

# مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال سیزدهم انتشار، بهار ۱۳۸۴

(شماره مسلسل ۳۷)

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر: دکتر محمد توکل

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

## فهرست مطالب

۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	سرآغاز
۳	دکتر محمد توکل	مالیات و برنامه چهارم
۱۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	قراردادهای مالیات مضاعف و مبادله اطلاعات مالیاتی
۱۹	م. ت. همدانی	اصلاحات پیش روی قانون مالیاتی
۲۴		نکته ها از اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم
۲۶	م. الوند کوهی	آموزش و مالیات
۳۱		تاریخ مالیات (رم باستان)
۳۵	محمد توکل	منشور حقوق و تکالیف مؤدیان
۴۱	م. اکباتان	لایحه تشکیل جامعه مشاوران مالیاتی
۴۸		فوتبال، مواد مخدر و مالیات
۵۰	م. گنجنامه	پای بندی به قانون
۵۳		مالیات و مرد افسانه ای روسیه (بخش نخست)
۵۷		مقررات و بخشنامه های مالیاتی
۶۲		سایت های مجله مالیات در شبکه جهانی

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپ بهمن،  
خیابان ری، ایستگاه آیشار شماره ۸۶۶

مطالب مجله الزاماً مبین نظر ناشر و مسئولان آن نیست. مجله در رد یا قبول مقالات وارده یا هرگونه ویرایش آنها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط با ذکر کامل ماخذ (نام مجله مالیات، شماره و تاریخ آن به علاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: شماره ۶۲ - خیابان  
وحید دستگردی (ظفر) - تهران

تلفن مستقیم: ۲۲۶۴۱۰۸

از طریق تلفنخانه: ۲۲۷۱۸۷۶ و ۲۲۷۱۸۷۷

پست الکترونیک: maliyat@maliyat.zzn.com

پس از گذشت زمانی طولانی از انتشار آخرین شماره مجله مالیات، بار دیگر حضور خوانندگان گرامی سلام نموده و آغاز دگرباره این نشریه را اعلام می دارد. توقف نشر مجله علی رغم میل قلبی مدیریت و کارکنان آن و بخاطر سخاوت ناشر پیشین صورت گرفت و بسیار خوشوقتیم که بار دیگر توفیق گفتگوی مجدد با خوانندگان دست داده‌است. دست اندر کاران این نشریه طی مدتی متجاوز از یک دهه تلاش نمودند تا با صرف حد اقل منابع، اما با کیفیتی مطلوب اطلاعات ارزشمند و مناسب مالیاتی را منتشر کنند به نحوی که در اندک زمانی تعداد قابل توجهی از مأموران مالیاتی، مؤدیان، وکلای مالیاتی، دانشجویان و محافل دانشگاهی و پژوهشی از خوانندگان آن شدند.

طی این دوره فترت غالب خوانندگان، همان گونه که بسیاری از شما آگاهید، طی مراجعات مکرر جویای وضعیت مجله و خواستار ادامه نشر آن شدند. از همین رو کوشیدیم از طرق دیگر و با یاری مراجع دیگر امکان نشر مجله را فراهم آوریم. به عنایت پروردگار توفیق قرین گردید و در این باب وظیفه خود می داند مراتب سپاسگزاری خویش را نسبت به یآوری های مدیریت محترم سازمان امور مالیاتی کشور صمیمانه ابراز دارد.

روش مجله مالیات همان خواهد بود که در گذشته دنبال می شد: نشریه ای ماهیتاً پژوهشی و برخوردار از خصلت آکادمیک و در عین حال تا حد امکان دارای جنبه های کاربردی از نظر مسائل عملی امر مالیات. البته کوشش همیشگی ما جهت بهبود تدریجی و مستمر کیفیت مطالب مجله نیز همچنان ادامه خواهد داشت تا بیش از پیش سزاوار عنایت خوانندگان گردد.

با انتشار شماره حاضر، مجله مالیات وارد دوران جدیدی از عمر خود می شود، ولی در عین حال نمی تواند با گذشته خود قطع رابطه کند. از جمله در آخرین شماره نشریه قبل از توقف آن (شماره ۲۶) پاره ای مقالات ناتمام مانده و اتمام آنها به شماره بعد موکول

شده بود. به همین سبب باید برای تکمیل آنها فکری می شد. نقل باقیمانده این مطالب در شماره حاضر امکان نداشت، زیرا بالنسبه طولانی هستند. به همین سبب از امکان دیگری که در اختیار ماست استفاده کردیم و آن سایت مجله مالیات در شبکه جهانی (اینترنت) است. آنچه از شماره ۳۶ چاپی مجله ناتمام مانده در متن شماره ۳۶ الکترونیک در سایت آمده است. سایت مجله در پایان بخش فارسی شماره حاضر برای آگاهی خوانندگان معرفی شده است.

با آرزوی توفیق خدمت برای خوانندگان نشریه مالیات

علی اکبر عرب مازار

\*\*\*\*\*

## مالیات و برنامه چهارم

### جایگزینی عواید نفت و توزیع مجدد درآمد

دکتر محمد توکل

قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۸۸-۱۳۸۴) پس از تصویب مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۲۵ مهرماه ۸۳ برای اجرا به دولت ابلاغ شد. این قانون شش بخش و هر بخش چند فصل دارد (جمعاً ۱۴ فصل مشتمل بر ۱۶۱ ماده). هیچ یک از بخش ها و فصول برنامه مستقلاً به امر مالیات اختصاص نیافته و مواد مالیاتی در خلال فصول گنجانیده شده است که برخی از آنها بسیار بنیادی و حائز اهمیت هستند. در این مقاله به ترتیب مواد مالیاتی برنامه را مورد بررسی قرار می دهیم.

## بند الف ماده ۲

عنوان فصل اول قانون برنامه «بستر سازی برای رشد سریع اقتصادی» است و در آن به مقولات مهمی در این زمینه اشاره شده است. نخستین مقوله، تکیه بسیار بر خارج ساختن درآمد نفت از جریان هزینه های جاری دولت و اختصاص آن به سرمایه گذاری های بنیادی کشور است، چنان که اگر سرمایه جامعه (نفت) به معرض فروش گذارده می شود، سرمایه دیگری جانشین آن گردد و حتی المقدور صرف هزینه های غیر سرمایه ای نشود.

اما اگر دولت از درآمد نفت جهت تأمین هزینه های جاری خود محروم شود، طبعاً باید وسیله دیگری در دسترس وی قرار گیرد. بند الف ماده ۲ این وسیله را معرفی کرده و آن مالیات و سایر درآمد های غیر نفتی است. متن بند الف از این قرار است: «دولت مکلف است سهم اعتبارات هزینه های تأمین شده از محل درآمدهای غیر نفتی دولت را به گونه ای افزایش دهد که تا پایان برنامه چهارم [آخر سال ۱۳۸۸] اعتبارات

هزینه ای دولت به طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیر نفتی تأمین گردد». بند «ب» ماده ۲ می افزاید: «تأمین کسری بودجه از طریق استقراض از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سیستم بانکی ممنوع می باشد».

به این ترتیب و از آنجا که میزان سایر درآمدهای غیر نفتی دولت چندان زیاد نیست، بار عمده هزینه های دولت بر عهده مالیات مقرر گردیده است. البته این یک آرزوی دیرینه همگانی است و در باب آن سخن بسیار گفته شده است، هرچند که تا کنون با موفقیت قابل ملاحظه ای همراه نبوده است. اکنون که برنامه چهارم چنین اندیشه ای را از حیطة فکر به قالب قانون درآورده و وظیفه را به روشنی بر عهده دولت محول کرده است، نتیجه منطقی موضوع این است که دولت باید حرکت جدی در این جهت آغاز کند و به پیش رود. مفهوم این حکم ارتقاء بسیار قابل توجه نقش مالیات است و این معنی تحولی چشمگیر در همه زمینه های مرتبط با امر مالیات را ایجاب می کند.

حکم مذکور به نحوی انشاء شده که موضوع را از محدوده زمانی برنامه چهارم فراتر می برد. اگر بایستی تا پایان برنامه چهارم اتکاء دولت در تأمین هزینه های خود از نفت قطع شود و به طور عمده بر درآمد مالیاتی قرار گیرد، طبعاً وضع به همان منوال در دوران پس از برنامه نیز ادامه خواهد یافت. چه کسی در صورت موفقیت این استراتژی (حتی موفقیت نسبی آن) خواهد توانست بگوید که دیگر بس است، دوره برنامه چهارم سرآمده و اکنون باز می گردیم به دوران استفاده از درآمد نفت؟!

بنا بر این بند الف ماده ۲ قانون برنامه چهارم را باید به عنوان یک استراتژی بلند مدت تلقی کرد و از هم اکنون به فکر اصلاح و دگرگونی در همه زمینه های مربوط اقتصاد، سازمان، نحوه اداره و نظارت، آموزش، کنترل و حتی قوانین و مقررات مالیاتی باید در جهت چنین هدفی مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد و هر اصلاح و تغییری که در این زمینه لازم باشد عملی گردد. بدیهی است تحولات و رخداد های آتی میزان جدیت در پیگیری اجراء و پیاده کردن استراتژی موضوع

بند الف ماده ۲ را روشن خواهد کرد که این نکته با توجه به سابقه عملکرد ها در این کشور فی نفسه از اهمیت خاصی برخوردار است.

### ماده ۴

به موجب این ماده «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیر مستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی، از جمله دستگاه های موضوع ماده ۱۶۰ این قانون در طی سال های این برنامه ممنوع می باشد». (منظور از دستگاه های موضوع ماده ۱۶۰ کلیه سازمان ها و مؤسسات و شرکت های دولتی هستند)

ماده ۴ را می توان مکملی برای بند الف ماده ۲ تلقی کرد. بند مذکور که بالاتر مورد بحث قرار گرفت، مستلزم افزایش بسیار قابل ملاحظه درآمدهای مالیاتی است و ماده ۴ راه برقراری معافیت های تازه یا افزایش معافیت های موجود را بسته است تا از کاسته شدن درآمدهای مالیاتی جلوگیری نماید. با توجه به حکم مندرج در این ماده از هم اکنون تا آخر

انتقال سهام از طریق بورس و خارج از آن می باشد).

### بند الف ماده ۸

ماده ۸ تکلیف وجوه حاصل از فروش سهام شرکت های دولتی را معین کرده و می گوید این وجوه در حساب مخصوصی به نام خزانه داری کل کشور متمرکز می شود و به چند مصرف می رسد. اولین آنها مالیات است که در خصوص آن ضمن بند الف ماده ۸ گفته شده است: «معادل بیست درصد به عنوان علی الحساب مالیات بر عملکرد شرکت مادر تخصصی زیربط یا شرکت های تحت پوشش آن (حساب درآمد عمومی کشور)». توضیح این که به موجب بند الف ماده ۷ شرکت های دولتی منحصرأ به دو شکل درخواهند آمد، نخست شرکت های مادر تخصصی و دوم شرکت های عملیاتی (نسل دوم). اگر سهام این شرکت ها فروخته شود ۲۰٪ وجوه حاصل به عنوان علی الحساب مالیات بر عملکرد شرکت مربوط (اعم از شرکت مادر و شرکت های وابسته به آن) به حساب درآمد عمومی واریز خواهد شد.

سال ۱۳۸۸ معافیت های مندرج در قانون مالیات های مستقیم (و برخی قوانین دیگر) قابل افزایش نبوده و معافیت های تازه نیز نمی توان برقرار ساخت. البته در خود قانون برنامه چهارم چند مورد معافیت مالیاتی پیش بینی شده است که آنها را نیز می توان واجد وصف تصویب شده تلقی کرد و منع برقراری معافیت را به دوران پس از تصویب این قانون مرتبط دانست.

### بند «و» ماده ۷

ماده ۷ به مسأله خصوصی سازی شرکت های دولتی پرداخته و به دولت اجازه داده است در موارد معینی شرکت های دولتی را منحل سازد، ادغام کند و سازمان آنها را اصلاح نماید و یا نسبت به جا به جایی و انتقال سهام و دارائی آنها اقدام کند. بند «و» همین ماده به جنبه مالیاتی قضیه پرداخته و می گوید: «نقل و انتقال سهام در ارتباط با اجرای بند «و» این ماده (ناشی از ادغام، انحلال و تجدید سازمان) از پرداخت مالیات معاف است (منظور معافیت از مالیات های موضوع تبصره های یک و دو ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم در رابطه با نقل و

## بند «ز» ماده ۱۰

«برقراری هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع می باشد. دولت مجاز است به منظور صیانت از منابع و استفاده بهینه از آنها، عوارض ویژه ای را برای صادرات مواد اولیه فراوری نشده وضع و دریافت نماید. تشخیص این قبیل مواد بر عهده شورای عالی صادرات خواهد بود. میزان عوارض به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های بازرگانی، امور اقتصادی و دارایی، صنایع و معادن و جهاد کشاورزی و تصویب هیأت وزیران تعیین و تصویب خواهد شد.»

بنا بر این انواع صادرات به دو دسته تقسیم شده است، یکی صادرات مواد اولیه خام و فراوری نشده که مشمول عوارض مذکور در بند «د» خواهد بود اما از هرگونه مالیات دیگر معاف است و دوم باقی صادرات غیر نفتی که از هرگونه مالیات و عوارض معاف شناخته شده است.

قیاس این ماده با بند الف ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم نتایجی به شرح زیر به دست می دهد:

ماده ۱۴۱ متضمن نوعی تقسیم بندی از این قرار است:

ماده ۱۰ به سیستم بانکی کشور مربوط است. بند «ز» این ماده می گوید به منظور ایجاد ساختار مالی مناسب در بانک ها و فراهم آوردن زمینه لازم جهت موفقیت این سیستم بایستی سرمایه بانک ها به حد کفایت برسد که این حد را شورای پول و اعتبار تعیین می کند. از جمله طرقی که جهت افزایش سرمایه بانک ها پیش بینی شده، این است که «همه ساله مبلغی معادل درآمد دولت از محل مالیات و سهم سود دولت در آن بانک پس از واریز به حساب خزانه داری کل عیناً از محل اعتباراتی که در بودجه های سنواتی پیش بینی خواهد شد به صورت تخصیص یافته به منظور افزایش سرمایه دولت به حساب آن بانک واریز خواهد شد». محتملاً شمار قابل توجهی از بانک ها از این امتیاز استفاده خواهند کرد و اگر چنین شود، بخش عمده درآمد مالیاتی و سود سهام دولت در بانک ها مجدداً به آنها بر خواهد گشت که این خود نتیجه ای هم سنگ معافیت کامل مالیاتی خواهد داشت.

## بند «د» ماده ۳۳

متن بند «د» ماده ۳۳ از این قرار است:

الف: صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی،

ب: صادرات محصولات بخش کشاورزی،

ج: صادرات محصولات صنایع تبدیلی و تکمیلی فراورده های کشاورزی، و

د: صادرات سایر کالاهای.

ماده مذکور درآمد حاصل از صادرات نوع «الف» و «ب» و «ج» را کاملاً از مالیات معاف دانسته است، اما درآمد ناشی از صدور کالاهای نوع «د» را فقط تا پنجاه درصد از مالیات معاف کرده است. اکنون اگر بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه را در رابطه با چهار گروه فوق (مذکور در ماده ۱۴۱ قانون مالیاتی) در نظر بگیریم، ظاهر قانون احیاناً نتایجی به شرح زیر به دست خواهد داد:

۱. درآمد حاصل از صادرات نوع «الف» و «ج» مذکور بر اساس هر دو قانون مورد بحث به طور کامل از مالیات - و همچنین هرگونه عوارض - معاف خواهد بود.

۲. صادرات نوع «ب» یعنی محصولات کشاورزی فراوری نشده نیز کماکان از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد بود، اما

باید دید عنوان «ماده اولیه» نیز بر چنین کالاهایی قابل اطلاق هست یا نه، و در صورتی که پاسخ مثبت باشد، حد اقل مشمول عوارض جدید یادشده در قانون برنامه سوم خواهد گردید. تصور نمی رود بتوان پاسخ واحدی به این پرسش داد که بر همه انواع محصولات کشاورزی صادق باشد (فرضاً تخم پنبه را شاید بتوان ماده اولیه مورد استفاده در کارخانه های روغن کشی به شمار آورد، ولی نسبت به میوه های تازه قضیه قابل تأمل است).

۳. در مورد صادرات نوع «د» (سایر کالاهای) موضوع قدری پیچیده تر می شود:

الف: قانون برنامه از عبارت «برقراری مالیات» استفاده کرده است که می تواند تعبیر دوگانه ای را به همراه آورد. نخست این که منظور وضع مالیات جدید است، به این معنی که در طول برنامه مالیات تازه ای برای صادرات وضع نشود، ولی اگر در گذشته چنین مالیاتی برقرار شده باشد، کماکان قابل اجراء خواهد بود. تعبیر دوم می تواند این باشد که منظور عدم تعلق مالیات در دوران برنامه است،



که اگر چنین باشد حتی مالیات های وضع شده از قبل نیز در طول برنامه غیر قابل وصول خواهد بود. جنبه عملی قضیه از اینجا ناشی می شود که ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم درآمد حاصل از صادرات «سایر کالاها» را تا پنجاه درصد معاف دانسته و پنجاه درصد باقی را مشمول مالیات قرار داده است. بحث بر سر همین مالیات پنجاه درصدی است که اگر از دو تعبیر فوق اولی را بپذیریم، این مالیات متعلق به پنجاه درصد درآمد صادراتی سایر کالاها کماکان قابل وصول خواهد بود. اما اگر تعبیر دوم قبول شود، چنین مالیاتی در طول برنامه قابل وصول نخواهد بود (نگارنده متمایل به تعبیر نخست است). گذشته از این، اگر برخی از «سایر کالاها» ی مورد بحث را بتوان مشمول عنوان «ماده اولیه فراوری نشده» دانست، چنین کالاهایی به هر حال مشمول عوارض مذکور در بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه خواهند بود.

### بند «و» ماده ۳۵

به موجب این بند «مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق

آزاد از کلیه حقوق ورودی، عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده ۱۰ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹/۶/۷) و مالیات معاف می باشد». (ماده ۱۰ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سازمان هر منطقه اجازه می دهد با تصویب هیات وزیران و در مقابل انجام خدمات شهری و تسهیلات مختلف از اشخاص حقیقی و حقوقی عوارض اخذ نماید)

### ماده ۴۷

این ماده جزئی از فصل چهارم است با عنوان «توسعه مبتنی بر دانایی». مسائل راجع به پیشرفت علمی و تکنولوژیک موضوع فصل مذکور است. از جمله ضمن ماده ۴۷ در همین فصل، مقوله پارک های علم و فناوری مطرح شده است. عنوان پارک علم و فناوری ( science and technology park) به محلی، اعم از فیزیکی یا مجازی، اطلاق می شود که در آن شمار قابل توجهی از شرکت ها و مؤسسات با هدف بالا بردن قابلیت رقابت حوزه نفوذ و عمل خود به کار تحقیق و تتبع در زمینه های علمی و تکنولوژیک

اشتغال دارند (منظور از محل مجازی محدود عمل تکنولوژی اطلاعاتی و الکترونیک است).

واحد های مستقر در چنین مراکزی «در جهت انجام مأموریت های محوله از مزایای قانون مناطق آزاد در خصوص روابط کار، معافیت های مالیاتی و عوارض، سرمایه گذاری های خارجی و مبادلات بین المللی برخوردار» خواهند شد. متن ماده در این خصوص به نحو خاصی تنظیم شده و در آن گفته می شود «اجازه داده می شود» واحدهای مورد بحث از آن مزایا برخوردار شوند و گفته نشده است که «برخوردار خواهند شد». این اجازه چگونه از قوه به فعل در خواهد آمد؟ آیا باید دولت در هر مورد جداگانه تصمیم گیری کند یا همین متن قانون را باید به منزله برقراری امتیاز مورد بحث دانست؟ هر دو وجه قابل دفاع به نظر می رسد، ولی به نظر نگارنده وجه دوم اقوی است.

### فصل پنجم قانون

این فصل مسأله محیط زیست را مطمح نظر قرار داده و احکام مفصلی در این باب جاری ساخته است. اما عجیب این که در هیچ یک از این احکام و مواد اشاره ای به

مالیات های زیست محیطی (معروف به مالیات های سبز) نشده است. چنین مالیات هایی در جهان امروز بسیار مورد توجه بوده و جزء لاینفک اقدامات مربوط به محیط زیست به شمار می روند. جای این مقوله در متن فصل پنجم خالی است.

### ماده ۸۲

این ماده به نظام درآمد - هزینه استانی راجع است و طبق آن دولت مکلف شده است چند قلم درآمدی را «به عنوان درآمد استانی وصول و از طریق خزانه داری کل به خزانه معین استان واریز و در اجرای وظایف جاری و عمرانی استان هزینه نماید». دو قلم اول از این اقلام عبارتند از «کلیه مالیات های مستقیم به استثنای مالیات بر شرکت های دولتی» و «مالیات بر کالاها و خدمات به استثنای حقوق ورودی».

