

مالیات

فصلنامه مالیاتی

دوره دوم، شماره سوم، زمستان ۱۳۷۶

(شماره مسلسل ۱۸)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

زیر نظر هیأت تحریریه

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه

آبشار، شماره ۱۸۵

لطفاً مقالات خود را با برنامه کامپیوتری

زرتکار تایپ نموده و دیسکت (فلاپی) آن را به

دفتر مجله تحویل فرمائید.

مطالب مجله الزاماً مبنی نظر مسئولان آن

نیست. مجله در ویرایش و حذف مقالات

آزاد است. نقل مطالب مجله فقط در

صورت ذکر ماخذ (نام مجله مالیات بعلاوه

نام نویسنده یا مترجم) مجاز 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: ۶۴۶۳۵۱۸

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرست مطالب:

سر آغاز دکتر علی اکبر عرب مازار ۲

قوانین مالیاتی و مفاهیم ناشناخته آن محمد رزاقی ۴

ترقند ستیزی مالیاتی

و روند آینده آن دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۲

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم

و تحولات آن محمدحسین سیدزمانی ۱۷

تاثیر سیاست‌های کلان اقتصادی بر میزان وصول مالیات‌ها و بر

تراز بودجه در کشورهای در حال توسعه محمد رضا یزدی زاده ۲۲

نقش حسابداران رسمی

در بهبود نظام مالیاتی محمد تقی نژاد عمران ۳۰

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ۳۷

مالیات‌های غیر مستقیم در ایران و سایر کشورها محمد پاریزی ۴۲

جدول مالیات حقوق رسول امامقلی زاده ۴۸

قوانین، تصویب‌نامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی، و آراء

هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری ۴۹

بخش انگلیسی

مالیات

شماره مسلسل ۱۸، زمستان ۷۶

به نام خدا

طی مدتی قریب به یک قرن که از برقراری سیستم جدید اداری ایران، و همراه آن شروع نظام مالیاتی نوین این کشور می‌گذرد، سازمان مالیاتی ما بالاتر دید دست‌آوردهای بسیاری داشته‌است که بخشی از آن را می‌توان با پیدایش و تطور و تکامل فن رسیدگی مالیاتی مرتبط دانست. هر صاحب فنی با ممارست طولانی در حرفه خود متدرجاً شیوه‌هایی مؤثر برای انجام توأم با کارآئی رشته خویش پیدا می‌کند که هر چه زمان می‌گذرد به بهبودی و کمال می‌گراید و از زوائد و نواقص آن کاسته می‌شود. قاعده مذکور در مورد حرفه مالیاتی نیز بدون شک صادق است و به حکم طبیعت امور، کار مستمر در این رشته نیز همان استادی و مهارتی را به بار می‌آورد که در حرفه‌ها و فنون دیگر مشاهده می‌شود.

این معنی بویژه هنگامی راسخ و پابرجای می‌گردد و بر درجه تعالی آن افزوده می‌شود که هر نسل از اهل فن از آغاز کار با نسل متبحر و جاقافتاده پیشین در تماس مداوم بوده و از تجربه و مهارت‌های اکتسابی ایشان خوشه فراوان چیده باشد. چنین خط سیر بلاانقطاع و مداومی می‌تواند به یک میراث عظیم و درخشانی از کاردانی و کارشناسی بدل گردد. در وجود این کیفیت تردیدی نمی‌توان داشت، مگر آن که منکر اثربخشی هرگونه تجربه و آموزش علمی و عملی باشیم، و نیازی به گفتن نیست که چنین انکاری خلاف همه دیده‌ها و شنیده‌های تاریخ بشری و حتی مغایر با ملموسات روزمره زندگی است.

اما در عین این که وجود چنان سرمایه تجربی عظیمی قابل انکار نیست، متأسفانه تاکنون هیچگاه اندیشه بررسی و شناسائی کم و کیف آن به طور جدی دنبال نشده‌است. به طور خاص کسی به فکر

آن نیفتاده است که شیوه یا شیوه‌های رایج در مورد رسیدگی و تشخیص مالیات را در مجموع مورد پژوهش و مطالعه قرار دهد و نتایج مطالعات خود را برای استفاده لایزال کادر مالیاتی به رشته تحریر درآورد. به این ترتیب جریان امر از مرحله فراگیری تجربی و نقل سینه به سینه تجربیات فراتر نرفته و از امکان تکامل و تعالی از طریق تحلیل فکری محروم مانده است. مطالعاتی که از آن یاد کردیم می‌تواند مایه کار پژوهندگان بعدی قرار گیرد که از سوی سازمان مالیاتی به این کار گمارده شوند، و از این طریق موجبات اصلاح و تنقیح مستمر آن را فراهم آورند.

در این مقام ذکر چند توضیح را ضرور می‌دانند. نخست این که منظور از آنچه گفته شد روش کار متعارف و معمول کادر مالیاتی و خط متوسطی است که در این زمینه دنبال می‌شود. بدیهی است مانند هر مورد مشابه دیگری در اینجا نیز حالات افراطی و تفریطی و دور از نحوه عمل متداول و مرسوم وجود دارد و کسانی ممکن است از شیوه‌های نادر و غیرمعمول استفاده کنند. این گونه موارد استثنائی و دور از حالات متعارف، صرفنظر از محاسن و معایبی که ممکن است داشته باشند، از محدوده بحث ما خارج‌اند.

نکته دیگر این که هدف از این بیان، بررسی عام و همه‌جانبه در مورد روش‌های رسیدگی است، و گرنه مسائل و نکات مربوط به این مقوله گاه و بیگاه مورد توجه ارگان‌های مالیاتی بویژه شورای عالی مالیاتی قرار می‌گیرد و احکامی منفرد و مجزئی در باب آنها صادر می‌شود. اما این گونه بررسی بر حسب مورد، از یک عامل مهم یعنی توجه به قضیه از همه زوایا و در چارچوب باقی مسائلی که رابطه مستقیم یا غیرمستقیم با موضوعات مورد بررسی دارند، محروم می‌باشد.

بالاخره، آنچه گفته شد در ارتباط با شیوه‌های عملی متداول است و نه تجزیه و تحلیل موادی از قانون که روش کار در مورد بررسی و تشخیص مالیات‌ها را بیان می‌دارد، هر چند که در مطالعه روش‌های عملی کار طبعاً پای بحث در خصوص مواد مربوطه قانون نیز به میان می‌آید که خود موجب روشنی بیشتر موضوع خواهد شد. امید است طرح این موضوع تقریباً بی‌سابقه و اکثراً مثبت اهل خبره مالیاتی از میان ماموران صاحب ذوق را برانگیزد و میدان پژوهش و فحص در این باب مفتوح گردد.

علی اکبر عرب مازار

قوانین مالیاتی و مفاهیم ناشناخته آن

محمد رزاقی

تعیین می‌شود و به صورت مجموعه (جدول) در اختیار حوزه‌های مالیاتی قرار می‌گیرد. بنابراین حوزه‌های مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس قرینه یا قراین راجع به موادی را بدست آورده، بر حسب آن ضریب یا ضرایب مربوط را از مجموعه یادشده یا قانون (یا آئین‌نامه ذیربط موضوع بند الف ماده ۱۰۷) استخراج و از حاصل ضرب آنها (یا معدل حاصل ضرب) درآمد مشمول مالیات را محاسبه می‌نمایند.

هدف مقنن از پیش‌بینی قراین مالیاتی در قانون این بوده است که مأموران تشخیص مالیات پیش از دستیابی به اطلاعات کافی و وافی و بی‌توجه به حق و تکلیف و تمهیدات قانونی درباره مؤدیان و به صرف این که «تشخیص به طریق علی‌الرأس است»، مبادرت به تعیین درآمد مشمول مالیات به طور تخمین و برآورد نادرست ننمایند و این قاعده کاملاً منطبق با همان اصل از اصول مالیاتی است که تحت عنوان «اصل اطمینان» (یا بزعم برخی مؤلفین «اصل عدم ابهام» و یا «اصل تنبیت») مانند سایر اصول شناخته شده مالیاتی مورد قبول عامه

کلیات

قراین جمع کلمه قرینه است و قرینه در لغت به معنی علامت و شبیه و نیز چیزی در حکم دلیل برای پی بردن به امری یا رسیدن به مراد و مقصدی می‌باشد. قراین مالیاتی برابر ماده ۱۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، به طور خلاصه عبارتست از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس به کار می‌رود. مهم‌ترین قراین مالیاتی خرید سالانه، فروش سالانه، درآمد ناویژه و میزان تولید در کارخانجات است. در کنار قراین مالیاتی باید ضرایب مالیاتی را هم شناسائی نمود. طبق ماده ۱۵۳ قانون مذکور ضرایب مالیاتی عبارتست از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد.

ضرایب مالیاتی مربوط به فعالیت‌های مختلف، جز چند مورد که در متن قانون قید گردیده، هرساله وسیله «کمیسیون تعیین ضرایب»

صاحب‌نظران علم مالیه است. بر پایه اصل مذکور، «مالیات باید دقیقاً مشخص بوده، مقدار مالیات و زمان و طریقه پرداخت آن برای مالیات‌دهندگان بروشنی معلوم باشد و امور

مربوط به مالیات

به میل و نظر و رأی مأموران

وصول مالیات و اگذار نشود.»

به این ترتیب

موضوع «قراین

مالیاتی» یکی از

برجسته‌ترین

نکات قانون

مالیاتی است.

هدف مقنن از پیش‌بینی قراین مالیاتی در قانون این بوده است که مأموران تشخیص پیش از دستیابی به اطلاعات کافی و بی‌توجه به حق و تکلیف و تمهیدات قانونی درباره مؤدیان و به صرف این که پای «تشخیص علی‌الرأس» در میان است، مبادرت به تعیین درآمد مشمول مالیات به‌طور تخمین و براساس برآوردهای نادرست ننمایند

محل کاربرد قراین و ضرایب مالیاتی

گاه تصور می‌شود، هر جا که ارزیابی و نتیجه تحقیقات و بازرسی‌های مأموران تشخیص و یا کارشناسان مالیاتی، ملاک تعیین ارزش دارائی

یا درآمد مشمول

مالیات قرار گیرد،

تشخیص

به صورت

«علی‌الرأس»

صورت گرفته

است. از جهت

ماهیت امر شاید

این برداشت

صحیح باشد،

لیکن از نقطه نظر

حکم قانون باید توجه داشت که عنوان

«تشخیص از طریق علی‌الرأس» منحصرأ شامل

دو منبع مالیاتی «مالیات بر درآمد مشاغل» و

«مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی» می‌باشد.

ناگفته نماند درباره سایر منابع مالیات بر درآمد

و همچنین منابع مالیات بر دارائی نیز حسب

شرایطی، اختیار تقویم و ارزیابی و کسب

اطلاعات ضروری که مؤثر در تعیین مأخذ

محاسبه مالیات باشد، به مأموران نامبرده

تفویض گردیده است، اما هر یک از اقدامات

راجع به آنها عنوان خاص خود را دارد، نه

«تشخیص به طریق علی‌الرأس». مثلاً در

خصوص اجاره املاک، طبق ماده ۵۴ قانون

مالیات‌های مستقیم جاری و تبصره آن، چنانچه

سند اجاره رسمی وجود نداشته یا ارائه نشود

و یا موجد علاوه بر اجاره‌بها وجهی بعنوان

چراکه در حال حاضر تشخیص درآمد مشمول

مالیات تمامی مؤدیان مشمول فصل مالیات بر

درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی، بجز

معدودی از آنها که دفاتر قانونی نگاهداری و در

تنظیم و تحریر آن قواعد و مقررات قانونی را

رعایت می‌نمایند، به طور علی‌الرأس صورت

می‌گیرد و در تشخیص علی‌الرأس نیز همانا

قراین مالیاتی است که پایه و مأخذ احتساب

درآمد مشمول مالیات و نهایتاً مالیات متعلق

قرار می‌گیرد. اگر قراین مرتبط به پرونده

مالیاتی یک مؤدی دقیق و متکی به اسناد و

مدارک مثبت و دلایل و اطلاعات کافی باشد،

به همان نسبت مالیات مشخصه عادلانه‌تر و

قطعی و وصول آن آسان‌تر خواهد بود، ضمن

این که تنش‌های بین مؤدی و مأمور مالیاتی نیز

از این طریق به حداقل کاهش خواهد یافت.

ودیعہ یا ہر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجارہ بها بر اساس املاک مشابہ وسیلہ ممیز مالیاتی محل وقوع ملک با تأیید سرممیز مالیاتی مربوط تقویم خواهد شد، یعنی عنوان این گونه تشخیص در حقیقت «تقویم مال الاجارہ بر اساس املاک مشابہ» می باشد و نسبت به آن وصف «علی الرأس» اطلاق نمی شود. النہایہ با توجہ بہ مواد ۹۷، ۹۸، ۱۰۶، ۱۵۲، ۱۵۳ و ۱۵۴ و حسب مورد تبصرہ های آنها، کاربرد قراین و ضرایب مالیاتی بہ شرح پیش گفته مختص دو منبع مالیاتی فوق الذکر می باشد.

کاستی های مشہود در تعیین و کاربرد قراین مالیاتی

الف - از حیث نارسائی های قانون:

الف - ۱) مادہ ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۲۸ اسفندماہ ۱۳۴۵ ضمن تعریف قراین مالیاتی، فہرست قراین را بہ شرح زیر ارائه نموده است:

- ۱- سرمایہ، ۲- خرید سالانہ، ۳- فروش سالانہ، ۴- درآمد ناویژہ، ۵- ارزش اجاری سالانہ محل کسب و کار، ۶- پرداختی بہ کارگران و کارکنان، ۷- ظرفیت تولید در کارخانجات، ۸- مقدار مواد اولیه کہ بہ مصرف رسیدہ است، ۹- تعداد اتاق یا تخت هتل و مسافرخانہ، ۱۰- ظرفیت وسایط رانندگی و سایر وسایل حمل و نقل، ۱۱- تعداد کشتار در مورد قصاب ها و کشتارکنندگان، ۱۲- تعداد تختخواب و پزشک و جراح و بیمار در بیمارستان و نظایر آن، ۱۳- تعداد نمرہ و دوش

گرمابہ، ۱۴- میزان انتشار روزنامہ و مجلہ و تعداد مشترکین یا میزان فروش و بہای آگہی، ۱۵- جمع کل وجوہی کہ بابت حق تحریر و حق الزحمہ وصول مالیات و عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانہ های اسناد رسمی می شود یا میزان تمبر مصرفی آنها، ۱۶- سابقہ مالیاتی، ۱۷- سایر عوامل بہ تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.

مستثنی از فہرست بالا اینست کہ تدوین کنندگان قانون سابق سعی داشته اند اعضای کمیسیون تعیین ضرایب را وادار سازند در تعیین ضریب ہر شغل حتی الامکان قرینہ مناسب و خاص همان شغل را ملحوظ نظر قرار دہند.

در قانون مالیات های مستقیم مصوب سوم اسفندماہ ۱۳۶۶ کہ صرف نظر از جابجائی فصول (بخش ها) و مواد و تبصرہ ها و تغییر عناوین بعضی از آنها و افزودن دو منبع جدید مالیاتی (سالانہ املاک و مستغلات مسکونی خالی)، بی تردید عمدہ مطالب آن متخذ از قانون مصوب ۱۳۴۵ می باشد، تعریف قراین مالیاتی (برابر مادہ ۱۵۲) عیناً منطبق با تعریف مندرج در مادہ ۱۲۸ قانون قبلی است. اما در نقل فہرست قراین فوق الذکر بہ قانون جدید حدود دوسوم آن حذف گردیدہ و اکنون فہرست مذکور در مادہ ۱۵۲ قانون جاری مشتمل است بر:

- ۱- خرید سالانہ، ۲- فروش سالانہ، ۳- درآمد ناویژہ، ۴- میزان تولید در کارخانجات، ۵- جمع کل وجوہی کہ بابت حق التحریر و حق الزحمہ وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانہ

استناد رسمی می‌شود یا میزان تمیز مصرفی آنها، ۶- سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.

به عقیده بعضی صاحب نظران مالیاتی، چون طبق بند ششم فهرست، کمیسیون تعیین

ضرایب می‌تواند هر

عامل دیگری را

به عنوان قرینه انتخاب

نماید، لذا آوردن قراین

متعدد در قانون

ضروری نبوده است.

این عقیده بنا به دلایلی

جای ایراد است. اولاً همان طور که قرینه مربوط

به دفاتر استناد رسمی بلحاظ نوع خاص فعالیت

آنها در قانون مشخص گردیده، مؤسسات

دیگری مانند بیمارستان‌ها، مؤسسات

مطبوعاتی و حمل و نقل و غیره وجود دارند که

نوع خاص فعالیت هر یک از آنها نیز ذکر قرینه

خاصی را ایجاب می‌نماید. ثانیاً وجود قراین

متعدد در قانون، کمیسیون تعیین ضرایب را

موظف مینماید تا آنجا که ممکن است درباره هر

طبقه از مؤدیان قراین هر چه بیشتری را مدنظر

قرار داده ضرایب متعددی را تعیین نماید.

وجود قراین و ضرایب متعدد برای هر قسم

فعالیت بنوبه خود، چنان که بعداً خواهد آمد، در

تشخیص مالیات صحیح و عادلانه نقش اساسی

خواهد داشت. نتیجه آن که معدود بودن قراین

در قانون مالیاتی جاری را باید یکی از نقائص

این قانون به حساب آورد و اصلح آن بوده است

که معیارهای مربوط به قراین لااقل در حد

قانون قبلی حفظ گردد.

الف - ۲) اصولاً مأموران تشخیص مالیات باید از بین قراین مختلف، قرینه یا قراینی را که با نوع و حدود فعالیت مؤدی منطبق و با وضع او متناسب تر تشخیص می‌دهند، انتخاب و دلایل اقتصادی و حقوقی انتخاب نوع و تعیین رقم آن را توجیه کنند. این

قاعده منطقی در

تبصره ماده ۱۲۸

قانون مالیات‌های

مستقیم مصوب

اسفندماه ۱۳۴۵

تصریح گردیده بود و

در ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم جاری

(مصوب اسفندماه ۱۳۶۶) هم بصورت

روشن تر و بهتر بیان شده، اما در قانون اخیر

بجای آنکه حکم موضوع آن ماده در فصل

«قراین و ضرایب مالیاتی» آورده شود، در

فصل «مالیات بر درآمد مشاغل» گنجانیده شده

و در نتیجه این توهم را ایجاد نموده است که

رعایت قواعد اصولی مذکور در مورد اشخاص

حقوقی الزامی نمی‌باشد، هرچند که بدون حکم

قانون هم اصول مسلم مالیاتی رعایت این قاعده

را ایجاب می‌نماید. به هر حال نقص قانون در این

باره نیز کاملاً مشهود است.

ب - از لحاظ روش‌های اجرایی

ب - ۱) وزارت امور اقتصادی و دارائی از اوایل

دهه گذشته در جهت ترغیب مؤدیان مالیاتی به

خوداظهاری و کاهش اختلافات بین مؤدیان و

مأموران و ایجاد اعتماد متقابل بین آنها و انجام

پرداخت‌های فوری مساعی زیادی بکار برده

معدود بودن قراین در قانون مالیاتی جاری را باید یکی از نقائص این قانون به حساب آورد و اصلح آن بوده است که معیارهای مربوط به قراین لااقل در حد قانون قبلی حفظ گردد.

است. در این راستا سعی شده است اظهارنامه‌های مالیاتی به ساده‌ترین شکل تهیه و در اختیار مؤدیان جهت تکمیل و تسلیم به حوزه‌های مالیاتی گذارده شود تا عذر و بهانه برخی از آنها که احیاناً پیچیدگی کار تنظیم اظهارنامه را دلیل عدم انجام تکالیف خود عنوان می‌نمودند، از میان برداشته شود. این بینش گرچه در سنوات گذشته موجه می‌نموده، امروزه اولاً بدلیل پیشرفت فرهنگ مالیاتی مردم، ثانیاً بلحاظ تقویت نسبی ضمانت اجرائی قانون از طریق افزایش جرائم و برقراری شماره اقتصادی و ثالثاً ارتقاء معلومات مأموران تشخیص با اجرای برنامه‌های

آموزشی توسط دانشکده امور اقتصادی قابل تجدیدنظر است.

سادگی بیش از حد اظهارنامه‌های مالیاتی موجب شده است مؤدیان از دادن به موقع اطلاعات مورد نیاز حسابرسی و ممیزی خود را معاف بدانند و تعدادی از

مأموران تشخیص بویژه مأموران کم تجربه نیز چنین تصور نمایند که اطلاعاتی فراتر از موارد خواسته شده در اظهارنامه برای احتساب قرینه غیر ضرور می‌باشد. مثلاً صفحه اول اظهارنامه مالیات بر درآمد مشاغل (فرم ۱۱ الف م - ۳۰ ت - ۷۳) که خاص صاحبان مشاغل معاف از نگاهداری دفاتر قانونی است، فاقد اطلاعات مربوط به میزان سرمایه، تعداد کارمندان و کارگزاران سطوح مختلف، هزینه تلفن (ثابت و سیار)، میانگین بهای کالای آماده

برای فروش، درآمدهای متفرقه، سود ناشی از افزایش قیمت (تورم) و غیره می‌باشد که از بعضی از آن پارامترها می‌توان با توجه به نوع کار عیناً به عنوان قرینه استفاده نمود و در غیر این صورت با تجزیه و تحلیل و مقایسه آنها با یکدیگر قرینه مناسب دیگری را معلوم و نیز عندالاقضاء به تناقض گوئی‌ها و زمینه‌های فرار احتمالی مؤدی پی برد که نتیجه نهائی آن به هر حال نیل به درآمد واقعی او خواهد بود.

ب - ۲) از زمان اجرای قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ کمیسیون تعیین ضرایب هر ساله برای مؤدیانی که فعالیت آنها به صورت خرید و فروش بوده، معمولاً دو نوع ضریب به ترتیب

نسبت به «خرید» و «فروش» تعیین می‌نمود، که این روش عملاً از اوایل دهه ۱۳۶۰ منسوخ گردیده و از آن موقع تا بحال فقط به تعیین ضریب فروش اکتفا می‌شود، حال آنکه هر قدر شمار ضرایب مربوط به یک

فعالیت بیشتر باشد، مالیات را می‌توان به همان نسبت دقیق‌تر و عادلانه‌تر تشخیص داد. اگر وضعیت کسبی عادی و سودآور باشد، با مقایسه نتایج اعمال ضرایب مختلف نسبت به قرائین مربوط می‌توانیم از دقت عمل در تشخیص درآمد مشمول مالیات مطمئن شویم و اگر وضعیت غیرعادی بوده باشد، باید گفت که در این صورت اصولاً استفاده از چند قرینه بخودی خود اجتناب ناپذیر می‌نماید. در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی گاه به مؤدیانی



برمی‌خوریم که طی سال مالیاتی مورد رسیدگی عملیات مالی و دادوستد آنها به‌ظاهر نامتعارف بوده است. مثلاً یک مؤسسه با وجود خرید بسیار اندک، فروش قابل توجهی داشته و ضمناً بر خلاف روند سال‌های گذشته به یکباره عمده بدهی‌های مؤسسه را تصفیه نموده است. در این باره مدیر مؤسسه اظهار می‌نماید اولاً به‌دلیل تلمیبار و کهنه شدن کالاها که حتی بیم آن می‌رفت مقداری از آن غیرقابل مصرف شناخته شود، ثانیاً به‌دلیل فشار طلبکاران، تمام هم خود را مصروف فروش موجودی فروشگاه و انبار با سود اندک و گاهی با زیان نموده و هرگز سود متعارف عایدش نشده است. با فرض

با اعمال ضریب نسبت به فروش، درآمد مشمول مالیات را تعیین و رسیدگی به ادعای اعتراض مؤدی را به‌عهده مراجع حل اختلاف محول نماید که نتیجه آن مسلماً تعویق در قطعیت و وصول مالیات و تضییع وقت مأموران و مؤدیان خواهد بود.

