

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ

مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره سیزدهم، تابستان ۱۳۷۹

(شماره مسلسل ۲۸)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دیگر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل

امور مالی: بهرام گرایانی افرا

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه

آبشار، شماره ۱۸۵

مطلوب مجله‌ الزاماً مبین نظر مستولان آن

نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات

وارده یا هرگونه ویژایش آن‌ها آزاد است.

نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر مأخذ

(نام مجله مالیات و شماره و تاریخ آن)

بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است.

مطلوب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

دفتر مجله مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۳،

خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر،

کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱، ۱۵۸۷۵، تهران.

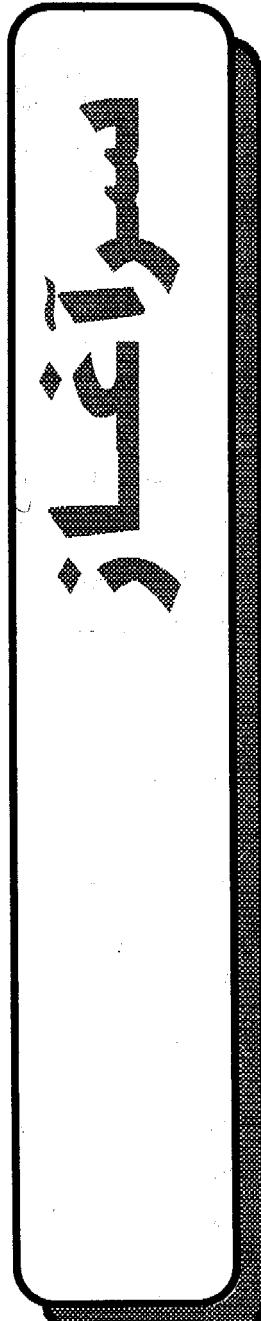
فکس: ۰۶۱۹۷۱۶

تلفن: ۰۳۶۴۵۱۸

## فهرست مطالب:

- |    |  |                         |
|----|--|-------------------------|
| ۲  | سرآغاز   | دکتر علی اکبر عرب مازار |
| ۳  | تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۹           | م.ت. هدایی              |
| ۱۰ | مالیات در قرن بیستم                              | دکتر علی اکبر عرب مازار |
| ۱۸ | تهیه لوایح مالیاتی از سوی سازمان‌های غیر مالیاتی | م. اکباتان              |
| ۲۱ | تفسیر منطقی به جای تفسیر تحت‌اللفظی              |                         |
| ۲۶ | شرحی بر یک بخشنامه و درای                        | م. سنگشیری              |
| ۲۹ | ترفندهای مالیاتی                                 |                         |
| ۳۲ | محافیت مالیاتی تبصره ۶ ماده ۱۳۲                  |                         |
| ۳۷ | شرحی بر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری         | م. الوند کوهی           |
| ۳۸ | قیمت‌گذاری انتقالات                              |                         |
| ۴۳ | Transfer Pricing (بخش چهارم)                     |                         |
| ۴۸ | تحريم مالیاتی                                    |                         |
| ۴۹ | قراردادهای مالیات مضاعف در مورد                  |                         |
| ۵۰ | ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش پنجم)           |                         |
| ۵۴ | اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی                      |                         |
| ۵۸ | مقررات بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی                 |                         |
|    | بخش انگلیسی                                      |                         |

## به نام خدا



بررسی عینی عوامل مؤثر در کارآئی پدیده‌های اجتماعی - همانند پدیده‌های طبیعی - شرط اساسی رسیدن به نتایج مطلوب و اقدام صحیح در هر زمینه می‌باشد. مجله مالیات از بدو انتشار پایه کار خود را بر این قرار نهاده و همواره کوشیده است در زمینه پدیده موردنظر خود، یعنی امر مالیات، از همین روش پیروی کند و انگیزه‌ها و عوامل مؤثر در بهبود شرایط مالیاتی کشور را دریابد و پیرامون آن به بحث و تفحص بپردازد. کاربرد این روش در همان گام نخست توجه ما را به دو جانبه بودن پدیده مالیات جلب می‌کند. در یک سوسازمان مالیاتی کشور و اهداف و ظایف آن قرار دارد و در سوی دیگر مؤدیان مالیاتی و انگیزه‌ها و واکنش‌های فردی و اجتماعی آذان در قبال مالیات.

در این سرمهقاله توجه ما به جانب دوم رابطه یعنی مؤدیان مالیاتی معطوف است که پیرامون آن قبلاً تیز در موارد چندی سخن گفته‌ایم. در این که نحوه تفکر و عکس العمل مؤدیان می‌تواند یکی از مهم‌ترین نقش‌ها را در این خصوص ایفاء کند جای تردیدی نیست و در جهان امروز نظری خلاف آن وجود ندارد. اما در رابطه با مؤدیان چه می‌توان کرد؟ پرداختن به خطابه و اندرز اگر چه خوب است اما اگر با مقدمات و زمینه‌های رفتاری مناسب همراه نباشد، ممکن است حتی اثر منفی بر جای گذارد، به ویژه که در این موضوع گذشت موردی و اضطراری اشخاص مطرح نیست، بلکه پای پرداخت مستمر و همیشگی مالیات در میان است.

برای آن که بتوان مقدمات و زمینه‌های رفتاری لازم را فراهم ساخت تا بر اساس آن بیان و اندرز تأثیرگذار باشد، نظم و رفتار درست سازمان مالیاتی تأثیر بسیار جدی می‌تواند داشته باشد. رفتار غیرمنطقی و نادیده گرفتن حقوق قانونی مؤدیان می‌تواند برای چنین منظوری بسیار زیان آور باشد و باید کوشید برداشت سالم‌تری را در ذهن و وجودان مؤدیان پیدا آورد.

پاره‌ای از مصوبات مدیریت مالیاتی کشور در زمان حاضر را می‌توان در

ارتباط با همین جهتگیری خاص تعبیر نمود. به عنوان نمونه از بخشنامه‌های زیر یاد می‌کنیم: چند بخشنامه درباره اعلام طرح خوداظهاری نسبت به پرونده‌های مربوط به املاک مسکونی اجاری که بر اساس آن اطهارنامه‌های عملکرد سال ۱۳۷۷ تحت شرایطی از رسیدگی معاف بوده و تنها در صدی از آنها به طور نمونه و به حکم قرعه مشمول رسیدگی (اما رسیدگی بسیار دقیق) قرار خواهد گرفت. این ترتیبی است که در بسیاری از کشورهای پیشرفته جهان اعمال می‌شود، اما در ایران با وجود پیش‌بینی موضوع در قانون مالیاتی، سابقه اجرائی آن چندان چشمگیر نبوده است. چنین روشی سبب خواهد شد که از یک سو اعتماد سازمان مالیاتی به مؤذیان در عمل تفہیم و ابراز گردد، که امید است مایه تفاهم بیشتر بین طرفین شود، و از سوی دیگر همواره امکان اصابت قرعه رسیدگی به فرد فرد مؤذیان وجود دارد که آنگاه تخلف احتمالی برخی از آنان با دقتی که اعمال خواهد شد کشف و مورد رفتار سخت‌تری واقع خواهد شد که قانون برای این گونه موارد پیش‌بینی کرده است. اثر دیگر این کار صرفه‌جویی در وقت و امکانات دیگر سازمان مالیاتی جهت پرداختن به اتباه و ظایف سنگین خود می‌باشد.

نمونه دیگر، بخشنامه اطلاعیه‌ای است که سازمان مالیاتی در رابطه با ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری صادر کرده و قویاً خواستار رعایت معافیت مالیاتی واحدهای مسکونی-اجاری دارای زیربنای ۱۲۰ متر مربع و کمتر شده است، چنان که مزاحمتی از این جهت برای مؤذیان پیش نیاید.

موضوعات دیگری مانند ابلاغ به موقع و بدون تأخیر آراء موضوع ماده ۲۵۶ شورای عالی مالیاتی به مؤذیان ذیتفع؛ اجرای دقیق تبصره ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم دایر بر کسر قیمت تمام شده فیلم‌های ایرانی از درآمد مشمول مالیات سال مربوطه فیلم‌سازان؛ قبول اعتراضات مؤذیان به برگ تشخیص که از طریق پست فرستاده می‌شود؛ رعایت تکلیف قانونی ذیل ماده ۹۸ که تصريح دارد در موارد ردّ دفاتر قانونی هر گاه امکان تعیین درآمد واقعی مؤذی از طریق رسیدگی به استناد و مدارک یا دفاتر وی وجود داشته باشد، باید درآمد مشمول مالیات بر اساس رسیدگی به همین استناد و مدارک یا دفاتر صورت پذیرد؛ و نمونه‌های دیگر همه مسائلی بوده‌اند که در بخشنامه‌های سازمان مالیاتی مورد تأکید قرار گرفته‌اند.

امید است مجموعه این اقدامات اهدافی را که انتظار می‌رود براورده سازد و ضمن جلب اعتماد مؤذیان به قانونمندی نظام مالیاتی کشور و رعایت حقوق حقه آنان، موجبات انسجام و نظم هر چه بیشتر سازمان مالیاتی و امکان استفاده بهینه از توافقنامه و امکانات این سازمان را فراهم آورد.

## علی‌اکبر عرب مازار



# تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۹

م. ت. همدانی

می‌شود، هرچند که در عین تکرار به تدریج دستخوش تغییر نیز می‌گردد. چند سال پیش شرکت‌های بسیار مهم دولتی مانند شرکت ملی نفت، شرکت ملی گاز، مجتمع فولاد امواز و غیره از شمول اجازه مذکور مستثنی شده و نمی‌توانستند از این آزادی نسبی برای اصلاح بودجه خود استفاده کنند. ولی اکنون حکم عام بند الف تبصره ۲ شامل حال آنان نیز می‌شود.

یکی از ویژگی‌های قانون بودجه امسال کاهش چشمگیر تبصره‌های آن است، به نحوی که این تعداد از ۶۰ به ۵۰ تقلیل پیدا کرده است. این تبصره‌ها همان‌گونه که در آخرین تبصره قانون بودجه آمده است، فقط در سال ۱۳۷۹ قابل اجراء می‌باشند تا با اصل سالانه بودن بودجه هم آهنگی برقرار گردد. مهم‌ترین نکات قابل ذکر در مورد مقررات مالیاتی تبصره‌های قانون بودجه به شرح زیراند:

## ۲. بند‌های «ز» و «س» تبصره ۲

این دو بند در مقام یکسره کار بدهی‌های معوقه مالیاتی شرکت‌های عظیم دولتی هستند و هر کدام نحوه عمل خاصی را در این زمینه پیش‌بینی کرده‌اند. بند «ز» به بدهی عقب‌افتاده سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران مربوط است که مبلغ آن به طوری که از مندرجات همین بند می‌توان استبطاط کرد حدّاً اقل ۸۹ میلیارد ریال است. راه حل ارائه شده این است که ۶۵ درصد از سهام سازمان گسترش در شرکت سهامی شهاب خودرو از طریق مزایده به فروش بررس و دولت آن را در ازای تمام پای بخشی از مالیات معوقه سازمان گسترش بردارد و به مصرف پرداخت قسمتی از بدهی خود به آستان قدس رضوی برساند.

## ۱. بند «الف» تبصره ۲

این بند به مجامع عمومی یا شوراهای عالی شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت اجازه داده است که با کسب نظر سازمان برنامه ارقام بودجه سال ۱۳۷۷ خود را تغییر دهند، مشروط بر این که تغییر مذکور اولاً ارقام مالیات و سود سهامی را که در رابطه با این مؤسسات و شرکت‌ها در بودجه کل کشور پیش‌بینی شده است، کاهش ندهد و همچنین مبالغی را که به عنوان بازپرداخت وام‌های داخلی و خارجی آنان منظور گردیده است، پائین نیاورد، و ثانياً استفاده آنها از محل بودجه عمومی دولت را از میزان پیش‌بینی شده در بودجه افزایش ندهد. این حکم قانون بودجه سال‌هاست که تکرار



بودجه امسال بیشتر با هدف خارج ساختن «بنیادها» از حکم عام<sup>۱</sup> بند ۱ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم تنظیم شده است تا بتوان از آنها مالیات وصول کرد. داخل کردن وزارت‌خانه‌ها و امثال‌هم بعید نیست که با هدف جلوه دادن نوعی عدالت و تساوی صورت گرفته باشد.

۴. بندهای «ز» و «ح» تبصره ۵ تبصره ۵ راجع است به یارانه‌هایی که به منظور تامین کالاهای اساسی مانند گندم، برنج، روغن، قند و شکر، دارو وغیره در بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود و به مصرف می‌رسد. دستگاهی که تولیت این کار را بر عهده دارد سازمان حمایت از مصرف کنندگان و تولید کنندگان وابسته به وزارت بازرگانی است. ارقام یارانه با پیشنهاد و از طریق این سازمان در اختیار دستگاههای اجرائی ذیربیط گذارده می‌شود و این دستگاهها اقدام به خرید و توزیع کالاهای مورد نظر می‌نمایند. توزیع و فروش کالاهای به قیمت تعیین شده از سوی دولت است که طبعاً ارزان‌تر از قیمت خرید کالا می‌باشد و یارانه‌ها صرف جبران همین تفاوت قیمت می‌گردد. آنچه از محل یارانه‌ها اضافی بماند باید تا آخر تیرماه سال بعد به حساب سازمان حمایت واریز و تسویه شود.

سازمان حمایت درآمد خاصی نیز دارد که به نام «مابه التفاوت» نامیده می‌شود. این درآمد به موجب مقررات قوانین خاص بر درآمدهای تولیدی و تجاری داخلی تعلق می‌گیرد. در سال ۱۳۷۹ سازمان حمایت مکلف است ۹۰ درصد از این درآمد خود را به حساب درآمد عمومی واریز

بند «س» تبصره ۲ راه حل دیگری را در مورد بدھی‌های مالیاتی معوقه چندین شرکت دولتی دیگر پیش‌بینی کرده است. قراراست بدھی مالیاتی این شرکت‌ها از محل چند ردیف بودجه «به صورت جمعی - خرجی تسویه گردد». برداشت از چنین عبارتی می‌تواند این باشد که بدھی مالیاتی شرکت‌های مورد بحث در واقع بخشیده شده است. شرکت‌های مورد نظر عبارتند از: شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه آن، شرکت ملی نفتکش ایران، شرکت سهامی غله کشور، مرکز سنجش از راه دور ایران و چند شرکت آب منطقه‌ای به شرح زیر: سیستان و بلوچستان، هرمزگان، غرب، یزد، و آذربایجان غربی.

### ۳. بند «ع» تبصره ۲

این بند که در بودجه سال قبل نیز منظور شده بود معافیت‌های مالیاتی چندگروه از سازمان‌های بخش عمومی (یا شبه عمومی) را در سال ۱۳۷۹ لغو نموده و مقرر داشته است که این سازمان‌ها «مشمول پرداخت مالیات می‌باشند». در باب این موضوع مقاله‌ای تحت عنوان «سازمان‌های دولتی و ماجرای بند «ش» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ در شماره ۲۷ مجله مالیات (صفحات ۴ و ۵) درج گردیده است که مندرجات آن در مورد بند «ع» تبصره ۲ قانون بوجة سال جاری نیز صادق است. به همین جهت از تکرار بحث خودداری نموده و خوانندگانی را که مایل به پیگیری موضوع هستند به خواندن مقاله مذکور دعوت می‌کنیم. همان‌گونه که در آن مقاله ذکر شد از ظاهر قضایا می‌توان استبیاط نمود که بند «ع» تبصره ۲ قانون

نماید.

چنان که گفتیم درآمدی که سازمان حمایت تحت عنوان مابه التفاوت دریافت می‌دارد باید ۹۰ درصد آن را به درآمد عمومی واگذار کند. اکنون قانون بودجه می‌گوید این ۹۰ درصد مشمول مالیات بر درآمد نمی‌باشد. نتیجه‌ای که ممکن است گرفته شود این است که ۱۰ درصد باقیمانده مشمول مالیات بر درآمد می‌باشد. قابل ذکر این که در مذاکرات مجلس پیشنهاد شده بود که صد در صد مابه اتفاقات مذکور و همچنین مازاد یارانه‌های دریافتی سازمان‌های اجرائی از شمول مالیات بر درآمد خارج شناخته شود (صفحه ۳۶ همان مذاکرات، ستون دوم).

با توجه به مقدماتی که ذکر کردیم نکته ظریفی در پیشنهاد مذکور نهفته است. مگر مازاد اعتبار یارانه‌هایی که دستگاه‌های اجرائی دریافت می‌کنند نوعی درآمد است تا نیاز به آن باشد که بگوئیم مشمول مالیات نمی‌باشد؟ قانوناً و منطقاً پاسخ این سوال منفی است. در مذاکرات مجلس همین استدلال مطرح شده است، اما از آن نتیجه گرفته‌اند که پس باید تصریح به عدم شمول مالیات شود تا خلاف این ترتیب عمل نشود. چنین استدلال و استنتاجی به نظر شگفت می‌آید، زیرا تصور نمی‌رود هیچ مقام مالیاتی فکر کند که یارانه‌های مورد بحث «درآمد» هستند و بخواهد از دستگاه‌های اجرائی ذیربیط مالیات بر درآمد از این بابت مطالبه کند، مگر این که در عمل پای درآمدی در میان بوده باشد. در این رابطه بد نیست عبارتی را از مژروح مذاکرات مجلس عیناً نقل کنیم. مخبر کمیسیون بازرگانی و توزیع مجلس می‌گوید: «سازمان حمایت از مصرف کننده که یکی از سازمان‌های وابسته به وزارت بازرگانی و دولت است

چنان که از مذاکرات مجلس (جله ۳۶۳ - ۱۶ اسفند ۷۸ - صفحات ۳۵ - ۳۳) بر می‌آید ظاهراً چه در زمینه واگذار مانده یارانه‌ها از سوی دستگاه‌های اجرائی و چه در زمینه وصول مابه التفاوت مذکور، سازمان حمایت با مشکلاتی مواجه بوده است و تعلل‌های زیادی وجود داشته است. به همین جهت در جریان بحث و تصویب قانون بودجه پیشنهادهایی مبنی بر تعلق جرمیه تاخیر پرداخت و همچنین استفاده از مکانیزم وصول مالیات‌های مستقیم و امکانات وزارت امور اقتصادی و دارایی در هر دو مورد مطرح گردید. اما جرمیه به تصویب نرسید و استفاده از امکانات وزارت دارائی نیز محدود به مابه التفاوت‌ها گردید که ضمن بند «ز» به شرح زیر به تصویب رسید: «مطلوبات معوق از اشخاص حقیقی یا حقوقی بابت مابه التفاوت‌ها توسط سازمان حمایت از مصرف کنندگان و تولید کنندگان با همکاری وزارت اقتصادی و دارایی طبق مقررات اجرائی قانون مالیات‌های مستقیم وصول می‌شود.»

به این ترتیب تدبیری که برای الزام سازمان‌های ذیربیط به واگذار مانده یارانه‌ها و همچنین اجراء مکلفین به پرداخت مابه التفاوت‌ها اندیشه شده بود، یعنی جرمیه تاخیر پرداخت، به تصویب نرسید. به طوری که از مذاکرات مجلس بر می‌آید رقم بدھی دستگاه‌های مذکور به ۲۵۰۰ میلیارد ریال بالغ می‌گردد.

اما بند «ح» تبصره ۵ نکته دیگری را دربر دارد: «مابه التفاوت واگذاری سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولید کنندگان به درآمد عمومی مشمول مالیات نمی‌باشد»

پایانه‌های خروجی به صورت ارزی به خریداران  
عودت نهند»

مشابه این قاعده در شماری از کشورها رایج است. اما در آن کشورها معمولاً مالیات بر ارزش افزوده یا مالیاتی مشابه آن به طور گستردگی برقرار است و از همین رو استرداد مالیات به سهولت عملی می‌گردد. اما در ایران اگر فرض اسافر خارجی یک قطعه قایلچه خریداری کند و بخواهد از کشور خارج کند، چه مالیات بر مصرفی به وی مسترد خواهدشد؟

#### ۸. بند «ج» تبصره ۲۷

تبصره ۲۷ شرکت‌های بخش انرژی را مکلف ساخته است و قمی حدود ۲۰۰۰ میلیارد ریال از وصولی‌های خود را به درآمد عمومی واگذشت. این مبالغ برای بهینه سازی مصرف انرژی و همچنین جبران بخشی از هزینه خانوارهای کم درآمد و گروه‌های آسیب‌پذیر و ایجاد اشتغال و غیره مصرف خواهدشد. پس از این مقدمه بند «ج» تبصره ۲۷ می‌گوید با واگذاری وجوه فوق «عملکرد سرمایه‌گذاری شرکت‌های مزبور از محل تمامی سود آنها بر اساس موافقنامه متبادله با سازمان برنامه و بودجه به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی خواهدشد».

#### ۹. بند «ه» تبصره ۳۳

این بند منع درآمد خاصی را معادل ۱۰ ریال از قرار هر تن - کیلومتر حمل بار از طریق راه آهن پیش‌بینی می‌کند که تماماً در اختیار «شرکت قطارهای مسافری رجاء» قرار داده می‌شود. سرمایه‌گذاری‌های شرکت رجاء از این محل و از

الآن بالغ بر ۲۵۰۰ میلیارد ریال از این دستگاه‌ها طلبکار است و جالب این است که همین دستگاه‌ها از یک طرف بدھی را که نبود اختنست، از محل این بدھی هم درآمدهای جدید کسب کردند» (مشروح مذاکرات جلسه ۳۶۳ مجلس - صفحه ۳۳ - اواخر سنتون دوم)

#### ۵. بند «ی» تبصره ۵

نامرغوب بودن نان در زمان ما یکی از موجبات عدمه مصرف بی رویه و هدر رفتن آن است. بند «ی» به عنوان چاره مقرر داشته است که در سال ۱۳۷۹ برای تولید کنندگان نان‌های صنعتی مرغوب تسهیلاتی در نظر گرفته خواهدشد که یکی از آنها منظور داشتن ضرائب مالیاتی مشابه نان‌های سنتی برای نان‌های مرغوب مورد بحث خواهدبود.

#### ۶. بند «ع» تبصره ۱۰

کلیه کارخانجات دولتی و بخش خصوصی می‌توانند نسبت به ایجاد مراکز بهداشتی و درمانی اقدام کنند و بخشی از سود خالص سال قبل خود را برای آموزش و اجرا و گسترش ضوابط بهداشت و درمان مصرف کنند. این گونه هزینه‌ها تماماً «جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی کارخانجات مذکور تلقی و از درآمد مشمول مالیات آنها کسر خواهدشد». البته هزینه‌های یادشده باید طبق ضوابط و زیر نظر مراجع ذیربخط انجام شده باشد.

#### ۷. بند «ب» تبصره ۱۴

«به منظور توسعه صادرات به دولت اجازه داده می‌شود معادل مالیات بر مصرف داخلی کالاهای مجاز را که قوسط مسافرین خارجی خارج می‌شوند در

صنایع مس ایران و شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه آن مشمول مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

همان‌گونه که می‌دانیم به موجب ماده ۱۳۸ در صورتی که شرکت‌ها بخشی از سود ابرازی خود را که از فعالیت‌های صنعتی و معدنی به دست آورده‌اند برای بازارسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود یا تامبیس واحدهای جدید یا احداث مسکن برای کارکنان خود ذخیره کنند، چنان سودی طی شرایطی از مالیات معاف خواهد بود. اکنون بند الف تبصره ۳۵ قانون پوچه می‌گوید سود ابرازی سه گروه شرکت‌های نامبرده تماماً مشمول ماده ۱۳۸ فوق می‌باشد. دو معنی برای این حکم می‌توان قائل شد، نخست این که سود ابرازی شرکت‌های مذکور به هر حال از مالیات معاف است، هرچند که این سود صرف توسعه یا تاسیس واحدهای صنعتی نشده باشد. دوم این که شرکت‌های مورد بحث الزاماً باید تمامی سود خود را به مصرف توسعه و تاسیس واحدهای صنعتی و ایجاد مسکن برای کارکنان خود برسانند و در نتیجه از پرداخت مالیات معاف شوند.

هر یک از دو پرداخت فوق - که نتیجه اجتناب ناپذیر این مصوبه است - بسیار غیر معمول و نا معقول به نظر می‌رسد و هضم آنها دشوار است

ه. تبصره ۳۵ همچنین مقرر داشته است که قانون ورود برحی از کالاهای غیر ضرور مصوب سال ۱۳۷۴ در مورد سیگار لازم‌الاجرا نبوده و با مجوز شرکت دخانیات تامین کسری سیگار در سال ۱۳۷۹ از طریق واردات مجاز می‌باشد.

