

مالیات

فصلنامه مالیاتی

دوره دوم، شماره سوم، زمستان ۱۳۷۶

(شماره مسلسل ۱۸)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیرمسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

زیر نظر هیأت تحریریه

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه

آبشار، شماره ۱۸۵

لطفاً مقالات خود را با برنامه کامپیوتري

زنگار تایپ نموده و دیسکت (فایلی) آن را به

دفتر مجله تحويل فرمائید.

مطلوب مجله الزاماً مبین نظر مسئولان آن

نیست. مجله در ویرایش و حذف مقالات

آزاد است. نقل مطالب مجله فقط در

صورت ذکر مأخذ (نام مجله مالیات بعلاوه

نام نویسنده یا مترجم) مجاز است.

مطلوب رسیده بازگردانیده نمی شود.

دفتر مجله مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۴،

خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر،

کد پستی: ۱۵۹۱۸ - تهران.

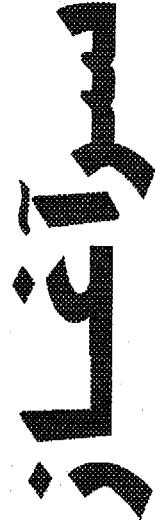
صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

فاکس: ۰۲۱۹۷۱۶ تلفن: ۰۲۶۴۵۱۸

فهرست مطالب:

دکتر علی اکبر عرب مازار ۲	سرآغاز
۴	قوانین مالیاتی و مقاہیم ناشناخته آن محمد رزاقی
	ترفند ستیزی مالیاتی
۱۲	و روند آینده آن دکتر علی اکبر عرب مازار
	ماهه ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم و تحولات آن محمدحسین سیدزنمانی ۱۷
۲۲	تأثیر سیاست‌های کلان اقتصادی بر میزان وصول مالیات‌ها و بر ترتیب بودجه در کشورهای در حال توسعه نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی محمد تقی نژاد عمران ۲۰
۳۷	اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی مالیات‌های غیرمستقیم در ایران و سایر کشورها محمد پاریزی ۲۲
۴۸	جدول مالیات حقوق رسول امامقلی زاده قوانین، تصویب‌نامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی، و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری ۴۹
	بخش انگلیسی

به نام خدا



طی مدتی قریب به یک قرن که از برقراری سیستم جدید اداری ایران، و همراه آن شروع نظام مالیاتی نوین این کشور می‌گذرد، سازمان مالیاتی ما بلا تردید دست‌آوردهای بسیاری داشته است که بخشی از آن را می‌توان با پیدایش و تطور و تکامل فنّ رسیدگی مالیاتی مرتبط دانست. هر صاحب فنی یا ممارست طولانی در حرفه خود متدرجًا شیوه‌های مؤثر برای انجام توأم با کارآئی رشته خویش پیدا می‌کند که هر چه زمان می‌گذرد به بهبودی و کمال می‌گراید و از زوائد و نواقص آن کاسته می‌شود. قاعده مذکور در مورد حرفه مالیاتی نیز بدون شک صادق است و به حکم طبیعت امور، کار مستمر در این رشته نیز همان استادی و مهارتی را به بار می‌آورد که در حرفه‌ها و فنون دیگر مشاهده می‌شود.

این معنی بویژه هنگامی راسخ و پابرجای می‌گردد و بر درجه تعالی آن افزوده می‌شود که هر نسل از اهل فن از آغازِ کار با نسل متبرو جاافتاده پیشین در تماس مدام بوده و از تجربه و مهارت‌های اکتسابی ایشان خوشة فراوان چیده باشد. چنین خط سیر بلاقطع و مداومی می‌تواند به یک میراث عظیم و درخشانی از کاردانی و کارشناسی بدل گردد. در وجود این کیفیت تردیدی نمی‌توان داشت، مگر آن که منکر اثربخشی هرگونه تجربه و آموزش علمی و عملی باشیم، و نیازی به گفتن نیست که چنین انکاری خلاف همه دیده‌ها و شنیده‌های تاریخ بشری و حتی مغایر با ملموسات روزمره زندگی است.

اما در عین این که وجود چنان سرمایه تجربی عظیمی قابل انکار نیست، مقاصفانه تاکنون هیچگاه اندیشه بررسی و شناسائی کم و کیف آن به طور جدی دنبال نشده است. به طور خاص کسی به فکر

آن نیقتاده است که شیوه‌های رایج در مورد رسیدگی و تشخیص مالیات را در مجموع مورد پژوهش و مطالعه قرار دهد و نتایج مطالعات خود را برای استفاده لائق کادر مالیاتی به رشتة تحریر درآورده. به این ترتیب جریان امر از مرحله فراگیری تجربی و نقل سینه به سینه تجربیات فراتر نرفته و از امکان تکامل و تعالی از طریق تحلیل فکری محروم مانده است. مطالعاتی که از آن یاد کردیم می‌تواند مایه کار پژوهندگان بعدی قرار گیرد که از سوی سازمان مالیاتی به این کار گمارده شوند، و از این طریق موجبات اصلاح و تنقیح مستمر آن را فراهم آورند.

در این مقام ذکر چند توضیح را ضرور می‌داند. نخست این که منظور از آنچه گفته شد روش کار متعارف و معمول کادر مالیاتی و خط متوسطی است که در این زمینه دنبال می‌شود. بدیهی است مانند هر مورد مشابه دیگری در اینجا نیز حالات افراطی و تقریطی و دور از نحوه عمل مداول و مرسوم وجود دارد و کسانی ممکن است از شیوه‌های نادر و غیرمعمول استفاده کنند. این گونه موارد استثنائی و دور از حالات متعارف، صرفنظر از محسن و معایبی که ممکن است داشته باشند، از محدوده بحث ما خارج‌اند.

نکته دیگر این که هدف از این بیان، بررسی عام و همه‌جانبه در مورد روش‌های رسیدگی است، و گرنه مسائل و نکات مربوط به این مقوله گاه و بیگاه مورد توجه ارگان‌های مالیاتی بویژه شورای عالی مالیاتی قرار می‌گیرد و احکامی منفرد و مجرّدی در پاب آنها صادر می‌شود. اما این گونه بررسی بر حسب مورد، از یک عامل مهم یعنی توجه به قضیه از همه زوایا و در چارچوب باقی مسائلی که رابطه مستقیم یا غیرمستقیم با موضوعات مورد بررسی دارند، محروم می‌باشد.

بالاخره، آنچه گفته شد در ارتباط با شیوه‌های عملی مداول است و نه تجزیه و تحلیل موادی از قانون که روش کار در مورد بررسی و تشخیص مالیات‌ها را بیان می‌دارد، هر چند که در مطالعه روش‌های عملی کار طبعاً پای بحث در خصوص مواد مربوطه قانون نیز به میان می‌آید که خود موجب روشنی بیشتر موضوع خواهد شد. امید است طرح این موضوع تقریباً بی‌سابقه و اکنون مثبت اهل خبره مالیاتی از میان ماموران صاحب نوق را برانگیزد و میدان پژوهش و فحص در این باب مفتوح گردد.

علی اکبر عرب مازار

قوانين هالياتي و مفاهيم ناشتاخته آن

محمد رزاقی

تعیین می شود و به صورت مجموعه (جدول) در اختیار حوزه های مالیاتی قرار می کشد. بنابراین حوزه های مالیاتی در موارد تشخیص علی الرأس قرینه یا قرایین راجع به موادی را بدست آورده، بر حسب آن ضريب یا ضرائب مربوط را از مجموعه یادشده یا قانون (یا آئین نامه ذیربیط موضوع بند الف ماده ۱۰۷) استخراج و از حاصل ضرب آنها (یا معدل حاصل ضرب) درآمد مشمول مالیات را محاسبه می نمایند.

هدف مقتن از پیش بینی قرایین مالیاتی در قانون این بوده است که مأموران تشخیص مالیات پیش از دستیابی به اطلاعات کافی و واقعی و بی توجه به حق و تکلیف و تمہیدات قانونی درباره مؤیدان و به صرف این که «تشخیص به طریق علی الرأس است»، مبادرت به تعیین درآمد مشمول مالیات به طور تخمین و برآورد نادرست ننمایند و این قاعده کاملاً منطبق با همان اصل از اصول مالیاتی است که تحت عنوان «اصل أطمینان» (یا بزعم برخی مؤلفین «اصل عدم ابهام» و یا «اصل ثبتیت») مانند سایر اصول شناخته شده مالیاتی مورد قبول عامه

کلیات

قراین جمع کلمه قرینه است و قرینه در لغت به معنی علامت و شبیه و نیز چیزی در حکم دلیل برای پی بردن به امری یا رسیدن به مراد و مقصدی می باشد. قراین مالیاتی برابر ماده ۱۵۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، به طور خلاصه عبارتست از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی الرأس به کار می رود. مهم ترین قراین مالیاتی خرید سالانه، فروش سالانه، درآمد ناویّه و میزان تولید در کارخانجات است. در کنار قراین مالیاتی باید ضرایب مالیاتی راهم شناسائی نمود. طبق ماده ۱۵۳ قانون مذکور ضرایب مالیاتی عبارتست از ارقام مشخصه ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی الرأس درآمد مشمول مالیات تلقی می گردد. ضرایب مالیاتی مربوط به فعالیت های مختلف، جز چند مورد که در متن قانون قید گردیده، هرساله وسیله «کمیسیون تعیین ضرایب»

محل کاربرد قرایین و ضرایب مالیاتی
کاه تصور می شود، هرجا که ارزیابی و نتیجه تحقیقات و بازرگانی های مأموران تشخیص و یا کارشناسان مالیاتی، ملاک تعیین ارزش دارائی یا درآمد مشمول

مالیات قرار گیرد.

تشخیص

به صورت

«علی الرأس»

صورت گرفته

است. از جهت

ماهیت امر شاید

این برداشت

صحیح باشد،

لیکن از نقطه نظر

حکم قانون باید توجه داشت که عنوان «تشخیص از طریق علی الرأس» منحصرًا شامل دو منبع مالیاتی «مالیات بر درآمد مشاغل» و «مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی» می باشد. ناگفته نماند درباره سایر منابع مالیات بر درآمد و همچنین منابع مالیات بر دارائی نیز حسب شرایطی، اختیار تقویم و ارزیابی و کسب اطلاعات ضروری که مؤثر بر تعیین مأخذ محاسبه مالیات باشد، به مأموران تأمیرده تفویض گردیده است، اما هر یک از اقدامات راجع به آنها عنوان خاص خود را دارد، نه «تشخیص به طریق علی الرأس». مثلاً در خصوص اجاره املاک، طبق ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم جاری و تبصره آن، چنانچه سند اجاره رسمی وجود نداشته یا ارائه نشود و یا موجز علاوه بر اجاره بها وجهمی بعنوان

صاحب نظران علم مالیه است. بر پایه اصل مذکور، «مالیات باید دقیقاً مشخص بوده، مقدار مالیات و زمان و طریقه پرداخت آن برای مالیات دهنگان بروشتنی معلوم باشد و امور مربوط به مالیات

به میل و نظر و

رأی مأموران

وصول مالیات

واگذار نشود.»

به این ترتیب

موضوع «قرایین

مالیاتی» یکی از

بر جسته ترین

نکات قانون

مالیاتی است.

هدف مقتن از پیش بینی قرایین مالیاتی در قانون این

بوده است که مأموران تشخیص پیش از دستیابی به

اطلاعات کافی و بین وجه به حق و تکلیف و تمهدات

قانونی درباره مؤذیان و به صرف این که پای

«تشخیص علی الرأس» در میان است. مبارزت به

تعیین درآمد مشمول مالیات به طور تخمین و بر اساس

برآوردهای نادرست ننمایند

چراکه در حال حاضر تشخیص درآمد مشمول مالیات تمامی مؤذیان مشمول فصل مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی، بجز معبدی از آنها که دفاتر قانونی نگاهداری و در تنظیم و تحریر آن قواعد و مقررات قانونی را رعایت می نمایند، به طور علی الرأس صورت می گیرد و در تشخیص علی الرأس نیز همانا قرایین مالیاتی است که پایه و مأخذ احتساب درآمد مشمول مالیات و نهایتاً مالیات متعلق قرار می گیرد. اگر قرایین مرتقبه به پرونده مالیاتی یک مؤذی دقیق و متفکی به استناد و مدارک مثبته و دلایل و اطلاعات کافی باشد، به همان نسبت مالیات مشخصه عادلانه تر و قطعیت و وصول آن آسان تر خواهد بود، ضمن این که تنشی های بین مؤذی و مأمور مالیاتی نیز از این طریق به حداقل کاهش خواهد یافت.

گرمابه، ۱۴- میزان انتشار روزنامه و مجله و تعداد مشترکین یا میزان فروش و بهای آگهی، ۱۵- جمع کل وجوهی که بابت حق تحریر و حق الزحمه وصول مالیات و عوارض و مصرف تمیر عاید دفترخانه‌های استناد رسمی می‌شود یا میزان تمیر مصرفی آنها، ۱۶- سابقه مالیاتی، ۱۷- سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.

مستتبط از فهرست بالا اینست که تدوین‌کنندگان قانون سابق سعی داشته‌اند اعضای کمیسیون تعیین ضرایب را وارد سازند در تعیین ضریب هر شغل حتی الامکان قرینه مناسب و خاص همان شغل را ملحوظ نظر قرار دهند.

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ که صرفنظر از جابجائی فضول (بخش‌ها) و مواد و تبصره‌ها و تغییر عناوین بعضی از آنها و افزودن دو منبع جدید مالیاتی (سالانه املاک و مستغلات مسکونی خالی)، بی‌تردید عدمه مطالب آن متخذ از قانون مصوب ۱۳۴۵ می‌باشد، تعریف قرایین مالیاتی (برابر ماده ۱۵۲) عیناً منطبق با تعریف مذدرج در ماده ۱۲۸ قانون قبلی است. اما در نقل فهرست قرایین فوق الذکر به قانون جدید حدود دو سوم آن حذف گردیده و اکنون فهرست مذکور در ماده ۱۵۲ قانون جاری مشتمل است:

۱- خرید سالانه، ۲- فروش سالانه، ۳- درآمد ناویژه، ۴- میزان تولید در کارخانجات، ۵- جمع کل وجوهی که بابت حق التحریر و حق الزحمه وصول عوارض و مصرف تمیر عاید دفترخانه

ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره‌ها بر اساس املاک مشابه و سیله ممیز مالیاتی محل وقوع ملک با تأیید سرمیز مالیاتی مربوط تقویم خواهد شد، یعنی عنوان این‌گونه تشخیص در حقیقت «تقویم مال الاجاره بر اساس املاک مشابه» می‌باشد و نسبت به آن وصف «علی الرأس» اطلاق نمی‌شود. النهایه با توجه به مواد ۹۸، ۹۷ و ۱۵۴ و حسب مورد تبصره‌های آنها، کاربرد قرایین و ضرایب مالیاتی به شرح پیش گفته مختص دو منبع مالیاتی فوق الذکر می‌باشد.

کاستی‌های مشهود در تعیین و کاربرد قرایین مالیاتی

الف- از حیث نارسانی‌های قانون:

الف- (۱) ماده ۱۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۲۸ اسفندماه ۱۳۴۵ ضمن تعریف قرایین مالیاتی، فهرست قرایین را به شرح زیر ارائه نموده است:

- ۱- سرمایه، ۲- خرید سالانه، ۳- فروش سالانه، ۴- درآمد ناویژه، ۵- ارزش اجاری سالانه محل کسب و کار، ۶- پرداختی به کارگران و کارکنان، ۷- ظرفیت تولید در کارخانجات، ۸- مقدار مواد اولیه که به مصرف رسیده است، ۹- تعداد اتاق یا تخت هتل و مسافرخانه، ۱۰- ظرفیت وسایط رانندگی و سایر وسایل حمل و نقل، ۱۱- تعداد کشتار در مورد قصاب‌ها و کشتارکنندگان، ۱۲- تعداد تختخواب و پذشک و جراح و بیمار در بیمارستان و نظایر آن، ۱۳- تعداد نمره و دوش

الف - ۲) اصولاً مأموران تشخيص مالیات باید از بین قرایین مختلف، قرینه یا قرایینی را که با نوع و حدود فعالیت مؤیدی منطبق و با وضع او متناسب‌تر تشخيص می‌دهند، انتخاب و دلایل اقتصادی و حقوقی انتخاب نوع و تعیین رقم آن را توجیه کنند. این

قاعده منطقی در تبصره ماده ۱۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب است - فتماه ۱۳۴۵ تصریح گردیده بود و

در ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم جاری (مصطفوب اسفندماه ۱۳۶۶) هم بصورت روشن‌تر و بهتر بیان شده، اما در قانون اخیر بجای آنکه حکم موضوع آن ماده در فصل «قرایین و ضرایب مالیاتی» آورده شود، در فصل «مالیات بر درآمد مشاغل» گنجانیده شده و در نتیجه این توهمندی را ایجاد نموده است که رعایت قواعد اصولی ذکور در مورد اشخاص حقوقی الزامی تمی‌باشد، هرچند که بدون حکم قانون هم اصول مسلم مالیاتی رعایت این قاعدة را ایجاب می‌نماید. به‌حال نقص قانون در این باره نیز کاملاً مشهود است.

ب - از لحاظ روش‌های اجرائی
ب - ۱) وزارت امور اقتصادی و دارائی از اوایل دهه گذشته در جهت ترغیب مؤیدیان مالیاتی به خوداظهاری و کاهش اختلافات بین مؤیدیان و مأموران و ایجاد اعتماد متقابل بین آنها و انجام پرداخت‌های فوری مساعی زیادی بکار برده

استناد رسمی می‌شود یا میزان تعمیر مصرفی آنها، ۶- سایر عوامل به تشخيص کمیسیون تعیین ضرایب.

به عقیده بعضی صاحبینظران مالیاتی، چون طبق بند ششم فهرست، کمیسیون تعیین ضرایب می‌تواند هر

عامل دیگری را به عنوان قرینه انتخاب نماید، لذا آوردن قرایین متعدد در قسانوں ضروری نبوده است. این عقیده بنا به دلایل

جای ایراد است. اولاً همان‌طور که قرینه مربوط به دفاتر استناد رسمی بلحاظ نوع خاص فعالیت آنها در قانون مشخص گردیده، مؤسسات دیگری مانند بیمارستان‌ها، مؤسسات مطبوعاتی و حمل و نقل و غیره وجود دارند که نوع خاص فعالیت هر یک از آنها نیز ذکر قرینه خاصی را ایجاب می‌نماید. ثانیاً وجود قرایین متعدد در قانون، کمیسیون تعیین ضرایب را موظف مینماید تا آنچه ممکن است درباره هر طبقه از مؤیدیان قرایین هر چه بیشتری را منتظر قرار داده ضرایب متعددی را تعیین نماید. وجود قرایین و ضرایب متعدد برای هر قسم فعالیت بنویه خود، چنان که بعداً خواهد آمد، در تشخيص مالیات صحيح و عادلانه نقش اساسی خواهد داشت. نتیجه آن که محدود بودن قرایین در قانون مالیاتی جاری را باید یکی از ناقص این قانون به حساب آورده و اصلاح آن بوده است که معیارهای مربوط به قرایین لااقل در حد قانون قبلی حفظ گردد.

برای فروش، درآمدهای متفرقه، سود ناشی از افزایش قیمت (تورم) و غیره می‌باشد که از بعضی از آن پارامترها می‌توان با توجه به نوع کار عیناً به عنوان قرینه استفاده نمود و در غیر این صورت با تجزیه و تحلیل و مقایسه آنها با یکدیگر قرینه مناسب دیگری را معلوم و نیز عندالاقتضاء به تناقض‌گوئی‌ها و زمینه‌های فرار احتمالی مؤذی پی برد که نتیجه نهائی آن به‌هرحال نیل به درآمد واقعی او خواهد بود.

ب - (۲) از زمان اجرای قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ کمیسیون تعیین ضرایب هرساله برای مؤذیانی که فعالیت آنها به صورت خرید و فروش بوده،

معمولأً دونوع ضرایب به ترتیب

نسبت به «خرید» و «فروش»

تعیین می‌نمود، که این روش

عملأً از اوایل دهه ۱۳۶۰

منسوخ گردیده و از آن موقع

تا حال فقط به تعیین ضرایب

فروش اکتفا می‌شود، حال آنکه

هرقدر شمار ضرایب مربوط به یک

فعالیت بیشتر باشد، مالیات را می‌توان به‌همان

نسبت دقیق‌تر و عادلانه‌تر تشخیص داد. اگر

وضعيت کسبی عادی و سودآور باشد، با

مقایسه نتایج اعمال ضرایب مختلف نسبت به

قرایین مربوط می‌توانیم از دقت عمل در

تشخیص درآمد مشمول مالیات مطمئن شویم و

اگر وضعیت غیرعادی بوده باشد، باید گفت که

در این صورت اصولاً استفاده از چند قرینه

بخودی خود اجتناب ناپذیر می‌نماید. در

رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی گاه به مؤذیانی

است. در این راستا سعی شده است اظهارنامه‌های مالیاتی به ساده‌ترین شکل تهیه و در اختیار مؤذیان جهت تکمیل و تسلیم به حوزه‌های مالیاتی گذارده شود تا عذر و بهانه برخی از آنها که احیاناً پیچیدگی کار تنظیم اظهارنامه را دلیل عدم انجام تکالیف خود عنوان می‌نمودند، از میان برداشته شود. این بینش گرچه در سال‌های گذشته موجه می‌نموده، امروزه اول بدلیل پیشرفت فرهنگ مالیاتی مردم، ثانیاً باحتاظ تقویت نسبی ضمانت اجرائی قانون از طریق افزایش جرائم و برقراری شماره اقتصادی و ثالثاً ارتقاء معلومات

مأموران تشخیص با اجرای برنامه‌های

آموزشی توسط دانشکده امور اقتصادی قابل تجدیدنظر است.

سادگی بیش از حد

اظهارنامه‌های مالیاتی

موجب شده است مؤذیان از

دادن به موقع اطلاعات

مورد نیاز حسابرسی و ممیزی

خود را معاف بدانند و تعدادی از

مأموران تشخیص بوزیر مأموران کم‌تجربه نیز

چنین تصور نمایند که اطلاعاتی فراتر از موارد

خواسته شده در اظهارنامه برای احتساب

قرینه غیرضرور می‌باشد. مثلاً صفحه اول

اظهارنامه مالیات بر درآمد مشاغل (فرم ۱۱

الف م ۳۰ ت - ۷۲) که خاص صاحبان مشاغل

معاف از نگاهداری دقایق قانونی است، فاقد

اطلاعات مربوط به میزان سرمایه، تعداد

کارمندان و کارگزاران سطوح مختلف، هزینه

تلفن (ثبت و سیار)، میانگین بهای کالای آماده

با اعمال ضریب نسبت به فروش، درآمد مشمول مالیات را تعیین و رسیدگی به ادعای اعتراض مؤدی را به عهده مراجعت حل اختلاف محول نماید که نتیجه آن مسلماً تعویق در قطعیت و حصول مالیات و تضییع وقت مأموران و مؤدیان خواهد بود.

کمیسیون تعیین ضرایب خود بر این موضوع واقف است که خیلی موقع دسترسی به میزان خرید مؤدیان کاملاً میسر، اما تعیین رقم فروش آنها غیرممکن است (مانند واردکنندگان کالا از خارج که از نگاهداری دفاتر قانونی خودداری می‌نمایند) و برای رفع این اشکال، کمیسیون مزبور به جای تعیین ضریب خرید، هر ساله در صفحات اول مجموعه

ضرایب فرمول:

$$\frac{100 \times \text{مبلغ خرید}}{\text{عدد ضریب فروش} - 100} = \text{مبلغ فروش}$$

را ارائه نموده متذکر می‌شود که چون در مورد معاملات (خرید و فروش) تنها برای فروش ضریب تعیین شده، چنانچه مبلغ

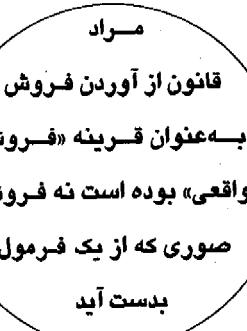
فروش مؤدی معلوم نباشد و فقط مبلغ خرید در اختیار یاشد، برای تعیین مبلغ فروش از این فرمول استفاده و سپس اعمال ضریب گردد.

