بسم الله الرحمن الرحیم

مالیات

فصلنامهٔ مالیاتی

دورهٔ دوم، شمارهٔ 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 زرنگار تایپ نموده و دیسکت (فلاپی) آن را به دفتر مجله تحویل فرمائید.

مطالب مجلّه الزاماً مبیّن نظر مسئولان آن نیست. مجلّه 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 نمی‌شود.

دفتر مجلّه مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شمارهٔ ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶ تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

فهرست مطالب:

سرآغاز — دکتر علی اکبر عرب مازار ۲

قوانین مالیاتی و مفاهیم ناشناخته آن — محمد رزاقی ۴

ترفند ستیزی مالیاتی و روند آینده آن — دکتر علی‌اکبر 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 تقی‌نژاد عمران ۳۰

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ۳۷

مالیات‌های غیرمستقیم 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

سرآغاز

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 بلاتردید دست‌آوردهای بسیاری داشته‌است که بخشی از آن را می‌توان با پیدایش و تطور و تکاملِ فنِّ رسیدگیِ مالیاتی مرتبط دانست. هر صاحب فنی با ممارست طولانی در حرفه خود متدرجاً شیوه‌هائی 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 حرفهٔ 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 آغازِ کار با نسل متبحر و جاافتادهٔ پیشین در تماس مدام بوده و از تجربه و مهارت‌های اکتسابیِ ایشان خوشهٔ فراوان چیده باشد. چنین خط سیرِ 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، متاسفانه تاکنون هیچگاه اندیشه بررسی و شناسائی کم وکیف آن به طور جدی دنبال نشده است. به طور خاص کسی به فکر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 لااقل کادر مالیاتی به رشتهٔ تحریر درآورد. به این ترتیب جریان امر از مرحله فراگیری تجربی و نقل سینه به سینهٔ 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 تنقیحِ مستمرِ آن را فراهم آورند.

در این مقام ذکر چند توضیح را ضرور می‌داند. نخست این که منظور از آنچه گفته شد روش کار متعارف و معمولِ کادر مالیاتی و خط متوسطی است که در این زمینه دنبال می‌شود. بدیهی است مانند هر مورد مشابهِ 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، بررسیِ عام و همه‌جانبه در مورد روش‌های رسیدگی است، وگرنه مسائل و نکات مربوط به این مقوله گاه و بیگاه مورد توجه ارگان‌های مالیاتی بویژه شورای عالی مالیاتی قرار می‌گیرد و احکامی منفرد و مجزّیٰ در باب آنها صادر می‌شود. اما این گونه بررسیِ بر حسبِ 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 مطالعهٔ روش‌های عملیِ کار طبعاً پای بحث در خصوص مواد مربوطهٔ قانون نیز به میان می‌آید که خود موجب روشنی بیشتر موضوع خواهد شد. امید است طرح این موضوع تقریبا بی‌سابقه واکنش مثبت اهل خبرهٔ مالیاتی از میان ماموران صاحب ذوق را برانگیزد و میدان پژوهش و فحص در این باب مفتوح گردد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

قوانین مالیاتی و مفاهیم ناشناختهٔ آن

محمّد رزّاقی

کلیات

قراین جمع کلمه قرینه است و قرینه در لغت به‌معنی 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 به‌طور علی‌الرأس به‌کار 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» تعیین می‌شود و به‌صورت 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 حاصل‌ضرب 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 به‌طریق علی‌الرأس است»، مبادرت به تعیین درآمد مشمول مالیات به‌طور 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 تثبیت») مانند سایر اصول شناخته شده مالیاتی مورد قبول عامه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 واگذار نشود.» به این ترتیب موضوع «قراین مالیاتی» یکی از برجسته‌ترین نکات قانون مالیاتی است، چراکه در حال حاضر تشخیص درآمد مشمول مالیاتِ تمامی مؤدیانِ 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، به‌طور 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 مثبته و دلایل و اطلاعات کافی باشد، به‌همان نسبت مالیات مشخصه عادلانه‌تر و قطعیت و وصول آن آسان‌تر خواهد بود، ضمن این که تنش‌های بین مؤدی و مأمور مالیاتی نیز از این طریق به حداقل کاهش خواهد یافت.

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

محلّ کاربرد قراین و ضرایب مالیاتی

گاه تصور می‌شود، هرجا که ارزیابی و نتیجه تحقیقات و بازرسی‌های مأموران تشخیص و یا کارشناسان مالیاتی، ملاک تعیین ارزش دارائی یا درآمد مشمول مالیات قرار گیرد، تشخیص به‌صورت «علی‌الرأس» صورت گرفته است. از جهت ماهیت امر شاید این برداشت صحیح باشد، لیکن از نقطه‌نظر حکم قانون باید توجه داشت که عنوان «تشخیص از طریق علی‌الرأس» منحصراً 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 که‌مؤثر در تعیین مأخذ محاسبه مالیات باشد، به مأموران نامبرده تفویض گردیده‌است، اما هر یک از اقدامات راجع به آنها عنوان خاص خود را دارد، نه «تشخیص به‌طریق 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 موجر علاوه بر اجاره‌بها وجهی بعنوان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره‌بها بر اساس املاک مشابه وسیله ممیز مالیاتی محل وقوع ملک با تأیید سرممیز مالیاتی مربوط تقویم خواهد شد، یعنی عنوان این‌گونه تشخیص در حقیقت «تقویم مال‌الاجاره بر اساس املاک مشابه» می‌باشد و نسبت به آن وصف «علی‌الرأس» اطلاق نمی‌شود. النهایه با توجه به مواد ۹۷، ۹۸، ۱۰۶، ۱۵۲، ۱۵۳ و ۱۵۴ و حسب مورد تبصره‌های آنها، کاربرد قراین و ضرایب مالیاتی به‌شرح پیش گفته مختص دو منبع مالیاتی فوق‌الذکر می‌باشد.

کاستی‌های مشهود در تعیین و کاربرد قراین مالیاتی

الف - از حیث نارسائی‌های قانون:

الف - ۱) ماده ۱۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۲۸ اسفندماه ۱۳۴۵ ضمن تعریف قراین مالیاتی، فهرست قراین را به‌شرح زیر ارائه نموده است:

۱ـ سرمایه، ۲ـ خرید سالانه، ۳ـ فروش سالانه، ۴ـ درآمد ناویژه، ۵ـ ارزش اجاری سالانه محل کسب و کار، ۶ـ پرداختی به کارگران و کارکنان، ۷ـ ظرفیت تولید در کارخانجات، ۸ـ مقدار مواد اولیه که به مصرف رسیده است، ۹ـ تعداد اتاق یا تخت هتل و مسافرخانه، ۱۰ـ ظرفیت وسایط رانندگی و سایر وسایل حمل و نقل، ۱۱ - تعداد کشتار در مورد قصاب‌ها و کشتارکنندگان، ۱۲ـ تعداد تختخواب و پزشک و جراح و بیمار در بیمارستان و نظایر آن، ۱۳ـ تعداد نمره و دوش گرمابه، ۱۴ـ میزان انتشار روزنامه و مجله و تعداد مشترکین یا میزان فروش و بهای آگهی، ۱۵ـ جمع کل وجوهی که بابت حق تحریر و حق‌الزحمه وصول مالیات و عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه‌های اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها، ۱۶ـ سابقه مالیاتی، ۱۷ـ سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.

