مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال سیزدهم انتشار، تابستان و پاییز ۱۳۸۴

(شماره مسلسل ۳۸)

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر: دکتر محمد توکل

صاحب امتیاز: سازمان امور مالیاتی کشور

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

مطالب مجله الزاما مبین نظر صاحب امتیاز 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 بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: سازمان امور مالیاتی خیابان شهید دادمان – شهرک قدس (غرب) – تهران

پست الکترونیک : tavakkolmohammad.yahoo.com

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
مالیات و بازرگانی الکترونیک	دکتر محمد توکل	۴
مالیات مضاعف و مبادلهٔ اطلاعات مالیاتی (بخش دوم)	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۴
استرداد مالیات و مسألهٔ مرور زمان	م. ت. همدانی	۲۰
اجاره بهای محل مؤسسه	م. الوند کوهی	۲۶
نکته ها از قانون مالیاتی		۲۸
بودجهٔ سال ۸۴ و جنبه های مالیاتی آن	م. اکباتان	۳۰
بحثی در جهت مالیات مقطوع		۳۳
رسیدگی به شیوهٔ نمونه گیری	م. چکاد	۴۰
لغو مالیات بر ارث در فدراسیون روسیه		۴۸
قاعدهٔ مقصد و مکانیزم شارژ معکوس		۵۰
مالیات و مرد افسانه ای روسیه (بخش دوم)	م. لکّوت	۵۳
بهشت های مالیاتی بریتانیا عامل گریز منابع مالیاتی		۵۹
بخش انگلیسی		

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

به نام خدا

سرآغاز

شماره حاضر از فصلنامه مالیات در حالی زیر چاپ می رود که دولت جدید لـزوم رعایـت چند اصل معین را به عنـوان سـرلوحهٔ اقـدامات خـود اعـلام داشـته اسـت و طبعـا انتظـار می‌رود همین اصول در شئون مختلف مدیریت اجرائی کشور مـورد رعایـت جـدی و همـه جانبه قرار گیرد. رعایت عدالت یکی از مهم ترینِ این اصول است که اتفاقاً در رابطه با امـر مالیات از معنی و مفهوم خاصی برخوردار بوده و مناسبت روشنی پیـدا مـی کنـد. وظیفـهٔ اصلی مدیریت مالیاتی کشور وصول درآمد برای تأمین منابعِ مورد نیاز جامعه اسـت کـه باید از تمام توان خود برای تأمین این منظور بهره جوید. اما در اجرای همین وظیفهٔ اصلی و حیاتی می توان جریان عمل را در جهتی سوق داد که هدفِ تـأمین عـدالت را نیـز در بـر گیرد و از فرایندها و شیوه های متضمن بی عدالتی و تبعیض احتراز گردد.

به عنوان مثال از گذشته های دور سابقه داشته است کـه تـا حـد امکـان فـشار را متوجـه منابعی از مالیات و آن دسته از مؤدیان می سـاختند کـه کـاملا در دسـترس بـوده و اخـذ مالیات از آنان به سهولت مقدور بوده است. مثال کلاسـیک آن مالیـات بـر درآمـد حقـوق بگیران است که به آسانی قابل شناسائی بوده و اخذ آن به طور نسبی بسیار سـاده تـر از منابع دیگر است. نمونهٔ مالیات حقوق را به عنوان یک مثال ساده و به آسانی قابل فهم ذکر کردیم، مسلّماً با موشکافی بیشتر مظاهر این پدیـده را در مـورد منـابع دیگـر مالیـاتی نیـز می‌توان جستجو نمود.

نیازی به گفتن نیست که آسان طلبی مورد بحث تنها بـه مفهـوم سـهولت شناسـائی منـابع مالیاتی نیست و نکات دیگری نیز در این زمینه مطرح است که نمونـه‌ای از آن روی آوردن به منابع و مؤدیانی است که بـر حسب موقعیـت خـود از تـوان مدافعـه و مقابلـهٔ کمتـری برخوردارانـد. این نیز در قالب همان اندیشهٔ راحت طلبی مـی گنجـد زیـرا مـستلزم کـاربرد مساعی کم تر و احتراز از رویاروئی های بیش تر است.

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

البته در پیش گرفتن طرز تفکر و نحوهٔ عملی از آن گونه که ذکر شد الزاماً به مفهوم داشتن نیت تبعیض و بی عدالتی نیست و بلکه می تواند ریشه در همان حس راحت طلبی و تمایل به گریز از دشواری داشته باشد، اما اثر ناخواستهٔ آن به احتمال زیاد بی عدالتی در اجرای قانون را در پی خواهد داشت. احتراز از چنین حالتی بیش از هر چیز مستلزم انضباطِ کاری و تقبل زحمت و دشواری و مقابله با فرهنگ آسان طلبی است. اجرای هرچه صحیح تر قانون و توجه هرچه بیشتر به تأمین عدالت در این زمینه از جمله شرایط عمدهٔ تحقق منظور مورد بحث است و چنین کیفیاتی مستلزم کوشش و تلاش و سازماندهی صحیح کارها است که مآلاً هدف اصلی دولت در زمینهٔ تحقق عدالت را نیز در رابطه با امر مالیات و در حد وظایف دستگاه مالیاتی فراهم خواهد ساخت

بحثی که به آن پرداختیم طبعاً هدف تأمین عدالت از نظر اجرائی را دربر می گیرد. هرگونه تغییر در سیاست ها و مقررات قانونی با هدف نیل به عدالت اجتماعی سخن دیگری است که از گنجایش این سرمقالهٔ کوتاه خارج بوده و باید به طورجداگانه مورد بررسی قرار گیرد.

در پایان تذکر این نکته را نیز لازم می داند که تأمین عدالت از طریق اِعمال سیاست های مالیاتی به طور خاص ضمن قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران هم مورد توجه قرار گرفته و در فصل هشتم این قانون تأکید شده‌است که دولت باید چنین سیاست های مالیاتی را با هدف باز توزیع عادلانهٔ درآمدها اتخاذ و به مرحلهٔ عمل درآورد. جمع بین این الزام قانونی با تکیه مکرر دولت جدید بر مبانی عدالت، ضرورت همه جانبهٔ توجه به چنین هدفی را آشکار می سازد.

علی اکبر عرب مازار

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

مالیات و بازرگانی الکترونیک

دکتر محمد توکل

موضوع تجارت الکترونیک از جمله بحث های گرم عصر حاضر به شمار می رود که با پیشرفت بی وقفهٔ تکنولوژی اطلاعاتی و تسهیل روز افزون ارتباط از طریق شبکهٔ جهانی روز به روز داغ تر و داغ تر می شود. این فضای رو به اتّساع الکترونیک از جمله به جولانگاه یک بازار مجازیِ عرضه و تقاضا بدل شده است که وسیلهٔ انتقال کالا و خدمات را در سطح جهان و با سرعتی شگفت آور فراهم آورده است.

جنبه های مالیاتی این تحول عظیم روز به روز توجه بیشتری را به خود جلب می کند که با نگرانی رو به تزایدی نیز همراه است، زیرا نهادهای حقوقی و شیوه های سنتیِ پرداختن به امر مالیات از عهدهٔ پاسخگویی و مقابله با شرایط جدید حاصل از این اوضاع و احوال بر نمی آیند و اگر در این زمینه ها نیز تحولی هم سنگ تکنولوژی مورد بحث پیش نیاید ممکن است در آینده نه چندان دور دولت ها با خطر از دست دادن درآمدهای مالیاتیِ بالقوه زیادی در رابطه با تجارت الکترونیک مواجه شوند. به همین سبب هم اکنون جنب و جوش زیادی در محافل مالیاتیِ بسیاری از کشورها و مجامع بین المللی ذیربط در جریان است تا از وقوع چنان احتمالی جلوگیری شود.

در کشور ما تجارت الکترونیک مراحل مقدماتی خود را طی می کند و جنبه های مالیاتی آن هنوز به مسأله و مشکلی بدل نشده است. اما تردیدی نیست که سرعت سرسام آور پیشرفت تکنولوژی اطلاعاتی، اینترنت و داد وستد الکترونیک به زودی تاثیر خود را در این کشور نیز بر جای خواهد نهاد. بنا بر این لازم است از هم اکنون آمادگی مقابله با پیامدهای مالیاتیِ موضوع، مورد توجه قرارگیرد و به اصطلاح آینده نگری لازم به عمل آید. مجله مالیات خواهد کوشید جنبه های مختلف این پدیده را به تدریج مورد بحث قرار دهد که مقالهٔ حاضر نخستین نوشتار از این گونه است.

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

بازرگانی الکترونیک

در صورتی که بخواهیم بازرگانی الکترونیک را با استفاده از اصطلاحات حقوق داخلی ایران تعریف کنیم می توانیم آن را شامل معاملاتی بدانیم که در آنها ایجاب و قبول به نحو الکترونیک انجام می پذیرد، اما موضوع معامله می تواند هم جنبهٔ الکترونیک و دیجیتال داشته باشد و هم یک کالای سنتی باشد دارای وصف عینی و ملموس. برای روشنی مطلب مثالی می زنیم. فرض کنید بازرگانی فروشندهٔ کالاهای مختلفی است و می خواهد امتعهٔ خود را از طریق تجارت الکترونیک به فروش رساند. وی باید مشابه همان کاری را انجام دهد که در تجارت سنتی انجام می داد. در تجارت سنتی علی القاعده وارد بازار حقیقی می شد و کالاهای خود را در معرض دید و انتخاب مشتریان قرار می داد. در اینجا نیز وی وارد بازار الکترونیک می شود که یک بازار مجازی است و به صورت یک پایگاه یا سایت الکترونیک متجلی می گردد. در این سایت تمام اطلاعات و مشخصات کالا با نوشته و تصویر و کلام و احتمالاً موسیقی معرفی می شود و مشتریان می توانند با مراجعه به مغازه یا تجارتخانهٔ وی که همان سایت الکترونیک است کالای خود را انتخاب کنند و با استفاده از علائم، تکمه ها و سایر امکانات موجود در سایت تمایل خود را به خرید کالا اعلام دارند، ترتیب پرداخت بها و تحویل جنس را بدهند و هر کار لازم دیگری را انجام دهند که در بازار حقیقی انجام می شد.

کالای مورد نظر ممکن است یک متاع الکترونیک یا دیجیتال باشد مانند نرم افزار کامپیوتری، کتاب، نشریه، موسیقی، فیلم و نظایر آنها که در این حالت علاوه بر ایجاب و قبول، قبض و اقباض نیز به همان شیوهٔ الکترونیک انجام می گیرد، یعنی مشتری کالای خریداری شده را به کامپیوتر خود وارد می سازد یا به اصطلاح آن را download می کند. ثمن معامله نیز به همان شیوهٔ الکترونیک از حساب بانکی مشتری به حساب بایع منتقل می شود. در این حالت مجموع مراحل معامله در بازار مجازی انجام می پذیرد، بی آن که طرفین معامله از جای خود حرکت کرده باشند. اما موضوع تجارت الکترونیک ممکن است کالای ملموس و عینی باشد که عملا در انبار تجارتی فروشنده موجود بوده و باید به مقصد خریدار حمل شود. کلیه مذاکرات و قرار و مدار ها از همان طرق الکترونیک و در بازار

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

مجازی انجام می شود و حتی طرفین می توانند یکدیگر را به همان طریق ببینند و صحبت کنند. اما موضوع معامله کالای ملموسی است که باید با وسیلهٔ نقلیه عینی موجود در عالم خارج حمل و تحویل خریدار شود. در این حالت نیز معاملهٔ انجام شده یک معاملهٔ موضوع تجارت الکترونیک به شمار می آید. نیازی به گفتن نیست که موضوع معامله ممکن است بجای کالا انجام خدمات باشد که چنین خدماتی به نوبه خود می توانند به صورت الکترونیک ارائه گردند، مانند ارائه مشاوره حقوقی از طریق اینترنت، و یا مستلزم حرکت و اقدام عملیِ ارائه کنندهٔ خدمت باشد، مانند مراجعهٔ مشاور حقوقی به دادگاه و دفاع از حقوق موکلی که قرارداد خدمات حقوقی را به صورت الکترونیک منعقد ساخته است.

مثال هایی که زدیم به بازرگانی داخلی مربوط بودند. در روابط بین المللی نیز تجارت الکترونیک رونق فراوان یافته است. در این باب مثال دیگری می زنیم. فرض کنید شرکتی در کشور «الف» مستقر است و اجناس خود را از طریق تجارت الکترونیک در سراسر جهان عرضه می کند، بی آن که در هیچ یک از این کشورها نمایندگی، انبار یا امکانات مشابه دیگری داشته باشد و یا حتی یکی از کارکنان آن در کشورهای دیگر حضور فیزیکی داشته‌باشد. اکنون بازرگان دیگری که در کشور «ب» در آن سوی جهان مقیم است با مراجعه به سایت شرکت، کالاهای مورد نظر خود را انتخاب می کند و مراتب ایجاب و قبول از طریق همان سایت انجام می پذیرد و پرداخت وجه نیز به شیوهٔ الکترونیک عملی می‌شود. کالای مورد معامله اگر الکترونیک باشد فی المجلس به کامپیوتر خریدار منتقل می شود و در غیر این صورت از طرق سنتی به مقصد خریدار حمل می گردد.

این نوع تجارت در آغاز اندک بود و متدرجاً رو به افزایش نهاد. نکتهٔ مهم سرعت این افزایش است که بیش از هرچیز مدیون ظهور شبکه جهانی یا اینترنت است. عامل بسیار مؤثر دیگر ارتقاء قابلیت های کامپیوتری با شتاب خیره کننده است که امکان تبادل اطلاعات و داده ها را روز به روز افزایش می دهد. هم اکنون میزان سالانهٔ این نوع از بازرگانی در سطح جهان از ده هزار میلیارد دلار گذشته است، حال آن که فقط سه سال پیش این رقم کم تر از ۲/۳ هزار میلیارد دلار بود.

ضمنا تجارت الکترونیک متدرجا گونه های مختلفی از فعالیت های اقتصادی را دربر می‌گیرد و متنوع تر می شود و طبقات مختلف سوداگران و مشتریان و انواع بیشتری از معاملات را شامل می گردد. مقولاتی مانند

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

خرده فروشی، عمده فروشی، حراج، مبادله کالا به کالا، واسطه گری، حق العمل کاری، دلالی و غیره و غیره که در بازرگانی سنتی جا افتاده و رایج است، عموماً به بازار مجازیِ الکترونیک راه یافته و هر یک مقام خود را پیدا کرده اند. به عبارت دیگر سایت‌های بازرگانی الکترونیک به تدریج جنبهٔ تخصصی نیز پیدا کرده اند و هر یک مناسب حال یک گروه از مشتریان و سوداگران شده‌اند.

هر یک از این جنبه ها و سایر جنبه های تجارت الکترونیک خود عالمی دارند و می‌توان به بحث های مفصلی در بارهٔ مشخصات آنها پرداخت. ولی تکیه بحث ما بر روی جنبه های مالیاتی قضیه است و در موارد دیگر به اختصار برگزار می کنیم. علاقه مندان می‌توانند جنبه های دیگر تجارت الکترونیک را خود مورد تحقیق و بررسی قرار دهند.

آنچه از دید مقالهٔ حاضر می توان از بحث مقدماتی فوق نتیجه گرفت این است که:

۱. بازرگانی الکترونیک واقعیت ملموس و اجتناب ناپذیر عصر حاضر به شمار می رود.

۲. امکانات زیربنائی توسعهٔ تجارت الکترونیک (کامپیوتر، اینترنت و غیره) با شتاب بسیار رو به ترقی و گسترش است.

۳. ترکیب دو عامل فوق با حسّ سودجوئی بشر، بویژه بازرگانان و شرکت ها، توسعهٔ سرسام آور تجارت الکترونیک در آینده را اجتناب ناپذیر می سازد.

مالیات و مالیات گیری نیز مقولات اجتناب ناپذیری هستند که در طول دوران تاریخیِ جوامع بشری وجود داشته و در آینده نیز ناگزیر ادامه خواهند یافت.

۴. مالیات (خواه از نوع مستقیم یا غیر مستقیم آن) بر درآمد، سود بازرگانی و مصرف استوار است. با قبضه شدن بخش دائم التزایدی از این مقولات در ید تجارت الکترونیک خواه و ناخواه جوامع مالیاتیِ تمام کشورها باید متوجه تجارت الکترونیک و تحولات بی وقفه و شتاب زدهٔ آن شوند.

۵. ایران به طور قطع از این جریان جهانی برکنار نخواهد ماند و با مقداری تاخیر قدم در همین راه نهاده و پذیرای تجارت الکترونیک به شکل گستردهٔ آن خواهد شد.

۶. ضمن بحث های آتی خواهیم دید که سازمان های مالیاتی حتی در کشورهای پیشرفته هنوز نتوانسته اند خود را با سرعت شگفت آورِ گسترش دانش الکترونیک و حاصل آن یعنی تجارت الکترونیک همگام سازند و پا به پای آن آمادگی لازم را پیدا کنند. همه به فکر جبران این عقب ماندگی هستند. دلیل آن هم واضح است. بازرگانی الکترونیک سال به سال لقمهٔ بزرگ تری از منابع مالیاتی را به کام خود می کشد و اگر

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

سازمان های مالیاتی نتوانند این نوع از تجارت را کنترل کنند و از آن کسب درآمد نمایند، در آینده همهٔ دولت ها با مشکل کسری درآمد مواجه خواهند شد.

ایران هم دیر یا زود با همین مشکل و وضعیت رو برو خوهد شد. این که ما هنوز در آغاز راه هستیم از یک سو نکته ای منفی است، اما از دید مالیاتی این حسن را دارد که هنوز مشکل واقعی شروع نشده است و اگر از هم اکنون به طور جدی در اندیشهٔ آینده باشیم و هر گونه اقدام را با توجه به تجربهٔ دیگران و اوضاع و احوال خاص این کشور زود آغاز کنیم، برای مواجهه با جریانات آتی مجهز تر خواهیم بود و از این جهت خاص وضع بالنسبه بهتری خواهیم داشت. بدیهی است به شرط این که بسیار زود دست به کار شویم.

پس از این مقدمات به بحث اصلی یعنی جنبه های مالیاتی تجارت الکترونیک می پردازیم.

جنبه های مالیاتی تجارت الکترونیک

الف. لزوم مالیات

شاید به عنوان اولین سئوال بد نباشد بپرسیم آیا اساساً باید بازرگانی الکترونیک را مشمول مالیات قرارداد یا نه ؟ ذهنیت کلی این است که تجارت الکترونیک امری ضرور و مطلوب است و باید به توسعه و پیشبرد آن همت گماشت. در ایران نیز همین تفکر دنبال می شود. به عنوان مثال موردی را ذکر می کنیم. وزارت بازرگانی همایش هایی در مورد تجارت الکترونیک برگزار می کند که نتایج سخنرانی ها و مقالات ارائه شده در آنها به صورت کتابی منتشر می شود. کتاب مربوط به آخرین همایش از این نوع در اسفند ماه سال ۱۳۸۳ تحت عنوان «مجموعهٔ مقالات دومین همایش تجارت الکترونیک» به چاپ رسیده است. در این مجموعه همه جا، از سخنرانی افتتاحی رئیس جمهور گرفته تا سایر گزارش ها و مقالات و سخنرانی ها، چنین برداشت و تمایلی به روشنی به چشم می خورد. مشابه همین کیفیت در سایر کشورها نیز مشاهده می شود. حال که پایه بر این است ممکن است کسانی بگویند برقراری مالیات بر تجارت الکترونیک مانع توسعه و پیشرفت آن است و نباید در اندیشهٔ تحمیل چنین باری بر این نوع از بازرگانی بود. این بیان عملا از سوی کسانی در سطح جهان و کشورهای دیگر مطرح شده و طرفدارانی دارد. ولی در مقابل آن استدلالات بسیار نیرومندتری بر لزوم مالیات گیری از تجارت الکترونیک وجود دارد که اهم آنها به شرح

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

زیراند:

۱. این نوع تجارت به سرعت در حال بلعیدن تکه های روز به روز بزرگ تری از معاملات در زمینهٔ کالاها و خدمات است و مداما بر دامنه عمل آن افزوده می شود. اگر بخواهیم تجارت الکترونیک را از شمول مالیات خارج کنیم مفهوم آن این است که آنچه از آن به نام پایه مالیات یاد می شود روز به روز کوچک‌تر و باریک تر شود و دولت ها را به تنگنای کسری درآمد بیافکند و ناگزیرشان سازد به تحمیل مالیات های غیر منطقی دیگر روی آورند، وامگیری کنند و غیره و غیره و عواقب ناگوار چنین اقدامات نابخردانه ای را بر جان بخرند.

۲. استدلال مخالفان مالیات بر تجارت الکترونیک یک عیب مادرزادی دارد. قرن هاست از تجارت سنتی مالیات می گیرند و این کار (البته اگر از حد معقول تجاوز نکند) نتوانسته است مانع گسترش و رونق تجارت شود. تجارت الکترونیک نیز از این وضع مستثنی نخوهد بود.

۳. معافیت بازرگانی الکترونیک از مالیات سبب نقض قاعدهٔ عدالت مالیاتی خواهد شد و در این رابطه، هم آنچه اصطلاحا عدالت افقی نامیده می شود و هم عدالت عمودی دچار خلل خواهد شد. در نظر بگیرید معاملات مشابه و یکسانی در دو عرصه صورت می‌گیرند، یکی در بازار سنتی و تجارت معمولی و دیگری در بازار مجازیِ بازرگانی الکترونیک. از اولی مالیات می گیرند و از دومی خیر، و این مصداق مسلم نقض عدالت افقی خواهد بود. عدالت عمودی نیز به این شکل نقض می شود که معمولا سوداگران موفق تر و برخوردار از منابع مالی بیشتر در عرصهٔ تجارت الکترونیک وارد می شوند و کم مایه ها در این مسابقه عقب می مانند. پس مرفه تر ها و پر مایه تر ها معاف می شوند و فقیر تر ها باید مالیات بپردازند.

۴. از محاسن تجارت الکترونیک یکی هم کاهش چشمگیر هزینه ها است. این کاهش در تمام هزینه ها به وجود می آید. تعداد کارکنان لازم به حد اقل می رسد، کارهای حسابداری و نگاهداری سوابق، بازاریابی و تبلیغ و غیره و غیره همگی بسیار آسان تر و ارزان تر انجام می شوند. ضمنا در مورد کالا ها و خدمات الکترونیک هزینهٔ تحویل به صفر می رسد. در چنین شرایطی فکر معاف سازی تجارت الکترونیک و تبعیض فاحش در حق تجارت سنتی نمی تواند موجه و معقول جلوه کند.

۵. استدلال در این باب که تجارت الکترونیک در مراحل اولیه رشد خود است و رفتار با آن باید به منزلهٔ رفتار با صنایع نوپا باشد، با حقایق و واقعیت ها مطابقت ندارد. این کودک

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

نوپا دارد با سرعتی سرسام آور به یک غول بی شاخ و دم بدل می شود و چنان شتابان رشد می کند که اطلاق عنوان نوپا به آن دور از واقع بینی خواهد بود.

علاوه بر همهٔ این ها معاف ساختن تجارت الکترونیک از مالیات ممکن است وضع آشفته‌ای را در برابر مدیریت مالیاتی قرار دهد. آنگاه هر شرکت و صنعتی خواهد کوشید با ترتیب دادن ظواهر امر مدعی شود وارد تجارت الکترونیک شده و باید از مالیات معاف گردد. چنان که دیدیم وجه مشخصهٔ تجارت الکترونیک این است که در آن ایجاب و قبول طرفین معامله به طور الکترونیک واز طریق یک سایت انجام می پذیرد و موضوع معامله ممکن است یک کالای عینی و ملموسی باشد که در فلان مکان معین انبار شده است و توسط وسیلهٔ نقلیه ملموسی نظیر کامیون، کشتی و غیره حمل می شود. درست کردن سایت در اینترنت و عرضهٔ کالا از طریق آن کار بسیار ساده ای است و از هر کسی با داشتن مقداری مهارت ساخته است. پس خریدار و فروشنده می توانند تبانی کنند و کار خود را که در عالم واقع و مادی همهٔ مذاکراتش انجام شده و به نتیجه رسیده است از طریق سایت الکترونیک نیز انجام دهند و خود را از شمول مالیات خارج کنند. کاری که به این سادگی و راحتی قابل شبیه سازی است نمی تواند مبنای معافیت از مالیات و تبعیض فاحش در حق بازار واقعی گردد.

