بسم الله الرحمن الرحیم

مالیات

فصلنامهٔ مالیاتی

دورهٔ دوم، شمارهٔ چهارم، بهار ۱۳۷۷

(شماره مسلسل ۱۹)

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

مطالب مجلّه الزاماً مبیّن نظر مسئولان آن نیست. مجلّه در قبول یا عدم قبول مقالات وارده یا هرگونه ویرایش آن‌ها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر ماخذ (نام مجله مالیات و شماره و تاریخ آن 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

مدیریت مالیاتی و برخوردی تازه با مسائل ترفند ستیزی مالیاتی — م. رافت ۴

و روند آینده آن (بخش دوم) — دکتر علی‌اکبر عرب مازار ۶

قاعده ماهیت فوق شکل، شرحی بر یک بخشنامه وزارتی و یک رای دیوان عدالت — م.ت. همدانی ۱۳

تاثیر سیاست‌های کلان اقتصادی بر میزان وصول مالیات‌ها و بر تراز بودجه (بخش دوم) — محمد رضا یزدی زاده ۱۵

اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ۲۵

نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی (بخش دوم) — محمد تقی‌نژاد عمران ۳۳

گوشه‌ای از تاریخ مالیه در عصر قاجار: کتابچه دستورالعمل ۳۸

خبرهای مالیاتی ۴۳

قوانین، تصویبنامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی، و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری ۴۹

بخش انگلیسی

سرآغاز

به نام خدا

تجارب گذشتهٔ نظام مالیاتی ایران و دیگر نظام‌های مالیاتی جهان - که روز به روز مشترکات و وجوه تشابه آن‌ها زیادتر می‌شود - عموماً گویای این حقیقت است که جلب اطمینان و همکاری مؤدیان مالیاتی یکی از مؤثرترین راه‌حل‌ها برای توفیق سازمان مالیاتی هر کشور در امر تشخیص و وصول مالیات به شمار می‌رود. اما نیل به درجات مطلوبی از چنان تمکین مالیاتی، خود مستلزم سیر و سلوک و زمینه‌سازی بسیار است. از میان عوامل کارآ و ذی‌اثر در تحقق این معنی، به یکی از مهم‌ترین آن‌ها اشاره می‌کنیم که همانا پای‌بندی به مقررات و ضوابط قانونی است. به هر اندازه که حرکت دستگاه مالیاتی در این جهت فراگیرتر و مداوم‌تر باشد، امید به حصول اطمینان در ذهن مؤدیان نسبت به عملکرد سازمان مالیاتی بیشتر و راسخ‌تر می‌گردد. آنچه مؤدی مالیاتی را به استتار و اختفاء و توسل به ترفندهای گوناگون جهت اجتناب از مالیات وامی‌دارد، انگیزه‌ها و علل چندی است که صرف‌نظر از ماهیت و کمّ و کیف آن‌ها، عموماً تحت تأثیر یک عامل مشخص بر شدت و جاذبهٔ همگیشان افزوده می‌شود. این عامل بسیار مهم - که نه تنها فی‌نفسه می‌تواند اثر بسیار در مالیات‌گریزی جامعه داشته باشد، بلکه خود به سایر انگیزه‌های مؤثر در این مورد نیز میدان می‌دهد - همانا ضعف قانونمندی و در نتیجه جولان سلیقه‌های شخصی در عرصهٔ تشخیص و وصول مالیات‌ها است.

بدیهی است نمی‌توان وجود خصلت سودجوئی در بشر را که می‌تواند انگیزهٔ شانه خالی کردن از هر نوع وظیفهٔ اجتماعی و از جمله تکلیف پرداخت مالیات باشد، انکار نمود زیرا هستند کسانی که به سبب تفکر محدود خود نمی‌توانند مسائل را به طور جامع و در بلندمدت بنگرند و اسیر منافع آنی - و از دید خود شخصی - می‌گردند، بی‌توجه به آن که در جامعهٔ گریزان از انجام وظایف، منافع شخصی و خصوصی آنان نیز در

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

مجموع دستخوش تباهی و تضییع می‌گردد.

اما به رغم وجود این ضعف بشری که امروزه گریبانگیر همهٔ جوامع است، در محدودهٔ بحث خاص ما، یعنی امر مالیاتی دو نکته قابل ذکر است: نخست این که انگیزهٔ سودجوئی و حفظ مال تنها عامل مؤثر در ناکامی نظام مالیاتی نیست، بلکه فقد انضباط می‌تواند اثری مخرب‌تر از آن بر جای گذارد. در اینجا مفهوم گسترده‌ای از واژهٔ انضباط در نظر است و اعم از نظم و نسق تشکیلات و مدیریت، انسجام و ضابطه‌مندی روش‌ها و قانونمندی در ارتباط با ماهیت قضایا است. چه بسیارند مؤدیانی که برخورد غیرمنطقی و بلاتکلیفی ناشی از آن و بیم از تبعیضی که خواه و ناخواه از نبود ضابطه و سلائق شخصی قابل وقوع است، بیشتر در روحیهٔ ایشان مؤثر است، به نحوی که اگر حالت عکس حکمفرما بوده و مطمئن از رفتار متساوی و صرفاً مبتنی بر مقررات باشند، زحمت توسل به این ترفند و آن ترفندباز را به خود نداده و پرداخت مبلغی مالیات معین و خالی از شبهه و تعدی را به عواقب ناشی از ترفندبازی و پریشان‌خاطریِ ناشی از آن ترجیح خواهند داد.

نکتهٔ دیگر این است که حتی آن گروه خوکرده به ترفند و گریز هم در صورت از میان رفتن زمینهٔ مناسبِ این‌گونه فعل و انفعالات، نمی‌توانند روحیهٔ پیشین خود را حفظ کنند و به راه رفته با دلگرمی ادامه دهند. آدمی چه بخواهد و چه نخواهد بر حسب طبیعت متأثر از محیط روان‌شناختی خویش است و زمانی که تغییر اساسی در شیوهٔ رفتار اکثریت پدید آید و با محیط تازه‌ای سروکار پیدا کند، به رغم میل باطنی، و حتی ناخودآگاه، نحوهٔ عمل خود را تغییر داده و به اصطلاح با «مد روز» راه می‌آید. بگذریم از این که رواج قانونمندی در عمل نیز سد راه مالیات‌گریزان می‌شود، ولو این که در رفتار خود پافشاری نشان دهند. مسلماً در صورت حاکم شدن ضوابط و قانون مجال فعل و انفعال و عرصهٔ ترفندبازی برایشان تنگ خواهد شد.

این دیدگاه که در طول حیات نشریهٔ مالیات همواره در مدنظر بوده و مقالات متعدد و بحث و فحص بسیار به آن اختصاص داده شده، خوشبختانه با برنامه‌ای که در این ایام از سوی دولت ارائه گردیده، یعنی حرکت در جهت قانونمندی، هماهنگی تام دارد و در سازمان مالیاتی کشور نیز گام‌های نخست در این زمینه برداشته شده است. امید است کوشش در زمینهٔ حاکم گشتن قانون و ضوابط بر سازمان، روش‌ها، و اظهارنظرها و آراء مالیاتی قرین توفیق گردد و پا به پای آن سعی وافر به منظور آگاه ساختن مؤدیان از تکالیف و حقوق مالیاتی خویش آغاز شود و سرآغاز دوران تازه‌ای در تاریخ نظام مالیاتی کشور گردد.

علی اکبر عرب مازار

مدیریت مالیاتی

و

برخوردی تازه با مسائل

از: م. رأفت

مقامی که در هر مورد مسئولیت فهم قانون و اجرای آن را دارد، طبعاً در موارد ابهام مقررات و فقد تفسیر معتبر، خود متوسل به تعبیر و تفسیر آن به منظور فیصلهٔ امر و حل مشکل می‌شود. اما از سویی تفسیر قانون خود مقوله‌ای رها و بی‌ضابطه نیست و از سوی دیگر بعید نیست که مراجع در این زمینه چندان پیش روند که فرع بر اصل پیشی گیرد و سلائق شخصی جایگزین قانون شود و حتی به رغم موازین آن عمل کند. وقوع این کیفیت بویژه به خاطر آن محتمل است که کار را در کوتاه‌مدت بسیار آسان می‌سازد و می‌توان در مورد هر مشکل آناً راه‌حلی را ارائه نمود و برای مدتی از اشتغال خاطر نسبت به آن آسوده گشت.

بدیهی است که چنین راه حلی درمان همیشگی مسأله را نمی‌تواند فراراه قرار دهد و پس از چندی دشواری دیگر در اجرای همان راه حل قابل بروز است، که تردیدی نیست برای چارهٔ آن بار دیگر به همان شیوهٔ سهل و سادهٔ درمان موقت توسل خواهند جست. تجربهٔ دوران ما و حتی دوران بسیار نزدیک نشان می‌دهد که دستور کارهایی از این گونه نه یک بار، بلکه چند بار ناگزیر دستخوش تغییر گردیده و این نحوه کار اجباراً به صورت امری معمول درآمده است.

از سوی دیگر زیاده‌روی در این مایه، سنت شدن این ترتیب کار را باعث می‌شود و طبقات پائین‌ترِ مجری قانون نیز به تقلید از آن می‌پردازند و در مجموع فاصلهٔ بین قانون و عمل بسیار نمایان و حتی زننده می‌شود و چه نارضائی‌ها که بر اثر آن بروز نمی‌کند. البته شیوه‌هایی از این گونه الزاماً به مفهوم دارا بودن نظر منفی نبوده و بلکه بعکس ممکن است همهٔ این اِعمال سلیقه‌ها به خاطر انجام بهتر وظایف محوله باشد، هر چند که در نهایت ناخواسته آثار منفی بر جای خواهد گذاشت.

در زمان اخیر شاهد حرکتی تازه از سوی مدیریت مالیاتی کشور هستیم که از تمایل چشمگیر به پای‌بندی نسبت به موازین قانونی حکایت می‌کند. به عنوان نمونه به بخشنامه‌ای اشاره می‌کنیم که طی آن روش برخی از مراجع مالیاتی در زمینهٔ دریافت و ثبت شایستهٔ شکایات و اعتراضات مؤدیان مورد خطاب قرار گرفته است. دادرسی مالیاتی از ضرورات یک نظام درست مالیاتی است و در جهان امروز کشوری نیست که در سیستم مالیاتی خود فاقد مرحله - یا حتی مراحلِ - دادرسی نباشد. این لازمهٔ یک جامعهٔ متکی بر قانون و خواهان اجرای عدالت است.

اما شرایط دادرسی را قانون - و یا آئیننامهٔ قانونی - تعیین می‌کند که از جملهٔ این شرایط می‌تواند آن باشد

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

که شاکی چه کارهایی را باید انجام دهد تا شکایت وی به جریان رسیدگی گذارده شود. به حکایت بخشنامهٔ یاد شده برخی از مراجع شرطی را بر شرایط قانونی افزوده‌اند و آن «پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات متعلقه» است. بدیهی است چنین خواسته‌ای با هدف وصولی بیشتر و مآلاً انجام بهتر وظایف و برخورداری از آثار آن صورت می‌پذیرد. اما در عین حال ممکن است مناسب اهداف کلی‌تر و بزرگ‌تر قانون نباشد. امروزه در بسیاری از کشورها کوشش فراوانی در جهت جلب همکاری مؤدیان به کار برده می‌شود و بسیاری از پژوهندگان این رشته قائع گشته‌اند که تمکین داوطلبانهٔ مؤدیان مؤثرترین چاره برای کارآئی نظام مالیاتی به شمار می‌رود. این واقعیت که در همهٔ زمان‌ها صادق بوده بویژه در شرایط کنونی روابط اقتصادی و اجتماعی و پیشرفت برق‌آسای تکنولوژی اطلاعاتی حائز اهمیت گشته و خاطر بسیاری از سیاستگذاران و اندیشمندان مالیاتی را به خود مشغول داشته است. ضمناً در این خصوص نیز اتفاق‌نظر وجود دارد که انتظام دستگاه مالیاتی و حکومت ضوابط قانونیِ روشن و فارغ از اعمال سلیقه‌ها یکی از مؤثرترین راه‌های جلب همکاری مؤدیان و تمکین مالیاتی است. تاره همهٔ این حرف‌ها غیر از مشکل نقض قانون از جهت حقوقی است که با چنان روش‌هائی ملازمه دارد و توجیه معقولی در برابر آن نمی‌توان اقامه نمود. در این مایه حتی ممکن است به نقض قانون اساسی نیز استناد شود زیرا که قانون اساسی به عنوان یک اصل مهم به قانونمندی امر مالیاتی تصریح کامل نموده است.

نمونهٔ دیگر بخشنامه‌ای است که طی آن ضرورت پای‌بندی به احکام صریح قانون در مورد صلاحیت‌های سلسله مراتب تشخیص مالیاتی تصریح شده است. از جمله عاداتی که گاه و بیگاه در سازمان‌های دولتی خودنمائی می‌کند، این است که هر وقت کار تشکیلات یا ارگانی را به نظر خود وافی به مقصود نمی‌بینند، به جای آن که زحمت یک کار ریشه‌ای و اصولی را به خود بدهند و همان ارگان موجود را اصلاح کنند، ارگان دیگری در کنار آن پدید می‌آورند که یا همان کارها را خود انجام دهد و یا به نحوی بر کار دستگاه موجود نظارت یا مداخله نماید. نتیجه در اغلب موارد توسعهٔ بی‌منطق تشکیلات، هزینهٔ بیشتر و مآلاً آشفتگی زیادتر امور خواهد بود. عیب جدی‌تر این روش هنگامی بروز می‌کند که قانون مسئولیت‌ها و صلاحیت‌های بسیار مهم و حیاتی را منحصراً بر عهدهٔ سلسله مراتبِ ارگانِ موجود نهاده باشد و حال به رغم این صلاحیت انحصاری دستگاه دیگری در کنارِ سازمان قانونی ایجاد کنیم تا از این طریق نواقص کار برطرف شود.

به هر تقدیر، مفاد این گونه بخشنامه‌ها و حرکتی که در این جهت آغاز شده در خور توجه است و امید می‌رود با ادامه و پیگیری آن نتیجهٔ غائی که حکومت ضوابط قانونی بر سازمان مالیاتی و در پی آن جلب تمکین داوطلبانهٔ مؤدیان و کارآئی نظام مالیاتی کشور است، تأمین گردد.

به عنوان آخرین نکته، آنچه را از نظر نگارندهٔ این سطور مکمل قانونمندی امر مالیاتی می‌تواند باشد یادآور می‌گردد. همان گونه که در آغاز اشاره شد اجرای قانون با استنباط آن ملازمه دارد و در صورتی که قانون دارای ابهام باشد خواه و ناخواه باید به تفسیر و تعبیر آن متوسل گردید. اما تفسیر قانون نیز خود راه‌هائی دارد و مکاتب چندی در این زمینه صاحب نظراند. آموزش مراجع سازمانی تفسیرِ قانون مالیاتی و حتی کلیهٔ کادر تشخیص و دادرسی مالیاتی در این زمینه از ضرورت بسیار برخوردار است و می‌تواند نوعی ورزش فکری را سبب شود که نتیجهٔ آن بلاتردید کار بهتر در این زمینه و آبرومندی و انسجام نظرات ابرازی از سوی مراجع ذی‌ربط خواهدبود.

ترفندستیزی مالیاتی

و روند آیندهٔ آن

(بخش دوم)

ترجمه و تلخیص: دکتر علی‌اکبر عرب مازار

بخش نخست این مقاله که به قلم دکتر دیوید ویلیامز استاد حقوق مالیاتی مرکز مطالعات حقوق تجارت در کالج کوین مری دانشگاه لندن در بولتن مؤسسه اطلاعات مالیاتی بین‌المللی آمستردام هلند به چاپ رسیده‌است، در شماره ۱۸ مجلهٔ مالیات از نظر خوانندگان گذشت. طی بخش مذکور نویسنده نظریهٔ بدیعی را (با الهام از مبحث ترمودینامیک) تحت عنوان قوانین پویائی مالیاتی ارائه نمود و در بخش حاضر نظر وی پیرامون اقدامات آتی دولت‌ها جهت مقابله با ترفندهای مالیاتی و میزان اثربخشی چنین اقداماتی مورد بحث قرار می‌گیرد.

چگونه می‌توان ترفندهای مالیاتی را کاهش داد؟

الف. کلیات

به نظر من قوانین و فرض‌هائی که به آن‌ها اشاره شد، بیان کاملی از پویائی مالیات و ترفندهای مالیاتی را به دست می‌دهد. بر این پایه دو نکته قابل استنتاج است: نخست این که هیچ استراتژی کامل و بی‌نقصی را نمی‌توان در مورد ترفند مالیاتی اتخاذ نمود، و دوم این که هرگونه امکان جهت مقابله با ترفندهای مالیاتی را باید با توجه به همان قوانین و فرض‌های یاد شده و در متن آن‌ها جستجو کرد. احتمالات مربوط به چنین اقداماتی را می‌توان به

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

شرح زیر تصور نمود :

- یـافتن انـواع جـدیدی از مـالیات - و یـا اشکـال جدیدی از مالیات‌های موجود - که نسبت به مقررات کنونی از قابلیت گریز کمتری برخوردار باشند، بـویژه که به سبب جدید بودن، فعالیت‌های اقتصادی روز را به نحو بهتری در بر خواهند گرفت؛

- مبادرت به تغییر مالیات‌ها با سرعتی بیش از آن که برای راه یافتن فتور و تباهی در آن‌ها لازم می‌باشد؛

- کاستن از بار مالیاتی درون یک کشور؛

- افزودن به بار مالیاتی در کشور دیگر، یعنی در آنجا که بار مالیاتی سبک و نازل است؛

- ممانعت از دسترسی مؤدیان به کشورهائی[1] که از چنان بار مالیاتی نازلی برخوردارند؛

- ترغیب مردم به خودداری از مالیات‌گریزی؛ و

- اسـتتار امکـانات مـربوط بـه اجـتناب از پـرداخت مالیات.

ب. مقابله با ترفند و اجـتناب از پـرداخت مالیات در گذشته

در سده‌های پیشین رویارویی با پدیدهٔ مالیات‌گریزی آسان بود. از طرفی گونه‌های رایج مالیات مانند حقوق گمرکی و مالیات ارضـی بـه سـهولت قـابل اجـتناب نبودند، و از سوی دیگـر بـار کـلی مـالیات‌ها نـیز در جوامع پیشین اندک بود. هر جامعه‌ای محدود و بسته و جدا از دیگر جوامع به شمار می‌رفت و زمینه برای رقابت مالیاتی بین کشـورها فـراهـم نـبود. در چـنان محیط بسته و توأم بـا سـلطهٔ اسـتبدادی امکـان آن وجود داشت که مردم را به رغم میل خود به پرداخت مالیات وادار نمود و ضمناً امکـانات مـالیات‌گریزی را نیز از آنان پوشیده داشت. بویژه این نکته از اهمیت برخوردار بود که مقامات مالیاتی دسترسی کـافی بـه اطلاعات لازم جهت کشف مـنابع و وصـول مـالیات داشتند و بخت مؤدیان برای پنهان داشتن وضع خود اندک بود.

ج. زوال اطمینان‌های گذشته

طی قرن حاضر، خاطرجمعی‌هائی که در قرون پیشین وجود داشت رو به زوال نهاد. اکنون دیگر کمتر جامعهٔ بسـته‌ای در جـهان وجـود دارد و مـردم بـه جـوامـع برخوردار از مـقررات و بـار مـالیاتی سـبک و انـدک، دسترسی سهل‌تری دارند. اشکال سادهٔ مالیات جای خود را به مالیات‌هائی داده‌اند که امکان اجتناب از آنها بیشتر است و هر کسی می‌تواند اطلاعات لازم جهت این گونه اجتناب را از اهل خبرهٔ مـالیاتی خـریداری کند. از سوی دیگر میزان آگاهی مأموران مالیاتی از آنچه در جامعه می‌گذرد بالنسبه کمتر شده است. در کنار همهٔ این‌ها بر درجهٔ سنگینی مالیات‌ها نیز نسبت به گذشته افزایش چشمگیری پـدید آمـده کـه خـود انگـیزهٔ تـوسل بـه تـرفندهای مـالیاتی را نـیرومندتر ساخته است.

از همهٔ این‌ها مهم‌تر شاید کـاهش آمـادگی مـؤدیان برای مبادرت بـه رفـتاری است کـه مـمکن است از جهت مـنافع ایشـان غـیرمنطقی بـه نـظر آیـد و آن پرداخت مالیات - با وجـود امکـان اجـتناب از آن - است. یک عامل جانبی به گسترش این پدیده کمک می‌کند و آن این که علی‌القـاعده تـمکین داوطـلبانهٔ

---

۱. در مورد این بند و دو بند قبلی - که در آن‌ها به ترتیب از کاستن بار مالیاتی در داخـل کشـور، افـزودن آن در کشـور دیگـر و مـمانعت از دسـترسی مـؤدیان بـه کشورهای دارای بارمالیاتی نازل سخن به میان آمده - به توضیحات قسمت‌های «ز» و «ح» در صـفحات آتـی مراجعه شود.

مـالیاتی بـا احسـاس عـادلانه بـودن بـار مـالیاتی و اطمینان از تمکین اکثریت ملازمه دارد. هر چـه بـر شمار مالیات‌گریزان افزوده می‌شود، از میل به تمکین کاسته می‌شود و در چنین اوضـاع و احـوالی تـحقق عدالت می‌تواند مستلزم آن دانسـته شـود کـه هـمگان از ایـن امکـان مالیات‌گریزی بـرخـوردار شوند!

به طور خلاصه، دورنمای مـوضوع چـندان روشـن نیست. مـا بـا نـظام‌های مالیاتی‌ای روبرو هستیم که روز بـه روز از یک نـظر نامربوطتر می‌شوند و آن این که می‌خواهند بر کسانی مـالیات وضـع کـنند کـه از تـمایل آنـان بـه تـمکین داوطلبانه روز به روز کاسته می‌شود.

پـاسخ‌های آسـان و کـوتاه‌مدت در قـالب الگوهای جـاری مـالیاتی و شـرایـط کـنونی جوامع مآلاً چاره‌ساز نبوده و بـیش از آن کـه دردی را عـلاج کـنند موجد زیان خواهند بود

د. روش‌های آسان و کوتاه‌مدت

وجـود فشـارهای سـیاسی غـالباً سـبب مـی‌شود کـه دولت‌ها به آسان‌ترین شیوه‌ها برای تأمین منابع مالی توسل جویند. این نکته را کُلبِر (Jean Baptiste Colbert سیاستمدار و اقتصاددان فرانسـوی) چـند قرن پیش به خوبی بیان نموده است:

«هنر مالیات‌گیری در آن است که بیشترین مقدارِ پر را از بدن غاز جدا کنیم که با کمترین سـروصدا از جـانب او روبرو شویم. اما آن‌هایی که با پرندگان سروکار دارند می‌دانند که آسان‌ترین پرهای غاز برای کندن، پـرهای بیرونی بال او هستند و نتیجه آن که دیگر غـاز تـوان پرواز را از دست می‌دهد. همین نکته را در مورد اقتصاد در نظر بگیرید. تا دریابید که هرچند شما می‌توانید کاخ ورسای را بسازید اما نمی‌توانید آن را برای مدت درازی حفظ کنید!».

این یک معضل اسـاسی بـرای اقـدامـات ضـدترفند مالیاتی در آینده به شمار می‌رود. پاسخ‌های آسان و کوتاه‌مدت در قالب الگوهای جاری مالیاتی و شرایط کنونی جوامع مآلاً چاره‌ساز نبوده و بـیش از آن کـه دردی را عـــلاج کـنند موجد زیان خواهند بـود. قـوانـین و فـروضی کـه بحث خود را بر آن‌ها بنا نهادیم مـؤید ایـن نکـته می‌باشند و هر چه جوامع بـــازتر و بـه یکـدیگر مـرتبطتر مـی‌شوند آثـار امـر شـدیدتر مـی‌گردد. بـبینیم آیـا طـرقی کـه فـوقاً برشمردیم می‌توانند راهگشای اقدامات مؤثری باشند که در آینده جهت مقابله با تـرفندها و کـوشش‌های انجام شده در جهت اجتناب از پرداخت مالیات به کار خواهیم برد؟

هـ. وضع مالیات‌هائی که قابلیت اجـتناب کمتری داشته باشند

۱. مالیات‌های تازه

به طور کلی تمایل نسبت به وضـع مـالیات‌هائی کـه امکان اجتناب از آن‌ها انـدک است، بـه وفـور دیـده می‌شود. انواع مالیات‌های کوچک از این گونه ابـداع شده است، مـانند مـالیات بـر بـیمه‌نامه‌ها، عـوارض مختلف فرودگاهی، مالیات تلفن، مالیات بر مسافرین هتل‌ها و بسیاری مالیات‌های مشابه دیگر. دولت‌ها با توجه به مقررات گات (موافـقتنامهٔ عـمومی تـعرفه و تـجارت) دسـتشان از حـیث وضـع حـقوق گـمرکی سنگین بسته است و به این شیوه‌ها روی آورده‌انـد. اما افاقهٔ حاصل از این اقدامـات در قـبال مشکـلات

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

موجود در زمینهٔ مالیات بر درآمد ناچیز است.

