

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# مطالب

فصلنامه تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره سیزدهم، تابستان ۱۳۷۹

(شماره مسلسل ۲۸)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

## فهرست مطالب :

- سرآغاز دکتر علی اکبر عرب مازار ۲
- تبصره های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۹ م. ت. همدانی ۴
- مالیات در قرن بیستم دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۰
- تهیه لوایح مالیاتی از سوی سازمان های غیر مالیاتی م. اکباتان ۱۸
- تفسیر منطقی به جای تفسیر تحت اللفظی
- ۲۱ شرحی بر یک بخشنامه و دو رأی
- ترقدهای مالیاتی م. سنگشیری ۲۶
- معافیت مالیاتی تبصره ۶ ماده ۱۳۲
- ۲۹ شرحی بر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری م. الوندکوهی
- قیمت گذاری انتقالات
- ۳۲ (Transfer Pricing) (بخش چهارم)
- ۳۷ تحریم مالیاتی
- قراردادهای مالیات مضاعف در مورد
- ۳۸ ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش پنجم)
- ۴۴ اصطلاحات بین المللی مالیاتی
- ۴۸ مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی
- بخش انگلیسی

دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه

آبشار، شماره ۱۸۵

مطالب مجله الزاماً مبین نظر مسئولان آن

نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات

وارده یا هرگونه ویزایش آن ها 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 نمی شود.

دفتر مجله مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۳،

خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر،

کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

فکس: ۶۴۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

## به نام خدا

بررسی عینی عوامل مؤثر در کارآئی پدیده‌های اجتماعی - همانند پدیده‌های طبیعی - شرط اساسی رسیدن به نتایج مطلوب و اقدام صحیح در هر زمینه می‌باشد. مجله مالیات از بدو انتشار پایه کار خود را بر این قرار نهاده و همواره کوشیده است در زمینه پدیده مورد نظر خود، یعنی امر مالیات، از همین روش پیروی کند و انگیزه‌ها و عوامل مؤثر در بهبود شرایط مالیاتی کشور را دریابد و پیرامون آن به بحث و تفحص بپردازد. کاربرد این روش در همان گام نخست توجه ما را به دو جانبه بودن پدیده مالیات جلب می‌کند. در یک سو سازمان مالیاتی کشور و اهداف و وظایف آن قرار دارد و در سوی دیگر مؤدیان مالیاتی و انگیزه‌ها و واکنش‌های فردی و اجتماعی آنان در قبال مالیات.

در این سرمقاله توجه ما به جانب دوم رابطه یعنی مؤدیان مالیاتی معطوف است که پیرامون آن قبلاً نیز در موارد چندی سخن گفته‌ایم. در این که نحوه تفکر و عکس‌العمل مؤدیان می‌تواند یکی از مهم‌ترین نقش‌ها را در این خصوص ایفاء کند جای تردیدی نیست و در جهان امروز نظری خلاف آن وجود ندارد. اما در رابطه با مؤدیان چه می‌توان کرد؟ پرداختن به خطابه و اندرز اگر چه خوب است اما اگر با مقدمات و زمینه‌های رفتاری مناسب همراه نباشد، ممکن است حتی اثر منفی بر جای گذارد، به ویژه که در این موضوع گذشت موردی و اضطراری اشخاص مطرح نیست، بلکه پای پرداخت مستمر و همیشگی مالیات در میان است.

برای آن که بتوان مقدمات و زمینه‌های رفتاری لازم را فراهم ساخت تا بر اساس آن بیان و اندرز تأخیرگذار باشد، نظم و رفتار درست سازمان مالیاتی تأثیر بسیار جدی می‌تواند داشته باشد. رفتار غیرمنطقی و نادیده گرفتن حقوق قانونی مؤدیان می‌تواند برای چنین منظوری بسیار زیان‌آور باشد و باید کوشید برداشت سالم‌تری را در ذهن و وجدان مؤدیان پدید آورد.

پاره‌ای از مصوبات مدیریت مالیاتی کشور در زمان حاضر را می‌توان در

ارتباط با همین جهت‌گیری خاص تعبیر نمود. به عنوان نمونه از بخشنامه‌های زیر یاد می‌کنیم:

چند بخشنامه دربارهٔ اعلام طرح خوداظهاری نسبت به پرونده‌های مربوط به املاک مسکونی اجاری که بر اساس آن اظهارنامه‌های عملکرد سال ۱۳۷۷ تحت شرایطی از رسیدگی معاف بوده و تنها درصدی از آنها به طور نمونه و به حکم قرعه مشمول رسیدگی (اما رسیدگی بسیار دقیق) قرار خواهد گرفت. این ترتیبی است که در بسیاری از کشورهای پیشرفتهٔ جهان اعمال می‌شود، اما در ایران با وجود پیش‌بینی موضوع در قانون مالیاتی، سابقه اجرائی آن چندان چشمگیر نبوده است. چنین روشی سبب خواهد شد که از یک سو اعتماد سازمان مالیاتی به مؤدیان در عمل تفهیم و ابراز گردد، که امید است مایه تفاهم بیشتر بین طرفین شود، و از سوی دیگر همواره امکان اصابت قرعهٔ رسیدگی به فرد مؤدیان وجود دارد که آنگاه تخلف احتمالی برخی از آنان با دقتی که اعمال خواهد شد کشف و مورد رفتار سخت‌تری واقع خواهد شد که قانون برای این گونه موارد پیش‌بینی کرده است. اثر دیگر این کار صرفه‌جویی در وقت و امکانات دیگر سازمان مالیاتی جهت پرداختن به انبوه وظایف سنگین خود می‌باشد.

نمونهٔ دیگر، بخشنامه و اطلاعیه‌ای است که سازمان مالیاتی در رابطه با ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضهٔ واحدهای مسکونی استیجاری صادر کرده و قویاً خواستار رعایت معافیت مالیاتی واحدهای مسکونی - اجاری دارای زیربنای ۱۲۰ متر مربع و کم‌تر شده است، چنان که مزاحمتی از این جهت برای مؤدیان پیش نیاید.

موضوعات دیگری مانند ابلاغ به موقع و بدون تأخیر آراء موضوع ماده ۲۵۶ شورای عالی مالیاتی به مؤدیان ذینفع؛ اجرای دقیق تبصرهٔ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم دایر بر کسر قیمت تمام‌شدهٔ فیلم‌های ایرانی از درآمد مشمول مالیات سال مربوطهٔ فیلم‌سازان؛ قبول اعتراضات مؤدیان به برگ تشخیص که از طریق پست فرستاده می‌شود؛ رعایت تکلیف قانونی ذیل ماده ۹۸ که تصریح دارد در موارد ردِّ دفاتر قانونی هر گاه امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی از طریق رسیدگی به اسناد و مدارک یا دفاتر وی وجود داشته باشد، باید درآمد مشمول مالیات بر اساس رسیدگی به همین اسناد و مدارک یا دفاتر صورت پذیرد؛ و نمونه‌های دیگر همه مسائلی بوده‌اند که در بخشنامه‌های سازمان مالیاتی مورد تأکید قرار گرفته‌اند.

امید است مجموعهٔ این اقدامات اهدافی را که انتظار می‌رود برآورده سازد و ضمن جلب اعتماد مؤدیان به قانونمندی نظام مالیاتی کشور و رعایت حقوق حقهٔ آنان، موجبات انسجام و نظم هر چه بیشتر سازمان مالیاتی و امکان استفادهٔ بهینه از توانمندی و امکانات این سازمان را فراهم آورد.

**علی اکبر عرب مازار**



## تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۹

م. ت. همدانی

می‌شود، هرچند که در عین تکرار به تدریج دستخوش تغییر نیز می‌گردد. چند سال پیش شرکت‌های بسیار مهم دولتی مانند شرکت ملی نفت، شرکت ملی گاز، مجتمع فولاد اهواز و غیره از شمول اجازه مذکور مستثنی شده و نمی‌توانستند از این آزادی نسبی برای اصلاح بودجه خود استفاده کنند. ولی اکنون حکم عام بند الف تبصره ۲ شامل حال آنان نیز می‌شود.

### ۲. بندهای «ز» و «س» تبصره ۲

این دو بند در مقام یک‌سره کردن کار بدهی‌های معوقه مالیاتی شرکت‌های عظیم دولتی هستند و هرکدام نحوه عمل خاصی را در این زمینه پیش‌بینی کرده‌اند. بند «ز» به بدهی عقب‌افتاده سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران مربوط است که مبلغ آن به طوری که از مندرجات همین بند می‌توان استنباط کرد حد اقل ۸۹ میلیارد ریال است. راه حل ارائه شده این است که ۶۵ درصد از سهام سازمان گسترش در شرکت سهامی شهاب خودرو از طریق مزایده به فروش برسد و دولت آن را در ازای تمام یا بخشی از مالیات معوقه سازمان گسترش بردارد و به مصرف پرداخت قسمتی از بدهی خود به آستان قدس رضوی برساند.

یکی از ویژگی‌های قانون بودجه امسال کاهش چشمگیر تبصره‌های آن است، به نحوی که این تعداد از ۶۰ به ۵۰ تقلیل پیدا کرده‌است. این تبصره‌ها همان‌گونه که در آخرین تبصره قانون بودجه آمده است، فقط در سال ۱۳۷۹ قابل اجراء می‌باشند تا با اصل سالانه بودن بودجه هم‌آهنگی برقرار گردد. مهم‌ترین نکات قابل ذکر در مورد مقررات مالیاتی تبصره‌های قانون بودجه به شرح زیراند:

### ۱. بند «الف» تبصره ۲

این بند به مجامع عمومی یا شوراها، عالی شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت اجازه داده‌است که با کسب نظر سازمان برنامه ارقام بودجه سال ۱۳۷۷ خود را تغییر دهند، مشروط بر این که تغییر مذکور اولاً ارقام مالیات و سود سهامی را که در رابطه با این مؤسسات و شرکت‌ها در بودجه کل کشور پیش‌بینی شده است، کاهش ندهد و همچنین مبالغی را که به عنوان بازپرداخت وام‌های داخلی و خارجی آنان منظور گردیده است، پائین نیاورد، و ثانیاً استفاده آنها از محل بودجه عمومی دولت را از میزان پیش‌بینی شده در بودجه افزایش ندهد. این حکم قانون بودجه سال‌هاست که تکرار

بند «س» تبصره ۲ راه حل دیگری را در مورد بدهی‌های مالیاتی معوقه چندین شرکت دولتی دیگر پیش‌بینی کرده است. قرار است بدهی مالیاتی این شرکت‌ها از محل چند ردیف بودجه «به صورت جمعی - خرجی تسویه گردد». برداشت از چنین عبارتی می‌تواند این باشد که بدهی مالیاتی شرکت‌های مورد بحث در واقع بخشیده شده است. شرکت‌های مورد نظر عبارتند از: شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه آن، شرکت ملی نفتکش ایران، شرکت سهامی غله کشور، مرکز سنجش از راه دور ایران و چند شرکت آب منطقه‌ای به شرح زیر: سیستان و بلوچستان، هرمزگان، غرب، یزد، و آذربایجان غربی.

#### ۳. بند «ع» تبصره ۲

این بند که در بودجه سال قبل نیز منظور شده بود معافیت‌های مالیاتی چند گروه از سازمان‌های بخش عمومی (یا شبه عمومی) را در سال ۱۳۷۹ لغو نموده و مقرر داشته است که این سازمان‌ها «مشمول پرداخت مالیات می‌باشند». در باب این موضوع مقاله‌ای تحت عنوان «سازمان‌های دولتی و ماجرای بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۸» در شماره ۲۷ مجله مالیات (صفحات ۴ و ۵) درج گردیده است که مندرجات آن در مورد بند «ع» تبصره ۲ قانون بودجه سال جاری نیز صادق است. به همین جهت از تکرار بحث خودداری نموده و خوانندگانی را که مایل به پیگیری موضوع هستند به خواندن مقاله مذکور دعوت می‌کنیم. همان‌گونه که در آن مقاله ذکر شد از ظاهر قضایا می‌توان استنباط نمود که بند «ع» تبصره ۲ قانون

بودجه امسال بیشتر با هدف خارج ساختن «بنیادهای» از حکم عام بند ۱ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم تنظیم شده است تا بتوان از آنسها مالیات وصول کرد. داخل کردن «وزارتخانه‌ها» و امثالهم بعید نیست که با هدف جلوه دادن نوعی عدالت و تساوی صورت گرفته باشد.

#### ۴. بندهای «ز» و «ح» تبصره ۵

تبصره ۵ راجع است به یارانه‌هایی که به منظور تامین کالاهای اساسی مانند گندم، برنج، روغن، قند و شکر، دارو و غیره در بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود و به مصرف می‌رسد. دستگاهی که تولید این کار را بر عهده دارد سازمان حمایت از مصرف کنندگان و تولید کنندگان وابسته به وزارت بازرگانی است. ارقام یارانه با پشتهاد و از طریق این سازمان در اختیار دستگاه‌های اجرائی ذریبط گذارده می‌شود و این دستگاه‌ها اقدام به خرید و توزیع کالاهای مورد نظر می‌نمایند. توزیع و فروش کالاها به قیمت تعیین شده از سوی دولت است که طبعاً ارزان‌تر از قیمت خرید کالا می‌باشد و یارانه‌ها صرف جبران همین تفاوت قیمت می‌گردد. آنچه از محل یارانه‌ها اضافی بماند باید تا آخر تیرماه سال بعد به حساب سازمان حمایت واریز و تسویه شود.

سازمان حمایت درآمد خاصی نیز دارد که به نام «ماپه‌التفاوت» نامیده می‌شود. این درآمد به موجب مقررات قوانین خاص بر درآمدهای تولیدی و تجاری داخلی تعلق می‌گیرد. در سال ۱۳۷۹ سازمان حمایت مکلف است ۹۰ درصد از این درآمد خود را به حساب درآمد عمومی واریز

نماید.

چنان که گفتیم درآمدی که سازمان حمایت تحت عنوان مابه‌التفاوت دریافت می‌دارد باید ۹۰ درصد آن را به درآمد عمومی واریز کند. اکنون قانون بودجه می‌گوید این ۹۰ درصد مشمول مالیات بر درآمد نمی‌باشد. نتیجه‌ای که ممکن است گرفته شود این است که ۱۰ درصد باقیمانده مشمول مالیات بر درآمد می‌باشد. قابل ذکر این که در مذاکرات مجلس پیشنهاد شده بود که صد درصد مابه‌التفاوت مذکور و همچنین مازاد یارانه‌های دریافتی سازمان‌های اجرایی از شمول مالیات بر درآمد خارج شناخته شود (صفحه ۳۶ همان مذاکرات، ستون دوم).

با توجه به مقدماتی که ذکر کردیم نکته ظریفی در پیشنهاد مذکور نهفته است. مگر مازاد اعتبار یارانه‌هایی که دستگاه‌های اجرایی دریافت می‌کنند نوعی درآمد است تا نیاز به آن باشد که بگوئیم مشمول مالیات نمی‌باشد؟ قانوناً و منطقاً پاسخ این سؤال منفی است. در مذاکرات مجلس همین استدلال مطرح شده است، اما از آن نتیجه گرفته‌اند که پس باید تصریح به عدم شمول مالیات شود تا خلاف این ترتیب عمل نشود. چنین استدلال و استنتاجی به نظر شگفت می‌آید، زیرا تصور نمی‌رود هیچ مقام مالیاتی فکر کند که یارانه‌های مورد بحث «درآمد» هستند و بخواهد از دستگاه‌های اجرایی ذریب‌مالیات بر درآمد از این بابت مطالبه کند، مگر این که در عمل پای درآمدی در میان بوده باشد. در این رابطه بد نیست عباراتی را از مشروح مذاکرات مجلس عیناً نقل کنیم. معبر کمیسیون بازرگانی و توزیع مجلس می‌گوید:

«سازمان حمایت از مصرف‌کننده که یکی از سازمان‌های وابسته به وزارت بازرگانی و دولت است

چنان که از مذاکرات مجلس (جلسه ۳۶۳ - ۱۶ اسفند ۷۸ - صفحات ۳۵-۳۳) بر می‌آید ظاهراً چه در زمینه واریز مائده یارانه‌ها از سوی دستگاه‌های اجرایی و چه در زمینه وصول مابه‌التفاوت مذکور، سازمان حمایت با مشکلاتی مواجه بوده است و تعلق‌های زیادی وجود داشته است. به همین جهت در جریان بحث و تصویب قانون بودجه پیشنهادهایی مبنی بر تعلق جریمه تأخیر پرداخت و همچنین استفاده از مکانیزم وصول مالیات‌های مستقیم و امکانات وزارت امور اقتصادی و دارایی در هر دو مورد مطرح گردید. اما جریمه به تصویب نرسید و استفاده از امکانات وزارت دارایی نیز محدود به مابه‌التفاوت‌ها گردید که ضمن بند «ز» به شرح زیر به تصویب رسید:

«مطالبات معوق از اشخاص حقیقی یا حقوقی سبابت مابه‌التفاوت‌ها توسط سازمان حمایت از مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی طبق مقررات اجرایی قانون مالیات‌های مستقیم وصول می‌شود».

به این ترتیب تدبیری که برای الزام سازمان‌های ذریب‌مالیه واریز مائده یارانه‌ها و همچنین اجبار مکلفین به پرداخت مابه‌التفاوت‌ها اندیشیده شده بود، یعنی جریمه تأخیر پرداخت، به تصویب نرسید. به طوری که از مذاکرات مجلس بر می‌آید رقم پدھی دستگاه‌های مذکور به ۲۵۰۰ میلیارد ریال بالغ می‌گردد.

اما بند «ح» تبصره ۵ نکته دیگری را دربر دارد:

«مابه‌التفاوت واریزی سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان به درآمد عمومی مشمول مالیات نمی‌باشد»

الآن بالغ بر ۲۵۰۰ میلیارد ریال از این دستگاه‌ها طلبکار است و جالب این است که همین دستگاه‌ها از یک طرف بدهی را که نپرداختند، از محل این بدهی هم درآمدهای جدید کسب کرده‌اند» (مشروح مذاکرات جلسه ۳۶۳ مجلس - صفحه ۳۳ - اواخر ستون دوم)

#### ۵. بند «ی» تبصره ۵

نامرغوب بودن نان در زمان ما یکی از موجبات عمده مصرف بی رویه و هدر رفتن آن است. بند «ی» به عنوان چاره مقرر داشته است که در سال ۱۳۷۹ برای تولید کنندگان نان‌های صنعتی مرغوب تسهیلاتی در نظر گرفته خواهد شد که یکی از آنها منظور داشتن ضرائب مالیاتی مشابه نان‌های سنتی برای نان‌های مرغوب مورد بحث خواهد بود.

#### ۶. بند «ع» تبصره ۱۰

کلیه کارخانجات دولتی و بخش خصوصی می‌توانند نسبت به ایجاد مراکز بهداشتی و درمانی اقدام کنند و بخشی از سود خالص سال قبل خود را برای آموزش و اجرا و گسترش ضوابط بهداشت و درمان مصرف کنند. این گونه هزینه‌ها تماماً «جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی کارخانجات مذکور تلقی و از درآمد مشمول مالیات آنها کسر خواهد شد». البته هزینه‌های یادشده باید طبق ضوابط و زیر نظر مراجع ذیربط انجام شده باشد.

#### ۷. بند «ب» تبصره ۱۴

«به منظور توسعه صادرات به دولت اجازه داده می‌شود معادل مالیات بر مصرف داخلی کالاهای مجاز را که توسط مسافرین خارجی خارج می‌شوند در

پایانه‌های خروجی به صورت ارزی به خریداران عودت دهند».

مشابه این قاعده در شماری از کشورها رایج است. اما در آن کشورها معمولاً مالیات بر ارزش افزوده یا مالیاتی مشابه آن به طور گسترده‌ای برقرار است و از همین رو استرداد مالیات به سهولت عملی می‌گردد. اما در ایران اگر فرضاً مسافر خارجی یک قطعه قالیچه خریداری کند و بخواهد از کشور خارج کند، چه مالیات بر مصرفی به وی مسترد خواهد شد؟

#### ۸. بند «ج» تبصره ۲۷

تبصره ۲۷ شرکت‌های بخش انرژی را مکلف ساخته است رقمی حدود ۲۰۰۰ میلیارد ریال از وصولی‌های خود را به درآمد عمومی واریز کنند. این مبلغ برای بهینه سازی مصرف انرژی و همچنین جبران بخشی از هزینه خانوارهای کم درآمد و گروه‌های آسیب پذیر و ایجاد اشتغال و غیره مصرف خواهد شد. پس از این مقدمه بند «ج» تبصره ۲۷ می‌گوید با واریز وجوه فوق «عملکرد سرمایه‌گذاری شرکت‌های مزبور از محل تمامی سود آنها بر اساس موافقتنامه متبادله با سازمان برنامه و بودجه به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی خواهد شد».

#### ۹. بند «ه» تبصره ۳۳

این بند منبع درآمد خاصی را معادل ۱۰ ریال از قرار هر تن - کیلومتر حمل بار از طریق راه آهن پیش‌بینی می‌کند که تماماً در اختیار «شرکت قطارهای مسافری رجا» قرار داده می‌شود. سرمایه‌گذاری‌های شرکت رجا از این محل و از

محل درآمدهای خود برای مقاصد مذکور در تبصره ۳۳ (توسعه ناوگان و بازسازی شبکه راه آهن) «به عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌شود».

#### ۱۰. تبصره ۳۴

این تبصره شامل چند بخش به شرح زیر است:  
الف. تعیین مالیات بر فروش روی هر کیلوگرم فولاد تولید داخلی برابر ۷۵ ریال، مس کاتد ۱۷۵ ریال، مس مفتول ۵۳۰ ریال و مواد پتروشیمی - به استثنای کود شیمیایی و گاز مایع - هر کیلوگرم ۴۰ ریال

ب. تعیین مالیات غیر مستقیم در موارد زیر:

- خودروهای تولید داخلی (به استثنای آمبولانس، تاکسی، اتوبوس، مینی‌بوس، کامیون و تاکسی بار) معادل ۱۰ درصد قیمت فروش،

- انشعاب جدید تلفن هر شماره ۱۵۰۰۰۰۰ ریال،  
- نوشابه‌های تولید داخلی هر ۳۰۰ سی سی ۷۰ ریال، و

- فولاد وارداتی به استثنای شمش و تختال هر کیلو تا ۲۵۰ ریال با تصویب شورای اقتصاد.

ج. تاخیر در پرداخت مالیات‌های موضوع بندهای «الف» و «ب» فوق موجب تعلق مالیات اضافی معادل ۵ درصد مالیات متعلق به ازای هر ماه تاخیر خواهد بود. اما صادرات همین کالاها از مالیات موضوع این تبصره معاف می‌باشد. وصول مالیات طبق مقررات اجرائی قانون مالیات‌های مستقیم صورت می‌گیرد و درآمدهای مالیاتی حاصل مشمول مقررات ماده ۲۱۷ قانون مذکور (یک درصد وصولی) می‌باشد.

د. عملکرد سال ۱۳۷۹ (سود ابرازی) شرکت ملی فولاد ایران و شرکت‌های تابعه آن و شرکت ملی

صنایع مس ایران و شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه آن مشمول مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

همان‌گونه که می‌دانیم به موجب ماده ۱۳۸ در صورتی که شرکت‌ها بخشی از سود ابرازی خود را که از فعالیت‌های صنعتی و معدنی به دست آورده‌اند برای بازسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود یا تأسیس واحدهای جدید یا احداث مسکن برای کارکنان خود ذخیره کنند، چنان سودی طی شرایطی از مالیات معاف خواهد بود. اکنون بند الف تبصره ۳۵ قانون بوجه می‌گوید سود ابرازی سه گروه شرکت‌های نامبرده تماماً مشمول ماده ۱۳۸ فوق می‌باشد. دو معنی برای این حکم می‌توان قائل شد، نخست این که سود ابرازی شرکت‌های مذکور به هر حال از مالیات معاف است، هر چند که این سود صرف توسعه یا تأسیس واحدهای صنعتی نشده باشد. دوم این که شرکت‌های مورد بحث الزاماً باید تمامی سود خود را به مصرف توسعه و تأسیس واحدهای صنعتی و ایجاد مسکن برای کارکنان خود برسانند و در نتیجه از پرداخت مالیات معاف شوند.