محل درآمدهای خود برای مقاصد مذکور در تبصره ۳۳ (توسعة ناوگان و بازسازی شبکه راه آهن) «به عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌شود».

## ۱۰. تبصره ۳۴

این تبصره شامل چند بخش به شرح زیر است:

الف. تعیین مالیات بر فروش روی هر کیلوگرم فولاد تولید داخلی برابر ۷۵ ریال، مس کاتد ۱۷۵ ریال، مس مفتول ۵۳۰ ریال و مواد پتروشیمی - به استثنای کود شیمیائی و گاز مایع - هر کیلوگرم ۴۰ ریال

ب. تعیین مالیات غیر مستقیم در موارد زیر:

- خودروهای تولید داخلی (به استثنای آمبولانس، تاکسی، اتوبوس، مینی‌بوس، کامیون و تاکسی بار)
- معادل ۱۰ درصد قیمت فروش،
- انشعاب جدید تلفن هر شماره ۱۵۰۰۰۰۰ ریال،
- نوشابه‌های تولید داخلی هر ۳۰۰ سی سی ۷۰ ریال، و

فولاد وارداتی به استثنای شمش و تختال هر کیلو تا ۲۵۰ ریال با تصویب شورای اقتصاد.

ج. تاخیر در پرداخت مالیات‌های موضوع بندهای «الف» و «ب» فوق موجب تعلق مالیات اضافی معادل ۵ درصد مالیات متعلق به ازای هر ماه تاخیر خواهد بود. اما صادرات همین کالاهای از مالیات موضوع این تبصره معاف می‌باشد. وصول مالیات طبق مقررات اجرائی قانون مالیات‌های مستقیم صورت می‌گیرد و درآمدهای مالیاتی حاصل مشمول مقررات ماده ۲۱۷ قانون مذکور (یک درصد وصولی) می‌باشد.

د. عملکرد سال ۱۳۷۹ (سود ابرازی) شرکت ملی فولاد ایران و شرکت‌های تابعه آن و شرکت ملی

قاجاقچی می‌رود که فرصت این کار را دارند و این کار را انجام می‌دهند». ضمناً اجازه ورود سبب خواهد شد که قیمت سیگار تنزل پیدا کند، و علاوه بر این نوع سیگار وارداتی هم کنترل خواهد شد، حال آن که در حالت قاجاق سیگار انواع ناموغوب و زیان بخش تر آن وارد مملکت خواهد شد.

در همین مذاکرات خاطر نشان شده است که تولید داخلی کشور ۱۵ میلیارد نخ در سال است، حال آن که نیار کشور به سیگار ۴۵ میلیارد نخ است که کسری آن از طریق واردات (و در غیر این صورت از راه قاجاق) تامین خواهد شد. (ملاحظه شود مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی - جلسه ۳۶۴ - صفحات ۲۱ تا ۲۲).

#### ۱۱. تبصره ۴۸

این تبصره به دولت از یک سو و وزارت‌خانه‌های نیرو و جهاد سازندگی از سوی دیگر اجازه داده است که در سال ۱۳۷۹ معادل ۲۵۰۰ میلیارد ریال «اوراق مشارکت» صادر کنند و بفروشند و اصل و سود آن‌ها را همه ساله در بودجه منظور و پرداخت نمایند. نظام بانکی کشور عهده دار تضمین این مبالغ است و اوراق مشارکت در حکم سپرده ثابت تلقی گردیده و «از پرداخت مالیات معاف خواهد بود».

#### ۱۲. تبصره ۴۹

تبصره ۴۹ نکات زیادی را در رابطه با اعتبارات و منابع راجع به مسکن دربر دارد. جزء ۱ از بند «ج» این تبصره درآمد سازمان ملی زمین و مسکن از محل فروش اراضی را حد اکثر تا مبلغ ۲۰۰ میلیارد ریال از مالیات معاف نموده است.

و، بخشی نکات در ارتباط با تبصره ۴۵

مذاکرات مجلس شورای اسلامی پیرامون این تبصره حاوی پاره‌ای نکات جالب است که ذیلاً بخشی از آنها نقل می‌گردد:

- برقراری مالیات فروش روی فراورده‌های داخلی فولاد، مس و پتروشیمی (موضوع بند الف تبصره ۴۵) جزوی از سیاست‌گذاری‌هایی بوده که در سال ۱۳۷۶ اتخاذ شده بوده است. توجه سیاست‌گذاران معطوف به این امر بوده است که دریافت مالیات بر درآمد شرکت ملی فولاد، شرکت ملی صنایع مس و شرکت ملی صنایع پتروشیمی معمولاً مدت مديدة به تأخیر می‌افتد و چندین سال به طول می‌انجامد. بنا بر این بجای این که دولت اجازه دهد شرکت‌های مذکور قیمت فراورده‌های خود را رأساً بالا ببرند و روی درآمد اضافی حاصل مالیات پردازنند، خواسته است با تبدیل آن به مالیات غیر مستقیم جریان وصول مالیات را تسريع کند.

- مبلغ مالیات فروش قابل دریافت از فراورده‌های سه شرکت مذکور در سال ۱۳۷۹ معادل ۹۰۰ میلیارد ریال برآورد شده است.

- قیمت فروش فراورده‌های مذکور را ستاد تنظیم بازار و شورای عالی اقتصاد تعیین می‌کنند و مالیات‌های موردنبحث هم در بطن همان قیمت‌ها خواهد بود.

- در مورد رفع منعیت ورود سیگار خارجی در مجلس استدلال شده است که اگر اجازه ورود داده نشود، از طرفی درآمدی حدود ۹۰۰ میلیارد ریال از دست خواهد رفت و از طرف دیگر «در نهایت سیگار هم وارد مملکت از طریق مرزهایی که داریم می‌شود و سود این کار به جیب یک مشت

# مالیات در قرن بیستم

## ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار

در این مقاله که در نشریه مؤسسه تحقیقات مالیاتی IBFD هند به چاپ رسیده است، تاریخ مالیات در قرن بیستم مورد بحث قرار گرفته است. اصل مقاله بسیار مبسوط است و آنچه در این مجله ارائه می‌گردد ترجمه دو بخش از آن است که در یکی تحولات عمده قرن بیستم در زمینه مالیات‌ها بررسی شده است و در بخش دیگر همین سیر تحولی در ارتباط با میزان درآمدهای مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. این بررسی‌ها به طور عمده روی کشورهای اروپایی، آمریکا، کانادا، ژاپن، و باقی کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) انجام شده است و موضوع بررسی هم مهمترین انواع مالیات‌های رایج در طول قرن بیستم می‌باشد. از دو بخش مذکور یکی در شماره حاضر و دیگری در شماره آتی مجله مالیات به چاپ خواهد رسید. ضمناً در پایان بخش اول پیش‌بینی نویسنده در باره تحولات مالیاتی قرن بیست و یکم نیز نقل خواهد شد. نویسنده مقاله Ken Messere مدت‌ها ریاست بخش مسائل مالی OECD را بر عهده داشت و پس از بازنگشت شدن در سال ۱۹۹۱ به عنوان مشاور همان سازمان و صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی در امور مالیاتی به کار پرداخت که هنوز هم این سمت‌ها را دارد می‌باشد.

### بخش یکم. تحولات عمده مالیاتی در قرن بیستم.

#### ۱. مالیات بر درآمد فردی (۱)

Cnossen Bird در سال ۱۹۹۰ راجع به مالیات بر درآمد فردی یا شخصی چنین نوشتند: «وجه مشخصه عمده سیاست مالیاتی در قرن بیست بدون تردید عبارت از ارتقاء مقام مالیات بر درآمد شخصی به یک

۱. منظور مالیات بر درآمد افراد یا اشخاص حقیقی است، به این معنی که مجموع درآمدهای مشمول مالیات سالانه فرد پایه مالیات را تشکیل می‌دهد. البته مالیات‌های پرداختی شخص ظرف سال مالیاتی به عنوان اعتبار یا کredit مالیاتی از مالیات مورد محاسبه سالانه قابل کسر می‌باشد. در مقام تشییه با این گونه مالیات می‌توان از مالیات بر جمع درآمد در قانون مالیاتی ایران نام برد، با این تفاوت عمده که مالیات بر درآمد شخصی یا فردی در کشورهای مربوط اساس تکلیف مالیاتی شخص حقیقی را تشکیل می‌دهد و در روح و اجرای کامل قرار دارد.

موقعیت ممتاز در ساختار مالیاتی اغلب کشورهای غربی بوده است. در چندین کشور مالیات بر درآمد فردی از سال‌های جنگ جهانی اول برقرار شد و پس از پایان جنگ نیز به عنوان یک مالیات بالتسیبه معنده روی درآمدهای سطح بالا به حیات خود ادامه داد. طی جنگ دوم جهانی و بلافصله پس از آن این مالیات به صورت یک مالیات فرآگیر و قوهدای درآمد و با افزایش بی سابقه‌ای که ظرف سه دهه پس از آن، چه از حیث درآمدهای واقعی و چه بویژه از جهت درآمدهای اسمی، پیدا کرد مقام مهمی را به خود اختصاص داد.<sup>(۱)</sup>

این تحول مالیات بر درآمد فردی از یک مالیات قابل إعمال بر اغتنیا به مالیات بر عواید کار و تجارت با یک سلسله تحولات اداری نیز همراه بود که به نوبه خود در افزایش مالیات مورد بحث تأثیر داشت. تأثیرهای دهه هشتاد تحولات مهم دیگری در سطح جهانی در این زمینه به وقوع نپیوست. اما از آن پس تقریباً همه کشورهای صنعتی روند مشابهی را در این مورد آغاز کردند، مانند بسط پایه مالیات، کاهش نرخ‌های حداقل، تسطیح جدول نرخ‌ها و افزودن به ارزش واقعی حداقل درآمد معاف از مالیات. اما در مورد تغییر نرخ‌های پایین جداول مالیاتی اقدام مهمی صورت نپذیرفت، جز این که برخی از کشورها نسبت به افزایش آنها مبادرت کردند.

گسترش پایه مالیات به دو شکل انجام گرفت. یکی این که درآمدهایی را که قبل امشمول مالیات قرار نگرفته بودند یا درآمدهای مشابه درآمدهای مشمول مالیات را به حیطه شمول مالیات بر درآمد وارد ساختند، و دیگر این که برخی ارافق‌های مالیاتی و هزینه‌های قابل کسر را ملغی نمودند یا تقلیل دادند. اما طی سال‌های دهه ۹۰ چند کشور روند معکوسی را در این زمینه آغاز کردند. از جمله در کشورهای نوردیک<sup>(۲)</sup> مقرراتی به منظور حذف یا تقلیل مالیات متعلق به سود سهام وضع نمودند. در برخی دیگر از کشورها (آمریکا، هلند و سوئیس) نرخ‌های حداقل و تعداد طبقات مالیاتی افزایش پیدا کردند که این به معنی عدم تسطیح جدول نرخ‌های مالیاتی می‌باشد. این اوضاع و احوال نشان می‌دهد که مالیات بر درآمد فردی حکم یک توب فوتیال سیاسی را دارد و به نظر می‌رسد که این وضع همچنان باقی خواهد ماند.

## ۲. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

تأثیرهای دهه هشتاد مطلبی در مورد تمایل و قصد دولتها جهت محدود یا گسترده کردن پایه مالیات بر شرکت‌ها اعلام نمی‌شد، اما در عمل در فاصله بین سال‌های ۱۹۵۰ تا ۱۹۸۵ با رهبری دولتها اجازه کسر انواع هزینه‌ها را صادر کردند و این به خاطر تأمین رشد اقتصادی، خنثی کردن آثار تورم و یا راضی

۱. The Personal Income Tax: Phoenix from the Ashes? (Amsterdam, 1990).

۲. دانمارک، فنلاند، ایسلند، نروژ و سوئیس.

(ابتدای مقدمه کتاب)

ساختن گروه‌های فشار بود. در نتیجه این وضع پایه مالیات بر شرکت‌ها در بسیاری از کشورهارو به کاهش نهاد. از نیمه‌های دهه هشتاد و به دنبال تصویب قانون مالی سال ۱۹۸۴ انگلستان و قانون اصلاح مالیاتی سال ۱۹۸۶ آمریکا، اغلب کشورهای صنعتی ظرف ۱۰ سال پس از آن مباردت به گسترش پایه مالیات بر شرکت‌ها نمودند. این اقدام جزئی از استراتژی دولت‌ها در زمینه بسط پایه مالیات و تقلیل نرخ‌ها بود که این استراتژی در اصل در مورد مالیات بر درآمد فردی پذیرفته شده بود. نرخ‌های رسمی مالیات بر شرکت‌ها در سال‌های ۱۹۸۶-۹۸ تقریباً در همه کشورهای صنعتی تا حدود ۱۰ درصد یا بیشتر تقلیل داده شد.

در دهه‌های ۸۰ و ۹۰ دولت‌ها و مراجع دانشگاهی کار زیادی در مورد نرخ‌های مؤثر نهائی مالیاتی در رابطه با انواع سرمایه‌گذاری‌ها انجام دادند. منظور این بود که دیده شود مالیات در شرایط مختلف روی تصمیمات مربوط به گزینش نوع سرمایه‌گذاری و همچنین انتخاب بین سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی تا چه اندازه مؤثر است و به عبارت دیگر می‌خواستند عدم بی‌طرفی مالیات در شرایط مختلف را مشخص سازند. این مطالعات مبنای توجیهی برای برخی از اقدامات یاد شده در زمینه بسط پایه مالیاتی را فراهم آورد.

ظرف ۵۰ سال گذشته بخش عمده فعالیت‌ها در زمینه مالیات بر شرکت‌ها متوجه تغییر مداوم در سیستم مالیاتی بوده است، با این هدف که سود تقسیم شده بین سهامداران مشمول ترکیبی از رفتار مالیاتی مربوط به مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر درآمد شخصی یا فردی گردد. در سال‌های دهه پنجم و اوایل دهه شصت این اعتقاد رایج شده بود که سرمایه‌گذاری مجدد شرکت‌ها از محل درآمد خود برای رشد اقتصادی مطمئن‌تر از تقسیم آن بین سهامداران است. در این شرایط غالب کشورها به این نظر رسیده بودند که باید سود تقسیم شده، هم مشمول مالیات بر شرکت شود و هم در دست سهامداران مشمول مالیات بر درآمد شخصی قرار گیرد (که این به مفهوم اجرای سیستم کلاسیک مالیاتی می‌باشد). اما امروزه این روش فقط در کشورهای محدودی اجراء می‌گردد.

نظر یاد شده از همان اواخر دهه شصت مورد انتقاد قرار گرفت و اعلام می‌شد که این روش ضدسهامداران یا باید در سطح مالیات بر شرکت‌ها حل شود (که آلمان در سال ۱۹۵۳ به آن عمل کرده بود) و یا در سطح سهامداران (چنان که فرانسه در سال ۱۹۶۵ مورد عمل قرار داده بود). بنا به جهات مختلف روش اخیر ترجیح داده شد و طی دهه‌های ۷۰ و ۸۰ اغلب کشورها به سیستم انتساب (Imputation System) روی آوردند. به موجب این سیستم یک اعتبار یا کredit مالیاتی معادل تمام یا بخشی از مالیات بر شرکت کسر شده در سطح شرکت به سهامداران تعلق می‌گیرد که هنگام محاسبه مالیات بر درآمد شخصی آنان قابل کسر و احتساب است.

آخرین تمایل در این زمینه که از سال ۱۹۸۹ آغاز گردیده است خواهان آن است که سود سهام دریافتی از متابع داخل کشور مشمول رفتار مالیاتی ترجیحی قرار گیرد، صرف نظر از این که مالیات بر شرکت

روی چنین سودی پرداخت شده باشد یا خیر. رفتار مورد بحث می‌تواند یا به شکل اعطای اعتبار مالیاتی عملی شود و یا با برقراری نرخ نازل مالیاتی که جداگانه قابل اعمال روى سود سهام یاد شده باشد. علاوه بر این اخیراً موارد بازگشت به سیستم کلاسیک در ترکیه و ایرلند مشاهده شده است. در آلمان و انگلستان نیز تمایلاتی در این جهت ملاحظه می‌گردد.

### ۳. پرداخت‌های تأمین اجتماعی

برنامه‌های تأمین اجتماعی نخستین بار در سال ۱۸۸۰ توسط بیسمارک صدر اعظم آلمان در آن کشور برقرار شد، اما تعمیم آنها در سایر کشورها پس از جنگ جهانی دوم عملی گردید. انتشار گزارش سال Beveridge ۱۹۴۲ در انگلستان و تصویب قانون استخدام سال ۱۹۴۶ آمریکا نقاط عطف مهمی در این جریان به شمار می‌رفتند. طرح‌های عرضه شده در این زمینه غالباً از نظریه بیمه‌های اجتماعی اجباری (۱) الهام می‌گرفتند. اما در انگلستان هیچگاه در مورد مزایای تأمین اجتماعی روی پرداخت‌های

۱. برای درک بهتر این اصطلاح و سایر مطالبی که در این بخش از مقاله به کار رفته است توضیحات زیر ارائه می‌شود:

به طور کلی دو نظر یا برخورد نسبت به تأمین اجتماعی و هزینه‌های آن وجود دارد. نخست این که هر چند پرداخت چنین هزینه‌هایی جنبه الزامی پیدا کرده است، با این حال باید آن را به عنوان نوعی بیمه اجتماعی به شمار آورد و پرداخت‌های مربوط حکم حق بیمه را دارد و باید آنها را در زمرة مالیات محسوب نمود. نظر دیگر این است که مزایای تأمین اجتماعی نوعی کالای اجتماعی مانند آموزش و پرورش است و ارائه آن وظیفه دولت است، بنابراین هزینه آن هم باید از محل درآمدهای عمومی دولت تأمین شود و آنچه هم از این بابت از اشخاص و مؤسسات گرفته می‌شود در حکم مالیات است.

اتخاذ هر یک از این دو موضع می‌تواند آثار منطقی به بار آورد. مثلاً اگر مورد را نوعی بیمه به حساب آوریم در آن صورت حق بیمه پرداختی باید متناسب با فواید مورد انتظار از بیمه باشد و در نتیجه باید برای پرداخت‌های سقفی قائل شویم. اما اگر هزینه‌های مربوط را در ردیف سایر مخارج تلقی کنیم، موضوع حفظ تناسب بین دریافتی‌ها و مخارج و در نتیجه قابل شدن سقف در این مورد منتفی خواهد بود. به عکس در مورد قابل شدن کف خلاف این استدلال صادق است. متخلف داشتن کف به این معنی است که حداقل درآمد معاف از تکلیف پرداخت حق تأمین اجتماعی مقرر گردد. این موضوع شبیه حداقل درآمد معاف از مالیات است، بنابراین نظریه مالیاتی با آن موافق است اما با نظریه بیمه‌ای سازگاری ندارد. مورد دیگر اعمال نرخ‌های مختلف در مورد انواع مزایای تأمین اجتماعی است (مانند مزایای قابل

غیردولتی تکیه نشده است و بلکه همواره قسمت اعظم مخارج مورد بحث از محل درآمدهای عمومی مالیاتی تأمین گردیده است. انگلستان مانند ایرلند، پرتغال و اسپانیا تابع نظریه‌ای بینایین نظریه بیمه‌ای که در اروپای قاره‌ای، آمریکا و ژاپن رایج است) و نظریه مالیاتی (رایج در اروپای شمالی، استرالیا و نیوزیلند) می‌باشد.

ظرف ۴۰ سال گذشته حرکت مداومی به سوی نظریه طرفدار تکیه بر درآمدهای دولت در مورد هزینه‌های تأمین اجتماعی وجود داشته است. برخی نشانه‌ها در این رابطه به شرح زیراند: اولاً، الزام به پرداخت سهم تأمین اجتماعی به صورت مبالغ مقطعی، بدون آن که سطح درآمد افراد مورد توجه قرار گیرد، تقریباً منسوب شده است و جای آن را نرخ‌هایی گرفته‌اند که به تناسب درآمد ناچالص اشخاص إعمال می‌گردند و یا حتی نوعی مالیات بر درآمد جهت تأمین این گونه هزینه‌ها برقرار شده است (مثالاً در هلند و کشورهای نوردیک) و یا تأمین آن از محل درآمدهای عمومی مالیاتی رایج می‌باشد (مانند نیوزیلند).

ثانیاً، ترتیب تعیین سقف حداقل در مورد میزان پرداخت‌های تأمین اجتماعی از میان رفته است و یا در بعضی از کشورها میزان آن افزایش یافته است.

ثالثاً، تعیین کف به معنی تعیین حداقل درآمد معاف از پرداخت سهم تأمین اجتماعی در برخی از کشورها رایج شده است، هر چند که میزان آن از حداقل درآمد معاف از مالیات کمتر است. رابعاً، در مواردی منابع تکمیلی پرداخت‌های تأمین اجتماعی پیش‌بینی شده است که معمولاً به صورت سورشارژ روی مالیات بر درآمد تصاعدی گرفته می‌شود.

با این احوال اغلب کشورها در سیستم تأمین اجتماعی خود هنوز عناصری از تفکر بیمه‌ای را نگاه داشته‌اند. این نکته بویژه در مورد برقراری نرخ‌های مختلف نسبت به انواع مزایای تأمین اجتماعی ملاحظه می‌شود، مانند مزایای مربوط به از کار افتادگی، بازنشستگی، سوانح صنعتی و غیره.

#### ۴. مالیات‌های بر مصرف

تا قبل از آغاز جنگ جهانی اول در سال ۱۹۱۴ به دشواری می‌توان اثری از مالیات‌های عمومی مصرف پیدا کرد. ولی از آن زمان به بعد سه روند بلندمدت در این زمینه به شرح زیر مشاهده می‌شود:

پرداخت در مورد از کار افتادگی، سوانح کار، بیکاری و غیره). چنین ترتیبی با نظریه بیمه‌ای سازگار و با نظریه مالیاتی ناسازگار است. زیرا اگر پرداخت‌های تأمین اجتماعی را جایگزین مالیات بدانیم آنگاه تعیین نرخ‌های مختلف مالیاتی بر حسب خدماتی که از پرداخت مالیات انتظار می‌رود بی معنی خواهد بود.

سال‌های ۱۹۱۶-۲۴ - در این سال‌ها مالیات‌های آبشاری<sup>(۱)</sup> در تعدادی از کشورهای اروپای مرکزی برقرار گردید.

سال‌های ۱۹۳۲-۶۴ - در این دوره مالیات‌های بر مصرف یک مرحله‌ای در بسیاری از کشورها رواج یافت.

سال‌های ۱۹۶۸-۲۰۰۰ - در این فاصله مالیات بر ارزش افزوده در اغلب کشورها برقرار شد. این نکته مورد قبول عموم است که پارزترین تحول ۲۰ سال گذشته گسترش مالیات بر ارزش افزوده بوده است. در نیمه‌های دهه شصت این مالیات فقط در فرانسه، آن هم نه به شکل کامل و پیشرفت آن، وجود داشت. در سال ۱۹۹۴ مالیات بر ارزش افزوده به عنوان مالیات عمومی بر مصرف در کلیه کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) برقرار گردیده بود و تنها آمریکا و استرالیا از این جریان مستثنی بودند که استرالیا مصمم است این مالیات را تا پایان سال ۲۰۰۰ برقرار سازد. علاوه بر این اغلب کشورهای مهم جهان در خارج از محدوده OECD نیز مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته‌اند و تنها هند از این جمله مستثنی است که در آنجا هم مشغول بررسی هستند تا این مالیات را در سطوح پایین‌تر کشوری جایگزین مالیات‌های فروش کنونی سازند.

شکلی که مالیات بر ارزش افزوده به خود گرفته است حاصل بحث‌های درون اتحادیه اروپا بوده است. اعضای اتحادیه بر سر یک پایه مشترک مالیاتی و یک نرخ استاندارد معادل ۱۵ درصد بهای خرده فروشی توافق نموده‌اند و پذیرفته‌اند که کشورهای عضو بحداکثر دو نرخ غیراستاندارد (دست کم معادل ۵ درصد) در مورد کالاهای معینی برقرار سازند. کاربرد نرخ‌های زائد بر نرخ استاندارد و نرخ صفر درصد مجاز نمی‌باشد.

