نقش مالیات و مقررات مالیاتی بر درآمدهای ناشی از فعالیت توزیع کالاها و خدمات

عباس هشی

این روزها همه‌جا صحبت از گرانی و عدم کنترل دقیق توزیع کالا و خدمات است، و به طوری‌که مشاهده می‌شود قیمت کالا و خدمات آنچنان سیر صعودی پیدا کرده که همه مسئولان یک‌صدا شده و کنترل قیمت‌ها را در دستور کار خود قرار داده‌اند.

در تمامی مصاحبه‌ها و دستورالعمل‌ها، صحبت از کاهش قیمت‌ها و سخت‌گیری نسبت به افراد گرانفروش و محتکر است، بی‌آن‌که تعریف خاصی از این افراد به عمل آید و یا اصولاً آنها معرفی شوند. صحبت از آنست که بازار تبریز به‌طور یکجانبه قیمت انواع کالا را کاهش می‌دهد. اگر این روش مردم‌پسندانه است چرا بازار تهران این کار را نمی‌کند؟ مگر گردانندگان بازار تهران از نظر انسانیت، ایرانی بودن و اعتقاد به دین اسلام با بازاریان تبریز تفاوت دارند؟ مطمئناً خیر، هر دو گروه از این جهات یکسانند. اما چرا یک گروه خود راضی به کاهش قیمت می‌شود و گروه دیگر خیر؟ جواب در آنست که تبریز در مقایسه با تهران، شهر کوچک و کم جمعیتی است و برای مردم و مسئولان شناسائی دست‌اندرکاران گرانی امریست ساده، ولی در تهران بزرگ،شناسایی افراددست‌اندرکاروذینفع‌گرانی‌کارمشکلی‌است.

البته اگر توجیه فوق را بپذیریم، قاعدتاً در شهرهای بزرگ دنیا (مثل توکیو، لندن، مادرید و غیره) گرانی و گرانفروشی باید بیداد کند، اما چنین نیست، چرا؟ به دلیل آن‌که در این کشورها درآمد بخش توزیع و صاحبان این‌گونه درآمدها از طریق اداره مالیات بر درآمد شناسائی می‌شوند، و یا از طریق اِعمال مالیات بر خرج (ارزش افزوده) نسبت به چنین فعالیتهائی موجبات کنترل قیمت و شناسائی افراد فراهم می‌آید.

در ایران قیمت انواع کالا ابتدا از طریق پایگاه اولیه شناسائی می‌شود، بدین ترتیب که در بخش تولید قیمت فروش محصولات تولیدی (از قبیل مواد غذائی، مواد پاک کننده و غیره) از طریق پایگاه ثابت فعالیت مورد کنترل دولت واقع می‌شود، ولی همین کالاها پس از فروش و خروج از کارخانه، از مجرای سیستم توزیع در اختیار مصرف کننده قرار می‌گیرد، و آخرین قیمت کالا که مصرف کننده پرداخت می‌کند به مراتب بیشتر از قیمت فروش کارخانه است. حتی در مورد برخی از این‌گونه اقلام قیمت برای مصرف کننده به چندین برابر قیمت فروش کارخانه همان کالا بالغ می‌شود.

کارخانه به عنوان پایگاه ثابت و مصرف کننده نهائی برای مسئولان قابل شناسائی‌اند، اما بخش واسطه و توزیع که حداکثر درآمد را به خود اختصاص می‌دهد برای دولت شناخته شده نیست. همچنین در مورد واردات کالای مصرفی، قیمت واردات در موقع ورود کالا و پرداخت حقوق و عوارض گمرکی مشخص می‌شود، اما همین کالا وقتی به دست مصرف کننده می‌رسد قیمت آن به چندین برابر قیمت اولیه بالغ می‌گردد. چنین وارداتی به نام یک شرکت و یا یک شخص معین در سوابق ثبت می‌شود و اداره دارائی، مالیات بر درآمد فروش اولیه آن‌را از سود ابرازی (در خصوص اشخاص حقوقی) دریافت می‌دارد، و اگر واردات توسط شخص حقیقی صورت گرفته باشد مالیات علی‌الحساب به نرخ مقطوع نسبت به ارزش اولیه از وارد کننده وصول می‌شود.

اگر به قیمت فروش کارخانه درخصوص مواد غذائی، مواد پاک کننده، کالاهای برقی و سایر اقلام تولیدی نگاه کنید و سپس چنین قیمتی را با قیمت بازار در موقع تحویل به مصرف کننده مقایسه نمائید، اختلاف فاحشی مشاهده می‌شود که تماماً سود بخش توزیع است. وضعیت قیمت تمام شده برخی از اقلام کالاهای اساسی وارداتی در جدول زیر درج شده است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

قیمت کالا و خدمات آنچنان سیر صعودی پیدا کرده که همه مسئولان یک‌صدا شده و کنترل قیمت‌ها را در دستور کار خود قرار داده‌اند.

(قیمت اولیه هر کیلو)

	کره وارداتی	برنج وارداتی	روغن وارداتی
قیمت اولیه خرید هرکیلو	۱/۹	۰/۳۸ دلار	۱/۳۰ دلار
برابری به ریال نرخ شناور هر دلار ۱۷۵۰ ریال	۳،۳۲۵ ریال	۶۶۵ ریال	۲،۲۷۵ ریال
حقوق و عوارض گمرکی ۱۰٪ (به نرخ شناور)	۱۰٪	۱۰٪	-
سایر هزینه‌ها ۱٪ (به نرخ شناور)	۱٪	۱٪	۱٪
قیمت تمام شده	۳،۶۹۰ ریال	۷۳۸ ریال	۲،۲۹۷ ریال
قیمت فروش (بااحتساب ۲۰٪ سود)	۴،۴۲۸ ریال	۸۸۶ ریال	۲،۷۵۶ ریال
قیمت بازار آزاد(تقریبی) ریال	۲۰،۰۰۰ ریال ۵،۰۰۰ ریال	۱،۸۰۰	

به طوری‌که ملاحظه می‌شود در شرایطی که ارز با نرخ شناور در اختیار وارد کننده باشد، چنین کالائی با محاسبه سودی حدود ۲۰٪ از طریق وارد کننده به فروش می‌رسد. اما وقتی که این کالا از طریق شبکه توزیع در اختیار مصرف کننده قرار می‌گیرد، قیمت آن به حداقل ۲ برابر و حداکثر ۴ برابر قیمت فروش اولیه بالغ می‌گردد و تمامی منافع عمده در بخش توزیع نصیب صاحبان درآمد واسطه‌ای می‌شود که در حال حاضر مشخص نیست چه افرادی هستند.

حال اگر این ارز با نرخ صادراتی تأمین شود، بهای تمام شده حدود حداقل ۷۰٪ افزایش می‌یابد و به طور قطع قیمت فروش این کالاها در بازار آزاد نیز به همان نسبت افزایش خواهد یافت. قطعات یدکی اتومبیل برای وارد کننده اولیه به هر قیمتی تمام شود به چندین برابر قیمت به دست مصرف کننده می‌رسد. انواع لوازم بهداشتی و کالاهای غیرضرور که در برخی موارد ورود آنها ممنوع است با قیمت نازل به مناطق آزاد وارد شده و سپس از طریق مسافر و یا قاچاق به مراکز شهرستانها انتقال می‌یابد و به چندین برابر قیمت اولیه به فروش می‌رسد.

به نظر نمی‌رسد کنترل لازم در این باب که کالاهای قابل فروش به مصرف کننده در مراکزی مانند سوپرمارکت‌ها، مغازه‌ها و غیره، به چه ترتیب و توسط چه افرادی وارد سیستم توزیع شده و چگونه قیمت‌گذاری می‌شوند، وجود داشته باشد. در مورد این‌گونه اقلام وارداتی هم سود بخش توزیع عاید افراد واسطه و بخش توزیع می‌شود که از نظر دولت مورد شناسائی قرار نمی‌گیرند، اصولاً این‌گونه افراد واسطه و سودجو هستند که موجبات گرانی را فراهم می‌سازند و در تداوم آن نقش بسزائی دارند. باید این واقعیت را در نظر داشت که حتی کاهش قیمت کالا در بازار تبریز هم آنچنان قابل توجه نیست که منجر به زیان دارنده کالا (واسطه) شود بلکه این افراد با کاهش قیمت تنها از خیر منافع اضافی گذشته‌اند.



با توجه به مراتب بالا مشاهده می‌شود که اگر بخش توزیع کالا و خدمات که نقش واسطه‌ای دارد برای دولت شناخته نشود، صاحبان این‌گونه فعالیت‌ها می‌توانند با افزایش قیمت برای دولت‌ها دردسر و مزاحمت ایجاد کنند. تجربه نشان داده است که در کشورهائی که این بخش از فعالیت‌ها و نهایتاً صاحبان این‌گونه درآمدها مورد شناسائی قرار می‌گیرند، نقش منفی آنها در اقتصاد کشور کمتر بوده و تقریباً فعالیت آنان توسط دولت مهار می‌شود. نداشتن قانون مالیات بر خرج (ارزش افزوده) در

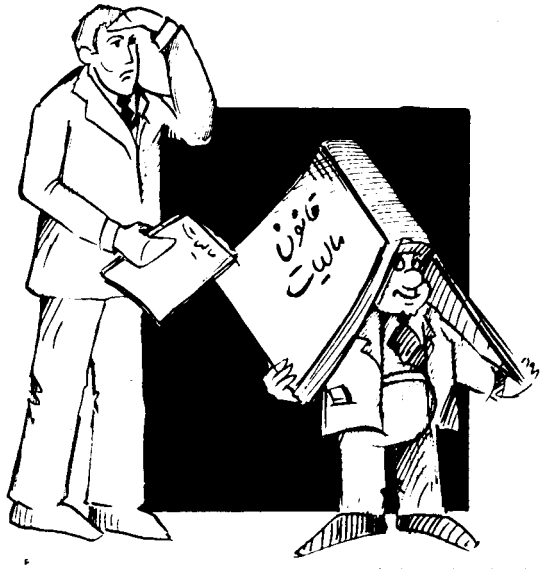
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

برای فرار از معرفی کد اقتصادی، اینگونه افراد به انواع شگردها و روشها نظیر اجاره دفتر به طور موقت و به نام افراد دیگر، ایجاد مغازه فروش در کنار کارخانجات تولیدی و غیره، دست زده‌اند.

ایران موجباتی را فراهم ساخته که فعالیت و انتقال کالا و خدمات در بخش توزیع از چشم مسئولان دور مانده و نتیجتاً موجباتی فراهم شده که صاحبان اینگونه فعالیت از درآمد آنچنانی برخوردار شوند، بدون آنکه سهم خود را از مالیات بر درآمد پرداخت کنند، و مضافاً با در دست داشتن کلید افزایش قیمت‌ها موجبات نارضایتی عمومی را فراهم سازند.

هرچند دولت از طریق برقراری کد اقتصادی قصد داشته (و دارد) که صاحبان درآمد (از جمله صاحبان درآمد بخش توزیع) را مورد شناسائی قرار دهد و نهایتاً نقش کنترلی مهمتری را در این فعالیت اقتصادی ایفاء کند، اما متأسفانه به دلیل نقش موثری که صاحبان مشاغل واسطه‌ای و توزیع به صورت منفی بر اقتصاد کشور دارند، به نظر نمی‌رسد که مقررات کد اقتصادی و اجرای آن چنان که باید و شاید موفق بوده باشد. دلیل عدم موفقیت آن‌را می‌توان در نقش مهم واسطه‌ها بر اقتصاد کشور و خرده‌گیری و ایرادهای وارده از گوشه و کنار بر این پدیده جدید دانست. واسطه‌ها به دلیل آنکه نمی‌خواهند معرفی شوند از خرید محصولات کارخانه‌ها خودداری می‌کنند، و آن‌وقت فریاد صاحبان صنایع بلند می‌شود که کد اقتصادی موجب شده است ما فروش نداشته باشیم. در برخی موارد متأسفانه اینگونه اعتراضات مورد تائید هم قرار می‌گیرد و به این واقعیت توجه نمی‌شود که واسطه حداکثر منافع را در بخش توزیع کسب می‌کند بی‌آنکه مالیات بدهد، در حالی‌که تولید کننده نسبت به ارزش تولیدی خود مالیات بر درآمد پرداخت می‌کند. طی سال گذشته برای فرار از معرفی کد اقتصادی، اینگونه افراد به انواع شگردها و روشها نظیر اجاره دفتر به طور موقت و به نام افراد دیگر، ایجاد مغازه فروش در کنار کارخانجات تولیدی و غیره، دست زده‌اند.

امروز اگر به بازار عرضه نگاه کنید انواع و اقسام کالاهای اساسی و غیراساسی در مغازه‌ها به فروش می‌رسد، بدون این‌که سوابق و اطلاعات مربوط به دارندگان این‌گونه کالاها برای مسئولان روشن باشد، از این قبیل که دانسته شود آنها دارای چه کد اقتصادی هستند، مالیات بر درآمد پرداخت می‌کنند یا نه، منافع فروش کالای آنها چه مبلغ است و آیا قیمت فروش کالاها منطقی است یا خیر، کالای عرضه شده از کیفیت مناسب و استاندارد قابل قبول برخوردار است یا خیر، و غیره و غیره.



مادام که شبکه توزیع کالا و خدمات کشور از طرق مختلف مانند معرفی کد اقتصادی، مالیات بر خرج (ارزش افزوده) و غیره مورد شناسائی مقامات مملکتی قرار نگیرد، نقش مخرب واسطه‌ها بر افزایش بی‌رویه قیمت‌ها کماکان ادامه داشته و هرگونه مبارزه با گران‌فروشی بدون این‌که صاحبان درآمد واسطه‌ای بطور موثر و قانونی شناسائی شده باشند، نتیجه درخشانی به بار نخواهد آورد.

در خاتمه جا دارد به مسائل دیگری که بر افزایش قیمت تأثیر داشته نیز اشاره شود. در چند ماه گذشته افزایش هزینه کالا و خدمات عمومی تاثیر به‌سزائی در افزایش قیمت کالا و خدمات برای مصرف کننده داشته است. علاوه بر این تغییرات ممتد روزانه در مقررات مربوط به واردات از قبیل تغییرات ارزهای تخصیصی و مقررات دیگر نیز موجبات افزایش هزینه تأمین ارز و همچنین افزایش هزینه تولید و هزینه واردات را فراهم ساخته است. این مسائل به دلیل اهمیت آنها و تأثیری که بر افزایش قیمتها دارند، خود مقولات قابل بحث دیگری هستند که باید جداگانه مورد گفتگو قرار گیرد.

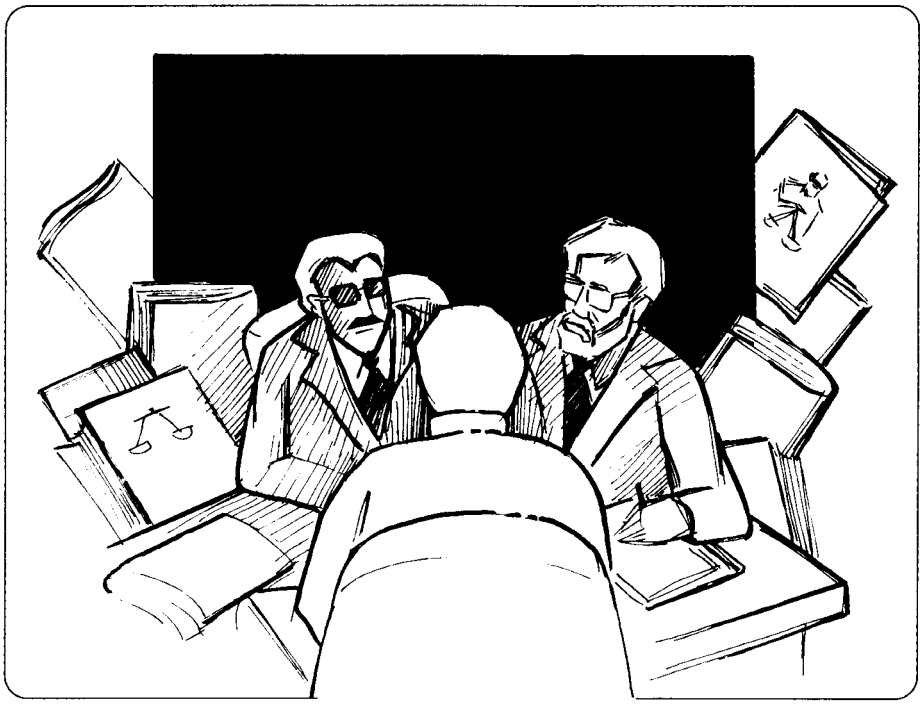
اگر مسئولان کشور تصمیم راسخ بر کنترل قیمتها دارند، یکی از طرق آن شناسائی صاحبان درآمد بخش توزیع، و زیر کنترل قرار دادن آنها است. برای این کار باید برقراری مالیات بر خرج (ارزش افزوده) و همچنین برنامه اجرایی کد اقتصادی به طور جدی در دستور کار دولت قرار گیرد.

* * *

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

تشکیل «اداره کل امور هیات‌های حل اختلاف مالیاتی» گامی در جهت بهبود دادرسی مالیاتی

علی اصغر عابدی



از آغاز اجرای قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ تا کنون همواره سازماندهی امر مالیاتی در زمینه‌های تشخیص مالیات و حل و فصل اختلافات مالیاتی مورد انتقاد بوده و این انتقاد به ویژه از دو جهت صورت پذیرفته است:

نخست واگذاری دادرسی مالیاتی، یعنی رسیدگی به دادخواهی مؤدیان از تشخیص مالیات، به سازمانی که خود عهده‌دار تشخیص و وصول مالیات است.

دوم این که در داخل همان سازمان نیز هر دو کار تشخیص مالیات و رسیدگی به اختلافات مالیاتی به یک واحد سازمانی معین و تحت نظر یک مدیریت واگذار شده است.

در خصوص ایراد اول چند نکته قابل ذکر است. نخست این‌که تقریباً در تمام کشورهای جهان سیستم دادرسی مالیاتی درون سازمانی - یا چنان که مصطلح شده دادرسی اداری - وجود دارد و وسیعاً در این مورد به کار گرفته می‌شود. نهایت این‌که در بسیاری از کشورها علاوه بر این نوع رسیدگی، دادرسی قضائی نیز در مورد مسائل مالیاتی وجود دارد. نکته دوم مساله تخصص است. دادگاههای مالیاتی به نوبه خود نوعی محاکم اختصاصی در درون سازمان قضائی به شمار می‌روند که هریک سال‌های متمادی سابقه رسیدگی تخصصی به دعاوی مالیاتی را پشت سر نهاده و کسب مهارت کرده‌اند. در کشور ما چنین وضعی جاری نیست و فرصت بسیار مناسبی که ده‌ها سال با عضویت قضات دادگستری در کمیسیون‌های مالیاتی فراهم بود متاسفانه مورد استفاده شایسته قرار نگرفت و مساله فعال نبودن این نمایندگان در کار کمیسیون‌ها خود مساله‌ایست که جداگانه باید به آن پرداخت.[۱] بالاخره باید گفت که به هر تقدیر با تشکیل دیوان عدالت اداری و تجویز رسیدگی شکلی به آراء قطعی صادر از مراجع مالیاتی توسط این دیوان موضوع نظارت قوه قضائیه نیز در این حد تامین شده است. هرچند که همین ترتیب نیز از جهات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

چندی مورد انتقاد بوده است.(۲)

اما مورد دوم انتقادی بجا و فاقد توجیه سازمانی قابل قبولی است. در دوره‌های گذشته نیز وضع به این شکل نبوده است. فرضاً در زمان حاکمیت قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ با این‌که فصل اول از باب سوم آن، سازمان تشخیص مالیات را مشتمل بر ماموران تشخیص مالیات، کمیسیون‌های تشخیص، و شورای عالی مالیاتی دانسته بود، ولی به رغم این نارسائی شکلی اداره امور تشخیص مالیات و حل و فصل اختلافات مالیاتی از یکدیگر تفکیک و مجزا بود. اما در دوران اجرای قانون جدید، یعنی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶، با این‌که طبق این قانون اساساً مبحث حل اختلاف مالیاتی از فصل تشخیص مالیات تفکیک شده و ضمن فصل جداگانه‌ای آمده است، معذلک ادغامی که به آن اشاره شد از حیث سازمانی بین این دو وظیفه حادث گردید. شایان ذکر است که حتی در سازمان مالیاتی قبل از اجرای قانون سال ۱۳۴۵ امر حل و فصل اختلافات مالیاتی سال‌ها در واحدی متمرکز با عنوان «اداره کل کمیسیون‌های مالیاتی» جدا از کادر تشخیص مالیات اداره می‌شده است.

به هر حال اجرای این اصلاح مهم در آبان ماه ۱۳۷۱ طی طرحی از سوی معاون درآمدهای مالیاتی به سازمان امور اداری و استخدامی کشور پیشنهاد شد و پس از طی مراحل کارشناسی در اواخر اردیبهشت‌ماه سال جاری موافقت سازمان نامبرده در این باب کسب شد و بالاخره با فراهم آوردن زمینه‌های اجرائی لازم در اوایل مهرماه مدیر این واحد نوین نیز منصوب گردید. با طی این مقدمات اکنون زمینه تمرکز امور مربوط به حل و فصل اختلافات مالیاتی در اداره‌ای مستقل و خارج از حیطه عمل مدیران سازمان تشخیص فراهم آمده است.

این طرح فعلاً در سطح تهران به اجرا درآمده و انتظار می‌رود در صورت توفیق به سایر استان‌ها نیز تعمیم داده شود. دلایل عمده توجیه طرح که در عین حال نکات مثبت آن نیز به حساب می‌آید به قرار زیر است:

۱. نظارت مدیر واحد بر کار تشخیص مالیات (اجراء) و رسیدگی به اختلافات مالیاتی (کنترل) با اصول و موازین سازمانی مغایرت دارد.

۲. تفکیک دو وظیفه یادشده امکان تامین بیشتر بی‌طرفی در امر دادرسی مالیاتی و احقاق حق مؤدیان را فراهم خواهدآورد.

۳. در صورت اداره شایسته امور فواید جنبی زیر نیز از این ترتیب قابل حصول خواهدبود:



- امکان نظارت مؤثر بر کیفیت کار هیات‌های حل اختلاف مالیاتی
- تامین هماهنگی و اتخاذ رویه واحد بین هیات‌ها
- توزیع مناسب نیرو و حجم کار بین هیات‌ها و امکان جابه جائی آن‌ها در صورت اقتضاء
- امکان اولویت دادن به حل اختلافات مالیاتی مربوط به پرونده‌های مهم و تسریع در قطعیت آن‌ها
- افزایش کارآئی با توجه به تجارب حاصل از این تمرکز و تشکیل سازمان بر مبنای وظایف.

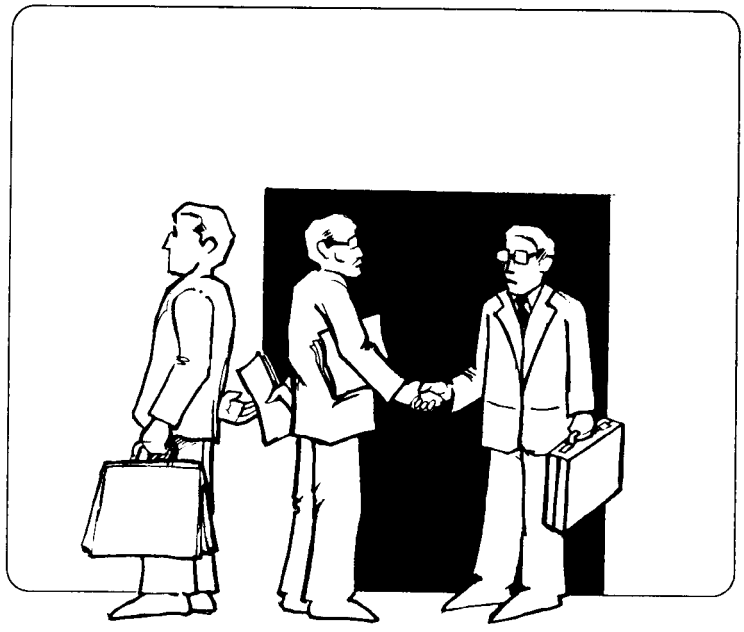
نکته شایان ذکر دیگر این‌که چون تمرکز کلیه هیات‌های حل اختلاف مالیاتی در یک مکان مراجعه مؤدیان مالیاتی را از نقاط مختلف تهران بزرگ به یک واحد سازمانی با دشواری روبه‌رو می‌ساخت، در طرح مصوب مکان تشکیل جلسات هیات‌ها همچنان غیر متمرکز و در محل ادارات کل منطقه‌ای و تخصصی در نظر گرفته شده است. تعداد و ترکیب نیروی انسانی در سازمان این اداره شامل: مدیر کل و دو معاون، ۷۹ عضو هیات، (نماینده وزارت امور اقتصادی و دارائی در هیات‌های بدوی و تجدیدنظر)، ۱۱۵ کارشناس مالیاتی (مجری قرارهای رسیدگی) و جمعاً ۶۹ نفر کادر اداری است. در سازمان مصوب امر ابلاغ کماکان به عهده کادر تشخیص محول شده است و قرار است تعیین وقت رسیدگی، صدور قرار و آراء هیات‌ها به وسیله ماشین‌های محاسب الکترونیکی صورت پذیرد.

امید است با اعمال مدیریت صحیح، به ویژه تضمین حضور منظم کلیه اعضاء هیات‌ها در جلسات رسیدگی و تاکید و نظارت موثر بر ملاک قراردادن قانون در مناسبات مودیان و ماموران تشخیص مالیات، رعایت بی‌طرفی و اجرای عدالت مالیاتی در سازمان جدید بیشتر قابل حصول باشد.

۱- ملاحظه شود مقاله «هیات‌های حل اختلاف مالیاتی» در شماره سوم مجله مالیات.

۲- ملاحظه شود مقاله «شورای عالی مالیاتی، قوانین استفساریه و دیوان عدالت اداری» در شماره سوم مجله مالیات.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



دکترین «انگیزهٔ شغلی»

در ارتباط با ترفند مالیاتی

دکتر محمد توکل

کوشش برای کاستن از بار مالیاتی در گذشته و حال امر رایجی بوده و کسان بسیاری همّ خود را مصروف یافتن راه‌هائی جهت نیل به این مقصود می‌نمایند. راه‌های مذکور را می‌توان به دو دسته بزرگ تقسیم کرد. نخست طرق مبتنی بر قانون، بدین معنی که مؤدی سعی می‌کند با استفاده از مواد قانون و مفرّهای قانونی مالیات هرچه کمتری را بپردازد، بی‌آن‌که از صورت ظاهر قانون عدول کند و یا به پنهانکاری و خلافکاری‌های نظیر آن مبادرت ورزد. طرقی را که در این شیوه عمل اتخاذ می‌گردد می‌توانیم «ترفندهای مالیاتی» بنامیم. دومین طریقه عمل از آن کسانی است که با مبادرت به استتار یا تقلب یا اعمال خلاف قانون دیگر شیوهٔ «گریز از مالیات» را انتخاب می‌کنند. موضوع بحث مقاله حاضر به‌طور عمده شیوه نخست یعنی ترفند مالیاتی است و دکترین «انگیزهٔ شغلی» را در ارتباط با آن مورد بررسی قرار می‌دهیم.

برای پی بردن به موجبات پیدایش دکترین «انگیزه شغلی» و درک درست مفهوم آن باید به مفاهیم سنتی حقوق بازگردیم و ساختار اصول حقوقی را چنان که در گذشته مورد قبول بوده از نظر بگذرانیم. از جمله این اصول - و در عین حال مهم‌ترین آن‌ها - اصل حاکمیت اراده طرف‌های قرارداد و اصل اعتبار قراردادها را می‌توان نام برد.

جنبه‌های مختلف این اصول در قوانین بسیاری از کشورها، و از جمله ایران، به اشکال مختلف بیان شده است. فرضاً مواد ۱۰، ۲۱۹، و ۲۲۰ قانون مدنی ایران مبین همین اصولند. اصل مهم حقوقی دیگر اصل صحت قراردادهاست که در ماده ۲۲۵ قانون مدنی به این عبارت بیان شده است: «هر معامله که واقع شده باشد محمول بر صحت است مگر این‌که فساد آن معلوم شود». اصل معروف و مهم دیگر قاعده «قانونی بودن مالیات‌ها» است که به خاطر اهمیت بسیار آن معمولاً جزء اصول قانون اساسی کشورها قرار می‌گیرد. از جمله اصل پنجاه‌ویکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقرر داشته

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

است: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون...».

بر پایه این مفاهیم و طرز فکر حاکم بر دادگاه‌ها و مراجع ذیربط همواره اصل بر این جاری بوده است که قراردادها و معاملات و ترتیبات مشابهی که اشخاص بین خود با رعایت جنبه‌ها و صورت قانونی مورد توافق قرار می‌دهند باید معتبر شمرده شود، و اگر صورت کارها به نحوی تنظیم شده باشد که قانون مصرحی را از جهت تعلق مالیات نتوان بر آن صادق دانست، طبعاً و بر اساس اصولی که از آن‌ها یاد کردیم مطالبه مالیات بلامورد خواهد بود. ولی از طرف دیگر تحولات سریع جهان امروز که گسترش بی‌سابقه مبادلات بازرگانی، جابه‌جائی سرمایه‌ها و انواع روابط پیچیده دیگر را بر حیات بشری مسلط ساخته، قالب‌های سنتی حقوق نیز خواه و ناخواه دستخوش تغییرشده تا جوابگوی شرایط نوین روابط آدمیان باشد.

تکنیک و ترفند

تحول یاد شده در زمینه‌های مربوط به مناسبات مالی و اقتصادی به‌طور اخص چشمگیر و قابل ملاحظه بوده است، و مقولهٔ مالیاتی از این جمله به شمار می‌رود. همان‌گونه که با گسترش و شکل‌گیری انواع دائماً رو به تزاید فعالیت‌های تجاری و اقتصادی، سازمان مالیاتی نیز به فکر تعمیم مالیات به درآمدهای تازه می‌افتد، مؤسسات مشمول مالیات نیز در اندیشه سازماندهی مسائل مالیاتی خود برآمده و تخصص‌های پیشرفته حرفه مشاوره مالیاتی را به خدمت می‌گیرند تا مساعدترین وضع را از حیث پرداخت مالیات به سود خویش به وجودآورند. در کشورهای غربی که سطح درآمد شرکت‌های بزرگ و مالیات‌های متعلق هردو غول‌آساست تکنیک‌های بسیار پیشرفتهٔ تنظیم امور مالیاتی پدید آمده چنان که غالباً سخن از وجود «صنعت» ترفند مالیاتی در این کشورها به میان می‌آید.

یکی از مهم‌ترین جولانگاه‌های ترفند مالیاتی تشکیلات شرکت‌های بزرگ است، که با ایجاد تغییراتی در آن صورت حقوقی مناسبِ پرداخت مالیات هرچه کمتر را پدید می‌آورند. فرضاً ادغام شرکت‌ها می‌تواند وسیله ترفند مالیاتی قرارگیرد. در این حالت یک یا چند شرکت موجود، بی آن‌که دست به تصفیه بزنند، منحل می‌شوند و کلیه دارائی و بدهی خود را به شرکت موجود دیگر انتقال می‌دهند و در مقابل سهامداران شرکت‌های منحل شده سهام شرکت موجود را دریافت می‌دارند و به سهامداران آن مبدل می‌شوند، البته ممکن است وجوهی نیز ردوبدل شود.



شکل دیگر ادغام این است که دو یا چند شرکت به همان ترتیب منحل شده و شرکت جدیدی را پدید می‌آورند و دارائی و بدهی خود را به آن منتقل می‌سازند، و سهامداران شرکت‌های منحله به سهامداران شرکت جدیدالتاسیس بدل می‌شوند.

نوع دیگر این‌گونه تغییرات که بسیار نزدیک به ادغام است اصطلاحاً «توزیع» یا «تقسیم» نامیده می‌شود. شیوه کار عیناً مانند ادغام است با این تفاوت که در اینجا شرکت اول بدون مبادرت به انحلال، دارائی و بدهی خود را به شرکت دوم انتقال می‌دهد. روش دیگر «انتقال دارائی» است. در این حالت شرکت موجود بی‌آن‌که دست به انحلال زند یک یا چند، و یا حتی تمام رشته‌های فعالیت خود را به شرکت موجود دیگر انتقال می‌دهد و در مقابل سهام شرکت منتقلٌ‌الیه را به دست می‌آورد. «مبادلهٔ سهام نیز یکی دیگر از شیوه‌های رایج در این زمینه است. نحوه عمل بدین‌گونه است که شرکتی سهام مشارکت شرکت دیگر را تحصیل نموده و معمولاً صاحب اکثریت آراء شرکت جدید می‌شود. در ازاء آن شرکت نخست سهام سرمایه به نفع سهامداران شرکت ثانی صادر می‌کند.

این تغییرت و انتقالات فی‌نفسه قانونی و بلااشکال‌اند ولی ممکن است توسل به این ترتیبات قانونی و موجه برای سبک‌کردن بار مالیاتی و در صورت امکان نپرداختن مالیات باشد. فرضاً شرکتی که زیان انباشته فراوان و دارائی ناچیزی دارد و به اصطلاح یک شرکت «در حال احتضار» (COFFIN CORPORATION) به‌شمار می‌رود، ممکن است در صدد برآید با توسل به این طرق زیان‌های خودرا به شرکتی سودآور منتقل سازد تا مبالغ قابل توجهی از سود شرکت ثانی خنثی شده و مالیات کمتری به آن تعلق گیرد. گاهی این‌گونه نقل و انتقالات به‌خاطر آن صورت می‌پذیرد که از شرایط بهتر مالیاتی حاکم بر محل اقامت شرکت منتقلٌ‌الیه استفاده شود. انواع بسیار دیگری از این نوع استفاده‌ها، و سوء استفاده‌ها، قابل شمارش است.

سایر ترفندها

موارد استفاده از ترفند مالیاتی فقط از مجرای تغییرات تشکیلاتی شرکت‌ها انجام نمی‌گیرد، و همه زوایای امر مالیاتی می‌تواند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

صحنه هنرنمائی ترفندکاران قرار گیرد. نمونه‌های قدیم و جدید این شیوه‌ها فراوانند، فرضاً مبادرت به انتقال دارائی قبل از فوت مورّث به خاطر تعلق مالیات کمتر یکی از طرق قدیمی و شناخته شده ترفند مالیاتی‌است - که مقابله قوانین مالیاتی با آن نیز مورد اطلاع خوانندگان است. نمونه شناخته شده دیگر ترفند مالیاتی گرفتن وکالت بلاعزل به جای انتقال مال است، که این ترفند و بدل قانونی آن نیز بر همگان روشن است. در کشورهائی که مالیات بر ارزش افزوده رایج است گاهی به جای خرید مال آن را اجاره بلندمدت می‌نمایند که مشمول مالیات کمتری است، و دولت ناچار می‌شود مقررات مالیاتی را برای مقابله با این ترفند تغییر دهد.

معاملات صوری یا قصد گریز از مالیات: (SHAM TRANSACTIONS, SIMULATED CONTRACTS) مصداق گسترده دیگری از ترفند مالیاتی به حساب می‌آیند. مثلاً هبه مال ممکن است تحت لفاف بیع استتار گردد، یا این‌که اساساً ممکن است طرف‌های معامله و قرارداد قصد انجام آن‌را نداشته و هدف صرفاً استفاده از شرایط مناسب‌تر مالیاتی باشد. همچنین در برخی از کشورها معاملات مربوط به اوراق قرضه دولتی و حتی هبه آن از مالیات معاف است، و در این حالت می‌توان نخست اوراق قرضه را به کسی هبه کرد و سپس مال دیگری را در ازاء همان اوراق واگذار نمود و مورد را از شمول حالت هبه سایر اموال که مشمول نرخ مالیاتی بالائی است خارج ساخت. گاهی دیده شده است که سهامداران شرکت در مجمع عمومی سالانه سود حاصل را به حساب ذخیره منتقل کرده و به‌جای آن وجوهی را که سال قبل به منظور افزایش سرمایه اندوخته شده بود، تقسیم نموده‌اند تا از شرایط بهتر مالیاتی بهره جویند. مثال‌ها و نمونه‌های بسیاری می‌توان در این خصوص ذکر کرد و شاید بتوان کتاب‌ها پیرامون این مبحث تالیف نمود.

واکنش‌های حقوقی

مقابله با ترفند مالیاتی اشکال مختلفی به خود می‌گیرد، که از صدور بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی گرفته تا وضع قوانین داخلی کشورها و حتی عقد قراردادهای دوجانبه و چندجانبه بین‌المللی ادامه می‌یابد. طبیعی است که در درجه نخست سعی می‌شود از احکام و نهادها (INSTITUTIONS)ی حقوق داخلی به این منظور استفاده به عمل آید. فرضاً ماده ۲۱۸ قانون مدنی ایران می‌گوید: «هرگاه معلوم شود که معامله با قصد فرار از دین به‌طور صوری انجام شده



آن معامله باطل است». این ماده که در سال‌های اخیر اصلاح شده و قبلاً محتوای رقیق‌تری داشته و به‌جای «بطلان» صحبت از «عدم نفوذ» می‌کرده است، ظاهراً محمل مناسبی برای مقابله با ترفند مالیاتی به‌نظر می‌رسد، زیرا بدهی مالیاتی هم یک «دین» به‌شمار می‌آید. ولی برای رسیدن به نتیجه باید دید که آیا رویه قضائی و از آن مهم‌تر رویه مالیاتی ایران تاچه حد خود را به این بحث آشنا ساخته، و به عبارت دیگر قاعده‌ای به این شکل در حقوق مالیاتی ایران جا افتاده است یا نه؟

به عنوان قیاس یادآور می‌شویم که در حقوق اروپائی نیز نهاد حقوقی «معامله به قصد خدعه» CONTRACT IN FRAUD وجود دارد و منظور از آن قرارداد یا معامله ایست که به منظور اجتناب از مقررات آمره منعقد می‌گردد. چنین قراردادهائی برحسب موازین حقوقی باطل شمرده می‌شود، قاعده‌ای که کم‌وبیش شبیه حکم مذکور در ماده ۲۱۸ قانون مدنی ایران است. در گذشته مراجع مالیاتی برخی از کشورها می‌کوشیدند از این قاعده برای نادیده گرفتن آثار مالیاتی معاملات و قراردادهائی که به قصد فرار از مالیات پدید آمده استفاده کنند، ولی دادگاه‌ها استدلال می‌کردند که در ترفند مالیاتی دقیقاً تمام ضوابط و صور قانونی و از جمله مقررات آمره رعایت می‌شود، بنابراین مورد منطبق با حکم این قاعده نبوده و استناد به آن موردی نخواهد داشت. در رابطه با ایران نیز لااقل نگارنده این سطور موارد استناد قابل‌توجهی به حکم ماده ۲۱۸ قانون مدنی در مسائل مالیاتی مورد بحث را به یاد نمی‌آورد.