هر یک از دو برداشت فوق - که نتیجه اجتناب‌ناپذیر این مصوبه است - بسیار غیر معمول و نامعقول به نظر می‌رسد و هضم آنها دشوار است

ه. تبصره ۳۵ همچنین مقرر داشته است که قانون ورود برخی از کالاهای غیر ضرور مصوب سال ۱۳۷۴ در مورد سیگار لازم‌الاجرا نبوده و با مجوز شرکت دخانیات تامین کسری سیگار در سال ۱۳۷۹ از طریق واردات مجاز می‌باشد.

و. برخی نکات در ارتباط با تبصره ۳۵

مذاکرات مجلس شورای اسلامی پیرامون این تبصره حاوی پاره‌ای نکات جالب است که ذیلاً بخشی از آنها نقل می‌گردد:

- برقراری مالیات فروش روی فرآورده‌های داخلی فولاد، مس و پتروشیمی (موضوع بند الف تبصره ۳۵) جزئی از سیاست‌گذاری‌هایی بوده که در سال ۱۳۷۶ اتخاذ شده بوده است. توجه سیاستگذاران معطوف به این امر بوده است که دریافت مالیات بر درآمد شرکت ملی فولاد، شرکت ملی صنایع مس و شرکت ملی صنایع پتروشیمی معمولاً مدت مدیدی به تأخیر می‌افتد و چندین سال به طول می‌انجامد. بنا بر این بجای این که دولت اجازه دهد شرکت‌های مذکور قیمت فرآورده‌های خود را رأساً بالا ببرند و روی درآمد اضافی حاصل مالیات بپردازند، خواسته‌است با تبدیل آن به مالیات غیر مستقیم جریان وصول مالیات را تسریع کند.

- مبلغ مالیات فروش قابل دریافت از فرآورده‌های سه شرکت مذکور در سال ۱۳۷۹ معادل ۹۰۰ میلیارد ریال برآورد شده است.

- قیمت فروش فرآورده‌های مذکور را ستاد تنظیم بازار و شورای عالی اقتصاد تعیین می‌کنند و مالیات‌های مورد بحث هم در بطن همان قیمت‌ها خواهد بود.

- در مورد رفع ممنوعیت ورود سیگار خارجی در مجلس استدلال شده است که اگر اجازه ورود داده نشود، از طرفی درآمدی حدود ۹۰۰ میلیارد ریال از دست خواهد رفت و از طرف دیگر «در نهایت سیگار هم وارد مملکت از طریق مرزهایی که داریم می‌شود و سود این کار به جیب یک مشت

قاچاقچی می‌رود که فرصت این کار را دارند و این کار را انجام می‌دهند». ضمناً اجازه ورود سبب خواهد شد که قیمت سیگار تنزل پیدا کند، و علاوه بر این نوع سیگار وارداتی هم کنترل خواهد شد، حال آن که در حالت قاچاق سیگار انواع نامرغوب و زیان بخش تر آن وارد مملکت خواهد شد.

در همین مذاکرات خاطر نشان شده است که تولید داخلی کشور ۱۵ میلیارد نخ در سال است، حال آن که نبار کشور به سیگار ۴۵ میلیارد نخ است که کسری آن از طریق واردات (و در غیر این صورت از راه قاچاق) تأمین خواهد شد. (ملاحظه شود مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی - جلسه ۳۶۴ - صفحات ۲۱ تا ۲۳).

#### ۱۱. تبصره ۴۸

این تبصره به دولت از یک سو و وزارتخانه‌های نیرو و جهاد سازندگی از سوی دیگر اجازه داده است که در سال ۱۳۷۹ معادل ۲۵۰۰ میلیارد ریال «اوراق مشارکت» صادر کنند و بفروشند و اصل و سود آن‌ها را همه ساله در بودجه منظور و پرداخت نمایند. نظام بانکی کشور عهده دار تضمین این مبالغ است و اوراق مشارکت در حکم سپرده ثابت تلقی گردیده و «از پرداخت مالیات معاف خواهد بود».

#### ۱۲. تبصره ۴۹

تبصره ۴۹ نکات زیادی را در رابطه با اعتبارات و منابع راجع به مسکن دربر دارد. جزء ۱ از بند «ج» این تبصره درآمد سازمان ملی زمین و مسکن از محل فروش اراضی را حد اکثر تا مبلغ ۲۰۰ میلیارد ریال از مالیات معاف نموده است.

# مالیات در قرن بیستم

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

در این مقاله که در نشریه مؤسسه تحقیقات مالیاتی IBFD هلند به چاپ رسیده است، تاریخ مالیات در قرن بیستم مورد بحث قرار گرفته است. اصل مقاله بسیار مبسوط است و آنچه در این مجله ارائه می‌گردد ترجمه دو بخش از آن است که در یکی تحولات عمده قرن بیستم در زمینه مالیات‌ها بررسی شده است و در بخش دیگر همین سیر تحولی در ارتباط با میزان درآمدهای مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. این بررسی‌ها به طور عمده روی کشورهای اروپایی، آمریکا، کانادا، ژاپن، و باقی کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) انجام شده است و موضوع بررسی هم مهم‌ترین انواع مالیات‌های رایج در طول قرن بیستم می‌باشد. از دو بخش مذکور یکی در شماره حاضر و دیگری در شماره آتی مجله مالیات به چاپ خواهد رسید. ضمناً در پایان بخش اول پیش‌بینی نویسنده در باره تحولات مالیاتی قرن بیست و یکم نیز نقل خواهد شد. نویسنده مقاله Ken Messere مدتها ریاست بخش مسائل مالی OECD را بر عهده داشت و پس از بازنشسته شدن در سال ۱۹۹۱ به عنوان مشاور همان سازمان و صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی در امور مالیاتی به کار پرداخت که هنوز هم این سمت‌ها را دارا می‌باشد.

## بخش یکم. تحولات عمده مالیاتی در قرن بیستم.

### ۱. مالیات بر درآمد فردی<sup>(۱)</sup>

Bird و Crossen در سال ۱۹۹۰ راجع به مالیات بر درآمد فردی یا شخصی چنین نوشتند:  
«وجه مشخصه عمده سیاست مالیاتی در قرن بیستم بدون تردید عبارت از ارتقاء مقام مالیات بر درآمد شخصی به یک

۱. منظور مالیات بر درآمد افراد یا اشخاص حقیقی است، به این معنی که مجموع درآمدهای مشمول مالیات سالانه فرد پایه مالیات را تشکیل می‌دهد. البته مالیات‌های پرداختی شخص ظرف سال مالیاتی به عنوان اعتبار یا کزیت مالیاتی از مالیات مورد محاسبه سالانه قابل کسر می‌باشد. در مقام تشبیه با این گونه مالیات می‌توان از مالیات بر جمع درآمد در قانون مالیاتی ایران نام برد، با این تفاوت عمده که مالیات بر درآمد شخصی یا فردی در کشورهای مربوط اساس تکلیف مالیاتی شخص حقیقی را تشکیل می‌دهد و در رواج و اجرای کامل قرار دارد.

موقعیت ممتاز در ساختار مالیاتی اغلب کشورهای غربی بوده است. در چندین کشور مالیات بر درآمد فردی از سال‌های جنگ جهانی اول برقرار شد و پس از پایان جنگ نیز به عنوان یک مالیات بالنسبه معتدل روی درآمدهای سطح بالا به حیات خود ادامه داد. طی جنگ دوم جهانی و بلافاصله پس از آن این مالیات به صورت یک مالیات فراگیر و توده‌ای درآمد و با افزایش بی سابقه‌ای که ظرف سه دهه پس از آن، چه از حیث درآمدهای واقعی و چه بویژه از جهت درآمدهای اسمی، پیدا کرد مقام مهمی را به خود اختصاص داد.<sup>(۱)</sup>

این تحول مالیات بر درآمد فردی از یک مالیات قابل اعمال بر اغنیا به مالیات بر عواید کار و تجارت با یک سلسله تحولات اداری نیز همراه بود که به نوبه خود در افزایش مالیات مورد بحث تأثیر داشت. تا نیمه‌های دهه هشتاد تحولات مهم دیگری در سطح جهانی در این زمینه به وقوع نپیوست. اما از آن پس تقریباً همه کشورهای صنعتی روند مشابهی را در این مورد آغاز کردند، مانند بسط پایه مالیات، کاهش نرخ‌های حداکثر، تسطیح جدول نرخ‌ها و افزودن به ارزش واقعی حداقل درآمد معاف از مالیات. اما در مورد تغییر نرخ‌های پایین جداول مالیاتی اقدام مهمی صورت نپذیرفت، جز این که برخی از کشورها نسبت به افزایش آنها مبادرت کردند.

گسترش پایه مالیات به دو شکل انجام گرفت. یکی این که درآمدهایی را که قبلاً مشمول مالیات قرار نگرفته بودند و یا درآمدهای مشابه درآمدهای مشمول مالیات را به حیطه شمول مالیات بر درآمد وارد ساختند، و دیگر این که برخی ارفاق‌های مالیاتی و هزینه‌های قابل کسر را ملغی نمودند و یا تقلیل دادند. اما طی سال‌های دهه ۹۰ چند کشور روند معکوسی را در این زمینه آغاز کردند. از جمله در کشورهای نوردیک<sup>(۲)</sup> مقرراتی به منظور حذف یا تقلیل مالیات متعلق به سود سهام وضع نمودند. در برخی دیگر از کشورها (آمریکا، هلند و سوئد) نرخ‌های حداکثر و تعداد طبقات مالیاتی افزایش پیدا کردند که این به معنی عدم تسطیح جدول نرخ‌های مالیاتی می‌باشد. این اوضاع و احوال نشان می‌دهد که مالیات بر درآمد فردی حکم یک توپ فوتبال سیاسی را دارد و به نظر می‌رسد که این وضع همچنان باقی خواهد ماند.

## ۲. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

تا نیمه‌های دهه هشتاد مطلبی در مورد تمایل و قصد دولت‌ها جهت محدود یا گسترده کردن پایه مالیات بر شرکت‌ها اعلام نمی‌شد، اما در عمل در فاصله بین سال‌های ۱۹۵۰ تا ۱۹۸۵ بارها دولت‌ها اجازه کسر انواع هزینه‌ها را صادر کردند و این به خاطر تأمین رشد اقتصادی، خنثی کردن آثار تورم و یا راضی

۱. The Personal Income Tax: Phoenix from the Ashes? (Amsterdam, 1990)

۲. دانمارک، فنلاند، ایسلند، نروژ و سوئد.

(ابتدای مقدمه کتاب)

ساختن گروه‌های فشار بود. در نتیجه این وضع پایه مالیات بر شرکت‌ها در بسیاری از کشورها رو به کاهش نهاد. از نیمه‌های دهه هشتاد و به دنبال تصویب قانون مالی سال ۱۹۸۴ انگلستان و قانون اصلاح مالیاتی سال ۱۹۸۶ آمریکا، اغلب کشورهای صنعتی ظرف ۱۰ سال پس از آن مبادرت به گسترش پایه مالیات بر شرکت‌ها نمودند. این اقدام جزئی از استراتژی دولت‌ها در زمینه بسط پایه مالیات و تقلیل نرخ‌ها بود که این استراتژی در اصل در مورد مالیات بر درآمد فردی پذیرفته شده بود. نرخ‌های رسمی مالیات بر شرکت‌ها در سال‌های ۹۸-۱۹۸۶ تقریباً در همه کشورهای صنعتی تا حدود ۱۰ درصد یا بیشتر تقلیل داده شد.

در دهه‌های ۸۰ و ۹۰ دولت‌ها و مراجع دانشگاهی کار زیادی در مورد نرخ‌های مؤثر نهایی مالیاتی در رابطه با انواع سرمایه‌گذاری‌ها انجام دادند. منظور این بود که دیده شود مالیات در شرایط مختلف روی تصمیمات مربوط به گزینش نوع سرمایه‌گذاری و همچنین انتخاب بین سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی تا چه اندازه مؤثر است و به عبارت دیگر می‌خواستند عدم بی‌طرفی مالیات در شرایط مختلف را مشخص سازند. این مطالعات مبنای توجیهی برای برخی از اقدامات یاد شده در زمینه بسط پایه مالیاتی را فراهم آورد.

ظرف ۵۰ سال گذشته بخش عمده فعالیت‌ها در زمینه مالیات بر شرکت‌ها متوجه تغییر مداوم در سیستم مالیاتی بوده است، با این هدف که سود تقسیم شده بین سهامداران مشمول ترکیبی از رفتار مالیاتی مربوط به مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر درآمد شخصی یا فردی گردد. در سال‌های دهه پنجاه و اوایل دهه شصت این اعتقاد رایج شده بود که سرمایه‌گذاری مجدد شرکت‌ها از محل درآمد خود برای رشد اقتصادی مطمئن‌تر از تقسیم آن بین سهامداران است. در این شرایط غالب کشورها به این نظر رسیده بودند که باید سود تقسیم شده، هم مشمول مالیات بر شرکت شود و هم در دست سهامداران مشمول مالیات بر درآمد شخصی قرار گیرد (که این به مفهوم اجرای سیستم کلاسیک مالیاتی می‌باشد). اما امروزه این روش فقط در کشورهای معدودی اجرا می‌گردد.

نظر یاد شده از همان اواخر دهه شصت مورد انتقاد قرار گرفت و اعلام می‌شد که این روش ضد سهامداران یا باید در سطح مالیات بر شرکت‌ها حل شود (که آلمان در سال ۱۹۵۳ به آن عمل کرده بود) و یا در سطح سهامداران (چنان که فرانسه در سال ۱۹۶۵ مورد عمل قرار داده بود). بنا به جهات مختلف روش اخیر ترجیح داده شد و طی دهه‌های ۷۰ و ۸۰ اغلب کشورها به سیستم انتساب (Imputation System) روی آوردند. به موجب این سیستم یک اعتبار یا کردیت مالیاتی معادل تمام یا بخشی از مالیات بر شرکت کسر شده در سطح شرکت به سهامداران تعلق می‌گیرد که هنگام محاسبه مالیات بر درآمد شخصی آنان قابل کسر و احتساب است.

آخرین تمایل در این زمینه که از سال ۱۹۸۹ آغاز گردیده است خواهان آن است که سود سهام دریافتی از منابع داخل کشور مشمول رفتار مالیاتی ترجیحی قرار گیرد، صرف نظر از این که مالیات بر شرکت

روی چنین سودی پرداخت شده باشد یا خیر. رفتار مورد بحث می‌تواند یا به شکل اعطای اعتبار مالیاتی عملی شود و یا با برقراری نرخ نازل مالیاتی که جداگانه قابل اعمال روی سود سهام یاد شده باشد. علاوه بر این اخیراً موارد بازگشت به سیستم کلاسیک در ترکیه و ایرلند مشاهده شده است. در آلمان و انگلستان نیز تمایلاتی در این جهت ملاحظه می‌گردد.

### ۳. پرداخت‌های تأمین اجتماعی

برنامه‌های تأمین اجتماعی نخستین بار در سال ۱۸۸۰ توسط بیسمارک صدر اعظم آلمان در آن کشور برقرار شد، اما تعمیم آنها در سایر کشورها پس از جنگ جهانی دوم عملی گردید. انتشار گزارش سال ۱۹۴۲ Beveridge در انگلستان و تصویب قانون استخدام سال ۱۹۴۶ آمریکا نقاط عطف مهمی در این جریان به شمار می‌رفتند. طرح‌های عرضه شده در این زمینه غالباً از نظریه بیمه‌های اجتماعی اجباری<sup>(۱)</sup> الهام می‌گرفتند. اما در انگلستان هیچگاه در مورد مزایای تأمین اجتماعی روی پرداخت‌های

۱. برای درک بهتر این اصطلاح و سایر مطالبی که در این بخش از مقاله به کار رفته است توضیحات زیر ارائه می‌شود:

به طور کلی دو نظر یا برخورد نسبت به تأمین اجتماعی و هزینه‌های آن وجود دارد. نخست این که هر چند پرداخت چنین هزینه‌هایی جنبه الزامی پیدا کرده است، با این حال باید آن را به عنوان نوعی بیمه اجتماعی به شمار آورد و پرداخت‌های مربوط حکم حق بیمه را دارد و نباید آنها را در زمره مالیات محسوب نمود. نظر دیگر این است که مزایای تأمین اجتماعی نوعی کالای اجتماعی مانند آموزش و پرورش است و ارائه آن وظیفه دولت است، بنابراین هزینه آن هم باید از محل درآمدهای عمومی دولت تأمین شود و آنچه هم از این بابت از اشخاص و مؤسسات گرفته می‌شود در حکم مالیات است.

اتخاذ هر یک از این دو موضع می‌تواند آثار منطقی به بار آورد. مثلاً اگر مورد را نوعی بیمه به حساب آوریم در آن صورت حق بیمه پرداختی باید متناسب با فواید مورد انتظار از بیمه باشد و در نتیجه باید برای پرداخت‌ها سقفی قائل شویم. اما اگر هزینه‌های مربوط را در ردیف سایر مخارج تلقی کنیم، موضوع حفظ تناسب بین دریافتی‌ها و مخارج و در نتیجه قائل شدن سقف در این مورد منتفی خواهد بود. به عکس در مورد قائل شدن کف خلاف این استدلال صادق است. منظور داشتن کف به این معنی است که حداقل درآمد معاف از تکلیف پرداخت حق تأمین اجتماعی مقرر گردد. این موضوع شبیه حداقل درآمد معاف از مالیات است، بنابراین نظریه مالیاتی با آن موافق است اما با نظریه بیمه‌ای سازگاری ندارد. مورد دیگر اعمال نرخ‌های مختلف در مورد انواع مزایای تأمین اجتماعی است (مانند مزایای قابل

غیردولتی تکیه نشده است و بلکه همواره قسمت اعظم مخارج مورد بحث از محل درآمدهای عمومی مالیاتی تأمین گردیده است. انگلستان مانند ایرلند، پرتغال و اسپانیا تابع نظریه‌ای بینابین نظریه بیمه‌ای (که در اروپای قاره‌ای، آمریکا و ژاپن رایج است) و نظریه مالیاتی (رایج در اروپای شمالی، استرالیا و نیوزیلند) می‌باشد.

ظرف ۴۰ سال گذشته حرکت مداومی به سوی نظریه طرفدار تکیه بر درآمدهای دولت در مورد هزینه‌های تأمین اجتماعی وجود داشته است. برخی نشانه‌ها در این رابطه به شرح زیراند: اولاً، الزام به پرداخت سهم تأمین اجتماعی به صورت مبالغ مقطوع، بدون آن که سطح درآمد افراد مورد توجه قرار گیرد، تقریباً منسوخ شده است و جای آن را نرخ‌هایی گرفته‌اند که به تناسب درآمد ناخالص اشخاص اعمال می‌گردند و یا حتی نوعی مالیات بر درآمد جهت تأمین این گونه هزینه‌ها برقرار شده است (مثلاً در هلند و کشورهای نوردیک) و یا تأمین آن از محل درآمدهای عمومی مالیاتی رایج می‌باشد (مانند نیوزیلند).

ثانیاً، ترتیب تعیین سقف حداکثر در مورد میزان پرداخت‌های تأمین اجتماعی از میان رفته است و یا در بعضی از کشورها میزان آن افزایش یافته است.

ثالثاً، تعیین کف به معنی تعیین حداقل درآمد معاف از پرداخت سهم تأمین اجتماعی در برخی از کشورها رایج شده است، هر چند که میزان آن از حداقل درآمد معاف از مالیات کم‌تر است.

رابعاً، در مواردی منابع تکمیلی پرداخت‌های تأمین اجتماعی پیش‌بینی شده است که معمولاً به صورت سورشارژ روی مالیات بر درآمد تصاعدی گرفته می‌شود.

با این احوال اغلب کشورها در سیستم تأمین اجتماعی خود هنوز عناصری از تفکر بیمه‌ای را نگاه داشته‌اند. این نکته بویژه در مورد برقراری نرخ‌های مختلف نسبت به انواع مزایای تأمین اجتماعی ملاحظه می‌شود، مانند مزایای مربوط به از کار افتادگی، بازنشستگی، سوانح صنعتی و غیره.

#### ۴. مالیات‌های بر مصرف

تا قبل از آغاز جنگ جهانی اول در سال ۱۹۱۴ به دشواری می‌توان اثری از مالیات‌های عمومی مصرف پیدا کرد. ولی از آن زمان به بعد سه روند بلندمدت در این زمینه به شرح زیر مشاهده می‌شود:

پرداخت در مورد از کار افتادگی، سوانح کار، بیکاری و غیره). چنین ترتیبی با نظریه بیمه‌ای سازگار و با نظریه مالیاتی ناسازگار است، زیرا اگر پرداخت‌های تأمین اجتماعی را جایگزین مالیات بدانیم آنگاه تعیین نرخ‌های مختلف مالیاتی بر حسب خدماتی که از پرداخت مالیات انتظار می‌رود بی معنی خواهد بود.

سال‌های ۲۴-۱۹۱۶ - در این سال‌ها مالیات‌های آبخاری<sup>(۱)</sup> در تعدادی از کشورهای اروپای مرکزی برقرار گردید.

سال‌های ۶۴-۱۹۲۲ - در این دوره مالیات‌های بر مصرف یک مرحله‌ای در بسیاری از کشورها رواج یافت.

سال‌های ۲۰۰۰-۱۹۶۸ - در این فاصله مالیات بر ارزش افزوده در اغلب کشورها برقرار شد. این نکته مورد قبول عموم است که بارزترین تحول ۳۰ سال گذشته گسترش مالیات بر ارزش افزوده بوده است. در نیمه‌های دهه شصت این مالیات فقط در فرانسه، آن هم نه به شکل کامل و پیشرفته آن، وجود داشت. در سال ۱۹۹۴ مالیات بر ارزش افزوده به عنوان مالیات عمومی بر مصرف در کلیه کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) برقرار گردیده بود و تنها آمریکا و استرالیا از این جریان مستثنی بودند که استرالیا مصمم است این مالیات را تا پایان سال ۲۰۰۰ برقرار سازد. علاوه بر این اغلب کشورهای مهم جهان در خارج از محدوده OECD نیز مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته‌اند و تنها هند از این جمله مستثنی است که در آنجا هم مشغول بررسی هستند تا این مالیات را در سطوح پایین‌تر کشوری جایگزین مالیات‌های فروش کنونی سازند.

شکلی که مالیات بر ارزش افزوده به خود گرفته است حاصل بحث‌های درون اتحادیه اروپا بوده است. اعضای اتحادیه بر سر یک پایه مشترک مالیاتی و یک نرخ استاندارد معادل ۱۵ درصد بهای خریده‌فروشی توافق نمودند و پذیرفته‌اند که کشورهای عضو حداکثر دو نرخ غیراستاندارد (دست کم معادل ۵ درصد) در مورد کالاهای معینی برقرار سازند. کاربرد نرخ‌های زائد بر نرخ استاندارد و نرخ صفر درصد مجاز نمی‌باشد.

طی قرن بیستم مالیات‌های بر مصرف مشخص و موردی نیز نسبت به تعداد زیادی از کالاها و شمار روزافزونی از خدمات اعمال گردیده است. از آن جمله می‌توان مالیات بر شرط‌بندی، بیمه و تلفن را نام برد. درآمدهای مالیاتی زیادی هم از محل حقوق و عوارض گمرکی حمایتی به دست آمده است. از دهه شصت به بعد سهم حقوق گمرکی واردات به نحو قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته است. دلیل این امر عقد قراردادهای بازرگانی و ایجاد اتحادیه‌های منطقه‌ای بوده است که تقلیل یا حذف تعرفه‌های گمرکی در مناسبات بازرگانی بین کشورهای عضو را سبب شده است. همچنین اغلب مالیات‌های وضع شده بر خدمات جای خود را به مالیات بر ارزش افزوده داده‌اند. سهم درآمد حاصل از مالیات بر دخانیات، مواد الکلی و بویژه اتومبیل‌رانی روز به روز در حال افزایش است. مورد اخیر شامل مالیات بر بنزین و

۱. مالیات آبخاری یا انباشته آن است که مستلزم اعطای اعتبار یا کردیت مالیاتی در مراحل مختلف زنجیره تولید و توزیع تا رسیدن به مرحله خریده‌فروشی نمی‌باشد.

