

مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره پانزدهم، زمستان ۱۳۷۹
(شماره مسلسل ۳۰)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار
دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل

فهرست مطالب :

- | | |
|--|----------------------------|
| سرآغاز | دکتر علی اکبر عرب مازار ۲ |
| کاپیتولاسیون مالیاتی | م. اکباتان ۴ |
| جهش از موانع مرتفع در جستجوی همکاری مؤدیان | |
| و کاستن از بار تکالیف آنان | دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۰ |
| بحثی در زمینه حقوق بین الملل مالیاتی ایران یا شرحی بر: | |
| رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی | م. سنگشیری ۱۷ |
| قراردادهای مالیات مضاعف در مورد | |
| ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش هفتم) | م. گنجنامه ۲۲ |
| شورای عالی مالیاتی، دیوان عدالت اداری | |
| و شرحی بر رأی هیأت عمومی دیوان | م. ورمزیاری ۳۰ |
| قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer Pricing) | |
| بخش ششم - روش‌های چهارم | م. ت. همدانی ۳۵ |
| جرایم مالیاتی (ژاپن و اسپانیا) | ۴۱ |
| مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی | ۴۷ |
| بخش انگلیسی | |

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه
آبشار، شماره ۸۶۶

مطالب مجله الزاماً مبنی نظر مسئولان آن
نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات
وارد یا هرگونه ویرایش آن‌ها آزاد است.
نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر ماخذ
(نام مجله مالیات و شماره و تاریخ آن
بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است.
مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

نشانی 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: ۶۴۶۳۵۱۸

به نام خدا

سرآغاز

گسترش و پیچیدگی روزافزون مناسبات اقتصادی، سیاسی، تکنولوژیکی و حقوقی جهان معاصر بر عمق و دامنه معاملات و روابط برون مرزی کشورها شدیداً افزوده است و به ویژه پای مؤسسات بین المللی و فراملیتی را به نحو بی سابقه‌ای به صحنه اقتصاد و بازرگانی کشورهای در حال توسعه گشوده است. این مؤسسات با استفاده از چندگانگی سیاست‌ها و مقررات مالیاتی و گمرکی و ارزشی کشورهای مختلف می‌کوشند سود حاصل از عملیات شبکه شرکت‌های وابسته به خود را از نقطه‌ای به نقطه دیگر انتقال دهند تا به این ترتیب از مجموع بدهی مالیاتی خود در سطح جهان بکاهند، که نتیجه چنین ترتیبی محروم ساختن کشورها - خصوصاً کشورهای در حال توسعه - از بخش عظیمی از درآمدهای مالیاتی ایشان می‌باشد. وسیله عمده‌ای که مؤسسات بین المللی از این جهت در اختیار دارند، مسأله قیمت گذاری ساختگی انتقالات در روابط بین اعضای این مؤسسات می‌باشد. در مناسبات بین شرکت‌های وابسته به گروه انواع کالاها اعم از مواد خام، فراورده‌های نیمه ساخته و ساخته از عضوی به عضو دیگر گروه منتقل می‌گردد. همچنین ماشین آلات و تجهیزات و دارایی‌های غیر ملموس نظیر حق اختراع، لیسانس، علامت و نام تجاری و غیره در این روابط از شرکتی به شرکت دیگر انتقال می‌یابد و اعضای گروه انواع خدمات مختلف اعم از خدمات فنی، حقوقی، حسابداری و غیره در اختیار یکدیگر قرار می‌دهند.

میزان این نقل و انتقالات روز به روز در حال توسعه است، به حدی که ترفندهای مالیاتی مورد بحث در مجموع می‌تواند کشورهای مختلف را از درآمدهای هنگفتی محروم سازد. البته عواقب نامساعد قیمت گذاری تصنعی انتقالات فقط در نقیصه مالیاتی خلاصه نمی‌شود و همراه آن نفس انتقال منافع از کشوری به کشور دیگر به معنی نتایج ناخوش آیندی برای کشور نخست نیز می‌باشد. نتیجه این جریان محلّ به رقابت تجاری نیز می‌تواند تلقی شود، زیرا بر اثر یک سلسله اقدامات تصنعی و دستکاری روی قیمت‌ها منافع گروه نسبت به رقبای ایشان فزونی می‌گیرد و آنان را در وضع مناسب‌تری نسبت به سایر رقبایان قرار می‌دهد.

شماری از کشورهای در حال توسعه هنوز به درستی به این جریان نامطلوب نپرداخته‌اند و این امر یا به خاطر آن است که هنوز به کنه فعل و انفعالات مؤسسات بین المللی و چندملیتی پی نبرده‌اند و یا این که از بیم از دست دادن سرمایه‌گذاری‌های خارجی به اقدام جدی در این زمینه نمی‌پردازند. البته نبود زیربنای مناسب اداری نیز در این عدم رغبت و عنایت بی‌تأثیر نمی‌باشد. لکن وضع در بسیاری از کشورهای عالم - و از جمله تعداد قابل توجهی از ممالک در حال توسعه - از این قرار نیست و سازمان‌های مالیاتی قویاً در پی مقابله با چنین فعل و انفعالاتی هستند. بسیاری از کشورها ضمن مجموعه قوانین مالیاتی خود، یا خارج از آن،

مقرراتی مخصوص این موضوع گنجانیده‌اند که با صدور دستورالعمل‌ها و مصوبه‌های دیگر تکمیل می‌گردد و رویه مراجع دادخواهی مالیاتی اعم از اداری و قضایی نیز صورت منقح‌تر و مشخص‌تری به آن می‌بخشد.

بررسی و کندوکاو و کنش و واکنش‌ها در این زمینه به چنان مبحث گسترده و پراهمیتی بدل شده است که علاوه بر دولت‌ها و مقامات مالیاتی، مؤسسات دانشگاهی و پژوهشی نیز به آن قویاً علاقه‌مند شده و دوره‌های بحث و مطالعه و تدریس و آموزش در مورد جنبه‌های مختلف قیمت‌گذاری انتقالات برپا نموده‌اند و همه ساله کتب و مقالات فراوانی در این زمینه به چاپ می‌رسد و حتی برخی مجلات و نشریات منظم و ویژه این مبحث در جهان منتشر می‌شود.

موضوع قیمت‌گذاری انتقالات توجه سازمان‌های مهم بین‌المللی از قبیل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و سازمان کنفرانس ملل متحد برای توسعه و تجارت، معروف به انکتاد (UNCTAD) و همچنین مؤسسات معروف حسابرسی جهانی را به خود جلب نموده و این مراجع بخش قابل توجهی از منابع خود را به بررسی و کند و کاو در این زمینه اختصاص داده‌اند که نتیجه کار آنها منظمأً به صورت گزارش‌ها، کتب و نشریات به جهانیان عرضه می‌گردد.

سازمان انکتاد در سال ۱۹۹۷ یک گروه کار از کارشناسان کشورهای مختلف را مأمور بررسی این موضوع کرد که ضمن گزارش نهائی آن چنین نتیجه‌گیری شده است:

«کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال گذر [از سوسیالیسم به نظام بازار آزاد] در صحنه قیمت‌گذاری انتقالات تازه وارد به شمار می‌آیند و به نحو روزافزونی با مخاطره روبرو می‌باشند، مگر این که مقرراتی را در زمینه تعیین قیمت عادلانه برای خدمات و کالاهای انتقالی به تصویب رسانند. عواقب اقتصادی وضع کنونی، علی‌الخصوص از دست دادن درآمد مالیاتی و انتقال سود از طریق دستکاری در قیمت‌گذاری انتقالات، محلّ به امر توسعه پایدار یک کشور می‌باشد».

تحت این شرایط که از سوی شاخه اقتصادی سازمان ملل متحد به درستی توصیف شده است و با توجه به عالمگیر شدن مشکل قیمت‌گذاری انتقالات و اقدام اکثر دولّ عالم جهت مقابله با چنین وضعی، دیگر معاذیری مانند جلب سرمایه و امثال آن نمی‌تواند منطقی و قابل قبول جلوه کند و کشوری را از چاره‌جویی در این باب بازدارد، ضمن آن که یکی از اهداف جلب سرمایه ایجاد درآمدهای مالیاتی است.

مجله مالیات نیز وظیفه خود می‌داند که تا حد امکان موضوع قیمت‌گذاری انتقالات و شیوه‌ها و روش‌های رایج در این زمینه را مورد بحث و رسیدگی قرار دهد که تاکنون به این تکلیف عمل نموده و در آینده نیز خواهد کوشید خوانندگان خود را با این مسائل آشنا سازد و از این طریق گامی را در راه مهیا ساختن زمینه توجه عمومی به این مسأله بردارد.

علی اکبر عرب مازار

کاپیتولاسیون مالیاتی!

م. اکباتان

این مملکت خودداری می کنند. بسیاری پا را فراتر نهاده و ادعا می کنند که اساساً همین گونه پیگیری ها علت اصلی کمبود سرمایه خارجی در ایران است.

دوم لزوم قبول فکر مهذب بودن شرکت ها و مؤسسات خارجی و حمل کار آنها بر صحت - کسانی در این مایه راه افراط پیموده و شک در صحت عمل خارجیان را نوعی عمل مستوجب تنبیه می دانند. به نظر این جماعت یک شرکت خارجی اهل کذب، صورت سازی، تبانی مالیاتی و امثال آن نیست و نباید کسی در این خصوص شک کند.

سوم، حرمت قراردادهای - سومین محمل نوعی استدلال حقوقی است که در این رابطه مطرح می شود. چکیده آن قاعده حرمت قراردادهای است، به این معنی که مناسبات قراردادی اشخاص باید محترم شمرده شود و مفاد آن مبنای داوری و اقدام قرار گیرد.

در برابر این اظهارات و استدلالات دو کار می توان کرد. نخست بررسی میزان دقت و درستی آنها، و دیگر توجه به این نکته حساس و مهم که به هر تقدیر آیا مراجع مالیاتی می توانند و حق آن را دارند که با استناد به این گونه بیانات عمرو و زید از اجرای تکلیف قانونی خود چشم پپوشند؟ و اگر چنین کنند و مملکت هم در برابر آن سکوت کند، در آن صورت معنی چنین

از چندی پیش مدیریت مالیاتی کشور در صدد برآمد وضع مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی و شرکت ها و مؤسسات وابسته به آنها را با دقتی بیش از گذشته مورد واریسی قرار دهد. نتیجه بررسی ها نشان داد که جریان امر چنان که باید و شاید با حقایق قضایا منطبق نبوده و در یک کلام مالیات های ابرازی در این رابطه در مواردی بسیار کم تر از مبالغی بوده است که واقعیت ها اقتضاء می کرده است. پی بردن به این مسیر نه چندان مطلوب خواه و نا خواه اقدامات بعدی را در جهت کوشش به خاطر اصلاح وضع به دنبال آورد و به صدور چند بخشنامه و دستور در همین زمینه منجر گردید.

اما این حرکت چندان خوش آیند مؤدیان ذریبط و برخی کسان دیگر نبود و واکنش های چندی را از سوی اشخاص و محافل مختلف در پی داشت. بررسی این عکس العمل ها نشان می دهد که اغلب آنها عمده حول این نکته دور می زنند که خارجیان را نباید رنجانید. البته به این وضوح ادای مقصود نمی کنند، اما به هزار و یک بیان همگی چکیده سخنشان همین است. این خواسته ظریف در لوای سه محمل ادا می گردد:

نخست مصلحت جذب سرمایه خارجی - می گویند پی گیری مالیاتی موجب ناخرسندی خارجیان می شود و از آوردن سرمایه و تکنولوژی خود به

رفتاری چه خواهد بود، و خوب است نام آن را چه بگذاریم؟

نخست به مساله سرمایه گذاری خارجی می‌پردازیم. در جهان امروز جذب سرمایه خارجی و بویژه سرمایه گذاری از سوی شرکت‌های آورنده تکنولوژی پیشرفته بسیار طرفدار دارد و بحث‌های داغ در این زمینه همه‌جا در جریان است. اما تا آنجا که به این کشور و ادعاهای یادشده مربوط می‌شود، یک سؤال یا نکته بسیار مهم و در عین حال بسیار ساده مطرح است:

آیا پایین بودن سطح سرمایه گذاری در ایران آن طور که افراد مورد بحث ادعا می‌کنند ناشی از این بوده است که مقامات مالیاتی از شرکت‌های خارجی خواسته‌اند که بیایند و به تکلیف مالیاتی خود عمل کنند؟ این ادعای عجیب قطعاً نیازمند اثبات است و لازمه چنین اثباتی یک پژوهش جامع و فراگیر به شکل علمی و واقع بینانه آن است. در باره سرمایه گذاری خارجی و زوایا و جوانب آن صدها تحقیق رنگارنگ در جهان به عمل آمده است. طرح کنندگان ادعاهای مورد بحث نخواهند توانست حتی یک مورد را نشان دهند که در یک بررسی علمی و دقیق ادعا شده باشد که اگر مراجع مالیاتی از شرکت‌های خارجی بخواهند مالیات خود را به دقت و درستی پردازند، همین امر علت فرار سرمایه‌های خارجی خواهد بود. به طور خلاصه ادعایی به این شکل نه در هیچ تحقیق اقتصادی و مالی و نه از سوی هیچ یک از سازمان‌های اقتصادی جهانی تا کنون مطرح نشده است و قابل پذیرش نمی‌باشد.

اما در رابطه با ادعای صحت عمل خارجیان، طرح کنندگان این نظر معتقدند که اگر پای یک شرکت یا مؤدی خارجی در میان باشد، مقام مالیاتی باید دید کلی خود را عوض کند و اصل را بر حرمت قول خارجیان قرار دهد. در جواب، نخست یادآور می‌گردد که به طور اصولی قاعده بر این است که هیچ کس مرتکب خلافی نشده است مگر این که خلاف آن ثابت شود. اما:

اولاً، این قاعده انحصاری به خارجیان نداشته و حتماً شهروندان ایران را هم شامل می‌شود. آنچه غیر معقول است این است که چنین اصلی را با آب و تاب و غلظت بیشتر و با هاله‌ای از تقدس و تقوی در مورد خارجیان قایل شویم. ثانیاً، سخن بر سر حالتی است که اظهارات و اطلاعات مؤدی در همان بادی نظر خلاف منطق و واقعیات جاری زندگی اقتصادی احساس می‌شود. فرض کنید یک کارشناس سطح بالای خارجی میزان حقوق و مزایای ماهانه خود را به یک رقم ریالی نشان می‌دهد که فرضاً حدود ۵۰۰ دلار ارزش دارد. ضمناً برای مقام مالیاتی از روز روشن تر است که در کشور متبوع این خارجی ۵۰۰ دلار در ماه را حتی یک کارگر ساده یا روفتگر محله هم قبول نمی‌کند. در چنین حالتی آیا مقام مالیاتی باید اصل را بر درستکاری و صداقت خارجیان قرار دهد و این صورت سازی بسیار آشکار را نادیده بگیرد؟ تصور نمی‌رود کسی بتواند پاسخ مثبت به چنین پرسشی بدهد، ضمن این که در همین رابطه پای تکالیف مصرح در قانون مطرح است. فرضاً در همین مثال راجع به مالیات حقوق، ماده ۹۰ تصریح می‌کند:

«در مواردی که پرداخت‌کنندگان حقوق مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند و یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند، حوزه مالیاتی محل مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت‌کنندگان مطالبه نماید».

با وجود موادی از این قبیل در قانون مالیاتی، تصور نمی‌رود جای تردیدی باقی بماند که ممیز مالیاتی حتی اگر هم بخواهد در مواردی از آن‌گونه که مثال زدیم غمض عین کند، قانون به او راه نمی‌دهد.

اکنون به مسأله حرمت قراردادهای بیردازیم. در این که روابط خصوصی بین افراد بر اصل حرمت قراردادهای منعقد میان ایشان استوار است، تردیدی نیست و ماده ۱۰ قانون مدنی ایران هم آن را تایید کرده است. اما:

اولاً، این قاعده فقط در روابط بین طرف‌های قرارداد مؤثر است و ماده ۱۰ قانون مدنی هم جز این دلالتی ندارد. اشخاص ثالث را نمی‌توان به تعهدات قراردادی دیگران ملزم دانست.

ثانیاً، مهم‌تر این که در قانون مدنی ایران اصلی وجود دارد که بسیار به بحث ما مرتبط است و آن ضمن ماده ۲۱۸ این قانون بیان گردیده است. به موجب این ماده:

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

بنا بر این اگر عمرو و زید معامله یا قراردادی منعقد کنند که واقعیت روابط بین آن‌ها را منعکس نکند، بلکه منظور باطنی آن‌ها فرار از یک تعهد یا دین معین باشد، چنین معامله‌ای باید کان لم یکن تلقی شود تا این ساخت و پاخت و

صورت‌سازی فرد ثالثی را دچار زیان نکند. حالا به این سناریو توجه کنید: شرکت «الف» و آقای «ب» با هم قراردادی می‌بندند برای این که «ب» در استخدام «الف» درآید و خدمات معینی را برای کارفرمای خود انجام دهد. ضمن این قرارداد حقوق یا دستمزدی به میزان بسیار کم‌تر از معمول برای «ب» تعیین می‌شود که اصلاً باور کردنی نیست. مأمور مالی می‌خواهد مالیات حقوق این شخص را وصول کند و مواجه با رقم حقوق باورنکردنی می‌شود. چه کند؟ تسلیم شود و هرچه در قرارداد نوشته‌اند مبنای کار خود قرارداد دهد؟ پاسخ منفی است. او می‌تواند، و باید، به ماده ۲۱۸ قانون مدنی استناد کند و بگوید این بند و بست برای فرار از دین انجام شده است. دین کدام است؟ دین مالیاتی صاحب درآمد حقوق به دولت و جامعه. البته در این حالت که مقام مالیاتی قرارداد را قبول نمی‌کند باید دنبال دلایل، قراین، ضرایب و مقولاتی از این‌گونه بگردد و درآمد مؤدی را به نحو معقولی تعیین کند.

ثالثاً، مسائل مالیاتی در جهان امروز تابع قواعد خاصی هستند که از دایره ضوابط قدیمی حقوقی فراتر رفته‌اند. رشته‌ای بنام «حقوق مالیاتی» در بطن دانش حقوقی جهان معاصر سر برافراشته و به یک رشته جداگانه با اصول و موازین کاملاً خاصی بدل شده است، و در امور مالیاتی دنیای امروز همین موازین و قواعد هستند که مقبول و حاکم‌اند. یکی از مقبول‌ترین اصولی که در این رشته از حقوق رایج است، به نام اصل «ماهیت فوق شکل» نامیده می‌شود که ذیلاً توضیحاتی پیرامو آن ارائه می‌گردد.

قاعده ماهیت فوق شکل (SUBSTANCE OVER FORM DOCTRINE)

کاربرد عام و وسیع خود با دکتربین ماهیت فوق شکل در سیستم های حقوقی ممالک آنگلو ساکسون مطابقت دارد. دکتربین سوء استفاده از قانون در واقع به مقامات مالیاتی امکان می دهد تا شکل های قانونی به کار رفته از سوی مؤدیان مالیاتی را که فاقد مبنای تجارتي و اقتصادی است، نادیده بگیرند. سپس مقامات مذکور می توانند ساختاری را جایگزین آن سازند که نشان دهنده اوضاع و احوال واقعی قضیه بوده و برحسب قانون مشمول مالیات قرار می گیرد.

دکتربین فوق هم در موارد گریز از مالیات و هم در مورد توسل مؤدیان به ترفندهای قانونی مالیاتی به طور یکسان به کار گرفته می شود. ضوابط دیگری نیز برای کاربرد دکتربین سوء استفاده از قانون وجود دارند که بسیار متفاوت اند، اما همه آنها نوعاً به حالاتی مرتبط می گردند که از ساختارهای غیر عادی و تصنعی استفاده شده و پای مقاصد غیر تجارتي در میان

این دکتربین مؤید همان قاعده تصریح شده در ماده ۲۱۸ قانون مدنی ایران است، منتهی به شکل اروپایی آن و با سابقه و کاربرد بسیار وسیع تر و جهانی تر، به نحوی که امروزه به صورت یک قاعده کاملاً جاافتاده مورد عمل و کاربرد دارد. شرح زیر را در این خصوص از فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی از انتشارات مؤسسه تحقیقات مالیاتی هلند (IBFD) نقل می کنیم:

«بر حسب این دکتربین مقامات مالیاتی می توانند شکل حقوقی ترتیبات برقرار شده بین اشخاص را نادیده گیرند و به ماهیت واقعی موضوع توجه کنند، با این هدف که ساختارهای تصنعی ایجاد شده به عنوان یک ترفند مالیاتی را خنثی سازند. فرضاً ممکن است مراجع مالیاتی در جستجوی آن برآیند که آیا در انعقاد معامله معین دلیل و انگیزه های مرتبط با امر مالیات وجود داشته است یا خیر»

اصطلاح SUBSTANCE OVER FORM

DOCTRINE بیشتر در کشورهای دارای

سیستم حقوقی COMMON LAW مورد

استفاده است و در ممالک تابع CIVIL LAW^(۱)

به جای آن اصطلاح ABUSE OF LAW

DOCTRINE (دکتربین سوء استفاده از قانون)

به کار می رود. در شرح این دکتربین نیز چنین گفته شده است:

«این دکتربین در شماری از کشورهای اروپای

غربی تابع سیستم Civil Law رایج است و در

۱. Common Law سیستم حقوقی عمده مبتنی

بر سابقه آراء محاکم و عرف را گویند که بیشتر در

کشورهای آنگلو ساکسون رواج دارد. Civil Law

نقطه مقابل آن است و عمده بر پایه قانون نوشته عمل

می کند. این سیستم بویژه در اروپای قاره ای رایج

است.

باشد. دکترین سوء استفاده از قانون را گاهی دکترین سوء استفاده از اشکال قانونی (ABUSE OF LEGAL FORM DOCTRINE) نیز می‌نامند»

شرح هر دو اصطلاح بسیار روشن است و توضیح بیشتر در این باب مایه ملال خواهد بود. با این ترتیب جای تردیدی نمی‌ماند که مرجع مالیاتی مجبور نیست هر مطلبی که مؤدی - ولو این که خارجی باشد - اظهار بدارد، بی‌گفتگو بپذیرد.

ضمناً وجود همین اصول و ضوابط در حقوق مالیاتی کشورهای غربی به‌خوبی نشان می‌دهد که ظاهرسازی مالیاتی در تمام جهان وجود دارد، و اتفاقاً اشکال بسیار پیشرفته‌تر و ظاهر فریب‌تر آن در ممالک راقیه عالم وجود دارد. در جهان غسرب مالیاتی وجود دارد بنام AMT (ALTERNATIVE MINIMUM TAX) که خصوصاً در ایالات متحده آمریکا رایج است. این عنوان را می‌توان به «حد اقل مالیات جایگزین» ترجمه کرد. نحوه عمل به این شکل است که انواع محاسبات در مورد مالیات مؤدی مورد نظر صورت می‌پذیرد و اگر نتیجه، مالیاتی را زاید بر رقم محاسبه شده بابت مالیات بر درآمد معمولی نشان داد، آنگاه تفاوت قابل وصول خواهد بود. نمونه آن در مورد شرکت‌های نفتی عملی می‌گردد. برای محاسبه درآمد مشمول مالیات در این مورد، کسور ویژه مالیاتی (نظیر کسور مربوط به تهی شدن مخازن و هزینه‌های غیر مشهود حفاری) مجدداً به درآمد مؤدی افزوده می‌شود، و نیز در مورد برخی اقلام که برای محاسبه معمولی مالیات

قابل کسر، استثناء، و یا تعویق بوده‌اند، تغییراتی داده می‌شود و از این طریق درآمد مشمول مالیات مؤدی افزایش می‌یابد. برخی از کشورها نظیر کانادا (در مورد اشخاص حقیقی) و فرانسه (در مورد اشخاص حقوقی) مالیات مشابهی را برقرار ساخته‌اند.

این مالیات به‌منظور مقابله با همان ظاهرسازی‌ها و تبنی‌هایی برقرار شده است که شماری از شرکت‌های غربی به آن دست می‌زنند. این شرکت‌ها آن‌قدر در ترفندهای مالیاتی چیره دست شده‌اند که دولت‌های غربی ناچار شده‌اند یک سیستم مالیاتی موازی - یعنی همان AMT - را برقرار سازند، تا بلکه از این راه یک حد اقل مالیاتی را از آن‌ها بگیرند.