۲. کاستن از قابلیت اجتناب مالیات بر درآمد

چگونه می‌توان قابلیت اجتناب مالیات‌های بر درآمد را کاهش داد؟ آیا مقرراتی مشابه آنچه در بخش «حدود استفاده از مزایا» ضمن قرارداد مالیاتی هلند و ایالات متحدهٔ آمریکا (۱) پیش‌بینی شده، چنین منظوری را برآورده می‌سازد؟ چنین مقرراتی در ذات خود عنصر ناکامی را می‌پرورانند و آن پیچیدگی بسیار آن‌ها است، ضمن این که به حکم قوانین پویائی مالیاتی، که قبلاً ذکر کردیم، حتی این گونه مقررات تفصیلی نیز نمی‌توانند از عملکرد آن قوانین مصون مانند. تفاصیل چنین مقرراتی متضمن الفاظ و عبارات بشری هستند که از انسان‌های به‌کاربرنده و استفاده‌کنندهٔ از آن‌ها بهتر و کامل‌تر نمی‌توانند باشند. در یک مرحله ممکن است به فکر مقامات مالیاتی خطور کند که در شرایط جهانی بودن اقتصادیات، شاید بهتر آن باشد که مالیات بر درآمد با چگونگی ایجاد درآمد هماهنگ و منطبق گردد. چنین تفکری به این نتیجه خواهد رسید که از ضابطهٔ محل اقامت منصرف شده و به قاعدهٔ منبع درآمد توجه کنیم. چرا؟ به حکم آن که در محل ایجاد درآمد امکان اجتناب از مالیات به طور نسبی کمتر است، اطلاعات را بهتر می‌توان به دست آورد و مأمور مالیاتی و منبع درآمد هر دو در یک محل واقع‌اند.

بخش دیگری از مالیات‌گریزی در کشورهای بزرگ جهان در سایهٔ پیچیدگی و طول و تفصیل مقررات مالیاتی امکان‌پذیر می‌گردد. این تفصیل و پیچیدگی در مواردی به خاطر رعایت «عدالت» است تا به این ترتیب بتوان بار مالیاتی را عادلانه تقسیم نمود. اما پیچیدگی قانون امکان اجتناب از مالیات را افزون می‌سازد. البته هر قانون مالیاتی در نهایت قابلیت درجاتی از اجتناب را پیدا می‌کند. اما در کنار این قاعدهٔ اصلی، یک قاعدهٔ فرعی هم وجود دارد و آن این که هر چه قانون طول و تفصیل و پیچ و خم بیشتری داشته باشد، امکان ترفندبازی و گریز از مالیات بیشتر می‌شود. بنابراین یکی از طرق مناسب جهت کاستن از میزان مالیات‌گریزی شاید همین باشد که مقررات مالیاتی را به نحو شایسته‌ای ساده کنیم.

هر چه قانون طول و تفصیل و پیچ و خم بیشتری داشته باشد، امکان ترفندبازی و گریز از مالیات بیشتر می‌شود. بنابراین یکی از طرق مناسب جهت کاستن از میزان مالیات‌گریزی شاید همین باشد که مقررات مالیاتی را به نحو شایسته‌ای ساده کنیم.

---

۱. منظور مادهٔ ۲۶ قرارداد مالیات مضاعف سال ۱۹۹۴ هلند و آمریکا است که استفادهٔ مؤدیان از مزایای قرارداد در زمینهٔ اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را مشروط به شرایط بسیار مفصل و پیچیده‌ای کرده است. این ماده در بر گیرندهٔ ۸ صفحه مطلب است و تمامی این مطالب هدف ممانعت از ترفندهای گوناگون مؤدیان جهت گریز از مالیات، با استفاده از پیچ و خم قرارداد مالیات مضاعف مورد بحث، را دنبال می‌نماید.

از جمله می‌توان به‌شیوهٔ مالیات بدیل[1] توسل جست. کار دیگر می‌تواند استفاده از نرخ‌های مقطوع مالیاتی باشد. مشکل عمده بر سر راه چنین شیوه‌هائی می‌تواند معارضه با اصل عدالت مالیاتی عنوان شود و به همین خاطر شاید لازم آید که در تعریف خود از اصل عدالت مالیاتی تجدیدنظر کنیم.

همه جا بهشت‌های مالیاتی تحت عناوین گوناگون مانند مناطق آزاد، مناطق ویژهٔ مالیاتی و غیره، مانند قارچ می‌رویند و مهار کردن وسوسهٔ «رقابت مالیاتی» به همان اندازه دشوار است که متوقف ساختن رقابت بازرگانی

و. تغییرات مداوم

امکان دیگر این است که در اصلاح و تغییر مقررات شتاب کنیم، چنان که پیش از دچار آمدن قانون به ورطهٔ دگرگونی و تباهی، قانون تازه‌ای جایگزین آن گردد. در تاریخ قرن حاضر دو دسته از کشورها رفتاری در این مایه را آزمودند. نخست کشورهای تازه تشکیل شدهٔ اروپای شرقی و مرکزی و دیگر ممالکی همچون ایالات متحدهٔ آمریکا، انگلستان و هلند. اما در هر دو مورد تجربه‌ها ناکام ماند و به جای اخذ نتیجهٔ مطلوب، با درجاتی از تزلزل در سیستم مالیاتی خود مواجه شدند. تغییر مقررات مالیاتی فی‌حدذاته راه‌حل به شمار نمی‌رود.

ز. کاستن و افزودن بار مالیاتی

راه‌های سوم و چهارم این است که بار مالیاتی در داخل سبک شود و در خارج سنگین. هر دو شیوه در معارضه با حرکت کلی اقتصاد جهانی قرار دارند. این حرکت به سوی وحدت جهانی اقتصاد و دوری از وابستگی و انزوای اقتصادی جریان دارد. شاید گفته شود که کشورها می‌توانند بهشت‌های مالیاتی را که به اشکال مختلف رو به توسعه است، متوقف سازند. اما آیا چنین تمایلی وجود دارد؟ مثلاً چگونه می‌توان از بریتانیا متوقع بود نظام معافیت‌های مالیاتی و محیط مناسب سرمایه‌گذاری را که در مناطقی مانند ویرجین آیلندز و دیگر نقاط پدید آمده متوقف سازد و اقتصاد این مناطق را مختل نماید؟ حقیقت این است که در زمان ما اوضاع و احوال در جهت عکس چنین خواسته‌ای سیر می‌کند. همه جا بهشت‌های مالیاتی تحت عناوین گوناگون مانند مناطق آزاد، مناطق ویژهٔ مالیاتی و غیره، مانند قارچ می‌رویند و مهار کردن وسوسهٔ «رقابت مالیاتی» به همان اندازه دشوار است که متوقف ساختن رقابت بازرگانی.

ح. تجدیدنظر در تعریف «داخلی» و «خارجی»

برخی کشورها که به وسوسهٔ یاد شده دچار نگشته و یا از امکان چندانی در این زمینه برخوردار نبوده‌اند،

---

۱. Alternative Tax - در این سیستم نحوهٔ عمل چنان است که انواع محاسبات در مورد مالیات مؤدی صورت می‌پذیرد و به این ترتیب ارقام مختلفی برای سود مشمول مالیات در حالات گوناگون به دست می‌آید و اگر نتیجه مالیاتی را زائد بر رقم محاسبه شده بر اساس فروش معمولی نشان داد، آنگاه تفاوت قابل وصول خواهد بود.

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

دیگـر کشـورها را بـه رعـایت اصـول اخـلاقی فـرا می‌خوانند. این کشورها از سوی دیگر مـی‌کوشند تـا امکانات دسترسی به بهشت‌های مـالیاتی و مـناطق برخوردار از نظام نازل مالیاتی را مـحدود سـازند. در عـمل ایـن کـوشش‌ها بـه صـورت مـرتبط سـاختن دارائی‌ها و مؤسسات مقیم بهشت مـالیاتی بـه نـظام مالیاتی داخلی جلوه می‌کند که این کار با اسـتفاده از مفاهیم مربوط به «قیمت‌گذاری انتقالی» و مـقررات راجع به «شـرکت‌های خـارجـی تـحت کـنترل» (۱) (اختصاراً CFC) و قوانـینی مشـابه آن‌هـا صـورت می‌پذیرد. در عین حال این کشورها با وضع عوارض سنگین در رابـطه بـا خـروج دارائـی‌ها و مـؤسسات، می‌کوشند از جاذبهٔ گریز به سوی بهشت‌های مالیاتی بکاهند. مجموعهٔ چنین اقداماتی به مـنزلهٔ آن است که قلمرو مالیاتی را توسعه دهیم و تعریف وسیع‌تری برای آنچه از نظر مقررات یک کشور «داخلی» و تابع قانون مالیاتی خـودی مـحسوب مـی‌گردد، بـه دست دهیم که خود به خود ایـن مـوارد از شـمول مـفهوم «خارجی» بیرون می‌آیند. اما این گونه اقدامات نیز در نهایت کامیاب نخواهد شد، زیرا بر مفاهیم تصنّعی و خلاف طبیعت امور متکی هسـتند، ضـمن ایـن کـه هم‌اکنون بیش از نصف ثروت‌های دنیا در بهشت‌های مالیاتی در مناطق دارای نظام نازل مالیاتی گرد آمده و عملاً هر گـونه تـفکر و کـوشش مـعقول کشـورها متوجه نیمهٔ باقی مانده از منابع موجود است.

ط. تمکین داوطلبانه

راه ششم آن است که مـردم بـه پـرداخت داوطـلبانهٔ مالیات سوق داده شوند. در این بحث به یک حـالت خاص باید توجه داشت و آن این که کسانی می‌کوشند مؤدیان را ترغیب کنند که مـالیات خـود را بـه جـای دولت «الف» بـه دولت «ب» پـرداخت کـنند. چـنین کوششی ممکن است با موفقیت هـمراه بـاشد، زیـرا مؤدی، مالیاتی را که به هر تقدیر باید بپردازد، به جای «الف» به «ب» می‌دهد. اما این حالت خاص به مقولهٔ تمکین داوطلبانه مربوط نمی‌شود. تمکین در صورتی داوطلبانه است که مؤدی مالیات را بپردازد، ولو ایـن که تصور کند قادراست از پرداخت تمام یا بخشی از آن شانه خالی کند.

تمایل قابل ذکر دیگر این است که به مالیات‌هائی رو آوریم که بی‌رغبتی مـؤدیان نسـبت بـه پـرداخت آن کمتر است، و یا این که مالیات را بر کسانی بار کنیم که کم‌تر در فکر اجتناب از آن باشند. این حالت آخری رواج بیشتری دارد و مـعمولاً بـه شـکـل فشـار روی حـقوق‌بگیران تـجلی مـی‌کند کـه تـوان حـرکت و جابه‌جائی آنان اندک است. چنین روشی در عین حال بار مالیاتی را بیش‌تر متوجه کسانی می‌سازد کـه بـه طـور نسـبی تـوان پس‌انـداز کـم‌تری دارنـد. امـا در دهه‌های اخیر همین فشـارها سـبب پـیدائـی مـقولهٔ بدیعی در عالم اقـتصاد شـده کـه در گـذشته سـابقه نداشته و آن گریز نیروی کار به مناطق برخـوردار از نظام مالیاتی سبک‌تر است، چنان که می‌توان گـفت گاو شیرده سنتی دیگر به اندازهٔ گذشته قـابل اتکـاء نیست.

---

۱. در مـورد قـیمت‌گذاری انـتقالی مـقاله‌ای کـه تـحت هـمین عـنوان در شـمارهٔ چـهارم مـجلهٔ مـالیات چـاپ شـده، مـلاحظه شـود. راجـع بـه «شرکت‌های خارجی تحت کنترل (CFC) نـیز در همین شماره از مـجلهٔ مـالیات ضـمن بـخش مـربوط بـه «اصـطلاحات بـین‌المـلل مـالیاتی» توضیح داده شده است.

ی. القاء فکر آگاه بودن سازمان مالیاتی

آخرین طریقه قابل تصور القاء این فکر به مؤدیان است که مالیات راه گریز چندانی ندارد، و این کار مستلزم اطمینان مؤدی از آگاهی سازمان مالیاتی نسبت به جریانات اقتصادی و فعل و انفعال‌های مالیات‌دهندگان است. نیل به چنین هدفی مستلزم همکاری فعال بین کشورها است و تحقق آن منوط به اقناع دولت‌ها بر این نکته است که جز در صورت توسل به یک همکاری مؤثر در این زمینه، روز به روز در قبال ترفندها و مالیات‌گریزی‌ها درمانده‌تر خواهند شد (البته این مطلب دربارهٔ جهان صنعتی پیشرفته بیش‌تر صادق است. فعالیت‌های اقتصادی این کشورها وسیعاً جنبهٔ بین‌المللی پیدا کرده و به حدی در یکدیگر تنیده شده که عمل سازمان مالیاتی یک کشور مستقل از دیگران به تدریج قابلیت کارآئی خود را از دست می‌دهد.)

آیا پاسخی برای مسأله وجود دارد؟

الف. همکاری و بردباری

تصور من بر آن است که در شرایط کنونی پاسخی که به مشکلات ناشی از مالیات‌گریزی می‌توان داد، چندان مطبوع طبع نمی‌باشد. در صورت ادامهٔ وضع موجود، دولت‌ها باید با درجاتی از این مشکل همزیستی نمایند و در حالی که ثروت‌ها روز به روز از توان حرکت و جابه‌جائی بیش‌تری برخوردار می‌شوند، بکوشند بخش غیرمتحرک ثروت و کار را مشمول اقدامات مالیاتی خود قرار دهند. ضمناً توان دولت‌ها در تحقق آنچه «عدالت مالیاتی» نامیده می‌شود تحت اوضاع و احوال جاری به تدریج کمتر می‌شود. آنچه می‌تواند به چنین وضعی خاتمه دهد ایجاد تمایل گروه هر چه بیشتری از مردم نسبت به پرداخت مالیات است. در آن صورت می‌توان تا آنجا که مقدور است امر مالیاتی را به مردم تفویض کرد. برای این کار باید مردم قانع شوند که پرداخت مالیات برای آنان حائز فایده است. دولت‌هائی که چنین کاری را نتوانند انجام دهند، همچنان با بی‌میلی مؤدیان مواجه خواهند شد. شایان ذکر این که هم‌اکنون چرخش دولت‌ها و سازمان‌های مالیاتی از شیوهٔ تقابل با مؤدیان به اندیشهٔ همکاری با ایشان آغاز شده است. این روش به عنوان راه حلی جهت مقابله با ترفند و گریز مالیاتی ممکن است عجیب جلوه کند، اما به هر تقدیر طریقه‌ای است که می‌تواند مؤثر واقع شود.

ب. نیمهٔ به جای مانده

شاید دولت‌ها را خوش نیاید که بدانند هم‌اکنون بیش از نیمی از ثروت جهان در بهشت‌های مالیاتی و مناطق برخوردار از نظام نازل مالیاتی گرد آمده است و قرائن حاکی از آن است که این سهم در حال افزایش مستمر است. تکنولوژی اطلاعاتی موجود به خودی خود از پیشرفت‌های باز هم بیشتر این تکنولوژی حکایت می‌کند. ثروت‌ها نیز در خط تحرک و قابلیت جابه‌جائی هر چه بیشتر سیر می‌کنند. آخرین علاجی که سازمان مالیاتی می‌تواند انجام دهد آن است که قلمرو خود را به صورت محیط مناسبی برای مؤدیان و دارائی‌های مشمول مالیات درآورد و آنگاه مؤدیان را قانع سازد که پرداخت مالیات از سوی ایشان رفتاری منطقی و معقول است.

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

قاعدهٔ ماهیت فوق شکل

شرحی بر یک بخشنامه وزارتی و یک رای دیوان عدالت

م.ت. همدانی

مقدمه

حقوق مالیاتی در عصر حاضر به نحو بارزی توسعه یافته و به عنوان رشته‌ای مستقل از دانش حقوقی دارای ممیزه‌ها و ضوابط ویژهٔ خود گشته است. از جمله مباحث جالب این رشته، مبحث تفسیر قانون مالیاتی است. این بحث از مدت‌ها پیش مطرح بوده است که آیا قانون مالیاتی تابع قواعد عامی است که معمولاً در تفسیر سایر قوانین به‌کار می‌رود، و یا در کنار آن قواعد از معیارها و ضوابط دیگری که خاص مقررات مالیاتی است، نیز به طور جداگانه برخوردار می‌باشد؟ چنین پرسشی خاصهً با توجه به آثار اقتصادی مقررات مالیاتی و محیط اقتصادی که قانون مالیاتی در متن آن عمل می‌کند، قابل طرح است.

بحث مذکور به این نتیجه رسیده است که به هر تقدیر تفسیر قانون مالیاتی از پاره‌ای ویژگی‌ها برخوردار است و از موازین معینی پیروی می‌نماید. بر همین پایه در طول زمان چند قاعدهٔ معین پا به عرصه نهاده که در تفسیر و تعبیر مقررات مالیاتی از آن‌ها استفاده می‌شود. از جمله به قاعدهٔ Substance over form می‌توان اشاره کرد که از آن به «ماهیت فوق شکل» تعبیر نمودیم. مفهوم قاعده مذکور این است که هنگام طرح مسألهٔ مالیاتی در ارتباط با هر معامله یا اقدام مشمول مالیاتی باید به ماهیت آن معامله یا اقدام و انگیزه‌های آن توجه داشت و نه شکل ظاهری و حقوقی آن. در این رابطه تا آن حد به پیش می‌روند که اگر معامله با هدف مالیاتی، یعنی با نیت عدم پرداخت یا کاستن از میزان حقهٔ مالیات منعقد شده باشد، اساساً وجود آن را نادیده می‌گیرند و به کشف حقیقت قضیه و رابطهٔ موجود بین طرفین می‌پردازند. خوشبختانه در این مورد حقوق ایران لااقل یک حکم روشن را بیان داشته و آن مادهٔ ۲۱۸ قانون مدنی به شرح زیر است:

«هرگاه معلوم شود که معامله با قصد فرار از دین به طور صوری انجام شده آن معامله باطل است».

با توجه به این قاعدهٔ عام، باید پرسید که آیا نمی‌توان معاملهٔ انجام شده به قصد تخفیف مالیات را نوعی معامله به قصد فرار از دین مالیاتی دانست و آن را باطل تلقی نمود؟ به نظر نگارنده چنان استنباطی منطقی است و منعی برای پذیرش آن نمی‌بیند.

رأی دیوان عدالت اداری

بازگردیم به بحث اصلی یعنی قاعدهٔ ماهیت فوق شکل، و کاربرد آن را در یکی از آراء دیوان عدالت اداری بررسی نمائیم. خواستهٔ طرح شده در دیوان ابطال یکی از بخشنامه‌های سال ۱۳۷۴ معاونت مالیاتی وزارت دارائی بوده است. این بخشنامه نیز موضوعاً به مادهٔ ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر مربوط است:

«صد در صد درآمد شرکت‌های تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آن‌ها از مالیات معاف است».

این متن از جهت شکلی چنان است که به نظر می‌رسد صرف ثبت و تشکیل شرکت‌های تعاونی مذکور جهت برخورداری از معافیت مورد بحث کافی باشد. به عبارت دیگر در این متن اشاره‌ای به نوع فعالیت و ماهیت درآمد معاف از مالیات نشده است.

اما بخشنامهٔ وزارتی به این ماهیت توجه نشان داده و متذکر شده است:

«باید توجه شود که معافیت مذکور ناظر به درآمدهائی است که در حدود مقررات و اساسنامه‌های تنظیمی بر اساس قانون بخش تعاون، منطبق با عنوان شرکت تعاونی تحصیل می‌شود. لذا در موردی که فعالیت‌های شرکت تعاونی مغایر با عنوان شرکت‌های موصوف باشد درآمد تحصیل شده از محل فعالیت‌های مذکور مشمول معافیت مالیاتی نخواهد بود».

آنچه ضمن بخشنامهٔ وزارت دارائی به شرح فوق تصریح شده، چیزی جز تأیید کامل قاعدهٔ «ماهیت فوق شکل» نیست. قابل توجه این که رأی دیوان عدالت اداری نیز در همین جهت صادر شده و به رغم استدلالات مؤدی تصریح نموده است که:

«مراد از حکم مقرر در مادهٔ ۱۳۳ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۷۱، معافیت شرکت‌های تعاونی از پرداخت مالیات ناشی از درآمد فعالیت‌های متناسب و هماهنگ با اهداف و اساسنامه شرکت‌های مزبور می‌باشد. بنابراین بخشنامه مورد اعتراض که مبین همین معنی می‌باشد خلاف قانون تشخیص نگردید».

با این ترتیب شاید بتوان نتیجه گرفت که قاعدهٔ «ماهیت فوق شکل» در حقوق مالیاتی ایران – اگر نگوئیم راسخ گردیده – لااقل جای پای اولیهٔ خود را پیدا کرده است. اما باید دید که مراجع مربوط موضوع را آگاهانه و با همین دید خواهند نگریست و یا آن را به عنوان یک قضیهٔ تصادفی و موردی تلقی کرده و در اظهارنظرهای آتی خود به آن بی‌اعتناء خواهند ماند. به عبارت روشن‌تر باید دید آیا مراجع صادرکنندهٔ بخشنامه و رأی مورد بحث با آگاهی نسبت به اظهارنظر فوق اقدام کرده و می‌دانسته‌اند که بر یک قاعدهٔ مهم تفسیر قانون مالیاتی صحه می‌نهند و یا این که بر حسب تصادف به چنین اقدامی مبادرت نموده‌اند. اگر آن آگاهی وجود داشته و سایر مراجع مالیاتی نیز در آن سهیم باشند – یا آگاهی لازم به ایشان داده شود – می‌توان قاعدهٔ یاد شده را وارد به حقوق مالیاتی ایران تلقی نمود و منتظر جا افتادن و حک و تنقیح آن در آینده بود. در غیر این صورت صدور آراء و عملکردهای مغایر آن در آینده‌بعید نخواهد بود.

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

تاثیر سیاست‌های کلان اقتصادی

بر میزان وصول مالیات‌ها و بر تراز بودجه

در کشورهای در حال توسعه

ترجمه محمد رضا یزدی زاده

این متن 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 قبلی مجله به چاپ رسید و اینک باقی آن:

آزادسازی تجاری و درآمدمالیاتی

به‌دلیل وجود رابطه بین نگرش های ساختاری و انگیزه‌ای سیاست‌های اقتصادی ، چندین کشور درجهت آزادسازی تجارت و اصلاح تعرفه گام برداشته‌اند. درنتیجه این تحول سیاسی ، محدودیت‌های کمی بطور تصاعدی رفع و عوارض وارداتی جایگزین آن می‌گردد. بعلاوه عوارض پائین‌تر جایگزین نرخ های سنگین مالیاتی گشته و کالاهایی که به‌صورت معاف از عوارض وارداتی بودند (مواد خام، کالاهای سرمایه‌ای) در مواقعی

مشمول عوارض کم مالیاتی می‌شوند.

این اصلاحات همراه با کاهش ارزش پول ، برخی از اثرات سیاست آزادسازی تجاری بر تراز پرداخت‌ها را خنثی نموده و نرخ ارز را به سطح ثابتی که دارای موقعیت خارجی پایداری در میان مدت است، می‌رساند در واقع این امر محدودیت کمتری در واردات ایجاد می‌نماید به‌عبارت دیگر ابزار اصلی متعادل‌کننده تراز تجاری مطلوب، تعادل نرخ ارز است نه محدودیت های تجاری. مهم‌ترین تغییر آن است که‌افزایش بهای نرخ ارز را به حد قابل ملاحظه‌ای کاهش دهیم.

از بحث‌های گذشته می‌توان نتیجه گرفت که احتمالاً این تغییرات اثر مهمی بر درآمد مالیاتی به همراه دارند. آزادسازی تجاری بدین مفهوم‌است که سطح مالیات به‌طورقابل توجهی در کشورهای در حال توسعه حتی زمانی که ساختار تعرفه اسمی در حال کاهش باشد، افزایش می‌یابد. البته این اثر به ویژه به ساختار مالیاتی کشور، میزان کاهش واقعی ارزش پول، میزان محدودیت نظام تجاری، جزئیات سیاست‌های مربوط به آزادسازی تجاری وبالاخره به خصوصیات نظام اقتصادی بستگی دارد. از آنجایی که تعدادی از محققین در مورد منفی بودن اثر خالص درآمد مالیاتی به بحث پرداخته‌اند، تهیه فهرست از اثرات مثبت و منفی بر درآمد مالیاتی مربوط به سیاست آزادسازی تجاری به همراه کنترل قیمت، از ارزش بسیار زیادی برخوردار می‌باشد. در میان اثرات مثبت موارد زیر را می‌توان بر شمرد:

۱- جایگزینی تعرفه با سهمیه‌ها و سایر محدودیت‌های کمی .

۲-کاهش عوارض در حد معمول به جای معافیت از آن به مفهوم کاهش سطحی از منحنی تقاضا برای محصول وارد شده‌ای که دارای کشش بزرگتر از یک می‌باشد. هر چند که کاهش‌ارزش پول فی نفسه موجب افزایش قیمت تولیدات داخلی می‌گردد.

۳- قراردادن تعرفه‌های پائین روی کالاهایی که قبلاً از مالیات معاف بودند. نظر به این که بخش بزرگی از کل واردات به کالاها ی معاف از مالیات اختصاص دارد (۲۳۳: ۱۹۸۷ و Tanzi ملاحظه شود)، لذا این تغییر به‌طور بالقوه بعلت بازده درآمدی از اهمیت بسیاری برخوردار می‌باشد.

۴- افزایش ارزش واردات و قیمت داخلی تولیدات وارداتی به علت کاهش ارزش پول

۵-کاهش قاچاق

۶- اثرات مثبت بویژه در میان مدت که با افزایش کارائی اقتصادی در ارتباط می‌باشد.

۷- سایر اثرات مثبت ناشی از ایجاد تغییرات ممکن در ترکیب واردات که انگیزه واردات موادخام و کالاهای واسطه‌ای راکاهش می‌دهد.

۸- تعدادی از اثرات مثبت بر تولیدات تجاری، خصوصاً درمیان‌مدت که به سیاست آزادسازی و کاهش ارزش پول مربوط می‌شود.

در میان اثرات منفی بر روی درآمد مالیاتی ، باید حداقل برای تعدادی از محصولات وارداتی این احتمال را دارد که همراه با افزایش قیمت ناشی از کاهش ارزش پول و کاهش قیمت ناشی از کاهش عوارض واردات نوعی کاهش درآمد مالیاتی ایجاد گردد. بعلاوه آزادسازی تجاری همراه با کاهش ارزش پول درکوتاه‌مدت اشتغال و تولید را در بسیاری از بخش‌ها (خصوصاً در بخش‌های تولید کالاهای جانشین واردات) تا اندازه‌ای کاهش خواهد داد، بطوری که اثرات منفی بر درآمد مالیاتی به دنبال خواهد داشت. بدین ترتیب بعید به نظر می‌رسد که

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

این بخش‌ها سهم زیادی در افزایش درآمد مالیاتی داشته باشند.

