

مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال سیزدهم انتشار، تابستان و پاییز ۱۳۸۴
شماره مسلسل (۳۸)

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دییر: دکتر محمد توکل

صاحب امتیاز: سازمان امور مالیاتی کشور

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپ بهمن
خیابان ری، ایستگاه آبشار شماره ۸۶۶

مطلوب مجله الزاماً مبین نظر صاحب امتیاز
و مسئولان آن نیست. مجله در ردیا قبول
مقالات واردہ یا هرگونه ویرایش آنها آزاد
است. نقل مطالب مجله فقط با ذکر کامل
مأخذ (نام مجله مالیات، شماره و تاریخ آن
علاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است.
مطلوب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: سازمان امور مالیاتی
خیابان شهید دادمان - شهرک قدس (غرب) - تهران
پست الکترونیک: tavakkolmohammad@yahoo.com

لَسْمُ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرست مطالب

۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	سرآغاز
۴	دکتر محمد توکل	مالیات و بازرگانی الکترونیک
۱۴	دکتر علی اکبر عرب مازار	مالیات مضاعف و مبادله اطلاعات مالیاتی (بخش دوم)
۲۰	م. ت. همدانی	استرداد مالیات و مسئله مرور زمان
۲۶	م. الوند کوهی	اجاره بهای محل مؤسسه
۲۸		ذکته ها از قانون مالیاتی
۳۰	م. اکباتان	بودجه سال ۸۴ و جنبه های مالیاتی آن
۳۳		بحثی در جهت مالیات مقطوع
۴۰	م. چکار	رسیدگی به شیوه نموده گیری
۴۸		لغو مالیات بر اثر در فدراسیون روسیه
۵۰		قاعدۀ مقصود و مکانیزم شارژ معکوس
۵۳	م. لکوت	مالیات و مرد افسانه ای روسیه (بخش دوم)
۵۹		بهشت های مالیاتی بریتانیا عامل گریز منابع مالیاتی بخش انگلیسی

به نام خدا

سرآغاز

شماره حاضر از فصلنامه مالیات در حالی زیر چاپ می رود که دولت جدید لزوم رعایت چند اصل معین را به عنوان سرلوحة اقدامات خود اعلام داشته است و طبعاً انتظار می رود همین اصول در شئون مختلف مدیریت اجرائی کشور مورد رعایت جدی و همه جانبی قرار گیرد. رعایت عدالت یکی از مهم ترین این اصول است که اتفاقاً در رابطه با امر مالیات از معنی و مفهوم خاصی برخوردار بوده و مناسبت روشنی پیدا می کند. وظیفة اصلی مدیریت مالیاتی کشور وصول درآمد برای تأمین منابع مورد نیاز جامعه است که باید از تمام توان خود برای تأمین این متنظر بهره چوید. اما در اجرای همین وظیفة اصلی و حیاتی می توان جزیان عمل را در جهتی سوق داد که هدف تأمین عدالت را نیز در برابر گیرد و از فرایندها و شیوه های متضمن بی عدالتی و تبعیض احتراز گردد.

به عنوان مثال از گذشته های دور سابقه داشته است که تا حد امکان فشار را متوجه منابعی از مالیات و آن دسته از مؤدیان می ساختند که کاملاً در دسترس بوده و اخذ مالیات از آنان به سهولت مقدور بوده است. مثال کلاسیک آن مالیات بر درآمد حقوق بگیران است که به آسانی قابل شناسائی بوده و اخذ آن به طور تسبیبی بسیار ساده تر از منابع دیگر است. نمونه مالیات حقوق را به عنوان یک مثال ساده و به آسانی قابل فهم ذکر کردیم، مسلماً با موشکافی بیشتر مظاهر این پدیده را در مورد منابع دیگر مالیاتی نیز می توان جستجو نمود.

نیازی به گفتن نیست که آسان طلبی مورد بحث تنها به مفهوم سهولت شناسائی منابع مالیاتی نیست و نکات دیگری نیز در این زمینه مطرح است که نمونه ای از آن روی آوردن به منابع و مؤدیانی است که بر حسب موقعیت خود از توان مدافعت و مقابله کمتری برخوردار اند. این نیز در قالب همان اندیشه راحت طلبی می گنجد زیرا مستلزم کاربرد مساعی کم تر و احتراز از رویاروئی های بیش تر است.

البته در پیش گرفتن طرز تفکر و نحوه عملی از آن گونه که ذکر شد الزاماً به مفهوم داشتن نیت تبعیض و بی عدالتی نیست و بلکه می تواند ریشه در همان حس راحت طلبی و تمایل به گریز از دشواری داشته باشد، اما اثر ناخواسته آن به احتمال زیاد بی عدالتی در اجرای قانون را در پی خواهد داشت. احتراز از چنین حالتی بیش از هر چیز مستلزم انضباط کاری و تقبل رحمت و دشواری و مقابله با فرهنگ آسان طلبی است. اجرای هرچه صحیح تر قانون و توجه هرچه بیشتر به تأمین عدالت در این زمینه از جمله شرایط عمده تحقق منظور مورد بحث است و چنین کیفیاتی مستلزم کوشش و تلاش و سازماندهی صحیح کارها است که مآل هدف اصلی دولت در زمینه تحقق عدالت را نیز در رابطه با امر مالیات و در حد وظایف دستگاه مالیاتی فراهم خواهد ساخت

بخشی که به آن پرداختیم طبعاً هدف تأمین عدالت از نظر اجرائی را دربر می گیرد. هرگونه تغییر در سیاست‌ها و مقررات قانونی با هدف نیل به عدالت اجتماعی سخن دیگری است که از گنجایش این سرمهقاله کوتاه خارج بوده و باید به طور جداگانه مورد بررسی قرار گیرد.

در پایان تذکر این نکته را نیز لازم می داند که تأمین عدالت از طریق اعمال سیاست‌های مالیاتی به طور خاص ضمن قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران هم مورد توجه قرار گرفته و در فصل هشتم این قانون تأکید شده است که دولت باید چنین سیاست‌های مالیاتی را با هدف باز توزیع عادلانه درآمدها اتخاذ و به مرحله عمل درآورد. جمع بین این الزام قانونی با تکیه مکرر دولت جدید بر مبانی عدالت، ضرورت همه جانبیه توجه به چنین هدفی را آشکار می سازد.

علی اکبر عرب مازار



مالیات و بازرگانی الکترونیک

دکتر محمد توکل

در رابطه با تجارت الکترونیک مواجه شوند. به همین سبب هم اکنون جنب و جوش زیادی در محافل مالیاتی بسیاری از کشورها و مجامع بین المللی نزیربط در جریان است تا از وقوع چنان احتمالی جلوگیری شود.

در کشور ما تجارت الکترونیک مراحل مقدماتی خود را طی می کند و جنبه های مالیاتی آن هنوز به مسأله و مشکلی بدل نشده است. اما تردیدی نیست که سرعت سراسام آور پیشرفت تکنولوژی اطلاعاتی، اینترنت و داد و ستد الکترونیک به زودی تاثیر خود را در این کشور نیز بر جای خواهد نهاد. بنا بر این لازم است از هم اکنون آمادگی مقابله با پیامدهای مالیاتی موضوع، مورد توجه قرار گیرد و به اصطلاح آینده نگری لازم به عمل آید. مجله مالیات خواهد کوشید جنبه های مختلف این پدیده را به تدریج مورد بحث قرار دهد که مقاله حاضر تخصیص نوشتار از این گونه است.

موضوع تجارت الکترونیک از جمله بحث های گرم عصر حاضر به شمار می رود که با پیشرفت بی وقفه تکنولوژی اطلاعاتی و تسهیل روز افزون ارتباط از طریق شبکه جهانی روز به روز داغ تر و داغ تر می شود. این فضای رو به اتساع الکترونیک از جمله به جولانگاه یک بازار مجازی عرضه و تقاضا بدل شده است که وسیله انتقال کالا و خدمات را در سطح جهان و با سرعتی شگفت آور فراهم آورده است.

جنبه های مالیاتی این تحول عظیم روز به روز توجه بیشتری را به خود جلب می کند که با نگرانی رو به تزایدی نیز همراه است، زیرا نهادهای حقوقی و شیوه های سنتی پرداختن به امر مالیات از عهده پاسخگویی و مقابله با شرایط جدید حاصل از این اوضاع و احوال بر نمی آیند و اگر در این زمینه ها نیز تحولی هم سنگ تکنولوژی مورد بحث پیش نیاید ممکن است در آینده ته چندان دور دولت ها با خطر از دست دادن درآمدهای مالیاتی بالقوه زیادی

بازرگانی الکترونیک

خود را انتخاب کنند و با استفاده از علائم، تکمه ها و سایر امکانات موجود در سایت تمایل خود را به خرید کالا اعلام دارند، ترتیب پرداخت بها و تحويل جنس را بدھند و هر کار لازم دیگری را انجام دهند که در بازار حقیقی انجام می شد.

کالای مورد نظر ممکن است یک متابع الکترونیک یا دیجیتال باشد مانند نرم افزار کامپیوتری، کتاب، نشریه، موسیقی، فیلم و تظایر آنها که در این حالت علاوه بر ایجاد و قبول، قبض و اقباض نیز به همان شیوه الکترونیک انجام می گیرد، یعنی مشتری کالای خریداری شده را به کامپیوتر خود وارد می سازد یا به اصطلاح آن را download می کند. ثمن معامله نیز به همان شیوه الکترونیک از حساب بانکی مشتری به حساب بایع منتقل می شود. در این حالت مجموع مراحل معامله در بازار مجازی انجام می پذیرد، بی آن که طرفین معامله از جای خود حرکت کرده باشند. اما موضوع تجارت الکترونیک ممکن است کالای ملموس و عینی باشد که عملاً در اثبات تجاری فروشنده موجود بوده و باید به مقصد خریدار حمل شود. کلیه مذاکرات و قرار و مدارها از همان طرق الکترونیک و در بازار

در صورتی که بخواهیم بازرگانی الکترونیک را با استفاده از اصطلاحات حقوق داخلی ایران تعریف کنیم می توانیم آن را شامل معاملاتی بدانیم که در آنها ایجاد و قبول به نحو الکترونیک انجام می پذیرد، اما موضوع معامله می تواند هم جنبه الکترونیک و دیجیتال داشته باشد و هم یک کالای سنتی باشد دارای وصف عینی و ملموس. برای روشنی مطلب مثالی می زنیم. فرض کنید بازرگانی فروشنده کالاهای مختلفی است و می خواهد امتعه خود را از طریق تجارت الکترونیک به فروش رساند. وی باید مشابه همان کاری را انجام دهد که در تجارت سنتی انجام می داد. در تجارت سنتی علی القاعده وارد بازار حقیقی می شد و کالاهای خود را در معرض دید و انتخاب مشتریان قرار می داد. در اینجا نیز وی وارد بازار الکترونیک می شود که یک بازار مجازی است و به صورت یک پایگاه یا سایت الکترونیک متجلی می گردد. در این سایت تمام اطلاعات و مشخصات کالا با نوشه و تصویر و کلام و احتمالاً موسیقی معرفی می شود و مشتریان می توانند با مراجعه به مغازه یا تجارتخانه وی که همان سایت الکترونیک است کالای

مجازی انجام می شود و حتی طرفین می توانند یکدیگر را به همان طریق ببینند و صحبت کنند. اما موضوع معامله کالای ملموسی است که باید با وسیله نقلیه عینی موجود در عالم خارج حمل و تحویل خریدار شود. در این حالت نیز معامله انجام شده یک معامله موضوع تجارت الکترونیک به شمار می آید. نیازی به گفتن نیست که موضوع معامله ممکن است بجای کالا انجام خدمات باشد که چنین خدماتی به نوبه خود می توانند به صورت الکترونیک ارائه گردند، مانند ارائه مشاوره حقوقی از طریق اینترنت، و یا مستلزم حرکت و اقدام عملی ارائه کننده خدمات باشد، مانند مراجعة مشاور حقوقی به دادگاه و دفاع از حقوق موکلی که قرارداد خدمات حقوقی را به صورت الکترونیک منعقد ساخته است.

مثال هایی که زدیم به بازرگانی داخلی مربوط بودند. در روابط بین المللی نیز تجارت الکترونیک رونق فراوان یافته است. در این باب مثال دیگری می زیم. فرض کنید شرکتی در کشور «الف» مستقر است و اجتناس خود را از طریق تجارت الکترونیک در سراسر جهان عرضه می کند، بی آن که در هیچ یک از این کشورها نمایمده‌گی، انبار یا امکانات مشابه دیگری داشته باشد و یا حتی یکی از کارکنان آن در کشورهای دیگر حضور فیزیکی

داشته باشد. اکنون بازرگان دیگری که در کشور «ب» در آن سوی جهان مقیم است با مراجعه به سایت شرکت، کالاهای مورد نظر خود را انتخاب می کند و مراتب ایجاب و قبول از طریق همان سایت انجام می پذیرد و پرداخت وجه نیز به شیوه الکترونیک عملی می شود. کالای مورد معامله اگر الکترونیک باشد فی المجلس به کامپیوتر خریدار منتقل می شود و در غیر این صورت از طرق سنتی می شود و به مقصد خریدار حمل می گردد.

این نوع تجارت در آغاز اندک بود و متدرجاً رو به افزایش نهاد. نکته مهم سرعت این افزایش است که بیش از هرچیز مدیون ظهور شبکه جهانی یا اینترنت است. عامل بسیار مؤثر دیگر ارتقاء قابلیت های کامپیوتری با شتاب خیره کننده است که امکان تبادل اطلاعات و داده ها را روز به روز افزایش می دهد. هم اکنون میزان سالانه این نوع از بازرگانی در سطح جهان از ده هزار میلیارد دلار گذشته است. حال آن که فقط سه سال پیش این رقم کمتر از ۲/۳ هزار میلیارد دلار بود.

ضمانت تجارت الکترونیک متدرجاً گونه های مختلفی از فعالیت های اقتصادی را دربر می گیرد و متنوع تر می شود و طبقات مختلف سوداگران و مشتریان و انواع بیشتری از معاملات را شامل می گردد. مقولاتی مانند

سرسایم آور تجارت الکترونیک در آینده را اجتناب ناپذیر می سازد.

مالیات و مالیات گیری نیز مقولات اجتناب ناپذیری هستند که در طول دوران تاریخی جوامع بشری وجود داشته و در آینده نیز ناگزیر ادامه خواهد یافت.

۴. مالیات (خواه از نوع مستقیم یا غیر مستقیم آن) بر درآمد، سود بازرگانی و مصرف استوار است. با قبضه شدن بخش دائم التزایدی از این مقولات در ید تجارت الکترونیک خواه و ناخواه جوامع مالیاتی تمام کشورها باید متوجه تجارت الکترونیک و تحولات بی وقه و شتاب زده آن شوند.

۵. ایران به طور قطع از این جریان جهانی برکنار نخواهد ماند و با مقداری تأخیر قدم در همین راه نهاده و پذیرای تجارت الکترونیک به شکل گسترده آن خواهد شد.

۶. ضمن بحث های آتی خواهیم دید که سازمان های مالیاتی حتی در کشورهای پیشرفته هنوز نتوانسته اند خود را با سرعت شگفت آور گسترش دانش الکترونیک و حاصل آن یعنی تجارت الکترونیک همگام سازند و پا به پای آن آمادگی لازم را پیدا کنند. همه به فکر جریان این عقب ماندگی هستند. دلیل آن هم واضح است. بازرگانی الکترونیک سال به سال لقمه بزرگ تری از منابع مالیاتی را به کام خود می کشد و اگر

خرده فروشی، عمدۀ فروشی، حراج، مبادله کالا به کالا، واسطه گری، حق العمل کاری، دلالی و غیره و غیره که در بازرگانی سنتی جا افتاده و رایج است، عموماً به بازار مجازی الکترونیک راه یافته و هر یک مقام خود را پیدا کرده اند. به عبارت دیگر سایت های بازرگانی الکترونیک به تدریج جنبه تخصصی نیز پیدا کرده اند و هر یک مناسب حال یک گروه از مشتریان و سوداگران شده اند.

هر یک از این جنبه ها و سایر جنبه های تجارت الکترونیک خود عالمی دارند و می توان به بحث های مفصلی درباره مشخصات آنها پرداخت. ولی تکیه بحث ما بر روی جنبه های مالیاتی قضیه است و در موارد دیگر به اختصار برگزار می کنیم. علاقه مندان می توانند جنبه های دیگر تجارت الکترونیک را خود مورد تحقیق و بررسی قرار دهند.

آنچه از دید مقاله حاضر می توان از بحث مقدماتی فوق نتیجه گرفت این است که:

۱. بازرگانی الکترونیک واقعیت ملموس و اجتناب ناپذیر عصر حاضر به شمار می رود.
۲. امکانات زیربنای توسعه تجارت الکترونیک (کامپیوuter، اینترنت و غیره) با شتاب بسیار رو به ترقی و گسترش است.
۳. ترکیب دو عامل فوق با حسن سودجوئی بشر، بویژه بازرگانان و شرکت ها، توسعه

هم اکنون به طور جدی در اندیشه آینده باشیم و هر گونه اقدام را با توجه به تجربه دیگران و اوضاع و احوال خاص این کشور زود آغاز کنیم، برای مواجهه با جریانات آتی مجهز تر خواهیم بود و از این جهت خاص وضع بالتسهی بهتری خواهیم داشت. بدیهی است به شرط این که بسیار زود دست به کار شویم، پس از این مقدمات به بحث اصلی یعنی جنبه‌های مالیاتی تجارت الکترونیک می‌پردازیم.

سازمان‌های مالیاتی نتوانند این نوع از تجارت را کنترل کنند و از آن کسب درآمد نمایند، در آینده همه دولت‌ها با مشکل کسری درآمد مواجه خواهند شد.

ایران هم دیریا زود با همین مشکل و وضعیت رو برو خواهد شد. این که ما هنوز در آغاز راه هستیم از یک سو نکته‌ای منفی است، اما از دید مالیاتی این حسن را دارد که هنوز مشکل واقعی شروع نشده است و اگر از

جنبه‌های مالیاتی تجارت الکترونیک

رسیده است. در این مجموعه همه جا، از سخنرانی افتتاحی رئیس جمهور گرفته تا سایر گزارش‌ها و مقالات و سخنرانی‌ها، چنین برداشت و تمایلی به روشنی به چشم می‌خورد. مشابه همین کیفیت در سایر کشورها نیز مشاهده می‌شود. حال که پایه بر این است ممکن است کسانی بگویند برقراری مالیات بر تجارت الکترونیک مانع توسعه و پیشرفت آن است و نباید در اندیشه تحمیل چنین باری بر این نوع از بازرگانی بود. این بیان عملاً از سوی کسانی در سطح جهان و کشورهای دیگر مطرح شده و طرفدارانی دارد. ولی در مقابل آن استدللات بسیار نیرومندتری بر لزوم مالیات گیری از تجارت الکترونیک وجود دارد که اهم آنها به شرح

الف. لزوم مالیات

شاید به عنوان اولین سؤال بد نباشد پرسیم آیا اساساً باید بازرگانی الکترونیک را مشمول مالیات قرارداد یا نه؟ ذهنیت کلی این است که تجارت الکترونیک امری ضرور و مطلوب است و باید به توسعه و پیشرفت آن همت گماشت. در ایران نیز همین تفکر دنبال می‌شود. به عنوان مثال موردی را ذکر می‌کنیم. وزارت بازرگانی همایش‌هایی در مورد تجارت الکترونیک برگزار می‌کند که نتایج سخنرانی‌ها و مقالات ارائه شده در آنها به صورت کتابی منتشر می‌شود. کتاب مربوط به آخرین همایش از این نوع در اسفند ماه سال ۱۳۸۲ تحت عنوان «مجموعه مقالات دومین همایش تجارت الکترونیک» به چاپ

زیراند:

۱. می‌گیرند، یکی در بازار سنتی و تجارت معمولی و دیگری در بازار مجازی بازرگانی الکترونیک. از اولی مالیات می‌گیرند و از دومی خیر، و این مصدق مسلم نقض عدالت افقی خواهد بود. عدالت عمودی نیز به این شکل نقض می‌شود که معمولاً سوداگران موفق تر و برخوردار از منابع مالی بیشتر در عرصه تجارت الکترونیک وارد می‌شوند و کم مایه‌ها در این مسابقه عقب می‌مانند. پس مرفه ترها و پر مایه ترها معاف می‌شوند و فقیر ترها باید مالیات بپردازند.

۲. از محاسن تجارت الکترونیک یکی هم کاهش چشمگیر هزینه‌ها است. این کاهش در تمام هزینه‌ها به وجود می‌آید. تعداد کارکنان لازم به حداقل می‌رسد، کارهای حسابداری و نگاهداری سوابق، بازاریابی و تبلیغ و غیره و غیره همگی بسیار آسان تر و ارزان تر انجام می‌شوند. ضمناً در سورد کالاها و خدمات الکترونیک هزینه تحويل به صفر می‌رسد. در جنین شرایطی فکر معاف سازی تجارت الکترونیک و تبعیض فاحش در حق تجارت سنتی نمی‌تواند موجه و معقول جلوه کند.

۳. استدلال در این باب که تجارت الکترونیک در مراحل اولیه رشد خود است و رفتار با آن باید به منزله رفتار با صنایع نوپا باشد، با حقایق و واقعیت‌ها مطابقت ندارد. این کودک

۱. این نوع تجارت به سرعت در حال بلعیدن تکه‌های روز به روز بزرگ تری از معاملات در زمینه کالاهای خارجی داشته عمل آن افزوده می‌شود. اگر بخواهیم تجارت الکترونیک را از شمول مالیات خارج کنیم مفهوم آن این است که آنچه از آن به نام پایه مالیات یاد می‌شود روز به روز کوچکتر و باریک تر شود و دولت‌ها را به تنگای کسری درآمد بیافکند و ناگزیرشان سازد به تحمل مالیات‌های غیر منطقی دیگر روی آورند، و امکنی کنند و غیره و غیره و عاقب ناگوار چنین اقدامات ناخبردانه‌ای را بر جان بخرند.

۲. استدلال مخالفان مالیات بر تجارت الکترونیک یک عیب مادرزادی دارد. قرن هاست از تجارت سنتی مالیات می‌گیرند و این کار (البته اگر از حد معقول تجاوز نکند) توانسته است مانع گسترش و رونق تجارت شود. تجارت الکترونیک نیز از این وضع مستثنی نخواهد بود.

۳. معافیت بازرگانی الکترونیک از مالیات سبب نقض قاعدة عدالت مالیاتی خواهد شد و در این رابطه، هم آنچه اصطلاحاً عدالت افقی نامیده می‌شود و هم عدالت عمودی دچار خلل خواهد شد. در نظر بگیرید معاملات مشابه و یکسانی در دو عرصه صورت

است نمی تواند مبنای معافیت از مالیات و تعییض فاحش در حق بازار واقعی گردد. بر اساس استدلالات روشن فوق می توان نتیجه گرفت که فکر معاف سازی تجارت الکترونیک از مالیات منطقی نبوده و باید از اساس کثار نهاده شود. این نکته چه در مورد مالیات مستقیم و چه در مورد مالیات غیر مستقیم صادق بوده و باید مورد توجه قرار گیرد. البته بلافضلله باید افزود: همان طور که در مورد کسب و کار سنتی معمول است، برقراری مالیات به مفهوم آن نیست که اگر منطق ایجاب کند که ارافق هایی در موارد معقول اعمال شود، از این کار خودداری گردد. به عنوان نمونه به هزینه های مؤسسات ارائه کننده خدمات اینترنتی (ISP ها) اشاره می کنیم. ممکن است این گونه مؤسسات سرمایه گذاری های قابل توجهی انجام داده باشد که نتواند به سرعت آنها را بازیابی کنند. در این صورت طبیعی است که مانند سایر بخش ها باید اجازه به استهلاک نهادن با درصد های مناسب و با سرعت مناسب به آنها داده شود تا به درستی پتوانند کسب و کار خود را ادامه دهند و موجبات رونق بازرگانی الکترونیک را فراهم سازند. این غیر از آن است که به صرف انجام معاملات از طریق بازرگانی الکترونیک، معامله کنندگان را از مالیات معاف سازیم.