### بند «ب» ماده ۹۵ (فصل هشتم)

فصل هشتم قانون برنامه برقراری عدالت و ثبات اجتماعی و کاهش نابرابری های اجتماعی و اقتصادی را مورد توجه قرار داده و دولت را به اخذ اقدامات لازم در این زمینه مکلف نموده است. «اعمال

سیاست های مالیاتی با هدف باز توزیع عادلانه درآمد ها» به عنوان یکی از عمده ترین سیاست هایی معرفی شده است که باید برای رسیدن به اهداف فوق دنبال شود. این دومین حکم استراتژیک مالیاتی است که در متن قانون برنامه چهارم گنجانیده شده است. در این رابطه تأکید به عمل آمده است که دولت مکلف است «ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون نسبت به بازنگری مقررات و همچنین تهیه لوایح برای تحقق سیاست های ذیل اقدام نماید». یکی از این سیاست ها همان سیاست مالیاتی با هدف توزیع مجدد و عادلانه درآمدها است. پس باید منتظر اقدام عاجل در زمینه اصلاح قانون مالیات های مستقیم در همین زمینه بود. اصلاح قانون همچنین در زمینه هدف استراتژیک

اول یعنی جایگزینی عواید نفت نیز خواهد بود. که در سطور قبل مورد بحث قرار گرفت.

### بند ۵ ماده ۱۳۳

به موجب این بند «خانواده های تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از پرداخت هزینه عوارض و مالیات و هرگونه هزینه دیگر معاف می باشند». این معافیت در رابطه با صدور سند مالکیت املاک واقع در بافت مسکونی روستاها است. موضوع راجع است به معافیت از پرداخت هزینه ثبت و سایر هزینه ها و عوارض و مالیات در ارتباط با صدور اسناد مالکیت خانه های روستایی.

نشانی پست الکترونیک - هدیه فصلنامه مالیات

به سایت زیر مراجعه فرمایید :

[www.maliyat.zzn.com](http://www.maliyat.zzn.com)

# قراردادهای مالیات مضاعف

و

## مبادله اطلاعات مالیاتی

دکتر علی اکبر عرب مازار

امروزه با گسترش بیش از پیش تجارت جهانی و جهانی شدن فعالیت های اقتصادی، قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف توسعه و رواج بسیاری پیدا کرده اند و روز به روز بر شمار آنها افزوده می شود. ایران نیز طرف بسیاری از این گونه قراردادهاست و همواره در جراید می خوانیم که قرارداد تازه ای در همین زمینه با کشورهای جدیدی منعقد می شود.

قراردادهای مالیات مضاعف کنونی غالباً بر پایه الگوی ارائه شده از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) که دربر گیرنده ۳۰ کشور اکثراً پیشرفته و صنعتی جهان است، تنظیم و تدوین شده اند. طبق برآورد سازمان مذکور (ژوئیه ۲۰۰۴) تعداد کل قراردادهای منعقد شده بر اساس الگوی فوق از ۲۰۰۰ تجاوز می کند.

عنوان کامل الگوی مورد بحث از این قرار است: «کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در باب اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و همکاری برای جلوگیری از فرار مالیات در رابطه با مالیات بر درآمد و سرمایه» (برای مالیات بر ارث کنوانسیون دیگری از سوی همین سازمان تدوین شده است). با توجه به همین عنوان، موضوع قرارداد علاوه بر ممانعت از اخذ مالیات مضاعف، همکاری برای جلوگیری از فرار مالیات نیز هست. یکی از مصادیق بسیار بارز این همکاری مبادله اطلاعات مالیاتی بین کشورهای طرف کنوانسیون است. در حال حاضر تسهیلات و امکانات بی شماری در برابر فعالان اقتصادی و تجاری گشوده است. نقل و انتقال سرمایه، کالا، نیروی کار، خدمات و

اطلاعات به سرعت روز افزونی صورت می پذیرد و از اهمیت مرزهای بین کشورها به عنوان عامل محدود کننده ارتباطات و معاملات مرتباً کاسته می شود. با توجه به وسعت و حجم عظیم این گونه معاملات، نیازی به گفتن نیست که آنها چه مقام مهمی را به عنوان منبع درآمد مالیاتی برای همه کشورهای تشکیل می دهند. تحت این شرایط، همکاری بین دولت ها در تبادل اطلاعات لازم برای کشف و اخذ مالیات از چنین منابعی به طور روز افزون حائز اهمیت می گردد.

ماده ۲۶ کنوانسیون مدل OECD به همین مقوله اختصاص داده شده است. نخست ببینیم قراردادهای مالیات مضاعف ایران در این رابطه متضمن چه احکامی هستند. به نمونه ای از قراردادهای جدید ایران مراجعه می کنیم. این قرارداد بین ایران و اتریش منعقد شده و پس از تصویب مجلس در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۵ برای اجراء به ریاست جمهوری ابلاغ شده است. ماده ۲۶ قرارداد که مانند کنوانسیون مدل OECD راجع به تبادل اطلاعات است، متنی به شرح زیر دارد:

#### «ماده ۲۶ - تبادل اطلاعات

مقامات صلاحیتدار دو دولت متعاهد اطلاعات ضروری برای اجراء مقررات این موافقتنامه را مبادله خواهند کرد. مفاد ماده «۱» موجب تحدید تبادل اطلاعات مزبور نمی شود. هر نوع اطلاعاتی که به وسیله یک دولت متعاهد دریافت می شود، به همان شیوه ای که اطلاعات به دست آمده تحت قوانین داخلی آن دولت نگهداری می شود به صورت محرمانه تلقی خواهد شد و فقط برای اشخاص یا مقامات (از جمله دادگاه ها و مراجع اداری) که به امر تشخیص، وصول، اجرا یا پیگیری اشتغال دارند یا در مورد پژوهشخواهی های مربوط به مالیات های مشمول این موافقتنامه تصمیم گیری می کنند، فاش خواهد شد. اشخاص و مقامات یادشده اطلاعات را فقط برای چنین مقاصدی مورد استفاده قرار خواهند داد. آنان می توانند این اطلاعات را در جریان دادرسی های علنی دادگاه ها یا طی تصمیمات قضائی فاش سازند.»

این متن کم و بیش از ماده ۲۶ متن قدیمی کنوانسیون مدل OECD با تغییراتی اقتباس شده است و اصلاحات اخیر کنوانسیون در آن انعکاسی ندارد. ذیلاً به موضوع این اصلاحات می پردازیم و متن جدید ماده ۲۶ را در مجموع مورد بحث قرار می دهیم.

## اصلاحات ماده ۲۶ کنوانسیون

متن قبلی ماده ۲۶ (که مبنای کار قراردادهای ایران است) در سال ۱۹۷۷ (حدود ۲۷ سال پیش) تنظیم شده و از آن سال تا کنون تغییر مهمی در آن صورت نپذیرفته بود. طی این مدت بازرگانی بین المللی و شرایط آن دستخوش تحول و توسعه اساسی شده و مسائل مالیاتی بسیاری را پدید آورده است که توسعه دامنه تبادل اطلاعات بین کشورها را بیش از پیش ایجاب می نماید. هدف از اصلاحات مورد بحث نیز پاسخ دادن به همین نیاز مراجع مالیاتی به سبب تحولات اجتناب ناپذیر دهه های اخیر بوده است. بررسی و مطالعه در این زمینه در ارگان های ذیربط OECD (و نیز خارج این سازمان) از مدت ها پیش جریان داشت که به نتایج چندی منجر گردید، از جمله:

۱. تدوین یک قرارداد مدل در باره مبادله اطلاعات در زمینه مسائل مالیاتی.
۲. انتشار گزارشی تحت عنوان «بهبود دسترسی به اطلاعات بانکی برای مقاصد مالیاتی».
۳. اصلاح ماده ۲۶ کنوانسیون مدل که موضوع مقاله حاضر است. این اصلاحیه اواخر ژوئیه سال گذشته میلادی به تصویب کمیته امور مالی سازمان OECD رسید. متن جدید ماده ۲۶ پس از اصلاحات اخیر به شرح زیر است:

### «ماده ۲۶ - مبادله اطلاعات»

۱. مقامات صلاحیتدار دولت های متعاهد اطلاعاتی را مبادله خواهند کرد که به نحو قابل پیش بینی با اجرای مقررات این کنوانسیون یا اداره و یا به اجرا نهادن قوانین راجع به مالیات های وضع شده از سوی دولت های متعاهد یا تقسیمات فرعی و سیاسی و یا مراجع محلی ایشان، از هر نوع و با هر گونه مشخصات، مرتبط باشند، البته تا جایی که مالیات های موضوع قوانین مذکور مغایر کنوانسیون حاضر نباشند. مواد ۱ و ۲ موجب محدودیت تبادل اطلاعات نخواهند شد.
۲. هرگونه اطلاعاتی که به موجب بند ۱ از سوی یک دولت متعاهد دریافت می شود به همان نحو که در مورد اطلاعات کسب شده طی قوانین داخلی همان دولت مرسوم است، محرمانه تلقی خواهد شد و فقط برای اشخاص و مراجع (مشمول بر محاکم و دستگاه های

اداری) که با امر تشخیص و وصول، به اجرا نهادن، تعقیب، یا تصمیم‌گیری در مورد پژوهش‌خواهی نسبت به مالیات‌های مذکور در بند یک مرتبط هستند، و یا مراجع مُشرف بر آنان، قابل افشاء خواهد بود. چنین اشخاص و مراجعی اطلاعات مذکور را فقط برای منظورهای یاد شده مورد استفاده قرار خواهند داد. آنها می‌توانند این اطلاعات را در دادرسی‌های علنی محاکم یا طی تصمیمات قضائی فاش سازند.

۳. مقررات بند های ۱ و ۲ طی هیچ شرایطی نباید چنان تعبیر شود که یکی از دول متعاهد را متعهد سازد:

الف. اقدامات اداری مغایر با قوانین یا رویه‌های اداری همان دولت یا دولت متعاهد دیگر اتخاذ نماید.

ب. اطلاعاتی را ارائه دهد که تحت قوانین یا طی جریان معمول به اداری همان دولت یا دولت متعاهد دیگر قابل تحصیل نباشد.

ج. اطلاعاتی را ارائه دهد که موجب افشای هرگونه اسرار پیشه‌ای، شغلی، صنعتی، بازرگانی یا حرفه‌ای شود، یا فرایند پیشه‌ای و یا اطلاعاتی را فاش سازد که افشای آنها مغایر سیاست عمومی (نظم عمومی) باشد.

۴. هرگاه یکی از دول متعاهد اطلاعاتی را طبق این ماده درخواست کند، دولت متعاهد دیگر اقدامات اطلاع‌یابی خود را برای تحصیل اطلاعات مورد تقاضا به کار خواهد برد، هرچند که دولت اخیر به چنان اطلاعاتی برای مقاصد مالیاتی مربوط به خود نیازی نداشته باشد. تعهد مندرج در جمله قبلی مقید به محدودیت‌های بند ۳ خواهد بود، ولی محدودیت‌های مذکور طی هیچ شرایطی نباید به نحوی تعبیر شوند که یک دولت متعاهد را مجاز سازد از ارائه اطلاعات صرفاً به استناد این که از نظر داخلی علقه و نیازی به چنان اطلاعاتی وجود ندارد، امتناع ورزد.

۵. در هیچ مورد مقررات بند ۳ را نمی‌توان به نحوی تعبیر نمود که یکی از دول متعاهد را مجاز سازد از ارائه اطلاعات صرفاً به این جهت امتناع ورزد که اطلاعات مورد نظر را یک بانک یا موسسه مالی دیگر، یک سهامدار اسمی یا شخصی نگاهداری می‌کند که یک عامل یا امین به شمار می‌رود و یا به این جهت که چنان اطلاعاتی به علائق مالکیتی اشخاص

ارتباط دارد.

اینک به بررسی متن جدید می پردازیم :

### بند یک ماده ۲۶

این بند حکم اصلی راجع به مبادله اطلاعات بین کشورهای عضو را بیان داشته است. در متن قبلی کنوانسیون گفته می شد اطلاعاتی قابل مبادله است که برای اجرای کنوانسیون یا قوانین داخلی مالیاتی ضرورت داشته باشد (such information as is necessary). واژه ضرورت سخت گیرانه است و اثبات وجود ضرورت کار آسانی نیست و در نتیجه می تواند به منزله نوعی تضییق در راه تبادل اطلاعات تلقی شود. همان گونه که بالا تر اشاره شد، هدف از اصلاحات اخیر ایجاد سهولت بیشتر در راه مبادله اطلاعات بوده است تا دولت ها را در وصول مالیات طی شرایط جدید بازرگانی و مبادلات بین المللی یاری دهد. لذا بجای ضرورت از اصطلاح «به نحو قابل پیش بینی مرتبط بودن» (foreseeably relevant) استفاده شده است. به این ترتیب کافی است بتوان پیش بینی نمود که اطلاعات مورد نظر ممکن است با اجرای عهد نامه یا قوانین مالیاتی داخلی به نحوی ارتباط پیدا کند و این را می توان به منزله آسان سازی قابل ملاحظه کار در قیاس با اصطلاح «ضرورت» تلقی نمود. البته ارتباط مذکور به هر تقدیر باید به عنوان ضابطه حد اقل در نظر گرفته شود و در صورت نبود چنین حد اقل ارتباطی، دولت های متعاقد می توانند از ارائه اطلاعات خودداری کنند.

نکته دیگر - بویژه در قیاس با قراردادهای مالیات مضاعف ایران - نوع مالیات هایی است که می توان در باره آنها به کسب اطلاعات پرداخت. ماده ۲۶ همان قرارداد ایران و اتریش، که بالا تر به نقل متن آن پرداختیم، در این رابطه عبارت «مالیات های مشمول این موافقتنامه» را به کار برده است. ماده ۲ موافقتنامه مالیات های مشمول را برشمرده است که عبارتند از مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی. بنا بر این اطلاعات مورد بحث را فقط می توان در مورد آنها درخواست نمود، و هرگونه مالیات های دیگری، از جمله مالیات های غیر مستقیم (در آینده مشتمل بر مالیات بر ارزش افزوده) مشمول موافقتنامه



نبوده و در نتیجه اطلاعاتی در خصوص آنها قابل مطالبه نخواهد بود. ولی ماده ۲۶ کنوانسیون دامنه ای بس وسیع تر از این دارد. در آنجا سخن از مالیات «از هر نوع و با هر مشخصاتی» است و این وسعت دامنه شمول در جهت همان نیت تدوین کنندگان کنوانسیون است که دامنه تبادل اطلاعات را هرچه وسیع تر سازند تا بتوان از عهده مشکلات ناشی از اوضاع و احوال جدید جهانی برآمد.

البته نباید شرط محدود کننده دیگری در متن کنوانسیون (و نیز قراردادهای ایران) را از یاد برد و آن این که مالیات های مورد نظر به هر حال نباید با مفاد کنوانسیون مغایرت داشته باشند. به عنوان مثال مالیات های تبعیض آمیز از جمله مالیات های مغایر کنوانسیون به شمار می روند، مانند این که مالیات مربوط در حق خارجیان سنگین تر از اتباع کشور برقرار شده باشد و دولتی که چنین مالیاتی را وضع کرده بخواهد در همان مورد از دولت مقابل اطلاعاتی به دست آورد.

اصلاح دیگر بند یک گنجاندن دو لفظ «اداره» و «به اجرا نهادن» در رابطه با قوانین داخلی مالیاتی است. قبلاً در ارتباط با هر دو دسته، یعنی مفاد کنوانسیون و قوانین داخلی، به طور یکسان سخن از اجراء (carrying out) بود. اما اکنون دو اصطلاح جدید (administration و enforcement) در مورد قوانین مالیاتی داخلی به کار برده شده است. آن مفهومی که در زبان فارسی اجرای قانون نامیده می شود در بطن اصطلاح نخست قرار دارد ولی دامنه این اصطلاح از آن وسیع تر است و امر مدیریت امور مالیاتی به طور عام را در بر می گیرد. به این ترتیب فرضاً اطلاعاتی را هم می توان درخواست کرد که جنبه کلی داشته و در مورد آن پای مودی معینی در میان نباشد. به عنوان مثال می توان پرسید که در مورد مالیات معینی نوعاً چه ترفندهایی برای استفاده از مقرهای قانونی به منظور تقلیل بار مالیاتی رایج است و یا انواع گریزهای متداول مالیاتی کدام اند. این اطلاعات برای اداره امور مالیاتی می توانند مفید باشند، صرف نظر از این که به مودی یا مؤدیان خاصی اشاره شود.

اما لفظ دوم یعنی enforcement نوع خاصی از اجرای قانون است و معمولاً متضمن اجرای قهری است. در ایران از اصطلاح «به اجرا گذاردن» در این مورد استفاده می شود

که در ترجمه فوق نیز به همین ترتیب عمل شد. اجرای قانون به طور عام در بطن همان واژه نخست یعنی لفظ اداره (administration) نهفته است.

اصلاح دیگر بند یکم ماده ۲۶ مربوط به جمله آخر آن است. قبلاً گفته شده بود که ماده ۱ کنوانسیون موجب محدودیت تبادل اطلاعات نمی شود. ماده ۱ کنوانسیون مفاد قرارداد را ناظر بر اشخاصی می داند که مقیم قلمرو یکی از دول طرف قرارداد باشند و با توجه به آن، مفهوم جمله اخیر بند یک ماده ۲۶ این است که مبادله اطلاعات حتی در صورتی مجاز است که مؤدی مورد نظر مقیم هیچ یک از دو کشور طرف قرارداد نباشد. اکنون اصلاحیه اخیر، ماده ۲ را نیز به حکم مذکور افزوده است. ماده ۲ انواع مالیات های موضوع کنوانسیون را بر می شمارد و به این ترتیب اصلاح اخیر بند ۱ ماده ۲۶ به مفهوم آن است که تبادل اطلاعات در مورد سایر انواع مالیات نیز جایز است، هرچند که نوعاً جزء مالیات های مذکور در ماده ۲ نباشند، نظیر مالیات های غیر مستقیم که قبلاً به آن اشاره شد.

### طرق مبادله اطلاعات

در تفسیریه سازمان OECD نسبت به ماده ۲۶ گفته شده است که مبادله اطلاعات ممکن است به سه طریق انجام پذیرد. نخست بر حسب تقاضا یعنی یکی از دو طرف قرارداد تقاضای خود در این زمینه را به طرف دیگر تسلیم دارد. شیوه دوم مبادله علی الرأس و خودکار است، فرضاً می توان قرار گذاشت در هر مورد که منبع درآمد در یک کشور متعاقد، اما دریافت کننده درآمد در کشور مقابل اقامت دارد، اطلاعات مربوط به طور سیستماتیک از سوی کشور اول به مقامات صالحه کشور دوم اعلام شود. راه سوم مبادله داوطلبانه است و آن در حالتی است که دولتی در بررسی های خود به اطلاعاتی دست یابد که آن را برای طرف مقابل نیز مفید بداند و نسبت به ارسال آن اقدام کند. البته می توان ترکیبی از این شیوه ها را به کار برد و نیز منعی ندارد که کشورهای متعاقد شیوه های دیگری را مفید بدانند و از همانها استفاده کنند. (باقی در شماره آینده)

منبع: در مورد متن ماده ۲۶ اصلاحی و تفسیریه آن و سایر اطلاعات مربوط، از جمله مراجعه شود به:

<http://www.oecd.org/dataoecd/28/4/3361406.pdf>

## اصلاحات پیش روی قانون مالیات های مستقیم

م. ت. همدانی

در همین شماره از مجله مالیات مقاله ای تحت عنوان مالیات و برنامه چهارم به چاپ رسیده است که خبر از اصلاح مجدد قانون مالیات های مستقیم می دهد. مدیریت مالیاتی کشور نیز بخشنامه ای در همین زمینه صادر نموده است که ضمن آن از صاحب نظران جهت اظهار نظر و ارائه پیشنهاد در رابطه با اصلاحات تازه قانون مالیاتی دعوت به عمل آمده است. در مقاله حاضر نگارنده نظر خود را پیرامون یکی از جنبه های قانون مالیات های مستقیم، که به باور وی مهم بوده و می تواند مورد اصلاح قرار گیرد، بازگو می نماید.