اما باید توجه داشت که اولاً مراد قانون از آوردن فروش به عنوان قرینه «فروش واقعی» بوده است ته فروش صوری که از یک فرمول بدست آید، ثانیاً به دست آوردن فروش وسیله این فرمول وقتی قرین صحت خواهد بود که تمامی کالای خریداری شده در همان سال مالیاتی به فروش بررسد که مسلماً این ترتیب نیز

برمی‌خوریم که طی سال مالیاتی مورد رسیدگی عملیات مالی و دادوست آنها به ظاهر نامتعارف بوده است، مثلاً یک مؤسسه با وجود خرید بسیار اندک، فروش قابل توجهی داشته و ضمناً برخلاف روند سال‌های گذشته به یکاره عده بدهی‌های مؤسسه را تصفیه نموده است. در این باره مدیر مؤسسه اظهار می‌نماید اولاً به دلیل تلبیس و کهنه شدن کالاهای که حتی بیم آن می‌رفت مقداری از آن غیرقابل مصرف شناخته شود، ثانیاً به دلیل فشار طلبکاران، تمام هم خود را مصروف فروش موجودی فروشگاه و انبار باسود اندک و گاهی با زیان نموده و هرگز سود متعارف عایدش نشده است. با فرض صحت ادعای مؤدی راه حل

این گونه معضلات در قانون پیش‌بینی شده که تبصره ماده ۱۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مشعر بر این قضیه است. طبق این تبصره که متن آن به شرح زیراست:

«در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضریب به دست می‌آید، درآمد مشمول مالیات خواهد بود» در مورد مثال بالا می‌توانیم ضریب خرید را در مقدار خرید و ضریب فروش را در میزان فروش ضریب نموده نصف مجموع دو حاصل ضرب را به عنوان درآمد مشمول مالیات (قبل از وضع معافیت‌ها) تلقی نمائیم. پس در شرایط فعلی که مجموعه ضرایب فاقد ضریب «خرید» است، ممیز مالیاتی ناگزیر می‌گردد تنها



همواره

مصداق نمی‌یابد.

نکته قابل توجه دیگر این که با تعیین چنین قرینه و ضریبی بهانه بسیار قابل دفاعی به دست

مؤدی داده می‌شود. در آن سالی که خرید وی

مسجل و مبرهن است، ادعا می‌نماید که کالای

خریداری شده به فروش

ترسیده و در سال‌هایی که

به مدارک خرید دسترسی

نیست، اعتراض او

این‌گونه عنوان می‌شود

که فروش از محل کالای

خریداری شده سال‌های

قبل (که مالیات آن هم قبل از پرداخت گردیده)

صورت گرفته است و حاصل این قبیل

اعتراضات باز هم مطلق شدن زمان قطعیت

پرونده و وصول مالیات‌های حق دولت است.

مساله قابل بحث دیگر سیر تورم قیمت‌ها است

که باید در انتخاب قرینه و تعیین ضریب مورد

عنایت کمیسیون تعیین ضرایب قرار گیرد.

کوتاه سخن آن که وقتی فی المثل با شروع سال

جدید، دولت و یا بازار افزایش قیمت‌ها را تا حد

۱۵ یا ۲۰ درصد تجویز می‌نمایند، جز در

موارد استثنائی (نظیر دریافت سفارش به قیمت

گذشته) رویه‌مرفته تمامی صاحبان کالا از جمله

صاحبان فروشگاه‌های کوچک و بزرگ از مأخذ

کالاهای موجودشان با همان نسبت‌های ۱۵، ۱۰ یا ۲۰ درصد یکباره سود عایدشان می‌شود که

مالیات آن در سطح کشور رقم کلانی را تشکیل

داده و وصول آن نیز قانونی خواهد بود. پس

در شرایط کنونی علاوه بر تعیین درصد سود (ضریب) بابت فروش به‌طور عادی

منتظر نمودن سود مازاد ناشی از تورم نیز ضروری می‌باشد که ظاهرآین موضوع

تابحال ملاحظه نظر قرار نگرفته است.

ب - ۳) می‌دانیم گروهی از مؤیدیان بی‌اعتنایا

بی‌اعتقاد به تکالیف مالیاتی، از همکاری با

حوزه‌های مالیاتی و ارائه

اطلاعات لازم به مأموران

امتناع می‌ورزند. درست

۲۳۷ است که طبق ماده

قانون مالیاتی یادشده،

برگ تشخیص مالیات باید

بر اساس مأخذ صحیح و

منکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد، اما اولاً

همان قانون برابر ماده ۲۲۹ مؤیدیان را نیز

مکلف به ارائه کلیه دفاتر و استناد و مدارک

نموده است، ثانیاً مؤیدیان نباید چنین تصور

نمایند که مقصود از حکم ماده ۲۳۷ مذکور

کشف مأخذ و دلایل و اطلاعات مكتوب است،

بلکه در شرایط عدم دسترسی مأموران به

مدارک و اطلاعیه‌های مكتوب، آنها می‌توانند با

مشاهدات عینی و تحقیقات محلی هم دلایل و

اطلاعات لازم مرتبه به تعیین قرینه را به دست

آورند. منتهی اگر عین قرایین حسب استناد و

مدارک ارائه شده از طرف مؤدی مشخص

باشد، تشخیص درآمد مشمول مالیات بر

اساس آن دقیق‌تر خواهد بود تا این که قرایین را

به‌طور تقریب با استقاده از عوامل فرعی و

جانبی و یا از راه کنترل و شمارش مشتریان و

سایر شیوه‌های تحقیق محلی معین نمائیم.

وانگهی اگر مؤدی مدارک درخواستی را

به موقع ارائه نکند و مأموران تشخیص خود را

دیگر مقررات قانونی نسبت به اعمال ضریب و تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام نمایند. درباره کالاهای صادراتی هم می‌توان با در دست داشتن مشخصات کالا و انجام تحقیقات لازم بهای عرضه آن را در بازارهای داخلی و خارجی تعیین و در احتساب قرینه ملحوظ نظر قرار داد.

راههای جستجو و بازرسی قرینه‌ای را جهت احتساب درآمد مشمول مالیات شناسائی نمایند، حسب مقاد ماده ۲۲۹ پیش گفته، ارائه مدارک و سیله مؤیدی موصوف پس از تشخیص، بهفع او قابل استناد نخواهد بود. النهایه باید گفت مقاصد فرار مؤیدی و عدم همکاری صادرانه او با مأموران از یک طرف و عدم کفایت بانک اطلاعاتی سازمان تشخیص در خصوص قراین مالیاتی بعضی مؤیدان از جانب دیگر، تنش‌ها و اختلافات مالیاتی را سبب می‌گرد و اختلافات مالیاتی هم بنویه خود عامل بازدارنده بسیار قوی در پیشبرد اهداف مالیاتی است که باید به طریق قانونی شدیداً از بروز آن جلوگیری نمود.

ب - ۴) در سنتوات اخیر حوزه‌های مالیاتی بهدلیل چند تراخی بودن بهای ارز و نوسان شدید نرخ برابری آن در احتساب قیمت تمام شده کالاهای وارداتی و صادراتی بازرگانان با مشکلات زیادی مواجه بوده و اکنون نیز برخی با این معضل روبرو می‌باشد. بهنظر می‌رسد عدهای از مأموران تشخیص چنین تصور می‌نمایند که برای دستیابی به قرینه مناسب، احتساب قیمت تمام شده کالاهای ترخیصی از گمرک برحسب مندرجات پروندهای گمرکی الزامی است، حال آن که برای انتخاب قرینه چنین محدودیتی وجود ندارد و آنها می‌توانند با استفاده از اوراق گمرکی و سایر استناد و مدارک کالاهای واردۀ را ردیابی و بر مبنای هر قیمتی که فروش رفته باشد، فروش سالانه تاجر را که یکی از بهترین قراین مالیاتی است، به دست آورند و با رعایت احکام ماده ۹۸ و

نتیجه و پیشنهاد

همانطور که در ابتدای مبحث اشاره گردید، موضوع «قراین مالیاتی» از مهم‌ترین نکات مربوط به امر مالیات است که از دهه‌های سال پیش مورد توجه قوای مقننه وقت کشور عزیزمانیز قرار گرفته است. دقت در شناسائی قراین مالیاتی بمنزله دقت در رعایت اصول برجسته مالیاتی است. مستند و روشن بودن آن از بروز اختلافات مالیاتی جلوگیری و وصول مالیات‌ها را تسريع می‌نماید، و بر عکس مبهم و سست بودن آن موجب تشدید اختلافات و تضییع وقت و خسران طرفین می‌گردد. برای دستیابی آسان به قراین مالیاتی لازم است نیارسانی‌های قانونی مرتفع و احکام قانون در این خصوص دقیقاً توسط مأموران تشخیص و کارشناسان و حسابرسان و مراجع مالیاتی و کمیسیون تعیین ضرایب و مؤیدان مالیاتی رعایت گرد. بعلاوه از طریق آموزش حسابرسی مالیاتی مأموران مالیاتی کاملاً هدایت شوند که در موارد عدم همکاری مؤیدان چگونه به کسب اطلاعات ضروری بپردازند و چگونه با دستیابی به پارامترهای جزئی و کلی بهترین قراین را محاسبه و انتخاب نمایند.

ترفند ستیزی مالیاتی

وروند آینده آن

«ندامت بر گذشته، و دوری جستن از آنچه در راه است»

(بخش نخست)

ترجمه و تلخیص: دکتر علی‌اکبر عرب مازار

نویسنده مقاله (Dr. David Williams) استاد حقوق مالیاتی مرکز مطالعات حقوق تجارت در کالج Queen Mary دانشگاه لندن است. وی بحث استدلالی کم سابقه‌ای را در مورد علل توسل مؤدیان به ترفندهای مالیاتی جهت پرداخت هرچه کمتر مالیات ارائه داده و دورنمای توسعه آتی این پدیده در دهه‌های آینده را نیز از نظر خود ترسیم نموده است. بخش نخست مقاله در این شماره از مجله مالیات، و باقی آن در شماره آینده از نظر خوانندگان خواهدگذاشت. عبارت «ندامت بر گذشته...» که سطر سوم عنوان مقاله را تشکیل می‌دهد، از تراژدی هاملت اثر شکسپیر نقل شده است.

در برابر کنش مالیاتی حکومت، قطعاً با ابهام و عنصر ناروشن فراوان همراه است. از همین رو سعی خواهیم کرد که محدوده اقدامات ضدترفند را در متن تصمیم‌گیری‌های شناخته شده دولت‌ها مورد بررسی قرار دهیم و توسعه اندیشه را در همین چهارچوب به جولان درآوریم.

مقدمه

کوشش این گفتار بر آن است که روند آتی روش‌های مقابله دولت‌ها با ترفندهای مالیاتی را مورد بحث قرار دهد، هرجند که پیش‌بینی روند‌های آینده امری است بسیار دشوار، و از آن میان برآورد واکنش‌های آتی دولت‌ها نسبت به واکنش مؤدیان

ب. قانون اول: قوانین مالیاتی همواره قابل گریزاند

این نکته که اثرات قانون مالیاتی را می‌توان با توصل به ترفند تعديل کرد، می‌تواند به عنوان نخستین قانون پویائی مالیاتی تلقی شود و در حقیقت به خاطر صادق بودن همین قاعده است که قاعده دوم نیز صادق می‌باشد.

ج. قانون صفر: مالیات مقوله‌ای است لازم و ضرور

برای تکمیل این استدلال نیوتونی پیرامون پویائی مالیاتی، باید به قانون صفر مبحث مذکور نیز اشاره کنیم و آن این است که هر جامعه تحت نظام قانونی ناگزیر از داشتن مالیات است. این قاعده از آن رو صادق است که جامعه صاحب قانون ناچار از ایجاد مکانیزم‌هایی است که مستلزم انجام هزینه است. بنابراین در کنار آن مکانیزم‌ها، باید مکانیزم خاصی ایجاد کرد که چنان مخارجی را تأمین نماید، و همین مکانیزم است که ما آن را مالیات می‌نامیم.

۱. نویسنده در این زمینه از مبحث ترمودینامیک الهام گرفته که دانش دماپویائی است و رابطه بین حرارت و انرژی مکانیکی را مورد بحث قرار می‌دهد. در مقابل واژه مذکور، نویسنده مقاله از اصطلاح *Fiscal Dynamics* استفاده کرده (و یا شاید آن را ابداع نموده) که در ترجمه از آن به پویائی مالیاتی تعبیر کریدیم. مؤلف از اصطلاحات دیگر ترمودینامیک نیز در بحث خود استفاده کرده که عناوین قانون صفر، قانون اول و قانون دوم از آن جمله است.

ساختار اقدامات ضدترفند و محدوده آن از قوانین پویائی مالیاتی^(۱) متأثر می‌گردد. همچنین نارسانی‌های منطقی و سایر نقیصه‌های نظام مالیاتی که قوانین مذکور درون آن عمل می‌کنند، در چگونگی اقدامات یاد شده مؤثراند. این امر نشان‌دهنده آن است که راه‌های پیش پای دولت محدودتر از آن است که ممکن است دلخواه و مطلوب وی باشد.

قوانین پویائی مالیاتی

الف. قانون دوم: پایان کار قوانین مالیاتی همواره آشفتگی است

مسیر اجتناب ناپذیر هر نظمی آن است که عاقبت رو به انحطاط نهاده و به بی‌نظمی منتهی شود. این قاعده دومین قانون دانش ترمودینامیک است که در مورد کلیه نظام‌های مشابه نیز مصدق پیدا می‌کند. تفکر غالب طی چند قرن بر این بود که قانون مذکور غیرقابل تخطی و اجتناب ناپذیر است، ولی اینشتین و گروه دیگری از اندیشمندان ثابت کردند که قاعده مذکور کاملاً غیرقابل گریز نبوده و در مواردی می‌توان از آن اجتناب نمود.

اما به نظر ما یک زمینه خاص وجود دارد که یافته دانشمندان اخیر نسبت به آن صادق نبوده و قانون مورد بحث لاقل در این مورد معین کماکان صادق است. صحبت از مبحث مالیاتی است. در هر جامعه‌ای قوانین مالیاتی همواره با گذشت زمان از حالت نظم و سامان خارج شده و به انحطاط و آشفتگی منجر می‌شود. این قاعده را می‌توان دومین قانون پویائی مالیاتی دانست که به اعتقاد ما همواره صادق بوده و گریزی از آن نیست.

همواره امکان دارد. بنابراین با گذشت زمان از میزان تأثیر مقررات مالیاتی به نحو اجتناب ناپذیری کاسته می شود، و به همین سبب جامعه که از اخذ مالیات گریزی ندارد در برابر ترفندهای مالیات گریزان واکنش نشان می دهد. این واکنش به صورت وضع مقررات تازه و

تمکیلی در مورد مالیات‌های موجود تجلی می‌کند. اما نظام مالیاتی یک سیستم بسته و منحصر به انسواع معینی از مالیات‌ها نبوده و مقابله با ترفندکاران می‌تواند

به شکل برقراری گونه‌های جدید مالیاتی و جایگزینی آنها با مالیات‌های قبلی بروز کند، که این روش کار به ترفندبازی‌های رایج ابداع شده برای همان نوع از مالیات‌هابکلی خاتمه می‌دهد. نهایت این که همان مالیات‌های جدید هم بالاخره دستخوش اثرات قانون دوم خواهند گردید.

به نظر ما قوانین یادشده و روابط بین آنها پویائی اقدامات ضدترفند مالیاتی را بخوبی نشان می‌دهند. اگر چنین باشد، آنگاه قطع موجبات ترفندبازی برای اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند به سه شکل قابل تصور باشد. نخست این که قادر باشیم مالیاتی وضع کنیم که به هیچ وجه نتوان ترفندهای قانونی در برابر آن به کار بست (که این به معنی خنثی کردن قانون اول پویائی مالیاتی است). دوم این که قوانین مالیاتی را در فواصل کوتاه تغییر دهیم، چنان که در طول زمان دستخوش سستی و تباہی نشوند (که این به مفهوم خنثی کردن قانون دوم است).

البته واژه مالیات در این مقام الزاماً به مفهوم آن چیزی نیست که عرف مالیات نامیده می‌شود، بلکه ممکن است در مواردی آشکال غیرمتعارفی نیز پیدا کند، نظیر کار اجباری و حالاتی مشابه آن. به عنوان استدلال دیگری در همین زمینه یادآور می‌شود که برخی از

افراد حق مالکیت و حقوق دیگری نسبت به منابع طبیعی یک سرزمین پیدا می‌کنند، که در حالت فقد چنین مقولات حقوقی آن منابع به کل جامعه

تعلق می‌داشت. حال که چنین است باید سیستمی به وجود آورد که شهروندان ناگزیر از احترام به آن حقوق باشند و این سیستم نیز مستلزم انجام هزینه است که باید از محل مالیات به مفهوم عامی که ذکر کردیم تأمین شود.

دانشی بودن پویائی مالیاتی

قانون صفر میان این نکته است که هر چند قوانین اول و دوم مقررات مالیاتی را همواره به سوی ناپایداری سوق می‌دهند، اما هیچ‌گاه نظام مالیاتی و وجود مالیات را به نابودی نمی‌کشاند. بلکه به جای آن، قوانین یادشده با زیبائی و سادگی، پویائی و تحرک فرایندمالیاتی را در جوامع قانونمند نشان می‌دهند. در حقیقت یک جریان حرکت و پویائی دائمی پدید آمده است: وجود مالیات الزامی است، اما هر شکلی از مالیات در ذات خود عناصر نقص و عدم کمال را حائز است، و طفره از آن

شده کاهاش نسبی مالیات‌های متعارف بوده و هیچگاه امر مالیات‌گیری از میان نرفته است.

بالاخره این که از مالیات و مالیات‌گیری منصرف شویم (یعنی قانون صفر را خنثی کنیم).

ب. شتاب در تغییرات، سبب شتاب در تباہی است.

راه حل دوم برای مقابله با ترفندهای مالیاتی این است که به تغییر قوانین مالیاتی یا ایجاد مالیات‌های نوین بپردازیم و این کار را در زمانی انجام دهیم که هنوز قانون دوم

قانون مالیاتی مانند هر مقررات دیگری به صورت الفاظ و عبارات شجاعی می‌باید و واژه‌ها و جملات بشری وسایل و ابزار ناقصی هستند که همین نقص مادرزادی مآل در قانون مالیاتی نیز رخنه می‌کند و با گذشت زمان سستی و انحطاط آن را سبب می‌شود.

پویائی مالیاتی فرصت اثربخشی چندانی را پیدا نکرده باشد. در عمل یکی دو کشور طی سال‌های اخیر به این شیوه توسل جستند، اما شگفت این که کار آن‌ها اثر معکوس و خلاف انتظاری بر جای نهاد. به این ترتیب تجربه نشان داد که قانون فرعی تازه‌ای در این مورد صادق است: شتاب بخشیدن به تغییر و دگرگونی مالیات‌ها و مقررات مالیاتی، حرکت این مقررات به سوی سستی و تباہی را تسريع می‌نماید. خلاصه این که قانون دوم را از طریق تغییرات مکرر و سریع مالیات‌ها نمی‌توان خنثی نمود.

ج. مالیات غیرقابل اجتناب پس از آنچه در باب منتفی بودن دو راه حل نخست گفتیم، اکنون باید دید که چه طریق دیگری پیش روی مانشوده است. آنچه می‌ماند این است که قانون نخست پویائی مالیاتی را با وضع مالیاتی که اجتناب از آن مقدور نباشد، خنثی کنیم. این یک کار

الف. آیا می‌توان مالیات‌ها را ملغی ساخت؟ از بین راه حل‌های پادشاه، حالت سوم بسیار افراطی است. آیا می‌توان از مالیات صرفنظر کرد؟ قانون صفر پاسخ منفی به این پرسش می‌دهد. مارکس در مانیفست خود استدلال کرده بود که پس از انقلاب پرولتری دولت و

مالکیت خصوصی - و همراه آن مالیات نیز - از میان می‌رود، هر چند که جامعه به جای می‌ماند. اما تجربه چند انقلاب پرولتری خلاف این پیش‌بینی را به اثبات رسانید. قانون صفر پویائی مالیاتی استثناء پذیر نیست. هرچند که اندیشه برباری یک جامعه فارغ از مالیات ممکن است وسوسه‌انگیز جلوه کند، ولی رسیدن به چنین آرزوئی دور از امکان است و ما فقط می‌توانیم با کارهای نظری تخفیف و بخشودگی‌های موردنی مالیاتی خود را دلخوش سازیم.

برخی از دولتها می‌کوشند با توسل به طرق دیگری از قانون صفر اجتناب کنند. یکی از آن‌ها بازی با الفاظ است. با استفاده از واژه‌های نظیر کارمزد، حق‌الزحمه، حق‌العبور و أمثال آنها از اطلاق عنوان مالیات خودداری می‌کنند، اما از حیث اصول تغییری در ماهیت داده نمی‌شود. برخی دیگر به فروش اموال دولتی یا منابع طبیعی مملکت می‌پردازند. اما حتی در این حالات نیز آنچه محقق

دنیای مالیات‌ها وارد ساخته که شایان توجه است. نخست این که در زمان ما دیگر سیستم‌های مالیاتی یک نظام بسته ملی در درون کشورها را تشکیل نمی‌دهند، بلکه اگر نظام بسته‌ای وجود داشته باشد در سطح جهان قابل تصور است. جوامع از حيث مالیاتی - مانند بسیاری جهات دیگر - تحت تأثیر اوضاع و احوال موجود در سایر کشورها قرار دارند. در برخی نقاط دنیا بار مالیاتی سبکتری بر فعالیت‌های اقتصادی تحمیل می‌شود، حال آن که در نقاط دیگر این بار سنگین‌تر است. چنین وضعی می‌تواند اثرات ناپایداری ذاتی پویائی مالیاتی را تشدید کند.

نکته دیگر امکان جداسازی اشیاء

فیزیکی و مادی به عنوان دارایی از

یک سو و حق استفاده از آنها

به عنوان نوع دیگری از

دارایی از سوی دیگر است.

در گذشته فرض بر این بود

که انتقال دارایی‌ها از

کشوری به کشور دیگر مستلزم

عبور آنها از نقطه گمرکی کشور

واردکننده می‌باشد و در همان نقطه

مقررات مالیاتی مربوط اعمال می‌شود. اما با

توسعه امکاناتی نظری اینترنت، فرض مذکور دچار

خلل و سستی بیشتری می‌شود. در گذشته ما ناظر

غیرفیزیکی شدن بسیاری از دارایی‌ها نظری علامت

تجاری، نام تجاری، حق مؤلف، و امثال آنها بوده‌ایم

و اکنون در آستانه غیرفیزیکی شدن پول به سبب

معاملات از طریق شبکه‌های بین‌المللی کامپیوترا

نیز قرار داریم. مجموعه این تحولات پویائی مالیاتی

را هر چه بیشتر قوت می‌بخشد و سازمان‌های

مالیاتی را به چالش می‌طلبد.

افسانه‌ای است که شبیه پهلوانی‌های دُن کیشوت فقط در عالم خیال امکان‌پذیر است. البته امکان وضع مقررات شدید و سخت‌گیرانه وجود دارد، اما این کار می‌تواند مؤدبیان را از فکر توسل به ترفندهای قانونی جهت پرداخت مالیات کمتر، به پنهان‌کاری و گریز کلی از مالیات سوق دهد. حقیقت این است که قانون مالیاتی مانند هر مقررات دیگری به صورت الفاظ و عبارات تجلی می‌یابد و واژه‌ها و جملات بشری وسایل و ابزار ناقصی هستند که همین نقص مادرزادی مآل رخنه در قانون و سستی و انحطاط آن را سبب می‌شود.

در اینجا بدنیست یک نکته را نیز یادآور شویم و آن

این که مجموع آنچه گفته شده طور ضمنی

مستلزم یک فرض خاص است:

انسان، یا دست کم برخی از

انسان‌ها، بر حسب طبیعت

خود مایل به اجتناب از

پرداخت مالیات می‌باشد.

برای اثبات این فرض

می‌توان از فرض اساسی علم

اقتصاد یاری گرفت، و آن این که

افراد انسانی معمولاً رفتار منطقی

دارند. طبق تعریف مشهور رابینز، دانش

اقتصاد رفتار بشر را در رابطه با اهداف و امیال وی از

یک سو و منابع کمیاب موجود و مصارف مختلف

آنها از سوی دیگر، بررسی می‌نماید. لذا اگر فردی

امکانات مالی خود را بتواند به مصارف بهتری از دید

خود برساند، خواهد کوشید از پرداخت آن به عنوان

مالیات طفره رود.