درمان‌های موردی

براثر کوتاهی موازین سنتی حقوقی در پاسخگوئی به نیازهای نوین مالیاتی کشورها به اندیشه وضع مقررات موردی افتادند که به‌طور عمده ضمن قوانین مالیاتی یا آراء لازم‌الاتباع مراجع مالیاتی انعکاس می‌یابد. بدیهی است که فقره اخیر نمی‌تواند از متن قانون به‌دور افتد. به عنوان نمونه به ماده ۱۸۰ قانون مالیات‌های سال ۱۳۴۵ اشاره می‌کنیم که به موجب آن انتقال پاره‌ای اموال به وراث طبقه اول در حکم انتقال از طریق ارث و مشمول مالیات بر ارث شناخته شده است. این درواقع نوعی مقابله با ترفند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مالیاتی به‌شمار می‌رود، زیرا چنین انتقالاتی به احتمال زیاد برای اجتناب از پرداخت مالیات بر ارث صورت می‌پذیرد که نرخ بالاتری دارد. ماده ۲۳ قانون مالیات‌های سال ۶۶ نیز متضمن تدبیری از همین نوع می‌باشد. مثال‌های این‌گونه اقدامات چه در ایران و چه در کشورهای دیگر بسیار فراوان است و نیازی به تطویل مقال نیست.

دکترین «انگیزه شغلی»

درمان‌های موردی نیز که مرحله ثانوی مقابله با ترفند مالیاتی را تشکیل می‌دادند، طبعاً راه چاره عام و جامعی را فرا راه نمی‌داشتند، و از این رو نیاز به یک نهاد یا دکترین حقوقی - مالیاتی بنیادی احساس می‌شد. طبیعی‌ترین راه توجه به ماهیت و حقیقت مشکل بود. حقیقت مساله از چه قرار است؟ پاسخ بسیار ساده است: توسل به ظاهری غیرواقعی برای پوشانیدن نیت واقعی ترفندکاران. دکترین مورد نظر برهمین پایه نضج گرفت و تطابق یا عدم تطابق واقعیت با انگیزه‌ای که بدان تظاهر می‌شود ضابطه داوری قرار گرفت. انگیزهٔ ظاهری معاملات و قراردادهای مشمول مالیات حسب معمول چیست؟ تجارت، کسب و کار و تحصیل منافع. این معنی را انگیزه شغلی یا تجاری می‌نامیم. اگر قرارداد یا معامله یا فعل و انفعالات و تغییرات شرکت‌ها و سایر امور مربوط، آن‌گونه که ظاهر آن‌ها حکم می‌کند باانگیزه شغلی و تجاری انجام نشده و بلکه قصد واقعی متعاملین یا یکی از آن‌ها ندادن یا کمتر دادن مالیات بوده باشد، آنگاه مرجع مالیاتی می‌تواند منافع مالیاتی را که معامله‌کنندگان با توسل به این شیوه امکان تحصیل آن‌را برای خود فراهم آورده‌اند نسبت به آنان نادیده بگیرد. چنین است مفهوم کلی و ابتدائی دکترینی که از آن یاد کردیم.

این قاعده پس از مدت‌ها کوشش و گفتگو از سوی جامعه اروپا مورد پذیرش قرارگرفت و از جمله ضمن ماده ۱۱ دیرکتیو شماره ۹۰/۴۳۴/EEC شورای جوامع اروپائی گنجانیده شد. این دیرکتیو در اصل راجع‌است به «سیستم عمومی مالیات قابل اِعمال نسبت به موارد ادغام، تقسیم، انتقال دارائی‌ها و مبادله سهام در رابطه با شرکت‌های تابع ممالک عضو». در متن دیرکتیو سعی شده است این‌گونه فعالیت‌های شرکت‌های وابسته به ممالک عضو تسهیل شود و از جهت مالیاتی نیز تسهیلات قابل توجهی برای آنان منظور گردد. در عین حال ماده ۱۱ دیرکتیو در تایید قاعده انگیزه شغلی می‌گوید:



«هریک از کشورهای عضو مختارند که تمام یا بخشی از مقررات فصل‌های دوم، سوم و چهارم این دیرکتیو را اجراء کنند و یا از اجرای آن خودداری کنند، [و این اختیار درصورتی است که] معلوم شود ادغام، تقسیم، انتقال دارائی‌ها و مبادله سهام:

۱. با هدف اصلی اجرای ترفند مالیاتی یا گریز از مالیات صورت گرفته یا این مقاصد جزء اهداف اصلی آن اقدامات بوده است. وجود این واقعیت که یکی از عملیات مذکور بنابه انگیزه‌های معتبر تجارتی - نظیر تغییر ساختار یا منطقی ساختن فعالیت‌های شرکت‌های مربوط - صورت نگرفته می‌تواند مبنای این فرض قرار گیرد که هدف اصلی یا یکی از اهداف اصلی چنان عملیاتی اجرای ترفند مالیاتی یا گریز از مالیات بوده است.....».

فرض حقوقی

همان‌گونه که در متن ماده ۱۱ دیرکتیو شماره ۹۰/۴۳۴ فوق نیز تصریح شده دکترین مورد بحث در عین حال متضمن این فرض نیز هست که صرف اثبات غیرتجارتی یا غیرشغلی بودن انگیزه عملیات شرکت‌ها کافی است برای آن‌که قصد اجرای ترفند مالیاتی را محرز بدانیم و دیگر لازم نیست که وجود انگیزه گریز از مالیات نیز ثابت شود. این نکته مهم‌ترین عنصر دکترین مذکور است که بدون آن دشواری زیادی در کار پدید می‌آمد.

قبول این دکترین از سوی جامعه اروپا راه را برای سازمان مالیاتی کشورهائی که نارسائی حقوقی نسبی از حیث مقابله با ترفند مالیاتی داشتند باز کرد و توانستند اصلاحات مهمی را از این لحاظ در قوانین خود پدید آورند. از جمله در ایتالیا که استعداد یافتن ترفندهای مالیاتی و پیاده کردن آن بیش از هر کشور دیگری وجود دارد بالاخره شکل مخصوصی از این دکترین ضمن ماده ۱۰ قانون شماره ۴۰۸ مصوب دسامبر ۱۹۹۰ گنجانیده شد.

بدیهی است که برای به اصطلاح «جاافتادن» این دکترین در حقوق مالیاتی کشورها و ایجاد رویه و ضوابط اجرائی برای آن به گذشت زمان و حصول تجارب نیاز هست، ولی به هر تقدیر گام مهمی در این طریق برداشته شده و طبعاً با توجه به احتیاج عملی و ملموسی که بدان وجود دارد تصور می‌رود از مقبولیت و گستره عمل مناسبی برخوردار گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اوضاع و احوال مالیاتی در اروپای شرقی و مرکزی

ترجمه و تنظیم:
دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار



گزارشی از:
- Doloitte Touche Tohmatsu International
- International Bureau of Fiscal Documentation
- Budapest University of Economic Sciences

گزارشی که مُلخّص آن از نظر خوانندگان می‌گذرد کار تحقیقی بسیار جالبی است که توسط دو موسسه بسیار معروف حرفه ای - پژوهشی بین‌المللی در مسائل مالیاتی (Doloitte Touche فرانسه و BFDهلند) با همکاری دانشگاه علوم اقتصادی بوداپست تهیه شده است. این گزارش از دو نظر حائز اهمیت است نخست این که چکیدهٔ جدیدترین اطلاعات پیرامون واقعیات و اوضاع و احوال مالیاتی روسیه و کشورهای اروپائی سوسیالیستی سابق را فارغ از حشو و زوائد ارائه می‌دارد، و دیگر این که نشان می‌دهد برای سرمایه‌گذاران خارجی چه نکات و جنبه هائی از نظام مالیاتی یک کشورِ میزبان حائز اهمیت است. یادآور می‌گردد که گزارش موردبحث به ویژه برای استفادهٔ سرمایه‌گذاران بالقوهٔ خارجی در کشورهای مذکور تهیه شده است. اکنون که سیاست دولت بر مطلوبیّت جذب سرمایه ها قرار گرفته و در خصوص آن به تدوین و تصویب مقررات نیز پرداخته اند مطالعهٔ این مقاله می‌تواند از لحاظ جنبهٔ مالیاتی قضیه سودمند واقع شود.

مقدّمه

با این که مداماً اطلاعات زیادی پیرامون سیستم مالیاتی کشورهای اروپای شرقی و مرکزی انتشار می‌یابد، ولی نقاط ضعف و قوت این سیستم کمتر مورد تحلیل و موشکافی قرار گرفته است. معافیت‌های مدت‌دار مالیاتی که در آغاز به طور فراگیری برقرار شده بود متدّرجاً ملغیٰ شد، زیرا به تجربه دریافتند که صِرف وضع این گونه معافیت‌ها برای جذب سرمایه خارجی موثر نخواهد بود. سرمایه‌گذاران در اخذ تصمیمات خود بیشتر به عناصری همچون قابلیت اطمینان و حساب کردن روی سیستم مالیاتی و روشن بودن آن توجه دارند. اگر نرخ‌های مالیاتی معقول باشند و محاسبه بدهی مالیاتی و حصول توافق و پرداخت آن به نحوی ساده و منصفانه و در زمان مناسب مقدور باشد، از دید مالیاتی دلیلی بر دلسردی سرمایه‌گذاران درمیان نخواهدبود.

گزارش حاضر به این جنبه‌های سیستم مالیاتی توجه دارد و هدف از آن ارائه نتایج عملی برای سرمایه‌گذاران است تا بتوانند ارزیابی لازم را در مورد نحوه اقدام خود به عمل آورند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اقتصاد مرحلهٔ گذر

در سراسر این منطقه پس از انحلال نظام سوسیالیستی توجّه همگان به انجام رفرم اقتصادی معطوف شد. هدف رفرم در کلیه موارد از میان برداشتن کنترل دولت بر اقتصادیات جامعه بود، ولی نحوهٔ عمل تفاوت می‌کرد و میزان هماهنگی بین دولتمردان جدید در چگونگی آن تاثیر می‌نهاد. ضمناً انجام تحولات در برخی از این کشورها که تجارب بیشتری در زمینهٔ رفرم اقتصادی داشتند (نظیر، مجارستان، چک و لهستان) آسان‌تر از دیگران بود.

امّا با وجود اصلاحات بسیار و کوشش‌هائی که برای ایجاد ثبات در این کشورها انجام شده، اکنون پس از گذشت چهار سال همه امیدها و انتظارات در زمینهٔ تحولات سریع جای خود را به شکیبائی و حتی یاس و ناامیدی داده است. براثر کاهش مزمن در فعالیت‌های اقتصادی، همهٔ این کشورها با عدم ثبات در سطح اقتصاد کلان مواجه شده‌اند. کسری روزافزون بودجه، تورّم شدید و بیکاری مشکلات عمدهٔ این کشورها به شمار می‌روند. تولیدناخالص داخلی آنها (به استثنای لهستان، اسلوونیا و رومانی که اخیراً از این حیث رشد نسبی داشته‌اند). همچنان رو به افول است، هرچند که درصد کاهش در بیشتر موارد کمتر شده است. در کلّ منطقه میزان کاهش تولیدناخالص داخلی ۱۲درصد در سال ۱۹۹۱ و ۸درصد در سال ۱۹۹۲ بوده است. کاهش برآوردی برای سال ۱۹۹۳ معادل ۳درصد است.

بین سال‌های ۱۹۹۲ تا ۱۹۹۳ میزان کسر بودجه در این کشورها مداماً رو به افزایش بود چنان که در پایان سال ۱۹۹۳ این کسری در بالاترین حدّ به ۱۲/۵ درصد تولیدناخالص داخلی بالغ گردید. سبب عمدهٔ این وضعیت ناتوانی در وصول درآمدهای پیش‌بینی شده است و آن نیز به نوبه خود از عوامل زیر ناشی می‌شود: رکود مستمر اقتصادی، تکیه بسیار بر مالیات بخش دولتی و مالیات‌های مستقیم، و انضباط ضعیف مالی.

جذب سرمایه‌های خارجی و همراه آن ورود تکنولوژی و مهارتهای نوین همواره یکی از خواب‌های خوش کشورهای منطقه بوده است. ولی توفیق چندانی در این زمینه حاصل نشده، چنان که مجموع سرمایه‌گذاری در این کشورها بین سالهای ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۳ حدود ۱۰میلیارد دلار بوده که قریب ۵۶ درصد آن فقط در مجارستان به کار گرفته شده است. تصور نمی‌رود در آینده نزدیک افزایش چشمگیری در این روند حاصل شود. فرایند بطئ خصوصی‌سازی، فقد زیربنای مناسب، و در مواردی کمبود



نیروی کار ماهر از جمله اسباب عمدهٔ عدم کامیابی در جذب سرمایه‌های خارجی بوده است.

سیستم مالیاتی

در دوران نظام سوسیالیستی مالیاتها به طور عمده عبارت بودند از مالیات بر گردش معاملات. مالیات بر موسسات دولتی و مالیات بر حقوق. میزان مالیات بالنسبه معتدل بود و تشخیص و وصول آن نیز به سهولت انجام می‌پذیرفت. پس از تحولات اخیر و پدید آمدن اقتصاد بازار کشورهای اروپای شرقی و مرکزی عموماً سیستم مالیاتی جهان غرب را پذیرا شدند و تغییراتی مناسب با آن در نظام مالیاتی خود پدید آوردند. مالیاتهای متنوعی در این کشورها برقرار شده ولی مهمترین آنها عبارتند از مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر اشخاص حقیقی و مالیات بر ارزش افزوده. تعداد نرخ‌ها و طبقات درآمد مشمول مالیات چه در مورد مالیات بر شرکت و چه نسبت به مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی محدود و اندک است. مالیات بر ارزش افزوده جایگزین مالیات بر گردش معاملات شده و تقریباً در تمام این کشورها برقرار گردیده است. اداره امور مالیاتی نسبت به گذشته طبعاً بسیار دشوارتر شده و سازمان مالیاتی با تنگناهای زیادی مواجه است، ضمن این که بخش خصوصی نیز قویّاً برای اجتناب از مالیات تلاش می‌کند.

نظام مالیاتی در میدان عمل

پرداخت مالیات در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی پدیدهٔ تازه‌ای نیست و در سیستم سوسیالیستی نیز وجود داشته است. ولی دامنه و نحوه عمل بسیار تغییر یافته است. از جمله مهمترین این تحولات افزایش معتنیٰ به شمار مودیان و ایجاد تکالیف مالیاتی برای آنان و وظیفهٔ سامان دادان به امور مالیاتی انبوه مودیان از سوی ماموران دارائی است. مسأله مهم دیگر ضعف فرهنگ مالیاتی در این منطقه است. در گذشته وصول مالیات کم و بیش براساس روش‌های خودسرانه و توافق بامودی و صدور دستورهای موردی انجام می‌گرفت، ضمن آن که ندادن مالیات نیز فی‌نفسه نوعی مقاومت دربرابر نظام جابر تلقی می‌شد. با تحوّلاتی که پیش آمد انتظار می‌رفت که این دیدگاه‌ها اصلاح شود ولی عواملی مانند بی‌ثباتی اقتصادی، رشد بازار سیاه و همچنین بالا بودن نرخ‌های نهائی مالیاتی و مسائل نامطلوب دیگر مانع تحقّق چنان انتظاری شده و در نتیجه توجه سازمان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مالیاتی بیشتر به انواعی از مالیات معطوف گردیده که وصول آنها تقریباً به نحو خودکار و به سهولت مقدور است. از این میان به طور خاص می‌توان مالیات‌های تکلیفی و مالیات بر ارزش افزوده را نام برد. همراه با این روش استفاده مکرّر از بازرسی‌ها و توسّل به مجازاتهای مالیاتی نیز رواج دارد.

نتایج بررسی انجام شده روی عملکرد نظام مالیاتی این کشورها به شرح زیر است:

نحوهٔ توضیح و تفسیر مقررات

در همهٔ این کشورها، به استثنای اسلواک و چک، سازمان مالیاتی موظف است مودیان را در فهم و تفسیر مقررات مالیاتی یاری دهد. اظهارنظرهائی که به عمل می‌آید قانوناً الزام‌آور نیستند ولی لااقل در کوتاه مدت از سوی ماموران مورد رعایت قرار می‌گیرند. امّا این که در عمل این تکلیف قانونی روشن‌سازی مقررات تا چه حد اجراء شود بستگی به وضع هر کشوری دارد. فرضاً در کشور روسیه با این که چنین تکلیفی قانوناً برقرار شده ولی اجرای موثّری از آن مشاهده نمی‌شود. بالعکس در کشور چک سازمان مالیاتی معمولاً مودیان را از این حیث به خوبی یاری می‌دهد، حال آن که قانوناً این گونه الزام در آن جمهوری برقرار نشده است.

نکتهٔ دیگر پاسخگوئی به کسب تکلیف‌های سرمایه‌گذاران خارجی است که می‌خواهند پیشاپیش و قبل از قبول ریسک وضع خود را از لحاظ مالیاتی تعیین کنند. چنین ترتیبی فقط در برخی از این کشورها آن هم در موارد محدودی وجود دارد که از آن جمله می‌توان کشورهای مجارستان و اسلواک را نام برد. در لهستان و بلغارستان نیز این گونه اظهارنظر در مورد تعلق تشویق‌های مالیاتی به سرمایه‌گذاران خارجی پیش‌بینی شده ولی با لغو بسیاری از معافیت‌ها این مطلب فایده خود را از دست



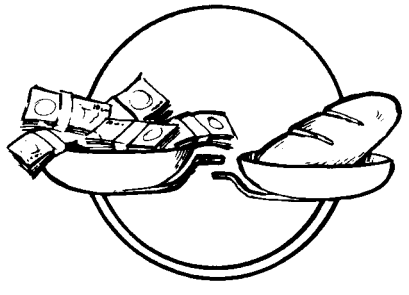
داده است.

صدور بخشنامه‌ها از سوی سازمان مالیاتی نیز رواج دارد که متضّمن تفسیر و تعیین نحوه اجراء مقررات مالیاتی توسط این سازمان‌هاست. ولی متأسفانه بخشنامه‌های مالیاتی بسیار کلّی و با عباراتی تنظیم می‌شود که نمی‌تواند روشنگر قضایا برای مودیان باشد.

از طرفی به موجب سیستم حقوقی کشورهای مذکور (جز بلغارستان) آراء محاکم قانوناً ایجاد رویه نمی‌کند. در مورد آراء دادگاه‌ها نسبت به مسائل مالیاتی نیز وضع از همین قرار است و الزامی برای تبعیت از آنها در قضایای آتی وجود ندارد، البته لهستان از این ترتیب مستثنی است.

اظهار، تشخیص و پرداخت مالیات

برخلاف گذشته اکنون بار اجرای قوانین مالیاتی برعهده مودی نهاده شده است. او باید قانون را بخواند، بدهی مالیاتی خود را تشخیص دهد، اقساط مکرّر مالیاتی بپردازد، نسبت به بسیاری از پرداخت‌هائی که در وجه دیگران به عمل می‌آورد وظیفه مامور وصول را ایفاء کند. اظهارنامه مالیاتی و حساب سود و زیان و عملکرد تنظیم و تسلیم نماید، اطلاعات بسیاری را در موارد مختلف و بر حسب دستور مرجع مالیاتی تهیه و ارائه دهد، جزئیات معاملات ارزی خود را به اطلاع برساند، و اقدامات مختلف دیگری را از این قبیل معمول دارد.



پیش پرداخت مالیاتی بسیار رایج است و معمولاً ماهانه صورت می‌پذیرد. مبنای کار درآمد مشمول مالیات سال قبل مودی است و هیچ‌گونه انعطافی هم در میان نیست. فرضاً اگر مودی طی سال با زیان مواجه شود این وضع را نمی‌تواند به عنوان توجیهی جهت خودداری از پیش پرداخت مالیات قلمداد کند. چنین وضعی می‌تواند مشکلات نقدینگی بسیاری را برای مودیان پدید آورد.

افراد نیز مکلف به تسلیم اظهارنامه سالانه هستند، ولی کسانی که فقط از یک منبع تحصیل درآمد می‌کنند از این تکلیف معافند. در روسیه همه خارجیان صرف‌نظر از منبع درآمد خود باید اظهارنامه تسلیم کنند. در مجارستان، چک، لهستان و اسلواک رفتار ترجیحی نسبت به طبقاتی از خارجیان حائز شرایط خاص وجود دارد ولی در باقی کشورها رفتار یکسانی نسبت به اتباع و خارجیان اعمال می‌شود.

مالیات‌های تکلیفی ـ کسر مالیات در منبع رواج بسیاری دارد و نسبت به گروه‌های وسیعی از شهروندان و بیگانگان اجراء می‌شود. مالیات تکلیفی از حقوق و دستمزد، مال الاجاره، سود سهام، حق الامتیاز، بهره، حق الزحمه‌ها، پرداخت‌های انجام شده به مقاطعه‌کاران و بسیاری موارد دیگر کسر و پرداخت می‌شود. در موارد زیادی همین اقلام کسر شده مالیات قطعی مودی را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

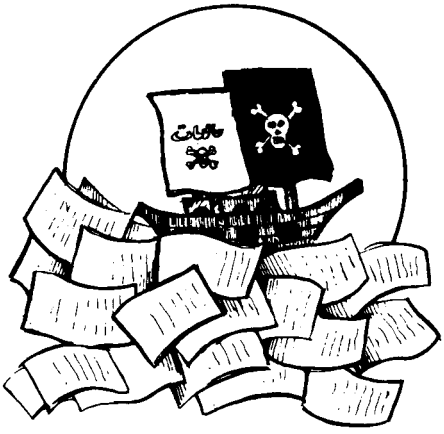
تشکیل می‌دهد بی‌آن که مجالی برای کسر هزینه‌ها، زیان‌ها و امثال آن وجود داشته باشد. در مجموع این روش در مورد کشورهای موردبحث بسیار کارساز بوده و از سهولت بیشتری هم برای مودی و هم برای ماموران مالیاتی برخوردار است.

هرگاه بین این کشورها و کشور دیگری قرارداد مالیات مضاعف وجود داشته باشد و در آمد مشمول مالیات تکلیفی (مثلاً سودسهام) به شخص مقیم خارج پرداخت شود علی‌القاعده باید مفاد قرارداد اجراء شود که نرخ مالیاتی کمتری را دربردارد و یا اساساً برحسب آن مالیاتی نباید گرفته شود. چنین قراردادهائی بین کشورهای منطقه و سایر ممالک منعقد شده است ولی بسیاری از خارجیان از بی‌توجهی ماموران مالیاتی ـ به ویژه در نقاط دور از پایتخت ـ نسبت به اجرای قراردادهای مالیاتی شکایت دارند.

دادرسی مالیاتی

در نظام گذشته امکان شکایت از تصمیمات مالیاتی مفهوم چندانی نداشت، ولی پس از زوال سیستم پیشین ترتیبات لازم برای واخواهی و دادرسی مالیاتی چه در مراجع اداری و چه در مراجع قضائی پیش‌بینی شد. مراجع رسیدگی اداری آنهائی هستند که از سوی سازمان مالیاتی و وزارت دارائی پدید آمده‌اند. علاوه براین به مراجع قضائی نظیر دادگاه‌های عمومی، دیوان اداری، دیوان عالی کشور، و محاکم داوری نواحی یا فدرال نیز می‌توان در مراحل مختلف مراجعه نمود.

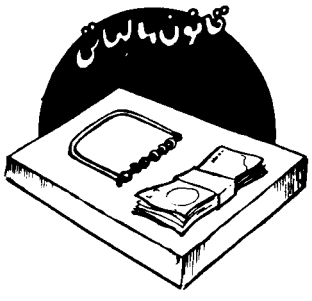
رسیدگی به دعاوی مالیاتی در محاکم چندان طولانی نیست. این زمان در رومانی از همه کوتاه‌تر و در کشور چک از همه طولانی‌تر است و با این حال حداکثر آن حدود سه سال و نیم بوده است. رجوع به محاکم معمولاً پس از گذرانیدن مراجع واخواهی اداری صورت می‌پذیرد. ضمناً



طرح دعوی در مراجع رسیدگی مجوّز تعلیق پرداخت مالیات نمی‌باشد، ولی در صورت صدور حکم به نفع مودی وجوه پرداختی به او بازپس داده می‌شود. جالب این که در لهستان، مجارستان و چک علاوه بر استرداد اصل مالیات بهره دیرکرد آن نیز به مودی تعلق می‌گیرد.

وصول و اجراء

باتوجه به این که در شرایط کنونی تشخیص مالیات و پرداخت آن در درجه اول با خود مودیان است و این جماعت خیل عظیمی را تشکیل می‌دهند که انبوه صاحبان مشاغل کوچک نیز از آن جمله‌اند، لذا بالطبع اختیارات گسترده‌ای برای مقامات مالیاتی منظور شده است. با این که اطلاعات دقیقی در دست نیست ولی وجود طنزو لطیفه‌های مختلف حکایت از آن دارد که گریز مالیاتی در سراسر منطقه به شدّت رواج دارد. وزارت



دارائی جمهوری اسلواک در سال ۱۹۹۳ تحقیق ویژه‌ای را روی ۱۶۶۰۰۰ اظهارنامه مالیاتی به عمل آورد و در نتیجه آن گریز مالیاتی معادل ۴/۴ میلیارد کشف شد. تازه این جزئی از داستان و فقط مربوط به قسمت آشکار قضیه یعنی مواردی است که مودیان اظهارنامه تسلیم کرده‌اند، وگرنه مسأله اختفاء و گریز از ثبت مالیاتی و تسلیم اظهارنامه خود ماجرای مفصّلی دارد که بر وسعت قضیه می‌افزاید.

گریز از مالیات در روسیه به حدّی رواج دارد که دست به تشکیل پلیس مالیاتی برای کشف تقلّب و عدم ثبت مالیاتی زده‌اند. پلیس مذکور ضمن یکی از اعلامیه‌های مطبوعاتی سال ۱۹۹۳ خود اظهار داشت که تعقیب جزائی نسبت به ۶۱۷ مورد بزرگ گریز مالیاتی جمعاً به مبلغ ۶۰۰ میلیارد روبل به علاوهٔ ۱۵۰ میلیون دلار آغاز شده است.

کمبود نقدینگی نیز بر مشکل پرداخت مالیات می‌افزاید. فرضاً در بلغارستان تا اواسط نوامبر ۱۹۹۳ فقط ۱۴درصد بدهی مالیاتی موسسات مالی واریز شده بود، و احتمالاً همین مسأله است که دولت را به فکر تشکیل پلیس مالیاتی انداخته است.

همان گونه که گفتیم اختیارات سازمان مالیاتی در تمامی این کشورها بسیار زیاد است. ماموران مالیاتی در موارد فوق‌العاده حق توقیف اموال مودیان را دارا می‌باشند و در نقطه مقابل به آنان اختیار داده شده است که با مودی بر سر میزان مالیات توافق کنند، پرداخت اقساطی مالیات را بپذیرند و حتی مالیات را ببخشند. ماموران همچنین اختیار دارند که مالیات فرضی یا حداقل مالیات برای مودیان در نظر بگیرند و درصدی نیز به تشخیص خود به عنوان هزینه‌های قابل کسر منظور نمایند. در برخی از کشورهای منطقه نام مودیان خاطی در جراید چاپ می‌شود و توقیف پروانه کسب و کار نیز رایج است.

رسیدگی به حساب‌ها و مدارک مودیان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



نیز جزء اختیارات سازمان مالیاتی است. حسابرسان مالیاتی حتی بدون اعلام قبلی وارد محل شده و دفاتر و اسناد و سایر موارد را تحت رسیدگی و بازرسی قرار می‌دهند. حق حسابرسی و کسب اطلاعات از اشخاص ثالث به منظور روشن ساختن وضع مالیاتی مودیان نیز وجود دارد و وسیعاً مورد عمل قرار می‌گیرد.

جرائم و مجازات‌ها- با برقراری نظام جدید مالیاتی که در آن تعیین و پرداخت مالیات برعهدهٔ خود مودیان قرار گرفته، مجازات‌های مالیاتی بسیاری نیز برای تضمین درستی کار آنان در نظر گرفته شده‌است. اجرای مجازات غالباً بدون توجه به میزان مالیات صورت می‌پذیرد و گاهی اعمال مجازات حتی در حالاتی صورت می‌گیرد که عملاً حقی از دولت تضییع نشده است. در روسیه و اسلواک درصدی از جریمه‌ها به عنوان پاداش به ماموران مالیاتی داده می‌شود. به گفتهٔ مودیان اقدامات ماموران در این زمینه بیشتر به خاطر همین جنبهٔ نفع شخصی قضیه است.

در مورد اشخاص حقوقی جریمه برخود شرکت بار می‌شود مگر آن که مدیران مرتکب جرم کیفی شده باشند که در آن صورت مورد مجازات قرار می‌گیرند. در بلغارستان وضع به عکس است بدین معنی که در درجه اول مدیران و حسابدار شرکت تحت تعقیب قرار می‌گیرند و وضع جریمه بر شرکت حالت استثنائی دارد.

در مجارستان اگر مودی بتواند ثابت کند که تمام مراقبت‌های معقول را به عمل آورده و باوجود این بدون عمد قصوری حاصل شده جریمه قابل تعدیل و بخشودگی خواهد بود ولی در سایر کشورهای منطقه مذاکره بین مودی و سازمان مالیاتی در این باب و قابلیت تعدیل جریمه ضمن قوانین پیش‌بینی نشده است. با این حال عملاً ماموران مالیاتی توان تعدیل و تخفیف جریمه‌ها را دارند.

حقوق مودّی

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پاره‌ای حقوق معین را برای مودیان مالیاتی تعیین کرده که در بسیاری از کشورهای عضو به عنوان «منشور حقوق مودیان مالیاتی» به تصویب رسیده است. در هیچ یک از کشورهای اروپای شرقی و مرکزی چنین شناسائی رسمی از اعلامیه حقوق مودیان به عمل نیامده، با این حال جا دارد که ببینیم عملاً میزان رعایت این حقوق در کشورهای موردبحث به چه اندازه است. مهمترین این حقوق به شرح زیرند:

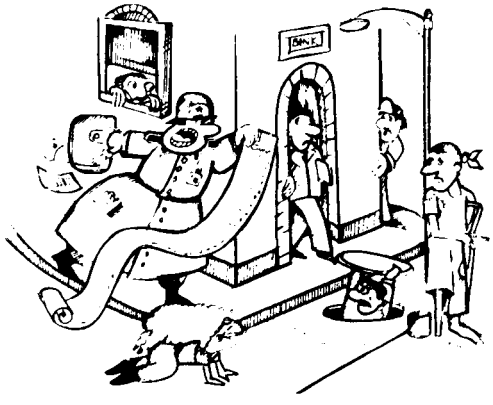
حق اختصاص

برحسب این حق مسائل مربوط به زندگی و معاش افراد حریم اختصاصی آنان است و جز در صورت اقتضاء و لزوم نباید افشاء آن را مطالبه نمود. در عالم مالیاتی شناسائی این حق به مفهوم آن است ک از بازرسی‌ها و مطالبه اطلاعات از مودیان باید خودداری کرد مگر آن که ضرورت و توجیه واقعی برای این کار وجود داشته باشد. در کلیه کشورهای منطقه اختیارات وسیعی برای کسب اطلاعات و بازرسی محل کار و حتی منازل مودیان به مراجع مالیاتی داده شده و همین حق نسبت به کسب اطلاعات از اشخاص ثالث نیز وجود دارد. اگر اشخاص ثالث و از جمله بانک‌ها از افشاء اطلاعات خواسته شده خودداری کنند ممکن است به جریمه‌های سنگین محکوم شوند.

امّا در عین حال سازمان مالیاتی مکلّف به حفظ اسرار مودیان است و جز در رومانی غالباً این نکته رعایت می‌شود. در کشورهای اسلواک، مجارستان و اسلوونی مودیان می‌توانند در صورت نقض این قاعده شکایت جزائی بر ماموران خاطی اقامه کنند، البته بار اثبات ادعا بر عهده مدّعی است.

حق دسترسی به اطلاعات

مؤدی حق دارد از آخرین اطلاعات در مورد نحوهٔ عمل سیستم مالیاتی و چگونگی تشخیص مالیات خود آگاه شود و همچنین از حقوق خود به ویژه حق واخواهی مطلع گردد. وسیله اصلی کسب اطلاع مردم کشورهای اروپای مرکزی و شرقی از امور مالیاتی رسانه‌های عمومی (تلویزیون و مطبوعات) و جزوه‌های اطلاعاتی مالیاتی به شمار می‌روند. امّا این وسایل عموماً شامل متن کلی قوانین و مصوبات جدید مالیاتی بوده و اطلاعات توضیحی پیرامون مسائلی از قبیل مجازات‌ها، بازرسی و حسابرسی، و آئین دادرسی و واخواهی مالیاتی در برندارند. در مجارستان و اسلواک سازمان‌های مالیاتی اهتمام بیشتری نسبت به انتشار این گونه اطلاعات نشان می‌دهند ولی آن هم جامع نیست به طور کلی میزان نشر اطلاعات و آموزش مؤدیان در



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

کشورهای منطقه تعریفی ندارد.

حق واخواهی

حق اعتراض به تصمیمات مالیاتی و تقاضای رسیدگی مجدّد هسته اصلی حقوق مودیان را تشکیل می‌دهد. در همهٔ کشورهای موردبحث، به استثنای رومانی، سلسله مراتب رسیدگی به اعتراضات مالیاتی وجود دارد. امّا تاکنون محاکم متخصّص در مسائل مالیاتی پدید نیامده و دعاوی از سوی قضاتی بررسی می‌شود که معمولاً اطلاعات و تجربهٔ کافی در این زمینه ندارند. طرح و پیگیری دعاوی مالیاتی در همهٔ این کشورها، جز مجارستان و بلغارستان، بسیار پرهزینه و توأم با مشکلات بوروکراسی است، امّا از حیث طول زمان رسیدگی به طور نسبی وضع چندان نامناسب نیست. در رومانی، چک و لهستان رعایت بی‌طرفی در سیدگی مالیاتی به درستی صورت نمی‌پذیرد، و به ویژه در رومانی تصمیم نهائی عملاً متأثر از نظر وزارت دارائی است.

حق اطمینان

تکلیف مودیان از جهت مالیاتی باید روشن باشد، چنان که بتوانند کار خود را لااقل برای یک دورهٔ معین براساس محاسبهٔ میزان مالیات متعلق برنامه‌ریزی کنند. سرمایه‌گذاران غربی که به همین وضعیت خو گرفته‌اند در مواجهه با تغییرات سریع مالیاتی این کشورها دچار سرخوردگی می‌شوند. با این احوال اگر مقایسه بین وضع فعلی با نظام گذشته انجام شود به هر حال پاره‌ای بهبودها صورت پذیرفته است، از جمله این که:

- قوانین جدید اشخاص مشمول مالیات و محدودهٔ شمول قانون و ترتیب محاسبهٔ پایه مالیات را مشخص می‌سازند، حال آن که در گذشته تشخیص مالیات براساس توافق یا برحسب ارادهٔ ماموران صورت می‌گرفت.
- قوانین مربوط به سرمایه‌گذاری خارجی، سرمایه‌گذاران را در مقابل مصادره‌ها و ملی‌کردن‌ها تضمین می‌کنند. در رومانی سرمایه‌گذاران خارجی مشمول قوانین زمان استقرار خود در کشور میزبان شناخته می‌شوند به نحوی که از تغییرات بعدی قوانین مصون باشند.
- یک سیستم اظهارنظر رسمی و غیر رسمی در مورد تعبیر و تفسیر مقررات مالیاتی به هر تقدیر به وجود آمده است.
- عطف به ماسبق قوانین جز در صورتی که به نفع مودی باشد معمولاً صورت نمی‌پذیرد و یا موارد آن کم است. ولی در لهستان، اسلواک و اسلوونیا عملاً چنین ترتیبی رخ می‌دهد.

در صورتی که تنظیم قوانین با دقت و مطالعه کامل صورت پذیرد طبعاً مودی وضع خود را بهتر درک خواهد کرد. ولی در این کشورها تدوین قانون به درستی انجام نمی‌شود و اصطلاحات به کار رفته تعریف روشن و دقیقی ندارند. فرضاً در کشور چک تخفیف‌های مالیاتی برای جلب نیروی کار ماهر خارجی وضع شد ولی در عمل کارشناسان خارجی با بلاتکلیفی و سردرگمی بسیار مواجه شدند.

نتیجه

اصلاح قوانین مالیاتی باید همراه با اصلاح سازمان و مدیریت مالیاتی صورت پذیرد و بدون وجود مکانیزم اجرائی صحیح رفرم مالیاتی مفهومی نخواهد داشت. در کشورهای اروپای مرکزی و شرقی توجه کافی به این حقایق نشده و در نظر نگرفته‌اند که بلاتکلیفی، سنگینی بار اجرای قانون و سیستم شدید مجازاتهای مالیاتی چه اثر منفی روی سرمایه‌گذاران خارجی و همچنین اتباع داخلی می‌تواند داشته باشد.

