

طرح روی جلد : حمیدرضا محسنی

۱	سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار
	استان اصفهان و مسائل اقتصادی و مالیاتی آن	
۲	مصاحبه با مدیرکل اقتصاد و دارانی اصفهان	علی اصغر عابدی
	لزوم بازنگری روش‌های اجرائی در نظام مالیاتی ایران	۸
۱۰	فی التاخير آفات	دکتر محمد توکل
۱۲	مساله انرژی و سیاست مالیاتی	دکتر علی اکبر عرب مازار
۱۸	مالیات بردرآمد و نقش آن در اقتصاد کشور	عین الله علام
۲۰	مالیات بردرآمد شرکت‌ها و اشخاص حقوقی	علی اصغر شایانی
۲۲	مبحثی از حقوق بین الملل مالیاتی: قیمت گذاری انتقالی	دکتر محمد توکل
	مالیات به زبان ساده:	
۲۸	مالیات برارت	قاسمعلی شاکری
۳۱	مالیات برفروش املاک	محمد تقی نژاد عمران
۳۵	نظام مالیاتی جمهوری‌های شوروی سابق	
۳۷	پاسخ به خوانندگان	
۴۹	اصطلاحات بین المللی مالیاتی	
۴۲	خبرها	
۴۵	پرسش‌های مالیاتی از اقتصاددانان	
۴۶	آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی	
۵۰	مقررات، بخشنامه‌ها و آراهیات عمومی شورای عالی مالیاتی	
۵۶	معرفی کتاب	

بخش انگلیسی



فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی

شماره چهارم، بهار ۱۳۷۲

صاحب امتیاز: یادشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: نکتر علی اکبر عرب مازار

زیرنظر هیئت تحریریه

لیبر هیئت تحریریه: دکتر محمد توکل

لیبر بخش انگلیسی: هرمز گوهرزی تبریزی

امور مالی: بهزاد گرایلی افرا

صفحه آرایی آتلیه ایده حمیدرضا محسنی

ترجمه: آتلیه ایده: حمیدرضا محسنی

حروفهایی، صفحه آرایی، نظارت فنی پرچاری:

موسسه ایده ۸۶۹۲۸۲

آماده‌سازی چاپ: شرکت قلم

چاپ، پیشرو .

● مطلب مندرج در مجله ضرورتاً مبین رای و  
نظر مسئولان آن نیست.

● مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.

● مطلب رسیده بازگردانده نمی‌شود.

دفتر مجله مالیات

تهران یادشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۲،

خیابان طلاقانی (کدیستی ۱۵۹۱۸)

تلفن: ۰۲۶۴۵۱۸

فاکس: ۰۲۱۹۷۱۶

صندوق پستی: ۱۰۸۷۵۱۱۱

## سرا آغاز

### به نام خدا

به عنایت باری تعالیٰ مجله مالیات وارد دو مین سال انتشار خود می شود. شکر خدای را به جا می آوریم که توانستیم در این مدت بر مشکلات مختلف فاقع آئیم و به حیات یگانه مجله تخصصی این رشته ادامه دهیم. آنچه بیش از هرجیز ما را به استمرار کوشش خود تشویق می کرد 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 ساخته ایم به خوبی نشان می دهد و آن این که تکیه بیش از حد برآمد نفت برای رفع نیازهای مالی کشور به هیچ روی معمول نیست و می تواند 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 تلاخ همانگی و تفاهم نشان دهد و بر اثر آن تحرک چشمگیری در این مسیر پدید آید، آنگاه باید دگرگونی های بیش آمده در بهای نفت خام را به فال نیک گرفت.

تداهیری که از آن یاد کردیم طبعاً باید همه جانبی بوده و مجموع اقتصاد کشور را در برگیرد و در این میان مساله مالیات جایگاه بس مهمی را به خود اختصاص می دهد. اهمیت نسبی درآمد مالیاتی در تامین هرچه بیشتر مالی کشور هم اکنون جبرأ رو به افزایش است و به هر میزان که در جهت رفع وابستگی به درآمد نفت گام برداریم، نقش مالیات، و مقام نسبی آن باز هم فزونی خواهد یافت.

این اوضاع و احوال ایجاد می کند که با دیدگان باز ترو مراقبت فزون تر به مساله مالیات بنتگریم و چنان عمل کنیم که این منبع بر ارج درآمد در بستر صحیح خود قرار گیرد و به شایسته ترین وجه ممکن مورد استفاده واقع شود. چنین هدفی به معنی آن نیست که فکر خود را تنها به یافتن منابع جدید مالیاتی یا بالابردن مالیات های موجود معطوف سازیم، بلکه مهم تراز آن در مرحله کنونی تامین شایستگی و 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 می سازد. باید دامن همت به کمر زد و مجموع مسائل و قضایای مالیاتی و عوامل موثر و زمینه های تاثیرپذیر از آن را مورد بررسی همه جانبه قرارداد و مناسب با یافته های سنجیده این بررسی دگرگونی های لازم را در نظام مالیاتی کشور پدید آورد.

رفع نارسانی ها و ابهامات و اصلاح ساختار و مقررات مالیاتی می تواند این امر مهم را در مجرای منضبط و روش قرار دهد و ضمن ایجاد اطمینان در مودیان، موجبات فزونی درآمدهای عمومی را نیز فراهم آورد، بنی آن که سبب اختلالی در فعالیت های اقتصادی کشور شود. تعیین شماره اقتصادی از جمله اقدامات مهم در این زمینه به شمار می رود. 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 شایسته ای را ایفاء کند و با بهره گیری 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 باری خوانندگان گرامی در رفع آن ها بکوشد. وضع قیمت ها برکسی پوشیده نیست و در این میان افزایش بهای کاغذ که وسیله اصلی نشر مجله به شمار می رود چنان است که دیگر مشکلات را تحت الشاعع قرار می دهد. هزینه پستی نیز همان گونه که آگاهی دارند به چندین برابر نزخ پیشین افزایش یافته و به تنهایی درصد قابل توجهی از بهای مجله را به خود اختصاص می دهد. با توجه به همین مسائل و به رغم تمايل تلیخ خود ناچار شده ایم بهای مجله را از ۵۰۰ ریال به ۸۰۰ ریال افزایش دهیم تا جزوی 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 هیچ گاه از کوشش برای تحول و پیشرفت کار خود بازنخواهد ایستاد. مندرجات مجله و دگرگونی های حاصل در آن شاهد این مدعایست. در این شماره از نشریه بخشی را تحت عنوان پاسخ به سوالات خوانندگان افزوده ایم که ضمن آن به پرسش های مالیاتی آنان نیز جواب داده می شود. تصور می رود 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 پاسخ ها یاوری ارزشمند مبذول می دارند.

علی اکبر عرب مازار



## استان اصفهان و مسائل اقتصادی و مالیاتی آن صاحبہ با آقای حسین فربود مدیرکل امور اقتصادی و دارائی اصفهان

مجله مالیات خواهد کوشید مسائل مالیاتی استان های مختلف کشور را از زبان مدیران کل اقتصاد و دارائی در شماره های مختلف خود منعکس سازد، که طبعاً همراه آن وضع اقتصادی هر استان نیز مطرح خواهد شد. این کار را از استان اصفهان آغاز کرده ایم و در فرصت های بعدی به استان های دیگر کشور نیز خواهیم پرداخت. امید است مندرجات این گونه از مصاحبه ها مورد استفاده علاقه مندان 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 کارگاه های صنعتی بزرگ کشور را به خود اختصاص داده است. بیشترین تعداد واحدهای صنعتی یعنی ۵۱ درصد مجموع آنها در شهر اصفهان قرار دارد. نجف آباد ۸/۵ درصد، کاشان ۵/۹ درصد و ۱۳ شهرستان دیگر استان ۳۴/۶ درصد باقی واحدهای صنعتی را دارا می باشند، بزرگترین واحد صنایع فلزی را ذوب آهن و فولاد مبارکه، بزرگترین واحد صنایع نساجی را کارخانه پلی اکریل و از آن صنایع غیرفلزی را پالایشگاه و نیروگاه های برق تشکیل می دهند. 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 جمیا ۵۸۴۰۰ واحد تولیدی صنایع دستی در شهرستان های اصفهان، نائین، کاشان، نجف آباد 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 ۴۳۷۷۴۲۰ نفر بین استان های 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 شهرستان های 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 هوای

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 منطقه ای خشک و گرم سیری است و آب و هوای باقی مناطق استان معتدل است.

**پرسش:** لطفاً وضع اقتصادی استان اصفهان و مهم ترین فعالیت های 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 زاینده رود کشاورزی استان در وضع مناسبی قرار دارد و در نتیجه صنعت و کشاورزی در کنار یکدیگر توسعه نسبی پیدا کرده اند. 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 مهاجر پذیر 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 می کنیم.

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

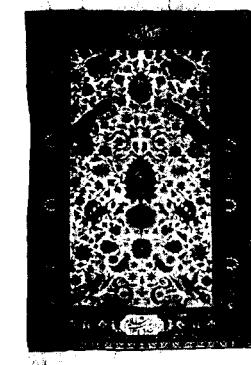
- شرکت‌های دولتی ۱۵۷۶ میلیون ریال
- شرکت‌های غیردولتی ۴۹۵۷ میلیون ریال
- مالیات حقوق ۲۲۸۳۹۹ میلیون ریال
- مالیات مشاغل ۱۹۲۲۴ میلیون ریال
- مالیات مستغلات ۱۰۳۴۴ میلیون ریال
- مالیات بر اثر ۱۶۵۳۸۲ میلیون ریال
- نقل و انتقالات و سرفصل ۴۵۳۵ میلیون ریال
- مالیات سالانه املاک ۷۶۴۷ میلیون ریال
- مستغلات مسکونی خالی ۱۸۸۴ میلیون ریال
- سایر منابع ۷۸۷۲ میلیون ریال

وصولی مالیات مستقیم در سال ۷۲ در مقایسه با هریک از سال‌های ۷۱، ۶۹، ۷۰ و ۶۸ به ترتیب ۲۲۹، ۱۴۷، ۷۲ و ۳۲ درصد افزایش نشان می‌دهد.

در سال ۱۳۷۲ همچنین مبلغ ۱۰۸۲۵۴ میلیون ریال مالیات غیرمستقیم وصول شده که نسبت به سال‌های ۷۱، ۶۹ و ۶۸ به ترتیب رشدی معادل ۴۱۰، ۱۵۷ و ۳۱ درصد داشته است.

از حیث مالیاتی استان اصفهان را می‌توان به سه منطقه محروم، متوسط و خوب تقسیم کرد. به طوری که از شهرستان‌های نظری‌سمیرم، فریدن، فریدونشهر، خوانسار، اردستان و نظرن توقع مالیاتی چندانی نباید داشت. برخی از شهرستان‌ها از جمله خمینی‌شهر، شهرضا، گلپایگان، نائین و نجف‌آباد از این حیث در وضعیت متوسط قرار دارند و شهرستان اصفهان از وضعیت خوب برخوردار است.

بررسی: هزینه‌های جاری و هزینه‌های عمرانی استان به چه میزان است؟



قالی بافی با ۵۰۰۰۰ واحد و ۲۰۰۰۰ شاغل احراز کرده است. از جمله سایر صنایع دستی مهم می‌توان مینیاتور، خاتم‌سازی، قلمه‌زنی و گلیم‌بافی را نام برد.

### ۳-معدن

استان اصفهان از نظر کانهای فلزی و غیرفلزی یکی از غنی‌ترین نواحی کشور است، در سطح استان ۳۱۸ معدن وجود دارد که از این ۹۴ معدن فعال است و سالانه بیش از ۹ میلیون تن انواع مواد معدنی از آن‌ها استخراج می‌شود که معادل ۱۵ درصد از کل تولید کشور می‌باشد.

### 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 دارد. در سال ۱۳۷۰ سطح زیرکشت گندم ۱۴۶۴۶۲ هکتار با تولیدی برابر با ۴۷۶۸۷۲ تن و از آن جو ۱۲۳۴۱۹ هکتار با تولیدی برابر ۴۶۸۶۹۰ تن بوده است. عمدۀ محصول حبوبات نخود و لوبیاست که سطح زیرکشت آن‌ها به ۶۸۰۶ هکتار و محصول به ۱۲۱۴۴ تن بالغ می‌شده است.

استان اصفهان دارای چهار واحد تبدیل چغندر به شکر و قند می‌باشد. 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 کارخانه‌های موجود معادل ۵۵۰۰۰۰ تن در سال است و به این خاطر استان اصفهان با کمبود چغندر قند برای تولید شکر و قند روبروست.

## گردش دفتر خدمات مسافرت‌هواشی

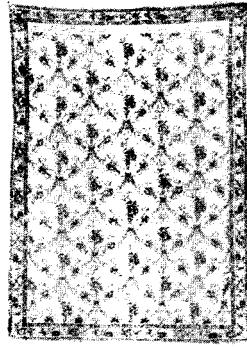
## بابیش از بیست سال سوابق تجربی در امر خدمات مسافرتی تورهای داخلی و خارجی

مورد مالیات نقل و انتقال، تسلیم اظهارنامه ارث، اعلام ثبت اشخاص حقوقی از سوی اداره ثبت شرکتها و تسلیم اظهارنامه مالیات بردرآمد از طرف مودیانی که به این وظیفه قانونی عمل می‌کنند.

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 می‌پذیرد که ضمن بررسی واحدهای شغلی، منابعی همچون سرقفلی و تغییرات شغلی نیز مورد شناسائی قرار می‌گیرد و در مورد املاک مسائلی مانند خالی بودن واحدها، مالیات سالانه املاک و غیره مشخص می‌شود.

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 گونه‌ای مشترک طراحی نمائیم که برای مردم دقیقاً روشن شود که مالیات تأمین‌کننده منابع مالی دولت بوده و در پرداخت هزینه‌های عمومی نقش به سزائی ایفاء می‌نماید، در این صورت مودیان مالیاتی نیز آمادگی بیشتری برای خود اظهاری و تسلیم اظهارنامه مالیاتی نشان خواهد داد، و از طرفی از هزینه‌های 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 کارآئی به حد کفايت شرط دیگر چنین



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

پرداخت بابت اعتبارات جاری استان به بالاخره ۳۴۶۱۸ میلیون ریال طرح‌های عمرانی دانشگاه‌ها و مؤسسه‌ت آموزش عالی. تفاوت رقم پرداختی خزانه 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 دستگاه‌ها بوده است، و نیز عدم تخصیص اعتبار کافی از محل تبصره ۲۲ قانون بودجه در رابطه با تعديل سیاست‌های اقتصادی، در مجموع بیش از ۹۹ درصد تخصیص بودجه عمرانی در پایان سال ۱۳۷۲ جذب شده است.

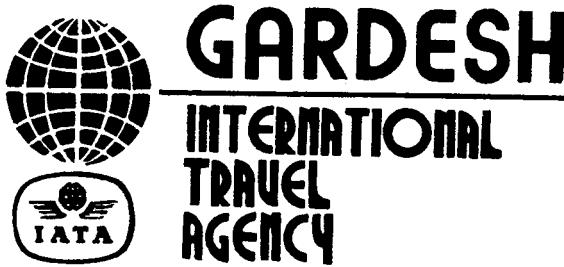
#### پرسش: چگونه می‌توان در وصول مالیات‌ها توفیق بیشتری حاصل نمود؟

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 اطلاعات‌رسانی به مأموران تشخیص.

از حیث شناسائی، واحدهای مالیاتی را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد. نخست منابعی که با اعلام خود مودیان یا برخی سازمان‌ها شناخته می‌شوند. مانند دفاتر اسناد رسمی در

۳۷۱۰۳۹ میلیون ریال بالغ شده است. این مبلغ شامل عنوانین زیر بوده است: ۲۷۳۶۴۶ میلیون ریال اعتبارات جاری استانی، ۶۱۱۱۶ میلیون ریال اعتبارات جاری دانشگاه‌ها، ۴۰۵ میلیون ریال از ردیف عمومی بودجه و بالاخره مبلغ ۲۵۸۷۱ میلیون ریال اعتبارات متصرف کرده کلاً از طریق نمایندگی خزانه به دستگاه‌های 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 صرفه‌جویی در فصول بودجه دستگاه‌های اجرائی تقویت گردد. بدین سبب میزان جذب بودجه اجرائی به حدود ۹۹ درصد مبالغ پرداختی خزانه بالغ شد.

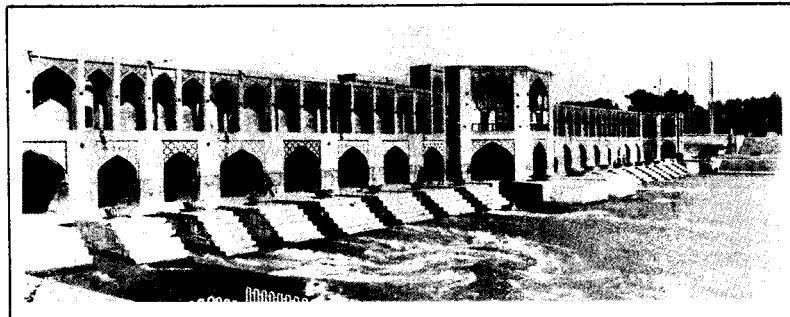
اما پرداخت‌های عمرانی استان در سال ۱۳۷۲ به ۱۱۲۹۴۲ میلیون ریال در مقابل ۱۳۷۲۶۸ میلیون ریال اعتبارات مصوب بالغ گردید. ارقام پرداختی در این زمینه به شرح زیر بوده است: مبلغ ۴۲۷۲۵ میلیون ریال اعتبارات مصوب استانی، ۲۳۱۹۵ میلیون ریال اعتبارات تبصره‌ها و ردیف‌های عمومی قانون بودجه، ۱۲۴۰۳ میلیون ریال طرح‌های ملی و متصرف، و



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

شرکت با مسئولیت محدود - شماره ثبت ۲۱۲۰۱

تلفن ۸۲۶۵۶۸ - ۸۳۶۱۶۷ - ۸۱۷۲۷۲۹



ولی در همین قانون فعلی مالیات‌های مستقیم برخی مواد وجود دارد که می‌تواند الگوی مطمئنی برای بخشش‌های دیگر قانون باشد. از آن جمله ماده ۶۴ قانون راجع به تعیین ارزش معاملاتی املاک است که باید آن را امداد برای وصول مالیات مستغلات، سرفقلي، ارث، اراضي باير، مستغلات مسکونی خالي، نقل و انتقالات و مالیات سالانه املاک به شمار آورد. شرط استفاده صحیح از ماده مذکور اجرای درست آن است. تشكیل اعضای کمیسیون مربوط باید به صورتی باشد که از وضعیت اقتصادي، اجتماعی و سیاسی موجود آگاهی کافی داشته و دیدگاه اصولی و منطقی و مناسبی در تصمیمات خود اتخاذ نمایند، به طوری که در صد مناسبی از قیمت روز مبنای ارزش معاملاتی قرار گیرد و ضرائب منطقی و مناسبی نیز در نظر گرفته شود. چنین ترتیباتی می‌تواند هم اختلاف نظر و سلیقه بین مأموران تشخيص و هم اختلاف بین مودیان و سازمان مالیاتی را وسیع‌آکاهش دهد، که مالاً امکان سوء استفاده را نیز از میان برخواهد داشت. در مجموع نیز مالیات‌های تعیین شده با سرعت لازم قطعی شده و به حیطه 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 سلسه اصلاحات در آن به عمل آمده، با این حال برای رفع نارسائی‌هایی که بیان شد لازم است مورد بازنگری اساسی قرار گیرد.



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 موردنیاز مأموران تشخیص از طریق یک شبکه و سیستم اطلاعات‌رسانی به هنگام در اختیار قرار گیرد نه تنها تشخیص مالیات برپایه صحیحی قرار می‌گیرد بلکه از تعیض و بی‌عدالتی نیز جلوگیری شده و پرونده‌ها سریعاً مختومه خواهد شد.