سوخت دیزل و انواع مالیات‌های وضع شده بر وسایط نقلیه می‌باشد که مالیات بر استفاده از این وسایط را نیز در بر می‌گیرد. از بین سایر مالیات‌های خاص فقط مالیات بر شرط‌بندی و مالیات بر انرژی از جهت تحصیل درآمد مقام مهمی را حائز بوده‌اند.

## ۵. مالیات بر دارایی

مالیات بر اموال غیرمنقول از جمله مالیات‌هایی است که بسیار به چشم می‌خورد و به همین جهت در زمره مالیات‌های نامطلوب به شمار می‌رود. مبلغ قابل پرداخت مالیات معمولاً زیاد است و در مورد آن همسایگان یک محل وضع خود را با یکدیگر مقایسه می‌کنند. ضمناً از آنجا که تجدید ارزیابی املاک با تأخیر انجام می‌شود، هر بار که پای اخذ مالیات به میان می‌آید صاحبخانه‌ها و صاحبان مشاغل خود را با افزایش قابل ملاحظه مالیات مواجه می‌بینند. در اواخر دهه ۷۰ و طی دهه ۸۰ این وضع سبب شد که برخی از کشورها (مانند آمریکا) میزان این مالیات را کاهش دهند و برخی دیگر (مانند ایرلند و انگلستان) آن را به طور موقت ملغی نمودند. از سوی دیگر برخی دیگر از کشورها که در گذشته کم‌تر از این نوع مالیات استفاده می‌کردند اکنون جداً در مقام استفاده از آن برآمده‌اند (ایتالیا و اسپانیا).

در مورد مالیات بر ارزش ویژه دارایی‌ها در بخش عمده‌ای از قرن بیستم تغییرات زیادی حاصل نگردید. کشورهای که این مالیات را داشتند دلیلی برای رها کردن آن نمی‌یافتند و ممالکی که فاقد آن بودند نیز موجهی برای برقراریش جستجو نمی‌کردند. در اواخر دهه هفتاد و طی دهه هشتاد مالیات بر دارایی خالص در دستور کار سیاسی چند کشور قرار گرفت، چنان که اسپانیا اقدام به برقراری آن نمود، ایرلند آن را برقرار ساخت و سپس لغو کرد و فرانسه برقرار، ملغی و بار دیگر برقرار نمود. در دهه ۹۰ با توجه به این که قابلیت تحرک و جا به جایی سرمایه بیشتر شده بود، تعدادی از کشورهای هر یک حدود صد سال یا بیشتر مالیات مورد بحث را دارا بودند (نظیر اتریش، آلمان، هلند و کشورهای اسکانندیناوی) آن را به تدریج رها کردند.

نسبت به مالیات بر انتقال دارایی‌های سرمایه‌ای نیز از جنگ جهانی دوم به بعد تغییرات اساسی حاصل نگردید، جز این که اتریش و کانادا در دهه هفتاد پس از برقراری مالیات بر منافع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، مالیات بر انتقال دارایی‌ها را ملغی ساختند. در مواردی که انتقال دارایی به صورت هبه و هدیه انجام می‌شود و همچنین در انتقال اموال بین خویشاوندان نزدیک بیش از پیش موضوع تابع مالیات بر ارث قرار می‌گیرد. مالیات بر ماترک که روی دارائی باقی مانده از متوفی و بدون توجه به ورثه یا ذینفع‌های وصیت تعیین می‌شود، امروزه در تعداد کمی از کشورهای عضو OECD باقی مانده است.

در پایان بحث پیرامون تاریخ مالیات در قرن بیستم، پیش‌بینی‌هایی را در ارتباط با تحولات مالیاتی قرن بیست و یکم ارائه می‌داریم.

## مالیات در قرن بیست و یکم

### الف. اوایل قرن

می‌توان پیش‌بینی کرد که تحولات مالیاتی در آینده نزدیک مشابه دوران‌های اخیر (فرضاً از ۱۹۸۰ به بعد) خواهد بود و در نتیجه تغییر در میزان و ترکیب مالیات‌ها به ملایمت صورت خواهد گرفت. این حرکت ملایم از مالیات بر درآمد و مالیات بر حقوق و دستمزد به سمت مالیات بر مصرف و مالیات بر دارایی خواهد بود و حجم مالیات‌ها نیز اندکی افزایش خواهد یافت. برخی روندهای سنوات اخیر بویژه کاهش نرخ‌های مالیات بر درآمد و افزایش نرخ‌های مالیات بر مصرف همچنان ادامه خواهد یافت. از طرفی روند تقارن و نزدیکی سیستم‌های مالیاتی کشورها با یکدیگر از آنچه در ۲۰ سال گذشته مشاهده شده است سریع‌تر نخواهد بود.

### ب. دوران پس از اوایل قرن

اگر مسأله را از دید تاریخی بررسی کنیم به یاد خواهیم آورد که در آغاز قرن بیستم، به استثنای مورد مربوط به مالیات بر مصرف، مقدار کمی مالیات توسط معدودی از مردم پرداخت می‌شد، اما در اواخر قرن مبالغ عظیمی از مالیات توسط انبوه مؤدیان پرداخت می‌گردید. امروزه بیش از نیمی از درآمد مالیاتی از مالیات‌های مربوط به نیروی کار به دست می‌آید، که یا به صورت مالیات بر درآمد کارکنان و یا پرداخت‌های تأمین اجتماعی است. آنچه به حدوث چنین وضعی کمک کرده است سهولت کسر مالیات در منبع است. اما در اواخر قرن بیستم جهان شاهد پیشرفت چشمگیر تکنولوژی ارتباطات سریع بوده است. این تحول کارآئی سیستم کسر مالیات در منبع را کاهش می‌دهد، زیرا نیروی کار به تدریج کار خود را از طریق اینترنت انجام می‌دهد و از این راه نظام خودفرمائی (بجای نظام استخدامی) گسترش می‌یابد. البته در کوتاه مدت - فرضاً طی بیست سال آینده - ممکن است این جریان آنقدر سریع نباشد که تحول عمده‌ای را در ساختار و تکنیک وصول مالیات‌ها پدید آورد. اما در بلندمدت این جریان می‌تواند سبب دگرگونی در زمینه مالیات‌ها شود، چنان که لازم آید تکیه بیشتری بر مالیات بر مصرف و اموال غیر منقول صورت پذیرد. همچنین ممکن است نظام برآورد مالیات بر حسب قرائن (فرضاً با توجه به نشانه‌های ظاهری ثروت) جهت تشخیص مالیات مؤدیان رواج یابد. این جریان‌ات در صورت وقوع به معنی بازگشت به نظام مالیاتی قرن نوزدهم خواهد بود که هنوز هم آثار آن در برخی از کشورهای در حال توسعه ملاحظه می‌شود.



# تهیه لوایح مالیاتی از سوی سازمان‌های غیر مالیاتی

## م. اکباتان

مهندسين مشاور و به نرخ ۷ درصد در ساير موارد می‌باشد و این یگانه مالیات قابل وصول در این زمینه خواهد بود که در هر مورد توسط کارفرما کسر و به حساب مالیاتی مربوط واریز خواهد شد.

چنان‌که از مشروح مذاکرات جلسه ۳۵۷ مورخ ۷۸/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی (صفحه ۲۷ ستون‌های اول و دوم) برمی‌آید این لایحه توسط وزارت مسکن و شهرسازی با همکاری نظام مهندسی ساختمان تهیه شده است، با این استدلال که «هم‌کار وزارت اقتصاد و دارایی کم شود و هم رسیدگی و کارهای ممیزی و بقیه مسائل صرفه‌جویی شود».

البته وزارت مسکن و شهرسازی این لایحه را از مجلس پس گرفت زیرا چنان‌که ضمن همان مذاکرات آمده است: «متأسفانه این لایحه‌ای که تقدیم دولت کردیم هم در دولت و هم در کمیسیون‌های مجلس به نحوی تغییر داده شد که نه تنها منظور وزارت مسکن و شهرسازی و نظام مهندسی را فراهم نکرد، بلکه علاوه بر تکرار همان کارهای بوروکراسی، ممیزی و کنترل دفاتر و نظایر آنها را حذف نکرد و درصدی هم بر مالیات این شرکت‌ها اضافه کرد و به هر حال دیدیم که اگر این لایحه را پس بگیریم و در شرایط موجود به

اگر کسی مذاکرات مجلس شورای اسلامی را مطالعه نماید بارها به لوایح مالیاتی برخورد می‌کند که از سوی سازمان‌هایی غیر از وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه شده و مسیر خود را طی کرده است. بنا به ظاهر قضایا که از بررسی مشروح مذاکرات مجلس برمی‌آید، در تهیه این‌گونه لوایح - دست‌کم تا قبل از مرحله هیأت دولت - نظرخواهی چندانی از سازمانی که تولید امر مالیاتی کشور را بر عهده دارد به عمل نمی‌آید.

نمونه جدیدی از این‌گونه، لایحه‌ای است مبنی بر الحاق یک تبصره به ماده ۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم که موضوع آن اخذ مالیات مقطوع از شرکت‌های پیمانکاری است. خلاصه مفاد لایحه از این قرار است که وجوه دریافتی شرکت‌های ساختمانی، تأسیساتی و تجهیزاتی و مهندسی مشاور ایرانی نسبت به عملیات مربوط به هر نوع کار ساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی و تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات و نقشه‌برداری و نقشه‌کشی و نظارت و محاسبات فنی که پیشنهاد آنها بعد از تاریخ اجرای لایحه باشد و از محل اعتبارات دولتی انجام شود مشمول مالیات مقطوعی به نرخ ۶ درصد در مورد

همان قوانین موجود مالیاتی بسنده کنیم کافی است». چنان که دیده می‌شود، تهیه کنندگان لایحه نه تنها ذکری از یکجانبه بودن اقدام خود و بی‌خبر نهادن سازمان مالیاتی کشور به میان نیاورده‌اند، بلکه از دخالت دیگران در کار و اصلاح و تغییر متن مورد نظر خودشان گله نیز کرده‌اند.

تصور نمی‌رود نیاز به ذکر باشد که گنجاندن یک تبصره یا ماده در متن یک قانون مستلزم توجه به آثار ارگانیک چنین اقدامی است. اجرای مقررات جدید در زمینه و بطن سایر بخش‌های قانون صورت می‌پذیرد و اگر تأثیر متقابل مقررات موجود و تبصره یا ماده جدید در نظر گرفته نشود بروز نارسایی و اشکال بسیار محتمل است. در شماره ۲۶ مجله مالیات مورد دیگری از همین‌گونه تهیه لوایح بدون نظرخواهی از دستگاه مالیاتی مورد بحث قرار گرفت که اتفاقاً آن لایحه هم از سوی وزارت مسکن تهیه شده بود. منظور ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۱۷/۳/۲۲ است که در صفحات ۴ تا ۶ شماره ۲۶ مجله مالیات مورد بحث قرار گرفت و به برخی آثار ناخواسته آن روی مواد دیگر قانون مالیات‌های مستقیم اشاره شد.

با این مقدمه می‌توان نتیجه گرفت که پس بهتر است برای نظرخواهی به سازمانی روی آورد که بهترین و طولانی‌ترین تجربه جهت برآورد چنان تأثیرات متقابل را دارا می‌باشد.

نمونه دیگری از این‌گونه پیشنهادهای مالیاتی دستگاه‌های غیر مالیاتی (بدون جلب نظر وزارت اقتصاد و دارایی) را نقل می‌کنیم که بسیار جالب است. هنگامی که لایحه برنامه سوم در مجلس مطرح بود کمیسیون کار و امور اجتماعی مجلس در ماده ۵۱ لایحه

دولت - که اصلاً جنبه مالیاتی نداشت - تغییراتی داد و در آن یک حکم مالیاتی عجیب داخل کرد. متن پیشنهادی کمیسیون کار و امور اجتماعی به شرح زیر به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید:

«به دولت اجازه داده می‌شود به منظور ایجاد اشتغال در مناطق کمتر توسعه یافته:

۱. معافیت‌های مالیاتی و همچنین حقوق و عوارض دولتی برای سرمایه‌گذارانی که در این مناطق اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند طبق آیین‌نامه‌ای که بنا به پیشنهاد وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنایع، کار و امور اجتماعی و سازمان برنامه و بودجه به تصویب هیأت دولت می‌رسد در طول سالیان اجرای برنامه در نظر بگیرد».

چنان که می‌بینیم در این بند معافیت مالیاتی برای کسانی که در «مناطق کمتر توسعه یافته» اقدام به سرمایه‌گذاری کنند پیش‌بینی شده است. در این زمینه علاوه بر مسأله تهیه و تسلیم لایحه مالیاتی بدون آگاهی سازمان مالیاتی کشور، یک نکته شایان توجه نیز به چشم می‌خورد و آن این که ماده ۵۱ مورد بحث از یک جهت کم سابقه (و شاید هم بی سابقه) است و آن این که کم و کیف داستان را کلاً بر عهده دولت تفویض کرده است. به عبارت دیگر قانون مصوب روشن نکرده است که میزان یا درصد چنین معافیتی چقدر است. چند وزارتخانه و یک سازمان دولتی و هیأت دولت می‌توانند خود این حدود و ثغور را به هر اندازه و هر نحوی که صلاح بدانند معین کنند. مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی نیز این برداشت نویسنده را تأیید می‌کند. از جمله در صفحه ۱۹ مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی (جلسه ۳۲۹) مورخ ۲۵ آبان ۱۳۷۸ (ستون دوم) در ارتباط با همین مطلب

گفته شده است:

«این بحث معافیت‌های مالیاتی چیزی نیست که مجلس اینجا رقم و درصدی را تعیین کرده باشد. یک حکم کلی است که دولت در قالب سیاست‌های خودش می‌تواند ببیند و برای سرمایه‌گذاران... ایجاد جاذبه بکند».

باز در صفحه ۲۰ (ستون ۲) از قول ریاست سازمان برنامه و بودجه آمده است:

«بند ۱ در واقع یک اختیار یا اجازه جدیدی است که به دولت داده می‌شود... که در جهت توسعه اشتغال در مناطق کمتر توسعه‌یافته می‌تواند به کار گرفته شود ان‌شاءالله مؤثر باشد».

در اینجا پای قانون اساسی و تفسیر اصل پنجاه و یکم آن به میان می‌آید که می‌گوید:

«هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود».

این مصوبه مجلس به معنی تفویض حق انحصاری مجلس به دولت است که دقیقاً مغایر قانون اساسی می‌باشد. البته بعداً شورای نگهبان روی همین نکته انگشت نهاد و از تایید مصوبه مورد بحث خودداری نمود.

۳. از طرفی تصور می‌رود ماده ۵۱ مذکور برای رسیدگی به کمیسیون و امور اجتماعی ارجاع شده و همین کمیسیون بوده است که موضوع معافیت مالیاتی را پیشنهاد کرده است، بی آن که نظری از وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا لایق‌ترین کمیسیون اقتصاد و دارایی مجلس خواسته شود. این ایراد در مذاکرات مجلس شورای اسلامی هم به نحوی منعکس شده

است، چنان که در صفحه ۱۹ مذاکرات همان جلسه مجلس از قول رئیس می‌خوانیم:

«سئوال از این جهت بود که بخش معافیت‌های مالیاتی و این‌ها را می‌باید به کمیسیون امور اقتصادی و دارایی ارجاع می‌دادید و مراجعه می‌کردید (یکی از نمایندگان: این ماده به کمیسیون کار ارجاع شده بود)».

(البته مذاکرات چاپ شده مجلس در این رابطه مبهم است)

در این مقاله ورود در ماهیت لوایح یادشده چندان مورد نظر نمی‌باشد، بلکه هدف بیشتر جلب توجه به یک حقیقت ساده است، و آن این که آیا بهتر نیست در این گونه موارد، اگر هم تقدیم لایحه به هیأت دولت از طریق وزارت دارایی به عمل نمی‌آید، دست کم نظر کارشناسی دستگاه مالیاتی کشور خواسته شود؟ و این پرسشی است که پاسخ آن قطعاً مثبت است.

لوايح یاد شده تنها نمونه‌هایی از این قبیل نیستند و موارد متعدد این گونه اقدام بارها در همین نشریه مورد بحث قرار گرفته است که امید است مایه توجه و سامان بخشی به این امر گردد.

ضمناً شایسته است به مسئولیتی هم که قانون اساسی برای هر وزارتخانه تعیین کرده است توجه کنیم. مثال بارز آن جوابگویی وزیران در برابر مجلس نسبت به اموری است که جزء وظایف آنان به شمار می‌رود که این مطلب در اصل ۸۸ قانون اساسی تصریح شده است. از آنجا که مالیات یکی از اصلی‌ترین وظایف وزارت امور اقتصادی و دارایی است، اهمیت بحثی که مطرح کردیم آشکارتر می‌شود.



# تفسیر منطقی به جای تفسیر تحت اللفظی

## شرحی بر یک بخشنامه و دور رأی

م. اکباتان

بخشنامه شماره ۵۱۷۷۲ مورخ ۷۸/۱۰/۱۵ مدیریت مالیاتی کشور، موضوع تعلق یا عدم تعلق جرائم و جایزه خوش حسابی مذکور در ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم را در حق پرداخت کنندگان حقوق و دستمزد مورد توجه قرار داده و نسبت به آن تعیین تکلیف نموده است. این بخشنامه، همان‌گونه که در متن آن تصریح شده است، مبتنی بر رأی شماره ۱۰۴۰۹ - ۳۰/۴ مورخ ۷۶/۱۰/۶ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی می‌باشد. در این رأی و رأی دیگر هیات عمومی شورای عالی، به شماره ۸۷۸۲ مورخ ۷۸/۸/۸، از تفسیر منطقی قانون برای حل مسائل مورد نظر استفاده شده است. بحث ما نیز روی همین دور رأی متمرکز می‌باشد.

### رأی شماره ۱۰۴۰۹ مورخ ۷۶/۱۰/۶

موضوع طرح شده نزد شورای عالی مالیاتی تعلق یا عدم تعلق جرائم و جوائز ماده ۱۹۰ قانون بوده است. به موجب پاراگراف نخست ماده ۱۹۰:

«معادل چهار درصد از مالیات‌های پرداختی مؤدی تا سررسید مقرر به عنوان جایزه خوش‌حسابی از بدهی مالیاتی او کسر خواهد شد و پرداخت‌های مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.»

مسئله مطرح شده شامل چند جزء به شرح زیر است:

۱. اگر کارفرمایی تکلیف ماده ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم را به موقع و به درستی انجام دهد، یعنی پس از هر پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان خود مالیات متعلق را از مبلغ قابل دریافت آنان کسر کند و همراه فهرست لازم به موقع و بدون تأخیر به حوزه مالیاتی محل پرداخت نماید، در این صورت آیا می‌توان ۴ درصد مالیات را به عنوان جایزه خوش‌حسابی مقرر در ماده ۱۹۰ قانون به نفع وی منظور نمود؟
۲. اگر همین کارفرما در انجام وظیفه‌ای که ذکر کردیم تأخیر کند و مالیات را دیرتر از موقع سپردارد، آیا مشمول جریمه مقرر در قسمت اخیر پاراگراف اول ماده ۱۹۰ بوده و باید جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه تأخیر تادیه کند؟
۳. طبق ماده ۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم، در صورت تأخیر کارفرما در انجام وظیفه مورد بحث باید

مالیات و جریمه آن از او مطالبه شود. در مقابل کارفرما به استناد همان ماده می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ مطالبه کتباً به اقدام حوزه اعتراض کند. در این صورت پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی فرستاده خواهد شد و رأی هیأت قطعی خواهد بود. این حکم ماده ۹۰ است، اما در مسأله اقامه شده نزد شوری مواد قانونی دیگری هم مطرح می‌باشد:

الف. ماده ۲۳۹ که می‌گوید «اگر مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، قبولی خود را نسبت به آن کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد و یا اختلاف موجود بین خود و ممیز یا سرممیز را به شرح ماده ۲۳۸ این قانون با ممیز کل رفع نماید» در آن صورت پرونده مختومه می‌شود. اما اگر مؤدی به برگ تشخیص اعتراض کند (و یا بر اثر عدم اقدام طبق ماده ۲۳۹ در حکم معترض شناخته شود)، آنگاه پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف فرستاده می‌شود.

ب. ماده ۲۳۸ که ذکری از آن در رأی شوری به میان نیامده است اما به تبع ماده ۲۳۹ مطرح می‌شود. به موجب ماده ۲۳۸ «در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد» می‌تواند برای رفع اختلاف خود با مرجع مالیاتی به ممیز کل رجوع کند. گفت و گوی مؤدی و ممیز کل ممکن است به «رد برگ تشخیص»، «تعدیل برگ تشخیص» یا «تأیید برگ تشخیص» منجر شود. ج. تبصره ۱ ماده ۱۹۰ که می‌گوید در موارد مذکور در ماده ۲۳۹ (به شرحی که ذکر شد) هرگاه مؤدی برگ تشخیص را قبول و یا با ممیز کل توافق کند و یا ترتیب پرداخت مالیات را بدهد «از هشتاد درصد جرائم مقرر در این قانون معاف خواهد بود».

د. تبصره ۲ ماده ۱۹۰ که به موجب آن اگر «مؤدی پس از صدور رأی هیأت حل اختلاف و قبل از صدور برگ اجرایی اقدام به پرداخت مالیات نماید و ترتیب پرداخت آن را بدهد از چهل درصد جریمه متعلقه معاف خواهد شد». بر اساس مجموعه این مقررات سومین سؤال طرح شده نزد شوری این بوده است که آیا حکم تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ (که اشاره به ماده ۲۳۹ و به تبع آن ماده ۲۳۸ قانون دارد) نسبت به کسرکنندگان مالیات حقوق جاری است یا خیر. مفهوم این سؤال با توجه به آنچه گفتیم این است که:

اگر کارفرما در انجام وظیفه‌ای که به موجب ماده ۸۵ بر عهده دارد (کسر مالیات حقوق از دریافتی کارکنان و پرداخت آن به حوزه مالیاتی) بیش از سی روز تأخیر کند و در نتیجه حوزه مالیاتی مالیات متعلق را به انضمام جرائم قانونی از وی «مطالبه» نماید و کارفرما کتباً به این مطالبه اعتراض کند و پرونده به هیأت حل اختلاف برود، در آن صورت آیا تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ در مورد چنین کارفرمایی صادق خواهد بود یا خیر؟

## پاسخ هیأت عمومی

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در مورد پرسش‌های سه‌گانه فوق چنین اظهار نظر کرده است:

۱. «نظر به این که مالیات از حقوق پرداختی به حقوق‌بگیران کسر می‌گردد و وظیفه پرداخت‌کنندگان صرفاً کسر و ارسال آن به حوزه‌های مالیاتی است، بنابراین تعلق جایزه خوش‌حسابی معادل چهار درصد مالیات دیگران (حقوق‌بگیران) اصولاً مورد نداشتن و اعطای جایزه موضوع صدر ماده ۱۹۰ به پرداخت‌کنندگان حقوق منتفی است».

این نظر از جهت عبارات قانون شایان دقت است زیرا پاراگراف اول ماده ۱۹۰ که راجع به این موضوع است صریحاً لفظ مؤدی را به کار برده و گفته است که در صورت خوش حساسی جایزه مورد بحث «از بدهی مالیاتی او کسر خواهد شد». در این جریان مؤدیان همان کارکنانی هستند که مالیات از حقوق آنان کسر شده است و واژه مؤدی را نمی‌توان در این مورد بر کارفرما اطلاق کرد.