کمیسیون تعیین ضرایب خود بر این موضوع واقف است که خیلی مواقع دسترسی به میزان خرید مؤدیان کاملاً میسر، اما تعیین رقم فروش آنها غیرممکن است (مانند واردکنندگان کالا از خارج که از نگاهداری دفاتر قانونی خودداری می‌نمایند) و برای رفع این اشکال، کمیسیون مزبور به‌جای تعیین ضریب خرید، هر ساله در صفحات اول مجموعه

ضرایب فرمول:

$$\text{عدد ضریب فروش} = \frac{100 \times \text{مبلغ خرید}}{\text{مبلغ فروش}}$$

را ارائه نموده متذکر می‌شود که چون در مورد معاملات (خرید و فروش) تنها برای فروش ضریب تعیین شده، چنانچه مبلغ

فروش مؤدی معلوم نباشد و فقط مبلغ خرید در اختیار باشد، برای تعیین مبلغ فروش از این فرمول استفاده و سپس اعمال ضریب گردد.

اما باید توجه داشت که اولاً مراد قانون از آوردن فروش به‌عنوان قرینه «فروش واقعی» بوده است نه فروش صوری که از یک فرمول بدست آید، ثانیاً به‌دست آوردن فروش وسیله این فرمول وقتی قرین صحت خواهد بود که تمامی کالای خریداری شده در همان سال مالیاتی به‌فروش برسد که مسلماً این ترتیب نیز

صحت ادعای مؤدی راه حل این‌گونه معضلات در قانون پیش‌بینی شده که تبصره ماده ۱۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مشعر بر این قضیه است. طبق این تبصره که متن آن به شرح زیر است:

«در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضریب به‌دست می‌آید، درآمد مشمول مالیات خواهد بود»

در مورد مثال بالا می‌توانیم ضریب خرید را در مقدار خرید و ضریب فروش را در میزان فروش ضرب نموده نصف مجموع دو حاصل‌ضرب را به‌عنوان درآمد مشمول مالیات (قبل از وضع معافیت‌ها) تلقی نماییم. پس در شرایط فعلی که مجموعه ضرایب فاقد ضریب «خرید» است، ممیز مالیاتی ناگزیر می‌گردد تنها

مراد
قانون از آوردن فروش
به‌عنوان قرینه «فروش
واقعی» بوده است نه فروش
صوری که از یک فرمول
بدست آید

همواره مصداق نمی‌یابد.

نکته قابل توجه دیگر این که با تعیین چنین قرینه و ضریبی بهانه بسیار قابل دفاعی به دست مؤدی داده می‌شود. در آن سالی که خرید وی مسجل و مبرهن است، ادعا می‌نماید که کالای

خریداری شده به فروش نرسیده و در سال‌هایی که به مدارک خرید دسترسی نیست، اعتراض او این‌گونه عنوان می‌شود که فروش از محل کالای خریداری شده سال‌های

قبل (که مالیات آن هم قبلاً پرداخت گردیده) صورت گرفته است و حاصل این قبیل اعتراضات باز هم مطوّل شدن زمان قطعیت پرونده و وصول مالیات‌های حقه دولت است. مساله قابل بحث دیگر سیر تورم قیمت‌ها است که باید در انتخاب قرینه و تعیین ضریب مورد عنایت کمیسیون تعیین ضرایب قرار گیرد. کوتاه سخن آن که وقتی فی‌المثل با شروع سال جدید، دولت و یا بازار افزایش قیمت‌ها را تا حد ۱۰، ۱۵ یا ۲۰ درصد تجویز می‌نمایند، جز در موارد استثنائی (نظیر دریافت سفارش به قیمت گذشته) رویهم‌رفته تمامی صاحبان کالا از جمله صاحبان فروشگاه‌های کوچک و بزرگ از مآخذ کالاهای موجودشان با همان نسبت‌های ۱۰، ۱۵ یا ۲۰ درصد یکباره سود عایدشان می‌شود که مالیات آن در سطح کشور رقم کلانی را تشکیل داده و وصول آن نیز قانونی خواهد بود. پس در شرایط کنونی علاوه بر تعیین درصد سود (ضریب) بابت فروش به‌طور عادی،

در شرایط کنونی علاوه بر تعیین درصد سود (ضریب) بابت فروش به‌طور عادی، منظور نمودن سود مازاد ناشی از تورم نیز حائز ضرورت است

منظور نمودن سود مازاد ناشی از تورم نیز ضروری می‌باشد که ظاهراً این موضوع تا بحال ملحوظ نظر قرار نگرفته است.

ب - ۳) می‌دانیم گروهی از مؤدیان بی‌اعتنا یا بی‌اعتقاد به تکالیف مالیاتی، از همکاری با حوزه‌های مالیاتی و ارائه اطلاعات لازم به مأموران امتناع می‌ورزند. درست است که طبق ماده ۲۳۷ قانون مالیاتی یادشده، برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مآخذ صحیح و

متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد، اما اولاً همان قانون برابر ماده ۲۲۹ مؤدیان را نیز مکلف به ارائه کلیه دفاتر و اسناد و مدارک نموده است، ثانیاً مؤدیان نباید چنین تصور نمایند که مقصود از حکم ماده ۲۳۷ مذکور کشف مآخذ و دلایل و اطلاعات مکتوب است، بلکه در شرایط عدم دسترسی مأموران به مدارک و اطلاعیه‌های مکتوب، آنها می‌توانند با مشاهدات عینی و تحقیقات محلی هم دلایل و اطلاعات لازم مرتبط به تعیین قرینه را به دست آورند. منتهی اگر عین قرائن حسب اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی مشخص باشد، تشخیص درآمد مشمول مالیات بر اساس آن دقیق‌تر خواهد بود تا این که قرائن را به‌طور تقریب با استفاده از عوامل فرعی و جانبی و یا از راه کنترل و شمارش مشتریان و سایر شیوه‌های تحقیق محلی معین نماییم. وانگهی اگر مؤدی مدارک درخواستی را به‌موقع ارائه نکند و مأموران تشخیص خود از

دیگر مقررات قانونی نسبت به اعمال ضریب و تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام نمایند. درباره کالاهای صادراتی هم می‌توان با در دست داشتن مشخصات کالا و انجام تحقیقات لازم بهای عرضه آن‌را در بازارهای داخلی و خارجی تعیین و در احتساب قرینه ملحوظ نظر قرار داد.

نتیجه و پیشنهاد

همانطور که در ابتدای مبحث اشاره گردید، موضوع «قراین مالیاتی» از مهم‌ترین نکات مربوط به امر مالیات است که از ده‌ها سال پیش مورد توجه قوای مقننه و وقت کشور عزیز ما نیز قرار گرفته است. دقت در شناسائی قراین مالیاتی بمنزله دقت در رعایت اصول برجسته مالیاتی است. مستند و روشن بودن آن از بروز اختلافات مالیاتی جلوگیری و وصول مالیات‌ها را تسریع می‌نماید، و برعکس مبهم و سست بودن آن موجب تشدید اختلافات و تضییع وقت و خسران طرفین می‌گردد. برای دستیابی آسان به قراین مالیاتی لازم است نارسائی‌های قانونی مرتفع و احکام قانون در این خصوص دقیقاً توسط مأموران تشخیص و کارشناسان و حساب‌رسان و مراجع مالیاتی و کمیسیون تعیین ضرایب و مؤدیان مالیاتی رعایت گردد. بعلاوه از طریق آموزش حسابرسی مالیاتی مأموران مالیاتی کاملاً هدایت شوند که در موارد عدم همکاری مؤدیان چگونه به کسب اطلاعات ضروری بپردازند و چگونه با دستیابی به پارامترهای جزئی و کلی بهترین قراین را محاسبه و انتخاب نمایند.

راه‌های جستجو و بازرسی قرینه‌ای را جهت احتساب درآمد مشمول مالیات شناسائی نمایند، حسب مفاد ماده ۲۲۹ پیش گفته، ارائه مدارک و سسile مؤدی موصوف پس از تشخیص، به نفع او قابل استناد نخواهد بود. النهایه باید گفت مقاصد فرار مؤدی و عدم همکاری صادقانه او با مأموران از یک طرف و عدم کفایت بانک اطلاعاتی سازمان تشخیص در خصوص قراین مالیاتی بعضی مؤدیان از جانب دیگر، تنش‌ها و اختلافات مالیاتی را سبب می‌گردد و اختلافات مالیاتی هم بنوبه خود عامل بازدارنده بسیار قوی در پیشبرد اهداف مالیاتی است که باید به طریق قانونی شدیداً از بروز آن جلوگیری نمود.

ب - ۴) در سنوات اخیر حوزه‌های مالیاتی به دلیل چند نرخ بودن بهای ارز و نوسان شدید نرخ برابری آن در احتساب قیمت تمام شده کالاهای وارداتی و صادراتی بازرگانان با مشکلات زیادی مواجه بوده و اکنون نیز برخی با این معضل روبرو می‌باشند. به نظر می‌رسد عده‌ای از مأموران تشخیص چنین تصور می‌نمایند که برای دستیابی به قرینه مناسب، احتساب قیمت تمام شده کالاهای ترخیصی از گمرک برحسب مندرجات پروانه‌های گمرکی الزامی است، حال آن که برای انتخاب قرینه چنین محدودیتی وجود ندارد و آنها می‌توانند با استفاده از اوراق گمرکی و سایر اسناد و مدارک کالاهای وارده را ردیابی و بر مبنای هر قیمتی که فروش رفته باشد، فروش سالانه تاجر را که یکی از بهترین قراین مالیاتی است، به دست آورند و با رعایت احکام ماده ۹۸ و

ترفند ستیزی مالیاتی

وروند آینده آن

«ندامت بر گذشته، و دوری جستن از آنچه در راه است»

(بخش نخست)

ترجمه و تلخیص: دکتر علی اکبر عرب مازار

نویسنده مقاله (Dr. David Williams) استاد حقوق مالیاتی مرکز مطالعات حقوق تجارت در کالج Queen Mary دانشگاه لندن است. وی بحث استدلالی کم سابقه‌ای را در مورد علل توسل مؤدیان به ترفندهای مالیاتی جهت پرداخت هرچه کمتر مالیات ارائه داده و دورنمای توسعه آتی این پدیده در دهه‌های آینده را نیز از نظر خود ترسیم نموده است. بخش نخست مقاله در این شماره از مجله مالیات، و باقی آن در شماره آینده از نظر خوانندگان خواهد گذشت. عبارت «ندامت بر گذشته...» که سطر سوم عنوان مقاله را تشکیل می‌دهد، از تراژدی هاملت اثر شکسپیر نقل شده است.

مقدمه

در برابر کنش مالیاتی حکومت، قطعاً با ابهام و عناصر ناروشن فراوان همراه است. از همین رو سعی خواهیم کرد که محدوده اقدامات ضدترقند را در متن تصمیم‌گیری‌های شناخته شده دولت‌ها مورد بررسی قرار دهیم و توسن اندیشه را در همین چهارچوب به جولان درآوریم.

کوشش این گفتار بر آن است که روند آتی روش‌های مقابله دولت‌ها با ترفندهای مالیاتی را مورد بحث قرار دهد، هرچند که پیش‌بینی روندهای آینده امری است بسیار دشوار، و از آن میان برآورد واکنش‌های آتی دولت‌ها نسبت به واکنش مؤدیان

ساختار اقدامات ضدترفند و محدوده آن از قوانین پویائی مالیاتی^(۱) متأثر می‌گردد. همچنین نارسائی‌های منطقی و سایر نقیصه‌های نظام مالیاتی که قوانین مذکور درون آن عمل می‌کنند، در چگونگی اقدامات یاد شده مؤثراند. این امر نشان‌دهنده آن است که راه‌های پیش پای دولت محدودتر از آن است که ممکن است دلخواه و مطلوب وی باشد.

قوانین پویائی مالیاتی

الف. قانون دوم: پایان کار قوانین مالیاتی همواره آشفتگی است

مسیر اجتناب ناپذیر هر نظامی آن است که عاقبت رو به انحطاط نهاده و به بی‌نظمی منتهی شود. این قاعده دومین قانون دانش ترمودینامیک است که در مورد کلیه نظام‌های مشابه نیز مصداق پیدا می‌کند. تفکر غالب طی چند قرن بر این بود که قانون مذکور غیرقابل تخطی و اجتناب ناپذیر است، ولی اینشتین و گروه دیگری از اندیشمندان ثابت کردند که قاعده مذکور کاملاً غیرقابل گریز نبوده و در مواردی می‌توان از آن اجتناب نمود.

اما به نظر ما یک زمینه خاص وجود دارد که یافته دانشمندان اخیر نسبت به آن صادق نبوده و قانون مورد بحث لااقل در این مورد معین کماکان صادق است. صحبت از مبحث مالیاتی است. در هر جامعه‌ای قوانین مالیاتی همواره با گذشت زمان از حالت نظم و سامان خارج شده و به انحطاط و آشفتگی منجر می‌شود. این قاعده را می‌توان دومین قانون پویائی مالیاتی دانست که به اعتقاد ما همواره صادق بوده و گریزی از آن نیست.

ب. قانون اول: قوانین مالیاتی همواره قابل گریزند

این نکته که اثرات قانون مالیاتی را می‌توان با توسل به ترفند تعدیل کرد، می‌تواند به عنوان نخستین قانون پویائی مالیاتی تلقی شود و در حقیقت به خاطر صادق بودن همین قاعده است که قاعده دوم نیز صادق می‌باشد.

ج. قانون صفر: مالیات مقوله‌ای است لازم و ضرور

برای تکمیل این استدلال نیوتونی پیرامون پویائی مالیاتی، باید به قانون صفر مبحث مذکور نیز اشاره کنیم و آن این است که هر جامعه تحت نظام قانونی ناگزیر از داشتن مالیات است. این قاعده از آن رو صادق است که جامعه صاحب قانون ناچار از ایجاد مکانیزم‌هایی است که مستلزم انجام هزینه است. بنابراین در کنار آن مکانیزم‌ها، باید مکانیزم خاصی ایجاد کرد که چنان مخارجی را تأمین نماید، و همین مکانیزم است که ما آن را مالیات می‌نامیم.

۱. نویسنده در این زمینه از مبحث ترمودینامیک الهام گرفته که دانش دمای پویائی است و رابطه بین حرارت و انرژی مکانیکی را مورد بحث قرار می‌دهد. در مقابل واژه مذکور، نویسنده مقاله از اصطلاح Fiscal Dynamics استفاده کرده (و یا شاید آن را ابداع نموده) که در ترجمه از آن به پویائی مالیاتی تعبیر کردیم. مؤلف از اصطلاحات دیگر ترمودینامیک نیز در بحث خود استفاده کرده که عناوین قانون صفر، قانون اول و قانون دوم از آن جمله است.

البته واژه مالیات در این مقام، الزاما به مفهوم آن چیزی نیست که عرفا مالیات نامیده می شود، بلکه ممکن است در مواردی اشکال غیرمتعارفی نیز پیدا کند، نظیر کار اجباری و حالاتی مشابه آن.

به عنوان استدلال دیگری در همین زمینه یادآور می شود که برخی از

افراد حق مالکیت و حقوق دیگری نسبت به منابع طبیعی یک سرزمین پیدا می کنند، که در حالت فقد چنین مقولات حقوقی آن منابع به کل جامعه

تعلق می داشت. حال که چنین است باید سیستمی به وجود آورد که شهروندان ناگزیر از احترام به آن حقوق باشند و این سیستم نیز مستلزم انجام هزینه است که باید از محل مالیات به مفهوم عامی که ذکر کردیم تأمین شود.

دائمی بودن پویائی مالیاتی

قانون صفر مبین این نکته است که هر چند قوانین اول و دوم مقررات مالیاتی را همواره به سوی ناپایداری سوق می دهند، اما هیچگاه نظام مالیاتی و وجود مالیات را به نابودی نمی کشانند. بلکه به جای آن، قوانین یادشده با زیبایی و سادگی، پویائی و تحرک فرایند مالیاتی را در جوامع قانونمند نشان می دهند. در حقیقت یک جریان حرکت و پویائی دائمی پدید آمده است: وجود مالیات الزامی است، اما هر شکلی از مالیات در ذات خود عناصر نقص و عدم کمال را حائز است، و طفره از این مالیات ها

همواره امکان دارد. بنابراین با گذشت زمان از میزان تأثیر مقررات مالیاتی به نحو اجتناب ناپذیری کاسته می شود، و به همین سبب جامعه که از اخذ مالیات گریزی ندارد در برابر ترفندهای مالیات گریزان واکنش نشان می دهد. این واکنش به صورت وضع مقررات تازه و

تکمیلی در مورد مالیات های موجود تجلی می کند. اما نظام مالیاتی یک سیستم بسته و منحصر به انواع معینی از مالیات ها نبوده و مقابله با ترفندکاران می تواند

به شکل برقراری گونه های جدید مالیاتی و جایگزینی آنها با مالیات های قبلی بروز کند، که این روش کار به ترفندبازی های رایج ابداع شده برای همان نوع از مالیات ها بکلی خاتمه می دهد. نهایت این که همان مالیات های جدید هم بالاخره دستخوش اثرات قانون دوم خواهند گردید.

به نظر ما قوانین یادشده و روابط بین آنها پویائی اقدامات ضد ترفند مالیاتی را بخوبی نشان می دهند. اگر چنین باشد، آنگاه قطع موجبات ترفندبازی برای اجتناب از پرداخت مالیات می تواند به سه شکل قابل تصور باشد. نخست این که قادر باشیم مالیاتی وضع کنیم که به هیچ وجه نتوان ترفندهای قانونی در برابر آن به کار بست (که این به معنی خنثی کردن قانون اول پویائی مالیاتی است). دوم این که قوانین مالیاتی را در فواصل کوتاه تغییر دهیم، چنان که در طول زمان دستخوش سستی و تباهی نشوند (که این به مفهوم خنثی کردن قانون دوم است). و

وجود مالیات الزامی است، اما هر شکلی از مالیات در ذات خود عناصر نقص و عدم کمال را حائز است، و طفره از آن همواره امکان دارد. بنابراین با گذشت زمان از میزان تأثیر مقررات مالیاتی به نحو اجتناب ناپذیری کاسته می شود، و جامعه که از اخذ مالیات گریزی ندارد در برابر ترفندهای مالیات گریزان واکنش نشان می دهد.

بالاخره این که از مالیات و مالیات‌گیری منصرف شویم (یعنی قانون صفر را خنثی کنیم).

شده کاهش نسبی مالیات‌های متعارف بوده و هیچگاه امر مالیات‌گیری از میان نرفته است.

الف. آیا می‌توان مالیات‌ها را ملغی ساخت؟

از بین راه‌حل‌های یادشده، حالت سوم بسیار افراطی است. آیا می‌توان از مالیات صرف‌نظر کرد؟ قانون صفر پاسخ منفی به این پرسش می‌دهد. مارکس در مانیفست خود استدلال کرده بود که پس از انقلاب پرولتری دولت و

مالکیت خصوصی - و همراه آن مالیات نیز - از میان می‌رود، هر چند که جامعه به جای می‌ماند. اما تجربه چند انقلاب پرولتری خلاف این پیش‌بینی را به اثبات رسانید. قانون صفر پویائی مالیاتی استثناء‌پذیر نیست. هرچند که اندیشه برپائی یک جامعه فارغ از مالیات ممکن است وسوسه‌انگیز جلوه کند، ولی رسیدن به چنین آرزوئی دور از امکان است و ما فقط می‌توانیم با کارهائی نظیر تخفیف و بخشودگی‌های موردی مالیاتی خود را دلخوش سازیم.

برخی از دولت‌ها می‌کوشند با توسل به طرق دیگری از قانون صفر اجتناب کنند. یکی از آن‌ها بازی با الفاظ است. با استفاده از واژه‌هائی نظیر کارمزد، حق‌الزحمه، حق‌العبور و امثال آنها از اطلاق عنوان مالیات خودداری می‌کنند، اما از حیث اصول تغییری در ماهیت داده نمی‌شود. برخی دیگر به فروش اموال دولتی یا منابع طبیعی مملکت می‌پردازند. اما حتی در این حالات نیز آنچه محقق

ب. شتاب در تغییرات، سبب شتاب در تباهی است.

راه حل دوم برای مقابله با ترفندهای مالیاتی این است که به تغییر قوانین مالیاتی یا ایجاد مالیات‌های نوین پردازیم و این کار را در زمانی انجام دهیم که هنوز قانون دوم

قانون مالیاتی مانند هر مقررات دیگری به صورت الفاظ و عبارات ثجلی می‌یابد و واژه‌ها و جملات بشری وسایل و ابزار ناقصی هستند که همین نقص مادرزادی مآلا در قانون مالیاتی نیز رخنه می‌کند و با گذشت زمان سستی و انحطاط آن را سبب می‌شود.

پویائی مالیاتی فرصت اثربخشی چندانی را پیدا نکرده باشد. در عمل یکی دو کشور طی سال‌های اخیر به این شیوه توسل جستند، اما شگفت این که کار آن‌ها اثر معکوس و خلاف انتظاری بر جای نهاد. به این ترتیب تجربه نشان داد که قانون فرعی تازه‌ای در این مورد صادق است: شتاب بخشیدن به تغییر و دگرگونی مالیات‌ها و مقررات مالیاتی، حرکت این مقررات به سوی سستی و تباهی را تسریع می‌نماید. خلاصه این که قانون دوم را از طریق تغییرات مکرر و سریع مالیات‌ها نمی‌توان خنثی نمود.

ج. مالیات غیرقابل اجتناب

پس از آنچه در باب منتفی بودن دو راه حل نخست گفتیم، اکنون باید دید که چه طریق دیگری پیش روی ما گشوده است. آنچه می‌ماند این است که قانون نخست پویائی مالیاتی را با وضع مالیاتی که اجتناب از آن مقدور نباشد، خنثی کنیم. این یک کار

افسانه‌ای است که شبیه پهلوانی‌های دُن کیشوت فقط در عالم خیال امکان‌پذیر است. البته امکان وضع مقررات شدید و سخت‌گیرانه وجود دارد، اما این کار می‌تواند مؤدیان را از فکر توسل به ترفندهای قانونی جهت پرداخت مالیات کمتر، به پنهان‌کاری و گریز کلی از مالیات سوق دهد. حقیقت این است که قانون مالیاتی مانند هر مقررات دیگری به صورت الفاظ و عبارات تجلی می‌یابد و واژه‌ها و جملات بشری وسایل و ابزار ناقصی هستند که همین نقص مادرزادی مالا رخنه در قانون و سستی و انحطاط آن را سبب می‌شود.

در اینجا بد نیست یک نکته را نیز یادآور شویم و آن این که مجموع آنچه گفتیم به طور ضمنی

مستلزم یک فرض خاص است:

انسان، یا دست کم برخی از انسان‌ها، بر حسب طبیعت خود مایل به اجتناب از پرداخت مالیات می‌باشند. برای اثبات این فرض می‌توان از فرض اساسی علم اقتصاد یاری گرفت، و آن این که افراد انسانی معمولاً رفتار منطقی

دارند. طبق تعریف مشهور رابینز، دانش

اقتصاد رفتار بشر را در رابطه با اهداف و امیال وی از یک سو و منابع کمیاب موجود و مصارف مختلف آنها از سوی دیگر، بررسی می‌نماید. لذا اگر فردی امکانات مالی خود را بتواند به مصارف بهتری از دید خود برساند، خواهد کوشید از پرداخت آن به عنوان مالیات طفره رود.

مرزهای نوین مالیاتی

تحولات دهه‌های اخیر عوامل بی‌سابقه‌ای را در

دنیای مالیات‌ها وارد ساخته که شایان توجه است. نخست این که در زمان ما دیگر سیستم‌های مالیاتی یک نظام بسته ملی در درون کشورها را تشکیل نمی‌دهند، بلکه اگر نظام بسته‌ای وجود داشته باشد در سطح جهان قابل تصور است. جوامع از حیث مالیاتی - مانند بسیاری جهات دیگر - تحت تأثیر اوضاع و احوال موجود در سایر کشورها قرار دارند. در برخی نقاط دنیا بار مالیاتی سبک‌تری بر فعالیت‌های اقتصادی تحمیل می‌شود، حال آن که در نقاط دیگر این بار سنگین‌تر است. چنین وضعی می‌تواند اثرات ناپایداری ذاتی پویایی مالیاتی را تشدید کند.

نکته دیگر امکان جداسازی اشیاء

فیزیکی و مادی به عنوان دارائی از

یک سو و حق استفاده از آنها

به عنوان نوع دیگری از

دارائی از سوی دیگر است.