نوپا دارد با سرعتی سرسام آور به یک غول بی شاخ و دم بدل می شود و چنان شتابان رشد می کند که اطلاق عنوان نوپا به آن دور از واقع بینی خواهد بود. علاوه بر همه این ها معاف ساختن تجارت الکترونیک از مالیات ممکن است وضع آشفته ای را در برابر مدیریت مالیاتی قرار دهد. آنگاه هر شرکت و صنعتی خواهد کوشید با ترتیب دادن ظواهر امر مدعی شود وارد تجارت الکترونیک شده و باید از مالیات معاف گردد. چنان که دیدیم وجه مشخصه تجارت الکترونیک این است که در آن ایجاب و قبول طرفین معامله به طور الکترونیک واز طریق یک سایت انجام می پذیرد و موضوع معامله ممکن است یک کالای عینی و ملموسی باشد که در فلان مکان معین انبار شده است و توسط وسیله نقلیه ملموسی نظیر کامیون، کشتی و غیره حمل می شود. درست کردن سایت در اینترنت و عرضه کالا از طریق آن کار بسیار ساده ای است و از هر کسی با داشتن مقداری مهارت ساخته است. پس خریدار و فروشنده می توانند تبانی کنند و کار خود را که در عالم واقع و مادی همه مذاکراتش انجام شده و به نتیجه رسیده است از طریق سایت الکترونیک نیز انجام دهند و خود را از شمول مالیات خارج کنند. کاری که به این سادگی و راحتی قابل شبیه سازی

الکترونیک، بلکه نسبت به تجارت خارجی نیز باید مورد بررسی قرار گیرد و در مورد هریک آمار و اطلاعات لازم جمع آوری شود. تا کنون چه اقدامات منظم و قابل توجهی در این زمینه انجام شده است؟ نگارنده چندان در این خصوص خوشبین نیست. به عنوان مثال به همان مجموعه منتشر شده از سوی وزارت بازرگانی در مورد دومین همایش تجارت الکترونیک مراجعه می کنیم. در این مجموعه آمارهای مختلفی از حجم تجارت الکترونیک در کشورهای دیگر به چاپ رسیده است. ولی نگارنده نتوانست آماری از این نوع را در مورد ایران در همین مجموعه پیدا کند و یا حتی اشاره ای به بود یا نبود چنین آماری را ملاحظه نماید. اگر این استباط صحیح باشد، شاید بتوان احتمال داد که تا کنون آمار و اطلاعاتی در مورد ایران تهیه نشده است، زیرا اگر غیر از این بود علی القاعده در چنان همایش مهمی مطرح می گردید (یاد آور می شود که حتی عنوان یکی از سخنرانی ها چنین است: اولین گزارش ملی تجارت الکترونیکی در ایران). البته این احتمال نیز وجود دارد که در جایی این گونه آمار وجود داشته باشد که نگارنده از آن بی خبر است. به هر تقدیر آنچه مهم است لزوم توجه به تهیه چنین آمار و اطلاعاتی است. برای سازمان مالیاتی کشور سامان دادن به این امر، یعنی

ب. مراحل کار

در صورت قبول استدلال فوق و رسیدن به این نتیجه که فکر معاف سازی تجارت الکترونیک از مالیات فاقد منطق است و باید آن را رها کرد، این سئوال مطرح خواهد شد که مراحل انجام کار باید چه باشند؟ آیا باید فوراً در صدد اقدام برآمد و مقرراتی در این خصوص وضع کرد و به مرحله عمل درآورد؟ به نظر می رسد که چنین نحوه عملی قبل از طی مقدمات لازم معقول نباشد. اما اگر شتاب در این زمینه صحیح نیست، سرعت در شروع مراحل مقدماتی، معقول و به مصلحت است. تعیین مراحل مقدماتی نیز خود نیاز به بررسی و اندیشه دارد ولی آنچه در پادی نظر و با توجه به تجارب دیگران می توان در این باب گفت به شرح زیر است:

۱. بررسی وضعیت در ایران

به نظر نگارنده هرگونه اقدام در زمینه های مربوط به تجارت الکترونیک مستلزم اطلاع کافی از وضع این تجارت در ایران است که کسب این گونه اطلاع باید به یک کار مستمر بدل شود و جریانات فعلی و آتی تجارت مورد بحث را در بر گیرد. باید دید وضع بازرگانی الکترونیک در این کشور چگونه است. انواع آن و درآمدهای حاصل از هر نوع باید شناخته شود. این کار نه تنها در مورد تجارت داخلی

وزارت بازرگانی یکی از این سازمان‌ها است. بانک مرکزی نیز همین وضع را دارد. نقل و انتقال وجهه از لوارم بازرگانی الکترونیک است و این کاری است در حیطه عمل نظام بانکی کشور. این گونه نقل و انتقال از جهت دیگری نیز می‌تواند مورد توجه قرار گیرد و آن استفاده از امکانات بازرگانی الکترونیک به مقاصد غیر قانونی تغییر پولشویی است. در نتیجه ارگان‌های مسئول مقابله با این گونه فعل و انفعالات نیز طبعاً در مقام دستیابی به اطلاعات مشابه هستند و ممکن است در صورت مصلحت همکاری با آنان نیز مورد توجه قرار گیرد. بدیهی است سازمان‌های طرف همکاری احتمالی محدود به این تعداد نبوده و ممکن است همکاری سازمان‌ها و مراجع دیگر نیز ضرورت پیدا کند.

۳. پیگیری تحولات بین المللی

اولاً، تجارت الکترونیک به داد و ستد های داخلی محدود نمی‌شود و بلکه بازرگانی بین‌المللی از این طریق گسترش و شتاب بیشتری پیدا کرده است (مسائل مربوط به این گونه بازرگانی الکترونیک را متعاقباً مورد بحث قرار خواهیم داد).

ثانیاً، مشکلاتی که بازرگانی الکترونیک برای مراجع مالیاتی بسیاری از کشورها پدید آورده سبب شده است که این کشورها به همکاری و تبادل نظر با یکدیگر روی آورند.

بررسی مستمر و مداوم تحولات تجارت الکترونیک و تهیه آمار و اطلاعات در باب آن از اهمیت بسیار برخوردار است، البته شاید نه برای امروز ولی برای فردایی که هر لحظه نزدیک تر می‌شود.

در همین رابطه بد نیست به چند قرینه اشاره کنیم. مدتی است ضمن آگهی‌های ثبت شرکت‌ها در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی با آگهی‌های ثبت شرکت‌های تجارت الکترونیک مواجه می‌شویم که می‌تواند قرینه مستندی بر وجود این نوع تجارت در داخل کشور باشد. همچنین در وبلاگ‌ها و سایتهاي مختلف با آگهی‌های متعدد بازرگانی روبرو می‌شویم که به نحو دیگری از رواج این تجارت – لا اقل در مراحل اولیه آن – حکایت دارد. ضمناً شمار روز افزونی از عرضه کنندگان کالاها و خدمات در آگهی‌های مختلف خود مشتریان را به مشاهده سایت اینترنتی خویش دعوت می‌کنند که این نیز از روند رو به رو شدن نفوذ تجارت الکترونیک در صحنه اقتصاد ایران خبر می‌دهد.

۲. همکاری با سازمان‌های ذیربط

برای تهیه آمار و اطلاعاتی که فوقاً اشاره شد و برداشتن گام‌های بعدی، همکاری نزدیک با سازمان‌هایی که به نحوی با تجارت الکترونیک سروکار دارند و یا از جهتی در صدد کسب اطلاع از آن هستند ضرورت دارد.

مسئله مورد بحث می گردد باید دنبال شود تا بررسی های قانونی بر اساس آن انجام پذیرد. علاوه بر اطلاعاتی که طی بندهای قبلی از آنها یاد شده، بررسی تطبیقی روی مقررات سایر کشورها و مصوبات مجتمع و مراجع بین المللی نیز ضرورت دارد.

۵. سازمان دهی کار

بدهی است کاری از این دست نیاز به سازماندهی و تنظیم دارد، ولی اکیدا یادآور می گردد که لازم است از ایجاد سازمان جداگانه برای این کار صرف نظر شود تا به عاقبت سازمان های مشابه نچار شود. آنچه مطرح شد به طور عمده جنبه تحقیق و پژوهش دارد و هم اکنون در تشکیلات سازمان امور مالیاتی بخش مسئول و قانونی برای انجام پژوهش ها وجود دارد و تحقیقات در زمینه تجارت الکترونیک نیز می تواند از سوی همین بخش انجام پذیرد. بنا بر این ایجاد تشکیلات جداگانه تحت عنوانی مرسوم (مانند پروژه، دفتر و غیره) و تحمیل هزینه و بار اضافی ناشی از آن، که معمولاً هم جاودانه بر جای می ماند، ضرورتی ندارد و آنچه لازم است فقط جدی گرفتن کار است.

اما نکته مسلم این است که چنین کاری نباید به آینده موکول شود و بهتر است از هم اکنون آغاز گردد. (ادامه دارد)

این فعالیت ها معمولاً از طریق سازمان های بین المللی صورت می پذیرد. از جمله می توان به اقدامات سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و بیویژه کمیته امور مالی آن اشاره کرد. همچنین کارهای انجمن مالی بین المللی (IFA) در این زمینه در خور توجه است، و نیز سازمان کنفرانس ملل متحد برای توسعه و تجارت (UNCTAD) و تعداد دیگری از سازمان ها و مراجع.

ثالثاً بازرگانی الکترونیک امکان توسل به پناهگاه های مالیاتی (بهشت مالیاتی) را افزایش داده است و انواع ترقه های جدید مالیاتی را پدید آورده است.

این ملاحظات و مسائل مشابه دیگر وضعیتی را به وجود آورده است که اطلاع از آنها برای برداشتن گام های صحیح جهت حل جنبه های مالیاتی تجارت الکترونیک ضرورت بسیار دارد و ایجاب می کند که مستمرا در جریان این تحولات باشیم و از همکاری های بین المللی در این زمینه استفاده کنیم.

۴. بررسی های قانونی

طبعی است این گونه بررسی مقام مهمی در جریان کار مورد بحث خواهد داشت. منتهی این کار اگر با چشم باز صورت گیرد مفید تر خواهد بود. منظور این است که مراحل قبلی فوق که منتج به تهیه اطلاعات و آگاهی از وضع کنونی داخلی و بین المللی در رابطه با

قراردادهای مالیات مضاعف

و

مبادله اطلاعات مالیاتی

(بخش دوم)

دکتر علی اکبر عرب مازار

در بخش نخست این مقاله به اهمیت کنوانسیون مدل مالیات مضاعف که از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) تنظیم شده است اشاره کردیم و گفتیم که قراردادهای مالیات مضاعف بسیاری از کشورها و از جمله ایران، اقتباس شده از همین کنوانسیون است. ماده ۲۶ کنوانسیون به تبادل اطلاعات مالیاتی بین کشورهای طرف این گونه قراردادها اختصاص دارد که هدف آن به طور عمده جلوگیری از فرار مالیاتی است. متن این ماده از سوی OECD مورد تجدید نظر قرار گرفته است که بحث ما نیز متوجه همین تغییرات است. بررسی موضوع را در شماره قبل تا آخر بند یک ماده ۲۶ به انجام رسانیدیم و اینک باقی بندهای همان ماده را مورد بحث قرار می دهیم.

بند دوم ماده ۲۶

بند دوم به طور خلاصه چند قاعده را بیان می دارد. نخست این که اطلاعات کسب شده طبق قرارداد باید محرومانه تلقی شود و ضوابط محرومانه بودن و مجازات افسای غیر مجاز آن همان است که قوانین داخلی هر کشور در مورد اطلاعات مشایه کسب شده در داخله همان کشور مقرر می دارد. دوم این که این اطلاعات را فقط می توان در اختیار اشخاص و مراجع معین قرار داد و آنگاه تنها برای چند مقصد مشخص قابل استفاده خواهد بود.

قاعده محرومانه بودن حتی در موردي هم که دولت مقابل تقاضای مطرح نگردد و اطلاعات رأساً در اختیار آن قرار داده می شود، لازم الرعایه است. در رابطه با ایران مسئله محرومانه بودن اطلاعات تابع ماده ۲۳۲ قانون مالیات های مستقیم و سایر مقرراتی است که در این باب ضمن قانون مجازات اسلامی پیش بینی شده است. ولی دامنه و آزادی عمل مقرر در آن از آنچه ضمن بند ۲ ماده ۲۶ کنوانسیون پیش بینی شده



محدود تر است. به عبارت دیگر قانون ایران سخت گیری بیش تری از این لحاظ معمول داشته است. قانون مالیاتی ایران افشاء اطلاعات را فقط برای تشخیص مالیات و درآمد، و آن هم در حد نیاز، مجاز دانسته است و تنها مراجعی حق دریافت اطلاعات را دارند که کارشن به همین مقوله مرتبط می شود. در مقابل کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، بویژه با اصلاحات اخیر، دائم عمل گسترده تری را پیش بینی گرده است. از این جهت موارد افشاء مجاز اطلاعات مالیاتی به شرح زیر اند: برای تشخیص درآمد و مالیات، برای وصول مالیات، برای به اجرا گذاردن مالیات، برای تعقیب کیفری تخلفات مالیاتی، برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی، برای دعاوی مطرح در محاکم ولو این که محاکمه علني باشد و برای استفاده در توجیه آراء و تصمیمات قضائی. منظور از «به اجراء گذاردن» این است که کار وصول مالیات به طور قهری و بدون رضایت مؤدى صورت گیرد. بنا بر این فرضًا در رابطه با ایران مأموران مربوطه تشخیص، وصول و اجراء، هیأت های حل اختلاف، شورای عالی مالیاتی، دادستانی انتظامی، هیأت عالی انتظامی، دیوان عدالت اداری و بالآخره مقامات و مراجعی که «شرف» بر کار مراجع مذکور هستند، عموما بر اساس اصلاحات یادشده خواهد توانست به اطلاعات مورد بحث دسترسی پیدا کنند. البته به شرط این که چنان اطلاعاتی برای انجام وظایف قانونی مربوطه آنها ضرورت داشته باشد که در این صورت هم اطلاعات مورد نظر در حد همان ضرورت قابل ارائه به آنها خواهد بود. اصطلاح مقامات مشرف اصطلاحی است که به موجب اصلاحات اخیر کنوانسیون افزوده شده است و منظور از آن مقامات و مراجعی هستند که بر کار یک یا چند و یا جمیع مراجع یادشده نظارت و اشراف دارند (واژه مشرف در رابطه با اصطلاح oversight انتخاب شده است). فرضًا مدیر مالیاتی استان بر کار مأموران تشخیص و وصول و حل اختلاف همان استان اشراف دارد و یا سازمان امور مالیاتی بر کار مجموع مراجع مالیاتی کشور اشراف دارد و قس على هذا.

از سوی دیگر همان گونه که بالا تر گفته شد مبادله اطلاعات ممکن است نه از جهت پرونده مالیاتی مؤدى معین، بلکه از حیث آگاهی های کلی باشد، مانند این که فرضی بخواهند از ترفند ها و روش های مالیات گریزی در کشور مقابل اطلاعاتی کسب کنند. عموماً این گونه اطلاعات نیز مشمول قاعدة کلی محترمانه بودن است، اما به موجب اصلاحات مورد بحث کنوانسیون قابل اخذ دانسته شده است. مراجع و مقامات دریافت کننده اطلاعات آنها را فقط برای موارد و مقاصدی که بالا تر ذکر کردیم می توانند مورد استفاده قرار دهند که همه آن مقاصد در ارتباط با مسئله مالیات و مالیات گیری هستند.

آنچا هم که سخن از محاکم به میان می آید منظور رسیدگی آنها به دعاوی و مسائل مالیاتی است. در ایران دیوان عدالت اداری می تواند به چنین دعاوی رسیدگی کند و در سایر کشورها وظایف محاکم قضائی در رسیدگی به دعاوی مالیاتی بسیار گسترده تر است.

اما ممکن است بخواهند از اطلاعات کسب شده برای مقاصد غیر مالیاتی بهره جویند. به عنوان مثال می توان از پولشویی نام برد. در این صورت باید قراردادهای دیگری بین کشورها منعقد شود (مائد قرارداد معاهدت قضائی) و موضوع از آن طریق فیصله یابد.

چنان که دیدیم کنوانسیون مدل OECD - و همچنین قراردادهای مالیات مضاعف ایران - طرح این اطلاعات در جلسات علنی محاکم را نیز مجاز می دارند که در آن صورت ممکن است فایده متربّع بر مقررات مربوط به محروم‌اند تا حد زیادی متفقی گردد. البته چه در این مورد و چه در هر مورد دیگری الزامی برای دولت‌ها وجود ندارد که مفاد کنوانسیون را عیناً و تماماً پذیرند و می توانند مقررات محدود کننده تری را در مورد خود و طرف قرارداد منظور نمایند. از سوی دیگر راه برای قبول آزادی عمل بیشتر در افشاء اطلاعات مالیاتی باز است. مثلاً طرفین می توانند حق افشاء آن را برای دولت‌های ثالث (که طرف قرارداد نیستند) جهت خود طی شرایطی محفوظ بدارند.

بند ۳ ماده ۲۶

بند مذکور سه نوع استثناء یا محدودیت بر قابلیت تبادل اطلاعات برقرار ساخته است که متن آنها را در شماره قبل طی سه جزء «الف» و «ب» و «ج» ملاحظه کردیم. بند الف حاکم از آن است که کشورهای طرف قرارداد موظف نیستند برای مبادله اطلاعات فراتر از قوانین و رویه‌های اداری خود یا طرف مقابل اقدام کنند. بنا بر این اگر تهیه و ارسال اطلاعات مستلزم انجام اقدامی خلاف مقررات و رویه‌های اداری هر یک از دو کشور باشد، طرف مورد تقاضا حق دارد از اجابت خواسته متقاضی خودداری کند. ولی یک نکته مسلم است و آن این که مقررات مربوط به محروم‌اند اطلاعات مالیاتی (فرضاً ماده ۲۳۲ قانون مالیاتی ایران) در این رابطه قابل استناد نخواهد بود، زیرا مقررات ماده ۲۶ قرارداد مالیات مضاعف پس از تصویب مجلس به صورت قانون داخلی درمی آید و حکم یک قانون خاص وارد بر ماده ۲۳۲ را دارد که در این رابطه حکم عام به شمار می آید و قانون خاص قانون عام را در مورد خود تقض می نماید و بر آن حاکم است.

حق امتناع از دادن اطلاعات بر اساس جزء الف بند ۳ ماده ۲۶ کنوانسیون (یا سایر قراردادهای مالیات مضاعف) در صورتی نیز جایز است که محظورات یادشده در رابطه با کشور متقاضی اطلاعات هم جاری باشد به عبارت دیگر کشوری که طبق قوانین یا رویه‌های اداری خود از لحاظ انجام اقدام اداری مشابه با اشکال مواجه است نمی‌تواند از آزادی عمل بیشتر رایج در کشور مقابل استفاده کند و آنچنان اقدام اداری را تقاضا نماید که اگر مشابه آن را از خود او می‌خواستند، برای انجام آن با مشکل قانونی و اداری مواجه می‌شد. به طور خلاصه در مورد تبادل اطلاعات اصل معامله متقابل جاری است.

جزء «ب» بند ۳ ماده ۲۶ کنوانسیون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و بسیاری از قراردادهای مالیات مضاعف محدودیت دیگری را بر تبادل اطلاعات جاری ساخته است و آن این که به موجب قوانین یا رویه‌های اداری معمول در یکی از دو کشور تحصیل چنان اطلاعاتی مقدور نباشد. در اینجا نیز اصل معامله متقابل جاری است یعنی محدودیت مورد بحث حتی در موردی برقرار است که تحصیل اطلاعات مشابه در کشور تقاضا کننده اطلاعات با مانع قانونی یا رویه‌ای مواجه باشد، هرچند در کشور مورد تقاضا از این بابت محظوظ وجود نداشته باشد.

پس جزء «الف» مربوط به حالتی است که انجام یک یا چند اقدام اداری معین در رابطه با تهیه و تبادل اطلاعات منع قانونی و رویه‌ای داشته باشد و بند «ب» به منع قانونی یا رویه‌ای در مورد تبادل نوع یا انواع خاصی از اطلاعات (صرف نظر از نحوه اقدام) مربوط است.

محدودیت جزء «ج» بند ۳ ماده ۲۶ راجع به مواردی است که تبادل اطلاعات موجب افشای اسرار پیشه‌ای و صنعتی و نظایر آن شود و یا افشای اطلاعات با نظم عمومی مغایرت داشته باشد. موارد مربوط را قبل‌بیان داشتیم. اصطلاح اسرار پیشه‌ای را در برابر trade secrets بکار بردیم. منظور رموز مربوط به مهارت‌های مختلف است. مثلاً یک جواهرساز یا مؤسسه جواهرسازی ممکن است به اصطلاح «فوت و فنی» را در تراش الماس به کار برد که سبب شهرت و رونق کسب و کار وی گردد. یا سازنده نوشابه معینی در ترکیب آن فراورده یا ماده‌ای را به کار برد که سبب مرغوبیت نوشابه و پیشی گرفتن از رقبا گردد و نظایر آن. ترجمة اصطلاح مذکور به «تجارت» یا «تجاری» گویای مطلب به نظر نمی‌رسد (در متن فارسی قراردادهای مالیات مضاعف ایران غالباً از ترجمة اخیر استفاده شده است - از جمله ملاحظه شود قراردادهای مالیات مضاعف ایران با پاکستان و ازبکستان که به ترتیب در فروردینماه و اردیبهشت ماه سال جاری از سوی مدیریت مالیاتی ابلاغ شده است).

اما استناد به محدودیتِ جزء «ج» نباید با تفسیر موسوعی از مقاد آن همراه باشد. اطلاعات پیش‌های، صنعتی و غیره که مورد تقاضا قرار گرفته است باستی واقعًا متنضم اسرار و رموز قابل توجیه باشد و افشاء آنها سبب تضرر محسوسی شود تا بتوان به استناد آن از ارائه اطلاعات خودداری نمود. گاهی استناد دربر دارنده چنین اسرار شغلی، صنعتی و غیره نزد بانک‌ها به امانت سپرده می‌شود و یا برای گرفتن وام به طور محرمانه به اطلاع بانک رسانیده می‌شود. طبیعی است می‌توان از ارائه استناد و اطلاعات مربوط به چنین مواردی به استناد محدودیت جزء «ج» بند ۳ ماده ۲۶ خودداری نمود.

متغیرت با نظم عمومی که در پایان جزء «ج» مذکور آمده است، مربوط به مواردی است که افشاء اطلاعات با آنچه در ایران اصطلاحاً مصالح عالیه کشور نامیده می‌شود در تغایر باشد، تغییر اطلاعاتی که نزد مراجع اطلاعاتی و امنیتی نگاهداری می‌شود. در مواردی ممکن است تقاضای اطلاعات از جانب کشوری برای تعقیبات سیاسی، نزادی و امثال آن صورت پذیرد که در این حالت نیز کشور مورد تقاضا می‌تواند به استناد همان جزء از بند ۳ ماده ۲۶ از ارائه اطلاعات خودداری کند.

