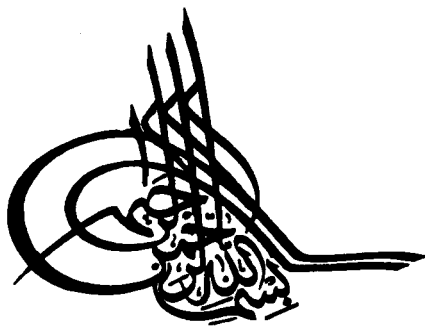




طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی



فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی

شماره چهارم، بهار ۱۳۷۳

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

زیر نظر هیئت تحریریه

دبیر هیئت تحریریه: دکتر محمد توکل

دبیر بخش انگلیسی: هرمز گوردوزی تبریزی

امور مالی: بهرام گرایلی نیرا

صفحه آرایی: آتیه ایده: حمیدرضا محسنی

طرحها: آتیه ایده: حمیدرضا محسنی

حروفچینی، صفحه آرایی، نظارت فنی برچاپ:

موسسه ایده ۸۶۹۲۸۲

آماده سازی چاپ: شرکت قلم

چاپ: پیشرو

● مطالب مندرج در مجله ضرورتاً مبین رای و

نظر مسئولان آن نیست.

● مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.

● مطالب رسیده بازگردانده نمی شود.

دفتر مجله مالیات

تهران دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۲،

خیابان طالقانی (کدپستی ۱۵۹۱۸)

تلفن: ۶۲۶۲۵۱۸

فاکس: ۶۲۱۹۷۱۶

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۱۱۱۱

۲ سرآغاز _____ دکتر علی اکبر عرب مازار _____

استان اصفهان و مسائل اقتصادی و مالیاتی آن

۳ مصاحبه با مدیرکل اقتصاد و دارائی اصفهان _____

۸ لزوم بازنگری روش های اجرایی در نظام مالیاتی ایران _____ علی اصغر عابدی

۱۰ فی التاخير آفات _____ دکتر محمد توکل _____

۱۲ مساله انرژی و سیاست مالیاتی _____ دکتر علی اکبر عرب مازار _____

۱۸ مالیات بر درآمد و نقش آن در اقتصاد کشور _____ عین الله علاء _____

۲۰ مالیات بر درآمد شرکت ها و اشخاص حقوقی _____ علی اصغر شایانی _____

۲۴ مبحثی از حقوق بین الملل مالیاتی: قیمت گذاری انتقالی _____ دکتر محمد توکل _____

مالیات به زبان ساده:

۲۸ مالیات برارث _____ قاسمعلی شاکری _____

۲۱ مالیات بر فروش املاک _____ محمد تقی نژاد عمران _____

۲۵ نظام مالیاتی جمهوری های شوروی سابق _____

۲۷ پاسخ به خوانندگان _____

۲۹ اصطلاحات بین المللی مالیاتی _____

۲۲ خبرها _____

۲۵ پرسش های مالیاتی از اقتصاددانان _____

۲۶ آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی _____

۵۰ مقررات، بخشنامه ها و آرایه های عمومی شورای عالی مالیاتی _____

۵۶ معرفی کتاب _____

بخش انگلیسی

به نام خدا

به عنایت باری تعالی مجله مالیات وارد دومین سال انتشار خود می‌شود. شکر خدای را به جا می‌آوریم که توانستیم در این مدت بر مشکلات مختلف فائق آئیم و به حیات یگانه مجله تخصصی این رشته ادامه دهیم. آنچه بیش از هر چیز ما را به استمرار کوشش خود تشویق می‌کرد توجه خوانندگان عزیز و عنایت روزافزون ایشان نسبت به انتشار مجله و کم و کیف کار آن بود.

در این مدت کوتاه تحولات اقتصادی داخلی و خارجی اثرات قابل توجهی بر تناسب درآمدهای کشور برجای گذاشت. تغییر حاصل در درآمدهای نفتی درستی مطلبی را که بارها در مجله مطرح ساخته‌ایم به خوبی نشان می‌دهد و آن این که تکیه بیش از حد بر درآمد نفت برای رفع نیازهای مالی کشور به هیچ روی معقول نیست و می‌تواند نتایج نامطلوبی را به بار آورد.

بر عهده نسل فعلی جامعه ایرانی است که تدبیر اساسی برای رهائی از این وابستگی طولانی و پردردسر بیاندیشد و این کار را هرچه زودتر انجام دهد. اگر جامعه ایرانی با آگاهی از این واقعیت تلخ هماهنگی و تفاهم نشان دهد و بر اثر آن تحرک چشمگیری در این مسیر پدید آید، آنگاه باید دگرگونی‌های پیش آمده در بهای نفت خام را به فال نیک گرفت.

تدابیری که از آن یاد کردیم طبعاً باید همه جانبه بوده و مجموع اقتصاد کشور را دربرگیرد و در این میان مساله مالیات جایگاه بس مهمی را به خود اختصاص می‌دهد. اهمیت نسبی درآمد مالیاتی در تامین هرچه بیشتر مالیه کشور هم اکنون جبراً رو به افزایش است و به هر میزان که در جهت رفع وابستگی به درآمد نفت گام برداریم، نقش مالیات، و مقام نسبی آن بازمه فزونی خواهد یافت.

این اوضاع و احوال ایجاب می‌کند که با دیدگان بازتر و مراقبت فزون‌تر به مساله مالیات بنگریم و چنان عمل کنیم که این منبع پراچ درآمد در بستر صحیح خود قرار گیرد و به شایسته‌ترین وجه ممکن مورد استفاده واقع شود. چنین هدفی به معنی آن نیست که فکر خود را تنها به یافتن منابع جدید مالیاتی یا بالابردن مالیات‌های موجود معطوف سازیم، بلکه مهم‌تر از آن در مرحله کنونی تامین شایستگی عملکرد صحیح ساختار و نظام مالیاتی موجود است. این معنی در درجه نخست مستلزم تلقی جدی موضوع به عنوان یک خواست مبرم و در نتیجه ایجاد تحرک واقعی در جهت محقق ساختن آنست. چنین تحرکی طبعاً و در راس همه کارها مساله پژوهش و بررسی را مطرح می‌سازد. باید دامن همت به کمر زد و مجموع مسائل و قضایای مالیاتی و عوامل موثر و زمینه‌های تأثیرپذیر از آن را مورد بررسی همه جانبه قرارداد و متناسب با یافته‌های سنجیده این بررسی دگرگونی‌های لازم را در نظام مالیاتی کشور پدید آورد.

رفع نارسائی‌ها و ابهامات و اصلاح ساختار و مقررات مالیاتی می‌تواند این امر مهم را در مجرائی منضبط و روشن قرار دهد و ضمن ایجاد اطمینان در مودیان، موجبات فزونی درآمدهای عمومی را نیز فراهم آورد، بی‌آن که سبب اختلالی در فعالیت‌های اقتصادی کشور شود. تعیین شماره اقتصادی از جمله اقدامات مهم در این زمینه به شمار می‌رود. امید است این اقدام اساسی با جدیت پیگیری و به درستی مورد اجراء قرار گیرد.

مجله مالیات همواره کوشیده است که در این فعالیت مهم و حیاتی نقش شایسته‌ای را ایفاء کند و با بهره‌گیری از نظرات صاحبان دانش و تجربه مسائل مختلف مالیاتی را مورد غور و بررسی قرار دهد و راه مقابله با مشکلات را ارائه نماید. از این پس نیز نشریه ما و شما همچنان به کوشش خود در این مسیر ادامه خواهد داد.

البته این نشریه نیز برای خود مسائل و معضلاتی را دارد که باید به یاری خوانندگان گرامی در رفع آن‌ها بکوشد. وضع قیمت‌ها برکسی پوشیده نیست و در این میان افزایش بهای کاغذ که وسیله اصلی نشر مجله به شمار می‌رود چنان است که دیگر مشکلات را تحت الشعاع قرار می‌دهد. هزینه پستی نیز همان‌گونه که آگاهی دارند به چندین برابر نرخ پیشین افزایش یافته و به تنهایی درصدهای قابل توجهی از بهای مجله را به خود اختصاص می‌دهد. با توجه به همین مسائل و به رغم تمایل قلبی خود ناچار شده‌ایم بهای مجله را از ۵۰۰ ریال به ۸۰۰ ریال افزایش دهیم تا جزئی از بار سنگین مالی را که بر دوش ماست جبران کرده باشیم. امید است خوانندگان عزیز با درایت و آگاهی از مسائل موجود مجله مالیات را در این مورد یاری کنند.

ضمناً این نشریه هیچ‌گاه از کوشش برای تحول و پیشرفت کار خود باز نخواهد ایستاد. مندرجات مجله و دگرگونی‌های حاصل در آن شاهد این مدعاست. در این شماره از نشریه بخشی را تحت عنوان پاسخ به سئوالات خوانندگان افزوده‌ایم که ضمن آن به پرسش‌های مالیاتی آنان نیز جواب داده می‌شود. تصور می‌رود گشودن این باب برای همگان جالب و مفید باشد. در این زمینه به ویژه باید از مدیریت دفتر فنی مالیاتی سپاسگزاری نمود که در تهیه پاسخ‌ها یاوری ارزنده‌ای مبذول می‌دارند.

علی اکبر عرب مازار



استان اصفهان و مسائل اقتصادی و مالیاتی آن مصاحبه با آقای حسین فرید مدیرکل امور اقتصادی و دارائی اصفهان

مجله مالیات خواهد کوشید مسائل مالیاتی استان‌های مختلف کشور را از زبان مدیران کل اقتصاد و دارائی در شماره‌های مختلف خود منعکس سازد، که طبعاً همراه آن وضع اقتصادی هر استان نیز مطرح خواهد شد. این کار را از استان اصفهان آغاز کرده‌ایم و در فرصتهای بعدی به استان‌های دیگر کشور نیز خواهیم پرداخت. امید است مندرجات این‌گونه از مصاحبه‌ها مورد استفاده علاقه‌مندان قرار گیرد.

ب: بخش صنعت و معدن

۱: صنایع فلزی و غیرفلزی

براساس آخرین اطلاعات استان اصفهان با دارا بودن حدود ۷۰۰ واحد صنعتی، از جمله صنایع فلزی و نساجی و شیمیائی، ۹/۵ درصد از مجموع کارگاه‌های صنعتی بزرگ کشور را به خود اختصاص داده است. بیشترین تعداد واحدهای صنعتی یعنی ۵۱ درصد مجموع آن‌ها در شهر اصفهان قرار دارد. نجف‌آباد ۸/۵ درصد، کاشان ۵/۹ درصد و ۱۳ شهرستان دیگر استان ۳۴/۶ درصد باقی واحدهای صنعتی را دارا می‌باشند، بزرگترین واحد صنایع فلزی را ذوب آهن و فولاد مبارکه، بزرگترین واحد صنایع نساجی را کارخانه پلی‌اکریل و از آن صنایع غیرفلزی را پالایشگاه و نیروگاه‌های برق تشکیل می‌دهند. تعداد شاغلین واحدهای صنعتی ۷۲۵۰۰ نفر و ارزش تولیدات آن‌ها متجاوز از ۲۳۳ میلیارد ریال بوده است.

۲- صنایع دستی

صنایع دستی استان اصفهان در داخل و خارج از کشور از شهرت به سزائی برخوردار است. براساس اطلاعات موجود جمعاً ۵۸۴۰۰ واحد تولیدی صنایع دستی در شهرستان‌های اصفهان، نائین، کاشان، نجف‌آباد و سایر مناطق استان فعالیت دارند. مقام اول را صنعت

الف: وضعیت جغرافیائی استان

۱- جمعیت و نیروی انسانی

براساس سرشماری سال ۱۳۷۰، استان اصفهان با جمعیتی معادل ۳۷۷۴۲۰۴ نفر بین استان‌های کشور از این حیث مقام چهارم را داراست. این جمعیت معادل ۶/۵ درصد از جمعیت کل کشور است که حدود ۶۰ درصد آن در بخش مرکزی روی زمینی معادل ۶ درصد از مجموع مساحت استان مستقر هستند. تراکم متوسط جمعیت در سطح استان ۳۵/۵۴ نفر در هر کیومتر مربع است. کمترین تراکم ۱/۶ نفر و بالاترین آن ۱۲۸۲ نفر در شهرستان‌های مختلف است. ۶۷ درصد جمعیت در مناطق شهری و ۳۳ درصد در مناطق روستائی سکونت دارند، تنها شهر اصفهان ۴۸ درصد از کل جمعیت استان را در خود جای داده است.

۲- آب و هوا

استان اصفهان دارای سه نوع آب و هوای مختلف است. منطقه غربی استان به سبب نزدیکی به زردکوه و مجاورت با استان چهارمحال و بختیاری از آب و هوای سرد برخوردار است. منطقه شمال و شمال شرقی به علت مجاورت با کویر مرکزی منطقه‌ای خشک و گرمسیری است و آب و هوای باقی مناطق استان معتدل است.

پرسش: لطفاً وضع اقتصادی استان اصفهان و مهم‌ترین فعالیت‌های اقتصادی منطقه را تشریح فرمائید.

پاسخ: موقعیت اصفهان در مناطق مرکزی ایران از آغاز توجه خاصی را به این ناحیه جلب کرده و موجبات توسعه صنایع را فراهم آورده است. از سوی دیگر به سبب وجود رودخانه زاینده‌رود کشاورزی استان در وضع مناسبی قرار دارد و در نتیجه صنعت و کشاورزی در کنار یکدیگر توسعه نسبی پیدا کرده‌اند. صنایع دستی، آثار باستانی و صنعت توریسم نیز در این استان از جایگاه مناسبی برخوردار است. مجموع این عوامل خصوصیات جمعیتی استان را دستخوش تغییر ساخته و یک منطقه مهاجرپذیر را - البته نه در تمامی نقاط استان بلکه در بخش مرکزی آن - پدید آورده است. برای آن که بحث ما نظمی داشته باشد نخست وضعیت جغرافیائی استان، سپس بخش صنعت و معدن و آنگاه بخش کشاورزی را به اختصار بررسی می‌کنیم.

قالی بافی با ۵۰۰۰۰ واحد و ۲۰۰۰۰۰ شاغل احراز کرده است. از جمله سایر صنایع دستی مهم می توان مینیاتور، خاتم سازی، قلمه زنی و گلیم بافی را نام برد.

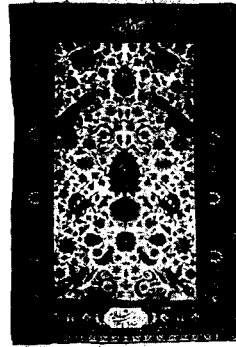
۳- معادن

استان اصفهان از نظر کان های فلزی و غیر فلزی یکی از غنی ترین نواحی کشور است، در سطح استان ۳۱۸ معدن وجود دارد که از این تعداد ۹۴ معدن فعال است و سالانه بیش از ۹ میلیون تن انواع مواد معدنی از آن ها استخراج می شود که معادل ۱۵ درصد از کل تولید کشور می باشد.

ج: بخش کشاورزی

استان اصفهان با برخورداری از آب و هوای سرد، گرم و معتدل استعداد کشت انواع محصولات اعم از غلات، حبوبات، سبزیجات، نباتات صنعتی و درختان میوه را داراست. در سال ۱۳۷۰ سطح زیر کشت گندم ۱۴۶۴۶۲ هکتار با تولیدی برابر ۴۷۶۸۷۲ تن و از آن جو ۱۲۳۴۱۹ هکتار با تولیدی برابر ۴۶۸۶۹۰ تن بوده است. عمده محصول حبوبات نخود و لویاست که سطح زیر کشت آن ها به ۶۸۰۶ هکتار و محصول به ۱۲۱۴۴ تن بالغ می شده است.

استان اصفهان دارای چهار واحد تبدیل چغندر به شکر و قند می باشد. با این حال کل تولید چغندر قند در سال ۱۳۷۰ معادل ۳۷۱۳۷۲ تن بوده که از زمینی به مساحت ۱۲۴۵۱ هکتار برداشت شده است. ولی ظرفیت کارخانه های موجود معادل ۵۵۰۰۰۰۰ تن در سال است و به این خاطر استان اصفهان با کمبود چغندر قند برای تولید شکر و قند روبروست.



وصولی داشته است. تفکیک این مبلغ در منابع مختلف به شرح زیر بوده است:

- ۱- شرکت های دولتی ۶۱۵۳۲ میلیون ریال
- ۲- شرکت های غیردولتی ۴۹۵۶۷ میلیون ریال
- ۳- مالیات حقوق ۲۲۸۳۹۹ میلیون ریال
- ۴- مالیات مشاغل ۱۹۲۳۴ میلیون ریال
- ۵- مالیات مستغلات ۱۰۳۴۴ میلیون ریال
- ۶- مالیات بر ارث ۱۶۵۳۸۲ میلیون ریال
- ۷- نقل و انتقالات و سرقفلی ۴۵۳۵ میلیون ریال
- ۸- مالیات سالانه املاک ۷۴۴۷ میلیون ریال
- ۹- مستغلات مسکونی خالی ۱۸۸۴ میلیون ریال
- ۱۰- سایر منابع ۷۸۷۲ میلیون ریال

وصولی مالیات مستقیم در سال ۷۲ در مقایسه با هر یک از سال های ۷۱، ۷۰، ۶۹ و ۶۸ به ترتیب ۳۲، ۷۲، ۱۴۷ و ۲۲۹ درصد افزایش نشان می دهد.

در سال ۱۳۷۲ همچنین مبلغ ۱۰۸۲۵/۴ میلیون ریال مالیات غیرمستقیم وصول شده که نسبت به سنوات ۷۱، ۷۰، ۶۹ و ۶۸ به ترتیب رشدی معادل ۴، ۳۱، ۱۵۷ و ۴۱۰ درصد داشته است.

از حیث مالیاتی استان اصفهان را می توان به سه منطقه محروم، متوسط و خوب تقسیم کرد. به طوری که از شهرستان های نظیر سمیرم، فریدن، فریدون شهر، خوانسار، اردستان و نطنز توقع مالیاتی چندانی نباید داشت. برخی از شهرستان ها از جمله خمینی شهر، شهرضا، گلپایگان، نائین و نجف آباد از این حیث در وضعیت متوسط قرار دارند و شهرستان اصفهان از وضعیت خوب برخوردار است.

پرسش: هزینه های جاری و هزینه های عمرانی استان به چه میزان است؟

مطالعاتی روی اراضی استان صورت گرفته است. حدود ۵۷/۵ درصد از اراضی مطالعه شده برابر با ۵۲۵۵۱۰ هکتار از نوع اراضی درجه یک تا سه با محدودیت کم می باشد. ۳۲/۵ درصد بعدی برابر با ۲۹۷۰۲۰ هکتار از نوع اراضی درجه چهار تا شش با محدودیت زیاد به شمار می رود و ۹/۸ درصد باقی غیر قابل اصلاح است.

در حال حاضر حدود ۶۰ درصد از اراضی مورد مطالعه که در طبقات مختلف خاکشناسی قرار دارد مورد بهره برداری زراعت های آبی سالانه و دائمی است. وسایل و ابزار جدید کشاورزی همه جا به کار نمی رود و بخش هایی از زمین ها با وسایل دستی و ابتدائی کشت می شود. انجام اصلاحات و بهبود اراضی و استفاده از سیستم کشاورزی مکانیزه طبعاً ارتقاء سطح محصول و نیز بهره برداری از اراضی جدید را مقدور خواهد ساخت.

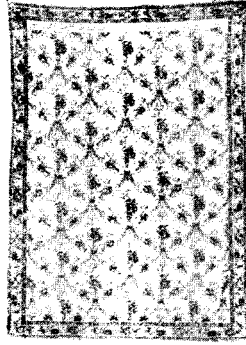
پرسش: خلاصه ای از وضعیت وصول مالیات ها در استان اصفهان را بیان فرمائید.

پاسخ: در سال ۱۳۷۲ اداره کل امور اقتصادی و دارائی اصفهان مبلغ ۱۰۵۸۹۸ میلیون ریال در بخش مالیات های مستقیم

گردش دفتر خدمات مسافرت هوانی

بابتش از بیست سال سوابق تجربی در امر خدمات مسافرتی
تورهای داخلی و خارجی
تورهای سیاحتی و زیارتی

پاسخ: هرچند در زمان انجام مصاحبه صورت حساب عملکرد بودجه سال ۱۳۷۲ استان به طور کامل تهیه نشده است، ولی با توجه به این که پرداخت اعتبارات از طریق نمایندگی خزانة در استان صورت می پذیرد، جمع پرداختی خزانة در پایان سال ۱۳۷۲ بالغ بر ۴۸۳۹۸۱ میلیون ریال در قالب بودجه های جاری، عمرانی و متمرکز بوده است.



پرداخت بابت اعتبارات جاری استان به ۳۷۱۰۳۹ میلیون ریال بالغ شده است. این مبلغ شامل عناوین زیر بوده است: ۲۷۳۶۴۶ میلیون ریال اعتبارات جاری استانی، ۶۱۱۱۶ میلیون ریال اعتبارات جاری دانشگاه ها، ۴۰۵ میلیون ریال از ردیف عمومی بودجه و بالاخره مبلغ ۲۵۸۷۱ میلیون ریال اعتبارات متمرکز که کلاً از طریق نمایندگی خزانة به دستگاه های اجرائی مربوط پرداخت شده است. علاوه بر این در سال ۱۳۷۲ مقرر شد قسمتی از پرداخت پاداش پایان سال کارکنان دولت از مکانیزم اجرائی تبصره ۲۰ قانون بودجه انجام شود و از محل صرفه جوئی در فصول بودجه دستگاه های اجرائی تقویت گردد. بدین سبب میزان جذب بودجه اجرائی به حدود ۹۹ درصد مبالغ پرداختی خزانة بالغ شد.

اما پرداخت های عمرانی استان در سال ۱۳۷۲ به ۱۱۲۹۴۲ میلیون ریال در مقابل ۱۳۷۲۶۸ میلیون ریال اعتبارات مصوب بالغ گردید. ارقام پرداختی در این زمینه به شرح زیر بوده است: مبلغ ۴۲۷۲۵ میلیون ریال اعتبارات مصوب استانی، ۲۳۱۹۵ میلیون ریال اعتبارات تبصره ها و ردیف های عمومی قانون بودجه، ۱۲۴۰۳ میلیون ریال طرح های ملی و متمرکز، و

مورد مالیات نقل و انتقال، تسلیم اظهارنامه ارث، اعلام ثبت اشخاص حقوقی از سوی اداره ثبت شرکتها و تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد از طرف مودیان که به این وظیفه قانونی عمل می کنند.

دسته دیگر منابعی هستند که باید از طریق واحدهای مالیاتی مورد شناسائی قرار گیرند، این کار معمولاً در قالب شناسائی واحدهای شغلی و املاک صورت می پذیرد که ضمن بررسی واحدهای شغلی، منابعی همچون سرقفلی و تغییرات شغلی نیز مورد شناسائی قرار می گیرد و در مورد املاک مسائلی مانند خالی بودن واحدها، مالیات سالانه املاک و غیره مشخص می شود.

نکته قابل توجه در این زمینه این است که اگر فرهنگ مالیاتی را در مردم به هر طریق ممکن افزایش دهیم و سازمان بودجه ریزی و درآمد و هزینه مملکت را به گونه ای مشترک طراحی نماییم که برای مردم دقیقاً روشن شود که مالیات تأمین کننده منابع مالی دولت بوده و در پرداخت هزینه های عمومی نقش به سزائی ایفاء می نماید، در این صورت مودیان مالیاتی نیز آمادگی بیشتری برای خود اظهاری و تسلیم اظهارنامه مالیاتی نشان خواهند داد، و از طرفی از هزینه های جنبی شناسائی واحدهای مالیاتی در مورد دسته دوم از منابع یاد شده و همچنین قسمتی از هزینه اجرائی در رابطه با تشخیص وصول مالیات جلوگیری به عمل خواهد آمد.

علاوه بر این شناسائی واحدهای مالیاتی و در دست داشتن آمار دقیق و واقعی و همچنین وجود ابزار مناسب و مکان و نیروی انسانی واجد کارائی به حد کفایت شرط دیگر چنین

بالاخره ۳۴۶۱۸ میلیون ریال طرح های عمرانی دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی. تفاوت رقم پرداختی خزانة با اعتبارات مصوب استانی ناشی از عدم ابلاغ تخصیص بوده است.

به سبب کاهش تخصیص در پایان سال ۱۳۷۲ و ابلاغ آن به میزان ۷۰ درصد در ۹ ماهه اول سال که مصادف با فعال بودن دستگاه ها بوده است، و نیز عدم تخصیص اعتبار کافی از محل تبصره ۲۲ قانون بودجه در رابطه با تعدیل سیاست های اقتصادی، در مجموع بیش از ۹۹ درصد تخصیص بودجه عمرانی در پایان سال ۱۳۷۲ جذب شده است.

پرسش: چگونه می توان در وصول مالیات ها توفیق بیشتری حاصل نمود؟

پاسخ: توفیق در وصول مالیات هر منبع بستگی دارد به شناسائی واحدهای مالیاتی آن منبع، وجود ابزار و نیروی انسانی در سازمان مالیاتی و سیستم اطلاعات رسانی به مأموران تشخیص.

از حیث شناسائی، واحدهای مالیاتی را می توان به دو دسته تقسیم کرد. نخست منابعی که با اعلام خود مودیان یا برخی سازمان ها شناخته می شوند. مانند دفاتر اسناد رسمی در

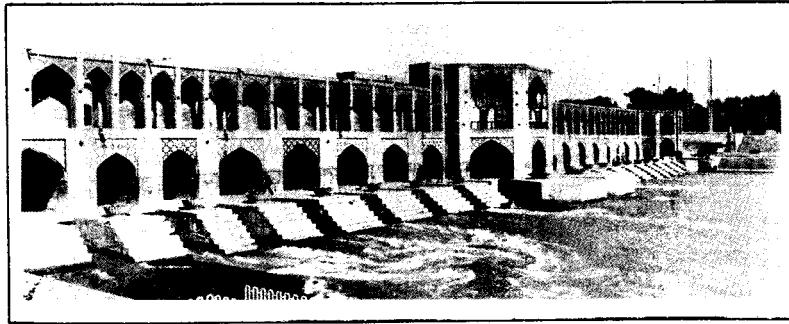


GARDESH
INTERNATIONAL
TRAVEL
AGENCY

تهران - خیابان سپهبد قرنی، شماره ۵۶، کد پستی ۱۵۹۹۹

شرکت با مسئولیت محدود - شماره ثبت ۲۱۲۰۱

تلفن ۸۳۶۵۶۸ - ۸۳۶۱۶۷ - ۸۱۷۲۷۲۹



موفقیتی است. و بالاخره مکمل این عوامل برخورداری از یک سیستم اطلاعاتی شایسته است که باید با همکاری سازمان‌ها و مؤسسات و اشخاص مختلف عملی گردد. در صورتی که اطلاعات مورد نیاز مأموران تشخیص از طریق یک شبکه و سیستم اطلاعات رسانی به هنگام در اختیار قرار گیرد نه تنها تشخیص مالیات بر پایه صحیحی قرار می‌گیرد بلکه از تبعیض و بی‌عدالتی نیز جلوگیری شده و پرونده‌ها سریعاً منتهی خواهد شد.

البته اقداماتی در این زمینه تاکنون صورت پذیرفته است که از آن جمله می‌توان تخصیص کد اقتصادی برای شناسائی منابع مالیاتی و تبادل اطلاعات مربوط به بارنامه و ایجاد واحدهای اطلاعات و خدمات در ادارات کل را نام برد.

ولی این جمله وافی به مقصود نیست و باید ساختار اطلاعات رسانی به گونه‌ای تعبیه شود که اطلاعات کلیه معاملات از عمده‌فروشی تا خرده‌فروشی و هرگونه اطلاعات لازم در منابع مختلف مالیاتی به موقع در اختیار سازمان مالیاتی قرار گیرد.

در حال حاضر برخی از واحدهای تولیدی و توزیعی و خدماتی به سبب عدم برخورداری از فرهنگ مالیاتی از ارائه اطلاعات لازم خودداری می‌ورزند.

پرسش: آیا در قوانین و مقررات مالیاتی نارسائی‌هایی می‌بینید؟ اگر هست کدام است و برای رفع آن چه پیشنهادهایی دارید؟

پاسخ: نارسائی‌های عمده مقررات مالیاتی که سردرگمی، اتلاف وقت و تأخیر مطالبه و

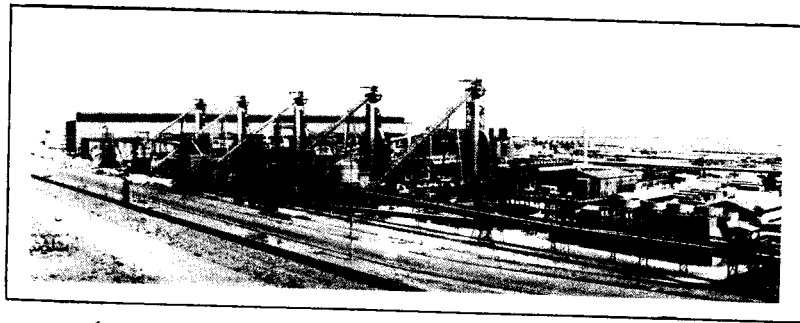
ولی در همین قانون فعلی مالیات‌های مستقیم برخی مواد وجود دارد که می‌تواند الگوی مطمئنی برای بخشهای دیگر قانون باشد. از آن جمله ماده ۶۴ قانون راجع به تعیین ارزش معاملات املاک است که باید آن را ام‌المواد برای وصول مالیات مستغلات، سرقفلی، ارث، اراضی بایر، مستغلات مسکونی خالی، نقل و انتقالات و مالیات سالانه املاک به شمار آورد. شرط استفاده صحیح از ماده مذکور اجرای درست آن است. تشکل اعضای کمیسیون مربوط باید به صورتی باشد که از وضعیت اقتصادی، اجتماعی و سیاسی موجود آگاهی کافی داشته و دیدگاه اصولی و منطقی و مناسبی در تصمیمات خود اتخاذ نمایند، به طوری که درصد مناسبی از قیمت روز مبنای ارزش معاملاتی قرار گیرد و ضرائب منطقی و مناسبی نیز در نظر گرفته شود. چنین ترتیبی می‌تواند هم اختلاف نظر و سلیقه بین مأموران تشخیص و هم اختلاف بین مودیان و سازمان مالیاتی را وسیعاً کاهش دهد، که ملاً امکان سوء استفاده را نیز از میان برخواهد داشت. در مجموع نیز مالیات‌های تعیین شده با سرعت لازم قطعی شده و به حیطة وصول درخواهد آمد.

نکته قابل ذکر لزوم بازنگری در قانون کنونی مالیات‌هاست. به رغم این که قانون فعلی در سال ۶۶ تصویب و از سال ۶۸ اجراء گردیده و در سال ۷۱ نیز یک سلسله اصلاحات در آن به عمل آمده، با این حال برای رفع نارسائی‌هایی که بیان شد لازم است مورد بازنگری اساسی قرار گیرد.



وصول مالیات‌ها را به دنبال می‌آورد، به شرح زیر است:

- ۱- پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی.
- ۲- عدم انطباق مقررات مالیاتی با سایر قوانین و مقررات.
- ۳- وجود برخی کلمات و عبارات که موجب سردرگمی است (عباراتی همچون: «و غیره» و «نظایر آن‌ها»).
- ۴- وجود بخشنامه‌ها و آراء متعدد برای تفسیر و تشریح برخی از مواد قانون.
- ۵- دادن امکانات ناخواسته به برخی از مودیان مستخلف. فرضاً مودی مالیاتی که از تسلیم اظهارنامه تخلف ورزد از طول زمان تشخیص و قطعیت وصول مالیات استفاده می‌کند و جرائم متعلق نیز اندک و قابل بخشش است.
- ۶- به این مجموعه نارسائی‌ها باید عدم کفایت آموزش شماری از مأموران تشخیص - و همچنین ناآگاهی مودیان - را نیز افزود که مزید بر علت است.



پرسش: در مورد استفاده از کامپیوتر چه اقداماتی کرده‌اید و چه محاسنی از آن دیده‌اید؟

پاسخ: اداره کل امور اقتصادی و دارائی اصفهان حتی قبل از آن که وزارت اقتصاد و دارائی دستور ایجاد سایت کامپیوتر در تعدادی از استان‌های کشور را صادر کند، قراردادی با مرکز خدمات ماشینی وزارتخانه برای استفاده از کامپیوتر منعقد ساخت. در آن زمان شناسائی واحدهای شغلی و املاک به طور کامل انجام شده بود و ضمن توافق با مرکز خدمات ماشینی قرار شد اوراق واحدیابی مشاغل و املاک در سیستم کامپیوتری این مرکز ضبط و پس از آن با برنامه‌ریزی و دادن اطلاعات از طریق حوزه‌های مالیاتی برای هریک از واحدهای مذکور، مراحل صدور برگ تشخیص تا صدور برگ قطعی توسط کامپیوتر صورت پذیرد. در ارتباط با این توافق بیش از ۸۰۰۰۰ پرونده مالیاتی املاک و مشاغل وارد سیستم کامپیوتری شد.

به دنبال آن طبق دستور وزارتخانه مقرر گردید که در ۷ استان از جمله اصفهان سایت کامپیوتری پدید آید. در اجرای این دستور عملیات اجرائی لازم انجام پذیرفت و پس از نصب ماشین آلات آماده بهره‌برداری شد. ولی متأسفانه تاکنون مرکز خدمات ماشینی بهره‌برداری از این سایت را آغاز نکرده و دلیل آن را مشکلات استخدامی و کمبود نیروی انسانی لازم اعلام داشته‌اند.

بدین ترتیب با وجود اعلام آمادگی و اشتیاق ما، این کار تاکنون به مرحله اجراء درنیامده است. با این حال با کمک مرکز

خدمات ماشینی توانسته‌ایم در ارتباط با پرونده‌های مشاغل و املاک و اشخاص حقوقی اقدامات زیر را انجام دهیم:

۱- اخذ فهرست پرونده‌های مالیاتی به تفکیک هر حوزه، سرمیزی و ممیز کلی مالیاتی.
۲- گرفتن فهرست پرونده‌های مالیاتی به ترتیب اسامی مودیان در رابطه با مالیات بر مجموع درآمد.

۳- اخذ کد اقتصادی کلیه اشخاص حقوقی و توزیع بین آن‌ها در کوتاه‌ترین مدت.

۴- اخذ بیش از ۲۰۰۰۰۰ فقره دعوتنامه منضم به اظهارنامه مالیاتی برای ابلاغ به مودیان مالیات مشاغل در رابطه با تحویل اظهارنامه مالیاتی عملکرد ۷۲. این دعوتنامه‌ها از طریق پست به مودیان ابلاغ شده است.

۵- اخذ گزارش‌های لازم دیگر در حد برنامه کنونی.

از سوی دیگر با استفاده از سیستم کامپیوتری استان اقداماتی در زمینه کامپیوتری کردن موارد زیر صورت پذیرفته است:

الف - بارنامه‌های صادر از سوی بنگاه‌ها و مؤسسات حمل و نقل استان و توزیع آن بین استان‌های کشور.

ب - حساب ۹۶۰۲۰ مربوط به وصول مالیات‌ها.

ج - آمار و عملکرد حوزه‌های مالیاتی.
د - کدبندی اتحادیه‌های صنفی به منظور استخراج اطلاعات هویتی جهت صدور کد اقتصادی اشخاص حقیقی (در صورت همکاری اتحادیه‌های صنفی و مجامع امور صنفی).

پرسش: اختصاص کد اقتصادی برای شناسائی و معرفی منابع درآمد مودیان مالیاتی

را چه گونه ارزیابی می‌کنید؟ و آیا این امر با استقبال مودیان مواجه شده است؟

پاسخ: کد اقتصادی علاوه بر این که برای شناسائی مودیان مؤثر است، سطح فعالیت هر مودی را نیز تعیین می‌کند و یکی از سیستم‌های مهم اطلاعات رسانی به مأموران تشخیص مالیات به شمار می‌رود. شرط توفیق و عملکرد درست این سیستم این است که:

اولاً - ضمانت اجرائی نیرومندی برای الزام معامله‌کنندگان نسبت به درج کد اقتصادی در مدارک و اسناد خریداران و فروشندگان پیش‌بینی شود.

ثانیاً - جریمه نابخشودنی برای فروشندگانی که از درج کد اقتصادی در فاکتور فروش خودداری می‌کنند در نظر گرفته شود، به نحوی که میزان جریمه از سود حاصل تجاوز کند.

ثالثاً - جمع‌بندی سریع اطلاعات فروش وسیله کامپیوتر و اعلام به موقع آن به واحدهای اطلاعات و خدمات مالیاتی.

در صورت اتخاذ چنین تدابیری ارزیابی مثبتی از این سیستم می‌توان به عمل آورد. در غیر این صورت فروشندگانی که به کد اقتصادی توجهی ندارند بازار فروش رقباتی را که به مقررات مملکتی احترام می‌گذارند قبضه خواهند کرد.

اما استقبال از کد اقتصادی در حال حاضر از طرف کسانی صورت می‌گیرد که برای خرید یا صادرات و واردات کالا به برخی مؤسسات دولتی و غیردولتی مراجعه می‌کنند و آن مؤسسات (مانند ذوب آهن، پلی‌اکریل و گمرک) ارائه کارت از سوی ایشان را طلب می‌کنند.

لزوم بازنگری روشهای اجرایی در نظام مالیاتی ایران

علی اصغر عابدی

در طول بیش از ربع قرن گذشته، شیوه ابلاغ اوراق مالیاتی در مواردی که مودی در محل حضور نداشته و یا از دریافت برگ مالیاتی خودداری کند، الصاق یک نسخه از برگها به دیوار محل کار یا سکونت مودی (پس از گواهی دونفر از اهالی محل یا یک نفر مامور انتظامی) است. این در شرایطی است که جمعیت کشور در خلال این مدت به بیش از سه برابر افزایش یافته، ده ها وسیله پیشرفته مخابراتی و ارتباطی ابداع گردیده و ضمانت‌تعداد واحدهای کسبی و اجاری به حدی افزایش یافته که روزانه یک گردان مامور انتظامی پاسخگوی گواهی ابلاغ اوراق مالیاتی در سطح یکی از مناطق مالیاتی تهران نمی‌تواند باشد.

در زمینه سازمان، طبقه‌بندی ماموران تشخیص مالیات به کمک ممیز، ممیز، سرممیز و ممیز کل مالیاتی و نیز مبنا قرار دادن واحدهای جغرافیائی (حوزه‌های مالیاتی) در تقسیم کار و طبقه‌بندی وظایف از ویژگی‌های قانون مزبور به شمار می‌رود.

اگرچه از تصویب قانون مذکور به این سو، ده‌ها بار مقررات قانونی در زمینه‌های نرخ، مبنا و یا معافیت‌های مالیاتی مورد اصلاح یا جرح و تعدیل قرار گرفته، ولی هیچ‌گاه مبانی نامبرده بالا مورد بازنگری و بررسی مجدد واقع نشده است.

قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ به عنوان قانون دوران پس از انقلاب نیز نه تنها در زمینه‌های فوق، بلکه در سایر ابعاد قانون، نظام قبلی را عیناً مبنای عمل و الگوی اقتباس قرار داده است.

درآمد مشمول مالیات شخص حقوقی و وصول مالیات به نرخ تصاعدی از سهم سود هر یک از صاحبان سهام یا سهم‌الشرکه.

۵- استفاده از خدمات حرفه‌ای حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی.

۶- برقراری ترتیبات معین برای ابلاغ اوراق مالیاتی در چارچوب مقررات آئین دادرسی مدنی و نیز مقررات مسبوطی در زمینه وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی.

۷- استفاده از مکانیزم قیمت منطقه‌ای (ارزش معاملاتی) برای وصول مالیات از نقل و انتقال قطعی املاک، ارث و بعضاً حق واگذاری.

۸- بکارگیری مکانیزم مالیات‌های تکلیفی (علاوه بر مالیات حقوق) که به موجب آن کسر و وصول مالیات در مواردی مشخص به عهده عده‌ای از اشخاص معین محول شده است.

در طول پنجاه سالی که از تاریخ نوین مالیاتی ایران می‌گذرد، قانون مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ تنها قانونی به حساب می‌آید که در خلال مقررات آن «روشهای اجرایی و ساختار سازمانی» نیز مورد تجدیدنظر اساسی قرار گرفته است.