کاهش ارزش پول و آزادسازی تجاری تواماً اثر مثبتی بر درآمد مالیاتی خواهند داشت. در اکثر موارد حذف ارزیابی بالای نرخ پول و محدودیتهای واردات ، سهم مالیاتها در تولید ناخالص داخلی را افزایش و تخصیص منابع را بهبود می‌بخشد. بدین‌ترتیب اثر کلی بر تراز مالی به جای درآمد مالیاتی به توجه و دقت نظر زیادی بستگی دارد.

بطور مثال درمورد اثر کاهش ارزش پول بر سوبسیدها و دستمزدهای بخش دولتی این سئوال مطرح می‌گردد که زمانی که کالاهای سوبسیددار وارد بازار می‌شود، آیا کاهش ارزش پول به افزایش سوبسیدها منتهی می‌گردد؟ با توجه به اینکه دولت سعی در حفظ درآمد کارکنان دولت از نتایج کاهش ارزش پول دارد، آیا این امر در افزایش دستمزدهای بخش دولتی تاثیر می‌گذارد؟

دوم آنکه در شرایطی که موسسات دولتی بطور گسترده به محصولات وارداتی وابسته می‌باشند. آیا شرکتها مجاز به تعدیل قیمت کالاهاو خدماتی که می‌فروشند، هستند؟

و سوم در صورتیکه کشور بدهی قابل توجهی داشته باشد، اثر کاهش ارزش پول بر بهره پرداختی وام خارجی دولت چگونه است و در مورد بدهی داخلی، اثر کاهش بها بر پرداختهای بهره داخلی چه خواهدبود؟

به طور کلی مکانیزمهای متعدد در شرایط مختلف عمل می‌نمایند. تنها یک تحلیل تجربی دقیق از هر مورد می‌تواند یک جواب قابل اطمینان ارائه دهد.

در اکثر موارد آزادسازی تجاری از نوع فوق‌الذکر درآمد مالیاتی را افزایش خواهد داد و احتمالاً تراز مالی را بهبود می‌بخشد. مضاف بر اینکه این اثر مثبت نه در کوتاه مدت بلکه در میان مدت قابل مشاهده خواهدبود.

کاهش ارزش پول، بدهی خارجی و تراز مالی

با وجود بدهی گسترده دولت، اثر کاهش ارزش پول (همراه با آزادسازی تجاری و یا بدون آن) بر تراز مالی یک مسأله پیچیده و جدال برانگیز می‌باشد که نمی‌توان در مورد آن عدالت را برقرار نمود.

غالباً فرض بر آن است که (Dornbasch ۱۹۸۲ـ ۶۲) کاهش ارزش پول به گسترش کسورات مالی کشورهای در حال توسعه‌ای که دارای بدهی خارجی هستند منتهی می‌گردد. نرخ واقعی ارز بعنوان تعیین‌کننده نسبت کسری عمل می‌نماید، زیرا ارزش واقعی بدهی خارجی مورد قرارداد بر حسب دلار با کاهش نرخ واقعی ارز افزایش خواهد یافت. با وجود اینکه این امر واقعیت دارد، اما در مباحث فوق اثر کاهش ارزش پول بر درآمد مالیاتی و بر درآمد دولت ناشی از صادرات مواد معدنی و مخارج غیر سودده نادیده گرفته شده است.

همانطوریکه قبلاً نشان داده شد در ساختار مالیاتی بسیاری از کشورهای در حال توسعه، اثر مثبت کاهش ارزش پول بر درآمد مالیاتی می‌تواند حائز اهمیت باشد. البته در صورتیکه دولت درآمد حاصل از صادرات مواد معدنی راکه از طریق مؤسسات دولتی انجام می‌گیرد، دریافت نماید. اثر کاهش ارزش پول بر ارزش داخلی این درآمد مثبت می‌باشد همچنین اگر دولت کمک خارجی تعیین شده بر حسب دلار را دریافت نماید، اثر کاهش بر بودجه مثبت خواهد بود.

بطور کلی می‌توان چنین نتیجه گرفت که اثر کاهش ارزش پول بر کسر بودجه عمومیت ندارد زیرا همانطوریکه در عملکرد هماهنگ کاهش ارزش پول و آزادسازی تجاری مشخص بود، تنها از طریق تحلیل خاص وضعیت یک کشور به این سؤال تجربی که آیا کسری تراز مالی کشور از طریق کاهش ارزش پول، افزایش یا کاهش می‌یابد، می‌توان جواب معتبری داد. اجزاء اصلی چنین تحلیلی بصورت زیر می‌باشد:

۱. حدود افزایش یا کاهش موردنیاز نرخ ارز

۲. منبع کاهش ارزش پول یعنی اصلاح تعرفه، کاهش محدودیت‌های وارداتی، تغییر رابطه مبادله، سیاستهای ضدتورمی و غیره.

۳. ساختار سیستم مالیاتی و وابستگی آن به کالاهای تجاری.

۴. نسبت مالیاتی و اثر مطلق کاهش ارزش پول بر درآمد مالیاتی.

۵. حجم واردات از مخارج دولت.

۶. میزان پرداخت بهره خارجی بر حسب دلار.

۷. میزان درآمد دریافتی دولت (بر حسب دلار) حاصل از فعالیت هایی در زمینه صادرات مواد معدنی متعلق به دولت و امتیازهای خارجی.

بدین ترتیب ملاحظه می‌شود که کشوری با داشتن بدهی سنگین، جهت بازپرداخت بدهی مجبور به کاهش واردات و ایجاد مازاد در حساب تجاری خود می‌باشد.

در سالهای اخیر در بسیاری از کشورهای در حال توسعه به دلیل وجود بدهی، واردات بعنوان قسمتی از GDP بطور قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته است. در تعیین درآمد مالیاتی، واردات دارای اهمیت فراوانی است بطوریکه کاهش آن به خودی خود باعث تنزل درآمد مالیاتی خواهد بود.

هرچه پرداخت بهره خالص بر بدهی خارجی و کاهش موردنیاز در واردات بالاتر باشد، تنزل درآمد مالیاتی (در نتیجه افزایش قیمت نرخ واقعی و رسمی ارز) بیشتر خواهد بود.

در صورتیکه دولت قادر به کاهش هزینه عمومی و یا افزایش درآمد مستمر نباشد، رکود در درآمد مالیاتی به گسترش کسری منتهی خواهد شد. گسترش این کسری مالی به تورم و فرار سرمایه در آینده منجر می‌گردد.

بازپرداخت بدهی خارجی دولت، نیازمند تراز مثبت حساب تجاری و مالی می‌باشد اما با وابستگی شدید سیستم مالیاتی به بخش خارجی، ایجاد مازاد در حساب تجاری از طریق کاهش واردات برای دستیابی به بودجه متعادل مشکلتر می‌باشد.

دولت غالباً در تأمین کسری، بیشتر بر تأمین مالی تورمی تکیه دارد تا درآمد معمولی و غیرتورمی. این امر ممکن است جواب این سؤال باشد که چرا کشورهایی که دارای بدهی سنگین می‌باشند به تجربه کردن نرخهای بالای تورم گرایش دارند البته به جز در مواردی که آنها به دریافت کمک خارجی جهت وارداتشان ادامه می‌دهند (کشور فیلیپین) و یا می‌خواهند ساختار مالیاتی را جدا از وابستگی به واردات تغییر دهند (کشور شیلی).

یک کشور در صورت داشتن بدهی خارجی سنگین باید سیستم مالیاتی خود را به دور از وابستگی مستقیم یا غیرمستقیم بر واردات بازسازی نماید. مالیات بر کالاهای غیرتجاری و بر درآمد و دارایی باید جانشین مالیاتهای مربوط به واردات شوند. بخصوص در این موارد مؤسسات دولتی بجای تحمیل مخارج بر بودجه دولت، باید منبع اصلی

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

درآمد دولت محسوب گردند.

درآمد مالیاتی و سیاستهایی در خصوص تورم

زمانیکه دولت جهت تأمین مالی بخشی از مخارج خود از طریق انتشار پول، در تورم سهیم می‌گردد، به طرق مختلف بر درآمد مالیاتی تأثیر می‌گذارد. در کشورهای در حال توسعه که وصول مالیات بر درآمد تصاعدی سیستم عملکرد نقدی حائز اهمیت نمی‌باشد، مالیاتهای ویژه نقش مهمی ایفاء می‌کنند و وقفه در وصول عمدتاً قابل ملاحظه و تورم اثر منفی روی درآمد مالیاتی واقعی دارد.

در این کشورها اهرمهای مالی از وسعت عمل کمی برخوردار می‌باشند و اثر تورم بر درآمد مالیاتی بطور کاملاً آشکاری منفی است. وجود وقفه در وصول برای کل پرداخت‌های مالیاتی بر این موضوع اشاره دارد که تحت وضعیت تورم زیان واقعی درآمد، یعنی عملکرد مستقیم نرخ تورم، میزان وقفه و سطح اولیه مالیات برای دولت وجود دارد. هرچه وقفهٔ وصول طولانی‌تر و نرخ تورم بالاتر باشد، درصد کاهش در سطح مالیات از تورم بیشتر است. اثر وقفه‌های متفاوت و نرخهای تورم بر ارزش واقعی یک واحد از درآمد مالیاتی را می‌توان از طریق ضرب کردن آن واحد $1/(1+P)n$ برآورد نمود که در اینجا P نرخ ماهانه تورم و n وقفه وصول ماهانه می‌باشد. با فرض اینکه کشش سیستم مالیاتی واحد باشد اثر تورم بر بار مالیاتی را می‌توان از طریق حل معادله زیر محاسبه نمود:

$$T^x = \frac{T_0}{(1+P)^n} = \frac{T_0}{(1+x)^{n/12}}$$

که در اینجا T_0 نشان‌دهندهٔ نسبت درآمد مالیاتی به درآمد ملی در صورتیکه تورم مساوی صفر باشد، T این نسبت را در زمانی که تورم مساوی است نشان می‌دهد و n نشان وقفهٔ وصول است. در حالیکه p و x به ترتیب نرخ تورم ماهانه و سالانه می‌باشد.

در کشورهایی که میانگین وقفه برای کل سیستم طولانی، نرخ تورم و نرخ مالیات، بالاتر باشد زیان مطلق درآمد که بعنوان نسبتی از درآمد ملی اندازه‌گیری می‌شود، بیشتر خواهد بود. بطور مثال در کشوری که نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی مساوی ۳۰ درصد باشد با نرخ تورم ۴۰ درصد در سال و با وقفه دوماهه، زیان آن ۱/۶ درصد GDP خواهد بود و در صورتیکه میانگین وقفه ۶ ماه باشد ۴/۶ درصد GDP خواهد بود (به جدول شماره یک پیوست مقاله مراجعه شود).

کشوری با ۶ ماه وقفه و با نرخ تورم ۱۰۰ درصد در سال با زیانی معادل ۹ درصد از GDP اولیه مواجه می‌گردد.

در جدول شماره یک پیوست نتایج حاصل از حل معادله بالا برای موقعیت‌هایی که نسبت مالیاتی در تورم صفر از ۱۰٪ تا ۴۰ درصد GDP متفاوت است و وقفه وصول که از ۲ ماه تا ۸ ماه می‌باشد، برآورد شده است.

این جدول نشانگر آن می‌باشد که چگونه یک کشور به سرعت با نرخ سنگین مالیاتی (در وضعیت تورم صفر) و وقفه وصول قابل ملاحظه می‌تواند در زمان افزایش نرخ تورم، رکود چشمگیری در سطح مالیات خود تجربه نماید.

بر اساس برآوردی که برای تعداد کمی از کشورهایی که در طول سالها، میانگین وقفه برای کل سیستم مالیاتی صورت گرفته است، وقفه موجود بین ۴ تا ۶

ماه متفاوت است. (آرژانتین، جامائیکا و مراکش) درآمد وسیع مالیاتی با سیاستهایی همراه می‌باشد که نرخ تورم یا میزان وقفه در وصول را (بویژه در زمان بالا بودن سطح مالیات در تورم صفر) کاهش می‌دهد.

در برنامه‌های تثبیت اقتصادی آرژانتین، بولیوی و اسرائیل که به (Heterodox) مصطلح است این اثر افزایش‌دهنده درآمد به همراه کندی نرخ تورم از اهمیت زیادی برخوردار بود. بدین ترتیب اگر دولت گامهای موفقیت‌آمیزی در جهت کاهش اثر تورم بر سیستم مالیاتی بردارد افزایش مالیات در نسبت T به GDP همراه با یک کاهش در تورم، کوچکتر بنظر می‌رسد، مگر آنکه نرخ تورم بسیار بالا بوده باشد. بطور مثال در برزیل اثر برنامه (Cruzado) بر نسبت درآمد مالیاتی به GDP کمتر از سایر کشورها بود زیرا برزیل در غلبهٔ سیستم مالیاتی خود بر اثرات منفی تورم نسبت به سایر کشورها موفق‌تر بوده است. بدین ترتیب این موفقیت در طول برنامه (Crusado) یک عامل منفی محسوب می‌شد.

سطح درآمدهای مالیاتی متأثر از سیاستهای تورمی می‌باشد زیرا در مواقعی برخی از مالیاتهای غیرمستقیم (تنباکو، الکل و حتی سوخت) و عوارض واردات با نرخهای ویژه وضع می‌گردد. و بدلیل اینکه این نرخها هماهنگ با تورم تعدیل نشده‌اند در زمان افزایش قیمت‌ها، زیانهای درآمدی زیادی به دولت وارد می‌گردد.

تورم غالباً باعث افزایش بهای نرخ ارز می‌شود چرا که قبلاً با تغییر قیمتها تعدیل نشده‌اند. در صورتیکه دولت قیمتها را کنترل نماید و یا شاخص قیمت کاملاً قابل قبول نباشد (معرف کلی قیمت نباشد) نرخ رسمی تورم در نرخ حقیقی ایجاد وقفه می‌نماید.

بعلاوه تعداد کمی از کشورها از قیمتهای رسمی جهت تعیین ارزش واردات استفاده می‌نمایند. فهرستی از قیمت‌ها که تنها بصورت دوره‌ای تغییر می‌یابند برای مأموران گمرک تهیه گردیده است. این قیمتها برای تسهیل وظیفه تعیین ارزش واردات بکار می‌روند. با وجود تورم روند قیمتهای موجود در این لیستها - در مواقعی که باید اعمال گردند - وقفه‌هایی را بدنبال خواهند داشت. حتی اگر نرخ ارز بر اساس نرخ تورم تعدیل شده باشد.

نهایتاً قیمتها باید دارای فهرستهای تعیین‌شده‌ای باشند که بر اساس آن احتیاجات عمومی به کالاها یا خدمات قابل فروش، حتی در صورت عدم تعلق مالیات به آنها، برطرف گردد. نتیجه کلی آنکه این قیمتها متمایل به ایجاد وقفه در بین نرخهای تورم می‌باشند. حتی زمانی که میزان رسمی این نرخ از طریق کنترل قیمت، ارزیابی بالای نرخ ارز و غیره کاهش می‌یابد. مقامات این کشورها غالباً سعی بر آن دارند که از طریق عدم افزایش قیمت کالاهای عام‌المنفعه نرخ تورم را پایین نگه دارند. حتی زمانیکه در وقفه‌ها، این قیمتها در جهت شاخص قیمت قرار می‌گیرد، احتمالاً زیانهای واقعی درآمدی، بویژه در زمان بالا بودن تورم، در بین تعدیلات بوجود می‌آید.

این بحث که مربوط به کشورهای در حال توسعه می‌باشد، اثرات منفی درآمدی تورم بر درآمد مالیاتی را مشخص ساخته است. بدین ترتیب در صورتیکه کشوری تا حد زیادی به وصول مالیات بر درآمد در منبع با نرخهای تصاعدی وابسته باشد و در صورتیکه سرعت نرخ تورم تعدیل شود، کشور با افزایش درآمد حاصله از تورم به جای کاهش آن روبرو می‌شود. این موضوعی است که بسیاری از

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

کشورهای صنعتی در سالهای ۱۹۷۰ تجربه کردند و معمولاً با اصطلاح ارابه مالی در کشورهای صنعتی از آن یاد می‌شود. هنوز در مبنای این بحث نقطه کوری باقی مانده است. سیاستهای اقتصاد کلان که از اصل عدم وابستگی سیاست مالیاتی، تأثیرات نسبتاً مستقیم بر درآمد مالیاتی و بر مشمولیت کل سیستم مالیاتی پیروی می‌کند، حائز اهمیت می‌باشند.

درآمد مالیاتی و سیاستهایی در خصوص نرخ بهره

سیاستهای مربوط به نرخ بهره و مشکلات درآمدی مالیاتهای مستقیم از اهمیت فراوانی برخوردار می‌باشد. زمانیکه درآمد بهره از طریق مؤسسات مالی پرداخت می‌شود به سهولت توسط مأموران مالیاتی کنترل می‌گردد و این مالیاتی است که در منبع اخذ می‌گردد.

در بسیاری از کشورها درآمدهای حاصل از بهره، دومین منبع مالیات بر درآمد و دومین منبع درآمد مالیاتی بعد از مالیات دستمزدها محسوب می‌گردد. چنانچه دولت از سیاستهایی جهت تشویق پس‌اندازکنندگان به انتقال پس‌انداز مالی خود به مؤسسات مالی پیروی نماید، اثر مثبتی بر درآمد و نسبت مالیاتی خواهد داشت، گرچه دولتها سعی بر آن دارند تا نرخهای بهره را در سطحی حفظ نمایند که توجه پس‌اندازکنندگان را جلب نکنند و این امر بویژه در دوران تورم بالا صادق می‌باشد. تحت این شرایط خروج و انتقال تصاعدی پس‌اندازهای مالی از مؤسسات مالی به سوی کانالهای داخلی و خارجی که کشف آنها به عنوان منابع مالیاتی پیچیده می‌باشد، مشاهده می‌گردد. اینچنین مجاری غالباً دارای نتایج مالیاتی مهمی خواهند بود.

اولین کانال، مجرای غیررسمی مالی یا به اصطلاح بازار بورس می‌باشد. این بازارها در کشورهای در حال توسعه دارای اهمیت فراوانی می‌باشد (به Chandavarker - ۱۹۸۶ مراجعه شود). در اینجا اشخاص از طریق ارگانهای رسمی وام رد و بدل نمی‌کنند بلکه مستقیماً با یکدیگر به این عمل اقدام می‌کنند در نتیجه دولت بخشی از مبنای مالیاتی خود را از دست می‌دهد.

دوم آنکه بعضی اشخاص پس‌اندازهای خود را به سوی خرید کالاهای غیرمنقول و بادوام که نرخ بازدهی اسمی آن مشمول مالیات نمی‌باشد، انتقال می‌دهند. اینگونه کالاهای غیرمنقول برای کشور و همچنین سازمان مالیاتی گران تمام می‌شود.

سوم آنکه همانطوریکه در مورد اقتصاد متکی به دلار روند آن توضیح داده شد و در بسیاری از کشورها مشاهده می‌شود روند دلاریزه شدن و یا جانشینی پول در جریان توسط پس‌اندازکنندگان عملاً بصورت نگهداری اسکناس دلاری تبدیل گردیده است. این امر امتیازی را که مقامات پولی کشور جهت ضرب پول می‌گیرند و آنرا به سیستم خزانه فدرال «ایالات متحده» واگذار می‌نماید کاهش می‌دهد.

بررسی اخیر هیئت خزانه دولت فدرال ایالات متحده نشانگر این مطلب می‌باشد که احتمالاً بخش زیادی از کل اسکناسهای دلاری در گردش در خارج از ایالات متحده قرار گرفته است. طبق برآورد تعدادی از کارشناسان اقتصادی کل میزان اسکناسهای دلاری کشور آرژانتین در سالهای اخیر معادل ۵ میلیارد دلار بوده است. در این کشور و بعضی کشورهای دیگر بر حسب معمول پرداختهای معاملات مربوط به کالاهای غیرمنقول بر حسب دلار آمریکا انجام

می‌گیرد و بدین ترتیب فرار مالیاتی در انتقالات دارائی تسهیل می‌گردد.

چهارم آنکه زمانیکه نرخ واقعی بهره (بعد از تعلق مالیات) قابل ملاحظه نباشد در افراد این انگیزه قوت می‌گیرد که پول خود را از کشور خارج نمایند. در این مورد مبنای مالیاتی ضرورتاً به کشور دیگر منتقل می‌شود. بعلاوه زمانیکه دولت نتواند از منابع داخلی استفاده نماید تکیه‌اش بر وام خارجی بیشتر خواهد شد و در نتیجه بدهی خارجی کشور افزایش می‌یابد. بدین ترتیب فرار سرمایه و بدهی خارجی در حال رشد دو جنبه از این مسأله می‌باشد.

از آنجائیکه بر طبق قرارداد پرداختهای بهره بدهی خارجی درازمدت درکشورهای بدهکار معاف از مالیات می‌باشد (در صورتیکه کشورهای بستانکار می‌توانند درآمد بانکهای تجاری که بهره دریافت نموده‌اند را مشمول مالیات سازند)، این امر انتقال بیشتر مبنای مالیاتی را در بر خواهد داشت. این انتقال با میزان بدهی خارجی نسبت مستقیم دارد. اکنون در بعضی کشورها این انتقال بخش عمده‌ای از مبنای مالیاتی را در بر می‌گیرد. در صورتی که درآمدهای بهره بطور فزاینده‌ای از مبنای مالیاتی حذف گردد، کسورات بهره توسط بدهکاران بصورت تحمیل هزینه عمده بر درآمد مالیاتی ادامه می‌یابد. در این شرایط پرداخت‌کنندگان جهت تعیین درآمدهای مشمول مالیات خود این پرداختها را بطور کامل از درآمدهای ناخالص خود کسر می‌کنند. حتی زمانیکه آنها از بازار بورس کشورهای خارجی وام می‌گیرند به همین روش عمل می‌نمایند.

پس‌اندازکنندگان بسیاری از کشورهای در حال توسعه پول خود را به ایالات متحده انتقال می‌دهند، زیرا در آنجا می‌توانند ادعا کنند که به عنوان یک فرد غیرمقیم خارجی معاف از مالیات و یا دارای مصونیت مالیاتی هستند. این افراد در مواقعی ممکن است به مؤسسات وامهایی بدهند و از طریق بانکهای خارجی در کشور خود حسابهای آنها را کنترل نمایند، مالیات متعلقه بعداً از بهره پرداختی توسط این شرکتها قابل کسر می‌باشد. تشکیلات مالیاتی کشورهای در حال توسعه دارای منابعی جهت اثبات این نکته که آیا کسورات ادعا شده حاصل از گزارش شرکتها برابر با درآمدهای بهره توسط دریافت‌کنندگان آنست، نمی‌باشند. حتی زمانیکه این پرداختها در کشور انجام گردد.

در بیشتر کشورهای در حال توسعه (و توسعه یافته) سیاست کنترل بدهی، یک سیاست اقتصاد کلان محسوب می‌گردد، که مبنای مالیاتی را کاهش می‌دهد. در بسیاری از موارد جهت تشویق مردم به حفظ اوراق قرضه دولتی با نرخ بهره‌های پایین، دولت با معافیت مالیاتی آن موافقت می‌نماید. از آنجائیکه میزان بدهی دولت بعنوان بخشی از درآمد ملی افزایش می‌یابد و بر میزان پس‌اندازهای خصوصی سرمایه‌گذاری شده در این اوراق قرضه (معاف از مالیات) روز بروز افزوده می‌گردد، مبنای مالیاتی کاهش بیشتری می‌یابد.

ملاحظات نهایی

در این بخش جنبه‌ای از مالیات مورد بررسی قرار گرفته است که در ادبیات اقتصادی به عنوان عوامل مؤثر در نسبت مالیاتی، به مفهوم اثر سیاستهای اقتصاد کلان بر درآمد مالیاتی، تا حد زیادی نادیده پنداشته شده است. سیاستهای متفاوتی مورد بحث قرار گرفته است که سیاستهای مربوط به نرخ ارز و محدودیتهای تجاری، بازار مالی و مالیه تورمی از آن جمله است.

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

این سیاستها تعیین‌کننده‌های مهم درآمد مالیاتی هستند. گرچه تنها سیاستهایی نیستند که دارای اینگونه اثرات می‌باشند اما در زمره مهمترین سیاستها محسوب می‌گردند.

در تحلیل جامعتری اثرات سایر سیاستها نیز مورد بحث قرار گرفته است. بطور مثال سیاستهای قیمت‌گذاری که کاهش‌دهنده سود مؤسسات خصوصی هستند و مالیات بر سود را کاهش می‌دهند. سیاستهای مربوط به دستمزدها که آنرا در سطحی بالا یا پایین‌تر از سطح بدون کنترل آن حفظ می‌کند، دارای اثرات مثبت یا منفی بر مالیات دستمزد و اثرات منفی و یا مثبت بر مالیات سود است. همچنین از آنجائیکه دستمزدهای بالا باعث بیکاری بیشتر می‌شود تعدادی اثرات اضافی منفی نمایان می‌گردد. قوانین کنترل اجاره که کاهش‌دهنده درآمدهای حاصل از اجاره می‌باشد، ممکن است مبنای مالیاتی مالیات بر درآمد و مالیات بر دارائی را کاهش دهند. یک بخش وسیع از شرکتهای دولتی که بعلت سیاستهای قیمت‌گذاری یا سایر سیاستها بخش وسیع تحصیل منافع نمی‌نمایند و این امر خود موجب کاهش نسبت مالیاتی خواهد گردید.