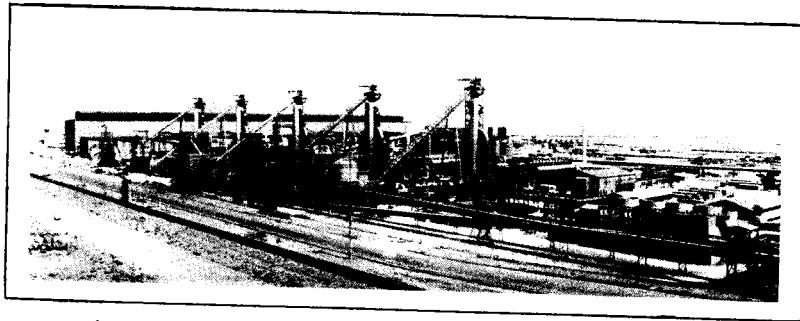
البته اقداماتی در این زمینه تاکنون صورت پذیرفته است که از آن جمله می‌توان تشخیص کد اقتصادی برای شناسائی منابع مالیاتی و تبادل اطلاعات مربوط به بارنامه و ایجاد واحدهای اطلاعات و خدمات در ادارات کل را نام برد.

ولی این جمله وافی به مقصود نیست و باید ساختار اطلاعات‌رسانی به گونه‌ای تعییه شود که

اطلاعات کلیه معاملات از عملده فروشی تا خرده فروشی 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 فر هنگ 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 عمدۀ مقررات مالیاتی که سردرگمی، اتلاف وقت و تأخیر مطالبه و



را چه گونه ارزیابی می کنید؟ 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 می کند و یکی از سیستم های مهم اطلاعات رسانی به مأموران تشخیص مالیات به شمار می رود. شرط توفیق و عملکرد درست این سیستم این است که:

اولاً - ضمانت اجرائی نیرومندی برای الزام معامله کنندگان نسبت به درج کد اقتصادی در مدارک و اسناد خریداران و فروشندهان پیش یابنی شود.

ثانیاً - جریمه نابخودنی برای فروشندهانی که از درج کد اقتصادی در فاکتور فروش خودداری می کنند درنظر گرفته شود، به نحوی که میزان جریمه از سود حاصل تجاوز کند.

ثالثاً - جمع بندی سریع اطلاعات فروش و سیله کامپیوتر و اعلام به موقع آن به واحدهای اطلاعات و خدمات مالیاتی.

در صورت اتخاذ چنین تدبیری ارزیابی مثبتی از این سیستم می توان به عمل آورد. در غیر این صورت فروشندهانی که به کد اقتصادی توجهی ندارند بازار فروش رقبائی را که به مقررات مملکتی احترام می گذارند قبضه خواهند کرد.

اما استقبال از کد اقتصادی در حال حاضر از طرف کسانی صورت می گیرد که برای خرید یا صادرات و واردات کالا به برخی مؤسسات دولتی و غیر دولتی مراجعه می کنند و آن مؤسسات (مانند ذوب آهن، پلی اکریل و گمرک) ارائه کارت از سوی ایشان را طلب می کنند.

**پرسش: در مورد استفاده از کامپیوتر چه اقداماتی کرده اید و چه محاسنی از آن دیده اید؟**

پاسخ: اداره کل امور اقتصادی و دارائی اصفهان حتی قبل از آن که وزارت اقتصاد و دارائی دستور ایجاد سایت کامپیوتر در تعدادی از استان های کشور را صادر کند، قراردادی با مرکز خدمات ماشینی وزارت خانه برای استفاده از کامپیوتر منعقد ساخت. در آن زمان شناسائی واحد های 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 برنامه ریزی و دادن اطلاعات از طریق حوزه های مالیاتی برای هر یک 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 وزارت خانه مقرر گردید که در ۷ استان از جمله اصفهان سایت کامپیوتری پذیرد آید. در احرای این دستور استان اقداماتی در زمینه کامپیوتری کردن موارد زیر صورت پذیرفته است:

الف - بارنامه های صادر از سوی بنگاه ها و مؤسسات حمل و نقل استان و توزیع آن بین استان های کشور.

ب - حساب ۹۶۰۲۰ مربوط به وصول مالیات ها.

ج - آمار و عملکرد حوزه های مالیاتی.

د - کدبندی اتحادیه های صنفی به منظور استخراج اطلاعات هویتی جهت صدور کد اقتصادی اشخاص حقیقی (در صورت همکاری اتحادیه های صنفی و مجتمع امور صنفی).

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

# لزوم بازنگری روش‌های اجرائی در نظام مالیاتی ایران

علی‌اصغر عابدی

در طول بیش از ربع قرن گذشته، شیوه ابلاغ اوراق مالیاتی در مواردی که مودی در محل حضور نداشته و یا از دریافت برک مالیاتی خودداری کند، الصاق یک نسخه از برکها به دیوار محل کار یا سکونت مودی (پس از کواہی 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 ضمانتعداد واحدهای کسبی و اجاری به حد افزایش یافته که روزانه یک گردان مامور انتظامی پاسخگوی کواہی 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 مبنای قراردادن 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، دهه‌بار مقررات قانونی در زمینه‌های نرخ، مبنای و یا معافیت‌های مالیاتی مورد اصلاح یا جرح و تعديل 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 سهم الشرکه.  
۵- استفاده از خدمات حرفای 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 مبسوطی در زمینه وصول مالیات از طریق عملیات اجرائی.

۷- استفاده از مکانیزم قیمت منظم‌مای (ارزش معاملاتی) برای وصول مالیات از نقل و انتقال قطعی املأک، 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 تها قانونی به حساب می‌آید که در خلال مقررات آن «روش‌های اجرائی و ساختار سازمانی» نیز مورد تجدیدنظر اساسی قرار گرفته است. روش‌های اجرائی 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 مودیان برای تعیین درآمد مشمول مالیات (سیستم خوداظهاری).  
۲- تکلیف مودیان به تسليم 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 کلک، روش‌های احرام، مناسب را».

بخش اعظم بودجه کلان تحقیقاتی کشور زاپن  
صرف مطالعه روشاهای اجرائی و تغیر و بهبود  
آن ها می شود، به نحوی که در سالهای اخیر طول  
دوره های بازنگری روش های اجرائی در مواردی  
به ماهانه تقلیل یافته است.



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

عدم توجه کافی به اتخاذ روش‌های اجرائی 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 اجرائی در محاسبه مالیات سود سهام اندوخته شرکتهای سهامی و نیز ضابطه گذاری در مورد حق واگذاری (موضوع آئین نامه اجرائی ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم) از عدم توجه لازم به واقعیات اجرائی در زمینه اتخاذ روش سرچشمه می‌گیرد.

اگرچه در حال حاضر پاره ای از روش های اجرائی مالیاتها در چارچوب توصیه ها و دستورالعمل های شورای عالی اداری توسط کمیته تخصصی شاغل در وزارت امور اقتصادی و دارائی در دست بررسی است، ولی از آنجا که از نظر گاه سیستمی، تغییر روش بنویه خود مستلزم تحول در سازمان و بعضاً تغییر قانون است، توفیق این گونه اقدامات متوط به آن خواهد بود که در قالب یک طرح جامع بلندمدت به حیطه پژوهش و اجرا داده شود.

عدم توفیق مکانیزم «خوداظهاری» به عنوان روش تشخیص و وصول مالیات بخش اعظم مشاغل، یا شکست رویه «وصول مالیات از مجموع درآمد اشخاص» درگذشته و حال، یقیناً بازبینی روشهای موجود در زمینه‌های فوق و احیاناً تجاه، آن، انجام می‌گند.

در طول بیش از ربع قرن گذشته، شیوه ابلاغ اوراق مالیاتی در مواردی که مؤیدی در محل حضور نداشته و یا از دریافت برگ مالیاتی خودداری کند، الصاق یک نسخه از برگها به دیوار محل کار یا سکونت مؤیدی (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، ده ها وسیله پیشرفته مخابراتی و ارتباطی ابداع گردیده وضمانت تعداد واحدهای کسبی و اجاری به حدی افزایش یافته که روزانه یک گردان مأمور انتظامی پاسخگوی گواهی ابلاغ اوراق مالیاتی در سطح بکم، از مناطق مالیاتی، تهران نمی‌تواند باشد.

سوای دو عامل فوق، لزوم مانشینی کردن  
بهای اجرائی امور نیز بنویه خود ضرورت  
نمی روشهای موجود را طلب می کند.  
نقش، وشهای اجرائی، در تدوین قوانین به

علل اساسی عدم اعتماد 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 بالنتیجه زمان بری و نزد مصروف هنر تحقیقات، احرازی،

از سوی دیگر، بازنگری روشهای اجرائی به دو دلیل اساسی نه تنها حائز اهمیت که امری اعتبار تأثیری به نظر می‌رسد:

الف - نظارت مستمر از این بابت که خطوط ترسیم شده برای حسن اجرای قانون در عمل مبنای وحدات تأمین

ب- بازیبینی بدین منظور که دیده شود آیا با تحول و تغیر بی وقفه سایر عناصر نظام مالیاتی و همچنین شرایط اقتصادی و فرهنگی و عوامل تکثیلیکی، روشاهای اجرائی اتخاذ شده نیاز به تجدیدنظر دارد یا نه.

صدور مستمر آئین نامه ها و دستورالعمل های اجرائی و انجام بازرگانی های اداری در واقع برای تأمین هدف نخست است، در حالی که تحقق منظور دوم مستلزم برنامه ریزی پژوهشی و کار سسته ایاتک م باشد.



# فی التأثیر آفات

دکتر محمد توکل



اردیبهشت ۷۱ به حیاتش خاتمه داده، درآمد واحدهای تولیدی را طی شرایطی به مدت یک سال از تاریخ بهره‌برداری معاف از مالیات شناخته

و سپس دوران این معافیت را برای واحدهای 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 بر عهده شورای عالی صنایع قرار داده است و بحث مانیز 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 ۱۳۷۲ می‌گذرد.

ماده ۱۳۷۲ 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 براثر تأخیر دیگران عارض وجود آدمی شود. نمونه‌هایی از این کیفیت در زمان‌های اخیر دامنگیر ارگان‌های مالیاتی بوده و توصل به سلسله اقداماتی را برای رفع و رجوع آثار ناشی از آن ناگزیر ساخته است. مواردی از این‌گونه را بررسی می‌کنیم.

**فهرست کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای**  
موضوع بازمی‌گردد به ماده ۱۳۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره یک آن. این ماده که عمر اجرائی بالتباهی بین روزهای نخست اسفند ۶۶ تا پایان سال ۷۰ داشته و اصلاحیه

یک بار 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 وارسی کرد که کدام با این مصوبات تازه همساز بوده و کدام نه، و آن‌که همخوانی نداشته باید چندان متغیر گردد که جای خلاف اختلافی نماند.

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

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

هریک از این مراحل مقررات، پیچیدگی‌ها و مواضع و محدودیت‌های مربوط به خود را دارد. بازگردانید آب رفه به جوی در همه این موارد بی آن‌که مقررات مربوط به هر مرحله شکسته شود، درست داستان همان فشنگ ساقمه‌ای و دسته کبوتران است. بالاخره بال و پر چندتائی زخمی خواهد شد.

به هر تقدیر سازمان مالیاتی ناگزیر از چاره‌جوئی بوده و طرقی 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 تغیر 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 بی خبر از تصمیم فردای شورا برگ تشخیص و رأی و برگ قطعی صادر می‌کنند و فرداست که ناچار همه رشته‌ها را پنجه 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 مستقیم 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 مواردی از قانون شرکت‌های تعاونی نیز که با احکام قانون سال ۶۶ ناسازگار باشد - و از جمله معافیت‌های یاد شده - بلاثر است، و بر همین روای عمل شد.

اما سال گذشته قوه مقنه قانونی را تصویب کرد به نام «قانون استفساریه درخصوص تأثیر ماده ۱۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم بر ماده ۱۱۱ قانون ۱۷۳ شرکت‌های تعاونی»<sup>۱</sup>. 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 بر دیم کما کان 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 مسئله بیشتر به ساختار قانون و از آن کمتر به تأخیر در تصویب مقررات راجع می‌گردد. ماده ۴۱ قانون ارديبهشت ۷۱ ماده ۱۴۱ قانون سال ۶۶ را اصلاح کرد و معافیت‌های ۵۰ و ۱۰۰ درصدی برای صادرات فراورده‌ها و کالاهای معین درنظر گرفت. تصویب



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

# مسئله 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

انرژی داخلی و صرفه‌جوئی 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 قیمت‌های جهانی را محدود سازد.

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

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 صرفه‌جوئی در مصرف انرژی و استفاده معقول از نفت.

برای رسیدن به این اهداف پارهای ابزارهای غیرمالیاتی به کار گرفته شد، از جمله: اعطای کمک، سوابی، وام با بهره مناسب، تغییر در نظارت و سازماندهی کلیه برسیها و تهیه گزارشها و پروژه‌های مربوط به سیاست مالیاتی مورد بحث را بر عهده داشته است. وی از کارشناسان بسیار برجسته مسائل مالیاتی و صاحب تأثیفات زیادی است. مقاله حاضر از جدیدترین کتاب وی تحت عنوان «سیاست مالیاتی در کشورهای عضو OECD» (چاپ هلند ۱۹۹۳) نقل شده است.

سیاست انرژی ۲۴ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)<sup>۱</sup> که غالب کشورهای عمدۀ صنعتی جهان و در نتیجه بزرگترین مصرف کنندگان نفت را دربرمی‌گیرد. 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 می‌دهد. و این مسئله‌ای است که در مقاله حاضر مورد بحث قرار می‌گیرد.

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 برسیها و تهیه گزارشها و پروژه‌های مربوط به سیاست مالیاتی مورد بحث را بر عهده داشته است. وی از کارشناسان بسیار برجسته مسائل مالیاتی و صاحب تأثیفات زیادی است. مقاله حاضر از جدیدترین کتاب وی تحت عنوان «سیاست مالیاتی در کشورهای عضو OECD» (چاپ هلند ۱۹۹۳) نقل شده است.

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

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

واقعی مالیات بزین شدیداً تنزد کرده بود.

جدول 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

بزین و نفت دیزل از سوی دیگر، درصد مالیات

- اتریش، استرالیا، بلژیک، کانادا، دانمارک، فرانسه،

فنلاند، آلمان، یونان، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، ژاپن،

لوکزامبورگ، هلند، زلاندنو، نروژ، پرتغال، اسپانیا، سوئد،

سویس، ترکیه، انگلستان و ایالات متحده آمریکا.

- منظور از بی طرفی 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.

مثلاً در زمینه کشاورزی، آموزش و پرورش،

چگونه کشورها هنگامی که پای مسأله بسیار

مهمن در میان است، مداخله در امور مالیاتی را بر

اصل بی طرفی مالیاتی<sup>۱</sup> ترجیح می دهند. این

سابقه همچنین نشان می دهد که چه سلسه

گسترده ای از ابزارها در اختیار دولتها قرار دارد که

با استفاده از آن می توانند در رفتار مودیان مالیاتی

تأثیر گذارند.

مالیات بر انرژی در چنین شرایطی قاعدتاً به

طور جداگانه مورد توجه و عمل قرار می گیرد. البته

بسیاری از ابزارهای مالیاتی دیگر نیز وجود دارد

که می توان از آنها برای رسیدن به پاره ای اهداف -

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	۱۹۹۱	۱۹۹۰	۱۹۸۹	۱۹۸۸	۱۹۸۶	۱۹۸۴	۱۹۸۲	۱۹۸۰	۱۹۷۸
استرالیا	۵۴/۹	۵۲/۷	۵۶/۱	۵۷/۵	۴۷/۸	۲۶/۶	۱۹/۵	۲۰/۹	۲۹/۷
آتریش	۴۶/۵	۴۵/۵	۴۹/۳	۴۹/۳	۴۶/۸	۳۹/۳	۳۸/۷	۳۲/۵	۴۲/۸
بلژیک	۴۵/۲	۴۶/۶	۴۲/۹	۴۱	۳۶/۵	۲۶/۶	۲۲/۷	۲۲/۵	۵۳/۴
کانادا	۳۴/۷	۳۴/۵	۳۴/۹	۳۳/۷	۲۸/۹	۲۳/۳	ن	ن	-
دانمارک	۲۰/۹	-	-	-	-	-	-	-	-
فلاند	۵۱/۸	۴۹/۹	۴۹/۳	۴۹/۷	۴۱	۲۸/۸	۲۹/۱	۳۲/۱	۴۳/۵
فرانسه	۵۴/۳	۵۵/۲	۵۷/۷	۵۹/۴	۵۳/۲	۴۱/۲	۴۰/۵	۴۷/۴	۵۴/۲
آلمان	۵۲/۸	۵۰/۸	۵۳/۵	۵۷/۵	۵۱	۳۸/۵	۳۸/۱	۴۱/۴	۵۳/۱
یونان	ن	۲۶/۷	۲۱/۴	۳۹/۷	۴۲/۳	۲۷/۹	۱۱/۹	۱۲/۶	۱۹/۶
ایرلند	۴۹/۸	۵۱/۴	۵۲/۷	۵۴/۸	۴۹/۸	۳۷/۶	۳۴/۱	۲۷/۹	۳۲/۶
ایتالیا	۶۲/۳	۶۰/۵	۵۵/۵	۵۶/۴	۴۰	۱۹/۵	۶/۸	۷/۶	۱۷/۴
ڈاپن	۲۵/۱	۲۵/۱	۳۷/۷	۲۵/۳	۲۸/۶	۲۲/۱	۲۰/۳	۲۳/۵	-
لوکزامبورگ	۲۱/۹	۲۲/۵	۳۴/۵	۲۶/۸	۲۱/۹	۲۷/۲	۲۱/۱	۱۷/۳	ن
هلند	۴۵/۶	۴۴/۵	۳۸/۶	۴۱/۴	۲۹/۹	۱۹/۶	۱۹/۴	۲۲/۷	۳۵/۴
زلاندنو	۱۱/۸	۳۰/۲	ن	۴۲/۳	۲۰/۸	۱۲	۷/۸	۲/۶	۲/۴
نروژ	۲۴/۳	۱۵/۱	۱۲/۱	۱۲/۶	۳/۴	۱	۰/۹	۱/۳	۱/۱
پرتغال	۵۶/۳	۵۲/۳	۵۰/۳	۵۲	۵۴/۱	۲۹/۳	۱۸/۲	۷/۲	۱۶/۸
اسپانیا	۵۰	۴۸/۸	۴۸/۱	۵۱/۷	۵۰/۹	۲۰/۷	۲۰	۲۴/۷	۱۶/۵
سوئد	۳۰/۳	۲۷/۳	۳۱/۸	۳۳/۱	۲۲/۷	۱۸/۳	۱۴/۳	۸/۴	۷/۷
سویس	۵۸/۶	۵۹/۱	۶۱/۳	۶۵/۵	۶۰/۷	۴۸/۳	۴۸/۵	۵۰/۶	-
ترکیه	۵۲/۶	۵۱/۸	۴۸/۸	ن	ن	ن	ن	ن	-
انگلستان	۵۶/۵	۵۲/۸	۵۴/۹	۵۷/۸	۵۱/۹	۴۳/۱	۴۱/۶	۳۹/۵	۴۵
امریکا	۳۴/۱	۲۷/۹	۳۲	۳۴	۲۵/۵	۲۳/۸	۱۳/۱	۱۴/۸	۲۵/۹

ن = ارقام در دست نیست

- = صفر

اقتصادی با توجه به نگرانی‌های دول عضو، دو گروه کار - یکی در سال ۱۹۷۵ پس از نخستین بحران نفتی و دیگری در سال ۱۹۸۰ به دنبال دو میهن 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

اعوض شد و درصد مذکور در بسیاری از این

مالک به میزان حداقل خود رسید. برای پی

بردن به این که میزان از این افزایش درصد

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

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

مالیاتی بوده است، نیاز به بررسی و تحلیل بیشتر

دارد.

## ۲. دو مرحله «شوک نفتی» و مسئله مالیات

سیاست انرژی طی دو دهه اخیر و به ویژه در سالهای ۱۹۷۳-۱۹۸۵ 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 اساس بی طرفی مالیاتی ترجیح می‌دهند. این سابقه همچنین نشان می‌دهد که چه سلسله گسترهای از ابزارها در اختیار دولتها قرار دارد که با استفاده از آن می‌توانند در رفتار مودیان مالیاتی تاثیر گذارند.

