

# بَلَاتْ

فصلنامه تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره شانزدهم، بهار  
۱۳۸۰ (شماره مسلسل ۳۱)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی  
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار  
دیگر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل

لیتوگرافی، چاپ و صحافی:

چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه  
آبشار، شماره ۸۶

مطلوب مجله الزاماً مبنی نظر مستولان آن  
نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات  
وارده یا هرگونه ویرایش 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.

نشانی دفتر مجله مالیات:

دانشکده امور اقتصادی، شماره ۱۵۳،  
خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر،  
کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱-۱۵۸۷۵، تهران.

فکس: ۰۲۱۹۷۱۶ ۸ تلفن: ۰۲۶۳۵۱۸.

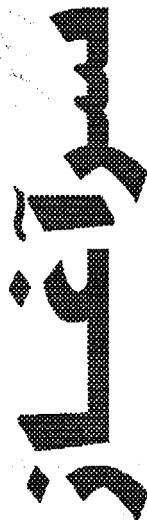
نشانی پست الکترونیکی (E-mail):  
maliyat@eforu.com  
ecbatana61@hotmail.com

# بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ

## فهرست مطالب:

۱۹	مصاديق و مفاهيم	سروآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار
۲۰	قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارت و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش هشتم)	ستدی دیگر از حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران	م. اکباتان
۲۱	مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی	جهش از موائع مرتفع در جستجوی همکاری مؤیدیان و کاستن	از بار تکالیف آنان (بخش دوم)
۲۲	جزایم مالیاتی در چند کشور - بخش چهارم ( هلند )	ظهور قاعده‌ای جدید در مورد تاریخ اجراء	م. سنهشیری
۲۳	درآمدات ایران	درآمدهای مالیاتی ایران	درازمهای مالیاتی
۲۴	یک اظهارنامه مالیاتی (برگرفته از اینترنت)	OECD و درآمدهای مالیاتی	OECD و درآمدهای مالیاتی
۲۵	مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی	مالیات فاورده‌های نفتی در ایران و کشورهای عضو OECD	مالیات فاورده‌های نفتی در ایران و کشورهای عضو OECD
۲۶	بخش انگلیسی	جزایم مالیاتی در چند کشور - بخش چهارم ( هلند )	جزایم مالیاتی در چند کشور - بخش چهارم ( هلند )

## به نام خدا



از زمانی که سازمان کشورهای صادرکننده نفت (اوپک) پا به عرصه نهاد و گشورهای صاحب نفت در خاور میانه و برخی نقاط دیگر جهان به تکاپویی در جهت دفاع نسبی از حقوق خود دست زدند، حدود چهل سال می‌گذرد. طی این سال‌ها قیمت نفت با نوسانات و افت و خیزهای بسیار همراه بوده است، اما هر بار که عقره زمان در جهت منافع اوپک حرکت نموده و افزایشی در بهای نفت حاصل شده است، تبلیغات وسیعی از سوی کشورهای غربی به راه افتاده و ممالک صادرکننده نفت را مقصّر اصلی تورم، رکود اقتصادی و سین نامطلوب امور در عرصه اقتصاد خود و جهان معرفی کرده‌اند. در مرحله اخیر ترقی قیمت نفت نیز بار دیگر همین جریان تبلیغاتی - که دیگر می‌توان آن را واکنش سنتی جهان غرب نامید - مانند موارد قبلی بالا گرفت. اما کشورهای غربی همواره می‌کوشند یک عنصر مهم در افزایش قیمت نفت را از نظرها مستور دارند و بهای اندکی برای آن قائل شوند، و آن مسئله مالیات است که سهم قابل توجهی از قیمت نفت را در کشورهای مذکور تشکیل می‌دهد. بنا به آماری که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) منتشر ساخته و در کتابی به نام سیاست مالیاتی کشورهای عضو OECD (به قلم رئیس شعبه امور مالی همین سازمان) چاپ شده است، بین سال‌های ۱۹۷۸ تا ۱۹۹۱ سهم مالیات در بهای فروش بنزین در هفت کشور -  
[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-08-23]

سال	آمریکا	کانادا	ژاپن	انگلستان	آلمان	فرانسه	ایتالیا
۱۹۷۸	۱۹/۲	۲۹/۴	۳۳/۲	۵۰/۹	۵۷/۹	۶۳/۲	۷۱/۲
۱۹۹۱	۳۲/۹	۴۲/۲	۴۵/۷	۴۵/۷	۶۶	۶۷/۶	۷۵

در باقی کشورهای عضو OECD نیز وضع از همین قرار بوده است. به طور کلی پایین‌ترین سهم مالیات در تمامی این کشورها از آن آمریکا بوده است، که آن هم چنان که دیدیم طی سال‌های مذکور به ۲۲/۹٪ رسیده است.

در کوتاه مدت نیز وضع از همین قرار بوده و سیاست افزایش مالیات‌ها دنبال می‌شده است. بنابرآمارهای تازه‌تر که از سوی OECD منتشر شده است، در فاصله بین نوامبر ۱۹۹۹ تا اکتبر ۲۰۰۰ میزان مالیات بنتین در همان کشورها به شرح زیر بوده است

(ارقام به بول ملی هر یک از کشورها در ازای هر لیتر بنتین)

ماه	آمریکا	کانادا	فرانسه	ایتالیا	انگلستان	ژاپن	آلمان
نوامبر ۹۹	۰/۱۰۱	۰/۲۹۵	۰/۲۸۸	۰/۵۸۱	۱/۲۸۸	۲/۹۹۹	۱۳۲۲/۲۲
اکتبر ۲۰۰۰	۰/۱۰۲	۰/۳۰۶	۰/۵۸۸	۰/۵۸۷	۱/۳۸۷	۵/۰۶۶	۱۳۶۴/۴۸۶

ضمانت سهم قابل توجهی از بهای نفت وارداتی کشورهای غربی از آن شرکت‌های واردکننده و پالایشگاهها و عرضه‌کنندگان مواد نفتی می‌گردد. بنا به بررسی دیگری که از سوی سازمان کشورهای صادر کننده نفت (اوپک) به عمل آمده است، در سال ۱۹۹۹ از بهای نهائی یک بشکه نفت وارداتی مجموع کشورهای عضو OECD به طور متوسط قریب ۴۸ درصد آن به صورت مالیات عاید دولتهای این کشورها گردیده است و ۳۰ درصد دیگر به کیسه پالایشگاهها و فروشنده‌گان داخلی همین کشورها سازنده گردیده است، و تنها ۲۲ درصد آن به صادرکنندگان نفت یعنی صاحبان اصلی این کالای حیاتی رسیده است. اگر همین نسبت‌ها را بخواهیم به ارقام پولی نشان دهیم، نتیجه این خواهد بود که از بهای نهائی و متوسط یک بشکه نفت در بازار OECD به مبلغ ۷۶/۶ دلار در سال ۱۹۹۹، ۳۶/۴ دلار آن صورت مالیات داشته و عاید دولتهای عضو این گروه شده است، ۲۳/۱ دلار را پالایش کنندگان و فروشنده‌گان داخلی این بازار گرفته‌اند و کشورهای صادر کننده فقط ۱۷/۱ دلار دریافت داشته‌اند.

کشورهای صنعتی می‌کوشند چنین جلوه دهند که گویا هرگونه اقدام در رابطه با نفت و مواد نفتی از سوی این کشورها، و از جمله تدبیر مالیاتی آنها، به پیروی از یک سیاست جامع انرژی انجام پذیرفته است، یعنی این اقدامات و تدبیرها با هدف‌هایی مانند بهبود بخشیدن به میزان اطمینان از جریان غرضه نفت و ثبات آن، تشویق استفاده از منابع انرژی محلی، توسعه منابع تجدیدپذیر انرژی و تغییر صرفه جویی و استفاده منطقی‌تر از نفت، اتخاذ گردیده است. مفهوم این گونه اظهارات آن است که گویا هدف تأمین درآمد بیشتر مالیاتی در میان نبوده است و به عبارت دیگر سیاست مالیاتی در این جریان مداخله‌ای نداشته است. اما توجه به این عبارات از گزارش سال ۱۹۸۷ سازمان بین‌المللی انرژی حقیقت مسأله را آشکار می‌سازد:

«سیاست مالیاتی بیش از اهداف مربوط به انرژی مورد نظر می‌باشد... نیاز دولتها به تحصیل درآمد به طرق سهل و مؤثر عملاً در کلیه کشورهای عضو، مسأله حائز اولویت به شیان می‌رود.... مالیات‌ها به طور عمد روی فراورده‌های نفتی و بویژه بنتین متمرکز

هستند، زیرا در این موارد وصول مالیات آسان تر است و توجیه سهل و ساده‌ای هم می‌توان در مورد آن اقامه کرد، و آن نیاز به ساخت و نگاهداری جاده‌ها است» اختلاف در بهای خرده فروشی فراورده‌های نفتی نیز قرینه دیگری بر این حقیقت است. آمار مربوط به سه ماهه آخر سال ۱۹۹۹ که از سوی همان سازمان OECD منتشر شده است، اختلاف فاحشی را در این زمینه نشان می‌دهد که چند نمونه آن به طور خلاصه از این قرار است:

بنزین (هر لیتر) از ۳۸/۸ سنت در آمریکا تا همارز یک دلار و ۳۶ سنت در انگلستان گازوئیل مصرفی خودروها (هر لیتر) از هم ارز ۲۳/۳ سنت در استرالیا تا همارز یک دلار و ۶ سنت در انگلستان.

گازوئیل سبک مصرفی خانه‌ها (هر لیتر) از هم ارز ۱۷۴/۲۲ دلار در جمهوری اسلواک تا هم ارز ۸۱۹/۵۲ دلار در ایتالیا.

گازوئیل سنگین برای مصارف صنعتی (هر تن) از هم ارز ۸۶/۲۴ دلار در اتریش تا همارز ۳۲۸/۳۱ دلار در نروژ.

اما خریدار عادی فراورده‌های نفتی در کشورهای واردکننده معمولاً از حقیقت موضوع بی خبر است و رابطه مستقیمی بین هرگونه افزایش بهای نفت خام اوپک و گران شدن بنزین و غیره در کشور خود را به عنوان عاملی قطعی و مؤثر باور دارد. تبلیغات فراوان در این خصوص سبب شده است که کسی از خود نپرسد به چه سبب در سال‌های سقوط قیمت نفت خام اوپک، تغییر چشمگیری در بهای خرده فروشی بنزین و سایر فراورده‌ها حاصل نشده است. بهای غیر رسمی (تک محموله) نفت خام در دو دهه گذشته عملاً در مواردی به مرز ۴۰ دلار در هر بشکه تزدیک شد و در سال‌های ۱۹۹۸-۹۹ به زیر ۱۰ دلار تنزل کرد که به معنی ارزانی بهاتا حد ۷۵ درصد می‌باشد. قبل از آن در سال‌های ۱۹۸۵-۸۶ بهای نفت خام حتی از این حد هم پایین‌تر آمد و به سطحی بسیار نازل افول کرد. اما در همین سال‌ها در بهای خرده فروشی فراورده‌ها در بازار مصرف نه تنها کاهشی قابل قیاس با این سقوط بها حاصل نگردید، بلکه در مواردی حتی افزایش نیز پدید آمد.

با توجه به این حقایق و آمارهای گویا، باید پرسید آیا کشورهای صادرکننده نفت و سازمان اوپک کوشش متناسبی برای بیان حقیقت، حتی در جوامع داخلی خود، به عمل آورده‌اند؟ وضع و جو م وجود در بسیاری از نقاط جهان دادن پاسخ مثبت به این پرسش را دشوار می‌سازد. در آینده سعی خواهد شد تا آنجا که در توان این مجله است، به نشر مقالات و اطلاعاتی در این رابطه اقدام گردد، تا دست کم مقدمه‌ای برای آگاهی داخلی از این جریان فراهم آید.

## علی اکبر عرب مازار

# سندی دیگر از حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران

یا شرحی بر رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

م. اکباتان

دو شماره ۲۹ مجله مالیات متن رأی شماره ۳۰/۴-۱۳۳۰۳ مورخ ۷۸/۱۲/۱۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به چاپ رسید. رأی مذکور در ارتباط با بخشی از مقررات حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران صادر گردیده است و از همین رو به دنبال سلسله مقالات راجع به موازین و احکام این رشته از حقوق مالیاتی، به بحث درباره آن می‌پردازیم.

۴۰ درصد به عنوان مالیات دریافت و هر ماه یک بار به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید»، پرسش این بوده است که ایا این دو فقره مالیات غیرمستقیم را از سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌های خارجی در ایران نیز باید کرفت یا نه؟

مقررات حاکم - کنوانسیون‌های وین روابط و مناسبات دیپلماتیک و کنسولی کشورها بر پایه قواعد حقوق بین‌الملل عمومی استوار است، که به طور عمدۀ در چند قرارداد بین‌المللی به نام کنوانسیون‌های وین منعکس می‌باشد. چهار کنوانسیون به این نام وجود دارد که از جهت مسئله مورد بحث ما به ویژه

موضوع رأی مسئله مطرح شده در برابر هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی این بوده است که آیا مالیات‌های پیش‌بینی شده در ماده ۲ قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاهای خدمات، مصوب مهرماه ۱۳۷۴ در مورد نمایندگی‌های سیاسی و کنسولی کشورهای خارجی در ایران قابل اجراء هست یا خیر. متن ماده ۲ قانون مذکور به شرح ذیر است:

«شرکت مخابرات ایران مکلف است از مبلغ ۷۵ آبونمان ثابت تلفن‌های خودکار شهری معادل درصد و از بهای کلیه خدمات مخابراتی بین‌الملل (به استثنای مدارات اختصاصی دولتی) معادل

دو فقره از آنها حائز اهمیت هستند. نخست کنوانسیون ۱۸ آوریل ۱۹۶۱ راجع به مناسبات دیپلماتیک و دیگری کنوانسیون ۲۴ آوریل ۱۹۶۳ در خصوص روابط کنسولی. کنوانسیون اول مشتمل بر مصونیت‌ها، معافیت‌ها و امتیازات رؤسای هیأت‌های نمایندگی و مأموران دیپلماتیک می‌باشد و ضمن آن معافیت از کلیه مالیات‌ها و حقوق و عوارض وضع شده از سوی دولت میزبان پیش‌بینی شده است. کنوانسیون دوم مقررات مشابهی را در رابطه با کنسول‌ها و مأموران کنسولی در بر دارد.

هدف اساسی کنوانسیون‌های وین بیشتر آن است که مقررات و قواعد موجود و جاری حقوق بین‌الملل به صورت مدون درآید و نه این که قواعد تازه‌ای در این زمینه ارائه شود. مقررات این کنوانسیون‌ها را حتی دولت‌هایی که تا کنون به امضاء و تصویب آنها مباردت نکرده‌اند، غالباً رعایت می‌نمایند.

دولت ایران از امضاء‌کنندگان کنوانسیون‌های وین و ملتزم به رعایت مفاد و مقررات آنها است. در اینجا بیان یک نکته ضرورت دارد و آن این که قراردادهای بین‌المللی علاوه بر این که پس از تنصویب مراجعه قانونگذاری کشورها حکم قانون داخلی را پیدا کرده و به این سبب مانند هر قانون دیگری قدرت اجرائی پیدا می‌کنند، ضمناً بر قانون داخلی از این بابت رجحان دارند. که دولت‌های طرف قرارداد نمی‌توانند به موجب قانون داخلی متاخر مفاد قرارداد بین‌المللی را نقض نمایند.

تفییر در مفاد قراردادها به طور اصولی از طریق توافق بعدی بین دول امضاء‌کننده مقدور است.

- مقررات مالیاتی کنوانسیون‌های وین** دو فقره قراردادهای یاد شده معافیت‌های مالیاتی معینی را برای نمایندگی‌های سیاسی و کنسولی و اعضای آنها مقرر داشته‌اند که مهم‌ترین آنها به شرح زیراند:
    ۱. معافیت دولت متبع هیأت نمایندگی و رئیس آن از هر گونه مالیات مربوط به املاک مورد استفاده نمایندگی‌ها.
    ۲. کارمزدها و هزینه‌هایی که نمایندگی‌ها در ازای خدمات خود (مانند صدور ویزا) دریافت می‌کنند از مالیات کشور میزبان معاف است.
    ۳. معافیت مأموران دیپلماتیک و مقامات کنسولی از هر گونه مالیات و عوارض به استثنای موارد معین.
    ۴. معافیت از حقوق و عوارض گمرکی.
    ۵. معافیت‌های مربوط به خانواره مأموران دیپلماتیک و کنسولی و کارکنان اداری هیأت نمایندگی و غیره.
  - از بین این موارد آنچه در بحث ما حائز اهمیت می‌باشد مورد سوم است و به همین جهت آن را با دقت بیشتری مورود بررسی قرار می‌دهیم. متن ماده ۲۴ کنوانسیون راجع به مناسبات دیپلماتیک که در همین رابطه است به شرح زیر می‌باشد:
- A diplomatic agent shall be exempt

احکام متصرک ساخته است که به موجب آنها مأموران سیاسی و کنسولی از هرگونه مالیات معاف می‌باشند. بنابراین به طور اصولی حکم بر معافیت‌های هیأت‌های نمایندگی از پرداخت مالیات‌های غیرمستقیم پیش‌بینی شده در ماده ۲ قانون اجازه وصول مصوب مهرماه ۱۴۰۰ صادر کرده است. اما چون در مواد مربوطه کنوانسیون‌ها بلا خاصه مالیات‌های غیر مستقیم معینی مستثنی گردیده است، لذا هیأت عمومی به این استثناء پرداخته و می‌گوید مالیات‌های پیش‌بینی شده در ماده ۲ قانون اجازه وصول دارای چنین وصفی نمی‌باشند و بنابراین جزء موارد استثناء به شمار نمی‌آیند و «لذا هیأت‌های نمایندگی سیاسی و کنسولی کشورهای خارجی مقیم ایران بابت آبونمان ثابت تلفن‌های خودکار شهری و بهای خدمات مخابراتی بین‌المللی مشمول مالیات‌های مقرر نمی‌باشند».

در این رابطه ۲ نکته قابل بحث و بررسی هستند:

الف. آیا واقعاً مالیات‌های پیش‌بینی شده در ماده ۲ قانون اجازه وصول مالیات‌های غیرمستقیم از برخی کالاهای و خدمات مصوب مهرماه ۱۴۰۰ از آن نوعی نیستند که ضمن بند a فرضاً ماده ۳۴ کنوانسیون اول وین استثناء شده‌اند؟

بند a مذکور راجع به مالیات‌های غیرمستقیمی است که معمولاً در بهای کالاهای

#### ۱. مانند مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی

from all dues and taxes, personal or real, national, regional or municipal, except:

- a) indirect taxes of a kind which are normally incorporated in the price of goods and services,
- b)...

«مأموران (عاملان) دیپلماتیک از کلیه عوارض و مالیات‌ها اعم از شخصی و شیئی،<sup>(۱)</sup> (کشوری، محلي یا بلدي - جز در موارد زیر - معاف خواهند بود:

- الف. آن نوع مالیات‌های غیرمستقیمی که معمولاً در بهای کالاهای و خدمات گنجانیده می‌شوند.
- ب. ....» (بندهای دیگر چندان ارتباطی به بحث ما ندارند).

ضمناً مأمور یا عامل دیپلماتیک (diplomatic agent) ضمن بند e ماده ۱ کنوانسیون چنین تعريف شده است:

a "diplomatic agent" is the head of the mission or a member of the diplomatic staff of the mission"

«مأمور (عامل) دیپلماتیک عبارت است از رئیس یا عضو کادر دیپلماتیک هیأت نمایندگی». مقررات کنوانسیون مربوط به روابط کنسولی نیز احکام مشابهی را بیان می‌دارند. پس از این توضیحات باز می‌گردیم به رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی:

رأی هیأت عمومی شورای  
هیأت عمومی استدلال خود را روی همین

یا چه دستگاهی می‌تواند از معافیت مورد بحث استفاده کند؟ هیأت نمایندگی یا اعضای هیأت؟

ماده ۳۴ کنوانسیون اول وین (و ماده ۴۹ کنوانسیون دوم) دقیقاً از افراد (اشخاص حقیقی) به عنوان استفاده‌کننده از معافیت‌های مورد بحث نام برده است. به عبارت دیگر شخص مأمور یا عامل دیپلماتیک یا شخص دیپلمات است که استفاده‌کننده از معافیت به شمار می‌رود و نه هیأت نمایندگی یا سفارتخانه کشورهای خارجی. یعنی آن دیپلمات یا کنسول معین از پرداخت مالیات معاف است، حال آن که بهای خدمات را شخص دیپلمات یا مقام کنسولی به اصطلاح از جیب خود نمی‌پردازد، بلکه پرداخت کننده دولت متبع او است و در موارد مذکور نامی از دولت برده نشده است.

اما در مورد معافیت از پرداخت مالیات‌های مربوط به املاک سفارتخانه دقیقاً نام دولت به میان آمده است. یعنی دولت متبع هیأت نمایندگی از معافیت مربوط به املاک استفاده می‌کند (ماده ۲۳ کنوانسیون اول مربوط به روابط دیپلماتیک).

به هر تقدیر در هر دو مورد آنچه بیان شد موارد و مسائلی است که به نظر نگارنده مقاله رسیده است و طبعاً قابل طرح مجدد و ارائه استدلالات خلاف آن خواهد بود.

و خدمات گنجانیده می‌شوند. مثلاً اگر کسی کالای مشمول مالیات بر ارزش افزوده را خریداری کند، مالیات مذکور را محاسبه می‌کنند و به بهای کالا می‌افزایند و جمماً مبلغی از مشتری دریافت می‌دارند. در مورد مالیات‌های موضوع ماده ۲ قانون اجازه وصول نیز وضع از همین قرار است. این مالیات‌ها را محاسبه می‌کنند و به بهای خدمات (ارتباط تلفنی و مخابراتی) می‌افزایند و جمماً مبلغی از خریدار خدمت (استفاده‌کننده از ارتباط) دریافت می‌دارند. تقریباً در همه موارد مشابه وضع از همین قرار است و منظور از بند ۵ ماده ۳۴ کنوانسیون نیز جز این نیست که چنین مواردی را جزء مستثنیات تلقی کنند و در نتیجه مالیات مربوط را از خریدار کالا یا خدمات قابل مطالبه بدانند، که البته در این مورد خریدار یک مقام دیپلماتیک یا کنسولی به شمار می‌آید.

البته این نظر نگارنده مقاله حاضر است و از آنجا که هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی استدلال خاصی ارائه نداده است که چگونه مورد را جزء استثنای بند ۵ ماده ۳۴ کنوانسیون اول (و بند ۵ ماده ۴۹ کنوانسیون دوم) نمی‌داند، فهم چگونگی استنباط هیأت عمومی دشوار است.

ب. نکته دوم توجه به استفاده‌کننده از معافیت مالیاتی است. به عبارت دیگر چه شخصی و



## جهش از موانع مرتفع

### در جستجوی همکاری مالیاتی مؤدیان و کاستن از بار تکالیف آنان

ترجمه دکتر علی‌اکبر عرب مازار

روزهای ۲۶ و ۲۷ آوریل ۲۰۰۰ در استرالیا سمپوزیومی در خصوص هزینه‌های انجام تکالیف مالیاتی در جهان به اهتمام دانشکده حقوق دانشگاه نیوساوت ویلز سیدنی و برنامه مطالعات مالیاتی استرالیا تشکیل شد. چندین مقاله در این سمپوزیوم ارائه گردید، که یکی از آنها تحت عنوان فوق از سوی دکتر مارشا بلومنتال استاد دانشکده اقتصاد دانشگاه سنت توماس مینسونتای آمریکا بود. موضوع مقاله به طور عمده حول مسئله سادگی و بفرنگی مقررات و قوانین مالیاتی و تأثیر آن در افزایش هزینه‌های مؤدیان بخاطر انجام تکالیف قانونی ایشان دور می‌زند، که مآلًا می‌تواند در جلب همکاری و تمکین داوطلبانه آنان بر حسب مورد تأثیر مثبت یا منفی داشته باشد. (نقل از بولتن مؤسسه IBFD هلند، ژوئیه ۲۰۰۰). به سبب طولانی بودن مقاله، قسمت نخست آن (شامل بخش‌های اول و دوم) در شماره قبل به چاپ رسید و اینک قسمت دوم، شامل بخش سوم یا پایانی مقاله از نظر خوانندگان می‌گذرد.