مثالهای مذکور نشان‌دهندهٔ موضوع مهم و پیچیده‌ای می‌باشد که نیاز به توجه بیشتری نسبت به گذشته دارد. این مثالها همچنین نشان‌دهندهٔ آن است که کشورهایی که خواهان افزایش نسبت مالیاتی خود از طریق اصلاح مالیاتی می‌باشند، چنانچه بطور همزمان سیاستهای اقتصادی را که بطور وسیع خنثی‌کنندهٔ آثار مثبت اصلاحات مالیاتی است تعقیب نمایند، آثار بالقوه تغییرات سیاست مالیاتی و بهبود سازمان مالیاتی را از دست خواهند داد. در اینگونه موارد کسانی که وظیفهٔ اصلاح مالیاتی را بعهده گرفته‌اند بعلت عدم موفقیت مورد انتقاد قرار می‌گیرند. یقیناً اصلاح مالیاتی در خصوص افزایش درآمد در یک محیط باثبات و یا در حال بهبود اقتصاد کلان، از موفقیت بسیار زیادی برخوردار می‌باشد.

در صورت عدم وجود ثبات اقتصادی، اصلاح مالیاتی باید در جهت مصونیت سیستم مالیاتی نسبت به شوکهای منفی حاصل از سیاستهای اقتصادی قرار بگیرد. بطور مثال در شرایطی که بدهی سنگین خارجی، حجم واردات را کاهش می‌دهد و یا در جایی که دولت سعی در حفظ سیاست ارزیابی بالای نرخ ارز دارد، کاهش وابستگی نظام مالیاتی بخش خارجی مطلوب خواهد بود. بطور کلی در صورتیکه شرایط اقتصادی بطور کامل در نظر گرفته نشود، اصلاح مالیاتی را نمی‌توان بخوبی انجام داد.

در این بحث سیاستهای مختلف اقتصاد کلان بطور مجزا مورد بحث قرار گرفته است و اثرات هر یک از آنها بر درآمد مالیاتی مشخص گردیده است. گرچه این روش تحلیل جزئی برای بررسی وضعیتهای واقعی مناسب نخواهد بود. در واقع ممکن است اثرات سیاستهای بحث شده در فوق مشترکاً ایجاد شده و بر یکدیگر تأثیر بگذارند. بطور مثال فرض کنید کاهش ارزش برابری پول، شاید به دلیل تعدیل شاخصهای اقتصادی منجر به تورم گردد، در چنین وضعیتی ممکن است اثر مثبت این کاهش بر درآمد مالیاتی از طریق اثر منفی تورم تا اندازه‌ای خنثی گردد، در نتیجه در زمان استفاده از این تحلیل در یک وضعیت واقعی جهانی، باید به عملکرد متقابل سیاستها توجه نمود.

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

نمودار ۱- میزان تورم و درآمد حاصل از سیستم مالیاتی (نسبت‌های کل درآمد مالیاتی به تولید ناخالص‌داخلی)

x	$T = 0.1$ $n = 2$	$T = 0.1$ $n = 4$	$T = 0.1$ $n = 6$	$T = 0.1$ $n = 8$	$T = 0.2$ $n = 2$	$T = 0.2$ $n = 4$	$T = 0.2$ $n = 6$	$T = 0.2$ $n = 8$
5	0.099	0.098	0.098	0.097	0.198	0.197	0.195	0.191
10	0.098	0.097	0.095	0.091	0.197	0.194	0.191	0.188
15	0.098	0.095	0.093	0.091	0.195	0.191	0.187	0.182
20	0.097	0.094	0.091	0.089	0.194	0.188	0.183	0.177
25	0.096	0.093	0.089	0.086	0.193	0.186	0.179	0.172
30	0.096	0.092	0.088	0.084	0.191	0.183	0.175	0.168
35	0.095	0.090	0.086	0.082	0.190	0.181	0.172	0.164
40	0.095	0.089	0.085	0.080	0.189	0.179	0.169	0.160
45	0.094	0.088	0.083	0.078	0.188	0.177	0.166	0.156
50	0.093	0.087	0.082	0.076	0.187	0.175	0.163	0.153
60	0.092	0.085	0.079	0.073	0.185	0.171	0.158	0.146
70	0.092	0.084	0.077	0.070	0.183	0.168	0.153	0.140
80	0.091	0.082	0.075	0.068	0.181	0.164	0.149	0.135
90	0.090	0.081	0.073	0.065	0.180	0.161	0.145	0.130
100	0.089	0.079	0.071	0.063	0.178	0.159	0.141	0.126
120	0.088	0.077	0.067	0.059	0.175	0.154	0.135	0.118
140	0.086	0.075	0.065	0.056	0.173	0.149	0.129	0.112
160	0.085	0.073	0.062	0.053	0.171	0.145	0.124	0.106
180	0.084	0.071	0.060	0.050	0.168	0.142	0.120	0.101
200	0.083	0.069	0.058	0.048	0.167	0.139	0.115	0.096
250	0.081	0.066	0.053	0.043	0.162	0.132	0.107	0.087
300	0.079	0.063	0.050	0.040	0.159	0.126	0.100	0.079
350	0.078	0.061	0.047	0.037	0.156	0.121	0.094	0.073
400	0.076	0.058	0.045	0.034	0.153	0.117	0.089	0.068
450	0.075	0.057	0.043	0.032	0.151	0.113	0.085	0.064
500	0.074	0.055	0.041	0.030	0.148	0.110	0.082	0.061

x	$T = 0.3$ $n = 2$	$T = 0.3$ $n = 4$	$T = 0.3$ $n = 6$	$T = 0.3$ $n = 8$	$T = 0.4$ $n = 2$	$T = 0.4$ $n = 4$	$T = 0.4$ $n = 6$	$T = 0.4$ $n = 8$
5	0.268	0.265	0.293	0.290	0.397	0.394	0.390	0.387
10	0.295	0.291	0.286	0.282	0.394	0.394	0.381	0.375
15	0.293	0.286	0.280	0.273	0.391	0.391	0.373	0.364
20	0.291	0.282	0.274	0.266	0.388	0.388	0.365	0.354
25	0.289	0.278	0.268	0.259	0.385	0.385	0.358	0.345
30	0.287	0.275	0.263	0.252	0.383	0.383	0.351	0.336
35	0.285	0.271	0.258	0.246	0.380	0.380	0.344	0.327
40	0.284	0.268	0.254	0.240	0.378	0.378	0.338	0.320
45	0.282	0.265	0.249	0.234	0.376	0.376	0.332	0.312
50	0.280	0.262	0.245	0.229	0.374	0.374	0.327	0.305
60	0.277	0.256	0.237	0.219	0.370	0.370	0.316	0.292
70	0.275	0.251	0.230	0.211	0.366	0.366	0.307	0.281
80	0.272	0.247	0.224	0.203	0.363	0.363	0.298	0.270
90	0.270	0.242	0.218	0.196	0.359	0.359	0.290	0.261
100	0.267	0.238	0.212	0.189	0.356	0.356	0.283	0.252
120	0.263	0.231	0.202	0.177	0.351	0.351	0.270	0.236
140	0.259	0.224	0.194	0.167	0.346	0.346	0.258	0.233
160	0.256	0.218	0.186	0.159	0.341	0.341	0.248	0.212
180	0.253	0.213	0.179	0.151	0.337	0.337	0.239	0.201
200	0.250	0.208	0.173	0.144	0.333	0.333	0.231	0.192
250	0.243	0.198	0.160	0.130	0.325	0.325	0.214	0.174
300	0.238	0.189	0.150	0.119	0.317	0.317	0.2(x)	0.159
350	0.233	0.182	0.141	0.110	0.311	0.311	0.189	0.147
400	0.229	0.175	0.134	0.103	0.306	0.306	0.179	0.137
450	0.226	0.170	0.128	0.096	0.301	0.301	0.171	0.128
500	0.223	0.165	0.122	0.091	0.297	0.297	0.163	0.121

ماخذ : تانزی سال ۱۹۷۸

۱ - x نماینده نرخ تورم سالانه است

T نماینده نسبت کل درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در وضعیت نرخ تورم صفر است .

n نماینده میانگین وقفه وصول برای سیستم مالیاتی می باشد .

اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره های پیشین

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 و توصیف ارائه‌شده به هردوی آن‌ها مربوط می‌گردد. ضمناً همهٔ پانوشته‌ها از مترجم است.

سود سهام استنباطی CONSTRUCTIVE DIVIDEND

پرداخت‌های مختلفی اعم از نقدی یا جنسی که شرکت‌ها ممکن است به نفع سهامداران یا اشخاص وابسته به عمل آورند، بی آن که عنوان سود سهام بر آن‌ها اطلاق شده باشد، در حالی که این عمل ممکن است بر حسب قانون مالیاتی توزیع سود شناخته شده و از حیث مالیاتی با آن مانند سود سهام رفتار شود. در مورد این پرداخت‌ها گاهی اصطلاح سود سهام استنباطی و یا توزیع سود پنهان به کار می‌برند. چنین توزیع درآمدی ممکن است به عنوان رقم قابل کسر در محاسبهٔ سود مشمول مالیاتِ شرکت پرداخت‌کننده پذیرفته نشود و مراجع مالیاتی می‌کوشند هرگونه مالیات تکلیفی را که شرکت در صورت توزیع سود سهام بر عهده می‌داشت، وصول کنند. شرکت پرداخت‌کننده ممکن است تحت عنوان تأخیر در پرداخت مالیات و یا به سبب گریز مالیاتی جریمه شود.

انواع پرداخت‌هائی که ممکن است به عنوان سود سهام استنباطی شناخته شود مشتمل است بر مبالغ پرداخت شده به یک شرکت وابسته بابت کالا و خدمات که زائد بر بهای متداول بین مؤسسات مستقل از یکدیگر باشد، و بهرهٔ زیادِ پرداختی به سهامداران، و تأدیه وام و پیش‌پرداخت به ایشان. عنوان مذکور همچنین ممکن است شامل بهرهٔ پرداختی بابت انواع خاصی از وام شناخته شود که بر حسب قوانین داخلی کشور متبوع شرکتِ پرداخت‌کننده مشمول حالت توزیع سود تلقی گردد. این گونه مقررات به

خاطر آن وضع می‌شود که از تفویتِ مالیات بر اثر سرمایه‌گذاری رقیق یا پنهان [1] جلوگیری به عمل آید. چنین وام‌هائی ممکن است به صورت «وام قابل تبدیل» (یعنی دارای قابلیت تبدیل به سهام در مراحل معین) یا «وام مشارکت» (یعنی وامی که میزان بهرهٔ آن منوط به سوددهی شرکت باشد) و یا وامی باشد که از درصد معینی نسبت به کل سرمایه شرکت تجاوز نماید.

تلقی این گونه پرداخت‌ها به عنوان سود سهام استنباطی ممکن است آثاری روی دریافت‌کنندگان مقیم خارج داشته باشد. همچنین رفتار مورد بحث ممکن است در ارتباط با مقررات قراردادهای مالیاتی مربوط اثر داشته باشد، به این معنی که اگر قرارداد مورد بحث نرخ نازلی برای مالیات تکلیفی منظور کرده باشد، چنین نرخی ممکن است در شرایط تلقی سود سهام یاد شده به مرحلهٔ عمل گذارده نشود.

مالکیت استنباطی CONSTRUCTIVE OWNERSHIP
(شناسائی مالکیت بر حسب استنباط از اوضاع و احوال)

مؤدی را می‌توان مالک اموال یا سهامی دانست که تعلق آن‌ها به وی تنها به طور غیرمستقیم بوده باشد (فرضاً در صورتی که وی ذینفع یک تراست [2] یا سهامدار یک شرکت شخصیِ تحت کنترل [3] باشد، دارائی‌ها یا سهام متعلق به تراست یا شرکت شخصیِ تحت کنترل ممکن است به عنوان دارائی خود او تلقی شود).

---

۱. سرمایهٔ شرکت ممکن است از طریق فروش سهام و یا اخذ وام تأمین شود، که معمولاً شرکت‌ها ترکیبی از این دو حالت را اتخاذ می‌نمایند. اگر نسبت سرمایهٔ سهامی شرکت به سرمایهٔ استقراضی آن نازل باشد، در چنین حالتی از اصطلاح سرمایه‌گذاری رقیق (Thin capitalization) استفاده می‌شود. در چنین حالتی احتمال بسیار وجود دارد که تأمین‌کنندهٔ وام، شرکاء شرکت باشند که به این ترتیب در واقع دست به نوعی سرمایه‌گذاری پنهان زده‌اند. چنین کاری می‌تواند برخی مزایای مالیاتی برای ایشان پدید آورد که معمولاً به عنوان نوعی ترفند قانونی مالیاتی با آن مقابله می‌شود.

۲. در مورد مفهوم تراست و ذینفع آن به شناسهٔ: Trust ← Arrangement, deed of در صفحات ۳۶-۳۴ شمارهٔ ششم مجلهٔ مالیات مراجعه شود.

۳. در مورد مفهوم «کنترل» و «شرکت تحت کنترل» به شناسه‌هائی که در صفحات آتی همین بخش تحت عناوین مذکور خواهد آمد، مراجعه شود. منظور از «شرکت شخصی» شرکتی است که قسمت اعظم سهام آن به مؤدی مالیاتی واحدی متعلق باشد.

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

شاخص قیمت‌های مصرفی CONSUMER PRICE INDEX (CPI)

این شاخص به عنوان معیار اندازه‌گیری نرخ تورم در یک کشور به کار می‌رود. شماری از کشورها نرخ تورم سالانهٔ خود را عمدةً با توجه به تغییر شاخص متوسط قیمت‌های مصرفی در یک سال تقویمی [1] نسبت به سال ماقبل تعیین می‌نمایند. این کشورها از شاخص رسمی قیمت‌های مصرفی به منظور اصلاح و تعدیل موارد زیر جهت جبران تورم استفاده می‌کنند: حقوق و دستمزد، ارزش دفتری دارائی‌های ثابت شغلی، لایه‌ها یا طبقات درآمدی مشمول مالیات، و تشخیص سود شرکت‌ها و ارزش ویژهٔ دارائی‌های آن‌ها در ارتباط با مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش ویژهٔ دارائی‌های مذکور. از شاخص یاد شده همچنین به منظور تعدیل نرخ برابری ارزهای تحت کنترل این کشورها در برابر دلار ایالات متحدهٔ آمریکا، جهت جبران تورم داخلی، استفاده به عمل می‌آید.

مالیات بر مصرف CONSUMPTION TAX

هدف از وضع مالیات بر مصرف، عموماً آن است که بر مصرف نهائی کالاها و خدمات تعلق گیرد. مالیات مذکور ممکن است سلسلهٔ گسترده‌ای از کالاها را در بر گیرد و یا بر کالاهای معینی وضع شود که گونهٔ مهم آن مالیات مستقیم بر مشروبات الکلی، دخانیات، بنزین و وسایط نقلیه است و در برخی از کشورها شامل فراورده‌های وارداتی نیز می‌شود.

فلات قاره CONTINENTAL SHELF

بخش کم‌عمق بستر دریا و زیرکف دریا است که تحت آب‌های مجاور ساحل در وراءِ آب‌های سرزمینی یک کشور قرار دارد (این منطقه تا عمق دویست متر از سطح دریا قابل امتداد است و حتی می‌تواند از آن هم فراتر رود و این در صورتی است که بهره‌برداری از منابع طبیعی مربوط امکان‌پذیر باشد). در موارد ضرورت برخی از دولت‌ها با ترسیم مرز نسبت به تعیین حدود فلات قارهٔ خود اقدام نموده‌اند. تلقی فلات قارهٔ خارج از آب‌های سرزمینی دولت‌ها به عنوان جزئی از قلمرو ایشان مقبولیت عام جهانی ندارد، اما حقوق بین‌الملل پاره‌ای حقوق نظیر اکتشاف و بهره‌برداری از منابع طبیعی را به دولت

---

۳. سال تقویمی در کشورهائی که از سالنمای میلادی استفاده می‌کنند، روز ۳۱ دسامبر پایان می‌پذیرد. بدیهی است چنین عنوانی اگر در مورد کشورهای دیگر به کار رود، سال تقویمی در روز آخر سال غیرمیلادی مرسوم آنها خاتمه‌یافته تلقی خواهدشد.

ساحلی اعطاء نموده است.

مقررات مالیاتی دولت‌ها خود به خود فعالیت‌های انجام شده در فلات قارهٔ ایشان را شامل نمی‌شود، اما دولت‌ها روز به روز بیش‌تر نسبت به وضع مالیات بر درآمد حاصل از فعالیت‌های مربوط به بهره‌برداری از منابع طبیعی فلات قاره و خدمات مرتبط با آن اقدام می‌نمایند. مالیات عمومی فروش و مالیات‌های غیرمستقیم نیز ممکن است بر موارد ارائه شده در فلات قاره نیز تعمیم داده شود. برخی اوقات حق دولت‌ها دائر بر وضع مالیات در ارتباط با فلات قاره در قراردادهای مالیاتی آنان صریحاً قید می‌شود.

استمرار شغلی، دوام کسب و کار CONTINUITY OF BUSINESS

در بسیاری از نظام‌های مالیاتی، استفاده از حق انتقال زیان سنواتی به سال‌های آتی، منوط به دوام و ادامهٔ کسب و کار مربوطهٔ مؤدی است. قاعدهٔ عام در این زمینه آن است که زیان، در ارتباط با تجارت واحد و مستمر قابل انتقال است.

استمرار مالکیت CONTINUITY OF OWNERSHIP

این اصطلاح از جمله در ارتباط با تغییر مالکیت کسب و کار و تجارت - فرضاً بر اثر انتقال یا ادغام - به‌کار می‌رود. به عنوان نمونه، در شماری از کشورها حق نقل زیان به سنوات آتی از میان خواهد رفت، مگر این که حداقل ضوابط مربوط به استمرار مالکیت رعایت شده باشد.

سازندهٔ قرار و مداری ← معاملهٔ رفت و برگشت CONTRACT MANUFACTUREER → ROUND TRIP TRANSACTION

این اصطلاح در ارتباط با سوءاستفادهٔ بالقوه به شکل قیمت‌گذاری انتقالی[1] به کار می‌رود، به این صورت که یک شرکت مادر [2] دارائیِ غیرملموسی [3] را ایجاد نموده و حق بهره‌برداری از آن را به

---

۱. در مورد مفهوم این اصطلاح به مقالهٔ «قیمت‌گذاری انتقالی» در شمارهٔ چهارم مجلهٔ مالیات رجوع شود.

۲. شرکتی است که تمام یا بخش عمدهٔ سرمایهٔ شرکت یا شرکت‌های دیگر را دارا باشد.

۳. نظیر علائم تجارتی، حق مؤلف، حق اختراع و نظایر آن‌ها که وجود فیزیکی نداشته و قابل لمس و رؤیت نمی‌باشند.

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

سازندهٔ وابسته به خود که مقیم قلمرو مالیاتی نازلی [1] می‌باشد، انتقال می‌دهد. آنگاه سازنده، که او را سازندهٔ قرار و مداری نیز می‌نامند، دارائی غیرملموس فوق را برای ساخت دارائی ملموسی به کار برده و حاصل را مجدداً به شرکت مادر جهت فروش به مشتریان نهائی، می‌فروشد.

مساهمت، سهم الزامی از هزینه‌های معین CONTRIBUTION

روشی است برای تحصیل درآمد عمومی و فرق آن با مالیات از این جهت است که مالیات بر اساس مقررات قانونی به منظور کسب درآمد برای تأمین مالیِ «نیازهای عمومی اجتماعی» (نظیر هزینه‌های مربوط به نیروهای مسلح، بخش‌های سازمان اداری، قوهٔ قضائیه و غیره) وضع می‌شود، حال آن که وجوه لازم برای تأمین مالیِ «نیازهای گروهیِ تعاونی» (مانند مسائل آموزشی، علمی، فرهنگی، بهداشتی، بیمهٔ بازنشستگی و از کار افتادگی، مراقبت از کودکان، امور ورزشی و غیره) از طریق مساهمتِ مورد بحث فراهم می‌آید. [2]

تجزیه و تحلیل سهم سود CONTRIBUTION ANALYSIS

هرگاه در موارد مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی از روش تقسیم و تفکیک سود [3] استفاده شود، تجزیه

در مقابل دارائی ملموس قرار دارد مانند انواع فراورده‌ها و کالاها.

۱. منظور کشور یا ایالت جزء فدرال یا منطقهٔ وابستهٔ معینی است که در آن مقررات مالیاتی سبک، و بار مالیاتی نازل باشد.

۲. سهمی که کارگر و کارفرما به صندوق بیمه‌های اجتماعی می‌پردازند، و یا وجوهی که از حقوق کارمند بابت پرداخت به صندوق بازنشستگی کسر می‌شود و آنچه مؤسسه محل استخدام کارمند از همین بابت می‌پردازد، و موارد مشابهی از این گونه تماماً از مصادیق مساهمت مود بحث به شمار می‌روند. وجه مشترک مصادیق این مقوله الزامی بودن آن‌ها از یک سو و ارتباطشان به تأمین هزینه‌های لازم به سود گروه معین، از سوی دیگر می‌باشد. حال آن که مالیات‌ها با این که از حیث الزامی بودن شبیه «مساهمت» هستند، اما بر حسب روال معمول مورد مصرف عام دارند و از محل آن‌ها برای تأمین کلیه هزینه‌های عمومی دولت استفاده می‌شود.

۳. در مورد مفهوم این اصطلاح به شناسهٔ روش سود معاملات مستقل ← روش‌های چهارم در صفحهٔ ۳۴ شمارهٔ ششم مجلهٔ مالیات رجوع شود.

و تحلیل سهم سود به معنی آن خواهد بود که سود کل بین مؤسسات وابسته به یکدیگر تسهیم شود و این محاسبه بر اساس ارزش نسبی نقشی انجام پذیرد که هر یک از مؤسسات دخیل در «معاملهٔ کنترل شده» [1] ایفاء نموده‌اند. این تجزیه و تحلیل به یاری اطلاعات بازار تکمیل می‌شود، اطلاعاتی که نشان می‌دهد مؤسسات مستقل از یکدیگر سود حاصل در شرایط مشابه را به چه ترتیب بین خود تقسیم می‌کنند.

کنترل CONTROL

این اصطلاح به دو گونه به کار می‌رود:

- «کنترل» ممکن است به معنی ترتیبات مربوط به الزام مؤدی نسبت به اجرای تعهدات مالیاتی به کار رود. به این ترتیب اقدامات اتخاذ شده جهت جلوگیری از گریز مالیاتی و کشف و مجازات آن را می‌توان به عنوان «کنترل» توصیف نمود.

- «کنترل» همچنین ممکن است به مفهوم توانائی یک شخص جهت واداشتن دیگری به اقدام در جهت خواستهٔ وی، و نیز به معنی اعمالِ این توانائی به کار رود. استفاده از «کنترل» توسط شخصی نسبت به شخص دیگر ممکن است افراد و شرکت‌ها را قادر سازد که از انجام تعهد مالیاتی اجتناب نمایند و یا میزان آن را کاهش دهند. به این ترتیب در موردی که شرکتی شرکت دیگر را تحت کنترل دارد، علی‌القاعده می‌تواند قیمت معاملات انجام شده با شرکت مورد کنترل را به نحوی تعیین کند که برای خود سودی نشان ندهد (و از این راه از بار سنگین مالیات کشور محل اقامت خود بگریزد) و سود را به حساب شرکت تحت کنترل انتقال دهد.

اگر شرکت تحت کنترل در کشور فاقد مالیات و یا با مالیات نازل مقیم باشد، سود حاصل با این شیوه می‌تواند از مالیات بگریزد و یا مالیاتی کم‌تر از آنچه در صورت نبود این حالت جاری می‌بود، به آن تعلق خواهد گرفت. بنا به این جهات، اغلب قوانین مَفهوم «کنترل» یا «تحت کنترل» را در اوضاع و احوال مختلف تعریف کرده‌اند. این تعاریف بر حسب کشورهای مختلف و شرایط گوناگون، تفاوت می‌کند. معمولاً شرکتی را کنترل‌کنندهٔ شرکت دیگری می‌شناسند که بیش از ۵۰ درصد از سهام حائز حق رأی شرکت دوم را مالک باشد. اما برخی کشورهای دیگر مالکیت درصد کمتری از سهام - محتملاً ۲۵ درصد - را به عنوان ضابطهٔ وجود کنترل کافی می‌دانند. تعاریف گسترده‌تر دیگری از کنترل نیز ممکن است به کار رود.

همچنین شناسهٔ Arm's length principle در صفحهٔ ۳۳ شمارهٔ ۶ مجلهٔ مالیات، و شناسهٔ

---

۱. به شناسه «معامله کنترل شده» که کمی بعد در همین بخش آمده است، مراجعه شود.

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

Controlled foreign company در سطور بعدی همین شماره ملاحظه شود.

CONTROL COSTS → HEAD OFFICE EXPENSES
هزینه‌های کنترل ← مخارج ادارهٔ مرکزی

شناسهٔ هزینه‌های مدیریت ← مخارج ادارهٔ مرکزی در صفحات ۳۷ـ۳۶ شمارهٔ دوم مجلهٔ مالیات ملاحظه شود.

CONTROLLED CORPORATION → CONTROL → CONTROLLED FOREIGN COMPANY (CFC)
شرکت تحت کنترل ← کنترل ← شرکت خارجی تحت کنترل

به شناسهٔ CONTROL در سطور فوق و همچنین شناسهٔ CONTROLLED FOREIGN COMPANY در سطور زیر مراجعه شود.