طی قرن بیست مالیات‌های بن مصرف مشخص و موردی نیز نسبت به تعداد زیادی از کالاهای و شمار روزافزونی از خدمات اعمال گردیده است. از آن جمله می‌توان مالیات بر شرط‌بندی، بیمه و تلفن را نام برد. در آمدهای مالیاتی زیادی هم از محل حقوق و عوارض گمرکی حمایتی به دست آمده است. از دهه شصت به بعد سهم حقوق گمرکی واردات به تحویل ملاحظه‌ای کاهش یافته است. دلیل این امر عقد قراردادهای بازرگانی و ایجاد اتحادیه‌های منطقه‌ای بوده است که تقلیل یا حذف تعرفه‌های گمرکی در مناسبات بازرگانی بین کشورهای عضو را سبب شده است. همچنین اغلب مالیات‌های وضع شده بر خدمات جای خود را به مالیات بر ارزش افزوده داده‌اند. سهم درآمد حاصل از مالیات بر دخانیات، مواد الکلی و بویژه آتموبیل‌رانی روز به روز در حال افزایش است. مورد اخیر شامل مالیات بر بنزین و

۱. مالیات آبشاری یا انباشتہ آن است که مستلزم اعطای اعتبار یا کردیت مالیاتی در مراحل مختلف زنجیره تولید و توزیع تا رسیدن به مرحله خوده فروشی نمی‌باشد.

سوخت دیزل و انواع مالیات‌های وضع شده بر وسایط نقلیه می‌باشد که مالیات بر استفاده از این وسایط را نیز در بر می‌گیرد. از بین سایر مالیات‌های خاص فقط مالیات بر شرط‌بندی و مالیات بر انرژی از جهت تحصیل درآمد مقام‌همی را حائز بوده‌اند.

## ۵. مالیات بر دارایی

مالیات بر اموال غیر منتقل از جمله مالیات‌هایی است که بسیار به چشم می‌خورد و به همین جهت در زمرة مالیات‌های نامطلوب به شمار می‌رود. مبلغ قابل پرداخت مالیات معمولاً زیاد است و در مورد آن همسایگان یک محل وضع خود را با یکدیگر مقایسه می‌کنند. ضمناً از آنجا که تجدید ارزیابی املاک با تأخیر انجام می‌شود، هر بار که پای اخذ مالیات به میان می‌آید صاحبانه‌ها و صاحبان مشاغل خود را با افزایش قابل ملاحظه مالیات مواجه می‌بینند. در اوخر دهه ۷۰ و طی دهه ۸۰ این وضع سبب شد که برخی از کشورها (مانند آمریکا) میزان این مالیات را کاهش دهد و برخی دیگر (مانند ایرلند و انگلستان) آن را به طور موقت ملغی نمودند. از سوی دیگر برخی دیگر از کشورها که در گذشته کمتر از این نوع مالیات استفاده می‌کردند اکنون جدا در مقام استفاده از آن برآمدند (ایتالیا و اسپانیا).

در مورد مالیات بر ارزش ویژه دارایی‌ها در بخش عمده‌ای از قرن بیست تغییرات زیادی حاصل نگردید. کشورهایی که این مالیات را داشتند دلیلی برای رها کردن آن نمی‌یافتد و مالکی که قادر آن بودند نیز موجبی برای برقراریش جستجو نمی‌کردند. در اوخر دهه هفتاد و طی دهه هشتاد مالیات بر دارایی خالص در دستور کار سیاسی چند کشور قرار گرفت، چنان‌که اسپانیا اقدام به برقراری آن نمود، ایرلند آن را برقرار ساخت و سپس لغو کرد و فرانسه برقرار، ملغی و بار دیگر برقرار نمود. در دهه ۹۰ با توجه به این که قابلیت تحرک و جا به جای سرمایه بیشتر شده بود، تعدادی از کشورها که هر یک حدود صد سال یا بیشتر مالیات مورد بحث را دارا بودند (نظیر اتریش، آلمان، هلند و کشورهای اسکاندیناوی) آن را به تدریج رها کردند.

نسبت به مالیات بر انتقال دارایی‌های سرمایه‌ای نیز از جنگ جهانی دوم به بعد تغییرات اساسی حاصل نگردید، جز این که اتریش و کانادا در دهه هفتاد پس از برقراری مالیات بر منافع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، مالیات بر انتقال دارایی‌ها را ملغی ساختند. در مواردی که انتقال دارایی به صورت همه و هدیه انجام می‌شود و همچنین در انتقال اموال بین خویشاوندان نزدیک بیش از پیش موضوع تابع مالیات بر ارث قرار می‌گیرد. مالیات بر ماترک که روی دارائی باقی مانده از متوفی و بدون توجه به ورثه یا ذینفع‌های وصیت تعیین می‌شود، امروزه در تعداد کمی از کشورهای عضو OECD باقی مانده است.

در پایان بحث پیرامون تاریخ مالیات در قرن بیست، پیش‌بینی‌هایی را در ارتباط با تحولات مالیاتی قرن بیست و یکم ارائه می‌داریم.

## مالیات در قرن بیست و یکم

### الف. اوایل قرن

می‌توان پیش‌بینی کرد که تحولات مالیاتی در آینده نزدیک مشابه دوران‌های اخیر (فرضًا از ۱۹۸۰ به بعد) خواهدبود و در نتیجه تغییر در میزان و ترکیب مالیات‌ها به ملایمت صورت خواهد گرفت. این حرکت ملایم از مالیات بر درآمد و مالیات بر حقوق و دستمزد به سمت مالیات بر مصرف و مالیات بر دارائی خواهدبود و حجم مالیات‌های نزدیک افزایش خواهد یافت. برخی روندهای سنتوات اخیر بویژه کاهش نرخ‌های مالیات بر درآمد و افزایش نرخ‌های مالیات بر مصرف همچنان ادامه خواهد یافت. از طرفی روند تقارن و نزدیکی سیستم‌های مالیاتی کشورها با یکدیگر از آنجه در ۲۰ سال گذشته مشاهده شده است سریع‌تر خواهدبود.

### ب. دوران پس از اوایل قرن

اگر مسئله را از دید تاریخی بررسی کنیم به یاد خواهیم آورد که در آغاز قرن بیستم، به استثنای مورد مربوط به مالیات بر مصرف، مقدار کمی مالیات توسط محدودی از مردم پرداخت می‌شد، اما در اوایل قرن مبالغ عظیمی از مالیات توسط انبوه مؤدیان پرداخت می‌گردید. امروزه بیش از نیمی از درآمد مالیاتی از مالیات‌های مربوط به نیروی کار به دست می‌آید، که یا به صورت مالیات بر درآمد کارکنان و یا پرداخت‌های تامین اجتماعی است. آنچه به حدوث چنین وضعی کمک کرده است سهولت کسر مالیات در منبع است. اما در اوایل قرن بیست جهان شاهد پیشرفت چشمگیر تکنولوژی ارتباطات سریع بوده است. این تحول کارآئی سیستم کسر مالیات در منبع را کاهش می‌دهد، زیرا نیروی کار به تدریج کار خود را از طریق اینترنت انجام می‌دهد و از این راه نظام خودفرمایی (بجای نظام استخدامی) گسترش می‌یابد. البته در کوتاه مدت - فرضًا طی بیست سال آینده - ممکن است این جریان آنقدر سریع نباشد که تحول عمده‌ای را در ساختار و تکنیک وصول مالیات‌ها پیدا آورد. اما در بلند مدت این جریان می‌تواند سبب دگرگونی در زمینه مالیات‌ها شود، چنان که لازم آید تکیه بیشتری بر مالیات بر مصرف و اموال غیر منتقل صورت پذیرد. همچنین ممکن است نظام پرآورده مالیات بر حسب قرائن (فرضًا با توجه به نشانه‌های ظاهری ثروت) جهت تشخیص مالیات مؤدیان رواج یابد. این جریانات در صورت وقوع به معنی بازگشت به نظام مالیاتی قرن نوزدهم خواهدبود که هنوز هم آثار آن در برخی از کشورهای در حال توسعه ملاحظه می‌شود.



# تهیه لوایح مالیاتی از سوی سازمان‌های غیر مالیاتی

م. اکباتان

مهندسين مشاور و به ترخ ۷ درصد در سایر موارد می‌باشد و اين يگانه ماليات قابل وصول در اين زمينه خواهد بود که در هر مورد توسط کارفرما کسر و به حساب مالیاتی مربوط واريز خواهد شد.

چنان‌که از مشروح مذاکرات جلسه ۳۵۷ مورخ ۲۷/۱۲/۷۸ مجلس شورای اسلامی (صفحه ۲۷) ستون‌های اول و دوم) برمن آید اين لايحة توسط وزارت مسکن و شهرسازی با همکاری نظام مهندسی ساختمان تهیه شده است، با اين استدلال که «هم کار وزارت اقتصاد و دارایی کم شود و هم رسیدگی و کارهای ممیزی و بقیه مسائل صرفجویی شود».

البته وزارت مسکن و شهرسازی اين لايحة را از مجلس پس گرفت زيرا چنان‌که ضمن همان مذاکرات آمده است: «متاسفانه اين لايحه‌ای که تقدیم دولت کردیم هم در دولت و هم در کمیسیون‌های مجلس به نحوی تغییر داده شد که قنها منظور وزارت مسکن و شهرسازی و نظام مهندسی را فراهم نکرد، بلکه علاوه بر تکرار همان کارهای بوروکراسی، ممیزی و کنترل دقائر و نظایر آنها را حذف نکرد و درصدی هم بر مالیات اين شركت‌ها اضافه کرد و به هر حال دیدیم که اگر اين لايحة را پس بگيريم و در شرایط موجود به

اگر کسی مذاکرات مجلس شورای اسلامی را مطالعه نماید بارها به لوایح مالیاتی برخورد می‌کند که از سوی سازمان‌های غیر از وزارت امور اقتصادي و دارایی تهیه شده و مسیر خود را طی کرده است. بنا به ظاهر قضایا که از بررسی مشروح مذاکرات مجلس برمن آيد، در تهیه اين گونه لوایح - دست کم تا قبل از مرحله هيأت دولت - نظرخواهی چندانی از سازمانی که تولیت امر مالیاتی کشور را بر عهده دارد به عمل نمی‌آيد.

نمونه جدیدی از اين گونه، لايحه‌ای است مبنی بر الحال يك تبصره به ماده ۹۹ قانون مالیات های مستقیم که موضوع آن اخذ مالیات مقطوع از شرکت‌های پیمانکاری است. خلاصه مفاد لايحه از این قرار است که وجوده دریافتی شرکت‌های ساختمانی، تأسیساتی و تجهیزاتی و مهندسین مشاور ایرانی نسبت به عملیات مربوط به هر نوع کار ساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی و تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات و نقشبرداری و نقشه‌کشی و نظارت و محاسبات فنی که پیشنهاد آنها بعد از تاریخ اجرای لايحه باشد و از محل اعتبارات دولتی انجام شود مشمول مالیات مقطوعی به ترخ ۷ درصد در مورد

دولت - که اصلاً جنبه مالیاتی نداشت - تغییراتی داد و در آن یک حکم مالیاتی عجیب داخل کرد. متن پیشنهادی کمیسیون کار و امور اجتماعی به شرح زیر به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید:

«به دولت اجازه داده می‌شود به منظور ایجاد اشتغال در مناطق کمتر توسعه یافته».

۱. معافیت‌های مالیاتی و همچنین حقوق و عوارض دولتی برای سرمایه‌گذارانی که در این مناطق اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند طبق آیین‌نامه‌ای که بنا به پیشنهاد وزارت‌خانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنایع، کار و امور اجتماعی و سازمان برنامه و بودجه به تصویب هیأت دولت می‌رسد در طول سالیان آجرای برنامه در نظر بگیرد».

چنان‌که می‌بینیم در این بند معافیت مالیاتی برای کسانی که در «مناطق کمتر توسعه یافته» اقدام به سرمایه‌گذاری کنند پیش‌بینی شده است. در این زمینه علاوه بر مسئله تهیه و تسلیم لایحه مالیاتی بدون آگاهی سازمان مالیاتی کشور، یک نکته شایان توجه نیز به چشم می‌خورد و آن این که ماده ۵۱ مورد بحث از یک جهت کم سابقه (و شاید هم بی‌سابقه) است و آن این که کم و کیف داستان را کلّاً بر عهده دولت تفویض کرده است. به عبارت دیگر قانون مصوب روشن نکرده است که میزان یا درصد چنین معافیتی چقدر است. چند وزارت‌خانه و یک سازمان دولتی و هیأت دولت می‌توانند خود این حدود و شفور را به هر اندازه و هر نحوی که صلاح بدانند معین کنند. مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی نیز این برداشت نویسنده را تأیید می‌کند. از جمله در صفحه ۱۹ مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی (جلسه ۳۲۹) مورخ ۲۵ آبان ۱۳۷۸ (ستون دوم) در ارتباط با همین مطلب

همان قوانین موجود مالیاتی بسندۀ کنیم کافی است». چنان‌که دیده می‌شود، تهیه کنندگان لایحه نه تنها ذکری از یکجانبه بودن اقدام خود و بی خبر نهادن سازمان مالیاتی کشور به میان نیاورده‌اند، بلکه از دخالت دیگران در کار و اصلاح و تغییر متن مورد نظر خودشان گله نیز کرده‌اند.

تصور نمی‌رود نیاز به ذکر باشد که گنجانیدن یک تبصره یا ماده در متن یک قانون کامل مستلزم توجه به آثار ارگانیک چنین اقدامی است. اجرای مقررات جدید در زمینه و بطن سایر بخش‌های قانون صورت می‌پذیرد و اگر تأثیر متقابل مقررات موجود و تبصره یا ماده جدید در نظر گرفته نشود بروز نارسایی و اشکال بسیار محتمل است. در شماره ۲۶ مجله مالیات مورد دیگری از همین گونه تهیه لواح بدون نظرخواهی از دستگاه مالیاتی مورد بحث قرار گرفت که اتفاقاً آن لایحه هم از سوی وزارت مسکن تهیه شده بود. منظور ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۷۷/۳/۲۲ است که در صفحات ۴ تا ۶ شماره ۲۶ مجله مالیات مورد بحث قرار گرفت و به برخی آثار ناخواسته آن روی مواد دیگر قانون مالیات‌های مستقیم اشاره شد. با این مقدمه می‌توان نتیجه گرفت که پس بهتر است برای نظرخواهی به سازمانی روی آورد که بهترین و طولانی‌ترین تجزیه جهت برآورد چنان تأثیرات متقابلی را دارا می‌باشد.

نیمه‌نونه دیگری از این گونه پیشنهادهای مالیاتی دستگاه‌های غیر مالیاتی (بدون نظر وزارت اقتصاد و دارایی) را نقل می‌کنیم که بسیار جالب است. هنگامی که لایحه برنامه سوم در مجلس مطرح بود کمیسیون کار و امور اجتماعی مجلس در ماده ۵۱ لایحه

گفته شده است:

«این بحث معافیت‌های مالیاتی چیزی نیست که مجلس اینجا رقم و درصدی را تعیین کرده باشد. یک حکم کلی است که دولت در قالب سیاست‌های خودش می‌تواند ببیند و برای سرمایه‌گذاران... ایجاد چانه بکند». باز در صفحه ۲۰ (ستون ۲) از قول ریاست سازمان برنامه و پوشه آمده است:

«بند ۱ در واقع یک اختیار یا اجازه جدیدی است که به دولت داده می‌شود... که در جهت توسعه اشتغال در مناطق کمتر توسعه یافته می‌تواند به کار گرفته شود ان شاء الله مؤثر باشد».

در اینجا پای قانون اساسی و تفسیر اصل پنجاه و یکم آن به میان می‌آید که می‌گوید: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشش‌گی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود».

این مصوبه مجلس به معنی تفویض حق انحصاری مجلس به دولت است که دقیقاً مغایر قانون اساسی می‌باشد. البته بعداً شورای نگهبان روی همین نکته انگشت نهاد و از تایید مصوبه مورد بحث خودداری نمود.

۳ از طرفی تصور می‌رود ماده ۵۱ مذکور برای رسیدگی به کمیسیون و امور اجتماعی ارجاع شده و همین کمیسیون بوده است که موضوع معافیت مالیاتی را پیشنهاد کرده است، بی آن که نظری از وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا لااقل از کمیسیون اقتصاد و دارایی مجلس خواسته شود. این ایراد در مذاکرات مجلس شورای اسلامی هم به نحوی منعکس شده

است، چنان‌که در صفحه ۱۹ مذاکرات همان جلسه مجلس از قول رئیس می‌خوانیم: «سئوال از این جهت بود که بخش معافیت‌های مالیاتی و این‌ها را می‌باید به کمیسیون امور اقتصادی و دارایی ارجاع می‌دادید و مراجعته می‌کردید (یکی از نمایندگان: این ماده به کمیسیون کار ارجاع شده بود) ...».

(البته مذاکرات چاپ شده مجلس در این رابطه مبهم است)

در این مقاله ورود در ماهیت لوایح یادشده چندان مورد نظر نمی‌باشد، بلکه هدف بیشتر جلب توجه به یک حقیقت ساده است، و آن این‌که آیا بهتر نیست در این گونه موارد، اگر هم تقدیم لایحه به هیأت دولت از طریق وزارت دارایی به عمل نمی‌آید، دست کم نظر کارشناسی دستگاه مالیاتی کشور خواسته شود؟ و این پرسشی است که پاسخ آن قطعاً مثبت است.

لوایح یاد شده تنها نمونه‌هایی از این قبیل نیستند و موارد متعدد این گونه اقدام‌بارها در همین نشریه مورد بحث قرار گرفته است که امید است مایه توجه و سامان بخشی به این امر گردد.

ضمناً شایسته است به مسئولیتی هم که قانون اساسی برای هر وزارت‌خانه تعیین کرده است توجه کنیم. مثال بارز آن جوابگوشی وزیران در برایر مجلس نسبت به اموری است که جزء وظایف آنان به شمار می‌رود که این مطلب در اصل ۸۸ قانون اساسی تصریح شده است. از آنجاکه مالیات یکی از اصلی‌ترین وظایف وزارت امور اقتصادی و دارایی است، اهمیت بخشی که مطرح کردیم آشکارتر می‌شود.



# تفسیر منطقی به جای تفسیر تحتاللفظی

## شرحی بر یک بخشنامه و دو رأی

م. اکباتان

بخشنامه شماره ۵۱۷۷۲ مورخ ۱۵/۱۰/۷۸ مدیریت مالیاتی کشور، موضوع تعلق یا عدم تعلق جرائم و جایزه خوش حسابی مذکور در ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم را در حق پرداخت کنندگان حقوق و دستمزد مورد توجه قرار داده و نسبت به آن تعیین تکلیف نموده است. این بخشنامه، همان گونه که در متن آن تصویب شده است، مبتنی بر رأی شماره ۱۰۴۰۹ - ۳۰/۴ مورخ ۶/۱۰/۷۶ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی می باشد. در این رای و رای دیگر هیأت عمومی شوری، به شماره ۸۷۸۲ مورخ ۸/۸/۷۸، از تفسیر منطقی قانون برای حل مسائل موردنظر استفاده شده است. بحث ما نیز روی همین دو رای متمرکز می باشد.

### رأی شماره ۱۰۴۰۹ مورخ ۶/۱۰/۳۰

موضوع طرح شده نزد شورای عالی مالیاتی تعلق یا عدم تعلق جرائم و جوائز ماده ۱۹۰ قانون بوده است. به موجب پاراگراف نخست ماده ۱۹۰: «معادل چهار درصد از مالیات های پرداختی مؤید تا سرسید مقرر به عنوان جایزه خوش حسابی از بدھی مالیاتی او کسر خواهد شد و پرداخت های مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جرمیه ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه خواهد بود».

مسئله مطرح شده شامل چند جزء به شرح زیر است:

۱. اگر کارفرمایی تکلیف ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم را به موقع و به درستی انجام دهد، یعنی پس از هر پرداخت حقوق و مزايا به کارکنان خود مالیات متعلق را از مبلغ قابل دریافت آنان کسر کند و همراه فهرست لازم به موقع و بدون تأخیر به حوزه مالیاتی محل پرداخت نماید، در این صورت آیا می توان ۴ درصد مالیات را به عنوان جایزه خوش حسابی مقرر در ماده ۱۹۰ قانون به نفع وی متوجه نمود؟
۲. اگر همین کارفرما در انجام وظیفه ای که ذکر کردیم تأخیر کند و مالیات را دیرتر از موقع پردازد، آیا مشمول جرمیه مقرر در قسمت اخیر پاراگراف اول ماده ۱۹۰ بوده و باید جرمیه ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه تأخیر تادیه کند؟
۳. طبق ماده ۹۰ قانون مالیات های مستقیم، در صورت تأخیر کارفرما در انجام وظیفه مورد بحث باید

مالیات و جریمه آن از او مطالبه شود. در مقابل کارفرما به استناد همان ماده می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ مطالبه کتبیاً به اقدام حوزه اعتراض کند. در این صورت پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی فرستاده خواهد شد و رأی هیأت قطعی خواهد بود. این حکم ماده ۹۰ است، اما در مسأله اقامه شده نزد شوری مواد قانونی دیگری هم مطرح می‌باشد:

الف. ماده ۲۳۹ که می‌گوید «اگر مؤذی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، قبولی خود را نسبت به آن کتبیاً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدھد و یا اختلاف موجود بین خود و ممیز یا سرمیز را به شرح ماده ۲۳۸ این قانون با ممیز کل رفع نماید» در آن صورت پرونده محتویه می‌شود. اما اگر مؤذی به برگ تشخیص اعتراض کند (و یا بر اثر عدم اقدام طبق ماده ۲۳۹ در حکم معتبر شناخته شود)، آنگاه پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف فرستاده می‌شود.

ب. ماده ۲۳۸ که ذکری از آن در رأی شوری به میان نیامده است اما به تبع ماده ۲۳۹ مطرح می‌شود. به موجب ماده ۲۳۸ «در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤذی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤذی نسبت به آن معتبر شناخته شود» می‌تواند برای رفع اختلاف خود با مرجع مالیاتی به ممیز کل رجوع کند. گفت و گوی مؤذی و ممیز کل ممکن است به «رد برگ تشخیص»، «تعديل برگ تشخیص» یا «تأثیید برگ تشخیص» منجر شود. ج. تبصره ۱ ماده ۱۹۰ که می‌گوید در موارد مذکور در ماده ۲۳۹ (به شرحی که ذکر شد) هر گاه مؤذی برگ تشخیص را قبول یا با ممیز کل توافق کند و یا ترتیب پرداخت مالیات را بدھد «از هشتاد درصد جرائم مقرر در این قانون معاف خواهد بود».

د. تبصره ۲ ماده ۱۹۰ که به موجب آن اگر «مؤذی پس از صدور رأی هیأت حل اختلاف و قبل از صدور برگ اجرایی اقدام به پرداخت مالیات نماید و ترتیب پرداخت آن را بدھد از چهل درصد جریمه متعلقه معاف خواهد شد».

بر اساس مجموعه این مقررات سومین سؤال طرح شده نزد شوری این بوده است که آیا حکم تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ (که اشاره به ماده ۲۳۹ و به تبع آن ماده ۲۳۸ قانون دارد) نسبت به کسرکنندگان مالیات حقوق جاری است یا خیر. مفهوم این سؤال با توجه به آنچه گفتیم این است که:

اگر کارفرما در انجام وظیفه‌ای که به موجب ماده ۸۵ بر عهده دارد (کسر مالیات حقوق از دریافتی کارکنان و پرداخت آن به حوزه مالیاتی) بیش از سی روز تأخیر کند و در تیجه حوزه مالیاتی مالیات متعلق را به انضمام جرائم قانونی از وی «مطالبه» نماید و کارفرما کتبیاً به این مطالبه اعتراض کند و پرونده به هیأت حل اختلاف برود، در آن صورت آیا تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ در مورد چنین کارفرمایی صادق خواهد بود یا خیر؟

### پاسخ هیأت عمومی

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در مورد پرسش‌های سه‌گانه فوق چنین اظهار نظر کرده است:

۱. «نظر به این که مالیات از حقوق پرداختی به حقوق بگیران کسر می‌گردد و وظیفه پرداخت کنندگان صرفاً کسر و ارسال آن به حوزه‌های مالیاتی است، بنابراین تعلق جایزه خوش‌حسابی محاذ چهار درصد مالیات دیگران (حقوق بگیران) اصولاً مورد نداشته و اعطای جایزه موضوع صدر ماده ۱۹۰ به پرداخت کنندگان حقوق منتفی است.»

این نظر از جهت عبارات قانون شایان دقت است زیرا پاراگراف اول ماده ۱۹۰ که راجع به این موضوع است صریحاً لفظ مؤدی را به کار برده و گفته است که در صورت خوش حسابی جایزه مورد بحث «از بدھی مالیاتی او کسر خواهد شد». در این جریان مؤدیان همان کارکنانی هستند که مالیات از حقوق آنان کسر شده است و واژه مؤدی را نمی توان در این مورد بر کارفرما اطلاق کرد.