در گذشته فرض بر این بود

که انتقال دارائی‌ها از

کشوری به کشور دیگر مستلزم

عبور آنها از نقطه گمرکی کشور

واردکننده می‌باشد و در همان نقطه

مقررات مالیاتی مربوط اعمال می‌شود. اما با

توسعه امکاناتی نظیر اینترنت، فرض مذکور دچار

خلل و سستی بیشتری می‌شود. در گذشته ما ناظر

غیرفیزیکی شدن بسیاری از دارائی‌ها نظیر علائم

تجاری، نام تجاری، حق مؤلف، و امثال آنها بوده‌ایم

و اکنون در آستانه غیرفیزیکی شدن پول به سبب

معاملات از طریق شبکه‌های بین‌المللی کامپیوتری

نیز قرار داریم. مجموعه این تحولات پویایی مالیاتی

را هر چه بیشتر قوت می‌بخشد و سازمان‌های

مالیاتی را به چالش می‌طلبند.

تحولات

دهه‌های اخیر عوامل

بی‌سابقه‌ای را در دنیای مالیات‌ها

وارد ساخته که به نوبه خود پویایی و

دینامیزم مالیاتی را قوت بخشیده و

سازمان‌های مالیاتی را به چالش

طلبیده است.

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم و تحولات آن

محمدحسین سیدزمانی

نخست به شمار می‌آمد. بخشنامه ۵۰۱۵۸ مقررات ماده ۱۳۲ اصلاحی را ناظر به آن دسته از واحدهای تولیدی واجد شرایط دانست که مجوز تأسیس آنها از ۷/۱۲/۷۱ یعنی از تاریخ اصلاحیه به بعد صادر شده باشد. بخشنامه سازمان مالیاتی کشور به این ترتیب، در واقع اجازه تأسیس را جایگزین کارت شناسایی یا پروانه بهره‌برداری قرار داده بود. نتیجه این بود که گروه احتمالاً قابل توجهی از واحدهای تأسیس شده قبل از تاریخ اصلاح قانون از شمول ماده ۱۳۲ خارج می‌شدند.

اما چنین حکمی به منزله نادیده گرفتن این واقعیت به شمار می‌آمد که قانون بالصراحه تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری را مأخذ تعلق معافیت دانسته است و پروانه بهره‌برداری نشانگر آغاز بهره‌برداری است که منطقاً با تأسیس یک واحد متفاوت است و همواره به دنبال تأسیس می‌آید. همین استدلال موجب صدور بخشنامه دوم را فراهم آورد. بخشنامه ۳۳۹۶۲ ضابطه تاریخ تأسیس را رها کرد و به امر بهره‌برداری توجه نمود، اما در عین حال مقرر داشت که برای

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم قبل از اصلاحیه اردیبهشت‌ماه سال ۱۳۷۱، در مورد درآمد واحدهای تولیدی که از تاریخ تصویب قانون (اسفندماه ۱۳۶۶) پروانه یا کارت تأسیس دریافت می‌داشتند، معافیت مالیاتی پیش‌بینی کرده بود که تحت شرایطی از یک تا چهار سال می‌توانست برقرار گردد. متن این ماده بالنسبه مفصل در اردیبهشت ۱۳۷۱ اصلاح شد و متن کنونی (شامل یک ماده و ۶ تبصره) جانشین آن گردید. در این ماده اصلاحی آمده است:

«درآمد واحدهای تولیدی و معدنی که از تاریخ تصویب این اصلاحیه از طرف وزارتخانه های صنایع یا صنایع سنگین یا معادن و فلزات و یا جهاد سازندگی حسب مورد برای آنها کارت شناسایی یا پروانه بهره‌برداری صادر می‌شود، از تاریخ بهره‌برداری حسب اولویت‌های ۲۰۱ و ۳ به ترتیب به مدت ۶، ۴ و ۲ سال از مالیات معاف می‌باشند...»

در مورد این ماده دو فقره بخشنامه مالیاتی به شماره‌های ۵۰۱۵۸/۳۵۵۸/۵-۳۰ مورخ ۲۳/۹/۷۲ و ۳۳۹۶۲/۳۳۹۶۲-۳۰/۴ مورخ ۱/۸/۷۴ صادر گردید که بخشنامه ثانی در واقع اصلاحیه‌ای بر بخشنامه

نتیجه گرفت که آخرین ضابطه مقبول همین نظر ابراز شده از سوی دیوان عدالت اداری است، و طبعاً مؤدیان ذینفع به آن استناد خواهند نمود.

مبدأ تعلق معافیت

اما نکته ناگفته در این میان تاریخ شروع استفاده از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ می‌باشد. برای روشنی مطلب فرض می‌کنیم یک شرکت تولیدی واجد شرایط که پروانه بهره‌برداری خود را پس از صدور اصلاحیه قانونی دریافت داشته، دو یا سه سال قبل از آن کار بهره‌برداری را عملاً آغاز کرده باشد. آنگاه این پرسش به میان می‌آید که معافیت فرضاً چهار ساله مالیاتی متعلق از همان سه سال قبل از تاریخ اصلاحیه جاری خواهد بود، و یا از تاریخ تصویب اصلاحیه، و یا بالاخره از تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری؟

اینک هر یک از حالات ممکن فوق را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

حالت یکم - از تاریخ بهره‌برداری عملی

اگر قائل به این فرض شویم به نتایج نامعقولی از این قرار خواهیم رسید:

۱. عطف به ماسبق قانون

به عبارت دیگر معافیتی که ضمن ماده ۱۳۲ پیش‌بینی شده به فعالیت‌های اقتصادی قبل از تصویب قانون تسری داده خواهد شد و این دقیقاً به مفهوم معطوف ساختن قانون به ماسبق است. همان گونه که می‌دانیم اصل جهانشمولی عدم عطف قانون به ماسبق ضمن ماده ۴ قانون مدنی ایران نیز به‌شرح

تعلق معافیت مورد بحث، شروع عملی بهره‌برداری نیز باید پس از تاریخ اصلاح قانون یعنی اردیبهشت‌ماه سال ۱۳۷۱ باشد. برداشت سازمان مالیاتی احتمالاً بر این استدلال استوار بوده است که امر بهره‌برداری منوطاً پس از صدور پروانه مرتبط با همین مقوله (یعنی بهره‌برداری) آغاز می‌گردد.

به هر تقدیر وضع عملی قضایا غیر از این است و چه بسا واحدهای تولیدی که مدتی - یا مدت‌ها - پیش از اخذ پروانه بهره‌برداری، عملاً کار بهره‌برداری را آغاز کرده‌اند. چنین مؤسسه‌ای طبعاً از شرط مذکور در بخشنامه دوم زیان می‌دیدند و از معافیت موضوع ماده محروم می‌ماندند. به همین سبب کار به طرح شکایت در دیوان عدالت اداری رسید و دیوان چنین رأی داد:

«ملای برخورداری از معافیت موضوع ماده ۱۳۲ - اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ صدور کارت شناسایی و یا پروانه بهره‌برداری پس از تصویب قانون مزبور است. بنابراین مدلول بخشنامه‌های شماره ۳۵۵۸/۵۰۱۵۸ - ۳۰/۵ - ۷۳/۹/۲۳ و ۸۵۹۵/۲۳۹۶۲ - ۳۰/۴ - ۷۳/۸/۱ که معافیت مالیاتی فوق‌الذکر را علاوه بر شرایط مندرج در اصلاحیه مذکور مقید به عدم شروع بهره‌برداری قبل از تاریخ تصویب اصلاحیه مزبور (۷۱/۲/۷) نموده است، خلاف قانون تشخیص و ابطال می‌گردد.»

رأی دیوان در واقع حاکی از آن است که شرط برخورداری از معافیت فقط صدور پروانه رسمی بهره‌برداری از تاریخ تصویب اصلاحیه به بعد می‌باشد، و اگر واحدی قبل از آن عملاً به کار بهره‌برداری پرداخته باشد، این معنی چنان واحدی را از حق استفاده از معافیت محروم نخواهد ساخت. در اوضاع و احوال کنونی رویه‌های رایج می‌توان

زیر تصریح شده است:

«اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر این که در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد».

مفهوم این ماده که یکی از مهم‌ترین قواعد حقوقی را بیان می‌دارد، این است که عطف به ماسبق قانون حکم استثناء بر اصل را دارد و بنابراین محتاج تصریح کامل در هر مورد می‌باشد. در متن ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم که در آغاز مقاله عیناً نقل شد، هیچ مطلبی وجود ندارد که آن را بتوان به منزله مقررات خاص مصرح بر عطف به ماسبق معافیت مورد بحث دانست. فرض نخست به همین دلیل می‌تواند منتفی تلقی گردد.

۲. نتیجه غیرمنطقی

این قاعده نیز از حیث حقوقی و عقلی پذیرفته است که قانون را نباید به نحوی تفسیر نمود که نتایج غیرمنطقی به بار آورد. اگر قائل به این مطلب شویم که معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قبل از تاریخ تصویب آن قابل اجرا است، در آن صورت باید کلیه اقدامات قانونی انجام شده در مورد درآمدهای واحد تولیدی مورد بحث بر حسب مقررات مالیاتی پیشین را کان لم یکن دانسته و آثار آنها را باطل کنیم. اما آنچه در زمینه تشخیص و اخذ مالیات قبل از تصویب اصلاحیه انجام شده اصولاً کارهائی قانونی بوده که در زمان خود به درستی انجام شده، و بر هم زدن آنها می‌تواند مصداق یک رفتار غیرمنطقی به شمار آید.

۳. استرداد احتمالی مالیات

حالاتی را می‌توان فرض کرد که یک واحد تولیدی

ذیحق به استفاده از معافیت‌های ماده ۱۳۲، قبل از اصلاح این ماده، بر حسب قوانین قبلی مشمول مبلغی مالیات قرار گرفته و آن را پرداخت کرده باشد. در این صورت عطف به ماسبق قانون مسأله استرداد مالیات را ناگزیر مطرح خواهد ساخت.

۴. مسأله اولویت‌ها

تبصره ۱ ماده ۱۳۲ تهیه فهرست اولویت‌ها را به آینده موکول نموده و مقرر داشته است که فهرست مربوط به هر دوره برنامه در طول همان دوره قابل اجراست. در زمان تصویب اصلاحیه قانون، هنوز برنامه اول اقتصادی در جریان بوده است، بنابراین همان تبصره مقرر داشته است که فهرست اولویت‌های مربوط به باقیمانده دوره برنامه اول جداگانه تهیه می‌شود که برای باقیمانده مدت برنامه اول قابل اجرا خواهد بود. به این ترتیب فعالیت‌های قبل از تصویب اصلاحیه فاقد فهرست اولویت‌های موضوع ماده ۱۳۲ بوده و از این بابت نیز مفاد ماده ۱۳۲ نسبت به آنها قابل اجرا نخواهد بود. (در خصوص اولویت‌های مورد بحث و تحولات مربوط به آنها نکات قابل ذکر دیگری نیز وجود دارد که کمی پائین تر خواهد آمد)

حالت دوم - در تاریخ اصلاحیه

این فرض نیز بر حسب منطوق ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم منتفی است، به این معنی که قانون خود عبارت «از تاریخ بهره‌برداری حسب اولویت‌های ... از مالیات معاف می‌باشند» را در این مورد به کار برده است. با وجود چنین تصریحی در متن قانون، می‌توان گفت که برگرداندن مبدأ تعلق

تصویبنامه - مستثنی گردیده بودند (مالیات، شماره ۸، صفحات ۴۸ و ۴۹). در این مصوبه قید شد که مفاد آن جایگزین تصویبنامه شماره ۴۳۴۸/ت/۱۰۰ فوق‌الذکر می‌گردد. (در مورد این تصویبنامه نکته خاص دیگری هم مطرح است که در پایان مقاله آمده است).

پس از چندی مساله تعیین تکلیف دوران پیش از آغاز برنامه دوم مطرح شد و به صدور تصویبنامه شماره ۱۵۲۵۹/ت/۱۵۸۷۷ هـ مورخ ۷۴/۱۲/۲۸ منجر گردید (مالیات، شماره ۱۲ صفحه ۵۱). در این تصویبنامه گفته شد که تصویبنامه شماره ۱۳۶۱ مذکور در فوق شامل دوره برنامه دوم و همچنین سال ۱۳۷۳ به‌طور خاص می‌گردد.

چنان که می‌بینیم باز هم تکلیف دوران بین تصویب اصلاحیه ماده ۱۳۲ (اردیبهشت ۷۱) تا آخر سال ۷۲ تعیین نشده بود. سندی که در این باب به دست آمد، بخشنامه شماره ۳۰/۴/۵۰۲۹/۲۶۶۳۰ مورخ ۷۴/۷/۱۴ بود (با استفاده از نرم افزار کامپیوتری تهیه شده در اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی). در این بخشنامه گفته می‌شود که مفاد تصویبنامه شماره ۱۳۶۱/ت/۱۱۴۶۳/۸ هـ مورد بحث به استناد تبصره ۱ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم شامل باقی‌مانده دوره برنامه اول - از تاریخ تصویب اصلاحیه تا پایان سال ۱۳۷۲ - خواهد بود.

به این ترتیب تکلیف موضوع از تاریخ تصویب اصلاحیه تا پایان برنامه دوم روشن شده و کلاً یک مصوبه یعنی تصویبنامه شماره ۱۳۶۱ یادشده تمامی این دوران را دربر می‌گیرد.

اما در کنار این راه حل عملی یکی دو مورد ابهام باقی می‌ماند. نخست این که قسمت اخیر تبصره ۱ ماده

معافیت به تاریخ تصویب اصلاحیه محملی نمی‌تواند داشته باشد.

حالت سوم - از تاریخ صدور پروانه

با توجه به آنچه گفتیم، تنها این حالت خاص می‌ماند که می‌تواند معقول و فاقد توالی فاسده به شمار آید. به عبارت دیگر اگر شرکت تولیدی فرضی، قبل از تاریخ تصویب اصلاحیه عملاً بهره‌برداری‌هایی را انجام داده باشد ولی پروانه بهره‌برداری را رسماً از آن تاریخ به بعد دریافت کرده باشد، در آن صورت معافیت متعلق نسبت به بهره‌برداری‌هایی صادق خواهد بود که از زمان صدور پروانه به بعد انجام پذیرفته باشد.

تحولات راجع به اولویت‌ها

در اینجا بی‌مناسبت نمی‌داند سابقه مصوبات مربوط به اولویت‌ها را به‌طور خلاصه و تا آنجا که مدارک در دسترس اجازه می‌دهد، بیان دارد. ابتدا هبات دولت تصویبنامه شماره ۴۳۴۸/ت/۱۰۰ مورخ ۷۳/۳/۳۱ را صادر کرد و طی آن اولویت‌های یک و دو موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی را ضمن فهرست‌هایی معین کرد (مجله مالیات شماره ۶ صفحه ۵).

سال بعد به سبب ابهامی که در این تصویبنامه وجود داشت (بویژه در آن تکلیف اولویت سه معین نشده بود). تصویبنامه دیگری به شماره ۱۳۶۱/ت/۱۱۴۶۳/۸ هـ مورخ ۷۴/۲/۱۱ صادر شد که دو جدول مشتمل بر فعالیت‌های موضوع اولویت‌های یک و دو ماده ۱۳۲ ضمیمه آن بود و جدول سومی را نیز به‌همراه داشت که طی آن فعالیت‌هایی معینی خارج از اولویت سه شناخته شده و به این ترتیب از شمول معافیت مالیاتی مورد بحث - بر پایه این

۱۳۲ اصلاحی حاکی از آن است که دولت ابتدا باید فهرست اولویت‌ها را برای باقی‌مانده مدت برنامه اول تهیه کند. فهرست اولویت‌های مربوط به دوره برنامه دوم نیز باید در آغاز برنامه دوم به‌طور جداگانه تهیه می‌شد. نکته دوم این است که مصوبه دولت به هر تقدیر اشاره‌ای به دوره زمانی بین تصویب ماده ۱۳۲ اصلاحی و آخر سال ۱۳۷۲ ندارد و به نظر می‌رسد بخشنامه شماره ۲۶۶۳۰ مذکور در مقام تفسیر برآمده و مفاد همان تصویب‌نامه را شامل دوره مورد بحث نیز نموده‌است. مبانی این تفسیر چندان روشن به نظر نمی‌آید.

مطلبی در باب یک تصویب‌نامه

تصویب‌نامه شماره ۱۳۶۱/ت/۱۱۴۶۳/هـ مورخ ۱۳۶۱/۲/۷۴ که به استناد تبصره ۱ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم صادرشده، فعالیت‌های تولیدی و معدنی برخوردار از معافیت‌های مربوط به اولویت‌های یک و دو و سه را معین می‌کند. فعالیت‌های مشمول اولویت یک و دو هریک طی جدول خاصی (جدول‌های شماره یک و دو) شمارش شده‌اند و در مورد اولویت سه به عبارتی به مضمون زیر در حتم تصویب‌نامه برخورد می‌کنیم:

«... کلیه فعالیت‌های تولیدی و معدنی به‌استثنای فعالیت‌های مذکور در جداول ۱ و ۲ و ۳ پیوست مشمول معافیت‌های مالیاتی مربوط به اولویت ۳ موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ می‌باشند» جدول سه در واقع چیزی نیست جز مستثنیات

اولویت سه. به عبارت دیگر، در این جدول ۲۳ فعالیت تولیدی احصاء شده که مشمول معافیت مالیاتی مربوط به اولویت سه - و به‌طریق اولی مشمول معافیت‌های مربوط به اولویت‌های دیگر نیز - نمی‌باشند.

نکته قابل بحث این است که آیا مستثنی کردن برخی فعالیت‌های تولیدی نیز جزء وظایفی بوده است که ماده ۱۳۲ اصلاحی به هیات دولت تفویض نموده بوده‌است، یا خیر؟

ماده ۱۳۲ برای شمول معافیت، فقط صدور کارت شناسایی یا پروانه بهره‌برداری از سوی چند سازمان مشخص را شرط کرده و گذشته از این هیچ شرط دیگری از حیث نوع فعالیت مؤسسات ذکر ننموده‌است. از طرفی تبصره یک همین ماده که اختیار تهیه فهرست این اولویت‌ها را به هیات دولت واگذار نموده، اشاره‌ای در این باب ندارد که هیات دولت بر اساس آن بتواند برخی از فعالیت‌های تولیدی را به‌رغم صدور پروانه بهره‌برداری برای آن‌ها، به‌طور کلی از شمول معافیت موضوع ماده ۱۳۲ خارج نماید.

بد نیست اضافه کنیم که در جدول شماره یک نیز که مربوط به فعالیت‌های موضوع اولویت یک می‌باشد، در مورد فعالیت تهیه لبنیات قید شده است که برخی صنایع زیر مجموعه این کد خاص مشمول معافیت مالیاتی نمی‌باشند. ساخت انواع بستنی و شیر کاکائو و شیر توت فرنگی و شیر موز موضوع مستثنیات مورد بحث می‌باشند.



تأثیر سیاست‌های کلان اقتصادی

بر میزان وصول مالیات‌ها و بر تراز بودجه

در کشورهای در حال توسعه

ترجمه محمد رضا یزدی زاده

متن زیر ترجمه‌ای است از مقاله:

The Impact of Macroeconomic Policies of Taxation on the Level of Taxation (and on the Fiscal Balance) in Developing Countries

که توسط آقای تانزی در مجموعه مقالاتی تحت عنوان «مالیه عمومی در کشورهای در حال توسعه» از انتشارات صندوق بین‌المللی پول به چاپ رسیده است. بخش نخست مقاله در شماره حاضر، و قسمت بعدی آن در شماره آینده مجله به چاپ خواهد رسید.

مقدمه

تعیین‌کننده سطوح مالیات نظیر آزاد سازی تجاری، صادرات مواد معدنی و درآمد سرانه نسبت داد. بلکه سایر عوامل نیز نقش مهمی در این نوسانات داشته‌اند. در اینجا این عوامل بعنوان سیاست‌های اقتصادکلان شناخته شده‌اند. در این بخش ابتدا به بحث در مورد میزان ارتباط درآمد مالیاتی به سطح نرخ ارز و درجه محدودیت

در سالهای اخیر در بسیاری از کشورهای در حال توسعه نسبت مالیاتی در دوره نسبتاً کوتاهی تغییرات مهمی را تجربه نموده است. در بسیاری از موارد نمی‌توان این تغییرات را تنها به فساد اداری، تشکیلات مالیاتی یا تغییرات عوامل رسمی

واردات می‌پردازیم. بدیهی است در کشورهای در حال توسعه که استراتژی جایگزین واردات انتخاب گردیده است نرخ رسمی ارز اثرات مهمی بر مالیات بر واردات، مالیات بر صادرات، مالیات بر فروش و مالیات غیرمستقیم دارد.

پس از آن رابطه بین آزادسازی تجاری و درآمد مالیاتی و همچنین سیاست آزادسازی تجاری (شامل کاهش عوارض سنگین واردات)، وضع عوارض واردات (به میزان کم) بر روی وارداتی که قبلاً از مالیات معاف بودند، رفع محدودیتهای کمی و کنترل قیمتها که غالباً با افزایش عمده درآمدهای واقعی همراه می‌باشد مورد بررسی قرار خواهد گرفت. سپس مساله اثر کاهش ارزش پول بر تراز مالی با وجود میزان سنگین بدهی خارجی دولت و نهایتاً اثرات منفی کاهش ارزش پول بر تراز مالی در چندین سیستم اقتصادی مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین خلاصه‌ای از تحقیقات اخیر در مورد اثرات وقفه در وصول و افزایش نرخ تورم بر نسبت مالیاتی ارائه گردیده و درخاتمه به بحث پیرامون اثرات سیاستهای مالی بر درآمد مالیاتی پرداخته شده است.

عوامل تعیین کننده نسبت مالیاتی

نسبت مالیاتی که بصورت درصدی از تولید ناخالص داخلی (T/GDP) بیان شده به نحو قابل ملاحظه‌ای در میان کشورهای در حال توسعه دنیا متفاوت می‌باشد، به طوری که در تعداد معدودی از این کشورها نسبت مالیاتی زیر ۱۰ درصد و در سایر کشورها بالای ۳۰ درصد است. بدین ترتیب برای اکثر کشورها این نسبت بین این دو رقم است

بعبارت دیگر میانگین کلی آن در حدود ۱۸ درصد می‌باشد و در کشورهای در حال توسعه این نسبت به ۱۵ تا ۲۵ درصد می‌رسد (به Tanzi - ۱۹۸۷ مراجعه شود).

با گذشت دو سه دهه نسبت مالیاتی توجه بسیاری از اقتصاد دانان را که سعی در تعیین عوامل بوجود آورنده این تفاوت داشتند جلب نموده‌است. آنها به شناسایی تعداد زیادی از این عوامل که مشخصات نظام اقتصادی کشورهای در حال توسعه، خصوصیات سیاسی - اجتماعی جوامع و با دیدگاههای نظام مالیاتی خود را انعکاس می‌دادند، پرداخته‌اند.

در اینجا تعدادی از این عوامل بطور خلاصه تحت عنوان عوامل تعیین کننده آماری، نهادی یا اجتماعی سیاست مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد.

عوامل تعیین کننده آماری

بسیاری از مطالعات کمی در خصوص نسبت مالیاتی نشان می‌دهد که نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی از موارد زیر پیروی می‌کند.

الف) سطح درآمد سرانه که غالباً بعنوان نماینده‌ای برای سطح توسعه اقتصادی در نظر گرفته می‌شود.

ب) درجه شهر سازی

ج) نرخ با سوادی

د) درجه پولی شدن اقتصاد

ه) نسبت صادرات و واردات به GDP (که به عامل آزادسازی مصطلح می‌باشد)

و) سهم استخراج معدن یا کشاورزی در GDP

ز) وسعت کشور و غیره

به نظر ریچارد ماسگریو (Richard Masgrave) و سایرین، تعدادی از این عوامل در تبیین مبنای مالیاتی نقش مهمی را ایفا می‌کنند که می‌تواند توسط دولت جهت افزایش سطح مطلوب درآمد، استفاده گردد. (Masgrave - ۱۹۶۹)

با در نظر گرفتن این مطلب که میزان بکارگیری ظرفیت‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه احتمالاً به نیازهای درآمدی آنها بستگی دارد، در مطالعات اخیر تأثیر سطح هزینه عمومی نیز بعنوان یک متغیر مستقل مورد بررسی قرار گرفته است. (Tabellini - ۱۹۸۵)

همچنین باید اثر بدهی دولت (داخلی و خارجی) بر سطح مالیات مورد بحث قرار گیرد. وجود بدهی سنگین بر سطح مالیات از پیچیدگیهای عمده‌ای برخوردار می‌باشد. بدین ترتیب دولت با وجود چنین بدهیهایی، ضرورتاً به افزایش درآمد جهت پرداخت آن نیازمند است مگر اینکه بتوان هزینه‌ها را کاهش داد.