بر اساس استدلالات روشن فوق می توان نتیجه گرفت که فکر معاف سازی تجارت الکترونیک از مالیات منطقی نبوده و باید از اساس کنار نهاده شود. این نکته چه در مورد مالیات مستقیم و چه در مورد مالیات غیر مستقیم صادق بوده و باید مورد توجه قرار گیرد. البته بلافاصله باید افزود: همان طور که در مورد کسب و کار سنتی معمول است، برقراری مالیات به مفهوم آن نیست که اگر منطق ایجاب کند که ارفاق هایی در موارد معقول اِعمال شود، از این کار خودداری گردد. به عنوان نمونه به هزینه های مؤسسات ارائه کنندهٔ خدمات اینترنتی (ISP ها) اشاره می کنیم. ممکن است این گونه مؤسسات سرمایه گذاری های قابل توجهی انجام داده‌باشد که نتوانند به سرعت آنها را بازیابی کنند. در این صورت طبیعی است که مانند سایر بخش ها باید اجازهٔ به استهلاک نهادن با درصدهای مناسب وبا سرعت مناسب به آنها داده شود تا به درستی بتوانند کسب و کار خود را ادامه دهند و موجبات رونق بازرگانی الکترونیک را فراهم سازند. این غیر از آن است که به صِرف انجام معاملات از طریق بازرگانی الکترونیک، معامله کنندگان را از مالیات معاف سازیم.

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

ب. مراحل کار

در صورت قبول استدلال فوق و رسیدن به این نتیجه که فکر معاف سازی تجارت الکترونیک از مالیات فاقد منطق است و باید آن را رها کرد، این سئوال مطرح خواهد شد که مراحل انجام کار باید چه باشند؟ آیا باید فوراً در صدد اقدام برآمد و مقرراتی در این خصوص وضع کرد و به مرحلهٔ عمل درآورد؟ به نظر می رسد که چنین نحوهٔ عملی قبل از طی مقدمات لازم معقول نباشد. اما اگر شتاب در این زمینه صحیح نیست، سرعت در شروع مراحل مقدماتی، معقول و به مصلحت است. تعیین مراحل مقدماتی نیز خود نیاز به بررسی و اندیشه دارد ولی آنچه در بادی نظر و با توجه به تجارب دیگران می‌توان در این باب گفت به شرح زیر است:

۱. بررسی وضعیت در ایران

به نظر نگارنده هرگونه اقدام در زمینه های مربوط به تجارت الکترونیک مستلزم اطلاع کافی از وضع این تجارت در ایران است که کسب این گونه اطلاع باید به یک کار مستمر بدل شود و جریانات فعلی و آتی تجارت مورد بحث را در بر گیرد. باید دید وضع بازرگانی الکترونیک در این کشور چگونه است. انواع آن و درآمدهای حاصل از هر نوع باید شناخته شود. این کار نه تنها در مورد تجارت داخلی الکترونیک، بلکه نسبت به تجارت خارجی نیز باید مورد بررسی قرار گیرد و در مورد هریک آمار و اطلاعات لازم جمع آوری شود.

تا کنون چه اقدامات منظم و قابل توجهی در این زمینه انجام شده است؟ نگارنده چندان در این خصوص خوشبین نیست. به عنوان مثال به همان مجموعهٔ منتشر شده از سوی وزارت بازرگانی در مورد دومین همایش تجارت الکترونیک مراجعه می کنیم. در این مجموعه آمارهای مختلفی از حجم تجارت الکترونیک در کشورهای دیگر به چاپ رسیده است. ولی نگارنده نتوانست آماری از این نوع را در مورد ایران در همین مجموعه پیدا کند و یا حتی اشاره ای به بود یا نبود چنین آماری را ملاحظه نماید. اگر این استنباط صحیح باشد، شاید بتوان احتمال داد که تا کنون آمار و اطلاعاتی در مورد ایران تهیه نشده است، زیرا اگر غیر از این بود علی القاعده در چنان همایش مهمی مطرح می گردید (یاد آور می‌شود که حتی عنوان یکی از سخنرانی ها چنین است: اولین گزارش ملی تجارت الکترونیکی در ایران). البته این احتمال نیز وجود دارد که در جایی این گونه آمار وجود داشته باشد که نگارنده از آن بی خبر است. به هر تقدیر آنچه مهم است لزوم توجه به تهیه چنین آمار و اطلاعاتی است. برای سازمان مالیاتی کشور سامان دادن به این امر، یعنی

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

بررسی مستمر و مداومِ تحولات تجارت الکترونیک و تهیه آمار و اطلاعات در باب آن از اهمیت بسیار بر خوردار است، البته شاید نه برای امروز ولی برای فردایی که هر لحظه نزدیک تر می شود.

در همین رابطه بد نیست به چند قرینه اشاره کنیم. مدتی است ضمن آگهی های ثبت شرکت‌ها در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی با آگهی های ثبت شرکت های تجارت الکترونیک مواجه می شویم که می تواند قرینهٔ مستندی بر وجود این نوع تجارت در داخل کشور باشد. همچنین در وبلاگ ها و سایتهای مختلف با آگهی های متعدد بازرگانی روبرو می شویم که به نحو دیگری از رواج این تجارت – لا اقل در مراحل اولیه آن – حکایت دارد. ضمنا شمار روز افزونی از عرضه کنندگان کالاها و خدمات در آگهی های مختلف خود مشتریان را به مشاهدهٔ سایت اینترنتی خویش دعوت می کنند که این نیز از روند رو به رشدِ نفوذ تجارت الکترونیک در صحنهٔ اقتصاد ایران خبر می دهد.

۲. همکاری با سازمان های ذیربط

برای تهیه آمار و اطلاعاتی که فوقا اشاره شد و برداشتن گام های بعدی، همکاری نزدیک با سازمان هایی که به نحوی با تجارت الکترونیک سر و کار دارند و یا از جهتی در صدد کسب اطلاع از آن هستند ضرورت دارد. وزارت بازرگانی یکی از این سازمان ها است. بانک مرکزی نیز همین وضع را دارد. نقل و انتقال وجوه از لوازم بازرگانی الکترونیک است و این کاری است در حیطهٔ عمل نظام بانکی کشور. این گونه نقل و انتقال از جهت دیگری نیز می تواند مورد توجه قرار گیرد و آن استفاده از امکانات بازرگانی الکترونیک به مقاصد غیر قانونی نظیر پولشویی است. در نتیجه ارگان های مسئولِ مقابله با این گونه فعل و ا نفعالات نیز طبعا در مقام دستیابی به اطلاعات مشابه هستند و ممکن است در صورت مصلحت همکاری با آنان نیز مورد توجه قرار گیرد. بدیهی است سازمان های طرف همکاری احتمالی محدود به این تعداد نبوده و ممکن است همکاری سازمان ها و مراجع دیگر نیز ضرورت پیدا کند.

۳. پیگیری تحولات بین المللی

اولاً. تجارت الکترونیک به داد و ستدهای داخلی محدود نمی شود و بلکه بازرگانی بین‌المللی از این طریق گسترش و شتاب بیشتری پیدا کرده است (مسائل مربوط به این گونه بازرگانی الکترونیک را متعاقبا مورد بحث قرار خواهیم داد).

ثانیاً. مشکلاتی که بازرگانی الکترونیک برای مراجع مالیاتی بسیاری از کشورها پدید آورده سبب شده است که این کشورها به همکاری و تبادل نظر با یکدیگر روی آورند.

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

این فعالیت ها معمولا از طریق سا زمـان هـای بین المللی صـورت مـی پـذیرد. از جملـه مـی توان به اقدامات سـازمان همکـاری و توسـعهٔ اقتصادی (OECD) و بویژه کمیته امـور مـالی آن اشاره کرد. همچنین کارهـای انجمـن مـالی بین المللی (IFA) در این زمینه در خور توجـه است، و نیز سازمان کنفرانس ملل متحد بـرای توسعه و تجارت (UNCTAD) و تعداد دیگری از سازمان ها و مراجع.

ثالثاً. بازرگـانی الکترونیـک امکـان توسـل بـه پناهگـاه هـای مالیـاتی (بهـشت مالیـاتی) را افـزایش داده اسـت و انـواع ترفنـدهای جدیـد مالیاتی را پدید آورده است.

این ملاحظات و مسائل مشابه دیگر وضـعیتی را به وجود آورده است که اطلاع از آنها برای برداشتن گام هـای صـحیح جهـت حـل جنبـه هـای مالیـاتی تجـارت الکترونیـک ضـرورت بسیار دارد و ایجاب مـی کنـد کـه مـستمرا در جریان این تحولات باشیم و از همکـاری هـای بین المللی در این زمینه استفاده کنیم.

۴. بررسی های قانونی

طبیعی است این گونه بررسی مقـام مهمـی در جریان کار مورد بحث خواهـد داشـت. منتهـی این کار اگر با چشم باز صورت گیرد مفید تـر خواهد بود. منظور این است کـه مراحـل قبلـی فوق که منـتج بـه تهیـه اطلاعـات و آگـاهی از وضع کنونیِ داخلی و بین المللی در رابطـه بـا مسأله مورد بحث می گردد باید دنبال شود تا بررسـی هـای قـانونی بـر اسـاس آن انجـام پذیرد. علاوه بر اطلاعاتی که طی بندهای قبلـی از آنها یاد شد، بررسی تطبیقی روی مقـررات سایر کشورها و مـصوبات مجـامع و مراجـع بین المللی نیز ضرورت دارد.

۵. سازمان دهی کار

بـدیهی اسـت کـاری از ایـن دسـت نیـاز بـه سازماندهی و تنظیم دارد، ولـی اکیدا یـادآور مـی گـردد کـه لازم اسـت از ایجـاد سـازمان جداگانه برای این کار صرف نظر شـود تـا بـه عاقبت سازمان های مشابه دچار نشود. آنچـه مطـرح شـد بـه طـور عمـده جنبـهٔ تحقیـق و پـژوهش دارد و هـم اکنـون در تـشکیلات سازمان امور مالیاتی بخش مسئول و قـانونی برای انجام پژوهش ها وجود دارد و تحقیقـات در زمینهٔ تجارت الکترونیک نیـز مـی توانـد از سوی همین بخش انجـام پـذیرد. بنـا بـر ایـن ایجاد تشکیلات جداگانه تحت عناوین مرسـوم (مانند پروژه، دفتر و غیره) و تحمیل هزینـه و بار اضافی ناشی از آن، که معمولاً هم جاودانه بر جای مـی مانـد، ضـرورتی نـدارد و آنچـه لازم است فقط جدی گرفتن کار است.

اما نکتهٔ مسلم این است که چنین کـاری نبایـد به آینده موکول شود و بهتر است از هم اکنون آغاز گردد. **(ادامه دارد)**

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

قراردادهای مالیات مضاعف
و
مبادلهٔ اطلاعات مالیاتی

(بخش دوم)

دکتر علی اکبر عرب مازار

در بخش نخست این مقاله به اهمیت کنوانسیون مُدلِ مالیات مضاعف که از سوی سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) تنظیم شده است اشاره کردیم و گفتیم که قراردادهای مالیات مضاعفِ بسیاری از کشورها واز جمله ایران، اقتباس شده از همین کنوانسیون است. ماده ۲۶ کنوانسیون به تبادل اطلاعات مالیاتی بین کشورهای طرف این گونه قراردادها اختصاص دارد که هدف آن به طور عمده جلوگیری از فرار مالیاتی است. متن این ماده از سوی OECD مورد تجدید نظر قرار گرفته‌است که بحث ما نیز متوجه همین تغییرات است. بررسی موضوع را در شماره قبل تا آخر بند یک ماده ۲۶ به انجام رسانیدیم و اینک باقی بندهای همان ماده را مورد بحث قرار می دهیم.

بند دوم مادهٔ ۲۶

بند دوم به طور خلاصه چند قاعده را بیان می دارد. نخست این که اطلاعات کسب شده طبق قرارداد باید محرمانه تلقی شود و ضوابط محرمانه بودن و مجازات افشای غیر مجاز آن همان است که قوانین داخلی هر کشور در مورد اطلاعاتِ مشابهِ کسب شده در داخلهٔ همان کشور مقرر می دارد. دوم این که این اطلاعات را فقط می توان در اختیار اشخاص و مراجع معین قرار داد و آنگاه تنها برای چند مقصد مشخص قابل استفاده خواهد بود.

قاعدهٔ محرمانه بودن حتی در موردی هم که دولت مقابل تقاضایی مطرح نکرده و اطلاعات رأساً در اختیار آن قرار داده می شود، لازم الرعایه است. در رابطه با ایران مسألهٔ محرمانه بودن اطلاعات تابع مادهٔ ۲۳۲ قانون مالیات های مستقیم و سایر مقرراتی است که در این باب ضمن قانون مجازات اسلامی پیش بینی شده‌است. ولی دامنه و آزادیِ عملِ مقرر در آن از آنچه ضمن بند ۲ مادهٔ ۲۶ کنوانسیون پیش بینی شده

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

محدود تر است. به عبارت دیگر قانون ایران سخت گیری بیش تری از این لحاظ معمول داشته است. قانون مالیاتی ایران افشای اطلاعات را فقط برای تشخیص مالیات و درآمد، و آن هم در حد نیاز، مجاز دانسته است وتنها مراجعی حق دریافت اطلاعات را دارند که کارشان به همین مقوله مرتبط می شود. در مقابل کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی، بویژه با اصلاحات اخیر، دامنهٔ عمل گسترده تری را پیش بینی کرده است. از این جهت موارد افشای مجاز اطلاعات مالیاتی به شرح زیر اند: برای تشخیص درآمد و مالیات، برای وصول مالیات، برای به اجرا گذاردن مالیات، برای تعقیب کیفریِ تخلفات مالیاتی، برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی، برای دعاوی مطرح در محاکم ولو این که محاکمه علنی باشد و برای استفاده در توجیه آراء و تصمیمات قضائی. منظور از «به اجراء گذاردن» این است که کار وصول مالیات به طور قهری و بدون رضایت مؤدی صورت گیرد. بنا بر این فرضاً در رابطه با ایران مأموران مربوطهٔ تشخیص، وصول و اجراء، هیأت های حل اختلاف، شورای عالی مالیاتی، دادستانی انتظامی، هیأت عالی انتظامی، دیوان عدالت اداری و بالأخره مقامات و مراجعی که «مشرف» بر کار مراجع مذکور هستند، عموما بر اساس اصلاحات یادشده خواهند توانست به اطلاعات مورد بحث دسترسی پیدا کنند. البته به شرط این که چنان اطلاعاتی برای انجام وظایف قانونی مربوطهٔ آنها ضرورت داشته باشد که در این صورت هم اطلاعات مورد نظر در حد همان ضرورت قابل ارائه به آنها خواهدبود. اصطلاح مقامات مشرف اصطلاحی است که به موجب اصلاحات اخیر کنوانسیون افزوده شده است و منظور از آن مقامات و مراجعی هستند که بر کار یک یا چند و یا جمیع مراجع یادشده نظارت و اشراف دارند (واژهٔ مشرف در رابطه با اصطلاح oversight انتخاب شده است). فرضاً مدیر مالیاتی استان بر کار مأموران تشخیص و وصول و حل اختلافِ همان استان اشراف دارد و یا سازمان امور مالیاتی بر کار مجموع مراجع مالیاتی کشور اشراف دارد و قس علی هذا.

از سوی دیگر همان گونه که بالا تر گفته شد مبادلهٔ اطلاعات ممکن است نه از جهت پروندهٔ مالیاتیِ مؤدیِ معین، بلکه از حیث آگاهی های کلی باشد، مانند این که فرضا بخواهند از ترفند ها و روش های مالیات گریزی در کشور مقابل اطلاعاتی کسب کنند. معمولاً این گونه اطلاعات نیز مشمول قاعدهٔ کلی محرمانه بودن است، اما به موجب اصلاحات مورد بحثِ کنوانسیون قابل اخذ دانسته شده است.

مراجع و مقامات دریافت کنندهٔ اطلاعات آنها را فقط برای موارد و مقاصدی که بالا تر ذکر کردیم می‌توانند مورد استفاده قرار دهند که همهٔ آن مقاصد در ارتباط با مسألهٔ مالیات و مالیات گیری هستند.

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

آنجا هم که سخن از محاکم به میان می آید منظور رسیدگی آنها به دعاوی و مسائل مالیاتی است. در ایران دیوان عدالت اداری می تواند به چنین دعاوی رسیدگی کند و در سایر کشورها وظایف محاکم قضائی در رسیدگی به دعاوی مالیاتی بسیار گسترده تر است.

اما ممکن است بخواهند از اطلاعات کسب شده برای مقاصد غیر مالیاتی بهره جویند. به عنوان مثال می‌توان از پولشویی نام برد. در این صورت باید قراردادهای دیگری بین کشورها منعقد شود (مانند قرارداد معاضدت قضائی) و موضوع از آن طریق فیصله یابد.

چنان که دیدیم کنوانسیون مدل OECD - و همچنین قراردادهای مالیات مضاعف ایران – طرح این اطلاعات در جلسات علنی محاکم را نیز مجاز می دارند که در آن صورت ممکن است فایدهٔ مترتب بر مقرراتِ مربوط به محرمانه بودن تا حد زیادی منتفی گردد. البته چه در این مورد و چه در هر مورد دیگری الزامی برای دولت ها وجود ندارد که مفاد کنوانسیون را عیناً و تماماً بپذیرند و می توانند مقررات محدود کننده تری را در مورد خود و طرف قرارداد منظور نمایند. از سوی دیگر راه برای قبول آزادی عمل بیشتر در افشای اطلاعات مالیاتی باز است. مثلاً طرفین می توانند حق افشای آن را برای دولت های ثالث (که طرف قرارداد نیستند) جهت خود طی شرایطی محفوظ بدارند.

بند ۳ مادهٔ ۲۶

بند مذکور سه نوع استثناء یا محدویت بر قابلیتِ تبادل اطلاعات برقرار ساخته است که متن آنها را در شمارهٔ قبل طی سه جزءِ «الف» و «ب» و «ج» ملاحظه کردیم. بند الف حاکی از آن است که کشورهای طرف قرارداد موظف نیستند برای مبادلهٔ اطلاعات فراتر از قوانین و رویه های اداری خود یا طرف مقابل اقدام کنند. بنا بر این اگر تهیه و ارسال اطلاعات مستلزم انجام اقدامی خلاف مقررات و رویه های اداریِ هر یک از دو کشور باشد، طرف مورد تقاضا حق دارد از اجابت خواستهٔ متقاضی خودداری کند. ولی یک نکته مسلم است وآن این که مقرراتِ مربوط به محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی (فرضاً مادهٔ ۲۳۲ قانون مالیاتی ایران) در این رابطه قابل استناد نخواهد بود، زیرا مقررات مادهٔ ۲۶ قرارداد مالیات مضاعف پس از تصویب مجلس به صورت قانون داخلی درمی آید و حکم یک قانون خاصِ وارد بر مادهٔ ۲۳۲ را دارد که در این رابطه حکم عام به شمار می آید و قانون خاص قانون عام را در مورد خود نقض می نماید و بر آن حاکم است.

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

حق امتناع از دادن اطلاعات بر اساس جزء الف بند ۳ ماده ۲۶ کنوانسیون (یا سایر قراردادهای مالیات مضاعف) در صورتی نیز جایز است که محظورات یادشده در رابطه با کشور متقاضیِ اطلاعات هم جاری باشد به عبارت دیگر کشوری که طبق قوانین یا رویه های اداری خود از لحاظ انجام اقدام اداری مشابه با اشکال مواجه است نمی تواند از آزادی عمل بیشترِ رایج در کشور مقابل استفاده کند و آنچنان اقدام اداری را تقاضا نماید که اگر مشابه آن را از خود او می خواستند، برای انجام آن با مشکل قانونی و اداری مواجه می شد. به طور خلاصه در مورد تبادل اطلاعات اصل معاملهٔ متقابل جاری است.

جزء «ب» بند ۳ مادهٔ ۲۶ کنوانسیون سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی و بسیاری از قراردادهای مالیات مضاعف محدودیت دیگری را بر تبادل اطلاعات جاری ساخته است و آن این که به موجب قوانین یا رویه‌های اداری معمول در یکی از دو کشور تحصیل چنان اطلاعاتی مقدور نباشد. در اینجا نیز اصل معاملهٔ متقابل جاری است یعنی محدودیت مورد بحث حتی در موردی برقرار است که تحصیل اطلاعات مشابه در کشور تقاضا کنندهٔ اطلاعات با مانع قانونی یا رویه‌ای مواجه باشد، هرچند در کشور مورد تقاضا از این بابت محظوری وجود نداشته باشد.

پس جزء «الف» مربوط به حالتی است که انجام یک یا چند اقدامِ اداری معین در رابطه با تهیه و تبادل اطلاعات منع قانونی و رویه ای داشته باشد و بند «ب» به منع قانونی یا رویه ای در مورد تبادل نوع یا انواع خاصی از اطلاعات (صرف نظر از نحوهٔ اقدام) مربوط است.

محدودیتِ جزء «ج» بند ۳ مادهٔ ۲۶ راجع به مواردی است که تبادل اطلاعات موجب افشای اسرار پیشه ای و صنعتی و نظایر آن شود و یا افشای اطلاعات با نظم عمومی مغایرت داشته باشد. موارد مربوط را قبلاً بیان داشتیم. اصطلاح اسرار پیشه ای را در برابر trade secrets بکار بردیم. منظور رموز مربوط به مهارت های مختلف است. مثلاً یک جواهرساز یا مؤسسهٔ جواهرسازی ممکن است به اصطلاح «فوت و فنی» را در تراش الماس به‌کار برد که سبب شهرت و رونق کسب و کار وی گردد. یا سازندهٔ نوشابهٔ معینی در ترکیب آن فراورده یا ماده ای را به‌کار برد که سبب مرغوبیتِ نوشابه و پیشی گرفتن از رقبا گردد و نظایر آن. ترجمهٔ اصطلاح مذکور به «تجارت» یا «تجاری» گویای مطلب به نظر نمی رسد (در متن فارسی قراردادهای مالیات مضاعف ایران غالباً از ترجمهٔ اخیر استفاده شده است -- از جمله ملاحظه شود قراردادهای مالیات مضاعف ایران با پاکستان و ازبکستان که به ترتیب در فروردینماه و اردیبهشت ماه سال جاری از سوی مدیریت مالیاتی ابلاغ شده است).

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

اما استناد به محدودیتِ جزء «ج» نباید با تفسیر موسّعی از مفاد آن همراه باشد. اطلاعات پیشه ای، صنعتی و غیره که مورد تقاضا قرار گرفته است بایستی واقعاً متضمن اسرار و رموز قابل توجهی باشد و افشای آنها سبب تضرر محسوسی شود تا بتوان به استناد آن از ارائه اطلاعات خودداری نمود. گاهی اسنادِ دربر دارندهٔ چنین اسرار شغلی، صنعتی و غیره نزد بانک ها به امانت سپرده می شود و یا برای گرفتن وام به طور محرمانه به اطلاع بانک رسانیده می شود. طبیعی است می توان از ارائه اسناد و اطلاعات مربوط به چنین مواردی به استناد محدودیت جزء «ج» بند ۳ مادهٔ ۲۶ خودداری نمود.