### نرخ مقطوع مالیات بر اشخاص حقوقی

راجع به این مطلب پیش تر نیز در همین نشریه سخن به میان آمده است و اکنون که مسأله اصلاح مجدد قانون به میان آمده است، مناسب می داند به عنوان یک پیشنهاد اصلاحی به بحث تازه ای پیرامون آن بپردازد. اصلاحیه سال ۱۳۸۰ که قانون مالیاتی را دستخوش دگرگونی فاحشی نمود، عمدتاً با تولیت قانونگذاران دوره پیشین مجلس پا به عرصه نهاد و به تصویب رسید. یکی از تغییرات عمده ای که در این قانون صورت پذیرفت به مالیات اشخاص حقوقی مربوط می شد. بر اثر آن به طور خلاصه نرخ تصاعدی مالیات بر اشخاص حقوقی جای خود را به نرخ مقطوع بیست و پنج درصد داد که بدون تمایز نسبت به همه شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی قابل اجراء دانسته شد. زائد بر این تغییر ساختاری، ده درصد مالیات بر شرکت نیز که به موجب مقررات قبلی علاوه بر نرخ های تصاعدی از درآمد مشمول مالیات شرکت ها کسر می شد، لغو و حذف شد (البته تنها مؤسسات بیمه خارجی مشمول تبصره ۵ ماده ۱۰۹ و مؤسسات کشتیرانی و هواپیمائی خارجی که از قبل هم وضع استثنایی داشتند، همان وضع را حفظ کردند). تغییرات یادشده را از دو جهت زیر مورد بحث قرار می دهیم:

## یکم : مسأله عدالت مالیاتی

نتیجه یک نرخی شدن مالیات بر اشخاص حقوقی بلاشک این است که شرکت های کم بضاعت و دارای سود مشمول مالیات اندک همان بار مالیاتی را تحمل کنند که شرکت های عظیم و برخوردار از منافع سرشار و نجومی، که این کیفیت طبعاً از شخص حقوقی یعنی شرکت به شخص حقیقی یعنی سهامدار منتقل می شود. سهامدار خرده پای یک شرکت کم مایه همان بار مالیاتی را بر دوش می کشد که سهامدار بزرگ یک شرکت عظیم و پر سود. قابل توجه این که بنا به حکایت سوابق مربوط به تدوین اصلاحیه مورد بحث، دست اندرکاران آن دقیقاً مبنای اقدامات خود را تکیه بر عدالت مالیاتی قرار داده بودند. در گزارش تهیه شده از سوی گروه کارشناسی منصوب جهت بررسی و تهیه طرح اصلاحیه یک سلسله اصول ذکر شده بود که آنها را «اصول حاکم» بر این اصلاحات معرفی کرده بودند. ضمن آنها به این اصل اشاره شده بود: «تنظیم اصلاحیه قانون مالیات ها با دید کمک در جهت توسعه اقتصادی و استقرار عدالت اجتماعی و تأمین درآمد دولت». در مذاکرات مجلس شورای اسلامی نیز روی همین اصول تأکید شده بود (ملاحظه شود گزارش مخبر کمیسیون اقتصادی، مشروح مذاکرات مجلس، جلسه ۱۶۸ مورخ ۸۰/۹/۱۲، ص ۹، ستون دوم). در همین جا اضافه می کنیم که تبصره ۲ ماده ۱۰۵ اصلاحی سهامداران را نسبت به سود سهام یا سهم الشرکه خود از هرگونه مالیات دیگری معاف دانسته است.

### وضع در سایر کشورها

ممکن است در پاسخ گفته شود که اتخاذ نرخ واحد برای شرکت ها مورد توجه شمار دیگری از کشورها بوده و از کارهای مقبول زمان حاضر به شمار می رود. البته این گفته از حقیقت برخوردار است، اما در مقابل قوانین مالیاتی آن کشورها دارای مکانیزمی است که جبران مافات می کند و مایه بی عدالتی را از میان بر می دارد. نام مکانیزم مورد بحث Imputation system است که می توان از آن به سیستم اعتبار مالیاتی یا سیستم انتساب تعبیر نمود. بر اساس این نظام، مبالغی که تحت عنوان مالیات بر شرکت به نرخ مقطوع پرداخت می شود به عنوان نوعی اعتبار یا بستانکاری به نفع صاحبان سهام تلقی می گردد و زمانی که به حساب مالیاتی شخصی هر سهامدار رسیدگی می شود، سود سهام دریافتی وی نیز یکی از این اقلام درآمد سالانه اش را تشکیل داده و با سایر درآمد ها جمع می شود و مشمول مالیات قرار می گیرد. سپس آنچه تحت

عنوان مالیات یک نرخ شرکت قبلاً اخذ شده بود به نسبت سهم وی به عنوان اعتبار مالیاتی منظور و از بدهی او کسر می‌گردد. به این ترتیب آن عدالت مالیاتی که در سطح شرکت نادیده گرفته شده بود در سطح سهامداران جبران شده و ملحوظ می‌گردد (برای آن که ابهامی پیش نیاید یادآور می‌گردد که در محاسبه مالیات سهامدار، وی مکلف است سود سهام دریافتی را به تناسب مالیات پرداخت شده در سطح شرکت ناخالص کند و به این شکل به سایر درآمدهایش بیافزاید). حتی ممکن است در مورد برخی از سهامداران که درآمد سالانه آنها با احتساب سود سهام پایین است، محاسبات مربوط به این نتیجه برسد که اعتبار مالیاتی تعلق گرفته به وی از بدهی مالیاتی شخصی او تجاوز می‌کند. به عنوان مثال سهامدار خرده پا و کم بضاعتی که جمعاً درآمد ناچیزی در یک سال داشته است، ممکن است پس از کسر معافیت های شخصی به چنان رقمی از درآمد مشمول مالیات برسد که با اعمال نرخ تصاعدی نازل، بدهی مالیاتی اندکی پیدا کند و این بدهی از اعتبار مالیاتی که بر اثر اعمال سیستم مذکور به نفع او قائل شده اند، کم تر باشد. در آن صورت تفاوت حاصل به مؤدی مسترد می‌گردد تا به این ترتیب عدالت مالیاتی رعایت شده باشد.

اکنون ببینیم در ایران وضع از چه قرار است. قبل از اصلاحات مورد بحث مقوله ای در قانون مالیاتی وجود داشت به نام مالیات بر جمع درآمد. هدف از آن برقراری مکانیزمی بود که کم و بیش بتواند جایگزین همان سیستم انتساب یا اعتبار مالیاتی رایج در جهان غرب شود. این بخش از قانون در ایران به درستی به مرحله اجرا نهاده نشد و ضمن اصلاحات اواخر سال ۱۳۸۰ رسماً به عمر آن خاتمه داده شد و ماده ۱۲۹ کلاً حذف گردید (هرچند که با کمال تعجب عنوان آن کماکان در متن قانون باقی است و حذف نگردیده است). از طرفی همان گونه که گفتیم سود سهام یا سهم الشرکه به طور کلی از هرگونه مالیات معاف شده است.

واضح است که در چنین وضعی راه جبرانی برای بی عدالتی که در مرحله مالیات بر شرکت به زیان شرکت های ضعیف و سهامداران کم مایه روا داشته شده، وجود ندارد. اگر کسی موضوع را دقیق تر بررسی کند شاید به نتایج باز هم منفی تری برسد. توجه کنید که قانون مالیاتی در موارد بسیاری مراعات حال صاحبان درآمد اندک را نموده و حد اقل های درآمد را به نحوی از مالیات معاف کرده است که میزان این حد اقل ها هرچند گاه یک بار به سود مؤدیان مورد افزایش قرار می‌گیرد. ولی در مورد شرکت ها و سهامداران دارای درآمد نازل حتی چنین ارفاقی هم وجود ندارد.

بد نیست در این مقام استدلالاتی را که در جانب‌داری از نرخ مقطوع ضمن مذاکرات مجلس بیان شده بود، مورد توجه قرار دهیم. طی آن مذاکرات دلایل زیر در توجیه مطلب ارائه شد:

۱. با وجود نرخ مقطوع هم هرکه درآمد کم تری داشته باشد مالیات کم تری خواهد پرداخت.  
۲. تصاعدی بودن نرخ‌ها موجب دشواری محاسبه و گرفتاری مؤدیان و ماموران تشخیص خواهد بود.

۳. نرخ واحد به تعارضات بین مؤدیان و ماموران مالیاتی خاتمه می‌دهد.

۴. نرخ واحد محاسبه درآمد ملی را آسان تر می‌کند.

(مشروح مذاکرات جلسه ۸۰/۹/۱۳ - صفحات ۲۵ و ۲۷)

در پاسخ می‌توان گفت:

الف. منظور از عدالت مالیاتی این است که هرکس درآمد کم تری دارد بار کم تری را تحمل کند و این مقصود با اعمال نرخ نازل تر مقدور است. در اینجا مسأله قدر مطلق عددی درآمد و مالیات مطرح نیست، کسی که فرضاً از یک میلیون تومان درآمد، به نرخ ۲۵٪ دو بیست و پنجاه هزار تومان مالیات می‌دهد، بار به مراتب کم تری را تحمل می‌کند تا کسی که با صد هزار تومان درآمد به همان نرخ، بیست و پنج هزار تومان مالیات می‌پردازد. (ضمن این که مگر قرار بود از نقر دوم هم دو بیست و پنجاه هزار تومان مالیات بگیرند تا آن وقت بگویند که بی عدالتی شده است؟!)

ب. طرح مسأله اشکال در محاسبه مبتنی بر این فرض است که ماموران مالیاتی یا مؤدیان از انجام یک محاسبه ساده یعنی اعمال چند نرخ تصاعدی روی درآمد معین عاجز اند. اگر فرض بر این اندازه عجز و تنبلی است، در آن صورت چگونه خواهند توانست محاسبات بسیار پیچیده تری را برای تعیین درآمد مشمول مالیات انجام دهند؟

ج. آنچه ممکن است تعارض بین مؤدی و مامور تشخیص را باعث شود، همانا تعیین درآمد مشمول مالیات است و نه اعمال نرخ.

د. اما این که اگر نرخ واحد باشد کار تخمین درآمد ملی آسان تر است، دیگر خیلی حرف است، آیا باید سیاست مالیاتی را تابع آسان‌طلبی محاسبه کنندگان درآمد ملی قرار داد؟ (بگذریم از این که در اثبات اصل ادعا نیز استدلالی ارائه نشده است).

### پیشنهاد مشخص

بر اساس آنچه گفته شد پیشنهاد مشخص بازگشت به نرخ‌های تصاعدی است. در همین جا

تصریح می نماید که این پیشنهاد صرفاً دائر بر برقراری چند نرخ تصاعدی است. این که تعداد نرخ ها چند باشد، درصدها کدام باشند و هر لایه درآمدی از چه قرار، خارج از این بحث است. به عبارت دیگر غرض این نیست که عین وضع سابق اعاده شود و بدیهی است که جزئیات امر نیاز به بحث و بررسی جداگانه دارد.

در پایان این بخش از گفتار به خط مشی تعیین شده در قانون برنامه چهارم اشاره می کنیم. در این قانون تصریح شده است که عدالت مالیاتی باید مبنای اصلاحات جدید قانون مالیات قرار گیرد (رجوع شود به مقاله مالیات و برنامه چهارم در همین شماره از مجله مالیات).

## دوم - توجیه نرخ ۲۵٪

صرف نظر از مسأله تصاعد و عدالت مالیاتی که موضوع بخش اول این مقاله بود، تنزل بار مالیاتی به ۲۵٪ نیز فی نفسه می تواند مورد توجه قرار گیرد. در همان زمان ضمن بحث ها و مذاکرات گفته می شد که برقراری این نرخ در مورد شرکت های دارای درآمد خوب به منزله سقوط نرخ از ۶۴٪ به ۲۵٪ است، زیرا حد اکثر نرخ در آن زمان ۵۴٪ بود که با احتساب ۱۰ درصد مالیات بر شرکت به ۶۴٪ بالغ می شد. در واقع نیز اگر درآمد شرکتی زیاد بود، قسمت اعظم درآمد به لایه تابع نرخ حد اکثر صعود می کرد. این خود بحثی است که نیاز به بررسی و تفکر جداگانه دارد که آیا لازم نیست تجدید نظری در این زمینه نیز صورت پذیرد؟ در این باب نکته ای را یادآور می گردد. در همان زمان طی مذاکرات مجلس شورای اسلامی مطلبی به این شکل صریحاً از سوی مقامات مسئول اعلام شد: «۲۵ درصد... جزء کم ترین نرخ های مالیاتی کشورهای دنیا است. کم تر از این آوردن آن معقول نیست» (مشروح مذاکرات جلسه ۱۷۱ مورخ ۸۰/۹/۲۰ ص ۱۴ ستون اول).

سؤال این است که آیا ایران در وضعیتی است که باید در آن پایین ترین نرخ مالیات بر شرکت جاری باشد؟ ضمن این که سیستم مالیات بر جمع درآمد هم وجود ندارد؟ در پاسخ توجه را به سیاستگذاری های برنامه چهارم جلب می نماید که در رابطه با مالیات مبتنی بر دو اصل مهم است: تامین درآمد هرچه بیشتر از محل مالیات به طوری که تا پایان دوره برنامه دیگر نیازی به استفاده از درآمد نفت برای هزینه های جاری نباشد. دوم عدالت مالیاتی که روی آن تاکید جدی شده است. از آنجا که قرار است این اصول مبنای اصلاح قانون قرار گیرد، به نظر می رسد پاسخ به سؤال طرح شده منفی باشد

## نکته‌ها از اصلاحیه سال ۸۰

### (قابل توجه در رابطه با اصلاحات پیش روی قانون)

اصلاحات بهمن ماه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم حاصل بررسی‌های طولانی کارشناسان، استادان دانشگاه، صاحب‌نظران بخش خصوصی و اهل‌خبره بسیار دیگر بود که از سوی قانونگذاران سازماندهی شد. این قانون نکته‌های شگفت‌چندی به همراه دارد که از آن میان به نمونه‌هایی در این شماره و شماره‌های دیگر اشاره می‌کنیم.

#### ارجاع بلا مرجع

تبصره ماده ۲۶۱ می‌گوید: «کارمندانی که مدارج مذکور در ماده ۲۳۰ این قانون را طی نموده و در یکی از استان‌های کشور بجز تهران به عنوان مدیر کل خدمت کرده باشند در انتخاب به سمت فوق [ریاست هیأت عالی انتظامی] حق تقدم دارند» داشتن سمت مدیر کلی استان مفهوم ساده‌ای است و کاملاً قابل فهم است. بنا بر این خواننده برای فهمیدن باقی شرایط باید به ماده ۲۲۰ رجوع کند تا ببیند برای داشتن این حق تقدم چه مدارجی بایستی از سوی کاندیدای ریاست طی شده باشد. به ماده ۲۲۰ مراجعه می‌کنیم و چنین می‌خوانیم:

«ماده ۲۲۰ - اصلاحات عبارتی زیر در این قانون انجام می‌شود:

۱. در موارد ذیل عبارت سازمان امور مالیاتی کشور جایگزین عبارت وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌گردد: مواد ۲۶، ۲۹، ۳۹..... [و چندین ماده و تبصره دیگر].
۲. در موارد ذیل عبارت اداره امور مالیاتی جایگزین واژه‌ها و عبارت‌های مامور تشخیص، ممیز مالیاتی، سر ممیز مالیاتی، حوزه، حوزه مالیاتی، دفتر ممیزی حوزه مالیاتی، دفتر ممیزی و اداره امور اقتصادی و دارایی می‌شود: مواد ۲۶، ۲۹، ۳۱..... [و چندین ماده و تبصره دیگر] اگر فهمیدید بالاخره چه مدارجی باید طی شده باشد، ما را هم راهنمایی کنید.



## ۲. عنوان بدون محتوی<sup>۱</sup>

ماده ۱۲۹ قانون در اصلاحات سال ۸۰ حذف و به عمر مالیات بر جمع درآمد خاتمه داده شد. با توجه به این مطلب معلوم نیست عنوان درشت «مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف» در فصل هفتم چه می کند؟

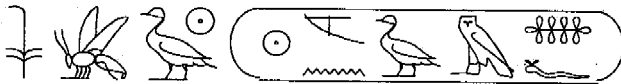
### عبارت کشدار

تبصره اصلاحی ماده ۱۹۲ عدم تسلیم اظهارنامه را در مورد برخی از مؤدیان مستوجب جریمه غیر قابل بخشایشی به میزان چهل درصد مالیات متعلق نموده است. در دنیااله آمده است که اگر مؤدی اظهارنامه هم داده باشد، باز همین جریمه در دو مورد اعمال می شود، یکی در مورد مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده و دیگری «هزینه های غیر واقعی که غیر قابل قبول نیز باشد». به این شکل جریمه به کسی تعلق می گیرد که آنچنان هزینه قلابی را عنوان کند که در عین حال غیر قابل قبول هم باشد. باید دید تکلیف هزینه دروغینی که نوعاً قابل قبول است چه می شود؟ ظاهراً هیچ، چون شرط تعلق جریمه در عین حال غیر قابل قبول بودن هزینه غیر واقعی نیز هست.

۱۶/۶۶۶۶۶۶۶۶ نفر

ماده ۲۵۲ می گوید تعداد اعضای شورای عالی مالیاتی ۲۵ نفر است و تبصره ۲ آن جلسات شوری را با حضور حد اقل دو سوم اعضاء حائز رسمیت دانسته است. تعیین کنید که دوسوم ۲۵ نفر چند نفر می شود؟

(خدا کند اشتباه در همه این موارد از ما باشد)



# آموزش و مالیات

م. الوند کوهی

جزئیات آن پردازیم. در برابر این پرسش که دوره های آموزشی سالیان دراز تا چه حد توانسته است مردان عمل تربیت کند، تصور نمی رود کسی بتواند مدعی نتایج درخشان و بارزی گردد. در اکثر موارد شکل آموزش چنین است که کتاب یا متن معینی طی یک دوره زمانی به سمع آموزندگان می رسد و در پایان امتحانی از همان متن برگزار می شود و در صورتی که پاسخ های داده شده با متن منطبق باشد، کار تمام است. اگر چنین ترتیبی رافع نیاز باشد، آیا مقدر نیست که دانشجوی بالنسبه باهوش بی آن که زحمت حضور در جلسات درس را به خود دهد، شخصاً همان کتاب را در منزل خوانده و در آزمون شرکت کند؟ پاسخ مثبت است و چنین امکانی به خوبی وجود دارد، کما این که بسیار اتفاق می افتد

واژه آموزش در ارتباط با امر مالیات دو جنبه یا کاربرد جداگانه را در ذهن تداعی می کند: آموزش کادر مالیاتی و آموزش مؤدیان. در این مقاله جنبه یا کاربرد نخست، یعنی آموزش مأموران مالیاتی مورد نظر است، مقوله ای که بلا تردید از اهمیت فراوان و فوق العاده ای برخوردار می باشد. بخش قابل توجهی از هرگونه نارسائی سیستم مالیاتی مستقیم و غیر مستقیم به نقائص و کمبودهای مسأله آموزش باز می گردد. دستگاه مالیاتی همانند بسیاری از سازمان های دولتی برحسب رسم جاافتاده موجود در مورد نیازهای آموزشی خود عمدتاً به منابع دانشگاهی عمومی و تخصصی رجوع می کند. اما مشکلات و نارسایی های نظام آموزشی و دانشگاهی برکسی پوشیده نیست و ضرورتی ندارد که به بیان

فردی با وجود حضور فیزیکی در کلاس درس، فکر خود را در میدان های دیگری به جولان در می آورد، اما هنگام امتحان ظرف یک یا دو روز متن مفصلی را به خوبی خوانده و به حافظه می سپارد و در امتحان توفیق می یابد. سپس نیازی به نگاهداری مطالب در ذهن خود نمی بیند و مقولاتی را که برایش جالب تر است در اندیشه خود جایگزین می سازد. نگارنده خود به یاد می آورد که هنگام تحصیل در دانشگاه کتاب بسیار مفصل و حجیمی موضوع یکی از دروس بود که تا نزدیک امتحان فکر خود را به آن مشغول نداشته بود. دقیقاً یک روز به امتحان مانده از صبح شروع به خواندن کرد و تا شب ادامه داشت و از شب تا نیمه شب. صبح در راه رسیدن به دانشگاه به خواندن باقی مطالب در اتوبوس ادامه داد. البته کتاب تمام نشد ولی در امتحان سؤالی مطرح شد که دقیقاً همان مطالب خوانده شده در اتوبوس بود. نتیجه: قبولی با نمره بسیار عالی!

اما نویسنده تجربه دیگری هم دارد. مدت ها پیش چندین سال در یکی از آموزشگاه های شبانه به تدریس دفترداری بازرگانی

اشتغال داشت. این آموزشگاه هیچ اعتبار رسمی نداشت و گواهینامه ای به کسی نمی داد و اگر می داد کوچک ترین ارزشی از نظر سازمان های دولتی و غیر دولتی نداشت. اما در مقابل از یک امتیاز بزرگ برخوردار بود و آن این که کسانی به این دوره ها رجوع می کردند که نیاز واقعی به فراگرفتن و انجام کار در بخش خصوصی داشتند. بازرگانان و شرکت های خصوصی کاری به مدرک تحصیلی کسی نداشتند. آنها طرف را می نشانیدند و کارش را می دیدند و اگر نیاز آنها را به خوبی رفع نمی کرد در رد او تردیدی به خود راه نمی دادند. نتیجه این بود که آموزندگان به طور جدی دنبال فراگیری بودند و تا یاد نمی گرفتند دست بردار نبودند. کسانی که در یک دوره یاد نمی گرفتند حق داشتند در دوره های بعدی شرکت کنند و آن قدر ادامه دهند تا به نتیجه برسند. در این میان استاد هم لذت می برد و هم از سماجت شاگردان در فراگیری به اصطلاح ذلّه می شد.