مرزهای نوین مالیاتی

تحولات دمه‌های اخیر عوامل بی‌سابقه‌ای را در

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم

و تحولات آن

محمدحسین سیدزنانی

نخست به شمار می‌آمد. بخششانه ۱۵۸ مقررات ماده ۱۳۲ اصلاحی را ناظر به آن دسته از واحدهای تولیدی واحد شرایط دانست که مجوز تأسیس آنها از ۷۱/۱۲/۷ یعنی از تاریخ اصلاحیه به بعد صادر شده باشد. بخششانه سازمان مالیاتی کشور به این ترتیب، در واقع اجازه تأسیس را جایگزین کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری قرار داده بود. نتیجه این بود که گروه احتمالاً قبل توجهی از واحدهای تأسیس شده قبل از تاریخ اصلاح قانون از شمول ماده ۱۳۲ خارج می‌شدند.

اما چنین حکمی به منزله نادیده گرفتن این واقعیت به شمار می‌آمد که قانون بالصرابه تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری را مأخذ تعلق معافیت دانسته است و پروانه بهره‌برداری نشانگر آغاز بهره‌برداری است که منطبقاً با تأسیس یک واحد متفاوت است و همواره به دنبال تأسیس می‌آید. همین استدلال موجب بود صدور بخششانه دوم را فراهم آورد. بخششانه ۳۳۹۶۲ ضابطه تاریخ تأسیس را رها کرد و به امر بهره‌برداری توجه نمود، اما در عین حال مقرر داشت که برای

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم قبل از اصلاحیه اردیبهشت‌ماه سال ۱۳۷۱، در مورد درآمد واحدهای تولیدی که از تاریخ تصویب قانون (اسفندماه ۱۳۶۶) پروانه یا کارت تأسیس دریافت می‌داشتند، معافیت مالیاتی پیش‌بینی کرده بود که تحت شرایطی از یک تا چهار سال می‌توانست برقرار گردد. متن این ماده بالنسبه مفصل در اردیبهشت ۱۳۷۱ اصلاح شد و متن کوتني (شامل یک ماده و ۶ تبصره) چانشین آن گردید. در این ماده اصلاحی آمده است:

«درآمد واحدهای تولیدی و معدنی که از تاریخ تصویب این اصلاحیه از طرف وزارت‌خانه‌های صنایع یا صنایع سنتکین یا معادن و فلزات و یا جهاد سازندگی حسب مورد برای آنها کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری صادر می‌شود، از تاریخ بهره‌برداری حسب اولویت‌های ۲، ۱ و ۳ به ترتیب به مدت ۸ و ۴ سال از مالیات معاف می‌باشند...»

در مورد این ماده دو فقره بخششانه مالیاتی به شماره‌های ۱۵۸-۳۵۵۸/۵۰-۳۵۵۸/۳۰ مورخ ۷۲/۹/۲۳ و ۳۰/۴-۸۵۹۵/۳۳۹۶۲ مورخ ۷۳/۸/۱ صادر گردید که بخششانه ثانی در واقع اصلاحیه‌ای بر بخششانه

نتیجه گرفت که آخرین ضابطه مقبول همین نظر ابراز شده از سوی دیوان عدالت اداری است، و طبعاً مؤذیان ذیفع به آن استناد خواهند نمود.

مبدأ تعلق معافیت

اما نکته ناگفته در این میان تاریخ شروع استفاده از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ می باشد. برای روشنی مطلب فرض می کنیم یک شرکت تولیدی واحد شرایط که پروانه بهره برداری خود را پس از صدور اصلاحیه قانونی دریافت داشته، دو یا سه سال قبل از آن کار بهره برداری را عملأ آغاز کرده باشد. آنگاه این پرسش به میان می آید که معافیت فرضاً چهار ساله مالیاتی متعلق از همان سه سال قبل از تاریخ اصلاحیه جاری خواهد بود، و یا از تاریخ تصویب اصلاحیه، و یا بالآخره از تاریخ صدور پروانه بهره برداری؟

اینکه هر یک از حالات ممکن فوق را مورد بررسی قرار می دهیم:

حالت یک - از تاریخ بهره برداری عملی اگر قائل به این فرض شویم به نتایج نامعقولی از این قرار خواهیم رسید:

۱. عطف به مسابق قانون

به عبارت دیگر معافیتی که ضمن ماده ۱۳۲ پیش یینی شده به فعالیت‌های اقتصادی قبل از تصویب قانون تسری داده خواهد شد و این دقیقاً به مفهوم معطوف ساختن قانون به مسابق است. همان گونه که می‌دانیم اصل جهانشمول عدم عطف قانون به مسابق ضمن ماده ۴ قانون مدنی ایران نیز به شرح

تعلق معافیت مورد بحث، شروع عملی بهره برداری نیز باید پس از تاریخ اصلاح قانون یعنی اردیبهشت ماه سال ۱۳۷۱ باشد. برداشت سازمان مالیاتی احتمالاً بر این استدلال استوار بوده است که امر بهره برداری منطقاً پس از صدور پروانه مرتبط با همین مقوله (یعنی بهره برداری) آغاز می‌گردد. به هر تقدیر وضع عملی قضایا غیر از این است و چه بسا واحدهای تولیدی که مدتی - یا مدت‌ها - پیش از اخذ پروانه بهره برداری، عملأ کار بهره برداری را آغاز کرده‌اند. چنین مؤسساتی طبعاً از شرط مذکور در بخششمه دوم زیان می‌دیدند و از معافیت موضوع ماده محروم می‌ماندند. به همین سبب کار به طرح شکایت در دیوان عدالت اداری رسید و دیوان چنین رأی داد:

«ملک برخورداری از معافیت موضوع ماده ۱۳۲ - اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ صدور کارت شناساًشی و یا پروانه بهره برداری پس از تصویب قانون مربیور است. بستایاین مدلول بخششمه‌های شماره ۱۵۸ - ۳۰/۵-۳۵۵۸/۵۰۱ ۷۲۹/۲۳ - ۳۰/۴-۸۵۹۵/۳۳۹۶۲ و ۷۴/۸/۱ معاافیت مالیاتی فوق الذکر را علاوه بر شرایط مذکور در اصلاحیه مذکور محدود به عدم شروع بهره برداری قبل از تاریخ تصویب اصلاحیه مربیور (۷۱/۲/۷) نموده است. خلاف قانون تشخیص و ابطال می‌گردد».

رأی دیوان در واقع حاکی از آن است که شرط برخورداری از معافیت فقط صدور پروانه رسمی بهره برداری از تاریخ تصویب اصلاحیه به بعد می‌باشد، و اگر واحدی قبل از آن عملأ به کار بهره برداری پرداخته باشد، این معنی چنان واحدی را از حق استفاده از معافیت محروم نخواهد ساخت. در اوضاع و احوال کنونی رویه‌های رایج می‌توان

زیر تصریح شده است:

«اثر قانون نسبت به آتبه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر این که در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد.»

مفهوم این ماده که یکی از مهمترین قواعد حقوقی را بیان می‌دارد، این است که عطف به مسابق قانون حکم استثناء بر اصل را دارد و بنابراین محتاج تصریح کامل در هر مورد می‌باشد. در متن ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم که در آغاز مقاله عیناً نقل شد، هیچ مطلبی وجود ندارد که آن را بتوان به منزله مقررات خاصی مصرح بر عطف به مسابق معافیت مورد بحث داشت. فرض نخست به همین دلیل می‌تواند متنفی تلقی گردد.

۲. نتیجه غیرمنطقی

این قاعده نیز از حيث حقوقی و عقلی پذیرفته است که قانون را نباید به نحوی تفسیر نمود که نتایج غیرمنطقی به بار آورد. اگر قائل به این مطلب شویم که معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قبل از تاریخ تصویب آن قابل اجراء است، در آن صورت باید کلیه اقدامات قانونی انجام شده در مورد درآمدهای واحد تولیدی مورد بحث بر حسب مقررات مالیاتی پیشین را کان لم یکن دانسته و آثار آنها را باطل کنیم. اما آنچه در زمینه تشخیص و اخذ مالیات قبل از تصویب اصلاحیه انجام شده اصولاً کارهای قانونی بوده که در زمان خود به درستی انجام شده، و بر هم زدن آنها می‌تواند مصدقی یک رفتار غیرمنطقی به شمار آید.

۳. استرداد احتمالی مالیات

حالاتی را می‌توان فرض کرد که یک واحد تولیدی

ذیحق به استفاده از معافیت‌های ماده ۱۳۲، قبل از اصلاح این ماده، بر حسب قوانین قبلی مشمول مبلغی مالیات قرار گرفته و آن را پرداخت کرده باشد. در این صورت عطف به مسابق قانون مسأله استرداد مالیات را ناگزیر مطرح خواهد ساخت.

۴. مسأله اولویت‌ها

تبصره ۱ ماده ۱۳۲ تهییه فهرست اولویت‌ها را به آینده موکول نموده و مقرر داشته است که فهرست مربوط به هر دوره برنامه در طول همان دوره قبل اجراست. در زمان تصویب اصلاحیه قانون، هنوز برنامه اول اقتصادی در جریان بوده است، بنابراین همان تبصره مقرر داشته است که فهرست اولویت‌های مربوط به باقیمانده دوره برنامه اول جداگانه تهییه می‌شود که برای باقیمانده مدت برنامه اول قابل اجراء خواهد بود. به این ترتیب فعالیت‌های قبل از تصویب اصلاحیه فاقد فهرست اولویت‌های موضوع ماده ۱۳۲ بوده و این بابت نیز مفاد ماده ۱۳۲ نسبت به آنها قابل اجرا نخواهد بود. (در خصوص اولویت‌های مورد بحث و تحولات مربوط به آن‌ها نکات قابل ذکر دیگری نیز وجود دارد که کمی پائین تر خواهد آمد)

حالت دوم - در تاریخ اصلاحیه

این فرض نیز بر حسب منطق ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم متنفی است، به این معنی که قانون خود عبارت «از تاریخ بهره‌برداری حسب اولویت‌های ... از مالیات معاف می‌باشد» را در این مورد به کار برده است. با وجود چنین تصریحی در متن قانون، می‌توان گفت که برگردانیدن مبدأ تعلق

تصویب‌نامه - مستثنی گردیده بودند (مالیات، شماره ۸ صفحات ۴۸ و ۴۹). در این مصوبه قید شد که مفاد آن جایگزین تصویب‌نامه شماره ۱۰۰/ت ۱۴۳۴۸ فوق الذکر می‌گردد. (در مورد این تصویب‌نامه نکته خاص دیگری هم مطرح است که در پایان مقاله آمده است).

پس از چندی مساله تعیین تکلیف دوران پیش از آغاز برنامه دوم مطرح شد و به صدور تصویب‌نامه شماره ۱۵۲۵۹/ت ۱۵۸۷۷ - مورخ ۲۸/۱۲/۱۵ هـ. در این تصویب‌نامه (مالیات، شماره ۱۲ صفحه ۵۱) مذکور در فوق گفته شد که تصویب‌نامه شماره ۱۳۶۱ مذکور در فوق شامل دوره برنامه دوم و همچنین سال ۱۳۷۳ به طور خاص می‌گردد.

چنان که می‌بینیم باز هم تکلیف دوران بین تصویب اصلاحیه ماده ۱۳۲ (اردیبهشت ۷۱) تا آخر سال ۷۲ تعیین نشده بود. سندي که در این باب به دست آمد، بخششانه شماره ۲۶۶۳۰/۰۴/۵۰۲۹ مورخ ۱۴/۷/۷۴ بود (با استفاده از نرم افزار کامپیوتري تهیه شده در اداره کل اطلاعات و خدمات مالياتي). در اين بخششانه گفته می‌شود که مفاد تصویب‌نامه شماره ۱۳۶۱ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون ماليات‌های مستقیم شامل باقی‌مانده دوره برنامه اول - از تاریخ تصویب اصلاحیه تا پایان سال ۱۳۷۲ - خواهد بود.

به اين ترتيب تکلیف موضوع از تاریخ تصویب اصلاحیه تا پایان برنامه دوم روش شده و كلاً يك مصوبه يعني تصویب‌نامه شماره ۱۳۶۱ يادشده تمامی اين دوران را دربر می‌گيرد.

اما در كنار اين راه حل عملی يكى دو مورد ابهام باقی ماند. نخست اين که قسمت اخير تبصره ۱ ماده

معافیت به تاریخ تصویب اصلاحیه محملي نمی‌تواند داشته باشد.

حالت سوم - از تاریخ صدور پروانه
با توجه به آنچه گفتیم، تنها این حالت خاص می‌ماند که می‌تواند معقول و فاقد توالي فاسد به شمار آید. به عبارت ديگر اگر شركت تولیدي فرضی، قبل از تاریخ تصویب اصلاحیه عملاً بهره‌برداری هائی را انجام داده باشد ولی پروانه بهره‌برداری را رسماً از آن تاريخ به بعد دریافت کرده باشد، در آن صورت معافیت متعلق نسبت به بهره‌برداری هائی صادق خواهد بود که از زمان صدور پروانه به بعد انجاب مذکور فته باشد.

تحولات راجع به اولويت‌ها

در اینجا بى مناسبت نمی‌داند سابقه مصوبات مربوط به اولويت‌هارا به طور خلاصه و تا آنجا که مدارک در دسترس اجازه می‌دهد، بيان دارد. ابتدا هبات دولت تصویب‌نامه شماره ۱۴۳۴۸/ت ۱۰۰ مورخ ۳۱/۳/۷۳ را صادرکرد و طی آن اولويت‌های يك و دو موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی را ضمن فهرست‌هائی معین کرد (مجله ماليات شماره ۶ صفحه ۵۱).

سال بعد به سبب ابهامی که در این تصویب‌نامه وجود داشت (سویژه در آن تکلیف اولويت سه معین نشده بود) تصویب‌نامه دیگری به شماره ۱۳۶۱/ت ۱۱۴۶۳ - مورخ ۱۱/۲/۷۴ صادرشد که دو جدول مشتمل بر فعالیت‌های موضوع اولويت‌های يك و دو ماده ۱۳۲ ضمیمه آن بود و جدول سومی را نیز به همراه داشت که طی آن فعالیت‌های معینی خارج از اولويت سه شناخته شده و به اين ترتيب از شمول معافیت مالياتي مورد بحث - بر پایه اين

اولویت سه، به عبارت دیگر، در این جدول ۲۳ فعالیت تولیدی احصاء شده که مشمول معافیت مالیاتی مربوط به اولویت سه - و به طریق اولی مشمول معافیت‌های مربوط به اولویت‌های دیگر نیز - نمی‌باشدند.

نکته قابل بحث این است که آیا مستثنی کردن برخی فعالیت‌های تولیدی نیز جزء وظایفی بوده است که ماده ۱۳۲ اصلاحی به هیات دولت تفویض نموده بوده است، یا خیر؟

ماده ۱۳۲ برای شمول معافیت، فقط صدور کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری از سوی چند سازمان مشخص را شرط کرده و گذشته از این هیچ شرط دیگری از حیث نوع فعالیت مؤسسه‌های ذکر ننموده است. از طرفی تبصره یک همین ماده که اختیار تهیه فهرست این اولویت‌ها را به هیات دولت واگذار نموده، اشاره‌ای در این باب ندارد که هیات دولت بر اساس آن بتواند برخی از فعالیت‌های تولیدی را برغم صدور پروانه بهره‌برداری برای آن‌ها، به طور کلی از شمول معافیت موضوع ماده ۱۳۲ خارج نماید.

بد نیست اضافه کنیم که در جدول شماره یک نیز که مربوط به فعالیت‌های موضوع اولویت یک می‌باشد، در مورد فعالیت تهیه لبیات قید شده است که برخی صنایع زیر مجموعه این کد خاص مشمول معافیت مالیاتی نمی‌باشند. ساخت انواع بستنی و شیر کاکائو و شیر توت فرنگی و شیر موز موضوع مستثنیات مورد بحث می‌باشند.

۱۳۲ اصلاحی حاکی از آن است که دولت ابتدا باید فهرست اولویت‌ها را برای باقی‌مانده مدت برنامه اول تهیه کند. فهرست اولویت‌های مربوط به دوره برنامه دوم باید در آغاز برنامه دوم به طور جداگانه تهیه می‌شد. نکته دوم این است که مصوبه دولت به هر تقدیر اشاره‌ای به دوره زمانی بین تصویب ماده ۱۳۲ اصلاحی و آخر سال ۱۳۷۲ ندارد و به نظر می‌رسد بخششانه شماره ۲۶۶۳۰ مذکور در مقام تفسیر برآمده و مفاد همان تصویبنامه را شامل دوره موربد بحث نیز نموده است. مبانی این تفسیر چندان روشن به نظر نمی‌آید.

مطلوبی در باب یک تصویبنامه

تصویبنامه شماره ۱۳۶۱/ت/۱۱۴۶۳/۱۱/۲/۷۴ که به استناد تبصره ۱ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم صادرشده، فعالیت‌های تولیدی و معدنی برخوردار از معافیت‌های مربوط به اولویت‌های یک و دو و سه را معین می‌کند. فعالیت‌های مشمول اولویت یک و دو هریک طی جدول خاصی (جدول‌های شماره یک و دو) شمارش شده‌اند و در مورد اولویت سه به عبارتی به مضمون زیر در هشت تصویبنامه برخورد می‌کنیم:

«...کلیه فعالیت‌های تولیدی و معدنی به استثنای فعالیت‌های مذکور در جداول ۱ و ۲ و ۳ پیوست مشمول معافیت‌های مالیاتی مربوط به اولویت ۳ موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ می‌باشند» جدول سه در واقع چیزی نیست جز مستثنیات



تأثیر سیاست‌های کلان اقتصادی

بر میزان وصول مالیات‌ها و بر تراز بودجه

در کشورهای در حال توسعه

ترجمه محمد رضا یزدی زاده

متن زیر ترجمه‌ای است از مقاله:

The Impact of Macroeconomic Policies of Taxation on the Level of Taxation (and on the Fiscal Balance) in Developing Countries

که توسط آفای تانزی در مجموعه مقالاتی تحت عنوان «مالیه عمومی در کشورهای در حال توسعه» از انتشارات صندوق بین‌المللی پول به‌چاپ رسیده است. بخش نخست

مقاله در شماره حاضر، و قسمت بعدی آن در شماره آینده مجله به‌چاپ خواهد رسید.

مقدمه

تعیین کننده سطوح مالیات نظیر آزاد سازی تجاری، صادرات مواد معدنی و درآمد سرانه نسبت داد. بلکه سایر عوامل نیز نقش مهمی در این نوسانات داشته‌اند. در اینجا این عوامل بعنوان سیاست‌های اقتصادکلان شناخته شده‌اند. در این بخش ابتدا به بحث در مورد میزان ارتباط درآمد مالیاتی به سطح نرخ ارز و درجه محدودیت

در سالهای اخیر در بسیاری از کشورهای در حال توسعه نسبت مالیاتی در دوره نسبتاً کوتاهی تغییرات مهمی را تجربه نموده است. در بسیاری از موارد نمی‌توان این تغییرات را تنها به فساد اداری، تشکیلات مالیاتی یا تغییرات عوامل رسمی

بعارت دیگر میانگین کل آن در حدود ۱۸ درصد می‌باشد و درکشورهای درحال توسعه این نسبت به ۲۵ تا ۲۵ درصد می‌رسد (به Tanzi - ۱۹۸۷ مراجعته شود).

با گذشت دو سه دهه نسبت مالیاتی توجه بسیاری از اقتصاد دانان را که سعی در تعیین عوامل بوجود آورده این نفاوت داشتند جلب نموده است. آنها به شناسایی تعداد زیبادی از این عوامل که مشخصات نظام اقتصادی کشورهای درحال توسعه، خصوصیات سیاسی - اجتماعی جوامع و یا دیدگاههای نظام مالیاتی خود را انعکاس می‌دادند، پرداخته‌اند.

در اینجا تعدادی از این عوامل بطور خلاصه تحت عنوان عوامل تعیین‌کننده آماری، نهادی یا اجتماعی سیاست مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد.

عوامل تعیین‌کننده آماری

بسیاری از مطالعات کمی در خصوص نسبت مالیاتی نشان می‌دهد که نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی از موارد زیر پیروی می‌کند.

(الف) سطح درآمد سرانه که غالباً بعنوان نسماینده‌ای برای سطح توسعه اقتصادی

در نظر گرفته می‌شود.

(ب) درجه شهرسازی

(ج) نرخ باسودای

(د) درجه پولی شدن اقتصاد

(ه) نسبت صادرات و واردات به GDP (که به عامل آزادسازی مصطلح می‌باشد)

(و) سهم استخراج معدن یا کشاورزی در GDP

(ز) وسعت کشور و غیره

واردات می‌پردازیم. بدیهی است در کشورهای در حال توسعه که استراتژی جایگزین واردات انتخاب گردیده است نرخ رسمی ارز اثرات مهمی بر مالیات بر واردات، مالیات بر صادرات، مالیات بر فروش و مالیات غیرمستقیم دارد.

پس از آن رابطه بین آزادسازی تجاری و درآمد مالیاتی و همچنین سیاست آزادسازی تجاری (شامل کاهش عوارض سنگین واردات)، وضع عوارض واردات (به میزان کم) بروی وارداتی که قبل از مالیات معاف بودند، رفع محدودیتها کمی و کنترل قیمتها که غالباً با افزایش عمدۀ درآمدهای واقعی همراه می‌باشد موربد بررسی قرار خواهد گرفت. سپس مساله اثر کاهش ارزش پول بر تراز مالی با وجود میزان سنگین بدھی خارجی دولت و نهایتاً اثرات منفی کاهش ارزش پول بر تراز مالی در چندین سیستم اقتصادی مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین خلاصه‌ای از تحقیقات اخیر در مورد اثرات وقفه در وصول و افزایش نرخ تورم بر نسبت مالیاتی ارائه گردیده و درخاتمه به بحث پیرامون اثرات سیاستهای مالی بر درآمد مالیاتی پرداخته شده است.

عوامل تعیین‌کننده نسبت مالیاتی

نسبت مالیاتی که بصورت درصدی از تولید ناخالص داخلی (T/GDP) بیان شده به نحو قابل ملاحظه‌ای در میان کشورهای درحال توسعه دنیا مقاومت می‌باشد، به طوری که در تعداد محدودی از این کشورها نسبت مالیاتی زیر ۱۰ درصد و در سایر کشورها بالای ۳۰ درصد است. بدین ترتیب برای اکثر کشورها این نسبت بین این دو رقم است

(اختصاص داده است)
ج) شرافت مودیان مالیاتی
د) درجه فساد اداری در بین ماموران وصول
مالیات که احتمالاً سطح دستمزد آنها براین امر
موثر است.

ه) حد جرایم برای عدم قبول مالیات توسط مودیان
و همچنین فساد ماموران مالیاتی
و توزیع درآمد کشور
ز) اهمیت بخش معیشتی و اقتصاد موازی (غیر
رسمی)

ح) نظر شهروندان نسبت به دولت که کیفیت
خدمات عمومی و کارائی استفاده از درآمدهای
مالیاتی بر آن موثر می‌باشد.

ط) شکل دولت و قدرت آن
جهت تبدیل بسیاری از این عوامل به متغیرهای
کمی مشکلات زیادی وجود دارد، اما به طوری که
مشاهده می‌گردد عوامل مذکور در بالا یا پائین
بودن نسبت مالیاتی از اهمیت بسیاری پیشودار
می‌باشد، چنانچه میزان فرار مالیاتی یا توسعه
اقتصاد موازی بستگی قابل ملاحظه‌ای به وسعت
این عوامل دارد.

عوامل تعیین‌کننده در سیاست مالیاتی
موارد تعیین‌کننده در سیاست مالیاتی شامل
استفاده از منابع خاص مالیاتی (بطور مثال پاسخ به
این سوال که کشور از مالیات برآریزش افزوده
استفاده می‌کند یا خیر، به ۱۹۸۷ - Nellor مراجعه
شود). تعداد مالیاتها در نظام مالیاتی کشور، سطح
نرخهای مالیاتی، استفاده از تشویقات مالیاتی و
مخارج کلی مالیات و غیره می‌باشد.