روش‌های اجرایی موضوع قانون مزبور را که نسبت به گذشته به کلی متحول گردیده‌اند، به طور عمده می‌توان در موارد زیر خلاصه نمود:

- ۱- اساس قرار دادن اظهار مؤدیان برای تعیین درآمد مشمول مالیات (سیستم خوداظهاری).
- ۲- تکلیف مؤدیان به تسلیم اظهارنامه براساس هریک از منابع درآمد و نه جمع درآمد آنان.
- ۳- پیش‌بینی یک مکانیزم تکمیلی برای وصول مالیات از جمع درآمد افراد به نرخ تصاعدی.
- ۴- وصول مالیات از جمع درآمد اشخاص حقوقی با اعمال یک نرخ مقطوع ده درصد نسبت به



حدی حائز اهمیت است که صاحب‌نظران و کارشناسان علوم اداری تأکید دارند که «روش مناسب قانون مطلوب را تعیین می‌کند و نه قوانین کلی، روشهای اجرایی مناسب را».

بخش اعظم بودجه کلان تحقیقاتی کشور ژاپن صرف مطالعه روشهای اجرایی و تغییر و بهبود آن‌ها می‌شود، به نحوی که در سالهای اخیر طول دوره های بازنگری روش های اجرایی در مواردی به ماهانه تقلیل یافته است.

نقش روشهای اجرایی در تدوین قوانین به حدی حائز اهمیت است که صاحب‌نظران و کارشناسان علوم اداری تأکید دارند که روش مناسب قانون مطلوب را تعیین می‌کند و نه قوانین کلی، روشهای اجرایی مناسب را.

علل اساسی عدم اعتناء کافی به این امر را در طول ۲۵ سال گذشته در دو عامل زیر می‌توان جستجو کرد:

۱- ضعف مرکزیت سازماندهی و نیز فقدان نگرش سیستمی در سیاستگذاری مالیاتی.

۲- صعوبت و پیچیدگی کار و بالتجیه زمان‌بری و لزوم صرف هزینه تحقیقاتی و اجرایی.

از سوی دیگر، بازنگری روشهای اجرایی به دو دلیل اساسی نه تنها حائز اهمیت که امری اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد:

الف - نظارت مستمر از این بابت که خطوط ترسیم شده برای حسن اجرای قانون در عمل مناسب بوده است یا خیر.

ب - بازبینی بدین منظور که دیده شود آیا با تحول و تغییر بی‌وقفه سایر عناصر نظام مالیاتی و همچنین شرایط اقتصادی و فرهنگی و عوامل تکنولوژیکی، روشهای اجرایی اتخاذ شده نیاز به تجدیدنظر دارد یا نه.

صدور مستمر آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی و انجام بازرسی‌های اداری در واقع برای تأمین هدف نخست است، در حالی که تحقق منظور دوم مستلزم برنامه‌ریزی پژوهشی و کار سیستماتیک می‌باشد.

عدم توفیق مکانیزم «خوداظهاری» به عنوان روش تشخیص و وصول مالیات بخش اعظم مشاغل، یا شکست رویه «وصول مالیات از مجموع درآمد اشخاص» در گذشته و حال، یقیناً بازبینی روشهای موجود در زمینه‌های فوق و احیاناً تحول آن را ایجاب می‌کند.

در طول بیش از ربع قرن گذشته، شیوه ابلاغ اوراق مالیاتی در مواردی که مؤدی در محل حضور نداشته و یا از دریافت برگ مالیاتی خودداری کند، الصاق یک نسخه از برگها به دیوار محل کار یا سکونت مؤدی (پس از گواهی دونفر از اهالی محل یا یک نفر مأمور انتظامی) است. این در شرایطی است که جمعیت کشور در خلال این مدت به بیش از سه برابر افزایش یافته، ده‌ها وسیله پیشرفته مخابراتی و ارتباطی ابداع گردیده و ضمناً تعداد واحدهای کسبی و اجاری به حدی افزایش یافته که روزانه یک گردان مأمور انتظامی پاسخگوی گواهی ابلاغ اوراق مالیاتی در سطح یکی از مناطق مالیاتی تهران نمی‌تواند باشد.

سوی دو عامل فوق، لزوم ماشینی کردن روشهای اجرایی امور نیز بنوبه خود ضرورت بازبینی روشهای موجود را طلب می‌کند.

نقش روشهای اجرایی در تدوین قوانین به

عدم توجه کافی به اتخاذ روشهای اجرایی مناسب، در قانون مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه اخیر آن نیز مشهود است. عدم توفیق روش وصول مالیات سالانه املاک و مستغلات مسکونی خالی در قانون مذکور و بروز اشکالات اجرایی در محاسبه مالیات سود سهام اندوخته شرکت‌های سهامی و نیز ضابطه گذاری در مورد حق واگذاری (موضوع آئین‌نامه اجرایی ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم) از عدم توجه لازم به واقعیات اجرایی در زمینه اتخاذ روش سرچشمه می‌گیرد.

اگرچه در حال حاضر پاره ای از روش های اجرایی مالیاتها در چارچوب توصیه ها و - دستورالعمل های شورای عالی اداری توسط کمیته تخصصی شاغل در وزارت امور اقتصادی و دارایی در دست بررسی است، ولی از آنجا که از نظرگاه سیستمی، تغییر روش بنوبه خود مستلزم تحول در سازمان و بعضاً تغییر قانون است، توفیق این گونه اقدامات منوط به آن خواهد بود که در قالب یک طرح جامع بلندمدت به حیطة پژوهش و اجرا درآید.



فی التاخیر آفات

دکتر محمد توکل



اردیبهشت ۷۱ به حیاتش خاتمه داده، درآمد واحدهای تولیدی را طی شرایطی به مدت یک سال از تاریخ بهره برداری معاف از مالیات شناخته و سپس دوران این معافیت را برای واحدهائی که کالای واسطه‌ای بسازند تا سه سال و در مورد سازندگان کالای سرمایه‌ای تا شش سال افزایش داده است.

تبصره یک این ماده تشخیص کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای را برعهده شورای عالی صنایع قرار داده است و بحث ما نیز بر همین بخش از ماجرا دور می‌زند. کار تشخیص شورا به درازا کشیده و حاصل آن از اردیبهشت ماه ۱۳۷۲ به بعد گام به گام عرضه شده است، و این تاریخی است که یک سال و اندی از پایان حیات ماده ۱۳۲ می‌گذرد.

ماده ۱۳۲ دیگر وجود ندارد ولی فهرست کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای هر یکی دو ماه

عقب ماندن از زمان می‌تواند مایه زحمت شود، و این زحمت ناخوش آیندتر خواهد بود چنان‌که بر اثر تأخیر دیگران عارض وجود آدمی شود. نمونه‌هایی از این کیفیت در زمان‌های اخیر دامنگیر ارگان‌های مالیاتی بوده و توسل به سلسله اقداماتی را برای رفع و رجوع آثار ناشی از آن ناگزیر ساخته است. مواردی از این گونه را بررسی می‌کنیم.

فهرست کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای

موضوع بازمی‌گردد به ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره یک آن. این ماده که عمر اجرائی بالنسبه کوتاهی بین روزهای نخست اسفند ۶۶ تا پایان سال ۷۰ داشته و اصلاحیه

یک‌بار تصویب می‌شود و باید مورد اجراء قرار گیرد. ولی اجرای آن نسبت به درآمدهای جاری نیست و غالباً پرونده‌های گذشته و قضایای منقضی را دربر می‌گیرد. پس باید به عقب برگشت و کارهای انجام شده را واریسی کرد که کدام با این مصوبات تازه همساز بوده و کدام نه، و آن‌که همخوانی نداشته باید چندان متغیر گردد که جای خلاف و اختلافی نماند.

اما حکم و اصلاح کارهای گذشته به خاطر همخوانی با مصوبات جدید که بی‌وقت ظاهر شده چندان سهل نیست و مانند آن است که بخواهیم با فشنگ ساچمه‌ای وسط یک دسته کبوتر در حال پرواز تیراندازی کنیم بی‌آن‌که پرو و بال هیچ کدام را زخمی کند.

برای یک مؤدی برگ تشخیص صادر نشده، برای دیگری صادر شده و هنوز ابلاغ نشده است. برگ تشخیص مؤدی سوئی ابلاغ شده و در مرحله حل و فصل قضیه با ممیز کل است. پرونده چهارمی به هیأت حل اختلاف بدوی و از آن پنجمی به تجدید نظر رفته و مالیات دیگری قطعیت یافته ولی برگ قطعی به وی ابلاغ نشده و مؤدی دیگر برگ قطعی را دریافت داشته و یکی هم هست که حتی مالیات خود را پرداخت کرده و مفاصا هم گرفته است.

هریک از این مراحل مقررات، پیچیدگی‌ها و موانع و محدودیت‌های مربوط به خود را دارد. بازگردانیدن آب رفته به جوی در همه این موارد بی آن که مقررات مربوط به هر مرحله شکسته شود، درست داستان همان فشنگ ساچمه‌ای و دسته کبوتران است. بالاخره بال و پر چندتائی زخمی خواهد شد.

به هر تقدیر سازمان مالیاتی ناگزیر از چاره‌جویی بوده و طرفی برای اصلاح اقدامات انجام شده مراجع مالیاتی ارائه داشته تا بتوان معافیت مالیاتی سه ساله و شش ساله واحدهای تولید کننده کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای را در حق ایشان اجراء کرد. اقدام به موقع ارگان صلاحیتدار یعنی شورای عالی صنایع می‌توانست تکلیف معافیت‌ها را در زمان خود روشن کند و نیازی به این تغییر و تحول و مشکلات عملی و قانونی ناشی از آن نباشد.

قابل ذکر این که فهرست کالاهای صنعتی و واسطه‌ای به تدریج تعیین شده و معلوم نیست آیا این سلسله ادامه خواهد داشت یا نه. در صورتی که شورا همچنان به کار تعیین اقلام جدید کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای ادامه دهد می‌توان گفت هم اکنون باز مأموران تشخیص و مراجع حل اختلافی وجود دارند که بی‌خبر از تصمیم فردای شورا برگ تشخیص و رأی و برگ قطعی صادر می‌کنند و فرادست که ناچار همه رشته‌ها را پنبه خواهند کرد.

اینک به نمونه دیگری می‌پردازیم:

شرکت‌های تعاونی و قانون استفساریه

قانونی از زمان‌های گذشته به جای بود به نام قانون شرکت‌های تعاونی که ضمن آن مسائل مالیاتی این قبیل شرکت‌ها نیز روشن شده بود. از جمله ماده ۱۱۱ آن بسیاری از این شرکت‌ها را از مالیات معاف کرده بود. قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ ترتیبات تازه‌ای را در مورد معافیت یا مشمولیت انواع شرکت‌ها برقرار ساخت و سپس حکم کلی داد بر این که هرگونه قوانین و مقررات موجود که قاعده‌ای خلاف ترتیبات جدید مقرر داشته باشد ملغی است. پس برداشت همه بر این شد که موادی از قانون شرکت‌های تعاونی نیز که با احکام قانون سال ۶۶ ناسازگار باشد - و از جمله معافیت‌های یاد شده - بلااثر است، و بر همین روال عمل شد.

اما سال گذشته قوه مقننه قانونی را تصویب کرد به نام «قانون استفساریه درخصوص تأثیر ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم بر ماده ۱۱۱ قانون شرکت‌های تعاونی»^۱. مفهوم این قانون چنین است که با وجود تصویب ماده ۱۷۳ قانون سال ۶۶، فصل مالیاتی قانون شرکت‌های تعاونی به قوت خود باقی است و از جمله معافیت مالیاتی که از آن نام بردیم کماکان برقرار است.

پس لازم آمد که کارهای انجام شده براساس ماده ۱۷۳ مورد تجدید نظر قرار گیرد و اصلاح شود. مدیریت مالیاتی در این مورد نیز همانند مورد نخست عمل نمود و چگونگی اصلاح کارها را برای همه مراحل معین کرد. لازم به تکرار دشواری‌هایی که نسبت به مورد اول ذکر کردیم نیست و طبعاً نظیر آنها در این مورد هم صادق است.

معافیت کالاهای صادراتی

در مورد این نمونه خاص مسأله بیشتر به ساختار قانون و از آن کمتر به تأخیر در تصویب مقررات راجع می‌گردد. ماده ۴۱ قانون اردیبهشت ۷۱ ماده ۱۴۱ قانون سال ۶۶ را اصلاح کرد و معافیت‌های ۵۰ و ۱۰۰ درصدی برای صادرات فراورده‌ها و کالاهای معین در نظر گرفت. تصویب

و ابلاغ فهرست این کالاها قریب یک سال طول کشید و از اواسط فروردین سال بعد به دست مجریان رسید. ضمناً خود قانون نیز عطف به ماسبق شده و از دوره عملکرد سال ۶۸ قابل اجراء می‌باشد. این دو عامل دست به دست هم داد و بار دیگر همگان را ناگزیر از عقب‌گرد و اصلاح کارهای انجام شده گذشته کرد، مشابه آنچه گفتیم و نیازی به تکرار ندارد.

هماهنگی بیشتر و اقدام همزمان و به موقع یک شرط احتراز از چنین کیفیاتی است. ولی نکته دیگری نیز هست که از اهمیت کمتری برخوردار نمی‌باشد و آن حفظ اصول و سنت‌های جا افتاده و قدیمی حقوقی است. قاعده بر این است که قانون را تا آنجا که ممکن است نباید عطف به ماسبق کرد. معمول این است که تفسیر قانون با این که حق پارلمان است با تأمل و در موارد استثنائی به کار می‌رود. حداقل کاری که می‌توان کرد این است که مشکلات اجرائی این گونه اقدامات پیشاپیش برآورد شود و سپس دست به کار زده شود.



۱- ملاحظه شود مقاله: «شورای عالی مالیاتی، قوانین استفساریه و دیوان عدالت اداری» شماره سوم مجله مالیات، صفحات ۳۶-۳۵.

مساله انرژی و سیاست مالیاتی

از: Ken Messere

ترجمه: دکتر علی اکبر عرب مازار

به دنبال افزایش شدید بهای انرژی طی سالهای دهه هفتاد و نامطمئن شدن عرضه نفت، سیاست انرژی در مرکز توجه تمامی دول عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی قرار گرفت.

۱. خلاصه تحولات بین سالهای ۱۹۷۳ تا ۱۹۹۲

سیاست انرژی ۲۴ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)^۱ که غالب کشورهای عمده صنعتی جهان و در نتیجه بزرگترین مصرف کنندگان نفت را دربرمی گیرد. از نظر منافع کشورهای صادرکننده نفت، از جمله ایران، حائز اهمیت بسیار است. استفاده از مالیات عنصر مهمی از سیاست انرژی کشورهای مذکور را تشکیل می دهد. و این مسأله ای است که در مقاله حاضر مورد بحث قرار می گیرد.

Ken Messere نویسنده مقاله مدت بیست سال (بین سالهای ۱۹۷۱ تا ۱۹۹۱) سمت ریاست بخش مالی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و در نتیجه نظارت و سازماندهی کلیه بررسیها و تهیه گزارشها و پروژه های مربوط به سیاست مالیاتی مورد بحث را برعهده داشته است. وی از کارشناسان بسیار برجسته مسائل مالیاتی و صاحب تألیفات زیادی است. مقاله حاضر از جدیدترین کتاب وی تحت عنوان «سیاست مالیاتی در کشورهای عضو OECD» (چاپ هلند - ۱۹۹۳) نقل شده است.

به دنبال افزایش شدید بهای انرژی طی سالهای دهه هفتاد و نامطمئن شدن عرضه نفت، سیاست انرژی در مرکز توجه تمامی دول عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی قرار گرفت. در آن زمان اهداف سیاست انرژی سازمان به شرح زیر مقرر شد: امنیت و ثبات عرضه نفت، تشویق مصرف بیشتر از منابع انرژی محلی، توسعه منابع قابل تجدید انرژی، ترغیب صرفه جویی در مصرف انرژی و استفاده معقول تر از نفت.

برای رسیدن به این اهداف پاره ای ابزارهای غیرمالیاتی به کار گرفته شد، از جمله: اعطای کمک، سوبسید، وام با بهره مناسب، تغییر در قیمت گذاری خدمات دولتی، انجام برنامه های تحقیق و توسعه به هزینه دولت، و اجرای برنامه های مشاوره ای و تبلیغاتی. علاوه بر این دول عضو سازمان طی سالهای هفتاد مقررات مالیاتی تازه ای به شکل ایجاد انگیزه یا برقراری مجازاتها به منظور تشویق بهره برداری از منابع

انرژی داخلی و صرفه جویی در مصرف انرژی وضع نمودند برخی از دول عضو مقررات مالیاتی خود را مورد تجدیدنظر قرار دادند، زیرا این مقررات که به خاطر مقاصد اجتماعی و اقتصادی معین یا افزایش درآمد وضع شده بود با هدفهای عمومی سیاست انرژی این کشورها سازگاری نداشت.

چند کشور عضو سازمان که خود دارای ذخایر قابل توجه نفت بودند (استرالیا، کانادا، نروژ، انگلستان و آمریکا) سیاست مالیاتی خاصی در مورد تولیدکنندگان نفت اتخاذ کردند. هدف این سیاست و مقررات مختلفی که در ارتباط با آن تدوین شد، این بود که دولت منافع حاصل از این منبع را خود دریافت دارد و سودهای بادآورده تولیدکنندگان نفت بر اثر افزایش قیمت های جهانی را محدود سازد.

سیاست انرژی طی دو دهه اخیر و به ویژه در سالهای ۱۹۸۵-۱۹۷۳ نه تنها یکی از مهمترین مسائل مورد توجه دولتها بوده است، بلکه نمونه

جدول شماره ۱. درصد مالیات بنزین نسبت به قیمت آن در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی
(به استثنای ایسلند) طی سالهای ۱۹۷۸-۱۹۹۱

| نام کشور | ۱۹۷۸ | ۱۹۸۰ | ۱۹۸۲ | ۱۹۸۴ | ۱۹۸۶ | ۱۹۸۸ | ۱۹۸۹ | ۱۹۹۰ | ۱۹۹۱ |
|------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| استرالیا | ۲۷/۷ | ۱۸/۷ | ۱۷ | ۲۴/۶ | ۴۱ | ۴۷ | ۴۸/۴ | ۴۴/۹ | ۵۳/۱ |
| اتریش | ۵۴/۱ | ۴۱/۶ | ۴۴/۸ | ۴۹/۹ | ۵۷/۳ | ۶۱/۷ | ۵۸/۵ | ۵۶ | ۵۸/۱ |
| بلژیک | ۶۱/۷ | ۵۳/۳ | ۵۲/۲ | ۵۵/۲ | ۶۳/۸ | ۶۵/۳ | ۶۵/۲ | ۶۵/۴ | ۶۶/۵ |
| کانادا | ۲۹/۴ | ۲۴/۵ | ۲۶/۳ | ۲۵ | ۳۳ | ۲۹/۲ | ۴۲/۷ | ۴۲/۴ | ۴۴/۲ |
| دانمارک | ۶۳/۷ | ۵۸/۵ | ۵۳/۳ | ۵۷/۳ | ۷۱ | ۷۶/۲ | ۷۳ | ۶۹/۱ | ۶۷/۸ |
| فنلاند | ۴۶/۸ | ۳۶/۱ | ۳۲/۲ | ۳۴ | ۴۶/۷ | ۵۲/۴ | ۴۹/۴ | ۵۱/۱ | ۶۱/۳ |
| فرانسه | ۶۳/۲ | ۵۸ | ۵۲/۷ | ۵۷/۳ | ۷۳/۹ | ۷۷ | ۷۴/۶ | ۷۴/۲ | ۷۵ |
| آلمان | ۵۷/۹ | ۴۸/۷ | ۴۸/۱ | ۴۸/۷ | ۶۱/۵ | ۶۴/۳ | ۶۵ | ۶۳/۱ | ۶۷/۶ |
| یونان | ۵۸/۶ | ۴۱/۸ | ۳۴/۶ | ۴۷/۱ | ۶۸/۱ | ۶۷/۴ | ۵۵/۸ | ۶۳/۸ | ن |
| ایرلند | ۵۵ | ۴۸/۱ | ۵۰/۱ | ۵۶/۵ | ۶۵/۸ | ۷۰/۷ | ۶۹/۱ | ۶۷/۱ | ۶۶/۲ |
| ایتالیا | ۷۱/۲ | ۶۱/۴ | ۵۹/۵ | ۶۵/۶ | ۷۸/۲ | ۷۸/۷ | ۷۵/۹ | ۷۵ | ۷۶ |
| ژاپن | ۴۳/۴ | ۳۶/۷ | ۳۲/۹ | ۳۷/۲ | ۴۳/۹ | ۴۶/۶ | ۴۷/۹ | ۴۶/۴ | ۴۵/۷ |
| لوکزامبورگ | ن | ۴۳/۸ | ۴۳ | ۴۴/۲ | ۵۳/۵ | ۵۷/۷ | ۵۴/۹ | ۵۴/۴ | ۵۴/۹ |
| هلند | ۶۰/۵ | ۵۲/۳ | ۴۸/۸ | ۵۶ | ۶۶/۷ | ۷۰/۶ | ۶۷/۶ | ۶۶ | ۷۰ |
| زلاندنو | ۴۴/۴ | ۲۷/۶ | ۲۱/۹ | ۲۱/۵ | ۳۰/۹ | ۵۰/۳ | ۴۷ | ۴۷/۵ | ۴۵/۷ |
| نروژ | ۵۸/۶ | ۵۱/۷ | ۴۸/۱ | ۵۰/۳ | ۶۰/۶ | ۶۷ | ۶۲/۷ | ۶۲/۹ | ۶۷/۴ |
| پرتغال | ۷۰/۶ | ۶۱/۴ | ۵۷/۵ | ۵۳/۷ | ۶۷/۶ | ۶۸/۶ | ۶۵ | ۶۷/۸ | ۷۲/۲ |
| اسپانیا | ۲۲/۳ | ۳۴/۶ | ۳۰/۸ | ۳۹/۲ | ۶۷/۶ | ۶۵/۹ | ۶۴/۳ | ۶۳ | ۶۵/۴ |
| سوئد | ۵۱/۹ | ۴۹/۳ | ۴۲/۸ | ۴۲/۷ | ۵۶/۷ | ۶۲/۲ | ۵۹/۱ | ۶۵/۹ | ۶۷/۷ |
| سوئیس | ۶۳/۲ | ۵۱/۱ | ۴۸/۲ | ۴۹/۵ | ۶۱/۳ | ۶۴/۷ | ۶۰/۷ | ۵۹/۲ | ۵۹/۵ |
| ترکیه | ن | ن | ن | ن | ن | ن | ن | ۵۲/۲ | ۵۶/۱ |
| انگلستان | ۵۰/۹ | ۴۶/۳ | ۵۴/۲ | ۵۴/۹ | ۶۳/۹ | ۶۷/۱ | ۶۳/۶ | ۶۱/۹ | ۶۶ |
| امریکا | ۱۹/۲ | ۱۱/۲ | ۱۲ | ۲۳/۸ | ۳۲/۷ | ۳۱/۲ | ۲۹/۳ | ۲۶/۷ | ۳۲/۹ |

ن = ارقام در دست نیافتنی

بسیار جالبی را از این واقعیت بازگو می‌نماید که چگونه کشورها هنگامی که پای مسأله بسیار مهمی در میان است، مداخله در امور مالیاتی را بر اصل بی‌طرفی مالیاتی^۲ ترجیح می‌دهند. این سابقه همچنین نشان می‌دهد که چه سلسله گسترده‌ای از ابزارها در اختیار دولت‌ها قرار دارد که با استفاده از آن می‌توانند در رفتار مودیان مالیاتی تأثیر گذارند.

مالیات بر انرژی در چنین شرایطی قاعدتاً به طور جداگانه مورد توجه و عمل قرار می‌گیرد. البته بسیاری از ابزارهای مالیاتی دیگر نیز وجود دارد که می‌توان از آنها برای رسیدن به پاره‌ای اهداف - مثلاً در زمینه کشاورزی، آموزش و پرورش، تحقیق و توسعه و غیره - بهره جست. ولی در دوره زمانی که مورد بحث ما است این گونه ملاحظات و هدفها بسیار کمتر از اهداف مربوط به سیاست انرژی مورد توجه قرار داشت.

بررسیهای انجام شده نشان می‌دهد که در سالهای بلافاصله پس از دو نوبت افزایش فوق العاده بهای نفت خام، دولت‌ها نتوانسته بودند مالیات بر فراورده‌های تصفیه شده نفتی را افزایش دهند. بر حسب تحقیقی که Morgan و Tait به عمل آورده‌اند (صندوق بین‌المللی پول - ۱۹۸۰) در دهه هفتاد و به ویژه پس از سال ۱۹۷۳، ارزش واقعی مالیات بنزین شدیداً تنزل کرده بود. جدول‌های شماره ۱ و ۲ این مقاله نیز حاکی از آن است که بر اثر افزایش فوق العاده بهای نفت از یک سو و ثابت ماندن یا افزایش اندک مالیات بنزین و نفت دیزل از سوی دیگر، درصد مالیات

۱- اتریش، استرالیا، بلژیک، کانادا، دانمارک، فرانسه، فنلاند، آلمان، یونان، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، ژاپن، لوکزامبورگ، هلند، زلاندنو، نروژ، پرتغال، اسپانیا، سوئد، سوئیس، ترکیه، انگلستان و ایالات متحده آمریکا.

۲- منظور از بی‌طرفی مالیاتی این است که تصمیمات اجتماعی و اقتصادی تحت تاثیر ملاحظات مالیاتی قرار نگیرد و وضع چنان باشد که بتوان فارغ از مسأله مالیاتی چنان تصمیماتی را اتخاذ نمود.

جدول شماره ۲. درصد مالیات سوخت دیزل نسبت به قیمت آن در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی
(به استثنای ایسلند) طی سالهای ۱۹۷۸-۱۹۹۱

| نام کشور | ۱۹۷۸ | ۱۹۸۰ | ۱۹۸۲ | ۱۹۸۴ | ۱۹۸۶ | ۱۹۸۸ | ۱۹۸۹ | ۱۹۹۰ | ۱۹۹۱ |
|------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| استرالیا | ۲۹/۷ | ۲۰/۹ | ۱۹/۵ | ۲۶/۶ | ۴۷/۸ | ۵۷/۵ | ۵۶/۱ | ۵۲/۷ | ۵۴/۹ |
| اتریش | ۴۲/۸ | ۳۲/۵ | ۳۸/۷ | ۳۹/۳ | ۴۶/۸ | ۴۹/۳ | ۴۹/۳ | ۴۵/۵ | ۴۶/۵ |
| بلژیک | ۵۳/۴ | ۳۳/۵ | ۲۳/۷ | ۲۶/۶ | ۳۶/۵ | ۴۱ | ۴۲/۹ | ۴۶/۶ | ۴۵/۲ |
| کانادا | ن | ن | ن | ۲۳/۳ | ۲۸/۹ | ۳۳/۷ | ۳۴/۹ | ۳۴/۵ | ۳۴/۷ |
| دانمارک | - | - | - | - | - | - | - | - | ۲۰/۹ |
| فنلاند | ۴۳/۵ | ۳۲/۱ | ۲۹/۱ | ۲۸/۸ | ۴۱ | ۴۹/۷ | ۴۹/۳ | ۴۹/۹ | ۵۱/۸ |
| فرانسه | ۵۴/۲ | ۴۷/۴ | ۴۰/۵ | ۴۱/۲ | ۵۳/۲ | ۵۹/۴ | ۵۷/۷ | ۵۵/۲ | ۵۴/۳ |
| آلمان | ۵۳/۱ | ۴۱/۴ | ۳۸/۱ | ۳۸/۵ | ۵۱ | ۵۷/۵ | ۵۳/۵ | ۵۰/۸ | ۵۲/۸ |
| یونان | ۱۹/۶ | ۱۲/۶ | ۱۱/۹ | ۲۷/۹ | ۴۲/۳ | ۳۹/۷ | ۲۱/۴ | ۲۶/۷ | ن |
| ایرلند | ۳۲/۶ | ۲۷/۹ | ۳۴/۱ | ۳۷/۶ | ۴۹/۸ | ۵۴/۸ | ۵۲/۷ | ۵۱/۴ | ۴۹/۸ |
| ایتالیا | ۱۷/۴ | ۷/۶ | ۶/۸ | ۱۹/۵ | ۴۰ | ۵۶/۴ | ۵۵/۵ | ۶۰/۵ | ۶۳/۳ |
| ژاپن | ن | ۲۳/۵ | ۲۰/۳ | ۲۳/۱ | ۲۸/۶ | ۳۵/۳ | ۳۷/۷ | ۳۵/۱ | ۳۵/۱ |
| لوکزامبورگ | ن | ۱۷/۳ | ۲۱/۱ | ۲۷/۲ | ۳۱/۹ | ۳۶/۸ | ۳۴/۵ | ۳۲/۵ | ۳۱/۹ |
| هلند | ۳۵/۴ | ۲۲/۷ | ۱۹/۴ | ۱۹/۶ | ۲۹/۹ | ۴۱/۴ | ۳۸/۶ | ۴۴/۵ | ۴۵/۶ |
| زلاندنو | ۲/۴ | ۲/۶ | ۷/۸ | ۱۲ | ۲۰/۸ | ۴۲/۳ | ن | ۳۰/۲ | ۱۱/۸ |
| نروژ | ۱/۱ | ۱/۳ | ۰/۹ | ۱ | ۳/۴ | ۱۲/۶ | ۱۲/۱ | ۱۵/۱ | ۲۴/۳ |
| پرتغال | ۱۶/۸ | ۷/۲ | ۱۸/۲ | ۲۹/۳ | ۵۴/۱ | ۵۲ | ۵۰/۳ | ۵۲/۳ | ۵۶/۳ |
| اسپانیا | ۱۶/۵ | ۲۴/۷ | ۲۰ | ۲۰/۷ | ۵۰/۹ | ۵۱/۷ | ۴۸/۱ | ۴۸/۸ | ۵۰ |
| سوئد | ۷/۷ | ۸/۴ | ۱۴/۳ | ۱۸/۳ | ۲۲/۷ | ۳۳/۱ | ۳۱/۸ | ۲۷/۳ | ۳۰/۳ |
| سوئیس | ن | ۵۰/۶ | ۴۸/۵ | ۴۸/۳ | ۶۰/۷ | ۶۵/۵ | ۶۱/۳ | ۵۹/۱ | ۵۸/۶ |
| ترکیه | ن | ن | ن | ن | ن | ن | ۴۸/۸ | ۵۱/۸ | ۵۲/۶ |
| انگلستان | ۴۵ | ۳۹/۵ | ۴۱/۶ | ۴۳/۱ | ۵۱/۹ | ۵۷/۸ | ۵۴/۹ | ۵۲/۸ | ۵۶/۵ |
| امریکا | ۲۵/۹ | ۱۴/۸ | ۱۳/۱ | ۲۳/۸ | ۳۵/۵ | ۳۴ | ۳۲ | ۲۷/۹ | ۳۴/۱ |

ن = ارقام در دست نیست

- = صفر

اقتصادی باتوجه به نگرانی‌های دول عضو، دو گروه کار - یکی در سال ۱۹۷۵ پس از نخستین بحران نفتی و دیگری در سال ۱۹۸۰ به دنبال دومین بحران - به وجود آورد. ماموریت این گروهها آن بود که ظرف دو سال گزارشی تهیه کنند که ضمن آن از جمله مسائل بین‌المللی مربوط به مالیات انرژی و اقدامات مالیاتی دول عضو به منظور اثر بخشی روی عرضه و تقاضای انرژی مورد بررسی قرار گیرد.

در سال ۱۹۸۱ کمیته گزارشی تهیه کرد و ضمن آن صورتی از مقررات مالیاتی کشورهای عضو،

عضو رو به کاهش بود. ولی در سال ۱۹۹۱ وضع عوض شد و درصد مذکور در بسیاری از این ممالک به میزان حداکثر خود رسید. برای پی بردن به این که چه میزان از این افزایش درصد ناشی از کاهش بهای خالص نفت پس از کسر مالیات، و چه نسبتی از آن حاصل افزایش نرخ مالیاتی بوده است، نیاز به بررسی و تحلیل بیشتر دارد.

۲. دو مرحله «شوگ نفتی» و مسأله مالیات

کمیته امور مالی سازمان همکاری و توسعه

این دو فراورده نسبت به قیمت فروش آنها در فاصله بین ۱۹۷۸ تا ۱۹۸۲ تقریباً در همه کشورهای عضو سازمان بسیار پائین آمده بود. پس از کاهش بهای نفت خام وارداتی درصد مالیات نسبت به قیمت فراورده‌ها سریعاً بالا رفت و تا سال ۱۹۸۶ تقریباً در همه کشورهای عضو سازمان به میزانی برتر از سال ۱۹۷۸ بالغ شد و در سال ۱۹۸۸ از این هم بالاتر رفت.

از ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۰ این نسبت در غالب کشورهای

سیاست انرژی طی دو دهه اخیر و به ویژه در سالهای ۱۹۸۵-۱۹۷۳ نه تنها یکی از مهمترین مسائل مورد توجه دولتها بوده است، بلکه نمونه بسیار جالبی را از این واقعیت بازگو می‌نماید که چگونه کشورها هنگامی که پای مساله بسیار مهمی در میان است، مداخله در امور مالیاتی را بر اصل بی طرفی مالیاتی ترجیح می‌دهند. این سابقه همچنین نشان می‌دهد که چه سلسله گسترده‌ای از ابزارها در اختیار دولتها قرار دارد که با استفاده از آن می‌توانند در رفتار مودیان مالیاتی تاثیر گذارند.

تسهیلات ذخیره سازی نفت را اجازه دادند. بالاخره چند کشور نیز به منظور تشویق اکتشاف نفت بار مالیاتی این گونه عملیات را کاهش دادند و یاکلاً آن را از میان بردند. بسیاری از کشورهای عضو انگیزه‌های مالیاتی برای تبدیل سوخت کارخانه‌ها از نفت به سایر منابع انرژی برقرار ساختند. چند کشور با قبول تخفیف مالیاتی یا استهلاک شتابی درصد

الف. وضع مقررات مالیاتی به منظور تاثیر در عرضه و تقاضای نفت و گاز

تشویق‌های مالیاتی در زمینه مالیات بر اشخاص حقیقی در موارد معدودی برقرار شد، ولی در مورد درآمد حاصل از فعالیت‌های اکتشاف و بهره‌برداری منابع نفت و گاز، تعدادی از کشورها مساعدتهای مالیاتی قابل توجهی منظور داشتند تا از این طریق سرمایه‌های لازم برای چنین

که می‌توانست اثر مستقیم در عرضه و تقاضای انرژی داشته باشد، فراهم آورد.

در این بخش پاره‌ای از مقررات مذکور را که به دنبال دو بحران نفتی و با هدف تاثیر در رفتار مودیان مالیاتی وضع شد به طور خلاصه می‌آوریم. البته برخی از این مقررات ممکن است تغییر یافته باشد و از همین رو عرضه مطلب به صورت کشور به کشور نبوده و بلکه تصویر کلی از



در سالهای نخست دهه هفتاد و اواسط سالهای هشتاد هدف صرفه جویی انرژی بسیار بیش از هر هدف اقتصادی و اجتماعی دیگر در وضع مقررات مالیاتی مورد عنایت بوده است



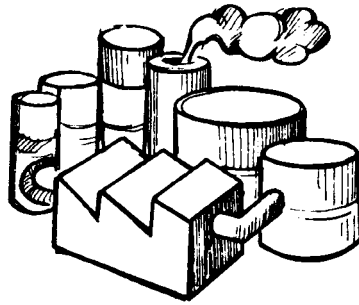
تشویق استفاده از وسائط نقلیه جمعی برآمدند و برخی دیگر تخفیف‌ها یا اعتبارات مالیاتی در مورد تحقیق و توسعه بخش انرژی مقرر داشتند. وضع مالیات بر مصرف روی فرآورده‌های نفتی، بویژه سوخت حرارتی، سوخت دیزل و سوخت‌های صنعتی، اقدام دیگری در همین زمینه بود. بعضی دولتها مالیات بر ارزش افزوده پرداختی برای اتومبیل‌های خریداری و برخی دیگر مالیات بر ارزش افزوده مواد نفتی خریداری را غیرقابل کسر در محاسبات مالیاتی تلقی کردند، هرچند در هر دو مورد هدف مقابله با گریز مالیاتی بیشتر مطرح بود تا صرفه‌جویی در انرژی. اغلب

فعالیت‌هایی فزونی یابد. چند کشور کوشیدند کارفرمایان را به فراهم کردن وسایل نقلیه عمومی برای کارکنان خود تشویق کنند و به همین خاطر امکاناتی را که از این طریق در اختیار حقوق بگیران قرار می‌گرفت از مالیات معاف تلقی کردند. برخی از کشورها محدودیت‌هایی برای قبول هزینه سفر مربوط به شغل قائل شدند تا از تراکم ترافیک در حومه شهرها کاسته شود.

در خصوص مؤسسات این اقدامات چشمگیرتر بود. بسیاری از کشورها به هزینه نهادن فوری مخارج اکتشاف و بهره‌برداری منابع نفت و گاز را مجاز دانستند و برخی از آنها تخفیف مالیاتی در ازاء کاهش این منابع برقرار ساختند. تعداد کمی از کشورها ایجاد ذخایر ویژه معاف از مالیات برای شرکتهای نفتی، و برخی دیگر استهلاک شتابی برای سرمایه‌گذاری روی

کاربرد هزینه‌های مالیاتی^۱ و مجازاتهای مالیاتی در قلمرو مسأله انرژی به دست خواهیم داد. گزارش کمیته مقررات عام مالیاتی را هم که می‌توانست در عرضه و تقاضای انرژی موثر واقع شود (نظیر نرخ مالیات بر ارزش افزوده و استهلاكات) دربرمی‌گرفت ولی در این مقاله منحصراً هزینه‌های مالیاتی و مجازاتهای مالیاتی که در ارتباط با بخش انرژی و به منظور اثرگذاری روی عرضه و تقاضا در نظر گرفته شده است، مورد بحث قرار می‌گیرد. ضمناً گزارش کمیته همه انواع انرژی را در برمی‌گرفت، ولی در مقاله حاضر به ذکر مهمترین آنها و مواردی که به نظر می‌رسد با مسائل مربوط به سیاست انرژی دهه نود رابطه بیشتری داشته باشد، اکتفا می‌شود.

۱- منظور تشویق‌ها و تخفیفات مالیاتی است که نقطه مقابل آن مجازاتهای مالیاتی است هدف هر دو مقوله اثر گذاری بر رفتار مودیان مالیاتی در زمینه‌های معین می‌باشد. م.



پس از کاهش بهای نفت خام وارداتی درصد مالیات نسبت به قیمت فراورده ها سریعاً بالا رفت و تا سال ۱۹۸۶ تقریباً در همه کشورهای عضو سازمان به میزانی برتر از سال ۱۹۷۸ بالغ شد و در سال ۱۹۸۸ از این هم بالاتر رفت.

کشورها برای ترغیب استفاده از وسایل نقلیه عمومی، این گونه فعالیتها را از مالیات عمومی بر مصرف معاف شناختند. بخش کشاورزی نیز در این میان مشمول رفتار مالیاتی مساعدی قرار گرفت. تمایل نسبت به وضع نرخهای پائینتر مالیاتی برای سوخت دیزل و سوختهای سنگین صنعتی در مقایسه با سایر فراوردههای نفتی نیز مشاهده می شود. برقراری ارفاقهای مالیاتی در مورد تجهیزات صرفه جوئی انرژی، وسایل نقلیه برقی و استفاده از گاز مایع در وسایل موتوری بخشی دیگر از این گونه سیاست مالیاتی نوین را تشکیل می داد.

بیشتر به خاطر خسارات وارده به جادهها منظور می شود و کمتر به سیاست انرژی مربوط است.

ب. وضع مقررات مالیاتی به منظور تشویق صرفه جوئی در انرژی

شماری از کشورهای عضو مقررات مالیاتی با هدف تشویق صرفه جوئی در مصرف انرژی (به ویژه مصارف خانگی) برقرار ساختند. این امر معمولاً از طریق اعطاء تخفیف مالیاتی برای تشویق مردم به مرمت و بهبود عایق بندی منازل یا دادن اعتبار مالیاتی برای خرید تجهیزات صرفه جوئی در انرژی عملی گردیده است. میزان

در ارتباط با نصب تجهیزات صرفه جوئی در انرژی و یا عایق بندی پیشرفته کارخانه برقرار گردید. در چند کشور مالیات بر دارائی موسسات در صورت نصب تجهیزات صرفه جوئی انرژی تقلیل می یابد و مشابه این ارفاق در مورد تاسیسات برق آبی نیز شناخته شده است. شمار اندکی از کشورها مواد و مصالح مربوط به تجهیزات صرفه جوئی انرژی یا عایق بندی را نیز تابع نرخهای نازل مالیاتی قرار داده اند.