تسهیلات ذخیره‌سازی نفت را اجازه دادند.  
بالاخره چند کشور نیز به منظور تشویق اکتشاف نفت بار مالیاتی این گونه عملیات را کاهش دادند و یا کلاً آن را از میان برداشتند.

بسیاری از کشورهای عضو انگیزه‌های مالیاتی برای تبدیل ساخت کارخانه‌ها از نفت به سایر منابع انرژی برقرار ساختند. چند کشور با قبول تخفیف مالیاتی یا استهلاک شتابی در صدد

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

تشویق‌های مالیاتی در زمینه مالیات بر اشخاص حقیقی در موارد معده‌دی برقرار شد، ولی در مورد درآمد حاصل از فعالیت‌های اکتشاف و بهره‌برداری منابع نفت و گاز، تعدادی از موقایع این مقررات ممکن است تغییر یافته باشد و از همین رو عرضه مطلب به صورت کشور به کشور نبوده و بلکه تصویر کلی از داشتند تا این طریق سرمایه‌های لازم برای چنین

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



**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**



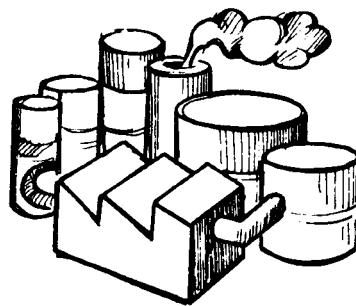
تشویق استفاده از وسایط نقلیه جمعی برآمدند و برخی دیگر تخفیف‌ها یا اعتبارات مالیاتی در مورد تحقیق و توسعه بخش انرژی مقرر داشتند. وضع مالیات بر مصرف روی فراورده‌های نفتی، بویژه ساخت حرارتی، ساخت دیزل و سوخت‌های صنعتی، اقدام دیگری در همین زمینه بود، بعضی دولتها مالیات بر ارزش افزوده پرداختی برای اتومبیل‌های 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 گزینه مالیاتی بیشتر مطرح بود تا صرفه جوئی در انرژی. اغلب

فعالیت‌های 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 موسسات 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<sup>۱</sup> و مجازاتهای مالیاتی در قلمرو مساله 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 استهلاکات) دربرمی‌گرفت ولی در این مقاله منحصرًا هزینه‌های مالیاتی و مجازاتهای مالیاتی که در ارتباط با بخش انرژی و به منظور اثرباری روی عرضه و تقاضا در نظر گرفته شده است، مورد بحث قرار می‌گیرد. ضمناً گزارش کمیته همه انواع انرژی را در بر می‌گرفت، 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 در صد مالیات نسبت به قیمت فراورده ها سریعاً بالا رفت و تا سال ۱۹۸۶ تقریباً در همه کشورهای عضو سازمان به میزانی برتراز سال ۱۹۷۸ بالغ شد و در سال ۱۹۸۸ از این هم بالاتر رفت.**

در ارتباط با نصب تجهیزات صرفه جویی در انرژی یا عایق بندی پیشرفته کارخانه برقرار گردید. در چند کشور مالیات بر دارائی موسسات در صورت نصب تجهیزات صرفه جویی انرژی تقلیل می‌باید و مشابه این اتفاق در مورد تاسیسات برق آبی نیز شناخته شده است. شمار اندکی از کشورها مواد و مصالح مربوط به تجهیزات صرفه جویی انرژی یا عایق بندی را نیز تابع نرخهای نازل مالیاتی قرار داده‌اند. در همین رابطه می‌توان از نحوه احتساب مالیات نسبت به کمک‌های مرتبط با مسئله انرژی نام برد. کمتر از نیمی از کشورهای عضو

بیشتر به خاطر خسارات واردہ به جاده‌ها منظور می‌شود 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 شده است. 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 جویی در انرژی عملی گردیده است. میزان

کشورها برای ترغیب استفاده از وسائل 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 پائین تر مالیاتی برای سوخت دیزل و سوخت‌های سنگین صنعتی در مقایسه با سایر فراورده‌های نفتی نیز مشاهده می‌شد. برقراری اتفاقهای مالیاتی در مورد تجهیزات صرفه جویی انرژی، وسائل نقلیه برقی و استفاده از گاز مایع در وسائل موتوری بخشی دیگر از این گونه سیاست مالیاتی نوین را تشکیل می‌داد.

#### **شماری از کشورها تخفیفات مالیاتی برای اشخاص حقیقی به منظور تشویق استفاده از انرژی خورشیدی و تجهیزات بازیافت حرارت در منازل، منظور داشتند.**

کمک‌های سرمایه‌ای را جزء درآمد مشمول مالیات به شمار می‌آورند و در عین حال آن را در محاسبه استهلاک جبران می‌کنند. باقی کشورهای در مورد موسسات این گونه اتفاق‌ها به صورت اجازه استهلاک مناسب یا اعتبار مالیاتی مالیات به حساب نمی‌آورند.

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

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

**کشوری وجود ندارد که در آن اهداف مالیاتی و انرژی به نحو منظم و متعادلی تلفیق شده باشد.**





## سیاست‌های مالیاتی مسائلی بس گستردۀ تراز اهداف مربوط به انرژی را دنبال می‌کند و از آن جمله است مسائل مالی، ملاحظات مختلف مربوط

مالکیت اتومبیل است. میزان این مالیات بر حسب مشخصات فنی خودرو (نظیر وزن یا اندازه موتور) تعیین می‌شود بی‌آن که به میزان مصرف آن توجه شود. وضع در همه کشورهای عضو آژانس از همین قرار است. اگر این مالیات براساس مصرف سوخت محاسبه می‌شد تمایل به صرف‌جوئی در انرژی را برمی‌انگیخت».

با این احوال گزارش آژانس بین‌المللی انرژی می‌پذیرد که:

«سیاست‌های مالیاتی مسائلی بس گستردۀ تراز اهداف مربوط به انرژی را دنبال می‌کند، از آن جمله است مسائل مالی، ملاحظات مختلف مربوط به اقتصاد کلان و جنبه‌های گوناگون اجتماعی، منطقه‌ای و صنعتی. به طورکلی نیاز نخستین عاملی است که در همه کشورهای عضو مورد نظر می‌باشد. به خاطر این عوامل درصد مالیات نسبت به قیمت فروش فراورده‌ها، از کشوری تا کشور دیگر و از فراورده‌ای تا فراورده دیگر بسیار مختلف است. سنگینی مالیات‌ها به طور عمده متوجه فراورده‌های نفتی و به ویژه بتزین است. و آن به خاطر سهولت وصول مالیات و امکان توجیه سهل و ساده آن به عنوان ضرورت نگاهداری راه‌ها است».

آخرین عبارت نقل قول فوق که ظاهراً بنا به علل سیاسی بیان شده حاکی از این ادعا است که هزینه نگاهداری جاده‌ها به عنوان مورد مصرف مالیات انرژی معرفی می‌شود. هرچند گاهی اوقات بخشی از این گونه درآمد صرف امور مربوط به حمل و نقل می‌شود، ولی حقیقت این است که در اغلب کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، مالیات‌های مذکور برای کسب درآمد وضع می‌شود و به همین جهت چنان مورد مصرفی را برای آن ادعای نمی‌کند.

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

## به اقتصاد کلان و جنبه‌های گوناگون اجتماعی، منطقه‌ای و صنعتی.

ج. وضع مقررات مالیاتی با هدف تشویق داشته باشند. ضمن این که کارائی بیشتر سوخت دیزل از لحاظ تعداد کیلومتر در هر لیتر نیز عمل دیگری برای چنین رفتاری به شمار می‌رود.

### 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 صرف‌جوئی 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 می‌دارند. در گزارش سال ۱۹۸۷ آژانس بین‌المللی انرژی<sup>۱</sup> آمده است:

«کشوری وجود ندارد که در آن اهداف مالیاتی و انرژی به نحو منظم و معادلی تلفیق شده باشد. کشورهای عضو آژانس بین‌المللی انرژی می‌توانند بیش از این برای ادغام هدفهای عمومی مالیاتی و مقاصد مرتبط با انرژی کوشش کنند و نیز نسبت به بین‌المللی کردن جنبه‌های خارجی عرضه و مصرف انرژی اقدام نمایند.

در سیاستهای مالیاتی بعضًا ناهنجاری‌های مشاهده می‌شود که به زیان امر صرف‌جوئی در مصرف انرژی است. نمونه آن رفتار نامساوی نسبت به حالات مختلف عرضه و صرف‌جوئی انرژی در برخی نظامهای مالیاتی است. مثلاً در انگلستان مواد عایق‌بندی مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، حال آن که برق و گاز طبیعی از شمول 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 اتومبیل‌های بزرگ و اسراف آمیز پدید می‌آورد.

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

استفاده از منابع انرژی جایگزین

انواع منابع انرژی جایگزین نظری انرژی خورشیدی، انرژی باد، انرژی ژئوتermal 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 واضعنه 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 ارافق با توجه به وضع خانوادگی مودیان تفاوت می‌کند. همین مقاصد در مورد موسسات و شرکتها نیز مورد نظر قرار گرفت و انگیزه‌های نظری مقررات ارافق آمیز استهلاک 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 فراورده طی سالهای طولانی متفاوت بوده است. این تفاوت در کشور سویس اندک است و استرالیا نیز اخیراً همین وضع را پیدا کرده است، حال آن که قبل از مانند امریکا رفتار مالیاتی مساعدتی را نسبت به بتزین اعمال می‌نمود. در باقی کشورها عموماً نرخ مالیاتی بتزین بالاتر از سوخت دیزل است و گاهی این تفاوت بسیار زیاد است. بدون شک سبب عده 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 نعادلانه درآمدها؛

(۲) «تله جمعیتی» یعنی رشد وسیع و سریع جمعیت همراه با فقر مطلق شدید؛

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

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

(۵) قیمت متغیر کالاهای صادراتی؛ و

(۶) نبود زیربنای اقتصادی کافی، آموزش و تحصیلات و منابع انسانی مناسب.

بنابراین، تا جایی که دولت‌های این کشورها مجبورند خود را با هدف‌های 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 دولت‌های

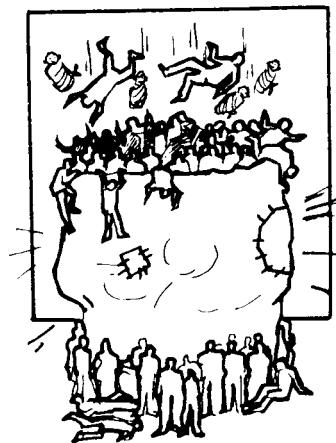
زیاد اثرات منحرف کننده‌ای بر صادرات کشور بر جای می‌گذارد.

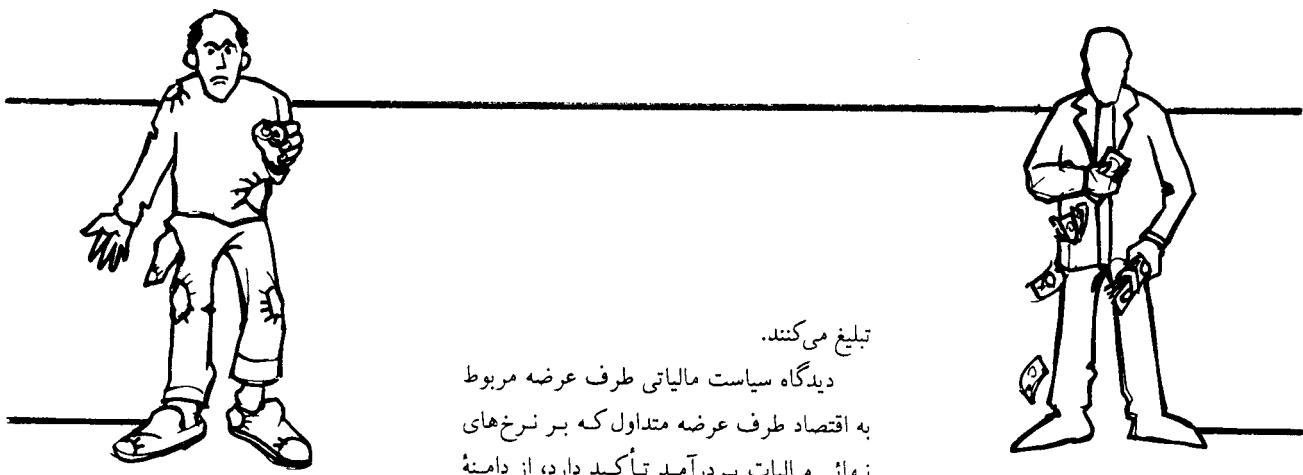
مطالعات دیگری، مالیات بر منابع طبیعی و مالیات‌های غیرمستقیم در کشورهای در حال توسعه را از لحاظ کارآئی مورد بررسی قرار داده است. این مطالعات مقدمتاً روی آثار اقتصادی مالیات‌های مستقیم، یعنی مالیات بردرآمد، مالیات بر شرکت‌ها و عوارض گمرکی بر صادرات، تأکید کرده و نیز کوشیده است که مطلوبیت و بهینگی آنها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

هرچند که مرکز توجه تحقیقات، در ابتداء، توصیه‌های 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 سیاست‌های تعديل اقتصادی را تشکیل می‌دهد و دخالت دولت در امور اقتصادی را به طور کامل مردود می‌داند، 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 بازیابی قرار دهیم و مشخص کنیم که آنها را مورد بازیابی قرار دهیم و مشخص کنیم که دامنه و تیررس آنها چقدر است. می‌دانیم 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 ضمیمی در ساختار پیچیده حقوق گمرکی متداول در اغلب کشورهای در حال توسعه مستتر است، در ادبیات مربوط به تجارت بین‌المللی و اقتصاد توسعه مشهور و شناخته شده است. همچنین اثرات منفی آنها بر تخصیص کارآی منابع، آینده صادرات و نرخ‌های رشد به ویژه زمانی که با سهمیه‌بندی و دیگر محدودیت‌ها و موانع تجاری همراه می‌شوند - چیزی که برای کشورهای در حال توسعه یک امر معمولی است - بر همگان روشن است. مطالعات مختلف نشان می‌دهد که حقوق گمرکی





تبليغ می‌کنند.

دیدگاه سياست مالياتي طرف عرضه مربوط به اقتصاد طرف عرضه متداول که بر نرخ‌های نهائی ماليات برداشتم تأکيد دارد، از دامنه محدودی برخوردار است، و ارتباط کمی با کشورهای در حال توسعه، به ویژه کشورهای کم درآمد، پیدا می‌کند. ولی دیدگاه سياست مالياتي طرف عرضه مربوط به اقتصاد طرف عرضه اصولی، که بر توسعه مأخذ مالياتي و منطقی کردن نرخ‌های نهائی ماليات برداشتم بلکه نرخ‌های سایر ماليات‌ها تأکيد می‌ورزد تا تمام انحرافات مربوط به ماليات‌ها را برطرف و اصلاح کند، با اين کشورها ارتباط بيشتری دارد.

تأثیر بالقوه نظام مالياتي يك کشور در حال توسعه بر فرایند توسعه آن کشور، به عوامل مختلفی بستگی دارد، از جمله:

(۱) تکيه نظام مالياتي بر ماليات‌های

برداشتم؛

(۲) کنش مقابل ميان نرخ‌های مالياتي، مأخذ مالياتي، تشویق‌های مالياتي برای تشکيل پسانداز و سرمایه و ظرفیت اداری مالياتي؛

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

(۴) کنش مقابل ميان سياست مالياتي و سایر سياست‌های اقتصادي کلان دولت که قيمت ارز خارجي، سرمایه و کار را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛

(۵) درجه تقصیص یا عدم توسعه بازار کار، بازار سرمایه، بازار ارز خارجي، مؤسسات مالي، بازارهای اعتبار و غيره.

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، مadam که بازارهای عوامل تولید و کالاهای ساخته شده و بازارهای مالي به اندازه کافی در اين کشورها توسعه نیافته باشد توسعه آنها توسط دولت، في نفسه، يك هدف بسيار مهم تلقی می‌شود. در نتیجه، نقش دولت باید به مراتب بیشتر از آنچه به طور ضمی در رویکرد طرف عرضه ملحوظ می‌شود، در نظر گرفته شود. سرانجام، نظر بسیاري از محققین بر این است که پسانداز به تنها برای رشد کافي نیست، بلکه

تبديل پسانداز به سرمایه گذاري به عوامل مکمل دیگری نیاز دارد. به ویژه مواعون خارجي (نظير دسترسی به ارز خارجي) و محدودیت‌های داخلی (مثل گسترش بازارها، کمک به انتقال تکلوفیزی و تأسیس مؤسسات واسطه مالي به اندازه کافی) از

اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. همچنین رشد، با اصلاحات بنیادی شامل تشکيل سرمایه انساني و پریزی ساختار اساسی اجتماعی و اقتصادي،

اصلاحات کشاورزی و کنترل جمعیت و غيره باشد. بنابر اين، رشد و توسعه کشورهای در حال توسعه هدف‌های هستند که به مراتب پیچیده‌تر از تخصیص کارآيی چند منبع خاص می‌باشند. در نتیجه، نقش دولت در اين کشورها بسیار اساسی تر از آن چیزی است که اقتصاددانان طرف عرضه

اين عوامل از اهمیت ویژه‌اي برخوردارند و با توجه به اينکه کشورهای در حال توسعه شرائط خاصی دارند، لذا توصیه مربوط به کاهش نرخ‌های نهائی ماليات برداشتم در اين کشورها باید با احتیاط کامل صورت گيرد. زمانی که اين رویکرد به اجرا درمی‌آيد باید درجه بالاتي از کشش و رشد بهينه - يعني همان چيزی که طرفداران اقتصاد طرف عرضه متداول، آن را در گروه کاهش نرخ‌های نهائی ماليات برداشتم می‌دانند - در شرائط و اوضاع و احوال خاص کشورهای در حال توسعه تعدیل و به صورت ملایم درآيد.

باید توجه داشت، هنگامی که دیدگاه سياست مالياتي اقتصاد طرف عرضه متداول برای کشورهای در حال توسعه مناسب تشخيص داده می‌شود - يعني حد نرخ‌های اسمی مالياتي برای ايجاد انگیزه اهمیت می‌يابد - سایر عوامل مالياتي و غير مالياتي، اگر برای رشد و توسعه مهمتر نباشند، حداقل اهمیت يکسانی خواهند داشت. زمانی که سياست مالياتي به طور انکارناپذيری رفتار مؤديان مالياتي را تحت تأثیر قرار می‌دهد عواملی نظير تورم و سياست‌های خشك و غيرقابل انعطاف غير مالياتي اين کشورها غالباً نسبت به عوامل اقتصادي دلسركننده‌تر می‌شوند و انگیزه‌ها را از بين می‌برند. به همین ترتیب، با وجودی که عرضه کار، پسانداز و سرمایه گذاري در کشورهای در حال توسعه نسبت به مشوق‌های

اقتصادی و سیاست‌های مالیاتی واکنش نشان می‌دهند، ولی غالباً ناقص بودن بازار و عوامل بنیادی تأثیر می‌بینیرند و در کوتاه مدت کشش 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 فوق العاده کم است. از این‌رو می‌توان انتظار داشت که هر سیاست اصلاح‌گرانهای در زمینه مالیات بردرآمد، اثر محدودی بر رشد اقتصادی داشته باشد.

افرون بر آن، اگرچه سطح اسمی مالیات بردرآمد، در حال حاضر در بسیاری از کشورهای در حال توسعه بالاست، ولی اثرات منفی اقتصادی آن‌ها بردرآمدهای حاصل از سرمایه، غالباً به وسیله معاویت‌های سخاوتمندانه اعطای شده پس اندازکنندگان و سرمایه‌گذاران، اگر نه به طور کامل، خشی می‌شود. در حقیقت، کاهش نرخ‌های نهایی مالیات بردرآمد شخصی، با گسترش همزمان مأخذ 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 پس اندازها و سرمایه‌گذاری‌ها خواهد شد.