مستنبط از فهرست بالا اینست که تدوین‌کنندگان قانون سابق سعی داشته‌اند اعضای کمیسیون تعیین ضرایب را وادار سازند درتعیین ضریب هر شغل حتی‌الامکان قرینه مناسب و خاص همان شغل را ملحوظ نظر قرار دهند.

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ که صرفنظر از جابجائی فصول (بخش‌ها) و مواد و تبصره‌ها و تغییر عناوین بعضی از آنها و افزودن دو منبع جدید مالیاتی (سالانه املاک و مستغلات مسکونی خالی)، بی‌تردید عمده مطالب آن متخذ از قانون مصوب ۱۳۴۵ می‌باشد، تعریف قراین مالیاتی (برابر ماده ۱۵۲) عیناً منطبق با تعریف مندرج در ماده ۱۲۸ قانون قبلی است. اما در نقل فهرست قراین فوق‌الذکر به قانون جدید حدود دوسوم آن حذف گردیده و اکنون فهرست مذکور در ماده ۱۵۲ قانون جاری مشتمل است بر:

۱ـ خرید سالانه، ۲ـ فروش سالانه، ۳ـ درآمد ناویژه، ۴ـ میزان تولید در کارخانجات، ۵ـ جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها، ۶ـ سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.

به‌عقیده بعضی صاحبنظران مالیاتی، چون طبق بند ششم فهرست، کمیسیون تعیین ضرایب می‌تواند هر عامل دیگری را به‌عنوان قرینه انتخاب نماید، لذا آوردن قراین متعدد در قانون ضروری نبوده است. این عقیده بنا به دلایلی جای ایراد است. اولاً همان‌طور که قرینه مربوط به دفاتر اسناد 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 به‌حساب آورد و اصلح آن بوده است که معیارهای مربوط به قراین لااقل در حد قانون قبلی حفظ گردد.

معدود بودن قراین در قانون مالیاتی جاری را باید یکی از نقائص این قانون به‌حساب 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 متناسب‌تر تشخیص می دهند، انتخاب و دلایل اقتصادی و حقوقی انتخاب نوع و تعیین رقم آن‌را 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 روشن‌تر 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 این‌توهم 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. به‌هرحال نقص قانون در این باره نیز کاملاً مشهود است.

ب - از لحاظ روش‌های اجرائی

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 به‌موقع اطلاعات موردنیاز حسابرسی و ممیزی خود را معاف بدانند و تعدادی از مأموران تشخیص بویژه مأموران کم‌تجربه نیز چنین تصور نمایند که اطلاعاتی فراتر از موارد خواسته شده در اظهارنامه برای احتساب قرینه غیرضرور 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 به‌عنوان قرینه استفاده نمود و در غیر این‌صورت با تجزیه و تحلیل و مقایسه آنها با یکدیگر قرینه مناسب دیگری را معلوم و نیز عندالاقتضاء به تناقض‌گوئی‌ها و زمینه‌های فرار احتمالی مؤدی پی برد که نتیجه نهائی آن به‌هرحال نیل به درآمد واقعی او خواهد بود.

ب - ۲) از زمان اجرای قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ کمیسیون تعیین ضرایب هرساله برای مؤدیانی که فعالیت آنها به‌صورت خرید و فروش بوده، معمولاً دو نوع ضریب به‌ترتیب 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 هرقدر شمار ضرایب مربوط به یک فعالیت بیشتر باشد، مالیات را می‌توان به‌همان نسبت دقیق‌تر و عادلانه‌تر تشخیص داد. اگر وضعیت کسبی عادی و سودآور باشد، با مقایسه نتایج اِعمال ضرایب مختلف نسبت به قراین مربوط می‌توانیم از دقت عمل در تشخیص درآمد مشمول مالیات مطمئن شویم و اگر وضعیت غیرعادی بوده باشد، باید گفت که در این‌صورت اصولاً استفاده از چند قرینه بخودی خود اجتناب ناپذیر می‌نماید. در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی گاه به مؤدیانی

هرقدر شمار ضرایب مربوط به یک فعالیت بیشتر باشد، مالیات را می‌توان به‌همان نسبت دقیق‌تر و عادلانه‌تر تشخیص داد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 بدهی های مؤسسه را تصفیه نموده است. در این باره مدیر مؤسسه اظهار می‌نماید اولاً به‌دلیل تلمبار 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 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 زیراست:

«در صورتی‌که به چند قرینه اِعمال 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 نمائیم. پس در شرایط فعلی که مجموعه ضرایب فاقد ضریب «خرید» است، ممیز مالیاتی ناگزیر می‌گردد تنها 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 فرمولِ:

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

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.

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

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

همواره مصداق نمی‌یابد.

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

در شرایط کنونی علاوه بر تعیین درصد سود (ضریب) بابت فروش به‌طور عادی، منظور نمودن سود مازاد ناشی از تورم نیز حائز ضرورت 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 به‌قیمت گذشته) رویهمرفته تمامی صاحبان کالا از جمله صاحبان فروشگاه‌های کوچک و بزرگ از مأخذ 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، منظور نمودن سود مازاد ناشی از تورم نیز ضروری می‌باشد که ظاهراً این موضوع تابحال ملحوظ نظر قرار نگرفته است.

ب - ۳) می‌دانیم گروهی از مؤدیانِ 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 مالیاتیِ یادشده، برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ 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 لازمِ مرتبط به تعیین قرینه را به‌دست آورند. منتهی اگر عین قراین حسب اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی مشخص باشد، تشخیص درآمد مشمول مالیات بر اساس آن دقیق‌تر خواهد بود تا این که قراین را به‌طور تقریب با استفاده از عوامل فرعی و جانبی و یا از راه کنترل و شمارش مشتریان و سایر شیوه‌های تحقیق محلی معین نمائیم. وانگهی اگر مؤدی مدارک درخواستی را به‌موقع ارائه نکند و مأموران تشخیص خود از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

راه‌های جستجو و بازرسی قرینه‌ای را جهت احتساب درآمد مشمول مالیات شناسائی نمایند، حسب مفاد ماده ۲۲۹ پیش گفته، ارائه مدارک وسیله مؤدی موصوف پس از تشخیص، به‌نفع 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 به‌طریق قانونی شدیداً از بروز آن جلوگیری نمود.