بعبارت دیگر زمانی که بهره به وام دهندگان خارجی پرداخت می‌گردد و دولت (بدهکار) نتواند این پرداختها را به علت خصوصیات ویژه قراردادهای وام، مشمول مالیات سازد بخشی از مبنای مالیاتی کشور از میان خواهد رفت.

عوامل تعیین‌کننده نهادی یا اجتماعی

بیشتر کتابهای اقتصادی که تنها بر روابط آماری صرف متمرکز نشده‌اند، توجه خود را بسوی عوامل کیفی‌تر از جمله موارد زیر معطوف می‌نمایند:

الف) کیفیت سازمان اداری مالیاتی

ب) منابع مالیاتی کشور (منابعی که کشور به این امر

اختصاص داده است)

ج) شرافت مودیان مالیاتی

د) درجه فساد اداری در بین ماموران وصول مالیات که احتمالاً سطح دستمزد آنها براین امر موثر است.

ه) حد جرایم برای عدم قبول مالیات توسط مودیان و همچنین فساد ماموران مالیاتی

و) توزیع درآمد کشور

ز) اهمیت بخش معیشتی و اقتصاد موازی (غیر رسمی)

ح) نظر شهروندان نسبت به دولت که کیفیت خدمات عمومی و کارایی استفاده از درآمدهای مالیاتی بر آن موثر می‌باشد.

ط) شکل دولت و قدرت آن

جهت تبدیل بسیاری از این عوامل به متغیرهای کمی مشکلات زیادی وجود دارد، اما به‌طوری که مشاهده می‌گردد عوامل مذکور در بالا یا پائین بودن نسبت مالیاتی از اهمیت بسیاری برخوردار می‌باشد، چنانچه میزان فرار مالیاتی یا توسعه اقتصاد موازی بستگی قابل ملاحظه‌ای به وسعت این عوامل دارد.

عوامل تعیین‌کننده در سیاست مالیاتی

موارد تعیین‌کننده در سیاست مالیاتی شامل استفاده از منابع خاص مالیاتی (بطور مثال پاسخ به این سوال که کشور از مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کند یا خیر، به ۱۹۸۷ - Nellor مراجعه شود)، تعداد مالیاتها در نظام مالیاتی کشور، سطح نرخهای مالیاتی، استفاده از تشویقات مالیاتی و مخارج کلی مالیات و غیره می‌باشند.

مطالعات بسیاری نشان می‌دهد که مبنای موثر مالیاتی، غالباً بخش کوچکی از مبنای تئوریک یا بالقوه می‌باشد. بطور مثال، مبنای موثر مالیات برارزش افزوده غالباً کمتر از ۵۰ درصد مبنای تئوریکی است (به Aguirre, Shome مراجعه شود). حتی با اینکه ارقام نامحدودتری برای مالیات بردرآمد و عوارض واردات بدست می‌آید، ولی بدلیل کاهش مبنای مالیات بر درآمد به ۱۰ یا ۲۰ درصد مبنای بالقوه، کاهش عوارض واردات به بخش کوچکی از آنچه می‌توانست باشد کاهش می‌یابد.

اکثر این مسائل برای اشخاصی که با ادبیات مربوط به وضع مالیات در کشورهای در حال توسعه آشنا هستند، شناخته شده می‌باشند. توصیه‌های مشاورین مالیاتی درخصوص افزایش درآمد، معمولاً با تعیین کننده‌های سیاست مالیاتی که فوقاً ذکر شد در ارتباط است. این توصیه‌ها عبارتست از اعمال نرخهای جدید بر مبناهای موجود مالیاتی یا وضع مالیاتهای جدید، ایجاد تغییرات اجرائی در جهت کاهش فرار مالیاتی، اختصاص منابع بیشتر به تشکیلات مالیاتی، افزایش حقوق ماموران مالیاتی، کاهش معافیت‌ها و گسترش مبنای مالیاتی، تاکید بر افزایش سطح جریمه‌ها و غیره.

در سالهای اخیر کارشناسان مالیاتی به گسترش مبنای مالیاتی، کاهش نرخ های آن در شناخت اثرات غیرتشویقی نرخهای سنگین مالیاتی و اهمیت رشد فعالیت اقتصادی و همچنین کاهش فرار مالیاتی توصیه می‌نمایند. اعتقاد کلی براین است که نرخهای سنگین مالیات باعث فرار مالیاتی می‌گردد.

از تعیین کننده‌های مذکور می‌توان جهت توضیح سطح بالقوه و درازمدت مالیات استفاده نمود گرچه این تعیین کننده‌ها در مطالعات تجربی مقطعی، تنها توانائی توضیح بخش کوچکی از سطوح گوناگون مالیاتی را دارند. علاوه، برخی از کشورها در دوره نسبتاً کوتاه نوسانات گسترده نسبت مالیاتی را تجربه نموده‌اند و نمی‌توان این نوسانات را بطور کامل به تغییرات تعدادی از این تعیین کننده‌ها نسبت داد.

بطور مثال در آرژانتین نسبت مالیاتی تقریباً از ۲۰ درصد در سال ۱۹۷۴ به حدود ۱۳ درصد در سال ۱۹۷۵ رسید و در سال ۱۹۸۰ به ۲۳ درصد افزایش یافت، سپس در سال ۱۹۸۳ به ۱۷ درصد کاهش یافت و مجدداً در سال ۱۹۸۶ به ۲۳ درصد رسید. در بولیوی نسبت مالیاتی از ۸/۹ درصد در سال ۱۹۸۱ به ۲/۸ درصد در سال ۱۹۸۳ و ۲/۹ درصد در سال ۱۹۸۴ کاهش یافت و در سال ۱۹۸۵ و ۱۹۸۶ به ترتیب به ۸/۶ و ۱۴/۴ افزایش یافت. در جمهوری دومینیکن این نسبت از ۱۷ درصد در سال ۱۹۷۵ به ۹ درصد در سال ۱۹۸۲ رسید و در سال ۱۹۸۵ تقریباً به ۱۵ درصد افزایش یافت.

در غنا نسبت مالیاتی از ۱۸/۶ درصد در سال ۱۹۷۰ به ۴/۴ درصد در سال ۱۹۸۳ رسید و در سال ۱۹۸۶ به ۱۴ درصد افزایش یافت. در ماداگاسکار نسبت مذکور از ۲۷ درصد در سال ۱۹۷۸ به ۱۵ درصد در سال ۱۹۸۵ کاهش یافته است. در سیرالئون از ۱۶/۵ درصد در سال ۱۹۷۸ به ۶ درصد در سال ۱۹۸۵ رسید. برخی از این نوسانات ناشی از کاهش قیمت

مالیاتی منجر می‌گردد. عبارت دیگر هرچه نرخ ارز بیشتر باشد، نسبت مالیاتی کمتری نسبت به قبل وجود خواهد داشت. برای این نتیجه‌گیری چندین دلیل وجود دارد که بعضی از آنها به اثرات مستقیم افزایش نرخ ارز و برخی دیگر به اثرات غیرمستقیم آن مربوط می‌باشند.

اثرات مستقیم ارزیابی بالای نرخ ارز

الف. تاثیر بر مالیات بر واردات :

مستقیم ترین رابطه میان ارزش واقعی نرخ ارز و نسبت مالیاتی، رابطه بین نرخ ارز و مبنایی است که بر حسب آن عوارض واردات محاسبه می‌گردد. عوارض واردات در بیشتر موارد بر حسب ارزش آنها وضع شده و مبنای مالیاتی آنها توسط محصولات وارداتی تعیین می‌گردد. بنابراین در اثر افزایش نرخ ارز و افزایش قیمت کالاهای وارداتی با حجم مجاز، واردات کاهش می‌یابد. بدین ترتیب کشور در حال توسعه‌ای که اجازه افزایش بهای نرخ ارز خود را بدهد باید بلافاصله یکی از مهمترین منابع درآمدی خود را مشمول خسارات مالیاتی سازد.

ب. تاثیر بر مالیات بر صادرات :

افزایش بهای نرخ ارز نه تنها بر درآمد حاصل از واردات بلکه بر درآمد حاصل از سایر مالیات‌ها از جمله مالیات بر صادرات تاثیر مستقیم بر جای می‌گذارد. باتوجه به اینکه مالیات بر صادرات بر ارزشهای صادراتی تعیین شده بر حسب پول رایج داخلی وضع می‌شود، مبنای مالیاتی و در نتیجه

کالاهایی است که درآمد صادراتی کشور را کاهش می‌دهد. اما اکثر آنها معلول عوامل دیگری است. توضیح کامل این تغییرات عمده را نمی‌توان ناشی از جریان تعیین‌کننده‌های سنتی نسبت مالیاتی و فساد تشکیلات مالیاتی دانست. بلکه عامل عمده در این زمینه سیاستهای کلان اقتصادی در کشورها می‌باشد، از این رو سیاستهای مذکور موضوع اصلی این بخش می‌باشد.

سیاستهای دولت می‌تواند از طریق تغییر ارزش واقعی نرخ ارز، درجه محدودیت واردات، سطح بدهی دولت، سطح نرخهای بهره، نرخ تورم و سایر منابع درآمدی بر دریافتی‌های مالیاتی تاثیر بگذارد.

این عوامل در تعیین سطح مالیات در زمان معین و تعیین چگونگی تغییرات بلندمدت آن حائز اهمیت می‌باشد. در بسیاری از موارد تغییرات بنیادین، نسبت مالیاتی می‌تواند بطور مستقیم یا غیرمستقیم نتیجه این سیاست‌های اقتصادی کلان باشد. اما متأسفانه توجهی به اهمیت این دیدگاه‌ها نشده است. در این بخش رابطه بین دیدگاههای اصلی سیاستهای اقتصادکلان و درآمد مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد.

درآمد مالیاتی، سطح نرخ ارز و محدودیت‌های واردات

کسانیکه سیاستهای اقتصادی کشورهای در حال توسعه را به دقت دنبال می‌کنند می‌بایست وجود رابطه غالباً منفی میان درآمد مالیاتی و سطح واقعی نرخ رسمی ارز را مشاهده کرده باشند. افزایش نرخ واقعی و رسمی ارز به کاهش نسبت

کشورهای در حال توسعه به شدت به مالیات بر کالای تجارتی متکی هستند. نرخ بالای ارز، ارزش این کالاها را کاهش می‌دهد در نتیجه اثر مستقیم افزایش بهای نرخ ارز روی عوارض واردات، مالیات صادرات و مالیات داخلی کالاها و خدمات حائز اهمیت می‌باشد، زیرا این مالیات‌ها ۶۰ درصد کل درآمد کشورهای در حال توسعه را شامل می‌شود.

اثرات غیرمستقیم ارزیابی بالای نرخ ارز

ارتباط مستقیمی بین درآمد مالیاتی و نرخ ارز وجود دارد. ارزیابی بالای نرخ ارز از طریق چندین کانال به‌طور غیرمستقیم بر درآمد مالیاتی موثر می‌باشد. برخی از این عوامل از اهمیت بسیاری برخوردار هستند که ذیلاً به شرح آنها می‌پردازیم. اولاً: ارزیابی بالای نرخ ارز انگیزه تولید و صادرات کالاها را کاهش می‌دهد. حجم صادرات با کاهش دسترسی کشور به ارز خارجی تنزل یافته و نتیجتاً واردات، درآمد حاصل از مالیات بر صادرات، عوارض واردات، مالیات‌های غیرمستقیم و فروش کاهش می‌یابد. به‌طوریکه کمبود ارز خارجی فعالیت‌های داخلی را از طریق کاهش واردات مواد خام و سایر عوامل تقلیل خواهد داد. این امر خود کاهش صادرات را بدنبال داشته و کاهش درآمد حاصل از صادرات، کاهش عواید حاصل از مالیات بر درآمد را پدید خواهد آورد. این امر اثر منفی بر مبنای مالیات بر درآمد داخلی در بخش‌های جدید و بخش‌هایی که به سهولت مشمول مالیات می‌شوند خواهد داشت.

درآمد حاصل از آن به دلیل اثر مستقیم افزایش بهای نرخ ارز کاهش خواهد یافت. مالیات بر صادرات نسبت به عوارض واردات از اهمیت کمتری برخوردار می‌باشد. به‌طوریکه در حدود ۵ درصد کل درآمد مالیاتی تمام کشورهای در حال توسعه و ۸ درصد کل درآمد مالیاتی فقیرترین کشورها را دربرمی‌گیرد.

ج. اثر بر مالیات غیرمستقیم:

در کشورهای در حال توسعه بخش عمده‌ای از کل مالیات غیر مستقیم از کالاهای وارداتی وصول می‌شود به‌طوریکه در بسیاری از این کشورها به دلایل مختلف بیشتر تولیدات داخلی از مالیات معاف یا با نرخ‌های پایین‌تری مشمول مالیات می‌گردند. برای کشورهایی که این مفروضات را در دسترس دارند، سهم کل درآمد مالیات بر فروش حاصل از واردات غالباً متجاوز از ۵۰ درصد می‌باشد. به‌طور مثال در پاکستان بیشتر از ۷۰ درصد مالیات فروش از طریق عوارض گمرکی وصول می‌شود. مالیات‌های غیرمستقیم نیز اکثراً از تولیدات وارداتی (نظیر بنزین، تنباکو، ماشین، تلویزیون) وصول می‌گردد. مالیات‌های به اصطلاح داخلی روی کالاها و خدمات (شامل کل مالیات‌های فروش، غیرمستقیم) در حدود ۲۸ درصد کل درآمد مالیاتی کشورهای در حال توسعه را شامل می‌گردد. همچنین تغییرات در سطح واقعی نرخ ارز روی این درآمدها تأثیر می‌گذارد. مادام که ارزیابی نرخ ارز بالا باشد احتمالاً وصول مالیات از کل مالیات فروش دیگر اقلام مالیات‌های غیرمستقیم به معنای واقعی کاهش می‌یابد.

ثانیا: ارزیابی بالای نرخ ارز احتمال کاهش بها را در آینده دور افزایش خواهد داد. لذا افراد جامعه به منظور مقابله با این احتمال اقدامات حفاظتی به عمل خواهند آورد. هر چه این احتمال به اعتقاد مردم به یقین نزدیکتر باشد، اقدامات حفاظتی شدیدتر می‌گردد. خارج نمودن سرمایه خود از کشور (فرار سرمایه) و یا تبدیل دارایی مالی خود به ارزهای متغیر از جمله دلار در زمره این اقدامات می‌باشد. این امر خود موجب کمبود بیشتر ارز خارجی مورد نیاز جهت واردات کالاها و خدمات می‌گردد و بدین ترتیب مبنای مالیاتی در آینده تقلیل می‌یابد.

ثالثا: امر ارزیابی بالای نرخ ارز غالباً موجب بروز یا تشدید موانع در جریان کالا و سرمایه می‌گردد. این موانع عمدتاً مربوط به بازار سیاه ارز خارجی و کالاها می‌باشد که منجر به محدود گردیدن سطح معاملات رسمی و متعاقباً کاهش مبنای مالیاتی می‌گردد. بدین مفهوم که کالاها غالباً بصورت قاچاق وارد کشور گردیده (گاهی اوقات با همدستی مأمورین گمرک) و در بازار سیاه فروخته می‌شود. بدین ترتیب کالای وارد شده به صورت قاچاق با وجود عدم پرداخت مالیات به قیمتهای بالا بفروش می‌رود. در نتیجه عوارض واردات و مالیات فروش و حتی تعدادی از مالیاتهای درآمد از میان خواهد رفت.

چنانچه تفاوت میان نرخ رسمی ارز و نرخ بازار سیاه بیشتر گردد و از صادرکنندگان درخواست گردد تا عایدات ارزی درآمدی خود را به دولت به نرخ رسمی ارز تسلیم نمایند. انگیزه تولید کاهش یافته و یا کالاهای صادراتی بصورت قاچاق از کشور

خارج می‌گردد. در این حالت تولیدکنندگان، کالاهای تولیدی را از مرزها عبور داده و در کشورهای همسایه بفروش می‌رسانند. بدین ترتیب آنها در بازار سیاه درآمد ارزی خود را تغییر می‌دهند و از پرداخت مالیات صادرات و مالیات مقطوع بردرآمد ارزی فرار می‌کنند.

رابعا: ارزیابی بالای بهای ارز در تراز پرداختها نیز ایجاد اشکال می‌نماید. چنانچه دولت ورود کالاهای مصرفی یعنی کالاهایی را که از ضرورت کمتری برخوردار می‌باشد محدود کرده و واردات مواد خام و تجهیزات سرمایه‌ای که جزء کالاهای ضروری می‌باشند مورد توجه قرار دهد (کالاهای ضروری، کالاهایی هستند که بطور رسمی در برنامه ریزی توسعه و سیاست‌های بازرگانی کشورهای در حال توسعه بکار برده می‌شوند) ترکیب واردات به سمت کالاهایی که مشمول نرخهای پایین و یا معاف از عوارض واردات و مالیات بفروش هستند، سوق یافته و ورود کالاهایی که دارای عوارض سنگین وارداتی و مالیات بفروش می‌باشند کاهش خواهد یافت. برای بسیاری از کشورها این تغییر در ساختار واردات بحسب درآمد مالیاتی هزینه بسیار گزافی به همراه داشته است. بهر حال با افزایش قاچاق کالاهای مشمول عوارض سنگین، واردات قانونی نسبت به کل واردات کاهش پیدا خواهند نمود و این امر موجب ایجاد ضایعاتی در عوارض واردات و مالیاتهای فروش داخلی خواهد شد.

واردات بخش خصوصی به منظور ایجاد هماهنگی با واردات مشمول عوارض کمتر و یا مالیات صفر شرکتهای دولتی و بخش عمومی تحت فشار

قرار گرفته است. همچنین عکس العمل صادرکنندگان قطعاً بر درآمد موثر می باشد. زیرا صادرات از طریق ارزیابی بالای بهای ارز و فقدان عوامل مورد نیاز کاهش می یابد. از این رو تولیدکنندگان از ظرفیت تولیدی خود (شامل زمین) جهت تولید کالاهای اساسی و داخلی معاف از مالیات استفاده خواهند نمود و ممکن است تولید را جهت کالاهایی که بتوان براحتی بصورت قاچاق از کشور صادر نمود سوق دهند. در نتیجه اشتغال و فعالیت در بخش های دولتی و جدید کمتر شده و این مسئله موجب کاهش مبنای مالیاتی می گردد.

مالیاتها و استراتژیهای جایگزین واردات

جدا از محدودیتهای غیر قابل اجتناب مربوط به نرخ ارزی که بطور تصاعدی در حال افزایش بهای بیشتری است، محدودیتهای وضع شده بر تجارت خارجی به دلایلی (جهت حمایت از صنایع داخلی) درآمد مالیاتی را نیز دربر می گیرد. بدیهی است که سهمیه بندی و وضع سایر محدودیتهای وارداتی به مفهوم انتقال قدرت جریانهای مالیاتی از دست دولت به اشخاصی است که دارای مجوز وارداتی بوده و ارز خارجی جهت پرداخت این واردات را تأمین می نمایند. بدین ترتیب برای این واردکنندگان یک نوع توزیع مجدد درآمد از طریق دولت بوجود آمده که درآمد مالیاتی را کاهش داده یا از میان می برد.

همچنین تعیین محدودیتهای کمی باعث ایجاد انگیزه برای تولید داخلی کالاهای جانشین خارجی می شود. بدین ترتیب تولیدکنندگان داخلی همان کالاهای را با هزینه بالاتری تولید خواهند نمود ولی بعلت داشتن سهمیه می توانند کالاهای خود را با قیمت بالاتری بفروش برسانند. این امر در صورت عدم وجود سهمیه و وجود عوارض گمرکی نیز به وقوع می پیوندد.

هر اندازه میزان عوارض بالاتر باشد، قیمت این کالاها بالاتر خواهد بود. در چنین شرایطی در حالیکه دولت این درآمد را از دست می دهد، سود آن نصیب تولیدکنندگان داخلی خواهد شد. کالاهای جانشین واردات که سهمیه یا عوارض وارداتی بدان تعلق می گیرد به دلیل اجتناب ناپذیر عدم وجود کارائی، تا حد زیادی دارای آثار توزیع مجدد و نیز آثار کاهش دهنده درآمد خواهند بود. علاوه بر این غالباً به منظور تشویق تولیدکنندگان قانوناً سود تولیدکنندگان داخلی معاف از مالیات بر درآمد می باشد، که این امر نیز درآمد مالیاتی را کاهش خواهد داد. دو موضوعی که با این بخش همسویی دارند عبارتند از اثر آزادسازی تجاری بر درآمد مالیاتی و اثر تنزل قیمت روی تراز مالی (که مجزا از نسبت مالیاتی است) در شرایطی که کشور دارای بدهی خارجی سنگینی می باشد. بحث پیرامون این مطالب به توضیح بیشتری نیاز دارد که در شماره آینده به آن خواهیم پرداخت.



نقش حسابداران رسمی

در بهبود نظام مالیاتی

(بخش یکم)

محمد تقی نژاد عمران

در این مقاله تاریخچه حرفه حسابداری، بویژه در ارتباط با امر مالیاتی و همچنین نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی مورد بحث قرار گرفته است. بخش نخست مقاله در این شماره مجله آورده شده و دومین بخش طی شماره آینده از نظر خوانندگان خواهد گذشت.

مقدمه:

توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی در دنیا ناشی از گسترش فعالیتهای اقتصادی در جوامع و تمایل روزافزون دولت‌ها بر نظارت واحدهای اقتصادی و جلوگیری از فساد و تقلب در آنها از طریق وضع قوانین برای حمایت از سرمایه‌گذاری‌های سالم و صیانت از خزانه عمومی بوده است. علاوه بر این نقش اعتبارات بانک‌ها در فعالیتهای واحدهای اقتصادی نیز موجب افزایش نیاز به کنترل بیشتر این واحدها و توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی گردیده است. سرانجام تفکیک مالکیت از مدیریت و مسائل و قوانین ناشی از آن، رسمیت بخشیدن به حرفه حسابداری و انجام

حسابرسی‌های منظم را ضرور ساخته است. همانند تحول تجارت و صنعت در جامعه بشری از شکل ساده و ابتدائی به اشکال پیشرفته و پیچیده امروزی، حسابداری نیز از شکل ثابت ساده دریافت و پرداخت در گذشته به سیستم‌های حسابداری جامع و پیشرفته تحول یافته تا بتواند پاسخگوی نیازهای مالی و مدیریت واحدهای بزرگ اقتصادی امروز باشد. بعبارت دیگر می‌توان گفت تاریخ حسابداری انعکاسی از تاریخ تجارت و صنعت و دخالت دولت‌ها در فعالیتهای اقتصادی است. لذا برای این که حسابداری و حسابرسی بتواند نیازهای موجود را برآورده ساخته و بعنوان ابزاری بارز در خدمت اهداف رشد و

توسعه اقتصادی درآید باید همراه با تحولات اقتصادی و اجتماعی جامعه متحول گردد.

خوشبختانه اهمیت حسابداری و حسابرسی در دهه اخیر مورد توجه خاص بنگاه‌های اقتصادی دولتی و خصوصی و نیز دست‌اندرکاران مسائل مالی و اقتصادی کشور و مجامع حرفه‌ای موجود، قرار گرفته و طی چند سال گذشته گردهمائی‌ها و سمینارهای مختلفی از طرف مؤسسات حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران با کمک دانشگاه‌های بزرگ کشور و مؤسسات و شرکت‌های دولتی مانند بانک‌ها و بیمه‌ها و نیز سازمان بورس اوراق بهادار تهران و دیگر دستگاه‌های اقتصادی کشور برگزار گردیده است.

حرفه حسابداری زمینه‌های گسترده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی و مالی را دربر می‌گیرد که مقاله حاضر یکی از این جنبه‌ها یعنی نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی را مورد بحث قرار می‌دهد.