CONTROLLED FOREIGN COMPANY (CFC)
شرکت خارجی تحت کنترل

عنوان شخص حقوقی خارجی تحت کنترل یا شرکت خارجی تحت کنترل (اختصاراً CFC) عموماً در ارتباط با نظامی به کار می‌رود که جهت مقابله با پناه گرفتن درآمدها در شرکت‌های مقیم مناطق فاقد مالیات یا برخوردار از مالیات نازل، ابداع شده است. وجه مشخصهٔ اصلی این گونه نظام‌ها آن است که بخشی از درآمد پناه داده شده نزد شرکت‌های یاد شده را به سهامداران مقیم کشور ذی‌ربط منسوب می‌سازند، به این معنی که درآمد اکتسابی CFC به تناسب، پرداخت شده به سهامداران آن فرض می‌شود. نظام‌های مذکور این گونه انتساب منافع مورد بحث را فقط در صورتی انجام می‌دهند که سهامداران مقیم کشور اعمال‌کنندهٔ نظام CFC درجاتی از کنترل را نسبت به شرکت گردآورندهٔ منافع عملی سازند.

عموماً تنها پاره‌ای درآمدهای معین در قلمرو مقررات CFC قرار می‌گیرند، و آن درآمدهای منفی [۱] نظیر سود سهام، بهره و حق‌الامتیاز است که در ارتباط با ارائه خدمات یا خرید و فروش بین

---

۱. منظور درآمدی است که گیرندهٔ آن برای تحصیل همان درآمد فعالیتی مبذول نداشته باشد. در مقابل درآمد مثبت وجود دارد که صاحب درآمد به نحوی در کسب آن فعال بوده باشد.

شرکت‌های وابسته به یکدیگر تحصیل شده باشد. این نوع درآمد را گاهی درآمد فاسد نیز می‌خوانند.
در قبال مالیاتی که بابت این گونه درآمدهای نسبت داده شده به سهامداران دریافت می‌شود، معمولاً اعتبار مالیاتی به سود مؤدی منظور می‌شود تا در صورت توزیع همان درآمد بین سهامداران، در ازاء مالیات متعلق مورد استفاده قرار گیرد. غالب سیستم‌های CFC معافیت‌های متعددی نیز ملحوظ می‌دارند، از جمله در مواردی که شرکت خارجی تحت کنترل درآمد مثبت تحصیل کرده باشد، و در موردی که CFC مربوط سیاست تقسیم سود قابل توجهی اتخاذ کرده باشد، و غیره. یک جنبهٔ مهم این گونه نظام‌ها آن است که در پی انتساب سودهای تقسیم نشده‌ای هستند که در مناطق فاقد مالیات یا برخوردار از مالیات نازل، پناه داده شده‌اند. شماری از کشورها فهرستی از مناطق مذکور را که مقررات CFC در مورد آن‌ها قابل اجراست، تهیه نموده‌اند. در مقابل ممکن است فهرستی از مناطقی که از حیث مالیاتی وضعی مشابه با کشور اجراکنندهٔ این نظام داشته و در نتیجه از حیطهٔ اجرای نظام مذکور خارج می‌باشند، ارائه گردد.
در برخی موارد معین، درآمدهائی که از رفتار مالیاتی ارفاقی در کشور محل اقامت CFC استفاده می‌کنند، ممکن است مشمول نظام مورد بحث قرار گیرند، هر چند کشور مربوط وضع مالیاتی مشابهی با کشور اجراکنندهٔ نظام CFC داشته باشد.

معاملهٔ کنترل شده CONTROLLED TRANSACTION

عبارت است از معاملهٔ انجام شده بین مؤسسات وابسته به یکدیگر. در مقابل آن اصطلاح معاملهٔ کنترل نشده (Uncontrolled Transaction) قرار دارد و آن معامله‌ای است که بین مؤسسات مستقل و غیرمرتبط با یکدیگر صورت می‌پذیرد.

مبانی سنتی تشخیص CONVENTIONAL BASIS OF ASSESSMENT

منظور آن نوع تشخیص سود مؤسسه است که بدون رجوع به درآمد واقعاً تحصیل‌شده طی دورهٔ مورد تشخیص برآورد می‌شود. در این‌گونه موارد معمولاً از شیوهٔ مبنا قراردادن سود سال ماقبل استفاده می‌شود. این سیستم برای آن به‌کار برده می‌شود که بتوان حتی در موردی که تعیین سود دوره تشخیص تا مدتی پس از انقضاء دوره مقدور نباشد، نسبت به وصول مالیات اقدام نمود.

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

نقش حسابداران رسمی
در بهبود نظام مالیاتی
(بخش دوم)

محمد تقی‌نژاد عمران

در این مقاله تاریخچه حرفه حسابداری، بویژه در ارتباط با امر مالیاتی و نیز نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی مورد بحث قرارگرفته است. بخش نخست مقاله در شمارهٔ پیشین مجله آورده شد و اینک دومین بخش آن که متضمن نظرات و پیشنهادهای نویسنده نیز هست،از نظر خوانندگان می‌گذرد.

نقش حسابداری و حسابرسی از لحاظ قانون تجارت:

۱. بموجب ماده ۱۴۴ قانون تجارت انتخاب بازرس یا بازرسان برای شرکت‌های سهامی الزامی گردیده و بر اساس مقررات تبصره ماده مزبور شرکت‌های سهامی عام مکلف شده‌اند بازرسان خود را از بین افرادی که در لیست رسمی بازرسان قرار دارند انتخاب نمایند.
بر اساس مقررات ماده ۲۴۲ قانون تجارت هیأت مدیره شرکت های سهامی عام مکلف شده‌اند گزارش حسابداران رسمی به ضمیمه حساب های سود و زیان و ترازنامه شرکت را تسلیم دارند. حسابداران رسمی باید علاوه بر اظهارنظر درباره حساب‌های شرکت گواهی نمایند که کلیه دفاتر و اسناد و مدارک و صورتحساب های شرکت و توضیحات مورد لزوم در اختیار آنها قرار داشته و حساب های سود و زیان و ترازنامه تنظیم شده از طرف هیأت مدیره وضع مالی شرکت را به نحو صحیح و روشن نشان می‌دهد.
در تبصره همان ماده تأکید شده منظور از حسابداران رسمی حسابداران رسمی موضوع فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ می‌باشد و در صورتی که به موجب قانون شرایط نحوه انتخاب حسابداران تغییر کند و یا عنوان دیگری برای آنان در نظر گرفته شود شامل حسابداران مذکور در این ماده نیز خواهد بود.

نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی

با تصویب قانون مصوب سال ۱۳۴۵ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۵۱ بتدریج حدود ۱۲۰ نفر بعنوان حسابداران رسمی انتخاب شدند. ابتدا ۱۸ نفر از لحاظ داشتن سوابق تجربی و بدون گذراندن امتحان از طرف شورای انجمن حسابداران رسمی تعیین شدند و تا آخر سال ۱۳۵۱ بتدریج به تعداد آنها افزوده شده و داوطلبان می‌بایست در امتحان قوانین و مقررات مالیاتی پذیرفته می‌شدند.

از سال ۱۳۵۲ با تشکیل کانون حسابداران رسمی داوطلبان می‌بایست از عهده امتحانات قوانین و مقررات مالیاتی، قانون تجارت، حسابداری و حسابرسی برمی‌آمدند و اشخاصی که دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس حسابداری یا بالاتر از داخل و خارج کشور بوده‌اند از گذراندن امتحان حسابداری و حسابرسی معاف بودند و با این ترتیب تا پیروزی انقلاب حدود ۱۲۰ نفر انتخاب شدند که ۸۰ نفر از آنها بعنوان حسابداران رسمی شاغل درحرفه مشغول بکار بوده‌اند.

با این که ارجاع کار به حسابداران رسمی از لحاظ مقررات قانون مالیات های مستقیم جنبه الزامی نداشت، معهذا بیشتر شرکت های بزرگ و حتی شرکت های معمولی رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک و صورت های مالی خود را به حسابداران رسمی ارجاع می‌نمودند و گزارش حسابدار رسمی را طبق مقررات مربوط به حوزه‌های مالیاتی تسلیم می‌داشتند و حوزه‌های مالیاتی گزارش حسابداران رسمی را از لحاظ رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مورد پذیرش قرار می‌دادند و در بیشتر موارد صرفاً به برگشت بخشی از هزینه‌ها اکتفا می‌کردند. یعنی در حقیقت با توجه به مقررات ماده ۲۷۹ و تبصره آن دفاتر مورد پذیرش قرارگرفته و درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر – و نه بطور علی‌الرأس – تعیین می‌گردید و بندرت اتفاق می‌افتاد که گزارش حسابدار رسمی مردود اعلام گردد. هزینه انجام کار نیز توسط مؤدی پرداخت می‌شد و در حقیقت کاری را که می‌بایست مأموران تشخیص انجام دهند توسط حسابداران رسمی انجام می‌گرفت.

با بکارگیری خدمات حسابداران رسمی از فرصت حوزه‌های مالیاتی برای رسیدگی به پرونده‌ها – با توجه به اینکه همیشه تعداد پرونده‌های یک حوزه بیش از توان کاری ممیز بوده – صرفه‌جوئی می‌گردید و از طرفی با استفاده از فرم واحد معروف به فرم ۳۸ وحدت رویه در رسیدگی و ترتیب رسیدگی و نحوه اعلام نظر ایجاد شده بود. ضمناً کیفیت رسیدگی ارتقاء یافته بود و از بروز مفاسد تا حدود زیادی جلوگیری بعمل می‌آمد و مالیاتها سریعتر بمرحله قطعیت و وصول می‌رسید

از همه مهم‌تر این که امکان آموزش عالی و کاربردی خوبی برای کادر تشخیص مالیات فراهم می‌آمد، چون کارکنان مالیاتی برای این که بتوانند گزارش حسابداران رسمی را، که دارای تجارب بالاتر در حرفه خود بودند و اکثر آنها درس حسابداری و حسابرسی را در دانشکده‌های حسابداری و بازرگانی و مدیریت تدریس می‌کردند، مورد تجزیه و تحلیل قراردهند ناگزیر می‌بایست با روی آوردن به سمت تحصیل در دانشکده‌های مذکور و یا بالا بردن اطلاعات مالی خود از طرق دیگر بر معلومات حسابداری خود بیفزایند.

این شیوه کار که در اکثر کشورهای دنیا معمول است ضمن انتقال بخش مهمی از هزینه وصول مالیات به

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

مؤدیان، در افزایش راندمان دستگاههای مالیاتی چه از لحاظ تشخیص صحیحتر درآمد و مالیات و چه از لحاظ سرعت عمل و صحت در تشخیص نقش مؤثر و مثبتی دارد. در بیشتر کشورهای پیشرفته رسیدگی صورتهای مالی توسط حسابداران رسمی یا خبره الزامی است و طبعاً گزارش حسابداران برای مراجع مالیاتی و سایر دستگاهها سندیت دارد مگر اینکه خلاف آن ثابت گردد.

متأسفانه در سال ۱۳۵۹ بدون در نظر گرفتن نقش مهم و ارزنده حسابداران رسمی در امر تشخیص درآمد مشمول مالیات و صرفاً بدلیل عملکرد نامطلوب تعداد معدودی از حسابداران رسمی مقررات مربوط به حسابداران رسمی بدون در نظر گرفتن مقررات جایگزین لغو گردید و از آن تاریخ تاکنون دستگاه مالیاتی کشور از این لحاظ محروم شده‌است. آمارهای بالای تشخیص علی‌الرأس ناشی از این خلاء و کمبود می‌باشد.

در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ که از اول سال ۱۳۶۸ قابل اجرا بوده است به نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی توجه نگردیده و با اینکه نگاهداری دفاتر و اسناد و مدارک برای کلیه اشخاص حقوقی و تعدادی از اشخاص حقیقی الزامی گردیده و حتی بموجب مقررات اصلاحی قانون مالیاتها مصوب ۷۱/۲/۷ رسیدگی به حسابهای پیمانکاران ساختمانی از طریق دفاتر الزام‌آور شده و با توجه به گسترش فعالیتهای اقتصادی و تنوع آنها که می‌طلبید از وجود حسابداران خبره بنحو مؤثرتری استفاده گردد، هیچگونه اقدامی دراین جهت صورت نپذیرفته و صرفاً در ماده ۲۲۴ اشاره به استفاده از وجود کارشناسان و حسابرسان مالیاتی شاغل در وزارت امور اقتصادی و دارائی شده و از این جهت اقدام مثبتی انجام نپذیرفته و سعی نشده‌است تا تعدادی افراد بصورت حسابرسان مالیاتی تربیت و تجهیز گردند تا در خصوص پرونده‌های بزرگ و مهم از وجود آنها استفاده شود.

در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ تأکید شده است شرکتهائی که بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها متعلق به دولت است و شرکتهائی که موقتاً توسط مدیران دولتی اداره می‌شوند در صورتیکه دفاتر و ترازنامه و حساب سود و زیان آنها مورد رسیدگی مؤسسات حسابرسی دولتی قرار گیرد از لحاظ مالیاتی محتاج به رسیدگی مجدد نخواهد بود.

نظر باینکه تنها مؤسسه حسابرسی دولتی دراین ارتباط سازمان حسابرسی است که در سال ۱۳۶۶ از ادغام شرکت سهامی حسابرسی وزارت امور اقتصادی و دارائی و مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه بوجود آمد و در سال ۱۳۶۷ مؤسسات حسابرسی بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید هم در آن ادغام شده‌اند که رسیدگی سازمان مزبور اکثراً بدلیل اینکه رسیدگی مالیاتی نیست مورد پذیرش حوزه‌های مالیاتی قرار نمی‌گیرد و حوزه‌های مالیاتی درآمد مشمول مالیات شرکتهای موصوف را با برگشت هزینه‌های کلان تشخیص می‌دهند که در بیشتر مواقع بین سود یا زیان ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده اختلاف فاحشی وجود دارد و همین امر سبب طولانی شدن مراحل رسیدگی و قطعیت مالیات می‌گردد و بعضاً سازمان‌های مربوط و دولت مجبور می‌شوند برای بخشودگی مالیاتی یا تأمین اعتبار برای پرداخت مالیات و یا جمعی و خرجی عمل نمودن اقدام کنند که وقت دولت و مجلس و مراجع دیگر گرفته می‌شود. بعبارت دیگر در قانون فعلی که استفاده از سازمان حسابرسی (مؤسسه حسابرسی دولتی) صراحت دارد عملاً استفاده نمی‌شود.

استفاده از خدمات حسابداران رسمی بر اساس مقررات فعلی:

بدواً لازم است یادآور شویم که در تاریخ ۷۲/۱۰/۲۱ قانونی به نام «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران اصلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب رسید که طبعاً مفاد آن به بحث ما مرتبط است. (متن این قانون قبلاً در صفحهٔ ۵۰ شمارهٔ ۴ مجله مالیات به چاپ رسیده‌است)

علیرغم تأکید بند ۵ ماده واحده قانون مذکور، مبنی بر الزامی نمودن حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی، در پیش‌نویس آیین‌نامه چگونگی استفاده از خدمات حسابداران رسمی که توسط وزارت امور اقتصادی تهیه و به هیأت وزیران جهت تصویب پیشنهاد گردیده در ارتباط با مسائل مالیاتی موارد زیر پیش‌بینی شده است:

۱. حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی که عهده‌دار وظایف حسابرس و بازرس قانونی شرکتها شده‌اند در صورت درخواست شرکتها مکلف خواهند بود علاوه بر گزارش حسابرس و بازرس قانونی، گزارش حسابرسی مالیاتی جداگانه تهیه و به شرکت تسلیم دارند.

۲. اشخاص حقیقی و آن دسته از اشخاص حقوقی که الزامی به استفاده از خدمات حسابداران رسمی ندارند در صورت تمایل می‌توانند از حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی درخواست کنند که برای آنها گزارش حسابرسی مالیاتی تهیه نمایند.

۳. وزارت امور اقتصادی و دارائی مجاز شده است با هزینه خود برای تشخیص صحیح درآمد مشمول مالیات مؤدیان از خدمات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی برای تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی استفاده نماید.

بطوریکه ملاحظه می‌شود استفاده از خدمات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی از لحاظ مقررات مالیاتی الزامی نبوده و صرفاً اختیاری است و آن هدفی که قانونگذار داشته تأمین نگردیده یعنی در حقیقت قانون بلااجرا خواهد ماند و به این امر بسیار مهم اسعان نظر و توجه اساسی نشده است. در صورتیکه در کشورهای پیشرفته بطور کلی و در بیشتر کشورهای در حال توسعه حسابرسی مالیاتی امر الزامی است و صورتهای مالی شرکتها می‌بایست توسط حسابداران رسمی یا خبره حسابرسی و گزارش مربوط به دستگاه مالیاتی ارائه گردد و همین گزارش مبنای تشخیص مالیات قرار خواهد گرفت مگر اینکه خلاف آن ثابت گردد.

برای مقایسه همانطوریکه در این گزارش بیان گردیده انگلستان می‌تواند نمونه خوبی باشد. در کشور مزبور بموجب قوانین شرکتها مصوب سال‌های ۱۹۴۸ و ۱۹۶۷ هر شرکت مکلف است حسابرسی را که عضو یکی از انجمن‌های مورد تأیید وزارت خارجه و صنایع باشد انتخاب نماید و حسابرس علاوه بر رسیدگی دفاتر و صورتهای مالی شرکت و تهیه گزارش حسابرسی، مؤدی را نسبت به امور مالیاتی راهنمائی نموده و اظهارنامه مالیاتی تهیه و در صورت لزوم در مورد تغییرات اظهارنامه مالیاتی با مأموران مالیاتی مذاکره می‌نماید. بعبارت دیگر گزارش حسابرسی که شامل اظهارنظر نسبت به مسائل مالیاتی هم می‌باشد از لحاظ دستگاه مالیاتی قابل پذیرش است و نیازی به رسیدگی دستگاه مالیاتی نیست البته این امر مانع از رسیدگی‌های موردی برای کنترل حسابرسان نخواهد بود و دستگاه مالیاتی مجاز است برای بررسی صحت گزارشات حسابرسی کنترلهای لازم را بعمل آورد.

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

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

از بررسی وضعیت استفاده از خدمات حسابداران رسمی یا خبره در سایر کشورها این نتیجه بدست می‌آید که با توجه به گسترش فعالیتهای اقتصادی در کلیه زمینه‌ها و تفکیک مدیریت از صاحبان سهام و نظارت مالی دولت جهت حفظ منافع عمومی و صاحبان سرمایه، استفاده از خدمات حسابداران مورد وثوق تحت عنوان حسابداران رسمی یا سایر عناوین بسیار ضروری است و جمهوری اسلامی ایران تاکنون از این لحاظ متحمل زیان فراوانی شده است. لذا پیشنهاد می‌شود:

۱. استفاده از خدمات حسابداران رسمی برای تهیه گزارش مالیاتی کلیه شرکتها و آن تعداد از اشخاص حقیقی که حجم فعالیت اقتصادی آنها از یک نصابی که تعیین خواهد شد بیشتر باشد الزامی گردد.

۲. خوشبختانه در حرفه حسابداری افراد واجد شرایط که در خارج و داخل تحصیل کرده‌اند و دارای تجربیات ذیقیمت هستند بسیار فراوان هستند. منتهی مسئولان عهده‌دار امور حرفه حسابداری و حسابرسی کشور باید وسعت دید داشته باشند.

۳. مسئولان امور حرفه حسابداری از بین صاحبان تحصیلات عالیه و تجربیات عملی انتخاب شوند و دولت بجای مجری بودن نظارت قوی در کار داشته و بخش خصوصی فعال گردد.

۴. هماهنگی بین قانون تجارت و قانون مالیاتها ایجاد گردد بطوریکه مقررات قانون تجارت از لحاظ مقررات مالیاتی قابل پیاده شدن باشد. فرضا از لحاظ قانون تجارت درصدی از سود سالانه باید بعنوان ذخیره قانونی منظور شود تا به حد نصاب برسد. در صورتیکه بر اساس مقررات مالیاتی مالیات اندوخته از خود اندوخته کسر می‌شود که با کسر مالیات درصد موردنظر قانون تجارت تحقق نمی‌یابد و ناگزیر باید میزان اندوخته را بیشتر برآورد کرد تا پس از کسر مالیات به آن نصاب برسد که اینکار با توجه به تصاعدی بودن نرخ مالیات برای سهم اندوخته هر یک از صاحبان سهام به یک نسبت عملاً امکان‌پذیر نیست و شرکتها را دچار مشکل می‌کند.

۵. تجدیدنظر در آئین‌نامه نحوه تحریر و تنظیم و نگاهداری دفاتر قانونی و تطبیق آن با استانداردهای حسابداری و حسابرسی و همچنین تجدیدنظر درهزینه‌های قابل قبول و استهلاک و تطبیق آن با اصول و موازین و استانداردهای حسابداری مانند کاری که در کشور ژاپن صورت گرفته است. در ژاپن بین سیستم حسابداری در نظام مالیاتی و بازرگانی وحدت ایجاد گردیده و سعی شده است مقررات مالیاتی با مقررات تجاری تطبیق داده شود. بعنوان مثال شرکتها می‌توانند برای شناسائی سود از روش استهلاکی که مناسب‌تر تشخیص می‌دهند استفاده کنند ولی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات ناگزیرند روش تعیین شده در قانون مالیاتی را اعمال کنند. در ژاپن سعی شده است روش استهلاکی که با توجه به نوع دارائی از لحاظ تخصصی روش حسابداری مطلوب تشخیص داده می‌شود سیستم مالیاتی هم آن را بپذیرد و یا در قسمت‌های دیگر مربوط به فروش امانی، فروش اقساطی، روش ارزیابی موجودی کالا و روش‌های حسابداری هماهنگی بین مقررات تجارت و روشهای متداول حسابداری و مقررات مالیاتی وجود دارد.

۶. استفاده از سیستم‌های مکانیزه حسابداری و تعیین روشهای حسابداری فعالیتهای مشابه و الزام استفاده از این روشها توسط مؤدیان.

گوشه‌ای از تاریخ مالیه در عصر قاجار

تهیه و تصویب کتابچه دستورالعمل

مطالب زیر از کتاب جالبی که در آغاز قرن هجری شمسی حاضر به‌چاپ رسیده نقل شده و ضمن آن چگونگی درج درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدها و همچنین هزینه‌های عمومی در آنچه امروزه بودجه نامیده می‌شود و در دوران قاجار کتابچه دستورالعمل نام داشت، تشریح شده‌است.

وزارت مالیه یا وزارت دفتر

بودجه و یا جمع و خرج کل مملکت [1] تقسیم می‌شد به‌عدهٔ ایالات و ویالات و مرکز [2] به این طریق که در تحت ریاست وزیر مالیه یا «وزیر دفتر» عده اشخاصی که آنها را «مستوفی» یا محاسب می‌گفتند به

---

۱. وزیر مالیه خلاصه عایدات و مخارج مملکتی را مطابق کتابچه‌های ولایات و همچنین عوایدی را که به خزانه مرکزی از قبیل عایدات گمرک و غیره می‌رسید و مخارجی هم که در مرکز برات صادر می‌شد در چند فرد می‌نوشت که نتیجه جمع و خرج کل مملکت و موازنه معلوم باشد و کمتر اتفاق می‌افتاد که جمع و خرج کل مملکت در یک کتابچه به تفصیل تحریر شود و فقط جمع و خرجی که مطابق اطلاعات مؤلف به تفصیل تهیه شده جمع و خرجی است که در سال ۱۳۰۴ در عهد ناصرالدین شاه و ۱۳۱۸ قمری مقارن سفر اول مظفرالدین شاه به اروپا نوشته شده است.

۲. مخارج مرکزی یا اینکه نتیجه آن عاید ولایات هم می‌شد چون خزانه در مرکز می‌پرداخت مخارج مرکزی یا «مخارج رکابی» گفته می‌شد که برای مخارج مزبور تا اواخر سلطنت ناصرالدین شاه کتابچه مخصوصی نوشته می‌شد که جمع آن عبارت بود از باقی کتابچه‌ها و سایر وجوهی که به خزانه از قبیل گمرک و ضرابخانه می‌رسید و خرج آن کلیه مخارج و مصارفی که باید در مرکز تأدیه شود ولی بعدها فقط صورت کل مخارج رکابی در دفتر وزیر مالیه که سررشته کل می‌گفتند و نزد بعضی از مستوفیان که در امور جمع و خرج مملکتی ذیمدخل بودند ضبط بود.

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

کمک مأمورین زیردست معروف به «سررشته‌دار» و محرر هر یک بودجه یا به اصطلاح زمان «کتابچه» و یا «دستورالعمل» یکی از ایالات و ولایات را تهیه می‌نمود و ارجاع تهیه بودجهٔ هر ایالت و یا ولایتی به یک مستوفی حتمی نبود و گاه یک نفر بودجه چند محل را تهیه می‌کرد و امور قسمت‌های مختلفه ایالات و ولایات هم با عده‌ای بود که آنها را «مستوفیان محلی» می‌نامیدند و تقسیمات محلی غالباً با تشکیلات حکومتی مطابقه می‌نمود یعنی همانطور که در مرکز، استیفای هر ایالت و ولایت معمولاً به یک مستوفی محول بود تصدی امور دفتری هر یک از حکومت‌های جزء ایالات و ولایات هم به مستوفیان ساکن مرکز ایالت مرجوع [می‌شد]، مثلاً مستوفی اردبیل در تبریز، با این اختلاف که مستوفیان مرکز مسئول وزیر مالیه و مستوفیان محلی مسئول شخصی بودند که به معاملات مالیاتی آگاهی داشته و از طرف والی و یا حاکم محل به نام «پیشکار مالیه» معرفی می‌شد و در مقابلِ حکام مسئول اجراء کتابچه و یا دستورالعمل ولایت بود. و گاه می‌شد که پیشکار مستقیماً مسئول مرکز باشد و آن وقتی بود که یکی از شاهزادگان درجه اول والی شده و برای رعایت حیثیات او دولت شخص دیگری را به سمت پیشکاری تعیین نماید که در این قبیل موارد مسئولیت متوجه والی نبوده و پیشکاری که خود دولت تعیین می‌نمود مسئول اجراء دستورالعمل و دادن حساب بود.