در کانون وکلای آمریکا ۱۸۰۰۰ وکیل مالیاتی عضویت دارند. کار آن‌ها این است که هرچه ممکن است از مالیات موکلین خود بکاهند. آن‌ها مبتکر انواع ترفندهای قانونی هستند، به حدی که دولت ناگزیر شده است مالیات بدیل و جایگزین AMT را وضع کند تا به هر تقدیر مالیاتی را از آنان بستاند.

سخن در این باب بسیار فراوان است و آن‌قدر مقررات جور و واجور برای خشتی کردن ترفندهای مؤدیان بزرگ مالیاتی وضع شده است که بحث پیرامون همه آن‌ها مصداق مثنوی هفتاد من کاغذ خواهد شد. خوانندگان مجله مالیات سلسله مقالات مندرج در چندین شماره این نشریه تحت عنوان «قیمت‌گذاری انتقالات» را ملاحظه کرده‌اند و با این مفهوم و گستردگی دامنه آن در دنیای غرب آشنا هستند. تمامی این بحث و فحوص در رابطه با همین مقابله دولت‌ها

روشی این خواهد بود که در مسائل مالیاتی حق تشخیص و داوری را به خارجیان تفویض کنیم. در آن صورت آیا نوع جدیدی از کاپیتولاسیون را در رابطه با امر مالیات برقرار نخواهیم ساخت؟ مگر کاپیتولاسیون شناخته شده قدیمی جز این بود که حق قضاوت در مورد دعاوی مرتبط با خارجیان را به خود آنها واگذار می‌کردند؟ ممکن است بگویید که در آن مورد حق دادرسی به مقامات کنسولی کشور خارجی واگذار می‌شد، اما در اینجا این حق به خود فرد خارجی سپرده می‌شود. می‌گوییم درست است، اما این دیگر نور علی نور می‌شود.

با شگردهای مالیاتی شرکت‌های بزرگ می‌باشد. اکنون به بخش دیگر بحث یا روی دیگر سکه می‌پردازیم و آن راجع به نادیده گرفتن ضوابط و تکالیف مالیاتی در رابطه با خارجیان به هر علت و هر فلسفه‌ای است. فرض بر این است که قانونی وجود دارد که مقام مالیاتی را موظف می‌دارد در امور مالیاتی مؤدیان اعم از ایرانی و خارجی کند و کاو کند و نگذارد حقوقی از دولت تقویت شود. اکنون اگر یک مقام مالیاتی در مورد خارجیان از این بابت استثناء قائل شود و به اصطلاح دور آنان را خط بکشد، معنی چنین کاری چه خواهد بود؟ مفهوم و نتیجه چنین



معرفی کتاب

مجموعه مقالات اخلاقی و عرفانی * کتاب اول و دوم

تألیف دکتر شمس‌الدین ربیعی

از انتشارات روزین، چاپ اول، سال ۱۳۷۹، ۲۳۰ صفحه

مسائل مربوط به اخلاق اسلامی و عرفانی و دیدگاه‌های بزرگانی همچون ابوحامد محمد غزالی، محی‌الدین ابن عربی، مولوی، شهاب‌الدین سهروردی، ملاصدرا و دیگران در این کتاب به بیانی نغز و برخاسته از تفکر عرفانی به رشته تحریر درآمده است. کتاب بویژه برای دانشجویان دانشگاه‌ها تنظیم گردیده است، اما نویسنده کوشیده است مطالب را به زبانی ساده و دور از تکلف عرضه دارد، به نحوی که علاوه بر دانشجویان برای دیگر خوانندگان نیز قابل استفاده می‌باشد.

سلسله مقالاتی که تحت عنوان «اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی» در این مجله به چاپ می‌رسید، از این پس ادامه نخواهد یافت، زیرا مجموعه این اصطلاحات در کتابی به نام «فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی» به طور کامل (در ۵۰۰ صفحه به قطع رحلی) به چاپ رسیده است. برای کسب اطلاع بیشتر با دفتر مجله مالیات تماس حاصل فرمایید.

جهش از موانع مرتفع

در جستجوی همکاری مالیاتی مؤدیان و کاستن از بار تکالیف آنان

ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

روزهای ۲۶ و ۲۷ آوریل امسال در Coogee Beach استرالیا سمپوزیومی در خصوص هزینه‌های انجام تکالیف مالیاتی در جهان به اهتمام دانشکده حقوق دانشگاه نیوساوت ویلز سیدنی و برنامه مطالعات مالیاتی استرالیا تشکیل شد. چندین مقاله در این سمپوزیوم ارائه گردید، که یکی از آنها تحت عنوان فوق از سوی دکتر مارشا بلومنتال استاد دانشکده اقتصاد دانشگاه سنت توماس مینسوتا آمریکا بود. موضوع مقاله به طور عمده حول مسأله سادگی و بغرنجی مقررات و قوانین مالیاتی و تاثیر آن در افزایش هزینه‌های مؤدیان بخاطر انجام تکالیف قانونی ایشان دور می‌زند، که مآلاً می‌تواند در جلب همکاری و تمکین داوطلبانه آنان برحسب مورد تاثیر مثبت یا منفی داشته باشد. (نقل از بولتن مؤسسه IBFD هلند، ژوئیه ۲۰۰۰). به سبب طولانی بودن مقاله، مفاد آن را در دو شماره مجله نقل می‌نماییم.

بخش اول - پیچیدگی بار تکالیف و همکاری و تمکین مالیاتی

سیستم خوب مالیاتی آن است که بتواند سه هدف را عملی سازد: کارآیی، عدالت و سادگی. به عبارت دیگر مالیات مطلوب آن است که رفتار اقتصادی اشخاص را مختل نسازد، از سوی قشرهای مختلف مؤدیان قابل تحمل باشد و آن را به آسانی بتوان فهمید و عمل کرد. متأسفانه تعقیب یکی از این اهداف می‌تواند با تحقق اهداف دیگر در تضاد باشد و غالباً این هدف «سادگی» است که درچنین روندی فدا می‌شود. یک مؤدی که بدون مشکل پیچیدگی قانون هم در حد خود شکوه و نارضایی دارد، هنگامی که با یک سیستم مالیاتی غیر قابل فهم روبرو می‌گردد و متوجه باری می‌شود که علاوه بر سنگینی مبلغ مالیات، بخاطر چنان وضعی بر دوش او قرار می‌گیرد، آنگاه مجموعه این جریان بر احساس همکاری و تمکین او در زمینه امر مالیات اثر منفی بر جای می‌گذارد.

چنین سیستمی مولد اشتباه و خطا نیز می‌باشد و به مرور زمان ممکن است بدبینی پدید آورد و میزان همکاری مؤدیان را کاهش دهد. البته در زمان وضع مقررات کسی مایل به بروز چنین عواقبی نیست، اما نظر اغلب کارشناسان مالیاتی بر این است که می‌توان این نتایج را از قبل پیش بینی کرد و به همین سبب کوتاهی از توجه کافی به مسئله سادگی قوانین صحیح نبوده و زیان بخش است

ایالات متحده آمریکا اکنون مدت یک قرن است که در این زمینه برسر چند راهه قرار دارد و باید به انتخاب دست زد. به تناسب افزایش حجم قانون مالیاتی، امکان فهم آن برای شهروندان عادی کمتر می‌شود و نیمی از کلیه کسانی که مالیات بر درآمد می‌پردازند ناچار دست نیاز به سوی تنظیم کنندگان حرفه‌ای صورت‌های مالیاتی دراز می‌کنند. در واقع کسی نیست که در این کشور مالیات را امری ساده تلقی کند و بلکه به عکس روز به روز همگان به این نتیجه می‌رسند که قانون مالیاتی بسیار پیچیده و بغرنج است و این فکر مداماً رشد می‌یابد که پیچیدگی مقررات اثر منفی بر همکاری و تمکین مالیاتی مؤدیان دارد. تنها مطلبی که در مورد آن توافق وجود ندارد این است که برای درمان چنین وضعی چه راه حلی را باید برگزید.

مقاله حاضر دو مقصود را دنبال می‌کند، نخست ردگیری تاریخی تحولات در زمینه مالیات بر درآمد و نشان دادن مقاطعی که تعقیب دو هدف تامین عدالت و کارایی اقتصادی سبب فدا کردن هدف سادگی مقررات مالیاتی شده است. مقصود دوم بیان اقدامات کنونی آمریکا در زمینه ساده سازی و تعیین بازیگران اصلی این جریان می‌باشد. برای آن که بار تکالیف مالیاتی مؤدیان سبک تر شود، مراجع اجرایی و قانونگذاری و مجامع حرفه‌ای و گروه‌های نماینده منافع عامه باید به اقدامات مشترک و متقابل دست بزنند و قصد ما آن است که شمایی کلی و کوتاهی از این جریان، مراجع شرکت کننده در آن و پیشنهادهای ارائه شده در این زمینه را به تصویر کشیم.

بخش دوم

تاریخ مختصر مالیات بر درآمد شخصی [اشخاص حقیقی] در آمریکا

در سال ۱۸۶۱ با افزایش هزینه‌های جنگ داخلی، آبراهام لینکلن رئیس جمهور وقت آمریکا یک سازمان دولتی بنام دفتر درآمدها (Bureau of Revenue) با هدف وصول مالیات بر درآمد تاسیس نمود. قبل از آن تاریخ، مخارج دولت فدرال از محل حقوق گمرکی و برخی مالیات‌های غیر مستقیم تامین می‌شد. این نخستین مرحله برقراری مالیات بر درآمد مدت ده سال تا ۱۸۷۱ به طول انجامید و دیگر تا سال ۱۸۹۴ از آن خبری نبود. در این سال کنگره به عنوان مکملی بر قانون تعرفه‌های گمرکی ویلسن نوعی مالیات بر درآمد نیز برقرار ساخت. یک سال پس از آن دیوان عالی آمریکا این مالیات را خلاف قانون اساسی اعلام نمود. استدلال دیوان این بود که به موجب ماده ۱ [جزء یک از قسمت ۸ ماده ۱] قانون اساسی هر نوع مالیاتی باید به طور یکسان در سراسر ایالات متحده آمریکا وضع شود، حال آن

که مالیات بر درآمد فقط از ثروتمندان گرفته می‌شود و این مغایر یکسانی مالیات است که مورد نظر قانون اساسی می‌باشد.

پس از آن ۱۸ سال گذشت تا با اصلاح قانون اساسی (شانزدهمین اصلاحیه) در سال ۱۹۱۳ وضع مالیات بر درآمد مجاز گردید. قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۱۳ متضمن تعدادی اقلام قابل کسر و چند مورد معافیت بود.

جالب این که میزان معافیت‌ها به حدی بالا بود که فقط ۵ هزارم جمعیت مشمول مالیات می‌گردید. فرم مالیاتی مربوط (فرم شماره ۱۰۴۰) نیز تنها سه صفحه داشت که یک صفحه آن هم تماماً حاوی دستورات راجع به پر کردن فرم‌ها بود. ظرف چند دهه نخست پس از آن دادگاه‌های فدرال، کنگره و خزانه داری آمریکا تفسیرها و مقررات زیادی را در رابطه با قانون مصوب صادر کردند، به نحوی که حجم قانون اصلی افزایش قابل توجهی پیدا کرد. به عنوان نمونه دادگاه‌ها در تعریف «درآمد» مداخله و اظهار نظر نمودند. در این باب قانون مالیاتی به طور کلی مقرر داشته بود که «درآمد ناویژه به معنی هر نوع درآمدی است که از هر منبعی عاید شده باشد»، ولی دیوان عالی در سال ۱۹۲۰ رأی داد که «درآمد عبارت است از عواید حاصل از کار، سرمایه و یا ترکیبی از کار و سرمایه». مفهوم این تفسیر آن بود که عواید به دست آمده از منابع دیگر مشمول مالیات نخواهد بود و همین اظهار نظر گریزگاه وسیعی را جهت ترفندبازی به صورت سوق دادن درآمدها تحت عناوین دیگر و در نتیجه اجتناب از پرداخت مالیات پدید آورد.

اظهار نظرهای قضایی و مصوبات صادره در رابطه با قانون مذکور مآلاً در سال ۱۹۳۹ در قانون جدیدی به نام قانون درآمدهای داخلی منظور گردید. قبل از آن تاریخ برخی از کارشناسان مجرب و حرفه‌ای مقررات موجود مالیاتی را بسیار پیچیده و بغرنج توصیف کرده بودند، از جمله قاضی Learned Hand اعلام داشته بود:

«تا آنجا که به من مربوط می‌شود، واژه‌های قانون مالیات بر درآمد به نحوی معنایی برابر دیدگانم به رقص می‌پردازند. استثناء روی استثناء، از این شاخه به آن شاخه احاله کردن، آن هم در متن بی‌پایانی از عناوین مجرد و انتزاعی، در ذهن من این تصور را پدید می‌آورد که قطعاً پای مطلب مهم، اما مستتر و پوشیده‌ای در میان است و من باید دقت غیرعادی و بسیاری را صرف کنم تا بتوانم به آن پی ببرم»^(۱)

هنری سایمونز اظهار نظر ناامیدانه مشابهی را به عمل آورد:

«تامین سادگی در قانون گذاری نوین مالیاتی نوعی طراحی اصولی و ساختاری به شمار می‌آید. قانون کنونی به نحو غیر قابل تحمیلی پیچیده و تقریباً نامفهوم است و اگر در ساده سازی آن نکوشند نیمی از جمعیت کشور باید به وکیل

1. Pollack, Sheldon D., The Failure of U.S. Tax Policy (Pensylvania State Univ. Press, 1996).

در زمان جنگ جهانی دوم و سال‌های بلافاصله پس از آن دولت امریکا خود را نیازمند تحصیل درآمدهای بسیار بیشتری احساس نمود. کنگره برای رفع این نیاز معافیت‌های شخصی [مربوط به اوضاع و احوال شخصی مؤدیان] را شدیداً کاهش داد، پایه مالیاتی را بسیار گسترده ساخت و نرخ‌ها را بالا برد. کسر مالیات تکلیفی در منبع از درآمد حقوق و دستمزد در سال ۱۹۴۳ رایج شد تا وصول این گونه مالیات‌ها به نحو مطمئن تری میسر گردد.

در سال‌های دههٔ شصت پیچیدگی مقررات مالیاتی سرعت گرفت و آن به خاطر اعمال سیاست‌های اجتماعی با استفاده از مقررات مالیاتی بود. همچنین اعتبارات و امتیازهای مالیاتی به عنوان انگیزهٔ تحقیق و توسعه، ساختن خانه‌های ارزان قیمت و امور خیریه برقرار گردید. مقررات مالیاتی در مقام کشیدن خط فاصلی دقیق بین دو دسته از مؤدیان بود. نخست آن‌هایی که به درستی استحقاق برخورداری از امتیازات و انگیزه‌های مالیاتی را داشتند و دیگر آن‌هایی که چنین استحقاقی را نداشتند و به ناحق می‌کوشیدند از این انگیزه‌ها و امتیازات سوء استفاده کنند، و همین جریان بر پیچیدگی و بغرنجی مقررات می‌افزود.

در دههٔ ۸۰ نیز قانون مالیاتی حرکت به سوی پیچیدگی و دشواری را ادامه داد و آن به خاطر اقدام کنگره جهت تجدید نظر در پایه‌های مالیاتی و تعیین معیارهای سنجش درآمد بر پایه ملاحظات اقتصادی بود. یک نمونه از این نوع اقدام به تعیین درآمد بهره مربوط می‌شد. قبل از آن، منظور داشتن درآمد برای مؤدی از زمانی صورت می‌گرفت که بهرهٔ مربوط به حیطه وصول او درمی‌آمد، ولی اکنون تاریخ تعلق درآمد به مؤدی کافی برای احتساب درآمد از نظر مالیاتی به شمار می‌رفت. نمونهٔ دیگر، این که تا پیش از آن تاریخ بعضی از بهره‌های پرداختی از مالیات معاف بودند (مانند بهرهٔ وام جهت خرید اوراق قرضهٔ معاف از مالیات شهرداری‌ها) ولی اکنون با تحولات جدید، این گونه معافیت نیز حذف شد.

یک اقدام بسیار حائز اهمیت در این زمینه وضع «حداقل مالیات جایگزین» (اختصاراً AMT)^(۲) بود تا

1. Dilleard, Irving (ed.), The spirit of Liberty: Papers and addresses of Learned Hand (New York: Knopf, 1952), at 213.

۲. این نوع مالیات همان‌گونه که از نام آن بر می‌آید بخاطر آن وضع می‌شود که برخی از مؤدیان به هر حال حداقل مالیاتی را بپردازند. نحوهٔ عمل به این شکل است که انواع محاسبات در مورد مالیات مؤدی صورت می‌پذیرد و اگر نتیجه مالیاتی را ژاندر بر رقم ارائه شده از سوی وی نشان داد، آنگاه تفاوت قابل وصول خواهد بود. به عنوان مثال در مورد شرکت‌های اکتشاف و استخراج نفت برخی کسور ویژه مالیاتی (نظیر کسور مربوط به تهی شدن مخازن و

این که مؤدیان ثروتمند به رغم استفاده از راه های اجتناب از پرداخت مالیات، ناگزیر شوند مالیات حداقلی را بپردازند. در اکثر این موارد کنگره به جای آن که مقررات برقرار کننده امتیازات و انگیزه های مالیاتی را حذف کند، آنها را به حال خود باقی نهاد و در عوض سعی در بستن راه گریزها نمود. برقراری AMT سبب شد که در کنار نظام مالیات بر درآمد معمولی، یک نظام هم عرض با خصوصیات و قواعد ویژه خود پدید آید.

از سال ۱۹۸۰ به بعد سه مورد قانونگذاری به عمل آمد که در آنها هدف ساده سازی دنبال می شد. یکی «قانون کاهش کارهای تحریری» سال ۱۹۸۰ که در سال ۱۹۹۵ اصلاحاتی در آن صورت گرفت. دوم «قانون بررسی نتایج اقدامات دولت» مصوب ۱۹۹۳ و بالاخره «قانون تجدید ساختار و اصلاح اداره درآمد های داخلی» (سازمان مالیاتی آمریکا) که در سال ۱۹۹۸ به تصویب رسید.

هدف قانون موسوم به کاهش کارهای تحریری آن بود که تکالیف مردم در ارتباط با اقدامات مراجع دولتی جهت کسب اطلاعات از اشخاص سبک تر شود. برای اندازه گیری این بار تکلیفی، به تعداد ساعاتی توجه می شود که اشخاص برای تهیه اطلاعات، نگهداری سوابق آن و ارائه به مراجع دولتی صرف می کنند. برای پیگیری اجرای قانون مذکور سازمانی به نام اداره امور اطلاعاتی و تنظیمی در بطن اداره مدیریت و بودجه پدید آمد. به موجب این قانون هر یک از سازمان های فدرال آمریکا که خواستار کسب اطلاعات از اشخاص باشند، باید نیاز خود به اطلاعات مورد نظر را توجیه کنند، بار اضافی را که این کار بر دوش پاسخ دهندگان خواهد نهاد، بر آورد نمایند و ثابت کنند که راه ارائه شده از سوی آنها کمترین بار و دشواری ممکن را جهت گردآوری اطلاعات در بر خواهد داشت. به موجب اصلاحیه سال ۱۹۹۵ قانون مقرر گردید که همه ساله اهداف کمی جهت کاهش کارهای تحریری و کاغذی چه در سطح کلی دولت و چه نسبت به هر یک از ارگان ها تعیین شود. این اهداف ضمن بودجه های خاص تهیه اطلاعات (اختصاراً ICB) گنجانیده می شود و پیشرفت های حاصل در این زمینه به کنگره گزارش می گردد.

بین سال های ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۸ سهم اداره درآمد های داخلی (سازمان مالیاتی آمریکا) از مجموع بار تکالیف مربوط به تهیه و ارائه اطلاعات به سازمان های دولتی، به ۸۰ درصد بالغ می گردید. ضمن بودجه های ICB که فوقاً اشاره شد، مقرر گردیده بود که میزان این کارها در فاصله بین سال های ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۸ به میزان ۲۵ درصد کاهش یابد. سایر ارگان ها به استثنای سازمان مالیاتی توانستند

هزینه های غیر مشهود حقاری) مجدداً به درآمد مشمول مالیات مؤدی افزوده می شود و یا این که در مورد برخی از اقلام که برای محاسبه معمولی مالیات قابل کسر یا تعویق بوده اند، تعدیلاتی صورت می پذیرد و از این طریق درآمد مشمول مالیات مؤدی افزایش می یابد و روی آن مالیات محاسبه می شود. اما اگر از این تمهیدات نتیجه ای زائد بر مالیات قابل وصول بر اثر محاسبات معمولی به دست نیاید، وصول AMT منتفی خواهد شد.

این وظیفه را تا حد ۲۱ درصد انجام دهند، اما سازمان مالیاتی (IRS) نه تنها موفق نشد در مورد خود به کاهشی ناایل آید، بلکه بعکس میزان آن را تا ۵/۷ درصد افزایش داد که به معنی ۴۰۰ میلیون ساعت کار بود. نتیجه این که کلّ مساعی سازمان های دیگر در این زمینه خنثی شد و در مجموع بار این گونه تکالیف در سطح دولت یک درصد افزایش یافت. مقامات سازمان مالیاتی در توجیه این وضع به افزایش چشمگیر فعالیت های اقتصادی کشور و همچنین قانون جدیدی استناد کردند که مستلزم گردآوری اطلاعات تازه ای بود.

قانون دوم یعنی «قانون بررسی نتایج اقدامات دولت» کلیه سازمان های فدرال را موظف می ساخت که نتایج اجرای برنامه های خود را بررسی و اندازه گیری نمایند. در حدی که به IRS (سازمان مالیاتی آمریکا) مربوط می شود، وظیفه کلی این سازمان وصول مبالغ صحیح مالیات با حدّ اقل هزینه و بار تکالیف برای دولت و مؤدیان می باشد. از جمله اقداماتی که IRS در زمینه کاستن از بار مؤدیان، مدعی انجام آن است، بهبود ارائه خدمات به مؤدیان و مراجعین بوده است. برای سنجش اثرات این برنامه، IRS باید نشان دهد که در ازای هر ۱۰۰ دلار هزینه برای چنین برنامه ای، سنگینی بار مؤدیان به چه میزان کاهش یافته است. اگر این میزان به ۷ نشان داده شود، مسأله به همین ۷ یعنی چگونگی اندازه گیری بار مؤدیان باز می گردد.

روش اندازه گیری کنونی IRS در سال های هشتاد و بر مبنای قرارداد این سازمان با مؤسسه Arthur D. Little پایه ریزی شد. IRS و مؤسسه مذکور چندین تحقیق روی مؤدیان انجام دادند و یک رشته سئوالات درخصوص سنگینی بار تکالیف مالیاتی از آنان مستقیماً به عمل آوردند.

تعریفی که از بار یا سنگینی تکالیف به عمل آمد، عبارت بود از مدت زمانی که برای تهیه و تسلیم اظهارنامه سال جاری ضرورت دارد. در این تعریف زمان و کوششی که مؤدی پس از ثبت اظهارنامه باید صرف کند، نادیده گرفته شده بود. ضمناً بجای این که کار تحقیق و بررسی به طور پیگیر ادامه یابد، یک رشته معادلات ساده از سوی آرتور دی لیتل برای اندازه گیری بار مربوط به سنوات بعد پیشنهاد شد که بر اساس آن بار مذکور به عنوان تابعی از مطالب فرم های مالیاتی سال های مربوط تلقی می شد (مانند تعداد صفحات، تعداد سطرها و حروف دستورالعمل ها). هنوز هم استفاده از این معادلات ادامه دارد. برآوردی که به این ترتیب انجام می پذیرد در جزوهای که حاوی دستورات مربوط به هر سال است گنجانیده می شود. در سال ۱۹۹۵ در مورد اشخاص حقیقی تابع کسور قلم به قلم^(۱) که در آمد آنها شامل حقوق و دستمزد، سود سهام و منافع سرمایه ای^(۲) بود، برآورد شد که این

۱. Itemized deductions - منظور اقلام قابل کسر مذکور در قانون درآمدهای داخلی امریکا است. از آنجا که این کسور قلم به قلم فهرست شده اند، اصطلاح کسور فهرست شده یا قلم به قلم در مورد آنها رایج گردیده است.
۲. اصطلاح منافع سرمایه ای (capital gains) در مورد سود حاصل از فروش و واگذاری دارایی های سرمایه ای

مؤدیان باید مدت ۱۹/۹۲ ساعت برای یادگیری تکلیف قانونی خود، نگاهداری سوابق لازم و تنظیم اظهارنامه و تسلیم آن به IRS وقت صرف کنند.