اما البته در کنار این پاسخ، پرسش یا ادعای دیگری سبب می‌شود و آن این که پس جایزه را به کارکنان بدهید. جواب این خواهد بود که خوش حساب بودن یک امر ارادی است و منظور تشویق مؤدیانی است که به میل خود و به هنگام بدهی خویش را می‌پردازند. در مورد ماده ۸۵ کارکنان اراده‌ای در کسر و ایصال مالیات ندارند و خواه و ناخواه اجرای قانون به ایشان تحمیل می‌شود.

۲. در مورد سؤال دوم، یعنی این که اگر کارفرما در کسر مالیات و پرداخت آن تأخیر کند آیا مشمول ۲/۵ درصد جریمه ماهانه مذکور در جمله آخر پاراگراف اول ماده ۱۹۰ خواهد بود یا نه، پاسخ شوری باز هم منفی است. این نظر ظاهراً به عنوان نتیجه منطقی نظر منفی نخست ابراز شده است به این بیان که تعلق جریمه ۲/۵ درصد دنباله جایزه خوش حساسی ۴ درصد است، زیرا به نظر شوری مشمولان هر دو حکم اشخاص واحدی می‌باشند.

البته بین آن قسمت از عبارات ماده ۱۹۰ که به جایزه خوش حساسی مربوط است (صدر پاراگراف یک) و قسمت دیگری که به جریمه ۲ درصد ارتباط پیدا می‌کند (جمله آخر پاراگراف) از حیث لفظی تطابق کامل مشاهده نمی‌شود. در مورد جایزه ۴ درصد صریحاً از مؤدی نام برده شده و پرداخت به موقع مالیات به او نسبت داده شده است و همچنین منظور داشتن جایزه در حق او پیش بینی شده است. اما در جمله آخر نامی از کسی برده نشده است: «پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه خواهد بود».

نظر ابرازی شوری در خصوص جریمه ۲/۵ درصد در واقع نخستین مورد از تفسیر منطقی قانون در این رأی است، زیرا اگر قرار بود به ظاهر الفاظ و عبارات توجه گردد ممکن بود استدلال شود که این عبارات عام و مطلق اند و به هر حال پرداخت خارج از موعد مالیات - صرف نظر از این که تأخیرکننده خود مؤدی باشد و یا کسی که از جانب او مکلف به پرداخت مالیات است - موجب تعلق جریمه ۲/۵ درصد در ماه خواهد بود. البته رأی شوری را می‌توان به نحو دیگری نیز توجیه کرد (هر چند که در متن رأی تصریحی از این بابت به عمل نیامده است). توجیه مذکور از این قرار است که اگر هم عبارت قسمت اخیر پاراگراف ۱ ماده ۱۹۰ در مورد جریمه ۲/۵ درصد را حکم عامی تلقی کنیم که شامل هر تأخیرکننده‌ای می‌شود، آنگاه در مقابل آن حکم خاص مواد ۱۹۷ و ۱۹۹ قانون قد علم می‌کند. زیرا این دو ماده صریحاً اشخاصی را مورد خطاب و حکم و مسئولیت و جریمه قرار داده‌اند که مکلفند صورت یا فهرست یا قراردادها و مشخصات راجع به مؤدیان را به مراجع مالیاتی تسلیم کنند و مالیاتی را که بر عهده مؤدی مقرر است از دریافتی او کسر و به وزارت دارایی بپردازند. مالیات حقوق از مصادیق بارز این حکم خاص می‌باشد. در نتیجه از آنجا که به موجب اصول رایج حقوقی حکم خاص حکم عام را در مورد مصادیق خود بلاثر می‌سازد و خود نسبت به

مورد جاری است، بنابراین کارفرمایان متخلف در رابطه با مالیات حقوق مشمول جرایم مذکور در این دو ماده هستند و نه جریمه ۲/۵ درصد ماده ۱۹۰. در رأی شوری شمول مواد ۱۹۷ و ۱۹۹ نسبت به مورد تأکید شده است (بی آن که از استدلال عام و خاص نامی برده شده باشد).

۳. سؤال سوم یعنی شمول یا عدم شمول تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ نسبت به پرداخت کنندگان حقوق از سوی شورای عالی مالیاتی پاسخ مثبت گرفته است. مفاد این دو تبصره را قبلاً شرح دادیم. دلیلی که شوری برای پاسخ خود اقامه کرده این است که «چون مالیات حقوق برابر ماده ۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم از پرداخت کنندگان حقوق مطالبه می‌شود و به استناد قسمت اخیر همان ماده آنها می‌توانند ظرف سی روز از تاریخ مطالبه اعتراض و تقاضای احواله پرونده را به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بنمایند، علیهذا منع قانونی برای برخورداری پرداخت کنندگان حقوق از تسهیلات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون مذکور... و نیز تسهیلات موضوع تبصره ۲ آن... وجود ندارد».

این اظهار نظر متضمن عدول بسیار از تفسیر تحت‌اللفظی قانون و روی آوردن به تفسیر منطقی آن است، زیرا: اولاً. اعلام چنین نظری به معنی قبول تفسیر وسیعی از لفظ مؤدی در تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ و ماده ۲۳۹ (مبنای کار تبصره‌های مذکور) و ماده ۲۳۸ (مبنای کار ماده ۲۳۹) می‌باشد. در تمام این مواد و تبصره‌ها همه جا صحبت از مؤدی است:

- هرگاه مؤدی برگ تشخیص صادره را قبول و یا... (تبصره ۱ ماده ۱۹۰).

- در صورتی که مؤدی پس از صدور رأی هیأت... (تبصره ۲ ماده ۱۹۰).

- در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود... (ماده ۲۳۸).

- در صورتی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص... (ماده ۲۳۹).

احکام مندرج در مقررات فوق تماماً به مؤدی و حالات و اقدامات مختلف او مرتبط هستند، حال آن که کارفرما و کسرکننده مالیات حقوق را نمی‌توان مؤدی دانست.

بنابراین هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در پاسخ خود به سؤال سوم اصطلاح مؤدی را به معنی محدود لفظی آن نگرفته و تفسیر وسیعی از آن به عمل آورده است. به عبارت دیگر هیأت عمومی به منطبق تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ و مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ توجه نموده است. به نظر شوری منطق این مقررات تشویق اشخاص به مصالحه و سازش و طول ندادن دعاوی و اختلافات بوده است. پس کارفرما هم اگر از همین روش تبعیت کند چون به هر حال مالیات از طریق او پرداخت می‌شود، بنابراین ممکن است او را نیز مشمول تسهیلات و ارفاق‌های مذکور در این بخش از مقررات دانست.

البته در صورت قبول این برداشت، استدلالی که در مورد تعلق جایزه خوش حسایی به پرداخت کنندگان حقوق بیان داشتیم تا حدودی متزلزل می‌شود.

ثانیاً. آنچه فوقاً درباره تفسیر وسیع لفظ مؤدی گفتیم در مورد تفسیر اصطلاح برگ تشخیص نیز صادق است. تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ و مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قانون تماماً در رابطه با برگ تشخیص هستند، حال آن که ماده ۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم که مورد استناد شوری است نامی از برگ تشخیص به میان نیاورده

است و بلکه از کلمه «مطالبه» استفاده کرده است:

«... حوزه مالیاتی مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت کنندگان مطالبه نماید... در صورتی که ظرف سی روز از تاریخ مطالبه پرداخت نشود... مگر این که... ظرف سی روز از تاریخ مطالبه کتباً اعتراض...»

بنابراین می توان گفت که شورای عالی مالیاتی مفهوم وسیعی از اصطلاح «مطالبه» را در نظر گرفته و آن را با برگ تشخیص همدیف دانسته است. در صورتی که این برداشت در مورد تفسیر موسع شورای از سه اصطلاح مؤدی، برگ تشخیص و مطالبه و همچنین توسل آن به روش تفسیر منطقی و غیر تحت اللفظی قانون را درست ندانیم، آنگاه پاسخی که به پرسش سوم داده شده است قابل تأمل به نظر خواهد رسید.

### رای شماره ۸۷۸۲ مورخ ۷۸/۸/۸

این رای در مورد ماده ۱۴۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم صادر شده است که می گوید:

«درآمد کارگاه های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت های تعاونی و اتحادیه های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.»

پرسشی که نزد شورای عالی مالیاتی مطرح شده این است که اصطلاح تولیدی در این ماده چه مفهومی دارد و به خصوص منظور از اتحادیه تولیدی چیست، زیرا همان گونه که در رای هیأت عمومی شورای نیز اشاره شده است «اتحادیه ها علی الاصول برای امر تولید تشکیل نمی شوند».

هیأت عمومی در رای خود نخست به ظاهر ماده ۱۴۲ اشاره کرده و می گوید «مستنبط از مفاد ماده ۱۴۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم آن است که صفت تولیدی هم مربوط به شرکت های تعاونی و هم اتحادیه ها می باشد». این چیزی است که ظاهر ماده حکم می کند و ما را بر آن می دارد که هرگاه طرفدار روش تفسیر ادبی و تحت اللفظی قانون باشیم، نتیجه بگیریم که اگر اتحادیه ای چنان که هیأت عمومی گفته است «برای امر تولید» تشکیل نشده باشد نمی تواند از معافیت موضوع ماده ۱۴۲ استفاده کند. اما هیأت عمومی نخست به یک بحث عبارتی پرداخته و با ظرافت و پرده پوشی خطای عبارتی قانونگذار را با این جمله گوشزد کرده است که «صفت مذکور [تولیدی] در اصل مختص شرکت تعاونی بوده» است. مفهوم این جمله آن است که منظور قانونگذار این بوده است که صفت تولیدی را فقط در مورد شرکت های تعاونی به کار برد و این که به هر تقدیر وازه تولیدی پس از لفظ اتحادیه ها قرار گرفته است نباید ما را از منظور اصلی مقنن دور سازد. نتیجه این که: «با این ترتیب شرکت های تعاونی فرش دستباف و صنایع دستی و اتحادیه های آنها [بدون الزام به دارا بودن وصف تولیدی] مشمول معافیت ماده ۱۴۲ یاد شده خواهند بود». این رای نیز نمونه دیگری از توجه به منطقی قانون و تفسیر منطقی آن به جای تفسیر ادبی و تحت اللفظی است.

(متن کامل بخشنامه معاونت درآمدهای مالیاتی و هر دو رای شورای در بخش مقررات، بخشنامه ها و آراء همین شماره از مجله مالیات به چاپ رسیده است.)



## ترفندهای مالیاتی

م. سنگشیری

که در جوامع صنعتی به صورت یک صنعت با تخصص سطح بالا درآمد. صنعتی که بیشترین مشتریان آن مؤدیان بزرگ و متوسط مالیاتی هستند، زیرا در اینجا پای پول در میان است و به خاطر پول می‌توان پول هزینه کرد. در کشورهایمانند آمریکا تعداد وکلای مالیاتی به ده‌ها هزار نفر رسیده است که هنر آنها بیشتر ارائه همین راه‌کارها و ترفندهای قانونی است. در چنین شرایطی دیگر نمی‌توان به اصول سنتی حقوقی نظیر آنچه بیان شد اکتفا کرد و لازم است دانش حقوقی اصول و موازین جدیدی را عرضه دارد که پاسخگوی نیازهای دوران معاصر باشد. این تحول در زمینه امر مالیات در رشته‌ای از علم حقوق به نام حقوق مالیاتی صورت پذیرفت و اصول جدید در محدوده این رشته پا به عرصه نهاد که قبل از آن سابقه نداشت. یکی از معروف‌ترین این اصول قاعده ماهیت فوق شکل است که بر حسب آن از نظر مالیاتی می‌توان شکل و ساختار حقوقی که مؤدیان به معاملات و امور خود داده‌اند نادیده گرفت و آن در صورتی است که پای ترفند مالیاتی در میان باشد، به این معنی که اگر مؤدی با استفاده از اجازه قانون یک یا چند معامله منعقد ساخته و روابط حقوقی برقرار ساخته باشد، که از جهت شکلی مغایرتی با قانون ندارد، اما همه این روابط و اقدامات و

در شماره ۲۴ مجله مالیات مطالب کوتاهی پیرامون ترفند مالیاتی نگاشته شد و یک نمونه کمیاب از مقررات ضد ترفند مالیاتی ایران عیناً نقل گردید. همان گونه که قبلاً نیز در این مجله اشاره شد ترفند مالیاتی به معنی استفاده از الفاظ و عبارات و بویژه مفردات و گریزگاه‌های قانون به منظور یافتن راه‌هایی است که مؤدی بتواند مالیاتی را نپردازد و یا آن را کمتر از میزان حقّه بپردازد. به این ترتیب مؤدی ظاهر قانون را حفظ می‌کند و احتمالاً درآمدی را هم پنهان نمی‌دارد که بتوان کار او را گریز از مالیات دانست. همین عدم مغایرت شکلی و صوری ترفند مالیاتی با ظاهر و الفاظ و عبارات قانون مدتها ترفندکاران را از تعرض و ایراد مصون می‌داشت، زیرا اصول قانونی و حقوقی دوران‌های گذشته در بستر مناسبات و روابط بسیار ساده‌تر از امروز شکل گرفته و اعتبار یافته بود. فرضاً اصولی مانند آزادی اراده افراد، حرمت قراردادهای خصوصی و غیره در وجدان حقوقی جامعه رسوخ یافته و به همین سبب ترتیباتی که در معاملات روزمره بین اشخاص مورد توافق قرار گرفته و مخالفتی با ظاهر قانون نداشت از هر جهت، و از جمله در امر مالیاتی، معتبر شمرده می‌شد. در چند دهه اخیر تکنیک بازی با قانون و ظاهرسازی قانونی رشد بسیار پیدا کرد، چنان

معاملات جنبه صوری و صورت‌سازی داشته و هدف ندادن یا کم‌تر دادن مالیات باشد، در آن صورت مرجع مالیاتی می‌تواند این ظواهر را نادیده گیرد و ساختار دیگری را که منطبق با واقعیات امور باشد بازسازی کند و همان را مبنای تشخیص مالیات قرار دهد.

این اصول و اصول نوین دیگر در کشورهای صنعتی رواج بسیار یافته و از هر جهت جای خود را باز کرده‌اند به نحوی که دیگر کسی اصول قدیمی حقوقی را در رابطه با چنین مسائلی مطرح نمی‌سازد. اما در سایر کشورها مسأله تازه رو به گسترش و توسعه نهاده است و به تدریج مدیران و قانونگذاران را به اندیشه و مقابله وامی‌دارد. کشور ما هم از این جنبه مستثنی نیست و در سال‌های اخیر به تدریج ترفندهای مالیاتی جدیدی رواج می‌یابد که طبعاً واکنش سازمان مالیاتی کشور را نیز برمی‌انگیزد، چنان که متدرجاً شاهد ظهور و توسعه تدابیر و مقررات ضدترفند مالیاتی در ایران هستیم. ظرف یکی دو سال اخیر چندین بخشنامه و دستور در این رابطه صادر شده است که پاره‌ای از آنها به شرح زیراند:

الف. چند بخشنامه مربوط به مؤدیان خارجی که ضمن آنها مسائلی از جمله توسل ایشان به قراردادهای استخدامی صوری جهت جلوه دادن میزان کم‌تر از واقع حقوق و مزایا مورد بحث قرار گرفته و شیوه‌هایی برای مقابله با آن ارائه گردیده است (از جمله بخشنامه‌های شماره ۴۹۱۷ مورخ ۷۷/۲/۲۱ و شماره ۳۰/۴/۵۲۷۲۶ مورخ ۷۷/۱۱/۶ و شماره ۳۰/۴/۲۲۱۷۶ مورخ ۷۸/۸/۲۳).

ب. بخشنامه شماره ۳۰/۴/۱۱۷۱۹/۵۸۳۳۴

مورخ ۷۷/۱۲/۹ در رابطه با کارفرمایی که با برخی از حقوق بگیران خود قراردادهای سالانه می‌بندند و در پایان سال مبالغی تحت عنوان پایان خدمت به آنان می‌پردازند و سپس سال بعد باز قرارداد مشابهی برای یک سال دیگر منعقد می‌سازند و داستان تکرار می‌شود. چون پرداخت‌های انجام شده تحت عنوان پایان خدمت از مالیات معاف است، به این ترتیب بخش قابل توجهی از دریاقتی کارکنان موردنظر از مالیات معاف می‌گردد. به عبارت دیگر یک ترفند قانونی با قصد ندادن بخشی از مالیات به کار برده می‌شود. بخشنامه مذکور این گونه پرداخت‌ها را از مصادیق وجوه پایان خدمت ندانسته و آنها را در ردیف حقوق و مزایای مشمول مالیات کارکنان تلقی کرده است. این رفتار چیزی نیست جز اجرای قاعده ماهیت فوق شکل که مدت‌ها است در حقوق مالیاتی جهان صنعتی جای خود را باز کرده است و اکنون کشور ما نیز ناگزیر در عمل به همین مسیر کشانیده می‌شود.

ج. بخشنامه شماره ۳۰/۴/۱۳۲۹/۵۹۹۸ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۳۰. این بخشنامه جدید و بالنسبه مبسوط بسیار جالب‌تر از بخشنامه‌های قبلی است و ضمن آن به ترفند دیگری اشاره شده است که برای ما تازگی دارد. اما در جهان غرب مدت‌ها است که شناخته شده و شگردهای ریز و درشت بسیار در رابطه با آن ابداع گردیده است که ناگزیر مقررات و تدابیر ضدترفند بسیاری را هم به عنوان واکنش سازمان‌های مالیاتی به دنبال آورده است.

شرح ترفند جدید از این قرار است که برخی از شرکت‌ها اقامتگاه قانونی خود را در مناطق

آزاد تعیین می‌کنند و به این ترتیب خود را مشمول شرایط مالیاتی مربوط به این مناطق قرار می‌دهند. این شرایط ضمن ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ تعیین شده است که می‌گوید اشخاص حقیقی و حقوقی که در مناطق آزاد به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه از تاریخ بهره‌برداری به مدت ۱۵ سال از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی معاف می‌باشند. اما بر خلاف این ظاهر سازی، شرکت‌های مورد بحث در عمل تمام یا بخشی از فعالیت‌های اقتصادی خود را در نقاط خارج از مناطق آزاد انجام می‌دهند.

به حکایت این بخشنامه همین ترفند را عده‌ای از اشخاص حقیقی نیز انجام می‌دهند به این معنی که محلی را به عنوان شعبه، نمایندگی، دفتر و نظایر آنها در منطقه دایر می‌کنند، ضمن این که تمام یا بخشی از فعالیت‌های خود را در سایر نقاط انجام می‌دهند.

ضمناً برخی از شرکت‌ها و اشخاص حقیقی که در رشته نمایندگی فروشندگان خارجی فعال هستند پایگاه فعالیت خود را در مناطق آزاد به ثبت می‌رسانند اما در تهران و سایر نقاط خارج از مناطق آزاد نیز کسب درآمد می‌کنند و حاصل همه فعالیت‌های خود را به حساب پایگاه خود در مناطق آزاد ارائه می‌دهند.

همان گونه که گفتیم این ترفند در دنیای صنعتی بسیار جا افتاده است و از آن تحت عنوان استفاده از بهشت مالیاتی (Tax haven) به منظور اجتناب از پرداخت مالیات یاد می‌شود.

در حال حاضر مناطق آزاد به سبب ارفاق‌های مالیاتی قابل توجهی که نسبت به آنها برقرار شده است نوعی بهشت مالیاتی به شمار می‌روند. ضمناً در این رابطه پای مبحث قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer pricing) نیز ممکن است به میان آید، کما این که دیدیم در بخشنامه مورد بحث اشاره شده است که مؤدیان حاصل فعالیت خود در سایر نقاط کشور را به حساب پایگاه ثابت خود در مناطق آزاد می‌گذارند. در چنین فعل و انفعالی ممکن است پای قیمت‌گذاری غیر واقعی انتقالات نیز در بین باشند. (در مورد مبحث قیمت‌گذاری انتقالات خوانندگان می‌توانند به سلسله مقالاتی که در همین خصوص در مجله مالیات به چاپ می‌رسد رجوع کنند).

راه حلی که در بخشنامه مذکور ارائه شده این است که «معافیت مقرر مورد بحث ناظر به درآمدهایی است که منحصراً به سبب فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد و در همان منطقه تحصیل شده باشند... و اگر فعالیت‌های اقتصادی به صورت مختلط بین منطقه و خارج از منطقه صورت گیرد، بایستی معافیت را به نسبت حجم فعالیت در داخل منطقه منظور نمود».

به این ترتیب کشور ما گام‌های مهمی را در همان جهتی برمی‌دارد که کشورهای پیشرفته قبلاً طی کرده‌اند و طبعاً با گذشت زمان و توسعه بیشتر اقتصاد و بازرگانی باید منتظر ترفندهای جدید از سوی مؤدیان و واکنش‌های ضد ترفند تازه از سوی سازمان مالیاتی کشور بود و این جریان طبعاً سبب تحول و توسعه حقوق مالیاتی ایران و ظهور اصول جدیدی در بطن آن نیز خواهد شد.

# معافیت مالیاتی تبصره ۶ ماده ۱۳۲

## شرحی بر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

م. الوند کوهی

### سابقه امر

۱. تبصره ۶ ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مراکز فرهنگی و هنری را «از تاریخ شروع فعالیت برای مدت ۵ سال از پرداخت مالیات معاف» نموده است که «اگر در مناطق محروم واقع باشند این مدت به ۸ سال افزایش می یابد». تاریخ تصویب این تبصره ۷ اردیبهشت ماه ۱۳۷۱ می باشد.

۲. یک سال و اندی بعد وزارت امور اقتصادی و دارایی بخشنامه ای در ارتباط با همین تبصره صادر کرد (شماره ۳۰/۵/۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ مورخ ۲۲/۹/۱۰ - مجله مالیات، شماره ۴، ص ۵۲). مفاد بند ۱ این بخشنامه به شرح زیر بود:

«در مورد معافیت مالیاتی مراکز فرهنگی و هنری مذکور در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی که در صورت داشتن پروانه فعالیت و یا تأسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی به مدت ۵ یا ۸ سال حسب مورد از تاریخ شروع فعالیت معاف گردیده اند توجه داشته باشند که مفاد این تبصره ناظر به مواردی است که شروع فعالیت های موصوف از ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد بوده و در هر حال مراکز را که تاریخ شروع فعالیتشان قبل از ۱۳۷۱/۱/۱ می باشد شامل نخواهد بود.»

۳. در بهمن ماه سال ۱۳۷۶ قانون دیگری به نام «قانون اصلاح قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم» به تصویب رسید (مجله مالیات، شماره ۲۱، ص ۴۸) که بند ۱ آن

اصلاحاتی را در رابطه با ماده ۱۳۲ در بر داشت.

جزء ج همین بند می گوید:

«متن زیر به انتهای تبصره ۶ اضافه می شود: حکم این تبصره شامل مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی هستند، نسبت به درآمد حاصل از انتشارات مربوط نیز هست.»

۴. سال بعد مجدداً بخشنامه دیگری از وزارت اقتصاد و دارایی صادر شد (شماره ۳۰/۴-۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ مورخ ۳۰/۵/۷) که بند ۱ آن به همین مسأله پرداخته و بر اساس مصوبات مربوط اعلام داشته است:

«مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی اعم از مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که از ۱۳۷۱/۲/۷<sup>(۱)</sup> به بعد دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی باشند

۱. چنان که دیده می شود بخشنامه های اول و دوم وزارت امور اقتصادی و دارایی (که با یکدیگر ۵ سال فاصله زمانی دارند) از لحاظ تعیین تاریخ صدور مجوز اندکی (حدود ۳۸ روز) با هم اختلاف دارند. به منظور اجتناب از طولانی شدن مقاله وارد این بحث نمی شویم، زیرا از جهت مسأله اصلی مورد سخن ما چنین تفاوت زمانی بی تأثیر است.

نسبت به درآمد حاصل از انتشارات مربوط مشمول معافیت مالیاتی مقرر در تبصره ۶ اصلاحی مورد بحث خواهند بود» (مجله مالیات، شماره ۲۳، ص ۵۲).

۵. شرکتی در مقام شکایت از دو بخشنامه مذکور در بندهای ۲ و ۴ فوق نزد دیوان عدالت اداری برآمد که منجر به صدور رأی شماره ۲۹۵ مورخ ۷۸/۸/۹ هیأت عمومی دیوان مبنی بر ابطال بخشنامه اول و بند ۱ از بخشنامه دوم گردید.