وزارت لشگر [1]

اگر در تشکیلات کنونی، هر وزارتخانه بودجه خود را تهیه و به وزارت مالیه تسلیم می‌نماید تا وزارتخانه مزبوره هم بودجه مخارج خود را ضمیمه نموده با بودجه کل عایدات به مجلس شورای ملی تقدیم کند، قبل از مشروطیت یگانه وزارتخانه که غیر از وزارت مالیه در تهیه بودجه خود مستقیماً اقدام می‌نمود وزارت جنگ بود و علت استثناء این است که در عصر سابق کلیهٔ حقوق مستخدمین دولت خواه مشغول یا منتظر خدمت به اسم اشخاص و مادام‌العمر بود نه برای درجه و مقام و لهذا شرکت سایر وزارتخانه‌ها در تهیه بودجه ضرورت نداشت و در موقع وفات هر یک از مستخدمین حقوق متوفی به موجب فرمان دربارهٔ ورثه‌اش برقرار و ثبت فرمان در «سررشته کل» و دفاتر مستوفی محل و سایر مستوفیان ضبط و در موقع تهیه بودجه مطابق فرمان و یا حکم، اگر برقراری حقوق درباره ورثه از قرار حکم صورت گرفته بود، اقدام می‌شد در صورتی که در وزارت جنگ معمولاً [2] حقوق شغلی و درجاتی بوده نه شخصی و به این جهت وزارت مزبوره می‌بایستی هر سال نظریات خود را در

---

۱. به وزارت لشگر دفتر لشگر هم می‌گفتند کما اینکه به وزارت مالیه دفتر استیفا گفته می‌شد.

۲. معمولاً زیرا در وزارت جنگ هم حقوقات شخصی بود ولی بطور کلی شغلی و درجاتی بود مثل حقوق افواج و سوار.

کاهش و افزایش مخارج قشونی اظهار و بعبارت اخری در تهیه بودجه شرکت نماید و چون شخص وزیر جنگ یا «سپهسالار» معمولاً از امور محاسباتی بی‌اطلاع و لازم بود که این قسمت از مسئولیت خود را به وسیلهٔ اشخاص دیگر اجراء کند اداره‌ای در تحت ریاست مستخدم عالی درجه بنام «وزیر لشگر» و به عضویت «لشگرنویسان» با وزیر جنگ در انجام وظائف مالی و محاسباتی قشون کمک می‌نمود.

همانطور که در وزارت مالیه تهیه بودجه هر ولایت و یا ایالتی مفوض به یکی از مستوفیان بود در وزارت لشگر هم تهیه صورت مخارج فوج یا سوار هر محلی را یکی از لشگرنویسان بعهده داشت و مجری صورت مزبور یعنی کسی را که افراد حاضر و غایب هر فوج و یا سواری را تعیین می‌کرد «مشرف» می‌گفتند و حقوق او در جزء بودجه هر فوج منظور و تابع وزارت جنگ بود. بعبارت اخری تهیه بودجه فوج و یا سوار هر محلی با لشگرنویس مقیم مرکز و تهیه صورت اسامی افراد حاضر و غایب بعهده مشرف و نظارت پرداخت با «لشگرنویسباشی» محل بود.

وزیر بقایا یا محصل محاسبات

«وزیر بقایا» یا «محصل محاسبات» مسئول اجرای احکام وزیر مالیه و در مطالبه حساب از حکام و وصول بقایای آنها مستقلاً اقدام می‌کرد.

وزیر خزانه

چون قسمتی از عایدات مملکتی به جمع هیچ یک از کتابچه‌های ولایات منظور نمی‌شد مثل گمرک و ضرابخانه و قسمت مهمی از مخارج هم در هیچ کتابچه منظور نبوده و می‌بایست در مرکز تأدیه شود لازم می‌آمد که شخصی مسئول وصول عواید و تأدیه مخارج مزبوره باشد. این شخص را «وزیر خزانه» می‌گفتند که مسئولیت او علاوه بر امور مذکوره اجرای نتیجه هر یک از کتابچه‌های ولایات بود یعنی وصول باقی کتابچه‌ها از حکام در صورتی که عایدات بیش از مخارج بود یا پرداخت فاضل به آنها در صورت عکس. پس از مختصری از شرح تشکیلات سابقه لازم است بیان شود که بودجه به چه ترتیب تهیه و تصویب می‌گردید.

در تهیه بودجه

معمولاً شش ماه از سال گذشته وزیر مالیه که او را «وزیر دفتر» هم می‌گفتند حکمی دائر بر تهیه

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

کتابچه‌های ایالات و ولایات به عهدهٔ وزیر بقایا صادر می‌نمود که مشارالیه به مستوفیان ابلاغ کند و مستوفیان اجراء حکم مزبور را که به توسط «فراشباشی» وزیر بقایا ارائه می‌شد در ذیل آن کتباً تعهد می‌کردند.

اگر در آخر سال کتابچه‌ها حاضر بود وزیر بقایا می‌گرفت و اگر حاضر نبود با کمال سختی و شدت مطالبه می‌نمود و چنانچه تهیه‌کننده برای تأخیر جهت و علتی از قبیل نرسیدن صورت مخارج قشونی از دفتر لشگر [1] یا قصور مستوفی وظایف در دادن صورت مستمریات ذکر می‌کرد وزیر بقایا اقدام می‌نمود که جهات تأخیر مرتفع گردد. در کتابچه هر محل اول عایدات آن محل که عبارت از مالیات‌های مستقیم بود تعیین و بعد مخارج موضوع می‌شد و مخارج بر دو قسم و یا به اصطلاح زمان در تحت دو «صیغه» نوشته می‌شد:

(۱) مخارج ولایتی عبارت از حقوق مستخدمین و صاحبان مستمری و وظیفه و تخفیفات محلی.

(۲) مصارف دیوانی مشتمل بر مخارج قشونی و مستخدمین مرکزی و حقوق و مستمری اشخاصی که اهل محل نبوده و بر حسب تقاضای خودشان به خرج محل منظور می‌گردید و بالاخره در آخر کتابچه [2] معلوم می‌شد که عایدات بیش از مخارج و یا مخارج بیش از عایدات می‌باشد. در صورت اولی کتابچه «باقی» و در صورت ثانوی «فاضل» داشت یعنی بایستی وجهی هم به حاکم داده شود تا مقررات کتابچه را بطور کامل مجری دارد.

برای هر کتابچه «فرد تفاوتی» تهیه می‌شد و آن صورت اختلافاتی بود که کتابچه جدید نسبت به کتابچه گذشته در جمع و خرج حاصل می‌کرد و «فرد» مزبور دارای جمع و خرج و باقی و یا فاضل بود بسته به این که کتابچه باقی یا فاضل داشته باشد و تجزیه جمع و خرج فرد تفاوت از قراریست که ذیلاً

---

۱. همه ساله قبل از تحریر کتابچه دستورالعمل وزیر لشگر صورت مخارج قشونی هر محلی را جداگانه تهیه کرده توسط وزیر بقایا به مستوفی محل می‌داد.

۲. تغییراتی که در کتابچه می‌شد اگر در محل خود شده بود در صورتیکه راجع به عایدات بود می‌گفتند در «حشو جمع» تغییر داده شده و چنانچه مربوط به مخارج بود «اصل خرج» می‌گفتند. ولی معمولاً تغییرات در آخر کتابچه داده می‌شد برای این که اگر وزیر مالیه با بعضی موافقت نکند تمام کتابچه محتاج به تجدید نباشد و فقط همان قسمتی را که «تحت باقی» می‌گفتند تجدید شود و مراد از تحت باقی این است که در کتابچه اول عایدات را می‌نوشتند بعد مخارج را از آن موضوع و باقی و یا فاضل آن را تعیین می‌نمودند. سپس تغییرات را می‌نوشتند و اصطلاحاً تحت باقی گفته می‌شد ولو این که کتابچه فاضل و تغییرات تحت فاضل نوشته شده بود و در کتابچه هر سال تغییرات کتابچه سال قبل که در تحت باقی نوشته شده بود در محل خود یعنی در حشو جمع و در اصل خرج قرار می‌گرفت.

بیان می‌نمائیم.

تجزیه جمع فرد تفاوت

(۱) باقی کتابچه سال قبل در صورت باقی داشتن آن.
(۲) اضافه جمع هرگاه مالیات‌های گذشته در نتیجه ممیزی اضافه شده یا مالیات جدیدی برقرار شده باشد.
(۳) برگشت از خرج چنانچه حقوق اشخاصی که در کتابچه سنه قبل خرج آمده به ولایت دیگری تبدیل و یا به واسطه وفات و جهات دیگر بعضی از حقوقات که در کتابچه سال قبل خرج آمده قطع و حذف شده باشد.

تجزیه خرج فرد تفاوت

(۱) «فاضل» کتابچه سال قبل اگر در سال قبل فاضلی وجود داشته.
(۲) برگشت از جمع اگر در نتیجه شکایات مؤدیان مالیاتی از مالیات‌هائی که در سال قبل جمع شده چیزی برگشت کرده باشد.
(۳) اضافه خرج چنانچه از کتابچه سایر ولایات حقوقی تبدیل و یا به موجب احکام و فرامین در مخارج اضافاتی شده باشد.
وزیر بقایا به تدریج هر کتابچه را با «فرد تفاوت» آن می‌گرفت و به وزیر مالیه تسلیم می‌نمود و چون وزیر مالیه نمی‌توانست شخصاً به کتابچه‌ها رسیدگی نماید قضاوت را به اشخاصی واگذار می‌کرد که طرف اعتماد باشند و گاه رسیدگی بعهده هیئتی مرکب از مستوفیان و گاه بعهده یکی از آنها واگذار می‌شد که معمولاً از «مستوفیان پای سند» و از چند نفر تجاوز نمی‌نمودند که بعد بیان می‌نمائیم.

در طریقهٔ رسیدگی

هیئت و یا شخصی که برای رسیدگی معین می‌شد کتابچه را با حضور مستوفی مسئول و با صورت کتابچه سال قبل که در سررشته کل (دفتر وزیر مالیه) و دفاتر مستوفیان پای سند موجود بود مقابله و تطبیق می‌کرد. در موقع اختلاف رجوع به فرد تفاوت می‌شد. اگر اختلاف در فرد مزبور نوشته شده مقابله تعقیب والا یادداشت می‌نمود تا در خاتمه مدارک کل تغییرات را چه در جمع و چه در خرج از

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

مستوفی بخواهد. به این معنی که اگر اضافه حقوقی داده شده مستوفی باید حکم و یا سواد فرمان و اگر حقوقی تبدیل شده عین حکم تبدیل که به امضای وزیر مالیه رسیده و برگشت از خرج محل سابق را مستوفی آن محل در ذیل حکم نوشته باشد ارائه نماید.

بالاخره پس از ارائه اسناد چنانچه باقی و یا فاضل فرد تفاوت با باقی و یا فاضلی که در کتابچه تعیین شده بود تطبیق می‌کرد دلالت داشت بر اینکه هیچگونه سهو و اشتباهی در کتابچه جدید نیست و در صورت اختلاف مستوفی و سررشته‌دار او ناچار بود که کمال دقت را بکار برده هرگونه اشتباهی که در جمع اقلام کتابچه هست کشف و تصحیح نماید.

فرد تفاوت نه فقط کاشف سهو حساب بلکه مجموعهٔ محدودی از کل تغییرات بود. بطوریکه هر کس آن را ملاحظه می‌نمود در بادی امر از هرگونه تفاوتی که نسبت به سال قبل در جمع و خرج حاصل شده مستحضر گشته و اهمیت آنها را حس و قضاوت می‌کرد.

در تصویب کتابچه

هیئت و یا شخصی که مأمور رسیدگی بود راپورت خود را به وزیر مالیه می‌داد و وزیر مزبور بعد از ملاحظه فرد تفاوت و در صورت مقتضی رسیدگی به مدارک آخر هر صفحه و آخر کتابچه را با مهر شخصی مهر و صدراعظم وقت نیز آنرا بعد مهر می‌کرد.

در توشیح

در روز معینی وزیر مالیه کتابچه‌ها را که به تدریج تمام شده بود بحضور برده اختلافات و تغییرات آنها را بعرض می‌رسانید و کمتر اتفاق می‌افتاد که پادشاه آن را تصویب ننماید زیرا غالب تغییراتی که در هر کتابچه داده می‌شد از قرار فرمان بود که در ظرف سال به صحه پادشاه رسیده لذا هرگونه تغییری ناقض و ناسخ آنها می‌شد و فقط تغییراتی که در حضور شاه می‌شد مربوط بود به مخارج قشونی و بعضی اعتبارات از قبیل مخارج بنائی و تسعیر اجناس باقی کتابچه و افزایش قیمت جنس در صورتیکه نازل تسعیر شده باشد.

بالاخره در صورت تصویب، کتابچه بصحه رسیده وزیر بقایا آن را به حاکم محل برای اجراء تسلیم می‌نمود.

خبرهای مالیاتی

بلژیک - مبادله بین‌المللی اطلاعات مالیاتی

در جهان امروز اقتصاد جنبهٔ بین‌المللی به‌خود گرفته و معاملات کلان مشمول مالیات ممکن است در چندین کشور ریشه داشته باشد. چنین وضعی طبعاً همکاری بین دولت‌ها به منظور تبادل اطلاعات مالیاتی را حائز ضرورت می‌سازد. به همین سبب بسیاری از قراردادهای مالیات مضاعف زمان ما مقرراتی را به موضوع همکاری بین دولت‌های طرف قرارداد در باب مبادله اطلاعات و جلوگیری از گریز مالیاتی اختصاص داده‌اند. علاوه براین پاره‌ای از سازمان‌های مهم همکاری منطقه‌ای مقررات خاصی را در زمینه معاضدت بین ممالک عضو در همین خصوص به تصویب رسانیده‌اند که از بین آن‌ها بویژه اتحادیه اروپا بسیار فعال و جدی است.دولت بلژیک با توجه به همین ملاحظات دست به تصویب مقررات خاصی زده و موازینی را برای همکاری مورد بحث تدوین نموده است. برخی از نکات عمدهٔ مصوبهٔ مذکور از این قراراست:

الف. هرگونه اقدام در زمینهٔ تحصیل اطلاعات مالیاتی از سوی مراجع داخلی و خارجی در سازمان مرکزی مالیاتی کشور مطرح گردیده و از آن طریق مورد اقدام قرارخواهدگرفت.

ب. تقاضای تبادل اطلاعات باید موجّه باشد. از جمله موارد موجه مثال‌های زیر را می‌توان نام‌برد:

- اگر پای تعهد سرمایه جدید شرکت یا تعهد پرداخت وام به شرکت از سوی شخص مقیم خارج درمیان بوده و مرجع مالیاتی بر حسب قرائنی که دردست دارد تردید نماید که محتملاً مدیران شرکت خود در پس پرده قرارداشته و تامین مالی سرمایه جدید یا وام از سوی خود آنان مورد نظراست.
- اگر پای پرداخت بهره، حق‌الامتیاز، حق‌الزحمه یا کمیسیون‌هائی به اشخاص مقیم خارج در میان بوده و بر حسب قرائنی بتوان تردید نمود که ذینفع‌های واقعی اشخاص مقیم داخل هستند.
- در مورد خرید مواد خام و کالاها از سوی شخص مقیم داخل در کشورهای خارجی، هرگاه با ملاحظه قرائنی مانند قیمت‌ها و میزان سود فروشنده و سایر نشانه‌ها بتوان تردید نمود که محتملاً خریدار بلژیکی از امکانات اعتباری خود برای چنان خریدی استفاده نموده، بی آنکه وجود این اعتبار را در دفاتر و مدارک خود منعکس کرده باشد.
- خرید و فروش دارائی ها به قیمت غیر عادی به نحوی که در میزان مالیات داخلی مؤثر بوده باشد.
- در مورد تعیین درآمد مشمول مالیات نمایندگی و هرگونه پایگاه ثابت مؤسسات خارجی در داخل کشور و انتقال سود از سوی شرکت‌های داخلی وابسته به مؤسسات خارجی به شرکت‌های متبوع

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

خود در خارج.

در تمام این موارد شرط اقدام آن است که اطلاعات قابل گردآوری در داخل کشور کافی نبوده و توسل به مراجع خارجی یگانه راه حل مشکل باشد. ضمناً هرگونه محدودیت کسب اطلاع که در داخل کشور جاری است باید در مورد اطلاع گیری از خارج نیز مراعات شود. فرضاً اگر بانک‌ها می‌توانند از دادن اطلاعات معین به مراجع مالیاتی خودداری کنند، مشابه همان اطلاعات را نمی‌توان از مؤسسات خارجی درخواست نمود. همچنین اگر تبادل اطلاعات مستلزم افشاء مسائل محرمانه باشد (نظیر اطلاعات و تکنیک‌های محرمانه صنعتی) تقاضای مربوط بلااقدام خواهدماند.

از آنجاکه ایران اخیراً در زمینه عقد قراردادهای مالیات مضاعف با کشورهای دیگر به نحو بی‌سابقه‌ای فعال گشته و این قراردادها معمولاً شامل موادی در رابطه با همکاری اطلاعات مالیاتی نیز می‌باشند، بررسی مقررات سایر کشورها در این زمینه - نظیر آنچه فوقاً بیان شد - می‌تواند برای نظم و نسق کارها در آینده مفید باشد.

لوکزامبورک - تشکیل دادگاه اداری

در این کشور قاعدهٔ رایج قبلاً چنین بود که شورای دولتی می‌توانست به شکایات راجع به تصمیمات مراجع دولتی رسیدگی و اعلام نظر نماید. کار این شورا را تاحدودی ممکن بود با دیوان عدالت اداری در ایران مقایسه نمود که تصمیمات و مصوبات مراجع دولتی و از جمله مقامات مالیاتی را مورد رسیدگی قرارمی‌دهد. لکن به‌موجب مقررات جدید، دادگاه‌های اداری به‌وجود آمده‌اند که در دو مرحله بدوی و تجدیدنظر به مسائلی که قبلاً در صلاحیت شورای دولتی قرارداشت، و از جمله مسائل مالیاتی، رسیدگی می‌نمایند.

مهلت شکایت نزد دادگاه بدوی اداری (tribunal administratif) سه ماه از تاریخ ابلاغ تصمیمات مالیاتی مورد شکایت است و پس از صدور رای مرحله بدوی، از آن می‌توان نزد دادگاه تجدیدنظر (cour administrative)پژوهشخواهی نمود. از سوی دیگر اگر مرجع مالیاتی ظرف شش‌ماه از تاریخ طرح خواستهٔ مؤدی نسبت به آن اقدامی انجام ندهد، بازهم مؤدی می‌تواند نزد دادگاه اداری تجدید نظر به شرحی که بیان شد اقامه شکایت نماید.

چین - از مراکز تفریحی به مراکز فرهنگی

دولت جمهوری خلق چین مالیاتی معادل ۳ درصد بر درآمد ناخالص مراکز تفریح و سرگرمی نظیر اماکن بازی بیلیارد و بولینگ، بارها، کافه‌ها و امثال آن‌ها وضع نموده‌است. این مالیات از سوی ادارات دارائی وصول شده و تماماً به دولت مرکزی یا دولت‌های محلی تحویل می‌گردد تا جهت کمک به مراکز فرهنگی - هنری سنتی کشور مصرف شود. مراکز اخیر - از قبیل کتابخانه‌ها، موزه‌ها، گالری‌های هنرهای زیبا، انجمن‌های موسیقی سنتی و نظایر آن‌ها - از لحاظ مالی ور وضع نامساعدی قراردارند و در عوض درآمد مراکز نوع اول روز به روز در حال افزایش است. از طرف دیگر دولت برای تشویق

مردم به پرداخت اعانات به مراکز فرهنگی - هنری سنتی مقرر داشته است که چنین کمک‌هائی به عنوان هزینه‌های قابل قبول در محاسبه مالیات اشخاص حقیقی و جقوقی پذیرفته خواهدبود، مشروط بر این که میزان قبولی به هزینه از ۳ درصد درآمد ناخالص سالانه مؤدی تجاوز نکند.

روسیه - سیستم ساده شدهٔ مالیاتی

فدراسیون روسیه که به سبب مشکلات روزافزون در زمینهٔ وصول مالیات، هرروز دست به ابتکار تازه‌ای می‌زند تا بلکه از مخمصه رهائی یابد، در کنار سایر طرح‌ها دست به تدوین یک شیوهٔ سادهٔ تعیین مالیات زده که به‌موجب آن مؤدیان به دو دسته تقسیم می‌شوند. نخست کسانی که درآمد ویژهٔ آن‌ها از چهل درصد درآمد ناخالص بیشتراست، و دسته دوم مؤدیانی که این نسبت در مورد آن‌ها زیر چهل درصداست. پایه مالیاتی در مورد گروه اول درآمد خالص، و در مورد گروه دوم درآمد ناخالص است. نهایت این که دسته اول مالیات خودرا به نرخ‌های بالاتری می‌پردازند که به شرح زیراست:

درآمد ویژه به درآمد ناخالص	نرخ مالیاتی
۵۰ درصد به بالا	۲۰ درصد
۴۵ تا ۵۰ درصد	۱۸ درصد
۴۰ تا ۴۵ درصد	۱۶ درصد

اگر ۷۰ درصد درآمد ویژه از فعالیت‌هائی حاصل شده‌باشد که دولت برای آن‌ها اولویت قائل شده (مانند خدمات پزشگی و بهداشتی، حمل و نقل، خدمات کامپیوتری، کشاورزی و نوسازی) نرخ‌های ارفاقی نازل‌تری اعمال می‌گردد.

اما در مورد دسته دوم (که نسبت درآمد ویژه به درآمد ناخالص آن‌ها زیر ۴۰ درصداست) نرخ واحد مالیات ۶/۵ درصد روی درآمد ناویژه آن‌ها قابل اعمال است. در اینجا نیز درآمد حاصل از زمینه‌های حائز اولویت یادشده از نرخ ارفاقی ۳/۵ درصد استفاده می‌کند.

نکته قابل ذکر این که اگر مؤدی مالیاتی شخص حقیقی باشد، برای آن که بتواند از مزایای سیستم ساده‌شده جدید استفاده کند باید ۱۲ برابر حد اقل دستمزد قانونی را برای یک بار به دولت بپردازد. اما اشخاص حقوقی از پرداخت این «ورودیه» مخصوص معاف هستند.

هند - کسب نظریه

قانون مالیات بردرآمد سال ۱۹۶۱ هندوستان مقررات ویژه‌ای را دربر دارد که به‌موجب آن مؤدیان غیر مقیم (یعنی کسانی که اقامتگاه اصلی آن‌ها در سایر کشورها واقع است) می‌توانند خواستار اظهار نظر قبلی و پیشاپیش پیرامون مسائل مالیاتی مربوط به فعالیت‌های خود شوند. در سازمان مالیاتی کشور مرجع خاصی به همین منظور پیش‌بینی شده که اختصاراً ARA (Advance Ruling Authority) نامیده می‌شود. این‌گونه اظهارنظرها می‌تواند مبنای اقدام مؤدی قرارگرفته و نزد ادارات مالیاتی به آن‌ها استنادکند، مگر این که بر سازمان مالیاتی روشن شود که مؤدی با توسل به ظاهرسازی

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

یا خدعه چنان نظری را کسب نموده است. در چنان صورتی اظهارنظر ارائه‌شده از اصل کان لم یکن و باطل تلقی خواهدشد. ضمناً تا چندی قبل قاعده بر این بود که مؤدی شخصاً می‌بایستی در محل حضور یافته تقاضای اظهار نظر خود را به ARA تسلیم می‌داشت و وکالت و نمایندگی در این مورد قابل قبول نبود.

به‌موجب مقررات جدید تسهیلات تازه‌ای در این زمینه برقرار شده است. از جمله این که مؤدی می‌تواند به هرشخصی جهت تسلیم تقاضای یادشده وکالت بدهد و حضور شخص او به این منظور الزامی نیست. به این ترتیب مشکل بزرگی که از این لحاظ سرراه مؤدیان مقیم خارج وجودداشت از میان می‌رود. ارفاق دیگر این است که مانند گذشته ابطال اظهارنظرهای مورد بحث به ادعای ظاهرسازی و خدعه به سادگی گذشته نبوده، بلکه امکان دفاع برای مؤدی (یا وکیل او) در محضر ARA شناخته شده و قبل از اقدام به چنان ابطالی مدافعات مؤدی و مرجع مالیاتی هر دو استماع گردیده و با توجه به آن نظر نهائی از سوی ARA صادرخواهدشد. آئین کار ARA در این زمینه نیز به‌موجب نظامنامه خاصی معین گردیده است.

بازهم از بلژیک - انتقال زیان و دادگاه قانون اساسی

ماده ۲۰۶ قانون مالیات بردرآمد بلژیک انتقال زیان سنواتی مؤسسات را در صورتی قابل قبول می‌داند که متوسط عملکرد و گردش کار سه سال گذشته مؤسسه از ۵ درصد ارزش متوسط دارائی‌های ویژه آن طی همان دوره کمترباشد. موضوع این ماده قانونی برحسب شکایت مؤدیان در دادگاه قانون اساسی کشور مطرح شد و این دادگاه اعلام نظرنمود که حکم ماده ۲۰۶ به شرح فوق دارای جنبه عینی نبوده و نامربوط است. به عبارت دیگر ضابطه مقرر در این ماده یعنی در نظرگرفتن نسبت بین گردش کالا و عملکرد مؤسسه با ارزش دارائی‌ها برای رسیدن به نتیجه‌ای در مورد امکان انتقال زیان فاقد منطق است و مقدمه و نتیجه به یکدیگر نامربوط‌اند. دادگاه قانون اساسی رای خود را عطف به ماسبق نمود و به این ترتیب کار زیادی برای مؤدیان و سازمان مالیاتی پدید آورد، زیرا مؤدیان سنوات قبل نیز بر همین اساس می‌توانند مدعی زیان سنواتی و خواستار شناسائی نتایج آن شوند.