سومین قانون یعنی قانون تجدید ساختار و اصلاح سازمان مالیاتی مصوب سال ۱۹۹۸ (که اختصاراً RRA نامیده می‌شود) طرق و شیوه‌های رفتار متقابل IRS و مؤدیان را به طور کامل مورد توجه قرار داده و مقرر داشته است که میزان پیچیدگی و بغرنجی قانون فعلی و قوانین بعدی بررسی و معین گردد. در زمان رسیدگی و تصویب قانون اظهارات شماری از مؤدیان ناراضی در مجلس استماع گردید و آنان اعلام داشتند که چه مسائلی در ارتباط با IRS بر ایشان گذشته است. به موجب قانون مذکور یک هیات نظارت در وزارت خزانه‌داری آمریکا مستقر شد که بخش خصوصی در آن اکثریت دارد. همچنین یک سلسله حقوق معین برای مؤدیان معین شد و مقرر گردید که درباره مشکلات و پیچیدگی‌های مقررات، بررسی مشترکی از سوی IRS و کمیته مشترک مالیاتی کنگره (اختصاراً JCT) با همکاری وزارت خزانه داری صورت پذیرد. در این بررسی برای دو ارگان نخست وظایف مختلفی تعیین شده است. JCT موظف به بررسی اثرات پیچیدگی لوایح قانونی است که تاثیر آنها بیشتر متوجه افراد (اشخاص حقیقی) یا صاحبان کار و کسب کوچک می‌باشد. در این بررسی شمار مؤدیانی که از قانون جدید متاثر خواهند گردید، سطح درآمد آنان، تاثیر قانون از جهت تعداد فرم‌ها و دستورالعمل‌های جدید مالیاتی و الزام به نگاهداری سوابق و حساب‌های بیشتر و همچنین برآورد هزینه‌های اضافی برای مؤدیان، باید مورد توجه و تحقیق قرار گیرد.

وظیفه تعیین شده به موجب قانون مذکور برای IRS این است که همه ساله عوامل و موجبات بروز پیچیدگی‌های بی جهت در مقررات کنونی را مورد بررسی قرار دهد. در این بررسی بویژه باید به نکات زیر توجه شود: سئوالاتی که کارا از سوی مؤدیان مطرح می‌شود، اشتباهات و خطاهای تکراری اظهارنامه‌ها، نکات و مواردی از قانون که غالباً سبب بروز اختلاف بین مؤدیان و مراجع مالیاتی می‌شود، و همچنین زمینه‌هایی از قانون که فاقد دستورالعمل می‌باشد. (بخش سوم این مقاله که راجع به اقدامات کنونی آمریکا در زمینه ساده سازی مقررات مالیاتی و دست اندرکاران این قضیه و پیشنهادهای ارائه شده در این مورد می‌باشد، در شماره بعدی مجله ارائه خواهد گردید)



به کار می‌رود که عبارت است از تفاوت بین قیمت خرید و فروش دارایی. بسیاری از کشورها در مورد این گونه سود، نظام مالیاتی جدا از مالیات بر درآمد وضع نموده‌اند، ولی برخی دیگر نسبت به آن مالیات بر درآمد اعمال می‌نمایند.

بحثی در زمینه حقوق بین الملل مالیاتی ایران یا شرحی بر رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

م. سنگشیری

بانک‌های خارجی (شخص حقوقی) می‌شوند و به همین لحاظ مشمول مالیات هستند».

رأی هیأت

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی تعلق مالیات را متوجه بانک خارجی (و نه دفتر نمایندگی آن) نموده و چنین رأی داده است:

«بانک‌های خارجی که از مصادیق بارز اشخاص حقوقی خارجی هستند، چنانچه به موجب اسناد و مدارک و دلایل متقن محرز شود از طریق ایجاد دفاتر نمایندگی مبادرت به تحصیل درآمد در ایران نموده‌اند، نسبت به درآمد مذکور به طور مسلم مشمول مالیات خواهند بود».

استدلال هیأت

هیأت عمومی در صدور رأی بالا استدلالی را به شرح زیر ارائه داده است:

۱. به موجب بند ۵ ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم «هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا

در شماره گذشته مجله مالیات بحثی را پیرامون حقوق بین الملل مالیاتی ایران آغاز کردیم و طی آن یک بخشنامه سازمان مالیاتی کشور را مورد بررسی قرار دادیم. در شماره حاضر نیز یکی از آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (به شماره ۱۱۷۷۸ مورخ ۷۸/۱۰/۱۹) را مطالعه می‌کنیم که متن آن در شماره قبلی مجله (قسمت مقررات و بخشنامه‌ها) به چاپ رسیده بود. این رأی که به مسائل مربوط به حقوق بین الملل مالیاتی مربوط است، چنان که در رأی مذکور آمده است، موضوعاً راجع است به:

«دفاتر نمایندگی بانک‌های خارجی در ایران که با مجوز صادره از بانک مرکزی تأسیس می‌شوند و به موجب مقررات حق فعالیت بانکی در ایران (از قبیل دریافت سپرده، گشایش حساب و غیره) را ندارند».

در مقدمه رأی گفته می‌شود که در باب جنبه‌های مالیاتی دفاتر مورد بحث دو نظر موجود است. نخست این که دفاتر مذکور به دلیل نداشتن حق فعالیت بانکی مشمول مالیات بر درآمد نمی‌باشند، و نظر دوم از این قرار است که «این دفاتر با فعالیت خود در ایران موجب تحصیل درآمد برای

دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی... از ایران تحصیل می‌کند» مشمول پرداخت مالیات می‌باشد. به نظر هیأت عمومی شورای این حکم «در مورد تعلق مالیات به درآمدی که اشخاص غیرایرانی (اعم از حقیقی و حقوقی) در ایران تحصیل می‌کنند و همچنین برخی درآمدهایی که از ایران کسب می‌نمایند» عمومیت دارد.

۲. «به موجب بند ۱۰۵ قانون موصوف «اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران... از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند و یا از واگذاری... [امتیازات و سایر حقوق خود یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی] از ایران تحصیل می‌کنند... مشمول مالیات شناخته شده‌اند».

۳. «بندهای الف و ب ماده ۱۰۷ همان قانون نیز نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع بند ۱۰۵ را به ترتیب نسبت به درآمدهای تحصیل شده از ایران و درآمدهای مکسبه در ایران مقرر نموده است».

«در» ایران - «از» ایران

در این خصوص چند نکته قابل ذکر است:

الف. این که درآمد مؤسسه مقیم یک کشور «از» کشور دیگر مشمول مالیات کشور دوم باشد، خلاف اصل است. اصل بر این است که تجارت و معامله «با» یک کشور مشمول مالیات آن کشور نباشد، زیرا در غیر این صورت مجموع دادوستد بازرگانی کشورها مشمول مالیات قرار می‌گرفت.

با توجه به همین ضابطه است که قانون مالیاتی ایران نیز نسبت به درآمد حاصل «از» ایران به دیده یک استثناء نگریسته و از این رو موارد آن را به ریز از این قرار ذکر کرده است: واگذاری امتیازات و سایر حقوق، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و واگذاری فیلم‌های سینمایی. این شمارش به ریز حتی در متن بند ۵ ماده ۱ قانون نیز که در مقام بیان کلی‌ترین احکام مالیاتی است به چشم می‌خورد.

ب. موارد شمارش شده و استثنائی فوق بسیار بعید است به بحث ما یعنی فعالیت‌های دفاتر نمایندگی بانک‌ها ارتباطی پیدا کند و از همین جهت باید به دنبال موارد مربوط به درآمد حاصل «در» ایران بود که ضمن بند ۱۰۵ و بند ب ماده ۱۰۷ اشاره شده و در آنجا از «نماینده» نیز سخن به میان آمده است. این دو بند از دو نوع درآمد صحبت می‌کنند، نخست درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و دیگری درآمد به دست آمده از سایر فعالیت‌ها. از این دو نوع دومین آنها به بحث ما بیشتر ارتباط پیدا می‌کند و با کار یک دفتر نمایندگی بانک تناسب زیادتری دارد.

دفتر نمایندگی بانک‌های خارجی

پس از یافتن آن بخش از مقررات قانون که با فعالیت دفتر نمایندگی بانک‌های خارجی ارتباط بیشتری دارد، اکنون ببینیم دفتر نمایندگی بانک خارجی چه مفهومی دارد و فرض درآمد حاصل از فعالیت‌های چنین دفاتری به چه اندازه دقیق است و این گونه درآمد تا چه حد قابل اندازه‌گیری است.

عنوان دفتر نمایندگی بانک خارجی با توجه به محدودیتی که برای فعالیت‌های آن منظور شده

است، ظاهراً ترجمه representative office می‌باشد که در مباحث مربوط به بانکداری و فعالیت‌های بانکی به کار می‌رود. یکی از نویسندگان^(۱) تعریف زیر را در این باب ارائه داده است:

«دفتر خارجی بانک را گویند که یک یا چند نفر را در خدمت خود دارد. دفتر نمایندگی به استقرار یا دادن وام به حساب خود اقدام نمی‌کند. این دفتر به عنوان رابط و نقطه تماس با بانک غیرمقامی که نمایندگی آن را دارد عمل می‌کند، اطلاعات برای اداره مرکزی و سایر ادارات مربوط فراهم می‌آورد و گاهی مشتریان تازه‌ای را پیدا می‌کند. دفتر نمایندگی علاوه بر این ممکن است با بانک‌های رابط در کشور میزبان یا کشورهای همجوار آن در تماس باشد.

نظر به این واقعیت که دفتر نمایندگی به فعالیت‌های خاص مؤسسات اعتباری عمل نمی‌نماید، وجود آن در مناسبات با بانک‌های محلی به هیچ وجه مؤثر نمی‌باشد. دفتر نمایندگی همچنین ممکن است در مورد امکانات بازار کشور میزبان بررسی نماید. جهت منفي کار دفتر نمایندگی آن است که از مبادرت به فعالیت‌های بانکی در کشور میزبان محروم است. تحقیق و بازاریابی که این دفتر انجام می‌دهد نمی‌تواند از دامنه و عمق بررسی‌های شعب بزرگ‌تر برخوردار شود، زیرا شعب بانک‌ها کارکنان بیشتری در اختیار دارند و به سبب مشارکت مؤثر در بازار داخلی، از ارتباط و نزدیکی عمیق‌تری با آن برخوردارند.

با توجه به مطالب فوق تشخیص درآمد مشمول مالیات روشنی که به دقت قابل استناد به فعالیت‌های دفتری با این اوصاف باشد، خالی از

اشکال نخواهد بود، مگر این که دفتر نمایندگی را از محدوده خود فراتر نهاده و دست به فعالیت‌هایی بزند که تعیین ارتباط آن با درآمدهای مشخصی ممکن باشد. شاید به همین سبب بوده است که هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رأی خود را به طور مشروط صادر نموده و گفته است: «لذا بانک‌های خارجی... چنانچه به موجب اسناد و مدارک و دلایل متقن محرز شود از طریق ایجاد دفاتر نمایندگی مبادرت به تحصیل درآمد در ایران نموده‌اند، نسبت به درآمد مذکور به طور مسلم مشمول مالیات خواهند بود».

قراردادهای مالیاتی

نکته‌ای که در مجموع این پرسش و پاسخ مسکوت مانده است حکم قضیه مورد سؤال در رابطه با قراردادهای مالیات مضاعف ایران با سایر کشورها بوده است. اکنون قراردادهای مالیاتی بسیاری با کشورهای مختلف بسته شده است و به همین سبب در درجه اول مفاد این قراردادها بر روابط بین‌المللی ایران با کشورهای ذیربط حاکم است. به عبارت دیگر اگر بین مندرجات قانون با قراردادهای مالیات مضاعف در موردی تناقضی موجود باشد، حکم قرارداد (که خود نیز با تصویب مجلس بدل به قانون شده است) مقدم خواهد بود. بحث ما نیز بدون پرداختن به این

1. I. J. J. Burgers, Taxation and Supervision of Branches of International Banks, IBFD Publications, 1991, Amsterdam, p.36.

مطلب ناقص خواهد ماند.

قراردادهای مالیاتی ایران مانند بسیاری از کشورها عموماً با اقتباس از الگوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) تنظیم شده‌اند. در این قراردادها همانند کنوانسیون مدل OECD مسأله از طریق توسل به مفهوم Permanent establishment حل شده است. این اصطلاح در قراردادهای مالیات مضاعف ایران به «مقر دائم» ترجمه شده است، لکن نگارنده این سطور بنا به دلایلی که بارها در این نشریه ذکر شده است عنوان «مؤسسه ثابت» را در این مورد ترجیح می‌دهد. مؤسسه ثابت هرگونه مغازه، شعبه، نمایندگی، دفتر، سایت ساختمانی و نظایر آنها را گویند که مؤسسه مقیم یک کشور در قلمرو کشور دیگر مستقر ساخته و عملیات و معاملات خود در کشور میزبان را از طریق آن انجام می‌دهد.

ماده ۷ کنوانسیون OECD، و همچنین قراردادهای مالیاتی ایران، اصل مهمی را در این رابطه بیان داشته‌اند. به عنوان نمونه این اصل را از ماده مربوطه قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه نقل می‌کنیم:

«سود مؤسسه یک کشور متعاهد فقط در همان کشور مشمول مالیات خواهد بود، مگر این که مؤسسه مذکور در کشور متعاهد دیگر از طریق مؤسسه ثابت مستقر در آن کشور به کسب و کار بپردازد. اگر کشوری به نحو فوق عمل کند، سود آن در کشور مقابل مشمول مالیات خواهد بود، اما فقط بخشی از آن که قابل انتساب به مؤسسه ثابت باشد.»

سوالی که بلافاصله مطرح می‌شود این است که آیا دفتر نمایندگی بانک خارجی یک مؤسسه ثابت به

شمار می‌آید یا نه. به نظر می‌رسد پاسخ اولیه این پرسش مثبت باشد، زیرا علاوه بر این که ماده ۷ قرارداد به شرح فوق بر این امر دلالت دارد، بند ۲ ماده ۵ برخی نمونه‌های مشخص مؤسسه ثابت را ذکر کرده است که یکی از آنها دقیقاً یک دفتر یا اداره (office) می‌باشد. ضمناً لااقل دو شرط از سه شرط اصلی مؤسسه ثابت که ضمن بند ۱ ماده ۵ ذکر شده است در مورد دفتر نمایندگی می‌تواند صادق باشد. یکی از این دو شرط وجود محل کار و دیگری استقرار و ثبات آن است. نیازی نیست که موارد نامشخص و مبهم را مورد بحث قرار دهیم که از لحاظ انطباق این دو شرط مستلزم بحث کثرداری هستند (مانند فرضاً وجود یک سکوی حفاری در دریا یا ماشین آلات متحرک و غیره) زیرا دفتر نمایندگی قطعاً در محل خاصی مستقر است و در حال تحرک و عدم ثابت نمی‌باشد.

با وجود این نتیجه‌گیری اولیه توجه به بند ۳ همان ماده نیز ضرورت دارد. در این بند چند مورد خاص ذکر شده است که بنا به طبیعت خود از شمول عنوان مؤسسه ثابت خارج شده‌اند، هر چند که ممکن است شرایط اصلی و اولیه مؤسسه ثابت در مورد آنها صادق باشد. یکی از این مستثنیات موردی است که محل ثابت صرفاً برای تهیه اطلاعات جهت مؤسسه اصلی نگاهداری شود. فرضاً دفتر نمایندگی خبرگزاری‌ها و مطبوعات خارجی می‌تواند مصداق این حال باشد. لااقل بخش قابل توجهی از فعالیت دفتر نمایندگی بانک‌های خارجی نیز جنبه تحصیل اطلاعات برای مؤسسه اصلی یعنی بانک مقیم خارج را دارد. استثنای دیگر حالتی است که مؤسسه ایجاد شده در کشور دیگر فعالیت‌ها و اقداماتی را انجام دهد که از نظر مؤسسه اصلی جنبه اقدامات کمکی و

فرعی و آماده‌سازی (auxiliary) و preparatory) را داشته باشد. با توجه به تعریفی که از فعالیت‌های دفتر نمایندگی بانک‌های خارجی به دست داده شد، به نظر می‌رسد اغلب این اقدامات نوعی آماده‌سازی و تهیه مقدمات و اطلاعات برای آن باشد که مؤسسه اصلی یعنی بانک مستقر در خارج بتواند کسب و کار خود را انجام دهد. اگر این استنباط صحیح باشد، آنگاه ممکن است بتوان نتیجه گرفت که چنین دفاتری را نمی‌توان مؤسسه ثابت (یا به اصطلاح قراردادهای ایران مقر دائم) به شمار آورد و به این اعتبار از نظر قراردادهای مالیات مضاعف، بر فعالیت‌های آنان مالیاتی تعلق نخواهد گرفت. البته مجدداً یادآور می‌گردد که قوت این استنتاج مشروط به رفتار دفتر نمایندگی در حد وظایف و محدودیت‌های این شغل است و در صورت تجاوز از چنین حدود و ثغوری دیگر صادق نخواهد بود.

رویه

در اینجا به یکی از آراء دیوان کشور سویس در این رابطه اشاره می‌کنیم.^(۱) یک بانک اسپانیایی در ژنو دفتر نمایندگی ایجاد کرده بود. این دفتر درباره خدمات بانکی مؤسسات اعتباری و بانکی اسپانیا اطلاعات لازم را در اختیار بانک‌ها و بخش خصوصی سویس قرار می‌داد و در مقابل اطلاعات اقتصادی درباره سویس گردآوری کرده و برای بانک متبوع خود در اسپانیا می‌فرستاد. ضمناً دفتر مذکور نسبت به عقد قراردادهای اقتصادی و غیره اقدام نمی‌کرد. مسأله این بود که آیا چنین دفتری یک مؤسسه ثابت به شمار می‌رود، و در نتیجه مالیاتی به آن تعلق می‌گیرد، یا خیر؟ دیوان کشور

سویس نظر داد که صرفاً داشتن یک دفتر در سویس برای اثبات وجود مؤسسه ثابت کافی نیست. دیوان کشور همچنین با تجزیه و تحلیل فعالیت‌های دفتر نمایندگی نتیجه گرفت که بانک اسپانیایی کار و کسب خود را به وسیله این دفتر انجام نمی‌دهد و فعالیت‌های دفتر چنان است که آن‌ها را می‌توان دارای جنبه کمکی و آماده‌سازی برای فعالیت‌های اصلی بانک مقیم اسپانیا دانست که ضمن بند ۳ ماده ۵ قرارداد مالیات مضاعف سویس و اسپانیا پیش‌بینی شده است و بنابراین دفتر مورد بحث یک مؤسسه ثابت به شمار نمی‌رود.

نتیجه

بر اساس قراردادهای مالیات مضاعف اگر فعالیت دفتر نمایندگی بانک‌های خارجی در حدی باشد که مورد بحث قرار گرفت، عنوان مؤسسه ثابت بر آنها صادق نبوده و در نتیجه شمول مالیات بر آنها موردی نخواهد داشت. در مواد ۱۰۵ و ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز مغایرتی در این رابطه ملاحظه نمی‌شود. بنابراین نکته مهم توجه به این مطلب است که در عمل چه واقع شده است، زیرا

۱. بر اساس مطالب مندرج در کتاب Switzerland in International Tax Law تألیف Xavier Oberson و Howard R. Hull از انتشارات مؤسسه IBFD، آمستردام سال ۱۹۹۶، صفحه ۸۳ اصل رأی در مجموعه رسمی آراء دیوان کشور سویس به چاپ رسیده است. تاریخ صدور رأی ۱۷ سپتامبر ۱۹۷۶.

متضمن شرطی است که احتمالاً در همین رابطه گنجانیده شده است. ضمناً توجه به مفاد قراردادهای مالیات مضاعف در رابطه با مسائلی از این قبیل منطقی به نظر می‌رسد.

اگر دفتر نمایندگی عملاً از چنان حدی تجاوز کرده باشد وضع کاملاً متفاوتی جاری خواهد بود، ضمن این که مسأله تخلف دفتر نمایندگی از قرار و مدار فیما بین نیز مطرح خواهد شد. همان گونه که گفتیم رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز

قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض

م. گنجنامه

(بخش هفتم)

در شماره‌های گذشته مقررات ماهوی کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) راجع به مالیات بر ارث و هدایا را مورد بحث قرار داده و به پایان رسانیدیم، و اکنون به مقررات شکلی و آیینی این کنوانسیون می‌پردازیم. همان گونه که چند بار اشاره کردیم کنوانسیون مذکور مدل قراردادهای مالیات مضاعف ارث و نقل انتقالات بلاعوض به شمار می‌رود و اگر ایران نیز در آینده تصمیم به عقد چنین قراردادهایی بگیرد، طبقاً همین کنوانسیون را الگوی خود قرار خواهد داد.

شرط عدم تبعیض * ماده ۱۰

منظور، الزام کشورهای طرف قرارداد به خودداری از اعمال تبعیض مالیاتی نسبت به مؤدیان با توجه به ملیت و تابعیت آنهاست. ماده ۱۰ کنوانسیون که این الزام ضمن آن مقرر گردیده است می‌گوید:

«۱. اتباع یک کشور متعاهد صرف نظر از محل اقامت ایشان در کشور متعاهد دیگر، مشمول هیچ گونه مالیات یا الزامات مرتبط با آن نخواهند شد که با مالیات‌ها و الزامات مالیاتی که در شرایط مساوی بر

عهدۀ آن کشور دیگر مقرر است یا ممکن است مقرر گردد، متفاوت بوده یا از آن سنگین‌تر باشد.

۲. اصطلاح «اتباع» مشتمل است بر:

الف: کلیه افرادی که دارای تابعیت یک کشور متعاهد می‌باشند

ب: کلیه اشخاص حقوقی، شرکت‌ها و انجمن‌ها که به موجب قوانین جاریه یک دولت متعاهد تحت این عناوین شناخته شده‌اند.

۳. اشخاص بی تابعیتی که در یک کشور متعاهد اقامت دارند، در کشور متعاهد دیگر مشمول هیچ‌گونه مالیات یا الزامات مرتبط با آن نخواهند شد که با مالیات‌ها و الزامات مالیاتی که در شرایط مساوی بر عهدۀ اتباع آن کشور دیگر مقرر است یا ممکن است مقرر گردد، متفاوت بوده یا از آن سنگین‌تر باشد.

مقررات این ماده، بدون توجه به مفاد ماده ۲، شامل هر گونه مالیات به هر کیفیتی خواهد بود.

قبل از این که به شرح بندهای ماده ۱۰ بپردازیم، یادآور می‌گردیم که شرط عدم تبعیض در ماده ۲۴ کنوانسیون مدل مالیات مضاعف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در رابطه با مالیات بر درآمد و منافع سرمایه‌ای نیز وجود دارد. خوانندگان مجله مالیات با این کنوانسیون که قراردادهای مالیات مضاعف ایران عموماً بر پایه آن تنظیم شده است، آشنایی دارند. ممکن است پرسیده شود که با وجود ماده ۲۴ مذکور در کنوانسیون مالیات بر درآمد و منافع سرمایه‌ای، گنجاندن مجدد موضوع در کنوانسیون مالیات بر ارث و هدایا چه محملی دارد؟ این ایراد بویژه از آنجا قابل طرح است که در هر دو کنوانسیون شرط عدم تبعیض بسیار عام است و منحصر به مالیات موضوع این کنوانسیون‌ها نمی‌باشد. به عبارت دیگر شرط عدم تبعیض به موجب هر دو کنوانسیون در مورد کلیه انواع مالیات‌ها باید رعایت شود.