اما البته در کنار این پاسخ، پرسشی یا ادعای سیز می شود و آن این که پس جایزه را به کارکنان بدھید. جواب این خواهد بود که خوش حساب بودن یک امر ارادی است و منظور تشویق مؤدیانی است که به میل خود و به هنگام بدھی خویش را می پردازند. در مورد ماده ۸۵ کارکنان اراده‌ای در کسر و ایصال مالیات ندارند و خواه و ناخواه اجرای قانون به ایشان تحمیل می شود.

۲. در مورد سئوال دوم، یعنی این که اگر کارفرما در کسر مالیات و پرداخت آن تأخیر کند ایا مشمول ۲/۵ درصد جریمه ماهانه مذکور در جمله آخر پاراگراف اول ماده ۱۹۰ خواهد بود یا نه، پاسخ شوری باز هم منفی است. این نظر ظاهراً به عنوان نتیجه منطقی نظر منفی نخست ابراز شده است به این بیان که تعلق جریمه ۲/۵ درصد دنباله جایزه خوش حسابی ۴ درصد است، زیرا به نظر شوری مشمولان هر دو حکم اشخاص واحدی می باشند.

البته بین آن قسمت از عبارات ماده ۱۹۰ که به جایزه خوش حسابی مربوط است (صدر پاراگراف یک) و قسمت دیگری که به جریمه ۲ درصد ارتباط پیدا می کند (جمله آخر پاراگراف) از حیث لفظی تطابق کامل مشاهده نمی شود. در مورد جایزه ۴ درصد صریحاً از مؤدی نام برده شده و پرداخت به موقع مالیات به او نسبت داده شده است و همچنین منظور داشتن جایزه در حق او پیش بینی شده است. اما در جمله آخر نامی از کسی برده نشده است: «پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه خواهد بود».

نظر ابرازی شوری در خصوص جریمه ۲/۵ درصد در واقع نخستین مورد از تفسیر منطقی قانون در این رأی است، زیرا اگر قرار بود به ظاهر الفاظ و عبارات توجه گردد ممکن نبود استدلال شود که این عبارات عام و مطلق اند و به هر حال پرداخت خارج از موعده مالیات - صرف نظر از این که تأخیرکننده خود مؤدی باشد و یا کسی که از جانب او مکلف به پرداخت مالیات است - موجب تعلق جریمه ۲/۵ درصد در ماه خواهد بود. البته رأی شوری را می توان به نحو دیگری نیز توجیه کرد (هر چند که در متن رأی تصریحی از این بابت به عمل نیامده است). توجیه مذکور از این قرار است که اگر هم عبارت قسمت اخیر پاراگراف ۱ ماده ۱۹۰ در مورد جریمه ۲/۵ درصد را حکم عامی تلقی کنیم که شامل هر تأخیرکننده‌ای می شود، آنگاه در مقابل آن حکم خاص ماده ۱۹۷ و ۱۹۹ قانون قد علم می کند. زیرا این دو ماده صریحاً اشخاصی را مورد خطاب و حکم و مسئولیت و جریمه قرار داده اند که مکلفند صورت یا فهرست یا قراردادها و مشخصات راجع به مؤدیان را به مراجع مالیاتی تسلیم کنند و مالیاتی را که بر عهده مؤدی مقرر است از دریافتی او کسر و به وزارت دارایی بپردازند. مالیات حقوق از مصادیق باز این حکم خاص می باشد. در نتیجه از آنجا که به موجب اصول رایج حقوقی حکم خاص حکم عام را در مورد مصادیق خود بلا اثر می سازد و خود نسبت به

مورد جاری است، بنابراین کارفرمایی متخلف در رابطه با مالیات حقوق مشمول جرایم مذکور در این دو ماده هستند و نه جرمۀ ۲/۵ در صد ماده ۱۹۰. دررأی شوری شمول مواد ۱۹۷ و ۱۹۹ نسبت به مورد تأکید شده است (بی آن که از استدلال عام و خاص نامی برده شده باشد).

۳. سوال سوم یعنی شمول یا عدم شمول تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ نسبت به پرداخت کنندگان حقوق از سوی شورای عالی مالیاتی پاسخ مثبت گرفته است. مفاد این دو تبصره را قبل‌شرح دادیم. دلیلی که شورای برای پاسخ خود اقامه کرده این است که «چون مالیات حقوق برابر ماده ۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم از پرداخت کنندگان حقوق مطالبه می‌شود و به استفاده قسمت اخیر همان ماده آنها می‌توانند ظرف سی روز از تاریخ مطالبه اعتراض و تقاضای احالة پرونده را به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بنمایند، علیهذا منع قانونی برای برخورداری پرداخت کنندگان حقوق از تسهیلات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون مذکور... و نیز تسهیلات موضوع تبصره ۲ آن... وجود ندارد».

این اظهارنظر متضمن عدول بسیار از تفسیر تحت‌اللفظی قانون و روی آوردن به تفسیر منطقی آن است، زیرا: او لاً. اعلام چنین نظری به معنی قبول تفسیر وسیعی از لفظ مؤدى در تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ و ماده ۲۳۹ (مبنای کار تبصره‌های مذکور) و ماده ۲۳۸ (مبنای کار ماده ۲۳۹) می‌باشد. در تمام این مواد و تبصره‌ها همه جا صحبت از مؤدى است:

- هرگاه مؤدى برگ تشخیص صادره را قبول ویا... (تبصره ۱ ماده ۱۹۰).

- در صورتی که مؤدى پس از صدور رأی هیأت... (تبصره ۲ ماده ۱۹۰).

- در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدى ابلاغ می‌شود... (ماده ۲۳۸).

- در صورتی که مؤدى ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص... (ماده ۲۳۹).

احکام مندرج در مقررات فوق تماماً به مؤدى و حالات و اقدامات مختلف او مرتب هستند، حال آن که کارفرما و کسرکننده مالیات حقوق را نمی‌توان مؤدى دانست.

بنابراین هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در پاسخ خود به سوال سوم اصطلاح مؤدى را به معنی محدود لفظی آن نگرفته و تفسیر وسیعی از آن به عمل آورده است. به عبارت دیگر هیأت عمومی به منطق تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ و مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ توجه نموده است. به نظر شوری منطق این مقررات تشویق اشخاص به مصالحة و سازش و طول ندادن دعاوی و اختلافات بوده است. پس کارفرما هم اگر از همین روش تعییت کند چون به هر حال مالیات از طریق او پرداخت می‌شود، بنابراین ممکن است او را نیز مشمول تسهیلات و ارافق‌های مذکور در این بخش از مقررات دانست.

البته ذر صورت قبول این برداشت، استدلالی که در مورد تعلق جایزة خوش حسابی به پرداخت کنندگان حقوق بیان داشتیم تا حدودی متزلزل می‌شود.

ثانیاً. آنچه فوقاً درباره تفسیر وسیع لفظ مؤدى گفتیم در مورد تفسیر اصطلاح برگ تشخیص نیز صادق است. تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ و مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قانون تماماً در رابطه با برگ تشخیص هستند، حال آن که ماده ۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم که مورد استناد شوری است نامی از برگ تشخیص به میان نیاورده

است و بلکه از کلمه «مطلوبه» استفاده کرده است:

«... حوزه مالیاتی مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت کنندگان مطالبه نماید... در صورتی که ظرف سی روز از تاریخ مطالبه پرداخت نشود... مگر این که... ظرف سی روز از تاریخ مطالبه کتاباعتراض...».

بنابراین می توان گفت که شورای عالی مالیاتی مفهوم وسیعی از اصطلاح «مطلوبه» را در نظر گرفته و آن را با برگ تشخیص همدیف دانسته است. در صورتی که این برداشت در مورد تفسیر موسّع شورای از سه اصطلاح مؤدی، برگ تشخیص و مطالبه و همچنین توسل آن به روش تفسیر منطقی و غیر تحتاللغظی قانون را درست ندانیم، آنگاه پاسخی که به پرسش سوم داده شده است قابل تأمل به نظر خواهد رسید.

## رأی شماره ۸۷۸۲ مورخ ۷۸/۸/۸

این رأی در مورد ماده ۱۴۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم صادر شده است که می گوید:  
«رامد کارگاههای فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت های تعاونی و اتحادیه های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.»

پرسشی که نزد شورای عالی مالیاتی مطرح شده این است که اصطلاح تولیدی در این ماده چه مفهومی دارد و به خصوص منظور از اتحادیه تولیدی چیست، زیرا همان گونه که در رأی هیأت عمومی شوری نیز اشاره شده است «اتحادیه ها علی الاصول برای امر تولید تشکیل نمی شوند».

هیأت عمومی در رأی خود نخست به ظاهر ماده ۱۴۲ اشاره کرده و می گوید «مستنبط از مفاد ماده ۱۴۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم آن است که صفت تولیدی هم مربوط به شرکت های تعاونی و هم اتحادیه ها می باشد». این چیزی است که ظاهر ماده حکم می کند و مارابر آن می دارد که هر گاه طرفدار روش تفسیر ادبی و تحتاللغظی قانون باشیم، نتیجه بگیریم که اگر اتحادیه های چنان که هیأت عمومی گفته است «برای امر تولید» تشکیل نشده باشد نمی تواند از معافیت موضوع ماده ۱۴۲ استفاده کند. اما هیأت عمومی نخست به یک بحث عبارتی پرداخته و با طرفای و پرده پوشی خطای عبارتی قانونگذار را با این جمله گوشزد کرده است که «صفت مذکور [تولیدی] در اصل مختص شرکت های تعاونی بوده» است. مفهوم این جمله آن است که منظور قانونگذار این بوده است که صفت تولیدی را فقط در مورد شرکت های تعاونی به کار برد و این که به هر تقدیر وازه تولیدی پس از لفظ اتحادیه ها قرار گرفته است نباید ما را از منظور اصلی مقتن دور سازد. نتیجه این که: «با این ترتیب شرکت های تعاونی فرش دستباف و صنایع دستی و اتحادیه های آنها [بدون الزام به دارابودن وصف تولیدی] مشمول معافیت ماده ۱۴۲ یاد شده خواهد بود». این رأی نیز نمونه دیگری از توجه به منطق قانون و تفسیر منطقی آن به جای تفسیر ادبی و تحتاللغظی است.  
(متن کامل بخششنامة معاونت درآمدهای مالیاتی و هر دو رأی شوری در بخش مقررات، بخششنامه ها و آراء همین شماره از مجله مالیات به چاپ رسیده است).



# ترفندهای مالیاتی

م. سنجشیری

که در جوامع صنعتی به صورت یک صنعت با تخصص سطح بالا درآمد. صنعتی که بیشترین مشتریان آن مؤدیان بزرگ و متوسط مالیاتی هستند، زیرا در اینجا پای پول در میان است و به خاطر پول می‌توان پول هزینه کرد. در کشورهایی مانند آمریکا تعداد وکلای مالیاتی به دههازار نفر رسیده است که هنر آنها بیشتر ارائه همین راهکارها و ترفندهای قانونی است. در چنین شرایطی دیگر نمی‌توان به اصول سنتی حقوقی نظیر آنچه بیان شد اکتفا کرد و لازم است داشت حقوقی اصول و موازین جدیدی را عرضه دارد که پاسخگوی نیازهای دوران معاصر باشد. این تحول در زمینه امر مالیات در رشتۀ ای از علم حقوق به نام حقوق مالیاتی صورت پذیرفت و اصول جدید در محدوده این رشتۀ پا به عرصه نهاد که قبل از آن سابقه نداشت. یکی از معروف‌ترین این اصول قاعدة ماهیت فوق شکل است که بر حسب آن از نظر مالیاتی می‌توان شکل و ساختار حقوقی که مؤدیان به معاملات و امور خود داده‌اند نادیده گرفت و آن در صورتی است که پای ترفند مالیاتی در میان باشد، به این معنی که اگر مؤدی با استفاده از اجازه قانون یک یا چند معامله منعقد ساخته و روابط حقوقی برقرار ساخته باشد، که از جهت شکلی مغایرتی با قانون ندارد، اما همه این روابط و اقدامات و

در شماره ۲۴ مجله مالیات مطالب کوتاهی پیرامون ترفند مالیاتی نگاشته شد و یک نمونه کمیاب از مقررات ضدترفند مالیاتی ایران عیناً نقل گردید. همان گونه که قبلاً نیز در این مجله اشاره شد ترفند مالیاتی به معنی استفاده از الفاظ و عبارات و بویژه مفرّه و گریزگاه‌های قانون به منظور یافتن راههایی است که مؤدی بتواند مالیاتی را نپردازد و یا آن را کمتر از میزان حقه پیردازد. به این ترتیب مؤدی ظاهر قانون را حفظ می‌کند و احتمالاً درآمدی را هم پنهان نمی‌دارد که بتوان کار او را گریز از مالیات دانست. همین عدم مغایرت شکلی و صوری ترفند مالیاتی با ظاهر و الفاظ و عبارات قانون مدت‌ها ترفندکاران را از تعرض و ایراد مصون می‌داشت، زیرا اصول قانونی و حقوقی دوران‌های گذشته در بستر مناسبات و روابط بسیار ساده‌تر از امروز شکل گرفته و اعتبار یافته بود. فرضًا اصولی مانند آزادی اراده افراد، حرمت قراردادهای خصوصی و غیره در وجود حقوقی جامعه رسوح یافته و به همین سبب ترتیباتی که در معاملات روزمره بین اشخاص مورد توافق قرار گرفته و مخالفتی با ظاهر قانون نداشت از هر جهت، و از جمله در امر مالیاتی، معتبر شمرده می‌شد.

در چند دهه اخیر تکنیک بازی با قانون و ظاهرسازی قانونی رشد بسیار پیدا کرد، چنان



مورخ ۷/۱۲/۹۷ در رابطه با کارفرمایانی که با برخی از حقوق بگیران خود قراردادهای سالانه می‌بندند و در پایان سال مبالغی تحت عنوان پایان خدمت به آنان می‌پردازند و سپس سال بعد باز قرارداد مشابهی برای یک سال دیگر منعقد می‌سازند و داستان تکرار می‌شود. چون پرداختهای انجام شده تحت عنوان پایان خدمت از مالیات معاف است، به این ترتیب بخش قابل توجهی از دریافتی کارکنان موردنظر از مالیات معاف می‌گردد. به عبارت دیگر یک ترفند قانونی باقصد ندادن بخشی از مالیات به کاربرده می‌شود. بخشنامه مذکور این گونه پرداخت‌ها را از مصادیق وجود پایان خدمت ندانسته و آنها را در ردیف حقوق و مزایای مشمول مالیات کارکنان تلقی کرده است. این رفتار چیزی نیست جز اجرای قاعدة ماهیت فوق شکل که مدت‌ها است در حقوق مالیاتی جهان صنعتی جای خود را باز کرده است و اکنون کشور ما نیز ناگزیر در عمل به همین مسیر کشانیده می‌شود.

ج. بخشنامه شماره ۵۹۹/۴/۱۳۲۹ مورخ ۳۰/۴/۱۳۲۹. این بخشنامه جدید و بالتبه مبسوط بسیار جالب‌تر از بخشنامه‌های قبلی است و ضمن آن به ترفند دیگری اشاره شده است که برای ما تازگی دارد. اما در جهان غرب مدت‌ها است که شناخته شده و شگردهای ریز و درشت بسیار در رابطه با آن ابداع گردیده است که ناگزیر مقررات و تدبیر ضدترفند بسیاری را هم به عنوان واکنش سازمان‌های مالیاتی به دنبال آورده است.

شرح ترفند جدید از این قرار است که برخی از شرکت‌ها اقاماتگاه قانونی خود را در مناطق

معاملات جنبه صوری و صورت‌سازی داشته و هدف ندادن یا کمتر دادن مالیات باشد، در آن صورت مرجع مالیاتی می‌تواند این ظواهر را نادیده گیرد و ساختار دیگر را که منطبق با واقعیات امور باشد بازسازی کند و همان را مبنای تشخیص مالیات قرار بدهد.

این اصول و اصول توین دیگر در کشورهای صنعتی رواج بسیار یافته و از هر جهت جای خود را باز کرده‌اند به نحوی که دیگر کسی اصول قدیمی حقوقی را در رابطه با چنین مسائلی مطرح نمی‌سازد. اما در سایر کشورها مسئله تازه رو به گسترش و توسعه نهاده است و به تدریج مدیران و قانونگذاران را به اندیشه و مقابله وامی دارد. کشور ما هم از این جنبه مستثنی نیست و در سال‌های اخیر به تدریج ترقه‌های مالیاتی جدیدی رواج می‌یابد که طبعاً واکنش سازمان مالیاتی کشور را نیز برمی‌انگیزد، چنان که متدرج شاهد ظهور و توسعه تدابیر و مقررات ضدترفند مالیاتی در ایران هستیم. ظرف یکی دو سال اخیر چندین بخشنامه و دستور در این رابطه صادر شده است که پاره‌ای از آنها به شرح زیراند:

الف. چند بخشنامه مربوط به مؤدیان خارجی که ضمن آنها مسائلی از جمله توسل ایشان به قراردادهای استخدامی صوری جهت جلوه دادن می‌زنند کمتر از واقع حقوق و مزایای مورد بحث قرار گرفته و شیوه‌هایی برای مقابله با آن ارائه گردیده است (از جمله بخشنامه‌های شماره ۴۹۱۷ مورخ ۲۱/۲/۷۷ و شماره ۳۰/۴/۵۲۷۲۶ مورخ ۱۱/۶/۷۷ و شماره ۳۰/۴/۴۲۱۷۶ مورخ ۲۳/۸/۷۸).

ب. بخشنامه شماره ۱۹۷۱۹/۵۸۳۳۴ مورخ ۲۰/۴/۱۱۷۱۹

در حال حاضر مناطق آزاد به سبب ارفاق‌های مالیاتی قابل توجهی که نسبت به آنها برقرار شده است نوعی بهشت مالیاتی به شمار می‌روند. ضمناً در این رابطه پای مبحث قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer pricing) نیز ممکن است به میان آید، کما این که دیدیم در بخشنامه مورد بحث اشاره شده است که مؤدیان حاصل فعالیت خود در سایر نقاط کشور را به حساب پایگاه ثابت خود در مناطق آزاد می‌گذارند. در چنین فعل و انفعالی ممکن است پای قیمت‌گذاری غیرواقعی انتقالات نیز در بین باشد. (در مورد مبحث قیمت‌گذاری انتقالات خوانندگان می‌توانند به سلسله مقالاتی که در همین خصوص در مجله مالیات به چاپ می‌رسد رجوع کنند).

راه حلی که در بخشنامه مذکور ارائه شده این است که «معافیت مقرر مورد بحث ناظر به درآمدی‌ها» است که منحصراً به سبب فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد و در همان منطقه تحصیل شده باشد... و اگر فعالیت‌های اقتصادی به صورت مختلط بین منطقه و خارج از منطقه صورت گیرد، بایستی معافیت را به نسبت حجم فعالیت در داخل منطقه منظور نمود.

به این ترتیب کشور مأگام‌های مهمی را در همان جهتی بر می‌دارد که کشورهای پیشترفته قبل‌آن طی کرده‌اند و طبعاً با گذشت زمان و توسعه بیشتر اقتصاد و بازرگانی باید منتظر ترقندهای جدید از سوی مؤدیان و واکنش‌های ضدترفند تازه از سوی سازمان مالیاتی کشور بود و این جریان طبعاً سبب تحول و توسعه حقوق مالیاتی ایران و ظهور اصول جدیدی در بطن آن نیز خواهد شد.

آزاد تعیین می‌کنند و به این ترتیب خود را مشمول شرایط مالیاتی مربوط به این مناطق قرار می‌دهند. این شرایط ضمن ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ تعیین شده است که می‌گوید اشخاص حقیقی و حقوقی که در مناطق آزاد به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه از تاریخ بهره‌برداری به مدت ۱۵ سال از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی معاف می‌باشند. اما برخلاف این ظاهرسازی، شرکت‌های مورد بحث در عمل تمام یا بخشی از فعالیت‌های اقتصادی خود را در نقاط خارج از مناطق آزاد انجام می‌دهند.

به حکایت این بخشنامه همین ترفند را عده‌ای از اشخاص حقیقی نیز انجام می‌دهند به این معنی که محلی را به عنوان شعبه، نمایندگی، دفتر و تظایر آنها در منطقه دائم می‌کنند، ضمن این که تمام یا بخشی از فعالیت‌های خود را در سایر نقاط انجام می‌دهند.

ضمناً برخی از شرکت‌ها و اشخاص حقیقی که در رشتۀ نمایندگی فروشنده‌گان خارجی فعال هستند پایگاه فعالیت خود را در مناطق آزاد به ثبت می‌رسانند اما در تهران و سایر نقاط خارج از مناطق آزاد نیز کسب درآمد می‌کنند و حاصل همه فعالیت‌های خود را به حساب پایگاه خود در مناطق آزاد ارائه می‌دهند.

همان گونه که گفتیم این ترفند در دنیای صنعتی بسیار جا افتاده است و از آن تحت عنوان استفاده از بهشت مالیاتی (Tax haven) به منظور اجتناب از پرداخت مالیات یاد می‌شود.

# ۱۳۲ ماده تبصره ۶ هایات مالیاتی تبصره

## شرح برآئی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

م. الوند کوهی

اصلاحاتی را در رابطه با ماده ۱۳۲ در بر داشت.

جزء ج همین بند می‌گوید:

«متن زیر به اتفاقی تبصره ۶ اضافه می‌شود: حکم این تبصره شامل مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی هستند، نسبت به درآمد حاصل از انتشارات مربوط نمی‌گردد.»

۴. سال بعد مجدداً بخشنامه دیگری از وزارت اقتصاد و دارایی صادر شد (شماره ۱۳۷۱/۰۵/۰۷) که بند ۱ آن به همین مسئله پرداخته و بر اساس مصوبات مربوط اعلام داشته است:

« مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی اعم از مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که از ۱۳۷۱/۰۵/۰۷ (۱) به بعد دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی باشند

۱. چنان که نیده می‌شود بخشنامه‌های اول و دوم وزارت امور اقتصادی و دارایی (که با یکدیگر ۵ سال فاصله زمانی دارند) از لحاظ تعیین تاریخ صدور مجوز اندکی (حدود ۳۸ روز) با هم اختلاف دارند. به منظور اجتناب از طولانی شدن مقاله وارد این بحث نمی‌شویم، زیرا از جهت مسأله اصلی مورد سخن ما چنین تفاوت زمانی بی تأثیر است.

سابقه امر

۱. تبصره ۶ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم مراکز فرهنگی و هنری را «از تاریخ شروع فعالیت برای مدت ۵ سال از پرداخت مالیات‌های معاف» نموده است که «اگر در مناطق محروم واقع باشند این مدت به ۸ سال افزایش می‌باشد». تاریخ تصویب این تبصره ۷ اردیبهشت ماه ۱۳۷۱ می‌باشد.

۲. یک سال و اندری بعد وزارت امور اقتصادی و دارایی بخشنامه‌ای در ارتباط با همین تبصره صادر کسرد (شماره ۱۳۷۱/۰۵/۳۶۳۵/۴۶۶۴۶) ۳۰/۰۵/۰۷ مورخ ۷۲/۹/۱ - مجله مالیات، شماره ۴، ص ۵۲.

مفاد بند ۱ این بخشنامه به شرح زیر بود: «در مورد معافیت مالیاتی مراکز فرهنگی و هنری مذکور در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی که در صورت داشتن پروانه فعالیت و یا تأسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی به مدت ۵ یا ۸ سال حسب مورد از تاریخ شروع فعالیت مغایر گردیده‌اند توجه داشته باشند که مفاد این تبصره ناظر به مواردی است که شروع فعالیت‌های موصوف از ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد بوده و در هر حال مراکزی را که تاریخ شروع فعالیتشان قبل از ۱۳۷۱/۱/۱ می‌باشد شامل نخواهد بود».

۳. در بهمن ماه سال ۱۳۷۶ قانون دیگری به نام «قانون اصلاح قانون اصلاح مواتی از قانون مالیات‌های مستقیم» به تصویب رسید (مجله مالیات، شماره ۲۱، ص ۴۸) که بند ۱ آن

پنج سال که به موجب مقررات اصلاحی قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۶ به مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه نیز تسری داده شده است، دلالتی بر شمول معافیت مالیاتی به شرط شروع فعالیت مراکز فرهنگی مذکور از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد ندارد. بنابراین بخششانه شماره ۳۶۴۵/۴۶۶۴۶ مورخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ و همچنین بندیک بخششانه شماره ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ وزارت امور اقتصادی و دارائی که معافیت قانونی مزبور را مشروط به شروع فعالیت مراکز فرهنگی مذکور در قانون از تاریخ ۱۳۷۱/۱ و ۱۳۷۱/۲ به بعد کرده است مخالف عموم و اطلاق حکم قانونکذار به شرح تبصره فوق الذکر تشخیص داده می‌شود و به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد».