کوتاه سخن، مالیات‌ها در کلیه شئون اقتصادی تأثیر عمیقی بر جای می‌گذارند و لذا باید هنگام وضع قوانین مالیاتی توجه کافی و همه‌جانبه مبذول گردد. چه، تخصیص کارآی منابع به عوامل متعددی بستگی دارد که مالیات یکی از آنهاست. تا همه عوامل و اسبابی که لازمه یک اقتصاد آزاد و رقبای است وجود نداشته باشد، مکانیزم قیمت نخواهد توانست به درستی عمل کند و منابع و عوامل تولید به طور کارآ 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 نیایند مالیات می‌تواند اختلالاتی در اقتصاد ایجاد کند که موجب کاهش درآمد واقعی مالیات‌دهندگان به



## 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  $\frac{2}{3}$  درآمد مالیات‌های مستقیم را تشکیل می‌دهد. فصل پنجم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن مصوب ۷۱/۲/۷ کلّاً به چگونگی مالیات‌این بخش پرداخته است. البته مقررات پرداخت مالیات‌این 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.

### تعريف شخصیت حقوقی

منظور از شخص حقوقی، تشکیلات و مؤسستای است که برای مقاصد غیرتجاری تأسیس شده و مشخصات آن‌ها در دفتر مخصوص اداره کل ثبت شرکتها و مؤسستاً غیرتجاری در تهران و ادارات ثبت در شهرستانها به ثبت رسیده است. البته مؤسست 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

### 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 هازار.
۳. فرهنگ اقتصاد بازرگانی - دکتر مرتضی قره‌باغیان.
۴. فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی - دکتر منوچهر فرهنگ.

(اشخاص حقیقی) قائل است برخوردار شود، مگر حقوق و وظایقی 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 تعاضی) که به اعتبار تجاری بودن فعالیت انتفاعی دارند، نیز دارای شخصیت حقوقی می‌باشد.

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 تسیم شده باشد.

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

۳ - دفاتر و اسناد و مدارک آنها به شمار درخواست کتبی مأموران تشخیص مالیات جهت رسیدگی در محل اقامته 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 مشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصادی و دارائی حسب مورد قابل رسیدگی باشد.

۵ - آماده بودن وارائه دفاتر و مدارک جهت کترول و بازرسی ضمن سال هنگام مراجعة 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 چهار ماه پس از پایان سال مالیاتی اسناد و مدارک زیر را به حوزه مالیاتی که اقامته 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

## علت وصول مالیات از شرکتها و سایر اشخاص حقوقی

از آنجاکه شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی واحدهای تصمیم‌گیری متمایز از شخصیت سهامداران یا تشکیل دهنده‌گان آنها به شمار می‌روند و جدا از صاحبان خویش دارای توانائی پرداخت هستند و از امکانات و تمهیلات بوجود آمده توسط بخش عمومی و دولت از قبیل راه‌های بنادر، فرودگاه‌ها، سیستمهای ارتباطات و غیره همانند یک فرد بهره مند می‌شوند، لذا به طور جداگانه مشمول مالیات بر درآمد خویش قرار می‌گیرند. بدین‌سان کلیه اشخاص حقوقی ایرانی نسبت به تمام درآمدهای که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کنند مشمول مالیات می‌باشند. البته اشخاص حقوقی خارجی نیز نسبت به درآمدهای که در ایران تحصیل می‌کنند و همچنین نسبت به درآمدهای که از طریق واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و واگذاری فیلم‌های سینمایی 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:

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 شبعب بانک ملی ایران یا چک پرداخت مالیات.

مهلت چهار ماه پس از پایان سال مالی قطعی و غیرقابل تمدید است، مگر در مورد شرکتهایی که بیش از این‌جا در صد سرمایه آنها متعلق به وزارت‌خانه‌ها یا شرکتهای دولتی یا مؤسسات وابسته به دولت که این مهلت را می‌توان با ارائه دلالتی 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 تعاملی روستائی، عشایری، کشاورزی، کارگری، کارمندی، دانشجویی و دانش آموزی و اتحادیه آن‌ها نمی‌شود.



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 قرارگرفته باشد، هزینه‌های سال مربوط مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. برای پذیرش هزینه‌ها و کسر آنها از درآمدهای مودی باید هریک از هزینه‌ها 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 نصاب‌های مقرر تجاوز نکند.

پس از بررسی هزینه‌ها از لحاظ موازین فوق، مبالغ غیرقابل قبول از حساب هزینه برگشت داده شده و به سود ابرازی مودی اضافه یا از زیان ابرازی او کم می‌شود.

بعضی از هزینه‌ها 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.
- هزینه‌های استخدامی نیروی انسانی شرکتها و اشخاص حقوقی که هزینه‌های بهداشتی و درمانی و جووه پرداختی بابت بیمه‌های بهداشتی، عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان را نیز دربر می‌گیرد.

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

- حق الزحمه‌های پرداختی از قبل حق العمل، دلالی، حق الوکاله، حق المشاوره، حق حضور، هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری.
- کارمزد پرداختی به بانکها و هزینه‌های پرداختی بابت اخذ وام.

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

## 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.

- تقدیم ثبت معاملات نسبت به تاریخ وقوع آنها.

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

- نوشتن تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آریکل) 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 استناد حسابداری دارای شماره ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود، موجب رد دفتر نخواهد شد.

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

- بستانکار 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.

**بررسی مدارک و رسیدگی به استناد هزینه**  
اگر دفاتر شرکتها و اشخاص حقوقی مطابق آئین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و مدارک حساب و استناد و



## 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 استناد (اداره ثبت شرکتها و مؤسسات غیرتجاری در تهران) امضاء و پلمپ شود. این دفاتر باید به زیان و خط فارسی نوشته شود، در دفتر روزنامه عملیات مالی و پولی و بازارگانی اشخاص حقوقی باید طبق اصول حسابداری و عرف متدالوی 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، بدھی، درآمد، هزینه وغیره) 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 بنده شده و در پایان دوره مالی امکان تهیه و تنظیم حساب ترازنامه و حساب سود و زیان امکان پذیر و تسهیل می‌شود.

۱- اشخاص حقوقی ایرانی غیرتجاری که به منظور تقسیم سود بین شرکاء تشکیل نشده ولی دارای فعالیت اتفاقی بوده و در جمع فعالیت خود سود داشته باشد، نسبت به این سود مشمول مالیات خواهد بود.

۲- شرکتها و اشخاص حقوقی خارجی.

۳- شرکتهایی که صدرصد سرمایه آن‌ها متعلق به دولت یا مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی و یا شهرداری‌ها باشد.

۴- شرکتهایی که بخش از سرمایه آنها به دولت، مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی و شهرداری‌ها تعلق دارد.

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

۶- سایر اشخاص حقوقی.

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

مالیات شرکتهای مندرج در بندهای ۳ و ۴ پس از کسر ده درصد که به عنوان مالیات شرکت محاسبه می‌شود، باقی درآمد به نزد ماده ۱۲۱ مشمول مالیات است و در صورتی که قسمتی از مشمول مالیات گرفته باشد، نزد مالیات شرکت سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه به دولت یا شهرداری تعلق داشته باشد، نزد تصاعدی ماده ۱۳۱ به درآمد سهم دولت یا شهرداری اعمال می‌گردد. در مواردی که سرمایه‌گذاری دولت یا شهرداری‌ها از سوی سهامداران متعدد صورت گرفته باشد، نزد ماده ۱۳۱ نسبت به سهم دولتی یا شهرداری هریک از سهامداران به طور جداگانه اعمال می‌شود.

درخصوص شرکتهای مندرج در بند ۵ بالا چهار نوع مالیات به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

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

(درآمد ناویزه یا فروش) درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود. این ضرائب توسط کمیسیونی مركب 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 می‌شود.

**ب- تشخیص درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها 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 می‌شود:

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 بنایه 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 هزینه‌های خویش خودداری کنند، از پذیرش آن‌ها جزء هزینه‌های قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که این مدارک مربوط به درآمد مؤسسه باشد، درآمد مشمول مالیات این قسمت از درآمدها از طریق علی الرأس تعیین می‌شود.

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 سرمیز مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود. البته موارد فوق باید مورد تأیید اکثریت اعضاء هیأت مشکل 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 بازرگانی و کنترل ضمن سال (ماده ۱۸۱ اصلاحی قانون مالیات‌ها و آئین نامه مربوط). این مورد نیز با موافقت هیأت سه نفری فوق الذکر انجام می‌پذیرد.

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 می‌آورند، که غالباً جنبه برآورده و تخمین درآمد ناویزه یا فروش مؤسسه را دارد. آنگاه ضریب یا ضرائب مقرر را اعمال می‌کنند. ضرائب مالیاتی ارقام مشخصه ای هستند که حاصل ضرب آن‌ها در قرینه مالیاتی



## محاسبه مالیات شرکت‌ها و اشخاص حقوقی

محاسبه مالیات شرکت‌ها 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 معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم و با اعمال نرخهای مالیاتی صورت می‌گیرد. باید اضافه کرد که شرکتهایی که کلیه سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه به دولت یا شهرداری‌ها تعلق دارد، فقط از معافیت‌های کشاورزی می‌توانند استفاده کنند و سایر معافیت‌های مقرر در قانون شامل حال آن‌ها نمی‌شود. معافیت کشاورزی شامل فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل، پرورش طیور، صیادی، ماهیگیری، نوغان داری، احیاء مرتع و جنگل‌ها، باغات و اشجار از هر قبیل و نخلات می‌باشد.

از نظر اعمال نرخهای مالیاتی، شرکتها و اشخاص حقوقی را می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

- سود و زیان به حوزه مالیاتی ذی ربط 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 اساسنامه یا شرکتname شخص حقوقی به هریک از صاحبان سرمایه یا اعضای شخص حقوقی تعلق می‌گیرد به نرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات خواهد بود.
- سهم با نام، شرکای ضمنی یا اعضاء به نرخ ماده ۱۳۱ جدایگانه محاسبه می‌شود. میزان سهم صاحبان سهام در تاریخ تصویب صورت‌های مالی توسط مجمع عمومی شرکت مبنای محاسبه مالیات سهم صاحبان سهام با نام، شرکای ضمنی یا اعضاء شرکهای تعاقنی می‌باشد. اگر مصوبه مجمع عمومی راجع به تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان و تقسیم سود و همچین فهرست هویت و نشانی شرکاء و سهامداران یا اعضاء، حسب مورد، همراه اظهارنامه و ترازنامه و حساب
- 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 بی‌نام، یک جا و کلاً به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه می‌گردد.
  - ۳ - مالیات اندونخه مربوط به سهام با نام و شرکای ضمنی یا اعضاء شرکت‌های تعاقنی 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

# مبحثی از حقوق بین الملل مالیاتی:

دکتر محمد توکل

## قیمت‌گذاری انتقالی

در شماره سوم مجله مالیات پیرامون قلمرو مالیاتی که یکی از مباحث حقوق بین الملل مالیاتی است سخن گفته شده و اینک مبحث 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 متبار نمی‌سازد و برای درک معنی آن و ارتباطی که با جنبه‌های بین المللی قضایای مالیاتی دارد باید مقدمه نه چندان کوتاهی را از سرگذرانید.

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

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 استناد ایشان منعکس می‌گردد و در واقع قیمت چنین معاملات و انتقالاتی تعیین می‌شود. این گونه تعیین قیمت را «قیمت‌گذاری انتقالی» می‌نامند.

**جنبه‌های بین المللی مسئله**  
این گروه‌ها همان گونه که گفتیم در کشورهای مختلف به فعالیت می‌پردازند و این نکته به

کشوری به کشور دیگر توسعه داده و در سرزمین‌های بیگانه بساط گسترده‌اند. فعالیت برونو مرزی این موسسات گاهی با تاسیس شعبه، نمایندگی، دفتر و امثال آن صورت می‌پذیرد که این جمله را اصطلاحاً پایگاه یا مؤسسه ثابت<sup>۱</sup> 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

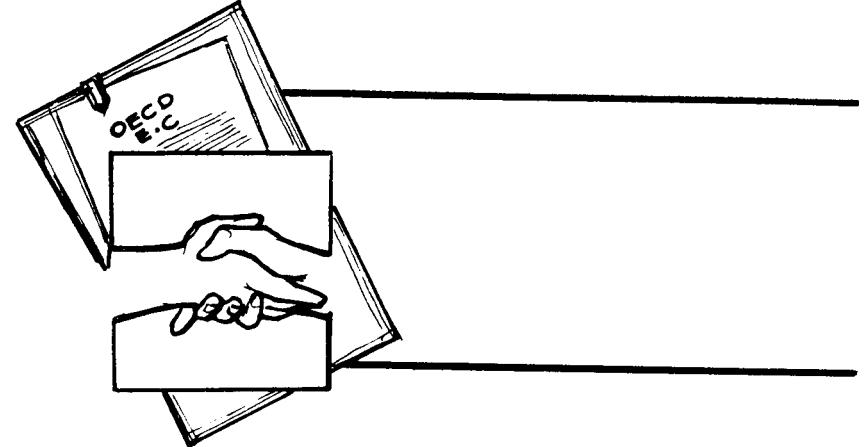
چنین حالتی پیش نیاید. حتی گاهی خلاف آن صادق است، فرضاً صاحبان سهام اقلیت ممکن است با بروز چنان پدیدهای مخالفت کنند و بخواهند که دفاتر و حسابهای موسسه وضع حقیقی را معنکس کند. با این حال اصطلاح قیمت‌گذاری انقالی غالباً فکر تصنیعی بودن را در اذهان تداعی می‌کند.

دست کاری کردن قیمت‌ها و نقل و انتقالات گاهی به خاطر آن است که انتقال وجوده بین اعضاء گروه را آسان سازد: آسان‌تر و بی‌خرج‌تر و بی‌دردسرتر از طرق رسمی.

همچنین توسل به این شیوه ممکن است به منظور آن صورت پذیرد که بتوان سود مشمول مالیات گروه را به طور عمدی به کشوری مستقل 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 انقالی 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 مراجعت مالیاتی به منظور اصلاح و تغیر سود مشمول مالیاتی است که براساس دفاتر مودی به دست آمده است. لازم به ذکر است که این نوع تعدل سود با آنچه در کشور ما به نام تشخیص علی الراس معروف است ارتباطی ندارد و صرفاً در مورد موسسات چند ملیتی به کار می‌رود، هرچند که مورد از موارد تشخیص علی الراس نباشد. اختیار قانونی مراجع



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.

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

کارشن رنگ و بوی بین‌المللی می‌دهد. دو اصطلاح در مورد آنان به کار می‌رود: مؤسسات چندملیتی و موسسات فرامیانی. البته تمایز چندان جا افتاده‌ای بین دو اصطلاح شناخته نشده است. شاید بتوان گفت تفاوت عمدی در محدوده فعالیت آن‌ها است. اگر موسسه‌ای فقط در دو یا حداکثر سه کشور فعالیت داشته باشد فرامیانی 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 موسسات چند ملیتی فراگیرتر و مقبول‌تر است و ما نیز از همان استفاده خواهیم کرد.

از آن جاکه دامنه فعالیت این موسسات 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) هریک می‌کوشند سهم هرچه بیشتری از این درآمده را تحت عنوان مالیات به خود اختصاص دهند. در مقابل موسسات 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

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.

مالیاتی در این موارد اشکال مختلفی دارد. گاهی در متن قانون اصول و نحوه عمل به طور کلی تعیین می شود و در محدوده آن مامور مالیاتی حق دارد ترتیب لازم را اتخاذ کند، و گاهی فرمول مشخص و معینی در قانون پیش بینی می شود. فرضًا اجازه داده می شود که از مجموع سود جهانی موسسه چند ملیتی در صدی به شعبه یا شرکت وابسته آن در کشور رسیدگی کننده اختصاص داده شود. در صدی 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 دریافتی های ناخالص، میزان دارائی و امثال آن در نظر گرفته شود.

روش دیگر، توسل به قاعده «معامله کنندگان مستقل» است. براساس این قاعده منافع هر شرکت عبارت است از آنچه که در صورت جدا بودن و عدم وابستگی واستقلال و به شرط پرداختن به همان فعالیت یا فعالیت های مشابه و برخورداری از همان شرایط و اوضاع و احوال می توانست به دست آورد. اجرای این قاعده طبعاً منجر به آن خواهد شد که قیمت گذاری انتقالی بین اجزاء موسسه چند ملیتی مورد بررسی قرار گیرد و به این مطلب توجه شود که آیا قیمت های تعیین شده با قیمت هایی که در صورت عدم وابستگی اعضاء گروه به یکدیگر و با توجه به وضع بازار قابل تعیین بود، منافع دارد یا خیر، و در صورت مغایر بودن تعدل 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 بین المللی

همان گونه که اشاره شد مسائل ناشی از فعالیت موسسات چند ملیتی به سبب ابعاد وسیع بین المللی آن همکاری بین دولت های جهان در

این زمینه را ایجاب نموده و به عقد توافقات بین المللی 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<sup>۱</sup> نامیده می شود. 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 مسئله گریز مالیاتی و طرق مقابله با آن، نحوه تعیین سهم هریک از کشورها از درآمد مالیاتی موسسات چند ملیتی را نیز روش ساخته،



و معین کرده است که در چه مواردی حق اخذ مالیات به کدام کشور طرف قرارداد تعیین دارد. امتیازات، درآمد حاصل از فروش دارائی ها و بسیاری موارد دیگر نیز جداگانه در قراردادهای ناجude «معامله کنندگان مستقل» که ابتدا در حقوق داخلی کشورها پایه گرفته، به قراردادهای مالیاتی بین المللی نیز راه یافته است، همان گونه بسیاری از قواعد بین المللی ریشه در حقوق داخلی کشورها دارد. اکثریت قریب به اتفاق مالیاتی معین می شود.

### سازمان های بین المللی و مسئله قیمت گذاری انتقالی

موضوع قیمت گذاری انتقالی همراه با مسئله اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به سبب اهمیت شامل می باشند و این مطلب در عنوان کلی قرارداد نیز تصریح می شود. 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

<sup>۱</sup>- در مورد قرارداد مالیاتی به توضیحات مندرج در صفحات ۳۹ و ۴۰ شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.

قابل ذکر این که ایران جزء محدود کشورهایی است که شمار انگلکی از قراردادهای مالیاتی را با سایر ممالک منعقد ساخته است. امروزه تعداد قراردادهای مالیاتی غالب کشورها بسیار زیاد است. فرضًا 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.

فرضًا 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،

اشارة 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 مسئله توجه جدی مبذول داشته و گزارش‌ها و توصیه‌های متعدد در این باب منتشر ساخته است.



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 «کنوانسیون حذف مالیات مضاعف در رابطه با

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

**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 مسئله مورد توجه واقع شده است. به ویژه ماده ۹ هر دو قرارداد بیان کننده قاعدة «معامله کنندگان مستقل» می‌باشد.

تعديل سود موسسات وابسته» مورخ ژوئیه ۱۹۹۰ را نام برده که بین کشورهای عضو اتحادیه اروپا منعقد شده است. انواع مالیات‌های رایج در هریک 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 تعديل سود موسسات وابسته تعیین گردیده است؛ و از جمله به قاعدة «معامله کنندگان مستقل نیز





## 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 سرقلی). ۴ - شماره  
حسابهای بانکی متعلق به متوفی با مشخص کردن  
نوع حساب و نام بانک و شعبه مربوط. ۵ - کپی  
اوراق سهام و هرنوع 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)  
هرماه داشته و اظهارنامه را امضاء کند.

چه مدارکی باید همراه اظهارنامه باشد؟  
برای آن که 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  
فاتحه 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 دسته جمعی 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 برارت دریافت کنند و آن را تکمیل کرده همراه مدارکی که لازم است

به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم کنند.

### ارزیابی ماترک متوفی

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

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

مراجعة کنند و با او به توافق برسند. اگر چنین

توافقی حاصل نشود پرونده برای رسیدگی به مرجعی به نام «هیئت بدروی 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 هنگامی که ورثه اظهار نامه مالیات بر اثر را تنظیم می‌کنند طبعاً میزان مالیات را هم در آن می‌نویستند. طبق ماده ۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم

به مطالبات و بدهی‌های مستند (سنددار) متوفی. ۸- کپی وصیت‌نامه در صورتی که متوفی وصیت کرده باشد<sup>۱</sup>.