به نظر ریچارد ماسگریو (Richard Masgrave) و سایرین، تعدادی از این عوامل در ترتیب مبنای
مالیاتی نقش مهمی را ایفا می‌کنند که می‌تواند
توسط دولت جهت افزایش سطح مطلوب درآمد،
استفاده گردد. (Masgrave - ۱۹۶۹)

با درنظر گرفتن این مطلب که میزان بکارگیری
ظرفیت‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه
احتمالاً به نیازهای درآمدی آنها بستگی دارد، در
مطالعات اخیر تأثیر سطح هزینه عمومی نیز بعنوان
یک متغیر مستقل مورد بررسی قرار گرفته است.

(Tabellini - ۱۹۸۵)
همچنین باید اثر بدھی دولت (داخلی و خارجی)
بر سطح مالیات مورد بحث قرار گیرد. وجود بدھی
سنگین بر سطح مالیات از پیچیدگیهای عمدہ‌ای
برخوردار می‌باشد. بدین ترتیب دولت با وجود
چنین بدھیهایی، ضرورتاً به افزایش درآمد جهت
پرداخت آن نیازمند است مگر اینکه بتوان هزینه‌ها
را کاهش داد.

بعبارت دیگر زمانیکه بهره به وام دهنده‌گان خارجی
پرداخت می‌گردد و دولت (بدھکار) نتواند این
پرداختها را به علت خصوصیات ویژه قراردادهای
وام، مشمول مالیات سازد بخشی از مبنای مالیاتی
کشور از میان خواهد رفت.

عوامل تعیین‌کننده نهادی یا اجتماعی
بیشتر کتابهای اقتصادی که تنها بر روابط آماری
صرف منمرک نشده‌اند، توجه خود را بسوی عوامل
کیفی‌تر از جمله موارد زیر معطوف می‌نمایند:
الف) کیفیت سازمان اداری مالیاتی
ب) منابع مالیاتی کشور (منابعی که کشور به این امر

از تعیین کننده‌های مذکور می‌توان جهت توضیح سطح بالقوه و درازمدت مالیات استفاده نمود گرچه این تعیین کننده‌ها در مطالعات تجربی مقطعی، تنها توانایی توضیح بخش کوچکی از سطوح گوناگون مالیاتی را دارند. بعلاوه، برخی از کشورها در دوره نسبتاً کوتاه نوسانات گسترده نسبت مالیاتی را تجربه نموده‌اند و نمی‌توان این نوسانات را بطور کامل به تغییرات تعدادی از این تعیین کننده‌ها نسبت داد.

بطور مثال در آرژانتین نسبت مالیاتی تقریباً از ۲۰ درصد در سال ۱۹۷۴ به حدود ۱۳ درصد در سال ۱۹۷۵ رسید و در سال ۱۹۸۰ به ۲۳ درصد افزایش یافت، سپس در سال ۱۹۸۳ به ۱۷ درصد کاهش یافت و مجدداً در سال ۱۹۸۶ به ۸/۹ درصد رسید. در بولیوی نسبت مالیاتی از ۱۹۸۱ درصد در سال ۱۹۸۱ به ۲/۸ درصد در سال ۱۹۸۳ و ۲/۹ درصد در سال ۱۹۸۴ کاهش یافت و در سال ۱۹۸۵ و ۱۹۸۶ به ترتیب به ۸/۶ و ۱۴/۴ افزایش یافت. در جمهوری دومینیکن این نسبت از ۱۷ درصد در سال ۱۹۷۵ به ۹ درصد در سال ۱۹۸۲ رسید و در سال ۱۹۸۵ تقریباً به ۱۵ درصد افزایش یافت.

در غنا نسبت مالیاتی از ۱۸/۶ درصد در سال ۱۹۷۰ به ۴/۴ درصد در سال ۱۹۸۳ رسید و در سال ۱۹۸۶ به ۱۴ درصد افزایش یافت. در ماداگاسکار نسبت مذکور از ۲۷ درصد در سال ۱۹۷۸ به ۱۵ درصد در سال ۱۹۸۵ کاهش یافته است. در سیرالئون از ۱۶/۵ درصد در سال ۱۹۷۸ به ۶ درصد در سال ۱۹۸۵ رسید.

برخی از این نوسانات ناشی از کاهش قیمت

مطالعات بسیاری نشان می‌دهد که مبنای موثر مالیاتی، غالباً بخش کوچکی از مبنای تئوریک با بالقوه می‌باشد. بطور مثال، مبنای موثر مالیات برآرژش افزوده غالباً کمتر از ۵۰ درصد مبنای تئوریکی است (به Aguirre, Shome مراجعه شود). حتی با اینکه ارقام نامحدودتری برای مالیات بردرآمد و عوارض واردات بدست می‌آید، ولی بدلیل کاهش مبنای مالیات بزرگتر به ۱۰ یا ۲۰ درصد مبنای بالقوه، کاهش عوارض واردات به بخش کوچکی از آنچه می‌توانست باشد کاهش می‌یابد.

اکثر این مسائل برای اشخاصی که با ادبیات مربوط به وضع مالیات در کشورهای در حال توسعه آشنا هستند، شناخته شده می‌باشند. توصیه‌های مشاورین مالیاتی درخصوص افزایش درآمد، معمولاً با تعیین کننده‌های سیاست مالیاتی که فوقاً ذکر شد در ارتباط است. این توصیه‌ها عبارت‌ست از اعمال نرخهای جدید بزمبناهای موجود مالیاتی یا وضع مالیات‌های جدید، ایجاد تغییرات اجرائی در جهت کاهش فرآرمالیاتی، اختصاص منابع بیشتر به تشکیلات مالیاتی، افزایش حقوق ماموران مالیاتی، کاهش معافیت‌ها و گسترش مبنای مالیاتی، تاکید بر افزایش سطح جریمه‌ها و غیره.

در سالهای اخیر کارشناسان مالیاتی به گسترش مبنای مالیاتی، کاهش نرخ‌های آن درشتاخت اثرات غیرتشویقی نرخهای سنتگین مالیاتی واهمیت رشد فعالیت اقتصادی و همچنین کاهش فرآرمالیاتی توصیه می‌نمایند. اعتقاد کلی براین است که نرخهای سنتگین مالیات باعث فرآرمالیاتی می‌گردد.

مالیاتی منجر می‌گردد. بعارت دیگر هرچه نرخ ارز بیشتر باشد، نسبت مالیاتی کمتری نسبت به قبل وجود خواهد داشت. برای این ترتیجه گیری چندین دلیل وجود دارد که بعضی از آنها به اثرات مستقیم افزایش نرخ ارز و برخی دیگر به اثرات غیرمستقیم آن مربوط می‌باشند.

اثرات مستقیم ارزیابی بالای نرخ ارز

الف. تاثیر بر مالیات بر واردات:

مستقیم ترین رابطه میان ارزش واقعی نرخ ارز و نسبت مالیاتی، رابطه بین نرخ ارز و مبنای است که بر حسب آن عوارض واردات محاسبه می‌گردد. عوارض واردات در بیشتر موارد بر حسب ارزش آنها وضع شده و مبنای مالیاتی آنها توسط محصولات وارداتی تعیین می‌گردد. بنابراین در اثر افزایش نرخ ارز و افزایش قیمت کالاهای وارداتی با حجم مجاز، واردات کاهش می‌یابد. بدین ترتیب کشور در حال توسعه‌ای که اجازه افزایش بهای نرخ ارز خود را بدهد باید بلاfacسله یکی از مهمترین منابع درآمدی خود را مشمول خسارات مالیاتی پسازد.

ب. تاثیر بر مالیات بر صادرات:

افزایش بهای نرخ ارز نه تنها بر درآمد جاصل از واردات بلکه بر درآمد جاصل از سایر مالیاتها از جمله مالیات بر صادرات تاثیر مستقیم بر جای می‌گذارد. با توجه به اینکه مالیات بر صادرات بر ارزش‌های صادراتی تعیین شده بر حسب پول رایج داخلی وضع می‌شود، مبنای مالیاتی و درنتیجه

کالاهایی است که درآمد صادراتی کشور را کاهش می‌دهد. اما اکثر آنها معلول عوامل دیگری است. توضیح کامل این تغییرات عمدۀ را نمی‌توان ناشی از جریان تعیین‌کننده‌های سنتی نسبت مالیاتی و فساد تشکیلات مالیاتی دانست. بلکه عامل عمدۀ در این زمینه سیاستهای کلان اقتصادی در کشورها می‌باشد، از این رو سیاستهای مذکور موضوع اصلی این بخش می‌باشد.

سیاستهای دولت می‌تواند از طریق تغییر ارزش واقعی نرخ ارز، درجه محدودیت واردات، سطح بدھی دولت، سطح نرخهای بهره، نرخ تورم و سایر منابع درآمدی بر دریافتی‌های مالیاتی تأثیر بگذارد.

این عوامل در تعیین سطح مالیات در زمان معین و تعیین چگونگی تغییرات بلندمدت آن حائز اهمیت می‌باشد. در بسیاری از موارد تغییرات بنیادین، نسبت مالیاتی می‌تواند بطور مستقیم با غیرمستقیم ترتیجه این سیاستهای اقتصادی کلان باشد. اما متأسفانه توجهی به اهمیت این دیدگاه‌نشده است. در این بخش رابطه بین دیدگاه‌های اصلی سیاستهای اقتصادکلان و درآمد مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد.

درآمد مالیاتی، سطح نرخ ارز و محدودیت‌های واردات

کسانیکه سیاستهای اقتصادی کشورهای در حال توسعه را به دقت دنبال می‌کنند می‌بایست وجود رابطه غالباً منفی میان درآمد مالیاتی و سطح واقعی نرخ رسمی ارز را مشاهده کرده باشند. افزایش نرخ واقعی و رسمی ارز به کاهش نسبت

کشورهای در حال توسعه به شدت به مالیات بر کالای تجاری متکی هستند. نرخ بالای ارز، ارزش این کالاها را کاهش می‌دهد در نتیجه اثر مستقیم افزایش بهای نرخ ارز روی عوارض واردات، مالیات صادرات و مالیات داخلی کالاها و خدمات حائز اهمیت می‌باشد، زیرا این مالیاتها ۶۰ درصد کل درآمد کشورهای درحال توسعه را شامل می‌شود.

اثرات غیرمستقیم ارزیابی بالای نرخ ارز

ارتباط مستقیمی بین درآمد مالیاتی و نرخ ارز وجود دارد. ارزیابی بالای نرخ ارز از طریق چندین کانال به‌طور غیرمستقیم بر درآمد مالیاتی موثر می‌باشد. برخی از این عوامل از اهمیت بسیاری برخوردار هستند که ذیلاً به شرح آنها می‌پردازیم. اولاً: ارزیابی بالای نرخ ارز انگیزه تولید و صادرات کالاها را کاهش می‌دهد. خصم صادرات با کاهش دسترسی کشور به ارز خارجی تنزل یافته و نتیجتاً واردات، درآمد حاصل از مالیات بزرگ صادرات، عوارض واردات، مالیاتهای غیرمستقیم و فروش کاهش می‌یابد. بطوریکه کمبود ارز خارجی فعالیتهای داخلی را از طریق کاهش واردات مواد خام و سایر عوامل تقلیل خواهد داد. این امر خود کاهش صادرات را بدنبال داشته و کاهش درآمد حاصل از صادرات، کاهش عواید حاصل از مالیات بر درآمد را پدید خواهد آورد. این امر اثر منفی بر مبنای مالیات بر درآمد داخلی در بخش‌های جدید و بخش‌هایی که به سهولت مشمول مالیات می‌شوند خواهد داشت.

درآمد حاصل از آن به دلیل اثر مستقیم افزایش بهای نرخ ارز کاهش خواهد یافت. مالیات بر صادرات نسبت به عوارض واردات از اهمیت کمتری برخوردار می‌باشد. بطوریکه در حدود ۵ درصد کل درآمد مالیاتی تمام کشورهای درحال توسعه و ۸ درصد کل درآمد مالیاتی فقرerترین کشورها را دربرمی‌گیرد.

ج. اثر بر مالیات غیرمستقیم:

در کشورهای در حال توسعه بخش عمدهای از کل مالیات غیرمستقیم از کالاهای وارداتی وصول می‌شود بطوریکه در بسیاری از این کشورها به دلایل مختلف بیشتر تولیدات داخلی از مالیات معاف یا با نرخهای پایین‌تری مشمول مالیات می‌گردد. برای کشورهایی که این مفروضات را در دسترس دارند، سهم کل درآمد مالیات برفروش حاصل از واردات غالباً مترازو از ۵۰ درصد می‌باشد. بطور مثال در پاکستان بیشتر از ۷۰ درصد مالیات فروش از طریق عوارض گمرکی وصول می‌شود. مالیاتهای غیرمستقیم نیز اکثراً از تولیدات وارداتی (نظیر بنزین، تباکو، ماشین، تلویزیون) وصول می‌گردد. مالیاتهای به اصطلاح داخلی روی کالاهای و خدمات (شامل کل مالیاتهای فروش، غیرمستقیم) در حدود ۲۸ درصد کل درآمد مالیاتی کشورهای درحال توسعه را شامل می‌گردد. همچنین تغییرات در سطح واقعی نرخ ارز روی این درآمدها تأثیر می‌گذارد. مدام که ارزیابی نرخ ارز بالا باشد احتمالاً وصول مالیات از کل مالیات فروش دیگر اقلام مالیاتهای غیرمستقیم به معنای واقعی کاهش می‌یابد.

خارج می‌گردد. در این حالت تولیدکنندگان، کالاهای تولیدی را از ممزراها عبور داده و در کشورهای همسایه بفروش می‌رسانند. بدین ترتیب آنها در بازار سیاه درآمد ارزی خود را تغییر می‌دهند و از پرداخت مالیات صادرات و مالیات مقطوع برآمد ارزی فرار می‌کنند.

رابعاً ارزیابی بالای بهای ارز در تراز پرداختها نیز ایجاد اشکال می‌نماید. چنانچه دولت ورود کالاهای مصرفی یعنی کالاهایی را که از ضرورت کمتری برخوردار می‌باشد محدود کرده و واردات مواد خام و تجهیزات سرمایه‌ای که جزء کالاهای ضروری می‌باشند مورد توجه قراردهد (کالاهای ضروری،

کالاهایی هستند که بطور رسمی در برنامه‌ریزی توسعه و سیاست‌های بازارگانی کشورهای در حال توسعه بکار برده می‌شوند) ترکیب واردات به سمت کالاهایی که مشمول نرخهای پایین و یا معاف از عوارض واردات و مالیات بفروش هستند، سوق یافته و ورود کالاهایی که دارای عوارض سنگین وارداتی و مالیات بر فروش می‌باشند کاهش خواهد یافت. برای بسیاری از کشورها این تغییر در ساختار واردات برحسب درآمد مالیاتی هزینه بسیار گزافی به همراه داشته است: بهر حال با افزایش قاچاق کالاهای مشمول عوارض سنگین، واردات قانونی نسبت به کل واردات کاهش پیدا خواهد نمود و این امر موجب ایجاد ضایعاتی در عوارض واردات و مالیات‌های فروشن داخلي خواهد شد.

واردادات بخش خصوصی به منظور ایجاد هماهنگی با واردات مشمول عوارض کمتر و یا مالیات صفر شرکتهای دولتی و بخش عمومی تحت فشار

ثانیاً: ارزیابی بالای نرخ ارز احتمال کاهش بها را در آینده دور افزایش خواهد داد. لذا افراد جامعه به منظور مقابله با این احتمال اقدامات حفاظتی به عمل خواهند آورد. هر چه این احتمال به اعتقاد مردم به یقین نزدیکتر باشد، اقدامات حفاظتی شدیدتر می‌گردد. خارج نمودن سرمایه خود از کشور (فرار سرمایه) و یا تبدیل دارایی مالی خود به ارزهای متغیر از جمله دلار در زمرة این اقدامات می‌باشد. این امر خود موجب کمبود بیشتر ارز خارجی موردنیاز جهت واردات کالاهای و خدمات می‌گردد و بدین ترتیب مبنای مالیاتی در آینده تقلیل می‌یابد.

ثالثاً: امر ارزیابی بالای نرخ ارز غالباً موجب بروز یا تشدید موانع در جریان کالا و سرمایه می‌گردد. این موانع عمدتاً مربوط به بازار سیاه ارز خارجی و کالاهای می‌باشد که منجر به محدود گردیدن سطح معاملات رسمی و متعاقباً کاهش مبنای مالیاتی می‌گردد. بدین مفهوم که کالاهای غالباً بصورت قاچاق وارد کشور گردیده (گاهی اوقات با همdesti مامورین گمرک) و در بازار سیاه فروخته می‌شود. بدین ترتیب کالای واردشده به صورت قاچاق با وجود عدم پرداخت مالیات به قیمت‌های بالا بفروش می‌رود. در نتیجه عوارض واردات و مالیات فروش و حتی تعدادی از مالیات‌های درآمد از میان خواهد رفت.

چنانچه تفاوت میان نرخ رسمی ارز و نرخ بازار سیاه بیشتر گردد و از صادرکنندگان درخواست گردد تا عایدات ارزی درآمدی خود را به دولت به نرخ رسمی ارز تسليم نمایند. انگیزه تولید کاهش یافته و یا کالاهای صادراتی بصورت قاچاق از کشور

همچنین تعیین محدودیتهای کمی باعث ایجاد انگیزه برای تولید داخلی کالاهای جانشین خارجی می‌شود. بدین ترتیب تولیدکنندگان داخلی همان کالاهای را با هزینه بالاتری تولید خواهند نمود و لی بعلت داشتن سهمیه می‌توانند کالاهای خود را با قیمت بالاتر بفروش برسانند. این امر در صورت عدم وجود سهمیه و وجود عوارض گمرکی نیز به وقوع می‌پیوندد.

هراندازه میزان عوارض بالاتر باشد، قیمت این کالاهای بالاتر خواهد بود. در چنین شرایطی در حالیکه دولت این درآمد را از دست می‌دهد، سود آن نصیب تولیدکنندگان داخلی خواهد شد. کالاهای جانشین واردات که سهمیه یا عوارض وارداتی بدون تعلق می‌گیرد به دلیل اجتناب ناپذیر عدم وجود کارائی، تا حد زیادی دارای آثار توزیع مجدد و نیز آثار کاهش دهنده درآمد خواهند بود.علاوه بر این غالباً به منظور تشویق تولیدکنندگان قانوناً سود تولیدکنندگان داخلی معاف از مالیات بردارآمد می‌باشد، که این امر نیز درآمد مالیاتی را کاهش خواهد داد. دو موضوعی که با این بخش همسویی دارند عبارتند از اثر آزادسازی تجاری بر درآمد مالیاتی و اثر تنزل قیمت روی تراز مالی (که مجزا از نسبت مالیاتی است) در شرایطی که کشور دارای بدھی خارجی سنگینی می‌باشد. بحث پیرامون این مطالب به توضیح بیشتری نیاز دارد که در شماره آینده به آن خواهیم پرداخت.

قرارگرفته است. همچنین عکس العمل صادرکنندگان قطعاً بردرآمد موثر می‌باشد. زیرا صادرات از طریق ارزیابی بالای بهای ارز و فقدان عوامل مورد نیاز کاهش می‌باشد. از این رو تولیدکنندگان از ظرفیت تولیدی خود (شامل زمین) جهت تولید کالاهای اساسی و داخلی معاف از مالیات استفاده خواهند نمود و ممکن است تولید را جهت کالاهایی که بتوان برآحتی بصورت قاجاق از کشور صادر نمود سوق دهند. درنتیجه اشتغال و فعالیت دربخش‌های دولتی و جدید کمتر شده و این مسئله موجب کاهش مبنای مالیاتی می‌گردد.

مالیاتها و استراتژیهای جایگزین واردات

جدا از محدودیتهای غیرقابل اجتناب مربوط به نرخ ارزی که بطور تصاعدی درحال افزایش بهای بیشتری است، محدودیتهای وضع شده بر تجارت خارجی به دلایلی (جهت حمایت از صنایع داخلی) درآمد مالیاتی را نیز دربر می‌گیرد. بدیهی است که سهمیه‌بندی و وضع سایر محدودیتهای وارداتی به مفهوم انتقال قدرت جریانهای مالیاتی از دست دولت به اشخاصی است که دارای مجوز وارداتی بوده و ارز خارجی جهت پرداخت این واردات را تأمین می‌نمایند. بدین ترتیب برای این واردکنندگان یک نوع توزیع مجدد درآمد از طریق دولت بوجود آمده که درآمد مالیاتی را کاهش داده یا از میان می‌برد.



نقش حسابداران رسمی

در بهبود نظام مالیاتی

(بخش یکم)

محمد تقی نژاد عمران

در این مقاله تاریخچه حرفه حسابداری، بویژه در ارتباط با امر مالیاتی و همچنین نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی مورد بحث قرار گرفته است. بخش نخست مقاله در این شماره مجله آورده شده و دومین بخش طی شماره آینده از نظر خوانندگان خواهد گذشت.

مقدمه:

حسابرسی‌های منظم را ضرور ساخته است. همانند تحول تجارت و صنعت در جامعه بشری از شکل ساده و ابتدائی به اشکال پیشرفته و پیچیده امروزی، حسابداری نیز از شکل ثبت ساده دریافت و پرداخت در گذشته به سیستم‌های حسابداری جامع و پیشرفته تحول یافته تا بتواند پاسخگوی نیازهای مالی و مدیریت واحدهای بزرگ اقتصادی امروز یاشد. بعبارت دیگر می‌توان گفت تاریخ حسابداری انکاستی از تاریخ تجارت و صنعت و دخالت دولتها در فعالیت‌های اقتصادی است. لذا برای این که حسابداری و حسابرسی بتوانند نیازهای موجود را برآورده ساخته و بعنوان ابزاری بالرزش در خدمت اهداف رشد و

توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی در دنیا ناشی از گسترش فعالیتهای اقتصادی در جوامع و تمایل روزافزون دولتها بر نظارت واحدهای اقتصادی و جلوگیری از فساد و تقلب در آنها از طریق وضع قوانین برای حمایت از سرمایه‌گذاری‌های سالم و صیانت از خزانه عمومی بوده است. علاوه بر این نقش اعتبارات بانک‌ها در فعالیت‌های واحدهای اقتصادی نیز موجب افزایش نیاز به کنترل بیشتر این واحدها و توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی گردیده است. سرانجام تفکیک مالکیت از مدیریت و مسائل و قوانین ناشی از آن، رسمیت بخشیدن به حرفه حسابداری و انجام

سند خروج محاسبات راجع آوری خواهد کرد و صورت کلیه محاسبات مملکتی را باید باضموم ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نمایید».

تصویب اصل فوق در بدو مشروطیت و تصویب اولین قانون محاسبات عمومی در سال ۱۲۸۸ در مجلس دوم نشانه درک اهمیت حسابداری و حسابرسی در این دوره بوده است.

در سال‌های ۱۲۸۵ تا ۱۳۰۹ قوانین دیگری در زمینه‌های مالی و مالیاتی و تجاری و انحصارات از مجالس قانونگذاری گذشت. در این دوره اولین بانک ایرانی بنام بانک تعاوونی قشون که بعداً به بانک سپه تغییر نام داده شد تأسیس گردید. مهم‌ترین تحول در این دوره تأسیس بانک ملی بود که دو سال پس از تأسیس بعنوان بانک ناشر اسکناس جایگزین بانک شاهی شد. این دوره را می‌توان دوره پیدایش حسابداری نوین در ایران نامید. در ابتدای دوره که ثبت و ضبط حساب‌ها بصورت سیاق بود تبدیل به روش حسابداری عددی شد و با توجه به محدودیت‌های موجود در آن زمان، می‌توان گفت که حسابداری نوین در بخش دولتی در این دوره نسبتاً موفقیت‌آمیز بوده است.

در بخش غیردولتی اطلاعات زیادی در دست نیست ولی حداقل می‌توان عنوان کرد که در شرکت‌های خصوصی خارجی و بانک شاهی و سایر مؤسسات و بانک‌های خارجی و شرکت نفت روش حسابداری نوین رواج داشته و تعدادی حسابدار ایرانی که در آنها مشغول

توسعه اقتصادی درآید باید همراه با تحولات اقتصادی و اجتماعی جامعه مت حول گردد. خوشبختانه اهمیت حسابداری و حسابرسی در دهه اخیر مورد توجه خاص بنگاه‌های اقتصادی دولتی و خصوصی و نیز دست‌اندرکاران مسائل مالی و اقتصادی کشور و مجتمع حرفه‌ای موجود، قرار گرفته و طی چند سال گذشته گردهمائي‌ها و سمينارهای مختلفی از طرف مؤسسات حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ايران با کمک دانشگاه‌های بزرگ کشور و مؤسسات و شرکت‌های دولتی مانند بانک‌ها و بيمه‌ها و نيز سازمان بورس اوراق بهادران تهران و ديگر دستگاه‌های اقتصادی کشور برگزار گردیده است.