### بخش سوم

#### اقدامات جاری در مورد ساده‌سازی، بازیگران این صلحه و پیشنهادهای طرح شده

بحث را باید از کنگره آغاز کرد، زیرا با وجود این که پیشنهاد وضع مالیات‌های جدید یا اصلاح مقررات مالیاتی موجود از سوی رئیس جمهور (با همکاری وزارت خزانه‌داری) مطرح می‌شود، اما به موجب قانون اساسی حق وضع و وصول مالیات به کنگره اعطاء شده است که مرکب از دو مجلس نمایندگان و سنا می‌باشد. کلیه لوایح مالیاتی باید از «کمیته طرق و وسائل مجلس نمایندگان» (The House Ways and Means Committee) نشأت گیرد و در جلسه عمومی مجلس به تصویب رسد. پس از این مرحله، لایحه قانونی روانه سنا می‌شود و قبل از طرح در جلسه عمومی به کمیته مالی ارجاع می‌گردد. اعضای هردو کمیته نامیرده از تأثیر

و نفوذ قابل توجهی در تدوین سیاست مالیاتی آمریکا برخوردارند و معمولاً از اهل خبرة این رشته (وکلا، حسابداران و اقتصاد دانان) و همچنین از مقامات اجرایی IRS و سایر سازمان‌ها و نهادهای ذینفع (مانند اتحادیه‌های کارگری، سازمان‌های دست اندر کار مسائل مربوط به مصالح عامه و مؤسسات پژوهشی) دعوت به عمل می‌آورند تا در پارلمان به اعلام نظر و گواهی بپردازند. اگر بین لایحه مصوب مجلس نمایندگان و مصوبه سنای مغایرت‌هایی موجود باشد، چنین مواردی جهت حک و اصلاح به جلسه‌ای مرکب از کمیته‌های مربوطه مجلسین ارجاع می‌شود. ضمناً نمایندگانی از هر دو مجلس در JCT (کمیته مشترک مالیاتی مجلسین) شرکت داشته و در کار بررسی و پژوهشی که از سوی کارشناسان فنی، یعنی حقوقدانان و اقتصاددانان منتخب کمیته‌های مربوطه دو مجلس، صورت می‌پذیرد، اعمال ناظرات می‌نمایند.

در مدت زمان کوتاهی که از تصویب قانون تجدید ساختار و اصلاح IRS (اختصاراً قانون RRA) می‌گذرد، کمیته JCT نتیجه سه بررسی در مورد مسئله پیچیدگی مقررات را منتشر ساخته است که ضمن آنها پیشنهادهای مربوط به کاهش مالیات‌های فدرال مورد بحث قرار گرفته است. نخستین گزارش راجع است به لایحه قانون آزادی مالی (Financial Freedom Act) که در سال ۱۹۹۹ از سوی مجلس نمایندگان مطرح شد و ضمن آن کاهش نرخهای مالیاتی ظرف یک دوره ۱۰ ساله منظور گردید. پیش‌بینی شده است که این قانون روی اظهارنامه‌های مالیاتی ۹۹ میلیون شخص حقیقی تأثیر خواهد نهاد که از این تعداد ۸۰ میلیون نفر دارای درآمدهای زیر ۷۵۰۰۰ دلار در سال می‌باشند. در ارتباط با جنبه‌های مربوط به پیچیدگی و بغرنجی این لایحه کمیته مذکور چنین اظهار نظر نمود:

«پیش‌بینی نمی‌شود که افراد [اشخاص حقیقی] بر اثر این مقررات نیاز به تکاهداری سوابق اضافی داشته باشند. کاهش نرخ‌ها منجر به افزایش اختلافات مؤدیان با IRS نخواهد شد و صدور دستورالعمل برای اجرای این قانون ضروری نخواهد داشت. علاوه بر این مقررات مذکور هزینه مؤدیان برای تهیه و تنظیم صورت‌های مالیاتی را افزایش نخواهد داد. برای مؤدیان دارای درآمد ۱۰۰۰۰۰ دلار یا کمتر بدھی مالیاتی عموماً از روی جداول تعیین می‌شود و طبعاً نرخ‌های جدید نیز در همین جداول منظور می‌گردد و اشخاصی که از چنین جداولی استفاده کنند نیاز به محاسبات اضافی نخواهند داشت.»

دومین و سومین گزارش، پیشنهادهای جایگزین مشابهی را که از سوی سنای و کمیته مشترک مجلسین در همین رابطه مطرح شده بود، از نظر پیچیدگی و بغرنجی مورد بررسی قرار داده‌اند. IRS (سازمان مالیاتی آمریکا) که عهده‌دار اجرای قانون مالیاتی می‌باشد، در کانون کوشش‌های ساده سازی مقررات قرار دارد. ماموریت IRS وصول مبالغ صحیح مالیات‌های فدرال با تحمیل حداقل هزینه ممکن بر مؤدیان و دولت است. هر چند IRS در نوشتن قانون دخالتی ندارد، اما بسیاری از ناظران این سازمان را بابت معايip قانون مورد نگوشن قرار می‌دهند. توجه به عنوان برخی از کتاب‌های تقدیمی تواند موقعیت IRS را از این بابت ترسیم کند: «علیه IRS به پاخیزید»، «قدرت تخریب» و «نگذارید IRS کسب و کار کوچک شما را قبه سازی». از سوی دیگر IRS اختیار آن را دارد که در مورد ابهام قانون به صدور مقررات بپردازد، فرم‌های مالیاتی

طراحی کند، نامه نگاری نماید و خدمات مالیاتی قابل ارائه به مؤدیان را تنظیم و اداره کند و همچنین به عملیات اجرایی بپردازد. در ارتباط با همین طرق و ترتیبات است که بخشی از مسئولیت پیچیدگی مقررات و بار مؤدیان IRS می‌شود. C. Eugene ضمن ارائه نظرات خود در جلسه «کمیته طرق و وسائل مجلس نمایندگان» در رابطه با پیچیدگی‌های قانون چنین گفت:

IRS گاهی متعدد می‌گردد به این که فقط رسالت اداره امور مالیاتی را بر عهده دارد و مسئولیت سیاست مالیاتی بر دوش خزانه‌داری و کاخ سفید است. من، هر چند از این استدلال جانبداری می‌کنم، اما آن را کافی و مناسب نمی‌دانم. کسی نمی‌تواند برنامه‌ای را اداره کند مگر آن که بداند چنان برنامه‌ای تاچه حد وافی به مقصود است و نیز باید بتواند هزینه اداره آن را برای دولت و مراجuhan خود از نید برنامه‌ریزی بررسی و برواره نماید. IRS مسئول داوری نهایی امور نمی‌باشد، اما این مسئولیت را بر عهده دارد که نسبت به تهیه و در اختیار نهادن اطلاعات لازم که در جریان اداره برنامه مربوط به خود تحریص می‌کند، اقدام نماید.

مدتی است که IRS نقش روش کنونی اندازه‌گیری بار تکالیف مالیاتی را که حاصل قرارداد اوایل دهه هشتاد با مؤسسه آرتور دی. لیتل است، پذیرفته و به آن اذعان دارد. واقعاً نیز IRS در سال ۱۹۹۵ در صدد بهبود پخشیدن به شیوه اندازه‌گیری مورد بحث برآمد و در این زمینه از مؤسسات حرفه‌ای خارج از دستگاه دولت استعانت نمود و خواهان آن گردید که بار مالیاتی پس از تسلیم اظهارنامه نیز، که روش قبلی به آن توجهی نداشت، اندازه‌گیری شود. اما بنا به گزارش‌های IRS هیچ یک از مؤسسات حرفه‌ای ذیربیط حاضر به عقد قرارداد در این خصوص نشدند. به قرار اطلاع در ماه‌های اخیر IRS تصمیم گرفته است که روش مؤسسه آرتور دی. لیتل را به کلی رها سازد. در عوض برنامه IRS این است که بررسی جدیدی در خصوص همکاری و تمکین آن دسته از مؤدیان مالیاتی به عمل آورد که منحصراً دارای درآمد حقوق یا درآمد سرمایه [مانند سود سهام و بهره] هستند. این بررسی در پایان مهلت تسلیم اظهارنامه‌های سال ۱۹۹۹ صورت خواهد گرفت و ضمن آن ۶۰۰۰ مؤدی بطور نمونه برای مصاحبه انتخاب خواهد شد. از این افراد پرسش‌هایی در رابطه با چگونگی تمکین مالیاتی ایشان به عمل خواهد آمد که شامل بار تکالیف دوره پس از ثبت اظهارنامه نیز خواهد بود (البته این بخش از سوالات طبعاً به سال قبل باز می‌گردد). سپس پاسخ‌های داده شده با اظهارنامه‌های مالیاتی مربوط تطبیق خواهد گردید تا ملاحظه شود در عمل وضع از چه قرار بوده است و چه فرمها و جداولی مورد استفاده قرار گرفته است.

IRS امیدوار است که پس از تهیه چنان پایه و مبنای بهتری برای اندازه‌گیری بار تکالیف مالیاتی، بتوان با انجام تجزیه و تحلیل پیش‌بینی شده در «قانون تجدید ساختار و اصلاح» (RRA) به درجاتی از ساده‌سازی نایل آمد که کاهش بار تکالیف مالیاتی و متعاقباً بهبود شرایط همکاری و تمکین مالیاتی مؤدیان را در پی داشته باشد. اداره ارزیابی برنامه‌ها و تحلیل ریسک (اختصاراً OPERA) در حال بررسی روش‌های جایگزینی است که به کمک آنها بتوان نقاط ابهام و پیچیدگی فوق العاده قانون فعلی را تعیین نمود. قرار است نتیجه کار به کنگره آمریکا تسلیم شود.

شیوه مرجح این است که بررسی شود چه شرایطی برای فراغیری بهتر نحوه انجام تکالیف پیچیده معین (مثل

تنظیم یک اظهارنامه) لازم است. اگر در هر مورد نکات و مبانی قابل تشخیص و روشنی وجود داشته باشد، فراگیری کار به سرعت انجام خواهد شد و اطلاعات لازم با سهولت نسبی به حافظه سریع فرد منتقل می‌گردد. اما اگر در یک مجموعه غالب عناصر مبهم و نا آشنا باشند و در فواصل زمانی کوتاه نیز دستخوش تغییر گردند، طبعاً جذب اطلاعات دشوار و کند خواهد شد. تطبیق همین استدلال به قانون مالیاتی ما را به این نتیجه می‌رساند که هر چه درجه ابهام و پیچیدگی قانون بیشتر شود، زحمت و بار مؤدیان بیشتر و در نهایت احتمالاً به میزان زیادی سنگین تر می‌شود. بنابراین مسأله، یافتن نقاطی از قانون است که وجود ابهام و پیچیدگی در آنها عیان و آشکار باشد. از جمله موارد مربوط به این حالت که در حال حاضر تحت همین عنوان مطرح می‌باشند، یکی مقررات تشخیص برآورده<sup>(۱)</sup> است [[اختصاراً AMT] که قبل از مورد بحث قرار گرفت]. مقررات تشخیص برآورده<sup>(۱)</sup> و همچنین ناهمانگی ترتیبات مربوط به احتساب انواع مختلف اعتبارات (کredit‌های) مالیاتی و منظور نمودن آنها در اظهارنامه‌ها، نمونه‌های دیگری از همین موارد ابهام و پیچیدگی قانون هستند که نامزد بررسی‌های مورد بحث می‌باشند.

در سطح خردتر حدود ۵ سال قبل تجدید سازمانی در مورد وظیفه تحقیق و بررسی در درون IRS عملی گردید، به این معنی که تا آن زمان این رشته از وظایف در مرکز IRS در شهر واشنگتن (پایتخت) متتمرکز بود، ولی در آن سال اقدام به تمرکز زدایی در این زمینه نمودند و ۲۴ اداره ناحیه‌ای پژوهش و بررسی (اختصاراً DORA) در سراسر کشور پدید آورند. بنا بر این بخش عمده تحقیقات مربوط به همکاری و تمکین مؤدیان نیز از سوی همین ادارات به عمل می‌آید. از آنجاکه IRS وظیفه اصلی خود را وصول مبالغ صحیح درآمد مالیاتی می‌داند، بنابراین هر پدیده و امری که مانعی در راه این وظیفه پدید آورده از سوی IRS به عنوان یک مسأله و مشکل تلقی می‌شود و برای بررسی و چاره‌جوبی به DORA ها ارجاع می‌گردد. مدیران بخش‌های مختلف IRS مسئول یافتن این اشکالات و ارجاع آنها به مراکز تحقیق و پژوهش مورد بحث می‌باشند و لذا آنها مشتریان اصلی DORA ها به شمار می‌روند.

اما مؤدیان مالیاتی مشتری این ارگان‌های پژوهش و بررسی نیستند و بنابراین هزینه‌ای که بابت انجام تکالیف مالیاتی بر آنان تحمیل می‌شود مشکل IRS تلقی نمی‌گردد، مگر این که چنان هزینه‌هایی به نحوی با تزايد هزینه‌های خود IRS بیوond پیدا کند.

کانون وکلای آمریکا [ABA - American Bar Association] که ۱۸۰۰۰ وکیل مالیاتی در آن عضویت دارند، مدت‌ها به نمایندگی از سوی وکلای آن کشور از موضع معینی در ارتباط با سیاست مالیاتی جانبداری می‌نمود. در قطعنامه‌های مصوب کانون در سال‌های ۱۹۷۶ و ۱۹۸۵ از کنگره خواسته شده بود که در

۱. تشخیص برآورده (Estimated assessment) در مواردی صورت می‌گیرد که سوابق نکاهداری شده از سوی مؤدیان - بتویزه کسبه جزء - برای محاسبه دقیق مالیات کافی نباشد و لازم آید که درآمد یا سود مشمول مالیات و مراجع مالیاتی بر اساس برآورد تشخیص دهن.

ساده سازی قانون مالیاتی بکوشد، پایه مالیات راگستره سازد و نرخ های آن را کاهش دهد. درگواهی که کانون وکلا در سال ۱۹۹۹ در محضر کنگره اعلام داشت به چند مورد ابهام و پیچیدگی قانون اشاره شد که مهم ترین آنها مقررات مربوط به «حداقل مالیات جایگزین» (AMT)، مقررات راجع به حذف مرحله‌ای معافیت‌ها (به تناسب افزایش درآمد) و مالیات بر منافع سرمایه‌ای بودند. ذیلأً هر یک از این موارد اشاره می‌کنیم:

الف. حداقل مالیات جایگزین - به نظر کانون وکلا AMT در چند جهت مسأله برانگیز است. نخست از نظر اصلاحاتی که در قانون مالیاتی به منظور محدود ساختن موارد استفاده از کسorum و اعتبارات مربوط به پناهگاه مالیاتی<sup>(۱)</sup> به عمل آمده است. به نظر کانون با انجام این اصلاحات دیگر نیازی به آن نیست که بکوشیم صاحبان درآمدهای اقتصادی سطح بالا از نپرداختن مالیات با توسل به ترفند سرمایه‌گذاری زیاد در چنان پناهگاههایی باز داریم. دوم این که AMT مداماً و به طور ناخواسته روی طبقات دیگری از مردم نیز تاثیر می‌گذارد و آنها افرادی از طبقه متوسط هستند که هیچ نوع استراتژی معینی در زمینه استفاده از پناهگاه مالیاتی یا ترفندهای به تعویق انداختن بدھی مالیاتی خود پیش روی ندارند. نکته سوم این است که AMT سیستم بسیار پیچیده‌ای است و مستلزم آن است که اغلب مردم مالیات خود را تحت دو رشته قواعد جداگانه محاسبه کنند. مؤدیان برای آن که به فهمند آیا مشمول AMT هستند یا نه، باید لاقل یک کاربرگ ۱۲ سط्रی و یک فرم ۴۳ خطی را پر کنند. غالباً لازم است دو رشته سوابق علیحده نگاهداری شود تا در صورت لزوم در محاسبات سال آینده مورد استفاده قرار گیرد.

ب. مقررات حذف مرحله‌ای - به موجب مقررات کنونی به تدریج که سطح درآمد مؤدى بالاتر می‌رود، اقلام قابل کسر از درآمد و معافیت‌های شخصی وی حذف می‌گردد. بسیاری از مؤدیان هنگام مواجهه با این امر خشمگین می‌شوند و وکلای مالیاتی نیز خرسند نبوده و معتقدند که این ترتیب در واقع جایگزین افزایش آشکار نرخ های مالیاتی شده است. علاوه بر این در بسیاری از بخش‌های قانون مالیاتی نیز کاهش اقلام قابل کسر دیگر و یا حذف اعتبارات مالیاتی بر حسب شیوه‌های مختلف اندازه گیری درآمد مؤدى پیش بینی شده است. بین این گونه‌های مختلف حذف مرحله‌ای از جهت نوع اندازه گیری درآمد، سطوح مختلف درآمد مشمول حذف و نیز از حيث شیوه حذف هماهنگی وجود ندارد. در نتیجه محاسبه بدھی مالیاتی برای مؤدیان مشمول بیش از یک نوع از این گونه حذف‌ها، مشکل و گیج کننده است و علاوه بر این موجب افزایش حجم اظهارنامه‌ها نیز می‌گردد.

ج. منافع سرمایه‌ای - مقررات زیادی در این زمینه وجود دارد که بر حسب آنها برای انواع مختلف دارایی‌های

۱. پناهگاه یا پناه مالیاتی (Tax shelter) به مفهوم هرگونه فرست و گریزگاهی است که به طور قانونی به مؤدى اجازه می‌دهد از ارقاق‌ها و معافیت‌های مالیاتی استفاده کند و مالیات خود را کاهش دهد. نقشه‌هایی که مؤدیان جهت ندادن مالیات با استفاده از این گریزگاهها می‌کنند نیز کاهی به همین نام نامیده می‌شود. مشاوران و وکلای مالیاتی غالباً این اصطلاح را به معنی فراهم آوردن موجبات تقلیل مالیات به کار می‌برند.

سرمایه‌ای، زمان‌های مختلف استفاده و نگاهداری و همچنین ترخ‌های گوناگون پیش بینی شده است. این مقررات بار سنگینی از جهت نگاهداری سوابق بر دوش مؤدیان قرار می‌دهد و انگیزه‌ای را برای دستکاری در سیستم به وجود می‌آورد.

بیش از ۳۳۰۰۰ حسابدار رسمی در انجمن حسابداران رسمی آمریکا (اختصاراً ALCPA) عضویت دارند. این مؤسسه که خود یکی از طرفداران ساده سازی مقررات است، در سال ۱۹۹۲ شاخص یا فهرستی برای درجه بندي پيچيدگي و ابهام قانون مالياتي و اراهه پيشنهادهای اصلاحی در مورد آنها تنظيم نمود که به شاخص ALCPA معروف است. در اين مورد دو رشته سؤالات طرح می‌گردد، نخست سؤالات دارای جنبه عيني که بر حسب آن باید يكى از چند جواب ارائه شده انتخاب گردد. دوم پرسش‌های دارای جنبه ذهنی، از اين گونه که دست فرد مورد سؤال در باسخ دادن به آنها باز است. اين سؤالات به عنوان مثال شامل اين پرسش‌اند که تغيير مورد نظر در قانون مالياتي به گذشت چه مدت زمانی نيازمند است تا به خوبی قابل اجرا گردد، يا اين که آيا لايحه پيشنهادی متضمن اصطلاحات نيازمند تعریف و توضیح می‌باشد یا خیر، و نیز در این باب که نوع و تعداد محاسبات لازم جهت اجرای قانون کدام است. ALCPA همه ساله صورتی از موارد ابهام و پيچيدگي سطح بالاي مقررات مالياتي از ديد اشخاص حقيقي مؤدي ماليات و صاحبان کسب و کار کوچک منتشر می‌کند. در سال ۱۹۹۹ اين فهرست به ویژه مسأله AMT، اعتبار مالياتي درآمدکاري<sup>(۱)</sup> و مقررات حذف مرحله‌اي را در بر می‌گرفت.

در مورد حداقل ماليات جايگزين (AMT) (ديويد ليفسن به نمايندگي از سوي ALCPA در جلسه «كميه طرق و وسائل مجلس نمايندگان» چنین اظهار داشت:

«ما علاقه داريم آماري از مؤديان به دست آوريم که با خاطر پر کردن فرم شماره ۶۲۵۱ تحمل سختي و رحمت می‌نمایند و اين دشواری را فقط به خاطر آن تحمل می‌کنند که نشان دهنده مشمول ماليات AMT نمي‌باشند. برای تنظيم درست اين فرم مؤدي متحمل رحمت مصيبة باري می‌شود و اين نه از آن جهت است که سازمان مالياتي (IRS) قادر به تهيه فرم مناسبی نیست. IRS به اين کار بسيار وارد است. علت واقعی در آن است که قانون به حدی غير قابل درک است که نمي توان مفاد آن را به صورت يك رشته اعداد و ارقام و دستورهای سهل و ساده منعكس نموده.»

در مورد اعتبار «درآمدکاري» باید گفت که رايچ ترين موارد اشتباه و خطأ در رابطه با اظهارنامه‌های ماليات بر درآمد افراد (اشخاص حقيقي) ظرف سנות اخير با همين اعتبار مرتبط بوده است، زيرا آنها که محقق به چنین اعتباری هستند، غالباً از مطالبه آن غفلت می‌ورزند و آنها که اعتبار مذکور را مطالبه می‌کنند اغلب استحقاق آن

- 
۱. درآمدکاري (Earned income) آن است که از اقدام و فعالیت شخصی مانند تجارت، کار استخدامي، حرفة و پيشه به دست آيد. در مقابل آن درآمد غيرکاري (Unearned income) قراردارد که بويژه از سرمایه به دست می‌آيد، مانند بهره پول، سود اوراق بهادر و نظایر آنها.

را ندارند. لیفسن این وضع را چنین به تصویر می‌کشد:

تست مشمولیت [محک استحقاق استفاده از اعتبار مالیاتی درآمد کاری] کایوسی است که مستلزم تکمیل کاربرگ‌های آشنا و مبهمی در این زمینه می‌باشد. در حال حاضر برای استفاده از اعتبار مذکور مؤید باید حائز ۹ شرط استحقاق باشد و اوراق زیر را تکمیل کند: یک فهرست کنترل که در بر کیرنده ۹ سؤال پیچیده و بفرنج است، یک کاربرگ ۱۰ مرحله‌ای، کاربرگ دیگری برای صاحبان حرفه‌های آزاد، جدولی حاوی ۶ خط و ۲ ستون در رابطه با مواردی که پای استفاده اطفال از این اعتبار در میان باشد.

در مورد حذف مرحله‌ای، حسابداران نیز مانند وکلای همکار خود از این مطلب شکوه دارند که ضمن قانون مالیاتی چندین مورد کاهش و حذف کسوز و اعتبارهای مالیاتی با توجه به درآمد مؤید منظور شده است و بین این موارد هماهنگی وجود ندارد.

در ۲۵ فوریه سال ۲۰۰۰ کانون وکلا، انجمن حسابداران و انجمن مدیران مالیاتی یک مصاحبة مطبوعاتی مشترک در شهر واشنگتن برگزار کردند و توصیه‌هایی در زمینه ساده سازی مقررات مالیاتی خطاب به کمیته مالی سنا اعلام داشتند. دیوید لیفسن در نامه‌ای که همراه این توصیه‌ها برای سنا ارسال گردید چنین نوشت: «پیچیدگی و بفرنجی در آن بخش از مقررات مالیاتی مشاهده می‌شود که در بر گیرنده تکالیف و الزامات بسیار فنی هستند و در عین حال اغلب با متکلور داشتن استثنایات، محدودیت‌ها و قواعد و مقررات خاص به حدی پیچیده شده‌اند که حتی ماهرترین مشاوران مالیاتی کشف رمز آنها را اگر نگوییم غیر ممکن، لااقل بسیار دشوار می‌یابند. به نکته فوق این حقیقت را نیز باید افزود که بسیاری از این مقررات که فی نفسه مبهم و بفرنج هستند باید توأم با مقررات صعب و پیچیده دیگر اجراء شوند. تغییر و اصلاح مداوم قوانین مالیاتی با منظور داشتن تاریخ‌های مختلف اجراء و مقررات خاص مرحله انتقالی، عموماً منشاء پیچیدگی، سردرگمی و ایجاد سرخورگی در عامة مؤديان می‌باشد. تصویب مقررات ارقاقی و در بر گیرنده موارد معافیت از تکالیف و الزامات نامطلوب برای کوتاه مدت، مشکلات اداری و اجرایی برای سازمان مالیاتی به وجود می‌آورد، ضمن این که مؤديان نیز نمی‌توانند برنامه ریزی مناسبی برای یک دوره بالتبه طولانی به عمل آورند».

توصیه‌های ساده‌سازی ارائه شده مشتمل بودند بر حذف «مالیات حداقل جایگزین» (AMT)، کارآمد کردن مالیات بر منافع سرمایه‌ای، یکسان کردن مقررات حذف مرحله‌ای و ایجاد هماهنگی در مقررات مالیاتی مربوط به وضع خانوادگی مؤديان [از جهت تعیین مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی].

سازمان‌های ملی دیگری نیز در بحث و بررسی پیرامون ساده سازی مقررات مالیاتی آمریکا سهیم هستند. از این میان بویژه دو سازمان حائز اهمیت می‌باشند: یکی انجمن ملی مالیات (NTA) و دیگری بنیاد NTA اعضای گوناگونی دارد، از قانونگذاران فدرال و ایالتی گرفته تا دانشگاهیان، حقوقدانان، حسابداران و شهروندان ذیعلاقه در آن عضویت دارند. این انجمن می‌کوشد میزان آگاهی عمومی از تئوری و عمل در زمینه مالیه عمومی را ارتقاء دهد و همه ساله چند اجلاس برگزار می‌کند و مجله‌ای را منتشر می‌سازد که به پژوهش در مسائل مربوط می‌پردازد. *Ugene Steuerle* به نمایندگی از سوی NTA در سال ۱۹۹۱

در جلسه کنگره به سه مورد مهم پیچیدگی و ابهام قانون اشاره کرد: مسأله AMT، حذف مرحله‌ای ناهمانگی امتیازات مالیاتی و ناهمانگی در مقررات راجع به برداشت از صندوق‌های بازنیستگی و پسانداز واریز وجه به این حساب‌ها.