در همین رابطه می توان از نحوه احتساب مالیات نسبت به کمک های مرتبط با مسأله انرژی نام برد. کمتر از نیمی از کشورهای عضو

شماری از کشورها تخفیفات مالیاتی برای اشخاص حقیقی به منظور تشویق

استفاده از انرژی خورشیدی و تجهیزات بازیافت حرارت در منازل، منظور داشتند.

اختلاف سطح مالیاتی بین انواع وسایل موتوری نیز برقرار شد. مالیات خرید اتومبیل و حق الثبت سالانه آن بر حسب وزن، اندازه، نیرو و ظرفیت ماشین و شخصی یا تجاری بودن آن تفاوت می کند. ولی گاهی اوقات این اختلاف

این تخفیفات و اعتبارات بر حسب عواملی مانند عمر منزل و شخصی یا اجاره ای بودن آن متفاوت است.

در مورد موسسات این گونه ارفاقها به صورت اجازه استهلاك مناسب یا اعتبار مالیاتی

کمک های سرمایه ای را جزء درآمد مشمول مالیات به شمار می آورند و در عین حال آن را در محاسبه استهلاك جبران می کنند. باقی کشورهای مورد بحث این مقوله را جزء درآمد مشمول مالیات به حساب نمی آورند.



کشوری وجود ندارد که در آن اهداف مالیاتی و انرژی به نحو

منظم و متعادلی تلفیق شده باشد.



سیاست های مالیاتی مسائلی بس گسترده تر از اهداف مربوط به انرژی را دنبال می کند و از آن جمله است مسائل مالی، ملاحظات مختلف مربوط

به اقتصاد کلان و جنبه های گوناگون اجتماعی، منطقه ای و صنعتی.

مالکیت اتومبیل است. میزان این مالیات بر حسب مشخصات فنی خودرو (نظیر وزن یا اندازه موتور) تعیین می شود بی آن که به میزان مصرف آن توجه شود. وضع در همه کشورهای عضو آژانس از همین قرار است. اگر این مالیات براساس مصرف سوخت محاسبه می شد تمایل به صرفه جوئی در انرژی را برمی انگیزد».

با این احوال گزارش آژانس بین المللی انرژی می پذیرد که:

«سیاست های مالیاتی مسائلی بس گسترده تر از اهداف مربوط به انرژی را دنبال می کند، از آن جمله است مسائل مالی، ملاحظات مختلف مربوط به اقتصاد کلان و جنبه های گوناگون اجتماعی، منطقه ای و صنعتی. به طور کلی نیاز دولتها به تحصیل درآمد از طرق سهل و موثر نخستین عاملی است که در همه کشورهای عضو مورد نظر می باشد. به خاطر این عوامل درصد مالیات نسبت به قیمت فروش فرآورده ها، از کشوری تا کشور دیگر و از فرآورده ای تا فرآورده دیگر بسیار مختلف است. سنگینی مالیات ها به طور عمده متوجه فرآورده های نفتی و به ویژه بنزین است. و آن به خاطر سهولت وصول مالیات و امکان توجیه سهل و ساده آن به عنوان ضرورت نگاهداری راه ها است».

آخرین عبارت نقل قول فوق که ظاهراً بنا به علل سیاسی بیان شده حاکی از این ادعا است که هزینه نگاهداری جاده ها به عنوان مورد مصرف مالیات انرژی معرفی می شود. هر چند گاهی اوقات بخشی از این گونه درآمد صرف امور مربوط به حمل و نقل می شود، ولی حقیقت این است که در اغلب کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، مالیات های مذکور برای کسب درآمد وضع می شود و به همین جهت چنان مورد مصرفی را برای آن ادعا نمی کنند.

۱- این موسسه وابسته به سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است و کشورهای عضو سازمان (به استثنای ایسلند) در آن شرکت دارند. م.

داشته باشند. ضمن این که کارائی بیشتر سوخت دیزل از لحاظ تعداد کیلومتر در هر لیتر نیز علت دیگری برای چنین رفتاری به شمار می رود.

۴. سیاست مالیاتی و سیاست انرژی

آنچه گفته شد حکایت از این دارد که دست کم در سالهای نخست دهه هفتاد و اواسط سالهای هشتاد هدف صرفه جوئی انرژی بسیار بیش از هر هدف اقتصادی و اجتماعی دیگر در وضع مقررات مالیاتی مورد عنایت بوده است. کارشناسان سیاست انرژی وضع را اندکی متفاوت بیان می دارند. در گزارش سال ۱۹۸۷ آژانس بین المللی انرژی^۱ آمده است:

«کشوری وجود ندارد که در آن اهداف مالیاتی و انرژی به نحو منظم و متعادل تلفیق شده باشد. کشورهای عضو آژانس بین المللی انرژی می توانند بیش از این برای ادغام هدف های عمومی مالیاتی و مقاصد مرتبط با انرژی کوشش کنند و نیز نسبت به بین المللی کردن جنبه های خارجی عرضه و مصرف انرژی اقدام نمایند.

در سیاست های مالیاتی بعضاً ناهنجاری هایی مشاهده می شود که به زیان امر صرفه جوئی در مصرف انرژی است. نمونه آن رفتار نامساوی نسبت به حالات مختلف عرضه و صرفه جوئی انرژی در برخی نظام های مالیاتی است. مثلاً در انگلستان مواد عایق بندی مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، حال آن که برق و گاز طبیعی از مشمول آن خارج است. نمونه دیگر مقررات مالیاتی مرتبط به خودروهای متعلق به شرکتها در سوئد، انگلستان، و به میزان کمتری در باقی کشورها است که تمایل بیشتری برای استفاده از اتومبیل های بزرگ و اسراف آمیز پدید می آورد. مثال دیگر این گونه مقررات مالیاتی، که برای نیل به هدف کارائی در مصرف انرژی باید مورد اصلاح قرار گیرد، مربوط به مالیات خرید و

ج. وضع مقررات مالیاتی با هدف تشویق استفاده از منابع انرژی جایگزین

انواع منابع انرژی جایگزین نظیر انرژی خورشیدی، انرژی باد، انرژی ژئوترمال و غیره در این مقررات مورد توجه واقع شده است. علاوه بر این تولید یک کاسه از موسسات تولید حرارت محلی، ایجاد تأسیسات باز یافت ضایعات و همچنین استخراج بیشتر از منابع موجود به جای توجه به منابع جدید، از موارد دیگر مورد نظر واضعان این مقررات بوده است.

شماری از کشورها تخفیفات مالیاتی برای اشخاص حقیقی، به منظور تشویق استفاده از انرژی خورشیدی و تجهیزات باز یافت حرارت در منازل، منظور داشتند. میزان این ارفاق با توجه به وضع خانوادگی مودیان تفاوت می کند. همین مقاصد در مورد موسسات و شرکتها نیز مورد نظر قرار گرفت و انگیزه هایی نظیر مقررات ارفاق آمیز استهلاك و تخفیفات مالیاتی بیشتر برای آنها نیز برقرار گردید. تعداد اندکی از کشورهای عضو هدف تشویق استفاده از منابع انرژی جایگزین را در محدوده مالیات بر مصرف و حقوق گمرکی نیز منظور داشتند.

۳. تفاوت نسبی مالیات بنزین و مالیات سوخت دیزل

تقریباً در همه کشورها مالیات این دو نوع فرآورده طی سالهای طولانی متفاوت بوده است. این تفاوت در کشور سوئیس اندک است و استرالیا نیز اخیراً همین وضع را پیدا کرده است، حال آن که قبلاً مانند امریکا رفتار مالیاتی مساعدتری را نسبت به بنزین اعمال می نمود. در باقی کشورها عموماً نرخ مالیاتی بنزین بالاتر از سوخت دیزل است و گاهی این تفاوت بسیار زیاد است. بدون شک سبب عمده تعلق نرخ نازل مالیاتی نسبت به سوخت دیزل، آن است که هزینه صنایع پائین نگاه داشته شود تا توان رقابت با صنایع خارجی

مالیات بر درآمد

ونقش آن در اقتصاد کشور

عین الله علاء

مورد تأکید تمام اقتصاددانان بود، اظهار نظر شود. کشورهای در حال توسعه اوضاع و احوال خاصی دارند که مدل کلاسیک جدید - یعنی نیل به تخصیص کارآی منابع از طریق اتکاء به ابتکار بخش خصوصی و اقدام به کارهای متهورانه - را که متضمن اقتصاد طرف عرضه است، بی اعتبار می کند. بسیاری از این کشورها، بخصوص کشورهای کم درآمد، از شماری از اشکالات نظیر موارد زیر رنج می برند:

(۱) توزیع بسیار ناعادلانه درآمدها؛

(۲) «تله جمعیتی» یعنی رشد وسیع و سریع

جمعیت همراه با فقر مطلق شدید؛

(۳) بیکاری ساختاری وسیع، هم شهری و هم روستایی، با اندک امیدی نسبت به حل آن از طریق به کارگیری تکنولوژی کاربر مناسب؛

(۴) سلطه کشاورزی، بخصوص کارگران کم بازده کشاورزی که گاهی اوقات حاصل نظام های زمین داری موجود است؛

(۵) قیمت متغیر کالاهای صادراتی؛ و

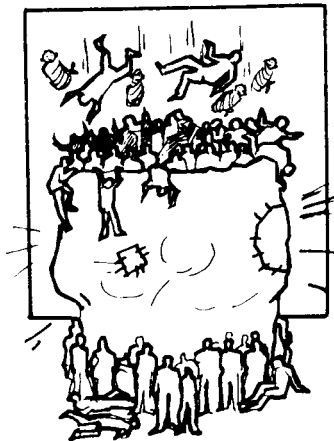
(۶) نبودن زیربنای اقتصادی کافی،

آموزش و تحصیلات و منابع انسانی مناسب. بنابراین، تا جایی که دولت های این کشورها مجبورند خود را با هدف های مهم دیگری (غیر از تخصیص کارآی منابع) مثل توزیع مجدد درآمدها، تثبیت اقتصادی و ایجاد زیربنای اقتصادی و اجتماعی برای رشد اقتصادی درگیر نمایند، معمولاً با رویکرد طرف عرضه ارتباط بسیار کمی خواهند داشت. البته چنانچه دولت های

زیاد اثرات منحرف کننده ای بر صادرات کشور برجای می گذارد.

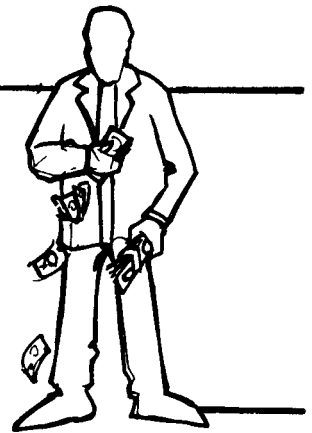
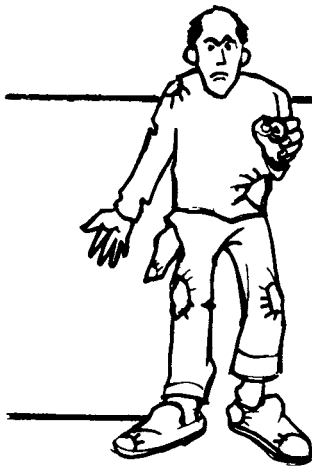
مطالعات دیگری، مالیات بر منابع طبیعی و مالیات های غیرمستقیم در کشورهای در حال توسعه را از لحاظ کارآئی مورد بررسی قرار داده است. این مطالعات مقدماً روی آثار اقتصادی مالیات های مستقیم، یعنی مالیات بردرآمد، مالیات بر شرکت ها و عوارض گمرکی بر صادرات، تأکید کرده و نیز کوشیده است که مطلوبیت و بهینگی آنها را در جهان واقعی، که در کشورهای در حال توسعه متداول است، بازبینی نماید.

هرچند که مرکز توجه تحقیقات، در ابتدا، توصیه های اقتصاددانان هوادار اقتصاد طرف عرضه متداول راجع به سیاست مالیاتی و ارتباط آن با کشورهای در حال توسعه بود، ولی ضرورت داشت که درخصوص تخصیص کارآی منابع، که



در شماره قبل نظر اقتصاددانان طرف عرضه را در مورد تأثیر مالیات بر رشد و توسعه اقتصادی و تخصیص کارآی منابع بررسی کردیم. حال سخن این است که آیا اخذ مالیات براساس نظر این گروه از اقتصاددانان، که زیربنای سیاست های تعدیل اقتصادی را تشکیل می دهد و دخالت دولت در امور اقتصادی را به طور کامل مردود می داند، در کشورهای در حال توسعه نیز قابل اعمال است یا خیر. و اگر پاسخ منفی است، علل و عوامل آن کدامند؟

اکنون لازم است میدان مطالعات و شمول آنها را مورد بازبینی قرار دهیم و مشخص کنیم که دامنه و تیررس آنها چقدر است. می دانیم که اکثر کشورهای در حال توسعه تا حد زیادی به حقوق گمرکی و مالیات بر کالاهای داخلی، و بعضی دیگر بر مالیات بر مواد معدنی استخراج شده متکی هستند. البته اثرات طرف عرضه ناشی از حمایت مؤثر بیش از اندازه، که به طور ضمنی در ساختار پیچیده حقوق گمرکی متداول در اغلب کشورهای در حال توسعه مستتر است، در ادبیات مربوط به تجارت بین المللی و اقتصاد توسعه مشهور و شناخته شده است. همچنین اثرات منفی آنها بر تخصیص کارآی منابع، آینده صادرات و نرخ های رشد به ویژه زمانی که با سهمیه بندی و دیگر محدودیت ها و موانع تجاری همراه می شوند - چیزی که برای کشورهای در حال توسعه یک امر معمولی است - بر همگان روشن است. مطالعات مختلف نشان می دهد که حقوق گمرکی



تبلیغ می‌کنند.

دیدگاه سیاست مالیاتی طرف عرضه مربوط به اقتصاد طرف عرضه متداول که بر نرخ‌های نهائی مالیات بردرآمد تأکید دارد، از دامنه محدودی برخوردار است، و ارتباط کمی با کشورهای در حال توسعه، به ویژه کشورهای کم درآمد، پیدا می‌کند. ولی دیدگاه سیاست مالیاتی طرف عرضه مربوط به اقتصاد طرف عرضه اصولی، که بر توسعه مأخذ مالیاتی و منطقی کردن نرخ‌های نه تنها مالیات بردرآمد بلکه نرخ‌های سایر مالیات‌ها تأکید می‌ورزد تا تمام انحرافات مربوط به مالیات‌ها را برطرف و اصلاح کند، با این کشورها ارتباط بیشتری دارد.

تأثیر بالقوه نظام مالیاتی یک کشور در حال توسعه بفرایند توسعه آن کشور، به عوامل مختلفی بستگی دارد، از جمله:

(۱) تکیه نظام مالیاتی بر مالیات‌های بردرآمد؛

(۲) کنش متقابل میان نرخ‌های مالیاتی، مأخذ مالیاتی، تشویق‌های مالیاتی برای تشکیل پس‌انداز و سرمایه و ظرفیت اداری مالیاتی؛

(۳) نرخ تورم و درجه شاخصی کردن استهلاك نسبت به تورم و دیگر مقررات نظام مالیاتی، که فشارهای مؤثر مالیاتی تحمیل شده بر تولیدکنندگان و صاحبان درآمد و منافع پس از کسر مالیات آنان را تعیین می‌کند؛

(۴) کنش متقابل میان سیاست مالیاتی و سایر سیاست‌های اقتصادی کلان دولت که قیمت ارز خارجی، سرمایه و کار را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛

(۵) درجه نقص یا عدم توسعه بازار کار، بازار سرمایه، بازار ارز خارجی، مؤسسات مالی، بازارهای اعتبار و غیره.

مذکور به هدف‌های یادشده در بالا دست یابند، بستر اقتصاد طرف عرضه را فراهم کرده و بدین ترتیب با آن ارتباط نزدیکی برقرار می‌نمایند.

به همین ترتیب، مادام که بازارهای عوامل تولید و کالاهای ساخته شده و بازارهای مالی به اندازه کافی در این کشورها توسعه نیافته باشد توسعه آنها توسط دولت، فی نفسه، یک هدف بسیار مهم تلقی می‌شود. در نتیجه، نقش دولت باید به مراتب بیشتر از آنچه به طور ضمنی در رویکرد طرف عرضه ملحوظ می‌شود، در نظر گرفته شود. سرانجام، نظر بسیاری از محققین بر این است که پس‌انداز به تنهایی برای رشد کافی نیست، بلکه تبدیل پس‌انداز به سرمایه گذاری به عوامل مکمل دیگری نیاز دارد. به ویژه موانع خارجی (نظیر دسترسی به ارز خارجی) و محدودیت‌های داخلی (مثل گسترش بازارها، کمک به انتقال تکنولوژی و تأسیس مؤسسات واسطه مالی به اندازه کافی) از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. همچنین رشد، فی نفسه، به مفهوم توسعه نیست مگر این که همراه با اصلاحات بنیادی شامل تشکیل سرمایه انسانی و پی‌ریزی ساختار اساسی اجتماعی و اقتصادی، اصلاحات کشاورزی و کنترل جمعیت و غیره باشد. بنابر این، رشد و توسعه کشورهای در حال توسعه هدف‌هایی هستند که به مراتب پیچیده‌تر از تخصیص کارآی چند منبع خاص می‌باشند. در نتیجه، نقش دولت در این کشورها بسیار اساسی‌تر از آن چیزی است که اقتصاددانان طرف عرضه

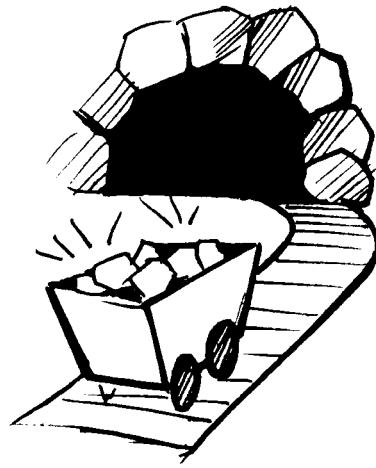
این عوامل از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند و با توجه به اینکه کشورهای در حال توسعه شرائط خاصی دارند، لذا توصیه مربوط به کاهش نرخ‌های نهائی مالیات بردرآمد در این کشورها باید با احتیاط کامل صورت گیرد.

زمانی که این رویکرد به اجرا درمی‌آید باید درجه بالائی از کشش و رشد بهینه - یعنی همان چیزی که طرفداران اقتصاد طرف عرضه متداول، آن را در گرو کاهش نرخ‌های نهائی مالیات بردرآمد می‌دانند - در شرائط و اوضاع و احوال خاص کشورهای در حال توسعه تعدیل و به صورت ملایم درآید.

باید توجه داشت، هنگامی که دیدگاه سیاست مالیاتی اقتصاد طرف عرضه متداول برای کشورهای در حال توسعه مناسب تشخیص داده می‌شود - یعنی حد نرخ‌های اسمی مالیاتی برای ایجاد انگیزه اهمیت می‌یابد - سایر عوامل مالیاتی و غیرمالیاتی، اگر برای رشد و توسعه مهمتر نباشند، حداقل اهمیت یکسانی خواهند داشت. زمانی که سیاست مالیاتی به طور انکارناپذیری رفتار مؤدیان مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد عواملی نظیر تورم و سیاست‌های خشک و غیرقابل انعطاف غیرمالیاتی این کشورها غالباً نسبت به عوامل اقتصادی دلسردکننده‌تر می‌شوند و انگیزه‌ها را از بین می‌برند. به همین ترتیب، با وجودی که عرضه کار، پس‌انداز و سرمایه گذاری در کشورهای در حال توسعه نسبت به مشوق‌های

مالیات بردرآمد شرکتها و اشخاص حقوقی

علی اصغر شایانی



مقدمه

مالیات بر شرکتها و اشخاص حقوقی، یکی از منابع عمده تشکیل دهنده درآمدهای مالیاتی است که حدود $\frac{1}{3}$ درآمد مالیاتهای مستقیم را تشکیل می‌دهد. فصل پنجم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن مصوب ۷/۲/۷۱ کلاً به چگونگی مالیات این بخش پرداخته است. البته مقررات پرداخت مالیات این منبع صرفاً به این فصل محدود نشده، بلکه در فصول و بخشهای دیگر قانون نیز، احکامی در این زمینه آمده است. در مقاله حاضر مقررات مربوط به چگونگی تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات و محاسبه مالیات اشخاص حقوقی به طور خلاصه مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

تعریف شخصیت حقوقی

منظور از شخص حقوقی، تشکیلات و مؤسساتی است که برای مقاصد غیرتجاری تأسیس شده و مشخصات آن‌ها در دفتر مخصوص اداره کل ثبت شرکتها و مؤسسات غیرتجاری در تهران و ادارات ثبت در شهرستانها به ثبت رسیده است. البته مؤسسات و تشکیلات دولتی و شهرداری نیز به محض تشکیل و بدون نیاز به ثبت در اداره ثبت شرکتها دارای شخصیت حقوقی می‌شوند. هر شخص حقوقی می‌تواند از کلیه حقوق و تکالیفی که قانون برای افراد

میزانی بیش از مقدار درآمد انتقال یافته به خزانه دولت شود. به بیان دیگر، مالیات‌دهندگان می‌توانند رفتار خود را به منظور کاهش فشار مالیاتی تحمیل شده بر آنان تعدیل کنند و منابع را در جایی به مصرف رسانند که امکان اجتناب یا فرار از مالیات وجود داشته باشد. در نتیجه، مصارف آنان از لحاظ اجتماعی به هیچ‌وجه کارآ نخواهد بود. تفاوتی که میان مبالغ دریافتی دولت و مبالغ پرداختی مالیات‌دهندگان وجود دارد نشان دهنده فشار اضافی یا هزینه کارآئی اقتصادی است و لذا باید مالیات‌ها چنان وضع و وصول شوند که هزینه‌های کارآئی اقتصادی را به حداقل ممکن کاهش دهند.

در آینده پیرامون فشار بار مالیاتی و توزیع آن و نیز مالیات عادلانه و کارآ سخن خواهیم گفت.

منابع

۱. "Supply - Side Tax policy, Its Relevance To Developing Countries", (International Monetary Fund, 1987).
۲. درس‌هایی از اصلاح سیستم مالیاتی - تألیف زمارک شالیزی - ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار.
۳. فرهنگ اقتصاد و بازرگانی - دکتر مرتضی قوه باغیان.
۴. فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی - دکتر منوچهر فرهنگ.

اقتصادی و سیاست‌های مالیاتی واکنش نشان می‌دهند، ولی غالباً از ناقص بودن بازار و عوامل بنیادی تأثیر می‌پذیرند و در کوتاه مدت کاهش قیمت‌های آن‌ها گرایش به پائین آمدن می‌کند. به خصوص در ارتباط با مالیات بردرآمد تکیه کشورهای در حال توسعه، به ویژه کشورهای کم درآمد، بر این نوع مالیات فوق‌العاده کم است. از این رو می‌توان انتظار داشت که هر سیاست اصلاح‌گرانه‌ای در زمینه مالیات بردرآمد، اثر محدودی بر رشد اقتصادی داشته باشد.

افزون بر آن، اگرچه سطح اسمی مالیات بردرآمد، در حال حاضر در بسیاری از کشورهای در حال توسعه بالاست، ولی اثرات منفی اقتصادی آن‌ها بر درآمدهای حاصل از سرمایه، غالباً به وسیله معافیت‌های سخاوتمندانه اعطائی به پس‌اندازکنندگان و سرمایه‌گذاران، اگر نه به طور کامل، خنثی می‌شود. در حقیقت، کاهش نرخ‌های نهائی مالیات بردرآمد شخصی، با گسترش همزمان مآخذ مالیاتی و حذف مشوق‌های سخاوتمندانه مالیاتی به منظور وصول درآمد مالیاتی بیشتر در کوتاه مدت، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه منجر به افزایش فشار مالیاتی بر پس‌اندازها و سرمایه‌گذاری‌ها خواهد شد.

کوتاه سخن، مالیات‌ها در کلیه شئون اقتصادی تأثیر عمیقی برجای می‌گذارند و لذا باید هنگام وضع قوانین مالیاتی توجه کافی و همه‌جانبه مبذول گردد. چه، تخصیص کارآئی منابع به عوامل متعددی بستگی دارد که مالیات یکی از آنهاست. تا همه عوامل و اسبابی که لازمه یک اقتصاد آزاد و رقابتی است وجود نداشته باشد، مکانیزم قیمت نخواهد توانست به درستی عمل کند و منابع و عوامل تولید به طور کارآئی تخصیص نخواهد یافت. در این شرایط اهدافی که از وضع مالیاتها انتظار می‌رود حاصل نخواهد شد. هدف مالیات‌ها در چارچوب هدف‌های اقتصادی، تعیین شده و معنی پیدا می‌کند. چنانچه این عوامل فراهم نیابند مالیات می‌تواند اختلالاتی در اقتصاد ایجاد کند که موجب کاهش درآمد واقعی مالیات‌دهندگان به

اشخاص حقیقی) قائل است برخوردار شود، مگر حقوق و وظائفی که طبیعتاً مربوط به اشخاص حقیقی یا افراد است.

علاوه بر موارد فوق کلیه شرکتهای تجاری هفتگانه مذکور در قانون تجارت (شرکت سهامی، شرکت با مسئولیت محدود، شرکت تضامنی، شرکت مختلط سهامی، شرکت مختلط غیرسهامی، شرکت نسبی و شرکت تعاونی) که به اعتبار تجاری بودن فعالیت انتفاعی دارند، نیز دارای شخصیت حقوقی می‌باشند.

علت وصول مالیات از شرکتها و سایر اشخاص حقوقی

از آنجا که شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی واحدهای تصمیم‌گیری متمایز از شخصیت سهامداران یا تشکیل‌دهندگان آنها به شمار می‌روند و جدا از صاحبان خویش دارای توانائی پرداخت هستند و از امکانات و تسهیلات بوجود آمده توسط بخش عمومی و دولت از قبیل راه‌ها، بنادر، فرودگاه‌ها، سیستمهای ارتباطات و غیره همانند یک فرد بهره‌مند می‌شوند، لذا به طور جداگانه مشمول مالیات بر درآمد خویش قرار می‌گیرند. بدین سان کلیه اشخاص حقوقی ایرانی نسبت به تمام درآمدهائی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کنند مشمول مالیات می‌باشند. البته اشخاص حقوقی خارجی نیز نسبت به درآمدهائی که در ایران تحصیل می‌کنند و همچنین نسبت به درآمدهائی که از طریق واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و واگذاری فیلم‌های سینمائی تحصیل درآمد می‌کنند - خواه این درآمد را به عنوان بها، حق نمایش یا هر عنوان دیگری از ایران به دست آورند - مشمول مالیات بر درآمد این مملکت شناخته می‌شوند.

درآمد مشمول مالیات شرکتها و اشخاص حقوقی چگونه تشخیص و تعیین می‌شود؟

درآمد مشمول مالیات شرکتها و اشخاص حقوقی عموماً به دو طریق زیر تعیین می‌شود:

۱ - تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی.

۲ - تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الراس.

الف - در چه موارد و شرایطی درآمد مشمول مالیات شرکتها و سایر اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی تعیین می‌شود؟

۱ - ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی آنها تا چهار ماه پس از پایان سال مالیاتی به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم شده باشد.

۲ - دفاتر و اسناد و مدارک آنها براساس آئین‌نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر نوشته شده باشد.

۳ - دفاتر و اسناد و مدارک آن‌ها حسب درخواست کتبی مأموران تشخیص مالیات جهت رسیدگی در محل اقامتگاه قانونی در اختیار ایشان قرار گرفته باشد.

۴ - دفاتر و اسناد و مدارک ابزاری برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر مأموران تشخیص مالیات یا هیأت متشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصادی و دارائی حسب مورد قابل رسیدگی باشد.

۵ - آماده بودن و ارائه دفاتر و مدارک جهت کنترل و بازرسی ضمن سال هنگام مراجعه مأموران در اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیاتها.

چگونگی تسلیم اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان توسط شرکتها و سایر اشخاص حقوقی

شرکتها و اشخاص حقوقی باید حداکثر تا چهارماه پس از پایان سال مالیاتی اسناد و مدارک زیر را به حوزه مالیاتی که اقامتگاه شخص حقوقی در آن واقع است (در تهران اداره کل مالیات بر شرکتها واقع در ساختمان اصلی وزارت امور اقتصادی و دارائی) تسلیم نمایند.

اظهارنامه مالیاتی - اظهارنامه مالیاتی فرمی است که توسط وزارت امور اقتصادی تهیه می‌شود

و از طریق پست یا طرق دیگر در اختیار مودیان مالیاتی قرار می‌گیرد.

ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی - این دو صورت‌حساب مالی در فرمهای اظهارنامه مالیاتی چاپ شده و معمولاً نیازی به تهیه و تنظیم جداگانه آن‌ها نیست.

- فهرست هویت و نشانی شرکاء و سهامداران یا اعضاء شخص حقوقی و میزان سهام و سهم الشرکه آنها حسب مورد و همچنین مصوبه مجمع عمومی شخص حقوقی راجع به تصویب ترازنامه، حساب سود و زیان و تقسیم سود.

- فیش بانکی مالیات پرداخت شده به شعب بانک ملی ایران یا چک پرداخت مالیات.

مهلت چهار ماه پس از پایان سال مالی قطعی و غیرقابل تمدید است، مگر در مورد شرکتهائی که بیش از پنجاه درصد سرمایه آنها متعلق به وزارتخانه‌ها یا شرکتهای دولتی یا مؤسسات وابسته به دولت که این مهلت را می‌توان با ارائه دلائلی که مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارائی باشد، حداکثر تا شش ماه تمدید نمود. اگر آخرین روز مهلت تسلیم اظهارنامه با تعطیلات رسمی یا عمومی، مصادف شود، اولین روز بعد از تعطیل جزء مهلت مقرر جهت تسلیم اظهارنامه خواهد بود. ضمناً مودیان می‌توانند اظهارنامه‌های مالیاتی خود را از طریق ادارات پست به حوزه‌های مالیاتی ارسال دارند. در این صورت تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیاتی به ادارات پست، تاریخ تسلیم اظهارنامه به حوزه مالیاتی تلقی می‌شود. عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت یا شخص حقوقی در دوران معافیت مالیاتی موجب عدم استفاده از معافیت در سال مربوط می‌شود. البته این موضوع شامل شرکتهای تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، کارگری، کارمندی، دانشجویی و دانش‌آموزی و اتحادیه آن‌ها نمی‌شود.





در چه مواردی دفاتر قانونی ارائه شده مورد قبول قرار نمی‌گیرد و مردود شناخته می‌شود؟

بعضی از مواردی که موجب رد دفاتر قانونی می‌شود به شرح زیر است:

- از پلمپ خارج شدن و کم و زیاد شدن برگهای دفاتر.

- نوشتن یک یا چند فعالیت مالی و پولی در آنها.

- تقدم ثبت معاملات نسبت به تاریخ وقوع آنها.

ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) در حاشیه دفاتر.

- نوشتن تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور دفاتر.

- تراشیدن و پاک کردن مندرجات دفاتر به منظور سوء استفاده.

- بیش از حد جای سفید گذاشتن در صفحات و یا سفید گذاشتن تمام صفحه در دفتر روزنامه به منظور سوء استفاده. ولی اگر تمام صفحه برای

ثبت تراز افتتاحی بوده یا سفید ماندن ذیل صفحات دفتر در آخر هر روز یا هر ماه باشد، به شرط این که اسناد حسابداری دارای شماره ردیف

بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود، موجب رد دفتر نخواهد شد.

محو کردن مندرجات دفاتر با وسایل شیمیائی و همچنین ناپدید کردن اقلام ثبت شده با رنگ یا جوهر و مانند آنها به منظور سوء استفاده.

- بستنکار شدن صندوق و حسابهای بانکی.

- تأخیر تحریر عملیات در دفتر روزنامه به مدت بیش از یک هفته و تأخیر انتقال و ثبت عملیات هر ماه به دفتر کل بیش از پانزدهم ماه بعد.

- بستنکار شدن صندوق و حسابهای بانکی.

- تأخیر تحریر عملیات در دفتر روزنامه به مدت بیش از یک هفته و تأخیر انتقال و ثبت عملیات هر ماه به دفتر کل بیش از پانزدهم ماه بعد.

- بستنکار شدن صندوق و حسابهای بانکی.

- تأخیر تحریر عملیات در دفتر روزنامه به مدت بیش از یک هفته و تأخیر انتقال و ثبت عملیات هر ماه به دفتر کل بیش از پانزدهم ماه بعد.

- بستنکار شدن صندوق و حسابهای بانکی.

- تأخیر تحریر عملیات در دفتر روزنامه به مدت بیش از یک هفته و تأخیر انتقال و ثبت عملیات هر ماه به دفتر کل بیش از پانزدهم ماه بعد.

- بستنکار شدن صندوق و حسابهای بانکی.

- تأخیر تحریر عملیات در دفتر روزنامه به مدت بیش از یک هفته و تأخیر انتقال و ثبت عملیات هر ماه به دفتر کل بیش از پانزدهم ماه بعد.

مدارک تنظیم شده و از این نظر مورد قبول ممیز و سرممیز مالیاتی یا هیأت سه نفری حسابرسی موضوع تبصره ۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم

حسب مورد قرار گرفته باشد، هزینه های سال مربوط مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. برای پذیرش

هزینه ها و کسر آنها از درآمدهای مودی باید هریک از هزینه ها از شرایط زیر برخوردار باشد:

۱ - در حد متعارف متکی به مدارک باشد.

۲ - در ارتباط با تحصیل درآمد مؤسسه مورد رسیدگی باشد.

۳ - مربوط به سال مورد رسیدگی باشد.

۴ - از حد نصاب های مقرر تجاوز نکند.

پس از بررسی هزینه ها از لحاظ موازین فوق، مبالغ غیر قابل قبول از حساب هزینه برگشت داده

شده و به سود ابرازی مودی اضافه یا از زیان ابرازی او کم می‌شود.

بعضی از هزینه ها که با رعایت شرایط بالا قابل قبول و قابل کسر از درآمدهای مودی است به شرح زیرند:

- قیمت خرید کالای فروخته شده یا قیمت مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده.

- هزینه های استخدامی نیروی انسانی شرکتها و اشخاص حقوقی که هزینه های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه های بهداشتی، عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان را نیز دربر می‌گیرد.

- هزینه های سوخت، برق، آب، مخابرات، حمل و نقل، ایاب و ذهاب، آبدارخانه و انبارداری.

- حق الزحمه های پرداختی از قبیل حق العمل، دلالی، حق الوکاله، حق المشاوره، حق حضور، هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری.

- کارمزد پرداختی به بانکها و هزینه های پرداختی بابت اخذ وام.

- زیان تأیید شده طبق دفاتر قانونی سالهای قبل حداکثر تا میزان یک سوم از درآمد مشمول مالیات مندرج در ترازنامه سالهای بعد قابل کسر است.

- زیان تأیید شده طبق دفاتر قانونی سالهای قبل حداکثر تا میزان یک سوم از درآمد مشمول مالیات مندرج در ترازنامه سالهای بعد قابل کسر است.

- زیان تأیید شده طبق دفاتر قانونی سالهای قبل حداکثر تا میزان یک سوم از درآمد مشمول مالیات مندرج در ترازنامه سالهای بعد قابل کسر است.

- زیان تأیید شده طبق دفاتر قانونی سالهای قبل حداکثر تا میزان یک سوم از درآمد مشمول مالیات مندرج در ترازنامه سالهای بعد قابل کسر است.

- زیان تأیید شده طبق دفاتر قانونی سالهای قبل حداکثر تا میزان یک سوم از درآمد مشمول مالیات مندرج در ترازنامه سالهای بعد قابل کسر است.

- زیان تأیید شده طبق دفاتر قانونی سالهای قبل حداکثر تا میزان یک سوم از درآمد مشمول مالیات مندرج در ترازنامه سالهای بعد قابل کسر است.

الزامات مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری حسابها و دفاتر قانونی برای تهیه ترازنامه و حساب سود و زیان.

منظور از دفاتر قانونی، دفاتر روزنامه و کل است که می‌توانند به صورت مشترک (روزنامه و کل باهم) یا جدا از هم باشند و باید قبل از شروع

سال مالی تهیه و پیش از آن که عملیات حسابداری سال مورد نظر در آنها ثبت شود از

طرف نماینده اداره ثبت اسناد (اداره ثبت شرکتها و مؤسسات غیر تجاری در تهران) امضاء و پلمپ

شود. این دفاتر باید به زبان و خط فارسی نوشته شود. در دفتر روزنامه عملیات مالی و پولی و

بازرگانی اشخاص حقوقی باید طبق اصول حسابداری و عرف متداول دفترداری و به ترتیب

تاریخ وقوع نوشته شود.

دفتر کل دفتری است که کلیه عملیات و اقلام ثبت شده در دفتر روزنامه براساس سرفصلها و

نام حسابها (حسابهای دارائی، بدهی، درآمد، هزینه و غیره) در صفحات مختلف آن ثبت می‌شود. انتقال اقلام حساب و عملیات ثبت شده

در دفتر روزنامه در هر ماه تا پانزدهم ماه بعد باید به حسابهای این دفتر نقل شود. بدین وسیله

حسابها طبقه بندی شده و در پایان دوره مالی امکان تهیه و تنظیم حساب ترازنامه و حساب

سود و زیان امکان پذیر و تسهیل می‌شود.

ب - تشخیص درآمد مشمول مالیات شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی از طریق علی الرأس

در موارد زیر درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به روش علی الرأس (بدون توجه به سود و زیان ابرازی مؤدی) تشخیص داده می شود:

۱ - در صورتی که تا چهار ماه پس از پایان سال مالی ترازنامه و حساب سود و زیان به حوزه مالیاتی ذی ربط تسلیم نشده باشد.

۲ - در صورتی که بنابه درخواست کتبی مأمور تشخیص مالیات، دفاتر و اسناد و مدارک برای رسیدگی در محل کار شرکت ارائه نشود. هرگاه شرکت از ارائه مدارک مربوط به هزینه های خویش خودداری کند، از پذیرش آن ها جزء هزینه های قابل قبول خودداری می شود و در صورتی که این مدارک مربوط به درآمد مؤسسه باشد، درآمد مشمول مالیات این قسمت از درآمدها از طریق علی الرأس تعیین می شود.

۳ - عدم رعایت آئین نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و اسناد و مدارک و همچنین در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، به نظر ممیز و با تأیید سرممیز مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود. البته موارد فوق باید مورد تأیید اکثریت اعضاء هیأت متشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصاد و دارائی قرار گیرد.

۴ - عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک به مأموران مراجعه کننده به منظور بازرسی و کنترل ضمن سال (ماده ۱۸۱ اصلاحی قانون مالیاتها و آئین نامه مربوط). این مورد نیز با موافقت هیأت سه نفری فوق الذکر انجام می پذیرد.

در تشخیص علی الرأس، مأموران تشخیص مالیاتی ابتدا قرائن مالیاتی مناسب را پس از بررسی و تحقیقات لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف به دست می آورند، که غالباً جنبه برآورد و تخمین درآمد ناویژه یا فروش مؤسسه را دارد. آنگاه ضریب یا ضرائب مقرر را اعمال می کنند. ضرائب مالیاتی ارقام مشخصه ای هستند که حاصل ضرب آن ها در قرینه مالیاتی

(درآمد ناویژه یا فروش) درآمد مشمول مالیات تلقی می شود. این ضرایب توسط کمیسیون مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارائی، بانک مرکزی، شورای مرکزی اصناف، نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن، با توجه به جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی به طور سالانه تعیین می شود.



محاسبه مالیات شرکت ها و اشخاص حقوقی

محاسبه مالیات شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی بدون توجه به نحوه رسیدگی (قبول دفاتر و اسناد و مدارک مودی یا از طریق علی الرأس) و پس از کسر معافیت های مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم و با اعمال نرخهای مالیاتی صورت می گیرد. باید اضافه کرد که شرکتی که کلیه سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه به دولت یا شهرداریها تعلق دارد، فقط از معافیت های کشاورزی می توانند استفاده کنند و سایر معافیت های مقرر در قانون شامل حال آن ها نمی شود. معافیت کشاورزی شامل فعالیت های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل، پرورش طیور، صیادی، ماهیگیری، نوغان داری، احیاء مراتع و جنگل ها، باغات و اشجار از هر قبیل و نخیلات می باشد.