بند ۴ ماده ۲۶

این بند تمامًا جزء اصلاحات اخیر ماده ۲۶ کتوانسیون مدل OECD به شمار می‌رود و در متن قبلی کتوانسیون وجود نداشت و طبعاً قراردادهای مالیات مضاعف ایران نیز شامل آن نمی‌باشد (از جمله به قراردادهای ایران با پاکستان و ازبکستان که فوقاً اشاره شد رجوع شود). بند ۴ در واقع دامنه تبادل اطلاعات را به دو مورد تسری داده است. نخست موردی که در کشور متخاصم اطلاعات، پرونده مالیاتی خاصی مطرح نباشد تا در مورد آن کسب اطلاعات ضرورت پیدا کند. برای روشنی مطلب به بند ۲ ماده ۲۶ رجوع شود که در آن گفته شده است افشاء اطلاعات به منظور تشخیص، وصول، اجراء و تعقیبات دعاوی مالیاتی صورت می‌پذیرد، یعنی باید پرونده مالیاتی خاصی مطرح بوده باشد. اکنون بند ۴ دامنه همکاری اطلاعاتی بین کشورهای متعاهد را وسعت بخشیده و آن را شامل موردی هم نموده است که پای پرونده مالیاتی خاصی در میان نباشد. مورد تسری دوم مربوط به کشورهایی است که طبق قانون یا رویه داخلی در صورتی می‌توانند به کسب اطلاعات و بازرگانی دفاتر مؤیدیان و اقدامات اداری و قضائی مشابه مبادرت نمایند که چنان اطلاعاتی در مورد مالیات داخلی خودشان مفید باشد. اکنون بند ۴ ماده ۲۶ اجازه می‌دهد که همین کارهای بازرگانی و بررسی وغیره را در مواردی هم انجام دهند که ربطی به مالیات داخلی

خودشان نداشته باشد و این کار را صرفاً با خاطر تقاضای کشور طرف قرارداد انجام دهند.

بند ۵ ماده ۲۶

بند ۵ نیز افزوده اصلاحات اخیر است و فرضاً در قراردادهای مالیات مضاعف ایران وجود ندارد. این اصلاحیه در واقع حاصل بحث ها و مذاکرات طولانی است که از مدت ها پیش به منظور آسان سازی دسترسی به اطلاعات بانکی و مالی برای مقاصد مالیاتی جریان داشته است. مقاومت های زیادی در برابر این مقصود ابراز شده و می شود. بویژه کشورهایی که سالیان دراز و بلکه قرن هاست با حفظ مستمر اسرار بانکی سبب جلب سرمایه های فراوان شده اند، چنین مخالفت هایی را ابراز می دارند.

این بحث جنبه عام دارد و هرگونه بانک، مؤسسه اعتباری و مؤسسه مالی را دربر می گیرد. علاوه بر این حکم بند ۵ به دارندگان وصف «امین» نیز تسری یافته است. منظور از امین کسی است که انجام معامله یا نگاهداری اموال از سوی وی به سود و به حساب شخص دیگری انجام می پذیرد و به همین جهت مستلزم امین بودن وی نسبت به ذینفع واقعی است. اصطلاح «عامل» مفهوم وسیعی دارد، مثلاً وکیل عامل موکل خود به شمار می رود و همچنین است مؤسستی که جنبه تراست دارند و بسیاری دیگر.

و نیز به سهامدار اسمی اشاره شده است. منظور کسی است که ظاهراً صاحب سهام شرکت به شمار می رود ولی مالک واقعی سهام شخص یا اشخاص دیگری هستند. امکان دسترسی به اطلاعات موجود نزد چنین اشخاصی به موجب بند ۵ پیش بینی شده است. البته باید دانست که گنجانیدن اصلاحیه بند ۵ تا حدی منعکس کننده روند عملی اوضاع کشورهای غربی است که از مدت ها پیش در همین جهت در حرکت بوده اند.

ملاحظات و شرط حفظ حقوق خاص

در کتوانسیون های بین المللی بسیار اتفاق می افتند که برخی از کشورهای عضو ضمن قبول آن پاره ای ملاحظات را تسبیت به خود اعلام می دارند که فرضاً فلان بخش از کتوانسیون را تحت شرایطی می پذیرند یا حق خاصی را برای خود محفوظ می دارند. در چنان صورتی قرارداد در مورد آن کشور با ملحوظ داشتن همان شرایط و حقوق جاری خواهد بود. در مورد اصلاحیه ماده ۲۶ کتوانسیون OECD نیز چنین تحفظاتی به عمل آمده است. اشاره به پاره ای از این ملاحظات از طرفی نشان دهنده موضع برخی از

کشورها در رابطه با قسمت هایی از اصلاحات ماده ۲۶ است و از سوی دیگر نشان می دهد که پیشرفت کار در چه زمینه هایی هنوز با موقیت کامل رویرو شده است. بیشتر این ملاحظات به مسئله اطلاعات موجود نزد بانک ها و مؤسسات مالی مرتبط است که موضوع بند ۵ ماده ۲۶ می باشد. از جمله بلژیک و لوکزامبورگ به طور قطع اعلام داشته اند که بند ۵ مذکور را در قراردادهای مالیات مضاعف خود نخواهند گنجانید. اتریش ضمن اعلام همین مطلب گفته است که اگر پای تعقیب جرائم کیفری در رابطه با اطلاعات بانکی در میان باشد، حاضر به ارائه اطلاعات خواهد بود. سویس نیز همین موضع را داشته است، اما گفته است به شرط آن که اتهام کیفری مورد نظر مستلزم مجازات زندان باشد.



تحلیلی از مقررات قانون مالیاتی

در باره

استرداد مالیات و مسئله مرور زمان

م.ت. همدانی

نهاد حقوقی مرور زمان در قانون مالیات های مستقیم حفظ شده است و بویژه ضمن مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ دو نوع مرور زمان در مورد مطالبه مالیات از مؤذیان مقرر گردیده است. نخست مرور زمان یک ساله برای رسیدگی به اظهارنامه تسلیم شده از سوی مؤذیان که اگر ظرف این مدت رسیدگی و صدور برگ تشخیص انجام نشود اظهارنامه مؤذی (و در نتیجه رقم مالیاتی ابراز شده از سوی وی) قطعی تلقی

خواهد شد. به این مرور زمان سه ماه دیگر قابل افزودن است و آن برای ابلاغ برگ تشخیص است. مبدأ مرور زمان تاریخ انقضای مهلت تسليم اظهارنامه است.

دوم مرور زمان پنج ساله (که قبل از سال بود) برای موردی که مؤدى با وجود داشتن تکلیف از تسليم اظهارنامه خودداری کند و یا اصولاً مکلف به تسليم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نباشد. بر این مرور زمان یک دوره سه ماهه نیز اضافه شده است یعنی حد اکثر تا ۵ سال و سه ماه باید در این موارد رسیدگی انجام شده و برگ تشخیص صادر و به مؤدى ابلاغ شده باشد. در غیر این صورت مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود. مبدأ مرور زمان از تاریخ سررسید پرداخت مالیات است. البته واژه «خودداری کردن» تا اندازه ای تفسیر بردار است، زیرا ممکن است نوعی عنصر عمد در آن ملاحظه شود به این معنی که تصور شود اگر ندادن اظهارنامه ناشی از غفلت یا بی اطلاعی مؤدى باشد، شاید بتوان مورد را تابع حکم اخیر تلقی ننمود. اما به نظر می رسد واژه مذکور تابع تفسیر موسوعی است و اعم است از وجود یا نبود عمد و اطلاع.

ابنک باید دید در صحنه مقابل چه می گذرد. تا اینجا سخن از شمول مرور زمان بر حق مطالبه طرف عمومی قضیه یعنی مرجع مالیاتی در میان بود. اما اگر پای حقوق مؤدى در میان باشد وضع مرور زمان از چه قرار خواهد بود؟ این جنبه از بحث را می توان در دو صحنه مورد توجه قرار داد. نخست از جهت اعتراض مؤدى به تشخیص مالیات و پیگیری حقوق خود از این زاویه و دیگر مسأله استرداد مالیاتی که نسبت به اضافه بودن آن به نحوی اذعان وجود دارد. بابت بخش نخست مهلت های تعیین شده برای اقدام مؤدیان چنان ضيق و اندک است که اساساً کشانیدن بحث مرور زمان به این مقوله کار عبی است (فرض مهلت اعتراض به برگ تشخیص فقط سی روز از تاریخ ابلاغ است). بحث ما نیز به این مقوله مربوط نبوده و بخش دیگر یعنی مسأله استرداد مالیات را در بر می گیرد.

در رابطه با استرداد اوضاع کاملاً متفاوتی به چشم می خورد. بهتر است نخست به شرح مواد قانون پردازیم. مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ به این مقوله مرتبط اند. با بررسی این دو ماده و مواد مربوطه دیگر قانون از جمله مواد ۲۲، ۸۷، ۱۵۹ از یک سو و مواد مربوط به حل اختلاف مالیاتی و رسیدگی شورای عالی مالیاتی از سوی دیگر، می توان - از نظر نگارنده این سطور - به نتایجی به شرح زیر رسید:

الف - موارد استرداد

ماده ۲۴۲ موارد استرداد را به دو گروه تقسیم کرده است:

۱. در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه مالیات اضافی دریافت شده باشد.

۲. در هر مورد که مالیات طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم قبل از استرداد باشد.

مورد نخست بالنسبة روشن است و تصور نمی رود نیاز به توضیح چندانی داشته باشد. اما مورد دوم تا حدی قابل بحث و تفسیر پذیر است. یک برداشت می تواند این باشد که منظور چنان مواردی است که در یکی از مواد یا تبصره های قانون صریحاً سخن از قابلیت استرداد مالیات به میان آمده باشد. به عنوان مثال می توان از ماده ۲۲ نام برد حاکی از این که اگر مطالبات متوفی طبق رای هیأت حل اختلاف غیر قابل وصول تشخیص داده شود جزء ماترک محسوب نمی شود و اگر مالیات آن قبلاً وصول شده باشد مسترد خواهد شد. از این نوع، چند ماده و تبصره دیگر نیز وجود دارد.

ولی آیا این تفسیر مضيق کافی است؟ در این بحث می توان پای مواردی را به میان کشید که صریحاً سخن از قابلیت استرداد به میان نیامده است، اما منطقاً چنین قابلیتی مطرح می شود. به یک نمونه روشن و صریح رجوع می کنیم. ماده ۲۵۹ جزئی از فصل مربوط به شورای عالی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن است که می گوید هرگاه شکایت از رای هیأت حل اختلاف از طرف مؤبدی به عمل آمده باشد و مؤبدی به میزان مالیات مورد رای وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد یا وثیقه ملکی یا ضامن معابر معرفی کند، رای هیأت تا صدور رای شورای عالی مالیاتی موقوف الاجرا می ماند. روشن است که اگر مؤبدی این تضمینات را نسپرد مالیات مورد رای هیأت حل اختلاف – با وجود طرح مسأله در شورای عالی مالیاتی – از وی وصول خواهد شد. حال اگر رسیدگی شورا به نقض رای هیأت حل اختلاف و صدور رای جدید از طرف هیأت دیگر به سود مؤبدی بیانجامد، طبیعی است که اضافه پرداختی مالیات قابل استرداد خواهد بود.

موردی که بیان شد بسیار روشن است ولی چنین حالتی در مراحل قبلی نیز قابل تصور است. ماده ۲۳۹ می گوید اگر مؤبدی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص چند اقدام معین را انجام دهد پرونده مختومه اعلام می شود. یکی از این اقدامات این است که مؤبدی «مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پوداخت کند». البته در اینجا فرض قانون این است که مؤبدی به هر تقدیر در مقام اعتراض نیست و به همین جهت است که مالیات مورد تشخیص را می پردازد. اما یک حالت خاص نیز ممکن

است پیش آید و آن این که مؤدى با وجود معتبرض بودن به برگ تشخیص قبل مالیات موضوع آن را پردازد و در عین حال دعوای خود را نیز تعقیب کند. البته چنین حالتی بالصرافه در قانون ذکر نشده است ولی هیچ گونه منع یا تصریح مغایری هم به چشم نمی خورد. در این وضعیت نیز اگر رای هیأت حل اختلاف به نفع مؤدى صادر شود طبیعی است که مالیات اضافی پرداخت شده قابل استرداد خواهد بود.

با این استدلال عبارت ماده ۲۴۲ به این شرح: «در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد باشد» را می توان شامل هر دو گروه مورد بحث دانست. یعنی هم شامل مواردی که ضمن قانون صریحاً از قابلیت استرداد نام برده شده است و هم مواردی که مسأله قابلیت استرداد منطقاً قابل استنتاج است.

ب. مرور زمان استرداد

آیا برای استرداد مرور زمانی وجود دارد؟ به عبارت دیگر اگر مالیات اضافی قابل استرداد تا زمان معینی درخواست نشود مشمول مرور زمان می گردد و دیگر قابل درخواست نخواهد بود؟ در این مورد وضع قانون - به نظر نگارنده - از این قرار است:

۱. لا اقل در یک مورد خاص عباراتی حاکی از شمول نوعی مرور زمان پیش بینی شده است. به موجب ماده ۸۷ «اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد مشروط بر این که بعد از انقضای تیر ماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد». بنا بر این اولاً برای مطالبه مبدأ زمانی پیش بینی شده است و آن اول مرداد ماه سال بعد از پرداخت مالیات حقوق است. ثانیاً مفاد این ماده حاکی از شمول مرور زمان هشت ماهه است، یعنی از اول مرداد تا پایان اسفند ماه که در این فاصله مؤدى باید شخصاً اضافه پرداختی را به طور کتبی مطالبه کند و در غیر این صورت حق او از میان خواهد رفت.
۲. از جمله موارد دیگر قابلیت استرداد از نوع فوق (یعنی مواردی که قانون صریحاً از استرداد نام برده است) می توان به چند مورد زیر اشاره کرد:
 - ماده ۲۲ راجع به استرداد مالیات بر ارث اضافی بر اثر کسر مطالبات غیر قابل وصول متوفی که بالاتر به آن اشاره شد..

- تبصره ۳ ماده ۱۰۵ که به موجب آن در اختساب مالیات اشخاص حقوقی مالیات های پرداختی قبلی از مالیات متعلق کسر می شود و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد است.

- ماده ۱۵۹ که طبق آن وجودی که به عنوان مالیات هر منبع از طریق واریز به حسابهای تعیین شده با ابطال تعبیر پرداخت می گردد در موقع تشخیص مالیات قطعی مؤدی منظور می شود و اگر اضافه پرداختی صورت گرفته باشد مسترد خواهد شد.

در سه مورد اخیر برخلاف مورد مربوط به مالیات حقوق اشاره ای به مهلت و دوره زمانی معینی نشده است. حکم کلی ماده ۲۴۲ قانون نیز همین گونه است و در آن نامی از مهلت به میان نیامده است: «اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی های جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند»

با توجه به آنچه گفته شد موارد استرداد مالیات (اعم از مصرح و غیر مصرح) را می توان به شرح زیر خلاصه کرد:

یک. استرداد اضافه پرداختی مالیات حقوق. این استرداد موکول به تقاضای کتبی حقوق بگیر است که در فاصله زمانی معین (از اول مرداد تا آخر اسفند سال بعد از پرداخت) باید صورت گیرد و به این ترتیب مرور زمان کوتا و هشت ماهه دارد.

۲. موارد مربوط به ماده ۲۲ (اضافه پرداختی مالیات بر ارث بر اثر لاوصول شدن مطالبات متوفی)، تبصره ۳ ماده ۱۰۵ (مربوط به اشخاص حقوقی) و ماده ۱۵۹ (کسر مالیات های پرداخت شده از طریق ابطال تمبر). برای هیچ یک از این سه مورد مبدأ اقدام و مرور زمان منظور نشده و استرداد موکول به تقاضای مؤدی نگردیده است.

۳. اضافه دریافتی مالیات به سبب اشتباه در محاسبه (صدر ماده ۲۴۲). برای این مورد هم مبدأ اقدام، مرور زمان و لزوم تقاضای مؤدی در نظر گرفته نشده است.

۴. مواردی که رای هیأت حل اختلاف یا شورای عالی مالیاتی منطقا استرداد مالیات اضافی را ایجاب کند. نسبت به این موارد نیز دلالتی بر شمول مهلت و مرور زمان مشاهده نمی شود.

خلاصه این که به استثنای مورد مربوط به اضافه پرداختی مالیات حقوق، در خصوص شمول مرور زمان بر موارد استرداد مالیات اضافی تصریحی در قانون به عمل نیامده است. مطلب دیگری نیز در قانون

مالیاتی وجود دارد که این برداشت را تقویت می کند. به موجب تبصره ماده ۲۴۲ «... مبالغ اضافه دریافتی از مؤیدان بابت مالیات موضوع این قانون به هر عنوان مشمول خسارقی به نرخ ۱/۵ در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد می باشد...» یعنی حتی اگر مؤید پرونده امر را در میانه راه رها کند و زمان بگذرد خسارت ۱۸٪ در سال مذکور (نژدیک به بهره بانکی بلند مدت ترین سپرده ها) همچنان شامل خواهد شد.

بحث نهایی

در کتاب نظراتی که فوqa پیرامون مرور زمان استرداد مطرح شد، به نکات زیر نیز باید توجه داشت: اولاً. نهاد مرور زمان تا آنجا که اطلاع دارد متجاوز از دو دهه قبل لا اقل در مسائل حقوقی و مدنی کتاب نهاده شد. به عبارت دیگر دین مشمول مرور زمان نمی شود.

ثانیاً. این که تسری چنین حالتی به قانون مالیاتی چه وضعی دارد، نکته دیگری است که شاید بتوان برای حل آن به یک مبحث قدیمی علم حقوق رجوع کرد. این بحث به تقسیم حقوق به دو بخش عمومی و خصوصی مربوط می شود. آیا حقوق مالیاتی در محلوده حقوق عمومی قرار دارد یا حقوق خصوصی؟ به نظر می رسد قرائن حاکی از ارتباط آن با حقوق عمومی بارز تر و قوی تر باشد. مالیات گیری از مقولات مربوط به حاکمیت دولت است و این قرینه نیرومندی است برای الحاق حقوق مالیاتی به حقوق عمومی و اگر چنین باشد فکر تابعیت آن از قاعده عدم شمول مرور زمان بر مسائل حقوق خصوصی می تواند تضعیف شود. شاهدی که بر تایید این نظر می توان اقامه کرد وجود مقررات حاکی از شمول مرور زمان به موجب مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم است که قبله به آنها اشاره شد.

ثالثاً. اگر استدلال اخیر مورد نظر قرار گیرد و قرار باشد به موجب قانون حکم مرور زمان بر مقوله استرداد نیز جاری شود، طبعاً باید مسئله تعادل و نصفت را در نظر گرفت. مرور زمانی که به نفع مؤید است یک ساله و ۵ ساله است. بنا بر این مرور زمانی هم که به زیان او باشد باید حد اقل با توجه به زمان تعیین شده در مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ تعیین گردد و نه کم تر.



اجاره بھای محل مؤسسه

بحثی در ارتباط با هزینه های قابل قبول

م. الوندکوهی

حق صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی در کسر هزینه های شغلی از درآمد مشمول مالیات ایشان امری است که در قوانین مالیاتی کلیه کشورها شناخته شده است. قانون مالیات های مستقیم ایران نیز چنین حق را به رسمیت شناخته و فصل خاصی را به آن اختصاص داده است. ماده ۱۴۸ از همین فصل انواع هزینه های قابل قبول را بر شمرده که یکی از آنها (بند ۳) به این شرح است: «کرایه محل مؤسسه در صورتی که اجاری باشد. مال الاجاره پرداختی طبق سند رسمی و در غیر این صورت در حدود متعارف.».

عبارت بند ۳ ماده ۱۴۸ به شرح فوق به وضوح حاکی از این مطلب است که قانون روی پرداخت عملی هزینه تأکید دارد. به عبارت دیگر قانون مالیاتی ایران این اتفاق را منحصر به موردی کرده است که مؤسسه محل کسب و کار خود را از شخص حقیقی یا حقوقی دیگری عملأً اجاره کرده باشد و در غیر این صورت، یعنی اگر محل کسب و کار متعلق به خود مؤسسه باشد، از چنین اتفاقی خبری نخواهد بود. مقاله حاضر نیز بر همین نکته خاص متمرکز است و در مقام آن است که از دید منطق قضایا به موضوع بنگرد و مورد تحلیل قرار دهد. به نظر نگارنده برخورد قانون در این مورد خاص از جهتی واجد نقص منطقی است. بند ۳ ماده ۱۴۸ تا آنجا که اجاره بھای محل شغل را هزینه قابل قبول تلقی می کند منطقی و بلا ایراد است، زیرا اجاره بھای محل کار مصدق بسیار واضح هزینه شغلی است که باید حق کسر آن از درآمد مؤسسه به رسمیت شناخته شود. ولی نقص منطقی قانون به آنجا مربوط می شود که این حق را فقط در صورت اجاری بودن محل قبول دارد و اگر محل کار به مؤیدی تعلق داشته باشد او را از چنین حقی محروم ساخته است. با کمی دقیق وجود این نقیصه روشن می شود. فرض کنید که شخصی با صرف سرمایه ملکی را خریداری کرده و آن را به عنوان محل کسب خود در خدمت گرفته است. چنین شخصی می توانست همین ملک را به اجاره دهد و کسب درآمد کند ولی اگرnon خود را از چنان درآمدی محروم ساخته و ملک شخصی را به عنوان محل کسب و کار مورد استفاده قرار داده است.

نیازی به تفکر و تعمق بسیار نیست که روشن شود شخص اخیر نیز با قبول محرومیت از اجاره بهای ملک کم و بیش همان وضعی را پیدا می کند که مؤسسه استفاده کننده از محل اجاری با پرداخت اجاره بها دara بود. او اجاره بها پرداخت می کرد و این مشابه آن را از دست می دهد. از جهت منطقی این هر دو وضع و کیفیت مشابه قرار می گیرند و از همین رو رقتار قانون باید نسبت به هر دو یکسان باشد، یعنی وقتی که اجازه می دهد مؤسسه نخست اجاره بهای پرداختی را از درآمد ناخالص خود کسر کند، منطبقاً باید مؤسسه دوم را هم مجاز سازد که رقم مشابهی را به همین نحو کسر نماید.

البته بحث بر سر قبول منطق مورد بحث به طور اصولی است و در این صورت جزئیات امر را قانون یا آئیننامه آن می توانند تعیین کنند. منظور از جزئیات نحوه محاسبه رقم قابل کسر بابت اجاره بهای ملک خصوصی مؤسسه است که از آن به عنوان محل کسب استفاده می شود. موضوع فوق نکته ای نیست که در جهان امروز بی سابقه و بی همتا باشد. شمار کشورهایی که مقررات مالیاتی آنها به همین نحو تنظیم شده است، اندک نیست. برای مثال به قانون مالیاتی کشور مصر اشاره می کنیم. قانون اصلی مالیاتی این کشور قانون مالیات بردرآمد آن است (قانون الضرائب على الدخل مصوب سال ۱۹۸۱ با اصلاحات بعدی). ماده ۲۶ این قانون اقلام قابل کسر از درآمد ناخالص اشخاص حقیقی را بر می شمارد که اتفاقاً اولین آنها به همین مسأله اجاره بهای محل شغل مربوط است و متن آن از این قرار است:

«اجاره بهای املکی که محل شغل مؤسسه را تشکیل می دهد، اعم از این که ملک خصوصی مؤسسه باشد یا آن را اجاره کرده باشد. در حالت اول ملک، اجاره بهایی خواهد بود که مبنای تعیین مالیات بر املک ساخته شده قرار گرفته است و در صورتی که چنین مالیاتی اعمال نشده باشد، اجاره بهای املک مشابه در نظر گرفته خواهد شد»^۱

در مورد اشخاص حقوقی نیز عین مقررات فوق ضمن بند یک ماده ۱۱۳ تکرار شده است. با توجه به آنچه گفته شد، تصور می رود معقول باشد ضمن اصلاحاتی که قرار است در قانون مالیات های مستقیم صورت پذیرد این مطلب نیز مورد توجه قرار گیرد.