مغایرت با نظم عمومی که در پایان جزء «ج» مذکور آمده است، مربوط به مواردی است که افشای اطلاعات با آنچه در ایران اصطلاحاً مصالح عالیه کشور نامیده می شود در تغایر باشد، نظیر اطلاعاتی که نزد مراجع اطلاعاتی و امنیتی نگاهداری می شود. در مواردی ممکن است تقاضای اطلاعات از جانب کشوری برای تعقیبات سیاسی، نژادی وامثال آن صورت پذیرد که در این حالت نیز کشور مورد تقاضا می تواند به استناد همان جزء از بند ۳ مادهٔ ۲۶ از ارائه اطلاعات خودداری کند.

بند ٤ مادهٔ ۲۶

این بند تماماً جزء اصلاحات اخیر مادهٔ ۲۶ کنوانسیون مدلِ OECD به شمار می رود و در متن قبلی کنوانسیون وجود نداشت و طبعاً قراردادهای مالیات مضاعف ایران نیز شامل آن نمی باشد (از جمله به قراردادهای ایران با پاکستان و ازبکستان که فوقاً اشاره شد رجوع شود). بند ۴ در واقع دامنهٔ تبادل اطلاعات را به دو مورد تسرّی داده است. نخست موردی که در کشور متقاضی اطلاعات، پرونده مالیاتی خاصی مطرح نباشد تا در مورد آن کسب اطلاعات ضرورت پیدا کند. برای روشنی مطلب به بند ۲ مادهٔ ۲۶ رجوع شود که در آن گفته شده است افشای اطلاعات به منظور تشخیص، وصول، اجراء و تعقیبات دعاوی مالیاتی صورت می پذیرد، یعنی باید پرونده مالیاتی خاصی مطرح بوده باشد. اکنون بند ۴ دامنهٔ همکاری اطلاعاتی بین کشورهای متعاهد را وسعت بخشیده و آن را شامل موردی هم نموده است که پای پرونده مالیاتی خاصی در میان نباشد. مورد تسرّی دوم مربوط به کشورهایی است که طبق قانون یا رویه داخلی در صورتی می توانند به کسب اطلاعات و بازرسی دفاتر مؤدیان و اقدامات اداری و قضائی مشابه مبادرت نمایند که چنان اطلاعاتی در مورد مالیات داخلی خودشان مفید باشد. اکنون بند ۴ مادهٔ ۲۶ اجازه می دهد که همین کارهای بازرسی و بررسی و غیره را در مواردی هم انجام دهند که ربطی به مالیات داخلی

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

خودشان نداشته باشد و این کار را صرفاً بخاطر تقاضای کشور طرف قرارداد انجام دهند.

بند ۵ مادهٔ ۲۶

بند ۵ نیز افزودهٔ اصلاحات اخیر است و فرضاً در قراردادهای مالیات مضاعف ایران وجود ندارد. این اصلاحیه در واقع حاصل بحث ها و مذاکرات طولانی است که از مدت ها پیش به منظور آسان سازیِ دسترسی به اطلاعات بانکی و مالی برای مقاصد مالیاتی جریان داشته است. مقاومت های زیادی در برابر این مقصود ابراز شده و می شود. بویژه کشورهایی که سالیان دراز و بلکه قرن هاست با حفظ مستمرّ اسرار بانکی سبب جلب سرمایه های فراوان شده اند، چنین مخالفت هایی را ابراز می دارند.

این بحث جنبهٔ عام دارد و هرگونه بانک، مؤسسهٔ اعتباری و مؤسسهٔ مالی را دربر می گیرد. علاوه بر این حکم بند ۵ به دارندگان وصف «امین» نیز تسرّی یافته است. منظور از امین کسی است که انجام معامله یا نگاهداری اموال از سوی وی به سود و به حساب شخص دیگری انجام می پذیرد و به همین جهت مستلزم امین بودن وی نسبت به ذینفع واقعی است. اصطلاح «عامل» مفهوم وسیعی دارد، مثلاً وکیل عامل موکّل خود به شمار می رود و همچنین است مؤسساتی که جنبهٔ تراست دارند و بسیاری دیگر.

ونیز به سهامدار اسمی اشاره شده است. منظور کسی است که ظاهراً صاحب سهام شرکت به شمار می رود ولی مالک واقعیِ سهام شخص یا اشخاص دیگری هستند. امکان دسترسی به اطلاعات موجود نزد چنین اشخاصی به موجب بند ۵ پیش بینی شده است. البته باید دانست که گنجانیدن اصلاحیه بند ۵ تا حدی منعکس کنندهٔ روند عملی اوضاع کشورهای غربی است که از مدت ها پیش در همین جهت در حرکت بوده اند.

ملاحظات و شرط حفظ حقوق خاص

در کنوانسیون های بین‌المللی بسیار اتفاق می افتد که برخی از کشورهای عضوضمن قبول آن پاره ای ملاحظات را نسبت به خود اعلام می دارند که فرضاً فلان بخش از کنوانسیون را تحت شرایطی می پذیرند یا حق خاصی را برای خود محفوظ می دارند. در چنان صورتی قرارداد در مورد آن کشور با ملحوظ داشتن همان شرایط و حقوق جاری خواهد بود. در مورد اصلاحیه ماده ۲۶ کنوانسیون OECD نیز چنین تحفّظاتی به عمل آمده است. اشاره به پاره ای از این ملاحظات از طرفی نشان دهندهٔ موضع برخی از

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

کشورها در رابطه با قسمت هایی از اصلاحات مادهٔ ۲۶ است و از سوی دیگر نشان می دهد که پیشرفت کار در چه زمینه هایی هنوز با موفقیت کامل روبرو نشده است. بیشتر این ملاحظات به مسألهٔ اطلاعات موجود نزد بانک ها و مؤسسات مالی مرتبط است که موضوع بند ۵ مادهٔ ۲۶ می باشد. از جمله بلژیک و لوکزامبورک به طور قطع اعلام داشته اند که بند ۵ مذکور را در قراردادهای مالیات مضاعف خود نخواهند گنجانید. اتریش ضمن اعلام همین مطلب گفته است که اگر پای تعقیب جرائم کیفری در رابطه با اطلاعات بانکی در میان باشد، حاضر به ارائه اطلاعات خواهد بود. سویس نیز همین موضع را داشته است، اما گفته است به شرط آن که اتهام کیفری مورد نظر مستلزم مجازات زندان باشد.

تحلیلی از مقررات قانون مالیاتی

در بارهٔ

استرداد مالیات و مسأله مرور زمان

م.ت. همدانی

نهاد حقوقی مرور زمان در قانون مالیات های مستقیم حفظ شده است و بویژه ضمن مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ دو نوع مرور زمان در مورد مطالبهٔ مالیات از مؤدیان مقرر گردیده است. نخست مرور زمان یک ساله برای رسیدگی به اظهارنامه تسلیم شده از سوی مؤدیان که اگر ظرف این مدت رسیدگی و صدور برگ تشخیص انجام نشود اظهارنامه مؤدی (و در نتیجه رقم مالیاتی ابراز شده از سوی وی) قطعی تلقی

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

خواهد شد. به این مرور زمان سه ماه دیگر قابل افزودن است و آن برای ابلاغ برگ تشخیص است. مبدأ مرور زمان تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه است.

دوم مرور زمان پنج ساله (که قبلا سه سال بود) برای موردی که مؤدی با وجود داشتن تکلیف از تسلیم اظهارنامه خودداری کند و یا اصولا مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نباشد. بر این مرور زمان یک دوره سه ماهه نیز اضافه شده است یعنی حد اکثر تا ۵ سال و سه ماه باید در این موارد رسیدگی انجام شده و برگ تشخیص صادر و به مؤدی ابلاغ شده باشد. در غیر این صورت مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود. مبدأ مرور زمان از تاریخ سررسید پرداخت مالیات است. البته واژهٔ «خودداری کردن» تا اندازه ای تفسیر بردار است، زیرا ممکن است نوعی عنصر عمد در آن ملاحظه شود به این معنی که تصور شود اگر ندادن اظهارنامه ناشی از غفلت یا بی اطلاعی مؤدی باشد، شاید بتوان مورد را تابع حکم اخیر تلقی ننمود. اما به نظر می رسد واژهٔ مذکور تابع تفسیر موسّعی است و اعمّ است از وجود یا نبودِ عمد و اطلاع.

اینک باید دید در صحنهٔ مقابل چه می گذرد. تا اینجا سخن از شمول مرور زمان بر حقِ مطالبهٔ طرف عمومی قضیه یعنی مرجع مالیاتی در میان بود. اما اگر پای حقوق مؤدی در میان باشد وضع مرور زمان از چه قرار خواهد بود؟ این جنبه از بحث را می توان در دو صحنه مورد توجه قرار داد. نخست از جهت اعتراض مؤدی به تشخیص مالیات و پیگیری حقوق خود از این زاویه و دیگر مسأله استرداد مالیاتی که نسبت به اضافه بودن آن به نحوی اذعان وجود دارد. بابت بخش نخست مهلت های تعیین شده برای اقدام مؤدیان چنان ضیق و اندک است که اساسا کشانیدن بحث مرور زمان به این مقوله کار عبثی است (فرضا مهلت اعتراض به برگ تشخیص فقط سی روز از تاریخ ابلاغ است). بحث ما نیز به این مقوله مربوط نبوده و بخش دیگر یعنی مسأله استرداد مالیات را در بر می گیرد.

در رابطه با استرداد اوضاع کاملا متفاوتی به چشم می خورد. بهتر است نخست به شرح مواد قانون بپردازیم. مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ به این مقوله مرتبط اند. با بررسی این دو ماده و مواد مربوطهٔ دیگرِ قانون از جمله مواد ۲۲، ۸۷، تبصرهٔ ۳ ماده ۱۰۵ و ماده ۱۵۹ از یک سو و مواد مربوط به حل اختلاف مالیاتی و رسیدگی شورای عالی مالیاتی از سوی دیگر، می توان – از نظر نگارنده این سطور – به نتایجی به شرح زیر رسید:

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

الف – موارد استرداد

ماده ۲۴۲ موارد استرداد را به دو گروه تقسیم کرده است:

۱. در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه مالیات اضافی دریافت شده باشد.

۲. در هر مورد که مالیات طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم قابل استرداد باشد.

مورد نخست بالنسبه روشن است و تصور نمی رود نیاز به توضیح چندانی داشته باشد. اما مورد دوم تا حدی قابل بحث و تفسیر پذیر است. یک برداشت می تواند این باشد که منظور چنان مواردی است که در یکی از مواد یا تبصره های قانون صریحا سخن از قابلیت استرداد مالیات به میان آمده باشد. به عنوان مثال می توان از ماده ۲۲ نام برد حاکی از این که اگر مطالبات متوفی طبق رای هیأت حل اختلاف غیر قابل وصول تشخیص داده شود جزء ماترک محسوب نمی شود و اگر مالیات آن قبلا وصول شده باشد مسترد خواهد شد. از این نوع، چند ماده و تبصره دیگر نیز وجود دارد.

ولی آیا این تفسیر مضیّق کافی است؟ در این بحث می توان پای مواردی را به میان کشید که صریحا سخنی از قابلیت استرداد به میان نیامده است، اما منطقاً چنین قابلیتی مطرح می شود. به یک نمونهٔ روشن و صریح رجوع می کنیم. مادهٔ ۲۵۹ جزئی از فصل مربوط به شورای عالی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن است که می گوید هرگاه شکایت از رای هیأت حل اختلاف از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیاتِ مورد رای وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد یا وثیقهٔ ملکی یا ضامن معتبر معرفی کند، رای هیأت تا صدور رای شورای عالی مالیاتی موقوف الاجرا می ماند. روشن است که اگر مؤدی این تضمینات را نسپرد مالیات مورد رایِ هیأت حل اختلاف – با وجود طرح مسأله در شورای عالی مالیاتی – از وی وصول خواهد شد. حال اگر رسیدگی شورا به نقض رای هیأت حل اختلاف و صدور رای جدید از طرف هیأتِ دیگر به سود مؤدی بیانجامد، طبیعی است که اضافه پرداختی مالیات قابل استرداد خواهد بود.

موردی که بیان شد بسیار روشن است ولی چنین حالتی در مراحل قبلی نیز قابل تصور است. ماده ۲۳۹ می گوید اگر مؤدی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص چند اقدام معین را انجام دهد پرونده مختومه اعلام می شود. یکی از این اقدامات این است که مؤدی «**مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت کند**». البته در اینجا فرض قانون این است که مؤدی به هر تقدیر در مقام اعتراض نیست و به همین جهت است که مالیات مورد تشخیص را می پردازد. اما یک حالت خاص نیز ممکن

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

است پیش آید و آن این که مؤدی با وجود معترض بودن به برگ تشخیص قبلا مالیات موضوع آن را بپردازد و در عین حال دعوای خود را نیز تعقیب کند. البته چنین حالتی بالصراحه در قانون ذکر نشده است ولی هیچ گونه منع یا تصریح مغایری هم به چشم نمی خورد. در این وضعیت نیز اگر رای هیأت حل اختلاف به نفع مؤدی صادر شود طبیعی است که مالیات اضافی پرداخت شده قابل استرداد خواهدبود.

با این استدلال عبارت ماده ۲۴۲ به این شرح: «در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد باشد» را می توان شامل هر دو گروه مورد بحث دانست. یعنی هم شامل مواردی که ضمن قانون صریحا از قابلیت استرداد نام برده شده است و هم مواردی که مسأله قابلیت استرداد منطقا قابل استنتاج است.

ب. مرور زمان استرداد

آیا برای استرداد مرور زمانی وجود دارد؟ به عبارت دیگر اگر مالیات اضافیِ قابل استرداد تا زمان معینی درخواست نشود مشمول مرور زمان می گردد و دیگر قابل درخواست نخواهد بود؟ در این مورد وضع قانون – به نظر نگارنده – از این قرار است:

۱. لا اقل در یک مورد خاص عباراتی حاکی از شمول نوعی مرور زمان پیش بینی شده است. به موجب ماده ۸۷ **«اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد مشروط بر این که بعد از انقضای تیر ماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد»**. بنا بر این اولا برای مطالبه مبدأ زمانی پیش‌بینی شده است و آن اول مرداد ماه سال بعد از پرداخت مالیات حقوق است. ثانیا مفاد این ماده حاکی از شمول مرور زمانِ هشت ماهه است، یعنی از اول مرداد تا پایان اسفند ماه که در این فاصله مؤدی باید شخصا اضافه پرداختی را به طور کتبی مطالبه کند و در غیر این صورت حق او از میان خواهد رفت.

۲. از جمله موارد دیگرِ قابلیت استرداد از نوع فوق (یعنی مواردی که قانون صریحا از استرداد نام برده‌است) می توان به چند مورد زیر اشاره کرد:

– ماده ۲۲ راجع به استرداد مالیات بر ارث اضافی بر اثر کسر مطالبات غیر قابل وصول متوفی که بالاتر به آن اشاره شد..

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

- تبصره ۳ ماده ۱۰۵ که به موجب آن در احتساب مالیات اشخاص حقوقی مالیات های پرداختی قبلی از مالیات متعلق کسر می شود و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد است.

- ماده ۱۵۹ که طبق آن وجوهی که به عنوان مالیات هر منبع از طریق واریز به حسابهای تعیین شده با ابطال تمبر پرداخت می گردد در موقع تشخیص مالیات قطعی مؤدی منظور می شود و اگر اضافه پرداختی صورت گرفته باشد مسترد خواهد شد.

در سه مورد اخیر بر خلاف مورد مربوط به مالیات حقوق اشاره ای به مهلت و دوره زمانی معینی نشده‌است. حکم کلی ماده ۲۴۲ قانون نیز همین گونه است و در آن نامی از مهلت به میان نیامده است:

«اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه مالیات اضافی دریافت شده‌است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استردا می باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی های جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند»

با توجه به آنچه گفته شد موارد استرداد مالیات (اعمّ از مصرّح و غیر مصّرح) را می توان به شرح زیر خلاصه کرد:

یکم. استرداد اضافه پرداختی مالیات حقوق. این استرداد موکول به تقاضای کتبی حقوق بگیر است که در فاصله زمانی معین (از اول مرداد تا آخر اسفند سال بعد از پرداخت) باید صورت گیرد و به این ترتیب مرور زمانِ کوتاهِ هشت ماهه دارد.

۲. موارد مربوط به ماده ۲۲ (اضافه پرداختی مالیات بر ارث بر اثر لاوصول شدن مطالبات متوفی)، تبصره ۳ ماده ۱۰۵ (مربوط به اشخاص حقوقی) و ماده ۱۵۹ (کسر مالیات های پرداخت شده از طریق ابطال تمبر). برای هیچ یک از این سه مورد مبدأ اقدام و مرور زمان منظور نشده و استرداد موکول به تقاضای مؤدی نگردیده است.

۳. اضافه دریافتی مالیات به سبب اشتباه در محاسبه (صدر ماده ۲۴۲). برای این مورد هم مبدأ اقدام، مرور زمان و لزوم تقاضای مؤدی در نظر گرفته نشده است.

۴. مواردی که رای هیأت حل اختلاف یا شورای عالی مالیاتی منطقا استرداد مالیات اضافی را ایجاب کند. نسبت به این موارد نیز دلالتی بر شمول مهلت و مرور زمان مشاهده نمی شود.

خلاصه این که به استثنای مورد مربوط به اضافه پرداختی مالیات حقوق، در خصوص شمول مرور زمان بر موارد استرداد مالیات اضافی تصریحی در قانون به عمل نیامده است. مطلب دیگری نیز در قانون

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

مالیاتی وجود دارد که این برداشت را تقویت می کند. به موجب تبصره ماده ۲۴۲ «... **مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون به هر عنوان مشمول خسارتی به نرخ ۱/۵٪ در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد می باشد...**» یعنی حتی اگر مؤدی پرونده امر را در میانه راه رها کند و زمان بگذرد خسارت ۱۸٪ در سال مذکور (نزدیک به بهرهٔ بانکی بلند مدت ترین سپرده ها) همچنان شامل خواهد شد.

بحث نهایی

در کنار نظراتی که فوقا پیرامون مرور زمان استرداد مطرح شد، به نکات زیر نیز باید توجه داشت:

اولا. نهاد مرور زمان تا آنجا که اطلاع دارد متجاوز از دو دهه قبل لا اقل در مسائل حقوقی و مدنی کنار نهاده شد. به عبارت دیگر دین مشمول مرور زمان نمی شود.

ثانیا. این که تسرّی چنین حالتی به قانون مالیاتی چه وضعی دارد، نکته دیگری است که شاید بتوان برای حل آن به یک مبحث قدیمی علم حقوق رجوع کرد. این بحث به تقسیم حقوق به دو بخش عمومی و خصوصی مربوط می شود. آیا حقوق مالیاتی در محدودهٔ حقوق عمومی قرار دارد یا حقوق خصوصی؟ به نظر می رسد قرائنِ حاکی از ارتباط آن با حقوق عمومی بارز تر و قوی تر باشد. مالیات گیری از مقولات مربوط به حاکمیت دولت است و این قرینه نیرومندی است برای الحاق حقوق مالیاتی به حقوق عمومی و اگر چنین باشد فکر تابعیت آن از قاعدهٔ عدم شمول مرور زمان بر مسائل حقوق خصوصی می تواند تضعیف شود. شاهدی که بر تایید این نظر می توان اقامه کرد وجود مقررات حاکی از شمول مرور زمان به موجب مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم است که قبلا به آنها اشاره شد.

ثالثا. اگر استدلال اخیر مورد نظر قرار گیرد و قرار باشد به موجب قانون حکم مرور زمان بر مقولهٔ استرداد نیز جاری شود، طبعا باید مسأله تعادل و نصفت را در نظر گرفت. مرور زمانی که به نفع مؤدی است یک ساله و ۵ ساله است. بنا بر این مرور زمانی هم که به زیان او باشد باید حد اقل با توجه به زمان تعیین شده در مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ تعیین گردد و نه کم تر.

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

اجاره بهای محل مؤسسه

بحثی در ارتباط با هزینه های قابل قبول

م. الوندکوهی

حق صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی در کسر هزینه های شغلی از درآمد مشمول مالیات ایشان امری است که در قوانین مالیاتی کلیه کشورها شناخته شده است. قانون مالیات های مستقیم ایران نیز چنین حقی را به رسمیت شناخته و فصل خاصی را به آن اختصاص داده است. مادهٔ ۱۴۸ از همین فصل انواع هزینه های قابل قبول را برشمرده که یکی از آنها (بند ۳) به این شرح است: **«کرایه محل مؤسسه در صورتی که اجاری باشد. مال الاجارهٔ پرداختی طبق سند رسمی و در غیر این صورت در حدود متعارف».**

عبارت بند ۳ مادهٔ ۱۴۸ به شرح فوق به وضوح حاکی از این مطلب است که قانون روی پرداخت عملی هزینه تأکید دارد. به عبارت دیگر قانون مالیاتی ایران این ارفاق را منحصر به موردی کرده‌است که مؤسسه محل کسب و کار خود را از شخص حقیقی یا حقوقی دیگری عملاً اجاره کرده‌باشد و در غیر این صورت، یعنی اگر محل کسب و کار متعلق به خود مؤسسه باشد، از چنین ارفاقی خبری نخواهد بود. مقالهٔ حاضر نیز بر همین نکتهٔ خاص متمرکز است و درمقام آن است که از دید منطق قضایا به موضوع بنگرد و مورد تحلیل قرار دهد. به نظر نگارنده برخورد قانون در این مورد خاص از جهتی واجد نقص منطقی است. بند ۳ مادهٔ ۱۴۸ تا آنجا که اجاره بهای محل شغل را هزینهٔ قابل قبول تلقی می کند منطقی و بلا ایراد است، زیرا اجاره بهای محل کار مصداق بسیار واضح هزینهٔ شغلی است که باید حق کسر آن از درآمد مؤسسه به رسمیت شناخته شود. ولی نقص منطقی قانون به آنجا مربوط می شود که این حق را فقط در صورت اجاری بودن محل قبول دارد و اگر محل کار به مؤدی تعلق داشته باشد او را از چنین حقی محروم ساخته است. با کمی دقت وجود این نقیصه روشن می شود. فرض کنید که شخصی با صرف سرمایه ملکی را خریداری کرده و آن را به عنوان محل کسب خود در خدمت گرفته است. چنین شخصی می توانست همین ملک را به اجاره دهد و کسب درآمد کند ولی اکنون خود را از چنان درآمدی محروم ساخته و ملک شخصی را به عنوان محل کسب و کار مورد استفاده قرار داده است.

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

نیازی به تفکر و تعمق بسیار نیست که روشن شود شخص اخیر نیز با قبول محرومیت از اجاره بهای ملک کم و بیش همان وضعی را پیدا می کند که مؤسسهٔ استفاده کننده از محل اجاری با پرداخت اجاره بها دارا بود. او اجاره بها پرداخت می کرد و این مشابه آن را از دست می دهد. از جهت منطقی این هر دو در وضع و کیفیت مشابه قرار می گیرند و از همین رو رفتار قانون باید نسبت به هر دو یکسان باشد، یعنی وقتی که اجازه می دهد مؤسسهٔ نخست اجاره بهای پرداختی را از درآمد ناخالص خود کسر کند، منطقاً باید مؤسسهٔ دوم را هم مجاز سازد که رقم مشابهی را به همین نحو کسر نماید.

البته بحث بر سر قبول منطق مورد بحث به طور اصولی است و در این صورت جزئیات امر را قانون یا آئیننامهٔ آن می توانند تعیین کنند. منظور از جزئیات نحوهٔ محاسبهٔ رقم قابل کسر بابت اجاره بهای ملک خصوصی مؤسسه است که از آن به عنوان محل کسب استفاده می شود.