از نظر اعمال نرخهای مالیاتی، شرکتها و اشخاص حقوقی را می توان به شرح زیر طبقه بندی کرد:

۱ - اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به منظور تقسیم سود بین شرکاء تشکیل نشده ولی دارای فعالیت انتفاعی بوده و در جمع فعالیت خود سود داشته باشند، نسبت به این سود مشمول مالیات خواهند بود.

۲ - شرکتها و اشخاص حقوقی خارجی.

۳ - شرکتی که صد درصد سرمایه آن ها متعلق به دولت یا مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی و یا شهرداریها باشد.

۴ - شرکتی که بخشی از سرمایه آنها به دولت، مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی و یا شهرداریها تعلق دارد.

۵ - شرکتی که سرمایه آنها به بخش غیردولتی متعلق است (شرکتهای سهامی، مختلط سهامی، شرکتی تعاونی و اتحادیه آنها).

۶ - سایر اشخاص حقوقی.

در مورد اشخاص حقوقی مندرج در بندهای ۱ و ۲ فوق (اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری و شرکتها و اشخاص حقوقی خارجی) کل درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات است. در این نوع اشخاص حقوقی مالیات ۱۰٪ شرکت و مالیات سهامداران جداگانه محاسبه نمی شود.

مالیات شرکتهای مندرج در بندهای ۳ و ۴ پس از کسر ده درصد که به عنوان مالیات شرکت محاسبه می شود، باقی درآمد به نرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات است و در صورتی که قسمتی از سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه به دولت یا شهرداری تعلق داشته باشد، نرخ تصاعدی ماده ۱۳۱ به درآمد سهم دولت یا شهرداری اعمال می گردد. در مواردی که سرمایه گذاری دولت یا شهرداریها از سوی سهامداران متعدد صورت گرفته باشد، نرخ ماده ۱۳۱ نسبت به سهم دولتی یا شهرداری هریک از سهامداران به طور جداگانه اعمال می شود.

درخصوص شرکتهای مندرج در بند ۵ بالا

چهار نوع مالیات به شرح زیر محاسبه می گردد:

۱ - ده درصد درآمد مشمول مالیات به عنوان مالیات شرکت. برای محاسبه مالیات های بعدی

این ده درصد از کل درآمد مشمول مالیات کسر می‌شود و باقی به شرح زیر مجدداً مأخذ مالیات قرار می‌گیرد.

۲- مالیات سهم سود مربوط به سهام بی نام، یک جا و کلاً به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه می‌گردد.

۳- مالیات اندوخته مربوط به سهام با نام و شرکای ضامن یا اعضای شرکت های تعاونی به نسبت سهم هریک از آنها به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه می‌شود.

۴- بقیه درآمد مشمول مالیات (اعم از سود تقسیم شده یا نشده) به نسب سهم هریک از صاحبان

سهم با نام، شرکای ضامن یا اعضای به نرخ ماده ۱۳۱ جداگانه محاسبه می‌شود. میزان سهم صاحبان سهام در تاریخ تصویب صورت‌های مالی توسط مجمع عمومی شرکت مبنای محاسبه مالیات سهم صاحبان سهام با نام، شرکای ضامن یا اعضای شرکت‌های تعاونی می‌باشد. اگر مصوبه مجمع عمومی راجع به تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان و تقسیم سود و همچنین فهرست هویت و نشانی شرکاء و سهام‌داران یا اعضای حساب مورد، همراه اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان به حوزه مالیاتی ذی‌ربط تسلیم نشود، مالیات بدون توجه به مقدار سهم هریک از صاحبان سرمایه کلاً به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه خواهد شد. در مورد سایر اشخاص حقوقی (پس از محاسبه ده درصد مالیات شخص حقوقی و کسر آن از درآمد مشمول مالیات) سود مشمول مالیاتی که طبق اساننامه یا شرکتنامه شخص حقوقی به هریک از صاحبان سرمایه یا اعضای شخص حقوقی تعلق می‌گیرد به نرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات خواهد بود.

مبختی از حقوق بین الملل مالیاتی:

قیمت گذاری انتقالی

دکتر محمد توکل

در شماره سوم مجله مالیات پیرامون قلمرو مالیاتی که یکی از مباحث حقوق بین الملل مالیاتی است سخن گفتیم و اینک بحث دیگری از این رشته را مورد بحث قرار می‌دهیم تا خوانندگان به تدریج با مفاهیم حقوق بین الملل مالیاتی - که در ایران تازگی دارد - آشنا شوند.

مقدمه

اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالی در بادی نظر مفهوم بین المللی خاصی را به ذهن متبادر نمی‌سازد و برای درک معنی آن و ارتباطی که با جنبه‌های بین المللی قضایای مالیاتی دارد باید مقدمه‌ نه چندان کوتاهی را از سر گذرانید.

تجارت جهانی و مناسبات اقتصادی بین المللی چه از نظر حجم و چه از جهت تنوع در زمان ما گسترش بی سابقه‌ای پیدا کرده که بر همگان آشکار است. پا به پای این گسترش، شرکتها و موسسات بازرگانی، فنی، خدماتی و غیره به دنبال سود بیشتر دامنه فعالیت خود را از

کشوری به کشور دیگر توسعه داده و در سرزمین‌های بیگانه بساط گسترده‌اند.

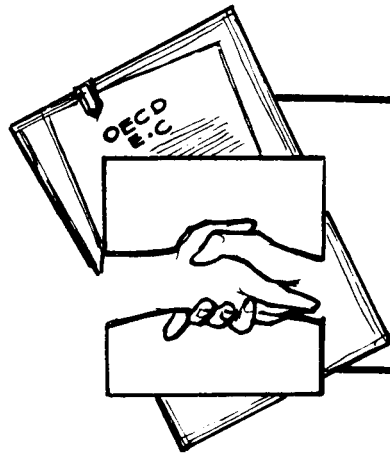
فعالیت برون مرزی این موسسات گاهی با تاسیس شعبه، نمایندگی، دفتر و امثال آن صورت می‌پذیرد که این جمله را اصطلاحاً پایگاه یا مؤسسه ثابت^۱ می‌نامند. حالت دیگر، که رواج بیشتری دارد، آن است که شرکت اصلی کار خود را در کشور ثانی از طریق شرکتهای فرعی، وابسته و امثال آن انجام دهد. طبیعی است که شرکت اصلی یا مادر ترتیب کار را با وابستگان خود در دیگر کشورها چنان خواهد داد که همگی به عنوان

اعضای پیکر واحد، هماهنگ و در جهت مصالح همان شرکت اصلی گام بردارند.

معاملات و روابط مالی و نقل و انتقالات داخل این گروه‌ها طبعاً به صورت ارقام پولی در دفاتر و اسناد ایشان منعکس می‌گردد و در واقع قیمت چنین معاملات و انتقالاتی تعیین می‌شود. این گونه تعیین قیمت را «قیمت‌گذاری انتقالی» می‌نامند.

جنبه‌های بین المللی مسأله

این گروه‌ها همان گونه که گفتیم در کشورهای مختلف به فعالیت می‌پردازند و این نکته به



چنین حالتی پیش نیاید. حتی گاهی خلاف آن صادق است، فرضاً صاحبان سهام اقلیت ممکن است با بروز چنان پدیده‌ای مخالفت کنند و بخواهند که دفاتر و حسابهای موسسه وضع حقیقی را منعکس کند. با این حال اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالی غالباً فکر تصنعی بودن را در اذهان تداعی می‌کند.

دست‌کاری کردن قیمت‌ها و نقل و انتقالات گاهی به خاطر آن است که انتقال وجوه بین اعضا گروه را آسان‌تر و بی‌خرج‌تر و بی‌دردس‌تر از طرق رسمی.

همچنین توسل به این شیوه ممکن است به منظور آن صورت پذیرد که بتوان سود مشمول مالیات گروه را به طور عمد به کشوری منتقل نمود که معافیت‌های بیشتر و وضع مالیاتی بهتری در آن وجود دارد. بخصوص در این موارد و موارد مشابه آن که پای گریز از مالیات در میان است، مسأله قیمت‌گذاری انتقالی توجه دولت‌ها را به خود جلب می‌کند و اندیشه مقابله با آن مطرح می‌شود. مقابله با گریز مالیاتی به دو طریق انجام می‌شود، یکی با توسل به مقررات داخلی هر کشور و دیگری از طریق همکاری بین‌المللی به ویژه با عقد قراردادهای بین‌المللی، که این نحوه عمل اخیر موضوع را در محدوده حقوق بین‌الملل مالیاتی قرار می‌دهد.

مقررات داخلی

یکی از رایج‌ترین شیوه‌های مقابله با این پدیده دادن اختیار قانونی به مراجع مالیاتی به منظور اصلاح و تغییر سود مشمول مالیاتی است که براساس دفاتر مودی به دست آمده است. لازم به ذکر است که این نوع تعدیل سود با آنچه در کشور ما به نام تشخیص علی‌الراس معروف است ارتباطی ندارد و صرفاً در مورد موسسات چند ملیتی به کار می‌رود، هرچند که مورد از موارد تشخیص علی‌الراس نباشد. اختیار قانونی مراجع

۱- در مورد این اصطلاح به توضیحات پاورقی شماره ۱ ذیل صفحه ۳۷ شماره دوم مجله مالیات و نیز به متن شناسه «نمایندگی» در صفحه ۳۷ شماره سوم مجله رجوع شود.

قواعد و مقررات بین‌المللی می‌شود، در این مورد خاص نیز چنین فرایندی طی شده و به عقد قراردادهای بین‌المللی و بروز تدریجی قواعد و روش‌های خاصی در سطح جهان منجر گردیده است.

توافق‌های بین‌المللی در این زمینه هدف چندگانه‌ای را دنبال می‌کند، نخست تنظیم کار به نحوی که هر کشور سهم معقول خود را از درآمدهای مالیاتی مؤسسات چند ملیتی به دست آورد. دیگر این که از تحمیل مالیات‌های مضاعف و بی‌رویه نسبت به این مؤسسات جلوگیری شود، و بالاخره این نکته مهم که فعل و انفعالات مؤسسات مذکور به منظور گریز از مالیات خنثی گردد.

گریز مالیاتی

مفهوم قیمت انتقالی را فوقاً بیان داشتیم. اولین نکته‌ای که ذهن هر بررسی‌کننده‌ای را به خود جلب می‌کند امکان تصنعی بودن قیمت‌های انتقالی است. بدین معنی که ممکن است اعضاء گروه بنابه ملاحظات سودجویانه، نقل و انتقالات و قیمت‌گذاری‌های درون‌گروهی را به نحوی تنظیم کنند که اگر پای چنان روابطی در میان نبود و معاملات در بازار آزاد و فارغ از وابستگی انجام می‌شد، قیمت‌های متفاوتی مآخذ کار قرار می‌گرفت.

بدیهی است فرض تصنعی بودن قیمت‌گذاری انتقالی در تمام موارد صادق نیست و ممکن است

کارشان رنگ و بوی بین‌المللی می‌دهد. دو اصطلاح در مورد آنان به کار می‌رود: مؤسسات چندملیتی و مؤسسات فراملیتی. البته تمایز چندان جا افتاده‌ای بین دو اصطلاح شناخته نشده است. شاید بتوان گفت تفاوت عمده در محدوده فعالیت آن‌ها است. اگر موسسه‌ای فقط در دو یا حداکثر سه کشور فعالیت داشته باشد فراملیتی است و اگر دامنه کار آن به شمار بیشتری از کشورها کشیده شده باشد چند ملیتی نام خواهد داشت، هرچند که این تمایز همواره مراعات نمی‌شود. به هر حال اصطلاح دوم یعنی مؤسسات چند ملیتی فراگیرتر و مقبول‌تر است و ما نیز از همان استفاده خواهیم کرد.

از آن جا که دامنه فعالیت این مؤسسات بسیار وسیع است و معمولاً از درآمد و سودهای کلان برخوردار می‌شوند، کشور اصلی (محل ثبت شرکت مادر) و کشورهای میزبان (محل فعالیت شعب، نمایندگی‌ها و شرکت‌های فرعی و وابسته) هر یک می‌کوشند سهم هرچه بیشتری از این درآمدها را تحت عنوان مالیات به خود اختصاص دهند. در مقابل مؤسسات چند ملیتی نیز سعی می‌کنند که تا حد امکان بخش کمتری از درآمد خود را به عنوان مالیات از دست بدهند.

تصادم منافع بدین شکل طبعاً کوشش برای همکاری بین‌المللی و تنظیم منطقی امور را به دنبال دارد و مانند هر مورد دیگری که بروز اختلافات و تعارض منافع دولت‌ها مقدمه مذاکرات بین آنان و حصول توافق و برقراری

مالیاتی در این موارد اشکال مختلفی دارد. گاهی در متن قانون اصول و نحوه عمل به طور کلی تعیین می‌شود و در محدوده آن مامور مالیاتی حق دارد ترتیب لازم را اتخاذ کند، و گاهی فرمول مشخص و معینی در قانون پیش‌بینی می‌شود. فرضاً اجازه داده می‌شود که از مجموع سود جهانی موسسه چند ملیتی درصدی به شعبه یا شرکت وابسته آن در کشور رسیدگی‌کننده اختصاص داده شود. درصدی که متناسب با سهم عملکرد شرکت وابسته نسبت به مجموع عملکرد موسسه چند ملیتی باشد. یا ممکن است به جای عملکرد معیارهای مناسب دیگری مانند دریافتی‌های ناخالص، میزان دارائی و امثال آن در نظر گرفته شود.

روش دیگر، توسل به قاعده «معامله‌کنندگان مستقل» است. براساس این قاعده منافع هر شرکت عبارت است از آنچه که در صورت جدا بودن و عدم وابستگی و استقلال و به شرط پرداختن به همان فعالیت یا فعالیت‌های مشابه و برخورداری از همان شرایط و اوضاع و احوال می‌توانست به دست آورد. اجرای این قاعده طبعاً منجر به آن خواهد شد که قیمت‌گذاری انتقالی بین اجزاء موسسه چند ملیتی مورد بررسی قرار گیرد و به این مطلب توجه شود که آیا قیمت‌های تعیین شده با قیمت‌هایی که در صورت عدم وابستگی اعضاء گروه به یکدیگر و باتوجه به وضع بازار قابل تعیین بود، منافات دارد یا خیر، و در صورت مغایر بودن تعدیل لازم با توجه به قیمت بازار صورت پذیرد.

بحث در باب این طرق و نکات فنی آن بسیار است و پرداختن به آن هدف این مقاله نیست شاید در آینده مقاله خاصی در این باب - همراه با بررسی تطبیقی نسبت به کشورهای مختلف - ارائه شود.

قراردادهای بین‌المللی

همان‌گونه که اشاره شد مسائل ناشی از فعالیت موسسات چند ملیتی به سبب ابعاد وسیع بین‌المللی آن همکاری بین دولت‌های جهان در

این زمینه را ایجاب نموده و به عقد توافقات بین‌المللی بین غالب کشورهای جهان منجر شده است. قالب جا افتاده و رایج این گونه توافقات همان قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است که اختصاراً قرارداد مالیاتی^۱ نامیده می‌شود. اکثر قراردادهای مالیاتی عبارت «جلوگیری از گریز مالیاتی» را نیز دربر دارد که به طور عمده به همین موسسات چند ملیتی موضوع بحث ما مرتبط است.

قراردادهای مالیاتی در مورد موسسات چند ملیتی علاوه بر مسأله گریز مالیاتی و طرق مقابله با آن، نحوه تعیین سهم هریک از کشورها از درآمد مالیاتی موسسات چند ملیتی را نیز روشن ساخته،



به سود سهام، بهره، درآمد حاصل از واگذاری امتیازات، درآمد حاصل از فروش دارائی‌ها و بسیاری موارد دیگر نیز جداگانه در قراردادهای مالیاتی معین می‌شود.

سازمان‌های بین‌المللی و مسأله قیمت‌گذاری انتقالی

موضوع قیمت‌گذاری انتقالی همراه با مسأله اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به سبب اهمیت روز افزونی که در جهان امروز پیدا کرده توجه ارگان‌های بین‌المللی را نیز به خود جلب کرده ۱- در مورد قرارداد مالیاتی به توضیحات مندرج در صفحات ۳۹ و ۴۰ شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.

و معین کرده است که در چه مواردی حق اخذ مالیات به کدام کشور طرف قرارداد تعلق دارد.

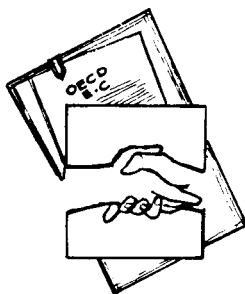
قاعده «معامله‌کنندگان مستقل» که ابتدا در حقوق داخلی کشورها پایه گرفته، به قراردادهای مالیاتی بین‌المللی نیز راه یافته است، همان‌گونه که بسیاری از قواعد بین‌المللی ریشه در حقوق داخلی کشورها دارد. اکثریت قریب به اتفاق قراردادهای مالیاتی لاقبل مالیات بردرآمد را شامل می‌باشند و این مطلب در عنوان کلی قرارداد نیز تصریح می‌شود. علاوه بر این ممکن است انواع دیگری از مالیات‌ها نیز مشمول قرارداد واقع گردد. علاوه بر تعیین تکلیف در مورد مالیات بر درآمد سالانه موسسات، تکلیف مالیات‌های مربوط

اشاره شده و حدود و ثغور آن معین گردیده است. یکی از نکات جالب کنوانسیون پیش‌بینی نوعی داوری برای رسیدگی به اختلافات در موارد معین و تحت شرایط خاص می‌باشد. علاوه بر این کنوانسیون، رهنمودهای مختلفی راجع به موارد معین، نظیر رد و بدل شدن سود سهام و بهره بین موسسات وابسته به یکدیگر، از سوی ارگان‌های اتحادیه اروپا منتشر شده که بحث درباره آن‌ها به درازا خواهد کشید.

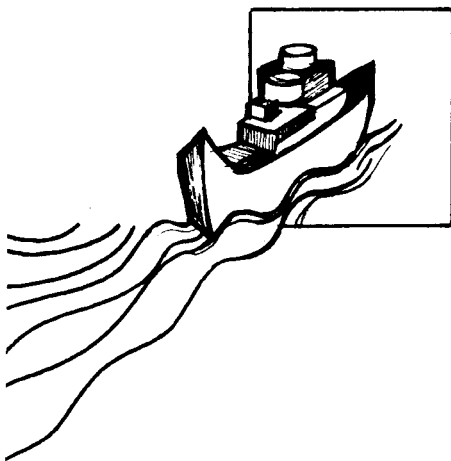
سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز که جهان غرب عموماً در آن عضویت دارد، به این مسأله توجه جدی مبذول داشته و گزارش‌ها و توصیه‌های متعدد در این باب منتشر ساخته است.

قابل ذکر این که ایران جزء معدود کشورهایی است که شمار اندکی از قراردادهای مالیاتی را با سایر ممالک منعقد ساخته است. امروزه تعداد قراردادهای مالیاتی غالب کشورها بسیار زیاد است. فرضاً کشور کره ۳۴ قرارداد مالیاتی با سایر کشورها منعقد ساخته و این شمار در مورد مالزی به ۳۱، در مورد پاکستان به ۳۰، و در مورد فیلیپین به ۲۴ می‌رسد. تعداد قراردادهای مالیاتی کشورهای صنعتی بسیار بیش از این ارقام است. فرضاً انگلستان با متجاوز از صد کشور جهان قرارداد مالیاتی منعقد ساخته است. جالب این که سه کشور منطقه قفقاز (آذربایجان، ارمنستان و گرجستان) و پنج کشور آسیای میانه (ترکمنستان،

OECD



EC



معروف‌ترین کار سازمان در این زمینه کنوانسیون مدل قرارداد مالیات مضاعف است که همواره به آن استناد می‌شود.

است. دو سازمان مهم وابسته به جهان غرب یعنی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و جوامع اروپائی (EC) گام‌های بلندی در این طریق برداشته‌اند. از آن جمله می‌توان

قراردادهای مالیاتی ایران

از قراردادهای مالیات مضاعف ایران، آن که با پاکستان بسته شده راجع به فعالیت‌های کشتیرانی است و مسائل مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی و موسسات چند ملیتی در آن مورد بحث قرار نگرفته است. ولی در قراردادهایی که با آلمان و فرانسه بسته شده این مسأله مورد توجه واقع شده است. به ویژه ماده ۹ هر دو قرارداد بیان‌کننده قاعده «معامله کنندگان مستقل» می‌باشد.

«کنوانسیون حذف مالیات مضاعف در رابطه با تعدیل سود موسسات وابسته» مورخ ژوئیه ۱۹۹۰ را نام برد که بین کشورهای عضو اتحادیه اروپا منعقد شده است. انواع مالیات‌های رایج در هر یک از ممالک عضو که مشمول کنوانسیون می‌باشد یک به یک نام برده شده و پس از اختصاص فصلی به تعاریف، ضمن بخش جداگانه‌ای اصول حاکم بر تعدیل سود موسسات وابسته تعیین گردیده است؛ و از جمله به قاعده معامله کنندگان مستقل نیز

ازبکستان، تاجیکستان، کازاخستان، قرقیزستان) از جمله صد و اندی کشور مذکورند. ■





مالیات به زبان ساده

تحت عنوان مالیات به زبان ساده در ۲ شماره قبلی مجله مالیات نکاتی در باب مالیات بر درآمد مستغلات، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش نگاشته شد، و اینک دو مورد دیگر یعنی مالیات بر ارث و مالیات بر فروش املاک را به ترتیب مورد بحث قرار می‌دهیم.

مالیات بر ارث

قاسمعلی شاکری

اظهارنامه دریافت کنند باید مدارک زیر را همراه اظهارنامه مالیات بر ارث به حوزه مالیاتی تسلیم کنند:

- ۱- کپی گواهی فوت ۲- کپی اسناد مالکیت شخص متوفی. ۳- کپی اسناد مربوط به اجاره محل استیجاری (در مورد سرقفلی). ۴- شماره حسابهای بانکی متعلق به متوفی یا مشخص کردن نوع حساب و نام بانک و شعبه مربوط. ۵- کپی اوراق سهام و هر نوع دارائی مستند دیگر متوفی. ۶-

فقط یکی از ورثه هم چنین کاری را انجام دهد کافی است و در حکم این است که همه ورثه اظهارنامه را تسلیم کرده باشند. تسلیم کننده اظهارنامه باید شناسنامه یا مدارکی را که نشان دهنده وراثت (یا نمایندگی او از سوی ورثه باشد) همراه داشته و اظهارنامه را امضاء کند.

چه مدارکی باید همراه اظهارنامه باشد؟

برای آن‌که ورثه بتوانند گواهی تسلیم

طبق ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ وراث هر فرد فوت شده که اموالی از او باقی بماند، مکلفند ظرف شش ماه از تاریخ فوت به حوزه مالیاتی محل سکونت متوفی مراجعه کرده فرم نمونه‌ای را به نام اظهارنامه مالیات بر ارث دریافت کنند و آن را تکمیل کرده همراه مدارکی که نام خواهیم برد به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم کنند. وراث می‌توانند اظهارنامه مالیات بر ارث را دسته‌جمعی ارائه دهند، ولی اگر

طبق ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ وراث هر فرد فوت شده که اموالی از او باقی بماند، مکلفند ظرف شش ماه از تاریخ فوت به حوزه مالیاتی محل سکونت متوفی مراجعه کرده فرم نمونه‌ای را به نام اظهار نامه مالیات برارث دریافت کنند و آن را تکمیل کرده همراه مدارکی که لازم است به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم کنند.

سند ازدواج در مورد همسر. ۷- کپی اسناد مربوط به مطالبات و بدهی‌های مستند (سنددار) متوفی. ۸- کپی وصیت‌نامه در صورتی که متوفی وصیت کرده باشد.^۱

مراحل رسیدگی مالیاتی

هنگامی که ورثه اظهارنامه مالیات برارث را تنظیم می‌کنند طبعاً میزان مالیات را هم در آن می‌نویسند. طبق ماده ۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم وراث موظفند همین مالیاتی را که خودشان اظهار کرده‌اند، ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم اظهارنامه پردازند و رسید بگیرند. ولی این پرداخت جنبه علی‌الحساب دارد، بدین معنی که حوزه مالیاتی

مراجعه کنند و با او به توافق برسند. اگر چنین توافقی حاصل نشود پرونده برای رسیدگی به مرجعی به نام «هیئت بدوی حل اختلاف مالیاتی» فرستاده می‌شود. این هیئت به موضوع رسیدگی می‌کند و اگر لازم بداند که رسیدگی دوباره انجام شود قرار رسیدگی مجدد صادر می‌کند و بالاخره رأی خود را صادر می‌نماید، که از دو حال خارج نیست، یا این که اعتراض مؤدی را وارد نمی‌داند که در این صورت برگ تشخیص را تأیید می‌کند و رأی هیئت به مؤدی ابلاغ می‌شود. و یا این که هیئت اعتراض را وارد می‌داند که در این حالت در میزان مالیات به حد لازم تخفیف می‌دهد، و اگر مؤدی هم به آن رضایت

ارزیابی ماترک متوفی
ماترک براساس قیمت زمان فوت متوفی ارزیابی می‌شود که اصطلاحاً آن را قیمت حین الفوت می‌نامند. مأخذ قیمت‌گذاری زمین و ساختمان «ارزش معاملاتی» ملک حین الفوت متوفی است. آنچه به نام ارزش معاملاتی نامیده می‌شود کمتر از ۱۰ درصد ارزش آن در بازار می‌باشد.

ارزش سایر دارائی‌ها براساس برآورد قیمت حین الفوت محاسبه می‌شود. برخی از اموال یا حقوق مالی دارای قیمت رسمی معین می‌باشند. در آن صورت همان قیمت رسمی زمان فوت در نظر گرفته می‌شود، و اگر مال مورد نظر قابل

وراث از لحاظ نسبتی که با متوفی دارند به سه طبقه تقسیم می‌شوند که هر طبقه از معافیت و نرخ مالیاتی معینی استفاده می‌کند.

باید ارزش ماترک متوفی را به ترتیبی که بعداً خواهیم گفت ارزیابی کند. اگر قیمتی که ورثه برای ماترک متوفی ضمن اظهارنامه تعیین کرده‌اند با نتیجه ارزیابی حوزه کمتر از ۱۵ درصد اختلاف داشته باشد، طبق بندهای الف و ب ماده ۳۰ قانون، مالیات براساس اظهار وراث محاسبه و وصول می‌شود. ولی اگر تفاوت از ۱۵ درصد بیشتر باشد ارزیابی حوزه ملاک است و بر آن اساس سندی به نام برگ تشخیص از طرف حوزه صادر شده به وراث ابلاغ می‌شود.

آنگاه وراث سی روز مهلت خواهند داشت که مالیات مندرج در برگ تشخیص را پردازند، و یا اگر اعتراضی دارند ظرف همین مدت به ممیز کل

استهلاک باشد مقداری هم اُفت قیمت از این بابت منظور می‌گردد. اثاثیه منزل محل سکونت متوفی از نظر مالیاتی جزء ماترک به حساب نمی‌آید و مالیاتی به آن تعلق نمی‌گیرد.

سپرده‌هایی که متوفی نزد بانک‌های ایرانی دارد از مالیات بر ارث معاف است. همچنین ۵۰ درصد ارزش سهام متعلق به متوفی - به شرط این که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد - و نیز ۴۰ درصد ارزش سهامی که متوفی در شرکت‌های عام تولیدی صنعتی و معدنی داشته، از مالیات بر ارث معاف است. ولی برای دریافت موجودی‌های بانکی گواهی لازم است. اگر متوفی وصیتی کرده باشد و این وصیت به

دهد رأی هیئت با توافق مؤدی صادر می‌شود. در غیر این صورت رأی هیئت بدون توافق مؤدی صادر می‌شود، و به هر حال رأی به مؤدی ابلاغ می‌گردد.

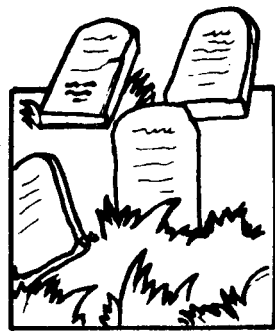
اگر مؤدیان (که همان وراث یا ورثه باشند) رأی هیئت را هم نپذیرند می‌توانند ظرف ۳۰ روز درخواست کنند پرونده برای رسیدگی به هیئت تجدید نظر فرستاده شود، ولی البته در این صورت باید ۱۰ درصد مالیات مقرر را پردازند. پس از صدور رأی کمیسیون تجدیدنظر باز هم اگر ورثه اعتراضی داشته باشند می‌توانند به شورای عالی مالیاتی مراجعه کنند.

سپرده‌هایی که متوفی نزد بانک‌های ایرانی دارد از مالیات بر ارث معاف است.

ماترک براساس قیمت زمان فوت متوفی ارزیابی می‌شود که اصطلاحاً آن را قیمت حین الفوت می‌نامند. ماخذ قیمت گذاری زمین و ساختمان «ارزش معاملات» ملک حین الفوت متوفی است.

کسانی که قبل از این تاریخ فوت کرده‌اند از نرخ‌های مالیاتی قانون زمان فوت استفاده خواهند کرد.

آقای قاسمعلی شاکری مدیرکل مالیات بر ارث و اراضی بایر این مقاله را به خواست مجله مالیات به زبان ساده و برای استفاده خوانندگان مجله نوشته و افزوده‌اند: «اداره کل مالیات بر ارث و اراضی بایر آمادگی دارد تا مشاور قانونی و رایگان مؤدیان مالیاتی باشد».



صورت رسمی باشد یا خودنوشت تنفیذ شده، در آن صورت سهم‌الارث هر یک از ورث طبق مفاد وصیت‌نامه محاسبه شده و برآن اساس مالیات وصول می‌شود. اگر طبق وصیت متوفی یا به درخواست ورث قسمتی از ماترک به مؤسسات عام‌المنفعه مورد قبول دولت واگذار شود، آن قسمت از ماترک از مالیات معاف است.^۲

نرخ مالیات

وراث از لحاظ نسبتی که با متوفی دارند به سه طبقه تقسیم می‌شوند که هر طبقه از معافیت و نرخ مالیاتی معینی استفاده می‌کند:

وراث طبقه اول: پدر - مادر - زن - شوهر - اولاد و اولاد اولاد. تا دو میلیون ریال سهم‌الارث هر یک از این افراد از مالیات معاف است، و از آن میزان به بعد تابع نرخ‌های تصاعدی بین ۹ تا ۵۰ درصد است که به نسبت بالا رفتن ارزش سهم‌الارث نرخ مالیاتی بالاتری به کار برده می‌شود.

وراث طبقه دوم: اجداد - برادر - خواهر و اولاد برادر و خواهر. این افراد (جز در موردی که بعداً خواهیم گفت) از حداقل معافیت مالیاتی استفاده نمی‌کنند و نرخ‌های مالیاتی مربوط به آن‌ها بین ۱۸ تا ۶۰ درصد است.

وراث طبقه سوم: عمو - عمه - دایی - خاله و اولاد آن‌ها. این گروه نیز حداقل معافیتی ندارند و به نرخ‌های تصاعدی بین ۳۰ تا ۷۰ درصد مالیات می‌پردازند.

اگر بین وراث طبقه اول افرادی باشند که سن آن‌ها کمتر از ۲۰ سال باشد یا محجور باشند (مانند سفیه و دیوانه) و یا معلول از کار افتاده باشند و یا صرفاً مشغول تحصیل بوده و کمتر از ۲۵ سال سن داشته باشند، و نیز دختران متوفی که تا زمان فوت او شوهر نکرده باشند، در این موارد میزان معافیت مالیاتی به ۳ میلیون ریال افزایش می‌یابد.

سهم‌الارث وراث طبقه دوم نیز به شرط این که کمتر از بیست سال داشته و یا محجور یا معلول از کار افتاده باشند و یا مشغول تحصیل بوده و کمتر از ۲۵ سال سن داشته باشند، هر یک تا $1/500/000$ ریال از مالیات بر ارث معاف خواهند بود.

نرخ‌های مالیاتی که ذکر کردیم مربوط به وراث فوت‌شدگانی است که از تساریخ ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد فوت کرده باشند. وراث

۱- اقدام دیگری که وراث باید انجام دهند مراجعه به دادگاه برای گرفتن دادنامه حصر وراثت است. پس از آن که حوزه مالیاتی گواهی تسلیم اظهارنامه را صادر نموده، این گواهی باید همراه مدارک دیگری که مورد نیاز است (مانند رونوشت شناسنامه وراثت، گواهی فوت و سرگ استنهاد به‌ای که به امضاء شهود رسیده و امضای آنها در دفترخانه گواهی شده است) به دفتر دادگاه مربوط تسلیم شود. آنگاه اگر ارزش ماترک متوفی کمتر از دو میلیون ریال باشد، دادگاه ورثه قانونی متوفی را تعیین کرده و دادنامه حصر وراثت (که بین مردم به انحصار وراثت معروف است) صادر می‌کند. ولی اگر ارزش ماترک او از دو میلیون ریال بیشتر باشد باید ابتدا موضوع سه بار در روزنامه رسمی یا روزنامه‌های کثیرالانتشار دیگر برای اطلاع عموم آگهی شود تا اگر شخص دیگری خود را ذینفع بداند به دادگاه مراجعه کند. پس از انجام این مراحل دادگاه دادنامه یا برگ حصر وراثت را صادر می‌کند و ضمن آن وراث قانونی را مشخص می‌سازد و یک نسخه از آن را برای حوزه مالیاتی مربوط می‌فرستد.

۲- وصیت به هر حال فقط تا یک سوم ارزش ماترک نافذ است (یعنی فقط تا همین حد قابل قبول است) و بزرگ بر آن در صورتی نافذ است که وراث آن را قبول کنند.

مالیات بر فروش املاک

محمد تقی نژادعمران

اشخاص مشمول مالیات:

هر شخص حقیقی یا حقوقی در موقع انتقال قطعی مالکیت ملک خود اعم از زمین، باغ، خانه، آپارتمان و سایر املاک، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک قرار می‌گیرد.

مأخذ محاسبه مالیات:

مالیات بر فروش املاک از مأخذ ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش (زمان ثبت معامله در دفاتر اسناد رسمی) محاسبه می‌شود.

نرخ مالیات:

نرخ مالیات بر فروش املاک به شرح زیر است:
تا ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی ۴٪
تا ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی نسبت به مازاد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ۸٪
نسبت به مازاد ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ۱۲٪

نحوه محاسبه مالیات:

شخصی که مالک شش دانگ خانه‌ای به ارزش معاملاتی ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشد می‌خواهد آن را انتقال قطعی دهد مالیات فروش ملک به شرح زیر خواهد بود:

$20/000/000 \times 4\% = 800/000$
 $25/000/000 \times 8\% = 2000/000$
مالیات فروش ملک $2/800/000 = 45/000/000$
فرض کنیم که این ملک مشاع بوده و دو دانگ آن متعلق به حسن و چهار دانگ آن متعلق

نکات مهم در محاسبه مالیات:

۱- شرکتهایی که سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه به دولت تعلق دارد در موقع فروش املاک خود مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نخواهند بود و درآمد این شرکتها از جمله درآمد ناشی از فروش ملک از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و مالیات متعلق به جمع درآمد آنها حاصل از فعالیتهای مختلف منجمله فروش ملک یکجا مطالبه و وصول خواهد شد.

منظور از شرکتهایی که سرمایه آنها به طور مستقیم به دولت تعلق دارد شرکتهایی هستند که در اساسنامه آنها قید شده باشد که سرمایه کلاً متعلق به دولت است. مانند شرکتهای نفت، مخابرات، توالیر، ذوب آهن، بانکها و بیمه‌ها و امثال آنها. و مقصود از شرکتهایی که سرمایه آنها با واسطه به دولت تعلق دارد، شرکتهایی هستند که از سرمایه‌گذاری شرکتهای دولتی مانند شرکتهای فوق‌الذکر به وجود آمده باشند، ولی شرکتهایی که بانکها در اجرای قانون عملیات بانکی بدون ربا از محل سپرده اشخاص به وجود می‌آورند شرکتهای دولتی محسوب نشده و انتقال قطعی املاک توسط این قبیل شرکتها مشمول مالیات می‌باشد.

۲- مأخذ محاسبه مالیات صرف‌نظر از ارزشی که در سند انتقال قید می‌شود ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش است. برای روشن شدن بیشتر موضوع به مثالهای زیر توجه شود:

الف - ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش مبلغ ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و این ملک طبق

به تقی باشد و این دو نفر بخواهند همزمان نسبت به انتقال مالکیت عین ملک اقدام کنند. در صورتی که ارزش معاملاتی زمان انتقال ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد محاسبه مالیات به شرح زیر است:

ارزش معاملاتی سهم مالکیت حسن

$$45/000/000 \times \frac{2}{6} = 15/000/000$$

ارزش معاملاتی سهم مالکیت تقی

$$45/000/000 \times \frac{4}{6} = 30/000/000$$

مالیات فروش ملک سهم حسن

$$15/000/000 \times 4\% = 600/000$$

مالیات فروش ملک سهم تقی

$$20/000/000 \times 4\% = 800/000$$

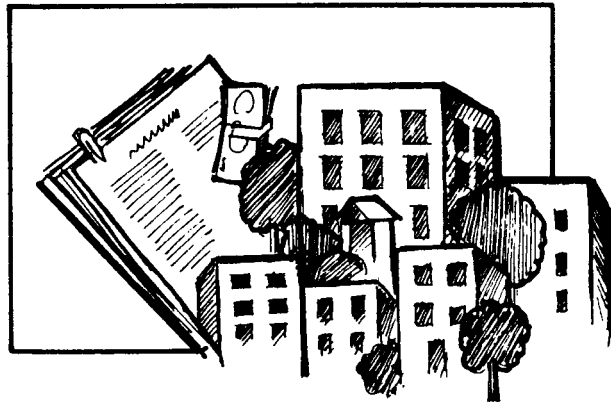
جمع مالیات فروش ملک

$$10/000/000 \times 8\% = \frac{800000}{17600/000}$$

چون هر مالک نسبت به مالکیت سهم خود به طور جداگانه مشمول مالیات به نرخ مقرر می‌باشد لذا در فرض دوم مالیات کمتر از فرض اول شده است.

عوارض شهرداری:

چون مأخذ وصول ۳ درصد عوارض شهرداری درآمد مشمول مالیات قطعی شده می‌باشد و در نقل و انتقال قطعی املاک قیمت فروش ملک براساس ارزش معاملاتی ملاک بوده و درآمد مشمول مالیات قطعی شده مورد ندارد بنابراین این به نقل و انتقال قطعی املاک ۳ درصد عوارض شهرداری تعلق نمی‌گیرد.



توسط کمیسیون تقویم املاک تعیین می شود پس از یکماه از تاریخ تصویب نهائی کمیسیون لازم الاجرا بوده و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر خواهد ماند.

مالیات نقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع

هرگاه نقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع انجام شود مالیات متعلق به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

الف - در صورتی که ملک به صورت رایگان یا صلح بلاعوض واگذار گردد در این صورت انتقال دهنده مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نبوده و انتقال گیرنده به مأخذ ارزش معاملاتی ملک در زمان انتقال مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود، البته اگر انتقال گیرنده طبق مقررات مربوط از پرداخت مالیات بر درآمد معاف باشد، به این انتقال مالیاتی تعلق نخواهد گرفت و چون این مبحث به مالیات بر درآمد اتفاقی ارتباط پیدا می کند لذا در این مقاله از ذکر جزئیات بیشتر خودداری می شود و ان شاء الله تحت مقاله دیگر راجع به مالیات بر درآمد اتفاقی بحث خواهد شد.

ب - در صورتی که ملک به صورت صلح یا هبه معوض واگذار شود و ما بازاء آن ملک نباشد مالیات به مأخذ ارزش معاملاتی ملک محاسبه و مطالبه خواهد شد. مثلاً اگر ملکی که ارزش معاملاتی آن ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است در قبال چند تخته فرش صلح شود در این صورت مالیات نقل و انتقال صرف نظر از قیمت فرش ها به مأخذ ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال معادل ۶۰۰/۰۰۰ ریال محاسبه خواهد شد.