بنیاد مالیاتی یک سازمان بژوهشی بی طرف است که فعالیت‌های مالیاتی سطوح مختلف دولت را مورد بررسی قرار می‌دهد. این بنیاد در سال ۱۹۹۲ بژوهشی را نسبت به هزینه شرکت‌های بزرگ جهت انجام تکاليف مالیاتی ایشان به عمل آورد. Arthur Hall در سال ۱۹۹۵ به نمایندگی از سوی بنیاد در جلسه کمیته طرق و وسائل مجلس نمایندگان چنین اظهار داشت:

«کنگره اکر هم نمی‌تواند به بررسی جامع موارد نقص نظام مالیاتی فدرال بپردازد، لائق می‌تواند هدف کاستن از ابهام و پیچیدگی این نظام (و در نتیجه تقلیل هزینه‌های سنگین مرتبط با اجرای آن) را با توصل به دو طریقه عملی سازد. نخست سعی در تامین درجات بالاتری از ثبات در این سیستم. بلا تکلیفی مؤدیان پراشر تغییرات مکرر قانون مالیاتی یکی از عوامل عدمه پیچیدگی و ابهام مقررات است. دوم این که نویسندهان و تدوین کنندگان نظامات اجرایی قانون باید توجه بیشتری به سادگی آن مبذول دارند. بین کمال قانون و سادگی آن همواره نوعی بدء و پستان وجود دارد. نویسندهان و تدوین کنندگان نظامات اجرایی آن همواره به کمال قانون توجه داشته‌اند و کوشیده‌اند کلیه راههای ترفندهای مالیاتی را سد کنند، بی آن که به هزینه‌های روز افزون و عواقب ناخواسته چنین طرز عملی برای اداره امر مالیاتی توجهی داشته باشد.»

## نتیجه

قانون مالیات بر درآمد آمریکا از زمان پا به عرصه نهادن آن در سال ۱۹۱۶ متدرجاً به کلاف سرد رگمی بدل شده است. با توجه به دشواری بسیار فهم قانون، این که می‌بینیم چه شمار بزرگی از آمریکاییان به اجرای آن ادامه می‌دهند، مایه شگفتی است. با این حال باری که این گروه تحمل می‌کنند می‌تواند موجب نگرانی باشد. از سال ۱۹۸۰ به بعد سه قانون فدرال به رغم اختلاف در میزان موقفيت هریک از آنها، همگی مسأله پیچیدگی و بغرنجی مقررات مالیاتی را مورد توجه قرار داده‌اند. هم اکنون سازمان مالیاتی فدرال (IRS) در صدد تجدیدنظر در شیوه سنجش باری است که از جهت انجام تکاليف قانونی بر عهده مؤدیان قرار دارد و همچنین به ارزیابی جنبه‌هایی از قانون مشغول است که بیش از همه منشاء تحمیل چنان باری بر دوش مؤدیان گردیده است. علاوه بر این حتی صاحبان حرفه‌هایی که از راه کمک به مؤدیان جهت انجام تکاليف قانونی ایشان ارتزاق می‌کنند، مصرًا خواستار ساده سازی قوانین می‌باشند. در این شرایط شاید ما نیز بتوانیم مانند Robert Reno محتاطانه اظهار خوش‌بینی کنیم که: «اگر پرداخت مالیات بز درآمد کار ساده‌ای شود، در آن صورت توائسته‌ایم یکی از مزاحمت‌های بزرگ زندگی خود را از میان برداریم و در آن حالت آمریکاییان دیگر دلیلی نخواهند داشت به دولت خود با دیده حقارت بنگرند و به عاملان آن اطمینان نکنند.»



# ظهور قاعده‌ای جدید در مورد تاریخ اجراء

م. سنگشیری

برای مدت ۵ سال از پرداخت مالیات معاف» نموده است که «اگر در مناطق محروم واقع باشند، این مدت به ۸ سال افزایش می‌یابد». هدف و موضوع استفسار این بوده است که آیا مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی را نیز می‌توانیم نوعی مراکز فرهنگی به شمار آوریم و در نتیجه آنها را نیز برخوردار از همین معافیت ۵ یا ۸ ساله بشناسیم یا نه؟ قانون استفساریه (یا تفسیریه) مصوب ۷۶/۱/۳۱ پاسخ مثبت به این سؤال داده و تأکید کرده است که «مراکز فرهنگی مذکور... ناظر به مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی نیز می‌باشد». اکنون فرض کنید حوزه مالیاتی مؤسسه انتشاراتی «الف» را قبل از ۳۱ فروردین ۷۶ مشمول معافیت مذکور نشناخته و مالیات بر درآمد آن مؤسسه را وصول کرده و مراحل کار طی شده است. ولی رسیدگی به پرونده مالیاتی مؤسسه انتشاراتی «ب» اندکی بیشتر به طول انجامیده و در این فاصله قانون استفساریه (یا تفسیریه) مذکور به تصویب رسیده و لازم‌لاجراء شده است. با قبول تصویب ماده ۶ قانون اصلاح موالی از قانون مالیاتی مستقیم مصوب ۱۳۷۱ ناظر به مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی تیز می‌باشد» یا خیر؟

در خردادماه سال ۱۳۷۶ شورای نگهبان نظر تفسیری خاصی را در مورد تاریخ اجرای تفسیرهای مربوط به قوانین صادر نمود و طی آن اعلام داشت: «مقصود از تفسیر بیان مراد مفتن است... تفسیر از زمان بیان مراد مفتن در کلیه موارد لازم‌اجراست. بتایباین در مواردی که مربوط به گذشته است و مجریان بروداشت دیگری از قانون داشته‌اند و آن را به مرحله اجراء گذاشته‌اند، تفسیر قانون به موارد مختصه مذکور تسری ننمی‌یابد».

برای روشنی مطلب به یکی از قوانین استفساریه (که بهتر است بگوئیم تفسیریه) مجلس شورای اسلامی مراجعه می‌کنیم. این قانون که یک ماه و اندی قبل از صدور نظر یاد شده از شورای نگهبان، در پایان فروردین ماه ۷۶ به تصویب رسیده است، در پاسخ دو استفسار صادر گردیده است. استفسار دوم که موردنظر ما است این بوده است که آیا اصطلاح «مراکز فرهنگی مذکور در تبصره ۶ ماده ۲۵ قانون اصلاح موالی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ ناظر به مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی تیز می‌باشد» یا خیر؟ داستان در واقع به تبصره ۶ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم یازمی‌گردد که مراکز فرهنگی و هتری را «از تاریخ شروع فعالیت

نمی‌پردازد. البته در این میان یک بحث جانبی نیز مطرح است و آن این که «موارد مختصه» مذکور در نظر تفسیری شورای نگهبان چه مفهومی دارد؟ در متن همین نظر تفسیری مفهوم موردنظر به این عبارت بیان شده است:

**«مواردی که مربوط به گذشته است و مجریان برداشت دیگری از قانون داشته‌اند و آن را به مرحله اجرا گذاشته‌اند».**

پس ظاهراً وجود برداشت دیگر و اجرای آن برداشت موجب مختصه شدن امر موردنظر می‌گردد. نهایت این که «اجراء یک برداشت» به چه مرحله‌ای گفته می‌شود؟ به قضایای مالیاتی بازگردید. هنگامی که ممیز مالیاتی برگ تشخیص بر اساس «برداشت» خود صادر می‌کند در واقع آن برداشت را «اجراء» کرده است. سپس مرحله سرمیز و ممیز کل فرا می‌رسد و بعد از آن نوبت هیأت‌های حل اختلاف بدوي و تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی و احتمالاً (بر حسب رویه جاری) دیوان عدالت اداری و غیره می‌شود و همه این‌ها «برداشت خود را اجراء می‌کنند». مؤسسه انتشاراتی «الف» که مثال زدیم دقیقاً در چه مرحله‌ای باید قطع امید کند؟

این اولین نکته مبهم و حل نشده قاعدة موربدی بحث است، چنان که می‌توان گفت به این ترتیب اشکال به جای خود باقی است، هر چند تغییر شکل داده است. ابهام دیگر اختلاف وضعیت است که به این ترتیب برای دو مؤسسه همانند و دارای استحقاق واحد قابل بروز است و اتفاقاً آن مؤدی از این جریان سود می‌برد که وظایف خود را با تأخیر انجام

داده و به عهده تعویق انداخته است.

**تعصیم قاعده** - نکته قابل بحث دیگر از جهت عملی این است که آیا می‌توان این قاعده جدید را به مواردی مانند آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در مقام نقض آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (به رغم حکم صریح ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم) صادر شده است گسترش داد، تا بلکه از این طریق مانع از بروز ابهام و آشفتگی نسبت به اقدامات گذشته گردد؟

باز به عنوان مثال و به منظور روشنی مطلب توجه خوانندگان را به مقاله‌ای که تحت عنوان «شرحی بر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری» در شماره ۲۸ مجله مالیات به چاپ رسید جلب می‌کنیم. در آنچنانیز موضوع بحث همین مراکز فرهنگی و هنری و معافیت ۵ ساله آنها از تاریخ شروع فعالیت بود که به شرح فوق مؤسسات انتشاراتی و مطبوعاتی نیز از همین زمرة به شمار می‌روند. نظر وزارت دارایی به شرح بخشنامه‌های ۴۶۶۴۶ مورخ ۷۷/۵/۷ و ۷۲۰۵۲ و ۱۰/۹/۷۲ مورخ ۱۳۲ داشت که از زمان تصویب تبصره ۶ ماده ۶ موربدی بحث یعنی از اردیبهشت ۷۷ به بعد مجوز لازم اخذ کرده و به فعالیت پرداخته باشند. دیوان عدالت اداری هر دو بخشنامه مذکور را ابطال نمود و نظر داد که احرار شرط یاد شده (أخذ مجوز و شروع فعالیت از زمان تصویب قانون) ضرورتی ندارد و اگر صدور مجوز و آغاز فعالیت به زمان قبل از تصویب قانون هم بازگردد، مع ذلك معافیت ۵ ساله یا ۸ ساله

باشد، به این معنی که رأی دیوان از تاریخ صدور به بعد قابل اجراء بوده و تأثیری در امور مختومه نخواهد داشت. فایده این ترتیب این خواهد بود که نه تنها در مورد قضیه تبصره ۶ ماده ۱۳۲، بلکه در موارد روزافزونی که دیوان نسبت به ابطال آراء شورای عالی مالیاتی اقدام می‌کند، از جهت عطف به مسابق و بر هم زدن نتایج اقدامات گذشته ایجاد آشفتگی نخواهد شد. تهایت این که تکلیف ابهام طرح شده در رابطه با نظر تفسیری شورای نگهبان باید به نحوی روشن گردد و آن این که مختومه شدن قضیه مالیاتی در چه مرحله‌ای محقق می‌گردد. آخرین نکته قابل ذکر این که اگر به حکم شورای نگهبان می‌توان قاعدةٔ یاد شده را نسبت به قوانین تفسیریه ملحوظ داشت، رأی دیوان اولویتی بر قانون نداشته و مشکلی از این جهت مطرح نخواهد بود.

شامل حال مؤسسات ذیربیط خواهد بود تفاصیل بیشتر ضمن مقاله مذکور درج گردیده است و در همانجا مشکل اجرائی خاصی در رابطه با رأی دیوان ذکر شده است. در آنجا گفته شده بود که با اجرای این رأی «همه اقداماتی که قبل از تصویب تبصره ۶ انجام شده است باید برگشت داده شود و دست اندر کاران امور می‌دانند که چنین کاری چقدر دشوار و در مواردی حتی ناممکن می‌باشد».

اکنون سخن بر سر این است که به عنوان یک راه حل پ्रاتیک و عملی (و نه از جهت حقوقی) صرف که بحث را به حکم ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم بازمی‌گرداند) شاید بتوان رأی هیأت عمومی دیوان را نیز نوعی تفسیر یا برداشت جدید از قانون تلقی کرد و استدلال نمود که همان قاعدةٔ اعلام شده از سوی شورای نگهبان در این مورد نیز می‌تواند جاری

## مصاديق و مفاهيم

در فرایند عملکرد سازمان مالیاتی و کوشش آن جهت پاسخگویی به نیازها و پدیده‌های نوین اقتصادی و اجتماعی، مفاهیم و اصطلاحات تازه پا به عرصه می‌نهند و مصاديق و جدیدی برای عناوین و اصطلاحات موجود پدید می‌آیند. شناسایی و معرفی این مصاديق و مفاهیم هم از حيث بحث نظری و هم از جهت عملی مفید فایده می‌تواند باشد. در این شماره از مجله مالیات به سه مورد از این گونه اشاره می‌کنیم و در آینده نیز با شناسایی موارد بیشتر به این کار ادامه خواهیم داد.

مورد نخست مربوط به مصاديق تازه‌ای از اصطلاح «مدرک» می‌باشد که ضمن بخشنامه شماره ۷۵۹۶ مورخ ۷۹/۲/۲۶ مطرح شده است. موضوع بخشنامه مالیات تهیه‌کنندگان

فیلم‌های ایرانی است که به موجب تبصره ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم اجازه داده شده است قیمت تمام شده فیلم‌های آنها در سال اول بهره‌برداری تماماً به حساب استهلاک گذارده شود. البته تکیه بخشنامه بر هزینه‌های این مؤدیان است که دارای کیفیت و شرایط ویژه‌ای است و از جهت انطباق با اوصاف هزینه‌های قابل قبول ممکن است با مانع روبرو شود. در بخشنامه آمده است:

«با توجه به طبع کار تهیه فیلم که فراهم نمودن ابزار و وسایل متعددی از جهت نمایش صحنه‌های مختلف و متعاقباً تخریب، شکستن و آتش زدن بعضی از وسایل و لوازم صحنه‌های متفاوت فیلم که مستلزم انجام هزینه است، لکن ارائه فاکتور برای آنها میسر نیست، مأموران تشخیص ضمن رعایت دقیق تبصره ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم حتی‌الامکان با پذیرش هزینه‌های مذکور خاصه لوازم مصرفی که انجام آنها بنای مشهودات (فیلم موجود) مسلم است، اقدام نمایند».

برای روشن شدن مطلب به اولین ماده فصل هزینه‌های قابل قبول یعنی ماده ۱۴۷ مراجعه می‌کنیم. در این ماده گفته می‌شود: «هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف ممکنی به مدارک بوده و...». پس هزینه قابل قبول باید ممکنی به «مدرک» باشد. به طور سنتی و بر حسب معمول اصطلاح مدرک یک سند نوشته را به ذهن تداعی می‌کند و به خاطر همین تداعی است که در متن بخشنامه به عنوان مدرک فوراً به «فاکتور» اشاره شده است. اما به دنبال این اشاره نوع جدید و بی‌سابقه‌ای از «مدرک» معرفی شده و آن فیلمی است که مالیات آن مطرح می‌باشد. به عبارت دیگر از ممیز مالیاتی خواسته شده است که به عنوان مدرک به خود فیلم رجوع کند و به چشم مشاهده کنده که چه وسایل و اسباب و اشیائی در صحنه‌های فیلم به نحوی تخریب و تباہ می‌گردد. این به معنی معرفی مصدقه جدیدی از اصطلاح مدرک می‌باشد، که تصور می‌رود به خوبی جا بیافتد و رایج گردد و حتی راهگشای پذیرش مصادیق بدیع‌تری از اصطلاح مذکور شود (متن بخشنامه مربوط در شماره ۳۰ مجله مالیات به چاپ رسیده است).

مصدقه جدید دیگر به ماده ۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم بازمی‌گردد. در این ماده آمده است: «در مورد واگذاری هر یک از حقوق مذکور در ماده ۵۲ این قانون از طرف مالک عین غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ این قانون ذکر شده است، دریافتی مالک به نرخ‌های مذکور در ماده ۵۴ مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت». پس صحبت از آن نوع حقوق اشخاص نسبت به املاک است که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ ذکر نشده باشد. مواد ۵۳ تا ۷۷ راجع هستند به اجاره ملک یعنی انتقال مدت‌دار حق سکونت یا تملک از ملک، انتقال ملک یعنی انتقال حق مالکیت آن، به رهن دادن ملک یعنی وثیقه سپردن حق مالکیت ملک، انتقال حق واگذاری ملک، و واگذاری حق تصرف و استفاده از ملک بر حسب عرف محلی.

بنابراین آنچه از حقوق یادشده فوق خارج است و مربوط به حق شخص نسبت به ملک می‌باشد موضوع ماده ۷۸ است، که می‌توان آن را سرفصلی برای حقوق ناگفته در مواد ۵۳ تا ۷۷ به شمار آورد و در مجموع نام حقوق موضوع ماده ۷۸ را برای آنها برگزید. سخن بر سر معرفی مصداقی از این نوع حقوق می‌باشد که ضمن بخشنامه شماره ۸۱۲۸ مورخ ۷۹/۲/۲۷ معاونت درآمدهای مالیاتی به عمل آمده است. از این مصدق در بخشنامه مذکور تحت عنوان «حق رضایت مالکان» یاد شده است. در بخشنامه آمده است:

«حوزه‌های مالیاتی ذیربسط در هر مورد که مالکین اماکن تجاری با بتغییر مستأجر مبلغی به عنوان حق رضایت مالکانه دریافت می‌نمایند، با تشکیل پرونده جدگانه، گزارش کاملی در خصوص دریافتی مالک و مبلغ آن تنظیم و پس از انقضای مهلت تسلیم افهارنامه... با رعایت مفاد مادتین ۱۵۶ و ۱۵۷... نسبت به مطالبه مالیات متعلق در مهلت‌های قانونی اقدام نمایند» (متن بخشنامه در شماره ۳۰ مجله مالیات نقل شده است).

سومین مورد ضمن رأی شماره ۳۸۱۴ مورخ ۷۹/۴/۲۶ شورای عالی مالیاتی مطرح شده است که به تبصره ۵ ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم مربوط می‌شود. تبصره ۵ سرقفلی یا حق واگذاری محل را تعریف کرده و آن را عبارت دانسته است از «حق کسب یا پیشه و یا حق تصرف محل و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل». سخن بر سر این نوع اخیر از حقوق متشكله سرقفلی است، یعنی «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل». در این که موقعیت محل از عناصر پدیدآورنده سرقفلی است، جای تردیدی نیست. در فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی در تعریف سرقفلی (good will) آمده است: «نوعی دارائی غیرملموس در رابطه با کسب و کار معین است که با توجه به ظرفیت تحصیل درآمد، موقعیت محل، تشکیلات بازاریابی، شهرت، تعداد مشتریان و نظایر آن حاصل می‌شود» (ص ۱۸۹).

ولی در رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی وصف یا رنگ خاصی برای حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل به این شرح معرفی شده است: «منتظر از حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل موضوع تبصره ۵ ماده ۵۹ قانون مذکور، حقوق به رسمیت شناخته شده توسط مراجع نیصلاح برای واحدهای تجاری می‌باشد».

با توجه به آنچه ابتداءً به ذهن خطور می‌کند که ارزش سرقفلی بیش از هر چیز به خاطر موقعیت تجاری محل - صرف نظر از مسئله شناسائی رسمی آن - پدید می‌آید، و اکنون مفهوم تازه‌ای برای این اصطلاح معرفی می‌گردد و موضوع به شناسائی رسمی احواله می‌شود، جهت رفع ابهام به جای بود که نمونه‌هایی از حقوق به رسمیت شناخته شده مذکور در رأی بیان می‌گردید. (متن کامل رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در شماره ۳۰ مجله مالیات به چاپ رسیده است).



# قراردادهای مالیات مضاعف

## در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض

م. گنجنامه

### (بخش هشتم)

در شماره‌های پیشین پس از تشریح مقررات ماهوی کنوانسیون مالیات بر ارث و هدایا، به بحث در خصوص مقررات شکلی و آثینی کنوانسیون پرداختیم و از این میان شرط عدم تبعیض را بررسی کردیم. آنگاه سخن در باب آین رسیدگی به اختلافات را آغاز نمودیم. اینک دنباله بحث پیرامون باقی مسائل شکلی کنوانسیون:

### ترتیبات و آین رسیدگی

الف. رسیدگی به شکایات مورد بحث سه مرحله دارد در مرحله نخست مقام صلاحیتدار دریافت کننده شکایت باید بررسی نماید که آیا شکایت اعلام شده در مجموع موجّه است یا خیل. در صورتی که مقام مذکور قانع شود که شکایت بی مورد نیست و در مجموع قابل طرح است وارد مرحله بعدی می‌شود و در غیر این صورت شکایت را رد می‌کند. آنچه از مفاد کنوانسیون می‌توان فهمید این است که تصمیم مقام صلاحیتدار در این خصوص قطعی است و قابل اعتراض نمی‌باشد. در واقع می‌توان گفت که کنوانسیون خواسته است به این ترتیب مانع از آن شود که شکایات بی وجه و ضعیف به جریان افتد و مقامات صلاحیتدار دو کشور را که معمولاً وزرای دارایی هستند از مواجهه با انبوه شکایات مصون دارد. به هر تقدیر جزئیات خاصی در متن قرارداد برای این گونه بررسی و اخذ تصمیم ذکر نشده و نحوه عمل به صلاحیتی مقام مربوط واگذار گردیده است. مرحله بعدی این است که مقام صلاحیتدار در صورت موجّه داشتن، راساً بکوشد نسبت به حل مشکل اقدام کند. بدیهی است تحقق چنین حالتی منوط به آن است که شکایت رسیده عمدّه مربوط

به اقدامات مراجع مالیاتی کشوری باشد که شکایت در آنجا مطرح شده است، زیرا در غیر این صورت حل یک جانبه مساله مقدور نخواهد بود. البته کاهی اقدام مراجع مالیاتی هر دو کشور ممکن است مورد شکایت باشد که در این صورت مقام صلاحیتدار ابتدا نسبت به برخی موجبات ناشی از اقدامات سازمان مالیاتی خود اقدام می‌کند و سپس وارد مرحله سوم می‌شود.

در مرحله سوم که عنوان آیین توافق متقابل به آن مرتبط است، مقامات صلاحیتدار دو کشور طرف قرارداد وارد مذکور با یکدیگر می‌شوند تا نسبت به رفع مشکل اقدام نمایند. در اینجا ابتکار شروع مذکور با مقام صلاحیتدار کشوری است که شکایت در آنجا مطرح شده است و هم او نسبت به دعوت مقام صلاحیتدار کشور مقابل برای مذکور و توافق متقابل دعوت می‌کند. البته چون مقام دعوت کننده خود قبلًا موجه بودن شکایت را الجمالاً پذیرفته است، این وضع به معنی آن است که او کم و بیش از شکایت طرح شده پشتیبانی می‌کند.

ب. مرحله توافق متقابل در واقع بدء و بستان بین دو دولت است و توفیق در آن موکول به این است که طرفین تا چه حد از اختیار لازم برای این بدء و بستان بروخوردار باشند.

کلاً نسبت به این مرحله تردیدی وجود دارد دایر بر این که آیا تعهد پیش بینی شده در متن کنوانسیون در این زمینه، از آن نوع قراردادی است که اصطلاحاً به آن *pactum de contrahendo* می‌گویند، به این معنی که طرفین فقط متعهد به انجام مذکورهند و تعهدی برای رسیدن به توافق ندارند، و یا این که عکس آنها مانند داوران صلاحیت و وظیفه رسیدگی و فیصله دعوی را دارا می‌باشند؟

ظاهر قرارداد حداکثر حکایت از این دارد که طرفین مکلف به مذکور و بدل کوشش جهت رسیدن به توافق هستند، اما تعهد فعل دعوى را ندارند. به این ترتیب اگر کشورهای طرف قرارداد خواهان وضعی غیر از این هستند باید اصلاح لازم را در متن قرارداد به عمل آورند.

ج. مقامات صلاحیتدار دو کشور یعنی طرفین مذکور خود باید هم قوانین داخلی و هم قرار داد مالیات مضاعف را در نظر بگیرند، ولی اگر این قوانین و کنوانسیون خود مانع حل مشکل باشند می‌توانند به موازینی که اصول کلی انصاف نامیده می‌شود رجوع کنند و بر اساس آن قضیه را فیصله دهند. این روشهی است که در داوری های بین‌المللی مورد عمل می‌باشد.

د. رعایت محدودیت‌های زمانی مقرر در قوانین داخلی در این آیین الزامی نیست، بنابراین اگر فرضآ برای اصلاح برگ تشخیص یا استرداد مالیات محدودیت زمانی وجود داشته و منقضی شده باشد طرفین می‌توانند خلاف آن توافق کنند و آن محدودیت را نادیده بگیرند. اگر کشوری خواهان این نتیجه نباشد می‌تواند محدودیت زمانی خاصی را در متن قرارداد بکنگاند.