### استدلال شاکی

ایراد شاکی عموماً متوجه آن قسمت از بخشنامه‌های یاد شده است که استفاده از معافیت مورد بحث را به صدور مجوز مربوط از تاریخ ۷۱/۱/۱ یا ۷۱/۲/۷ (یعنی از زمان تصویب تبصره ۶ ماده ۱۳۲ به عنوان جزئی از اصلاحیه مالیاتی مفصل اردیبهشت ماه ۷۱) به بعد نموده است. شاکی دو نکته را در رابطه با همین مسأله تعیین تاریخ مطرح ساخته است. نخست این که «تقریباً تمامی ناشران فعال و پرسابقه پروانه نشری با تاریخ ۱۳۷۰ دارند». ایراد دوم این که «متن قانون چنین محدودیتی قائل نشده است». معنی این عبارت این است که در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ و جزء ج بند ۱ قانون اصلاح سال ۱۳۷۶ ذکری از این نکته به میان نیامده است که شرط استفاده از معافیت صدور مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی از تاریخ ۷۱/۱/۱ یا ۷۱/۲/۷ به بعد می‌باشد.

### رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری:

«سبب عبارات تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ مبنی بر معافیت مراکز فرهنگی از پرداخت مالیات از تاریخ شروع فعالیت بر اساس پروانه فعالیت یا تأسیس به مدت

پنج سال که به موجب مقررات اصلاحی قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۶ به مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه نیز تسری داده شده است، دلالتی بر شمول معافیت مالیاتی به شرط شروع فعالیت مراکز فرهنگی مذکور از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد ندارد. بنابراین بخشنامه شماره ۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ - ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ و همچنین بندی یک بخشنامه شماره ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ وزارت امور اقتصادی و دارایی که معافیت قانونی مزبور را مشروط به شروع فعالیت مراکز فرهنگی مندرج در قانون از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ و ۱۳۷۱/۲/۷ به بعد کرده است مخالف عموم و اطلاق حکم قانونگذار به شرح تبصره فوق‌الذکر تشخیص داده می‌شود و به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد»

به این ترتیب دیوان نیز استدلال دوم مؤدی را دنبال نموده است، به این بیان که مقررات مربوط «دلالتی بر شمول معافیت مالیاتی به شرط شروع فعالیت فرهنگی مذکور از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ یا ۷۱/۲/۷ ندارد».

### بررسی استدلالات

الف. در مورد استدلال نخست شاکی تصور نمی‌رود نیاز به بحث چندانی باشد زیرا مهم مدلول قانون است و اگر قانون طبق نظر مرجع مالیاتی دال بر شمول معافیت نسبت به مؤسسات دارای مجوز صادر شده پس از اردیبهشت ۷۱ باشد، در آن صورت چنین استدلالی نافی حکم قانون تلقی نخواهد شد، صرف نظر از این که اظهار شاکی در این باب از چند جهت نیاز به اثبات دارد و ادله و شواهدی بر درستی آن اقامه نشده است.

ب. اما راجع به استدلال دوم شاکی که با استدلال

دیوان عدالت اداری یکی است، چند نکته قابل ذکر است:

اولاً. در این میان ایراد عطف به ماسبق قانون که به حکایت مقدمات ذکر شده در رأی دیوان و به گفته شاکي از سوی وزارت دارایی و اداره حقوقی آن عنوان شده بوده است، مسکوت مانده و دیوان در رأی خود به آن اشاره‌ای نکرده و در مقام ردّ ایراد برنیامده است. همه می‌دانیم که قاعده عدم عطف به ماسبق قانون از قواعد مسلم حقوقی است که ضمن ماده ۴ قانون مدنی ایران نیز به شرح زیر مورد تصریح قرار گرفته است:

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

ثانیاً. نکته دیگر، که به نوبه خود مؤید تحقق عطف به ماسبق قانون بر اثر رأی دیوان می‌باشد، از مذاقه بیشتر در متن و حکم تبصره ۶ ماده ۱۳۲ روشن می‌گردد. این ماده تصریح کرده است که مراکز فرهنگی و هنری مربوط «از تاریخ شروع فعالیت برای مدت ۵ سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشند». موقتاً فرض می‌کنیم که ادعای شاکي درست است و یا چنان که از رأی دیوان می‌توان فهمید تبصره ۶ از جهت تاریخ صدور پروانه و مجوز دارای «اطلاق و عموم» است، یعنی توجهی ندارد به این که مجوز مراکز فرهنگی قبل از تصویب قانون صادر شده است یا بعد از آن. در این صورت اگر یک مؤسسه فرهنگی سه سال قبل از تصویب تبصره ۶ از وزارت ارشاد مجوز گرفته و از دو سال و نیم پیش از اجرای قانون فعالیت خود را آغاز کرده باشد، آنگاه به حکم همین تبصره معافیت ۵ ساله موضوع قانون از همان دو سال و نیم پیش از تصویب قانون شامل حال چنان

مؤسسه‌ای خواهد بود. در این حالت دو مشکل پدید خواهد آمد:

یکم. تحقق قطعی عطف به ماسبق قانون که به موجب ماده ۴ قانون مدنی و مصرّحات علم حقوق منع شده است، مگر این که در خود قانون خلاف آن تصریح شده باشد، و در متن قانون چنین تصریحی وجود ندارد.

دوم. در نظر بگیرید که علاوه بر مشکل قانونی و حقوقی چه دشواری‌های عملی و اجرایی از چنین برداشتی حاصل خواهد شد. همه اقداماتی که قبل از تصویب تبصره ۶ انجام شده است باید برگشت داده شود و دست‌اندرکاران امور می‌دانند که چنین کاری چقدر دشوار و در مواردی حتی ناممکن می‌باشد. حکمت قاعده عدم عطف به ماسبق قانون نیز همین است تا به اصطلاح حقوقی اعتبار قضیه مختومه یا محکوم بها دچار خلل نشود، مگر این که قانونگذار خود همه جوانب موضوع را سنجیده و سپس صریحاً حکم به عطف به ماسبق قانون نماید، که این استثناء بر اصل است و نیاز به تصریح دارد. ثالثاً. این که ضمن بخشنامه‌های وزارت اقتصاد و دارایی صدور مجوز وزارت ارشاد بعد از تاریخ تصویب یا اجرای قانون شرط شده است در واقع با توجه به استدلال فوق بوده است. به عبارت دیگر شرط صدور مجوز پس از تصویب قانون مساوی است با شرط اعمال معافیت از تاریخ تصویب قانون به بعد، و مگر غیر از این می‌توان توقعی داشت؟

رایعاً. دست بر قضا شاکي خود به طور مبهمی متوجه این ایراد مادرزادی قضیه شده و به روایت متن رأی دیوان در یکجا می‌گوید:

«حتی اگر این ادعای وزارتخانه نیز پذیرفته شود باید معافیتی برای ماه‌های پیش از آغاز سال ۱۳۷۱ منظور

نگردد و به تعداد ماه‌های بین تاریخ صدور پروانه نشر و آغاز سال ۱۳۷۱ از پنج سال معافیت آنها کسر شود.»  
بگذریم از این که این پیشنهاد شاکی کاملاً مغایر با نص قانون است که معافیت را صریحاً از تاریخ شروع فعالیت قابل اعمال دانسته است. اما به هر تقدیر همین اظهارات نشانه‌ی توجه شاکی به تعارض ادعای مطروحه با قانون و ضوابط حقوقی است.

خامساً. شاید به ذهن خواننده‌ی خطور کند که بهتر بود چه در متن بخشنامه‌ها و چه در دفاعیات مطرح شده در قبال شکایت شاکی مطلب به همین شکل شکافته می‌شد (که شاید در رأی دیوان عدالت اثر می‌گذاشت).  
(متن کامل رأی دیوان در بخش قوانین، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی همین شماره از مجله مالیات نقل شده است).



## قیمت‌گذاری انتقالات

(Transfer Pricing)

محمد توکل همدانی

(بخش چهارم)

در بخش‌های قبلی ابتدا مفهوم اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالات و تعریف مؤسسات وابسته به یکدیگر بیان گردید و سپس به تشریح اصل «معامله‌کنندگان مستقل» پرداختیم که ملاک داور در مورد قیمت‌گذاری‌های مشکوک مؤسسات وابسته به‌شمار می‌رود. بحث در باب این اصل و مسائل اجرایی آن در شماره قبل به پایان رسید و اکنون به بررسی راه‌ها و طرقی می‌پردازیم که برای پیاده کردن اصل مذکور و حل مسأله قیمت‌گذاری انتقالات ابداع شده است.

### روش‌های حل مسأله قیمت‌گذاری انتقالات

آنچه تا اینجا بیان داشتیم بیشتر در ارتباط با تشریح اصل معامله‌کنندگان مستقل بود. اما برای پیاده کردن این اصل شیوه‌ها و طرق چندی ابداع شده است که هر یک باید جداگانه مورد بررسی قرار گیرد. معمولاً این روش‌ها را

به دو گروه «روش‌های سنتی» و «سایر روش‌ها» تقسیم می‌کنند که ما هر یک از دو گروه را جداگانه بررسی می‌نمائیم.

## روش‌های سنتی قیمت‌گذاری انتقالات

به طور مشخص سه روش تحت این عنوان از معروفیت برخوردارند که عبارتند از «روش قیمت مستقل قابل قیاس»، «روش باز فروش» و «روش هزینه بعلاوه». ذیلاً روش‌های مذکور را به همین ترتیب مورد بحث قرار می‌دهیم.

### روش قیمت مستقل قابل قیاس

عنوان انگلیسی این روش (Comparable Uncontrolled Price Method) به معنی روش قیمت کنترل نشده قابل قیاس است که با اختصار CUP از آن یاد می‌کنند. منظور از کنترل نشده این است که قیمت مربوط به طور آزاد و مستقل از اراده موسسات وابسته به گروه تعیین شده باشد و به همین جهت ما در برابر آن از صفت مستقل استفاده کردیم. مفهوم روش قیمت مستقل قابل قیاس یا CUP آن است که قیمت تعیین شده برای مال یا خدمت مورد انتقال در معاملات بین موسسات وابسته به یکدیگر با قیمت رد و بدل شده برای کالا یا خدمت مشابه در معاملات بین موسسات مستقل از یکدیگر در شرایط و اوضاع و احوال مشابه مورد مقایسه قرار گیرد. اگر دو قیمت مورد مقایسه اختلاف قابل توجهی داشته باشند آنگاه ممکن است بتوان نتیجه گرفت که شرایط بازرگانی و مالی حاکم بر معاملات انجام شده بین موسسات وابسته همانند شرایط مربوط به معاملات مستقل نبوده است و به همین سبب شرایط حاکم بر معامله را نادیده گرفت و مسأله را به فرض حاکم بودن شرایط مربوط به معاملات مستقل حل نمود.

معاملات تحت کنترل موسسات وابسته را در صورتی می‌توان با معاملات مستقل بین موسسات غیروابسته مشابه و قابل قیاس دانست که دو شرط زیر محقق گردد:

- نخست این که بین دو معامله مورد مقایسه تفاوت فاحشی وجود نداشته باشد و آن چنان تفاوتی است که بتواند در شرایط بازار آزاد روی قیمت تأثیر قابل توجهی بر جای گذارد.

- شرط دوم در واقع دنباله شرط اول است و مفهوم آن این است که تفاوت بین دو معامله چندان نباشد که آثار آن را نتوان با جرح و تعدیل ارقام جبران نمود. مسأله مهم یافتن معامله کنترل نشده‌ای است که با معامله طرف‌های وابسته به یکدیگر قابل قیاس باشد. در صورت یافتن این گونه معامله و تعیین قیمت آن، مسأله مربوط به اعمال روش مورد بحث حل شده است. روش CUP در صورت یافتن چنان معامله‌ای سراسرست‌ترین و مستقیم‌ترین روش مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات به شمار می‌رود و بر همان منطق ساده و طبیعی استوار است که هر انسان کوچک و خیابانی در معاملات خود در نظر می‌گیرد: مقایسه قیمت معامله مورد نظر یا قیمت موارد مشابه.

سخن از تفاوت بین معاملات بود یعنی تفاوتی که روی قیمت اثر بگذارد. بارزترین نمونه چنین اختلافی تفاوت بین مشخصات دارایی‌ها یا خدمات موضوع دو معامله تحت مقایسه است. این اختلاف طبعاً در قیمت اثر می‌گذارد، هر چند که نوع فعالیت دو موسسه مورد مقایسه در انجام معاملات مربوط از بسیاری جهات دیگر مشابه بوده و

حتی سود مشابهی هم به بار آورده باشد. البته علاوه بر اختلاف بین کالاها یا خدمات مورد معامله اختلافات دیگری هم هست که در قابلیت قیاس معاملات اثر می‌گذارد، نظیر اختلاف در نوع فعالیت‌های انجام شده از سوی دو موسسهٔ مربوط در انجام کسب و کار خود، ریسک‌های قبول شده از سوی آنها، وسایل بکار رفته توسط هر یک، شرایط بازار و امثال آن. این موارد تماماً در بخش‌های ذیل عنوان کلی «تشابه و قابلیت قیاس» در صفحات قبل مورد بررسی قرار گرفت. در صورت وجود هر یک از این اختلافات به نحوی که روی قیمت اثر بگذارد قابلیت قیاس دو معامله موردنظر از میان می‌رود، مگر این که بتوان تعدیلات لازم را در رابطه با این اختلافات در رقم قیمت به عمل آورد، چنان که دو قیمت مربوط در شرایط تساوی و فارغ از اثرات چنان اختلاف‌هایی مورد مقایسه و ملاک حکم قرار گیرند. البته در مجموع این برآوردها، تعدیلات و محاسبات باید نعطاف‌پذیر بود و روش CUP را با چنین انعطافی به کار برد، زیرا پیاده کردن ضوابط و راه کارهای یاد شده به طور کامل و بدون انعطاف بسیار مشکل خواهد بود. برای روشن‌تر شدن نحوه کاربرد روش CUP چند مثال ذکر می‌کنیم:

۱. فرض کنید کالای مورد معامله بین دو موسسه وابسته به یکدیگر عبارت است از مقدار معینی قهوه بدون مارک معین. معامله مشابهی روی همان مقدار قهوه بین دو موسسه مستقل از یکدیگر نیز انجام شده است که از جهت کیفیت، زمان انجام معامله و شرایط آن شبیه معامله اولی است. تنها تفاوتی که بین این دو موجود است منشاء تولید قهوه است زیرا معامله دوم روی قهوهٔ برزیلی انجام شده است. در این حالت باید تحقیق نمود که تأثیر اختلاف در منشأ قهوه‌های دارای کیفیت مشابه روی قیمت تا چه اندازه است و آیا در بازار تفاوت قیمتی از این لحاظ ملحوظ می‌شود یا خیر. این اطلاعات را می‌توان از بورس معاملات روی کالاهای اولیه یا دلان به دست آورد. اگر اختلاف در منشأ روی قیمت مؤثر باشد می‌توان رقم مربوط به قیمت را به همان اندازه تعدیل کرد و ملاک عمل قرار داد. اما اگر امکان انجام تعدیل مناسبی وجود نداشته باشد کاربرد روش CUP چندان مطمئن نبوده و بهتر است آن را توأم با روش دیگری بکار برد و یا اساساً از روش دیگری بجای آن استفاده نمود.

۲. فرض کنید هر دو معامله از هر جهت شبیه‌اند و شرایط و اوضاع و احوال حاکم بر آنها نیز یکی است جز این که معامله اول CIF و دومی FOB است. قطعاً هزینه حمل و بیمه که در معامله اول پرداخت شده روی قیمت اثر می‌گذارد، اما این اثری است که نسبتاً باسانی قابل برآورد و تعدیل است و می‌توان با تعدیل رقم قیمت بر این اساس دو معامله را با یکدیگر قابل قیاس نمود.

۳. فرض کنید فروشنده‌ای ۲۰۰۰ تن کالای معین را از قرار هر تن ۸۰ دلار به شرکت وابسته به گروه خود می‌فروشد و سپس ۵۰۰ تن از همان کالا را به شرکت غیروابسته از قرار هر تن ۱۰۰ دلار به فروش می‌رساند. در این حالت بجای آن که فوراً نتیجه‌گیری کنیم که قیمت ۸۰ دلار در هر تن جنبهٔ تصنعی دارد و قیمت ۱۰۰ دلار را جایگزین آن سازیم، بهتر است تحقیق کنیم که حجم و کم و زیادی معامله تا چه حد روی قیمت اثر می‌گذارد و اگر چنین تأثیری وجود دارد رقم ۱۰۰ دلار را با توجه به آن تعدیل کنیم و آنگاه نتیجه را ملاک عمل قرار دهیم.

## روش باز فروش

روش باز فروش (Resale price Method) معطوف به قیمتی است که از فروش دارائی خریداری شده عاید می‌گردد، به این معنی که اگر دارائی معینی را یک موسسه وابسته به گروه به موسسه وابستهٔ دیگر به قیمت

مشخصی بفروشد و سپس موسسه خریدار همان دارایی را به موسسه ثالثی که مستقل از گروه می‌باشد به فروش برساند، قیمت فروش دارایی به موسسه ثالث و مستقل مذکور منبای محاسبه قرار می‌گیرد. از این قیمت سود ناخالص مناسبی کسر می‌شود که در آن هزینه فروش و سایر هزینه‌های عملیاتی فروشنده و همچنین رقمی بابت جبران ریسک‌ها و دارائی‌های سرمایه‌ای موسسه، و بالاخره سود معقولی برای فروشنده منظور می‌گردد. آنچه از قیمت فروش پس از کسر سود ناخالص مذکور باقی می‌ماند قیمت مستقل دارائی مورد معامله بین دو موسسه وابسته به شمار می‌رود که اگر قیمت منظور شده بین دو طرف نزدیک به همین رقم باشد مورد قبول قرار می‌گیرد و در غیر این صورت تعدیل مناسب در آن اعمال می‌گردد.

قیمت باز فروش را می‌توان از سوابق مربوط به خرید کالای مشابه توسط موسسه وابسته مربوط از بازار آزاد نیز به دست آورد و یا حتی از معاملات مشابه که بین موسسات و معامله‌کنندگان مستقل از یکدیگر انجام شده است کسب نمود. البته به هر حال لازم است ضابطه‌ای که در مورد روش CUP ذکر کردیم در اینجا نیز محقق گردد و آن این که معاملات مستقل مورد مقایسه و همچنین موسسات مورد مقایسه مشابه باشند و اگر اختلاف یا اختلاف‌هایی بین آنها موجود است:

۱. اختلافات مذکور آنقدر نباشد که در سود حاصل از فروش مجدد کالا در بازار آزاد اثر قابل توجهی باقی گذارد، و  
۲. اگر هم اختلاف موثری موجود است امکان این موجود باشد که با تعدیل رقم سود مورد قیاس جهت جبران اختلاف‌های موجود، دو رقم مورد مقایسه را در شرایط مساوی و فارغ از تأثیر اختلافات مورد مقایسه قرار داد.  
نظر به آنچه بیان شد می‌توان گفت که در روش قیمت باز فروش (اختصاراً RP) توجه زیادی به یافتن سود معقول موسسه وابسته نیز معطوف می‌گردد و این سود در شرایط بازار آزاد و فارغ از فشارهای دیگر، حاصل نوع فعالیت موسسات است به این معنی که فعالیت‌های مشابه در مجموع و به طور تقریب در یک سطح از سوددهی قرار می‌گیرند، برخلاف قیمت کالاها که هم ترازوی آنها بیشتر منوط به این است که دو کالای موردنظر بتوانند در مجموع جایگزین یکدیگر تلقی شوند. فرضاً اگر یک موسسه توزیع کالا به فعالیت فروش رادیو اشتغال داشته و موسسه مشابه دیگر توزیع آب میوه‌گیری را بر عهده بگیرد و انواع فعالیت‌های آن دو برای انجام کسب و کار خود مشابه باشد، آنگاه در شرایط عادی بازار آزاد درصد سود این دو موسسه به یکدیگر نزدیک می‌شود، هر چند که مشتریان، آب میوه‌گیری را به عنوان جایگزین رادیو تلقی نمی‌کنند و به همین جهت نباید توقع داشت بهای آنها هماهنگ و هم تراز شود.

البته منظور از بحث فوق این نیست که در روش RP توجه به یکی بودن یا تشابه کالاهای موضوع معاملات مورد قیاس ضرورتی ندارد، بلکه مقصود این است که صرفاً توجه به وحدت یا تشابه کالاها کافی نبوده و بلکه لازم است توجه خاصی به نوع دو موسسه و کمیت و کیفیت فعالیت‌های آنها نیز مبذول گردد. حتی در مورد معاملاتی که روی اموال بسیار ارزشمند و دارائی‌های غیر ملموس کم‌نظیر صورت می‌پذیرد، عامل کیفیت و مشخصات کالا همه چیز را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد و توجه عمده قطعاً باید به خود کالا و اوصاف آن معطوف گردد.

دو موسسه که از حیث کیفیت فعالیت با یکدیگر اختلاف دارند، این اختلاف ممکن است در سوددهی آنها اثر بگذارد، مانند اختلاف در سازمان و مدیریت و کارائی آنها، تبلیغات تجارتي، اقدامات بازاریابی، استفاده از نام و علامت تجارتي معروف و امثال آن. بنابراین در اجرای روش RP و تعیین سود موسسات مورد قیاس باید این

گونه عوامل موردنظر قرار گیرد و اگر اختلاف سطح قابل توجهی از این جهات و عوامل مشابه آن موجود باشد، در آن صورت قیاس دو موسسه بلامورد خواهد بود مگر این که بتوان به نحو صحیحی رقم سود را با توجه به اختلاف در چنان عواملی تعدیل نمود تا قابلیت قیاس برای دو رقم و دو موسسه مربوط حاصل گردد. چند مثال برای روش RP ذکر می‌کنیم:

۱. فرض کنید دو موسسه مختلف هر دو کالای واحدی را با مشخصات مشابه در بازار واحدی توزیع می‌نمایند. موسسه اول یک دوره ضمانت (گارانتی) نیز به مشتریان عرضه می‌دارد، اما موسسه دوم چنین کاری را انجام نمی‌دهد. موسسه اول کالای خود را به سبب ضمانت مذکور گرانتر از موسسه دوم می‌فروشد و در نتیجه در هر بار فروش سود ناخالص بیشتری عاید آن می‌گردد. در اینجا صرف تشابه یا یکی بودن کالا که ضابطه اصلی روش CUP بود ما را به نتیجه‌گیری صحیحی هدایت نمی‌کند و بلکه باید به اختلاف در نوع اقدامات و فعالیت‌های دو موسسه توجه داشت و در سود موسسه اول با توجه به عامل گارانتی یاد شده تعدیل لازم به عمل آورد تا سود دو موسسه مورد قیاس در شرایط مساوی با هم مقایسه شود.

۲. فرض کنید دو موسسه «الف» و «ب» هر دو نمایندگی فروش کالای واحدی را بر عهده دارند و در هر دو مورد تضمین (گارانتی) نیز به مشتریان ارائه می‌دارند. اما موسسه «الف» مسئولیت اجرای گارانتی و مخارج آن را رأساً عهده‌دار است حال آن که در مورد فروش‌های موسسه «ب» مشتریان برای استفاده از گارانتی باید به موسسه اصلی رجوع کنند و «ب» مسئولیت و مخارجی از این بابت بر عهده نمی‌گیرد. در نتیجه موسسه «الف» کالا را به قیمتی نازل‌تر از موسسه «ب» به دست می‌آورد و حال اگر موسسه «الف» قیمت فروش کالا به مشتریان را با منظور داشتن اضافه مناسبی بابت تحمل ریسک و هزینه گارانتی تعیین کند به این ترتیب تعدیل لازم جهت ایجاد شرایط مساوی بین فروش‌های دو موسسه خودبخود انجام شده است. زیرا فرض بر این است که موسسه «ب» به سبب عدم تحمل هزینه و مسئولیت گارانتی، کالای خود را به قیمت گرانتری تدارک کرده است که با افزایش قیمت فروش از سوی موسسه «الف»، هر دو دسته از فروش‌ها از این جهت خاص در شرایط مساوی قرار می‌گیرند. اما اگر موسسه «الف» هزینه‌های گارانتی را به عنوان هزینه جاری موسسه منظور دارد و از افزودن مستقیم درصدی روی قیمت فروش از این بابت خودداری کند، در آن صورت اختلال و عدم دقتی در تعیین سودهای قابل قیاس حاصل می‌شود.