اجرای تکالیف مالیاتی برای سرمایه‌گذاران خارجی بسیار سنگین است و این معنی براثر عوامل منفی دیگر نیز تشدید می‌شود که از آن جمله می‌توان تغییرات غیرمنتظره در قوانین و مقررات، شرایط متزلزل و ناپایدار اقتصادی و سیستم ضعیف و ناکافی اطلاعاتی را نام برد. نظام مالیاتی با مجازاتهای گسترده و بازرسی‌های بسیار همراه است و در مجموع برای سرمایه‌گذاران خارجی ثقیل و پیچیده و توأم با بوروکراسی شدید است، حال آن که شهروندان غم چندانی برای بی‌اطلاعی از سیستم مالیاتی وغفلت از اجرای آن ندارند.

از حیث روابط میان مأموران و مودیان وضع کشورهای منطقه یکسان نیست. در کشورهائی نظیر چک و مجارستان ماموران مالیاتی بیشتر پذیرای مودیان و آماده کمک به آنان هستند، حال آن که در روسیه چنین وضعی حاکم نیست و مامور و مودی با یکدیگر بیگانه‌اند. اختلاف در ریشه‌های فرهنگی طبعاً در این میان نقش مهمّی را ایفاء می‌کند. در هیچ یک از این کشورها چیزی مشابه منشور حقوق مودیان مالیاتی به تصویب نرسیده است.

به طور کلی آموزش گستردهٔ مالیاتی در جامعه، کمک فکری به مودیان، صدور اظهارنظرها و بخشنامه‌های مالیاتی در مورد مفاهیم قانون به شرط آن که عملاً مورد رعایت قرار گیرند، ساده‌سازی مستمر قوانین و سیستم مالیاتی می‌تواند در بهبود وضعیت موثر باشد. اطمینان مودیان از وضع مالیاتی خود و روشن بودن تکلیف آنان و برخورداری از شیوه و آئین واحد و پایدار در زمینهٔ تشخیص و رسیدگی‌های مالیاتی شرط دیگری برای تحقق چنان بهبودی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



شماره اقتصادی و نحوه کاربرد آن

محمدتقی نژادعمران
علی‌اصغر شایانی

مقدمه ـ نقش اطلاعات در نظام مالیاتی

معمولاً در طراحی و اجرای سیستم‌های مالیاتی اصولی حاکم است و رعایت این اصول بمقبولیت سیستم مالیاتی را در نظر مودیان افزایش می‌دهد. از عمده‌ترین این اصول اصل کارآئی، اصل عدالت مالیاتی و اصل سهولت را می‌توان نام برد که در تحقق هریک از آن‌ها وجود اطلاعات مالیاتی سهم به سزائی را ایفاء می‌نماید.

اصل کارآئی ـ هرچه اطلاعات کاملتر و جامع‌تر در اختیار ماموران تشخیص مالیات قرار گیرد. طبیعی است که میزان وصولی مالیاتها افزایش یافته، شکاف بین ظرفیت مالیاتی بالقوه و بالفعل به حداقل می‌رسد و فرارهای مالیاتی کاهش می‌یابد. و در تشخیص و وصول مالیاتها نیز تسریع می‌شود. زیرا در صورت فقد یا کمبود اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی و بازرگانی مودیان، پرونده‌ها در پیچ و خم مراحل متعدد و متنوع حل اختلاف مالیاتی گیر کرده و مودیان مالیاتی با سوء استفاده از این کمبودها ادعاهای واهی مبنی بر غیرواقعی بودن مالیات‌ها مطرح می‌نمایند. از آن سو هرچه طول زمان تشخیص و وصول مالیاتها به درازا کشیده شود باتوجه به کاهش ارزش پول، به دلیل فضای تورمی حاکم، ارزش واقعی مالیاتها کاهش می‌یابد.

اصل سهولت ـ با در دست داشتن میزان فعالیت مودی تشخیص و مطالبه مالیات برای ماموران تشخیص ساده و راحت خواهد شد و معمولاً با چند عمل ضرب و تقسیم و جمع و تفریق درآمد مشمول مالیات براساس اطلاعات موجود قابل تشخیص است. تعیین درآمد مشمول مالیات واردکنندگان و صادرکنندگان بر مبنای اظهارنامه‌های گمرکی یا سایر اوراق گمرکی مثال بارز این مطلب است. با استفاده از اطلاعات از اتلاف وقت و منابع سازمان مالیاتی و مودیان مالیاتی جلوگیری به عمل می‌آید، و در اسرع وقت مالیات‌ها وصول شده و پرونده‌ها مختومه می‌گردند.

اصل عدالت مالیاتی ـ چنان که مشهور است مودیان از پرداخت مالیات ناراضی نیستند بلکه تبعیض در پرداخت مالیات باعث

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

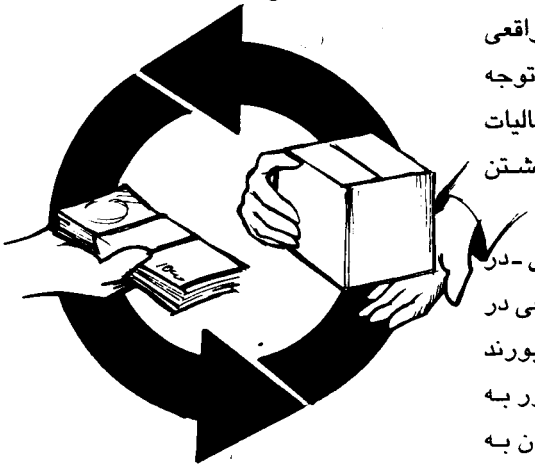
نارضائی آنها است. هرگاه مالیاتها بدون توجه به اطلاعات دقیق و حجم فعالیت مودیان و صرفاً براساس برآورد و تخمین تعیین و مطالبه شود ممکن است به دلیل نامشخص بودن مبنای مالیات، حقوق مودی یا دولت تضییع شود و چنانچه در تشخیص و وصول مالیات رعایت عدالت مالیاتی یعنی برخورد یکسان با افرادی که دارای وضعیت برابر و مشابه می‌باشند به عمل نیاید رفته رفته اعتماد مودیان به سازمان مالیاتی کاهش یافته و درجه همکاری آنها با این سازمان کم می‌شود. ارتقاء فرهنگ مالیاتی و ایجاد اطمینان و اعتماد بین مودی و دستگاه مالیات زمانی حاصل می‌گردد که مالیاتها براساس و ماخذ مستندات و اطلاعات واقعی و دقیق تشخیص داده شود و هرکس باتوجه به میزان درآمد و دارائی خویش مالیات بپردازد، و این اصل جز با در اختیار داشتن اطلاعات قابل حصول نخواهد بود.

حداقل تماس مودی با مامور مالیاتی ـ در سیستمهای مالیاتی که اطلاعات واقعی در اختیار ماموران نمی‌باشد آنها مجبورند برای کسب اطلاعات مراجعات مکرر به مودیان داشته باشند و همچنین مودیان به منظور اعتراض و شکایت به مالیاتهای مشخصه نیز باید به ماموران مراجعه کنند. این مراجعات مکرر ضمن اتلاف وقت احتمالاً سبب اعمال خلاف قانون و زمینه‌ساز فساد خواهد شد. وجود اطلاعات و تعیین میزان درآمد مشمول مالیات و در نهایت مالیات براساس آنها است که این تماس و برخوردها را به حداقل ممکن می‌رساند.

بنابراین زیربنای یک نظام پویا و کارآمد مالیاتی، دسترسی به اطلاعات دقیق از فعالیتهای اقتصادی در سراسر کشور است که این اطلاعات محور اصلی تصمیم‌گیری و تشخیص درآمد مشمول مالیات واقعی مودیان توسط ماموران تشخیص مالیات خواهد شد.

کسب اطلاعات ازمنابع ثالث ـ هرچند در قانون مالیاتهای مستقیم مودیان مالیاتی مکلف شده‌اند که اطلاعات مربوط به کسب درآمد و سود مشمول مالیات خود را به حوزه‌های مالیاتی تسلیم نمایند ولی به دلیل پائین بودن فرهنگ مالیاتی یا از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری می‌کنند و یا از اظهاردرآمد واقعی امتناع می‌ورزند.

اطلاعات مندرج در اظهارنامه مالیاتی را اطلاعات مستقیم می‌گویند و چنین اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری و تعیین مالیات مودی بهترین نوع اطلاعات است ولی باتوجه به آنچه گفته شد جمع‌آوری اطلاعات از سایر



منابع اطلاعاتی در مورد مودیان نیز غیرقابل اجتناب است. برای شناسائی این منابع اطلاعاتی که فعالیتهای اقتصادی مودیان را تا اندازه‌ای روشن و مشخص می‌سازد، بررسی نظام گردش کالا، پول و خدمات در جامعه ضروری است.

در این نظام تولیدکنندگان کالا و خدمات با مصرف‌کنندگان از طریق عوامل و واسطه‌هائی ـ مانند عمده‌فروشان، خرده‌فروشان و صاحبان مشاغل ـ کالاها و خدمات خود را با پول که وسیله سنجش و ابزار مبادله است تعویض می‌کنند. البته تولیدکنندگان ممکن است خود مصرف‌کننده باشند و بعکس مصرف‌کنندگان خود عوامل تولید را در اختیار تولیدکنندگان قرار دهند.

با مطالعه این نظام، سیستم اطلاعاتی گردش کالا و خدمات و پول طراحی شده است که می‌توان آن‌را یکی از رشته‌های فرعی سیستم مکانیزه اطلاعات مالیاتی کشور دانست. از طریق آن اطلاعات موردنیاز حوزه‌های مالیاتی از چرخه فعالیت‌های اقتصادی جامعه در زمینه تولید، واردات، صادرات و مصرف گردآوری شده و تحت یک برنامه منسجم و مرتب در اختیار ماموران تشخیص مالیات قرار می‌گیرد.

البته در حال حاضر نیز اطلاعات راجع به فعالیتهای اقتصادی کم و بیش از بعضی مراکز توسط اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی گردآوری و بین حوزه‌های مالیاتی توزیع می‌شود. ولی این سیتم جمع‌آوری اطلاعات بدون وجود کد یا شماره اقتصادی کارآئی لازم را ندارد و انسجام آن ضعیف است.

طبیعی است مراکز و منابع اطلاعات در جامعه اقتصادی بسیار فراوان و دستیابی به کلیه آنها امری غیرممکن است. ولی با بررسی‌هائی که به عمل آمده نقاط مالیاتی یا به عبارت دیگر گلوگاههائی که کالا و خدمات و پول از آنها عبور می‌کند تشخیص و انتخاب شده‌اند. معیار انتخاب این نقاط عمده بودن آنها، قابل کنترل بودن و اقتصادی بودن کار است. اهم نقاط مالیاتی عبارتند از: گمرک، ذیحسابی‌ها، موسسات حمل و نقل، شرکت‌ها اعم از دولتی و غیردولتی، عملیات ارزی و تسهیلات اعطائی بانک‌ها.

جمع آوری اطلاعات از طریق سیستم گردش کالا، خدمات و پول

بحث سیستم اطلاعات مالیاتی کشور موضوع جدیدی نیست و از مدتها قبل مطرح بوده ولی در سالهای اخیر به صورت جدی‌تری دنبال شده است. برای اجرای این

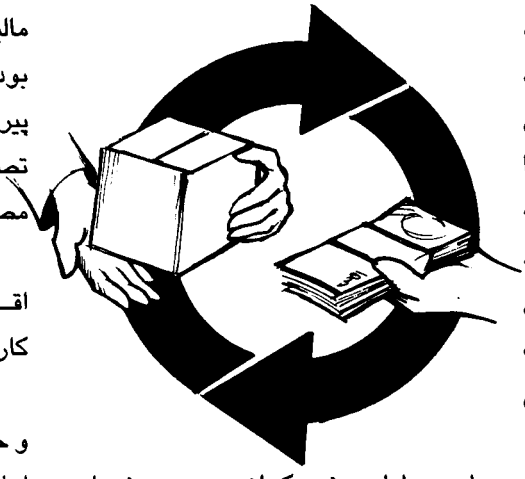
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

سیستم و بررسی همه جوانب آن نخست مطالعه از یک برنامه امکان سنجی آغاز شد. در حدود ۱۰۰۰ شرکت عمده که کالاهای مختلف تولید می‌کردند وارد برنامه مطالعاتی شدند و اطلاعات مربوط به معاملات خود را طی فرمهائی به وزارت امور اقتصادی و دارائی ارسال داشتند. این اطلاعات پس از کدگذاری به ماشین داده شد و گزارشهای متنوعی از این داده‌ها استخراج گردید. پس از اطمینان از اجرائی بودن طرح، مقدمات اجرائی و عملی کردن آن به تدریج آغاز شد. از عوامل و فاکتورهای موثری که این سیستم را قابل اجرا می‌سازد شماره اقتصادی است. بدون وجود یک شماره واحد و تخصیص آن به هر شخص فعال اقتصادی اعم از حقیقی یا حقوقی اجرای سیستم با مشکلاتی مواجه می‌شد. لذا از سال ۱۳۷۱ به تدریج شماره اقتصادی به اشخاص داده شد. برای استفاده از این شماره استاندارد کردن صورتحسابهای فروش الزامی بود و وزارت اقتصاد و دارائی ابتدا با اختیارات قانونی حاصل از ماده ۱۶۹ به شرح زیر:

«ماده ۱۶۹ـ وزارت امور اقتصادی و دارائی می‌تواند در صورتی که به منظور تسهیل در تشخیص درآمد مودیان مالیاتی کاربرد وسائل و روشها و صورتحساب ها و فرم هائی را جهت نگاهداری حساب برای هر گروه از آنان ضروری تشخیص دهد مراتب را تا آخر دیماه هر سال در یکی از روزنامه های کثیرالانتشار آگهی کند و مودیان از اول فروردین سال بعد مکلف به رعایت آنها می‌باشند. عدم رعایت موارد مذکور در مورد مودیانی که مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی هستند موجب بی‌اعتباری دفاتر مربوط خواهد بود و در مورد سایر مودیان موجب تعلق جریمه ای معادل بیست درصد مالیات منبع مربوط می‌باشد.»

فرم صورتحساب فروش کالا و خدمات را طراحی و جهت اطلاع عموم در روزنامه‌های کثیرالانتشار درج نمود. یکی از الزامات این فرم درج شماره‌های اقتصادی فروشنده و خریدار در صورتحساب است.

شماره اقتصادی یک عدد ۹ رقمی است که به صورت سریال به اشخاص تخصیص داده می‌شود. چون این یک شمارهٔ تصادفی است و کد نمیباشد لذا اعداد آن معنی و مفهوم خاصی ندارند. این شماره به شکل یک کارت موقت به اشخاص داده می‌شود و نظر به این که هرشخص صرفاً دارای یک شماره خاص خود می‌باشد از بروز مشکلات ناشی از تشابه اسمی نیز جلوگیری می‌شود. برنامه ایجاد و تخصیص شماره اقتصادی به



طوری طراحی شده که از صدور دو شماره به نام یک نفر و یا یک شماره بنام دو نفر جلوگیری شود. البته قرار است در آینده کارت اقتصادی دائم برای اشخاص حائز شرایط صادر شود.

چنانچه فرد یا شخص حقوقی دارای پرونده مالیاتی در یکی از حوزه‌های مالیاتی باشد با مراجعه به حوزه مالیاتی مربوط و درخواست کتبی، نسبت به اخذ شماره اقتصادی اقدام خواهد نمود. چنانچه اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی فاقد پرونده مالیاتی باشند لازم است مدارکی را که معمولاً برای تشکیل پرونده از آنها استفاده‌می‌شود به حوزه مالیاتی ذیربط تسلیم دارند. این مدارک در مورد اشخاص حقیقی تصویر صفحه اول شناسنامه، جواز کسب، سند اجاری یا مالکیت محل کسب، و در مورد اشخاص حقوقی آگهی ثبت شرکت در روزنامه رسمی یا چنانچه تغییراتی در آن بوجود آمده باشد آگهی تغییرات می‌باشد. در حال حاضر ۱۵۰۰۰۰ شماره برای اشخاص حقوقی و ۶۵۰۰۰۰ شماره برای اشخاص حقیقی واجد شرایط صادر شده است.

مبنای قانونی شماره اقتصادی و اخذ اطلاعات مالیاتی

علاوه بر مقررات قبلی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم، بند ۵ تبصره ۳۴ قانون بودجه سال ۱۳۷۳ کل کشور نیز مقرراتی پیرامون کارت اقتصادی (شماره اقتصادی) تصویب‌نموده‌که اهم‌موضوعات ومطالب‌این مصوبه را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱ـ اعطای اجازه به وزارت امور اقتصادی و دارائی در خصوص صدور کارت اقتصادی (شامل شماره اقتصادی).

۲ـ موظف نمودن اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی به اخذ شماره اقتصادی به موجب اعلام وزارت امور اقتصاد و دارائی.

۳ـ مکلف ساختن اشخاص فوق به صدور صورتحساب فروش کالا و خدمات و درج شماره اقتصادی در صورتحسابها، فرمها و اوراق مالی حسب دستورالعملی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و ابلاغ می‌شود.

۴ـ در صورت عدم صدور صورتحساب فروش کالا و خدمات، یا عدم درج شماره اقتصادی در آن، و یا عدم رعایت دستورالعملهای صادر از وزارت اقتصاد و دارائی، جرائمی به شرح زیر تعلق می‌گیرد:

الف: بی‌اعتباری دفاتر قانونی در تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص.

ب: جریمه‌ای مالی معادل دو برابر مبلغ مورد معامله، برای بار اول.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

ج: جریمه غیرمالی یعنی تعطیل محل کسب یا توقف فعالیت کسبی به مدت سه ماه برای بار دوم.

د: حبس تعزیری از سه ماه تا ششماه برای شخص متخلف و در مورد اشخاص حقوقی برای مدیر یا مدیران مسئول ذیربط.

خلاصه دستورالعمل موضوع بند ۵ تبصره ۳۴ قانون بودجه سال ۱۳۷۳

این دستورالعمل که براساس بند ۵ تبصره ۳۴ قانون بودجه کل کشور صادر شده دارای ۷ بند است. در بندهای ۱و۲ اشخاصی که مکلف به اخذ شماره اقتصادی می‌باشند مشخص شده‌اند. به موجب بند یک این دستورالعمل کلیه اشخاص حقوقی که به امر تولید، مونتاژ، توزیع، واردات کالا، صادرات کالا، و هر نوع کارهای خدماتی اشتغال دارند مکلف به اخذ شماره اقتصادی شده‌اند. در واقع کلیه اشخاص حقوقی مشمول اخذ شماره اقتصادی می‌باشند زیرا ظاهراً فعالیت اقتصادی دیگری که شامل موارد فوق نباشد وجود ندارد. البته تولید در این مفهوم امری که خدمت نباشد به نظر می‌رسد.

حسب بند ۲ که مربوط به اشخاص حقیقی (افراد) است صرفاً افرادی که به امر تولید، مونتاژ، واردات، صادرات، توزیع کالا، و انجام خدمات اشتغال دارند و دارای «پروانه کسب» یا کار از مراجع قانونی ذیربط هستند مکلف به اخذ شماره اقتصادی شده‌اند. محدودیت داشتن پروانه کسب بقیه اشخاص حقیقی و افراد جامعه را از انجام این تکلیف جدا نموده است. بنابراین صرفاً فعالان اقتصادی مکلف به اخذ شماره اقتصادی شده‌اند و نه افراد عادی جامعه.

شماره اقتصادی از سال ۱۳۷۲ به تدریج به اشخاص متقاضی تخصیص شماره و دریافت کارت اعطاء شده است. با این حال حسب دستورالعمل صادره سه ماه دیگر یعنی تا ۷۳/۳/۳۱ به اشخاص مکلف به داشتن کارت اقتصادی (مشمول بندهای ۱و۲) فرصت داده شده است تا با مراجعه به حوزه‌های مالیاتی ذیربط نسبت به دریافت «شماره اقتصادی» خود اقدام کنند.

مکلفین به صدور صورتحساب فروش و درج شماره اقتصادی در بند ۳ ذکر شده‌اند. کلیه اشخاص حقوقی مذکور در بند یک دستورالعمل، و صرفاً آن دسته از اشخاص حقیقی که به امر تولید و مونتاژ و صادرات و واردات و توزیع کالا به صورت عمده (بنکداری) اشتغال دارند، مکلف به صدور صورتحساب فروش مطابق فرم نمونه‌ای که قبلاً توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی اعلام شده می‌باشند. همچنین این اشخاص موظفند هنگام صدور صورتحساب فروش شماره اقتصادی خریدار را، در صورتی‌که از جمله اشخاص مذکور در بندهای ۱و۲ دستورالعمل باشند درج نمایند. مشاغل جزء از تکلیف صدور صورتحساب فروش طبق نمونه وزارت امور اقتصادی و دارائی معاف بوده و اخذ شماره اقتصادی خریدار و درج آن در صورتحساب هنگام معامله با اشخاص حقیقی غیر از موارد مذکور در بند ۲ دستورالعمل، یعنی در مورد اشخاصی که کالا را در حد مصرف متعارف یک مصرف‌کننده نهائی خریداری می‌نمایند، الزامی نیست.

در بند ۴ گمرک ایران و کلیه وزارتخانه‌ها و موسسات، شرکتها و سازمانهای دولتی ملزم به رعایت بخشنامه‌های وزارت امور اقتصادی و دارائی در این زمینه‌ها شده‌اند. در بند ۵ برای اشخاص مذکور در بند ۳ دستورالعمل، یعنی اشخاص حقوقی و آن دسته از اشخاص حقیقی که مکلف به صدور صورتحساب فروش و درج شماره اقتصادی فروشنده و خریدار در آن شده‌اند، وظایف زیر مقرر شده است:

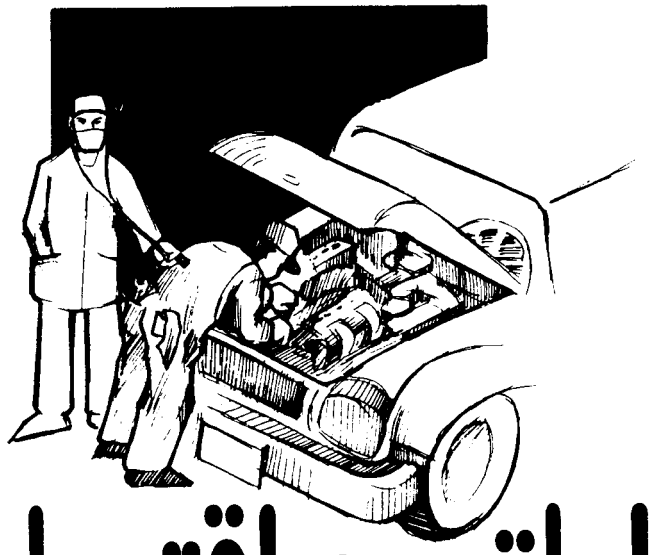
۱ـ کلیه اشخاصی که سیستم فروش آنها مکانیزه است، موظفند فهرست معاملات ماهانه خود را روی محیطهای کامپیوتری (نوار یا دیسکت و غیره) که حاوی اطلاعات مندرج در فرم صورتحساب فروش اعلام شده باشد تا دهم ماه بعد در تهران به اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی و در شهرستانها به اداره امور اقتصادی و دارائی تحویل نمایند.

۲ـ سایر اشخاص مشمول یعنی موظفین به صدور صورتحسابهای فروش مکلفند میزان معاملات خود با طرفهای معامله را هر سه ماه یکبار مطابق فرم نمونه‌ای که حاوی نام خریدار، آدرس خریدار شماره اقتصادی خریدار، نوع کالا و وجه ریالی فروش باشد به مراجع ذکر شده در فوق ارسال دارند.

در بند ۶ جرائم تخلفات ذکر و در بند ۷ از کلیه اشخاص مشمول دستورالعمل خواسته شده است تا در صورت انحلال، تغییر شغل یا هرگونه تغییرات دیگر مراتب را ظرف یکماه به حوزه مالیاتی مربوط اعلام کنند.

طی بخشنامه ریاست جمهوری نیز به کلیه وزارتخانه‌ها موسسات، سازمانها، شرکتهای دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی تاکید شده است که نهایت کوشش را در اجرای صحیح مقررات مذکور به عمل آورند و با وزارت اقتصاد و دارائی همکاری کنند. طبق این بخشنامه از مراجع دولتی خواسته شده است که هرگاه خرید دستگاه دولتی بیش از یک میلیون ریال باشد، این خرید را از اشخاصی که دارای شماره اقتصادی باشند صورت دهند و چنانچه دستگاه یا شرکت دولتی کالائی در سطح مصرف‌کننده نهائی توزیع یا ارائه نماید نیازی به مطالبه و درج شماره اقتصادی خریدار در فاکتورهای صادره ندارد.▣

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



فرار مالیاتی و اقتصاد پنهان
(زیرزمینی)

عین الله علاء

وجود نرخ‌های نهائی بسیار بالای مالیاتی انگیزه‌های فرار مالیاتی[۱] و اجتناب از مالیات[۲] را افزایش می‌دهد. بیشترین مورد اجتناب از مالیات‌ها به شکل افزایش تولید خانگی است که افراد کالاها و خدمات با ارزش مثبت موردنیاز و مصرف خود را در منزل تولید می‌کنند و چنانچه این محصولات در بازار به فروش نروند و نیز کار، سرمایه و سایر عوامل تولید موردنیاز برای تهیهٔ آن‌ها از بازار خریداری نشود، مشمول مالیات نخواهند بود. به عنوان مثال، کسی که فنّ تعمیر اتومبیل را می‌آموزد و اتومبیل خود را در منزل تعمیر می‌کند یا کسی که امور مربوط به خانهٔ خود نظیر بنائی و نجاری و غیره را مرتفع می‌نماید، برای خود خدمات غیرپولی یا جنسی تولید می‌کند و چون تقریباً در تمام این معاملات و کارها پولی ردّ و بدل نمی‌شود لذا از شمول و دسترس مالیات خارج خواهند بود.

به همین ترتیب، در کشورهائی که صاحب خانه‌ها در ملک خود سکونت می‌گزینند و اجاره‌ای نمی‌پردازند و معادل ریالی اجاره خانهٔ آنان به درآمد مشمول مالیاتشان افزوده نمی‌شود، منفعت عمده‌ای از این بابت متوجه آنها می‌شود. حال اگر کسی که اتومبیل خود را تعمیر می‌کند، این کار را برای دیگری در ازاء دریافت پول نقد انجام می‌داد یا آن کسی که در منزل متعلق به خود سکونت می‌کند، آن را به دیگری در مقابل دریافت پول به اجاره واگذار می‌کرد، هر دو نفر مشمول مالیات می‌شدند.

هیچ معیار دقیقی وجود ندارد که بتوان به وسیلهٔ آن معلوم ساخت که نرخ‌های تصاعدی مالیاتی تا چه حد افراد را تحریک می‌کند که از اوقات فراغت خود در جهت کسب مهارت‌های لازم برای انجام کارهای مولد در منزل نظیر آشپزی، دوخت و دوز، نجّاری و لوله‌کشی و غیره استفاده کنند.

همچنین نمی‌توان زیان کارآئی ناشی از این رفتارها را نیز به سادگی برآورد کرد. مثلاً، زمانی که یک پزشک جراح ماهر تصمیم می‌گیرد که سیم‌کشی منزل خود را بازسازی یا تجدید کند، مطمئن نیست که بتواند این کار را مانند یک برق‌کار مجرّب، خوب و دقیق انجام دهد. افزون برآن، اگر این جراّح از وقت جراحی خود کم کند تا بتواند برق‌کشی منزل خود را به انجام برساند، خیلی محتمل است که زیان وارده به وی به مراتب از دستمزدی که به یک برق‌کار حرفه‌ای برای انجام همان کار می‌پردازد بیشتر باشد. به عبارت دیگر، این نوع فعالیت‌های تولیدی خانگی که محرک آنها مالیات‌های سنگین است، منتج به کاهش منافع حاصل از تقسیم کار می‌گردد. در هر صورت، تعیین میزان تولید خانگی ناشی از مالیات‌های زیاد، بسیار دشوار است زیرا گاهی اوقات، این گونه فعالیت‌ها متأثر از کاهش شدید در قیمت ابزار و وسائل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مورداستفادهٔ آن‌هاست. همچنین، نمی‌توان حجم زیان‌های وارده از این بابت را نیز به درستی تعیین نمود.

جنبهٔ دیگر مسأله که به نرخ‌های بالای مالیاتی مربوط می‌شود، تحریک افراد به کتمان معاملاتی است که درآمدهای زیادی برای آنان ایجاد می‌کند. این فعالیت‌ها به دو صورت انجام می‌شود: شکل اول این است که معاملات به صورت پایاپا انجام گیرد و پولی رد و بدل نشود و در جائی نیز ثبت نگردد تا امکان ردیابی برای مأموران تشخیص مالیات وجود نداشته باشد. مثلاً، یک لوله‌کش، دست‌شوئی منزل یک پزشک را در ازاء معاینه‌ای که از وی به عمل می‌آورد، تعمیر کند. شکل دوم به این صورت است که مقاطعه‌کاران برای خدمات خاصی که انجام می‌دهند به سادگی از گزارش آن به مأموران تشخیص مالیات طفره بروند. این نوع دوم از فرار مالیاتی در سال‌های اخیر، در همهٔ کشورها به نحو قابل ملاحظه‌ای افزایش یافته است.

از آنجا که بسیاری از اشخاصی که مبادرت به فرار از مالیات می‌نمایند درخواست پول نقد (به منظور کاهش امکان پیگیری مأموران مالیاتی) می‌کنند، لذا دلیلی براین باور وجود دارد که اگر سایر عوامل را ثابت فرض کنیم، افزایش در این گونه معاملات پنهان یا زیرزمینی، تقاضای اسکناس و مسکوک را نسبت به سپرده‌های دیداری افزایش خواهد داد. این موضوع فرصتی برای اقتصاددانان فراهم می‌آورد که بتوانند بدین طریق حجم اقتصاد پنهان را اندازه بگیرند. اقتصاددانان این کار را از طریق پیش‌بینی و برآورد مقدار پول نقدی که باید بر مبنای تولید ناخالص ملی و سرعت مورد انتظار پول در جریان تعیین شود، انجام می‌دهند. و لذا هرگونه اختلاف میان نسبت‌های پول نقد مورد انتظار و مقدار پول واقعی را به معاملات زیرزمینی که در تولید ناخالص ملی منظور نشده است. اسناد می‌دهند.

پانوشت‌ها:

۱ـ Tax Evasion ـ فرار مالیاتی عبارت است از تعدیلات غیرقانونی که اشخاص برای نپرداختن مالیات انجام می‌دهند. فرار مالیاتی اغلب از طریق توسل به اعمال و ابزار غیرقانونی مثل حساب‌سازی، رشوه و ارعاب و غیره صورت می‌گیرد.

۲ـ Tax Evoidance ـ اجتناب از مالیات عبارت است از ترفندهای قانونی که اشخاص برای استفاده از امتیازات و راه‌های مشروع و قانونی، انجام می‌دهند. استفاده از وکلا و متخصصین ماهر و مطلع در امور مالیاتی از جمله راه کارهای اجتناب از مالیات است.

* * *

وکالت مالیاتی



حسن ابهریان

طی دو مقاله از مقالات مجله مالیات امر وکالت مالیاتی با دید مثبتی مورد بحث قرار گرفته است. نخست در مقاله «حرفه مشاوره مالیاتی و توصیه‌های کنفدراسیون مالی اروپا» در شماره اول، و دیگری در مقاله «ساده‌نگاری یا ساده‌انگاری قانون مالیات‌ها» در شماره پنجم. واقعیت امر این است که مالیات و مسائل مربوط به آن در تمامی کشورها و فارغ از نوع سیستم حاکم بر آن‌ها همواره امری بسیار حساس و قابل بررسی بوده است. این پدیده به‌جا مانده از قرون و اعصار حداقل دارای دو سوژه یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

عامل اصلی می‌باشد: اول مؤدی و دوم دولت که دستگاه وصول مالیات به نمایندگی از سوی آن عمل می‌کند. ولی با توجه به حدوث تحولات فراوان در تمامی شئون حیات بشری، که پایانی هم برآن متصور نیست، برخورد ابتدائی و غیر فنی با مساله به منزله تلقی سطحی موضوع و گذر از فراز پیچیدگی‌ها و زحماتی است که حل اصولی آن به همراه خواهد داشت.

حقوق مالیاتی یکی از پویاترین رشته‌های دانش حقوقی است و به جرات می‌توان گفت که از این حیث کمتر رشته دیگر حقوقی است که بتواند با آن برابری کند. زندگی حقوقی اکثریت قریب به اتفاق مردم همانند نفس کشیدن ناخودآگاه و اتوماتیک جریان می‌یابد و طرح مساله حقوقی برای آنان و در نتیجه رجوع به دستگاه‌ها و مراجع رنگارنگی که جوامع بشری برای فیصله این امور پدید آورده‌اند کاملاً جنبه استثناء دارد و چه‌بسا که برای کسان بسیاری در سراسر عمر بیش از چند بار این ضرورت پیش نیاید.

اما در مورد مالیات‌ها وضع به گونه دیگری است. اولاً شمار مؤدیان مالیاتی لاتعدّ و لاتحصی است، و بخش عظیمی از جامعه را شامل می‌شود. ثانیاً آن جنبه خود به خودی و ناخودآگاهی که در بسیاری از زمینه‌های دیگر حقوقی وجود دارد در این‌جا کمتر جاریست. مراجعه به ماموران مالیاتی، طرح اختلاف یا دست‌کم جرّ و بحث و چانه‌زدن، جزء لایتجزیٰ و لازمه طبیعت مالیات‌هاست. نکته بسیار مهم دیگر نقش‌های گوناگون امر مالیاتی در مدیریت کلان جامعه چه از حیث اقتصادی و چه از جهت اجتماعی است. به این خاطر سلامت و عملکرد درست سیستم مالیاتی یکی از بزرگ‌ترین هدف‌ها و دل‌مشغولی‌های هر دولتی را تشکیل می‌دهد.

همین اندازه استدلال کافی، و بیش از حد

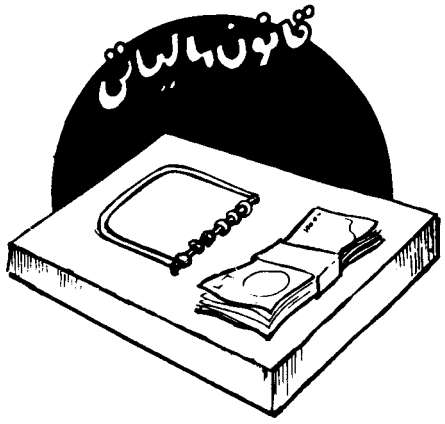


کفایت، است تا ما را به این استنتاج هدایت کند که به اندازه سایر رشته‌های حقوقی - و حداقل به آن اندازه - باید تمهیدات متداول جهت اجرای صحیح قانون و حفظ حقوق صاحبان حق و تکلیف نسبت به این رشته نیز جاری گردد. یکی از مهم‌ترین این تمهیدات امر وکالت از افراد و مؤسسات است که به شکل نوین آن در کشور ما سابقه‌ای متجاوز از هفتاد سال دارد. ولی شگفت است که در مورد مالیات‌ها با تمام اهمیتی که در حیات فردی و اجتماعی مملکت دارد به حدی سستی و اهمال، و احیاناً معاندت و مخالف خوانی، اعمال شده که این حرفه تا این زمان نتوانسته است پا بگیرد و قوامی پیدا کند. اشارات رقیقی که در قوانین مالیاتی ایران، به ویژه از سال ۱۳۴۵ به بعد، با لیت ولعل نسبت به این قضیه به عمل آمده چندان بی‌رنگ و سست است که نبود آن سنگین‌تر می‌بود.

بد نیست در این باب نظری به وضع موجود در سایر جوامع بیافکنیم. از جمله در قاره اروپا حرفه وکالت مالیاتی به عنوان یک تاسیس حقوقی بسیار جاافتاده و منسجم برقرار است و جوشان و فعال در حیات روزمره جامعه مساهمت دارد. این حرفه به فعالیت در درون مرزهای ملی اکتفا نکرده و تشکل آن سراسر قاره را دربر گرفته است. کنفدراسیون مالی اروپا که سازمان‌های مشاوره مالیاتی کشورهای اروپائی در آن عضویت دارند سازمان دهنده فعالیت‌های بین‌المللی وکلای مالیاتی اروپاست. این مجمع بین‌المللی نه تنها وظیفه حفظ منافع حرفه‌ای وکلای مالیاتی را بر عهده دارد، بلکه خود به یکی از مهم‌ترین مراکز مشورتی مالیاتی بدل شده و دولت‌ها را در کار قانونگذاری و برنامه‌ریزی مالیاتی یاری می‌دهد. مقاله کوتاهی که تحت عنوان «ایالات متحده آمریکا - ۶۰۰۰۰ وکیل مالیاتی» در شماره پنجم مجله مالیات چاپ شده اهمیت و وسعت این مقوله را در کشور مذکور نشان می‌دهد و خود نیازی به تفسیر ندارد.