حال ممکن است کسی فکر کند که خوب، در همین وضع کنونی آموزشی هم به هرحال کار می گذرد، ضمن این که

نارسایی مورد بحث انحصاری به آموزش رشته مالیات نداشته و در باقی موارد هم وضع چندان بهتری حکمفرما نیست. بگذریم از این که چنین پاسخی تا چه حد غیر اصولی است، اما از یک دید خاصی می توان به مساله نگریست و پاسخ چنان پاسخی را داد. در مقام این بحث و در رابطه امر آموزش، مقوله مالیات چیزی شبیه طبابت و پزشکی است. یک کارمند غیر تخصصی دولت که برای استخدام شدن می بایستی فرضاً مدرک کارشناسی داشته باشد، نارسائی آموزشی وی چندان نمودی نخواهد داشت (هرچند که در مجموع مشکلات فعلی را می آفریند). اما یک پزشک از فردای تحصیل باید بنشیند و به کار درمان بیماران بپردازد و ناگفته پیداست که نقائص آموزشی وی چه عواقب وخیمی می تواند در پی داشته باشد. در مورد مالیات شاید تصور شود نارسائی آموزشی به ظاهر نتایج هولناک از قبیل آنچه در پزشکی قابل وقوع است، در پی ندارد. اما به هر حال در مورد مالیات هم باید نشست و کار کرد. به عبارت دیگر این یک فن است و محتاج اطلاعات و

ورود کافی در کار. عیب کار تنها در این نیست که در هر دوره گروهی فاقد دانش کافی به کادر مالیاتی می پیوندند. مشکل بزرگ تر این است که چنین وضعی جا می افتد و به اصطلاح واژه سازان امروزی «نهاده» می شود و مانع آن می گردد که صاحب اطلاع بودن و داشتن دانش مالیاتی و تخصص به یک ارزش عالی و مورد احترام در جامعه مالیاتی بدل شود و به صورت جاذبه ای نیرومند درآید که همگان را به دنبال خود بکشانند. ایجاد ارزش به توجه و اهتمام نیاز دارد و چنین اهمی بویژه باید از سطوح بالاتر مبذول گردد و نظام مالیاتی بکوشد حد اعلاى انضباط ممکن از جهت این مساله مهم برقرار گردد: **تکیه و تاکید بر دانش و آگاهی.** چنین انضباطی را از آغاز کار باید پایه گذاری کرد که همان مرحله آموزش های اولیه مالیاتی است. مراحل قبل از آن از اختیار نظام مالیاتی خارج است و خواه و ناخواه باید آن را پذیرفت. اما از زمانی که آموزش تخصصی داوطلبان حرفه مالیاتی شروع می شود، مداخله دستگاه مالیاتی قطعاً میسر و مقدور و حائز ضرورت است.

شیوه جاری دو مورد مؤسسات آموزشی تخصصی این است که به شبیه سازی دست می زنند، یعنی نظام آموزشی شبیه آنچه در مؤسسات عمومی دانشگاهی جاری است پدید می آورند و اگر در این کار موفق شوند دیگر خرده ای بر آنها وارد نبوده و بدون نقص به شمار خواهند آمد. به این ترتیب بار دیگر همان کلاس های معمول و سنتی، همان حفظ کردن یک کتاب یا جزوه معین، همان آزمون های متکی بر حافظه آتی دانشجویان، و از همه بالا تر نداشتن توجهی به فردای پس از خاتمه تحصیل و این که آیا قبول شدن در چنان آزمون هایی به معنی ایجاد توانایی در فرد برای کار کردن در میدان عمل خواهد بود یا خیر و نکات دیگری از این دست و از این قماش.

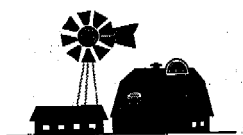
اما مداخله نظام مالیاتی در این امر چگونه می تواند عملی شود؟ مسأله به دو حالت قابل تصور است، نخست این که مسیر کنونی کار حفظ شود. در وضع فعلی بخش قابل توجهی از وظیفه آموزش کادر مالیاتی به مؤسسه جداگانه ای تفویض شده است. در صورت ادامه وضع فعلی لاقلاً باید کنترل و مداخله نظام مالیاتی در

آن بسیار مؤثر و جدی باشد. نظرات اصلاحی و نیازهای سازمان مالیاتی (که طبعاً ثابت نبوده و بر حسب اقتضای برنامه ها قابل تغییر خواهد بود) باید در همه شئون آموزش، از تعیین مواد درسی و جزئیات آن گرفته تا چگونگی تدریس، شرایط مدرسان، شیوه امتحانات و چگونگی برگزاری آن و کلیه موارد مشابه در نظر گرفته شود. بیش از هر چیز باید مکانیزمی ابداع نمود که بر اساس آن بتوان تشخیص داد آیا در جریان آموزش همواره هدف تربیت کردن مردان عمل و صاحب تخصص، مؤکداً مورد توجه هست یا نه. اعمال چنین نظارتی در شکل صحیح و جدی آن ممکن است با مشکلات و ایجاد موانع روبرو گردد. راه دوم و سراسر تر این است که امر آموزش کادر مالیاتی مستقیماً در حیطه اختیار و عمل دستگاه مالیاتی قرار گیرد و بدون مانع در این باب اقدام شود. هم اکنون زمره برچیده شدن مؤسسه آموزشی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی یا الحاق آن به مؤسسات خارج از کنترل این وزارتخانه در میان است. در چنین حالتی تصدی مستقیم امر آموزش از سوی

سازمان مالیاتی بیش از پیش به مصلحت می نماید. می توان موضوع را در اصلاحات قریب الوقوع قانون مالیات های مستقیم منظور داشت و جامعه عمل پوشانید. در صورت قبول چنین نظری لازم است از هم اکنون بررسی های همه جانبه در این باب همانند سایر زمینه های مربوط به اصلاح قانون آغاز گردد.

در پایان لازم می داند جنبه خاصی از امر آموزش را جداگانه و صرف نظر از مساله تصدی امر آموزش، مورد بحث قرار دهد و آن آموزش تکنیک های کار است. اگر مسائلی مانند نحوه نگاهداری دفاتر و فن حسابداری و امثال آنها را کنار بگذاریم، تصور نمی رود به مسائل تکنیکی مهم کار تا کنون توجهی شده باشد. فرضاً آیا تا کنون سابقه داشته است که دانشجویان را با ترفند های مالیاتی مؤدیان و نحوه مقابله با آنها آشنا ساخته باشند؟ اقتصاد زیر زمینی رایج در کشور و معاملات قابل گریز از کنترل

مالیاتی و تکنیک شناسائی و مقابله با آنها کدام است؟ تکنولوژی نوین بویژه در زمینه اطلاعات و ارتباطات چه گریزگاه هایی برای فرار مالیاتی پدید آورده است و چگونه می توان با این مالیات گریزی مقابله کرد؟ وضع کنونی بازار ایران و جهان در عمل از چه قرار است و چگونه باید از دید مالیاتی خود را برای رویارویی با همه این وضعیت ها آماده ساخت؟ - و مسائل بسیار دیگری از این قبیل. در برنامه های آموزشی کادر مالیاتی توجه به نکات فنی و تکنیکی از این نوع تا چه اندازه بوده است؟ پاسخ این پرسش قطعاً دلگرم کننده نخواهد بود، حال آن که پی بردن به این نکات از پاره ای مواد درسی دیگر فعلی برای یک مامور مالیاتی لازم تر و مفید تر خواهد بود. بحث را به همین جا خاتمه می دهد تا فرصتی دیگر.



## تاریخ مالیات

در شماره های پیشین این نشریه بخش هایی از تاریخ مالیات در گوشه و کنار جهان به چاپ می رسید. در دوره جدید مجله مالیات نیز همین شیوه ادامه خواهد داشت. مطلبی که برای این شماره از مجله انتخاب شده از کتاب بسیار معروف "تاریخ رم" نوشته مورخ شهیر رم باستان تولیوس لیویوس (Tulius Livius) ترجمه و اقتباس شده است. او بین سال های ۵۹ قبل از میلاد تا ۱۷ میلادی - یعنی اواخر عهد جمهوریت و اوایل دوران امپراتوری - می زیسته است. وقایعی که نقل خواهد شد از فصل های ۲۱ تا ۲۴ کتاب دوم تاریخ لیویوس گزیده شده و به دوران جمهوریت مربوط می شود.

پیش از شروع ماجرا ذکر چند توضیح را ضرور می داند. نخست این که ساختار اجتماعی رم باستان بر پایه تمایز بین دو طبقه اشراف و عوام قرار داشت. ساختار سیاسی نیز منعکس کننده همین تقسیم بندی بود. مجلس سنا به اشراف و اغنیا تعلق داشت و در مقابل عوام (پلیبوس - plebius - ها، یا چنان که در زبان های امروزی غربی گفته می شود پلیب - plebian - ها) مجمع خود را در موارد ضرورت تشکیل می دادند. قوه مجریه در دست دو کنسول بود که منتخب هر دو دسته اشراف و عوام به حساب می آمدند و بالاتفاق حکومت می کردند. در زمان جنگ غالباً یکی از کنسول ها فرماندهی سپاه را بر عهده می گرفت و دیگری برای اداره امور در رم می ماند. البته این تشکیلات به دوران جمهوریت مربوط می شود که از اواخر قرن ششم تا اواخر قرن اول قبل از میلاد ادامه داشت. وقایع مورد نظر ما نیز به همین دوران مربوط است. (دوران قبل از جمهوریت عهد پادشاهی، و دوره پس از آن عهد امپراتوری بوده است).

در زمانی که به نقل حوادث آن می پردازیم، دولت رم هنوز بالنسبه کوچک بود و جنگ ها و مناسبات بین المللی آن بیشتر با دولت شهر های درون شبه جزیره ایتالیا جریان داشت. از جمله اقوام ولسکین، ساییب و غیره که در متن زیر از آن ها نام برده شده است، در

همان شبه جزیره ایتالیا اقامت داشته اند. اینک بپردازیم به اصل داستان :

## صفحاتی از تاریخ رم باستان

در فصل ۲۲ از کتاب تاریخ لیویوس وقایع زمان کنسولی دو تن به نام های کلاودیوس و سرویلیوس مورد بحث قرار گرفته و به تحریکات قوم ولسکین اشاره شده است که رم را ناگزیر از جنگ با آنان می نماید. در فصل بعد گفته می شود که در همین زمان جمهوری رم شدیداً دچار اختلافات داخلی بود که از خصومت بین عوام و فقرا از یک سو و اشراف و ثروتمندان از سوی دیگر نشأت می گرفت. مهم ترین اختلاف این دو گروه به شرایط طاقت فرسای بدهکاران مالی مربوط می شد. در رم قدیم غالباً طبقات فقیر ناگزیر از وام گیری از ثروتمندان می شدند و این وام همواره با بهره کلانی همراه بود و وام گیرنده را اغلب به گرداب خلاصی ناپذیر بهره روی بهره می افکند و آنگاه وام دهنده با مراجعه به دادگاه می توانست تمام اموال بدهکار را توقیف کند و متصرف شود و حتی شخص او و اولاد وی را نیز برده خود سازد و به کار اجباری وادارد، هرچند که بدهکار شهروند رم به شمار می آمد. برای آن که وضع حقوقی شخص بدهکار روشن باشد و او نتواند بگریزد گاهی زنجیر نیز بر وی می نهادند و او مجبور بود به همان حال رفت و آمد کند. در آن هنگام که مسأله جنگ مطرح بود و به این منظور می بایستی افراد طبقات محروم به عنوان سرباز ثبت نام کنند، بدهکاران فرصتی یافته و دست به اجتماع زدند و اعتراضات خود را به این بیان مطرح ساختند که از آن ها خواسته می شود برای دفاع از میهنی به جنگ بروند که در آن تحت ستم و بردگی هموطنان خود قرار دارند. تحت قید دشمن رفتن برای آن ها آسان تر است تا تحت ستم هم میهنان خود قرارداشتن.

مقارن همین اجتماعات و تظاهرات، ناگهان مرد مسنی به میان جمعیت آمد با لباس ژنده و چرکین، و قیافه ای بس ژولیده و ناسترده بسان وحشیان. به رغم این ظاهر فلاکت بار، بسیاری از مردم او را شناختند که پیش تر افسر سپاه (centurion به معنی فرمانده یکصد نفر، تقریباً معادل سروان در زمان ما) بوده و افتخارات حماسی فراوانی آفریده



است. وی سینه خود را عریان ساخت و همگان جای زخم های منکری را که در جنگ ها برداشته بود دیدند.

در آن زمان مردم انبوهی گرد آمده بودند و اجتماع خود را به نوعی مجلس عوام بدل ساختند. از آن مرد پرسیده شد چه زمان به این صورت مفلوک و غم انگیز درآمده است. او پاسخ داد در حین جنگ با سابین ها (sabines) حاصل زمین های او را دشمن نابود ساخت، اموال او را غارت کرد و رمه اش را با خود برد. اما این همه کافی نبود و مقارن آن مالیات بس سنگین زمان جنگ وضع شد و چون توان پرداخت نداشت، برای رهایی از فشار طاقتفرسای مالیات بگیران، به وام گیری روی آورد و بدهکار گشت. بر این بدهی بهره های کلان افزوده شد و برای وصول آن نه تنها مزارع پدری و اجدادی او را تصرف کردند، بلکه خود وی را نیز برده ساختند و به کار اجباری در اعماق زمین گماشتند که در ردیف زنده به گور کردن است. آنگاه پشت خود را برهنه ساخت و آثار تازیانه هایی را که به تازگی بر او وارد ساخته بودند، به همگان نشان داد.

این نمایش سیه روزی و نکبت بشری و شقاوت و درنده خوئی اشراف و نجبا، مردم را چنان به هیجان آورد که آشوب سراسر شهر را فرا گرفت و گروه های عظیم توده مردم به سوی فروم<sup>۱</sup> روی آوردند. در همان حال برخی از سناتورها در محل بودند و چیزی نمانده بود مورد حمله قرار گیرند. اما هر دو کنسول روم یعنی سرویلیوس و کلاودیوس فوراً در محل حاضر شدند و با دخالت خود سناتورها را از مهلکه به در بردند. مردم بانک اعتراض خود را از دست طلبکاران به گوش کنسول ها رسانیدند و زنجیرها و سایر

---

۱. فروم مرکز حیات سیاسی، اقتصادی و اجتماعی رم باستان به شمار می آمد و مجموعه ای بود از بناها، معابد و فضاهای روباز. در طول زمان زمامداران رم بر این بناها می افزودند تا به نام آنان به یادگار ماند. مردم رم به فروم زیاد رفت و آمد می کردند. مراکز اصلی خرید و فروش و کسب و کار رم در همین ناحیه قرار داشت، ولی علاوه بر این فروم مرکزی بود برای سخنرانی های سیاسی و اجتماعی که غالباً مردم را به خود جلب می کرد. اجتماعات سیاسی از آن نوع که در این مقاله آمده است نیز در همین منطقه برگزار می شد.

علامات حقارت را که با خود حمل می کردند به آنان نشان دادند و گفتند این پاداش جنگیدن و جانفشانی آنان برای وطنشان است. سپس مردم مصرا خواستار تشکیل سنا برای تعیین تکلیف خویش شدند و خود بی درنگ راهی مجلس سنا گردیدند. کنسول ها این تقاضا را پذیرفتند، اما در آن روز تنها شمار اندکی از سناتورها در مجلس حاضر بودند که اکثریت لازم برای رسمیت جلسه را حائز نمی شدند. مردم پنداشتند که کنسول ها این وضع را عمداً به وجود آورده اند تا تصمیم گیری به بعد از فرو نشستن آشوب موکول شود. این شایعه بر خشم مردم افزود و ناراحتی بالاتر گرفت. در نتیجه سناتورها را در مجلس حاضر ساختند. سناتورها و کنسول ها در بحث هایی که در گرفت دچار دودستگی شدند. آپیسوس کلادیوس یکی از دو کنسول خواهان شدت عمل در قبال آشوبگران بود و سرویلیوس به ملایمت اعتقاد داشت.

در همین گیر و دار اعلام خطر تازه ای به مجلس رسید و آن این که یک سپاه از ولسکین ها به قصد جنگ در حال حرکت به سوی رم است. این خبر، دودستگی و تقار را تشدید کرد. پلین ها آشکارا از نرفتن به جنگ سخن می گفتند و یکدیگر را تشویق می کردند که از نام نویسی خودداری کنند. آنها می گفتند بسیار بهتر است دشمن حمله کند و همه یکجا و یکباره بمیریم تا این که یک به دست هم میهنان خود زجرکش شویم. شعار آنها این بود که بگذار اشراف و نجبا مانند سرباز عادی به جنگ روند. هرکس از غنائم برخوردار می شود هم او جنگ کند.

سناتورها از دو سو خود را در فشار می دیدند. یک طرف توده مردم و طرف دیگر دشمنانی که در حال نزدیک شدن بودند. بنا براین به سرویلیوس (کنسول) متوسل شدند که نزد مردم از محبوبیت بیشتری برخوردار بود. سرویلیوس سنا را تعطیل کرد و به مجمع پلین ها رفت و در آنجا سخنرانی ملایمی کرد بر این مبنی که برای مردم صحیح نیست از دفاع از وطن خودداری کنند و برای سنا هم درست نیست که به فکر مردم ستمدیده خود نباشد. آنگاه برای جلب اطمینان مردم فرماتی صادر کرد بر این قرار که هیچ فرد رومی را نمی توان در زنجیر و تحت فشار قرارداد و به این وسیله مانع ثبت نام وی برای خدمات نظامی شد و نیز مادامی که سربازان در اردوگاه ها به سر می برند،

نمی توان اموال آنان را توقیف کرد یا فروخت و یا اولاد آنان را بازداشت نمود. با این فرمان بدهکاران که آزادی و رهائی خود را فراهم می دیدند، فوراً اقدام به ثبت نام کردند. از سراسر شهر نیز بدهکارانی که در توقیف و شرایط اسارت و غل و زنجیر به سر می بردند ناچار از سوی بستانکاران خود رها شدند و برای ثبت نام به قروم رفتند. در میدان جنگ سربازان شجاعت بسیار نشان دادند و دشمن به سرعت شکست خورد و اموالش غارت شد و به سربازان واگذار گردید و به این ترتیب تا حدی از شدت فقر و فاقه آنان کاسته شد. پس از آن نیز چند جنگ دیگر یکی پس از دیگری رخ داد که در همه آنها سربازان از قید رها شده فداکاری بسیار نشان داده و پیروز شدند. اما پس از خوابیدن آتش جنگ، بار دیگر نیروی طلبکاران که سنا از منافع آنان دفاع می کرد چربید و آزار و تعقیب بدهکاران عادی و مالیاتی بار دیگر شروع شد. این به نوبه خود نافرمانی و طغیان دوباره مردم را به دنبال داشت، ولی ما داستان را به همین جا ختم می کنیم.



## منشور حقوق و تکالیف مؤدیان

محمد توکل

اکثر قریب به اتفاق کشورهای جهان مقرراتی در باب حقوق و تکالیف مؤدیان دارند که ممکن است به دو طریق در قوانین گنجانیده شود. نخست درج آن در خلال قانون یا قوانین مالیاتی کشور که در این صورت برای پی بردن به چنان حقوق و تکالیفی نیاز به بررسی مجموع مقررات مربوط و استخراج مواد مورد نظر خواهد بود. کشور ما نیز در همین زمره قرار دارد و حقوق مؤدیان و تکالیف آنان در خلال مواد و تبصره های

قانون مالیات های مستقیم مندرج است. اما در شماری از کشورها علاوه بر احکام مورد به موردی که در متن قوانین مالیاتی در ارتباط با موضوع مورد بحث گنجانیده می شود، یک منشور جداگانه و کلی تحت عنوان حقوق و تکالیف مؤدیان نیز تدوین و به تصویب می رسد که ممکن است عنوان پیوست یا مقدمه ای را برای قانون مالیاتی داشته باشد. موضوع مقاله حاضر همین نوع منشور است که پیرامون آن به بحث می پردازیم. نخستین پرسشی که ممکن است به ذهن خواننده خطور کند این است که با وجود پاره ای مقررات در خلال قانون مالیاتی در باب همین حقوق و تکالیف، آیا به تدوین و تصویب چنین منشوری نیز نیاز هست یا نه؟ در پاسخ می توان چنین استدلال کرد:

۱. مقررات مندرج در خلال قانون مالیاتی پراکنده اند و مورد به مورد هستند. حال آن که منشور مورد نظر اولاً یک مجموعه کلی و یکجا در این خصوص ارائه خواهد داد و ثانیاً جنبه موردی و خاص نداشته و به صورت احکام کلی و روشن بیان خواهد شد.

۲. احکام منشور نوعی ضوابط کلی به دست خواهد داد که احکام موردی را بر مبنای آن می توان استنباط نمود و تعبیر کرد.