### مراحل رسیدگی مالیاتی

هنگامی که ورثه اظهار نامه مالیات بر اثر را تنظیم می‌کنند طبعاً میزان مالیات را هم در آن می‌نویستند. طبق ماده ۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم وراث موقوفه‌ند همین مالیاتی را که خودشان اظهار کرده‌اند، ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم اظهار نامه بپردازند و رسید بگیرند. ولی این پرداخت جنبه پرداخت و رسید بگیرند. ولی این پرداخت جنبه تحفیض می‌دهد، و اگر مؤدى هم به آن رضایت علی‌الحساب دارد، بدین معنی که حوزه مالیاتی

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

استهلاک باشد مقداری هم اُفت قیمت از این بابت منظور می‌گردد. اثایه 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 اثر 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 اثر معاف است. ولی برای دریافت موجودی‌های بانکی گواهی لازم است. اگر متوفی وصیت کرده باشد و این وصیت به

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

اگر مؤدىان (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 بپردازند. پس از صدور رأی کمیسیون تجدیدنظر باز هم اگر ورثه اعتراضی داشته باشند می‌توانند به شورای عالی مالیاتی مراجعت کنند.

باید ارزش ماترک متوفی را به ترتیبی که بعداً خواهیم گفت ارزیابی کنند. اگر قیمتی که ورثه برای ماترک متوفی ضمن اظهار نامه تعین 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 سندي به نام برگ تشخیص از طرف حوزه صادر شده به وراث ابلاغ می‌شود. آنگاه وراث سی روز مهلت خواهد داشت که مالیات مندرج در برگ تشخیص را بپردازند، و یا اگر اعتراضی دارند ظرف همین مدت به ممیز کل

# سپرده‌هایی که متوفی نزد بانک‌های ایرانی دارد از مالیات برآثر معاف است.

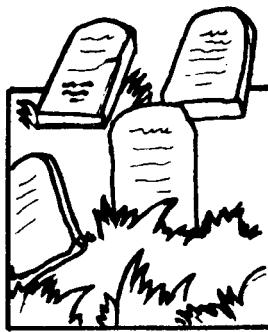
ماترک براساس قیمت زمان فوت متوفی ارزیابی می‌شود که اصطلاحاً آن را قیمت حین الفوت می‌نامند. مأخذ قیمت گذاری زمین و ساختمان «ارزش معاملاتی» ملک حین الفوت متوفی است.

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

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

۱- اقدام دیگری که وراث باید انجام دهد مراجعت به دادگاه برای گرفتن دادنامه حصر وراثت است. پس از آن که حوزه مالیاتی گواهی تسلیم اظهارنامه را صادر نمود، این گواهی باید همراه مدارک دیگری که مورد نیاز است (مانند رونوشت شناسنامه وراثت، گسوهی فوت و سرگ استثنه‌هایی که به اعضاء شهود رسیده و اعضای 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 کشورالاشتار دیگر برای اطلاع عموم آگهی شود تا اگر شخص دیگری خود را ذیفع بداند به دادگاه مراجعة 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 زنده بر آن در صورتی نافذ است که وراث آن را قبول کند.



صورت رسمی باشد یا خودنوشت تنفیذ شده، در آن صورت سهم الارث هریک از وراث طبق مقاد وصیت‌نامه محاسبه شده و برآن اساس مالیات وصول می‌شود. اگر طبق وصیت متوفی یا به درخواست وراث قسمتی از ماترک به مؤسسات عام المنفعه مورد قبول دولت و اگذار شود، آن قسمت از ماترک از مالیات معاف است.

## نرخ مالیات

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

وراث طبقه اول: پدر - مادر - زن - شوهر - اولاد و اولاد اولاد. تا دو میلیون ریال سهم الارث هریک 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 سهم الارث نرخ مالیاتی بالاتری به کار برده می‌شود.

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.

سهم الارث 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، هریک از ۱۸ تا ۶۰ درصد است.

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

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

# مالیات بر فروش املاک

محمد تقی نژاد عمران

## اشخاص مشمول مالیات:

### 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 خواهند 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 شرکتهای هستند که در اساسنامه آنها قید شده باشد که سرمایه کلاً متعلق به دولت است. مانند شرکتهای نفت، مخابرات، توانیر، ذوب آهن، بانکها و بیمه‌ها و امثال آنها. و مقصود از شرکتهایی که سرمایه آنها با واسطه به دولت تعلق دارد، شرکتهای هستند که از سرمایه‌گذاری شرکتهای دولتی مانند شرکتهای فوق الذکر به وجود آمده باشند، ولی شرکتهایی که بانکها در اجرای قانون عملیات بانکی بدون ریا 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 صرف نظر 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 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 ریال باشد محاسبه مالیات به شرح زیر است:

$$\text{ارزش معاملاتی سهم مالکیت حسن} = \frac{۴۵/۰۰۰}{۰\cdot۰۰۰} = ۱۵/۰۰۰$$
$$\text{ارزش معاملاتی سهم مالکیت تقی} = \frac{۴۵/۰۰۰}{۰\cdot۰۰۰} = ۳۰/۰۰۰$$
$$\text{مالیات فروش ملک سهم حسن} = ۱۵/۰۰۰ \times ۰\cdot۰۸ = ۱۲/۰۰۰$$

$$\text{مالیات فروش ملک سهم تقی} = ۲۰/۰۰۰ \times ۰\cdot۰۸ = ۱۶/۰۰۰$$
$$\text{جمع مالیات فروش ملک} = \frac{۱۶/۰۰۰}{۰\cdot۰۸} = ۲۰۰/۰۰۰$$

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 ملک بوده و درآمد مشمول مالیات قطعی شده مورد ندارد بنابر این به نقل و انتقال قطعی املاک ۳ درصد عوارض شهرداری تعلق نمی‌گیرد.

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 استناد رسمی) محاسبه می‌شود.

## نرخ مالیات:

نرخ مالیات بر فروش املاک به شرح زیر است:  
تا ۲۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی ۰٪.  
تا ۴۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی نسبت به مازاد ۰٪.  
مازاد ۴۰/۰۰۰ ریال ۱۲٪.  
نرخ مالیات بر فروش املاک به شرح زیر است:  
تا ۱۰۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی ۰٪.  
مازاد ۱۰۰/۰۰۰ ریال ۰٪.  
مازاد ۱۰۰/۰۰۰ ریال ۱۲٪.

## نحوه محاسبه مالیات:

شخصی که مالک شش دانگ خانه‌ای به ارزش معاملاتی ۴۵/۰۰۰ ریال می‌باشد می‌خواهد آن را انتقال قطعی دهد مالیات فروش ملک به شرح زیر خواهد بود:  
$$۲۰/۰۰۰ \times ۰\cdot۰۸ = ۱۶/۰۰۰$$
$$۲۵/۰۰۰ \times ۰\cdot۰۸ = ۲۰/۰۰۰$$
$$\text{مالیات فروش ملک} = \frac{۲۰/۰۰۰}{۰\cdot۰۸} = ۲۵۰/۰۰۰$$

فرض کنیم که این ملک مشاع بوده و دو دانگ آن متعلق به حسن و چهار دانگ آن متعلق

توسط کمیسیون تقویم املاک تعین می شود پس از یکماه از تاریخ تصویب نهایی کمیسیون لازم الاجرا بود و تا تعین 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 بلا عوض 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 بردرآمد اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود، البته اگر انتقال گیرنده طبق مقررات مربوط از پرداخت مالیات بردرآمد معاف باشد، به این انتقال مالیاتی تعلق خواهد گرفت و چون این مبحث به مالیات بردرآمد 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 بردرآمد اتفاقی بحث خواهد شد.

ب - در صورتی که ملک به صورت صلح یا همه عوض واگذار شود و ما باز آن ملک نباشد مالیات به مأخذ ارزش معاملاتی ملک محاسبه و مطالبه خواهد شد. مثلاً اگر ملکی که ارزش معاملاتی آن ۱۵/۰۰۰ ریال است در قبال چند تخته فرش صلح شود در این صورت مالیات نقل و انتقال صرف نظر از قیمت فرشها به مأخذ نمایندگان آنها حسب مورد به اتفاق دونفر 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 اخیر الذکر که کارمند دولت نباشند توسط فرماندار یا بخشدار حسب مورد انتخاب و معرفی خواهند شد. ارزش معاملاتی املاک که با توجه به پaramترهای مختلف مذکور در ماده فوق

ارزش معاملاتی اعیانی به طور جداگانه و با توجه به دفترچه ارزش معاملاتی که در دسترس حوزه های مالیاتی قرار دارد تعین 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 بقدر السهم مورد محاسبه قرار می گیرد.

### ارزش معاملاتی کدام است؟

ارزش معاملاتی املاک براساس ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم توسط کمیسیون تقویم املاک هرسال یک بار تعین می گردد. این کمیسیون دارای شش نفر عضو است که در تهران و هریک از شهرستانها به طور جداگانه تشکیل می شود. اعضاء 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 رئیسی ادارات مربوط و یا نمایندگان آنها حسب مورد به اتفاق دونفر 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 اخیر الذکر که کارمند دولت نباشند

ستد به مبلغ ۴۰/۰۰۰ ریال به فروش میرسد. برای محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی املاک باید مبلغ ۲۵/۰۰۰ 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 ریال است و این ملک طبق سند بمبلغ ۲۰/۰۰۰ ریال به فروش میرسد.

در این صورت محاسبه مالیات با توجه به نوع شخصیت خریدار متفاوت خواهد بود:

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

- 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 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 مناطق 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 کیم علی ملک خود را که دارای ارزش معاملاتی به مبلغ ۳۰/۰۰۰ ریال است با ملک عباس که دارای ارزش معاملاتی ۳۵/۰۰۰ ریال است معاوضه می‌کند. در این صورت مالیات به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

مالیات علی:

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

$$\frac{800/000}{11600/000} = 6.8\%$$

مالیات عباس:

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

$$\frac{15/000/000}{2/000/000} = 7.5\%$$

به نقل و انتقال فوق که به صورتی غیر از عقد بیع انجام شده جمماً مبلغ ۲/۶۰۰/۰۰۰ ریال مالیات تعلق می‌گیرد.

#### معافیتهای مالیاتی:

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

۱- اشخاصی که املاک خود را برای استفاده از تسهیلات اعطائی بانکها از طریق مشارکت 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.

۲- انتقال قطعی واحدهای مسکونی از طرف شرکتهای تعاونی مسکن به اعضاء خود مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نیست.

۳- نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل می‌آید مشمول مالیات نمی‌باشد.

۴- املاک کی 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.

۵- اولین انتقال واحدهای مسکونی ازان قیمت و متوسط قیمت که ظرف ده سال از تاریخ تصویب قانون مالیات‌های مستقیم (۶۶/۱۲/۳) می‌نمود. برای این که 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 تائید مراجع ذیصلاح دولتی یا محکم قضائی و یا شهرداری‌ها حسب مورد قرارگرفته باشد در موقع تنظیم سند صرفاً مالیات به مأخذ عرصه وصول شود و به اعیانی که خریدار راساً آنرا احداث کرده مالیاتی تعلق نگیرد. البته همانطوری که توضیح داده شد این ارفاق قانونی شامل استناد عادی که از تاریخ ۶۶/۱۲/۳ به بعد تنظیم شده خواهد 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 ۱۸/۰۰۰ ریال را در تاریخ ۱۵/۷۲/۴ انتقال قطعی داده است و مالیات این انتقال به مبلغ ۷۲۰/۰۰۰ ریال بالغ گردیده که در موقع انتقال پرداخت شده است. نامبرده ملک دیگر خود به ارزش معاملاتی ۵۰/۰۰۰ ریال را در تاریخ ۱۱/۳۰/۷۲ انتقال قطعی داده و مبلغ ۳/۲۰۰ 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 ۶۸/۰۰۰ ریال و مالیات متعلق به آن مبلغ ۴/۹۶۰ ریال است آقای اسلامی باید مابهالتفاوت مبلغ مزبور با مالیاتهای

احاداث 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 تعین شده از طرف وزارت‌خانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارائی است. این ضوابط توسط وزارت‌خانه‌های مذکور تعین و ابلاغ شده است.

۶- املاکی که برای ایجاد یا توسعه مناطق

نظمی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه‌آهن، 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 خواهد 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 دهنگان 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 استناد 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 استناد عادی خریداری و در آن اعیانی احداث می‌نمودند و سپس جهت تنظیم سند رسمی به دفاتر استناد رسمی مراجعته می‌کردند. در این صورت مجموع ارزش عرصه و اعیان مشمول مالیات می‌گردید و این مالیات را طبعاً خریدار می‌باشد قبل از نمود. برای این که به این قبیل خریداران



پرداخت شده در سال ۷۲ (۳۹۲۰۰۰=۳۴۰۰۰۰+۷۲۰۰۰) یعنی مبلغ ۱۰۴۰۰۰ ریال را حداکثر تا ۷۳/۲/۲۱ با تسليم اظهارنامه مالياتي مربوط به حوزه مالياتي محل سکونت خود به حساب وزارت امور اقتصادي و داراني واريز نماید.

#### قطعيت ماليات نقل و انتقال قطعي املاک:

نقل و انتقال قطعي املاک توسط اشخاص حقيقي يا حقوقى که ماليات آن به شرح فوق محاسبه و وصول شده است مشمول ماليات ديگري تحت عنوان ماليات بردرآمد نقل و انتقال قطعي املاک نخواهد بود.

#### ماليات فسخ معاملات:

۱- در مواردي که معاملات قطعي املاک براساس حکم مراجع قضائي فسخ می شود، اين فسخ مشمول ماليات نقل و انتقال قطعي املاک نمي باشد ولی مالياتي که قبلاً در زمان انجام معامله وصول شده قابل استرداد نميست.

۲- هرگاه معامله قطعي املاک تا دوماه از تاريخ انجام معامله اقاله يا فسخ شود اقاله يا فسخ مشمول ماليات نقل و انتقال قطعي املاک نميست ولی مالياتهاي وصول شده درخصوص معاملاتي که منجر به اقاله يا فسخ شده است قابل استرداد نخواهد بود.

۳- چنانچه معاملات انجام شده پس از انقضايی دوماه از تاريخ انجام معامله اقاله يا فسخ بفروشی بجای مبلغ ۵/۰۰۰ ریال مبلغ ۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال باشد چون ماليات بساز ماليات شود اقاله يا فسخ به عنوان معامله جديد مشمول بفروشی از ماليات نقل و انتقال اعيانی بمبلغ ۳/۰۰۰ ریال کمتر است به اين معامله وصول شده قبل قابل استرداد نميست ماليات ماليات خواهد بود و ضمن اين که مالياتهاي جديدي در زمان فسخ يا اقاله به مأخذ ارزش ماليات بساز بفروشی تعلق نمي گيرد و صرفما به معاملاتي ملك به آن تعلق مي گيرد.

#### ماليات بساز بفروشی:

اشخاصي که شغل آنها بسازبفروشی است و نحوه پرداخت ماليات نقل و انتقال قطعي يا با توجه به مقررات مربوط بسازبفروش تلقی املاک مي شوند در موقع انتقال ملك نوساز خود علاوه بر ماليات نقل و انتقال قطعي به مأخذ ارزش ماليات زمان فروش نسبت به عرصه و اعيان، معاملاتي انجام مي شود: دفاتر استاد رسمی مکلفند قبل از ثبت يا اقاله

يا فسخ سند معامله مشخصات كامل ملك مورد انتقال و نوع و موضوع معامله موردنظر را به موجب فرمي به حوزه مالياتي مربوط اعلام دارند و حوزه هاي مالياتي مکلفند حدا كثر ظرف ۱۰ روز از تاريخ اعلام دفاتر استاد رسمي پس از وصول بدھيئاي مربوط به ملك مورد معامله (مانند ماليات بردرآمد اجاره ملك)، ماليات واحدهای مسکونی خالی، ماليات بر اراضي باير، ماليات شغلی محل مورد معامله، ماليات نقل و انتقال قطعي املاک و ماليات بردرآمد اتفاقی حسب مورد) گواهی انجام معامله را با تائيد سرممیز مالياتي صادر نمایند.

در مواردي که مؤدي به ماليات مورد محاسبه يا مطالبه حوزه مالياتي معتبر باشد پرونده خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالياتي حل و فصل خواهد شد و اگر مؤدي بخواهد قبل از طرح موضوع در مراجع مذكور گواهی انجام معامله اخذ نماید باید ماليات مورد قبول خود را به حساب قطعي واريز و معادل ماليات مورد اختلاف سپرده يا تضمین معتبر به حوزه مالياتي

بسپاره و سپس گواهی انجام معامله دریافت دارد.

ب - انتقال ملک بواسیله اداره ثبت انجام

می شود:

در مواردی که انتقال ملک به وسیله اداره ثبت انجام می شود (مانند موردي 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 می شود) مالیات متعلق باید قبل از انتقال مالکیت پرداخت شود و شماره مفاسد حساب صادره از حوزه ذیصلاح در سند انتقال درج و سپس ملک منتقل گردد.

# نظام مالیاتی جمهوری های شوری سابق دیکته جهان غرب

می شود و از عناوین خاص توافقات بین المللی نظیر پروتکل، یادداشت تفاهم و امثال آن برخوردار است. موضوع قراردادها معمولاً این است که دولت میزبان بر عهده می گیرد یک سلسله تغییرات را در نظام مالیاتی خود پدید آورد و در مورد بسیاری از جنبه های نظام جدید مالیاتی کشور با بنیاد امریکائی مشورت کند و توصیه های آن را پذیرد. در مقابل تعهد طرف امریکائی همان ارائه نظر و مشاوره است که در ماهیت امر تصور نمی رود حقیقتی جز کترنل نظام مالیاتی مملکت داشته باشد. نمونه ای که ذیلاً از کازاخستان نقل می کنیم گویای همین مطلب است.

## نمونه کازاخستان

قرارداد مربوط به این کشور توسط وزیر دارائی و معافون او به اعضاء رسیده و از سوی طرف امریکائی، مدیر اجرائی بنیاد و سه تن دیگر قرارداد را امضاء کرده اند. جمعاً پانزده تن از نمایندگان شرکت های بزرگ جزء هیات نمایندگی بنیاد بوده اند که از آن جمله می توان شرکت نفتی شوروی، سیتی بنک امریکا، فیلیپ موریس بین المللی، بیکراند مکنزی و ارنست اندیانگ را نام برد.

صرف نظر از مقدمه، قرارداد به چند بخش موضوعی تقسیم شده و در هر مورد کارهای که

مدتهاست که مشاوران غربی در دستگاههای مالی و پولی جمهوری هایی که پس از تجزیه اتحاد شوروی سابق پا به عرصه نهاده اند، آمد و شد دارند و الگوهای موردنظر خود را به دولتمردان این سرزمنی ها عرضه می دارند. آن دولتمردان نیز، ظاهراً به امید وضع بهتر، بسیاری از توصیه ها را می پذیرند و اقتصاد خود را صحته آزمایش های گوناگون قرار داده اند. نظام مالیاتی نیز از این معنی فارغ نیست و انواع ایده ها و برنامه های مالیاتی جدید بر اثر همین نظرات مشورتی در جمهوری های مذکور پیاده می شود.

از جمله موسسات غربی که نقش فعالی در این زمینه ایفاء می کند «بنیاد مالیاتی» ایالات متحده امریکاست که به شدت تحت نفوذ محافل مالی و صنعتی آن کشور است. این مواسسه روش خاصی را در روابط خود با جمهوری های مورد بحث در پیش گرفته که شاید بتوان گفت نوعی بدعت در مناسبات بین المللی به شمار می رود. بنیاد با جمهوری ها وارد مذاکره می شود و پس از توافق هیاتی را به محل می فرستد و این هیات یک قرارداد رسمی با ارگانهای مالیاتی منعقد می سازد. اعضاء هیئت ها را به طور عمدۀ نمایندگان شرکت های عظیم امریکائی تشکیل می دهند و محدودی از کارشناسان موسسات تحقیقاتی نیز به آن اضافه می شود. توافق نهائی رسمی از سوی دو طرف یعنی دولت میزبان و بنیاد مالیاتی امضاء

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 مؤذی توسط دفتر استناد رسمی مربوط گواهی شود در این صورت حوزه مالیاتی مکلف است ظرف ۱۵ روز از تاریخ اعلام دفتر استناد رسمی مالیات وصول شده را از محل وصولی جاری مسترد دارد.



