

# مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره شانزدهم، بهار ۱۳۸۰  
(شماره مسلسل ۳۱)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی  
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار  
دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل  
لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه  
آبشار، شماره ۸۶۶

مطالب مجله الزاماً مبین نظر مسئولان آن  
نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات  
وارده یا هرگونه ویرایش آن‌ها آزاد است.  
نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر  
مأخذ (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: ۶۳۱۹۷۱۶ ☎ تلفن: ۶۴۶۳۵۱۸

نشانی پست الکترونیکی (E-mail):

maliyat@eforu.com یا:

ecbatana61@hotmail.com

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

## فهرست مطالب:

- |   |                           |
|---|---------------------------|
| سرآغاز  | دکتر علی اکبر عرب مازار ۲ |
| سندی دیگر از حقوق بین الملل مالیاتی ایران           | م. اکباتان ۵              |
| جهش از موانع مرتفع در جستجوی همکاری مؤدیان و کاستن  |                           |
| از بار تکالیف آنان (بخش دوم)                        | دکتر علی اکبر عرب مازار ۹ |
| ظهور قاعده‌ای جدید در مورد تاریخ اجراء              | م. سنگشیری ۱۷             |
| مصادیق و مفاهیم                                     | ۱۹                        |
| قراردادهای مالیات مضاعف در مورد                     |                           |
| ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش هشتم)              | م. گنجنامه ۲۲             |
| درآمدهای مالیاتی ایران                              | ۲۹                        |
| OECD و درآمدهای مالیاتی                             | ۳۳                        |
| مالیات فراورده‌های نفتی در ایران و کشورهای عضو OECD | ۳۵                        |
| جرایم مالیاتی در چند کشور - بخش چهارم (هلند)        | ۳۷                        |
| یک اظهارنامه مالیاتی (برگرفته از اینترنت)           | ۴۱                        |
| مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی                   | ۴۶                        |
| بخش انگلیسی   |                           |

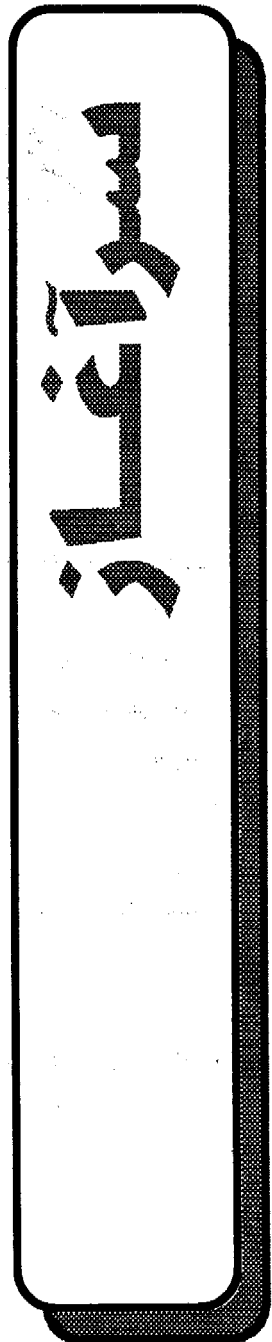
## به نام خدا

از زمانی که سازمان کشورهای صادرکننده نفت (اوپک) پا به عرصه نهاد و کشورهای صاحب نفت در خاور میانه و برخی نقاط دیگر جهان به تکاپویی در جهت دفاع نسبی از حقوق خود دست زدند، حدود چهل سال می‌گذرد. طی این سال‌ها قیمت نفت با نوسانات و افت و خیزهای بسیار همراه بوده است، اما هر بار که عقب‌به‌زمان در جهت منافع اوپک حرکت نموده و افزایشی در بهای نفت حاصل شده است، تبلیغات و سیعی از سوی کشورهای غربی به راه افتاده و ممالک صادرکننده نفت را مقصر اصلی تورم، رکود اقتصادی و سیر نامطلوب امور در عرصه اقتصاد خود و جهان معرفی کرده‌اند. در مرحله اخیر ترقی قیمت نفت نیز بار دیگر همین جریان تبلیغاتی - که دیگر می‌توان آن را واکنش سنتی جهان غرب نامید - مانند موارد قبلی بالا گرفت. اما کشورهای غربی همواره می‌کوشند یک عنصر مهم در افزایش قیمت نفت را از نظرها مستور دارند و بهای اندکی برای آن قائل شوند، و آن مسأله مالیات است که سهم قابل توجهی از قیمت نفت را در کشورهای مذکور تشکیل می‌دهد. بنا به آمارهای که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) منتشر ساخته و در کتابی به نام سیاست مالیاتی کشورهای عضو OECD (به قلم رئیس شعبه امور مالی همین سازمان) چاپ شده است، بین سال‌های

۱۹۷۸ تا ۱۹۹۱ سهم مالیات در بهای فروش بنزین در هفت کشور بزرگ صنعتی جهان (گروه هفت) به شرح زیر ترقی داشته است:

سال	آمریکا	کانادا	ژاپن	انگلستان	آلمان	فرانسه	ایتالیا
۱۹۷۸	۱۹/۲٪	۲۹/۴٪	۳۳/۳٪	۵۰/۹٪	۵۷/۹٪	۶۳/۲٪	۷۱/۲٪
۱۹۹۱	۲۲/۹٪	۳۴/۲٪	۴۵/۷٪	۶۶٪	۶۷/۶٪	۷۵٪	۷۶٪

در باقی کشورهای عضو OECD نیز وضع از همین قرار بوده است. به طور کلی پایین‌ترین سهم مالیات در تمامی این کشورها از آن آمریکا بوده است، که آن هم چنان که دیدیم طی سال‌های مذکور به ۲۲/۹٪ رسیده است.



در کوتاه مدت نیز وضع از همین قرار بوده و سیاست افزایش مالیات‌ها دنبال می‌شده است. بنا به آمارهای تازه‌تر که از سوی OECD منتشر شده است، در فاصله بین نوامبر ۱۹۹۹ تا اکتبر ۲۰۰۰ میزان مالیات بنزین در همان کشورها به شرح زیر بوده است

(ارقام به پول ملی هر یک از کشورها در ازای هر لیتر بنزین)

ماه	آمریکا	کانادا	ژاپن	انگلستان	آلمان	فرانسه	ایتالیا
نوامبر ۹۹	۰/۱۰۱	۰/۲۹۵	۵۸/۷	۰/۵۸۱	۱/۲۸۸	۲/۹۹۹	۱۳۳۲/۳۲
اکتبر ۲۰۰۰	۰/۱۰۲	۰/۳۰۶	۵۹/۱	۰/۵۸۸	۱/۳۸۷	۵/۰۶۶	۱۳۶۲/۳۸۶

ضمناً سهم قابل توجهی از بهای نفت وارداتی کشورهای غربی از آن شرکت‌های واردکننده و پالایشگاه‌ها و عرضه‌کنندگان مواد نفتی می‌گردد. بنا به بررسی دیگری که از سوی سازمان کشورهای صادرکننده نفت (اوپک) به عمل آمده است، در سال ۱۹۹۹ از بهای نهائی یک بشکه نفت وارداتی مجموع کشورهای عضو OECD به طور متوسط قریب ۴۸ درصد آن به صورت مالیات عاید دولت‌های این کشورها گردیده است و ۳۰ درصد دیگر به کیسه پالایشگاه‌ها و فروشندگان داخلی همین کشورها سرانیر گردیده است، و تنها ۲۲ درصد آن به صادرکنندگان نفت یعنی صاحبان اصلی این کالای حیاتی رسیده است. اگر همین نسبت‌ها را بخواهیم به ارقام پولی نشان دهیم، نتیجه این خواهد بود که از بهای نهائی و متوسط یک بشکه نفت در بازار OECD به مبلغ ۷۶/۶ دلار در سال ۱۹۹۹، ۳۶/۴ دلار آن صورت مالیات داشته و عاید دولت‌های عضو این گروه شده است، ۲۲/۱ دلار را پالایش‌کنندگان و فروشندگان داخلی این بازار گرفته‌اند و کشورهای صادرکننده فقط ۱۷/۱ دلار دریافت داشته‌اند.

کشورهای صنعتی می‌کوشند چنین جلوه دهند که گویا هرگونه اقدام در رابطه با نفت و مواد نفتی از سوی این کشورها، و از جمله تدابیر مالیاتی آنها، به پیروی از یک سیاست جامع انرژی انجام پذیرفته است، یعنی این اقدامات و تدابیر با هدف‌هایی مانند بهبود بخشیدن به میزان اطمینان از جریان عرضه نفت و ثبات آن، تشویق استفاده از منابع انرژی محلی، توسعه منابع تجدیدپذیر انرژی و ترغیب صرفه جویی و استفاده منطقی‌تر از نفت، اتخاذ گردیده است. مفهوم این گونه اظهارات آن است که گویا هدف تأمین درآمد بیشتر مالیاتی در میان نبوده است و به عبارت دیگر سیاست مالیاتی در این جریان مداخله‌ای نداشته است. اما توجه به این عبارات از گزارش سال ۱۹۸۷ سازمان بین‌المللی انرژی حقیقت مسأله را آشکار می‌سازد:

«سیاست مالیاتی بیش از اهداف مربوط به انرژی مورد نظر می‌باشد... نیاز دولت‌ها به تحصیل درآمد به طرق سهل و مؤثر عملاً در کلیه کشورهای عضو، مسأله حائز اولویت به شمار می‌رود... مالیات‌ها به طور عمده روی فرآورده‌های نفتی و بویژه بنزین متمرکز

هستند، زیرا در این موارد وصول مالیات آسان‌تر است و توجیه سهل و ساده‌ای هم می‌توان در مورد آن اقامه کرد، و آن نیاز به ساخت و نگاهداری جاده‌ها است»  
اختلاف در بهای خریده‌های فروشی فرآورده‌های نفتی نیز قرینه دیگری بر این حقیقت است. آمار مربوط به سه ماهه آخر سال ۱۹۹۹ که از سوی همان سازمان OECD منتشر شده است، اختلاف فاحشی را در این زمینه نشان می‌دهد که چند نمونه آن به طور خلاصه از این قرار است:

بنزین (هر لیتر) از ۲۸/۸ سنت در آمریکا تا هم‌ارز یک دلار و ۳۶ سنت در انگلستان  
گازوئیل مصرفی خودروها (هر لیتر) از هم‌ارز ۲۲/۳ سنت در استرالیا تا هم‌ارز یک دلار و ۶ سنت در انگلستان.

گازوئیل سبک مصرفی خانه‌ها (هر ۱۰۰۰ لیتر) از هم‌ارز ۱۷۴/۲۳ دلار در جمهوری اسلواک تا هم‌ارز ۸۱۹/۵۲ دلار در ایتالیا.

گازوئیل سنگین برای مصارف صنعتی (هر تن) از هم‌ارز ۸۶/۲۴ دلار در اتریش تا هم‌ارز ۳۲۸/۳۱ دلار در نروژ.

اما خریدار عادی فرآورده‌های نفتی در کشورهای واردکننده معمولاً از حقیقت موضوع بی‌خبر است و رابطه مستقیمی بین هرگونه افزایش بهای نفت خام اوپک و گران شدن بنزین و غیره در کشور خود را به عنوان عاملی قطعی و مؤثر باور دارد. تبلیغات فراوان در این خصوص سبب شده است که کسی از خود نپرسد به چه سبب در سال‌های سقوط قیمت نفت خام اوپک، تغییر چشمگیری در بهای خریده‌های فروشی بنزین و سایر فرآورده‌ها حاصل نشده است. بهای غیر رسمی (تک محموله) نفت خام در دو دهه گذشته عملاً در مواردی به مرز ۴۰ دلار در هر بشکه نزدیک شد و در سال‌های ۹۹-۱۹۹۸ به زیر ۱۰ دلار تنزل کرد که به معنی ارزانی بها تا حد ۷۵ درصد می‌باشد. قبل از آن در سال‌های ۸۶-۱۹۸۵ بهای نفت خام حتی از این حد هم پایین‌تر آمد و به سطحی بسیار نازل افول کرد. اما در همین سال‌ها در بهای خریده‌های فروشی فرآورده‌ها در بازار مصرف نه تنها کاهشی قابل قیاس با این سقوط بها حاصل نگردید، بلکه در مواردی حتی افزایش نیز پدید آمد.

با توجه به این حقایق و آمارهای گویا، باید پرسید آیا کشورهای صادرکننده نفت و سازمان اوپک کوشش متناسبی برای بیان حقیقت، حتی در جوامع داخلی خود، به عمل آورده‌اند؟ وضع و جو موجود در بسیاری از نقاط جهان دادن پاسخ مثبت به این پرسش را دشوار می‌سازد. در آینده سعی خواهد شد تا آنجا که در توان این مجله است، به نشر مقالات و اطلاعاتی در این رابطه اقدام گردد، تا دست کم مقدمه‌ای برای آگاهی داخلی از این جریان فراهم آید.

علی اکبر عرب مازار

# سندی دیگر از حقوق بین الملل مالیاتی ایران

یا شرحی بر رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

م. اکباتان

در شماره ۲۹ مجله مالیات متن رأی شماره ۱۳۳۰۳-۳۰/۳ مورخ ۷۸/۱۲/۱۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به چاپ رسید. رأی مذکور در ارتباط با بخشی از مقررات حقوق بین الملل مالیاتی ایران صادر گردیده است و از همین رو به دنبال سلسله مقالات راجع به موازین و احکام این رشته از حقوق مالیاتی، به بحث درباره آن می پردازیم.

## موضوع رأی

مسأله مطرح شده در برابر هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی این بوده است که آیا مالیات‌های پیش‌بینی شده در ماده ۲ قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات، مصوب مهرماه ۱۳۷۴ در مورد نمایندگی‌های سیاسی و کنسولی کشورهای خارجی در ایران قابل اجراء هست یا خیر. متن ماده ۲ قانون مذکور به شرح زیر است:

«شرکت مخابرات ایران مکلف است از مبلغ آبونمان ثابت تلفن‌های خودکار شهری معادل ۷۵ درصد و از بهای کلیه خدمات مخابراتی بین الملل (به استثنای مدارات اختصاصی دولتی) معادل

۴۰ درصد به عنوان مالیات دریافت و هر ماه یک بار به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید». پرسش این بوده است که آیا این دو فقره مالیات غیرمستقیم را از سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌های خارجی در ایران نیز باید گرفت یا نه؟

## مقررات حاکم - کنوانسیون‌های وین

روابط و مناسبات دیپلماتیک و کنسولی کشورها بر پایه قواعد حقوق بین الملل عمومی استوار است، که به طور عمده در چند قرارداد بین المللی به نام کنوانسیون‌های وین منعکس می‌باشد. چهار کنوانسیون به این نام وجود دارند که از جهت مسأله مورد بحث ما به ویژه

دو فقره از آنها حائز اهمیت هستند. نخست کنوانسیون ۱۸ آوریل ۱۹۶۱ راجع به مناسبات دیپلماتیک و دیگری کنوانسیون ۲۴ آوریل ۱۹۶۳ در خصوص روابط کنسولی. کنوانسیون اول مشتمل بر مصونیت‌ها، معافیت‌ها و امتیازات رؤسای هیأت‌های نمایندگی و مأموران دیپلماتیک می‌باشد و ضمن آن معافیت از کلیه مالیات‌ها و حقوق و عوارض وضع شده از سوی دولت میزبان پیش‌بینی شده است. کنوانسیون دوم مقررات مشابهی را در رابطه با کنسول‌ها و مأموران کنسولی در بر دارد.

هدف اساسی کنوانسیون‌های وین بیشتر آن است که مقررات و قواعد موجود و جاری حقوق بین‌الملل به صورت مدون درآید و نه این که قواعد تازه‌ای در این زمینه ارائه شود. مقررات این کنوانسیون‌ها را حتی دولت‌هایی که تا کنون به امضاء و تصویب آنها مبادرت نکرده‌اند، غالباً رعایت می‌نمایند.

دولت ایران از امضاءکنندگان کنوانسیون‌های وین و ملتزم به رعایت مفاد و مقررات آنها است. در اینجا بیان یک نکته ضرورت دارد و آن این که قراردادهای بین‌المللی علاوه بر این که پس از تصویب مراجع قانونگذاری کشورها حکم قانون داخلی را پیدا کرده و به این سبب مانند هر قانون دیگری قدرت اجرائی پیدا می‌کنند، ضمناً بر قانون داخلی از این بابت رجحان دارند که دولت‌های طرف قرارداد نمی‌توانند به موجب قانون داخلی متأخر مفاد قرارداد بین‌المللی را نقض نمایند.

تغییر در مفاد قراردادها به طور اصولی از طریق توافق بعدی بین دول امضاءکننده مقدور است.

### مقررات مالیاتی کنوانسیون‌های وین

دو فقره قراردادهای یاد شده معافیت‌های مالیاتی معینی را برای نمایندگی‌های سیاسی و کنسولی و اعضای آنها مقرر داشته‌اند که مهم‌ترین آنها به شرح زیراند:

۱. معافیت دولت متبوع هیأت نمایندگی و رئیس آن از هر گونه مالیات مربوط به املاک مورد استفاده نمایندگی‌ها.
۲. کارمزدها و هزینه‌هایی که نمایندگی‌ها در ازای خدمات خود (مانند صدور ویزا) دریافت می‌کنند از مالیات کشور میزبان معاف است.
۳. معافیت مأموران دیپلماتیک و مقامات کنسولی از هر گونه مالیات و عوارض به استثنای موارد معین.
۴. معافیت از حقوق و عوارض گمرکی.
۵. معافیت‌های مربوط به خانواده مأموران دیپلماتیک و کنسولی و کارکنان اداری هیأت نمایندگی و غیره.

از بین این موارد آنچه در بحث ما حائز اهمیت می‌باشد مورد سوم است و به همین جهت آن را با دقت بیشتری مورد بررسی قرار می‌دهیم. متن ماده ۲۴ کنوانسیون راجع به مناسبات دیپلماتیک که در همین رابطه است به شرح زیر می‌باشد:

A diplomatic agent shall be exempt

احکام متمرکز ساخته است که به موجب آنها مأموران سیاسی و کنسولی از هر گونه مالیات معاف می‌باشند. بنابراین به طور اصولی حکم بر معافیت‌های هیأت‌های نمایندگی از پرداخت مالیات‌های غیرمستقیم پیش‌بینی شده در ماده ۲ قانون اجازه وصول مصوب مهرماه ۷۴ صادر کرده است. اما چون در مواد مربوطه کنوانسیون‌ها بلافاصله مالیات‌های غیر مستقیم معینی مستثنی گردیده است، لذا هیأت عمومی به این استثناء پرداخته و می‌گوید مالیات‌های پیش‌بینی شده در ماده ۲ قانون اجازه وصول دارای چنین وصفی نمی‌باشند و بنابراین جزء موارد استثناء به شمار نمی‌آیند و «لذا هیأت‌های نمایندگی سیاسی و کنسولی کشورهای خارجی مقیم ایران بابت آبونمان ثابت تلفن‌های خودکار شهری و بهای خدمات مخابراتی بین‌المللی مشمول مالیات‌های مقرر نمی‌باشند».

در این رابطه ۲ نکته قابل بحث و بررسی هستند:

الف. آیا واقعاً مالیات‌های پیش‌بینی شده در ماده ۲ قانون اجازه وصول مالیات‌های غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب مهرماه ۱۳۷۴ از آن نوعی نیستند که ضمن بند a فرضاً ماده ۲۴ کنوانسیون اول وین استثناء شده‌اند؟

بند a مذکور راجع به مالیات‌های غیرمستقیمی است که معمولاً در بهای کالاها

۱. مانند مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی

from all dues and taxes, personal or real, national, regional or municipal, except:

a) indirect taxes of a kind which are normally incorporated in the price of goods and services,

b)...

«مأموران (عاملان) دیپلماتیک از کلیه عوارض و مالیات‌ها اعم از شخصی و شیئی، (۱) کشوری، محلی یا بلدی - جز در موارد زیر - معاف خواهند بود:

الف. آن نوع مالیات‌های غیرمستقیمی که معمولاً در بهای کالاها و خدمات گنجانیده می‌شوند.

ب. ...» (بند‌های دیگر چندان ارتباطی به بحث ما ندارند).

ضمناً مأمور یا عامل دیپلماتیک (diplomatic agent) ضمن بند e ماده ۱ کنوانسیون چنین تعریف شده است:

a "diplomatic agent" is the head of the mission or a member of the diplomatic staff of the mission"

«مأمور (عامل) دیپلماتیک عبارت است از رئیس یا عضو کادر دیپلماتیک هیأت نمایندگی».

مقررات کنوانسیون مربوط به روابط کنسولی نیز احکام مشابهی را بیان می‌دارند. پس از این توضیحات باز می‌گردیم به رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی:

رأی هیأت عمومی شورای

هیأت عمومی استدلال خود را روی همین

و خدمات گنجانیده می‌شوند. مثلاً اگر کسی کالای مشمول مالیات بر ارزش افزوده را خریداری کند، مالیات مذکور را محاسبه می‌کند و به بهای کالا می‌افزاید و جمعاً مبلغی از مشتری دریافت می‌دارند. در مورد مالیات‌های موضوع ماده ۲ قانون اجازه وصول نیز وضع از همین قرار است. این مالیات‌ها را محاسبه می‌کنند و به بهای خدمات (ارتباط تلفنی و مخابراتی) می‌افزایند و جمعاً مبلغی از خریدار خدمت (استفاده‌کننده از ارتباط) دریافت می‌دارند. تقریباً در همه موارد مشابه وضع از همین قرار است و منظور از بند a ماده ۳۴ کنوانسیون نیز جز این نیست که چنین مواردی را جزء مستثنیات تلقی کنند و در نتیجه مالیات مربوط را از خریدار کالا یا خدمات قابل مطالبه بدانند، که البته در این مورد خریدار یک مقام دیپلماتیک یا کنسولی به شمار می‌آید.

البته این نظر نگارنده مقاله حاضر است و از آنجا که هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی استدلال خاصی ارائه نداده است که چگونه مورد را جزء استثنای بند a ماده ۳۲ کنوانسیون اول (و بند a ماده ۴۹ کنوانسیون دوم) نمی‌داند، فهم چگونگی استنباط هیأت عمومی دشوار است. ب. نکته دوم توجه به استفاده‌کننده از معافیت مالیاتی است. به عبارت دیگر چه شخصی و

یا چه دستگاهی می‌تواند از معافیت مورد بحث استفاده کند؟ هیأت نمایندگی یا اعضای هیأت؟

ماده ۳۴ کنوانسیون اول وین (و ماده ۴۹ کنوانسیون دوم) دقیقاً از افراد (اشخاص حقیقی) به عنوان استفاده‌کننده از معافیت‌های مورد بحث نام برده است. به عبارت دیگر شخص مأمور یا عامل دیپلماتیک یا شخص دیپلمات است که استفاده‌کننده از معافیت به شمار می‌رود و نه هیأت نمایندگی یا سفارتخانه کشورهای خارجی. یعنی آن دیپلمات یا کنسول معین از پرداخت مالیات معاف است، حال آن که بهای خدمات را شخص دیپلمات یا مقام کنسولی به اصطلاح از جیب خود نمی‌پردازد، بلکه پرداخت کننده دولت متبوع او است و در موارد مذکور نامی از دولت برده نشده است.

اما در مورد معافیت از پرداخت مالیات‌های مربوط به املاک سفارتخانه دقیقاً نام دولت به میان آمده است. یعنی دولت متبوع هیأت نمایندگی از معافیت مربوط به املاک استفاده می‌کند (ماده ۲۳ کنوانسیون اول مربوط به روابط دیپلماتیک).

به هر تقدیر در هر دو مورد آنچه بیان شد موارد و مسائلی است که به نظر نگارنده مقاله رسیده است و طبعاً قابل طرح مجدد و ارائه استدلال‌ات خلاف آن خواهد بود.





## 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 ۲۰۰۰ 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 مینسوتای آمریکا بود. موضوع مقاله به طور عمده حول مسأله سادگی و بفرنجی مقررات و قوانین مالیاتی و تأثیر آن در افزایش هزینه‌های مؤدیان بخاطر انجام تکالیف قانونی ایشان دور می‌زند، که مآلاً می‌تواند در جلب همکاری و تمکین داوطلبانه آنان برحسب مورد تأثیر مثبت یا منفی داشته باشد. (نقل از بولتن مؤسسه IBFD هلند، ژوئیه ۲۰۰۰). به سبب طولانی بودن مقاله، قسمت نخست آن (شامل بخش‌های اول و دوم) در شماره قبل به چاپ رسید، و اینک قسمت دوم، شامل بخش سوم یا پایانی مقاله از نظر خوانندگان می‌گذرد.