### اشکالات اجرایی و اختلاف در تفسیر

نوع دوم رسیدگی مقامات صلاحیتدار دو کشور طرف قرارداد نیاز به شکایت کسی ندارد، بلکه این

مقامات به تجربه در می‌یابند که موافع و مشکلاتی در راه تحقق اهداف قرارداد وجود دارد و یا اختلاف در تفسیر مندرجات آن موجود برخی اشکالات می‌باشد، و آن گاه برای رفع موجبات این ابهامات و نارسایی‌ها وارد مذاکره می‌شوند و آئین توافق متقابل را در این زمینه دنبال می‌نمایند. به عنوان مثال ممکن است تعریف یک واژه یا اصطلاح ذر متن قرارداد ناقص و مشکل آفرین باشد. در این حالت مقامات صلاحیت دار دو کشور می‌توانند تعریف قرارداد را مورد تفسیر قرار داده و آن را از این طریق اصلاح کنند. مثال دیگر وقتی است که قوانین داخلی یکی از دو کشور مورد اصلاحات وسیع قرار گیرد هر چند در مجموع با روح کنوانسیون مغایرتی پدید نماید. مشکلات ناشی از این اقدام جهت اجرای قرارداد را طرفین می‌توانند شناسایی نموده، راهی برای اجتناب از آن مورد توافق قرار دهند.

توافقی که به این ترتیب حاصل می‌شود برای هر دو طرف در آینده الزام آور خواهد بود مگر این که مجدداً از همین طریق تغییر داده شود.

### رفع موجبات مالیات مضاعف در سایر موارد

جمله دوم بند ۳ ماده ۱۱ کنوانسیون مقامات صلاحیتدار دو کشور را مجاز می‌دارد که در مسائل مربوط به مالیات مضاعف وارد مذاکره شوند و نسبت به رفع موجبات آن با توصل به شیوه توافق متقابل اقدام کنند، هر چند که مالیات مضاعفِ حادث شده از محدوده کنوانسیون مورد بحث خارج باشد. این یک اختیار وسیع است و می‌تواند سبب تسری آینین مورد بحث به موارد غیر مربوط به کنوانسیون شود، بنابراین اگر دولتی این ترتیب را مغایر قانون اساسی و اهداف و رویه‌های جاری خود بداند، می‌تواند شرط لازم را در قرارداد بگنجاند و یا این که جمله دوم بند ۳ ماده ۱۱ را حذف کند.

### بند ۴ ماده ۱۱

این بند نحوه تماس و اقدام مقامات صلاحیتدار را جهت برپائی مذاکرات مربوط به توافق متقابل روشن می‌سازد و به آنها اجازه داده است به طور مستقیم یا یکدیگر تماس بگیرند. به عبارت دیگر لازم نیست در این زمینه از مجرای دیپلماتیک اقدام کنند. تماس طرفین در درجه اول کتبی است، اما در صورت لزوم می‌توانند به مذاکره شفاهی و حضوری نیز بپردازنند که در این صورت باید نسبت به تشکیل کمیسیون مشترک اقدام نمایند. تعداد اعضای کمیسیون مشترک و آئین کار آن تعیین نشده است و این بر عهده مقامات دو طرف است که این جزئیات را تعیین و مورد توافق قرار دهند.

همچنین منعی در این باب وجود ندارد که طرفین توافق کنند دفاعیات اصحاب دعوی کتابی یا شفاهای دریافت یا استماع گردد و حق تعیین وکیل نیز برای مؤبدی پشتانسند. اما اوراق و مدارک کمیسیون

بنا به طبیعت خاص آن، که در واقع مربوط به مناسبات بین دو دولت است، قابل آن نیست که برای مطالعه در اختیار مؤیدی قرار داده شود.

## تبادل اطلاعات - ماده ۱۲

از آنجا که اجرای صحیح قرارداد مستلزم همکاری مقامات دو کشور و دسترسی آنها به اطلاعات لازم در زمینه فکت‌ها و حقایق قضایای مالیاتی می‌باشد، ماده ۱۲ کنوانسیون احکامی را در این باب به شرح ذیل مقرر داشته است:

«مقامات صلاحیت‌کشوارهای متعاهد اطلاعات لازم جهت اجرای مقررات این کنوانسیون یا قوانین داخلی کشوارهای مذکور در رابطه با مالیات‌های موضوع کنوانسیون را با یکدیگر مبادله خواهد نمود، مشروط بر این که مالیات‌های موضوع قوانین داخلی با کنوانسیون حاضر مغایرت نداشته باشند. ماده ۱ کنوانسیون سبب محدودیتی در زمینه تبادل اطلاعات نخواهد گردید. هر گونه اطلاعات دریافتی توسط یک کشور متعاهد به همان شیوه مربوط به اطلاعات دریافتی طبق قوانین داخلی کشوارهای مذکور، محترمانه تلقی خواهد شد و فقط قابل افشاء نزد اشخاص یا مراجعی (مشتمل بر محاکم و هیأت‌های اداری) خواهد بود که در امر تشخیص، وصول، اجراء، تعقیب یا تصمیم‌گیری نسبت به شکایات، در رابطه با مالیات‌های موضوع این کنوانسیون، زیمدخل باشند. این گونه اشخاص و مراجع اطلاعات دریافتی را فقط برای همین مقاصد مورد استفاده قرار خواهند داد. آنها می‌توانند اطلاعات مذکور را در جلسه علنی دادگاه‌ها اعلام نمایند و یا در تصمیمات قضایی بگنجانند.

مقررات بند ۱ فوق هیچگاه نباید به نحوی تعبیر شود که یک دولت متعاهد را ملزم به امور زیر نماید:

الف. اتخاذ اقدامات اداری که مغایر با قوانین یا رویه‌های اداری همان دولت یا دولت متعاهد دیگر باشند.  
ب. اطلاعاتی را در اختیار قرار دهد که تحت قوانین یا رویه‌های معمول اداری همان دولت یا دولت متعاهد دیگر قابل حصول نباشد.

ج. اطلاعاتی را در اختیار قرار دهد که سبب افشاء اسرار یا فرایندهای تجاری، شغلی، صنعتی یا حرفه‌ای گردد و یا اطلاعاتی باشد که افشاری آن با سیاست عمومی (نظم عمومی) مغایرت داشته باشد»

درباره این ماده نکات زیر را قابل ذکر می‌دانند:

۱. مبادله اطلاعات پیش‌بینی شده در ماده ۱۲ تنها از دو جهت مشمول محدودیت می‌باشد. تخصیص این که اطلاعات مورد تبادل باید در رابطه با مالیات‌های موضوع کنوانسیون یعنی مالیات بر ارث و هدایا باشد، و دیگر این که اگر هدف اجرای قوانین داخلی کشور متقاضی کسب اطلاعات باشد، نباید بین آن قوانین و مفاد کنوانسیون مغایرتی وجود داشته باشد.

۲. از این دو محدودیت که بگذریم دامنه تبادل اطلاعات موضوع ماده ۱۲ بسیار گسترده و وسیع است و تصریح شده است که مقررات ماده ۱ کنوانسیون نمی‌تواند محدودیتی در این زمینه فراهم آورد. ماده یک مالیات بر ارث و هدایا را در صورتی مشمول کنوانسیون می‌داند که متوفی در زمان فوت، یا هدیه کننده در زمان هدیه کردن، مقیم یکی از دو کشور متعاهد (و یا هر دوی آنها) به حساب

آید. اما اکنون ماده ۱۲ در زمینه مبادله اطلاعات این شرط را نادیده گرفته است، یعنی اگر فرضی متوفی در زمان فوت ساکن کشور ثالثی بوده باشد باز هم کسب اطلاعات در مورد خود او و رثه و یا مرگ وی که مورد نیاز کشور طرف قرار داد است، بلامانع بوده و کشور مقابله باید اطلاعات مورد در خواست را در اختیار قرار دهد. مفهوم این حکم آن است که مبادله اطلاعات در رابطه با مالیات بر ارث و هدايا الزامی است هر چند که چنان مالیات‌هایی از رابطه قراردادی دو کشور خارج باشند.

۳. اما کنوانسیون اشاره‌ای به همکاری در زمینه وصول مالیات‌ها ندارد، یعنی هریک از دو کشور هر چند ملزم به ارائه اطلاعات در خواستی و ممکن هستند، اما وظیفه ندارند که در وصول مالیات‌های متعلق نیز همکاری نمایند. این تذکر از آن جهت داده شد که در برخی قراردادهای مالیات مضاعف ایران (در زمینه مالیات‌بر درآمد و منافع سرمایه‌ای) همکاری در زمینه وصول مالیات پیش‌بینی شده است.

۴. تبادل اطلاعات می‌تواند بر حسب تقاضای طرف قرارداد صورت پذیرد و یا این که هر یک از دو کشور در موارد کسب اطلاعات مرتبط با کشور مقابله رأساً نسبت به ارسال اطلاعات اقدام نماید. در مورد آین و ترتیبات کار نیز قرار داد ساخت است و مقامات صلاحیتدار دو کشور می‌توانند نسبت به این موارد با یکدیگر توافق نمایند.

۵. ضمناً عمل تهیه و ارسال اطلاعات باید در چارچوب مقررات و رویه‌ها و نظمات معمول در هر یک از دو کشور صورت پذیرد، یعنی اگر فرضاً قوانین و مقررات یکی از دو کشور تهیه و تدارک اطلاعات معینی را جهت استفاده داخلی مقامات مالیاتی غیر مجاز شمرده باشد، آنگاه کشور مقابله نمی‌تواند متقاضی ارسال چنان اطلاعاتی شود. همچنین است اگر مشابه این موانع در مقررات و رویه‌های اداری کشور در خواست کننده وجود داشته باشد. به عبارت دیگر هیچ یک از دو دولت نمی‌تواند از طرف مقابله تقاضای تهیه و ارسال اطلاعاتی را نمایند که خود در داخل کشور خویش و نسبت به مالیات‌های داخلی مجاز به همان کار نمی‌باشند.

۶. در مورد اطلاعات مبادله شده باید ضوابط مربوط به محramانه تلقی کردن آنها رعایت شود، به این معنی که مقامات در یافت کننده اطلاعات باید مقررات داخلی خود راجع به محramانه بودن اطلاعات مالیاتی را مراعات نمایند. فرضاً اگر طرف ایرانی قرار داد متقاضی چنین اطلاعاتی از طرف مقابله بوده و آنها را دریافت دارد، مکلف است حکم ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم را نسبت به چنان اطلاعاتی رعایت کند. اما در مورد افشاء این اطلاعات دست مقامات مالیاتی ایران براساس کنوانسیون بازتر خواهد بود تا نسبت به اطلاعات مربوط به مالیات‌های صرفاً داخلی مربوط به وظایف روزمره آنان. توضیح این که ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم افشاء اطلاعات را «جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربطری در حد نیاز» منع و قابل مجازات دانسته است، اما چنان که دیدیم ماده ۱۲ کنوانسیون قابلیت افشاء وسیع‌تری قائل گردیده و نه تنها پای

اعلان آنها در جلسات علنی دادگاهها را به میان آورده است، بلکه علاوه بر مراجع به طور کلی از اشخاص دخیل در امر تشخیص و وصول و اجراء و دادخواهی مالیاتی هم نام برده است. به این ترتیب ممکن است فرضآ خود مؤذی و وکیل وی و اشخاص ثالث دخیل در اختلاف نیز از این گونه اطلاعات آگاه گردند.

حال اگر همین قضیه برای مقام مالیاتی ایرانی پیش آید باید دید که تکلیف و مسئولیت وی در رابطه با ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم چه خواهد بود. آیا مقام مالیاتی می‌تواند از جهت افشاء اطلاعات به همان وسعت پیش بینی شده در کنوانسیون عمل کند و یا باید محدودیت‌های بیشتر ماده ۲۳۲ را رعایت نماید؟

قواعد و موازنین حقوقی شناخته شده در ایران ما را به این جهت سوق می‌دهد که پاسخ اول را بپذیریم، یعنی مقررات کنوانسیون را در این مورد بپذیریم زیرا در صورت عقد قرار داد مالیات مضاعف، چنین قراردادی متعاقباً به تصویب پارلمان ایران رسیده و خود به یک قانون بدل می‌شود. چنین قانونی را می‌توان خاص بر عالم (ماده ۲۳۲) تلقی کرد و قائل به حکومت آن گردید. ۷. بند ۲ ماده ۱۲ در سه مورد الزام به مبادله اطلاعات را نفی می‌کند که دو مورد اول و دوم آن را بالاتر ذکر کردیم. مورد سوم اطلاعات مربوط به اسرار و فرایندهای صنعتی و تجاری از یک سو و اطلاعات مغایر نظم عمومی را از سوی دیگر در بر می‌گیرد. فرضآ اگر یک مؤسسه صنعتی خود پذید آورده باشد که برای آن جنبه محramانه قائل است و یا چنین فرایند محramانه‌ای را خریداری کرده باشد، مبادله اطلاعات مالیاتی در صورتی که ملازمه با افشاء این اسرار صنعتی داشته باشد منتفی خواهد شد.

منظور از اصطلاح سیاست عمومی (public policy به انگلیسی) یا نظم عمومی (ordre public به فرانسوی) مقولاتی است که به مصالح و نظامات کلی جامعه باز می‌گردد. در رابطه با مسائل مالیاتی، فرضآ اگر پای مالیات بر قمار یا مشروبات الکلی در میان باشد، ممکن است موضوع مغایر با نظم عمومی ایران شناخته شود.

### نمایندگان دیپلماتیک و مقامات کنسولی

ماده ۱۳ کنوانسیون مقرر داشته است که هیچ یک از مقررات این کنوانسیون تاثیری در امتیازات مالی ماموران دیپلماتیک و کنسولی بر اساس حقوق بین‌الملل و قراردادهای خاص مربوط به این کونه ماموران نخواهد داشت. نمونه بارز مقررات حقوق بین‌الملل در رابطه با این گروه از اشخاص ضمن کنوانسیون‌های ۱۹۶۱ و ۱۹۶۳ وین راجع به روابط دیپلماتیک و کنسولی درج گردیده است. اکنون اگر بر اثر اجرای کنوانسیون مالیات مضافعه ارش و هدایا، کشور محل ماموریت یک دیپلمات استحقاق در یافتن مالیات از وی را پیداکند، حال آن که به موجب قراردادهای وین و سایر موازنین عمومی حقوق بین‌الملل دیپلمات مذکور از پرداخت چنین مالیاتی معاف باشد، در آن صورت طبق

ماده ۱۳ مورد بحث مقررات حقوق بین‌الملل در این مورد حاکم بوده و کشور میزبان حقی به دریافت مالیات مذکور نخواهد داشت.

نتیجه چنین وضعی غالباً شمول هیچ گونه مالیاتی بر درآمد دیپلمات‌ها خواهد بود، زیرا فرض براین است که برای سازمان کنوانسیون مالیات مضاعف حق وضع مالیات با کشور محل ماموریت چنان فردی است. در نتیجه کشور اعزام کننده وی حقی به دریافت مالیات نخواهد داشت. از طرفی مفاد کنوانسیون نیز به سبب مغایرت با قراردادهای وین قابلیت اجرایی ندارد. به خاطر مقابله با این وضع برخی از کشورها در قراردادهای مالیات مضاعف خود شرط می‌کنند که حق وضع مالیات در مورد این گونه ماموران با کشور اعزام کننده آنها می‌باشد، و یا این که ممکن است در قرارداد مالیات مضاعف اقامتگاه این گونه ماموران در کشور اعزام کننده آنها شناخته شود.

#### گسترش دائمۀ جغرافیائی قرارداد - ماده ۱۴

برخی از کشورها هنگام عقد قرارداد مالیات مضاعف تعیین می‌کنند که در چه بخش‌هایی از قلمرو آنها مفاد قرارداد قابل اجرا خواهد بود. ممکن است در این تعیین منطقه قسمتی از قلمرو ایشان خارج از شمول قرارداد باقی ماند. همچنین برخی از کشورها ممکن است در مناطق دور از قلمرو اصلی خود از حق اداره روابط بین‌المللی پاره‌ای مناطق و سرزمین‌ها برخوردار باشند که قرارداد مالیات مضاعف را شامل چنان سرزمین‌هایی نکرده باشند. ماده ۱۴ کنوانسیون راه را برای آینده باز کرده است که در هر زمان طرفین قرارداد توافق کنند مفاد کنوانسیون نسبت به این دو دسته از مناطق نیز تسری داده شود. این گونه تسری و گسترش و امتداد دائمۀ جغرافیائی قرارداد، پس از توافق طرفین معمولاً با مبادله یادداشت دیپلماتیک بین دو دولت عملی می‌گردد و نیازی به عقد قرارداد جدید نخواهد داشت. شرط استفاده از این ترتیب آن است که دولت مربوط، مالیات برآرث و هدایا نسبت به چنان مناطقی بر قرار کرده باشد.

اجرای چنان ترتیبی می‌تواند نسبت به کل قرارداد یا بخش‌های معینی از آن باشد و هر زمان که قرارداد اصلی فسخ یا منقضی گردد اجرای آن نسبت به مناطق مورد بحث نیز خاتمه خواهد پذیرفت.

#### مقررات نهایی - مواد ۱۵ و ۱۶

مواد پایانی کنوانسیون مربوط است به تصویب و مبادله اسناد تصویبیه قرارداد از سوی دولت‌های ذیربطری، تاریخ لازم‌الاجراء شدن قرارداد، انقضاء یا فسخ آن، که از این جهت کم و بیش با سایر قراردادهای مشابه همانند هستند.

این سلسله مقالات در باره قراردادهای مالیات مضاعف ارث و هدایا (نقل و انتقالات بلاعوض) در همینجا به پایان می‌رسد.

## درآمدهای مالیاتی ایران

در این صفحات آمار و صولی سازمان مالیاتی کشور طی ششماهه اول سال های ۱۳۷۹ - ۱۳۷۶ به تفکیک مالیات های مستقیم و غیر مستقیم، ضمن دو جدول جداگانه نقل می گردد.

### ۱. جدول وصولی مالیات های مستقیم کل کشور به تفکیک منابع

منابع مالیات های مستقیم	۷۶ ماهه اول	۷۷ ماهه اول	۷۸ ماهه اول	۷۹ ماهه اول
(مالیات بر شرکتها)	۴,۰۱۰,۶۰۰	۵,۰۵۲,۳۵۶	۴,۴۸۵,۸۸۳	۳,۹۸۹,۳۱۳
مالیات اشخاص حقوقی دولتی	۲,۷۰۹,۱۸۰	۲,۴۲۶,۸۵۱	۲,۳۸۲,۵۹۳	۲,۰۰۹,۳۳۲
مالیات عملکرد، مرآکز تهیه و توزیع کالا	۰	۱۴,۷۳۷	۰	۰
مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی	۳,۳۰۳,۴۲۰	۲,۸۱۰,۷۸۸	۲,۱۰۳,۲۹۰	۱,۹۷۹,۹۷۱
(مالیات بر درآمد)	۳,۵۰۸,۳۵۲	۲,۸۸۷,۳۷۳	۱,۹۶۳,۰۲۸	۱,۸۲۲,۸۸۸
مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی	۹۰۵,۷۲۲	۹۰۹,۰۴۴	۵۱۴,۳۲۹	۵۲۱,۰۴۱
مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی	۸۲۲,۸۰۱	۵۸۰,۲۲۱	۳۲۶,۰۰۱	۳۸۱,۷۶۲
مالیات مشاغل	۱,۵۳۰,۳۸۸	۱,۲۲۳,۹۹۷	۹۱۹,۱۷۵	۷۸۸,۳۶۵
مالیات مستغلات	۲۰۰,۰۹۰	۲۱۴,۰۱۶	۱۸۹,۲۹۷	۱۳۲,۱۴۰
مالیات های متفرقه درآمد	۳۹,۰۰۱	۵۵,۰۹۵	۷,۲۲۶	۱,۵۶۰
(مالیات بر ثروت)	۶۷۹,۲۱۵	۵۲۲,۷۱۰	۳۷۸,۲۵۱	۳۶۱,۲۸۹
مالیات انتقالی	۲,۲۲۹	۱,۶۱۸	۲,۲۱۰	۱,۹۶۸
مالیات بر اوث	۹۲,۷۰۳	۷۹,۶۹۴	۵۹,۹۴۵	۵۳,۵۹۰
مالیات نقل و انتقالات و سرقفلی (حق تعبیر)	۳۱۸,۳۲۱	۲۶۲,۰۳۸	۱۸۹,۶۷۳	۱۷۸,۲۳۲
مالیات اراضی باير	۷,۳۲۴	۶,۰۲۳	۳,۷۵۱	۳,۱۸۶
مالیات تعاون ملی برای بازسازی	۲۳۸	۶۷۹	۴۵۲	۱,۸۱۷
مالیات سالانه املاک	۲,۹۷۶	۶,۲۶۱	۳,۹۷۹	۴,۱۷۲
مالیات مسغلات مسکونی خالی	۳,۸۱۹	۳,۵۱۱	۲,۱۹۸	۵۱۶
حق تعبیر، چک، برات، سفته، بارنامه، سهام	۲۰۱,۸۰۵	۱۶۲,۸۷۶	۱۱۶,۰۴۱	۱۱۷,۷۹۶
شرکتها و اوراق بهادر	۱۰,۱۹۸,۱۸۷	۸,۴۲۶,۴۳۹	۶,۸۲۷,۰۶۲	۶,۱۷۵,۴۷۰
جمع کل				



واحد: میلیون ریال

## ۲. جدول وصولی مالیات‌های غیرمستقیم کل کشور به تفکیک منابع

منابع مالیات‌های غیرمستقیم	۷۶ ماهه اول	۷۷ ماهه اول	۷۸ ماهه اول	۷۹ ماهه اول
(مالیات بر واردات)	۱,۹۷۳,۸۱۹	۲,۳۹۵,۱۰۱	۲,۳۰۹,۲۱۲	۲,۷۰۴,۶۰۰
حقوق گمرکی	۳۵۰,۵۰۳	۳۸۲,۷۸۷	۲۴۹,۸۱۵	۲۹۳,۶۴۹
سود بازرگانی	۵۳۸,۶۷۶	۸۹۳,۰۳۸	۹۳۶,۷۱۳	۱,۳۶۵,۱۷۰
حقوق گمرکی و سود بازرگانی واردات کالاهای وزارت‌خانه‌ها و مؤسسات دولتی	۴,۵۸۴	۶,۳۰۶	۷,۱۷۳	۲,۸۷۲
سی درصد ارزش اتومبیلهای وارداتی	۲۷,۰۹۶	۳,۵۳۳	۱,۳۱۶	۱,۰۱۸
حق ثبت سفارش کالا	۷۸۵,۲۶۹	۱,۱۰۵,۸۷۵	۱,۱۸۵,۱۳۵	۱,۸۳۷,۳۹۷
حق ثبت سفارش کالا موضوع تبصره ۶۱ قانون بودجه سال ۱۳۷۶	۲۶۱,۷۵۶	•	•	•
جمعیت هلال احمر - ۵۵ - درصد کارمزد	۰	۰,۳۰	•	۸,۳۵۲
مالیات خودروهای وارداتی	۵,۹۳۵	۱,۳۶۲	۲۷۶	۳۷۵
شیم درصد بهای کالاهای وارداتی (بندهای ۷۹ و ۷۸) بودجه سال‌های ۷۹ و ۷۸	•	•	۷,۵۶۰	۲۰,۷۷۳
دو درصد بهای کالاهای وارداتی -	•	•	۱۱,۲۲۲	۶۴,۳۱۰
برای آموزش و پرورش	-	-	-	-
(مالیات بر مصرف و فروش)	۹۵۵,۰۴۰	۵۸۳,۸۷۱	۱,۳۲۱,۳۰۶	۳,۳۸۲,۵۶۵
مالیات فروش بنزین	۲۲,۱۹۹	۲۸,۰۵۳	۲۰,۶۳۱	۲۳,۷۷۷
مالیات فروش نفت گاز	۷,۰۵۱	۷,۸۸۷	۹,۰۷۲	۸,۳۸۰
مالیات فروش نفت سفید	۳,۸۳۱	۳,۸۱۷	۳,۰۷۹	۳,۰۲۲
مالیات فروش نفت کوره	۱,۳۱۵	۲۱۸	۸۳۱	۱,۱۷۹
مالیات فروش سوخت هوایپما	۱۳۸	۲۱۲	۹۹۸	۸۳۴
مالیات فروش سایر فراوردهای نفتی	•	•	•	•
مالیات فروش مواد الکلی - صنعتی	۶,۳۱۷	۳,۰۷۶	۲,۸۳۹	۳,۱۲۲
مالیات بر فروش نوشابه‌های غیرالکلی	۵۲۰,۰۳۹	۵۰,۰۹۲	۱۰۹,۳۵۵	۱۹۴,۲۴۰
مالیات اتومبیل	۵۵,۶۱۲	۷۶,۳۹۷	۶۸,۳۸۲	۷۵,۳۸۶