مدتهاست که مشاوران غربی در دستگاههای مالی و پولی جمهوری هانی که پس از تجزیه اتحاد شوروی سابق پابه 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 میزان 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.**

را کمک خواهد کرد تا مقررات و شیوه‌های انجام این کار را تنظیم کنند.

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 سنتاتی، مععدل ساختن مالیات موسسات خارجی و برخی نکات دیگر اختصاص دارد.

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 ذیفع بتوانند نظرات خود را در باب لایحه مالیاتی بیان دارند. بنیاد مالیاتی امریکا این نظرات را جمع آوری و هماهنگ خواهد کرد.

۲. سازمان بازرگانی مالیاتی به ریاست معاون وزارت دارائی مأمور تنظیم بخششانه‌ها، دستورالعمل‌ها و تفسیر مقررات مالیاتی خواهد

## 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 نعماوی - گرگان

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

۲. نکته‌ای که با توجه به پاراگراف ۱۳-۲-۳ صفحه ۴۶ شماره دوم مجله مالیات نوشته اید اصولاً درست است، متنه ای از مطالب این پاراگراف هم چیزی خلاف نظر شما فهمیده نمی‌شود. عبارت «قطعيت تشخيص على الراس...» مندرج در پاراگراف دوم بند ۱۳-۲-۳ مربوط به همين بند است و ربطی به بندهای قبل از آن (۱۳-۲-۱ و ۱۳-۲-۲) ندارد.

### آقای محمد رضا سعیدی - تنكابن

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 با توجه به تبصره ۵۰ ماده واحد قانون برنامه اول تنظیم شده که دریافت ۳۰ درصد سهم شهرداری را تصویب کرده است. در بختنامه‌ها نیز این مورد تحت عنوان عوارض شهرداری ذکر شده است.

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

### آقای علی مختاری - ساری

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

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 $1000000$ عریال باشد
محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود:
حداکثر معافیت سالانه مشارکت $3000000$ ریال
معافیت سالانه هریک از شرکاء
$3000000 : 3 = 1000000$
جمع نسبت سهام شرکاء $1+2+3=6$
درآمد مشمول مالیات سالانه شریک A $6000000 \times 1 = 6000000$
درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت $6000000 - 1000000 = 5000000$
بنابراین شخص A مشمول مالیات نخواهد بود.
درآمد مشمول مالیات شریک B
$6000000 \times 2 = 2000000$
درآمد مشمول مالیات شخص B پس از کسر معافیت $2000000 - 1000000 = 1000000$
مالیات سالانه شریک B $1000000 \times 12\% = 120000$
درآمد مشمول مالیات شریک C $6000000 \times 3 = 1800000$
درآمد مشمول مالیات شریک C پس از کسر معافیت $1800000 - 1000000 = 800000$
$1000000 \times 12\% = 120000$
+ نرخ ماده ۱۳۱ $800000 \times 131\% = 1040000$
مالیات شریک C $= 300000$ ریال
کل مالیات سالانه مشارکت ریال $= 420000 + 300000 + 1200000 = 1920000$
الف - چنانچه در مثال فوق (شرکاء ۳ نفر) رابطه زوجیت بین شخص A و B (شوهر A) وجود داشته باشد با توجه به ثابت بودن سایر مفروضات مالیات به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

مشروح زیر توجه فرمایید 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 ۷۱/۲/۷ (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 $6000000$ ریال در سال باشد محاسبه مالیات این شخص به شرح زیر خواهد بود:
درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت سالانه.
$6000000 - 1500000 = 4500000$
$4500000 \times 12\% = 540000$
$540000 \times 18\% = 972000$
$972000 \times 131\% = 1270000$
$1270000 \times 25\% = 317500$
$317500 \times 35\% = 112500$
$112500 \times 12\% = 13500$
۹۴۰۰۰ 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 ۳۰۰۰۰۰ 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 هریک 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) اعطای خواهد شد.
* - در صورت فوت یکی از شرکاء و رئه قائم مقام قانونی وی در مشارکت بوده و معافیت سهم متوفی به طور مساوی بین وراث تقسیم و سهم معافیت اخیر هریک از وراث از درآمد مشمول مالیات وی کسر و مازاد هریک جداگانه

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 ذی‌ربط اقتضاء می‌کند که برای تعین درآمد مؤدی از سه قرینه سرمایه و فروش و خرید باهم استفاده شود در این حالت پس از تعیین ضرایب مالیاتی لازم توسط هیئت 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 تعین خواهد شد:

$$\text{درآمد مشمول مالیات} = \text{ضریب مالیاتی مربوط به سرمایه} \times A + \text{ضریب مالیاتی مربوط بفروش} \times C + \text{ضریب مالیاتی مربوط بخرید} \times D$$

$$\begin{aligned} & \text{معافیت متعلق به هریک از ورثه:} \\ & 1000000 - 2 = 500000 \\ & \text{درآمد مشمول مالیات هریک از ورثه بعد از کسر} \\ & \text{معافیت: } 1000000 - 500000 = 500000 \\ & \text{مالیات هریک از وراث شخص C:} \\ & 1000000 - 120000 = 880000 \times \frac{1}{12} = 73333.33 \\ & \text{جمع مالیات وراث شخص C:} \\ & 1200000 \times 2 = 240000 + \text{مالیات شخص B} \\ & \text{جمع کل مالیات سالانه مشارکت: } 360000 \\ & \text{در مثال ۲ شخص A مشمول مالیات نمی‌باشد} \\ & \text{پاسخ سوال شماره ۲ شما نیز با استفاده از} \\ & \text{مطلوب تهیه شده توسط دفتر فنی مالیاتی به شرح} \\ & \text{زیراست:} \end{aligned}$$

هرچند به موجب جداول و ضرایب مالیاتی سالهای اخیر فقط برای قرینه فروش وجوده دریافتی ضریب مالیاتی تعین 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 خواهد نمود، مع ذلك یادآور می‌شود چنانچه در جدول ضرایب مالیاتی یا حسب تشخیص کمیسیون مربوط علاوه بر قرینه فروش سایر قرائن مذکور در ماده ۱۵۲ قانون نیز تعین و ضریب مربوط نیز معین شده باشد و ضمناً مأمور تشخیص ذی‌ربط قرینه از قرائن مذکور ۹۸ قانون انتخاب چند قرینه از قرائن مذکور (فرضیاً دو قرینه) را با وضع درآمدی مؤدی مناسب 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 برابر تقسیم (معدل کمیسیون) و نتیجه را درآمد مشمول مالیات مؤدی قرار دهد. برای روشن شدن بیشتر موضوع در مورد مؤدیانی که فعالیت کسی آنها ایجاب می‌کند که از چند قرینه مختلف مانند خرید، فروش، سرمایه و غیره در تعیین درآمد محاسبه است.

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.

$$\begin{aligned} & \text{معافیت متعلق به هریک از شرکاء B و C:} \\ & 3000000 - 2 = 1500000 \\ & \text{درآمد مشمول مالیات سالانه شخص A:} \\ & 600000 \times 1 = 1000000 \\ & \text{شخص A به علت رابطه زوجیت با شخص B (شوهر A) از معافیت بهره‌مند نمی‌شود.} \\ & \text{مالیات سالانه شخص A:} \\ & 1200000 - \frac{1200000}{12} = 1000000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{درآمد مشمول مالیات سالانه شخص B (شوهر B):} \\ & 600000 \times 2 = 2000000 \\ & \text{درآمد مشمول مالیات شخص B پس از کسر} \\ & 2000000 - 500000 = 1500000 \\ & \text{مالیات سالانه شخص B:} \\ & 500000 \times \frac{1}{12} = 41666.67 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{درآمد مشمول مالیات سالانه شخص C:} \\ & 600000 \times 3 = 3000000 \\ & \text{درآمد مشمول مالیات شخص C پس از کسر} \\ & 3000000 - 1500000 = 1500000 \\ & \text{مالیات سالانه شخص C:} \\ & 1500000 \times \frac{1}{12} = 125000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{درآمد مشمول مالیات شخص C در مشارکت} \\ & 1000000 \times 12 = 12000000 \\ & \text{مالیات شخص C:} \\ & 12000000 + 900000 = 2100000 \end{aligned}$$

کل مالیات سالانه مشارکت

$$\begin{aligned} & \text{ریال: } 2100000 + 2100000 + 2100000 = 3900000 \\ & \text{ب - چنانچه شخص C در مشارکت فوق الذکر} \\ & (\text{مثال ۲}) \text{ فوت نماید و ۲ نفر ورثه با سهم الارث} \\ & \text{مساوی داشته باشد محاسبه مالیات ورثه شخص C} \\ & \text{بشرط زیر خواهد بود.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{درآمد مشمول مالیات شریک متوفی (شخص C):} \\ & 600000 \times 3 = 3000000 \\ & \text{درآمد مشمول مالیات هریک از ورثه شخص C:} \\ & 3000000 - 2 = 1500000 \end{aligned}$$

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  $\frac{a}{x-A}$  می‌باشد. (A-x) مقطع بعدی درآمد است که مالیات آن به نرخ بالاتر یعنی  $\frac{b}{x}$  باید محاسبه شود و C مبلغی است که فروشنده عملاند دریافت داشته است. از بین این عوامل فقط مقدار  $x$  مجهول است و بنابراین به سادگی قابل محاسبه است.

# اصطلاحات بین المللی مالیاتی

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

## Alimony

این اصطلاح غالباً با مقداری مسامحة انواع

خود در سطح جهانی را به این مؤسسات ثابت تسهیم کنند تا میزان بدھی مالیاتی آنان در هریک از قلمروهای مذکور معین شود.

شیوه های اصلی تخصیص مورد بحث عبارتند از روش مستقیم و غیرمستقیم. برحسب روش مستقیم، که در قراردادهای مالیاتی وسیع امور قبول واقع شده، منافع قابل تخصیص به هریک از مؤسسات ثابت عبارت از منافعی است که هر مؤسسه در صورت جدا بودن و عدم وابستگی و به شرط پرداختن به همان فعالیت یا فعالیت های مشابه و برخورداری از همان شرایط و اوضاع و احوال می توانست به دست آورد. برخی اوقات تعین 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 برابریای فارسی برای آن خودداری شد کما این که در متن انگلیسی کتاب نیز عنوان واژه اسپانیائی به کار رفته است.

۲- منظور از قلمرو مالیاتی محدوده جغرافیائی معنی 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 هریک قلمرو مالیاتی جداگانه ای باشند، نظیر ایالات متحده آمریکا.

## Negche Matarakeh o Tlaq

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

## Alcabala

برداخت های را که در موارد مatarakeh قانونی یا جدائی به تراضی 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 لحظه مالیاتی غالباً در صورت اجباری بودن پرداخت، حق به هزینه نهادن مبلغ پرداختی و یا ارافق مالیاتی دیگری برای پرداخت کننده قائل می شوند. برخی اوقات قبول این هزینه از حيث مالیاتی محدود به مبلغ معینی در سال می باشد و یا آن را مشروط بر این می دانند که گیرنده نفعه و پرداخت کننده هردو 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 نفعه جنبه داوطلبانه دارد پرداخت کننده را مشمول همان ارافق هایی می شناسند که نسبت به زوجین در حال زندگی مشترک حکم فرماست. گیرنده نفعه 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 هایی که در بیش از یک قلمرو مالیاتی<sup>۲</sup> دارای مؤسسه ثابت هستند موظفند منافع

## Alkabala<sup>۱</sup>

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

### Tamiliyek Daramed

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

## Aliens, Tax Treatment of

### Rafatari Maliyatni Ba Yiganganagan

اغلب کشورها از حيث مالیاتی به طور کلی تمایزی بین شهر و ندان و Yiganganagan قائل نیستند و به جای آن شمول مالیات را بر پایه محل سکونت یا اقاماتگاه 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 Yiganganagan را به شرط آن که Yiganganagan بمانند از Rafatari ترجیحی در زمینه مالیات ها برخوردار می سازند.

طرح می شود که صاحب حق معامله سهام را انجام دهد و یا پیش از سرسید آن را به دیگری منتقل سازد. پارهای 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 (نظری مواد شیمیائی بتزوئید 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 خرد 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.

۱- اصطلاح انگلیسی مورد بحث مواردی نظر انواع هزینه های استهلاک، ذخیره های مجاز و بیماری از هزینه های قابل کسر دیگر را بین 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 «کسور» استفاده شد.

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

۳- ادغام شرکت های مورد بحث با مبالغه همراه است، و مفترض از عنوان «کاغذ در ازاء کاغذ» همین است.

ولی در این گونه موارد از نوعی اتفاق مالیاتی تحت عنوان تسهیل تعویقی استفاده می شود، و طبق آن فرض بر این قرار می گیرد که انتقال دهنده دارایی خود را به بهای مانده دفتری منتقل کرده و بنابراین سودی نبرده است، و قضیه معوق خواهد ماند تا زمانی که انتقال گیرنده دارایی 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

هزینه های غیرمشهود (فاری) مجدداً به درآمد مشمول مالیات مؤدى 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 مؤدى افزایش می یابد. برخی از کشورها نظیر کانادا (در مورد اشخاص حقیقی) و فرانسه (در مورد اشخاص حقوقی) مالیات مشابهی را برقرار ساخته اند<sup>۲</sup>

شرکت های حمل و نقل و بیمه و نیز در مورد کشورهای دارای سیستم غیرمتکرک 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 دارایی، گردش معاملات، تعداد ساعت کار و عوامل مناسب دیگر ضریب معین را تعیین و بر مجموع درآمد یاد شده اعمال می کنند.

### کسور مالیاتی<sup>۱</sup>

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. پارهای از کشورها عنوان معافیت یا تخفیف مالیاتی را برای بیان همین مفهوم به کار می بزنند.

کسور مالیاتی در بسیاری از موارد جنبه مبالغ مقطوعی را دارد که از درآمد مشمول مالیات یا مبانی 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 امریکا رایج است. نحوه عمل بدین شکل است که انواع محاسبات در مورد مالیات مؤدى 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 کسور ویژه مالیاتی (نظیر کسور مربوط به تهی شدن مخازن و

## عفو مالیاتی

### Amnesty

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 فرستت داده می‌شود مالیات‌های عقب افتاده خود را پردازند 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 دارایی خود را اظهار داشته و مالیات آن را (با جریمه و زیان دیرکرد، یا بدون آن) پردازند، مشمول عفو مالیاتی خواهند شد، بدین معنی که مورد هیچ‌گونه موانذه و پرسشی - فرضیاً از این‌گونه که چنان دارایی یا درآمدی را از کجا آورده‌اند - قرار نخواهند گرفت.

### 1 Amortization

**استهلاک دارایی غیرمشهود (حقوق دینی)**  
عبارت است از تقسیم بهای دارایی غیرمشهود روی سالیان عمر مفید آن. برخی از دارایی‌های غیرمشهود که عمر نامحدودی دارند (نظری سرقفلی) قابلیت استهلاک ندارند، ولی پاره‌ای دیگر مانند حق نشر و تألیف و یا حق اختراع و امتیاز معمولاً استهلاک پذیرند.

### Amortization Method

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

مشترک زیر منطقه‌ای (معروف به آنکوم - Ancom) پدید آید و موجبات ادغام کشورهای کمتر توسعه یافته ناحیه آند در اهداف وسیع تر بازار مشترک<sup>۴</sup> ALAC/ALADI فراهم شود. قرارداد مذکور در اجرای این هدف کاهش تدریجی تعریف‌ها در مورد تجارت درون منطقه‌ای، برقراری تعرفه‌های مشترک بازارگانی برونو منطقه‌ای، هماهنگی سیاست‌های اقتصادی اعضاء، ایجاد انگیزه‌های سرمایه‌گذاری برای تشکیل مؤسسات چند ملیتی منطقه آند (معروف به EMA) و همچنین رفتار مالیاتی یکسانی را نسبت به سرمایه‌های خارجی، حق اختراع، علامت تجاری، 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 موادی به کار می‌رود که مؤدی از چیزی استفاده کرده بی آن که درآمد نقدی تحصیل کرده باشد. فرضیاً 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 باار آورد، البته با ملحوظ داشتن این مطلب که حسب معمول چه هزینه‌هایی بر عهده مالک است (نظیر تعمیرات خارجی) و چه مخارجی بر عهده مستأجر قرار دارد.

همین اصطلاح ممکن است نسبت به مزایای غیرنقدی 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 بوده است.
- ۲- اصطلاح مذکور در متن حاضر صرفاً به روش بازیابی مالیات بر ارزش افزوده کالاهای سرمایه‌ای مربوط است و به همین‌گونه ترجمه شدم.
- ۳- شهر و بندری در شمال غربی کلمبیا.
- ۴- در مورد این دو اتحادیه به صفحه ۴۰ شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.

سال (نسبت به دارایی منتقل)، و ۱۰ سال (نسبت به دارایی غیرمنتقل) بالغ می‌گردد. روش جایگزین دیگر این است که مؤسسه در همان سال خرید دارایی از کل اعتبار مالیاتی یکجا استفاده کند، که در این صورت آن را روش استهلاک سرمایه‌گذاری 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 → Scheduled (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 بازارگانی، حقوق و دستمزد، درآمد اوراق بهادر و سهام (بهره و سود سهام)، درآمد اراضی و غیره برآورد و ممیزی جداگانه 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 کارتاتا گنا<sup>۳</sup> 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 سرمایه‌گذاری خارجی گروه و سیستم تعریف‌های برونو گروهی از آن کناره گرفت.

هدف قرارداد کارتاتا گنا این است که یک بازار



## ایالت کالیفرنیا - «تالب آب»

استثنای کالاهای معاف) بین ۲۵ تا ۲۱۰ درصد است. اخیراً وزیر دارائی طی نطقی در مجلس و عده 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 قبل پذیرش است، نظیر ورشکستگی بدھکار، 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 مراجعته بدھکار و قصور او در پرداخت بدھی گذشته باشد، یا این که حکم حراج اموال بدھکار صادر شده ولی به مناسبت این که انجام حراج مغایر منافع بستانکاران تشخیص داده شده امر حراج با استفاده از مقررات آثین 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 تکالیفی 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 هدايا و نقل و انتقالات بلاعوض نیز افزایش قابل



## 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  $17/5$  درصد روی بهای مکالمات تلفنی و تلگراف‌ها وضع می‌گردد. خدمات پستی کماکان معاف از مالیات بر ارزش افزوده است.

## تanzania - مالیات بر فروش به نرخ ۲۱۰ درصد!

نرخ مالیات بر فروش کالاهای در این کشور (به

په موجب قوانین این ایالت قاعده مالیات بندی جامع نسبت به شبکه شرکت‌های خارجی به کار برده می‌شود، به این معنی که مجموع منافع جهانی گروهی که شبکه خارجی عضو آن است با در نظر گرفتن ضرائب و قرانی برآورده می‌شود و سپس درصد معینی از آن درآمد کلی برای شبکه 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 گروهی که در کشورهای دیگر مالیات آن پرداخت شده بار دیگر در کالیفرنیا نیز مشمول مالیات واقع شود.

یکی از این شرکت‌های خارجی یعنی شبکه 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 بی حق محکوم کرد. دولت کلیتون سعی خود را در جهت به شکست کشانیدن

خود را تا مهلت معینی پردازند و در این صورت از هرگونه جریمه و زیان دیرکرد معاف خواهد بود. ولی اگر کسی به این اختصار 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 دهنده در صورت تخلف یا ارائه اطلاعات نادرست ممکن است پروانه اشتغال آنها به امور بانکی لغو شود.

تجهیز پیدا کرده است.

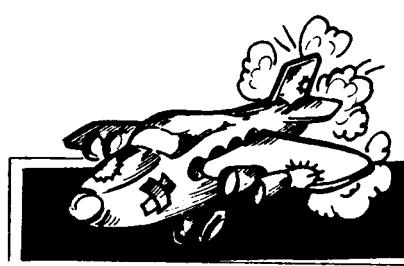
## جبوتوی - منطقه آزاد صنعتی و تجاری

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

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.