### بخش سوم

#### اقدامات جاری در مورد ساده سازی، بازیگران این صحنه و پیشنهادهای طرح شده

بحث را باید از کنگره آغاز کرد، زیرا با وجود این که پیشنهاد وضع مالیات‌های جدید یا اصلاح مقررات مالیاتی موجود از سوی رئیس جمهور (با همکاری وزارت خزانه‌داری) مطرح می‌شود، اما به موجب قانون اساسی حق وضع و وصول مالیات به کنگره اعطاء شده است که مرکب از دو مجلس نمایندگان و سنا می‌باشد. کلیه لوایح مالیاتی باید از «کمیته طرق و وسایل مجلس نمایندگان» (The House Ways and Means Committee) نشأت گیرد و در جلسه عمومی مجلس به تصویب رسد. پس از این مرحله، لایحه قانونی روانه سنا می‌شود و قبل از طرح در جلسه عمومی به کمیته مالی ارجاع می‌گردد. اعضای هر دو کمیته نامبرده از تأثیر

و نفوذ قابل توجهی در تدوین سیاست مالیاتی آمریکا برخوردارند و معمولاً از اهل خیره این رشته (وکلا، حسابداران و اقتصاد دانان) و همچنین از مقامات اجرایی IRS و سایر سازمان‌ها و نهادهای ذینفع (مانند اتحادیه‌های کاری، سازمان‌های دست‌اندرکار مسائل مربوط به مصالح عامه و مؤسسات پژوهشی) دعوت به عمل می‌آورند تا در پارلمان به اعلام نظر و گواهی بپردازند. اگر بین لایحه مصوب مجلس نمایندگان و مصوبه سنا مغایرت‌هایی موجود باشد، چنین مواردی جهت حک و اصلاح به جلسه‌ای مرکب از کمیته‌های مربوطه مجلسین ارجاع می‌شود. ضمناً نمایندگانی از هر دو مجلس در JCT (کمیته مشترک مالیاتی مجلسین) شرکت داشته و در کار بررسی و پژوهشی که از سوی کارشناسان فنی، یعنی حقوقدانان و اقتصاددانان منتخب کمیته‌های مربوطه دو مجلس، صورت می‌پذیرد، اعمال نظارت می‌نمایند.

در مدت زمان کوتاهی که از تصویب قانون تجدید ساختار و اصلاح IRS (اختصاراً قانون RRA) می‌گذرد، کمیته JCT نتیجه سه بررسی در مورد مسأله پیچیدگی مقررات را منتشر ساخته است که ضمن آنها پیشنهاد‌های مربوط به کاهش مالیات‌های فدرال مورد بحث قرار گرفته است. نخستین گزارش راجع است به لایحه قانون آزادی مالی (Financial Freedom Act) که در سال ۱۹۹۹ از سوی مجلس نمایندگان مطرح شد و ضمن آن کاهش نرخ‌های مالیاتی ظرف یک دوره ۱۰ ساله منظور گردید. پیش‌بینی شده است که این قانون روی اظهارنامه‌های مالیاتی ۹۹ میلیون شخص حقیقی تأثیر خواهد نهاد که از این تعداد ۸۰ میلیون نفر دارای درآمدهای زیر ۷۵۰۰۰ دلار در سال می‌باشند. در ارتباط با جنبه‌های مربوط به پیچیدگی و بفرنجی این لایحه کمیته مذکور چنین اظهار نظر نمود:

«پیش‌بینی نمی‌شود که افراد [اشخاص حقیقی] بر اثر این مقررات نیاز به نگاهداری سوابق اضافی داشته باشند. کاهش نرخ‌ها منجر به افزایش اختلافات مؤدیان با IRS نخواهد شد و صدور دستورالعمل برای اجرای این قانون ضرورتی نخواهد داشت. علاوه بر این مقررات مذکور هزینه مؤدیان برای تهیه و تنظیم صورت‌های مالیاتی را افزایش نخواهد داد. برای مؤدیان دارای درآمد ۱۰۰۰۰۰ دلار یا کمتر بدهی مالیاتی عموماً از روی جداول تعیین می‌شود و طبیعاً نرخ‌های جدید نیز در همین جداول منظور می‌گردد و اشخاصی که از چنین جداولی استفاده کنند نیاز به محاسبات اضافی نخواهند داشت.»

دومین و سومین گزارش، پیشنهاد‌های جایگزین مشابهی را که از سوی سنا و کمیته مشترک مجلسین در همین رابطه مطرح شده بود، از نظر پیچیدگی و بفرنجی مورد بررسی قرار داده‌اند.

IRS (سازمان مالیاتی آمریکا) که عهده‌دار اجرای قانون مالیاتی می‌باشد، در کانون کوشش‌های ساده‌سازی مقررات قرار دارد. ماموریت IRS وصول مبالغ صحیح مالیات‌های فدرال با تحمیل حداقل هزینه ممکن بر مؤدیان و دولت است. هر چند IRS در نوشتن قانون دخالتی ندارد، اما بسیاری از ناظران این سازمان را بابت معایب قانون مورد نکوهش قرار می‌دهند. توجه به عنوان برخی از کتاب‌های نقدآمیز می‌تواند موقعیت IRS را از این بابت ترسیم کند: «علیه IRS به‌پا خیزید»، «قدرت تخریب» و «تگذارید IRS کسب و کار کوچک شما را تیره سازد».

از سوی دیگر IRS اختیار آن را دارد که در مورد ابهام قانون به صدور مقررات بپردازد، فرم‌های مالیاتی

طراحی کند، نامه نگاری نماید و خدمات مالیاتی قابل ارائه به مؤدیان را تنظیم و اداره کند و همچنین به عملیات اجرایی بپردازد. در ارتباط با همین طرق و ترتیبات است که بخشی از مسئولیت پیچیدگی مقررات و بار مؤدیان متوجه IRS می‌شود. C. Eugene ضمن ارائه نظرات خود در جلسه «کمیته طرق و وسایل مجلس نمایندگان» در رابطه با پیچیدگی‌های قانون چنین گفت:

« IRS گاهی متعذر می‌گردد به این که فقط رسالت اداره امور مالیاتی را بر عهده دارد و مسئولیت سیاست مالیاتی بر دوش خزانه‌داری و کاخ سفید است. من، هر چند از این استدلال جانبداری می‌کنم، اما آن را کافی و مناسب نمی‌دانم. کسی نمی‌تواند برنامه‌ای را اداره کند مگر آن که بدانند چنان برنامه‌ای تا چه حد وافی به مقصود است و نیز باید بتواند هزینه اداره آن را برای دولت و مراجعان خود از دید برنامه‌ریزی بررسی و برآورد نماید. IRS مسئول داوری نهایی امور نمی‌باشد، اما این مسئولیت را بر عهده دارد که نسبت به تهیه و در اختیار نهادن اطلاعات لازم که در جریان اداره برنامه مربوط به خود تحصیل می‌کند، اقدام نماید»

مدتی است که IRS نقص روش کنونی اندازه‌گیری بار تکالیف مالیاتی را که حاصل قرارداد اوایل دهه هشتاد با مؤسسه آرتور دی. لیتل است، پذیرفته و به آن اذعان دارد. واقعا نیز IRS در سال ۱۹۹۵ در صدد بهبود بخشیدن به شیوه اندازه‌گیری مورد بحث برآمد و در این زمینه از مؤسسات حرفه‌ای خارج از دستگاه دولت استعانت نمود و خواهان آن گردید که بار مالیاتی پس از تسلیم اظهارنامه نیز، که روش قبلی به آن توجهی نداشت، اندازه‌گیری شود. اما بنا به گزارش‌های IRS هیچ یک از مؤسسات حرفه‌ای ذیربط حاضر به عقد قرارداد در این خصوص نشدند. به قرار اطلاع در ماه‌های اخیر IRS تصمیم گرفته است که روش مؤسسه آرتور دی. لیتل را به کلی رها سازد. در عوض برنامه IRS این است که بررسی جدیدی در خصوص همکاری و تمکین آن دسته از مؤدیان مالیاتی به عمل آورد که منحصرأ دارای درآمد حقوق یا درآمد سرمایه [مانند سود سهام و بهره] هستند. این بررسی در پایان مهلت تسلیم اظهارنامه‌های سال ۱۹۹۹ صورت خواهد گرفت و ضمن آن ۶۰۰۰ مؤدی به طور نمونه برای مصاحبه انتخاب خواهند شد. از این افراد پرسش‌هایی در رابطه با چگونگی تمکین مالیاتی ایشان به عمل خواهد آمد که شامل بار تکالیف دوره پس از ثبت اظهارنامه نیز خواهد بود (البته این بخش از سئوالات طبعاً به سال قبل باز می‌گردد). سپس پاسخ‌های داده شده با اظهارنامه‌های مالیاتی مربوط تطبیق خواهد گردید تا ملاحظه شود در عمل وضع از چه قرار بوده است و چه فرم‌ها و جداولی مورد استفاده قرار گرفته است.

IRS امیدوار است که پس از تهیه چنان پایه و مبنای بهتری برای اندازه‌گیری بار تکالیف مالیاتی، بتوان با انجام تجزیه و تحلیل پیش بینی شده در «قانون تجدید ساختار و اصلاح» (RRA) به درجانی از ساده سازی نایل آمد که کاهش بار تکالیف مالیاتی و متعاقباً بهبود شرایط همکاری و تمکین مالیاتی مؤدیان را در پی داشته باشد. اداره ارزیابی برنامه‌ها و تحلیل ریسک (اختصاراً OPERA) در حال بررسی روش‌های جایگزینی است که به کمک آنها بتوان نقاط ابهام و پیچیدگی فوق‌العاده قانون فعلی را تعیین نمود. قرار است نتیجه کار به کنگره آمریکا تسلیم شود.

شیوه مرجح این است که بررسی شود چه شرایطی برای فراگیری بهتر نحوه انجام تکالیف پیچیده معین (مثلاً

تنظیم یک اظهارنامه) لازم است. اگر در هر مورد نکات و مبانی قابل تشخیص و روشنی وجود داشته باشد، فراگیری کار به سرعت انجام خواهد شد و اطلاعات لازم با سهولت نسبی به حافظه سریع فرد منتقل می‌گردد. اما اگر در یک مجموعه اغلب عناصر مبهم و نا آشنا باشند و در فواصل زمانی کوتاه نیز دستخوش تغییر گردند، طبعاً جذب اطلاعات دشوار و کند خواهد شد. تطبیق همین استدلال به قانون مالیاتی ما را به این نتیجه می‌رساند که هر چه درجه ابهام و پیچیدگی قانون بیشتر شود، زحمت و بار مؤدیان بیشتر و در نهایت احتمالاً به میزان زیادی سنگین‌تر می‌شود. بنابراین مسأله، یافتن نقاطی از قانون است که وجود ابهام و پیچیدگی در آنها عیان و آشکار باشد. از جمله موارد مربوط به این حالت که در حال حاضر تحت همین عنوان مطرح می‌باشند، یکی مقررات مربوط به «حداقل مالیات جایگزین» است [اختصاراً AMT که قبلاً مورد بحث قرار گرفت]. مقررات تشخیص برآوردی<sup>(۱)</sup> و همچنین ناهماهنگی ترتیبات مربوط به احتساب انواع مختلف اعتبارات (کردیت‌های) مالیاتی و منظور نمودن آنها در اظهار نامه‌ها، نمونه‌های دیگری از همین موارد ابهام و پیچیدگی قانون هستند که نامزد بررسی‌های مورد بحث می‌باشند.

در سطح خردتر حدود ۵ سال قبل تجدید سازمانی در مورد وظیفه تحقیق و بررسی در درون IRS عملی گردید، به این معنی که تا آن زمان این رشته از وظایف در مرکز IRS در شهر واشنگتن (پایتخت) متمرکز بود، ولی در آن سال اقدام به تمرکز زدایی در این زمینه نمودند و ۲۴ اداره ناحیه‌ای پژوهش و بررسی (اختصاراً DORA) در سراسر کشور پدید آوردند. بنا بر این بخش عمده تحقیقات مربوط به همکاری و تمکین مؤدیان نیز از سوی همین ادارات به عمل می‌آید. از آنجا که IRS وظیفه اصلی خود را وصول مبالغ صحیح درآمد مالیاتی می‌داند، بنابراین هر پدیده و امری که مانعی در راه این وظیفه پدید آورد از سوی IRS به عنوان یک مسأله و مشکل تلقی می‌شود و برای بررسی و چاره‌جویی به DORA ها ارجاع می‌گردد. مدیران بخش‌های مختلف IRS مسئول یافتن این اشکالات و ارجاع آنها به مراکز تحقیق و پژوهش مورد بحث می‌باشند و لذا آنها مشتریان اصلی DORA ها به شمار می‌روند.

اما مؤدیان مالیاتی مشتری این ارگان‌های پژوهش و بررسی نیستند و بنابراین هزینه‌ای که بابت انجام تکالیف مالیاتی بر آنان تحمیل می‌شود مشکل IRS تلقی نمی‌گردد، مگر این که چنان هزینه‌هایی به نحوی با تزیاد هزینه‌های خود IRS پیوند پیدا کند.

کانون وکلای آمریکا [American Bar Association - اختصاراً ABA] که ۱۸۰۰۰ وکیل مالیاتی در آن عضویت دارند، مدتها به نمایندگی از سوی وکلای آن کشور از مواضع معینی در ارتباط با سیاست مالیاتی جانبداری می‌نمود. در قطعنامه‌های مصوب کانون در سال‌های ۱۹۷۶ و ۱۹۸۵ از کنگره خواسته شده بود که در

۱. تشخیص برآوردی (Estimated assessment) در مواردی صورت می‌گیرد که سوابق نگاهداری شده از سوی مؤدیان - بویژه کسبه جزء - برای محاسبه دقیق مالیات کافی نباشد و لازم آید که درآمد یا سود مشمول مالیات را مراجع مالیاتی بر اساس برآورد تشخیص دهند.

ساده سازی قانون مالیاتی بکوشد، پایه مالیات را گسترده سازد و نرخ های آن را کاهش دهد. در گواهی که کانون وکلادر سال ۱۹۹۹ در محضر کنگره اعلام داشت به چند مورد ابهام و پیچیدگی قانون اشاره شد که مهم ترین آنها مقررات مربوط به «حداقل مالیات جایگزین» (AMT)، مقررات راجع به حذف مرحله ای معافیت ها (به تناسب افزایش درآمد) و مالیات بر منافع سرمایه ای بودند. ذیلاً به هر یک از این موارد اشاره می کنیم:

الف. **حداقل مالیات جایگزین** - به نظر کانون وکلا AMT در چند جهت مسأله برانگیز است. نخست از نظر اصلاحاتی که در قانون مالیاتی به منظور محدود ساختن موارد استفاده از کسور و اعتبارات مربوط به پناهگاه مالیاتی<sup>(۱)</sup> به عمل آمده است. به نظر کانون با انجام این اصلاحات دیگر نیازی به آن نیست که بکشیم صاحبان درآمدهای اقتصادی سطح بالا را از نپرداختن مالیات با توسل به ترفند سرمایه گذاری زیاد در چنان پناهگاهی باز داریم. دوم این که AMT مداماً و به طور ناخواسته روی طبقات دیگری از مردم نیز تاثیر می گذارد و آنها افرادی از طبقه متوسط هستند که هیچ نوع استراتژی معینی در زمینه استفاده از پناهگاه مالیاتی یا ترفندهای به تعویق انداختن بدهی مالیاتی خود پیش روی ندارند. نکته سوم این است که AMT سیستم بسیار پیچیده ای است و مستلزم آن است که اغلب مردم مالیات خود را تحت دو رشته قواعد جداگانه محاسبه کنند. مؤدیان برای آن که بفهمند آیا مشمول AMT هستند یا نه، باید لااقل یک کاربرگ ۱۲ سطری و یک فرم ۴۳ خطی را پر کنند. غالباً لازم است دو رشته سوابق علیحده نگهداری شود تا در صورت لزوم در محاسبات سال آینده مورد استفاده قرار گیرد.

ب. **مقررات حذف مرحله ای** - به موجب مقررات کنونی به تدریج که سطح درآمد مؤدی بالاتر می رود، اقلام قابل کسر از درآمد و معافیت های شخصی وی حذف می گردد. بسیاری از مؤدیان هنگام مواجهه با این امر خشمگین می شوند و وکلای مالیاتی نیز خرسند نبوده و معتقدند که این ترتیب در واقع جایگزین افزایش آشکار نرخ های مالیاتی شده است. علاوه بر این در بسیاری از بخش های قانون مالیاتی نیز کاهش اقلام قابل کسر دیگر و یا حذف اعتبارات مالیاتی بر حسب شیوه های مختلف اندازه گیری درآمد مؤدی پیش بینی شده است. بین این گونه های مختلف حذف مرحله ای از جهت نوع اندازه گیری درآمد، سطوح مختلف درآمد مشمول حذف و نیز از حیث شیوه حذف هماهنگی وجود ندارد. در نتیجه محاسبه بدهی مالیاتی برای مؤدیان مشمول بیش از یک نوع از این گونه حذف ها، مشکل و گیج کننده است و علاوه بر این موجب افزایش حجم اظهارنامه ها نیز می گردد.

ج. **منافع سرمایه ای** - مقررات زیادی در این زمینه وجود دارد که بر حسب آنها برای انواع مختلف دارایی های

---

۱. پناهگاه یا پناه مالیاتی (Tax shelter) به مفهوم هرگونه فرصت و گریزگاهی است که به طور قانونی به مؤدی اجازه می دهد از ارفاق ها و معافیت های مالیاتی استفاده کند و مالیات خود را کاهش دهد. نقشه هایی که مؤدیان جهت ندادن مالیات با استفاده از این گریزگاه ها می کشند نیز گاهی به همین نام نامیده می شود. مشاوران وکلای مالیاتی غالباً این اصطلاح را به معنی فراهم آوردن موجبات تقلیل مالیات به کار می برند.

سرمایه‌ای، زمان‌های مختلف استفاده و نگاهداری و همچنین نرخ‌های گوناگون پیش بینی شده است. این مقررات بار سنگینی از جهت نگاهداری سوابق بر دوش مؤدیان قرار می‌دهد و انگیزه‌ای را برای دستکاری در سیستم به وجود می‌آورد.

بیش از ۳۳۰۰۰۰ حسابدار رسمی در انجمن حسابداران رسمی آمریکا (اختصاراً AICPA) عضویت دارند. این مؤسسه که خود یکی از طرفداران ساده سازی مقررات است، در سال ۱۹۹۲ شاخص یا فهرستی برای درجه بندی پیچیدگی و ابهام قانون مالیاتی و ارائه پیشنهادهای اصلاحی در مورد آنها تنظیم نمود که به شاخص AICPA معروف است. در این مورد دو رشته سؤالات طرح می‌گردد، نخست سؤالات دارای جنبه عینی که بر حسب آن باید یکی از چند جواب ارائه شده انتخاب گردد. دوم پرسش‌های دارای جنبه ذهنی، از این گونه که دست فرد مورد سؤال در پاسخ دادن به آنها باز است. این سؤالات به عنوان مثال شامل این پرسش‌اند که تغییر مورد نظر در قانون مالیاتی به گذشت چه مدت زمانی نیازمند است تا به خوبی قابل اجرا گردد، یا این که آیا لایحه پیشنهادی متضمن اصطلاحات نیازمند تعریف و توضیح می‌باشد یا خیر، و نیز در این باب که نوع و تعداد محاسبات لازم جهت اجرای قانون کدام است. AICPA همه ساله صورتی از موارد ابهام و پیچیدگی سطح بالای مقررات مالیاتی از دید اشخاص حقیقی مؤدی مالیات و صاحبان کسب و کار کوچک منتشر می‌کند. در سال ۱۹۹۹ این فهرست به ویژه مسأله AMT، اعتبار مالیاتی درآمد کاری<sup>(۱)</sup> و مقررات حذف مرحله‌ای را در بر می‌گرفت.

در مورد حداقل مالیات جایگزین (AMT) دیوید لیفسن به نمایندگی از سوی AICPA در جلسه «کمیته طرق و وسایل مجلس نمایندگان» چنین اظهار داشت:

«ما علاقه داریم آماری از مؤدیانی به دست آوریم که بخاطر پر کردن فرم شماره ۶۲۵۱ تحمل سختی و زحمت می‌نمایند و این دشواری را فقط به خاطر آن تحمل می‌کنند که نشان دهند مشمول مالیات AMT نمی‌باشند. برای تنظیم درست این فرم مؤدی متحمل زحمت مصیبت باری می‌شود و این نه از آن جهت است که سازمان مالیاتی (IRS) قادر به تهیه فرم مناسبی نیست. IRS به این کار بسیار وارد است. علت واقعی در آن است که قانون به حدی غیر قابل درک است که نمی‌توان مفاد آن را به صورت یک رشته اعداد و ارقام و دستورهای سهل و ساده منعکس نمود».

در مورد اعتبار «درآمد کاری» باید گفت که رایج ترین موارد اشتباه و خطا در رابطه با اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد افراد (اشخاص حقیقی) ظرف سنوات اخیر با همین اعتبار مرتبط بوده است، زیرا آنها که محق به چنین اعتباری هستند، غالباً از مطالبه آن غفلت می‌ورزند و آنها که اعتبار مذکور را مطالبه می‌کنند اغلب استحقاق آن

۱. درآمد کاری (Earned income) آن است که از اقدام و فعالیت شخصی مانند تجارت، کار استخدامی، حرفه و پیشه به دست آید. در مقابل آن درآمد غیرکاری (Unearned income) قرار دارد که بویژه از سرمایه به دست می‌آید، مانند بهره پول، سود اوراق بهادار و نظایر آنها.

را ندارند. لیفسن این وضع را چنین به تصویر می‌کشد:

«تسبب مشمولیت [محک استحقاق] استفاده از اعتبار مالیاتی درآمد کاری] کابوسی است که مستلزم تکمیل کاربرگ‌های آشفته و مبهمی در این زمینه می‌باشد. در حال حاضر برای استفاده از اعتبار مذکور مؤدی باید حائز ۹ شرط استحقاق باشد و اوراق زیر را تکمیل کند: یک فهرست کنترل که در بر گیرنده ۹ سنوال پیچیده و بفرنج است، یک کاربرگ ۱۰ مرحله‌ای، کاربرگ دیگری برای صاحبان حرفه‌های آزاد، جدولی حاوی ۶ خط و ۲ ستون در رابطه با مواردی که پای استفاده اطفال از این اعتبار در میان باشد.»

در مورد حذف مرحله‌ای، حسابداران نیز مانند وکلای همکار خود از این مطلب شکوه دارند که ضمن قانون مالیاتی چندین مورد کاهش و حذف کسور و اعتبارهای مالیاتی با توجه به درآمد مؤدی منظور شده است و بین این موارد هماهنگی وجود ندارد.

در ۲۵ فوریه سال ۲۰۰۰ قانون وکلا، انجمن حسابداران و انجمن مدیران مالیاتی یک مصاحبه مطبوعاتی مشترک در شهر واشنگتن برگزار کردند و توصیه‌هایی در زمینه ساده سازی مقررات مالیاتی خطاب به کمیته مالی سنا اعلام داشتند. دیوید لیفسن در نامه‌ای که همراه این توصیه‌ها برای سنا ارسال گردید چنین نوشت: «پیچیدگی و بفرنجی در آن بخش از مقررات مالیاتی مشاهده می‌شود که در بر گیرنده تکالیف و الزامات بسیار فنی هستند و در عین حال اغلب با منظور داشتن استثنائات، محدودیت‌ها و قواعد و مقررات خاص به حدی پیچیده شده‌اند که حتی ماهرترین مشاوران مالیاتی کشف رمز آنها را اگر نکوییم غیر ممکن، لاقط بسیار دشوار می‌یابند. به نکته فوق این حقیقت را نیز باید افزود که بسیاری از این مقررات که فی نفسه مبهم و بفرنج هستند باید توأم با مقررات صعب و پیچیده دیگر اجراء شوند. تغییر و اصلاح مداوم قوانین مالیاتی با منظور داشتن تاریخ‌های مختلف اجراء و مقررات خاص مرحله انتقالی، عموماً منشاء پیچیدگی، سردرگمی و ایجاد سرخوردگی در عامة مؤدیان می‌باشد. تصویب مقررات ارفاقی و دربر گیرنده موارد معافیت از تکالیف و الزامات نامطلوب برای کوتاه مدت، مشکلات اداری و اجرایی برای سازمان مالیاتی به وجود می‌آورد، ضمن این که مؤدیان نیز نمی‌توانند برنامه ریزی مناسبی برای یک دوره بالنسبه طولانی به عمل آورند.»

توصیه‌های ساده سازی ارائه شده مشتمل بودند بر حذف «مالیات حداقل جایگزین» (AMT)، کارآمد کردن مالیات بر منافع سرمایه‌ای، یکسان کردن مقررات حذف مرحله‌ای و ایجاد هماهنگی در مقررات مالیاتی مربوط به وضع خانوادگی مؤدیان [از جهت تعیین مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی].

سازمان‌های ملی دیگری نیز در بحث و بررسی پیرامون ساده سازی مقررات مالیاتی آمریکا سهیم هستند. از این میان بویژه دو سازمان حائز اهمیت می‌باشند: یکی انجمن ملی مالیات (اختصاراً NTA) و دیگری بنیاد مالیاتی. انجمن NTA اعضای گوناگونی دارد، از قانونگذاران فدرال و ایالتی گرفته تا دانشگاهیان، حقوقدانان، حسابداران و شهروندان ذی‌علاقه در آن عضویت دارند. این انجمن می‌کوشد میزان آگاهی عمومی از تئوری و عمل در زمینه مالیه عمومی را ارتقاء دهد و همه ساله چند اجلاس برگزار می‌کند و مجله‌ای را منتشر می‌سازد که به پژوهش در مسائل مربوط می‌پردازد. Ugene Steuerle به نمایندگی از سوی NTA در سال ۱۹۹۱

در جلسه کنگره به سه مورد مهم پیچیدگی و ابهام قانون اشاره کرد: مسأله AMT، حذف مرحله‌ای ناهماهنگی امتیازات مالیاتی و ناهماهنگی در مقررات راجع به برداشت از صندوق‌های بازنشستگی و پس‌انداز و واریز وجه به این حساب‌ها.