به این ترتیب دیوان نیز استدلال دوم مؤیدی را دنبال نموده است، به این بیان که مقررات مربوط «دلالتی بر شمول معافیت مالیاتی به شرط شروع فعالیت فرهنگی مذکور از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱» یا ۷۱/۲/۷ ندارد.

### بررسی استدلالات

الف. در مورد استدلال نخست شاکی تصور نمی‌رود نیاز به بحث چندانی باشد زیرا مهم مدلول قانون است و اگر قانون طبق نظر مرجع مالیاتی دال بر شمول معافیت نسبت به مؤسسات دارای مجوز صادر شده پس از اردیبهشت ۷۱ باشد، در آن صورت چنین استدلالی نافی حکم قانون تلقی نخواهد شد، صرف نظر از این که اظهار شاکی در این باب از چند جهت نیاز به اثبات دارد و ادله و شواهدی بر درستی آن اقامه نشده است. به اما راجع به استدلال دوم شاکی که با استدلال

نسبت به درآمد حاصل از انتشارات مربوط مشمول معافیت مالیاتی مقرر در تبصره ۶ اصلاحی مورده بحث خواهد بود» (مجله مالیات، شماره ۲۳، ص ۵۲).

۵. شرکتی در مقام شکایت از دو بخششانه مذکور در بندهای ۲ و ۴ فوق نزد دیوان عدالت اداری برآمد که منجر به صدور رأی شماره ۲۹۵ مورخ ۲۸/۸/۹ هیأت عمومی دیوان مبنی بر ابطال بخششانه اول و بند ۱ از بخششانه دوم گردید.

### استدلال شاکی

ایراد شاکی عموماً متوجه آن قسمت از بخششانه‌های یاد شده است که استفاده از معافیت مورده بحث را به صدور مجوز مربوط از تاریخ ۲۱/۲/۷ یا ۲۱/۱/۱ (یعنی از زمان تصویب تبصره ۶ ماده ۱۳۲ به عنوان جزئی از اصلاحیه مالیاتی مفصل اردیبهشت ماه ۷۱) به بعد نموده است. شاکی دو نکته را در رابطه با همین مسأله تعیین تاریخ مطرح ساخته است. نخست این که «تقریباً تمامی ناشران فعل و پرسابقه پروانه نشری با تاریخ ۱۳۷۰ دارند». ایراد دوم این که «عنوان قانون چنین محدودیتی قائل نشده است»، معنی این عبارت این است که در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ و جزء بند ۱ قانون اصلاح سال ۱۳۷۶ ذکری از این نکته به میان نیامده است که شرط استفاده از معافیت صدور مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی از تاریخ ۲۱/۱/۱ یا ۲۱/۲/۷ به بعد می‌باشد.

رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: «سیاق عبارات تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ مبنی بر معافیت مراکز فرهنگی از پرداخت مالیات از تاریخ شروع فعالیت بر اساس پروانه فعالیت یا تأسیس به مدت

دیوان عدالت اداری یکی است، چند نکته قابل ذکر است:

اولاً. در این میان ایراد عطف به ماسبق قانون که به حکایت مقدمات ذکر شده در رأی دیوان و به گفته شاکی از سوی وزارت دارایی و اداره حقوقی آن عنوان شده بوده است، مسکوت مانده و دیوان در رأی خود به آن اشاره‌ای نکرده و در مقام رد ایراد برنيامده است. همه می‌دانیم که قاعدة عدم عطف به ماسبق قانون از قواعد مسلم حقوقی است که ضمن ماده ۴ قانون مدنی ایران نیز به شرح زیر مورد تصریح قرار گرفته است:

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

ثانیاً. نکته دیگر، که به نوبه خود مؤید تحقیق عطف به ماسبق قانون بر اثر رأی دیوان می‌باشد، از مذاقه بیشتر در متن و حکم تبصره ۶ ماده ۱۳۲ روشن می‌گردد. این ماده تصریح کرده است که مراکز فرهنگی و هنری مربوط «از تاریخ شروع فعالیت برای مدت ۵ سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشند». موقتاً فرض می‌کنیم که ادعای شاکی درست است و یا چنان که از رأی دیوان می‌توان فهمید تبصره ۶ از جهت تاریخ صدور پروانه و مجوز دارای «اطلاق و عموم» است، یعنی توجهی ندارد به این که مجوز مراکز فرهنگی قبل از تصویب قانون صادر شده است یا بعد از آن. در این صورت اگر یک مؤسسه فرهنگی سه سال قبل از تصویب تبصره ۶ از وزارت ارشاد مجوز گرفته و از دو سال و نیم پیش از اجرای قانون فعالیت خود را آغاز کرده باشد، آنگاه به حکم همین تبصره معافیت ۵ ساله موضوع قانون از همان دو سال و نیم پیش از تصویب قانون شامل حال چنان

مؤسسه‌ای خواهد بود. در این حالت دو مشکل پدید خواهد آمد:

یکم. تحقق قطعی عطف به ماسبق قانون که به موجب ماده ۴ قانون مدنی و مصروفات علم حقوق منع شده است، مگر این که در خود قانون خلاف آن تصریح شده باشد، و در متن قانون چنین تصریحی وجود ندارد.

دوم. در نظر بگیرید که علاوه بر مشکل قانونی و حقوقی چه دشواری‌های عملی و اجرایی از چنین برداشتی حاصل خواهد شد. همه اقداماتی که قبل از تصویب تبصره ۶ انجام شده است باید برگشت داده شود و دست‌اندرکاران امور می‌دانند که چنین کاری چقدر دشوار و در مواردی حتی ناممکن می‌باشد. حکمت قاعدة عدم عطف به ماسبق قانون نیز همین است تا به اصطلاح حقوقی اعتبار قضیه مختومه یا محکوم بها دچار خلل نشود، مگر این که قانونگذار خود همه جوانب موضوع را سنجیده و سپس صریحاً حکم به عطف به ماسبق قانون نماید. که این استثناء بر اصل است و نیاز به تصریح دارد.

ثالثاً. این که ضمن بخشنامه‌های وزارت اقتصاد و دارایی صدور مجوز وزارت ارشاد بعد از تاریخ تصویب یا اجرای قانون شرط شده است در واقع با توجه به استدلال فوق بوده است. به عبارت دیگر شرط صدور مجوز پس از تصویب قانون مساوی است با شرط اعمال معافیت از تاریخ تصویب قانون به بعد. و مگر غیر از این می‌توان توقعی داشت؟

رابعاً. دست بر قضا شاکی خود به طور مبهمن متوجه این ایراد مادرزادی قضیه شده و به روایت متن رأی دیوان در یکجا می‌گوید:

«حتی اگر این ادعای وزارت‌خانه نیز پذیرفته شود باید معافیتی برای ماههای پیش از آغاز سال ۱۳۷۱ ممنظوم

خامساً. شاید به ذهن خواننده خطور کند که بهتر بود چه در متن بخشنامه‌ها و چه در دفاعیات مطرح شده در قبال شکایت شاکی مطلب به همین شکل شکافته می‌شد (که شاید در رأی دیوان عدالت اثر می‌گذاشت).

(متن کامل رأی دیوان در بخش قوانین، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی همین شماره از مجله مالیات نقل شده است.)

تخرید و به تعداد ماههای بین تاریخ صدور پروانه نشر و آغاز سال ۱۳۷۱ از پنج سال معافیت آنها کسر شود».

بگذریم از این که این پیشنهاد شاکی کاملاً مغایر با نص قانون است که معافیت را صریحاً از تاریخ شروع فعالیت قابل إعمال دانسته است. اما به هر تقدیر همین اظهارات نشانه توجه شاکی به تعارض ادعای مطروحه با قانون و ضوابط حقوقی است.



## قیمت‌گذاری انتقالات

(Transfer Pricing)

محمد توکل همدانی

(بخش چهارم)

در بخش‌های قبلی ابتدا مفهوم اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالات و تعریف مؤسسات وابسته به یکدیگر بیان گردید و سپس به تشریح اصل «معامله کنندگان مستقل» پرداختیم که ملاک داوری در مورد قیمت‌گذاری‌های مشکوک مؤسسات وابسته به شمار می‌رود. بحث در باب این اصل و مسائل اجرائی آن در شماره قبیل به پایان رسید و اکنون به بررسی راه‌ها و طرقی می‌پردازیم که برای پیاده کردن اصل مذکور و حل مسئله قیمت‌گذاری انتقالات ابداع شده است.

### روش‌های حل مسئله قیمت‌گذاری انتقالات

آنچه تا اینجا بیان داشتیم بیشتر در ارتباط با تشریح اصل معامله کنندگان مستقل بود. اما برای پیاده کردن این اصل شیوه‌ها و طرق چندی ابداع شده است که هر یک باید جداگانه مورد بررسی قرار گیرد. معمولاً این روش‌ها را



به دو گروه «روش‌های سنتی» و «سایر روش‌ها» تقسیم می‌کنند که ما هر یک از دو گروه را جداگانه بررسی می‌نماییم.

### روش‌های سنتی قیمت‌گذاری انتقالات

به طور مشخص سه روش تحت این عنوان از معروفیت برخوردارند که عبارتند از «روش قیمت مستقل قابل قیاس»، «روش باز فروش» و «روش هزینه بعلاوه». ذیلًا روش‌های مذکور را به همین ترتیب مورد بحث قرار می‌دهیم.

### روش قیمت مستقل قابل قیاس

عنوان انگلیسی این روش (Comparable Uncontrolled Price Method) به معنی روش قیمت کنترل نشده قابل قیاس است که با اختصار CUP از آن یاد می‌کنند. منظور از کنترل نشده این است که قیمت مربوط به طور آزاد و مستقل از اراده موسسات وابسته به گروه تعیین شده باشد و به همین جهت ما در برابر آن از صفت مستقل استفاده کردیم، مفهوم روش قیمت مستقل قابل قیاس یا CUP آن است که قیمت تعیین شده برای مال یا خدمت مورد انتقال در معاملات بین موسسات وابسته به یکدیگر با قیمت رد و بدل شده برای کالا یا خدمت مشابه در معاملات بین موسسات مستقل از یکدیگر در شرایط و اوضاع و احوال مشابه مورد مقایسه قرار گیرد. اگر دو قیمت مورد مقایسه اختلاف قابل توجهی داشته باشند آنگاه ممکن است بتوان نتیجه گرفت که شرایط بازرگانی و مالی حاکم بر معاملات انجام شده بین موسسات وابسته همانند شرایط مربوط به معاملات مستقل نبوده است و به همین سبب شرایط حاکم بر معامله را نادیده گرفت و مسأله را به فرض حاکم بودن شرایط مربوط به معاملات مستقل حل نمود.

معاملات تحت کنترل موسسات وابسته را در صورتی می‌توان با معاملات مستقل بین موسسات غیروابسته مشابه و قابل قیاس دانست که دو شرط زیر محقق گردد:

- نخست این که بین دو معامله مورد مقایسه تفاوت فاحشی وجود نداشته باشد و آن چنان تفاوتی است که بتواند در شرایط بازار آزاد روی قیمت تأثیر قابل توجهی بر جای گذارد.

- شرط دوم در واقع دنباله شرط اول است و مفهوم آن این است که تفاوت بین دو معامله چندان نباشد که آثار آن را نتوان با جرح و تعدیل ارقام جبران نمود. مسأله مهم یافتن معامله کنترل نشده‌ای است که با معامله طرف‌های وابسته به یکدیگر قابل قیاس باشد. در صورت یافتن این گونه معامله و تعیین قیمت آن، مسأله مربوط به اعمال روش مورد بحث حل شده است. روش CUP در صورت یافتن چنان معامله‌ای سرراستترین و مستقیم‌ترین روش مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات به شمار می‌رود و بر همان منطق ساده و طبیعی استوار است که هر انسان کوچه و خیابانی در معاملات خود در نظر می‌گیرد: مقایسه قیمت معامله موردنظر با قیمت موارد مشابه. سخن از تفاوت بین معاملات بود یعنی تفاوتی که روی قیمت اثر بگذارد. بازترین نمونه چنین اختلافی تفاوت بین مشخصات دارایی‌ها یا خدمات موضوع دو معامله تحت مقایسه است. این اختلاف طبعاً در قیمت اثر می‌گذارد، هر چند که نوع فعالیت دو موسسه مورد مقایسه در انجام معاملات مربوط از بسیاری جهات دیگر مشابه بوده و

حتی سود مشابهی هم به بار آورده باشد. البته علاوه بر اختلاف بین کالاها یا خدمات مورد معامله اختلافات دیگری هم هست که در قابلیت قیاس معاملات اثر می‌گذارد، نظری اختلاف در نوع فعالیت‌های انجام شده از سوی دو موسسه مربوط در انجام کسب و کار خود، ریسک‌های قبول شده از سوی آنها، وسائل بکار رفته توسط هر یک، شرایط بازار و امثال آن. این موارد تماماً در بخش‌های ذیل عنوان کلی «تشابه و قابلیت قیاس» در صفحات قبل مورد بررسی قرار گرفت. در صورت وجود هر یک از این اختلافات به نحوی که روی قیمت اثر بگذارد قابلیت قیاس دو معامله موردنظر از میان می‌رود، مگر این که بتوان تعدیلات لازم را در رابطه با این اختلافات در رقم قیمت به عمل آورد، چنان که دو قیمت مربوط در شرایط تساوی و فارغ از اثرات چنان اختلاف‌هایی مورد مقایسه و ملاک حکم قرار گیرند. البته در مجموع این برآوردها، تعدیلات و محاسبات باید نعطاف‌پذیر بود و روش CUP را با چنین انعطافی به کار برد، زیرا پیاده کردن ضوابط و راه کارهای یاد شده به طور کامل و بدون انعطاف بسیار مشکل خواهد بود. برای روش‌تر شدن نحوه کاربرد روش CUP چند مثال ذکر می‌کنیم:

۱. فرض کنید کالای مورد معامله بین دو موسسه وابسته به یکدیگر عبارت است از مقدار معینی قهقهه بدون مارک معین. معامله مشابهی روی همان مقدار قهقهه بین دو موسسه مستقل از یکدیگر نیز انجام شده است که از جهت کیفیت، زمان انجام معامله و شرایط آن شبیه معامله اولی است. تنها تفاوتی که بین این دو موجود است منشاء تولید قهقهه است زیرا معامله دوم روی قهقهه بزرگی انجام شده است. در این حالت باید تحقیق نمود که تأثیر اختلاف در منشأ قهقهه‌های دارای کیفیت مشابه روی قیمت تا چه اندازه است و آیا در بازار تفاوت قیمتی از این لحاظ ملاحظه می‌شود یا خیر. این اطلاعات را می‌توان از بورس معاملات روى کالاهای اولیه یا دلالان به دست آورد. اگر اختلاف در منشأ روی قیمت مؤثر باشد، می‌توان رقم مربوط به قیمت را به همان اندازه تعديل کرد و ملاک عمل قرار داد. اما اگر امکان انجام تعديل مناسبی وجود نداشته باشد کاربرد روش CUP چنان مطمئن نبوده و بهتر است آن را توانم با روش دیگری بکار برد و یا اساساً از روش دیگری بجای آن استفاده نمود.
۲. فرض کنید هر دو معامله از هر جهت شبیه‌اند و شرایط و اوضاع و احوال حاکم بر آنها نیز یکی است جز این که معامله اول CIF و دومی FOB است. قطعاً هزینه حمل و بیمه که در معامله اول برداخت شده روی قیمت اثر می‌گذارد، اما این اثری است که نسبتاً باسانی قابل برآورد و تعديل است و می‌توان با تعديل رقم قیمت بر این اساس دو معامله را با یکدیگر قابل قیاس نمود.
۳. فرض کنید فروشنده‌ای ۲۰۰۰ تن کالای معین را از قرار هر تن ۸۰ دلار به شرکت وابسته به گروه خود می‌فروشد و سپس ۵۰۰ تن از همان کالا را به شرکت غیروابسته از قرار هر تن ۱۰۰ دلار به فروش می‌رساند. در این حالت بجای آن که فوراً نتیجه گیری کنیم که قیمت ۸۰ دلار در هر تن جنبه تصنیعی دارد و قیمت ۱۰۰ دلار را جایگزین آن سازیم، بهتر است تحقیق کنیم که حجم و کم و زیادی معامله تا چه حد روی قیمت اثر می‌گذارد و اگر چنین تأثیری وجود دارد رقم ۱۰۰ دلار را با توجه به آن تعديل کنیم و آنگاه نتیجه را ملاک عمل قرار دهیم.

## روش باز فروش

روش باز فروش (Resale price Method) معطوف به قیمتی است که از فروش دارائی خریداری شده عاید می‌گردد، به این معنی که اگر دارائی معینی را یک موسسه وابسته به گروه به موسسه وابسته دیگر به قیمت



مشخصی بفروشد و سپس موسسه خریدار همان دارایی را به موسسه ثالثی که مستقل از گروه می‌باشد به فروش برساند، قیمت فروش دارایی به موسسه ثالث و مستقل مذکور مبنای محاسبه قرار می‌گیرد. از این قیمت سود ناخالص مناسبی کسر می‌شود که در آن هزینه فروش و سایر هزینه‌های عملیاتی فروشنده و همچنین رقمی باست جبران ریسک‌ها و دارایی‌های سرمایه‌ای موسسه، و بالاخره سود معقولی برای فروشنده منظور می‌گردد. آنچه از قیمت فروش پس از کسر سود ناخالص مذکور باقی می‌ماند قیمت مستقل دارایی مورد معامله بین دو موسسه وابسته به شمار می‌رود که اگر قیمت منظور شده بین دو طرف نزدیک به همین رقم باشد مورد قبول قرار می‌گیرد و در غیر این صورت تعدیل مناسب در آن اعمال می‌گردد.

قیمت باز فروش را می‌توان از سوابق مربوط به خرید کالای مشابه توسط موسسه وابسته مربوط از بازار آزاد نیز به دست آورد و یا حتی از معاملات مشابه که بین موسسات و معامله‌کنندگان مستقل از یکدیگر انجام شده است کسب نمود. البته به هر حال لازم است ضابطه‌ای که در مورد روش CUP ذکر کردیم در اینجا نیز محقق گردد و آن این که معاملات مستقل مورد مقایسه و همچنین موسسات مورد مقایسه مشابه باشند و اگر اختلاف یا اختلاف‌هایی بین آنها موجود است:

۱. اختلافات مذکور آنقدر نباشد که در سود حاصل از فروش مجدد کالا در بازار آزاد اثر قابل توجهی باقی گذارد، و
۲. اگر هم اختلاف موثری موجود است امکان این موجود باشد که با تعدیل رقم سود مورد قیاس جهت جبران اختلاف‌های موجود، دو رقم مورد مقایسه را در شرایط مساوی و فارغ از تأثیر اختلافات مورد مقایسه قرار داد.

نظر به آنچه بیان شد می‌توان گفت که در روش قیمت باز فروش (اختصاراً RP) توجه زیادی به یافتن سود معقول موسسه وابسته نیز معطوف می‌گردد و این سود در شرایط بازار آزاد و فارغ از فشارهای دیگر، حاصل نوع فعالیت موسسات است به این معنی که فعالیت‌های مشابه در مجموع و به طور تقریب در یک سطح از سوددهی قرار می‌گیرند، برخلاف قیمت کالاهای که هم ترازی آنها بیشتر منوط به این است که دو کالای موردنظر بتوانند در مجموع جایگزین یکدیگر تقی شوند. فرضاً اگر یک موسسه توزیع کالا به فعالیت فروش رادیو اشتغال داشته و موسسه مشابه دیگر توزیع آب میوه‌گیری را بر عهده بگیرد و انواع فعالیت‌های آن دو برای انجام کسب و کار خود مشابه باشد، آنگاه در شرایط عادی بازار آزاد درصد سود این دو موسسه به یکدیگر نزدیک می‌شود، هر چند که مشتریان، آب میوه‌گیری را به عنوان جایگزین رادیو تقی نمی‌کنند و به همین جهت نباید توقع داشت بهای آنها هماهنگ و هم تراز شود.

البته منظور از بحث فوق این نیست که در روش RP توجه به یکی بودن یا تشابه کالاهای موضوع معاملات مورد قیاس ضرورتی ندارد، بلکه مقصود این است که صرفاً توجه به وحدت یا تشابه کالاهای کافی بوده و بلکه لازم است توجه خاصی به نوع دو موسسه و کمیت و کیفیت فعالیت‌های آنها نیز مبذول گردد. حتی در مورد معاملاتی که روی اموال بسیار ارزشمند و دارایی‌های غیرملموم کم‌نظیر صورت می‌پذیرد، عامل کیفیت و مشخصات کالا همه چیز را تحت الشاعر قرار می‌دهد و توجه عمده قطعاً باید به خود کالا و اوصاف آن معطوف گردد.

دو موسسه که از حيث کیفیت فعالیت با یکدیگر اختلاف دارند، این اختلاف ممکن است در سوددهی آنها اثر بگذارد، مانند اختلاف در سازمان و مدیریت و کارآئی آنها، تبلیغات تجاری، اقدامات بازاریابی، استفاده از نام و علامت تجاری معروف و امثال آن. بنابراین در اجرای روش RP و تعیین سود موسسات مورد قیاس باید این

گونه عوامل موردنظر قرار گیرد و اگر اختلاف سطح قابل توجهی از این جهات و عوامل مشابه آن موجود باشد، در آن صورت قیاس دو موسسه بالامورد خواهد بود مگر این که بتوان به نحو صحیحی رقم سود را با توجه به اختلاف در چنان عواملی تعديل نمود تا قابلیت قیاس برای دو رقم و دو موسسه مربوط حاصل گردد.

چند مثال برای روش RP ذکر می‌کنیم:

۱. فرض کنید دو موسسه مختلف هر دو کالای واحدی را با مشخصات مشابه در بازار واحدی توزیع می‌نمایند. موسسه اول یک دوره ضمانت (گارانتی) نیز به مشتریان عرضه می‌دارد، اما موسسه دوم چنین کاری را انجام نمی‌دهد. موسسه اول کالای خود را به سبب ضمانت مذکور گرانتر از موسسه دوم می‌فروشد و در نتیجه در هر بار فروش سود ناخالص بیشتری عاید آن می‌گردد. در اینجا صرف تشابه یا یکی بودن کالا که ضابطه اصلی روش CUP بود ما را به نتیجه گیری صحیحی هدایت نمی‌کند و بلکه باید به اختلاف در نوع اقدامات و فعالیتهای دو موسسه توجه داشت و در سود موسسه اول با توجه به عامل گارانتی باد شده تعديل لازم به عمل آورد تا سود دو موسسه مورد قیاس در شرایط مساوی با هم مقایسه شود.

۲. فرض کنید دو موسسه «الف» و «ب» هر دو نمایندگی فروش کالای واحدی را بر عهده دارند و در هر دو مورد تضمین (گارانتی) نیز به مشتریان ارائه می‌دارند. اما موسسه «الف» مسئولیت اجرای گارانتی و مخارج آن را رأساً عهده‌دار است حال آن که در مورد فروش‌های موسسه «ب» مشتریان برای استفاده از گارانتی باید به موسسه اصلی رجوع کنند و «ب» مسئولیت و مخارجی از این بابت بر عهده نمی‌گیرد. در نتیجه موسسه «الف» کالا را به قیمتی نازل‌تر از موسسه «ب» به دست می‌آورد و حال اگر موسسه «الف» قیمت فروش کالا به مشتریان را با منتظر داشتن اضافه مناسبی بابت تحمل رسیک و هزینه گارانتی تعیین کند به این ترتیب تعديل لازم جهت ایجاد شرایط مساوی بین فروش‌های دو موسسه خوب‌بخود انجام شده است. زیرا فرض بر این است که موسسه «ب» به سبب عدم تحمل هزینه و مسئولیت گارانتی، کالای خود را به قیمت گرانتری تدارک کرده است که با افزایش قیمت فروش از سوی موسسه «الف»، هر دو دسته از فروش‌ها از این جهت خاص در شرایط مساوی قرار می‌گیرند. اما اگر موسسه «الف» هزینه‌های گارانتی را به عنوان هزینه جاری موسسه منظور دارد و از افزودن مستقیم درصدی روی قیمت فروش از این بابت خودداری کند، در آن صورت اختلال و عدم دقیقی در تعیین سودهای قابل قیاس حاصل می‌شود.