## 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 هریک از نرخ‌های تصاعدی از یک امکان تعديل با توجه به شاخص تورم استفاده خواهد کرد تا از کشش سطوح درآمد به نرخ‌های بالای مالیاتی بر اثر توزم 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

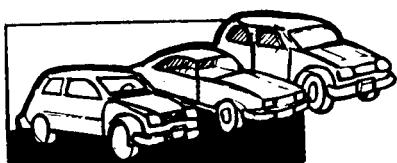
دولت آلمان طی مصوبه‌ای رژیم استهلاکی خاصی را برای شرکت‌های هوایی آن کشور برقرار ساخته است. طبق این مقررات شرکت‌های هوایی می‌توانند علاوه بر استهلاکات معمولی، نوعی استهلاک شتابی خاصی را نسبت به هوایی‌های خریداری شده برای حمل و نقل بین‌المللی منظور دارند. این استهلاک معادل ۳۰ درصد ارزش هواییما در هر سال می‌باشد. کمیسیون جامعه اروپا این عمل را نوعی سویسید دولت به شرکت‌های هوایی آلمانی تلقی کرده که مغایر 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 - مفاسد مالیاتی برای مسافران عازم خارج

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

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 دارایی معینی را در امریکا به همان مبلغ می‌خرد. پس از یک سال که نرخ برابری پوند نسبت به دلار کاهش می‌باید و به هر پوند ۱/۵ دلار می‌رسد، شرکت انگلیسی همان دارایی 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 تنها سودی ببرده 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 دارایی 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 دارایی را به ۹ میلیون دلار از قرار هر ۱/۵ دلار یک پوند فروخته که حاصل آن ۶ میلیون پوند است. بنابراین باید بابت مابه التفاوت یک میلیون پوند مالیات (به نرخ ۳۳ درصد) پردازد. اما این که بابت بدھی که به شرکت امریکائی داشته زیان دیده و به این دلیل جبرانی بابت آن باید منتظر 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 سزاوی دارند و بدان حد از آن استفاده می‌کنند که گاهی از «صنعت ترفندهای مالیاتی» در ایتالیا سخن به میان

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 کارفرم است.

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 فرایند تولید محصولات موسسه صورت پذیرد.

## ایالات متحده امریکا - 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 شوند. ایالات متحده قراردادهای 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

موجب بند ۲ ماده ۱۹۶ قانون مالیات بردرآمد سال ۱۹۸۹ وضع از همین قرار است که بیان شد، ولی بین بلژیک و سویس یک قرارداد مالیاتی وجود دارد که طبق بند ۳ ماده ۲۵ آن شرط عدم تعیین نسبت به نمایندگی‌های ثابت دو کشور به عمل آمده است. بنابراین و با توجه به قاعده تقدم قرارداد بر قانون داخلی، نمایندگی شرکت سویسی 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 ۵۲۰ پزوی جدید.

- افزایش میزان استهلاک مجاز در مورد خوردوها از ۲۰ به ۲۵ درصد و در مورد وسایل کنترل آلوگی 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).

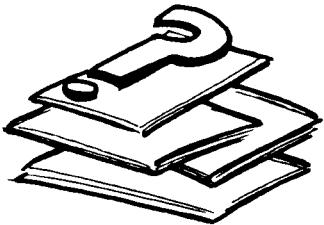
- معافیت کمیسیون، بهره و سایر هزینه‌های مربوط به خرید، تعمیرات یا ساخت اموال غیر متنقل از مالیات بر ارزش افزوده.

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

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

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

## پرسش های مالیاتی از اقتصاددانان



### اردن - تحميلات مالياتي صندوق بين الملل پول

این کشور از چندی پیش مذاکراتی را با صندوق بین المللی 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 دراین مورد تعین نمودند و اردن درصد برابر چنین مالیاتی را به تصویب رساند اما بر اثر مخالفت جدی مردم و برخی مقامات ناگزیر موضوع را به آینده موکول نمود.

### سوئد - رفع تعیض مالیاتی از مجلات

در کشور سوئد فروش روزنامه ها از مالیات بر ارزش افزوده معاف است ولی برای مجلات مالیاتی به نرخ ۲۵ درصد مقرر است. اخیراً برخی روزنامه ها دست به انتشار فوق العاده های هفتگی زدن و مسئله اخذ یا عدم اخذ مالیات از این گونه نشریات سروصدا به پا کرد. وزارت داراثت 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 مسئله از این قرار است:

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

$$170000 \times 1/5 = 130000$$
$$100000 = 100000 \times 1/25 = 4000$$
$$170000 - 130000 = 40000$$
$$175 \text{ درصد} = 1/75 = 30000 : 30000 = 1/75$$

به عبارت دیگر برقراری حقوق گمرکی و مالیات 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 می باشد.

#### سؤال جدید

ضمناً از آقایان امیر رضا کارگر، دaha و ناصر میلانی برای ارسال نامه هایشان سپاسگزار است و توجه ایشان را به راه حل فوق جلب می نماید.



# آراء مراجع عالی قضائی-مالیاتی

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

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 بناهه 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 مؤید ماده ۳ قانون ارث با ماده ۲۶ میثاق حقوق سیاسی و مدنی منافع دارد و بین شهروند هلند که مقیم خارج است با سایر مقیمان خارج تبعیض قائل شده است.

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

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 بلاfaciale ماده ۵ قرارداد می‌گوید: اگر مهاجرین هلندی قصد اقامت دائم در امریکا 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.

همسر متوفی به این تشخیص اعتراض می‌کند و ماده ۳ قانون ارث هلند را مغایر قرارداد مالیات مضافع هلند و امریکا و همچنین ماده ۲۶ میثاق بین المللی حقوق سیاسی و مدنی می‌داند. به موجب ماده ۴ قرارداد مالیاتی هلند و امریکا تعیین تکلیف در این مورد که آیا مؤید مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد هست یا نه، با مراجعته 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

واقع می‌نموده این اتفاق خود را مشمول مالیات بر اثر قرار دهد هرچند به خارج سفر کرده باشد. 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.

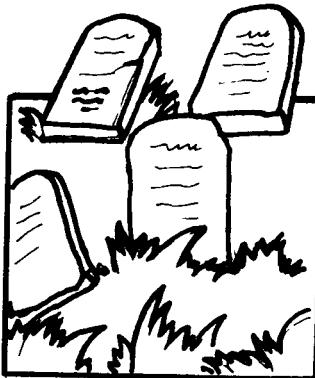
اما در باب استدلال دوم مؤذی که به مسأله تعیض و میثاق حقوق سیاسی و مدنی استناد کرده پاسخ این است که کنوانسیون تعیض بین هلندی و غیرهلندی را از لحاظ مالیات‌هایی که با توجه به محل اقامت وضع می‌شود منوع ساخته است. اصل اول قانون اساسی هلند هم می‌گوید کلیه کسانی که در هلند زیست می‌کنند باید از رفتار مساوی برخوردار شوند. مقصود اصلی این احکام آن است که نسبت به خارجیان رفتاری بدتر از آن چه نسبت به هلندیان اعمال می‌شود صورت پذیرد. حال آن که در قضیه مورد رسیدگی اگر هم رفتار مدت‌تری 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 سوال 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 اثر در پارلمان مطرح بود اعضاء 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



۱- محتوا اصلی ماده ۳ قانون اثر 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، درواقع 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 اثر روی هلندیان مقیم خارج بی‌آن‌که نظیر آن روی خارجیان مقیم همان کشور قابل وضع باشد خود نوعی تعیض نسبت به هلندیان است و بدین ترتیب ماده ۳ قانون اثر مغایر میثاق بین‌المللی حقوق سیاسی و مدنی است. دیوان عالی پاسخ داد که بین تبعه یک کشور و دولت ایشان پیوند و علقة ویژه‌ای برقرار است و همین رابطه توجیه عینی و منطقی اختلاف در رفتار به شمار می‌رود (ولی دیوان به این ایراد مقدّر پاسخ نداد که ماده ۲۶ میثاق جنبه اطلاق دارد و تفاوتی بین تعیض قابل توجیه و غیر آن قائل نشده است).

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.

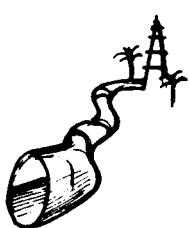
۴- ایجاد محدودیت و تفاوت رفتار نسبت به شهروندان هلندی از حیث مالیاتی، با توجه به رشته‌های پیوند خاصی که صرفاً بین دولت و اتباع وی وجود دارد و شامل دیگران نمی‌شود، قابل توجیه است.

بنابراین به نظر دادستان ماده ۳ قانون اثر 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:

## نروز-ماهیت فوق شکل

یک دعوای مالیاتی که مدتها در محاکم و



نروژ ادامه داشت بالاخره بعد از ۱۵ سال به نتیجه رسید و دیوان عالی کشور به نفع مؤذی 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 می‌نامیم. شرکت الف نیز به نوبه خود شعهای 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 برخودا 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 هیچ‌گونه تشكیلات یا کارمندی نداشت و اقدام برای اخذ وام و اجاره سکوها به شرکت الف توسط شرکت امریکائی مادر در برابر حق الزحمه صورت گرفت.

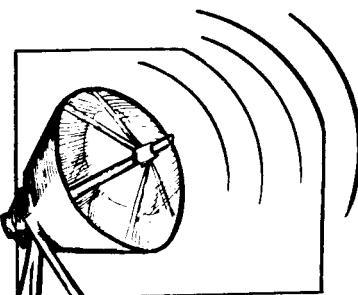
شعبه شرکت الف سکوهای حفاری را به اجاره گرفت و عملیات خود را آغاز کرد. مسئولیت پرداخت مالیات نروژ نیز بر عهده همین شعبه بود که در محاسبات خود اجاره پرداختی به شرکت ب را از درآمد کسر می‌کرد. در سال ۱۹۸۱ یکی از دو سکوی حفاری به پیمانکار میدان نفتی فروخته شد و از دومی تا ۱۹۸۲ استفاده می‌شد.

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 برخودا سایه‌ای بیش نیست و جدا از شرکت الف نمی‌توان موجودیت واقعی برای آن قائل شد. بنابراین به نظر مرجع مالیاتی یايد شعبه

و علت عدمه تشکیل آن همین نکته بوده است. از طرفی در کاربرد قاعدة «ماهیت فوق شکل» باید دقت کافی به عمل آورد که جنبه ماهوی واقعی قصیه کدام بوده است. اگر ما بیاهمی 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 سکوهای شرکت مادر باز می‌گردد که در امریکاست. 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 مؤذی رأی داد.

## انگلستان. انتقال ماهواره‌ای برنامه‌های تلویزیونی و مالیات بر ارزش افزوده

بین شرکت هاچ 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 سیگال‌های 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 ویژن در هنگ‌کنگ منتقل می‌سازد. بهای دریافتی شرکت تلکوم شامل کلیه عملیات انتقال سیگال‌ها از انگلستان به هنگ‌کنگ، از جمله هزینه استفاده از ماهواره و نیز مخارج روزمره شرکت می‌باشد. تمامی وسائل 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 بدھی مالیاتی خود شرکت نیز پذیریم. 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 تعیین 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 قراردادهای 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 ملزمومات 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 بدوى بروکسل می‌کشد و چون اعضاء جامعه اروپا عموماً تابع مقررات واحد جامعه هستند و مؤذی 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 مهندسین 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 متدال مالیات بر ارزش افزوده را بر دریافتی شرکت تلکوم قابل إعمال دانست و این تشخیص مورد اعتراض مؤذی واقع شد. استدلال مؤذی این بود که مبالغ پرداخت شده بابت خدمات مهندسی است و چون استفاده کننده از خدمت مقیم خارج از قلمرو کشورهای عضو جامعه اروپاست بر حسب مقررات معاف از مالیات بر ارزش افزوده است. در مقابل مرجع مالیاتی استدلال می‌کرد که انتقال سیگنال‌ها نوعی فراورده به شمار می‌رود و آنچه پرداخت می‌شود در واقع بهای این فراورده است و چنین دریافتی مشمول معافیت مربوط به بهای خدمات مورد استفاده در خارج از جامعه اروپا نمی‌باشد.

اختلاف مؤذی 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 مالاً یک فرآورده است که کم‌ویش حاصل خدمات و فعالیت‌های شرکت انگلیسی است. بنابر این مورد مشمول نرخ متدال مالیات بر ارزش افزوده است.

### دیوان دادگستری اروپائی - خرید کالا با کارت اعتباری

شرکت بالی مقیم بلژیک که از فروشنده‌گان

# مقررات، بخشنامه‌ها 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 می‌شود 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 بازرگانی شرکتهای پذیرفته شده یا مقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار.
- ب - حسابرسی و بازرگانی سایر شرکتهای سهامی.
- ج - حسابرسی شرکتهای غیرسهامی و مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی.
- د - حسابرسی و بازرگانی شرکتها 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 می‌باشد که به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی به تصویب  
هیأت وزیران می‌رسد.

تبصره ۲- نخستین گروه حسابداران رسمی بانصار حداقل ده (۱۰) نفر می‌توانند 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 می‌رسد.

تبصره ۳- به منظور تنظیم امور و انتظامی حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای برکار حسابداران رسمی، نخستین گروه حسابداران رسمی می‌توانند با رعایت شرایطی که  
در اساسنامه «جامعه حسابداران رسمی ایران» می‌آید، 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 می‌باشد که به پیشنهاد  
وزیر امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

تبصره ۵- دستگاههای دولتی می‌توانند از خدمات سازمان حسابرسی- که تنها سازمان حسابرسی دولتی محسوب می‌شود- 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 ۱۳۷۲/۱۱/۳ مورخ ۱۳۷۲/۱۲/۳ موضوع ابلاغ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، با توجه به مذاکرات  
مجلس شورای اسلامی تبصره ۲ و ۳ 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 می‌گردد:

تبصره ۲- به منظور تنظیم امور و انتظامی حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای برکار حسابداران رسمی، نخستین گروه حسابداران رسمی بانصار حداقل ده (۱۰) نفر  
می‌توانند 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 می‌رسد.

تبصره ۳- حسابداران رسمی می‌توانند با رعایت شرایطی که در اساسنامه «جامعه حسابداران رسمی ایران» می‌آید، 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 روسانی مشکل از افراد ساکن حوزه عمل شرکت که به امر کشاورزی می‌باشد 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 اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۸/۱/۱) معافیت مالیاتی مذکور کلاً یا بعضًا اعمال نشده باشد، بنابراین از جهت اجرای مقررات و اعمال معافیتها 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 ذیربطری باید با رعایت معافیتها مقرر اقدام به رسیدگی بنمایند. و در صورتیکه احیاناً برگ تشخیص مالیات صادر و بدلاًی ابلاغ نشده و هنوز فرست قانونی برای ابلاغ آن باقی است، باید برگ مزبور حسب گزارش تنظیمی وسیله ممیز و سرمیز مسئول براساس مقررات حاکم ابطال و یا اصلاح و سپس مراتب به مؤید اعلام یا ابلاغ گردد.
- ۲- چنانچه برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده و پرونده در مرحله حل و فصل وسیله ممیز کل مالیاتی و یا هیتهای حل اختلاف مالیاتی (خواه بدوي 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 سرمیزی متبع تهیه و التهایه پس از ملاحظه و تایید ممیز کل مالیاتی متبع، عدم تعلق مالیات بالحاظ برخورداری از معافیت راطی نامه‌ای به اطلاع مؤید 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 وزارت خانه‌های ذیربطری 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 بعلاوه چون اخیراً فهرست کالاهای مذکور و اصل که طی شماره‌های ۳۰/۵۶۵۸ مورخ ۱۳۷۲/۲/۲۵ و ۱۳۷۲/۵/۴ مورخ ۳۰/۵-۲۲۸۸ و ۱۳۷۲/۶/۲ مورخ ۳۰/۵۳۰۲۴ و ۱۳۷۲/۷/۱۸ دفتر فنی مالیاتی ابلاغ شده است و مأموران مالیاتی با مسائل و ابهاماتی مواجه می‌باشند، لذا بمنظور اجرای صحیح قانون و پرهیز از اتخاذ رویه‌های گوناگون تأکید مینمایند:

- ۱- در مواردیکه برگ تشخیص مالیات سنوات گذشته صادر نگردیده، مأموران تشخیص ذیربطری باید با رعایت معافیتها مقرر اقدام به رسیدگی و عندالزوم مطالبه مالیات بنمایند و در صورتیکه احیاناً برگ تشخیص مالیات صادر گردیده و بدلاًی ابلاغ نشده و هنوز فرست قانونی برای ابلاغ آن باقی است، باید برگ مزبور حسب گزارش تنظیمی وسیله ممیزین و سرمیزین 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 ممیز کل مالیاتی و یا هیتهای حل اختلاف مالیاتی (خواه بدوي 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 تعديل 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 سرمیزی متبع تهیه و التهایه پس از ملاحظه و تایید ممیز کل مالیاتی متبع درآمدهای معاف از پرداخت مالیات را از درآمدهای قطعی شده سابق کسر و عند الاقتضاء برگ مالیات قطعی یا برگ مالیات قطعی اصلاحی بالحاظ نمودن معافیت صادر و ابلاغ و اگر بجهت برخورداری از معافیت بطورکلی مالیاتی تعلق نگیرد، موضوع را طی نامه‌ای باطلاع مؤید برسانند.

- ۴- چنانچه تولیدکنندگان علاوه بر فعالیت تولیدی، فعالیتهای جنبی دیگری هم داشته‌اند و حال پس از قطعیت، مأموران تشخیص در تعکیک درآمد مربوط به هریک از فعالیتها 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 بلاحظ عدم اعتراض مؤذی که در اینصورت مسلماً درآمدهای ناشی از فعالیتهای مختلف طبق گزارش تعیین مالیات بطور جداگانه مشخص میباشد)، 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 تعکیک اقلام مختلف آن، یکجا مورد تبدیل قرار گرفته باشد، میزان تعديل 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.
- پ- 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 ۷۲/۹/۹-۳۵۹۹/۴۶۵۴۶ مورخ

- از آنجاکه بعضی از مسئولین مالیاتی در مورد مالیات بردرآمد حقوق کارکنان دفاتر استاد رسمی با ابهام مواجه بوده از طرفی گویا برخی حوزه‌های مالیاتی هنوز از مفاد قانون اصلاح پاره‌ای از موارد قانون دفاتر استاد رسمی و کانون سرداران و دفتر یاران مصوب ۱۳۷۱/۳ و «آئین نامه موضوع تبصره ماده ۳ آن بی اطلاع 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 سرداران 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 و گرنه 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 مقررات یا مزد بعنوان نوعی پاداش بکارکنان دفتر استاد 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- با توجه باینکه صاحبان دفاتر استاد رسمی از جمله اشخاص حقیقی موضوع ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشند، اصولاً هر سردار مسئول پرداخت مالیات بردرآمد حقوق کارکنان زمان تصدی خود بدهیهای مربوط به زمان قبل از تصدی و جرائم آن ارتباطی به سردار فعلی ندارد.
- ۴- کلیه حوزه‌های مالیاتی مکلفند پرونده‌های مالیات بردرآمد حقوق مربوط به دفاتر استاد رسمی واقع در محدوده خود را همه ماهه مورد بررسی قرار داده، در صورت مشاهده هرگونه تاخیر در ارسال فهرست حقوق بگیران یا پرداخت مالیات و یا کسر پرداخت، اقدامات قانونی بموقع معمول و علاوه بر آن موقع رسیدگی پرونده مالیات مشاغل سرداران، وضعیت مالیاتهای تکلیفی سال مربوط را هم روشن نمایند.