۱- قيمة إيجار العقارات التي تشغّلها المنشآة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة وفي الحالة الأولى تكون العبرة بالإيجار الذي اتخد أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية، فإذا لم تكن الضريبة قد ربطت ف تكون القيمة على أساس إيجار المثل.

نکته ها لز فانوی مالیاتی

در شماره گذشته نکته هایی را نقل کردیم و اینک نکاتی دیگر:

مسئولیت تضامنی دریافت کنندگان

ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم در مقام تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران است. بند های «الف» و «ب» این ماده به ترتیب تکلیف درآمد مشمول مالیات عملیات پیمانکاری اشخاص و مؤسسات مذکور در ایران و درآمد مشمول مالیات آنان باست و اگذاری امتیازات و سایر حقوق و واگذاری فیلم های سینمایی را تعیین کرده اند. آنگاه تکلیف کسر پرداخت مالیات همین دو مورد معین شده و این تکلیف صریحاً بر عهده پرداخت کنندگان وجود نهاده شده است: «پرداخت کنندگان وجود مذکور ... مکلف اند در هر پرداخت مالیات متعلق را ... کسر و ظرف مدت ۱۰ روز به اداره امور مالیاتی محل اقامت خود پرداخت کند.»

حال آدمیع و این پرداخت کنندگان قصور کردند و تکلیف کسر و پرداخت مالیات را انجام ندادند. چه کسی مقصراست و باید مجازات شود؟ آیا پرداخت کنندگان که به تکلیف خود عمل نکرده اند؟ خیر، اشتباه کرده اید، زیرا قانون اضافه می کند: «... در غیر این صورت دریافت کنندگان متضامناً مشمول پرداخت اصل مالیات و متعلقات آن خواهند بود.»

تصور غی رود نیاز به توضیح بیشتری باشد. اما از چند نکته جنبی هم غی توان گذشت: ۱. مسئولیت تضامنی دریافت کنندگان (قاعدهاً با خودشان) پدیده جالبی است. ۲. دریافت کنندگان «مشمول» پرداخت مالیات هستند یا «مسئول» آن؟ و ۳. تبصره یک ماده ۱۰۷ راجع به حالتی است که تمام یا قسمی از عملیات پیمانکاری موضوع بندهای الف و ب ماده مذکور به اشخاص حقوقی پیمانکار ایرانی واگذار می شود. راجع به بند «الف» بحثی نیست، اما آیا تصور این که کارهای موضوع بند «ب» یعنی «واگذاری امتیازات و سایر حقوق یا فیلم های سینمایی» را بتوانیم مصدق پیمانکاری

بدانیم به نظر شما کار آسانی است؟

گواهان تبصره یک ماده ۲۰۳

ماده ۲۰۳ قانون مالیات های مستقیم راجع به ابلاغ اوراق مالیاتی است و تبصره یک آن مربوط به حالتی است که مؤدى یا بستگان و مستخدمان وی از گرفتن اوراق مالیاتی استکاف کنند و یا در محل حضور نداشته باشند. در این صورت «... مامور ابلاغ باید امتناع آنان از گرفتن اوراق یا عدم حضور اشخاص فوق را در محل در هر دو نسخه قید نموده و نسخه اول را به درب محل سکونت یا محل کار مؤدى الصاق فرماید». چنان که دیده می شود در این تبصره هیچ صحبتی از گواهان و گواهی کردن در میان نیست. ماده ۲۰۳ تبصره دیگری هم دارد که به سازمان امور مالیاتی اجازه می دهد برای ابلاغ اوراق مالیاتی از خدمات پست سفارشی استفاده کند. در این تبصره هم هیچ سخنی از گواهی و گواهان به میان نیامده است.

اما ماده بعدی (۲۰۴) می گوید مامور ابلاغ باید چند چیز را در اوراق مالیاتی قید کند. یکی از آنها ضمن پند «ج» این ماده ذکر شده است: «نام و مشخصات گواهان با نشانی کامل آنان در مورد تبصره ماده ۲۰۳ این قانون». اولاً ماده ۲۰۳ دو تبصره دارد و نه یک تبصره. ثانیاً در هیچ یک از آنها نامی از گواهی و گواهان در بین نیست.



از سخنان اردشیر باطنان:

«مالیات ستون کشور است که هیچش چون دادگستری فربه نکند و هیچش چون ستمکاری لاغر نسازد»

نقل از تاریخ شعلی، ترجمه محمد فضائی، نشر نقره، ۱۳۶۸، ص ۳۰۶

بودجه سال ۱۳۸۴ و جنبه‌های مالیاتی آن

م. اکباتان

تاخیر در درج این مقاله ناشی از تاخیر در انتشار شماره حاضر از مجله مالیات بوده است که خارج از اراده مارخ داده است. به هر تقدیر چون سنت مجله از آغاز تا کنون بررسی جنبه‌های مالیاتی قوانین بودجه سالانه بوده است، این کار را در مورد قانون بودجه سال جاری نیز به اختصار انجام می‌دهیم.

بودجه سال ۱۳۸۴ کل کشور به رقم بی سابقه ۱/۵۹۰ کادریلیون ریال بالغ شده است که از بزرگی و گسترده‌گی عظیم بخش عمومی حکایت دارد. حسب المعمول قسمت عمدۀ این رقم به اشخاص حقوقی دولتی اختصاص دارد که عددی متباوز از یک کادریلیون و پنج تریلیون ریال را دربر می‌گیرد و باقی به بودجه عمومی دولت مربوط است که به دو بخش منابع عمومی و درآمدهای اختصاصی وزارت‌خانه‌ها و مؤسسه‌های دولتی تقسیم می‌شود.

قبل از هر چیز در این بودجه یک نکته ریاضی به چشم می‌خورد. برای بیان مبلغ حروفی بودجه از عبارت خاصی استفاده شده است: «یک میلیون و پانصد و هشتاد و نه هزار و نهصد و هشتاد و نه میلیارد و هفتصد و هفتاد میلیون ریال» به این ترتیب سلسله اعداد فقط تا میلیارد مورد توجه قرار گرفته است، حال آن که سلسله‌های بالای میلیارد هم برای خود اسم دارند. ضمناً رقم مورد بحث نسبت به سال گذشته (۱/۱۸۴ کادریلیون ریال) متباوز از ۳۴ درصد افزایش نشان می‌دهد.

پس از این مقدمه به بحث در باره نکات مالیاتی بودجه می‌پردازیم. بخش عمدۀ این نکات در تبصره یک قانون بودجه مندرج اند که عنوان کلی آن «منابع مالی» است.

بند «ت» ناصره یک

این بند مربوط به شرکت‌های دولتی است که در پیوست شماره ۲ قانون بودجه برای عملکرد سال ۱۳۸۴ آنها سود ویژه پیش‌بینی شده است. در جداول پیوست مذکور میزان مالیات عملکرد سال ۱۳۸۴ این مؤسسه‌های نیز برآورد شده و به موجب بند «ت» تبصره یک موظف گردیده اند همین رقم برآورده را در ۱۲ قسط ماهانه در طول سال ۱۳۸۴ پرداخت کنند که البته جنبه‌های احتساب دارد. هدف از این حکم قانونی تحقق درآمدی است که طی ردیف‌های ۱۱۰۱۰۲ و ۱۱۰۱۰۶ اقسامی سوم قانون بودجه پیش‌بینی شده است.



۲. بند «ج» تبصره یک

این بند نیز به همان اشخاص حقوقی دولتی مربوط است که نام آنها در پیوست شماره ۲ قانون آمده است، یعنی شرکت های دولتی و بانک ها و مؤسسات اعتباری و بیمه دولتی که در قانون بودجه سال ۸۴ برای آنها سود ویژه و در نتیجه مالیات برآورد شده است. چنان که دیدیم این مؤذیان به موجب بند «ت» تبصره یک موظف شده اند مالیات عملکرد سال ۱۳۸۴ خود را به اقساط و به طور علی الحساب طی سال عملکرد پیردازند. بند «ج» همان تبصره بار دیگری را نیز بر عهده آنان مقرر داشته است. شرکت ها و مؤسسات یادشده موظفند علاوه بر پرداخت مالیات بر درآمد عملکرد سال ۱۳۸۳ طی سال جاری، یک مالیات اضافی معادل ۳۰ درصد سود ویژه ابرازی سال ۱۳۸۳ خود را به حساب درآمد عمومی ردیف ۱۳۰+۱ قسمت سوم بودجه واریز نمایند.

بند «ج» تبصره یک

به موجب بند فوق نرخ مالیات و عوارض بنزین (مقرر در بند «ج» ماده ۳ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی ... و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوده مصوب دیماه ۱۳۸۱) برای سال بودجه معادل ۳۰٪ قیمت مصوب فروش تعین شده است که ۲۰٪ آن جنبه مالیات و ۱۰٪ باقی عنوان عوارض دارد. (در قانون اصلی فوق جمع مالیات و عوارض مربوط ۲۰٪ بوده است).

مقررات مالیاتی حذف شده از ماده واحده بودجه

در لایحه بودجه تسلیم شده به مجلس چند حکم مالیاتی پیش بینی شده بود که از سوی مجلس حذف گردید. اهم آنها به شرح زیر بودند:

بند «ح» پیشنهادی تبصره یک

این بند در جهت تقویت دستگاه متولی تشخیص و وصول مالیات تدوین شده بود و اجازه می داد اعتباری (حد اکثر به مبلغ چهارصد میلیارد ریال) به سازمان امور مالیاتی کشور و ادھرهای استانی آن اختصاص یابد تا در جهت بهبود وضع و قابلیت های خود به مصرف رسانند. اهدافی که در این رابطه باید دنبال می شد عبارت بودند از : تحول نظام مالیاتی، ارتقاء بهره وری، تامین تجهیزات و نیازهای ضرور، تبلیغات و اطلاع رسانی و خرید ساختمندان. دو عنوان نخست، یعنی تحول نظام مالیاتی و ارتقاء بهره وری، جامع و کلی بودند و می شد به استناد آنها انواع برنامه های مرتبط با افزایش توان و قابلیت های سازمان را به مرحله اجراء درآورد. ایجاد تحول در امر آموزش کادر مالیاتی یکی از این زمینه ها بود که می توانست تأثیر به سزائی در توانایی و بهره وری سازمان بر جای گذارد. برنامه های مربوط به استفاده از تکنولوژی اطلاعاتی در امر مالیات و نظایر آن نیز از همین قرار بودند. البته اعتبار مورد بحث منوط به افزایش وصولی مالیات های مستقیم و غیر مستقیم

نسبت به گذشته شده بود و به هر حال نمی باستی از سقف ۴۰۰ میلیارد ریال تجاوز می کرد. گنجانیدن چنین بندي در متن قانون بودجه از طرفی جزوی از کوشش برای رسیدن به اهداف برنامه چهارم به شمار می رفت و از سوی دیگر نشانه مثبتی بود از توجه به این حقیقت که افزایش وصولی ها با افزایش امکانات و توانائی های دستگاه متولی امر نیز ملازمه دارد.

به هر تقدیر بند پیشنهادی مذکور حذف شد و به تصویب مجلس نرسید، اما ارقاق مشابهی که در مورد گمرک ایران پیشنهاد شده بود مورد قبول قرار گرفت و به عنوان بند «ح» جدید به تصویب رسید. این بند هدف مشابهی را در ارتباط با گمرک ایران دنبال می کند. در این خصوص اعتبار ردیف ۵۰۳۷۴۷ قسمت چهارم قانون بودجه پیش بینی شده است که استفاده از آن بر خلاف مورد مربوط به سازمان امور مالیاتی مشروط به شروطی نیست. اهدافی که صرف اعتبار مذکور به خاطر آن صورت خواهد گرفت عبارتند از : آموزش، بالا بردن داشت تخصصی، ترغیب و تشویق و پاداش کارکنان، برقراری تسهیلات لازم برای استقرار کارکنان در نقاط دور دست کشور، تجهیز گمرک به سیستم کنترل الکترونیکی، ایجاد امکانات مناسب جهت اسکان کارکنان در نقاط محروم مرزی و سایر اموری که برای پیش برد اهداف گمرک و تحقق درآمدهای پیش بینی شده ضرورت داشته باشد.

بند های «ر» و «ز» پیشنهادی تبصره یک

این دو بند دربرگیرنده تحول کم سابقه ای در امر تدوین تبصره های مالیاتی قانون بودجه بودند. هر دو بند مستقیماً نرخ های مقرر در قانون مالیات ها را برای یک دوره یک ساله اصلاح می کردند. بند «ر» نرخ های موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات هال مستقیم را افزایش می داد. همان گونه که می دانیم ماده ۵۹ برای مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل دو نرخ جداگانه به ترتیب برابر ۵ درصد و ۲ درصد معین کرده است. بند «ر» تبصره یک پیشنهادی این نرخ ها را به ۶ درصد و ۴ درصد افزایش می داد. اگر به یاد آوریم که اصلاحیه اواخر سال ۱۳۸۰ قانون مالیاتی چه ارقاق و تخفیف بزرگی را در حق سازندگان اینیه قائل شده است که بویژه سازندگان حرفة ای و بزرگ از آن استفاده می برند (از جمله ماده ۷۷ و تبصره ۱۱ ماده ۵۳)، اکنون این گام کوچکی بود که در جهت عکس پیشنهاد شده بود.

بند «ز» تبصره یک لا یحه خود دو جزء داشت که هر دو به مالیات نقل و انتقال سهام موضوع تبصره های یک و دو ماده ۱۴۳ مرتبط بودند. جزء «الف» بند «ز» نرخ مالیاتی موضوع تبصره یک ماده ۱۴۳ را به دو برابر افزایش می داد. این نرخ برای نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام از طریق بورس نیم درصد بود که لا یحه بودجه آن را به یک درصد افزایش می داد.

جزء «ب» بند «ز» نیز نرخ موضوع تبصره ۲ ماده ۱۴۳ را بالا می برد. تبصره ۲ مذکور نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام خارج از بورس را مشمول نرخ مقطوع چهار درصد ارزش اسمی سهام دانسته است. جزء «ب» بند «ز» تبصره یک لا یحه بودجه همین نرخ را برای سال بودجه به شش درصد ارتقاء می داد که به منزله

افزایشی معادل ۵۰ درصد بود. جزء «ب» نامبرده به این اکتفا نکرده و مقرر داشته بود: «در صورتی که در تاریخ وقوع معامله بیش از پنج سال تمام از تاریخ تأسیس شرکت گذشته باشد، به ازای هر سال مازاد بر پنج سال یک درصد به نرخ مذکور افزوده خواهد شد لکن حد اکثر نرخ از ۱۵ درصد ارزش اسمی تجاوز نخواهد کرد». به عبارت دیگر نرخ مالیاتی برای نقل و انتقال سهام خارج از بورس بین شش درصد تا پانزده درصد بر حسب عمر شرکت تعیین شده بود که به منزله افزایش قابل توجه بار مالیاتی در مورد این دسته از شرکت‌ها به شمار می‌رفت. به هر حال این پیشنهادها هیچ یک به تصویب نرسیدند.

مالیات سبز پیشنهادی ضمن تبصره ۱۳

تبصره ۱۳ به محیط زیست مرتبط است و موضوع از رده خارج کردن خودروهای فرسوده سواری را مورد توجه قرار داده است. به این منظور از جمله طی بند ۲ آن در لایحه پیشنهادی گفته می‌شد: «شهرداری شهرهای موضوع ماده ۶۲ قانون برنامه چهارم مکلفند در ازای هر ده سال عمر هر دستگاه خودرو برابر مبلغ عوارض سالانه خودرو علاوه بر مبلغ وصولی خود به عنوان عوارض زیست محیطی از مالکین وصول و به حساب درآمد عمومی واریز نمایند». قرار بود این وجه به منظور بهبود حمل و نقل عمومی درون شهری و جایگزینی خودروهای فرسوده اختصاص یابد. گنجانیدن این نکته در قانون بودجه گام کوچکی بود که در رابطه با وضع مالیات‌های زیست محیطی برداشته می‌شد. قانون برنامه چهارم نیز با وجود پرداختن به امر محیط زیست، قدمی در جهت برقراری مالیات‌های سبز برنداشته است، حال آن که چنین مالیات‌هایی در اغلب کشورها رایج است و در جهان امروز کار بسیار مقبولی به شمار می‌آید. به هر حال همین اندازه اقدام هم پذیرفته نشد و این بخش از تبصره حذف گردید.



بحثی در جبهت مالیات مقطوع و یکددست

(برگرفته از مقاله نشریه اکوتومیست شماره ۱۶ آوریل ۲۰۰۵)

به گفته ژان پاپتیست کلبر وزیر مالیه لویی چهاردهم یک مالیه چی ماهر پرهای غاز را به نحوی می‌کند که ضمن برداشتن حد اکثر پر ممکن کم ترین سرو صدا از غاز برآید. این گونه هترمندی در آمریکای امروز از میان رفته است. همین که تاریخ ثبت اظهاراتنامه‌ها یعنی ۱۵ آوریل نزدیک

می‌شود سروصدایها به خوبی قابل شنیدن است. در گزارشی که سال ۲۰۰۱ به هیأت وزیران زلادت نو تسليم گردید گفته می‌شد قانون مالیاتی خشم، یا سُن، آشفتگی و از خود بیگانگی را در صاحبان کسب و کار این جزیره بر می‌انگیرد. آدام اسمیت زمانی که با تأسف از تحمیل «درد سُن، ناراحتی و فشار غیر لازم» بر مؤدیان از سوی مأموران مالیاتی سخن می‌گفت، در واقع زبان حال مردم بسیاری را بیان می‌داشت.

کاخ سفید مدعی است به این نوع گفته ها گوش می دهد. جورج بوش اندکی پس از پیروزی در انتخابات گروهی را تشکیل داد تا طرق اصلاح نظام مالیاتی را بررسی کنند. انتظار می رود گزارش گروه همین امسال آماده شود. با توجه به محدوده عملی که برای هیأت تعیین شده است می توان فهمید که هدف، صاف کردن برخی پیچ و خم های قانون است که به زیان پس انداز و اشتغال تمام می شود، ولی تخفیفات مالیاتی به سود امور خیریه و تملک مسکن باید حفظ شود. ضمناً ساده سازی قانون به طور کلی نیز مورد نظر است.

آمریکائیان در این باب حرف می زنند اما در شرق اروپا تا خود روسیه و گرجستان عملاین کار را انجام داده اند. در سال ۱۹۹۴ استونی اولین کشور اروپایی بود که سیستم مالیات مقطوع و یکسنت را برقرار ساخت و مالیات را در مورد هر دو دسته اشخاص حقیقی و حقوقی به طور یکسان معادل ۲۶ درصد تعیین نمود. یک حرکت قلم این کار را انجام داد و این کشور کوچک را در وضعی قرار داد که سرمتشق همسایگان و مایه حسادت محافظه کاران آمریکا گردید که آرزوی چنین وضعی را در مورد مالیات های کشور خود دارند.

لاتویا و لیتوانیا همسایگان استونی نیز بلافاصله قدم در همین راه نهادند و روسیه نیز در سال ۲۰۰۱ مالیات مقطوع را در مورد درآمد اشخاص حقیقی برقرار ساخت. سه سال بعد اسلواکی نزد واحد ۱۹ درصد را تنها در مورد درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی، بلکه نسبت به مالیات بر ارزش افزوده نیز مقرر نمود. در حال حاضر مجموعاً ۹ کشور اروپای شرقی (استونی، لیتوانی، لاتویا، روسیه، صربستان، اوکراین، اسلواکی، گرجستان و رومانی) دارای سیستم مالیات مقطوع شده‌اند.

آیا آمریکا هم می تواند به چنان اقدامی دست زند؟ سیستم مالیاتی این کشور سال ها است که مورد بحث و مناقشه می باشد. ویلیام سایمون وزیر خزانه داری آمریکا در زمان ریچارد نیکسون می گفت آرزو دارد شاهد سیستمی باشد که انگار کسی آن را با هدف اصلاح مشخص، ساخته و پرداخته و طراحی، کرده باشد.

ولی پیچیدگی نظام مالیاتی فقط از ضعف طراحی ناشی نمی شود. مسأله رعایت عدالت مهم ترین ملاحظه در گنجانیدن نرخ های متعدد در سیستم مالیاتی است. مثالی می آوریم. در کانادا، استرالیا و اتحادیه اروپا آنچه به اصطلاح قوت غالب جامعه به شمار می آید از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است. ولی غذاهای آماده در رستوران ها از چنین معافیتی برخوردار نمی باشد. دلیلی که اقامه می کنند این است که طبقات کم درآمد بخش قابل توجهی از درآمد خود را صرف خرید مواد غذائی غیر آماده می کنند. اما این شیوه گاهی ممکن است در عمل به نتایج ابلهانه ای برسد. جفری آونز و استوارت هامیلتون از سازمان همکاری و توسعه اقتصادی می گویند مرغ سرخ کرده سرد بر همین اساس از مالیات معاف است اما اگر گرم باشد باید بابت آن مالیات پرداخت. حال لابد باید ماموران مالیاتی داماسنح همراه خود داشته باشند تا بتوانند در باره وضع مالیاتی هر مورد اظهار نظر کنند! در لوکزامبورگ ماموران مالیاتی باید ۱۷ طبقه درآمدی و نرخ های مختلف آنها را در محاسبه رعایت کنند تا اطمینان حاصل شود که هر مؤید بیش از مؤید اندکی کم درآمد تر از خود مالیات می پردازد.

اما روند قضایا در سطح جهانی سمت وسوی دیگری دارد. این نوع نقطه پردازی و ریزه کاری خواهانی ندارد و کارهای قلم موبی و درشت باب روز است. بنا به گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) بین سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۳ هفت کشور عضو سازمان نسبت به کاهش لایه های درآمدی و نرخ های متعدد تصاعدی خود اقدام کرده اند هرچند کانادا، پرتغال و آمریکا هر کدام یک لایه و نرخ جدید بر جدول نرخ های خود افزوده اند.

هرچه تعداد لایه های درآمدی و نرخ ها کم تر باشد اداره کار سهل تر خواهد بود، اما نرخ واحد از همه آسان تر است. در این صورت مامور مالیاتی از اولین و آخرین دلار درآمد مؤید درصد واحدی را کسر می کند. او دیگر وارد جزئیات نمی شود که بینند هر یک دلار از جمع مبلغ عاید کدام مؤید شده است. فرضا در مورد لیست حقوق یک شرکت بزرگ، مامور مالیاتی بیست درصد از جمع پرداخت های لیست را یکجا کسر می کند بی آن که لازم باشد وضع فرد فرد حقوق بگیران را مورد بررسی قرار دهد که هر یک چه قدر حقوق گرفته اند، از چه معافیت هایی آمریکا رسیدگی به ریز اطلاعات مربوط به حقوق بگیران باید در مورد ۱۳۰ میلیون نفر صورت بگیرد، حال آن که با نرخ مقطوع و یکسان کافی است که این نرخ نسبت به جمع رقم حدود ۸ میلیون لیست اعمال شود.