ب - ۴) در سنوات اخیر حوزه‌های مالیاتی به‌دلیل چند نرخی 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. به‌نظر 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، به‌دست آورند و با رعایت احکام ماده ۹۸ و 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 مقننهٔ 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ترفند ستیزی مالیاتی

و روند آیندهٔ آن

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

(بخش نخست)

ترجمه و تلخیص: دکتر علی‌اکبر عرب مازار

نویسنده مقاله (Dr. David Williams) استاد حقوق مالیاتی مرکز مطالعات حقوق تجارت در کالج Queen Mary دانشگاه لندن است. وی بحث استدلالی کم‌سابقه‌ای 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 خواهدگذشت. عبارت «ندامت بر گذشته...» که سطر سوم عنوان مقاله را تشکیل می‌دهد، از تراژدی هاملت اثر شکسپیر نقل شده است.

مقدمه

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ساختار اقدامات ضدترفند و محدوده آن از قوانین پویائی مالیاتی [1] 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 معدودتر 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 نظمی 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 کاملا 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 گریزاند

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 استدلالِ نیوتونی پیرامونِ پویائی مالیاتی، باید به قانون صفر مبحث مذکور نیز اشاره کنیم و آن این است که هر جامعهٔ تحت نظام قانونی ناگزیر از داشتن مالیات است. این قاعده از آن رو صادق است که جامعهٔ صاحب قانون ناچار از ایجاد مکانیزم‌هائی 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 دماپویائی است و رابطه بین حرارت و انرژی مکانیکی را مورد بحث قرار می‌دهد. در مقابل واژهٔ 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 دیگرِ ترمودینامیک نیز در بحث خود استفاده کرده که عناوین قانون صفر، قانون اول و قانون دوم از آن جمله است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

البته واژه مالیات در این مقام، الزاما بـه مـفهوم آن چیزی نیست که عرفا مالیات نامیده می‌شود، بلکه ممکن است در مواردی اَشکال غیرمتعارفی نیز پیدا کند، نظیر کار اجباری و حالاتی مشابه آن.
به عنوان استدلال دیگری در همین زمینه یادآور می‌شود که برخی از افراد حق مالکیت و حقوق دیگری نسبت به منابع طبیعی یک سرزمین پیدا می‌کنند، که در حالت فقد چنین مقولات حقوقی آن منابع به کل جامعه تعلق می‌داشت. حال که چنین است باید سیستمی به وجود آورد که شهروندان ناگزیر از احترام بـه آن حقوق باشند و این سیستم نیز مستلزم انجام هزینه است که باید از محل مالیات به مفهوم عامی که ذکر کردیم تأمین شود.

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 می‌شود، و جامعه که از اخذ مالیات گریزی ندارد در برابر ترفندهای مالیات گریزان واکنش نشان می‌دهد.

دائمی بودن پویائی مالیاتی

قانون صفر مبین این نکته است که هرچند قوانین اول و دوم مقررات مالیاتی را همواره به سوی ناپایداری سوق می‌دهند، اما هیچ‌گاه نظام مالیاتی و وجود مالیات را به نابودی نمی‌کشانند. بلکه به جای آن، قوانین یادشده با زیبائی و سادگی، پویائی و تحرک فرایندِمالیاتی را در جوامع قانونمند نشان می‌دهند. 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 مالیات‌ها همواره امکان دارد. بنابراین با گذشت زمان از میزان تأثیر مقررات مالیاتی به نحو اجتناب ناپذیری کاسته می‌شود، و به همین سبب جامعه که از اخذ مالیات گریزی ندارد در برابر ترفندهای مالیات گریزان واکنش نشان می‌دهد. این واکنش به صورت وضع مقررات تازه و تکمیلی در مورد مالیات‌های موجود تجلی می‌کند. اما نظام مالیاتی یک سیستم بسته و منحصر به انواع معینی از مالیات‌ها نبوده و مقابله با ترفندکاران می‌تواند به شکل برقراری گونه‌های جدید مالیاتی و جایگزینی آنها با مالیات‌های قبلی بروز کند، که این روش کار به ترفندبازی‌های رایجِ ابداع شده برای همان نوع از مالیات‌هابکلی خاتمه می‌دهد. نهایت این که همان مالیات‌های جدید هم بالاخره دستخوش اثرات قانون دوم خواهند گردید.
به نظر ما قوانین یادشده و روابط بین آنها پویائی اقدامات ضدترفند مالیاتی را بخوبی نشان می‌دهند. اگر چنین باشد، آنگاه قطع موجباتِ ترفندبازی برای اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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

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 صفرِ پویائی مالیاتی استثناءپذیر نیست. هرچند که اندیشه برپائی یک جامعهٔ 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 شده کاهش نسبی مالیات‌های متعارف بوده و هیچگاه امر مالیات‌گیری از میان نرفته است.

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

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 مآلا در قانون مالیاتی نیز رخنه می‌کند و با گذشت زمان سستی و انحطاط آن را سبب می‌شود.

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 مالیاتِ 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 مآلا رخنهٔ 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 معمولا 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 ناپایداریِ ذاتیِ پویائیِ مالیاتی را تشدید کند.

تحولات دهه‌های اخیر عوامل بی‌سابقه‌ای را در دنیای مالیات‌ها وارد ساخته که به نوبهٔ خود پویائی و دینامیزم مالیاتی را قوت بخشیده و سازمان‌های مالیاتی را به چالش طلبیده‌است.

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 شدنِ پول به سبب معاملات از طریق شبکه‌های بین‌المللی کامپیوتری نیز قرار داریم. مجموعه این تحولات پویائی مالیاتی را هر چه بیشتر قوت می‌بخشد و سازمان‌های مالیاتی را به چالش می‌طلبد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم و تحولات آن

محمدحسین سیدزمانی

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 مادهٔ 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 شناسائی یا پروانه بهره‌برداری صادر می‌شود، از تاریخ بهره‌برداری حسب اولویت‌های ۱، ۲ و ۳ به ترتیب به مدت ۸، ۶ و ۴ سال از مالیات معاف می‌باشند...»