فواید شناسائی رسمی و قانونی این حرفه و انسجام و نظمی که براثر آن در کارها پدید خواهد آمد امریست که در جهان به تجربه رسیده و قابل انکار نیست. قانونی شدن این حرفه و ایجاد ضوابط معقول که حدود و ثغور کار وکلای مالیاتی را روشن سازد و نیز تشکیل کانونی برای وکلای مالیاتی، همانند کانون وکلای قضائی، نه تنها به زیان مالیه کشور نیست بلکه اگر به درستی عمل شود اثرات مفید و منافع اقتصادی و اجتماعی و حتی سیاسی آن در زمانی نه چندان دور آشکار خواهد شد و رعایت دقیق‌تر قوانین و دفاع از حقوق مؤدی - و مآلاً دولت را - درپی خواهد داشت. ضمناً این تصور که دستگاه‌های وصول مالیات همیشه یک‌طرفه عمل می‌نمایند تا حدود زیادی از اذهان خارج خواهد شد و ماموران مالیاتی نیز در حفظ انضباط و شئون حرفه‌ای خود کوشاتر خواهند شد و بدون این‌که ساده‌انگاری مسائل مالیاتی و حقوقی مایه سهل‌انگاری و القاء فکر پیش‌پا افتاده بودن قوانین و مقررات نزد آنان شود، برای دولت نیز اقدامی مثبت در جهت نیل به اهداف و سیاست‌های مالی و پولی کشور خواهد بود.▣

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



هیأت حل اختلاف «همعرض» و رعایت نظر شورای عالی مالیاتی

محمد حسین سید زمانی

مقدمه

سلسله مراتبی که برای مراجع دادخواهی، اعم از اداری و قضائی، پیش‌بینی می‌شود دقیقاً به مفهوم ارجحیت آراء مراجع عالی نسبت به مراجع دانی است، چنان‌که اگر رأیی از مرجع پائین‌تر صادر شود و یکی از طرفین اختلاف در مقام اعتراض برآن نزد مرجع بالاتر اقامه دعویٰ کند، بالطبیعه باید نظر مرجع ثانی - مادام که از سوی مرجعی بالاتر از آن به نحوی نقض نشده - مرجّح شناخته شود و ملاک عمل قرار گیرد. اگر جز این باشد نه تنها فایده‌ای بر پیش‌بینی تشکیلات و سلسله مراتب رسیدگی مترتب نخواهد بود، بلکه روش دادخواهی و رسیدگی - و مآلاً کل سیستم حقوقی مربوط- زیر سئوال خواهد رفت، و واضح است که بی‌نظمی جایگزین انتظام قانونی خواهد شد.

این قاعدهٔ ساده و بدیهی که از طبیعت امور ناشی می‌شود غالباً به موجب قوانین مختلف نیز مورد تصدیق و تایید قرار می‌گیرد. فرضاً ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم، که راجع به رسیدگی شعب شورای عالی مالیاتی نسبت به شکایات اقامه شده بر آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی است، مصرّح است به این که اگر «رای مورد شکایت از طرف شعبه نقض» شود، «پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد و.... مرجع مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی بر طبق فصل سوم این باب و با رعایت *نظر شعبه شورای عالی مالیاتی* رسیدگی و رای مقتضی می‌دهد....». این حکم قانونی به وضوح و از دو جهت مؤید قاعده‌ای است که بدان اشاره کردیم. نخست این‌که شورای عالی مالیاتی که در سلسله مراتب دادخواهی مالیاتی فوق هیات‌های حل اختلاف قرار دارد، صلاحیت و اقتدار نقض آراء آن هیات‌ها را داراست. و دیگر این‌که نظر همین مرجع عالی باید در مرجع‌دانی یعنی هیات حل اختلاف دوم - یا چنان که مصطلح است هیات همعرض - مورد اتّباع و مراعات قرارگیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

موضوع بحث

بحث اصلی مقاله حاضر پیرامون این نکته است که اگر مرجع پائین‌دست به رغم تصریح قانون مفاد رای مرجع بالاتر از خود را ملحوظ نداشته و از آن تجاوز کند حکم قضیه چه خواهد بود؟ به طور خاص مساله از جهت مالیاتی و در زمینه همین حکم صریح ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مطرح است. علاوه بر این که حکم مورد بحث در متن قانون بالصّراحه آمده است، یکی از آراء شورای عالی مالیاتی نیز - که خود در ردیف قانون محسوب است - مؤید همین معنی است. هیات عمومی ضمن رای مورخ ۷۲/۳/۵ خود چنین می‌گوید: «...طبق نصّ صریح ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم هیات‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده مزبور باید در رسیدگی مجدد *با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی* رای مقتضی صادر نمایند...».(۱)

قبل از هر چیز باید یادآور شویم که قضیه مورد بحث حالت فرض و تخیل ندارد و موارد مختلفی از آن عملاً پیش آمده است. به عنوان نمونه می‌توان به همین رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رجوع کرد که جهت پاسخگوئی به یکی از موارد وقوع همین کیفیت صادر شده است.

عنوان عمل

در صورت بروز این مساله یعنی عدم رعایت مفاد رای شورای عالی مالیاتی از سوی هیات حل اختلاف همعرض، باید دید عنوان چنین رفتاری چه خواهد بود. در بخش انتظامی قانون مالیات‌های مستقیم (فصل‌های پنجم و ششم باب پنجم پیرامون دادستانی و هیات عالی انتظامی مالیاتی) چند اصطلاح مختلف در این زمینه به کاررفته که از آن جمله است: «تخلفات اداری در امور مالیاتی» (ماده ۲۶۲)، «تخلفات و تقصیرات» (ماده ۲۶۴)، «عدم رعایت مقررات قانون مالیاتی» (ماده ۲۶۵)، «تخلف در انجام تکالیف قانونی» (ماده ۲۶۹). باید پذیرفت که در این مورد همانند موارد دیگری از قانون مالیات‌های مستقیم عنوان‌بندی و نامگذاری اصطلاحات به طور منسجمی انجام نشده است. ولی از مجموعه این عناوین و با توجه به مندرجات مواد مختلف این بخش ظاهراً می‌توان کلیه عناوین فوق را نسبت به موردی که طرح شد صادق دانست. به عبارت دیگر اصطلاحات مختلفی نظیر «تخلف در انجام تکالیف قانونی»، «تخلفات و تقصیرات، و عدم رعایت مقررات» را می‌توان به یک معنی دانست. به هر تقدیر آنچه مسلم است مثالی که زدیم دقیقاً می‌تواند به مفهوم «عدم رعایت مقررات قانون مالیات‌های مستقیم» (موضوع بند الف ماده ۲۶۵) و «تخلف در انجام تکالیف مقرر به موجب قانون» (موضوع ماده ۲۶۹) شناخته شود، و به محض قبول این نظر الزاماً و برحسب توالی موضوعات این بخش از قانون باید بپذیریم که همین عمل مصداق «تخلفات و تقصیرات» مذکور در بند الف ماده ۲۶۴ و به تبع آن مصداق «تخلفات مالیاتی در امور اداری» مذکور در بند الف ماده ۲۶۲ نیز خواهد بود، زیرا این احکام سلسله‌وار با یکدیگر مرتبط‌اند.

آثار عمل

آثار هرگونه تخلف و تقصیر را می‌توان از چند جهت مورد بحث قرار داد. مهم‌ترین این جهات یکی جنبه تنبیهی قضیه و دیگری ابطال نتایج، لااقل، مادی حاصل و استقرار وضع به حالت صحیح آن است که در قضیه مورد بحث ما حالت صحیح عبارتست از صدور رای بر اساس نظر شورای عالی مالیاتی. جنبه تنبیهی مساله ضمن همان بخش انتظامی قانون مالیات‌های مستقیم روشن شده و نسبت به قضیه‌ای که مشخصاً مطرح نمودیم به نظر می‌رسد تبصره ماده ۲۷۰ قانون حاکم باشد.

اما جنبه تنبیهی موضوع بیش از آن که به رفع تضرر از ذینفع و احقاق حق او مربوط باشد، کیفیت اجتماعی دارد و به خاطر انتظام کارها و ممانعت از تکرار تخلفات صورت می‌گیرد. آنچه به ذینفع و حقوق او مربوط می‌شود نکته دوم یعنی ابطال نتایج مادی تخلف و استقرار وضع به حالت صحیح آن است، و اتفاقاً در قضیه‌ای که مورد بحث است این جنبه کار از نظر مؤدی می‌تواند بسیار حائز اهمیت باشد زیرا،

۱. رای هیات حل اختلاف مالیاتی به موجب تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قطعی است و اگر هم مورد از مصادیق ماده ۲۴۷ و قابل تجدید نظر باشد، آنگاه رای هیات تجدیدنظر حائز قطعیت خواهد بود (قسمت اخیر ماده ۲۴۷).

۲. همان‌گونه که می‌دانیم قطعیت رای به منزله قابلیت اجرای آن است، مگر این‌که مؤدی در مقام شکایت به شورای عالی مالیاتی برآید که در این صورت هم باید به میزان مالیات ودیعه نقدی یا تضمین بانکی بسپارد و یا وثیقه ملکی یا ضامن معتبر مورد قبول معرفی کند تا بتواند اجرای رای هیات را موقتاً معلق بدارد. اگر هیات همعرض بنابر تکلیف قانونی خود نظر شورئ را رعایت کند مشکلی به میان نمی‌آید و دشواری کار هنگامی است که هیات به رغم این تکلیف و بدون توجه به نظر شورئ رای هیات اولیه را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

ابرام کند. در چنین حالتی است که باید با توجه به استدلال یاد شده آثار پدید آمده برحسب رأی هیات همعرض مرتفع شود و اوضاع به حالی استقرار یابد که نظر داده شده از سوی شورای عالی مالیاتی اقتضاء می‌کند.

آئین کار

در این مرحله پرسش مهم‌تری قابل طرح است و آن این‌که تصحیح این اشتباه یا خطا چگونه باید صورت گیرد و ذینفع چه مسیری را باید برای استقرار وضع در حالت درست آن طی کند؟ البته ذینفع الزاماً همواره مودی نیست و بلکه جانب دیگر قضیه یعنی دولت و دستگاه مالیاتی نیز می‌تواند با مشابه همین وضعیت روبه‌رو شود. به عبارت دیگر رای نادیده گرفته شده شورئ ممکن است به زیان مؤدی و به سود دولت صادر شده باشد.

حالات گوناگونی قابل فرض است: نخست این‌که مرجع نقض و ابطال رای هیات همعرض را هم خود شورئ بدانیم. از حیث ذات و جوهر مساله فی‌الواقع نیز قضیه در صلاحیت شورئ است، زیرا پرسش اصلی جنبه شکلی دارد و در حیطه «عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه» قرار می‌گیرد و از مصادیق بند ۴ ماده ۲۵۵ است که صلاحیت‌های شورای عالی مالیاتی را برمی‌شمارد. اما مشکل این است که چنین مسیری در متن قانون پیش‌بینی نشده و فرض قانون بر این است که کار در مرحله هیات همعرض پایان می‌پذیرد، و شاید وقوع چنین کیفیتی از مخیله تدوین کنندگان قانون نمی‌گذشته است. از سوی دیگر وقوع دوباره همین ماجرئ یعنی نقض مجدد نظر شورئ از سوی هیات همعرض که به فرض دوباره تشکیل شود محال به نظر نمی‌رسد.

راه دیگر این است که طرح شکایت از این بابت را با توجه به موادی از بخش انتظامی قانون که قبلاً اشاره شد در صلاحیت دادستانی و هیات عالی انتظامی مالیاتی بدانیم. بدین معنی که ذینفع به عنوان عدم رعایت مقررات قانون مالیات‌های مستقیم در دادستانی انتظامی مالیاتی طرح شکایت کند و ضمن آن استقرار حالت صحیح قضیه یعنی صدور رای براساس نظر شورای عالی مالیاتی را محقق سازد. ولی این طریقه نیز براساس مقررات کنونی قانون قابل بحث است، زیرا چنین صلاحیتی برای هیات عالی انتظامی مالیاتی شناخته نشده و این ارگان نمی‌تواند خود را جایگزین هیات همعرض نموده و رای را اصلاح کند.

ضمناً استفاده از حکم جبران خسارت پیش‌بینی شده در بند یک ماده ۲۷۰ قانون نیز بی‌مورد است، زیرا مابازاء خسارت به طریقی زنده و موجود است. یعنی یا به صورت وجه نقد به صندوق دولت واریز شده و یا بر ذمه مؤدی است. بنابراین حکم به جبران خسارت بابت مالیات و متفرعات آن در چنین وضعی بی‌وجه خواهد بود.

طریقه دیگر محتملاً استفاده از مقررات ماده ۲۵۱ مکرر قانون خواهد بود. ولی این ماده را در واقع باید مصداق مثل «آخرالدّواء الکیّ» دانست و یک وسیله استثنائی و نادر حل اختلافات مالیاتی به شمار می‌رود. رجوع به دیوان عدالت مالیاتی هم میسر است، اما اولاً تکرار ماجرای اصلی یعنی نادیده گرفتن نظر دیوان در این حالت نیز قابل وقوع است و معلوم نیست که شان آن اجلّ از شورئ باشد. ثانیاً راه درست آن است که نارسائی سیستم رسیدگی مالیاتی در درون آن اصلاح شود و نه این‌که گشودن گره را از همسایه بخواهیم.

با توجه به مجموع آنچه گفته شد شایسته است اصلاح قانون در این زمینه مورد نظر قرار گیرد و همراه آن تدابیر تشکیلاتی و انتظامی لازم نیز اتخاذ گردد تا چنین کیفیت ناملایمی قابلیت حدوث پیدا نکند، و در صورت حدوث نیز از مجاری عادی قابل فیصله باشد. ضمناً کیفیت روانی موضوع نیز درخور توجه است. در یک محیط تشکیلاتی محدود بروز نوعی جانبداری نسبت به تفسیر معینی از برخی مواد قانون امری است طبیعی و قابل وقوع، به ویژه که تنسیق همه کارها در مدیریت واحدی متمرکز باشد. اقدامی که در زمینه تشکیل مدیریت جداگانه برای هیات‌های حل اختلافات مالیاتی به عمل آمده می‌تواند گامی در جهت تصحیح وضعیت‌هائی مشابه وضع مورد بحث تلقی گردد. امید است همان‌گونه که برنامه‌ریزی شده این استقلال عمل در سطح کشور به مرحله اجرا درآید و فواید خود را به بارآورد.(۲)

۱- متن رای در صفحه ۵۵ شماره سوم مجله مالیات آمده است.

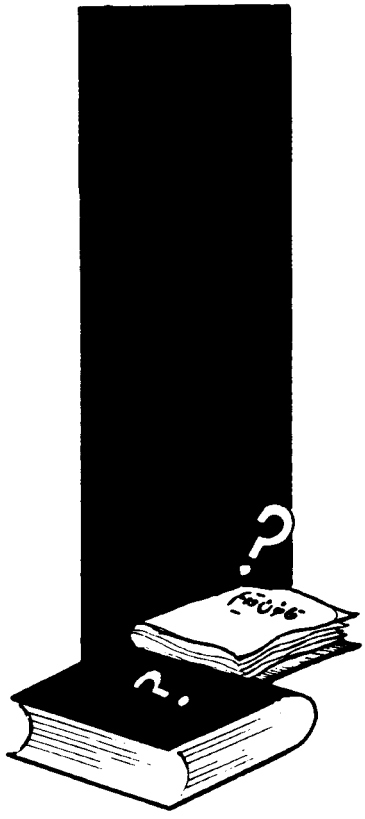
۲ - مقاله «تشکیل اداره کل امور هیات‌های حل اختلاف مالیاتی» در همین شماره مجله مالیات ملاحظه شود.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

عام و خاص ـ قاعده‌ای مهجور

شرحی بر رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی



دکتر محمّد توکل

برحسب منطق ساده و طبیعی امور هر قانون تازه‌ای بر قوانین پیش از خود برتری دارد و اگر با مقرراتی که قبلاً به تصویب رسیده مغایرت داشته و جمع میان آن دو ممکن نباشد، آنگاه قانون کهنه به کناری نهاده شده و حکم نوین به مرحلهٔ عمل در خواهد آمد، و یا چنان‌که اصطلاحاً گویند قانون لاحق قانون مغایر سابق را نسخ خواهد کرد.

امّا در این میان حالت ویژه‌ای ممکن است پدید آید و آن این‌که ناسازگاری دو قانون کامل و فراگیر نبوده و پاره‌ای از احکام و سوژه‌های یکی از آن دو از شمول این مغایرت مصون ماند. در چنین حالتی نیز همان منطق طبیعی و ساده حکم می‌کند که بخش‌های سازگار و موافق دو قانون را بی‌جهت به چوب مغایرت نرانیم و بلکه بر آنها جامهٔ عمل بپوشانیم.

از این هم که بگذریم در همان بخش‌هائی که مغایرت و تضادّ بین دو قانون قدیم و جدید مشهود است باز «امّا»ئی وجود دارد، و آن - سخن کوتاه - مربوط به حالتی است که قانون قبلی راجع به یک یا چند مورد و مصداق محدود و معین از یک گروه و طبقهٔ کثیرالعده باشد و سپس قانون جدید حکمی مغایر حکم آن قانون محدود قبلی نسبت به مجموع افراد و مصادیق گروه مقرر دارد. باید دید آیا چنین قانون تازه‌ای که ناظر بر همهٔ افراد گروه است و با قانون موجود در تضادّ و تغایر می‌باشد، حکم قانون پیشین را نسبت به آن چند مصداق و نمونهٔ خاص و محدود لغو کرده و آن‌ها را هم مشمول حکم خود خواهد ساخت یا نه. به عبارت دیگر آیا قانون عام (general law) ناسخ قانون خاص (special law) قبل از خود می‌گردد یا نه؟

پاسخ مکتب سنّتی حقوق به این پرسش منفی است و استدلال چنین است که وضع قانون خاص از عنایت ویژهٔ قانونگذار به مصادیق و سوژه‌های معین حکایت دارد و اگر در زمانی دیگر قانونی عام وضع شود که مجموع مصادیق و افراد گروه را دربر گیرد نشانهٔ رفع توجه مقنن به آن سوژه‌های معین نخواهد بود، مگر آن‌که قانون خاص بعدی همان سوژه‌های مشخص را مشمول حکمی مغایر قانون خاص سابق قرار دهد و یا مفاد قانون عام لاحق قانون خاص پیشین را بالصّراحه ملغی سازد.

در زمان‌های اخیر این قاعدهٔ منطقی مورد تعدیل قرار گرفته و یا دقیق‌تر بگوئیم در بیان حدود و ثغور آن تجدید نظرهائی معمول گشته است. برحسب نظرات جدید ضابطه‌ای که در این مورد باید ملاک داوری قرارگیرد همانا نیت قانونگذار در تدوین قانون عام لاحق است. اگر مفاد این قانون چنان باشد که بتوان نسخ هرگونه مقررات مغایر پیشین را از آن استنباط نمود باید قوانین مغایر موجود را ملغی دانست، هرچند که نسخ آن‌ها به موجب قانون لاحق بالصّراحه و به‌طور مستقیم صورت نپذیرفته باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

به عبارت دیگر آنچه در این استدلال نفی شده مساله تصریح به لغو قانون خاص قبلی است، یعنی لازم نیست که قانون عام جدید حتماً تصریح به لغو قانون یا قوانین خاص موجود نماید تا بتوان حکم به نسخ آن‌ها داد و بلکه سایر قرائن و وجود عبارات کلی‌تر در قانون عام به شرط آن‌که حاکی از نیت قانونگذار نسبت به لغو قوانین عام یا خاص قبلی باشد، به این منظور کفایت می‌کند.

نظر شورای عالی مالیاتی

رأی مورّخ ۷۳/۵/۳۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی متضمّن همین برداشت جدید از قاعدهٔ مورد بحث است. مساله طرح شده نزد شورایٔ از این قرار بوده است: تبصرهٔ ۳ ماده واحدهٔ اصلاح مادهٔ ۱۹ قانون مجازات مرتکبین قاچاق مصوب ۶۳/۱۱/۹ حق‌الکشف پرداختی به کاشفان قاچاق را معاف از مالیات دانسته است، ولی سه سال پس از وضع این قانون یعنی در اسفندماه ۱۳۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم به تصویب رسیده که تاریخ اجرای آن از اول فروردین ۱۳۶۸ معین شده است. ماده ۱۷۳ همین قانون کلیه قوانین و مقررات مالیاتی را که مغایر احکام قانون مذکور است ملغی ساخته است. از شورایٔ سئوال شده است که بدین ترتیب آیا تبصرهٔ ۳ ماده واحده اصلاحی قانون قاچاق نیز منسوخ شناخته می‌شود یا خیر.

هیات عمومی شورایٔ پاسخ مثبت به این سئوال داده و تبصره ۳ ماده واحده اصلاحی قانون مجازات مرتکبین قاچاق را به حکم ماده ۱۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶ به طور اصولی ملغی دانسته است. خود به خود پیداست که این اظهار نظر در عین حال متضمّن شناسائی وجود مغایرت بین تبصره ۳ ماده واحده مذکور و قانون سال ۶۶ مالیات‌ها نیز می‌باشد.

هیأت عمومی پس از این حکم کلی در مقام تعیین تکلیف مالیاتی حق‌الکشف‌های دریافتی به موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم - و نه براساس ماده واحده قانون قاچاق - برآمده و دریافت کنندگان را به سه گروه: ماموران نیروهای مسلح، سایر ماموران دولت، و افراد فاقد علقهٔ استخدامی با دولت تقسیم کرده و این سه گروه را بابت حق‌الکشف دریافتی به ترتیب مشمول احکام مندرج دربندهای ۱۴ و ۱۳ ماده ۹۱ و حکم ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم دانسته است. این بخش از رای مورد بحث ما نیست و بلکه حکم اصلی هیأت عمومی مبنی بر منسوخ نمودن تبصره ۳ ماده واحده اصلاحی قانون قاچاق به موجب ماده ۱۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم مورد نظر است که گفتگوی خود را به طور عمده بدان معطوف می‌داریم.

عامّ و خاصّ

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی حق‌الکشف را در مورد حقوق بگیران دولتی نوعی درآمد مشمول مالیات حقوق به مفهوم مقررات فصل سوم قانون مالیات‌های مستقیم تلقی نموده و به همین سبب احکام بندهای ۱۳ و ۱۴ ماده ۹۱ مندرج در همین فصل را نسبت به حقوق‌بگیران مذکور بابت حق‌الکشف‌های دریافتی ایشان جاری دانسته است. ولی اگر افرادی جز این گروه حق‌الکشف از دولت دریافت کنند چون رابطه استخدامی میان آنان و دولت وجود ندارد و در خدمت دولت نیستند وجه دریافتی آنان به نظر هیات عمومی عنوان درآمد مشمول مالیات بر مشاغل به مفهوم ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم را داشته و براساس این ماده مشمول مالیات خواهد بود.

صرف‌نظر از این‌که بخش اخیر نظر هیات (در مورد شمول مالیات مشاغل) قابل پذیرش باشد یا خیر، به هر تقدیر از مجموع این تشخیص‌ها بر می‌آید که هیات درآمد حق‌الکشف را یک نوع خاص از انواع درآمدهای مشمول مالیات حقوق و یا گونه ویژه‌ای از درآمد مشمول مالیات مشاغل از مجموع درآمدهای مشمول ماده ۹۳ دانسته، که این نکته دقیقاً به مفهوم شناسائی وصف «خاصّ» برای حق‌الکشف در قبال کیفیت «عامّ» برای حکم کلی مندرج در ماده ۹۱ (مالیات حقوق) از یک سو و ماده ۹۳ (مالیات بر مشاغل) از سوی دیگر می‌باشد.

حقیقت امر نیز جز این نیست. همان بند ۱۳ ماده ۹۱ که هیات عمومی حق‌الکشف دریافتی ماموران کشوری دولت را تابع آن دانسته راجع به مزایای غیر مستمر به‌طور کلی و عام می‌باشد، و حق‌الکشف نوع معین و خاصی از این عنوان عام به شمار می‌رود. همچنین بند ۱۴ ماده ۹۱ تکلیف درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح را به طور کلی تعیین می‌کند، و حق‌الکشف نوع خاصی از این درآمد عام و کلی را تشکیل می‌دهد. و بالاخره اگر حق‌الکشف را برای غیر کارکنان دولت تابع تعریف ماده ۹۳ بدانیم عیناً جنبه خاص در برابر مجموعهٔ درآمدهای عام مشمول این ماده را خواهد داشت.

ولی با این همه ذکری از قاعده عام و خاص به میان نیامده و استدلال بر پایه آن شکل نگرفته و بلکه اشاره به عبارتی از ماده ۱۷۳ قانون شده که می‌گوید «کلیه قوانین و مقررات مغایر» ملغیٔ است. در رای هیات نفس مغایرت مورد اثبات قرار نگرفته و ظاهراً امری بدیهی و بی‌نیاز از استدلال شناخته شده است. شاید بتوان گفت که فرضاً بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون جدید (سال ۶۶) انواع مزایای غیر مستمر کارکنان دولت را مشمول مالیات به نرخ ۱۰ درصد دانسته که

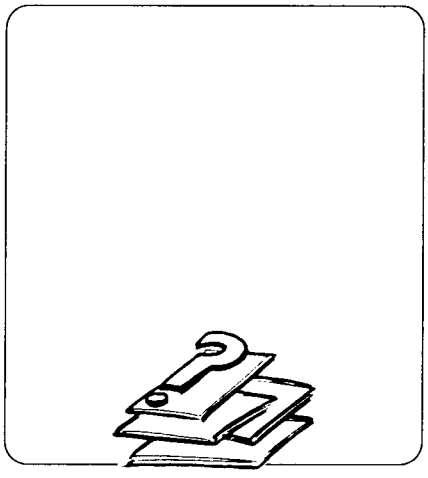
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

این نوع درآمد شامل حق‌الکشف نیز می‌باشد. ولی در مقابل تبصره ۳ ماده واحده قانون قاچاق حق‌الکشف را معاف از مالیات می‌دانسته است، پس بین این دو مغایرت وجود دارد و به نظر هیات به حکم ماده ۱۷۳ قانون مغایر یعنی تبصره ۳ مذکور باید منسوخ دانسته شود.

از مجموع این استدلال می‌توان نتیجه گرفت که رای مورد بحث با برداشت جدید حقوقی منطبق است که به قصد و نیت قانونگذار توجه داشته و عبارت کلی قانون لاحق مبنی بر نسخ کلیه مقررات پیشین را کافی می‌داند و همچون طرفداران سنتی قاعده عام و خاص تصریح به الغاء قانون خاص گذشته را ضرور نمی‌شمارد.

روش قانونگذاران

بررسی سوابق بحث‌های پارلمانی نیز نشانه‌های بیشتری از مهجوریت قاعده یاد شده به‌دست می‌دهد. فرضاً هنگامی که به مذاکرات مجلس پیرامون «قانون استفساریه در خصوص تاثیر ماده ۱۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم بر ماده ۱۱۱ قانون شرکت‌های تعاونی» مراجعه می‌کنیم (روزنامه رسمی مذاکرات جلسه ۷۲/۲/۲۹ مجلس شورای اسلامی) می‌بینیم که کوچک‌ترین اشاره‌ای به این قاعده نشده است، حال آن‌که استناد بدان می‌توانست برای اثبات نظر نمایندگان کارساز باشد. داستان به‌طور خلاصه از این قرار بوده است که ماده ۱۱۱ مذکور بسیاری از شرکت‌های تعاونی را از مالیات معاف کرده بود، ولی پس از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶ مراجع مالیاتی عیناً مانند آنچه در مورد حق‌الکشف بیان داشتیم با استناد به ماده ۱۷۳ همین قانون که مقررات مغایر را ملغی ساخته است حکم به منسوخ گشتن ماده ۱۱۱ قانون شرکت‌های تعاونی دادند. سال گذشته مساله در مجلس عنوان شد و قانون «استفساریه»‌ای که از آن یاد کردیم به تصویب رسید. مفهوم این قانون چنین است که به رغم تصویب ماده ۱۷۳ قانون مالیات‌های سال ۶۶، فصل مالیاتی قانون شرکت‌های تعاونی همچنان به قوت خود باقی است. در اینجا نیز مجلس می‌توانست به قاعده عام و خاص به عنوان تقویت موضع خود استناد جوید، ولی چنین نکرد و استدلالات دیگری را مطرح ساخت. این نیز نشانه دیگری از مهجوریت شکل سنتی قاعده عام و خاص است که ذهن به فوریت منصرف بدان نمی‌گردد.



رویه مالیاتی در مورد ماده ۱۷۳

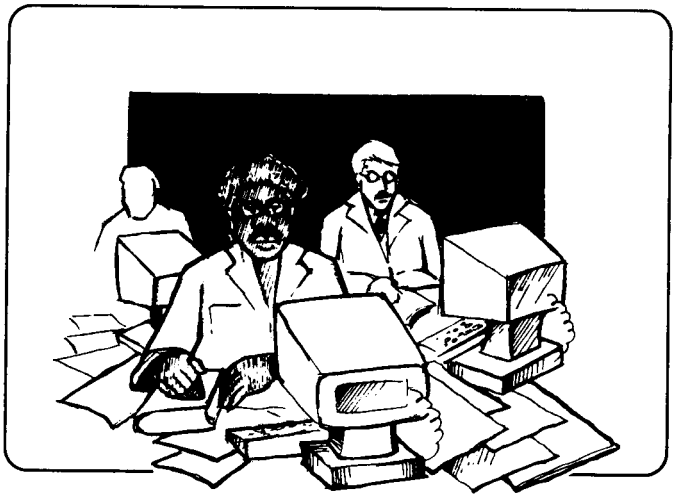
به نظر می‌رسد رای هیأت من حیث‌المجموع حاکی از پیدایش یک رویه کم و بیش «جاافتاده» در مورد تفسیر ماده ۱۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم باشد، و آن این که قوانین و مصوبات قبل از وضع ماده مذکور در صورت مغایرت با هریک از مواد قانون سال ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن به هر صورت منسوخ تلقی خواهد شد، اعم از آن‌که این مغایرت مستقیم و بالصّراحه باشد و یا تلویحی و استنتاجی، و در این میان تفاوت نمی‌کند که قانون سابق نسبت به قانون جدید خاص باشد یا عام. به عبارت دیگر مفهوم رویه مذکور این است که عبارت ماده ۱۷۳ دائر بر الغاء مقررات مغایر پیشین از هر جهت فراگیر و حاکی از قصد قانونگذار بر نسخ همه قوانین ناسازگار قبلی است خواه مغایرت صریح باشد یا استنتاجی، و اعم از آن‌که قوانین مغایر قبلی عام باشند یا خاص.

اگر این استنباط در خصوص ایجاد رویه مذکور درست باشد، آنگاه باید گفت که مجلس با تصویب قانون «استفساریه» یاد شده استثنائی بر آن وارد ساخته است، هرچند که به نظر می‌رسد خلل کلی در ارکان آن رخ نداده و کماکان - جز نسبت به موارد مشمول همین قانون «استفساریه» خاص - به حیات خود ادامه می‌دهد.

تعبیری خاص از ماده ۱۴۴

رای هیات عمومی به اتفاق آراء صادر نشده و اقلیت و اکثریت دو نظر جداگانه ابراز داشته‌اند. رای اقلیت نکتهٔ خاصی را دربر دارد که جدا از بحث اصلی ما قابل توجه است. اقلیت حق‌الکشف مورد بحث را از مصادیق ماده ۱۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم دانسته و به همین سبب آن‌را معاف از مالیات شناخته است. تصور می‌رود این استنباط با توجه به اصطلاح «حق اکتشاف» مذکور در این ماده حاصل شده باشد که از جمله موارد مشمول معافیت به شمار می‌آید. هرچند بین «حق‌الکشف» مورد بحث هیات عمومی و «حق اکتشاف» مندرج در ماده ۱۴۴ قرابت لغوی موجود است، با این حال به نظر می‌رسد قرائن موجود در ماده ۱۴۴ حکایت از اختصاص حکم ماده به اکتشافات علمی و فنی و یافته‌های مشابه آن داشته باشد. در چنین صورتی تعمیم آن نسبت به مواردی نظیر کشف قاچاق می‌تواند تعبیر غیرمانوسی از این اصطلاح تلقی شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



افریقای جنوبی تولّدی تازه و مقررات جدید مالیاتی

ترجمه و تنظیم از: م.ت. همدانی

مقدمه

با لغو سیستم جدائی نژادی (Apartheid) و روی کار آمدن دولت نلسون ماندلا مسائل افریقای جنوبی برای جهانیان جاذبهٔ خاصّی پیدا کرده و از آن جمله قضایای مالیاتی این کشور نیز توجّه پژوهندگان و علاقه‌مندان را به خود جلب کرده است. یکی از اصلاحات نوین و جالب مالیاتی افریقای جنوبی در زمینهٔ مالیات بر شرکت‌ها صورت پذیرفته که بخش‌های عمدهٔ آن را با اقتباس از مقالهٔ آقای Marius Cloete Van Blerk سردبیر مجله مالیاتی افریقای جنوبی (South African Tax Review) و رئیس کمیته علمی انجمن مالیاتی بین‌المللی (شعبه افریقای جنوبی) برای استفاده خوانندگان نقل می‌کنیم.

سیستم دوگانه مالیاتی

شرکت‌ها تابع مالیات دوگانهٔ خاصّی شده‌اند. در درجهٔ اوّل نرخ مالیاتی واحد ۴۰ درصد نسبت به درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها به طور یکسان اِعمال می‌شود. این نرخ نسبت به نرخ قبلی (۴۸ درصد) کاهش قابل توجّهی پیدا کرده است. اگر شرکت به فکر تقسیم سود برنیاید به گرفتن همین اندازه مالیات اکتفا می‌شود. ولی با طرح مسأله تقسیم سود نوع دوم مالیات که نام آن را مالیات ثانوی نهاده‌اند تجلّی خواهد کرد.

نرخ مالیات ثانوی نیز در همه موارد یکسان و معادل ۱۵ درصد است. از آنجا که این نرخ بر سود قابل تقسیم بار می‌شود سهامداران و مدیریت شرکت می‌توانند کار را چنان تنظیم کنند که حداقل مالیات ممکن را بپردازند. نحوهٔ محاسبه به این شکل است که می‌توان میزان سود قابل تقسیم را دقیقاً به میزانی تعیین کرد که با احتساب مالیات متعلق جمعاً به شصت درصد سود ویژه (سود ویژه پس از کسر چهل درصد مالیات بر شرکت) برسد.

هدف از سیستم جدید تشویق شرکت‌ها به سرمایه‌گذاری بیشتر از محلّ سود ویژه است. از طرفی نرخ ۴۰ درصد مالیات بر شرکت کاملاً متعادل و در سطح بین‌المللی قابل رقابت است و در صورتی که سودی تقسیم نشود مجموع مالیات در همین حد باقی خواهد ماند. از سوی دیگر با تقسیم سود نرخ مؤثر مالیات تا ۴۹ درصد قابل افزایش است، و این دو کیفیت می‌تواند انگیزهٔ خوبی برای سرمایه‌گذاری هرچه بیشتر از محل درآمد شرکت باشد.

در عین حال برای آن که از چند مرحله‌ای شدن مالیات و به اصطلاح آبشاری شدن آن جلوگیری شود، به شرکت‌های دریافت‌کننده سود سهام از سایر مؤسسات اجازه داده شده است که این‌گونه دریافت‌های خود را از مجموع درآمد مشمول مالیات شرکت کسر کنند.

شرکت‌های استخراج طلا

معادن طلای افریقای جنوبی و اهمیت آن در حیات اقتصادی و سیاسی این کشور معروفیت جهانی دارد. مقررات جدید مالیاتی وضع خاصّی برای این شرکت‌ها پیش‌بینی کرده است. آن‌ها می‌توانند بین مقررات قبلی و مقررات جدید یکی را انتخاب کنند. طبق مقررات قبلی شرکت‌های استخراج طلا تابع نرخ مالیاتی ویژه‌ای هستند که براساس فرمول زیر تعیین می‌شود:

$$Y = ۵۸ - (۲۹۰ : X)$$

در این فرمول Y نرخ مالیاتی و X نسبت سود مشمول مالیات به مجموع درآمد می‌باشد. کاربرد فرمول مذکور که در مورد فعالیت‌های مربوط به استخراج طلا حاکم است سبب می‌شود که یک نرخ متحرک به دست آید. حرکت این نرخ نسبت مستقیم با افزایش یا کاهش سود مشمول مالیات خواهد داشت. در صورتی که استخراج کنندگان طلا مقررات جدید را بپذیرند فرمول مذکور به شکل زیر تغییر خواهد یافت: $Y = ۴۹ - (۲۴۵ : X)$.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

البته این فرمول فقط در مورد مالیات بر شرکت جاری خواهد بود و شرکت‌هائی که مقرارت جدید را بپذیرند باید علاوه بر آن ۱۵ درصد مالیات ثانوی نسبت به سود تقسیم شده را نیز بپردازند. حال آن که اگر مقررات قبلی پذیرفته شود مالیات ثانوی تعلق نخواهد گرفت. به خاطر پیچیدگی موضوع به شرکت‌ها اجازه داده شده است که تا مهلت معینی یکی از دو مقرارت قبلی یا جدید را بپذیرند و بعد از انتخاب حق تغییر آن را نخواهند داشت.

مقررات ضدّ ترفند

توسل به ترفندهای قانونی برای اجتناب از پرداخت ۱۵ درصد مالیات سود سهام کاملاً میسّر است. شرکت‌ها می‌توانند سود خود را ذخیره کنند و از محل آن به سهامداران وام یا اعتبار اعطا کنند. از همین رو ضمن مقرارت جدید موادی هم برای مقابله با این‌گونه ترفندها پیش‌بینی شده است. از جمله هرگونه پرداختی که به نظر رسد به منظور توزیع سود صورت پذیرفته به عنوان سود تقسیم شده مشمول مالیات جدید خواهد بود. دادن وام و اعتبار نیز در همین زمره است. این قاعده در مواردی جاری خواهد بود که دریافت‌کننده یک سهامدار، یک شرکت وابسته و نزدیک به شرکت پرداخت‌کننده، یک خویشاوند سهامداران، و بالاخره یک تراستی[1] باشد که سهامدار در آن ذینفع است، همچنین اگر هر یک از همین طبقات از دین یا تعهد قابل تقویم به پول در ازاء شرکت ابراء شوند و یا حتی دین یا تعهد آنان به اشخاص ثالث از سوی شرکت به نحوی واریز شود و یا هرگونه مبلغی به نحوی از انحاء به طبقات نامبرده انتقال یابد، در تمام این موارد از لحاظ مالیاتی فرض بر تقسیم سود و تعلق مالیات قرار خواهد گرفت.