در جواب ایراد فوق می‌توان گفت که اولاً کنوانسیون‌های مورد بحث هر یک به طور مستقل تنظیم شده و ارجاعی در متن آنها به کنوانسیون دیگر صورت نپذیرفته است. ثانیاً فرض حالتی که بین دو کشور منحصراً قرارداد مربوط به مالیات بر ارث و هدایا منعقد شده باشد، بی آن که دارای قرارداد مالیات مضاعف مربوط به مالیات بر درآمد و منافع سرمایه‌ای باشند، و یا این که قرارداد مالیات بر درآمد دو کشور در زمان عقد قرارداد مالیات بر ارث به علتی متقاضی یا فسخ شده باشد، نیز فرض محالی نیست. اینک به شرح احکام مندرج در مقررات ماده ۱۰ می‌پردازیم:

بند یک ماده ۱۰ گویای این اصل است که در مسائل مالیاتی نباید بر اساس تابعیت اشخاص قائل به تبعیض گردید و با بیگانگان طرف قرارداد رفتاری نامساعدتر از شهروندان یک کشور میزبان داشت. در خصوص این بند نکات زیر قابل ذکر است:

الف. برای آن که بتوان رفتار مالیاتی انجام شده در حق اتباع کشور طرف قرارداد را تبعیض آمیز دانست، باید دو طرف مقایسه یعنی شهروندان و بیگانگان در شرایط مساوی قرار داشته باشند. مقصود این است که از نظر قوانین مالیاتی هر دوی آنها چه از نظر انطباق با مقررات مربوط و چه از لحاظ فکت‌ها و قضایای مالیاتی به طور عمده وضع مشابه و یکسانی داشته باشند.

به عنوان مثال جمله آخر ماده ۲۰ قانون مالیات‌های مستقیم ایران مقرر می‌دارد که «از سهم الارث هر یک از ورث طبقه اول مبلغ دو میلیون ریال به عنوان معافیت کسر و مازاد مشمول مالیات خواهد بود». این حکم قانون هم منطبق با ورثاتی است که تابعیت ایران را دارند و هم آنهایی که تبعه سایر کشورها می‌باشند. بنا بر این از لحاظ انطباق با قانون، تساوی شرایط محرز است. از لحاظ فکت‌ها و حقایق قضیه کافی است که رابطه قرابت سببی یا نسبی بین شهروند کشور مقابل با متوفی ثابت شود و مثلاً محرز گردد که وی هسر متوفی بوده است. پس از احراز این مقدمات، رفتار مالیاتی در حق وارث بیگانه و وارث ایرانی باید یکسان و خالی از تبعیض باشد.

ب. رفتار خالی از تبعیض مالیاتی مفهوم فراگیری دارد، یعنی نحوه تعیین و ارزیابی حق الارث، نرخ‌های مالیاتی، محاسبه و تشخیص مالیات و غیره عموماً باید یکسان و همانند باشد، مگر در رابطه با آن بخش از مقررات قرارداد مالیات مضاعف که احکامی از نوع دیگر را قابل اجراء دانسته باشد.

ج. اما دو مورد خاص نیاز به توضیح دارند، نخست معافیت‌ها و تخفیف‌ها و سایر ارفاق‌های مالیاتی که مقررات یک کشور نسبت به مؤسسات و خدمات بخش عمومی قائل می‌گردد. یک نمونه آن برخی موارد مذکور در ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. فرضاً جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران و سازمان تامین اجتماعی به طور کلی از پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون مصون شناخته شده‌اند. این گونه ارفاق‌ها و امتیازات، قابل گسترش به مؤسسات و نهادهای کشور طرف قرارداد نمی‌باشند، مگر این که در متن قانون خلاف آن تصریح شده باشد. فرضاً اگر یک شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران وجه یا دارائی معینی را به چنین مؤسساتی در کشور دیگر هدیه کند، مورد مشمول مالیات متعلق خواهد بود، هرچند بین ایران و آن کشور خارجی قرارداد مالیات مضاعف وجود داشته باشد. ولی اگر معافیت مالیاتی برای مؤسسات خارجی به موجب قانون یا قرارداد خاصی پیش بینی شده باشد، ناظر بر مورد همان قانون یا قرارداد خواهد بود، و نه قرارداد مالیات مضاعفی که موضوع بحث ما است.

نکته فوق در مورد مؤسسات غیر انتفاعی خصوصی که جنبه عام‌المنفعه دارند و نتیجه فعالیت آنها متوجه عامه مردم می‌گردد، نیز صادق است، یعنی ارفاق‌ها و امتیازات مالیاتی مربوط به چنین مؤسساتی قابل تعمیم به مؤسسات مشابه کشور طرف قرار داد مالیاتی نخواهد بود، بی آن که چنین ترتیبی به معنی رفتار تبعیض آمیز تلقی گردد.

در مورد حالت نخست، یعنی ارفاق‌ها و امتیازات مالیاتی مؤسسات و خدمات بخش عمومی، باید گفت که این مؤسسات جزء لاینفک دولت دارای حق حاکمیت (سلطه اعلی یا سوورتنه) به شمار می‌روند و شرایط آنها قابل تعمیم به مؤسسات مشابه خارجی نمی‌باشد. در حالت دوم نیز دولت ارفاق‌ها و امتیازات مورد بحث را صرفاً با توجه به هدف فعالیت‌ها و خدمات مؤسسات مربوط اعطاء می‌نماید، زیرا حاصل این فعالیت‌ها مستقیماً عاید جامعه و دولت می‌گردد و در این شرایط قضیه همان حکمی را پیدا می‌کند که در مورد مؤسسات بخش عمومی ذکر گردید.

البته آنچه راجع به دو مورد فوق گفته شد، باتوجه به متن کنونی کنوانسیون است و گرنه دولت‌ها می‌توانند خلاف آن را در قرارداد شرط کنند و این در صورتی است که مصلحت خاصی مبادرت به چنین کاری را ایجاب نماید.

د. چنان که دیدیم متن بند یک ماده ۱۰ به‌طور منفی تنظیم شده است و دول طرف قرارداد منع شده‌اند از این که رفتاری نامساعدتر از شهروندان خود نسبت به اتباع طرف مقابل معمول دارند. به این ترتیب رفتاری در جهت عکس بلامانع است، یعنی دست دولت‌ها باز است که اگر بنا به مصلحتی بخواهند، امتیازات مالیاتی بیش از حد مقرر برای اتباع خود جهت اشخاص حقیقی یا حقوقی تابع دولت طرف قرارداد منظور بدارند و چنین عملی منافاتی با قرارداد نخواهد داشت.

هـ. منظور از «الزامات مرتبط با مالیات» که در ماده ۱۰ ذکر شده است، تکالیف متعددی است که در رابطه با مالیات برعهده مؤدی قرارداد، از قبیل تنظیم اظهارنامه، رعایت مهلت‌های قانونی، وظیفه تسلیم اطلاعات و نظایر آنها. از این جهات نیز نباید تبعیضی نسبت به اتباع خارجی روا گردد و وظایفی سنگین‌تر از شهروندان در شرایط مساوی بر ایشان تحمیل شود.

۲. بند ۲ ماده ۱۰ در مقام تعیین و تعریف «اتباع» برآمده و آنان را مشتمل بر دو دسته دانسته است: نخست افراد یعنی اشخاص حقیقی که تابع هریک از کشورهای طرف قرارداد به شمار می‌آیند. البته این تعریف کلی و اجمالی است و تشخیص اجزاء آن بر پایه قوانین داخلی کشورها صورت می‌پذیرد. مثلاً برای تعیین این که چه فردی تابع ایران به شمار می‌آید، باید مواد مربوط به فصل تابعیت در کتاب دوم قانون مدنی و سایر مقررات و مصوبات مربوط به این موضوع را ملاحظه نمود.

دسته دوم از اتباع عبارتند از اشخاص حقوقی، مشارکت‌ها و انجمن‌هایی که طبق قوانین داخلی کشورهای عضو این عناوین جهت آنها شناخته شده است. عنوان شخص حقوقی و انجمن در ایران شناخته است اما مشارکت (partnership) اجتماعی است از اشخاص حقیقی یا حقوقی تحت شرایط معین و به منظور مبادرت به فعالیت اقتصادی. در بسیاری از کشورها مشارکت، شخص حقوقی به شمار نمی‌آید و هریک از مشارکت‌کنندگان مسئول پرداخت مالیات بابت سود متعلق به خود می‌باشد. به این ترتیب بند ۲ ماده ۱۰ تکلیف شناسایی این نکته را معین کرده است که چه شخص حقوقی یا مشارکت یا انجمنی، تابع یک کشور به شمار می‌آید. اگر غیر از این بود اختلاف در مقررات داخلی کشورها ایجاد مشکل می‌نمود. فرضاً برخی از کشورها در تشخیص تابعیت شرکت به این نکته توجه دارند که منشأ سرمایه آن کجاست و یا این که اشخاص حقیقی و حقوقی کنترل‌کننده شرکت خود تبعه چه کشوری هستند و ضوابط دیگری از این قبیل.

۳. بند ۳ ماده ۱۰ شرط عدم تبعیض را شامل حال اشخاص بدون تابعیت نیز می‌نماید به شرط آن که مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد باشند. در کنوانسیون مدل مربوط به مالیات بر درآمد و منافع سرمایه‌ای نیز مقررات مشابهی گنجانیده شده است. منظور از فرد بدون تابعیت شخصی است که به موجب مقررات هیچ کشوری تابع آن کشور شناخته نشود. این وضعیت نقطه مقابل تابعیت مضاعف

است که در آن فرد واحد در عین حال تابع بیش از یک کشور به شمار می‌آید.

حالت نبود تابعیت بنا به جهات مختلف ممکن است پیش آید. فرضاً اگر شهروند کشوری به کشور دیگر مهاجرت کند و در آنجا همسر خارجی از کشور ثالثی اختیار کرده و دارای فرزندی شود، ممکن است مقررات کشور متبوع پدر چنان فرزندی را جزء تبعه خود نداند و در مقابل کشور محل اقامت نیز فرزند متولد از پدر و مادر خارجی را تابع خود نشناسد. در این حالت فرزند مذکور بدون تابعیت خواهد ماند. همچنین است در صورتی که مقررات کشوری ترک تابعیت را مجاز بدارد و فردی با استفاده از این مقررات تابعیت اولیه خود را ترک گوید. در این حالت فرد مذکور تا زمانی که به تابعیت کشور دیگری پذیرفته نشود، بدون تابعیت خواهد ماند.

اما علت این که هر دو کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی شرط عدم تبعیض را شامل اشخاص بدون تابعیت نیز کرده‌اند، این است که شماری از کشورهای عضو این سازمان در عین حال به کنوانسیون سال ۱۹۵۴ نیویورک نیز پیوسته‌اند. این کنوانسیون راجع به اشخاص بدون تابعیت است و مقرر می‌دارد که این اشخاص باید از رفتاری که در حق شهر وندان هر کشوری مبذول می‌گردد برخوردار شوند، ولی بند ۲ ماده یک آن دو گروه از افراد بدون تابعیت را از شمول کنوانسیون مستثنی کرده است. گروه اول کسانی هستند که تحت حمایت ارگان‌ها و مؤسسات دیگری از سازمان ملل متحد - غیر از «کمیسر عالی ملل متحد برای پناهندگان» قرار دارند. دسته دوم نیز آنهایی هستند که قوانین کشور محل زیست آنان رفتار مساوی با شهر وندان را برای ایشان تضمین کرده باشد.

با توجه به موارد استثنای فوق، کنوانسیون‌های مالیات مضاعف OECD ذکر خاصی از کنوانسیون سال ۱۹۵۴ نیویورک به میان نیاورده و حکم جداگانه و کلی در حق اشخاص فاقد تابعیت بیان داشته‌اند. اما در مورد تعریف اصطلاح شخص بدون تابعیت معمولاً به تعریف مندرج در بند یک ماده یک کنوانسیون نیویورک رجوع می‌شود که به موجب آن فرد بدون تابعیت «شخصی است که هیچ کشوری طبق قانون خود وی را تابع خویش نمی‌شناسد».

۴. بند چهار ماده ۱۰ می‌گوید که دامنه شمول شرط عدم تبعیض محدود به موارد مذکور در ماده ۲ نمی‌باشد. همان گونه که قبلاً گفتیم ماده ۱۰ مالیات‌های مشمول کنوانسیون را بر می‌شمارد که شامل مالیات بر ارث و هدایا می‌باشد. اینک بند ۴ ماده ۱۰ تصریح می‌کند که رعایت قاعده عدم تبعیض منحصر به این گونه مالیات‌ها نبوده و باید در مورد هر نوع مالیات دیگری نیز مراعات گردد. بنابراین اگر فرضاً کشوری مانند ایران بخواهد به این کنوانسیون ملحق شود، باید شرط مذکور را نسبت به تمامی مواردی که طبق قوانین ایران عنوان مالیات بر آنها صادق است (اعم از مستقیم و غیر مستقیم) رعایت کند، مگر این که موضوع را در متن قرار داد دو جانبه به نحوی که مایل است روشن سازد.

شایان ذکر است که دولت آمریکا هنگام الحاق به این کنوانسیون شرط کرد که اگر ارفاق‌های مالیاتی در حق شهروندان مقیم خارج خود در رابطه با مالیات بر ارث اعطاء کند، مکلف نخواهد بود مشابه آن را در مورد مالیات بر ارث اتباع خارجی غیر مقیم مراعات نماید (منظور حالتی است که مال به ارث رسیده

مشمول مالیات آمریکا باشد، ولی وارث در کشور دیگری اقامت داشته باشد).

رسیدگی به اختلافات مالیاتی

ماده ۱۱ کنوانسیون که راجع به این مسأله است متنی به شرح زیر دارد:

«ماده ۱۱ - آیین توافق متقابل

۱. هرگاه شخصی اقدام یکی از دول متعاقد یا هر دوی آنها را سبب تعلیق مالیاتی مغایر با مقررات این کنوانسیون در حال حاضر یا در آینده بداند، می‌تواند صرف نظر از طرق دادخواهی مقرر در قوانین داخلی دول مذکور، دعوی خود را نزد مقام صلاحیتدار یکی از دو کشور مطرح سازد. این دعوی باید ظرف سه سال از تاریخ نخستین ابلاغ اقدام منجر به مالیات مغایر مقررات کنوانسیون اقامه گردد.

۲. مقام صلاحیتدار مربوط هرگاه شکایت مطروحه را موجه تشخیص دهد و خود قادر به حل رضایت بخش آن نباشد، خواهد کوشید که قضیه را به منظور اجتناب از مالیات مغایر مقررات کنوانسیون از طریق توافق متقابل با مقام صلاحیتدار کشور متعاقد دیگر حل و فصل کند.

۳. مقامات صلاحیتدار کشورهای متعاقد خواهند کوشید هر گونه اشکال یا تردید حاصل از تعبیر یا اجرای کنوانسیون را از طریق توافق متقابل حل کنند. آنها همچنین می‌توانند به منظور رفع مالیات مضاعف در موارد پیش بینی نشده در این کنوانسیون نیز با یکدیگر مشورت نمایند.

۴. مقامات صلاحیتدار دو کشور متعاقد می‌توانند به منظور توافق نسبت به موارد مذکور در بندهای بالا مستقیماً با یکدیگر ارتباط حاصل کنند و هرگاه برای حصول توافق، تبادل نظر شفاهی را ضرور بدانند، می‌توانند این کار را از طریق تشکیل کمیونی متشکل از نمایندگان مقامات صالحه دو کشور متعاقد انجام دهند».

در باره این ماده نیز نکات زیر قابل ذکر است:

۱. مقام صلاحیتدار پیش بینی شده در این ماده همان است که طرفین باید ضمن ماده ۳ قرارداد تعیین کنند. معمولاً وزرای دارایی کشورها به این عنوان معین می‌گردند، با این قید که وزیر دارایی می‌تواند مقام دیگری را به این سمت معرفی نماید.

۲. مرجع پیش بینی شده در ماده ۱۱ متشکل از مقامات صلاحیتدار دو کشور طرف قرارداد، برحسب ماده مذکور از سه نوع صلاحیت برخوردار است:

- رسیدگی به شکایت موردی اشخاص ذینفع دایر بر مغایرت مالیات مورد نظر با مقررات قرار داد،
- رسیدگی جهت رفع اشکالات اجرایی قرارداد و اختلافات مربوط به تعبیر مفاد آن، و
- مشاوره به منظور رفع موجبات تعلیق مالیات مضاعف در مواردی که ضمن قرارداد پیش بینی نشده است.

هر یک از این موارد را ذیلاً مورد بحث قرار می‌دهیم:

شکایات موردی

این نوع شکایت از سوی ذینفع قابل اقامه است که در مورد مالیات برارث و هدایا می تواند شامل ورثه متوفی، وصی، مدیر ترکه، واهب (هدیه کننده)، متهب (هدیه گیرنده)، وکلای آنها و اشخاص مشابه دیگر باشد.

در مورد طرح این گونه شکایات حصول چند مطلب ضرورت دارد:

الف. باید اقدام معینی از سوی مراجع مالیاتی صورت پذیرفته باشد، مانند این که برگ تشخیص صادر گردد و به مودی ابلاغ شود. ولی لازم نیست که چنین اقدامی دایر بر تعلقی قطعی مالیات باشد، کما این که برگ تشخیص می تواند در مراحل متعددی مورد واریسی و تجدید نظر قرار گیرد، اما صرف صدور و ابلاغ برگ تشخیص می تواند به منزله آن تلقی گردد که چنین اقدامی در آینده موجب تعلق مالیات خواهد شد.

ب. شخص ذینفع به تشخیص خود چنین مالیاتی را با مفاد قرارداد مالیات مضاعف ناسازگار و مغایر بداند. مغایرت مالیات مورد نظر با قوانین و مقررات داخلی نمی تواند مبنای طرح چنین شکایتی قرار گیرد، مگر نسبت به مواردی از قانون که به نحوی با مواد قرارداد مرتبط باشد. فرضاً ضمن بند ۱ ماده ۴ کنوانسیون در رابطه با اقامتگاه مالیاتی ارجاع به قانون داخلی کشورهای متعاقد داده شده است و یا در ماده ۱۰ تشخیص تابعیت افراد به قوانین داخلی مرجوع گردیده است. اگر مودی نسبت به عدم مراعات قانون داخلی نسبت به چنین مواردی معترض باشد، می تواند به سبب ارتباط موضوع با مفاد قرارداد مالیات مضاعف، به طرح شکایت مورد بحث اقدام نماید.

ج. طرح شکایت باید حداکثر تا سه سال از تاریخ اولین ابلاغ اقدام منجر به مالیات مغایر قرارداد صورت پذیرد. حال اگر فرضاً پس از ابلاغ برگ تشخیص چند ابلاغ دیگر در همین زمینه صورت گرفته باشد، مانند ابلاغ رأی هیات حل اختلاف بدوی و سپس تجدید نظر و متعاقباً ابلاغ برگ قطعی، در آن صورت سه سال مورد بحث از تاریخ کدام یک از این ابلاغ ها آغاز می گردد؟ حکم کنوانسیون از این بابت چندان روشن نیست. به نظر می رسد دو حالت قابل فرض باشد، یکی این که مبدأ سه سال را از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص بدانیم و همان را به منزله نخستین ابلاغ اقدام منجر به مالیات مغایر با کنوانسیون تلقی کنیم. فرض دیگر این است که آخرین ابلاغ، یعنی ابلاغ برگ قطعی را مبدأ شروع سه سال مذکور بدانیم. به نظر نگارنده فرض نخست مقبول تر می نماید، هر چند این اعتقاد نیز وجود دارد که چنین مواردی ابهامی را باید به سود مودی تعبیر کرد و به این اعتبار نظر دوم مورد قبول صاحبان این اعتقاد است.

د. همان گونه که در متن کنوانسیون تصریح شده است، وجود مراجع داخلی دادرسی مانع از طرح چنین شکایاتی نمی باشد. بنابر این نمی توان از ذینفع خواست که فرضاً نخست به هیات های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی رجوع کند و اگر نتیجه دلخواه خود را نگرفت، سپس به طرح این گونه شکایت بپردازد. در اینجا بحث دیگری نیز قابل طرح است و آن این که آیا ذینفع می تواند قبل یا بعد از مراجعه به مرجع پیش بینی شده در کنوانسیون، به محاکم و مراجع داخلی نیز رجوع کند یا خیر؟

قرار داد مالیات مضاعف به شکل کنونی آن منعی از این بابت در بر ندارد. مؤدی می‌تواند نخست به مراجع داد خواهی داخلی رجوع کند و پس از طی این مرحله و یا حتی در جریان آن به طرح شکایت موضوع قرارداد بپردازد. همچنین پس از طرح شکایت موضوع قرارداد نیز مراجعه ذینفع به مراجع داخلی بلا مانع است. باتوجه به مشکلات و محظوراتی که چنین ترتیبی ممکن است به وجود آورد، طرفین قرارداد می‌توانند قبول شکایت مورد بحث را موکول به استرداد دعوی شاکی از مراجع داخلی و همچنین انصراف او از مراجعه به محاکم و مراجع داخلی بنمایند و اصلاح لازم را در متن قرارداد از این بابت به عمل آورند.

هـ همان گونه که در متن کنوانسیون آمده است ذینفع می‌تواند شکایت خود را نزد مقام صلاحیتدار هر یک از دو کشور که خود انتخاب کند مطرح سازد. در کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پیرامون مالیات بر درآمد و مالیات بر منافع سرمایه‌ای وضع از این قرار نیست و در آنجا مؤدی باید شکایت خود را تسلیم مرجع صلاحیتدار کشور محل اقامت خود نماید. این اختلاف به خاطر آن است که در مورد مالیات بر درآمد و منافع سرمایه‌ای کشور محل اقامت کشوری است که مؤدی نزدیک‌ترین علقه و ارتباط را با آن داشته است. در این مورد نمی‌توان از ورثه انتظار داشت که اگر در کشور مقابل مقیم هستند به کشور محل اقامت متوفی بروند و شکایت خود را در آنجا مطرح سازند. و. شکایت نوعاً می‌تواند هم مسائل مربوط به مالیات مضاعف را دربرگیرد و هم سایر مسایل را، اما طبعاً قسمت عمده شکایات با مسأله مالیات مضاعف ارتباط دارند که موضوع اصلی قراردادهایی از این گونه را در بر می‌گیرد. بر حسب تجربه، رایج‌ترین موارد شکایات در رابطه با مالیات مضاعف شامل نکات زیر بوده است:

- اختلاف در تشخیص این مطلب که آیا شرکت مقیم یک کشور طرف قرارداد در کشور مقابل دارای مؤسسه ثابت یا پایگاه ثابت هست یا خیر؟ درباره این دو اصطلاح و این نوع مؤسسات در رابطه با کنوانسیون مالیات مضاعف قبلاً در همین سلسله مقالات توضیح کافی داده شده است.
- مسائل مربوط به تخصیص دیون، موضوع ماده ۸ کنوانسیون، که قبلاً مورد بحث قرار داده‌ایم.
- اختلاف در تشخیص این مطلب که اموال مورد نظر مشمول کلام یک از مواد ۵ و ۶ یا ۷ قرارداد می‌باشند. نسبت به این موارد نیز قبلاً توضیح داده شده است.
- از شکایات مربوط به سایر زمینه‌ها نیز دو نمونه ذکر می‌کنیم:
- هرگاه طبق مفاد کنوانسیون حق انحصاری تعیین مالیات در مورد اموال معینی به یکی از دو کشور طرف قرارداد داده شده باشد ولی آن کشور طبق قوانین داخلی خود نتواند مالیات متعلق را وصول کند (مانند مورد مرور زمان) و در مقابل دولت دیگر به رغم تصریح قرارداد از همان اموال مطالبه مالیات نماید. شکایت مؤدی در این حالت مسموع است بی آن که ناچار از تحمل مالیات مضاعف باشد.
- هرگاه مؤدی که شهروند یکی از دو کشور طرف قرارداد است، در کشور مقابل مورد تبعیض مالیاتی قرار گیرد که شرح آن گذشت. (باقی در شماره آینده)

شورای عالی مالیاتی، دیوان عدالت اداری

و شرحی بر رأی هیأت عمومی دیوان

م. ورمزیاری

می‌توان نقض کرد و بلااثر ساخت. یکی این که هیأت عمومی شورا خود مجدداً بنشیند و رأی قبلی را تغییر دهد، و دیگر این که قانون جدیدی بگذرد که با مفاد آن رأی مغایر بوده و در نتیجه آن را منتفی نماید.

بنابراین اقدام به ابطال آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی از طریق جز این دو شیوه قانونی موجه به نظر نمی‌رسد. استدلال گسترده‌تر در شماره ۱۴ مجله مالیات ارائه شده است.

با این مقدمه به شرح رأی دیگری از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می‌پردازیم که در شماره سوم شهریور سال جاری روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران درج گردیده و موضوع آن ابطال رأی دیگری از هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، به رغم ماده ۲۵۸ فوق‌الذکر، می‌باشد (شماره دادنامه دیوان ۶۲ مورخ ۷۹/۲/۱۸).