۳. مهم تر از همه این ها اثر روانی آن است، چه از دید مؤدیان و چه از دید ماموران مالیاتی. مؤدی با خواندن متنی موجز و مختصر پی خواهد برد که از طرفی در قبال جامعه خود تکالیفی معین در زمینه مالیات بر عهده دارد، نخست این که به عنوان یک دین در قبال کشور باید سهم خود را در تامین هزینه های جامعه ادا کند. دیگر این که مکلف است در امر مالیات با صداقت رفتار کند، از ترفند و تقلب بپرهیزد، سوابق مالیاتی نگاه دارد و غیره و غیره. اما مؤدی به طور روشن و اصولی به حقوق خود در قبال دستگاه مالیاتی نیز پی می برد. او می داند که حق دارد همه گونه توضیح پیرامون مالیات تشخیص شده خود بخواهد و بخوبی بفهمد که چرا فلان رقم مالیات را برای او در نظر گرفته اند. می داند که حق دارد از رفتار محترمانه و غیر خشن از سوی ماموران مالیاتی برخوردار شود. می داند که حق واخواهی و اعتراض به تشخیص انجام شده را دارد و نظایر آنها. جمع و یکجا بودن همه این موارد فهم مطلب را بسیار ساده تر خواهد کرد تا مقررات پراکنده در متن قانون مالیاتی.

۴. تدوین و تصویب منشور حقوق و تکالیف مؤدیان، قانون مالیاتی کشور را از این جهت به سطح مقررات بسیار پیشرفته ای در جهان امروز ارتقاء خواهد داد. صرف وجود چنین منشوری نشان بارزی از متریقی بودن قانون مالیاتی به دست خواهد داد. هم اکنون که سخن از اصلاح قانون مالیات های مستقیم در میان است، این نکته نیز در همین رابطه می تواند مورد بررسی و توجه قرار گیرد.

### مفاد منشور

این که حقوق و تکالیف مندرج در منشور از چه قرار باشد نیاز به بررسی مبسوط و دقیقی دارد. آنچه عجالتاً در این مقام می توان گفت نکات زیر است:

اولاً - اصول مندرج در قانون اساسی، بویژه در رابطه با امر مالیات، باید مورد توجه و تحلیل قرار گیرد.

به نحوی که مفاد منشور در راستا و بدون مغایرت با آن‌ها تنظیم گردد.

ثانیاً - حقوق و تکالیفی که هم اکنون برای مؤدیان در خلال قانون مالیات‌های مستقیم مندرج است باید استخراج شود و مورد تحلیل قرار گیرد.

ثالثاً - استفاده از تجربه سایر کشورها. این نوع بررسی می‌تواند به گستردگی انجام شود. ولی ما هم اکنون یک مورد خاص از این نوع را ارائه می‌داریم. این مورد به سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) مربوط است. سازمان مذکور از ۳۰ کشور غالباً پیشرفته و صنعتی جهان (مشمول بر اروپای غربی، ایالات متحده آمریکا، کانادا و ژاپن) تشکیل شده و طبعاً رهنمودهای آن هم جنبه کلی دارد و برای همه کشورهای عضو ارائه می‌شود، و هم این که چنین رهنمودهایی حاصل بررسی‌ها و مطالعات گسترده روی شمار قابل توجهی از کشورها است و از این جهت می‌تواند به عنوان یک نمونه در خور توجه مطمح نظر قرار گیرد.

## سابقه موضوع

یکی از ارگان‌های مهم سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) کمیته امور مالی آن است که بررسی و تهیه رهنمودها در مورد هرگونه مسائل مالی و مالیاتی از جمله وظایف آن است. این کمیته در سال‌های دهه نود یک گروه کاری (working group) تشکیل داد که نتیجه کار چندین ساله آن پس از عبور از مجاری متعدد به صورت توصیه‌هایی اواخر سال ۲۰۰۳ به تصویب کمیته امور مالی سازمان رسید.

در مقدمه سند نهایی ابتدا به نکته مهمی اشاره شده است که نقل آن ضرورت دارد:

«سازمان‌های وصول درآمد با محیط‌های متفاوتی روبرو هستند که کار اداره نظام مالیاتی را باید در درون آن انجام دهند. سازمان‌های مختلف از حیث محیط سیاسی و قانونگزاری و فرهنگی و سنت‌های اداری با یکدیگر تفاوت دارند. به این ترتیب به دست دادن یک روش استاندارد برای اداره امور مالیاتی ممکن است نه عملی و نه بویژه مطلوب باشد». آنگاه در سند مورد بحث نتیجه‌گیری شده است که مفاد آن باید با توجه به خصیلت مذکور مورد بررسی قرار گیرد و در اتخاذ تصمیم به عوامل متشکله هر نظامی توجه کافی مبذول شود. در مقدمه سند گفته می‌شود که اصول ارائه شده در متن، برآیندی از مقررات مربوط به حقوق و تکالیف مؤدیان در کشورهای عضو است که یا در قالب منشور حقوق و تکالیف جداگانه ذکر شده و یا در خلال مقررات مالیاتی این کشورها گنجانیده شده است. سند مذکور متنی را در باب حقوق و تکالیف مؤدیان به عنوان نمونه به دست داده است که ترجمه آن به شرح زیر است:

## مقدمه

در جامعه ما قوانین مالیاتی ما را به پرداخت مالیات‌ها و عوارض ملزم می‌سازند تا وسیله تأمین مالی برای یک سلسله از برنامه‌های دولت و خدمات اجتماعی، از قبیل آموزش و پرورش، رفاه، بهداشت، دفاع، اجرای قانون و

ساخت زیربنای حمل و نقل، که عموماً از لوازم عملکرد و تحرک جامعه به شمار می روند، فراهم آید. سازمان مالیاتی شما در وصول مالیات ها و عوارض به این اصل اساسی توجه دارد که شهروندان و مؤدیان غیر مقیم باید به وظایف قانونی خود عمل کنند و در مقابل از رفتار توأم با احترام و انصاف برخوردار شوند و هرگونه اطلاعات، مشاوره، کمک و سایر خدماتی که آنان برای اجرای تکالیف خود نیاز دارند در اختیارشان نهاده شود. این منشور، حقوق و تکالیف عمده مؤدیان را بر اساس نظام مالیاتی کشور به نحو اختصار بیان می دارد :

### حقوق شما

#### حق دریافت اطلاعات لازم، برخورداری از کمک و استماع سخنانتان

- شما حق دارید اطلاعات لازم را دریافت دارید، از کمک برخوردار شوید و سخنانتان استماع گردد.
- ما با شما در تمام موارد با احترام و مراعات حالتان رفتار خواهیم کرد و خواهیم کوشید :
- به شما کمک کنیم تا از وظایف مالیاتی خود آگاه شده و به آن عمل کنید.
- دلایل و علل تصمیماتی که ما در مورد امور مربوط به شما اتخاذ کرده ایم، برایتان توضیح داده شود.
- تقاضاهای قانونی استرداد مالیات از سوی شما در اسرع وقت ممکن [ظرف ... روز] نهایی شود و در مواردی که قانون اجازه می دهد، بهره نیز به شما پرداخت گردد.
- به استعلامات کتبی شما در کوتاه ترین مدت ممکن [ظرف ... روز] پاسخ داده شود.
- درخواست های حائز فوریت شما در کوتاه ترین زمان ممکن مورد اقدام قرار گیرد.
- تلفن های شما فوراً پاسخ داده شده و بی جهت به جای دیگر ارجاع نکرده.
- هزینه های شما در رابطه با اجرای وظایف قانونی به حد اقل ممکن کاهش داده شود.
- امکان داده شود مشاور مجاز حقوقی یا مالیاتی شما در طول هر نوع رسیدگی حضور داشته باشد.
- در خاتمه هر رسیدگی، یا ظرف ... روز از پایان آن، صورتجلسه مربوط یا یادداشت کتبی در مورد نتایج رسیدگی و دلایل و علل تصمیمات اخذ شده برای شما فرستاده شود.
- در هر مورد که تشخیص و ارزیابی صورت می پذیرد، جزئیات محاسبه مربوط برای شما فرستاده شود.

### حق پژوهشخواهی

ما خواهیم کوشید :

- حقوقی را که در زمینه واخواهی، اعتراض و پژوهش دارا می باشید به طور کامل برایتان توضیح دهیم و این در صورتی است که نسبت به حقوق مذکور به روشنی آگاه نباشید و در مورد آن نیاز به توضیح داشته باشید؛
- پرونده شما را مورد تجدید نظر قرار دهیم و این در صورتی است که شما معتقد باشید ما واقعیات پرونده را به غلط تعبیر کرده ایم، قانون را به نحو نا صحیح اجرا نموده ایم و یا پرونده شما را به درستی مورد اقدام قرار نداده ایم؛

- انجام تجدید نظر را به طور جامع، حرفه ای و به شیوه ای بی طرفانه تأمین کنیم و نماینده ای را برای این کار بگماریم که در اخذ تصمیم قبلی دخیل نبوده باشد؛
- نسبت به اعتراض شما در اسرع اوقات [ظرف ... روز] اخذ تصمیم نمائیم، مگر این که برای این کار نیاز به اطلاعات بیشتری داشته باشیم و یا قضیه مورد رسیدگی به نحو غیر عادی پیچیده باشد؛ و
- کسب اطلاعات بیشتر از شما را محدود به مواردی کنیم که جهت حل اختلاف ضرورت داشته باشد.

### حق شما در این باب که بیش از مبلغ صحیح مالیات نپردازید

ما در تمام موارد باشما صادقانه و بی طرفانه رفتار خواهیم کرد، به نحوی که فقط مالیاتی را که قانوناً بر عهده شما است بپردازید و هرگونه استحقاق شما در زمینه استفاده از اعتبار مالیاتی، ارفاق ها، استردادها و حقوق مشابه دیگر به نحو صحیحی مورد رعایت قرار گیرد.

### حق شما در حصول اطمینان خاطر

- ما خواهیم کوشید در مورد نتایج مالیاتی هرگونه اقدام شما اظهار نظر کنیم و مشاوره دهیم؛ و
- تقاضای شما نسبت به انجام مصاحبه و ارائه مدارک را مورد توجه قرار داده، زمان و مکان مناسبی را برای این کار تعیین کنیم و آن را حد اقل ... روز قبل از انجام مصاحبه [در اسرع وقت ممکن] به آگاهی شما برسانیم و محدوده مصاحبه مورد نظر و شرایط آن را نیز به شما اطلاع دهیم.

### حق حرمت زندگی خصوصی

- ما فقط زمانی در باره شما به تحقیق خواهیم پرداخت که جهت کنترل انجام وظایف مالیاتی شما ضرورت داشته باشد و تنها در باره اطلاعاتی تحقیق خواهیم کرد که به موضوع بررسی ما مرتبط باشد و اطلاعات به دست آمده را خصوصی تلقی خواهیم کرد.

### حق محرمانه ماندن اطلاعات

- ما اطلاعات شخصی و مالی مربوط به شما را فاش نخواهیم کرد مگر آن که شما خود کتباً چنین اجازه ای را به ما بدهید و یا این که چنین کاری بر حسب قانون مجاز باشد؛ و
- فقط مأمورانی را به کسب اطلاعات شخصی و مالی شما خواهیم گمارد که بر حسب قانون مجاز به این کار باشند، آن هم در صورتی که اطلاعات کسب شده جهت انجام وظایف قانونی و برنامه های مربوط ضرورت داشته باشد.

### وظایف شما : وظیفه صداقت

ما از شما انتظار داریم :

- اطلاعات مورد لزوم را به طور دقیق و کامل و در زمان مقرر ارائه دهید؛
- درآمد مشمول مالیات خود را ضمن اظهار نامه اعلام دارید؛
- صرفاً کسور، اعتبارهای مالیاتی و ارفاقاتی را ادعا کنید که استحقاق آن را دارید؛
- به پرسش ها به طور کامل، دقیق و صادقانه پاسخ گوئید؛ و
- در مواردی که خواستار اعلام نظر مالیاتی هستید یا نسبت به قضیه مالیاتی مربوط به خود تقاضای حکم خاص<sup>۱</sup> دارید کلیه حقایق و اوضاع و احوال قضیه را روشن سازید.

### وظیفه همکاری و معاضدت

ما انتظار داریم که شما :

- با مراجع مالیاتی همکاری نشان دهید، نسبت به آنان با احترام و ملاحظه و ادب رفتار کنید، همان گونه که ما نیز در رفتار خود با شما باید به همین نحو عمل نماییم.

### وظیفه ارائه اطلاعات دقیق و به موقع

ما انتظار داریم که شما :

- اظهارنامه صحیح و مدارک مربوط را در مهلت مقرر تسلیم دارید؛
- اطلاعات مورد نظر را به طور کامل و دقیق در زمان مقرر تسلیم کنید؛
- در تنظیم اظهارنامه و مدارک و اطلاعاتی که ارائه خواهید داد دقت معقول مبذول دارید؛ و
- وقایع و اتفاقات مربوط از قبیل ثبت شخص حقوقی، افتتاح کسب و کار، نشانی مکاتباتی و تغییرات آن، تغییر محل کسب و قطع کسب و کار را همراه با اطلاعات مربوط به مؤدی به موقع به ما اطلاع دهید، به نحوی که ما بتوانیم قانون مالیاتی را به درستی، با کارایی و به نحو مؤثر اجراء کنیم.

### وظیفه نگاهداری سوابق

ما از شما انتظار داریم :

- سوابق و دفاتر لازم جهت انجام وظایف مالیاتی خود به حد کفایت نگاهداری کنید؛
- سوابق و دفاتر را برای تمام مدتی که قانوناً مقرر است نگاهداری نمایید؛
- در تهیه سوابق و دفاتر دقت معقول مبذول دارید؛ و

۱- حکم خاص مالیاتی که در کشورهای غربی رایج است، به این معنی است که مؤدی پیشاپیش قضیه ای را به مرجع مالیاتی اعلام می دارد و خواستار آن می شود که مرجع مذکور جنبه های مالیاتی قضیه و میزان مالیات متعلق را تعیین کند. معمولاً ادارات مالیاتی به چنین احکام خاصی پای بندی نشان می دهند، مگر این که در اطلاعات اعلام شده از سوی مؤدی مسأله و مشکلی کشف شود.



- به ما امکان دهید سوابق و دفاتر شما را جهت کنترل انجام وظایف مالیاتی خودتان بررسی کنیم.

### وظیفه پرداخت به موقع مالیات

از شما انتظار داریم:

- مالیات خود را به طور کامل و در زمان مقرر بپردازید؛
- باقیمانده مالیات را که در نتیجه رسیدگی یا تجدید رسیدگی تشخیص داده می شود، به طور کامل پرداخت کنید؛
- در صورتی که با وجود استفاده از تمام امکانات معقول جهت تامین وجه لازم نتوانید نسبت به پرداخت مبالغ باقیمانده اقدام کنید، در آن صورت با ما همکاری کنید تا بتوانیم ترتیب قابل قبولی جهت انجام چنین پرداختی تعیین نماییم؛
- مالیات های تکلیفی مربوط را به موقع کسر و تادیه نمایید؛ و
- در صورتی که وقایعی خارج از اراده شما در توانایی پرداخت شما مؤثر واقع شده است، در اسرع وقت ممکن به ما اطلاع دهید تا ترتیبات مناسبی جهت کمک به شما اتخاذ شود.

### عواقب عدم تمکین به وظایف قانونی

- اگر شما به تعهدات مالیاتی خود عمل نکنید، قانون ممکن است مجازات ها و خسارات دیرکرد در مورد شما اعمال نماید و در موارد جدی تر احتمال تعقیب کیفری نیز وجود دارد.»



## سرنوشت لایحه تشکیل جا معه مشاوران مالیاتی

### م. اکباتان

سال گذشته لایحه ای از سوی دولت به دوره هفتم مجلس شورای اسلامی تقدیم شد که هدف آن ایجاد تشکیلاتی نظیر جا معه حسابداران رسمی، کانون وکلا و نظایر آنها برای مشاوران مالیاتی بود. متن لایحه به قراری که از مذاکرات جلسه مورخ ۲۱ مرداد ماه مجلس بر می آید، به قرار زیر

بوده‌است: «به منظور ارتقاء فرهنگ مالیاتی پرداخت کنندگان مالیات و راهنمایی صحیح مدیران بنگاه های اقتصادی بر مبنای قوانین و مقررات مالیاتی کشور و ارائه خدمات مشاوره و نمایندگی مورد نیاز آنان در ادارات و مراجع مالیاتی نهادهی به نام «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران» تاسیس می شود تا با پذیرش اعضای ذیصلاح در این باره فعالیت نماید. کلیه مراجع ذیربط دولتی مکلفند پس از ارائه برگ نمایندگی معتبر از سوی مودیان مالیاتی با مشاوران مالیاتی عضو جامعه در حوزه وظایف قانونی خود و در حدود مقررات مالیاتی با آنان همکاری نمایند. اساسنامه جامعه و آیین نامه مربوط به نحوه انتخاب، آزمون، شرایط عضویت، شرح وظایف اعضای جامعه و چگونگی ارائه خدمات آنها و نیز ترتیبات مربوط به تهیه و صدور برگ نمایندگی ظرف سه ماه از تاریخ تصویب این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیات وزیران خواهد رسید» (مشروح مذاکرات جلسه ۲۱ مرداد ۸۳ - ص ۱۷)

به این ترتیب لایحه مورد بحث در واقع ماده واحده ای بوده است که تنها فکر کلی تشکیل جامعه را مطرح می ساخته و تفصیل امر را به آئیننامه هیات وزیران موکول می کرده است. با وجود این اکثریت بسیار بالایی از نمایندگان لایحه را در مرحله بحث کلی و در شور اول آن با قاطعیت رد کردند. دلایلی که در رد لایحه بیان شده در نوع خود کم سابقه، و به همین سبب جالب و قابل بررسی است. مهم ترین آنها به شرح زیر بوده اند:

۱. استحاله مفاهیم - در بخشی از مذاکرات مجلس گفته می شود: «یکی از عمده ترین مشکلات که نهادهای اقتصادی و اجتماعی در لاقال دهه اخیر با آن مواجه شده اند این است که ما با فضائی از استحاله مفاهیم و روش ها مواجه شده ایم. یعنی واژه ها، کلمات و روش ها را حفظ کرده ایم، اما محتوای آنها را استحاله کرده ایم ..... به عبارت دیگر با استحاله مفاهیم، خصوصی کردن اموری که در قلمرو حاکمیت دولت بوده است شروع شده و تعمیق شده و استمرار پیدا کرده است. از جمله اموری که در قلمرو حاکمیت دولت مورد اشاره است، مقوله مالیات هم هست. یعنی دستگاه های حکومتی وظیفه دارند امر مالیات را تشخیص بدهند و تسجیل بکنند ...» (ص ۱۸ مشروح مذاکرات)

مفهوم این بیانات این است که در صورت تصویب لایحه مورد بحث بخشی از حاکمیت دولت در امر مالیات به جامعه مشاوران مالیاتی - که یک نهاد غیر دولتی خواهد بود - منتقل می شود. در نتیجه ضمن حفظ ظاهر امر که مالیات را مقوله ای در حیطه حاکمیت دولت تلقی می کنیم، با توسل به این تدبیر قانونی قسمتی از حاکمیت را به بخش خصوصی انتقال می دهیم. در جای دیگری از مذاکرات

گفته شده است: «نتیجه تصویب این لایحه این می شود که به تدریج تمیز و تشخیص به عهده بخش خصوصی می افتد و مضر است» (ص ۴ ستون دوم)

۲. تهیه کار برای بازنشستگان - به این معنی که هدف تدوین کنندگان لایحه یادشده در واقع این بوده است که برای دوران بازنشستگی خود شغل دائمی دست و پا کنند. در متن مذاکرات می خوانیم: «تحت به وجود آوردن نهادهای خصوصی و یا کمک به ایجاد نهاد خصوصی، بازنشستگان دستگاه های دولتی یا برخی از کسانی که در آستانه بازنشستگی بوده اند، از طریق قوانین برای دوران بازنشستگی خودشان کاری را دست و پا کرده اند» (ص ۱۸ - ستون دوم) و در جای دیگر: «یقیناً یک مرکز مشاوران این چینی به نظر من یک جایگاه و پایگاهی برای استخدام طویل المدت بعد از بازنشستگی...» (ص ۲۰ ستون اول)

۳. افزایش فساد - به نظر طرح کنندگان این ایراد تشکیل جامعه مشاوران مالیاتی و رسمیت دادن به وکلای مالیاتی فساد افزاست: «... بخصوص که در یک بستر آلوده به فساد متاسفانه گرفتاریم. مهار تعداد قلبی ممیز دولتی، مراقبت از آنها، گزینش های بهتر، چندان مشکل نیست که وقتی شما می خواهید خیل عظیمی از افرادی را که به این ترتیب جواز می گیرند مراقبت بفرمایید، کار سخت می شود، احتمال زد و بند این طرف میز و آن طرف میز تشدید می شود و مصلحت به نظر نمی رسد...» (ص ۲۴ ستون دوم). و نماینده دیگر: «من خواهش می کنم به دلیلی که فساد بیشتر نشود... به این لایحه رای ندهیم تا موقعی که بحث اصلی مالیات در مجلس حل شود» (ص ۲۰ ستون اول)

۴. عدم نیاز - از قول نماینده ای آمده است: «کسانی که می خواهند مالیات بدهند نیازی به مشاوره ندارند. می روند و حل می کنند و به هر جایی هم که بخواهند متوسل می شوند» (ص ۱۹ ستون دوم) و در جای دیگر: «اگر کسی می خواهد با کسی برود مشورت کند، مگر ما باید قانون بنویسیم که برود با چه کسی مشورت کند؟ با هرکس که خواست می رود مشورت می کند» (ص ۲۳ ستون اول)

۵. طریقه ارجح - ضمن مخالفت های ابرازی با لایحه گفته شده است که راه صحیح تر ایجاد مراکز مشاوره در درون سازمان ذیربط و با استفاده از کارکنان همان دستگاه است: «من به نظرم می رسد که

راه حل مؤثر و کارسازی وجود دارد. در این وضعیت خاص و رکود و کندی اقتصاد، هر دستگاه اجرائی موظف باشد یک بخش از دستگاه خودش را به قرار دادن کارکنان مجرب و مسلط - نه بازنشسته - به راهنمایی و مشاوره مردم اختصاص بدهد. خوب، نتیجه آن این است که اولاً این بدنه سنگین و حجیم دولت یک قسمت آن به یک کار مفید و ضروری که راهنمایی و روشنگری و کارگشائی مردم است اختصاص پیدا می کند» (ص ۲۱ ستون دوم)

در مشروح مذاکرات، اظهارات موافقان لایحه و پاسخ های آنان به ایرادهای طرح شده نیز آمده است که از چندان نظم و کمالی برخوردار نیست، بیانات معاون مجلس وزارت امور اقتصادی و دارایی در این زمینه دارای انسجام نسبی بیشتری است که قسمتی از آن به این شرح است: «این جامعه تشکیل نمی شود که بیابند جای ممیزین و جای کمک ممیزین را بگیرند. به هیچ عنوان من الوجوه، ممیزین سر جای خودشان هستند، اعمال حاکمیت خودشان را انجام می دهند، تشخیص خودشان را انجام می دهند. امضای این مشاورین به هیچ عنوان سندیت برای ممیزین و تشکیلات سازمان امور مالیاتی نخواهد بود، فقط و فقط برای بحث مشاوره است» (ص ۲۷ ستون اول)

این جملات از باقی اظهارات موافقان مفهوم تر است و پراکندگی کم تری دارد. بسیار بهتر بود قضیه به طور کامل تر و منسجم تری شکافته می شد. در این باب چند نکته قابل ذکر است:

۱. مساله اختیارات مراجع مالیاتی: جامعه مشاوران مالیاتی در صورت تشکیل مؤسسه ای نظیر کانون وکلای دادگستری خواهد بود. آیا وجود این کانون سبب شده است که بخشی از اختیارات و صلاحیت های قضات و قوه قضائیه به وکلای دادگستری منتقل شود؟ اصحاب دعوی برای خود وکیل می گیرند که با علم به قانون و آئین دادرسی و زیر و بم کار محاکم از حقوق آنان دفاع کند. به کار قاضی و اختیارات او در این میان خللی وارد نمی شود و او می تواند دفاعیات وکیل را در صورتی که غیر وارد تشخیص دهد رد کند و خلاف آن رای بدهد، چنان که عین این جریان بارها و بارها در سیر دادرسی های قضائی رخ می دهد و تکرار می شود.

