

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# مطالبات

فصلنامه مالیاتی

دوره دوم، شماره ششم، پائیز ۱۳۷۷

(شماره مسلسل ۲۱)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

## فهرست مطالب:

- سرآغاز  
دکتر علی اکبر عرب مازار ۲
- مقن سخنرانی آقای دکتر نمازی وزیر امور اقتصادی و دارائی  
در مجمع مسئولان اتحادیه‌های صنفی تهران ۲  
شرحی بر:
- اصلاحیه بهمن ماه ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم م.ت. همدانی ۹  
تجربه سه کشور در زمینه:
- ساده‌سازی قوانین مالیاتی (بخش دوم) دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۵  
سیری در قانون مالیات‌های مستقیم:
- سال مالی، سال مالیاتی  
م. الوند کوهی ۲۳  
نکته‌هایی از قانون مالیات‌های مستقیم:
- وقف و حبس و نذر  
محمد سنگشیری ۲۸
- اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی  
۳۱
- آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی  
۳۸
- خبرهای مالیاتی  
۴۲
- قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت‌های عمومی  
شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری  
۴۷  
بخش انگلیسی

امور مالی: بهرام گرایلی افرا  
لیتوگرافی، چاپ و صحافی:  
چاپخانه بهمن - خیابان ری، ایستگاه  
آبشار، شماره ۱۸۵

مطالب مجله الزاماً مبین نظر مسئولان آن  
نیست. مجله در قبول یا عدم قبول مقالات  
وارد یا هرگونه ویرایش آن‌ها آزاد است.  
نقل مطالب مجله فقط در صورت ذکر ماخذ  
(نام مجله مالیات و شماره و تاریخ آن  
بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است.  
مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.  
دفتر مجله مالیات:

دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۳،  
خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر،  
کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.  
صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.  
فکس: ۶۴۱۹۷۱۶  
تلفن: ۶۲۶۴۵۱۸

## به نام خدا

در شماره گذشته از بررسی قانون با هدف تأمین انسجام مفاهیم و اصطلاحات به کار رفته در آن سخن گفتیم و اکنون به جنبه دیگری از مقولات مربوط به اصلاح مقررات مالیاتی می‌پردازیم و آن پیراستن متن قانون با هدف قابل فهم ساختن آن است که چنین هدفی از جمله با رفع مشکل مربوط به پیچیدگی عبارات و طول و تفصیل جملات امکان‌پذیر می‌گردد. این کار یکی از اجزاء مهم فرایند ساده‌سازی قوانین مالیاتی است که امروزه در محافل مالیاتی اکثر کشورها مورد عنایت و بحث و بررسی است.

با تأسف باید پذیرفت که استفاده از چنان سبک ناخوشی در مقررات مالیاتی بالنسبه بیش از سایر قوانین به چشم می‌خورد. ریشه این کیفیت به درستی دانسته نیست، اما همین اندازه می‌توان گفت که به هر تقدیر چنین سبکی در کار تدوین مقررات مالیاتی راسخ گردیده است. راه دور ترویم و به متن قانون مالیات‌های مستقیم کنونی خودمان بپردازیم. با ورق زدن کتابچه قانون بارها و بارها با جملاتی دور و دراز روپرو می‌شویم که خواننده با تمام شکیبائی که ممکن است در خواندن و فهم آن نشان دهد، چون به پایان عبارت می‌رسد آغاز را فراموش میکند و تنها پس از قرائت مکرر ماده و تقلا برای یافتن ارتباط‌ها، چارچوب مطلب را باز می‌یابد.

به‌عنوان نمونه به ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم مراجعه می‌کنیم. اولاً خود ماده بسیار طولانی است و به آسانی ممکن بود آن را به دو ماده تقسیم کرد به این شکل که بخش نخست ماده یعنی سازمان کمیسیون تقویم املاک در یک ماده گنجانیده می‌شد و تکلیف مقرر بر عهده آن، که از

جمله «کمیسون مزبور مکلف است» آغاز می‌شود، موضوع ماده بعدی قرار می‌گرفت. اما صرف‌نظر از آن، بحث ما روی همین بخش دوم متمرکز است. این بخش مجموعاً از ۲ جمله تشکیل می‌شود. جمله اول به طور تقریبی از ۱۷ سطر ۱۳ کلمه‌ای تشکیل می‌شود که نتیجه رقمی حدود ۲۳۰ کلمه است (البته به طور تقریبی). اما جمله دوم فقط دارای ۲ سطر از همین گونه می‌باشد. مبتدای جمله اول درست کلمه نخست از ۲۳۰ کلمه مذکور، و خبر آن کلمه دویست و سی‌ام است. حال مجسم کنید که جمع و جور کردن چنین جمله‌ای برای خواننده معمولی تا چه حد دشوار است. در فاصله بین مبتدا و خبر جمله به سه بخش الف، ب، و ج تقسیم شده که هر بخش به یک جزیره دورافتاده بی‌انتهای می‌ماند. علاوه بر این خبر جمله اصلی در آخر بخش ج گنجانیده شده و نه این که لاقلاً در سطر جداگانه‌ای قرار داده شود تا خواننده بفهمد که این خبر مربوط به هر سه بخش است.

گاهی ممکن است این تصور به خواننده دست دهد که برای نویسنده برخی از قسمت‌های متن قانون، این مطلب حائز اهمیت بوده است که کافی است خود او بفهمد چه می‌گوید و منظورش چیست. فرضاً در متن قانون مالیات‌های مستقیم به عبارت: «سازمان‌هایی که شمول قانون نسبت به آنها مستلزم ذکر نام است» برخورد می‌کنیم که این گروه از سازمان‌ها معمولاً در کنار وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی یا وابسته به دولت و شرکت‌های دولتی قرار می‌گیرند (از جمله به بند ۱۳ ماده ۹۱ رجوع شود). این توصیف برای سازمان‌های مورد بحث، که احتمالاً از مقررات مربوط به بخش هزینه اقتباس شده، وقتی در متن یک مصوبه هزینه‌ای قرار گیرد مفهوم خاص خود را افاده می‌کند (و شاید پیشنهادکننده متن مالیاتی نیز یک مقام هزینه‌ای بوده است). اما همین عبارت هنگامی که درون یک متن مالیاتی قرار می‌گیرد می‌تواند این فکر را القاء کند که منظور سازمان‌هایی است که شمول قانون مالیاتی نسبت به آنها مستلزم ذکر نام است.

این گونه موارد ابهام در متن قانون مالیاتی اندک نیستند و کار بسیار لازم است تا قالبی نو برای چنین مواردی تعبیه شود، قالبی که خوانائی قانون را افزون سازد و از زحمت مؤدیان جهت فهم - و در نتیجه اجرای درست - آن بکاهد.

علی اکبر عرب مازار

## سخنرانی وزیر امور اقتصادی و دارائی

### در اجتماع مسئولان اتحادیه‌های صنفی توزیعی و خدماتی تهران

آقای دکتر حسین نمازی وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی در این سخنرانی که روز ۲۸ تیرماه امسال در اجتماع مسئولان اتحادیه‌های صنفی توزیعی و خدماتی تهران ایراد نمودند، مسائل مهمی را در زمینه سیاست مالیاتی وزارتخانه بیان داشتند که چاپ متن آن برای آگاهی خوانندگان این مجله ضرور به نظر رسید

گروه‌هایی در جامعه همدیگر را قبول نداشته باشند، نهادهایی همدیگر را قبول نداشته باشند و صرفاً به لحاظ منافع خودشان با همدیگر ارتباط برقرار کنند، هرگز نه قلب‌ها به هم نزدیک می‌شوند و نه مسائل ریشه‌ای حل می‌شود. اگر من در این مجمع شرکت کنم به خاطر این که درآمدهای مالیاتی بالا برود و شما هم با وزارت اقتصاد و دارایی تماس داشته باشید برای این که مشکلات اقتصادی و مالیاتی خودتان کمتر شود، بدون این که هر کدام از ما جایگاه خودمان را در این جامعه بشناسیم و ارتباطمان را با هم، و به آن چیزی که اصلاً نظام و دوام این جامعه را تشکیل می‌دهد توجه نداشته باشیم، یقیناً مسائل اساسی مملکت و از جمله مسائل مالیاتی حل نخواهد شد. سالیان سال این تصور در بعضی از مسئولین و بعضی از مردم وجود داشته که تجار و کسانی که دست‌اندرکار تجارت هستند و بازرگانان و کسبه، این‌ها افراد

خدا را سپاسگزار هستیم که توفیق یافتیم چنین روزی را در جمع برادران عزیز شرکت کنیم، با وجودی که در جلسه فوق‌العاده مجلس تا چند دقیقه پیش حضور داشتم و جلسه هیأت دولت هم تشکیل شده است که قاعدتاً باید شرکت کنم ولی بنده ترجیح دادم در خدمت برادران عزیز باشم. توضیحات مهم و اساسی که برادر عزیزمان دادند واقعاً قابل توجه است. شاید انتظار باشد که من از مسائل مالیاتی شروع کنم، به لحاظ سمتی که در هیأت دولت دارم و مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌شود. اما می‌خواهم از یک مساله اساسی‌تر شروع کنم که حل مساله و مسائل مالیاتی و سایر مسائل دیگر هم به این مشکل و مساله وابسته است. مساله اساسی در جامعه ما که تا اندازه‌ای مربوط به مسائل امور صنفی و وزارت اقتصاد و دارایی هم می‌شود، مساله قبول و مقبولیت متقابل است و پذیرش مشروعیت. تا زمانی که افراد و

سودجویی هستند و مال اندوز و به مسائل مملکت توجه ندارند. فرض کنید از یک طرف مثلاً اگر افرادی ولو به صورت مشروع به ثروت‌هایی رسیده‌اند، زیر ذرهبین قرار می‌گیرند و حالا هم با بعضی از تنگ نظری‌هایی که در این زمینه هست به عنوان افرادی منفی در جامعه تلقی می‌شوند و این که عده‌ای ابا دارند با این گروه آن طور که باید نزدیک شوند.

از طرف دیگر قرن‌ها در جامعه ما حکومت‌ها و افرادی حاکم بوده‌اند، نظام‌هایی حاکم بوده‌اند، که این‌ها جز منافع خودشان و جز ظلم و جور کار دیگری نداشته‌اند و به حکام ظلمه معروف بودند. مردم هم از جمله همان افرادی که در بازار شاغل بودند و افراد دیگر و کسانی که در کارگاه کار می‌کردند همه به این حکومت‌ها به عنوان حکومت ظلم و جور نگاه می‌کردند و به مسئولین حکومتی به عنوان عقاب ظلمه و ظلم و جور. چون یک مقبولیت و قبول متقابل حاکم نبوده و طرفین همدیگر را مشروع نمی‌دانستند. منظور از مشروع نه این که بر اساس یک حکم شرع، مثلاً فرض کنید حکومت مجارستان از نظر مردم یک حکومت مشروعی است یعنی از نظر ضوابط خودشان و معیارهایشان پذیرفته شده است، یعنی وقتی می‌گوئیم مشروعیت با یک دید وسیع‌تر نگاه کنیم. چون نه کار بازاریان از طرف بسیاری از مردم مشروعیت داشته و نه حکومت‌ها حکومت‌های مشروعی بودند و مردم آنها را به مشروعیت نمی‌شناختند و مورد قبولشان هم نبوده است. بنابراین این‌ها هر کدام کوشش می‌کردند ارتباطشان را با هم در حدی و به شکلی قرار بدهند که دفع شرّ بشود، یعنی مردم و از جمله تجار و کسبه سعی می‌کردند طوری با عوامل حکومت کنار بیایند

که از شر آنها حتی المقدور مصون باشند و کمتر آسیب ببینند. دولت‌ها هم سعی می‌کردند با مردم و از جمله بازاریان و تجار و کسبه طوری رفتار کنند که حتی المقدور ناآرامی‌ها و احیاناً اغتشاش‌ها و شورش‌ها و در واقع آن اعتصاب‌هایی که تاریخ نشان می‌دهد معمولاً هم از بازار شروع شده در امان بمانند، در عین حال درآمد خودشان را هم وصول بکنند و زندگی بکنند.

عرضی که بنده امروز خدمت شما دارم و چیزی که از درون و صمیم قلب به عنوان یک مسئول، و حتی نه به عنوان یک مسئول بلکه به عنوان یک فرد از افرادی که در جامعه زندگی می‌کنند، به آن اعتقاد دارم اینست که افراد متعلق به هر گروهی که باشند، کارگر کارخانه باشند، معلم باشند، تاجر باشند، همه اینها افرادی هستند که هر کدام نقش خودشان را برای اداره جامعه ایفا می‌کنند. شما در نهج‌البلاغه به فرمان حضرت علی به مالک‌اشتر نگاه کنید، متوجه می‌شوید در واقع افرادی که در امر تجارت و کسب و کار و سامان دادن به صنایع کار می‌کنند، افرادی هستند که آذوقه مردم را تأمین می‌کنند کالاهای موردنیاز آنها را تأمین می‌کنند و در اختیارشان می‌گذارند و قوام و دوام جامعه به اینها بستگی دارد. حتی اشاره می‌شود به بعضی از مخاطراتی که اینها را تهدید می‌کرده مثلاً حمل و نقل کالا که آن زمان راه‌های مراسلاتی آن عصر را تهدید می‌کرده و خطر سارقین و مهاجمین و مسائل دیگر. البته امروز تجارت مخاطرات و مسائل و مشکلات خاص خودش را دارد. افرادی که در بازار زحمت می‌کشند و نیازی از نیازهای جامعه را برآورده می‌کنند یقیناً نقششان نقش بسیار اساسی است و اگر با این نیت که

نیازی از نیازهای جامعه برآورده بشود و در عین حال خودشان هم یک نوع معیشت از مال حلال داشته باشند، وارد بازار شوند یقیناً نزد خدا مأجور هستند و قابل احترام.

دولت باید خودش را خدمتگزار بداند خدمتگزار همه اقشار از جمله قشر بازاری. اگر این عقیده از این طرف وجود داشت یعنی مسئولینی که مسئولیتهای مختلفی را به عهده دارند خودشان را طلبکار مردم ندانستند بلکه خودشان را مسئولینی دانستند که وظایفی به عهده آنها هست و هر کدام یک وظیفه‌ای دارند، یک وزیر می‌شود مسئول است فرض کنید راه را احداث کند، یک وزیر می‌شود مسئول است فرض کنید به مسائل مربوط به نیرو و آب بپردازد، یک وزارتخانه هم هست که مسئولیت مربوط به تأمین درآمدهای دولت را به عهده دارد برای این که بقیه بتوانند کارهای خودشان را انجام دهند. اگر هر کسی جایگاه خودش را بداند و همه خودشان را یک مجموعه بدانند، یقیناً ارتباط با هم یک چارچوب دیگری پیدا می‌کند، تا این که مقبولیت متقابل وجود نداشته باشد و هر کسی بخواهد بار خودش را ببندد.

اگر چنین دیدگاهی وجود داشته باشد یقیناً مسائل مالیاتی هم قابل حل است. مسائل مالیاتی که هیچ، مسائل بزرگتر هم قابل حل خواهد بود و بر همین اساس و بر همین بینش و نگرش از ابتدا که در وزارت اقتصاد و دارائی خدمت برداران رسیدیم یک تأکید و توصیه به همه مسئولین از جمله کادر مالیاتی شد که در گرفتن مالیات متوجه این موضوع باشند. اول توجه به همین مساله که دولت و وزارت دارائی طلبکار مردم نیستند بلکه خدمتگزارانی هستند که وظیفه خاصی به عهده آنها است و مالیات را باید بر

اساس قانون وصول کنند و این مالیات هم مجدداً به خود مردم برمی‌گردد. بحث درباره دستگاهی است که کار وصول درآمدهای مالیاتی را به خودش اختصاص می‌دهد. از طرف دیگر در وصول این مالیات باید رعایت ضوابط و ارزش‌هایی بشود که کلاً این انقلاب اسلامی بخاطر آن ارزش‌ها و ضوابط بوجود آمده است. اگر قرار باشد در وصول مالیات یا روی این ارزش‌ها گذاشته شود دیگر وصول درآمدهای مالیاتی ارزشی نخواهد داشت. برای چه؟ زیرا مشروعیتی که درآمدهای مالیاتی و اصلاً حکومت دارد همین است که در واقع حافظ ارزش‌هایی باشد که این ارزش‌ها بوسیله پروردگار عالم در اختیار ما گذاشته شده از طریق نبی اکرم (ص).

باز بر اساس همین نگرش بود که گفتیم اگر یک تعاون و همکاری و مشارکت بین وزارت امور اقتصادی و دارائی و اصناف وجود داشته باشند، یقیناً هم وصول مالیات بیشتر منطبق می‌شود بر معیارهای خودش که یکی از آن معیارها عدالت است، یعنی شناخت پیدا می‌شود که یک وقت فرض کنید برای فردی سه برابر آنچه که باید باشد نوشته نشود و کمک بشود به داشتن اطلاعات صحیح که آن اطلاعات خودش لازمه رعایت اصل عدالت است در وصول مالیات. از طرف دیگر یک نوع تبادل نظر و همفکری ایجاد می‌شود، که هم دستگاه دولتی و وزارت اقتصاد و دارائی در جریان مشکلات و مسائل اصناف قرار می‌گیرد و هم اصناف هم متوجه می‌شوند که آن طرف قصدی ندارد که بیاید به ناحق و به زور و صرفاً به اتکاء این که قانون‌گذار و نظام اختیاراتی در اختیارش گذاشته مالیات را به هر شکلی وصول کند.

من این مطالبی که خدمتتان عرض کردم دلم می‌خواهد که شما گوش کنید و بپذیرید و بدانید و برای شما روشن شود که آنچه برای ما از وصول مالیات مهم‌تر است وفاق و همدلی است در جامعه. اگر قرار باشد که وفاق و همدلی نباشد تضاد و تقابل باشد، آن مالیاتی که گرفته بشود و نتیجه‌اش ایجاد نفاق و تضاد باشد چه مشکلی را می‌تواند حل کند؟ هزینه‌های دیگری به وجود می‌آورد که همه مالیات را باید صرف برطرف کردن آن تضادها کرد.

ما به این قصد اینجا نیامده‌ایم که تصور شود می‌خواهیم یک قدمی باشد در وصول بیشتر مالیات. مالیات مشاغل ما در سال گذشته چیزی حدود ۱۵۷ میلیارد تومان بود که این نسبت به کل درآمدهای مالیاتی معادل ۱۹۳۴ میلیارد تومان چیزی حدود ۸/۲ درصد بوده‌است، یعنی کمتر از یک‌دهم. طبیعی است که به‌خاطر رقمی کمتر از یک دهم درآمد مالیاتی شاید از نظر اقتصادی صرف نکند که زیاد فکرم‌ان را متوجه آن بکنیم. یا اگر نسبت به کل درآمدهای دولت - که رقمی حدود ۶۵۰۰ میلیارد تومان بوده‌است - بخواهیم بستنیم، آنگاه مالیات مشاغل که عرض کردم ۱۵۷ میلیارد تومان بوده‌است، چیزی حدود ۲/۴٪ می‌شود. ببینید مساله و مسائل ما واقعاً فراتر از این ارقام است، فراتر از این است که بگوییم مالیات ۱ یا ۲ درصد افزایش یا کاهش پیدا بکند، مساله این است که بتوانیم یک نظامی را بر اساس وفاق ایجاد کنیم و همه ما حافظ ارزشهای اسلامی باشیم. آنگاه همه ما وقتی نگاه می‌کنیم بعد از ۵۰ یا ۶۰ یا ۷۰ سال و در پایان عمرمان، می‌بینیم که نابخسته‌ایم. در واقع با این سال‌های عمر که از دست داده‌ایم در جهت کسب رضای پروردگار عمل کرده‌ایم

و توانسته‌ایم کاری بکنیم که انشاءالله خدا و پیامبر از ما راضی باشند.

در بسیاری از نظام‌ها دیدگاهی که وجود دارد نسبت به تجارت یک دیدگاه صد در صد منفی است که تجارت اصلاً نفی می‌شود. حالا شما اگر دقیقاً مطالعاتی دارید در مکتب مارکسیست‌ها و امثالهم، می‌بینید که آنها اصلاً تجارت را به‌عنوان حلقه زایدی می‌دانند و اصلاً ارزشی برای امر تجارت قائل نیستند و نظامی را هم که ارائه می‌کنند یک نظامی است منهای امر تجارت، و خود دولت هم امر توزیع را بعهد می‌گیرد، و راه حلی را که در آن نظام‌ها برای بهبود و حرکت به جلو پیشنهاد می‌شود، تشدید تضاد است. یعنی تضاد در جامعه از طریق اقشار مختلف زیادتر شود، مثلاً تشدید تضاد بین کارگر و کارفرما و این تضاد باید آفت‌زاد باشد که به یک درگیری بیانجامد، به یک درگیری مسلحانه، تا این که یک طبقه، طبقه دیگر را و نظام حاکم را از بین ببرد و خودش جایگزین آن بشود. یعنی فرض کنید مثلاً طبقه کارگر باید بیاید طبقه کارفرما و سرمایه‌دار را از بین ببرد و کار را به‌دست بگیرد تا در واقع نظام تغییر بکند و جامعه اصلاح بشود.

ما که در نظاممان چنین عقایدی را نداریم ما افتخارمان این است که پیامبر اسلام خودشان به امر تجارت اشتغال داشتند. این از مسائلی است که در تاریخ ثبت و ضبط است و کسی نمی‌تواند آن را انکار کند. از طرف دیگر راه‌های حل معضل و مشکل هم در نظام ما به تشدید تضاد نیست. راه حل در نظام اسلامی وفاق است به همین دلیل هیچ وقت شما نمی‌بینید که طبقه کم درآمد تحریک بشود که بیاید مثلاً فرض کنید طبقه مرفه را از بین ببرد و از طرفی

به طبقه مرفه هم توصیه می‌شود که تو باید رعایت حقوق اقشار جامعه را بکنی، حقوقی که در واقع متعلق به همه است و اگر قرار بشود شکاف طبقاتی در جامعه زیاد بشود طبعاً نوعی نقر به وجود می‌آید، یک نوع دوگانگی به وجود می‌آید که متضاد با آن وفاق است بنابراین راه حل، راه حل وفاق عمومی است. این را هم ما بدانیم که اگر در جامعه‌ای زندگی کنیم که اکثریت جامعه در نهایت فقر و محرومیت زندگی کنند و عده‌ای هم کاملاً مرفه باشند این جامعه هم نمی‌تواند دوام داشته باشد و همان نگرانی که جنابعالی به آن اشاره فرمودید، هست یعنی این نگرانی که روزی این تنش‌ها زیادتر شود و بعدها امنیت اجتماعی سلب بشود و آن آرامشی که لازمه انجام فعالیت‌های اقتصادی است سلب شود. در چنین شرایط متلاطمی یقیناً هیچ کس مصون نخواهد ماند.

بنده در اینجا باز تأکید می‌کنم با مشارکت و همکاری بیشتر بین وزارت اقتصاد و دارائی و اصناف انشاءالله بتوانیم هر چه بیشتر سیستم مالیاتی را عادلانه‌تر کنیم تا وزارت اقتصاد و دارائی بتواند با اطلاعات دقیق‌تری که خواهد داشت از هر گونه اجحافی جلوگیری کند. از طرف دیگر اگر واقعاً منابع مالیات کم است بجای این که به افراد ضعیف و ناتوان فشار آورده شود درآمدهای مالیاتی به نسبت مقرر از افراد مختلف صاحب درآمد گرفته شود. حالا ممکن است عده‌ای اعتراض کنند و بگویند مثلاً ما نحوه انتخاب نمایندگان را قبول نداریم (منظور انتخاب نمایندگان و مسئولین اتحادیه‌هاست). این سؤال‌ها و بحث‌ها همیشه در هر جامعه‌های سابقه داشته‌است. بعضی‌ها فکر کنند مثلاً ما رأی به این نمایندگان نداده‌ایم، یا

رأی به این دولت نداده‌ایم ما جزء آن دسته‌ای بوده‌ایم که رأی نداده‌ایم پس مثلاً این تصمیمات را قبول نداریم. چنین کاری نمی‌شود. اگر واقعاً عده‌ای هستند که قبول ندارند، باید تمهیداتی بیاندیشند یا در واقع شرایط موجود را مطابق میل خودشان تغییر بدهند. یا این که تمکین کنند و آن نظامی را و آن تمهیداتی را که بوسیله اکثریت انتخاب و ایجاد شده است قبول داشته باشند.