حرفه حسابداری زمینه‌های گسترده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی و مالی را در بر می‌گیرد که مقاله حاضر يكی از اين جنبه‌ها يعني نقش حسابداران رسمي در بهبود نظام مالياتي را موردن بحث قرار مي‌دهد.

تاریخچه حرفه حسابداری در ايران
با تصویب اصل ۱۰۲ قانون اساسی دوران مشروطیت، حسابداری و حسابرسی در ايران متولد شد. اصل مذکور مقرر مي‌داشت: «دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تغیریح حساب کلیه محاسبین خزانه است و مخصوصاً موافق است که هیچ‌یک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده تغییر و تبدیل نپنیرد و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد. همچنین معاینه و تفکیک محاسبات مختلفه کلیه ادارات دولتی را نموده اوراق

بکار بوده‌اند با روش‌های جدید حسابداری آشنائی داشته‌اند. در این مؤسسات انجام خدمات حسابداری در انحصار حسابداران و کارشناسان مالی انگلیسی و هندی بود. بانک ملی ایران در سال ۱۳۱۵ با اعزام یک گروه ۱۲ نفری به خارج به منظور تحصیل در رشته حسابداری برای توسعه این حرفه در کشور پیشقدم گردید و سپس شرکت نفت و وزارت

دارائی و چند

مؤسسه دولتی دیگر دانشجویانی را برای تحصیل در رشته حسابداری به خارج اعزام نمودند.

یکی از نکات قابل توجه در این دوران اینست که هیچگونه

در قانون مالیات بر عایدات و حق تصریح مصوب آبان ماه ۱۳۱۲ بطور ضمیمی از حساب و بیان اسم برده شده و حتی بمحض تبصره ۲ ماده ۲۳ آن تفتيش در دفاتر و اوراق محاسبات تجاری و شخصی برای تعیین مالیات ممنوع گردید مگر این که خود مؤید بخواهد آنرا از این بددهد

الزام قانونی چه از نظر قوانین تجاری و چه از نظر قوانین مالیاتی برای نگاهداری دفاتر و تنظیم صورت‌های مالی برای شرکت‌ها و تجارتخانه‌های ایرانی وجود نداشت و از قراین چنین برمی‌آید که حساب‌ها در این بخش در دفاتر بیاض و به روش سیاق‌نویسی فقط جهت اطلاع صاحب‌کارخانه یا تجارتخانه توسط خود آنها یا یکی از محرمان آنها نگاهداری می‌شده است و مسئله مهم و جالب توجه اینست که در قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها و تجارت و غیره مصوب ۱۳۰۹ هیچ الزام قانونی برای نگاهداری دفاتر حسابداری و تهیه صورت‌های مالی برای شرکت‌ها و بازرگانان و

سایر مشاغل پیش‌بینی نشده و حتی ممیزین مالیاتی حق تفتيش استناد و سوابق درآمد را نداشتند و مالیات بطور مقطعی بر اساس درجه‌بندی شرکت‌ها، بازارگانان، وکلا، پژوهشکان، وغیره تعیین می‌گردید. در قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ نگاهداری دفاتر تجاری (دفتر روزنامه، دفتر کل، دفتر دارائی و دفتر کپیه) برای تجار و شرکت‌های تجاری الزامی شده است. قانون مذبور ضمن تعریف هر یک از دفاتر تجاری، تخلف از مقررات مربوط توسط مکلفین را مشمول جزای نقدی دانسته است (اجرای این ماده با

توجه به این که اشخاص زیادی هستند که بر اساس قانون تجارت مکلف به نگاهداری دفاتر تجاری هستند و عملأً از نگاهداری آن خودداری می‌نمایند می‌تواند سالانه میلیاردها ریال درآمد برای دولت ایجاد نماید که در حال حاضر وصول نمی‌شود). همچنین در قانون مذبور مقرر گردید مجمع عمومی هر شرکت سهامی یک یا چند بازارس (مفتش) را از بین صاحبان سهام یا از خارج انتخاب کند تا با رسیدگی به حساب‌ها و استناد و مدارک شرکت درباره اوضاع عمومی شرکت و صورت‌های مالی که توسط مدیریت تهیه می‌شود گزارشی به مجتمع عمومی صاحبان سهام در سال بعد

بدهند.

تجارت نگاهداری نمی‌گردید، درآمد مؤدیان از روی نشانی‌ها (علی الرأس) تشخیص می‌گردید و ممنوعیت در تفتيش دفاتر بموجب همین قانون از اول سال ۱۳۱۸ ملغی گردید. ممیزین مالياتی از اين تاريخ بعده مجاز به رسيدگی دفاتر و اوراق محاسباتي مؤدیان شدند.

جامعه حسابداران در ايران

دانشجويانى که در

سال ۱۳۱۵ از طرف
بانک ملي ايران به
خارج از کشور اعزام
شده بودند، ۵ نفر از
آنها قبل از اتمام
تحصيلات خود و ۷
نفر دیگر پس از پایان
تحصيلات و عضويت

در انجمن حسابداران خبره انگلیس بين
سال‌های ۱۳۲۳ تا ۱۳۲۵ به ايران مراجعت
گردند و اولین جامعه حسابداران متعدد را در
ايران تشکيل دادند و با پيشنهاد و اصرار همین
حسابداران مقررات مربوط به انجمن محاسبين
و كارشناسان قسم خورده در ماده ۳۰ قانون
ماليات اسلامی مذروعی و ماليات بر درآمد
متصوب ۱۳۲۸/۴/۲۹ پيش‌بینی گردید. بموجب
ماده مذبور مقرر گردید:

«در هر موقعی که انجمن محاسبین و كارشناسان
قسم خورده در کشور تشکيل شود و وزارت داراني مكلف است
نتیجه رسيدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا
ترازنامه هر بازرگان یا شركت بپذيرد و در اين صورت برای

در قانون ماليات بر عايدات و حق تمبر متصوب
آبان ماه ۱۳۱۲ بطور ضمنی از حساب و بيلان
اسم برده شده و حتى بموجب تبصره ۲۲ ماده
آن تفتيش در دفاتر و اوراق محاسبات تجارتی
و شخصی برای تعين ماليات ممنوع گردید مگر
اين که خود مؤدى بخواهد آنرا اراده بدده. با
توجه به مراتب فوق ميتوان سالهای ۱۳۱۱ و

۱۳۱۲ را سالهای تولد

حسابداری و
حسابرسی در بخش
خصوصی در ايران
دانست.

در قانون اصلاح
قانون ماليات بر
درآمد متصوب
۱۳۱۷/۱۲/۲۸ به

اداره دارائي اجازه داده شده برای اطمینان از
صحت اظهارات مؤدیان هر نوع تحقيقی را که
لازم می‌داند، از جمله مراجعة به دفاتر
بازرگانان که طبق قانون تجارت مكلف به
نگاهداری آن هستند بعمل آورده همچنان
شركتها مكلف شده بودند رونوشتی از آخرین
ترازنامه و حساب سود و زيان خود که صحت
آن از طرف نمايندگان صلاحيتدار آنها تصدق
شده باشد، و همچنان کليه اطلاعات مربوط را
ظرف چهارماه پس از خاتمه سال مالي به اداره
دارائي تسلیم دارند. در مواردي که مؤدیان
اظهارنامه در موعد مقرر تسلیم نمودند و يا
دفاتر آنها قانوني نبود و مطابق مقررات قانون

در قانون اصلاح قانون ماليات بر درآمد متصوب
۱۳۱۷/۱۲/۲۸ به اداره دارائي اجازه داده شد، برای
اطمینان از صحت اظهارات مؤدیان هر نوع
تحقيقی را که لازم می‌داند به عمل آورده و از جمله
به دفاتر بازرگانان که طبق قانون تجارت مكلف به
نگاهداری آن هستند مراجعة فرماید

حسابداری و حسابرسی و اجرای دقیق موازین حرفه‌ای و اخلاقی توسط اعضاء رسمی در تاریخ ۱۳۴۲/۲/۲۱ به تصویب وزیر دارائی وقت رسید.

در سال ۱۳۴۲ با برگزاری امتحان از بین ۲۰۰ نفر داوطلب ۴۰ نفر بعنوان حسابدار قسم خورده انتخاب شدند تا انجمن خود را تشکیل داده و شروع بکار نمایند ولی عمل‌آین انجمن هیچگاه فعالیتی را شروع ننموده و نتیجه کار آنها برای دستگاه مالیاتی کشور مثمر شمر نبوده است.

در سال ۱۳۴۲ عده‌ای از افرادی که توسط بانک ملی و سایر مؤسسات به خارج از ایران برای تحصیل در رشته حسابداری اعزام شده بودند انجمن محاسبین قسم خورده را قادر استقلال حرفه‌ای دانسته و بسیارات آن انجمن حسابداران ایران را تشکیل دادند که این انجمن نیز ناکام ماند.

اهمیت حسابداری و حسابرسی از لحاظ مقررات مالیاتی:

1. بمحض مصادف با این قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ تعدادی از اشخاص حقیقی و همچنین کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی شده بودند و درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی، با رعایت مقررات ماده ۵۸ این قانون فوق الذکر و آئین نامه اجرائی تبصره ۱ که مربوط به مقررات نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و حساب و استناد و مدارک بود،

تشخیص مالیات مؤدى دیگر حاجت به رسیدگی بدفاتر و اوراق مؤدى نخواهد بود... آئین نامه طرز کار و انتخاب محاسبین و کارشناسان قسم خورده را وزارت دارائی تهیه و بعد از تصویب کمیسیون قوانین دارائی مجلس بموقع اجرا خواهد گذاشت».

همچنین در تبصره همین ماده مقرر گردید در هر نقطه که حسابداران و کارشناسان قسم خورده تعیین و بوسیله آگهی اعلان می‌شود، بستردیج در حدود توانایی آنها رسیدگی و محاسبه مالیات مؤدىان به آنها مراجعة خواهد شد و در مورد بازرگانان و کسبه و شرکت‌ها رسیدگی محاسبین قسم خورده محدود بموارد مخصوصی است که مؤدىان مالیاتی صاحب دفاتر رسمی باشند.

در ماده ۲۲ قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب ۱۳۳۳/۱/۱۶ مقررات مربوط به انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده عیناً تکرار گردیده است، با این تفاوت که آئین نامه مربوط توسط وزارت دارائی تهیه و بموقع اجرا گذارده خواهد شد.

در اجرای ماده مذبور آئین نامه انجمن محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب در سال ۱۳۴۰ تهیه و ابلاغ گردید. در این آئین نامه شرایط انتخاب و ارکان انجمن و طرز کار اعضاء مشخص شده است.

اساستنامه انجمن محاسبین قسم خورده ایران به منظور مشکل ساختن حسابداران صلاحیت‌دار کشور و تربیت حسابداران خبره و تمرکز عمل کارشناسی حساب و تدوین اصول

تشخیص می‌گردید.

۲ وزارت دارائی بمحض ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم مکلف شده بود بمنظور

سهوالت در تشخیص درآمد مشمول مالیات پیمانکاری، حسابرسی لازم را ظرف پنج سال

از اول سال ۱۳۴۶

تجهیز و تکمیل نماید.

۳ بر اساس ماده ۷۹ قانون مالیات‌های

مستقیم مقرر شده بود مادام که قادر

حسابرسی تجهیز و از طرف وزارت

امور اقتصادی و

دارائی اعلان نشده است درآمد مشمول مالیات پیمانکاری هر نوع کار ساختمانی (باستثنای

عملیات حفاری چاههای عمیق) و تأسیسات فنی و صنعتی معادل ۱۲٪ (بعداً ۸٪) خواهد بود.

همچنین مقرر شده بود که بمنظور تسهیل تشخیص درآمد مشمول مالیات پیمانکاران،

مادام که قادر مزبور در کشور تأمین نشده است وزارت دارائی می‌تواند با استفاده از

مهندسين متخصص مربوط به هریک از وزارت‌خانه‌ها و مؤسسات و سازمانهای دولتی و وابسته به دولت، درآمد مشمول مالیات

مقاطعه کاران را از طریق رسیدگی به دفاتر و با رعایت مقررات مربوط تعیین نماید. همچنین وزارت امور اقتصادی و دارائی مجاز بوده

است در مورد پیمانکارانی که یک کار

پیمانکاری در دست اجرا داشته باشند درآمد مشمول مالیات پیمانکاری را پس از اتمام کار محاسبه و به سنتوات انجام کار تقسیم و مالیات هر سال را بطور جداگانه محاسبه نماید.

۴. بمحض تبصره ۳ ماده ۸۰ قانون مالیات‌های

مستقیم مخصوص

سال ۱۳۴۵، در مرور

دفاتر و ترازنامه و

حساب سود و زیان

شرکت‌هایی که بیش

از ۵۰٪ سهام آنها

متعلق به دولت یا

شرکت‌های دولتی یا

مؤسسات وابسته به

دولت می‌بود، در

صورتی که قبلاً مورد رسیدگی وزارت دارائی قرار گرفته بود، از لحاظ مالیاتی رسیدگی مجدد ضرورتی نداشت.

۵. میزین مالیاتی می‌توانست رسیدگی به ترازنامه و حساب سود و زیان مؤیدیان را به حسابداران رسمی ارجاع نماید، البته با اطلاع سرممیز و کسب موافقت ممیز کل.

۶. مؤیدیان مالیاتی حق داشتند گزارش حسابدار رسمی در خصوص رسیدگی به ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به مراده اظهارنامه و یا ظرف مدتی پس از تسلیم اظهارنامه به حوزه مالیاتی تسلیم دارند و حوزه‌های مالیاتی مکلف شده بودند گزارش حسابداران رسمی را طبق مقررات و ضوابط مربوط رسیدگی نمایند.

۷. در موارد ۲۷۵ لغایت ۲۸۱ قانون مالیات‌های

طبق قانون سال ۱۳۴۵ میز مالیاتی مکلف بود نظر

حسابدار رسمی را در باب قانونی بودن دفاتر، کافی بودن

استناد و مدارک برای حسابرسی و تعیین درآمد واقعی،

انطباق ترازنامه و حساب سود و زیان با مدرجات دفاتر و

استناد مربوط و همچنین انطباق ترازنامه و حساب سود و

زیان و دفاتر و استناد مؤذی با وضع واقعی بیندیرد، مگر

این که دلائل و مدارک خلاف آن داشته باشد.

همچنین ذکر این که تمام اطلاعات و مدارک خواسته شده به حسابدار داده شده و تمام رسیدگی‌هایی را که طبق عرف حسابرسی لازم بوده انجام داده است، و همچنین اظهارنظر راجع به این که ترازنامه و حساب سود و زیان و سایر صورتحساب‌ها و دفاتر و استناد منطبق با وضع واقعی می‌باشد.

ب. تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدی بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی.

۹. ممیز مالیاتی مکلف بوده است نظرات حسابداران رسمی را در مورد بند الف عیناً پیذیرد مگر این که دلالت و استناد و مدارکی دال برخلاف بودن آن داشته باشد که آنوقت می‌توانست بر اساس مقررات مربوط اقدام کند و اگر تخلف حسابدار در مراجع بعدی محرز می‌شد، حسابدار رسمی با مؤدی مسئولیت تضامنی برای پرداخت مالیات متعلق و جرائم مربوط داشته و همچنین پروانه یا کارت شناسائی وی طبق مقررات مربوط لغو می‌گردید.

۱۰. یکی از شرایط استفاده شرکت‌های سرمایه‌پذیر از معافیت‌های مالیاتی بر اساس تبصره ۷ ماده ۱۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی رسیدگی به حساب‌های آنها توسط مؤسسات حسابرسی که اعضای آن را حسابداران رسمی تشکیل داده باشند بوده است و می‌بایست ترازنامه تلفیقی شرکت سرمایه‌گذار و شرکت‌های سرمایه‌پذیر توسط مؤسسات حسابرسی، حسابرسی می‌گردید. (باقي در شماره آینده)

مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ استفاده از خدمات حسابداران رسمی صرفاً در امر تشخیص درآمد مشمول مالیات پیش‌بینی شده و تحویل انتخاب و طرز کار آنها نیز تعیین گردیده بود، مواد مذکور در اسفندماه ۱۳۵۱ با اهدافی گسترده‌تر اصلاح شد و مسائلی همچون تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسائل لازم برای بالابردن سطح معلومات حسابداری در کشور و تهیه زمینه مساعد برای تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفة حسابداری و نظارت در اجرای موازین مزبور و نیز تشکیل کانون حسابداران رسمی پیش‌بینی شده بود. مقرر گردید که کانون مزبور دارای شورایی مرکب از وزیر دارائی، خزانه‌دار کل کشور، رئیس اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، رئیس هیأت مدیره کانون حسابداران رسمی و سه نفر حسابدار متخصص و باسابقه به انتخاب وزیر دارائی باشد. آئین‌نامه‌های مربوط به ترتیب رسیدگی و ظایف حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی و آسانسنه کانون توسط وزارت دارائی تهیه و به تصویب شورای کانون رسید. ۸ بر اساس ماده ۲۷۹ قانون، گزارش حسابدار رسمی می‌بایست طبق نمونه و حاوی نکات زیر می‌بود و به ممیز مالیاتی تسلیم می‌گردید.

الف. اظهارنظر نسبت به قانونی بودن دفاتر، کافی بودن استناد و مدارک برای امر حسابرسی و تعیین درآمد واقعی و انطباق ترازنامه و حساب سود و زیان و اقلام مذکور در آنها با مندرجات دفاتر قانونی و استناد مربوط و

اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره‌های پیشین

با اعتذار از فاصله‌ای که در چاپ این بخش از مجله رخ داد، یادآور می‌گردد که در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط‌اند. ضمناً همه پانوشه‌ها (که در پایان همین بخش می‌آید) از مترجم است.

CONCESSIONS

اغراض، ارفاق

دشواری‌ها و نکات غیر متعارف موجود در قانون را، که در اصل مورد نظر نبوده و با روح مقررات نیز وفق نمی‌دهد، می‌توان از طریق اغراض و ارفاق مراجع مالیاتی برطرف کرد. این گونه چشم‌پوشی و ارفاق گاهی طلیعه اصلاح قانون است و در سایر موارد آسان‌تر این است که سعی در تدوین قانونی نشود که کلیه این موارد استثنائی و غیر متعارف را بیوشناد، و بلکه در عوض از طریق همان ارفاق‌ها چنین مواردی را فیصله داد.

CONDOMINIUM

مالکیت مشترک، مالکیت آپارتمان

نوعی رابطه حقوقی است که بر حسب آن ساکنان یک مجتمع چندین واحدی مسکونی هریک نسبت به واحد مربوط به خود حق مالکیت تامة دارد و نسبت به مشاعات به اتفاق سایر ساکنان از مالکیت مشاع برخوردار است. مالکان دارنده این حقوق در مقام کسر اقلام از درآمد مشمول مالیات خود، می‌توانند بهره پرداختی بابت وام رهن، مالیات بر املاک پرداختی، و زیان سوانح (۱) متحمله در رابطه با مالکیت مشترک را به عنوان هزینه‌های قابل کسر منظور دارند.

شرکت‌هایی هستند که به عنوان وسیله اجتناب از پرداخت مالیات تشکیل می‌شوند. نحوه عمل به این ترتیب است که شرکت اصلی در آمد خود را به شرکت وسیله پرداخت می‌کند و سپس شرکت اخیر همان درآمد را تحت عنوان سود سهام، بهره، حق الامتیاز و غیره به سهامداران خود انتقال می‌دهد. شرکت وسیله معمولاً در وضع مناسبی از حیث مالیاتی قراردارد، به این نحو که در یک بهشت مالیاتی مستقر می‌شود، یا در کشوری مقیم می‌گردد که نرخ نازل مالیات بر شرکت در آن جاری است و شبکه‌ای از قراردادهای مالیاتی حائز شرایط مناسب با سایر کشورها دارا می‌باشد. ایجاد کنندگان شرکت وسیله، این شرکت را مَجْری توزیع در آمد قرار می‌دهند و به این ترتیب از شرایط سهل و مناسب مالیاتی استفاده می‌کنند. شرکت وسیله در حقیقت این امکان را پدید می‌آورد که اشخاصی که در حال عادی نمی‌توانند از شرایط مساعد قرارداد مالیاتی یا بهشت مالیاتی استفاده کنند، بتوانند از مزایای آنها بهره جوینند.

همچنین شناسه BACK-TO-BACK LOAN در صفحه ۲۳ شماره هشتم مجله مالیات ملاحظه شود

CONDUIT SYSTEM

سیستم مَجْری، سیستم واسطه

در این سیستم مالیات بر شرکت به طور کامل در مالیات بردرآمد صاحبان سهام ادغام می‌شود. شرکت در این سیستم فقط یک مَجْری برای انتقال سود به سهامداران تلقی می‌شود، و در آمد شرکت به طور کامل در دست سهامداران مورد شمول مالیات قرار می‌گیرد. این ترتیب را سیستم ادغام نیز می‌نامند.

CONDUIT TRANSACTIONS

معاملات مَجْری، معاملات واسطه‌ای

این معاملات از جمله شامل عملیات شعبه یک موسسه بین‌المللی بانکی می‌باشد، که نه به عنوان یک موسسه مستقل عمل می‌کند، نه ریسک و مخاطره معمولی شغل خود را بر عهده می‌گیرد، و نه این که مسئولیت‌های معمول به شعب بانک‌های خارجی بر دوش او است، بلکه صورت یک وکیل و نماینده موسسه اصلی را دارد و به این ترتیب در کشور محل آقامت خود به استقراض وجوه و انتقال آن به موسسه اصلی یا شعبه دیگر همان موسسه می‌پردازد و آنها وجوه مذکور را به اشخاص ثالث وام می‌دهند. در این‌گونه موارد در آمد شعبه مورد بحث فقط کارمزد اندکی است که بابت خدمات خود دریافت می‌دارد.

گونه‌ای از مناسبات میان اشخاص را گویند که رابطه محترمانه و مبتنی بر امانت بین ایشان برقرار است. افشاء چنین روابطی بر حسب قانون ممنوع است و قابل الزام به ارائه در محکم نیز نمی‌باشد. از آن جمله است حق ویژه (۲) وکیل و موکل (که به آن روابط ممتازه نیز گویند).

CONNECTED PERSON

وابسته، شخص مرتبط به دیگران

تعریف «شخص وابسته» از کشوری به کشور دیگر و بر حسب اوضاع و احوال مختلف متفاوت است. چنین تعریفی ممکن است به عنوان مثال قرابت خوبی، خط قرابت آباء و اخلاق، رابطه بین اعضاء مشارکت واحد یا مناسبات میان شرکت و سهامداران آن را در بر گیرد. قیمت‌های پرداخت شده در معاملات بین اشخاص وابسته که مبتنی بر بهای بازار تبوده باشد، غالباً ممکن است از جهت مالیاتی با

توجه به قیمت بازار مورد اصلاح قرار گیرد. پرداخت و دریافت اشخاص در برخی موارد ممکن است از جهت مالیاتی به عنوان دریافت و پرداخت بین اشخاص وابسته تقی گردد. اقدامات اشخاص نیز ممکن است از لحاظ مالیاتی به مثابه اقدامات انجام شده توسط شخص وابسته یا از سوی چنان شخصی منتظر شود.

همچنین شناسه Arm's Length Principle (اصل معامله‌کنندگان مستقل) در صفحه ۳۳ شماره ششم مجله مالیات ملاحظه شود.

CONSANGUINITY

همخونی، قرابت

رابطه خونی بین اشخاص در میزان مالیات بر ارث و هدایا و همچنین نسبت به تخفیف‌های اعطائی با توجه به وضع اشخاص (مبالغ قابل کسر) مؤثر است. میراث و هدایائی که نصیب اشخاص نزدیکتر می‌شود مشمول مالیات کمتری قرار می‌گیرد، تا اشخاص دورتر.