از سوی دیگر هم اکنون در امور مالیاتی وکیل مداخله می کند. از یک طرف همان وکلای دادگستری وکالت در امور مالیاتی را قبول می کنند و مراجع مالیاتی هم از قبول وکالت آنان امتناع نمی نمایند. نکته مهم تر مداخله شمار انبوهی از وکلای غیر رسمی مالیاتی است. مداخله وکیل در امور نه تنها منعی ندارد بلکه بنا به تصریح قانون مالیاتی ایران کاملاً مجاز و پذیرفتنی است. از جمله ماده ۲۳۸ صریحاً می

گوید: «در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام الاختیار خود به اداره مالیاتی مراجعه و با ارائه اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید». نمونه دیگر ماده ۱۷۹ است. به موجب آن: «کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور در دوره خدمت یا آمادگی به خدمت نمی توانند به عنوان وکیل یا نماینده مؤدیان مراجعه نمایند». مفهوم مخالف این حکم آن است که به استثنای این گروه معین باقی افراد جامعه، در صورتی که فاقد موانع وکالت نباشند، می توانند به عنوان وکیل مؤدی اقدام کنند.

به این ترتیب قانون مالیاتی ایران حتی نسبت به مقررات مربوط به وکالت در محاکم قضائی هم میدان عمل وسیع تری را قائل شده است. وکالت در دعاوی مطرح در محاکم، مختص به وکلای دادگستری است و غیر از آنان تنها اقربای اطراف دعوی می توانند به عنوان وکیل مراجعه کنند، حال آن که در مورد مراجع مالیاتی انحصار معینی قید نشده است.

بنا بر این تشکیل جامعه مشاوران مالیاتی تغییری در اصل مداخله وکیل نخواهد داد و نتیجه مهم آن سامان بخشیدن به همین حرفه از پیش رایج و مجاز است. آیا بهتر نیست که یک سازمان قانونی با نظارت مراجع صالح جریانات مربوط به این حرفه را به نظم درآورد، اشخاص واجد صلاحیت های لازم را به عنوان اعضای خود بپذیرد، کار آنها را تحت کنترل قرار دهد و در عین حال مرجع شکایتی هم وجود داشته باشد برای کسانی که از کار همین وکلا احساس تضرر می کنند؟

از طرفی ایجاد جامعه یا کانونی به این شکل ابداع و اختراع وزارت دارایی نیست. در تمام کشورهای پیشرفته سازمان های مشابهی وجود دارد که سابقه کار آنها در مواردی به بیش از یک قرن می رسد. مسأله را به نحو دیگری می توان مطرح کرد. به فرض که همین امروز کانون وکلای دادگستری را منحل کنند و بگویند هرکس می تواند آزادانه وکیل انتخاب کرده و به محاکم بفرستد، آیا در آن صورت کار منظم تر، بی عیب و نقص تر و بویژه متزه تر می شود؟ چه کسی می تواند به این پرسش پاسخ مثبت بدهد؟

## ۲. اما داستان تهیه کار برای بازنشستگان:

اولاً - بر اساس کدام قرینه ای می توان از هم اکنون گفت که جامعه مشاوران مالیاتی در صورت تشکیل به انحصار بازنشستگان در می آید و یا بازنشستگان اکثریت را در آن حائز می شوند؟ برای

مقایسه کانون وکلای دادگستری و جامعه حسابداران رسمی را در نظر بگیریم. آیا در این دو مؤسسه اکثریت با بازنشستگان است؟

ثانیاً - اگر تعدادی بازنشسته در جامعه به عضویت پذیرفته شوند، غیب اصولی و منطقی آن چه خواهد بود؟ اعضای جامعه حقوق بگیر دولت نخواهند بود و از کار شخصی و خصوصی خود ارتزاق خواهند کرد. گذشته از این اگر فرد بازنشسته ای از مهارت ها و اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالیاتی برخوردار باشد، هم اکنون که جامعه مشاوران مالیاتی تشکیل نشده است بهتر و بی قید و بند تر می تواند وکالت مؤدیان را بر عهده گیرد و مانعی بر سر راه او نیست. همان ماده ۱۷۹ قانون مالیاتی با عباراتی که دارد به طور ضمنی صلاحیت بازنشسته های وزارت دارایی را برای وکالت مالیاتی پذیرفته است.

۳. عدم نیاز - چنان که دیدیم در مذاکرات مجلس گفته شده است مالیات دهنده نیاز به مشورت ندارد. آیا واقعاً چنین است؟ و مؤدیان مالیاتی نیاز به مشورت ندارند؟ تصور نمی رود پاسخ منفی به این سؤال زحمت زیادی بخواهد. البته این درست است که برخی از مؤدیان خود ورود کافی به مسائل مالیاتی داشته و نیازمند وکیل نمی باشند. در این صورت چنین افرادی خود پیگیر کار خویش بوده و به اعضای جامعه مشاوران مالیاتی هم رجوع نخواهند کرد. اما تعداد مؤدیان نیازمند به مشاوره اندک نیست و بهتر است آنان به وکلایی که حد اقل کنترل بر کارشان وجود دارد دسترسی داشته باشند.

البته در این بحث از یک نکته نمی توان غافل ماند. فرض کنید جامعه مشاوران مالیاتی تشکیل شود. آیا متولیان امر سعی خواهند کرد مشاوره و وکالت مالیاتی را محدود به اعضای همین جامعه کنند (مشابه وضع وکلای دادگستری در خصوص وکالت در دعاوی) یا خیر؟ ساده تر بگوییم، آیا فلان مؤدی خواهد توانست هر شخصی را بخواهد خارج از جامعه مشاوران مالیاتی به وکالت در امور مالیاتی خود برگزیند یا نه؟

به نظر نگارنده پاسخ سؤال مثبت است، زیرا ماده واحده مورد بحث عبارتی ندارد که از آن مفهوم انحصار برآید. از طرفی همان موادی از قانون مالیات های مستقیم که راجع به وکالت مالیاتی اند و قبلاً به آنها اشاره کردیم وکالت مالیاتی را از طرف هر شخصی قبول کرده اند. پس این ماده واحده (در صورتی که تصویب می شد) نمی توانست انحصاری از این بابت پدید آورد. از سویی آئیننامه اجرائی موضوع ماده واحده هم مصوبه هیات وزیران می بود و نمی توانست مواد مربوطه قانون را نقض کند.

۴. افزایش فساد - این نظریه همان گونه که دیدیم مبتنی بر چند فرض است. نخست این که مداخله وکیل سبب تبانی با ماموران می شود. ولی اولاً تعمیم چنین فرضی به تمام یا اکثر موارد محل تردید است. ثانیاً هم اکنون تعداد زیادی وکیل مالیاتی وجود دارد و امکان فساد هم اکنون هم موجود است. تنها بحث بر سر تشکیل یک جامعه رسمی و به نظم درآوردن کار وکلای مالیاتی است. قابل قبول نیست که بگویم به سبب ایجاد این نظم کار فساد بالا تر خواهد گرفت. فرض دوم این است که تعداد ماموران مالیاتی کم تر و محدود تر از شمار وکلای مالیاتی خواهد بود و مهار تعداد کم تر سهل تر خواهد بود. نیازی به گفتن نیست که چنین فرضی درست نبوده و در هر حال تعداد ماموران مالیاتی بیش از وکلای مالیاتی خواهد بود. گذشته از این باز تکرار می کنیم که وکلای مالیاتی هم اکنون وجود دارند و مشکلی که اشاره می کنند حتی در صورت صحت بدون تشکیل جامعه مشاوران مالیاتی هم پا برجا خواهد بود. نکته جالب و در عین حال شگفت این که یکی از مخالفان لایحه تا حدی از مشاوران کنونی دفاع کرده و گفته است: «احترام مشاورین فعلی در نزد همه ما وجود دارد، خدای ناخواسته کسانی که مشاوره می دهند همه را بد نمی دانیم، حتی تشکیلات داشتن آنها احتیاج به این قانون ندارد» (ص ۲۴ ستون دوم). به نظر وی با تشکیل جامعه احتمال فساد بیشتر می شود (همان محل)

۵. رجحان ارجاع کار به سازمان مالیاتی - مفهوم پیشنهاد طرح شده این است که کار مشاوره مالیاتی را سازمان امور مالیاتی خود بر عهده گیرد و کارکنان خود را به این کار بگمارد. اولاً این بحث بسیار قدیمی است و چند بار در وزارت دارایی مطرح شده و مرکزی برای راهمائی مؤدیان به وجود آمده است (نگارنده خود در دوره ای همین سمت را دارا بود). اما هیچ یک تا کنون موفق نبوده اند و هیچ وقت نتوانسته اند با وجود رایگان بودن توجه مؤدیان را از مراجعه به وکیل مالیاتی سلب کنند. ثانیاً این یک اندیشه بسیار رؤیائی و دور از واقعیت است که فرض کنیم کارمند حقوق بگیر سازمان امور مالیاتی تمام وابستگی و تعلق خاطر به سازمان متبوع خویش را فراموش کند و با خلوص نیست تنها به منافع مؤدی - که خالی از تعارفات لفظی در مقابل منافع سازمان مالیاتی قرار دارد - فکر کند و با جدیت از آن دفاع نماید، بویژه که تعهد او در برابر مؤدی چندان محسوس نیست و این نکته طبعاً از میزان جدیت وی خواهد کاست. علاوه بر همه این بحث ها، یک نکته مهم نیز در رابطه با وکلای مالیاتی مطرح است که محرک بزرگی

برای ترجیح آنان به شمار می رود. وجود وکیل رسمی که از شناسائی قانونی برخوردار است می تواند مراجع مالیاتی را به احتیاط و ملاحظه کاری وادارد. جریان ناخوش آیندی که چه بخواهیم و چه نخواهیم در ادارات ایران بسیار رایج است (و متأسفانه عمیقاً جزئی از فرهنگ کلی و کاملاً جا افتاده ما را تشکیل می دهد) رفتار نه چندان ملایم با مراجعان، بویژه مراجعان بی پناه، است. یکی از نمایندگان در این خصوص بسیار محتاطانه می گوید: «یک موضوع دیگر هم در رابطه با کار مردم است. برای این که یک آدم برود و با یک ممیز یا مانند آن بنشیند ساعت ها وقت تلف می شود، هزینه هایی دارد، درسرهایی دارد، خدای ناکرده وهن ایجاد می شود. مثلاً مردم، احترام مردم...» همین وهن که نماینده مجلس به آن اشاره می کند می تواند مؤدی را سرخورده سازد، نتواند به درستی ادای مطلب کند، جزئیات امر را نتواند دریافت کند و امثال آن. در برابر یک وکیل رسمی رفتار ماموران خواه و ناخواه تغییر خواهد کرد. یکی از علل مهم مراجعه مردم به وکیل همین نکته روانی است.



## فوتبال، مواد مخدر و مالیات

۱۹۸۵ تا ۱۹۹۱ به عنوان عضو تیم ناپل ایتالیا توپ می زد. در سال ۱۹۹۱ کشف شد که وی کوکابین مصرف می کند و به همین مناسبت عضویت او در تیم ناپل به حال تعلیق درآمد. پس از چندی مسأله بدهی های مالیاتی وی (بابت درآمدهای

دیگو مارادونا (Diego Maradona) ستاره فوتبال آرژانتین از شهرت جهانی برخوردار است و بسیاری از فوتبال دوستان دنیا وی را می شناسند. او در سال ۱۹۸۶ آرژانتین را به سوی قهرمانی جام جهانی هدایت کرد و بین سال های



دریافتی طی سال های مذکور) در مراجع مالیاتی ایتالیا مطرح و پیگیری شد و موضوع به محاکم آن کشور کشید. پس از طی مراحل دادرسی آخرین پژوهشخواهی های مارادونا به شکست انجامید و دادگاه ایتالیا مجموع بدهای مالیاتی او را برابر ۳۰ میلیون یورو (حدود ۴۰ میلیون دلار) تعیین و ابلاغ نمود. وکلای مارادونا روی یک نقطه ضعف پرونده انگشت گذارده بودند و آن این که هیچ برگ تشخیص یا اوراق مشابهی مبنی بر مطالبه مالیات به مؤدی ابلاغ نشده است. اما پس از تحقیق معلوم شد لا اقل یک اخطار مالیاتی به وی ابلاغ شده و آن هنگامی بوده است که در سال ۲۰۰۱ مارادونا به ایتالیا سفر کرده و پلیس مالیاتی آن کشور در فرودگاه لئوناردو داوینچی در رابطه با همین امر به دیدار وی شتافته بوده است. اکنون مشکل بر سر این است که مادونا هیچ دارایی در قلمرو ایتالیا ندارد و به همین سبب وصول مالیات از وی با دشواری

روبرو است.

چون سخن از گریز مالیاتی و فوتبال در میان است، بد نیست به کشور دیگری در همان آمریکای لاتین سر بزنیم. دادستان کل فدرال مکزیک دستور توقیف رئیس فدراسیون فوتبال آن کشور به نام آلبرتو دلا تورره (Alberto de la Torre) را در رابطه با اتهام فرار از مالیات صادر کرده است. این دستور به دنبال یک سلسله تحقیقات گسترده روی پرونده مالیاتی تیم مهم فوتبال مکزیک به نام اطلس صادر شد که ریاست آن نیز در دوره مورد نظر با آلبرتوی نامبرده بوده است. جمع بدهی مالیاتی اطلس معادل ۳۴/۱ میلیون پزوی مکزیک تعیین شده که آلبرتو و هشت مقام دیگر تیم بابت آن تحت تعقیب قرار گرفته اند. دفاعی که این اشخاص به آن متوسل شده اند این است که گویا حسابداران گفته بوده اند که درآمدهای مورد نظر از مالیات معاف است. (نقل از نشریه Tax Notes Int'l, (March 14, 2005



## پای بندی به قانون در رابطه با ماموران مالیاتی

م. گنجنامه

اصطلاح تمکین به قانون مالیاتی غالباً در رابطه با مؤدیان مالیاتی به کار می رود، ولی در مواردی این مساله در ارتباط با ماموران مالیاتی نیز مطرح و مورد بحث است. در ایران، مانند بسیاری از کشورها، عدم تمکین گروه هایی از مؤدیان همواره مساله بوده و هست. توسل مؤدیان به انواع ترفندها، گریز مالیاتی، اقتصاد زیر زمینی و نظایر آنها مقولات مزمن و شناخته شده ای هستند که پیشرفت تکنولوژی و وسایل و امکانات جدید هم موجبات تسهیل آنها را فراهم ساخته اند.

اما در آن سوی قضیه مساله پای بندی ماموران به همان قانون مالیاتی نیز می تواند مطرح باشد. در مواردی میزان این پای بندی در رابطه با حقوق مؤدیان چندان شایان توجه نیست. کارهایی مانند رد کردن دفاتر مؤدیان به معاذیر کوچک امر استثنایی و نادری به شمار نمی رود. این مطلب موجب کثرت موارد تشخیص علی الراس و انبوهی دعاوی مطرح در مراجع حل اختلاف می گردد. برگشت دادن هزینه های مؤدیان بر پایه دلایل غیر محکم و اصولی نیز در همین ردیف قرار دارد. منظور داشتن درآمدهای فاقد مدرک و دلیل کافی برای مؤدیان هم مقوله دیگری است که موارد آن اندک نیست. نقایص کار در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی که عواقب آن بویژه دامنگیر مؤدیان کوچک می گردد، مساله دیگری است که همگان از آن آگاهند.

غالباً برای ساده کردن کار و گریز از حل ریشه ای و اصولی مشکلات، رسم بر این است که گناه را گردن قانون بیاندازند و در این باب بنویسند و سخن بگویند. ولی حقیقت این است که قانون ایران توجه زیادی به حقوق مؤدیان مبذول داشته است. به عنوان نمونه ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم را مثال می آوریم:

«برگ تشخیص مالیات باید براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضا کنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلفانند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند»

این ماده مشحون از تاکید بر حقوق مؤدی است و جا دارد که جمله به جمله و کلمه به کلمه آن مورد بحث و تفسیر قرار گیرد و بر آن تکیه بسیار صورت پذیرد تا به عنوان یک فرهنگ در اذهان راسخ گردد. اما همه می دانیم که وجود قانون به تنهایی کفایت نمی کند و تغییر و دگرگونی مکرر آن تنها می تواند آشفستگی در امور را پدید آورد. نکته مهم اجرای مناسب و ماهرانه قانون است. در برخی از کشورها قوانین و مقررات بسیار کهنه ای وجود دارند که هنوز مبنای کار محاکم و مراجع به شمار می روند و این مراجع به همت مهارت و استادی و صرافت طبع و عقل سلیم همان ضوابط و قواعد را مناسب شرایط زمان حاضر تعبیر و اجرا می کنند بی آن که مشکلی پیش آید. مثال های آن بسیار است. نمونه ای که آگاهی خوانندگان از آن بیشتر است، مورد مربوط به انگلستان و Common law می باشد که بر اساس آن دادگاه ها در آراء خود به احکام قضائی قرن های گذشته استناد می کنند. در تقاطعی از سرزمین های وابسته به امپراتوری منقرض شده عثمانی هنوز که هنوز است برخی از ضوابط و قوانین آن زمان به نحوی در آراء محاکم مورد توجه قرار می گیرد.

بجای پرداختن به تغییر مکرر قانون توجه به مشکلاتی لازم است که نتیجه عملی کار را با عیب و ایراد مواجه می سازد. اسباب و عللی را که موجد چنان ناهنجاری هایی است می توان با بی طرفی تمام و به اصطلاح به شیوه ای علمی کشف و دقیقاً تحلیل نمود و آنگاه دید که تحت شرایط جاری

اجتماع، فرهنگ عمومی، مشکلاتی که ماموران با آنها مواجه اند و عوامل مؤثر دیگر، تا چه اندازه و چه حدی می توان آثار این عوامل را برطرف ساخت و یا لاقلاً آن را تقلیل داد. تردیدی نیست که دست کم قسمتی از موجبات بروز مشکل را می توان از همین طریق یافت و به درمان آن پرداخت. چنین گامی بسیار مؤثر تر و ریشه ای تر از ده ها بار تغییر قانون است.