نظیر همین وسواس و موشکافی که قانون برای ممانعت از ترفندهای مؤدیان به عمل آورده و بلکه شدیدتر از آن در تعریف سود سهام تقسیم شده به چشم می‌خورد. این تعریف بسیار گسترده و در برگیرندهٔ نکات تفصیلی فراوان است، به حدی که می‌توان آن را نمونه‌ای از پیچیده‌ترین مقررات مالیاتی دانست.▣

۱- مفهوم تراست و انواع آن در بخش «اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی» همین شماره مجله مالیات ذکر شده است.

رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی گامی در جهت اشاعهٔ فرهنگ

نقش کتب و نشریات در خدمت به فرهنگ جامعه امری آشکار و بی‌نیاز از توضیح و اثبات است. از سوئی آثار ناگوار تورّم بر این بخش از فعالیت‌های اجتماعی بیش از هر قسمت دیگری محسوس است و می‌تواند مایه دلسردی قشر اصلی خوانندگان کتاب و نشریه را فراهم آورد. دست بر قضا مسأله چاپ و انتشارات ضمن مقررات ارفاقی مالیاتی نیز چنان که باید مورد توجه قرار نگرفته و بلکه گاهی برخورد منفی نیز با آن به عمل آمده است. فرضاً تبصره ۴ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ که تعدادی از فعالیت‌های صنعتی را از شمول معافیت‌های این ماده محروم ساخته بود، صنعت چاپ را نیز جزء همین گروه و در ردیف سقز و آدامس‌سازی و تولید شیرینی و امثال آن قرار داده بود.

البته ماده ۱۳۲ قانون سال ۱۳۶۶ بعداً اصلاح شد. امّا بحث ما بر سر ماده ۱۳۸ قانون است که به موجب آن هر قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیت‌های صنعتی و معدنی که شرکت‌ها برای بازسازی و توسعه و تکمیل واحدهای موجود خود یا ایجاد واحدهای جدید ذخیره کنند طی شرایطی از مالیات معاف شناخته شده است. مسأله قابلیت تعمیم این معافیت به امر چاپ، و یا دقیق‌تر بگوئیم این‌پرسش که آیا کار چاپ یک صنعت به شمار می‌رود یا خیر، برای اظهار نظر به‌شورای عالی‌مالیاتی ارجاع می‌شود.

هیأت عمومی شورئ در رأی مورخ ۷۳/۴/۶ خود بالاتفّاق پاسخ مثبت به این پرسش می‌دهد و صنعت چاپ را از مزایای ماده ۱۳۸ قانون برخوردار می‌سازد. در این رأی نخست توجه شده است که قانون موجود فعالیت صنعتی را تعریف نکرده و انواع آن را شمارش نکرده است. با این حال هیأت برای یافتن راه حلّ به سوابق مقررات مالیاتی رجوع کرده و با استفاده از مندرجات اولین و دومین جداول معافیت‌های صنعتی سال‌های ۴۶ و ۵۰ و همچنین بند ۲۶ تبصره ۴ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶، که ضمن آن‌ها از کار چاپ به عنوان یک فعالیت صنعتی یادشده، استنتاج لازم را به عمل آورده است.

این کاوش هیأت در سوابق قانونی و عدم تقیّد به ظواهر مقررات جاری گام دیگری در جهت عدول از مکتب تحت‌اللّفظ و کوشش جهت یافتن منطق قانون به شمار می‌رود که قبلاً ضمن مقالات مجله مالیات مورد بحث قرار گرفته است.

به هر تقدیر نتیجه به سود صنعت چاپ و ناشران و مآلاً کتابخوانان و استفاده‌کنندگان از نشریات خواهد بود. امید است در مورد هزینه‌های انتشارات به ویژه مسأله کاغذ نیز تدابیر همزمان و مناسبی اتخاذ گردد تا اقداماتی نظیر رأی شورئ مجال اثربخشی پیدا کند.▣

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره‌های قبل

ترجمه: دکتر محمّد توکل

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط‌اند. ضمناً همهٔ پانوشته‌ها از مترجم است

طرح مورد تایید APPROVED SCHEME

در مواردی که رفتار ارفاق‌آمیزی نسبت به برخی از انواع پرداخت‌ها پیش‌بینی شده ـ نظیر پرداخت‌های مربوط به طرح تشویق کارکنان به خرید سهام و نیز طرح (یا صندوق) بازنشستگی برای صاحبان مشاغل آزاد ـ دولت استفاده از ارفاق‌های مالیاتی مربوط به این موارد را موکول به کسب تاییدیه رسمی نموده و از این طریق کنترل خود را بر کار آن‌ها برقرار می‌سازد. در جریان اعطاء تاییدیه مراقبت می‌شود که منظور از چنین طرح‌هائی اجتناب از پرداخت مالیات نبوده باشد.

قرارداد مالیاتی عربی ARAB TAX TREATY

این قرارداد در تاریخ ۳ دسامبر ۱۹۷۳ از سوی کشورهای مصر، عراق، اردن، کویت، سودان، سوریه و جمهوری عربی یمن به امضاء رسید. قرارداد چهارچوب مقررات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین کشورهای امضاءکننده را معین نموده است.

خرید و فروش همزمان، میانداری ARBITRAGE

عبارت است از خرید و فروش هم زمان کالا (و همچنین ارز و اوراق بهادار) در بازارهای مختلف به منظور تحصیل فایده از تفاوت قیمت. تصدی به این نوع معاملات معمولاً در کشور محل اقامت معامله‌کننده مشمول مالیات است.

این اصطلاح همچنین شامل صدور اوراق قرضه (معمولاً از نوع معاف از مالیات) و استفاده از وجوه حاصل برای خرید اوراق بهادار با بهره بیشتر نیز می‌باشد.

داوری، حکمیت ARBITRATION

داوری عبارت است از فیصله اختلافات طبق نظر یک یا چند شخص که داور نامیده می‌شوند. داوران از سوی طرف‌های اختلاف انتخاب می‌شوند و معمولاً به محاکم قضائی وابسته نیستند. داوری در مسائل مالیاتی ممکن است ضمن قراردادهای مالیاتی پیش‌بینی شود، این نوع داوری موضوع یکی از کنوانسیون‌های جوامع اروپائی نیز می‌باشد.

اصل معامله کنندگان مستقل ARM'S LENGTH PRINCIPLE

این اصطلاح در قوانین مالیاتی غالباً در ارتباط با اشخاص غیروابسته به یکدیگر که با استقلال و آزادی کامل باهم معامله می‌کنند، به کار برده می‌شود. هنگامی که معامله بین دو طرفی انجام می‌شود که یکی از آن‌ها دیگری را تحت کنترل دارد و یا هر دوی آن‌ها تابع طرف ثالثی هستند (مانند معامله کالا و خدمات بین شرکتهای وابسته، وامدهی یا واگذاری امتیاز بین شرکت و سهامداران آن و غیره)، در این صورت قیمت و شرایط معامله ممکن است با آنچه در صورت استقلال طرفین جاری می‌شد تفاوت پیدا کند (مانند تعیین قیمت زیاد یا کم در مورد خرید و فروش، تعیین حق‌الامتیاز بیش از حدّ یا اندک، اعطاء وام بدون بهره و نظایر آن). قیمت معاملات مستقل آن است که اگر معامله‌کنندگان به یکدیگر وابسته نبودند در مورد همان معاملات یا معاملات مشابه مورد توافق قرار می‌دادند.

اجرای اصل معامله کنندگان مستقل در گفتار آسان‌تر است تا در عمل، زیرا غالباً یافتن قیمت نرمال و طبیعی بازار بنابه علل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مختلف مقدور نیست (فرضاً ممکن است معامله مشابهی را که شامل فروش همان جنس معین باشد نتوان یافت، یا این که معامله به صورت فروش قطعات به منظور مونتاژ فراورده نهائی باشد، و یا مورد معامله را دارائی‌های ناملموس شبیه حق اختراع یا علامت تجارتی تشکیل دهند).

قوانین مالیاتی داخلی و قراردادهای مالیات مضاعف معمولاً به مقامات مالیاتی اختیار می‌دهند که قیمت‌های انتقالی[۱] را با توجه به قیمت معاملات مستقل از حیث مالیاتی تعدیل کنند (ملاحظه شود ماده ۹ قرارداد نمونهٔ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی دربارهٔ مالیات موسسات وابسته). این نوع تعدیل در اجراء اصل معامله کنندگان مستقل انجام می‌پذیرد.

ARM'S LENGTH RETURN METHOD →FOURTH METODS

روش سود معاملات مستقل ← روش های چهارم

ضمن قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های بسیاری از کشورها روشهائی پیش‌بینی شده است که براساس آن بتوان بهای مستقلی برای معاملات انجام شده بین طرف‌های وابسته به یکدیگر پیدا نمود. از آن جمله است: روش قیمت مستقل قابل مقایسه، روش قیمت فروش بعدی، و روش سود به علاوه قیمت تمام شده[۲]. روش‌های فوق به ترتیب از اولویت برخوردارند، و اگر هیچ یک از آنها قابل اجراء نباشد مودی می‌تواند از متد جایگزین دیگری برای یافتن قیمت مستقل استفاده کند. از این روش‌های جایگزین غالباً تحت عناوینی نظیر «روش‌های چهارم»، «روش مناسب»، «سایر روش‌های معقول»، «سایر روش‌های قابل قبول» و نظایر آن نام می‌برند.

طی سال‌ها روش‌های چهارم متعددی از سوی اقتصاددانان، مقامات اجرائی و محاکم ابداع شده است. رایج‌ترین آن‌ها روش‌هائی هستند که فرمول‌هائی برای تقسیم سود ارائه می‌دهند، و نیز آن‌هائی که شیوه‌های مختلفی برای تعیین سود به کار می‌برند. روش تجزیه و تحلیل عوامل[۳] و روش ارزیابی گمرکی متدهای دیگری از این نوع به شمار می‌روند. کاربرد روش اخیر اندک است.

روش تقسیم و تفکیک سود[۴] در شکل خالص خود مستلزم همان نحوهٔ برخوردی است که در مورد استفاده از معاملات مستقل برای تعیین قیمت معاملات طرف‌های وابسته به یکدیگر اِعمال می‌گردد. ولی در عمل چنین ترتیبی به ندرت قابل اجراست و در نتیجه تفکیک سود به شیوه‌های دیگر انجام می‌پذیرد. فرضاً تسهیم سود ممکن است کاملاً به صورت ذهنی و با اعمال سلیقه شخصی ـ اگر نگوئیم خودسرانه ـ عملی شود و سود تفکیک گردد بی آن که به معاملات مستقل مشابه و یا معیارهای اقتصادی رجوع شود. در موارد دیگر برخورد علمی‌تری با موضوع صورت می‌پذیرد، هرچند که معاملات قابل قیاسی وجود نداشته باشد. در این حالت تسهیم سود بر پایه ضوابط عینی انجام می‌گیرد مانند نسبت سرمایه به کار رفته از سوی طرف‌های ذی ربط و یا نسبت هزینه‌های انجام شده از سوی آن‌ها. روش دیگر این است که توجّه خود را صرفاً معطوف به تعیین میزان سود مناسب برای یکی از طرف‌های قضیه سازیم و باقی درآمد را برای طرف دیگر منظور کنیم. در استفاده از این روش توجّه اصلی باید به تعیین سود طرفی مبذول گردد که درآمد وی را بتوان با حداکثر دقت و قابلیت اطمینان ممکن برآورد نمود.

در روش سود معاملات مستقل درآمد طرف مورد نظر با مراجعه به سود رایج قابل تحصیل برای معامله کنندگان غیر وابسته‌ای برآورد می‌شود که از حیث عوامل کاری با طرف مذکور مشابهت داشته باشند. هر گونه قیاس اقتصادی را به این منظور می‌توان به کاربرد، ولی دو عامل معین مقبولیت آشکار را وسیع‌تری یافته‌اند و آن دو عبارتند از برآورد سود براساس سرمایه و هزینه. منطق اقتصادی که اساس این روش را تشکیل می‌دهد این است که صرف‌نظر از تغییرات و خصوصیات هر معامله، برخی از انواع عوامل و عملیات هستند که همواره حاصلی در یک محدودهٔ قابل درک و تشخیص به بار می‌آورند. بنابراین اگر عوامل و عملیاتی را بتوان یافت که از این نوع باشند. می‌توان نتیجه‌گیری از آن‌ها را منطبق با واقعیت‌های بازار دانست.

باید توجه داشت که برخلاف روش معاملات قابل مقایسه که مساله قیمت‌گذاری انتقالی را برای کالا یا کالاهای خاصی حل می‌کند که معاملات قابل قیاسی در مورد آن‌ها وجود دارد، طرق مربوط به روش سود معاملات مستقل عموماً مساله مذکور را در حد شرکت‌ها و براساس تقسیم‌بندی آن‌ها حل می‌کنند.

ARRANGEMENT, DEEDS OF → TRUST

نسقنامهٔ تراست ← تراست

«تراست»[۵] مخلوق «کامن لو»[۶]ی انگلیس است و ریشه در قرون وسطی دارد. این نهاد حقوقی انگلیسی‌ـامریکائی در نوع خود یگانه است زیرا در نیمی از جهان امروز ناشناخته و در نیمی دیگر چنان است که گزیری از آن نیست. در سال ۱۹۴۸ تعدادی از کشورها طرح کنوانسیونی را پیرامون قانون حاکم بر انواع تراست و چگونگی به رسمیت شناختن آنها مدوّن ساختند.

تراست‌ها برای مقاصد مختلفی پدید می‌آیند، از آن جمله است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

ادارهٔ اموال موصی، کاستن از بار مالیات بر اموال و درآمد حاصل از آن، هبهٔ معجّل، اجرای برنامه‌های تجاری و سرمایه‌گذاری، و امثال آنها.

تراست عبارتست از یک سلسله ترتیبات حقوقی که به موجب آن واگذارنده (settlor) مالکیت مالی را به شخص یا اشخاصی (امین یا امنای تراست) انتقال می‌دهد تا آن را حسب تعالیم وی و به سود فرد یا افراد معین (ذینفعان)، نگاهداری و اداره کنند. «عنوان اسمی مالکیت» مال مورد تراست به امین تراست واگذار می‌شود، حال آن‌که «مالکیت واقعی»[۷] به ذینفعان تعلق دارد.

تراست حسب معمول به موجب «سند تراست»، که بر عملکرد آن حاکم است، برقرار می‌شود، ولی ممکن است براساس وصیت نیز پدید آید. اگر تراست از سوی شخصی که در قید حیات است به وجود آید آن را تراست «بین‌الاحیاء» (inter vivos) می‌خوانند. چنین تراستی بلافاصله قابلیت اجرائی پیدا می‌کند و در طول عمر واگذارنده مورد اداره قرار می‌گیرد. اگر تراست به موجب وصیت زمان حیات واگذارنده به وجود آید ولی قابلیت اجرائی آن به دوران پس از فوت وی موکول شود، در چنین حالتی آن را «تراست عهدی» (testamentary) می‌نامند.

تراست به عنوان یک مؤدی واحد (ولی نه یک شخص حقوقی) تلقی می‌شود و نرخ‌های مربوط به اشخاص حقیقی برآن بار می‌گردد. در مواردی که درآمد تراست به طور کامل بین ذینفعان تقسیم می‌شود، اغلب سیستم‌های مالیاتی وجود تراست را نادیده گرفته و افراد ذینفع را مستقیماً و برحسب سهم درآمد ایشان مشمول مالیات قرار می‌دهند. ولی درآمدی که در سطح تراست از آن مالیات گرفته شده هنگامی که به دست ذینفعان می‌رسد مجدداً مشمول مالیات واقع نمی‌شود. در مواردی که درآمد تراست انباشته می‌شود رفتار مالیاتی با آن برحسب نوع مقررات تراست و قوانین مالیاتی کشورهای مختلف، متفاوت می‌باشد.

واژهٔ تراست کاربرد وسیعی دارد و شامل مؤسساتی نیز می‌گردد که به هیچ وجه جزء تراست‌های مشمول کامن‌لو به شمار نمی‌روند. از آن جمله است: تراست سهامی، صندوق مشترک و تراست سرمایه‌گذاری[۸] که فقط یک سلسله شرکت‌های شناخته شده در بورس بوده و انواع مختلفی از سهام و سایر اوراق سرمایه‌گذاری را دارا می‌باشند.

معروف‌ترین انواع تراست به شرح زیرند:

ACCUMULATION AND MAINTENACE TRUST
تراست انباشت و نگهداری

نوعی تراست غیر مقیّد است که به موجب آن درآمد حاصل از دارائی مورد تراست طیّ دوره معینی (مثلاً در دوران صِغَر ذینفع یا ذینفعان) به روی هم گرد می‌آید. معمولاً در این‌گونه تراست امین تراست اختیار آن را دارد که درآمد یا سرمایه مورد تراست را مصرف کند. ولی این کار را فقط برای نگاهداری اموال یا تحصیلات فرد صغیر تا رسیدن به سنّ معین می‌تواند انجام دهد. هر قسمت از درآمد که به مصرف نرسد انباشته می‌شود و تا رسیدن صغیر به سن مقرر در سند تراست به سرمایه وی افزوده می‌گردد. هرگونه مصرف اموال از نظر مالیاتی نوعی درآمد برای ذینفع به شمار می‌آید، نهایت این‌که مالیات پرداخت شده بابت کل تراست به عنوان اعتبار (کردیت) مالیاتی ذینفع مورد احتساب قرار می‌گیرد.

استفاده از این‌گونه تراست نوعی تدبیر برای تفکیک درآمد به حساب می‌آید و به این وسیله از جمع شدن درآمد فرزندان صغیر و والدین ایشان با یکدیگر جلوگیری می‌شود. هدف برقرار کننده این نوع تراست معمولاً آن است که ترتیبات امور را به نحوی فراهم آورد تا درآمدی که اگر از آنِ او می‌بود مشمول نرخ بالاتر مالیاتی قرار می‌گرفت، به عنوان درآمد فرزند وی یا تراست تلقی شود و از نرخ مالیاتی پائین‌تری استفاده کند.

BARE TRUST
تراست بلاموضوع

تراست در مرحله‌ای که نگاهداری آن از سوی امین صرفاً به خاطر افراد معین صورت می‌پذیرد. هرچند امین هنوز مالک اسمی اموال مورد تراست به شمار می‌رود، ولی این اموال درواقع متعلّق به دیگران است. فرض کنید شوهری مال خود را به تراست می‌سپارد که پس از مرگ وی زوجه‌اش از آن منتفع شود و بعد از فوت زوجه به اولاد منتقل گردد. زمانی که زوجه فوت می‌کند شخص امین در فاصله بین زمان فوت همسر تا هنگام انتقال مالکیت اسمی مال به اولاد فقط قالبی از عنوان امین را داراست و امین یک تراست بلاموضوع به شمار می‌رود. فرزندان از زمان فوت مادر خود مالک بالاطلاق مال مورد تراست و منافع حاصل از آن می‌باشند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

تراست خیریه CHARITABLE TRUST

این نوع تراست برای مقاصد عام‌المنفعه نظیر کمک به فقرا، پیشبرد آموزش یا مذهب، و سایر اهداف مفید به حال جامعه برپا می‌گردد. کمک به مؤسسات خیریه عموماً از مالیات مربوط به نقل و انتقال سرمایه معاف بوده و غالباً در محاسبه مالیات به عنوان هزینه قابل کسر پذیرفته می‌شود.

تراست غیر مقید DISCRETIONARY TRUST

در این‌گونه تراست شخص امین اختیار تام دارد که منافع یا سرمایه تراست را به ذینفع یا ذینفعانی که خود برمی‌گزیند واگذار کند (مقایسه شود با حالتی که طبق شرایط تراست منافع سالانه منحصراً به ذینفع معینی تعلق می‌گیرد و امین حق ندارد درآمد تراست را به هیچ ذینفعی جز همان شخص معین بپردازد). در تراست غیرمقید ذینفع حقی نسبت به منافع مال پیدا نمی‌کند مگر زمانی که امین حق انتخاب خود را نسبت به وی اِعمال نماید. امین با این‌که الزامی ندارد، معذلک غالباً ارادهٔ واگذارندهٔ تراست را در مورد تقسیم عواید مراعات می‌کند. تراست غیرمقید زمینهٔ مناسبی برای ترفند مالیاتی به شمار می‌رود زیرا مالیات بر عواید حاصل تا وقتی که امین تصمیم خود را نسبت به تقسیم درآمد یا سرمایه محقق نساخته، متوجه خود تراست می‌شود. مثلاً ذینفع بابت حقوقی که موکول به اخذ تصمیم امین است مشمول مالیات برارث نمی‌گردد. وضع مقررات ضدّ ترفند از جاذبهٔ این نوع تراست کاسته است.

تراست کارکنان EMPLOYEE TRUST

این نوع تراست برای استفاده کارکنان به وجود می‌آید و هدف از آن معمولاً به دست آوردن سهام شرکت کارفرماست تا امکان مشارکت آنان در مالکیت شرکت فراهم شود. تراست مورد بحث به منظور تأمین حقوق بازنشستگی کارکنان نیز ممکن است تأسیس شود و در این صورت وجوه آن قابل سرمایه‌گذاری در موارد مصوب و مجاز خواهد بود. صندوق بازنشستگی کارکنان معمولاً از معافیت مالیاتی برخوردار است.

تراست واگذارنده GRANTOR TRUST

در این حالت واگذارنده حق نظارت و کنترل درآمد و سرمایه تراست را برای خود نگاه می‌دارد و یا اختیار رجوع از تراست را برای خود منظور می‌نماید. در این صورت واگذارنده بابت کل درآمد تراست مشمول مالیات بوده و تراست به عنوان یک مؤدی جداگانه تلقی نمی‌شود.

تراست برون‌مرزی OFFSHORE TRUST

یک مؤسسه یا بنیاد خانوادگی است که در کشوری (که معمولاً یک بهشت مالیاتی است) توسط شخص مقیم کشور دیگر احداث می‌شود. واگذارنده معمولاً این‌گونه تراست را در اجرای برنامه‌های مالیاتی یا حفظ دارائی خود در قبال اقدامات دولت محل سکونت خویش به وجود می‌آورد. تراست برون‌مرزی ممکن است برای نگاهداری و ادارهٔ دارائی‌های خارجی و در عین‌حال تدارک معاش آن عده از اعضاء خانواده صورت پذیرد که مقیم کشور خارجی هستند تا بدین ترتیب از شمول مقررات مالیاتی کشور محل اقامت واگذارنده جلوگیری شود. و یا ممکن است ایجاد تراست فقط برای تامین منظور دوم [معاش خانواده و گریز از مقررات مالیاتی] انجام گیرد.

تراست حمایتی PROTECTIVE TRUST

این نوع تراست ترکیبی است از حق تمتع مادام‌العمر (عُمری) و تراست غیرمقید (که ذکر آن گذشت). تراست حمایتی معمولاً به نفع شخصی برقرار می‌شود که به نظر واگذارنده قادر به ادارهٔ امور خود نیست.

تراست مُبذِّر SPENDTHRIFT TRUST

این‌گونه تراست برای نگاهداری از ذینفعی برپا می‌شود که عقل معاش ندارد یا غیررشید است و یا اموال خود را نابخردانه صرف می‌کند.

تراست آب‌افشان SPRINKLER (SPRINKLING) TRUST

این اصطلاح در آمریکا رواج یافته و راجع به حالتی است که امین تراست اختیار دارد منافع تراست را «مانند قطرات آب بر ذینفعان بپاشد» (مشابه تراست غیرمقید که قبلاً اشاره شد).

تراست به نفع واگذارنده VOLUNTARY SETTLEMENT

حالتی است که در آن فردی مالی را به نفع خویش به تراست می‌سپارد. منافع مال مادام‌العمر از آن واگذارنده است و پس از آن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

به ذینفعان معین یا دینفعانی که امین معین می‌کند انتقال خواهد یافت. همچنین ممکن است به امین اختیار داده شود که سرمایه را به واگذارنده که ذینفع نیز هست بازپس دهد. این نوع از تراست به خاطر آن برقرار می‌شود که شخص بتواند مالی را به منظور کمک به خود تحت اختیار امناء قرار دهد.

ARTIFICIAL TRANSACTION → SHAM TRANSACTION → TAX AVOIDANCE

معامله ساختگی ← معامله کاذب ← ترفند مالیاتی

وصف کاذب راجع به امریست که جنبهٔ ساختگی و ظاهرسازی دارد. معامله کاذب با این نیت انجام می‌شود که نشان داده شود چنان چیزی واقعاً انجام پذیرفته، حال آن‌که در حقیقت آنچه واقع شده معامله دیگری بوده و یا اساساً معامله‌ای انجام نگرفته است. معامله کاذب به قصد اجرای ترفند مالیاتی یا گریز از مالیات صورت می‌پذیرد و ممکن است در تعیین مالیات آن را نادیده بگیرند.

اصطلاح ترفند مالیاتی به مفهوم کاستن از بار مالیاتی با توسّل به طرق قانونی به کار می‌رود. این اصطلاح غالباً برداشت ناخوش‌آیندتری را منعکس می‌کند ـ فرضاً در موردی که حاکی از ترتیبات ساختگی امور شخصی و شغلی باشد تا بتوان از خلاءها، تناقضات و سایر نقائص قانونی مالیاتی بهره گرفت و به اجرای ترفند پرداخت. مقررات قانونی را که به منظور جلوگیری یا خنثی کردن ترفندهای مالیاتی غیرمقبول قانونگذار وضع شده می‌توان اقدامات ضد ترفند یا مقررات ضدّ ترفندهای قانونی نامید. برخلاف ترفند مالیاتی، اصطلاح گریز مالیاتی به مفهوم کاستن از بار مالیاتی با توسّل به طرق غیرقانونی به کار می‌رود.

پانوشت‌ها:

۱- در مورد قیمت‌های انتقالی مقاله‌ای را که تحت عنوان: «مبحثی از حقوق بین‌الملل مالیاتی ـ قیمت‌گذاری انتقالی» در شماره چهارم مجله مالیات به چاپ رسیده ملاحظه فرمائید.م

۲- شرح هریک از روش‌های یادشده متعاقباً در همین فرهنگ خواهد آمد و در این مقام به توضیح مختصری دربارهٔ آن‌ها اکتفا می‌شود. روش «قیمت مستقل قابل مقایسه» ساده‌ترین و طبیعی‌ترین شیوهٔ این نوع تعیین قیمت به شمار می‌رود. براساس این روش باید دید کالاهای مشابه در شرایط همانند بین معامله‌کنندگان مستقل و غیر وابسته به یکدیگر به چه قیمتی معامله شده و همان قیمت را در مورد معامله انجام شده بین معامله‌کنندگان وابسته به یکدیگر نیز صادق دانست. طبق روش دوم یعنی روش فروش بعدی بررسی می‌شود که خریدار وابسته به فروشنده کالای خریداری را به چه بهائی به مشتری مستقلّ بعدی فروخته است و از این بها یک رقم سود متعارف را کسر نموده بهای معامله اصلی را به دست می‌آورند. در روش سوم یعنی روش سود به علاوه قیمت تمام شده همان گونه که از عنوان آن برمی‌آید سود متعارفی به قیمت تمام شده کالا افزوده و بهای معامله مورد نظر را تعیین می‌کنند.م

۳- در این روش عواملی مانند دارائی‌های به کار رفته، میزان ریسک، سرمایه بَری کار و حقوق و امتیازات مورداستفاده (نظیر لیسانس، علائم تجاری و غیره) در نظر گرفته شده و براساس تحلیل نقش و وزن هریک بهای مورد معامله تعیین می‌شود.م

۴- منظور تفکیک سود حاصل بین موسسات وابسته به یکدیگر و تعیین سهم هریک از آن‌ها به منظور تشخیص مالیات متعلق است.م

۵- در مورد مفهوم تراست توضیحات پاورقی شماره ۱ صفحه ۳۴ شماره دوم مجله مالیات نیز دیده شود.

۶- کامن‌لو (common law) از مجموعهٔ اصول و قواعدی تشکیل می‌شود که بر پایه عرف و رسوم قدیمی، و یا سوابق آراء و احکام دادگاه‌ها که مبیّن همان عرف و رسوم است مبتنی است. کامن‌لو نقطه مقابل قانون نوشته و مصوّب پارلمان است و به طور عمده در کشورهای آنگلوساکسون رواج دارد.م

۷- عناوین «مالکیت اسمی» و «مالکیت واقعی» در ترجمهٔ دو اصطلاح انگلیسی legal title و equitable title برگزیده شده است. البته اگر قرار بود برگردان واژه به واژه این اصطلاحات به کار رود می‌بایستی آنها را به «مالکیت قانونی» و «مالکیت برحسب انصاف» ترجمه می‌کردیم، ولی در آن صورت ممکن بود موجد اشتباه گردد. منظور از وصف «قانونی» این است که مالکیتی برحسب تشریفات و ظواهر قانونی برای امین تراست برقرار شده، ولی به رغم ظاهر قضیه مالکیت مبتنی بر واقعیت و انصاف از آن شخص دیگر یعنی ذینفع یا ذینفعان تراست است و این اشخاص به موقع می‌توانند انتقال مالکیت اسمی و قانونی را نیز خواستار شوند. این دوگانگی مالکیت در تفکّر حقوقی ایران ناشناخته است و اگر عنوان مالکیت قانونی به کار برده شود به احتمال زیاد به مفهوم مالکیت واقعی و خالی از نقص تلقی خواهد شد که مورد نظر نویسنده نیست.م

۸- تراست سهامی (unit trust) یا تراست سرمایه‌گذاری سهامی (investment trust) نوعی مشارکت جمعی سرمایه‌گذاری است که به‌طور عمده روی اوراق بهادار و به ویژه اوراق قرضه سرمایه‌گذاری می‌کند. مشارکت کنندگان در تراست اوراق قرضه دریافت نمی‌دارند، بلکه گواهینامه‌ای به آنها داده می‌شود که حاکی از مالکیت یک یا چند واحد (unit) به قیمت هر واحد مثلاً ۲۰۰۰ دلار به شمار می‌رود. سود مشارکت نیز براساس تعداد واحدها تقسیم می‌شود. به سبب شباهت این واحدها با سهام مشارکت ترجمهٔ «تراست سهامی» برای اصطلاح مورد بحث برگزیده شد.م

صندوق مشترک (mutual fund) که به آن تراست سرمایه‌گذاری مفتوح (open-end investment trust) نیز می‌گویند نوعی شرکت سرمایه‌گذاری است که از حیث سرمایه خود مقیّد به تعداد معینی سهام نبوده و بلکه در صورت اقتضاء متدرجاً سهام جدید صادر کرده و به متقاضیان می‌فروشد ضمن این‌که آمادگی خرید سهام قبلی خود را نیز همواره دارا می‌باشد. سرمایه‌گذاری صندوق معمولاً روی اوراق بهادار صورت می‌پذیرد.م

شرکت سرمایه‌گذاری (investment company) که به آن تراست سرمایه‌گذاری (investment trust) نیز می‌گویند شرکتی است که در شرکت‌های دیگر سرمایه‌گذاری می‌کند و معمولاً کار خود را تنوّع می‌بخشد تا از میزان ریسک بکاهد. نوعی از این شرکت‌ها همان‌گونه که فوقاً دیدیم صندوق مشترک نامیده می‌شود.م

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



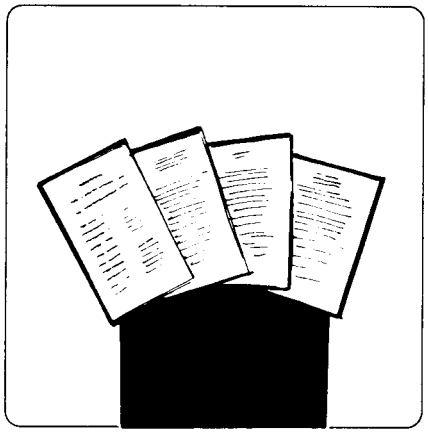
ایران - راهنمایان و مشاوران مالیاتی

به قرار اطلاع وزارت امور اقتصادی و دارائی درنظر دارد در جوار هریک از ادارات کل مالیاتی یک راهنما و مشاور مالیاتی مستقر سازد که وظیفه راهنمائی مؤدیان مالیاتی را بر عهده خواهد داشت. این سرویس دولتی ـ که علی‌القاعده باید رایگان باشد - در بسیاری از کشورهای جهان به عنوان جزئی از برنامه کلی معاضدت مؤدیان رایج است و در گذشته نیز فقط یک‌بار در جنب سازمان مالیاتی تهران به وجود آمد که البته دولت مستعجل بود و دیری نپائید که به حیاتش خاتمه دادند.(۱)

آلمان - کردیت مالیاتی برای جمهوری‌های سابق شوروی

قرارداد مالیاتی بین آلمان و اتحاد شوروی سابق اجازه داده بود که از سود سهام پرداختی توسط شرکت‌های تابع شوروی به شرکت‌های آلمانی مالیات در منبع دریافت شود، و در این صورت معادل آن اعتبار مالیاتی برای شرکت‌های تابع آلمان منظور شود. میزان کردیت قابل توجه بود و تا حد مالیات بر درآمد کامل آلمان یعنی ۴۵٪ قابلیت افزایش داشت. اکنون که اتحاد شوروی تجزیه شده در درجه اول این مساله مطرح است که آیا مفاد قرارداد مالیاتی آلمان و شوروی به قوت خود باقی است؟ و در صورتی که پاسخ مثبت باشد آیا همه جمهوری‌های شوروی را دربر خواهد گرفت یا فقط شامل برخی از آن‌ها خواهدبود؟

وزارت دارائی آلمان اعلام داشته است که قرارداد مالیات مضاعف دو کشور فقط در مورد جمهوری‌های روسیه و بلوروسی قابل اجراست و سایر جمهوری‌های شوروی سابق را دربر نمی‌گیرد. در اعلامیه وزارت دارائی آلمان همچنین آمده است که اعتبار (کردیت) مالیاتی مذکور در فوق نسبت به سود سهام دریافتی از شرکت‌های تابع این دو کشور جاری خواهد بود، مشروط بر این‌که شرکت شکل سهامی یا با مسئولیت محدود داشته باشد. اما نسبت به جمهوری‌هائی که قرارداد شامل حال آن‌ها نمی‌شود اخذ تصمیم در باب شمول یا عدم شمول اعتبار مالیاتی با وزیر دارائی آلمان خواهد بود.



ایتالیا - لیست سیاه

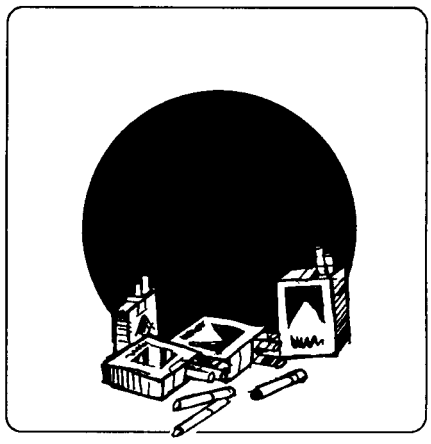
در جهان امروز تعداد بهشت‌های مالیاتی روز به روز افزایش می‌یابد. در این مناطق مقررات بسیار سهل و ساده مالیاتی برقرار است تا وسیله‌ای برای جذب شرکت‌ها و سرمایه‌های خارجی باشد. شرکت‌های ایتالیائی که در نقشه‌ریزی مالیاتی و ترفندبازی در جهان شهره‌اند غالباً از این مناطق به عنوان مأمنی برای گریز از مالیات استفاده می‌کنند. این جریان مالیه‌چی‌های ایتالیا را به فکر چاره انداخته و اخیراً لیست سیاهی از بهشت‌های مالیاتی تهیه کرده‌اند که در مجلس هم مطرح شده است. در نظر است سختگیری‌هائی در این زمینه به عمل آید، از جمله محدودیت‌هائی در مورد هزینه‌های قابل قبولی که منشأ آن همین بهشت‌های مالیاتی باشند اعمال خواهد شد، و معافیت مالیاتی ۶۰٪ که طبق قانون نسبت به سود سهام خارجی برقرار شده در مورد شرکت‌هائی که به این مناطق بستگی داشته باشند اجراء نخواهد شد.

هلند - رفرم مالیاتی

امر مالیاتی در هلند از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است و سراسر زندگی مردم را تحت‌الشّعاع قرار داده است، چنان‌که هر اقدام مالی و اقتصادی و حتی ازدواج خود را با توجه به مساله مالیات و حسابگری‌های مبتنی بر آن انجام می‌دهند. موضوع به همین شدت مورد توجه دولت و محافل مالیاتی مملکت است و بحث و فحص علمی و پژوهشی نیز در این باب بازار بسیار گرمی دارد. در چنین جوی طبعاً فکر اصلاح و رفع تنگناهای سیستم مالیاتی نیز فکرهای بسیاری را به خود مشغول خواهد داشت. اخیراً وزارت دارائی کمیته تخصصی بسیار مجربی را با شرکت کارشناسان و اهل خبره مالیاتی، اعم از دستگاه مالیاتی و بخش خصوصی تشکیل داده تا چنان‌که در اعلامیه مطبوعاتی دولت آمده «زیربنای مالیاتی» هلند را مورد بررسی کامل قرار داده و پیشنهادها و طرح‌های اصلاحی لازم را به منظور انجام یک رفرم واقعی تسلیم دارند.