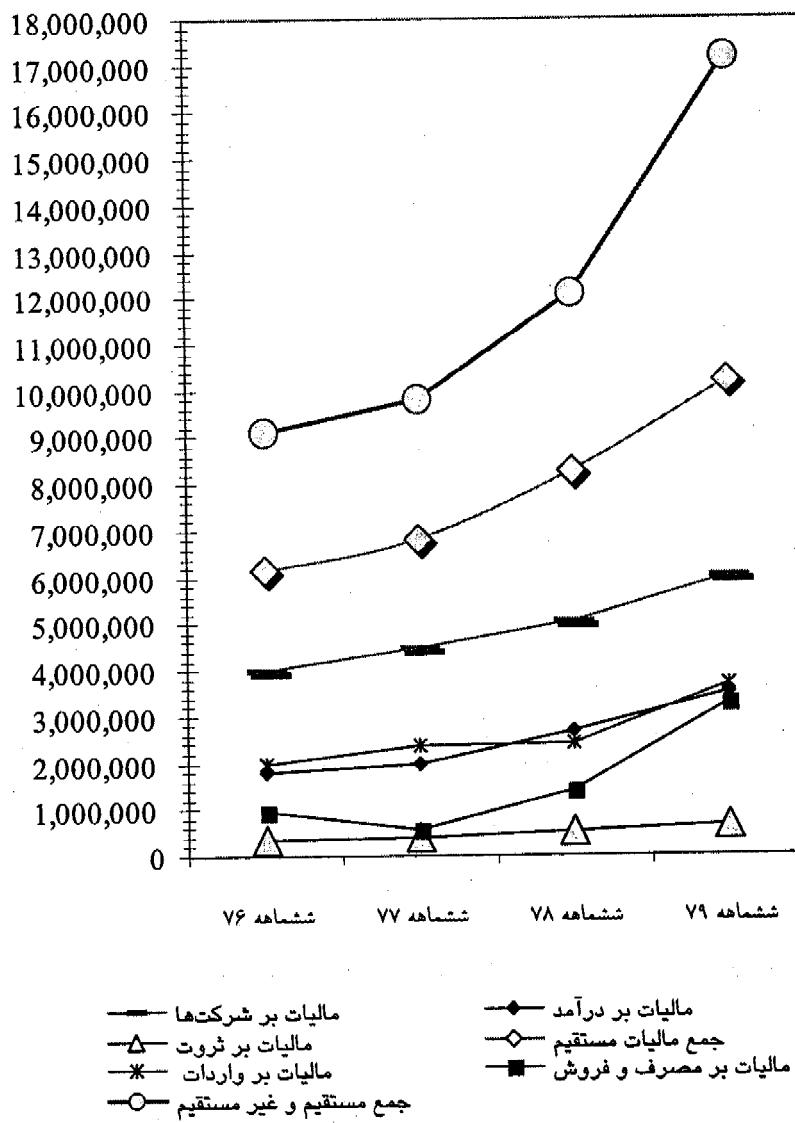
۲۳۵۷	۶۲۷	۸۹۳	۳۷۹	مالیات بر نوارهای ضبط صوت و تصویر
۶۱,۲۱۰	۲۱,۹۲۵	۳۶,۳۶۰	۲۶,۵۱۲	مالیات بر فروش سیگار
•	•	•	•	مالیات بر فروش سیگار وارداتی
۱۳۱,۳۰۸	۱۰۶,۰۰۹	۸۸,۱۵۵	۷۲,۳۸۸	مالیات بر قل و انتقالات اتومبیل
۱۰۴,۳۵۱	۱۸۲,۵۰۶	۱۶۴,۱۱۳	۱۱۲,۵۳۱	مالیات حق اشتراک تلفنهای خودکار و خدمات مخابراتی بین المللی
۲۶,۳۱۱	۱۹,۵۰۰	۱۳,۴۰۰	۱۶,۵۰۰	مالیات بر فروش خاویار
۲۸	۳۲	۳۷	۱۱	مالیات نقل و انتقال شناورها
۳۷,۵۵۷	۳۸,۷۱۶	۳۹,۵۲۴	۳۶,۸۹۹	گذرنامه - عوارض خروج از کشور
•	•	•	۲۰۸,۳۷۶	مالیات موضوع بند و تبصره ۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۶ کل کشور
•	•	•	۳۲۴,۳۹۲	ماهیه اتفاقات بهای کالا و خدمات موضوع تبصره ۲۵ قانون بودجه سال ۷۶
۱,۹۳۵,۰۶۹	۳۲۶,۴۴۶	۶۰,۵۸۵	۰	مالیات موضوع تبصره ۵۸ سالهای ۷۷ و و تبصره ۳۵ سال ۷۹ قسمت «ب»
۶۳۲,۸۷۳	۳۹۹,۰۲۲	۰	۰	مالیات مقطوع اتومبیل تولید داخل
۲۰,۳۰۹	۱۵,۰۰۵	۹,۱۸۸	۷,۸۳۰	مالیات های غیرمستقیم - متفرقه
۶,۹۸۶,۵۷۱	۲,۸۳۰,۶۱۸	۲,۹۷۹,۹۷۲	۲,۹۹۸,۸۵۹	جمع کل مالیات های غیرمستقیم
۱۰,۱۹۸,۱۶۷	۸,۰۶۲,۴۳۰	۶,۸۲۷,۱۶۲	۶,۱۷۵,۴۷۰	جمع کل مالیات های مستقیم
۱۷,۱۸۳,۷۳۸	۱۲,۰۹۳,۰۵۸	۹,۱۰۷,۱۳۴	۹,۱۰۳,۳۲۹	مجموع مستقیم و غیرمستقیم

هر دو جدول فوق از سوی اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه گردیده است - با تشکر فران.

در صفحه بعد نمودار سرجمع های همین دریافتی ها (در مورد هر دو جدول) برای دوره چهار ساله ۱۳۷۶-۱۳۷۹ ترسیم می گردد.



**نمودار درآمدهای مالیاتی**  
**در ششماهه اول سال‌های ۱۳۷۶، ۱۳۷۷، ۱۳۷۸ و ۱۳۷۹ (ارقام به میلیون ریال)**



## OECD و درآمدهای مالیاتی

در صفحات قبل آمار درآمدهای مالیاتی ایران ظرف ششماهه اول سال‌های ۱۳۷۶-۷۹ نقل گردید. اینک مطالبی را در باب درآمدهای مالیاتی کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) بیان می‌داریم. OECD در پنجمین دوره گیرنده ۲۹ کشور در قاره‌های اروپا، آمریکا، آسیا و اقیانوسیه می‌باشد. هفت کشور بزرگ صنعتی جهان، بسیاری از کشورهای دیگر اروپای غربی و شمالی، برخی از کشورهای اروپای مرکزی، استرالیا، نیوزیلند، کره، مکزیک و ترکیه در آن عضویت دارند. به همین سبب بررسی مسائل مربوط به این گروه عظیم می‌تواند وضع کلی جهان پیشرفت و صنعتی امروز را منعکس نماید. مطالبی که قصد ذکر آن‌ها را داریم از بیانیه این سازمان تحت عنوان «جهان مالیات» (از اینترنت) گرفته شده است.

استرالیا، آمریکا و ترکیه از نسبتی بین ۲۰ تا ۳۰ درصد تولید ناخالص داخلی برخوردار می‌باشند.

در دو دهه اخیر نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی اغلب کشورهای عضو OECD سیر صعودی طی نموده است. در مجموع این نسبت از ۲۹ درصد در سال ۱۹۷۰ به ۳۳ درصد در سال ۱۹۸۰، ۳۶٪ در سال ۱۹۹۰ و بیش از ۳۷ درصد در سال ۱۹۹۸ ترقی نموده است. اغلب کشورهای عضو در این افزایش درصد سهم داشته‌اند، و تنها چند کشور یعنی بلژیک، آلمان، ایرلند، لوکزامبورگ، هلند، مکزیک، نروژ و انگلستان وضع دیگری داشته‌اند، به این معنی که در این کشورها نسبت درآمد مالیاتی به تولید

دولتهای عضو OECD در سال ۱۹۹۸ قریب هشت تریلیون (هشت هزار میلیارد) دلار مالیات وصول کردند که به  $\frac{37}{2}$ ٪ درصد تولید ناخالص داخلی مجموع این کشورها بالغ می‌گردد، و بالاترین رقم درآمد مالیاتی را از رمانی نشان می‌داد که گردآوری اطلاعات مالیاتی از این کشورها آغاز گردید (یعنی از سال ۱۹۶۵). در حال حاضر کشورهایی که از لحاظ نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در بالاترین سطح (بیش از ۴۵٪) قرار دارند، عبارتند از سوئد، دانمارک، فنلاند، بلژیک، فرانسه و لوکزامبورگ. در درجه آخر مکزیک واقع است که نسبت درآمدهای مالیاتی آن به ۱۶ درصد تولید ناخالص داخلی بالغ می‌شود. ۵ کشور دیگر یعنی کره، ژاپن،

ناخالص داخلی از سال ۱۹۸۵ به بعد اندکی تنزل داشته است.

### ترکیب مالیاتی

جدول زیر ترکیب مالیاتی کشورهای عضو OECD را در فواصل دوره‌های پنجساله

نوع مالیات	۱۹۹۷	۱۹۹۵	۱۹۹۰	۱۹۸۵	۱۹۸۰	۱۹۷۵	۱۹۷۰	۱۹۶۵
مالیات بر درآمد شخصی	%۲۷	%۲۷	%۲۹	%۳۰	%۳۱	%۳۰	%۲۸	%۲۶
مالیات بر شرکت‌ها	%۹	%۸	%۸	%۸	%۸	%۸	%۹	%۹
تامین اجتماعی	%۲۶	%۲۶	%۲۴	%۲۴	%۲۴	%۲۳	%۲۱	%۱۹
مالیات بر دارایی	%۶	%۵	%۶	%۵	%۵	%۶	%۷	%۸
مالیات‌های عمومی مصرف	%۱۸	%۱۸	%۱۷	%۱۶	%۱۴	%۱۳	%۱۳	%۱۲
سایر مالیات‌ها	%۱۴	%۱۶	%۱۶	%۱۷	%۱۸	%۲۰	%۲۲	%۲۶

که مالیات بر شرکت‌ها در واقع رو به تنزل بوده است. از جمله عوامل مؤثر در این جریان باید به برنامه‌ریزی‌های مالیاتی شرکت‌ها اشاره کرد، به این معنی که با توصل به انواع تدبیر و ترفندها و بتویژه استفاده از بهشت‌های مالیاتی و رقابت‌های مالیاتی که بین کشورها وجود دارد، توانسته‌اند بار مالیاتی خود را سبک کنند.

بیشترین رشد درآمدها از آن مالیات‌های بر مصرف و سهم تامین اجتماعی شرکت‌ها بوده است. توضیح این که در کشورهای عضو OECD پرداخت‌های تامین اجتماعی در ردیف مالیات شناخته می‌شود و جزء آمارهای مالیاتی گنجانیده می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده به طور خاص بسیار رشد داشته است. در مقابل سهم برخی دیگر از مالیات‌های غیر مستقیم رو به کاهش بوده و

همان‌طور که از این جدول بر می‌آید، مالیات بر درآمد شخصی (personal income tax) در سراسر این دوره مهم‌ترین سهم را از جمع درآمدهای مالیاتی دارا بوده است، اما نسبت آن از %۳۱ در نیمة اول دهه هشتاد به %۲۷ در پایان دوره مورد بررسی تنزل کرده است.

مالیات بر جمع درآمد در قانون مالیات‌های مستقیم ایران، با این تفاوت که دقیقاً اجراء می‌شود و همان‌گونه که دیدیم مهم‌ترین رقم درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد.

مالیات بر شرکت‌ها در تمامی این دوره تقریباً ثابت بوده و نوسان اندکی تا حدیک درصد داشته است. از نیمه‌های دهه هشتاد سهم سود شرکت‌ها در مجموع تولید ناخالص داخلی OECD افزایش بسیار قابل توجهی داشته است، و به این ترتیب باید نتیجه گرفت

رشد پرداخت‌های تامین اجتماعی از ۱۹ به ۲۶٪ بوده است و این نشانگر پرداخت‌های رو به تزايد در رابطه با هزینه بیمه بیکاری و افزایش متوسط سن و تعداد سالمندان در جوامع OECD می‌باشد.

از بین سایر مالیات‌ها سهم مالیات بر دارایی بسیار تنزل داشته و از ۸٪ به ۵/۵٪ مجموع درآمدهای مالیاتی رسیده است. عموماً در جهان غرب مقاومت زیادی نسبت به این گونه مالیات (بخاطر ظاهر بودن و به چشم خوردن آن) نشان داده می‌شود.

طی این دوره به حدود نصف رسیده است. میزان مالیات بر واردات نیز در همه کشورهای عضو پایین آمده است و این به خاطر گرایش جهانی به رفع موانع گمرکی بازگانی بین‌المللی است. به این ترتیب در واقع رشد درصد مربوط به مالیات‌های بر مصرف مرهون افزایش سریع درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده بوده است و سبب شده است که نه تنها کاهش مربوط به برخی دیگر از انواع این گروه از مالیات‌ها جبران شود، بلکه در مجموع سهم گروه از ۱۲٪ در آغاز دوره به ۱۸٪ در پایان آن ترقی کند.



## مالیات بر فراورده‌های نفتی در ایران و کشورهای عضو OECD

سر مقاله همین شماره از مجله مالیات حاوی بحث جالب و مهمی است در رابطه با نوسانات قیمت نفت خام و تبلیغاتی که جهان غرب در این خصوص به راه می‌اندازد تا افکار عمومی مصرف کنندگان در این کشورها گنان گرانی بنزین و سایر فراورده‌های نفتی را متوجه کشورهای صادر کننده و سازمان مربوط به آنها یعنی اوپک بدانند. البته تردیدی نیست که اگر بهای نفت خام افزایش پیدا کند، قیمت تمام شده فراورده‌های نیز بالا می‌رود و گران‌تر به دست مصرف کننده نهایی می‌رسد. اما بحث بر سر این است که بهای این فراورده‌ها در کشورهای صنعتی به حدی بالا است که هیچ تناسبی با قیمت نفت خام در بازار امروزی جهان ندارد. پخش عمده این گرانی ناشی از بالا بودن میزان مالیاتی است که در کشورهای مذکور از مواد نفتی گرفته می‌شود. سهم بزرگ بعدی عاید شرکت‌های پالایش و عرضه این مواد در بازار داخلی کشورهای وارد کننده می‌گردد. رجوع به برخی ارقام و نسبت‌ها در سر مقاله این شماره از مجله مالیات موضوع را به خوبی روشن می‌سازد. آنچه در اینجا آورده می‌شود مقایسه‌ای است بین مالیاتی که در ایران از بنزین گرفته می‌شود، با مشابه آن در

چند کشور بزرگ صنعتی جهان، تا دانسته شود که واقعاً تفاوت از زمین تا آسمان است.

در ایران نرخ مالیات بر چند فراورده نفتی به شرح زیر است:

بنزین هواپیما به ازای هر لیتر  $1/35$  ریال، بنزین معمولی به ازای هر لیتر  $2$  ریال، نفت سفید به ازای هر لیتر  $75$  ریال، نفت گاز به ازای هر لیتر  $2/0$  ریال و نفت کوره به ازای هر لیتر  $2/0$  ریال (رجوع شود به مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیر مستقیم، صفحه ۲۳۹)

شایان ذکر است که اغلب این مالیات‌ها سال‌های سال است که در همین حد باقی هستند. فرضآ مالیات بنزین معمولی و بنزین هواپیما بر اساس قوانین و تصویب‌نامه‌های مصوب در سال‌های  $1313$  تا  $1326$  از  $2$  دهم ریال در هر لیتر شروع شده و حد اکثر تا سقف  $2$  ریال برای بنزین معمولی و  $1/35$  ریال برای بنزین هواپیما تثبیت شده است و هنوز که هنوز است همین نرخ‌ها ادامه دارند و اعمال می‌گردند. رقم  $2$  ریال مبلغی است حدود یک چهار هزارم یک دلار آمریکائی.

اما بینیم در کشورهای عمده صنعتی که این همه تبلیغات بر ضد اوپک و کشورهای صادر کننده نفت به راه می‌اندازند، وضع از چه قرار است. جدول زیر میزان مالیات بر هر لیتر بنزین و گازوئیل مصرفی خودروها را در هفت کشور بزرگ صنعتی جهان معروف به گروه هفت نشان می‌دهد. ارقام این جدول از آخرین اطلاعات منتشره از سوی سازمان بین‌المللی انرژی در سایت این سازمان در اینترنت به دست آمده است و مربوط به ماه اکتبر سال  $2000$  می‌باشد. ارقام پولی جدول به پول رایج این کشورها می‌باشد که به ترتیب عبارتند از فرانک فرانسه، مارک آلمان، لیر ایتالیا، پوند انگلیس، ين ژاپن، دلار کانادا و دلار آمریکا.

نام فراورده	فرانسه	آلمان	ایتالیا	انگلستان	ژاپن	کانادا	آمریکا
بنزین	$5/066$	$1/387$	$1364/486$	$0/588$	$59/1$	$0/306$	$0/102$
گازوئیل	$2/571$	$0/774$	$739/064$	$0/502$	$36/3$	$0/24$	$0/118$

کمتر کسی را می‌توان یافت که از نرخ تبدیل این ارزها به ریال اطلاعی نداشته باشد و به آسانی می‌توان حساب کرد که جدول فوق در قیاس با مالیات‌های برقرار شده در ایران تفاوت‌هایی را از چند صد برابر تا چند هزار برابر نشان می‌دهد. در چنین حالتی است که سازمان‌های تبلیغاتی کشورهای بزرگ همه‌گناه‌گرانی فراورده‌های نفتی را به گردن اوپک می‌اندازند.

نکته مهم تر نسبت مالیات‌های مذکور به بهای خرده فروشی این فراورده‌هاست که نشان می‌دهد دولت‌های صنعتی چه سهم عظیمی از قیمت فراورده‌ها را به خود اختصاص می‌دهند. جدول زیر بهای فروش دو فراورده مذکور را در همان کشورها و به پول ملی آن‌ها نشان می‌دهد و خواندنگان با یک نگاه می‌توانند به سهم مالیات در این کشورها پی ببرند.

نام فراورده	فرانسه	آلمان	ایتالیا	انگلستان	ژاپن	کانادا	آمریکا
بنزین	$7/336$	$2/079$	$2142$	$0/776$	$110$	$0/755$	$0/412$
گازوئیل	$5/131$	$1/528$	$1531/67$	$0/707$	$88$	$0/738$	$0/416$

مقایسه دو جدول فوق نشان می‌دهد که سهم دولت‌های بزرگ صنعتی از بهای بنزین بین  $24/7$ ٪ (آمریکا) تا  $75/7$ ٪ (انگلستان) می‌باشد. همین نسبت در مورد گازوئیل بین  $3/28$ ٪ تا  $71/7$ ٪ است. آنگاه انصاف می‌توان

داد که آیا سبب اصلی گرانی فراورده‌های نفتی در بازار مصرف دولت‌های صنعتی هستند یا اوپک. در کنار این بحث نکته دیگری از حیث مسائل داخلی ایران قابل ذکر است و آن این که فرضًا در مورد بنزین ۲ ریال در هر لیتر مالیات رقمی حدود یک صد و هشتادم قیمت فروش داخلی را تشکیل می‌دهد که کمتر می‌توان نظری آن را در جهان امروز جستجو نمود. در نتیجه میزان درآمد مالیاتی از محل مالیات بر فراورده‌های نفتی بسیار قلیل و ناچیز می‌باشد. فرضًا در تمامی ششماهه اول سال گذشته مجموع درآمد مالیاتی سراسر کشور از فروش بنزین ۲/۳۷ میلیارد تومان، و از آن گازوئیل ۸۳۸ میلیون تومان بوده است. این در حالی است که حرکت اتومبیل‌ها و کامیون‌ها جای سوزن انداختن در شهر و روستا و جاده‌های ایران باقی نگذارد و ماشین از سرو گوش مردم بالا می‌رود و دود و دم آن نفس را در سینه انسان‌ها بند آورده است.

## جرائم هالیاتی در چند کشور

(ادامه از شماره‌های قبل)

### بخش چهارم - هلند

تخلف واحد مؤدی ممکن است مورد تعقیب اداری و جزایی قرار گیرد و این وضعیت می‌تواند به تعیین مجازات‌های دوگانه برای عمل واحد منجر شود. از آنجا که چنین ترتیبی خلاف اصل حقوقی ne in idem puniri bis می‌باشد، مقرراتی در قانون مالیاتی به منظور جلوگیری از حدوث چنین حالتی پیش‌بینی شده است. مقررات مذکور با این که در مورد مسائل مربوط به قانون

۱. عبارت لاتینی به معنی: عمل واحد نباید دو بار مجاز شود.

در هلند نیز مانند بسیاری از کشورهای دیگر تخلفات مالیاتی به دو نوع اداری و جزایی تقسیم می‌شوند. همان گونه که پیشتر یادآور شدیم کاربرد اصطلاح اداری (administrative) از آن جهت است که نسبت به تخلفات نوع اول مراجع مالیاتی رسیدگی و اخذ تصمیم می‌نمایند و این مراجع جنبه اداری دارند و نه قضائی. در واقع اصطلاح اداری در اینجا نقطه مقابل قضائی قرار دارد.

در قانون مالیاتی هلند از هر دو نوع تخلفات و مجازات‌های آنها نام برده شده است، ضمناً این که تخلفات جزایی به استناد قانون کیفری آن کشور نیز قابل تعقیب می‌باشند. ضمناً

مالیاتی وضع شده است، اما بر حسب رویه نسبت به دعاوی مالیاتی طرح شده نزد محاکم جزایی نیز کاربرد دارد.

اظهارنامه مالیاتی تسلیم نکند و یا این کار را به موقع انجام ندهد، مجازات انضباطی او معادل ۵ درصد مالیات خواهد بود، به شرط این که میزان جریمه از ۱۰۰۰ فلورن هلندی تجاوز نکند. البته این حالت به عنوان تخلف سبک تلقی می‌شود، ولی در صورت سنگین بودن تخلف وجود نیت ارتکاب جرم مالیاتی یا قصور عمدی، جریمه مورد بحث معادل ۱۰۰ درصد مالیات خواهد بود. در مورد گروه دوم (نظیر مالیات بر ارزش افزوده و مالیات تکلیفی) جریمه سبک معادل ۱۰ درصد مالیات و جریمه سنگین برابر ۱۰۰ درصد آن می‌باشد.

تخلفات جزایی - فصل نهم قانون مالیاتی هلند که در رابطه با تخلفات جزایی است این جرایم را نیز به دو دسته سبک و سنگین تقسیم می‌کند. دسته نخست تخلفاتی هستند که عامل نیت و قصد ارتکاب جرم در آنها ضعیف بوده و بیشتر جنبه قصور و سهل انکاری دارند، مانند این که مؤدی به همین ترتیب از تسلیم به موقع اظهارنامه یا همکاری قانونی با مراجع مالیاتی امتناع کرده باشد. در این حالت مجازات مؤدی ممکن است جریمه نقدی معادل ۱۰۰۰۰ فلورن (و یا معادل مالیات مربوط، در صورتی که بیشتر باشد) و یا بازداشت تا مدت ۶ ماه تعیین گردد. اما در صورت احراز نیت ارتکاب جرم، مجازات برابر خواهد بود با ۲۵۰۰۰ فلورن جریمه نقدی (یا معادل مالیات مربوط، در صورتی که بیشتر باشد) و یا زندان حداقل تا ۴ سال. همان طور که بالاتر اشاره شد، ممکن است

تخلفات اداری - این تخلفات خود به دو نوع تقسیم می‌شوند که می‌توان آنها را به تخلفات سبک و سنگین تقسیم کرد. تخلف سبک مستلزم مجازات انضباطی است که هدف از آن تنبه مؤدی و هدایت او به انجام صحیح تکالیف مالیاتی در آینده است. در تشخیص سبک و سنگین بودن تخلف نیت و قصد مؤدی مورد نظر قرار می‌گیرد. در صورت ظاهر بودن نیت سوء مجازات‌های سنگین تری تعیین می‌شود. ولی به هر حال مجازات‌هایی که از سوی مرجع مالیاتی تعیین می‌شود صرفاً جنبه پولی و افزایش بدھی مالیاتی مؤدی را دارند و اگر پای مجازات‌هایی نظیر زندان یا جریمه کیفری در میان باشد، موضوع در صلاحیت مراجع قضائی قرار می‌گیرد.