صرف نظر از مغایرت فوق، متن رأی دیوان از جهات دیگر نیز قابل بحث است. برای فهم موضوع بهتر است ابتدا اشاره مختصری به رأی شماره ۳۰۴-۳۳۵۰ مورخ ۷۴/۴/۱۷

در شماره ۱۴ مجله مالیات مقاله‌ای تحت عنوان «شورای عالی مالیاتی و آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری» درج گردید که نویسنده مقاله طی آن نظر شخصی خود را پیرامون تعارض بین ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم و روش متداول دیوان عدالت، که گاهگاه به شکستن آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی می‌پردازد، بیان داشت.

ذکر مجدد همه نکات آن مقاله ضرورتی ندارد و خوانندگان می‌توانند در صورت تمایل به همان شماره از مجله مالیات رجوع کنند. در اینجا فقط بار دیگر یادآور می‌شود که ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم به صراحت تأکید می‌کند که رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که با دو سوم آراء تمام اعضاء صادر شود قطعی و لازم‌الاتباع است و «جز به موجب نظر هیأت عمومی یا قانون قابل تغییر نخواهد بود».

به عبارت بسیار ساده، اگر هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با اکثریت دو سوم رأیی صادر کند، آن رأی را فقط به دو صورت

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، که دیوان آن را ابطال کرده است، بنمائیم. در این رأی نخست دو حالت مختلف فرض شده است. یکی این که «مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به رهن تصرف واگذار و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره یا رهن کند». دوم این که «مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار و خود محل دیگری برای سکونت خویش رهن نماید».

سؤال مطرح شده در رأی هیأت این بوده است که آیا در این دو حالت چنان مالکی حق «استفاده از تسهیلات مقرر در ماده ۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم را خواهد داشت یا خیر». با این مقدمه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی چنین رأی داده بود:

«درست است که به موجب ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم در رهن تصرف، رهن مشمول مالیات بر درآمد اجاری املاک شناخته شده است، ولی چون ماده ۵۵ قانون موصوف

ناظر به وقوع عقد اجاره و پرداخت و دریافت مال الاجاره بر اساس عقد مذکور برای استفاده از تسهیلات مقرر می‌باشد، و از طرفی مقنن مورد استثناء را نیز در قسمت اخیر ماده مزبور معین کرده است، لذا امکان قانونی برای اجرای حکم ماده موردنظر در موارد رهن تصرف موجود نیست».

برای درک بهتر مطلب لازم است حکم ماده ۵۵ را هم در نظر بگیریم:

«هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازه‌ای که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده کند، در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل میزان مال الاجاره‌ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می‌گردد، از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد».

موضوع شکایت به دیوان عدالت و استدلال شاکی

دیوان می‌باشد مفاد ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم اجراء نشده است، به این معنی که مالیات را با توجه به مبلغ قرارداد تعیین کرده‌اند و نه با توجه به اجاره بهای املاک مشابه.

۲. همین شخص (یعنی شاکی) خانه‌ای را در محل دیگری برای سکونت خود اجاره می‌کند، به این ترتیب که هم طبق قرارداد اجاره مبلغی

حالتی را که شاکی فرض و زمینه و مبنای استدلال خود قرار داده است، چنین است:

۱. شخصی (که احتمالاً منظور خود شاکی است) محل مسکونی خود را به اجاره واگذار می‌کند، بدون این که فرض شود علاوه بر اجاره بهای مقرر در قرارداد وجهی هم به عنوان ودیعه دریافت داشته است. بنابراین در مورد این شخص اجاره دهنده که طبعاً ذینفع رأی

به عنوان اجاره بها تعیین می‌شود و هم این که مستأجر مبلغی هم، چنان که چند سال است رسم شده است، به عنوان ودیعه نزد مالک می‌گذارد.

۳. در اینجا نیز شاکی ابداً مدعی نشده است که ماده ۵۴ در مورد موجر او اجراء شده است. بنابراین فرض بر این است که مالیات موجر جدید را هم بر اساس مبلغ مذکور در سند اجاره تعیین نموده‌اند.

استدلال شاکی - اجزاء این استدلال به شرح زیر است:

۱. ماده ۵۴ می‌گوید در صورت پرداخت ودیعه علاوه بر اجاره بها، برای تعیین مالیات متعلق باید پایه مالیات، یعنی اجاره بها، بر اساس املاک مشابه تقویم شود.

۲. ماده ۵۵ می‌گوید اگر کسی خانه خود را اجاره دهد و خانه دیگری برای سکونت خود اجاره کند، در آن صورت باید اجاره بهای پرداختی او از اجاره بهای دریافتی‌اش کسر شود و باقیمانده مشمول مالیات قرار گیرد.

۳. پس هنگامی که می‌خواهید اجاره بهای پرداختی چنان شخص فرضی (شاکی) را از اجاره بهای دریافتی وی کسر کنید، بی‌تأید اجاره بهای پرداختی را بر اساس مال الاجاره املاک مشابه حساب کنید.

۴. رأی هیأت عمومی شورای خلاف قانون است.

خواسته شاکی: ابطال رأی هیأت عمومی

شورای عالی مالیاتی که می‌گوید در رهن تصرف استفاده از ماده ۵۵ موردی ندارد.

دفاعیات به عمل آمده

متن دفاعیه نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی و نامه‌های ضمیمه آن در دست نیست، ولی در مقدمه رأی دیوان از این دفاعیات به شرح زیر یاد شده است:

۱. ماده ۵۵ صریحاً اشاره به کسر مال الاجاره پرداختی از مال الاجاره دریافتی دارد و شامل رهن نمی‌باشد.

۲. رأی هیأت عمومی شورای برای مقامات و مراجع مالیاتی طبق ماده ۲۵۸ لازم‌الاتباع است.

۳. امکان قانونی برای اجرای حکم ماده ۵۵ در موارد رهن تصرف موجود نیست. با توجه به این استدلالات تقاضای رد شکایت شاکی شده است.

رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

متن رأی دیوان به شرح زیر است:

«به صراحت قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ رهن تصرف در اموال غیرمنقول تابع حکم قانونگذار در باب شمول مالیات نسبت به درآمد اجاره املاک شناخته شده است. بنابراین عدم احتساب مالیات مربوط به رهن تصرف در اجرای تهاثر موضوع ماده ۵۵ قانون مزبور موافق حکم صریح قانونگذار به شرح ماده ۵۳ قانون نیست. به این جهت مصوبه شماره ۳۳۵۰-۳۰/۴ مورخ ۷۴/۴/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به

بررسی موضوع

کجای ماده ۵۵ صحبت از رهن ملک به میان آورده است؟ اینجا که همه‌اش صحبت از «اجاره» در میان است. آیا بین «عقد اجاره» و «عقد رهن» تفاوتی موجود نیست؟ قطعاً موجود است و مراجعه به قانون مدنی مطلب را به خوبی روشن می‌سازد.

رایعاً - به ماده ۵۴ رجوع کنیم که مورد استناد و مبنای ادعای اصلی شاکی است. می‌پرسیم کجای این ماده اشاره به رهن تصرف دارد؟ آیا گرفتن وجه علاوه بر اجاره بها به عنوان ودیعه از نظر قانونگذار مساوی است با رهن؟ اگر رهن تصرف در این ماده موردنظر بود، قانونگذار چه ملاحظه‌ای داشت که صریحاً نام رهن تصرف را به میان نیاورد، همان گونه که در بخش میانی ماده ۵۳ از آن نام برده‌است؟

نتیجه این که مفاد عبارت موردنظر دیوان از ماده ۵۳ مؤید آن نیست که کلیه احکام قانون مالیاتی در مورد اجاره املاک (و از جمله حکم ماده ۵۵ یا ۵۴) نسبت به رهن تصرف جاری است. چون همین استدلال مبنای ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است، بنابراین رأی ابطال مورد تأمل است.

دوم - اتفاقاً شاکی خود حرف دیگری داشته و ابداً استدلال رهن تصرف را پیش نکشیده است. تمام بحث او متکی به همان پرداخت ودیعه است و ابداً وجود ودیعه را به معنی رهن تصرف نگرفته است. منتهی چون تصور

با در نظر گرفتن آنچه نقل شد، اعم از مندرجات مواد ۵۳، ۵۴ و ۵۵ قانون و ادعا و خواسته شاکی، متن رأی مورد ابطال هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، دفاعیات نماینده قضائی وزارت دارایی و متن رأی دیوان عدالت، نکات زیر قابل ذکر به نظر می‌رسند:

یکم - بخشی از ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم که به رهن تصرف مربوط است به هیچ وجه حکایت از این نمی‌کند که رهن تصرف مشمول کلیه احکام مالیاتی مربوط به اجاره املاک می‌باشد. متن این قسمت (در وسط ماده ۵۳) چنین است:

«در رهن تصرف رهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود»

اولاً - در کجای این متن اشاره‌ای به لفظ اجاره دارد؟

ثانیاً - این عبارت فقط می‌خواهد بگوید که در رهن تصرف فرض درآمدی برای رهن هست و این درآمد در نهایت باید مشمول مالیات قرار گیرد. مالیات آن با توجه به مقررات «این فصل» (و نه این ماده) یعنی فصل مالیات بر درآمد املاک تعیین می‌شود. کجای این عبارت گویای آن است که کلیه احکام مالیاتی مربوط به اجاره املاک در مورد رهن تصرف هم جاری است، تا از جمله حکم ماده ۵۵ را به نحوی بخواهیم در این مورد تطبیق دهیم؟

ثالثاً - آن سوی قضیه را در نظر بگیریم،

می‌رود مراجع مالیاتی برای ردّ خواسته او رأی ۳۳۵۰ شورای عالی مالیاتی را مطرح کرده‌اند، او هم برای رسیدن به مقصود بدون تأمل خواستار ابطال رأی شده است. البته او می‌توانست به همان مراجع مالیاتی بگوید (یا بنویسد) که آقا، اصلاً رأی ۳۳۵۰ به این مطلبی که من می‌گویم ربطی ندارد. رأی مربوط به رهن است و مطلب من مربوط به این نکته است که من علاوه بر اجاره بها، ودیعه هم سپرده‌ام. تکلیف این پول پرداختی چه می‌شود و چه طور باید جبران گردد؟

سوم - اکنون ببینیم واقعاً ودیعه متداول در این ایام چه ماهیتی دارد و اصلاً ربطی به عقد رهن دارد یا خیر؟ در این باب نکات زیر شایان ذکر است:

اولاً - آنچه جامعه ایرانی از آن به خوبی آگاه می‌باشد این است که ودیعه مذکور دو فلسفه و یا دو خاصیت دارد. یکی این که ربح آن را به نرخی که معمولاً بین ۳۶ تا ۴۸ درصد است به عنوان جزئی از اجاره بها منظور می‌کنند. دوم این که حکم نوعی گروکشی را دارد برای تخلیه به موقع ملک و وارد نکردن خرابی و امثال آن. ثانیاً - به این ترتیب کجای چنین جریانی به معنی عقد رهن به شمار می‌رود؟ رهن به مفهوم نهادن وثیقه در مورد دین است و عقدی است مستقل و با کلیه اوصاف و شرایط خود که مفصلاً در قانون مدنی ذکر شده است. معلوم نیست به چه ترتیب می‌توان جریان ودیعه مورد بحث را به عقد رهن چسباند؟

چهارم - همه چیز به کنار، در مقابل نصّ ماده ۵۵ چه می‌توان کرد که:

اولاً - ابداً سخنی از رهن ضمن آن بیان نشده است و بلکه ضمن آن فقط و فقط صحبت از اجاره در میان است.

ثانیاً - آنجا که سخن از مبلغ قابل کسر از اجاره دریافتی در میان است، ماده ۵۵ به صراحت تمام می‌گوید:

«میزان مال الاجاره‌ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد... از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد».

بنابراین تردیدی باقی نمی‌ماند که فقط آنچه در سند اجاره اعم از رسمی و غیررسمی به عنوان مال الاجاره تعیین شده است در این جریان قابل کسر است. با این صراحت قانون چگونه می‌توان چیزی را به آن افزود؟

خلاصه

الف. توجه به حکم ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم در این گونه موارد ضرورت دارد.

ب. صرف نظر از آن رأی شماره ۳۳۵۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی اساساً به رهن مربوط است و ربطی به مطلب شاکی که مربوط به داستان ودیعه است ندارد.

ج. قسمت مربوطه ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم در مقام بیان این مطلب نیست که رهن تصرف از هر جهت تابع احکام مربوط به اجاره املاک می‌باشد. بلکه فقط تصریح می‌کند که رهن مشمول مالیات فصل درآمد املاک می‌باشد.

د. به این ترتیب بخشنامه ۳۳۵۰ مخالفتی با حکم قانون ندارد.



قیمت‌گذاری انتقالات

(Transfer Pricing)

دکتر محمد توکل

(بخش ششم)

در شماره‌های گذشته روش‌های اصلی قیمت‌گذاری انتقالات مورد بحث قرار گرفت و اینک به بررسی سایر روش‌ها - معروف به روش‌های چهارم - می‌پردازیم.

روش‌های چهارم

مقدمه

پیش‌تر گفتیم که توسعه مناسبات اقتصادی و فنی و اوضاع و احوال جدید جوامع بشری موجبات گسترش دامنه فعالیت شرکت‌های بین‌المللی و مؤسسات چندملیتی را به اغلب نقاط جهان فراهم ساخته است و این جریان به نوبه خود زمینه ساز ترفندهای مالیاتی معینی از ناحیه این شرکت‌ها گردیده است. توضیح این که مؤسسات مذکور شبکه وسیعی از شرکت‌های تابع و وابسته در قلمروهای مختلف مالیاتی پدید آورده‌اند که در درون آنها انواع معاملات و دادوستدها صورت می‌پذیرد. انتقال مواد خام، کالاهای نیمه ساخته و ساخته، ماشین‌آلات و تجهیزات (اعم از نو و مستعمل)، انواع خدمات و دارایی‌های غیرملموس (مانند حق اختراع، علائم تجاری، نرم‌افزار کامپیوتری و غیره) از جمله اشکال معروف این گونه معاملات به شمار می‌روند. حجم و ارزش این انتقالات بسیار عظیم است و دخل و تصرف در قیمت‌گذاری آنها می‌تواند اثرات قابل توجهی در بدهی مالیاتی مؤسسات مربوط داشته باشد. همین دستکاری در قیمت‌ها است که موضوع اصلی بحث ما را تشکیل می‌دهد.

جهت خنثی کردن این ترفند، مراجع مالیاتی جهان می‌کوشند در مقابل قیمت‌های ساختگی مورد سخن،

قیمت‌های مبتنی بر «اصل معامله کنندگان مستقل» را قرار دهند. مفهوم این اصل آن است که قیمت و عوض چنین معاملاتی باید در سطحی معین شود که در معاملات مشابه بین طرف‌های غیروابسته و مستقل از یکدیگر - البته تحت شرایط مساوی - قابل توافق باشد. این همان است که قیمت عادلانه بازار نامیده می‌شود و مبتنی بر منطق ساده‌ای است که هر فردی در معاملات روزانه خود مورد نظر قرار می‌دهد.

اما اجرای اصل مذکور همواره کار آسانی نیست زیرا لازم است انتقالات بین شرکت‌ها با معاملات مستقل مورد قیاس به حد کافی شباهت وجود داشته باشد و علاوه بر این شرایط و اوضاع و احوال حاکم بر دو معامله نیز مشابه باشد. نکته‌های متعددی در این رابطه مطرح است. از جمله شرایط قرارداد بین طرف‌های معامله، ریسک‌هایی که هر یک از آنها پذیرفته‌اند، دارایی‌هایی که در انجام کار و کسب خود مورد استفاده قرار می‌دهند، شرایط بازار (که ممکن است در نقاط مختلف جهان یکسان نباشد)، استراتژی تجاری مؤسسات و عوامل دیگری از این قبیل همگی می‌توانند در تعیین قیمت مؤثر واقع شوند و اگر اختلاف مؤثری در این زمینه‌ها بین دو مورد قیاس وجود داشته باشد، ممکن است دیگر اختلاف در قیمت را نتوان ساختگی و ناشی از ترفند مالیاتی تلقی کرد.

بر اثر عواملی از این قبیل شیوه‌های مختلفی جهت پیاده کردن اصل معامله کنندگان مستقل در تعیین قیمت عادلانه انتقالات بین گروهی پذیرفته شده و از حالت بسیط و ساده خارج شده است. ضمناً کسانی معتقدند که به جای استفاده از اصل مذکور ممکن است در مواردی لازم باشد از شیوه دیگری که مبتنی بر این اصل نیست بهره جست و آن یافتن فرمولی که با استفاده از آن بتوان مشکل را حل کرد.

در شماره‌های قبل سه روش برای رسیدن به قیمت معامله کنندگان مستقل را بیان داشتیم که عبارت بودند از: روش قیمت مستقل یا کنترل نشده قابل قیاس، روش قیمت بازفروش و روش هزینه بعلاوه. این سه شیوه را روش‌های اصلی حل مسأله قیمت گذاری انتقالات می‌نامند. اما ممکن است در پاره‌ای موارد اجرای هیچ یک از این سه روش مناسب نداشته یا عملی نباشد. به همین جهت کارشناسان کوشیده‌اند شیوه‌های دیگری برای حل مشکل پیدا کنند که آنها را در مجموع «روش‌های چهارم» یا «سایر روش‌ها» می‌نامند.

شمار روش‌های چهارم محدود نیست و با گذشت زمان شیوه‌های تازه‌ای تحت همین عنوان ابداع و معرفی می‌شود. حتی برخی از کشورها شیوه خاص خود را پدید آورده و مورد عمل قرار می‌دهند. در این گفتار سه شیوه معروف از این نوع را مورد بحث قرار می‌دهیم. اما قبل از آن یادآور می‌گردیم که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در گزارش‌های خود سه روش اول را روش‌های مبتنی بر معاملات نامیده است. فرضاً در مورد روش قیمت مستقل قابل قیاس (اختصاراً CUP) بررسی می‌شود که کالا یا خدمات مشابه مورد معامله بین معامله کنندگان مستقل در شرایط مساوی به چه بهایی فروخته شده است و همان را مبنای قیمت گذاری انتقالات درون گروهی قرار می‌دهند. در روش قیمت بازفروش نیز قیمت معامله درون گروهی با قیمت بازفروش موضوع همان معامله به اشخاص

خارج از گروه قیاس می‌شود و از قیمت تعیین شده سود معقولی کسر می‌شود تا بهای معامله درون گروهی به دست آید. و بالاخره در روش هزینه بعلاوه قیمت تمام شده خدمات، کالاها یا دارایی‌های مورد معامله در درون گروه محاسبه شده و درصد سود معقولی به آن افزوده می‌شود و مبنای قیمت گذاری انتقالات قرار می‌گیرد.

اما روش‌های چهارم بنا به تعبیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی روش‌های مبتنی بر سود نامیده می‌شوند، زیرا در اغلب این روش‌ها وضع بازده و سوددهی مبنای تعیین قیمت گذاری انتقالات قرار می‌گیرد. البته کسانی این تقسیم‌بندی OECD را نمی‌پذیرند و می‌گویند تفاوت اصولی بین این دو دسته از روش‌ها موجود نیست، کما این که در روش هزینه بعلاوه و روش قیمت بازفروش نیز بالاخره عامل محاسبه سود معقول دخالت دارد و در روش‌های چهارم نیز معاملات به نحوی موردنظر می‌باشند.

روش نرخ بازده (Rate of Return Method)

منظور نرخ بازده مؤسسات بر پایه دارایی‌های شغلی آنهاست و نه بازده سرمایه که از دید اقتصادی مطرح می‌باشد. در این روش نسبت درآمد عملیاتی شرکت‌ها به ارزش دفتری دارایی‌های شغلی آنها محاسبه می‌شود و مبنای قیمت گذاری انتقالات قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر لازم است اطلاعات کافی در مورد صورت و مخرج این نسبت برای شرکت‌های مستقلی که به عملیات مشابه اشتغال دارند موجود باشد تا مبنای قیاس با معاملات و مناسبات بین مؤسسات وابسته قرار گیرد. صورت کسر، درآمد عملیاتی شرکت است و در آن درآمدهای غیر عملیاتی ملحوظ نمی‌شود. همچنین از این رقم مالیات و هزینه‌هایی نظیر بهره پرداختی کسر نمی‌گردد. در مخرج کسر ارزش دارایی‌های شغلی یعنی دارایی‌های مورد استفاده در کسب و کار مؤسسه منظور می‌شود و حاصل کسر نرخ بازده به شمار می‌آید که مورد بحث ما است.

در این محاسبه باید وضع شرکت‌های وابسته و عضو گروه را با دقت مورد توجه قرار داد که از جهت دارایی‌های مالی خود مانند وجه نقد و دارایی‌های پولی کوتاه مدت وضع غیرمعتادی نداشته باشند، زیرا بسیار اتفاق می‌افتد که گروه با توجه به منافع و برنامه‌های کلی خود در این زمینه دخل و تصرف می‌کند و میزان نقدینگی موجود نزد هر شرکت وابسته را با توجه به این منافع و برنامه‌ها تعیین می‌نماید، چنان که نتیجه حاصل با وضع متداول در شرکت‌های مستقل تفاوت محسوسی پیدا می‌کند. در چنین مواردی ممکن است دارایی‌های نقدی را از محاسبه خارج نمود و تنها دارایی‌های ثابت شرکت را مبنای محاسبه قرار داد. نکته قابل ملاحظه دیگر وضع ماشین‌آلات و کارخانه است که از جهت عمر آنها حالت تقریباً همانندی باید جاری باشد تا بتوان دو مورد را با یکدیگر قیاس نمود. فرضاً اگر شرکت وابسته موردنظر از ماشین‌آلات جدید و تازه‌ای استفاده کند طبعاً میزان استهلاک آنها تفاوت قابل ملاحظه‌ای با ماشین‌آلات مورد استفاده شرکت‌های مورد قیاس خواهد داشت که احتمالاً عمر بیشتری

از آنها گذشته است. اگر چنین وضعی برقرار باشد، کاربرد روش نرخ بازده در صورتی مفید فایده خواهد بود که در هر دو مورد، دارایی‌ها تجدید ارزیابی شوند و بر این اساس محاسبه و مقایسه به عمل آید. اکنون که سخن از کارخانه و ماشین آلات در میان است بد نیست اشاره کنیم که اساساً روش نرخ بازده در ارتباط با شرکت‌های سازنده و تولیدکننده به کار می‌رود و در چنین مواردی است که می‌تواند نتیجه قابل اطمینان به دست دهد.

به عنوان مثال فرض کنید شرکت اصلی یا مادر مقیم کشور «الف» است و کار گروه ساخت و توزیع و فروش تیغ صورت تراشی است. کارهای پژوهشی و توسعه‌ای و برنامه‌ریزی توسط شرکت مادر صورت می‌پذیرد و ساخت فراورده با شرکت وابسته‌ای است که مقیم کشور «ب» می‌باشد. فراورده‌های ساخته شده به شرکت وابسته دیگری که مقیم کشور «ج» است انتقال می‌یابد و توسط آن شرکت توزیع و فروخته می‌شود. فرض بر این است که اطلاعات لازم برای استفاده از روش‌های اصلی وجود ندارد و در نتیجه در مورد معامله بین شرکت سازنده و شرکت فروشنده متوسل به روش نرخ بازده می‌گردیم. باز هم فرض بر این است که اطلاعات لازم برای محاسبه نرخ بازده در مورد شرکت‌های سازنده دیگر که فراورده‌های خود را به خریداران غیر وابسته می‌فروشند موجود است و می‌توان نرخ بازده را در مورد معاملات مشابه مستقل به دست آورد.

از طرفی ترانزنامه شرکت وابسته مورد بحث نشان می‌دهد که نسبت نقدینگی شرکت به مجموع دارایی‌های آن چهل درصد است، حال آن که در مورد شرکت‌های سازنده مشابه که مستقل هستند این نسبت فقط حدود ۱۰ درصد می‌باشد. از این قیاس روشن می‌شود که وجود این مقدار نقدینگی در دفاتر شرکت طبیعی نبوده و ناشی از ملاحظات و برنامه‌ریزی‌های خاص درون گروهی است. از همین رو دارایی‌های مالی را از محاسبه خود خارج می‌سازیم تا این عامل غیرطبیعی تأثیر گمراه‌کننده‌ای در محاسبه و مقایسه ما بر جای نگذارد و فقط دارایی‌های ثابت را مورد نظر قرار می‌دهیم. اما از طرفی عمر کارخانجات هر دو مؤسسه مورد قیاس به یکدیگر نزدیک است و روش حسابداری آنها نیز مشابه است. لازم به ذکر است که اختلاف مؤثر در روش حسابداری می‌تواند نتیجه قیاس و محاسبه را مخدوش سازد.