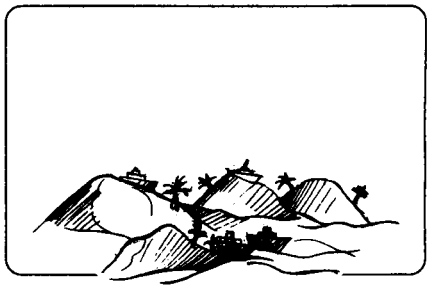
۱- ملاحظه شود مقاله «مشاوره رایگان برای مؤدیان مالیاتی» در شماره پنجم مجله مالیات.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



تایوان - به خاطر گات

این کشور به خاطر عضویت در گات و رعایت مقررات این مؤسسه بین‌المللی مالیات بر کالاهای انحصاری رایج را در مورد سیگار و مشروبات وارداتی تا سال ۱۹۹۵ لغو خواهد کرد، و از آن پس واردات این‌گونه مواد فقط مشمول حقوق گمرکی معمولی خواهد بود.



وانواتو - بهشت برین مالیاتی

جمهوری وانواتو که سابقاً به نام مجمع‌الجزایر هبریدنو تحت اداره مشترک بریتانیا و فرانسه قرار داشت در منطقه جنوب غربی اقیانوس آرام واقع است. این مجمع‌الجزایر از ۸۰ جزیره کوچک و بزرگ تشکیل شده و در طول ۸۰۰ کیلومتر از شمال تا جنوب کشیده شده است.

وانواتو نیز مانند بسیاری از کشورهای مشابه خود در صدد جلب شرکت‌ها و سرمایه‌های خارجی برآمده و مناسب‌ترین وسیله برای رسیدن به این هدف را ایجاد جاذبه‌های مالیاتی دانسته است. ولی در این میدان گوی سبقت را از بسیاری رقبای دیگر ربوده و بهشت واقعی مالیاتی به وجود آورده است. مبنای حقوقی این اقدام قانون شرکت‌های بین‌المللی است که به موجب آن نوع خاصی از شرکت تحت همین عنوان پیش‌بینی شده است. هر شرکتی که به این نام در وانواتو به ثبت برسد خود و سهامدارانش از هرگونه مالیات که تحت عناوین زیر برقرار شده یا بشود کلاً معاف خواهند بود: مالیات بر درآمد، مالیات بر سود، مالیات بر منافع حاصل از فروش دارائی‌ها، مالیات سود سهام، مالیات تمبر، و حتی مالیات بر ارث، مالیات بر نقل و انتقالات بلاعوض، و مالیات بر مستغلات. دوره این معافیت ۲۰ سال از تاریخ ثبت شرکت در وانواتو خواهد بود. حق‌الثبت شرکت ۱۵۰ دلار آمریکائی است و سالانه نیز باید کارمزدی برابر ۳۰۰ دلار آمریکائی پرداخت شود. ضمناً هیچ‌گونه کنترل ارزی یا محدودیتی از لحاظ معاملات سهام بر این شرکت‌ها اعمال نخواهد شد.

یونان - درآمد فرضی

سیستم مالیاتی یونان به سبب نقائص فراوانی که در آن وجود دارد از عملکرد مناسب عاجز است و در داخل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) همواره به این مناسبت مورد ایراد بوده است. برای رفع مشکلات زیاد این سیستم مدت‌ها برنامه رفرم مالیاتی در یونان مطرح بود ولی عاقبت تغییر ریشه‌ای از این بابت به وجود نیامد و شاید مهم‌ترین تغییر حاصل برقراری فرمول‌هائی بود که برای محاسبه حداقل درآمد فرضی برخی رشته‌ها ابداع شد. از جمله فرمول محاسبه حداقل درآمد از امر تجارت به شرح زیر است:

نرخ بازده × نرخ ظرفیت تجارتی × (مزد تجاری + ارزش اجاری)

هریک از اجزاء فرمول فوق به‌نوبه خود تعریف و فرمول جداگانه‌ای دارند:

۶٪ × (مساحت محل کار × قیمت زمین در منطقه) = ارزش اجاری

مزد تجاری عبارتست از حقوق سالانه یک کارمند برحسب قرارداد استخدام ۵ ساله که طبق شرایط مورد توافق اتحادیه‌های مربوط تعیین می‌شود. این رقم در مورد مؤسسات خدماتی ضرب‌در ۳۰٪ و در مورد مشارکت‌ها ضرب در ۵۰٪ می‌شود.

نرخ ظرفیت تجاری برحسب بالا یا پائین بودن اجاره مستغلات و بهای اموال غیر منقول در محل وقوع کسب و کار تعیین می‌شود. رقم این نرخ درحال حاضر نسبت به مناطق مختلف بین ۱ تا ۱/۸ است.

نرخ بازده نرخی است که براساس درصد سود ویژه مشاغل مختلف از سوی وزارت دارائی تعیین می‌شود و میزان آن در حال حاضر بین ۱ تا ۱/۶ است.

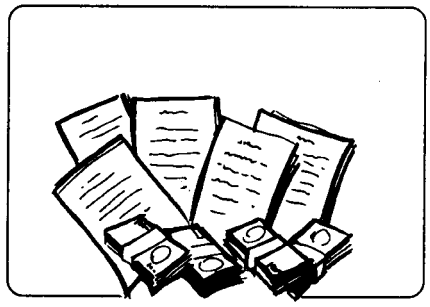
درآمد فرضی که به این شکل بالابلند و مُغلق از سوی مراجع مالیاتی تعیین می‌شود نافذ و لازم‌الاجر است مگر در دو حالت: یکی این‌که مؤدی بتواند در دادگاه ثابت کند که به خاطر اوضاع و احوال فوق‌العاده و عوامل قوه قهریه (فورس ماژور) قادر به تحصیل چنین درآمدی نبوده است. مورد دوم وقتی است که معلوم شود درآمد واقعی مؤدی از درآمد فرضی بیشتر بوده که در آن صورت درآمد واقعی ملاک عمل خواهد بود.

ناگفته پیداست که این فرمول ناهموار و عریض و طویل براثر ناتوانی از برآورد درآمد واقعی - یا نزدیک به واقع - ابداع شده و به هر تقدیر مساله آفرین و زحمت‌افزا خواهد بود.

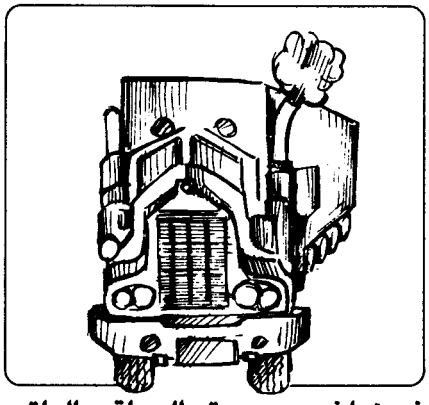
کمیسیون جامعه اروپا - خلل در اصل بی‌طرفی مالیات‌ها

بی‌طرفی مالیاتی به معنی آن است که امر مالیاتی در رابطه با تصمیم‌گیری‌های اقتصادی خنثی و بی‌اثر باشد. براساس این اصل مقررات مالیاتی حتی‌المقدور نباید تفاوت و تبعیضی نسبت به انواع مختلف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]



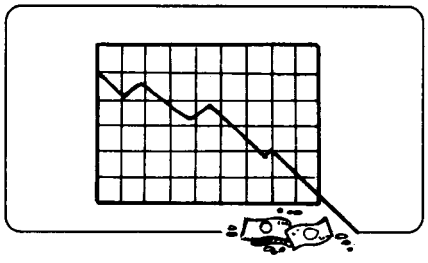
فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری‌ها قائل شوند. با این‌که تبلیغ زیادی برای پیاده کردن این قاعده صورت می‌پذیرد ولی در عمل موارد نقض آن کم نیست. یکی از اندیشه‌هائی که در جهت خلاف این اصل در حال نشو و نماست حمایت و جانبداری از سرمایه‌گذاری‌های مجدد از محل سود ویژه مؤسسات است. از جمله کمیسیون جوامع اروپائی ضمن یکی از توصیه‌های اخیر خود که با قصد حمایت از گسترش کار مؤسسات کوچک و متوسط صادر شده، اعلام داشته است که هرچند رژیم‌های مالیاتی برخی از کشورهای عضو بر پایه بی‌طرفی نسبت به انواع مختلف مؤسسات طرح‌ریزی شده است، ولی ممالک عضو در عین حال باید حمایت مالیاتی بیشتری نسبت به مواردی مبذول دارند که درآمد مؤسسات، صرف‌نظر از اشکال حقوقی آن‌ها، برای سرمایه‌گذاری مجدد و توسعه کسب و کارشان به مصرف می‌رسد.



نیوزیلند - سیستم الصاق مالیاتی

این کشور در گذشته از سیستم کلاسیک نسبت به مالیات بر شرکت‌ها استفاده می‌کرد. طبق این سیستم علاوه بر مالیات بر شرکت که در مجموع گرفته می‌شود، سود سهام پس از تقسیم نیز در دست سهامداران جداگانه مشمول مالیات قرار می‌گیرد و در نتیجه از درآمد واحد دو بار و تحت دو عنوان مالیات اخذ می‌گردد. این سیستم هم شرکت‌ها و هم سهامداران را به ترفندهای مختلف برای اجتناب از مالیات مضاعف سوق می‌داد و به طرق گوناگون برای خنثی‌کردن آن می‌کوشیدند.

بر اثر انتقادهای فراوان بالاخره سیستم معروف به «الصاق مالیاتی» (imputation system) در این کشور برقرار شد و مساله مالیات مضاعف از میان رفت. شرکت هنگامی که مالیات خود را می‌پردازد معادل آن حساب مخصوصی را به نام حساب اعتبار الصاقی بستانکار می‌کند. سپس هنگامی که سود ویژه تحت عنوان سود سهام به سهامداران پرداخت می‌شود هریک سهم به تناسب با جزئی از آن اعتبار همراه است و یا به عبارت دیگر یک اعتبار مالیاتی بر آن الصاق شده است. پس از تقسیم سود حساب اعتبار الصاقی بدهکار می‌شود و آنگاه سهامداران هنگام محاسبه مالیات بر درآمد سالانه شخصی خود که درآمد سهام هم ضمن آن منظور شده از اعتبار مالیاتی مذکور برای تهاتر تمام یا بخشی از بدهی مالیاتی خود استفاده می‌کنند.



ونزوئلا - اختیارات فوق‌العاده

کسر بودجه و عدم تعادل مالی در این کشور وضع وخیمی را به وجود آورده است میزان کسر بودجه از مرز یکهزار و هفتصد میلیون دلار آمریکائی گذشته و سیاستمداران را به هراس افکنده است. برای مقابله با این وضع ناگوار کنگره طی قانون خاصی به وزیر دارائی اختیارات فوق‌العاده‌ای در زمینه وضع مالیات‌ها اعطاء کرده است. این اختیارات از جمله شامل حق وضع مالیات‌های جدید بر فروش اشیاء لوکس و از آن جالب‌تر برقراری مالیات در مورد برداشت از حساب‌های بانکی است. وزیر دارائی همچنین می‌تواند هرگونه اصلاح و تحول لازم را در زمینه روش وصول مالیات‌ها به عمل آورد. اختیارات وزیر همچنین شامل وضع مالیات بر ارزش افزوده در مراحل تولید و عمده‌فروشی نیز می‌باشد.

انجمن مالی بین‌المللی - قطعنامه چهل و هفتمین کنگره

این انجمن در سال ۱۹۳۸ به همت کارشناسان مالیاتی چند کشور تأسیس شد. هدف آن بررسی و کمک به ارتقاء حقوق بین‌الملل و حقوق تطبیقی در زمینهٔ مالیه عمومی است، و به ویژه حقوق مالی بین‌المللی و تطبیقی و همچنین جنبه‌های اقتصادی امر مالیاتی مورد نظر انجمن می‌باشد. برای رسیدن به این هدف انجمن پژوهش‌های علمی انجام می‌دهد، کنگره برپا می‌داد، به کارهای انتشاراتی می‌پردازد و با سایر مجامع و سازمانهای مشابه همکاری می‌کند.

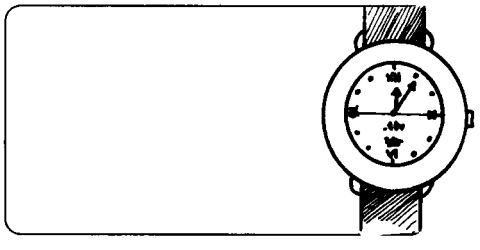
انجمن در چهل و هفتمین کنگره خود که در فلورانس ایتالیا تشکیل شده بود از جمله مسألهٔ نحوهٔ تفسیر قراردادهای بین‌المللی مالیات مضاعف را به عنوان یکی از مهمترین بندهای دستور کار خود مورد بررسی قرارداد و ۲۶ گزارش درخصوص نحوهٔ عمل ۲۶ کشور مختلف را استماع کرد و پس از بحث و شور بالاخره قطعنامه‌ای را در یک مقدمه و چهار ماده (هر ماده شامل چند بند) به تصویب رسانید. به موجب این قطعنامه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

قرارداد مالیاتی بین کشورها از لحاظ حقوقی یک قرارداد بین‌المللی به شمار می‌رود و در نتیجه تابع قواعد حقوق بین‌الملل خواهد بود. قواعد حقوق بین‌الملل حاکم بر تفسیر قراردادها به ویژه ضمن کنوانسیون وین در مورد حقوق معاهدات بیان شده و توضیح بیشتر در مورد مفاد کنوانسیون را می‌توان از اسناد ضمیمه آن به دست آورد.

علاوه بر این به عنوان منابع فرعی در تفسیر قراردادهای مالیاتی می‌توان به تفسیر نامه‌هائی مراجعه کرد که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همچنین سازمان ملل متحد به عنوان ضمیمه قراردادهای نمونهٔ (مدل) اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ارائه داشته‌اند. توافق‌های رسمی بین دولت‌ها بر سر مفاهیم قراردادهای مالیاتی نیز به عنوان یک منبع فرعی تفسیر قراردادهای مالیاتی قابل مراجعه است.

در متن قطعنامه همچنین توصیه شده است که آراء مراجع و محاکم مالیاتی، بخشنامه‌ها و مصوبات مالیاتی کشورهای مختلف باید آزادانه منتشر شده و در اختیار مراجع داخلی و بین‌المللی قرار گیرد تا رویه‌های جاری در زمینهٔ تفسیر قراردادهای مالیاتی به دست آید.



سویس ـ سیر معکوس

تا همین اواخر تشکیل شرکت‌های اسمی و فاقد فعالیت در خاک سویس بسیار مرسوم بود. این شرکت‌ها فقط اقامتگاهی در سویس داشتند و منشأ اصلی درآمد آنان در کشورهای دیگر قرار داشت. گروه‌های بین‌المللی به تشکیل چنین شرکت‌هائی علاقه زیادی داشتند و فعالیت‌ها و فعل و انفعالات تجاری و مالی خود را زیر پوشش آنها انجام می‌دادند. یکی از بزرگترین جاذبه‌های این‌گونه شرکت‌ها وضع مالیاتی بسیار مساعد آنها بود، به این معنی که در سطح کانتون اساساً مالیاتی به آنان تعلق نمی‌گرفت و در سطح فدرال نیز مالیاتی به نرخ بسیار نازل (بین ۳/۶ تا ۹/۸ درصد) شامل حال آنان می‌شد.

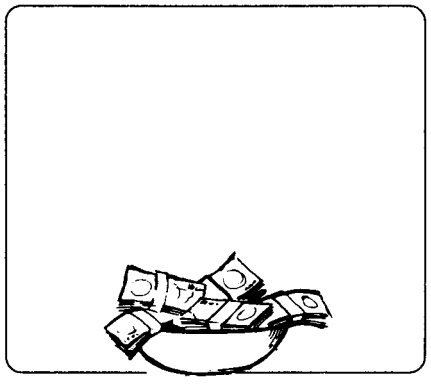
فلسفه عدم تعلق مالیات کانتون به این شرکت‌ها نداشتن فعالیت اقتصادی مهم در قلمرو سویس بود که در عین حال همین موضوع یعنی نداشتن فعالیت شرط اصلی معافیت از مالیات نیز به شمار می‌رفت. ولی تحولات سال‌های اخیر وضع را دگرگون کرد. از طرفی فعالیت‌های برون‌مرزی شرکت با طرز تفکّر جدید مالیاتی در جهان غرب مواجه شد که براساس آن فرم ظاهری و حقوقی شرکت‌ها و معاملات و اقدامات آنها در تشخیص مالیات نادیده گرفته می‌شود و به جای آن ماهیت و واقعیت امور ملاک کار شناخته می‌شود (ملاحظه شود مقاله دکترین انگیزه شغلی در همین شماره مجله مالیات) در نتیجه این شرکت‌ها و گروه‌های وابسته به آنها با تعرّض مالیاتی کشورهای دیگر مواجه شدند که وضع مساعد مالیاتی آنها در قلمرو سویس را خنثی می‌کرد.

از سوی دیگر فلسفهٔ اصلی دولت سویس و کانتون‌های آن کشور نیز تغییر کرد و به‌جای اعطاء معافیت به سبب نداشتن فعالیت اقتصادی در خاک سویس، اندیشهٔ تشویق مالیاتی به سبب فعالیت هرچه بیشتر اقتصادی به میان آمد و مقامات مالیاتی به این واقعیت توجه کردند که از سیاست مالیاتی باید برای شکوفائی وضع اقتصادی استفاده کرد. ابتدا کانتون نوشاتل به این موضوع توجه کرد. صنعت ساعت‌سازی این کانتون بر اثر رقابت کارخانه‌های خاور دور با شکست نمایانی روبرو شد و در نتیجه این کانتون مقررات مالیاتی خود را در جهت تشویق هرچه بیشتر فعالیت‌های صنعتی دگرگون ساخت.

کانتون ژنو نیز به دنبال نوشاتل وارد میدان شد و همین سیاست را در پیش گرفت و باقی کانتون‌ها نیز به تدریج قدم در همین راه می‌گذارند. یک دوره معافیت ۱۰ ساله برای صنایع جدید در نوشاتل شناخته شده که در مواردی شامل مالیات فدرال نیز می‌شود. سیاست جدید و تحولات تازه از جاذبه شرکت‌های نوع قدیم کاسته و به جای آن‌ها سویس دارد مأمن شرکت‌های بسیار فعال سویسی و بین‌المللی می‌شود.

پرتغال ـ حقوق بازنشستگی بیشتر از حقوق نخست‌وزیر

دولت پرتغال اخیراً مقررات سخت مالیاتی وضع کرده است. از جمله اگر حقوق بازنشستگی کسی بیشتر از حقوق نخست‌وزیر باشد باید نسبت به مازاد مالیات بپردازد. مالیات بر نوشابه‌های الکلی نه برابر شده و مالیات بر دخانیات، وسائط نقلیه و بسیاری موارد دیگر نیز افزایش یافته است. از هر برد لاتاری، شرط‌بندی و نظایر آن نیز ۳۵ درصد مالیات گرفته خواهد شد. ضمناً کل درآمد اجارهٔ مستغلات بدون هیچ‌گونه کسوری مشمول مالیات خواهد بود مگر این‌که اسناد مُثبتهٔ قانع کننده‌ای در مورد انجام هزینه‌های لازم ارائه شود. در گذشته ۳۵ درصد درآمد اجاره برای جبران هزینه‌ها کلاً قابل کسر بود.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی

هلند - «حیله در معاهده»

شخصی به نام «X» شهروند هلند مالک کلیه سهام شرکت «A» بود. این شخص در اوت ۱۹۷۹ به امریکا مهاجرت کرد و تا اواسط مه ۱۹۸۵ در آن کشور بود، و سپس بار دیگر به هلند مراجعت کرد و در آنجا مقیم شد. ضمناً شرکت A در شرکت دیگری به نام B نیز صاحب سهم بود و دو برادر X و پدر او هم در همان شرکت سهیم بودند. در تاریخ ۲۵ آوریل ۱۹۸۵ یعنی زمانی که X هنوز مقیم آمریکا بود سهام شرکت A در شرکت B را به شرکت C که متعلق به بانک S بود به مبلغ ۱/۵ میلیون فلورن فروخت و سودی به مبلغ ۱/۳۷ میلیون فلورن به دست آورد. فردای آن روز بانک S شرکت C را که ارزش اسمی آن ۱۵۰۰۰۰ فلورن بود به مبلغ ۱۵۲۵۰۰ فلورن به X فروخت و درست در همان روز X شرکت A را به مبلغ ۱/۵۵ میلیون فلورن به بانک S واگذار کرد.

قابل ذکر است که به موجب مقررات هلند علاوه بر مالیات بر شرکت که بر سود ویژه سالانه تعلق می‌گیرد، سود سهام تقسیم شده نیز در دست صاحبان سهام مشمول مالیات جداگانه است. ولی اگر کسی با فروش سهام خود سودی به دست آورد مشمول مالیات نخواهد بود مگر این‌که فروشنده خود به تنهائی یا به اتفاق خویشاوندان نزدیکش صاحب لااقل ثلث سهام شرکت بوده و معامله انجام شده به منزله واگذاری یک کسب و کار معین تلقی شود. در چنین صورتی سود حاصل در صورت تجاوز از حد معینی مشمول مالیات به نرخ واحد ۲۰٪ خواهد بود. از طرفی رویه قضائی هلند اصل حیله در قانون را پذیرفته و در مسائل مالیاتی هم این اصل کاربرد دارد. براساس این اصل اگر معامله‌ای به قصد فرار از مالیات صورت گیرد مراجع مالیاتی و محاکم رسیدگی کننده به دعاوی مالیاتی از شناسائی آثار مورد نظر مؤدی نسبت به چنان معامله‌ای ابا کرده و ممکن است فرض وقوع معامله دیگری - حتی‌المقدور نزدیک به آن - را ملاک اعتبار قرار دهند. چنین فرضی نسبت به فروش سهام توام با حیله قانونی در گذشته غالباً عبارت بوده است از دریافت سود سهام، یعنی فرض می‌شده است که فروشنده سهام نه قیمت سهام خود بلکه سود سهام دریافت داشته است.

به هر تقدیر در سال ۱۹۸۵ که این معاملات واقع شده بود X اظهارنامه‌ای بابت این معاملات تسلیم نداشت و تا چند سال هم اتفاقی نیفتاد. ولی در سال ۱۹۸۹ اداره مالیات بر شرکت‌ها اطلاعات راجع به این معاملات را به اداره مالیات بر اشخاص حقیقی اعلام داشت و اداره مذکور از همین بابت مالیاتی به مبلغ ۳۰۴۰۰۰ فلورن به علاوه ۲۵٪ جریمه و ۱۲۶۶۲۷ فلورن زیان دیرکرد از وی مطالبه نمود. مؤدی نخست به مرجع حل اختلاف دارائی مراجعه کرد و چون نتیجه‌ای نگرفت به دادگاه نخستین لاهه شکایت برد. در دادگاه مؤدی به قرارداد مالیاتی هلند و آمریکا استناد کرد. طبق بند ۱ ماده ۱۱ این قرارداد اگر شخصی که مقیم آمریکا است از فروش سهام خود در هلند سودی به‌دست آورد، این سود در صورتی مشمول مالیات هلند خواهد بود که: اولاً فروشنده شهروند هلند باشد، ثانیاً ظرف ۵ سال بلافاصله قبل از انجام معامله مقیم هلند بوده باشد، و ثالثاً منفرداً یا به اتفاق خویشاوندان نزدیکش مالک لااقل ۲۵٪ سهام شرکت فروخته شده بوده باشد. ضمناً طبق ماده ۷ این قرارداد مالیات سود سهام پرداخت شده توسط شرکت مقیم یکی از دو کشور متعاهد به شخص مقیم کشور دیگر نباید از ۱۵٪ تجاوز کند.

دادگاه نخستین اظهارنظر نمود که در تاریخ انجام معاملات و پنج سال قبل از آن X مقیم آمریکا بوده و به همین سبب طبق قرارداد دو کشور سود دریافتی وی اساساً مشمول مالیات هلند نخواهد بود تا مساله تقلب در قانون به قصد فرار از مالیات مطرح شود، ضمن این‌که فرض جایگزینی حالت سود سهام به جای سود حاصل از فروش سهام به هر تقدیر در قرارداد بین دو کشور محملی ندارد.

وزارت دارائی از رأی دادگاه نخستین در دادگاه عالی استیناف خواست و در آنجا چنین استدلال کرد که فرض حیله در قانون را می‌توان در مورد روابط قراردادی نیز صادق دانست، به این معنی که اگر کسی با توسل به قرارداد بین‌المللی بخواهد از پرداخت مالیات اجتناب کند می‌توان مانند مورد مربوط به حقوق داخلی آثار معمولِ به معامله تحت مفاد قرارداد را بر مورد بار نکرد و بلکه از فرض جایگزینی مذکور در فوق استفاده نمود، که در قضیه مورد نظر چنین فرضی همانا فرض دریافت سود سهام به جای سود حاصل از فروش سهام است. به عبارت دیگر وزارت دارائی می‌خواست قاعده حیله در قانون را به روابط قراردادی نیز توسعه دهد و در این مقام آن را بدل به «حیله در معاهده» کند.

اما دادگاه عالی نظر وزارت دارائی را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

نپذیرفت و مانند دادگاه نخستین به مسأله اقامت مؤدی حین انجام معامله و طی پنج سال قبل از آن در آمریکا استناد کرد که در نتیجه نمی‌توان سود فروش سهام را بر اساس قرارداد مشمول مالیات هلند دانست. در خصوص فرض جایگزینی موردنظر شرکت خارجی هیچگونه استفاده‌ای نبرده است. ضمناً مؤدی اصلی از جریان تشخیص مالیات بی‌اطلاع مانده که این نیز به نوبه خود رسیدگی را خدشه‌دار می‌کند. ولی دادگاه استدلال مشارکت را رد کرده می‌گوید که ابلاغ بی عیب بوده و به درستی انجام شده و اروپائی را پیرامون آن خواستار می‌شوند تا اقدامات خود را با آن هماهنگ سازند. طبق بند ۲ ماده ۹ دیرکتیو مذکور کرایه اموال منقول - غیر از وسائط نقلیه - در کشور محل اقامت کرایه کننده مشمول مالیات بر ارزش افزوده است. از کمیسیون جوامع

مالیات

فصلنامهٔ مالیاتی
شمارهٔ ششم، پائیز ۱۳۷۳
صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول: دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار
زیر نظر هیأت تحریریه
دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمّد توکل
امور مالی: بهرام گرایلی‌افرا

صفحه آرائی: مجید رستمی
حمیدرضا محسنی
طرح ها: حمیدرضا محسنی
حروفچینی: مجید رستمی
لیتوگرافی و چاپ: چاپخانه بهمن

▣ مطالب مندرج در مجلّه الزاماً مبیّن رأی و نظر مسئولان آن نیست.
▣ مجلّه در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.
▣ مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

دفتر مجلّه مالیات: دانشکده امور اقتصادی
شمارهٔ ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

بسم الله الرحمن الرحیم



طرح روی جلد : حمیدرضا محسنی

سرآغاز	دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار	۲
نقش مالیات و مقررات مالیاتی بر کنترل درآمدهای ناشی از فعالیت توزیع کالاها و خدمات	عباس هشی	۳
تشکیل اداره کل امور هیات‌های حل اختلاف مالیاتی، گامی درجهت بهبود دادرسی مالیاتی	علی‌اصغر عابدی	۶
دکترین «انگیزه شغلی» در ارتباط با ترفند مالیاتی	دکتر محمد توکل	۸
اوضاع و احوال مالیاتی در اروپای شرقی و مرکزی	دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار	۱۲
شماره اقتصادی و نحوه کاربرد آن	محمدتقی نژادعمران و علی‌اصغر شایانی	۱۸
فرار مالیاتی و اقتصاد پنهان	عین‌الله علاء	۲۲
وکالت مالیاتی	حسن ابهریان	۲۳
هیأت حل اختلاف «همعرض» و رعایت نظر شورای عالی مالیاتی	محمدحسین سیدزمانی	۲۵
«عام و خاص» قاعده‌ای مهجور		
شرحی بر رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی	دکتر محمد توکل	۲۸
آفریقای جنوبی: تولدی تازه و مقررات جدید مالیاتی	م. ت. همدانی	۳۱
رای شورای عالی مالیاتی در باب صنعت چاپ		۳۲
اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی		۳۳
خبرها		۳۸
آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی		۴۲

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

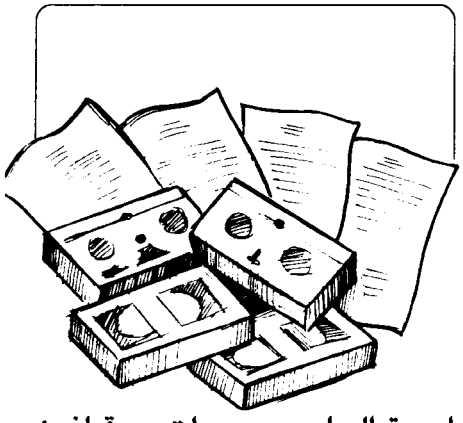
سود سهام است، ولی شرکت دریافت کننده سود سهام می‌تواند سود خالص دریافتی را با افزودن مالیات پرداخت شده به صورت ناخالص درآورد و ۹۵٪ آن را از مجموع درآمد مشمول مالیات خود کسر کند. شرکت مذکور همچنین می‌تواند از اعتبار مالیاتی در این زمینه استفاده کند بدین معنی که مالیات پرداخت شده را از مجموع مالیات بر شرکتی که بر عهده خود اوست کسر نماید. این در حالتی است که سود سهام مورد بحث از یک شرکت دیگر مقیم بلژیک دریافت شده باشد. در حالتی که منشأ درآمد خارج از بلژیک قرار داشته باشد شکل رفتار مشابه حالت قبلی خواهد بود، ولی با توسل به فرض عمل می‌شود. اولاً هنگام ناخالص کردن رقم سود دریافتی فرض می‌شود که مالیات کسر شده از آن در کشور خارجی معادل ۵٪ خالص دریافتی بوده و همین رقم را به سود دریافتی افزوده به رقم ناخالص می‌رسند. ثانیاً اعتبار مالیاتی را نیز برابر همین رقم ۵٪ منظور می‌کنند.

اما نسبت به شرکت‌های خارجی که در بلژیک پایگاه یا مؤسسه ثابت دارند وضع دیگری جاریست. این‌گونه مؤسسات با این که باید بابت هرگونه سود سهام دریافتی از مشارکت‌های خارجی خود مالیات بپردازند ولی برخلاف شرکت‌های بلژیکی نمی‌توانند مالیات پرداختی را از مجموع مالیات بر شرکتی که به ایشان تعلق می‌گیرد کسر کنند، و به عبارت دیگر حق استفاده از اعتبار مالیاتی را که فوقاً بدان اشاره کردیم ندارند. از طرف دیگر این‌گونه مؤسسات با این‌که لااقل حق دارند نظیر شرکت‌های بلژیکی سود سهام دریافتی را از مجموع درآمد سالانه خود در محاسبه مالیات بر شرکت کسر کنند، ولی از حق ناخالص کردن آن طبق روشی که بیان کردیم محرومند.

یک شرکت سویسی که در بلژیک نمایندگی ثابت داشت به این رفتار دوگانه اعتراض کرد و قضیه مآلاً در دادگاه استیناف بروکسل مطرح شد. شاکی به مفاد قرارداد مالیاتی سویس و بلژیک استناد کرد که ضمن بند ۳ ماده ۲۵ آن گفته می‌شود رفتار مالیاتی نسبت به پایگاه‌های ثابت شرکت‌های تابع هریک از دو دولت در قلمرو دولت دیگر نباید بدتر از رفتاری باشد که در مورد مؤسسات داخلی اعمال می‌شود.

مرجع مالیاتی تفاوت رفتار مورد بحث را چنین توجیه کرد که مالیات دریافتی از سود سهام مؤسسه ثابت خارجی یگانه مالیاتی است که بر چنین سود سهامی تعلق می‌گیرد حال آن‌که سود سهام دریافتی شرکت بلژیکی هنگام توزیع سود سالانه شرکت و به عنوان جزئی از سود سهام توزیع شده مشمول مالیات قرار می‌گیرد. و نیز هنگام انحلال شرکت امکان تعلق مالیات وجود خواهد داشت. بنابر این رفتار یکسان مورد ادعای مؤدی خود موجب تبعیض معکوس در حق شرکت‌های بلژیکی خواهد بود. مرجع مالیاتی همچنین استدلال نمود که بند ۴ ماده ۱۰ قرارداد مالیاتی بین بلژیک و سویس به طرف بلژیکی اجازه می‌دهد که سود سهام دریافتی توسط مؤسسه ثابت شرکت‌های خارجی را مشمول مالیات قرار دهد و ضمن بند مذکور محدودیتی ملاحظه نمی‌شود.

دادگاه استدلالات مرجع مالیاتی را نپذیرفت و پاسخ داد که اولاً مالیاتی که بر سود سهام ناشی از توزیع مجدد تعلق می‌گیرد مربوط به صاحبان سهام است و ربطی به شرکت بلژیکی ندارد، حال آن‌که در قضیه مورد رسیدگی پای خود مؤسسه در میان است. ثانیاً مفهوم بند ۴ ماده ۱۰ قرارداد دو دولت آن نیست که در اجرای آن مفاد بند ۳ ماده ۲۵ همان قرارداد درنظر گرفته نشود، و همین ماده اخیر است که رفتار یکسان مورد تقاضای مؤدی را متضمن است. دادگاه مآلاً رای داد که بند ۲ ماده ۱۹۲ قانون مالیات بر درآمد بلژیک ناقض بی‌طرفی مقرر در قرارداد دو دولت بوده و با توجه به اصل اولویت قراردادهای بین‌المللی نسبت به مورد قابل اجراء نخواهد بود(۲).



استرالیا - «رسومات» و قانون اساسی

استرالیا یک کشور فدرال است و حدود اختیارات پارلمان فدرال و پارلمان‌های ایالتی در قانون اساسی تعیین شده است. از جمله در قسمتی از اصل ۹۰ قانون اساسی به «رسومات» اشاره شده و گفته می‌شود که وضع این‌گونه مالیات با پارلمان فدرال است. پارلمان منطقه پایتخت که خود یک ایالت به حساب می‌آید قانونی را در مورد اخذ حق پروانه از فروشندگان کلی و جزئی نوارهای ویدئو به تصویب رسانید. به موجب این قانون مبادرت به این حرفه مستلزم گرفتن پروانه‌ای است که هرماهه باید تمدید شود و در هر تمدید مالیاتی برابر ۴۰ درصد ارزش کلی فروش نوارهای فروخته شده طی ماه دوم قبل از تاریخ تمدید تعلق خواهد گرفت.

یکی از شرکت‌های کلی فروش نوارهای ویدئو در مقام شکایت برآمد و اقدام فوق را به منزلهٔ وضع نوعی رسومات و در نتیجه خارج از صلاحیت پارلمان ایالتی دانست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

قضیه در دادگاه عالی فدرال مطرح شد و دادگاه دو جنبهٔ مختلف مسأله را جداگانه مورد بررسی قرار داد: نخست این‌که آیا مالیات وضع شده نوعی رسومات است؟ و دوم این‌که پارلمان مربوط به عنوان مرجع قانونگذاری یک ایالت اقدام کرده و یا به نمایندگی از سوی پارلمان فدرال به تصویب قانون دست زده است؟

نسبت به مسأله اول یعنی تعریف «رسومات» قانون اساسی ساکت است و دادگاه ناچار شد به رویه قضائی مراجعه کند. در سوابق آراء همان دادگاه دو نوع تعریف مضیّق و موسّع از رسومات به عمل آمده بود. یکی در سال ۱۹۰۴ که دادگاه رسومات را به معنی مالیاتی دانسته بود که برحسب مقدار یا ارزش کالا در زمان تولید یا ساخت آن وضع می‌شود. در رأی دومی مربوط به سال ۱۹۳۸ دادگاه تعریف وسیع‌تری از اصطلاح رسومات به عمل آورده و آن را مالیاتی دانسته بود که بر کالاهای مصرفی ساخته شده در استرالیا به منظور فروش در همان کشور وضع می‌شود، اعم از این که در مرحله تولید و ساخت یا توزیع تعلق گیرد.

دادگاه عالی در مورد دعوای مربوط به نوارهای ویدئو بیشتر متمایل به همین تعریف موسّع اصطلاح رسومات گردید و در نتیجه مالیات مورد بحث را نوعی رسومات به مفهوم اصل ۹۰ قانون اساسی دانست.

در مورد سئوال دوم که آیا پارلمان منطقه پایتخت به عنوان مرجع قانونگذاری ایالتی مالیات مذکور را وضع کرده و یا این کار را به نمایندگی از سوی پارلمان فدرال انجام داده است، دادگاه حالت نخست را حاکم بر مورد دانست. سبب طرح این سئوال وضع حقوقی خاصی است که طبق قانون خودگرانی منطقه پایتخت مصوب سال ۱۹۸۸ برای این ایالت شناخته است. طبق این قانون مجمع قانونگذاری منطقه پایتخت حق دارد مستقلاً قوانینی را به منظور تأمین «آرامش، نظم و حکومت شایسته این منطقه» تصویب کند. عبارت فوق در قوانین اساسی بسیاری از کشورهای عضو کامنولت بریتانیا به مفهوم اختیار مطلقی به کار می‌رود که تابع مرجع مقنّنهٔ بالاتر نمی‌باشد.

ولی دادگاه عالی نظر داد که اختیار ناشی از قانون سال ۱۹۸۸ به منزلهٔ حق اقدام مستقلّ از پارلمان فدرال است ولی به هیچ‌وجه به معنی دارا بودن نمایندگی از سوی پارلمان فدرال نمی‌باشد، و از آنجا که حق وضع رسومات طبق اصل ۹۰ قانون اساسی صرفاً به پارلمان فدرال داده شده و مجمع قانونگذاری منطقه پایتخت هم نمایندگی از سوی پارلمان مذکور نداشته لذا فاقد حق وضع رسومات بوده است. پس چون مالیات مورد دعوی هم نوعی رسومات تشخیص داده شده، لذا پارلمان منطقه پایتخت خارج از اختیار خود عمل کرده و لذا مالیات وضع شده خلاف قانون اساسی و ملغیٰ است.