از جهت مجازات‌های پولی مورد بحث نیز باید بین دو نوع از مالیات‌ها قائل به تفکیک گردید. نخست مالیات‌هایی که مستلزم تشخیص مرجع مالیاتی هستند، به نحوی که ممکن است مآلًا با برآورده مؤدی یکسان از آب درنیاید. نمونه بارز آن مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی است. دسته دوم مالیات‌هایی هستند که مبلغ آنها علی القاعدة روشن است و در شرایط عادی قابل تغییر نمی‌باشند. مالیات بر ارزش افزوده و بسیاری از مالیات‌های تکلیفی جزء این گروه می‌باشند. در مورد گروه اول، اگر مؤدی فرضاً

پرداخت نشده از حداقل‌های فوق تجاوز کند و دست کم سه شرط از شرایط یاد شده نیز در مورد مؤیدی و قضیه مالیاتی صادر باشد، در این صورت موضوع معمولاً به مرجع کیفری کشانیده می‌شود. همچنین است اگر مؤیدی پس از حصول توافق با مرجع مالیاتی از اجرای شرایط آن خودداری کند و یا حالت تکرار جرم از سوی مؤیدی واحد پیش آید.

آنچه فوقاً گفته شد به تخلفات جزائی و تعقیب جزائی بر حسب موارد پیش‌بینی شده در قانون مالیاتی مربوط بود. اما تعقیب جزائی طبق مقررات قانون کیفری نیز امکان دارد. در اینجا اتهام مؤیدی مبادرت به جعل خواهد بود. همان‌گونه که می‌دانیم جعل به دو نوع مادی و معنوی تقسیم می‌شود. مثلاً اگر در سنندی عبارتی را بتراشند و کلمات دیگری به جای آن قرار دهند، جعل مادی صورت پذیرفته است. ولی قلب حقیقت در تنظیم یک سنند، مانند غیرواقعی بودن تاریخ، جعل معنوی به شمار می‌آید. ماده ۲۲۵ قانون کیفری هلند مبنای تشخیص و رسیدگی به این گونه جرم می‌باشد.

**تعویض بار اثبات** - در این بحث بد نیست به نوعی مجازات خاص در رویه مالیاتی هلند اشاره کنیم و آن به تغییر جهت بار اثبات مربوط می‌شود. در شرایط عادی اگر مرجع مالیاتی اظهارنامه مؤیدی را نپذیرد و خود مالیات بیشتری تشخیص دهد، در این صورت بار اثبات بر عهده او است، به این معنی که باید بر صحت تشخیص خود اقامه دلیل کند. اما اگر مؤیدی از تسليم اظهارنامه خودداری کند،

مؤیدی به خاطر تخلف واحد مورد تعقیب در هر دو مرجع اداری و جزاًی قرار گیرد. در این صورت اگر محکمة جزاًی را تبرئه کند، یا محکوم نماید، و یا با وی به توافق و مصالحه برسد، در آن صورت دیگر مجازات‌های تعیین شده از سوی مرجع اداری قابل إعمال نبوده و تعقیب اداری متوقف خواهد شد.

توافق یا اصطلاحاً «معامله» با مؤیدی به معنی آن است که مؤیدی به پرداخت مبالغ معین مالیات و غیره رضایت دهد و دعوی به این ترتیب کلأً خاتمه پذیرد. این گونه معامله یا مصالحه بین مرجع مالیاتی و مؤیدی نیز قابل حصول است و در این حالت نیز قضیه مختومه تلقی می‌شود و قابلیت تعقیب اداری و جزائی مؤیدی از میان می‌رود. برخلاف آنچه ممکن است تصور شود، انجام این نوع مصالحه و چشم‌پوشی از تعقیب در مواردی ممکن است که مبلغ مالیات پرداخت نشده از حداقل معینی تجاوز کند. این حداقل در مورد شخص حقیقی ۱۲۰۰۰ و نسبت به مؤسسات ۲۵۰۰۰ فلورن است. شرط دیگر، احراز برخی شرایط است. این شرایط از جمله به وضعیت شخصی مؤیدی، مقام او در مؤسسه، پیچیدگی مورد، احراز نیت استفاده شخصی مؤیدی و غیره مربوط می‌شوند. برای آن که مرجع مالیاتی بتواند به مصالحه اقدام کند، علاوه بر لزوم تجاوز مبلغ مالیات پرداخت نشده از حداقل‌های مذکور، لازم است که لااقل دو شرط از این شرایط چندگانه در مورد مؤیدی و قضیه مطروحه صادق باشد.

اگر حصول توافق بین مؤیدی و مرجع مالیاتی امکان نداشته باشد و ضمناً مبلغ مالیات

می‌گیرد. از طرفی اگر مؤدی قبل از شروع تعقیب در مقام جبران برآید و پایی بندی به قانون نشان دهد، ممکن است از تعقیب کیفری معاف گردد.

**شروع به تعقیب و مقامات اقدام کننده -**  
شروع به تعقیب مستلزم آن است که عمل مؤدی در حیطه تخلفات مشروحة فوق قرار گیرد و با آنها تطابق پیدا کند. تعقیب تخلف اداری از سوی مقام مالیاتی انجام می‌شود و هم او مجازات اداری به صورت افزایش بدھی مؤدی را تعیین می‌کند. تعقیب کیفری نیز مستلزم ارتکاب جرائم مربوط می‌باشد. در عمل تعقیب کیفری بیشتر از سوی دادستانی عمومی انجام می‌پذیرد. اگر تعقیب از سوی مقام مالیاتی انجام شود او باید ادله و قرائن لازم بر صحت نظر خود ارائه نماید و در تعقیب کیفری این وظیفه با دادستانی است.

**اعتراض و پژوهشخواهی -** در مورد مجازات اداری که از سوی مرجع مالیاتی تعیین و اعلام می‌شود، مؤدی می‌تواند ظرف شش هفته از تاریخ ابلاغ نسبت به آن اعتراض کند. این اعتراض به صورت کتبی به مرجع صالح مالیاتی تسليم می‌شود و مرجع مربوط می‌تواند حداقل ظرف یک سال نظر خود را در این باب اعلام نماید. سپس مؤدی در صورت عدم رضایت حق خواهد داشت نزد محاکم قضائی پژوهشخواهی کند. پژوهش از رأی محکمة کیفری نیز تابع مقررات عمومی مربوط به پژوهشخواهی از آراء محاکم دادگستری می‌باشد.

یا اطلاعات نادرست در اختیار حوزه مالیاتی قرار دهد، در آن حالت مقام مالیاتی مباررت به تشخیص مالیات می‌نماید و آنگاه بار اثبات، دیگر بر دوش مؤدی خواهد بود و او است که باید برای درستی رقم مورد ادعای خود و نادرستی تشخیص مقام مالیاتی اقامه دلایل نماید و این کار چندان آسانی نیست.

**شرکاء و معاونین جرم -** مقررات جداسازی و خاصی در مورد تخلفات مشاوران مالیاتی که به ارائه صورت‌های نادرست از سوی مؤدی کمک کرده‌اند، وجود ندارد ولی آنان را می‌توان به استناد مقررات عمومی جزایی در رابطه با معاونت و شرکت در جرم تعقیب نمود. سایر کسانی هم که به نحوی در این زمینه مساعدت و همراهی داشته‌اند، تحت همین عناوین قابل تعقیب و مجازات می‌باشند. البته جرم شرکای جرم سنگین‌تر از معاونان جرم می‌باشد.

**شرایط مخففة مجازات -** در تخلفات اداری، مجازات (به صورت پولی و افزایش بدھی مالیاتی مؤدی) از سوی مقام مالیاتی تعیین می‌شود. طبق دستورالعمل سال ۱۹۹۳ وزارت دارایی به مقام مالیاتی اجازه داده شده است که تحت شرایطی در مجازات مورد نظر تخفیف قائل شود. این شرایط بیشتر شامل توجه به نیت مؤدی در ارتکاب تخلف و نیز سابقه او در ارتکاب تخلف و عادت به آن می‌باشد. شرایط شخصی مؤدی و عدم تناسب مجازات با تخلف نیز از جمله عواملی است که در این زمینه ملحوظ نظر قرار

# یک اظهارنامهٔ مالیاتی

## برگرفته از اینترنت

اظهارنامه‌ای که موضوع بحث ما است از آن کلینتون رئیس جمهور آمریکا و همسر او است و درآمد و هزینه این زوج در سال ۱۹۹۹ و مالیات متعلق به آن را نشان می‌دهد. البته همان گونه که می‌دانیم اطلاعات مالیاتی جنبه محروم‌انه دارد و مراجع مربوط نمی‌توانند آن را افشاء کنند. از جمله ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم ایران متضمن چنین حکمی است. قانون مالیاتی آمریکا نیز مقررات مشابهی را دارد، اما از اوایل دهه هفتاد رؤسای جمهور پذیرفتند که اظهارنامه‌های آنان منتشر شود و به اطلاع عموم برسد. این کار فقط در مورد سال‌هایی انجام می‌شود که رئیس جمهور مربوط طی آن پست ریاست جمهوری را دارا بوده و در زمان تسلیم اظهارنامه نیز هنوز در همین پست باقی باشد. به این سبب کارتر برای سال ۱۹۸۰ و ریگان برای سال ۱۹۸۸ اظهارنامه‌های خود را منتشر نکردند، زیرا در موعد تسلیم اظهارنامه دوران ریاست جمهوری آنان پایان یافته بود، هرچند که در سال عملکرد این مقام را دارا بوده‌اند.

توضیح دیگری که لازم است قبل از شروع بررسی داده شود این است که طبق مقررات مالیاتی آمریکا زن و شوهر می‌توانند اظهارنامه مشترک (joint return) تسلیم نمایند که شامل کلیه فعالیت‌ها، کسور و درآمد هر دو همسر باشد. در چنین حالتی غالباً میزان کمتری مالیات تعلق می‌گیرد.

خلاصه اظهارنامه مورد بررسی که روی فرم شماره ۱۰۴۰ درج گردیده به شرح زیر است:

نام: ویلیام جی. کلینتون، نام همسر: هیلاری رُدم کلینتون

نشانی: شماره ۱۶۰۰، خیابان پنسیلوانیا، ان. دبلیو. - واشینگتن دی. سی.

نام فرزندان تحت تکلف: چلسی وی. کلینتون، نسبت با مأودی: بختر

### ارقام به دلار

۱. درآمد حقوق سالانه.....	۱۰۰۰۰۰
۲. درآمد بهره مشمول مالیات.....	۶۰۰۸
۳. سود سهام عادی.....	۱۱۳۹۶
۴. درآمد شغلی.....	۲۰۲۱۲
۵. منافع سرمایه‌ای.....	۱۷۹۸۳۹

۶ جمع درآمد (ناخالص) .....	۴۱۷۲۶۷
کسر می‌شود:	
۷ نیمسی از مالیات بر درآمد شغلی .....	۱۴۲۸
۸ مانده (درآمد ناخالص تعديل شده) .....	۲۱۶۰۳۹
کسر می‌شود:	
۹ هزینه‌های قلم به قلم .....	۸۱۳۵۸
۱۰ درآمد خالص (ردیف ۸ منهای ردیف ۹) .....	۲۳۴۶۸۱
۱۱ مالیات متعلق (اعمال نرخ‌های مالیاتی روی رقم ردیف ۱۰) .....	۸۳۳۰۵
اضافه می‌شود:	
۱۲ مالیات بر درآمد خودفرمایی (محاسبه شده در ضمیمه SE) .....	۲۸۵۸
۱۳ مالیات حداقل جایگزین (محاسبه شده در فرم شماره ۶۲۵۱ ضمیمه)	۲۹۴۳
۱۴ جمع مالیات (ردیف‌های ۱۱+۱۲+۱۳) .....	۹۲۱۰۴
۱۵ کسر می‌شود علی الحساب‌های پرداختی	۹۲۳۸۲
۱۶ اضافه پرداختی مالیات	۲۲۷۸

آیا می‌خواهید اضافه پرداختی مالیات به شما مسترد شود؟ -

یا این که به علی الحساب مالیات سال ۲۰۰۰ شما منظور گردد؟ +

اضای مؤدیان (زوج و زوجه) - اضای تهیه کننده اظهارنامه ایران ابرت ال. جونز پی. سی. از مؤسسه هریتون، منکوسو اند جونز پی. سی. به نشانی: ۱۱۱۰، راکویل پایک، راکویل، مریلند.

بررسی مقاد این سند از جهت آشنایی با طول و تفصیل و پیچیدگی اظهارنامه‌های مالیاتی آمریکا حائز اهمیت است. فرم ۱۰۴ که شامل ۱۱ برگ است، مخصوص اظهارنامه‌های فردی (شخص حقیقی) است که آن را می‌توان شبیه مالیات بر جمع درآمد پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم ایران دانست، نهایت این که کلیه افراد صاحب درآمد و مشمول مالیات باید نسبت به پرکردن و تسليم آن به مراجع مالیاتی اقدام نمایند و یافتن راه گریز بسیار دشوار است و عواقب ناگواری دارد.

دو صفحه اول اظهارنامه بخش اصلی آن را تشکیل می‌دهد و ۹ صفحه دیگر ضمایم اظهارنامه به شمار می‌آیند. فرم اصلی و ضمایم آن هر یک صورت پرسشنامه مفصلی را دارند که مؤدیان یا مشاوران مالیاتی آنان باید با دقت مطالعه و تکمیل نمایند. تعداد سوالات در فرم اصلی و ضمایم مربوط به شرح زیر است: فرم اصلی ۶۹ سوال در ۲ صفحه، ضمیمه A شامل کسور قلم به قلم در یک صفحه و ۲۸ سوال، ضمیمه B شامل بهره و سود سهام در یک صفحه و هشت سوال، ضمیمه C در مورد درآمد شغلی شامل یک صفحه و سه قسمت، ضمیمه D در مورد منافع سرمایه‌ای در ۲ صفحه و ۵۳ سوال، ضمیمه E مربوط به درآمد خودفرمایی (self-employment) در یک صفحه و ۶ سوال، آخرین ضمیمه که فرم شماره ۶۲۵۱ نامیده می‌شود شامل ۲ صفحه و ۵۰ سوال.

بسیاری از اصطلاحات و عناوین و مطالب یادشده نیازمند توضیح اند که ضمن بررسی ارقام به شرح آنها می‌پردازیم.

- مفهوم درآمد حقوق روشن است و در اینجا منظور از آن حقوق سالانه شوهر (رئيس جمهور) است.

- بهره‌های مشمول مالیات به طوری که از ضمیمه B بر می‌آید، از هفت بانک و مؤسسه اعتباری آمریکا دریافت شده است. در آمریکا بهره معاف از مالیات نیز وجود دارد و زوج مؤدی ۹۹۱۷ دلار نیز از این بابت درآمد داشته‌اند که در اظهارنامه قید شده است، اما در محاسبه مالیات نیامده است.

- سود سهام از یک شاغل در امور تراست گرفته شده است. تراست نهاد حقوقی است که برای امور مختلف به وجود می‌آید، مانند اداره اموال اشخاص، پرداختن به امور سرمایه‌گذاری و بازرگانی و غیره. تراست‌ها انواع بسیار مختلفی دارند و بیش از همه در کشورهای تابع سیستم حقوقی کامن لو (Common Law) رایج می‌باشند. سیستم مذکور بر عرف و سوابق آراء محاکم مبتنی است و در کشورهای آنگلوساکسون جاری است.

- درآمد شغلی به مبلغ ۲۰۲۱۴ دلار مربوط به همسر مؤدی است و ظاهراً از تالیف و تصنیف عاید شده است.

- منافع سرمایه‌ای سودی است که از فروش و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای مانند ملک، اوراق بهادار و نظایر آن‌ها عاید می‌شود. در جهان غرب این نوع سود تابع مالیاتی جدا از مالیات بر درآمد است. سود سرمایه‌ای تفاوت بین قیمت خرید و فروش، دارایی است و مالیات آن معمولاً بر حسب این که منافع در کوتاه مدت یا بلند مدت حاصل شده باشد، تفاوت می‌کند و ممکن است نرخ‌های مالیاتی متفاوتی اعمال شود. منافع سرمایه‌ای که در کوتاه مدت به دست آمده است، مشمول نرخ بالاتر و نرخ‌های مربوط به مالیات بر درآمد قرار می‌گیرد، زیرا در چنین معاملاتی احتمال سوداگری و بورس بازی پیشتر وجود دارد.

زوج مؤدی هر دو نوع منافع سرمایه‌ای کوتاه مدت و بلند مدت را دارا بوده‌اند که از واگذاری سهام شرکت‌ها عاید آنان شده است. منافع کوتاه مدت معادل ۵۷۷۵۵ دلار و بلند مدت برابر ۱۲۰۹۴ دلار بوده است (جمعاً ۱۷۹۸۴۹ دلار).

نحوه محاسبه مالیات (ضمیمه D) از جهت آشنایی با این مقوله می‌تواند جالب باشد. این محاسبه منجر به تفکیک دو نوع منافع سرمایه‌ای شده است و در نتیجه منافع کوتاه مدت به سایر درآمدهای مؤدیان افزوده شده و مشمول نرخ مالیات بر درآمد قرار گرفته است. اما منافع بلند مدت یکجا مشمول نرخ مالیاتی ۲۰ درصد واقع شده است که کمتر از نرخ‌های مربوط به مالیات بر درآمد است. چگونگی محاسبه (در ضمیمه D) به شرح زیر است:

- |        |   |
|--------|---|
| ۳۴۴۶۸۱ | ۱. درآمد خالص سالانه مؤدیان (ردیف ۱۰ فرم اصلی اظهارنامه)                        |
| ۱۲۲۰۹۴ | ۲. کسر می‌شود منافع سرمایه‌ای بلند مدت  |
| ۲۱۲۵۸۷ | ۳. مانده  |
| ۵۹۸۸۶  | ۴. مالیات بر درآمد (طبق جدول نرخ‌های مالیات بر درآمد)                           |
| ۲۴۴۱۹  | ۵. مالیات متعلق به منافع سرمایه‌ای بلند مدت به نرخ مقطوع $(122094 \times 20\%)$ |

- درآمد همسر مؤدی یک بار تحت عنوان درآمد شغلی (business income) به جمع درآمد مشمول مالیات افزوده شده و در محاسبه مالیات بر درآمد مؤدیان منظور گردیده است (ردیف ۴ اقلام ذکر شده در مورد فرم اظهارنامه اصلی). بار دیگر همین درآمد تحت عنوان درآمد خودفرمایی (self-employment) (income) مشمول مالیاتی تحت همین عنوان گردیده است (فرم SE). نحوه محاسبه چنین است:

۱. مبلغ ناخالص درآمد ..... ۲۰۲۱۴
  ۲. مبلغ خالص درآمد (معادل  $\frac{۹۲}{۳۵}$  صدم درآمد ناخالص) ..... ۱۸۶۶۸
  ۳. مالیات متعلق ..... ۲۸۵۶
- دو نرخ مقطوع برای محاسبه این مالیات وجود دارد، یکی  $\frac{۱۵}{۳}$  درصد برای درآمدهای زیر ۷۲۶۰۰ دلار، و دیگری نرخ ۲۹ درصد برای درآمد بیش از مبلغ فوق.

از آنجا که درآمد مذکور در فرم اصلی اظهارنامه به جمع درآمد مؤدیان افزوده شده بود و همراه با باقی درآمدهای مالیات آن تعیین گردیده بود، و اینک بار دیگر مالیاتی که به این ترتیب محاسبه می‌شود به رقم مالیات بردرآمد افزوده می‌شود، برای تعدیل این وضع نیمی از مالیات به هزینه گذارده می‌شود که موضوع هزینه‌ها ذیلاً مورد بحث قرار می‌گیرد.

- عنوان کسور قلم به قلم ترجمه اصطلاح itemized deductions است. منظور اقلام قابل کسر است که در قانون مالیاتی آمریکا ذکر شده است. از آنجا که این کسور قلم به قلم فهرست شده‌اند، اصطلاح کسور فهرست شده یا قلم در مورد آن‌ها رایج گردیده است. نقطه مقابل آن کسور استاندارد (standard deductions) است که به میزان هزینه‌های واقعی مؤدی مربوط نیستند، بلکه به خاطر وجود شرایط خاصی در مؤدی (مانند وضع تأهل، افراد تحت تکلف، سن، وضع جسمی، منابع درآمد مؤدی و عواملی از این قبیل) تعلق می‌گیرد. این اقلام یا به صورت کسور مالیاتی منظور می‌گردند و یا به شکل اعتبار مالیاتی اعطاء می‌شوند. کسور از درآمد مشمول مالیات مؤدی وضع می‌گردد و اعتبار مالیاتی از مالیات متعلق کسر می‌شود.

کسور قلم به قلم موضوع ضمیمه A اظهارنامه هستند و در مورد مودیان نامبرده شامل اقلام زیر می‌باشند:

۱. مالیات بردرآمد پرداختی به دولت‌های ایالتی ..... ۱۸۸۵۰
۲. مالیات املاک (نوعی مالیات بر دارایی که به ارزش ملک تعلق می‌گیرد) ..... ۱۳۰۸۱
۳. بهره پرداختی بابت رهن ملک ..... ۱۰۷۱۴
۴. کمک‌های خیریه
۵. هزینه‌های سرمایه‌گذاری قابل کسر
۶. حق‌الزحمه پرداختی به موسسه تهیه کننده اظهارنامه
۷. جمع اقلام فوق
۸. کسر می‌شود ۰٪ جمع درآمد ناخالص تعدیل شده (ردیف ۸ اظهارنامه اصلی)
۹. مانده
۱۰. حد نصاب هزینه

۱۱. هزینه مازاد بر نصاب که قابل کسر نیست

در مواردی که درآمد مؤدى از رقم معینی بیشتر باشد، هزینه قابل قبول از حد معینی نمی‌تواند تجاوز کند. رقم نصاب درآمد در موردی که زن و شوهر اظهارنامه مشترک تسليم کنند، ۱۲۶۰۰۰ دلار، و در غیر این صورت ۶۳۳۰۰ دلار است.

- نحوه عمل در مورد حد اقل مالیات جایگزین (اختصاراً AMT) به این نحو است که پس از محاسبه معمولی مالیات بر درآمد مؤدى، محاسبات اضافی دیگری در مورد اقلام مربوط به وی صورت می‌پذیرد و اگر این محاسبات نتیجه‌ای زاید بر رقم محاسبه شده باشد مالیات بر درآمد معمولی نشان دهد، آنگاه تفاوت حاصل قابل وصول خواهد بود. این محاسبات اضافی بویژه شامل این عمل است که برخی هزینه هایی که در محاسبه عادی مالیات از درآمد مؤدى کسر شده بود مجدداً به درآمد وی افزوده می‌شود و رقم درآمد مشمول مالیات جدیدی به دست می‌آید. در مورد مؤدان نامبرده کار به صورت زیر انجام شده است:

۱. درآمد خالص مؤدان (ردیف ۱۰ اقلام نقل شده در مورد اظهارنامه اصلی) ..... ۳۳۴۶۸۱

۲. اضافه می‌شود ۴ رقم هزینه‌ای که تحت عنوان کسور قلم به قلم از درآمد ناخالص کسر شده بود، یعنی:

الف. مالیات پرداخت شده ایالتی برابر ..... ۱۸۸۵

ب. مالیات پرداخت شده املاک برابر ..... ۱۳۰۸۱

ج. هزینه‌های سرمایه گذاری قابل کسر ..... ۱۰۸۹۲

د. حق‌الزحمه پرداختی به مؤسسه تهیه کننده ترازنامه ..... ۵۶۲۵

۳. حاصل جمع چهار رقم فوق بعلاوه درآمد خالص مذکور ..... ۳۸۳۱۲۹

۴. از نتیجه ۲٪ جمع درآمد ناخالص تعدیل شده را کسر می‌کنیم ..... ۸۳۲۱

۵. مانده که درآمد جدید مؤدان را تشکیل می‌دهد ..... ۳۷۴۸۰۸

۶. کسر می‌شود هزینه مازاد بر نصاب (ردیف ۱۱ بخش مربوط به محاسبه کسور قلم به قلم) ..... ۸۶۸۳

۷. مانده درآمد مشمول مالیات AMT ..... ۳۶۶۱۲۵

اگر رقم اخیر در مورد همسرانی که اظهارنامه مشترک تسليم می‌کنند زیر ۱۷۵۰۰۰ دلار باشد (و در صورت

تسليم اظهارنامه‌های جداگانه زیر ۸۷۵۰۰ دلار) در آن صورت نرخ مقطوع ۲۵ درصد إعمال می‌گردد، و اگر

رقم درآمد بیش از نصاب فوق باشد، نرخ مقطوع مالیاتی ۲۸ درصد خواهد بود و از حاصل ضرب مبلغ ۳۵۰۰

دلار در مورد اظهارنامه مشترک (و ۱۷۵۰۰ دلار در مورد اظهارنامه جداگانه) کسر می‌شود.

به این ترتیب رقم مالیات برابر خواهد بود با:  $۱۵ \times ۰.۲۸ - ۳۵۰ = ۹۹۰$

اما اگر مؤدى یا مؤدان دارای منافع سرمایه‌ای باشند که در فرم اصلی ۱۰۴۰ درج شده و در محاسبه مالیات منظور شده باشد، در آن صورت باید محاسبه دیگری را هم به شرح زیر انجام دهنده:

۱. از درآمد مشمول مالیات AMT که به شرح فوق برابر ۳۶۶۱۲۵ دلار محاسبه شد، منافع سرمایه‌ای بلند مدت که ۱۲۰۹۴ دلار بود کسر می‌شود و مانده معادل ۲۴۴۰۳۱ دلار به دست می‌آید.