۳. فرض کنید موسسه‌ای فراورده خود را از طریق دو موسسه واقع در دو کشور مختلف به فروش می‌رساند. یکی از این دو موسسه فقط کار فروش کالای موسسه اصلی را بر عهده دارد و هیچ‌گونه کار اضافی در رابطه با آن انجام نمی‌دهد و خود نیز مستقل بوده و وابسته به موسسه اصلی نمی‌باشد. اما موسسه دوم شرکت فرعی موسسه اصلی و وابسته به آن است و موظف است منحصرأ فراوردهای موسسه اصلی را به فروش رساند و برخی کارهای فنی را نیز برای مشتریان انجام دهد. حتی اگر باقی ملاحظات و عوامل در مورد دو موسسه فروشنده کاملاً مشابه باشد، باید دو عامل اختلاف فوق (فروش انحصاری و انجام خدمات فنی) در قیاس بین سود این دو موسسه مورد توجه قرار گیرد و اگر ممکن است رقم سود با توجه به این اختلافات تعديل شود، چنان که ارقام مورد قیاس در شرایط مساوی و فارغ از تفاوت‌های یاد شده با یکدیگر مقایسه شوند.

(در شماره آینده از «روش هزینه بعلاوه» و «سایر روش‌ها» سخن خواهیم گفت)

## تحریم مالیاتی

داستان تحریم کشورها از سوی دولت آمریکا را همه شنیده و از آن باخبراند. این تحریم‌ها رنگارنگ و گوناگون‌اند: تحریم اقتصادی، تحریم فروش اسلحه، تحریم پرواز و غیره. یکی از انواع تحریم که کمتر کسی از آن اطلاع دارد تحریم مالیاتی است. برای پی بردن به این نوع از تحریم لازم است ابتدا به توضیحاتی توجه کنیم. در قوانین مالیاتی اغلب کشورها مقوله‌ای وجود دارد به نام کرdit (اعتبار یا بستانکاری) مالیاتی. مثلاً ماده ۱۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم ایران برخی از مؤیدان مالیاتی را مکلف ساخته است که بابت جمع درآمد خود از منابع مختلف اظهارنامه‌ای تنظیم کرده و بر اساس آن مالیات پردازند. از مالیاتی که به این ترتیب محاسبه می‌شود مالیات‌های پرداختی قبلی مؤدی (بایت اجزاء درآمدہایش) کسر می‌شود. در اینجا پرداخت‌های قبلی مؤدی جزء بستانکاری یا کرdit مالیاتی او شناخته می‌شود.

نوع دیگری از اعتبار یا بستانکاری مالیاتی مربوط به موردنی است که مؤدی در دو کشور مشمول مالیات شناخته شود. مثلاً بند ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم که راجع به ایرانیان مقیم خارج است می‌گوید میراث متوفی مشمول مالیات ایران است، ولی این که در خارج قرار داشته باشد. اما اگر از بابت همان مال مالیات بر اثر به دولت محل وقوع دارایی پرداخت شده باشد، آن مالیات پرداختی در خارج به عنوان

بستانکاری و کرdit مالیاتی مؤدی محض گردیده و از بدھی مالیاتی او در ایران کسر می‌شود. حال که موضوع کرdit مالیاتی روشن شد برویم سراغ آمریکا و تحریم مالیاتی اش. قانون مالیاتی آمریکا که بسیار بسیار مفصل است «مجموعه مقررات درآمدهای داخلی» نامیده می‌شود. بخش ۹۰۱ این قانون که راجع به مالیات‌های پرداختی از سوی مؤیدان مشمول مالیات آمریکا در خارج از آن کشور است، اجزاء می‌دهد تحت شرایط و ضوابط معین مالیات پرداختی در خارج بابت درآمدهای مشمول مالیات آمریکا به عنوان کرdit یا بستانکاری مالیاتی حساب شده و از مالیات آمریکا کسر گردد. داستان تحریم مالیاتی در بند L (دهم) این بخش گنجانیده شده است. بند L می‌گوید اگر مالیات پرداخت شده به یک دولت خارجی مربوط به درآمد تحصیل شده طی دوره‌ای باشد که آن دولت خارجی در آن دوره مشمول پاراگراف A همین بند L قرار گرفته بوده است، در آن صورت از محاسبه کرdit یا اعتبار مالیاتی بابت چنان مالیات خارجی خبری نخواهد بود.

سپس کشورهای مشمول پاراگراف A تعریف شده‌اند، که از جمله عبارتند از:  
— کشوری که آمریکا دولت آن را به رسمیت نشناخته باشد، مگر این که صرف نظر از این عدم شناسایی مجاز به خرید اسلحه از آمریکا بوده باشد!

— کشوری که آمریکا روابط دیپلماتیک خود را با آن قطع کرده باشد.  
— کشوری که آمریکا روابط دیپلماتیک خود را با آن رسمًا قطع نکرده است، ولی با این حال چنین روابطی عملأً بزرقرار نباشد.  
— کشوری که وزیر امور خارجه آمریکا بر اساس قانون صادرات سال ۱۹۷۹ دولت آن را حامی تروریسم

شناخته باشد.

در این حالت تحریم مالیاتی آنقدر ادامه خواهد داشت تا این که وزارت امور خارجه پایان شمول پاراگراف A نسبت به دولت مربوط را به آگاهی وزارت دارایی (خزانه داری) برساند. نیازی به گفتن نیست که هدف از تحریم مالیاتی به شرح فوق ایجاد ضد انگیزه به منظور منصرف نمودن مؤذیان آمریکایی از معامله و ایجاد رابطه تجاری با کشورهای مورد نظر است.



## قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض

م. گنجنامه

### (بخش پنجم)

در بخش‌های گذشته پس از ذکر مقدمه‌ای در باب مفهوم و اهمیت این گونه قراردادها به بحث درباره کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پرداختیم که در جهان امروز مدل اصلی قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا به شمار می‌رود و اگر ایران بخواهد به چنین قراردادهایی ملحق شود طبعاً به مدل مذکور روی خواهد آورد. قبل از عنوان و مقدمه قرارداد و تعاریف مربوط به چند اصطلاح به کاررفته در آن را شرح دادیم و سپس به بحث درباره فصل سوم (قواعد تعیین مالیات) پرداختیم و احکام کنوانسیون در مورد انواع سه گانه اموال را بیان داشتیم. اکنون قواعد راجع به کسر دیون متوفی از بهای ماترک را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

### کسر دیون (ماده ۸)

یکی از رسالت‌های عمدۀ قرارداد مالیات مضاعف ارث و هدایا آن است که حق وضع مالیات بر دارایی‌های مربوط را به نحو منطقی بین دولت‌های متعاهد تقسیم کند. اما پا به پای این گونه



مالیات‌بندی مسئله کسر دیون نیز مطرح می‌شود که این بحث به طور عمدۀ به مالیات بر ارث مربوط است و چنان ربطی به مالیات بر هدایا پیدا نمی‌کند. اگر قرارداد نحوه تقسیم حق مالیات‌بندی را معین می‌کند باید ترتیب معینی برای تقسیم وظیفه کسر دیون بین کشورهای متعاهد را نیز مقرر دارد. ماده ۸ کنوانسیون OECD همین نقش را ایفاء می‌کند و برای رسیدن به چنین هدفی دیون را (همانند خود دارایی‌ها) به چند نوع تقسیم کرده و آن‌ها را طی بنده‌ای زیر گنجانیده و حکم هر مورد را جداگانه معین کرده است:

۱. دیونی که مال غیر منتقل موضوع ماده ۵ کنوانسیون وثیقه آن است. چنین دیونی قابل کسر از بهای همان مال خواهد بود.
۲. دیونی که برای خرید، تبدیل، تعمیر یا نگاهداری مال غیر منتقل موضوع ماده ۵ کنوانسیون اخذ شده است. این گونه دیون نیز باید از بهای اموال غیر منتقل مربوط کسر شود.
۳. دیون مربوط به موسسات ثابت و پایگاه‌های ثابت موضوع ماده ۶ کنوانسیون باید از بهای چنین موسسات و پایگاه‌هایی کسر شود.
۴. سایر دیون باید از بهای اموالی کسر شود که تحت عنوان سایر دارایی‌ها مشمول ماده ۷ می‌باشند. پس از این تقسیم‌بندی کلی، بندهای بعدی ماده ۸ تکلیف مواردی را روشن ساخته‌اند که مبلغ دین از بهای دارایی و یا سقف کسور مجاز بر حسب قانون داخلی کشور ذیربطری تجاوز کند: احکام راجع به این موارد به شرح زیراند:
  ۵. هر گاه مبلغ دین قابل کسر توسط یک دولت متعاهد از قیمت دارائی مربوط (که دین باید از بهای آن کسر شود) تجاوز کند، در آن صورت مازاد دین باید از دارائی دیگر متوفی که مشمول مالیات همان دولت متعاهد است کسر شود.
  ۶. هر گاه با وجود اجرای بند ۵ فوق هنوز مقداری از دین باقی ماند که در ازاء آن دارایی دیگری که مشمول مالیات کشور متعاهد مذکور باشد، بر جای نمانده باشد، آنگاه مازاد دین از قیمت اموال دیگر متوفی که در کشور دیگر متعاهد مشمول مالیات است کسر خواهد شد.
  ۷. هر گاه دینی که یک کشور متعاهد بر حسب مقررات بندهای قبلی ماده ۸ موظف به کسر آن از بهای دارایی‌های مشمول مالیات همان کشور است، از سقف کسور مجاز بر حسب مقررات آن کشور تجاوز کند، در آن صورت مازاد مبلغ از قیمت باقی دارائی‌ها که مشمول مالیات کشور دیگر متعاهد است کسر خواهد شد، مگر این که چنان دارائی وجود نداشته باشد که در آن صورت کشور متعاهد نخست برغم مقررات داخلی خود موظف به کسر باقی دین از قیمت دارایی‌های مشمول مالیات خود خواهد بود.  
نکات زیر در مورد بندهای مختلف مختلف ماده ۸ قابل ذکر است:
    - الف. حکم ماده ۸ در مورد کسر دیون از بهای ماترک متوفی ضمن بندهای فوق بیان گردید. بندهای ۱ و ۲ حاکی از رابطه بین دین و دارائی بودند. این رابطه در مورد بند ۱ جنبه حقوقی دارد زیرا که در آن ملک وثیقه دین می‌باشد. اما در موارد مذکور در بند ۲ این رابطه حائز جنبه اقتصادی است (وام برای خرید، تبدیل، تعمیر و نگاهداری ملک). اما در ارتباط با بندهای ۳ و ۴ (مال متعلق به موسسات ثابت و

سایر دارائی‌ها) ضابطه محل اقامت مطرح است که در مورد موسسات ثابت محل اقامت موسسه موردنظر است و در مورد سایر دارائی‌ها محل اقامت متوفی.

ب. ماده ۸ کنوانسیون در واقع این هدف را دنیال می‌کند که دیون متوفی به هر تقدیر از بهای ماترک کسر شود، هر چند که مقررات داخلی کشورها محدودیت‌هایی از این بابت برقرار کرده باشد. اما بدیهی است که اگر کشوری بخواهد از این حیث قائل به محدودیتی شود می‌تواند این موضوع را ضمن مذکرات دوچانبه با کشور دیگر طرف قرارداد مطرح و آن را در متن موافقنامه مربوط بگنجاند.

ج. اما کنوانسیون در مورد انواع معافیت‌ها و تخفیف‌هایی که در قوانین داخلی کشورها جاری است ذکر نکرده است. بنابراین در هر مورد که یکی از دو کشور طرف قرارداد بخواهد مالیات بر ارث خود را اعمال کند باید معافیت‌ها و تخفیف‌های پیش‌بینی شده در قانون داخلی خود را نیز جاری سازد.

د. آنچه در بند ج فرق گفته شد نسبت به نرخ‌های مالیاتی و نحوه ارزیابی ماترک نیز صادق است، به این معنی که با توجه به سکوت کنوانسیون در این زمینه‌ها، هر کشوری باید نرخ‌های مالیاتی و روش ارزیابی مقرر در قانون خود را به کار برد.

ه. علاوه بر این کنوانسیون تعریفی از دین به دست نداده است تا اگر در مواردی قوانین کشورهای متعاهد معیارهای مختلفی نسبت به تشخیص دین ارائه نمایند، موادی مذکور در کنوانسیون حاکم باشد. لذا در این خصوص نیز طبعاً باید به قانون داخلی کشوری رجوع کرد که بر حسب مقررات کنوانسیون ملزم به کسر دین می‌باشد. چنین کشوری انچه را بر حسب قانون خود دین بداند از بهای ماترک کسر می‌کند، هر چند که در کشور دیگر طرف قرارداد چنان موردي دین به معنای ماده ۸ کنوانسیون شناخته نشود.

اینک به ذکر چند مثال برای روشن شدن بیشتر احکام مربوط به کسر دیون مبادرت می‌نمایم:

مثال ۱. متوفی مقیم کشور «الف» بوده و ماترک او عبارتست از:

مال غیرمنقول واقع در کشور «ب» به ارزش ۱۰۰۰ واحد پول فرضی	مال منقول به ارزش ۲۰۰۰ واحد پول فرضی	جمع ارزش ماترک
۳۰۰۰ واحد پول فرضی	۶۰۰ واحد پول فرضی	کسر می‌شود بدھی متوفی در ارتباط با مال غیرمنقول
۴۰۰ واحد پول فرضی	۲۴۰ واحد پول فرضی	ارزش خالص ماترک

ضمانت مقررات مالیاتی کشور «ب» اجازه کسر دین مذکور از ماترک متوفی را نمی‌دهد و کشور «الف» چنین کسری را مجاز می‌داند. از طرفی در کشور «الف» کل ماترک متوفی در داخل و خارج مشمول مالیات بر ارث است، حال آن که به موجب مقررات کشور «ب» نسبت به مال غیرمنقول ضابطه محل وقوع مال، و در خصوص دارایی منقول ضابطه محل اقامت متوفی جاری است. بنابراین در صورتی که بین دو کشور قرارداد مالیات مضاعف منعقد نشده باشد، ماترک در هر دو کشور به شرح زیر مشمول مالیات قرار می‌گیرد:



شرح	السف	ب
دارائی منقول	۲۰۰۰	-
دارائی غیرمنقول	۱۰۰۰	۱۰۰۰
جمع دارائی	۳۰۰۰	۱۰۰۰
کسر می‌شود دیون	۶۰۰	-
خالص	۲۴۰۰	۱۰۰۰
نرخ مالیاتی	%۳۰	%۴۰
مالیات	۷۲۰	۴۰۰

اما اگر بین کشورهای «الف» و «ب» قراردادی از نوع کنوانسیون OECD بسته شده باشد، در آن صورت محاسبه فوق به صورت زیر تغییر خواهد یافت:

شرح	الف	ب
دارائی منقول	۲۰۰۰	-
دارائی غیرمنقول	-	۱۰۰۰
جمع دارائی	۲۰۰۰	۱۰۰۰
کسر می‌شود دیون	-	۶۰۰
خالص	۲۰۰۰	۴۰۰
نرخ مالیاتی	%۳۰	%۴۰
مالیات	۶۰۰	۱۶۰

(البته در این مثال فرض بر این است که ارزش مال غیرمنقول بموجب ماده ۹ الف کنوانسیون کلاً از مالیات کشور «الف» معاف می‌گردد و تنها در کشور «ب» مشمول مالیات واقع می‌شود. ماده ۹ کنوانسیون نحوه عمل دیگری را نیز معین کرده است که در جای خود به آن اشاره خواهیم کرد).

مثال ۲ - متوفی مقیم کشور الف بوده و ماترک او عبارتست از:

مال منقول واقع در کشور الف به ارزش	۶۰۰
مال غیرمنقول واقع در کشور ب به ارزش	۲۰۰۰
مال غیرمنقول واقع در کشور ج به ارزش	۱۴۰۰
بدھی متوفی در ارتباط با مال غیرمنقول واقع در کشور ج	-۱۵۰۰
ارزش خالص ماترک	۲۵۰۰

قانون مالیاتی کشور «الف» کل ماترک متوفی در داخل و خارج کشور را مشمول مالیات بر ارث می‌داند و مقررات دو کشور دیگر «ب» و «ج» نسبت به مال غیرمنقول ضابطه محل وقوع مال و در سایر موارد

ضایا بله محل اقامت متوفی را ملاک می‌داند. از طرفی قانون کشورهای «الف» و «ج» کسیر کلیه دیون متوفی از بهای ماترک را مجاز می‌داند و در کشور ب از این لحاظ قاعدة تنساب حکم‌فرماسیت یعنی بخشی از دین متناسب با درصد دارائی مشمول مالیات به کل ماترک قابل کسر شناخته می‌شود. حال اگر قرارداد مالیاتی بین این کشورها موجود نباشد، وضع به قرار زیر خواهد بود:

مالیات	نرخ مالیاتی	خلاص مالیات	کسر می‌شود بیان	جمع دارائی مشمول مالیات	دارائی غیرمنقول واقع در کشور ج	دارائی منقول واقع در کشور الف	شرح
-	۵۰۰	۷۵۰	-	۱۴۰۰	۲۰۰۰	۶۰۰	دارائی منقول واقع در کشور الف
-	%۳۵	%۴۰	-۱۵۰۰	۱۴۰۰	۲۰۰۰	۲۰۰۰	دارائی غیرمنقول واقع در کشور ب
-۱۰۰	۱۲۵۰	۲۵۰۰	-۱۵۰۰	۱۴۰۰	۲۰۰۰	۱۴۰۰	دارائی غیرمنقول واقع در کشور ج
-۱۵۰۰	-۷۵۰	-۱۵۰۰	-۱۵۰۰	-۱۵۰۰	-۱۵۰۰	-۱۵۰۰	جمع دارائی مشمول مالیات
-	-	-	-	-	-	-	کسر می‌شود بیان

اگرچه فرض می‌کنیم که بین دو کشور «الف» و «ب» قرارداد مالیاتی از نوع کتوانسیون OECD متعقد شده باشد. در آن صورت چون قرارداد تأثیری روی «ج» ندارد، بنابراین وضعیت را فقط در مورد کشورهای الف و ب بررسی می‌کنیم:

مالیات	نرخ مالیاتی	خلاص	کسر می‌شود بیان	جمع دارائی مشمول مالیات	دارائی غیرمنقول واقع در کشور ج	دارائی منقول واقع در کشور الف	شرح
-	-	-	-	۶۰۰	-	-	دارائی منقول واقع در کشور الف
-۲۰۰۰	-	-	-	-	-۲۰۰۰	-	دارائی غیرمنقول واقع در کشور ب
-	-	-	-	۱۴۰۰	-	-	دارائی غیرمنقول واقع در کشور ج
-۲۰۰۰	-	-	-۱۵۰۰	۲۰۰۰	-۱۵۰۰	-۱۵۰۰	جمع دارائی مشمول مالیات
-	-	-	-	-	-	-	کسر می‌شود بیان

(مطلوبی که داخل پرانتز در پایان مثال ۱ ذکر شد در مورد مثال ۲ نیز صادق است). چنان که در مثال فوق مشاهده می‌شود ارزش دومین مال غیرمنقول واقع در کشور ج که جزء محاسبه کشور الف نیز منظور شده است، از مبلغ دین مربوط به همان مال کمتر است. اما چون مال غیرمنقول متوفی در کشور الف هم مشمول مالیات است بنابراین طبق قاعدة مذکور در کتوانسیون که قبل اشاره کردیم مازاد دین از ارزش مال غیرمنقول کسر شده است.



**مثال ۳- متوفى مقيم کشور الف بوده و ماترك او عبارت است از:**

مال منقول به ارزش	۳۰۰۰
دو فقره مال غيرمنقول واقع در کشور ب هر يك به ارزش	۱۰۰۰
- بهي مرتبط با يكى از دو مال غيرمنقول واقع در کشور ب	-۲۵۰۰
خالص ماترك	۲۵۰۰

به موجب قوانين داخلی کشور «الف» جمع ماترك در داخل و خارج مشمول ماليات بر ارث است و كل ديون نيز قابل کسر است.اما کشور «ب» در مورد اموال غيرمنقول تابع ضابطه محل وقوع مال است و در سایر موارد از ضابطه محل اقامت متوفى پيروی مي کند. ضمناً ديون موردي بحث نيز بر حسب مقررات کشور ب قابلیت کسر دارد. بر پایه اين فروض و در صورت نبود قرارداد بين دو کشور محاسبات مربوط به شرح زير خواهد بود:

شرح	الف	ب
دارائي منقول		۳۰۰۰
دارائي غيرمنقول شماره يك واقع در کشور ب	۱۰۰۰	۱۰۰۰
دارائي غيرمنقول شماره دو واقع در کشور ب	۱۰۰۰	
جمع		۵۰۰۰
کسر مي شود ديون	۲۵۰۰	۲۵۰۰
خالص		۲۵۰۰
فرخ	%۴۰	%۳۰
ماليات	-	۷۵۰

در صورت وجود قرارداد بين دو کشور از نوع کتوانسيون موردي بحث وضع به شرح زير خواهد بود:

شرح	الف	ب
دارائي منقول		۳۰۰۰
دو فقره دارائي غيرمنقول واقع در کشور ب	۲۰۰۰	-
جمع	۲۰۰۰	۳۰۰۰
کسر مي شود ديون	۲۰۰۰	۵۰۰
خالص	-	۲۵۰۰
فرخ	%۴۰	%۳۰
ماليات	-	۷۵۰

چنان كه ديده مي شود در مثال فوق هر دو فرض وجود يا نبود قرارداد ماليات مضاعف نتيجه واحدی به دست مي دهد،اما نحوه محاسبه در اين دو حالت مختلف است. در حالت نبود قرارداد هر دو فقره

مال غیر منقول واقع در کشور «ب» در محاسبه مالیات کشور «الف» به حساب گرفته می‌شود و سپس جمع بدھی مربوط نیز از آن کسر شده و تابع نرخ مالیاتی قرار گرفته است. اما در حالت وجود قرارداد کشور الف فقط مال منقول را با توجه به حکم ماده ۷ کتوانسیون در محاسبه ارثیه مشمول مالیات به حساب گرفته است و اموال غیر منقول هر دو فقره در محاسبه کشور ب وارد شده است. کشور «ب» طبق ماده ۸ کتوانسیون می‌باشد تا دین موردنظر (۲۵۰۰) را از بهای مال غیر منقول شماره یک کسر کند که ارزش آن فقط ۱۰۰۰ بوده است. به این ترتیب از دین مربوط ۱۵۰۰ دیگر باقی می‌ماند. سپس «ب» باید این مازاد را از ارزش دارائی دیگری که در همان کشور مشمول مالیات قرار گرفته است، یعنی مال غیر منقول شماره ۲ کسر کند. با کسر این مبلغ باز هم مازادی برای ۵۰۰ واحد فرضی پولی باقی می‌ماند که دارائی دیگری در محاسبه کشور «ب» برای پوشانیدن آن نمانده است، لذا این مازاد نهائی طبق حکم همان ماده ۸ کتوانسیون از ارزش دارائی مشمول مالیات کشور دیگر طرف قرارداد یعنی الف باید کسر شود که به همین ترتیب هم در مثال فوق عمل شده است.



## اصطلاحات بین المللی مالیاتی

### ادامه از شماره های پیشین

### DISCLOSURE

### افشاء، در اختیار نهادن اطلاعات

در بسیاری از کشورها مراجع مالیاتی حق دارند از مؤیدیان خود یا درباره آنان کسب اطلاع کنند. این اختیار می‌تواند شامل موارد زیر باشد: الزام به تسلیم اظهارنامه (یا اظهارنامه تقصیلی)، الزام مؤبدی به ارائه حساب‌ها، دفاتر، اسناد و سایر مدارک لازم برای رسیدگی، ورود در محل کار مؤبدی و ضبط شواهد. اشخاص ثالث نیز ممکن است ملزم شوند اطلاعات موجود یا آگاهی‌هایی را که در مورد تکلیف مالیاتی مؤبدی دارند، ارائه دهند. با این حال تکلیف اشخاص ثالث نسبت به افشاء اطلاعات ممکن است محدود به حدودی شود.



تنزیل عبارت است از اضافه ارزش اسمی یک بدھی نسبت به قیمت فروش و واگذاری آن. مبالغ مربوط به تنزیل بدھی‌ها ممکن است کلاً یا جزءاً به عنوان اقلام قابل کسر پذیرفته شوند.

موارد تخفیف (مانند تخفیف در قیمت فروش، تخفیف‌هایی که در تصفیه محاسبات به صورت کاستن از مبلغ قابل پرداخت - فرضًا به خاطر واریز فوری یا نقدی بدھی‌ها - داده می‌شود، تخفیف بابت پیش پرداخت مبالغ سورتحساب‌ها قبل از رسیدن موعد آنها وغیره) در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش معمولاً پایه مالیات را کاهش داده و منجر به تقلیل مالیات متعلق می‌شوند.