ج - چنانچه ملکی در قبال ملک دیگر معاوضه شود یا به عبارت دیگر انتقال ملک معوض بوده و عوض نیز ملک باشد، در این صورت هریک از مالکین به مأخذ ارزش معاملاتی ملک خود موقع تنظیم سند مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک خواهد بود.

ارزش معاملاتی اعیانی به طور جداگانه و با توجه به دفترچه ارزش معاملاتی که در دسترس حوزه های مالیاتی قرار دارد تعیین می شود و مالیات به مأخذ جمع ارزش معاملاتی عرصه و اعیان به نرخ مقرر در فوق محاسبه می گردد. در مورد آپارتمان ارزش معاملاتی عرصه بقدرالسهم مورد محاسبه قرار می گیرد.

ارزش معاملاتی کدام است؟

ارزش معاملاتی املاک براساس ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم توسط کمیسیون تقویم املاک هر سال یک بار تعیین می گردد. این کمیسیون دارای شش نفر عضو است که در تهران و هریک از شهرستانها به طور جداگانه تشکیل می شود. اعضای کمیسیون تقویم املاک در تهران را نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارائی و مسکن و شهرسازی و کشاورزی و نیز سازمان ثبت اسناد و املاک و دو نفر معتمد محل بصیر و مطلع در امور تقویم املاک به معرفی شورای شهر تشکیل می دهند. در مراکز استان و شهرستانها مدیران کل یا رؤسای ادارات مربوط و یا نمایندگان آنها حسب مورد به اتفاق دو نفر معرفی شده از سوی شورای شهر یا بخش اقدام به تشکیل کمیسیون تقویم املاک می نمایند. البته در شهرهایی که شورای شهر یا بخش وجود نداشته باشد دو نفر اخیرالذکر که کارمند دولت نباشند توسط فرماندار یا بخشدار حسب مورد انتخاب و معرفی خواهند شد. ارزش معاملاتی املاک که با توجه به پارامترهای مختلف مذکور در ماده فوق

سند به مبلغ ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به فروش میرسد. برای محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی املاک باید مبلغ ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی مأخذ قرار گیرد و نوع شخصیت خریدار (دولت، شهرداریها، شرکتهای دولتی، اشخاص حقوقی غیر دولتی و افراد) در محاسبه مالیات تأثیری نخواهد داشت.

ب - ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش مبلغ ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و این ملک طبق سند بمبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به فروش میرسد. در این صورت محاسبه مالیات با توجه به نوع شخصیت خریدار متفاوت خواهد بود:

۱- اگر خریدار افراد و اشخاص حقوقی غیردولتی باشند مالیات به مأخذ ارزش معاملاتی یعنی مبلغ ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال محاسبه خواهد شد.

۲- اگر خریدار دولت یا شهرداریها و یا مؤسسات وابسته به آنها بوده و یا ملک به وسیله اجرای ثبت یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده شود مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بهای مذکور در سند باید مأخذ محاسبه مالیات نقل و انتقال قرار گیرد.

۳- چنانچه ملک مورد انتقال فاقد ارزش معاملاتی باشد ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه برای محاسبه مالیات مناط اعتبار خواهد بود.

۴- در صورتی که ملک مورد انتقال خانه یا آپارتمان بوده و یا دارای سایر انواع اعیانی باشد برای محاسبه مالیات ارزش معاملاتی عرصه و

برای روشن شدن موضوع به مثال زیر توجه فرمائید:

فرض کنیم علی ملک خود را که دارای ارزش معاملاتی به مبلغ $30/000/000$ ریال است با ملک عباس که دارای ارزش معاملاتی $35/000/000$ ریال است معاوضه می‌کند. در این صورت مالیات به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

مالیات علی:

$$20/000/000 \times 4\% = 800/000$$

$$10/000/000 \times 8\% = \frac{800/000}{1/600/000}$$

مالیات عباس:

$$20/000/000 \times 4\% = 800/000$$

$$15/000/000 \times 8\% = \frac{1/200/000}{2/000/000}$$

به نقل و انتقال فوق که به صورتی غیر از عقد بیع انجام شده جمعاً مبلغ $3/600/000$ ریال مالیات تعلق می‌گیرد.

معافیت‌های مالیاتی:

به نقل و انتقال قطعی املاک در موارد زیر مالیات تعلق نمی‌گیرد:

- اشخاصی که املاک خود را برای استفاده از تسهیلات اعطائی بانکها از طریق مشارکت مدنی به بانکها منتقل می‌نمایند مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نخواهند بود.
- انتقال قطعی واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضاء خود مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نیست.
- نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل می‌آید مشمول مالیات نمی‌باشد.
- املاکی که در اجرای ماده ۳۲ قانون ثبت مصوب مردادماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می‌شود، از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک معاف است.
- اولین انتقال واحدهای مسکونی ارزان قیمت و متوسط قیمت که ظرف ده سال از تاریخ تصویب قانون مالیات‌های مستقیم (۶۶/۱۲/۳)

احداث و ظرف یکسال از تاریخ خاتمه بنا منتقل شود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک معاف است. این معافیت مشروط به رعایت ضوابط و قیمت‌های تعیین شده از طرف وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارائی است. این ضوابط توسط وزارتخانه‌های مذکور تعیین و ابلاغ شده است.

۶- املاکی که برای ایجاد یا توسعه مناطق نظامی یا مراقب عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها الزاماً در اختیار وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداریها قرار می‌گیرد مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نخواهد بود و این معافیت مشروط به آن است که قانوناً حتی بدون رضایت مالک هم ملک قابل انتقال باشد. ضمناً اگر وزارتخانه‌ها و شرکت‌های دولتی مانند بانک‌ها خریدار ملک باشند به طوریکه برای خریدار الزام قانونی برای فروش ملک به آنها وجود نداشته باشد در این صورت انتقال دهندگان باید مالیات نقل و انتقال ملک را براساس مقرراتی که شرح آن گذشت پرداخت نمایند.

۷- املاکی که طبق قوانین مربوط در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا می‌رسد در صورتی که مالکین آن‌ها مایل باشند این املاک را به سازمان میراث فرهنگی کشور انتقال قطعی دهند به طور کلی از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک معاف خواهد بود.

۸- عدم تعلق مالیات به اعیانی احداث شده توسط خریداران زمین با اسناد عادی در موقع تنظیم سند رسمی به نام خریدار. این معافیت جنبه ارفاقی دارد چون زمانی که نقل و انتقال زمین ممنوع بوده اشخاص زمین را با اسناد عادی خریداری و در آن اعیانی احداث می‌نمودند و سپس جهت تنظیم سند رسمی به دفاتر اسناد رسمی مراجعه می‌کردند. در این صورت مجموع ارزش عرصه و اعیان مشمول مالیات می‌گردد و این مالیات را طبعاً خریدار می‌بایست تقبل می‌نمود. برای این‌که به این قبیل خریداران

تحمیلی نشود در قانون پیش‌بینی شده است که اگر تا تاریخ تصویب قانون مالیات‌ها (۶۶/۱۲/۳) احداث بنا خاتمه یافته و موضوع مورد تأیید مراجع ذیصلاح دولتی یا محاکم قضائی و یا شهرداری‌ها حسب مورد قرار گرفته باشد در موقع تنظیم سند صرفاً مالیات به مأخذ عرصه وصول شود و به اعیانی که خریدار رسماً آنرا احداث کرده مالیاتی تعلق نگیرد. البته همانطوری که توضیح داده شد این ارفاق قانونی شامل اسناد عادی که از تاریخ ۶۶/۱۲/۳ به بعد تنظیم شده نخواهد بود.

مالیات بر مجموع ارزش معاملاتی املاک:

هرگاه یک مالک اعم از حقیقی یا حقوقی ظرف یک سال شمسی املاک متعددی را به فروش رسانده باشد که به مأخذ جمع ارزش معاملاتی آنها طی یک سال به نرخ تصاعدی مقرر مالیات پرداخت نکرده باشد مکلف است تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی جمع معاملات خود را در صورتی که شخص حقیقی باشد به حوزه مالیاتی محل سکونت خود و اگر شخص حقوقی باشد به حوزه مالیاتی اقامتگاه قانونی خود تسلیم و مابه‌التفاوت مالیات متعلق را ظرف همین مدت پرداخت کند.

به مثال زیر توجه شود:

آقای اسلامی یک پلاک از ملک خود به ارزش معاملاتی $18/000/000$ ریال را در تاریخ $72/4/15$ انتقال قطعی داده است و مالیات این انتقال به مبلغ $720/000$ ریال بالغ گردیده که در موقع انتقال پرداخت شده است. نامبرده ملک دیگر خود به ارزش معاملاتی $50/000/000$ ریال را در تاریخ $72/11/30$ انتقال قطعی داده و مبلغ $3/200/000$ ریال مالیات متعلق به آن را قبل از انجام معامله پرداخت نموده است.

جمع ارزش معاملاتی املاک فروخته شده توسط آقای اسلامی در سال ۱۳۷۲ مبلغ $68/000/000$ ریال و مالیات متعلق به آن مبلغ $4/960/000$ ریال است آقای اسلامی باید مابه‌التفاوت مبلغ مزبور با مالیاتهای



مشمول یک مالیات دیگر تحت عنوان مالیات بساز بفروشی خواهند بود که در مورد اشخاص حقیقی براساس مقررات فصل مشاغل و در مورد اشخاص حقوقی براساس مقررات فصل اشخاص حقوقی مالیات متعلق قابل مطالبه و وصول خواهد بود منتهی آن مقدار از مالیاتی که بابت اعیانی در موقع انتقال قطعی پرداخت شده است جزء پیش پرداخت مالیات بساز بفروشی منظور خواهد شد. به مثال زیر توجه فرمائید:

آقای ایرانی بساز بفروش در عملکرد سال ۱۳۷۱ پنج واحد آپارتمان نوساز خود را که ارزش معاملاتی عرصه آن ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی آن ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال بوده انتقال قطعی داده است، مالیات نقل و انتقال قطعی به مأخذ جمع ارزش معاملاتی مبلغ ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال بوده است که در موقع انجام معامله در سال ۷۱ پرداخت شده است. حال اگر آقای ایرانی بابت فروش پنج واحد آپارتمان در سال ۱۳۷۱ مشمول مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال مالیات بساز بفروشی شده باشد در این صورت بخشی از مبلغ ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال مالیات نقل و انتقال قطعی یعنی ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال آن که مربوط به انتقال قطعی اعیانی است از مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال کسر شده و آقای ایرانی بابت مالیات بساز بفروشی مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت خواهد کرد. ولی اگر مالیات بساز بفروشی بجای مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال مبلغ ۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال باشد چون مالیات بساز بفروشی از مالیات نقل و انتقال اعیانی بمبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال کمتر است به این معامله مالیات بساز بفروشی تعلق نمی‌گیرد و صرفاً به وصول مالیات نقل و انتقال قطعی اعیانی یعنی همان مبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال اکتفا می‌شود.

یا فسخ سند معامله مشخصات کامل ملک مورد انتقال و نوع و موضوع معامله مورد نظر را به موجب فرمی به حوزه مالیاتی مربوط اعلام دارند و حوزه‌های مالیاتی مکلفند حداکثر ظرف ۱۰ روز از تاریخ اعلام دفاتر اسناد رسمی پس از وصول بدهیهای مربوط به ملک مورد معامله (مانند مالیات بردرآمد اجاره ملک، مالیات واحدهای مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و مالیات بردرآمد اتفاقی حسب مورد) گواهی انجام معامله را با تأیید سرممیز مالیاتی صادر نمایند.

در مواردی که مؤدی به مالیات مورد محاسبه یا مطالبه حوزه مالیاتی معترض باشد پرونده خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی حل و فصل خواهد شد و اگر مؤدی بخواهد قبل از طرح موضوع در مراجع مذکور گواهی انجام معامله اخذ نماید باید مالیات مورد قبول خود را به حساب قطعی واریز و معادل مالیات مورد اختلاف سپرده یا تضمین معتبر به حوزه مالیاتی

پسرداخت شده در سال ۷۲ (۳۹۲۰۰۰۰ = ۷۲۰۰۰۰ + ۳۲۰۰۰۰۰) یعنی مبلغ ۱۰۴۰۰۰۰ ریال را حداکثر تا ۷۳/۲/۳۱ با تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوط به حوزه مالیاتی محل سکونت خود به حساب وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز نماید.

قطعی مالیات نقل و انتقال قطعی املاک:

نقل و انتقال قطعی املاک توسط اشخاص حقیقی یا حقوقی که مالیات آن به شرح فوق محاسبه و وصول شده است مشمول مالیات دیگری تحت عنوان مالیات بردرآمد نقل و انتقال قطعی املاک نخواهد بود.

مالیات فسخ معاملات:

۱- در مواردی که معاملات قطعی املاک براساس حکم مراجع قضائی فسخ می‌شود، این فسخ مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نمی‌باشد ولی مالیاتی که قبلاً در زمان انجام معامله وصول شده قابل استرداد نیست.

۲- هرگاه معامله قطعی املاک تا دو ماه از تاریخ انجام معامله اقاله یا فسخ شود اقاله یا فسخ مشمول مالیات نیست ولی مالیاتهای وصول شده درخصوص معاملات که منجر به اقاله یا فسخ شده است قابل استرداد نخواهد بود.

۳- چنانچه معاملات انجام شده پس از انقضای دو ماه از تاریخ انجام معامله اقاله یا فسخ شود اقاله یا فسخ به عنوان معامله جدید مشمول مالیات خواهد بود و ضمن این که مالیاتهای وصول شده قبلی قابل استرداد نیست مالیات جدیدی در زمان فسخ و یا اقاله به مأخذ ارزش معاملاتی ملک به آن تعلق می‌گیرد.

مالیات بساز بفروشی:

اشخاصی که شغل آنها بساز بفروشی است و یا با توجه به مقررات مربوط بساز بفروش تلقی می‌شوند در موقع انتقال ملک نوساز خود علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی به مأخذ ارزش معاملاتی زمان فروش نسبت به عرصه و اعیان،

نحوه پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک

الف - معاملاتی که در دفاتر اسناد رسمی انجام می‌شود:
 دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت یا اقاله

نظام مالیاتی جمهوری‌های شوروی سابق دیگته جهان غرب

بسپارد و سپس گواهی انجام معامله دریافت دارد.
ب - انتقال ملک بوسیله اداره ثبت انجام می‌شود:
در مواردی که انتقال ملک به وسیله اداره ثبت انجام می‌شود (مانند موردی که ملک به عنوان آورده غیرنقدی سهم سرمایه شخص حقوقی تلقی شده و تغییر مالکیت از نام مالک (صاحب سهم سرمایه) به نام شخص حقوقی در اداره ثبت انجام می‌شود) مالیات متعلق باید قبل از انتقال مالکیت پرداخت شود و شماره مفاصا حساب صادره از حوزه ذیصلاح در سند انتقال درج و سپس ملک منتقل گردد.

استرداد مالیات معاملات انجام نشده:

هرگاه پس از طی تشریفات مربوط مالیات نقل و انتقال قطعی ملک پرداخت شود ولی به دلالتی معامله انجام نشود و عدم انجام معامله حسب درخواست مؤدی توسط دفتر اسناد رسمی مربوط گواهی شود در این صورت حوزه مالیاتی مکلف است ظرف ۱۵ روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شده را از محل وصولی جاری مسترد دارد.

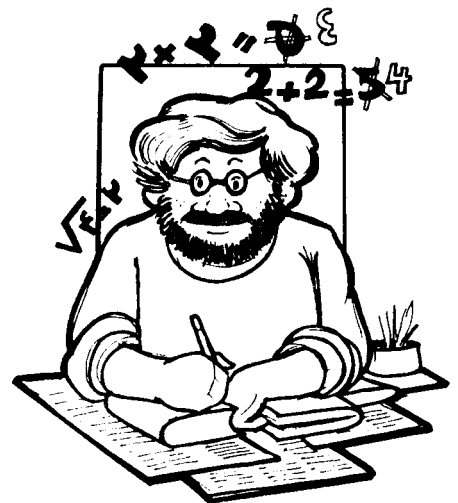
می‌شود و از عنوان خاص توافقات بین‌المللی نظیر پروتکل، یادداشت تفاهم و امثال آن برخوردار است. موضوع قراردادهای معمولاً این است که دولت میزبان بر عهده می‌گیرد یک سلسله تغییرات را در نظام مالیاتی خود پدید آورد و در مورد بسیاری از جنبه‌های نظام جدید مالیاتی کشور با بنیاد امریکائی مشورت کند و توصیه‌های آن را بپذیرد. در مقابل تعهد طرف امریکائی همان ارائه نظر و مشاوره است که در ماهیت امر تصور نمی‌رود حقیقتی جز کنترل نظام مالیاتی مملکت داشته باشد. نمونه‌ای که ذیلاً از کازاخستان نقل می‌کنیم گویای همین مطلب است.

نمونه کازاخستان

قرارداد مربوط به این کشور توسط وزیر دارائی و معاون او به امضاء رسیده و از سوی طرف امریکائی، مدیر اجرایی بنیاد و سه تن دیگر قرارداد را امضاء کرده‌اند. جمعاً پانزده تن از نمایندگان شرکت‌های بزرگ جزء هیات نمایندگی بنیاد بوده‌اند که از آن جمله می‌توان شرکت نفتی شورون، سیتی بنک امریکا، فیلیپ موریس بین‌المللی، بیکراند مکتزی و ارنست اندیانگ را نام برد.
صرف نظر از مقدمه، قرارداد به چند بخش موضوعی تقسیم شده و در هر مورد کارهایی که

مدهاست که مشاوران غربی در دستگاههای مالی و پولی جمهوری‌هائی که پس از تجزیه اتحاد شوروی سابق پا به عرصه نهاده‌اند، آمد و شد دارند و الگوهای موردنظر خود را به دولتمردان این سرزمین‌ها عرضه می‌دارند. آن دولتمردان نیز، ظاهراً به امید وضع بهتر، بسیاری از توصیه‌ها را می‌پذیرند و اقتصاد خود را صحنه آزمایش‌های گوناگون قرار داده‌اند. نظام مالیاتی نیز از این معنی فارغ نیست و انواع ایده‌ها و برنامه‌های مالیاتی جدید بر اثر همین نظرات مشورتی در جمهوری‌های مذکور پیاده می‌شود.

از جمله موسسات غربی که نقش فعالی در این زمینه ایفاء می‌کند «بنیاد مالیاتی» ایالات متحده امریکاست که به شدت تحت نفوذ محافظ مالی و صنعتی آن کشور است. این موسسه روش خاصی را در روابط خود با جمهوری‌های مورد بحث در پیش گرفته که شاید بتوان گفت نوعی بدعت در مناسبات بین‌المللی به شمار می‌رود. بنیاد با جمهوری‌ها وارد مذاکره می‌شود و پس از توافق هیاتی را به محل می‌فرستد و این هیات یک قرارداد رسمی با ارگانهای مالیاتی منعقد می‌سازد. اعضای هیئت‌ها را به طور عمده نمایندگان شرکت‌های عظیم امریکائی تشکیل می‌دهند و معدودی از کارشناسان موسسات تحقیقاتی نیز به آنان اضافه می‌شود. توافق نهائی رسماً از سوی دو طرف یعنی دولت میزبان و بنیاد مالیاتی امضاء



مدتهاست که مشاوران غربی در دستگاههای مالی و پولی جمهوری هانی که پس از تجزیه اتحاد شوروی سابق پایه عرصه نهاده‌اند، آمد و شد دارند و الگوهای مورد نظر خود را به دولتمردان این سرزمین‌ها عرضه می‌دارند.



موضوع قراردادها معمولاً این است که دولت میزبان برعهده می‌گیرد یک سلسله تغییرات را در نظام مالیاتی خود پدید آورد و در مورد بسیاری از جنبه‌های نظام جدید مالیاتی کشور با بنیاد امریکائی مشورت کند و توصیه‌های آن را بپذیرد.

- باید صورت پذیرد بیان گردیده است، به عنوان مثال:
۱. جمهوری کازاخستان باید نظام قانونگذاری مالیاتی «باز» پدید آورد. بدین معنی که قبل از تصویب قوانین طرف‌های ذینفع بتوانند نظرات خود را در باب لایحه مالیاتی بیان دارند. بنیاد مالیاتی امریکا این نظرات را جمع‌آوری و هماهنگ خواهد کرد.
 ۲. سازمان بازرسی مالیاتی به ریاست معاون وزارت دارائی مأمور تنظیم بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و تفسیر مقررات مالیاتی خواهد بود (نظیر شورای عالی مالیاتی در کشور خودمان).
 ۳. دولت باید ارگان‌های مالیاتی کشور را تحت نظر داشته باشد که از مقررات مالیاتی و قراردادهای منعقد با سرمایه‌گذاران خارجی تخلف نکنند. بنیاد امریکائی وزارت دارائی، شورای عالی (پارلمان) و سازمان بازرسی مالیاتی ضمناً دولت و شورای عالی کازاخستان نیز در مورد سیاست مالیاتی کشور باید نظر سازمان مذکور را به عنوان کارشناس جلب کنند. بنیاد مالیاتی امریکا سازمان نامبرده را در انجام این وظیفه یاری خواهد داد.
 ۴. بنیاد همچنین دولت را یاری خواهد داد تا مقررات لازم را در مورد مالیات شعب و نمایندگی‌های خارجی تنظیم کند. بخش‌های دیگر قرارداد به مسائلی مانند حسابداری مالیاتی، نرخ‌ها و انواع مالیات‌های لازم، انتقال زیان سنواتی، معتدل ساختن مالیات موسسات خارجی و برخی نکات دیگر اختصاص دارد.

پاسخ به خوانندگان

در تنظیم مطالب این بخش از نظرات و راهنمایی‌های دفتر فنی مالیاتی استفاده شده است. با تشکر فراوان از آقای محمدعلی خوش اخلاق مدیرکل دفتر فنی و همکاران ایشان.

آقای احمد نعمانی - گرگان

۱. از لطف شما نسبت به مجله مالیات تشکر می‌نماید. با گشایش این صفحه نظر شما تامین شده است.

۲. نکته‌ای که باتوجه به پاراگراف ۳-۲-۱۳ صفحه ۴۶ شماره دوم مجله مالیات نوشته‌اید اصولاً درست است، منتهی از مطالب این پاراگراف هم چیزی خلاف نظر شما فهمیده نمی‌شود. عبارت «قطعیت تشخیص علی‌الراس...» مندرج در پاراگراف دوم بند ۳-۲-۱۳ مربوط به همین بند است و ربطی به بندهای قبل از آن (۱-۲-۱۳ و ۲-۲-۱۳) ندارد.

آقای محمدرضا سعیدی - تنکابن

۱. نرخ‌های مالیاتی که در ستون اول صفحه ۲۸ شماره ۲ مجله مالیات تحت عنوان «نرخ مالیات» ذکر شده همان است که پس از اصلاحات اردیبهشت ۷۱ برقرار گردیده است. توجه شما را به عبارت «از ۱۲ درصد شروع و به ۵۴ درصد ختم می‌شود» جلب می‌کند. نرخ‌های قبلی از ۱۲ تا ۷۵ درصد بود.

۲. مطالب همان صفحه در خصوص عوارض شهرداری باتوجه به تبصره ۵۰ ماده واحده قانون برنامه اول تنظیم شده که دریافت ۳ درصد سهم شهرداری را تصریح کرده است. در بخشنامه‌ها نیز این مورد تحت عنوان عوارض شهرداری ذکر شده است.

۳. از مراجع شما نسبت به کارکنان مجله مالیات سپاسگزار است.

آقای علی مختاری - ساری

۱. با تشکر از لطف شما نسبت به مجله مالیات، در خصوص سؤال شماره ۱ لطفاً به پاسخ

مشروح زیر توجه فرمائید که از دفتر فنی مالیاتی واصل شده است:

نحوه محاسبه مالیات بر درآمد مشاغل

الف - به موجب مفاده ماده ۱۰۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۷/۲/۷۱ (قابل اجرا نسبت به عملکرد سال ۱۳۷۱ به بعد) تا یک میلیون و پانصد هزار ریال از درآمد مشمول مالیات صاحبان مشاغل در هر سال از پرداخت مالیات معاف و مازاد طبق نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی قانون مذکور مشمول مالیات خواهد بود. مثال ۱- هرگاه درآمد مشمول مالیات فردی از محل فعالیت شغلی مربوط ۶۰۰۰۰۰۰ ریال در سال باشد محاسبه مالیات این شخص به شرح زیر خواهد بود:

درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت سالانه.

$$۶۰۰۰۰۰۰ - ۱۵۰۰۰۰۰ = ۴۵۰۰۰۰۰$$

$$۱۰۰۰۰۰۰ \times ۱۲ = ۱۲۰۰۰۰۰ +$$

$$۴۵۰۰۰۰۰ \times ۱۸ = ۸۱۰۰۰۰۰ \times ۱۵ = ۱۲۱۵۰۰۰۰$$

$$۱۵۰۰۰۰۰ \times ۲۵ = ۳۷۵۰۰۰۰$$

$$۵۰۰۰۰۰ \times ۳۵ = ۱۷۵۰۰۰۰$$

۹۴۰۰۰۰ ریال مالیات متعلق سالانه

ب - طبق تبصره اصلاحی ماده ۱۰۱ قانون فوق، در مشارکت‌های مدنی (قهری یا اختیاری) شرکاء حداکثر از دو معافیت (جمعاً به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال) استفاده خواهند کرد که این معافیت به طور مساوی بین شرکاء تقسیم و سهم معافیت هر شریک از درآمد مشمول مالیات وی کسر و مازاد هر یک به طور جداگانه طبق نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی یاد شده مشمول مالیات خواهد بود.

* - شرکائی که رابطه زوجیت (زن و شوهری) دارند در حکم یک شریک بوده و معافیت مربوط به زوج (شوهر) اعطا خواهد شد.

* * - در صورت فوت یکی از شرکاء ورثه قائم مقام قانونی وی در مشارکت بوده و معافیت سهم متوفی به طور مساوی بین ورثه تقسیم و سهم معافیت اخیر هر یک از وراثت از درآمد مشمول مالیات وی کسر و مازاد هر یک جداگانه

مشمول مالیات خواهد بود.

مثال ۲- در یک مشارکت مدنی تعداد شرکاء ۳ نفر و نسبت سرمایه شرکاء به صورت $A=1$ و $B=2$ و $C=3$ است چنانچه درآمد مشمول مالیات سالانه این مشارکت ۶۰۰۰۰۰۰ ریال باشد محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود:

$$۳۰۰۰۰۰۰ : ۳ = ۱۰۰۰۰۰۰$$

جمع نسبت سهام شرکاء $1+2+3=6$

درآمد مشمول مالیات سالانه شریک A

$$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶} \times ۱ = ۱۰۰۰۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت

$$۱۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰ = ۰$$

بنابراین شخص A مشمول مالیات نخواهد بود.

درآمد مشمول مالیات شریک B

$$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶} \times ۲ = ۲۰۰۰۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات شخص B پس از کسر معافیت

$$۲۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰$$

مالیات سالانه شریک B

$$۱۰۰۰۰۰۰ \times \frac{۱۳۱}{۱۰۰} = ۱۲۰۰۰۰۰$$

۱۲٪

درآمد مشمول مالیات شریک C

$$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶} \times ۳ = ۳۰۰۰۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات شریک C پس از کسر معافیت

$$۳۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰۰$$

$$۱۰۰۰۰۰۰ \times ۱۲ = ۱۲۰۰۰۰۰$$

$$۲۰۰۰۰۰۰ \times ۱۳۱ = ۲۶۲۰۰۰۰$$

$$۱۰۰۰۰۰۰ \times ۱۸ = \frac{۱۸۰۰۰۰۰}{۳} = ۶۰۰۰۰۰$$

مالیات شریک C = ۳۰۰۰۰۰۰ ریال

کل مالیات سالانه مشارکت

$$۰ + ۱۲۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰۰۰ = ۴۲۰۰۰۰۰$$

الف - چنانچه در مثال فوق (شرکاء ۳ نفر)

رابطه زوجیت بین شخص A و B (شوهر A)

وجود داشته باشد باتوجه به ثابت بودن سایر

مفروضات مالیات به شرح زیر محاسبه خواهد

شد:

مشمول مالیات ایشان استفاده شود به مثال زیر توجه فرمائید:

شخصی با A ریال سرمایه و B ریال تولید در سال مبلغ C ریال فروش و D ریال خرید داشته و به نظر مأمور تشخیص ذی ربط اقتضاء می کند که برای تعیین درآمد مؤدی از سه قرینه سرمایه و فروش و خرید باهم استفاده شود در این حالت پس از تعیین ضرایب مالیاتی لازم توسط هیأت حل اختلاف (البته چنانچه در جدول ضرایب وجود نداشته باشد) میزان درآمد مشمول مالیات سالانه با عنایت به تبصره ذیل ماده ۱۵۳ طبق فرمول زیر تعیین خواهد شد:

درآمد مشمول مالیات =

$$\begin{aligned} & \text{(ضریب مالیاتی مربوط به سرمایه) } Ax \\ & + \\ & \text{(ضریب مالیاتی مربوط به فروش) } Cx \\ & + \\ & \text{(ضریب مالیاتی مربوط به خرید) } Dx \end{aligned}$$

۳

اما در مورد پرسش شماره ۳ قبل از هر چیزی توجه شما را به عبارت «بدیهی است رای فعلی ناظر به معاملات تا آخر سال ۱۳۷۰ می باشد» ضمن رای شماره ۳۰۴/۴/۱۱۸۰۴ مورخ ۷۱/۱۰/۹ (مورد استناد خودتان) جلب می نماید. ضمن این که در حال حاضر در اغلب موارد ارزش معاملات تعیین شده است. ولی اگر پرسش شما فارغ از این دو نکته و صرفاً از لحاظ نحوه محاسبه بر پایه منطق ذکر شده در رای مذکور باشد اساس محاسبه شما اشکالی ندارد و می توان آن را در فرمول زیر تجسم نمود:

$$x - A \times \%a - (x - A) \%b = C$$

در این فرمول X مبلغ واقعی (ناخالص) درآمد فروشنده است که محاسبه آن مطلوب ماست. A مقطع اول درآمد است که مشمول نرخ پائین تر معادل %a می باشد. (x-A) مقطع بعدی درآمد است که مالیات آن به نرخ بالاتر یعنی %b باید محاسبه شود و C مبلغی است که فروشنده عملاً دریافت داشته است. از بین این عوامل فقط مقدار x مجهول است و بنابراین به سادگی قابل محاسبه است.

معافیت متعلق به هریک از ورثه:

$$1000000 \times 2 = 2000000$$

درآمد مشمول مالیات هریک از ورثه بعد از کسر معافیت: $1000000 - 500000 = 500000$

مالیات هریک از وراثت شخص C:

$$120000 = \frac{131}{100} \times 1000000 \times \%12$$

جمع مالیات وراثت شخص C

$$120000 \times 2 = 240000 +$$

مالیات شخص B ۱۲۰۰۰۰

جمع کل مالیات سالانه مشارکت ۳۶۰۰۰۰

در مثال ۲ شخص A مشمول مالیات نمی باشد

پاسخ سوال شماره ۲ شما نیز با استفاده از مطالب تهیه شده توسط دفتر فنی مالیاتی به شرح زیر است:

هرچند به موجب جداول و ضرایب مالیاتی سالهای اخیر فقط برای قرینه فروش و وجوه دریافتی ضریب مالیاتی تعیین شده و هنگام استفاده از قرینه خرید نیز باید ابتدا خرید را به فروش تبدیل و سپس اعمال ضریب نمود، که با این ترتیب اصولاً معدل نتایج اعمال ضریب به چند قرینه مورد پیدا نخواهد نمود، مع ذلك یادآور می شود چنانچه در جدول ضرایب مالیاتی یا حسب تشخیص کمیسیون مربوط علاوه بر قرینه فروش سایر قرائن مذکور در ماده ۱۵۲ قانون نیز تعیین و ضریب مربوط نیز معین شده باشد و ضمناً مأمور تشخیص ذی ربط نیز حسب مقررات ماده ۹۸ قانون انتخاب چند قرینه از قرائن مزبور (فرضاً دو قرینه) را با وضع درآمدی مؤدی متناسب بداند در این صورت باید یک بار با اعمال ضریب روی قرینه اول درآمد مشمول مالیات را محاسبه و بار دیگر با اعمال ضریب روی قرینه دوم باز درآمد مشمول مالیات را محاسبه و سپس مجموع این دو محاسبه را بر دو تقسیم (معدل گیری) و نتیجه را درآمد مشمول مالیات مؤدی قرار دهد. برای روشن شدن بیشتر موضوع در مورد مؤدیانی که فعالیت کسبی آنها ایجاب می کند که از چند قرینه مختلف مانند خرید، فروش، سرمایه و غیره در تعیین درآمد

چون شرکاء A و B از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی میشوند بنابراین کل معافیت در این حالت تقسیم بر ۲ خواهد شد و یک قسمت آن به شخص B (شوهر A) و قسمت دیگر به شخص C تعلق خواهد گرفت.

معافیت متعلق به هریک از شرکاء B و C

$$3000000 \times 2 = 1500000$$

درآمد مشمول مالیات سالانه شخص A

$$\frac{6000000}{6} \times 1 = 1000000$$

شخص A به علت رابطه زوجیت با شخص B (A همسر B است) از معافیت بهره مند نمی شود. مالیات سالانه شخص A

$$120000 = \frac{131}{100} \times 1000000 \times \%12$$

درآمد مشمول مالیات سالانه شخص B (شوهر)

$$\frac{6000000}{6} \times 2 = 2000000$$

درآمد مشمول مالیات شخص B پس از کسر معافیت $2000000 - 1500000 = 500000$

مالیات سالانه شخص B

$$500000 = \frac{131}{100} \times 1000000 \times \%12$$

درآمد مشمول مالیات سالانه شخص C

$$\frac{6000000}{6} \times 3 = 3000000$$

درآمد مشمول مالیات شخص C پس از کسر معافیت $3000000 - 1500000 = 1500000$

$$1000000 \times \%12 = 120000$$

درآمد مشمول مالیات سالانه شخص C

$$1500000 \times 18 = 900000$$

مالیات شخص C $120000 + 900000 = 1020000$

کل مالیات سالانه مشارکت ریال $1200000 + 600000 + 2100000 = 3900000$

ب- چنانچه شخص C در مشارکت فوق الذکر (مثال ۲) فوت نماید و ۲ نفر ورثه با سهم الارث مساوی داشته باشد محاسبه مالیات ورثه شخص C بشرح زیر خواهد بود.

درآمد مشمول مالیات شریک متوفی (شخص C)

$$\frac{6000000}{6} \times 3 = 3000000$$

درآمد مشمول مالیات هریک از ورثه شخص C

$$3000000 \times 2 = 1500000$$

اصطلاحات بین المللی مالیاتی

در شماره های پیشین مجله مالیات ۴۸ شماره از این فرهنگ را همراه با شرح هر یک نقل کردیم، و اینک بدنباله مطالب می پردازیم. مانند گذشته همه پانویس ها افزوده مترجم است.

نفقة متارکه و طلاق Alimony

این اصطلاح غالباً با مقداری مسامحه انواع پرداخت هائی را که در موارد متارکه قانونی یا جدائی به تراشی و یا طلاق، از سوی یکی از زوجین در حق همسر دیگر صورت می پذیرد، دربر می گیرد خواه پرداخت برحسب قرارداد، دستور دادگاه و یا ترتیبات داوطلبانه دیگر باشد. از لحاظ مالیاتی غالباً در صورت اجباری بودن پرداخت، حق به هزینه نهادن مبلغ پرداختی و یا ارفاق مالیاتی دیگری برای پرداخت کننده قائل می شوند. برخی اوقات قبول این هزینه از حیث مالیاتی محدود به مبلغ معینی در سال می باشد و یا آن را مشروط بر این می دانند که گیرنده نفقه و پرداخت کننده هر دو مقیم یک کشور باشند تا بدین ترتیب تضمین شود که مبلغ پرداختی در دست گیرنده تابع مالیات همان کشور خواهد بود. در مواردی که پرداخت این نفقه جنبه داوطلبانه دارد پرداخت کننده را مشمول همان ارفاق هائی می شناسند که نسبت به زوجین در حال زندگی مشترک حکم فرماست. گیرنده نفقه نیز ممکن است مشمول مالیات شود و آن در صورتی است که پرداخت جنبه الزام داشته باشد.

این اصطلاح عموماً به مفهوم واگذاری حق دریافت درآمد از منابع معین به کار می رود، بی آن که چنین واگذاری الزاماً با تملیک منبع مربوط به منتقل الیه همراه باشد. بسیاری از قوانین مالیاتی محدودیت هائی بر پاره ای از این گونه انتقالات منظور داشته اند.

آلکابالا^۱ Alcabala

نوعی مالیات بر معاملات قدیمی که در اسپانیا بر قیمت فروش یا ارزش مبادله ای دارائی عینی و ملموس تعلق می گرفته است.

Alienation of Income

تملیک درآمد

این اصطلاح عموماً به مفهوم واگذاری حق دریافت درآمد از منابع معین به کار می رود، بی آن که چنین واگذاری الزاماً با تملیک منبع مربوط به منتقل الیه همراه باشد. بسیاری از قوانین مالیاتی محدودیت هائی بر پاره ای از این گونه انتقالات منظور داشته اند.

Aliens, Tax Treatment of

رفتار مالیاتی با بیگانگان

اغلب کشورها از حیث مالیاتی به طور کلی تمایزی بین شهروندان و بیگانگان قائل نیستند و به جای آن شمول مالیات را بر پایه محل سکونت یا اقامتگاه استوار می سازند. ولی برخی از کشورها مالیات های خود را شامل حال اتباع خویش می دانند، هرچند که آنان کشور را ترک گفته باشند و برخی دیگر افراد بیگانه را به شرط آن که بیگانه بمانند از رفتار ترجیحی در زمینه مالیات ها برخوردار می سازند.

در مواردی که پرداخت این نفقه جنبه داوطلبانه دارد پرداخت کننده را مشمول همان ارفاق هائی می شناسند که نسبت به زوجین در حال زندگی مشترک حکم فرماست. گیرنده نفقه نیز ممکن است مشمول مالیات شود و آن در صورتی است که پرداخت جنبه الزام داشته باشد.

Allocation of Business Profit

تخصیص سود تجاری

شرکت هائی که در بیش از یک قلمرو مالیاتی^۲ دارای مؤسسه ثابت هستند موظفند منافع

خود در سطح جهانی را به این مؤسسات ثابت تسهیم کنند تا میزان بدهی مالیاتی آنان در هر یک از قلمروهای مذکور معین شود. شیوه های اصلی تخصیص مورد بحث عبارتند از روش مستقیم و غیرمستقیم. برحسب روش مستقیم، که در قراردادهای مالیاتی وسیعاً مورد قبول واقع شده، منافع قابل تخصیص به هر یک از مؤسسات ثابت عبارت از منافی است که هر مؤسسه در صورت جدا بودن و عدم وابستگی و به شرط پرداختن به همان فعالیت یا فعالیت های مشابه و برخوردار از همان شرایط و اوضاع و احوال می توانست به دست آورد. برخی اوقات تعیین درآمد مؤسسه بر پایه حساب های جداگانه مرتبط با همان مؤسسه صورت می پذیرد.

طبق روش غیرمستقیم، که گاهی در مورد

۱- با توجه به قدیمی بودن این مالیات و اختصاص آن به اسپانیا از برابریابی فارسی برای آن خودداری شد کما این که در متن انگلیسی کتاب نیز عین واژه اسپانیایی به کار رفته است. م.

۲- منظور از قلمرو مالیاتی محدوده جغرافیائی معینی است که صلاحیت قانونگذاری مالیاتی مشخصی بر آن اعمال می شود. هر یک کشور، یک قلمرو مالیاتی به حساب می آید، ولی در عین حال ممکن است ایالات یک کشور نیز هر یک قلمرو مالیاتی جداگانه ای باشند، نظیر ایالات متحده آمریکا. م.

شرکت های حمل و نقل و بیمه و نیز در مورد کشورهای دارای سیستم غیرمتمرکز مالیاتی به کار می رود، درآمد مؤسسه ثابت براساس مجموع درآمد ناشی از فعالیت هائی که با مشارکت آن مؤسسه حاصل شده محاسبه می شود. ترتیب کار از این قرار است که با مقایسه دریافتی های ناخالص، میزان دارائی، گردش معاملات، تعداد ساعات کار و عوامل مناسب دیگر ضریب معینی را تعیین و بر مجموع درآمد یاد شده اعمال می کنند.