در مورد این ماده دو فقره بخشنامه مالیاتی به شماره‌های ۳۵۵۸/۵۰۱۵۸-۳۰/۵ مورخ ۷۲/۹/۲۳ و ۸۵۹۵/۳۳۹۶۲-۳۰/۴ مورخ ۷۴/۸/۱ صادر گردید که بخشنامه ثانی در واقع اصلاحیه‌ای بر بخشنامه 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 ۷۱/۱۲/۷ یعنی از تاریخ اصلاحیه به بعد صادر شده باشد. بخشنامه سازمان مالیاتی کشور به این ترتیب، در واقع اجازه تأسیس را جایگزین کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری قرار داده بود. نتیجه این بود که گروهِ 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 موجباب 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 منطقاً پس از صدور پروانهٔ 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 مؤسساتی 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:

«ملاک برخورداری از معافیت موضوع ماده ۱۳۲ - اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ صدور کارت شناسائی و یا پروانه بهره‌برداری پس از تصویب قانون مزبور است. بنابراین مدلول بخشنامه‌های شماره ۳۰/۵-۳۵۵۸/۵۰۱۵۸ - ۷۳/۹/۲۳ و ۳۰/۴-۸۵۹۵/۳۳۹۶۲ - 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 نتیجه گرفت که آخرین ضابطهٔ 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 معافیتِ 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 جهانشمولِ عدم عطف قانون به ماسبق ضمن ماده ۴ قانون مدنی ایران نیز به‌شرح

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 مقرراتِ خاصِ مصرح بر عطف به ماسبقِ 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 اجراء 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 تولیدیِ 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 اجراء 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 خواهدآمد)

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 به‌کار برده است. با وجود چنین تصریحی در متن قانون، می‌توان گفت که برگردانیدن مبدأ تعلق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 بهره‌برداری‌هائی را انجام داده باشد ولی پروانه بهره‌برداری را رسماً از آن تاریخ به بعد دریافت کرده باشد، در آن صورت معافیت متعلق نسبت به بهره‌برداری‌هائی صادق خواهد بود که از زمان صدور پروانه به بعد انجامیم پذیرفته باشد.

تحولات راجع به اولویت‌ها

دراینجا بی مناسبت نمی‌داند سابقه مصوبات مربوط به اولویت‌هارا به‌طور خلاصه و تا آنجا که مدارک در دسترس اجازه می‌دهد، بیان دارد. ابتدا هیات دولت تصویبنامه شماره ۴۳۴۸/ت ۱۰۰ مورخ ۷۳/۳/۳۱ را صادرکرد و طی آن اولویت‌های یک و دو موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی را ضمن فهرست‌هائی معین کرد (مجله مالیات شماره ۶ صفحه ۵۱).

سال بعد به سبب ابهامی که در این تصویبنامه وجود داشت (بویژه در آن تکلیف اولویت سه معین نشده‌بود) تصویبنامه دیگری به شماره ۱۳۶۱/ت/۱۱۴۶۳/هـ مورخ ۷۴/۲/۱۱ صادرشد 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 فعالیت‌های معینی خارج از اولویت سه شناخته شده و به این ترتیب از شمول معافیت مالیاتی مورد بحث - بر پایه این تصویبنامه - مستثنی گردیده‌بودند (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 نشده‌بود. سندی که در این باب به دست آمد، بخشنامه شماره ۳۰/۴/۵۰۲۹/۲۶۶۳۰ مورخ ۷۴/۷/۱۴ بود (بااستفاده 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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/ه مورخ ۷۴/۲/۱۱ 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 متن 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 احصاءشده که مشمول معافیت مالیاتی مربوط به اولویت سه - و به‌طریق اولیٰ مشمول معافیت‌های مربوط به اولویت‌های دیگر نیز - نمی‌باشند.

نکته قابل بحث این است که آیا مستثنیٰ 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 شناسائی 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تاثیر 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 به‌چاپ رسیده‌است. بخش نخست مقاله در شماره حاضر، و قسمت بعدی آن در شماره آینده مجله به‌چاپ خواهدرسید.

مقدمه

در سالهای اخیر در بسیاری از کشورهای درحال توسعه نسبت مالیاتی در دورهٔ 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 تعیین کننده 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

واردات می‌پردازیم . بدیهی است در کشورهای در حال توسعه که استراتژی جایگزین واردات انتخاب گردیده است نرخ رسمی ارز اثرات مهمی برمالیات 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) برروی وارداتی که قبلاً از مالیات معاف بودند، رفع محدودیتهای کمی و کنترل قیمتها که غالباً با افزایش عمده درآمدهای واقعی همراه می‌باشد موردبررسی قرار خواهدگرفت . 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 درحال توسعه دنیا متفاوت می‌باشد، به‌طوری 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 درکشورهای درحال توسعه این نسبت به ۱۵ تا ۲۵ درصد می‌رسد (به Tanzi ـ 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 درحال توسعه، خصوصیات سیاسی ـ اجتماعی جوامع و یا دیدگاههای نظام مالیاتی خود را انعکاس می‌دادند، پرداخته‌اند.

در اینجا تعدادی از این عوامل بطور خلاصه تحت عنوان عوامل تعیین‌کننده آماری ، نهادی یا اجتماعی سیاست مالیاتی موردبحث قرار می‌گیرد.

عوامل تعیین‌کننده 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 درنظرگرفته می‌شود.

ب) درجه شهرسازی

ج) نرخ با سوادی

د) درجه پولی شدن اقتصاد

هـ) 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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

با درنظر گرفتن این مطلب که میزان بکارگیری ظرفیت‌های مالیاتی درکشورهای درحال توسعه احتمالاً به نیازهای درآمدی آنها بستگی دارد، در مطالعات اخیر تاثیر سطح هزینه عمومی نیز بعنوان یک متغیر مستقل موردبررسی قرارگرفته است . (۱۹۸۵ ـ Tabellini)

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

بعبارت دیگر زمانیکه 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 خواهدرفت .

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 کارائی 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 فرارمالیاتی 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 (بطورمثال پاسخ به این سوال که کشور از مالیات برارزش افزوده استفاده می‌کند یا خیر، به ۱۹۸۷ ـ Nellor مراجعه شود.)، تعداد مالیاتها در نظام مالیاتی کشور، سطح نرخهای مالیاتی ، استفاده از تشویقات مالیاتی و مخارج کلی مالیات و غیره می‌باشند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 بردرآمد 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 درحال 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 برمبناهای موجود مالیاتی یا وضع مالیاتهای جدید، ایجاد تغییرات اجرائی در جهت کاهش فرارمالیاتی ، اختصاص منابع بیشتر به تشکیلات مالیاتی ، افزایش حقوق ماموران مالیاتی، کاهش معافیت‌ها و گسترش مبنای مالیاتی، تاکید بر افزایش سطح جریمه‌ها و غیره.