بنیاد مالیاتی یک سازمان پژوهشی بی طرف است که فعالیت‌های مالیاتی سطوح مختلف دولت را مورد بررسی قرار می‌دهد. این بنیاد در سال ۱۹۹۲ پژوهشی را نسبت به هزینه شرکت‌های بزرگ جهت انجام تکالیف مالیاتی ایشان به عمل آورد. Arthur Hall در سال ۱۹۹۵ به نمایندگی از سوی بنیاد در جلسه کمیته طرق و وسایل مجلس نمایندگان چنین اظهار داشت:

«کنگره اگر هم نمی‌تواند به بررسی جامع موارد نقص نظام مالیاتی فدرال بپردازد، لاقلاً می‌تواند هدف کاستن از ابهام و پیچیدگی این نظام (و در نتیجه تقلیل هزینه‌های سنگین مرتبط با اجرای آن) را با توسل به دو طریقۀ عملی سازد. نخست سعی در تأمین درجات بالاتری از ثبات در این سیستم. بلا تکلیفی مؤدیان بر اثر تغییرات مکرر قانون مالیاتی یکی از عوامل عمده پیچیدگی و ابهام مقررات است. دوم این که نویسندگان و تدوین‌کنندگان نظامات اجرائی قانون باید توجه بیشتری به سادگی آن مبذول دارند. بین کمال قانون و سادگی آن همواره نوعی بده و بستان وجود دارد. نویسندگان قانون و تدوین‌کنندگان نظامات اجرائی آن همواره به کمال قانون توجه داشته‌اند و کوشیده‌اند کلیه راه‌های ترفند مالیاتی را سد کنند، بی آن که به هزینه‌های روز افزون و عواقب ناخواسته چنین طرز عملی برای اداره امر مالیاتی توجهی داشته باشند».

## نتیجه

قانون مالیات بر درآمد آمریکا از زمان پا به عرصه نهادن آن در سال ۱۹۱۶ متدرجاً به کلاف سردرگمی بدل شده‌است. با توجه به دشواری بسیار فهم قانون، این که می‌بینیم چه شمار بزرگی از آمریکاییان به اجرای آن ادامه می‌دهند، مایه شگفتی است. با این حال باری که این گروه تحمل می‌کنند می‌تواند موجب نگرانی باشد. از سال ۱۹۸۰ به بعد سه قانون فدرال به رغم اختلاف در میزان موفقیت هر یک از آنها، همگی مسأله پیچیدگی و بغرنجی مقررات مالیاتی را مورد توجه قرار داده‌اند. هم اکنون سازمان مالیاتی فدرال (IRS) درصدد تجدیدنظر در شیوه سنجش باری است که از جهت انجام تکالیف قانونی برعهده مؤدیان قرار دارد و همچنین به ارزیابی جنبه‌هایی از قانون مشغول است که بیش از همه منشاء تحمیل چنان باری بر دوش مؤدیان گردیده است. علاوه بر این حتی صاحبان حرفه‌هایی که از راه کمک به مؤدیان جهت انجام تکالیف قانونی ایشان ارتزاق می‌کنند، مصراً خواستار ساده سازی قوانین می‌باشند. در این شرایط شاید ما نیز بتوانیم مانند Robert Reno محتاطانه اظهار خوش‌بینی کنیم که: «اگر پرداخت مالیات بر درآمد کار ساده‌ای شود، در آن صورت توانسته‌ایم یکی از مزاحمت‌های بزرگ زندگی خود را از میان برداریم و در آن حالت آمریکائیان دیگر دلیلی نخواهند داشت به دولت خود با دیده حقارت بنگرند و به عاملان آن اطمینان نکنند».





## ظهور قاعده‌ای جدید در مورد تاریخ اجراء

### م. سنگشیری

برای مدت ۵ سال از پرداخت مالیات معاف  
نموده است که «اگر در مناطق محروم واقع  
باشند، این مدت به ۸ سال افزایش می‌یابد».

هدف و موضوع استفسار این بوده است که آیا  
مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی را نیز  
می‌توانیم نوعی مراکز فرهنگی به شمار آوریم  
و در نتیجه آنها را نیز برخوردار از همین  
معافیت ۵ یا ۸ ساله بشناسیم یا نه؟ قانون  
استفساریه (یا تفسیریه) مصوب ۷۶/۱/۳۱  
پاسخ مثبت به این سؤال داده و تأکید کرده  
است که «مراکز فرهنگی مذکور... ناظر به  
مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی نیز می‌باشد».

اکنون فرض کنید حوزه مالیاتی مؤسسه  
انتشاراتی «الف» را قبل از ۳۱ فروردین ۷۶  
مشمول معافیت مذکور نشناخته و مالیات بر  
درآمد آن مؤسسه را وصول کرده و مراحل کار  
طی شده است. ولی رسیدگی به پرونده  
مالیاتی مؤسسه انتشاراتی «ب» اندکی بیشتر  
به طول انجامیده و در این فاصله قانون  
استفساریه (یا تفسیریه) مذکور به تصویب  
رسیده و لازم‌الاجراء شده است. با قبول  
قاعده‌ای که از آن یاد کردیم مؤسسه الف  
مالیات مورد مطالبه را پرداخته و امکان  
بازیافت آن را ندارد، اما مؤسسه ب به سبب  
تأخیر معاف شناخته می‌شود و مالیاتی

در خردادماه سال ۱۳۷۶ شورای نگهبان نظر  
تفسیری خاصی را در مورد تاریخ اجراء  
تفسیرهای مربوط به قوانین صادر نمود و طی  
آن اعلام داشت: «مقصود از تفسیر بیان مراد  
مقنن است... تفسیر از زمان بیان مراد مقنن در  
کلیه موارد لازم‌الاجراء است، بنابراین در مواردی که  
مربوط به گذشته است و مجریان برداشت دیگری  
از قانون داشته‌اند و آن را به مرحله اجراء  
گذاشته‌اند، تفسیر قانون به موارد مخومه مذکور  
تسری نمی‌یابد»

برای روشنی مطلب به یکی از قوانین  
استفساریه (که بهتر است بگوئیم تفسیریه)  
مجلس شورای اسلامی مراجعه می‌کنیم. این  
قانون که یک ماه و اندی قبل از صدور نظر یاد  
شده از شورای نگهبان، در پایان فروردین ماه  
سال ۷۶ به تصویب رسیده است، در پاسخ دو  
استفسار صادر گردیده است. استفسار دوم که  
مورد نظر ما است این بوده است که آیا اصطلاح  
«مراکز فرهنگی مذکور در تبصره ۶ ماده ۳۵  
قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم  
مصوب ۱۳۷۱ ناظر به مؤسسات انتشاراتی و  
مطبوعاتی نیز می‌باشد» یا خیر؟

داستان در واقع به تبصره ۶ ماده ۱۳۲ قانون  
مالیات‌های مستقیم بازمی‌گردد که مراکز  
فرهنگی و هنری را «از تاریخ شروع فعالیت

نمی‌پردازد.

البته در این میان یک بحث جانبی نیز مطرح است و آن این که «موارد مختومه» مذکور در نظر تفسیری شورای نگهبان چه مفهومی دارد؟ در متن همین نظر تفسیری مفهوم مورد نظر به این عبارت بیان شده است:

«مواردی که مربوط به گذشته است و مجریان برداشت دیگری از قانون داشته‌اند و آن را به مرحله اجرا گذاشته‌اند».

پس ظاهراً وجود برداشت دیگر و اجرای آن برداشت موجب مختومه شدن امر مورد نظر می‌گردد. نهایت این که «اجراء یک برداشت» به چه مرحله‌ای گفته می‌شود؟ به قضایای مالیاتی بازگردیم. هنگامی که ممیز مالیاتی برگ تشخیص بر اساس «برداشت» خود صادر می‌کند در واقع آن برداشت را «اجراء» کرده است. سپس مرحله سرممیز و ممیز کل فرا می‌رسد و بعد از آن نوبت هیأت‌های حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی و احتمالاً (بر حسب رویه جاری) دیوان عدالت اداری و غیره می‌شود و همه این‌ها «برداشت خود را اجراء می‌کنند». مؤسسه انتشاراتی «الف» که مثال زدیم دقیقاً در چه مرحله‌ای باید قطع امید کند؟

این اولین نکته مبهم و حل نشده قاعده مورد بحث است، چنان که می‌توان گفت به این ترتیب اشکال به جای خود باقی است، هر چند تغییر شکل داده است. ابهام دیگر اختلاف وضعیتی است که به این ترتیب برای دو موسسه همانند و دارای استحقاق واحد قابل بروز است و اتفاقاً آن مؤدی از این جریان سود می‌برد که وظایف خود را با تأخیر انجام

داده و به عهده تعویق انداخته است.

تعمیم قاعده - نکته قابل بحث دیگر از جهت عملی این است که آیا می‌توان این قاعده جدید را به مواردی مانند آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در مقام نقض آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (به رغم حکم صریح ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم) صادر شده است گسترش داد، تا بلکه از این طریق مانع از بروز ابهام و آشفتگی نسبت به اقدامات گذشته گردید؟

باز به عنوان مثال و به منظور روشنی مطلب توجه خوانندگان را به مقاله‌ای که تحت عنوان «شرحی بر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری» در شماره ۲۸ مجله مالیات به چاپ رسید جلب می‌کنیم. در آنجا نیز موضوع بحث همین مراکز فرهنگی و هنری و معافیت ۵ ساله آنها از تاریخ شروع فعالیت بود که به شرح فوق مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی نیز از همین زمره به شمار می‌روند. نظر وزارت دارایی به شرح بخشنامه‌های ۴۶۶۴۶ مورخ ۷۲/۹/۱۰ و ۲۲۰۵۲ مورخ ۷۷/۵/۷ این بود که مراکز و مؤسسات نامبرده در صورتی استحقاق معافیت فوق را خواهند داشت که از زمان تصویب تبصره ۶ ماده ۱۳۲ مورد بحث یعنی از اردیبهشت ۷۷ به بعد مجوز لازم اخذ کرده و به فعالیت پرداخته باشند.

دیوان عدالت اداری هر دو بخشنامه مذکور را ابطال نمود و نظر داد که احراز شرط یاد شده (اخذ مجوز و شروع فعالیت از زمان تصویب قانون) ضرورتی ندارد و اگر صدور مجوز و آغاز فعالیت به زمان قبل از تصویب قانون هم بازگردد، مع ذلک معافیت ۵ ساله یا ۸ ساله

شامل حال مؤسسات ذيربط خواهد بود تفصيل بيشتري ضمن مقاله مذکور درج گرديده است و در همان جا مشكل اجرائي خاصي در رابطه با رأي ديوان ذكر شده است. در آنجا گفته شده بود كه با اجراي اين رأي «همه اقداماتي كه قبل از تصويب تبصره ۶ انجام شده است بايد برگشت داده شود و دست‌اندركاران امور مي‌دانند كه چنين كاري چقدر دشوار و در مواردی حتي ناممكن مي‌باشد».

اكنون سخن بر سر اين است كه به عنوان يك راه حل پراكتيك و عملي (و نه از جهت حقوقي صرف كه بحث را به حكم ماده ۲۵۸ قانون ماليات‌هاي مستقيم بازمي‌گرداند) شايد بتوان رأي هيأت عمومي ديوان را نيز نوعي تفسير يا برداشت جديد از قانون تلقي كرد و استدلال نمود كه همان قاعده اعلام شده از سوي شوراي نگهبان در اين مورد نيز مي‌تواند جاري

باشد، به اين معني كه رأي ديوان از تاريخ صدور به بعد قابل اجراء بوده و تأثيري در امور مختومه نخواهد داشت. فايده اين ترتيب اين خواهد بود كه نه تنها در مورد قضيه تبصره ۶ ماده ۱۳۲، بلكه در موارد روزافزوني كه ديوان نسبت به ابطال آراء شوراي عالي مالياتي اقدام مي‌كند، از جهت عطف به ماسبق و بر هم زدن نتايج اقدامات گذشته ايجاد آشفتگي نخواهد شد. نهايت اين كه تكليف ابهام طرح شده در رابطه با نظر تفسيری شوراي نگهبان بايد به نحوي روشن گردد و آن اين كه مختومه شدن قضيه مالياتي در چه مرحله‌اي محقق مي‌گردد. آخرين نکته قابل ذكر اين كه اگر به حكم شوراي نگهبان مي‌توان قاعده ياد شده را نسبت به قوانين تفسيريه ملحوظ داشت، رأي ديوان اولويتي بر قانون نداشته و مشكلي از اين جهت مطرح نخواهد بود.

## مصاديق و مفاهيم

در فرايند عملکرد سازمان مالياتي و كوشش آن جهت پاسخگويي به نيازها و پديده‌هاي نوين اقتصادي و اجتماعي، مفاهيم و اصطلاحات تازه پا به عرصه مي‌نهند و مصاديق جديدي براي عناوين و اصطلاحات موجود پديد مي‌آيند. شناسايي و معرفي اين مصاديق و مفاهيم هم از حيث بحث نظري و هم از جهت عملي مفيد فايده مي‌تواند باشد. در اين شماره از مجله ماليات به سه مورد از اين گونه اشاره مي‌كنيم و در آينده نيز با شناسائي موارد بيشتري به اين كار ادامه خواهيم داد.

مورد نخست مربوط به مصداق تازه‌اي از اصطلاح «مدرک» مي‌باشد كه ضمن بخشنامه شماره ۷۵۹۶ مورخ ۷۹/۲/۲۶ مطرح شده است. موضوع بخشنامه ماليات تهيه‌كنندگان

فیلم‌های ایرانی است که به موجب تبصره ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم اجازه داده شده است قیمت تمام شده فیلم‌های آنها در سال اول بهره‌برداری تماماً به حساب استهلاک گذارده شود. البته تکیه بخشنامه بر هزینه‌های این مؤدیان است که دارای کیفیت و شرایط ویژه‌ای است و از جهت انطباق با اوصاف هزینه‌های قابل قبول ممکن است با مانع روبرو شود. در بخشنامه آمده است:

«با توجه به طبع کار تهیه فیلم که فراهم نمودن ابزار و وسایل متعددی از جهت نمایش صحنه‌های مختلف و متعاقباً تخریب، شکستن و آتش زدن بعضی از وسایل و لوازم صحنه‌های متفاوت فیلم که مستلزم انجام هزینه است، لکن ارائه فاکتور برای آنها میسر نیست، مأموران تشخیص ضمن رعایت دقیق تبصره ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم حتی‌الامکان با پذیرش هزینه‌های مذکور خاصه لوازم مصرفی که انجام آنها بنا به مشهودات (فیلم موجود) مسلم است، اقدام نمایند».

برای روشن شدن مطلب به اولین ماده فصل هزینه‌های قابل قبول یعنی ماده ۱۴۷ مراجعه می‌کنیم. در این ماده گفته می‌شود: «هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و...». پس هزینه قابل قبول باید متکی به «مدرک» باشد. به طور سنتی و بر حسب معمول اصطلاح مدرک یک سند نوشته را به ذهن تداعی می‌کند و به خاطر همین تداعی است که در متن بخشنامه به عنوان مدرک فوراً به «فاکتور» اشاره شده است. اما به دنبال این اشاره نوع جدید و بی‌سابقه‌ای از «مدرک» معرفی شده و آن فیلمی است که مالیات آن مطرح می‌باشد. به عبارت دیگر از ممیز مالیاتی خواسته شده است که به عنوان مدرک به خود فیلم رجوع کند و به چشم مشاهده کند که چه وسایل و اسباب و اشیائی در صحنه‌های فیلم به نحوی تخریب و تباہ می‌گردد. این به معنی معرفی مصداق جدیدی از اصطلاح مدرک می‌باشد، که تصور می‌رود به خوبی جا بیافتد و رایج گردد و حتی راهگشای پذیرش مصداق بدیع‌تری از اصطلاح مذکور شود (متن بخشنامه مربوط در شماره ۳۰ مجله مالیات به چاپ رسیده است).

مصداق جدید دیگر به ماده ۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم باز می‌گردد. در این ماده آمده است: «در مورد واگذاری هر یک از حقوق مذکور در ماده ۵۲ این قانون از طرف مالک عین غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ این قانون ذکر شده است، دریافتی مالک به نرخ‌های مذکور در ماده ۵۹ مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت». پس صحبت از آن نوع حقوق اشخاص نسبت به املاک است که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ ذکر نشده باشد. مواد ۵۳ تا ۷۷ راجع هستند به اجاره ملک یعنی انتقال مدت‌دار حق سکونت یا تمتع از ملک، انتقال ملک یعنی انتقال حق مالکیت آن، به رهن دادن ملک یعنی وثیقه سپردن حق مالکیت ملک، انتقال حق واگذاری ملک، و واگذاری حق تصرف و استفاده از ملک بر حسب عرف محلی..

بنابراین آنچه از حقوق یادشده فوق خارج است و مربوط به حق شخص نسبت به ملک می باشد موضوع ماده ۷۸ است، که می توان آن را سرفصلی برای حقوق ناگفته در مواد ۵۳ تا ۷۷ به شمار آورد و در مجموع نام حقوق موضوع ماده ۷۸ را برای آنها برگزید. سخن بر سر معرفی مصداقی از این نوع حقوق می باشد که ضمن بخشنامه شماره ۸۱۲۸ مورخ ۷۹/۲/۲۷ معاونت درآمدهای مالیاتی به عمل آمده است. از این مصداق در بخشنامه مذکور تحت عنوان «حق رضایت مالکانه» یاد شده است. در بخشنامه آمده است:

«حوزه های مالیاتی ذیربط در هر مورد که مالکین اماکن تجاری بابت تغییر مستأجر مبلغی به عنوان حق رضایت مالکانه دریافت می نمایند، با تشکیل پرونده جداگانه، گزارش کاملی در خصوص دریافتی مالک و مبلغ آن تنظیم و پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه... با رعایت مفاد مادتين ۱۵۶ و ۱۵۷... نسبت به مطالبه مالیات متعلق در مهلت های قانونی اقدام نمایند» (متن بخشنامه در شماره ۳۰ مجله مالیات نقل شده است).

سومین مورد ضمن رأی شماره ۳۸۱۴ مورخ ۷۹/۴/۲۶ شورای عالی مالیاتی مطرح شده است که به تبصره ۵ ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم مربوط می شود. تبصره ۵ سرقفلی یا حق واگذاری محل را تعریف کرده و آن را عبارت دانسته است از «حق کسب یا پیشه و یا حق تصرف محل و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل». سخن بر سر این نوع اخیر از حقوق متشکله سرقفلی است، یعنی «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل». در این که موقعیت محل از عناصر پدید آورنده سرقفلی است، جای تردیدی نیست. در فرهنگ اصطلاحات بین المللی مالیاتی در تعریف سرقفلی (good will) آمده است: «نوعی دارائی غیر ملموس در رابطه با کسب و کار معینی است که با توجه به ظرفیت تحصیل درآمد، موقعیت محل، تشکیلات بازاریابی، شهرت، تعداد مشتریان و نظایر آن حاصل می شود» (ص ۱۸۹).

ولی در رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی وصف یا رنگ خاصی برای حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل به این شرح معرفی شده است: «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 می باشد».

با توجه به آنچه ابتداءً به ذهن خور می کند که ارزش سرقفلی بیش از هر چیز به خاطر موقعیت تجاری محل - صرف نظر از مسأله شناسائی رسمی آن - پدید می آید، و اکنون مفهوم تازه ای برای این اصطلاح معرفی می گردد و موضوع به شناسائی رسمی احاله می شود، جهت رفع ابهام به جا می بود که نمونه هایی از حقوق به رسمیت شناخته شده مذکور در رأی بیان می گردید. (متن کامل رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در شماره ۳۰ مجله مالیات به چاپ رسیده است).

□ □ □

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

م. گنجنامه

(بخش هشتم)

در شماره‌های پیشین پس از تشریح مقررات ماهوی کنوانسیون مالیات بر ارث و هدایا، به بحث در خصوص مقررات شکلی و آئینی کنوانسیون پرداختیم و از این میان شرط عدم تبعیض را بررسی کردیم. آنگاه سخن در باب آیین رسیدگی به اختلافات را آغاز نمودیم. اینک دنباله بحث پیرامون باقی مسائل شکلی کنوانسیون:

## ترتیبات و آیین رسیدگی

الف. رسیدگی به شکایات مورد بحث سه مرحله دارد در مرحله نخست مقام صلاحیتدار دریافت کننده شکایت باید بررسی نماید که آیا شکایت اعلام شده در مجموع موجه است یا خیر. در صورتی که مقام مذکور قانع شود که شکایت بی مورد نیست و در مجموع قابل طرح است وارد مرحله بعدی می‌شود و در غیر این صورت شکایت را رد می‌کند. آنچه از مفاد کنوانسیون می‌توان فهمید این است که تصمیم مقام صلاحیتدار در این خصوص قطعی است و قابل اعتراض نمی‌باشد. در واقع می‌توان گفت که کنوانسیون خواسته است به این ترتیب مانع از آن شود که شکایات بی وجه و ضعیف به جریان افتد و مقامات صلاحیتدار دو کشور را که معمولاً وزرای دارایی هستند از مواجهه با انبوه شکایات مصون دارد. به هر تقدیر جزئیات خاصی در متن قرارداد برای این گونه بررسی و اخذ تصمیم ذکر نشده و نحوه عمل به صلاحیتدار مقام مربوط واگذار گردیده است. مرحله بعدی این است که مقام صلاحیتدار در صورت موجه دانستن، رأساً بکوشد نسبت به حل مشکل اقدام کند. بدیهی است تحقق چنین حالتی منوط به آن است که شکایت رسیده عمده‌ی مربوط

به اقدامات مراجع مالیاتی کشوری باشد که شکایت در آنجا مطرح شده است، زیرا در غیر این صورت حل یک جانبه مساله مقدور نخواهد بود. البته گاهی اقدام مراجع مالیاتی هر دو کشور ممکن است مورد شکایت باشد که در این صورت مقام صلاحیتدار ابتدا نسبت به برخی موجبات ناشی از اقدامات سازمان مالیاتی خود اقدام می‌کند و سپس وارد مرحله سوم می‌شود.

در مرحله سوم که عنوان آیین توافق متقابل به آن مرتبط است، مقامات صلاحیتدار دو کشور طرف قرارداد وارد مذاکره با یکدیگر می‌شوند تا نسبت به رفع مشکل اقدام نمایند. در اینجا ابتکار شروع مذاکره با مقام صلاحیتدار کشوری است که شکایت در آنجا مطرح شده است و هم او نسبت به دعوت مقام صلاحیتدار کشور مقابل برای مذاکره و توافق متقابل دعوت می‌کند. البته چون مقام دعوت کننده خود قبلاً موجه بودن شکایت را اجمالاً پذیرفته است، این وضع به معنی آن است که او کم و بیش از شکایت طرح شده پشتیبانی می‌کند.

ب. مرحله توافق متقابل در واقع بده و بستان بین دو دولت است و توفیق در آن موکول به این است که طرفین تا چه حد از اختیار لازم برای این بده و بستان برخوردار باشند.

کلاً نسبت به این مرحله تردیدی وجود دارد دایر بر این که آیا تعهد پیش بینی شده در متن کنوانسیون در این زمینه، از آن نوع قراردادی است که اصطلاحاً به آن *pactum de contrahendo* می‌گویند، به این معنی که طرفین فقط متعهد به انجام مذاکره‌اند و تعهدی برای رسیدن به توافق ندارند، و یا این که بعکس آنها مانند داوران صلاحیت و وظیفه رسیدگی و فیصله دعوی را دارا می‌باشند؟

ظاهر قرارداد حداکثر حکایت از این دارد که طرفین مکلف به مذاکره و بذل کوشش جهت رسیدن به توافق هستند، اما تعهد فصل دعوی را ندارند. به این ترتیب اگر کشورهای طرف قرارداد خواهان وضعی غیر از این هستند باید اصلاح لازم را در متن قرارداد به عمل آورند.

ج. مقامات صلاحیتدار دو کشور یعنی طرفین مذاکره در رسیدگی خود باید هم قوانین داخلی و هم قرار داد مالیات مضاعف را در نظر بگیرند، ولی اگر این قوانین و کنوانسیون خود مانع حل مشکل باشند می‌توانند به موازینی که اصول کلی انصاف نامیده می‌شود رجوع کنند و بر اساس آن قضیه را فیصله دهند. این روشی است که در داوری های بین المللی مورد عمل می‌باشد.

د. رعایت محدودیت‌های زمانی مقرر در قوانین داخلی در این آیین الزامی نیست، بنابراین اگر فرضاً برای اصلاح برگ تشخیص یا استرداد مالیات محدودیت زمانی وجود داشته و منقضی شده باشد طرفین می‌توانند خلاف آن توافق کنند و آن محدودیت را نادیده بگیرند. اگر کشوری خواهان این نتیجه نباشد می‌تواند محدودیت زمانی خاصی را در متن قرارداد بگنجاند.