پاپوا نیوگینیا - معافیت آتشفشانی

برخی مناطق این کشور با خطر بروز آتشفشان مواجه هستندکه چندی پیش نمونه آن در اطراف شهرکی به نام رابائول رخ داد. چنین مخاطره‌ای طبعاً در اقتصاد مناطق مذکور تاثیرنموده و مانع سرمایه‌گذاری‌های جدید است. دولت برای تشویق کسب و کار و سرمایه‌گذاری در این مناطق مقررداشته است که هرگونه درآمد حاصل از کسب و کار و مشاغل در این نواحی از پرداخت مالیات بردرآمد معاف است. این قانون در مناطق شمال رودخانه‌های کروات و وارانگوی قابل اجرااست و مفاد آن قابل عطف به ماسبق بوده و از ۱۶ سپتامبر ۱۹۹۴ به این سو قابلیت اجراء دارد.

لاتویا - مالیات گروهی

معمولاً منظور از مالیات گروهی این است که چند شرکت وابسته به یکدیگر به عنوان مؤدی واحد تلقی شده و ترازنامه و حساب سود وزیان واحدی برای مجموعهٔ گروه تسلیم دارند. به این ترتیب می‌توان زیان‌های یک یا چند عضو گروه را از سود سایر اعضاء گروه کسرنمود و سود مشمول مالیات را در مورد کل گروه به‌دست آورد. در کشور لاتویا (از جمهوری های سابق شوروی در ساحل بالتیک) نیز مقرراتی در این زمینه به تصویب رسیده‌است. اما ترتیب پیش‌بینی شده در این مقررات جدید با سایر کشورها تفاوت عمده‌ای دارد و آن این که از مجموعهٔ سیستم مالیات بندی گروهی فقط بخش تهاتر سود و زیان پذیرفته شده، به این معنی که زیان برخی از اعضاء گروه را می‌توان از سود سایر اعضاء کسرنمود، بی آن که در مجموع گروه بتواند به عنوان مؤدی واحدی تلقی شود.

طبق این نظام ابتکاری، هرگروه از یک مؤسسه اصلی و یک یا چند مؤسسه فرعی تشکیل می‌شود. مؤسسه اصلی شخص حقیقی یا حقوقی است که مقیم لاتویا یا یکی از کشورهای طرف قرارداد مالیاتی با این کشور باشد و موسسه فرعی باید مقیم لاتویا بوده و لااقل ۹۰ درصد سرمایه آن به مؤسسه اصلی یا دیگر مؤسسه‌های فرعی آن متعلق باشد. نظام مورد بحث شامل مقرراتی در مورد شرایط نقل و انتقال سهام اعضاء گروه نیز می‌باشد تا در صورت تخلف از این شرایط نتوانند از نظام مالیاتی گروهی استفاده کنند.

دانمارک - مالیات بر حقوق پرداختی بابت خدمت در کشور دیگر

این کشور مقرراتی وضع نموده که به‌موجب آن تسهیلاتی برای کارکنان مؤسسات دانمارکی طی خدمت در سایر کشورها منظور شده است. این تسهیلات در مواردی قابل اعمال است که کارکنان مربوط در کشور محل خدمت بابت درآمد حقوق خود مشمول مالیات باشند. از آنجاکه معمولاً مالیات حقوق راکارفرمای دانمارکی باید در منبع کسر نموده و به مراجع مالیاتی دانمارک بپردازد، حل مشکل به دو طریق مقدوراست. نخست این که کارکنان ذینفع معادل مالیات حقوقی که در کشور محل کار می‌پردازند بتوانند از اعتبار (کردیت) مالیاتی در دانمارک استفاده کنند و به همان اندازه از مالیات دریافتی مراجع دانمارکی به ایشان مسترد شود. ولی مقررات جدید از این شیوه استفاده ننموده و بلکه به‌جای آن از شیوه تعدیل و یا حتی حذف مالیات تکلیفی قابل کسر در منبع استفاده می‌شود. با توجه به این نحوه عمل که مستلزم همکاری متقابل اطلاعاتی بین دانمارک و کشورهای محل خدمت مستخدمین مذکور می‌باشد، مقرر گردیده‌است که رفتار مورد بحث فقط در صورتی قابل اعمال است که کشور طرف، دیرکتیو شماره ۷۹۹ سال ۱۹۷۷ شورای اروپا یا کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) را پذیرفته‌باشد. هردوی این مصوبه‌ها متضمن مقرراتی در زمینه همکاری بین کشورهای عضو در زمینه امور مالیاتی و از جمله تبادل اطلاعات مالیاتی می‌باشند.

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

قوانین، تصویبنامه‌ها، و بخشنامه‌ها

و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

بخشنامه شماره ۱۴۵۱۸ مورخ ۷۶/۴/۸

+بموجب اختیار حاصل از مقررات ماده ۱۶۳ و تبصره ماده ۲۲۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن، مالیات علی‌الحساب از فروشندگان سهام (باستثنای موارد مشمول تبصره ماده ۱۴۳) و سهم‌الشرکه شرکتها و نحوه وصول آنرا بشرح زیر مقرر میدارد:

۱ـ فروشندگان سهم یا سهم‌الشرکه اشخاص حقوقی باید قبل از انتقال حقوق مزبور و ثبت آن در دفتر سهام شرکت یا دفاتر ثبت ادارات ثبت یا دفاتر اسناد رسمی بر حسب مورد، به حوزه مالیاتی ذیصلاح مراجعه و با پرداخت مالیات علی‌الحساب و تکمیل امضاء اوراق مربوط گواهی لازم را برای ارائه به مراجع مذکور دریافت نمایند.

۲ـ حوزه مالیاتی ذیصلاح که حوزه مالیاتی صالح جهت رسیدگی به مالیات شخص حقوقی مربوط خواهد بود مکلف است بمحض مراجعه مؤدیان مذکور با اخذ اطلاعات لازم در مورد مشخصات و نشانی محل شغل یا سکونت فروشندگان و نیز تأئیدیه حاوی مبلغ اسمی یا قیمت خرید (برحسب مورد) و همچنین مبلغ فروش سهم یا سهم‌الشرکه از طرفین معامله مالیاتهای علی‌الحساب بشرح بندهای آتی را وصول و بلافاصله گواهی لازم را صادر و به مؤدی تسلیم نماید.

۳ـ مالیات علی‌الحساب در مورد نقل و انتقال سهم یا سهم‌الشرکه اشخاص حقوقی که بیش از پنج سال از تأسیس آنها سپری نشده است معادل پنج درصد ارزش اسمی سهم یا ارزش سهم‌الشرکه در تاریخ انتقال و بر اساس سرمایه ثبت شده خواهد بود.

۴ـ به ازای هر سال مازاد بر پنجسال که از تأسیس شخص حقوقی سپری شده باشد، یک درصد ارزش اسمی سهم یا ارزش سهم‌الشرکه به مالیات علی‌الحساب مذکور در بند ۳ افزوده میشود، لکن در هر حال حداکثر مالیات علی‌الحساب از پانزده درصد مأخذ یاد شده تجاوز نخواهد کرد.

۵ـ مالیات علی‌الحساب حق تقدم سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس معادل نیم درصد ارزش حق تقدم سهام مزبور در بورس در تاریخ انتقال و مالیات علی‌الحساب حق تقدم سهام سایر شرکتها برحسب مورد معادل نصابهای مندرج در بندهای ۳ و ۴ این بخشنامه نسبت به ارزش اسمی سهم مربوط خواهد بود.

۶ـ نقل و انتقال سهام متعلق به وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی مشمول مالیات علی‌الحساب مذکور در این بخشنامه نمیباشند، لکن دریافت گواهی موضوع بند ۱ ضروری است.

۷ـ مفاد این بخشنامه رافع تکالیف قانونی فروشندگان سهم یا سهم‌الشرکه مانند تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر و پرداخت مالیات در سررسید نخواهد بود.

۸ـ حوزه‌های مالیاتی مکلفند برابر مقررات نسبت به تشخیص درآمد و مالیات متعلقه و مطالبه آن در مواعد مقرر قانونی اقدام و مالیاتهای علی‌الحساب وصول شده را در محاسبه مالیات قطعی پرداخت‌کننده منظور نمایند.
۹ـ مفاد این بخشنامه در مورد سایر تغییرات اشخاص حقوقی از جمله افزایش یا کاهش سرمایه، انحلال، اقامتگاه قانونی، مواد اساسنامه و مدیران اشخاص حقوقی جاری نخواهد بود.
۱۰ـ این بخشنامه جایگزین بخشنامه شماره ۳۰/۴/۶۸۸۹/۲۹۰۸۸–۱۳۷۵/۶/۲۸ میباشد.
داریوش ایران‌بدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۴۸۲۴/۲۰۵۲۶–۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۵/۱۳

همانطور که مطلع هستید در سنوات گذشته بلحاظ نوسانات قیمت ارز و تغییرات پیاپی سیاستهای ارزی و تأثیر آن در امر مالیات بازرگانان بخشنامه‌هائی راجع به تعیین بهای کالاهای وارداتی و صادراتی در موارد تشخیص علی‌الرأس صادر گردیده است. با وجود این بقرار اطلاع اکنون نیز حوزه‌های مالیاتی با پاره‌ای معضلات در این راستا مواجه هستند. علیهذا بمنظور رفع اشکال و حتی‌الامکان اتخاذ رویه واحد در اینخصوص، بار دیگر نظر مأموران تشخیص و مراجع و واحدهای مالیاتی را به نکات زیر که مورد تائید هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی هم می‌باشد، معطوف می‌دارد:

۱. عدهٔ زیادی از مأموران مالیاتی با توجه به عادات و رویه‌های مرسوم باشتباه چنین تصور می‌نمایند که در مورد واردکنندگان حتماً باید بهای کالا در گمرک مقصد بر اساس پروانه ارزیابی و سپس با افزودن هزینه حمل، قرینه محاسبه و مورد اعمال ضریب مالیاتی قرار گیرد، حال آنکه برای انتخاب قرینه چنین محدودیتی وجود ندارد، بلکه آنها می‌توانند با استفاده از اوراق گمرکی و سایر اسناد و مدارک کالاهای وارده را ردیابی و بر مبنای هر قیمتی که جنس بفروش می‌رسد، فروش سالانهٔ تاجر را که یکی از بهترین قراین مالیاتی است بدست آورده، با رعایت احکام مادهٔ ۹۸ و فصل سوم باب چهارم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیهٔ بعدی نسبت به اعمال ضریب و احتساب درآمد مشمول مالیات اقدام نمایند.

۲. دربارهٔ کالاهای صادراتی هم می‌توان بنا به اختیارات ناشی از مادهٔ ۲۲۹ قانون مذکور با مراجعه به اسناد و مدارک مؤدی بهای تمام شده واقعی کالا و یا با در دست داشتن مشخصات کالاهای مزبور بهای عرضه آن در بازارهای داخلی و خارجی را طبق تحقیقات لازم تعیین و در احتساب قرینه مربوط ملحوظ نظر قرار داد.

۳. با وجود راه حل‌هائی نظیر موارد فوق، چنانچه در ارتباط با برخی پرونده‌های مالیاتی ناگزیر از تعیین ارزش کالاهای وارده یا صادره بوده باشید، لازم است برای این منظور نرخ برابری ارز را معادل نرخ آزاد روز ترخیص (درباره واردات) و یا صدور (درباره صادرات) و برای آن زمان که سیاست ارزی تک نرخی اعلام گردیده است، نرخ اخیرالذکر (نرخ ریالی فروش هر واحد ارز) را اعمال نمائید، منتهی باید توجه داشت در هر مورد که قید و حصر قانونی و یا بر عکس تسهیلاتی از سوی بانک مرکزی یا مراجع رسمی ذیربط متوجه مؤدی بوده که مستنداً به مدارک مثبته مؤثر در میزان درآمد مکتسبه بوده است، بایستی این عوامل در محاسبات مربوط منظور گردد. بعنوان مثال اگر بفرض صادرکننده مقید بر آن باشد که تمام یا قسمتی از ارز حاصل از صادرات را با نرخ پائین‌تر از حد رایج در اختیار بانک مرکزی قرار دهد، همین نرخ باید مورد قبول واقع و یا چنانچه هر دلار بجای ۳۰۰۰ ریال به بهای

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

۱۷۵۰ ریال به تاجر جهت وارد نمودن کالای بخصوصی فروخته شود با این شرط و قرار که قیمت تمام شده جنس هم بهمان مأخذ تعیین و با سود مشخصی در اختیار مشتری خاص گذارده شود، در صورت احراز قیمت تمام شده و فروش آن کالا باید به همین ترتیب محاسبه شود.

داریوش ایران بدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۶۷۲-۲/۴۳۱۶-۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۵/۱۴

نظر باینکه از لحاظ ثبت اوراق مالیاتی در دفاتر اندیکاتور حوزه‌های مالیاتی (ممیزی و سرممیزی) رویه‌های مختلفی بکار می‌رود که بعضاً ناهماهنگ و غیراصولی نیز می‌باشد، علیهذا بدینوسیله مقرر می‌دارد از این پس کلیهٔ حوزه‌های مالیاتی بشرح زیر عمل نمایند:

۱. گزارشهای تعیین درآمد یا مأخذ مشمول مالیات و نیز مالیات متعلق که بعنوان سرممیزی ذیربط تهیه می‌شود تحت شماره مربوط در دفتر اندیکاتور حوزه ممیزی مالیاتی و متقابلاً طی شماره وارده در دفتر سرممیزی مذکور ثبت گردند.

۲. اوراق تشخیص و قطعی مالیات و مفاصاحساب و گواهینامه موضوع ماده ۳۵ و گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم و سایر گواهینامه‌های مالیاتی تحت شماره صادره همزمان در دفاتر حوزه‌های مالیاتی ممیزی و سرممیزی مربوط با قید شماره حوزه‌ها ثبت شوند. بعنوان مثال اگر برگ تشخیص مالیات صادره در تاریخ ۱۳۷۶/۴/۲۵ طی شماره ۸۷۵ در دفتر حوزه ممیزی ۰۵۳۴ و طی شماره ۱۵۶۰ در دفتر حوزه ممیزی ۰۵۳ ثبت می‌گردد، شماره و تاریخ این برگ تشخیص «۱۵۶۰ـ۸۷۵/۰۵۳ـ۰۵۳۴ـ۱۳۷۶/۴/۲۵» خواهد بود. ضمناً در خصوص اوراق تشخیص و قطعی مالیات باید درآمد یا مأخذ مشمول مالیات و میزان مالیات به عدد و حروف در ستون شرح دفاتر اندیکاتور قید گردد.

داریوش ایران بدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۲۰۹۲۶/۴۶۷۷/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۵/۱۵

با عنایت به فعالیتهای برون مرزی بعضی از شرکتها و مؤسسات ایرانی که در راستای سیاست افزایش درآمد ارزی کشور وفق تبصره ۲۷ قانون برنامه پنجساله دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران انجام می‌پذیرد و با توجه به اینکه در اجرای قراردادهای صدور خدمات فنی و مهندسی معمولاً شرکتهای مجری طرح تدارک مصالح، لوازم و کالاهای موردنیاز طرح و همچنین ماشین‌آلات و ابزار مورد استفاده در اجرای طرح را نیز به عهده می‌گیرند لزوماً یادآور می‌شود که در اینگونه موارد حوزه‌های مالیاتی ذیربط بایستی ضمن تدقیق و بررسی پیرامون اقلام مختلف درآمد ناشی از فعالیتهای مزبور آن قسمت از مصالح و لوازم و کالاهای موردنیاز طرح را که بصورت قطعی از کشور خارج و در اجرای طرح مصرف می‌شوند کالای صادراتی محسوب و طبق مقررات ماده ۱۴۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن مشمول معافیت مالیاتی مقرر نمایند. البته توجه خواهند داشت که ماشین‌آلات و ابزاری که بصورت موقت از کشور خارج و پس از

اجرای طرح به کشور بازگردانده می‌شوند از جمله موارد کالاهای صادراتی و مصرفی در طرح تلقی نخواهد شد.
داریوش ایران بدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۴۷۸۸/۲۱۷۶۲-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۵/۲۰

نظر باینکه در رسیدگی به پرونده مالیاتی صادرکنندگان کالا و اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۴۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ رویه‌های مختلفی اعمال می‌گردد، بنابراین متذکر می‌گردد:
بطور کلی از حیث مالیاتی، صادرکننده کالا و به تبع آن بهره‌مند از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۴۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم شخصی است که اظهارنامه گمرکی و سایر مدارک مربوط به صادرات بنام او می‌باشد. مگر آنکه بموجب دفاتر قانونی طرفین و یا سایر اسناد و مدارک مثبته محرز گردد که کالای صادره متعلق به آمر بوده و صادرکننده مذکور صرفاً بعنوان حق‌العملکار عمل نموده که در اینصورت حق‌العملکار بابت حق‌العمل دریافتی مشمول مالیات می‌باشد و معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۴۱ مزبور بشرط تحقق مربوط به آمر خواهد بود.
داریوش ایران بدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۲۸۴۶۴ مورخ ۱۳۷۶/۷/۵

نظر به تأکیدات مکرر مقام معظم رهبری و ریاست محترم جمهوری بر ایجاد امکانات و تسهیلات ضروری برای جوانان در امر اجتماعی و مهم ازدواج و تشکیل خانواده و با توجه به سیاست کلی دولت مبنی بر تثبیت اقتصادی و جلوگیری از افزایش بی‌رویه قیمتها و اجتناب از تورم و نهایتاً فراهم کردن شرایط لازم برای رفاه نسبی طبقاتی که فاقد مسکن و دارای درآمدهای کم و متوسط هستند از نظر میسر شدن تهیه مسکن اجاری با مال‌الاجاره مناسب و همچنین جلوگیری از اعمال سلیقه و رویه‌های متفاوت مأمورین تشخیص مالیات در مورد تعیین میزان مال‌الاجاره املاکی که بدون سند رسمی به اجاره واگذار شده و می‌شوند و به لحاظ عدم قید مدت اعتبار اجاره تقویم شده توسط آنها در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن، بدون اینکه مستأجر تغییر یا شرایط عوض شده باشد مبادرت به تقویم پیاپی و افزایش ارزش اجاری می‌نمایند که در عرضه مسکن با اجاره معقول و مناسب تأثیر منفی دارد و بالمال ایجاد رویه واحد در خصوص مالیات بر درآمد املاک اجاری و همچنین تخصیص بهینه نیروهای انسانی و تجهیزات مورد مصرف در منبع مالیاتی املاک اجاری به سایر منابع مالیاتی پربازده و افزایش کارآئی سازمان تشخیص و وصول مالیات موارد زیر را مقرر می‌نماید:
۱. در مورد املاکی که با سند رسمی به اجاره واگذار شده‌اند و متن سند اجاری مقید به جمله (اجرت‌المثل اجرت‌المسمی است) و یا نظایر آن می‌باشد. تقویم اجاره ملک بعد از انقضای مدت سند مادام که مستأجر و کاربری مندرج در سند اجاره تغییر نکرده است با توجه به ماده ۱۰ قانون مدنی و حکم کلی ماده ۲۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم در مورد تعیین درآمد واقعی ضروری نمی‌باشد و مالیات باید بر اساس ارزش اجاری مذکور در سند محاسبه و مطالبه شود، مگر اینکه ثابت شود مؤجر علاوه بر مبلغ مندرج در سند رسمی مبالغی تحت عنوان ودیعه یا عناوین دیگر دریافت نموده است که در این صورت مطابق تبصره ماده ۵۴ باید نسبت به تقویم ارزش اجاری ملک

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

با توجه به املاک مشابه اقدام لازم بعمل آید، یا اینکه بموجب اسناد و مدارک غیرقابل انکار مانند احکام دادگاهها و مکتوبات بین مؤجر و مستأجر و یا اعلام مراجع رسمی و معتبر مسلم شود که بعد از انقضای مدت اجاره مذکور در سند اجاره بها تغییر کرده است که در این صورت حسب قسمت اخیر حکم ماده ۵۴ مالیات مابه‌التفاوت باید طبق مقررات مطالبه شود.

۲. نظر به اینکه در تبصره ماده ۵۴ در مواردی که ارزش اجاری ملک باید بر اساس اجاره بهای املاک مشابه تقویم شود بر خلاف ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه بعدی آن، مدت اعتبار ارزش تقویم شده توسط ممیز یا سرممیز مشخص نگردیده است و همین موضوع مستمسکی شده است که برخی از مأمورین تشخیص مالیاتی حتی بدون تغییر مستأجر سالانه و بطور مستمر و مکرر مبادرت به تقویم ارزش اجاری و افزایش غیرمعقول و نامتناسب با شاخصهای اقتصادی نمایند، لذا با اتخاذ ملاک از مفاد بند پ ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن و بلحاظ لزوم تثبیت اوضاع اقتصادی و سایر اهداف مذکور در صدر این بخشنامه متذکر می‌شود در صورت عدم تغییر مستأجر فاصله دو ارزیابی متوالی نباید کمتر از سه سال باشد و البته در ارزیابی بعدی لازم است با توجه به مبلغ اجاره قبلی که از نظر مالیاتی قطعی شده است با نظر به اجاره املاک مشابه و با رعایت کلیه شاخصهای اقتصادی و فرآیندهای اجتماعی که در فاصله دو ارزیابی ایجاد شده است نسبت به افزایش یا کاهش ارزش اجاره تقویمی قبلی اقدام شود لکن در هر حال اجرای قسمت اخیر ماده ۵۴ بشرحی که در بند ۱ این دستورالعمل تشریح گردید در موارد انطباق ضروری است.

۳. با صدور این دستورالعمل کلیه دستورالعملها و بخشنامه‌های مغایر قبلی ملغی می‌شود و متعاقباً نسبت به صدور بخشنامه در خصوص اصلاح و تکمیل دستورالعمل اجرائی ماده ۱۸۷ بشماره ۲۰۰۰ مورخ ۱۳۷۲/۱/۲۳ اقدام لازم بعمل خواهد آمد.

۴. ممیزین کل مالیاتی موظفند در اجرای ماده ۲۳۸ هنگام مراجعه مؤدیان مالیاتی مفاد این دستورالعمل را رعایت نمایند.

۵. هیأتهای حل اختلاف مالیاتی و متعاقباً شعب شورایعالی مالیاتی موظفند در صورت اعتراض و شکایات مؤدیان مالیاتی با توجه به موارد فوق اتخاذ تصمیم نمایند. **داریوش ایران بدی معاون درآمدهای مالیاتی**

بخشنامهٔ شمارهٔ ۲۵۷۹۰ مورخ ۱۳۷۶/۸/۱۸

بقرار اطلاع واصله برخی از حوزه‌های مالیاتی علیرغم اصول و مبانی حقوق اداری و صراحت ماده ۷ آئین‌نامه سازمان تشخیص مبنی بر لزوم ثبت کلیه اوراق و فرمهای مقرر در قانون و همچنین هر نوع نوشته‌ای که از طرف مؤدی به حوزه مالیاتی تسلیم می‌شود در دفتر حوزه مالیاتی و تسلیم رسید با قید شماره ثبت دفتر و شماره حوزه و مشخصات اسناد ضمیمه به مؤدی، ثبت اظهارنامه مالیاتی یا اعتراض به برگ تشخیص تسلیمی از طرف مؤدیان مالیاتی را شفاهاً موکول به پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات متعلقه می‌نمایند و بدین ترتیب با عدم ثبت اظهارنامه یا اعتراض مؤدیانی که در تاریخ تسلیم آنها بدلائل گوناگون قادر به پرداخت مالیات نیستند موجبات تضییع حقوق قانونی و ایجاد نارضایتی مؤدیان محترم را فراهم می‌نمایند.

لذا موکداً یادآور می‌شود مأمورین مسئول حوزه‌های مالیاتی مکلفند در قبال اوراق و اسناد و مدارک و از جمله

اظهارنامه و اعتراضی که از طرف مؤدیان مالیاتی به حوزه مالیاتی تسلیم می‌شود مطابق مقررات مندرج در ماده ۷ آئین‌نامه سازمان تشخیص اقدام نمایند و در این خصوص هیچ عذر و بهانه‌ای مسموع و پذیرفته نیست و در هر حال چنانچه بهر ترتیب مسلم شود از طرف مؤدی بمنظور تسلیم اظهارنامه و اعتراض در موعد مقرر اقدام شده است و مأمورین مسئول از انجام وظیفه قانونی در مورد ثبت آنها خودداری کرده‌اند، ضمن ممانعت از تضییع حقوق مؤدی، مأمور خاطی تحت تعقیب قانونی واقع و مجازات خواهد شد. علاوه بر این مقامات مافوق این قبیل مأمورین نیز بعلت عدم کفایت و ناکارایی و تعلل در نظارت بر طرز انجام وظیفه کارکنان مادون و حسن اجرای قانون مواخذه خواهند شد.