بنابراین توصیه من این است که این همکاری هر چه بیشتر انجام بگیرد و ما هم باید یک مقداری بیشتر به خود مردم اعتماد کنیم. اصل خوداظهاری و تکیه کردن به اظهارات خود مردم که در بخش مالیات مستغلات عمل می‌شود مبتنی بر همین طرز تفکر است. البته می‌دانیم که ممکن است مثلاً در صد نفر عده‌ای هم واقعیت را اظهار نکنند ولی ما باید به تدریج به این سمت برویم که هم افراد بدانند در جامعه مورد اعتماد هستند و به حرف آنها اعتماد می‌شود و هم اگر موارد خلافی ثابت شد طبعاً بر اساس ضوابط قانونی اقدام و با آنها برخورد می‌شود و این کار هم خودش قدمی است برای از بین بردن آن دوگانگی و ایجاد اتحاد و وفاق عمومی. من قصد نداشتم این همه وقت برادران عزیز را بگیرم مجدداً از فرصتی که پیش آمد تا در جمع شما شرکت کنم تشکر می‌کنم و امیدوار به خدا هستیم که خداوند دل‌های ما را هر چه بیشتر به هم نزدیک بکند و همه ما را توفیق دهد که در جهت خواسته‌های خودش و تحقق ارزشهای خودش موفق و مؤید باشیم. والسلام (بانتشکراز روابط عمومی و ارشاد وزارت امور اقتصادی و دارائی)

## شرحی بر اصلاحیه بهمن ماه ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم

م. ت. همدانی

اصلاحیه جدید همین معافیت پنجاه درصدی مالیات حقوق را شامل حال کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی نیز نموده است که فقط به حقوق اصلی کادر مذکور مرتبط بوده و مزایای مستمر و غیرمستمر آنان را در بر نمی‌گیرد. ضمناً اصلاحیه مورد بحث از جهت این معافیت خاص عطف به ماسبق شده و معافیت مذکور را از تاریخ تصویب قانون قبلی یعنی از آذرماه ۱۳۷۴ قابل اجراء دانسته است. با این ترتیب به نظر می‌رسد مسأله استرداد مالیات حقوق به میان آید زیرا تصویب همین اصلاحیه گویای آن است که کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه وزارت کشاورزی قبلاً از چنین معافیتی برخوردار نبوده‌اند، ضمن این که واقعاً نیز بند ۱۶ یاد شده نامی از کارکنان این شرکت به میان نیاورده بود. نکته قابل ذکر در این خصوص این است که استرداد مالیات حقوق تابع ماده ۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم است که تقاضای فردی حقوق بگیران را ایجاب می‌کند یعنی

۱. متن کامل این اصلاحیه در بخش قوانین و تصویبنامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی همین شماره از مجله مالیات آمده است.

چند ماه قبل بار دیگر اصلاحیه‌ای بر قانون مالیات‌های مستقیم از تصویب مجلس گذشت که عنوان آن از ۳۰ واژه متجاوز است:

«قانون اصلاح قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم و تسری معافیت مالیاتی موضوع قانون الحاق یک بند به ماده ۲۲ قانون مذکور به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه»<sup>(۱)</sup>

چنین است نام اصلاحیه قانونی که همه اجزاء آن به موارد معین معافیت‌های مالیاتی مرتبط است و خود به دو بخش تقسیم می‌شود. بخش نخست مطلب ساده‌ای را در بر دارد و آن برخوردار ساختن کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی از معافیت مالیات حقوق پیش‌بینی شده در بند ۱۶ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم است. ماده ۹۱ همان گونه که می‌دانیم موارد معافیت از مالیات حقوق را ذکر می‌کند و پیش از این فقط پانزده بند داشت. در آذرماه سال ۱۳۷۴ بند دیگری به آن اضافه شد که متنی از این قرار داشت:

«بند ۱۶ - پنجاه درصد حقوق اصلی کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمائی جمهوری اسلامی ایران و سازمان هواپیمائی کشوری و شرکت خدمات هواپیمائی کشور (آسمان) در محاسبه مالیات بر درآمد حقوق منظور نخواهد شد.»

هر حقوق‌بگیری شخصاً باید استرداد مالیات را تقاضا نماید. مهلت استرداد نیز از آخر تیرماه تا پایان سال بعد از پرداخت مالیات اضافی است:

« ماده ۸۷ - اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد مشروط بر این که بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق‌بگیر از حوزه مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد... ».

چنان که می‌بینیم شرط استرداد، تقاضای کتبی حقوق‌بگیر از حوزه محل سکونت وی است که این تقاضا باید در فاصله بین یکم مرداد تا آخر اسفند سال پس از پرداخت مالیات اضافی به حوزه محل سکونت مؤدی تسلیم شود. نسبت به اضافه پرداختی‌های سال ۱۳۷۶ مشکلی در بین نیست و می‌توان به همین شکل اقدام کرد، اما در مورد مالیات اضافی پرداخت شده در قسمت اخیر سال ۱۳۷۴ و تمامی سال ۱۳۷۵ باید دید که شرط مذکور چگونه احراز می‌شود زیرا دیگر سال بعدی بر جای نمانده تا حکم ماده قانونی طی آن جامه عمل پوشد. نگارنده این سطور از آنچه در عمل پیش آمده آگاهی ندارد و در متن اصلاحیه نیز راه حلی نشان داده نشده است. آیا

می‌توان مورد را از جهتی مشابه حالات قوه قهریه (فورس‌ماژور) دانست و با استفاده از قیاس از احکامی نظیر ماده ۲۲۹ قانون مدنی بهره جست:

« ماده ۲۲۹ - اگر متعهد بواسطه حادثه‌ای که دفع آن خارج از حیطه اقتدار اوست نتواند از عهده تعهد خود برآید محکوم به تأدیه خسارت نخواهد بود ».

و یا از ماده ۲۴۰:

« ماده ۲۴۰ - اگر بعد از عقد انجام شرط ممتنع شود یا معلوم شود که حین‌العقد ممتنع بوده است کسی که شرط به نفع او شده است اختیار فسخ معامله را خواهد داشت مگر این که امتناع مستند به فعل مشروط له باشد ».

واضح است که هیچ یک از این مواد ارتباط مستقیمی با مسأله یاد شده ندارند، اما بحث بر سر یک تفسیر موسّع از قانون برای حل مشکل با توجه به روح مقررات است و نه تطبیق عینی و تحت‌اللفظ با فکت‌های قضیه. ضمناً احتمال دارد که مسأله به هر تقدیر به شکلی حل شده و اساساً مشکلی بر جای نمانده باشد و یا ممکن است از آغاز به نحوی عمل شده باشد که مشکل خود به خود منتفی شده و نیازی به بحث نباشد (فرضاً به این شکل که اصلاحیه کار انجام شده قبلی را قانونی کرده باشد).

## اصلاح موادی از فصل اول باب چهارم

۱۳۷۱ جایگزین متن قدیمی‌تر مصوب اسفند ۱۳۶۶ گردید به شرح زیر بود:

« درآمد واحدهای تولیدی و معدنی که از تاریخ تصویب این اصلاحیه از طرف وزارتخانه‌های صنایع یا صنایع سنگین یا معادن و فلزات و یا جهاد سازندگی حسب مورد برای آنها کارت شناسایی یا پروانه بهره‌برداری صادر می‌شود از تاریخ بهره‌برداری حسب اولویت‌های ۱، ۲ و ۳

باقی مندرجات اصلاحیه به ۵ ماده از مواد فصل معافیت‌های قانون مالیات‌های مستقیم مرتبط است که هر یک را به همان ترتیب که در متن اصلاحیه آمده مورد بحث قرار می‌دهیم.

ماده ۱۳۲

متن قبلی ماده ۱۳۲ که بر اثر اصلاحات اردیبهشت

به ترتیب به مدت ۸، ۶ و ۴ سال از مالیات معاف می‌باشند. در مورد واحدهای تولیدی و معدنی مزبور که در مناطق محروم احداث و یا بهره‌برداری می‌شوند معادل ۵۰٪ مدت‌های مذکور در فوق حسب مورد به مدت معافیت مقرر در این ماده اضافه می‌گردد.

تغییراتی که به موجب اصلاحیه جدید در متن فوق داده شده از این قرار است:

۱. تاریخ صدور پروانه و غیره - عبارت « از تاریخ تصویب این اصلاحیه » در متن فوق به عبارت « از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون » در متن اصلاحیه جدید بدل شده است. به این ترتیب فقط واحدهایی مشمول اصلاحیه بهمن ۷۶ خواهند بود که کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری آنها از « تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون » به بعد صادر می‌شود و یا از تاریخ مذکور به بعد با آنها قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌گردد.

اما وقتی که در اصلاحیه جدید عبارت « این قانون » به کار می‌رود منظور کدام قانون است؟ دلالی که به این پرسش ممکن است دامن بزند به شرح زیر است: - در متن قبلی سخن از « این اصلاحیه » به میان آمده بود تا از قانون اصلی یعنی قانون اسفند ۱۳۶۶ (که اصلاحیه سال ۷۱ در بطن آن جای داده شده) متمایز گردد و کسی تردید نکند که مبادا تاریخ تصویب قانون اصلی مورد نظر بوده باشد. اما اکنون متن ارائه شده در اصلاحیه جدید سخن از « این قانون » به میان می‌آورد که ذهن را می‌تواند به قانون سال ۱۳۶۶ نیز معطوف نماید.

- اصلاحیه جدید به جای « تاریخ تصویب » مذکور در مصوبه سال ۱۳۷۱ از « تاریخ لازم‌الاجرا شدن » سخن به میان می‌آورد. چنان که می‌دانیم فاصله بین تصویب قانون و لازم‌الاجرا شدن آن بسیار کوتاه

است (به مواد ۱ و ۲ قانون مدنی رجوع شود). فرضاً همین اصلاحیه مورد بحث در تاریخ ۷۶/۱۱/۲۶ به تصویب مجلس رسیده و باقی مراحل یعنی تأیید شورای نگهبان، ارسال قانون از سوی مجلس برای ریاست جمهوری و ابلاغ آن به وزارت اقتصاد و دارائی از سوی رئیس جمهور جهت اجراء فقط ۲۱ روز طول کشیده است. به فرض ۱۵ روز هم بابت مهلت مذکور در ماده ۲ قانون مدنی منظور کنیم این مدت حداکثر به ۳۶ روز بالغ می‌گردد. اکنون این سؤال پیش می‌آید که آیا منظور از تغییر به عمل آمده در متن اصلاحیه جدید فقط خروج این مدت بسیار کوتاه از شمول اصلاحیه بوده است؟ تصور نمی‌رود بتوان چنین قصد ضعیفی را به مصوبه اصلاحی نسبت داد و از همین رو باید به دنبال منطق نیرومندتری بود.

- شاید بتوان این منطق را در زمان بندی خاص قانون مالیات‌های مستقیم اسفند ۶۶ جستجو نمود. در این قانون فاصله قابل توجهی بین تاریخ تصویب و تاریخ اجراء وجود دارد که از یک سال متجاوز است (ماده ۱۷۳) و به این ترتیب مسأله تمایز بین تاریخ تصویب و تاریخ اجراء حائز اهمیت می‌باشد. کسانی ممکن است بر روی همین تاریخ اجراء یعنی اول فروردین سال ۱۳۶۸ تکیه نموده و بگویند:

اولاً. منظور از عبارت « این قانون » مذکور در اصلاحیه جدید کل قانون یعنی مصوبه اصلی اسفند سال ۱۳۶۶ می‌باشد و تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن نیز اول فروردین ۱۳۶۸ است.

نهایت این که چنین فرضی مستلزم نتیجه غیرمنطقی خواهد بود به این ترتیب که مفاد ماده ۱۳۲ اصلاحی را به زمانی قبل از تاریخ تصویب اصلاحیه اردیبهشت سال ۱۳۷۱ تسری می‌دهد.

چنان که می‌دانیم بنا به تصریح ماده ۱۳۲ اصلاحی مذکور مفاد ماده یاد شده از تاریخ تصویب همان اصلاحیه قابل اجراء بوده و در نتیجه عملیات قبل از اردیبهشت سال ۱۳۷۱ بر حسب مقررات قبل از آن مورد حکم مالیاتی قرار گرفته بوده است. اکنون اگر بخواهیم آغاز محدوده زمانی اصلاحیه جدید را به اول فروردین ۱۳۶۸ بازگردانیم نتیجه این خواهد بود که کلیه عملیات انجام شده در آن فاصله دچار خلل و بطلان خواهد شد. از آنجا که اصولاً قانون چنان باید تفسیر شود که نتایج غیرمنطقی به بار نیآورد، چنان تفسیری قابل پذیرش نخواهد بود، ضمن این که در اینجا مسأله عطف به ماسبق قانون نیز مطرح می‌شود زیرا در این صورت باید مفاد اصلاحیه جدید را نسبت به زمان قبل از تصویب آن تسری داد و چنین کاری از آنجا که خلاف اصول است بنا به حکم ماده ۴ قانون مدنی نیاز به مقررات خاص در متن قانون موردنظر دارد حال آن که در این بخش از اصلاحیه جدید مقررات خاصی حاکی از عطف به ماسبق قانون وجود ندارد.

۲. تغییر در سازمان‌های ذیربط - اصلاحیه جدید علاوه بر تغییر تاریخ صدور کارت شناسائی و غیره، از بین سازمان‌های صادرکننده مجوز برای مؤسسات تولیدی و معدنی موضوع این ماده یکی را حذف کرده و آن وزارت صنایع سنگین است. به این ترتیب سه سازمان دیگر یعنی وزارت صنایع، وزارت معادن و فلزات و جهاد سازندگی به جای خود باقی هستند و این سه سازمان هستند که باید مجوزهای مذکور در متن ماده ۱۳۲ را صادر کرده باشند تا واحدهای تولیدی و معدنی مربوط بتوانند از معافیت موضوع این ماده استفاده کنند. حذف نام وزارت صنایع سنگین ظاهراً با توجه به این مطلب بوده است که

وزارتخانه مذکور دیگر وجود ندارد.

۳. تغییر در مجوزها - در عوض به شمار مجوزهای موضوع ماده ۱۳۲ یک فقره افزوده شده و آن قراردادهای استخراج و فروش است. برای آن که واحدهای تولیدی و معدنی بتوانند از معافیت موضوع این ماده استفاده کنند باید از سه سازمان مذکور کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری داشته و یا قراردادهای استخراج و فروش یا آن‌ها منعقد کرده باشند که این فقره اخیر یعنی قرارداد استخراج و فروش قبلاً وجود نداشت و اصلاحیه جدید آن را اضافه نموده است. چنان که از عنوان آن برمی‌آید، چنین قراردادهایی در مورد معادن بسته می‌شود که طبعاً یک طرف آن سازمان دولتی ذیربط است.

۴. تغییر در تاریخ استفاده - با افزودن عنوان «قرارداد استخراج و فروش»، تاریخ شروع به استفاده از معافیت نیز اصلاح شده و مقرر گشته است واحدهای تولیدی و معدنی حائز شرایط «از تاریخ استخراج و بهره‌برداری» حسب اولویت‌های مربوط به مدت ۴، ۶ یا ۸ سال از مالیات معاف خواهند بود. در مورد این تغییر خاص چند نکته قابل ذکر است:

الف. تفاوت بین استخراج و بهره‌برداری چندان روشن نیست و معمولاً استخراج خود از مصادیق بارز بهره‌برداری است مگر این که فرض کنیم منظور دوره استخراج مقدماتی و آزمایشی است یعنی دوره‌ای که هنوز مرحله بهره‌برداری تجاری آغاز نشده است. اما چنین فرضی بعید می‌نماید، زیرا اولاً مرحله استخراج قبل از بهره‌برداری از نظر تجاری حائز اهمیت نبوده و تصور نمی‌رود که قانون به خاطر این دوره مقدماتی اصلاح شده باشد. ثانیاً اگر نیت بر این بود علی‌القاعده موضوع را تصریح می‌کردند زیرا استخراج معدن به طور عام و مطلق به استخراج

دوره بهره‌برداری راجع می‌شود و اگر غیر از این می‌بود بایستی با افزودن عبارت یا صفتی حکم قانون را به مورد خاص مقید می‌ساختند.

ب: صرف‌نظر از نکته فوق معلوم نیست چرا بین دو واژه استخراج و بهره‌برداری از حرف عطف «و» استفاده شده و نه از حرف «یا»، زیرا افزودن واژه استخراج قاعده‌اً با توجه به خصوصیت معینی بوده و آن خصوصیت عبارت بوده است از افزودن «قرارداد استخراج» در کنار «پروانه بهره‌برداری». به عبارت دیگر منظور این بوده است که «تاریخ استخراج» به «قرارداد استخراج» و فروش مرتبط شود و «تاریخ بهره‌برداری» به «پروانه بهره‌برداری» که در این صورت کاربرد حرف «یا» بین آن دو چنین نیستی را بهتر می‌توانست ادا کند، هر چند که مشکل وحدت معنی بین دو واژه بهره‌برداری و استخراج که فوقاً اشاره شد در هر حال به قوت خود باقی خواهد ماند.

ج: نکته سوم به سابقه تحولات مربوط به اظهارنظرها و آراء صادره در خصوص ماده ۱۳۲ راجع می‌گردد که باید دید وضع مصوبه جدید در رابطه با آن اظهارنظرها چه می‌شود. این مطلب را کمی بعد طی بحثی جداگانه بررسی خواهیم نمود.

د: تغییر دیگری که بر اثر اصلاحیه جدید در متن ماده ۱۳۲ پدید آمده به جمله یا پاراگراف آخر این ماده مربوط می‌شود که می‌گوید آن دسته از واحدهای مورد بحث که در مناطق محروم «استقرار دارند و یا مستقر می‌شوند» از معافیت‌های مربوط یک برابری و نیم مدت منظور شده برای سایر واحدها استفاده خواهند کرد. قبلاً در همین مقام عبارت «در مناطق محروم احداث و یا بهره‌برداری می‌شوند» به کار برده شده بود. مفهوم اصطلاح‌های «احداث شدن» و «بهره‌برداری شدن» روشن‌تر بوده و به طور عینی

قابل تطبیق به مورد هستند. اما مفهوم «استقرار داشتن» یا «مستقر شدن» به آن اندازه روشن نیست و تا حدی جنبه نظری و ذهنی پیدا می‌کند که در هر مورد تشخیص آن به نظر مأموران منوط می‌شود، مگر آن که رویه مالیاتی، بویژه آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، ضوابطی در این باب ارائه نماید.

متن ماده ۱۳۲ پس از انجام کلیه اصلاحات فوق به صورت زیر درآمده است:

«ماده ۱۳۲ - درآمد واحدهای تولیدی و معدنی که از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون از طرف وزارتخانه‌های صنایع، معادن و فلزات یا جهاد سازندگی - حسب مورد - برای آنها کارت شناسایی یا پروانه بهره‌برداری صادر یا قراردادهای استخراج و فروش منعقد می‌شود از تاریخ استخراج و بهره‌برداری حسب اولویت‌های (۱)، (۲) و (۳) به ترتیب به مدت (۸)، (۶) و (۴) سال از مالیات معاف هستند.

در مورد واحدهای یاد شده که در مناطق محروم استقرار دارند و یا مستقر می‌شوند، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مدت‌های مذکور در فوق - حسب مورد - به مدت معافیت مقرر در این ماده اضافه می‌شود».

### سابقه اظهارنظرها و آراء قبلی

خوانندگان مجله مالیات احتمالاً با این سوابق آشنائی دارند. اظهارنظر نخست طی بخشنامه شماره ۱۵۸/۵۰۱۵۵/۳۵ مورخ ۲۳/۹/۷۲ به عمل آمد. این بخشنامه مقررات ماده ۱۳۲ اصلاحی سال ۱۳۷۱ را ناظر به آن دسته از واحدهای تولیدی دانست که اجازه تأسیس آنها از ۷/۲/۷۱ یعنی از تاریخ اصلاحیه مذکور به بعد صادر شده باشد. در نتیجه واحدهای تأسیس شده قبل از تاریخ اصلاحیه از شمول ماده

۱۳۲ خارج می‌شدند. حال آن که قانون بالصراحه تاریخ بهره‌برداری را مأخذ تعلق مالیات دانسته بود و شروع بهره‌برداری چیزی است غیر از تأسیس یک واحد و همواره مدتی پس از تأسیس محقق می‌گردد. به این سبب سازمان مالیاتی نظر خود را اصلاح نمود و بخشنامه شماره ۸۵۹۵/۳۳۹۶۲ - ۳۰/۴ مورخ ۷۴/۸/۱ را صادر کرد و طی آن ضابطه تاریخ تأسیس را رها کرد و تاریخ بهره‌برداری را مأخذ زمانی تعلق مالیات تلقی نمود. اما در عین حال مقرر داشت که برای برخورداری از معافیت مورد بحث شروع عملی بهره‌برداری باید پس از تاریخ اصلاح قانون یعنی اردیبهشت سال ۱۳۷۱ باشد. برداشت سازمان مالیاتی محتملاً این بوده است که امر بهره‌برداری منقطعاً پس از صدور پروانه بهره‌برداری آغاز می‌گردد و چون واحدهای موضوع ماده ۱۳۲ آنهائی هستند که از تاریخ اصلاحیه به بعد پروانه بهره‌برداری دریافت می‌دارند همین شرط و قید مصرح در قانون فی نفسه مستلزم آن است که کار بهره‌برداری نیز پس از تاریخ مذکور شروع شده باشد.

اما وضع عملی قضایا غیر از این است و برخی واحدها هستند که پیش از گرفتن پروانه بهره‌برداری عملاً کار بهره‌برداری را آغاز می‌کنند. چنین واحدهایی تحت شرایط بخشنامه ۳۳۹۶۲ دیگر حق استفاده از ماده ۱۳۲ اصلاحی را از دست می‌دادند. به همین سبب کار به طرح دعوی در دیوان عدالت اداری کشید و دیوان مقرر داشت که ملاک اصلی در مورد ماده ۱۳۲ اصلاحی صدور کارت شناسایی یا پروانه بهره‌برداری پس از تصویب قانون مذکور است هر چند شروع بهره‌برداری پیش از تاریخ تصویب اصلاحیه سال ۷۱ باشد. دیوان بر این اساس هر دو بخشنامه یاد شده را خلاف قانون و باطل اعلام نمود.

نکته ناگفته - اما یک نکته در این میان ناگفته مانده بود و آن تکلیف دوران بهره‌برداری قبل از اردیبهشت سال ۱۳۷۱ می‌باشد. فرض کنیم یک واحد تولیدی که پروانه بهره‌برداری خود را پس از صدور اصلاحیه قانونی دریافت کرده و به این ترتیب واجد شرط موردنظر دیوان عدالت اداری برای برخورداری از معافیت ماده ۱۳۲ است، عملاً کار بهره‌برداری خود را دو یا سه سال قبل از تاریخ مذکور شروع کرده باشد. در این صورت باید دید فرضاً معافیت ۴ ساله مذکور در ماده ۱۳۲ از همان سه سال قبل از تاریخ اصلاحیه جاری خواهد بود و یا از تاریخ صدور اصلاحیه و یا بالاخره از تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری؟

این حالات به تفصیل در صفحات ۱۸ تا ۲۰ شماره هجدهم مجله مالیات مورد بحث قرار گرفته که به منظور اختصار از تکرار آن خودداری نموده و خوانندگان را به صفحات فوق از شماره ۱۸ ارجاع می‌دهیم. نتیجه بحث، که مورد قبول نگارنده این سطور نیز می‌باشد، آن بود که از بین حالات سه گانه فوق تنها حالت سوم قابل پذیرش و فاقد تالی فاسد است، یعنی معافیت مورد بحث نسبت به بهره‌برداری‌هائی صادق خواهد بود که از زمان صدور پروانه به بعد انجام پذیرفته باشد.