درسالهای اخیرکارشناسان مالیاتی به گسترش مبنای مالیاتی، کاهش‌نرخ های آن درشناخت اثرات غیرتشویقی‌نرخهای سنگین مالیاتی واهمیت رشد فعالیت اقتصادی و همچنین‌کاهش فرارمالیاتی توصیه می‌نمایند. اعتقاد کلی براین‌است که‌نرخهای سنگین مالیات باعث فرارمالیاتی 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. بعلاوه، برخی از کشورها در دوره نسبتاً کوتاه نوسانات گسترده نسبت مالیاتی را تجربه نموده‌اند و نمی‌توان این نوسانات را بطورکامل به تغییرات تعدادی از این تعیین‌کننده‌ها 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 به‌ترتیب 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 تغییرارزش واقعی نرخ ارز، درجه محدودیت واردات، سطح بدهی دولت، سطح نرخهای بهره، نرخ تورم و سایر منابع درآمدی بر دریافتی‌های مالیاتی تأثیر بگذارد.

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

درآمد مالیاتی، سطح نرخ ارز و محدودیت‌های واردات

کسانیکه سیاستهای اقتصادی کشورهای درحال 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 مالیاتی منجر می‌گردد. بعبارت دیگر هرچه نرخ ارز بیشتر باشد، نسبت مالیاتی کمتری نسبت به قبل وجود خواهدداشت. برای این نتیجه‌گیری چندین دلیل وجوددارد که بعضی از آنها به اثرات مستقیم افزایش نرخ ارز و برخی دیگر به اثرات غیرمستقیم آن مربوط می باشند.

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. بدین‌ترتیب کشور درحال 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 برمالیات بر صادرات:

افزایش بهای نرخ ارز نه تنها بردرآمد حاصل از واردات بلکه بردرآمد حاصل از سایرمالیاتها از جمله مالیات برصادرات تاثیر مستقیم بر جای می گذارد. باتوجه به اینکه مالیات برصادرات بر ارزشهای صادراتی تعیین شده بر حسب پول رایج داخلی وضع می‌شود، مبنای مالیاتی و درنتیجه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

درآمد حاصل از آن به دلیل اثر مستقیم افزایش بهای نرخ ارز کاهش خواهدیافت. مالیات بر صادرات نسبت به عوارض واردات از اهمیت کمتری برخوردار می‌باشد. بطوریکه در حدود ۵ درصد کل درآمد مالیاتی تمام کشورهای درحال 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 بطوریکه 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 برفروش حاصل از واردات غالباً متجاوز از ۵۰ درصد می‌باشد. بطور 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 می گردد. مالیاتهای به اصطلاح داخلی روی کالاها و خدمات (شامل کل مالیاتهای فروش ، غیرمستقیم) در حدود ۲۸ در صد کل درآمد مالیاتی کشورهای درحال توسعه را شامل می‌گردد. همچنین تغییرات در سطح واقعی نرخ ارز روی این درآمدها تأثیرمی‌گذارد. مادام که ارزیابی نرخ ارز بالا باشد احتمالاً وصول مالیات از کل مالیات فروش دیگر اقلام مالیاتهای غیرمستقیم به معنای واقعی کاهش می یابد.

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 درحال 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 بردرآمد 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 وصادرات کالاها را کاهش می‌دهد. حجم صادرات با کاهش دسترسی کشوربه ارز خارجی تنزل یافته و نتیجتاً واردات، درآمد حاصل‌از مالیات برصادرات، عوارض واردات ، مالیاتهای غیرمستقیم و فروش کاهش می‌یابد. بطوریکه کمبود ارز خارجی فعالیتهای داخلی را از طریق کاهش واردات موادخام و سایر عوامل تقلیل خواهدداد. 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ثانیاً: 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 خواهندآورد. 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 موردنیاز جهت واردات کالاها و خدمات می‌گردد و بدین‌ترتیب مبنای مالیاتی در آینده تقلیل می‌یابد.

ثالثاً: 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 مامورین گمرک) و در بازار سیاه فروخته می‌شود. بدین‌ترتیب کالای واردشده 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 خواهدرفت .

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 درکشورهای همسایه بفروش می‌رسانند. بدین‌ترتیب آنها در بازارسیاه درآمد ارزی خود را تغییر می‌دهند و از پرداخت مالیات صادرات و مالیات مقطوع بردرآمد ارزی فرار می‌کنند.

رابعاً 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 موادخام و تجهیزات سرمایه‌ای که جزء کالاهای ضروری می‌باشند موردتوجه قراردهد (کالاهای ضروری ، کالاهایی هستند که بطور رسمی در برنامه‌ریزی توسعه و سیاست‌های بازرگانی کشورهای درحال توسعه بکار برده می‌شوند) ترکیب واردات به سمت کالاهایی که مشمول نرخ‌های پایین و یا معاف از عوارض واردات و مالیات برفروش هستند، سوق یافته و ورود کالاهایی که دارای عوارض سنگین وارداتی و مالیات بر فروش می‌باشند کاهش خواهدیافت. برای بسیاری از کشورها این تغییر در ساختار واردات برحسب درآمد مالیاتی هزینه بسیار گزافی به همراه داشته است . بهرحال با افزایش قاچاق کالاهای مشمول عوارض سنگین، واردات قانونی نسبت به کل واردات کاهش پیدا خواهدنمود و این امر موجب ایجاد ضایعاتی در عوارض واردات و مالیات‌های فروش داخلی خواهدشد.

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

قـــرارگـــرفته است . هـــمچنین عکس‌العـمل صادرکنندگان قطعاً بردرآمد موثر مـی‌باشد. زیـرا صادرات از طریق ارزیابی بالای بهای ارز و فقدان عـوامـل مـوردنیاز کـاهش مـی‌یابد . از ایـن رو تـولیدکنندگان از ظـرفیت تـولیدی خـود (شـامل زمین) جهت تولید کالاهای اساسی و داخلی معاف از مالیات استفاده خواهندنمود و ممکن است تولید را جهت کالاهایی که بتوان براحتی بصورت قـاچاق از کشور صادر نمود سوق دهند. درنتیجه اشتغال و فعالیت دربخش‌های دولتی و جدید کـمتر شـده و این مسئله موجب کاهش مبنای مالیاتی می‌گردد.

مـــالیاتها و اســتراتـژیهای جـایگزین واردات

جدا از محدودیتهای غیرقابل اجـتناب مـربوط بـه نرخ ارزی که بطور تصاعدی درحال افزایش بهای بیشتری است ، محدودیتهای وضع شده بر تجارت خارجی به دلایلی (جهت حمایت از صنایع داخلی) درآمد مالیاتی را نیز دربر می‌گیرد. بدیهی است که سهمیه‌بندی و وضع سایر محدودیتهای وارداتی به مفهوم انـتقال قـدرت جـریانهای مـالیاتی از دست دولت به اشخاصی است که دارای مـجوز وارداتـی بوده و ارز خارجی جهت پـرداخت ایـن واردات را تأمـــین مـــی‌نمایند. بـدین‌ترتیب بـرای ایـن واردکنندگان یک نوع توزیع مجدد درآمد از طریق دولت بوجود آمده که درآمد مالیاتی را کاهش‌داده یا از میان می‌برد.