۳. فرض کنید موسسه‌ای فرآورده خود را از طریق دو موسسه واقع در دو کشور مختلف به فروش می‌رساند. یکی از این دو موسسه فقط کار فروش کالای موسسه اصلی را بر عهده دارد و هیچگونه کار اضافی در رابطه با آن انجام نمی‌دهد و خود نیز مستقل بوده و وابسته به موسسه اصلی نمی‌باشد. اما موسسه دوم شرکت فرعی موسسه اصلی و وابسته به آن است و موظف است منحصراً فرآورده‌های موسسه اصلی را به فروش رساند و برخی کارهای فنی را نیز برای مشتریان انجام دهد. حتی اگر باقی ملاحظات و عوامل در مورد دو موسسه فروشنده کاملاً مشابه باشد، باید دو عامل اختلاف فوق (فروش انحصاری و انجام خدمات فنی) در قیاس بین سود این دو موسسه مورد توجه قرار گیرد و اگر ممکن است رقم سود با توجه به این اختلافات تعدیل شود، چنان که ارقام مورد قیاس در شرایط مساوی و فارغ از تفاوت‌های یاد شده با یکدیگر مقایسه شوند.

(در شماره آینده از «روش هزینه بعلاوه» و «سایر روش‌ها» سخن خواهیم گفت)

## تحریم مالیاتی

داستان تحریم کشورها از سوی دولت آمریکا را همه شنیده و از آن باخبراند. این تحریم‌ها رنگارنگ و گوناگون‌اند: تحریم اقتصادی، تحریم فروش اسلحه، تحریم پرواز و غیره. یکی از انواع تحریم که کمتر کسی از آن اطلاع دارد تحریم مالیاتی است. برای پی بردن به این نوع از تحریم لازم است ابتدا به توضیحاتی توجه کنیم. در قوانین مالیاتی اغلب کشورها مقوله‌ای وجود دارد به نام کردیت (اعتبار یا بستانکاری) مالیاتی. مثلاً ماده ۱۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم ایران برخی از مؤدیان مالیاتی را مکلف ساخته است که بابت جمع درآمد خود از منابع مختلف اظهارنامه‌ای تنظیم کرده و بر اساس آن مالیات بپردازند. از مالیاتی که به این ترتیب محاسبه می‌شود مالیات‌های پرداختی قبلی مؤدی (بابت اجزاء درآمد‌هایش) کسر می‌شود. در اینجا پرداخت‌های قبلی مؤدی جزء بستانکاری یا کردیت مالیاتی او شناخته می‌شود.

نوع دیگری از اعتبار یا بستانکاری مالیاتی مربوط به موردی است که مؤدی در دو کشور مشمول مالیات شناخته شود. مثلاً بند ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم که راجع به ایرانیان مقیم خارج است می‌گوید میراث متوفی مشمول مالیات ایران است، ولو این که در خارج قرار داشته باشد. اما اگر از بابت همان مال مالیات بر ارث به دولت محل وقوع دارایی پرداخت شده باشد، آن مالیات پرداختی در خارج به عنوان بستانکاری و کردیت مالیاتی مؤدی محسوب گردیده و از بدهی مالیاتی او در ایران کسر می‌شود.

حال که موضوع کردیت مالیاتی روشن شد برویم سراغ آمریکا و تحریم مالیاتی‌اش. قانون مالیاتی آمریکا که بسیار بسیار مفصل است «مجموعه مقررات درآمدهای داخلی» نامیده می‌شود. بخش ۹۰۱ این قانون که راجع به مالیات‌های پرداختی از سوی مؤدیان مشمول مالیات آمریکا در خارج از آن کشور است، اجازه می‌دهد تحت شرایط و ضوابط معین مالیات پرداختی در خارج بابت درآمدهای مشمول مالیات آمریکا به عنوان کردیت یا بستانکاری مالیاتی حساب شده و از مالیات آمریکا کسر گردد. داستان تحریم مالیاتی در بند ۱ (دهم) این بخش گنجانیده شده است. بند ۱ می‌گوید اگر مالیات پرداخت شده به یک دولت خارجی مربوط به درآمد تحصیل شده طی دوره‌ای باشد که آن دولت خارجی در آن دوره مشمول پاراگراف A همین بند ۱ قرار گرفته بوده است، در آن صورت از محاسبه کردیت یا اعتبار مالیاتی بابت چنان مالیات خارجی خبری نخواهد بود.

سپس کشورهای مشمول پاراگراف A تعریف شده‌اند، که از جمله عبارتند از:

- کشوری که آمریکا دولت آن را به رسمیت نشناخته باشد، مگر این که صرف نظر از این عدم شناسایی مجاز به خرید اسلحه از آمریکا بوده باشد!
- کشوری که آمریکا روابط دیپلماتیک خود را با آن قطع کرده باشد.
- کشوری که آمریکا روابط دیپلماتیک خود را با آن رسماً قطع نکرده است، ولی با این حال چنین روابطی عملاً برقرار نباشد.
- کشوری که وزیر امور خارجه آمریکا بر اساس قانون صادرات سال ۱۹۷۹ دولت آن را حامی تروریسم

شناخته باشد.

در این حالت تحریم مالیاتی آنقدر ادامه خواهد داشت تا این که وزارت امور خارجه پایان شمول پاراگراف A نسبت به دولت مربوط را به آگاهی وزارت دارایی (خزانه داری) برساند. نیازی به گفتن نیست که هدف از تحریم مالیاتی به شرح فوق ایجاد ضد انگیزه به منظور منصرف نمودن مؤدیان آمریکایی از معامله و ایجاد رابطه تجاری با کشورهای مورد نظر است.



## قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض

م. گنجنامه

### (بخش پنجم)

در بخش‌های گذشته پس از ذکر مقدمه‌ای در باب مفهوم و اهمیت این‌گونه قراردادهای به بحث در باره کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پرداختیم که در جهان امروز مدل اصلی قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا به شمار می‌رود و اگر ایران بخواهد به چنین قراردادهایی ملحق شود طبعاً به مدل مذکور روی خواهد آورد. قبلاً عنوان و مقدمه قرارداد و تعاریف مربوط به چند اصطلاح به کار رفته در آن را شرح دادیم و سپس به بحث در باره فصل سوم (قواعد تعیین مالیات) پرداختیم و احکام کنوانسیون در مورد انواع سه گانه اموال را بیان داشتیم. اکنون قواعد راجع به کسر دیون متوفی از بهای ماترک را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

### کسر دیون (ماده ۸)

یکی از رسالت‌های عمده قرارداد مالیات مضاعف ارث و هدایا آن است که حق وضع مالیات بر دارایی‌های مربوط را به نحو منطقی بین دولت‌های متعاقد تقسیم کند. اما پای این گونه

مالیات‌بندی مسألهٔ کسر دیون نیز مطرح می‌شود که این بحث به طور عمده به مالیات بر ارث مربوط است و چندان ربطی به مالیات بر هدایا پیدا نمی‌کند. اگر قرارداد نحوهٔ تقسیم حق مالیات‌بندی را معین می‌کند باید ترتیب معینی برای تقسیم وظیفهٔ کسر دیون بین کشورهای متعاقد را نیز مقرر دارد. ماده ۸ کنوانسیون OECD همین نقش را ایفاء می‌کند و برای رسیدن به چنین هدفی دیون را (همانند خود دارایی‌ها) به چند نوع تقسیم کرده و آن‌ها را طی بندهای زیر گنجانیده و حکم هر مورد را جداگانه معین کرده است:

۱. دیونی که مال غیرمنقول موضوع مادهٔ ۵ کنوانسیون وثیقهٔ آن است. چنین دیونی قابل کسر از بهای همان مال خواهند بود.
  ۲. دیونی که برای خرید، تبدیل، تعمیر یا نگاهداری مال غیرمنقول موضوع مادهٔ ۵ کنوانسیون اخذ شده است. این گونه دیون نیز باید از بهای اموال غیرمنقول مربوط کسر شود.
  ۳. دیون مربوط به موسسات ثابت و پایگاه‌های ثابت موضوع ماده ۶ کنوانسیون باید از بهای چنین موسسات و پایگاه‌هایی کسر شود.
  ۴. سایر دیون باید از بهای اموالی کسر شود که تحت عنوان سایر دارایی‌ها مشمول ماده ۷ می‌باشند. پس از این تقسیم‌بندی کلی، بندهای بعدی ماده ۸ تکلیف مواردی را روشن ساخته‌اند که مبلغ دین از بهای دارایی و یا سقف کسور مجاز بر حسب قانون داخلی کشور زیربط تجاوز کند. احکام راجع به این موارد به شرح زیراند:
  ۵. هر گاه مبلغ دین قابل کسر توسط یک دولت متعاقد از قیمت دارایی مربوط (که دین باید از بهای آن کسر شود) تجاوز کند، در آن صورت مازاد دین باید از دارایی دیگر متوفی که مشمول مالیات همان دولت متعاقد است کسر شود.
  ۶. هر گاه با وجود اجرای بند ۵ فوق هنوز مقداری از دین باقی ماند که در ازاء آن دارایی دیگری که مشمول مالیات کشور متعاقد مذکور باشد، بر جای نمانده باشد، آنگاه مازاد دین از قیمت اموال دیگر متوفی که در کشور دیگر متعاقد مشمول مالیات است کسر خواهد شد.
  ۷. هر گاه دینی که یک کشور متعاقد بر حسب مقررات بندهای قبلی ماده ۸ موظف به کسر آن از بهای دارایی‌های مشمول مالیات همان کشور است، از سقف کسور مجاز بر حسب مقررات آن کشور تجاوز کند، در آن صورت مازاد مبلغ از قیمت باقی دارایی‌ها که مشمول مالیات کشور دیگر متعاقد است کسر خواهد شد، مگر این که چنان دارایی وجود نداشته باشد که در آن صورت کشور متعاقد نخست برغم مقررات داخلی خود موظف به کسر باقی دین از قیمت دارایی‌های مشمول مالیات خود خواهد بود.
- نکات زیر در مورد بندهای مختلف ماده ۸ قابل ذکر است:
- الف. حکم مادهٔ ۸ در مورد کسر دیون از بهای ماترک متوفی ضمن بندهای فوق بیان گردید. بندهای ۱ و ۲ حاکی از رابطهٔ بین دین و دارایی بودند. این رابطه در مورد بند ۱ جنبه حقوقی دارد زیرا که در آن ملک وثیقه دین می‌باشد، اما در موارد مذکور در بند ۲ این رابطه حائز جنبهٔ اقتصادی است (وام برای خرید، تبدیل، تعمیر و نگاهداری ملک). اما در ارتباط با بندهای ۳ و ۴ (مال متعلق به موسسات ثابت و

سایر دارائی‌ها) ضابطه محل اقامت مطرح است که در مورد موسسات ثابت محل اقامت موسسه موردنظر است و در مورد سایر دارائی‌ها محل اقامت متوفی.

ب. ماده ۸ کنوانسیون در واقع این هدف را دنبال می‌کند که دیون متوفی به هر تقدیر از بهای ماترک کسر شود، هر چند که مقررات داخلی کشورها محدودیت‌هایی از این بابت برقرار کرده باشد. اما بدیهی است که اگر کشوری بخواهد از این حیث قائل به محدودیتی شود می‌تواند این موضوع را ضمن مذاکرات دو جانبه با کشور دیگر طرف قرارداد مطرح و آن را در متن موافقتنامه مربوط بگنجاند.

ج. اما کنوانسیون در مورد انواع معافیت‌ها و تخفیف‌هایی که در قوانین داخلی کشورها جاری است ذکری نکرده است. بنابراین در هر مورد که یکی از دو کشور طرف قرارداد بخواهد مالیات بر ارث خود را اعمال کند باید معافیت‌ها و تخفیف‌های پیش‌بینی شده در قانون داخلی خود را نیز جاری سازد.

د. آنچه در بند ج فوق گفته شد نسبت به نرخ‌های مالیاتی و نحوه ارزیابی ماترک نیز صادق است، به این معنی که با توجه به سکوت کنوانسیون در این زمینه‌ها، هر کشوری باید نرخ‌های مالیاتی و روش ارزیابی مقرر در قانون خود را به کار برد.

ه. علاوه بر این کنوانسیون تعریفی از دین به دست نداده است تا اگر در مواردی قوانین کشورهای متعاقد معیارهای مختلفی نسبت به تشخیص دین ارائه نمایند، موازین مذکور در کنوانسیون حاکم باشد. لذا در این خصوص نیز طبقاً باید به قانون داخلی کشوری رجوع کرد که بر حسب مقررات کنوانسیون ملزم به کسر دین می‌باشد. چنین کشوری آنچه را بر حسب قانون خود دین بداند از بهای ماترک کسر می‌کند، هر چند که در کشور دیگر طرف قرارداد چنان موردی دین به معنای ماده ۸ کنوانسیون شناخته نشود.

اینک به ذکر چند مثال برای روشن شدن بیشتر احکام مربوط به کسر دیون مبادرت می‌نمایم:

مثال ۱. متوفی مقیم کشور «الف» بوده و ماترک او عبارتست از:

مال غیرمنقول واقع در کشور «ب» به ارزش	۱۰۰۰ واحد پول فرضی
مال منقول به ارزش	۲۰۰۰ واحد پول فرضی
جمع ارزش ماترک	۳۰۰۰ واحد پول فرضی
کسر می‌شود بدهی متوفی در ارتباط با مال غیرمنقول	۶۰۰ واحد پول فرضی
ارزش خالص ماترک	۲۴۰۰ واحد پول فرضی

ضمناً مقررات مالیاتی کشور «ب» اجازه کسر دین مذکور از ماترک متوفی را نمی‌دهد و کشور «الف» چنین کسری را مجاز می‌داند. از طرفی در کشور «الف» کل ماترک متوفی در داخل و خارج مشمول مالیات بر ارث است، حال آن که به موجب مقررات کشور «ب» نسبت به مال غیرمنقول ضابطه محل وقوع مال، و در خصوص دارایی منقول ضابطه محل اقامت متوفی جاری است. بنابراین در صورتی که بین دو کشور قرارداد مالیات مضاعف منعقد نشده باشد، ماترک در هر دو کشور به شرح زیر مشمول مالیات قرار می‌گیرد:

شرح	الف	ب
دارائی منقول	۲۰۰۰	-
دارائی غیر منقول	۱۰۰۰	۱۰۰۰
جمع دارائی	۳۰۰۰	۱۰۰۰
کسر می شود دیون	۶۰۰	-
خالص	۲۴۰۰	۱۰۰۰
نرخ مالیاتی	٪۳۰	٪۴۰
مالیات	۷۲۰	۴۰۰

اما اگر بین کشورهای «الف» و «ب» قراردادی از نوع کنوانسیون OECD بسته شده باشد، در آن صورت محاسبه فوق به صورت زیر تغییر خواهد یافت:

شرح	الف	ب
دارائی منقول	۲۰۰۰	-
دارائی غیر منقول	-	۱۰۰۰
جمع دارائی	۲۰۰۰	۱۰۰۰
کسر می شود دیون	-	۶۰۰
خالص	۲۰۰۰	۴۰۰
نرخ مالیاتی	٪۳۰	٪۴۰
مالیات	۶۰۰	۱۶۰

(البته در این مثال فرض بر این است که ارزش مال غیر منقول بموجب ماده ۹ الف کنوانسیون کلاً از مالیات کشور «الف» معاف می گردد و تنها در کشور «ب» مشمول مالیات واقع می شود. ماده ۹ ب کنوانسیون نحوه عمل دیگری را نیز معین کرده است که در جای خود به آن اشاره خواهیم کرد).

مثال ۲ - متوفی مقیم کشور الف بوده و ماترک او عبارتست از:

مال منقول واقع در کشور الف به ارزش	۶۰۰
مال غیر منقول واقع در کشور ب به ارزش	۲۰۰۰
مال غیر منقول واقع در کشور ج به ارزش	۱۴۰۰
بدهی متوفی در ارتباط با مال غیر منقول واقع در کشور ج	-۱۵۰۰
ارزش خالص ماترک	۲۵۰۰

قانون مالیاتی کشور «الف» کل ماترک متوفی در داخل و خارج کشور را مشمول مالیات بر ارث می داند و مقررات دو کشور دیگر «ب» و «ج» نسبت به مال غیر منقول ضابطه محل وقوع مال و در سایر موارد

ضابطه محل اقامت متوفی را ملاک می‌داند. از طرفی قانون کشورهای «الف» و «ج» کسب کلیه دیون متوفی از بهای ماترک را مجاز می‌داند و در کشور ب از این لحاظ قاعده تناسب حکمفرماست یعنی بخشی از دین متناسب با درصد دارائی مشمول مالیات به کل ماترک قابل کسب شناخته می‌شود. حال اگر قرارداد مالیاتی بین این کشورها موجود نباشد، وضع به قرار زیر خواهد بود:

شرح	الف	ب	ج
دارائی منقول واقع در کشور الف	۶۰۰	-	-
دارائی غیر منقول واقع در کشور ب	۲۰۰۰	۲۰۰۰	-
دارائی غیر منقول واقع در کشور ج	۱۴۰۰	-	۱۴۰۰
جمع دارائی مشمول مالیات	۴۰۰۰	۲۰۰۰	۱۴۰۰
کسر می‌شود دیون	-۱۵۰۰	-۷۵۰	-۱۵۰۰
خالص مشمول مالیات	۲۵۰۰	۱۲۵۰	-۱۰۰
نرخ مالیاتی	٪۳۰	٪۴۰	٪۳۵
مالیات	۷۵۰	۵۰۰	-

اکنون فرض می‌کنیم که بین دو کشور «الف» و «ب» قرارداد مالیاتی از نوع کنوانسیون OECD منعقد شده باشد. در آن صورت چون قرارداد تأثیری روی «ج» ندارد، بنابراین وضعیت را فقط در مورد کشورهای الف و ب بررسی می‌کنیم:

شرح	الف	ب
دارائی منقول واقع در کشور الف	۶۰۰	-
دارائی غیر منقول واقع در کشور ب	-	۲۰۰۰
دارائی غیر منقول واقع در کشور ج	۱۴۰۰	-
جمع دارائی مشمول مالیات	۲۰۰۰	۲۰۰۰
کسر می‌شود دیون	-۱۵۰۰	-
خالص	۵۰۰	۲۰۰۰
نرخ مالیاتی	٪۳۰	٪۴۰
مالیات	۱۵۰	۸۰۰

(مطلبی که داخل پرانتز در پایان مثال ۱ ذکر شد در مورد مثال ۲ نیز صادق است).

چنان که در مثال فوق مشاهده می‌شود ارزش دومین مال غیر منقول واقع در کشور ج که جزء محاسبه کشور الف نیز منظور شده است، از مبلغ دین مربوط به همان مال کم‌تر است. اما چون مال غیر منقول متوفی در کشور الف هم مشمول مالیات است بنابراین طبق قاعده مذکور در کنوانسیون که قبلاً اشاره کردیم مازاد دین از ارزش مال غیر منقول کسر شده است.

مثال ۳- متوفی مقیم کشور الف بوده و ماترک او عبارت است از:

۳۰۰۰	مال منقول به ارزش
۲۰۰۰	دو فقره مال غیرمنقول واقع در کشور ب هر یک به ارزش ۱۰۰۰
-۲۵۰۰	بدهی مرتبط با یکی از دو مال غیرمنقول واقع در کشور ب
۲۵۰۰	خالص ماترک

به موجب قوانین داخلی کشور «الف» جمع ماترک در داخل و خارج مشمول مالیات بر ارث است و کل دیون نیز قابل کسر است. اما کشور «ب» در مورد اموال غیرمنقول تابع ضابطه محل وقوع مال است و در سایر موارد از ضابطه محل اقامت متوفی پیروی می‌کند. ضمناً دیون مورد بحث نیز بر حسب مقررات کشور ب قابلیت کسر دارد. بر پایه این قروض و در صورت نبود قرارداد بین دو کشور محاسبات مربوط به شرح زیر خواهد بود:

ب	الف	شرح
-	۳۰۰۰	دارائی منقول
۱۰۰۰	۱۰۰۰	دارائی غیرمنقول شماره یک واقع در کشور ب
۱۰۰۰	۱۰۰۰	دارائی غیرمنقول شماره دو واقع در کشور ب
۲۰۰۰	۵۰۰۰	جمع
۲۵۰۰	۲۵۰۰	کسر می‌شود دیون
-	۲۵۰۰	خالص
%۴۰	%۳۰	نرخ
-	۷۵۰	مالیات

در صورت وجود قرارداد بین دو کشور از نوع کنوانسیون مورد بحث وضع به شرح زیر خواهد بود:

ب	الف	شرح
-	۳۰۰۰	دارائی منقول
۲۰۰۰	-	دو فقره دارائی غیرمنقول واقع در کشور ب
۲۰۰۰	۲۰۰۰	جمع
۲۰۰۰	۵۰۰	کسر می‌شود دیون
-	۲۵۰۰	خالص
%۴۰	%۳۰	نرخ
-	۷۵۰	مالیات

چنان که دیده می‌شود در مثال فوق هر دو فرض وجود یا نبود قرارداد مالیات مضاعف نتیجه واحدی به دست می‌دهد، اما نحوه محاسبه در این دو حالت متفاوت است. در حالت نبود قرارداد هر دو فقره

مال غیرمنقول واقع در کشور «ب» در محاسبه مالیات کشور «الف» به حساب گرفته می‌شود و سپس جمع بدهی مربوط نیز از آن کسر شده و تابع نرخ مالیاتی قرار گرفته است. اما در حالت وجود قرارداد کشور الف فقط مال منقول را با توجه به حکم ماده ۷ کنوانسیون در محاسبه اریثه مشمول مالیات به حساب گرفته است و اموال غیرمنقول هر دو فقره در محاسبه کشور ب وارد شده است. کشور «ب» طبق ماده ۸ کنوانسیون می‌بایستی دین موردنظر (۲۵۰۰) را از بهای مال غیرمنقول شماره یک کسر کند که ارزش آن فقط ۱۰۰۰ بوده است. به این ترتیب از دین مربوط ۱۵۰۰ دیگر باقی می‌ماند. سپس «ب» باید این مازاد را از ارزش دارائی دیگری که در همان کشور مشمول مالیات قرار گرفته است، یعنی مال غیر منقول شماره ۲ کسر کند. با کسر این مبلغ باز هم مازادی برابر ۵۰۰ واحد فرضی پولی باقی می‌ماند که دارائی دیگری در محاسبه کشور «ب» برای پوشانیدن آن نمانده است، لذا این مازاد نهائی طبق حکم همان ماده ۸ کنوانسیون از ارزش دارائی مشمول مالیات کشور دیگر طرف قرارداد یعنی الف باید کسر شود که به همین ترتیب هم در مثال فوق عمل شده است.



## اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره های پیشین

DISCLOSURE

افشاء، در اختیار نهادن اطلاعات

در بسیاری از کشورها مراجع مالیاتی حق دارند از مؤدیان خود یا درباره آنان کسب اطلاع کنند. این اختیار می‌تواند شامل موارد زیر باشد: الزام به تسلیم اظهارنامه (یا اظهارنامه تفصیلی)، الزام مؤدی به ارائه حساب‌ها، دفاتر، اسناد و سایر مدارک لازم برای رسیدگی، ورود در محل کار مؤدی و ضبط شواهد. اشخاص ثالث نیز ممکن است ملزم شوند اطلاعات موجود یا آگاهی‌هایی را که در مورد تکلیف مالیاتی مؤدی دارند، ارائه دهند. با این حال تکلیف اشخاص ثالث نسبت به افشای اطلاعات ممکن است محدود به حدودی شود.