دیوان دادگستری اتحادیه اروپا - نوازندهٔ دوره‌گرد

یک نوازنده دوره‌گرد هلندی به نام تولسما (Tolsma) که با انجام نوازندگی در خیابان‌ها و محلّات از عابرین و منازل تقاضای پول می‌کرد از ادارهٔ دارائی به دادگاه شکایت کرد. مأموران دارائی کار او را مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانسته و از او مطالبه مالیات می‌کردند. از آنجا که هلند عضو اتحادیه اروپا و موظف به اجرای دیرکتیوهای این اتحادیه می‌باشد، دادگاه از دیوان دادگستری اتحادیه کسب تکلیف کرد و نظر این دیوان را نسبت به قضیه خواستار شد.

طبق بند ۱ ماده ۲ رهنمود ششم شورای اروپا ارائه کالا و خدمات در مقابل عوض در قلمرو کشورهای عضو مشمول مالیات برارزش افزوده است. دیوان اظهارنظر کرد که شمول مالیات در این مورد مستلزم وجود رابطه حقوقی معینی بین ارائه‌کننده و دریافت‌کننده خدمات است. برحسب این رابطه طرفین خدمت و پول را به عنوان عوضین معامله ردّ و بدل می‌کنند و هریک از عوضین مابازاء یکدیگر به شمار می‌روند. ولی در قضیه مطروحه چنین کیفیتی وجود ندارد، زیرا پولی که عابرین به نوازنده دوره‌گرد می‌پردازند آن را به عنوان مابازاء خدمت او تلقی نمی‌کنند و هیچ‌گونه قراردادی بین آن‌ها برای چنین معاوضه و مبادله‌ای وجود ندارد. عابرین از نوازنده درخواست نکرده‌اند که برای ایشان بنوازد و آنچه می‌دهند نه به عنوان عوض بلکه به خاطر عوامل ذهنی خود ایشان است. بنابراین مورد مشمول مالیات برارزش افزوده نخواهد بود.

پانوشت:

۱- در مورد مفهوم مؤسسه ثابت به توضیحات ذیل شناسه نمایندگی در صفحه ۳۷ شماره سوم مجله مالیات مراجعه شود.

۲- درخصوص اصل تقدم قراردادهای بین‌المللی به توضیحات مندرج در زیرنویس شماره ۳ صفحه ۳۹ شماره سوم مجله مالیات مراجعه شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

پاسخ به خوانندگان

پاسخ سئوالات مالیاتی این بخش با عنایت دفتر فنی مالیاتی تهیه شده است. با سپاس بسیار از آقای محمدعلی خوش‌اخلاق مدیر کل دفتر فنی مالیاتی و همکاران ایشان.

تذکر به خوانندگان عزیز

پاسخگوئی به پرسش‌های بسیار موردی و خاص برای آن که به درستی انجام شود نیاز به بررسی مدارک و اسناد دارد که طبعاً از امکان مجله مالیات و دفتر فنی خارج است. بنابراین خواهشمند است سئوالات را حتی‌المقدور به نحو عام و کلی مطرح فرمائید.

آقای احمد نعمائی از گرگان

۱. از مراحم شما سپاسگزار است.

۲. در مورد سئوال اول توجه شما را به بخشنامه شماره ۳۹۱۱۲/ ۲۱۶۸ - ۳۰/۵ مورخ ۷۲/۸/۴ جلب می‌نماید که در صفحه ۵۱ شماره ۴ مجله مالیات نیز به چاپ رسیده است.

۳. معافیت مالیاتی موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن نسبت به موجرینی که مالک عین نبوده و هیچ‌گونه درآمد دیگری ندارند، نیز جاری خواهد بود.

۴. در خصوص سئوال مربوط به بند «ب» ماده ۳۸ یادآور می‌شود که اگر مورد وصیت جزء موارد مشمول معافیت موضوع بند ۳ ماده ۲۴ قانون مالیات‌ها نبوده و ذینفع (موصی‌له) شخص معین و مشخص، و ضمناً جزء وراث باشد، ارزش اموال مورد وصیت به سهم‌الارث وی اضافه می‌شود و یکجا مشمول مالیات بر ارث قرار می‌گیرد. ولی اگر موصی‌له جزء وراث نباشد در این صورت نسبت به مورد وصیت مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود. اما اگر ذینفع شخص معین و مشخصی نباشد - مانند وصایای مربوط به انجام بعضی هزینه‌های خاص، که البته از مصادیق واجبات مالی یا عبادی نیز تلقی نشود - این‌گونه موارد مشمول مقررات بند الف و صدر بند «ب» ماده ۳۸ خواهد بود.

آقای سید ابوالقاسم سجادپور از تهران

در ارتباط با تقسیم‌نامه املاک قبلاً آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره‌های ۳۰/۴/۱۰۸۹۸ مورخ ۶۷/۱۰/۱۸ و ۳۰/۴/۹۳۷۰ مورخ ۶۸/۶/۲۶ صادر شده که براساس آن به طور کلی افراز و تقسیم املاک مشاعی به نسبت حصه هریک از مالکین، در صورتی که ارزش سهم هریک از مالکین مشاعی پس از تفکیک و تقسیم و ثبت سند با ارزش حصه آن‌ها قبل از تفکیک تفاوتی نداشته باشد، مشمول هیچ‌گونه مالیاتی نمی‌باشد. در مواردی که تفاوت ارزش ایجاد می‌شود حالات مختلفی قابل تصور است که ذکر آن‌ها از حوصله این مقال خارج است، با مطالعه بخشنامه‌های یاد شده رفع ابهام خواهد شد. ضمناً مبنای ارزیابی املاک ارزش معاملاتی ملک و سایر اموال و حقوق مالی ارزش روز آن‌ها خواهد بود.

آقای محمد رضا سعیدی از تنکابن

با تشکر، نسبت به سئوال اول یادآور می‌شود که پاسخ ردیف ۴ مربوط به سئوالات آقای احمد نعمائی به این مورد نیز ارتباط پیدا می‌کند. در مورد سئوال دوم: انتقال بلاعوض اموال و اثاثیه خانه به همسر از مصادیق مواد ۱۱۹ و ۱۲۰ قانون مالیات‌های مستقیم و مشمول مالیات اتفاقی است، مگر این‌که به عنوان جهیزیه همسر باشد که در این صورت وفق مقررات ماده ۱۴۴ قانون مذکور مشمول مالیات نخواهد بود.

آقای حجت‌الله اروجی از بروجن

از لطف شما سپاسگزار است. بدیهی است دوستان کادر مالیاتی نیز همانند دیگران می‌توانند نظرات و مطالب خود را برای ما بنویسند. در این صورت، و برحسب تشخیص، در صفحات مجله (خواه در همین صفحه و یا در صفحات دیگر) منعکس خواهد شد.

آقای علی صادقی‌پور از تهران

با تشکر از لطفی که مبذول داشته‌اید و ضمن پوزش توجه شما را به نکته‌ای که در ابتدای این بخش ذکر شد جلب می‌کند.

آقای محمد ملکی از سبزوار

با اعتذار و پوزش، همان‌گونه که در آغاز ذکر شد امکان بررسی اتفاقات موردی و نیازمند اثبات با محظور مواجه است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

پرسش‌های مالیاتی

پاسخ پرسش شماره قبل

دو جدولی که تحت عنوان جدول‌های شماره ۱ و ۲ در ستون مقابل چاپ شده دو نوع پاسخ مختلف را به سئوال مالیاتی شماره قبل مجله مالیات دربر دارد. توضیح این‌که در محاسبه مالیات هر طبقه از مؤدیان دو شیوه مختلف را نسبت به حداقل درآمد معاف از مالیات می‌توان به‌کار برد. روش نخست این است که هر طبقه از درآمد را بدون کسر کردن این حداقل درنظر بگیریم. فرضاً در مساله‌ای که طرح شده است اگر یک مؤدی درآمدی معادل ۱۷۵۰۰ واحد پول داشته باشد ۱۵۰۰۰ واحد آن در طبقه نخست قرار می‌گیرد و مالیات ۱۰ درصد به آن تعلق می‌گیرد، نهایت این‌که ۵۰۰۰ واحد اولیه را در این محاسبه منظور نمی‌نمائیم. سپس ۲۵۰۰ واحد بعدی را جزء طبقه دوم درآمد به حساب می‌آوریم و مالیات ۲۰٪ بر آن بار می‌کنیم. بدین ترتیب جمع مالیات به ۱۵۰۰ واحد پول بالغ خواهد شد. در روش دوم از مجموع ۱۷۵۰۰ واحد درآمد ابتدا میزان معافیت را کسر می‌کنیم و خالص آن‌را در طبقه مالیاتی مربوط قرار می‌دهیم. با این حساب کل درآمد چون از ۱۵۰۰۰ ریال کمتر است در طبقه اول قرار می‌گیرد و جمعاً ۱۲۵۰۰ ریال به آن مالیات تعلق می‌گیرد. روش اول در برخی کشورهای خارجی و شیوه دوم بیشتر در ایران مرسوم است. با توجه به این موضوع هر دو راه حل قابل قبول است. جواب‌های ارسالی آقایان سعید مؤیدفر از تبریز، سعید حوائج از بندر امام‌خمینی، حمید شاکری از تهران، محمد قاسم پناهی از تهران، سعید جمشیدی فرد از تهران، و غلامرضا مهدویان رستمی از نکا که مبتنی بر یکی از دو راه حل فوق است در مجموع پذیرفته می‌شود و برای هریک از آنان اشتراک یکساله مجله مالیات منظور می‌شود (هر چند به این ترتیب تعداد به ۶ نفر می‌رسد).

جدول شماره ۱ مبلغ مالیات هر طبقه: میلیون واحد پول

طبقات متوسط درآمد	نسبت هر طبقه به کل	تعداد مؤدیان مالیات	نرخ مارژینال مالیات	نرخ متوسط هر طبقه	مبلغ مالیات
۳۰۰۰	٪۷	۱۴۰۰۰۰	٪۰	٪۰	۰
۷۰۰۰	٪۱۰	۲۰۰۰۰۰	٪۱۰	٪۲/۹	۴۰
۹۰۰۰	٪۱۳	۲۶۰۰۰۰	٪۱۰	٪۴/۴	۱۰۴
۱۱۰۰۰	٪۱۸	۳۶۰۰۰۰	٪۱۰	٪۵/۵	۲۱۶
۱۳۵۰۰	٪۱۳	۲۶۰۰۰۰	٪۱۰	٪۶/۳	۲۲۱
۱۷۵۰۰	٪۱۲	۲۴۰۰۰۰	٪۲۰	٪۸/۵۷	۳۶۰
۲۲۵۰۰	٪۱۰	۲۰۰۰۰۰	٪۲۰	٪۱۱/۱۱	۵۰۰
۲۷۵۰۰	٪۷	۱۴۰۰۰۰	٪۲۰	٪۱۲/۷۳	۴۹۰
۳۲۵۰۰	٪۵	۱۰۰۰۰۰	٪۳۰	٪۱۴/۶۱	۴۷۵
۳۷۵۰۰	٪۳	۶۰۰۰۰	٪۳۰	٪۱۶/۶۷	۳۷۵
۴۴۰۰۰	٪۱	۲۰۰۰۰	٪۳۰	٪۱۸/۶۴	۱۶۴
۸۰۰۰۰	٪۱	۲۰۰۰۰	٪۳۰	٪۲۳/۷۵	۳۸۰
جمع	٪۱۰۰	۲۰۰۰۰۰۰			۳۳۲۵

جدول شماره ۲ مبلغ مالیات هر طبقه: میلیون واحد پول

طبقات متوسط درآمد	نسبت هر طبقه به کل	تعداد مؤدیان مالیات	نرخ مارژینال مالیات	نرخ متوسط هر طبقه	مبلغ مالیات
۳۰۰۰	٪۷	۱۴۰۰۰۰	٪۰	٪۰	۰
۷۰۰۰	٪۱۰	۲۰۰۰۰۰	٪۱۰	٪۲/۸۶	۴۰
۹۰۰۰	٪۱۳	۲۶۰۰۰۰	٪۱۰	٪۴/۴۴	۱۰۴
۱۱۰۰۰	٪۱۸	۳۶۰۰۰۰	٪۱۰	٪۵/۴۵	۲۱۶
۱۳۵۰۰	٪۱۳	۲۶۰۰۰۰	٪۱۰	٪۶/۳	۲۲۱
۱۷۵۰۰	٪۱۲	۲۴۰۰۰۰	٪۲۰	٪۷/۱۴	۳۰۰
۲۲۵۰۰	٪۱۰	۲۰۰۰۰۰	٪۲۰	٪۸/۸۹	۴۰۰
۲۷۵۰۰	٪۷	۱۴۰۰۰۰	٪۲۰	٪۱۰/۹۱	۴۲۰
۳۲۵۰۰	٪۵	۱۰۰۰۰۰	٪۳۰	٪۱۲/۳۱	۴۰۰
۳۷۵۰۰	٪۳	۶۰۰۰۰	٪۳۰	٪۱۴	۳۱۵
۴۴۰۰۰	٪۱	۲۰۰۰۰	٪۳۰	٪۱۶/۳۶	۱۴۴
۸۰۰۰۰	٪۱	۲۰۰۰۰	٪۳۰	٪۲۲/۵	۳۶۰
جمع	٪۱۰۰	۲۰۰۰۰۰۰			۲۹۲۰

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

سئوال جدید

ابتدا مقالهٔ «آفریقای جنوبی ـ تولّدی تازه» در همین شماره مجلّه را مطالعه فرمائید.

۱. همان‌گونه که در این مقاله آمده است نرخ جدید مالیات بر شرکت ۴۰ درصد است و هر مقدار از سود ویژه که تقسیم شود مشمول مالیات ثانوی به نرخ ۱۵ درصد خواهد بود. مدیریت شرکت می‌تواند کار را به نحوی تنظیم کند که سود قابل تقسیم به علاوه مالیات ثانوی دقیقاً به شصت درصد باقیمانده سود ویژه برسد. تعیین کنید به چه نحو این کار ممکن است. مثالی با ذکر ارقام بزنید و فرمولی ارائه بفرمائید.

۲. در همان مقاله آمده است که نرخ موثر مالیات (با درنظر گرفتن ۴۰ درصد و ۱۵ درصد فوق) می‌تواند تا ۴۹ درصد برسد. این حداکثر نرخ موثر مالیاتی است. تعیین فرمائید که این نرخ تا چه درصدی می‌تواند با استفاده از همین مقررات کاهش یابد (محاسبات را مرقوم فرمائید).

۳. در بخش راجع به شرکت‌های استخراج طلا فرمول قبلی تعیین نرخ مالیاتی این‌گونه شرکت‌ها ذکر و اضافه شد که با اجرای این فرمول نرخ مالیاتی به نسبت افزایش درآمد ویژه بالا می‌رود و با کاهش آن تنزل می‌کند. تعیین فرمائید X یعنی نرخ (رقم درصدی) سود ویژه به کل درآمد به چه میزان باید باشد تا Y یعنی نرخ مالیاتی صفر شود. همچنین حداکثر نرخ مالیاتی قابل تصور چه خواهد بود؟

۴. در همان بخش گفته شد که اگر شرکت‌های استخراج طلا مقررات جدید را بپذیرند فرمول مربوط به تعیین نرخ مالیاتی آن‌ها به‌این شرح تغییر خواهد یافت: $Y=49-(245:X)$ ولی در آن صورت ناگزیر خواهند بود مالیات ثانوی ۱۵ درصد مربوط به سود سهام تقسیم شده را نیز بپردازند. ولی با حفظ مقررات قبلی چنین مالیاتی تعلق نخواهد گرفت. تعیین فرمائید در چه حالتی ممکن است شرکت مقررات جدید را بپذیرد. به عبارت دقیق‌تر نسبت سود به درآمد یعنی X باید چه رقمی باشد تا مقررات جدیدتر ترجیح داده شود؟

برای ۵ نفر از کسانی که پاسخ صحیح سئوال شماره ۴ (سئوال آخر) و ۲ سئوال از ۳ سئوال اول را ارسال دارند به حکم قرعه یک دوره یکساله اشتراک مجله مالیات منظور خواهد شد. (پاسخ سئوال شماره ۴ الزامی است).

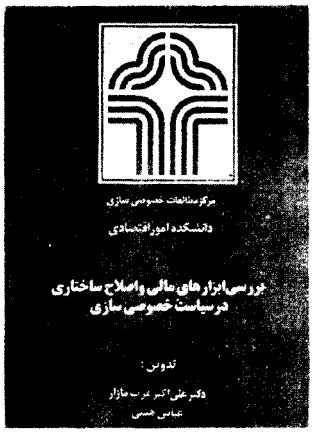
ضمناً از دریافت نامه آقای امیررضا کارگر سپاسگزار است و نظر ایشان را به پاسخ پرسش شماره قبل مجله به شرح صفحه پیشین جلب می‌نماید.

معرفی کتاب

بررسی ابزارهای مالی و اصلاح ساختاری در سیاست خصوصی سازی

تدوین: دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار و عباس هشی

مرکز مطالعات خصوصی سازی دانشکده امور اقتصادی



مرکز مطالعات خصوصی سازی دانشکده امور اقتصادی در تهران برگزار شد مورد بررسی قرار گرفته است. کتاب متضمن یک مقدمه و شش فصل است. بخش اول مسائل مربوط به خصوصی‌سازی در ایران را دربر دارد. ضمن بخش دوم فرایند خصوصی‌سازی در کشورهای چک و لهستان مورد بحث واقع شده و در بخش آخر جمع‌بندی کوتاهی از کلیه مطالب سمینار به‌عمل آمده است.

صد سند از آلمان هیتلری انگیزه‌های جنگ جهانی دوم

گزیده‌ای از کتاب رسمی سفید آلمان

ناشر: سرویس اطلاعاتی رایش سوم

ترجمه و مقدمه از: دکتر محمد توکل



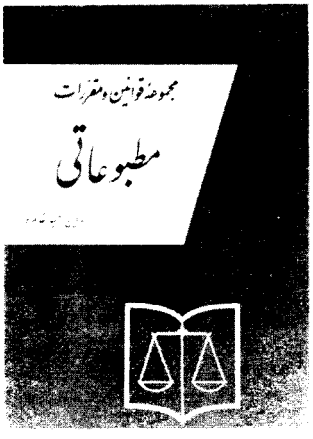
یکی از شگفت‌ترین پدیده‌های تاریخ معاصر از میان رفتن کلیه آثار نوشته‌ایست که در دوران حکومت حزب ناسیونال سوسیالیست در کشور آلمان به چاپ رسیده است. حتی در معتبرترین کتابخانه‌های جهان نیز مشکل بتوان به چنین آثاری دسترسی پیدا کرد. در نتیجه تاریخ این دوران صرفاً مبتنی بر اظهارنظرهای یک‌طرفه و نوشته‌هائیست که کشورهای پیروز در جنگ جهانی دوم در اختیار پژوهندگان قرار داده‌اند. مترجم کتاب فوق برحسب تصادف در کهنه فروشی‌های شهر وین به این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مدرک تاریخی که در سال ۱۹۳۹ توسط سرویس اطلاعاتی آلمان منتشر شده بود دسترسی پیدا کرد و آن را خریداری و به فارسی ترجمه نمود که در تهران چاپ و منتشر شد. کتاب حاوی یکصد سند دیپلماتیک مختلف است که عموماً به اختلافات و مسائلی که منجر به جنگ جهانی دوم شد مرتبط است. گزارش‌های ماموران آلمانی در کشورهای دیگر، نامه‌های رسمی مبادله شده بین مقامات آلمانی و سایر کشورها، متن قراردادها، اعلامیه‌ها، اجلاسیه‌ها، اعتراضات رسمی، گزارش‌های نظامی، سخنرانی‌های سیاستمداران، گزارش‌های مربوط به مذاکرات دیپلماتیک، و نظایر آن‌ها مضمون اسناد نقل شده در این مجموعه را تشکیل می‌دهند.

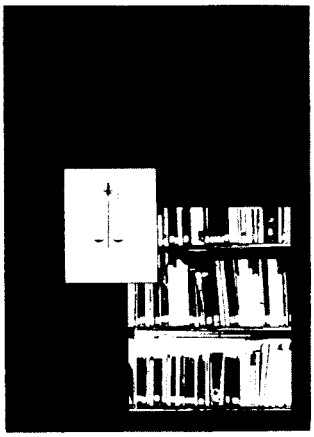
این اسناد حائز ارزش تاریخی فراوانند و همان‌گونه که گفته شد کتاب در نوع خود بی‌نظیر و منحصر به فرد است. مترجم کتاب مقدمه مبسوطی تحت عنوان «مروری بر وقایع بین دو جنگ» به ابتدای کتاب افزوده است که خواننده را در جریان رویدادهای این دوره تاریخی قرار می‌دهد و فهم مطالب را آسان می‌سازد.

مجموعه قوانین و مقررات مطبوعاتی
تدوین: حمید مقدم‌فر
ناشر: روزنامه اوحدی مراغه



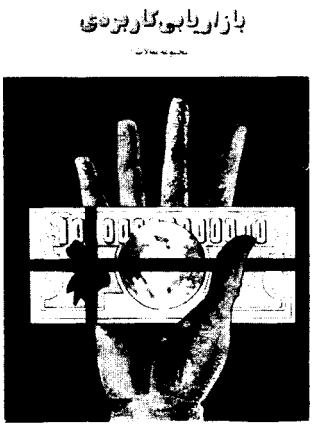
این مجموعه شامل قوانین و مقررات مربوط به مطبوعات، چاپ و انتشارات است و برای استفاده دست‌اندرکاران این رشته‌ها تنظیم شده است. سرفصل‌های اصلی کتاب به شرح زیر است: مطبوعات - خبرنگاران، نمایندگان مطبوعاتی و کانون‌های آگهی - وظایف وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در رابطه با انتشارات و مطبوعات - مؤلفان و مصنفان - چاپ - آگهی‌های دولتی - موافقتنامه‌های فرهنگی در رابطه با مطبوعات.

کتابشناسی روزنامه‌نگاری
تالیف: حمید مقدم‌فر
از انتشارات روزنامه اوحدی مراغه



این کتاب ۴۲۸ عنوان کتاب و مقاله مربوط به روزنامه‌نگاری در زبان‌های فارسی و ترکی آذربایجانی را دربر دارد. مشخصات کتاب‌ها و مقالات براساس ترتیب الفبائی نام مؤلف تنظیم شده و در مواردی که نام مؤلف مشخص نبوده عنوان کتاب ملاک قرار گرفته است. در پایان نیز فهرست اعلام و سپس فهرست نام‌های کتب و مقالات به ترتیب حروف الفبا درج گردیده است.

بازاریابی کاربردی - مجموعه مقالات
زیر نظر: سید حسین پیمان
ناشر: نشریه زمینه
بها: ۳۵۰ تومان



این کتاب در ۱۶۸ صفحه و در سه فصل تحت عناوین زیر تنظیم شده است: اصول بازاریابی، توسعه در بازار، و زمینه‌های عملیات در بازار. در فصل اول اصول بازاریابی با ماهیتی کاربردی مورد بحث قرار گرفته و برای توضیح بیشتر مطالب مستقلی برای هر موضوع آورده شده است. در فصل دوم به مباحث عملی نفوذ و استقرار در بازار پرداخته شده و در سومین فصل چگونگی صادرات و بازاریابی در کشورهای خلیج فارس و ژاپن مورد بررسی قرار گرفته است. در مجموع این کتاب اطلاعات جامعی را در مورد بازاریابی برای بازرگانان و سایر علاقه‌مندان دربر دارد.

نویسندگان، مترجمان، و ناشرانی که مایلند کتاب‌های چاپ شده ایشان در این بخش معرفی شود می‌توانند دو نسخه از آثار خود را به دفتر مجله ارسال دارند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مقررات، بخشنامه‌ها و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی

ماده واحده ـ واحدهای سازمانی مشروحه زیر و مؤسسات وابسته به آنها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی موضوع تبصره ماده ۵ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ می‌باشند:

۱ـ شهرداریها و شرکتهای تابعه آنان مادام که بیش از ۵۰ درصد سهام و سرمایه آنها متعلق به شهرداریها باشد.

۲ـ بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی.

۳ـ هلال احمر.

۴ـ کمیته امداد امام.

۵ـ بنیاد شهید انقلاب اسلامی.

۶ـ بنیاد مسکن انقلاب اسلامی.

۷ـ کمیته ملی المپیک ایران.

۸ـ بنیاد ۱۵ خرداد.

۹ـ سازمان تبلیغات اسلامی.

۱۰ـ سازمان تأمین اجتماعی.

تبصره ۱ـ مؤسسه وابسته از نظر این قانون واحد سازمانی مشخصی است که به صورتی غیر از شرکت و برای مقاصد غیرتجارتی و غیرانتفاعی توسط یک یا چند مؤسسه و نهاد عمومی غیردولتی تأسیس و اداره می‌شود و به نحوی مالکیت آن متعلق به یک یا چند مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی باشد.

تبصره ۲ـ اجرای قانون در مورد مؤسسات و نهادهای عمومی که تحت‌نظر مقام ولایت فقیه هستند با اذن معظم‌له خواهد بود.

قانون فوق مشتمل بر ماده واحده و دو تبصره در جلسه علنی روز یکشنبه مورخ نوزدهم تیرماه یکهزاروسیصدوهفتادوسه مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۳/۴/۲۹ به تأیید شورای نگهبان رسیده است. **علی‌اکبر ناطق نوری ـ رئیس مجلس شورای اسلامی**

فهرست موارد اضافه شده به لیست کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای مصوب شورای عالی صنایع موضوع تبصره ۱ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم (براساس نامه شماره ۲۵۵ ـ ۱۰۶/۸۲ ـ ۲ مورخ ۷۳/۱/۱۰ سازمان برنامه و بودجه):

۱. رنگرزی انواع نخ.

۲. طناب نسوز.

۳. عصاره نوشابه گازدار.

۴. روغن‌های خام.

۵. انواع مخمرها.

۶. اواپراتور، کندانسور و کمپرسور یخچال.

تصویبنامه شماره ۲۲۴/ت ۴۱۷ هـ مورخ ۷۳/۱/۱۴ هیأت وزیران

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۱۲/۲۴ بنابه پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و دادگستری به شماره ۳۰/۴/۱۳۴۶۶/۴۰۳۹۵ مورخ ۱۳۷۲/۱۲/۱۶ و به استناد بند (۳) ماده (۲۴) قانون مالیاتهای مستقیم ـ مصوب ۱۳۶۶ ـ آیین‌نامه اجرایی بند مذکور را به شرح زیر تصویب نمود:

آیین‌نامه اجرایی بند (۳) ماده (۲۴) قانون مالیاتهای مستقیم ـ مصوب ۱۳۶۶ ـ

ماده ۱ـ استفاده از معافیت مالیاتی نسبت به اموالی که برای سازمانهای مذکور در بندهای (۱) و (۲) و (۴) ماده (۲) قانون مالیاتهای مستقیم ـ مصوب ۱۳۶۶ ـ که از این پس به اختصار قانون نامیده می‌شود، یا امور مندرج در بند (۳) ماده مزبور مورد وقف یا حبس یا نذر واقع گردد یا به موجب وصیت‌نامه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

قطعی شده مورد وصیت واقع شده است موکول به رعایت مقررات زیر خواهد بود:

الف ـ در صورتی که وقف یا حبس یا نذر یا وصیت برای سازمانها و مؤسسات مندرج در بندهای (۱)، (۲) و (۴) ماده (۲) قانون باشد گواهی لازم مبنی بر اینکه مال در اختیار آنها قرار گرفته است، حسب مورد باید به امضای بالاترین مقام اجرایی از سازمانها و مؤسسات مذکور، اخذ و به ضمیمه یک نسخه از تصویر یا رونوشت مصدق وقف‌نامه یا حبس‌نامه یا نذرنامه یا وصیت‌نامه به اداره امور اقتصادی و دارایی محل تسلیم شود.

ب ـ در صورتی که وقف یا حبس یا نذر یا وصیت برای انجام امور مندرج در بند (۳) ماده (۲) قانون باشد باید گواهی لازم از مراجع صلاحیتدار دولتی یا شهرداری مربوط یا مرجع مورد قبول دولت مبنی بر اعمال نظارت، اخذ و به انضمام نسخه‌ای از تصویر یا رونوشت مصدق وقف‌نامه یا حبس‌نامه یا نذرنامه یا وصیت‌نامه معتبر به اداره امور اقتصادی و دارایی محل تسلیم شود.

ماده ۲ـ حق نظارت دولت یا شهرداری یا مراجعی که موردقبول دولت واقع می‌شوند به یکی از جهات زیر حاصل خواهد شد:

الف ـ به موجب قانون ایجاد شده یا بشود.

ب ـ مستند به وقف‌نامه یا حبس‌نامه یا نذرنامه یا وصیت‌نامه معتبر باشد.

ج ـ از طرف متصدی امور وقف، حبس، نذر یا وصی داده شود.

د ـ انجام امور مندرج در بند (۳) ماده (۲) قانون به یکی از سازمانها و مؤسسات مذکور در بندهای (۱) و (۲) ماده مزبور محول شده باشد.

ماده ۳ـ اداره امور اقتصادی و دارایی محل مکلف است ظرف سی (۳۰) روز پس از دریافت گواهینامه موضوع بندهای الف و ب مادهٔ (۱) این آیین‌نامه، گواهی معافیت مالیاتی مقرر در ماده (۲۴) قانون مالیاتهای مستقیم را صادر و به متقاضی تسلیم کند.

تبصره ـ معافیت مزبور مانع اجرای تبصره (۳) ماده (۳۲) قانون مالیاتهای مستقیم و مطالبه مالیات متعلقه نخواهد بود. **حسن حبیبی ـ معاون اول رئیس جمهور**

تصویبنامه شماره ۴۳۴۸/ت ۱۰۰ هـ مورخ ۷۳/۳/۳۱ هیأت وزیران

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۳/۳/۱۸ بنا به پیشنهاد کمیسیونی متشکل از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه و وزارتخانه‌های تولیدی ذیربط (موضوع نامه شماره ۴/۱۴۶۹۴/۲۷۱۱۵ مورخ ۱۳۷۲/۱۲/۲۶ وزارت امور اقتصادی و دارایی) و به استناد تبصره (۱) ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم ـ مصوب ۱۳۷۱ ـ تصویب نمود:

فعالیتهای تولیدی و معدنی مشمول اولویت‌های یک و دو موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم ـ مصوب ۱۳۷۱ ـ به شرح فهرست‌های پیوست تعیین می‌گردد. **حسن حبیبی ـ معاون اول رئیس جمهور**

(فهرست‌های مذکور در دفتر مجله مالیات موجود است).

بخشنامه شماره ۱۴۶/۴۱۷۷ ـ ۳۰/۵ مورخ ۷۳/۲/۱۲

نظر به اینکه مقررات تبصره ۵۰ ماده واحده قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۶۸/۱۱/۱۱ مجلس شورای اسلامی در طول اجرای برنامه اول قابل اجرا بوده و از طرفی مهلت اجرای برنامه مذکور که از ابتدای سال ۱۳۶۸ لغایت سال ۱۳۷۲ میباشد خاتمه یافته بعلاوه تاکنون مقرارت جدیدی نیز در اینمورد وضع نشده است، بنابر این توجه خواهند داشت که از ابتدای سال جاری (۱۳۷۳) وصول عوارض موضوع تبصره قانونی مذکور (وصول ۳٪ درآمد مشمول مالیات قطعی شده مؤدیان به عنوان عوارض برای شهرداریهای کشور) حتی از درآمد مشمول مالیات قطعی شده سالهای عملکرد ۱۳۶۸ و بعد فاقد جواز قانونی خواهد بود. ضمناً اعتبار حکم تفویض اختیار شماره ۷۸۴/۱۰۰۱۸ ـ ۳۰/۵ مورخ ۱۳۶۹/۳/۱۰ نیز تا پایان سال ۱۳۷۲ میباشد. **مرتضی محمدخان ـ وزیر امور اقتصادی و دارائی**

دستورالعمل موضوع بند ۵ تبصره ۳۴ قانون بودجه سال ۱۳۷۳ مورخ ۷۳/۲/۱۴

بنابه اختیار حاصل از بند ۵ تبصره ۳۴ قانون بودجه سال ۱۳۷۳ کل کشور موارد زیر جهت اطلاع و اقدام اشخاص ذیربط اعلام میگردد:

۱ـ کلیه اشخاص حقوقی که به امر تولید، مونتاژ و توزیع و واردات و صادرات هر نوع کالا و همچنین کارهای خدماتی اشتغال دارند، مکلف به اخذ شماره اقتصادی میباشند.

۲ـ کلیه اشخاص حقیقی که به امر تولید و مونتاژ و واردات و صادرات و توزیع کالا و انجام خدمات اشتغال داشته و دارای پروانه کسب یا کار از مراجع ذیربط میباشند، مکلف به اخذ شماره اقتصادی میباشند.

اشخاص موضوع بندهای ۱ و ۲ مذکور که تاکنون موفق به اخذ شماره اقتصادی نگردیده‌اند، باید حداکثر تا ۷۳/۳/۳۱ با مراجعه به حوزه‌های مالیاتی ذیربط با ارائه تصویر صفحه اول شناسنامه در مورد اشخاص حقیقی و آگهی تأسیس شخص حقوقی مندرج در روزنامه رسمی کشور برای اشخاص حقوقی نسبت به دریافت شماره اقتصادی خود اقدام نمایند.

۳ـ اشخاص مشروحه زیر:

الف ـ اشخاص حقوقی مذکور در بند ۱ فوق.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

ب ـ کلیه اشخاص حقیقی که به امر تولید و مونتاژ و صادرات و واردات و توزیع کالا بصورت عمده (بنکداری) اشتغال دارند.

مکلفند برای عرضه و فروش کالا از صورتحساب فروش مطابق فرم نمونه صورتحساب فروش کالا که بنا باختیار حاصل از ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی در دیماه سال ۱۳۷۱ در جراید کثیرالانتشار کشور منتشر گردیده استفاده نموده و در صورتحسابهای صادره شماره‌های اقتصادی خود و خریدار (در صورتیکه خریدار از جمله اشخاص مندرج در بندهای ۱ و ۲ فوق باشد) را درج نمایند.

۴ـ گمرک ایران ملزم به رعایت مفاد بخشنامه شماره ۲۰۴۱۹ مورخ ۷۲/۶/۲۴ و کلیه وزارتخانه‌ها و مؤسسات، شرکتها و سازمانهای دولتی نیز ملزم به رعایت مفاد بخشنامه شماره ۲۹۳۲۳ مورخ ۷۲/۸/۲۴ وزارت امور اقتصادی و دارائی که در تعقیب بخشنامه شماره ۱۴۱۵۶ مورخ ۷۲/۲/۲۵ ریاست محترم جمهور صادر گردیده است، خواهند بود.

۵ـ اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی مذکور در بند ۳ فوق موظفند از اول سال ۱۳۷۳ خلاصه اطلاعات مربوط به معاملات خویش را به صورتی که در اطلاعیه مورخ ۷۲/۱۰/۳۰ وزارت امور اقتصادی و دارائی در جراید کثیرالانتشار کشور آگهی شده تهیه و در تهران به اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی و در شهرستانها به ادارات امور اقتصادی و دارائی تحویل نمایند.

۶ـ عدم صدور صورتحساب فروش کالا و یا عدم درج شماره اقتصادی فروشنده و خریدار در صورتحساب فروش کالا و همچنین عدم رعایت این دستورالعمل علاوه بر بی‌اعتباری دفاتر قانونی مربوط، مشمول جرایمی بشرح زیر خواهند بود:

برای بار اول: جریمه‌ای معادل دو برابر مبلغ مورد معامله برای فروشنده.

برای بار دوم: تعطیل محل کسب یا توقف فعالیت (فروشنده) حسب مورد بمدت سه ماه.

برای بار سوم: حبس تعزیری از ۳ ماه تا ۶ ماه برای شخص متخلف در مورد اشخاص حقوقی برای مدیر یا مدیران مسئول ذیربط.

۷ـ کلیه مودیان موضوع این دستورالعمل مکلفند در صورت انحلال و یا تغییر شغل و یا هرگونه تغییرات دیگر را حسب مورد حداکثر ظرف یکماه به حوزه مالیاتی مربوط اعلام دارند. **مرتضی محمدخان ـ وزیر امور اقتصادی و دارائی**

بخشنامه شماره ۳۵۵/۳۱۱۹ ـ ۳۰/۵ مورخ ۷۳/۲/۲۶

مقتضی است در مواردی که متقاضیان صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و یا پروانه کسب و کار در اجرای مفاد ماده ۱۸۶ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده خود اقدام مینمایند، حوزه‌های مالیاتی حداکثر ظرف ۴۸ ساعت نسبت به صدور گواهی مربوط اقدام نمایند. آقایان ممیزین کل مالیاتی مسئول حسن اجرای این دستور خواهند بود. **مرتضی محمدخان ـ وزیر امور اقتصادی و دارائی**

بخشنامه شماره ۵۴۶/۸۱۳۸ ـ ۳۰/۵ مورخ ۷۳/۲/۲۶

درخصوص نحوه وصول مالیات علی‌الحساب بساز بفروشی موضوع بخشنامه شماره ۳۶۳/۳۸۳۴ ـ ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۲/۲/۴ مستند به مفاد ماده ۱۶۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی، مقرر میدارد که منبعد حوزه‌های مالیاتی محل وقوع ملک هنگام صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مذکور با استفاده از روشهای زیر حسب مورد، نسبت به محاسبه و وصول مالیات علی‌الحساب بساز بفروشی اقدام و با رعایت مقررات قانونی مربوط ظرف مهلت مقرر گواهی لازم را صادر و به مؤدی تسلیم نمایند.