## DISPOSAL

## واگذاری

این اصطلاح غالباً به مفهوم یک رخداد مالیاتی مشمول مالیات بر منافع سرمایه‌ای به کار می‌رود و در این مفهوم شامل فروش، معاوضه و هبہ می‌شود. اما در قوانین مختلف دامنه شمول واژه disposal گسترش یافته است، چنان‌که موارد زیر را نیز در بر می‌گیرد: به اجاره دادن مال، واگذاری مال یا حقی به دیگری، سلب مالکیت مال به عنوان مجازات، دریافت بیمه یا غرامت، دریافت مبلغی بابت استفاده از دارایی، دریافت وجه در ازای خودداری از اعمال حق، و از میان بردن یا ترک اموال<sup>(۱)</sup>.

## DISSOLUTION

## انحلال

انحلال شرکت در موارد زیر صورت می‌پذیرد: هرگاه اساسنامه شرکت مقتضی انحلال باشد (مانند این که شرکت برای مدت محدودی تشکیل شده باشد)، در صورت تصمیم مجمع عمومی سهامداران، در صورت ورشکستگی و یا هر علت دیگری که قانون پیش‌بینی کرده باشد. در اغلب کشورها انحلال شرکت باید در دفتر ثبت تجاری به ثبت برسد.

انحلال مستلزم خاتمه یافتن فعالیت‌های شغلی و تصفیه امور شرکت می‌باشد. انحلال بدون تصفیه نیز ممکن است و آن در صورتی است که کلیه دارایی‌ها و بدھی‌های شرکت به شرکت دیگری منتقل شده و

۱. چنان‌که دیده می‌شود مفاهیم قابل درک از واژه disposal در قوانین مختلف به قدری متنوع است که یافتن ترجمه فراگیری برای آن دشوار است. اما تا آنجا که به مفاهیم مالیاتی و مقصود اصلی متن مربوط است کلمه «واگذاری» مناسب به نظر می‌رسد. از جای لغوی محض این واژه به معنی از سر باز کردن چیزی و رهایی از آن است که تا حدودی با معانی اصطلاحی تناسب دارد.

آن شرکت دیگر همه حقوق و تعهدات شرکت منحله را بر عهده گیرد. چنین وضعی در موارد ادغام یا جذب شرکت‌ها پیش می‌آید.

## توقیف اموال

این اصطلاح (که به جای آن distress نیز می‌گویند) به معنی روشنی برای بازیافت مالیات (یا سایر بدهی‌ها) به کار می‌رود و عبارت است از توقیف دارایی‌های مؤبدی که ممکن است به منظور تأمین مالیات پرداخت نشده به جریان فروش گذارده شود.

## DISTRIBUTION CENTRE

## مرکز توزیع

شرکت فرعی یا شعبه‌یک شرکت خارجی را گویند که به عنوان توزیع‌کننده فرآورده‌های سرمایه‌گذار خارجی عمل نموده و پاره‌ای فعالیت‌های معین را نیز انجام می‌دهد. مرکز توزیع فقط می‌تواند به نمایندگی از طرف گروه شرکت‌هایی که به آن وابسته است فعالیت نماید. مرکز توزیع مشمول مقررات معمولی مالیات بر درآمد شرکت‌ها هستند. ولی پاره‌ای انگیزه‌های مالی ممکن است در مورد آنها برقرار گردد. به این معنی که می‌تواند برخی اقلام را که در حال عادی قابل کسر نیستند به هزینه گذارند، از آن جمله است انتقالات غیرعادی و تبرّعی به سود شرکت‌های عضو گروه.

## DIVIDEND ACCESS SCHEME

## طرح دسترسی به سود سهام

این طرح به سهامداران امکان می‌دهد که از شرکت فرعی مقيم کشور محل اقامت خود سود سهام دریافت دارند (خواه به طور مستقیم یا غیرمستقیم). اشکال مختلف چندی از این طرح ممکن است موردن استفاده واقع شود. یکی آن است که سهامداران دریافت سود سهام از شرکت فرعی را انتخاب کنند و در مقابل از حق دریافت سود سهامی که از سوی شرکت مادر تقسیم می‌شود منصرف گردند، بی آن که سهام جداگانه‌ای را در شرکت فرعی به دست آورند. طریقه دیگر این است که به سهامداران، سهام دسترسی به درآمد واگذار شود که به سهام شرکت مادر پیوسته باشد.

از طرح دسترسی به سود سهام برای مقاصد مالیاتی نیز استفاده می‌شود تا از طریق آن سود سهام مستقیماً عاید سهامداران گروه شود (به جای آن که این کار از مجرای یک یا چند شرکت واسطه صورت پذیرد). از جمله علل توسل به این شیوه می‌توان تقابلی به حذف مراحل واسطه‌ای را نام برد که هر یک سبب تعلق مالیات می‌گردد. و نیز این روش سهامداران را در شرایطی که سیستم انتساب [imputation system] جاری باشد محقق به دریافت اعتبار مالیاتی یابت سود سهام مربوط می‌سازد.



سیستمی است در زمینه مالیات بر درآمد شرکت که به موجب آن تخفیف مالیاتی در سطح شرکت اعمال گردیده و اجازه داده می‌شود که سود سهام توزیع شده از پایه مالیات بر شرکت کسر شود. منظور از این سیستم آن است که بار مالیات مضاعف نسبت به سود سهام کاسته شود.

## DIVIDEND RELIEF

## تخفیف سود سهام، ارفاق سود سهام

اصطلاحی است که مسامحة در بیان اعتبار مالیاتی قابل استفاده در سیستم انتساب [imputation system] یا سایر طرق تخفیف مالیاتی، به کار برده می‌شود.

## DIVIDENDS

## سود سهام

از دید قانون شرکت‌ها، سود سهام عبارت است از سود جاری یا انباشته شرکت که بین سهامداران بر حسب نوع سهام و تعداد آن توزیع می‌شود. هر چند سود سهام معمولاً جنبه نقدی دارد اما ممکن است به صورت سهام یا بخشی از دارایی‌های شرکت نیز پرداخت شود.

اما از نظر مالیاتی سود سهام دامنه شمولی بسیار بیش از مفهوم یاد شده پیدا می‌کند تا بتوان مانع از آن شد که سود شرکت فارغ از مالیات بین سهامداران تقسیم شود. معمولاً تعریف گسترده‌تر سود سهام از نظر مالیاتی اقلامی از این قبیل را در بر می‌گیرد: سهم صادره به جای سود، بازپرداخت سرمایه سهامی در شرایط خاص، پیش‌پرداخت در وجه شرکاء، بهره متعلق به اوراق قرضه‌ای که به جای سود سهام واگذار شده‌است، توزیع پنهان سود و غیره.

## DIVIDEND STREAMING

## کانالیزه کردن سود سهام

اصطلاحی است عام و شامل یک رشته ترفندهای مالیاتی که وجه مشترک آنها به خداکثربسانیدن فواید قابل حصول در سیستم انتساب (imputation system) می‌باشد. هدف این تدبیر بویژه کانالیزه کردن سود سهام برخوردار از اعتبار موضوع سیستم انتساب است به نحوی که این اعتبار مالیاتی از اشخاصی که (فی المثل به خاطر عدم تكافوی درآمد مشمول مالیات یا غیر مقیم بودن) نمی‌توانند از آن استفاده کنند، منفک شود.

بسیاری از کشورها تدبیر ضد ترفندهای مالیاتی خاصه در ارتباط با این گونه ترتیبات وضع کرده‌اند. نمونه ساده آن مقرراتی است که به موجب آن نسبت اعتبار مالیاتی موضوع سیستم انتساب، به سود سهام باید برای تمامی سود سهام‌هایی که در سال معین پرداخت شده‌است یکسان باشد.

## مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

### بخشنامه شماره ۷۸/۸/۲۵ - ۹۳۳۲/۴۲۶۵۴ مورخ ۳۰/۴

نظر به اینکه حوزه‌های مالیاتی بدون توجه به تکلیف قانونی موضوع تبصره نیل ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم که تصویب دارد در موارد رد دفاتر قانونی هر گاه طبق استناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مؤدى وجود داشته باشد مکاف می‌باشد درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به استناد و مدارک یا دفاتر حسب مورد تعیین نمایند، به طریق علی الرأس مبارزت به تشخیص درآمد مشمول مالیات می‌نمایند که اقدام به ترتیب فوق به منزله نادیده گرفتن مقاد تبصره مذکور می‌باشد. لهذا توجه حوزه‌های مالیاتی را به مورد قانونی فوق جلب و مقرر می‌دارد از این پس مکاف می‌باشد پس از تأیید مردودی دفاتر از سوی هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون موصوف در صورت عدم امکان تعیین درآمد از طریق رسیدگی به استناد و مدارک یا دفاتر مؤدى مراتب را با توجیه کافی در گزارش رسیدگی درج سپس به طریق علی الرأس اقدام لازم معمول علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی دارد.

### بخشنامه شماره ۷۸/۱۱/۲۴ - ۱۳۱۶۷/۵۸۷۷۲ مورخ ۳۰/۴

نظر به اینکه برخی از مؤیدان مالیاتی اعتراض خود نسبت به برگ تشخیص یا آراء هیأتهای حل اختلاف مالیاتی را با پست ارسال می‌نمایند، لذا بین وسیله یادآور می‌شود تاریخ تسلیم اعتراضی به پست تاریخ تسلیم به مرجع مالیاتی ذیریط محسوب و در صورتی که احراز شود اعتراضی در مهلت قانونی به پست تسلیم شده است، اعتراضات واصله با رعایت سایر مقررات قابل رسیدگی خواهد بود. مقاد این بخشنامه به تائید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

### بخشنامه شماره ۷۸/۱۰/۴ - ۹۵۳۳/۴۹۵۲۴ مورخ ۳۰/۴

در اجرای بند ۲ قسمت الف بخشنامه شماره ۷۷/۱۱/۶ - ۱۶۱۶/۵۲۷۲۶ مورخ ۲۰/۴ حقوق مقيمين دولتهائي که با دولت متبع موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف منعقد نموده‌اندو موافقتنامه نيز لازم الاجراء می‌باشد یادآوري می‌نماید:

معافیت مالیات حقوق موضوع بند ۱۵ ماده ۲ موافقتنامه‌های مزبور منحصرًا منوط به احراز کلیه جزءهای مندرج در بند مزبور به شرح زير می‌باشد:

الف. جمع مدتی که دریافت‌کننده حقوق در یک یا چند نوبت در جمهوری اسلامی ایران به پسر برده است از ۱۸۳ روز در سال مالی مربوطه تجاوز نکند.



ب. حق الزحمه توسط يا از طرف کارفرمائي که مقيم دولت جمهوري اسلامي ايران نيسست پرداخت شود.

ج. حق الزحمه بر عهده مقر دائم يا پايكاه ثابتي که پرداخت كننده حق الزحمه در دولت جمهوري اسلامي ايران دارد، نباشد.

نظر به اينکه احران شرایط مذکور مستلزم رسيدگي و بررسی استناد و مدارك تائيد شده معتبر می باشد عليهذا شایسته است تا احران موارد ياد شده ماليات متعلقه به حقوق ايشان حسب مقررات مربوطه محاسبه و وصول شود و در حالتی که مشخص شود مورد مشمول ماليات دولت جمهوري اسلامي ايران نبوده است ماليات مکسورة از اين بابت، وفق مقررات ماده ۲۴۲ قانون مالياتهاي مستقيم و بدون رعایت مهلت قانوني مذکور در ماده ۸۷ قانون مذبور قابل استرداد خواهد بود.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

#### بخشتمame شماره ۵۱۷۷۲ - ۱۱۵۰۸ - ۳۰/۴ - ۱۱۰/۱۵ مورخ ۷۸/۱۰/۱۵

نظر به اينکه در خصوص تعلق جايذه خوش حسابي و جريمه ديركرد به ميزان ۵/۲ در ماه و بخشودگي جريمه موضوع تبصره هاي ۱ و ۲ ماده ۱۹۰ قانون مالياتهاي مستقيم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحيه هاي بعدی آن نسبت به ماليات بر درآمد حقوق ابهاماتي مطرح و منتهي به صدور رأي شماره ۱۰۴۰۹ - ۱۳۷۶/۱۰/۶ مورخ ۳۰/۴ هيات عمومي شوراي عالي مالياتي گردیده است، لذا با نظر به مفاد رأي مذکور يار ديجر موارد زير را متنظر می شود:

۱. جايذه خوش حسابي موضوع صدر ماده ۱۹۰ شامل حال پرداخت كنندگان حقوق بابت وصول و ایصال ماليات بر درآمد حقوق بگيران نمی باشد.

۲. پرداخت كنندگان حقوق در موارد تخلف از انجام وظایف مقرره مشمول جرائم خاص خود برابر مواد ۱۹۷ و ۱۹۹ و تبصره هاي آن بوده، در نتيجه جريمه ديركرد معادل ۵/۲ درصد در ماه مقرر در ماده ۱۹۰ مذکور به پرداخت كنندگان حقوق تعلق نخواهد گرفت.

۳. برای پرداخت كنندگان حقوق منع قانوني در برخورداری از تسهيلات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۹۰ (در صورت اعلام قبولي، پرداخت و يا ترتيب پرداخت بعد از ابلاغ برگ مطالبه ماليات) و تيز تسهيلات موضوع تبصره ۲ آن ماده (در صورت پرداخت يا ترتيب پرداخت پس از صدور رأي هيات حل اختلاف و قبل از صدور برگ اجرائي) وجود ندارد.

مفاد اين بخشتمame به تائيد هيات عمومي شوراي عالي مالياتي رسيده است.  
علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

رأي شماره ۱۰۴۰۹ مورخ ۷۶/۱۰/۶ هيات عمومي شوراي عالي مالياتي  
گزارش شماره ۵۱۲۳ - ۵۱۲۴ مورخ ۲۰/۴ - ۱۳۷۶/۵/۱۲ رياست شوراي عالي مالياتي عنوان معاونت محترم مالياتي داير بر طرح اين مساله که «آيا جرائم و جوانز موضوع ماده ۱۹۰ قانون مالياتهاي مستقيم

متصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی و تبصره‌های ۱ و ۲ آن نسبت به کسر کنندگان مالیات حقوق اعم هم قابل اعمال می‌باشد یا خیر»، حسب ارجاع آن معاونت در جلسه مورخ ۷۶/۱۰/۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی باستناد بند ۳ ماده ۲۵۱ قانون مذکور مطرح و منجر به صدور رای هیأت یادشده به شرح زیر گردید:

۱. نظر به این که مالیات حقوق پرداختی یا تخصیصی به حقوق بگیران کسر می‌گردد و ظیفه پرداخت کنندگان صرفاً کسر و ارسال آن به حوزه‌های مالیاتی است، بنا بر این تعلق جایزه خوش حسابی معادل چهار درصد مالیات دیگران (حقوق بگیران) اصولاً مورد نداشته و اعطاء جایزه موضوع صدر ماده ۱۹۰ به پرداخت کنندگان حقوق منتفی است.

۲. مستتبط از مجموعه احکام موضوع مواد ۱۸۲ و ۱۹۰ و ۱۹۷ و ۱۹۹ و ۱۹۶ ماده آن این است که پرداخت کنندگان حقوق در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر مشمول جرائم خاص خود برابر ماده ۱۹۷ و ۱۹۹ و تبصره‌های آن می‌باشد. در نتیجه جریمه دیرکرد به میزان ۲/۵ درصد در ماه مقرر در ماده ۱۹۰ مذکور شامل پرداخت کنندگان حقوق نخواهد بود.

۳. چون مالیات حقوق برابر ماده ۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت کنندگان حقوق مطالبه می‌شود و باستاند قسمت اخیر همان ماده آنها می‌توانند ظرف سی روز از تاریخ مطالبه اعتراض و تقاضای احالة پرونده را به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بنمایند، علیهذا منع قانون برای برخورداری پرداخت کنندگان حقوق از تسهیلات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون مذکور (در صورت اعلام قبولي، پرداخت و یا ترتیب پرداخت بعد از ابلاغ برگ مطالبه مالیات) و نیز تسهیلات موضوع تبصره ۲ آن ماده (در صورت پرداخت یا ترتیب پرداخت پس از صدور رأی هیأت حل اختلاف و قبل از صدور برگ اجرائی) وجود ندارد.

محمدعلی خوش‌آلاق  
سید محمود حمیدی  
علی افرا  
غلامحسین هدایت‌عبدی  
محمدعلی سعیدزاده  
بیگپور علی‌اکبر نوربخش  
داریوش آلقا

#### رأی شماره ۸۱۲۹-۴-۲۰/۷/۲۴ مورخ ۷۸/۷/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

اداره کل مالیات‌های غیرمستقیم به موجب گزارش شماره ۲۲/۱۲۸۸۳ مورخ ۱۱/۱۸/۱۳۷۷ عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی، ضمن شرح تبصره یک ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم متصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن و اعلام ابهام در خصوص احتساب یا عدم احتساب روز ثبت و روز پرداخت جزء مهلت قانونی مذکور در تبصره یاد شده و با اشاره به مفاد نامه شماره ۹۰۵/۲۰-۲/۲ و بخشنامه شماره ۲۲۰۸۲-۸/۷/۴-۹۸۸/۲۳۰۸۲ وزارت مตیوع تقاضای صدور رأی و حدت رویه نموده است.

این گزارش حسب ارجاع مشارکیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون موصوف در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۷/۱۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و به شرح زیر اظهار نظر شد.

رأی: چون متن تبصره یک ماده ۲۰۸ و ماده ۳۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن به ترتیب با متن تبصره یک ماده ۴۸ و ماده ۲۰۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن مطابقت دارد لذا مفاد نامه شماره ۵۲/۲/۲-۹۰۵/۲۰ وزارت متبوع مبنی بر عدم احتساب روز ثبت شرکت در اداره ثبت شرکتها و روز پرداخت حق تمبر مقرر جزء مهلت قانونی به ملاحظه بقاء موازینی که موجب صدور آن شده است تائید می‌شود.

علی‌اکبر‌سمیعی محمد رزا قی علی‌اکبر‌نوربخش محمدعلی‌بیگپور غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

**رأی شماره ۷۸/۷/۲۴ مورخ ۱۳۳۱-۳۰/۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی**

گزارش شماره ۱۳۷۷/۸/۷-۳۲/۲۵۲۱۹ اداره کل وصول و اجراء مالیاتهای تهران عنوان معاف مختار درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مورخ ۷۷/۸/۹ مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۷/۱۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح گردید. اجمال قضیه از این قرار است:

در مواردی که مؤدیان برای طرح پرونده مالیاتی مورد اختلاف در هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مذبور ضمانت نامه بانکی تسلیم یا سپرده تودیع نموده و یا ممنوع الخروج گردیده‌اند و هیأت موصوف ضمن صدور رأی مبنی بر ابطال عملیات اجرائی، مبادرت به تعديل مأخذ مشمول مالیات نیز می‌نماید، اداره کل نظر به رفع اثر از کلیه اقدامات اجرائی و رد تضمین و رفع ممنوع الخروجی مؤدی ذیریط دارد، در حالی که نظر دیگری حاکی از لزوم وصول بدھی مالیاتی از محل تضمین مؤدی ابراز شده است.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با مطالعه مقررات مربوط و پس از بحث و تبادل نظر در اطراف و جوانب موضوع به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:

رأی:

نظر به اینکه رأی هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ مبنی بر ابطال عملیات اجرائی که متشتمن تعديل مأخذ مشمول مالیات نیز می‌باشد، حسب تبصره ۱ ماده مذکور قطعی است و دلالت بر قطعیت مالیات از تاریخ صدور رأی دارد و نه قبل از آن و مؤدیان مالیاتی در صورت استحقاق می‌توانند برای پرداخت بدهی مالیاتی خود از امکانات تقسیط به مدت مقرر در ماده ۱۶۷ قانون از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی برخوردار شوند و حتی در مواردی می‌توانند با اعتراض به رأی مذبور به هیأت تجدیدنظر مراجعه نمایند، لذا صرف تسلیم ضمانتنامه مسقط حق مذبور نخواهد بود. در خصوص ممنوعیت خروج از کشور و رفع آن با ملاحظه اینکه مورد از اختیارات وزارت متبوع است، باید حسب وضعيت و شرایط مؤدی و با رعایت مقررات مربوط اقدام شود.

علی‌اکبر‌سمیعی محمد رزا قی علی‌اکبر‌نوربخش محمدعلی‌بیگپور غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضائیان

رأی شماره ۸۱۳۵-۴/۲۴ مورخ ۷۸/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی  
نامه شماره ۱۳۷۷/۷/۲۹-۷۲/۸۷۲۴ معاون محترم اداری و پشتیبانی وزارت فرهنگ و آموزش عالی  
عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی وزارت متبرع حسب ارجاع مشارکی و در اجرای بند ۲ ماده  
۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در جلسه مورخ  
۱۳۷۸/۷/۷ هیأت عمومی شورای عالی مطرح گردید، خلاصه مطلب اینست که چون مدیران اجرائی  
مشمول قانون استخدام کشوری از مزایای فوق العاده جذب معاف از مالیات استفاده می‌نمودند، اما این  
مزايا به اعضای هیأت علمی دانشگاهها که تصدی مسئولیت‌های اجرائی را به عهده داشتند تعلق  
نمی‌گرفت، بنابراین و به لحاظ رفع تعییض، با موافقت شورای عالی انقلاب فرهنگی و تصویب هیأت  
محترم وزیران مقرر گردید به اشخاص مذبور نیز فوق العاده‌ای تحت عنوان مدیریت پرداخت شود.  
حال از آنجاکه این فوق العاده برخلاف معافیت مشمولین قانون استخدام کشوری، مشمول مالیات  
موضوع بند ۹۱ ماده ۱۵ قانون مالیاتهای مستقیم شناخته شده، لذا اقاضای رفع تعییض و مساعدة در  
جهت معافیت پرداختهای موصوف را دارد.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با مطالعه مقررات مربوط و پس از بحث و تبادل نظر در اطراف و  
جوانب موضوع به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:  
رأی: معافیت‌های مذکور در بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم منحصرآ ناظر به فوق العاده‌هایی  
است که با عنایون مشخص شده در آن بند پرداخت می‌گردد و نسبت به فوق العاده‌های غیر مصرح در  
بند مذبور قابل تسری نمی‌باشد.  
علی‌اکبر سعیی محمد رزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیگپور غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی  
سعیدزاده داویوش آل آقا اصغر بختیاری عباس رضانیان

رأی شماره ۸۷۸۲-۴/۲۰ مورخ ۷۸/۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی  
نامه شماره ۱۳۷۷/۱۲/۸ مکرر مورخ ۱۰۱۹/۲۵۱ دیرخانه کمیسیون ماده ۲۵۱ مکرر عنوان معاونت  
محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۸/۳ هیأت عمومی شورای عالی  
مالیاتی مطرح است. مفاد نامه یاد شده عبارت از اینست که «چون از اتحادیه‌های تولیدی و یا مفهوم  
تولیدی مذکور در ماده ۱۴۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم راجع به معافیت درآمد کارگاههای  
فرش دستیاف و صنایع دستی و شرکتهای تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی تعریف صریح و مشخصی  
ارائه نشده و در نتیجه این تقیصه ابراز نظرات مختلفی را باعث گردیده است، موضوع به منظور اتخاذ  
رویه واحد اظهارنظر شورای عالی مالیاتی را ایجاب می‌نماید».

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب  
اسفندماه ۱۲۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن پس از بحث و تبادل نظر در این باره، به شرح زیر اعلام رأی  
می‌نماید: مستنبط از مفاد ماده ۱۴۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم آنست که صفت «تولیدی» هم  
مربوط به شرکتهای تعاونی و هم اتحادیه‌ها می‌باشد و چون اتحادیه‌ها علی‌الاصول برای امر تولید

تشکیل نمی‌شوند، علیهذا صفت مذکور در اصل مختص شرکتهای تعاوینی بوده و با این ترتیب شرکتهای تعاوینی تولیدی فرش دستیاف و صنایع دستی و اتحادیه‌های آنها مشمول معافیت ماده ۱۴۲ یاد شده خواهند بود.

علی‌اکبر سعیی محمد رزاقی علی‌اکبر نوربخش محمدعلی بیگپور غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی سعیدزاده داریوش آل‌آقا اصغر بختیاری عباس رضانیان

## رأی شماره ۲۹۵ مورخ ۷۸/۸/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۳۰/۵۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ مورخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ و ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ - ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی.