تاریخچه حرفه حسابداری در ایران

با تصویب اصل ۱۰۲ قانون اساسی دوران مشروطیت، حسابداری و حسابرسی در ایران متولد شد. اصل مذکور مقرر می‌داشت:

«دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیات و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه است و مخصوصاً مواظب است که هیچ‌یک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده تغییر و تبدیل ننپذیرد و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد. همچنین معاینه و تفکیک محاسبات مختلفه کلیه ادارات دولتی را نموده اوراق

سند خرج محاسبات را جمع‌آوری خواهد کرد و صورت کلیه محاسبات مملکتی را باید بانضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید».

تصویب اصل فوق در بدو مشروطیت و تصویب اولین قانون محاسبات عمومی در سال ۱۲۸۸ در مجلس دوم نشانه درک اهمیت حسابداری و حسابرسی در این دوره بوده است.

در سال‌های ۱۲۸۵ تا ۱۳۰۹ قوانین دیگری در زمینه‌های مالی و مالیاتی و تجاری و انحصارات از مجالس قانونگذاری گذشت. در این دوره اولین بانک ایرانی بنام بانک تعاونی قشون که بعداً به بانک سپه تغییر نام داده شد تأسیس گردید. مهم‌ترین تحول در این دوره تأسیس بانک ملی بود که دو سال پس از تأسیس بعنوان بانک ناشر اسکناس جایگزین بانک شاهی شد. این دوره را می‌توان دوره پیدایش حسابداری نوین در ایران نامید. در ابتدای دوره که ثبت و ضبط حساب‌ها بصورت سیاق بود تبدیل به روش حسابداری عددی شد و با توجه به محدودیت‌های موجود در آن زمان، می‌توان گفت که حسابداری نوین در بخش دولتی در این دوره نسبتاً موفقیت‌آمیز بوده است.

در بخش غیردولتی اطلاعات زیادی در دست نیست ولی حداقل می‌توان عنوان کرد که در شرکت‌های خصوصی خارجی و بانک شاهی و سایر مؤسسات و بانک‌های خارجی و شرکت نفت روش حسابداری نوین رواج داشته و تعدادی حسابدار ایرانی که در آنها مشغول

بکار بوده‌اند با روش‌های جدید حسابداری آشنائی داشته‌اند. در این مؤسسات انجام خدمات حسابداری در انحصار حسابداران و کارشناسان مالی انگلیسی و هندی بود. بانک ملی ایران در سال ۱۳۱۵ با اعزام یک گروه ۱۲ نفری به خارج به منظور تحصیل در رشته حسابداری برای توسعه این حرفه در کشور پیشقدم گردید و سپس شرکت نفت و وزارت دارائی و چند

مؤسسه دولتی دیگر دانشجویانی را برای تحصیل در رشته حسابداری به خارج اعزام نمودند. یکی از نکات قابل توجه در این دوران اینست که هیچگونه

الزام قانونی چه از نظر قوانین تجاری و چه از نظر قوانین مالیاتی برای نگاهداری دفاتر و تنظیم صورت‌های مالی برای شرکت‌ها و تجارتخانه‌های ایرانی وجود نداشت و از قرائن چنین برمی‌آید که حساب‌ها در این بخش در دفاتر بیاض و به روش سیاق‌نویسی فقط جهت اطلاع صاحب کارخانه یا تجارتخانه توسط خود آنها یا یکی از محرمان آنها نگاهداری می‌شده است و مسئله مهم و جالب توجه اینست که در قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها و تجارت و غیره مصوب ۱۳۰۹ هیچ الزام قانونی برای نگاهداری دفاتر حسابداری و تهیه صورت‌های مالی برای شرکت‌ها و بازرگانان و

سایر مشاغل پیش‌بینی نشده و حتی ممیزین مالیاتی حق تفتیش اسناد و سوابق درآمد را نداشتند و مالیات بطور مقطوع بر اساس درجه بندی شرکت‌ها، بازرگانان، وکلا، پزشکان، و غیره تعیین می‌گردید.

در قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ نگاهداری دفاتر تجاری (دفتر روزنامه، دفتر کل، دفتر دارائی و دفتر کپی) برای تجار و شرکت‌های تجاری الزامی شده

است. قانون مزبور ضمن تعریف هر یک از دفاتر تجاری، تخلف از مقررات مربوط توسط مکلفین را مشمول جزای نقدی دانسته است (اجرای این ماده با

در قانون مالیات بر عایدات و حق تعبر مصوب آبان‌ماه ۱۳۱۲ بطور ضمنی از حساب و بیان اسم برده شده و حتی بموجب تبصره ۲ ماده ۲۳ آن تفتیش در دفاتر و اوراق محاسبات تجاری و شخصی برای تعیین مالیات ممنوع گردید مگر این که خود مؤدی بخواهد آنرا ارائه بدهد

توجه به این که اشخاص زیادی هستند که بر اساس قانون تجارت مکلف به نگاهداری دفاتر تجاری هستند و عملاً از نگاهداری آن خودداری می‌نمایند می‌تواند سالانه میلیاردها ریال درآمد برای دولت ایجاد نماید که در حال حاضر وصول نمی‌شود). همچنین در قانون مزبور مقرر گردید مجمع عمومی هر شرکت سهامی یک یا چند بازرس (مفتش) را از بین صاحبان سهام یا از خارج انتخاب کند تا با رسیدگی به حساب‌ها و اسناد و مدارک شرکت درباره اوضاع عمومی شرکت و صورت‌های مالی که توسط مدیریت تهیه می‌شود گزارشی به مجمع عمومی صاحبان سهام در سال بعد

بدهند.

تجارت نگاهداری نمی‌گردید، درآمد مؤدیان از روی نشانی‌ها (علی‌الرأس) تشخیص می‌گردید و ممنوعیت در تفتیش دفاتر بموجب همین قانون از اول سال ۱۳۱۸ ملغی گردید. ممیزین مالیاتی از این تاریخ ببعد مجاز به رسیدگی دفاتر و اوراق محاسباتی مؤدیان شدند.

جامعه حسابداران در ایران

دانشجویانی که در سال ۱۳۱۵ از طرف بانک ملی ایران به خارج از کشور اعزام شده بودند، ۵ نفر از آنها قبل از اتمام تحصیلات خود و ۷ نفر دیگر پس از پایان تحصیلات و عضویت

در قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد مصوب

۱۳۱۷/۱۲/۲۸ به اداره دارائی اجازه داده شد، برای

اطمینان از صحت اظهارات مؤدیان هر نوع

تحقیقی را که لازم می‌داند به عمل آورد و از جمله

به دفاتر بازرگانان که طبق قانون تجارت مکلف به

نگاهداری آن هستند مراجعه نماید

در قانون مالیات بر عایدات و حق تبر مصوب آبان‌ماه ۱۳۱۲ بطور ضمنی از حساب و بیلان اسم برده شده و حتی بموجب تبصره ۲ ماده ۲۳ آن تفتیش در دفاتر و اوراق محاسبات تجارتی و شخصی برای تعیین مالیات ممنوع گردید مگر این که خود مؤدی بخواهد آنرا ارائه بدهد. با توجه به مراتب فوق میتوان سالهای ۱۳۱۱ و

۱۳۱۲ را سالهای تولد

حسابداری و

حسابرسی در بخش

خصوصی در ایران

دانست.

در قانون اصلاح

قانون مالیات بر

درآمد مصوب

۱۳۱۷/۱۲/۲۸ به

اداره دارائی اجازه داده شده برای اطمینان از صحت اظهارات مؤدیان هر نوع تحقیقی را که لازم می‌داند، از جمله مراجعه به دفاتر بازرگانان که طبق قانون تجارت مکلف به نگاهداری آن هستند بعمل آورد و همچنین شرکتها مکلف شده بودند رونوشتی از آخرین ترازنامه و حساب سود و زیان خود که صحت آن از طرف نمایندگان صلاحیتدار آنها تصدیق شده باشد، و همچنین کلیه اطلاعات مربوط را ظرف چهارماه پس از خاتمه سال مالی به اداره دارائی تسلیم دارند. در مواردی که مؤدیان اظهارنامه در موعد مقرر تسلیم نمی‌نمودند و یا دفاتر آنها قانونی نبود و مطابق مقررات قانون

در انجمن حسابداران خبره انگلیس بین سال‌های ۱۳۲۳ تا ۱۳۲۵ به ایران مراجعت کردند و اولین جامعه حسابداران متجدد را در ایران تشکیل دادند و با پیشنهاد و اصرار همین حسابداران مقررات مربوط به انجمن محاسبین و کارشناسان قسم‌خورده در ماده ۳۰ قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۲۸/۴/۲۹ پیش‌بینی گردید. بموجب ماده مزبور مقرر گردید:

«در هر موقعی که انجمن محاسبین و کارشناسان قسم‌خورده در کشور تشکیل شود وزارت دارائی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم‌خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت بپذیرد و در این صورت برای

تشخیص مالیات مؤدی دیگر حاجت به رسیدگی بدفاتر و اوراق مؤدی نخواهد بود... آئین‌نامه طرز کار و انتخاب محاسبین و کارشناسان قسم‌خورده را وزارت دارائی تهیه و بعد از تصویب کمیسیون قوانین دارائی مجلس بموقع اجرا خواهد گذاشت».

همچنین در تبصره همین ماده مقرر گردید در هر نقطه که حسابداران و کارشناسان قسم‌خورده تعیین و بوسیله آگهی اعلان می‌شود، بستدریج در حدود توانایی آنها رسیدگی و محاسبه مالیات مؤدیان به آنها مراجعه خواهد شد و در مورد بازرگانان و کسبه و شرکت‌ها رسیدگی محاسبین قسم‌خورده محدود بمواردی است که مؤدیان مالیاتی صاحب دفاتر رسمی باشند.

در ماده ۲۳ قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمیر مصوب ۱۳۳۳/۱/۱۶ مقررات مربوط به انجمن محاسبین و کارشناسان قسم‌خورده عیناً تکرار گردیده است، با این تفاوت که آئین‌نامه مربوط توسط وزارت دارائی تهیه و بموقع اجرا گذارده خواهد شد.

در اجرای ماده مزبور آئین‌نامه انجمن محاسبین قسم‌خورده و کارشناسان حساب در سال ۱۳۴۰ تهیه و ابلاغ گردید. در این آئین‌نامه شرایط انتخاب و ارکان انجمن و طرز کار اعضاء مشخص شده است.

اساسنامه انجمن محاسبین قسم‌خورده ایران به‌منظور مستشکل ساختن حسابداران صلاحیتدار کشور و تربیت حسابداران خبره و تمرکز عمل کارشناسی حساب و تدوین اصول

حسابداری و حسابرسی و اجرای دقیق موازین حرفه‌ای و اخلاقی توسط اعضاء رسمی در تاریخ ۱۳۴۲/۲/۳۱ به تصویب وزیر دارائی وقت رسید.

در سال ۱۳۴۲ با برگزاری امتحان از بین ۳۰۰ نفر داوطلب ۴۰ نفر بعنوان حسابدار قسم‌خورده انتخاب شدند تا انجمن خود را تشکیل داده و شروع بکار نمایند ولی عملاً این انجمن هیچگاه فعالیتی را شروع ننموده و نتیجه کار آنها برای دستگاه مالیاتی کشور مثمر‌تر نبوده است.

در سال ۱۳۴۲ عده‌ای از افرادی که توسط بانک ملی و سایر مؤسسات به خارج از ایران برای تحصیل در رشته حسابداری اعزام شده بودند انجمن محاسبین قسم‌خورده را فاقد استقلال حرفه‌ای دانسته و بموازات آن انجمن حسابداران ایران را تشکیل دادند که این انجمن نیز ناکام ماند.

اهمیت حسابداری و حسابرسی از لحاظ مقررات مالیاتی:

۱. بموجب مواد ۵۹ و ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ تعدادی از اشخاص حقیقی و همچنین کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی شده بودند و درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی، با رعایت مقررات ماده ۵۸ قانون فوق‌الذکر و آئین‌نامه اجرائی تبصره ۱ که مربوط به مقررات نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و حساب و اسناد و مدارک بود،

تشخیص می‌گردد.

۲. وزارت دارائی بموجب ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم مکلف شده بود بمنظور سهولت در تشخیص درآمد مشمول مالیات پیمانکاری، حسابرسی لازم را ظرف پنج سال

از اول سال ۱۳۴۶

تجهیز و تکمیل نماید.

۳. بر اساس ماده ۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر شده بود مادام که کادر حسابرسی تجهیز و از طرف وزارت امور اقتصادی و

دارائی اعلان نشده است درآمد مشمول مالیات پیمانکار یا هر نوع کار ساختمانی (یاستثنای عملیات حفاری چاههای عمیق) و تأسیسات فنی و صنعتی معادل ۱۲٪ (بعداً ۸٪) خواهد بود. همچنین مقرر شده بود که بمنظور تسهیل تشخیص درآمد مشمول مالیات پیمانکاران، مادام که کادر مزبور در کشور تأمین نشده است وزارت دارائی می‌تواند با استفاده از مهندسين متخصص مربوط به هریک از وزارتخانه‌ها و مؤسسات و سازمانهای دولتی و وابسته به دولت، درآمد مشمول مالیات مقاطعه‌کاران را از طریق رسیدگی به دفاتر و با رعایت مقررات مربوط تعیین نماید. همچنین وزارت امور اقتصادی و دارائی مجاز بوده است در مورد پیمانکارانی که یک کار

پیمانکاری در دست اجرا داشته باشند درآمد مشمول مالیات پیمانکاری را پس از اتمام کار محاسبه و به سنوات انجام کار تقسیم و مالیات هر سال را بطور جداگانه محاسبه نماید.

۴. بموجب تبصره ۳ ماده ۸۰ قانون مالیات‌های

مستقیم مصوب

سال ۱۳۴۵، درمورد

دفاتر و ترازنامه و

حساب سود و زیان

شرکت‌هایی که بیش

از ۵۰٪ سهام آنها

متعلق به دولت یا

شرکت‌های دولتی یا

مؤسسات وابسته به

دولت می‌بود، در

صورتی که قبلاً مورد رسیدگی وزارت دارائی قرار گرفته بود، از لحاظ مالیاتی رسیدگی مجدد ضرورتی نداشت.

۵. ممیزین مالیاتی می‌توانستند رسیدگی به ترازنامه و حساب سود و زیان مؤدیان را به حسابداران رسمی ارجاع نمایند، البته با اطلاع سرممیز و کسب موافقت ممیز کل.

۶. مؤدیان مالیاتی حق داشتند گزارش حسابدار رسمی در خصوص رسیدگی به ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به همراه اظهارنامه و یا ظرف مدتی پس از تسلیم اظهارنامه به حوزه مالیاتی تسلیم دارند و حوزه‌های مالیاتی مکلف شده بودند گزارش حسابداران رسمی را طبق مقررات و ضوابط مربوط رسیدگی نمایند.

۷. در مواد ۲۷۵ لغایت ۲۸۱ قانون مالیات‌های

طبق قانون سال ۱۳۴۵ ممیز مالیاتی مکلف بود نذر حسابدار رسمی را در باب قانونی بودن دفاتر، کافی بودن اسناد و مدارک برای حسابرسی و تعیین درآمد واقعی، انطباق ترازنامه و حساب سود و زیان با مندرجات دفاتر و اسناد مربوط و همچنین انطباق ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و اسناد مؤدی با وضع واقعی بپذیرد، مگر این که دلایل و مدارکی خلاف آن داشته باشد.

مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ استفاده از خدمات حسابداران رسمی صرفاً در امر تشخیص درآمد مشمول مالیات پیش‌بینی شده و نحوه انتخاب و طرز کار آنها نیز تعیین گردیده بود. مواد مذکور در اسفندماه ۱۳۵۱ با اهدافی گسترده‌تر اصلاح شد و مسائلی همچون تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسائل لازم برای بالابردن سطح معلومات حسابداری در کشور و تهیه زمینه مساعد برای تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفه حسابداری و نظارت در اجرای موازین مزبور و نیز تشکیل کانون حسابداران رسمی پیش‌بینی شده بود. مقرر گردید که کانون مزبور دارای شورائی مرکب از وزیر دارائی، خزانه‌دار کل کشور، رئیس اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، رئیس هیأت مدیره کانون حسابداران رسمی و سه نفر حسابدار متخصص و با سابقه به انتخاب وزیر دارائی باشد. آئین‌نامه‌های مربوط به ترتیب رسیدگی و وظایف حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی و اساسنامه کانون توسط وزارت دارائی تهیه و به تصویب شورای کانون رسید. ۸ بر اساس ماده ۲۷۹ قانون، گزارش حسابدار رسمی می‌بایست طبق نمونه و حاوی نکات زیر می‌بود و به ممیز مالیاتی تسلیم می‌گردید.

الف. اظهار نظر نسبت به قانونی بودن دفاتر، کافی بودن اسناد و مدارک برای امر حسابرسی و تعیین درآمد واقعی و انطباق ترازنامه و حساب سود و زیان و اقلام مذکور در آنها با مندرجات دفاتر قانونی و اسناد مربوط و

همچنین ذکر این که تمام اطلاعات و مدارک خواسته شده به حسابدار داده شده و تمام رسیدگی‌هایی را که طبق عرف حسابرسی لازم بوده انجام داده است، و همچنین اظهار نظر راجع به این که ترازنامه و حساب سود و زیان و سایر صورتحساب‌ها و دفاتر و اسناد منطبق با وضع واقعی می‌باشد.

ب. تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدی بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی.

۹. ممیز مالیاتی مکلف بوده است نظرات حسابداران رسمی را در مورد بند الف عیناً بپذیرد مگر این که دلائل و اسناد و مدارکی دال بر خلاف بودن آن داشته باشد که آنوقت می‌توانست بر اساس مقررات مربوط اقدام کند و اگر تخلف حسابدار در مراجع بعدی محرز می‌شد، حسابدار رسمی با مؤدی مسئولیت تضامنی برای پرداخت مالیات متعلق و جرائم مربوط داشته و همچنین پروانه یا کارت شناسائی وی طبق مقررات مربوط لغو می‌گردید.

۱۰. یکی از شرایط استفاده شرکت‌های سرمایه‌پذیر از معافیت‌های مالیاتی بر اساس تبصره ۷ ماده ۱۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی رسیدگی به حساب‌های آنها توسط مؤسسات حسابرسی که اعضای آن را حسابداران رسمی تشکیل داده باشند بوده است و می‌بایست ترازنامه تلفیقی شرکت سرمایه‌گذار و شرکت‌های سرمایه‌پذیر توسط مؤسسات حسابرسی، حسابرسی می‌گردید. (باقی در شماره آینده)

اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره‌های پیشین

با اعتذار از فاصله‌ای که در چاپ این بخش از مجله رخ داد، یادآور می‌گردد که 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 در پایان همین بخش می‌آید) از مترجم است.

CONCESSIONS

اغماض، ارفاق

دشواری‌ها و نکات غیر متعارف موجود در قانون را، که در اصل مورد نظر نبوده و با روح مقررات نیز وفق نمی‌دهد، می‌توان از طریق اغماض و ارفاق مراجع مالیاتی برطرف کرد. این‌گونه چشم‌پوشی و ارفاق گاهی طلیعة اصلاح قانون است و در سایر موارد آسان‌تر این است که سعی در تدوین قانونی نشود که کلیه این موارد استثنائی و غیر متعارف را بپوشاند، و بلکه در عوض از طریق همان ارفاق‌ها چنین مواردی را فیصله داد.

CONDOMINIUM

مالکیت مشترک، مالکیت آپارتمان

نوعی رابطه حقوقی است که بر حسب آن ساکنان یک مجتمع چندین واحدی مسکونی هریک نسبت به واحد مربوط به خود حق مالکیت تامه دارد و نسبت به مشاعات به اتفاق سایر ساکنان از مالکیت مشاع برخوردار است. مالکان دارنده این حقوق در مقام کسر ارقام از در آمد مشمول مالیات خود، می‌توانند بهره پرداختی بابت وام رهن، مالیات بر املاک پرداختی، و زیان سوانح (۱) متحمل در رابطه با مالکیت مشترک را به عنوان هزینه‌های قابل کسر منظور دارند.

شرکت‌هائی هستند که به عنوان وسیله اجتناب از پرداخت مالیات تشکیل می‌شوند. نحوه عمل به این ترتیب است که شرکت اصلی در آمد خود را به شرکت وسیله پرداخت می‌کند و سپس شرکت اخیر همان در آمد را تحت عنوان سود سهام، بهره، حق الامتیاز و غیره به سهامداران خود انتقال می‌دهد. شرکت وسیله معمولاً در وضع مناسبی از حیث مالیاتی قرار دارد، به این نحو که در یک بهشت مالیاتی مستقر می‌شود، یا در کشوری مقیم می‌گردد که نرخ نازل مالیات بر شرکت در آن جاری است و شبکه‌ای از قراردادهای مالیاتی حائز شرایط مناسب با سایر کشورها دارا می‌باشد. ایجاد کنندگان شرکت وسیله، این شرکت را مجرای توزیع در آمد قرار می‌دهند و به این ترتیب از شرایط سهل و مناسب مالیاتی استفاده می‌کنند. شرکت وسیله در حقیقت این امکان را پدید می‌آورد که اشخاصی که در حال عادی نمی‌توانند از شرایط مساعد قرارداد مالیاتی یا بهشت مالیاتی استفاده کنند، بتوانند از مزایای آنها بهره جویند.

همچنین شناسه BACK-TO-BACK LOAN در صفحه ۳۳ شماره هشتم مجله مالیات ملاحظه شود

CONDUIT SYSTEM

سیستم مَجْرِي، سیستم واسطه

در این سیستم مالیات بر شرکت به طور کامل در مالیات بر درآمد صاحبان سهام ادغام می‌شود. شرکت در این سیستم فقط یک مَجْرِي برای انتقال سود به سهامداران تلقی می‌شود، و در آمد شرکت به طور کامل در دست سهامداران مورد شمول مالیات قرار می‌گیرد. این ترتیب را سیستم ادغام نیز می‌نامند.

CONDUIT TRANSACTIONS معاملات مَجْرِي، معاملات واسطه‌ای

این معاملات از جمله شامل عملیات شعبه یک موسسه بین‌المللی بانکی می‌باشد، که نه به عنوان یک موسسه مستقل عمل می‌کند، نه ریسک و مخاطره معمولی شغل خود را بر عهده می‌گیرد، و نه این که مسئولیت‌های معمول به شعب بانک‌های خارجی بر دوش او است، بلکه صورت یک وکیل و نماینده موسسه اصلی را دارد و به این ترتیب در کشور محل اقامت خود به استقراض وجوه و انتقال آن به موسسه اصلی یا شعبه دیگر همان موسسه می‌پردازد و آنها وجوه مذکور را به اشخاص ثالث وام می‌دهند. در این گونه موارد در آمد شعبه مورد بحث فقط کارمزد اندکی است که بابت خدمات خود دریافت می‌دارد.

گونه‌ای از مناسبات میان اشخاص را گویند که رابطه محرمانه و مبتنی بر امانت بین ایشان برقرار است. افشاء چنین روابطی برحسب قانون ممنوع است و قابل الزام به ارائه در محاکم نیز نمی‌باشد. از آن جمله است حق ویزه (۲) وکیل و موکل (که به آن روابط ممتاز نیز گویند).

CONNECTEED PERSON

وابسته، شخص مرتبط به دیگران

تعریف «شخص وابسته» از کشوری به کشور دیگر و برحسب اوضاع و احوال مختلف متفاوت است. چنین تعریفی ممکن است به عنوان مثال قرابت خونی، خط قرابت آباء و اخلاف، رابطه بین اعضاء مشارکت واحد یا مناسبات میان شرکت و سهامداران آن را دربرگیرد. قیمت‌های پرداخت شده در معاملات بین اشخاص وابسته که مبتنی بر بهای بازار نبوده باشد، غالباً ممکن است از جهت مالیاتی با توجه به قیمت بازار مورد اصلاح قرارگیرد. پرداخت و دریافت اشخاص در برخی موارد ممکن است از جهت مالیاتی به عنوان دریافت و پرداخت بین اشخاص وابسته تلقی گردد. اقدامات اشخاص نیز ممکن است از لحاظ مالیاتی به مثابه اقدامات انجام شده توسط شخص وابسته یا از سوی چنان شخصی منظور شود.

همچنین شناسه Arm's Length Principle (اصل معامله کنندگان مستقل) در صفحه ۳۳ شماره ششم مجله مالیات ملاحظه شود.