کشور مالیاتی^۱

Allowances

هرگونه رقم قابل کسر یا تخفیف یا معافیتی که در محاسبه مالیات بر درآمد، مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض و برخی از انواع مالیات بر فروش مورد عمل قرار گیرد. پاره ای از کشورها عنوان معافیت یا تخفیف مالیاتی را برای بیان همین مفهوم به کار می برند.

کشور مالیاتی در بسیاری از موارد جنبه مبالغ مقطوعی را دارد که از درآمد مشمول مالیات یا مبنای دیگر قابل کسر است. ولی در مواردی هم ممکن است نسبت به بعضی از اقلام هزینه های شخصی یا شغلی قابلیت تغییر داشته باشد، که از آن جمله می توان بهره پرداختی بابت رهن یا هزینه استهلاک کارخانه و ماشین آلات را نام برد. در همین زمینه به توضیحات مربوط به اصطلاح Abatement در صفحه ۴۰ شماره اول مجله مالیات رجوع شود.

Alternative Minimum Tax (AMT)

حداقل مالیات جایگزین (بدیل)

نوعی مالیات مرکب که در ایالات متحده آمریکا رایج است. نحوه عمل بدین شکل است که انواع محاسبات در مورد مالیات مؤدی صورت می پذیرد و اگر نتیجه مالیاتی را زائد بر رقم محاسبه شده براساس فروش معمولی نشان داد، آنگاه تفاوت قابل وصول خواهد بود. برای محاسبه درآمد مشمول این گونه مالیات کشور ویژه مالیاتی (نظیر کشور مربوط به تهی شدن مخازن و

مطرح می شود که صاحب حق معامله سهام را انجام دهد و یا پیش از سررسید آن را به دیگری منتقل سازد. پاره ای از کشورها رفتار مالیاتی ترجیحی نسبت به این گونه معاملات منظور داشته اند.

American Selling Price

مأخذ بهای فروش

براساس این سیستم که در آمریکا اعمال می شد ارزیابی برخی از کالاهای وارداتی (نظیر مواد شیمیائی بنزوئید برای رنگ سازی) نه بر مبنای قیمت اعلام شده وارداتی، بلکه با توجه به بهای فروش کالا در داخل کشور صورت می پذیرفت. سیستم مذکور، که براساس آن از بهای خرده فروشی در کشور وارد کننده برای کنترل قیمت وارداتی اعلام شده کالا استفاده می شود، در عمل کاربرد محدودی داشته است. با این حال چنین سیستمی غالباً برای دولت مفید است، بویژه در کشورهای کوچک که برای ارزیابی کالاهای وارداتی از امکانات محدودی برخوردارند.

هزینه های غیرمشهود حفاری) مجدداً به درآمد مشمول مالیات مؤدی افزوده می شود، و نیز در مورد برخی از اقلام که برای محاسبه معمولی مالیات قابل کسر، استثناء، یا تعویق بوده تعدیلاتی صورت می پذیرد، و از این طریق درآمد مشمول مالیات مؤدی افزایش می یابد. برخی از کشورها نظیر کانادا (در مورد اشخاص حقیقی) و فرانسه (در مورد اشخاص حقوقی) مالیات مشابهی را برقرار ساخته اند^۲

Amalgamation, Tax Aspects of

جنبه های مالیاتی ادغام (مزج) شرکت ها

قوانین مالیاتی عموماً مقرراتی را دایر بر معافیت معاملات ناشی از ادغام مؤسسات پیش بینی می کنند. از جمله به شرکت های ادغام شونده اجازه می دهند که دارائی های خود را به قیمت مانده دفتری به یکدیگر منتقل کنند، و در مورد مالیات مربوط به درآمد فروش دارائی ها از تسهیل تعویقی^۳ استفاده نمایند. همچنین زیان های شرکت های ادغام شونده به یکدیگر قابل امتداد و انتقال است. ادغام شرکت ها بر مبنای مبادله «کاغذ در ازاء کاغذ»^۴ صورت می پذیرد، و در این نوع معامله معمولاً استفاده از تسهیل تعویقی در مورد مالیات بر درآمد حاصل از فروش دارائی ها میسر است. قوانین مالیاتی برخی از کشورها نسبت به این گونه معاملات ارائه مفاصای مراجع مالیاتی را پیش از انجام معامله ضرور می داند.

American Option – Stock Option

حق معامله سهام

عبارت است از حق - و نه تعهد - خرید یا فروش تعداد معینی از سهام به بهای معین تا تاریخ معین. هرگاه قرار بر این باشد که صاحب حق بتواند حق خود را در هر زمان تا قبل از رسیدن به تاریخ مقرر اعمال کند، این گونه حق معامله سهام را از نوع آمریکائی می خوانند. ولی اگر حق معامله سهام فقط در سررسید ممکن باشد، از نوع اروپائی خواهد بود. مسأله مالیاتی این مورد هنگامی

۱- اصطلاح انگلیسی مورد بحث مواردی نظیر انواع هزینه های استهلاک، ذخیره های مجاز و بسیاری از هزینه های قابل کسر دیگر را نیز دربر می گیرد و به این سبب کاربرد اصطلاحاتی نظیر معافیت، تخفیف و امثال آن می توانست موجد ابهام باشد. به همین خاطر از واژه فراگیری مانند «کشور» استفاده شد.

۲- به طور کلی این نوع مالیات (همان گونه که از نام آن برمی آید) بدین سبب وضع می شود که برخی از مؤدیان به هر حال حداقل مالیاتی را پردازند، مگر آن که با وجود کاربرد این تمهیدات نتیجه ای زائد بر مالیات قابل وصول بر اثر محاسبات معمولی به دست نیاید.

۳ و ۴- ادغام شرکت های مورد بحث با مبادله سهام همراه است، و منظور از عنوان «کاغذ در ازاء کاغذ» همین است.

ولی در این گونه موارد از نوعی ارفاق مالیاتی تحت عنوان تسهیل تعویقی استفاده می شود، و طبق آن فرض بر این قرار می گیرد که انتقال دهنده دارائی خود را به بهای مانده دفتری منتقل کرده و بنابراین سودی نبرده است، و قرضه معوق خواهد ماند تا زمانی که انتقال گیرنده دارائی مورد بحث را به ثالثی منتقل کند. که در آن زمان درآمد حاصل برای وی، یعنی تفاوت بین قیمت فروش و قیمت دفتری زمان ادغام یکجا مشمول مالیات قرار می گیرد. م

شرط خاصی است که دولت در برابر مؤدیان مطرح می‌سازد و آن در مواردی است که بخواهد گریزهای مالیاتی را متوقف سازد، یا درآمد بیشتری تحصیل کند، و یا هردو منظور را با هم عملی نماید. عفو مالیاتی معمولاً بدین شکل است که به مؤدیان فرصت داده می‌شود مالیات‌های عقب افتاده خود را بپردازند و در مقابل مصونیت آنان از هرگونه تعقیب یا تعلق جریمه تضمین می‌شود. عفو مالیاتی اصولاً نسبت به هریک از انواع مالیات‌ها قابل اعطاء می‌باشد. به عنوان مثال ممکن است اعلام شود که اگر مؤدیان درآمد یا دارائی خود را اظهار داشته و مالیات آن را (با جریمه و زیان دیرکرد، یا بدون آن) بپردازند، مشمول عفو مالیاتی خواهند شد، بدین معنی که مورد هیچ‌گونه مؤاخذه و پرسشی - فرضاً از این‌گونه که چنان دارائی یا درآمدی را از کجا آورده‌اند - قرار نخواهند گرفت.

Amortization¹

استهلاک دارائی غیر مشهود (حقوق دینی)
عبارت است از تقسیم بهای دارائی غیر مشهود روی سالیان عمر مفید آن. برخی از دارائی‌های غیر مشهود که عمر نامحدودی دارند (نظیر سرقفلی) قابلیت استهلاک ندارند، ولی پاره‌ای دیگر مانند حق‌نشر و تألیف و یا حق اختراع و امتیاز معمولاً استهلاک پذیرند.

Amortization Method

روش بازیابی مالیات (ارزش افزوده)²

در نظام مالیات بر ارزش افزوده نوعی اعتبار (کردیت) مالیاتی در مورد کالاهای سرمایه‌ای خریداری شده از سوی مؤسسات، که عمر مفیدی بیش از یک سال دارند، اعطاء می‌شود. اصطلاح مذکور به نحوه محاسبه این اعتبار مربوط است. میزان مالیات منظور شده که جزئی از بهای کالا را تشکیل می‌دهد به عنوان کردیت مالیاتی به نفع خریدار طی سالهای عمر مفید دارائی در نظر گرفته می‌شود. در غالب کشورها این دوره به ۵

سال (نسبت به دارائی منقول)، و ۱۰ سال (نسبت به دارائی غیر منقول) بالغ می‌گردد. روش جایگزین دیگر این است که مؤسسه در همان سال خرید دارائی از کل اعتبار مالیاتی یکجا استفاده کند، که در این صورت آن را روش استهلاک سرمایه گذاری می‌نامند.

Amusement Tax → Entertainment Taxation

مالیات مراکز تفریح و سرگرمی

به توضیحات مربوط به اصطلاح Admission Tax در صفحه ۳۸ شماره دوم مجله مالیات رجوع شود.

Analytic Income Tax → Scharular (or Analytic) Tax System

سیستم مالیاتی تفصیلی

در این سیستم انواع منابع درآمد جدا جدا (و تحت مقررات مربوط به هریک) مشمول مالیات قرار می‌گیرد. بدین ترتیب برای سود حاصل از عملیات صنعتی و بازرگانی، حقوق و دستمزد، درآمد اوراق بهادار و سهام (بهره و سود سهام)، درآمد اراضی و غیره برآورد و ممیزی جدا گانه صورت می‌پذیرد. چنین سیستمی ممکن است هم در مورد اشخاص حقیقی و هم نسبت به شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی به کار برده شود و نرخ‌های مربوط مقطوع یا تصاعدی باشد.

سیستم تفصیلی معمولاً با مالیات بر جمع درآمد همراه است که نسبت به مجموع عواید شخص اعمال می‌گردد.

Andean Pact پیمان آند

پیمان آند در سال ۱۹۶۹ براساس قرارداد کارتاگنا^۳ پدید آمد که در آغاز از سوی ۵ کشور منطقه جبال آند (بولیوی، شیلی، کلمبیا، اکوادور و پرو) به امضاء رسید. سپس ونزوئلا به این پیمان پیوست، لکن شیلی به سبب مخالفت با مقررات مشترک سرمایه گذاری خارجی گروه و سیستم تعرفه‌های برون گروهی از آن کناره گرفت. هدف قرارداد کارتاگنا این است که یک بازار

مشترک زیر منطقه‌ای (معروف به آنکوم - Ancom) پدید آید و موجبات ادغام کشورهای کمتر توسعه یافته ناحیه آند در اهداف وسیع تر بازار مشترک^۴ ALAC/ALADI فراهم شود. قرارداد مذکور در اجرای این هدف کاهش تدریجی تعرفه‌ها در مورد تجارت درون منطقه‌ای، برقراری تعرفه‌های مشترک بازرگانی برون منطقه‌ای، هماهنگی سیاست‌های اقتصادی اعضا، ایجاد انگیزه‌های سرمایه گذاری برای تشکیل مؤسسات چند ملیتی منطقه آند (معروف به إما: EMA) و همچنین رفتار مالیاتی یکسانی را نسبت به سرمایه‌های خارجی، حق اختراع، علائم تجارتي، لیسانس و درآمد ناشی از واگذاری حقوق و امتیازات پیش‌بینی کرده است.

Annual Value ارزش سالانه

این اصطلاح گاهی در مورد تعیین مالیات مربوط به مواردی به کار می‌رود که مودی از چیزی استفاده کرده بی آنکه درآمد نقدی تحصیل کرده باشد. فرضاً ارزش سالانه ملک مورد استفاده مالک - که ممکن است مشمول مالیات بر درآمد یا مالیات‌های دیگری شناخته شود - عبارت است از اجاره سالانه‌ای که ملک مورد نظر می‌تواند به بار آورد، البته با ملحوظ داشتن این مطلب که حسب معمول چه هزینه‌هایی برعهده مالک است (نظیر تعمیرات خارجی) و چه مخارجی برعهده مستأجر قرار دارد.

همین اصطلاح ممکن است نسبت به مزایای غیر نقدی مورد استفاده مدیران و کارکنان نیز به کار رود. مانند استفاده از اتومبیل متعلق به مؤسسه که ارزش سالانه آن معمولاً با توجه به قیمت اتومبیل و نرخ استهلاک به علاوه هزینه‌های نگاهداری خودرو تعیین می‌شود.

- ۱- این اصطلاح در مورد استهلاک دین نیز به کار می‌رود، ولی در این مقام مورد نظر مؤلف نبوده است.
- ۲- اصطلاح مذکور در متن حاضر صرفاً به روش بازیابی مالیات بر ارزش افزوده کالاهای سرمایه‌ای مربوط است و به همین گونه ترجمه شد.
- ۳- شهر و بندری در شمال غربی کلمبیا.
- ۴- در مورد این دو اتحادیه به صفحه ۴۰ شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.



ایالت کالیفرنیا - «تالِبِ آب»

به موجب قوانین این ایالت قاعده مالیات بندی جامع نسبت به شعب شرکت‌های خارجی به کار برده می‌شود، به این معنی که مجموع منافع جهانی گروهی که شعبه خارجی عضو آن است با در نظر گرفتن ضرائب و قرائنی برآورد می‌شود و سپس درصد معینی از آن درآمد کلی برای شعبه فعال در کالیفرنیا در نظر گرفته می‌شود و نرخ مالیاتی روی آن اعمال می‌گردد. این ترتیب اولاً مشکلات محاسباتی زیادی دارد که به ویژه با توجه به سیستم‌های مختلف حسابداری رایج در کشورهای گوناگون به سختی کار افزوده می‌شود. ثانیاً ممکن است سبب شود که بخشی از درآمد گروه که در کشورهای دیگر مالیات آن پرداخت شده بار دیگر در کالیفرنیا نیز مشمول مالیات واقع شود.

یکی از این شرکت‌های خارجی یعنی شعبه بانک بارکلیز از این موضوع به دیوان عالی کالیفرنیا شکایت برد و آن را نوعی تبعیض در مورد شرکت‌های خارجی دانست. اما دادگاه شرکت خارجی را به بی‌حقی محکوم کرد. دولت کلینتون سعی خود را در جهت به شکست کشاندن

شرکت‌های خارجی در این زمینه به کار می‌برد. در نتیجه اتحادیه اروپا به مقابله برخاست و فعالیت جدی برای رفع تبعیض از شرکت‌های خودی به عمل آورد و حتی تهدید به معامله به مثل نسبت به شعب شرکت‌های امریکائی در خاک اروپا نمود. عاقبت تحت فشار کشورهای اروپائی و اتحادیه اروپا قوه مقننه کالیفرنیا تسلیم شد و قاعده مالیاتی «تالِبِ آب» را در مورد شرکت‌های خارجی فعال در این ایالت قابل اجراء دانست. طبق این قاعده، روش مالیات بندی جامع که بالاتر اشاره کردیم فقط تا مرز امریکا اجراء می‌شود و در نتیجه شرکت خارجی با وجود وابستگی به گروه بزرگی که در اروپا یا نقاط دیگر جهان نیز فعالیت دارد به طور مستقل و جدا از گروه در نظر گرفته می‌شود و از لحاظ مالیاتی به فرض استقلال و عدم وابستگی به موسسات و شرکت‌های فعال در سایر کشورها با آن رفتار می‌شود.



هلند - مالیات ارزش افزوده روی خدمات مخابراتی

دولت لایحه‌ای به پارلمان تقدیم کرده که براساس آن معافیت خدمات مخابراتی از مالیات بر ارزش افزوده ملغی می‌شود و مالیاتی برابر ۱۷/۵ درصد روی بهای مکالمات تلفنی و تلگراف‌ها وضع می‌گردد. خدمات پستی کماکان معاف از مالیات بر ارزش افزوده است.

تانزانیا - مالیات بر فروش به نرخ ۲۱۰ درصد!

نرخ مالیات بر فروش کالاها در این کشور (به

استثنای کالاهای معاف) بین ۲۵ تا ۲۱۰ درصد است. اخیراً وزیر دارائی طی نطقی در مجلس وعده داده است که این نرخ فاحش را کاهش دهد.



تایوان - تسهیل کار مودیان

وزارت دارائی و سازمان مالیاتی ملی تایوان اعلام داشتند که در نظر دارند تسهیلاتی را در مقررات مالیاتی به نفع مودیان به وجود آورند، از جمله:

۱. ارفاق بیشتر در مورد قبول مطالبات مشکوک الوصول. این گونه مطالبات در موارد محدودی قابل پذیرش است، نظیر ورشکستگی بدهکار، ناپدید شدن او و صدور حکم از دادگاه. در آینده موارد دیگری نیز به این جمله افزوده خواهد شد مثل حالتی که شش ماه از اولین مراجعه به بدهکار و قصور او در پرداخت بدهی گذشته باشد، و یا این که حکم حراج اموال بدهکار صادر شده ولی به مناسبت این که انجام حراج مغایر منافع بستانکاران تشخیص داده شده امر حراج با استفاده از مقررات آئین دادرسی مدنی متوقف شده باشد.

۲. تاریخ تسلیم اظهارنامه نیمه سال مالیاتی تغییر یافته و با تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده یکی خواهد شد.

۳. در هر مورد که تغییری در مقررات راجع به مالیاتهای تکلیفی داده شود مودیان از یک مهلت مناسب قانونی برای تطبیق وضع خود با مقررات جدید استفاده خواهند کرد.

علاوه بر این موارد میزان معافیت مالیات بر هدایا و نقل و انتقالات بلاعوض نیز افزایش قابل

توجهی پیدا کرده است.

جیبوتی - منطقه آزاد صنعتی و تجاری

این کشور فقیر و کوچک نیز به فکر ایجاد مناطق آزاد افتاده تا راهی برای جلب سرمایه‌های خارجی پیدا کند. هرگونه سرمایه‌گذاری در این مناطق به مدت ۱۵ سال از مالیات معاف خواهد بود.



آلمان و جامعه اروپا - استهلاك ویژه برای هواپیماها

دولت آلمان طی مصوبه‌ای رژیم استهلاکی خاصی را برای شرکت‌های هوایی آن کشور برقرار ساخته است. طبق این مقررات شرکت‌های هواپیمائی می‌توانند علاوه بر استهلاکات معمولی، نوعی استهلاک شتابی خاصی را نسبت به هواپیماهای خریداری شده برای حمل و نقل بین‌المللی منظور دارند. این استهلاک معادل ۳۰ درصد ارزش هواپیما در هر سال می‌باشد. کمیسیون جامعه اروپا این عمل را نوعی سوبسید دولت به شرکت‌های هواپیمائی آلمانی تلقی کرده که مسافیر با مقررات مربوط به اتحاد اقتصادی کشورهای عضو می‌باشد و دو ماه به دولت آلمان فرصت داده است که این مقررات را اصلاح کند.

اندونزی - مفاصای مالیاتی برای مسافران عازم خارج

به موجب مقررات جدید کسانی که قصد مسافرت به خارج از کشور را دارند باید مفاصای مالیاتی ارائه دهند. البته بعضی از مسافران نظیر دیپلمات‌ها، کسانی که برای انجام ماموریت معینی به خارج می‌روند، دانشجویان، ساکنان مناطق مرزی، توریست‌ها و بیماران که برای معالجه سفر می‌کنند و جمعی دیگر تحت شرایطی از این الزام قانونی معاف می‌باشند.

ارمنستان - قانون جدید مالیاتی

ارمنستان دارای چهارده نوع مالیات مختلف شده که از آن جمله می‌توان مالیات بر دارائی، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، مالیات بر سود اشخاص حقوقی، مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض، مالیات بر ارزش افزوده و حقوق گمرکی را نام برد.

مالیات بر سود اشخاص حقوقی تابع نرخ‌های تصاعدی بین ۱۲ تا ۳۰ درصد است. طبقات درآمد تابع هر یک از نرخ‌های تصاعدی از یک امکان تعدیل با توجه به شاخص تورم استفاده خواهند کرد تا از کشش سطوح درآمد به نرخ‌های بالای مالیاتی بر اثر تورم جلوگیری شود شرکت‌های بیمه و بانک‌ها تابع نرخ مقطوع ۴۰ درصد و شرکت‌های خارجی مشمول نرخ ۲۰ درصد مالیاتی هستند.

نرخ مالیات بر ارزش افزوده بسیار زیاد و معادل ۲۰ درصد است و نرخ مالیات اشخاص حقیقی (شامل حقوق، درآمد مشاغل و غیره) مشمول نرخ‌های مالیاتی بین ۱۲ تا ۳۰ درصد است. مشارکت با خارجی‌ان تا ۲ سال از هرگونه مالیات معاف است و از آن پس تا سال دهم از ۵۰ درصد معافیت استفاده خواهد کرد.

روسیه - عفو مالیاتی

رئیس جمهور روسیه به کلیه مودیان مالیاتی اخطار کرده است که بدهی‌های مالیاتی گذشته

خود را تا مهلت معینی بپردازند و در این صورت از هرگونه جریمه و زیان دیرکرد معاف خواهند بود. ولی اگر کسی به این اخطار توجه نکرده و معلوم شود که از پرداخت مالیات شانه خالی کرده به سه برابر جرائم قانونی محکوم خواهد شد. سازمان مالیاتی کشور می‌تواند از موسسات بانکی و اعتباری بخواهد هرگونه اطلاعات راجع به مودیان را در اختیار قرار دهند و در صورت تخلف یا ارائه اطلاعات نادرست ممکن است پروانه اشتغال آن‌ها به امور بانکی لغو شود.

بلژیک - مالیات نمایندگی شرکت خارجی

یک شرکت سویسی که در چند شرکت بلژیکی صاحب سهم است سود سهام خود را از طریق نمایندگی خود در بلژیک که اصطلاحاً یک مؤسسه ثابت تلقی می‌شود دریافت می‌دارد. طبق قوانین بلژیک یک نوع مالیات تکلیفی از این گونه سود سهام معادل ۲۵ درصد کسر می‌شود. معمولاً صاحب سهم که دریافت‌کننده سود سهام است می‌تواند بعداً عین مبلغ مالیات تکلیفی را از مالیات بردرآمد خود کسر کند. از طرفی اگر صاحب سهم خود شرکت باشد بابت سود سهام تحت شرایطی می‌تواند از معافیت ویژه‌ای (بابت همان سود سهام) تحت عنوان معافیت مشارکت استفاده کند. اگر شرکت اصلی پرداخت‌کننده سود سهام و شرکت صاحب سهم هر دو بلژیکی باشند صاحب سهم می‌تواند با استفاده از معافیت مشارکت، ۲۵ درصد مالیات تکلیفی را از مالیات بردرآمد شرکت خود کسر کند.

ولی اگر صاحب سهم مؤسسه خارجی باشد و از معافیت مشارکت هم استفاده کرده باشد در آن صورت امکان کسر مالیات تکلیفی ۲۵ درصد را از مالیات متعلق به مؤسسه نخواهد داشت. نمایندگی شرکت سویسی مذکور چنین وضعیتی را داشت و به این جهت در مقام اعتراض برآمد و دعوی به دادگاه استیناف بروکسل کشید. دادگاه پس از رسیدگی اظهار نظر نمود که هرچند به

موجب بند ۲ ماده ۱۹۲ قانون مالیات بردرآمد سال ۱۹۸۹ وضع از همین قرار است که بیان شد، ولی بین بلژیک و سوئیس یک قرارداد مالیاتی وجود دارد که طبق بند ۳ ماده ۲۵ آن شرط عدم تبعیض نسبت به نمایندگی‌های ثابت دو کشور به عمل آمده است. بنابراین و باتوجه به قاعده تقدم قرارداد بر قانون داخلی، نمایندگی شرکت سوئیسی می‌تواند مانند هر شرکت بلژیکی ۲۵ درصد مالیات تکلیفی را از مالیات مربوط به خود کسر کند.

مکزیک - ارفاق‌های مالیاتی

دولت لایحه جدیدی در مورد اصلاح قانون مالیات فدرال، قانون مالیات بردرآمد و قانون مالیات بر ارزش افزوده تسلیم کنگره کرده است که تخفیف‌ها و ارفاق‌های مالیاتی زیادی در آن پیش‌بینی شده است، از جمله:

- کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها از ۳۵ درصد به ۳۴ درصد.

- پیش‌بینی کردیت (اعتبار) مالیاتی به نفع حقوق بگیران از ۵۲۰ تا ۸۱۲ پزوی جدید.

- افزایش میزان استهلاك مجاز در مورد خوردوها از ۲۰ به ۲۵ درصد و در مورد وسایل کنترل آلودگی از ۳۵ به ۵۰ درصد.

- کاهش نرخ مالیات تکلیفی در مورد بهره‌های پرداختی به موسسات و افراد غیر مقیم.
- کاهش دفعات پیش‌پرداخت مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقوقی (هر سه ماه یک بار به جای ماهی یک بار).

- معافیت کمیسیون، بهره و سایر هزینه‌های مربوط به خرید، تعمیرات یا ساخت اموال غیر منقول از مالیات بر ارزش افزوده.

- معافیت واردات دارو و وسایل پزشکی از مالیات بر ارزش افزوده.

- افراد و موسسات غیرمقیم که بابت درآمد حاصل از فروش سهام قبلاً باید ۲۰ درصد درآمد ناخالص را به عنوان مالیات می‌پرداختند حق

خواهند داشت به جای آن ۳۰ درصد درآمد خالص خود را پردازند.

هلند - ارفاق مالیاتی به نفع پژوهشگران

طی لایحه جدیدی که دولت به پارلمان تقدیم کرده کارفرمایان می‌توانند مالیات حقوق آن دسته از کارکنان خود را که به کار تحقیق و توسعه می‌پردازند تا ۱۲/۵ درصد کاهش دهند. سقف این ارفاق ۱۰ میلیون فلورن برای هر کارفرماست. شرط استفاده از این تخفیف آن است که کار پژوهشی موسسه سازمان یافته بوده و در قلمرو هلند انجام شود و مستقیماً با هدف پژوهش در زمینه‌های فنی و علمی و یا توسعه و نوآوری در رابطه با فراورده‌ها یا فرایندها تولید محصولات موسسه صورت پذیرد.

ایالات متحده آمریکا - قراردادهای اجتناب از تامین اجتماعی مضاعف

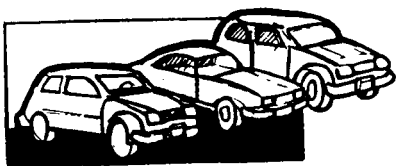
بعضی از موسسات ممکن است به خاطر فعالیت‌ها و نوع کار خود مشمول مقررات بیمه‌های اجتماعی دو کشور مختلف قرار گیرند. هدف قراردادهای مذکور آن است که این موسسات و کارکنان آن با چنین وضعی مواجه نشوند. ایالات متحده قراردادهایی در این زمینه با یونان، لوکزامبورگ و ایرلند منعقد ساخته و با چند کشور دیگر نیز در حال تبادل نظر به همین منظور است.

انگلستان - یک بام و دو هوا

یکی از ناهنجاری‌های قوانین مالیاتی این کشور مقررات راجع به درآمد حاصل از تفاوت نرخ تسعیر ارز است. برای آن که موضوع روشن شود بهتر است مثالی بزنیم. فرض کنید یک

شرکت انگلیسی وامی از یک بانک امریکائی به مبلغ ده میلیون دلار در زمانی که هر پوند معادل ۲ دلار است می‌گیرد و از محل آن دارائی معینی را در امریکا به همان مبلغ می‌خرد. پس از یک سال که نرخ برابری پوند نسبت به دلار کاهش می‌یابد و به هر پوند ۱/۵ دلار می‌رسد، شرکت انگلیسی همان دارائی را با یک میلیون دلار زیان به مبلغ ۹ میلیون دلار می‌فروشد و یک میلیون دلار هم از صندوق شرکت به آن افزوده طلب وام دهنده امریکائی را پس می‌دهد.

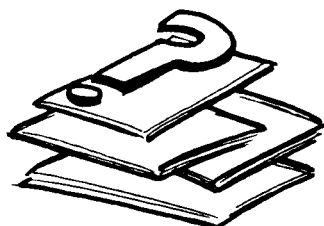
پس شرکت انگلیسی نه تنها سودی نبرده بلکه زیان هم دیده است و منطقاً نباید مالیاتی از او مطالبه شود ولی مقررات انگلیس فقط با طرف مثبت قضیه کار دارد و جنبه منفی آن را نادیده می‌گیرد. استدلال چنین است که شرکت دارائی خود را به ده میلیون دلار خریداری کرده بوده که در آن زمان به نرخ هر پوند ۲ دلار ارزش آن به پول داخلی ۵ میلیون پوند بوده است و حالا همان دارائی را به ۹ میلیون دلار از قرار هر ۱/۵ دلار یک پوند فروخته که حاصل آن ۶ میلیون پوند است. بنابراین باید بابت مابه‌التفاوت یک میلیون پوند مالیات (به نرخ ۳۳ درصد) پردازد. اما این که بابت بدهی که به شرکت امریکائی داشته زیان دیده و به این دلیل جبرانی بابت آن باید منظور شود، مقررات انگلستان آن را نادیده می‌گیرد. مدت‌هاست این ناهنجاری مورد بحث است و گام‌هایی در جهت اصلاح مقررات برداشته شده است.



ایتالیا - ترفندهای مالیاتی

ایتالیائی‌ها در این فن مهارت به سزائی دارند و بدان حد از آن استفاده می‌کنند که گاهی از «صنعت ترفند مالیاتی» در ایتالیا سخن به میان

پرسشهای مالیاتی از اقتصاددانان



می آید. مثلاً فروش اتومبیل لوکس مشمول مالیات بر ارزش افزوده به نرخ ۳۸ درصد است. ایتالیایی‌ها به جای آن وسیعاً از قرارداد اجاره اتومبیل استفاده می‌کنند که نرخ آن ۱۹ درصد است. دولت به ناچار مقرراتی را از تصویب گذرانید که به موجب آن نرخ مالیات ارزش افزوده روی اجاره اتومبیل نیز به ۳۸ درصد افزایش یافت.

اردن - تحمیلات مالیاتی صندوق بین‌المللی پول

این کشور از چندی پیش مذاکراتی را با صندوق بین‌المللی پول به خاطر استفاده از تسهیلات وامی آغاز کرده بود. مقامات صندوق اجرای یک برنامه اقتصادی و از جمله وضع مالیات بر فروش در اردن را به عنوان پیش شرط در این مورد تعیین نمودند و اردن درصدد برآمد چنین مالیاتی را به تصویب رساند اما بر اثر مخالفت جدی مردم و برخی مقامات ناگزیر موضوع را به آینده موکول نمود.

سوئد - رفع تبعیض مالیاتی از مجلات

در کشور سوئد فروش روزنامه‌ها از مالیات بر ارزش افزوده معاف است ولی برای مجلات مالیاتی به نرخ ۲۵ درصد مقرر است. اخیراً برخی روزنامه‌ها دست به انتشار فوق‌العاده‌های هفتگی زدند و مسأله اخذ یا عدم اخذ مالیات از این گونه نشریات سروصدا به پا کرد. وزارت دارائی اعلام داشته است که در نظر دارد اقداماتی را برای وضع مالیات یکسان به نرخ ۱۲ درصد روی تمام نشریات به عمل آورد.



پاسخ پرسش شماره قبل. فرمول حل مسأله از این قرار است:

نخست تفاوت قیمت اتومبیل وارداتی و مونتاژ با احتساب حقوق گمرکی و مالیات را محاسبه می‌کنیم و سپس تفاوت جهانی دو قیمت یعنی تفاوت بدون احتساب حقوق گمرکی و مالیات را از آن کسر می‌کنیم و حاصل تفریق را بر تفاوت جهانی دو قیمت تقسیم می‌کنیم:

$$170000 \times 1/5 - 130000 \times 1/25 - 10000 = 82500$$

$$170000 - 130000 - 10000 = 30000$$

$$175 \text{ درصد} = 1/75 = 30000 : (82500 - 30000)$$

به عبارت دیگر برقراری حقوق گمرکی و مالیات ۵۰ درصد روی اتومبیل ساخته شده وارداتی در مقابل فقط ۲۵ درصد حقوق گمرکی و مالیات روی اجزاء وارداتی اتومبیل مشابه برای مونتاژ، به معنی اعطاء نرخ موثر حمایتی دولت از صنعت مونتاژ معادل ۱۷۵ درصد می‌باشد.

سئوال جدید

در سال قبل کشور الف نوشابه غیر الکلی جمعاً به بهای ۸۰ میلیون واحد پول آن کشور وارد

کرده است. در مقابل مقدار نوشابه تولید داخل به ارزش ۲۰ میلیون واحد پول بوده است. ضمناً فرض کنید کتیش تقاضا برای این کالا (N) در قبال افزایش قیمت معادل ۱- و کتیش عرضه در برابر کاهش قیمت (E) برابر ۸/۰+ باشد. اکنون دولت حقوق گمرکی و مالیات جدیدی معادل ۲۵ درصد روی نوشابه وارداتی وضع می‌کند. مطلوب است محاسبه کاهش میزان تقاضا برای نوشابه بر اثر برقراری این اقلام و نیز محاسبه افزایش در میزان عرضه نوشابه داخلی به همین خاطر، علاوه بر این درآمد دولت بر اثر برقراری حقوق گمرکی و مالیات فوق را نیز محاسبه نمایید.

برای ۵ نفر از کسانی که پاسخ صحیح به دفتر مجله ارسال دارند به قید قرعه یک دوره یک ساله اشتراک مجانی منظور خواهد شد.

ضمناً از آقایان امیررضا کارگر، دها و ناصر میلانی برای ارسال نامه‌هایشان سپاسگزار است و توجه ایشان را به راه حل فوق جلب می‌نماید.



آراء مراجع عالی قضائی-مالیاتی

هلند - استناد به میثاق بین المللی حقوق سیاسی و مدنی در دعوای مالیاتی

مردی هلندی با زن خود به آمریکا مهاجرت می‌نماید و پس از سه سال همان جا فوت می‌کند. سازمان مالیاتی هلند ماترک او را براساس ماده ۳ قانون مالیات بر ارث مشمول مالیات هلند می‌شناسد. طبق این ماده هر شهروند هلندی که ظرف ۱۰ سال از تاریخ مهاجرت به خارج فوت کند فرض بر این است که زمان فوت مقیم هلند بوده است.

همسر متوفی به این تشخیص اعتراض می‌کند و ماده ۳ قانون ارث هلند را مغایر قرارداد مالیات مضاعف هلند و آمریکا و همچنین ماده ۲۶ میثاق بین‌المللی حقوق سیاسی و مدنی می‌داند. به موجب ماده ۴ قرارداد مالیاتی هلند و آمریکا تعیین تکلیف در این مورد که آیا مؤدی مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد هست یا نه، با مراجعه به مقررات قانونی همان کشور صورت می‌پذیرد. اما همین قرارداد توجه به ماده ۳ قانون ارث هلند داشته است که اگر قرار باشد به آن ماده رجوع

شود به هر حال هر شهروند هلندی ظرف ۱۰ سال اقامت در خارج مقیم هلند حساب می‌شود و گریزی از آن نخواهد بود. به همین سبب بلافاصله ماده ۵ قرارداد می‌گوید: اگر مهاجرین هلندی قصد اقامت دائم در آمریکا داشته باشند دولت هلند نمی‌تواند از ماده ۳ قانون ارث خود استفاده کند و تا ۱۰ سال آنان را مقیم هلند بشناسد.

بدین ترتیب ماده ۵ قرارداد دو کشور جلوی عملکرد ماده ۳ قانون ارث هلند را می‌گیرد و نمی‌گذارد هلند اقامت فرضی برای مهاجران به خارج در نظر بگیرد و مالیات خود را تحمیل کند. ولی ماده ۹ همان قرارداد راه دیگری می‌گشاید و می‌گوید اگر متوفی جزء تبعه یکی از دو دولت باشد آن دولت می‌تواند بدون آن که محل اقامت را ملاک قرار دهد براساس تابعیت، چنان شخصی را مشمول قانون مالیاتی خود قرار دهد.

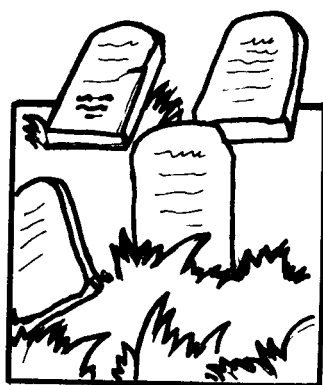
مؤدی (همسر متوفی) استدلال می‌کرد که ماده ۳ قانون ارث هلند روی یک اقامتگاه فرضی

برای مهاجران دور می‌زند و این رویه طبق ماده ۵ قرارداد دو کشور منع شده است و از طرفی ماده ۲۶ میثاق حقوق سیاسی و مدنی تصریح کرده است که همه افراد در برابر قانون برابرند و بدون تبعیض حق استفاده از حمایت قانونی را دارند. در این زمینه قانون باید هرگونه تبعیض را منع کند و حمایت برابر و مؤثر در برابر تبعیض به هر بهانه را تضمین کند: از قبیل تمایز به خاطر نژاد، رنگ، جنس، زبان، مذهب، نظرات سیاسی، منشأ ملی یا اجتماعی، دارائی، ولادت و مشخصات دیگر. به نظر مؤدی ماده ۳ قانون ارث با ماده ۲۶ میثاق حقوق سیاسی و مدنی منافات دارد و بین شهروند هلند که مقیم خارج است با سایر مقیمان خارج تبعیض قائل شده است.

محکمه ابتدائی استدلال مؤدی را رد کرد و دعوی به دیوان عالی کشید. در آنجا مؤدی اعتراضات خود را تکرار کرد و در مقابل دادستان کل چنین استدلال نمود: ماده ۳ قانون ارث در

۱ - محتوای اصلی ماده ۳ قانون ارث وضع مالیات بر هلندیان مقیم خارج بر اساس تابعیت هلندی آنان است و عبارت آخر ماده، که می‌گوید اگر این هلندیان در کشور محل مهاجرت فوت کنند فرض بر این است که زمان فوت مقیم هلند بوده‌اند، در واقع یک راه حل تکنیکی قضیه است و گرنه سبب اصلی و فلسفه وضع ماده مذکور همان علقه و رابطه تابعیت است که ضمن ماده ۹ قرارداد مالیاتی امریکا و هلند نیز پیش‌بینی شده و بدین ترتیب مغایرتی با قرارداد فوق نیز مشاهده نمی‌شود.

۲ - استدلال دیگر مدعی آن بود که وضع مالیات بر ارث روی هلندیان مقیم خارج بی‌آنکه نظیر آن روی خارجی‌ان مقیم همان کشور قابل وضع باشد خود نوعی تبعیض نسبت به هلندیان است و بدین ترتیب ماده ۳ قانون ارث مغایر میثاق بین‌المللی حقوق سیاسی و مدنی است. دیوان عالی پاسخ داد که بین تبعه یک کشور و دولت ایشان پیوند و علقه ویژه‌ای برقرار است و همین رابطه توجیه عینی و منطقی اختلاف در رفتار به شمار می‌رود (ولی دیوان به این ایراد مقدر پاسخ نداد که ماده ۲۶ میثاق جنبه اطلاق دارد و تفاوتی بین تبعیض قابل توجیه و غیر آن قائل نشده است).



واقع می‌شود اتباع خود را مشمول مالیات بر ارث قرار دهد هرچند به خارج سفر کرده باشند. پس این یک مالیات‌بندی براساس تابعیت است و برقراری آن طبق ماده ۹ قرارداد امریکا و هلند مجاز می‌باشد، زیرا ملاک اصلی تابعیت است و اگر مسأله اقامت فرضی هم در متن ماده فوق به میان کشیده شده در واقع یک وسیله بیان همان مقصود بوده و در اصل قضیه بی‌تأثیر است.

اما در باب استدلال دوم مؤدی که به مسأله تبعیض و میثاق حقوق سیاسی و مدنی استناد کرده پاسخ این است که کنوانسیون تبعیض بین هلندی و غیرهلندی را از لحاظ مالیات‌هائی که با توجه به محل اقامت وضع می‌شود ممنوع ساخته است. اصل اول قانون اساسی هلند هم می‌گوید کلیه کسانی که در هلند زیست می‌کنند باید از رفتار مساوی برخوردار شوند. مقصود اصلی این احکام آن است که نسبت به خارجی‌ان رفتاری بدتر از آن چه نسبت به هلندیان اعمال می‌شود صورت نپذیرد. حال آن که در قضیه مورد رسیدگی اگر هم رفتار بدتری بین هلندی و خارجی در بین باشد این رفتار بدتر متوجه هلندیان است و نه بیگانگان.