### اشکالات اجرایی و اختلاف در تفسیر

نوع دوم رسیدگی مقامات صلاحیتدار دو کشور طرف قرارداد نیاز به شکایت کسی ندارد، بلکه این

مقامات به تجربه در می‌یابند که موانع و مشکلاتی در راه تحقق اهداف قرارداد وجود دارد و یا اختلاف در تفسیر مندرجات آن موجب برخی اشکالات می‌باشد، و آن گاه برای رفع موجبات این ابهامات و نارسایی‌ها وارد مذاکره می‌شوند و آیین توافق متقابل را در این زمینه دنبال می‌نمایند. به عنوان مثال ممکن است تعریف یک واژه یا اصطلاح در متن قرارداد ناقص و مشکل‌آفرین باشد. در این حالت مقامات صلاحیت دار دو کشور می‌توانند تعریف قرارداد را مورد تفسیر قرار داده و آن را از این طریق اصلاح کنند. مثال دیگر وقتی است که قوانین داخلی یکی از دو کشور مورد اصلاحات وسیع قرار گیرد هر چند در مجموع با روح کنوانسیون مغایرتی پدید نیاید. مشکلات ناشی از این اقدام جهت اجرای قرارداد را طرفین می‌توانند شناسایی نموده، راهی برای اجتناب از آن مورد توافق قرار دهند.

توافقی که به این ترتیب حاصل می‌شود برای هر دو طرف در آینده الزام آور خواهد بود مگر این که مجدداً از همین طریق تغییر داده شود.

### رفع موجبات مالیات مضاعف در سایر موارد

جمله دوم بند ۲ ماده ۱۱ کنوانسیون مقامات صلاحیتدار دو کشور را مجاز می‌دارد که در مسائل مربوط به مالیات مضاعف وارد مذاکره شوند و نسبت به رفع موجبات آن یا توسل به شیوه توافق متقابل اقدام کنند، هر چند که مالیات مضاعف حادث شده از محدوده کنوانسیون مورد بحث خارج باشد. این یک اختیار وسیع است و می‌تواند سبب تسری آیین مورد بحث به موارد غیر مربوط به کنوانسیون شود، بنا بر این اگر دولتی این ترتیب را مغایر قانون اساسی و اهداف و رویه‌های جاری خود بداند، می‌تواند شرط لازم را در قرارداد بگنجاند و یا این که جمله دوم بند ۲ ماده ۱۱ را حذف کند.

### بند ۴ ماده ۱۱

این بند نحوه تماس و اقدام مقامات صلاحیتدار را جهت برپائی مذاکرات مربوط به توافق متقابل روشن می‌سازد و به آنها اجازه داده است به طور مستقیم یا یکدیگر تماس بگیرند. به عبارت دیگر لازم نیست در این زمینه از مجرای دیپلماتیک اقدام کنند.

تماس طرفین در درجه اول کتبی است، اما در صورت لزوم می‌توانند به مذاکره شفاهی و حضوری نیز بپردازند که در این صورت باید نسبت به تشکیل کمیسیون مشترک اقدام نمایند. تعداد اعضای کمیسیون مشترک و آیین کار آن تعیین نشده است و این بر عهده مقامات دو طرف است که این جزئیات را تعیین و مورد توافق قرار دهند.

همچنین منعی در این باب وجود ندارد که طرفین توافق کنند دفاعیات اصحاب دعوی کتبا یا شفاهاً دریافت یا استماع گردد و حق تعیین وکیل نیز برای مؤدی بشناسند. اما اوراق و مدارک کمیسیون



بنا به طبیعت خاص آن، که در واقع مربوط به مناسبات بین دو دولت است، قابل آن نیست که برای مطالعه در اختیار مؤدی قرار داده شود.

## تبادل اطلاعات - ماده ۱۲

از آنجا که اجرای صحیح قرارداد مستلزم همکاری مقامات دو کشور و دسترسی آنها به اطلاعات لازم در زمینه فکت‌ها و حقایق قضایای مالیاتی می‌باشد، ماده ۱۲ کنوانسیون احکامی را در این باب به شرح ذیل مقرر داشته است:

«مقامات صالحه کشورهای متعاقد اطلاعات لازم جهت اجرای مقررات این کنوانسیون یا قوانین داخلی کشورهای مذکور در رابطه با مالیات‌های موضوع کنوانسیون را با یکدیگر مبادله خواهند نمود، مشروط بر این که مالیات‌های موضوع قوانین داخلی با کنوانسیون حاضر مغایرت نداشته باشند. ماده ۱ کنوانسیون سبب محدودیتی در زمینه تبادل اطلاعات نخواهد گردید. هر گونه اطلاعات دریافتی توسط یک کشور متعاقد به همان شیوه مربوط به اطلاعات دریافتی طبق قوانین داخلی کشور مذکور، محرمانه تلقی خواهد شد و فقط قابل افشاء نزد اشخاص یا مراجعی (مشمول بر محاکم و هیأت‌های اداری) خواهد بود که در امر تشخیص، وصول، اجراء، تعقیب یا تصمیم‌گیری نسبت به شکایات، در رابطه با مالیات‌های موضوع این کنوانسیون، ذی‌مدخل باشند. این گونه اشخاص و مراجع اطلاعات دریافتی را فقط برای همین مقاصد مورد استفاده قرار خواهند داد. آنها می‌توانند اطلاعات مذکور را در جلسه علنی دادگاه‌ها اعلان نمایند و یا در تصمیمات قضایی بگنجانند.

مقررات بند ۱ فوق هیچگاه نباید به نحوی تعبیر شود که یک دولت متعاقد را ملزم به امور زیر نماید:

الف. اتخاذ اقدامات اداری که مغایر با قوانین یا رویه‌های اداری همان دولت یا دولت متعاقد دیگر باشد.

ب. اطلاعاتی را در اختیار قرار دهد که تحت قوانین یا رویه‌های معمول اداری همان دولت یا دولت متعاقد دیگر قابل حصول نباشد.

ج. اطلاعاتی را در اختیار قرار دهد که سبب افشاء اسرار یا فرایندهای تجاری، شغلی، صنعتی یا حرفه‌ای گردد و یا اطلاعاتی باشد که افشای آن با سیاست عمومی (نظم عمومی) مغایرت داشته باشد،

در باره این ماده نکات زیر را قابل ذکر می‌داند:

۱. مبادله اطلاعات پیش بینی شده در ماده ۱۲ تنها از دو جهت مشمول محدودیت می‌باشد. نخست این که اطلاعات مورد تبادل باید در رابطه با مالیات‌های موضوع کنوانسیون یعنی مالیات بر ارث و هدایا باشد، و دیگر این که اگر هدف اجرای قوانین داخلی کشور متقاضی کسب اطلاعات باشد، نباید بین آن قوانین و مفاد کنوانسیون مغایرتی وجود داشته باشد.

۲. از این دو محدودیت که بگذریم دامنه تبادل اطلاعات موضوع ماده ۱۲ بسیار گسترده و وسیع است و تصریح شده است که مقررات ماده ۱ کنوانسیون نمی‌تواند محدودیتی در این زمینه فراهم آورد. ماده یک مالیات بر ارث و هدایا را در صورتی مشمول کنوانسیون می‌داند که متوقی در زمان فوت، یا هدیه‌کننده در زمان هدیه کردن، مقیم یکی از دو کشور متعاقد (و یا هر دوی آنها) به حساب

آید. اما اکنون ماده ۱۲ در زمینه مبادله اطلاعات این شرط را نادیده گرفته است، یعنی اگر فرضاً متوقفی در زمان فوت ساکن کشور ثالثی بوده باشد باز هم کسب اطلاعات در مورد خود او و ورثه و یا مرگ وی که مورد نیاز کشور طرف قرار داد است، بلامانع بوده و کشور متقابل باید اطلاعات مورد در خواست را در اختیار قرار دهد. مفهوم این حکم آن است که مبادله اطلاعات در رابطه با مالیات بر ارث و هدایا الزامی است هر چند که چنان مالیات‌هایی از رابطه قراردادی دو کشور خارج باشند.

۳. اما کنوانسیون اشاره‌ای به همکاری در زمینه وصول مالیات‌ها ندارد، یعنی هر یک از دو کشور هر چند ملزم به ارائه اطلاعات در خواستی و ممکن هستند، اما وظیفه ندارند که در وصول مالیات‌های متعلق نیز همکاری نمایند. این تذکر از آن جهت داده شد که در برخی قراردادهای مالیات مضاعف ایران (در زمینه مالیات بر درآمد و منافع سرمایه‌ای) همکاری در زمینه وصول مالیات پیش‌بینی شده است.

۴. تبادل اطلاعات می‌تواند برحسب تقاضای طرف قرارداد صورت پذیرد و یا این که هر یک از دو کشور در موارد کسب اطلاعات مرتبط با کشور متقابل رأساً نسبت به ارسال اطلاعات اقدام نماید. در مورد آیین و ترتیبات کار نیز قرار داد ساکت است و مقامات صلاحیت‌دار دو کشور می‌توانند نسبت به این موارد با یکدیگر توافق نمایند.

۵. ضمناً عمل تهیه و ارسال اطلاعات باید در چارچوب مقررات و رویه‌ها و نظامات معمول در هر یک از دو کشور صورت پذیرد، یعنی اگر فرضاً قوانین و مقررات یکی از دو کشور تهیه و تدارک اطلاعات معینی را جهت استفاده داخلی مقامات مالیاتی غیر مجاز شمرده باشد، آنگاه کشور مقابل نمی‌تواند متقاضی ارسال چنان اطلاعاتی شود. همچنین است اگر مشابه این موانع در مقررات و رویه‌های اداری کشور در خواست کننده وجود داشته باشد. به عبارت دیگر هیچ یک از دو دولت نمی‌توانند از طرف مقابل تقاضای تهیه و ارسال اطلاعاتی را نمایند که خود در داخل کشور خویش و نسبت به مالیات‌های داخلی مجاز به همان کار نمی‌باشند.

۶. در مورد اطلاعات مبادله شده باید ضوابط مربوط به محرمانه تلقی کردن آنها رعایت شود، به این معنی که مقامات در یافت کننده اطلاعات باید مقررات داخلی خود راجع به محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی را مراعات نمایند. فرضاً اگر طرف ایرانی قرار داد متقاضی چنین اطلاعاتی از طرف مقابل بوده و آنها را دریافت دارد، مکلف است حکم ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم را نسبت به چنان اطلاعاتی رعایت کند. اما در مورد افشای این اطلاعات دست مقامات مالیاتی ایران براساس کنوانسیون بازتر خواهد بود تا نسبت به اطلاعات مربوط به مالیات‌های صرفاً داخلی مربوط به وظایف روزمره آنان. توضیح این که ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم افشای اطلاعات را «جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط در حد نیاز» منع و قابل مجازات دانسته است، اما چنان که دیدیم ماده ۱۲ کنوانسیون قابلیت افشای وسیع‌تری قائل گردیده و نه تنها پای

اعلان آنها در جلسات علنی دادگاه‌ها را به میان آورده است، بلکه علاوه بر مراجع به طور کلی از اشخاص دخیل در امر تشخیص و وصول و اجراء و دادخواهی مالیاتی هم نام برده است. به این ترتیب ممکن است فرضاً خود مؤدی و وکیل وی و اشخاص ثالث دخیل در اختلاف نیز از این گونه اطلاعات آگاه گردند.

حال اگر همین قضیه برای مقام مالیاتی ایرانی پیش آید باید دید که تکلیف و مسئولیت وی در رابطه با ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم چه خواهد بود. آیا مقام مالیاتی می‌تواند از جهت افشای اطلاعات به همان وسعت پیش بینی شده در کنوانسیون عمل کند و یا باید محدودیت‌های بیشتر ماده ۲۳۲ را رعایت نماید؟

قواعد و موازین حقوقی شناخته شده در ایران ما را به این جهت سوق می‌دهد که پاسخ اول را بپذیریم، یعنی مقررات کنوانسیون را در این مورد بپذیریم زیرا در صورت عقد قرار داد مالیات مضاعف، چنین قراردادی متعاقباً به تصویب پارلمان ایران رسیده و خود به یک قانون بدل می‌شود. چنین قانونی را می‌توان خاص بر عام (ماده ۲۳۲) تلقی کرد و قائل به حکومت آن گردید. ۷. بند ۲ ماده ۱۲ در سه مورد الزام به مبادله اطلاعات را نفی می‌کند که دو مورد اول و دوم آن را بالاتر ذکر کردیم. مورد سوم اطلاعات مربوط به اسرار و فرایندهای صنعتی و تجاری از یک سو و اطلاعات مغایر نظم عمومی را از سوی دیگر در بر می‌گیرد. فرضاً اگر یک مؤسسه صنعتی خود پدید آورنده یک فرایند تولیدی باشد که برای آن جنبه محرمانه قائل است و یا چنین فرایند محرمانه‌ای را خریداری کرده باشد، مبادله اطلاعات مالیاتی در صورتی که ملازمه با افشاء این اسرار صنعتی داشته باشد منتفی خواهد شد.

منظور از اصطلاح سیاست عمومی (public policy به انگلیسی) یا نظم عمومی (ordre public به فرانسوی) مقولاتی است که به مصالح و نظامات کلی جامعه باز می‌گردد. در رابطه با مسائل مالیاتی، فرضاً اگر پای مالیات بر قمار یا مشروبات الکلی در میان باشد، ممکن است موضوع مغایر با نظم عمومی ایران شناخته شود.

### نمایندگان دیپلماتیک و مقامات کنسولی

ماده ۱۳ کنوانسیون مقرر داشته است که هیچ یک از مقررات این کنوانسیون تأثیری در امتیازات مالی ماموران دیپلماتیک و کنسولی بر اساس حقوق بین‌الملل و قراردادهای خاص مربوط به این گونه ماموران نخواهد داشت. نمونه بارز مقررات حقوق بین‌الملل در رابطه با این گروه از اشخاص ضمن کنوانسیون‌های ۱۹۶۱ و ۱۹۶۳ وین راجع به روابط دیپلماتیک و کنسولی درج گردیده است. اکنون اگر بر اثر اجرای کنوانسیون مالیات مضاعف ارث و هدایا، کشور محل مأموریت یک دیپلمات استحقاق در یافت مالیات از وی را پیدا کند، حال آن که به موجب قراردادهای وین و سایر موازین عمومی حقوق بین‌الملل دیپلمات مذکور از پرداخت چنین مالیاتی معاف باشد، در آن صورت طبق

ماده ۱۳ مورد بحث مقررات حقوق بین‌الملل در این مورد حاکم بوده و کشور میزبان حقی به دریافت مالیات مذکور نخواهد داشت.

نتیجه چنین وضعی غالباً شمول هیچ گونه مالیاتی بر درآمد دیپلمات‌ها خواهد بود، زیرا فرض بر این است که بر اساس کنوانسیون مالیات مضاعف حق وضع مالیات با کشور محل مأموریت چنان فردی است. در نتیجه کشور اعزام‌کننده وی حقی به دریافت مالیات نخواهد داشت. از طرفی مفاد کنوانسیون نیز به سبب مغایرت با قراردادهای وین قابلیت اجرایی ندارد. به خاطر مقابله با این وضع برخی از کشورها در قراردادهای مالیات مضاعف خود شرط می‌کنند که حق وضع مالیات در مورد این گونه مأموران با کشور اعزام‌کننده آنها می‌باشد، و یا این که ممکن است در قرارداد مالیات مضاعف اقامتگاه این گونه مأموران در کشور اعزام‌کننده آنها شناخته شود.

### گسترش دامنه جغرافیائی قرار داد - ماده ۱۴

برخی از کشورها هنگام عقد قرار داد مالیات مضاعف تعیین می‌کنند که در چه بخش‌هایی از قلمرو آنها مفاد قرار داد قابل اجرا خواهد بود. ممکن است در این تعیین منطقه قسمتی از قلمرو ایشان خارج از شمول قرار داد باقی ماند. همچنین برخی از کشورها ممکن است در مناطق دور از قلمرو اصلی خود از حق اداره روابط بین‌المللی پاره‌ای مناطق و سرزمین‌ها برخوردار باشند که قرارداد مالیات مضاعف را شامل چنان سرزمین‌هایی نکرده باشند. ماده ۱۴ کنوانسیون راه را برای آینده باز کرده است که در هر زمان طرفین قرارداد توافق کنند مفاد کنوانسیون نسبت به این دو دسته از مناطق نیز تسری داده شود. این گونه تسری و گسترش و امتداد دامنه جغرافیائی قرارداد، پس از توافق طرفین معمولاً با مبادله یادداشت‌های دیپلماتیک بین دو دولت عملی می‌گردد و نیازی به عقد قرار داد جدید نخواهد داشت. شرط استفاده از این ترتیب آن است که دولت مربوط، مالیات برارث و هدایا نسبت به چنان مناطقی برقرار کرده باشد.

اجرای چنان ترتیبی می‌تواند نسبت به کل قرارداد یا بخش‌های معینی از آن باشد و هر زمان که قرارداد اصلی فسخ یا منقضی گردد اجرای آن نسبت به مناطق مورد بحث نیز خاتمه خواهد پذیرفت.

### مقررات نهایی - مواد ۱۵ و ۱۶

مواد پایانی کنوانسیون مربوط است به تصویب و مبادله اسناد تصویبیه قرارداد از سوی دولت‌های ذیربط، تاریخ لازم‌الاجراء شدن قرار داد، انقضای یا فسخ آن، که از این جهت کم و بیش با سایر قراردادهای مشابه همانند هستند.

این سلسله مقالات در باره قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا (نقل و انتقالات بلاعوض) در همین جا به پایان می‌رسند.

## درآمدهای مالیاتی ایران

در این صفحات آمار وصولی سازمان مالیاتی کشور طی ششماهه اول سال‌های ۱۳۷۹ - ۱۳۷۶ به تفکیک مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم، ضمن دو جدول جداگانه نقل می‌گردد.

۱. جدول وصولی مالیات‌های مستقیم کل کشور به تفکیک منابع ارقام به میلیون ریال

منابع مالیات‌های مستقیم	۶ ماهه اول ۷۶	۶ ماهه اول ۷۷	۶ ماهه اول ۷۸	۶ ماهه اول ۷۹
(مالیات بر شرکتها)	۳,۹۸۹,۳۱۳	۲,۳۸۵,۸۸۳	۵,۰۵۲,۳۵۶	۶,۰۱۰,۶۰۰
مالیات اشخاص حقوقی دولتی	۲,۰۰۹,۳۲۲	۲,۳۸۲,۵۹۳	۲,۳۲۶,۸۵۱	۲,۷۰۶,۱۸۰
مالیات عملکرد، مراکز تهیه و توزیع کالا	۰	۰	۱۳,۷۳۷	۰
مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی	۱,۹۷۹,۹۷۱	۲,۱۰۳,۲۹۰	۲,۶۱۰,۷۶۸	۳,۳۰۲,۳۲۰
(مالیات بر درآمد)	۱,۸۲۳,۸۶۸	۱,۹۶۳,۰۲۸	۲,۶۸۷,۳۷۳	۳,۵۰۸,۳۵۲
مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی	۵۲۱,۰۳۱	۵۱۳,۳۲۹	۶۰۹,۰۳۳	۹۰۵,۷۲۲
مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی	۳۸۱,۷۶۲	۳۳۶,۰۰۱	۵۸۵,۲۲۱	۸۲۲,۶۰۱
مالیات مشاغل	۷۸۸,۳۶۵	۹۱۹,۱۷۵	۱,۲۲۳,۹۹۷	۱,۵۳۰,۳۸۸
مالیات مستغلات	۱۳۲,۱۳۰	۱۸۶,۲۹۷	۲۱۳,۰۱۶	۲۰۰,۵۹۰
مالیات‌های متفرقه درآمد	۱,۵۶۰	۷,۲۲۶	۵۵,۰۹۵	۳۹,۰۵۱
(مالیات بر ثروت)	۳۶۱,۲۸۹	۳۷۸,۲۵۱	۵۲۲,۷۱۰	۶۷۹,۲۱۵
مالیات اتفاقی	۱,۹۶۸	۲,۲۱۰	۱,۶۱۸	۲,۲۲۹
مالیات بر ارث	۵۳,۵۹۰	۵۹,۹۳۵	۷۹,۶۹۳	۹۲,۷۰۳
مالیات نقل و انتقالات و سرقتی (حق تمبیر)	۱۷۸,۲۳۲	۱۸۹,۶۷۳	۲۶۲,۰۳۸	۳۱۸,۳۲۱
مالیات اراضی بایر	۳,۱۸۶	۳,۷۵۱	۶,۰۳۳	۷,۳۲۲
مالیات تعاون ملی برای بازسازی	۱,۸۱۷	۳۵۳	۶۷۹	۲۳۸
مالیات سالانه املاک	۳,۱۷۳	۳,۹۷۹	۶,۲۶۱	۲,۹۷۶
مالیات مستغلات مسکونی خالی	۵۱۶	۲,۱۹۸	۳,۵۱۱	۳,۸۱۹
حق نمبر، چک، برات، سفته، بارنامه، سهام شرکتها و اوراق بهادار	۱۱۷,۷۹۶	۱۱۶,۰۳۱	۱۶۲,۸۷۶	۲۵۱,۶۰۵
جمع کل	۶,۱۷۵,۳۷۰	۶,۸۲۷,۱۶۲	۸,۲۶۲,۳۳۹	۱۰,۱۹۸,۱۶۷

۲. جدول وصولی مالیات‌های غیرمستقیم کل کشور به تفکیک منابع  
 واحد: میلیون ریال

منابع مالیات‌های غیرمستقیم	۶ ماهه اول ۷۶	۶ ماهه اول ۷۷	۶ ماهه اول ۷۸	۶ ماهه اول ۷۹
(مالیات بر واردات)	۱.۹۷۳.۸۱۹	۲.۳۹۵.۱۰۱	۲.۰۰۹.۲۱۲	۳.۷۰۴.۶۰۰
حقوق گمرکی	۳۵۰.۵۰۳	۳۸۴.۷۸۷	۲۴۹.۸۱۵	۲۹۳.۶۳۹
سود بازرگانی	۵۳۸.۶۶۶	۸۹۳.۰۳۸	۹۳۶.۷۱۳	۱.۴۶۵.۱۷۰
حقوق گمرکی و سود بازرگانی واردات کالاهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی	۴.۵۸۲	۶.۴۰۶	۷.۱۷۳	۲.۸۷۲
سی درصد ارزش اتومبیل‌های وارداتی	۲۷.۰۹۶	۳.۵۳۳	۱.۳۱۶	۱.۰۱۸
حق ثبت سفارش کالا	۷۸۵.۲۶۹	۱.۱۰۵.۸۷۵	۱.۱۸۵.۱۳۵	۱.۸۳۷.۳۹۷
حق‌الثبت سفارش کالا موضوع تبصره ۶۱ قانون بودجه سال ۱۳۷۶	۲۶۱.۷۵۶	.	.	.
جمعیت ملال اصغر - ۵۵ درصد کارمزد	.	۰.۴۰	.	۸.۳۵۲
مالیات خودروهایی وارداتی	۵.۹۳۵	۱.۴۶۲	۲۷۶	۳۷۵
نیم درصد بهای کالاهای وارداتی (بسته‌های ی و د تبصره ۸ بودجه سال‌های ۷۸ و ۷۹)	.	.	۷.۵۶۰	۲۰.۷۷۳
دو درصد بهای کالاهای وارداتی - برای آموزش و پرورش	.	.	۱۱.۲۲۴	۶۴.۳۱۰
(مالیات بر مصرف و فروش)	۹۵۵.۰۳۰	۵۸۴.۸۷۱	۱.۳۲۱.۴۰۶	۳.۳۸۲.۵۶۵
مالیات فروش بنزین	۲۲.۱۹۹	۲۸.۵۵۴	۲۵.۶۳۱	۲۳.۷۲۷
مالیات فروش نفت گاز	۷.۵۵۱	۷.۸۶۷	۹.۰۷۲	۸.۳۸۰
مالیات فروش نفت سفید	۳.۸۳۱	۴.۸۱۷	۴.۰۷۹	۴.۰۲۳
مالیات فروش نفت کوره	۱.۳۱۵	۳۱۸	۸۴۱	۱.۱۷۹
مالیات فروش سوخت هواپیما	۱۳۸	۲۱۲	۶۹۸	۸۳۳
مالیات فروش سایر فرآورده‌های نفتی	.	.	.	.
مالیات فروش مواد الکلی - صنعتی	۶.۳۱۷	۳.۱۷۶	۲.۸۳۹	۳.۱۲۲
مالیات بر فروش نوشابه‌های غیرالکلی	۵۲.۰۳۹	۵۰.۰۹۳	۱۵۹.۳۵۵	۱۹۴.۲۴۰
مالیات اتومبیل	۵۵.۶۱۲	۷۶.۴۹۷	۶۸.۴۸۲	۷۵.۳۸۶