CONSENT DIVIDENDS

سود سهام توافقی

اگر سهامداران یک شرکت باهم توافق کرده باشند که بخش معینی از سود شرکت به عنوان سود سهام تقسیم نمایند و حتی در صورت عدم تقسیم سود نیز به عنوان درآمد ایشان مشمول مالیات بر شخص حقیقی قرار گیرد، در آن صورت ممکن است مقررات مالیاتی ایالات متحده آمریکا در مورد «مالیات

عواید انتباشته^(۳) در حق آنان مجری نگردد. شرکت می‌تواند «سود سهام توافقی» را در محاسبه «مالیات عواید انتباشته» کسر نماید.

CONSIDERATIONS

ثمن، عوض

یک اصطلاح حقوقی است که به آنچه در ازای ارائه کالاهای خدمات یا انتقال اموال غیر منقول و نظایر آنها تادیه می‌گردد، اطلاق می‌شود. این مقوله بویژه در ارتباط با مالیات بر فروش، مالیات بر دارائی و مالیات بر اضافه ارزش سرمایه^(۴) و موارد نظیر آنها مطرح می‌گردد.

CONSOLIDATED BALANCE SHEET

ترازنامه ادغامی

به موجب قوانین پاره‌ای از کشورها، شرکت‌هایی که تشکیل گروه داده‌اند می‌توانند ترازنامه مالیاتی ادغام شده‌ای را به نام شرکت مادر تسلیم دارند. در این صورت گروه از حیث مالیاتی به عنوان مؤسسه واحد تلقی خواهد شد. در اغلب کشورها تسلیم ترازنامه ادغامی تنها در صورتی مجاز است که شرکت مادر لاقل ۹۵٪ (و در مواردی ۱۰۰٪) سهام شرکت وابسته را مالک باشد. برخی کشورها ارائه ترازنامه ادغامی را به شرطی اجازه می‌دهند که کسب و کار مربوطه شرکت مادر و شرکت وابسته «چنان به یکدیگر همبسته باشد که شرکت وابسته از جهت مالی، اقتصادی، و سازمانی به نحو کامل متکی به شرکت مادر باشد».

CONSORTIUM

کنسرسیو

اجتماعی از مؤسسات تجاری اعم از مشارکت‌ها، شرکت‌ها یا اشخاص حقیقی است که بالاشتراك و برپایه همکاری وقت برای انجام امر معین پدید می‌آید. کنسرسیو می‌داند دارای شخصیت حقوقی مستقل از تشکیل دهنگان آن نمی‌باشد، هرچند که ممکن است از جهت مقاصد مالیاتی معین به عنوان مؤسسه واحد تلقی شود. عنوان کنسرسیو به نفس اجتماع پدید آمده - و نه بر پروژه مورد نظر - اطلاق می‌گردد، وجود کنسرسیو الزاماً مستلزم آن نیست که کیفیت اقدام مشترک به دقت معین بوده یا نقشی که هریک از اعضاء بر عهده خواهد داشت، به طور نهایی روش شده باشد. کنسرسیو ممکن است به عنوان یک گروه وارد مذکور با اشخاص ثالث شود و یا انجام پاره‌ای کارهای مقدماتی مانند تحقیقات یا بررسی امکان‌سنجی پروژه‌ها را بر عهده گیرد و سپس در مراحل بعدی مذکورات نسبت به عقد قرارداد الزام آور بین اعضاء خود در زمینه پروژه مربوط اقدام نماید. عنوان کنسرسیو همچنین

به قراردادهای بانکی بین‌المللی یا ایجاد گروههای بانکی بین‌المللی نیز اطلاق می‌گردد.

CONSTITUTIONAL COURT

دادگاه قانون اساسی

در بسیاری از کشورها دادگاه قانون اساسی مساله سازگاری مقررات موضوعه با مفاد قانون اساسی را مورد بررسی و اظهار نظر قرار می‌دهد. در صورتی که دادگاه قائل به عدم انطباق مقررات با قانون اساسی باشد، ممکن است آن را کان لمیکن یا غیر قابل اجراء اعلام دارد.

CONSTRUCTION PROJECT

پروژه ساختمانی

به توضیحات ذیل شناسه: «پروژه موتزار - پایگاه ثابت» در صفحه ۳۹ شماره هفتم مجله مالیات مراجعه شود.

CONSTRUCTIVE DISSOLUTION

انحلال با اهداف مالیاتی

در برخی از کشورها، انحلال شرکت هرگاه با انتقال اقامتگاه، محل اداره، یا کلیه دارائی شرکت به خارج همراه بوده و به این ترتیب شرکت در کشور غیر مقیم شناخته شود، چنین انحلالی به‌حاطر اهداف مالیاتی تلقی می‌شود. برخی اوقات، ادغام شرکت‌ها و تبدیل آن‌ها به «مشارکت» (۵) نیز نوعی انحلال با اهداف مالیاتی شناخته می‌شود. اما در موارد اخیر معمولاً مقررات مالیاتی با دید ملائم‌تری مساله را مورد توجه قرار می‌دهد.

پی‌نوشت‌ها:

۱. شناسه «زیان سوانح» در صفحه ۲۵ شماره سیزدهم مجله مالیات ملاحظه شود.
۲. منظور این است که روابط بین وکیل و موکل مختص خود آنان است و کسی را حق دست یافتن به مسائل مطروحه بین ایشان نیست.
۳. به شناسه Accumulated Earnings Tax در صفحه ۴۳ شماره اول مجله مالیات رجوع شود.
۴. به شناسه Capital Gains Tax در صفحه ۴۲ شماره دوازدهم مجله مالیات مراجعه شود.
۵. درباره اصطلاح مشارکت به زیرنویس شماره ۲ در صفحه ۳۹ شماره ۱۴ مجله مالیات مراجعه شود.

مالیات‌های غیرمستقیم

در ایران و سایر کشورها

محمد پاریزی

مساله تعریف منابع درآمدی مالیاتی مشخص گردد و سهم نسبی هر یک از پایه‌های درآمد، مصرف و ثروت در این تگرگش اساسی ارائه شود. روشن است که نگرش سیاستگزاران مالیاتی در این زمینه خود می‌تواند متأثر از عوامل و مؤلفه‌های متعددی از قبیل ویژگی‌های اقتصادی جامعه، شرایط فرهنگی و امکانات و محدودیت‌های اجرایی شکل بگیرد که بحث در زمینه آنها خارج از چارچوب این گزارش است.

از طرف دیگر با توجه به اهمیت مطالعات تطبیقی در خصوص ویژگی‌های سیستم‌های مالیاتی در سطح جهان که امروزه به عنوان یکی از عوامل مؤثر در نقل و انتقالات بین‌المللی سرمایه و نیروی کار بشمار می‌رود، مقایسه تطبیقی ترکیب منابع مالیاتی در کشورهای مختلف نیز به توبه خود یکی از مقوله‌های مهم مطالعات تطبیقی در این زمینه تلقی می‌گردد. علاوه بر جبهه‌های فوق، در کشور ما، توجه به ترکیب منابع مالیاتی به عنوان یکی از محورهای اصلی تحول در نظام مالیاتی کشور بشمار می‌رود. اجزاء نظام

مقدمه
در هر نظام مالیاتی، ترکیب منابع و سهم نسبی هر یک از انواع درآمدهای مالیاتی یکی از مهم‌ترین موضوعات و مباحث مورد توجه سیاستگزاران و مجریان بهشمار می‌رود، به طوری که می‌توان گفت چگونگی شکل‌گیری این ترکیب و سهم نسبی هر یک از انواع درآمدهای مالیاتی عموماً نشانگر تمایلات و گرایش‌های عمدۀ سیاستگزاران به ترجیحات خاص اقتصادی - اجتماعی می‌باشد. برای مثال وقتی در یک سیستم مالیاتی، مالیات بر پایه مصرف سهم بیشتری نسبت به مالیات بر پایه درآمد را به خود اختصاص می‌دهد، می‌تواند مبنی این اصل باشد که سیاستگزاران مالیاتی در چنین جامعه‌ای حمایت جدی از بخش تولید را مورد توجه قرار داده‌اند ولذا بسیار اصلی فشار مالیاتی را بر روی مصرف آحاد جامعه استوار ساخته‌اند.

به طور کلی قبل از تدوین یک استراتژی جامع برای سیستم مالیاتی می‌بایست نگرش اساسی نسبت به

پایه‌های اصلی وصول مالیات (درآمد - ثروت - مصرف)، مالیات‌های غیرمستقیم عموماً متزادف مالیات بر مصرف تلقی گردیده‌اند.

مالیات غیرمستقیم خود دارای اجزایی است که این اجزاء و تقسیمات در طبقه‌بندی حساب‌های ملی سایر کشورها و نیز در طبقه‌بندی بودجه‌ای کشور ما دارای مشابهت و همانگی می‌باشد. اجزاء دوگانه مالیات‌های غیرمستقیم عبارتند از:

۱. مالیات بر تجارت خارجی
۲. مالیات بر مصرف و فروش

مالیات بر تجارت خارجی ممکن است بر واردات یا صادرات کالاها وضع شود. مالیات بر مصرف و فروش نیز دارای انواع متداولی است که عموماً در سه گروه زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

الف. مالیات فروش مستقیم بر کالاهای خاص به ازاء واحد کالا

ب. مالیات فروش گسترده بر اساس ارزش کالاهای ج. مالیات مصرف بر چرخه کالاهای و خدمات (مالیات بر ارزش افزوده)

همانطور که از عنوانین فوق مشخص می‌گردد مالیات‌های نوع اول بر تعداد محدودی از کالاهای خاص مانند دخانیات و نوشیدنی‌ها وضع می‌شود و به ازاء واحد کالا محاسبه و وصول می‌شود. مالیات‌های نوع دوم نسبت به گستره بیشتری از کالاهای وضع می‌گردد و برخلاف نوع اول بر اساس درصدی از ارزش کالاهای و خدمات محاسبه و وصول می‌گردد و بالاخره در نوع سوم مالیات‌های مصرف و فروش که از پیشرفت‌های ترین مالیات‌ها می‌باشد، مالیات بر چرخه تولید و ارائه کالاهای و خدمات وضع می‌گردد که به آن مالیات بر ارزش افزوده گفته می‌شود.

مالیاتی شامل سیاستگزاری‌ها، وضع قوانین و مقررات و مدیریت مالیاتی سبب گردیده است که در حال حاضر ترکیب خاصی از منابع مالیاتی در پیش رو داشته باشیم. لذا ایجاد تغییر در سهم نسبی منابع مالیاتی موجود نیز مستلزم تغییر در سیاستگزاری‌ها، قوانین و مقررات و سازماندهی و مدیریت مالیاتی خواهد بود.

در گزارش حاصل، وضعیت مالیات‌های غیرمستقیم در کشورمان مورد بررسی قرار گرفته و با استفاده از شاخص‌های کمی با گروهی از کشورهای جهان مقایسه گردیده است. پس از آن نتایج مقایسه و بررسی تطبیقی مورد تحلیل و ریشه‌یابی عوامل قرار گرفته و در خاتمه پیشنهادهایی برای بهبود وضعیت ارائه گردیده است.

تعريف مالیات غیرمستقیم

تفکیک درآمدهای مالیاتی به دو گروه مستقیم و غیرمستقیم به عنوان قدیمی‌ترین و یکی از مهم‌ترین وجوه تمایز مالیاتی در جهان شناخته شده است به طوری که هرگونه تقسیم‌بندی دیگری را در این خصوص تحت الشاعر قرار داده است. در میان همه تعاریفی که برای این دوگونه مالیات ارائه شده است یک اصل به عنوان وجه تمایز پذیرفته شده و آن اصل قابلیت انتقال مالیات‌هاست. بر مبنای این اصل مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی هستند که شخص مشمول پرداخت آنها همان کسی است که از درآمد یا سرمایه‌وی در نتیجه پرداخت آن مالیات کاسته خواهد شد. در حالی که مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات‌هایی هستند که بار آنها به سمت مصرف‌کننده کالا منتقل شده است.

از سوی دیگر از نظر انطباق مالیات‌های غیرمستقیم با

طرح مسأله

مالیاتی در طول دوره زمانی فوق عموماً از یک سیر نزولی برخوردار بوده است بطوری که از ۷/۷ درصد در سال ۱۳۳۸ به ۲۸/۶ درصد در سال ۱۳۷۵ کاهش یافته است. علت اصلی این کاهش در طول دوره فوق افزایش سهم نسبی مالیات‌های مستقیم بوده است. بطوری که با رشد بخش‌های اقتصادی کشور و بویژه شکل‌گیری صنعت و افزایش درآمد در سطوح مختلف جامعه، بر اهمیت مالیات‌های مستقیم افزوده شده و نظام مالیاتی در گذر زمان توجه و عنایت پیشتری را به این قبیل مالیات‌ها معطوف داشته است.

جدول شماره یک سهم مالیات‌های غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی طی سال‌های ۱۳۳۸-۱۳۷۵

سال	درصد سهم	سال	درصد سهم						
۱۳۳۸	۴۸/۴	۱۳۴۳	۵۹/۳	۱۳۵۱	۷۷/۷	۱۳۵۸			
۱۳۳۹	۴۲/۴	۱۳۴۵	۵۹/۷	۱۳۵۲	۷۶/۶	۱۳۶۰			
۱۳۴۰	۴۰/۶	۱۳۶۶	۵۴/۱	۱۳۵۳	۷۵	۱۳۶۱			
۱۳۴۱	۳۴/۵	۱۳۶۷	۴۲/۹	۱۳۵۴	۷۳	۱۳۴۲			
۱۳۴۲	۴۴/۵	۱۳۶۸	۴۵/۲	۱۳۵۵	۷۲/۹	۱۳۴۳			
۱۳۴۳	۴۵/۵	۱۳۶۹	۴۸/۱	۱۳۵۶	۷۵	۱۳۴۴			
۱۳۴۴	۴۹/۵	۱۳۷۰	۴۲/۲	۱۳۵۷	۷۰/۲	۱۳۴۵			
۱۳۴۵	۴۷/۳	۱۳۷۱	۳۸/۱	۱۳۵۸	۷۳/۵	۱۳۴۶			
۱۳۴۶	۴۵/۴	۱۳۷۲	۶۲/۱	۱۳۵۹	۷۲/۶	۱۳۴۷			
۱۳۴۷	۴۹/۸	۱۳۷۳	۴۱/۹	۱۳۶۰	۷۰/۷	۱۳۴۸			
۱۳۴۸	۴۲/۸	۱۳۷۴	۵۱/۹	۱۳۶۱	۶۳	۱۳۴۹			
۱۳۴۹	۴۸/۲	۱۳۷۵	۵۸/۲	۱۳۶۲	۶۲/۴				
			۵۵	۱۳۶۳	۶۱	۱۳۵۰			

همان‌گونه که در مقدمه این گزارش ذکر گردید بحث ترکیب منابع مالیاتی یکی از محورهای اساسی سنجش کارآیی نظام مالیاتی و تناسب آن با شرایط اقتصادی جامعه می‌باشد. ترکیب منابع مالیاتی اگر با رعایت کارآیی اقتصادی و کاهش هزینه وصول همراه باشد و از طرفی توجیحات و ترجیحات اقتصادی را نیز دربر داشته باشد می‌تواند به عنوان ترکیب بهینه قلمداد گردد. دستیابی به چنین ترکیبی از منابع مالیاتی در هر شرایط اقتصادی بویژه در برنامه‌های توسعه از مهم‌ترین جهت‌گیری‌های سیاست‌های مالیاتی بشمار می‌رود.

اینک با این سوال اساسی مواجه هستیم: آیا سیر تغییرات ترکیب درآمدهای مالیاتی (مستقیم و غیرمستقیم) کشورمان در یک دهه اخیر بویژه در شرایط حاضر مناسب با شرایط توسعه اقتصادی کشور می‌باشد و یا نیازمند یک دگرگونی اساسی است؟ برای دستیابی به پاسخ این سوال ناگزیر از مقایسه و تطبیق می‌باشیم. منابع ما در این مقایسه تطبیقی گروههای مختلفی از کشورهای جهان می‌باشند و شاخص‌های تطبیق مورداستفاده شاخص‌های کمی به شرح فصول آتی گزارش می‌باشند.

بررسی سیر تاریخی سهم نسبی مالیات‌های غیرمستقیم در ایران (۱۳۳۸-۱۳۷۵)

در جدول شماره «یک» سهم نسبی مالیات‌های غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی در طول سال‌های ۱۳۳۸ تا ۱۳۷۵ آورده شده است. اطلاعات موجود در این جدول نشان‌دهنده این موضوع است که سهم مالیات‌های غیرمستقیم از کل درآمدهای

بوده است در حالی که در ایران نسبت مذکور در همان سال ۳۷/۷ درصد بوده است. در سال های بعد این نسبت حتی به سطح ۲۸/۶ درصد (در سال ۱۳۷۵) نیز تنزل نمود.

علاوه بر آن میانگین نسبت مالیات های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی برای کشورهای در حال توسعه در سال ۱۹۹۳ معادل ۱۰/۳ درصد بوده است در حالی که این نسبت در همان سال برای ایران معادل ۳/۳ درصد می باشد.

تحلیل نتایج مقایسه تطبیقی و ریشه‌یابی عوامل در فصول قبل مشخص گردید که سهم نسبی مالیات های غیرمستقیم در شرایط حاضر و در سال های اخیر در ایران رو به کاهش بوده و از نظر شاخص های کمی نسبت به سایر کشورها بویژه گروه کشورهای در حال توسعه در سطح پایین تری قرار دارد. این مقایسه نشان می دهد که:

۱. از نظر میزان مطلق وصول مالیات های غیرمستقیم نسبت به تولید ناخالص داخلی، کشور ما در سطح پایینی نسبت به سایر کشورها قرار دارد.
۲. از نظر ترکیب درآمدهای مالیاتی نیز سهم مالیات های غیرمستقیم در ایران نسبت به سایر کشورها در سطح پایینی قرار دارد.

ما در این بخش به بررسی علل این مساله و ریشه‌یابی آن در سه جزء اصلی نظام مالیاتی یعنی سیاستگذاری مالیاتی، قوانین و مقررات مالیاتی و سازمان و مدیریت مالیاتی می پردازیم:

الف. سیاستگذاری مالیاتی
سیاستگذاری مالیاتی به معنای خاص آن شاید هرگز بطور مدون و جامع در کشور ما وجود نداشته است.

بررسی مقایسه ای سهم نسبی مالیات های غیرمستقیم در ایران و سایر کشورها
در جدول شماره «دو» سهم نسبی مالیات های غیرمستقیم در گروه های مختلف کشورهای جهان از یک سو و ایران از سوی دیگر آورده شده است. شاخص های مقایسه ای مورد استفاده در این جدول به ترتیب درصد سهم مالیات های غیرمستقیم نسبت به کل درآمدهای مالیاتی و نسبت مالیات های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی کشورهای مذکور می باشد.

جدول شماره دو سهم نسبی مالیات های غیرمستقیم در گروه های مختلف کشورهای جهان

کروه کشورها	درصد سهم نسبت به درآمدهای مالیاتی	درصد سهم نسبت به تولید ناخالص
کشورهای صنعتی	۳۲/۵	۱۰/۱
کشورهای در حال توسعه	۵۷/۳	۱۰/۳
آفریقا	۶۰	۱۱/۷
آسیا	۶۷/۴	۱۰
اروپا	۴۴	۹/۷
خاورمیانه	۴۳/۸	۶/۵
شیکره غربی	۵۴/۷	۱۰
ایران	۳۷/۷	۳/۳

به این ترتیب مشاهده می شود که کشور ما از نظر شاخص های فوق نسبت به اکثر کشورها در سطح پایین تری قرار گرفته است، برای مثال میانگین سهم مالیات های غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی برای کشورهای در حال توسعه ۵۷/۳ درصد در سال ۱۹۹۳

اساس ارزش کالا.

بنابراین در برنامه دوم توسعه، گسترش مالیات بر پایه مصرف نیز در نظر گرفته شده است.

ب. قوانین و مقدرات مالیاتی
در مالیات‌های غیرمستقیم اصولاً فرار مالیاتی به مفهوم گسترده‌ای که در مالیات‌های مستقیم رایج است وجود ندارد. بنابراین می‌توان میزان وصول مالیات را مستقیماً

متاثر از قوانین و مقررات مربوط دانست.

در بخش مالیات بر تجارت خارجی یا گمرکات که یکی از دو زیربخش اصلی مالیات‌های غیرمستقیم بشمار

می‌رود قوانین و مقررات مربوط دارای سابقه تاریخی طولانی تری می‌باشد زیرا در گذشته بخش عمده درآمدهای دولت را تشکیل می‌داده است و اینک نیز این قوانین و مقررات در مقطع زمانی خاص تهیه و به جریان گذارده می‌شود.

اما در بخش مالیات بر مصرف و فروش وضعیت متفاوت است. برخلاف قوانین مربوط به مالیات‌های مستقیم که همواره بصورت جامع و مدون بوده و در مقطع زمانی خاصی (مانند سال‌های ۱۳۴۵ و ۱۳۶۶) موربدانگری کلی قرار می‌گرفته است، قوانین راجع به مالیات‌های غیرمستقیم همواره بصورت پراکنده و غیرمدون و یا در تبصره‌های قوانین بودجه سالانه و یا

تنهای در شرایط خاص زمانی بررسی‌هایی در این زمینه در داخل سازمان مالیاتی انجام گرفته است که در این بررسی‌ها نیز عموماً بدليل اهمیت مالیات‌های مستقیم و تلاش برای بهبود کارآیی در وصول مالیات بر درآمد و نیز شاید بدليل فقدان توجیهات کافی اقتصادی برای طرح مالیات‌های غیرمستقیم بویژه در شرایط جنگ تحملی و تورم سال‌های بعد در شرایط تعديل اقتصادی، نظر سیاستگزاران مالیاتی به مالیات‌های

مستقیم معطوف گردیده است.

اگر به برنامه‌های پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور نیز که به عنوان استراتژی‌های میان مدت توسعه

کشور تلقی می‌گرددند نگاهی یافنکتیم تعامل و گرایش اصلی سیاستگزاران در این زمینه کاملاً مشهود است. در برنامه اول توسعه در بخش هدف‌های کلی بودجه و وضع مالی دولت صرفأ بر مالیات‌های مستقیم تأکید گردیده است و نظام مالیاتی عمدتاً بر پایه درآمد و ثروت تعریف شده است.

اما در برنامه دوم توسعه اندکی وضع متفاوت است. بطوری که در بخش سیاست‌های درآمدی بودجه عمومی، طی یک بند تأکید ویژه‌ای بر مالیات‌های غیرمستقیم به شرح ذیل گردیده است: «تصحیح و تکمیل قوانین مالیاتی جهت برقراری تعرفه‌های مالیاتی غیرمستقیم بصورت مطلوب و منطقی صرفأ بر

سیاستگزاری مالیاتی به معنای دقیق آن شاید هرگز در کشور ما وجود نداشته و تنها در شرایط خاص زمانی بررسی‌هایی در این زمینه درون سازمان مالیاتی انجام گرفته است که در این بررسی‌ها نیز عموماً توجه عده به مالیات‌های مستقیم معطوف گردیده و مالیات‌های غیرمستقیم کمتر مورد عنایت بوده‌اند. برنامه‌های پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور نیز این تعامل و گرایش اصلی سیاستگزاران را به خوبی نشان می‌دهند.

وقاین متفرقه دیگری وضع شده است و در برخی وجود نداشته است.

در مجموع به نظر می‌رسد کاستی‌های مدیریت مالیاتی در این زمینه بیشتر معلوم دو جزء دیگر نظام مالیاتی یعنی سیاستگذاری‌ها و قوانین بوده است.

پیشنهادها

با توجه به آنچه گفته شد و به منظور ایجاد بهبود در ترکیب منابع مالیاتی کشور و افزایش درآمدهای مالیاتی نسبت به

تولید ناخالص داخلی موارد ذیل به عنوان پیشنهاد ارائه می‌گردد:

۱. سیاستگذاری جامعی برای توسعه مالیات‌های غیرمستقیم و افزایش سهم نسبی آن در مجموع درآمدهای

آن در مجموع درآمدهای مالیاتی انجام گیرد که طی آن با توجه به توجیحات و ترجیحات اقتصادی زمینه شمول و برقراری این مالیات بررسی گردیده و کلیه درآمدهای شبه مالیاتی رایج در جامعه حذف گردد.