دادستان در اثبات نظر خود به نکات زیر اشاره کرد:

۱- نظریه دانشمند حقوقی Kees Van Raad در پاسخ این سؤال که صلاحیت دولت هلند برای وضع مالیات تا کجا امتداد دارد؟ به نظر وی:

«صلاحیت مالیاتی دولت نسبت به اشخاص و اشیاء منحصر است به اشخاص حقیقی و حقوقی که تبعه هلند هستند و اشخاص و اشیائی که در قلمرو هلند حضور دارند و اموری که در همین قلمرو رخ می‌دهد».

۲ - زمانی که همین ماده ۳ قانون ارث در پارلمان مطرح بود اعضای مجلس چنین اظهار نظر نمودند:

«این به هیچوجه غیرمنطقی نیست که شهروندان هلندی مقیم خارج که در عین حال از مزایای تابعیت هلندی استفاده می‌کنند (یعنی گذرنامه هلندی با خود دارند و از حمایت کادر دیپلماتیک و کارکنان سفارت هلند بهره

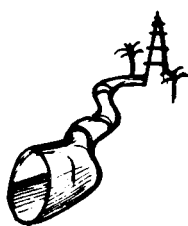
می‌گیرند) با اجرای این قانون سهمی را در اقتصاد هلند ایفاء کنند».

۳ - به نظر دادستان مقابله با گریز مالیاتی یک هدف مشروع برای هر دولتی به شمار می‌رود.

۴ - ایجاد محدودیت و تفاوت رفتار نسبت به شهروندان هلندی از حیث مالیاتی، با توجه به رشته‌های پیوند خاصی که صرفاً بین دولت و اتباع وی وجود دارد و شامل دیگران نمی‌شود، قابل توجیه است.

بنابراین به نظر دادستان ماده ۳ قانون ارث مغایرت اصولی با میثاق بین‌المللی حقوق سیاسی و مدنی ندارد.

دیوان عالی هلند استدلال دادستان کل را پذیرفت و درخواست مدعی را رد کرد. به نظر این دیوان:



نروژ - ماهیت فوق شکل

یک دعوی مالیاتی که مدت‌ها در محاکم و

مراجع نروژ ادامه داشت بالاخره بعد از ۱۵ سال به نتیجه رسید و دیوان عالی کشور به نفع مؤدی که یک شرکت امریکائی طرف قرارداد حفاری نفتی است رأی داد. شروع داستان از این قرار است که یک شرکت فرعی وابسته به یک گروه امریکائی در سال ۱۹۷۵ دو قرارداد حفاری با پیمانکاران اکتشاف میدانهای نفتی نروژ منعقد ساخت. برای انجام عملیات حفاری یک شرکت فرعی دیگر از جانب گروه در امریکا به ثبت رسید که ما آن را شرکت الف می نامیم. شرکت الف نیز به نوبه خود شعبه‌ای را در نروژ به ثبت رسانید.

قرار شد از چهار سکوی حفاری مورد نیاز دو فقره آن در امریکا و با استفاده از اعتبارات صادراتی آن کشور ساخته شود. برای استفاده از اعتبار صادراتی لازم بود که متقاضی تابعیت خارجی داشته باشد. بنابراین گروه یک شرکت فرعی دیگر در برمودا به ثبت رسانید که ما آن را شرکت ب خواهیم نامید. شرکت امریکائی ما در شرکت ب ضمانت این شرکت را برای استفاده از اعتبار صادراتی به عمل آورد. در ضمن شرکت ب هیچ‌گونه تشکیلات یا کارمندی نداشت و اقدام برای اخذ وام و اجاره سکوها به شرکت الف توسط شرکت امریکائی مادر در برابر حق الزحمه صورت گرفت.

شعبه شرکت الف سکوهای حفاری را به اجاره گرفت و عملیات خود را آغاز کرد. مسئولیت پرداخت مالیات نروژ نیز برعهده همین شعبه بود که در محاسبات خود اجاره پرداختی به شرکت ب را از درآمد کسر می‌کرد. در سال ۱۹۸۱ یکی از دو سکوی حفاری به پیمانکار میدان نفتی فروخته شد و از دومی تا ۱۹۸۲ استفاده می‌شد.

طی این مدت چند بار به دفاتر شعبه رسیدگی شد و ایرادی اعلام نگردید. اما ضمن یکی از رسیدگی‌ها که در سال ۱۹۸۳ انجام شد ممیز مالیاتی به این نتیجه رسید که شرکت ب ثبت شده در برمودا سایه‌ای بیش نیست و جدا از شرکت الف نمی‌توان موجودیت واقعی برای آن قائل شد. بنابراین به نظر مرجع مالیاتی باید شعبه

شرکت الف در نروژ مالک سکوهای حفاری شناخته شود و در نتیجه کسر اجاره پرداختی به شرکت ب در محاسبه درآمد مشمول مالیات شعبه موردی نداشته است. حوزه مالیاتی کلیه محاسبات مربوط به سالهای ۱۹۸۲ - ۱۹۷۷ را تجدید نمود و مالیات‌های مربوط را مورد مطالبه قرار داد. جمع مطالبات به ۷/۳ میلیون دلار بالغ شد.

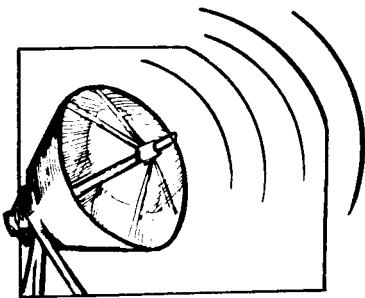


شرکت الف به هیأت حل اختلاف مالیاتی رجوع کرد ولی هیأت نظر حوزه را تأیید نمود. دعوی به دادگاه شهرستان ستاوانگر کشیده شد. دادگاه طبق خواسته مؤدی رأی داد و نظر حوزه مالیاتی را رد کرد. از این رأی به دادگاه استیناف گولاتینک شکایت شد و این دادگاه در ژانویه ۱۹۹۱ چنین نظر داد: هرچند شرکت ب را نمی‌توان صرفاً یک سایه به شمار آورد که فقط به خاطر کاستن از بار مالیاتی شرکت الف تشکیل شده باشد، با این حال از وجود شرکت ب به عنوان یک وسیله به همین منظور استفاده شده و این استفاده به مفهوم عدم وفاداری نسبت به قوانین مالیاتی نروژ است. بر این اساس دادگاه به قاعده ماهیت فوق شکل استناد کرد. طبق این قاعده صورت ظاهر قانونی که با واقعیات اقتصادی قضایا تطابق ندارد و به منظور گریز از مالیات ایجاد شده در رسیدگی به مسائل مالیاتی باید نادیده گرفته شود. با توجه به این ضابطه دادگاه استیناف بار دیگر نظر مرجع مالیاتی را تأیید کرد. آنگاه مؤدی در دیوان عالی نروژ اقامه دعوی نمود. دیوان رأی نهایی را به نفع مؤدی چنین صادر کرد: شرکت ب فقط جنبه صوری ندارد کما این که توانست از اعتبارات صادراتی امریکا استفاده کند

و علت عمده تشکیل آن همین نکته بوده است. از طرفی در کاربرد قاعده «ماهیت فوق شکل» باید دقت کافی به عمل آورد که جنبه ماهوی واقعی قضیه کدام بوده است. اگر ما بیابیم وجود شرکت ب را نادیده بگیریم آیا نتیجه این خواهد بود که شرکت الف را مالک سکوهای حفاری بشناسیم؟ پاسخ منفی است. اگر شرکت ب نباشد مالکیت سکوها به شرکت مادر بازمی‌گردد که در امریکا است. شرکت الف فقط استفاده کننده از سکوهاست و این استفاده مبتنی بر شرایط قرارداد اجاره است. با این استدلال دیوان عالی تشخیص مرجع مالیاتی را رد کرد و به سود مؤدی رأی داد.

انگلستان. انتقال ماهواره‌ای برنامه‌های تلویزیونی و مالیات بر ارزش افزوده

بین شرکت هاچ و ویژن مقیم هنگ‌کنگ و شرکت تلکوم انگلستان قراردادی به منظور انتقال برنامه‌های تلویزیونی بی‌بی‌سی از طریق ماهواره به هنگ‌کنگ بسته می‌شود. کار شرکت انگلیسی این است که سیگنال‌های سمعی و بصری را به طور جداگانه از بی‌بی‌سی گرفته و در مرکز مخابراتی خود در انگلستان آن‌ها را با یکدیگر تلفیق می‌کند و پس از تقویت به ایستگاه گیرنده هاچ و ویژن در هنگ‌کنگ منتقل می‌سازد. بهای دریافتی شرکت تلکوم شامل کلیه عملیات انتقال سیگنال‌ها از انگلستان به هنگ‌کنگ، از جمله هزینه استفاده از ماهواره و نیز مخارج روزمره شرکت می‌باشد. تمامی وسایل و تجهیزات انتقال در انگلستان متعلق به تلکوم است و مجموع





نخست که مشمول مالیات بر ارزش افزوده است باید مفاد ماده ۱۱ دیرکتیو (رهنمود) شماره ۶ شورای اروپا مبنی بر هماهنگی مقررات راجع به مالیات بر ارزش افزوده را مورد توجه قرار دهیم. برای آن که هماهنگی مورد بحث در این دستورالعمل حفظ شود باید از قبول دو مبنای جداگانه برای مالیات بر ارزش افزوده احتراز کنیم. وقتی که در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده به حساب خریدار کالا رقم معینی را مبنا قرار می‌دهیم و نرخ مالیات را روی آن اعمال می‌کنیم، باید عیناً همین ارقام را در مورد محاسبه بدهی مالیاتی خود شرکت نیز بپذیریم. به عبارت دیگر باید کسر کمیسیون مؤسسه اعتباری را نادیده بگیریم و مالیات‌های قبلی را از رقم کامل مالیات پرداختی مشتری کسر کنیم.

نیویورک مالیات شعبه خبرگزاری رویتر

خبرگزاری رویتر که یک شرکت انگلیسی است در هشتاد کشور و از جمله در امریکا شعبه به ثبت رسیده دارد. مقامات مالیاتی ایالت نیویورک برای محاسبه مالیات شعبه رویتر مجموع درآمدهای خالص این خبرگزاری در سراسر جهان را گرفته درصدی از آن را به تناسب برای شعبه امریکائی شرکت منظور داشتند. رویتر در مقام اعتراض برآمد و با استناد به قرارداد مالیاتی امریکا و انگلیس شکایت نمود. قضیه به دادگاه استیناف ایالت نیویورک کشید و این دادگاه عمل مراجع مالیاتی را تأیید کرد و نظر داد که نحوه محاسبه مالیات به منزله تبعیض نسبت به شعبه رویتر به شمار نمی‌رود و مغایرتی با قرارداد مالیاتی دو کشور ندارد.

معروف کفش در آن کشور است، با چندین مؤسسه صادرکننده کارت‌های اعتباری قراردادهائی منعقد کرده و به مشتریان خود با ارائه کارت اعتباری کفش می‌فروشد. مؤسسه اعتباری ۵ درصد از مجموع فروش‌ها را بابت کمیسیون خود کسر کرده ۹۵ درصد باقی را به شرکت بالی می‌پردازد. هنگام فروش کالا طبعاً مالیات بر ارزش افزوده مصرف‌کننده نهائی نیز محاسبه و به قیمت اصلی فروش اضافه می‌شود. به عبارت دیگر مؤسسه اعتباری نه تنها از قیمت اصلی کالا بلکه از مالیات بر ارزش افزوده مصرف‌کننده نهائی هم کمیسیون خود را کسر می‌کند.

از طرفی قاعده بر این است که شرکت هنگام پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نهائی مؤسسه به دولت می‌تواند آنچه را خود قبلاً هنگام خرید ملزومات و غیره به عنوان مالیات ارزش افزوده پرداخته کسر کند و باقی را کارسازی نماید. شرکت مدعی بود که مالیات‌های پرداختی قبلی خود را باید از آنچه عملاً و به طور خالص از مؤسسه اعتباری دریافت داشته کسر کند. فرضاً اگر نرخ مالیاتی ۲۰ درصد و بهای فروش کالا ۳۰۰۰ فرانک باشد رقم مالیاتی پرداختی مشتری ۶۰۰ فرانک است ولی چون ۵ درصد کمیسیون کسر می‌شود فقط ۵۷۰ فرانک آن عاید شرکت شده و مالیات پرداختی قبلی باید از رقم ۵۷۰ کسر شود و نه از ۶۰۰.

اختلاف مالیاتی بر سر این قضیه به دادگاه بدوی بروکسل می‌گردد و چون اعضاء جامعه اروپا عموماً تابع مقررات واحد جامعه هستند و مؤدی نیز به آن استناد می‌کند محکمه بلژیکی رأی دیوان دادگستری اروپائی را که ارگان قضائی جامعه مذکور است در این باب خواستار می‌شود. دیوان چنین اظهارنظر می‌کند:

در قضیه مورد بحث دو معامله جدا از هم صورت گرفته است، یکی فروش کفش به مشتری و دیگری انجام خدمت معین از سوی مؤسسه اعتباری به نفع شرکت بالی در مقابل ۵ درصد کمیسیون. به نظر دیوان معامله دوم اساساً مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست. اما در مورد معامله

عملیات توسط مهندسين شرکت انجام می‌شود. موافقتنامه طرفین هم عنوان قرارداد خدمت را دارد و موضوع آن چنین است: «استفاده از تسهیلات به منظور انتقال برنامه تلویزیونی از طریق سیگنال‌ها به منظور دریافت در هنگ‌کنگ».

مقام مالیاتی انگلستان نرخ متداول مالیات بر ارزش افزوده را بر دریافتی شرکت تلکوم قابل اعمال دانست و این تشخیص مورد اعتراض مؤدی واقع شد. استدلال مؤدی این بود که مبالغ پرداخت شده بابت خدمات مهندسی است و چون استفاده‌کننده از خدمت مقیم خارج از قلمرو کشورهای عضو جامعه اروپاست برحسب مقررات معاف از مالیات بر ارزش افزوده است. در مقابل مرجع مالیاتی استدلال می‌کرد که انتقال سیگنال‌ها نوعی فرآورده به شمار می‌رود و آنچه پرداخت می‌شود در واقع بهای این فرآورده است و چنین دریافتی مشمول معافیت مربوط به بهای خدمات مورد استفاده در خارج از جامعه اروپا نمی‌باشد.

اختلاف مؤدی و سازمان مالیاتی به دادگاه ویژه مالیات بر ارزش افزوده کشیده شد و دادگاه اظهارنظر نمود که در این نقل و انتقال فرآورده واقعی خود سیگنال‌ها هستند و نه انتقال آن‌ها، با این حال معافیت مالیاتی مربوط به خدمات در این مورد قابل استفاده نیست، زیرا آن معافیت راجع به حالتی است که مورد معامله ارائه مستقیم خدمات برای استفاده طرف باشد. ولی در این قضیه خاص آنچه ارائه شده ملاً یک فرآورده است که کم‌وبیش حاصل خدمات و فعالیت‌های شرکت انگلیسی است. بنابر این مورد مشمول نرخ متداول مالیات بر ارزش افزوده است.

دیوان دادگستری اروپائی - خرید کالا با کارت اعتباری

شرکت بالی مقیم بلژیک که از فروشندگان

مقررات، بخشنامه ها و آراء

هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی

ماده واحده - به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، به دولت اجازه داده می شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد زیر به عمل آورد:

الف - حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار.

ب - حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکتهای سهامی.

ج - حسابرسی شرکتهای غیرسهامی و مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی.

د - حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای و مؤسسات موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶.

ه - حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی.

تبصره ۱ - شرایط و ضوابط مربوط به تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان مطابق آیین نامه‌ای می باشد که به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می رسد.

تبصره ۲ - نخستین گروه حسابداران رسمی بانصاب حداقل ده (۱۰) نفر می توانند به عنوان هیأت مؤسس، «جامعه حسابداران رسمی ایران» را به صورت مؤسسه‌ای غیردولتی، غیر انتفاعی و دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل دهند. اساسنامه جامعه مزبور توسط هیأت مؤسسه تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد.

تبصره ۳ - به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی، نخستین گروه حسابداران رسمی می توانند با رعایت شرایطی که در اساسنامه «جامعه حسابداران رسمی ایران» می آید، مؤسسه حسابرسی تشکیل دهند.

تبصره ۴ - حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارشهای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مزبور، مطابق آیین نامه‌ای می باشد که به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می رسد.

تبصره ۵ - دستگاههای دولتی می توانند از خدمات سازمان حسابرسی - که تنها سازمان حسابرسی دولتی محسوب می شود - یا حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی فوق الذکر استفاده کنند.

قانون فوق مشتمل بر ماده واحده و پنج تبصره در جلسه علنی روز سه شنبه مورخ بیست و یکم دیماه یکهزار و سیصد و هفتاد و دو مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۲/۱۰/۲۹ به تأیید شورای نگهبان رسیده است.

رئیس مجلس شورای اسلامی - علی اکبر ناطق نوری

اصلاح عبارتی قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی

پیرو نامه شماره ۲۳۲۳/ق مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۳ موضوع ابلاغ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، با توجه به مذاکرات مجلس شورای اسلامی تبصره ۳ و ۲ ماده واحده اصلاح عبارتی نیاز داشته که در نسخه ابلاغی معمول نگردیده است لذا متن صحیح تبصره‌های ۲ و ۳ ماده واحده جهت طی مراحل قانونی به شرح زیر اعلام می گردد:

تبصره ۲ - به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی، نخستین گروه حسابداران رسمی بانصاب حداقل ده (۱۰) نفر می توانند به عنوان هیأت مؤسس، «جامعه حسابداران رسمی ایران» را به صورت مؤسسه‌ای غیردولتی، غیرانتفاعی و دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل دهند. اساسنامه جامعه مزبور توسط هیأت مؤسس، تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد.

تبصره ۳ - حسابداران رسمی می توانند با رعایت شرایطی که در اساسنامه «جامعه حسابداران رسمی ایران» می آید، مؤسسه حسابرسی تشکیل دهند.

رئیس مجلس شورای اسلامی - علی اکبر ناطق نوری

چون طبق صراحت ماده واحده قانون استفساریه در خصوص تأثیر ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم بر ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی که در تاریخ ۱۳۷۲/۲/۲۹ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی ناسخ ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی مصوب خرداد ماه ۱۳۵۰ نبوده و شرکتهای تعاونی روستائی متشکل از افراد ساکن حوزه عمل شرکت که به امر کشاورزی مباشرت مستقیم دارند و همچنین شرکتهای تعاونی کارگری مصرف و مسکن و اعتبار و نیز اتحادیه‌های آنها و همچنین شرکتهای تعاونی صنایع دستی و صیادان و آموزشگاهها و اتحادیه‌های آنها بطورکلی از پرداخت مالیات معاف می‌باشند و اینکه ممکن است از تاریخ اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی (۱۳۶۸/۱/۱) معافیت مالیاتی مذکور کلاً یا بعضاً اعمال نشده باشد، بنابراین از جهت اجرای مقررات و اعمال معافیتهای مقرر در ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی مصوب ۱۳۵۰ و استرداد مالیاتهای اضافه دریافت شده موارد زیر را تأکید می‌نماید.

- ۱- در مواردیکه برگ تشخیص مالیات سنوات گذشته صادر نگردیده، مأموران تشخیص ذریبط باید با رعایت معافیتهای مقرر اقدام به رسیدگی بنمایند. و در صورتیکه احیاناً برگ تشخیص مالیات صادر و بدلیلی ابلاغ نشده و هنوز فرصت قانونی برای ابلاغ آن باقی است، باید برگ مزبور حسب گزارش تنظیمی وسیله ممیز و سرممیز مسئول براساس مقررات حاکم ابطال و یا اصلاح و سپس مراتب به مؤدی اعلام یا ابلاغ گردد.
- ۲- چنانچه برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده و پرونده در مرحله حل و فصل وسیله ممیز کلی مالیاتی و یا هیئتهای حل اختلاف مالیاتی (خواه بدوی یا تجدیدنظر) میباشد، مراجع مذکور حسب مورد مکلفند با رعایت معافیت قانونی مورد بحث اتخاذ تصمیم نمایند.
- ۳- در مواردیکه مالیات دوره عمل سال ۱۳۶۸ و سنوات بعد قطعیت یافته اما برگ مالیات قطعی آن صادر نگردیده و یا با وجود صدور هنوز ابلاغ نشده و همچنین در صورتیکه مالیات قطعی و برگ مالیات قطعی آن نیز صادر و ابلاغ گردیده، ممیزین مالیاتی مکلفند گزارشی مبنی بر ابطال برگ قطعی یا عدم نیاز به صدور برگ قطعی حسب مورد عنوان سرممیزی متبوع تهیه و النهایه پس از ملاحظه و تایید ممیزکل مالیاتی متبوع، عدم تعلق مالیات بلحاظ برخورداری از معافیت را طی نامه‌ای به اطلاع مؤدی برسانند.
- ۴- در تمامی موارد پیش گفته چنانچه مالیات اضافی پرداخت شده باشد پس از بررسی و انجام اقدامات لازم بشرح بندهای فوق الذکر، اضافه پرداختی باید حسب مقررات ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم مسترد گردد.

احمد حسینی

معاون درآمدهای مالیاتی

بطوریکه اطلاع دارند مقررات ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی، نسبت به واحدهای تولیدی که از ۱۳۶۶/۱۲/۳ لغایت پایان سال ۱۳۷۰ برای آنها پروانه یا کارت تأسیس از وزارتخانه‌های ذریبط صادر و حائز شرایط مقرر باشند قابل اجرا است، از طرفی طبق تبصره ۲ این ماده در صورتیکه محصول واحد تولیدی موضوع ماده ۱۳۲ قانون فوق الذکر از انواع کالاهای سرمایه‌ای باشد ۶ سال و چنانچه از نوع کالاهای واسطه‌ای باشد ۳ سال به مدت معافیت مالیاتی مربوطه افزوده خواهد شد. علاوه چون اخیراً فهرست کالاهای مذکور و اصل که طی شماره‌های ۳۰/۵۶۵۸ مورخ ۱۳۷۲/۲/۲۵ و ۳۰/۵-۱۹۷۲ مورخ ۱۳۷۲/۵/۴ و ۳۰/۵-۲۳۸۸ مورخ ۱۳۷۲/۶/۲ و ۳۰/۵-۳۰۲۴ مورخ ۱۳۷۲/۷/۱۸ دفتر فنی مالیاتی ابلاغ شده است و مأموران مالیاتی با مسائل و ابهاماتی مواجهه می‌باشند، لذا بمنظور اجرای صحیح قانون و پرهیز از اتخاذ رویه‌های گوناگون تأکید مینماید:

- ۱- در مواردیکه برگ تشخیص مالیات سنوات گذشته صادر نگردیده، مأموران تشخیص ذریبط باید با رعایت معافیتهای مقرر اقدام به رسیدگی و عنداللزوم مطالبه مالیات بنمایند و در صورتیکه احیاناً برگ تشخیص مالیات صادر گردیده و بدلیلی ابلاغ نشده و هنوز فرصت قانونی برای ابلاغ آن باقی است، باید برگ مزبور حسب گزارش تنظیمی وسیله ممیزین و سرممیزین مسئول براساس مقررات حاکم ابطال یا اصلاح و سپس اقدام به ابلاغ آن گردد.
- ۲- چنانچه برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده و پرونده در مرحله حل و فصل وسیله ممیزکل مالیاتی و یا هیئتهای حل اختلاف مالیاتی (خواه بدوی یا تجدیدنظر) میباشد، مراجع مذکور حسب مورد مکلفند با رعایت معافیت قانونی مورد بحث اتخاذ تصمیم و برگ تشخیص مالیات را رد یا درآمد مشخصه را تا حد معافیت متعلق تعدیل نمایند.
- ۳- در مواردیکه مالیات دوره عمل سال ۱۳۶۸ و سنوات بعد قطعیت یافته اما برگ مالیات قطعی آن صادر نگردیده و یا با وجود صدور هنوز ابلاغ نشده و همچنین در صورتیکه مالیات قطعی و برگ مالیات قطعی آن نیز صادر و ابلاغ گردیده، ممیزین مالیاتی مکلفند گزارشی عنوان سرممیزی متبوع تهیه و النهایه پس از ملاحظه و تایید ممیزکل مالیاتی متبوع درآمدهای معاف از پرداخت مالیات را از درآمدهای قطعی شده سابق کسر و عندالاقضاء برگ مالیات قطعی یا برگ مالیات قطعی اصلاحی بلحاظ نمودن معافیت صادر و ابلاغ و اگر بجهت برخورداری از معافیت بطورکلی مالیاتی تعلق نگیرد، موضوع را طی نامه‌ای با اطلاع مؤدی برسانند.

۴ چنانچه تولیدکنندگان علاوه بر فعالیت تولیدی، فعالیتهای جنبی دیگری هم داشته‌اند و حال پس از قطعیت، مأموران تشخیص در تفکیک درآمد مربوط به هر یک از فعالیتهای مواجه با اشکال میباشند، لازم است بطریق زیر اقدام گردد:

الف- در مواردیکه میزان درآمد ناشی از تولید کاملاً مشخص و منفک از سایر درآمدها است (مثلاً در موارد قطعیت پرونده بلحاظ عدم اعتراض مؤدی که در اینصورت مسلماً درآمدهای ناشی از فعالیتهای مختلف طبق گزارش تعیین مالیات بطور جداگانه مشخص میباشند)، برگ مالیات قطعی یا اصلاحی آن و یا اعلامیه با ملحوظ داشتن درآمد مذکور تنظیم و ابلاغ گردد.

ب- اگر درآمد توسط مراجع حل اختلاف بدون قید و تفکیک اقلام مختلف آن، یکجا مورد تعدیل قرار گرفته باشد، میزان تعدیل شده را به نسبت اقلام مذکور تسهیم و از این طریق درآمد مربوط به تولید را معین نموده اقدامات بعدی را بترتیب فوق معمول دارند.

۵- در تمامی موارد پیش گفته چنانچه مالیاتی مازاد بر حد مقرر پرداخت شده باشد، پس از بررسی و انجام اصلاحات لازم بشرح بندهای فوق الذکر اضافه پرداختی باید طبق مقررات ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم مسترد گردد.

معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۵-۳۵۹۹/۴۶۵۴۶ مورخ ۷۲/۹/۹

از آنجاکه بعضی از مسئولین مالیاتی در مورد مالیات بردرآمد حقوق کارکنان دفاتر اسناد رسمی با ابهام مواجه بوده از طرفی گویا برخی حوزه‌های مالیاتی هنوز از مفاد قانون اصلاح پاره‌ای از مواد قانون دفاتر اسناد رسمی و کانون سردفتران و دفتر یاران مصوب ۱۳۷۱/۳/۳ و «آئین نامه موضوع تبصره ماده ۳ آن بی‌اطلاع میباشند، بمنظور رفع اشکال و اتخاذ رویه واحد ضمن ارسال نسخه‌ای از متن قانون و آئین نامه یاد شده نکات زیر را متذکر می‌گردد:

۱- کلیه سردفتران همانند سایر پرداخت کنندگان حقوق مکلفند برابر ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن با رعایت سایر مقررات موضوع فصل سوم باب سوم آن قانون، هنگام هر پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلق را براساس درآمد مشمول مالیات سالانه کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرست مشخصات حقوق بگیران به حوزه مالیاتی محل پرداخت و در ماههای بعد هم تغییرات را صورت دهند وگرنه حسب مورد مشمول جرائم و مجازاتهای موضوع ماده ۱۹۷ و ماده ۱۹۹ و تبصره ۳ آن خواهند بود.

۲- چون حق التحریر موضوع ماده ۳ قانون فوق الذکر و آئین نامه مربوط، علاوه بر حقوق و مقرری یا مزد بعنوان نوعی پاداش بکارکنان دفتر اسناد رسمی پرداخت میگردد، این پرداختی یا تخصیصی نیز باید جزء درآمد حقوق کارکنان مزبور تلقی و مالیات آن برابر مقررات پیش گفته توسط سر دفتر کسر و واریز شود.

۳- باتوجه باینکه صاحبان دفاتر اسناد رسمی از جمله اشخاص حقیقی موضوع ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشند، اصولاً هر سردفتر مسئول پرداخت مالیات بردرآمد حقوق کارکنان زمان تصدی خود بوده بدهیهای مربوط به زمان قبل از تصدی و جرائم آن ارتباطی به سردفتر فعلی ندارد.

۴- کلیه حوزه‌های مالیاتی مکلفند پرونده‌های مالیات بردرآمد حقوق مربوط به دفاتر اسناد رسمی واقع در محدوده خود را همه ماهه مورد بررسی قرار داده، در صورت مشاهده هرگونه تاخیر در ارسال فهرست حقوق بگیران و یا پرداخت مالیات و یا کسر پرداخت، اقدامات قانونی بموقع معمول و علاوه بر آن موقع رسیدگی بپرونده مالیات مشاغل سردفتران، وضعیت مالیاتهای تکلیفی سال مربوط را هم روشن نمایند.

وزیر امور اقتصادی و دارائی

بخشنامه شماره ۵-۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ مورخ ۷۲/۹/۱۰

نظر به اینکه در خصوص نحوه اجرای معافیتهای مالیاتی مقرر در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی موضوع ماده ۳۵ قانون اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ و همچنین ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ برای مأمورین تشخیص مالیاتی ابهاماتی مطرح است بلحاظ روشن شدن موضوع اعلام می‌دارد:

۱- در مورد معافیت مالیاتی مراکز فرهنگی و هنری مذکور در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی که در صورت داشتن پروانه فعالیت و یا تاسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی بمدت ۵ یا ۸ سال حسب مورد از تاریخ شروع فعالیت معاف گردیده‌اند توجه داشته باشند که مفاد این تبصره ناظر به مواردیست که شروع فعالیتهای موصوف از ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد بوده و در هر حال مراکز را که تاریخ شروع فعالیتشان قبل از ۱۳۷۱/۱/۱ میباشند شامل نخواهد بود.

۲- در خصوص معافیت پنجساله درآمد حاصل از صنایع روستائی موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ که طبق بخشنامه وزارتی شماره ۳۰/۴/۸۳۶۵/۳۴۰۰۸ مورخ ۱۳۷۲/۷/۱۰ شامل کلیه موافقتهای اصولی و مجوزهای احداث صادره مربوط به قبل از ۷۱/۲/۷ اعلام گردیده نیز توجه داشته باشند که این معافیت هم شامل کلیه موافقت‌نامه‌های اصولی و مجوزهای موصوف صادر از ۱۳۶۸/۱/۱ الی ۱۳۷۱/۲/۷ خواهد بود و لاغیر.

معاون درآمدهای مالیاتی

گزارش شماره ۳۰/۵۴۴۶-۱۳۷۱/۲/۳۰ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام محترم معاونت درآمدهای مالیاتی مشعر بر طرح این مسئله که آیا صاحبان داروخانه‌ها بنابه این دلیل که شغل آنها جزء رشته‌های بهداشتی و درمانی است، مشمول معافیت‌های موضوع مادتین ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ میباشند یا خیر، حسب ارجاع مشارالیه در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۶/۲ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح و پس از شور و بررسی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون یاد شده رای هیئت مذکور در این باره بشرح زیر اعلام گردید:

رای اکثریت:

نظر باینکه، نسخه پیچی داروخانه‌ها مستلزم کاربرد نظر تخصصی در امور داروئی و درمانی بوده و این امر مستقیماً مرتبط با رشته‌های پزشکی است، لذا صرفاً درآمد حاصل از این قسمت از فعالیتهای داروخانه‌ها حسب مورد مشمول معافیت‌های موضوع مادتین ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی خواهد بود.

علی اکبر سمیعی حسن عباسی پناه محمود حمیدی علی اکبر نوربخش علی اصغر محمدی محمدعلی سعیدزاده

نظر اقلیت:

گرچه رشته‌های تحصیلی و حرفه‌ای داروسازان و دکترهای داروساز جزء رشته‌های پزشکی، بهداشتی و درمانی است، اما حسب استنباط از مفاد مادتین ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و همچنین اصلاحی آنها بشرح مواد ۳۹ و ۴۰ «قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم ۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی، صرف خرید و فروش لوازم و مواد بهداشتی و داروئی وسیله داروخانه‌ها سبب شمول معافیت‌های موضوع مواد مذکور نسبت به درآمدهای حاصل از این ممر نخواهد بود. با این توضیح که حق خدمات فنی پرداختی به مسئولین داروخانه‌ها بلحاظ آنکه این پرداختی در حقیقت بابت خدمات درمانی و مستقیماً مرتبط با خدمات پزشکی است، مشمول معافیت موضوع ماده ۱۲۹ حسب مورد می باشد.

محمدتقی نژاد عمران محمد طاهر محمد رزاقی

گزارش شماره ۳۰/۵/۱۵۷۵-۱۳۷۲/۶/۱۶ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۷/۱۹ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. مفاد گزارش مزبور اجمالاً عبارتست از:

«حوزه مالیاتی با قبول دفاتر دوره عمل سال ۱۳۶۸ یکی از شرکتهای تعاونی مبلغی از هزینه‌های ابرازی را برگشت و برآن اساس اقدام به مطالبه مالیات نموده است. شرکت یاد شده بی آنکه نسبت به هزینه‌های برگشتی معترض بوده باشد، صرفاً بلحاظ عدم کسر ذخیره قانونی غیر قابل تقسیم از درآمد مشمول مالیات در مقام اعتراض به برگ تشخیص مالیات برآمده و هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی هم رای بر کسر مبلغ مورد ادعای مودی داده است. بعد از آن مودی متوجه آن شده است که قبلاً در ارائه میزان واقعی ذخایر دچار اشتباه شده در نتیجه پس از گذشت ۵۱ روز از تاریخ ابلاغ رای هیئت بدوی، تقاضای طرح مجدد پرونده در همان هیئت بمنظور رفع اشتباه نموده و هیئت مذکور هم تقاضا را پذیرفته و بار دیگر ضمن رای اصلاحی مبادرت به تعدیل درآمد مشمول مالیات با گنجاندن ذخیره اعلام شده مودی نموده است. اکنون قانونی یا غیر قانونی بودن رای اصلاحی فوق الاشعار مورد سوال دفتر فنی مالیاتی می باشد.»

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از مطالعه سوابق ارسالی و شور و تبادل نظر در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ بشرح آتی اعلام رای مینماید:

رای اکثریت:

بنابه حکم صریح تبصره ۵ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، ذخایر موضوع بندهای ۲۰۱ ماده ۱۵ قانون شرکتهای تعاونی مورد بحث موقع احتساب مالیات‌های قطعی قابل کسر از درآمد مشمول مالیات شرکتها و اتحادیه‌های تعاونی می باشد، اما در خصوص مسئله مطروحه چون حسب گزارش واصله اشتباه محاسبه از جانب هیئت حل اختلاف مالیاتی صورت نگرفته بوده، طرح مجدد پرونده و اصلاح درآمد مشمول مالیات وسیله هیئت مذکور منطبق بر مفاد ماده ۲۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم نبوده بالنتیجه صدور چنین اصلاحیه فاقد وجاهت قانونی است.

محمدتقی نژاد عمران محمد طاهر محمد رزاقی مجید میرهادی علی اصغر محمدی حسن محمدیان محمدعلی سعیدزاده (با نتیجه موافقم)

نظر اقلیت:

تطبيق ادعا وارقامی که مودی در محضر هیئت حل اختلاف مالیاتی اعلام مینماید بعهده هیئت است که باید اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مودی را مورد رسیدگی قرار داده و رای مقتضی صادر نماید و در مانحن فیه رای شماره ۷۰/۱۰/۱۵-۱۳۳۲/۲۰۱۲-۷۰ دلالت بر آن دارد که هیئت پرونده امر را مطالعه و نهایتاً مبلغی را باستناد تبصره ۵ ماده ۱۰۵ از درآمد مشمول مالیات کسر کرده است که اساس موضوع منطبق با مقررات است، لکن بعداً حسب اعلام مودی معلوم شده است مبلغ مذکور (هرچند در جلسه مورخ ۷۰/۸/۸ توسط مودی اعلام شده است) اشتباه بوده و هیئت حل اختلاف هم در رسیدگی قبلی که منتهی بصورت رای ۷۰/۱۰/۱۵-۱۳۳۲/۲۰۱۲ گردیده نسبت به صحت و یا سقم مبلغ و تطبیق آن با اسناد و مدارک مربوط دقت نکرده و از این حیث مرتکب اشتباه

شده است و لذا رای شماره ۳۲۸۳-۸۰۸۷۲/۲/۳۰ از مصادیق ماده ۲۴۹ بوده و از لحاظ مقررات موضوعه ایرادی بر آن مترتب نیست.

علی اکبر سمیعی محمود حمیدی

رای شماره ۳۰/۴/۹۱۷۹ مورخ ۷۲/۷/۲۸ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی طی شماره ۳۰/۵-۳۷۴۴. ۱۳۷۱/۱۲/۱۱ گزارشی بشرح مفاد زیرین تقدیم معاونت محترم درآمدهای مالیاتی نموده:

«در ارتباط با شمول یا عدم شمول مقررات ماده ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ نسبت به برگهای تشخیص مالیات بر ارث و قطعیت

آنها در صورت عدم اعتراض بموقع هریک از وراث، دو نظریه متفاوت بترتیب ذیل وجود دارد:

الف: اصولاً مقررات ماده ۲۳۹ قانون مذکور ناظر به درآمد مشمول مالیات بوده و ماترک را که عنوان دارائی داشته از طرفی کلیه وراث مشاعاً در آن سهیم میباشند، شامل نمیشود، ضمناً همانگونه که طبق مفاد تبصره ماده ۲۶ قانون فوق الذکر، تسلیم اظهارنامه از طرف یکی از وراث سالب تکلیف سایر ورثه میگردد، عدم اعتراض برخی از ورثه به برگ تشخیص مالیات نیز با وجود اعتراض بموقع سایر وراث مانع از رسیدگی هیئت حل اختلاف مالیاتی به کل ماترک نمیباشد.

ب: حکم ماده ۲۳۹ قانون یاد شده عمومیت داشته نسبت به تمام برگهای تشخیص مالیات در هر منبع مالیاتی جاری میباشد لذا عدم اعتراض بموقع هر کدام از ورثه به برگ تشخیص مالیات موجب قطعیت مالیات متعلقه بوده و اعتراض برخی از وراث سبب رسیدگی هیئت حل اختلاف به کل ماترک نخواهد بود».

در خاتمه دفتر مزبور بلحاظ رفع ابهام و ایجاد رویه واحد پیشنهاد ارائه طریق وسیله شورای عالی مالیاتی را نموده است.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی باتوجه به ارجاع موضوع از طرف معاون محترم درآمدهای مالیاتی، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از شور و بررسی راجع به مسئله مطروحه در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۷/۱۹ بشرح آتی اعلام رای مینماید:

با عنایت باینکه ترتیبات مربوط به رسیدگی و حل اختلاف بشرح فصول دوم و سوم باب پنجم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ شامل هر دو نوع مالیات موضوع باب دوم و سوم قانون مزبور (دارائی و درآمد) میباشد، نظریه موضوع بند «ب» گزارش دفتر فنی مالیاتی مورد تائید است. با این ترتیب عدم اعتراض بموقع برابر ماده ۲۳۹ از طرف هریک از وراث، سبب قطعیت مآخذ مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات بوده اما این قطعیت مانع طرح و رسیدگی پرونده مالیاتی مربوط در هیئتهای حل اختلاف مالیاتی بابت سهم سایر وراث که در موعد مقرر اقدام به اعتراض نموده و یا حسب مورد در اجرای تبصره ماده ۲۳۹ به هیئتهای مذکور احاله گردیده، نخواهد بود.