۲۳۵۷	۶۲۷	۸۹۳	۳۷۹	مالیات بر نوارهای ضبط صوت و تصویر
۶۱.۲۱۰	۳۱.۹۳۵	۳۶.۳۶۰	۲۶.۵۱۲	مالیات بر فروش سیگار
.	.	.	.	مالیات بر فروش سیگار وارداتی
۱۳۱.۳۰۸	۱۰۶.۰۰۹	۸۸.۱۵۵	۷۲.۳۸۸	مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل
۱۰۳.۳۵۱	۱۸۲.۵۰۶	۱۶۲.۱۱۲	۱۱۲.۵۳۱	مالیات حق اشتراک تلفنهای خودکار و خدمات مخابراتی بین‌المللی
۲۶.۳۱۱	۱۹.۵۰۰	۱۲.۲۰۰	۱۶.۵۰۰	مالیات بر فروش خاویار
۲۸	۳۲	۳۷	۱۱	مالیات نقل و انتقال شناورها
۳۷.۵۵۷	۳۸.۷۱۶	۳۹.۵۲۲	۳۶.۸۹۹	گذرنامه - عوارض خروج از کشور
.	.	.	۲۰۸.۳۷۶	مالیات موضوع بند ۸ تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۶ کل کشور
.	.	.	۳۲۲.۳۹۲	مابه‌التفاوت بهای کالا و خدمات موضوع تبصره ۳۵ قانون بودجه سال ۷۶
۱.۹۳۵.۰۶۹	۳۳۶.۳۳۶	۶۰.۵۶۵	.	مالیات موضوع تبصره ۵۸ سال‌های ۷۷ و ۷۸ و تبصره ۳۵ سال ۷۹ قسمت «ب»
۶۳۲.۸۷۳	۳۹۹.۰۲۳	.	.	مالیات مقطوع اتومبیل تولید داخل
۲۰.۲۰۹	۱۵۶.۰۵	۹.۱۸۸	۷.۸۲۰	مالیات‌های غیر مستقیم - متفرقه
۶.۹۸۶.۵۷۱	۳.۸۳۰.۶۱۸	۲.۹۷۹.۹۷۲	۲.۹۲۸.۸۵۹	جمع کل مالیات‌های غیر مستقیم
۱۰.۱۹۸.۱۶۷	۸.۲۶۲.۳۳۰	۶.۸۷۲.۱۶۲	۶.۱۷۵.۳۷۰	جمع کل مالیات‌های مستقیم
۱۷.۱۸۲.۷۳۸	۱۲.۰۹۳.۰۵۸	۹.۸۰۷.۱۳۴	۹.۱۰۳.۲۲۹	مجموع مستقیم و غیر مستقیم

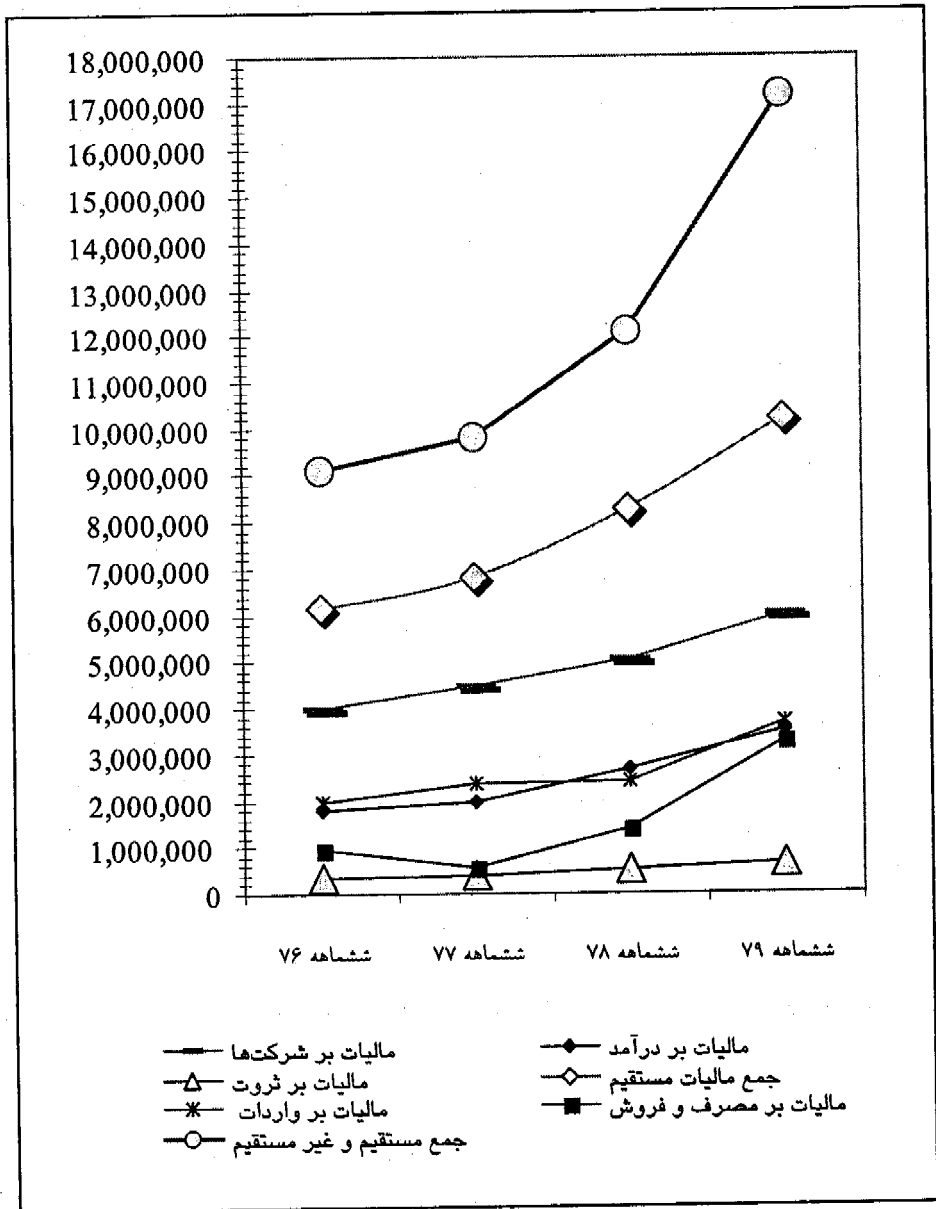
هر دو جدول فوق از سوی اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه گردیده‌است - با تشکر فراوان.

در صفحه بعد نمودار سرجمع‌های همین دریافتی‌ها (در مورد هر دو جدول) برای دوره چهار ساله ۱۳۷۹-۱۳۷۶ ترسیم می‌گردد.



## نمودار درآمدهای مالیاتی

در ششماهه اول سالهای ۱۳۷۶، ۱۳۷۷، ۱۳۷۸ و ۱۳۷۹ (ارقام به میلیون ریال)





## OECD و درآمدهای مالیاتی

در صفحات قبل آمار درآمدهای مالیاتی ایران ظرف ششماهه اول سال‌های ۷۹-۱۳۷۶ نقل گردید. اینک مطالبی را در باب درآمدهای مالیاتی کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) بیان می‌داریم. OECD دربرگیرنده ۲۹ کشور در قاره‌های اروپا، آمریکا، آسیا و اقیانوسیه می‌باشد. هفت کشور بزرگ صنعتی جهان، بسیاری از کشورهای دیگر اروپای غربی و شمالی، برخی از کشورهای اروپای مرکزی، استرالیا، نیوزیلند، کره، مکزیک و ترکیه در آن عضویت دارند. به همین سبب بررسی مسائل مربوط به این گروه عظیم می‌تواند وضع کلی جهان پیشرفته و صنعتی امروز را منعکس نماید. مطالبی که قصد ذکر آن‌ها را داریم از بیانیه این سازمان تحت عنوان «جهان مالیات» (از اینترنت) گرفته شده است.

استرالیا، آمریکا و ترکیه از نسبتی بین ۲۰ تا ۳۰ درصد تولید ناخالص داخلی برخوردار می‌باشند.

در دو دهه اخیر نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی اغلب کشورهای عضو OECD سیر صعودی طی نموده است. در مجموع این نسبت از ۲۹ درصد در سال ۱۹۷۰ به ۳۳ درصد در سال ۱۹۸۰، ۳۶٪ در سال ۱۹۹۰ و بیش از ۳۷ درصد در سال ۱۹۹۸ ترقی نموده است. اغلب کشورهای عضو در این افزایش درصد سهم داشته‌اند، و تنها چند کشور یعنی بلژیک، آلمان، ایرلند، لوکزامبورگ، هلند، مکزیک، نروژ و انگلستان وضع دیگری داشته‌اند، به این معنی که در این کشورها نسبت درآمد مالیاتی به تولید

دولت‌های عضو OECD در سال ۱۹۹۸ قریب هشت تریلیون (هشت هزار میلیارد) دلار مالیات وصول کردند که به ۳۷/۲ درصد تولید ناخالص داخلی مجموع این کشورها بالغ می‌گردید، و بالاترین رقم درآمد مالیاتی را از زمانی نشان می‌داد که گردآوری اطلاعات مالیاتی از این کشورها آغاز گردید (یعنی از سال ۱۹۶۵). در حال حاضر کشورهایی که از لحاظ نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در بالاترین سطح (بیش از ۴۵٪) قرار دارند، عبارتند از سوئد، دانمارک، فنلاند، بلژیک، فرانسه و لوکزامبورگ. در درجه آخر مکزیک واقع است که نسبت درآمدهای مالیاتی آن به ۱۶ درصد تولید ناخالص داخلی بالغ می‌شود. ۵ کشور دیگر یعنی کره، ژاپن،

ناخالص داخلی از سال ۱۹۸۵ به بعد اندکی  
تنزل داشته است.

### ترکیب مالیاتی

جدول زیر ترکیب مالیاتی کشورهای عضو  
OECD را در فواصل دوره‌های پنجساله

نوع مالیات	۱۹۶۵	۱۹۷۰	۱۹۷۵	۱۹۸۰	۱۹۸۵	۱۹۹۰	۱۹۹۵	۱۹۹۷
مالیات بر درآمد شخصی	۲۶٪	۲۸٪	۳۰٪	۳۱٪	۳۰٪	۲۹٪	۲۷٪	۲۷٪
مالیات بر شرکت‌ها	۹٪	۹٪	۸٪	۸٪	۸٪	۸٪	۸٪	۹٪
تامین اجتماعی	۱۹٪	۲۱٪	۲۳٪	۲۴٪	۲۴٪	۲۴٪	۲۶٪	۲۶٪
مالیات بر دارایی	۸٪	۷٪	۶٪	۵٪	۵٪	۶٪	۵٪	۶٪
مالیات‌های عمومی مصرف	۱۲٪	۱۳٪	۱۳٪	۱۴٪	۱۶٪	۱۷٪	۱۸٪	۱۸٪
سایر مالیات‌ها	۲۶٪	۲۲٪	۲۰٪	۱۸٪	۱۷٪	۱۶٪	۱۶٪	۱۴٪

که مالیات بر شرکت‌ها در واقع رو به تنزل  
بوده است. از جمله عوامل مؤثر در این جریان  
باید به برنامه‌ریزی‌های مالیاتی شرکت‌ها  
اشاره کرد، به این معنی که با توسل به انواع  
تدابیر و ترفندها و بویژه استفاده از  
بهشت‌های مالیاتی و رقابت‌های مالیاتی که  
بین کشورها وجود دارد، توانسته‌اند بار  
مالیاتی خود را سبک کنند.

بیشترین رشد درآمدها از آن مالیات‌های بر  
مصرف و سهم تامین اجتماعی شرکت‌ها بوده  
است. توضیح این که در کشورهای عضو  
OECD پرداخت‌های تامین اجتماعی در  
ردیف مالیات شناخته می‌شود و جزء  
آمارهای مالیاتی گنجانیده می‌شود. مالیات  
بر ارزش افزوده به طور خاص بسیار رشد  
داشته است. در مقابل سهم برخی دیگر از  
مالیات‌های غیر مستقیم رو به کاهش بوده و

همان‌طور که از این جدول بر می‌آید، مالیات بر  
درآمد شخصی (personal income tax)  
در سراسر این دوره مهم‌ترین سهم را از جمع  
درآمدهای مالیاتی دارا بوده است، اما نسبت  
آن از ۳۱٪ در نیمه اول دهه هشتاد به ۲۷٪ در  
پایان دوره مورد بررسی تنزل کرده است.  
مالیات بر درآمد شخصی مقوله‌ای است شبیه  
مالیات بر جمع درآمد در قانون مالیات‌های  
مستقیم ایران، با این تفاوت که دقیقاً اجراء  
می‌شود و همان‌گونه که دیدیم مهم‌ترین رقم  
درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد.

مالیات بر شرکت‌ها در تمامی این دوره تقریباً  
ثابت بوده و نوسان اندکی تا حد یک درصد  
داشته است. از نیمه‌های دهه هشتاد سهم  
سود شرکت‌ها در مجموع تولید ناخالص  
داخلی OECD افزایش بسیار قابل توجهی  
داشته است، و به این ترتیب باید نتیجه گرفت

طی این دوره به حدود نصف رسیده است. میزان مالیات بر واردات نیز در همه کشورهای عضو پایین آمده است و این به خاطر گرایش جهانی به رفع موانع گمرکی بازرگانی بین‌المللی است. به این ترتیب در واقع رشد درصد مربوط به مالیات‌های بر مصرف مرهون افزایش سریع درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده بوده است و سبب شده است که نه تنها کاهش مربوط به برخی دیگر از انواع این گروه از مالیات‌ها جبران شود، بلکه در مجموع سهم گروه از ۱۲٪ در آغاز دوره به ۱۸٪ در پایان آن ترقی کند.

رشد پرداخت‌های تامین اجتماعی از ۱۹ به ۲۶٪ بوده است و این نشانگر پرداخت‌های رو به تزاید در رابطه با هزینه بیمه بیکاری و افزایش متوسط سن و تعداد سالمندان در جوامع OECD می‌باشد. از بین سایر مالیات‌ها سهم مالیات بر دارایی بسیار تنزل داشته و از ۸٪ به ۵/۵٪ مجموع درآمدهای مالیاتی رسیده است. عموماً در جهان غرب مقاومت زیادی نسبت به این‌گونه مالیات (بخاطر ظاهر بودن و به چشم خوردن آن) نشان داده می‌شود.



## مالیات بر فراورده‌های نفتی در ایران و کشورهای عضو OECD

سر مقاله همین شماره از مجله مالیات حاوی بحث جالب و مهمی است در رابطه با نوسانات قیمت نفت خام و تبلیغاتی که جهان غرب در این خصوص به راه می‌اندازد تا افکار عمومی مصرف‌کنندگان در این کشورها گناه گرانی بنزین و سایر فراورده‌های نفتی را متوجه کشورهای صادرکننده و سازمان مربوط به آنها یعنی اوپک بدانند. البته تردیدی نیست که اگر بهای نفت خام افزایش پیدا کند، قیمت تمام شده فراورده‌ها نیز بالا می‌رود و گران‌تر به دست مصرف‌کننده نهایی می‌رسد. اما بحث بر سر این است که بهای این فراورده‌ها در کشورهای صنعتی به حدی بالا است که هیچ تناسبی با قیمت نفت خام در بازار امروزی جهان ندارد. بخش عمده این گرانی ناشی از بالا بودن میزان مالیاتی است که در کشورهای مذکور از مواد نفتی گرفته می‌شود. سهم بزرگ بعدی عاید شرکت‌های پالایش و عرضه این مواد در بازار داخلی کشورهای واردکننده می‌گردد. رجوع به برخی ارقام و نسبت‌ها در سرمقاله این شماره از مجله مالیات موضوع را به‌خوبی روشن می‌سازد. آنچه در اینجا آورده می‌شود مقایسه‌ای است بین مالیاتی که در ایران از بنزین گرفته می‌شود، با مشابه آن در

چند کشور بزرگ صنعتی جهان، تا دانسته شود که واقعاً تفاوت از زمین تا آسمان است. در ایران نرخ مالیات بر چند فرآورده نفتی به شرح زیر است:

بنزین هواپیما به ازای هر لیتر ۱/۳۵ ریال، بنزین معمولی به ازای هر لیتر ۲ ریال، نفت سفید به ازای هر لیتر ۰/۷۵ ریال، نفت گاز به ازای هر لیتر ۰/۲ ریال و نفت کوره به ازای هر لیتر ۰/۲ ریال (رجوع شود به مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیر مستقیم، صفحه ۲۲۹)

شایان ذکر است که اغلب این مالیات‌ها سال‌های سال است که در همین حد باقی هستند. فرضاً مالیات بنزین معمولی و بنزین هواپیما بر اساس قوانین و تصویب‌نامه‌های مصوب در سال‌های ۱۳۱۳ تا ۱۳۲۶ از ۲ دهم ریال در هر لیتر شروع شده و حد اکثر تا سقف ۲ ریال برای بنزین معمولی و ۱/۳۵ ریال برای بنزین هواپیما تثبیت شده است و هنوز که هنوز است همین نرخ‌ها ادامه دارند و اعمال می‌گردند. رقم ۲ ریال مبلغی است حدود یک چهار هزارم یک دلار آمریکائی.

اما ببینیم در کشورهای عمده صنعتی که این همه تبلیغات بر ضد اوپک و کشورهای صادر کننده نفت به راه می‌اندازند، وضع از چه قرار است. جدول زیر میزان مالیات بر هر لیتر بنزین و گازوئیل مصرفی خودروها را در هفت کشور بزرگ صنعتی جهان معروف به گروه هفت نشان می‌دهد. ارقام این جدول از آخرین اطلاعات منتشره از سوی سازمان بین‌المللی انرژی در سایت این سازمان در اینترنت به دست آمده است و مربوط به ماه اکتبر سال ۲۰۰۰ می‌باشد. ارقام پولی جدول به پول رایج این کشورها می‌باشد که به ترتیب عبارتند از فرانک فرانسه، مارک آلمان، لیر ایتالیا، پوند انگلیس، ین ژاپن، دلار کانادا و دلار آمریکا.

نام فرآورده	فرانسه	آلمان	ایتالیا	انگلستان	ژاپن	کانادا	آمریکا
بنزین	۵/۰۶۶	۱/۳۸۷	۱۳۶۴/۴۸۶	۰/۵۸۸	۵۹/۱	۰/۳۰۶	۰/۱۰۲
گازوئیل	۲/۵۷۱	۰/۷۴	۷۳۹/۰۶۴	۰/۵۰۲	۳۶/۳	۰/۲۴	۰/۱۱۸

کمتر کسی را می‌توان یافت که از نرخ تبدیل این ارزها به ریال اطلاعی نداشته باشد و به آسانی می‌توان حساب کرد که که جدول فوق در قیاس با مالیات‌های برقرار شده در ایران تفاوت‌هایی را از چند صد برابر تا چند هزار برابر نشان می‌دهد. در چنین حالتی است که سازمان‌های تبلیغاتی کشورهای بزرگ همه‌گناه گرانی فرآورده‌های نفتی را به گردن اوپک می‌اندازند.

نکته مهم تر نسبت مالیات‌های مذکور به بهای خرده فروشی این فرآورده‌هاست که نشان می‌دهد دولت‌های صنعتی چه سهم عظیمی از قیمت فرآورده‌ها را به خود اختصاص می‌دهند. جدول زیر بهای فروش دو فرآورده مذکور را در همان کشورها و به پول ملی آن‌ها نشان می‌دهد و خوانندگان با یک نگاه می‌توانند به سهم مالیات در این کشورها پی ببرند.

نام فرآورده	فرانسه	آلمان	ایتالیا	انگلستان	ژاپن	کانادا	آمریکا
بنزین	۷/۳۲۶	۲/۰۷۹	۲۱۴۲	۰/۷۷۶	۱۱۰	۰/۷۵۵	۰/۴۱۲
گازوئیل	۵/۱۳۱	۱/۵۲۸	۱۵۳۱/۶۷	۰/۷۰۷	۸۸	۰/۷۳۸	۰/۴۱۶

مقایسه دو جدول فوق نشان می‌دهد که سهم دولت‌های بزرگ صنعتی از بهای بنزین بین ۲۴/۷٪ (آمریکا) تا ۷۵/۷٪ (انگلستان) می‌باشد. همین نسبت در مورد گازوئیل بین ۲۸/۳٪ تا ۷۱٪ است. آنگاه اتصاف می‌توان

داد که آیا سبب اصلی گرانی فراورده‌های نفتی در بازار مصرف دولت‌های صنعتی هستند یا اوپک. در کنار این بحث نکته دیگری از حیث مسائل داخلی ایران قابل ذکر است و آن این که فرضاً در مورد بنزین ۲ ریال در هر لیتر مالیات رقمی حدود یک صد و هشتادم قیمت فروش داخلی را تشکیل می‌دهد که کمتر می‌توان نظیر آن را در جهان امروز جستجو نمود. در نتیجه میزان درآمد مالیاتی از محل مالیات بر فراورده‌های نفتی بسیار قلیل و ناچیز می‌باشد. فرضاً در تمامی ششماهه اول سال گذشته مجموع درآمد مالیاتی سراسر کشور از فروش بنزین ۲/۳۷ میلیارد تومان، و از آن گازوئیل ۸۳۸ میلیون تومان بوده است. این در حالی است که حرکت اتومبیل‌ها و کامیون‌ها جای سوزن انداختن در شهر و روستا و جاده‌های ایران باقی نگذاشته و ماشین از سر و گوش مردم بالا می‌رود و دود و دم آن نفس را در سینه انسان‌ها بند آورده است.

## جرایم مالیاتی در چند کشور

(ادامه از شماره‌های قبل)

### بخش چهارم - هلند

تخلف واحد مؤدی ممکن است مورد تعقیب اداری و جزایی قرار گیرد و این وضعیت می‌تواند به تعیین مجازات‌های دوگانه برای عمل واحد منجر شود. از آنجا که چنین ترتیبی خلاف اصل حقوقی *ne in idem puniri bis* (۱) می‌باشد، مقرراتی در قانون مالیاتی به منظور جلوگیری از حدوث چنین حالتی پیش‌بینی شده است. مقررات مذکور با این که در مورد مسائل مربوط به قانون

در هلند نیز مانند بسیاری از کشورهای دیگر تخلفات مالیاتی به دو نوع اداری و جزایی تقسیم می‌شوند. همان گونه که پیشتر یادآور شدیم کاربرد اصطلاح اداری (*administrative*) از آن جهت است که نسبت به تخلفات نوع اول مراجع مالیاتی رسیدگی و اخذ تصمیم می‌نمایند و این مراجع جنبه اداری دارند و نه قضائی. در واقع اصطلاح اداری در اینجا نقطه مقابل قضائی قرار دارد.

در قانون مالیاتی هلند از هر دو نوع تخلفات مجازات‌های آنها نام برده شده است، ضمن این که تخلفات جزایی به استناد قانون کیفری آن کشور نیز قابل تعقیب می‌باشند. ضمناً

۱. عبارت لاتینی به معنی: عمل واحد نباید دو بار مجازت شود.

مالیاتی وضع شده است، اما بر حسب رویه نسبت به دعاوی مالیاتی طرح شده نزد محاکم جزایی نیز کاربرد دارد.

**تخلفات اداری** - این تخلفات خود به دو نوع تقسیم می‌شوند که می‌توان آنها را به تخلفات سبک و سنگین تقسیم کرد. تخلف سبک مستلزم مجازات انضباطی است که هدف از آن تنبیه مؤدی و هدایت او به انجام صحیح تکالیف مالیاتی در آینده است. در تشخیص سبک و سنگین بودن تخلف نیت و قصد مؤدی مورد نظر قرار می‌گیرد. در صورت ظاهر بودن نیت سوء مجازات‌های سنگین‌تری تعیین می‌شود. ولی به هر حال مجازات‌هایی که از سوی مرجع مالیاتی تعیین می‌شود صرفاً جنبه پولی و افزایش بدهی مالیاتی مؤدی را دارند و اگر پای مجازات‌هایی نظیر زندان یا جریمه کیفری در میان باشد، موضوع در صلاحیت مراجع قضائی قرار می‌گیرد.

از جهت مجازات‌های پولی مورد بحث نیز باید بین دو نوع از مالیات‌ها قائل به تفکیک گردید. نخست مالیات‌هایی که مستلزم تشخیص مرجع مالیاتی هستند، به نحوی که ممکن است مآلاً با برآورد مؤدی یکسان از آب درنیاید. نمونه بارز آن مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی است. دسته دوم مالیات‌هایی هستند که مبلغ آنها علی‌القاعده روشن است و در شرایط عادی قابل تغییر نمی‌باشند. مالیات بر ارزش افزوده و بسیاری از مالیات‌های تکلیفی جزء این گروه می‌باشند. در مورد گروه اول، اگر مؤدی فرضاً

اظهارنامه مالیاتی تسلیم نکند و یا این کار را به موقع انجام ندهد، مجازات انضباطی او معادل ۵ درصد مالیات خواهد بود، به شرط این که میزان جریمه از ۱۰۰۰ فلورن هلندی تجاوز نکند. البته این حالت به عنوان تخلف سبک تلقی می‌شود، ولی در صورت سنگین بودن تخلف و وجود نیت ارتکاب جرم مالیاتی یا قصور عمده، جریمه مورد بحث معادل ۱۰۰ درصد مالیات خواهد بود. در مورد گروه دوم (نظیر مالیات بر ارزش افزوده و مالیات تکلیفی) جریمه سبک معادل ۱۰ درصد مالیات و جریمه سنگین برابر ۱۰۰ درصد آن می‌باشد.