CONSANGUINITY

همخونی، قرابت

رابطه خونی بین اشخاص در میزان مالیات بر ارث و هدایا و همچنین نسبت به تخفیف‌های اعطائی با توجه به وضع اشخاص (مبالغ قابل کسر) مؤثر است. میراث و هدایائی که نصیب اشخاص نزدیک‌تر می‌شود مشمول مالیات کمتری قرار می‌گیرد، تا اشخاص دورتر.

CONSENT DIVIDENDS

سود سهام توافقی

اگر سهامداران یک شرکت با هم توافق کرده باشند که بخش معینی از سود شرکت به عنوان سود سهام تلقی گردیده و حتی در صورت عدم تقسیم سود نیز به عنوان درآمد ایشان مشمول مالیات بر شخص حقیقی قرارگیرد، در آن صورت ممکن است مقررات مالیاتی ایالات متحده آمریکا در مورد «مالیات

عواید انباشته» (۳) در حق آنان مجری نگردد. شرکت می‌تواند «سود سهام توافقی» را در محاسبه «مالیات عواید انباشته» کسر نماید.

CONSIDERATIONS

ثمن، عوض

یک اصطلاح حقوقی است که به آنچه در ازای ارائه کالاها یا خدمات یا انتقال اموال غیر منقول و نظایر آنها تادیه می‌گردد، اطلاق می‌شود. این مقوله بویژه در ارتباط با مالیات بر فروش، مالیات بر دارائی و مالیات بر اضافه ارزش سرمایه (۴) و موارد نظیر آنها مطرح می‌گردد.

CONSOLIDATED BALANCE SHEET

ترازنامه ادغامی

به موجب قوانین پاره‌ای از کشورها، شرکت‌هایی که تشکیل گروه داده‌اند می‌توانند ترازنامه مالیاتی ادغام شده‌ای را به نام شرکت مادر تسلیم دارند. در این صورت گروه از حیث مالیاتی به عنوان مؤسسه واحد تلقی خواهد شد. در اغلب کشورها تسلیم ترازنامه ادغامی تنها در صورتی مجاز است که شرکت مادر لااقل ۹۵٪ (و در مواردی ۱۰۰٪) سهام شرکت وابسته را مالک باشد. برخی کشورها ارائه ترازنامه ادغامی را به شرطی اجازه می‌دهند که کسب و کار مربوطه شرکت مادر و شرکت وابسته «چنان به یکدیگر همبسته باشد که شرکت وابسته از جهت مالی، اقتصادی، و سازمانی به نحو کامل متکی به شرکت مادر باشد».

CONSORTIUM

کنسرسیوم

اجتماعی از مؤسسات تجاری اعم از مشارکت‌ها، شرکت‌ها یا اشخاص حقیقی است که بالاشتراک و برپایه همکاری موقت برای انجام امر معین پدید می‌آید. کنسرسیوم دارای شخصیت حقوقی مستقل از تشکیل دهندگان آن نمی‌باشد، هرچند که ممکن است از جهت مقاصد مالیاتی معین به عنوان مؤسسه واحد تلقی شود. عنوان کنسرسیوم به نفس اجتماع پدیدآمده - و نه بر پروژه مورد نظر - اطلاق می‌گردد، و وجود کنسرسیوم الزاماً مستلزم آن نیست که کیفیت اقدام مشترک به دقت معین بوده یا نقشی که هریک از اعضا بر عهده خواهند داشت، به طور نهائی روشن شده باشد. کنسرسیوم ممکن است به عنوان یک گروه وارد مذاکره با اشخاص ثالث شود و یا انجام پاره‌ای کارهای مقدماتی مانند تحقیقات یا بررسی امکان‌سنجی پروژه‌ها را بر عهده گیرد و سپس در مراحل بعدی مذاکرات نسبت به عقد قرارداد الزام آور بین اعضا خود در زمینه پروژه مربوط اقدام نماید. عنوان کنسرسیوم همچنین

به قراردادهای بانکی بین‌المللی یا ایجاد گروه‌های بانکی بین‌المللی نیز اطلاق می‌گردد.

دادگاه قانون اساسی

CONSTITUTIONAL COURT

در بسیاری از کشورها دادگاه قانون اساسی مساله سازگاری مقررات موضوعه با مفاد قانون اساسی را مورد بررسی و اظهار نظر قرار می‌دهد. در صورتی که دادگاه قائل به عدم انطباق مقررات با قانون اساسی باشد، ممکن است آن را کان‌لم‌یکن یا غیر قابل اجراء اعلام دارد.

پروژه ساختمانی

CONSTRUCTION PROJECT

به توضیحات ذیل شناسه: «پروژه مونتاز - پایگاه ثابت» در صفحه ۳۹ شماره هفتم مجله مالیات مراجعه شود.

انحلال با اهداف مالیاتی

CONSTRUCTIVE DISSOLUTION

در برخی از کشورها، انحلال شرکت هرگاه با انتقال اقامتگاه، محل اداره، یا کلیه دارائی شرکت به خارج همراه بوده و به این ترتیب شرکت در کشور غیر مقیم شناخته شود، چنین انحلالی به خاطر اهداف مالیاتی تلقی می‌شود. برخی اوقات، ادغام شرکت‌ها و تبدیل آن‌ها به «مشارکت» (۵) نیز نوعی انحلال با اهداف مالیاتی شناخته می‌شود. اما در موارد اخیر معمولاً مقررات مالیاتی با دید ملایم‌تری مساله را مورد توجه قرار می‌دهد.

پی‌نوشت‌ها:

۱. شناسه «زیان سوانح» در صفحه ۳۵ شماره سیزدهم مجله مالیات ملا بظه شود.
۲. منظور این است که روابط بین وکیل و موکل مختص خود آنان است و کسی را حق دست یافتن به مسائل مطروحه بین ایشان نیست
۳. به شناسه Accumulated Earnings Tax در صفحه ۴۳ شماره اول مجله مالیات رجوع شود.
۴. به شناسه Capital Gains Tax در صفحه ۴۲ شماره دوازدهم مجله مالیات مراجعه شود.
۵. در باره اصطلاح مشارکت به زیرنویس شماره ۳ در صفحه ۳۹ شماره ۱۴ مجله مالیات مراجعه شود.

مالیات‌های غیر مستقیم

در ایران و سایر کشورها

محمد پاریزی

مقدمه

در هر نظام مالیاتی، ترکیب منابع و سهم نسبی هر یک از انواع درآمدهای مالیاتی یکی از مهم‌ترین موضوعات و مباحث مورد توجه سیاست‌گذاران و مجریان به‌شمار می‌رود، به‌طوری که می‌توان گفت چگونگی شکل‌گیری این ترکیب و سهم نسبی هر یک از انواع درآمدهای مالیاتی عموماً نشانگر تمایلات و گرایش‌های عمده سیاست‌گذاران به ترجیحات خاص اقتصادی - اجتماعی می‌باشد. برای مثال وقتی در یک سیستم مالیاتی، مالیات بر پایه مصرف سهم بیشتری نسبت به مالیات بر پایه درآمد را به‌خود اختصاص می‌دهد، می‌تواند مبین این اصل باشد که سیاست‌گذاران مالیاتی در چنین جامعه‌ای حمایت جدی از بخش تولید را مورد توجه قرار داده‌اند و لذا بار اصلی فشار مالیاتی را بر روی مصرف‌آحاد جامعه استوار ساخته‌اند. به‌طور کلی قبل از تدوین یک استراتژی جامع برای سیستم مالیاتی می‌بایست نگرش اساسی نسبت به

مساله تعریف منابع درآمدی مالیاتی مشخص گردد و سهم نسبی هر یک از پایه‌های درآمد، مصرف و ثروت در این نگرش اساسی ارائه شود. روشن است که نگرش سیاست‌گذاران مالیاتی در این زمینه خود می‌تواند متأثر از عوامل و مؤلفه‌های متعددی از قبیل ویژگی‌های اقتصادی جامعه، شرایط فرهنگی و امکانات و محدودیت‌های اجرایی شکل بگیرد که بحث در زمینه آنها خارج از چارچوب این گزارش است.

از طرف دیگر با توجه به اهمیت مطالعات تطبیقی در خصوص ویژگی‌های سیستم‌های مالیاتی در سطح جهان که امروزه به عنوان یکی از عوامل مؤثر در نقل و انتقالات بین‌المللی سرمایه و نیروی کار بشمار می‌رود، مقایسه تطبیقی ترکیب منابع مالیاتی در کشورهای مختلف نیز به نوبه خود یکی از مقوله‌های مهم مطالعات تطبیقی در این زمینه تلقی می‌گردد.

علاوه بر جنبه‌های فوق، در کشور ما، توجه به ترکیب منابع مالیاتی به عنوان یکی از محورهای اصلی تحول در نظام مالیاتی کشور بشمار می‌رود. اجزاء نظام

مالیاتی شامل سیاست‌گذاری‌ها، وضع قوانین و مقررات و مدیریت مالیاتی سبب گردیده است که در حال حاضر ترکیب خاصی از منابع مالیاتی در پیش رو داشته باشیم. لذا ایجاد تغییر در سهم نسبی منابع مالیاتی موجود نیز مستلزم تغییر در سیاست‌گذاری‌ها، قوانین و مقررات و سازماندهی و مدیریت مالیاتی خواهد بود.

در گزارش حاضر، وضعیت مالیات‌های غیرمستقیم در کشورمان مورد بررسی قرار گرفته و با استفاده از شاخص‌های کمی با گروهی از کشورهای جهان مقایسه گردیده است. پس از آن نتایج مقایسه و بررسی تطبیقی مورد تحلیل و ریشه‌یابی عوامل قرار گرفته و در خاتمه پیشنهادهایی برای بهبود وضعیت ارائه گردیده است.

تعریف مالیات غیر مستقیم

تفکیک درآمدهای مالیاتی به دو گروه مستقیم و غیر مستقیم به عنوان قدیمی‌ترین و یکی از مهم‌ترین وجوه تمایز منابع مالیاتی در جهان شناخته شده است به‌طوری که هرگونه تقسیم‌بندی دیگری را در این خصوص تحت‌الشعاع قرار داده است. در میان همه تعاریفی که برای این دو گونه مالیات ارائه شده است یک اصل به عنوان وجه تمایز پذیرفته شده و آن اصل قابلیت انتقال مالیات‌هاست. بر مبنای این اصل مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی هستند که شخص مشمول پرداخت آنها همان کسی است که از درآمد یا سرمایه وی در نتیجه پرداخت آن مالیات کاسته خواهد شد. در حالی که مالیات‌های غیر مستقیم، مالیات‌هایی هستند که بار آنها به سمت مصرف‌کننده کالا منتقل شده است.

از سوی دیگر از نظر انطباق مالیات‌های غیر مستقیم با

پایه‌های اصلی وصول مالیات (درآمد - ثروت - مصرف)، مالیات‌های غیر مستقیم عموماً مترادف مالیات بر مصرف تلقی گردیده‌اند.

مالیات غیر مستقیم خود دارای اجزایی است که این اجزاء و تقسیمات در طبقه‌بندی حساب‌های ملی سایر کشورها و نیز در طبقه‌بندی بودجه‌ای کشور ما دارای مشابهت و هماهنگی می‌باشد. اجزاء دوگانه مالیات‌های غیر مستقیم عبارتند از:

۱. مالیات بر تجارت خارجی

۲. مالیات بر مصرف و فروش

مالیات بر تجارت خارجی ممکن است بر واردات یا صادرات کالاها وضع شود. مالیات بر مصرف و فروش نیز دارای انواع متداولی است که عموماً در سه گروه زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

الف. مالیات فروش سستی بر کالاها یا خاص به

ازاء واحد کالا

ب. مالیات فروش گسترده بر اساس ارزش کالاها

ج. مالیات مصرف بر چرخه کالاها و خدمات

(مالیات بر ارزش افزوده)

همانطور که از عناوین فوق مشخص می‌گردد مالیات‌های نوع اول بر تعداد معدودی از کالاها یا خاص مانند دخانیات و نوشیدنی‌ها وضع می‌شود و به ازاء واحد کالا محاسبه و وصول می‌شود. مالیات‌های نوع دوم نسبت به گستره بیشتری از کالاها وضع می‌گردند و برخلاف نوع اول بر اساس درصدی از ارزش کالاها و خدمات محاسبه و وصول می‌گردند و بالاخره در نوع سوم مالیات‌های مصرف و فروش که از پیشرفته‌ترین مالیات‌ها می‌باشند، مالیات بر چرخه تولید و ارائه کالاها و خدمات وضع می‌گردد که به آن مالیات بر ارزش افزوده گفته می‌شود.

طرح مسأله

مالیاتی در طول دوره زمانی فوق عموماً از یک سیر نزولی برخوردار بوده است بطوری که از ۷۷/۷ درصد در سال ۱۳۳۸ به ۲۸/۶ درصد در سال ۱۳۷۵ کاهش یافته است. علت اصلی این کاهش در طول دوره فوق افزایش سهم نسبی مالیات‌های مستقیم بوده است. بطوری که با رشد بخش‌های اقتصادی کشور و بویژه شکل‌گیری صنعت و افزایش درآمد در سطوح مختلف جامعه، بر اهمیت مالیات‌های مستقیم افزوده شده و نظام مالیاتی در گذر زمان توجه و عنایت بیشتری را به این قبیل مالیات‌ها معطوف داشته است.

جدول شماره یک

سهم مالیات‌های غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی طی سال‌های ۱۳۳۸-۱۳۷۵

سال	درصد سهم	سال	درصد سهم	سال	درصد سهم
۱۳۳۸	۷۷/۷	۱۳۵۱	۵۹/۳	۱۳۶۴	۴۸/۴
۱۳۳۹	۷۶/۶	۱۳۵۲	۵۹/۷	۱۳۶۵	۴۳/۴
۱۳۴۰	۷۵	۱۳۵۳	۵۴/۱	۱۳۶۶	۴۰/۶
۱۳۴۱	۷۳	۱۳۵۴	۴۳/۹	۱۳۶۷	۳۴/۵
۱۳۴۲	۷۲/۹	۱۳۵۵	۴۵/۲	۱۳۶۸	۴۴/۵
۱۳۴۳	۷۵	۱۳۵۶	۴۸/۱	۱۳۶۹	۴۵/۵
۱۳۴۴	۷۰/۲	۱۳۵۷	۴۲/۲	۱۳۷۰	۴۹/۵
۱۳۴۵	۷۳/۵	۱۳۵۸	۳۸/۱	۱۳۷۱	۴۷/۳
۱۳۴۶	۷۲/۶	۱۳۵۹	۶۲/۱	۱۳۷۲	۳۵/۴
۱۳۴۷	۷۰/۷	۱۳۶۰	۴۱/۹	۱۳۷۳	۲۹/۸
۱۳۴۸	۶۴	۱۳۶۱	۵۱/۹	۱۳۷۴	۲۲/۸
۱۳۴۹	۶۲/۴	۱۳۶۲	۵۸/۳	۱۳۷۵	۲۸/۶
۱۳۵۰	۶۱	۱۳۶۳	۵۵		

همان‌گونه که در مقدمه این گزارش ذکر گردید بحث ترکیب منابع مالیاتی یکی از محورهای اساسی سنجش کارایی نظام مالیاتی و تناسب آن با شرایط اقتصادی جامعه می‌باشد. ترکیب منابع مالیاتی اگر با رعایت کارایی اقتصادی و کاهش هزینه وصول همراه باشد و از طرفی توجیحات و ترجیحات اقتصادی را نیز دربر داشته باشد می‌تواند به عنوان ترکیب بهینه قلمداد گردد. دستیابی به چنین ترکیبی از منابع مالیاتی در هر شرایط اقتصادی بویژه در برنامه‌های توسعه از مهم‌ترین جهت‌گیری‌های سیاست‌های مالیاتی بشمار می‌رود.

اینک با این سؤال اساسی مواجه هستیم: آیا سیر تغییرات ترکیب درآمدهای مالیاتی (مستقیم و غیرمستقیم) کشورمان در یک دهه اخیر بویژه در شرایط حاضر متناسب با شرایط توسعه اقتصادی کشور می‌باشد و یا نیازمند یک دگرگونی اساسی است؟ برای دستیابی به پاسخ این سؤال ناگزیر از مقایسه و تطبیق می‌باشیم. منابع ما در این مقایسه تطبیقی گروه‌های مختلفی از کشورهای جهان می‌باشند و شاخص‌های تطبیق مورد استفاده شاخص‌های کمی به شرح فصول آتی گزارش می‌باشند.

بررسی سیر تاریخی سهم نسبی مالیات‌های غیرمستقیم در ایران (۱۳۳۸-۱۳۷۵)

در جدول شماره «یک» سهم نسبی مالیات‌های غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی در طول سال‌های ۱۳۳۸ تا ۱۳۷۵ آورده شده است. اطلاعات موجود در این جدول نشان‌دهنده این موضوع است که سهم مالیات‌های غیرمستقیم از کل درآمدهای

بررسی مقایسه‌ای سهم نسبی مالیات‌های غیرمستقیم در ایران و سایر کشورها

در جدول شماره «دو» سهم نسبی مالیات‌های غیرمستقیم در گروه‌های مختلف کشورهای جهان از یک سو و ایران از سوی دیگر آورده شده است. شاخص‌های مقایسه‌ای مورد استفاده در این جدول به ترتیب درصد سهم مالیات‌های غیرمستقیم نسبت به کل درآمدهای مالیاتی و نسبت مالیات‌های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی کشورهای مذکور می‌باشد.

جدول شماره دو

سهم نسبی مالیات‌های غیرمستقیم در گروه‌های مختلف کشورهای جهان

گروه کشورها	درصد سهم نسبت به درآمدهای مالیاتی	درصد نسبت به تولید ناخالص
کشورهای صنعتی	۳۲/۵	۱۰/۱
کشورهای در حال توسعه	۵۷/۳	۱۰/۳
آفریقا	۶۰	۱۱/۷
آسیا	۶۷/۲	۱۰
اروپا	۴۴	۹/۷
خاورمیانه	۲۳/۸	۶/۵
نیمکره غربی	۵۴/۷	۱۰
ایران	۳۷/۷	۳/۳

به این ترتیب مشاهده می‌شود که کشور ما از نظر شاخص‌های فوق نسبت به اکثر کشورها در سطح پایین‌تری قرار گرفته است. برای مثال میانگین سهم مالیات‌های غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی برای کشورهای در حال توسعه ۵۷/۳ درصد در سال ۱۹۹۳

بوده است در حالی که در ایران نسبت مذکور در همان سال ۳۷/۷ درصد بوده است. در سال‌های بعد این نسبت حتی به سطح ۲۸/۶ درصد (در سال ۱۳۷۵) نیز تنزل نمود. علاوه بر آن میانگین نسبت مالیات‌های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی برای کشورهای در حال توسعه در سال ۱۹۹۳ معادل ۱۰/۳ درصد بوده است در حالی که این نسبت در همان سال برای ایران معادل ۳/۳ درصد می‌باشد.

تحلیل نتایج مقایسه تطبیقی و ریشه‌یابی عوامل

در فصول قبل مشخص گردید که سهم نسبی مالیات‌های غیرمستقیم در شرایط حاضر و در سال‌های اخیر در ایران رو به کاهش بوده و از نظر شاخص‌های کمی نسبت به سایر کشورها بویژه گروه کشورهای در حال توسعه در سطح پایین‌تری قرار دارد. این مقایسه نشان می‌دهد که:

۱. از نظر میزان مطلق وصول مالیات‌های غیرمستقیم نسبت به تولید ناخالص داخلی، کشور ما در سطح پایینی نسبت به سایر کشورها قرار دارد.
 ۲. از نظر ترکیب درآمدهای مالیاتی نیز سهم مالیات‌های غیرمستقیم در ایران نسبت به سایر کشورها در سطح پایینی قرار دارد.
- ما در این بخش به بررسی علل این مساله و ریشه‌یابی آن در سه جزء اصلی نظام مالیاتی یعنی سیاست‌گذاری مالیاتی، قوانین و مقررات مالیاتی و سازمان و مدیریت مالیاتی می‌پردازیم:

الف. سیاست‌گذاری مالیاتی

سیاست‌گذاری مالیاتی به معنای خاص آن شاید هرگز بطور مدون و جامع در کشور ما وجود نداشته است.

تنها در شرایط خاص زمانی بررسی‌هایی در این زمینه در داخل سازمان مالیاتی انجام گرفته است که در این بررسی‌ها نیز عموماً بدلیل اهمیت مالیات‌های مستقیم و تلاش برای بهبود کارایی در وصول مالیات بر درآمد و نیز شاید بدلیل فقدان توجیحات کافی اقتصادی برای طرح مالیات‌های غیرمستقیم بویژه در شرایط جنگ تحمیلی و تورم سال‌های بعد در شرایط تعدیل اقتصادی، نظر سیاست‌گذاران مالیاتی به مالیات‌های

مستقیم معطوف گردیده است. اگر به برنامه‌های پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور نیز که به عنوان استراتژی‌های میان مدت توسعه

کشور تلقی می‌گردند نگاهی بیفکنیم تمایل و گرایش اصلی سیاست‌گذاران در این زمینه کاملاً مشهود است. در برنامه اول توسعه در بخش هدف‌های کلی بودجه و وضع مالی دولت صرفاً بر مالیات‌های مستقیم تأکید گردیده است و نظام مالیاتی عمدتاً بر پایه درآمد و ثروت تعریف شده است.

اما در برنامه دوم توسعه اندکی وضع متفاوت است. بطوری که در بخش سیاست‌های درآمدی بودجه عمومی، طی یک بند تأکید ویژه‌ای بر مالیات‌های غیرمستقیم به شرح ذیل گردیده است:

«تصحیح و تکمیل قوانین مالیاتی جهت برقراری تعرفه‌های مالیاتی غیرمستقیم بصورت مطلوب و منطقی صرفاً بر

اساس ارزش کالا».

بنابراین در برنامه دوم توسعه، گسترش مالیات بر پایه مصرف نیز در نظر گرفته شده است.

ب. قوانین و مقررات مالیاتی

در مالیات‌های غیرمستقیم اصولاً فرار مالیاتی به مفهوم گسترده‌ای که در مالیات‌های مستقیم رایج است وجود ندارد. بنابراین می‌توان میزان وصول مالیات را مستقیماً

متأثر از قوانین و مقررات مربوط دانست.

در بخش مالیات بر تجارت خارجی یا گمرکات که یکی از دو زیربخش اصلی مالیات‌های غیرمستقیم بشمار

سیاست‌گذاری مالیاتی به معنای دقیق آن شاید هرگز در کشور ما وجود نداشته و تنها در شرایط خاص زمانی بررسی‌هایی در این زمینه درون سازمان مالیاتی انجام گرفته است که در این بررسی‌ها نیز عموماً توجه عمده به مالیات‌های مستقیم معطوف گردیده و مالیات‌های غیرمستقیم کمتر مورد عنایت بوده‌اند. برنامه‌های پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور نیز این تمایل و گرایش اصلی سیاست‌گذاران را به‌خوبی نشان می‌دهند.

می‌رود قوانین و مقررات مربوط دارای سابقه تاریخی طولانی‌تری می‌باشند زیرا در گذشته بخش عمده درآمدهای دولت را تشکیل می‌داده است و اینک نیز این قوانین و مقررات در مقاطع زمانی خاص تهیه و به جریان گذارده می‌شود.

اما در بخش مالیات بر مصرف و فروش وضعیت متفاوت است. برخلاف قوانین مربوط به مالیات‌های مستقیم که همواره بصورت جامع و مدون بوده و در مقاطع زمانی خاصی (مانند سال‌های ۱۳۴۵ و ۱۳۶۶) مورد بازنگری کلی قرار می‌گرفته است، قوانین راجع به مالیات‌های غیرمستقیم همواره بصورت پراکنده و غیرمدون و یا در تبصره‌های قوانین بودجه سالانه و یا

قوانین متفرقه دیگری وضع شده است و در برخی موارد نیز از نظر ماهیت، مالیات یا عوارض بودن آنها تردید وجود داشته است.

در حال حاضر قوانین مالیاتی در این خصوص فقط ۱۱ کالا و خدمت را مشمول مالیات نموده است که اگر مواردی از کالاها را که از نظر ظرفیت مالیاتی بسیار ضعیف هستند مانند الکل، نوار ضبط صوت و سیمان کنار بگذاریم دامنه کالاها و خدمات مشمول به ۸ مورد محدود می‌گردد.