۲. اگر رقم اخیر در مورد همسرانی که اظهارنامه مشترک تسليم می‌کنند زیر ۱۷۵۰۰۰ دلار باشد (و در صورت تسليم اظهارنامه‌های جداگانه زیر ۸۷۵۰۰ دلار) در آن صورت به عدد ۲۶٪ ضرب می‌شود، و اگر

رقم فوق بیش از این مبلغ باشد، ۲۸ درصد آن محاسبه می‌شود و سپس از حاصل ضرب مبلغ ۳۵۰۰ دلار در مورد اظهارنامه مشترک (و ۱۷۵۰ دلار در مورد اظهارنامه جداگانه) کسر می‌گردد. پس خواهیم داشت:

$$244031 \times 28\% - 64829$$

۳. به رقم اخیر مالیات منافع سرمایه ای بلند مدت فوق به نرخ ۲۰٪ را می‌افزاییم:

$$64829 + (122094 \times 20\%) = 89248$$

رقم اخیر مالیات AMT دیگری است که از مالیات AMT محاسبه شده اولی (برابر ۹۹۰۱۷ دلار) کمتر است و همین نتیجه پایین تر قبول می‌باشد. این مالیات از مالیات اصلی که در فرم اصلی ۱۰۴۰ برابر ۹۴۳۰۵ دلار محاسبه شد، ۴۹۴۳ دلار بیشتر است. مؤدی باید این اختلاف را علاوه بر مالیات اصلی پیردازد. محاسبات فوق مربوط به یک پرونده مالیاتی بسیار ساده بود. به طور کلی محاسبه مالیات در آمریکا کار دشواری است و غالباً ناچار می‌شوند به مشاوران مالیاتی و کارشناسان این رشته مراجعه کنند. بویژه محاسبات مربوط به AMT همواره مشکل آفرین و مایه انتقادات فراوان بوده است.

## مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

تصویب‌نامه شماره ۲۸۴۲۳ / ت ۱۸۸۹۰ - مورخ ۱۳۷۹/۷/۳

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۹/۶/۱۲ بنا به پیشنهاد ۴۳۲۷۱ مورخ ۱۲/۱۶/۱۳۷۸ و وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفة‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی - مصوب ۱۳۷۷ - آینین‌نامه اجرایی تبصره یاد شده را به شرح زیر تصویب نمود:

آینین‌نامه اجرایی تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفة‌ای

حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی

ماده ۱- به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌تفع، اشخاص حقیقی و حقوقی به ترتیبی که در این آینین‌نامه معین می‌شود از خدمات تخصصی و حرفة‌ای حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده خواهد شد.



ماده ۲- اشخاص حقوقی نیل مکلفند حسب مورد «حسابرس و بازرس قانونی» یا «حسابرس» خود را از میان مؤسسه‌های حسابرسی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند، انتخاب نمایند:  
الف. شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابعه ووابسته به آنها.  
ب. شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های تابعه ووابسته به آنها.

ج. شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره یک ماده (۱۳۲) قانون محاسبات عمومی.

د. شعب و دفاتر نمایندگی شرکت‌های خارجی که در اجرای قانون اجازه ثبت شعبیه و نمایندگی شرکت‌های خارجی - مصوب ۱۳۷۶ - در ایران ثبت شده‌اند.

ه. مؤسسه‌های نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌ها، سازمان‌ها و مؤسسه‌های تابعه ووابسته به آنها.  
و. سایر اشخاص حقوقی و حقیقی زیر که با در نظر گرفتن عواملی از قبیل درجه اهمیت، حساسیت و حجم فعالیت آنها (میزان فروش محصولات یا خدمات، جمع دارایی‌ها، تعداد پرسنل و میزان سرمایه) و همچنین میزان ظرفیت کاری مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی، مشخصات یا فهرست آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان دی ماه هر سال اعلام می‌گردد.

۱. شرکت‌های سهامی خاص و سایر شرکت‌ها و همچنین مؤسسه‌های انتفاعی غیرتجاری.
۲. شرکت‌ها و مؤسسه‌های تعاونی و اتحادیه‌های آنها.

۳- اشخاص حقیقی که طبق مقررات قانونی مربوط، مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند.

تبصره ۱- اشخاص موضوع این ماده می‌توانند از خدمات سازمان حسابرسی که تنها مؤسسه حسابرسی دولتی می‌باشد، به عنوان «حسابرس و بازرس قانونی» یا «حسابرس» خود حسب مورد استفاده نمایند.

تبصره ۲- ضوابط تشخیص شرکت‌های تابعه ووابسته، با توجه به اصول و ضوابط حسابداری موضوع بند (ز) ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی تعیین می‌گردد.

تبصره ۳- با تعیین اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌توان برای «حسابرسی و بازرسی قانونی» یا «حسابرسی» اشخاص موضوع بند (ز) این ماده، از خدمات حسابداران رسمی نیز استفاده کرد.

ماده ۳- صورت‌های مالی اشخاص موضوع ماده (۲) که حسب مورد فاقد «گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی» یا «گزارش حسابرسی» موضوع این آیین‌نامه باشد در هیچ یک از وزارت‌خانه‌ها، مؤسسه‌های دولتی، شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و بیمه‌ها، مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی، سازمان بورس اوراق بهادار و مؤسسه‌های نهادهای عمومی غیردولتی معتبر نمی‌باشد و به نفع اشخاص مذبور قابل استناد نخواهد بود.

تبصره - استفاده اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع این ماده از تسهیلات قابل ارائه توسط وزارت‌خانه‌ها، مؤسسه‌های سازمان‌ها، دستگاه‌ها و شرکت‌های مذکور در این ماده که وفق مقررات و ضوابط اعلام شده مستلزم ارائه صورت‌های مالی می‌باشد، حسب مورد منوط به ارائه گزارش حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی موضوع این آیین‌نامه می‌باشد.

ماده ۴- حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی مکلفند در گزارش «حسابرسی و بازرسی قانونی» و یا «گزارش حسابرسی» که با رعایت قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ و طبق اصول و

ضوابط حسابرسی تهیه می‌شود، نسبت به حسابها و صورت‌های مالی رسیدگی شده درباره موارد زیر صریحاً اظهارنظر نمایند:

الف. رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی.

ب. رعایت اصول و ضوابط حسابداری در تهیه و ارائه صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه صورت‌های مزبور.

ج. نحوه ارائه وضعیت مالی و نتایج عملیات شخص مورد رسیدگی در صورت‌های مالی.

تبصره ۱- هرگاه حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی در جریان رسیدگی، به هرگونه تخلف از مقررات موضوع این ماده از ناحیه هیأت مدیره و مدیر عامل برخورد نمایند، مکلفند موارد را در گزارش خود منعکس کنند.

تبصره ۲- مقصود از اصول و ضوابط حسابرسی، اصول متعارف در حرفه حسابرسی، استانداردهای موضوع بند (ز) ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای موضوع بند (۲) ماده (۶) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

تبصره ۳- مقصود از اصول و ضوابط حسابداری، اصول متدالوی در حسابداری و استانداردهای موضوع بند (ز) ماده (۷) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی می‌باشد.

ماده ۵- حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی که عهده‌دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی و یا حسابرسی اشخاص مشمول ماده (۲) این آیین‌نامه می‌باشند در صورت درخواست اشخاص مزبور مکلفند علاوه بر گزارش موضوع ماده (۴) فوق، گزارش حسابرسی مالیاتی جداگانه طبق نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و در دسترس قرار می‌گیرد تنظیم کنند و جهت تنظیم به حوزه مالیاتی مربوط در اختیار مؤذی قرار دهند. گزارش اخیرالذکر باید شامل موارد زیر باشد:

الف. اظهارنظر نسبت به دفاتر قانونی مطابق آیین‌نامه چگونگی تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و همچنین کفايت استناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق قوانین مالیاتی.

ب. تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی به ویژه مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات.

ج. اظهارنظر نسبت به مالیات‌هایی که مؤذی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده است (مالیات‌های تکلیفی).

تبصره ۱- هرگاه حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی در اجرای بند (الف)، این ماده به موارد ایرادی برخورد نماید که به نظر او به اعتبار دفاتر قانونی خالی وارد ننماید و تعیین درآمد واقعی مشمول مالیات امکان پذیر باشد، ضمن درج موارد ایراد در گزارش خود، درآمد مشمول مالیات را تعیین خواهد کرد و در صورتی که دفاتر و استناد و مدارک مزبور برای محاسبه درآمد مشمول مالیات غیرقابل رسیدگی بوده یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود، حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی باید مراتب را به اداره مالیاتی مربوط و مؤذی کتاب اعلام نماید تا اداره مالیاتی نظر هیأت موضوع

بند (۳) ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم را اخذ نماید.

چنانچه نظر هیأت موضع بند (۲) ماده (۹۷) فوق الذکر مبنی بر تأیید اعتبار دفاتر باشد، نظر هیأت باید وسیله اداره مالیاتی جهت ادامه رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات به حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی ابلاغ شود. و در صورتی که نظر هیأت مبنی بر رد دفاتر باشد در این صورت ممیز مالیاتی مطابق مقررات موضوعه نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و مطالبه مالیات اقدام خواهد نمود.

تبصره-۲- از لحاظ مقررات این آیین‌نامه، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موكول به آن است که حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی تنظیم‌کننده گزارش حسابرسی موضوع ماده (۴) این آیین‌نامه، آن را تهیه نموده و این گزارش به ضمیمه گزارش اخیر و یا ظرف مهلت مقرر در ماده (۶) این آیین‌نامه به حوزه مالیاتی تسلیم شده باشد.

ماده ۶- مأموران تشخیص مالیات گزارش حسابرسی مالیاتی را که همراه اظهارنامه مالیاتی یا حداقل ظرف سه ماه از تاریخ انتخابی مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی تسلیم شده باشد، بدون رسیدگی قبول نموده و مطابق مقررات مالیاتی برگ تشخیص مالیات صادر می‌نماید.

تبصره-۱- در صورتی که قبل و یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات، حسب اطلاعات و مدارک به دست آمده نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بند (الف) ماده (۴) تنها در مورد عدم ثبت فعالیتهای مالی به بررسی استناد و مدارک و دفاتر نیاز باشد، اداره مالیاتی موضوع را کتاباً از حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی و مؤذی حسب مورد استعلام خواهد نمود.

تبصره-۲- در صورتی که قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بندۀای (ب) و (ج) ماده (۵) به توضیحات تکمیلی و مدارکی نیاز باشد باید مطابق تبصره اقدام شود. مؤذی یا حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی مکلف است، حداقل ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، استناد و مدارک و دفاتر مالیاتی مربوط ارائه نماید. در صورت احران عدم ثبت فعالیت مالی، یا در صورت عدم ارائه استناد و مدارک به اداره مالیاتی مزبور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین حسابداران رسمی غیرشاغل انتخاب و دفاتر و یا عدم ارائه توضیحات تکمیلی و مدارک در مهلت فوق، مأمور تشخیص مالیات با توجه به اطلاعات و استناد و مدارک به دست آمده حسب مورد مطابق بند (۲) یا (۳) ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم رفتار و نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و مطالبه مالیات متعلق و یا مالیات‌های تکلیفی طبق مقررات مربوط اقدام خواهد نمود.

تبصره-۳- در مواردی که پرونده مالیاتی مؤذیان منکور در جلسه هیأت موضع بند (۳) ماده (۹۷) فوق مطرح است یکی از اعضای هیأت مزبور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین حسابداران رسمی غیرشاغل انتخاب می‌شود.

تبصره-۴- در صورتی که درآمد مشمول مالیات قطعی شده با درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی، بیش از (۲۰٪)، مشروط به اینکه بیش از مبلغ یکصد میلیون ریال شود، اختلاف داشته باشد، و یا مبلغ اختلاف در هر صورت بیش از مبلغ پانصد میلیون ریال گردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورت لزوم مراتب را جهت رسیدگی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهد

نمود تا در صورت احراز تخلف، نسبت به تعقیب مختلف یا مخالفین اقدام شود. نصابهای ریالی موضوع این تبصره برای هر سال مالیاتی با رعایت ترتیب تورم رسمی سالانه اعلام شده از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی در سه ماهه اول سال بعد اعلام می‌گردد.

تبصره ۵- چنانچه نسبت به اعلام عدم رعایت مقررات قانونی مالیاتهای تکلیفی توسط مؤدى مالیاتی، در گزارش حسابرسی مالیاتی حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی، نقص یا تخلف مشاهده گردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورت لزوم مراتب را جهت رسیدگی به تخلف احتمالی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهد نمود.

ماده ۷- سایر اشخاص حقوقی و حقیقی که مشمول مفاد ماده (۲) این آیین‌نامه نمی‌گردند، می‌توانند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی خود را به حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی ارجاع و گزارش مزبور را، به ضمیمه اظهارنامه مالیاتی و صورت‌های مالی، و یا ظرف مهلت مقرر در ماده (۶) این آیین‌نامه به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. در این صورت مشمول مفاد ماده (۵) و (۶) این آیین‌نامه و تبصره‌های ذیل آن خواهد بود.

تبصره - وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقوقی و حقیقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت پرداخت حق‌الزحمه طبق مقررات مربوط به عهده وزارت مزبور خواهد بود.

ماده ۸- اشخاص حقیقی و حقوقی می‌توانند با کسب نظر موافق سازمان تامین اجتماعی، حسابرسی دفاتر قانونی و تنظیم گزارش تعیین مبالغ مشمول کسر حق بیمه خود را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی موضوع این آیین‌نامه ارجاع، و حسابداران و مؤسسات مذکور را رعایت تکالیف کارفرمایان بر مبنای قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های سازمان تامین اجتماعی، گزارش حسابرسی لازم را تهیه که در این صورت گزارش مزبور مبنای محاسبه حق بیمه قرار خواهد گرفت.

تبصره - حکم این ماده مانع مطالبه حق بیمه ناشی از اشتباہ در محاسبات و موارد ذکر نشده در گزارش حسابرسی مذکور در فوق طبق مقررات تامین اجتماعی و سایر مقررات، حد اکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ تسلیم گزارش، نخواهد بود.

ماده ۹- اشخاص حقیقی و حقوقی می‌توانند با کسب نظر موافق دستگاه‌های دولتی دریافت کننده مالیات‌های غیر مستقیم، مابه التفاوت‌های قیمت کالا و خدمات، حقوق و عوارض دولت، شهرداری‌ها، آموزش و پرورش، تربیت بدنی و سایر موارد، از خدمات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی برای تهیه گزارش‌های حسابرسی ویژه در خصوص موارد یادشده استفاده نمایند. در این صورت دستگاه‌های دولتی مذکور موظفند گزارش‌های حسابرسی ویژه مزبور را مبنای محاسبه و دریافت مطالبات خود قرار دهند.

تبصره - دستگاه‌های دولتی موضوع این ماده را ایز می‌توانند گزارش حسابرسی ویژه و تهیه گزارش مربوط در خصوص اشخاص حقوقی و حقیقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نمایند. در این صورت پرداخت حق‌الزحمه طبق مقررات مربوط به عهده دستگاه دولتی ذی‌ربط خواهد بود.

ماده ۱۰- کلیه اشخاص موضوع این آیین‌نامه که مجازند طبق مقررات ارزی کشور تمام یا قسمتی از درآمد،

اصل سرمایه، سود سرمایه‌گذاری، حق الامتنان، اقساط و سود تسهیلات دریافتی و موارد مشابه را به ارز و از طریق شبکه بانکی به خارج از کشور منتقل نمایند مکلفت حسب مورد گزارش ویژه سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی و یا حسابدار رسمی در خصوص اظهارنظر نسبت به انتباخ میزان ارز مورد تقاضا یا مستندات و مقررات مربوط را به درخواست خود منضم نمایند.

تبصره ۱- حکم این ماده شامل خرید کالا و خدمات و اخذ تسهیلات از خارج از کشور که عملیات آن از طریق اعتبارات استانداری، ثبت سفارش و امثال آنها صورت می‌گیرد و مشمول اعمال نظارت مراجع ذیربط دیگر می‌باشد، نخواهد بود.

تبصره ۲- هیأت مذکور در ماده (۲) قانون جلب و حمایت سرمایه‌های خارجی مصوب سال ۱۳۲۴ می‌تواند حسب مورد از خدمات سازمان حسابرسی یا مؤسسه‌سات حسابرسی یا حسابداران رسمی استفاده نماید.

ماده ۱۱- کلیه گزارش‌های حسابداران رسمی باید حسب مورد به وسیله حسابدار رسمی با درج نام و نام خانوادگی و شماره عضویت امضاء و مهر شود و در مورد مؤسسه‌سات حسابرسی حداقل به امضای یکی از شرکای مؤسسه با ذکر نام و نام خانوادگی و شماره عضویت وی و مهر مؤسسه برسد.

ماده ۱۲- اشخاص حقوقی و حقیقی می‌توانند علاوه بر موارد فوق از سایر خدمات مجاز حسابداران رسمی و مؤسسه‌سات حسابرسی موضوع ماده (۱) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران نیز استفاده نمایند.

ماده ۱۳- تاریخ تصویب آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران موضوع بند (۳) ماده (۶) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، گزارش حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی که در سرمایه و منافع واحد مورد رسیدگی شریک و سهیم بوده، یا با واحد مزبور معاملات بازرگانی و انتفاعی داشته و به آن واحد خدمات حسابداری و مالی ارائه نموده و یا از طرف آن واحد وکالت حضور در جلسات هیأت مدیره داشته باشد، معتبر نبوده و به نفع واحد مزبور قابل استناد نخواهد بود.

تبصره - در صورتی که حسابدار رسمی و یا مؤسسه حسابرسی، عهدهدار ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی به صاحبکار شده باشد، باید ضمن اعلام مراتب به دیگر کل جامعه (قبل از شروع عملیات حسابرسی) و رعایت دقیق اصول و ضوابط حرفه‌ای عمل کند که به صلاحیت حرفه‌ای و استقلال وی خشنه وارد نشود.

ماده ۱۴- در مواردی که مراجع قضایی و یا داوری اعم از داخلی و یا خارجی درخواست استفاده از خدمات حسابداران رسمی و یا مؤسسه‌سات حسابرسی داشته باشند، جامعه حسابداران رسمی ایران نسبت به ارسال فهرست حسابداران رسمی و مؤسسه‌سات حسابرسی اقدام خواهد نمود. شخص منتخب مکلف است مراتب را به اطلاع جامعه حسابداران رسمی ایران برساند. (۱) معاون اول رئیس جمهور - حسن حبیبی

## بخشنامه شماره ۵ شماره ۹۸۴/۳۰/۴۶۱۷۷ مورخ ۳/۷/۷۹

به قرار مسموع برخی از حوزه‌های مالیاتی مسئول رسیدگی به وضعیت مالیاتی شعب و نمایندگیهای

۱. به قرار اطلاع اجرای این آئیننامه موقول به انتخاب حسابداران رسمی و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج در ایران بعد از ابلاغ بخشنامه شماره ۱۷۲۲۶/۵-۳۷۰۵/۴-۳۷۷/۳/۱۶ بدون اینکه فعالیت کمیسیونری و تحصیل درآمد از این بابت به ترتیب مقرر در بند ع بخشنامه مؤصوف محرز باشد، مبادرت به تعیین درآمد کمیسیونری فاقد مأخذ و مستندات صحیح و قانونی نموده‌اند که موجب اعتراض مودیان و مراجعه آنها به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی و سایر مراجع رسانیدگی به شکایات مالیاتی شده است. لذا به منظور پیشگیری از تکرار و ادامه روش مذکور با تصریح بر اینکه بخشنامه یاد شده متضمن جنبه‌های آموزشی و یادآوری بوده و مفاد آن به هیچ وجه به منزله نادیده گرفتن مصروفات قانون مالیات‌های مستقیم و آراء هیات‌عمومی شورای عالی مالیاتی منجمله رای شماره ۱۶۵۳-۳۰/۳-۷۲/۷ نمی‌باشد موارد نیل را مقرر می‌نماید:

۱. در مواردی که مودیان مذبور تکالیف قانونی خود را در مواعيد مقرر انجام و به دفاتر قانونی و استناد و مدارک ارائه شده از لحاظ قانون و آئین‌نامه مربوط به نگاهداری دفاتر قانونی ایرانی مترتب نبوده و دلایل و مدارک کنیز مبتنی بر کتمان درآمد در دست نباشد به رعایت اصل برائت، بر اساس رسیدگی به دفاتر و استناد و مدارک ابرازی تسبیت به تعیین درآمد مشمول مالیات و عندالزوم مطالبه مالیات اقدام و چنانچه بعداً تا سه سال پس از انقضای تسليم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان به موجب استناد و مدارک و دلایل مثبته مسلم شود درآمد کتمان شده است، قبل از انقضای فرست قانونی نسبت به مطالبه مالیات درآمد کتمان شده به ترتیبی که در قانون مقرر شده است مبادرت شود.

۲. در موارد تشخیص علی‌الراس به استناد هر یک از بندهای سه‌گانه ماده ۹۷ که باشد، لازم است به طرق مقتضی اعم از مستقیم و غیرمستقیم تحقیقات کافی معمول و اطلاعات متقن و قابل استناد جمع‌آوری و با احراز فعالیت منتهی به کسب درآمد، نسبت به تعیین قرینه متناسب با فعالیت و اعمال ضریب مربوط اقدام به مطالبه مالیات شود.

۳. در هر یک از موارد مذکور در بندهای ۱ و ۲ این دستورالعمل برگهای تشخیص مالیات باید به کیفیت مقرر در ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم صادر و در صورت تقاضای مودی برای کسب اطلاع از مبانی مطالبه مالیات، به ترتیب مقرر در قسمت اخیر ماده مذکور اقدام و در هر حال از صدور برگ تشخیص و مطالبه مالیات بدون مأخذ صحیح و متنکی به دلایل و اطلاعات کافی یا بر اساس حدس و گمان و فرضیات و استنتاجات غیرموجه قویاً خودداری شود.

۴. ممیزین کل مالیاتی در مورد برگهای تشخیص مالیات مورد اعتراض مودیان مذکور که از کیفیت مقرر در ماده ۲۳۷ برخوردار نیستند و مهلت رفع اختلاف مودی و مامور تشخیص ذیربط توسط آنها سپری نشده است با قبول کامل مسئولیت عنالاقضاء نسبت به تعدل درآمد مشمول مالیات یا رفع تعرض از مودی اقدام و پرونده امر را مختومه و حتی‌المقدور از احاله پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی اجتناب نمایند.

۵. هیات‌های حل اختلاف مالیاتی (بدوی، تجدیدنظر، همعرض موضوع ماده ۲۵۷) در رسیدگی به موارد اعتراض مودیان یاد شده، هر گاه گزارش مضبوط در پرونده امر و برگ تشخیص مالیات صادره بر آن اساس از خصوصیات مذکور در ماده ۲۳۷ برخوردار نباشد، حسب مورد نسبت به تعدل درآمد مشمول مالیات یا رفع تعرض از مودی اقدام تا از اعتراض مودی به مراجع بعدی پیشگیری شود.

۶ اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی که به موجب قراردادهای معین مخصوص مواردی که مطابق فرم نعمت  
قرارداد تمایندگی بازگانی بین المللی در متن آنها درج می شود به نمایندگی اشخاص حقوقی خارجی و  
موسسات مقیم خارج از ایران عمل می کنند، از حیث تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص و موسسات مذبور  
تابع حکم بند ب ماده ۱۰۷ و از حیث درآمدی که عاید خود آنها می شود با توجه به قسمت اخیر بند مذکور،  
حسب مورد مشمول مقررات بند ۱۵ ماده ۹۶ و ماده ۱۰۶ می باشد.

۷ در مواردی که شرکت یا موسسه ایرانی نمایندگی شخص حقوقی خارجی یا موسسه مقیم خارج را در ایران  
عهده دار بوده و دولت متبع شخص حقوقی یا موسسه مذبور با دولت جمهوری اسلامی ایران دارای قرارداد  
اجتناب از اخذ مالیات مضاعف باشد، در صورت حصول یکی از موارد مقرر در بندهای الف و ب ماده ۹  
قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، لازم است روابط تجاری یا مالی آنها از حیث انتباط با حکم آن  
ماده مورد بررسی واقع و در صورت تحقق شرایط مطابق ماده مذبور اقدام لازم به عمل آید.

۸ مقتضی است مامورین تشخیص و سایر مراجع مالیاتی در هر مورد از بخشنامه های صادره قبلی یا  
پرونده های مالیاتی مطروحه که با ابهام مواجه می شوند مراتب را با رعایت سلسله مراتب به دفتر فنی مالیاتی  
اعلام نمایند تا نسبت به رفع ابهام و ارائه طریق موافق مقررات اقدام شود.