با این مقدمات نرخ بازده در مورد شرکت یا شرکت‌های سازنده مشابه را بر مبنای دارایی‌های ثابت محاسبه می‌کنیم و چون رقم مربوط به دارایی‌های ثابت شرکت سازنده مورد نظر (مقیم کشور ب) نیز در دست است، یعنی مخرج کسر و حاصل کسر معلوم است، می‌توان درآمد عملیاتی را برای شرکت سازنده محاسبه نمود و مبنای قیمت گذاری انتقالات قرار داد.

روش تفکیک سود (Profit-split Method)

هدف این روش آن است که سود گروه را بین اعضای ذیربط آن به نحوی تفکیک و تقسیم کند که معقول بوده و معمولاً در روابط بین مؤسسات مستقل که معاملات مشابهی را انجام می‌دهند، مرسوم است. بر

این اساس لازم است دانسته شود که در موارد مشابه تفکیک و تسهیم سود بین طرف‌های غیروابسته به یکدیگر چگونه صورت می‌پذیرد، به این معنی که اگر فرضاً شرکتی فراورده مشابهی را تولید کند و به شرکت مستقل دیگر بفروشد و آن شرکت نیز کالا را در بازار به فروش رساند، سودهای حاصل به چه نسبتی بین این دو شرکت تقسیم می‌شود، یعنی معمولاً چه سهمی از معاملات عاید هر یک از آنها می‌گردد. اما یافتن چنین اطلاعاتی در مورد شرکت‌های مستقل از یکدیگر بسیار دشوار است و به همین جهت غالباً مقام یا شخصی که می‌خواهد از این روش استفاده کند، به قضاوت شخصی خود متوسل می‌شود، به این معنی که تشخیص می‌دهد آیا وضع بین شرکت‌های وابسته معقول و منطقی هست یا خیر.

در روش مورد بحث درآمدها و قیمت‌های تمام شده هر یک از شرکت‌های وابسته دخیل در معامله حساب می‌شود و به این ترتیب سود ناخالص آنها به دست می‌آید. سپس هزینه فروش و هزینه‌های عمومی و اداری از سود ناخالص کسر شده و درآمد عملیاتی شرکت‌ها به دست می‌آید و معمولاً در این سطح ارقام حاصل مبنای دآوری قرار می‌گیرد. البته گاهی به بررسی سود ناخالص در شرکت اکتفا شده و در این سطح قضاوت لازم به عمل می‌آید. در مجموع اجرای این روش مستلزم کسب اطلاعات و محاسباتی است که چندان آسان نمی‌باشد.

به عنوان مثال فرض کنید شرکت «الف» در کشور A قطعات فراورده‌ای را می‌سازد و به شرکت وابسته «ب» در کشور B انتقال می‌دهد و شرکت اخیر عملیات مونتاژ را انجام داده و فراورده را به فروش می‌رساند. اگر اطلاعات لازم جهت اجرای روش‌های دیگر قابل دسترسی نبوده و بخواهند از روش تفکیک سود استفاده کنند، آنگاه نتیجه اجرای این روش فرضاً محاسباتی به شرح زیر به دست می‌دهد:

	A	B	ادغامی
بهای فروش	۷۵	۱۰۰	۱۰۰
قیمت تمام شده	(۶۰)	(۷۵)	(۶۰)
سود ناخالص	۱۵	۲۵	۴۰
هزینه فروش	۰	(۲۰)	(۲۰)
هزینه عمومی و اداری	(۱)	(۸)	(۹)
درآمد عملیاتی	۱۴	(۳)	۱۱

A و B دو شرکت وابسته به یکدیگر هستند. بهای فروش مبلغی است که A از B (بر حسب ادعای شرکت‌ها) دریافت نموده یا B با فروش همان کالا از بازار به دست آورده است. مفهوم عناوین باقی ارقام روشن است. ستونی که با لفظ ادغامی مشخص شده است همین محاسبات را به فرض این که به جای دو شرکت فقط یک شرکت همه کار را انجام می‌داد، نشان می‌دهد. به این ترتیب مقام مالیاتی

مشاهده خواهد کرد که درآمد عملیاتی شرکت A نسبت به درآمد عملیاتی ادغامی معادل ۱۲۷ درصد می‌باشد، حال آن که درآمد عملیاتی شرکت B معادل ۲۷ درصد منفی است. بنابراین داور مقام مذکور این خواهد بود که چنین وضعی منطقی نیست و از قبول محاسبات گروه امتناع خواهد کرد.

ضریب پری (Berry Ratio)

این ضریب از سوی یک اقتصاددان آمریکایی موسوم به دکتر چارلز پری ابداع شد و هدف آن این بود که نسبت سود و بازده خدمات به هزینه‌های عملیاتی مربوط را نشان دهد. به عنوان نمونه این روش در مورد شرکت‌های عهده‌دار توزیع فراورده‌های شرکت اصلی به کار برده می‌شود. فرضاً اگر شرکت مادر کلیه کارهای تحقیق و توسعه و ساخت را انجام دهد و آن را به شرکت فرعی خود جهت توزیع انتقال دهد، ممکن است در صورت عدم امکان استفاده از سایر شیوه‌ها از ضریب پری جهت حل مسأله قیمت‌گذاری انتقالات استفاده شود.

برای محاسبه ضریب مذکور لازم است بررسی شود که فرضاً در مثال فوق توزیع کنندگان معمولی و غیروابسته کالاهای مشابه چه سودی را روی هزینه‌های فروش و عمومی و اداری خود حاصل می‌نمایند. ضریب پری نسبت سود ناویژه به هزینه‌های عملیاتی است، یعنی نشان می‌دهد که در ازای هر مبلغ هزینه عملیاتی که فرضاً شرکت توزیع کننده انجام می‌دهد، چه مبلغ سود ناخالص عاید او می‌گردد. برای روشن شدن مطلب مثالی می‌زنیم. فرض کنید شرکت داروسازی A در کشور «الف» با انجام پژوهش و تحقیق قرص‌هایی را ساخته است که توزیع آنها را به شرکت B در کشور «ب» واگذار می‌کند. قیمت فروش هر عدد قرص فرضاً معادل ۲ دلار است و در سال ۶۰۰ میلیون قرص به فروش می‌رسد. هزینه‌های عملیاتی شرکت B نیز معادل ۱۴/۴ میلیون دلار بوده است. برای حل مسأله قیمت‌گذاری انتقالات نخست باید بررسی و محاسبه کنیم که ضریب پری جهت توزیع کنندگان کالاهای مشابه در کشور «ب» به چه رقمی بالغ می‌گردد. این ضریب را فرضاً معادل ۱۲۵ درصد محاسبه می‌کنیم. معنی آن این است که اگر هزینه‌های عملیاتی برابر ۱۰۰ باشد سود توزیع کننده ۲۵ درصد آن است. بر این اساس سود ناخالص شرکت B به ۱۸ میلیون دلار بالغ می‌گردد ($125 \times 14/4$). با کسر این مبلغ از قیمت کل فروش می‌توان قیمت انتقالی برای کالای مورد بحث را معادل ۱,۱۸۲,۰۰۰,۰۰۰ دلار تعیین نمود که برای هر قرص معادل ۱/۹۷ دلار می‌شود. به عبارت دیگر بر این اساس فرض می‌شود که شرکت A هر قرص را به ۱/۹۷ دلار به شرکت B فروخته است و همین فرض مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد.

ایرادی که به روش مذکور گرفته شده این است که در بسیاری از موارد توزیع کنندگان مستقل سود خود را بر مبنای میزان فروش تعیین می‌کنند و نه بر اساس هزینه‌های خود.

این سلسله مقالات (شامل کلیاتی پیرامون مسأله قیمت‌گذاری انتقالات) در همین جا به پایان می‌رسند. در فرصت‌های بعدی مطالبی را در باره مقررات کشورهای مختلف در این زمینه به آگاهی خوانندگان خواهیم رسانید.

جرایم مالیاتی در چند کشور

بخش دوم - ژاپن

چنان که از بررسی مقررات کشور ژاپن در رابطه با جرایم و مجازات های مالیاتی بر می آید، تخلفات و بزه های مهم مالیاتی را می توان شامل موارد زیر دانست:

- اعلام کمتر از واقع ارقام مشمول مالیات،
 - خودداری از تسلیم و ثبت اظهارنامه تا مهلت مقرر،
 - عدم پرداخت یا تاخیر در پرداخت به موقع مالیات، و
 - تقلب مالیاتی و گریز از مالیات.
- مجازات های رایج در امور مالیاتی را نیز می توان به دو دسته تقسیم کرد: مجازات های اداری که از سوی سازمان مالیاتی قابل اعمال است و مجازات های کیفری که از سوی محاکم مقرر می گردد.
- مجازات های اداری مهم به شرح زیراند:

۱. جریمه اعلام کم تر از واقع درآمدها و سایر ارقام مشمول مالیات، معادل ۱۰ درصد مالیات متعلق به موارد اعلام نشده (ماده ۶۵ قانون «مقررات عمومی مالیات ملی» - اختصاراً «مقررات عمومی»).

۲. جریمه عدم تسلیم به موقع اظهارنامه عبارت است از ۱۵ درصد مالیات متعلق که مبلغ آن از سوی مرجع مالیاتی تعیین می گردد و یا مؤی خود در اظهارنامه ای که با تاخیر تسلیم می کند، درج می نماید (ماده ۶۶ مقررات عمومی).

۳. مجازات سنگین - این مجازات در مورد تقلب مالیاتی به کار می رود و میزان آن در مورد اعلام کمتر از واقع ارقام مشمول مالیات برابر است با ۳۵ درصد مالیات متعلق به موارد اعلام نشده (به جای ۱۰ درصد مذکور در بند ۱ فوق) و در مورد عدم تسلیم اظهارنامه معادل ۴۰ درصد مالیات متعلق (به جای ۱۵ درصد مذکور در بند ۲) می باشد. مجازات سنگین هنگامی اعمال می شود که تخلفات مذکور توأم با تقلب مالیاتی بوده باشد. مفهوم تقلب مالیاتی را در سطور آتی توضیح خواهیم داد. ضمناً مجازات سنگین در عین این که مرتبط با یک جرم قابل تعقیب در دادگاه (تقلب مالیاتی) می باشد اما فی نفسه یک مجازات اداری به شمار می آید.

۴. زیان دیرکرد به نرخ ۶/۱۴ درصد در سال نسبت به مالیاتی که دیر تر از موعد مقرر پرداخت شود تعلق می گیرد، و این علاوه بر مجازات های کیفری است که ممکن است شامل حال مؤدی شود. نرخ مذکور در صورت وجود موجبات مخفقه ممکن است به نصف یعنی ۳/۷ درصد در سال تقلیل داده شود. توضیحاً یادآور می گردد که مهلت سازمان مالیاتی برای تشخیص مالیات سه سال از تاریخ تعلق آن می باشد، اما اگر

پای موارد مربوط به قیمت گذاری انتقالات در میان باشد این مدت به دو برابر یعنی ۶ سال افزایش می یابد (در مورد مفهوم قیمت گذاری انتقالات به سلسله مقالاتی که تحت همین عنوان در مجله مالیات به چاپ رسیده است رجوع شود).

۵. اگر حسابرسان مالیاتی مؤدی را به منظور گریز از مالیات راهنمایی و کمک کنند وزارت دارایی می تواند آنان را تا یک سال از اشتغال به حرفه حسابرسی و حسابداری معلق نماید و یا این که از ادامه حرفه محروم سازد (مواد ۳۶ و ۴۵ قانون حسابداری مالیاتی).

مجازات های کیفری - مؤدی در صورت گریز متقلبانه از مالیات ممکن است به حبس با اعمال شاقه تا ۵ سال، یا جریمه نقدی تا ۵ میلیون و یا هر دو مجازات محکوم شود (ماده ۳۸ قانون مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و ماده ۱۵۹ قانون مالیات بر درآمد شرکت ها). اگر جرایم مذکور از سوی نماینده یا کارکنان شرکت صورت گیرد، خود شرکت نیز به جریمه ای تا ۵ میلیون و یا محکوم می شود.

موجبات رافعه یا مخففه مجازات

- اگر مؤدی پس از اعلام کمتر از واقع ارقام مشمول مالیات و قبل از این که مراجع مالیاتی اقدام به بررسی و بازرسی و کشف موضوع نمایند، اظهارنامه اصلاحی مجدد تسلیم داشته و مالیات متعلق را بپردازد، جریمه ای به وی تعلق نخواهد گرفت.

- اگر اعلام کم تر از واقع متکی به دلیل موجهی باشد، جریمه مربوط تعلق نخواهد گرفت. مثال برای دلیل موجه از جمله این است که مراجع مالیاتی از مفاد مقررات مربوط تفسیر جدیدی به دست داده باشند که سبب تشخیص بیشتر مالیات برای مؤدی شده باشد.

- اگر مؤدی پس از گذشت مهلت قانونی و قبل از آن که تخلف وی گوشزد شده و تعلق جریمه اعلام گردیده باشد، نسبت به تسلیم اظهارنامه اقدام نماید، در آن صورت ۱۵ درصد جریمه عدم تسلیم اظهارنامه که قبلاً اشاره شد به ۵ درصد تقلیل می یابد.

- اگر مؤدی حداکثر تا دو ماه بعد از انقضای مهلت پرداخت مالیات نسبت به تادیه آن مبادرت نماید، در آن صورت زیان دیرکرد ۶/۱۴ درصدی برای مدت تاخیر به نصف یعنی سالانه ۳/۷ درصد کاهش داده می شود.

- اگر مؤدی اظهارنامه خود را به موقع تسلیم کرده و حداکثر تا یک سال پس از آن نسبت به تسلیم اظهارنامه اصلاحی و پرداخت تفاوت مالیات مربوط اقدام کند و اقدامات او ناشی از تعقیب مالیاتی نباشد، در آن صورت از پرداخت زیان دیرکرد برای مدت یک سال مذکور معاف خواهد گردید.

مقامات ذیربط - مجازات های اداری از سوی مقامات ذیربط سازمان مالیاتی تعیین و ابلاغ می گردد.

در مورد بزه های مالیاتی مراجع مالیاتی موظف به اعلام جرم نزد مقامات قضایی نظیر دادستان های عمومی می باشند، اما مجازات های کیفری از سوی محاکم تعیین و مورد حکم قرار می گیرد. در مورد مجازات مربوط به حسابرسان و حسابداران که فوقاً ذکر کردیم مقام صالح وزیر دارایی است.

دادخواهی در مورد مجازات‌ها

در مورد مجازات‌های اداری مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از ابلاغ جرمه، اعتراض خود را به مراجع ذیربط تسلیم نموده و تقاضای تجدید رسیدگی نماید و اگر از نتیجه تجدید رسیدگی نیز ناراضی باشد نزد محکمه مالیاتی اقامه دعوی کند. مؤدی می‌تواند از رسیدگی مرحله اداری صرف نظر کرده و مستقیماً به محکمه مالیاتی رجوع نماید. تصمیم این محکمه نزد محکمه صلاحیتدار ناحیه مربوط ظرف سه ماه قابل پژوهشخواهی است.

تجدید رسیدگی سازمان مالیاتی از سوی مقاماتی غیر از مقام تشخیص دهنده مالیات و جرمه اولیه صورت می‌پذیرد. ضمناً محکمه یا تربیونال مالیاتی خود جزئی از وزارت دارایی به شمار می‌رود، اما از دستگاه تشخیص و وصول مالیات جداست و موظف به رعایت بی‌طرفی در صدور آراء خویش می‌باشد. پژوهشخواهی از آراء این محاکم نزد دادگاه‌های وابسته به قوه قضائیه صورت می‌پذیرد. در مواردی که دادگاه قضایی متخلف را بزهکار شناخته و محکوم به مجازات کیفری می‌نماید، وی می‌تواند نزد دادگاه قضائی عالی تر ظرف ۱۴ روز از بلاغ رای، تجدید نظر بخواهد.

بار اثبات و وصول جرمه‌ها - در مورد دعاوی مطروحه نزد محاکم، بار اثبات بر عهده مقامات مالیاتی است. در موردی که مؤدی مدعی دارا بودن عذر موّجه در مورد تخلفات خود باشد، بار اثبات بر عهده او قرار می‌گیرد. نسبت به دعاوی جزایی بار اثبات بر عهده دادستانی می‌باشد که موظف به اقامه و تعقیب جرم است. وصول جرمه‌های اداری با سازمان مالیاتی است و اقامه دعوی نزد محاکم الزاماً موجب توقف در اجراء و وصول مالیات نمی‌گردد. در مورد ادعای مطروحه نزد دادگاه کیفری وصول مالیات بر عهده ماموران اجرای دادگستری است.



بخش سوم - اسپانیا

در این کشور نیز مانند اغلب کشورهای دیگر جهان تخلفات مالیاتی به دو نوع اداری و کیفری تقسیم می‌شود. تخلف اداری آن است که از سوی مراجع مالیاتی مورد رسیدگی قرار گرفته و نسبت به آن وضع مجازات می‌گردد و نوع کیفری آن است که رسیدگی و تعیین مجازات نسبت به آن در صلاحیت محاکم است.

تخلفات و مجازات‌های اداری

در سطح اداری تخلفات قابل مجازات آنهایی هستند که تحت قانون مالیاتی به این عنوان شناخته شده و به دو دسته تخلفات ساده و جدی (سبک و سنگین) تقسیم می‌شوند. تخلفات ساده یا سبک شامل هرگونه قصور در انجام تکالیف مالیاتی می‌باشد، به استثنای آنچه مشمول عنوان تخلف سنگین یا جدی قرار می‌گیرد.

موارد زیر تخلف سنگین به شمار می‌روند.

- قصور در پرداخت به موقع تمام یا بخشی از بدهی مالیاتی یا پرداخت مبالغی که باید به عنوان پیش پرداخت مالیاتی تادیه نمود.

- قصور در کسر مالیات‌های تکلیفی، یا قصور در ارسال مالیات کسر شده به مراجع ذیربط.

- استفاده غیر قانونی از هر گونه ارفاق و تخفیف یا معافیت مالیاتی یا استرداد غیر قانونی مالیات.

- درج خلاف واقع اقلام مثبت یا منفی در اظهارنامه که مؤثر در میزان مالیات باشد و یا درج غیر قانونی اعتبار قابل کسر از مالیات در اظهارنامه.

- در مورد «مؤسسات شفاف» تعیین پایه مالیاتی شرکاء به نحو خلاف واقع و یا درج اقلام خلاف واقع در رابطه با هر یک از آنان. مؤسسه شفاف آن است که از نظر مالیاتی یک واحد جدا از تشکیل دهندگان آن به شمار نمی‌آید به نحوی که مانند یک شرکت بتوان مالیات آن را جداگانه تعیین کرد، بلکه هر یک از شرکاء خود یک واحد مالیاتی به شمار می‌آیند و سود مشمول مالیات مؤسسه به آنان نسبت داده شده و به عنوان درآمد هر یک از ایشان مشمول مالیات شخص حقیقی یا حقوقی (در صورتی که برخی از تشکیل دهندگان خود شرکت باشند) قرار می‌گیرد. نمونه این مؤسسات، مشارکت‌ها (partnerships) هستند که در بسیاری از کشورها فاقد شخصیت حقوقی به شمار می‌آیند.

از تخلفات سنگین که بگذریم باقی تخلفات غیر کیفری تخلف ساده یا سبک مالیاتی محسوب می‌گردند.
مجازات‌ها - تخلفات سبک یا ساده اداری (غیر کیفری) عموماً مشمول جریمه نقدی قرار می‌گیرند. میزان این جریمه بین ۱۰۰۰ تا ۱۵۰۰۰۰ پزو تا است. اما موارد استثنای زیادی در رابطه با این دسته از تخلفات وجود دارد که ذیلاً به شماری از آنها اشاره می‌کنیم:

- در صورت قصور از صدور صورتحساب در مورد برخی از معاملات و عدم وصول مالیات آنها، میزان جریمه حداکثر تا ۵ درصد عملکرد مربوطه بنگاه قابل تعیین است (در موارد مربوط به مالیات بر فروش یا ارزش افزوده).

- در صورت قصور مؤدی از همکاری با مراجع مالیاتی میزان جریمه از ۲۵۰۰۰ پزو تا ۵ درصد عملکرد بنگاه خواهد بود.

- قصور از ثبت به موقع معاملات در دفتر به مدتی بیش از ۴ ماه مستلزم جریمه‌ای از ۱۰۰۰۰ تا ۲۰۰۰۰۰ پزو تا خواهد بود.

- برخی تخلفات و قصورها موجب تعلق جریمه‌ای بین ۲۵۰۰۰ تا ۱۰۰۰۰۰۰ پزو تا می‌گردند، از جمله ثبت غیر دقیق یا عدم ثبت برخی عملیات در دفاتر، نگاهداری حساب‌های نامناسب با کسب و کار مؤدی به نحوی که رسیدگی را مشکل سازد، نقل غیر صحیح اطلاعات دفاتر به اظهارنامه و ترازنامه، نگاهداری حساب‌ها و سوابق دوگانه برای معاملات، قصور از ارائه سوابق و شواهد و یا اهمال در نگاهداری آنها.

- در صورت تقاضای اطلاعات از سوی مراجع مالیاتی، قصور مؤدی نسبت به هر قلم از اطلاعات مستلزم جریمه‌ای بین ۱۰۰۰ تا ۲۰۰۰۰۰ پزو تا خواهد بود ولی جمع جریمه نباید از ۳ درصد عملکرد سال قبل

مؤسسه بیشتر باشد.

- جریمه مقاومت در برابر اقدامات بازرسان مالیاتی بین ۵۰۰۰۰ تا ۱۰۰۰۰۰۰ پزو تا می باشد.
- خودداری از کاربرد شماره هویت مالیاتی (کد اقتصادی) جریمه ای بین ۱۰۰۰ تا ۱۵۰۰۰۰ پزو تا در پی خواهد داشت، و اگر این قصور در رابطه با معاملات و فعالیت های اقتصادی خود مؤدی باشد، جریمه تا ۵ درصد عملکرد وی قابل افزایش خواهد بود.

جریمه تخلفات سنگین - جریمه این نوع تخلفات بین پنجاه درصد تا سه برابر مالیات پرداخت نشده و یا مبلغ تخفیف و ارفاق مالیاتی یا استرداد مالیاتی است که برخلاف قانون صورت پذیرفته است. زیان دیرکرد نیز در این موارد تعلق می گیرد که بر حسب مورد بین ۱۰ تا ۱۵ درصد بهره سالانه است
در عمل مراجع مالیاتی از حق تعیین مجازات های اداری، یعنی جریمه ها، زیاد استفاده می کنند و تنها در صورتی که پای اختلاف در فهم و تفسیر مقررات به نحو معقولی در میان باشد و یا توجیه قابل قبولی برای رفتار مؤدی موجود باشد، ممکن است از تعیین جریمه خودداری شود. جریمه ای که مقامات مالیاتی در نظر می گیرند معمولاً در جریان مذاکره با مؤدی تغییر داده می شود و مرجع مالیاتی میزان آن را به حد قابل توجهی پایین می آورد. اما اگر مؤدی نسبت به اصل تشخیص مقام مالیاتی معترض باشد، این مقام میزان جریمه را مجدداً به وضع سابق بر می گرداند.

جرایم و مجازات های کیفری

گریز از مالیات یا استفاده متقلبانه و نادرست از ارفاق ها و مزایای مالیاتی مستلزم مجازات زندان از ۶ ماه و یک روز تا ۶ سال و همچنین پرداخت جریمه نقدی از مبلغی معادل مالیات پرداخت نشده تا ۶ برابر آن می باشد، مشروط بر این که مبلغ سوء استفاده از ۵،۰۰۰،۰۰۰ پزو تا بیشتر باشد. برای تعیین این مطلب که استفاده غیر قانونی مؤدی به این حد که آن را می توان رقم آستانه تعلق مجازات دانست، دو حالت را باید در نظر گرفت. نخست در مورد مالیات های دوره ای که سالانه محاسبه می شود، یعنی جمع استفاده مؤدی ظرف یک سال مالیاتی منظور می گردد. در باقی موارد که پای محاسبه دوره ای مالیاتی در میان نیست، فعالیت ها و معاملات مربوط به هر نوع از مالیات ها را مورد توجه قرار می دهند.