همچنین تعیین مـحدودیتهای کـمی بـاعث ایـجاد انگیزه برای تولید داخلی کالاهای جانشین خارجـی می‌شود. بدین ترتیب تولیدکنندگان داخـلی هـمان کالاها را با هزینه بالاتری تولید خـواهـندنمود ولی بعلت داشتن سهمیه می‌توانند کالاهای خـود را بـا قیمت بالاتری بفروش برسانند. این امر درصورت عدم وجود سهمیه و وجود عوارض گمرکی نیز بـه وقوع می‌پیوندد.

هراندازه میزان عوارض بـالاتر بـاشد، قـیمت ایـن کالاها بـالاتر خـواهـدبود. در چـنین شـرایـطی در حالیکه دولت این درآمد را از دست می‌دهد، سود آن نصیب تولیدکنندگان داخلی خواهدشد. کالاهای جانشین واردات که سـهمیه یـا عـوارض وارداتـی بدان تعلق می‌گیرد به دلیل اجتناب نـاپذیر عـدم وجود کارائی، تا حد زیادی دارای آثار توزیع مجدد و نیز آثار کاهش دهنده درآمد خواهندبود. عـلاوه براین غالباً به منظور تشویق تولیدکنندگان قـانوناً سـود تـولیدکنندگان داخـلی مـعاف از مـالیات بردرآمد می‌باشد، که این امر نیز درآمد مالیاتی را کاهش خواهدداد.دو موضوعی کـه بـا ایـن بـخش همسویی دارند عبارتند از اثر آزادسازی تجاری بر درآمد مالیاتی و اثر تنزل قیمت روی تراز مالی (که مجزا از نسبت مالیاتی‌است) در شرایطی که کشـور دارای بـدهی خـارجـی سـنگینی مـی‌باشد. بـحث پیرامون این مطالب به توضیح بـیشتری نـیاز دارد که در شماره آینده به‌آن خواهیم پرداخت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

نقش حسابداران رسمی

در بهبود نظام مالیاتی

(بخش یکم)

محمد تقی‌نژاد عمران

در این مقاله تاریخچه حرفه حسابداری، بویژه در ارتباط با امر مالیاتی و همچنین نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی مورد بحث قرارگرفته است. بخش نخستِ مقاله در این شمارهٔ مجله آورده شده و دومین بخش طی شمارهٔ آینده از نظر خوانندگان خواهدگذشت.

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 ساخته‌است.

همانند تحول تجارت و صنعت در جامعه بشری از شکل ساده و ابتدائی به اشکال پیشرفته و پیچیده امروزی، حسابداری نیز از شکل ثبت سادهٔ 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 باارزش در خدمت اهداف رشد و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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

خوشبختانه اهمیت حسابداری و حسابرسی در دهه اخیر موردتوجه 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 مالیه 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 نپذیرد 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 به‌منظور 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 قراین 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 درجه‌بندی شرکت‌ها، بازرگانان، وکلا، پزشکان، و غیره تعیین می‌گردید.

در قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ نگاهداری دفاتر تجارتی (دفتر روزنامه، دفتر کل، دفتر دارائی و دفتر کپیه) برای تجار و شرکت‌های تجاری الزامی شده است. قانون مزبور ضمن تعریف هر یک از دفاتر تجارتی، تخلف از مقررات مربوط توسط مکلفین را مشمول جزای نقدی دانسته است (اجرای این ماده با 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 مجامع عمومی صاحبان سهام در سال بعد

در قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بدهند.

در قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر 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 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.

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 به‌عمل آورد و از جمله به دفاتر بازرگانان که طبق قانون تجارت مکلف به نگاهداری آن هستند مراجعه نماید

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 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تشخیص مالیات مؤدی دیگر حاجت به رسیدگی بدفاتر و اوراق مؤدی نخوهد 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، بتدریج 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 ۳۳ قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر 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 متشکل 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 مثمرثمر 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 شده‌بودند 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،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تشخیص می‌گردید.

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 (باستثنای 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 مهندسین 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 شرکت‌هائی 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 گرفته‌بود، از لحاظ مالیاتی رسیدگی مجدد ضرورتی نداشت.

> طبق قانون سال ۱۳۴۵ ممیز مالیاتی مکلف بود بنظر 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 دلائل و مدارکی خلاف آن داشته باشد.

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 بهمراه 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ استفاده از خدمات حسابداران رسمی صرفاً در امر تشخیص درآمدِ 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 باسابقه 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. اظهارنظر 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 اظهارنظر 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)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 ذکرشده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط‌اند. ضمناً همهٔ پانوشته‌ها(که در پایان همین بخش می‌آید) از مترجم است.

اغماض، ارفاق CONCESSIONS

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 طلیعهٔ 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.

مالکیت مشترک، مالکیت آپارتمان CONDOMINIUM

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شرکت‌های مَجْریٰ، شرکت‌های وسیله CONDUIT COMPANIES

شرکت‌هائی هستند که به عنوان وسیلهٔ اجتناب از پرداخت مالیات تشکیل می‌شوند. نحوهٔ عمل به این ترتیب است که شرکت اصلی در آمد خود را به شرکت وسیله پرداخت می‌کند و سپس شرکت اخیر همان درآمد را تحت عنوان سود سهام، بهره، حق‌الامتیاز و غیره به سهامداران خود انتقال می‌دهد. شرکتِ وسیله معمولاً در وضع مناسبی از حیث مالیاتی قراردارد، 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 شرکتِ وسیله، این شرکت را مَجرای توزیع در آمد قرار می‌دهند و به این ترتیب از شرایط سهل و مناسب مالیاتی استفاده می‌کنند. شرکتِ 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 شناسهٔ BACK-TO-BACK LOAN در صفحه ۳۳ شماره هشتم مجله مالیات ملاحظه شود

سیستم مَجْریٰ، سیستم واسطه CONDUIT SYSTEM

در این سیستم مالیات بر شرکت به طور کامل در مالیات بردرآمد صاحبان سهام ادغام می‌شود. شرکت در این سیستم فقط یک مَجری 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.

معاملات مَجْریٰ، معاملات واسطه‌ای CONDUIT TRANSACTIONS

این معاملات از جمله شامل عملیات شعبهٔ 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 معمولاً 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 این‌گونه موارد در آمد شعبه مورد بحث فقط کارمزد اندکی است که بابت خدمات خود دریافت می‌دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

روابط محرمانه CONFIDENTIAL COMMUNICATION

گونه‌ای از مناسبات میان اشخاص را گویند که رابطه محرمانه و مبتنی بر امانت بین ایشان برقراراست. افشاء چنین روابطی برحسب قانون ممنوع است و قابل الزام به ارائه در محاکم نیز نمی‌باشد. از آن‌جمله است حق ویژه (۲) وکیل و موکل (که به‌آن روابط ممتازه نیز گویند).