۱ـ درآمد مشمول مالیات فعالیت بساز بفروشی حتی‌الامکان با توجه به اسناد و مدارک مثبته و اظهارات مؤدی و تحقیقات کافی از طریق محاسبه قیمت فروش واقعی ملک پس از وضع کلیه هزینه‌های احداث بنا از قبیل مصالح و هزینه‌های ساخت، قیمت روز عرضه به نسبت قدرالسهم و عوارض و جرایم پرداختی به شهرداری و... تعیین و مالیات متعلقه با رعایت بخشودگی قانونی موضوع ماده ۱۰۱ و تبصره ذیل آن، طبق نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی قانون مذکور محاسبه و وصول گردد. بعنوان مثال: چنانچه شخصی در زمینی به مساحت ۱۰۰۰ مترمربع مبادرت به احداث بنا و فروش آن با فرضیات زیر نموده باشد محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه بشرح زیر خواهد بود:

۱ـ کل بنای احداث شده مورد معامله	۲۰۰۰ مترمربع
۲ـ عوارض پرداختی به شهرداری بابت فرضاً ۱۰۰۰ مترمربع بنای اضافی مازاد بر حد تراکم تعیین شده توسط شهرداری	۲۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال
۳ـ قیمت روز زمین هر مترمربع	۶۰۰۰۰۰ ریال
۴ـ هزینه‌های انجام شده برای ساخت هر مترمربع بنا	۲۵۰۰۰۰ ریال
۵ـ بهای فروش روز هر مترمربع ساختمان (توأم با عرصه)	۹۰۰۰۰۰ ریال

در اینصورت میزان مالیات علی‌الحساب چنین محاسبه خواهد شد:

کل بهای فروش بنای احداثی	۲۰۰۰×۹۰۰۰۰۰=۱۸۰۰۰۰۰۰۰۰
قیمت روز کل زمین	۱۰۰۰×۶۰۰۰۰۰=۶۰۰۰۰۰۰۰۰
کل هزینه انجام شده (مصالح	

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

و دستمزد و غیره) برای ایجاد بنا ۲۰۰۰×۲۵۰۰۰۰=۵۰۰۰۰۰۰۰۰

قیمت تمام شده ساختمان (۶۰۰۰۰۰۰۰۰+۵۰۰۰۰۰۰۰۰+۲۰۰۰۰۰۰۰۰)=۱۳۰۰۰۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات بساز بفروشی ۱۳۰۰۰۰۰۰۰۰-۱۸۰۰۰۰۰۰۰۰=۵۰۰۰۰۰۰۰۰

مالیات علی‌الحساب = نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی × (معافیت قانونی ماده ۱۰۱ یا تبصره آن حسب مورد - ۵۰۰۰۰۰۰۰۰) ضمناً توجه خواهند داشت که مالیات نقل و انتقال متعلق به اعیانی ملک مورد معامله که طبق ارزش معاملاتی بنا محاسبه و وصول میگردد از مالیات متعلق به فعالیت بساز بفروشی کسر و بقیه وصول خواهد شد.

۲ـ در مواردیکه رسیدگی و اقدام وفق مفاد بند ۱ فوق‌الذکر مستلزم صرف‌وقت بوده و مؤدی نیز نیاز فوری به گواهی موضوع ماده ۱۸۷ جهت انجام معامله داشته باشد سریعاً بایستی نسبت به وصول مالیات علی‌الحساب حسب موارد زیر و نیز صدور گواهی مزبور، اقدام و البته بموقع رسیدگی لازم را معمول و مالیات متعلقه را وصول خواهند نمود:

الف ـ در مورد اشخاص حقیقی که شغل آنها بساز بفروشی است بطورکلی و نسبت به آندسته از اشخاص حقیقی که به ساخت و فروش برجها و شهرک‌ها و مجتمع‌های بیش از ۱۰ واحد (اعم از مسکونی یا تجاری) مبادرت میورزند درآمد مشمول مالیات از مأخذ ۱۰ برابر ارزش معاملاتی بنای احداثی مورد معامله با اعمال ضریب مالیاتی مندرج در آخرین جدول ضرایب مالیاتی تعیین و با رعایت بخشودگی قانونی موضوع ماده ۱۰۱ و تبصره ذیل آن مالیات علی‌الحساب موردنظر طبق نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ اصلاحی محاسبه و وصول گردد.

ب ـ درآمد مشمول مالیات سایر اشخاص حقیقی که بموجب مقررات تبصره ماده ۷۷ قانون یادشده بساز بفروشی تلقی میشوند (غیر از اشخاص مذکور در قسمت الف فوق) از مأخذ ۵ برابر ارزش معاملاتی بنای احداثی مورد معامله و اعمال ضریب مربوط و رعایت بخشودگی مطابق قسمت الف مذکور تعیین و مالیات علی‌الحساب مزبور محاسبه و وصول خواهد شد.

۳ـ در مورد اشخاص حقوقی ۱۵٪ ارزش معاملاتی بنای احداثی مورد معامله بعنوان مالیات علی‌الحساب وسیله حوزه‌های مالیاتی ذیربط وصول و به حساب پیش‌پرداخت مالیات شخص حقوقی منظور میگردد.

بدیهی است حوزه‌های مالیاتی محل شغل یا محل سکونت و یا اقامتگاه قانونی اشخاص مورد بحث، حسب مورد مکلفند طبق مقررات مربوط و ظرف مهلت‌های مقرر، نسبت به تشخیص و مطالبه مالیات مؤدیان مزبور اقدام نموده و مالیاتهای علی‌الحساب وصول شده را به حساب مالیات قطعی آنها منظور نمایند.

مرتضی محمدخان ـ وزیر امور اقتصادی و دارائی

بخشنامه شماره ۱۰۶۵۱ مورخ ۷۳/۴/۸

بمنظور کنترل و نظارت بر حسن اجرای دستورالعمل موضوع بند ۵ تبصره ۳۴ قانون بودجه سال ۱۳۷۳ کل کشور و با تأکید براینکه فروش هر نوع کالا از طریق مزایده مشمول حکم دستورالعمل مزبور میباشد مقرر میدارد بشرح زیر اقدام نمایند:

۱ـ در کلیه ادارات کل مالیاتی تهران و امور اقتصادی و دارائی استانها به تعداد کافی هیئت‌هائی مرکب از دو نفر کارشناس و یا سرممیز مالیاتی ترجیحاً از افرادی که اجرای مفاد بخشنامه شماره ۶۱۱۹۴ ـ ۷۲/۱۲/۱ را بعهده داشته‌اند با حفظ سمت تشکیل و کارت شناسائی ویژه‌ای برای آنان صادر گردد.

۲ـ هیئت‌های فوق‌الذکر مکلفند براساس احکام مأموریت صادره به اقامتگاه قانونی و یا محل فعالیت و فروش اشخاص حقوقی یا حقیقی موضوع دستورالعمل یادشده حسب مورد مراجعه و با بررسی و کنترل صورتحسابهای فروش کالا و سایر مدارک مورد لزوم، در صورت مشاهده تخلف مراتب را با ذکر کامل موارد و مشخصات در سه نسخه صورتمجلس و پس از امضاء صاحب مؤسسه (موضوع فعالیت کسبی) در مورد اشخاص حقیقی و دارندگان حق امضاء مجاز در مورد اشخاص حقوقی نسخه‌ای از صورتمجلس مذکور را به آنان تسلیم نمایند (در صورت استنکاف آنان از امضاء مراتب در صورتمجلس قید شود) و نسخه اول آن به ادارات متبوع تحویل گردد.

۳ـ ادارات مذکور میبایست در اسرع وقت نسخه اول صورتمجلس‌های تنظیمی توسط هیئت‌های مورد بحث را جهت اقدامات بعدی به حوزه‌های مالیاتی که پرونده مالیات بردرآمد متخلف در آن مورد رسیدگی قرار میگیرد ارسال نمایند.

۴ـ حوزه‌های مالیاتی مربوطه موظفند در مورد اشخاصی که برای بار اول مرتکب تخلف شده‌اند نسبت به صدور برگ مطالبه جریمه‌ای معادل ۲ برابر مبلغ معامله اقدام و بآنان ابلاغ نمایند و در صورت خودداری اشخاص مذکور از پرداخت جرایم متعلقه باعنایت به ماده ۴۸ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ نسبت به وصول آن از طریق ادارات وصول و اجراء مالیاتها اقدام گردد.

مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از عملیات اجرائی، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم میباشند.

۵ـ در موارد تکرار و تعدد تخلف، حوزه‌های مالیاتی ذیربط میبایست از طریق ادارات کل مالیاتی مربوط مراتب را با ذکر موارد تخلف جهت اقدام قانونی به دفتر حقوقی وزارت متبوع اعلام و رونوشت نامه مربوط را به اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی برای پیگیری ارسال دارند.

۶ـ بمنظور ماشینی کردن اطلاعات، ادارات امور اقتصادی و دارائی شهرستانها میبایست پس از دریافت خلاصه اطلاعات مربوط به معاملات از اشخاص حقیقی و حقوقی (موضوع بند ۵ دستورالعمل اجرائی فوق‌الاشاره) بلافاصله آنها را به اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی ارسال نمایند.

۷ـ در هر اداره مالیاتی لازم است شماره تلفن خاصی برای پاسخ‌گوئی به اشخاص در رابطه با اعمال نظارت هیأت‌های مذکور دایر و مراتب از طریق رسانه‌های گروهی به اطلاع عموم برسد. **مرتضی محمدخان ـ وزیر امور اقتصادی و دارائی**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

رأی شماره ۳۰/۴/۳۱۱۴ مورخ ۷۳/۴/۶ هیأت عمومی شورایعالی مالیاتی

نامه شماره ۲۵۹۳ ـ ۳۰/۵ ـ ۷۲/۶/۱۶ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در مورد امکان قانونی استفاده شرکتهای چاپ از مقررات بند الف اصلاحی ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن باین دلیل که فعالیتهای مربوط به چاپ جزء فعالیتهای صنعتی بوده و وزارت ذیربط نیز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی میباشد، حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مذکور در شورایعالی مالیاتی مطرح است، هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت به صدور رأی مینماید:

هرچند در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی فعالیت صنعتی تعریف و احصاء نشده است، اما سوابق مربوط به احکام مالیاتی در این خصوص شامل:

«الف ـ جزء ۱۳ از بند ۴ اولین جدول معافیتهای صنعتی مصوب ۱۳۶۶/۳/۲۹ و جزء «ز» بند ۵ دومین جدول معافیتهای صنعتی مصوب فروردین ماه ۱۳۵۰ کمیسیون دارائی مجلس شورای ملی وقت (موضوع ماده ۹۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن).

ب ـ بند ۲۶ تبصره ۴ منسوخه ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶».

حاکی از آن است که چاپ نیز بعنوان یکی از فعالیتهای صنعتی مدنظر مقنن بوده است. بنابر این شرکتهای فعال در امر چاپ هم میتوانند با رعایت سایر مقررات از تسهیلات موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم برخوردار شوند، بدیهی است در این باره وزارت ذیربط مذکور در بند الف ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم وزارتخانه‌ای خواهد بود که حسب صلاحیت قانونی اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی جدید را صادر مینماید.

محمدتقی‌نژادعمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمد طاهر ـ محمد رزاقی ـ با نتیجه موافقم حسن محمدیان ـ با نتیجه موافقم محمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش ـ عین‌الله علاء ـ محمدعلی سعیدزاده

رأی شماره ۳۰/۴/۳۱۳۸ مورخ ۷۳/۴/۷ هیأت عمومی شورایعالی مالیاتی

نامه شماره ۵۴/۱۰۲/۵۲۵/۸۶۳۵ ـ ۱۳۷۲/۲/۱۵ ریاست کل محترم گمرک جمهوری اسلامی ایران عنوان وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی و منضمات آن درخصوص تبصره ۳ ماده واحده اصلاح ماده ۱۹ قانون مجازات مرتکبین قاچاق مصوب ۶۳/۱۱/۹ مجلس شورای اسلامی مبنی بر معافیت مالیاتی حق‌الکشف و اظهارنظر شماره ۲۶۷۶/۳۸۲۱۸ ـ ۳۰/۵ ـ ۷۱/۹/۷ معاونت محترم درآمدهای مالیاتی وزارت متبوع مشعر بر لغو مفاد تبصره مذکور بموجب ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در شورای عالی مالیاتی مطرح است، هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت به صدور رأی مینماید:

رأی اکثریت:

با عنایت به حکم صریح ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ دایر براینکه «این قانون از اول فروردین سال ۱۳۶۸ بموقع اجراء گذاشته میشود و مقررات آن شامل کلیه مالیاتها و مالیات بردرآمدهائی است که سبب تعلق مالیات یا تحصیل درآمد حسب مورد بعد از تاریخ اجرای این قانون بوده و همچنین مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی و حقوقی مربوط به سال مالی که در سال اول اجرای این قانون (۱۳۶۸) خاتمه مییابد، خواهد بود و کلیه قوانین و مقررات مالیاتی مغایر دیگر نسبت به آنها ملغی است»، و یقیناً حکم قسمت اخیر ماده یادشده مبنی بر لغو قوانین و مقررات مغایر، لغو معافیتهای موضوع قانون مجازات مرتکبین قاچاق را نیز شامل میشود، اظهارنظر معاونت محترم درآمدهای مالیاتی طی نامه شماره ۳۰/۵/۲۶۷۶/۳۸۲۱۸ ـ ۱۳۷۱/۹/۷ مبنی بر لغو معافیت مالیاتی مندرج در تبصره ۳ ماده واحده اصلاح ماده ۱۹ قانون مجازات مرتکبین قاچاق مصوب ۱۳۶۳/۱۱/۹ مجلس شورای اسلامی موافق احکام قانونی بوده و صحیح است. اما یادآور میشود، دریافت‌کنندگان حق‌الکشف در صورتیکه جزء پرسنل نیروهای مسلح باشند، باستناد بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مذکور و اصلاحیه بعدی آن از مالیات معاف خواهند بود و هرگاه جزء سایر حقوق‌بگیران باشند که حقوق آنها از محل اعتبارات دولتی پرداخت میشود، برابر بند ۱۳ ماده ۹۱ اخیرالذکر نسبت به حق کشف دریافتی مشمول مالیات بنرخ ده درصد با رعایت قسمت اخیر این بند میباشند و اگر حق‌الکشف به کسانی پرداخت شود که فاقد رابطه استخدامی با مؤسسه پرداخت‌کننده هستند، مورد مشمول حکم ماده ۹۳ قانون مالیاتهای مستقیم بوده که با این ترتیب درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلق باید با رعایت ضوابط قانونی و احتساب معافیت موضوع ماده ۱۰۱ همان قانون تشخیص و بحیطه وصول درآید و پرداخت‌کننده در این مورد خاص تکلیفی به کسر و پرداخت مالیات ندارد. **محمدتقی‌نژاد عمران ـ علی‌اکبر سمیعی ـ محمد رزاقی ـ مجید میرهادی ـ محمود حمیدی ـ علی‌اکبر نوربخش**

نظر اقلیت:

با عنایت به مقررات ماده ۱۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی اقلیت، حق اکتشافی که عاید مکتشفین گمرک میگردد را از پرداخت مالیات معاف میداند. **محمد طاهر ـ محمدعلی سعیدزاده ـ عین‌ا... علاء**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

rendered an opinion concerning the Article 138 of the Direct Taxation Act. Under the Article specific exemptions are granted to industrial activities. SCT interpreted the law and concluded that the "printing" is also an industrial activity. The author analyzes the SCT's verdict and takes a look on the impact of inflation on the printing industry. He considers the verdict a positive step towards the alleviation of industry's difficulties. This would help mass readership of the country, and thus might be considered a step towards the promotion of knowledge and culture.

PROFESSION OF TAX ADVISORS

Private tax advisors have always been active in this country, but they have been always deprived of a legal and official status. This article makes an in-depth examination of the subject, and analyses the negative effects of such illogical situation on overall administration of tax system. The profession of tax advisors should, according to the author, be regularized and made subject to a coherent system of apprenticeship, selection, and job performance.

Taxpayer Identification Number

The Budgetary Law of the Iranian year of 1373 (1994-95) provided for a new system of tax registration, under which certain taxpayers should receive identification numbers. Such registered taxpayers must issue specific invoices for their transactions, and the identification numbers of both parties to the transaction should be mentioned on the invoices. A detailed and clear examination of the new system has been presented by the authors.

OBSERVANCE OF THE SCT'S OPINION

The Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD) is the main authority for reviewing tax assessment. If the parties to the dispute are not satisfied with the final decision of the BSTD, they may file a complaint before the Supreme Council of Taxation (SCT). When the decision of the BSTD is reversed by the SCT, the case shall be referred to another BSTD. The verdict of the second BSTD should be issued on basis of the opinion of the SCT.

It sometimes happens that the second BSTD fails to comply with this specific duty, namely the observance of the SCT's opinion, and issues a verdict not compatible with it. The author examines this particular issue and takes a look on the loopholes of the tax law, which permit some BSTDs to act in contradiction with the spirit of the law. Taking into account these loopholes and shortcomings, the best remedy, according to the author, is the amendment of the law itself.

REGULATIONS AND RULINGS

The texts of latest laws, regulations, decrees, and opinions of the Supreme Council of Taxation are reported in the Persian section of the publication. A summary of the same is provided in English section under the heading "Tax News in Brief."

TAX NEWS AROUND THE WORLD

A number of international tax news are selected and presented to the Iranian readership.

SELECTED CASES BEFORE THE TRIBUNALS

This section is also devoted to the international arena. Cases are selected so that to be of interest to the Iranian readership.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

INFLATION, DISTRIBUTION OF GOODS AND SERVICES, AND THE ROLE OF TAXATION

This interesting article examines the role of the brokers and distributors of goods and services in creating the present atmosphere of excessive inflation. These people earn unbelievable profits from their activities, while evading the payment of taxes by various unlawful means. One way to check their harmful activity is the vigorous implementation of the system of tax registration and taxpayer identification number that has been recently introduced by the government. The introduction of value added tax is another effective way of correcting these undesirable circumstances.

REORGANIZATION OF BSTDs

Taxpayers dissatisfied with an assessment may appeal to higher administrative bodies called the Boards of Settlement of Tax Disputes (BSTD). These boards are organizationally attached to different tax departments around the country. Some people and authorities (including this publication) have always criticized this state of dependency. The Ministry of Economy and Finance decided at last to create a separate organization for handling this significant job. The new organization is called "General Department of BSTDs Affairs." The Department will be set up in Tehran first, then it will extend its activities to the other regions of the country.

BUSINESS PURPOSE DOCTRINE

Tax avoidance tricks are common phenomena of our time. They have been widely in use in western countries, and a range of anti-avoidance measures is also discovered by those nations. Among the criteria developed in recent decades to counteract the tricks, one can refer to the "business purpose doctrine." It could be interpreted to cover wide sorts of tax-avoidance devices. It might be well adapted to the Iranian legal system. Article 218 of the Iranian Civil Code implies the same idea, but in the sphere of civil law relations. To be adapted to the field of taxation, it should be widely practiced and dealt with by the taxation organization. The subject is thoroughly examined in the article.

"GENERAL AND SPECIAL" A FORSAKEN RULE

"General and Special" rule belongs to the traditional school of law. It is a rule, or maxim, applied to the interpretation of law. When a new law is in contradiction with the old one, we have to consider one of them as abrogated. According to this maxim, the decision rests on the scope of two legal acts. A general law embraces wider classes of subjects or things in comparison with the special law. Several different scenarios could happen and each one should be resolved according to the details of the aforementioned rule. The author examines recent interpretations of taxation law, as well as the debates of the Parliament. He concludes that the "general and special rule" might be considered as a forsaken maxim.

PRINTING INDUSTRY

The Supreme Council of Taxation (SCT)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

BOOK REVIEW



Fred A. Reed
Persian Postcards
Published with the assistance of the Canada Council
Talenbook, Vancouver 1994
ISBN 0-88922-35/-3, pp. 288.

In PERSIAN POSTCARDS you will find answers to a wide range of questions regarding the present-day Iranian society. The reasons that induced the Iranians to resort to revolution in 1979, and the subsequent developments that led the country to the present stage of its history all are examined and analyzed in a logical and understandable manner. The author is a Canadian journalist who traveled to Iran many times, and what he has described in this book is the outcome of his direct and close studies of what is going on in this country. A pleasant presentation of the Iranian cities and people of interest is also provided. The book is unique for its style of sincere expression and lack of complexity and reconditeness.

Authors and publishers are invited to submit one copy of their books and publications to the Editor for review. In each issue we will review their works and introduce them to our readers in Iran and abroad.

CONTRIBUTION OF ARTICLES

Comments and articles are welcomed. Written assurance must be given that the article has not been published elsewhere. The author will be notified of the acceptance, rejection, or need for revision as soon as possible. Please submit a brief description of your educational, and professional background, and, if possible, a photograph.

TAX INQUIRIES

Readers who may have questions about the Iranian tax laws and procedures are encouraged to submit their inquiries for review. The inquiries will be reviewed by high-level tax specialists and, space permitting, the answers will be published (together with a summary of the question) in the journal. Otherwise, the answers will be sent directly to the inquirers.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

EXECUTIVE REGULATIONS ON SECTION 3 OF ARTICLE 24, DTA

Article 24 of the Direct Taxation Act (DTA) provides for exemption of certain properties and funds from inheritance tax. Section 3 of the Article enumerates the following categories of such tax-exempted properties:

A. Properties endowed, donated, or willed for governmental organizations or charitable foundations, or certain institutions mentioned by name (such as the Red Crescent, Social Security Organizations, etc.). In such cases the existence of endowment (or will, or donation) should be confirmed by the beneficiary organizations.

B. Properties and funds endowed, donated, or willed for certain benevolent purposes enumerated under the Section 3 of Article 2. DTA. In these occasions, the right of control over the performance of the charitable activities should have been accorded to the government, or municipalities, or specific authorities recognized by the government. The last paragraph of the section 3 of Article 24 provides that the procedure of execution of these provisions should be codified and adopted by the Council of Ministers. The cabinet approved the executive regulations and notified the Ministry of Economy and Finance of its text for enforcement. Following are the main provisions of the Executive Regulations:

-As far as the cases referred to in part "A" above are concerned, the heads of the beneficiary organizations are required to certify that they have the relevant properties under their disposal.

-In respect of the cases mentioned in "B" above, a certificate from the controlling organizations as to the actual controlling of the properties should be submitted to the relevant tax offices.

3. The right of control of the latter organizations should have been granted to them through the following channels:

- By a law
- According to the deeds of endowment, will, etc.
- By the trustees of endowment, will, etc.

4. The tax exemption would also apply if the performance of charitable actions would have been accorded to the governmental organizations by the law.

TAXPAYER IDENTIFICATION NUMBER

Iran joined the countries that have obliged the taxpayers to receive tax identification number(TIN). After a long period of studies and preparations, the subject was introduced into the Budget Law of the current Iranian year of 1373 (1994-95). The Parliament adopted it as the "Note" 34 to the Budget Law and sent it back to the Ministry of Economy and Finance for enforcement. Certain executive regulations are also issued from the Ministry for carrying out the intent of the law. At this first stage of implementation of the law the following broad categories of taxpayers are obliged to register their business and receive TIN:

1. Any individual having official permission for engaging in the business of producing, assembling, distributing, exporting, or importing of goods and services.

2. Any entity (legal person) in the same activities as mentioned above.

Some invoice forms have also been issued by the Ministry of Economy and Finance, and all bulk transactions should be recorded in such invoices. Those failing to comply with the regulations will be punished according to the law. Penalties range from fines to temporary closing of business, and prisonment of the convicted persons.

WINNERS: TAXPAYERS, LOSERS: MUNICIPALITIES

The Law concerning the First Development Plan of the Islamic Republic of Iran concluded on 21 of March 1994. The Note 50 to the same law provided for a surtax of 3% levied on taxable income of a vast number of taxpayers. The aforementioned law had to be implemented during a limited interval and that period is expired. Therefor the Ministry of Economy and Finance issued a circular and declared the termination of the said Note 50 of the law as from the beginning of the current Iranian year. This means a big relief for taxpayers, and at the same time a considerable loss of revenue to the municipalities. Taxpayers would really enjoy it.

"PRINTING" IS CONSIDERED AS AN INDUSTRIAL ACTIVITY

Section A of Article 138 of the Direct Taxation Act provides that any part of the declared profits of industrial enterprises saved for development of their plants is exempted from taxation. A question was raised as to whether the business of printing could be considered as an industrial activity under the said Article 138 of DTA. The Plenary Board of Supreme Council of Taxation (SCT) reviewed the matter and answered positively to that question. The SCT based its opinion on interpretation of the previous tax regulations. These regulations are not enforceable at the present, but they had some references to the business of printing as a branch of industrial activities. This new interpretation of the law is apt to produce some positive effects on the prices of printed matters.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

TAX NEWS IN BRIEF

TAXPAYERS ASSISTANCE

Taxpayers can comply with the law only when they know what is expected of them. One means of achieving this significant goal is to provide inquiring services to all taxpayers. The Ministry of Economy and Finance has initiated a planning process aimed at creating the necessary organization for rendering such services. Details are not declared officially, but according to informed sources district inquiry officers will be installed in tax departments around the country. For these officers the main challenge is to provide tax information and to serve as the consultants for taxpayers at no cost.

DECENTRALIZATION OF REVENUES AND EXPENDITURES

As Deputy Minister of Finance Engineer Iranbodi has stated, new arrangements are scheduled to allocate the taxation income of different provinces for meeting their own financial needs. Details of the plan not being announced yet, but in case of implementation it would change the old tradition of financial centralization. Except for few rare cases, the public revenues (including taxes) have always been pooled in the Treasury. The public expenditures have also been disbursed from the same center. The initiative might have positive psychological effects on taxpayers, since they would feel the benefits of taxation more directly and in a shorter time.

INHERITANCE TAX AND OBJECTION OF HEIRS TO TAX ASSESSMENT

According to Direct Taxation Act (DTA), the tax base for inheritances consists of the deceased's estates net of debts. The duty of evaluation of estates and confirmation of debts is accorded to the tax assessment organs of the Ministry of Economy and Finance (MEF). Should the heirs disagree with the findings of the tax assessment officials, they may object and the case will be referred to the Board of Settlement of Disputes (BSTD) for reviewing. The Technical Directorate of MEF submitted a written question to the Supreme Council of Taxation (SCT) for rendering an opinion. The question concerned with the cases where the objection to tax assessment comes from one or two of heirs, while the others consent to the results of assessment. The Plenary Board of SCT examined the matter and delivered two judgments. The Majority thought that in such special cases the dispute should be regarded as solely pertinent to the objecting persons. Therefor the final verdict of BSTD would concern the same people only, and would not have any effects on other non-objecting heirs.

The minority members of the Board looked at the issue from a more objective point of view. They argued that the first article of chapter 4, DTA refers very clearly to the estates left by the deceased, and considers such estates -- not the heirs -- as being "subject to taxation." Another article of the same chapter concerns also with the evaluation of properties and confirmation of debts, notwithstanding who are the heirs and what conditions they have. Therefore any alteration in tax assessment as a result of the judgment of BSTD would naturally produce effects on the whole structure of the case. None of the heirs could be excluded from the wanted or unwanted results of such changes.

LEGAL AUTHORITY TO DEAL WITH TAXATION AFFAIRS

The High Council of Cultural Revolution (HCCR) adopted some decisions regarding the taxation of universities and their personnel. The SCT was requested to render an opinion as to the effects of such decisions. It held that the responsibilities and powers granted to HCCR do not include taxation matters. So, the decisions taken by that organization would not hinder the implementation of taxation laws, which are enacted by the Parliament.

EMPLOYEES OF MUNICIPALITIES' AFFILIATES

Under DTA, the personnel of the governmental organizations and municipalities enjoy a higher rate of tax exemption in comparison with other institutions. In response to an inquiry by the Technical Directorate, the SCT decided that the text of the law refers to the municipalities only and it does not include their affiliates. Therefore the companies and other institutions affiliated to the municipalities are not qualified for such higher rates of tax exemption concerning the salaries paid to their employees.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

concerned, no serious problem would appear. The situation is different in respect of the companies connected with other countries. No tax treaty does exist and the tax rates are higher in comparison with the most industrial countries. That is the reason why the real income of aliens is concealed and companies easily agree to the ex officio assessment of authorities.

COMMENT AND CONCLUSION

The situation described above has induced the tax authorities to resort to ex officio assessments, not always being logical. It has caused also the source of revenue to fall under an appropriate real level. The procedure adopted by the authorities has produced a feeling among foreigners that the taxes paid are some kind of fees for obtaining work or departure permits. They have forgotten the real nature of the payments. Therefor each time the authorities ask them to pay more taxes, they object and resort to protestation. Nevertheless they always accept (of course after some bargaining) the estimation of tax offices, because such estimations are usually much lower than the real amount of taxes. The present state of affairs not only brings about loss of revenue to the government, but it also gives no incentive to foreign companies for substitution of the Iranian personnel. Foreign contractors have been always committed themselves to train Iranians and put them in place of foreigners. But never they complied appropriately with this specific commitment. Full payment of salary taxes to the government would raise their costs and might give them enough incentive to substitute Iranians with their foreign employees. The following measures are recommended for correcting and rectifying the situation:

1. The foreign companies should be insisted upon to submit the employment contracts of their employees. Lack of information is the main reason of all present abnormalities, and availability of contracts would, most probably, solve the problem.

2. The employers should also be informed that in case of refusal, their tax liabilities would be assessed ex officio. Should they actually decline, the authorities would have ample justification --legally and logically -- to estimate taxes as near to the real level of salaries as possible. They can take into consideration -- among other evidences -- the salaries paid to foreign employees in the region of Persian gulf. The advertisements published in the international press for personnel hiring might be quite helpful.

3. Ex officio assessment must be based on logical and reasonable foundations. To undertake systematic study for developing such equitable bases is an imperative need.

4. More attention should be paid to the international aspects of tax administration. Tax treaties might be of great help for avoiding such situations.

5. Formalities for issuance of tax clearance certificate should be decreased as far as possible. It would help foreigners to submit the clearance on time for obtaining tax credit in their own countries.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

contract. In case of refusal they estimated ex officio the amount of salaries of refusing people and obliged the relevant employers to confirm the assessment. The Labor Ministry issues work permits to the foreigners. They must pay a fee equal to certain percentage of their salaries to the Ministry for obtaining such permissions. First estimation of the Labor Ministry was around $1000, but it was increased gradually to higher levels. The tax office, taking notice of these developments, asked the foreign companies to pay salary taxes on the basis of Labor Ministry's estimations. Three different reactions were shown by foreign companies. Some of them agreed to the new system of assessment, since they considered the taxes so estimated less than the tax to be calculated on basis of reality. Another group of companies felt the taxation burdensome. They had to pay considerable fees to the Labor Ministry, more taxes to the Ministry of Finance, in addition to an adequate net salary to their employees. Some companies in this group rejected the assessment and submitted a protest to the Finance Ministry. As a result, the method of ex officio assessment by tax authorities was renewed. The third group were the companies that had contracts with governmental organizations. Such contracts are usually concluded on a net basis. Taxes, duties and similar deductions are as a rule undertaken by the Iranian party. No protest or negative reactions would obviously come forward from such corporations.

RECENT DEVELOPMENT

The Department of Salary Taxes has recently adopted a more consistent course of action. They have estimated certain amounts of salaries for different classes of foreign companies' employees, and tax them on basis of these predetermined figures.

SOME OBSERVATIONS

1. Employment contracts of foreign employees are usually concluded on a net basis. What they receive is net of taxes and similar deductions. Employers take upon themselves the responsibility for payment of such dues. The living cost in a country like Iran is very low in comparison with most industrialized countries. Foreigners receiving salaries in hard currencies can change their money for a considerable equivalent in national currency and arrange a luxurious life for themselves.

2. When two countries enter into double taxation treaties, all taxes paid in host country would be considered as if paid in the country of origin. Therefor no need for hiding one's real income would arise. If there is no tax treaty, again the possibility exists that the taxes paid abroad would be accepted as advance of the annual tax liability. In such cases no need would arise for failing to disclose the reality. But a prerequisite condition should be met in this regard. The tax rates in the host country must not be higher than those of the original country. Iran has signed double taxation treaties with France and Germany. As far as the relations with companies subject to these countries are

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

SALARY TAXES OF FOREIGN EMPLOYEES

DIVISION OF TAX RESEARCH
COLLEGE OF ECONOMIC AFFAIRS

INTRODUCTION

The assessment and collection of salary taxes are usually much easier than the other kinds of taxes like corporate, inheritance, capital gains, etc. The employers are, as a rule, responsible for computing and withholding salary taxes of their personnel. They have access to necessary information, and taxes are not paid out of their own pockets. This has always been true with regard to taxation of all salary receivers, except for one particular group of taxpayers. They are expatriate employees of foreign companies, carrying business in this country. No, or nearly no, reliable information is available as to the real salary income of these people. This article takes a look at the history of the issue, examines measures taken by authorities in this respect, and presents some ways and means for redressing the situation.

The abnormal practice referred to above has its origin in the problem of inflation. With relatively stable rates of foreign exchanges there would be no temptation for employers, nor for employees, to hide the real level of their salaries. But when the fluctuation of exchange rates is considerable, everything will move quite differently. This abnormal situation started to develop when in the year 1358 (1979-80) the new circumstances compelled the authorities to adopt some limitations in respect of foreign exchange transactions. This caused a gap between the official and free rates of hard currencies. Then a feeling grew gradually among the tax authorities that the foreign companies fail to exhibit the reality of their payments. As a result they were compelled to choose the method of ex officio assessment in such cases. The foreign employees were divided according to their connection with developed or developing countries. An average monthly salary for different classes of employees was estimated, which changed several times in connection with gradual devaluation of national currency. In spite of this counteractive initiation, the real salaries were still quite higher. So, the foreign companies reacted loosely and agreed (after some bargaining) to the measure.

A NEW BASIS

In the year 1372 (1993-94) the tax authorities took notice of a procedure followed by the Labor Ministry with regard to the foreign employees. They wanted the foreigners to submit their employment

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

Such is the kind of evolution the high level administrators of taxation affairs are emphasizing on. Considerable time and resources would be saved as a result of implementation of such policies. They might be channeled to greater objectives and much more substantial revenue proceeds. A by-product of this reformation would be the lessening of contacts between the fisc and the taxpayers. The low income taxpayers are very great in number and happening of daily collision between them and tax officials is unavoidable. The new movement would at the same time cause the simplification of the tax system. When the system embraces wide masses of small taxpayers, the tax laws and regulations must also be widened proportionately. This kind of boundless legal and administrative environment will certainly be in contradiction with the idea of tax simplification. So, the reformation promised by the tax administration would expedite the cause of tax simplification as well.

It remains to see whether or not such targets are ascertainable, and to what degree the outcome of the work would match the standpoints now are presented and advocated by the high level officials. The extent of success depends on how seriously the administration would remain firm and resolute in fulfillment of the new strategy. It depends also on the preliminary studies and preparations, as well as the careful follow up at the implementation stage. The movement should undoubtedly include all the fields and areas pertaining to this momentous issue. Two inevitable tools are the modernization of information system and proper arrangement for undertaking research and studies in the field of taxation affairs. Transformation of legal structure is also an imperative need. The bulk of the current provisions of taxation law is shaped on basis of considerations not compatible with the new strategy. Lastly, the organization and management system of the tax administration should be amended, so that to be in harmony with all these reformations. I would like to conclude with a change of subject, and hint at a new service this journal is going to give to its non-Iranian readership all around the world. Readers who may have questions about the Iranian tax laws and procedures are encouraged to submit their inquiries for review. The inquiries will be reviewed by high-level tax specialists and, space permitting, the answers will be published (together with a summary of the question) in the journal. Otherwise, the answers will be sent directly to the inquirers.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

MALIYAT
IRANIAN TAX REVIEW
No. 6, Autumn 1994
Publisher:
College of Economic Affairs
P.O. BOX: 15875-1111
No. 153, Taleghani Ave.,
Tehran, 15918, I.R. of Iran
Tel: (0098)21 6464518
Fax: (0098)21 6419716

President:
DR. Aliakbar Arabmazar
Editor:
DR. Mohammad Tavakkol

Subscription rates:
$15 a year, $4 a copy
(Inclusive of postage and handling)
Equivalent amount in other convertible currencies is acceptable
(See attached order form)
MALIYAT ACCEPTS ADVERTISEMENTS
(Contact us for further information)

IN THIS ISSUE:

From the President	1
Salary Taxes of Foreign Employees	3
Tax News in Brief	6
Book Review	8
Abstracts of Persian Articles	9

IN THE NAME OF GOD

FROM THE PRESIDENT

Nowadays mention is being made of a real evolution in the policies of tax administration. In case of realization, such basic changes would direct the taxation system towards a better environment of justice and efficiency. The substance of this new policy might be summarized as follows: relying more greatly on higher income groups, and allocating less financial and human resource to taxation of the lower income classes. The taxpayers will be classified according to the level of their income. Then the outline of works, priorities and allocation of resources will be arranged on the basis of such classification.

Both objectives, namely justice and efficiency in domain of taxation, had been always drawing the attention of interested researchers and thinkers. The views and theories of Adam Smith, the prominent economist and founder of the classical school of economic theory, are widely known and acknowledged. He gives special attention to the justice and efficiency and places them among his well-known principles of a good system of taxation. The feeling of justice among the lower level groups would naturally enhance the integrity and healthiness of the society. The subject of efficiency in the field of taxation is also wholeheartedly followed by the tax administrators all over the world. We should take into account the financial and human resources allocated to the taxation of different strata of the nation, as well as the proceeds that are derivable from spending of such resources. If no compatible outcome is obtainable, suitable ways of appropriate changes should be searched for.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]