نسبت به جرم های مذکور علاوه بر مجازات هایی که یاد شد، برخی کیفرهای تبعی نیز ممکن است اعمال گردد، از جمله این که مجرم به مدت ۳ الی ۶ سال از دریافت اعتبارات دولتی و همچنین استفاده از تشویق ها و مزایای مالیاتی محروم گردد.

ماده ۳۵۰ مکرر قانون جزا جرم دیگری را ذکر می کند و آن این که اگر شخصی به موجب قانون مکلف به نگاهداری حسابها و دفاتر و سوابق تجاری باشد و مرتکب یکی از تخلفات زیر گردد به بازداشت از یک ماه و یک روز تا ۶ ماه و جریمه نقدی از ۱،۵۰۰،۰۰۰ تا ۳،۰۰۰،۰۰۰ پزو تا خواهد گردید:

- هر مؤدی که کلاً از انجام وظیفه مذکور خودداری نماید،
- هر مؤدی مالیاتی که در مورد برخی از فعالیت های خود دفاتر و حساب های جداگانه به منظور پنهان کاری

- هر مؤدی که از ثبت برخی معاملات و اقلام خودداری کند و یا ارقام غیر واقعی در مورد آنها به کار برد، و - بابت درج هرگونه آرتیکل غیر واقعی و دروغین در دفاتر.

در صورتی که مقامات مالیاتی در جریان رسیدگی خود به مواردی برخورد کنند که به نظر آنان جرم تلقی گردد، موضوع به محکمه جزا برای بررسی فرستاده می شود و مقام مالیاتی از ادامه رسیدگی خودداری می کند تا نتیجه رسیدگی دادگاه روشن شود. در صورتی که دادگاه مجازاتی تعیین کند، مجازات دیگری از سوی مرجع مالیاتی قابل اعمال نخواهد بود، و اگر نظر دادگاه بر برائت مؤدی از ارتکاب جرم باشد، مرجع مالیاتی کار خود را با رعایت یافته ها و نظرات دادگاه ادامه خواهد داد.

اوضاع و احوال مخفیه و رافعه مجازات

در قانون جزا شرایط مسئولیت جزائی ذکر شده است و به موجب آن وجود کیفیات زیر موجب عدم مسئولیت است: بیماری فکری (مانند جنون)، صغر (سن زیر ۱۶ سال)، دفاع از نفس، اضطرار، قوه قهریه، خوف غیر قابل اجتناب و انجام وظیفه. علاوه بر این ماده ۷۷ قانون عمومی مالیاتی عدم اهلیت (مانند صغر و جنون) و قوه قهریه (فورس مازور) را موجب عدم توجه مسئولیت می داند.

همچنین در مورد اعضای هیأت مدیره شرکت ها آن هایی که در جلسات مربوطه هیأت مدیره، شرکت نداشته اند و یا با وجود شرکت نظر مخالفت نسبت به مورد تخلف ابراز داشته اند، از مسئولیت و تعلق مجازات مصون می باشند. به موجب ماده ۸۲ همان قانون برای تعیین میزان مجازات (بین حداقل و حداکثر پیش بینی شده در قانون) باید به عوامل و نکات زیر توجه داشت: وجود حسن نیت یا فقدان آن، تکرار تخلف، مقاومت در برابر مأموران رسیدگی مالیاتی، تمکین بعدی مؤدی، میزان اهمیت تخلف و میزان خسارت وارد بر خزانه دولت.

دادخواهی

در مورد مجازات های اداری دو راه پیش روی مؤدی معترض وجود دارد. نخست تسلیم شکایت جهت رسیدگی در مراجع حل اختلاف داخلی سازمان مالیاتی و دیگری شکایت به دادگاه مالیاتی. مهلت اعتراض در هر دو حالت ۱۵ روز کاری از تاریخ ابلاغ تشخیص مقام مالیاتی است.

در صورت دادخواهی نزد دادگاه مالیاتی، هرگاه مؤدی از رای این دادگاه نیز ناخرسند باشد، می تواند ظرف ۲ ماه نزد دادگاه عالی تر غیر مالیاتی پژوهش بخواهد و حتی در نهایت (و در صورت وجود شرایط معین) به دیوان کشور رجوع کند.

اما تخلفات کیفری فقط نزد دادگاه جزا قابل طرح و رسیدگی است. در این حالت بار اثبات با توجه به اصل برائت بر عهده دادستانی یا اداره مالیاتی است، هر چند مؤدی نیز ادعا و اطلاعات خود را باید مستند به دلایل ابراز نماید.

مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

قانون اصلاح ماده ۲۰ قانون اساسنامه جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران

ماده واحده - ماده ۲۰ قانون اساسنامه جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران مصوب ۸/۲/۱۳۶۷ به شرح زیر اصلاح می‌گردد: ماده ۲۰ - جمعیت و مؤسسات وابسته به آن و شرکتهایی که حداقل نود و نه درصد (۹۹٪) سهام آنها متعلق به جمعیت باشد و درآمدهای آن در راستای اهداف و وظایف جمعیت به مصرف برسد از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی، حق الثبت و هر گونه عوارض دیگر در مورد اموال، املاک، مستغلات، وسایط نقلیه، کالاهای و خودروهای اهدایی و کلیه خریدهای خارجی و واردات تجهیزات ضروری و حیاتی امداد و نجات معاف می‌باشد. جمعیت از پرداخت کلیه هزینه‌های دادرسی در تمام مراحل رسیدگی معاف است. قانون فوق مشتمل بر ماده واحده در جلسه علنی روز چهارشنبه مورخ ۲۸/۲/۱۳۷۹ مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۲/۳/۱۳۷۹ به تأیید شورای نگهبان رسیده است.

علی اکبر ناطق نوری رئیس مجلس شورای اسلامی

دستورالعمل اجرائی بندهای الف، ب، ج، د، ه، و، ز از تبصره ۳۵ قانون بودجه سال ۱۳۷۹ کل کشور (شماره ۱۲۳۱ مورخ ۲۲/۱/۷۹)

کالاهای موضوع تبصره فوق که از اول سال ۱۳۷۹ به فروش می‌رسد حسب مورد مشمول مالیات بر فروش می‌باشد.

اشخاص حقوقی (کارخانه‌های دولتی تولیدکننده) که کالاهای موضوع بند «الف» را به صورت محصول نهایی به فروش می‌رسانند موظفند مالیاتهای مقرر را به هنگام فروش کالا دریافت و در مهلت تعیین شده به حساب مربوط در خزانه واریز نمایند.

شرکتهای تولیدکننده خودرو موظفند علاوه بر مالیاتها و عوارض مربوط به خودروها معادل ده درصد قیمت فروش نقدی هر دستگاه خودرو تولیدی به استثنای خودروهای یاد شده در بند «ب» تبصره مذکور را قبل از کسر هر گونه تخفیف، شامل مابه‌التفاوت سهم سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان به عنوان مالیات غیرمستقیم اخذ و به حساب مربوط نزد خزانه پرداخت نمایند.

بدیهی است مالیات فروش دریافتی از وانت بارها در صورت ارائه اسناد و مدارک از مراجع ذیربط مبنی بر شماره‌گذاری خودرو به عنوان تاکسی بار، با درخواست کتبی مالک حسب مورد توسط اداره کل مالیاتهای غیرمستقیم در تهران و ادارات امور اقتصادی و دارایی محل قابل استرداد خواهد بود. ضمناً شماره‌گذاری

اتومبیل‌های مشمول مالیات موضوع بند «ب» توسط ادارات ذیربط موکول به ارائه قبض پرداخت و تأیید اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم در تهران و ادارات امور اقتصادی و دارایی محل حسب مورد خواهد بود.

شرکت مخابرات ایران مکلف است مالیات غیرمستقیم هر خط انشعاب جدید تلفن همراه را به حساب تعیین شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی در مهلت مقرر واریز نماید.

شرکت دخانیات مکلف است یک نسخه از کلیه مجوزهای صادره جهت ورود سیگار در سال ۱۳۷۹ را حداکثر یک هفته پس از صدور به اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم در تهران ارسال نماید، تا امکان وصول مالیات متعلق به سیگارهای وارداتی طبق قوانین موضوعه فراهم گردد.

از انواع نوشابه و آبمیوه و نظایر آن که با وسایل ماشینی در داخل کشور تهیه و به فروش می‌رسد بر اساس اندازه‌گیری حجم از قرار هر سیصد (۳۰۰) سی سی، هفتاد ریال به عنوان مالیات بر فروش دریافت می‌گردد.

الف. مدیران شرکتها و کارخانجات تولیدکننده انواع نوشابه و آبمیوه موضوع این دستورالعمل مکلفند مالیات بر فروش مربوط به هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود واریز و رسید مربوط را همراه با آمار فروش ماهانه جهت اعمال حساب در تهران به اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم و در شهرستانها به ادارات امور اقتصادی و دارایی محل ارائه نمایند.

ب. وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند به منظور کنترل تولید و فروش انواع نوشابه و آبمیوه و نظایر آن با گماردن مأمورین ذیربط و ناظران مقیم در هر کارخانه مقدار تولید و فروش را کنترل نمایند. مدیران و مسئولین شرکتها و کارخانجات تولید انواع نوشابه و آبمیوه موضوع این دستورالعمل مکلفند کمافی‌السابق کلیه وسایل و امکانات و تسهیلات لازم را جهت نظارت مستمر مأمورین ذیربط تأمین و همکاری لازم را جهت اعمال نظارت با مأمورین به عمل آورند.

ج. محاسبه و وصول مالیات بر فروش انواع نوشابه و آبمیوه تولیدی و نظایر آن، موضوع این دستورالعمل بر اساس آمار فروش دریافتی ماهانه از شرکتها و کارخانجات تولیدی علی‌الحساب تلقی می‌شود و وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند به منظور حفظ حقوق دولت عنداللزوم دفاتر و اسناد و مدارک کارخانجات را مورد رسیدگی قرار داده و در صورت احراز مابه‌التفاوت ناشی از عدم ارائه آمار صحیح فروش کالا، مالیات متعلق را به همراه جرایم مقرر وصول و مسئولین متخلف نیز در اجرای قانون نحوه اعمال تعزیرات حکومتی راجع به قاچاق کالا و ارز به مراجع ذیصلاح معرفی خواهند شد.

گمرک ایران مکلف است به منظور حفظ حقوق دولت قبل از ترخیص کالاهای وارداتی موضوع جزء ۳ بند «ج» و همچنین بند «د» تبصره مذکور واردکننده را همراه با معرفی‌نامه کتبی متضمن نام واردکننده، نوع و میزان کالای وارداتی بر اساس اظهارنامه مربوط در تهران به اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم و در شهرستانها به ادارات امور اقتصادی و دارایی محل مربوط راهنمایی نمایند. ادارات یاد شده مکلفند ضمن تشکیل پرونده اقدام لازم جهت وصول مالیات متعلق طبق قوانین موضوعه نموده و با وصول مالیات ظرف مدت سه روز گواهی لازم را صادر و به منظور ترخیص کالا به گمرک مربوط ارسال نمایند.

مسئولیت وصول مالیات موضوع تبصره صدرا لاشاره در تهران با اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم و در شهرستانها با ادارات امور اقتصادی و دارایی محل حسب مورد خواهد بود. ادارات وصول‌کننده مالیات بر فروش کالاهای

موضوع تبصره مذکور موظفند جهت دریافت مالیاتهای مقرر با هماهنگی خزانه‌داری کل حسابهای جداگانه‌ای افتتاح و همه ماهه مبالغ وصولی را ذیل کدهای مربوطه منظور نمایند. حسین نمازی وزیر امور اقتصادی و دارایی

بخشنامه شماره ۱۳۶۵۹/۶۳۵۱۴-۳۰/۴ مورخ ۷۸/۱۲/۱۷

پیرو بخشنامه شماره ۱۳۴۸۰/۵۶۴۷۴-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۱۱ نظر به اینکه در خصوص تاریخ اجرای مقررات مربوط به بند (الف) اصلاحی ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۷۶ ابهاماتی برای مأمورین تشخیص مالیات و مؤدیان مالیاتی ایجاد گردیده یادآور می‌شود: با توجه به مفاد قانون مذکور و تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن (۷۷/۱/۱۵) که قبلاً طی بخشنامه شماره ۸۷۱-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۸/۲/۱۳ به کلیه ادارات مالیاتی ابلاغ گردیده است لازم است مراجع تشخیص مالیات در مورد اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده فوق از تاریخ مذکور (۱۳۷۷/۱/۱۵) اقدام لازم را معمول نمایند.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۷۵۹۶ مورخ ۷۹/۲/۲۶

نظر به اینکه شورای مرکزی اتحادیه تهیه کنندگان و توزیع فیلم ایران در خصوص تشخیص درآمد مشمول مالیات تهیه کنندگان فیلمهای فارسی و تهیه کنندگان برنامه برای تلویزیون و سایر نهادها اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی موارد اشکالی را مطرح نموده است لذا به منظور رفع اشکالات و اتخاذ رویه واحد موارد زیر را مقرر می‌دارد: در صورتی که تهیه کننده اعم از شخص حقیقی یا حقوقی در موعد مقرر نسبت به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی اقدام و دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی مورد قبول حوزه مالیاتی واقع شده باشد، با توجه به طبع کار تهیه فیلم که فراهم نمودن ابزار و وسایل متعددی از جهت نمایش صحنه‌های مختلف و متعاقباً تخریب، شکستن، آتش زدن بعضی از وسایل و لوازم صحنه‌های متفاوت فیلم که مستلزم انجام هزینه است لیکن ارائه فاکتور برای آنها میسر نیست، مأموران تشخیص ضمن رعایت دقیق ماده ۱۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم حتی الامکان با پذیرش هزینه‌های مذکور خاصه لوازم مصرفی که انجام آنها بنا به مشهودات (فیلم موجود) مسلم است اقدام نمایند.

ضمناً در مواردی که انجام هزینه‌ها برای تهیه فیلم ضروری بوده و این قبیل هزینه‌ها در فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نشده است مراتب را با رعایت سلسله مراتب جهت اجرای تبصره یک ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به وزارت متبوع اعلام نمایند.

ممیزین کل و مراجع حل اختلاف مالیاتی حسب مورد، اعتراضات مؤدیان موضوع این دستورالعمل را با رعایت واقعیت امر مورد توجه و رسیدگی قرار داده و نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی و مختومه شدن پرونده اقدام نمایند.

اداره کل امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با رعایت مقررات نسبت به معرفی نماینده مطلع و بصیر در امور تهیه فیلم جهت شرکت در جلسه هیأت‌های مذکور اقدام لازم به عمل آورد.

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

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۷۴۹/۸۱۳۸ - ۳۰/۴ مورخ ۷۹/۲/۲۷

نظر به اینکه حسب اطلاعات واصله برخی از حوزه‌های مالیاتی در خصوص مطالبه مالیات بر درآمد موضوع ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم از جمله حق رضایت مالکانه بی‌توجهی می‌کنند، لذا به منظور اجرای صحیح و کامل مقررات مقرر می‌شود: حوزه‌های مالیاتی ذیربط در هر مورد که مالکین اماکن تجاری بابت تغییر مستأجر مبلغی به عنوان حق رضایت مالکانه دریافت می‌نمایند، با تشکیل پرونده جداگانه، گزارش کاملی در خصوص دریافتی مالک و مبلغ آن تنظیم و پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه (پایان تیرماه سال بعد) با رعایت مفاد مادتين ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مذکور (حسب اینکه اظهارنامه در موعد مقرر تسلیم شده یا نشده باشد) نسبت به مطالبه مالیات متعلق در مهلت‌های قانونی اقدام نمایند.

رأی شماره ۳۸۱۴ - ۳۰/۴ مورخ ۷۹/۴/۲۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۵۳۶۶ - ۷۸/۲/۲۶ اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان اصفهان عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۷۹/۳/۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مفاد گزارش مذکور اجمالاً مشعر بر اینست که «وصول و یا عدم وصول مالیات حق واگذاری ساختمانهایی که دارای کاربری مسکونی بوده ولی در محلهای کاملاً تجاری واقع شده و همچنین وصول مالیات حق واگذاری محل از انتقال اراضی واقع در مناطق تجاری یا صنعتی که عملاً احداث ساختمان در آن جهت سکونت منطقی به نظر نمی‌رسد محل تردید بوده و متن دستورالعملهای صادره با قسمت اخیر تبصره ۵ ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم (حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل) نسبت به وصول مالیات حق واگذاری این قبیل نقل و انتقالات تضاد داشته و باعث تشتت افکار مأمورین تشخیص و نارضایتی مؤدیان محترم مالیاتی گردیده است».

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن پس از بررسیهای لازم و شور و تبادل نظر در این خصوص به شرح زیر اعلام رأی می‌نماید:

منظور از حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل موضوع تبصره ۵ ماده ۵۹ قانون مذکور، حقوق به رسمیت شناخته شده توسط مراجع ذیصلاح برای واحدهای تجاری می‌باشد. بنابراین در مورد نقل و انتقال اراضی به طور کلی و ساختمانهای دارای کاربری مسکونی به صرف وقوع این گونه املاک در مناطق تجاری و یا صنعتی فرض تعلق حق واگذاری محل موجه نمی‌باشد و در هر حال مفاد دستورالعمل شماره ۴۹۹۲۸/۶۶۰۶ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ مورد تأیید بوده و اجرای آن تأکید می‌گردد.

علی اکبر سمیعی محمد رزاقی علی اکبر نوربخش محمدعلی بیکپور اسداله مرتضوی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل آقا حسن عباسی پناه عباس رضاییان

نظر به مشکلات مالیاتی مطروحه از طرف انجمن‌های صنفی شرکتهای ساختمانی و تأسیساتی و مهندسی مشاور و به ضرورت رعایت معطوف به عدالت و واقعیت قوانین مالیاتی در خصوص شرکتهای مزبور و با توجه به هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های ساختمانی و تأسیساتی از قبیل دستمزد، خرید لوازم و ابزارآلات و قطعات یدکی و تعمیرات ماشین‌آلات و مصالح ساختمان شامل تیرآهن، سیمان، گچ، آجر، شن و ماسه، آهک و سایر مواد اولیه مصرفی و تهیه مواد غذایی لازم برای کارگران در محل کارگاههای واقع در خارج شهرها و غیره که به علت نوع و ماهیت کار و تنوع و تعدد بسیار گسترده بوده و در برخی موارد به علت شرایط خاص فاقد مدارک مستند و یا مدارک کافی است و اصولاً امکان تهیه مدارک در مورد بعضی از آنها مقدور نبوده است، در صورتی که صرف هزینه حسب مشهودات و سایر مدارک مسلم است (به طور مثال سیمان و تیرآهن مصرفی در احداث بنا که مقدار آنها مورد تأیید کارفرما واقع و منتهی به پرداخت وجه صورت وضعیت ارائه شده از طرف پیمانکار شده است) و با عنایت به اینکه در موارد تشخیص علی‌الرأس که مخصوص مؤدیانی است که وظایف و تکالیف قانونی خود را به درستی انجام نداده‌اند ضرایب مالیاتی که از طرف کمیسیون تعیین ضرایب متشکل از مقامات قانونی صاحب نظر بر اساس جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی معین می‌شود مورد استفاده قرار می‌گیرد و توجه به اینکه منطقی و موجه به نظر نمی‌رسد مأمورین تشخیص در مورد آن تعداد از شرکتهای موصوف که وظایف قانونی خود را به درستی انجام و دفاتر قانونی آنها قبول شده است برای تعیین درآمد مشمول مالیات بی‌محابا و بدون رعایت واقعیت و در حالی که صرف هزینه از جهات عقلی و عملی و عینی مسلم و مدلل است به دلایل گوناگون آن قدر از هزینه‌های واقعی شرکتهای مذکور را مورد قبول قرار ندهند که در برخی موارد درآمد مشمول مالیات حتی از چند برابر درآمد مشمول مالیاتی که از طریق علی‌الرأس تشخیص می‌شد بیشتر شود، در حالی که بدون صرف هزینه‌های یاد شده اصولاً احداث بنا یا ایجاد تأسیسات با مشخصات مذکور در پیمان به هیچ وجه امکان‌پذیر نبوده و مقدور نمی‌شد، لذا مقرر می‌دارد کلیه مأمورین تشخیص و مراجع حل اختلاف در تشخیص درآمد مشمول مالیات مربوط به دریافتیهای ناشی از پیمانکاری شرکتهای مزبور موارد ذیل را رعایت نمایند:

۱. در مواردی که دفاتر مؤدیان مزبور مورد قبول واقع می‌شود، هزینه‌های واقعی آنها را که در ماده ۱۴۸ تصریح و فوقاً به بعضی از آنها اشاره شد به هر نحوی که محرز شود بپذیرند و با احراز واقعیت و مسلم بودن صرف هزینه از مطالبه مدارکی که ارائه آن از توان مؤدی خارج و عملاً امکان‌پذیر نیست اجتناب نمایند و در هر حال ترتیبی اتخاذ شود که این گونه مؤدیان در مقایسه با مؤدیان مشابهی که به لحاظ عدم انجام وظایف قانونی و رد دفاتر مشمول تشخیص به طریق علی‌الرأس می‌گردند مورد تبعیض و اجحاف و بی‌عدالتی واقع نشوند.
۲. مأمورین حوزه‌های خاص مالیات حقوق مستقر در واحدهای مالیاتی که اقامتگاه قانونی شرکتهای مزبور در محدوده آنها واقع است در مواردی که شرکت مالیات حقوق کارکنان کارگاههای مختلف خود در اقصی نقاط کشور را به حوزه‌های مالیاتی محل وقوع کارگاه پرداخت و رسید آن را ارائه می‌دهند، حق ندارند از این بابت مبادرت به مطالبه مجدد مالیات نمایند.
۳. مأمورین تشخیص مالیات حق ندارند بدون استناد به اسناد و مدارک مثبت و غیرقابل تردید قسمتی از موضوع

پیمان را به عنوان کار واگذار شده به پیمانکار دست دوم منظور و از این لحاظ اقدام به مطالبه مالیات موضوع ماده ۱۰۴ از شرکتهای مزبور نمایند و در هر مورد مکلفند موضوع و نوع و مبلغ کار واگذار شده به پیمانکار دست دوم و همچنین مشخصات پیمانکار دست دوم را به نحوی که در صورت اعتراض شرکت قابل اثبات باشد تعیین و سپس اقدام به مطالبه مالیات موضوع ماده ۱۰۴ نمایند. در هر حال ممیزین کل مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مکلفند در صورت اعتراض مؤدی و فاقد مأخذ بودن مطالبه مالیات واگذاری کار به پیمانکار دست دوم بدون فوت وقت از این بابت رفع تعرض نمایند.

۴. این دستورالعمل نسبت به عملکرد کلیه سنواتی که مالیات آن سنوات تا به حال قطعی نشده جاری بوده و ممیزین کل و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی باید در حل و فصل اختلافات مالیاتی مفاد آن را رعایت نمایند.

۵. مفاد این دستورالعمل در مورد اشخاص حقیقی موضوع بند ۳ ماده ۹۶ قانون که فعالیت آنها نظیر شرکتهای مذکور می‌باشد نیز باید اجرا شود.

در خاتمه انتظار می‌رود با اجرای صحیح و دقیق این دستورالعمل پرونده‌های مالیاتی مربوط در اسرع وقت مختومه و مالیات‌های متعلقه به حیظه وصول درآید. مفاد این دستورالعمل به تایید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی‌اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

رأی شماره ۳۰/۴/۱۵۴۶ مورخ ۷۹/۲/۲۵ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۷۸۳۲۲۱۰/۳۰/۷۸۱۲۴/۲۴۷۳ مورخ ۷۸/۹/۱۴ شهرداری تهران در خصوص معافیت مالیاتی سود اوراق مشارکت طرح نواب، حسب ارجاع مورخ ۷۸/۹/۱۵ معاون محترم درآمدهای مالیاتی و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در جلسه مورخ ۷۸/۲/۲۴ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح گردید، اجمال قضیه مطروحه به قرار زیر است:

۱. شهرداری تهران، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و بانک عامل بر اساس مقررات ماده ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم، سود اوراق مشارکت را از مالیات معاف دانسته و به همین لحاظ در موقع پرداخت سود به دارندگان اوراق مشارکت مالیاتی کسر نشده است.

۲. چون به موجب ماده ۴ قانون مدنی قوانین عطف بماسبق نمی‌شوند، لذا مفاد تبصره ماده ۷ و ماده ۱۱ قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت قابل تسری به سودهای پرداختی قبل از تاریخ اجرای قانون یاد شده (۱۳۷۶/۸/۵) نمی‌باشد.