۲. قوانین و مقررات لازم در این خصوص در قالب یک مجموعه مدون و جامع تنظیم گردد و کلیه مقررات قابلی و قوانین پراکنده ملغی گردد.

۳. سازمان مالیاتی موجود برای اجرای سیاست‌ها و قوانین مربوط مورد بازنگری قرار گرفته و در حد بالایی از کارآیی و بهره‌وری سازماندهی شود.



قواین متفرقه دیگری وضع شده است و در برخی موارد نیز از نظر ماهیت، مالیات یا عوارض بودن آنها تردید وجود داشته است.

در حال حاضر قوانین مالیاتی در این خصوص فقط ۱۱ کالا و خدمت را مشمول مالیات نموده است که اگر مواردی از کالاها را که از نظر ظرفیت مالیاتی بسیار ضعیف هستند مانند الکل، نوار ضبط صوت و سیمان کنار بگذاریم دامنه کالاها و خدمات مشمول به ۸ مورد محدود می‌گردد.

پیشنهاد می‌شود سیاستگذاری جامعی برای توسعه مالیات‌های

غیرمستقیم و افزایش سهم نسبی آن در مجموع درآمدهای

مالیاتی انجام گیرد، مقررات لازم در این خصوص در قالب یک

مجموعه مدون و جامع تنظیم گردد و سازمان مالیاتی موجود

برای اجرای سیاست‌ها و قوانین مربوط مورد بازنگری قرار

گرفته و در حد بالایی از کارآیی و بهره‌وری سازماندهی شود.

چ. سازمان و مدیریت مالیاتی
همچون دو جزء مهم نظام مالیاتی که فرaca به آنها اشاره شد مدیریت مالیاتی نیز به عنوان

جزء سوم از عوامل پیشده از وضع مشابهی برخوردار بوده و چنان توجهی به مالیات‌های غیرمستقیم ننموده است. به غیر از گمرک که از گذشته دور به عنوان یک سازمان مستقل برای وصول عایدات معینی جهت دولت ایجاد شده است، مالیات بر مصرف و فروش و سازمان اجرایی آن هرگز از نظر تخصیص بهینه منابع و افزایش بهره‌وری سیستم مالیاتی موردن توجه مدیریت مالیاتی قرار نگرفته است. سازمان اجرایی نظام مالیاتی نیز که بر مبنای قانون تعریف شده است عموماً با توجه به اهمیت و مقام خاص مالیات‌های مستقیم شکل گرفته است. به این ترتیب امکان برقراری یک جریان پویا و ارتباط زنده بین سازمان اجرایی مالیات‌های غیرمستقیم و مستقیم

جدول مالیات حقوق و مزایا

آقای رسول امامقلی زاده از خوانندگان مجله مالیات جدول مالیات حقوق و مزایای موضوع ماده ۸۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم بر اساس نرخ ماده ۱۳۱ را که از ۱۳۷۶/۱/۱ در مورد حقوق بگیران بخش دولتی و خصوصی قابل اجراست، برای ما ارسال داشته‌اند که عیناً از نظر خوانندگان می‌گذرد.

٪۲۵ مالیات با کسر	مالیات ماهانه	نرخ	مالیات با کسر ٪۲۵ حقوق و مزایای ماهانه	مالیات ماهانه	نرخ	مالیات ماهانه	حقوق و مزایای ماهانه
۴۹۵۶۲	۶۶۰۸۵	%۲۵	۶۶۰۰۰۰	معاف	۰۰		۳۲۰۰۰۰
۵۴۸۱۲	۷۳۰۸۵	-	۶۸۰۰۰۰	۹۰۰	۱۲۰۰	%۱۲	۳۳۰۰۰۰
۶۰۰۶۲	۸۰۰۸۵	-	۷۰۰۰۰۰	۱۸۰۰	۲۴۰۰	-	۳۴۰۰۰۰
۷۳۱۸۷	۹۷۵۸۵	-	۷۵۰۰۰۰	۲۷۰۰	۳۶۰۰	-	۳۵۰۰۰۰
۸۶۳۱۲	۱۱۵۰۸۵	-	۸۰۰۰۰۰	۲۶۰۰	۴۸۰۰	-	۳۶۰۰۰۰
۹۹۴۳۷	۱۲۲۵۸۵	-	۸۵۰۰۰۰	۵۴۰۰	۷۲۰۰	-	۳۸۰۰۰۰
۱۱۲۵۶۲	۱۵۰۰۸۵	-	۹۰۰۰۰۰	۶۳۰۰	۸۴۰۰	-	۳۹۰۰۰۰
۱۲۵۶۸۸	۱۶۷۵۸۵	-	۹۵۰۰۰۰	۷۲۰۰	۹۶۰۰	-	۴۰۰۰۰۰
۱۳۸۸۱۳	۱۸۵۰۸۵	-	۱۰۰۰۰۰۰	۷۵۰۰	۱۰۰۰۰	-	۴۰۳۳۲۳
۱۵۷۱۸۸	۲۰۹۵۸۵	-	۱۰۷۰۰۰۰	-	-	%۱۸	-
-	-	%۴۰	-	۸۴۰۰	۱۱۲۰۰	-	۴۱۰۰۰۰
۱۶۰۱۸۸	۲۱۳۵۸۵	-	۱۰۸۰۰۰۰	۹۷۵۰	۱۳۰۰۰	-	۴۲۰۰۰۰
۱۶۶۱۸۸	۲۲۱۵۸۵	-	۱۱۰۰۰۰۰	۱۲۴۵۰	۱۶۶۰۰	-	۴۴۰۰۰۰
۱۹۶۱۸۸	۲۶۱۵۸۵	-	۱۲۰۰۰۰۰	۱۲۸۰۰	۱۸۴۰۰	-	۴۰۰۰۰۰
۲۱۶۱۸۸	۳۱۶۱۸۸	-	۱۵۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۲۰۰۰	-	۴۷۰۰۰۰
۵۱۶۱۸۸	۵۱۶۱۸۸	-	۲۰۰۰۰۰۰	۱۹۲۰۰	۲۵۶۰۰	-	۴۹۰۰۰۰
۶۷۷۵۲۲	۶۷۷۵۲۲	-	۲۴۰۳۳۳۳	۲۰۵۵۰	۲۷۴۰۰	-	۵۰۰۰۰۰
-	-	%۴۵	-	۲۴۳۷۴	۳۲۵۰۰	-	۵۲۸۳۲۲
۹۴۶۰۲۲	۹۴۶۰۲۲	-	۳۰۰۰۰۰۰	-	-	%۲۰	-
۱۱۷۱۰۲۱	۱۱۷۱۰۲۱	-	۳۵۰۰۰۰۰	۲۶۰۶۱	۳۰۳۱۶	-	۵۴۰۰۰۰
۱۳۹۶۰۲۱	۱۳۹۶۰۲۱	-	۴۰۰۰۰۰۰	۲۸۴۳۶	۳۷۹۱۶	-	۵۵۰۰۰۰
۱۶۱۵۰۲۲	۱۶۱۵۰۲۲	-	۴۴۸۶۶۶۶	۳۲۱۸۶	۴۲۹۱۶	-	۵۷۰۰۰۰
-	-	%۵۰	-	۳۵۹۳۶	۴۷۹۱۶	-	۵۹۰۰۰۰
۱۸۷۱۶۸۹	۱۸۷۱۶۸۹	-	۵۰۰۰۰۰۰	۳۷۸۱۱	۵۰۳۱۶	-	۶۰۰۰۰۰
۲۱۲۱۶۸۹	۲۱۲۱۶۸۹	-	۵۵۰۰۰۰۰	۳۹۶۸۶	۵۲۹۱۵	-	۶۱۰۰۰۰
۲۳۷۱۶۸۹	۲۳۷۱۶۸۹	-	۶۰۰۰۰۰۰	۴۱۵۶۱	۵۵۴۱۲	-	۶۲۰۰۰۰
۲۸۷۱۶۸۹	۲۸۷۱۶۸۹	-	۷۰۰۰۰۰۰	۴۵۳۱۱	۶۰۴۱۵	-	۶۴۰۰۰۰
۳۳۷۱۶۸۹	۳۳۷۱۶۸۹	-	۸۰۰۰۰۰۰	۴۷۸۱۲	۶۷۷۳۸	-	۶۵۳۳۲۲
۳۶۹۸۲۵۶	۳۶۹۸۲۵۶	%۵۰	۸۶۰۲۳۳۳	-	-	%۲۵	-



قوانين، تصویبات‌ها، و بخشنامه‌ها

و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

نظريه تفسيری فقهای شورای نگهبان در خصوص تفسیر قوانین

شورای محترم نگهبان

همانگونه که عنایت دارند مطابق اصل (۷۳) قانون اساسی، قوانین عادی در موارد ابهام و اجمال تفسیر می‌شوند. معهداً نظر به اينکه اصولاً در اکثر قریب به تمامی موارد بین وضع قانون و تفسیر آن فاصله زمانی وجود دارد و در این مدت با اجرای قانون اصلی، برای اشخاص حقوقی ایجاد می‌شود و در بسیاری از اوقات نیز این حقوق به غیر منتقل و یا به ارت می‌رسد مضافاً این که اجرای قوانین مزبور در موارد معتبرابه مستلزم ارجاع امر به قوانین دیگر نیز هست (کما اينکه هزینه اعتبار طرحها، که موضوع قانون بودجه است در بسیاری از موارد ملازمه با پرداخت حقوق کارگر یا خرد اجناس دارد و این امر بر اساس قوانین کار و مدنی، حقوقی را برای طرف ایجاد می‌کند) و در نتیجه بر حسب قوانین مرتبط با یکدیگر و در پی اجرای آنها پیچیدگیهای زیادی در امور مردم بوجود می‌آید. با نوجوه به این پیچیدگی‌ها هنگامی که تفسیر مؤخر انجام می‌باید این سوال مطرح می‌شود که مطابق اصول کلی آیا تفسیر قانون به لحاظ آثار و نتایج مترتب بر آن تا چه حد باید و می‌تواند عطف به گذشته شود و حقوق ایجاد شده را منتفی نماید و یا کدام دسته از حقوق و آثار را میتواند نادیده بگیرد.

به عنوان مثال به موجب قانونی که تحت اعاده به خدمت کارکنان بازنیسته دولت در سال ۱۳۶۱ به تصویب مجلس رسید دولت اجازه یافت تعدادی از بازنیستگان را اعاده به خدمت نماید. در سال ۱۳۶۶ نیز قانون تعديل نیروی انسانی تصویب شد و در آن دولت اجازه یافت افراد بازنیسته را بصورت موقت به خدمت بگیرد. از آن پس دولت به دو صورت زیر عمل کرده است:

الف: اعاده به خدمت تعدادی از بازنیستگان متخصص به استناد قانون مصوب سال ۱۳۶۱.

ب: تصویب اشتغال موقت برخی از بازنیستگان باستانی ماده (۸) قانون تعديل نیروی انسانی مصوبه ۱۳۶۶.

قابل ذکر است که مصوبات اعاده به خدمت دولت در فاصله دی ماه ۱۳۶۶ تا خرداد ۱۳۷۳ که بالغ بر ۴۶ تصویبات‌ها و ناظر به تعداد ۱۳۰ نفر است نیز مورد ایراد ریاست محترم جمهوری وقت به استناد اصل (۱۲۶) و ریاست محترم

مجلس شورای اسلامی باستناد اصل (۱۳۸) قرار نگرفته است.

در سال ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی با تصویب قانون تفسیر ماده (۸) قانون تعديل نیروی انسانی مقرر داشت «ممنوعیت اشتغال به کار بازنشستگان موضوع ماده (۸) قانون نحوه تعديل نیروی انسانی شامل اعاده به خدمت بازنشستگان نیز می‌گردد».

اکنون اگر قانون تفسیر فوق الذکر (اصوب ۱۳۷۳) در این قضیه عطف به مسابق‌گردد و شامل افرادی هم بشود که در فاصله سالهای ۱۳۶۶ تا ۱۳۷۳ اعاده به خدمت شده‌اند و مسئولیت‌های مختلفی را ایفا کرده و تعدادی از آنها تصمیمات مهم مالی و اداری فراوانی گرفته‌اند، موجب می‌شود حقوق ایشان و حقوق دیگر اشخاص و حق کلیه اموری که بز اساس تصمیمات ایشان محقق شده است (از جمله معاملات و عقودی که با تجویز آنان صورت گرفته است) محل اشکال قرار گیرد زیرا در قانون تفسیر، مقرر شده است که افراد مذبور ممنوعیت اشتغال به کار داشته‌اند و علی القاعده بر امر ممنوع آثار امر مجاز نباشد مترتب شود. اشاره به این نکته بجاست که با توجه به قواعد و اصول حقوق اداری امور و حقوق مذبور بر اساس فهم مجری از قانون حاکم در زمان خود ایجاد شده است. بویژه آنکه تفسیر علی‌الاصول در مواردی صورت می‌گیرد که قانون مشتمل بر چند معنی است و اتخاذ هر یک از آنها، قبل از تفسیر مرجع ذیصلاح، مغایر با قانون اصلی نمی‌باشد، و همانطور که در بالا یادآوری شد در موضوع مطروحه ریاست محترم جمهوری وقت و ریاست محترم مجلس شورای اسلامی نیز اعلام مغایرت مصوبات را با قانون اعلام نداشته‌اند.

با عنایت به آنچه گذشت خواهشمند است با توجه به اصول (۹۸ و ۷۳) قانون اساسی نظریه تفسیری شورای محترم نگهبان را در مورد اینکه «آیا با قوانین تفسیری می‌توان حقوق و شرایطی را که طبق قوانین اولیه برای اشخاص ایجاد شده است خصوصاً در موارد زیر بطور یک جانبه زائل نمود» اعلام فرمایند:

- ۱- هنگامیکه قانون تفسیری جدید حوزه شمول قانون اصلی را توسعه می‌دهد بنحوی که برای افراد در زمان مقدم بر تصویب، تکالیفی ایجاد می‌نماید.
 - ۲- تحدید یا تضییع حقوق استخدامی که در زمان گذشته برای افراد ایجاد شده است.
 - ۳- تأثیر در عقود و معاملات گذشته و سایر تصمیماتی که برای اشخاص غیردولتی حقوقی ایجاد کرده است.
 - ۴- تسری مستقیم یا غیرمستقیم مقررات جزائی به فعل یا ترک فعلی که در گذشته انجام شده است.
- رئیس جمهور - اکبر هاشمی رفسنجانی

پاسخ فقهای شورای نگهبان

ریاست محترم جمهوری اسلامی ایران

با سلام - نامه شماره ۷۸۱۰۸ مورخ ۱۳۷۳/۳/۷ در جلسه شورای نگهبان مطرح شد و نظر تفسیری شورا بدین شرح اعلام می‌گردد:

- ۱- مقصود از تفسیر بیان مراد مقتن است بنابراین تضییق و توسعه قانون در مواردی که رفع ابهام قانون نیست،

تفسیر تلقی نمی‌شود.

۲- تفسیر از زمان بیان مراد مقتن در کلیه موارد لازم الاجراست بنابراین در مواردی که مربوط به گذشته است و مجریان برداشت دیگری از قانون نداشته‌اند و آن را به مرحله اجرا گذاشته‌اند تفسیر قانون به موارد مختص‌الوقت مذکور تسری نمی‌یابد. دبیر شورای نگهبان - احمد جنتی

تصویب‌نامه شماره ۵۷۶۱۱/ت ۱۸۱۸۱ هـ مورخ ۱۳۷۶/۳/۲۶ اصلاحیه آیین‌نامه اجرایی بندهای ۲، ۳، ۴، ۵ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم

وزارت امور اقتصادی و دارانی
هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۳/۲۵ بنا به پیشنهاد شماره ۱۱۸۱۶/الف ح مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ معاونت حقوقی و امور مجلس رئیس جمهور، تصویب نمود:
در بند (ج) ماده (۱۲) آیین‌نامه اجرایی بندهای (۲)، (۳)، (۴) و (۵) ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم - موضوع تصویب‌نامه شماره ۵۷۶۱۱/ت ۱۳۶۸/۴/۱۴ مورخ ۳۰۵ - پس از عبارت «دارای مؤسسه» عبارت «به استان قدس رضوی یا» افزوده می‌شود. معاون اول رئیس جمهور - حسن حبیبی

قسمتی از آثیننامه سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج از کشور (تصویب‌نامه هیأت دولت)

وزارت امور اقتصادی و دارانی
هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۵/۸ بنا به پیشنهاد شماره ۲۱۱۹/۲۱/۱۴۰۶۷ مورخ ۱۳۷۶/۴/۳۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد اصل یکصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و در اجرای ماده (۱) و بند (۴) ماده (۸) قانون اساسنامه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران - مصوب ۱۳۵۴ - آیین‌نامه سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج از کشور را به شرح زیر تصویب نمود:

آیین‌نامه سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج از کشور
ماده ۱- سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران که طبق اساسنامه قانونی خود مسؤولیت تمرکز، تنظیم و انجام امور مربوط به سرمایه‌گذاری‌های ایران در خارج از کشور را بر عهده دارد، با دریافت اطلاعات و مدارک موردنیاز به شرح ماده (۴) این آیین‌نامه، هر یک از طرحهای سرمایه‌گذاری ایران در خارج از کشور را در هیأت فنی سازمان مطرح نموده و پس از حصول نظر هیأت فنی، طرح مذبور را جهت اتخاذ تصمیم در شورای عالی سرمایه‌گذاری مطرح می‌نماید....

....

ماده ۴- متقاضیان سرمایه‌گذاری در خارج از کشور موظفند برای طرح موضوع در هیأت فنی و شورای عالی سرمایه‌گذاری، اطلاعات و مدارک زیر را به ضمیمه درخواست خود به سازمان سرمایه‌گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران ارائه نمایند:

۷- قوانین و مقررات کشور محل سرمایه‌گذاری در خصوص نحوه حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی و ورود و خروج سرمایه خارجی همچنین مالیات و دیگر کسور قانونی که به درآمد خالص شرکت مشترک و سود سهامداران آن تعلق می‌گیرد.

رأی شماره ۵-۲۹۱۱ - ۳۰/۴/۷۶ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۳۷۶/۱/۳۱ مورخ ۳۰/۴-۹۰۹ شورایعالی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۳/۷ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش دایر بر پیشنهاد بررسی شمول یا عدم شمول مالیات نسبت به وجوده پرداختی طبق ماده ۳ «قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه‌های ضروری به کارکنان دولت» متعاقب بخشنامه شماره ۳۰/۴-۸۷۴۸/۴۰۴۴ مورخ ۱۳۷۵/۸/۲۸ میباشد، بین دلیل که چون قانون اخیر در جهت کمک به قشر آسیب‌پذیر کارمند و تأمین بخشی از نیازها و هزینه‌های ضروری آنان تهیه و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، علیرغم بندهای ۲ و ۳ بخشنامه یاد شده ممکن است موضوع شمول مالیات منتفی بوده باشد.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از مطالعه سوابق امر و تبادل نظر در این خصوص بشرح آتی مبادرت به صدور رأی مینماید:

نظر باینکه کمک هزینه‌های موضوع ماده ۳ «قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه‌های ضروری به کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۵/۲/۲۶ مجلس شورای اسلامی» برای جبران بخشی از هزینه‌ها در موقع ضرورت و اضطرار نظریه ازدواج و فوت به مستخدم یا ورثه بالافصل او پرداخت میگردد، علیهذا اقلام مذکور شامل مالیات نمیباشد.

محمدعلی خوش‌اخلاق (با نتیجه موافق است) سید محمد حمیدی علی افرا محمد رزاقی غلامحسین هدایت عبدی محمدعلی بیگبور علی اکبر نوربخش داریوش آل آقا محمدعلی سعیدزاده

بخشنامه شماره ۱۳۸۰۶-۱۹۹۶/۴/۳ مورخ ۳۰/۴/۱۳۷۶

بنا به اختیار حاصل از قسمت اخیر ماده ۵۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و بمنظور تسهیل در مراجعت وکلای مؤذیان محترم مالیاتی به مراجع مالیاتی مقرر میدارد، در مواردیکه مبلغ حق تمبر تعیین شده در اجرای مفاد بند «د» ماده ۱۰۳ قانون یاد شده از طریق ابطال و الصاق تمیر بر روی وکالت‌نامه‌های مورد عمل مقدور

نباشد مبلغ حق تمیر بحساب درآمد مالیاتی اداره کل مربوط واریز شده و رسید بانکی آن حسب مورد به مراجع مذبور از جمله مراجع حل اختلاف مالیاتی یا شورای عالی مالیاتی ارائه گردد.
داریوش ایران‌بی‌دی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشناهه شماره شماره ۱۴۱۶۴/۳۶۱۶/۴-۳۰ مورخ ۷/۴/۱۳۷۶

پیرو بخشناهه شماره ۱۴۰۸۴/۴۸۰۳۲-۳۴۳۲/۵-۳۰ مورخ ۹/۱۴ و بنا به اختیار حاصل از مقررات تبصره ماده ۲۲۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ به منظور تسريع در کار مراجعین و مؤذیان مالیاتی در خصوص تسهیلات اعطائی بانکها بر اساس قراردادهای اجاره به شرط تملیک، در موقعی که بانکها نسبت به انتقال قطعی ملک واقع در خارج از محل اقامتگاه قانونی خود به مستأجر اقدام می‌نمایند، امر رسیدگی و صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک واگذار میگردد.

داریوش ایران‌بی‌دی معاون درآمدهای مالیاتی

رأی شماره ۱۳۷۶/۴/۳۷۰۰ مورخ ۸/۴/۱۳۷۶ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۱/۱۳ مورخ ۱۳۷۵/۳۹ ۱۳۷۴/۲۱ اداره کل امور هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۷/۲/۱۳۷۶ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش اجمالاً عبارت از اینست که:

«یکی از مؤذیان مالیاتی پس از اخذ رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوى اعتراض خود نسبت به آن رأی را ظرف مهلت مقرر در بند ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم به دیپرخانه اداره کل امور هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی تسلیم و این اداره کل نیز لایحه اعتراضی را عیناً به اداره کل مالیاتی ذیربیط در تهران ارسال مینماید. اما زمانی نامه ارسالی ثبت دفتر سرمیزی مربوط میگردد که مهلت یکماه موضوع بند ۱ ماده ۲۴۷ مذبور سپری شده بود. در نتیجه حوزه مالیاتی بدون احالة پرونده به هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رأی هیئت بدوى را قطعی تلقی نموده و این اقدام مواجه با اعتراض مؤذی گردیده است. اکنون با توجه په اینکه هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی قبل‌اً جزوی از سازمان ادارات کل مالیاتی تهران بوده و حال با ایجاد تشکیلات فعلی در تهران، هیئت‌های یادشده بطور کلی از ادارات کل مالیاتی منزع و مستقل شده‌اند و در حقیقت اداره کل امور هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بمتابه قسمتی از سازمان و تشکیلات کلی پیش‌بینی شده در تبصره ۲ ماده ۲۲۳ قانون مالیاتهای مستقیم (قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی) میباشد، موضوع از جهت حقانیت مؤذی جای تأمل است و طرح و بررسی آن در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی ضروری مینماید. هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر پیرامون موضوع، بشرح آتی در این باره اعلام رأی مینماید:

رأى اکبریت:

از آنجا که مطابق نص صریح بندهای ۱ و ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن، مؤدیان و مأموران تشخیص بایستی اعتراض کتبی خود را نسبت به آراء غیرقطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوى با ملحوظ داشتن سایر شرایط، طرف موعد مقرر، به حوزه مالیاتی مربوط یا قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی تسلیم نمایند و هرگونه تعبیر و تفسیر بخلاف این مقررات عدول از احکام قانونی یادشده میباشد، بنابراین اعتراضاتی را که به مراجع دیگر از جمله اداره کل امور هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی تسلیم شده و طرف موعد مقرر قانونی به حوزه مالیاتی مربوط یا قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی واصل نگردد، نمیتوان قابل قبول دانست.