### فایده بحث مجدد

در شماره آینده بخش دوم مقاله را از ادامه همین مبحث خاص راجع به آراء و اظهار نظرهای قبلی پیگیری نموده و خواهیم دید که چگونه به رغم اصلاح قانون هنوز مسائل و ابهامات طرح شده ضمن همان اظهار نظرها به قوت خود باقی بوده و چه موضعی باید در قبال آنها اتخاذ نمود.

## تجربه سه کشور در زمینه

# ساده‌سازی قوانین مالیاتی

### بخش دوم

#### ترجمه و تلخیص از: دکتر علی‌اکبر عرب مازار

بخش نخست این مقاله در شماره پیشین مجله مالیات به چاپ رسید و طی آن کلیاتی در باب تجربه سه کشور استرالیا، نیوزیلند و انگلستان در زمینه ساده‌سازی مقررات مالیاتی بیان گردید. آنچه در این شماره به نظر خوانندگان خواهد رسید، تفصیل قضیه است، یعنی نکات معینی را که در برخورد با امر ساده‌سازی مطرح می‌شود و همچنین نحوه رفتار کشورهای نامبرده - بویژه دو کشور نخست - را در رابطه با این نکات دربر می‌گیرد. این بخش تحت عنوان کلی «درس‌ها» نقل شده و در پایان، نویسندگان مقاله نتیجه‌گیری‌هایی در خصوص مساله مورد بحث به عمل آورده‌اند. همان‌گونه که در شماره گذشته ذکر شد این مقاله را سه استاد از دانشگاه‌های استرالیا، نیوزیلند و انگلستان به رشته تحریر درآورده‌اند و اصل آن در نشریه دفتر اطلاعات مالیاتی بین‌المللی مستقر در هلند به چاپ رسیده‌است.

#### الف. سیاست مالیاتی

یکی از اولین مسائلی که در امر ساده‌سازی قوانین مالیاتی طرح می‌شود این است که آیا کار مورد بحث باید منحصر به ساده کردن متن و ساختار قانون، با هدف آسان کردن اجرای آن برای مؤدی، باشد و یا این که توأم با آن زمینه‌های مرتبط با سیاست مالیاتی را نیز باید ساده نمود؟ در هر سه کشور نامبرده شیوه نخست پیش پای هیأت‌های مأمور ساده‌سازی نهاده شده‌است. به عنوان نمونه در گزارش سازمان مالیاتی انگلستان پیرامون نظرات مشورتی ارائه شده از سوی گروه‌های مختلف پیرامون این امر چنین آمده است:

« بدون استثناء کلیه هیأت‌های نمایندگی عمده اظهار داشتند که بدون ساده کردن سیاست‌های مبنای مقررات مالیاتی، سود چندانی از این کار عاید نخواهد شد. ولی ما این نکته را ضمن مذاکرات خود با هیأت‌های مذکور روشن ساختیم که متوجه نظرات ایشان هستیم و در مجموع آن را می‌پذیریم، اما اصلاح سیاست مالیاتی در حال حاضر و در آینده قابل پیش‌بینی مورد نظر نمی‌باشد...»

در دو کشور استرالیا و نیوزیلند نیز وضع از همین قرار بود و اصلاح یا ساده‌سازی مسائل مرتبط با سیاست مالیاتی خارج از محدوده کار هیأت‌های مأمور ساده‌سازی مقررات مالیاتی قرار داشت (به بخش نخست همین مقاله در شماره قبلی مجله مالیات رجوع شود).

البته آنچه گفتیم به معنی آن نیست که در طول این مدت هیچ گامی در راه تغییر و اصلاح سیاست‌های مالیاتی سه کشور مذکور به عمل نیامده است. بعکس در هر سه کشور گام‌هایی در این زمینه برداشته شده است. فرضاً در بودجه‌های سالانه کشور استرالیا با چنین تغییراتی روبرو می‌شویم. از آن جمله در بودجه سال ۱۹۹۶ اصلاحاتی در زمینه‌های زیرین مشاهده می‌کنیم:

افزایش حداقل درآمد معاف از مالیات خانواده‌ها، وضع مالیات اضافی (سورشارژ) بر درآمد بازنشستگی مؤدیان پردرآمد، محدود ساختن دامنه به هزینه گرفتن زیان در مورد تراست‌ها، تلقی برخی از دارندگان اقامتگاه مضاعف به عنوان اشخاص غیرمقیم، و غیره.

در نیوزیلند و انگلستان نیز وضع از همین قرار بوده است. اما نکته اساسی در اینجا است که همه این اقدامات جدا از محدوده کار بازنویسی قانون به منظور ساده‌کردن آن انجام پذیرفته و غالباً با تغییر دولت‌ها و دیدگاه‌های سیاسی آنها همراه بوده است.

این ترتیب کار مورد انتقاداتی نیز واقع شده است. فرضاً کمیته مشترکی که از طرف حسابداران بخش عمومی استرالیا تشکیل شد در مورد نتایج کار هیأت اجرای پروژه بهبود قانون مالیاتی (اختصاراً TLIP) چنین اظهار نظر نمود:

« پیچیدگی‌های اساسی قانون سال ۱۹۳۶ مبین این حقیقت است که ساده‌سازی مالیات و کاستن از هزینه اجرای مقررات مالیاتی در استرالیا مستلزم تجدیدنظر گسترده در سیاست مالیاتی و روش‌های اداری اجرای قانون نیز می‌باشد... و فقط پس از چنین بازنگری است که هزینه اجرای قانون به میزان قابل توجهی کاهش می‌یابد.»

نظر افراد دیگری نیز بر این است که صرف بازنویسی قانون و ساده کردن عبارات و الفاظ آن بدون پرداختن به برخی جنبه‌های سیاست مالیاتی و ساده کردن روش‌های رسیدگی مالیاتی فوائد مستمر و پایدار چندانی نخواهد داشت. تغییر در سیاست مالیاتی جدا از جریان بازنویسی و ساده‌سازی قانون و بدون توجه به آن نه تنها وافی به مقصود نخواهد بود، بلکه می‌تواند زحمات هیأت ساده‌سازی قانون را نیز خنثی سازد.

## ب. ترتیب ارائه

بحث دیگر که در زمینه کار ساده‌سازی طرح می‌شود این است که آیا نتیجه کار یکجا و یکباره مطرح

شود و یا به تدریج و در چند مرحله ۹ در استرالیا دو نظر وجود داشت. گروه‌های حرفه‌ای روش اول را درست می‌دانستند، اما گروه TLIP طرفدار شیوه دوم بود. در بحث‌هایی که پیرامون این مطلب به میان آمد یک روش سوم نیز پیشنهاد شد که واژه «ذخیره‌سازی» در مورد آن به کار برده می‌شود. نحوه کار به این ترتیب است که تصویب قانون مرحله به مرحله صورت می‌پذیرد، اما تاریخ اجرای واحدی برای همه این قطعات و اجزاء منظور می‌گردد. طرفداران این روش که آمیزه‌ای از دو شیوه نخست است می‌گویند با این کار فرصت اندیشه و بحث در باب فرد فرد این اجزاء به دست می‌آید تا در صورت لزوم بتوان قبل از رسیدن تاریخ اجراء نسبت به اصلاح آنها اقدام نمود.

در نیوزیلند نیز روش مورد نظر گروه TLIP استرالیا دنبال شد، بی آن که توجهی نسبت به شیوه «ذخیره‌سازی» مبذول گردد. ضمناً در هر دو کشور مشکلاتی نیز از حیث مراعات زمان بندی‌های پیش‌بینی شده پدید آمد به نحوی که غالباً از برنامه پیش‌بینی شده عقب می‌ماندند.

### ج. ساختار

مسأله دیگر این است که ساختار کلی قانون مورد باز نویسی باید به چه ترتیب پایه‌ریزی شود. در استرالیا TLIP روش هرمی را مطرح نظر قرار داد. در رأس هرم مقررات هسته‌ای و اصلی گنجانیده می‌شود. پس از آن مقرراتی قرار دارد که به گروه‌های هر چه بیشتری از جامعه مرتبط می‌شود (نظیر مقررات مربوط به درآمد و هزینه). به دنبال آن مقررات مرتبط به گروه‌های خاص درج می‌گردد (نظیر مقررات راجع به شرکت‌ها، تراست‌ها و نظایر آنها). بخش جداگانه‌ای که از آن می‌توان به «جعبه ابزار» تعبیر نمود، نیز در قانون گنجانیده می‌شود که مواردی نظیر تعاریف و سایر موارد کمکی را در بر می‌گیرد.

کارشناس مالیاتی مشاور مرجع رسیدگی به شکایات کامنولث نظر دیگری ارائه نمود که قابل ذکر است. به اعتقاد وی یک سلسله اصول و قواعد عمده مالیاتی وجود دارند که تردیدی در مورد لزوم رعایت آنها وجود ندارد. این مبانی اصولی باید در رأس قرار گیرند و پس از آن قواعدی ذکر شوند که نحوه پیاده کردن این اصول روی موارد خاص را بیان کنند.

در نیوزیلند نیز هر چند مانند استرالیا از شیوه هرمی به طور رسمی سخن به میان نیامد، اما در عمل روشی که اتخاذ شد در واقع بازتاب همین شیوه بود. در اینجا نیز پس از ذکر قواعد عمومی تفسیر قانون مالیاتی، مقررات هسته‌ای و اصلی مالیاتی گنجانیده شده که به چند بخش فرعی تحت عنوان نام‌های حروف الفبا تقسیم می‌شود. در ذیل هر یک از این حروف مقررات تفصیلی مربوط ذکر شده که در نقل آنها از همان ترتیب اعم و اخص استفاده شده است. به این ترتیب که ابتدا مقررات فراگیر و سپس مقررات مربوط به گروه‌های خاص بیان گردیده است. در این مورد نیز «جعبه ابزار» همراه قانون آورده شده است.

## د. سبک تدوین

استرالیا به منظور تسهیل قرائت و فهم قانون مالیاتی نسبت به ساده کردن و روشن تر کردن جملات و کاستن از طول آنها و همچنین استفاده از انگلیسی ساده اقدام نمود. فرضاً در بخش مقررات راجع به دلایل اثبات دعوی مالیاتی طول متوسط جملات از ۲۴۱ واژه به ۲۷ واژه تقلیل پیدا کرد و در بخش مربوط به استهلاکات که قبلاً از ۲۰۰۰۰ کلمه استفاده شده بود، این تعداد به نصف کاهش یافت. در نیوزیلند نیز از همین فلسفه تبعیت شد.

در استرالیا همچنین از ابزارهای کمکی نظیر نقشه، گرافیک، جدول، علائم راهنما و مثال‌ها نیز استفاده شد و نکته دیگر این که سعی شد توان قرائت و فهم قانون از میزان قبلی آن که در حد توانائی فردی یا دو سال تحصیلات دانشگاهی بود به حد توان فردی با مجموع ۱۰ سال تحصیلات پائین آورده شود. در نیوزیلند نیز از ابزار و وسایل کمکی فوق استفاده شد اما در زمینه دوم با این که به هر حال متن قانون ساده‌تر گردید، ولی هدف پائین آوردن حد تحصیلاتی توان قرائت و فهم قانون دنبال نگردید. ضمن صورتجلسات مربوط به مذاکرات انجام شده می‌خوانیم که دولت آشکارا می‌پذیرد که پیچیدگی قانون نتیجه طبیعی پیچیدگی فعالیت‌ها و مناسبات بازرگانی و اقتصادی زمان حاضر است و الزاماً هزینه چنین وضعی را نیز باید تحمل کرد.

سبک ساده‌تر نگارش می‌تواند نارسائی‌های مربوط به خود را همراه داشته باشد که از آن جمله می‌توان موارد زیر را نام برد:

- از دست رفتن احتمالی دقت متن. ساده کردن زبان متن ممکن است ناخواسته تغییراتی را در سیاست مالیاتی سبب شود و با وجود سهولت، دقیقاً از حیث محتوئی همان قانون قبلی از آب در نیاید.

- احتمال این که آراء قضائی صادره قبلی قابلیت اجرای خود را از دست بدهند، زیرا این آراء بر اساس متن قبلی قانون صادر شده‌اند.

برای مقابله با این احتمالات ضمن قانون جدید استرالیا قاعده‌ای به شرح زیر گنجانیده شده است:

«هر گاه «الف» (قانون قبلی) مطلبی را با استفاده از الفاظ معینی بیان داشته و «ب» (قانون جدید) همان ایده را با به کار گیری واژه‌های دیگر به منظور سادگی و روشنی سبک بیان داشته باشد، در آن صورت چنین تلقی نخواهد شد که به خاطر تغییر کلمات، ایده مربوط نیز متغیر گشته است.»

در نیوزیلند نیز ضمن قانون جدید تصریح شده است که تغییرات به عمل آمده نباید به نحوی تعبیر شود که سبب تغییر در تفسیر قانون گردد. به عبارت دیگر همان گونه که یکی از مشاوران ارشد سازمان مالیاتی نیوزیلند ابراز نموده است، با وجود اصلاحات به عمل آمده قانون قبلی از حیث محتوئی به قوت خود باقی خواهد بود.

## ه. خطاب

بحث دیگر این است که مخاطب اصلی قانون چه کسانی هستند. در یک طرف مؤدی قرار دارد و در

سوی دیگر مأموران سازمان مالیاتی. از آنجا که در اکثر مواقع به جای مؤدی مشاوران مالیاتی عمل می‌کنند بنابراین کسانی معتقدند که مؤدی غالباً به صورت شخص ثالث درمی‌آید و از او باید به عنوان مؤدی و همچون شخص ثالث یاد کرد و عباراتی به این مضمون به کار برد که «مؤدی باید...»، «مؤدی مکلف است...» و نظایر آن.

در نیوزیلند از همین قاعده پیروی شده و مانند گذشته از مؤدی در مقام شخص ثالث نام برده شده است، اما در استرالیا اصلاحات جدید مقام مؤدی را تغییر داده و او را مخاطب اصلی قرار داده است. مثلاً عباراتی از این گونه به کار رفته است: «برای کسر هزینه‌های شغلی، شما باید دلایل توجیه‌کننده کتبی در دست داشته باشید». این روش بویژه مورد ایراد حرفه‌ای‌های مالیاتی قرار گرفته است، ولی به نظر می‌رسد در پس اندیشه تدوین‌کنندگان قانون جدید این هدف قرار داشته است که از طریق ساده کردن قانون راه را برای اقدام مستقیم مؤدیان، بدون استفاده از اشخاص حرفه‌ای، بگشایند.

### و. ابزارهای تفسیر قانون

در نیوزیلند ضمن قانون قبلی ۵۰۰۰ تعریف به طور جداگانه گنجانیده شده بود که در اقدامات اصلاحی جدید تصمیم به جمع و جور کردن آنها گرفته شد. در آغاز بازنویسی قانون نظر بر این بود که کلیه این تعاریف یکجا در خاتمه قانون آورده شود، به طوری که این بخش به صورت یک فرهنگ عناوین و اصطلاحات درمی‌آمد. ولی با اصلاح تقسیم‌بندی قانون که به چند بخش تحت عنوان حروف الفبا تنظیم گردید، تعاریف هر بخش نیز جداگانه در ذیل همان بخش گنجانیده شد.

علاوه بر این ابزارهایی نظیر نمودارها، جداول و غیره نیز به کار گرفته شد که برخی از حقوقدانان در اعتبار قانونی این وسایل از نظر تفسیر و تعبیر قانون تردید نمودند. به همین سبب در متن قانون تصریح شد که:

«نمودارها و فهرست کلمات تعریف شده که در خاتمه هر بخش قانون آمده، از حیث تفسیر قانون تنها جنبه ابزار کمکی دارند، و

الف. اگر بین یک نمودار و مقررات قانون تعارضی باشد، متن قانون حاکم خواهد بود؛

ب. اگر اصطلاح تعریف شده‌ای در یک بخش گنجانیده شده باشد ولی خود آن اصطلاح در فهرست اصطلاحات تعریف شده ذکر نشده باشد، چنان اصطلاحی به رغم این حالت، از دید قانون حاضر به عنوان یک اصطلاح تعریف شده برای همان بخش تلقی خواهد شد.»

### ز. روش شماره گذاری

در استرالیا از شیوه شماره‌گذاری عددی استفاده شده که شامل دو مرحله است. نخست شماره بخش‌های قانون و دیگر شماره فصل‌های ذیل هر بخش که در مورد هر بخش از عدد یک آغاز شده و به پیش می‌رود. روش شماره‌گذاری قبلی بسیار پیچیده بود و قطعاً می‌بایستی در آن اصلاحاتی صورت

می‌گرفت. فرضاً در اشاره به یک بند یا جزء معین از قانون ناچار می‌بایستی از عباراتی به این طول و تفصیل استفاده می‌کردند:

### 159 G ZZZZ A (2) (B) (III) (b)

در نیوزیلند از روش شماره‌گذاری مرکب یعنی ترکیبی از حروف الفباء و اعداد استفاده شد، به این ترتیب بخش‌های اصلی قانون نخست به حروف الفباء تقسیم شد و برای شروع هر بخش نیز باز از حروف الفباء استفاده شد و در تقسیمات بعدی اعداد به کار رفت. وجه ترجیح این روش بر شیوه استرالیا آن است که در صورت الحاق مقررات جدید به هر قسمت این کار به آسانی صورت خواهد پذیرفت، حال آن که در سیستم عددی محض اضافه کردن مواد در میانه کار دشوارتر خواهد بود.

### ح. سرنوشت مقررات اجرائی

در کشورهای یاد شده مانند هر کشور دیگری مقررات اجرائی نظیر بخشنامه‌ها و آئین‌نامه‌ها از اهمیت زیادی برخوردار هستند و کمک مؤثری در اجرای قانون ارائه می‌دارند. با تغییراتی از آن گونه که ذکر شد طبیعی است که این گونه مقررات اجرائی نیز باید اصلاح گردند. حتی اگر فقط تغییر در شماره‌گذاری قانون را در نظر بگیریم چنین اصلاحی در مقررات اجرائی ضرورت خواهد داشت. گفتن این که «بخشنامه‌ها و آئین‌نامه‌های قبلی در لوای قانون جدید نیز معتبر خواهند بود به شرط این که موضوعات و ایده‌های اصلی بیان شده دستخوش اصلاح و تغییر قرار نگرفته باشند»، حکم مناسبی نیست. اگر چنین بگوئیم در واقع از مؤدی خواسته‌ایم که مقررات هر دو قانون قدیم و جدید و همچنین مقررات اجرائی مربوط را تجزیه و تحلیل کند و به ریسک خود بقاء یا تغییر موضوعات و ایده‌ها را دریابد و بر اساس آن راه خود را تشخیص دهد. چنین نتیجه‌ای درست خلاف هدف ساده‌سازی مقررات است.

راهی که در نیوزیلند پس از بحث و مناقشه بسیار انتخاب شد در این مورد مناسب به نظر می‌رسد. بر این اساس قرار شد:

۱. بخش مقررات و آئین‌نامه‌های سازمان مالیاتی کلیه بخشنامه‌ها و مقررات مشابه قبلی را مورد بررسی قرار دهد با این هدف که تأثیر اصلاحات تازه را در آنها تعیین نماید.
۲. در واریسی مقررات اجرائی روشن خواهد شد که کدام یک از آنها به سبب وضع قانون جدید غیر قابل اجرا هستند و باید به وجود آنها خاتمه داده شود، کدام یک می‌توانند با حفظ محتوای اصلی خود ادامه یابند و بالاخره کدام یک باید با اصلاحاتی مجدداً به مرحله اجراء گذارده شوند.
۳. در صورت امکان، مصوبه قبلی به صورت یک مصوبه جدید و برای باقی دوران اجرائی مصوبه پیشین به جزیان گذارده شود و نسخه‌ای از آن به ذینفعانی که مصوبه قبلی در مورد آنها صادر شده بود ابلاغ گردد بدون آن که مستلزم پرداخت هزینه‌ای از سوی آنان باشد.
۴. در صورت عدم قابلیت اجرائی مصوبه قبلی مراتب به ذینفع ابلاغ شود تا در صورت تمایل صدور

مصوبه جدید را تقاضا کند، بی آن که ناگزیر باشد هزینه مربوط به چنین درخواستی را تقبل نماید.  
۵. در صورت وصول تقاضای صدور مصوبه جدید، نظر لازم بر اساس فرض‌های مربوط به مصوبه قبلی و در ارتباط با باقی دوران اجرای همان مصوبه صادر خواهد شد.

### ط. مشاوره‌ها

گروه TLIP از همان آغاز کار معتقد بود که نظرخواهی و مشورت برای توفیق این پروژه از ضرورت کامل برخوردار است. علاوه بر این که نمایندگان بخش خصوصی در کار پروژه مشارکت داشتند، یک کمیته مشورتی نیز در این زمینه مساعدت می‌نمود که شامل طیف وسیعی از تخصص‌ها و صلاحیت‌ها بود و طبقاتی مانند دانشگاهیان، حسابداران، حقوقدانان، اتحادیه‌های صنفی و گروه‌های قومی در آن شرکت داشتند. لوایح تهیه شده در معرض اظهار نظر عامه گذارده شد و کار معرفی و تبلیغ در شهرهای بزرگ کشور انجام پذیرفت.

در نیوزیلند کار به این گونه نبود که به طور رسمی نمایندگان گروه‌های معین در کمیته مربوط مشارکت داده شوند، اما عملاً جریان کار برای اظهار نظر گروه‌ها بسیار باز و آزاد بود و از نظرات مشورتی نیز استفاده می‌شد، نهایت این که فعالیت‌ها در همان شهر ولینگتون متمرکز بود و اقدامات هم‌عرض در سایر شهرهای عمده انجام نمی‌گرفت. ضمناً در اکثر موارد اظهار نظرها از طریق ارتباط کتبی و تماس تلفنی ارائه می‌شد و کمتر به ملاقات حضوری می‌انجامید.

### ی. اطلاع عامه مردم

اقدام برای در جریان قرار دادن مردم از اصلاحات مورد نظر و درجه وسعت چنین اقدامی، مسأله دیگری است که هنگام دست یازیدن به چنین اصلاحاتی مطرح می‌شود، ضمن این که میزان علاقه‌مندی مردم نیز در این میانه مطرح است. در استرالیا پروژه TLIP در نیمه‌های سال ۱۹۹۴ آغاز گردید و حدود یک سال بعد یکی از نویسندگان<sup>(۱)</sup> در این زمینه اظهار داشت:

«بخش عظیمی از جامعه شغلی و تقریباً عامه مردم از اجرای پروژه بهبود قانون مالیاتی بی‌اطلاعند». وی نوشت که چنین وضعی فواید اصلاح قانون را منتفی می‌سازد و لازم است کار آموزشی گسترده‌ای در این زمینه انجام پذیرد. به همین سبب در سال ۱۹۹۶ گروه TLIP با همکاری دانشگاه ATAX کار تبلیغاتی و نمایشی وسیعی را در ۱۰ شهر بزرگ استرالیا انجام داد. وضع در نیوزیلند از این حیث حداکثر در سطح استرالیا بود. در این کشور مطالب مندرج در جراید

1. P. Cowdroy " Tax Law: Improvement or Impairment " (1995) 4 (2) Taxation in Australia, October, at 94 - 104.

کشور و تشریحات خود سازمان مالیاتی حداکثر فرصتی بود که جهت آگاهی از موضوع در اختیار مردم نهاده شد و میزان فعالیت در این زمینه در مجموع از استرالیا کمتر بود.