موضوع فوق نکته ای نیست که در جهان امروز بی سابقه و بی همتا باشد. شمار کشورهایی که مقررات مالیاتی آنها به همین نحو تنظیم شده است، اندک نیست. برای مثال به قانون مالیاتی کشور مصر اشاره می کنیم. قانون اصلی مالیاتی این کشور قانون مالیات بردرآمد آن است (قانون الضرائب علی الدخل مصوب سال ۱۹۸۱ با اصلاحات بعدی). مادهٔ ۲۶ این قانون اقلام قابل کسر از درآمد ناخالص اشخاص حقیقی را بر می شمارد که اتفاقاً اولین آنها به همین مسألهٔ اجاره بهای محل شغل مربوط است و متن آن از این قرار است:

«اجاره بهای املاکی که محل شغل مؤسسه را تشکیل می دهد، اعم از این که ملک خصوصیِ مؤسسه باشد یا آن را اجاره کرده باشد. در حالت اول مِلاک، اجاره بهایی خواهد بود که مبنای تعیین مالیات بر املاکِ ساخته شده قرار گرفته است و در صورتی که چنین مالیاتی اِعمال نشده باشد، اجاره بهای املاک مشابه در نظر گرفته خواهد شد» [1]

در مورد اشخاص حقوقی نیز عین مقررات فوق ضمن بند یک ماده ۱۱۳ تکرار شده است.

با توجه به آنچه گفته شد، تصور می رود معقول باشد ضمن اصلاحاتی که قرار است در قانون مالیات های مستقیم صورت پذیرد این مطلب نیز مورد توجه قرار گیرد.

۱- قیمة ایجار العقارات التي تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة وفي الحالة الأولى تكون العبرة بالإيجار الذي اتخذ أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية، فإذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على أساس ايجار المثل.

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

نکته ها از قانون مالیاتی

در شماره گذشته نکته هایی را نقل کردیم و اینک نکاتی دیگر:

مسئولیت تضامنی دریافت کنندگان

ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم در مقام تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران است. بند های «الف» و «ب» این ماده به ترتیب تکلیف درآمد مشمول مالیات عملیات پیمانکاری اشخاص و مؤسسات مذکور در ایران و درآمد مشمول مالیات آنان بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق و واگذاری فیلم های سینمایی را تعیین کرده اند. آنگاه تکلیف کسر و پرداخت مالیات همین دو مورد معین شده و این تکلیف صریحا بر عهده پرداخت کنندگان وجوه نهاده شده است: «**پرداخت کنندگان وجوه مذکور ... مکلف اند در هر پرداخت مالیات متعلق را ... کسر و ظرف مدت ۱۰ روز به اداره امور مالیاتی محل اقامت خود پرداخت کنند**».

حال آمدیم و این پرداخت کنندگان قصور کردند و تکلیف کسر و پرداخت مالیات را انجام ندادند. چه کسی مقصر است و باید مجازات شود؟ آیا پرداخت کنندگان که به تکلیف خود عمل نکرده اند؟ خیر، اشتباه کرده اید، زیرا قانون اضافه می کند: «... **در غیر این صورت دریافت کنندگان متضامناً مشمول پرداخت اصل مالیات و متعلقات آن خواهند بود**».

تصور نمی رود نیاز به توضیح بیشتری باشد. اما از چند نکته جنبی هم نمی توان گذشت: ۱. مسئولیت تضامنی دریافت کنندگان (قاعدتاً با خودشان) پدیدهٔ جالبی است. ۲. دریافت کنندگان «مشمول» پرداخت مالیات هستند یا «مسئول» آن؟ و ۳. تبصره یک ماده ۱۰۷ راجع به حالتی است که تمام یا قسمتی از عملیات پیمانکاری موضوع بندهای الف و ب ماده مذکور به اشخاص حقوقی پیمانکار ایرانی واگذار می شود. راجع به بند «الف» بحثی نیست، اما آیا تصور این که کارهای موضوع بند «ب» یعنی «واگذاری امتیازات و سایر حقوق یا فیلم های سینمایی» را بتوانیم مصداق پیمانکاری

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

بدانیم به نظر شما کار آسانی است؟

گواهان تبصره یک ماده ۲۰۳

ماده ۲۰۳ قانون مالیات های مستقیم راجع به ابلاغ اوراق مالیاتی است و تبصره یک آن مربوط به حالتی است که مؤدی یا بستگان و مستخدمان وی از گرفتن اوراق مالیاتی استنکاف کنند و یا در محل حضور نداشته باشند. در این صورت «... **مامور ابلاغ باید امتناع آنان از گرفتن اوراق یا عدم حضور اشخاص فوق را در محل در هر دو نسخه قید نموده و نسخه اول را به درب محل سکونت یا محل کار مؤدی الصاق نماید**». چنان که دیده می شود در این تبصره هیچ صحبتی از گواهان و گواهی کردن در میان نیست. ماده ۲۰۳ تبصره دیگری هم دارد که به سازمان امور مالیاتی اجازه می دهد برای ابلاغ اوراق مالیاتی از خدمات پست سفارشی استفاده کند. در این تبصره هم هیچ سخنی از گواهی و گواهان به میان نیامده است.

اما ماده بعدی (۲۰۴) می گوید مامور ابلاغ باید چند چیز را در اوراق مالیاتی قید کند. یکی از آنها ضمن بند «ج» این ماده ذکر شده است: «**نام و مشخصات گواهان با نشانی کامل آنان در مورد تبصره ماده ۲۰۳ این قانون**». اولا ماده ۲۰۳ دو تبصره دارد و نه یک تبصره. ثانیا در هیچ یک از آنها نامی از گواهی و گواهان در بین نیست.



از سخنان اردشیر بابکان:

«مالیات ستون کشور است که هیچش چون دادگستری فربه تکند و هیچش چون ستمکاری لاغر نسازد»

نقل از تاریخ ثعالبی، ترجمه محمد فضائلی، نشر نقره، ۱۳۶۸، ص ۳۰۶

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

بودجه سال ۱۳۸۴و جنبه‌های مالیاتی آن

م. اکباتان

تاخیر در درج این مقاله ناشی از تاخیر در انتشار شمارهٔ حاضر از مجله مالیات بوده است که خارج از ارادهٔ ما رخ داده است. به هر تقدیر چون سنت مجله از آغاز تا کنون بررسی جنبه های مالیاتی قوانین بودجه سالانه بوده است، این کار را در مورد قانون بودجه سال جاری نیز به اختصار انجام می دهیم

بودجه سال ۱۳۸۴ کل کشور به رقم بی سابقهٔ **۱/۵۹۰ کادریلیون ریال** بالغ شده است که از بزرگی و گستردگی عظیم بخش عمومی حکایت دارد. حسب المعمول قسمت عمده این رقم به اشخاص حقوقی دولتی اختصاص دارد که عددی متجاوز از یک کادریلیون و پنجاه و پنج تریلیون ریال را دربر می گیرد و باقی به بودجه عمومی دولت مربوط است که به دو بخش منابع عمومی و درآمد های اختصاصی وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی تقسیم می شود.

قبل از هر چیز در این بودجه یک نکته ریاضی به چشم می خورد. برای بیان مبلغ حروفی بودجه از عبارت خاصی استفاده شده است : « **یک میلیون و پانصد و هشتاد و نه هزار و نهصد و هشتاد و نه میلیارد و هفتصد و هفتاد میلیون ریال**» به این ترتیب سلسله اعداد فقط تا میلیارد مورد توجه قرار گرفته است، حال آن که سلسله های بالای میلیارد هم برای خود اسم دارند. ضمناً رقم مورد بحث نسبت به سال گذشته (۱/۱۸۴ کادریلیون ریال) متجاوز از ۳۴ درصد افزایش نشان می دهد.

پس از این مقدمه به بحث در باره نکات مالیاتی بودجه می پردازیم. بخش عمده این نکات در تبصره یک قانون بودجه مندرج اند که عنوان کلی آن «منابع مالی» است.

بند «ت» تبصره یک

این بند مربوط به شرکت های دولتی است که در پیوست شماره ۲ قانون بودجه برای عملکرد سال ۱۳۸۴ آنها سود ویژه پیش بینی شده است. در جداول پیوست مذکور میزان مالیات عملکرد سال ۱۳۸۴ این مؤسسات نیز برآورد شده و به موجب بند «ت» تبصرهٔ یک موظف گردیده اند همین رقم برآوردی را در ۱۲ قسط ماهانه در طول سال ۱۳۸۴ پرداخت کنند که البته جنبه علی الحساب دارد. هدف از این حکم قانونی تحقق درآمدی است که طی ردیف های ۱۱۰۱۰۲ و ۱۱۰۱۰۶قسمت سوم قانون بودجه پیش بینی شده است.

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

۲. بند «ج» تبصره یک

این بند نیز به همان اشخاص حقوقی دولتی مربوط است که نام آنها در پیوست شماره ۲ قانون آمده است، یعنی شرکت های دولتی و بانک ها و مؤسسات اعتباری و بیمه دولتی که در قانون بودجه سال ۸۴ برای آنها سود ویژه و در نتیجه مالیات برآورد شده است. چنان که دیدیم این مؤدیان به موجب بند «ت» تبصره یک موظف شده اند مالیات عملکرد سال ۱۳۸۴ خود را به اقساط و به طور علی الحساب طی سال عملکرد بپردازند. بند «ج» همان تبصره بار دیگری را نیز بر عهده آنان مقرر داشته است. شرکت ها و مؤسسات یادشده موظفند علاوه بر پرداخت مالیات بر درآمد عملکرد سال ۱۳۸۳ طی سال جاری، یک مالیات اضافی معادل ۳۰ درصد سود ویژه ابرازی سال ۱۳۸۳ خود را به حساب درآمد عمومی ردیف ۱۳۰۱۰۱ قسمت سوم بودجه واریز نمایند.

بند «چ» تبصره یک

به موجب بند فوق نرخ مالیات و عوارض بنزین (مقرر در بند «ج» ماده ۳ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی .... و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه .... مصوب دیماه ۱۳۸۱) برای سال بودجه معادل ۳۰٪ قیمت مصوب فروش تعیین شده است که ۲۰٪ آن جنبه مالیات و ۱۰٪ باقی عنوان عوارض دارد. (در قانون اصلی فوق جمع مالیات و عوارضِ مربوط ۲۰٪ بوده است).

مقررات مالیاتی حذف شده از ماده واحدهٔ بودجه

در لایحه بودجه تسلیم شده به مجلس چند حکم مالیاتی پیش بینی شده بود که از سوی مجلس حذف گردید. اهم آنها به شرح زیر بودند:

بند «ح» پیشنهادیِ تبصره یک

این بند در جهت تقویت دستگاه متولیِ تشخیص و وصول مالیات تدوین شده بود و اجازه می داد اعتباری (حد اکثر به مبلغ *چهارصد میلیارد* ریال) به سازمان امور مالیاتی کشور و واحدهای استانی آن اختصاص یابد تا در جهت بهبود وضع و قابلیت های خود به مصرف رسانند. اهدافی که در این رابطه باید دنبال می شد عبارت بودند از : تحول نظام مالیاتی، ارتقاء بهره وری، تامین تجهیزات و نیازهای ضرور، تبلیغات و اطلاع رسانی و خرید ساختمان. دو عنوان نخست، یعنی تحول نظام مالیاتی و ارتقاء بهره وری، جامع و کلی بودند و می شد به استناد آنها انواع برنامه های مرتبط با افزایش توان و قابلیت های سازمان را به مرحلهٔ اجراء درآورد. ایجاد تحول در امر آموزش کادر مالیاتی یکی از این زمینه ها بود که می توانست تأثیر به سزائی در توانایی و بهره‌وریِ سازمان بر جای گذارد. برنامه های مربوط به استفاده از تکنولوژی اطلاعاتی در امر مالیات و نظایر آن نیز از همین قرار بودند. البته اعتبار مورد بحث منوط به افزایش وصولی مالیات های مستقیم و غیر مستقیم

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

نسبت به گذشته شده بود و به هر حال نمی بایستی از سقف ۴۰۰ میلیارد ریال تجاوز می کرد. گنجانیدن چنین بندی در متن قانون بودجه از طرفی جزئی از کوشش برای رسیدن به اهداف برنامه چهارم به شمار می رفت و از سوی دیگر نشانهٔ مثبتی بود از توجه به این حقیقت که افزایش وصولی ها با افزایش امکانات و توانائی های دستگاه متولی امر نیز ملازمه دارد.

به هر تقدیر بند پیشنهادی مذکور حذف شد و به تصویب مجلس نرسید، اما ارفاق مشابهی که در مورد گمرک ایران پیشنهاد شده بود مورد قبول قرار گرفت و به عنوان بند «ح» جدید به تصویب رسید. این بند هدف مشابهی را در ارتباط با گمرک ایران دنبال می کند. در این خصوص اعتبار ردیف ۵۰۳۷۴۷ قسمت چهارم قانون بودجه پیش بینی شده است که استفاده از آن بر خلاف مورد مربوط به سازمان امور مالیاتی مشروط به شروطی نیست. اهدافی که صرفِ اعتبار مذکور به خاطر آن صورت خواهد گرفت عبارتند از : آموزش، بالا بردن دانش تخصصی، ترغیب و تشویق و پاداش کارکنان، برقراری تسهیلات لازم برای استقرار کارکنان در نقاط دور دست کشور، تجهیز گمرک به سیستم کنترل الکترونیکی، ایجاد امکانات مناسب جهت اسکان کارکنان در نقاط محروم مرزی و سایر اموری که برای پیش برد اهداف گمرک و تحقق درآمدهای پیش بینی شده ضرورت داشته باشد.

بندهای «ر» و «ز» پیشنهادی تبصره یک

این دو بند دربرگیرندهٔ تحول کم سابقه ای در امر تدوین تبصره های مالیاتی قانون بودجه بودند. هر دو بند مستقیما نرخ های مقرر در قانون مالیات ها را برای یک دوره یک ساله اصلاح می کردند. بند «ر» نرخ های موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات هال مستقیم را افزایش می داد. همان گونه که می دانیم ماده ۵۹ برای مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل دو نرخ جداگانه به ترتیب برابر ۵ درصد و ۲ درصد معین کرده است. بند «ر» تبصره یک پیشنهادی این نرخ ها را به ۶ درصد و ۴ در صد افزایش می داد. اگر به یاد آوریم که اصلاحیه اواخر سال ۱۳۸۰ قانون مالیاتی چه ارفاق وتخفیف بزرگی را در حق سازندگان ابنیه قائل شده است که بویژه سازندگان حرفه ای و بزرگ از آن استفاده می برند (از جمله ماده ۷۷ و تبصره ۱۱ ماده ۵۳)، اکنون این گام کوچکی بود که در جهت عکس پیشنهاد شده بود.

بند «ز» تبصره یک لایحه خود دو جزء داشت که هر دو به مالیات نقل و انتقال سهام موضوع تبصره های یک و دو ماده ۱۴۳ مرتبط بودند. جزء «الف» بند «ز» نرخ مالیاتی موضوع تبصره یک ماده ۱۴۳ را به دو برابر افزایش می داد. این نرخ برای نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام از طریق بورس نیم درصد بود که لایحه بودجه آن را به یک درصد افزایش می داد.

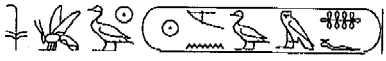
جزء «ب» بند «ز» نیز نرخ موضوع تبصره ۲ ماده ۱۴۳ را بالا می برد. تبصره ۲ مذکور نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام خارج از بورس را مشمول نرخ مقطوع چهار درصدِ ارزش اسمی سهام دانسته است. جزء «ب» بند «ز» تبصره یک لایحه بودجه همین نرخ را برای سال بودجه به شش درصد ارتقاء می داد که به منزلهٔ

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

افزایشی معادل ۵۰ درصد بود. جزء «ب» نامبرده به این اکتفا نکرده و مقرر داشته بود : **«در صورتی که در تاریخ وقوع معامله بیش از پنج سال تمام از تاریخ تأسیس شرکت گذشته باشد، به ازای هر سال مازاد بر پنج سال یک درصد به نرخ مذکور افزوده خواهد شد لکن حد اکثر نرخ از ۱۵ درصد ارزش اسمی تجاوز نخواهد کرد»**. به عبارت دیگر نرخ مالیاتی برای نقل و انتقال سهام خارج از بورس بین شش درصد تا پانزده درصد بر حسب عمر شرکت تعیین شده بود که به منزلهٔ افزایش قابل توجه بار مالیاتی در مورد این دسته از شرکت ها به شمار می رفت. به هر حال این پیشنهادها هیچ یک به تصویب نرسیدند.

مالیات سبز پیشنهادی ضمن تبصره ۱۳

تبصره ۱۳ به محیط زیست مرتبط است و موضوع از رده خارج کردن خودروهای فرسوده سواری را مورد توجه قرار داده است. به این منظور از جمله طی بند ۲ آن در لایحه پیشنهادی گفته می شد : **«شهرداری شهرهای موضوع ماده ۶۲ قانون برنامه چهارم .... مکلفند در ازای هر ده سال عمر هر دستگاه خودرو برابر مبلغ عوارض سالانه خودرو علاوه بر مبلغ وصولی خود به عنوان عوارض زیست محیطی از مالکین وصول و به حساب درآمد عمومی ..... واریز نمایند»**. قرار بود این وجوه به منظور بهبود حمل و نقل عمومی درون شهری و جایگزینی خودروهای فرسوده اختصاص یابد.
گنجانیدن این نکته در قانون بودجه گام کوچکی بود که در رابطه با وضع مالیات های زیست محیطی برداشته می شد. قانون برنامه چهارم نیز با وجود پرداختن به امر محیط زیست، قدمی در جهت برقراری مالیات های سبز برنداشته است، حال آن که چنین مالیات هایی در اغلب کشورها رایج است و در جهان امروز کار بسیار مقبولی به شمار می آید. به هر حال همین اندازه اقدام هم پذیرفته نشد و این بخش از تبصره حذف گردید.



بحثی در جهت مالیات مقطوع و یکدست

(برگرفته از مقالهٔ نشریه اکونومیست شماره ۱۶ آوریل ۲۰۰۵)

به گفتهٔ ژان باپتیست کلبر وزیر مالیه لویی چهاردهم یک مالیه چی ماهر پرهای غاز را به نحوی می کند که ضمن برداشتن حد اکثر پرِ ممکن کم ترین سرو صدا از غاز برآید. این گونه هنرمندی در آمریکای امروز از میان رفته است. همین که تاریخ ثبت اظهارنامه ها یعنی ۱۵ آوریل نزدیک

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

می‌شود سروصداها به خوبی قابل شنیدن است. در گزارشی که سال ۲۰۰۱ به هیأت وزیران زلاند نو تسلیم گردید گفته می شد قانون مالیاتی خشم، یأس، آشفتگی و از خود بیگانگی را در صاحبان کسب و کارِ این جزیره بر می انگیزد. آدام اسمیت زمانی که با تأسف از تحمیل «**درد سر، ناراحتی و فشار غیر لازم**» بر مؤدیان از سوی مأموران مالیاتی سخن می گفت، در واقع زبان حال مردم بسیاری را بیان می داشت.

کاخ سفید مدعی است به این نوع گفته ها گوش می دهد. جورج بوش اندکی پس از پیروزی در انتخابات گروهی را تشکیل داد تا طرق اصلاح نظام مالیاتی را بررسی کنند. انتظار می رود گزارش گروه همین امسال آماده شود. با توجه به محدودهٔ عملی که برای هیأت تعیین شده است می توان فهمید که هدف، صاف کردن برخی پیچ و خم های قانون است که به زیان پس انداز و اشتغال تمام می شود، ولی تخفیفات مالیاتی به سود امور خیریه و تملک مسکن باید حفظ شود. ضمنا ساده سازی قانون به طور کلی نیز مورد نظر است.

آمریکائیان در این باب حرف می زنند اما در شرق اروپا تا خود روسیه و گرجستان عملا این کار را انجام داده اند. در سال ۱۹۹۴ استونی اولین کشور اروپایی بود که سیستم مالیات مقطوع و یکدست را برقرار ساخت و مالیات را در مورد هر دو دسته اشخاص حقیقی و حقوقی به طور یکسان معادل ۲۶ درصد تعیین نمود. یک حرکت قلم این کار را انجام داد و این کشور کوچک را در وضعی قرار داد که سرمشق همسایگان و مایه حسادت محافظه کاران آمریکا گردید که آرزوی چنین وضعی را در مورد مالیات های کشور خود دارند.

لاتویا و لیتوانیا همسایگان استونی نیز بلافاصله قدم در همین راه نهادند و روسیه نیز در سال ۲۰۰۱ مالیات مقطوع را در مورد درآمد اشخاص حقیقی برقرار ساخت. سه سال بعد اسلواکی نرخ واحد ۱۹ درصد را نه تنها در مورد درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی، بلکه نسبت به مالیات بر ارزش افزوده نیز مقرر نمود. در حال حاضر مجموعا ۹ کشور اروپای شرقی (استونی، لیتوانی، لاتویا، روسیه، صربستان، اوکراین، اسلواکی، گرجستان و رومانی) دارای سیستم مالیات مقطوع شده اند.

آیا آمریکا هم می تواند به چنان اقدامی دست زند؟ سیستم مالیاتی این کشور سال ها است که مورد بحث و مناقشه می باشد. ویلیام سایمون وزیر خزانه داری آمریکا در زمان ریچارد نیکسون می گفت آرزو دارد شاهد سیستمی باشد که انگار کسی آن را با هدفِ اصلاح مشخص، ساخته و پرداخته و طراحی کرده باشد.

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

ولی پیچیدگی نظام مالیاتی فقط از ضعف طراحی ناشی نمی شود. مسألهٔ رعایت عدالت مهم ترین ملاحظه در گنجانیدن نرخ های متعدد در سیستم مالیاتی است. مثالی می آوریم. در کانادا، استرالیا و اتحادیه اروپا آنچه به اصطلاح قوت غالب جامعه به شمار می آید از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است. ولی غذاهای آماده در رستوران ها از چنین معافیتی برخوردار نمی باشد. دلیلی که اقامه می کنند این است که طبقات کم درآمد بخش قابل توجهی از درآمد خود را صرف خرید مواد غذائی غیر آماده می کنند. اما این شیوه گاهی ممکن است در عمل به نتایج ابلهانه ای برسد. جفری آونز و استوارت هامیلتون از سازمان همکاری و توسعه اقتصادی می گویند مرغ سرخ کردهٔ سرد بر همین اساس از مالیات معاف است اما اگر گرم باشد باید بابت آن مالیات پرداخت. حال لابد باید ماموران مالیاتی دماسنج همراه خود داشته باشند تا بتوانند در بارهٔ وضع مالیاتی هر مورد اظهار نظر کنند! در لوکزامبورگ ماموران مالیاتی باید ۱۷ طبقهٔ درآمدی و نرخ های مختلفِ آنها را در محاسبه رعایت کنند تا اطمینان حاصل شود که هر مؤدی بیش از مؤدیِ اندکی کم درآمد تر از خود مالیات می پردازد.

اما روند قضایا در سطح جهانی سمت وسوی دیگری دارد. این نوع نقطه پردازی و ریزه کاری خواهانی ندارد و کارهای قلم مویی و درشت باب روز است. بنا به گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) بین سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۳ هفت کشور عضو سازمان نسبت به کاهش لایه های درآمدی و نرخ های متعدد تصاعدیِ خود اقدام کرده اند هرچند کانادا، پرتقال و آمریکا هر کدام یک لایه و نرخ جدید بر جدول نرخ های خودافزوده اند.