پرسشن این است که از تعدد نرخ‌ها، معافیت‌ها و غیره که در حال حاضر وجود دارد تا چه حد عدالت مالیاتی قابل تحقق است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که میزان نیل به چنین هدفی با کمال تعجب انداک است. فرضاً در کشور زلاند نو تنها ثروتمند ترین دهکار مُؤديان تحت نظام تصاعدی بیش از سیستم تک تاریخی ۲۵ درصدی مالیات خواهد پرداخت. در کشور مذکور هدف توزیع عادلانه درآمد از سوی دیگر حساب و کتاب دولت تأمین می‌شود، یعنی با هزینه کردن مبالغی بیشتر به سود طبقات کم درآمد.

مقطوع و یکددست، اما نه انداک و نازل

مالیات مقطوع با مالیات نازل مترادف و هم معنی نیست. البته بسیاری از کشورها که مالیات مقطوع را پذیرفته اند خصمنا سطح نرخ را نیز تنزل داده اند. در سال ۱۹۹۴ بالاترین نرخ مالیاتی اوکراین به سطح بسیار بالای ۹۰ درصد رسید و متدرجاً تنزل یافت تا در سطح کنونی ۱۲ درصد قرار گرفت. نرخ مالیاتی لیتوانی ۲۲٪ است که از نظر محافظه کاران آمریکائی بسیار سنگین خواهد تمود، اما ممکن است برای سوسیال دمکرات‌های اروپال غربی خوش آیند جلوه کند. میگل سیاستین مشاور اقتصادی دولت سوسیالیست اسپانیا از نرخ مقطوع ۳۰ درصد برای مالیات بر درآمد آن کشور جانبداری نموده است. در آلمان نیز اجتماعی از دانشگاهیان که سال گذشته به ابتکار وزیر دارایی تشکیل شد از مالیات مقطوع ۳۰٪ در مورد کلیه درآمدهای شخصی و شرکتی پشتیبانی نمود.

مالیات‌های مقطوع چه از حيث دامنه شمول و چه از جهت میزان نرخ متفاوت هستند. روسیه از سال ۲۰۰۱ نرخ واحد ۱۳٪ را برای درآمد اشخاص حقیقی و نرخ ۲۵٪ را در مورد اشخاص حقوقی برقرار ساخته است. رفتار مالیاتی یکسان نسبت به درآمد شخصی و سود تجاری سبب از میان رفتن آن چیزی می‌شود که آن را می‌توان میانداری مالیاتی (tax arbitrage) نامید. به عنوان نمونه در گذشته حقوق بگیران شرکت‌ها در مواردی خود را به عنوان خود فرما معرفی می‌کردند و به این ترتیب درآمد حقوق آنان مشمول مالیات بر سود تجاری می‌گردید، ضمن این که حتی پول ناها خود را هم به عنوان هزینه قابل کسر قلمداد می‌نمودند.

متأسفانه اصلاح مالی اسلوکی تحت الشعاع مسئله دیگری قرار گرفته است. حق بیمه‌های اجتماعی کارگر و کارفرما از سال ۲۰۰۴ به بعد به حدی بالا رفته است که در مجموع تقریباً به ۴۰ درصد درآمد کار بالغ می‌شود. از آنجا که این بار به درآمد حاصل از کار تعلق می‌گیرد و سود

تجاری را شامل نمی شود، مجدداً انگیزه ای برای ظاهر سازی از آن نوع که فوقاً اشاره کردیم پدید آورده است، به این نحو که کسانی خود را بجای کارمند و کارگر، پیمانکار دست دوم و خودفرما معرفی می کنند و یا این که موجبات پنهانکاری و گزین از پرداخت حق بیمه فراهم می آید.

کشور استونی نیز در آغاز اصلاحات درآمد کار و سرمایه را به نرخ واحد مشمول مالیات قرار می داد ولی بعد از سال ۲۰۰۰ تصمیم گرفت سود سرمایه را اساساً مشمول مالیات نسازد تا زمانی که به صورت سود سهام بین سهامداران توزیع گردد. این ترتیب به شرکت ها انگیزه ای می دهد که سود را هرچه دیرتر توزیع کنند و آن را صرف سرمایه گذاری مجدد نمایند. در واقع بار مالیات مستقیم بر شرکت ها بسیار اندک است، چنان که در سال ۲۰۰۳ مالیات بر شرکت ها به حدود ۳/۶٪ از جمع درآمد مالیاتی بالغ می گردید.

اقتصاد استونی از زمان اصلاحات سال ۱۹۹۴ به بعد به نحو چشمگیری رشد یافته است. نرخ رشد در سال ۱۹۹۷ دو رقمی بود و از آن پس حول نرخ سالانه ۶ درصد ثابت مانده است، جز این که در آغاز قرن با مقداری کاهش مواجه گردید. لغو نرخ تصاعدي بالا بر ثروتمندان برخلاف تصور پایه مالیاتی را تضعیف نکرد. در سال ۱۹۹۳ مجموع درآمد دولت به ۴/۳ درصد تولید ناخالص داخلی بالغ گردید و در سال ۲۰۰۲ به ۶/۲۹ درصد رسید. استونی در صدد است نرخ مقطوع مالیات را تا سال ۲۰۰۷ از ۲۶٪ به ۲۰٪ برساند.

اما باید دید این درصد بالای درآمد دولت تا چه حد مرهون برقراری نرخ مقطوع مالیات بر درآمد است. محتملاً ارتباط این دو با یکدیگر کم تر از آن است که در باره اش تبلیغات شده است. در سال ۱۹۹۳ یعنی یک سال قبل از این اصلاحات مالیات بر درآمد بر اساس نرخ های تصاعدي به ۸/۲ درصد تولید ناخالص داخلی بالغ می شد و در سال ۲۰۰۲ با برقراری نرخ واحد این نسبت به ۷/۲ درصد تنزل کرد. حقیقت این است که نرخ مقطوع مالیات بر درآمد که آن قدر در خارج سر و صدا به پا کرد، در داخل به پای مالیات بر ارزش افزوده قدیمی استونی نمی رسید زیرا درآمد مالیات اخیر در سال ۲۰۰۲ به ۴/۹ درصد تولید ناخالص داخلی بالغ گردید.

البته مالیات بر ارزش افزوده یکی از مقطوع ترین مالیات ها است و معمولاً نرخ واحدی را در همه موارد إعمال می کند. این مالیات در استونی بسیار فراگیر است و مستثنیات ان انگشت شماراند. در اسلوکی نیز وضع به همین نحو است. نرخ ۱۹٪ برای مالیات بر درآمد بالنسبه تاچیز است ولی در مورد مالیات بر ارزش افزوده یکی از بالاترین نرخ ها در قاره اروپا به شمار می رود. آنچه

در آینده ثبات درآمد را در این کشور تأمین کند محتملاً همین نرخ مالیات بر ارزش افزوده است و نه مقطوع کردن و یکسان سازی نرخ مالیات بر درآمد.

مالیات مقطوع در سرزمین استیپ‌ها

بارز ترین تحول در رابطه با درآمد دولت در کشور روسیه رخ داده است. قبل از خانه تکانی مالیاتی سال ۲۰۰۱ توان دولت در اخذ مالیات مأیوس کننده بود. در سال ۱۹۹۷ کسر وصولی مالیات به ۳۴ درصد ارقام پیش بینی شده رسید. سال ۱۹۹۸ مجموع درآمد دولت به حدود ۱۲/۴ درصد تولید ناخالص داخلی تنزل کرد و دولت را در پرداخت بدھی‌های خود درمانده ساخت. بارزسان تعیین شده از سوی رئیس جمهور پی برند که مؤسسات بزرگ اقتصادی کشور در جمع از پرداخت ۳۹ درصد از بدھی مالیاتی خود طفره رفته و ۶۱ درصد بقیه را هم شماری از مؤسسات به جنس پرداخت کرده اند. یکی از شرکت‌ها به جای ۸۰۰۰۰ دلار بدھی مالیاتی خود ده تن مواد شیمیائی سمی تحويل داده بود.

در تاریخ یکم ژانویه ۲۰۰۱ روسیه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را به صورت مقطوع و یک نرخی درآورد و پایه مالیات را توسعه بخشید. به جای نرخ‌های ۲۰، ۱۲ و ۳۰ درصد نرخ واحد ۱۲ درصد مقرر گردید و موارد کسر مالیات در منبع گسترش یافت. ضمناً حسابرسی مؤدیان مظنون به تقلب و گریز مالیاتی آغاز گردید.

نتیجه این اقدامات چه بود؟ یک سال بعد مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به قیمت‌های واقعی ۲۶ درصد افزایش یافت. البته مقداری از این اضافه مرهون بهبودی وضع اقتصادی بود. میزان دستمزد‌ها به قیمت‌های واقعی در آن سال ۱۲ درصد ترقی کرد و درآمد مالیاتی نیز اعم از مقطوع و تصاعدی بالا رفت. اما به هر حال اصلاحات مالیاتی و برقراری نرخ مقطوع نیز در تحصیل درآمد مالیاتی بیشتر مؤثر بوده است.

دو تن از اقتصاددانان صندوق بین المللی پول به نام‌های آتا ایوانونا و میشل کین همراه با الکساندر کلم از مؤسسه مطالعات مالی لندن بررسی‌هایی را انجام داده اند که هدف آن کشف علل این بهبود جالب در اوضاع روسیه بوده است. به موجب این بررسی شواهدی در دست نیست که نشان دهد رهایی از بیوغ نرخ‌های تصاعدی ناگهان موجب بهتر عمل کردن سیستم مالیاتی شده است. در واقع نیز قسمت اعظم درآمد مالیاتی مورد بحث از مؤدیانی وصول شده است که قبلاً در لایه درآمدی تابع نرخ ۱۲ درصد قرار داشته اند.

اما آنها به نکته دیگری هم پی بردند و آن این که میزان تمکین مؤدیان بر اثر برقراری نرخ مقطوع جدید افزایش یافته است. در سال قبل از این اصلاح مؤدیان مالیاتی تابع دو لایه بالائی درآمد جمعاً فقط ۵۲ درصد از درآمد خود را ایراز داشته بودند. این میزان پس از برقراری نرخ ۱۳ درصد به ۶۸ درصد رسید.

بسیاری از طرفداران مالیات مقطوع بویژه در آمریکا می‌گویند این نوع مالیات انگیزه کار کردن را افزایش می‌دهد. وجود نرخ‌های تصادعی شوک کار و کوشش اضافی را از افراد دارای درآمد کاری سطح بالا می‌گیرد و همین گروه هستند که مولد ترین قشر جامعه به حساب می‌آیند. اما عنصر مؤثر اصلاحات جدید روسیه ساده کردن قانون است. در واقع وضع چنین نبوده است که با برقراری نرخ مقطوع ناگهان همه دامن همت به کمر زند و به فعالیت و کوشش پردازند بلکه عامل عمدۀ این بوده است که فهم و اجرای سیستم جدید، هم برای ماموران و هم برای مؤدیان ساده‌تر و بی‌دردسر تر بوده است.

اما آمریکا با روسیه تفاوت دارد. این کشور هم اکنون دارای یک سیستم مالیاتی - هرچند دست و پاگیر - ولی جا افتاده و در حال عمل است و اگر بخواهد همه چیز را به هم ببریزد و از نو شروع کند، دچار آسیب خواهد شد. البته منافع بالقوه تحول سیستم نیز اندک نیست. بنا به برآورد سازمان مالیاتی آمریکا بابت هر دلار درآمد مالیاتی سالانه حدود ۱۹ تا ۲۰ سنت از مالیات دریافت نشده می‌ماند و وصول نمی‌گردد. برای سال ۲۰۰۱ جمع خسارت از این محل به ۳۱۲ تا ۴۵۲ میلیارد دلار محاسبه شده است. به گفته سازمان مذکور صاحبان مشاغل کوچک حدود ۳۰ درصد از درآمد خود را گزارش نمی‌کنند و این نسبت در مورد پرستاران اطفال و باغبان‌ها به ۸۰ درصد می‌رسد.

سنگینی و بغرنجی نظام مالیاتی آمریکا تا حدودی بر اثر ترندۀای مالیاتی به وجود آمده است. هر گریزگاه موجود در قانون باید بسته شود و هر نقطه ابهامی که می‌تواند وسیله فرار از مالیات گردد بایستی روشن شود. مؤسسه آونز اند هامیلتون از این بابت اظهار نگرانی می‌کند و می‌گوید ترندۀ بازان مالیاتی و تدوین کنندگان قانون در یک «مسابقه تسلیحاتی» گرفتار آمده اند. قانون پیچیده تر می‌شود زیرا ترندۀای ماهرانه در برابر آن ابداع می‌گردد و هم این پیچیدگی خود مایه بی‌میل مردم به تمکین از قانون می‌شود. پس بهترین وسیله برای مقابله با این وضع ساده سازی قانون است.

اما داستان در مورد آمریکا جنبه دیگری هم دارد. آمریکائیان می‌دانند که کشور آنها به دنبال

مسائل و برخورد های مالیاتی به وجود آمده است. اما غالباً فراموش می کند که این برخورد ها و ماجرای ریختن محموله های چای به دریا در بندرگاه بستون^۱ به خاطر آن نبود که میزان مالیات ها افزایش زیادی پیدا کرده بود. انگلیسی ها کمی قبل عوارض چای را بسیار کاهش داده و دست واسطه ها را نیز کوتاه کرده بودند. در این صورت چنان دور از واقعیت نخواهد بود که بگوییم آنچه انقلاب آمریکا را دامن زد اقدام به اصلاح سیستم مالیاتی در جهت ساده سازی آن بوده است. جورج بوش باید دعا کند که اصلاحات مالیاتی وی - اگر اساساً به مرحله عمل برسد - با عکس العمل های خفیف تری رو برو شود.



رسیدگی به اظهارنامه ها به شیوه نمونه گیری

م. چکاد

رسیدگی مالیاتی در قانون مالیات های مستقیم ایران در اکثر موارد بر پایه خود تشخیصی (self assessment) استوار است، یعنی اصل بر این است که مؤذی راساً باید مبنای تشخیص مالیات خود را اعلام دارد و محاسبات مربوط به آن را ارائه دهد و معمولاً همراه آن مالیاتی را که خود تشخیص داده است تسليم کند (از جمله، و بویژه، به مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم رجوع شود). البته

۱. سیاست مالیاتی دولت انگلستان در قبال مستعمره آمریکائی خود در قرن هجدهم از عوامل عمده تاریخی مردم این مستعمره بود و آتش جنگهای استقلال را برافروخت. نخستین جرقه با اقدام آمریکائیان به ریختن محموله های چای متعلق به کمپانی هند شرقی به دریا آغاز شد. امید است در شماره های آتی مجله این بخش جالب از تاریخ مالیات را درج نمایم.

خود تشخیصی در این قالب به مفهوم نفی کنترل دستگاه مالیاتی نیست و این کنترل به قوت خود باقی است، نهایت این که در اغلب نقاط جهان قوانین مالیاتی راه را برای رسیدگی به شیوه نمونه گیری (checking in random cases) باز کرده اند تا از طرفی سازمان مالیاتی بتواند در صورت اقتضاء از دشواری و محمله کنترل انبوه اظهارنامه ها رهایی یابد و از سوی دیگر با تعییه تدابیر و مقررات مناسب از وسوسه سوء استفاده از این مفرّقانوی جلوگیری به عمل آید. مقوله رسیدگی به شیوه نمونه گیری یا انتخابی به نحوی که در قانون مالیاتی ایران پیش یینی شده است موضوع مقاله حاضر را تشکیل می دهد که ذیلاً به شرح آن می پردازیم:

الف. محدودیت کاربرد - دامنه کاربرد رسیدگی به شیوه نمونه گیری در قانون مالیاتی ایران به گستردگی برخی از کشور ها نیست. ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم که حکم اصلی راجع به این قضیه را دربر دارد^۱ به وضوح از حالت عام و غیر استثنائی چنین شیوه ای حکایت می کند، چنان که اولاً ورود در این مقوله کاملاً به صوابدید سازمان امور مالیاتی کشور منوط گردیده است. ثانیاً تصریح شده است که سازمان می تواند «در مورد بعضی از منابع مالیاتی» به کاربرد این شیوه روی آورد و همین عبارت حاکم از آن است که رویکرد مدیریت مالیاتی به چنان روشنی باید به عنوان استثناء بر اصل مورد عمل قرار گیرد، حال آن که در برخی از ممالک استفاده از این ترتیب به گستردگی صورت می پذیرد. ثالثاً به موجب ماده ۱۵۸ سازمان امور مالیاتی می تواند «در نقاطی که مقتضی بداند» نسبت به إعمال طریقه مورد بحث اقدام کند که این عبارت نیز فی نفسه از عدم گستردگی قضیه از حیث جغرافیایی حکایت دارد.

به نظر می رسد نحوه عمل سازمان مالیاتی بر همین منوال بوده و روح قانون از این بابت به خوبی رعایت شده است. این نکته از مفاد بخشانه ای که اوخر اردیبهشت ماه سال جاری در همین رابطه صادر گردیده است (به شماره ۲۹۷۲) قابل استبطاط است، چنان که در آن فقط از «تجربیات اجرای مقررات ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم در منبع مالیات مشاغل طی سوابع گذشته» تام بوده شده است. احتمالاً اقبال به منبع مشاغل از جهت کاربرد روش انتخابی به سبب گستردگی فوق العاده مؤذیان این منبع در سطح کشور

۱. متن ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم از این قرار است: «سازمان امور مالیاتی کشور می تواند در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزوً در نقاطی که مقتضی بداند طبق آنکه متشره در نیمه اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد اظهارنامه های مؤذیان مزبور را که به موقع تسلیم نموده باشد بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را به طور نمونه گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار خواهد داد».

بوده است که کار رسیدگی مورد به مورد را با صعوبت مواجه می سازد. در عین حال عبارت نقل شده فوق از مقدمه بخشنامه و فحوای کلی این مقدمه به طور ضمنی از موفقیت آمیز بودن تجربه مورد بحث حکایت دارد. گرداوری نتایج این تجربیات و تجزیه و تحلیل آنها از سوی پژوهشی سازمان امور مالیاتی کار ارزنده ای بوده و در صورت درست انجام شدن می تواند هادی تصمیمات مفید آینده در رابطه با موضوع مورد بحث قرار گیرد.

ب. اجرای کلی و جزئی - ماده ۱۵۸ حاکی از این است که سازمان امور مالیاتی می تواند روش رسیدگی از طریق نمونه گیری را «کلاً یا جزئاً» به مرحله اجرا درآورد. قید کلاً یا جزئاً به منبع مورد انتخاب باز می گردد، به این معنی که اگر فرضاً منبع مشاغل برای این کار انتخاب شد، نمونه گیری مورد بحث را می توان نسبت به عموم مشاغل، یعنی هر سه گروه یادشده در ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم به کاربرد و یا نسبت به برخی از آنها، بخشنامه سال جاری سازمان امور مالیاتی که بالا تر اشاره کردیم از روش دوم استفاده کرده است، یعنی تعدادی از صاحبان مشاغل را از شمول روش نمونه گیری خارج ساخته است. گروه های مستثنی شده عبارتند از مشاغل مذکور در ردیف های ۱، ۲، ۳، ۴، ۶ و ۷ از بند الف ماده ۹۶ (دارندگان کارت بازرگانی، صاحبان کارخانه ها و واحدهای تولیدی دارای جواز تأسیس و پروانه بهره برداری و غیره). باقی صاحبان مشاغل به موجب بخشنامه مذکور برای دوره مورد نظر مشمول روش یادشده قرار گرفته اند.

ترتیب مذکور می تواند به مفهوم اجرای جزئی (و ته کلی) روش نمونه گیری نسبت به بخش مشاغل تلقی گردد. با این حساب باید دید که چرا بخشنامه مورد بحث بجای تصریح در اجرای جزئی مفاد ماده ۱۵۸ خارج ساختن شش ردیف یادشده از شمول این ترتیب، نحوه برخورد دیگری را انتخاب کرده است. توضیح این که در مقدمه بخشنامه اشاره ای به اجرای جزئی روش نمونه گیری نشده است و بلکه عکس مفاد آن حاکی از اجرای روش مذکور نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۳ کل صاحبان مشاغل می باشد. علاوه بر این بلافاصله پس از بیان حکم کلی ضمن مقدمه بخشنامه جدولی آمده است که در آن «نصاب های پذیرش و انتخاب نمونه اظهارنامه های عملکرد سال ۱۳۸۳» برای مجموع صاحبان مشاغل تعیین شده است. متنهی صاحبان مشاغل به دو گروه تقسیم شده اند: گروه اول شش ردیفی که به آنها اشاره کردیم و گروه دوم باقی صاحبان مشاغل. آنگاه در همین جدول تعیین شده است که نسبت به هر یک از این دو گروه چند درصد از پرونده ها به قید قرعه جهت رسیدگی انتخاب خواهد شد تا باقی پرونده ها بدون رسیدگی مورد

قبول قرار گیرند. در مورد گروه اول صد درصد پرونده‌ها برای رسیدگی انتخاب می‌شود و این نسبت در مورد گروه دوم فقط پنج درصد خواهد بود.

مقدمتاً باید گفت با اجرای چنان ترتیبی دیگر سخن از «انتخاب» و «قرعه کشی» به میان آوردن در مورد گروه اول مفهوم خود را از دست می‌دهد، ولی صرف نظر از آن باید دید که نتایج چنان ترتیبی در مورد گروه نخست چه خواهد بود. محتملاً تیجه، اجرای ماده ۱۵۸ نسبت به هر دو گروه، و در نتیجه توجه آثار این ترتیب در حق هردوی آنها خواهد بود. مهم ترین این آثار به ماده ۱۹۴ قانون مالیاتی باز می‌گردد که در صفحات آتنی مورد بحث قرار خواهیم داد و در همانجا مجدداً به مسئله حاضر یعنی تبعات قضیه روی گروه اول مورد بحث باز خواهیم گشت.

ج. صدور آگهی در سال قبل – ماده ۱۵۸ تصریح دارد به این که سازمان امور مالیاتی باید تصمیم خود را نسبت به موضوع نمونه گیری یک سال قبل از تسلیم اظهارنامه‌های مربوط آگهی کند: «طبق آگهی منتشره در نیمه اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد اظهارنامه‌های مؤدیان را که به موقع تسلیم نموده باشند بدون رسیدگی قبول ...». بخشنامه مورد بحث به عملکرد سال ۱۳۸۳ صاحبان مشاغل مرتبط است که علی القاعده در سال ۸۴ تسلیم می‌شود. بنا بر این ظاهرآگهی قضیه سال قبل از صدور بخشنامه در جراید انتشار یافته است. اگر این استنباط صحیح باشد شاید مناسب تر می‌بود اشاره ای هم به آن به عمل می‌آمد.

د. شرط تسلیم به موقع اظهارنامه – ماده ۱۵۸ روش نمونه گیری را نسبت به اظهارنامه‌های قابلِ اعمال میداند که به موقع تسلیم شده باشند. به نظر می‌رسد برداشت قانون این باشد که روش مورد بحث در عین حال به منزله نوعی ارافق در حق مؤدیان نیز هست که در این صورت مؤدیان هم باید حداقل پای بندی به قانون را از خود نشان دهند تا شایستهٔ چنین ارافقی باشند. در متن قانون به همین یک شرط اشاره شده است و لی بخشنامه یادشده شروط دیگری را نیز در این رابطه افزوده است:

۱. اگر «مالیات عملکرد سال ۱۳۸۳ آنها [مؤدیان] به هر دلیلی از طریق رسیدگی تشخیص و قطعی گردیده» باشد، شرط استفاده از تسهیل مربوط به نمونه گیری در صورتی اعمال خواهد شد که «مالیات ابرازی عملکرد سال ۱۳۸۳ آنان با ۱۰ درصد افزایش نسبت به مالیات قطعی عملکرد سال ۱۳۸۲ افلهار شود».