در اینجا بی مناسبت نیست به مفاد بخشنامه ای اشاره کنیم که سال گذشته از سوی مدیریت مالیاتی کشور صادر شد و موضوع آن همین مشکلات و نارسایی ها بود. این بخشنامه - که متن آن در همین شماره از مجله گنجناییده شده است - نکات جالبی دارد که به نحو موجز به برخی از آنها اشاره می کنیم:

۱. در مقدمه بخشنامه چهار هدف برای صدور آن ذکر شده است: رعایت قانون، تسریع در کار، جلب رضایت و تمکین مؤدیان و کاهش دعاوی مالیاتی.

۲. رؤسای ادارات مالیاتی مکلف شده اند بر امر تشخیص مالیات نظارت مؤثر داشته باشند تا قانون به درستی رعایت شود.

۳. ماموران مالیاتی نیز موظف شده اند اگر اقدام به رد دفتر می کنند، اگر هزینه ها را برگشت می دهند، اگر قرائن و ضرائب مالیاتی تعیین می کنند و اگر درآمدی برای مؤدیان منظور می نمایند، دلایل و موجبات این اقدامات خود را به طور صریح در گزارش مالیاتی قید کنند.

۴. مدیران کل امور مالیاتی بایستی با استفاده از اختیارات خود بکوشند اختلافات مالیاتی را حتی المقدور با خود مؤدی رفع کنند و از ارجاع پرونده به مرحله حل اختلاف جلوگیری نمایند.

۵. تاکید شده است که مهلت یک ساعه قطعیت مالیات (تبصره ۲ ماده ۱۹۰) باید حتماً رعایت شود.

۶. نکته جالب دیگر تاکید بسیار بر سر این نکته است که جلسات هیات حل اختلاف باید حتماً با حضور هر سه نفر اعضای هیات تشکیل شود و دستور داده شده است که اعلانی بر همین اساس در اتاق جلسات هیات الصاق گردد تا راه گریز از این دستور بسته شود و مؤدی بداند که جلسه بدون حضور هر سه نفر رسمیت ندارد.

۷. و البته مجازات ها و عواقب منفی عدم رعایت این دستور ها برای متخلفان نیز چند بار یادآوری

شده است.

مراتب و دستورهای مؤکد همین بخشنامه ضمن آن که صحیح و مثبت به شمار می رود، در عین حال شاهدهی است بر آنچه بالا تر اشاره کردیم. همه این دستورها مبتنی بر قانون مالیاتی فعلی است، چنان که در اغلب بندهای بخشنامه به مبنای قانونی مربوط ارجاع داده شده است. بنا بر این قانون در رابطه با مشکلات موضوع همین بخشنامه عیب و نقصی ندارد و عیب کار در عمل پیدا می شود. پرسش این است که آیا علاوه بر صدور بخشنامه - که خود کار لازم و درستی است - اقدام اساسی دیگری ضرورت ندارد؟ آیا پس از یک قرن که از ظهور مشروطه و نظام جدید اداری ایران می گذرد، هنوز وقت آن نرسیده است که افراد مطلع و اهل خیره آگاه و دارای احساس مسئولیت گمارده شوند تا ریشه ها و علل ادامه چنین ترتیباتی را به شیوه ای علمی بررسی و تحلیل کنند تا شاید دست کم برخی از عوامل پایه ای وجود این اوضاع و احوال درمان گردد و از میزان مشکلات کاسته شود؟



## مالیات و مرکز افسانه ای روسیه

(بخش نخست)

این ماجرا در دو بخش ارائه گردد. داستان را از ابتدای امر شروع می کنیم. در آغاز دهه نود در آستانه فروپاشی اتحاد شوروی، صنعت نفت آن کشور از صدها واحد و مؤسسه دولتی جدا از یکدیگر تشکیل می شد که هر یک در رشته و محدوده خاصی تخصص

اخبار مربوط به توقیف طولانی میخائیل خادارکوفسکی مرد شماره یک نفت و گاز روسیه به اتهام تقلب و گریز مالیاتی به طور پراکنده در رسانه ها منعکس شده و موجب شگفتی مردم جهان را فراهم ساخته است. در این مقاله سعی خواهد شد تصویر کامل تری از

داشته و فعالیت می کردند. اغلب این مؤسسات با کارآئی و سوددهی اندک و با تعداد بیش از نیاز کارکنان فعالیت می کردند. پس از تغییر رژیم در اتحاد شوروی دولت روسیه تصمیم گرفت اقداماتی را جهت رفع این نقائص چشمگیر به عمل آورد و بویژه موجبات ادغام عمودی مؤسسات پراکنده مذکور را در قالب شرکت های مدرن نفتی فراهم آورد. به این منظور به موجب فرمان شماره ۳۵۴ مورخ ۱۵ آوریل ۱۹۹۳ شرکتی عظیم به نام یوکاس (Yukos - ЮКОС) پایه گذاری شد.

یوکاس از ادغام دو شرکت از مهم ترین شرکت های نفتی موجود پدید آمد که بالا ترین سهم را در عملیات بالادستی و پایین دستی نفت و گاز (یعنی اکتشاف و استخراج از یک طرف و تصفیه و توزیع از سوی دیگر) بر عهده داشتند و آن دو عبارت بودند از Yugansneftegas که در مناطق وسیعی از سیبری به استخراج نفت و گاز اشتغال داشت و دیگری Kuibyshevnefteorgsintez که در منطقه رود ولگا در اطراف شهر کویبیشف (سامارای امروزی) در رشته تصفیه نفت و پتروشیمی فعالیت می کرد. نام یوکاس از ترکیب نام های این دو شرکت به وجود آمده است (یو از شرکت اول و k و O و s از نام شرکت دوم). شرکت یوکاس در آغاز یک شرکت کاملاً دولتی محسوب می شد و علاوه بر ارث بردن تمام دارائی ها و امتیازات و فعالیت های دو

شرکت نامبرده، سهام قابل توجهی در هشت شرکت توزیع نفت در مناطق مختلف روسیه نیز به آن واگذار شد. اما یوکاس در عین حال وارث تمام نقاط منفی شرکت های پیشین نیز شد: بدهی های بسیار زیاد، پرسنل بسیار بیش از حد نیاز و فاقد کارآئی و غیره. علاوه بر این مشکلات جدیدی را نیز تجربه کرد و آن ناسازگاری بین مؤسسات ادغام شده از حیث روش کار، سنت ها و نحوه های برخورد با مسائل و نظایر آنها. در نتیجه یوکاس با وضع وخیمی روبرو شد و از جهت مالی با چنان مشکلاتی برخورد نمود که تولید آن به نحو قابل ملاحظه ای کاسته شد و مدت ها حتی نمی توانست حقوق ماهانه کارکنان خود را پرداخت کند.

آنگاه فکر خصوصی سازی یوکاس به میان آمد و این فکر پس از مزایده های سال های ۹۵ و ۹۶ پیاده شد و یوکاس به تصرف سرمایه گذاران روسی و خارجی درآمد.

مدیر قبلی شرکت (سرگی موراولنکو) در ۲۳ مه ۱۹۹۶ از مقام خود مستعفی و به سمت رئیس هیأت مدیره منصوب گشت و سروکله شخصی به نام میخائیل خادارکوفسکی - که قبلاً رئیس هیأت مدیره یکی از بانک های روسیه بود - پیدا شد و به مقام ریاست هیأت اجرایی یوکاس درآمد. وی به سرعت تغییرات قابل ملاحظه ای در سرتاپای شرکت به عمل آورد و آن را به مؤسسه ای عظیم به تقلید از

انجام می دهند. تعداد مراکز توزیع نفت و گاز شرکت به ۱۱۰۰ می رسد.

یوکاس فعالیت خود را به خارج از روسیه نیز توسعه داده است. ۴۹ درصد از سهام شرکت ملی لوله های نفت اسلواکی (به نام ترنس پترول) و ۵۳/۷٪ شرکت نفتی لیتوانی (به نام Mazeikiuenergia) به یوکاس تعلق دارد.

میزان تولید نفت خام یوکاس در سال ۲۰۰۳ به ۸۰/۸ میلیون تن، یعنی قریب ۲۰٪ کل تولید فدراسیون روسیه (به طور متوسط روزانه قریب ۱/۷ میلیون بشکه) بالغ گردید. در همین سال میزان تصفیه شرکت معادل ۳۸/۱ میلیون تن نفت خام، برابر ۱۶٪ کل روسیه، بوده است. در سال مذکور ۶۱٪ نفت استخراجی یوکاس به خارج صادر و باقی در داخل تصفیه شده و یا به اشخاص ثالث فروخته شده است. قسمت اعظم صادرات به اروپا و خاور دور، بویژه چین، بوده است.

علاوه بر این یوکاس در صنعت برق نیز فعالیت دارد و فعالیت های مالی گسترده ای نیز از طریق بورس های مالی داخلی و خارجی انجام می دهد. از این ها مهم تر و اسرار آمیز تر مشارکت خادارکوفسکی در مجتمع معدنی آپاتیت (Apatit - Апатит) است. آپاتیت نام شهر کوچکی است در شبه جزیره کلسکی (Kolski) در منتهی الیه شمال غربی روسیه (همجوار شمال فنلاند). این شهر در منطقه کوهستانی Khibinsk واقع است. خیبینسک

الگوهای غربی، بویژه آمریکایی، تبدیل نمود. نتیجه آن ایجاد ساختاری متشکل از چهار جزء بود: نخست ستاد و دستگاه مرکزی شرکت که مدیریت کل مؤسسه را بر عهده گرفت. دوم یوکاس مسکو که تصدی عملیات بالادستی (اکتشاف، استخراج و تولید) بر عهده آن مفوض گردید. سوم یوکاس AP عهده دار کلیه عملیات پایین دستی (پالایش نفت و گاز، پتروشیمی و توزیع). چهارم یوکاس RM مقیم لندن که فعالیت های بین المللی یوکاس بر عهده آن قرار گرفت. ضمناً یوکاس سهام کلیه سهامداران شرکت های پیشین را باز خرید کرد و در مقابل از سهام شرکت جدید به آنان واگذار نمود.

یوکاس جسورانه دامنه فعالیت و نفوذ خود را در تمام جهات گسترش داد. فرضاً از لحاظ منطقه عملیاتی، شرکت توانست علاوه بر مناطق مربوط به اسلاف خود (دو شرکتی که از آنها بالاتر نام بردیم) مناطق بسیار جدیدی را نیز به محدوده کار خود اضافه کند، به این معنی که افزون بر نواحی وسیعی از سیبری غربی و منطقه ولگا، سرزمین های چندی را در سیبری شرقی و شمال دور روسیه به دست آورد. هم اکنون پنج پالایشگاه عظیم نفتی روسیه از منطقه ولگا گرفته تا منطقه دریایچه بایکال در شرق سیبری به یوکاس تعلق دارند. ۱۸ شرکت توزیع نفت و گاز نیز از آن یوکاس است و عملیات توزیع را تا مرحله پمپ بنرین

قدیمی ترین سلسله جبال موجود در کره زمین به شمار می رود و در آن مجموعه های بسیار غنی از فلزات مختلف یافت می شود، چنانکه گفته می شود مجموع فلزات و شبه فلزات جدول مندلیف را در این منطقه می توان یافت.

چنین وضعیتی در سراسر جهان منحصر به فرد به شمار می رود. مجتمع آپاتیت برای بهره برداری از این منابع تشکیل شده بود، اما بنا به عوامل مختلف کار آن موفقیت آمیز نبود و در آستانه ورشکستگی قرار داشت، چنان که حقوق کارکنان خود را ماه ها به عقب می انداخت. در سال ۱۹۹۴ خادارکوفسکی توانست ۲۰ درصد سهام این مجتمع را به دست آورد که به این مناسبت هم مورد تعقیب است، زیرا گفته می شود وی این کار را به طرق غیر قانونی انجام داده است. به هر تقدیر، پس از ورود خادارکوفسکی کار مجتمع رونق گرفت، چنان که به یکی از مؤسسات عمده صنعتی روسیه بدل شده است. یکی از مهم ترین فراورده های مجتمع سوپر فسفات است که از لحاظ تامین کود کشاورزی در جهان بی نظیر است. در مجتمع آپاتیت مواد معدنی تغلیظ شده و به صورت کنستانتره در می آید و سپس این کنستانتره با افزودن ترکیبات اسیدی به سوپر فسفات تبدیل می شود. این یگانه موردی است که در جهان سوپر فسفات از طریق فرایند صنعتی قابل تولید می باشد.

البته این فقط بخشی از مجموع ماجری است که تا کنون منتشر شده است و گر نه هنوز به درستی روشن نیست که در مجتمع مذکور مجموعاً چه فعالیت هایی در جریان است و ماجرا در پرده ابهام قرار دارد.

همین مختصر میزان اهمیت یوکاس و گرداننده اصلی آن میخائیل خادارکوفسکی را نشان می دهد. وی به ثروتمند ترین مرد روسیه بدل شده و بزرگ ترین سهامدار یوکاس هم خود اوست. سرمایه داران غربی، بویژه آمریکاییان، بسیار روی او حساب می کنند و همواره تمایل زیادی به سرمایه گذاری در یوکاس نشان داده اند. اکنون که ماجرای برخورد خصمانه دولت روسیه با وی به میان آمده است، بیش از همه موجبات نگرانی و اعتراض غربیان را فراهم آورده است.

مسأله مالیات عنوان اصلی برخورد مذکور بوده است. مطالبات مورد ادعای وزارت مالیات روسیه نخست به مبلغی حدود یک میلیارد دلار بالغ می شد و به تدریج موارد دیگری از تخلفات مالیاتی یوکاس مطرح شد و جمع مبلغ مطالبه مرتباً رو به افزایش رفت که در زمان تنظیم این مقاله به حدود ۲۴ میلیارد دلار رسید. باقی مطلب را در شماره آینده با توجه به آخرین رویدادها دنبال خواهیم کرد و در اینجا به ذکر یک نکته اکتفا می کنیم: در مزایده ای که چند سال قبل برگزار شده بود و منجر به فروش شرکت های عمده نفتی روسیه



است که ۲۴ میلیارد دلار فقط بابت مالیات از همان خریدار مطالبه می شود.  
(باقی در شماره آینده)

به خادار کوفسکی و یاران او شد، مبلغی که آنها پرداختند فقط حدود ۳۵۰ میلیون دلار بود، یعنی آنها در واقع بخش عظیمی از نفت روسیه را به مفت به چنگ آوردند. اکنون پس از گذشت چند سال معدود کار به جایی رسیده

### نشانی های پست الکترونیک فصلنامه مالیات

1. [maliyat@maliyat.zzn.com](mailto:maliyat@maliyat.zzn.com)
2. [ecbatana61@hotmail.com](mailto:ecbatana61@hotmail.com)

## قوانین، بخشنامه ها و سایر مقررات مالیاتی

(در ارتباط با مقالات این شماره از فصلنامه)

مقررات مالیاتی برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران  
مصوب ۸۳/۷/۲۵

بند الف ماده ۲ - دولت مکلف است سهم اعتبارات هزینه های تأمین شده از محل درآمدهای غیر نفتی دولت را به گونه ای افزایش دهد که تا پایان برنامه چهارم اعتبارات هزینه ای دولت به طور کامل از طریق

درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیر نفتی تأمین گردد.

بند ب ماده ۲ - تأمین کسری بودجه از طریق استقراض از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سیستم بانکی ممنوع می باشد.

ماده ۴ - برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیر مستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی، از جمله دستگاه های موضوع ماده ۱۶۰ این قانون در طی سال های این برنامه ممنوع می باشد. [منظور از دستگاه

های موضوع ماده ۱۶۰ کلیه سازمان ها و مؤسسات و شرکت های دولتی هستند.]

بند «و» ماده ۷ - نقل و انتقال سهام در ارتباط با اجرای بند «و» این ماده (ناشی از ادغام، انحلال و تجدید سازمان) از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۸ - وجوه حاصل از فروش سهام شرکت های دولتی در حساب خاصی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به نام خزانه داری کل کشور متمرکز و به شرح زیر اختصاص و به حساب های مربوط منتقل می شود:

۱. ....

ج. معادل بیست درصد به عنوان علی الحساب مالیات بر عملکرد شرکت مادر تخصصی ذریعہ یا شرکت های تحت پوشش آن (حساب درآمد عمومی کشور)

بند «ز» ماده ۱۰ - به منظور ایجاد ساختار مالی مناسب در بانک ها و فراهم آوردن امکان حضور مستمر بانک ها در بازارهای بین المللی همواره باید استاندارد ها و الزامات بین المللی در مورد کفایت سرمایه بانک ها در حدی که شورای پول و اعتبار تعیین می کند رعایت شود. بدین منظور پس از تسویه کامل اصل و سود اوراق مشارکت ویژه ..... و تا زمانی که نسبت کفایت سرمایه هر یک از بانک های دولتی کم تر از حد اقل تعیین شده .... است، همه ساله مبلغی معادل درآمد دولت از محل مالیات و سهم سود دولت در آن بانک پس از واریز به حساب خزانه داری کل عینا از محل اعتباراتی که در بودجه های سنواتی پیش بینی خواهد شد، به صورت تخصیص یافته به منظور افزایش سرمایه دولت به حساب آن بانک واریز خواهد شد. ....

بند «د» ماده ۳۳ - برقراری هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع می باشد. دولت مجاز است به منظور صیانت از منابع و استفاده بهینه از آنها، عوارض ویژه ای را برای صادرات مواد اولیه فراوری نشده وضع و دریافت نماید. تشخیص این قبیل مواد بر عهده شورای عالی صادرات خواهد بود. میزان عوارض به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های بازرگانی، امور اقتصادی و دارایی، صنایع و معادن و جهاد کشاورزی و تصویب هیأت وزیران تعیین و تصویب خواهد شد.

بند «و» ماده ۳۵ - مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه حقوق ورودی، عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده ۱۰ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹/۶/۷) و مالیات معاف می باشد.

ماده ۴۷ - به منظور ایجاد و توسعه شرکت های دانش بنیان و تقویت همکاری های بین المللی اجازه داده می شود واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک های علم و فناوری در جهت انجام مأموریت های محوله از مزایای قانون مناطق آزاد در خصوص روابط کار، معافیت های مالیاتی و عوارض، سرمایه گذاری های خارجی و مبادلات بین المللی برخوردار گردند.

ماده ۸۲ - دولت مکلف است در اجرای کامل نظام درآمد - هزینه استان، اقلام درآمدی زیر را به عنوان درآمد استانی وصول و از طریق خزانه داری کل به خزانه معین استان واریز و در اجرای وظایف جازای و عمرانی استانی هزینه نماید :

الف - کلیه مالیات های مستقیم (به استثنای مالیات بر شرکت های دولتی)

ب - مالیات بر کالاها و خدمات به استثنای حقوق ورودی

ج - ....

بند ۱ ماده ۹۵ - دولت مکلف است به منظور استقرار عدالت و ثبات اجتماعی، کاهش نابرابری های اجتماعی و اقتصادی، کاهش فاصله دهک های درآمدی و توزیع عادلانه درآمد در کشور و نیز کاهش فقر و محرومیت و توانمند سازی فقرا، از طریق تخصیص کارآمد و هدفمند منابع تامین اجتماعی و یارانه ای پرداختی، برنامه های جامع فقر زدایی و عدالت اجتماعی را با محورهای ذیل تهیه و به اجرا بگذارد و ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون نسبت به بازنگری مقررات و همچنین تهیه لوایح برای تحقق سیاست های ذیل اقدام نماید :

الف. ....

ب. اعمال سیاست های مالیاتی با هدف بازتوزیع عادلانه درآمدها

ج. ....

بند ۵ ماده ۱۳۳ - خانواده های تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از پرداخت هزینه عوارض و مالیات و هرگونه هزینه دیگر معاف می باشند [عوارض و مالیات مربوط به صدور اسناد مالکیت خانه های روستایی]

بخشنامه شماره ۳۵/۴۶۲/۶۳۹/۵۸۱۸ مورخ ۸۳/۴/۱۳

به منظور دستیابی به تحول اساسی در حوزه اجرای نظام مالیاتی کشور و اتخاذ ترتیباتی که مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات و تسریع فرایند قطعیت مالیات بوده و متضمن حصول اهدافی از قبیل افزایش رضایتمندی و رشد نرخ تمکین مؤدیان و کاهش پرونده های ارجاعی به هیأت های حل اختلاف مالیات باشد، مقرر می دارد:

۱. رؤسای ادارات امور مالیاتی در راستای مسئولیت هال مندرج در ماده ۱۱ آئیننامه اجرائی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم نظارت مستمر خود را به منظور حسن اجرای مقررات، بویژه در مرحله تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان، به طور مؤثر اعمال و واحدهای تحت نظر را مکلف نمایند با بررسی اسناد و مدارک و دلایل مؤدیان و همچنین سوابق موجود، از بروز اختلاف مالیاتی که سابقه ظهور و رفع اختلاف داشته، اکیداً اجتناب و مطابق مقررات موضوعه و تصمیمات متخذ در موارد مشابه، اقدام نمایند.