ج. سازمان و مدیریت مالیاتی
همچون دو جزء مهم نظام مالیاتی که فوقاً به آنها اشاره شد مدیریت مالیاتی نیز به عنوان

جزء سوم از عوامل باشد از وضع مشابهی برخوردار بوده و چندان توجهی به مالیات‌های غیرمستقیم ننموده است. به غیر از گمرک که از گذشته دور به عنوان یک سازمان مستقل برای وصول عایدات معینی جهت دولت ایجاد شده است، مالیات بر مصرف و فروش و سازمان اجرایی آن هرگز از نظر تخصیص بهینه منابع و افزایش بهره‌وری سیستم مالیاتی مورد توجه مدیریت مالیاتی قرار نگرفته است. سازمان اجرایی نظام مالیاتی نیز که بر مبنای قانون تعریف شده است عموماً با توجه به اهمیت و مقام خاص مالیات‌های مستقیم شکل گرفته است. به این ترتیب امکان برقراری یک جریان پویا و ارتباط زنده بین سازمان اجرایی مالیات‌های غیرمستقیم و مستقیم

وجود نداشته است.

در مجموع به نظر می‌رسد کاستی‌های مدیریت مالیاتی در این زمینه بیشتر معلول دو جزء دیگر نظام مالیاتی یعنی سیاست‌گذاری‌ها و قوانین بوده است.

پیشنهادهای

با توجه به آنچه گفته شد و به منظور ایجاد بهبود در ترکیب منابع مالیاتی کشور و افزایش درآمدهای مالیاتی نسبت به

تولید ناخالص داخلی موارد ذیل به عنوان پیشنهاد ارائه می‌گردد:

۱. سیاست‌گذاری جسمامی برای توسعه مالیات‌های غیرمستقیم و افزایش سهم نسبی

پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاری جامعی برای توسعه مالیات‌های غیرمستقیم و افزایش سهم نسبی آن در مجموع درآمدهای مالیاتی انجام گیرد. مقررات لازم در این خصوص در قالب یک مجموعه مدون و جامع تنظیم گردد و سازمان مالیاتی موجود برای اجرای سیاست‌ها و قوانین مربوط مورد بازنگری قرار گرفته و در حد بالایی از کارایی و بهره‌وری سازماندهی شود.

آن در مجموع درآمدهای مالیاتی انجام گیرد که طی آن با توجه به توجیحات و ترجیحات اقتصادی زمینه شمول و برقراری این مالیات بررسی گردیده و کلیه درآمدهای شبه مالیاتی رایج در جامعه حذف گردد. ۲. قوانین و مقررات لازم در این خصوص در قالب یک مجموعه مدون و جامع تنظیم گردد و کلیه مقررات قبلی و قوانین پراکنده ملغی گردد.

۳. سازمان مالیاتی موجود برای اجرای سیاست‌ها و قوانین مربوط مورد بازنگری قرار گرفته و در حد بالایی از کارایی و بهره‌وری سازماندهی شود.



جدول مالیات حقوق و مزایا

آقای رسول امامقلی زاده از خوانندگان مجله مالیات جدول مالیات حقوق و مزایای موضوع ماده ۸۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم بر اساس نرخ ماده ۱۳۱ را که از ۱۳۷۶/۱/۱ در مورد حقوق بگیران بخش دولتی و خصوصی قابل اجراست، برای ما ارسال داشته‌اند که عیناً از نظر خوانندگان می‌گذرد.

حقوق و مزایای ماهانه	نرخ	مالیات ماهانه	مالیات با کسر ۲۵٪	حقوق و مزایای ماهانه	نرخ	مالیات ماهانه	مالیات با کسر ۲۵٪
۲۲۰۰۰۰	۰۰	معاف	معاف	۶۶۰۰۰۰	۲۵٪	۶۶۰۸۵	۴۹۵۶۲
۲۳۰۰۰۰	۱۲٪	۱۲۰۰	۹۰۰	۶۸۰۰۰۰	"	۷۳۰۸۵	۵۴۸۱۲
۲۴۰۰۰۰	"	۲۴۰۰	۱۸۰۰	۷۰۰۰۰۰	"	۸۰۰۸۵	۶۰۰۶۲
۲۵۰۰۰۰	"	۳۶۰۰	۲۷۰۰	۷۵۰۰۰۰	"	۹۷۵۸۵	۷۳۱۸۷
۲۶۰۰۰۰	"	۴۸۰۰	۳۶۰۰	۸۰۰۰۰۰	"	۱۱۵۰۸۵	۸۶۳۱۲
۲۸۰۰۰۰	"	۷۲۰۰	۵۴۰۰	۸۵۰۰۰۰	"	۱۳۲۵۸۵	۹۹۴۳۷
۲۹۰۰۰۰	"	۸۴۰۰	۶۳۰۰	۹۰۰۰۰۰	"	۱۵۰۰۸۵	۱۱۲۵۶۲
۴۰۰۰۰۰	"	۹۶۰۰	۷۲۰۰	۹۵۰۰۰۰	"	۱۶۷۵۸۵	۱۲۵۶۸۸
۴۰۳۳۳۳	"	۱۰۰۰۰	۷۵۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	"	۱۸۵۰۸۵	۱۳۸۸۱۲
-	۱۸٪	-	-	۱۰۷۰۰۰۰	"	۲۰۹۵۸۵	۱۵۷۱۸۸
۴۱۰۰۰۰	"	۱۱۲۰۰	۸۴۰۰	-	۴۰٪	-	-
۴۲۰۰۰۰	"	۱۳۰۰۰	۹۷۵۰	۱۰۸۰۰۰۰	"	۲۱۳۵۸۵	۱۶۰۱۸۸
۴۴۰۰۰۰	"	۱۶۶۰۰	۱۲۴۵۰	۱۱۰۰۰۰۰	"	۲۲۱۵۸۵	۱۶۶۱۸۸
۴۵۰۰۰۰	"	۱۸۴۰۰	۱۳۸۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	"	۲۶۱۵۸۵	۱۹۶۱۸۸
۴۷۰۰۰۰	"	۲۲۰۰۰	۱۶۵۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	"	۳۱۶۱۸۸	۳۱۶۱۸۸
۴۹۰۰۰۰	"	۲۵۶۰۰	۱۹۲۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	"	۵۱۶۱۸۸	۵۱۶۱۸۸
۵۰۰۰۰۰	"	۲۷۴۰۰	۲۰۵۵۰	۲۴۰۳۳۳۳	"	۶۷۷۵۲۲	۶۷۷۵۲۲
۵۲۸۳۳۳	"	۳۲۵۰۰	۲۴۳۷۴	-	۴۵٪	-	-
-	۲۵٪	-	-	۳۰۰۰۰۰۰	"	۹۴۶۰۲۲	۹۴۶۰۲۲
۵۴۰۰۰۰	"	۳۵۴۱۶	۲۶۵۶۱	۳۵۰۰۰۰۰	"	۱۱۷۱۰۲۱	۱۱۷۱۰۲۱
۵۵۰۰۰۰	"	۳۷۹۱۶	۲۸۴۳۶	۴۰۰۰۰۰۰	"	۱۳۹۶۰۲۱	۱۳۹۶۰۲۱
۵۷۰۰۰۰	"	۴۲۹۱۶	۳۲۱۸۶	۴۴۸۶۶۶۶	"	۱۶۱۵۰۲۲	۱۶۱۵۰۲۲
۵۹۰۰۰۰	"	۴۷۹۱۶	۳۵۹۳۶	-	۵۰٪	-	-
۶۰۰۰۰۰	"	۵۰۴۱۶	۳۷۸۱۱	۵۰۰۰۰۰۰	"	۱۸۷۱۶۸۹	۱۸۷۱۶۸۹
۶۱۰۰۰۰	"	۵۲۹۱۵	۳۹۶۸۶	۵۵۰۰۰۰۰	"	۲۱۲۱۶۸۹	۲۱۲۱۶۸۹
۶۲۰۰۰۰	"	۵۵۴۱۲	۴۱۵۶۱	۶۰۰۰۰۰۰	"	۲۳۷۱۶۸۹	۲۳۷۱۶۸۹
۶۴۰۰۰۰	"	۶۰۴۱۵	۴۵۳۱۱	۷۰۰۰۰۰۰	"	۲۸۷۱۶۸۹	۲۸۷۱۶۸۹
۶۵۳۳۳۳	"	۶۳۷۲۸	۴۷۸۱۲	۸۰۰۰۰۰۰	"	۳۳۷۱۶۸۹	۳۳۷۱۶۸۹
-	۲۵٪	-	-	۸۶۵۳۳۳۳	۵۰٪	۳۶۹۸۳۵۶	۳۶۹۸۳۵۶

قوانین، تصویب‌نامه‌ها، و بخشنامه‌ها

و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

نظریه تفسیری فقهای شورای نگهبان در خصوص تفسیر قوانین

شورای محترم نگهبان

همانگونه که عنایت دارند مطابق اصل (۷۳) قانون اساسی، قوانین عادی در موارد ابهام و اجمال تفسیر می‌شوند. معیناً نظر به اینکه اصولاً در اکثر قریب به تمامی موارد بین وضع قانون و تفسیر آن فاصله زمانی وجود دارد و در این مدت با اجرای قانون اصلی، برای اشخاص حقوقی ایجاد می‌شود و در بسیاری از اوقات نیز این حقوق به غیر منتقل و یا به ارث می‌رسد مضافاً این که اجرای قوانین مزبور در موارد معتابیهی مستلزم ارجاع امر به قوانین دیگر نیز هست (کمابینکه هزینه اعتبار طرحها، که موضوع قانون بودجه است در بسیاری از موارد ملازمه با پرداخت حقوق کارگر یا خرید اجناس دارد و این امر بر اساس قوانین کار و مدنی، حقوقی را برای طرف ایجاد می‌کند) و در نتیجه بر حسب قوانین مرتبط با یکدیگر و در پی اجرای آنها پیچیدگیهای زیادی در امور مردم بوجود می‌آید. با توجه به این پیچیدگی‌ها هنگامی که تفسیر مؤخر انجام می‌یابد این سؤال مطرح می‌شود که مطابق اصول کلی آیا تفسیر قانون به لحاظ آثار و نتایج مترتب بر آن تا چه حد باید و می‌تواند عطف به گذشته شود و حقوق ایجاد شده را منتفی نماید و یا کدام دسته از حقوق و آثار را میتواند نادیده بگیرد.

به عنوان مثال به موجب قانونی که تحت اعاده به خدمت کارکنان بازنشسته دولت در سال ۱۳۶۱ به تصویب مجلس رسید دولت اجازه یافت تعدادی از بازنشستگان را اعاده به خدمت نماید. در سال ۱۳۶۶ نیز قانون تعدیل نیروی انسانی تصویب شد و در آن دولت اجازه یافت افراد بازنشسته را بصورت موقت به خدمت بگیرد. از آن پس دولت به دو صورت زیر عمل کرده است:

الف: اعاده به خدمت تعدادی از بازنشستگان متخصص به استناد قانون مصوب سال ۱۳۶۱.

ب: تصویب اشتغال موقت برخی از بازنشستگان باستناد ماده (۸) قانون تعدیل نیروی انسانی مصوبه ۱۳۶۶. قابل ذکر است که مصوبات اعاده به خدمت دولت در فاصله دی‌ماه ۱۳۶۶ تا خرداد ۱۳۷۳ که بالغ بر ۴۶ تصویب‌نامه و ناظر به تعداد ۱۳۰ نفر است نیز مورد ایراد ریاست محترم جمهوری وقت به استناد اصل (۱۲۶) و ریاست محترم

مجلس شورای اسلامی باستناد اصل (۱۳۸) قرار نگرفته است. در سال ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی با تصویب قانون تفسیر ماده (۸) قانون تعدیل نیروی انسانی مقرر داشت «ممنوعیت اشتغال به کار بازنشستگان موضوع ماده (۸) قانون نحوه تعدیل نیروی انسانی شامل اعاده به خدمت بازنشستگان نیز می‌گردد».

اکنون اگر قانون تفسیر فوق‌الذکر (مصوب ۱۳۷۳) در این قضیه عطف به ماسبق گردد و شامل افرادی هم بشود که در فاصله سالهای ۱۳۶۶ تا ۱۳۷۳ اعاده به خدمت شده‌اند و مسئولیتهای مختلفی را ایفا کرده و تعدادی از آنها تصمیمات مهم مالی و اداری فراوانی گرفته‌اند، موجب می‌شود حقوق ایشان و حقوق دیگر اشخاص و حق کلیه اموری که بر اساس تصمیمات ایشان محقق شده است (از جمله معاملات و عقود که با تجویز آنان صورت گرفته است) محل اشکال قرار گیرد زیرا در قانون تفسیر، مقرر شده است که افراد مزبور ممنوعیت اشتغال به کار داشته‌اند و علی‌القاعده بر امر ممنوع آثار امر مجاز نباید مترتب شود. اشاره به این نکته بجاست که با توجه به قواعد و اصول حقوق اداری امور و حقوق مزبور بر اساس فهم مجری از قانون حاکم در زمان خود ایجاد شده است. بویژه آنکه تفسیر علی‌الاصول در مواردی صورت می‌گیرد که قانون مشتمل بر چند معنی است و اتخاذ هر یک از آنها، قبل از تفسیر مرجع ذیصلاح، مغایر با قانون اصلی نمی‌باشد، و همانطور که در بالا یادآوری شد در موضوع مطروحه ریاست محترم جمهوری وقت و ریاست محترم مجلس شورای اسلامی نیز اعلام مغایرت مصوبات را با قانون اعلام نداشته‌اند.

با عنایت به آنچه گذشت خواهشمند است با توجه به اصول (۷۳ و ۹۸) قانون اساسی نظریه تفسیری شورای محترم نگهبان را در مورد اینکه «آیا با قوانین تفسیری می‌توان حقوق و شرایطی را که طبق قوانین اولیه برای اشخاص ایجاد شده است خصوصاً در موارد زیر بطور یک جانبه زائل نمود» اعلام فرمایند:

- ۱- هنگامیکه قانون تفسیری جدید حوزه شمول قانون اصلی را توسعه می‌دهد بنحوی که برای افراد در زمان مقدم بر تصویب، تکالیفی ایجاد می‌نماید.

- ۲- تحدید یا تضییع حقوق استخدای که در زمان گذشته برای افراد ایجاد شده است.

- ۳- تأثیر در عقود و معاملات گذشته و سایر تصمیماتی که برای اشخاص غیردولتی حقوقی ایجاد کرده است.

- ۴- تسری مستقیم یا غیرمستقیم مقررات جزائی به فعل یا ترک فعلی که در گذشته انجام شده است.

رئیس جمهور - اکبر هاشمی رفسنجانی

پاسخ فقهای شورای نگهبان

ریاست محترم جمهوری اسلامی ایران

با سلام - نامه شماره ۷۸۱۰۸ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۲۲ در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۳/۷ شورای نگهبان مطرح شد و نظر تفسیری شورا بدین شرح اعلام می‌گردد:

- ۱- مقصود از تفسیر بیان مراد مقنن است بنابراین تضییق و توسعه قانون در مواردی که رفع ابهام قانون نیست،

تفسیر تلقی نمی‌شود.

۲- تفسیر از زمان بیان مراد مقنن در کلیه موارد لازم‌الاجراست بنابراین در مواردی که مربوط به گذشته است و مجریان برداشت دیگری از قانون نداشته‌اند و آن را به مرحله اجرا گذاشته‌اند تفسیر قانون به موارد مختومه مذکور تسری نمی‌یابد. دبیر شورای نگهبان - احمد جنتی

تصویب‌نامه شماره ۵۷۶۱۱/ت/۱۸۱۸۱ هـ مورخ ۱۳۷۶/۳/۲۶ اصلاحیه آیین‌نامه اجرایی بندهای ۲، ۳، ۴، ۵ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۳/۲۵ بنا به پیشنهاد شماره ۱۱۸۱۶/الف ح مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ معاونت حقوقی و امور مجلس رئیس جمهور، تصویب نمود:
در بند (ج) ماده (۱۲) آیین‌نامه اجرایی بندهای (۲)، (۳)، (۴) و (۵) ماده (۲) قانون مالیاتهای مستقیم - موضوع تصویب‌نامه شماره ۳۰۵/ت/۴۴۰۹۶ مورخ ۱۳۶۸/۴/۱۴ - پس از عبارت «دارائی مؤسسه» عبارت «به آستان قدس رضوی یا» افزوده می‌شود. معاون اول رئیس جمهور - حسن حبیبی

قسمتی از آئین‌نامه سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج از کشور (تصویب‌نامه هیأت دولت)

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۵/۸ بنا به پیشنهاد شماره ۲۱۱۹/۲۱/۱۴۰۶۷ مورخ ۱۳۷۶/۴/۳۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد اصل یکصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و در اجرای ماده (۱) و بند (۴) ماده (۸) قانون اساسنامه سازمان سرمایه‌گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران - مصوب ۱۳۵۴ - آیین‌نامه سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج از کشور را به شرح زیر تصویب نمود:

آیین‌نامه سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج از کشور

ماده ۱- سازمان سرمایه‌گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران که طبق اساسنامه قانونی خود مسؤولیت تمرکز، تنظیم و انجام امور مربوط به سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج از کشور را بر عهده دارد، با دریافت اطلاعات و مدارک موردنیاز به شرح ماده (۴) این آیین‌نامه، هر یک از طرحهای سرمایه‌گذاری ایران در خارج از کشور را در هیأت فنی سازمان مطرح نموده و پس از حصول نظر هیأت فنی، طرح مزبور را جهت اتخاذ تصمیم در شورای عالی سرمایه‌گذاری مطرح می‌نماید....

....

ماده ۴- متقاضیان سرمایه‌گذاری در خارج از کشور موظفند برای طرح موضوع در هیأت فنی و شورای عالی سرمایه‌گذاری، اطلاعات و مدارک زیر را به ضمیمه درخواست خود به سازمان سرمایه‌گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران ارائه نمایند:

۷- قوانین و مقررات کشور محل سرمایه‌گذاری در خصوص نحوه حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی و ورود و خروج سرمایه خارجی همچنین مالیات و دیگر کسور قانونی که به درآمد خالص شرکت مشترک و سود سهامداران آن تعلق می‌گیرد.

رأی شماره ۲۹۱۱ - ۳۰/۴ مورخ ۷۶/۳/۱۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۹۰۹-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۱/۳۱ شورای عالی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۳/۷ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش دایر بر پیشنهاد بررسی شمول یا عدم شمول مالیات نسبت به وجوه پرداختی طبق ماده ۳ «قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه‌های ضروری به کارکنان دولت» متعاقب بخشنامه شماره ۸۷۴۸/۴۰۴۴-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۵/۸/۲۸ می‌باشد، باین دلیل که چون قانون اخیر در جهت کمک به قشر آسیب‌پذیر کارمند و تأمین بخشی از نیازها و هزینه‌های ضروری آنان تهیه و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، علیرغم بندهای ۲ و ۳ بخشنامه یاد شده ممکن است موضوع شمول مالیات منتفی بوده باشد.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از مطالعه سوابق امر و تبادل نظر در این خصوص بشرح آتی مبادرت به صدور رأی مینماید:

نظر باینکه کمک هزینه‌های موضوع ماده ۳ «قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه‌های ضروری به کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۵/۲/۲۶ مجلس شورای اسلامی» برای جبران بخشی از هزینه‌ها در مواقع ضرورت و اضطراب نظیر ازدواج و فوت به مستخدم یا ورثه بلافاصله او پرداخت میگردد، علیهذا اقلام مذکور مشمول مالیات نمیشد.

محمدعلی خوش‌اخلاق (با نتیجه موافق است) سید محمود حمیدی علی افرا محمد رزاقی غلامحسین هدایت عبدی محمدعلی بیگ‌پور علی اکبر نوربخش داریوش آل‌آقا محمدعلی سعیدزاده

بخشنامه شماره ۱۳۸۰۶/۱۳۹۶-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۴/۳

بنا به اختیار حاصل از قسمت اخیر ماده ۵۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و بمنظور تسهیل در مراجعات وکلای مؤدیان محترم مالیاتی به مراجع مالیاتی مقرر میدارد، در مواردیکه مبلغ حق تمبر تعیین شده در اجرای مفاد بند «د» ماده ۱۰۳ قانون یاد شده از طریق ابطال و الصاق تمبر بر روی وکالتنامه‌های موردعمل مقدور

نباشد مبلغ حق تمبر بحساب درآمد مالیاتی اداره کل مربوط واریز شده و رسید بانکی آن حسب مورد به مراجع مزبور از جمله مراجع حل اختلاف مالیاتی یا شورای عالی مالیاتی ارائه گردد.

داریوش ایران‌بدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۳۷۶/۴/۷ مورخ ۳۰/۴-۳۶۱۶/۱۴۱۶۴

پیرو بخشنامه شماره ۳۴۳۲/۴۸۰۸۴-۳۰/۵ مورخ ۷۳/۹/۱۴ و بنا به اختیار حاصل از مقررات تبصره ماده ۲۲۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ بمنظور تسریع در کار مراجعین و مؤدیان مالیاتی در خصوص تسهیلات اعطائی بانکها بر اساس قراردادهای اجاره به شرط تملیک، در مواقعی که بانکها نسبت به انتقال قطعی ملک واقع در خارج از محل اقامتگاه قانونی خود به مستأجر اقدام می‌نمایند، امر رسیدگی و صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک واگذار میگردد.

داریوش ایران‌بدی معاون درآمدهای مالیاتی

رأی شماره ۳۰/۴/۳۷۰۰ مورخ ۱۳۷۶/۴/۸ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۹/۳۱۷۴۲ مورخ ۱۳۷۵/۱۱/۱۳ اداره کل امور هیئتهای حل اختلاف مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۳/۷ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش اجمالاً عبارت از اینست که:

«یکی از مؤدیان مالیاتی پس از اخذ رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی اعتراض خود نسبت به آن رأی را ظرف مهلت مقرر در بند ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم به دبیرخانه اداره کل امور هیئتهای حل اختلاف مالیاتی تسلیم و این اداره کل نیز لایحه اعتراضیه را عیناً به اداره کل مالیاتی ذریبط در تهران ارسال مینماید. اما زمانی نامه ارسالی ثبت دفتر سرمیزی مربوط میگردد که مهلت یکماه موضوع بند ۱ ماده ۲۴۷ مزبور سپری شده بود. در نتیجه حوزه مالیاتی بدون احاله پرونده به هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رأی هیئت بدوی را قطعی تلقی نموده و این اقدام مواجه با اعتراض مؤدی گردیده است. اکنون با توجه به اینکه هیئتهای حل اختلاف مالیاتی قبلاً جزئی از سازمان ادارات کل مالیاتی تهران بوده و حال با ایجاد تشکیلات فعلی در تهران، هیئتهای یادشده بطور کلی از ادارات کل مالیاتی منتزع و مستقل شده‌اند و در حقیقت اداره کل امور هیئتهای حل اختلاف مالیاتی بمثابه قسمتی از سازمان و تشکیلات کلی پیش‌بینی شده در تبصره ۲ ماده ۲۲۳ قانون مالیاتهای مستقیم (قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی) میباشد، موضوع از جهت حقانیت مؤدی جای تأمل است و طرح و بررسی آن در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی ضروری مینماید.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر پیرامون موضوع، بشرح آتی در این باره اعلام رأی مینماید:

رای اکثریت:

از آنجا که مطابق نص صریح بندهای ۱ و ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن، مؤدیان و مأموران تشخیص بایستی اعتراض کتبی خود را نسبت به آراء غیر قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی با ملحوظ داشتن سایر شرایط، ظرف موعدهای مقرر، به حوزه مالیاتی مربوط یا قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی تسلیم نمایند و هرگونه تعبیر و تفسیر برخلاف این مقررات عدول از احکام قانونی یادشده میباشد، بنابراین اعتراضاتی را که به مراجع دیگر از جمله اداره کل امور هیئتهای حل اختلاف مالیاتی تسلیم شده و ظرف موعدهای مقرر قانونی به حوزه مالیاتی مربوط یا قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی واصل نگردد، نمی‌توان قابل قبول دانست.