۲. «چنانچه اظهارنامه عملکرد سال ۱۳۸۲ آنان [مؤدیان] بدون رسیدگی مورد قبول واقع شده باشد» شرط برخورداری از تسهیل نمونه گیری متوسط به این خواهد بود که «مالیات عملکرد سال ۱۳۸۳ آنها با ۲۰ درصد افزایش نسبت به مالیات قطعی عملکرد سال ۱۳۸۲ اظهار شود».

در تأیید شرایط فوق ضمن بند ۴ قسمت الف بخشناهه تصریح شده است که «اظهارنامه های مالیاتی سال ۱۳۸۳ صاحبان مشاغلی که مالیات ابرازی آنها کمتر از نصاب های فوق الذکر می باشد، از شمول ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم خارج بوده و صد درصد آنها مورد رسیدگی قرار می گیرد».

واضح است که منظور از شرایط فوق این بوده است که تنها آن عده از صاحبان مشاغل بتوانند از تسهیل نمونه گیری استفاده کنند که حد اقل مالیاتی را بابت عملکرد سال ۱۳۸۳ قبول کرده باشند و این حد اقل به نسبت هایی که گفته شد از مالیات قطعی عملکرد سال ۱۳۸۲ آنان بیشتر باشد. نقطه ایهام در رابطه با شرایط یادشده این است که ماده ۱۵۸ استفاده از تسهیل نمونه گیری را صرفاً متوسط به یک شرط دانسته و آن تسلیم به موقع اظهارنامه است و افزودن شرط یا شرایط اضافی از جهت انطباق با متن قانون می تواند قابل تأمل به نظر رسد. هم بر اثر افزودن این شرایط اضافی است که ناگزیر ضمن بند یک قسمت الف بخشناهه افزوده شده است که: «ادارات کل امور مالیاتی مکلفند ترتیبی اتخاذ نمایند که پرونده های مالیاتی عملکرد سال ۱۳۸۲ صاحبان مشاغل حد اکثر تا پایان خرداد ماه سال ۱۳۸۴ رسیدگی و قطعی گردد به نحوی که صاحبان محترم مشاغل بتوانند از مزایان خود اظهاری مالیاتی این بخشناهه استفاده نمایند».

و نیز در ادامه و به عنوان گسترش شرایط یادشده، ضمن بند ۳ قسمت الف گفته می شود: «اظهارنامه های مالیاتی عملکرد سال ۱۳۸۳ صاحبان مشاغلی که داوطلبانه مالیات ابرازی آنها بیشتر از نصابهای فوق الذکر می باشد شمول روش خوداظهاری مالیاتی می باشند»، ضمناً نصاب های مورد بحث، یعنی ارقام ۱۰ درصد و ۲۰ درصدی که از آنها یاد کردیم بنا به پیشنهاد مدیران کل امور مالیاتی و موافقت ریاست سازمان قابل تعدیل خواهد بود (بند ۶ قسمت «پ» بخشناهه).

هـ. به هر حال مؤدیانی که در قرعه کشی مورد نظر جزء درصد نمونه گیری قرار نگیرند از تسهیل و ارافق بزرگی استفاده می کنند به این معنی که اظهارنامه آنان بدون رسیدگی مورد قبول قرار می گیرد. این مطلب ضمن ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم تصریح شده است و بند ۸ قسمت «پ» بخشناهه نیز تأیید مجددی از این بابت به عمل آورده و می گوید «به استناد مفاد ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم آن بخش از اظهارنامه های مالیاتی که مورد پذیرش قرار می گیرند قطعی بوده و ماموران مالیاتی حق

رسیدگی و درخواست ارائه استناد و مدارک و مطالبه جرایم از این حیث را نخواهند داشت».

آن روی سکه

شاه بیت این نظام و نیروی محركة آن، تفاوت رفتار در مورد پرونده هایی است که در قرعه کشی به عنوان نمونه انتخاب می شوند. دقت و موشکافی، سرعت عمل و شدت مجازات نسبت به موارد تخلف عناصر رفتار مورد بحث به شمار می روند. فلسفه اصلی رفتار متفاوت این است که وسوسه تخلف را در مؤذیان کاهش دهد تا مبادا در غربال پرونده ها باقی بماند و تخلفشان بر اثر دقت استثنایی در رسیدگی کشف شود و به مجازاتی سخت تراز حالات عادی دچار آیند. اکنون بینیم وضع مقررات ایران، مشتمل بر قانون مالیاتی و مقاد بخشانمه مورد سخن در این رابطه از چه قرار است:

۱. قانون اصلی در این خصوص یکی ماده ۱۵۸ است که میسو طا پیرامون آن سخن گفته ایم و دیگری ماده ۱۹۴ قانون مالیات های مستقیم است که متنی به این شرح دارد: «مؤذیانی که اظهارنامه آنها در اجرای ماده ۱۵۸ این قانون مورد رسیدگی قرار می گیرد، در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤذی بیش از ۱۵ درصد اختلاف داشته باشد، علاوه بر تعلق جرائم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی های مقرر در قانون مالیات ها نیز محروم خواهد شد».

۲. ضمن ماده ۱۵۸ تصریح شده است که نمونه های انتخابی طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم مورد رسیدگی قرار می گیرند. این عبارت دلالتی بر اتخاذ دقت و موشکافی استثنایی در مورد پرونده های مورد انتخاب ندارد و از ماده ۱۹۴ نیز چنین مطلبی استنباط نمی گردد. وضع بخشانمه مورد بررسی نیز از همین قرار است. اگر چنین مکانیزم ویژه ای در مقررات مالیاتی وجود می داشت می توانست عامل بازدارنده مناسی در قبال وسوسه تخلف و صورت سازی تلقی گردد.

۳. دو ماده یادشده از قانون مالیاتی ایران نسبت به مساله سرعت عمل در رسیدگی نیز ساخت هستند. اما بخشانمه مدیریت مالیاتی به این مطلب توجه داشته و ضمن بند ۲ قسمت «ب» مقرر داشته است که پرونده های انتخابی باید «تا پایان دیماه سال ۱۳۸۴ قطعی و مالیات متعلق نیز تا پایان بهمن ماه همان سال به حیطه وصول درآید». با توجه به این که طبق همین بخشانمه جریان انتخاب پرونده ها و ارجاع آنها به واحد های مالیاتی مربوط برای رسیدگی تا پایان شهریور ماه به طول می انجامد و به این طریق فقط چهارماه برای مجموع رسیدگی های مالیاتی تا مرحله قطعیت موضوع فرصت وجود دارد، می توان گفت سرعت

عمل مورد نظر ضمن بخشنامه مدیریت مالیاتی ملحوظ شده است.

اما در ارتباط با مجازات های استثنایی و شدید تر از حد معمول مراتب مقرر در متن ماده ۱۹۴ به شرح زیر است:

اولاًً – نوع جرایم همان است که برای موارد عادی مشابه پیش بینی شده است و تفاوتی از این لحاظ وجود ندارد.

ثانیاً – اما این جرایم قابل بخسودن نمی باشند که حکایت از شدت رفتار پیش از حد متدال نسبت به این گونه متخلفان دارد.

ثالثاً – متخلفان تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخسودگی های مقرر در قانون مالیات ها نیز محروم خواهند شد.

قسمت اخیر بسته به نوع تعبیری که از دو اصطلاح «تسهیلات» و «بخسودگی» بتوان به عمل آورد می تواند دامنه بالنسبة وسیعی داشته باشد.

تسهیلات و بخسودگی ها

نگارنده با خبر نیست که آیا تا کنون مفهوم و کاربرد این واژه ها مورد تعبیر و تفسیر ارگان های سازمان مالیاتی و بویژه هیأت عنومی شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است یا خیر. اگر پاسخ سؤال مثبت باشد، رجوع به چنان نظراتی بسیار مفید خواهد بود، ولی فارغ از آن برخی نکات را یاد آور می گردد:

الف. مواردی که در قانون مالیاتی تحت عنوان معافیت ذکر شده است می تواند خارج از عنوان تسهیلات و بخسودگی ها قرار گیرد. فرضآ حد اقل معافیت سالانه مشاغل مذکور در ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم به عنوان «تسهیل» یا «بخسودگی» تلقی نمی گردد و در نتیجه گروه مورد بحث با وجود ردة اظهارنامه هایشان کما کان خواهند توانست از چنین معافیتی استفاده کنند. این مطلب در مورد انواع دیگر معافیت های قانونی نیز صادق خواهد بود.

ب. ولی نسبت به مواردی از قبیل ماده ۱۶۵ قانون موضوع قابل بحث است. در این ماده از جمله صحبت از مؤیدانی است که بر اثر حوادث طبیعی دچار خسارت شده اند. در این صورت به وزارت اقتصاد و دارایی اختیار داده شده است که معادل خسارت وارده را از شمول مالیات مؤیدی کسر کند و اگر بر اثر خسارت بیش از ۵۰ درصد اموال از بن رفته باشد و قدرت پرداخت بدھی را هم نداشته باشد با تصویب هیأت

وزیران تمام یا قسمتی از بدھی مالیاتی او را بخسوده یا تقسیط طولانی نماید. چنین ارفاقاتی را محتملاً می‌توان مشمول عناوین «بخشودگی‌ها و تسهیلات» دانست و مخالفانی را که موضوع بحث ما هستند از برخورداری از آن محروم دانست.

ج. ماده ۱۵۷ قانون در مورد مؤیدیانی که قادر به پرداخت مالیات و جریمه نیستند به سازمان امور مالیاتی اجازه تقسیط را حد اکثر به مدت سه سال داده است. این مورد را نیز شاید بتوان نوعی تسهیل در حق مؤیدیان دانست که در صورت تخلف مورد بحث از آن محروم خواهد شد.

د. موارد مشابه را نیز باید در این رابطه مورد بررسی قرار داد ولی در همین مواردی که ذکر کردیم لااقل از یک جهت به نوعی اختیار و مصلحت یعنی مرجع عمومی (وزارت اقتصاد و دارایی، هیأت وزیران یا سازمان امور مالیاتی) اشاره شده است. بنا بر این شاید بتوان گفت ارافق‌های قانونی که اعطای آنها به اختیار و صلاح یعنی مرجع عمومی منوط است از یک طرف و موارد دیگری که بالصرایحه از آنها تحت عنوان بخشودگی یا تسهیلات یاد شده است می‌توانند از مصادیق قسمت اخیر ماده ۱۹۴ قانون تلقی شوند و محرومیت سه ساله مخالفان مذکور در این ماده را شامل چنین مواردی دانست. از طرفی اگر در جایی صحبت از معافیت باشد، محرومیت مورد بحث جاری نخواهد بود. نسبت به مواردی که از کلیه این حالات خارج باشند موضوع نیاز به بررسی خواهد داشت.

مُؤَدِّيَان مذكور در بند الف ماده ۹۶

اکنون به موضوعی که قبلاً در اوایل صفحه ۴۳ همین مقاله اشار کردیم باز می‌گردیم و بحث ناتمام در آن باره را ادامه می‌دهیم. گفته‌یم که قسمت الف بختنامه مدیریت مالیاتی برای مؤیدیان مذکور در ردیف‌های ۱، ۲، ۳، ۴، ۵ و ۷ بند الف ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم وضع خاصی پیش یعنی کرده است و آن این که صد درصد پرونده‌های مالیاتی آنان باید جهت رسیدگی انتخاب گردد و درصد پذیرش بدون رسیدگی در مورد آنها صفر است. نتیجه این خواهد بود که نامبردگان ردیف‌های فوق (دارندگان کارت بازرگانی، وارد کنندگان و صادر کنندگان، صاحبان کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی دارای جواز تأسیس و پروانه بهره برداری، بهره برداران معادن، صاحبان مؤسسات حسابرسی و حسابداری، صاحبان بیمارستان‌ها، هتل‌ها و باقی مشاغل مذکور در آن ردیف‌ها) نه تنها هیچ بهره‌ای از اجرای ماده ۱۵۸ نبرند بلکه در وضع نا مطلوب تری نسبت به حالت عادی خود قرار گیرند که مهم ترین آن احتمال اجرای مجازات‌های ماده

۱۹۴ است که به تفصیل مورد بحث قرار دادیم، دلیل پیش بینی چنین وضعی برای گروه فوق ذکر نشده است. اگر دلایل خاصی در این رابطه وجود داشته باشد البته مسأله دیگری است و در غیر این صورت شاید راه ساده تر این می بود که اساساً مشمولان ردیف های فوق از شمول ترتیبات مربوط به نمونه گیری مستثنی می شدند. ماده ۱۵۸ خود را برای چنین استثنایی باز گذاشته است و اجازه داده است که رسیدگی از طریق نمونه گیری در مورد بعضی از منابع «کلاً یا حزءاً» به مرحله اجراء در آید. ضمناً یک نکته نیز در این رابطه قابل بررسی است و آن این که انتخاب صد درصد پرونده ها جهت رسیدگی تا چه حد با حکم ماده ۱۵۸ و بویژه با عباراتی از این نوع سازگاری دارد: «... اظهارنامه ... را ... بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را به طور نمونه گیری ... مورد رسیدگی قرار خواهد داد». به هر حال قضیه قابل بررسی بیشتری است.



لغو مالیات بر ارث در فدراسیون روسیه

والدین و فرزندان ۱۰ درصد است. وراث طبقه دوم (عموها، عمه ها، دایی ها، خاله ها، اجداد، جدات، خواهران و برادران) این مالیات را به ترخ ۲۰ درصد می پردازند و در مورد باقی ورثه ترخ مالیاتی ۴۰٪ است. ترکه مشمول مالیات عبارتند از منازل، ماشین ها، اراضی، سپرده های بانکی، جواهرات، طلای شمش، عتیقه جات و اوراق بهادران.

اصلاح مقررات مالیات بر ارث و معاملات محاباتی در حقیقت دو سال است که از سوی

ولادیمیر پوتین رئیس جمهور روسیه در پیام سالانه خود به پارلمان آن کشور خواستار لغو کلی مالیات بر ارث و تخفیف چشمگیر در مقررات مربوط به مالیات بر معاملات محاباتی (هبه، صلح و نظایر آنها) گردید. پارلمان از این پیام با خوشحالی استقبال کرد و انتظار می رود با تصویب مقررات قانونی هر دو منظور فوق از آغاز سال ۲۰۰۶ عملی گردد. به موجب مقررات کنونی ترخ مالیات بر ارث در مورد اقربای نزدیک متوفی یعنی همسران،

وزیر دارایی مطرح شده و مورد بحث است. لایحه اصلاحی را همان وزارتخانه تسلیم داشته بود و امیدوار بود با تخفیف در نرخ ها بتواند تمکین مؤدیان و درآمد مالیاتی بیشتری را برای بودجه کشور تأمین کند. در اصلاحیه مذکور نرخ مالیات بر ارث برای اقربای نزدیک بین ۵ تا ۱۰ درصد، در مورد طبقه دوم و راث بین ۹ تا ۲۰ درصد و نسبت به باقی ورثه بین ۱۳ تا ۴۰ درصد پیش بینی شده بود.

پارلمان اصلاحیه وزارت دارایی را در شور اول به تصویب رسانید ولی در شور دوم کار به درازا کشید. نمایندگان پارلمان خواستار آن بودند که مالیات بر ارث در مورد اقربای نزدیک به کلی ملغی گردد. آنها استدلال می‌کردند که درآمد حاصل از این محل بسیار اندک است و در سال به رقمی حدود ۳۰۰ میلیون روبل می‌رسد، اما کسان متوفی در رابطه با تشخیص و پرداخت آن و ثبت حق مالکیت خود بر ترکه دچار زحمت فراوان می‌شوند.

وزارت دارایی مقاومت می‌کرد و طولانی شدن اختلاف، رئیس جمهور کشور را به مداخله واداشت. وی همان گونه که گفتیم خواستار لغو مالیات بر ارث در مورد همه وراث شد و همچنین تأکید کرد که مالیات بر معاملات محاباتی نیز در مورد هر سه گروه از اقربای شخص بخشندۀ اموال ملغی گردد.

پارلمان با استقبال از پیام رئیس جمهور در نظر دارد در هر دو مورد عیناً طبق نظر وی عمل کند یعنی مالیات بر ارث و همچنین مالیات بر معاملات محاباتی را در مورد همه اقربای دور و نزدیک کلا ملغی سازد و معاملات اخیر را نسبت به غیر اقرباء به نرخ مقطوع ۱۳ درصد مشمول مالیات قرار دهد (یاد آور می‌شود که در ایران هدایا تحت عنوان معاملات محاباتی مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی - فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم - مورد حکم قرار گرفته است).

ضمانت همان گونه که دیدیم حتی در مقررات فعلی هم هرگونه اموالی مشمول مالیات بر ارث نمی‌شود، بلکه انواع دارایی‌های مشمول مالیات نوعاً شمارش شده است که فهرست آنها بالا تر آورده شد. ضمن مذاکرات راجع به اصلاحیه قبلی نمایندگان پیشنهاد می‌کردند که یک شرط نیز در این خصوص اضافه شود و آن این که فقط آن گروه از اموال فهرست شده در قانون مشمول مالیات گردند که اطلاعات راجع به آنها در مراجع و ارگان‌های مرتبه رسمی به ثبت رسیده باشد. به این ترتیب مالیات به طور عمده اراضی و اموال غیر منقول و وسائل نقلیه را دربر می‌گرفت. اکنون با اجرای نظر رئیس جمهور تنها مالیات بر معاملات محاباتی باقی می‌ماند که به سود

مزاحمت‌ها و هزینه‌های بی‌جهت نیز می‌کاهد. برآورده می‌شود که تعامی بار مالی اصلاح مورد نظر به رقمی کم تراز یک میلیارد روبل بالغ خواهد گردید که حدود نیم درصد از درآمدهای بودجه سالانه را تشکیل می‌دهد. این بار را هم بیشتر طبقات پایین و متوسط جامعه بر دوش می‌کشند و طبقات مرفه و بالای اجتماع با توصل به انواع ترفندها و آشنایی‌ها غالباً از زیر بار مالیات شانه خالی می‌کنند. با توجه به این شرایط می‌توان منطق اقدام رئیس جمهور را درک نمود.

اشخاصی غیر از اقربای دور و نزدیک بخشندۀ اموال صورت گرفته باشد. در مورد آن‌ها هم نظر پارلمان بر این است که تنها معاملاتی را مشمول مالیات قرار دهد که در دفتر استناد رسمی به ثبت رسیده اند و در این صورت هرگونه هبه یا صلح اموال که به ثبت نرسیده باشد مشمول مالیات نخواهد بود.

ولادمیر پوتین با این اقدام می‌تواند محبوبیتی برای خود کسب کند ضمن این‌که در واقع اقدام او نه تنها هزینه قابل توجهی بر بودجه کشور تحمیل نخواهد کرد، بلکه از



قاعدۀ مقصد و مکانیزم شارژِ معکوس

مبھتی در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده

تفاوت میان قیمت فروش کالاهای خدمات با آنچه جهت تولید و تحصیل آنها به کار رفته و خرج شده است، اصطلاحاً ارزش افزوده نامیده می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده بر همین عنصر ارزش اضافی تعلق می‌گیرد. آنچه برای خرید یا تدارک کالا و خدمت پرداخت می‌شود «داده» (input) نام گرفته است و در جهت مقابله آنچه در ازای واگذاری آن به دست می‌آید «ستانده» (output) خوانده می‌شود. مالیات مورد بحث بر مازاد ستانده نسبت به داده تعلق می‌گیرد.

با این تعریف هریک از مراحل متوالی زنجیره تولید و توزیع مشمول مالیات می‌گردد و مالیات پرداختی در هر مرحله به مرحله بعد منتقل می‌شود تا این که در پایان کار همه بار مالیات به

صرف کننده نهایی انتقال یابد. به همین سبب است که مالیات بر ارزش افزوده را نوعی مالیات بر مصرف و در نتیجه از مصادیق مالیات غیر مستقیم می دانند.

مالیات مورد بحث در هر مرحله از تطرق مالیات به نرخ مقرر روی پایه مالیاتی مربوط به هر نوع کالا و خدمات محاسبه می شود. سپس مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده قبلی که جزئی از قیمت کالاهای خدمات را تشکیل می دهد از رقم مالیات متعلق کسر می گردد. خود مالیات به صورت درصدی از قیمت تعیین شده توسط هر مؤسسه در مراحل مختلف عرضه کالاهای خدمات گرفته می شود.

در توصیف مالیات بر ارزش افزوده به همین مختصر اکتفا می شود زیرا موضوع مقاله حاضر شرح و بسط پیرامون اوصاف این مالیات نیست، بلکه هدف توصیف و بیان موجبات ظهور قواعدی است که آنها را می توان استثنایی بر اصل دانست. خصلت واقعی و اصلی مالیات بر ارزش افزوده این است که وصول و جمع آوری آن در مراحل مختلف تولید و توزیع، توسط فروشندهان هر مرحله صورت می پذیرد. فرضا فروشنده دانه روغنی به کارخانه روغن کشی مولف است مالیات بر ارزش افزوده را به نرخ قانونی روی قیمت فروش مورد توافق طرفین اعمال کند و یا در حقیقت آن را به قیمت فروش بیافزاید و وصول نماید و در مهلت قانونی به مراجع مالیاتی ذیربطری پردازد (البته پس از کسر مالیات بر ارزش افزوده ای که خود در مرحله قبل جهت تحصیل همان دانه روغنی پرداخته است).

سپس کارخانه روغن کشی هنگام فروش روغن تولید شده به عده فروشان روغن مجددا همین کار را تکرار می کند، یعنی مالیات بر ارزش افزوده را به نرخ قانونی روی قیمت فروش اعمال می کند و از خریدار دریافت می دارد (بدیهی است قیمت فروش تعیین شده عنصر مالیات پرداخت شده مرحله قبل را نیز در بطن خود دارد). سپس مالیات اخذ شده در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی پرداخت می شود و همین جریان در مراحل بعد تکرار می گردد.

پس وصول و جمع آوری مالیات اصولا بایستی توسط فروشنده کالا یا ارائه کننده خدمت صورت پذیرد. اما ممکن است اوضاع و احوالی پیش آید که این تکلیف بخلاف اصل بر عهده خریدار مقرر شود. نسبت به کالا چنان حالتی بویژه در مورد واردت قابل حدوث است. در صحنۀ تجارت جهانی رقابت حکمفرماس است و کشورها معمولاً صادرات خود را از مالیات بر ارزش افزوده معاف می دارند. اما معاملات مربوط به کالاهای مشابه داخلی مشمول مالیات بر ارزش افزوده است. بنا بر این عدم تعادلی بین کالاهای وارداتی و داخلی پدید می آید که علی القاعده به زیان تولیدکنندگان

و فروشنده‌گان کالاهای داخلی است. به همین سبب واردات معمولاً مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد تا عدم تعادل یادشده خنثی گردد. در این حالت طبیعی است که تکلیف پرداخت مالیات بر عهده وارد کننده کالای خارجی قرار می‌گیرد و همین خریدار است که باید کار محاسبه و پرداخت مالیات را متقبل گردد. برای این حالت از اصطلاح «قاعدهٔ مقصد» (destination principle) استفاده می‌شود. مفهوم قاعدهٔ مذکور این است که در مورد کالاها مالیات بر ارزش افزوده باید در کشوری پرداخت شود که خریدار در آنجا مقیم است و به نرخی محاسبه شود که در مورد خرید کالا از فرشته داخلی مرسوم است. در اغلب موارد وارد کنندهٔ کالا مصرف کنندهٔ نهائی آن نیست و به همین سبب مالیاتی که می‌پردازد علی القاعده باید به عنوان کردیت یا بستانکاری مالیات بر ارزش افزوده به سود وی قبول شود و طبق معمول از مالیات مرحلهٔ بعد کسر شود.