### ک. آزادی عمل مأموران تشخیص

مقررات مالیاتی گاهی میدان عمل معینی را برای مأموران تشخیص مقرر می‌دارند که در محدوده آن به صلاحدید خود عمل کنند. فرضاً ممکن است به آنان اختیار داده شود که برخی هزینه‌های مورد ادعای مؤدی را به تشخیص خود تا حدی که معقول تشخیص می‌دهند بپذیرند. چنین وضعی در سیستم عمدتاً مبتنی بر تشخیص حوزه مالیاتی ممکن است مناسب جلوه کند، اما در حالتی که در نظر است روش خودتشخیصی جایگزین شیوه مذکور شود، وجود چنان مقرراتی چندان مناسب نمی‌نماید. در استرالیا گروه TLIP سعی نمود در حدی که امکان داشته باشد نسبت به حذف این اختیارات اقدام کند. در حال حاضر نیز در استرالیا از عبارت «تا حد معقول» استفاده می‌شود، اما تشخیص این حد و معقول بودن آن به طور عمده بر عهده مؤدی مقرر است.

اما در نیوزیلند جریان بازنویسی قانون از این امر برکنار ماند و در مقام حذف چنین اختیاراتی برنیامد. آنچه هم در این فاصله به این منظور انجام شد به طور کلی خارج از کار بازنویسی قانون بوده است.

### نتایج

نتایج تجارب سه کشور استرالیا، نیوزیلند و انگلستان از کار ساده‌سازی مقررات مالیاتی را می‌توان از قرار زیر دانست (البته انگلستان در این زمینه از دو کشور دیگر عقب‌تر است اما راهی که می‌رود مشابهه طریقی است که آن دو کشور دیگر می‌پیمایند):

- ساده‌سازی یک جریان است و نه یک واقعه که به یک بار صورت گیرد و تمام شود. تجربه هر سه کشور مذکور این نکته را اثبات می‌نماید.

- ساده‌سازی واقعی نه تنها متضمن ساده کردن متن قانون و ساختار کلی آن است بلکه باید با درجاتی از ساده کردن سیاست مالیاتی نیز همراه باشد. البته در هر سه کشور نامبرده چنین هدفی از محدوده عمل و اختیار هیأت‌های بازنویسی قانون به منظور ساده کردن آن خارج بوده است. آنچه در این زمینه کفایت می‌کند اعلام سیاست‌های کلی موردنظر است و ورود در قواعد تفصیلی و جزئیات ضرورتی ندارد.

- ساده‌سازی قوانین مالیاتی در صورتی اثر مطلوب بر جای می‌گذارد که سایر مقررات ذیربط نیز مورد بازنگری و ساده‌سازی قرار گیرند. از آن جمله است مقررات راجع به تأمین اجتماعی، قانون تجارت و نظایر آنها.



## سال مالی، سال مالیاتی

### م. الوندکوهی

پیرایش قانون از این کیفیت نامطلوب می‌تواند اقدامی در جهت اصلاح شکلی آن و به اصطلاح رایج در جهان امروز «ساده‌سازی قانون» تلقی شود. هم‌اکنون نمونه قابل ذکری از این گونه را با استناد به مواد قانون بیان می‌کنیم، که امید است در آینده نیز موارد مشابه دیگری در این نشریه مورد بحث قرار گیرد.

### سال مالی، سال مالیاتی

در مورد دوره‌های زمانی که سود و زیان مؤدی باید در محدوده آن معین شود، قانون مالیات‌های مستقیم سه اصطلاح «سال مالیاتی»، «سال مالی» و «دوره مالی» را به کار برده است. اصطلاح سوم یعنی «دوره مالی» ضمن ماده ۱۴۷ قانون به کار رفته که بعداً به آن خواهیم پرداخت و اکنون بحث خود را روی «سال مالیاتی» و «سال مالی» متمرکز می‌کنیم که اصطلاحات اصلی از این بابت به شمار می‌روند.

در سرمقاله شماره پیشین این نشریه بحثی از سوی مدیریت مجله مطرح شده بود که از آن می‌توان تحت عنوان «انسجام اصطلاحات مالیاتی» یاد کرد. منظور از این عبارت ثبات و پیوستگی اصطلاحات به کار رفته در متن قانون از حیث مفهوم و محتوای هر یک از آن‌ها است. به این معنی که هر اصطلاحی مصداق خاص خود را افاده کند و همواره بر این حالت باقی ماند، چنان که خواننده در هر جای دیگر قانون آن اصطلاح را مشاهده نمود، با خاطری آسوده همان مفهوم اولیه را از آن برداشت کند.

اما متأسفانه وضع همواره بر این قرار نیست و مواردی را ضمن مواد قانون می‌توان یافت که مصداق اصطلاحات ثبات خود را از دست داده و کم و بیش دستخوش تغییر می‌گردند. البته این تغییر در مفهوم کمتر آشکار و صریح است و غالباً درک آن از مقایسه مواد مختلف قانون با یکدیگر و تعمق در آنها مقدور می‌گردد. به هر تقدیر چون

ماده ۱۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم که نخستین ماده از فصل مقررات عمومی است و طبعاً حکم ماده اصلی و مادر را در این زمینه دارد، در مقام تعریف سال مالیاتی برآمده و می‌گوید:

«سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفندماه همان سال ختم می‌شود.»

آنچه قبل از هر چیز از مطالعه این تعریف قانونی ممکن است به ذهن خواننده خطور کند، نقص مادرزادی آن است. توضیح این که تعریف ارائه شده هیچ عنصری را در بر ندارد که بتوان آن را به صفت «مالیاتی» راجع دانست و بلکه فقط تعریف خود «سال» به دست داده شده است. یا شاید از دید دیگر بتوان این تعریف را فقط مربوط به طول دوره زمانی و ابتدا و انتهای یک سال مالیاتی دانست و نه یک تعریف ذاتی برای سال مالیاتی، که در این صورت بهتر بود عبارتی کم و بیش به این مضمون به کار می‌رفت: «سال مالیاتی برابر است با ... الخ».

از این جنبه مقدماتی که بگذریم باقی مطلب روشن است: هر جا در این قانون اصطلاح «سال مالیاتی» به کار رفته، چنین سالی از حیث طول مدت و شروع و اختتام عیناً با سال خورشیدی هجری رایج در ایران منطبق است. آنگاه، نه با استفاده از این تعریف، بلکه با مراجعه به مجموعه مقررات مربوطه قانون می‌توان اظهار داشت که سال مالیاتی بسا چنین محدوده‌ای یک دوره زمانی است که عملکرد مؤدی طی آن مورد بررسی و تشخیص مالیات قرار می‌گیرد.

چنان که می‌دانیم ماده ۱۵۵ در رأس مقررات

عمومی قانون مالیات‌های مستقیم قرار دارد. این مقام ماده مذکور و لحن به کار رفته در آن چنان است که باید قائل به این مطلب شد که سال مالیاتی به این مفهوم اصل است مگر آن که قانون خود دوره زمانی دیگری را مقرر داشته باشد. دنباله عبارات قانون مؤید این استنتاج است:

«لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند، درآمد سال مالی آنها بجای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد»

به عبارت دیگر تنها یک گروه از مؤدیان باقی می‌مانند که سال مالیاتی یا سال مالی با همان محدوده معین (از یکم فروردین تا آخر اسفند) شامل حالشان نمی‌شود و آن هم اشخاص حقوقی هستند که ضمن اساسنامه ایشان دوره یک ساله‌ای تحت عنوان «سال مالی» تعیین شده که از روزی غیر از یکم فروردین آغاز می‌گردد و طبعاً به روزی غیر از آخر اسفند خاتمه می‌یابد.

همان گونه که از بخش نقل شده فوق برمی‌آید، «سال مالی» حتی به اندازه «سال مالیاتی» هم تعریف نشده و تنها از قرائن می‌توان نتایجی از این گونه را به دست آورد:

- سال مالی یک دوره زمانی است که مؤدی خود برگزیده است؛

- این دوره از حیث طول زمان عیناً معادل سال شمسی است؛

- تنها اشخاص حقوقی می‌توانند از این دوره خاص استفاده کنند و اشخاص حقیقی همواره تابع سال مالیاتی هستند؛ و

- سال مالی معمولاً از حیث ابتدا و انتها با سال

مالیاتی منطبق است مگر این که در اساسنامه شخص حقوقی ترتیبی غیر از این مقرر شده باشد. حال مؤدی مالیاتی یا هر خواننده دیگر قانون با چنین برداشتهایی از ماده ۱۵۵، که از این جهت حکم ماده اصلی را دارد، به سراغ باقی قسمت‌های قانون می‌رود و توقع دارد همه جا در بر همین پاشنه بچرخد. ببینیم آیا وضع از همین قرار است؟ به همین منظور مواد مهمی از قانون را که طی آنها از دو اصطلاح مذکور استفاده شده مورد بررسی قرار می‌دهیم:

### تبصره‌های ۳ و ۵ ماده ۲

ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم چند گروه از مؤسسات معاف از مالیات را برمی‌شمارد که به طور خلاصه عبارتند از دستگاه‌های دولتی، موقوفات عام، مؤسسات عام‌المنفعه، انجمن‌های مذهبی و برخی مؤسسات معین نظیر هلال احمر، سازمان تأمین اجتماعی، مدارس اسلامی، نهادهای انقلاب اسلامی و امثال آنها. تبصره‌های ۳ و ۵ ماده ۲ در مورد این مؤسسات از «سال مالی» نام برده‌اند که با توجه به برداشتهای مذکور مناسب به نظر می‌رسد زیرا این گونه مؤسسات معمولاً به ثبت رسیده و به نحوی از شخصیت حقوقی برخوردارند.

### ماده ۱۰۰ و تبصره ۶ آن

ماده ۱۰۰ در فصل مربوط به مشاغل قرار دارد و در واقع به اشخاص حقیقی مرتبط است و از همین رو آن گروه از مشمولان این فصل را که مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی هستند، و یا بدون چنین

تکلیفی اقدام به نگاهداری دفتر می‌نمایند، ملزم به تسلیم «اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود در یک سال مالیاتی» نموده است. تبصره ۶ همین ماده نیز از «سال مالیاتی» اصناف سخن می‌گوید که گروه دیگری از اشخاص حقیقی مشمول همین بخش از قانون به شمار می‌روند. با توجه به شخص حقیقی بودن هر دو دسته نامبرده مشکلی از حیث کاربرد اصطلاح «سال مالیاتی» در مورد آنها مشاهده نمی‌شود.

### بند الف ماده ۱۰۷

ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم به بخش اشخاص حقوقی راجع است و به‌طور خاص به اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج مربوط می‌شود. بند الف ماده مذکور در مورد این گروه از اشخاص حقوقی از «سال مالیاتی» نام می‌برد که ظاهراً با برداشت نخستین ما منافات دارد، بویژه که سال مالی شرکت‌های خارجی بسیار بعید است که با سال مالیاتی ایرانی مطابقت داشته باشد. با این حال شاید بتوان توجیهی در این باب پیدا کرد که رافع اشکال مورد بحث باشد، و آن این که بند الف ماده ۱۰۷ راجع به کل درآمد و حساب و کتاب شرکت خارجی نبوده و بلکه درآمدهای معینی را دربر می‌گیرد که ممکن است از منابع ایرانی عاید آن شده باشد (نظیر درآمد حاصل از واگذاری لیسانس و فیلم‌های سینمایی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و امثال آنها). به این ترتیب سازمان مالیاتی ایران دوره زمانی رایج در همین کشور را ملاک محاسبه قرار می‌دهد، بویژه که تکلیف پرداخت مالیات را در اصل بر عهده

پرداخت‌کنندگان درآمد قرار می‌دهد که معمولاً مقیم ایران هستند.

## بندهای ۱ و ۱۰ ماده ۱۰۹

ماده ۱۰۹ قانون مالیات‌های مستقیم که خود جزئی از فصل پنجم باب سوم و مربوط به اشخاص حقوقی است، مقررات مالیاتی مؤسسات بیمه را دربر می‌گیرد و اقلام تشکیل‌دهنده درآمد مشمول مالیات و کسور آن را بیان می‌دارد، بند یکم این ماده از ذخایر فنی آخر «سال مالی» قبل و بند دهم از همین ذخایر در آخر «سال مالی» نام می‌برد. از آنجا که این بخش از قانون مختص اشخاص حقوقی است، در اینجا نیز کاربرد اصطلاح سال مالی منطبق با برداشت‌های یاد شده بوده و مشکلی به نظر نمی‌رسد.

## ماده ۱۱۰

متن بخش نخست ماده ۱۱۰ را عیناً نقل می‌کنیم: «اشخاص حقوقی مکلفند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی خود را حداکثر تا چهار ماه پس از «سال مالیاتی»... تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند».

چنان که دیده می‌شود در اینجا سخن از همه اشخاص حقوقی است و ماده مورد بحث در واقع به نوبه خود یک ماده اصلی و مادر به شمار می‌رود. به این ترتیب با برداشت نخستین ما از ماده ۱۵۵ ناهماهنگی ایجاد می‌شود و این یکی از موارد اختلاط در مفهوم اصطلاحات به کار رفته در قانون به شمار می‌رود که با مصلحت انسجام اصطلاحات قانونی چندان سازگار نیست.

البته مجری قانون احتمالاً راه خود را خواهد یافت و مثلاً می‌تواند به این عبارت از ماده ۱۵۵ که می‌گوید:

«... در مورد اشخاص حقوقی که سال مالی آنها... یا سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند درآمد سال مالی آنها... مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد».

استناد کند و سال مالی متفاوت با سال مالیاتی را ملاک قرار دهد. اما بحث بر سر عدم انسجام و بی‌نظمی در کاربرد اصطلاحات است. کسی که به نحو فوق استدلال می‌کند برداشتی به این مضمون دارد که اصل همان سال مالیاتی است مگر این که سال مالی شرکتی غیر از سال مالیاتی باشد که در چنین صورتی سال مالی ملاک خواهد بود. این استدلال کاملاً پذیرفتنی است، ولی اگر چنین است چرا ضمن چندین موردی که بر شمرده‌ایم طریقی خلاف آن پیموده شده و همه جا از «سال مالی» (بدون هیچ اشاره‌ای به سال مالیاتی) سخن به میان آمده است؟ خلاصه کنیم:

اگر این درست است پس آن غلط، و اگر آن درست است پس این غلط، و آشفتگی و اختلاط چیزی جز همین کیفیت نمی‌باشد که خواننده را از یک وادی به وادی دیگر می‌افکند.

## ماده ۱۲۹

این ماده از قانون مالیاتی به مالیات بر جمع درآمد راجع است که طبعاً شخص حقیقی را دربر می‌گیرد و از همین رو ضمن آن سخن از «سال مالیاتی» به میان آمده که در جهت برداشت نخستین، و بلاشکال است.

دارد. اما استفاده از اصطلاح سال مالی در مورد اشخاص حقیقی به هیچ وجه قابل توجیه نیست و جای تردیدی باقی نمی‌گذارد که در مجموع دقت چندان در کاربرد این دو اصطلاح مبذول نگشته و یا به عبارت دیگر حفظ «انسجام اصطلاحات» به عنوان یکی از اجزاء مهم تکنیک قانون‌نویسی، چنان که باید مورد توجه قرار نگرفته است.

### دوره مالی

ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم واژه دیگری را به دو اصطلاح سال مالی و سال مالیاتی اضافه نموده و آن «دوره مالی» است. این ماده در وصف هزینه‌های قابل قبول می‌گوید که چنین هزینه‌هایی از جمله باید «منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط باشند». بر خلاف دو اصطلاح سال مالی و سال مالیاتی که ماده ۱۵۵ در مقام تعریف، و یا دقیق‌تر بگوئیم معرفی آنها برآمده، تعریف یا معرفی مشابهی از اصطلاح دوره مالی، لااقل به نظر نگارنده این سطور نرسید. این خود نشانه دیگری از همان عدم دقت در انتخاب و کاربرد اصطلاحات است که بالاتر بیان داشتیم. البته در اینجا نیز مجریان قانون برای رفع مشکل می‌توانند به قرینه، دوره مالی را همان سال مالی یا سال مالیاتی تلقی کنند و از دوگانگی الفاظ درگذرند. ولی این کار تقیصه‌ای را که موضوع بحث مقاله حاضر است نخواهد پوشانید و مصلحت توجه به حفظ انسجام اصطلاحات به کار رفته در قانون را منتفی نخواهد ساخت.



ماده ۱۴۸ که مشتمل بر چندین بند متعدد است هزینه‌های قابل قبول را برمی‌شمرد و از آن جمله ضمن بند ۲۷ از هزینه‌های قابل قبول سال‌های قبل نام می‌برد که پرداخت یا تخصیص آن‌ها در «سال مالیاتی» مورد رسیدگی تحقق می‌یابد. تا آنجا که این بند به اشخاص حقیقی مرتبط می‌شود مشکلی از جهت برداشت‌های نخستین مطرح نخواهد شد. اما هزینه‌های قابل قبول به اشخاص حقوقی نیز مرتبط می‌گردند و در این حالت بار دیگر اختلاط و آشفتگی در کاربرد دو اصطلاح سال مالیاتی و سال مالی به میان می‌آید که چون در بحث راجع به ماده ۱۱۰ پیرامون آن توضیح لازم داده شد و هر دو مورد از این جهت مشابه هستند، بنابراین تکرار مطلب و بیان مجدد مسائل موردی ندارد.

### ماده ۱۷۳

این ماده تاریخ اجرای قانون مالیات‌های مستقیم را از اول سال ۱۳۶۸ تعیین نموده و می‌گوید «مقررات آن شامل کلیه مالیات‌ها... و همچنین مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی مربوط به سال مالی که در سال اول اجرای این قانون خاتمه می‌یابد خواهد بود». در اینجا همان گونه که می‌بینیم اصطلاح «سال مالی» هم در مورد اشخاص حقیقی و هم نسبت به اشخاص حقوقی به کار رفته است. در مورد اشخاص حقوقی مشکلی مطرح نیست و کاربرد اصطلاح مذکور با برداشت کلی یاد شده مطابقت

## وقف و حبس و نذر

م. سنگشیری

نمی‌توان به کسی منتقل کرد، اما منافع مال یعنی فواید و درآمد حاصل از مال قابل تسبیل است به این مفهوم که می‌توان آن را در راه امری صرف نمود. پس به طور خلاصه حبس کردن مال گامی است که دقیقاً در راه تحقق وقف لازم است و خود عمل حقوقی جدا از وقف به شمار نمی‌رود.

اگر بخواهیم با مثال بسیار ساده‌ای موضوع را روشن کنیم فرضاً می‌گوئیم نقاشی کردن عبارت است از کشیدن رنگ بر روی دیوار یا هر سطح دیگری. در اینجا کشیدن رنگ درست به معنی همان نقاشی کردن است، نه این که نقاشی کردن یک چیز باشد و کشیدن رنگ روی دیوار چیز دیگر. داستان حبس مال و وقف کردن نیز کم و بیش از همین قرار است. اساساً در زبان عربی حبس مال در راه امری دقیقاً به مفهوم وقف آن به کار می‌رود. به عنوان شاهد می‌توان به فرهنگ منجد که نزد همگان شناخته شده است رجوع نمود: «حس المال علی کذا: وقفه علیه». در برخی از ممالک عرب بویژه کشورهای مغرب عربی (تونس، الجزایر، مراکش) حبس عیناً به معنی وقف و به جای آن به کار می‌رود، به این معنی که وقتی می‌گویند مالی را حبس کردند منظورشان

### وقف و حبس، دو مقوله جدا از هم؟

آنچه در این مقاله کوتاه از نظر خوانندگان می‌گذرد، برداشت شخصی نویسنده از مقوله‌های وقف و حبس بر حسب قانون مدنی از یک سو و قانون مالیات‌های مستقیم از سوی دیگر است که به زعم نگارنده نوعی اختلاط مبحث و تعارض مفاهیم در این میان نهفته است. نخست به قانون مدنی رجوع می‌کنیم. تصور می‌رود کسی در این مورد تردیدی نداشته باشد که کاربرد هر دو واژه وقف و حبس در قانون مالیات‌های مستقیم مبتنی بر مفهوم آن دو اصطلاح بر حسب مقررات قانون مدنی بوده و یا دست کم می‌بایستی چنین بوده باشد. بخش خاصی از قانون مدنی به وقف اختصاص داده شده و آن مبحث دوم، فصل دوم، باب دوم، کتاب اول از جلد اول این قانون است. نخستین ماده مبحث مذکور دقیقاً تعریف وقف را به دست می‌دهد و می‌گوید «وقف عبارتست از این که عین مال حبس و منافع آن تسبیل شود». حبس مال به معنی غیر قابل انتقال قرار دادن آن است، به این ترتیب که مالکیت مال موقوفه را بر حسب اصول

دقیقاً همان وقف کردن مال است.

## قانون مالیات‌های مستقیم

اکنون به قانون مالیاتی خودمان رجوع کنیم و ببینیم ترتیب کاربرد دو اصطلاح وقف و حبس از چه قرار است. به نظر نگارنده قانون مالیات‌های مستقیم چنان تنظیم شده که جدائی مفهوم این دو کلمه را القاء می‌کند یعنی خواننده به این نتیجه هدایت می‌شود که وقف یک چیز است و حبس چیز دیگر. برای نمونه به متن چند ماده از این قانون رجوع می‌کنیم. بند ۳ ماده ۲۴ قانون (مربوط به فصل مالیات بر ارث) می‌گوید:

«اموالی که برای سازمان‌ها و مؤسسات مذکور در بندهای ۱ و ۲ و ۴ ماده ۲... مورد وقف یا نذر یا حبس یا وصیت واقع گردد...»

چنان که مشاهده می‌شود در اینجا وقف یا نذر یا حبس یا وصیت به عنوان چهار عمل حقوقی جدا از یکدیگر مشمول حکم مالیاتی خاصی قرار گرفته‌اند. ممکن است کسانی از وجود لفظ «یا» در میانه این الفاظ استفاده کرده و بگویند منظور بیان دو اصطلاح مترادف و هم‌معنی بوده است. هر چند پاسخ این گفته در همین متن نهفته است (زیرا در آن صورت وصیت را هم باید مترادف با وقف دانست) با این حال به موارد روشن‌تری از قانون رجوع می‌کنیم تا ابهامی در کار نباشد.

متن تبصره ۲ ماده ۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم از این قرار است:

«حوزه مالیاتی صلاحیتدار در مورد وقف و حبس و نذر و وصیت حوزه‌ای است که محل اقامت متولی یا حبس و نذرکننده یا موصی در محدوده آن واقع است...»