**تخلفات جزایی** - فصل نهم قانون مالیاتی هلند که در رابطه با تخلفات جزایی است این جرایم را نیز به دو دسته سبک و سنگین تقسیم می‌کند. دسته نخست تخلفاتی هستند که عامل نیت و قصد ارتکاب جرم در آنها ضعیف بوده و بیشتر جنبه قصور و سهل انگاری دارند، مانند این که مؤدی به همین ترتیب از تسلیم به موقع اظهارنامه یا همکاری قانونی با مراجع مالیاتی امتناع کرده باشد. در این حالت مجازات مؤدی ممکن است جریمه نقدی معادل ۱۰۰۰۰ فلورن (و یا معادل مالیات مربوط، در صورتی که بیشتر باشد) و یا بازداشت تا مدت ۶ ماه تعیین گردد. اما در صورت اصرار نیت ارتکاب جرم، مجازات برابر خواهد بود با ۲۵۰۰۰ فلورن جریمه نقدی (یا معادل مالیات مربوط، در صورتی که بیشتر باشد) و یا زندان حداکثر تا ۴ سال. همان طور که بالاتر اشاره شد، ممکن است

مؤدی به خاطر تخلف واحد مورد تعقیب در هر دو مرجع اداری و جزایی قرار گیرد. در این صورت اگر محکمه جزا وی را تبرئه کند، یا محکوم نماید، و یا با وی به توافق و مصالحه برسد، در آن صورت دیگر مجازات‌های تعیین شده از سوی مرجع اداری قابل اعمال نبوده و تعقیب اداری متوقف خواهد شد.

توافق یا اصطلاحاً «معامله» با مؤدی به معنی آن است که مؤدی به پرداخت مبالغ معین مالیات و غیره رضایت دهد و دعوی به این ترتیب کلاً خاتمه پذیرد. این گونه معامله یا مصالحه بین مرجع مالیاتی و مؤدی نیز قابل حصول است و در این حالت نیز قضیه مختومه تلقی می‌شود و قابلیت تعقیب اداری و جزائی مؤدی از میان می‌رود. بر خلاف آنچه ممکن است تصور شود، انجام این نوع مصالحه و چشم‌پوشی از تعقیب در مواردی ممکن است که مبلغ مالیات پرداخت نشده از حداقل معینی تجاوز کند. این حداقل در مورد شخص حقیقی ۱۲۰۰۰ و نسبت به مؤسسات ۲۵۰۰۰ فلورن است. شرط دیگر، احراز برخی شرایط است. این شرایط از جمله به وضعیت شخصی مؤدی، مقام او در مؤسسه، پیچیدگی مورد، احراز نیت استفاده شخصی مؤدی و غیره مربوط می‌شوند. برای آن که مرجع مالیاتی بتواند به مصالحه اقدام کند، علاوه بر لزوم تجاوز مبلغ مالیات پرداخت نشده از حداقل‌های مذکور، لازم است که لااقل دو شرط از این شرایط چندگانه در مورد مؤدی و قضیه مطروحه صادق باشد.

اگر حصول توافق بین مؤدی و مرجع مالیاتی امکان نداشته باشد و ضمناً مبلغ مالیات

پرداخت نشده از حداقل‌های فوق تجاوز کند و دست کم سه شرط از شرایط یاد شده نیز در مورد مؤدی و قضیه مالیاتی صادق باشد، در این صورت موضوع معمولاً به مرجع کیفری کشانیده می‌شود. همچنین است اگر مؤدی پس از حصول توافق با مرجع مالیاتی از اجرای شرایط آن خودداری کند و یا حالت تکرار جرم از سوی مؤدی واحد پیش آید.

آنچه فوقاً گفته شد به تخلفات جزائی و تعقیب جزائی بر حسب موارد پیش‌بینی شده در قانون مالیاتی مربوط بود. اما تعقیب جزائی طبق مقررات قانون کیفری نیز امکان دارد. در اینجا اتهام مؤدی مبادرت به جعل خواهد بود. همان گونه که می‌دانیم جعل به دو نوع مادی و معنوی تقسیم می‌شود. مثلاً اگر در سندی عبارتی را بتراشند و کلمات دیگری به جای آن قرار دهند، جعل مادی صورت پذیرفته است. ولی قلب حقیقت در تنظیم یک سند، مانند غیرواقعی بودن تاریخ، جعل معنوی به شمار می‌آید. ماده ۲۲۵ قانون کیفری هلند مبنای تشخیص و رسیدگی به این گونه جرم می‌باشد.

**تعویض بار اثبات** - در این بحث بد نیست به نوعی مجازات خاص در رویه مالیاتی هلند اشاره کنیم و آن به تغییر جهت بار اثبات مربوط می‌شود. در شرایط عادی اگر مرجع مالیاتی اظهارنامه مؤدی را نپذیرد و خود مالیات بیشتری تشخیص دهد، در این صورت بار اثبات بر عهده او است، به این معنی که باید بر صحت تشخیص خود اقامه دلیل کند. اما اگر مؤدی از تسلیم اظهارنامه خودداری کند،

یا اطلاعات نادرست در اختیار حوزه مالیاتی قرار دهد، در آن حالت مقام مالیاتی مبادرت به تشخیص مالیات می‌نماید و آنگاه بار اثبات، دیگر بر دوش مؤدی خواهد بود و او است که باید برای درستی رقم مورد ادعای خود و نادرستی تشخیص مقام مالیاتی اقامه دلایل نماید و این کار چندان آسانی نیست.

**شرکاء و معاونین جرم** - مقررات جداگانه و خاصی در مورد تخلفات مشاوران مالیاتی که به ارائه صورت‌های نادرست از سوی مؤدی کمک کرده‌اند، وجود ندارد ولی آنان را می‌توان به استناد مقررات عمومی جزایی در رابطه با معاونت و شرکت در جرم تعقیب نمود. سایر کسانی هم که به نحوی در این زمینه مساعدت و همراهی داشته‌اند، تحت همین عناوین قابل تعقیب و مجازات می‌باشند. البته جرم شرکای جرم سنگین‌تر از معاونان جرم می‌باشد.

**شرایط مخففة مجازات** - در تخلفات اداری، مجازات (به صورت پولی و افزایش بدهی مالیاتی مؤدی) از سوی مقام مالیاتی تعیین می‌شود. طبق دستورالعمل سال ۱۹۹۳ وزارت دارایی به مقام مالیاتی اجازه داده شده است که تحت شرایطی در مجازات موردنظر تخفیف قائل شود. این شرایط بیشتر شامل توجه به نیت مؤدی در ارتکاب تخلف و نیز سابقه او در ارتکاب تخلف و عادت به آن می‌باشد. شرایط شخصی مؤدی و عدم تناسب مجازات با تخلف نیز از جمله عواملی است که در این زمینه ملحوظ نظر قرار

می‌گیرد. از طرفی اگر مؤدی قبل از شروع تعقیب در مقام جبران برآید و پای‌بندی به قانون نشان دهد، ممکن است از تعقیب کیفری معاف گردد.

**شروع به تعقیب و مقامات اقدام کننده** - شروع به تعقیب مستلزم آن است که عمل مؤدی در حیطه تخلفات مشروحه فوق قرار گیرد و با آنها تطابق پیدا کند. تعقیب تخلف اداری از سوی مقام مالیاتی انجام می‌شود و هم او مجازات اداری به صورت افزایش بدهی مؤدی را تعیین می‌کند. تعقیب کیفری نیز مستلزم ارتکاب جرائم مربوط می‌باشد. در عمل تعقیب کیفری بیشتر از سوی دادستانی عمومی انجام می‌پذیرد. اگر تعقیب از سوی مقام مالیاتی انجام شود او باید ادله و قرائن لازم بر صحت نظر خود ارائه نماید و در تعقیب کیفری این وظیفه با دادستانی است.

**اعتراض و پژوهش‌خواهی** - در مورد مجازات اداری که از سوی مرجع مالیاتی تعیین و اعلام می‌شود، مؤدی می‌تواند ظرف شش هفته از تاریخ ابلاغ نسبت به آن اعتراض کند. این اعتراض به صورت کتبی به مرجع صالح مالیاتی تسلیم می‌شود و مرجع مربوط می‌تواند حداکثر ظرف یک سال نظر خود را در این باب اعلام نماید. سپس مؤدی در صورت عدم رضایت حق خواهد داشت نزد محاکم قضائی پژوهش‌خواهی کند. پژوهش از رأی محکمه کیفری نیز تابع مقررات عمومی مربوط به پژوهش‌خواهی از آراء محاکم دادگستری می‌باشد.



# یک اظهارنامه مالیاتی

## برگرفته از اینترنت

اظهارنامه‌ای که موضوع بحث ما است از آن کلینتون رئیس جمهور آمریکا و همسر او است و درآمد و هزینه این زوج در سال ۱۹۹۹ و مالیات متعلق به آن را نشان می‌دهد. البته همان گونه که می‌دانیم اطلاعات مالیاتی جنبه محرمانه دارد و مراجع مربوط نمی‌توانند آن را افشاء کنند. از جمله ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم ایران متضمن چنین حکمی است. قانون مالیاتی آمریکا نیز مقررات مشابهی را دارد، اما از اوایل دهه هفتاد رؤسای جمهور پذیرفتند که اظهارنامه‌های آنان منتشر شود و به اطلاع عموم برسد. این کار فقط در مورد سال‌هایی انجام می‌شود که رئیس جمهور مربوط طی آن پست ریاست جمهوری را دارا بوده و در زمان تسلیم اظهارنامه نیز هنوز در همین پست باقی باشد. به این سبب کارتر برای سال ۱۹۸۰ و ریگان برای سال ۱۹۸۸ اظهارنامه‌های خود را منتشر نکردند، زیرا در موعد تسلیم اظهارنامه دوران ریاست جمهوری آنان پایان یافته بود، هرچند که در سال عملکرد این مقام را دارا بوده‌اند.

توضیح دیگری که لازم است قبل از شروع بررسی داده شود این است که طبق مقررات مالیاتی آمریکا زن و شوهر می‌توانند اظهارنامه مشترک (joint return) تسلیم نمایند که شامل کلیه فعالیت‌ها، کسور و درآمد هر دو همسر باشد. در چنین حالتی غالباً میزان کم‌تری مالیات تعلق می‌گیرد.

خلاصه اظهارنامه مورد بررسی که زوی فرم شماره ۱۰۴۰ درج گردیده به شرح زیر است:

نام: ویلیام جی. کلینتون، نام همسر: هیلاری رُدم کلینتون

نشانی: شماره ۱۶۰۰، خیابان پنسیلوانیا، ان. دبلویو. - واشینگتن دی. سی.

نام فرزندان تحت تکفل: چلسی وی. کلینتون، نسبت با مؤدی: دختر

### ارقام به دلار

۱. درآمد حقوق سالانه ..... ۲۰۰,۰۰۰
۲. درآمد بهره مشمول مالیات ..... ۶۰۰۸
۳. سود سهام عادی ..... ۱۱۳۹۶
۴. درآمد شغلی ..... ۲۰۲۱۳
۵. منافع سرمایه‌ای ..... ۱۷۹۸۳۹

۶. جمع درآمد (ناخالص) ..... ۲۱۷۲۶۷  
کسر می‌شود:
۷. نیمی از مالیات بر درآمد شغلی ..... ۱۲۲۸
۸. مانده (درآمد ناخالص تعدیل شده) ..... ۳۱۶۰۳۹  
کسر می‌شود:
۹. هزینه‌های قلم به قلم ..... ۸۱۳۵۸
۱۰. درآمد خالص (ردیف ۸ منهای ردیف ۹) ..... ۳۳۳۶۸۱
۱۱. مالیات متعلق (اعمال نرخ‌های مالیاتی روی رقم ردیف ۱۰) ..... ۸۳۳۰۵  
اضافه می‌شود:
۱۲. مالیات بر درآمد خودفرمایی (محاسبه شده در ضمیمه SE) ..... ۲۸۵۶
۱۳. مالیات حد اقل جایگزین (محاسبه شده در فرم شماره ۶۲۵۱ ضمیمه) ..... ۴۹۳۳
۱۴. جمع مالیات (ردیف‌های ۱۳+۱۲+۱۱) ..... ۹۲۱۰۲
۱۵. کسر می‌شود علی‌الحساب‌های پرداختی ..... ۹۳۳۸۲
۱۶. اضافه پرداختی مالیات ..... ۲۲۷۸

آیا می‌خواهید اضافه پرداختی مالیات به شما مسترد شود؟ -

یا این که به علی‌الحساب مالیات سال ۲۰۰۰ شما منظور گردد؟ +

امضای مؤدیان (زوج و زوجه) - امضای تهیه‌کننده اظهارنامه رابرت ال. جونز پی. سی. از مؤسسه هریتون، منکوسو اند جونز پی. سی. به نشانی: ۱۱۱۳۰، راکویل پایک، راکویل، مریلند.

بررسی مفاد این سند از جهت آشنایی با طول و تفصیل و پیچیدگی اظهارنامه‌های مالیاتی آمریکا حائز اهمیت است. فرم ۱۰۴۰ که شامل ۱۱ برگ است، مخصوص اظهارنامه‌های فردی (شخص حقیقی) است که آن را می‌توان شبیه مالیات بر جمع درآمد پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم ایران دانست. نهایت این که کلیه افراد صاحب درآمد و مشمول مالیات باید نسبت به پرکردن و تسلیم آن به مراجع مالیاتی اقدام نمایند و یافتن راه‌گریز بسیار دشوار است و عواقب ناگواری دارد.

دو صفحه اول اظهارنامه بخش اصلی آن را تشکیل می‌دهد و ۹ صفحه دیگر ضمایم اظهارنامه به شمار می‌آیند. فرم اصلی و ضمایم آن هر یک صورت پرسشنامه مفصلی را دارند که مؤدیان یا مشاوران مالیاتی آنان باید با دقت مطالعه و تکمیل نمایند. تعداد سئوالات در فرم اصلی و ضمایم مربوط به شرح زیر است: فرم اصلی ۶۹ سؤال در ۲ صفحه، ضمیمه A شامل کسور قلم به قلم در یک صفحه و ۲۸ سؤال، ضمیمه B شامل بهره و سود سهام در یک صفحه و هشت سؤال، ضمیمه C در مورد درآمد شغلی شامل یک صفحه و سه قسمت، ضمیمه D در مورد منافع سرمایه‌ای در ۲ صفحه و ۵۳ سؤال، ضمیمه E مربوط به درآمد خودفرمایی (self-employment) در یک صفحه و ۶ سؤال، آخرین ضمیمه که فرم شماره ۶۲۵۱ نامیده می‌شود شامل ۲ صفحه و ۵۰ سؤال.

بسیاری از اصطلاحات و عناوین و مطالب یادشده نیازمند توضیح اند که ضمن بررسی ارقام به شرح آنها می‌پردازیم.

- مفهوم درآمد حقوق روشن است و در اینجا منظور از آن حقوق سالانه شوهر (رئیس جمهور) است.  
- بهره‌های مشمول مالیات به‌طوری که از ضمیمه B بر می‌آید، از هفت بانک و مؤسسه اعتباری آمریکا دریافت شده است. در آمریکا بهره معاف از مالیات نیز وجود دارد و زوج مؤدی ۹۹۱۷ دلار نیز از این بابت درآمد داشته‌اند که در اظهارنامه قید شده است، اما در محاسبه مالیات نیامده است.  
- سود سهام از یک تراست و یک بانک شاغل در امور تراست گرفته شده است. تراست نهاد حقوقی است که برای امور مختلف به وجود می‌آید، مانند اداره اموال اشخاص، پرداختن به امور سرمایه‌گذاری و بازرگانی و غیره. تراست‌ها انواع بسیار مختلفی دارند و بیش از همه در کشورهای تابع سیستم حقوقی کامن لو (Common Law) رایج می‌باشند. سیستم مذکور بر عرف و سوابق آراء محاکم مبتنی است و در کشورهای آنگلوساکسون جاری است.  
- درآمد شغلی به مبلغ ۲۰۲۱۴ دلار مربوط به همسر مؤدی است و ظاهراً از تالیف و تصنیف عاید شده است.

- منافع سرمایه‌ای سودی است که از فروش و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای مانند ملک، اوراق بهادار و نظایر آنها عاید می‌شود. در جهان غرب این نوع سود تابع مالیاتی جدا از مالیات بر درآمد است. سود سرمایه‌ای تفاوت بین قیمت خرید و فروش دارایی است و مالیات آن معمولاً بر حسب این که منافع در کوتاه مدت یا بلند مدت حاصل شده باشد، تفاوت می‌کند و ممکن است نرخ‌های مالیاتی متفاوتی اعمال شود. منافع سرمایه‌ای که در کوتاه مدت به دست آمده است، مشمول نرخ بالاتر و نرخ‌های مربوط به مالیات بر درآمد قرار می‌گیرد، زیرا در چنین معاملاتی احتمال سوداگری و بورس بازی بیشتر وجود دارد.  
زوج مؤدی هر دو نوع منافع سرمایه‌ای کوتاه مدت و بلند مدت را دارا بوده‌اند که از واگذاری سهام شرکت‌ها عاید آنان شده است. منافع کوتاه مدت معادل ۵۷۷۵۵ دلار و بلند مدت برابر ۱۲۲۰۹۴ دلار بوده است (جمعاً ۱۷۹۸۴۹ دلار).

نحوه محاسبه مالیات (ضمیمه D) از جهت آشنایی با این مقوله می‌تواند جالب باشد. این محاسبه منجر به تفکیک دو نوع منافع سرمایه‌ای شده است و در نتیجه منافع کوتاه مدت به سایر درآمدهای مؤدیان افزوده شده و مشمول نرخ مالیات بر درآمد قرار گرفته است. اما منافع بلند مدت یکجا مشمول نرخ مالیاتی ۲۰ درصد واقع شده است که کم‌تر از نرخ‌های مربوط به مالیات بر درآمد است. چگونگی محاسبه (در ضمیمه D) به شرح زیر است:

۱. درآمد خالص سالانه مؤدیان (ردیف ۱۰ فرم اصلی اظهارنامه) ۳۴۴۶۸۱
۲. کسر می‌شود منافع سرمایه‌ای بلند مدت ۱۲۲۰۹۴
۳. مانده ۲۱۲۵۸۷
۴. مالیات بر درآمد (طبق جدول نرخ‌های مالیات بر درآمد) ۵۹۸۸۶
۵. مالیات متعلق به منافع سرمایه‌ای بلند مدت به نرخ مقطوع ۲۰٪ (۱۲۲۰۹۴ × ۰.۲۰) ۲۴۴۱۹

- درآمد همسر مؤدی یک بار تحت عنوان درآمد شغلی (business income) به جمع درآمد مشمول مالیات افزوده شده و در محاسبه مالیات بر درآمد مؤدیان منظور گردیده است (ردیف ۴ اقلام ذکر شده در مورد فرم اظهارنامه اصلی). بار دیگر همین درآمد تحت عنوان درآمد خودفرمای (self-employment income) مشمول مالیاتی تحت همین عنوان گردیده است (فرم SE). نحوه محاسبه چنین است:

۱. مبلغ ناخالص درآمد ..... ۲۰۲۱۴
  ۲. مبلغ خالص درآمد (معادل ۹۲/۳۵ صدم درآمد ناخالص) ..... ۱۸۶۶۸
  ۳. مالیات متعلق ..... ۲۸۵۶
- دو نرخ مقطوع برای محاسبه این مالیات وجود دارد، یکی ۱۵/۳ درصد برای درآمدهای زیر ۲۲۶۰۰ دلار، و دیگری نرخ ۲۹ درصد برای درآمد بیش از مبلغ فوق.

از آنجا که درآمد مذکور در فرم اصلی اظهارنامه به جمع درآمد مؤدیان افزوده شده بود و همراه با باقی درآمدها مالیات آن تعیین گردیده بود، و اینک بار دیگر مالیاتی که به این ترتیب محاسبه می‌شود به رقم مالیات بردرآمد افزوده می‌شود، برای تعدیل این وضع نیمی از مالیات به هزینه گذارده می‌شود که موضوع هزینه‌ها ذیل مورد بحث قرار می‌گیرد.

- عنوان کسور قلم به قلم ترجمه اصطلاح itemized deductions است. منظور اقلام قابل کسر است که در قانون مالیاتی آمریکا ذکر شده است. از آنجا که این کسور قلم به قلم فهرست شده‌اند، اصطلاح کسور فهرست شده یا قلم به قلم در مورد آن‌ها رایج گردیده است. نقطه مقابل آن کسور استاندارد (standard deductions) است که به میزان هزینه‌های واقعی مؤدی مربوط نیستند، بلکه به خاطر وجود شرایط خاصی در مؤدی (مانند وضع تاهل، افراد تحت تکفل، سن، وضع جسمی، منابع درآمد مؤدی و عواملی از این قبیل) تعلق می‌گیرد. این اقلام یا به صورت کسور مالیاتی منظور می‌گردند و یا به شکل اعتبار مالیاتی اعطاء می‌شوند. کسور از درآمد مشمول مالیات مؤدی وضع می‌گردد و اعتبار مالیاتی از مالیات متعلق کسر می‌شود. کسور قلم به قلم موضوع ضمیمه A اظهارنامه هستند و در مورد مؤدیان نامبرده شامل اقلام زیر می‌باشند:

۱. مالیات بردرآمد پرداختی به دولت‌های ایالتی ..... ۱۸۸۵۰
۲. مالیات املاک (نوعی مالیات بر دارایی که به ارزش ملک تعلق می‌گیرد) ..... ۱۳۰۸۱
۳. بهره پرداختی بابت رهن ملک ..... ۱۰۷۱۴
۴. کمک‌های خیریه ..... ۳۹۲۰۰
۵. هزینه‌های سرمایه‌گذاری قابل کسر ..... ۱۰۸۹۲
۶. حق‌الزحمه پرداختی به موسسه تهیه کننده اظهارنامه ..... ۵۶۲۵
۷. جمع اقلام فوق ..... ۹۸۳۶۲
۸. کسر می‌شود ۲٪ جمع درآمد ناخالص تعدیل شده (ردیف ۸ اظهارنامه اصلی) ..... ۸۳۲۱
۹. مانده ..... ۹۰۰۴۱
۱۰. حد نصاب هزینه ..... ۸۱۳۵۸

در مواردی که درآمد مؤدی از رقم معینی بیشتر باشد، هزینه قابل قبول از حد معینی نمی‌تواند تجاوز کند. رقم نصاب درآمد در موردی که زن و شوهر اظهارنامه مشترک تسلیم کنند، ۱۲۶۰۰۰ دلار، و در غیر این صورت ۶۳۳۰۰ دلار است.

- نحوه عمل در مورد حد اقل مالیات جایگزین (اختصاراً AMT) به این نحو است که پس از محاسبه معمولی مالیات بر درآمد مؤدی، محاسبات اضافی دیگری در مورد اقلام مربوط به وی صورت می‌پذیرد و اگر این محاسبات نتیجه‌ای زاید بر رقم محاسبه شده بابت مالیات بر درآمد معمولی نشان دهد، آنگاه تفاوت حاصل قابل وصول خواهد بود. این محاسبات اضافی بویژه شامل این عمل است که برخی هزینه‌هایی که در محاسبه عادی مالیات از درآمد مؤدی کسر شده بود مجدداً به درآمد وی افزوده می‌شود و رقم درآمد مشمول مالیات جدیدی به دست می‌آید. در مورد مؤدیان نامبرده کار به صورت زیر انجام شده است:

۱. درآمد خالص مؤدیان (ردیف ۱۰ اقلام نقل شده در مورد اظهارنامه اصلی) ..... ۳۳۴۶۸۱

۲. اضافه می‌شود ۴ رقم هزینه‌ای که تحت عنوان کسور قلم به قلم از درآمد ناخالص کسر شده بود، یعنی:

الف. مالیات پرداخت شده ایالتی برابر ..... ۱۸۸۵۰

ب. مالیات پرداخت شده املاک برابر ..... ۱۳۰۸۱

ج. هزینه‌های سرمایه‌گذاری قابل کسر ..... ۱۰۸۹۲

د. حق الزحمه پرداختی به مؤسسه تهیه کننده تراژنامه ..... ۵۶۲۵

۳. حاصل جمع چهار رقم فوق بعلاوه درآمد خالص مذکور ..... ۳۸۳۱۲۹

۴. از نتیجه ۲٪ جمع درآمد ناخالص تعدیل شده را کسر می‌کنیم ..... ۸۳۲۱

۵. مانده که درآمد جدید مؤدیان را تشکیل می‌دهد ..... ۳۷۴۸۰۸

۳. کسر می‌شود هزینه مازاد بر نصاب (ردیف ۱۱ بخش مربوط به محاسبه کسور قلم به قلم) ..... ۸۶۸۳

۴. مانده درآمد مشمول مالیات AMT ..... ۳۶۶۱۲۵

اگر رقم اخیر در مورد همسرانی که اظهارنامه مشترک تسلیم می‌کنند زیر ۱۷۵۰۰۰ دلار باشد (و در صورت تسلیم اظهارنامه‌های جداگانه زیر ۸۷۵۰۰ دلار) در آن صورت نرخ مقطوع ۲۵ درصد اعمال می‌گردد، و اگر رقم درآمد بیش از نصاب فوق باشد، نرخ مقطوع مالیاتی ۲۸ درصد خواهد بود و از حاصل ضرب مبلغ ۳۵۰۰ دلار در مورد اظهارنامه مشترک (و ۱۷۵۰ دلار در مورد اظهارنامه جداگانه) کسر می‌شود.