وزیر امور اقتصادی و دارائی

بخشنامه شماره ۷۲/۹/۱۰-۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ مورخ

نظر به اینکه در خصوص نحوه اجرای معافیتهای مالیاتی مقرر در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی موضوع ماده ۳۵ قانون اصلاح موالی 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 بعدت 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 مراکزی را که تاریخ شروع فعالیتشان قبل از ۱۳۷۱/۱/۱ میباشد شامل نخواهد بود.
- ۲- در خصوص معافیت پنجساله درآمد حاصل از صنایع روسانی 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 ۱۳۷۱/۲/۷/۷۱/۲/۷/۷۱/۲/۷ خواهد بود و لاغیر.
- معاون درآمدهای مالیاتی



شماره چهارم، بهار ۷۳

گزارش شماره ۱۳۷۱/۲/۳۰ - ۳۰/۵۴۴۶ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام محترم معاونت درآمدهای مالیاتی مشعر بر طرح این مسئله که آیا صاحبان داروخانه‌ها بنای این دلیل که شغل آنها جزء رشته‌های بهداشتی و درمانی است، مشمول معافیتهای موضوع مادتین ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ میباشد یا خیر، حسب ارجاع مشارکیه 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 اکثربت:

نظر بانکه، 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 سعیدی حسن عباسی پناه محمود حمیدی علی اصغر نوربخش علی اصغر محمدی محمدعلی سعید زاده  
نظر اقلیت:

گرچه رشته‌های تحصیلی و حرفه‌ای داروسازان و دکترهای داروسران جزء رشته‌های پزشکی، بهداشتی و درمانی است، اما حسب استباط 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 ماده ۲۹ مذکور نسبت به درآمدهای حاصل از این مهر نخواهد بود. با این توضیح که حق خدمات فنی پرداختی به مستولین داروخانه‌ها بلحاظ آنکه این پرداختی در حقیقت بابت خدمات درمانی و مستقیماً مرتبط با خدمات پزشکی است، مشمول معافیت موضوع ماده ۱۲۹ حسب موردن میباشد.

محمد تقی نژاد عمران محمد طاهر محمد رزاقی

گزارش شماره ۱۳۷۲/۶/۱۶ - ۳۰/۵/۱۵۷۵ 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 مذبور 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 برگشتهای معتبر ضرر بوده باشد، صرف‌بالاحظ 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 برکسر مبلغ مورد ادعای مودی داده است. بعد از آن مودی متوجه آن شده است که قبل از ارائه میزان واقعی ذخایر دچار اشتباه شده در نتیجه پس از گذشت ۵۱ روز از تاریخ ابلاغ رای هیئت بدوى، تقاضای طرح مجدد پرونده در همان هیئت بهمنظور رفع اشتباه نموده و هیئت مذکور هم تقاضا را پذیرفته و بار دیگر ضمن رای اصلاحی مباردت به تغییل درآمد مشمول مالیات باگنجانیدن ذخیره اعلام شده مودی نموده است. اکنون قانونی یا غیر قانونی بودن رای اصلاحی فوق الاشعار مورد سوال دفتر فنی مالیاتی میباشد». 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 اکثربت:

بنابر حکم صریح تصریه ۵ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، ذخایر موضوع بندهای ۱۵ ماده ۱۵ قانون شرکتهای تعاونی موردن بحث موقع اختساب مالیات‌های قطعی قابل کسر از درآمد مشمول مالیات شرکتها و اتحادیه‌های تعاونی میباشد، اما درخصوص 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.

محمد تقی نژاد عمران محمد طاهر محمد رزاقی مجید میرهادی علی اصغر محمدی حسن محمدیان محمدعلی سعیدزاده (با نتیجه موافق)  
نظر اقلیت:

تطبیق ادعا وارقامی که مودی در محضر هیئت حل اختلاف مالیاتی اعلام مینماید بهده 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 ۱۳۳۲/۲۰۱۲ - ۱۰/۱۵-۱۳۳۲ دلالت بر آن دارد که هیئت پرونده امر را مطالعه و نهایتاً مبلغی را باستاند تصریه 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 بصدور رای ۱۳۳۲/۲۰۱۲ - ۱۰/۱۵-۱۳۳۲ گردیده نسبت به صحت و یا سقم مبلغ و تطبیق آن با اسناد و مدارک مربوط دقت نکرده و از این حیث مرتكب اشتباه

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

دفتر فنی مالیاتی طی شماره ۱۳۷۱/۱۲/۱۱، ۵-۳۷۴۴ 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 اثر 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 راکه عنوان دارای داشته از طرفی کلیه وراث مشاعاً در آن سهیم میباشد، 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 بموضع 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 بموضع 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 شورایعالی مالیاتی را نموده است.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی با توجه 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 (دارایی و درآمد) میباشد، نظریه موضوع بند «ب» گزارش دفتر فنی مالیاتی مورد تائید است. با این ترتیب عدم اعتراض بموضع برابر ماده ۲۳۹ از طرف هریک از وراث، سبب قطعیت مأخذ 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.

محمد تقی نژاد عمران      محمد رزا قی      مجید میرهادی      حسن عباسی پناه      علی اصغر محمدی      محمدعلی سعیدزاده  
نظر اقلیت

اموال مشمول مالیات بر اثر و بدھیها و هزینه‌های قابل قبول بموجب ماده ۱۹ و تبصره آن و ضوابط و نحوه تعیین ارزش اموال مذکور نیز بموجب ماده ۳۲ و تبصره‌های آن تعریف و مشخص شده است، بنابراین در مورد پرونده‌های مالیات بر اثر بطور کلی وظیفه مامورین تشخیص اینست که ارزش اموال مذکور در ماده ۱۹ باقیمانده از متوفی را موافق حکم ماده ۳۲ و تبصره‌های مربوط تعیین و بدھیها و هزینه‌های قابل قبول را از ارزش آنها کسر تا ارزش اموال مشمول مالیات بر اثر موضوع ماده ۱۹ مشخص گردد و سپس در صورت اقتضاء مالیات متعلقه را با رعایت بندهای ۱۹ و ۲۰ 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 بدھیها و هزینه‌هایی که مورد قبول مامورین تشخیص واقع نشده است.

اینکه 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 بدھیها و هزینه‌های قابل قبول احکام قانونی نادیده گرفته شده است، مرجع رسیدگی به اعتراض ارزش‌های راکه پس از رسیدگی در مرحله حل اختلاف برای اموال حکم قانون است یا بدھیها و هزینه‌هایی راکه قبل از پذیرفته شده و طبق مقررات قابل قبول است جایگزین نظر مامورین مربوط شده و موافق حکم قانون است یا بدھیها و هزینه‌هایی راکه قبل از پذیرفته شده و طبق مقررات قابل قبول است جایگزین نظر مامورین مربوط قبلى در قسمت‌های مورد اعتراض خواهد نمود، در اینصورت بنایه اتخاذ ملاک از بند ۳ ماده ۱۷ که اصولاً متصروف از تعداد و طبقه و هویت وراث میباشد و تبصره ماده ۲۶ و حکم ماده ۴۱ و همچنین بخشتماه شماره ۵۰/۳/۲۹-۲۷۱۰/۲۰ اعتراض که این جایگزینی حسب مورد ناظر به ارزش اموال و بدھیها و هزینه‌های 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 اثر متوفی است در کل پرونده موثر بوده و باید در مورد کلیه ورثه تعیین داده شود، اعم از اینکه تمام ورثه یا یکی از آنها معتبر شده باشد، زیرا منظور نمودن ارزش‌های متفاوت برای مال واحد تاریخ حین الفوت متوفی یا بدھیها و هزینه‌های مختلف المبلغ برای موضوع واحد با احکام مواد ۱۹ و ۳۲ تبصره‌های آنها در مورد مأخذ تعیین ارزش اموال متوفی و بدھیها و هزینه‌های 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 بدھی 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 سعیی      سید محمد حمیدی      محمد طاهر

طبق گزارش شماره ۱۳۷۲/۷/۱۹-۳۰/۵-۲۸۴۲ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی، بانک صنعت و معدن باستاد آراء قبلی شورایعالی مالیاتی و بند ۳ از ماده ۸ اساسنامه خود و نامه شماره ۱۳۷۲/۵/۲۲ مورخ ۲۰۲ باشکوهی ایران مدعی است که چون سرمایه‌گذاری بانک در شرکتها از محل سپرده اشخاص بوده و سرمایه‌گذاری دولت تلقی نمی‌گردد، بنابراین سرمایه‌گذاریها اخیراً مذکور تمهیلات 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 برای اعلامیه بانک مرکزی مجاز به جمع آوری سپرده‌های مردم نمی‌باشد و منابع سرمایه‌گذاری خود را با بانک‌های دیگر تأمین مینماید، سرمایه‌گذاری این بانک در شرکتها بعنوان سرمایه دولتی بوده بالتجهی ذخایر منظور شده به نسبت سهم بانک صنعت و معدن مشمول معافیت موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم نخواهد بود. النهایه بمنظور اعمال رویه واحد، دفتر فنی مالیاتی پیشنهاد طرح موضوع در شورایعالی مالیاتی را نموده است.

هیئت عمومی شورایعالی 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 ۱۳۷۲/۷/۲۷-۳۰/۵-۲۹۸۷ شورایعالی مالیاتی با عنایت به اعلامیه اداره نظارت بر امور بانکها مبنی بر اینکه «bastanad ماده ۲ آئین نامه فصل پنجم قانون عملیات بانکی بدون ریا و همچنین براساس مصوبات شورای پول و اعتبار بانک‌های تجاری منابع موردنیاز بانک‌های تخصصی را برتریاب اوپریت از محل منابع سپرده گذار و یا از محل منابع خود تأمین می‌نماید و بمحض ماده ۳ آئین نامه مذکور مقرر گردیده در مواردیکه تأمین منابع توسط یک بانک برای بانک‌های دیگر از محل منابع سپرده گذار صورت می‌گیرد، بانک گیرنده منابع بوكالت توکیلی از طرف بانک تأمین‌کننده تأمین منابع را طبق ضوابط مربوط به سپرده‌های سرمایه‌گذاری بشرح آئین نامه تجهیز منابع پولی منحصرأ بمقاصف امور موضوع ماده ۹ قانون عملیات باشکوهی بانک بدون ریا خواهد رساند» اعلامیه بانک صنعت و معدن و سایر بانک‌های تخصصی نیز دایر بر اینکه سرمایه‌گذاری آن از محل سپرده‌های سرمایه‌گذاری مدت‌دار 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 تعیین نسبت به درآمدهای مربوط به سهم سرمایه‌گذاری اینگونه بانکها خواهد بود.  
محمدعلی سعیدزاده  
محمد تقی نژاد عمران علی اکبر سعیی محمد طاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی علی اکبر نوریخشن علی اصغر محمدی

## رای شماره ۳۰/۴/۱۲۶۴۵ مورخ ۷۲/۱۱/۳ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۳۷۲/۷/۲۷-۳۰/۵-۲۹۸۷ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۳ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. گزارش یاد شده اجمالاً مشعر بر طرح این مسئله است که آیا فک اسناد قطعی مشتمل برهن و همچنین فک اسناد رهن املاک که از مصاديق رهن تصرف نباشد، مستلزم اخذگواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و ارائه آن به دفاتر اسناد رسمی می‌باشد یا خیر.

هیئت عمومی شورایعالی 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 بانکه موارد مربوط به اخذگواهی انجام معامله صراحتاً در ماده ۱۸۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ قید گردیده که فک رهن جزء موارد مصروف مذکور نمی‌باشد، لذا مودیان و دفاتر اسناد رسمی، برای ثبت موضوع فک رهن، ملزم به دریافت گواهی انجام معامله حسب مقررات ماده ۱۸۷ پیش گفته نخواهد بود. محمد تقی نژاد عمران علی اکبر سعیی محمد طاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی علی اکبر نوریخشن علی اصغر محمدی محمدعلی سعیدزاده

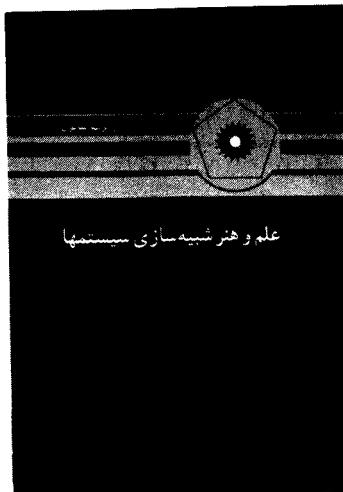
## رای شماره ۳۰/۴/۱۲۷۰۱ مورخ ۷۲/۱۱/۵ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۳۷۲/۹/۱۴-۳۰/۵-۲۷۱۱ 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 ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن به مهلت ابلاغ مندرج در ماده ۱۵۶ قانون مذکور حسب ارجاع مشارایه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ در شورایعالی مالیاتی مطرح است، هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از بحث و بررسی و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت بصدور رای مینماید:

از مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ و قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ چنین استبطاط می‌شود که مقتن 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 نمی‌باشد، لذا در موارد مذکور در تبصره ماده ۹۷ با افزایش مدت دو ماه به مهلت رسیدگی، مبداء سه ماه مهلت ابلاغ انقضاء موعده تمدید شده برای صدور برگ تشخیص مالیات طبق تبصره مذکور خواهد بود. محمد تقی نژاد عمران علی اکبر سعیی محمد طاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی رضا زنگنه علی اصغر محمدی — محمدعلی سعیدزاده



# معرفی کتاب



علم و هنر شبیه سازی سیستمها

تالیف: رابرت شانون

ترجمه: دکتر علی اکبر عرب مازار

از انتشارات مرکز نشر دانشگاهی، تهران ۱۳۷۱

بها: ۳۸۰۰ ریال

شبیه سازی عبارت از فرآیند طراحی مدلی از یک سیستم واقعی و انجام آزمایشها برای این مدل است که با هدف پی بردن به رفاقت سیستم یا ارزیابی استراتژیهای گوناگون (در محدوده ای که به وسیله معيار و یا مجموعه ای از معیارها اعمال شده است)، برای عملیات سیستم صورت می گیرد.

شبیه سازی، به معنای «وانمود کردن» یا «نائیل شدن» به اصل چیزی بدون واقعیت است.

کتاب «علم و هنر شبیه سازی سیستمها» از چند لحاظ تفاوت عمده ای با سایر کتابهای موجود در این زمینه دارد که بدین شرح است:  
۱. این کتاب می تواند مورد استفاده دانشجویانی که سطح تحصیلات متداولی در ریاضی، احتمال، آمار و برنامه نویسی کامپیوتری دارند، قرار گیرد.

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

۳. در این کتاب مشکلات مدیریت یک کار تحقیقاتی و جلب پذیرش استفاده کننده مورد بحث قرار گرفته است. این جنبه از شبیه سازی در بیشتر کتابهای شبیه سازی کلاً نادیده گرفته می شود.

«علم و هنر شبیه سازی سیستمها» برای دو گروه خواننده قابل استفاده است؛ آنها که مدلهای شبیه سازی را طراحی می کنند و آنها که نتایج حاصل از بررسیهای مبتنی بر این مدلها را به کار می برند. 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 ۱۳۷۷ برگزار گردید کتاب علم و هنر شبیه سازی سیستمها در رشته علوم عملی کتاب ممتاز شناخته شد. هیئت تحریریه مجله مالیات فرصت را مفتتم دانسته این موفقیت را به آقای دکتر علی اکبر عرب مازار رئیس دانشکده امور اقتصادی و مدیر مسئول مجله مالیات صمیمانه تبریک می گوید.

بازاریابی بین المللی

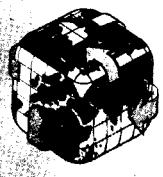
تألیف علی فتحعلی

چاپ اول، تهران، ۱۳۷۲

پخش: انتشارات شاهنگ

بهای: ۲۰۰۰ ریال

بازاریابی بین المللی



در شاخه امور دولتی تهیه و تالیف 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 مولفین در سطوح مختلف مسئولیت‌های مالی دولتی کشور و ما حصل سالها تدریس در دانشگاه‌های کشور می‌باشد. فصول ۱، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰ و ۱۱ به صورت مشترک تالیف گردیده است. امید است مورد استفاده دانش پژوهان رشته‌های مالی کشور قرار گیرد.



این کتاب آمیزه جالبی از تحلیل اجتماعی-اقتصادی و جنبه‌های عملی و اطلاعاتی کلیه عناصر دخیل و مؤثر در مراحل مختلف امر بازاریابی را رئیس می‌نماید. فرضًا در فصل بازاریابی و مصرف کننده، انگیزه‌های احساسات و زمینه‌های فکری و فرهنگی مؤثر در تصمیم‌گیری مصرف کننده‌گان مورد تحلیل قرار گرفته و در فصل بازاریابی و قیمت ضمن سایر مسائل، مکانیزم تعیین قیمت در بازار تشریح شده است و در فصل بازاریابی و اصطلاحات بین المللی تعاریف جالبی از مفاهیم و عنوانین عمدۀ بازرگانی بین المللی به دست داده شده است.

فصل اصلی کتاب به شرح زیرند: بازاریابی و مصرف کننده-بازاریابی و برنامه‌ریزی-بازاریابی و ظایف مدیران بازاریاب- بازاریابی بازار و محصول-بازاریابی و توزیع و تبلیغات- بازاریابی و قیمت- بازاریابی و فروش-بازاریابی و اصطلاحات بین المللی-بازاریابی و بازرگانی-بازاریابی و صادرات-بازاریابی و برنامه‌ریزی برای صادرات کشور-بازاریابی و منازکه-بازاریابی و انگیزه ورود به بازارهای جهانی- بررسی شیوه‌های تشویق صادرات در کره جنوبی- منابع و مأخذ.

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

آمار مبادلات کالاهای غیرنفتی ایران  
با کشورهای جهان از سال ۱۳۵۸ تا سال ۱۳۷۱

تهیه و تنظیم: معاونت امور بین الملل وزارت امور اقتصادی و دارائی

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 عمدۀ عبارتست از ارقام مربوط به ارزش دلاری صادرات و واردات و تراز بازرگانی ایران نسبت به فرد فرد کشورهای موردنبحث.

حسابداری دولتی

مؤلفین: سیدحسین حسینی عراقی و یحیی آقالو

ناشر: دانشکده امور اقتصادی

چاپ اول: زمستان ۱۳۷۱

تیраж: ۵۰۰۰ جلد

بهای: ۴۵۰۰ ریال

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

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



مشخصات ۸۵۰ عنوان کتاب حقوقی که به زبان فارسی تا اوایل سال ۱۳۷۲ منتشر شده در این کتاب گرد آمده است. اطلاعات کتاب شناختی به ترتیب موضوعی تنظیم شده و هر شناسه اطلاعات زیر را در بردارد: شماره ردیف، نام خانوادگی، نام، عنوان کتاب، جلد، مترجم، محل نشر، ناشر، تاریخ نشر و صفحات. فهرست عنوانی اصلی کتاب به شرح زیر است: کلیات (شامل کلیات حقوق، فلسفه حقوق، تاریخ حقوق و مباحثی نظری 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 - محکمات - حقوق حرفة و فن - حقوق بین الملل (شامل شعب مختلف این رشته) حقوق تطبیقی - نمایه‌های نام‌ها و عنوان‌ها و موضوعات.

بررسی همکاری‌های اقتصادی جمهوری اسلامی ایران با جمهوری‌های مستقل مشترک المنافع در سال ۱۳۷۱ تهیه و تنظیم: معاونت امور بین الملل وزارت امور اقتصادی و دارائی  
بررسی همکاری‌های اقتصادی جمهوری اسلامی ایران با جمهوری‌های مستقل مشترک المنافع در سال ۱۳۷۲  
ناشر: روابط عمومی مرکز توسعه صادرات ایران، اسفند ۱۳۷۲  
این مجموعه آمار بالتبه تفصیلی مبادلات بازرگانی جمهوری اسلامی ایران با کشورهای مستقل مشترک المنافع را که سابقاً جزء اتحادشوروی 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 بر می‌آید مربوط به سال ۱۳۷۱ می‌باشد.

نویسندهان، 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



بزرگ ترین و معروف ترین مؤسسه انتشاراتی بین المللی  
در زمینه مالیات و حقوق

قابل توجه استادان - پژوهندگان - دانشجویان - وکلای دادگستری - مشاوران مالیاتی - قضا - 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,-*

### **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 0163-2826,  
Subscription Price 1994: Dfl. 695,- US\$ 376,- UK£ 253,-*

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



*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 find

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 nulled 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.

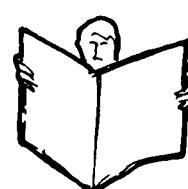
Special directive has been issued by the Ministry of Economic Affairs and Finance, whereby the method of correcting the previous assessments and actions are being explained step-by-step.

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 nos, 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 began 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.



**MALIYAT**

**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**