در اینجا دیگر نمی‌توان ادعا نمود که ردیف کردن

الفاظ مترادف موردنظر بوده است زیرا به وضوح گفته می‌شود که در مورد وقف محل اقامت متولی و در مورد حبس محل اقامت حبس‌کننده ملاک تشخیص حوزه صلاحیتدار است. به عبارت دیگر متولی وقف ربطی به مقوله حبس ندارد و در این زمینه حبس‌کننده مطرح است. چگونه چنین نتیجه‌ای بدون فرض جدائی این دو از یکدیگر قابل حصول است؟

همچنین به ماده ۳۹ قانون رجوع می‌کنیم که می‌گوید:

«در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذرکننده و در مورد وصیت، وصی مکلفند حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ ... اظهارنامه‌ای ... حاوی مشخصات و ارزش مال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت ... به حوزه مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند»

عبارات این ماده نیز مؤید همان نکته‌ای است که ذکر آن رفت یعنی به نظر می‌رسد قانونگذار وقف و حبس را عناوینی مستقل از یکدیگر تلقی کرده است که این طرز تلقی در تبصره همین ماده به شرح زیر نیز تکرار شده است:

«در مواردی که موضوع وقف یا حبس یا نذر یا وصیت از مصادیق بند ۳ ماده ۲۴ این قانون و یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی باشد متولی، یا حبس و نذرکننده، یا وصی حسب مورد مکلفند مشخصات اموال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت ... را ... به حوزه مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند»

با ذکر شواهد فوق به نظر نگارنده این سطور، خواننده قانون راهی پیش روی نمی‌بیند جز آن که وقف و حبس را دو اقدام حقوقی جداگانه تلقی کند. متأسفانه

## مسئله نذر

اما نذر مقوله دیگری است که ضمن تمامی مقررات یاد شده همراه وقف و حبس و وصیت مورد حکم قرار گرفته است. نذر به معنی آن است که انسان بر نفس خود امری را واجب سازد که در حال عادی الزامی به آن ندارد. (نذر: اوجب علی نفسه ما لیس بواجب - ملاحظه شود: المنجد، ماده نذر) نذر می‌تواند در مورد مال یا عملی (نظیر انجام عبادات معین) واقع شود که حالت مالی آن مورد عنایت قانون مالیات‌های مستقیم است.

آنچه در مورد نذر قابل ذکر است، حالت درونی و خصوصی آن است. شخص نذرکننده ملزم به آن نیست که نذر خود را نزد همگان فاش سازد و چه بسا که تعهد وی به حالت معنویت خود مکتوم می‌ماند و تنها وقتی آشکار می‌شود که در مقام ایفاء نذر برمی‌آید. حال آن که در مورد وقف و وصیت معمولاً سندی تنظیم می‌شود و جلوه خارجی امر از همان آغاز هویدا می‌گردد. بنابراین آوردن حکم قانونی نظیر ماده ۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم به این عبارت:

«در مورد ... نذر ... نذرکننده ... مکلف است حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد ... اظهارنامه‌ای روی نمونه‌ای از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود حاوی مشخصات و ارزش مال مورد ... نذر ... به انضمام اسناد مربوطه به حوزه مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارد»

چندان از واقع‌بینی حکایت نمی‌کند، ضمن این که اطلاق واژه عقد به نذر (لااقل در مرحله نخست آن) بعید از ذهن می‌نماید و بویژه که قانون مدنی هم نذر را در زمره «عقود معینة مختلفه» (باب سوم از کتاب اول، جلد اول) برنشمرده است.

تصور می‌رود (و یا لااقل نویسنده چنین تصور می‌کند) که این موضوع خاص تاکنون چنان که باید مورد تحلیل مراجع مالیاتی بویژه شورای عالی مالیاتی قرار نگرفته و در بخشنامه‌های وزارتی نیز چندان بحث و موشکافی پیرامون قضیه به عمل نیامده است تا راهگشای مشکل باشد.

## میراث گذشته

چنین به نظر می‌آید که مسأله مورد بحث از گذشته به ارث رسیده و نسل جدید تدوین‌کنندگان قانون در اعتبار گفته نسل پیشین، به حکم پیش‌کسوتی، تردید نکرده‌اند و همین شیوه را قانونگذاران نیز هادی خود قرار داده‌اند. شاهد بر این مدعی متن ماده ۱۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ است که می‌گوید:

«اموالی که به موجب وقف یا حبس یا نذر یا وصیت عام منتقل شود و مشمول مقررات فصل مالیات درآمد اتفاقی نگردد ... مشمول مقررات مالیات بر ارث بوده ... الخ»

چنانکه می‌بینیم تدوین‌کنندگان قانون قدیم هم پایه را بر جدائی وقف از حبس قرار داده‌اند که با گذشت سی و اندی سال (یا شاید هم بسیار بیشتر) همان برداشت هنوز پابرجا است.

به هر تقدیر، اگر استنباط مورد سخن درست باشد، آنگاه شاید بتوان گفت که راه درست کار اصلاح قانون است، زیرا شیوه یاد شده چندان به گستردگی و وضوح در متن قانون مورد تبعیت قرار گرفته که چاره آن از راه تفسیر و تعبیر کار آسانی نخواهد بود (البته بار دیگر تأکید می‌نمایم که آنچه بیان شد نظر شخصی نگارنده است و بالطبع می‌تواند مورد نقد و نقض قرار گیرد).

# اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی

ادامه از شماره های پیشین

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در قواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبطند و توصیف ارائه شده به هر دو ی آن‌ها مربوط می‌گردد. ضمناً همه پانوشته‌ها از مترجم است.

## COST-PLUS MARK-UP

## حاشیه سود بر اساس هزینه بعلاوه

عبارت است از حاشیه سود ناخالصی که با توجه به مخارج انجام شده از سوی عرضه کننده دارائی یا خدمات معین می‌گردد.

## COST-PLUS METHOD

## روش هزینه بعلاوه

نوعی شیوه قیمت‌گذاری انتقالی است که بر اساس آن در معامله فروش دارائی یا خدمات به خریدار وابسته، مخارج انجام شده از سوی عرضه کننده آن دارائی‌ها یا خدمات مبنای محاسبه قرار می‌گیرد. آنگاه حاشیه سود ناخالص مناسبی (که همان حاشیه سود بر اساس هزینه بعلاوه است) به مخارج مذکور اضافه می‌شود و به این ترتیب سود مناسبی با توجه به معامله انجام شده و شرایط بازار منظور می‌گردد. رقمی که پس از افزودن حاشیه سود - بر اساس هزینه بعلاوه - به مخارج مذکور به دست می‌آید می‌تواند به عنوان قیمت معامله کنندگان مستقل<sup>(۱)</sup> برای معامله انجام شده بین طرف‌های وابسته به یکدیگر تلقی شود.

## COST PRICE

## قیمت تمام شده

این اصطلاح به مفهوم قیمت خرید یا ساخت یک دارائی به کار می‌رود که این قیمت خود مبنای محاسبه ارزش موجودی کالا یا احتساب کسور استهلاکی و یا تعیین میزان تشویقات مالیاتی ویژه‌ای قرار می‌گیرد که برحسب

۱. به توضیحات ذیل شناسه ARM'S LENGTH PRINCIPLE در صفحه ۲۳ شماره ۶ مجله رجوع شود.

## COST-SHARING AGREEMENT

عبارت است از قرارداد بین اعضاء یک گروه بین‌المللی در باب تقسیم مخارج و فواید برنامه‌های تحقیق و توسعه (اختصاراً R & D). به عبارت دیگر طرف‌های قرارداد، هزینه‌های تحقیق و توسعه را بین خود تسهیم می‌کنند و بدون پرداخت عوضی از دارائی‌های غیرملموسی که از این برنامه‌ها حاصل شده (نظیر حق اختراع) استفاده می‌نمایند. این ترتیب در واقع جایگزین واگذاری لیسانس در مورد دارائی‌های مذکور می‌شود و سبب می‌گردد که استفاده‌کنندگان از زحمت دفاع از درستی مبالغ حق لیسانس رد و بدل شده آسوده شوند.

برخی از کشورها قراردادهای تقسیم هزینه موردبحث را که در آن‌ها اضافه قیمتی بابت سود منظور نشده مورد قبول قرار می‌دهند، مشروط بر این که برخی شرایط رعایت شده باشد. از جمله این که یک قرارداد کتبی بین طرف‌های ذینفع قبل از شروع کار تحقیق و توسعه منعقد شده باشد، و دیگر این که برای طرفی که مباشرت کار تحقیق و توسعه را عهده‌دار شده منافعی در نتیجه کار منظور گردیده باشد. مبالغ پرداخت شده تحت این شرایط طبعاً باید معادل قیمت معاملات مستقل باشد.

شناسه‌های مرتبط: Arm's length principle; Cost contribution; Transfer pricing

## COUNCIL DIRECTIVE

## رهنمود (دیرکتیو) شوری

به شناسه Directive رجوع شود.

## COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION شورای اتحادیه اروپا

شورای وزیران اتحادیه اروپا که از نمایندگان هر یک از دول عضو تشکیل می‌شود، نهاد قانونگذاری اتحادیه به‌شمار می‌رود. این شوری هم دارای اختیار وضع قانون و هم واجد قدرت سیاستگذاری است و اختیارات آن سراسر اتحادیه اروپا را فرا می‌گیرد. مصوبات شوری شامل مقررات (regulations) و رهنمودها (directives) است. شناسه‌های مرتبط:

European Commission; Harmonization of tax; Treaty of European Union

## COUNTERVAILING DUTY

## حقوق گمرکی جبرانی

کالاهای وارداتی علاوه بر حقوق گمرکی ممکن است مشمول عوارض اضافی دیگری نیز شناخته بشوند که به‌عنوان واکنش در قبال سوبسیدهای غیرمنصفانه کشور مبدأ برقرار می‌گردد، تا صادرات آن کشور را در بازار بین‌المللی قابل رقابت سازد. حقوق گمرکی جبرانی تا زمانی به قوت خود باقی می‌ماند که احتمال تضرر ناشی از

سوبسیدهای برقرار شده پابرجا باشد.

شناسه‌های مرتبط:

Anti-dumping duty; Dumping; General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)

## COUNTRY OF ORIGIN SYSTEM

## سیستم کشور مبدأ

به شناسه Origin principle رجوع شود.

## COUPON TAX

## مالیات کوپن

سود سهام و بهره اوراق بهادار در وجه حامل را معمولاً می‌توان با بریدن کوپنی از ورقه کوپن‌های صادره دریافت نمود، که این ورقه هنگام خرید اوراق بهادار تحویل می‌گردد. از آنجا که صاحب اوراق بهادار بی‌نام ممکن است نزد مقامات مالیاتی شناخته نباشد برخی از قوانین، مالیاتی را (به نام مالیات کوپن) برقرار ساخته‌اند که از تمامی وجوه پرداختی بابت کوپن‌ها در منبع کسر می‌شود. غالب کشورها روی سود سهام و بهره‌های پرداختی مالیات تکلیفی وضع نموده‌اند خواه پرداخت درآمد در ازاء کوپن باشد یا خیر. اما عنوان «مالیات کوپن» در معدودی از کشورها همچنان باقی است.

## COUPON WASHING

معامله‌ای است که به موجب آن اشخاص مقیم، اوراق قرضه (دولتی) را کمی قبل از حال شدن کوپن بهره سالانه به خریداران غیرمقیم می‌فروشند. سپس خریدار غیرمقیم اوراق را به بهای کمتری به دارنده اصلی آن می‌فروشد و «مالیات صرفه‌جویی شده» بین طرفین تقسیم می‌شود.

شناسه مرتبط: Bond washing

## COVENANT

## تعهد کتبی

وعده و تعهدی است که به صورت کتبی تنظیم شده و در برخی از قلمروها باید مهور به مهر باشد<sup>(۱)</sup>. این عنوان

۱. در مورد اصطلاحات به کار رفته در این شناسه و شرح آن توضیحاتی لازم است:

الف. لفظ covenant با توجه به مفهومی که در این مقام موردنظر می‌باشد به تعهد کتبی ترجمه شد ولی معنی وسیع‌تر آن قرارداد و توافق را به معنای عام کلمه دربر می‌گیرد.

غالباً به معنی تعهد پرداخت مبالغ معینی پول به شخص معین و در فواصل منظم طی دوره زمانی مشخص، اطلاق می‌گردد. در باره‌ای از قلمروها مبالغ پرداختی به موجب این گونه تعهدات از جهت مالیاتی به عنوان وجوه قابل کسر پذیرفته می‌شود، حال آن که اگر همان مبالغ به صورت دیگری تأدیه شود قابل کسر نخواهد بود.

## CPI **دامنه سود قابل قیاس؛ شاخص قیمت‌های مصرفی**

اختصاری است برای دو اصطلاح Consumer price index و comparable price interval - به این دو شناسه رجوع شود.

## CPM **روش قیمت قابل قیاس**

CPM اختصاری است برای اصطلاح Comparable price method - به این شناسه رجوع شود.

## CREDIT, FOREIGN TAX

### **اعتبار مالیات خارجی (کردیت مالیاتی بابت مالیات پرداختی در خارج)**

منظور داشتن اعتبار مالیاتی بابت مالیاتی که در خارج پرداخت شده، روشی است برای استخلاص از مالیات مضاعف بین‌المللی. به موجب این روش اگر درآمد به دست آمده در خارج مشمول مالیات کشور محل دریافت باشد، هرگونه مالیات خارجی که به چنان درآمدی تعلق گرفته قابل آن است که در ازاء مالیات داخلی متعلق به همان درآمد به عنوان اعتبار منظور گردد (یعنی از رقم مالیات کسر شود). مالیات‌های خارجی که به این‌گونه اعتبار منظور می‌شوند، معمولاً شامل مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی می‌باشند. روش عمومی کشورهای اعطاءکننده اعتبار مالیات خارجی این است که مبلغ اعتبار را محدود به مالیات داخلی می‌نمایند که در نبود چنان اعتباری بر درآمد حاصل از منبع خارجی موردنظر تعلق می‌گرفت، و یا آن را به میزانی از

ب. منظور از قلمرو یک محدوده جغرافیایی است که مقررات موردنظر در آنجا قابل اجرا است. بنابراین قلمرو می‌تواند به مفهوم یک کشور و یا ایالت عضو فدرال باشد که در آن مقررات مالیاتی خاص آن ایالت قابل اجرا است.

ج. عنوان مههور یا مهر شده امروز به سندی اطلاق می‌شود که یا واقعاً آن را مهر کرده باشند و یا فقط روی آن نوشته باشند «مهر» یا «مهر شده». سندی که چنین باشد تابع شرایط و الزامات قانونی معینی قرار می‌گیرد و همین شرایط و الزامات است که اعتبار معینی برای سند به بار می‌آورد و نه آن که کلمه «مهر» یا «مهر شده» و یا حتی خود مهر اهمیت ذاتی چندانی در این خصوص داشته باشند.

این کم‌تر نیز محدود می‌سازند. اعتبار مالیاتی مشابهی نیز ممکن است در مورد مالیات‌های خارجی ارث، ارزش ویژه دارائی و درآمد حاصل از واگذاری دارائی نیز اعطاء شود.

محدودیت اعتبار مالیات خارجی ممکن است کشور به کشور (برحسب کشورهای منبع) منظور شود و آن وقتی است که مالیات بر درآمد داخلی روی مجموع درآمدهای حاصل از هر کشور خارجی خاص محاسبه شده باشد. در این روش کلیه مالیات‌های معمولی و تکلیفی که از سوی آن کشور خارجی اعمال شده در ازاء مالیات داخلی به اعتبار گرفته می‌شود. یا ممکن است محدودیتی عام نسبت به کل درآمدهای حاصل از منابع خارجی ملحوظ گردد و آن در صورتی است که همه این گونه درآمدها به منظور محاسبه اعتبار مالیات خارجی مؤدی جمع زده شود. روش دیگر این است که محدودیت مورد بحث در قبال هر نوعی از انواع درآمد مشمول مالیات خارجی اعمال گردد.

برخی از کشورها اعتبار «غیرمستقیم» مالیاتی در ازاء مالیات‌های خارجی منظور می‌دارند. چنین اعتباری در مورد شرکت‌هایی که از شرکت‌های وابسته خارجی خود سود سهام دریافت می‌دارند، به کار گرفته می‌شود (ملاحظه شود شناسه: Credit, underlying (indirect) tax)

دولت‌ها اعتبار مالیات خارجی را ممکن است به طور یکجانبه و یا بر اساس مقررات قراردادهای مالیاتی برقرار سازند. در صورت اخیر اعطاء اعتبار غالباً به مالیات‌های تکلیفی کسر شده از سود سهام، بهره و حق الامتیاز منحصر می‌گردد.

شناسه‌های مرتبط:

Credit, tax; Double taxation, domestic and international; Fixed foreign tax credit; Foreign tax relief; Mixer company; Soak up tax; Unilateral relief; Tax sparing

## CREDIT, IMPUTATION TAX

## اعتبار مالیاتی سیستم انتساب

به شناسه Imputation system رجوع شود.

## CREDIT, INCOME TAX

## اعتبار مالیاتی در قبال مالیات بر درآمد

به شناسه Credit, tax رجوع شود.

## CREDIT, INVESTMENT TAX

## اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری

به شناسه Investment tax credit رجوع شود.

تخفیفی است به صورت کسر یا تهاثر در ازاء مالیات متعلق که با تهاثر در قبال درآمد تفاوت دارد. اعتبار مالیاتی به منظورهای مختلف بسیاری ممکن است اعطاء گردد. از آن جمله است تهاثر مالیات‌های تکلیفی، مالیات‌های خارجی و بخشی از هزینه‌های سرمایه‌گذاری در قبال بدهی مالیاتی. در برخی از کشورها یک درآمد پایه معاف از مالیات از طریق اعطاء اعتبار مالیاتی برای مؤدیان تأمین می‌گردد.

اعتبار مالیاتی را می‌توان قرینه تخفیف‌های مالیاتی مبتنی بر اوضاع و احوال شخصی مؤدیان دانست. این نوع تخفیف‌ها بر پایه توجه به وضع شخصی مالیات‌دهندگان مقرر می‌گردد، مانند مسئولیت‌های اضافی مؤدی متأهل و مؤدی دارای فرزندان و سایر خویشاوندان تحت تکفل. تخفیف‌های مورد بحث عموماً به صورت کسر مبالغ استاندارد از درآمد مبنای محاسبه مالیات عملی می‌گردد. تخفیف‌های غیراستاندارد نیز ممکن است برقرار شود و آن در رابطه با هزینه‌های مختلفی نظیر حق بیمه عمر، حق بازنشستگی پرداختی به صندوق یا طرح تقاعد و امثال آن می‌باشد. این گونه تخفیف‌ها را گاهی تخفیف‌های مالیاتی شخصی می‌نامند. به تدریج این روش گسترش پیدا می‌کند که تخفیف‌های شخصی مورد بحث از طریق اعتبار مالیاتی تأمین شود، چنان که بتوان مبلغ اعتبار را از مالیات متعلق، که بدون منظور داشتن اعتبار محاسبه شده، کسر نمود (ملاحظه شود شناسه Standard tax relief).

در اغلب موارد اعتبار مالیاتی مبلغ معینی است که نباید از مالیات متعلق تجاوز کند و وابستگی به این مالیات هم ندارد. اما در پاره‌ای از کشورها ممکن است مبلغ اعتبار مالیاتی به طور منفی یا مثبت به بدهی مالیاتی ارتباط داده شود، به این معنی که میزان اعتبار با بالا رفتن مالیات افزوده شود و یا این که با افزایش مالیات کاهش یابد و با تقلیل آن اضافه گردد. در بعضی از ممالک اعتبار مالیاتی می‌تواند از مالیات متعلق بیشتر باشد، چنان که مازاد را بتوان استرداد نمود. این نوع اخیر را اعتبار مالیاتی هدر نرفتنی می‌نامند که نقطه مقابل اعتبار مالیاتی قابل اتلاف به شمار می‌رود. جمعی از کشورها هر دو سیستم تخفیف‌های مالیاتی شخصی و اعتبار مالیاتی را دارا می‌باشند. شناسه‌های مرتبط:

Deductions; Non-wastable tax credit; Small income relief; Wastable tax credit

## CREDIT, UNDERLYING (INDIRECT) TAX

### اعتبار مالیات اصلی، اعتبار غیرمستقیم مالیاتی

این اصطلاح در ارتباط با سود سهام به کار می‌رود و به معنی اعتباری است که به‌خاطر مالیات اصلی تعلق گرفته به منافع شرکت - که سود سهام از محل آن منافع تأدیه شده - اعطاء می‌گردد. در مواردی که سود سهام از طریق زنجیره‌ای از شرکت‌ها منتقل می‌شود، اعتبار مورد بحث نیز ممکن است بابت مالیات‌هایی که بر سود هر شرکت در طول این زنجیره تحمیل شده، اعطاء گردد. چنین اعتباری ممکن است بر اساس قراردادهای مالیاتی و یا مقررات یکجانبه برقرار شود.

بعضی از سیستم‌ها این گونه اعتبار (مرتبط به مالیات اصلی) را بر مراحل بعدی نیز شامل می‌گردانند. مثلاً اگر یک شرکت مادر در کشور «الف» یک شرکت فرعی در کشور «ب» داشته، و «ب» نیز شعبه‌ای در کشور «ج» داشته باشد، آنگاه ممکن است هم بابت مالیاتی که کشور «ج» از شعبه گرفته و هم بابت مالیات پرداختی شرکت فرعی در کشور «ب» اعتبار مالیاتی به شرکت مادر در کشور «الف» اعطاء گردد که این حالت را اعتبار دومرحله‌ای می‌نامند. شناسه‌های مرتبط:

Credit, foreign tax; Tax-sparing; Third-tier foreign tax credit limitation;  
Unilateral relief

## CREDIT, VAT

## اعتبار مالیات بر ارزش افزوده

مکانیزم اعتبار مربوط به مالیات بر ارزش افزوده چنین است که از مالیات دریافتی بابت فروش کالا و خدمات (مالیات خروجی‌ها) می‌توان مالیات ارزش افزوده پرداختی جهت تدارک یا وارد کردن مواد و لوازم مربوط (مالیات ورودی‌ها) را کسر نمود. به این ترتیب عملاً شخصی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده است می‌تواند در اظهارنامه مربوطه خود اعتباری (کسوری) را منظور دارد. مالیات ارزش افزوده پرداختی بابت خریدها قابل احتساب به عنوان اعتبار مالیاتی است، هر چند که اقلام خرید شده مقفود یا منهدم شده و یا به زیان فروخته شده باشد.

## CREDIT, WITHHOLDING TAX

## اعتبار مالیات تکلیفی

انواع مختلفی از درآمدها (نظیر سود سهام، بهره و حق‌الامتياز) مشمول مالیات در منبع قرار می‌گیرند، به این ترتیب که پرداخت‌کننده درآمد ملزم می‌شود مالیات مربوط را کسر و به مراجع مالیاتی بپردازد. این مالیات تکلیفی الزاماً به منزله مالیات نهائی نبوده و بلکه غالباً پرداخت علی‌الحسابی بابت مالیات نهائی به شمار می‌رود. مؤدی دریافت‌کننده درآمد بعداً حق خواهد داشت که مالیات تکلیفی کسر شده در منبع را به عنوان اعتبار در ازاء بدهی نهائی مالیات خود مورد احتساب قرار دهد. در مورد مؤدیان غیرمقیم مالیات تکلیفی غالباً به عنوان مالیات نهائی کشور منبع درآمد به شمار می‌رود، اما همین درآمد قاعده در کشور محل اقامت مؤدی مشمول مالیات تلقی می‌گردد.

Credit, tax; Provisional tax

شناسه‌های مرتبط:

## CREDIT METHOD

## روش اعتباری

به شناسه‌های Credit, foreign tax و Unilateral relief رجوع شود.



# آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

## دیوان دادگستری اروپائی - ادغام شرکتها

پس از چندی خانم نامبرده اقدام به خرید سهام شرکت ثالثی از نوع هلدینگ می‌نماید. کار این نوع شرکتها نگاهداری سهام سایر شرکتها و مشارکت در آنها است و علاوه بر این ممکن است پاره‌ای اوراق بهادار دیگر نیز به عنوان دارائی نگاهداری نموده و از سود آن استفاده کنند. لکن غیر از این کسب و کار و فعالیت اقتصادی دیگری ندارند. به هر تقدیر خانم مذکور کار خرید شرکت سوم را از طریق ادغام شرکتها انجام می‌دهد به این معنی که در ازماء دریافت سهام شرکت سوم، سهام دو شرکت قبلی خود را به شرکت سوم منتقل می‌کند که این کار را اصطلاحاً مبادله سهام (Exchange of shares) می‌گویند، نتیجه این که شرکت سوم مالک سهام هر دو شرکت اول و دوم می‌شود یعنی حالت ادغام شرکتها پیش می‌آید، اما شرکت سوم نیز خود به مالکیت خانم مذکور درمی‌آید و مدیریت آن را نیز هم او بر عهده می‌گیرد.