۲. مأموران مالیاتی که وظیفه تشخیص درآمد مشمول مالیات به آنان محول شده است مکلفند:

در موارد تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی، دلایل برگشت یا عدم قبول هزینه و یا احتساب هرگونه اقلامی به عنوان درآمد سال مورد رسیدگی و یا تجدید محاسبات و ملاحظاتی که منجر به افزایش درآمد ابرازی مؤدی یا کاهش زیان می گردد را صریحاً در گزارشات مالیاتی قید نمایند.

همچنین در موارد تشخیص علی الرأس، به طور صریح نسبت به عدم امکان تعیین درآمد واقعی بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده اظهار نظر نموده و متعاقباً دلایل انتخاب قرینه یا قرائن مالیاتی و رقم آنها و ضرایب اعمالی (با ذکر ردیف و صفحه) را همراه با توجیهاات کافی در گزارش خود قید نمایند.

عدم رعایت مراتب فوق به عنوان تخلف از انجام تکالیف قانونی که در تبصره ۲ ماده ۹۷ و ماده ۹۸ قانون مالیات های مستقیم به آن تصریح شده است قابل پیگیری خواهد بود.

مطالبه مالیات از مؤدیانی که مکلف به کسر و ایصال مالیات اشخاص ثالث می باشند وفق مقررات و بر اساس گزارش رسیدگی که در آن به مستندات و مبالغ پرداختی و حتی المقدور نام دریافت کننده وجه (صاحب درآمد) اشاره شده باشد، صورت گیرد.

۳. مدیران کل امور مالیاتی با استفاده از اختیارات مندرج در تبصره ماده ۲۴ آئیننامه اجرائی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم ترتیبی اتخاذ نمایند تا اختلافات مؤدیان حتی المقدور بدون ارجاع پرونده به مراجع حل اختلاف مالیاتی رفع، و توافق و تمکین مؤدیان با رعایت قوانین و مقررات موضوعه تحصیل گردد.

بدیهی است در ارزیابی عملکرد مدیران کل و معاونین مربوطه و رؤسای امور مالیاتی، میزان همکاری هریک از مقامات مذکور در راستای تحقق اهداف پیش گفته مد نظر قرار خواهد گرفت.

۴. به مدیران کل امور مالیاتی مؤکداً یادآوری می نماید:

الف) نظر به این که حسب قسمت اخیر تبصره ۲ ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم رسیدگی و قطعیت یافتن مالیات مؤدیان می بایست حد اکثر ظرف یک سال از تاریخ تسلیم اعتراض آنان صورت پذیرد، لذا تجاوز از مهلت مقرر قابل اغماض نبوده و رعایت مقررات یادشده مستلزم رفع سریع اختلافات مالیاتی توسط مقامات ذیصلاح تا سطح مدیر کل امور مالیاتی و همچنین برنامه ریزی و زمان بندی مراحل مربوط به دعوت از مؤدیان و طرح پرونده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی و مهلت های مندرج در متن قرار و ارجاع و اجرای به موقع قرارهای صادره خواهد بود.

ب) بنا به حکم تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم رسمیت جلسات هیأت های حل اختلاف مالیاتی (به منظور رسیدگی به اختلافات مالیاتی عملکرد سال ۱۳۸۱ و سنوات بعد) منوط به حضور هر سه نفر عضو هیأت بوده و تشکیل جلسات هیأت بدون حضور هریک از اعضای احصاء شده در ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم به عنوان تخلف از مقررات تلقی و آراء صادره توسط هیأت هایی که به صورت رسمی تشکیل نیافته باشد فاقد وجاهت قانونی بوده و نافذ نخواهد بود.

ج) مجدداً خاطر نشان می سازد که از تشکیل جلسات بدون حضور هر سه عضو اجتناب و بنا به اقتضای شرایط در هریک از ادارات کل به تشکیل جلسات صبح، متناسب با حضور هر سه عضو اکتفا و در صورت لزوم اوقات رسیدگی به اختلافات مالیاتی و تشکیل جلسات هیأت به ساعات بعد از ظهر موکول گردد.

د) به منظور حسن اجرای تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم و اطلاع رسانی به مؤدیان محترم، ترتیبی اتخاذ فرمایید تا اطلاعیه های پیوست با قابلیت رؤیت مؤدیان در محل تشکیل جلسات هیأت نصب گردد.

دفتر نظارت بر امور هیأت های حل اختلافات مالیاتی و اجرائیات ضمن نظارت مستمر بر

نحوه تشکیل هیأت‌ها هرگونه تخطی از مقررات مربوط به هیأت‌های حل اختلافات مالیاتی به شرح فوق را گزارش نماید.

غلامرضا حیدری کرد زنگنه



## سایت‌های فصلنامه مالیات در شبکه جهانی

سایت فارسی ما در شبکه جهانی (اینترنت) دارای سه صفحه اصلی و ده‌ها صفحه فرعی می‌باشد. در صفحه اول سایت معرفی اجمالی از مجله مالیات و خود سایت به عمل آمده و نحوه استفاده از سایت به اختصار بیان شده است. صفحه دوم سایت به شماره‌های پیشین مجله مالیات - یک تا ۳۶ - اختصاص دارد و از طریق آن می‌توان هر یک از شماره‌های گذشته مجله را احضار کرد و مورد مطالعه قرار داد. صفحه سوم سایت مختص دوره جدید مجله - از شماره ۳۷ به بعد - است. برای مطالعه مطالب این دوره باید از طریق صفحه سوم اقدام نمود.

بخش انگلیسی مجله دارای دو سایت جداگانه است. سایت اول به دوره قبلی فصلنامه یعنی از شماره اول تا ۳۶ مربوط است و سایت دیگر دوره جدید مجله (از ۳۷ به بعد) را دربر دارد.

نشانی سایت فارسی : <http://maliyat.homestead.com>

سایت اول انگلیسی (از شماره اول تا ۳۶) : <http://maliyat.tripod.com/tax>

سایت دوم انگلیسی (از شماره ۳۷ به بعد) : <http://e-tax.tripod.com>

فصلنامه مالیات یک سایت اضافی دیگر برای هدیه نشانی پست الکترونیک به خوانندگان خود نیز دارد که آدرس آن چنین است : [www.maliyat.zzn.com](http://www.maliyat.zzn.com)

پایان بخش فارسی شماره ۳۷

### **Taxpayers' charter of rights and obligations**

Iranian tax law, as in many other countries, does not have a separate charter of taxpayers' rights and obligations. Provisions regarding rights and obligations of taxpayers are scattered throughout the tax law. The author elaborates on this theme and advocates the idea of adoption such separate and explicit charter. The model charter developed by the OECD Committee of Financial Affairs has been introduced as a sample and general guidance in this respect.

### **Draft of the law concerning tax advocates**

Tax advisors and consultants practice their profession freely without being recognized as such by the law or being organized and supervised under a legal enactment. Few months ago draft of a law was proposed by the Finance Ministry to bring tax practitioners under a statutory umbrella. But, the parliament rejected for certain reasons, which are criticized in this article and the author defends the idea of creating a legal society for tax lawyers.

### **Compliance of taxmen with the law**

The subject studied under this article is the degree of compliance of tax officials with relevant laws, especially those related to rights of taxpayers. The study is based of a circular letter issued recently by tax organization on the same subject.

\*\*\*\*\*

### **Sites of Maliyat journal in the Internet**

Three separate sites are built for Maliyat journal in the Internet. The first one is for the Persian section of the magazine and two others relate to the English section. One of the English sites covers the first phase of the journal that is for numbers 1 to 36. All those issues are included in the site, in addition to some information about the site, the magazine, etc. The last (third) site is built for the new phase of the journal, namely from the issue No. 37 onwards. Addresses of the sites are as follows:

Persian site: <http://maliyat.homestead.com>

First English site (1 to 36) : <http://maliyat.tripod.com/tax>

Second English site (37 onwards) : <http://e-tax.tripod.com>

# *Abstract of Persian Articles*

## **Editorial**

With the present issue of Maliyat journal, this publication enters a new phase of its life. The editorial deals with this subject and explains how we could manage to renew our journalistic work and what course of action will be taken in the future.

## **Tax and fourth development plan**

The law on fourth development plan was approved by the parliament few months ago. The author elaborates on tax provisions of the plan especially those establishing new strategies in this field, namely the necessity of raising the share of taxation, instead of oil revenue, in financing government expenditures and using the tax as means of redistribution of income, and thus securing social justice and stability. A similar article is provided in the English section.

## **Forthcoming amendment of the tax law**

The parliament and the government have recently announced their intention for revising the Direct Taxes Act. As a step towards this purpose, all competent persons and institutions are invited to propose their views in this regard. Maliyat journal has come forward with a number of proposals, one of which is contained in this article. The subject dealt with here is the flat rate of corporate taxation. Since the Iranian tax law has no imputation system, flat rate would impose equal degree of burden on large and small companies, and consequently of reach and poor shareholders. This weakness of the law is tackled by the author and graduate rates of taxation are proposed as a way of rectification.

## **Education and taxation**

The importance of education of tax staff is emphasized in this article. The author criticizes the current type of education given to taxmen and recommends direct embarking of tax organization on this duty, which is presently handled by a separate institution.



tributing income, and therefore, for achieving the goals of social justice and alleviating economic inequities.

The circular in question specified some detailed objectives, including not only the goals prescribed by the fourth development plan but also several other objectives that, according to SOTA, will further the achievement of those goals. Those additional objectives include, among others:

- the introduction of new tax sources;
- more efficient methods for tracking taxpayers and their actual income;
- incentives to encourage voluntary compliance by taxpayers;
- measures to reduce the incidence of, and motives for, tax evasion;
- more severe legal sanctions for tax law violations;
- the cancellation of unnecessary tax exemptions;
- the simplification of tax regulations to make them easier to understand and execute, and to reduce the likelihood of differing interpretations;
- more effective legal provisions on taxpayer documentation and reporting requirements;
- the elimination of unnecessary formalities and a shortening of the deadlines for the finalization and payment of taxes;
- more effective prosecution of tax offenders in judicial forums; and
- the cancellation of all tax regulations that are repeated in different, nontax regulations, and the inclusion of the applicable regulations in a single tax code.

The previous revision of the tax law addressed mainly economic objectives, the most important of which was to encourage economic activities in the private sector. In that connection, there were two amendments in particular: an immediate reduction of the corporation tax, from 64 percent to 25 percent (the dividends of shareholders are fully tax-exempt), and a very favorable tax abatement for major construction companies and the owners of building complexes. The only tax imposed on them is a small percentage of the price of each unit at the time of transfer. No other taxes, including income tax, are levied on those entities. Even the rental income from units in building complexes is tax-exempt (except in very rare cases). Now the law must move in a new direction: insuring more revenue and securing social justice.



board should be present, otherwise the session shall not be competent to examine the case.

Against that clear rule, in some cases only two members are present at the board session. The circular of the State Organization of Tax Affairs refers to this procedure as an illegal practice, which may become subject to prosecution. Beside that, some declarations (or warnings) are attached to the circular and the boards are instructed to affix them on the wall of the room where the sessions are held, so that taxpayers can easily see the content of these papers.



## A PLAN FOR MAJOR TAX REFORM

*by M. Alvandkouhi*

Iran's State Organization of Tax Affairs (SOTA), a juridical agency affiliated with the Ministry of Economic Affairs and Finance, and the main body responsible for taxation (and for enacting measures related to tax requirements), recently issued a circular announcing the government's plan to revise the Direct Taxes Act, Iran's principal tax law, to achieve the goals prescribed by the Law on the Fourth Economic, Social, and Cultural Development Plan of the Islamic Republic of Iran.

Tax regulations in that law require the government to increase nonoil revenues so that current expenditures are fully financed through taxes and other nonoil revenues by March 2009, the end of the period covered by the fourth development plan. More specifically, the quantity tables attached to the law require the government to increase annual tax revenues, as a whole, by 250 percent.

The social provisions of the plan also assign another duty to the government. They state that taxation should be used as an instrument for redis-

and tax assessment officers.

From time to time the tax organization comes forward with instructions to all concerned for correcting their practices and paying more attention to the regulations of the law. One example of such interferences is a circular letter issued by the State Organization of Tax Affairs (SOTA). This organization is the highest tax organ supervising over all tax affairs of the country. The following are most interesting points of the said circular:

a) At the beginning the aims of the circular are described as: realization of basic changes in tax system of the country, adopting arrangements for increasing the degree of compliance with laws and regulations, accelerating the process of finalization of tax cases, achieving the aims such as satisfaction of taxpayers and securing their voluntary compliance and cutting down the number of tax cases that are to be reviewed by the boards for settlement of tax disputes.

b) Under the circular, tax officials are instructed to refrain from rejection of statutory books of accounts and tax records of taxpayers if there are no justifiable reasons for that purpose. The same rule should be observed in respect of nonacceptance of taxpayers' expenditures, or inclusion of additional income for them. None of such actions are allowed except when taken on basis of fair justification. Those violating the instruction will become subject to prosecution.

c) Tax departments are ordered to do their best for winning the consent and compliance of taxpayers, and to refrain from sending tax disputes to relevant settlement forums, as far as possible. It has been emphasized in the circular that records of tax officials with respect to this matter will be taken into account for their promotion.

d) Another interesting point in the circular pertains to the composition of the board for settlement of tax disputes. According to the Article 244 of the Direct Taxes Act, every Board of Settlement of Tax Disputes shall consist of three members: one representative from the State Organization of Tax Affairs; one judge, whether active or retired, and a person introduced by civil institutions that represent the interests of different groups of taxpayers. Note 1 to the same article 244 states clearly that "*the quorum for the sessions of the Board of Settlement of Tax Disputes shall consist of three members*". This means that all three members of the

whose scope widens everywhere due to possibilities granted by technological developments.

But the problem of noncompliance with tax law extends, in some degrees, to tax officials as well. Legal rights of taxpayers are not always duly taken into account. Some common examples of such negligence are as follows:

1. Nonacceptance (rejection) of taxpayers' statutory books of accounts and other tax records on basis of vague and negligible grounds. In such cases the ex-officio assessment is unduly resorted to as a way of assessment of taxable income. In cases where there is no way to reject the books of accounts, they would try to reject the expenditures of taxpayers and consider them nondeductible as far as possible. Sometimes the reasons given for this type of behavior are weak and unfounded.

Of course one must not attribute such practices to shortcomings of tax regulations. Iranian tax law pays due attention to taxpayers' rights. As an example, we can refer to the Article 237 of the Direct Taxes Act (principal tax law of the country) which reads:

*"Tax assessment notice should be drawn on a correct basis and must be substantiated by sufficient evidence and information, in a manner to reflect manifestly all related activities and incomes derived therefrom, so that to be clear for the taxpayer. Those signing the assessment notice must record their full name and position in a readable manner thereon, and they shall be responsible for the contents of the assessment notice and for their own opinion in every respect. In case of inquiry by the taxpayer about the manner of assessment, the aforesaid persons shall be required to announce details of the report constituting the basis of tax assessment and have to furnish any explanations the taxpayer may request in this respect."*

The problem should be sought in the degree of compliance with tax law by tax officers. Treatment of officials is not, certainly, the same in all cases. But in some cases the assessment notices are devoid of characteristics specified by the aforesaid article 237. Some incomes may be imputed to taxpayers without mentioning viable justifications and reasons. The amount of information and justification provided to taxpayers may also be negligible.

Such failures with regard to taxpayers' rights are sometimes repeated in the forums responsible for settlement of tax disputes between taxpayers

## Tax as means of redistribution of income

Establishment of social justice and stability and alleviation of social and economic inequality are the goals followed by the chapter 8 of the law on fourth development plan. The government is required, under the regulations of the same chapter, to take all necessary measures and adopt appropriate policies for achieving the said goal. "Tax policies with the aim of equitable redistribution of income" has a remarkable place among those measures and policies (paragraph "b" of the article 95). This also can be consid-

ered a strategic rule of the fourth development plan.

The government is obligated to review relevant laws and prepare draft of amendments, or new laws, for realization of the policies in question.

For the purpose of achieving both strategic goals of the fourth plan the government has to revise tax laws and regulations, bring about necessary reforms in tax organization and remove various shortcomings that may preclude efficient discharge of tax administration's responsibilities.



## Taxmen and compliance with the law

By: M. T. Hamadani

Noncompliance with tax law is a term usually used in connection with taxpayers, but sometimes it can be attributed to tax officials as well. In Iran, like many other countries, the failure of taxpayers to abide by tax law has always been a well known issue. Resorting of taxpayers to various kinds of tax avoidance tricks, keeping false records and books of accounts, vast cases of tax evasion, underground economy and similar maneuvers are, and always were, recognized as well-spread phenomena,

has clearly obligated the government to take all necessary measures, so that to reach that goal at the end of the period of the plan. The text of the law reads:

*"The government is required to raise the share of non-oil resources in financing its current expenditures, so that such expenditures be completely financed through taxes and other non-oil revenues up to the end of the fourth plan"*

It should be noticed that other non-oil revenues (other than taxes) referred to in the above paragraph are not so considerable, and thus the burden would mostly rest on tax revenue.

Paragraph "b" of the same article 2 has deprived the government from other undesirable source of financing as well. It says:

*"Financing budget deficit through borrowing from Central Bank of Islamic Republic of Iran and banking system is prohibited"*

Thus, the government has to stop resorting to banks (either domestic or foreign) for financing its expenditures, a restriction that would lead to more emphasis on tax revenue.

We should also refer to the article 4 of the same law, which reads:

*"During the years of this plan no abatements, preferences or exemptions from taxes (whether direct or indirect) and import duties, except those already approved under relevant laws, shall be granted to real and juridical persons, including or-*

*ganizations mentioned in the article 161 hereof."* (organizations mentioned under the article 161 are the government organizations and companies, but municipalities are not included in the article).

Article 4 can be considered as complementary to the aforesaid paragraph "a" of the article 2. Since the latter paragraph provides for considerable increase in volume of tax revenue, door should be closed to new and additional abatements and exemptions.

A side aspect of the issue must also be taken into account. Suppose the government would succeed in achieving the goal prescribed by the said paragraph "a" of the article 2. Such a huge success would shut the door to previous practice, namely resorting to oil revenue for financing current expenditures of the government. Nobody would dare to say that the period of the fourth plan is expired and its regulations are no more obligatory. The new approach that would rely on taxes instead of oil revenue will continue, unless serious obstacles would arise.

Based on that argument, the ruling of the law of fourth plan in this specific regard can be considered a strategy not restricted to the period of fourth plan, but rather a long-time one.

# Taxation and fourth development plan

## A substitute for oil revenue and an instrument for redistribution of income

*By: Dr. Mohammad Tavakkol*

Iranian fourth development plan passed the parliament on last October and was notified to the government for execution. The plan covers a five-year period beginning from 21 March 2005 and ending at 20<sup>th</sup> of March 2009. It had been approved by the previous (sixth) session of the parliament before, but the seventh session revised the plan and re-approved it in its present form. Full title of the law is "the Law on Fourth Economic, Social and Cultural Development of the Islamic

Republic of Iran". It comprises 6 sections, 14 chapters and 161 articles. None of sections and chapters are independently allocated to taxation, but several articles inside some chapters are related to tax matters. The most important among them are paragraph "a" of the article 2 (in chapter 1) and paragraph "b" of the article 95 (in chapter 8). They include significant strategic regulations in the field of taxation, which are studied hereunder.

### Tax as a substitute for oil revenue

That strategic goal is embodied in the paragraph "a" of the article 2 of the chapter one. Certain important issues are dealt with in this chapter. The first and most important is the emphasis on necessity of ending the process of financing government current expenditures by oil revenue. This process has been continuing for several dec-

ades in spite of being considered a negative point of the country's economy at all times. Freeing the economy from that undesirable phenomenon has always been a national aspiration, which is now embodied in the law of fourth development plan. The law is not confined to referring to this subject as a matter of principle, but it

## IN THE NAME OF ALLAH

### FROM THE PRESIDENT

We would like to greet again our readership after elapse of such a long time since publication of Maliyat journal was stopped. Leaving the journal was not a voluntary action; it was due to reluctance and procrastination of the ex-publisher and now we are glad for having opportunity again to resume conversation with our dear readership. For more than a decade we did our best to publish the journal by spending minimum resources, but at the same time very efficiently and in good circulation. Very soon we found our readership among a considerable number of tax officials, taxpayers, tax practitioners, students and academic circles. After the publication of Maliyat journal was stopped, our readers contacted us many times and insistently wanted us to do something for republishing it. For the sake of those sentiments and our own cordial interest, we could manage to renew our journalistic work. We feel obliged to forward our gratitude to the State Organization of Tax Affairs and its honorable president for their appreciable assistance and support.

Our approach will be the same as before; a publication substantially academic, but at the same time regardful of practical aspects of tax issues.

At the same time, our endeavor for gradual improvement of quality of the journal's content will also continue, so that to deserve kind attention and sympathy of our readership. By publication of this issue, Maliyat journal have begun a new phase of its life. But certain articles of the previous issue (No. 36) were unfinished and some readers have asked for remaining parts of them. For responding to that demand, we have resorted to the site of Maliyat journal at the Internet (specification of the site is given at the end of the English section). You can find full text of these articles under the electronic issue No. 36 of the journal.

Hopping to be successful in providing best services to the readership of Maliyat journal.

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**