هرچه تعداد لایه های درآمدی و نرخ ها کم تر باشد ادارهٔ کار سهل تر خواهد بود، اما نرخ واحد از همه آسان تر است. در این صورت مامور مالیاتی از اولین و آخرین دلار درآمد مؤدی درصد واحدی را کسر می کند. او دیگر وارد جزئیات نمی شود که ببیند هر یک دلار از جمع مبلغ عاید کدام مؤدی شده است. فرضا در مورد لیست حقوقِ یک شرکت بزرگ، مامور مالیاتی بیست درصد از جمع پرداخت های لیست را یکجا کسر می کند بی آن که لازم باشد وضع فرد فرد حقوق بگیران را مورد بررسی قرار دهد که هریک چه قدر حقوق گرفته اند، از چه معافیت هایی برخوردارند، جمع دریافتی آنها از اول سال چه قدر می شود و غیره و غیره. به عنوان نمونه در آمریکا رسیدگی به ریز اطلاعات مربوط به حقوق بگیران باید در مورد ۱۳۰ میلیون نفر صورت بگیرد، حال آن که با نرخ مقطوع و یکسان کافی است که این نرخ نسبت به جمع رقمِ حدود ۸ میلیون لیست اِعمال شود.

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

پرسش این است که از تعدد نرخ ها، معافیت ها و غیره که در حال حاضر وجود دارد تا چه حدّ عدالت مالیاتی قابل تحقق است. بررسی ها نشان می دهد که میزان نیل به چنین هدفی با کمال تعجب اندک است. فرضا در کشور زلاند نو تنها ثروتمند ترین دهکِ مؤدیان تحت نظام تصاعدی بیش از سیستم تک نرخیِ ۲۵ درصدی مالیات خواهد پرداخت. در کشور مذکور هدف توزیع عادلانه درآمد از سوی دیگرِ حساب و کتاب دولت تأمین می شود، یعنی با هزینه کردن مبالغی بیشتر به سود طبقات کم درآمد.

مقطوع و یکدست، اما نه اندک و نازل

مالیات مقطوع با مالیات نازل مترادف و هم معنی نیست. البته بسیاری از کشورها که مالیات مقطوع را پذیرفته اند ضمنا سطح نرخ را نیز تنزل داده اند. در سال ۱۹۹۴ بالا ترین نرخ مالیاتی اوکراین به سطح بسیار بالای ۹۰ درصد رسید و متدرجا تنزل یافت تا در سطح کنونی ۱۳ درصد قرار گرفت. نرخ مالیاتی لیتوانی ۳۳٪ است که از نظر محافظه کاران آمریکایی بسیار سنگین خواهد نمود، اما ممکن است برای سوسیال دمکرات های اروپال غربی خوش آیند جلوه کند. میگل سباستین مشاور اقتصادی دولت سوسیالیست اسپانیا از نرخ مقطوع ۳۰ درصد برای مالیات بر درآمد آن کشور جانبداری نموده است. در آلمان نیز اجتماعی از دانشگاهیان که سال گذشته به ابتکار وزیر دارایی تشکیل شد از مالیات مقطوع ۳۰٪ در مورد کلیه درآمدهای شخصی و شرکتی پشتیبانی نمود.

مالیات های مقطوع چه از حیث دامنهٔ شمول و چه از جهت میزان نرخ متفاوت هستند. روسیه از سال ۲۰۰۱ نرخ واحد ۱۳٪ را برای درآمد اشخاص حقیقی و نرخ ۳۵٪ را در مورد اشخاص حقوقی برقرار ساخته است. رفتار مالیاتی یکسان نسبت به درآمد شخصی و سود تجاری سبب از میان رفتن آن چیزی می شود که آن را می توان میانداری مالیاتی (tax arbitrage) نامید. به عنوان نمونه در گذشته حقوق بگیران شرکت ها در مواردی خود را به عنوان خود فرما معرفی می کردند و به این ترتیب درآمد حقوق آنان مشمول مالیات بر سود تجاری می گردید، ضمن این که حتی پول ناهار خود را هم به عنوان هزینهٔ قابل کسر قلمداد می نمودند.

متأسفانه اصلاح مالی اسلواکی تحت الشعاع مسألهٔ دیگری قرار گرفته است. حق بیمه های اجتماعیِ کارگر و کارفرما از سال ۲۰۰۴ به بعد به حدی بالا رفته است که در مجموع تقریبا به ۴۰ درصد درآمد کار بالغ می شود. از آنجا که این بار به درآمد حاصل از کار تعلق می گیرد و سود

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

تجاری را شامل نمی شود، مجددا انگیزه ای برای ظاهر سازی از آن نوع که فوقا اشاره کردیم پدید آورده است، به این نحو که کسانی خود را بجای کارمند و کارگر، پیمانکار دست دوم و خودفرما معرفی می کنند و یا این که موجبات پنهانکاری و گریز از پرداخت حق بیمه فراهم می آید.

کشور استونی نیز در آغاز اصلاحات درآمد کار و سرمایه را به نرخ واحد مشمول مالیات قرار می داد ولی بعد از سال ۲۰۰۰ تصمیم گرفت سود سرمایه را اساسا مشمول مالیات نسازد تا زمانی که به صورت سود سهام بین سهامداران توزیع گردد. این ترتیب به شرکت ها انگیزه ای می دهد که سود را هرچه دیر تر توزیع کنند و آن را صرف سرمایه گذاری مجدد نمایند. در واقع بار مالیات مستقیم بر شرکت ها بسیار اندک است، چنان که در سال ۲۰۰۳ مالیات بر شرکت ها به حدود ۳/۶٪ از جمع درآمد مالیاتی بالغ می گردید.

اقتصاد استونی از زمان اصلاحات سال ۱۹۹۴ به بعد به نحو چشمگیری رشد یافته است. نرخ رشد در سال ۱۹۹۷ دو رقمی بود و از آن پس حول نرخ سالانه ۶ درصد ثابت مانده است، جز این که در آغاز قرن با مقداری کاهش مواجه گردید. لغو نرخ تصاعدی بالا بر ثروتمندان بر خلاف تصور پایه مالیاتی را تضعیف نکرد. در سال ۱۹۹۳ مجموع درآمد دولت به ۳۹/۴ در صد تولید ناخالص داخلی بالغ گردید و در سال ۲۰۰۲ به ۳۹/۶ درصد رسید. استونی در صدد است نرخ مقطوع مالیات را تا سال ۲۰۰۷ از ۲۶٪ به ۲۰٪ برساند.

اما باید دید این درصد بالای درآمد دولت تا چه حد مرهون برقراری نرخ مقطوع مالیات بر درآمد است. محتملا ارتباط این دو با یکدیگر کم تر از آن است که در باره اش تبلیغات شده است. در سال ۱۹۹۳ یعنی یک سال قبل از این اصلاحات مالیات بر درآمد بر اساس نرخ های تصاعدی به ۸/۲ درصدِ تولید ناخالص داخلی بالغ می شد و در سال ۲۰۰۲ با برقراری نرخ واحد این نسبت به ۷/۲ درصد تنزل کرد. حقیقت این است که نرخ مقطوع مالیات بر درآمد که آن قدر در خارج سر و صدا به پا کرد، در داخل به پای مالیات بر ارزش افزودهٔ قدیمیِ استونی نمی رسید زیرا درآمد مالیات اخیر در سال ۲۰۰۲ به ۹/۴ درصدِ تولید ناخالص داخلی بالغ گردید.

البته مالیات بر ارزش افزوده یکی از مقطوع ترین مالیات ها است و معمولا نرخ واحدی را در همه موارد اِعمال می کند. این مالیات در استونی بسیار فراگیر است و مستثنیات ان انگشت شمارند. در اسلواکی نیز وضع به همین نحو است. نرخ ۱۹٪ برای مالیات بر درآمد بالنسبه ناچیز است ولی در مورد مالیات بر ارزش افزوده یکی از بالا ترین نرخ ها در قاره اروپا به شمار می رود. آنچه

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

در آینده ثبات درآمد را در این کشور تأمین کند محتملا همین نرخ مالیات بر ارزش افزوده است و نه مقطوع کردن و یکسان سازی نرخ مالیات بر درآمد.

مالیات مقطوع در سرزمین استپ ها

بارز ترین تحول در رابطه با درآمد دولت در کشور روسیه رخ داده است. قبل از خانه تکانی مالیاتیِ سال ۲۰۰۱ توان دولت در اخذ مالیات مأیوس کننده بود. در سال ۱۹۹۷ کسر وصولی مالیات به ۳۴ درصد ارقام پیش بینی شده رسید. سال ۱۹۹۸ مجموع درآمد دولت به حدود ۱۲/۴ درصد تولید ناخالص داخلی تنزل کرد و دولت را در پرداخت بدهی های خود درمانده ساخت. بارزسان تعیین شده از سوی رئیس جمهور پی بردند که مؤسسات بزرگ اقتصادی کشور در جمع از پرداخت ۳۹ درصد از بدهی مالیاتی خود طفره رفته و ۶۱ درصد بقیه را هم شماری از مؤسسات به جنس پرداخت کرده اند. یکی از شرکت ها به جای ۸۰۰۰۰ دلار بدهی مالیاتی خود ده تن مواد شیمیائی سمی تحویل داده بود.

در تاریخ یکم ژانویه ۲۰۰۱ روسیه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را به صورت مقطوع و یک نرخی درآورد و پایه مالیات را توسعه بخشید. به جای نرخ های ۱۲، ۲۰ و ۳۰ درصد نرخ واحد ۱۳ درصد مقرر گردید و موارد کسر مالیات در منبع گسترش یافت. ضمنا حسابرسی مؤدیان مظنون به تقلب و گریز مالیاتی آغاز گردید.

نتیجه این اقدامات چه بود؟ یک سال بعد مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به قیمت های واقعی ۲۶ درصد افزایش یافت. البته مقداری از این اضافه مرهون بهبودی وضع اقتصادی بود. میزان دستمزد ها به قیمت های واقعی در آن سال ۱۲ درصد ترقی کرد و درآمد مالیاتی نیز اعم از مقطوع و تصاعدی بالا رفت. اما به هر حال اصلاحات مالیاتی و برقراری نرخ مقطوع نیز در تحصیل درآمد مالیاتیِ بیشتر مؤثر بوده است.

دو تن از اقتصاد دانان صندوق بین المللی پول به نام های آنّا ایوانونا و میشل کین همراه با الکساندر کلِم از مؤسسه مطالعات مالی لندن بررسی هایی را انجام داده اند که هدف آن کشف علل این بهبود جالب در اوضاع روسیه بوده است. به موجب این بررسی شواهدی در دست نیست که نشان دهد رهایی از یوغ نرخ های تصاعدی ناگهان موجب بهتر عمل کردن سیستم مالیاتی شده است. در واقع نیز قسمت اعظم درآمد مالیاتی مورد بحث از مؤدیانی وصول شده است که قبلا در لایه درآمدی تابع نرخ ۱۲ درصد قرار داشته اند.

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

اما آنها به نکتهٔ دیگری هم پی بردند و آن این که میزان تمکین مؤدیان بر اثر برقراری نرخ مقطوع جدید افزایش یافته است. در سال قبل از این اصلاح مؤدیان مالیاتیِ تابع دو لایه بالائی درآمد جمعا فقط ۵۲ درصد از درآمد خود را ابراز داشته بودند. این میزان پس از برقراری نرخ ۱۳ درصد به ۶۸ درصد رسید.

بسیاری از طرفداران مالیات مقطوع بویژه در آمریکا می گویند این نوع مالیات انگیزهٔ کار کردن را افزایش می دهد. وجود نرخ های تصاعدی شوق کار و کوشش اضافی را از افراد دارای درآمد کاری سطح بالا می گیرد و همین گروه هستند که مولد ترین قشر جامعه به حساب می آیند. اما عنصر مؤثرِ اصلاحات جدید روسیه ساده کردن قانون است. در واقع وضع چنین نبوده است که با برقراری نرخ مقطوع ناگهان همه دامن همت به کمر زنند و به فعالیت و کوشش بپردازند بلکه عامل عمده این بوده است که فهم و اجرای سیستم جدید، هم برای ماموران و هم برای مؤدیان ساده تر و بی دردسر تر بوده است.

اما آمریکا با روسیه تفاوت دارد. این کشور هم اکنون دارای یک سیستم مالیاتیِ - هرچند دست و پاگیر - ولی جا افتاده و در حال عمل است و اگر بخواهد همه چیز را به هم بریزد و از نو شروع کند، دچار آسیب خواهد شد. البته منافع بالقوهٔ تحول سیستم نیز اندک نیست. بنا به برآورد سازمان مالیاتی آمریکا بابت هر دلار درآمد مالیاتی سالانه حدود ۱۹ تا ۲۰ سنت از مالیات دریافت نشده می ماند و وصول نمی گردد. برای سال ۲۰۰۱ جمع خسارت از این محل به ۳۱۲ تا ۳۵۳ میلیارد دلار محاسبه شده است. به گفتهٔ سازمان مذکور صاحبان مشاغل کوچک حدود ۳۰ درصد از درآمد خود را گزارش نمی کنند و این نسبت در مورد پرستاران اطفال و باغبان ها به ۸۰ درصد می رسد.

سنگینی و بغرنجیِ نظام مالیاتی آمریکا تا حدودی بر اثر ترفند های مالیاتی به وجود آمده است. هر گریزگاه موجود در قانون باید بسته شود و هر نقطهٔ ابهامی که می تواند وسیلهٔ فرار از مالیات گردد بایستی روشن شود. مؤسسهٔ آونز اند هامیلتون از این بابت اظهار نگرانی می کند و می گوید ترفند بازان مالیاتی و تدوین کنندگان قانون در یک «مسابقهٔ تسلیحاتی» گرفتار آمده اند. قانون پیچیده تر می شود زیرا ترفند های ماهرانه در برابر آن ابداع می گردد و هم این پیچیدگی خود مایه بی میلی مردم به تمکین از قانون می شود. پس بهترین وسیله برای مقابله با این وضع ساده سازی قانون است.

اما داستان در مورد آمریکا جنبهٔ دیگری هم دارد. آمریکائیان می دانند که کشور آنها به دنبال

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

مسائل و برخورد های مالیاتی به وجود آمده است. اما غالبا فراموش می کنند که این برخورد ها و ماجرای ریختن محموله های چای به دریا در بندرگاه بستون [1] به خاطر آن نبود که میزان مالیات ها افزایش زیادی پیدا کرده بود. انگلیسی ها کمی قبل عوارض چای را بسیار کاهش داده و دست واسطه ها را نیز کوتاه کرده بودند. در این صورت چندان دور از واقعیت نخواهد بود که بگوییم آنچه انقلاب آمریکا را دامن زد اقدام به اصلاح سیستم مالیاتی در جهت ساده سازی آن بوده است. جورج بوش باید دعا کند که اصلاحات مالیاتی وی – اگر اساسا به مرحلهٔ عمل برسد – با عکس العمل های خفیف تری روبرو شود.



رسیدگی به اظهارنامه ها به شیوهٔ نمونه گیری

م. چکاد

رسیدگی مالیاتی در قانون مالیات های مستقیم ایران در اکثر موارد بر پایه خود تشخیصی (self assessment) استوار است، یعنی اصل بر این است که مؤدی راساً باید مبنای تشخیص مالیات خود را اعلام دارد و محاسبات مربوط به آن را ارائه دهد و معمولاً همراه آن مالیاتی را که خود تشخیص داده است تسلیم کند (از جمله، و بویژه، به مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم رجوع شود). البته

۱. سیاست مالیاتی دولت انگلستان در قبال مستعمرهٔ آمریکائی خود در قرن هجدهم از عوامل عمدهٔ نارضائی مردم این مستعمره بود و آتش جنگهای استقلال را برافروخت. نخستین جرقه با اقدام آمریکائیان به ریختن محموله های چای متعلق به کمپانی هند شرقی به دریا آغاز شد. امید است در شماره های آتی مجله این بخش جالب از تاریخ مالیات را درج نمایم.

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

خودتشخیصی در این قالب به مفهوم نفی کنترل دستگاه مالیاتی نیست و این کنترل به قوت خود باقی است، نهایت این که در اغلب نقاط جهان قوانین مالیاتی راه را برای رسیدگی به شیوهٔ نمونه گیری (checking in random cases) باز کرده اند تا از طرفی سازمان مالیاتی بتواند در صورت اقتضاء از دشواری و مخمصهٔ کنترل انبوه اظهارنامه ها رهایی یابد و از سوی دیگر با تعبیه تدابیر و مقررات مناسب از وسوسهٔ سوء استفاده از این مفرّ قانونی جلوگیری به عمل آید. مقولهٔ رسیدگی به شیوهٔ نمونه گیری یا انتخابی به نحوی که در قانون مالیاتی ایران پیش بینی شده است موضوع مقالهٔ حاضر را تشکیل می دهد که ذیلاً به شرح آن می پردازیم:

الف. محدودیت کاربرد – دامنهٔ کاربرد رسیدگی به شیوهٔ نمونه گیری در قانون مالیاتی ایران به گستردگی برخی از کشور ها نیست. مادهٔ ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم که حکم اصلی راجع به این قضیه را دربر دارد[1] به وضوح از حالت عام و غیر استثنائیِ چنین شیوه ای حکایت می کند، چنان که اولاً ورود در این مقوله کاملاً به صوابدید سازمان امور مالیاتی کشور منوط گردیده است. ثانیاً تصریح شده است که سازمان می تواند «در مورد بعضی از منابع مالیاتی» به کاربرد این شیوه روی آورد و همین عبارت حاکی از آن است که رویکرد مدیریت مالیاتی به چنان روشی باید به عنوان استثناء بر اصل مورد عمل قرار گیرد، حال آن که در برخی از ممالک استفاده از این ترتیب به گستردگی صورت می پذیرد. ثالثاً به موجب ماده ۱۵۸ سازمان امور مالیاتی می تواند «در نقاطی که مقتضی بداند» نسبت به اِعمال طریقهٔ مورد بحث اقدام کند که این عبارت نیز فی نفسه از عدم گستردگی قضیه از حیث جغرافیایی حکایت دارد.

به نظر می رسد نحوهٔ عمل سازمان مالیاتی بر همین منوال بوده و روح قانون از این بابت به خوبی رعایت شده است. این نکته از مفاد بخشنامه ای که اواخر اردیبهشت ماه سال جاری در همین رابطه صادر گردیده است (به شمارهٔ ۲۹۷۲) قابل استنباط است، چنان که در آن فقط از «تجربیات اجرای مقررات ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم در منبع مالیات مشاغل طی سنوات گذشته» نام برده شده است. احتمالاً اقبال به منبع مشاغل از جهت کاربرد روش انتخابی به سبب گستردگی فوق العاده مؤدیان این منبع در سطح کشور

۱. متن ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم از این قرار است: «سازمان امور مالیاتی کشور می تواند در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزئاً و در نقاطی که مقتضی بداند طبق آگهی منتشره در نیمهٔ اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد اظهارنامه های مؤدیان مزبور را که به موقع تسلیم نموده باشند بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را به طور نمونه گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار خواهد داد».

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

بوده است که کار رسیدگی مورد به مورد را با صعوبت مواجه می سازد. در عین حال عبارت نقل شدهٔ فوق از مقدمهٔ بخشنامه و فحوای کلی این مقدمه به طور ضمنی از موفقیت آمیز بودن تجربهٔ مورد بحث حکایت دارد. گردآوری نتایج این تجربیات و تجزیه و تحلیل آنها از سوی بخش پژوهشی سازمان امور مالیاتی کار ارزنده ای بوده و در صورت درست انجام شدن می تواند هادی تصمیمات مفید آینده در رابطه با موضوع مورد بحث قرار گیرد.

ب. اجرای کلی و جزئی – ماده ۱۵۸ حاکی از این است که سازمان امور مالیاتی می تواند روش رسیدگی از طریق نمونه گیری را «کلاً یا جزئاً» به مرحلهٔ اجرا درآورد. قید کلاً یا جزئاً به منبع مورد انتخاب باز می گردد، به این معنی که اگر فرضاً منبع مشاغل برای این کار انتخاب شد، نمونه گیری مورد بحث را می توان نسبت به عموم مشاغل، یعنی هر سه گروه یادشده در ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم به کاربرد و یا نسبت به برخی از آنها. بخشنامه سال جاری سازمان امور مالیاتی که بالا تر اشاره کردیم از روش دوم استفاده کرده است، یعنی تعدادی از صاحبان مشاغل را از شمول روش نمونه گیری خارج ساخته است. گروه های مستثنی شده عبارتند از مشاغل مذکور در ردیف های ۱، ۲، ۳، ۴، ۶ و ۷ از بند الف ماده ۹۶ (دارندگان کارت بازرگانی، صاحبان کارخانه ها و واحدهای تولیدی دارای جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری و غیره). باقی صاحبان مشاغل به موجب بخشنامه مذکور برای دورهٔ مورد نظر مشمول روش یادشده قرار گرفته اند.

ترتیب مذکور می تواند به مفهوم اجرای جزئی (و نه کلی) روش نمونه گیری نسبت به بخش مشاغل تلقی گردد. با این حساب باید دید که چرا بخشنامه مورد بحث بجای تصریح در اجرای جزئی مفاد ماده ۱۵۸ و خارج ساختن شش ردیف یادشده از شمول این ترتیب، نحوهٔ برخورد دیگری را انتخاب کرده است. توضیح این که در مقدمهٔ بخشنامه اشاره ای به اجرای جزئی روش نمونه گیری نشده است و بلکه بعکس مفاد آن حاکی از اجرای روش مذکور نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۳ کل صاحبان مشاغل می باشد. علاوه بر این بلافاصله پس از بیان حکم کلی ضمن مقدمهٔ بخشنامه جدولی آمده است که در آن «نصاب های پذیرش و انتخاب نمونه اظهارنامه های عملکرد سال ۱۳۸۳» برای مجموع صاحبان مشاغل معین شده است. منتهی صاحبان مشاغل به دو گروه تقسیم شده اند: گروه اول شش ردیفی که به آنها اشاره کردیم و گروه دوم باقی صاحبان مشاغل. آنگاه در همین جدول تعیین شده است که نسبت به هر یک از این دو گروه چند درصد از پرونده ها به قید قرعه جهت رسیدگی انتخاب خواهد شد تا باقی پرونده ها بدون رسیدگی مورد

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

قبول قرار گیرند. در مورد گروه اول صد در صد پرونده ها برای رسیدگی انتخاب می شود و این نسبت در مورد گروه دوم فقط پنج درصد خواهد بود.

مقدمتاً باید گفت با اجرای چنان ترتیبی دیگر سخن از «انتخاب» و «قرعه کشی» به میان آوردن در مورد گروه اول مفهوم خود را از دست می دهد، ولی صرف نظر از آن باید دید که نتایج چنان ترتیبی در مورد گروه نخست چه خواهد بود. محتملاً نتیجه، اجرای ماده ۱۵۸ نسبت به هر دو گروه، و در نتیجه توجه آثار این ترتیب در حق هردوی آنها خواهد بود. مهم ترین این آثار به ماده ۱۹۴ قانون مالیاتی باز می گردد که در صفحات آتی مورد بحث قرار خواهیم داد و در همانجا مجدداً به مسأله حاضر یعنی تبعات قضیه روی گروه اول مورد بحث باز خواهیم گشت.

ج. صدور آگهی در سال قبل – ماده ۱۵۸ تصریح دارد به این که سازمان امور مالیاتی باید تصمیم خود را نسبت به موضوع نمونه گیری یک سال قبل از تسلیم اظهارنامه های مربوط آگهی کند : «طبق آگهی منتشره در نیمه اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد اظهارنامه های مؤدیان را که به موقع تسلیم نموده باشند بدون رسیدگی قبول ... ». بخشنامه مورد بحث به عملکرد سال ۱۳۸۳ صاحبان مشاغل مرتبط است که علی القاعده در سال ۸۴ تسلیم می شود. بنا بر این ظاهراً آگهی قضیه سال قبل از صدور بخشنامه در جراید انتشار یافته است. اگر این استنباط صحیح باشد شاید مناسب تر می بود اشاره ای هم به آن به عمل می آمد.