### قانون هلند

ماده ۱۴ قانون مالیات بر درآمد هلند مقررات مربوط به ادغام شرکتها را در بر دارد. جزء ۱ از بند ب این ماده می‌گوید هرگاه بر اثر ادغام شرکتها به صورت مبادله سهام منافی عاید شخصی شود، چنین منافی در زمره درآمد مشمول مالیات وی به حساب نخواهد آمد. در واقع قانون هلند خواسته است مسأله

از سوابق ایجاد اتحادیه اروپا همگان باخبراند. برای نظم و نسق بخشیدن و اداره امور اتحادیه ارگان‌هایی تشکیل شده که یکی از آنها دیوان دادگستری اروپایی است. این دیوان عالی‌ترین مرجع اظهارنظر حقوقی و صدور آراء قضائی قابل اجرا در درون اتحادیه به شمار می‌رود و مراجع کشورهای عضو غالباً در مورد مسائلی که به نحوی با شرکت آنها در اتحادیه اروپا مربوط می‌شود، نظر دیوان دادگستری اروپایی را استعلام می‌نمایند. دعوای مالیاتی موضوع گفتار حاضر نیز از جمله مواردی است که محاکم یکی از کشورهای عضو (هلند) نظر دیوان را پیرامون آن خواستار شدند. سبب استعلام از دیوان آن بود که در این ماجرا پای یکی از مصوبات مهم اتحادیه اروپا به طور غیرمستقیم به میان می‌آمد. این مصوبه که اختصاراً دیرکتیو ادغام (Merger Directive) نامیده می‌شود قواعد کلی مربوطه به ادغام شرکتها را تعیین نموده و در مواردی قابل اجرا است که دو یا چند شرکت متعلق به لااقل دو کشور عضو در یکدیگر ادغام شوند.

### شرح قضیه

در کشور هلند دو شرکت به ثبت رسیده بودند که سهام هر دوی آنها متعلق به خانمی به نام - Leur Bloem بود و همین شخص مدیریت هر دو شرکت را نیز بر عهده داشت.

مالیات مانعی در راه ادغام شرکت‌ها به وجود نیاورد (فرضاً به این شکل که قیمت روز سهام مبادله شده را با یکدیگر مقایسه کنند و اگر یکی از دو شرکت اضافه ارزشی تحصیل کرده آن را به عنوان درآمد تلقی کرده و مطالبه مالیات نمایند). جزء ۲ از همان قسمت از ماده ۱۴ دو حالت را در مورد ادغام شرکت‌ها از طریق مبادله سهام پیش‌بینی نموده که مشمول ارفاق مالیاتی مذکور می‌باشد:

نخست وقتی که فرضاً شرکت هلندی الف اکثریت سهام حائز حق رأی شرکت هلندی ب را تحصیل کند و در مقابل تعدادی از سهام خود (و احتمالاً مبلغی وجه نقد) به شرکت ب انتقال دهد، به نحوی که نتیجه آمیختن دو شرکت در یک واحد کل بوده و عملیات دو شرکت از نقطه نظر اقتصادی و مالی به طور ثابت و مستمر در واحد کل پدیدآمده متمرکز شود.

حالت دوم عیناً حائز شرایط مذکور برای حالت نخست است. با این تفاوت که یکی از دو شرکت هلندی و دیگری از آن کشور دیگری از اتحادیه اروپا باشد.

خانم Leur - Bloem قضیه ادغام مربوط به خود را منطبق با حالت اول فوق دانسته و اظهار می‌داشت که اگر بر اثر مبادله سهام تفاوت قیمت و درآمدی حاصل شده باشد، با توجه به ماده ۱۴ یاد شده مشمول مالیات نخواهد بود. اما مرجع مالیاتی ادعای وی را رد کرد به این دلیل که به نظر این مرجع حالت مبادله سهام مورد نظر ماده ۱۴ نسبت به ادغام مورد بحث محقق نشده و در نتیجه معافیت ذیربط نیز صادق بر مورد نخواهد بود. مؤدی در مقام اعتراض به این تشخیص بر آمد و از آن نزد مرجع قضائی پژوهشخواهی کرد.

دادگاه پژوهش موضوع را به نحوی به دیرکتیو ادغام

اتحادیه اروپا مرتبط دانست. توضیح این که دولت هلند عضو این اتحادیه بوده و ملزم به اجرای مقررات آن می‌باشد و بایستی قوانین داخلی خود را به شکلی تنظیم یا اصلاح کند که مغایرت و ناسازگاری با مصوبات اتحادیه پیش نیاید. از آنجا که مصوبه صریحی از سوی اتحادیه اروپا پیرامون مسأله ادغام شرکت‌ها در دست می‌باشد بنابراین مفاهیم مربوط به این قضیه نیز در لوای همان مصوبه باید مورد تحلیل و استنباط قرار گیرد. از همین جهت محکمه پژوهش هلند طی نامه‌ای از دیوان دادگستری اروپایی در این باب نظرخواهی نمود.

### نامه دادگاه پژوهش

نخستین پرسش دادگاه از دیوان اروپایی پیرامون صلاحیت ورود دیوان در این زمینه بود، به این مضمون که صلاحیت دیوان مربوط به موردی است که پای اجرای مصوبات اتحادیه اروپا در میان باشد و در قضیه مطروحه چنین حالتی به طور مستقیم مطرح نبوده و بلکه باید مقررات داخلی هلند اجرا گردد و شرکت‌های ادغام شده همگی هلندی هستند. اما از طرفی نیت اصلی دولت هلند انطباق و هماهنگی مقررات داخلی با مصوبات اتحادیه اروپا است که این کشور خود عضو آن به شمار می‌آید. به عبارت دیگر بر حسب اصول نیت بر این است که دعوی طرح شده مشابه حالتی فیصله یابد که پای شرکت‌هایی از دو یا چند کشور عضو اتحادیه در میان بوده و در نتیجه می‌بایستی دیرکتیو ادغام اتحادیه اروپا حاکم بر اختلاف باشد. آیا با این توضیح دیوان خود را صالح به پاسخگویی می‌داند یا خیر؟

دیوان در این مورد پاسخ داد که اولاً به موجب ماده ۱۷۷ قرارداد تشکیل جامعه اروپا، دیوان به طور اصولی صلاحیت تفسیر قرارداد مذکور و سایر

مصوبات ارگان‌های مختلف اتحادیه را دارا می‌باشد و این معنی با هدف عمده اتحادیه مبنی بر هم‌آهنگی درون اتحادیه سازگاری دارد. ثانیاً هیچ یک از مقررات اتحادیه حاکی از آن نیست که اگر مراجع کشورهای عضو پیرامون انطباق قضایای مطروحه با مصوبات اتحادیه پرسشی داشته باشند، دیوان به صرف این که قضیه موردنظر تابع مقررات داخلی کشور ذیربط است، خود را حائز صلاحیت برای پاسخگویی نداند. بویژه که هدف کلی اتحادیه هم‌آهنگی مقررات داخلی کشورهای عضو با مصوبات عمومی اتحادیه را ایجاد می‌نماید. اما این که نیاز به طرح و نظرخواهی پیرامون امری وجود دارد یا خیر، نکته‌ای است که به مراجع داخلی کشورهای عضو مربوط می‌گردد زیرا این امر به قوانین داخلی باز می‌گردد و مراجع داخلی هستند که باید بر اساس این قوانین نیاز به استعلام از دیوان دادگستری اروپایی و ملحوظ داشتن آن در حل قضایای مطروحه را تشخیص دهند. به این ترتیب دیوان صلاحیت خود را برای اظهارنظر اعلام نمود. پرسش بعدی محکمه هلندی به مسأله ادغام و مبادله سهام (Exchange of shares) مرتبط می‌شد، زیرا همان گونه که گفتیم ماده ۱۴ قانون مالیات بر درآمد هلند منافع احتمالی حاصل از مبادله سهام شرکت‌ها به منظور ادغام آنها با یکدیگر را از احتساب به عنوان درآمد مشمول مالیات معاف دانسته و مؤدی ما نیز به همین ماده استناد می‌نمود. اما مرجع مالیاتی اظهار می‌داشت که ماده ۱۴ اوصافی را در این خصوص مقرر داشته و آن این که ادغام موردنظر سبب وحدت مستمر عملیات در شرکت از دید اقتصادی و مالی گردد و این شرط در مورد قضیه طرح شده صادق نیست، زیرا شرکت سوم که از طریق ادغام مالک دو شرکت دیگر شده اساساً خود کار و کسب دیگری ندارد. زیرا یک شرکت

هلدینگ به حساب می‌آید. بنابراین شرط وحدت کسب و کار از دیدگاه اقتصادی و مالی در اینجا منتفی است و در نتیجه مبادله سهام و ادغام به نحو موردنظر ماده ۱۴ مذکور انجام نشده و به همین سبب نمی‌تواند از معافیت پیش‌بینی شده در این ماده استفاده کند. علاوه بر این در ادغام حاصل شده اوضاع و احوال استثنائی وجود دارد و آن این که یک شخص معین که هم سهامدار و هم مدیر شرکت‌های ادغام‌شونده بوده، در نتیجه ادغام سهامدار و مدیر منحصر به فرد شرکت ادغام‌کننده نیز شده است و این با روح شرایط و اوصاف موردنظر ماده ۱۴ که قبلاً به آن اشاره کردیم سازگاری ندارد.

دادگاه پژوهش هلند این نکته‌ها را ضمن نامه خود گنجانید و ضمناً به شرایط دیرکتیو ادغام یعنی مصوبه اتحادیه اروپا نیز اشاره نمود، به این قرار که آیا در اوضاع و احوال خاص مربوط به دعوی مالیاتی موردبحث کیفیت ادغام به صورت مبادله سهام به شرح پیش‌بینی شده در دیرکتیو مذکور حاصل شده و در نتیجه معافیت مالیاتی پیش‌بینی شده در ماده ۴ دیرکتیو - به فرض این که قرار می‌بود مقررات دیرکتیو (و نه مقررات داخلی هلند) به مرحله عمل درمی‌آمد - شامل مورد می‌گردد یا خیر. توضیح این که ماده ۲ دیرکتیو حالات منجر به ادغام شرکت‌ها را توصیف نموده و از جمله ضمن بند «د» مبادله سهام را تعریف کرده است که سبب ادغام شرکت‌ها می‌شود. آنگاه ضمن ماده ۴ تصریح نموده است که اگر ادغام منطبق با حالات و شرایط ماده ۲ بین شرکت‌های مقیم دو یا چند کشور عضو اتحادیه حاصل شود و در نتیجه مبادله سهام تفاوت قیمتی به سود یکی از دو شرکت پدید آید، چنین درآمدی از شمول مالیات معاف خواهد بود. از طرفی هلند با این که مقررات داخلی خود درباره شرایط و معافیت این

گونه درآمدها را دارا می‌باشد که همان ماده ۱۴ قانون مالیات بر درآمد است، ولی در جمع باید مقررات خود را با مصوبات اتحادیه اروپا هماهنگ سازد و هدف ماده ۱۴ مذکور نیز در همین جهت بوده است. بنابراین با وجود جنبه داخلی قضیه، دادگاه هلندی می‌خواست بداند که اگر قرار می‌بود همان دیرکتیو ادغام اتحادیه اروپا به مرحله عمل درآید - که نیت عمومی نیز پیروی از آن است - آیا ایرادهای گرفته شده از سوی مرجع مالیاتی در تطبیق با مقررات مربوطه دیرکتیو نسبت به مورد وارد است یا خیر.

### پاسخ دیوان

دیوان اظهارنظر نمود که شرایط مندرج در بندهای ماده ۱۴ قانون داخلی هلند، یعنی لزوم ادغام کسب و کار دو مؤسسه ادغام‌شونده و مورد ادغام به مفهوم اقتصادی و مالی، در واقع افزوده قانونگذار داخلی هلند است و دیرکتیو اتحادیه اروپا فاقد چنین شرایط و اوصافی است. بنابراین عدم احراز چنین شرایطی خود به خود سبب عدم شمول مفاد دیرکتیو در مورد مبادله سهام و ادغام معاف از مالیات نمی‌گردد و همین مطلب در مورد ایراد بعدی (یعنی این که شخص معینی مدیر و سهامدار شرکت‌های ادغام‌شونده بوده و سپس مدیر و سهامدار شرکت ادغام‌کننده گردیده است)، نیز صادق است و این مطلب مانعی در راه شمول دیرکتیو اتحادیه نخواهد بود.

ضمناً دیوان ماده ۱۱ دیرکتیو ادغام اتحادیه اروپا را نیز مورد بحث قرار داد. این ماده می‌گوید اگر یگانه هدف و یا یکی از اهداف عمده ادغام شرکت‌ها اعمال نوعی ترفند مالیاتی یا گریز مالیاتی بوده باشد، دولت‌های عضو می‌توانند از کاربرد ارفاق‌های منظور

شده در این دیرکتیو نسبت به موارد مربوط خودداری کنند و ضمناً هرگاه مبادله سهام و سایر اقدامات منجر به ادغام محمل منطقی معتبر تجاری نداشته باشد می‌توان آن را قرینه‌ای بر وجود اغراض مالیاتی به عنوان انگیزه ادغام تلقی نمود.

با این توصیف به نظر دیوان قضیه مطروحه به ماده ۱۱ دیرکتیو نیز ارتباط پیدا می‌کند. دیوان با توجه به این جنبه و سایر جنبه‌ها و اوضاع و احوال قضیه اظهارنظر نمود اولاً به موجب جزء «د» ماده ۲ دیرکتیو اتحادیه اروپا مزایای دیرکتیو شامل هر نوع ادغام حاصل می‌گردد، صرف نظر از این که چه هدفی مورد نظر دست‌اندرکاران ادغام بوده است. ثانیاً این مطلب که عملیات ادغام تماماً توسط شخص حقیقی واحدی انجام شده که در عین حال مدیر و صاحب سهام شرکت‌های مربوط بوده، نیز مؤثر در مورد نمی‌باشد و شرط مغایری از این بابت ضمن دیرکتیو مربوط پیش‌بینی نشده است. ثالثاً شرط ادغام اقتصادی و مالی عملیات و کسب و کار شرکت‌ها در یک واحد کل نیز ربطی به دیرکتیو اتحادیه اروپا نداشته و خللی از حیث شمول مقررات و معافیت پیش‌بینی شده در این دیرکتیو ایجاد نخواهد نمود. اما در مورد ماده ۱۱ دیرکتیو که دولت‌ها را مجاز می‌دارد در صورت تحقق این مطلب که یگانه هدف یا یکی از اهداف اصولی ادغام گریز و ترفند مالیاتی بوده است از اعمال ارفاق‌های موضوع دیرکتیو ممانعت نمایند، نظر دیوان بر این بود که این جنبه مسأله نیاز به اثبات و کشف واقعیات ماهوی قضیه دارد و باید در مراجع قضائی داخلی مورد رسیدگی قرار گیرد. چنین رسیدگی در عین حال باید با قابلیت اعتراض و پژوهش‌خواهی ذینفع نیز توأم باشد.

# خبرهای مالیاتی

## نیوزیلند - اینترنت و مالیات

لازم در ماه ژوئیه ۱۹۹۷ یک گزارش داخلی در این زمینه تهیه نمود که ضمن آن زبان‌های احتمالی وارد از این طریق به درآمدهای مالیاتی مورد بحث قرار گرفته و توصیه‌هایی نیز به عمل آمده بود. به دنبال آن اخیراً سازمان درآمدهای داخلی نیوزیلند گزارش عمومی دیگری منتشر ساخته و ضمن بحث درباره مسائل مربوط به این ماجرا، کوشیده است نشان دهد که چگونه می‌توان معاملات انجام شده از طریق اینترنت را همانند معاملات معمولی مشابه مشمول اخذ مالیات قرار داد.

با گسترش دامنه عمل شبکه الکترونیکی اینترنت، به تدریج بخش هر چه بیشتری از مناسبات بازرگانی با استفاده از این شبکه انجام می‌پذیرد و این ماجرا پی‌آمدهای مالیاتی نیز به دنبال دارد، زیرا می‌تواند سهم قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی مربوط به این گونه مناسبات را از محدوده عمل قوانین کنونی مالیاتی به دور نگاهدارد. نیوزیلند از جمله کشورهای متعددی است که این مشکل را در مدنظر داشته و درصدد مقابله با آن است. در این کشور ابتدا کمیته‌ای تحت عنوان گروه کار بازرگانی الکترونیکی از سوی سازمان مالیاتی تشکیل شد و پس از بررسی‌های

## بازهم از نیوزیلند - هزینه رفع مشکل کامپیوتری آغاز هزاره سوم

هزینه قابل توجهی برای کشف و اصلاح چنین اشتباهی ضرورت خواهد داشت و اکنون بحث بر سر این است که چنین پرداخت‌هایی را می‌توان به عنوان هزینه از درآمد مشمول مالیات شرکت‌های ذیربط کسر نمود یا خیر. از آنجا که چنین اجازه‌ای نتایج مالیاتی در بر خواهد داشت، اداره درآمدهای داخلی به مسأله توجه نموده و طی بخشنامه شماره PU0003 استدلال کرده است که انتخاب عدد دورقمی برای نشان دادن سال یک عمل ارادی بوده و آن را

همان طور که می‌دانیم در آغاز هزاره سوم میلادی که چیزی به آن نمانده است، برنامه‌های کامپیوتری با مشکل خاصی مواجه خواهند شد. قضیه از این قرار است که برنامه‌نویسان کامپیوتری همگی تاکنون از یک عدد دورقمی برای نشان دادن سال استفاده می‌کرده‌اند و از این رو برای سال ۲۰۰۰ نیز باید از عدد دورقمی ۰۰ استفاده شود و این عدد را کامپیوتر به احتمال زیاد به غلط تعبیر کرده و آن را به سال ۱۹۰۰ نسبت خواهد داد. طبیعی است که کوشش و

نمی‌توان ناشی از اشتباه دانست. به همین علت هرگونه هزینه‌ای که جهت اصلاح آن صورت گیرد یک هزینه سرمایه‌ای تلقی می‌گردد و نه یک هزینه جاری. لذا این گونه پرداخت‌ها قابل قبول به هزینه نخواهد بود، لکن به عنوان یک هزینه سرمایه‌ای قابل استهلاک بوده و استهلاک‌های مربوط را می‌توان همانند هزینه از درآمد مشمول مالیات کسر نمود.

کشور استرالیا نیز از این بابت روشی همانند نیوزیلند

اتخاذ نموده و اعلام داشته است که هزینه‌های مربوط به اصلاح خطای کامپیوتری سال ۲۰۰۰ نوعی هزینه تعمیر به شمار می‌رود و به همین سبب جزء هزینه‌های سرمایه‌ای محسوب می‌گردد. با توجه به این استدلال سازمان مالیاتی استرالیا نیز از قبول چنین پرداخت‌هایی به عنوان هزینه امتناع خواهد نمود، اما در مقابل استهلاک هزینه‌های مربوط را مجاز دانسته است.

## بلژیک - حاتم‌بخشی‌های چشمگیر

در ایران بخشیدن، یا اصطلاحاً هبه اموال، تابع فصل مربوط به درآمدهای اتفاقی است. اما در گذشته همواره وضع بر این منوال نبوده و بلکه هبه را همراه ارث در فصلی به نام مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض می‌گنجانیدند که تقلیدی از حقوق مالیاتی کشورهای غربی به شمار می‌رفت. در آن کشورها هبه همانند توارث یا وصیت بین زندگان (Inter vivos) تلقی می‌شود و آن را در کنار مالیات بر ارث مورد حکم قرار می‌دهند.

در کشور بلژیک اخیراً نرخ مالیات بر هبه (یا اصطلاحاً هدایا - Gifts) در مورد انواع خاصی از بخشش‌ها به طور متوسط ۳ درصد تنزل داده شده است. نکته جالب نوع هدایایی است که از چنین ارفاق مالیاتی برخوردار می‌شود و آن مربوط به موردی است که

یک کسب و کار دایر به طور کامل به شخصی بخشیده شود و یا لاقلاً ۱۰ درصد از سهام حائز حق رأی شرکتی را به فردی هبه کنند. هر دو مورد به یک حاتم‌بخشی عظیم بیشتر شباهت دارد تا بذل و بخشش‌های عادی و متداول و به همین سبب علی‌القاعده توقع بر آن است که اگر مالیات بیشتری گرفته نمی‌شود، دست کم مالیات معمولی از چنین مواردی گرفته شود. اما به نظر می‌رسد علت این ارفاق مالیاتی حفظ قابلیت بقاء و رقابت شرکت‌ها و هرگونه کسب و کار دیگر باشد، زیرا به طور طبیعی مالیات باید از محل درآمد همان کسب و کار مورد هبه پرداخت شود و چنین پرداختی می‌تواند به نقدینگی و سایر دارایی‌ها و امکانات هرگونه کسب و کاری خلل وارد کند.

## آلمان - علاقت تجارتي و قابليت استهلاک

داده می‌شود و معرف کالا یا خدمت و یا مؤسسه معینی می‌باشد. چنین علامتی را به موجب مقررات

علامت تجارتي یک نشانه یا سمبل و یا حتی یک کلمه یا حرف معین است که به شکل خاصی نمایش

اغلب کشورها و از جمله ایران می‌توان نزد مرجع رسمی مشخصی به ثبت رسانید و به این ترتیب حق هرگونه کاربرد و نقل و انتقال علامت را برای خود محفوظ داشت.

از جهت مالیاتی یکی از مسائلی که در ارتباط با علامت تجاری مطرح می‌شود استهلاک قیمت آن است. ضمن جدول استهلاکات که در اجرای ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم ایران به تصویب رسیده یک گروه خاص (گروه ۳۸) تحت عنوان حقوق مالی به امتیازات و بهای خرید فرمول‌ها و علائم اختصاص داده شده است.

وزارت دارائی آلمان اخیراً بخشنامه ویژه‌ای در رابطه با استهلاک علائم تجاری صادر نموده و استهلاک بهای این‌گونه علائم را طی مدت ۱۵ سال مجاز دانسته است، مگر آن که مالک علامت بتواند ثابت

کند که ارزش علامت وی ظرف مدتی کمتر از ۱۵ سال مستهلاک شده که در آن صورت مدت استهلاک به همان میزان تقلیل خواهد یافت. اما اگر عمر مفید و پول ساز علامت بر اثر تبلیغات تجاری و گرمی بازار کالا یا مؤسسه مربوط عملاً بیش از ۱۵ سال به طول انجامد، باز هم همان دوره ۱۵ ساله ملاک بوده و مدت زائد بر آن موردنظر قرار نخواهد گرفت. از طرفی علائم تجاری دارویی از این قاعده کلاً مستثنی بوده و اصولاً قابل استهلاک شناخته نمی‌شوند، زیرا امتیاز این علائم معمولاً از سوی دولت برای ۵ سال اعطاء می‌شود که البته قابل تمدید نیز هست. به هزینه بردن هرگونه رقمی در ارتباط با این‌گونه علائم منوط به آن است که بر اثر تحولات خاصی ارزش واقعی آنها زیر قیمت دفتریشان سقوط کند.

## اندونزی - تجدید ارزیابی دارائی‌های ثابت

اولاً - هرگونه افزایش قیمت حاصل بر اثر تجدید ارزیابی در درجه اول در ازاء آنچه اصطلاحاً «زیان مالیاتی» نامیده می‌شود، تهاتر خواهد شد. زیان مالیاتی وقتی پیدا می‌شود که مؤسسه‌ای در کسب و کار خود زیان‌هایی متحمل شود که مقامات مالیاتی از پذیرش تمام یا بخشی از آن خودداری کنند و در نتیجه از نظر مالیاتی مؤدی زیان ببیند. چنین زیانی هر چند در اصل پذیرفته نمی‌شود اما در صورت تجدید ارزیابی دارائی‌ها به شرحی که گفته شد، قابل تهاتر با سود حاصل از چنان تجدید ارزیابی خواهد بود.