مشابه چنان حالتی ممکن است در مورد خدمات پیش آید. امروزه صادرات و واردات خدمات نیز رایج است. ارائه خدمت در داخل یک کشور مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد حال آن که در مورد صادرات معمولاً همان رقابت مربوط به کالاها رواج دارد، به این معنی که صدور خدمات از معافیت استفاده می‌کند. در اینجا نیز برای حفظ تعادل و قابلیت رقابت خدمات داخلی از واردکنندهٔ خدمات خواسته می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده متعلق را طبق نرخ قانونی محاسبه و پرداخت کند. اصطلاحی که در این مورد به کار می‌رود «مکانیزم شارژ معکوس» (reverse charge mechanism) است، به این معنی که تکلیف پرداخت مالیات بر عهدهٔ خریدار خدمت تعلق می‌گیرد. در اینجا نیز اگر خدمات خریداری شده در رابطه با کسب و کار مؤدى باشد، مالیاتی که پرداخته است به عنوان کردیت یا بستانکاری مالیاتی او تلقی می‌شود تا در مرحلهٔ بعدی که خود او حاصل کار را به فروش می‌رساند و مالیات متعلق را دریافت می‌دارد، رقمی معادل کردیت مذکور از مالیات دریافتی کسر کند و مابقی را به مراجع صالحهٔ مالیاتی بپردازد.

سایت‌های فصلنامهٔ مالیات در اینترنت:

سایت فارسی: <http://maliyat.homestead.com>

سایت شماره یک انگلیسی (از شماره یک تا ۳۶): <http://malyat.tripod.com>

سایت شماره دو انگلیسی (از شماره ۳۷ به بعد): <http://e-tax.tripod.com>

مالیات و مرد افسانه‌ای روسیه

(بخش دوم)

م. لکوت

از کاه برآمد و به کهکشان شد

در شماره گذشته دیدیم که چگونه میخانیل خادارکوفسکی جوان روس آسمان جل و یک لا قبا در جریان خصوصی سازی های آنچنانی دوران زمامداری یلتسین عظیم ترین تراست نفت و گاز کشور پهناور روسیه را به چنگ آورد و شتابان به جرگه بزرگ نزین ثروتمندان عالم پیوست.

از زمان نگارش بخش نخست تا این زمان که بخش دوم به رشتہ تحریر در می آید نه تنها جار و جنجال قضیه فروکش نکرده، بلکه روز بروز بر حرارت آن، هم در داخل روسیه و هم در محافل غربی، افزوده شده است. برای آن که تصویری کلی از ماجرا به دست داده شود مطالب این شماره را تحت چند عنوان ارائه می داریم.

دست اندرکاران داستان

متهمان – دامنه اتهامات کیفری اعلام شده از سوی دادستانی روسیه علاوه بر خادارکوفسکی پای سی و نه تن از اعوان و انصار او را نیز به میان کشیده است، به عنوان نمونه به چند تن از آنها اشاره می کنیم: ۱. پلاتون لیدف سهامدار عمدۀ و رئیس هیأت مدیرۀ گروه «یناتپ» (MENATEP - MEHATEPI). منابع نام یک شرکت هلدینگ^۱ با سرمایه ۲۰ میلیارد دلار است که به طور عمدۀ رشتۀ های نفت و گاز، کودهای شیمیائی معدنی، ارتباطات، تکنولوژی اطلاعاتی، بانکداری و خدمات مالی را دربر می گیرد. اکثریت سهام یوکاس (که در بخش نخست مقاله ذکر آن گذشت) و طیف گسترده‌ای از شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به گروه خادارکوفسکی در کنترل همین شرکت هلدینک است. منابع بانک معروفی به همین نام جزء دستگاه خود دارد که مرکز آن در مسکو است.

۱. هلدینگ (holding) شرکتی است که کار عمده آن در اختیار داشتن بخش قابل توجهی از سهام سایر شرکت‌ها است و از این طریق آنها را کنترل می کند. ولی بسیار اتفاق می افتد که شرکت هلدینگ باطنی به عنوان وسیله‌ای جهت انتقال سود سهام یا بهره به کشورهای دارای بار نازل مالیاتی ایقای نقش می کند.

۲. آنکسی پیچوگین رئیس سرویس امنیتی شرکت یوکاس. وی متهم اصلی پرونده قتل های انجام شده از سوی دار و دسته خادارکوفسکی است. از جمله وی طراح اصلی قتل یک زن و شوهر به نام های آنگا و سیرگی گورین معرفی شده که در تامیوف انجام گرفته است. و نیز متهم است به برنامه ریزی نافرجام جهت قتل زنی به نام آنگا کاستینارد که قبل اماون خادارکوفسکی بوده است. موارد دیگری از برنامه ریزی برای قتل به دست مزدوران و تهدید به قتل نیز به او نسبت داده شده است. برداشت دادستانی این بوده است که گردانندگان شرکت یوکاس مانند یک دسته مافیایی عمل کرده و می کوشیده اند مزاحمین را از سر راه بردارند و این رشته از کار را همین آنکسی پیچوگین هدایت می کرده است. برای وی تقاضای جسی ابد شده بود ولی دادگاه او را به ۲۰ سال زندان محکوم کرد.

۳. میخائل بردونو سهامدار عمدۀ گروه مناتپ. اتهامات وی بیش از همه در زمینه اختلاس های عظیم چند میلیارد دلاری است.

۴. لئونید نوزلین رئیس بانک مناتپ و سهامدار این گروه. دستور جلب وی صادر شد ولی او که یک یوهودی است قبل از ماجرا با خبر شده و سر از اسرائیل درآورد و در نتیجه دستگیری وی ممکن نشد. او متهم است که در برنامه های آدمکشی پیچوگین همدست او بوده است. دوبار تقاضای استرداد وی از دولت اسرائیل بی نتیجه مانده است.

۵. تاگیرزیان گیلمانوف نماینده مجلس دومای روسیه که در فواصل چندی از مقامات عمدۀ یوکاس - نفتگاز وابسته به یوکاس اصلی بوده است. عمدۀ اتهامات وی جنبه مالیاتی دارد. غیر از این افراد و شخص خادارکوفسکی، ۳۴ تن دیگر نیز در ماجراهای مورد تعقیب سهیم و متهم شناخته شده اند. تعدادی از آنان در کشورهای خارج (انگلستان، آمریکا، اسرائیل و غیره) به سر می برند و دسترسی به آنان میسر نشده است.

اتهامات - اتهام اصلی گروه ارتکاب جرائم و تخلفات مالیاتی است که در مجموع با احتساب جریمه و زیان دیرکرد به حدود ۳۰ میلیارد دلار بالغ می گردد که به سال های مختلف عملکرد یوکاس و شرکت های وابسته به آن و گردانندگان گروه مربوط است. برگ تشخیص های مالیاتی در چند مرحله صادر گردید که غالبا اعتراضات راجع به آنها کار را به محکام روسیه کشانید و به صدور احکام محکومیت خادارکوفسکی و گروه شرکت های وابسته به او منجر شد. به چند نمونه از این موارد اشاره می کنیم: در تاریخ ۲۶ مه ۲۰۰۴ حکم دادگاه مسکو علیه یوکاس مبنی بر پرداخت معادل $\frac{3}{5}$ میلیارد دلار بابت مالیات های معوقه صادر شد. همین دادگاه در تاریخ ۳۰ ژوئن همان سال حکم محکومیت دیگری معادل $\frac{3}{4}$ میلیارد دلار در رابطه با مالیات سال ۲۰۰۰ علیه شرکت صادر کرد. در تاریخ ۲ ژوئیه همان سال وزارت مالیات روسیه بابت مالیات معوقه عملکرد سال ۲۰۰۱ برگ قطعی معادل $\frac{3}{2}$ میلیارد دلار صادر نمود. در تاریخ ۳ سپتامبر ۲۰۰۴ همان وزارتخانه صورتحساب تازه ای بابت مالیات عملکرد سال ۲۰۰۱ صادر نمود و مبلغ مالیات را معادل $\frac{4}{1}$ میلیارد دلار

تعیین نمود. همچنین بابت مالیات شخصی خادارکوفسکی و شرکای وی چندین برگ تشخیص متنضم، اصل مالیات و جریمه و زیان دیرکرد صادر شده است.

البته اینها چند نمونه بود و در مجموع همان گونه که بالاتر گفتیم جمع مالیات و متعلقات آن به حدود ۳۰ میلیارد دلار بالغ می‌گردد. علت صدور برگ‌های مالیاتی در مراحل متعدد کشف موارد تازه تخلف در جریان بازرسی‌های طولانی بوده است. ضمناً خادارکوفسکی متهم شده است به این که بدون داشتن استحقاق مبادرت به تقاضای استرداد مالیات نموده است.

اتهامات دیگر واردہ بر خادارکوفسکی و شرکاء فراوان است که از جمله می‌توان موارد زیر را نام برد:

۱. مبادرت به اقدامات تقلب آمیز مختلف که منجر به مالکیت ۲۰ درصد از سهام شرکت معدنی آپاتیت گردید (راجع به آپاتیت و اهمیت آن در بخش نخست مقاله سخن گفتیم). در سال‌های قبل این تقلبات کشف شده و دادگاه حکم به استرداد سهام شرکت صادر کرده بود اما خادارکوفسکی متهم است که مجدداً با توصل به اقدامات تقلب آمیز موفق به نگهداری سهام شرکت شده بوده است.

۲. تحصیل غیر قانونی سهام مؤسسه ساموئیلوف عهده دار تحقیقات در مورد کودهای شیمیائی و مواد حشره‌کش و ضد قارچ. این کار از طریق شرکت والتن وابسته به بانک مناتپ انجام شده است که با توصل به وسائل تقلب آمیز از تعهدات متقابل در ازای سهام شرکت سرباز زده است.

۳. پولشویی به صورت انتقال وجه به مؤسسات مقیم آیل آف من (Isle of man) که یک بهشت مالیاتی است. در مقابل درآمد وجوده تحت عنوان حق المشاوره به خادارکوفسکی منتقل شده است که جنبه ظاهرسازی داشته و در عمل خدمت مشاوره ای به سود مؤسسات واقع در بهشت مالیاتی انجام نشده است. (بهشت مالیاتی به نقاطی از جهان گویند که دولت محلی محیط مناسبی برای ورود سرمایه‌ها، اعم از مشروع و نا مشروع، فراهم آورده است. مالیات در نقاط مذکور برای این گونه سرمایه‌ها یا صفر است و یا نزدیک به صفر. اطلاعات راجع به صاحبان سرمایه‌ها کاملاً مخفی می‌ماند. انواع ظاهرسازی‌ها رایج است، وسائل تفریح در آنها به فراوانی موجود است و به طور کلی پناهگاه امنی برای پولشویی و فرار سرمایه‌های غیر قانونی است).

۴. برداشت غیر قانونی مبالغ قابل توجهی از حسابهای شرکت یوکاس جهت پرداخت به اشخاص.

۵. جعل استناد رسمی و حساب‌سازی و موارد مربوط به اختلاس اموال.

۶. قتل، برنامه ریزی برای قتل و تهدید به قتل که بالاتر مورد بحث قرار گرفت.

موارد اتهام ریز و درشت دیگری نیز در ادعانامه ذکر شده است. ادعانامه دادستانی در مورد این اتهامات شاید یکی از کم نظیر ترین ادعانامه‌ها از لحاظ حجم باشد. تعداد صفحات آن به ۱۳۰۰ می‌رسید و قرائت آن در دادگاه جمعاً ۱۲ روز طول کشید. جمع ساعتی که در این روزها صرف خواندن ادعانامه شد ۴۷ ساعت و ۲۰ دقیقه بود. جریان دارسی ۳۸۱ روز به طول انجامید و ۱۹ وکیل در جریان محاکمه شرکت داشتند. بین آنها چند وکیل بین المللی نیز وجود داشتند که برای دفاع از خادارکوفسکی و گروه او مخصوصاً از اروپا و آمریکا به مسکو آمده بودند. دادگاه از سه قاضی تشکیل می‌شد که رئیس آنها در مراحل نهایی زنی به نام ایرینا

کالسینیکوآ بود.

خادارکوفسکی به ۹ سال زندان محکوم شد که شمار روزهایی که در زندان بوده است از آن کم می‌شود. تا روز آخرین تجدید نظر در این مقاله (۴ آذر ۸۴) وی ۷۶۲ روز در زندان به سر برده است و این به معنی آن است که قریب هفت سال از مدت محکومیت وی باقی مانده است. البته از حکم دادگاه پژوهشخواهی شده است و با ید متظر نتیجه آن شد.

جهان غرب و خادارکوفسکی

دنیای غرب در برابر مسأله خادارکوفسکی واکنش بسیار شدید و شگفت‌آوری نشان داده است. این عکس العمل در چندین صحنه بوده است: مطبوعات و سایر رسانه‌ها، شخصیت‌های سیاسی و زمامداران درجه اول، مجالس قانونگذاری، مجتمع حقوق بشر، مؤسسات پژوهشی و آکادمیک، محافل بانکی و مالی بین‌المللی، وکلا و حقوقدانان، مؤسسات نظر سنجی و غیره وغیره. داستان بسیار مفصل است و حتی اشاره کوتاهی به هریک از آنها کار را به درازا خواهد کشانید. ما به عنوان مشتی از خروار به ذکر چند نمونه اکتفا می‌کنیم: ۲۶ فوریه ۲۰۰۴ – پارلمان اروپا گزارشی را در مورد آینده روابط اتحادیه اروپا با روسیه به تصویب رسانید که در آن نسبت به مسأله یوکاس ابراز نگرانی شده بود.

۲۲ مارس ۲۰۰۴ – شورای اروپا گزارشگر ویژه ای را در مورد قضیه خادارکوفسکی تعیین نمود.

۲۳ مارس ۲۰۰۴ – دادگاه اروپائی حقوق بشر در استراسبورگ شکایت خادارکوفسکی و دوستانش را در مورد نقض حقوق ایشان برای رسیدگی پذیرفت.

۷ اکتبر ۲۰۰۴ – سیاستمداران اروپایی و اعضای پارلمان اروپا نامه سرگشاده ای در اعتراض به ماجراهی خادارکوفسکی صادر کردند.

۲۰ اکتبر ۲۰۰۴ – سخنگوی وزارت خارجه آمریکا ریچارد باوچر نگرانی دولت آن کشور را از محکمه خادارکوفسکی و ماجراهی یوکاس ابراز داشت.

۹ دسامبر ۲۰۰۴ – مجلس سنای آمریکا قطعنامه شدید اللحنی در مورد لزوم رعایت حقوق خادارکوفسکی به شماره ۲۵۸ صادر کرد.

۱۸ فوریه ۲۰۰۵ – دانشکده حقوق دانشگاه نیویورک و بنیاد دفاع از دمکراسی اجلاس مشترکی با شرکت فعالان حقوق بشر و وکلای مدافع خادارکوفسکی تشکیل داد تا پیامدهای ماجرا را در روابط روسیه و آمریکا بررسی کند.

همان تاریخ – دو سناטור معروف آمریکایی (جان مک کنی و جو لیبرمن) قطعنامه ای را به مجلس سنا تسلیم داشتند که طبق آن روسیه به سبب ماجراهی خادارکوفسکی از گروه ۸ اخراج شود (گروه هشت مشکل از هفت کشور بزرگ صنعتی جهان بعلاوه روسیه است).

۲۴ فوریه ۲۰۰۵ – جورج بوش رئیس جمهور آمریکا در جریان ملاقات چند روزه با ولادیمیر پوتین در اسلواکیا

باتفاق نمایندگان کشورهای اروپایی کوشیدند پوتین را بابت مسأله خادارکوفسکی تحت فشار قرار دهند.
۲۰ و ۲۱ آوریل ۲۰۰۵ - کاندالیزا رایس وزیر خارجه آمریکا به انتقاد شدید از روسیه به خاطر جریان خادارکوفسکی پرداخت.

۱۰ زوئن ۲۰۰۵ - مؤسسه آسپین برلین نتایج نظر سنجی انجام شده در مورد مسأله خادارکوفسکی را منشر کرد که به موجب آن معلوم شد بین ۸۴ تا ۹۰ درصد شخصیت‌های برجسته اروپا با نگرانی جریان محاکمه خادارکوفسکی را دنبال می‌کرده اند و از این ماجرا تاراحت بوده‌اند. در گزارش گفته شده بود که این محاکمه «برای غرب مسأله ساز است».

۲۱ زوئن ۲۰۰۵ - کمیته روابط خارجی سنای آمریکا جلسه گفتگویی را پیرامون مسائل روسیه برپا کرد و طی آن سناتور Joe Biden از جمله اعلام داشت که هیچ شاهدی بهتر از محاکمه و محکومیت خادارکوفسکی بازگشت روسیه به نظام استبدادی را تأیید نمی‌کند.

۱۳ زوئن ۲۰۰۵ - قبل از لتوینیزولین به عنوان یکی از متمهمان پرونده یاد کردیم و گفتیم که متمهم به همکاری در ارتکاب قتل‌های مافیائی گروه یوکاس می‌باشد و به اسرائیل گریخته است. وی برای ایجاد سخنرانی به آمریکا دعوت شد و در کمیسیون هلسینکی (حقوق بشر) کنگره آمریکا پیرامون نتایج و عواقب قضیه یوکاس سخنرانی کرد و از جمله گفت که لازم است از پذیرش روسیه به اجلاس گروه هشتاد در سال ۲۰۰۶ ممانعت به عمل آید.

واکنش محافظ بانکی و مالی غرب نیز شدید بوده است. آنها خارج ساختن سرمایه‌ها از روسیه را آغاز کردند. مقدار خروج سرمایه طبق برآورد وزارت دارایی روسیه در سال ۲۰۰۴ بین ۹ تا ۱۲ میلیارد دلار بوده است ولی به نظر مخالفین دولت این مبلغ به حدود ۲۴ میلیارد دلار بالغ می‌گردد. و موارد مشابه متعدد دیگر که مجالی برای ذکر آنها نیست. ولی علاقه مندان را به مطالعه متن مصاحبه Tam Lantos (Tom Lantos) نماینده کنگره آمریکا با نشریه ایزوستیای روسیه در تاریخ ۳ زوئن ۲۰۰۵ دعوت می‌نماید. شدت عصبانیت مقامات و محافظ آمریکایی از جریان خادارکوفسکی و گروه وی در این مصاحبه بیش از هر مورد دیگری عربیان و آشکار است.

بحث پایانی

مخالفان محاکمه و محکومیت خادارکوفسکی و گروه وی استدلالات مختلفی را ارائه می‌دارند. اگر حواسی و زواید را کنار بگذاریم دو مطلب اصلی در این استدلالات وجود دارد. اول این که ماجرا مورد بحث متاثر از عوامل سیاسی بوده است، به این بیان که خادارکوفسکی دامنه فعالیت‌های خود را به زمینه‌های اقتصادی محدود نکرده و وارد رقابت‌های سیاسی شده است که هدف نهایی آن نیل به مقام ریاست جمهوری روسیه در انتخابات بعدی بوده است. ظواهر امر این نکته را تأیید می‌کند. واقعاً چنین رقابتی وجود داشته و دارد و منکر آن نمی‌توان شد.

دوم این که تخلفات مالیاتی و غیر مالیاتی که به خادار کوفسکی و گروه او نسبت داده شده است امری رایج در آن کشور است و بخصوص طبقات بالای جامعه و شخصیت‌های اقتصادی و شرکت‌ها از این قبیل کارها به فراوانی انجام داده و می‌دهند و حتی مافیا بازی هم امر متداولی در آن کشور به شمار می‌رود. بنا بر این دست گذاشتن روی یک مورد خاص و به اصطلاح گزینشی عمل کردن نشانه آن است که هدف دولت در واقع نه اجرای عدالت و قانون، بلکه از سر راه برداشتن یک رقیب بزرگ سیاسی است. این نیز یک واقعیت شناخته شده در جامعه امروزی روسیه است و بویژه تخلفات مالیاتی از سوی شرکت‌های بزرگ روسیه امری بسیار رایج و متداول است. مافیا بازی و جنایات مافیایی هم کار روزمره است.

اما نکته اینجاست که در کنار این بحث ها هیچگاه دیده نشده است مطبوعات و شخصیت‌ها و محافل غربی ادعای کنند که خادار کوفسکی و یارانش و شرکت یوکاس و متفرعات آن بی‌گناه و معصوم هستند. نه از مالیات گریخته اند و نه هیچ تقصیر دیگری مرتکب شده اند. ضمناً کسی منکر این حقیقت نیست که خادار کوفسکی ظرف مدتی کوتاه از هیچ به همه چیز رسیده و در ردیف غول هال سرمایه داری دنیا قرار گرفته است. وی که فردی کاملاً عادی بود و قبل از فروپاشی شوروی عضو سازمان جوانان حزب کمونیست بود در فاصله کوتاهی کارش به جایی رسید که پهلوی به پهلوی سرمایه داران درجه اول دنیا بزند. میزان دارئی او بنا به اعلام منابع غربی معادل ۱۵/۲ میلیارد دلار برآورد شده است. ضمناً یادآورد می‌گردد که پس از دو سال اقامت در زندان تازه سن او به چهل و یک سالگی رسیده است.

محافل غربی منکر این حقایق نیستند. نگرانی آنها که آشکارا بیان می‌شود از دو چیز است که هر دو هم با یکدیگر پیوند دارند. نخست سمت شدن روسیه در روند خصوصی سازی. در رابطه با جریان خادار کوفسکی حتی حرکت قهقهه‌ای در جهت اعاده مالکیت دولت انجام شد. در دسامبر سال ۲۰۰۴ شرکت عظیم یوگانسک که بازوی اکتشاف و استخراج یوکاس، یعنی مهم ترین جزء آن بود، بابت بدھی‌های مالیاتی یوکاس به مزایده گذاشته شد و برنده آن یک شرکت صوری و ساخته و پرداخته دولت بود که بعداً سهام خود را در یک معامله ساختگی به شرکت دولتی رُسنفت (Rosneft) واگذار کرد. به این ترتیب پس از چند سال، خصوصی سازی قبلی متفاوت شد و مالکیت دولت بر بخش مهمی از صنایع بسیار حیاتی اکتشاف و استخراج نفت و گاز کشور اعاده گردید.

نکته دوم که با نکته اول پیوند کامل دارد احتمال از دست رفتن و یا محدود شدن مجال بهره برداری از امکانات بالقوه اقتصادی روسیه است. منطقه سیبریا از حیث منابع طبیعی و بویژه نفت و گاز آنچنان عظیم است که بلا شک در آینده نه چندان دور به تنها ی با همه جهان برابر خواهد کرد. به هر حال ماجراهی خادار کوفسکی همچنان ادامه دارد و آبستن خیلی مسائل است، اما ما داستان را به همین جا ختم می‌کنیم.