۳. چون نسبت به سودهای پرداختی از سال ۱۳۷۴ به بعد و در مواقع پرداخت سود هیچ نوع مالیاتی مطالبه نشده و قانون مالیات‌های مستقیم سود اوراق مشارکت را به عنوان سود، مشمول مالیات ندانسته و بر اساس ماده ۱۴۵ قانون مزبور که مشعر بر معافیت جواز اوراق قرضه است علی‌القاعده سودهای پرداختی قبل از تاریخ اجرای قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت نمی‌تواند مشمول مالیات باشد.

هیات عمومی شورای عالی مالیاتی با ملاحظه قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت مصوب ۱۳۷۶/۶/۳۰ مجلس

شورای اسلامی و ماده ۲۷ آئین نامه اجرائی آن (تصویب نامه شماره ۳۱۲۴۲ / ت ۱۹۹۶۱ هـ مورخ ۱۳۷۷/۶/۹ هیات محترم وزیران) و ضوابط مربوط به چگونگی پرداخت مالیات موضوع تبصره ماده ۷ قانون مذکور به شماره ۱۹۷۰۹ مورخ ۱۳۷۸/۵/۲۶ و پس از بحث و تبادل نظر در خصوص مورد به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید:

رأی:

۱. نظر به اینکه عنوان و ماهیت اوراق مشارکت با اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه مذکور در بند ۳ ماده ۱۴۵ متفاوت است لذا استناد به معافیت مقرر در ماده ۱۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحیه های بعدی آن فاقد وجاهت قانونی بوده و معافیت مقرر در ماده یاد شده قابل تسری به سود اوراق مشارکت نمی باشد.
۲. مقررات ماده ۷ قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت و تبصره آن به موجب ماده ۱۱ همان قانون به اوراق منتشره قبل از اجرای قانون یاد شده تسری یافته و تبصره ماده ۷ پرداخت مالیات سود پرداختی یا تخصیصی به اوراق مشارکت منتشره قبل از تاریخ اجرای قانون موصوف را به نرخ مقرر در ماده ۷ تصریحاً بر عهده دستگاه منتشرکننده اوراق مشارکت محول و به موجب ضوابط مربوط به چگونگی پرداخت مالیات موضوع تبصره ماده ۷ که بر اساس ماده ۲۷ آئین نامه اجرائی قانون مزبور مصوب هیات محترم وزیران تهیه و به شماره ۱۹۷۰۹ مورخ ۷۸/۵/۲۶ صادر شده است پرداخت مالیات مقرر در تبصره موصوف از وظایف دستگاه ناشر می باشد.
۳. قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت که به موجب آن مالیات به میزان ۵ درصد سود پرداختی تصویب و به سودهای پرداختی یا تخصیصی به دارندگان اوراق منتشره قبل از اجرای قانون نیز تسری یافته است فی الواقع سبب ممانعت از اعمال نرخ مالیات بر درآمد مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم به سود اوراق مزبور شده است، چه در غیر این صورت تا لازم الاجرا شدن قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت سود پرداختی به دارندگان اوراق مشارکت معطوفاً به مواد ۹۳ و ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم (حسب اینکه دارندگان اوراق شخص حقیقی یا حقوقی باشند) از جمله درآمدهای مشمول مالیات آنها محسوب و با رعایت سایر مقررات نسبت به مطالبه مالیات متعلقه توسط مأمورین مالیاتی ذریع اقدام لازم به عمل می آمد، لذا عدم مطالبه مالیات از سودهای پرداختی سال ۱۳۷۴ به بعد و در مواقع پرداخت سود تا تاریخ اجرای قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت دال بر معافیت قانونی سود اوراق مزبور که قبل از لازم الاجرا شدن قانون موصوف پرداخت یا تخصیص یافته نبوده و تعلق مالیات به سودهای مذکور نیز منطبق با مقررات مربوط می باشد.

علی اکبر سمیعی محمد رزاقی علی اکبر نوربخش محمدعلی بیک پور غلامحسن هدایت عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان



tice (CAJ) is not competent for annulling the verdicts of the Plenary Board of the Supreme Tax Council (STC). A recent judgement of the CAJ, by which a verdict of the said Plenary Board has been annulled, is criticized in this article not only for the above reason, but also for the defects of legal argument as described by the author.

Inheritance and Gift Tax Treaties

The 7th part of this series of articles is provided in the present issue. The regulations of the OECD Model regarding non-discrimination (Article 10) and a part of the Article 11 concerning the mutual agreement procedure are examined.

Transfer Pricing

This is also a continuation of the study undertaken in the field of transfer pricing. The sixth (and last) part of the study concerning "Fourth Methods" (like CUP, profit-split method, rate of return method, etc.) is provided in this issue.

Tax Penalties around the World

A new study is undertaken by this journal in respect of penalties applicable to tax offences in different countries. In this issue the regulations of Japan and Spain concerning administrative and criminal tax offences and penalties are reviewed.

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.



revenue of developing countries is addressed in the editorial of this issue of Maliyat journal.

Tax Capitulation!

Tax officials in all countries are obligated to discharge their duties with regard to all taxpayers in equal manner and without discrimination. This obvious and natural principle is sometimes challenged by certain people and agencies in a special way. They argue that the foreign persons and enterprises engaged in economic activities inside the country, should be treated differently in comparison with the citizens, and in particular they should be trusted much more, as far as their tax statements and declarations are concerned. The reason, according to advocates of this thesis, is the need of the country for attraction of foreign investment and technology. This subject is analyzed and criticized by the author.

Pursuing Greater Compliance and Less Burden

This is a Persian translation of an article written by Dr. Marsha Blumenthal concerning the compliance burden in the United States (printed in the IBFD Bulletin, volume 54, No. 7). Since the article is relatively long, it will be introduced in two parts, respectively in the present and next issue.

Iranian International Tax Regulations

The author comments on a verdict delivered by the Supreme Tax Council (STC) on taxation of the representative offices of foreign banks acting in Iran. According to the STC, if it is ascertained that the foreign banks have earned income in Iran through such representative offices, they shall become subject to taxation. This opinion is examined by the author. A similar article is presented in the English section of the journal.

Court of Administrative Justice and Supreme Tax Council

The author maintains that the Court of Administrative Jus-

signed any contracts on behalf of the Spanish bank. The question had been raised as to whether the Geneva operations constituted a permanent establishment. The Swiss Supreme Court concluded that the mere fact of having an office in Switzerland was not sufficient to constitute a permanent establishment. It was moreover necessary to analyze the activity in Switzerland. Based on the above mentioned facts, the Swiss Supreme Court concluded that the bank did not conduct any of its banking business through the Swiss office and that the activities of the Swiss office could only be characterized as being of a preparatory or auxiliary nature. It was therefore not considered as a permanent establishment." (1)

Conclusion

Under the provisions of double taxation treaties, the representative offices of foreign banks may not be considered as permanent establishments, and thus, are not subject to taxation in host countries. No contradiction seems to exist in this regard under the provisions of Articles 105 and 107 of the Direct Taxes Act.

However, the conduct of representative office is important in this connection. If they involve in operations beyond the limitations described above, then they may become subject to taxation in accordance with legal provisions.

1. Xavier Oberson and Howard R. Hull, *Switzerland in International Tax Law*, IBFD Publications, Amsterdam, 1996, p.83.



Abstracts of Persian Articles

Editorial

The transfer-pricing tricks of multinational and international groups and the negative effects of this process on tax

Another exception is referred to under the sub-paragraph "e" of the said paragraph, which provides that a fixed place of business, through which the enterprise exercises solely an activity which has for the enterprise a "preparatory or auxiliary character" is deemed not to be a permanent establishment. Such a place of business may somehow contribute to the productivity of the principal enterprise, but the services it performs are so remote from the actual realization of profits that it is difficult, and in some degrees illogical, to allocate any profit to the fixed place of business in question.

The activities of representative offices of foreign banks were described earlier. Majority of these activities have preparatory and auxiliary character in relation to the business of the foreign banks situated abroad.

That being the case, one can conclude that such representative offices may not be considered permanent establishments, under the provisions of double taxation treaties.

However, the above conclusion is conditioned on the assumption that the representative offices in question would not overstep the bounds determined for them by the law, contract, or by the very nature of their profession. Neglecting this requirement and engaging in other profit-producing activities would inevitably entail tax liability for them.

Case law

With regard to the preparatory and auxiliary nature of activities of representative offices, the view of the Swiss Supreme Court rendered on September 17, 1976 is of special interest. The following text with respect to the said opinion is quoted from a book concerning the international tax law of Switzerland:

"... the Swiss Supreme Court had the occasion to confirm the application of Article 5, paragraph 3 (e) of the Switzerland-Spain tax treaty. A Spanish bank had set up a representation office in Geneva. Its mission was to explain to banks and Swiss businesses the services that the Spanish bank can render, to establish contacts with Swiss businessmen in view of Spanish business, and to provide the Spanish head office with information concerning the Swiss economy. The representation office had not negotiated or

The Article 7 of the OECD Model Convention, as well as that of the Iranian tax treaties, present a basic rule in this respect. As an example we quote this principle from the text of the Iran-France tax treaty:

"The profits of an enterprise of a Contracting State shall only be taxable in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment".

The first question coming to mind is whether the representative office of foreign banks is a permanent establishment or not. At first glance, the answer might seem to be positive, since not only the text of the Article 7 can be construed in this way, but also the paragraph 2 of the Article 5 states that the term permanent establishment shall include certain places, one of them being "an office".

Meanwhile, according to the definition given under the paragraph 1 of the Article 5, the basic characteristics of the permanent establishment are as follows:

- the existence of a place of business, such as premises, etc;
- this place must be established (fixed) at a distinct place with a certain degree of permanence; and
- the carrying out of the business of the enterprise through this fixed place of business.

At least, the first and second conditions are true in respect of the representative office of foreign banks.

In spite of that, we have to take into account the content of the paragraph 3 of the same article as well. This paragraph lists a number of business activities which are treated as exceptions to the general definition laid down in paragraph 1 and which are not permanent establishments, even if the activity is carried on through a fixed place of business. The subparagraph "d" of that paragraph includes the fixed places of business maintained solely for collecting information for the principal enterprise. One of the main tasks of representative offices is also the collection of information for their principals, namely the relevant foreign banks.

from active banking activities in the host country. Also, any market research carried out by a representative office generally will not have the scope or depth of a study performed by a larger branch with more personnel and a deeper affinity with the local market because of its effective participation therein". (1)

As to the activities of a creature like the one described above, it might become quite difficult to attribute a clear and definite income, unless the representative office goes beyond its legal status and involves in operations more susceptible of earning some discernible and measurable income. Probably the STC had the same consideration in view, when used a conditional tone in its award and stated:

"... if it is ascertained, on basis of evidence and documents, that they [foreign banks] have earned income by setting up representative offices, they shall certainly become subject to taxation in respect of such income".

Tax treaties

The point the STC remained silent about was the ruling of the Iranian double taxation treaties with regard to the issue of representative offices' taxation. A considerable number of tax treaties are concluded, especially in recent years, between Iran and other countries. As far as the international tax relations of the country are concerned, the provisions of these agreements are to be taken into account in the first place. In other words, in case of contradiction between the tax agreements and domestic law, the priority should be given to tax treaties (which at the same time have become a part of the national law, after being approved by the parliament). So, we will also touch upon these treaties, without dealing with which our study will remain incomplete.

Iranian double taxation treaties are, like those of many other states, drawn on basis of the OECD Model Convention. The issue under our consideration is dealt with in that part of tax treaties, which pertains to the concept of permanent establishment.

1. I. J. J. Burgers, *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, IBFD Publications, 1991, Amsterdam, p.36.

common practice, trading "with" a country should not be taxed in that country, otherwise, the aggregate trade between nations will become subject to taxation, a result which would harm the international commerce and development. Based on these considerations, the Iranian tax law has viewed the taxation of foreign entities derived from Iran as an exception treatment and therefore enumerated such cases one by one. They include the income derived for the granting of licenses and similar rights, provision of training and technical assistance, and transfer of cinematographic films. This enumeration is given in all provisions relied upon by the STC, as referred to above.

The cases related to the income derived "from Iran", however, are not pertaining to the subject under our review, namely the status of representative offices of foreign banks. So, we have to focus on the income derived "in Iran", in case of which reference has also been made (in both articles 105 and 107, DTA) to the activity of the "representative" as well.

Representative office of foreign banks

Now let us see what in fact constitutes a representative office of foreign banks, and to what extent the attribution of income to such offices is accurate and measurable. The following definition (or description) is given in this regard by an author:

"A representative office located abroad is a foreign office of a bank employing one or more persons. A representative office does not lend or borrow funds independently, for its "own account". The representative office serves as a contact point for the non-resident bank it represents, it gathers information for the head office and other offices and sometimes brings in new clients. A representative office may, moreover, maintain contacts with correspondent banks in the host country or in countries surrounding that country.

In view of the fact that the representative office does not engage in the activities reserved for credit institutions, the presence of such an office in no way affects the existing (friendly) relations with the local banks. The representative office may also serve to explore the local market of the host country.

A disadvantage of the representative office is that it is prohibited

graphic films".

According to the STC, the said paragraph provides a common and general rule with regard to taxability of the income of non-Iranian persons derived in Iran, and also in respect of certain kinds of income earned from Iranian sources. This argument means that the taxability of these types of income of foreign persons and enterprises is a common (and not restricted) rule, and thus is extendable to foreign banks as well.

The paragraph (c) of the Article 105, DTA states that the foreign juridical persons and entities residing abroad are taxable in respect of their "aggregate taxable income derived from the operation of their investment in Iran or from the activities performed by them, directly or through the agencies like branches, representatives, agents and the like, in Iran, and also with regard to their income from Iran for granting of licenses and other rights, or for provision of training and technical assistance". The said paragraph determines then the tax rates applicable to the income of such entities.

By referring to the above paragraph, the STC aims again at presenting legal reasoning in connection with the taxability of income of foreign enterprises derived in Iran, and also from Iran in certain cases.

Paragraph (a) and (b) of the Article 107, DTA provide for the manner of assessment of the taxable income of the same taxpayers (foreign juridical persons and enterprises residing abroad), respectively for the income earned "from" Iran and the income derived "in Iran".

These paragraphs too evidence, according to the STC, the liability of foreign entities to Iranian taxation, in cases where certain incomes are attributable to them.

COMMENT

"In Iran" and "From Iran"

Some points are worth noting in this regard:

To make the income of an enterprise residing in a country subject to taxation of another country, from which the income is derived, is contrary to recognized principles and, therefore must be restricted to exceptional and clearly defined cases. According to

Comment on a verdict of the STC

The Supreme Tax Council (STC) is the highest forum inside the tax organization for reviewing final decisions of administrative appeal fora, in cases where the complaints submitted are based on, and related to the questions of law. The verdicts of the STC, when rendered by the Plenary Board, may not be cancelled or changed, unless by legislation or by a new verdict of the same Board.

In this issue we review an award of the Plenary Board of the STC regarding the taxation of the representative offices of foreign banks.

As it is understood from the introduction of the award, the representative offices in question are licensed by the Iranian Central Bank and can not engage in banking business (borrowing and lending money, opening bank accounts, etc.).

It has also been stated in the same part of the award, that there exist two different opinions in this regard. Some officials are of the opinion that the said representative offices are not subject to taxation, since they engage in no banking activities, as stated above. According to the second view, however, such offices are to be taxed, because the relevant foreign banks earn income via their activities.

STC's decision

The award of the STC's Plenary Board reads as follows:

"The foreign banks are clear examples of foreign juridical persons. Therefore, if it is ascertained, on basis of evidence and documents, that they have earned income in Iran by setting up representative offices, they shall certainly become subject to taxation in respect of such income".

In rendering the above opinion, the STC relied on the following grounds and arguments:

1. Under the paragraph (c) of the Article 1 of the Direct Taxes Act (DTA), non-Iranian persons (whether real or juridical) are subject to taxation with regard to their income derived in Iran, as well as in respect of their income from Iranian sources "for the granting of licenses and other rights, or for the provision of training and technical assistance, and also for the transfer of cinemato-

the persons in question comprises land and building. The taxable value is usually calculated for the land as well as for the building separately. The business of erection and sale concerns, in principle, the building and, therefore, the transfer tax related to the building is in essence a tax on the business of the seller. So, when calculating such persons' business tax (under the provisions of the relevant chapter of the law), the transfer tax paid in respect of the building must be subtracted from the business tax of the same persons.

If no taxes are applicable in the case of erection and sale business, or if the applicable tax is below the transfer tax pertaining to the building, then the payment of the transfer tax will suffice (Article 77, DTA).

The Note of the Article 77 envisages a special case, where an individual whose ordinary business is not the construction and sale of real properties, sells during a single tax year, more than one residential unit or two business units that are built by himself. Such person shall be considered, for tax purposes, as being engaged in the erection and sale

business.

Aggregation

Where a taxpayer transfers several properties during a single year, he shall be liable to taxation with respect to the aggregate of such transactions at the rates set forth in the Article 59, DTA (as mentioned earlier).

These taxpayers are required to draw up, with regard to the aggregate of their annual transactions, a tax return and file the same with the relevant tax office not later than the end of the month Ordibehesht (21st May) of the next year. The balance of the tax arising from the total transaction should also be paid at the same time.

In all other cases, the relevant taxpayers are required to file their tax returns and to pay the applicable taxes according to the procedure, and within the time limits, provided under the Article 80, DTA.

Our study with regard to the tax on real estate income (Chapter I, Title C) comes to an end at this point. The tax on income from agriculture and the tax on salary income will be examined in coming issues.

is determined by due regard to:

- the type of materials used (steel, or reinforced concrete structure, steel beam roof, etc.),
 - the age and density of buildings,
 - the purposes for which they are allocated (residence, business, - professions, etc.), and
- the kind of ownership of the land of the building and superstructure over it.

The body responsible for valuation

A body called The Real Estates Valuation Committee (REVC) consisting of 6 members is in charge of determining the taxable value of real properties. It comprises the representatives of The Finance Ministry and some other ministries and organizations referred to under the Article 64 of The Direct Taxes Act (DTA). Some local credible experts are also introduced by the councils of cities and towns to take part in the committee.

The taxable values appraised by the REVC remain valid until new values are determined. In cases where no taxable (transactional) value is determined for a property, the taxable value of the nearest similar location shall apply (Article 61, DTA).

The transactional values so determined, are usually published by the General Directorate of Tax Information and Services (Ministry of Finance), and those interested can refer to it for more information.

Business of erection and sale of buildings

Some individuals and corporations engage in the business of erection and sale of buildings. As far as the taxation is concerned, this is a twofold or two-sided activity. In first place, it involves the transfer of real properties and thus is subject to the tax on transfer of real property as described above. Besides that, those engaged in such activity carry out a business and have to pay the tax on their profits. So, they become subject to the provisions of the Chapter IV, Title C, DTA, regarding the tax on business income, if they are individuals, and subject to corporate tax (Chapter V, Title C) in case they are companies. The regulations concerning business and corporate income tax will be studied later. Few words, however, must be stated about the relationship of these two types of taxes at this stage. A property constructed by

As it was pointed out earlier, the term "transactional value" in the context of the Iranian tax law means in effect the "taxable value" and has nothing to do with the actual prices of the relevant transactions. The factors and elements that must be taken into consideration for determining the taxable (transactional) values are as follows:

1. As regards the goodwill, the type of business carried out in the relevant property and other factors effective on the value thereof (Note 1 to the Article 79, DTA);

2. In respect of urban lands, the specifications and particulars stated below:

- geographical position (landscape, type of soil, underground facilities, climate and altitude of the area),

- legal conditions (whether the property concerned has a single owner or it is owned jointly by two or more persons, the ownership thereof is based on an official deed or not, the property is leased out or there are no tenants, etc.),

- urban services (water, electricity, telephone, gas, hygienic and sanitary conditions, education,

urban transportation and similar facilities),

- surface extent, and density of population and buildings,

- the type of application of the land,

- accessibility of verdant area and shopping centers, and

- the type of roads, in terms of transportation and traffic (paragraph (a) of the Article 64, DTA);

3. In case of agricultural and rural lands, the taxable (transactional) value is determined by due regard not only to the considerations stated in the paragraph 2 above, but also to the following particulars:

- distance of the property to the town,

- type of the produce and its price,

- quality of the soil,

- quantity of available water,

- capability for mechanical cultivation,

- natural conditions of the land, existence of roads, their type and distance to the main road, and whether the land, building or trees of a garden belong to different persons or not (paragraph (b) of the Article 64, DTA); and

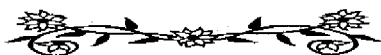
4. The taxable value of buildings

of profit-shifting via transfer pricing manipulations are detrimental to a country's continuing development".

Under these conditions, which is properly described by the above UN economic affiliate, and where the problem of transfer pricing has become the issue of majority of states, the excuses such as the attraction of foreign investment can not hinder the effective and serious measures of governments for challenging the tax-avoidance tricks referred to above. After all, one of the main motivations of policy-makers for attraction of foreign investment, is the tax revenue they may procure as a result of such investments.

The Maliyat journal considers itself bound by the duty to study and analyze the subject of transfer pricing and ways and means for eliminating the harmful effects of this process for the economy of the country. We have done so in the past, and will do our best in the future with the aim of familiarizing our readership with this issue of global significance.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR



AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM

By: Dr. Mohammad Tavakkol

(Part 2)

TRANSACTIONAL (TAXABLE) VALUE

In previous issues we studied the tax on properties first, then touched upon the income taxation, by examining the tax on real estate income. In this connection, the rental income taxation and the tax on transfer of real properties and good will were reviewed, and it was stated that this latter kind of income tax is usually determined on basis of what is termed the "transactional value". Now the concept of transactional value and the manner of its determination will be considered.

awareness of the true nature of the multinationals' measures and maneuvers, or due to fear of discouraging foreign investment. Lack of adequate administrative infrastructure has also some bearing on reluctance of such countries to confront the matter seriously.

The situation, however, is wholly different in most jurisdictions, including a considerable number of developing countries. Tax authorities have, in general, become much more aggressive in the transfer-pricing arena, and special regulations are adopted in the tax code or other laws of the majority of nations in this regard. Comments and rulings are also systematically issued to supplement the law. The verdicts rendered by administrative and judicial appeal fora have also certain impacts on development of law in respect of transfer pricing issues.

Studies, analyses, initiatives and reactions in this field have led to a situation where not only the governments and tax authorities, but also the academic and research institutions have become interested in the subject of transfer pricing. A considerable number of courses, seminars, etc. are set up each year to provide education and training with regard to this issue, and many books, brochures and periodicals about this subject are published around the world.

A keen interest in the topic has been taken by certain international organizations such as the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and the United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). These organizations, as well as the famous accounting and auditing institutes allocate substantial resources to studies in this respect, the outcome of which is presented to the world as reports, books, etc.

In 1997, the UNCTAD organized an intergovernmental working group of experts for studying the subject of transfer pricing. In the final report of the group we find the following statement:

"Developing countries and countries in transition are increasingly at risk until they adopt regulations which insure the equitable pricing of transferred goods and services. The economic consequences, most notably loss of tax revenue,

FROM THE PRESIDENT

The increasing expansion and complexity of economic, political, technological and legal relations of today's world have resulted in proliferation and development of cross-border transactions among different countries and involvement of transnational corporations in the economy and trade of developing countries. These enterprises try to shift the profits of their subsidiaries from one jurisdiction to another by exploiting the differences in tax, customs and currency policies of various countries, in order to minimize their global tax liabilities. The unavoidable result of such a course of action is the deprivation of some nations - especially those of the developing countries - from a considerable part of their revenue. The main device employed by those companies for achieving the above goal is the use of transfer pricing tricks, utilized in transactions among the members of these groups.

Such transactions and transferring include sales of raw materials, semi-finished and finished goods, machinery and equipment, intangible assets (like technical know-how, patents, trade marks, etc.) and different types of technical, legal, accounting and other services.

The extent of these intra-group transferring is increasingly rising, so that the aggregate effect of the tricks referred to above may deprive many countries from a large share of their tax revenue. Of course the consequences of unsound and artificial transfer pricing are not confined to taxation domain. The profit shifting through transfer pricing manipulation is also detrimental to a country's economic development and interests. The consequences of this process may hamper and harm the business competition as well. The false pricing methods can increase the profits of a group and place them in an advantageous position in comparison with their competitors.

A number of developing countries have not yet approached the issue seriously. This may be the result of either the un-