ثانیاً - باقی سود حاصل از تجدید ارزیابی فقط به نرخ نازل ۱۰ درصد مشمول مالیات خواهد بود، حال آن

تجدید ارزیابی دارائی‌های مؤسسات غالباً سبب می‌شود که ارزش این دارائی‌ها نسبت به ارزش دفتری آنها افزایش یابد و همین نکته از جهت مالیاتی موجب می‌گردد که از طرفی سود مشخصی در حساب‌های مؤسسه نشان داده شود که طبعاً پای مالیات را نیز به میان می‌آورد، و از سوی دیگر مسأله استهلاک افزایش قیمت این دارائی‌ها مطرح می‌شود که از جهت درآمد مالیاتی جنبه منفی دارد. اخیراً وزارت دارائی اندونزی طی آئیننامه‌ای اجازه داده است که اشخاص حقوقی نسبت به تجدید ارزیابی دارائی‌های ثابت خود، اعم از منقول و غیرمنقول، اقدام کنند و در مقابل از مقررات مالیاتی زیر استفاده نمایند:

که در شرایط عادی نرخ‌های معمولی مالیات بر شرکت نسبت به مورد قابل اجراء هستند. ثالثاً - استهلاك افزایش قیمت حاصل بر اثر تجدید ارزیابی نیز مجاز بوده و در این مورد فرض بر این خواهد بود که عمر مفید دارائی از زمان تجدید ارزیابی آغاز می‌گردد. البته ناگفته نماند که فقط دارائی‌هایی با استفاده از مقررات فوق قابل تجدید ارزیابی هستند که در زمان ارزیابی لااقل چهار سال

از عمر مفیدشان باقی بوده و دست کم ۵ سال تمام در مالکیت مؤسسه بوده باشند. رابعاً - در صورتی که چنین دارائی‌هایی قبل از گذشت حداقل ۵ سال (در مورد غیرمنقول) و یا ۳ سال (در مورد منقول) فروخته شوند، یک مالیات اضافی ۱۵ درصدی اضافی نسبت به سود حاصل از تجدید ارزیابی قابل وصول خواهد بود.

## ژاپن - کاهش های مالیاتی سال های ۱۹۹۸ و ۱۹۹۹

همان گونه که می‌دانیم ژاپن همانند چند کشور دیگر منطقه مجاور خود با بحران اقتصادی و مالی کم‌سابقه‌ای روبرو شده و به خاطر رهایی از این وضع به انواع تدابیر دست می‌زند. در زمینه مالی اقدامات دولت حول دو محور مرتبط با یکدیگر یعنی هزینه‌های بخش عمومی و مالیات‌ها دور می‌زند و در هر دو محور هدف واحدی دنبال می‌شود که عبارت است از تحرک بخشیدن به رونق اقتصادی. جمع تشویقات مالی پیش‌بینی شده از این بابت به شانزده و نیم تریلیون (هزار میلیارد) ین ژاپن بالغ می‌گردد که با توجه به نرخ کنونی تسعیر از یکصد و ده میلیارد دلار آمریکا متجاوز خواهد بود.

در زمینه مالیات‌ها اولین گام کاستن از مالیات‌ها به میزان ۲ تریلیون ین خواهد بود که به طور عمده شامل مالیات بر درآمد در سطح کشور و به میزان کمتری مالیات بر اربث محلی می‌گردد (قبلاً در ماه فوریه نیز به همین اندازه کاهش مالیاتی در همین موارد اعمال شده بود). کاهش مذکور به سال جاری مربوط می‌شود و معادل آن به همین ترتیب برای

سال ۱۹۹۹ پیش‌بینی شده است. علاوه بر این به منظور تشویق معاملات مسکن در نظر است مبلغ ۱/۸ تریلیون ین تشویق مالی منظور شود که ظرف مدت ۶ سال عملی خواهد شد. این تشویق به صورت اعتبار (کردیت) مالیاتی به خریدارانی پرداخت خواهد شد که جهت تهیه مسکن وام گرفته‌اند و عنوان آن کمک بهره وام‌های دریافتی است. مفهوم اعتبار مالیاتی این است که اشخاص مذکور هنگام پرداخت مالیات بر درآمد سالانه خود می‌توانند مبلغ اعتبار را در قبال بدهی مالیاتی خود تهاتر کنند.

مشاغل متوسط و کوچک نیز اگر ماشین‌آلاتی خریداری کنند از اعتبار مالیاتی دیگری استفاده خواهند کرد که معادل ۷ درصد سرمایه‌گذاری انجام شده است و یا می‌توانند از نرخ استهلاك ارفاقی و چشمگیر ۳۰ درصد استفاده کنند.

بازنستگان و افراد سالمند و بیمار که از معافیت‌های مورد بحث برخوردار نمی‌شوند، در مقابل از کمک‌های مالی دولت استفاده خواهند کرد.

## استرالیا - وکالت مالیاتی

حرفه وکالت یا مشاوره مالیاتی یک واقعیت زندگی جوامع مختلف است و در شکل سالم خود از این حقیقت ناشی می‌شود که مؤدی جز در موارد استثنائی از پیچ و خم مقررات آگاهی ندارد و از همین رو به اهل خبره و صاحبان اطلاع رجوع می‌کند. سامان بخشیدن به این حرفه می‌تواند حداقل امنیتی را برای مؤدیان فراهم کند و معایب احتمالی حرفه را نیز تعدیل کند. به همین جهت برخی از دولت‌ها به فکر اجرای تدابیری در این زمینه افتاده‌اند. از آن جمله دولت استرالیا اقدام به تدوین یک چارچوب قانونی برای کار وکلای مالیاتی نموده است. از مدتی پیش کوشش‌های مشترکی از سوی سازمان مالیاتی، مشاوران مالیاتی و سازمان‌های بخش خصوصی آغاز

گردید تا به این حرفه خاص سروسامان داده شود. هدف از این طرح آن است که نقش و مقام حرفه وکالت مالیاتی روشن گردد و به این منظور یک رفتارنامه برای صاحبان حرفه تنظیم شود و از این طریق اطمینان خاطر بیشتری نیز برای مؤدیان مالیاتی فراهم آید. به موجب این طرح یک هیأت یا کانون خاص وکلای مالیاتی پدید خواهد آمد که از سازمان مالیاتی کشور مستقل بوده و وظیفه اجرای درست رفتارنامه مذکور را بر عهده خواهد داشت. هیأت همچنین مسئول رسیدگی و به جریان انداختن تقاضاهای قبول به حرفه مالیاتی خواهد بود. طرح مذکور اواخر سال جاری مسیحی به معرض اظهارنظر سازمان‌های ذیربط گذارده خواهد شد.

## بلژیک - مالیات و واحد پول اروپائی

درآمد و مالیات‌های تکلیفی را مؤدیان ظرف این دوره می‌توانند به فرانک بلژیک یا پول واحد اروپائی تنظیم نمایند. اشخاص حقیقی (اعم از مقیم و غیرمقیم) و همچنین اشخاص حقوقی که صورت شرکت ندارند این کار را می‌توانند از آغاز سال ۲۰۰۰ انجام دهند، ولی شرکت‌ها همین اقدام را می‌توانند در مورد سال مالی خود که از اول ژانویه ۱۹۹۹ به بعد خاتمه می‌یابد، معمول دارند.

ثالثاً. شرکت‌هایی که حساب‌های خود را به یورو نگهداری می‌کنند، اظهارنامه مالیاتی خود را نیز باید به یورو تنظیم نمایند.

رابعاً. در مورد مالیات‌های تکلیفی تنظیم اظهارنامه به یورو بابت پرداخت‌های از اول ژانویه ۱۹۹۹ به بعد قابل اجراست.

همان گونه که می‌دانیم در اتحادیه اروپا قریباً پول واحدی به جریان خواهد افتاد که یورو نامیده می‌شود. طبیعی است این کار به یکباره قابل تسری به همه شئون نیست و به همین جهت یک دوره انتقالی در نظر گرفته شده که از اول سال ۱۹۹۹ آغاز می‌شود و تا سه سال یعنی تا آخر سال ۲۰۰۱ ادامه دارد. طی این دوره انتقالی همه امور باید متدرجاً با جریان پول واحد اروپائی تطبیق داده شود. سازمان مالیاتی بلژیک از هم‌اکنون به‌عنوان هماهنگی با این برنامه تدابیری را به شرح زیر اعلام داشته است:

اولاً. کلیه ارقامی که در هرگونه انتشارات سازمان مالیاتی طی دوره انتقالی درج می‌گردد هم به فرانک بلژیک و هم به یورو خواهد بود.  
ثانیاً. اظهارنامه‌ها و منضمات آن‌ها در مورد مالیات بر

# قوانین، تصویب‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی

## قسمت‌هایی از قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت مصوب ۷۶/۷/۲

ماده ۱- به منظور مشارکت عموم در اجرای طرح‌های عمرانی انتفاعی دولت مندرج در قوانین بودجه سالانه کل کشور و طرح‌های سودآور تولیدی و ساختمانی و خدماتی، به دولت و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و مؤسسات عام‌المنفعه و شرکت‌های وابسته به دستگاه‌های مذکور و همچنین شرکت‌های سهامی عام و خاص و شرکت‌های تعاونی تولیدی اجازه داده می‌شود طبق مقررات این قانون قسمتی از منابع مالی موردنیاز برای اجرای طرح‌های مذکور شامل منابع مالی لازم برای تهیه مواد اولیه موردنیاز واحدهای تولیدی را از طریق انتشار و عرضه عمومی اوراق مشارکت تأمین نمایند.

تبصره - تشخیص انتفاعی بودن طرح‌های عمرانی دولت موضوع این ماده با رعایت تعریف قانونی «طرح انتفاعی» به عهده هیأتی مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران می‌باشد. این قبیل طرح‌ها در پیوست طرح‌های عمرانی لوایح بودجه سالانه کل کشور با علامت مشخص درج خواهد شد.

.....

ماده ۷- مبالغ پرداختی و یا تخصیصی بابت سود متعلق به اوراق مشارکت مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد (۵٪) می‌باشد و به سود اوراق مشارکت و معاملات اوراق مذکور هیچگونه مالیات دیگری تعلق نمی‌گیرد. پرداخت‌کنندگان سود اوراق مشارکت اعم از علی‌الحساب و قطعی مکلفند در هر پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلق را به نرخ مذکور کسر و ظرف مدت ده روز از تاریخ پرداخت یا تخصیص به حسابی که توسط خزانه‌داری کل تعیین می‌شود واریز و رسید آن را ظرف سی روز از تاریخ واریز همراه با فهرستی متضمن میزان سود پرداختی به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

پرداخت‌کنندگان سود اوراق مشارکت و در صورت تخلف از انجام تکالیف مذکور مشمول مقررات متن ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ خواهند بود.

تبصره - پرداخت مالیات سود پرداختی و یا تخصیصی به اوراق مشارکتی که قبل از تاریخ اجرای این قانون منتشر شده است با نرخ مقرر در این ماده بر عهده دستگاه‌های منتشرکننده اوراق مذکور می‌باشد.

ماده ۹- سود پرداختی به دارندگان اوراق مشارکت جزو هزینه‌های قابل قبول در حساب مالیاتی موضوع ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌گردد.

قانون اصلاح قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم و تسری معافیت مالیاتی موضوع قانون الحاق یک بند به ماده (۲۲) قانون مذکور به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمایی خدمات ویژه

ماده واحده - معافیت مالیاتی موضوع قانون الحاق یک بند به ماده (۲۲) قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم، از تاریخ تصویب قانون یاد شده به کادر عملیاتی و تخصصی شرکت هواپیمایی خدمات ویژه وابسته به وزارت کشاورزی تسری می‌یابد و قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱ در موارد زیر اصلاح می‌شود:

۱- ماده (۱۳۲) موضوع ماده (۳۵) قانون اصلاحی و تبصره‌های (۱)، (۵) و (۶) آن به شرح زیر اصلاح و یک تبصره به عنوان تبصره (۷) به آن اضافه می‌شود:

« ماده ۱۳۲- در آمد واحدهای تولیدی و معدنی که از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون از طرف وزارتخانه‌های صنایع، معادن و فلزات یا جهاد سازندگی - حسب مورد - برای آنها کارت شناسایی یا پروانه بهره‌برداری صادر یا قراردادهای استخراج و فروش منعقد می‌شود از تاریخ استخراج و بهره‌برداری حسب اولویت‌های (۱)، (۲) و (۳) به ترتیب به مدت (۸)، (۶) و (۴) سال از مالیات معاف هستند.

در مورد واحدهای یاد شده که در مناطق محروم استقرار دارند و یا مستقر می‌شوند، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مدت‌های مذکور در فوق - حسب مورد - به مدت معافیت مقرر در این ماده اضافه می‌شود.»

الف - در تبصره (۱)، بعد از عبارت «پروانه‌های صادره» عبارت «و قراردادهای استخراج و فروش» اضافه می‌شود.  
ب - در تبصره (۵) بعد از عبارت «تاریخ شروع» عبارت «استخراج و» اضافه می‌شود.  
ج - متن زیر به انتهای تبصره (۶) اضافه می‌شود:

«حکم این تبصره شامل مراکز نشر کتاب، مجله و روزنامه که دارای مجوز نشر از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی هستند، نسبت به درآمد حاصل از انتشارات مربوط نیز است.»

د - متن زیر به عنوان تبصره (۷) به ماده یاد شده اضافه می‌شود:

«تبصره ۷- کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی (به استثنای هتل‌های پنج ستاره) هر سال از پرداخت پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق معاف هستند.»

۲- متن زیر به عنوان تبصره به ماده (۱۳۳) موضوع ماده (۳۶) قانون مزبور الحاق می‌گردد:

تبصره - «دولت مکلف است معادل مالیات بر درآمد متعلق به آن قسمت از سود ابرازی سازمان مرکزی تعاون روستایی را که با تصویب مجمع عمومی برای سرمایه‌گذاری در شرکتهای تعاونی روستایی اختصاص داده می‌شود پس از وصول و واریز آن به حساب درآمد عمومی کشور از محل اعتبار ردیف خاصی که بهمین منظور در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود در وجه سازمان مذکور مسترد نماید.

۳- ماده (۱۳۹) موضوع ماده (۳۹) قانون یاد شده به شرح زیر اصلاح می‌شود:

«ماده ۱۳۹- درآمد حاصل از رشته‌های مختلف پزشکی، بهداشتی و درمانی و دامپزشکی در نقاط محروم، طبق فهرست سازمان برنامه و بودجه و در روستاهای فاقد تسهیلات پزشکی کافی، طبق فهرست وزارت بهداشت،

درمان و آموزش پزشکی و روستاهای فاقد تسهیلات دامپزشکی کافی، طبق فهرست وزارت جهاد سازندگی، از مالیات معاف است.»

۴- بند (الف) ماده (۱۴۱) موضوع ماده (۴۱) قانون مذکور به شرح زیر اصلاح می‌شود:

«الف - صد در صد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد (۵۰٪) درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند. فهرست کالاهای مشمول این ماده در طول هر برنامه به پیشنهاد وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، بازرگانی، کشاورزی و جهاد سازندگی و وزارتخانه‌های صنعتی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.»

۵- تبصره ماده (۱۴۳) موضوع ماده (۴۳) قانون مزبور به تبصره (۱) تغییر یافته و متن زیر به عنوان تبصره (۲) به ماده یاد شده اضافه می‌شود:

تبصره ۲- از هر نقل و انتقال حق تقدم سهام شرکتها در بورس، مالیات مقطوعی به میزان یک درصد (۱٪) ارزش فروش حق تقدم سهام، با رعایت مقررات مذکور در تبصره فوق وصول می‌شود.  
قانون فوق مشتمل بر ماده واحده در جلسه علنی روز یکشنبه مورخ بیست و ششم بهمن ماه یکهزار و سیصد و هفتاد و شش مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۶/۱۲/۶ به تأیید شورای نگهبان رسیده است.  
رئیس مجلس شورای اسلامی - علی اکبر ناطق نوری

## قانون معافیت سازمان بیمه خدمات درمانی از پرداخت مالیات حق بیمه‌های دریافتی

ماده واحده - حق بیمه دریافتی سازمان بیمه خدمات درمانی (موضوع ماده ۵ قانون بیمه همگانی خدمات درمانی کشور) از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

قانون فوق مشتمل بر ماده واحده در جلسه علنی روز یکشنبه مورخ چهاردهم دیماه یکهزار و سیصد و هفتاد و شش مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۶/۱۱/۱ به تأیید شورای نگهبان رسیده است.

علی اکبر ناطق نوری - رئیس مجلس شورای اسلامی

## بخشنامه شماره ۱۰۳۳۴/۴۳۸۶۶-۱۰/۴-۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۱۰/۱۳

چون بموجب تصویب‌نامه شماره ۶۹۵۴۷/ت ۱۸۸۵۳ ه مورخ ۷۶/۹/۳ هیأت وزیران ضریب جدول حقوق ماده ۳۳ قانون استخدام کشوری از تاریخ ۱۳۷۷/۱/۱ یکصد و هشتاد (۱۸۰) ریال تعیین گردیده بنابراین از تاریخ ذکر شده و طبق مقررات قانون اصلاح ماده ۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم و ۴۳۲ اصلاحات بعدی آن مصوب ۷۵/۱۲/۱۹ میزان معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده فوق‌الذکر کلیه حقوق‌بگیران در سال ۱۳۷۷ بشرح زیر خواهد بود: درآمد

سالانه معاف از مالیات حقوق (ریال) / ۴۰۰۰۰۰۰۰ = ۰.۱۸ × ۴۰۰ × ۶۰ چهار میلیون و سیصد و بیست هزار ریال)  
علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

## بخشنامه شماره ۴۴۷۲۶ مورخ ۱۳۷۶/۱۰/۱۸

چون متعاقب صدور بخشنامه شماره ۷۲۲۷/۳۵۹۶۶-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۶/۳۰، مبنی بر ادغام وظایف و اختیارات دفتر فنی در شورای عالی مالیاتی، مؤدیان و بعضاً مدیران یا مأموران تشخیص مالیات، مسائل و اشکالات مالیاتی را مستقیماً از شورای عالی مالیاتی استعلام می‌نمایند و شورای مزبور ناگزیر از اعلام پاسخ مستقیم در اینگونه موارد بوده است و در خلال اینگونه مکاتبات و ارتباطات، معاون درآمدهای مالیاتی که در قبال وظایف محول از سوی مقام عالی وزارت، مسئول حسن اجرای امور می‌باشد، بعضاً در جریان امور فوق قرار نمی‌گیرد، لذا بمنظور اعمال نظارت کامل و مؤثر بر جریان امور مالیاتی و پیش‌گیری از صدور دستورالعمل‌های مکرر، مقتضی است در موارد فوق و نیز در کلیه مواردی که مسائل مالیاتی در اجرای ماده ۲۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم به هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌گردد، مکاتبات مربوط و اقدامات لازم از طریق این معاونت و حسب مورد با اعلام اینجانب صورت گیرد تا اهداف نظارت و هماهنگی امور تأمین گردد.

علی اکبر عرب مازار معاون درآمدهای مالیاتی

## رای شماره ۷۱۸۰-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۷/۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۹۱۰-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۲/۲۳ ریاست شورای عالی مالیاتی عنوان جناب آقای ایران بدی معاون محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن معاونت در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۵/۷ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش مذکور اجمالاً بشرح زیر می‌باشد:

«شرکتهای برق منطقه‌ای از مشترکین خود وجوهی تحت عنوان حق انشعاب دریافت و در حسابی به‌همین نام نگهداری می‌نمایند تا چنانچه مشترکین تقاضای برچیدن انشعاب و یا کاهش قدرت برق را داشته باشند، حقوق متعلق به آنها از این محل به آنها مسترد گردد. در ضمن شرکتهای برق منطقه‌ای از گردش وجوه حساب فوق جهت احداث تأسیسات برق‌رسانی استفاده نموده و تأسیسات احداث شده جزء مایملک شرکت ثبت و هزینه استهلاک آن نیز جزء هزینه‌های شرکت منظور می‌گردد. شرکتهای مزبور تا پایان سال ۱۳۷۲ از معافیت مالیاتی برخوردار بوده‌اند و بابت سال ۱۳۷۳ که مشمول مالیات می‌باشند، حوزه‌های مالیاتی دریافتی بعنوان حق انشعاب را درآمد تلقی و مالیات آنرا مطالبه نموده‌اند. اکنون شرکتهای برق منطقه‌ای به این تشخیص معترض بوده ادعا می‌نمایند که چون آنها موظف به اجرای بودجه مصوب طبق قانون بودجه کل کشور بوده و در قانون یاد شده این دریافتها جزء سایر دریافتیها و یکی از منابع هزینه‌های سرمایه‌ای در امر برق‌رسانی به مشترکین قلمداد شده است و وجوه مزبور هرگز در جریان فعالیتهای جاری شرکت قرار نمی‌گیرند، بنابراین نباید جزء درآمد عملیاتی شرکتها

منظور گردند.

با عنایت به مراتب فوق، چون در اینخصوص نظرات متفاوتی ارائه می‌شود، موضوع مستلزم اخذ رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی می‌باشد.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از مطالعه سوابق امر و شور و بررسی در این باره رأی خود را ذیلاً اعلام می‌نماید:

اولاً لزوم مصرف این قبیل وجوه (حق انشعاب) برای موارد خاصی مانند هزینه‌های سرمایه‌ای در امر برق‌رسانی دلیل بر آن نخواهد بود که وجوه مذکور فاقد ماهیت «درآمد» بوده باشد. ثانیاً وقتی بنا به توضیحات مسئولین محترم وزارت نیرو دریافتی بابت حق انشعاب صرف هزینه‌های سرمایه‌ای می‌شود، بالطبع حاصل این کار ایجاد دارائی است و بهای دارائی نیز در قالب استهلاک برمرور به حساب هزینه‌های قابل قبول منظور و بخودی خود در احتساب درآمد مشمول مالیات منظور خواهد گردید. همچنین پرداختهای احتمالی به مشترکین در قبال برچیدن انشعاب یا کاهش قدرت برق طبق قسمت اخیر ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی جزء هزینه‌های قابل قبول خواهد بود. ثالثاً با عنایت به ماده ۵۳ آئین‌نامه تکمیلی تعرفه‌ای برق ابلاغی به شرکتهای برق منطقه‌ای و سازمان آب و برق خوزستان طی بخشنامه شماره ۲۹۵/۱۰۰ مورخ ۱۳۷۲/۱۲/۲۴ وزارت نیرو، در صورت جمع‌آوری انشعاب عین وجوه دریافتی مسترد نمی‌گردد، بلکه وسایل بکار رفته در عملیات نیرورسانی و یا در صورت توافق طرفین بهای آن پس از کسر استهلاک به متقاضی مسترد خواهد شد و نیز طبق ماده ۳۴ آئین‌نامه اخیرالذکر در کلیه حالات برچیدن انشعاب برق و مراجعه مشترک برای تسویه فقط بخشی از هزینه برقراری انشعاب برق به او مسترد می‌گردد که در صورت وقوع استرداد، وجوه یا حسب مورد ارزش دفتری وسایل استرداد، بشرح توضیحات فوق بعنوان هزینه قابل قبول منظور می‌شود.

نظر به دلایل فوق‌الذکر، موجب قانونی برای عدم احتساب حق انشعاب جزء اقلام درآمد مشمول مالیات متصور نیست و بایستی برابر مقررات وجوه حاصل از این محل بعنوان درآمد محسوب گردد.