به این ترتیب رقم مالیات برابر خواهد بود با:  $۳۶۶۱۲۵ \times ۲۸ - ۳۵۰۰ - ۹۹۰۱۵ = ۳۶۶۱۲۵ \times ۲۸ - ۳۵۰۰ - ۹۹۰۱۵$

اما اگر مؤدی یا مؤدیان دارای منافع سرمایه‌ای باشند که در فرم اصلی ۱۰۴ درج شده و در محاسبه مالیات منظور شده باشد، در آن صورت باید محاسبه دیگری را هم به شرح زیر انجام دهند:

۱. از درآمد مشمول مالیات AMT که به شرح فوق برابر ۳۶۶۱۲۵ دلار محاسبه شد، منافع سرمایه‌ای بلند مدت که ۱۲۲۰۹۴ دلار بود کسر می‌شود و مانده معادل ۲۴۴۰۳۱ دلار به دست می‌آید.

۲. اگر رقم اخیر در مورد همسرانی که اظهارنامه مشترک تسلیم می‌کنند زیر ۱۷۵۰۰۰ دلار باشد (و در صورت تسلیم اظهارنامه‌های جداگانه زیر ۸۷۵۰۰ دلار) در آن صورت به عدد ۲۶٪ ضرب می‌شود، و اگر

رقم فوق بیش از این مبلغ باشد، ۲۸ درصد آن محاسبه می‌شود و سپس از حاصل ضرب مبلغ ۳۵۰۰ دلار در مورد اظهارنامه مشترک (و ۱۷۵۰ دلار در مورد اظهارنامه جداگانه) کسر می‌گردد. پس خواهیم داشت:

$$۶۴۸۲۹ - ۳۵۰۰ \times ۲۸\% = ۲۴۴۰۳۱$$

۳. به رقم اخیر مالیات منافع سرمایه‌ای بلند مدت فوق به نرخ ۲۰٪ را می‌افزاییم:

$$۶۴۸۲۹ + (۲۴۴۰۳۱ \times ۲۰\%) = ۸۹۲۴۸$$

رقم اخیر مالیات AMT دیگری است که از مالیات AMT محاسبه شده‌ی اولی (برابر ۹۹۰۱۷ دلار) کم‌تر است و همین نتیجه‌ی پایین‌تر قبول می‌باشد. این مالیات از مالیات اصلی که در فرم اصلی ۱۰۴۰ برابر ۹۴۳۰۵ دلار محاسبه شد، ۴۹۴۳ دلار بیشتر است. مؤدی باید این اختلاف را علاوه بر مالیات اصلی بپردازد. محاسبات فوق مربوط به یک پرونده مالیاتی بسیار ساده بود. به طور کلی محاسبه مالیات در آمریکا کار دشواری است و غالباً ناچار می‌شوند به مشاوران مالیاتی و کارشناسان این رشته مراجعه کنند. بویژه محاسبات مربوط به AMT همواره مشکل آفرین و مایه انتقادات فراوان بوده‌است.

---

---

## مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

---

---

تصویب‌نامه شماره ۲۸۴۲۳ / ت ۱۸۸۹۰ هـ مورخ ۱۳۷۹/۷/۳

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۹/۶/۱۳ بنا به پیشنهاد ۴۳۲۷۱ مورخ ۱۳۷۸/۱۲/۱۶ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی - مصوب ۱۳۷۲ - آیین‌نامه اجرایی تبصره یاد شده را به شرح زیر تصویب نمود:

آیین‌نامه اجرایی تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای

حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی

ماده ۱- به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌نفع، اشخاص حقیقی و حقوقی به ترتیبی که در این آیین‌نامه معین می‌شود از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده خواهند نمود.

ماده ۲- اشخاص حقوقی ذیل مکلفند حسب مورد «حسابرس و بازرس قانونی» یا «حسابرس» خود را از میان مؤسسات حسابرسی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند، انتخاب نمایند:

الف. شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها.

ب. شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها.

ج. شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره یک ماده (۱۲۲) قانون محاسبات عمومی.

د. شعب و دفاتر نمایندگی شرکت‌های خارجی که در اجرای قانون اجازه ثبت شعبه و نمایندگی شرکت‌های خارجی - مصوب ۱۳۷۶ - در ایران ثبت شده‌اند.

ه. مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات تابعه و وابسته به آنها.

و. سایر اشخاص حقوقی و حقیقی زیر که با در نظر گرفتن عواملی از قبیل درجه اهمیت، حساسیت و حجم فعالیت آنها (میزان فروش محصولات یا خدمات، جمع دارایی‌ها، تعداد پرسنل و میزان سرمایه) و همچنین میزان ظرفیت کاری مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی، مشخصات یا فهرست آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان دی ماه هر سال اعلام می‌گردد.

۱. شرکت‌های سهامی خاص و سایر شرکت‌ها و همچنین مؤسسات انتفاعی غیرتجاری.

۲. شرکت‌ها و مؤسسات تعاونی و اتحادیه‌های آنها.

۳. اشخاص حقیقی که طبق مقررات قانونی مربوط، مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند.

تبصره ۱- اشخاص موضوع این ماده می‌توانند از خدمات سازمان حسابرسی که تنها مؤسسه حسابرسی دولتی می‌باشد، به عنوان «حسابرس و بازرس قانونی» یا «حسابرس» خود حسب مورد استفاده نمایند.

تبصره ۲- ضوابط تشخیص شرکت‌های تابعه و وابسته، با توجه به اصول و ضوابط حسابداری موضوع بند (ز) ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی تعیین می‌گردد.

تبصره ۳- با تعیین و اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌توان برای «حسابرسی و بازرسی قانونی» یا «حسابرسی» اشخاص موضوع بند (ز) این ماده، از خدمات حسابداران رسمی نیز استفاده کرد.

ماده ۳- صورت‌های مالی اشخاص موضوع ماده (۲) که حسب مورد فاقد «گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی» یا «گزارش حسابرسی» موضوع این آیین‌نامه باشد در هیچ یک از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و بیمه‌ها، مؤسسات اعتباری غیربانکی، سازمان بورس اوراق بهادار و مؤسسات نهادهای عمومی غیردولتی معتبر نمی‌باشد و به نفع اشخاص مزبور قابل استناد نخواهد بود.

تبصره - استفاده اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع این ماده از تسهیلات قابل ارائه توسط وزارتخانه‌ها، مؤسسات، سازمان‌ها، دستگاه‌ها و شرکت‌های مذکور در این ماده که وفق مقررات و ضوابط اعلام شده مستلزم ارائه صورت‌های مالی می‌باشد، حسب مورد منوط به ارائه گزارش حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی موضوع این آیین‌نامه می‌باشد.

ماده ۴- حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مکلفند در گزارش «حسابرسی و بازرسی قانونی» و یا «گزارش حسابرسی» که با رعایت قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ و طبق اصول و

ضوابط حسابرسی تهیه می‌شود، نسبت به حسابها و صورت‌های مالی رسیدگی شده درباره موارد زیر صریحاً اظهار نظر نمایند:

الف. رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی.

ب. رعایت اصول و ضوابط حسابداری در تهیه و ارائه صورت‌های مالی و یادداشتهای همراه صورت‌های مزبور.

ج. نحوه ارائه وضعیت مالی و نتایج عملیات شخص مورد رسیدگی در صورت‌های مالی.

تبصره ۱- هرگاه حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی در جریان رسیدگی، به هرگونه تخلف از مقررات موضوع این ماده از ناحیه هیأت مدیره و مدیر عامل برخورد نمایند، مکلفند موارد را در گزارش خود منعکس کنند.

تبصره ۲- مقصود از اصول و ضوابط حسابرسی، اصول متعارف در حرفه حسابرسی، استانداردهای موضوع بند (ز) ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای موضوع بند (۳) ماده (۶) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

تبصره ۳- مقصود از اصول و ضوابط حسابداری، اصول متداول در حسابداری و استانداردهای موضوع بند (ز) ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی می‌باشد.

ماده ۵- حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی که عهده‌دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی و یا حسابرسی اشخاص مشمول ماده (۲) این آیین‌نامه می‌باشند در صورت درخواست اشخاص مزبور مکلفند علاوه بر گزارش موضوع ماده (۴) فوق، گزارش حسابرسی مالیاتی جداگانه طبق نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و در دسترس قرار می‌گیرد تنظیم کنند و جهت تنظیم به حوزه مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند. گزارش اخیرالذکر باید شامل موارد زیر باشد:

الف. اظهار نظر نسبت به دفاتر قانونی مطابق آیین‌نامه چگونگی تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و همچنین کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق قوانین مالیاتی.

ب. تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی به ویژه مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات.

ج. اظهار نظر نسبت به مالیاتهایی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده است (مالیاتهای تکلیفی).

تبصره ۱- هرگاه حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی در اجرای بند (الف) این ماده به موارد ایرادی برخورد نماید که به نظر او به اعتبار دفاتر قانونی خللی وارد ننماید و تعیین درآمد واقعی مشمول مالیات امکان‌پذیر باشد، ضمن درج موارد ایراد در گزارش خود، درآمد مشمول مالیات را تعیین خواهد کرد و در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک مزبور برای محاسبه درآمد مشمول مالیات غیر قابل رسیدگی بوده یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود، حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی باید مراتب را به اداره مالیاتی مربوط و مؤدی کتباً اعلام نماید تا اداره مالیاتی نظر هیأت موضوع



بند (۳) ماده (۹۷) قانون مالیاتهای مستقیم را اخذ نماید.

چنانچه نظر هیأت موضوع بند (۳) ماده (۹۷) فوق‌الذکر مبنی بر تأیید اعتبار دفاتر باشد، نظر هیأت باید وسیله اداره مالیاتی جهت ادامه رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات به حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی ابلاغ شود. در صورتی که نظر هیأت مبنی بر رد دفاتر باشد در این صورت ممیز مالیاتی مطابق مقررات موضوعه نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و مطالبه مالیات اقدام خواهد نمود.

تبصره ۲- از لحاظ مقررات این آیین‌نامه، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی تنظیم‌کننده گزارش حسابرسی موضوع ماده (۴) این آیین‌نامه، آن را تهیه نموده و این گزارش به ضمیمه گزارش اخیر و یا ظرف مهلت مقرر در ماده (۶) این آیین‌نامه به حوزه مالیاتی تسلیم شده باشد.

ماده ۶- مأموران تشخیص مالیات گزارش حسابرسی مالیاتی را که همراه اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی تسلیم شده باشد، بدون رسیدگی قبول نموده و مطابق مقررات مالیاتی برگ تشخیص مالیات صادر می‌نماید.

تبصره ۱- در صورتی که قبل و یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات، حسب اطلاعات و مدارک به دست آمده نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بند (الف) ماده (۴) تنها در مورد عدم ثبت فعالیت‌های مالی به بررسی اسناد و مدارک و دفاتر نیاز باشد، اداره مالیاتی موضوع را کتباً از حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی و مؤدی حسب مورد استعلام خواهد نمود.

تبصره ۲- در صورتی که قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بندهای (ب) و (ج) ماده (۵) به توضیحات تکمیلی و مدارکی نیاز باشد باید مطابق تبصره فوق اقدام شود. مؤدی یا حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی مکلف است، حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ اسناد و مدارک و دفاتر موضوع تبصره یک و توضیحات و اطلاعات تکمیلی و مدارک موضوع این تبصره را حسب مورد به اداره مالیاتی مربوط ارائه نماید. در صورت احراز عدم ثبت فعالیت مالی، یا در صورت عدم ارائه اسناد و مدارک و دفاتر و یا عدم ارائه توضیحات تکمیلی و مدارک در مهلت فوق، مأمور تشخیص مالیات با توجه به اطلاعات و اسناد و مدارک به دست آمده حسب مورد مطابق بند (۲) یا (۳) ماده (۹۷) قانون مالیاتهای مستقیم رفتار و نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و مطالبه مالیات متعلق و یا مالیاتهای تکلیفی طبق مقررات مربوط اقدام خواهد نمود.

تبصره ۳- در مواردی که پرونده مالیاتی مؤدیان مذکور در جلسه هیأت موضوع بند (۳) ماده (۹۷) فوق مطرح است یکی از اعضای هیأت مزبور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین حسابداران رسمی غیر شاغل انتخاب می‌شود.

تبصره ۴- در صورتی که درآمد مشمول مالیات قطعی شده با درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی، بیش از (۲۰٪)، مشروط به اینکه بیش از مبلغ یکصد میلیون ریال شود، اختلاف داشته باشد، و یا مبلغ اختلاف در هر صورت بیش از مبلغ پانصد میلیون ریال گردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورت لزوم مراتب را جهت رسیدگی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهد

نمود تا در صورت احراز تخلف، نسبت به تعقیب متخلف یا متخلفین اقدام شود. نصاب‌های ریالی موضوع این تبصره برای هر سال مالیاتی با رعایت نرخ تورم رسمی سالانه اعلام شده از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی در سه ماهه اول سال بعد اعلام می‌گردد.

تبصره ۵- چنانچه نسبت به اعلام عدم رعایت مقررات قانونی مالیاتهای تکلیفی توسط مؤدی مالیاتی، در گزارش حسابرسی مالیاتی حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی، نقص یا تخلفی مشاهده گردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورت لزوم مراتب را جهت رسیدگی به تخلف احتمالی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهد نمود.

ماده ۷- سایر اشخاص حقوقی و حقیقی که مشمول مفاد ماده (۲) این آیین‌نامه نمی‌گردند، می‌توانند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی خود را به حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی ارجاع و گزارش مزبور را، به ضمیمه اظهارنامه مالیاتی و صورت‌های مالی، و یا ظرف مهلت مقرر در ماده (۶) این آیین‌نامه به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. در این صورت مشمول مفاد مواد (۵) و (۶) این آیین‌نامه و تبصره‌های ذیل آن خواهند بود.

تبصره - وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقوقی و حقیقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت پرداخت حق‌الزحمه طبق مقررات مربوط به عهده وزارت مزبور خواهد بود.

ماده ۸- اشخاص حقیقی و حقوقی می‌توانند با کسب نظر موافق سازمان تامین اجتماعی، حسابرسی دفاتر قانونی و تنظیم گزارش تعیین مبالغ مشمول کسر حق بیمه خود را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی موضوع این آیین‌نامه ارجاع، و حسابداران و مؤسسات مذکور با رعایت تکالیف کارفرمایان بر مبنای قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های سازمان تامین اجتماعی، گزارش حسابرسی لازم را تهیه که در این صورت گزارش مزبور مبنای محاسبه حق بیمه قرار خواهد گرفت.

تبصره - حکم این ماده مانع مطالبه حق بیمه ناشی از اشتباه در محاسبات و موارد ذکر نشده در گزارش حسابرسی مذکور در فوق طبق مقررات تامین اجتماعی و سایر مقررات، حد اکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ تسلیم گزارش، نخواهد بود.

ماده ۹- اشخاص حقیقی و حقوقی می‌توانند با کسب نظر موافق دستگاه‌های دولتی دریافت‌کننده مالیات‌های غیر مستقیم، مابه‌التفاوت‌های قیمت کالا و خدمات، حقوق و عوارض دولت، شهرداری‌ها، آموزش و پرورش، تربیت بدنی و سایر موارد، از خدمات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی برای تهیه گزارش‌های حسابرسی ویژه در خصوص موارد یادشده استفاده نمایند. در این صورت دستگاه‌های دولتی مذکور موظفند گزارش‌های حسابرسی ویژه مزبور را مبنای محاسبه و دریافت مطالبات خود قرار دهند.

تبصره - دستگاه‌های دولتی موضوع این ماده راساً نیز می‌توانند حسابرسی ویژه و تهیه گزارش مربوط در خصوص اشخاص حقوقی و حقیقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نمایند. در این صورت پرداخت حق‌الزحمه طبق مقررات مربوط به عهده دستگاه دولتی نریبط خواهد بود.

ماده ۱۰- کلیه اشخاص موضوع این آیین‌نامه که مجازند طبق مقررات ارزی کشور تمام یا قسمتی از درآمد،

اصل سرمایه، سود سرمایه‌گذاری، حق‌الامتیان، اقبساط و سود تسهیلات دریافتی و موارد مشابه را به ارز و از طریق شبکه بانکی به خارج از کشور منتقل نمایند مکلفند حسب مورد گزارش ویژه سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی و یا حسابدار رسمی در خصوص اظهار نظر نسبت به انطباق میزان ارز مورد تقاضا یا مستندات و مقررات مربوط را به درخواست خود منضم نمایند.

تبصره ۱- حکم این ماده شامل خرید کالا و خدمات و اخذ تسهیلات از خارج از کشور که عملیات آن از طریق اعتبارات اسنادی، ثبت سفارش و امثال آنها صورت می‌گیرد و مشمول اعمال نظارت مراجع ذی‌ربط دیگر می‌باشد، نخواهد بود.

تبصره ۲- هیأت مذکور در ماده (۲) قانون جلب و حمایت سرمایه‌های خارجی مصوب سال ۱۳۳۴ می‌تواند حسب مورد از خدمات سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی استفاده نماید.

ماده ۱۱- کلیه گزارش‌های حسابداران رسمی باید حسب مورد به وسیله حسابدار رسمی با درج نام و نام خانوادگی و شماره عضویت امضاء و مهر شود و در مورد مؤسسات حسابرسی حداقل به امضای یکی از شرکای مؤسسه با ذکر نام و نام خانوادگی و شماره عضویت وی و مهر مؤسسه برسد.

ماده ۱۲- اشخاص حقوقی و حقیقی می‌توانند علاوه بر موارد فوق از سایر خدمات مجاز حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی موضوع ماده (۱) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران نیز استفاده نمایند.

ماده ۱۳- تا تاریخ تصویب آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران موضوع بند (۳) ماده (۶) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، گزارش حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی که در سرمایه و منافع واحد مورد رسیدگی شریک و سهامی بوده، یا با واحد مزبور معاملات بازرگانی و انتفاعی داشته و به آن واحد خدمات حسابداری و مالی ارائه نموده و یا از طرف آن واحد وکالت حضور در جلسات هیأت مدیره داشته باشد، معتبر نبوده و به نفع واحد مزبور قابل استناد نخواهد بود.

تبصره - در صورتی که حسابدار رسمی و یا مؤسسه حسابرسی، عهده‌دار ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی به صاحبکار شده باشد، باید ضمن اعلام مراتب به دبیر کل جامعه (قبل از شروع عملیات حسابرسی) و رعایت دقیق اصول و ضوابط حرفه‌ای به گونه‌ای عمل کند که به صلاحیت حرفه‌ای و استقلال وی خدشه وارد نشود.

ماده ۱۴- در مواردی که مراجع قضایی و یا دایره اعم از داخلی و یا خارجی درخواست استفاده از خدمات حسابداران رسمی و یا مؤسسات حسابرسی داشته باشند، جامعه حسابداران رسمی ایران نسبت به ارسال فهرست حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی اقدام خواهد نمود. شخص منتخب مکلف است مراتب را به اطلاع جامعه حسابداران رسمی ایران برساند. <sup>(۱)</sup> معاون اول رئیس جمهور - حسن حبیبی

### بخشنامه شماره ۳۰/۴-۶۱۷۷/۳۰۹۸۴ مورخ ۳/۷/۷۹

به قرار مسموع برخی از حوزه‌های مالیاتی مسئول رسیدگی به وضعیت مالیاتی شعب و نمایندگیهای

۱. به قرار اطلاع اجرای این آئیننامه موکول به انتخاب حسابداران رسمی و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج در ایران بعد از ابلاغ بخشنامه شماره ۳۷۰۵/۴-۳۰ مورخ ۱۳۷۷/۴/۱۶ بدون اینکه فعالیت کمیسیونری و تحصیل درآمد از این بابت به ترتیب مقرر در بند ۶ بخشنامه موصوف محرز باشد، مبادرت به تعیین درآمد کمیسیونری فاقد مأخذ و مستندات صحیح و قانونی نموده‌اند که موجب اعتراض مودیان و مراجعه آنها به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی و سایر مراجع رسیدگی به شکایات مالیاتی شده است. لذا به منظور پیشگیری از تکرار و ادامه روش مذکور با تصریح بر اینکه بخشنامه یاد شده متضمن جنبه‌های آموزشی و یادآوری بوده و مفاد آن به هیچ وجه به منزله نادیده گرفتن مصرحات قانون مالیاتهای مستقیم و آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی منجمله رای شماره ۱۶۵۲-۳۰/۴-۷۲/۲/۷ نمی‌باشد موارد ذیل را مقرر می‌نماید:

۱. در مواردی که مودیان مزبور تکالیف قانونی خود را در مواعد مقرر انجام و به دفاتر قانونی و اسناد و مدارک ارائه شده از لحاظ قانون و آئین‌نامه مربوط به نگاهداری دفاتر قانونی ایرادی مترتب نبوده و دلایل و مدارکی نیز مبنی بر کتمان درآمد در دست نباشد به رعایت اصل برائت، بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و عنداللزوم مطالبه مالیات اقدام و چنانچه بعداً تا سه سال پس از انقضای تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان به موجب اسناد و مدارک و دلایل مثبت مسلم شود درآمد کتمان شده است، قبل از انقضای فرصت قانونی نسبت به مطالبه مالیات درآمد کتمان شده به ترتیبی که در قانون مقرر شده است مبادرت شود.

۲. در موارد تشخیص علی‌الراس به استناد هر یک از بندهای سه‌گانه ماده ۹۷ که باشد، لازم است به طرق مقتضی اعم از مستقیم و غیرمستقیم تحقیقات کافی معمول و اطلاعات متقن و قابل استناد جمع‌آوری و با احراز فعالیت منتهی به کسب درآمد، نسبت به تعیین گزینه متناسب با فعالیت و اعمال ضریب مربوط اقدام به مطالبه مالیات شود.

۳. در هر یک از موارد مذکور در بندهای ۱ و ۲ این دستورالعمل برگهای تشخیص مالیات باید به کیفیت مقرر در ماده ۲۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم صادر و در صورت تقاضای مودی برای کسب اطلاع از مبانی مطالبه مالیات، به ترتیب مقرر در قسمت اخیر ماده مذکور اقدام و در هر حال از صدور برگ تشخیص و مطالبه مالیات بدون مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی یا بر اساس حدس و گمان و فرضیات و استنتاجات غیرموجه قویاً خودداری شود.

۴. ممیزین کل مالیاتی در مورد برگهای تشخیص مالیات مورد اعتراض مودیان مذکور که از کیفیت مقرر در ماده ۲۲۷ برخوردار نیستند و مهلت رفع اختلاف مودی و مأمور تشخیص ذیربط توسط آنها سپری نشده است با قبول کامل مسئولیت عدل‌الاقتضاء نسبت به تعدیل درآمد مشمول مالیات یا رفع تعرض از مودی اقدام و پرونده امر را مختومه و حتی‌المقدور از احاله پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی اجتناب نمایند.

۵. هیاتهای حل اختلاف مالیاتی (بدوی، تجدیدنظر، همعرض موضوع ماده ۲۵۷) در رسیدگی به موارد اعتراض مودیان یاد شده، هر گاه گزارش مضبوط در پرونده امر و برگ تشخیص مالیات صادره بر آن اساس از خصوصیات مذکور در ماده ۲۲۷ برخوردار نباشد، حسب مورد نسبت به تعدیل درآمد مشمول مالیات یا رفع تعرض از مودی اقدام تا از اعتراض مودی به مراجع بعدی پیشگیری شود.

۶. اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی که به موجب قراردادهای معتبر متضمن مواردی که مطابق فرم نمونه قرارداد نمایندگی بازرگانی بین‌المللی در متن آنها درج می‌شود به نمایندگی اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران عمل می‌کنند، از حیث تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص و موسسات مزبور تابع حکم بند ب ماده ۱۰۷ و از حیث درآمدی که عاید خود آنها می‌شود با توجه به قسمت اخیر بند مذکور، حسب مورد مشمول مقررات بند ۱۵ ماده ۹۶ و ماده ۱۰۶ می‌باشند.

۷. در مواردی که شرکت یا موسسه ایرانی نمایندگی شخص حقوقی خارجی یا موسسه مقیم خارج را در ایران عهده‌دار بوده و دولت متبوع شخص حقوقی یا موسسه مزبور با دولت جمهوری اسلامی ایران دارای قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف باشد، در صورت حصول یکی از موارد مقرر در بندهای الف و ب ماده ۹ قراردادها، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، لازم است روابط تجاری یا مالی آنها از حیث انطباق با حکم آن ماده مورد بررسی واقع و در صورت تحقق شرایط مطابق ماده مزبور اقدام لازم به عمل آید.