لزوماً مقرر می‌شود در مواردی که مأمور مسئول حوزه‌ای برای انجام وظایف قانونی خود در خارج از اداره و در محدوده بسر می‌برد و یا بهر دلیلی در محل کار خود حاضر نیست، مقام مافوق وی باید مأمور دیگری را موظف به ثبت اوراق تسلیمی از طرف مؤدی و ارائه رسید به آنها به شرح مقرر در ماده ۷ فوق‌الاشاره بنماید.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۹۰۳۴/۳۶۸۴۶ـ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۸/۲۵

چون در مورد پذیرش دو در هزار فروش موضوع بند «الف» ماده ۳۹ قانون «وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین» مصوب ۷۳/۱۲/۲۸ مجلس شورای اسلامی بحساب هزینه‌های قابل قبول مؤدیان مربوطه سؤالاتی بعمل آمده، متذکر می‌شود:

وجوه واریز شده به حسابهای درآمد عمومی کشور بابت دو در هزار فروش موضوع بند «الف» ماده ۳۹ قانون مذکور بوسیله واحدهای صنعتی و معدنی دارای مجوز تأسیس و بهره‌برداری یا کارت شناسائی از وزارتخانه‌های صنایع و معادن و فلزات، با توجه به قسمت اخیر ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه بعدی آن از لحاظ مالیاتی جزء هزینه‌های قابل قبول سال مالیاتی مربوط می‌باشد. مفاد این بخشنامه به تائید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۳۸۱۷۶ مورخ ۱۳۷۶/۹/۴

نظر باینکه هیأتهای مشورتی و هماهنگی که در برخی از واحدهای مالیاتی تشکیل و در امر تشخیص مالیاتها اظهارنظر می‌نمایند، فاقد وصف عنوانی در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن می‌باشند، لذا با تذکر مواد ۲۲۱ و ۲۳۷ قانون مزبور از حیث وظایف و مسئولیت‌های مأمورین تشخیص در محدوده‌ای که بخدمت اشتغال دارند و همچنین تأکید بر لزوم نظارت بر حسن اجرای قانون موضوع ماده ۲۲۳ توسط ممیزین کل مالیاتی و یادآوری این مطلب که ایجاد هماهنگی لازم در حوزه‌های تحت سرپرستی نیز از مصادیق بارز حسن اجرای قانون می‌باشد، بمنظور رعایت حدود اختیارات و مسئولیت‌های مأمورین تشخیص که در قانون تصریح شده است مقتضی است فوراً نسبت به لغو و ابطال احکامی که برای مأمورین مالیاتی به عنوان

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

عضو هیأتهای مزبور صادر شده است اقدام و نتیجه را به دفتر اینجانب اعلام نمایند. بدیهی است مدیران کل و معاونین مالیاتی آنها و ممیزین کل مالیاتی ذیربط در واحدهای تحت سرپرستی و نظارت خود نسبت به ایجاد هماهنگی در امر تشخیص مالیات از طریق ارشاد و ارائه تعلیمات ضروری اقدامات لازم را با توجه کامل بمفاد ماده ۲۳۷ معمول خواهند نمود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامهٔ شمارهٔ ۳۸۳۹۸ مورخ ۱۳۷۶/۹/۵

نظر باینکه بموجب حکم ماده ۱۴ اصلاحی قانون مالیات تعاون ملی برای بازسازی مدت اجرای قانون مذکور از حیث مطالبه مالیات متعلق پنجساله تعیین شده است که با توجه به انتشار آن در روزنامه رسمی مورخ ۶۸/۱/۱۰ مدت مزبور در تاریخ ۷۳/۱/۲۶ خاتمه یافته است. از طرفی بدلالت حکم قسمت اخیر ماده ۴ و همچنین صدر ماده ۱۴ قانون موصوف وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف به مطالبه مالیات در مدت مذکور بوده است بنابراین موکداً یادآور می‌شود، مطالبه مالیات از اشخاص موضوع قانون یاد شده خارج از مهلت خاتمه اعتبار آن بهر دلیل و عنوان که باشد (عدم تسلیم فرم موضوع ماده ۴، عدم درج یک یا چند دارائی بطور کامل در فرم، اعلام ارزش دارائی‌ها کمتر از میزان مقرر قانونی) فاقد وجاهت قانونی بوده و از درجه اعتبار ساقط است. بدیهی است مفاد این بخشنامه شامل اشخاصی که مالیات آنها در مهلت قانونی مطالبه شده ولی هنوز به قطعیت نرسیده است و یا به قطعیت رسیده و تاکنون وصول نشده نمی‌باشد و مالیاتهای مذکور قابل وصول خواهد بود.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

دادنامهٔ شمارهٔ ۳۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی - اتحادیه مرکزی تعاونیهای مصرف کارگران ایران (امکان) موضوع شکایت و خواسته - ابطال بخشنامه۲۷۹۹۶-۳۰/۴/۱۷۲۷ مورخ ۷۴/۵/۲۱ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی.

مقدمه - شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌اند، با عنایت به ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی مصوب ۱۳۵۰ و ماده ۱۴۸ همین قانون و با التفات به مفاد ماده واحد و استفساریه در خصوص عدم تأثیر ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم بر ماده ۱۱۱ سابق‌الذکر و ماده ۱۳۳ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اردیبهشت ماه ۷۱ و بالاخره با توجه به مفاد رأی شماره ۷۲/۷/۷-۱۹۰/۷۱ هیأت عمومی محترم آن دیوان چون بخشنامه شماره ۷۴/۵/۲۱-۳۰/۴/۱۷۲۷/۲۷۹۹۶ معاونت محترم درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی که با تفسیر و توجیه ناصحیح از مفاد ماده ۱۳۳ قانون مالیاتها و بر خلاف صراحت ماده مرقوم و همچنین مفاد ماده ۱۱۱ مارالذکر و ماده واحده استفساریه بر بقاء ماده مرقوم در واقع به تعبیری اجتهاد در مقابل نص صریح صدور یافته است و مورد عمل حوزه‌های مالیاتی نیز قرار گرفته و اینکه قید کلمه بطور کلی در ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی و جمله صد در صد درآمد در ماده ۱۳۳ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱ به وضوع مخالفت صریح بخشنامه مورد نظر با مواد مذکور ثابت و مشخص است، تقاضای ابطال و فسخ آن را دارد. اداره حقوقی

وزارت امور اقتصاد و دارائی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۱۲۶۷۰-۹۱-۷۵/۱۲/۷ مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره ۳۰/۴/۸۸۸۲-۷۵/۹/۱۲ رئیس شورای عالی مالیاتی نموده‌اند. در نامه مزبور آمده است: در این که از ابتدای سال ۱۳۷۱ باستناد نص صریح ماده ۱۳۳ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم درآمد شرکتهای تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از پرداخت مالیات معاف گردیده هیچ گونه تردیدی وجود نداشته و هیچ یک از شرکتهای نامبرده هم که به عنوان تعاونی به معنی واقعی فعالیت می‌نمایند تابحال محکوم به پرداخت کمترین مالیاتی هم نشده‌اند. اما متأسفانه اخیراً برخی تعاونیها یا اتحادیه آنها واسطه و عامل کارهائی قرار گرفته‌اند که به نظر می‌رسد با روح و اصول تعاون آن چنان که در اصول ۴۳ و ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران آمده مغایر می‌باشد. آنچه مسلم است محدوده کاری شرکتها و اتحادیه‌های تعاونی بر اساس قانون شرکتهای تعاونی مصوب سال ۱۳۵۰ و قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران مصوب ۷۰/۶/۱۳ و اساسنامه هر یک از آنها که اصولاً می‌بایستی بر مبنای قوانین مذکور تنظیم گردیده باشد، کاملاً روشن است و باعتقاد شورای عالی مالیاتی هدف قانونگذار نیز اعطاء معافیت به شرکتها و اتحادیه‌هائی بوده است که در قالب اصول قانون اساسی مذکور در فوق و قوانین اخیرالذکر اقدام به فعالیت اقتصادی می‌نمایند. در ضمن دفاتر و اسناد و مدارک تمامی آنها هم بلحاظ رسیدگی به وضعیت مالیاتهای تکلیفی و هم به جهت تشخیص درآمدهای خارج از چهارچوب و مقررات تعاونی امری ضروری است و بخشنامه مورد اعتراض شاکی نیز برای همین منظور صادر و ابلاغ گردیده است و البته در صورت ارائه مدارک واقعی و مطابقت آنها با فعالیتهای تعاونی هیچ گونه مالیاتی مطالبه نخواهد شد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجةالاسلام والمسلمین اسماعیل فردوسی‌پور و با حضور رأسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با آراء به شرح آتی مبادرت بصدور رأی می‌نماید:

رأی هیأت عمومی: مراد از حکم مقرر در ماده ۱۳۳ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۷۱ معافیت شرکتهای تعاونی از پرداخت مالیات ناشی از درآمد فعالیتهای متناسب و هماهنگ با اهداف و اساسنامه شرکتهای مزبور می‌باشد بنابراین بخشنامه مورد اعتراض که مبین همین معنی می‌باشد خلاف قانون تشخیص نگردید. **رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اسماعیل فردوسی‌پور**

رای شمارهٔ ۳۰/۴/۴۳۰۱ مورخ ۱۳۷۶/۴/۲۳ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۳۹/۴۸۹۸ـ۷۶/۲/۲۲ اداره کل امور هیأتهای حل اختلاف مالیاتی حسب ارجاع مقام معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۴/۱۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است و اجمال آن اینست که شعب شورای عالی مالیاتی در مواردی که نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارائی و شورایعالی قضائی یا دادگستری عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قبلاً نسبت به موضوع مطروحه رأی داده باشند رأی آنها را رأی هیأت تجدیدنظر محسوب نمی‌کنند و بدون رسیدگی به شکایت مؤدی از چنین رأیی پرونده را قابل طرح مجدد در هیأت تجدیدنظر می‌دانند و ریاست محترم شورای عالی مالیاتی نیز بر همین اساس پرونده را جهت ارجاع به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر اعاده می‌نماید که این موضوع مورد قبول و تمکین بعضی از هیأتهای حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر نمی‌باشد لذا درخواست شده تا هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به موضوع اظهارنظر نماید.

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

رأی اکثریت: هیأت عمومی پس از بحث و تبادل نظر در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم بشرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:

از آنجا که باستناد تبصره ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم نماینده وزارت متبوع یا نماینده دادگستری عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه رأی داده باشند بنابراین چنانچه مفاد تبصره ۲ ماده مزبور رعایت نشود و پیش از احراز صلاحیت اعضاء هیأت، اقدام به تحریر و اظهارنظر روی فرم رأی گردد، تصمیم متخذه به نحو فوق فاقد اعتبار قانونی بوده و رأی تلقی نمی‌شود. فلذا چون طبق بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون مزبور شورای عالی مالیاتی به شکایت واصله از آراء قطعی هیأتهای حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رسیدگی می‌نماید، بدیهی است در صورتیکه نسبت به اتخاذ تصمیم هیأتی که قبل از احراز صلاحیت اعضاء آن تشکیل گردیده شکایتی به شورای عالی مالیاتی واصل گردد بلحاظ قابل طرح نبودن چنین شکایتی شورا بدون رسیدگی، پرونده را جهت ارجاع به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظری که وفق مقررات قانون تشکیل می‌گردد عودت خواهد داد. **محمود حمیدی - علی افرا - غلامحسن هدایت عبدی - محمدعلی بیک پور - علی‌اکبر نوربخش - داریوش آل‌آقا**

نظر اقلیت: نظر اعضاء اقلیت هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی حسب دلایل زیر بر این است که اینگونه آراء باید در یکی از شعب شورای عالی مالیاتی مطرح شود تا چنانچه معلوم گردد در تشکیل هیئت حل اختلاف مالیاتی رعایت تبصره ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم و سایر اصول دادرسی نشده، بلحاظ این نقص و همچنین نقائص دیگری که ممکن است مؤدی بطور مدلل در شکوائیه عنوان نموده باشد، رأی مذکور نقض و پرونده به هیئت ماده ۲۵۷ قانون مذکور ارجاع شود:

۱. در ماده ۲۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم که مجوز اصلی مراجعه مؤدیان و ممیزین کل مالیاتی به شورای عالی مالیاتی است، علت مراجعه عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و یا نقص رسیدگی بطور عام مطرح گردیده و تفکیک و تمایزی بین انحاء مختلف قصور یا تخطی از مقررات و نقص رسیدگی در آن مشهود نمی‌باشد و در نتیجه نمی‌توان گفت عدم رعایت تبصره ۲ ماده ۲۴۷ مستثنی از این قاعده کلی است، بلکه این نیز یکی از موارد بی‌توجهی به قوانین و مقررات و یا نقص رسیدگی است.

۲. طبق ماده ۲۵۶ قانون مالیاتهای مستقیم هر یک از شعب شورای عالی مالیاتی ملزم هستند حسب ارجاع رئیس شورای عالی مالیاتی به شکایت مؤدی یا ممیز کل مالیاتی رسیدگی و رأی دایر بر نقض رأی یا رد شکایت صادر نمایند و اختیار دیگری که یکی از این ارکان با استفاده از آن بتوانند دستور ثالثی بدهند، وجود ندارد.

۳. طبق نص صریح ماده ۵۵۹ قانون آئین دادرسی مدنی، اگر دادگاه که حکم یا قرار داده است، خارج از صلاحیت ذاتی خود به دعوائی رسیدگی کرده باشد، این ترتیب صدور حکم با قرار از موارد نقض می‌باشد.

محمدعلی خوش‌اخلاق محمد رزاقی محمدعلی سعیدزاده

* * *

accountants in development of any tax system. The position of this profession in Iranian tax regulations is also touched upon.The present issue of the journal presents the last part of this article, the part 1 of which was printed in the last issue.

Trends in Anti-Avoidance

As our readers may recall, the section one of this analytical essay was provided in last issue of Maliyat journal. Now, the last part of the same is presented in the issue at hand. The author of the article was Dr. David Williams, a Persian translation of which is printed in this journal. Future trends in the field of anti-avoidance measures have been examined in the article.

Budgeting in the Era of Qajar Dynasty

The Qajar Dynasty ruled in this country from late seventeenth to early twentieth centuries. A brief history of budgeting at that time is quoted from an interesting book printed in the year 1925.

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 2026-11-11]

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

Editorial

Adherence of the tax administration to the rule of law and observance of requirements of lawfulness in all levels of organizational, procedural and substantial aspects of tax management, is considered in the editorial to be most significant prerequisite for inducing taxpayers to comply with their legal duties.

Tax Management and a New Approach

This article reflects on steps taken by the tax administration towards a law-abiding policy. Some new rulings of the Vice Minister for Tax Revenue are analyzed by the author. One of them refers to a custom followed by some tax authorities who refrain from registration of taxpayers' protests, unless they would pay all or a part of assessed tax liability. The ruling prohibits this behavior and warns that those offending the rule shall be subject to legal prosecution.

The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation

This is a Persian translation of an article written by Mr. Tanzi from the International Monetary Fund. The first part of translation was presented in previous issue of the journal, and this issue contains the second and last part of it.

Tax System and Official Accountants

History of activities of official accountants in Iran and abroad is reflected in the article. It deliberates also on the role of official

the law has been occasionally widened in two ways:

1. Since lease agreements are usually concluded for one year only, tax assessors consider it terminated after expiry of its term. The situation would consequently be regarded, according to them, as a case where no agreement does exist, and action has to be taken for assessment of rental in proportion to similar properties. This will, in most occasions, lead to assessing excessive rentals and imposition of considerable extra taxes. This manner of action does not always reflect actual state of affairs. In most cases, the relationship between lessee and lessor would continue for several additional years on basis of what was going on before expiration of the original term of lease contract (of course with some moderate addition to the original rent).

2. The power of assessment of rental, where it is accorded to tax assessor, is sometimes operated in excessive manner. Occasionally it is exercised once - even twice - per year, for one and the same property.

A circular of the Finance Ministry touched upon this subject with the aim of adjusting immoderate treatment described above. The following are some important rulings of the circular:

1. Rental agreements are mostly containing a phrase indicating that after termination of the original duration of the contract, the rental payment will be equal to the same amount agreed upon in the agreement. Private agreements, on the other hand, are valid between contracting parties under the Article 10 of the Civil Law. The same should, accordingly, be respected by tax authorities, while the property is under the lease of the same tenant and there is no sufficient evidence indicating the cancellation or change of the contract.

2. Although no hint can be found in the law to show the term of validity of tax assessment in case of absence of official contract, there must be a logical interval between the first and subsequent assessment of the rental of a property. The interval could not, according to the circular be shorter than 3 years.

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

market rate of exchange prevailing at each relevant interval should be taken into account, and with regard to the period subsequent to that date, the same single rate of exchange should be taken as basis of assessment.

EXPORTATION OF TECHNICAL SERVICES

Iranian technical and engineering entities are authorized to conclude agreements for rendering their services abroad. Such contracts may include use of materials and equipment to be exported from Iran. The Ministry of Finance has instructed tax officials to treat such items as ordinary exported goods and apply the same regulations that are applicable to usual exportations.

The rule applicable in this respect is stipulated under the Article 141 of the Direct Taxation Act. It provides 100% tax exemption for the income derived from export of industrial finished products and 50% in respect of other commodities. The Ministerial circular states at the end that any part of machinery and equipment returned to the country should not be considered exported items.

ASSESSMENT OF TAXABLE RENT

The level of rental payments has been growing during recent decades so greatly that it has always been improportionate even with general rate of inflation. Parallel with that, a habit has developed among the landlords to conceal the real amount of rents from tax offices. This situation created a pessimistic atmosphere that gave rise to reaction of tax officials, which sometime exceeds the framework of the law.

According to Article 54 of the Direct Taxation Act, rental is to be assessed on basis of the lease agreement, if it is registered officially by a notary public. In case of absence of such registered agreement, tax assessors have to assess the rent with due regard to the rental of similar properties.

The frame of action, so determined by

power given to the Finance Ministry under the Article 50, DTA (as described earlier), it has been said in the circular that henceforward the relevant offices can accept cash (instead of affixing stamps) in case of disputes and claims raised by virtue of the said paragraph 4, Article 103. The authorization so given is restricted to cases of impossibility of affixing and canceling tax stamps on relevant instruments.

INTERNATIONAL TRANSACTIONS

In case of international transactions, tax officials may not be able to determine relevant taxable income in ordinary way. Therefore they may be obliged to resort to ex officio assessment of related tax liabilities. A new ruling of the undersecretary for revenue, which deals with this subject, includes the following instructions:

1. With regard to imported goods, tax assessors may follow the destiny of such goods with the intention of finding the actual prices they are sold for, and use it as an indication for assessment of taxable income. For this purpose, the officials may refer to documents provided by the customhouse and any other available documents and information.

2. As far as the exportation is concerned, tax authorities may determine the actual cost price of exported goods and commodities by examining the books and documents of exporting persons. Otherwise, and in case of access to necessary information, they may ascertain the sale price of goods, either in foreign or internal markets, and take the same as an indication for estimation of taxable income of the taxpayer.

3. Notwithstanding the above solutions, if any tax assessor would have to determine the price of goods on basis of their declared foreign-exchange prices, then he should take into consideration the fluctuations of exchange rates during the recent years. The circular distinguishes between two periods, before and after the date of declaring, by the Central Bank, of the policy of single official rate of exchange. For the period before that date, the free

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

exempted, while the others were recognized as subject to taxation.

Later, the Supreme Council of Taxation (SCT) submitted a report on the same subject to the Finance Undersecretary for Revenue and observed that some amendment in the circular might be necessary. The Undersecretary referred the report to the Plenary Board of SCT for consideration. The Board reviewed the matter and decided that none of the payments listed under the aforementioned law are taxable, since they are in essence a kind of compensation for the urgent expenditures born by employees at occasions like marriage and death.

CASH INSTEAD OF STAMP

Regulations about the stamp duty are provided under the Chapter 5 of the first Section of the Direct Taxation Act (DTA). Article 50 of the same chapter stipulates that the Ministry of Economic Affairs and Finance can accept cash money instead of requiring affixation of stamps, if it finds such course of action appropriate.

In such cases, affixing stamps would not take place and the relevant tax office shall issue official receipt against the cash paid by the taxpayer.

Attorneys-at-law and other agents who are authorized to plead the cause of people and entities before judicial or non-judicial tribunals, are among the taxpayers who have to pay stamp duty in the form of affixing stamps on instruments verifying their power of attorney.

Regulations concerning stamp duty of this particular category of taxpayers are arranged under the Article 103 of DTA. Paragraph 4 of the said article pertains to advocacy on financial disputes before non-judicial specialized tribunals. Among such financial non-judicial tribunals, one can refer to administrative tax tribunals and those responsible for disputes regarding charges imposed by the municipalities.

A new circular of the Finance Ministry deals with the aforesaid paragraph 4 of Article 103 of the Direct Taxation Act. Based on the

Tax News

INHERITANCE TAX AND BLOOD MONEY

Under the Islamic Criminal Law, a person convicted of murder shall be subject to reprisal (qssas) and is to be executed, provided that the heirs of the murdered person would deposit certain amount of blood money, to be paid to the heirs of the murderer after he is executed.

As far as the inheritance tax of the murderee is concerned, the question is that: could the blood money so paid be deducted from the value of his taxable estate or not. The question was referred to the Supreme Council of Taxation, which examined the case in its plenary session and rendered the following opinion:

Since the regulations of the Direct Taxation Act do not provide any rules for deduction of the blood money from the murderee's estate, such payments are not deductible for the purpose of assessment of the inheritance tax.

MINISTERIAL CIRCULAR AMENDED

As it was mentioned earlier in this journal (No 16, Autumn 1997), a circular issued by the Ministry of Economic Affairs and Finance ruled on some provisions of "The Law concerning the Payment of Service Bonus to, and a Part of the Urgent Expenditures of the Civil Servants". The circular differentiated between the various kinds of payments foreseen under the law, and considered some of them tax

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

Verdict of CAJ

Let us turn back to the rule of substance over form and study its application by the Iranian Court of Administrative Justice (CAJ). The relevant case was brought to CAJ by the Syndicate of Cooperative Companies of Workers, and the relief sought was the cancellation of a circular of the Ministry of Economic Affairs and Finance. This circular pertains to the Article 133 of the Direct Taxation Act (DTA) which provides:

"*Hundred percent of the income of rural, tribal, agricultural, fishermen, labor, employees, students and public cooperative companies and their unions is exempt from taxation.*"

If we look at the above article superficially, it would apparently lead us to conclude that any cooperative company of types enumerated under the above regulations can enjoy exemption from taxation. In other words, we may conclude that the income of such companies is tax exempted, notwithstanding the type of income, and the source from which it has been derived.

The Ministry of Finance, however, took into consideration the substance of the issue and declared:

"*It should be noted that the said exemption covers those kinds of income that are derived under the relevant regulations and statutes that are drawn according to the law of cooperatives, and such income should have been earned in conformity with the title of the related cooperative company. Thus, in cases where the activity of a cooperative company is in contradiction with its title, the income earned from such activity shall not be subject to tax exemption.*"

The view so expressed, can be considered as confirmation of the rule of substance over the form, since it requires that we have to ignore the superficial form of an arrangement, and instead to look to the actual substance of the issue.

CAJ also took the same position and declined to accept the argument of the claimant. It confirmed the view of the Finance Ministry by stating that:

"*The intent of the Article 133 of DTA, as amended in the year 1992, is to grant exemption to those kinds of activity that are in harmony with the aims and statute of the said cooperative companies. The circular which confirms this very opinion, is therefore considered not to be in contradiction with the law.*"

SUBSTANCE OVER FORM DOCTRINE

Comment on a Verdict of the Court of Administrative Justice

M.T. Hamadani

Tax law has been developed in our time as a branch of the general science of law. It has undergone an independent course of development and has been influenced by the characteristics of the special atmosphere within which it has to operate. An interesting topic of the tax law is the subject of the interpretation of tax regulations. A question discussed upon in this connection, is whether the interpretation of tax law is subject to the same common criteria as concern any other branches of law, or else there are some specific rules that could be applied to tax regulations, in addition to other common rules of construing. The debate has been concluded in favor of the latter solution.

Based on that conclusion, some particular maxims and rules have been developed. The rule of substance over form is an interesting example of such specific criteria. It allows the tax officials to look into the actual substance of transactions and other taxable events in order to prevent artificial structures from being used for tax-avoidance purposes.

As far as the Iranian laws and regulations are concerned, the only explicit reference to the subject can be found in Article 218 of Civil Law. It reads as follows:

"*If it becomes evident that a transaction has been made with the aim of escaping a debt, such a transaction shall be considered invalid.*"

As it can be understood from the above text, it pertains to the domain of civil law relations between private persons and entities. It can, however, be construed so as to cover the cases where taxpayers resort to artificial transactions to escape their liabilities to the relevant tax offices.

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

effects. Absence of discipline and law-abidingness in the ranks of tax organization might have grave consequences for a tax system.

What we have in mind from the world 'discipline' is an extensive and broad meaning. It covers orderliness at every level of organization, legality of procedures, and observance of lawfulness with respect to the substance of tax issues. Most taxpayers are sensitive to the kind of treatment of the officials. In case of being sure that a logical and lawful conduct of tax authorities is waiting them, never they would bother to resort to tax-avoidance experts with all their tricky and vexing behaviors. They would, certainly prefer to pay clear and free-from-doubt amounts of taxes, instead of taking pain of going through the blind passageways of tax-avoidance labyrinth.

The principal prerequisite for such a mentality is of course the domination of law-abidingness over the behavior of the tax administration.

The second point worth of mentioning is the fact that even those accustomed to tax-avoidance tricks would encounter serious barriers under the conditions of legalism and rule of law prevailing over the behavior of the tax administration. They would also become influenced by the new atmosphere which would have undoubtedly strong psychological impact on their own behavior.

The view expressed above is fortunately consistent with the principal priority of the current government's policy. They have precisely and frequently emphasized that the attachment to the law must govern all aspects of public administration. The tax administration, as a part of general machinery of the government, has also taken the first steps in this regard, for which we wish success and favorable results.

Dr. Aliakbar Arabmazar

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

The experiences derived from the operation of tax systems of many countries have shown that the success of any tax administration depends, more than anything else, on its ability to induce the taxpayers to comply voluntarily with their legal duties. Among the motives contributing to the cause of tax compliance, one can particularly refer to the strict adherence to the rule of law. Abiding by the law should be encouraged by the tax administration in all dimensions of its activities. The more the tax authorities abide by the legal requirements, the greater would be the preparedness of taxpayers to observe their obligations in return.

Different causes may give rise to the phenomenon of tax avoidance, but all of them would undoubtedly become aggravated, when paralleled with disrespect for regulations on behalf of those who are responsible for enforcement of the law.

It could not be denied that the instinct of self-interest might persuade some people to refrain from discharging any kind of social responsibilities, including the payment of tax liability. There are people who can not look at the issues from a long-term prudential point of view. They are captives of their own short-term personal interests, without being able to understand that even their egoistic interests might be lost in a society reluctant to fulfill duties imposed by the necessities of social life.

In spite of existence of the above weakness in any society of the contemporary world, two main points are to be taken into consideration. First, the feeling of self-interest is not the only cause of failure of the tax administration. There are other determinants of equal importance and

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