۹ دادستانی انتظامی مالیاتی بر حسب اجرای این بخشنامه نظارت و تخلف از مقررات و مقادیر این بخشنامه را  
گزارش خواهد نمود، مقادیر این بخشنامه به تائید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.  
علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

### رأی شماره ۴/۳۰-۳۶۵۵ مورخ ۲۱/۴/۷۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۱۱/۱۲/۷۸ مورخ ۱۹۲۵۰/۱۹۲۵۸/۶۱۱ اسناد مالیاتی ملی ایران عنوان جناب آقای دکتر عرب  
مازار معاون محترم درآمدهای مالیاتی مبنی بر اینکه پاسخ شماره ۱۸/۸/۷۸ ۴/۳۰-۳۱۲۸۹/۷۱۰ مورخ  
وزارت متبع برای سازمان مذبور قانون کنندگی باشد حسب ارجاع مورخ ۳۱/۱/۷۹ مشارکیه و در اجرای بند  
۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن در هیأت عمومی  
شورای عالی مالیاتی مطرح و با توجه به سوابق امر و پس از بحث و تبادل نظر در خصوص موضوع به شرح  
آتی مباردت به صدور رأی گردید: رأی: چون مقادیر تبصره ۱ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه  
۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن تصریح بر عدم تسری حکم ماده ۲ یاد شده به سهم درآمد یا سود شرکتهایی که  
تمام یا قسمی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسات مذکور در بندهای ماده ۲ موصوف می باشد دارد،  
لذا با فرض اینکه سازمان مالیاتی از جمله اشخاص موضوع بند ۱ ماده ۲ سابق الذکر باشد، سهم  
درآمد یا سود سازمان از شرکتهایی که تمام یا قسمی از سرمایه آن شرکتها متعلق به سازمان است مشمول  
حکم ماده ۲ مذبور نبوده و مشمول مالیات می باشد، لذا پاسخ شماره ۱۸/۸/۷۸ ۴/۳۰-۳۱۲۸۹/۷۱۰ مورخ  
وزارت متبع مطابق با قانون و صحیح است.

علی اکبر نوربخش محمد رزاقی علی اکبر سمعیعی محمدعلی سعیدزاده اسدالله مرتضوی علی عزیزی  
عباس رضابیان علی اصغر زندی فائز داریوش آلاقا

# *Abstract of Persian Articles*

## Editorial

The share of tax in final price of oil products used in developed countries is very high, so that the tax can be considered the most important cause of expensiveness of gasoline, fuel oil, etc. in those countries. This subject is dealt with in the editorial of the present issue.

## Pursuing Greater Compliance and Less Burden

This is the last part of the Persian translation of the article written by Marsha Blumenthal concerning the compliance burden in the United States (IBFD Bulletin, volume 54, No. 7).

## Iranian International Tax Regulations

The author comments on a verdict delivered by the Supreme Tax Council (STC) on exemption of foreign embassies and consulates acting in Iran from certain indirect taxes levied as a percentage of the price of communication services.

## Inheritance and gift tax treaties

The last part of this study is provided in the present issue of the journal. The study reflects on double taxation treaties in the field of inheritance and gift tax, which is a wholly new idea in this country.

## Tax Revenues

A detailed table of direct and indirect tax receipts of the government is printed in the Persian section of the journal. The summary of the same is provided in the English section, together with a chart drawn on basis of the figures of the table.

## Tax Penalties around the World

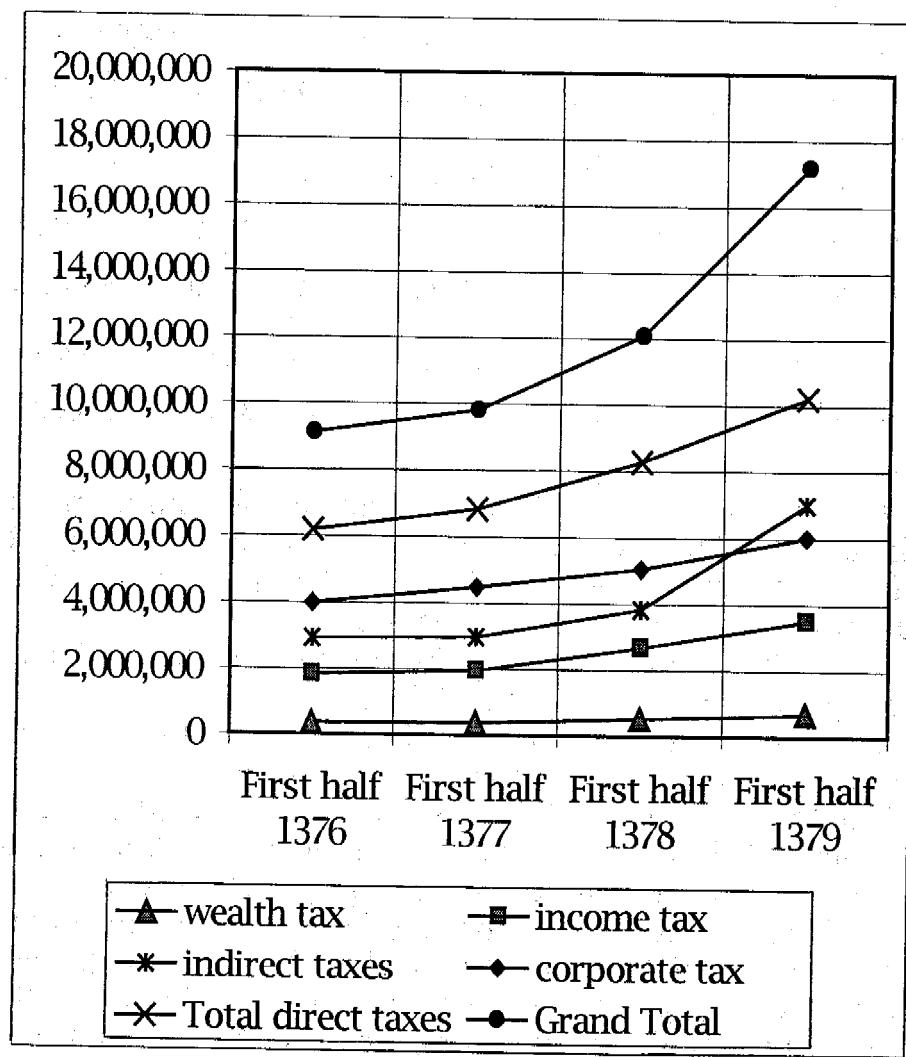
This is the fourth part of the study undertaken in respect of penalties applicable to tax offences in different countries. In this issue the regulations of the Netherlands are reviewed.

## Concepts and Examples

Some new examples of certain concepts used in the Iranian tax law are mentioned and commented on in this article.

**Chart of revenue of the Iranian government from direct and indirect taxes, during the first half of the years  
1376-1379**

Figures at the left are in millions of national currency (Iranian Rial)



## SUMMARY TABLE OF DIRECT AND INDIRECT TAX REVENUE

DURING THE FIRST HALF OF THE YEARS 1376-1379

(millions of national currency)

Direct Taxes	First half, 1376	First half, 1377	First half, 1378	First half, 1379
Corporate tax	5,378,266	6,857,831	7,923,641	5,052,356
Income tax	2,993,674	3,484,616	3,897,087	2,687,373
Wealth tax	598,576	710,548	855,562	522,710
Total Direct Taxes	8,970,516	11,052,995	12,676,290	8,262,439
Indirect Taxes	3,589,654	6,291,577	6,010,351	3,830,618
Grand Total	12,560,170	17,344,572	18,686,641	12,093,057

1. The years mentioned above are Iranian, the equivalents of which are: 1997-98, 1998-99, 1999-2000 and 2000-2001. The Iranian solar year extends from March 21 of each Gregorian year to March 20 of the next one.
  2. The "Corporate tax" includes the income tax collected from public and private corporations.
  3. The "Income tax" includes various individual taxes, business tax and tax on income from real estates.
  4. The term "Wealth tax" covers the taxes referred to under the Direct Taxes Act (DTA) as the "Property tax", including inheritance tax, annual tax on real properties, tax on unoccupied real properties, tax on idle lands and stamp duties. Certain types of taxes are also included here, though they are referred to as "income tax" under DTA. They are the "tax on incidental income" (gifts, etc.) and the "tax on transfer of immovable properties and good will".
- The following chart is prepared on basis of the figures of the above table.

enna Conventions would not, obviously, cover the value-added tax payable by diplomats, etc.

d) Leaving aside the kind and qualification of relevant taxes, another matter should also be touched upon. To whom the tax exemption is granted by the Vienna Conventions? Let us turn to the wording of both conventions. The Article 43 of the first convention states that "*a diplomatic agent shall be exempted from all dues and taxes*". According to the paragraph (e) of the Article 1 of the same convention: "*a diplomatic agent is the head of the mission or a member of the diplomatic staff of the mission*".

Similar provisions are included in the Article 49 of the second convention:

*"Consular officers and consular employees and members of their families forming part of their households shall be exempted from all dues and taxes..."*

So, the diplomats, and not the embassies, and consular staff and employees, and not the consulates, are exempted from taxation. How an exemption granted to individuals can be enjoyed by an organization or agency?

When a diplomat (or a consul) uses the telephone of the embassy or consulate, for the purpose of his duties, he would not pay the price of it from his own pocket. The payer of the price is the embassy or consulate, and these bodies or agencies are not entitled to the tax exemption granted under the provisions relied upon and referred to by the Supreme Tax Council. More exactly speaking, the relevant foreign government (sending state) pays the bill, and the exemption in question has not been provided to foreign states. Let us remember that in cases where granting of tax exemption to the states is meant, the matter is clearly announced. An example is the Article 23 of the first Vienna Convention, which states:

*"The sending State and the head of the mission shall be exempt from all national, regional or municipal dues and taxes in respect of the premises of the mission, whether owned or leased, ... "*

sular staff should be extended to the particular taxes provided under the Article 2 of the said Iranian law concerning the collection of indirect taxes from the price of telephone services.

Based on the above reasoning, the STC decided that the foreign embassies and consulates acting in Iran are exempted from the said indirect taxes.

### **Comment**

The following argument can be presented with regard to the opinion delivered by the STC:

- a) The principle point, upon which the verdict of the STC is based, concerns the meaning of the exception envisaged under the paragraph (a) of the Article 34 of the Vienna Convention of 1961 and paragraph (a) of the Article 49 of the Vienna Convention of 1963.
- b) In other words, we have to consider, whether the taxes collectible from consumers as a percentage of charges on certain communications - in addition to the price of relevant services - are different from those described by the said conventions, or not?
- c) The STC did not offer any argument regarding its opinion in this regard. According to the author of the present article, however, the answer to the above question should be negative. The relevant provisions of Vienna Conventions refer to indirect taxes incorporated in the price of goods and services. The same is true in respect of the taxes envisaged under the Article 2 of the Iranian Law. The Communications Company collects both the price of services and the relevant taxes by issuing a single invoice, and the consumer pays a lump-sum amount including both, the price and the tax. Such a procedure means nothing except the incorporation of price and tax. The same course of action is practiced for the value-added tax. When a person buys certain taxable good, the price of the good and the applicable VAT are included in a single invoice and the buyer pays a lump-sum amount for both of them. The exemption provided by Vi-

*country*".

These levies, which are collected from the users of internal telephones and transborder communications, should obviously be categorized as indirect taxes. As it is clearly provided under the above article, the amounts of the taxes in question are to be calculated as percentages of the prices of relevant services.

The question raised before the STC addressed the applicability of the said indirect taxes to the diplomatic missions and foreign consulates situated in Iran. The STC decided in favor of exemption of such missions and consulates on basis of the following reasoning:

1. Iran has signed and ratified Vienna Conventions concerning diplomatic relations, consular relations, etc. Consequently, it is bound to observe the regulations of these conventions, including those pertaining to tax exemptions and privileges.

2. Article 34 of the first Vienna Convention (on diplomatic relations, dated April 18, 1961) states that:

*"A diplomatic agent shall be exempt from all dues and taxes, personal or real, national, regional or municipal, except:*

*(a) indirect taxes of a kind which are normally incorporated in the price of goods and services,...".*

3. Article 49 of the second Vienna Convention (on consular relations, dated April 24, 1963) provides for the same exemption in case of consular officers and employees. The indirect taxes of the same kind as mentioned above, are also excepted here as not being subject to tax exemption in question.

4. The taxes payable according to the Article 2 of the "Law Concerning the Collection of Indirect Taxes from Certain Goods and Services", are not similar to the exception referred to in the relevant paragraphs of the Article 34 of the first Vienna Convention and Article 49 of the second Convention.

5. Therefore, the common rule of the Vienna Conventions regarding the tax exemption of diplomatic agents and con-

jury, medical treatment, and the like;

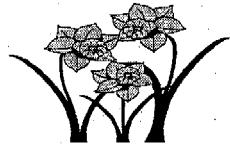
- New Year bonus or year-end bonus up to an aggregate amount of IRR 100,000;

- employer-provided housing put at the disposal of civil servants by virtue of a legal permission or according to special regulations, and also the non-cash benefits, or cash payments in lieu of such benefits, allocated to the same persons in conformity with the respective laws and regulations;

- payments made by the em-

ployer, directly or through the relevant employee, to a physician or hospital for the treatment of his employees and persons who are dependent on them, where such payments are substantiated by supporting documents and instruments;

*The thresholds envisaged in respect of taxable amount of salary income, and other provisions of DTA regarding the salary tax will be examined in coming issue.*



## Supreme Tax Council and Vienna Conventions

This article reviews a verdict of the Supreme Tax Council regarding the exemption of diplomatic delegations and consular staff from indirect taxes envisaged under the Article 2 of the "Law Concerning the Collection of Indirect Taxes from Certain Goods and Services". The text of the Article reads as follows:

*"The Iranian Communication Company is required to collect an amount equal to 75% of the fixed charges of municipal automatic telephones, and another amount equal to 40% of the prices of all international communication services (except in case of private governmental circuits), and to remit the collected sums, as taxes, to the account of public revenue of the*

- 50% of the basic salary (not including fringe benefits) of the operational and technical employees of certain public airline companies is excluded in computation of their salary tax; and
- 50% of the salary tax of government employees working in villages and deprived regions is spared by the law.

Both categories of exemption described above are granted to certain taxpayers, because of their official position. There are other kinds of exemption provided for specific types of salary income.

Such exempted items are as follows:

- retirement pensions, pensions paid to surviving dependents, regular annuities, termination of employment payments, dismissal of office compensation, payments for buying-out of services, and pensions and annuities paid to the heirs;
- travel expenditure and allowance connected with the services, bad climate allowance, allowance paid for deprivation from living facilities, allowance paid in connection with the place of occupation, allowance for working out of the capital city, al-
- lowance for working in border areas, allowance pertaining to the conditions of work environment, shift work allowance, watching allowance, allowance paid for attraction of services, foreign exchange and occupation allowances paid to employees working abroad. (For private sector employees the exemptions provided under this paragraph shall be applicable up to 30% of their regular emoluments, wages or basic salaries, except in the case of travel expenditure and allowance related to the employee's services);
- shortage of cash allowance and surety allowance paid to those in charge of government properties, up to the amount of IRR 10,000 per month;
- accommodation provided on site of the factory or workshop for the benefit of workers and low price houses outside the factory or workshop that are used by workers, as well as the other non-cash benefits allocated to them, or the cash received by them on account of food or transportation;
- compensation received from insurers with regard to physical in-

position of the salary receivers, or to the type of incomes constituting the salary of taxpayers. Then we will reflect on certain thresholds, up to which the salary income is exempt from taxation.

The exemptions granted in connection with the official position of salary receivers can be divided into two categories.

First, the exemption related to foreign diplomatic missions or consulates, and second, those granted to the employees of certain government organizations.

The first category of such exemptions pertains to the salary income of the following persons:

- heads and members of foreign diplomatic missions in Iran;
- heads and members of the extraordinary delegations of foreign states;
- heads and members of UN delegations and its specialized agencies in Iran;
- heads and members of foreign consulates in Iran;
- Staff of the cultural institutions of foreign states;
- foreign experts sent to Iran, with the consent of the government, under technical, economic, scienc-

tific and cultural gratuitous programs of foreign states or international institutions; and

- local employees of Iranian embassies, consulates and missions abroad.

In all above cases, except the last one, the exemption relates to the salary received from relevant foreign sources, but the last exemption (for local employees of Iranian embassies and consulates) is granted in respect of the salary received from the Iranian government.

Meanwhile, in case of UN delegations and its specialized agencies, as well as in case of local employees of Iranian embassies, etc., it has been stipulated that the exemption will be granted if the relevant persons are not Iranian nationals. The condition of reciprocal treatment is also stipulated in most of the above cases.

The following are cases of the second type, where the exemption is granted to certain categories of government employees:

- salary income of the members of the armed forces, whether belonging to the military or disciplinary branches, is exempt from taxation;

are subject to the tax on business income, which will be examined in a later stage.

The Article 82, DTA rules that the salary income as defined above, is subject to taxation.

#### Assessment of income

As mentioned above, the salary income can be paid in cash or non-cash form. In case of the cash income, the amounts declared by the employer is usually accepted by the tax assessor. The employer, however, is required to declare real and actual income, and if he fails to do so, "the tax assessment office of relevant district shall determine the applicable tax together with the fines" (Article 90, DTA). So, the tax assessor has to scrutinize the cases, which he doubts to reflect real situation. (Some cases of this type were observed in connection with certain foreign enterprises and their expatriate employees working in Iran. English translation of relevant circular letters were printed in previous issues of this journal). In case of appraisal of non-cash salary income, the following rules are specified by the Note to the

#### Article 83, DTA:

"The non-cash income subject to salary tax shall be appraised and computed as follows:

- a) furnished housing equal to 25%, and unfurnished 20%, of the sum of salary and regular cash benefits (except for the cash benefits exempted under the Article 91, DTA) per each month, less the amounts deducted from the employee's salary in respect of the same housing;
- b) private chauffeur-driven car equal to 10%, and without chauffeur 5%, of the sum of salary and regular cash benefits (except for the cash benefits exempted under the Article 91, DTA) per each month, less the amounts deducted from the employee's salary in respect of the same car; and
- c) other non-cash benefits equal to the cost price as incurred by the payer of the salary.

#### Exemptions

Under this heading, we shall examine first the cases envisaged under the Article 91, DTA. The exemptions provided by this article, are pertaining either to official

## **TAX EXEMPTION OF AGRICULTURE INCOME**

Chapter II of the Title C of the Direct Taxes Act (DTA) is titled as the "Tax on income from agriculture", but it comprises only one single article (Article 81, DTA) regarding the exemption of all incomes earned from various types of agricultural activities from taxation. Thus, the agriculture is granted a broad incentive as far as the income tax is concerned.

The term agriculture as used here covers vast areas of activities. It includes not only farming and cultivating, but also businesses such as animal rearing, stockbreeding, fish farming, bee-keeping, reviving pastures and forests, horticulture, and the like.

## **TAX ON SALARY INCOME (CHAPTER III, TITLE C, DTA)**

The Iranian tax law defines the salary income as "The income of real persons employed by other (real or juridical) persons, that is derived against services rendered by them with regard to their occupation in Iran, whether on basis of the time spent or the work done, and whether paid in cash or non-cash form..."

Some points are to be mentioned in this regard:

a) though the salary income subject to taxation must have been earned against the services rendered inside the country, the Note to the above article states that "Salary income derived from Iranian sources by individu-

als during their mission abroad (remitted either by the Government of the Islamic Republic of Iran or by persons residing in Iran) shall be subject to tax on salary income".

b) The second part of the phrase "whether on basis of the time spent or the work done" in the aforesaid definition, regarding the remuneration paid on basis of "the work done" must not be interpreted in a way to consider the payments for professional services as a kind of salary income. Providers of these types of services, such as physicians, dentists, attorneys-at-law, authors, musicians, and the like,

dropped to levels below \$ 10, which means a decrease up to 75%. But, in the same period the change in retail prices of oil products were negligible, and in some occasions even increased.

Taking into account the above facts and figures, one may ask whether the OPEC or oil exporting countries did their best to make the realities known to the public around the world, or at least to their own peoples? The existing atmosphere and prevailing circumstances of today's world, makes it difficult to give a positive answer to this question. This journal will try, as far as its resources permit, to publish information and articles in this regard, in hope of encouraging dissemination of this type of information, at least among the Iranian readership.

## **DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**



### *An Introduction to the Iranian Tax System*

By: Dr. Mohammad Tavakkol

*(Part 11)*

Property taxes were studied in previous issues, then we started reviewing the Title C of the Direct Taxes Act on different types of income taxes. The Chapter 1 of that title, regarding the real estate income tax, was examined, and now the tax on agriculture income, and also the salary tax, will be reflected on.

"Tax policies have much broader concerns than energy objectives, in particular, fiscal and different macroeconomic, social, regional and industrial considerations. Generally, the need for governments to raise revenue in a convenient and effective way is the primary consideration in virtually all Member Countries. As a result there is a wide variation among Member Countries and among energy commodities in the proportion of final energy prices represented by taxation. Taxes are heavily concentrated on petroleum products, particularly gasoline, where they are easy to collect and where there is an easily explained justification - the need to construct and maintain roads"

Considerable difference in the retail price of petroleum products around the OECD countries, is also a good indication of the above undeniable fact. The figures announced by OECD for the last quarter of 1999, exhibit wide variation between OECD countries in this field. Some examples are as below:

Gasoline (per litre) from \$ 0.388 in the United States to \$ 1.362 in England.

Automotive diesel oil (per litre) from \$0.233 in Australia to \$ 1.59 in England.

Light fuel oil for households (per 1000 litres) from \$ 174.23 in Slovak Republic to \$ 819.52 in Italy.

Heavy fuel oil for industry (per tonne) from \$ 86.24 in Austria to \$ 328.31 in Norway.

The western public, however, is not aware of realities. Most of them believe that there exists a direct and strong relation between the rise of crude prices and expensiveness of gasoline, etc. in their countries, and this relation is the sole reason and cause of the pressure put on them as a result of retail price increases.

The spread of propaganda in this connection created an atmosphere that does not allow people to ask themselves, why in the years when the crude prices sharply decreased, there was not comparable downward pressure on product prices? Within the last two decades, the spot market price of crude oil approached the border of \$ 40 per barrel in some occasions. In the years 1998-99, however, the price

fluctuations, and the policy of collecting more and more taxes from the consumption of oil products continued to be applied. According to the latest statistics published by OECD regarding the end user taxes for petroleum products, the amount of the tax per liter levied on gasoline retail price in November 1999 and October 2000 in G-7 countries was (in national currencies) as follows:

month	USA	Canada	Japan	UK	Germany	France	Italy
Nov. 99	0.101	0.295	58.7	0.581	1.288	4.999	1342.32
Oct. 00	0.102	0.306	59.1	0.588	1.387	5.066	1364.48

A considerable share of the final price of imported oil is earned by refiners and marketers of developed countries as well. A survey made by OPEC shows that in the year 1999, 48% of the final price of the oil imported by OECD, has been collected by relevant governments as tax, 30% is pocketed by internal refiners and marketers, and the exporting countries received the remaining 22%. In other words, the final price of a barrel of imported oil, which was \$ 76.6 for the year 1999, divided into 3 parts: \$36.4 went to the OECD governments as tax, \$ 23.1 to the refiners and marketers, and \$ 17.1 to the oil exporting countries, who are real owners of this vital commodity and pay the cost of production. The industrialized countries pretend that each and every step taken by them in connection with the oil and oil derivatives, has been solely in pursuance of a comprehensive energy policy, namely for achievement of aims like improving the security of oil supply and its price stability, encouraging the use of indigenous sources of energy, development of renewable energy sources, inducing consumers to use the oil more efficiently, and the like. By the statements of this type, they want to inspire that as if nobody had in mind to exploit this situation for collecting more taxes, and the tax policy had nothing to do with the issue of oil price increases. The following excerpt from the 1999 report of the International Energy Agency, however, indicates that such allegations are unfounded and incorrect:

**FROM THE PRESIDENT**

About forty years have elapsed since the Organization of Petroleum Exporting Countries (OPEC) was established and the oil producing states in the Middle East and other regions of the world begun to struggle for defending their rights in a moderate way. During this long period, the oil prices faced many fluctuations in favor of producers or consumers. When the prices have dropped, no news was appeared in world media, but whenever the time turned in favor of the OPEC and oil prices increased, the western countries begun to blame the OPEC for escalation of oil prices, inflation and any other disorders encountered by the world economy. The recent rise of prices was not an exception to that process of western propaganda, which by now has become a traditional reaction of industrialized countries. However, they always try to ignore or keep quiet about an important element of price increase, that is the huge and ever-increasing amounts of taxes they impose on various transactions on oil and oil products.

According to statistics published by OECD (and quoted by the former head of the Fiscal Affairs Division of the same organization in a book titled Tax Policy in OECD countries), the share of tax in retail price of gasoline in greatest industrialized countries of the world (G-7 countries) had increased from 1987 to 1991 according to the following table:

year	USA	Canada	Japan	UK	Germany	France	Italy
1978	19.2%	29.4%	43.4%	50.9%	57.9%	63.2%	71.2%
1991	32.9%	44.2%	45.7%	66%	67.6%	75%	76%

A similar situation existed in other OECD countries. The lowest rate of increase belonged to the United States, and that was near to 33% as can be seen in the above table. The same situation can be noticed in respect of short-term