۸. مقتضی است مامورین تشخیص و سایر مراجع مالیاتی در هر مورد از بخشنامه‌های صادره قبلی یا پرونده‌های مالیاتی مطروحه که با ابهام مواجه می‌شوند مراتب را با رعایت سلسله مراتب به دفتر فنی مالیاتی اعلام نمایند تا نسبت به رفع ابهام و ارائه طریق موافق مقررات اقدام شود.

۹. دادستانی انتظامی مالیاتی بر حسب اجرای این بخشنامه نظارت و تخلف از مقررات و مفاد این بخشنامه را گزارش خواهد نمود. مفاد این بخشنامه به تأیید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

### رأی شماره ۳۶۵۵-۴/۳۰ مورخ ۲۱/۴/۷۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۱۹۲۵۵/۱۹۵۸/۶۱۱ مورخ ۱۱/۱۲/۷۸ سازمان صنایع ملی ایران عنوان جناب آقای دکتر عرب مازار معاون محترم درآمدهای مالیاتی مبنی بر اینکه پاسخ شماره ۳۱۲۸۹/۷۱۱۰-۴/۳۰ مورخ ۱۸/۸/۷۸ وزارت متبوع برای سازمان مزبور قانع‌کننده نمی‌باشد حسب ارجاع مورخ ۲۱/۱/۷۹ مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و با توجه به سوابق امر و پس از بحث و تبادل نظر در خصوص موضوع به شرح آتی مبادرت به صدور رأی گردید: رأی: چون مفاد تبصره ۱ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن تصریح بر عدم تسری حکم ماده ۲ یاد شده به سهم درآمد یا سود شرکتی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و موسسات مذکور در بندهای ماده ۲ موصوف می‌باشد دارد، لذا با فرض اینکه سازمان صنایع ملی ایران از جمله اشخاص موضوع بند ۱ ماده ۲ سابق‌الذکر باشد، سهم درآمد یا سود سازمان از شرکتی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن شرکتها متعلق به سازمان است مشمول حکم ماده ۲ مزبور نبوده و مشمول مالیات می‌باشد، لذا پاسخ شماره ۳۱۲۸۹/۷۱۱۰-۴/۳۰ مورخ ۱۸/۸/۷۸ وزارت متبوع منطبق با قانون و صحیح است.

علی اکبر نوربخش محمد رزاقی علی اکبر سمیعی محمدعلی سعیدزاده اسدالله مرتضوی علی عزیزی عباس رضاییان علی اصغر زندی فایز داریوش آل‌آقا

# Abstract of Persian Articles

## **Editorial**

The share of tax in final price of oil products used in developed countries is very high, so that the tax can be considered the most important cause of expensiveness of gasoline, fuel oil, etc. in those countries. This subject is dealt with in the editorial of the present issue.

## **Pursuing Greater Compliance and Less Burden**

This is the last part of the Persian translation of the article written by Marsha Blumenthal concerning the compliance burden in the United States (IBFD Bulletin, volume 54, No. 7).

## **Iranian International Tax Regulations**

The author comments on a verdict delivered by the Supreme Tax Council (STC) on exemption of foreign embassies and consulates acting in Iran from certain indirect taxes levied as a percentage of the price of communication services.

## **Inheritance and gift tax treaties**

The last part of this study is provided in the present issue of the journal. The study reflects on double taxation treaties in the field of inheritance and gift tax, which is a wholly new idea in this country.

## **Tax Revenues**

A detailed table of direct and indirect tax receipts of the government is printed in the Persian section of the journal. The summary of the same is provided in the English section, together with a chart drawn on basis of the figures of the table.

## **Tax Penalties around the World**

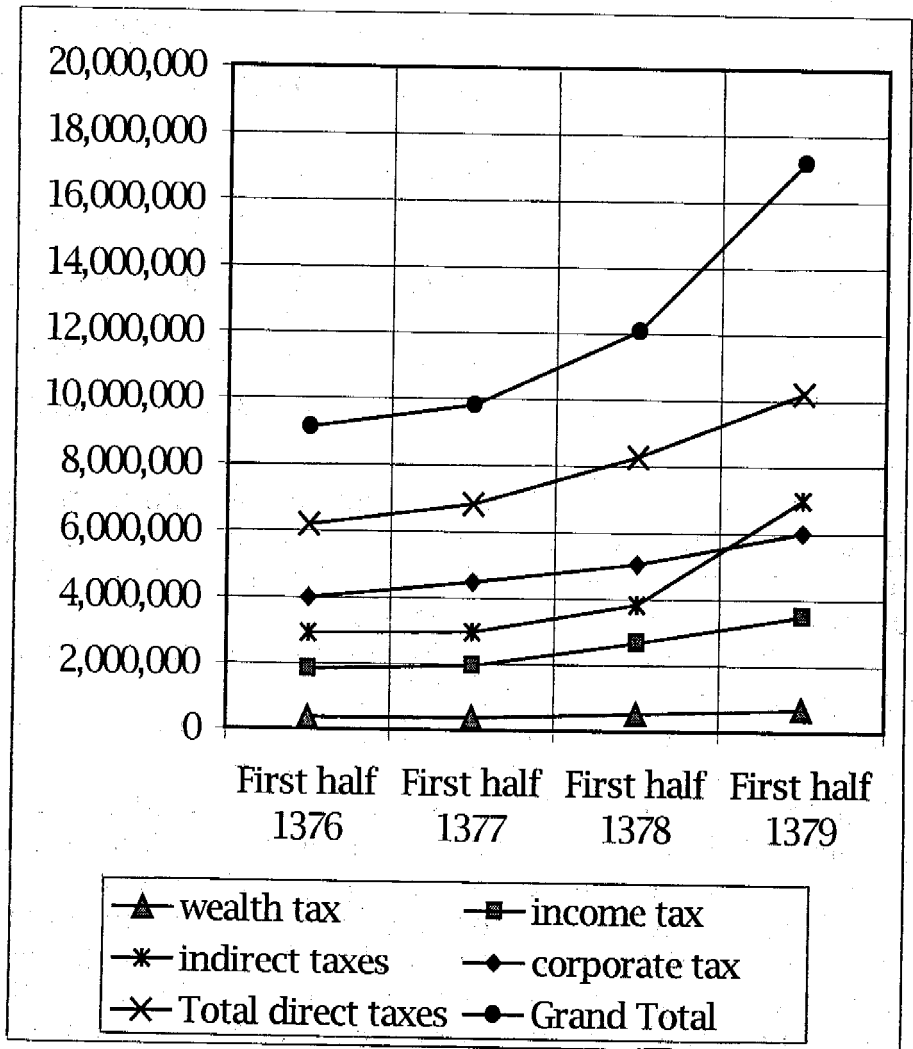
This is the fourth part of the study undertaken in respect of penalties applicable to tax offences in different countries. In this issue the regulations of the Netherlands are reviewed.

## **Concepts and Examples**

Some new examples of certain concepts used in the Iranian tax law are mentioned and commented on in this article.

## Chart of revenue of the Iranian government from direct and indirect taxes, during the first half of the years 1376-1379

Figures at the left are in millions of national currency (Iranian Rial)



**SUMMARY TABLE OF DIRECT AND INDIRECT TAX REVENUE**  
**DURING THE FIRST HALF OF THE YEARS 1376-1379**

(millions of national currency)

Direct Taxes	First half, 1376	First half, 1377	First half, 1378	First half, 1379
Corporate tax	5,378,266	6,857,831	7,923,641	5,052,356
Income tax	2,993,674	3,484,616	3,897,087	2,687,373
Wealth tax	598,576	710,548	855,562	522,710
Total Direct Taxes	8,970,516	11,052,995	12,676,290	8,262,439
Indirect Taxes	3,589,654	6,291,577	6,010,351	3,830,618
Grand Total	12,560,170	17,344,572	18,686,641	12,093,057

1. The years mentioned above are Iranian, the equivalents of which are: 1997-98, 1998-99, 1999-2000 and 2000-2001. The Iranian solar year extends from March 21 of each Gregorian year to March 20 of the next one.

2. The "Corporate tax" includes the income tax collected from public and private corporations.

3. The "Income tax" includes various individual taxes, business tax and tax on income from real estates.

4. The term "Wealth tax" covers the taxes referred to under the Direct Taxes Act (DTA) as the "Property tax", including inheritance tax, annual tax on real properties, tax on unoccupied real properties, tax on idle lands and stamp duties. Certain types of taxes are also included here, though they are referred to as "income tax" under DTA. They are the "tax on incidental income" (gifts, etc.) and the "tax on transfer of immovable properties and good will".

The following chart is prepared on basis of the figures of the above table.



enna Conventions would not, obviously, cover the value-added tax payable by diplomats, etc.

d) Leaving aside the kind and qualification of relevant taxes, another matter should also be touched upon. To whom the tax exemption is granted by the Vienna Conventions? Let us turn to the wording of both conventions. The Article 43 of the first convention states that *"a diplomatic agent shall be exempted from all dues and taxes"*. According to the paragraph (e) of the Article 1 of the same convention: *"a diplomatic agent is the head of the mission or a member of the diplomatic staff of the mission"*.

Similar provisions are included in the Article 49 of the second convention:

*"Consular officers and consular employees and members of their families forming part of their households shall be exempted from all dues and taxes..."*

So, the diplomats, and not the embassies, and consular staff and employees, and not the consulates, are exempted from taxation. How an exemption granted to individuals can be enjoyed by an organization or agency?

When a diplomat (or a consul) uses the telephone of the embassy or consulate, for the purpose of his duties, he would not pay the price of it from his own pocket. The payer of the price is the embassy or consulate, and these bodies or agencies are not entitled to the tax exemption granted under the provisions relied upon and referred to by the Supreme Tax Council. More exactly speaking, the relevant foreign government (sending state) pays the bill, and the exemption in question has not been provided to foreign states. Let us remember that in cases where granting of tax exemption to the states is meant, the matter is clearly announced. An example is the Article 23 of the first Vienna Convention, which states:

*"The sending State and the head of the mission shall be exempt from all national, regional or municipal dues and taxes in respect of the premises of the mission, whether owned or leased, ..."*

sular staff should be extended to the particular taxes provided under the Article 2 of the said Iranian law concerning the collection of indirect taxes from the price of telephone services.

Based on the above reasoning, the STC decided that the foreign embassies and consulates acting in Iran are exempted from the said indirect taxes.

### **Comment**

The following argument can be presented with regard to the opinion delivered by the STC:

a) The principle point, upon which the verdict of the STC is based, concerns the meaning of the exception envisaged under the paragraph (a) of the Article 34 of the Vienna Convention of 1961 and paragraph (a) of the Article 49 of the Vienna Convention of 1963.

b) In other words, we have to consider, whether the taxes collectible from consumers as a percentage of charges on certain communications - in addition to the price of relevant services - are different from those described by the said conventions, or not?

c) The STC did not offer any argument regarding its opinion in this regard. According to the author of the present article, however, the answer to the above question should be negative. The relevant provisions of Vienna Conventions refer to indirect taxes incorporated in the price of goods and services. The same is true in respect of the taxes envisaged under the Article 2 of the Iranian Law. The Communications Company collects both the price of services and the relevant taxes by issuing a single invoice, and the consumer pays a lump-sum amount including both, the price and the tax. Such a procedure means nothing except the incorporation of price and tax. The same course of action is practiced for the value-added tax. When a person buys certain taxable good, the price of the good and the applicable VAT are included in a single invoice and the buyer pays a lump-sum amount for both of them. The exemption provided by Vi-

country".

These levies, which are collected from the users of internal telephones and transborder communications, should obviously be categorized as indirect taxes. As it is clearly provided under the above article, the amounts of the taxes in question are to be calculated as percentages of the prices of relevant services.

The question raised before the STC addressed the applicability of the said indirect taxes to the diplomatic missions and foreign consulates situated in Iran. The STC decided in favor of exemption of such missions and consulates on basis of the following reasoning:

1. Iran has signed and ratified Vienna Conventions concerning diplomatic relations, consular relations, etc. Consequently, it is bound to observe the regulations of these conventions, including those pertaining to tax exemptions and privileges.

2. Article 34 of the first Vienna Convention (on diplomatic relations, dated April 18, 1961) states that:

*"A diplomatic agent shall be exempt from all dues and taxes, personal or real, national, regional or municipal, except: (a) indirect taxes of a kind which are normally incorporated in the price of goods and services,..."*

3. Article 49 of the second Vienna Convention (on consular relations, dated April 24, 1963) provides for the same exemption in case of consular officers and employees. The indirect taxes of the same kind as mentioned above, are also excepted here as not being subject to tax exemption in question.

4. The taxes payable according to the Article 2 of the "Law Concerning the Collection of Indirect Taxes from Certain Goods and Services", are not similar to the exception referred to in the relevant paragraphs of the Article 34 of the first Vienna Convention and Article 49 of the second Convention.

5. Therefore, the common rule of the Vienna Conventions regarding the tax exemption of diplomatic agents and con-

jury, medical treatment, and the like;

- New Year bonus or year-end bonus up to an aggregate amount of IRR 100,000;

- employer-provided housing put at the disposal of civil servants by virtue of a legal permission or according to special regulations, and also the non-cash benefits, or cash payments in lieu of such benefits, allocated to the same persons in conformity with the respective laws and regulations;

- payments made by the em-

ployer, directly or through the relevant employee, to a physician or hospital for the treatment of his employees and persons who are dependent on them, where such payments are substantiated by supporting documents and instruments;

*The thresholds envisaged in respect of taxable amount of salary income, and other provisions of DTA regarding the salary tax will be examined in coming issue.*



## Supreme Tax Council and Vienna Conventions

This article reviews a verdict of the Supreme Tax Council regarding the exemption of diplomatic delegations and consular staff from indirect taxes envisaged under the Article 2 of the "Law Concerning the Collection of Indirect Taxes from Certain Goods and Services". The text of the Article reads as follows:

***"The Iranian Communication Company is required to collect an amount equal to 75% of the fixed charges of municipal automatic telephones, and another amount equal to 40% of the prices of all international communication services (except in case of private governmental circuits), and to remit the collected sums, as taxes, to the account of public revenue of the***

- 50% of the basic salary (not including fringe benefits) of the operational and technical employees of certain public airline companies is excluded in computation of their salary tax; and

- 50% of the salary tax of government employees working in villages and deprived regions is spared by the law.

Both categories of exemption described above are granted to certain taxpayers, because of their official position. There are other kinds of exemption provided for specific types of salary income.

Such exempted items are as follows:

- retirement pensions, pensions paid to surviving dependents, regular annuities, termination of employment payments, dismissal of office compensation, payments for buying-out of services, and pensions and annuities paid to the heirs;

- travel expenditure and allowance connected with the services, bad climate allowance, allowance paid for deprivation from living facilities, allowance paid in connection with the place of occupation, allowance for working out of the capital city, al-

lowance for working in border areas, allowance pertaining to the conditions of work environment, shift work allowance, watching allowance, allowance paid for attraction of services, foreign exchange and occupation allowances paid to employees working abroad. (For private sector employees the exemptions provided under this paragraph shall be applicable up to 30% of their regular emoluments, wages or basic salaries, except in the case of travel expenditure and allowance related to the employee's services);

- shortage of cash allowance and surety allowance paid to those in charge of government properties, up to the amount of IRR 10,000 per month;

- accommodation provided on site of the factory or workshop for the benefit of workers and low price houses outside the factory or workshop that are used by workers, as well as the other non-cash benefits allocated to them, or the cash received by them on account of food or transportation;

- compensation received from insurers with regard to physical in-

position of the salary receivers, or to the type of incomes constituting the salary of taxpayers. Then we will reflect on certain thresholds, up to which the salary income is exempt from taxation.

The exemptions granted in connection with the official position of salary receivers can be divided into two categories.

First, the exemption related to foreign diplomatic missions or consulates, and second, those granted to the employees of certain government organizations.

The first category of such exemptions pertains to the salary income of the following persons:

- heads and members of foreign diplomatic missions in Iran;
- heads and members of the extraordinary delegations of foreign states;
- heads and members of UN delegations and its specialized agencies in Iran;
- heads and members of foreign consulates in Iran;
- Staff of the cultural institutions of foreign states;
- foreign experts sent to Iran, with the consent of the government, under technical, economic, scien-

tific and cultural gratuitous programs of foreign states or international institutions; and

- local employees of Iranian embassies, consulates and missions abroad.

In all above cases, except the last one, the exemption relates to the salary received from relevant foreign sources, but the last exemption (for local employees of Iranian embassies and consulates) is granted in respect of the salary received from the Iranian government.

Meanwhile, in case of UN delegations and its specialized agencies, as well as in case of local employees of Iranian embassies, etc., it has been stipulated that the exemption will be granted if the relevant persons are not Iranian nationals. The condition of reciprocal treatment is also stipulated in most of the above cases.

The following are cases of the second type, where the exemption is granted to certain categories of government employees:

- salary income of the members of the armed forces, whether belonging to the military or disciplinary branches, is exempt from taxation;

are subject to the tax on business income, which will be examined in a later stage.

The Article 82, DTA rules that the salary income as defined above, is subject to taxation.

### Assessment of income

As mentioned above, the salary income can be paid in cash or non-cash form. In case of the cash income, the amounts declared by the employer is usually accepted by the tax assessor.

The employer, however, is required to declare real and actual income, and if he fails to do so, "the tax assessment office of relevant district shall determine the applicable tax together with the fines" (Article 90, DTA).

So, the tax assessor has to scrutinize the cases, which he doubts to reflect real situation. (Some cases of this type were observed in connection with certain foreign enterprises and their expatriate employees working in Iran. English translation of relevant circular letters were printed in previous issues of this journal).

In case of appraisal of non-cash salary income, the following rules are specified by the Note to the

Article 83, DTA:

"The non-cash income subject to salary tax shall be appraised and computed as follows:

- a) furnished housing equal to 25%, and unfurnished 20%, of the sum of salary and regular cash benefits (except for the cash benefits exempted under the Article 91, DTA) per each month, less the amounts deducted from the employee's salary in respect of the same housing;
- b) private chauffeur-driven car equal to 10%, and without chauffeur 5%, of the sum of salary and regular cash benefits (except for the cash benefits exempted under the Article 91, DTA) per each month, less the amounts deducted from the employee's salary in respect of the same car; and
- c) other non-cash benefits equal to the cost price as incurred by the payer of the salary.

### Exemptions

Under this heading, we shall examine first the cases envisaged under the Article 91, DTA. The exemptions provided by this article, are pertaining either to official

## TAX EXEMPTION OF AGRICULTURE INCOME

Chapter II of the Title C of the Direct Taxes Act (DTA) is titled as the "Tax on income from agriculture", but it comprises only one single article (Article 81, DTA) regarding the exemption of all incomes earned from various types of agricultural activities from taxation. Thus, the agriculture is granted a broad incentive

as far as the income tax is concerned.

The term agriculture as used here covers vast areas of activities. It includes not only farming and cultivating, but also businesses such as animal rearing, stockbreeding, fish farming, bee-keeping, reviving pastures and forests, horticulture, and the like.

### TAX ON SALARY INCOME (CHAPTER III, TITLE C, DTA)

The Iranian tax law defines the salary income as "The income of real persons employed by other (real or juridical) persons, that is derived against services rendered by them with regard to their occupation in Iran, whether on basis of the time spent or the work done, and whether paid in cash or non-cash form.."

Some points are to be mentioned in this regard:

a) though the salary income subject to taxation must have been earned against the services rendered inside the country, the Note to the above article states that "Salary income derived from Iranian sources by individu-

als during their mission abroad (remitted either by the Government of the Islamic Republic of Iran or by persons residing in Iran) shall be subject to tax on salary income".

b) The second part of the phrase "whether on basis of the time spent or the work done" in the aforesaid definition, regarding the remuneration paid on basis of "the work done" must not be interpreted in a way to consider the payments for professional services as a kind of salary income. Providers of these types of services, such as physicians, dentists, attorneys-at-law, authors, musicians, and the like,



dropped to levels below \$ 10, which means a decrease up to 75%. But, in the same period the change in retail prices of oil products were negligible, and in some occasions even increased.

Taking into account the above facts and figures, one may ask whether the OPEC or oil exporting countries did their best to make the realities known to the public around the world, or at least to their own peoples? The existing atmosphere and prevailing circumstances of today's world, makes it difficult to give a positive answer to this question. This journal will try, as far as its resources permit, to publish information and articles in this regard, in hope of encouraging dissemination of this type of information, at least among the Iranian readership.

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**



*An Introduction to the  
Iranian Tax System*

By: Dr. Mohammad Tavakkol

*(Part 11)*

Property taxes were studied in previous issues, then we started reviewing the Title C of the Direct Taxes Act on different types of income taxes. The Chapter 1 of that title, regarding the real estate income tax, was examined, and now the tax on agriculture income, and also the salary tax, will be reflected on.

“Tax policies have much broader concerns than energy objectives, in particular, fiscal and different macroeconomic, social, regional and industrial considerations. Generally, the need for governments to raise revenue in a convenient and effective way is the primary consideration in virtually all Member Countries. As a result there is a wide variation among Member Countries and among energy commodities in the proportion of final energy prices represented by taxation. Taxes are heavily concentrated on petroleum products, particularly gasoline, where they are easy to collect and where there is an easily explained justification - the need to construct and maintain roads”

Considerable difference in the retail price of petroleum products around the OECD countries, is also a good indication of the above undeniable fact. The figures announced by OECD for the last quarter of 1999, exhibit wide variation between OECD countries in this field. Some examples are as below:

Gasoline (per litre) from \$ 0.388 in the United States to \$ 1.362 in England.

Automotive diesel oil (per litre) from \$0.233 in Australia to \$ 1.59 in England.

Light fuel oil for households (per 1000 litres) from \$ 174.23 in Slovak Republic to \$ 819.52 in Italy.

Heavy fuel oil for industry (per tonne) from \$ 86.24 in Austria to \$ 328.31 in Norway.

The western public, however, is not aware of realities. Most of them believe that there exists a direct and strong relation between the rise of crude prices and expensiveness of gasoline, etc. in their countries, and this relation is the sole reason and cause of the pressure put on them as a result of retail price increases.

The spread of propaganda in this connection created an atmosphere that does not allow people to ask themselves, why in the years when the crude prices sharply decreased, there was not comparable downward pressure on product prices? Within the last two decades, the spot market price of crude oil approached the border of \$ 40 per barrel in some occasions. In the years 1998-99, however, the price

fluctuations, and the policy of collecting more and more taxes from the consumption of oil products continued to be applied. According to the latest statistics published by OECD regarding the end user taxes for petroleum products, the amount of the tax per liter levied on gasoline retail price in November 1999 and October 2000 in G-7 countries was (in national currencies) as follows:

month	USA	Canada	Japan	UK	Germany	France	Italy
Nov. 99	0.101	0.295	58.7	0.581	1.288	4.999	1342.32
Oct. 00	0.102	0.306	59.1	0.588	1.387	5.066	1364.48

A considerable share of the final price of imported oil is earned by refiners and marketers of developed countries as well. A survey made by OPEC shows that in the year 1999, 48% of the final price of the oil imported by OECD, has been collected by relevant governments as tax, 30% is pocketed by internal refiners and marketers, and the exporting countries received the remaining 22%. In other words, the final price of a barrel of imported oil, which was \$ 76.6 for the year 1999, divided into 3 parts: \$36.4 went to the OECD governments as tax, \$ 23.1 to the refiners and marketers, and \$ 17.1 to the oil exporting countries, who are real owners of this vital commodity and pay the cost of production. The industrialized countries pretend that each and every step taken by them in connection with the oil and oil derivatives, has been solely in pursuance of a comprehensive energy policy, namely for achievement of aims like improving the security of oil supply and its price stability, encouraging the use of indigenous sources of energy, development of renewable energy sources, inducing consumers to use the oil more efficiently, and the like. By the statements of this type, they want to inspire that as if nobody had in mind to exploit this situation for collecting more taxes, and the tax policy had nothing to do with the issue of oil price increases. The following excerpt from the 1999 report of the International Energy Agency, however, indicates that such allegations are unfounded and incorrect:

FROM THE PRESIDENT

About forty years have elapsed since the Organization of Petroleum Exporting Countries (OPEC) was established and the oil producing states in the Middle East and other regions of the world begun to struggle for defending their rights in a moderate way. During this long period, the oil prices faced many fluctuations in favor of producers or consumers. When the prices have dropped, no news was appeared in world media, but whenever the time turned in favor of the OPEC and oil prices increased, the western countries begun to blame the OPEC for escalation of oil prices, inflation and any other disorders encountered by the world economy. The recent rise of prices was not an exception to that process of western propaganda, which by now has become a traditional reaction of industrialized countries. However, they always try to ignore or keep quiet about an important element of price increase, that is the huge and ever-increasing amounts of taxes they impose on various transactions on oil and oil products.

According to statistics published by OECD (and quoted by the former head of the Fiscal Affairs Division of the same organization in a book titled Tax Policy in OECD countries), the share of tax in retail price of gasoline in greatest industrialized countries of the world (G-7 countries) had increased from 1987 to 1991 according to the following table:

year	USA	Canada	Japan	UK	Germany	France	Italy
1978	19.2%	29.4%	43.4%	50.9%	57.9%	63.2%	71.2%
1991	32.9%	44.2%	45.7%	66%	67.6%	75%	76%

A similar situation existed in other OECD countries. The lowest rate of increase belonged to the United States, and that was near to 33% as can be seen in the above table. The same situation can be noticed in respect of short-term