تنزیل عبارت است از اضافه ارزش اسمی یک بدهی نسبت به قیمت فروش و واگذاری آن. مبالغ مربوط به تنزیل بدهی‌ها ممکن است کلاً یا جزءاً به عنوان ارقام قابل کسر پذیرفته شوند. موارد تخفیف (مانند تخفیف در قیمت فروش، تخفیف‌هایی که در تصفیه محاسبات به صورت کاستن از مبلغ قابل پرداخت - فرضاً به خاطر واریز فوری یا نقدی بدهی‌ها - داده می‌شود، تخفیف بابت پیش پرداخت مبالغ صورتحساب‌ها قبل از رسیدن موعد آنها و غیره) در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش معمولاً پایه مالیات را کاهش داده و منجر به تقلیل مالیات متعلق می‌شوند.

## واگذاری

## DISPOSAL

این اصطلاح غالباً به مفهوم یک رخداد مالیاتی مشمول مالیات بر منافع سرمایه‌ای به کار می‌رود و در این مفهوم شامل فروش، معاوضه و هبه می‌شود. اما در قوانین مختلف دامنۀ شمول واژه disposal گسترش یافته است، چنان که موارد زیر را نیز در بر می‌گیرد: به اجاره دادن مال، واگذاری مال یا حقی به دیگری، سلب مالکیت مال به عنوان مجازات، دریافت بیمه یا غرامت، دریافت مبلغی بابت استفاده از دارایی، دریافت وجه در ازای خودداری از اعمال حق، و از میان بردن یا ترک اموال<sup>(۱)</sup>.

## انحلال

## DISSOLUTION

انحلال شرکت در موارد زیر صورت می‌پذیرد: هرگاه اساسنامه شرکت مقتضی انحلال باشد (مانند این که شرکت برای مدت محدودی تشکیل شده باشد)، در صورت تصمیم مجمع عمومی سهامداران، در صورت ورشکستگی و یا هر علت دیگری که قانون پیش‌بینی کرده باشد. در اغلب کشورها انحلال شرکت باید در دفتر ثبت تجارتي به ثبت برسد.

انحلال مستلزم خاتمه یافتن فعالیت‌های شغلی و تصفیه امور شرکت می‌باشد. انحلال بدون تصفیه نیز ممکن است و آن در صورتی است که کلیه دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت به شرکت دیگری منتقل شده و

۱. چنان که دیده می‌شود مفاهیم قابل درک از واژه disposal در قوانین مختلف به قدری متنوع است که یافتن ترجمه فراگیری برای آن دشوار است. اما تا آنجا که به مفاهیم مالیاتی و مقصود اصلی متن مربوط است کلمه «واگذاری» مناسب به نظر می‌رسد. از حیث لغوی محض این واژه به معنی از سر باز کردن چیزی و رهایی از آن است که تا حدودی با معانی اصطلاحی تناسب دارد.

آن شرکت دیگر همه حقوق و تعهدات شرکت منحل را بر عهده گیرد. چنین وضعی در موارد ادغام یا جذب شرکت‌ها پیش می‌آید.

## DISTRAINT

## توقیف اموال

این اصطلاح (که به جای آن distress نیز می‌گویند) به معنی روشی برای بازیافت مالیات (یا سایر بدهی‌ها) به کار می‌رود و عبارت است از توقیف دارایی‌های مؤدی که ممکن است به منظور تأمین مالیات پرداخت نشده به جریان فروش گذارده شود.

## DISTRIBUTION CENTRE

## مرکز توزیع

شرکت فرعی یا شعبه یک شرکت خارجی را گویند که به عنوان توزیع‌کننده فرآورده‌های سرمایه‌گذار خارجی عمل نموده و پاره‌ای فعالیت‌های معین را نیز انجام می‌دهد. مرکز توزیع فقط می‌تواند به نمایندگی از طرف گروه شرکت‌هایی که به آن وابسته است فعالیت نماید. مراکز توزیع مشمول مقررات معمولی مالیات بر درآمد شرکت‌ها هستند. ولی پاره‌ای انگیزه‌های مالی ممکن است در مورد آنها برقرار گردد. به این معنی که می‌توانند برخی اقلام را که در حال عادی قابل کسر نیستند به هزینه گذارند، از آن جمله است انتقالات غیر عادی و تیرگی به سود شرکت‌های عضو گروه.

## DIVIDEND ACCESS SCHEME

## طرح دسترسی به سود سهام

این طرح به سهامداران امکان می‌دهد که از شرکت فرعی مقیم کشور محل اقامت خود سود سهام دریافت دارند. (خواه به طور مستقیم یا غیرمستقیم). اشکال مختلف چندی از این طرح ممکن است مورد استفاده واقع شود، یکی آن است که سهامداران دریافت سود سهام از شرکت فرعی را انتخاب کنند و در مقابل از حق دریافت سود سهامی که از سوی شرکت مادر تقسیم می‌شود منصرف گردند، بی آن که سهام جداگانه‌ای را در شرکت فرعی به دست آورند. طریقه دیگر این است که به سهامداران، سهام دسترسی به درآمد و اگذار شود که به سهام شرکت مادر پیوسته باشد.

از طرح دسترسی به سود سهام برای مقاصد مالیاتی نیز استفاده می‌شود تا از طریق آن سود سهام مستقیماً عاید سهامداران گروه شود (به جای آن که این کار از مجرای یک یا چند شرکت واسطه صورت پذیرد). از جمله علل توسل به این شیوه می‌توان تمایل به حذف مراحل واسطه‌ای را نام برد که هر یک سبب تعلق مالیات می‌گردند. و نیز این روش سهامداران را در شرایطی که سیستم انتساب [imputation system] جاری باشد محق به دریافت اعتبار مالیاتی بابت سود سهام مربوط می‌سازد.

سیستمی است در زمینه مالیات بر درآمد شرکت که به موجب آن تخفیف مالیاتی در سطح شرکت اعمال گردیده و اجازه داده می‌شود که سود سهام توزیع شده از پایه مالیات بر شرکت کسر شود. منظور از این سیستم آن است که بار مالیات مضاعف نسبت به سود سهام کاسته شود.

## تخفیف سود سهام، ارفاق سود سهام

## DIVIDEND RELIEF

اصطلاحی است که مسامحه در بیان اعتبار مالیاتی قابل استفاده در سیستم انتساب [imputation system] یا سایر طرق تخفیف مالیاتی، به کار برده می‌شود.

## سود سهام

## DIVIDENDS

از دید قانون شرکت‌ها، سود سهام عبارت است از سود جاری یا انباشته شرکت که بین سهامداران بر حسب نوع سهام و تعداد آن توزیع می‌شود. هر چند سود سهام معمولاً جنبه نقدی دارد اما ممکن است به صورت سهام یا بخشی از دارایی‌های شرکت نیز پرداخت شود. اما از نظر مالیاتی سود سهام دامنه شمولی بسیار بیش از مفهوم یاد شده پیدا می‌کند تا بتوان مانع از آن شد که سود شرکت فارغ از مالیات بین سهامداران تقسیم شود. معمولاً تعریف گسترده‌تر سود سهام از نظر مالیاتی اقلامی از این قبیل را در بر می‌گیرد: سهم صادره به جای سود، بازپرداخت سرمایه سهامی در شرایط خاص، پیش پرداخت در وجه شرکاء، بهره متعلق به اوراق قرضه‌ای که به جای سود سهام واگذار شده‌است، توزیع پنهان سود و غیره.

## کانالیزه کردن سود سهام

## DIVIDEND STREAMING

اصطلاحی است عام و شامل یک رشته ترفندهای مالیاتی که وجه مشترک آنها به حداکثر رسانیدن فواید قابل حصول در سیستم انتساب (imputation system) می‌باشد. هدف این تدابیر بویژه کانالیزه کردن سود سهام برخورداران از اعتبار موضوع سیستم انتساب است به نحوی که این اعتبار مالیاتی از اشخاصی که (فی‌المثل به خاطر عدم تکافوی درآمد مشمول مالیات یا غیرمقیم بودن) نمی‌توانند از آن استفاده کنند، منفک شود.

بسیاری از کشورها تدابیر ضد ترفند مالیاتی خاصه در ارتباط با این گونه ترتیبات وضع کرده‌اند. نمونه ساده آن مقرراتی است که به موجب آن نسبت اعتبار مالیاتی موضوع سیستم انتساب، به سود سهام باید برای تمامی سود سهام‌هایی که در سال معین پرداخت شده‌است یکسان باشد.

## مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

بخشنامه شماره ۹۳۳۲/۴۲۶۵۴-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۸/۲۵

نظر به اینکه حوزه‌های مالیاتی بدون توجه به تکلیف قانونی موضوع تبصره ذیل ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم که تصریح دارد در موارد رد دفاتر قانونی هر گاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی وجود داشته باشد مکلف می‌باشند درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک یا دفاتر حسب مورد تعیین نمایند، به طریق علی‌الرأس مبادرت به تشخیص درآمد مشمول مالیات می‌نمایند که اقدام به ترتیب فوق به منزله نادیده گرفتن مفاد تبصره مذکور می‌باشد. لهذا توجه حوزه‌های مالیاتی را به مورد قانونی فوق جلب و مقرر می‌دارد از این پس مکلف می‌باشند پس از تأیید مردودی دفاتر از سوی هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون موصوف در صورت عدم امکان تعیین درآمد از طریق رسیدگی به اسناد و مدارک یا دفاتر مؤدی مراتب را با توجیه کافی در گزارش رسیدگی درج سپس به طریق علی‌الرأس اقدام لازم معمول علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی دارند.

بخشنامه شماره ۱۳۱۶۷/۵۸۷۷۲-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۱/۲۴

نظر به اینکه برخی از مؤدیان مالیاتی اعتراض خود نسبت به برگ تشخیص یا آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را با پست ارسال می‌نمایند، لذا بدین وسیله یادآور می‌شود تاریخ تسلیم اعتراضیه به پست تاریخ تسلیم به مرجع مالیاتی ذیربط محسوب و در صورتی که احراز شود اعتراضیه در مهلت قانونی به پست تسلیم شده است، اعتراضات واصله با رعایت سایر مقررات قابل رسیدگی خواهد بود. مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۹۵۳۳/۴۹۵۲۴-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۰/۴

در اجرای بند ۲ قسمت الف بخشنامه شماره ۱۶۱۶/۵۲۷۲۶-۳۰/۴ مورخ ۷۷/۱۱/۶ راجع به مالیات حقوق مقیمین دولتهائی که با دولت متبوع موافقت‌نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف منعقد نموده‌اند و موافقت‌نامه نیز لازم‌الاجراء می‌باشد یادآوری می‌نماید:

معافیت مالیات حقوق موضوع بند ۲ ماده ۱۵ موافقت‌نامه‌های مزبور منحصرأ منوط به احراز کلیه جزءهای مندرج در بند مزبور به شرح زیر می‌باشد:

الف. جمع مدتی که دریافت‌کننده حقوق در یک یا چند نوبت در جمهوری اسلامی ایران به سر برده است از ۱۸۲ روز در سال مالی مربوطه تجاوز نکند.

ب. حق الزحمه توسط یا از طرف کارفرمائی که مقیم دولت جمهوری اسلامی ایران نیست پرداخت شود.

ج. حق الزحمه بر عهده مقر دائم یا پایگاه ثابتی که پرداخت کننده حق الزحمه در دولت جمهوری اسلامی ایران دارد، نباشد.

نظر به اینکه احراز شرایط مذکور مستلزم رسیدگی و بررسی اسناد و مدارک تائید شده معتبر می باشد علیهذا شایسته است تا احراز موارد یاد شده مالیات متعلقه به حقوق ایشان حسب مقررات مربوطه محاسبه و وصول شود و در حالتی که مشخص شود مورد مشمول مالیات دولت جمهوری اسلامی ایران نبوده است مالیات مکسوره از این بابت، وفق مقررات ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم و بدون رعایت مهلت قانونی مذکور در ماده ۸۷ قانون مزبور قابل استرداد خواهد بود.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

### بخشنامه شماره ۱۱۵۰۸/۵۱۷۷۲ - ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۰/۱۵

نظر به اینکه در خصوص تعلق جایزه خوش حسابی و جریمه دیرکرد به میزان ۲/۵٪ در ماه و بخشودگی جریمه موضوع تبصره های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن نسبت به مالیات بر درآمد حقوق ایهاماتی مطرح و منتهی به صدور رأی شماره ۱۰۴۰۹ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۱۰/۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی گردیده است، لذا با نظر به مفاد رأی مذکور بار دیگر موارد زیر را متذکر می شود:

۱. جایزه خوش حسابی موضوع صدر ماده ۱۹۰ شامل حال پرداخت کنندگان حقوق بابت وصول و ایصال مالیات بر درآمد حقوق بگیران نمی باشد.

۲. پرداخت کنندگان حقوق در موارد تخلف از انجام وظایف مقرر مشمول جرائم خاص خود برابر مواد ۱۹۷ و ۱۹۹ و تبصره های آن بوده، در نتیجه جریمه دیرکرد معادل ۲/۵ درصد در ماه مقرر در ماده ۱۹۰ مذکور به پرداخت کنندگان حقوق تعلق نخواهد گرفت.

۳. برای پرداخت کنندگان حقوق منع قانونی در برخورداری از تسهیلات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۹۰ (در صورت اعلام قبولی، پرداخت و یا ترتیب پرداخت بعد از ابلاغ برگ مطالبه مالیات) و نیز تسهیلات موضوع تبصره ۲ آن ماده (در صورت پرداخت یا ترتیب پرداخت پس از صدور رأی هیأت حل اختلاف و قبل از صدور برگ اجرائی) وجود ندارد.

مفاد این بخشنامه به تائید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

### رأی شماره ۱۰۴۰۹ مورخ ۷۶/۱۰/۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۵۱۲۳ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۵/۱۲ ریاست شورای عالی مالیاتی عنوان معاونت محترم مالیاتی دایر بر طرح این مسأله که «یا جرائم و جوائز موضوع ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم

مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی و تبصره‌های ۱ و ۲ آن نسبت به کسر کنندگان مالیات حقوق اعم هم قابل اعمال می‌باشد یا خیر»، حسب ارجاع آن معاونت در جلسه مورخ ۱/۱۰/۷۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با استناد بند ۲ ماده ۲۵۱ قانون مذکور مطرح و منجر به صدور رای هیأت یادشده به شرح زیر گردید:

۱. نظر به این که مالیات حقوق پرداختی یا تخصیصی به حقوق بگیران کسر می‌گردد و وظیفه پرداخت کنندگان صرفاً کسر و ارسال آن به حوزه‌های مالیاتی است، بنا بر این تعلق جایزه خوش حسابی معادل چهار درصد مالیات دیگران (حقوق بگیران) اصولاً مورد نداشته و اعطاء جایزه موضوع صدر ماده ۱۹۰ به پرداخت کنندگان حقوق منتفی است.

۲. مستنبط از مجموعه احکام موضوع مواد ۱۸۲ و ۱۹۰ و ۱۹۷ و ۱۹۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن این است که پرداخت کنندگان حقوق در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر مشمول جرائم خاص خود برابر ماده ۱۹۷ و ۱۹۹ و تبصره‌های آن می‌باشند. در نتیجه جریمه دیرکرد به میزان ۲/۵ درصد در ماه مقرر در ماده ۱۹۰ مذکور شامل پرداخت کنندگان حقوق نخواهد بود.

۳. چون مالیات حقوق برابر ماده ۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم پرداخت کنندگان حقوق مطالبه می‌شود و با استناد قسمت اخیر همان ماده آنها می‌توانند ظرف سی روز از تاریخ مطالبه اعتراض و تقاضای احاله پرونده را به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بنمایند، علیهذا منع قانون برای برخورداری پرداخت کنندگان حقوق از تسهیلات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون مذکور (در صورت اعلام قبولی، پرداخت و یا ترتیب پرداخت بعد از ابلاغ برگ مطالبه مالیات) و نیز تسهیلات موضوع تبصره ۲ آن ماده (در صورت پرداخت یا ترتیب پرداخت پس از صدور رای هیأت حل اختلاف و قبل از صدور برگ اجرائی) وجود ندارد.

محمد علی خوش اخلاق سید محمود حمیدی علی افرا محمد رزاقی غلامحسین هدایت عبدی محمدعلی بیگ‌پور علی اکبر نوربخش داریوش آل‌آقا محمدعلی سعیدزاده

رای شماره ۸۱۲۹-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۷/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

اداره کل مالیاتهای غیرمستقیم به موجب گزارش شماره ۳۳/۱۲۸۸۳ مورخ ۱۳۷۷/۱۱/۱۸ عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی، ضمن شرح تبصره یک ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن و اعلام ابهام در خصوص احتساب یا عدم احتساب روز ثبت و روز پرداخت جزء مهلت قانونی مذکور در تبصره یاد شده و با اشاره به مفاد نامه شماره ۹۰۵/۲۰-۵۲/۲/۲ و بخشنامه شماره ۹۸۸۸/۲۳۰۸۲-۳۰/۴-۶۸/۷/۸ وزارت متبوع تقاضای صدور رأی وحدت رویه نموده است.

این گزارش حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون موصوف در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۷/۱۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و به شرح زیر اظهار نظر شد.

رأی: چون متن تبصره یک ماده ۲۰۸ و ماده ۳۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن به ترتیب با متن تبصره یک ماده ۴۸ و ماده ۲۰۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن مطابقت دارد لذا مفاد نامه شماره ۵۲/۲/۲-۹۰۵/۲۰- وزارت متبوع مبنی بر عدم احتساب روز ثبت شرکت در اداره ثبت شرکتها و روز پرداخت حق تمبر مقرر جزء مهلت قانونی به ملاحظه بقاء موازینی که موجب صدور آن شده است تأیید می‌شود.

علی‌اکبر سمیعی محمد رزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیگ‌پور غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

**رأی شماره ۸۱۳۱- ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۷/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی**  
گزارش شماره ۳۲/۲۵۲۱۹- ۱۳۷۷/۸/۷ اداره کل وصول و اجراء مالیاتهای تهران عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مورخ ۷۷/۸/۹ مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۷/۱۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح گردید. اجمال قضیه از این قرار است:

در مواردی که مؤدیان برای طرح پرونده مالیاتی مورد اختلاف در هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مزبور ضمانت‌نامه بانکی تسلیم یا سپرده تودیع نموده و یا ممنوع‌الخروج گردیده‌اند و هیأت موصوف ضمن صدور رأی مبنی بر ابطال عملیات اجرائی، مبادرت به تعدیل مأخذ مشمول مالیات نیز می‌نماید، اداره کل نظر به رفع اثر از کلیه اقدامات اجرائی و رد تضمین و رفع ممنوع‌الخروجی مؤدی ذریبط دارد، در حالی که نظر دیگری حاکی از لزوم وصول بدهی مالیاتی از محل تضمین مؤدی ابراز شده است.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با مطالعه مقررات مربوط و پس از بحث و تبادل نظر در اطراف و جوانب موضوع به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:

رأی:

نظر به اینکه رأی هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ مبنی بر ابطال عملیات اجرائی که متضمن تعدیل مأخذ مشمول مالیات نیز می‌باشد، حسب تبصره ۱ ماده مذکور قطعی است و دلالت بر قطعیت مالیات از تاریخ صدور رأی دارد و نه قبل از آن و مؤدیان مالیاتی در صورت استحقاق می‌توانند برای پرداخت بدهی مالیاتی خود از امکانات تقسیط به مدت مقرر در ماده ۱۶۷ قانون از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی برخوردار شوند و حتی در مواردی می‌توانند با اعتراض به رأی مزبور به هیأت تجدیدنظر مراجعه نمایند، لذا صرف تسلیم ضمانت‌نامه مسقط حق مزبور نخواهد بود. در خصوص ممنوعیت خروج از کشور و رفع آن با ملاحظه اینکه مورد از اختیارات وزارت متبوع است، باید حسب وضعیت و شرایط مؤدی و با رعایت مقررات مربوط اقدام شود.

علی‌اکبر سمیعی محمد رزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیگ‌پور غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

## رأی شماره ۸۱۳۵ - ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۷/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۷۲/۸۷۲۴ - ۱۳۷۷/۷/۲۹ معاون محترم اداری و پشتیبانی وزارت فرهنگ و آموزش عالی عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی وزارت متبوع حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۷/۷ هیأت عمومی شورای عالی مطرح گردید، خلاصه مطلب اینست که چون مدیران اجرائی مشمول قانون استخدام کشوری از مزایای فوق العاده جذب معاف از مالیات استفاده می‌نمودند، اما این مزایا به اعضای هیأت علمی دانشگاهها که تصدی مسئولیت‌های اجرائی را به عهده داشتند تعلق نمی‌گرفت، بنابراین و به لحاظ رفع تبعیض، با موافقت شورای عالی انقلاب فرهنگی و تصویب هیأت محترم وزیران مقرر گردید به اشخاص مزبور نیز فوق العاده‌ای تحت عنوان مدیریت پرداخت شود. حال از آنجا که این فوق العاده بر خلاف معافیت مشمولین قانون استخدام کشوری، مشمول مالیات موضوع بند ۱۵ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم شناخته شده، لذا تقاضای رفع تبعیض و مساعدت در جهت معافیت پرداختهای موصوف را دارد.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با مطالعه مقررات مربوط و پس از بحث و تبادل نظر در اطراف و جوانب موضوع به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:

رأی: معافیت‌های مذکور در بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم منحصرأ ناظر به فوق العاده‌هایی است که با عناوین مشخص شده در آن بند پرداخت می‌گردد و نسبت به فوق العاده‌های غیر مصرح در بند مزبور قابل تسری نمی‌باشد.

علی‌اکبر سمیعی محمدرزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیگ‌پور غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

## رأی شماره ۸۷۸۲ - ۳۰/۴ مورخ ۷۸/۸/۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۲۵۱/۱۵۱۹ مکرر مورخ ۱۳۷۷/۱۲/۸ دبیرخانه کمیسیون ماده ۲۵۱ مکرر عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۸/۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مفاد نامه یاد شده عبارت از اینست که «چون از اتحادیه‌های تولیدی و یا مفهوم تولیدی مذکور در ماده ۱۴۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم راجع به معافیت درآمد کارگاههای فرش دستباف و صنایع دستی و شرکتهای تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی تعریف صریح و مشخصی ارائه نشده و در نتیجه این تقیصه ابراز نظرات مختلفی را باعث گردیده است، موضوع به منظور اتخاذ رویه واحد اظهار نظر شورای عالی مالیاتی را ایجاب می‌نماید».

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن پس از بحث و تبادل نظر در این باره، به شرح زیر اعلام رأی می‌نماید: مستنبط از مفاد ماده ۱۴۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم آنست که صفت «تولیدی» هم مربوط به شرکتهای تعاونی و هم اتحادیه‌ها می‌باشد و چون اتحادیه‌ها علی‌الاصول برای امر تولید

تشکیل نمی‌شوند، علی‌هذا صفت مذکور در اصل مختص شرکت‌های تعاونی بوده و با این ترتیب شرکت‌های تعاونی تولیدی فرش دستباف و صنایع دستی و اتحادیه‌های آنها مشمول معافیت ماده ۱۴۲ یاد شده خواهند بود.