محمد حمیدی علی افرا غلامحسن هدایت عبدی محمدعلی بیگپور داریوش آل آقا محمدعلی سعیدزاده نظر اقیمت:

از آنجا که هدف از وصول اعتراض مؤدیان بر اساس مقررات ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن توسط قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی و یا حوزه‌های مالیاتی مربوط در واقع احواله آن به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی میباشد، بنابراین تسلیم اعتراض مستقیماً به اداره کل امور هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی که مسئول اداره امور کلیه هیئت‌های ذیریط مذکور است، بطريق اولی منطبق با مقررات ماده ۲۴۷ یاد شده بوده و در صورت پرداخت ۱۰٪ مالیات موضوع بند یک ماده ۲۴۷ قانون یادشده طرف مهلت مقرر، پرونده امر قابل طرح و رسیدگی در هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر خواهد بود. محمدعلی خوش‌اخلاق رزاقی علی‌اکبر نوربخش

بخشنامه شماره ۱۵۸۵۳/۴۹۳۹-۳۰/۵/۱۲ مورخ ۱۳۷۶

در اجرای فرمان مقام معظم رهبری «دستورالعمل یکسان‌سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی دارای فعالیت‌های اقتصادی» که طی نامه شماره ۱/۳۳۳۵۲ مورخ ۷۶/۴/۲۳ دفتر معظم‌له به وزارت امور اقتصادی و دارائی ابلاغ گردیده، به پیوست جهت اطلاع و اجرا ابلاغ میگردد. مرتضی محمدخان وزیر امور اقتصادی و دارائی

جناب آقای مهندس محمدخان دام توفیقه
وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی
سلام علیکم،

اعطف به نامه‌ی شماره‌ی ۸۷۳۵/۱۵۶۴-۳۰/۴-۷۶/۳/۲۲ مورخ ۷۶/۳/۲۲ جنابعالی، همانطور که در فرمانی سابق‌الصدور به شماره‌های ۱/۱۴۳۳۵ مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۹ و ۱/۱۵۵۴۶ مورخ ۷۲/۳/۳ و ۱-۹۴۷۹/۱۹ مورخ ۷۳/۵/۱۹ و ۱/۲۲۷۲۷ مورخ ۷۳/۷/۱۷ و فرمان ۷۱/۴/۲۸ مقام معظم رهبری «مدظله‌العالی» در خصوص نامه‌ی شماره‌ی ۱۰/۴۵۳۱

مورد ۷۱/۴/۲۸ و ابلاغیه‌های موضوع نحوه محاسبه و اخذ مالیات از بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی و ستاد اجرائی فرمان حضرت امام «ره» نظر مقام معظم رهبری «مدظلله‌العالی» بالصراحته ابلاغ شده است، بدینوسیله اعلام می‌گردد که متن پیوست که به یکسان‌سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی کمک می‌نماید و با تلاش و زحمات آن وزارت‌خانه و معاونت نظارت و حسابرسی این دفتر در چارچوب تدبیر معظم‌له فراهم آمده است با تحضیل موقالم مقام معظم رهبری «مدظلله‌العالی» رسید، معظم‌له ضمن تشکر از زحمات جناب‌العالی و سایر دست‌اندرکاران، با متن مذکور موافقت فرمودند. امید است هر چه سریعتر شاهد اجرای آن باشیم. توفیقات آقایان محترم را از خداوند متعال خواستاریم.

دفتر مقام معظم رهبری محمدی گلپایگانی

دستورالعمل یکسان‌سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی دارای فعالیت‌های اقتصادی فرمان مقام معظم رهبری در مورد یکسان‌سازی وضعیت مالیاتی نهادهای انقلاب اسلامی که دارای فعالیت و یا زیرمجموعه‌های اقتصادی می‌باشند بشرح دستورالعمل زیر جهت اجرای مفاد حکم مذبور ابلاغ می‌گردد:

۱- نهادهای مشمول حکم عبارتند از:

بنیاد شهید انقلاب اسلامی

کمیته امداد امام خمینی «قدس سرہ»

سازمان تبلیغات اسلامی

بنیاد مسکن انقلاب اسلامی

دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم

۲- بنیاد ۱۵ خداد، بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی و ستاد اجرائی فرمان حضرت امام «قدس سرہ» با توجه به فرمان امام خمینی «قدس سرہ» و احکام مقام معظم رهبری کماکان طبق روال گذشته و طبق مقررات و دستورالعمل‌های صادره عمل خواهند نمود.

۳- حذف یا اضافه شدن نهادی به فهرست فوق با اعلام کتبی دفتر مقام معظم رهبری انجام خواهد شد.

۴- به نام هر یک از نهادهای مذکور در بند ۱ حسابهای جاری فاقد دسته چک و غیرقابل برداشت جداگانه‌ای نزد شعبه یکی از بانکهای کشور افتتاح و چک و غیرقابل برداشت جداگانه‌ای نزد حساب خاص دیگری که در همان شعبه بنام دفتر مقام معظم رهبری افتتاح می‌گردد منتقل شود و عیناً مبالغه فوق برای انجام مأموریتهای مشخص و مصوب آنها در امور حمایتی، فرهنگی و خدماتی محرومین که در قانون مالیاتها نیز مستثنی شده‌اند، به حساب نهادهای مذبور عودت می‌گردد.

۵- نهادهای مشمول حکم این دستورالعمل تا آخر سال ۱۳۷۵ از شمول مالیات فعالیتهای اقتصادی موضوع قسمت الحاقی به تبصره ۱ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ و ضوابط اجرائی مربوطه مستثنی می‌گردد.

۶- مالیات‌فعالیتهای اقتصادی هر یک از نهادهای یادشده بشرح زیر تعیین و به حساب خاص واریز گردد:

الف - مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و همچنین حق واگذاری محل (اعم از استناد رسمی یا عادی) در هر مورد طبق مقررات ماده ۵۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ توسط مأمورین مالیاتی ذیربطر محاسبه و به حساب خاص واریز گردد (مقررات تبصره ۳ ماده ۵۹ قانون مزبور در این قبیل موارد اجرا نخواهد شد) و صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مذکور در هر حال منوط به ارائه فیش پرداخت مالیات به حساب خاص به حوزه مالیاتی مربوط خواهد بود.

ب - با توجه به وصول مالیات نقل و انتقال املاک از واحدهای نوساز و پیچیدگی محاسبه مالیات بسازویفروش، وصول این مالیات از نهادهای مشمول حکم صرف نظر شود.

ج - مالیات بر درآمد اجاره املاک و مستغلات نهادهای موردبخت بر مبنای اجارههای مذکور در قرارداد معقده فیما بین (اعم از رسمی یا عادی) با رعایت مقررات قانونی مربوط توسط مأمورین مالیاتی، تشخیص و مطالبه و به حساب خاص واریز شود.

د - کلیه اشخاص حقوقی در اجرای تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مالیات متعلق به مال الاجارههای پرداختی به نهادهای موردبخت را بر مبنای اجاره بهای مندرج در قرارداد معقده فیما بین بموقع کسر و به حساب خاص واریز نمایند.

ه - کلیه مالیاتهای متعلق به نقل و انتقالات سهام یا حق تقدم سهام و همچنین سهم الشرکه نهادها در شرکتها (اعم از اینکه انتقال از طریق بورس باشد و یا طریق دیگر) حسب مورد، طبق مقررات مالیاتی مربوط توسط مسئولین امر محاسبه و به حساب خاص واریز شود و رسید آن جهت صدور گواهی بلامانع بودن نقل و انتقال آنها به حوزه مالیاتی مربوطه ارائه شود.

و - مالیاتهای متعلق به سایر فعالیتهای اقتصادی نهادها از قبیل فعالیتهای تولیدی، صنعتی، معدنی و تجاری در هر مورد طبق مقررات قانونی مربوط توسط مأمورین مالیاتی ذیربطر تشخیص و مطالبه و به حساب خاص واریز شود.

۷- مالیات سهم نهادها در شرکتها و مؤسسات:

کلیه شرکتها و مؤسساتی که صدرصد متعلق به نهادها بوده و یا نهادها به نسبتی در آنها مشارکت مستقیم دارند مکلف به انجام وظایف قانونی خود از حیث تسلیم بموضع اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان به حوزه مالیاتی مربوطه بوده و نحوه تشخیص مالیات تا مرحله قطعیت مطابق قواعد و مقررات جاری مالیاتی میباشد. مبلغ مالیات ابرازی در اظهارنامه مالیاتی اشخاص مذکور و همچنین مالیاتهای قطعی شده از سوی حوزه مالیاتی به نسبت سهم نهادها باستی به حساب خاص واریز گردد. همچنین مالیات سالانه املاک مربوط به شرکتهای تحت پوشش نهادها به نسبت سهم به حساب خاص واریز گردد.

۸- مالیاتهای تکلیفی مکسوره موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم بابت وجوده پرداختی به نهادها و شرکتها و مؤسسات وابسته به آنها، معادل رسیدهای ارائه شده هر ماهه توسط اداره کل مالیاتی به نسبت سهم نهادها به حساب خاص واریز گردد.

۹- مفاد این دستورالعمل شامل مالیات حقوق و سایر مالیاتهای تکلیفی که نهادهای یادشده و مؤسسات و

شرکتهای وابسته مطابق مقررات مالیاتی جاری مکلف به کسر از وجود پرداختی به اشخاص ثالث و ایصال آن میباشد نبوده و این قبیل مالیاتهای کماکان باید به حساب تعیین شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز گردد.

۱۰- کلیه مراحل رسیدگی، تشخیص، مطالبه، و وصول مالیاتهای موربد بحث با رعایت مقررات مالیاتی جاری به عهده مأمورین تشخیص مالیات میباشد.

۱۱- مقاد این دستورالعمل شامل شرکتها و مؤسسه‌ای که بموجب مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و یا قوانین خاص از پرداخت مالیات معاف هستند، نخواهد شد.

۱۲- کلیه جرائم مالیاتی متعلق به منابع مختلف فعالیتهای نهادها و شرکتها و مؤسسه‌ای وابسته و همچنین مالیاتهای تکلیفی کسر شده از وجود پرداختی به نهادها و اشخاص حقوقی مذکور به حساب خاص واریز گردد.

۱۳- یک درصد از کل وجوده واریز شده به حسابهای نهادهای مشمول حکم، هنگام انتقال وجوده مذبور به حساب خاص دفتر مقام معظم رهبری توسط بانک مربوط کسر و مطابق روش اعلام شده به حساب وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز شود. بمنظور کنترل وجوده مذبور و همچنین یک درصد مذکور دفتر مقام معظم رهبری و وزارت امور اقتصادی و دارائی اقدام مقتضی معمول خواهد داشت.

۱۴- اشخاص حقوقی و مؤسسه‌ای موضوع این دستورالعمل و همچنین مدیر یا مدیران آنها از لحاظ مقررات مربوط به شماره اقتصادی و قانون مالیاتهای غیرمستقیم و نیز سایر مقررات اجرائی قانون مالیاتهای مستقیم و بطورکلی تکالیف و مقررات جاری کشور مشمول کلیه قوانین مربوط میباشند.

۱۵- استفاده از مقاد این دستورالعمل موكول به رعایت مقررات قانون مالیاتهای مستقیم راجع به ارائه صورتهای مالی نهادهای مذکور و شرکتها و مؤسسه‌ای تحت پوشش آنها در مواعید مقرر به حوزه‌های مالیاتی ذیریط و انجام حسابرسی و بازرسی قانونی آنها توسط معاونت نظارت و حسابرسی دفتر مقام معظم رهبری و یا اشخاص حقیقی و حقوقی مورد تأیید آن میباشد.

۱۶- بلحاظ مبدأ اجرای حکم کلیه مالیاتهای وصول نشده نهادهای فوق الذکر مشمول این دستورالعمل است.

۱۷- این دستورالعمل شامل کلیه اموالیکه با حکم مصادره، استرداد یا تملک به نفع نهادهای فوق الذکر و یا عنایون مشابه به نهادهای موصوف واگذار شده و یا مستقیماً توسط نهادهای موصوف ایجاد شده، میگردد.

۱۸- مجتمع علمی و آموزشی علوم اسلامی خواهان حوزه علمیه قم «جامعه الزهرا(س)» نیز از لحاظ مالیات فعالیتهای اقتصادی و سود سهام شرکتها و مؤسسه‌ای وابسته، مانند نهادهای مذکور در بند ۱ مشمول مقررات این دستورالعمل میباشد.

۱۹- مقاد این دستورالعمل پس از صدور، جایگزین مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه آن مصوب ۷۱/۲/۷ در موارد فوق الذکر خواهد بود.



New Provisions on Salary Tax

As we mentioned earlier in this journal (No. 17, pages 3-4) The Article 84 and its Note were amended recently with the aim of raising the level of the threshold of salary tax as well as for equalizing the tax status of all employees and workers. A

detailed schedule covering the amount of taxes accruing to different levels of salary income was prepared and provided by a reader of the journal which has been printed in the Persian section.

Regulations and Rulings

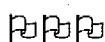
The texts of latest laws, regulations, and opinions of the Supreme Council of Taxation (as well as those of the Court of the Administrative Justice with regard to taxation cases) are

reported in the Persian section of the Journal. A part of the same regulations and verdicts is presented in English section under the heading "Tax News".

Tax Glossary

Several tax terms and expressions are presented and defined in each issue of Maliyat journal. Detailed explanations

follow each term, with due consideration being paid to the connected laws and regulations.



The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation (and on the Fiscal Policies) in Developing Countries

The above article has been translated to Persian for Mallyat Journal. The first part of the translation is provided in the present issue, and the second (and last) part will be printed in the coming issue. The original of the article was written by Mr.

Tanzi, an expert of the International Monetary Fund, as a part of the series of articles prepared and printed by the same organization under the title of 'Public Finance in Developing Countries'

Tax System and Official Accountants

The role, the official accountants can play for improvement of the tax system is the main focus of the article. A brief history of the profession of the official accounts in the world, as well as in Iran, has

been provided first. Then the position of this profession in the Iranian Direct Taxation Act and other relevant regulations is analyzed. The conclusion and certain proposals come at the end.

Indirect Taxes in Iran and Some Other Countries

This is the first study on indirect taxes provided by this journal. The article deals in particular with the share of the indirect taxes in overall tax revenue of

the country in comparison with different countries of the world. Certain proposals are given by the author for improvement of the situation.

factors, presents critical observations on shortcomings of the law and makes certain suggestions in this field.

Trends in Anti-Avoidance

This very interesting article was written first by Dr. David Williams and published in the Bulletin for International Fiscal Documentation. The author attempted to address future trends in the field of tax avoidance. The scope for

anti-avoidance depends - according to him - on laws of fiscal dynamics, which he described and analyzed in detail. A Persian translation of the first part of the said article is provided in the Persian section of the journal.

Tax Exemption of Industrial and Mining Companies

Article 132 of the Direct Taxation Act as amended on April 1992, provides for tax holidays of 4, 6, and 8 years with regard to industrial and mining entities, for which the exploitation permit will be issued from the date of adoption of the amendment. Several ambiguities were raised about this article, that caused the Ministry of Economic and Finance to issue two circulars, the second of which was, in effect, an amendment to the

first one. Some taxpayers, however, were not satisfied with the Ministry's Rulings and filed complaint with the Court of Administrative Justice. The Court held the view of the taxpayers, and ruled against the Ministry's circulars. The author reviews these developments and expresses his opinion on the commencement date of the relevant tax holidays.

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

Editorial

Techniques and methods adopted by the tax administration during a century that has been past from the date of its establishment, constitute a precious capital that must be appreciated, studied and analyzed with the

aim of further improvement thereof. This subject, namely the need for systematic study of those techniques and methods, is dealt with in the Editorial of both, the Persian and English sections of the present issue of Maliyat journal.

Indicia for Assessment of Income Tax

Indicia are circumstances which point to the existence of a given fact. They denote facts and circumstances which give rise to inferences.

In the realm of taxation, Indicia for inference of taxable income

are enumerated by the Direct Taxation Act (DTA). They are - according to Article 152 of DTA - the facts such as taxpayer's annual purchase, annual sale, gross income, and the like. The author analyzes these

LEASE WITH OPTION TO PURCHASE AND LEGAL SEAT

Lease with option to purchase is a lease which the lessee has the right to purchase the property. Agreements of this kind are mostly concluded between banks and their clients. The bank pays price of the property and is considered to be the legal owner of it.

The client, on the other hand, becomes the lessee of the property with the right of purchase of the same. In essence, however, he is the borrower of the money paid by the bank, and the monthly rent he pays constitutes the instalment of the sum so borrowed. The option of purchase will run when the instalments are paid off. Then the property will be transferred legally to the client.

Meanwhile, the residence of taxpayer is the basis for imposition of tax, as well as for the jurisdiction of tax offices around the country. Every tax assessor is allocated certain geographical district, inside which he has to perform his duties. This overall rule, however, is apt to exception in certain instances if the Finance Ministry so decides. Among those

instances one can mention a case where the place of major activity of an entity is different from its center of administration. In such cases the Ministry may refer the relevant tax file to the tax office of the place where that major activity is performed.

As far as the case of lease with purchase option is concerned, the property under the lease might be located outside the area in which the administrative center of the bank is situated. Since the final transfer of the property to the lessee, requires payment of taxes, it must be decided that which of the two tax offices are competent to receive the tax: that which has jurisdiction over the area where the legal seat of the bank is situated, or the other one with jurisdiction over the location of the property?

A circular of the Finance Ministry rules in favor of the latter solution, and states that the tax office of the region where the property is located, will be the proper authority for taxation.

uniform. There have been different rates of exchange prevailing during the recent years, and various names have been given to them, like floating rate, exportation rate, etc.

Taking into account such unequal and varied situations, one could naturally become confused about the valuation and assessment of the income tax, if there have been a case of foreign exchange element constituting whole or part of the taxable income of the taxpayers in question.

The Ministry of Economic Affairs and

Finance treated the issue in a special circular letter. It has been said in the circular that we have to deal with each case according to the conditions of allocation of foreign exchange to the relevant taxpayer. The rate of exchange used at the time of such allocation must be taken as the basis of calculation of foreign currencies received by the contractors under discussion, and their income should be assessed in Iranian Rial based on the same specific rate.

COMPUTERIZED BOOKS AND RECORDS

Sometime ago the Ministry of Economic Affairs and Finance authorized the companies and other taxpayers to keep their books and records in computerized form, provided that they would inform relevant tax authorities of their intention and would obtain their agreement in this regard.

As it is known from the text of a recent circular letter of the Finance Ministry, some entities proceeded with computerization of their books

and records without obtaining the agreement of relevant officials. Some tax assessors, however, did not reject such computerized books inspite of not having been agreed upon in advance.

The ministerial circular confirms the action of the tax assessors, and declares that such computerized books and records could not be rejected solely because the previous agreement of authorities was not obtained.

petition with criminal courts, shall be taken by the said department.

TAX STATUS OF ALAVI FOUNDATION

Before the Islamic Revolution of 1979, there existed a foundation that used to administer and handle a part of the governing dynasty's properties. After the revolution, the said institute was renamed as Alavi Foundation.

Another foundation was also established after the victory of Islamic revolution under the title of "Foundation of the Oppressed People". All the properties of the deposed dynasty - including the Alavi Foundation and its assets - were transferred to the Foundation of the Oppressed. The latter foundation enjoys certain tax privileges under the current regulations.

Since status of the Alavi Foundation was not clear for tax offices, and they were not sure if the tax privileges of the Oppressed Foundation would automatically extend to the properties and operations of the former foundation or not, a new circular was issued from the Ministry of Economic Affairs and Finance to clarify the subject. The circular rules that the regulations concerning the tax status of the Oppressed Foundation covers all and every parts of its possessions. Thus the Alavi Foundation would also take benefit from the same tax advantages that have been granted to the Oppressed Foundation.

VALUATION OF FOREIGN CURRENCIES

Foreign contractors concluding agreements with, and working for Iranian employers, usually receive all or a part of their remuneration in currencies other than that of the host country.

Meanwhile, all taxes in this country -

including those chargeable to the foreign contractors - are to be assessed and calculated in national currency (Iranian Rial). But foreign exchange facilities granted to applicants for their transactions in non-national currencies, are not

not be taxed under the regulations pertaining to taxation of interests and similar payments.

Therefore, the buyers will be free from taxation in case of the interest and discount so granted to them

TAX FILE NUMBER AND JUDICIAL PROSECUTION

Tax File Number (TFN) is an innovation in the history of the Iranian tax system. It has been established in recent two or three years and certain categories of taxpayers are required - according to the relevant law - to be registered for this purpose. By registration, a TFN shall be allocated to each qualified taxpayer. The TFN - which is called Economic Number, or simply Tax Number in this country - must be inserted on all invoices and documents issued by the relevant taxpayers.

This procedure would facilitate the task of the fiscal authorities in the field of recognition and finding as much taxable transactions as possible.

Taxpayers failing to comply with the duty of registration and taking TFN, shall be subject to judicial prosecution and criminal punishment. The same is true in case of registered

taxpayers who escape the duty of mentioning TFN on their invoices and documents. Commencement of prosecution, however, depends on the decision of the Minister of Economic Affairs and Finance.

On the other hand, the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD) is vested - under the Iranian Direct Taxation Act - with the power to receive and review all tax claims and disputes.

A question was raised as to whether the taxpayers or tax officials could refer disputes about the judicial prosecution in respect of TFN to BSTDs. The ambiguity in this regard caused the Finance Ministry to issue a new circular letter, which specifies that any case of this kind should be directed to the Legal Department of the Ministry.

Further actions, beginning from reporting the case to the Minister, up to the filing and following up of the

Tax News

PREPAYMENT FOR FUTURE TRANSACTIONS

Companies producing automobiles, as well as those producing houses and buildings, conclude - in most cases - contracts with their customers for delivery of cars and houses in the future. They demand the buyers to pay certain percentage of prices in advance. The prepayment so effected is compensated for in two ways. First, an annual interest of 20 to 24 percent is paid to buyer each year up to the date of final transfer of car or building. Second, a discount is also granted to the buyer on prices of the same items.

The Supreme Council of Taxation (SCT) which is the highest organ inside the Ministry of Economic

Affairs and Finance for reviewing and delivering opinion on taxation affairs, was asked to render its view on taxability of the interest and discount so granted to the buyers of future transactions described above.

It is noteworthy, meanwhile, that the interest paid on money is subject to taxation under the Direct Taxation Act, except for the interest paid on saving accounts held by the Iranian banks.

The SCT reviewed the matter in its Plenary Board and decided that both payments under consideration (interest and discount) are in essence discounts on sale price of relevant cars and buildings. Thus, They could

respect. To be more specific, no serious steps have been taken to study current techniques of detecting, examining and assessing taxable income of the taxpayers. Now-how and skills are handed down orally through generations, and thus are deprived from improvement and correction by intellectual contemplation. Studious work in this field is a prerequisite for rectification and reformation of those techniques and procedures.

Some points are worth mentioning for more clarification of the subject. First, the emphasis must be put on usual methods and techniques adopted commonly by tax officials in their day-by-day practice. There might always some extreme ways of action be present in every organization. Such exceptional cases are beyond the scope of the studies suggested above.

On the other hand, the study we have in mind, is an overall research on the whole system of tax assessment procedure. Some isolated cases of such procedure are occasionally examined by certain organs of the tax administration. Among them one can refer to the Supreme Council of Taxation, in particular, which deliberates from time to time on some disputes that may include technical and procedural issues. Such scattered deliberations are also not meant by us, since they do not demonstrate the general circumstances prevailing in the realm of tax assessment techniques and procedures.

Finally, the suggested research must be concentrated on current and actual methods, and should not be deviated to the mere interpretation of procedural regulations, although such regulations are also to be taken in consideration while analyzing the living structure of techniques and methods.

Dr. Aliakbar Arabmazar

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

We are nearly approaching the centennial of establishment of new administrative structure - including modern tax system - in this country. In the course of this long period of time, the tax administration derived, undoubtedly, precious experiences, while discharging its vast and omnibus responsibilities. The most eminent part of the knowledge so acquired, would manifest itself in the expertise of the fisc for detection, examination and assessment of tax events.

As a matter of fact, any professional would gradually find effective ways and methods for performing his or her job as efficiently as possible. The more the time passes, the higher degree of skilfulness will be attained. This state of affairs would become deeply rooted, when new generations of professionals would continuously be in contact with the older generations who derived significant know-how during their life work. The situation is accurately true in case of tax officials who pass their carrier inside the tax organization, generation after generation.

The priceless heritage of the tax administration so gathered, is to be recognized and appreciated by the all involved in the task of tax assessment and collection. Denying the existence or significance of such a treasure means nothing except to deny the observations of the mankind in the course of his long history.

Deplorable point, however, is the fact that no efforts have been rendered so far to undertake researches and elaborations in this