محمود حمیدی علی افرا غلامحسن هدایت عبدی محمدعلی بیگ‌پور داریوش آل‌آقا محمدعلی سعیدزاده

نظر اقلیت:

از آنجا که هدف از وصول اعتراض مؤدیان بر اساس مقررات ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن توسط قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی و یا حوزه‌های مالیاتی مربوط در واقع احاله آن به هیئتهای حل اختلاف مالیاتی میباشد، بنابراین تسلیم اعتراض مستقیماً به اداره کل امور هیئتهای حل اختلاف مالیاتی که مسئول اداره امور کلیه هیئتهای ذیربط مذکور است، بطریق اولی منطبق با مقررات ماده ۲۴۷ یاد شده بوده و در صورت پرداخت ۱۰٪ مالیات موضوع بند یک ماده ۲۴۷ قانون یادشده ظرف مهلت مقرر، پرونده امر قابل طرح و رسیدگی در هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر خواهد بود. محمدعلی خوش‌اخلاق محمد رزاقی علی‌اکبر نوربخش

بخشنامه شماره ۴۹۳۹/۱۵۸۵۳-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۵/۱۲

در اجرای فرمان مقام معظم رهبری «دستورالعمل یکسان‌سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی دارای فعالیت‌های اقتصادی» که طی نامه شماره ۱/۳۳۳۵۲ مورخ ۷۶/۴/۲۳ دفتر معظم‌له به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردیده، به پیوست جهت اطلاع و اجرا ابلاغ میگردد. مرتضی محمدخان وزیر امور اقتصادی و دارایی

جناب آقای مهندس محمدخان دام توفیق

وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی

سلام علیکم،

عطف به نامه‌ی شماره‌ی ۱۵۶۴/۸۷۳۵-۳۰/۴ مورخ ۷۶/۳/۲۲ جنابعالی، همانطور که در فرامین سابق‌الصدور به شماره‌های ۱/۱۴۳۳۵ مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۹ و ۱/۱۵۵۴۶ مورخ ۷۲/۳/۳ و ۱-۹۴۷۹-۱/م مورخ ۷۳/۵/۱۹ و ۱/۲۲۷۲۷ مورخ ۷۳/۷/۱۷ و فرمان ۷۱/۴/۲۸ مقام معظم رهبری «مدظله‌العالی» در خصوص نامه‌ی شماره‌ی ۱۰/۴۵۳۱

مورخ ۷۱/۴/۲۸ و ابلاغیه‌های موضوع نحوه محاسبه و اخذ مالیات از بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی و ستاد اجرائی فرمان حضرت امام «ره» نظر مقام معظم رهبری «مدظله‌العالی» بالصراحه ابلاغ شده است، بدینوسیله اعلام می‌گردد که متن پیوست که به یکسان‌سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی کمک می‌نماید و با تلاش و زحمات آن وزارتخانه و معاونت نظارت و حسابرسی این دفتر در چارچوب تدابیر معظم‌له فراهم آمده است باستحضار مقام معظم رهبری «مدظله‌العالی» رسید، معظم‌له ضمن تشکر از زحمات جنابعالی و سایر دست‌اندرکاران، با متن مذکور موافقت فرمودند. امید است هر چه سریع‌تر شاهد اجرای آن باشیم. توفیقات آقایان محترم را از خداوند متعال خواستاریم.

دفتر مقام معظم رهبری محمدی گلپایگانی

دستورالعمل یکسان‌سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی دارای فعالیت‌های اقتصادی

فرمان مقام معظم رهبری در مورد یکسان‌سازی وضعیت مالیاتی نهادهای انقلاب اسلامی که دارای فعالیت و یا زیرمجموعه‌های اقتصادی می‌باشند بشرح دستورالعمل زیر جهت اجرای مفاد حکم مزبور ابلاغ می‌گردد:

۱- نهادهای مشمول حکم عبارتند از:

بنیاد شهید انقلاب اسلامی

کمیته امداد امام خمینی «قدس سره»

سازمان تبلیغات اسلامی

بنیاد مسکن انقلاب اسلامی

دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم

۲- بنیاد ۱۵ خرداد، بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی و ستاد اجرائی فرمان حضرت امام «قدس سره» با توجه به فرمان امام خمینی «قدس سره» و احکام مقام معظم رهبری کماکان طبق روال گذشته و طبق مقررات و دستورالعمل‌های صادره عمل خواهند نمود.

۳- حذف یا اضافه شدن نهادهای به فهرست فوق با اعلام کتبی دفتر مقام معظم رهبری انجام خواهد شد.

۴- به نام هر یک از نهادهای مذکور در بند ۱ حساب‌های جاری فاقد دسته چک و غیرقابل برداشت جداگانه‌ای نزد شعبه یکی از بانک‌های کشور افتتاح و وجوهی که بشرح آتی به این حساب‌ها واریز خواهد شد در پایان هر هفته به حساب خاص دیگری که در همان شعبه بنام دفتر مقام معظم رهبری افتتاح می‌گردد منتقل شود و عیناً مبالغ فوق برای انجام مأموریت‌های مشخص و مصوب آنها در امور حمایتی، فرهنگی و خدماتی محرومین که در قانون مالیات‌ها نیز مستثنی شده‌اند، به حساب نهادهای مزبور عودت می‌گردد.

۵- نهادهای مشمول حکم این دستورالعمل تا آخر سال ۱۳۷۵ از شمول مالیات فعالیت‌های اقتصادی موضوع قسمت الحاقی به تبصره ۱ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ و ضوابط اجرائی مربوطه مستثنی می‌گردند.

ع مالیات فعالیت‌های اقتصادی هر یک از نهادهای یادشده بشرح زیر تعیین و به حساب خاص واریز گردد:

الف - مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و همچنین حق واگذاری محل (اعم از اسناد رسمی یا عادی) در هر مورد طبق مقررات ماده ۵۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۷/۲/۷۱ توسط مأمورین مالیاتی ذیربط محاسبه و به حساب خاص واریز گردد (مقررات تبصره ۳ ماده ۵۹ قانون مزبور در این قبیل موارد اجرا نخواهد شد) و صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مذکور در هر حال منوط به ارائه فیش پرداخت مالیات به حساب خاص به حوزه مالیاتی مربوط خواهد بود.

ب - با توجه به وصول مالیات نقل و انتقال املاک از واحدهای نوساز و پیچیدگی محاسبه مالیات بسازوبفروش، وصول این مالیات از نهادهای مشمول حکم صرفنظر شود.

ج - مالیات بر درآمد اجاره املاک و مستغلات نهادهای موردبحث بر مبنای اجاره‌بهای مذکور در قرارداد منعقد فیما بین (اعم از رسمی یا عادی) با رعایت مقررات قانونی مربوط توسط مأمورین مالیاتی، تشخیص و مطالبه و به حساب خاص واریز شود.

د - کلیه اشخاص حقوقی در اجرای تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مالیات متعلق به مال الاجاره‌های پرداختی به نهادهای موردبحث را بر مبنای اجاره‌بهای مندرج در قرارداد منعقد فیما بین بموقع کسر و به حساب خاص واریز نمایند.

ه - کلیه مالیاتهای متعلق به نقل و انتقالات سهام یا حق تقدم سهام و همچنین سهم‌الشرکه نهادها در شرکتها (اعم از اینکه انتقال از طریق بورس باشد و یا طریق دیگر) حسب مورد، طبق مقررات مالیاتی مربوط توسط مسئولین امر محاسبه و به حساب خاص واریز شود و رسید آن جهت صدور گواهی بلامانع بودن نقل و انتقال آنها به حوزه مالیاتی مربوطه ارائه شود.

و - مالیاتهای متعلق به سایر فعالیتهای اقتصادی نهادها از قبیل فعالیتهای تولیدی، صنعتی، معدنی و تجاری در هر مورد طبق مقررات قانونی مربوط توسط مأمورین مالیاتی ذیربط تشخیص و مطالبه و به حساب خاص واریز شود.

۷ - مالیات سهم نهادها در شرکتها و مؤسسات:

کلیه شرکتها و مؤسساتی که صد درصد متعلق به نهادها بوده و یا نهادها به نسبتی در آنها مشارکت مستقیم دارند مکلف به انجام وظایف قانونی خود از حیث تسلیم بموقع اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان به حوزه مالیاتی مربوطه بوده و نحوه تشخیص مالیات تا مرحله قطعیت مطابق قواعد و مقررات جاری مالیاتی میباشد. مبلغ مالیات ابرازی در اظهارنامه مالیاتی اشخاص مذکور و همچنین مالیاتهای قطعی شده از سوی حوزه مالیاتی به نسبت سهم نهادها بایستی به حساب خاص واریز گردد. همچنین مالیات سالانه املاک مربوط به شرکتها تحت پوشش نهادها به نسبت سهام به حساب خاص واریز گردد.

۸ - مالیاتهای تکلیفی مکسوره موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم بابت وجوه پرداختی به نهادها و شرکتها و مؤسسات وابسته به آنها، معادل رسیدهای ارائه شده هر ماهه توسط اداره کل مالیاتی به نسبت سهام نهادها به حساب خاص واریز گردد.

۹ - مفاد این دستورالعمل شامل مالیات حقوق و سایر مالیاتهای تکلیفی که نهادهای یادشده و مؤسسات و

شرکتهای وابسته مطابق مقررات مالیاتی جاری مکلف به کسر از وجوه پرداختی به اشخاص ثالث و ایصال آن میباشند نبوده و این قبیل مالیاتها کماکان باید به حساب تعیین شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز گردد.

۱۰- کلیه مراحل رسیدگی، تشخیص، مطالبه، و وصول مالیاتهای مورد بحث با رعایت مقررات مالیاتی جاری بعهدہ مأمورین تشخیص مالیات میباشد.

۱۱- مفاد این دستورالعمل شامل شرکتهای و مؤسساتی که بموجب مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و یا قوانین خاص از پرداخت مالیات معاف هستند، نخواهد شد.

۱۲- کلیه جرائم مالیاتی متعلق به منابع مختلف فعالیتهای نهادهای و شرکتهای و مؤسسات وابسته و همچنین مالیاتهای تکلیفی کسر شده از وجوه پرداختی به نهادهای و اشخاص حقوقی مذکور به حساب خاص واریز گردد.

۱۳- یک درصد از کل وجوه واریز شده به حسابهای نهادهای مشمول حکم، هنگام انتقال وجوه مزبور به حساب خاص دفتر مقام معظم رهبری توسط بانک مربوط کسر و مطابق روش اعلام شده به حساب وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز شود. بمنظور کنترل وجوه مزبور و همچنین یک درصد مذکور دفتر مقام معظم رهبری و وزارت امور اقتصادی و دارائی اقدام مقتضی معمول خواهند داشت.

۱۴- اشخاص حقوقی و مؤسسات موضوع این دستورالعمل و همچنین مدیر یا مدیران آنها از لحاظ مقررات مربوط به شماره اقتصادی و قانون مالیاتهای غیرمستقیم و نیز سایر مقررات اجرائی قانون مالیاتهای مستقیم و بطور کلی تکالیف و مقررات جاری کشور مشمول کلیه قوانین مربوط میباشند.

۱۵- استفاده از مفاد این دستورالعمل موقوف به رعایت مقررات قانون مالیاتهای مستقیم راجع به ارائه صورتهای مالی نهادهای مذکور و شرکتهای و مؤسسات تحت پوشش آنها در مواعید مقرر به حوزههای مالیاتی ذیربط و انجام حسابرسی و بازرسی قانونی آنها توسط معاونت نظارت و حسابرسی دفتر مقام معظم رهبری و یا اشخاص حقیقی و حقوقی مورد تأیید آن میباشد.

۱۶- بلافاصله بعد از اجرای حکم کلیه مالیاتهای وصول نشده نهادهای فوق الذکر مشمول این دستورالعمل است.

۱۷- این دستورالعمل شامل کلیه اموالیکه با حکم مصادره، استرداد یا تملک به نفع نهادهای فوق الذکر و یا عناوین مشابه به نهادهای موصوف واگذار شده و یا مستقیماً توسط نهادهای موصوف ایجاد شده، میگردد.

۱۸- مجتمع علمی و آموزشی علوم اسلامی خواهران حوزه علمیه قم «بامعه الزهراء(س)» نیز از لحاظ مالیات فعالیتهای اقتصادی و سود سهام شرکتهای و مؤسسات وابسته، مانند نهادهای مذکور در بند ۱ مشمول مقررات این دستورالعمل میباشد.

۱۹- مفاد این دستورالعمل پس از صدور، جایگزین مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه آن مصوب ۷۱/۲/۷ در موارد فوق الذکر خواهد بود.



New Provisions on Salary Tax

As we mentioned earlier in this journal (No. 17, pages 3-4) The Article 84 and its Note were amended recently with the aim of raising the level of the threshold of salary tax as well as for equalizing the tax status of all employees and workers. A

detailed schedule covering the amount of taxes accruing to different levels of salary income was prepared and provided by a reader of the journal which has been printed in the Persian section.

Regulations and Rulings

The texts of latest laws, regulations, and opinions of the Supreme Council of Taxation (as well as those of the Court of the Administrative Justice with regard to taxation cases) are

reported in the Persian section of the Journal. A part of the same regulations and verdicts is presented in 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 each term, with due consideration being paid to the connected laws and regulations.

ۛۛۛۛ

The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation (and on the Fiscal Policies) in Developing Countries

The above article has been translated to Persian for Mallyat Journal. The first part of the translation is provided in the present issue, and the second (and last) part will be printed in the coming issue. The original of the article was written by Mr.

Tanzi, an expert of the international Monetary Fund, as a part of the series of articles prepared and printed by the same organization under the title of 'Public Finance in Developing Countries'

Tax System and Official Accountants

The role, the official accountants can play for improvement of the tax system is the main focus of the article. A brief history of the profession of the official accounts in the world, as well as in Iran, has

been provided first. Then the position of this profession in the Iranian Direct Taxation Act and other relevant regulations is analyzed. The conclusion and certain proposals come at the end.

Indirect Taxes in Iran and Some Other Countries

This is the first study on indirect taxes provided by this journal. The article deals in particular with the share of the indirect taxes in overall tax revenue of

the country in comparison with different countries of the world. Certain proposals are given by the author for improvement of the situation.

factors, presents critical observations on shortcomings of the law and makes certain suggestions in this field.

Trends in Anti-Avoidance

This very interesting article was written first by Dr. David Williams and published in the Bulletin for International Fiscal Documentation. The author attempted to address future trends in the field of tax avoidance. The scope for anti-avoidance depends - according to him - on laws of fiscal dynamics, which he described and analyzed in detail. A Persian translation of the first part of the said article is provided in the Persian section of the journal.

Tax Exemption of Industrial and Mining Companies

Article 132 of the Direct Taxation Act as amended on April 1992, provides for tax holidays of 4, 6, and 8 years with regard to industrial and mining entities, for which the exploitation permit will be issued from the date of adoption of the amendment. Several ambiguities were raised about this article, that caused the Ministry of Economic and Finance to issue two circulars, the second of which was, in effect, an amendment to the first one. Some taxpayers, however, were not satisfied with the Ministry's Rulings and filed complaint with the Court of Administrative Justice. The Court held the view of the taxpayers, and ruled against the Ministry's circulars. The author reviews these developments and expresses his opinion on the commencement date of the relevant tax holidays.

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

Editorial

Techniques and methods adopted by the tax administration during a century that has been past from the date of its establishment, constitute a precious capital that must be appreciated, studied and analyzed with the

aim of further improvement thereof. This subject, namely the need for systematic study of those techniques and methods, is dealt with in the Editorial of both, the Persian and English sections of the present issue of Maliyat journal.

Indicia for Assessment of Income Tax

Indicia are circumstances which point to the existence of a given fact. They denote facts and circumstances which give rise to inferences.

In the realm of taxation, Indicia for inference of taxable income

are enumerated by the Direct Taxation Act (DTA). They are - according to Article 152 of DTA - the facts such as taxpayer's annual purchase, annual sale, gross income, and the like. The author analyzes these

LEASE WITH OPTION TO PURCHASE AND LEGAL SEAT

Lease with option to purchase is a lease which the lessee has the right to purchase the property. Agreements of this kind are mostly concluded between banks and their clients. The bank pays price of the property and is considered to be the legal owner of it. The client, on the other hand, becomes the lessee of the property with the right of purchase of the same. In essence, however, he is the borrower of the money paid by the bank, and the monthly rent he pays constitutes the instalment of the sum so borrowed. The option of purchase will run when the instalments are paid off. Then the property will be transferred legally to the client.

Meanwhile, the residence of taxpayer is the basis for imposition of tax, as well as for the jurisdiction of tax offices around the country. Every tax assessor is allocated certain geographical district, inside which he has to perform his duties. This overall rule, however, is apt to exception in certain instances if the Finance Ministry so decides. Among those

instances one can mention a case where the place of major activity of an entity is different from its center of administration. In such cases the Ministry may refer the relevant tax file to the tax office of the place where that major activity is performed.

As far as the case of lease with purchase option is concerned, the property under the lease might be located outside the area in which the administrative center of the bank is situated. Since the final transfer of the property to the lessee, requires payment of taxes, it must be decided that which of the two tax offices are competent to receive the tax: that which has jurisdiction over the area where the legal seat of the bank is situated, or the other one with jurisdiction over the location of the property?

A circular of the Finance Ministry rules in favor of the latter solution, and states that the tax office of the region where the property is located, will be the proper authority for taxation.

uniform. There have been different rates of exchange prevailing during the recent years, and various names have been given to them, like floating rate, exportation rate, etc.

Taking into account such unequal and varied situations, one could naturally become confused about the valuation and assessment of the income tax, if there have been a case of foreign exchange element constituting whole or part of the taxable income of the taxpayers in question.

The Ministry of Economic Affairs and

Finance treated the issue in a special circular letter. It has been said in the circular that we have to deal with each case according to the conditions of allocation of foreign exchange to the relevant taxpayer. The rate of exchange used at the time of such allocation must be taken as the basis of calculation of foreign currencies received by the contractors under discussion, and their income should be assessed in Iranian Rial based on the same specific rate.

COMPUTERIZED BOOKS AND RECORDS

Sometime ago the Ministry of Economic Affairs and Finance authorized the companies and other taxpayers to keep their books and records in computerized form, provided that they would inform relevant tax authorities of their intention and would obtain their agreement in this regard.

As it is known from the text of a recent circular letter of the Finance Ministry, some entities proceeded with computerization of their books

and records without obtaining the agreement of relevant officials. Some tax assessors, however, did not reject such computerized books inspite of not having been agreed upon in advance.

The ministerial circular confirms the action of the tax assessors, and declares that such computerized books and records could not be rejected solely because the previous agreement of authorities was not obtained.

petition with criminal courts, shall be taken by the said department.

TAX STATUS OF ALAVI FOUNDATION

Before the Islamic Revolution of 1979, there existed a foundation that used to administer and handle a part of the governing dynasty's properties. After the revolution, the said institute was renamed as Alavi Foundation.

Another foundation was also established after the victory of Islamic revolution under the title of "Foundation of the Oppressed People". All the properties of the deposed dynasty - including the Alavi Foundation and its assets - were transferred to the Foundation of the Oppressed. The latter foundation enjoys certain tax privileges under the current regulations.

Since status of the Alavi Foundation was not clear for tax offices, and they were not sure if the tax privileges of the Oppressed Foundation would automatically extend to the properties and operations of the former foundation or not, a new circular was issued from the Ministry of Economic Affairs and Finance to clarify the subject. The circular rules that the regulations concerning the tax status of the Oppressed Foundation covers all and every parts of its possessions. Thus the Alavi Foundation would also take benefit from the same tax advantages that have been granted to the Oppressed Foundation.

VALUATION OF FOREIGN CURRENCIES

Foreign contractors concluding agreements with, and working for Iranian employers, usually receive all or a part of their remuneration in currencies other than that of the host country.

Meanwhile, all taxes in this country -

including those chargeable to the foreign contractors - are to be assessed and calculated in national currency (Iranian Rial). But foreign exchange facilities granted to applicants for their transactions in non-national currencies, are not

not be taxed under the regulations pertaining to taxation of interests and similar payments.

Therefore, the buyers will be free from taxation in case of the interest and discount so granted to them

TAX FILE NUMBER AND JUDICIAL PROSECUTION

Tax File Number (TFN) is an innovation in the history of the Iranian tax system. It has been established in recent two or three years and certain categories of taxpayers are required - according to the relevant law - to be registered for this purpose. By registration, a TFN shall be allocated to each qualified taxpayer. The TFN - which is called Economic Number, or simply Tax Number in this country - must be inserted on all invoices and documents issued by the relevant taxpayers.

This procedure would facilitate the task of the fiscal authorities in the field of recognition and finding as much taxable transactions as possible.

Taxpayers failing to comply with the duty of registration and taking TFN, shall be subject to judicial prosecution and criminal punishment. The same is true in case of registered

taxpayers who escape the duty of mentioning TFN on their invoices and documents. Commencement of prosecution, however, depends on the decision of the Minister of Economic Affairs and Finance.

On the other hand, the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD) is vested - under the Iranian Direct Taxation Act - with the power to receive and review all tax claims and disputes.

A question was raised as to whether the taxpayers or tax officials could refer disputes about the judicial prosecution in respect of TFN to BSTDs. The ambiguity in this regard caused the Finance Ministry to issue a new circular letter, which specifies that any case of this kind should be directed to the Legal Department of the Ministry.

Further actions, beginning from reporting the case to the Minister, up to the filing and following up of the

Tax News

PREPAYMENT FOR FUTURE TRANSACTIONS

Companies producing automobiles, as well as those producing houses and buildings, conclude - in most cases - contracts with their customers for delivery of cars and houses in the future. They demand the buyers to pay certain percentage of prices in advance. The prepayment so effected is compensated for in two ways. First, an annual interest of 20 to 24 percent is paid to buyer each year up to the date of final transfer of car or building. Second, a discount is also granted to the buyer on prices of the same items.

The Supreme Council of Taxation (SCT) which is the highest organ inside the Ministry of Economic

Affairs and Finance for reviewing and delivering opinion on taxation affairs, was asked to render its view on taxability of the interest and discount so granted to the buyers of future transactions described above.

It is noteworthy, meanwhile, that the interest paid on money is subject to taxation under the Direct Taxation Act, except for the interest paid on saving accounts held by the Iranian banks.

The SCT reviewed the matter in its Plenary Board and decided that both payments under consideration (interest and discount) are in essence discounts on sale price of relevant cars and buildings. Thus, They could

respect. To be more specific, no serious steps have been taken to study current techniques of detecting, examining and assessing taxable income of the taxpayers. Now-how and skills are handed down orally through generations, and thus are deprived from improvement and correction by intellectual contemplation. Studious work in this field is a prerequisite for rectification and reformation of those techniques and procedures.

Some points are worth mentioning for more clarification of the subject. First, the emphasis must be put on usual methods and techniques adopted commonly by tax officials in their day-by-day practice. There might always some extreme ways of action be present in every organization. Such exceptional cases are beyond the scope of the studies suggested above.

On the other hand, the study we have in mind, is an overall research on the whole system of tax assessment procedure. Some isolated cases of such procedure are occasionally examined by certain organs of the tax administration. Among them one can refer to the Supreme Council of Taxation, in particular, which deliberates from time to time on some disputes that may include technical and procedural issues. Such scattered deliberations are also not meant by us, since they do not demonstrate the general circumstances prevailing in the realm of tax assessment techniques and procedures.

Finally, the suggested research must be concentrated on current and actual methods, and should not be deviated to the mere interpretation of procedural regulations, although such regulations are also to be taken in consideration while analyzing the living structure of techniques and methods.

Dr. Aliakbar Arabmazar

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

We are nearly approaching the centennial of establishment of new administrative structure - including modern tax system - in this country. In the course of this long period of time, the tax administration derived, undoubtedly, precious experiences, while discharging its vast and omnibus responsibilities. The most eminent part of the knowledge so acquired, would manifest itself in the expertise of the fisc for detection, examination and assessment of tax events.

As a matter of fact, any professional would gradually find effective ways and methods for performing his or her job as efficiently as possible. The more the time passes, the higher degree of skilfulness will be attained. This state of affairs would become deeply rooted, when new generations of professionals would continuously be in contact with the older generations who derived significant know-how during their life work. The situation is accurately true in case of tax officials who pass their carrier inside the tax organization, generation after generation.

The priceless heritage of the tax administration so gathered, is to be recognized and appreciated by the all involved in the task of tax assessment and collection. Denying the existence or significance of such a treasure means nothing except to deny the observations of the mankind in the course of his long history.

Deplorable point, however, is the fact that no efforts have been rendered so far to undertake researches and elaborations in this