د. شرط تسلیم به موقع اظهارنامه – ماده ۱۵۸ روش نمونه گیری را نسبت به اظهارنامه هایی قابل اِعمال میداند که به موقع تسلیم شده باشند. به نظر می رسد برداشت قانون این باشد که روش مورد بحث در عین حال به منزلهٔ نوعی ارفاق در حق مؤدیان نیز هست که در این صورت مؤدیان هم باید حدّ اقلِ پای بندی به قانون را از خود نشان دهند تا شایستهٔ چنین ارفاقی باشند. در متن قانون به همین یک شرط اشاره شده است ولی بخشنامه یادشده شروط دیگری را نیز در این رابطه افزوده است:

۱. اگر «مالیات عملکرد سال ۱۳۸۳ آنها [مؤدیان] به هر دلیلی از طریق رسیدگی تشخیص و قطعی گردیده» باشد، شرط استفاده از تسهیلِ مربوط به نمونه گیری در صورتی اِعمال خواهد شد که «مالیات ابرازی عملکرد سال ۱۳۸۳ آنان با ۱۰ درصد افزایش نسبت به مالیات قطعی عملکرد سال ۱۳۸۲ اظهار شود».

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

۲. «چنانچه اظهارنامه عملکرد سال ۱۳۸۲ آنان [مؤدیان] بدون رسیدگی مورد قبول واقع شده باشد» شرط برخورداری از تسهیل نمونه گیری منوط به این خواهد بود که «مالیات عملکرد سال ۱۳۸۳ آنها با ۲۰ درصد افزایش نسبت به مالیات قطعی عملکرد سال ۱۳۸۲ اظهار شود».

در تأیید شرایط فوق ضمن بند ۴ قسمت الف بخشنامه تصریح شده است که «اظهارنامه های مالیاتی سال ۱۳۸۳ صاحبان مشاغلی که مالیات ابرازی آنها کم تر از نصاب های فوق الذکر می باشد، از شمول ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده و صد در صد آنها مورد رسیدگی قرار می گیرد».

واضح است که منظور از شرایط فوق این بوده است که تنها آن عده از صاحبان مشاغل بتوانند از تسهیل نمونه گیری استفاده کنند که حد اقل مالیاتی را بابت عملکرد سال ۱۳۸۳ قبول کرده باشند و این حد اقل به نسبت هایی که گفته شد از مالیات قطعی عملکردسال ۱۳۸۲ آنان بیشتر باشد. نقطهٔ ابهام در رابطه با شرایط یادشده این است که ماده ۱۵۸ استفاده از تسهیل نمونه گیری را صرفا منوط به یک شرط دانسته و آن تسلیم به موقع اظهارنامه است و افزودن شرط یا شرایط اضافی از جهت انطباق با متن قانون می تواند قابل تأمل به نظر رسد. هم بر اثر افزودن این شرایط اضافی است که ناگزیر ضمن بند یک قسمت الف بخشنامه افزوده شده است که : «ادارات کل امور مالیاتی مکلفند ترتیبی اتخاذ نمایند که پرونده های مالیاتی عملکرد سال ۱۳۸۲ صاحبان مشاغل حد اکثر تا پایان خرداد ماه سال ۱۳۸۴ رسیدگی و قطعی گردد به نحوی که صاحبان محترم مشاغل بتوانند از مزایان خود اظهاری مالیاتی این بخشنامه استفاده نمایند».

و نیز در ادامه و به عنوان گسترش شرایط یادشده، ضمن بند ۳ قسمت الف گفته می شود: «اظهارنامه های مالیاتی عملکرد سال ۱۳۸۳ صاحبان مشاغلی که داوطلبانه مالیات ابرازی آنها بیش تر از نصابهای فوق الذکر می باشد مشمول روش خوداظهاری مالیاتی می باشند». ضمناً نصاب های مورد بحث، یعنی ارقام ۱۰ درصد و ۲۰ درصدی که از آنها یاد کردیم بنا به پیشنهاد مدیران کل امور مالیاتی و موافقت ریاست سازمان قابل تعدیل خواهد بود (بند ۶ قسمت «پ» بخشنامه).

هـ. به هرحال مؤدیانی که در قرعه کشی مورد نظر جزء درصد نمونه گیری قرار نگیرند از تسهیل و ارفاق بزرگی استفاده می کنند به این معنی که اظهارنامه آنان بدون رسیدگی مورد قبول قرار می گیرد. این مطلب ضمن ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم تصریح شده است و بند ۸ قسمت «پ» بخشنامه نیز تأیید مجددی از این بابت به عمل آورده و می گوید «به استناد مفاد ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم آن بخش از اظهارنامه های مالیاتی که مورد پذیرش قرار می گیرند قطعی بوده و ماموران مالیاتی حق

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

رسیدگی و درخواست ارائه اسناد و مدارک و مطالبه جرایم از این حیث را نخواهند داشت».

آن روی سکه

شاه بیت این نظام و نیروی محرکهٔ آن، تفاوت رفتار در مورد پرونده هایی است که در قرعه کشی به عنوان نمونه انتخاب می شوند. دقت و موشکافی، سرعت عمل و شدت مجازات نسبت به موارد تخلف عناصر رفتار مورد بحث به شمار می روند. فلسفهٔ اصلی رفتار متفاوت این است که وسوسهٔ تخلف را در مؤدیان کاهش دهد تا مبادا در غربال پرونده ها باقی بمانند و تخلفشان بر اثر دقت استثنایی در رسیدگی کشف شود و به مجازاتی سخت تر از حالات عادی دچار آیند. اکنون ببینیم وضع مقررات ایران، مشتمل بر قانون مالیاتی و مفاد بخشنامهٔ مورد سخن در این رابطه از چه قرار است:

۱. قانون اصلی در این خصوص یکی ماده ۱۵۸ است که مبسوطاً پیرامون آن سخن گفتیم و دیگری ماده ۱۹۴ قانون مالیات های مستقیم است که متنی به این شرح دارد: «مؤدیانی که اظهارنامه آنها در اجرای ماده ۱۵۸ این قانون مورد رسیدگی قرار می گیرد، درصورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصهٔ قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از ۱۵ درصد اختلاف داشته باشد، علاوه بر تعلق جرائم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصهٔ قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی های مقرر در قانون مالیات ها نیز محروم خواهند شد».

۲. ضمن ماده ۱۵۸ تصریح شده است که نمونه های انتخابی طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم مورد رسیدگی قرار می گیرند. این عبارت دلالتی بر اتخاذ دقت و موشکافی استثنایی در مورد پرونده های مورد انتخاب ندارد و از ماده ۱۹۴ نیز چنین مطلبی استنباط نمی گردد. وضع بخشنامه مورد بررسی نیز از همین قرار است. اگر چنین مکانیزم ویژه ای در مقررات مالیاتی وجود می داشت می توانست عامل بازدارندهٔ مناسبی در قبال وسوسهٔ تخلف و صورت سازی تلقی گردد.

۳. دو ماده یادشده از قانون مالیاتی ایران نسبت به مساله سرعت عمل در رسیدگی نیز ساکت هستند. اما بخشنامه مدیریت مالیاتی به این مطلب توجه داشته و ضمن بند ۲ قسمت «پ» مقرر داشته است که پرونده های انتخابی باید «تا پایان دیماه سال ۱۳۸۴ قطعی و مالیات متعلق نیز تا پایان بهمن ماه همان سال به حیطهٔ وصول درآید». با توجه به این که طبق همین بخشنامه جریان انتخاب پرونده ها و ارجاع آنها به واحدهای مالیاتی مربوط برای رسیدگی تا پایان شهریور ماه به طول می انجامد و به این طریق فقط چهارماه برای مجموع رسیدگی های مالیاتی تا مرحلهٔ قطعیت موضوع فرصت وجود دارد، می توان گفت سرعت

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

عمل مورد نظر ضمن بخشنامه مدیریت مالیاتی ملحوظ شده است.

اما در ارتباط با مجازات های استثنایی و شدید تر از حدّ معمول مراتب مقرر در متن ماده ۱۹۴ به شرح زیر است:

اولاً – نوع جرایم همان است که برای موارد عادیِ مشابه پیش بینی شده است و تفاوتی از این لحاظ وجود ندارد.

ثانیاً – اما این جرایم قابل بخشودن نمی باشند که حکایت از شدت رفتار بیش از حد متداول نسبت به این گونه متخلفان دارد.

ثالثاً – متخلفان تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصهٔ قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی های مقرر در قانون مالیات ها نیز محروم خواهند شد.

قسمت اخیر بسته به نوع تعبیری که از دو اصطلاح «تسهیلات» و «بخشودگی» بتوان به عمل آورد می تواند دامنهٔ بالنسبه وسیعی داشته باشد.

تسهیلات و بخشودگی ها

نگارنده با خبر نیست که آیا تا کنون مفهوم و کاربرد این واژه ها مورد تعبیر و تفسیرِ ارگان های سازمان مالیاتی و بویژه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است یا خیر. اگر پاسخ سؤال مثبت باشد، رجوع به چنان نظراتی بسیار مفید خواهد بود، ولی فارغ از آن برخی نکات را یاد آور می گردد:

الف. مواردی که در قانون مالیاتی تحت عنوان معافیت ذکر شده است می تواند خارج از عنوان تسهیلات و بخشودگی ها قرار گیرد. فرضاً حد اقل معافیت سالانهٔ مشاغل مذکور در ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم به عنوان «تسهیل» یا «بخشودگی» تلقی نمی گردد و در نتیجه گروه مورد بحث با وجود ردّ اظهارنامه هایشان کماکان خواهند توانست از چنین معافیتی استفاده کنند. این مطلب در مورد انواع دیگر معافیت های قانونی نیز صادق خواهد بود.

ب. ولی نسبت به مواردی از قبیل ماده ۱۶۵ قانون موضوع قابل بحث است. در این ماده از جمله صحبت از مؤدیانی است که بر اثر حوادث طبیعی دچار خسارت شده اند. در این صورت به وزارت اقتصاد و دارایی اختیار داده شده است که معادل خسارت وارده را از شمول مالیات مؤدی کسر کند و اگر بر اثر خسارت بیش از ۵۰ درصد اموال از بین رفته باشد و قدرت پرداخت بدهی را هم نداشته باشد با تصویب هیأت

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

وزیران تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی او را بخشوده یا تقسیط طولانی نماید. چنین ارفاقاتی را محتملاً می توان مشمول عناوین «بخشودگی ها و تسهیلات» دانست و متخلفانی را که موضوع بحث ما هستند از برخورداری از آن محروم دانست.

ج. ماده ۱۶۷ قانون در مورد مؤدیانی که قادر به پرداخت مالیات و جریمه نیستند به سازمان امور مالیاتی اجازه تقسیط را حد اکثر به مدت سه سال داده است. این مورد را نیز شاید بتوان نوعی تسهیل در حق مؤدیان دانست که در صورت تخلفِ مورد بحث از آن محروم خواهند شد.

د.. موارد مشابه را نیز باید در این رابطه مورد بررسی قرار داد ولی در همین مواردی که ذکر کردیم لااقل از یک جهت به نوعی اختیار و مصلحت بینیِ مرجع عمومی (وزارت اقتصاد و دارایی، هیأت وزیران یا سازمان امور مالیاتی) اشاره شده است. بنا بر این شاید بتوان گفت ارفاق های قانونی که اعطای آنها به اختیار و صلاح بینی مرجع عمومی منوط است از یک طرف و موارد دیگری که بالصراحه از آنها تحت عنوان بخشودگی یا تسهیلات یاد شده است می توانند از مصادیق قسمت اخیر ماده ۱۹۴ قانون تلقی شوند و محرومیت سه سالهٔ متخلفان مذکور در این ماده را شامل چنین مواردی دانست. از طرفی اگر در جایی صحبت از معافیت باشد، محرومیت مورد بحث جاری نخواهد بود. نسبت به مواردی که از کلیه این حالات خارج باشند موضوع نیاز به بررسی خواهد داشت.

مؤدیان مذکور در بند الف ماده ۹۶

اکنون به موضوعی که قبلا در اوایل صفحهٔ ۴۳ همین مقاله اشار کردیم باز می گردیم و بحث ناتمام در آن باره را ادامه می دهیم. گفتیم که قسمت الف بخشنامه مدیریت مالیاتی برای مؤدیان مذکور در ردیف های ۱، ۲، ۳، ۴، ۶ و ۷ بند الف ماده ۹۶ قانون مالیات های مستقیم وضع خاصی پیش بینی کرده است و آن این که صد در صد پرونده های مالیاتی آنان باید جهت رسیدگی انتخاب گردد و درصد پذیرش بدون رسیدگی در مورد آنها صفر است. نتیجه این خواهد بود که نامبردگان ردیف های فوق (دارندگان کارت بازرگانی، وارد کنندگان و صادر کنندگان، صاحبان کارخانه ها و واحدهای تولیدی دارای جواز تأسیس و پروانه بهره برداری، بهره برداران معادن، صاحبان مؤسسات حسابرسی و حسابداری، صاحبان بیمارستان ها، هتل ها و باقی مشاغل مذکور در آن ردیف ها) نه تنها هیچ بهره ای از اجرای ماده ۱۵۸ نبرند بلکه در وضع نا مطلوب تری نسبت به حالت عادی خود قرار گیرند که مهم ترین آن احتمال اجرای مجازات های ماده

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

۱۹۴ است که به تفصیل مورد بحث قرار دادیم. دلیل پیش بینی چنین وضعی برای گروه فوق ذکر نشده است. اگر دلایل خاصی در این رابطه وجود داشته باشد البته مسأله دیگری است و در غیر این صورت شاید راه ساده تر این می بود که اساساً مشمولان ردیف های فوق از شمول ترتیبات مربوط به نمونه گیری مستثنی می شدند. ماده ۱۵۸ خود راه را برای چنین استثنایی باز گذاشته است و اجازه داده است که رسیدگی از طریق نمونه گیری در مورد بعضی از منابع «کلاً یا جزءاً» به مرحله اجراء در آید. ضمناً یک نکته نیز در این رابطه قابل بررسی است و آن این که انتخاب صد در صد پرونده ها جهت رسیدگی تا چه حد با حکم ماده ۱۵۸ و بویژه با عباراتی از این نوع سازگاری دارد: «... اظهارنامه ... را ... بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را به طور نمونه گیری ... مورد رسیدگی قرار خواهد داد». به هر حال قضیه قابل بررسی بیشتری است.



لغو مالیات بر ارث در فدراسیون روسیه

ولادیمیر پوتین رئیس جمهور روسیه در پیام سالانه خود به پارلمان آن کشور خواستار لغو کلی مالیات بر ارث و تخفیف چشمگیر در مقررات مربوط به مالیات بر معاملات محاباتی (هبه، صلح و نظایر آنها) گردید. پارلمان از این پیام با خوشحالی استقبال کرد و انتظار می‌رود با تصویب مقررات قانونی هر دو منظور فوق از آغاز سال ۲۰۰۶ عملی گردد.

به موجب مقررات کنونی نرخ مالیات بر ارث در مورد اقربای نزدیک متوفی یعنی همسران، والدین و فرزندان ۱۰ درصد است. وراث طبقه دوم (عموها، عمه ها، دایی ها، خاله ها، اجداد، جدات، خواهران و برادران) این مالیات را به نرخ ۲۰ درصد می پردازند و در مورد باقی ورثه نرخ مالیاتی ۴۰٪ است. ترکهٔ مشمول مالیات عبارتند از منازل، ماشین ها، اراضی، سپرده های بانکی، جواهرات، طلای شمش، عتیقه جات و اوراق بهادار.

اصلاح مقررات مالیات بر ارث و معاملات محاباتی در حقیقت دو سال است که از سوی

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

وزیر دارایی مطرح شده و مورد بحث است. لایحه اصلاحی را همان وزارتخانه تسلیم داشته بود و امیدوار بود با تخفیف در نرخ ها بتواند تمکین مؤدیان و درآمد مالیاتی بیشتری را برای بودجه کشور تأمین کند. در اصلاحیه مذکور نرخ مالیات بر ارث برای اقربای نزدیک بین ۵ تا ۱۰ درصد، در مورد طبقه دوم وراث بین ۹ تا ۲۰ درصد و نسبت به باقی ورثه بین ۱۳ تا ۴۰ درصد پیش بینی شده بود.

پارلمان اصلاحیه وزارت دارایی را در شور اول به تصویب رسانید ولی در شور دوم کار به درازا کشید. نمایندکان پارلمان خواستار آن بودند که مالیات بر ارث در مورد اقربای نزدیک به کلی ملغی گردد. آنها استدلال می‌کردند که درآمد حاصل از این محل بسیار اندک است و در سال به رقمی حدود ۳۰۰ میلیون روبل می رسد، اما کسان متوفی در رابطه با تشخیص و پرداخت آن و تثبیت حق مالکیت خود بر ترکه دچار زحمت فراوان می‌شوند.

وزارت دارایی مقاومت می کرد و طولانی شدن اختلاف، رئیس جمهور کشور را به مداخله واداشت. وی همان گونه که گفتیم خواستار لغو مالیات بر ارث در مورد همهٔ وراث شد و همچنین تأکید کرد که مالیات بر معاملات محاباتی نیز در مورد هر سه گروه از اقربای شخصِ بخشندهٔ اموال ملغی گردد.

پارلمان با استقبال از پیام رئیس جمهور در نظر دارد در هر دو مورد عینا طبق نظر وی عمل کند یعنی مالیات بر ارث و همچنین مالیات بر معاملات محاباتی را در مورد همه اقربای دور و نزدیک کلا ملغی سازد و معاملات اخیر را نسبت به غیر اقرباء به نرخ مقطوع ۱۳ درصد مشمول مالیات قرار دهد (یاد آور می شود که در ایران هدایا تحت عنوان معاملات محاباتی مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی – فصل ششم از باب سوم قانون مالیات های مستقیم – مورد حکم قرار گرفته است).

ضمنا همان گونه که دیدیم حتی در مقررات فعلی هم هرگونه اموالی مشمول مالیات بر ارث نمی شود، بلکه انواع دارایی های مشمول مالیات نوعا شمارش شده است که فهرست آنها بالا تر آورده شد. ضمن مذاکرات راجع به اصلاحیه قبلی نمایندکان پیشنهاد می کردند که یک شرط نیز در این خصوص اضافه شود و آن این که فقط آن گروه از اموالِ فهرست شده در قانون مشمول مالیات گردند که اطلاعات راجع به آنها در مراجع و ارگان های مربوطهٔ رسمی به ثبت رسیده باشد. به این ترتیب مالیات به طور عمده اراضی و اموال غیر منقول و وسائط نقلیه را دربر می گرفت. اکنون با اجرای نظر رئیس جمهور تنها مالیات بر معاملات محاباتی باقی می ماند که به سود

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

اشخاصی غیر از اقربای دور و نزدیک بخشندهٔ اموال صورت گرفته باشد. در مورد آن ها هم نظر پارلمان بر این است که تنها معاملاتی را مشمول مالیات قرار دهد که در دفتر اسناد رسمی به ثبت رسیده اند و در این صورت هرگونه هبه یا صلح اموال که به ثبت نرسیده باشد مشمول مالیات نخواهد بود.

ولادیمیر پوتین با این اقدام می تواند محبوبیتی برای خود کسب کند ضمن این که در واقع اقدام او نه تنها هزینه قابل توجهی بر بودجه کشور تحمیل نخواهد کرد، بلکه از مزاحمت ها و هزینه های بی جهت نیز می‌کاهد. برآورد می شود که تمامی بار مالی اصلاح مورد نظر به رقمی کم تر از یک میلیارد روبل بالغ خواهد گردید که حدود نیم درصد از درآمدهای بودجه سالانه را تشکیل می دهد. این بار را هم بیشتر طبقات پایین و متوسط جامعه بر دوش می کشند و طبقات مرفه و بالای اجتماع با توسل به انواع ترفندها و آشنایی ها غالبا از زیر بار مالیات شانه خالی می کنند. با توجه به این شرایط می توان منطق اقدام رئیس جمهور را درک نمود.



قاعدهٔ مقصد و مکانیزمِ شارژِ معکوس

مبحثی در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده

تفاوت میان قیمت فروش کالاها و خدمات با آنچه جهت تولید و تحصیل آنها به کار رفته و خرج شده است، اصطلاحا ارزش افزوده نامیده می شود. مالیات بر ارزش افزوده بر همین عنصر ارزش اضافی تعلق می گیرد. آنچه برای خرید یا تدارک کالا و خدمت پرداخت می شود «داده» (input) نام گرفته است و در جهت مقابل آنچه در ازای واگذاری آن به دست می آید «ستانده» (output) خوانده می شود. مالیات مورد بحث بر مازاد ستانده نسبت به داده تعلق می گیرد.

با این تعریف هریک از مراحل متوالیِ زنجیرهٔ تولید و توزیع مشمول مالیات می گردد و مالیات پرداختی در هر مرحله به مرحلهٔ بعد منتقل می شود تا این که در پایان کار همهٔ بار مالیات به

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

مصرف کنندهٔ نهایی انتقال یابد. به همین سبب است که مالیات بر ارزش افزوده را نوعی مالیات بر مصرف و در نتیجه از مصادیق مالیات غیر مستقیم می دانند.

مالیات مورد بحث در هر مرحله از تعلق مالیات به نرخ مقرر روی پایه مالیاتیِ مربوط به هر نوع کالا و خدمات محاسبه می شود. سپس مالیات بر ارزش افزودهٔ پرداخت شدهٔ قبلی که جزئی از قیمت کالاها و خدمات را تشکیل می دهد از رقم مالیات متعلق کسر می گردد. خود مالیات به صورت درصدی از قیمت تعیین شده توسط هر مؤسسه در مراحل مختلف عرضهٔ کالاها و خدمات گرفته می شود.

در توصیف مالیات بر ارزش افزوده به همین مختصر اکتفا می شود زیرا موضوع مقالهٔ حاضر شرح و بسط پیرامون اوصاف این مالیات نیست، بلکه هدف توصیف و بیان موجبات ظهور قواعدی است که آنها را می توان ا ستثنایی بر اصل دانست. خصلت واقعی و اصلی مالیات بر ارزش افزوده این است که وصول و جمع آوری آن در مراحل مختلفِ تولید و توزیع، توسط فروشندگان هر مرحله صورت می پذیرد. فرضا فروشندهٔ دانهٔ روغنی به کارخانهٔ رو غن کشی موظف است مالیات بر ارزش افزوده را به نرخ قانونی روی قیمت فروش مورد توافق طرفین اِعمال کند و یا در حقیقت آن را به قیمت فروش بیافزاید و وصول نماید و در مهلت قانونی به مراجع مالیاتی ذیربط بپردازد (البته پس از کسر مالیات بر ارزش افزوده ای که خود در مرحلهٔ قبل جهت تحصیل همان دانهٔ روغنی پرداخته است).

سپس کارخانهٔ روغن کشی هنگام فروش روغن تولید شده به عمده فروشان روغن مجددا همین کار را تکرار می کند، یعنی مالیات بر ارزش افزوده را به نرخ قانونی روی قیمت فروش اِعمال می‌کند و از خریدار دریافت می دارد (بدیهی است قیمت فروش تعیین شده عنصر مالیات پرداخت شدهٔ مرحلهٔ قبل را نیز در بطن خود دارد). سپس مالیاتِ اخذ شده در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی پرداخت می شود و همین جریان در مراحل بعد تکرار می گردد.