بیشتر های مالیاتی بریتانیا

و درآمد مالیاتی کشورهای در حال توسعه

مؤسسه نیکوکاری Christian Aid (کمک های مسیحی) در رابطه با نیازهای مالی کشورهای در حال توسعه نکته جالبی را مطرح ساخته است که کم تر کسی مسئله فقر کشورهای مذکور را از این زاویه مورد توجه قرار داده است. این نکته به موضوع گریزهای مالیاتی بسیار گستردگی دارد و مربوط است که بر اثر ترفندها و اقدامات بیشتر های مالیاتی همه ساله از چنگ کشورهای در حال توسعه خارج می شود و این کشورها را در اجرای برنامه های اقتصادی و اجتماعی، و در مواری حتی تأمین قوت روزانه مردم خود، با اشکال رو برو می سازد.

در برخورد با همین مشکلات این همه سرو صدا پیرامون کمک به ممالک نیازمند به راه می افتد و انواع اجلاسات و مذاکرات به این منظور در گوشش و کنار دنیا برگزار می گردد، بی آن که چاره اساسی جهت موضوع اندیشیده شود. و معضل گرسنگی و فقر جهانی و نمایش های خیریه بازی از این دست به طور پایان نا پذیر ادامه می یابد.

مؤسسه کمک های مسیحی راه تازه ای جهت درمان مشکل پیدا کرده است و آن اقدام بین المللی جهت کوتاه کردن دست بیشتر های مالیاتی است که خسارات مالی وارد از طریق آنها بر کشورهای در حال توسعه به مراتب بیش از کمک ها و امتیازاتی است که در حساب نهایی عاید کشورهای مورد بحث می گردد. به عبارت ساده تر مؤسسه مذکور می گوید شما باید کمک کنید تا بساط این بیشتر های مالیاتی برچیده شود و با مسدود شدن این مفرّج های برای گریز مالیاتی، کشورهای در حال توسعه منابع قابل توجهی از منابع مالی خود را بازیابی کنند و فقر و نیازمندی موجود را التیام بخشنند.

راجع به بیشتر های مالیاتی قبل از سلسله مقالاتی در مجله مالیات به تفصیل سخن گفته ایم که خوانندگان در صورت تمایل می توانند به شماره های پیشین مجله رجوع کنند. در اینجا بسیار خلاصه یادآور می شویم که بیشتر مالیاتی به مناطقی گفته می شود که در آنها مقررات بسیار ارافق آمیزی در زمینه افتتاح حساب های بانکی، نقل وجوه به این حسابها، سرمایه گذاری، اجازه اقامت، خرید اموال و نظایر آنها برای صاحبان این گونه وجوه برقرار است. بویژه مقررات مالیاتی

و بار مالیاتی در این مناطق بسیار سبک و مناسب حال مؤدیان است، چنان که یا اساساً مالیات شامل حال وجوده سرازیر شده به این مناطق نمی‌گردد و یا این که بار مالیاتی بسیار نازل است. ضمناً اسرار مالی و بانکی به شدت محروم‌انه نگاهداشته می‌شود و این مناطق خود را درگیر قراردادهای مالیات مضاعف و همکاری در زمینه جلوگیری از گریز مالیاتی نمی‌نمایند. پس این گونه مناطق را می‌توان از نظر مالیات گریزان نوعی بهشت به شمار آورد و کاربرد اصطلاح بهشت مالیاتی نیز با توجه به همین اوضاع و احوال بوده است.

مؤسسه کمک‌های مسیحی به اتفاق یک گروه فشار منتقد دولت به نام شبکه عدالت مالیاتی پژوهشی در این زمینه انجام داده و به نتیجه رسیده است که زیان وارد به کشورهای در حال توسعه بر اثر گریز مالیاتی مورد بحث سالانه به حدود پانصد میلیارد دلار بالغ می‌گردد که در قیاس با بودجه های این ممالک رقم عظیمی را تشکیل می‌دهد. تعداد بهشت‌های مالیاتی به موجب این پژوهش به ۷۲ می‌رسد که از این تعداد بیش از نصف آنها یعنی ۲۵ بهشت مالیاتی به نوعی جزء قلمرو بریتانیا به شمار می‌روند و یا در کشورهای عضو کامنولت بریتانیا قرار دارند. لذا بیشترین انتقاد متوجه دولت انگلستان می‌باشد و به همین سبب مؤسسه نامبرده از این دولت خواسته است که هرچه زود تر وارد عمل شود و این گونه فعالیت‌های بهشت‌های مالیاتی را تحت کنترل درآورد و از میان بردارد.

قابل ذکر این که دولت انگلیس و شخص نخست وزیر این کشور مدتی است به عنوان حامی فقرزدایی در جهان سوم بویژه آفریقا سخن می‌گویند، حال آن که از همین قاره و سایر نقاط محروم جهان همه ساله مبالغی بسیار عظیم از منابع مالیاتی از دست دولت‌ها گریخته و روی به بهشت‌های مالیاتی می‌آورد که منافع آن عاید مقامات فاسد و ثروتمندان قانونگریز ممالک در حال توسعه می‌گردد و همچنین به صندوق مؤسسات بهشت‌های مالیاتی و بانکداران و صاحبان سرمایه وابسته به انگلستان و باقی کشورهای ثروتمند جهان سرازیر می‌شود.

در گزارش مؤسسه کمک‌های مسیحی گفته می‌شود ضمن بحث‌ها و هیاهوی مربوط به فقرزدایی از کشورهای نیازمند هیچگاه به این مشکل بزرگ یعنی فرار مالیاتی اشاره نمی‌شود، حال آن که اگر همین مسأله به شکلی حل شود کشورهای فقیر آفریقا، آمریکای لاتین و سایر مناطق فقیر جهان دیگر محتاج آن نحوه‌ند بود که لایقطع چشم به احسان کشورهای غربی بدوزند و دور پایان ناپذیر تکی و ناکامی را همچنان ادامه دهند.

پایان بخش فارسی شماره ۳۸

oped areas.

2-6. Completion of semi-finished projects of state companies by due regard to section "A" of these policies.

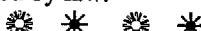
E. General policies in connection with sovereignty exercising and refraining from monopoly

1. Continuation of sovereignty exercising by the government, after the coming forward of non-state sectors, through policy making, enforcement of laws and regulations and controlling, especially with regard to observance of religious and legal criteria, in non-state banks.
2. Prevention of influence and domination of aliens over the national economy.
3. Preventing non-government economic enterprises from establishing monopoly through preparation and approval of laws and regulations."



Full text of the article 44 is as follows:

- (1) The economy of the Islamic Republic of Iran is to consist of three sectors: state, cooperative, and private, and is to be based on systematic and sound planning.
- (2) The state sector is to include all large-scale and mother industries, foreign trade, major minerals, banking, insurance, power generation, dams, and large-scale irrigation networks, radio and television, post, telegraph and telephone services, aviation, shipping, roads, railroads and the like; all these will be publicly owned and administered by the State.
- (3) The cooperative sector is to include cooperative companies and enterprises concerned with production and distribution, in urban and rural areas, in accordance with Islamic criteria.
- (4) The private sector consists of those activities concerned with agriculture, animal husbandry, industry, trade, and services that supplement the economic activities of the state and cooperative sectors.
- (5) Ownership in each of these three sectors is protected by the laws of the Islamic Republic, in so far as this ownership is in conformity with the other articles of this chapter, does not go beyond the bounds of Islamic law, contributes to the economic growth and progress of the country and does not harm society.
- (6) The scope of each of these sectors as well as the regulations and conditions governing their operation, will be specified by law.



Our mailing address: Tax Organization, Shahid Dadman St., Shahrak Qods, Tehran, Iran

E-mail: tavakkolmohammad@yahoo.com

C. General policies regarding development of non-state sectors through transfer of government activities and enterprises

(General policies of this section will be determined and announced afterwards)

D. General policies of transfers

1. Requirements of transfer

- 1-1. Enabling the private and cooperative sectors to undertake extensive activities and manage major economic companies.
- 1-2. Post-conveyance control and support by relevant authorities for realization of purposes of transfers.
- 1-3. Using valid and healthy methods of transfer with emphasis on stock market, strengthening the transfer organization, establishment of a transparent system for provision of information, creating equal opportunities for everybody, taking benefit from gradual offering of shares of major companies in stock market to arrive at base price of shares.
- 1-4. Disinterestedness of those engaged in transfers and also of the government authorities involved in decision making with regard to transfers.
- 1-5. Observance of general policies of cooperative sector in connection to transfers.

2. Usage of incomes derived from transfers

The funds derived from transfer of shares of government enterprises shall be remitted to a special account with the general treasury and shall be spent within the frame of approved plans and budgets and as is described below:

- 2-1. Giving rise to self reliance among depressed and deprived families and consolidating social security.
- 2-2. Allocation of 30% of the incomes derived from transfers to all-inclusive national cooperatives with the aim of removal of poverty.
- 2-3. Construction of economic infrastructure while giving priority to less developed regions.
- 2-4. Granting facilities (managed funds) for reinforcement of cooperatives, renovation and improvement of non-state economic enterprises while giving priority to transferred enterprises, and also for investment of non-government sectors in development of less developed regions.
- 2-5. Participation of state-owned companies with non-state sectors - up to a ceiling of 49% - for the purpose of economic development of less devel-

munication, provision of frequencies, and principal systems of separation, exchange and distribution of base postal services.

2-7. Roads and railroads.

2-8. Aviation (air transportation) and navigation (sea carriage).

The optimum share of state and non-state sectors with regard to activities of the first part of the article 44 of the Constitution shall be determined by due regard to protection of sovereignty of the state, independence of the country, social justice and economic growth and development.

B. General policies of cooperative sector

1. An increase of 25% in the share of cooperative sector in the economy up to the end of the term of the fifth development plan.
2. Taking effective measures by the government for establishment of cooperatives for the unemployed with the aim of creating jobs.
3. Supporting the establishment and development of cooperatives by the government through methods such as tax abatement, granting protective credit facilities via all financial institutions and refraining from collecting any extra payments from cooperatives in comparison with the private sector.
4. Removal of restrictions for participation of cooperatives in all economic scenes including banking and insurance.
5. Establishment of a cooperation development bank with government capital and with the aim of raising the share of cooperative sector in the economy of the country.
6. Government supporting for access of cooperatives to final markets and providing fair and comprehensive information to that sector.
7. Exercising sovereign rights by the government through policy making and supervision over execution of enacted laws and refraining from interference in executive and managerial affairs of cooperatives.
8. Promotion of technical and professional education and other necessary supports for raising the efficiency and ability of cooperatives.
9. Flexibility and diversity in methods of capital raising and distribution of shares in cooperative sector and taking necessary measures so that in addition to ordinary cooperatives, establishment of new types of cooperatives in the form of public joint-stock companies with limitation of ownership of each shareholder up to a legally determined ceiling would become possible.
10. Supporting the cooperatives by the government in proportion with the number of their members.
11. Establishment of all-inclusive national cooperatives to cover first three tenths of the population for the purpose of removing the poverty.

- Reducing the financial and managerial burden of the government in connection with the undertaking of economic activities;
- Raising the overall level of employment;
- Encouraging all groups of people to save and invest and also to improve the family income;

A – General policies regarding the development of non-state sectors and prevention of enlargement of the government sector

1. The government is prohibited from embarking on new economic activities beyond the scope determined under the first part of article 44 of the Constitution and shall be obligated to transfer to cooperative, private and non-state public sectors – up to the end of the term of the fourth development plan at maximum – any kind of activities (including continuance of previous activities and exploitation thereof) that are not specified under the first part of the article 44 of the Constitution, so that its activities are reduced not less than 20% per annum.

Taking into account the responsibility of the regime for expedient administration of the state, the government is permitted to continue, or to start, urgent activities beyond the scope of the titles specified under the first part of the article 44 of the Constitution, after such activities are proposed by the Council of Ministers and approved by the Islamic Consultative Assembly.

Administration and production of military, disciplinary and intelligence products of the armed and intelligence forces that are of confidential nature shall be excepted from the rule of this section.

2. Investment in, and ownership and management of, the fields mentioned in the first part of the article 44 of the Constitution shall be allowed for institutions and foundations of the public non-state sector and also for private and cooperative sectors, as is described below:

2-1. Major industries, mother industries (including major industries of oil and gas downstream operations) and major mines (including oil and gas).

2-2. Foreign trade activities within the frame of commercial and foreign exchange policies of the country.

2-3. Banking by public non-state institutions and by public joint-stock cooperative companies and joint-stock corporations, provided a ceiling for each shareholder's share is determined by the law.

2-4. Insurance.

2-5. Provision of energy, including production and importation of electricity for internal consumption and also for exportation.

2-6. All postal and communication affairs, except for main networks of com-

of services. But even in such conditions the introduction of VAT to tax system would mean a positive step forward.



GENERAL POLICIES ADOPTED IN CONNECTION WITH THE ARTICLE 44 OF THE CONSTITUTION

According to article 44 of the Iranian constitution three sectors are recognized for the economy of the country: public, private and cooperative. Meanwhile, it has been envisaged under the first paragraph of the article 110 of the same law that the High leadership will have power and right to delineate general policies of the country after consultation with the Expediency Council. Such determination of policies has taken place recently in respect of article 44 of the constitution (full text of the article 44 is given at the end of this section). Taking into consideration the impact of these policies on all aspects of the nation's economic life, including taxation, an English translation of them is given below:

"General policies of the article 44 of the Constitution of the Islamic Republic of Iran are hereby determined with due regard to the last part of the same article and provisions of the article 43 of the Constitution, so that to achieve the following purposes

- Accelerating the growth of national economy;
- Extension of ownership at the level of general public with the aim of securing social justice;
- Advancement of efficiency of economic enterprises and productivity of material, human and technological resources;
- Enhancement of competitiveness of the national economy;
- Increasing the share of private and cooperative sectors in the national economy;

counts, which will be determined by the tax organization. As it was mentioned earlier, they have to prepare and submit tax returns six times a year.

6. The base of computation of the tax will be the price of goods or services as recorded on invoices. If no invoices are provided by the taxpayer, the prevalent price of the goods and services shall be taken into account. In case of importation the CIF value of the goods plus relevant customs duties and fees will constitute the basis of computation of the tax. The rate of value added tax shall be 7 percent in all cases.

7. The taxpayers refraining to comply with the duties prescribed under the law, or committing an offence, shall be required to pay – in addition to the relevant tax – a fine up to twice of the amount of the applicable tax at maximum. Payment of the tax after the prescribed time limit shall result in application of a late payment fine equal to maximum bank rate for facilities granted by banks to the service sector plus one percent.

7. The State Organization of Tax Affairs shall be responsible for management of all affairs related to value added tax and enforce-

ment of the law in question. It has been authorized under the draft to take necessary actions in the field of organizational and other aspects of execution of the VAT law.

Conclusion

Some points are worthy of mentioning in respect of the VAT program in Iran:

- a) According to the press, the parliament has introduced a number of changes into the draft of the VAT law. But it will, in all probability, be finally approved, unless unexpected obstacles would arise.
- b) But the enforcement of the law would presumably be postponed for one, or even more, years. The logic is obvious, and that pertains to lack of preparedness for execution of such a tremendous program. As it was mentioned above, the draft has exempted a lot of goods and services from the tax and also has provided for exemption of unlimited number of businesses from the law. In all likelihood retailers and majority of service providers shall be exempted in this way. It would mean leaving aside a considerable number of businesses and services from VAT and restricting its scope to wholesalers, plants and limited number

sent by the President to the parliament (Islamic Consultative Assembly) to be enacted as a law. It was referred to internal committees of the parliament for primary study and consideration. Deliberation at this stage continued for nearly two and a half years and eventually the outcome was sent back (in last April) to the plenary session of the parliament for another round of deliberation.

Important features of the draft in question are as follows:

1. Supply of goods and provision of services within Iran, as well as the importation of the same, shall be subject to value added tax. Persons engaged in such kinds of businesses shall be considered as taxpayers under the law.

2. Every solar year will be divided into six tax periods of two months each. Taxpayers shall be required to submit, within 15 days from the expiry of each tax period, tax return of that period and remit the applicable taxes to relevant tax offices.

3. Article 12 enumerates a vast range of goods and services that will be exempt from taxation. They include, *inter alia*, the following categories:

- unprocessed agricultural prod-

ucts:

- flour, bread, meat, sugar, rice, cereals, milk and some other food-stuffs;
 - paper for printing, writing and newspapers;
 - immovable properties;
 - medicine and medical services;
 - services subject to tax on salary income
 - services rendered by banks and non-bank credit and financial institutions;
 - transport services;
 - books and printed media; and
 - education and research services.

4. Beside that, the article 22 authorizes the Finance Ministry to exempt some businesses from the duties imposed by the law. Decision so taken, should be approved by the Council of Ministers and there would be no need for approval of the parliament.

5. Taxpayers are required to apply for registration as such in accordance with the arrangements to be determined by the tax organization. When supplying goods or services subject to taxation, they should issue invoices according to the instruction of the same organization. The taxpayers are also required to use books of accounts, cash register machines or other means and methods of keeping ac-

pany, but maximum rate applicable in this way intended to be 15%. This part of the draft was also left unapproved.

3. A green tax

Note 13 of the draft of the budget law had dealt with a chronic environmental issue, that is the problem of used, and in many cases worn out cars moving along the big cities' streets. One of remedies adopted by the draft had been the imposition of an extra duty on such old vehicles. The duty in question had to be equal to the normal annual duty applicable in different amounts to various types of cars. The extra duty would have been applied to vehicles with a life not exceeding 10 years. It should have been doubled, tripled and so on for each additional 10 years of age of vehicles. In case of approval, this could be the first environmental tax applicable in the country, but it was refused and cancelled.

4. Budgetary support for the tax organization

Unlike to the case of Customs Department, a similar support suggested by the draft of the budget in connection with the Organization of Tax Affairs was rejected by the parliament. Paragraph "i" of the note 1 of the draft had allocated a special fund (400 billion Rials at maximum) to that organization with a view to be spent for improvement of productivity, evolution of tax system, education, purchase of buildings and equipment and other similar purposes.



Value added tax in Iran

It is more than fifteen years that the idea of introducing value added tax is nourished and followed up by the government. The plan was first initiated by the Finance Ministry and went through a

long course of drafting and redrafting, comments, criticisms and so on. The final draft prepared by that ministry was at last approved by the Council of Ministers in September 2002 and a month later was

2. Higher gasoline tax

Rate of tax on gasoline has been raised from 20% to 30% for the budget year. Base of tax is consumption price of gasoline (paragraph "g" of the Note 1).

3. Budgetary support for Customs Department

Paragraph "h" of note 1 of the budget law has allocated funds with a view to improve capabilities and resources of this revenue collecting organization. The funds are to be spent for purposes such as education, giving incentive for better performance, equipping remote offices of the department with electronic and other modern facilities, encouraging employees to work in deprived regions, and the like.

B. Disapproved provisions

The following tax regulations of the draft of the budget law faced objections in the parliament:

1. Higher tax rates for transfer of real property and good will

According to the article 59 of the Direct Taxes Act, transfer of real property and good will is subject to taxation at rates of 5% and 2% respectively. It had been suggested in the draft of budget law (paragraph "l" of the note 1) to increase those rates to 6% in case of real property and 4% with regard to good will. Though the proposal had to be effected only for one year, it was rejected.

2. Tax rate increase in case of transfer of companies' shares

According to article 143 of the Direct Taxes Act, each transfer of companies' shares through the stock market is taxable at flat rate of 0.5% applicable to the sale value of shares. The same transaction shall be taxed at flat rate of 4% of the face value of securities if transfer takes place outside the stock market.

According to the draft of the budget law those rates had to be raised to 1% and 6% respectively. The latter rate of 6% had to be applicable if the time elapsed from the date of establishment of the relevant company was not more than five years at the date of transaction. Otherwise, one percent had to be added to that rate for each year of extra life of the com-

plays the growth of public sector on the one hand and effects of inflation on the other hand. Main part of that amount (more than 1.055 quadrillion Rials) relates to the companies and other juridical persons affiliated with the government ministries and institutions. The remaining of the amount covers the budget of the government in its proper meaning that is the ministries and other government organizations. It is worth mentioning that a considerable number of state-owned companies are unprofitable, so that each year large amounts of budgetary sources are to be allocated for offsetting their losses. That's why the idea of privatization of public sector companies is highly supported everywhere and legal and administrative actions are vastly taken in this regard, though not very successful so far.

As far as tax provisions of the budget are concerned, it seems suitable to examine not only the regulations that were finally included in the law, but also those that were disapproved of by the parliament.

A. Approved provisions

In this group the most important ones are as follows:

1) More tax burden on state-owned corporations

Some public sector corporations (including banks) that are supposed to be profitable are listed in attachment No. 2 of the budget (with certain amounts of net profits and applicable taxes attributed to them.) Now, paragraphs "d" and "f" of the Note 1 of the budget law have obligated the said corporations to make the following payments during the budget year:

- a) Income tax of their operations during the preceding year (Iranian year 1383). This is a normal payment which all taxable companies have to make according to the relevant regulations of the tax law, but the companies in question have to bear, according to the budget law, the following additional burdens as well:
- b) income tax applicable to their current year operations, as estimated in relevant part of the budget. This estimated tax is to be paid in 12 monthly installments (till the final settlement in next year).
- c) an additional tax equal to 30% of net income of the preceding year (1383) as declared by taxpayers.

more and more attention to correct enforcement of law and securing equity and indiscrimination in this regard are among the main requirements for achieving the said objective. Realization of these purposes would obviously demand high degrees of endeavor and appropriate administrative and procurement enhancement within the tax organization.

The theme discussed in this editorial involved the observance of equity from the administrative and executive point of view. The same subject can be studied from other angels including, in particular, reform of tax policies and regulations with a view to secure equity in the realm of taxation. Of course separate articles and essays are needed to be written on this subject.

The last thing I would like to mention is that the goal of securing social justice and alleviation of inequity through taxation is clearly pointed out under the law on Fourth Development Plan as well. According to the chapter 8 of the said law the government is obligated to review relevant laws and policies for realization of that goal. Taking into consideration the said rule of law in combination with the government's emphasis on the same subject would display the necessity of paying attention to overall fulfillment of the aforementioned purpose.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR



Tax Regulations of the Budget Law

By Mohammad Tavakkol

Iranian budget law of the year 1384 (21 March 2005 – 20 March 2006) passed the parliament and was published in the Official Gazette. The budget amounts to an unprecedented figure of 1.590 quadrillion Rials (one US \$ = 9000 Iranian Rials approximately). This huge amount dis-

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

Publication of the present issue of Maliyat journal takes place under the new circumstances created after declaration of some very important policies by the newly elected government. Among these new policies realization of justice stands at the top of the principles stressed upon by the new government. The principles so dramatically emphasized are logically expected to be seriously taken into account by various strata of public administration.

As far as taxation is concerned, the concept of justice and equity can play a prominent role. Collection of revenue, and thus securing resources for public expenditures, is obviously the main responsibility of the tax administration, which should be discharged by all available means. But in fulfilling that objective, a course of action can be followed that would lead to materialization of justice and equity in a considerable manner. A well known behavior in this connection relates to a mentality prevalent among tax officials from long ago, namely to concentrate on those strata of taxpayers who are easily exposable to investigation, and from whom taxes can be collected easily and without confronting with considerable resistance. A classic example of such easily recognizable taxes and exposable taxpayers are various employees and payroll tax. Similar cases can be found among other types of taxes and other groups of taxpayers by more careful review. Those following such inclination usually have in mind the social position and standing of relevant taxpayers as well. The latter possess much less means and possibilities to take appropriate counteractive measures.

The behavior referred to above in most cases proceeds from tendency to easiness, as we said earlier, and not from any prior intention for injustice and discrimination. But as far as the overall consequence is concerned, intention would not make so much difference and lack of equity would rise anyway. To avoid an outcome of this kind, serious measures are to be taken towards establishment of high standards of discipline and cultivating a mentality that would favor hard work and more exertion. Paying