وابسته، شخص مرتبط به دیگران CONNECTEED PERSON

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 به‌عنوان دریافت و پرداخت بین اشخاص وابسته تلقی گردد. اقدامات اشخاص نیز ممکن است از لحاظ مالیاتی به‌مثابه 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.

همخونی، قرابت CONSANGUINITY

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) مؤثراست. میراث و هدایائی که نصیب اشخاص نزدیک‌تر می‌شود مشمول مالیات کمتری قرار می‌گیرد، تا اشخاص دورتر.

سود سهام توافقی CONSENT DIVIDENDS

اگر سهامداران یک شرکت با هم توافق کرده باشند که بخش معینی از سود شرکت به‌عنوان 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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

ثمن، عوض CONSIDERATIONS

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.

ترازنامه ادغامی CONSOLIDATED BALANCE SHEET

به‌موجب قوانین پاره‌ای از کشورها، شرکت‌هائی که تشکیل گروه داده‌اند می‌توانند ترازنامه مالیاتی ادغام شده‌ای را به‌نام شرکت مادر تسلیم دارند. در این صورت گروه از حیث مالیاتی به‌عنوان مؤسسه واحد تلقی خواهدشد. 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 به‌شرطی اجازه می‌دهند که کسب و کار مربوطهٔ 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».

کنسرسیوم CONSORTIUM

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 اعضاء بر عهده خواهندداشت، به‌طور نهائی روشن شده‌باشد. کنسرسیوم ممکن است به‌عنوان یک گروه وارد مذاکره با اشخاص ثالث شود و یا انجام پاره‌ای کارهای مقدماتی مانند تحقیقات یا بررسی امکان‌سنجی پروژه‌ها را برعهده گیرد و سپس در مراحل بعدی مذاکرات نسبت به عقد قرارداد الزام آور بین اعضاء خود در زمینه پروژه مربوط اقدام نماید. عنوان کنسرسیوم همچنین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 مونتاژ - پایگاه ثابت» در صفحه ۳۹ شماره هفتم مجله مالیات مراجعه شود.

انحلال بااهداف مالیاتی CONSTRUCTIVE DISSOLUTION

در برخی از کشورها، انحلال شرکت هرگاه با انتقال اقامتگاه، محل اداره، یا کلیه دارائی شرکت به خارج همراه بوده و به‌این ترتیب شرکت در کشور غیر مقیم شناخته شود، چنین انحلالی به‌خاطر 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. شناسهٔ «زیان سوانح» درصفحه ۳۵ شماره سیزدهم مجله مالیات ملاحظه شود.

۲. منظور این است که روابط بین وکیل و موکل مختصّ خود آنان است و کسی را حق دست یافتن به مسائل مطروحهٔ 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 موردتوجه سیاستگزاران 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 سیاستگزاران 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 سیاستگزاران مالیاتی در چنین جامعه‌ای حمایت جدی از بخش تولید را موردتوجه قرار داده‌اند ولذا بار اصلی فشار مالیاتی را بر روی مصرف آحاد 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 سیاستگزاران مالیاتی در این زمینه خود می‌تواند متأثر از عوامل و مؤلفه‌های متعددی از قبیل ویژگی های 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، درکشور ما، توجه به ترکیب منابع مالیاتی به عنوان یکی از محورهای اصلی تحول در نظام مالیاتی کشور بشمار می‌رود. اجزاء نظام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مالیاتی شامل سیاستگزاری‌ها، 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 سیاستگزاری‌ها، قوانین و مقررات و سازماندهی و مدیریت مالیاتی خواهد بود.

در گزارش حاضر، وضعیت مالیات‌های غیرمستقیم در کشورمان موردبررسی 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 غیرمستقیم

تفکیک درآمدهای مالیاتی به دو گروه مستقیم و غیرمستقیم 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 غیرمستقیم، مالیات‌هایی هستند که بار آنها به سمت مصرف‌کننده کالا منتقل شده است.

از سوی دیگر از نظر انطباق مالیات‌های غیرمستقیم با پایه‌های اصلی وصول مالیات (درآمد - ثروت - مصرف)، مالیات‌های غیرمستقیم عموماً مترادف مالیات بر مصرف تلقی گردیده‌اند.

مالیات غیرمستقیم 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 غیرمستقیم 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 سنتی بر کالاهای 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 کالاهای 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

طرح مسأله

همان‌گونه که در مقدمه این گزارش ذکر گردید بحث ترکیب منابع مالیاتی یکی از محورهای اساسی سنجش کارآیی نظام مالیاتی و تناسب آن با شرایط اقتصادی جامعه می‌باشد. ترکیب منابع مالیاتی اگر با رعایت کارآیی 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 سئوال 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 سئوال ناگزیر از مقایسه و تطبیق می‌باشیم. منابع ما در این مقایسه تطبیقی گروه‌های مختلفی از کشورهای جهان می‌باشند و شاخص‌های تطبیق مورداستفاده شاخص‌های کمی به شرح فصول آتیِ گزارش می‌باشند.

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

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 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 بخش های 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 ۱۳۷۵-۱۳۳۸

سال	درصدِ سهم	سال	درصدِ سهم	سال	درصدِ 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		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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	۶۷/۳	۱۰
اروپا	۴۴	۹/۷
خاورمیانه	۴۳/۸	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 سال های 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 سیاستگزاری مالیاتی، قوانین و مقررات مالیاتی و سازمان و مدیریت مالیاتی می‌پردازیم:

الف. سیاستگزاری مالیاتی

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 کارآیی 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 سیاستگزاران 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 سیاستگزاران 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.

سیاستگزاری 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 گرفته‌است 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 سیاستگزاران را به‌خوبی نشان می‌دهند.

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 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) موردبازنگری کلی قرار می‌گرفته است، قوانین راجع به مالیات‌های غیرمستقیم همواره بصورت پراکنده و غیرمدون و یا در تبصره‌های قوانین بودجه سالانه و یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 یاشده از وضع مشابهی برخوردار بوده وچندان 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 موردتوجه 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. به‌این ترتیب امکان برقراری یک جریان پویا و ارتباط زنده بین سازمان اجرایی مالیات‌های غیرمستقیم و مستقیم وجود نداشته است.

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

پیشنهادها

با توجه به آنچه گفته شد و به‌منظور ایجاد بهبود در ترکیب منابع مالیاتی کشور و افزایش درآمدهای مالیاتی نسبت به تولید ناخالص داخلی موارد ذیل به عنوان پیشنهاد ارائه می‌گردد:

۱. سیاستگزاری جامعی برای توسعه مالیات‌های غیرمستقیم و افزایش سهم نسبی 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 کارآیی و بهره‌وری سازماندهی شود.