پس وصول و جمع آوری مالیات اصولا بایستی توسط فروشنده کالا یا ارائه کنندهٔ خدمت صورت پذیرد. اما ممکن است اوضاع و احوالی پیش آید که این تکلیف بخلاف اصل بر عهدهٔ خریدار مقرر شود. نسبت به کالا چنان حالتی بویژه در مورد واردت قابل حدوث است. در صحنهٔ تجارت جهانی رقابت حکمفرماست و کشورها معمولا صادرات خود را از مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌دارند. اما معاملات مربوط به کالاهای مشابه داخلی مشمول مالیات بر ارزش افزوده است. بنا بر این عدم تعادلی بین کالاهای وارداتی و داخلی پدید می آید که علی القاعده به زیان تولیدکنندگان

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

و فروشندگان کالاهای داخلی است. به همین سبب واردات معمولا مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می گیرد تا عدم تعادل یادشده خنثی گردد. در این حالت طبیعی است که تکلیف پرداخت مالیات بر عهدهٔ وارد کننده کالای خارجی قرار می گیرد و همین خریدار است که باید کار محاسبه و پرداخت مالیات را متقبل گردد. برای این حالت از اصطلاح «قاعدهٔ مقصد» (destination principle) استفاده می شود. مفهوم قاعدهٔ مذکور این است که در مورد کالا ها مالیات بر ارزش افزوده باید در کشوری پرداخت شود که خریدار در آنجا مقیم است و به نرخی محاسبه شود که در مورد خرید کالا از فرشنده داخلی مرسوم است. در اغلب موارد وارد کنندهٔ کالا مصرف کنندهٔ نهائی آن نیست و به همین سبب مالیاتی که می پردازد علی القاعده باید به عنوان کردیت یا بستانکاری مالیات بر ارزش افزوده به سود وی قبول شود و طبق معمول از مالیات مرحلهٔ بعد کسر شود.

مشابه چنان حالتی ممکن است در مورد خدمات پیش آید. امروزه صادرات و واردات خدمات نیز رایج است. ارائه خدمت در داخل یک کشور مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می گیرد حال آن که در مورد صادرات معمولا همان رقابت مربوط به کالاها رواج دارد، به این معنی که صدور خدمات از معافیت استفاده می کند. در اینجا نیز برای حفظ تعادل و قابلیت رقابتِ خدمات داخلی از واردکنندهٔ خدمات خواسته می شود که مالیات بر ارزش افزودهٔ متعلق را طبق نرخ قانونی محاسبه و پرداخت کند. اصطلاحی که در این مورد به کار می رود «مکانیزم شارژِ معکوس» (reverse charge mechanism) است، به این معنی که تکلیف پرداخت مالیات بر عهدهٔ خریدار خدمت تعلق می گیرد. در اینجا نیز اگر خدمات خریداری شده در رابطه با کسب و کار مؤدی باشد، مالیاتی که پرداخته است به عنوان کردیت یا بستانکاری مالیاتی او تلقی می شود تا در مرحلهٔ بعدی که خود او حاصل کار را به فروش می رساند و مالیات متعلق را دریافت می دارد، رقمی معادل کردیت مذکور از مالیات دریافتی کسر کند و مابقی را به مراجع صالحهٔ مالیاتی بپردازد.

سایت های فصلنامه مالیات در اینترنت:

سایت فارسی: http://maliyat.homestead.com

سایت شماره یک انگلیسی (از شماره یک تا ۳۶) : http://malyat.tripod.com

سایت شماره دوانگلیسی (از شماره ۳۷ به بعد) : http://e-tax.tripod.com

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

مالیات و مرد افسانه ای روسیه

(بخش دوم)

م. لکّوت

از کاه برآمد و به کهکشان شد

در شمارهٔ گذشته دیدیم که چگونه میخائیل خادارکوفسکی جوان روسِ آسمان جل و یک لا قبا در جریان خصوصی سازی های آنچنانیِ دوران زمامداری یلتسین عظیم ترین تراست نفت و گاز کشور پهناور روسیه را به چنگ آورد و شتابان به جرگهٔ بزرگ نرین ثروتمندان عالم پیوست.

از زمان نگارش بخش نخست تا این زمان که بخش دوم به رشتهٔ تحریر در می آید نه تنها جار و جنجال قضیه فروکش نکرده، بلکه روز بروز بر حرارت آن، هم در داخل روسیه و هم در محافل غربی، افزوده شده است. برای آن که تصویری کلی از ماجرا به دست داده شود مطالب این شماره را تحت چند عنوان ارائه می داریم.

دست اندرکاران داستان

متهمان – دامنهٔ اتهامات کیفری اعلام شده از سوی دادستانی روسیه علاوه بر خادارکوفسکی پای سی و نه تن از اعوان و انصار او را نیز به میان کشیده است، به عنوان نمونه به چند تن از آنها اشاره می کنیم:

۱. پلاتون لِبِدِف سهامدار عمده و رئیس هیأت مدیرهٔ گروه «مِناتِپ» (MENATEP - MEHATEП). مناتپ نام یک شرکت هُلدینگ [۱] با سرمایه ۲۰ میلیارد دلار است که به طور عمده رشته های نفت و گاز، کودهای شیمیائی معدنی، ارتباطات، تکنولوژی اطلاعاتی، بانکداری و خدمات مالی را دربر می گیرد. اکثریت سهامِ یوکاس (که در بخش نخست مقاله ذکر آن گذشت) و طیف گسترده ای از شرکت ها و مؤسسات وابسته به گروه خادارکوفسکی در کنترل همین شرکت هلدینک است. مناتپ بانک معروفی به همین نام جزء دستگاه خود دارد که مرکز آن در مسکو است.

---

۱. هلدینگ (**holding**) شرکتی است که کار عمدهٔ آن در اختیار داشتن بخش قابل توجهی از سهام سایر شرکت ها است و از این طریق آنها را کنترل می کند. ولی بسیار اتفاق می افتد که شرکت هلدینگ باطنا به عنوان وسیله ای جهت انتقال سود سهام یا بهره به کشورهای دارای بار نازل مالیاتی ایفای نقش می کند.

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

۲. اَلکسی پیچوگین رئیس سرویس امنیتی شرکت یوکاس. وی متهم اصلی پرونده قتل های انجام شده از سوی دار و دستهٔ خادارکوفسکی است. از جمله وی طراح اصلی قتل یک زن و شوهر به نام های اُلگا و سِرگی گورین معرفی شده که در تامبوف انجام گرفته است. و نیز متهم است به برنامه ریزی نافرجام جهت قتل زنی به نام اُلگا کاستینارد که قبلا معاون خادارکوفسکی بوده است. موارد دیگری از برنامه ریزی برای قتل به دست مزدوران و تهدید به قتل نیز به او نسبت داده شده است. برداشت دادستانی این بوده است که گردانندگان شرکت یوکاس مانند یک دستهٔ مافیایی عمل کرده و می کوشیده اند مزاحمین را از سر راه بردارند و این رشته از کار را همین اَلکسی پیچوگین هدایت می کرده است. برای وی تقاضای حبس ابد شده بود ولی دادگاه او را به ۲۰ سال زندان محکوم کرد.

۳. میخائیل بردونو سهامدار عمدهٔ گروه مناتپ. اتهامات وی بیش از همه در زمینهٔ اختلاس های عظیم چند میلیارد دلاری است.

۴. لئونید نِوزلین رئیس بانک مناتپ و سهامدار این گروه. دستور جلب وی صادر شد ولی او که یک یهودی است قبلا از ماجرا با خبر شده و سر از اسرائیل درآورد و در نتیجه دستگیری وی ممکن نشد. او متهم است که در برنامه های آدمکشی پیچوگین همدست او بوده است. دوبار تقاضای استرداد وی از دولت اسرائیل بی نتیجه مانده است.

۵. تاگیرزیان گیلمانوف نمایندهٔ مجلس دومای روسیه که در فواصل چندی از مقامات عمدهٔ یوکاس – نفتگاز وابسته به یوکاسِ اصلی بوده است. عمده اتهامات وی جنبه مالیاتی دارد.

غیر از این افراد و شخص خادارکوفسکی، ۳۴ تن دیگر نیز در ماجراهای مورد تعقیب سهیم و متهم شناخته شده اند. تعدادی از آنان در کشورهای خارج (انگلستان، آمریکا، اسرائیل و غیره) به سر می برند و دسترسی به آنان میسر نشده است.

اتهامات – اتهام اصلی گروه ارتکاب جرائم و تخلفات مالیاتی است که در مجموع با احتساب جریمه و زیان دیرکرد به حدود ۳۰ میلیارد دلار بالغ می گردد که به سال های مختلف عملکرد یوکاس و شرکت های وابسته به آن و گردانندگان گروه مربوط است. برگ تشخیص های مالیاتی در چند مرحله صادر گردید که غالبا اعتراضات راجع به آنها کار را به محاکم روسیه کشانید و به صدور احکام محکومیت خادارکوفسکی و گروه شرکت های وابسته به او منجر شد. به چند نمونه از این موارد اشاره می کنیم: در تاریخ ۲۶ مه ۲۰۰۴ حکم دادگاه مسکو علیه یوکاس مبنی بر پرداخت معادل ۳/۵ میلیارد دلار بابت مالیات های معوقه صادر شد. همین دادگاه در تاریخ ۳۰ ژوئن همان سال حکم محکومیت دیگری معادل ۳/۴ میلیارد دلار در رابطه با مالیات سال ۲۰۰۰ علیه شرکت صادر کرد. در تاریخ ۲ ژوئیه همان سال وزارت مالیات روسیه بابت مالیات معوقه عملکرد سال ۲۰۰۱ برگ قطعی معادل ۳/۳ میلیارد دلار صادر نمود. در تاریخ ۳ سپتامبر ۲۰۰۴ همان وزارتخانه صورتحساب تازه ای بابت مالیات عملکرد سال ۲۰۰۱ صادر نمود و مبلغ مالیات را معادل ۴/۱ میلیارد دلار

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

تعیین نمود. همچنین بابت مالیات شخصیِ خادارکوفسکی و شرکای وی چندین برگ تشخیص متضمن/اصل مالیات و جریمه و زیان دیرکرد صادر شده است.

البته اینها چند نمونه بود و در مجموع همان گونه که بالاتر گفتیم جمع مالیات و متعلقات آن به حدود ۳۰ میلیارد دلار بالغ می گردد. علت صدور برگ های مالیاتی در مراحل متعدد کشف موارد تازه تخلف در جریان بازرسی های طولانی بوده است. ضمنا خادارکوفسکی متهم شده است به این که بدون داشتن استحقاق مبادرت به تقاضای استرداد مالیات نموده است.

اتهامات دیگرِ وارده بر خادارکوفسکی و شرکاء فراوان است که از جمله می توان موارد زیر را نام برد:

۱. مبادرت به اقدامات تقلب آمیز مختلف که منجر به مالکیت ۲۰ درصد از سهام شر کت معدنی آپاتیت گردید (راجع به آپاتیت و اهمیت آن در بخش نخست مقاله سخن گفتیم). در سال های قبل این تقلبات کشف شده و دادگاه حکم به استرداد سهام شرکت صادر کرده بود اما خادارکوفسکی متهم است که مجددا با توسل به اقدامات تقلب آمیز موفق به نگهداری سهام شرکت شده بوده است.

۲. تحصیل غیر قانونی سهام مؤسسهٔ ساموئیلوف عهده دار تحقیقات در مورد کودهای شیمیائی و مواد حشره کش و ضد قارچ. این کار از طریق شرکت والتُن وابسته به بانک مناتپ انجام شده است که با توسل به وسایل تقلب آمیز از تعهدات متقابل در ازای سهام شرکت سرباز زده است.

۳. پولشویی به صورت انتقال وجه به مؤسسات مقیم آیل آف مَن (Isle of man) که یک بهشت مالیاتی است. در مقابل درآمد وجوه تحت عنوان حق المشاوره به خادارکوفسکی منتقل شده است که جنبهٔ ظاهرسازی داشته و در عمل خدمت مشاوره ای به سود مؤسسات واقع در بهشت مالیاتی انجام نشده است. (بهشت مالیاتی به نقاطی از جهان گویند که دولت محلی محیط مناسبی برای ورود سرمایه ها ،اعم از مشروع و نا مشروع، فراهم آورده است. مالیات در نقاط مذکور برای این گونه سرمایه ها یا صفر است و یا نزدیک به صفر. اطلاعات راجع به صاحبان سرمایه ها کاملا مخفی می ماند. انواع ظاهرسازی ها رایج است، وسایل تفریح در آنها به فراوانی موجود است و به طور کلی پناهگاه امنی برای پولشویی و فرار سرمایه های غیر قانونی است).

۴. برداشت غیر قانونیِ مبالغ قابل توجهی از حسابهای شرکت یوکاس جهت پرداخت به اشخاص.

۵. جعل اسناد رسمی و حساب سازی و موارد مربوط به اختلاس اموال.

۸. قتل، برنامه ریزی برای قتل و تهدید به قتل که بالاتر مورد بحث قرار گرفت.

موارد اتهام ریز و درشت دیگری نیز در ادعانامه ذکر شده است. ادعانامه دادستانی در مورد این اتهامات شاید یکی از کم نظیر ترین ادعانامه ها از لحاظ حجم باشد. تعداد صفحات آن به ۱۳۰۰ می رسید و قرائت آن در دادگاه جمعا ۱۲ روز طول کشید. جمع ساعاتی که در این روزها صرف خواندن ادعانامه شد ۴۷ ساعت و ۲۰ دقیقه بود. جریان دارسی ۳۸۱ روز به طول انجامید و ۱۹ وکیل در جریان محاکمه شرکت داشتند. بین آنها چند وکیل بین المللی نیز وجود داشتند که برای دفاع از خادارکوفسکی و گروه او مخصوصا از اروپا و آمریکا به مسکو آمده بودند. دادگاه از سه قاضی تشکیل می شد که رئیس آنها در مراحل نهایی زنی به نام ایرینا

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

کالسنیکُوا بود.

خادارکوفسکی به ۹ سال زندان محکوم شد که شمار روزهایی که در زندان بوده است از آن کم می شود. تا روز آخرین تجدید نظر در این مقاله (۴ آذر ۸۴) وی ۷۶۲ روز در زندان به سر برده است و این به معنی آن است که قریب هفت سال از مدت محکومیت وی باقی مانده است. البته از حکم دادگاه پژوهشخواهی شده است و با ید متظر نتیجه آن شد.

جهان غرب و خادارکوفسکی

دنیای غرب در برابر مسأله خادارکوفسکی واکنش بسیار شدید و شگفت آوری نشان داده است. این عکس‌العمل در چندین صحنه بوده است: مطبوعات و سایر رسانه ها، شخصیت های سیاسی و زمامداران درجه اول، مجالس قانونگذاری، مجامع حقوق بشر، مؤسسات پژوهشی و آکادمیک، محافل بانکی و مالی بین المللی، وکلا و حقوقدانان، مؤسسات نظر سنجی و غیره و غیره. داستان بسیار مفصل است و حتی اشاره کوتاهی به هریک از آنها کار را به درازا خواهد کشانید. ما به عنوان مشتی از خروار به ذکر چند نمونه اکتفا می کنیم:

۲۶ فوریه ۲۰۰۴ – پارلمان اروپا گزارشی را در مورد آینده روابط اتحادیه اروپا با روسیه به تصویب رسانید که در آن نسبت به مسأله یوکاس ابراز نگرانی شده بود.

۲۲ مارس ۲۰۰۴ – شورای اروپا گزارشگر ویژه ای را در مورد قضیه خادارکوفسکی تعیین نمود.

۲۳ مارس ۲۰۰۴ – دادگاه اروپائی حقوق بشر در استراسبورگ شکایت خادارکوفسکی و دوستانش را در مورد نقض حقوق ایشان برای رسیدگی پذیرفت.

۷ اکتبر ۲۰۰۴ – سیاستمداران اروپایی و اعضای پارلمان اروپا نامه سرگشاده ای در اعتراض به ماجرای خادارکوفسکی صادر کردند.

۲۰ اکتبر ۲۰۰۴ – سخنگوی وزارت خارجه آمریکا ریچارد باوچر نگرانی دولت آن کشور را از محاکمه خادارکوفسکی و ماجرای یوکاس ابراز داشت.

۹ دسامبر ۲۰۰۴ – مجلس سنای آمریکا قطعنامه شدید اللحنی در مورد لزوم رعایت حقوق خادارکوفسکی به شماره ۲۵۸ صادر کرد.

۱۸ فوریه ۲۰۰۵ – دانشکده حقوق دانشگاه نیویورک و بنیاد دفاع از دمکراسی اجلاس مشترکی با شرکت فعالان حقوق بشر و وکلای مدافع خادارکوفسکی تشکیل داد تا پیامدهای ماجرا را در روابط روسیه و آمریکا بررسی کند.

همان تاریخ – دو سناتور معروف آمریکایی (جان مک کتی و جو لیبرمن) قطعنامه ای را به مجلس سنا تسلیم داشتند که طبق آن روسیه به سبب ماجرای خادارکوفسکی از گروه ۸ اخراج شود (گروه هشت متشکل از هفت کشور بزرگ صنعتی جهان بعلاوه روسیه است).

۲۴ فوریه ۲۰۰۵ – جورج بوش رئیس جمهور آمریکا در جریان ملاقات چند روزه با ولادیمیر پوتین در اسلواکیا

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

باتفاق نمایندگان کشورهای اروپایی کوشیدند پوتین را بابت مسأله خادارکوفسکی تحت فشار قرار دهند.
۲۰ و ۲۱ آوریل ۲۰۰۵ – کاندالیزا رایس وزیر خارجه آمریکا به انتقاد شدید از روسیه به خاطر جریان خادارکوفسکی پرداخت.
۱۰ ژوئن ۲۰۰۵ – مؤسسه آسپین برلین نتایج نظر سنجی انجام شده در مورد مسأله خادارکوفسکی را منتشر کرد که به موجب آن معلوم شد بین ۸۴ تا ۹۰ درصد شخصیت های برجسته اروپا با نگرانی جریان محاکمه خادارکوفسکی را دنبال می کرده اند و از این ماجرا ناراحت بوده اند. در گزارش گفته شده بود که این محاکمه «برای غرب مسأله ساز است».
۲۱ ژوئن ۲۰۰۵ – کمیته روابط خارجی سنای آمریکا جلسه گفتگویی را پیرامون مسائل روسیه برپا کرد و طی آن سناتور Joe Biden از جمله اعلام داشت که هیچ شاهدی بهتر از محاکمه و محکومیت خادارکوفسکی بازگشت روسیه به نظام استبدادی را تأیید نمی کند.
۱۳ ژوئیه ۲۰۰۵ – قبلا از لئونید نوزلین به عنوان یکی از متهمان پرونده یاد کردیم و گفتیم که متهم به همکاری در ارتکاب قتل های مافیائی گروه یوکاس می باشد و به اسرائیل گریخته است. وی برای ایراد سخنرانی به آمریکا دعوت شد و در کمیسیون هلسینکی (حقوق بشر) کنگره آمریکا پیرامون نتایج و عواقب قضیه یوکاس سخنرانی کرد و از جمله گفت که لازم است از پذیرش روسیه به اجلاس گروه هشت در سال ۲۰۰۶ ممانعت به عمل آید.
واکنش محافل بانکی و مالی غرب نیز شدید بوده است. آنها خارج ساختن سرمایه ها از روسیه را آغاز کردند. مقدار خروج سرمایه طبق برآورد وزارت دارایی روسیه در سال ۲۰۰۴ بین ۹ تا ۱۲ میلیارد دلار بوده است ولی به نظر مخالفین دولت این مبلغ به حدود ۲۴ میلیارد دلار بالغ می گردیده است.
و موارد مشابه متعدد دیگر که مجالی برای ذکر آنها نیست. ولی علاقه مندان را به مطالعهٔ متن مصاحبهٔ تام لنتوس (Tom Lantos) نماینده کنگره آمریکا با نشریه ایزوستیای روسیه در تاریخ ۳ ژوئن ۲۰۰۵ دعوت می نماید. شدت عصبانیت مقامات و محافل آمریکایی از جریان خادارکوفسکی و گروه وی در این مصاحبه بیش از هر مورد دیگری عریان و آشکار است.

بحث پایانی

مخالفان محاکمه و محکومیت خادارکوفسکی و گروه وی استدلالات مختلفی را ارائه می دارند. اگر حواشی و زواید را کنار بگذاریم دو مطلب اصلی در این استدلالات وجود دارد. اول این که ماجرای مورد بحث متأثر از عوامل سیاسی بوده است، به این بیان که خادارکوفسکی دامنه فعالیت های خود را به زمینه های اقتصادی محدود نکرده و وارد رقابت های سیاسی شده است که هدف نهایی آن نیل به مقام ریاست جمهوری روسیه در انتخابات بعدی بوده است. ظواهر امر این نکته را تایید می کند. واقعا چنین رقابتی وجود داشته و دارد و منکر آن نمی توان شد.

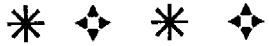
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

دوم این که تخلفات مالیاتی و غیر مالیاتی که به خادار کوفسکی و گروه او نسبت داده شده است امری رایج در آن کشور است و بخصوص طبقات بالای جامعه و شخصیت های اقتصادی و شرکت ها از این قبیل کارها بـه فراوانی انجام داده و می دهند و حتی مافیا بازی هم امر متداولی در آن کشور به شـمار مـی رود. بنـا بـر ایـن دست گذاشتن روی یک مورد خاص و به اصطلاح گزینشی عمل کردن نشانه آن اسـت کـه هـدف دولـت در واقع نه اجرای عدالت و قانون، بلکه از سر راه برداشتن یک رقیب بزرگ سیاسی است. این نیـز یـک واقعیـت شناخته شده در جامعهٔ امروزی روسیه است و بویژه تخلفات مالیاتی از سوی شرکت های بزرگ روسیه امـری بسیار رایج و متداول است. مافیا بازی و جنایات مافیایی هم کار روزمره است.

اما نکته اینجاست که در کنار این بحث ها هیچگاه دیده نشده است مطبوعات و شخصیت ها و محافل غربـی ادعا کنند که خادارکوفسکی و یارانش و شرکت یوکاس و متفرعات آن بی گناه و معصوم هستند. نه از مالیـات گریخته اند و نه هیچ تقصیر دیگری مرتکب شده اند. ضمنا کسی منکر این حقیقت نیست که خادارکوفـسکی ظرف مدتی کوتاه از هیچ به همه چیز رسیده و در ردیف غول هال سرمایه داری دنیا قرار گرفته است. وی که فردی کاملا عادی بود و قبل از فروپاشی شوروی عضو سازمان جوانان حزب کمونیست بود در فاصله کوتاهی کارش به جایی رسید که پهلو به پهلوی سرمایه داران درجه اول دنیا بزند. میزان دارئی او بنا بـه اعـلام منـابع غربی معادل ۱۵/۲ میلیارد دلار برآورد شده است. ضمنا یادآورد می گردد که پس از دو سال اقامـت در زنـدان تازه سن او به چهل و یک سالگی رسیده است.

محافل غربی منکر این حقایق نیستند. نگرانی آنها که آشکارا بیان می شود از دو چیز است که هـر دو هـم بـا یکدیگر پیوند دارند. نخست سست شدن روسیه در روند خصوصی سازی. در رابطه بـا جریـان خادارکوفـسکی حتی حرکت قهقهرایی در جهت اعادهٔ مالکیت دولت انجام شد. در دسامبر سال ۲۰۰۴ شرکت عظیم یوگانسک که بازوی اکتشاف و استخراج یوکاس، یعنی مهم ترین جزء آن بود، بابت بدهی های مالیاتی یوکاس به مزایده گذاشته شد و برنده آن یک شرکت صوری و ساخته و پرداختهٔ دولت بود که بعدا سهام خود را در یـک معاملـه ساختگی به شرکت دولتی رُسنِفت (Rosneft) واگذار کرد. به این ترتیب پس از چند سال، خصوصی سـازی قبلی منتفی شد و مالکیت دولت بر بخش مهمی از صنایع بسیار حیاتی اکتشاف و استخراج نفت و گـاز کـشور اعاده گردید.

نکته دوم که با نکته اول پیوند کامل دارد احتمال از دست رفتن و یـا محـدود شـدن مجـال بهـره بـرداری از امکانات بالقوه اقتصادی روسیه است. منطقه سیبریا از حیث منابع طبیعی و بویژه نفـت و گـاز آنچنـان عظـیم است که بلا شک در آینده نه چندان دور به تنهایی با همه جهان برابری خواهد کرد. بـه هـر حـال مـاجرای خادارکوفسکی همچنان ادامه دارد و آبستن خیلی مسائل است، اما ما داستان را به همین جا ختم می کنیم.