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقديمی اعلام داشته‌اند، به موجب مصوبه ۱۳۷۶/۱/۲۱ مجلس شورای اسلامی تبصره ۶ ماده ۳۵ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ ناشران را نیز در شمار فعالان بهره برگیرنده از امتیاز بخشودگی مالیاتی پنج ساله قرار داده است. متن تبصره ۶ با صراحة اعلام می‌دارد: «مراکز فرهنگی... که دارای پروانه فعالیت و یا تأسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی می‌باشند از تاریخ شروع فعالیت برای مدت پنج سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشند...». پروانه فعالیت برای ناشران همان پروانه نشر است که اعطای آن به وسیله وزارت خانه از سال ۱۳۷۰ آغاز گردیده و تقریباً تمامی ناشران فعل و پرسابقه پروانه نشری با تاریخ ۱۳۷۰ دارند. وزارت امور اقتصادی و دارائی در بخشنامه‌ای به تاریخ ۱۳۷۲/۹/۱۰ برای سهولت کار و نیز دریافت هر چه بیشتر مالیات با تفسیر قانون به سود آن وزارت خانه تمامی مراکز فرهنگی را که پروانه فعالیت آنها دارای تاریخی پیش از ۱۳۷۱/۱/۱ است از شمول معافیت خارج اعلام کرد و اکنون تین این بخشنامه را برای ناشران اعمال می‌کند. از آنجاکه متن قانون چنین محدودیتی قابل نشده است، تفسیر درست‌تر و منصفانه‌تر آن خواهد بود که بنابر نص صریح قانون همه ناشران از تاریخ صدور پروانه نشر خود از بخشودگی پنج ساله برخوردار شوند. بنا به اعلام و وزارت امور اقتصادی و دارائی این قانون عطف بما سبق نمی‌گردد، حتی اگر این ادعای وزارت خانه نیز پذیرفته شود باید معافیتی برای ماههای پیش از آغاز سال ۱۳۷۱ منظور نگردد و به تعداد ماههای بین تاریخ صدور پروانه نشر و آغاز سال ۱۳۷۱ از پنج سال معافیت آنها کسر شود. تلاش ناشران برای بی‌اثر کردن بخشنامه مذکور به نتیجه نرسیده است و ناشران فعل و پرسابقه همچنان با خطر اخذ مالیات‌های نجومی محاسبه شده بر مبنای درآمدهای فرضی زوینه هستند. از هیأت عمومی درخواست ابطال بخشنامه مورد بحث و الزام وزارت خانه به اعمال بخشودگی را دارد. شاکی همچنین در لایحه تکمیلی مورخ ۱۳۷۷/۷/۲۲ اعلام داشته‌اند، در تکمیل پرونده ۱۹۹/۷۷ به پیوست تصریح بخشنامه موضع دادخواست تقديم می‌شود، به ۱۳۷۷/۵/۷ معاون درآمدهای مالیاتی در تصریح بخشنامه موضع دادخواست تقديم سبب ابهامی که در جمله پایانی بند (۱) بخشنامه به شرح «مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی اعم از مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که از تاریخ ۱۳۷۱/۷/۷ به بعد دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و

ارشاد اسلامی باشد» وجود دارد، ممیزان مالیاتی همچنان از اعمال بخسودگی برای ناشرانی که پروانه نشر آنها پیش از سال ۱۳۷۱ صادر شده است خودداری می‌ورزند. تقاضای ابطال جمله مندرج در بند (۱) بخشنامه فوق الذکر را علاوه بر بخشنامه تقاضاً شده در دادخواست تقدیمی به سبب مغایرت با قانون دارد.

دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارائی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۸۹۲۰-۹۱ مورخ ۱۳۷۸/۸/۱۱ و ۹۱-۷۱۹۲-۷۱۹۲ مورخ ۱۳۷۸/۷/۵ اعلام داشته‌اند: الف. آنچه در ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم علی‌الخصوص تبصره ۶ آن و ماده ۶۰ قانون اصلاح مواردی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ تصریح گردیده شرط شمول معافیت مقرر، شروع فعالیت مؤسسات و مراکز مصروفه از تاریخ ۱۳۷۷/۱/۱ تعیین گردیده است. ب. طبق قواعد مسلم حقوقی هنگامی که قانون مراکز اسلامی و در مقام اجرائی با توجه به شکایت شاکی شورای عالی مالیاتی می‌باشد، برخلاف شورای اسلامی و در مقام اجرائی با توجه به شکایت شاکی شورای عالی مالیاتی می‌باشد، برخلاف تفسیر شاکی قانون‌گذار در ماده ۱۳۲ قانون اخیر الذکر به صراحت ملاک اعتبار جهت شمول معافیت را تاریخ شروع فعالیت قید نموده تاریخ صدور پروانه نشر. ج. با توجه به مطالب بند الف و ب موضوع خواسته شاکی در واقع تسری مفاد قانون به قبل از تاریخ تصویب و اجرای آنها می‌باشد که برابر قاعده حقوقی «عدم عطف بمسایق شدن قوانین» محاکوم به رد و فاقد پایگاه قانونی می‌باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجۃ‌الاسلام و المسلمین دری نجف‌آبادی و با حضور رؤسای شعب بدوي و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مباردت به صدور رأی می‌نماید.

#### رأی هیأت عمومی:

سیاق عبارات تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ مبنی بر معافیت مراکز فرهنگی از پرداخت مالیات از تاریخ شروع فعالیت بر اساس پروانه فعالیت یا تأسیس به مدت پنج سال که به موجب مقررات اصلاحی قانون اصلاح مواردی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۶ مورخ ۱۳۷۷/۹/۱۰ نیز تسری داده شده است، دلالتی بر شمول معافیت مالیاتی به شرط شروع فعالیت مراکز فرهنگی مذکور از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد ندارد. بنابراین بخشنامه شماره ۴۵۶۲/۲۲۰۵۲-۴۰/۴-۲۶۳۵/۴۶۶۴۶ مورخ ۱۳۷۷/۵/۷ وزارت امور اقتصادی و دارائی که معافیت قانونی مزبور را مشروط به شروع فعالیت مراکز فرهنگی مندرج در قانون از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ و ۱۳۷۱/۲/۷ به بعد کرده است مخالف عموم و اطلاق حکم قانون‌گذار به شرح تبصیره فوق الذکر تشخیص داده می‌شود و به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

وئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قربانعلی دری نجف‌آبادی

### **TAX EMBARGO**

According to the regulations of the U. S. tax law, credits for taxes paid abroad may not be granted if the relevant transactions are made with certain categories of countries (including those with whom the United States has no diplomatic relations, etc.). The author has reviewed these regulations under the title of tax embargo.

### **INHERITANCE AND GIFT TAX TREATIES**

The study undertaken by the author in respect of this type of tax treaties is continued in this issue of the journal. The focus of the study is on the model of OECD.

### **TRANSFER PRICING**

This is also a continuation of the study undertaken in the field of transfer pricing. The fourth part of the study is provided in the present issue of the journal.

### **TAX EXAMINATION ON BASIS OF SELECTION**

The regulations of the Direct Taxation Act regarding the cases of examination of tax files in random are reviewed by the author and comparison is made with the procedures followed in the United States with regard to the same manner of tax examination.

### **RULINGS AND REGULATIONS**

The text of new tax laws and regulations, circular letters of the tax administration, rulings of the Supreme Tax Council and verdicts of the Administrative Court of Justice are presented in the Persian section of the journal. Some of these rulings and regulations are also provided in the English section under the heading "Tax News".

### **TAX GLOSSARY**

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

# *Abstracts of Persian Articles*

## EDITORIAL

Observance of taxpayers' rights has been the subject of several regulations adopted in recent period by the tax administration. The editorial of the present issue deals with this matter in both Persian and English sections of the journal.

## TAX REGULATIONS OF THE BUDGET LAW

Under the regulations of the budget law of the Iranian year 1379 (2000-2001), several foundations are deprived from their preferential status envisaged under the Direct Taxation Act, and have to pay income tax as any other commercial entity. Certain indirect taxes are also levied on a number of goods to be produced and imported during the budget year. These and other tax regulations of the budget law are examined and commented on by the author.

## TAX AVOIDANCE TRICKS

This article analyzes some rulings of the Finance Ministry in respect of several tax-avoidance schemes adopted by taxpayers (Iranians and foreigners alike) in recent period.

## A COMMENT ON THE VERDICT OF THE ADMINISTRATIVE JUSTICE COURT (AJC)

AJC, which is a judicial court, has recently examined a petition filed by a publisher concerning two circular letters of the tax administration. The issue related to the date of applicability of a tax exemption envisaged under the Note 6 of the Article 132 of the Direct Tax. The petition and the verdict of AJC thereon is analyzed and criticized by the author.

the country, of whom the salary receiver is a citizen. Meanwhile, it is recommended that the photocopy of the tax return of each year be submitted to the tax assessment office up to four months from the end of the fiscal year.

3-7. The salary income of foreign crew of aircraft and ships chartered by Iranian companies according to agreements concluded with alien corporations, shall be considered, irrespective of the charter agreement, as being subject to salary income tax in accordance with the Article 84 [DTA] for the reason of their working in Iran, and they shall be regarded as the group 4 of the classification table.

3-8. Some employers who have concluded contracts referred to in Articles 111 and 107 [DTA], allege that the tax applicable to such agreements are undertaken by relevant government organizations and therefore, the salary of their expatriate personnel is not subject to the provisions of circular letters No. 4917, dated 02/21/77 [May 11, 1998] and No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999]. This argument is absolutely void of legal justification, and their expatriate employees are, irrespective of contractual relationship between the parties to the agreement, subject to Iranian taxation. Undertaking of tax by the respective government organization would not mean tax exemption and the applicable taxes shall be claimable from the employers of the expatriate salary receivers.

3-9. The provisions of this circular letter should be notified to all employers and other persons subject to the regulations thereof.

3-10. Exceptional and ambiguous cases are to be reported, through the channel of administrative hierarchy, to the office of the Vice Minister for Taxation for reviewing and commenting.

The content of this circular letter has been confirmed by the plenary session of the Supreme Tax Council.

**ALIAKBAR ARABMAZAR**

**VICE MINISTER FOR TAXATION**

of the salary declared by the public and governmental organizations and foundations, as the case may be, will be taken into consideration.

### 3. Important points:

3-1. The sentence mentioned in paragraph C of this circular shall be inserted on all tax clearances that will be issued.

3-2. The table No. 1 enclosed to the circular letter No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] must be signed by the relevant employer and expatriate salary receiver, and the copy of the valid tax return submitted to tax office of the respective country should also be attached.

3-3. In cases where the foreign company has a contract in Iran, but commissions the needed employees from its own central office, or from other companies affiliated therewith, the employment documents should have envisaged salaries and benefits, payable in foreign currency and Iranian Rial, and all benefits and allowances for working abroad. If in such cases a special contract for an uncustomary amount (i. e. excessively different from that of the table enclosed to the circular letter No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] is provided for working in Iran, it will be deemed unjustifiable, unless the correctness and supportability thereof could be ascertained under the provisions of the subparagraph A of paragraph 2 of the present ruling.

3-4. Since foreign employers pay the salary of their employees in currency of their own country, any employment documents issued from the central office, principal company or a foreign affiliated company, in which the salary for working in Iran is denominated in Iranian Rial, should be rejected.

3-5. The employment of expatriates for working in Iran is usually for full-time jobs, therefore, the employment documents, under which the salaries and benefits fixed for half-time jobs, must be refused.

3-6. The term "tax return" means the tax return for the fiscal year ending at 12/31/1998, or ending at the end of the latest fiscal year in accordance with the tax regulations of

ments of the paragraph A by the employer is allowed, provided that some justifiable evidence would support this measure and a written request for that purpose is submitted by the employer.

F. As regards the disputed cases that are referred to the Board of Settlement of Tax Disputes [BSTD], if the employer applies for a respite for presentation of documents, a respite, of three months at maximum, may be granted by issuance of a writ to that effect. The session of the BSTD, however, shall be held not later than one month from the submission of documents.

G. In case of the persons described under the number 7 of the above-mentioned table, since such persons usually declare that they do not receive their salary in foreign currency from abroad, and this assertion has been found - in the light of studies undertaken - to be correct, therefore, the tax assessment office should determine their salaries and fringe benefits on basis of legal and acceptable documents and books of accounts, after investigating the conditions of the company that is the employer of the relevant expatriate salary receiver and becoming sure about the correctness of the presented financial information. Otherwise, they should determine the salaries and benefits by due regard to the records of the case and level of the respective job, in comparison with similar occupations, and also after obtaining the confirmation of the relevant assessor-general.

H. As for the individuals referred to under the No. 8 of the enclosed table, who are usually citizens of the countries mentioned therein, and have the same conditions as described in relevant section of the table - namely they have been employed by the 100% Iranian private companies and enterprises, or possibly by the Iranian public and governmental organizations and foundations, because of their long residence in Iran and marrying Iranian spouses - the following procedure shall be implemented: those working for private sector, will be treated as provided under the paragraph G above, and in respect of the others, the amount

would demonstrate incorrectness of the amounts mentioned in the said documents, then the difference of the accrued tax shall be claimable according to the law.

B. Should the tax clearance of the Article 89 [DTA] be needed for renovation of work permit or for leaving the country, the issue of the clearance will be allowed after collection of the tax on basis of the amount of the salary declared by the employer. In case of necessity and if the situation would require, a deposit or valid guarantee, up to the amount of the tax applicable to the salary mentioned in the table of the estimation of the foreign citizens' salary and fringe benefits attached to the aforementioned circular, shall be obtained.

C. In cases where the tax is computed and collected on basis of the documents provided by the employer, as described under the paragraph A above, the following sentence should be inserted on the tax clearance so issued: "If it becomes evident that the actual salary was more than the amount constituting the basis of the tax collected, then the issue of the this clearance will not prevent further claiming of the tax".

D. In respect of those employers who fail to submit the documents of the paragraph A, or whose submitted documents are rejected for some demonstrative evidence - such as failure to submit the tax return filed with the relevant tax office of the respective country, deficiency of signature, or lack of confirmation of the related authorities and verification of the [Iranian] embassy - the relevant officials may employ the applicable part of the table enclosed to the circular letter No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] for calculation of the salary and its tax. They may do so, if they would consider that the situation so requires and there is a necessity for this kind of treatment (i. e. in case of non-availability of any documents, evidence or indications, on basis of which the amount of the received salary could be ascertained).

E. Extension of the time limit for presentation of the docu-

viewed. Based on this study, the employers, foreign citizens working for them, actions to be taken by employers and the examples existing in the country were classified into eight groups according to the enclosed table. The tax officials are required to take measures, in respect of each group, in conformity with the respective regulations and according to the following procedure:

A. The employers described under the numbers 1 to 6 [of the enclosed table] are required to insert in the table No. 1 attached to the circular letter No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] all the information regarding the total salary and fringe benefits paid, in foreign currency and Iranian Rials, to their employees. The amounts of payments should be mentioned under separate titles (including salary, job benefits, allowances for working abroad, attraction allowance, etc.). They should submit, to the relevant tax assessment office, the table so filled, together with the photocopy of the respective employment documents showing the amount of salary and benefits and other allowances subject to salary income tax, and also the tax return filed by the salary receiver with the tax authorities of the country of whom he/she is a citizen. The photocopies so submitted should have been authenticated by the competent authorities of the said country as being in conformity with the original documents, which authentication must have been verified by the embassy of the Islamic Republic of Iran. The tax assessment offices are, obviously, required to determine a time limit for submission of the said documents. The time limit, which must not be shorter than two months and longer than four months, should be fixed by due regard to the distance of the relevant location and formalities of consulate affairs in each country.

The salary tax of employees, whose employers submit the aforesaid documents in the manner described above, shall be computed and claimed on basis of the submitted documents. Should, however, some evidence, indications and supportive documents be at hand, or found later, which

2. A number of employers, including some foreign companies engaged in agency, marketing and similar activities, tried at the beginning of enforcement of the above circular, to avoid complying with the regulations of the Islamic Republic of Iran by creating a negative atmosphere and resorting to unfounded propaganda to the effect that collection of tax in this way would prevent investment, whereby they succeeded in attracting support of some authorities who were unaware of the reality and substance of tax-evasion attempts of this type of taxpayers. Fortunately, when the relevant facts were explained, the truth of the issue was revealed.

Now it is hereby announced that the execution of the aforementioned circulars resulted in an overall desirable outcome and there was a substantial growth in collection of tax from the above source, in comparison with the previous years. It has been made known and clear to all employers having expatriate salary receivers that the tax authorities of this country would act seriously in fulfillment of the legal program of assessment and collection of salary tax of income receivers.

Nonetheless, ambiguities have arisen and inquiries have been made, orally and in written, by assessment officials and those subject to the aforesaid circulars, as a result of diversity of occupations, posts, nationalities and duration of employment of expatriate salary receivers working in Iran, and also because of difference in their personal status, as to having Iranian wife and children or not, and variation of the position of employers in respect of their belonging to public or private sector.

Hence, for removing such ambiguities and answering the relevant questions, and also for the sake of establishing a common procedure and determining the manner of issuance of the tax clearance envisaged under the Article 89 of the Direct Taxes Act [DTA] in conformity with the requirements of different cases, the existing records of the section of salary tax of expatriate employees were studied and re-

question is situated. The relevant chief assessor must confirm such appraisal as well. In case of disagreement, the view of the chief assessor will be taken as

valid (Note to Art. 54).

Our review concerning rental income taxation comes to end at this point. In next issue, the tax on transfer of real properties will be considered.



## TAX NEWS

The text of the guidelines of the Tax Administration regarding the salary tax of expatriate employees (circular letter No. 30/4/1616/52726 dated 26 January 1999) was printed in the issue No. 25 of this journal. Now we provide the English translation of another circular issued further to the said circular and in respect of the same subject.

**CIRCULAR LETTER NO. 30/4 – 9124/42176,  
DATED 08/23/1378 [NOVEMBER 14, 1999]**

Further to circular letters No. 4917, dated 02/21/77 [May 11, 1998] and No. 30/4-1616/52726, dated 11/06/77 [January 26, 1999] that were issued for the purpose of observance of the policy of abiding by the law, securing tax equity and collection of the salary tax of expatriate employees working in Iran in an appropriate and correct manner, it is hereby declared that:

1. A considerable number of employers paid respect to the laws of the Islamic Republic of Iran and submitted correct and complete information in respect of salaries and fringe benefits of their expatriate employees.

ants, bonuses and interests received on bank deposits shall not be deemed as income (Art. 57, DTA).

b) Taxpayers having disabled and backward children under their custody shall enjoy a monthly tax exemption with regard to their taxable rental income up to IRR 10,000 for each of such children (Note 3 to Art. 57).

c) If the owner leases a part of his residential place for purpose of dwelling, his rental income shall be exempted from taxation up to an amount of IRR 30,000 per month, and the balance of the rental income will be treated as taxable (Art. 56).

To have an idea of how negligible are the amounts mentioned above, one has to take into account that the average rental for a small and simple apartment in the capital and other cities amounts to something around IRR 500,000 to 700,000 per month.

The Ministry of Finance has drafted a new amendment to the Direct Taxes Act, which is under review at the present stage. We hope it would take account of the defect just mentioned, though

the first draft of the amendment did not, most probably, refer to this subject.

#### Assessment of rental income

Two main methods are envisaged by DTA for assessment of rental income for tax purposes. The first one is to determine the income on basis of the official deed of lease contract concluded between lessor and lessee. Official deed is a deed or document registered by a notary public. Such documents are given a high degree of validity and enforceability by the law.

The second method is to assess the rental income by reference to the rent of similar properties. This method is applicable in some specific cases, including:

1. Cases where no official deed exists, or in case the taxpayer refrain from submission of such deed.
2. If the lessor receives extra payments in addition to the original rent, as deposit or under any other title (Art. 54, DTA).

The appraisal of the rent of similar properties is to be effected by the tax assessor of the district where the leased property is

Units " (hereinafter referred to as the law of June 1999). The Article 11 of this law states:

"All residential units having a useful substructure of not more than 120 square meters, that are leased for dwelling, shall be exempt from the payment of 100% of the tax on rental income".

The following points are worth of mentioning in this regard:

1. These days one can scarcely find a leased dwelling with a useful substructure of more than 120 square meters. Most residential units are constructed as small or moderate size apartments, and a dwelling of 120 square meters is considered quite large. So, a tax exemption of such magnitude means the exemption of at least 80% of all leased dwellings.

2. The exemption granted under the Law of June 1999 is very common and unrestricted. No limitation is envisaged as regards the number of residential units leased out by a single owner. Therefore, the major owners of residential properties will enjoy the exemption, notwithstanding how large is the number of apart-

ments they may have leased to tenants.

3. Thus, the other tax exemptions provided under the Direct Taxes Act (DTA), become useless in respect of most of rented properties. But, they will continue to be applied to the properties leased for purposes other than dwelling (businesses, professions, etc.).

The most visible defect of DTA in this regard is that it provides for quite negligible amounts of tax exemption. During the long time that past from the date of approval of the law (February 1988), the inflation eroded the purchase power of money in a considerable manner. That is why the monetary figures mentioned in DTA look so poor and negligible.

The most important exemptions provided under DTA are as follows:

a) The taxable rental income of individuals with no other source of income is exempt from taxation up to an amount of 125,000 Iranian Rials per month, and the balance is subject to taxation. For the purpose of this exemption, the retirement pensions, annuities paid to surviving depend-

taxpayer's liability.

We hope that all these measures would result in realization of the goals expected and planned. We wish also they would attract the taxpayers' confidence on the tax system of our country and sincerity of the tax administration in observing their legal rights and privileges. Such state of affairs will enhance the integrity of the tax machinery and possibility of optimum use of its potentialities as well.

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**



## **AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM**

By: Dr. Mohammad Tavakkol

(Part 8)

Different types of property taxes (annual tax on real property, tax on unoccupied real estates, tax on idle lands, inheritance tax and stamp duty) were reviewed in previous issues. Then we discussed about the tax on rental income, which is dealt with under the first chapter of the title C of the Direct Taxes Act. In this issue we will continue, and conclude, our discussion on the same subject of the tax on rental income.

### **Exemptions**

Before touching upon the specific exemptions referred to under the Direct Taxes Act (DTA), we should first make mention of

a very significant exemption provided by a special law enacted in June 1999. It is titled the "Law for Encouraging the Construction and Supply of Rental Residential

Several rulings issued in recent periods by the tax administration are indicative of a new positive trend adopted in this direction. Few examples of this type of rulings are as follows:

- Some circular letters allowing the implementation of self-assessment system in respect of tax on rental income of residential properties. According to these circulars, majority of tax returns will be accepted without checking, and only a low percentage of files will be selected in random for being checked in a careful manner.

This arrangement is in common with most of developed countries. The Iranian tax law provides the same as well, but it had scarcely been practiced before.

- Another circular obliges tax officials to fully observe a special tax exemption envisaged under the law for Encouragement of Construction and Supply of Rental Residential Units. Article 11 of this law provides for tax exemption of rental income of certain residential dwellings.

Many other circulars can also be mentioned here, which follow the same goal of observance of taxpayers' rights. The subject matters dealt with in some of these rulings are as follows:

- Serving of verdicts of the Supreme Council of Taxation to the relevant taxpayers, on time and without delay.

- Complete and full implementation of the provisions of the Note to the Article 149 of the Direct Taxes Act regarding the deductibility of the cost of production of Iranian cinematographic films from the income of relevant producers.

- Acceptance of petitions of taxpayers with regard to the notice of tax assessment, in cases where such petitions are sent through the post office.

- Observance of the rule of the Article 90 of the Direct Taxes Act, which states that if the statutory books and documents of taxpayers are rejected, but there are sufficient grounds indicating that such books and documents may be used for determining the actual income of taxpayers, then the officials are required to take account of them in assessing the

## FROM THE PRESIDENT

An objective study of the factors contributing to the efficiency of social, as well as natural phenomena is a fundamental condition for arriving at desired conclusions and taking proper actions in any and every fields. This journal has always done its best to follow the same path in respect of the subject of taxation, with the aim of finding and analyzing the determinant causes and incentives, within which the operation of tax system takes place.

A study of this type would draw, from the outset, our attention to the fact that taxation is a two-sided and reciprocal issue. The tax administration with all its objectives and responsibilities on one side, and taxpayers and their individual and group motivations and reactions on the other side. Our discussion concerns the second party of this relationship, namely the taxpayers. There is no doubt that the behavior of taxpayers may play a very eminent role in this regard. Nobody in today's world would object to this undeniable fact.

But, what can be done to affect behavior of taxpayers? Preaching and appealing to their conscience is a good idea. But any measure of this kind would prove to be useless, and even might leave negative impression, if it is not coincided with appropriate preconditions and creation of a positive behavioral environment in the tax system.

One has to take account of the fact that we talk about payment of tax on a permanent basis, and not about some occasional charitable donations and contributions.

For creating a suitable atmosphere, the primary role is to be played by the tax administration. The manner and behavior of tax officials and taxpayers' file treatment have serious effects in this respect, and the administration has to make its best to leave a sound impression on the conscience of taxpayers.