محمدتقی نژاد عمران محمد رزاقی مجید میرهادی حسن عباسی پناه علی اصغر محمدی محمدعلی سعیدزاده
نظر اقلیت

اموال مشمول مالیات بر ارث و بدهیها و هزینههای قابل قبول بموجب ماده ۱۹ و تبصره آن و ضوابط و نحوه تعیین ارزش اموال مذکور نیز بموجب ماده ۳۲ و تبصره های آن تعریف و مشخص شده است، بنابراین در مورد پرونده های مالیات بر ارث بطور کلی وظیفه مامورین تشخیص اینست که ارزش اموال مذکور در ماده ۱۹ باقیمانده از متوفی را موافق حکم ماده ۳۲ و تبصره های مربوط تعیین و بدهیها و هزینه های قابل قبول را از ارزش آنها کسر تا ارزش اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ماده ۱۹ مشخص گردد و سپس در صورت اقتضاء مالیات متعلقه را با رعایت بندهای ۱ و ۲ ماده ۱۷ مطالبه نمایند پس از مطالبه مالیات ممکن است اعتراض ورثه بصور مختلفی متجلی شود که اهم آنها بدو صورت زیر خواهد بود:

۱- اعتراض به ارزش تعیین شده برای اموال باقیمانده از متوفی

۲- اعتراض به بدهیها و هزینه هائی که مورد قبول مامورین تشخیص واقع نشده است.

اینک در صورتیکه پس از رسیدگی به اعتراض در مرحله حل اختلاف مسلم شود در تعیین ارزش اموال حکم ماده ۳۲ رعایت نشده یا در مورد بدهیها و هزینه های قابل قبول احکام قانونی نادیده گرفته شده است، مرجع رسیدگی به اعتراض ارزش هائی را که قبلاً توسط مرجع قبلی پذیرفته نشده و طبق مقررات قابل قبول است جایگزین نظر مامورین مربوط قبلی در قسمتهای مورد اعتراض خواهد نمود، در اینصورت بنابه اتخاذ ملاک از بند ۳ ماده ۱۷ که اصولاً منصرف از تعداد و طبقه و هویت وراث میباشد و تبصره ماده ۲۶ و حکم ماده ۴۱ و همچنین بخشنامه شماره ۵۰/۳/۲۹-۲۷۱۰/۲۰ بدیهی است که این جایگزینی حسب مورد ناظر به ارزش اموال و بدهیها و هزینه های قابل قبول مربوط به متوفی بوده و ارتباطی به نظر یا اعتراض یا اموال شخصی هریک از وراث بطور جداگانه ندارد و لذا نظر مرجع رسیدگی به اعتراض که مربوط به پرونده مالیات بر ارث متوفی است در کل پرونده موثر بوده و باید در مورد کلیه ورثه تعمیم داده شود، اعم از اینکه تمام ورثه یا یکی از آنها معترض شده باشد، زیرا منظور نمودن ارزشهای متفاوت برای مال واحد بتاریخ حین الفوت متوفی یا بدهیها و هزینه های مختلف المبلغ برای موضوع واحد با احکام مواد ۱۹ و ۳۲ و تبصره های آنها در مورد مآخذ تعیین ارزش اموال متوفی و بدهیها و هزینه های قابل کسر از ارزش اموال مغایرت دارد و اینکه به اعتبار اعتراض بعضی از وراث و عدم اعتراض بعض دیگر برای مال واحدی در تاریخ حین الفوت متوفی دو ارزش متفاوت و نسبت به بدهی متوفی در موضوع واحدی دو مبلغ مختلف از طرف مجریان قانون (مامورین تشخیص و مراجع حل اختلاف) منظور گردد موجه و منطبق با اصول و موازین شناخته شده حقوقی و قانونی نمیباشد.

علی اکبر سمیعی سید محمود حمیدی محمد طاهر

طبق گزارش شماره ۵-۲۸۴۲-۳۰/۷/۱۹۳۰-۱۳۷۲/۷/۱۹۳۰ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی، بانک صنعت و معدن بااستناد آراء قبلی شورایی مالیاتی و بند ۳ از ماده ۸ اساسنامه خود و نامه شماره ۲۲۰۲ مورخ ۱۳۷۲/۵/۲۲ بانک مرکزی ایران مدعی است که چون سرمایه گذاری بانک در شرکتها از محل سپرده اشخاص بوده و سرمایه گذاری دولت تلقی نمیگردد، بنابراین سرمایه گذاریهای اخیر الذکر مشمول تسهیلات مقرر در ماده ۱۳۸ قانون نیز خواهد بود، حال آنکه بنظر اداره کل امور اقتصادی و دارائی استان گیلان بلحاظ آنکه بانک صنعت و معدن برابر اعلامیه بانک مرکزی مجاز به جمع آوری سپرده های مردم نمیشد و منابع سرمایه گذاری خود را از بانکهای دیگر تامین مینماید، سرمایه گذاری این بانک در شرکتها بعنوان سرمایه دولتی بوده بالتبیینه ذخایر منظور شده به نسبت سهم بانک صنعت و معدن مشمول معافیت موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود. البته بنظر اعمال رویه واحد، دفتر فنی مالیاتی پیشنهاد طرح موضوع در شورایی مالیاتی را نموده است.

هیئت عمومی شورایی مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۸/۹ پس از ملاحظه سوابق مربوط و شور و تبادل نظر در این باره بشرح آتی اعلام رای مینماید: پیرو آراء شماره ۱۳۶۷/۷/۲۳۰/۴/۶۴۵۰ و ۱۳۶۸/۴/۲۸۳۰/۴/۵۴۶۸ شورایی مالیاتی با عنایت به اعلامیه اداره نظارت بر امور بانکها مبنی بر اینکه «باستناد ماده ۲ آئین نامه فصل پنجم قانون عملیات بانکی بدون ربا و همچنین براساس مصوبات شورای پول و اعتبار بانکهای تجاری منابع مورد نیاز بانکهای تخصصی را بترتیب اولویت از محل منابع سپرده گذار و یا از محل منابع خود تامین مینمایند و بموجب ماده ۳ آئین نامه مذکور مقرر گردیده در مواردیکه تامین منابع توسط یک بانک برای بانکهای دیگر از محل منابع سپرده گذار صورت میگیرد، بانک گیرنده منابع بوکالت توکیلی از طرف بانک تامین کننده منابع وجوه حاصل را طبق ضوابط مربوط به سپرده های سرمایه گذاری بشرح آئین نامه تجهیز منابع پولی منحصراً بمصارف امور موضوع ماده ۹ قانون عملیات بانکی بدون ربا خواهند رساند» اعلامیه بانک صنعت و معدن و سایر بانکهای تخصصی نیز دایر بر اینکه سرمایه گذاری آن از محل سپرده های سرمایه گذاری مدت دار بوده است، با رعایت سایر مقررات مربوط قابل قبول بوده و با تحقق این موضوع حسب مورد معافیتهای موضوع قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی قابل تعمیم نسبت به درآمدهای مربوط به سهم سرمایه گذاری اینگونه بانکها خواهد بود. محمدعلی سعیدزاده محمدتقی نژادعمران علی اکبر سمیعی محمدطاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی علی اکبر نوربخش علی اصغر محمدی

گزارش شماره ۵-۲۹۸۷-۳۰/۷/۲۷-۱۳۷۲/۷/۲۷ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۳ هیئت عمومی شورایی مالیاتی مطرح است. گزارش یاد شده اجمالاً مشعر بر طرح این مسئله است که آیا فک اسناد قطعی مشتمل برهن و همچنین فک اسناد رهنی املاک که از مصادیق رهن تصرف نباشد، مستلزم اخذ گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و ارائه آن به دفاتر اسناد رسمی میباشد یا خیر. هیئت عمومی شورایی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مذکور پس از بحث و تبادل نظر در این زمینه، بشرح آتی اعلام رای مینماید:

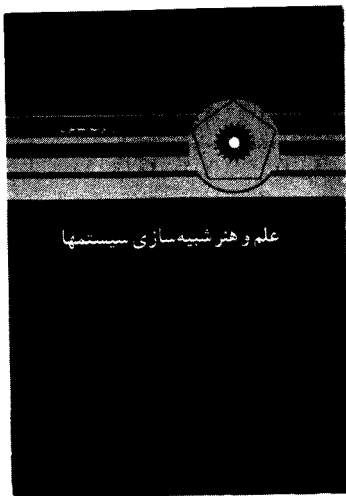
نظر باینکه موارد مربوط به اخذ گواهی انجام معامله صراحتاً در ماده ۱۸۷ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ قید گردیده که فک رهن جزء موارد مصرح مذکور نمیشد، لذا مودیان و دفاتر اسناد رسمی، برای ثبت موضوع فک رهن، ملزم به دریافت گواهی انجام معامله حسب مقررات ماده ۱۸۷ پیش گفته نخواهند بود. محمدتقی نژادعمران علی اکبر سمیعی محمدطاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی علی اکبر نوربخش محمدعلی سعیدزاده

گزارش شماره ۵-۲۷۱۱-۳۰/۷/۱۴۳۰-۷۲/۹/۱۴۳۰ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی مبنی بر عدم جواز قانونی افزایش دو ماه مهلت مذکور در تبصره ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن به مهلت ابلاغ مندرج در ماده ۱۵۶ قانون مذکور حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ در شورایی مالیاتی مطرح است، هیئت عمومی شورایی مالیاتی پس از بحث و بررسی و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت بصدور رای مینماید:

از مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ چنین استنباط میشود که مقنن از تاریخ انقضای مهلت صدور برگ تشخیص مالیات مدت سه ماه وقت برای ابلاغ اوراق تشخیص مالیات منظور نموده و در هر حال این مدت قابل کاهش نمیشد، لذا در موارد مذکور در تبصره ماده ۹۷ با افزایش مدت دو ماه به مهلت رسیدگی، مبداء سه ماه مهلت ابلاغ، انقضای موعده تمدید شده برای صدور برگ تشخیص مالیات طبق تبصره مذکور خواهد بود. محمدتقی نژادعمران علی اکبر سمیعی محمدطاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی رضا زنگنه علی اصغر محمدی محمدعلی سعیدزاده



معرفی کتاب



علم و هنر شبیه‌سازی سیستمها

تالیف: رابرت شانون

ترجمه: دکتر علی اکبر عرب مازار

از انتشارات مرکز نشر دانشگاهی، تهران ۱۳۷۱

بها: ۳۸۰۰ ریال

شبیه‌سازی عبارت از فرآیند طراحی مدلی از یک سیستم واقعی و انجام آزمایشهایی با این مدل است که با هدف پی بردن به رفتار سیستم یا ارزیابی استراتژیهای گوناگون (در محدوده‌ای که به وسیله معیار و یا مجموعه‌ای از معیارها اعمال شده است)، برای عملیات سیستم صورت می‌گیرد.

شبیه‌سازی، به معنای «وانمود کردن» یا «نائل شدن» به اصل چیزی بدون واقعیت است.

کتاب «علم و هنر شبیه‌سازی سیستمها» از چند لحاظ تفاوت عمده‌ای با سایر کتابهای موجود در این زمینه دارد که بدین شرح است:

۱. این کتاب می‌تواند مورد استفاده دانشجویانی که سطح تحصیلات متفاوتی در ریاضی، احتمال، آمار و برنامه‌نویسی کامپیوتری دارند، قرار گیرد.

۲. تأکید عمده کتاب بر روی هنر مدلسازی قرار دارد و کمتر به بررسی تفصیلی مدلهای موجود می‌پردازد؛ بررسیهای موردی مدلهای موجود نیز در پیوست ارائه شده است.

۳. در این کتاب مشکلات مدیریت یک کار تحقیقاتی و جلب پذیرش استفاده‌کننده مورد بحث قرار گرفته است. این جنبه از شبیه‌سازی در بیشتر کتابهای شبیه‌سازی کلاً نادیده گرفته می‌شود.

«علم و هنر شبیه‌سازی سیستمها» برای دو گروه خواننده قابل استفاده است: آنهایی که مدلهای شبیه‌سازی را طراحی می‌کنند و آنهایی که نتایج حاصل از بررسیهای مبتنی بر این مدلها را به کار می‌برند. از ویژگیهای کتاب، داشتن پیوست، مراجع، واژه نامه و فهرست راهنماست.

توضیح: در یازدهمین دوره کتاب سال جمهوری اسلامی ایران که از سوی وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی در دهه فجر سال ۱۳۷۲ برگزار گردید کتاب علم و هنر شبیه‌سازی سیستمها در رشته علوم عملی کتاب ممتاز شناخته شد. هیئت تحریریه مجله مالیات فرصت را مغتنم دانسته این موفقیت را به آقای دکتر علی اکبر عرب مازار رئیس دانشکده امور اقتصادی و مدیر مسئول مجله مالیات صمیمانه تبریک می‌گوید.

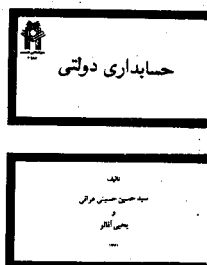
بازاریابی بین‌المللی

تألیف علی فتحعلی

چاپ اول، تهران، ۱۳۷۲

پخش: انتشارات شباهنگ

بها: ۲۰۰۰ ریال



این کتاب آمیزه‌جالبی از تحلیل اجتماعی-اقتصادی و جنبه‌های عملی و اطلاعاتی کلیه عناصر دخیل و مؤثر در مراحل مختلف امر بازاریابی را ارائه می‌نماید. فرضاً در فصل بازاریابی و مصرف‌کننده، انگیزه‌ها و احساسات و زمینه‌های فکری و فرهنگی مؤثر در تصمیم‌گیری مصرف‌کنندگان مورد تحلیل قرار گرفته و در فصل بازاریابی و قیمت‌ضمن سایر مسائل، مکانیزم تعیین قیمت در بازار تشریح شده است و در فصل بازاریابی و اصطلاحات بین‌المللی تعاریف جالبی از مفاهیم و عناوین عمده بازرگانی بین‌المللی به دست داده شده است.

فصول اصلی کتاب به شرح زیرند: بازاریابی و مصرف‌کننده-بازاریابی و برنامه‌ریزی-بازاریابی و وظایف مدیران بازاریاب-بازاریابی بازار و محصول-بازاریابی و توزیع و تبلیغات-بازاریابی و قیمت-بازاریابی و فروش-بازاریابی و اصطلاحات بین‌المللی-بازاریابی و بازرگانی-بازاریابی و صادرات-بازاریابی و برنامه‌ریزی برای صادرات کشور-بازاریابی و مذاکره-بازاریابی و انگیزه و ورود به بازارهای جهانی-بررسی شیوه‌های تشویق صادرات در کره جنوبی-منابع و مآخذ.

مطالعه این کتاب برای پژوهندگان مسائل بازرگانی از یک سو و دست‌اندرکاران امر تجارت-به ویژه در زمینه تجارت بین‌المللی-از سوی دیگر مفید خواهد بود.

حسابداری دولتی

مؤلفین: سیدحسین حسینی عراقی و یحیی آقالو

ناشر: دانشکده امور اقتصادی

چاپ اول: زمستان ۱۳۷۱

تیراژ: ۵۰۰۰ جلد

بها: ۴۵۰۰ ریال

عناوین و مطالب این کتاب براساس مصوبه یکصد و شصت و سومین جلسه مورخ ۶۸/۴/۲۵ شورایی عالی برنامه‌ریزی وزارت فرهنگ و آموزش عالی تحت عنوان «درس حسابداری دولتی» دوره کارشناسی

در شاخه امور دولتی تهیه و تألیف شده است. مباحث آن به نحوی طرح و ارائه شده که علاوه بر روشهای متداول حسابداری دولتی، در اکثر کشورهای پیشرفته، جنبه عملی و کاربردی آن نیز کاملاً لحاظ گردیده است. بنابراین نه تنها برای آموزش درس حسابداری دولتی دوره کارشناسی مورد استفاده قرار می‌گیرد، بلکه برای آموزش ضمن خدمت کارکنان رده‌های شغلی کارشناسی حساب کلیه ذیحسابیها نیز کاربرد دارد. این کتاب حاصل چندین سال تجربه کاری مؤلفین در سطوح مختلف مسئولیتهای مالی دولتی کشور و ما حاصل سالها تدریس در دانشگاههای کشور می‌باشد. فصول ۱، ۳، ۴، ۵ بخش نخست و فصول ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۹ بخش دوم توسط آقای حسینی عراقی و فصل ۸ توسط آقای آقالو و فصول ۲ و ۶ به صورت مشترک تألیف گردیده است. امید است مورد استفاده دانش پژوهان رشته‌های مالی کشور قرار گیرد.



جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی
آمار مبادلات کالاهای غیرنفتی ایران
تهران، بهار ۱۳۷۱

آمار مبادلات کالاهای غیرنفتی ایران

با کشورهای جهان از سال ۱۳۵۸ تا سال ۱۳۷۱

تهیه و تنظیم: معاونت امور بین‌الملل وزارت امور اقتصادی و دارایی

ناشر: روابط عمومی مرکز توسعه صادرات ایران، اسفند ۱۳۷۲

این مجموعه وضعیت بازرگانی خارجی غیرنفتی ایران را طی سالهای مذکور نشان می‌دهد و مشتمل بر جداول و نمودارهایی است که براساس اطلاعات رسمی مندرج در سالنامه‌های بازرگانی خارجی تدارک شده است. مطالب مجموعه به ترتیب قاره‌ها تنظیم شده و اطلاعات مربوط به کشورهای واقع در هر قاره به ترتیب حروف الفبا درج گردیده است. این اطلاعات به طور عمده عبارتست از ارقام مربوط به ارزش دلاری صادرات و واردات و تراز بازرگانی ایران نسبت به فردر کشورهای مورد بحث.

کتابشناسی حقوق
تألیف: حمید مقدم فر
انتشارات نیاز: تبریز، ۱۳۷۲
بها: ۱۶۰ تومان

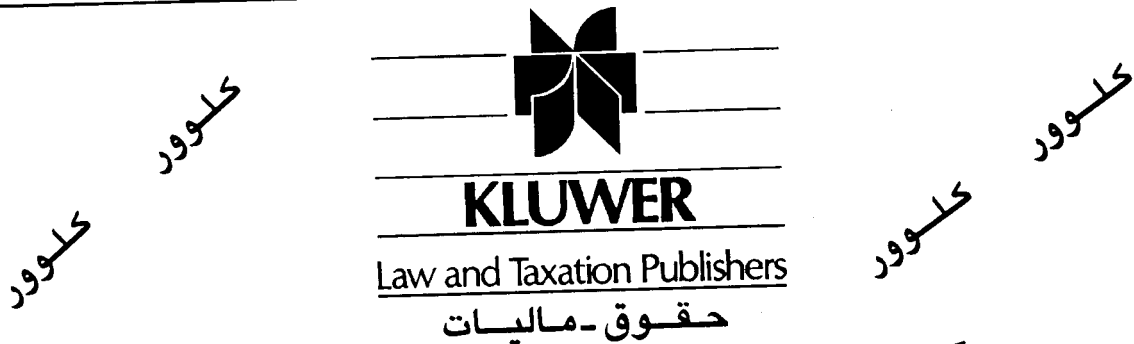
پرسه همکارهای اقتصادی
جمهوری اسلامی ایران
جمهوری‌های مستقل مشترک‌المنافع
در سال ۱۳۷۱

مشخصات ۸۵۰ عنوان کتاب حقوقی که به زبان فارسی تا اوایل سال ۱۳۷۲ منتشر شده در این کتاب گرد آمده است. اطلاعات کتاب‌شناختی به ترتیب موضوعی تنظیم شده و هر شناسه اطلاعات زیر را دربردارد: شماره ردیف، نام خانوادگی، نام، عنوان کتاب، جلد، مترجم، محل نشر، ناشر، تاریخ نشر و صفحات. فهرست عناوین اصلی کتاب به شرح زیر است: کلیات (شامل کلیات حقوق، فلسفه حقوق، تاریخ حقوق و مباحثی نظیر آن و فرهنگ‌ها، رویه‌های قضائی و غیره) شورای نگهبان - فقه و حقوق اسلامی - حقوق خصوصی (شامل شعب این رشته مانند حقوق مدنی، حقوق تجارت و امثال آن) - حقوق عمومی (شامل شعب این رشته مانند حقوق اساسی - حقوق اداری - حقوق جزا - حقوق مالی و غیره) - حقوق ثبت - حقوق نظامی - قضا - محاکمات - حقوق حرفه و فن - حقوق بین‌الملل (شامل شعب مختلف این رشته) حقوق تطبیقی - نمایه‌های نام‌ها و عناوین و موضوعات.

بررسی همکاریهای اقتصادی جمهوری اسلامی ایران
با جمهوری‌های مستقل مشترک‌المنافع در سال ۱۳۷۱
تهیه و تنظیم: معاونت امور بین‌الملل وزارت امور اقتصادی و دارائی

ناشر: روابط عمومی مرکز توسعه صادرات ایران، اسفند ۱۳۷۲
این مجموعه آمار بالنسبه تفصیلی مبادلات بازرگانی جمهوری اسلامی ایران با کشورهای مستقل مشترک‌المنافع را که سابقاً جزء اتحاد شوروی بوده‌اند ارائه می‌دهد. در ابتدای کتاب نیز چگونگی این روابط مورد تحلیل قرار گرفته است. آمار و اطلاعات مندرج در مجموعه همان‌گونه که از نام آن برمی‌آید مربوط به سال ۱۳۷۱ می‌باشد.

نویسندگان، مترجمان و ناشرانی که مایلند کتاب‌های چاپ شده ایشان در این بخش معرفی شود می‌توانند دو نسخه از کتاب چاپ شده خود را به دفتر مجله ارسال دارند



بزرگ‌ترین و معروف‌ترین مؤسسه انتشاراتی بین‌المللی

در زمینه مالیات و حقوق

قابل توجه استادان - پژوهندگان - دانشجویان - وکلای دادگستری - مشاوران مالیاتی - قضات - حقوقدانان
کادر مالیاتی و سایر علاقه‌مندان به مطالعات حقوقی و مالیاتی

انواع نشریه - کتاب و دائرةالمعارف

International Tax Publications from Kluwer

European Tax Law

B. Terra and P. Wattel

This book is to serve as a textbook for students of Tax Law and/or of European Law, and as a reference book for tax or Community Law practitioners. In about 450 pages it offers a survey of the tax implications of European integration, and a discussion of the Community tax rules in force and pending.

In annexes, the texts of the relevant secondary Community legislation, pending as well as in force, are included.

*Softcover - 464 pages, ISBN 90 6544 783 0
Price: Dfl. 115,- US\$ 62.- UK£ 42.-*

Essays on International Taxation

*Series on International Taxation, volume 15
Herbert H. Alpert and Kees van Raad (editors)*

This book honors Sidney I. Roberts, a founding member of the New York law firm of Roberts & Holland and author of many publications on international tax law, at the occasion of his 80th birthday. Over thirty of his professional friends - prominent tax lawyers from a variety of countries - have contributed to this book. Their essays all deal with some aspects of international taxation either from the perspective of a particular country's tax system or at a more general level.

*Hardcover - 468 pages, ISBN 90 6544 781 4
Price: Dfl. 185,- US\$ 100.- UK£ 68.-*

Tax and Legal Aspects of EC Harmonisation

A.P. Lier (editor)

This book aims to provide a complete overview of the fiscal aspects in connection with the increasing economic and monetary integration within the European Community. The harmonization of both indirect and direct taxes is discussed in-depth while relevant historical developments are also highlighted. Attention is paid to the harmonisation process in a number of areas that interface with tax law, in particular social security law, parts of corporate law and the law of annual statements of accounts.

*Softcover - 212 pages, ISBN 90 6544 709 1
Price: Dfl. 105,- US\$ 57.- UK£ 38.-*

Kluwer Law and Taxation Publishers
P.O. Box 23, 7400 GA DEVENTER
THE NETHERLANDS
Fax: +31 5700 222 44



Permanent Establishment - A Planning Primer

John C. Huston and Robert L. Williams

This book is a comprehensive review of the tax treaty concept of a "permanent establishment" from its origins in early Prussian and British tax law to its present manifestation in over 1250 bilateral income tax treaties. The book covers both Anglo Saxon and civil law precedents, the OECD and US model treaties used in developed country treaties and the differing approach of the UN model for developing countries. The book exhaustively deals with all aspects of the "fixed place of business" and "dependent agency" permanent establishments and the exceptions for independent agents, permitted ancillary activities and parent subsidiary relationships.

*Hardcover - 204 pages, ISBN 90 6544 717 2
Price: Dfl. 189,- US\$ 103.- UK£ 70.-*

A Guide to VAT in the EC - The 1994 Changes

Edited by Coopers & Lybrand

This guide contains the most important issues and changes of the VAT Regulation in the EC. The first part examines the main features of the new VAT system and provides you with a general overview. The second part discusses the key points and rules of each country and informs you whether you are liable to VAT in that country and if so, the obligations you must comply with. The third part is an appendix and includes the full text of the Directive (as amended) and a comprehensive index, which makes this part invaluable.

*Softcover - approx. 300 pages, ISBN 90 6544 723 7
Price: approx. Dfl. 85,- US\$ 46.- UK£ 31.-*

Intertax - EC Tax Review

General Editor: Fred C. de Hosson

INTERTAX is an established and well-respected international tax journal which provides you with 12 issues a year full of practice, up-to-date and high-level international tax information, also covering all aspects of transnational tax issues.

EC TAX REVIEW is a journal, published 4 times a year, which is available to INTERTAX subscribers only. It provides tax practitioners, consultants, accountants, academics, finance directors and public authority members with all they need to know about European Taxation.

*1994, 12 issues Intertax plus 4 issues EC TAX REVIEW
ISSN 0165-2826,
Subscription Price 1994: Dfl. 695,- US\$ 376.- UK£ 253.-*

These books can be ordered by the publisher of this Maliyat journal

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

1. SPECIAL INTERVIEW WITH THE DIRECTOR GENERAL OF THE DEPARTMENT OF ECONOMIC AND FINANCIAL AFFAIRS OF ISFAHAN PROVINCE

The province of Isfahan is one of the most developed regions of the country from the industrial, agricultural, commercial -- as well as cultural -- points of view. Very useful and significant information regarding various aspects of the economy of the Province are presented. The achievements of the said Department in the field of taxation, as well as the problems and bottlenecks in the same field are discussed in detail.

Computerization of tax information and ways and means for overcoming the current problems and improving the capabilities of tax administration are among the other things dealt with in the interview.

2. DELAYING CAUSES TROUBLES

The tax authorities are sometimes obliged to correct their previous assessments and decisions, because of the actions taken very late by other competent organizations. Some examples are presented and discussed upon. The same article is provided in the English section as well.

3. REVISION OF PROCEDURES: AN IMPERATIVE NEED

During the last 50 years of the

history of Iranian modern taxation, the only law providing basic structural and procedural changes was the law of 1967. The main procedural concepts of the same law has been criticised. Then the author presents his arguments in favour of fundamental changes in those procedures.

4. A TOPIC OF INTERNATIONAL TAX LAW

The topic selected for this issue is the "transfer pricing". The provisions of Iranian double taxation treaties concerning the same subject are also dealt with in the article.

5. INCOME TAX AND ITS IMPACT ON ECONOMY

The supply -- side tax policy, as understood by modern economists, is the main theme of the article. The author tries to show how far it is advisable to follow such policies in developing countries.

6. TAX SIMPLIFIED

As in the previous issues of this publication, we have devoted a section to our non-specific audience on current important issues of taxation. In this issue we have dealt with two separate subjects: Inheritance tax and tax on transfer of real estates.

7. ECONOMISTS AND TAXATION

In this issue excerpts of Jeremy Bentham's work titled: "Proposal

for a mode of taxation in which the burden may be alleviated or even balanced by an indemnity" has been presented.

8. REGULATIONS, RULINGS, AND OPINIONS

The text of latest laws, regulations, decrees, and the opinions of the Supreme Council of Taxation are reported in the Persian section of the publication. A summary of the same is provided in English section under the heading: "Tax News in Brief".

9. TAX NEWS AROUND THE WORLD

A number of international tax news are selected and presented to the Iranian readership.

10. SELECTED CASES BEFORE TRIBUNALS

This section is also devoted to the international arena. Cases are selected so that to be of interest to the Iranian readers.

11. BOOK REVIEW

Authors and publishers that deal with topics of economics, taxation, and legal studies both in Iran and abroad, are encouraged to submit two copies of their work to the Editor for review. Space permitting in each issue we will review their work. Please note that the Editorial Board will not be responsible for return of submitted works.

for calculation of his taxable income.

After some days a new request was submitted to the same **BSTD** by the taxpayer declaring that the first calculation of the reserves had been wrong and the mistake should be corrected on the basis of Art. 249 of the Direct Taxation Act (**DTA**).

The **BSTD** examined again the case and corrected the mistake accordingly.

The Technical Bureau of Taxation (an advisory organ within **MEAF**), questioned the correctness of the last decision of the **BSTD**, and the case was referred to the **SCT** for rendering an opinion. The **SCT** examined the matter in its Plenary Board, but since did not arrive at an unanimous decision, two different opinions were given by the Majority and Minority.

The Majority held that the **BSTD** had gone beyond the direct meaning of Art. 249, **DTA**. The article provides for correction of mistakes attributable to **BSTDs** themselves, whereas in the case of the above dispute the error originates from the taxpayer. Based on this reasoning, the Majority reversed the judgement of the **BSTD**. But the Minority was of the opinion that it is the task of **BSTD** to verify the correctness of all calculations and statements of litigants (tax assessor and taxpayer). If wrong figures are presented by a taxpayer and included in the verdict of **BSTD** without proper verification, that means exactly a mistake on behalf of the **BSTD** as well. The **BSTD** corrected its own mistake in reality and nothing wrong could be found

with its judgement.

The opinions of Majority and Minority exemplify another interesting case of confrontation of two ways of thinking: should we exclusively adhere to the wording and appearance of the law, or else we are allowed to search for the aim and real meaning of it.

5. CONSEQUENCES OF INTERPRETATIVE ACT OF THE PARLIAMENT

When the Direct Taxation Act was enacted, all other contrary laws and regulations were abolished. This fact is expressly stipulated by Art. 173 of the said law. One of those contrary regulations were the Art. 111 of the Law concerning Cooperative Societies, according to which complete tax exemption had been granted to certain kinds of such societies. Whereas no tax exemption under the new Direct Taxation Act is provided for these societies, the tax authorities used to consider the said Art. 111 as being null and abolished. As a consequence, no tax exemption was granted to such societies and all the relevant cases used to be examined and settled according to this particular understanding of the law.

But a new interpretative law was recently enacted by the Parliament stating that the said Article 173 of the Direct Taxation Act is not in contradiction with Article 111 of the Law concerning Cooperative Societies. That means that the said societies are entitled to the same tax exemption as used to be applicable to them before the enforcement of the new taxation law.

After the interpretation of the

Parliament, some decisions and actions taken before had to be altered or modified.

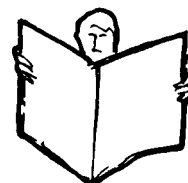
Special directive has been issued by the Ministry of Economic Affairs and Finance, whereby the method of correcting the previous assessments and actions are being explained step-by-step.

Adoption of Interpretative laws is a practice adhered to excessively by the Members of the Parliament in recent years, something unprecedented in the past. The practice was criticised in the last issue of "Maliyat".

6. The LAW CONCERNING THE USE OF PROFESSIONAL SERVICES OF QUALIFIED ACCOUNTANTS

This is a short and precise text consisting of one article and 5 noes, which stipulates the use of the services of qualified accountants for auditing and inspecting the accounts of various companies. Tax auditing of natural and legal persons is foreseen as another field of activities of the said accountants. The title of "official accountant" will be accorded to the persons chosen for such services.

The law provides for the establishment of a "Society of the Iranian Official Accountants". Adoption of detailed regulations concerning the qualifications of official accountants, as well as the organization and functions of the "Society" will be effected in later stages.



TAX NEWS IN BRIEF

1. ESSENCE AND APPEARANCE

Art. 138 of the Direct Taxation Act (DTA) provides for a tax exemption with regard to that part of companies' declared profits derived from industrial or mining activities which is reserved for reconstructing, expanding or developing existing industrial units or setting up new units. But state-owned enterprises are liable to taxation on their total taxable income without any allowance for the exemptions provided for under the law.

The state-owned Bank of Industry and Mines claimed for the tax exemption referred to above in respect of its affiliated companies. Tax officials rejected the claim, since the companies were ultimately owned by the Government. The Bank protested and the case was referred to the Plenary Board of the Supreme Council of Taxation (SCT) for comment.

The Board examined the matter and declared a judgement in favour of the claimant. The judgement of the Board was based on the following considerations:

1) - Under the Law on Banking Interest-free Activities, the banks are allowed to act as agents of private depositors and invest their deposits in different fields of productive activities.

2) - Although the Bank of Industry and Mines is not allowed to accept deposits from private sources, nevertheless the same

deposits are channeled to it through the other authorised banks of the country, and under the same coverage of the title of agency.

3) - The Bank of Industry and Mines uses the same channeled deposits in its affiliated companies, and thus the capital invested is not -- in the essence -- a capital of the Bank, but it belongs to the private depositors. Therefore no hinderance in the way of granting the tax exemption does exist.

2. TAX EXEMPTION OF PHARMACISTS

According to Art. 139, DTA, income earned through performing various medical, health and therapeutical activities in certain deprived regions of the country is exempt from taxation. A question was raised as to whether the said exemption would be applicable to the income of pharmacists through the filling of medical prescriptions. The case was referred to the Plenary Board of the Supreme Council of Taxation for consideration. The Board did not arrive at an unanimous decision and two separate opinions were rendered by the Majority and Minority.

According to the Majority, the job of filling medical prescriptions requires certain knowledge and expertise in the field of health and therapeutics, and profession of a pharmacist is not separable from that of a physician. Based on this reasoning, the Majority concluded that pharmacists can take benefit from the tax exemption under Art. 139.

But the Minority considered the case as a mere example of selling

and purchasing. The pharmacists, according to the Minority, derive their income from selling drugs, and hence, the said tax exemption should not be considered as being applicable to them. It is noteworthy that the opinion of the Majority is considered as the final verdict of SCT.

3. NOTARIES PUBLIC AND THEIR EMPLOYEES

Two kinds of fees are paid to notary publics by their clients: writing fees and registration charges. Under the relevant regulations, 15% of writing fees should be paid to the employees of notaries public. MEAF (Ministry of Economic Affairs and Finance) ruled that the money so paid should be treated as a part of employees' salary and taxed accordingly, since the word "allowance" is used by the law with regard to such payments.

4. DEDUCTIBLE RESERVES

Certain reserves of cooperative societies are deductible from their taxable income under the Note 5 to Art. 105, DTA.

A dispute was brought before the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD) by a cooperative society against the tax assessing authorities. The applicant claimed that the Board should declare that it has the right to deduct the aforementioned reserves in computation of its taxable income, something that had been ignored by the tax assessor.

The Board accepted the taxpayer's appeal and ruled that the same amount of the reserves as had been claimed by the plaintiff should be taken into consideration

DELAYING CAUSES TROUBLES

Dr. Mohammad Tavakkol

The tax authorities are sometimes obliged to change their previous assessments and decisions as a result of actions taken late by some organizations. The following are some instances of this troublesome phenomenon.

1. List of Capital and Intermediary Goods

Under Article 132 of the Direct Taxation Act (DTA), a tax exemption of six years is granted to industries producing capital goods. A 3 years tax exemption is also provided for the industries producing intermediary goods. The competent organization for determining and naming the capital and intermediary goods is the High Council of Industries (HCI).

The Article 132 was totally abolished by the amendments of April 1992, but HCI begun the work of issuing the list of capital and intermediary goods, provided for under the same article, in 1993.

The tax organization was consequently compelled to turn back and correct all its previous decisions; so that the industries named by HCI could enjoy tax exemption for their past activities.

It is not difficult to imagine what uneasiness tax officials would encounter in implementing such alterations. The stage of assessment is not yet over for some taxpayers. Some others have completed this first stage, but the results have not been notified to them as yet.

Another taxpayer has received

the notice and applied for the settlement of the case through the chief assessor. Yet another has filed a complaint with the Board of Settlement of Disputes, etc, etc.

The procedure for step-by-step correcting of the past actions has been worked out and notified to tax officials for implementation. All these delays could have been avoided by timely action of HCT, the organization responsible for determination of qualified industries.

2. Cooperative Societies and Interpretation Act of the Parliament

When the Direct taxation act was enacted, all other contrary laws and regulations were abolished. This fact is expressly stipulated by Article 173 of the same law. One of the contrary regulations were the Article 111 of the Law concerning Cooperative Societies, according to which complete tax exemption had been granted to such societies.

Whereas under the new rulings, no tax exemption status is provided for these societies, the tax authorities considered the said Article 111 as being nulled and abolished, and as a consequence, no tax exemption was accorded to them.

But a new interpretative law was recently enacted by the Parliament stating that the said Article 173 of the Taxation Act is not in contradiction with the Article 111 of the Law concerning Cooperative Societies. That means that the said societies are entitled to the same tax exemption as used to be granted to them before the adoption of the new taxation law.

After the interpretation of the Parliament, many pertinent decisions

and actions taken before had to be altered or modified. Again the tax organization had to issue specific directive like the one mentioned above.

Adoption of interpretative laws is a practice adhered to excessively in recent years, something unprecedented in the past.

3. List of Exported Commodities

As far as this particular case is concerned, the problem arose not only from delay and tardiness, but from the retroactivity of the law as well.

Article 141, DTA (as amended on April 27, 1992), provides for tax exemption of the income earned through the export of certain commodities. The power to determine and prepare the list of such commodities is vested with the Council of Ministers. It took one year before the list was prepared and notified for implementation.

In addition to that, the law itself was a retroactive one and had been made effective as of March 21, 1989. Both factors, namely delay and retroactivity, created the same problem as described above.

More coordination and timely action could prevent the occurrences of such situations. Equal importance must be given to the observance of well-rooted legal principles and traditions. It is a recognized principle that the law should not be made retroactive, except in very rare cases; and it is a well-known tradition that the parliamentary interpretation of law should not be adhered to very frequently.





IRANIAN TAX REVIEW

No.4, Spring 1994

PUBLISHER

COLLEGE OF ECONOMIC
AFFAIRS

P.O.BOX: 15875-1111

NO.153, Taleghani Ave.

Tehran, 15918, I.R. of Iran

Tel: (0098) 21 6464518

Telefax: (0098) 21 6419716

President: Dr. Aliakbar Arabmazar

English section edited by

Hormoz Goodarzy-Tabrizi

Chief editor: Dr. Mohammad Tavakkol

Subscription rates:

\$15 a year, \$4 a copy (inclusive
of postage and handling)

Equivalent amount in other convertible
currencies is acceptable

(see attached order form)

MALIYAT accepts advertisements.

Contact us for further information

IN THIS ISSUE

From the President 1

Delaying causes troubles 2

Tax News in Brief 3

Abstracts of Persian Articles 5

IN THE NAME OF GOD

FROM THE PRESIDENT

With the help and blessing of Almighty "Malyat" has entered its second year of publication. We are thankful that have managed to survive the difficulties and have been able to carry the lifeline of the only publication of its kind in this country. More than anything, what has kept us going strongly has been the utmost support of our readers which we are forever in debt.

In this brief time many nations, large or small, have felt the blows of changing economic tides. Among the most visible are countries that have relied heavily on few natural resources for much of their revenues. This reiterates the position that this publication took from the outset, that reliance on oil revenues alone to meet financial obligations is not a healthy and economically justifiable stance.

It is the responsibility of the present generation of this nation to rework on ways and means of reducing this long term reliance on oil revenues as top priority agenda. Such policies should naturally embrace all sectors of economic activity, and taxation plays a vital role in this matrix of allocation of resources.

This demands us to become more prudent in our tax policies and to approach taxation such that this important resource operates in an efficacious and reasonable manner in every respect. Our aim should not be confined to come with a new scheme for raising greater amounts of taxes. But, more importantly, to revise the existing taxation system to make it more viable and efficient. From the outset it should be recognized that taxation is a topic to

be dealt with seriously, and without adequate research and investigation of various aspects of the question it will not be successful.

An orchestrated effort is needed to revise all factors and conditions surrounding a tax policy and its effects on social and economic life of the people. Without any such groundwork, new tax policies are destined for failure.

Such efforts will result in a confidence of taxpayers in the system of taxation, and thereby improving the compliance rate which results in higher revenues without slowing down the wheels of economic activity.

This publication will continue its endeavors to play a valuable role for realization of these vital and significant aims.

But as an entity, our own house needs to stay in order as well; and we have had to deal with many realities in our short life. Our operation cost has substantially grown in the past year, specially in the price of paper, our main commodity. It is with regrets that we must raise our subscription rates by forty percent for our readers inside the country. We sincerely hope that our readership recognizes this as a mere prerequisite gesture in keeping up with our excellent quality and standards.

In this issue as in the past, we have also lined up assortments of current themes in tax related issues. We have added a section for specific questions posed by our readers to be answered in the following issues by a panel of experts. We are grateful to the Technical Bureau of Taxation that have taken the responsibility for this needed and valuable service as well.

Dr. Aliakbar Arabmazar



No.4, Spring 1994