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

بهشت های مالیاتی بریتانیا

و درآمد مالیاتی کشورهای در حال توسعه

مؤسسهٔ نیکوکاری Christian Aid (کمک های مسیحی) در رابطه با نیازهای مالی کشورهای در حال توسعه نکتهٔ جالبی را مطرح ساخته است که کم تر کسی مسألهٔ فقر کشورهای مذکور را از این زاویه مورد توجه قرار داده است. این نکته به موضوع گریزهای مالیاتی بسیار گسترده ای مربوط است که بر اثر ترفندها و اقدامات بهشت های مالیاتی همه ساله از چنگ کشورهای درحال توسعه خارج می شود و این کشورها را در اجرای برنامه های اقتصادی و اجتماعی، و در مواری حتی تأمین قوت روزانهٔ مردم خود، با اشکال روبرو می سازد.

در برخورد با همین مشکلات این همه سرو صدا پیرامون کمک به ممالک نیازمند به راه می افتد و انواع اجلاسات و مذاکرات به این منظور در گوشه و کنار دنیا برگزار می گردد، بی آن که چارهٔ اساسی جهت موضوع اندیشیده شود و معضل گرسنگی و فقر جهانی و نمایش های خیریه بازی از این دست به طور پایان نا پذیر ادامه می یابد.

مؤسسهٔ کمک های مسیحی راه تازه ای جهت درمان مشکل پیدا کرده است و آن اقدام بین المللی جهت کوتاه کردن دست بهشت های مالیاتی است که خسارات مالی وارد از طریق آنها بر کشورهای در حال توسعه به مراتب بیش از کمک ها و امتیازاتی است که در حساب نهایی عاید کشورهای مورد بحث می گردد. به عبارت ساده تر مؤسسهٔ مذکور می گوید شما بیایید کمک کنید تا بساط این بهشت های مالیاتی برچیده شود و با مسدود شدن این مفرّ جهانی برای گریز مالیاتی، کشورهای در حال توسعه منابع قابل توجهی از منابع مالی خود را بازیابی کنند و فقر و نیازمندی موجود را التیام بخشند.

راجع به بهشت های مالیاتی قبلا طی سلسله مقالاتی در مجله مالیات به تفصیل سخن گفته ایم که خوانندگان در صورت تمایل می توانند به شماره های پیشین مجله رجوع کنند. در اینجا بسیار خلاصه یادآور می شویم که بهشت مالیاتی به مناطقی گفته می شود که در آنها مقررات بسیار ارفاق آمیزی در زمینهٔ افتتاح حساب های بانکی، نقل وجوه به این حسابها، سرمایه گذاری، اجازه اقامت، خرید اموال و نظایر آنها برای صاحبان این گونه وجوه برقرار است. بویژه مقررات مالیاتی

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

و بار مالیاتی در این مناطق بسیار سبک و مناسب حال مؤدیان است، چنان که یا اساساً مالیات شامل حال وجوه سرازیر شده به این مناطق نمی گردد و یا این که بار مالیاتی بسیار نازل است. ضمناً اسرار مالی و بانکی به شدت محرمانه نگاهداشته می شود و این مناطق خود را درگیر قراردادهای مالیات مضاعف و همکاری در زمینهٔ جلوگیری از گریز مالیاتی نمی نمایند. پس این گونه مناطق را می توان از نظر مالیات گریزان نوعی بهشت به شمار آورد و کاربرد اصطلاح بهشت مالیاتی نیز با توجه به همین اوضاع و احوال بوده است.

مؤسسهٔ کمک های مسیحی به اتفاق یک گروه فشار منتقد دولت به نام شبکهٔ عدالت مالیاتی پژوهشی در این زمینه انجام داده و به نتیجه رسیده است که زیان وارد به کشورهای در حال توسعه بر اثر گریز مالیاتی مورد بحث سالانه به حدود پانصد میلیارد دلار بالغ می گردد که در قیاس با بودجه های این ممالک رقم عظیمی را تشکیل می دهد. تعداد بهشت های مالیاتی به موجب این پژوهش به ۷۲ می رسد که از این تعداد بیش از نصف آنها یعنی ۳۵ بهشت مالیاتی به نوعی جزء قلمرو بریتانیا به شمار می روند و یا در کشورهای عضو کامنولت بریتانیا قرار دارند. لذا بیشترین انتقاد متوجه دولت انگلستان می باشد و به همین سبب مؤسسهٔ نامبرده از این دولت خواسته است که هرچه زود تر وارد عمل شود و این گونه فعالیت های بهشت های مالیاتی را تحت کنترل درآورد و از میان بردارد.

قابل ذکر این که دولت انگلیس و شخص نخست وزیر این کشور مدتی است به عنوان حامی فقرزدایی در جهان سوم بویژه آفریقا سخن می گویند، حال آن که از همین قاره و سایر نقاط محروم جهان همه ساله مبالغی بسیار عظیم از منابع مالیاتی از دست دولت ها گریخته و روی به بهشت های مالیاتی می آورد که منافع آن عاید مقامات فاسد و ثروتمندان قانونگریزِ ممالک در حال توسعه می گردد و همچنین به صندوق مؤسساتِ بهشت های مالیاتی و بانکداران و صاحبان سرمایه وابسته به انگلستان و باقی کشورهای ثروتمند جهان سرازیز می شود.

در گزارش مؤسسهٔ کمک های مسیحی گفته می شود ضمن بحث ها و هیاهوی مربوط به فقرزدایی از کشورهای نیازمند هیچگاه به این مشکل بزرگ یعنی فرار مالیاتی اشاره نمی شود، حال آن که اگر همین مسأله به شکلی حل شود کشورهای فقیر آفریقا، آمریکای لاتین و سایر مناطق فقیر جهان دیگر محتاج آن نخواهند بود که لاینقطع چشم به احسان کشورهای غربی بدوزند و دور پایان ناپذیرِ تکدّی و ناکامی را همچنان ادامه دهند.

پایان بخش فارسی شماره ۳۸

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

oped areas.
2-6. Completion of semi-finished projects of state companies by due regard to section "A" of these policies.

E. General policies in connection with sovereignty exercising and refraining from monopoly

1. Continuation of sovereignty exercising by the government, after the coming forward of non-state sectors, through policy making, enforcement of laws and regulations and controlling, especially with regard to observance of religious and legal criteria, in non-state banks.
2. Prevention of influence and domination of aliens over the national economy.
3. Preventing non-government economic enterprises from establishing monopoly through preparation and approval of laws and regulations."

*****

Full text of the article 44 is as follows:

(1) The economy of the Islamic Republic of Iran is to consist of three sectors: state, cooperative, and private, and is to be based on systematic and sound planning.
(2) The state sector is to include all large-scale and mother industries, foreign trade, major minerals, banking, insurance, power generation, dams, and large-scale irrigation networks, radio and television, post, telegraph and telephone services, aviation, shipping, roads, railroads and the like; all these will be publicly owned and administered by the State.
(3) The cooperative sector is to include cooperative companies and enterprises concerned with production and distribution, in urban and rural areas, in accordance with Islamic criteria.
(4) The private sector consists of those activities concerned with agriculture, animal husbandry, industry, trade, and services that supplement the economic activities of the state and cooperative sectors.
(5) Ownership in each of these three sectors is protected by the laws of the Islamic Republic, in so far as this ownership is in conformity with the other articles of this chapter, does not go beyond the bounds of Islamic law, contributes to the economic growth and progress of the country and does not harm society.
(6) The scope of each of these sectors as well as the regulations and conditions governing their operation, will be specified by law.

Our mailing address: Tax Organization, Shahid Dadman St., Shahrak Qods, Tehran, Iran
E-mail: tavakkolmohammad.yahoo.com

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

C. General policies regarding development of non-state sectors through transfer of government activities and enterprises

(General policies of this section will be determined and announced afterwards)

D. General policies of transfers

1. Requirements of transfer

1-1. Enabling the private and cooperative sectors to undertake extensive activities and manage major economic companies.
1-2. Post-conveyance control and support by relevant authorities for realization of purposes of transfers.
1-3. Using valid and healthy methods of transfer with emphasis on stock market, strengthening the transfer organization, establishment of a transparent system for provision of information, creating equal opportunities for everybody, taking benefit from gradual offering of shares of major companies in stock market to arrive at base price of shares.
1-4. Disinterestedness of those engaged in transfers and also of the government authorities involved in decision making with regard to transfers.
1-5. Observance of general policies of cooperative sector in connection to transfers.

2. Usage of incomes derived from transfers

The funds derived from transfer of shares of government enterprises shall be remitted to a special account with the general treasury and shall be spent within the frame of approved plans and budgets and as is described below:
2-1. Giving rise to self reliance among depressed and deprived families and consolidating social security.
2-2. Allocation of 30% of the incomes derived from transfers to all-inclusive national cooperatives with the aim of removal of poverty.
2-3. Construction of economic infrastructure while giving priority to less developed regions.
2-4. Granting facilities (managed funds) for reinforcement of cooperatives, renovation and improvement of non-state economic enterprises while giving priority to transferred enterprises, and also for investment of non-government sectors in development of less developed regions.
2-5. Participation of state-owned companies with non-state sectors – up to a ceiling of 49% - for the purpose of economic development of less devel-

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

munication, provision of frequencies, and principal systems of separation, exchange and distribution of base postal services.
2-7. Roads and railroads.
2-8. Aviation (air transportation) and navigation (sea carriage).
The optimum share of state and non-state sectors with regard to activities of the first part of the article 44 of the Constitution shall be determined by due regard to protection of sovereignty of the state, independence of the country, social justice and economic growth and development.

B. General policies of cooperative sector

1. An increase of 25% in the share of cooperative sector in the economy up to the end of the term of the fifth development plan.
2. Taking effective measures by the government for establishment of cooperatives for the unemployed with the aim of creating jobs.
3. Supporting the establishment and development of cooperatives by the government through methods such as tax abatement, granting protective credit facilities via all financial institutions and refraining from collecting any extra payments from cooperatives in comparison with the private sector.
4. Removal of restrictions for participation of cooperatives in all economic scenes including banking and insurance.
5. Establishment of a cooperation development bank with government capital and with the aim of raising the share of cooperative sector in the economy of the country.
6. Government supporting for access of cooperatives to final markets and providing fair and comprehensive information to that sector.
7. Exercising sovereign rights by the government through policy making and supervision over execution of enacted laws and refraining from interference in executive and managerial affairs of cooperatives.
8. Promotion of technical and professional education and other necessary supports for raising the efficiency and ability of cooperatives.
9. Flexibility and diversity in methods of capital raising and distribution of shares in cooperative sector and taking necessary measures so that in addition to ordinary cooperatives, establishment of new types of cooperatives in the form of public joint-stock companies with limitation of ownership of each shareholder up to a legally determined ceiling would become possible.
10. Supporting the cooperatives by the government in proportion with the number of their members.
11. Establishment of all-inclusive national cooperatives to cover first three tenths of the population for the purpose of removing the poverty.

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

- Reducing the financial and managerial burden of the government in connection with the undertaking of economic activities;
- Raising the overall level of employment;
- Encouraging all groups of people to save and invest and also to improve the family income;

A – General policies regarding the development of non-state sectors and prevention of enlargement of the government sector

1. The government is prohibited from embarking on new economic activities beyond the scope determined under the first part of article 44 of the Constitution and shall be obligated to transfer to cooperative, private and non-state public sectors – up to the end of the term of the fourth development plan at maximum – any kind of activities (including continuance of previous activities and exploitation thereof) that are not specified under the first part of the article 44 of the Constitution, so that its activities are reduced not less than 20% per annum.
Taking into account the responsibility of the regime for expedient administration of the state, the government is permitted to continue, or to start, urgent activities beyond the scope of the titles specified under the first part of the article 44 of the Constitution, after such activities are proposed by the Council of Ministers and approved by the Islamic Consultative Assembly.
Administration and production of military, disciplinary and intelligence products of the armed and intelligence forces that are of confidential nature shall be excepted from the rule of this section.
2. Investment in, and ownership and management of, the fields mentioned in the first part of the article 44 of the Constitution shall be allowed for institutions and foundations of the public non-state sector and also for private and cooperative sectors, as is described below:
2-1. Major industries, mother industries (including major industries of oil and gas downstream operations) and major mines (including oil and gas).
2-2. Foreign trade activities within the frame of commercial and foreign exchange policies of the country.
2-3. Banking by public non-state institutions and by public joint-stock cooperative companies and joint-stock corporations, provided a ceiling for each shareholder's share is determined by the law.
2-4. Insurance.
2-5. Provision of energy, including production and importation of electricity for internal consumption and also for exportation.
2-6. All postal and communication affairs, except for main networks of com-

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

of services. But even in such conditions the introduction of VAT to tax system would mean a positive step forward.



GENERAL POLICIES ADOPTED IN CONNECTION WITH THE ARTICLE 44 OF THE CONSTITUTION

According to article 44 of the Iranian constitution three sectors are recognized for the economy of the country: public, private and cooperative. Meanwhile, it has been envisaged under the first paragraph of the article 110 of the same law that the High leadership will have power and right to delineate general policies of the country after consultation with the Expediency Council. Such determination of policies has taken place recently in respect of article 44 of the constitution (full text of the article 44 is given at the end of this section). Taking into consideration the impact of these policies on all aspects of the nation's economic life, including taxation, an English translation of them is given below:

"General policies of the article 44 of the Constitution of the Islamic Republic of Iran are hereby determined with due regard to the last part of the same article and provisions of the article 43 of the Constitution, so that to achieve the following purposes

- Accelerating the growth of national economy;
- Extension of ownership at the level of general public with the aim of securing social justice;
- Advancement of efficiency of economic enterprises and productivity of material, human and technological resources;
- Enhancement of competitiveness of the national economy;
- Increasing the share of private and cooperative sectors in the national economy;

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

counts, which will be determined by the tax organization. As it was mentioned earlier, they have to prepare and submit tax returns six times a year.

6. The base of computation of the tax will be the price of goods or services as recorded on invoices. If no invoices are provided by the taxpayer, the prevalent price of the goods and services shall be taken into account. In case of importation the CIF value of the goods plus relevant customs duties and fees will constitute the basis of computation of the tax. The rate of value added tax shall be 7 percent in all cases.

7. The taxpayers refraining to comply with the duties prescribed under the law, or committing an offence, shall be required to pay – in addition to the relevant tax – a fine up to twice of the amount of the applicable tax at maximum. Payment of the tax after the prescribed time limit shall result in application of a late payment fine equal to maximum bank rate for facilities granted by banks to the service sector plus one percent.

7. The State Organization of Tax Affairs shall be responsible for management of all affairs related to value added tax and enforcement of the law in question. It has been authorized under the draft to take necessary actions in the field of organizational and other aspects of execution of the VAT law.

Conclusion

Some points are worthy of mentioning in respect of the VAT program in Iran:

a) According to the press, the parliament has introduced a number of changes into the draft of the VAT law. But it will, in all probability, be finally approved, unless unexpected obstacles would arise.

b) But the enforcement of the law would presumably be postponed for one, or even more, years. The logic is obvious, and that pertains to lack of preparedness for execution of such a tremendous program. As it was mentioned above, the draft has exempted a lot of goods and services from the tax and also has provided for exemption of unlimited number of businesses from the law. In all likelihood retailers and majority of service providers shall be exempted in this way. It would mean leaving aside a considerable number of businesses and services from VAT and restricting its scope to wholesalers, plants and limited number

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

sent by the President to the parliament (Islamic Consultative Assembly) to be enacted as a law. It was referred to internal committees of the parliament for primary study and consideration. Deliberation at this stage continued for nearly two and a half years and eventually the outcome was sent back (in last April) to the plenary session of the parliament for another round of deliberation.

Important features of the draft in question are as follows:

1. Supply of goods and provision of services within Iran, as well as the importation of the same, shall be subject to value added tax. Persons engaged in such kinds of businesses shall be considered as taxpayers under the law.

2. Every solar year will be divided into six tax periods of two months each. Taxpayers shall be required to submit, within 15 days from the expiry of each tax period, tax return of that period and remit the applicable taxes to relevant tax offices.

3. Article 12 enumerates a vast range of goods and services that will be exempt from taxation. They include, inter alia, the following categories:

- unprocessed agricultural products;
- flour, bread, meat, sugar, rice, cereals, milk and some other foodstuffs;
- paper for printing, writing and newspapers;
- immovable properties;
- medicine and medical services;
- services subject to tax on salary income
- services rendered by banks and non-bank credit and financial institutions;
- transport services;
- books and printed media; and
- education and research services.

4. Beside that, the article 22 authorizes the Finance Ministry to exempt some businesses from the duties imposed by the law. Decision so taken, should be approved by the Council of Ministers and there would be no need for approval of the parliament.

5. Taxpayers are required to apply for registration as such in accordance with the arrangements to be determined by the tax organization. When supplying goods or services subject to taxation, they should issue invoices according to the instruction of the same organization. The taxpayers are also required to use books of accounts, cash register machines or other means and methods of keeping ac-

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

pany, but maximum rate applicable in this way intended to be 15%. This part of the draft was also left unapproved.

3. A green tax

Note 13 of the draft of the budget law had dealt with a chronic environmental issue, that is the problem of used, and in many cases worn out cars moving along the big cities' streets. One of remedies adopted by the draft had been the imposition of an extra duty on such old vehicles. The duty in question had to be equal to the normal annual duty applicable in different amounts to various types of cars. The extra duty would have been applied to vehicles with a life not exceeding 10 years. It should have been doubled, tripled and so on for each additional 10 years of age of vehicles. In case of approval, this could be the first environmental tax applicable in the country, but it was refused and cancelled.

4. Budgetary support for the tax organization

Unlikely to the case of Customs Department, a similar support suggested by the draft of the budget in connection with the Organization of Tax Affairs was rejected by the parliament. Paragraph "i" of the note 1 of the draft had allocated a special fund (400 billion Rials at maximum) to that organization with a view to be spent for improvement of productivity, evolution of tax system, education, purchase of buildings and equipment and other similar purposes.



Value added tax in Iran

It is more than fifteen years that the idea of introducing value added tax is nourished and followed up by the government. The plan was first initiated by the Finance Ministry and went through a long course of drafting and redrafting, comments, criticisms and so on. The final draft prepared by that ministry was at last approved by the Council of Ministers in September 2002 and a month later was

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

2. Higher gasoline tax
Rate of tax on gasoline has been raised from 20% to 30% for the budget year. Base of tax is consumption price of gasoline (paragraph "g" of the Note 1).

3. Budgetary support for Customs Department
Paragraph "h" of note 1 of the budget law has allocated funds with a view to improve capabilities and resources of this revenue collecting organization. The funds are to be spent for purposes such as education, giving incentive for better performance, equipping remote offices of the department with electronic and other modern facilities, encouraging employees to work in deprived regions, and the like.

B. Disapproved provisions

The following tax regulations of the draft of the budget law faced objections in the parliament:

1. Higher tax rates for transfer of real property and good will
According to the article 59 of the Direct Taxes Act, transfer of real property and good will is subject to taxation at rates of 5% and 2% respectively. It had been suggested in the draft of budget law (paragraph "l" of the note 1) to increase those rates to 6% in case of real property and 4% with regard to good will. Though the proposal had to be effected only for one year, it was rejected.

2. Tax rate increase in case of transfer of companies' shares
According to article 143 of the Direct Taxes Act, each transfer of companies' shares through the stock market is taxable at flat rate of 0.5% applicable to the sale value of shares. The same transaction shall be taxed at flat rate of 4% of the face value of securities if transfer takes place outside the stock market.
According to the draft of the budget law those rates had to be raised to 1% and 6% respectively. The latter rate of 6% had to be applicable if the time elapsed from the date of establishment of the relevant company was not more than five years at the date of transaction. Otherwise, one percent had to be added to that rate for each year of extra life of the com-

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

plays the growth of public sector on the one hand and effects of inflation on the other hand. Main part of that amount (more than 1.055 quadrillion Rials) relates to the companies and other juridical persons affiliated with the government ministries and institutions. The remaining of the amount covers the budget of the government in its proper meaning that is the ministries and other government organizations. It is worth mentioning that a considerable number of state-owned companies are unprofitable, so that each year large amounts of budgetary sources are to be allocated for offsetting their losses. That's why the idea of privatization of public sector companies is highly supported everywhere and legal and administrative actions are vastly taken in this regard, though not very successful so far.

As far as tax provisions of the budget are concerned, it seems suitable to examine not only the regulations that were finally included in the law, but also those that were disapproved of by the parliament.

A. Approved provisions

In this group the most important ones are as follows:

1) More tax burden on state-owned corporations

Some public sector corporations (including banks) that are supposed to be profitable are listed in attachment No. 2 of the budget (with certain amounts of net profits and applicable taxes attributed to them.) Now, paragraphs "d" and "f" of the Note 1 of the budget law have obligated the said corporations to make the following payments during the budget year:

a) Income tax of their operations during the preceding year (Iranian year 1383). This is a normal payment which all taxable companies have to make according to the relevant regulations of the tax law, but the companies in question have to bear, according to the budget law, the following additional burdens as well:

b) income tax applicable to their current year operations, as estimated in relevant part of the budget. This estimated tax is to be paid in 12 monthly installments (till the final settlement in next year).

c) an additional tax equal to 30% of net income of the preceding year (1383) as declared by taxpayers.

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

more and more attention to correct enforcement of law and securing equity and indiscrimination in this regard are among the main requirements for achieving the said objective. Realization of these purposes would obviously demand high degrees of endeavor and appropriate administrative and procurement enhancement within the tax organization.

The theme discussed in this editorial involved the observance of equity from the administrative and executive point of view. The same subject can be studied from other angels including, in particular, reform of tax policies and regulations with a view to secure equity in the realm of taxation. Of course separate articles and essays are needed to be written on this subject.

The last thing I would like to mention is that the goal of securing social justice and alleviation of inequity through taxation is clearly pointed out under the law on Fourth Development Plan as well. According to the chapter 8 of the said law the government is obligated to review relevant laws and policies for realization of that goal. Taking into consideration the said rule of law in combination with the government's emphasis on the same subject would display the necessity of paying attention to overall fulfillment of the aforementioned purpose.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR



Tax Regulations of the Budget Law

By Mohammad Tavakkol

Iranian budget law of the year 1384 (21 March 2005 – 20 March 2006) passed the parliament and was published in the Official Gazette. The budget amounts to an unprecedented figure of 1.590 quadrillion Rials (one US $ = 9000 Iranian Rials approximately). This huge amount dis-

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

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

Publication of the present issue of Maliyat journal takes place under the new circumstances created after declaration of some very important policies by the newly elected government. Among these new policies realization of justice stands at the top of the principles stressed upon by the new government. The principles so dramatically emphasized are logically expected to be seriously taken into account by various strata of public administration.

As far as taxation is concerned, the concept of justice and equity can play a prominent role. Collection of revenue, and thus securing resources for public expenditures, is obviously the main responsibility of the tax administration, which should be discharged by all available means. But in fulfilling that objective, a course of action can be followed that would lead to materialization of justice and equity in a considerable manner. A well known behavior in this connection relates to a mentality prevalent among tax officials from long ago, namely to concentrate on those strata of taxpayers who are easily exposable to investigation, and from whom taxes can be collected easily and without confronting with considerable resistance. A classic example of such easily recognizable taxes and exposable taxpayers are various employees and payroll tax. Similar cases can be found among other types of taxes and other groups of taxpayers by more careful review. Those following such inclination usually have in mind the social position and standing of relevant taxpayers as well. The latter possess much less means and possibilities to take appropriate counteractive measures.

The behavior referred to above in most cases proceeds from tendency to easiness, as we said earlier, and not from any prior intention for injustice and discrimination. But as far as the overall consequence is concerned, intention would not make so much difference and lack of equity would rise anyway. To avoid an outcome of this kind, serious measures are to be taken towards establishment of high standards of discipline and cultivating a mentality that would favor hard work and more exertion. Paying

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