پیشنهاد می‌شود سیاستگزاری 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 کارآیی و بهره‌وری سازماندهی شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 حقوق‌بگیران 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
۳۲۰۰۰۰	۰۰	معاف	معاف	۶۶۰۰۰۰	٪۳۵	۶۶۰۸۵	۴۹۵۶۲
۳۳۰۰۰۰	٪۱۲	۱۲۰۰	۹۰۰	۶۸۰۰۰۰	٪	۷۳۰۸۵	۵۴۸۱۲
۳۴۰۰۰۰	٪	۲۴۰۰	۱۸۰۰	۷۰۰۰۰۰	٪	۸۰۰۸۵	۶۰۰۶۲
۳۵۰۰۰۰	٪	۳۶۰۰	۲۷۰۰	۷۵۰۰۰۰	٪	۹۷۵۸۵	۷۳۱۸۷
۳۶۰۰۰۰	٪	۴۸۰۰	۳۶۰۰	۸۰۰۰۰۰	٪	۱۱۵۰۸۵	۸۶۳۱۲
۳۸۰۰۰۰	٪	۷۲۰۰	۵۴۰۰	۸۵۰۰۰۰	٪	۱۳۲۵۸۵	۹۹۴۳۷
۳۹۰۰۰۰	٪	۸۴۰۰	۶۳۰۰	۹۰۰۰۰۰	٪	۱۵۰۰۸۵	۱۱۲۵۶۳
۴۰۰۰۰۰	٪	۹۶۰۰	۷۲۰۰	۹۵۰۰۰۰	٪	۱۶۷۵۸۵	۱۲۵۶۸۸
۴۰۳۳۳۳	٪	۱۰۰۰۰	۷۵۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	٪	۱۸۵۰۸۵	۱۳۸۸۱۳
-	٪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	٪	۶۳۷۴۸	۴۷۸۱۲	۸۰۰۰۰۰۰	٪	۳۳۷۱۶۸۹	۳۳۷۱۶۸۹
-	٪۳۵	-	-	۸۶۵۳۳۳۳	٪۵۰	۳۶۹۸۳۵۶	۳۶۹۸۳۵۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 معهذا 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 معتنابهی مستلزم ارجاع امر به قوانین دیگر نیز هست (کمااینکه 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 عقودی 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:
۱ـ هنگامیکه قانون تفسیری جدید حوزه شمول قانون اصلی را توسعه می‌دهد بنحوی که برای افراد در زمان مقدم بر تصویب، تکالیفی ایجاد می‌نماید.
۲ـ تحدید یا تضییع حقوق استخدامی که در زمان گذشته برای افراد ایجاد شده است.
۳ـ تأثیر در عقود و معاملات گذشته و سایر تصمیماتی که برای اشخاص غیردولتی حقوقی ایجاد کرده است.
۴ـ 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:
۱ـ مقصود از تفسیر بیان مراد مقنن است بنابراین تضییق و توسعه قانون در مواردی که رفع ابهام قانون نیست،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تفسیر تلقی نمی‌شود.

۲ـ 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 دارائی

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 ۴۴۰۹۶/ت۳۰۵ 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 دارائی

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 سرمایه گذاریهای ایران در خارج از کشور

ماده ۱ـ 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...

....

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ماده ۴ـ 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:

....

۷ـ 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 شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۹۰۹-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۱/۳۱ شورایعالی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۳/۷ هیئت عمومی شورایعالی 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 شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از مطالعه سوابق امر و تبادل‌نظر 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 اضطرار نظیر ازدواج و فوت به مستخدم یا ورثه بلافصل او پرداخت میگردد، علیهذا اقلام مذکور مشمول مالیات نمیباشد.

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

بخشنامه شماره ۱۹۹۶/۱۳۸۰۶-۳۰/۴ 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 ۳۶۱۶/۱۴۱۶۴-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۴/۷

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 ذیربط در تهران ارسال مینماید. اما زمانی نامه ارسالی ثبت دفتر سرممیزی 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 تبادل‌نظر پیرامون موضوع، بشرح آتی در این باره اعلام رأی مینماید:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

رأی 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 غیرقطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی با ملحوظ داشتن سایر شرایط، ظرف موعد 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 موعد 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 دارائی ابلاغ گردیده، به پیوست جهت اطلاع و اجرا ابلاغ میگردد. **مرتضی محمدخان وزیر امور اقتصادی و دارائی**

جناب آقای مهندس محمدخان دام توفیقه

وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی

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 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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:

۱ـ 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

۲ـ 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.

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

۴ـ 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.

۵ـ 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.

۶ـ مالیات فعالیتهای اقتصادی هر یک از نهادهای یادشده بشرح زیر تعیین و به حساب خاص واریز گردد:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

الف ـ 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 ۷۱/۲/۷ 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 ـ 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 ـ مالیات بر درآمد اجاره املاک و مستغلات نهادهای موردبحث بر مبنای اجاره‌بهای مذکور در قرارداد منعقده فیمابین (اعم از رسمی یا عادی) با رعایت مقررات قانونی مربوط توسط مأمورین مالیاتی، تشخیص و مطالبه و به حساب خاص واریز شود.

دـ کلیه اشخاص حقوقی در اجرای تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مالیات متعلق به مال‌الاجاره‌های پرداختی به نهادهای موردبحث را بر مبنای اجاره بهای مندرج در قرارداد منعقده فیمابین بموقع کسر و به حساب خاص واریز نمایند.

هـ ـ 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 ـ 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.

۷ـ مالیات سهم نهادها در شرکتها و مؤسسات:

کلیه شرکتها و مؤسساتی که صددرصد 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 شرکتهای تحت پوشش نهادها به نسبت سهام به حساب خاص واریز گردد.

۸ـ 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.

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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.

۱۰ـ کلیه مراحل رسیدگی، تشخیص، مطالبه، و وصول مالیاتهای موردبحث با رعایت مقررات مالیاتی جاری بعهده مأمورین تشخیص مالیات میباشد.

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

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

۱۳ـ 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.

۱۴ـ 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 بطورکلی تکالیف و مقررات جاری کشور مشمول کلیه قوانین مربوط میباشند.

۱۵ـ استفاده از مفاد این دستورالعمل موکول به رعایت مقررات قانون مالیاتهای مستقیم راجع به ارائه صورتهای مالی نهادهای مذکور و شرکتها و مؤسسات تحت پوشش آنها در مواعد 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 تأئید آن میباشد.

۱۶ـ بلحاظ مبداء اجرای حکم کلیه مالیاتهای وصول نشده نهادهای فوق‌الذکر مشمول این دستورالعمل است.

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

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

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 Maliyat 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 prosition 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 distriet, 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 assessers, 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 mentionsing 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 lnog history.

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]