علی‌اکبر سمیعی محمدرزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیگ‌پور غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

## رأی شماره ۲۹۵ مورخ ۷۸/۸/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۳۰/۵-۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ مورخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ و ۳۰/۴-۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ مورخ ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌اند، به موجب مصوبه ۱۳۷۶/۱/۲۱ مجلس شورای اسلامی تبصره ۶ ماده ۲۵ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ ناشران را نیز در شمار فعالان بهره‌برگیرنده از امتیاز بخشودگی مالیاتی پنج ساله قرار داده است. متن تبصره ۶ یا صراحت اعلام می‌دارد: «مراکز فرهنگی... که دارای پروانه فعالیت و یا تأسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی می‌باشند از تاریخ شروع فعالیت برای مدت پنج سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشند...». پروانه فعالیت برای ناشران همان پروانه نشر است که اعطای آن به وسیله وزارتخانه از سال ۱۳۷۰ آغاز گردیده و تقریباً تمامی ناشران فعال و پرسابقه پروانه نشری با تاریخ ۱۳۷۰ دارند. وزارت امور اقتصادی و دارایی در بخشنامه‌ای به تاریخ ۱۳۷۳/۹/۱۰ برای سهولت کار و نیز دریافت هر چه بیشتر مالیات با تفسیر قانون به سود آن وزارتخانه تمامی مراکز فرهنگی را که پروانه فعالیت آنها دارای تاریخی پیش از ۱۳۷۱/۱/۱ است از شمول معافیت خارج اعلام کرد و اکنون نیز این بخشنامه را برای ناشران اعمال می‌کند. از آنجا که متن قانون چنین محدودیتی قابل نشده است، تفسیر درست‌تر و منصفانه‌تر آن خواهد بود که بنا بر نص صریح قانون همه ناشران از تاریخ صدور پروانه نشر خود از بخشودگی پنج ساله برخوردار شوند. بنا به اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی این قانون عطف بما سبق نمی‌گردد، حتی اگر این ادعای وزارتخانه نیز پذیرفته شود باید معافیتی برای ماه‌های پیش از آغاز سال ۱۳۷۱ منظور نگردد و به تعداد ماه‌های بین تاریخ صدور پروانه نشر و آغاز سال ۱۳۷۱ از پنج سال معافیت آنها کسر شود. تلاش ناشران برای بی‌اثر کردن بخشنامه مذکور به نتیجه نرسیده است و ناشران فعال و پرسابقه همچنان با خطر اخذ مالیات‌های نجومی محاسبه شده بر مبنای درآمدهای فرضی روبرو هستند. از هیأت عمومی درخواست ابطال بخشنامه مورد بحث و الزام وزارتخانه به اعمال بخشودگی را دارد. شاکی همچنین در لایحه تکمیلی مورخ ۱۳۷۷/۷/۲۴ اعلام داشته‌اند، در تکمیل پرونده ۱۹۹/۷۷ به پیوست تصویر بخشنامه ۳۰/۴-۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ مورخ ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ معاون درآمدهای مالیاتی در تصریح بخشنامه موضوع دادخواست تقدیم می‌شود. به سبب ابهامی که در جمله پایانی بند (۱) بخشنامه به شرح «مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی اعم از مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که از تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ به بعد دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و

ارشاد اسلامی باشند» وجود دارد، ممیزان مالیاتی همچنان از اعمال بخشودگی برای ناشناسی که پروانه نشر آنها پیش از سال ۱۳۷۱ صادر شده است خودداری می‌ورزند. تقاضای ابطال جمله مندرج در بند (۱) بخشنامه فوق‌الذکر را علاوه بر بخشنامه تقاضا شده در دادخواست تقدیمی به سبب مغایرت با قانون دارد.

دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۸۹۲۰-۹۱ مورخ ۱۳۷۷/۸/۱۱ و ۷۱۹۲-۹۱ مورخ ۱۳۷۸/۷/۵ اعلام داشته‌اند: الف. آنچه در ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم علی‌الخصوص تبصره ۶ آن و ماده ۶۰ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ تصریح گردیده شرط شمول معافیت مقرر، شروع فعالیت مؤسسات و مراکز مصرحه از تاریخ ۱۳۷۷/۱/۱ تعیین گردیده است. ب. طبق قواعد مسلم حقوقی هنگامی که قانون نسبت به منطوق و موضوع خود صراحت کامل دارد تفسیر آن به نفع و یا ضرر از جانب شخص حقوقی و یا حقیقی غیر صالح خارج از منطوق قانون بوده غیر مسموع و فاقد پایگاه قانونی می‌باشد که برابر اصل ۷۳ قانون اساسی و ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مرجع تفسیر قانون عادی مجلس شورای اسلامی و در مقام اجرائی با توجه به شکایت شاکی شورای عالی مالیاتی می‌باشد، بر خلاف تفسیر شاکی قانونگذار در ماده ۱۳۲ قانون اخیرالذکر به صراحت ملاک اعتبار جهت شمول معافیت را تاریخ شروع فعالیت قید نموده نه تاریخ صدور پروانه نشر. ج. با توجه به مطالب بند الف و ب موضوع خواسته شاکی در واقع تسری مفاد قانون به قبل از تاریخ تصویب و اجرای آنها می‌باشد که برابر قاعده حقوقی «عدم عطف بماسبق شدن قوانین» محکوم به رد و فاقد پایگاه قانونی می‌باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجة الاسلام و المسلمین دری نجف‌آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

**رأی هیأت عمومی:**

سیناق عبارات تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ مبنی بر معافیت مراکز فرهنگی از پرداخت مالیات از تاریخ شروع فعالیت بر اساس پروانه فعالیت یا تأسیس به مدت پنج سال که به موجب مقررات اصلاحی قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۶ به مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه نیز تسری داده شده است، دلالتی بر شمول معافیت مالیاتی به شرط شروع فعالیت مراکز فرهنگی مذکور از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد ندارد. بنابراین بخشنامه شماره ۳۰/۴-۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ مورخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ و همچنین بندی یک بخشنامه شماره ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ وزارت امور اقتصادی و دارایی که معافیت قانونی مزبور را مشروط به شروع فعالیت مراکز فرهنگی مندرج در قانون از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ و ۱۳۷۱/۲/۷ به بعد کرده است مخالف عموم و اطلاق حکم قانونگذار به شرح تبصره فوق‌الذکر تشخیص داده می‌شود و به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قربانعلی دری نجف‌آبادی

### **TAX EMBARGO**

According to the regulations of the U. S. tax law, credits for taxes paid abroad may not be granted if the relevant transactions are made with certain categories of countries (including those with whom the United States has no diplomatic relations, etc.). The author has reviewed these regulations under the title of tax embargo.

### **INHERITANCE AND GIFT TAX TREATIES**

The study undertaken by the author in respect of this type of tax treaties is continued in this issue of the journal. The focus of the study is on the model of OECD.

### **TRANSFER PRICING**

This is also a continuation of the study undertaken in the field of transfer pricing. The fourth part of the study is provided in the present issue of the journal.

### **TAX EXAMINATION ON BASIS OF SELECTION**

The regulations of the Direct Taxation Act regarding the cases of examination of tax files in random are reviewed by the author and comparison is made with the procedures followed in the United States with regard to the same manner of tax examination.

### **RULINGS AND REGULATIONS**

The text of new tax laws and regulations, circular letters of the tax administration, rulings of the Supreme Tax Council and verdicts of the Administrative Court of Justice are presented in the Persian section of the journal. Some of these rulings and regulations are also provided in the English section under the heading "Tax News".

### **TAX GLOSSARY**

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

# *Abstracts of Persian Articles*

## **EDITORIAL**

Observance of taxpayers' rights has been the subject of several regulations adopted in recent period by the tax administration. The editorial of the present issue deals with this matter in both Persian and English sections of the journal.

## **TAX REGULATIONS OF THE BUDGET LAW**

Under the regulations of the budget law of the Iranian year 1379 (2000-2001), several foundations are deprived from their preferential status envisaged under the Direct Taxation Act, and have to pay income tax as any other commercial entity. Certain indirect taxes are also levied on a number of goods to be produced and imported during the budget year. These and other tax regulations of the budget law are examined and commented on by the author.

## **TAX AVOIDANCE TRICKS**

This article analyzes some rulings of the Finance Ministry in respect of several tax-avoidance schemes adopted by taxpayers (Iranians and foreigners alike) in recent period.

## **A COMMENT ON THE VERDICT OF THE ADMINISTRATIVE JUSTICE COURT (AJC)**

AJC, which is a judicial court, has recently examined a petition filed by a publisher concerning two circular letters of the tax administration. The issue related to the date of applicability of a tax exemption envisaged under the Note 6 of the Article 132 of the Direct Tax. The petition and the verdict of AJC thereon is analyzed and criticized by the author.

the country, of whom the salary receiver is a citizen. Meanwhile, it is recommended that the photocopy of the tax return of each year be submitted to the tax assessment office up to four months from the end of the fiscal year.

**3-7.** The salary income of foreign crew of aircraft and ships chartered by Iranian companies according to agreements concluded with alien corporations, shall be considered, irrespective of the charter agreement, as being subject to salary income tax in accordance with the Article 84 [DTA] for the reason of their working in Iran, and they shall be regarded as the group 4 of the classification table.

**3-8.** Some employers who have concluded contracts referred to in Articles 111 and 107 [DTA], allege that the tax applicable to such agreements are undertaken by relevant government organizations and therefore, the salary of their expatriate personnel is not subject to the provisions of circular letters No. 4917, dated 02/21/77 [May 11, 1998] and No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999]. This argument is absolutely void of legal justification, and their expatriate employees are, irrespective of contractual relationship between the parties to the agreement, subject to Iranian taxation. Undertaking of tax by the respective government organization would not mean tax exemption and the applicable taxes shall be claimable from the employers of the expatriate salary receivers.

**3-9.** The provisions of this circular letter should be notified to all employers and other persons subject to the regulations thereof.

**3-10.** Exceptional and ambiguous cases are to be reported, through the channel of administrative hierarchy, to the office of the Vice Minister for Taxation for reviewing and commenting.

The content of this circular letter has been confirmed by the plenary session of the Supreme Tax Council.

**ALIAKBAR ARABMAZAR**

**VICE MINISTER FOR TAXATION**

of the salary declared by the public and governmental organizations and foundations, as the case may be, will be taken into consideration.

### 3. Important points:

3-1. The sentence mentioned in paragraph C of this circular shall be inserted on all tax clearances that will be issued.

3-2. The table No. 1 enclosed to the circular letter No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] must be signed by the relevant employer and expatriate salary receiver, and the copy of the valid tax return submitted to tax office of the respective country should also be attached.

3-3. In cases where the foreign company has a contract in Iran, but commissions the needed employees from its own central office, or from other companies affiliated therewith, the employment documents should have envisaged salaries and benefits, payable in foreign currency and Iranian Rial, and all benefits and allowances for working abroad. If in such cases a special contract for an uncustomary amount (i. e. excessively different from that of the table enclosed to the circular letter No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] is provided for working in Iran, it will be deemed unjustifiable, unless the correctness and supportability thereof could be ascertained under the provisions of the subparagraph A of paragraph 2 of the present ruling.

3-4. Since foreign employers pay the salary of their employees in currency of their own country, any employment documents issued from the central office, principal company or a foreign affiliated company, in which the salary for working in Iran is denominated in Iranian Rial, should be rejected.

3-5. The employment of expatriates for working in Iran is usually for full-time jobs, therefore, the employment documents, under which the salaries and benefits fixed for half-time jobs, must be refused.

3-6. The term "tax return" means the tax return for the fiscal year ending at 12/31/1998, or ending at the end of the latest fiscal year in accordance with the tax regulations of

ments of the paragraph A by the employer is allowed, provided that some justifiable evidence would support this measure and a written request for that purpose is submitted by the employer.

F. As regards the disputed cases that are referred to the Board of Settlement of Tax Disputes [BSTD], if the employer applies for a respite for presentation of documents, a respite, of three months at maximum, may be granted by issuance of a writ to that effect. The session of the BSTD, however, shall be held not later than one month from the submission of documents.

G. In case of the persons described under the number 7 of the above-mentioned table, since such persons usually declare that they do not receive their salary in foreign currency from abroad, and this assertion has been found - in the light of studies undertaken - to be correct, therefore, the tax assessment office should determine their salaries and fringe benefits on basis of legal and acceptable documents and books of accounts, after investigating the conditions of the company that is the employer of the relevant expatriate salary receiver and becoming sure about the correctness of the presented financial information. Otherwise, they should determine the salaries and benefits by due regard to the records of the case and level of the respective job, in comparison with similar occupations, and also after obtaining the confirmation of the relevant assessor-general.

H. As for the individuals referred to under the No. 8 of the enclosed table, who are usually citizens of the countries mentioned therein, and have the same conditions as described in relevant section of the table - namely they have been employed by the 100% Iranian private companies and enterprises, or possibly by the Iranian public and governmental organizations and foundations, because of their long residence in Iran and marrying Iranian spouses - the following procedure shall be implemented: those working for private sector, will be treated as provided under the paragraph G above, and in respect of the others, the amount

would demonstrate incorrectness of the amounts mentioned in the said documents, then the difference of the accrued tax shall be claimable according to the law.

B. Should the tax clearance of the Article 89 [DTA] be needed for renovation of work permit or for leaving the country, the issue of the clearance will be allowed after collection of the tax on basis of the amount of the salary declared by the employer. In case of necessity and if the situation would require, a deposit or valid guarantee, up to the amount of the tax applicable to the salary mentioned in the table of the estimation of the foreign citizens' salary and fringe benefits attached to the aforementioned circular, shall be obtained.

C. In cases where the tax is computed and collected on basis of the documents provided by the employer, as described under the paragraph A above, the following sentence should be inserted on the tax clearance so issued: "If it becomes evident that the actual salary was more than the amount constituting the basis of the tax collected, then the issue of the this clearance will not prevent further claiming of the tax".

D. In respect of those employers who fail to submit the documents of the paragraph A, or whose submitted documents are rejected for some demonstrative evidence - such as failure to submit the tax return filed with the relevant tax office of the respective country, deficiency of signature, or lack of confirmation of the related authorities and verification of the [Iranian] embassy - the relevant officials may employ the applicable part of the table enclosed to the circular letter No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] for calculation of the salary and its tax. They may do so, if they would consider that the situation so requires and there is a necessity for this kind of treatment (i. e. in case of non-availability of any documents, evidence or indications, on basis of which the amount of the received salary could be ascertained).

E. Extension of the time limit for presentation of the docu-

viewed. Based on this study, the employers, foreign citizens working for them, actions to be taken by employers and the examples existing in the country were classified into eight groups according to the enclosed table. The tax officials are required to take measures, in respect of each group, in conformity with the respective regulations and according to the following procedure:

A. The employers described under the numbers 1 to 6 [of the enclosed table] are required to insert in the table No. 1 attached to the circular letter No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] all the information regarding the total salary and fringe benefits paid, in foreign currency and Iranian Rials, to their employees. The amounts of payments should be mentioned under separate titles (including salary, job benefits, allowances for working abroad, attraction allowance, etc.). They should submit, to the relevant tax assessment office, the table so filled, together with the photocopy of the respective employment documents showing the amount of salary and benefits and other allowances subject to salary income tax, and also the tax return filed by the salary receiver with the tax authorities of the country of whom he/she is a citizen. The photocopies so submitted should have been authenticated by the competent authorities of the said country as being in conformity with the original documents, which authentication must have been verified by the embassy of the Islamic Republic of Iran. The tax assessment offices are, obviously, required to determine a time limit for submission of the said documents. The time limit, which must not be shorter than two months and longer than four months, should be fixed by due regard to the distance of the relevant location and formalities of consulate affairs in each country.

The salary tax of employees, whose employers submit the aforesaid documents in the manner described above, shall be computed and claimed on basis of the submitted documents. Should, however, some evidence, indications and supportive documents be at hand, or found later, which

2. A number of employers, including some foreign companies engaged in agency, marketing and similar activities, tried at the beginning of enforcement of the above circular, to avoid complying with the regulations of the Islamic Republic of Iran by creating a negative atmosphere and resorting to unfounded propaganda to the effect that collection of tax in this way would prevent investment, whereby they succeeded in attracting support of some authorities who were unaware of the reality and substance of tax-evasion attempts of this type of taxpayers. Fortunately, when the relevant facts were explained, the truth of the issue was revealed.

Now it is hereby announced that the execution of the aforementioned circulars resulted in an overall desirable outcome and there was a substantial growth in collection of tax from the above source, in comparison with the previous years. It has been made known and clear to all employers having expatriate salary receivers that the tax authorities of this country would act seriously in fulfillment of the legal program of assessment and collection of salary tax of income receivers.

Nonetheless, ambiguities have arisen and inquiries have been made, orally and in written, by assessment officials and those subject to the aforesaid circulars, as a result of diversity of occupations, posts, nationalities and duration of employment of expatriate salary receivers working in Iran, and also because of difference in their personal status, as to having Iranian wife and children or not, and variation of the position of employers in respect of their belonging to public or private sector.

Hence, for removing such ambiguities and answering the relevant questions, and also for the sake of establishing a common procedure and determining the manner of issuance of the tax clearance envisaged under the Article 89 of the Direct Taxes Act [DTA] in conformity with the requirements of different cases, the existing records of the section of salary tax of expatriate employees were studied and re-

question is situated. The relevant chief assessor must confirm such appraisal as well. In case of disagreement, the view of the chief assessor will be taken as

valid (Note to Art. 54).

Our review concerning rental income taxation comes to end at this point. In next issue, the tax on transfer of real properties will be considered.



## TAX NEWS

The text of the guidelines of the Tax Administration regarding the salary tax of expatriate employees (circular letter No. 30/4/1616/52726 dated 26 January 1999) was printed in the issue No. 25 of this journal. Now we provide the English translation of another circular issued further to the said circular and in respect of the same subject.

**CIRCULAR LETTER NO. 30/4 – 9124/42176,  
DATED 08/23/1378 [NOVEMBER 14, 1999]**

Further to circular letters No. 4917, dated 02/21/77 [May 11, 1998] and No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] that were issued for the purpose of observance of the policy of abiding by the law, securing tax equity and collection of the salary tax of expatriate employees working in Iran in an appropriate and correct manner, it is hereby declared that:

1. A considerable number of employers paid respect to the laws of the Islamic Republic of Iran and submitted correct and complete information in respect of salaries and fringe benefits of their expatriate employees.

ants, bonuses and interests received on bank deposits shall not be deemed as income (Art. 57, DTA).

b) Taxpayers having disabled and backward children under their custody shall enjoy a monthly tax exemption with regard to their taxable rental income up to IRR 10,000 for each of such children (Note 3 to Art. 57).

c) If the owner leases a part of his residential place for purpose of dwelling, his rental income shall be exempted from taxation up to an amount of IRR 30,000 per month, and the balance of the rental income will be treated as taxable (Art. 56).

To have an idea of how negligible are the amounts mentioned above, one has to take into account that the average rental for a small and simple apartment in the capital and other cities amounts to something around IRR 500,000 to 700,000 per month.

The Ministry of Finance has drafted a new amendment to the Direct Taxes Act, which is under review at the present stage. We hope it would take account of the defect just mentioned, though

the first draft of the amendment did not, most probably, refer to this subject.

#### Assessment of rental income

Two main methods are envisaged by DTA for assessment of rental income for tax purposes. The first one is to determine the income on basis of the official deed of lease contract concluded between lessor and lessee. Official deed is a deed or document registered by a notary public. Such documents are given a high degree of validity and enforceability by the law.

The second method is to assess the rental income by reference to the rent of similar properties. This method is applicable in some specific cases, including:

1. Cases where no official deed exists, or in case the taxpayer refrain from submission of such deed.
2. If the lessor receives extra payments in addition to the original rent, as deposit or under any other title (Art. 54, DTA).

The appraisal of the rent of similar properties is to be effected by the tax assessor of the district where the leased property in

Units " (hereinafter referred to as the law of June 1999). The Article 11 of this law states:

"All residential units having a useful substructure of not more than 120 square meters, that are leased for dwelling, shall be exempt from the payment of 100% of the tax on rental income".

The following points are worth of mentioning in this regard:

1. These days one can scarcely find a leased dwelling with a useful substructure of more than 120 square meters. Most residential units are constructed as small or moderate size apartments, and a dwelling of 120 square meters is considered quite large. So, a tax exemption of such magnitude means the exemption of at least 80% of all leased dwellings.

2. The exemption granted under the Law of June 1999 is very common and unrestricted. No limitation is envisaged as regards the number of residential units leased out by a single owner. Therefore, the major owners of residential properties will enjoy the exemption, notwithstanding how large is the number of apart-

ments they may have leased to tenants.

3. Thus, the other tax exemptions provided under the Direct Taxes Act (DTA), become useless in respect of most of rented properties. But, they will continue to be applied to the properties leased for purposes other than dwelling (businesses, professions, etc.).

The most visible defect of DTA in this regard is that it provides for quite negligible amounts of tax exemption. During the long time that past from the date of approval of the law (February 1988), the inflation eroded the purchase power of money in a considerable manner. That is why the monetary figures mentioned in DTA look so poor and negligible.

The most important exemptions provided under DTA are as follows:

a) The taxable rental income of individuals with no other source of income is exempt from taxation up to an amount of 125,000 Iranian Rials per month, and the balance is subject to taxation. For the purpose of this exemption, the retirement pensions, annuities paid to surviving depend-

taxpayer's liability.

We hope that all these measures would result in realization of the goals expected and planned. We wish also they would attract the taxpayers' confidence on the tax system of our country and sincerity of the tax administration in observing their legal rights and privileges. Such state of affairs will enhance the integrity of the tax machinery and possibility of optimum use of its potentialities as well.

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**



## AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM

By: Dr. Mohammad Tavakkol

*(Part 8)*

Different types of property taxes (annual tax on real property, tax on unoccupied real estates, tax on idle lands, inheritance tax and stamp duty) were reviewed in previous issues. Then we discussed about the tax on rental income, which is dealt with under the first chapter of the title C of the Direct Taxes Act. In this issue we will continue, and conclude, our discussion on the same subject of the tax on rental income.

### Exemptions

Before touching upon the specific exemptions referred to under the Direct Taxes Act (DTA), we should first make mention of

a very significant exemption provided by a special law enacted in June 1999. It is titled the " Law for Encouraging the Construction and Supply of Rental Residential

Several rulings issued in recent periods by the tax administration are indicative of a new positive trend adopted in this direction. Few examples of this type of rulings are as follows:

- Some circular letters allowing the implementation of self-assessment system in respect of tax on rental income of residential properties. According to these circulars, majority of tax returns will be accepted without checking, and only a low percentage of files will be selected in random for being checked in a careful manner.

This arrangement is in common with most of developed countries. The Iranian tax law provides the same as well, but it had scarcely been practiced before.

- Another circular obliges tax officials to fully observe a special tax exemption envisaged under the law for Encouragement of Construction and Supply of Rental Residential Units. Article 11 of this law provides for tax exemption of rental income of certain residential dwellings.

Many other circulars can also be mentioned here, which follow the same goal of observance of taxpayers' rights. The subject matters dealt with in some of these rulings are as follows:

- Serving of verdicts of the Supreme Council of Taxation to the relevant taxpayers, on time and without delay.

- Complete and full implementation of the provisions of the Note to the Article 149 of the Direct Taxes Act regarding the deductibility of the cost of production of Iranian cinematographic films from the income of relevant producers.

- Acceptance of petitions of taxpayers with regard to the notice of tax assessment, in cases where such petitions are sent through the post office.

- Observance of the rule of the Article 90 of the Direct Taxes Act, which states that if the statutory books and documents of taxpayers are rejected, but there are sufficient grounds indicating that such books and documents may be used for determining the actual income of taxpayers, then the officials are required to take account of them in assessing the

## FROM THE PRESIDENT

An objective study of the factors contributing to the efficiency of social, as well as natural phenomena is a fundamental condition for arriving at desired conclusions and taking proper actions in any and every fields. This journal has always done its best to follow the same path in respect of the subject of taxation, with the aim of finding and analyzing the determinant causes and incentives, within which the operation of tax system takes place.

A study of this type would draw, from the outset, our attention to the fact that taxation is a two-sided and reciprocal issue. The tax administration with all its objectives and responsibilities on one side, and taxpayers and their individual and group motivations and reactions on the other side.

Our discussion concerns the second party of this relationship, namely the taxpayers. There is no doubt that the behavior of taxpayers may play a very eminent role in this regard. Nobody in today's world would object to this undeniable fact.

But, what can be done to affect behavior of taxpayers? Preaching and appealing to their conscience is a good idea. But any measure of this kind would prove to be useless, and even might leave negative impression, if it is not coincided with appropriate preconditions and creation of a positive behavioral environment in the tax system.

One has to take account of the fact that we talk about payment of tax on a permanent basis, and not about some occasional charitable donations and contributions.

For creating a suitable atmosphere, the primary role is to be played by the tax administration. The manner and behavior of tax officials and taxpayers' file treatment have serious effects in this respect, and the administration has to make its best to leave a sound impression on the conscience of taxpayers.