محمدعلی خوش‌اخلاق - سید محمود حمیدی - علی افرا - محمد رزاقی - غلامحسن هدایت عبیدی - محمدعلی بیگ‌پور - علی اکبر نوربخش - داریوش آل‌آقا - محمدعلی سعیدزاده

## رأی شماره ۷۴۱۱-۳۰/۴-۱۳۷۶/۷/۱۰ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۴۸۳۹-۳۰/۴-۱۳۷۶/۵/۲۵ ریاست شورای عالی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی دایر بر طرح این مسئله که «آیا حکم بند «ک» تبصره ۱۹ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی که اجازه داده است تمام سود ویژه مربوط به عملکرد در بودجه سنواتی شرکتهای برق منطقه‌ای و توانیر و سازمان برق ایران و سازمان آب و برق خوزستان با تصویب مجمع عمومی شرکتهای یاد شده جهت انجام هزینه‌های سرمایه‌ای طرحهای شرکتهای مذکور اختصاص یابد» دلالت بر معافیت سازمان آب و برق خوزستان از پرداخت مالیات بر درآمد نیز دارد؟»، حسب ارجاع معاونت محترم مذکور و طبق بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای

مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۷/۲ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و منتج بصدور رأی بشرح زیر گردید:

همانطور که قبلاً در خصوص مورد مشابه نیز برابر رأی شماره ۱۴۸۰۵-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۶ - هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی اظهارنظر شده است، چون به تجویز بند «ک» تبصره ۱۹ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی تمام سود ویژه مربوط به عملکرد در بودجه‌های سنواتی شرکتهای مورد بحث متجمله سازمان آب و برق خوزستان را می‌توان بدون الزام به کسر مالیات صرف انجام هزینه‌های سرمایه‌ای نمود، علیهذا در صورت اجرای حکم بند «ک» مزبور مطابق شرایط مندرج در آن، سود ویژه موصوف مشمول مالیات نخواهد بود.

محمدعلی خوش‌اخلاق - سید محمود حمیدی - علی افرا - محمد رزاقی - غلامحسین هدایت‌عبدی - محمدعلی بیک‌پور - علی اکبر نوربخش - داریوش آل‌آقا - محمدعلی سعیدزاده

### رأی شماره ۹۲۴۷-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۹/۲ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۳۸/۶۲۸۲ مورخ ۱۳۷۶/۸/۳ اداره کل مالیات بر ارث و اراضی بایر عنوان معاون محترم درآمد‌های مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۸/۲۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مضمون نامه مذکور مشعر بر طرح مسئله‌ای بشرح زیر می‌باشد:

«حوزه‌های مالیاتی ادارات کل که فهرست بدهکاران مالیات تعاون ملی را در اختیار دارند، قبل از هرگونه پاسخ مؤدی مدیون را همراه با گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم جهت تسویه بدهی مالیات تعاون ملی به سرپرستی مربوط به امور مالیات تعاون ملی راهنمایی می‌کنند، با بررسی وسیله مأمورین این سرپرستی بعضاً مشاهده می‌شود که املاک و اراضی مندرج در گواهی مزبور جزو اقلام اظهارنامه تسلیمی نمی‌باشد، در اینصورت: الف - آیا اخذ بدهی مالیاتی قطعی شده قبلی برابر پرونده مالیات تعاون ملی مؤدی کفایت می‌کند و علیرغم کتمان دارائی مربوط مهور نمودن گواهی انجام معامله بلامانع است یا خیر؟

ب - برخی از دارائیهای اظهار شده مؤدی قبلاً برابر ارزش معاملاتی و ضرایب تعاون ملی محاسبه گردیده لیکن گواهی ارسالی حاکی از آنست که املاک مورد بحث در طرح قرار گرفته و با این ترتیب مبالغ چشمگیری از آن بابت توسط دستگاههای مجری طرح بعنوان عوض پرداخت می‌شود. در اینگونه موارد آیا بایستی نسبت به محاسبه مابه‌التفاوت دارائیهها وفق ماده ۶ قانون تعاون ملی اقدام نمود یا مالیات پرداختی بر اساس محاسبات قبلی کفایت امر را می‌نماید؟

ج - با توجه به سکوت قانون مالیات تعاون ملی در مورد شمول مرور زمان آیا امکان مطالبه اقلام کتمان شده با در نظر گرفتن مقررات ناظر بر ماده ۲۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم وجود دارد یا خیر؟»

هیأت عمومی شورایی مالیاتی پس از مطالعه نامه یاد شده، باستناد بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن رأی خود را بشرح آتی در این باره اعلام می‌نماید:

در پاسخ به هر سه سؤال اداره کل یاد شده باید به ماده ۱۴ اصلاحی قانون مالیات تعاون ملی برای بازسازی مصوب ۱۳۶۷/۱۲/۹ و اصلاحیه بعدی آن توجه نمود که بر اساس آن مدت اجرای قانون موردنظر پنج سال معین گردیده و بعد از انقضاء این مدت صرفاً مالیاتهای مطالبه شده در موعد مقرر پس از قطعیت و همچنین مالیاتهای قطعی وصول نشده در مدت مذکور (اعم از آنکه مأخذ احتساب مالیات در مورد املاک ارزش معاملاتی بوده است و یا عوض دریافتی موضوع ماده ۶) قابل وصول خواهد بود، علیهذا با سپری شدن پنج سال مهلت مقرر فتح باب مجدد موضوع برای تشخیص مالیات جدید و یا افزایش مالیات قبلی بهیچوجه جنبه قانونی نخواهد داشت.

محمدعلی خوش اخلاق - سید محمود حمیدی - علی افرا - محمد رزاقی - غلامحسن هدایت عبدی - محمدعلی بیکپور - علی اکبر نوریخش - داریوش آل آقا - محمدعلی سعیدزاده

## رأی مورخ ۷۶/۵/۱۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

تاریخ ۷۶/۵/۱۱ - شماره دادنامه ۵۱ - موضوع شکایت و خواسته: ابطال رأی شماره ۳۰/۴/۱۴۴۳۷ - ۷۱/۱۲/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

مقدمه: شکات طی شکایتنامه تقدیمی اعلام داشته‌اند، رأی شماره ۳۰/۴/۱۴۴۳۷ - ۷۱/۱۲/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که موقوفات خاص را در عداد ملک طلق تلقی نموده و با تعمیم ماده ۳ قانون مالیاتهای مستقیم (قانون مالیاتهای سالانه املاک) به موقوفه خاص به وضع مالیات پرداخته، خلاف شرع می‌باشد، لذا ابطال آن مورد تقاضاست.

دبیر محترم شورای نگهبان در خصوص ادعای شاکی مبنی بر خلاف شرع بودن مورد شکایت طی نامه شماره ۷۶/۲۱/۱۰۱۷ - ۷۶/۴/۲۴ - ۷۶/۵/۱۱ اعلام داشته‌اند، موضوع ادعای خلاف شرع بودن رأی شماره ۳۰/۴/۱۴۴۳۷ - ۷۱/۱۲/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در جلسه مورخ ۷۶/۴/۲۴ فقهای شورای نگهبان مطرح و نظر آقایان فقهاء بدین شرح اعلام می‌گردد: رأی شماره ۳۰/۴/۱۴۴۳۷ - ۷۱/۱۲/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی از آنجا که تصریح دارد وقف خاص مانند وقف عام نیست، خلاف موازین شرع می‌باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست آیت‌الله موسوی تبریزی و با حضور رؤسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره به اتفاق آراء بشرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیأت عمومی - چون رأی شماره ۳۰/۴/۱۴۴۳۷ مورخ ۷۱/۱۲/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که در باب معافیت مالیاتی سالانه املاک بین موقوفه خاص و عام قائل به تفاوت شده و موقوفه خاص را مشمول پرداخت مالیات مذکور اعلام داشته به شرح نظریه شماره ۷۶/۲۱/۱۰۱۷ مورخ ۷۶/۴/۲۴ فقهای محترم شورای نگهبان مخالف احکام شرع شناخته شده است، لذا به استناد قسمت اول ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری نظر شورای عالی مالیاتی ابطال می‌گردد. رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - سیدابوالفضل موسوی تبریزی



analyzes the cases of the confusion resulting from this situation.

### **Experiences in the Field of Tax Simplification**

The first part of this article was presented in the last issue of *Maliyat* journal. It is a Persian summary of an essay published in the *Bulletin of IBFD*. The lessons derived from the experiences of Australia, England and New Zealand are dealt with in this second part of the article.

#### **Endowment and Tying Up, Synonymous or Different Terms?**

The word "habs" is a term of the Islamic Law that is borrowed by the Iranian Civil Law. It denotes the conditions of a property that is made legally inalienable. The realization of this condition is a prerequisite for endowing properties. So the term tying up or "habs" is not something different and independent from endowment (vaqf). In the Direct Taxes Act, however, the term's "habs" and "vaqf" (tying up and endowing a property) are treated as if they denote two separate legal categories independent from each other. This subject is examined in the article.

#### **New Amendment to the Direct Taxes Act**

The author examines the amendment made in February of the current year to some articles of the Direct Taxes Act. The main cases of the amendment are relating to the tax exemption of industrial and mining enterprises (as provided under the Article 132, DTA), exemption of authorized tourist agencies (which is subject of a new clause or Note added to the same Article 132), tax exemption of medical services rendered in certain poor areas (Article 139) and exemption of the income derived from export of agricultural and industrial products (Article 141).

# ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

---

---

## Editorial

The confusion that may arise from the use of lengthy and complicated sentences in the text of tax regulations, is the topic dealt with in the editorial of the present issue, both in Persian and English sections of the journal.

## Text of the Minister's Speech

Dr. Hossein Namazi is the Iranian Minister of Economic Affairs and Finance. On 19 July of the current year, he delivered a speech at a meeting of the heads of distribution and service guilds of Tehran. He focused on mutual understanding and cooperation between the tax administration and businesses, instead of confrontation, as far as the tax assessment and collection is concerned. The full text of the Minister's speech is produced in the Persian section of this issue.

## Fiscal year, Tax year

The topic of "semantic integrity" of the tax law was touched upon in the editorial of the journal's previous issue. It requires that the terms used in the tax law be stable and continuous, as far as the semantic aspect of the law is concerned. An example of nonobservance of the said rule can be found in the use of the terms "fiscal year" and "tax year" in the Direct Taxes Act. The author

## Request for a Religious Opinion

*Hajj is an Islamic term meaning the pilgrimage to the holy shrine of Kaaba that is situated in Mecca. It is one of the basic duties of Muslims, provided they are "mostati". Mostati, is a person who is reach enough to undertake Hajj pilgrimage. The interpretation of Islamic Law, on the other hand, is a task entrusted to eminent religious jurists.*

*The Ministry of Finance asked for such a religious opinion on a case relating to Hajj and taxation at the same time. He applied, for this purpose, to the High Leader of the country as the supreme religious jurist and put his case as follows:*

*" Is a person 'mostati,' and obliged to make Hajj pilgrimage, if he is in debt to other persons or to the government and states that he is not able to discharge his liability? "*

*The opinion delivered was:*

*" If he is required to pay his liability and the debt is not of a kind that habitually is not demanded, like customary 'mahr's <sup>(1)</sup> - then he is not a 'mostati,' "*

*The liability to the government as referred to in the Minister's letter, includes, in particular, the tax liability, and the case pertains to those pretending that they are not in a financial position to pay their applicable taxes. The rich businessmen and other wealthy people, who decide to make Hajj, will probably feel psychological uneasiness in resorting to the aforesaid excuse for noncompliance with their tax duties.*

---

1. Mahr is a term of the Islamic Law of marriage. It means a sum of money or a property, which is agreed upon between the bride and bridegroom. The wife can claim it from the husband anytime after the date of marriage.

*decide to end their use of connection and to withdraw the deposits. Should such a condition be realized the deposit of respective persons will be refunded, but this is only a theoretical case and approximately never will happen. Nobody would waive his right of using electricity, which can not be provided except through the same RECs. In practice, however, the RECs use the deposits for their investment needs.*

*Some tax authorities considered the said deposits as the income of RECs and demanded them to pay tax on it.*

*The RECs protested and argued that:*

- a) The deposits so received is a part of the annual budget of RECs as approved under the State Budget Bill, and items of budget can not be considered as the taxable income of receiving organizations;*
- b) RECs never use the deposits for their current expenditures, and allocate it for investment purposes only; and*
- c) The deposits are refundable, anyway.*

*Based on the above reasoning, the RECs applied for reconsideration of the case.*

*The case was referred to the Supreme Tax Council (STC) and the STC ruled in favor of the respective tax offices, based on the following reasons:*

- (i) The use of deposits for capital investment purposes does not mean by itself that they can not be qualified as "income";*
- (ii) Investment of deposits will result in acquiring new capital assets, the depreciation of which shall be deducted from the taxable income of RECs'*
- (iii) The refunding of deposits to relevant customers, if ever takes place, will not be effected in respect of the total amount of deposit received, but different costs and expenditures will be deducted therefrom by virtue of the regulations approved with regard to such theoretical happening; and*
- (iv) The balance of any refunded money will also be accepted as deductible expenditure in computation of the RECs income tax.*

*The circular rules that only the following persons are authorized to attend the sessions of BSTDs:*

*a) As for the juridical persons, the entity's directors, after being identified by presenting demonstrative documents;*

*b) The employees of taxpayers (whether the taxpayer is a real or juridical person), provided they are introduced by the taxpayer in writing and their names are included among the salary receivers of the taxpayer; and*

*c) The agents and legal representatives of the taxpayer who are required to present the deed of their power of attorney. The stamp duty, as stipulated under the relevant part of the Direct Taxes Act, should also be affixed and cancelled on the said deeds of power of attorney.*

*The circular continues by stating that no other persons except those enumerated above, will be allowed to attend BSTDs and tax offices for following up the cases related to taxpayers. It further instructs the tax offices and BSTDs to inform the tax office of the district where the tax agent resides, about the cases advocated by each tax agent and amount of the tax stamp affixed and cancelled by him. The tax office receiving such information shall be required to assess and demand the payment of the annual tax of relevant tax agents.*

*The tax agents will not, undoubtedly, welcome this last instruction of the circular, since their unrecognized statues could, more or less, protect them from taxation so far.*

### **Users' Deposits**

*The business of supplying electricity to the public is placed in control of certain newly created entities called regional electricity companies (RECs). RECs are subject to special regulations adopted by the parliament and respective government organizations. Those applying for connection to the electricity current should deposit certain amount of cash with relevant RECs, which is called connection deposit. Such deposit is to be kept by RECs till the time when respective customers*

## Tax return

The owners of taxable properties (whether real or juridical persons) are obligated to file a special tax return with the competent tax assessment

office and to pay the annual applicable taxes, within a specified time limit.

(See Articles 3-9, DTA).

(will continue)



# Tax News

---

---

## Tax Agents

*The role of tax agents has never been dealt with in a comprehensive way under the Iranian tax system, and there has been no legislative framework for the services of this group of professionals. The business of tax agency, however, does exist and tax agents are quite active in this country, though they have never been recognized as such and, as a result, are not bound to any code of practice.*

*A circular of the tax administration ruled recently on the subject, without calling such professionals as tax agents or, as tax advocates (a title given to them by ordinary people). The circular addresses these de facto tax agents as "persons other than taxpayers who follow up, either in company of the taxpayer or in his absence, the tax affairs before the tax assessor, general assessor or before the Board of Settlement of Tax Disputes" (BSTD).*

they are exploited for such purposes;

- The properties whose owners are deprived, by virtue of judgement of juridical authorities and similar reasons from exploiting their properties or making transactions on them, are also exempted from this type of taxation, while the status described above remains unchanged;

- Where the ownership of a real property is transferred, the tax in question shall not apply in the year the transfer takes place;

- The properties for which a building permit is issued and are completed within the time limit stipulated under the permit, shall enjoy tax exemption till the end of the second year from the date of completion of the building; and

- The residential units leased in accordance with the criteria determined by the government, will be exempted from the taxation, as long as they are under lease.

### Base of taxation and rates

The base of taxation is the taxable value of the property, and the rates are as follows:

<i>up to</i>	<i>IRR</i>	<i>20,000,000</i>	<i>exempt</i>
<i>next</i>	<i>IRR</i>	<i>20,000,000</i>	<i>2 %</i>
<i>next</i>	<i>IRR</i>	<i>20,000,000</i>	<i>3 %</i>
<i>next</i>	<i>IRR</i>	<i>20,000,000</i>	<i>4 %</i>
<i>next</i>	<i>IRR</i>	<i>20,000,000</i>	<i>6%</i>
<i>over</i>	<i>IRR</i>	<i>100,000,000</i>	<i>8 %</i>

Some comments might be useful in respect of the said base and rates:

- The term taxable value, upon which we will touch later as well, is to be determined by the authority referred to in DTA. It is usually much more moderate than the market or fair value of real properties.

- The abbreviation IRR was chosen by the author for Iranian Rials, which is the currency unit of this country. At the present the free market parity of the currency is above IRR 5500 against each US \$. Based on that, most of taxable properties fall within the higher brackets.

therelevant part of the Iranian law.

Let us now study property taxes in more detail:

### Annual tax on real property

This is a typical property tax that is levied on the value of the immovable properties located within the bounds of cities, towns and dwelling quarters <sup>(1)</sup>. Villas, summer and winter quarters, as well as buildings on the coast of Caspian Sea are also subject to this type of taxation, though they are usually built outside the bounds of cities and towns.

#### Exemptions

The following properties are excluded from application of the tax in question:

- Real properties belonging to public companies and cooperative societies that allocate such properties to the housing needs of their members, as well as the properties of foreign embassies on the condition of reciprocal treatment; and
- One dwelling unit, for each

owner, be it a house or an apartment.

#### Tax holiday

Cases of tax holiday are as follows:

- The properties employed for industrial, agricultural, and animal husbandry production; and for cultural, educational, sporting, hygiene, medical treatment affairs and other similar purposes enumerated under the Article 4, DTA, all enjoy tax exemption, as long as

---

1. The term for which we chose the translation "dwelling quarter" is a Persian word meaning "small town" (shahrak), but it denotes an area (inside or at the vicinity of towns or cities) over which one or several housing complexes are built. The builder (usually a company) sells such residential units to different purchasers, but the "quarter" as a whole is administered under its own statute and has its own proper name.

taxes.

It seems appropriate to make a comment on the subject. The fundamental characteristic of property tax, as known in the West, is taxing in-rem rights relating to property. The inheritance tax, on the other hand, is not usually imposed on the estate as such but rather upon the beneficial share of the estate that each beneficiary acquires. Thus it can not be put in the category of property tax, however,

a) In many countries, as well as in Iran, an extra tax, in addition to inheritance tax in proper meaning of the word, is also levied on the value of the decedent's entire estate. This twin brother of the inheritance tax can easily be categorized as a kind of property tax.

b) It seems that the logic behind the treatment of inheritance tax as a class of property taxes, under the Iranian tax law, has been somehow different from that of the Europeans. Here the aspect of death duties that is

taken into account seems to be the fact that relevant properties are usually transferred to some people, *causa mortis*. Those drafting the law did not, apparently, take further step to distinguish between the types of transfer. The income tax is also imposed on the transfer of property, and the only criterion that separates it from the tax on property is the characteristic and type of the transfer.

As far as the stamp duty is concerned, the case is more ambiguous. This type of tax is usually levied upon the issue of some kinds of documents such as identity cards, passports, deeds, contracts for the transfer of ownership, checks, promissory notes, and documents of similar nature. Though some kinds of such documents can be considered as property in proper meaning of the word, but inclusion of many other such documents under the umbrella of property might not be so easy. Examples of the latter type of documents are not rare in the provisions of

are to be taken by them, what time limits are to be observed, what measures are to be effected by tax officials in the fields of investigation, examination, assessment, following up of cases, and other similar procedural functions and themes.

The last chapter of DTA is devoted to the organization of tax assessment division of the tax administration, and also to the organs responsible for adjudication of tax disputes.

Under the following paragraphs each of the aforesaid parts will be studied in more detail.

## I- Substantial part of DTA

The points worth of mentioning in this respect can be listed as follows:

*Kinds of taxes* - The taxes covered by DTA are divided first into

two main types: taxes on property and taxes on income. First we shall deal with the taxes on property.

### Property tax

The Direct taxation Act consists of 271 articles, some of which entail one or more (sometimes up to 10) "Tabsara"s, which can be translated as clauses or Notes. These articles are divided between 5 parts or titles, and under each of these titles there are several chapters. The second title of DTA is pertaining to the "tax on property", and divides into 5

chapters, each covering one specific type of property tax. The headings of the chapter are: annual tax on real property, tax on unoccupied dwelling real property, tax on idle lands, inheritance tax and stamp duty.

As it can be seen from the above classification, the inheritance tax and stamp duty are considered to be property

four subtitles; the Direct Taxes Act, other relevant laws, legal interpretations of the parliament and legal opinions delivered by the Council of Guardians of the Constitution.

### A. Direct Taxes Act

This is the skeleton and most significant structural framework of the legal basis of the Iranian tax system. The Act (which can be abbreviated as DTA) was approved by the parliament on March 1988 and amended on April 1992. It was not, at the time of its introduction and adoption, a new offspring, but rather a continuation of an older law, with several changes and alterations that reflected some objectives and requirements of the time. That older law, in its turn, had also been derived from a much more older one, and this chain of derivation could be followed back to the first decade of the present century when the constitutional system of government was first introduced in this country. Even at that time, the tax law had been composed not only by reference

to some modern tax systems of Europe, but also had its origins in notions and characteristics prevalent in traditional tax system of that era.

#### a) Structure of the law

The Direct Taxes Act (DTA) is a multidimensional law. It covers, in the first place direct taxes in proper sense of the words, namely the substantial regulations concerning such taxes; the titles of taxes, the sources on which such taxes can be imposed, rates, persons subject to taxation, exemptions and allowances, authorized deductions, penalties, incentives and the like.

The procedures to be followed by taxpayers and tax officials in discharging their tasks and duties, come next; what kinds of records are to be kept by taxpayers, what other actions

adjudicatory and legislative rules and customs.

The first topic to be dealt with is the legal structure within which the tax system is working, and we shall begin our work

with this very subject. The study in whole will be presented in few sections, the first of which is devoted to the said topic of legal structure.

## Section I - Legal Structure

The legal structure, within which our tax system operates, consists of the law in a broad meaning, customs in a loose sense and the case law.

By the expression "law in its broad meaning" we mean the law as approved by the legislature, executory or interpretative regulations and rulings issued by competent authorities.

We characterized the term "customs" by the phrase "in a loose sense", because we have in mind not only the customs related to the substance of the

tax law, that is the rights and responsibilities of the subjects of the law, but also the habits, and even mentalities, generated through the time among the taxmen and practitioners in discharging their duties.

As far as the case law is concerned, the most important source has always been the Supreme Tax Council, while a new source has also been recently created to which we shall refer later.

Now, let us touch upon each of those three constituents of the tax system's legal structure.

### Chapter 1- Law

As we mentioned earlier, the word law in this occasion means the rules and regulations

adopted by the legislature. To facilitate our discussion, we shall try to introduce it through

# *An Introduction to the Iranian Tax System*

*By: Dr. Mohammad Tavakkol*

*(Part 1)*

## **Introduction to the Introduction**

When the term "tax" is spoken of in this country, everybody's attention will be drawn to those types of direct taxes that have traditionally been collected by the Finance Ministry. There are, of course, other kinds, as well as other collectors, of various contributions that could logically be categorized as taxes, though not being recognized as such at the first glance. Indirect taxes, social security contributions, customs duties, user charges, municipality levies, and impositions charged by certain organizations, are examples of the other kinds of taxes referred to above.

Based on the aforesaid common approach toward the notion of tax and taxation, any study in this field should also be patterned according to the same classification; tax in proper and tax in general. The focus of the present study will be on the tax in its first coverage, that is the direct tax as usually is administered by the Finance Ministry. Such orientation will embrace not only the kinds of taxes to be studied and substantial provisions pertaining to them, but also every aspect of tax administration, including organizational, procedural,

*composed of 17 lines is employed, each line of which on the average consists of 13 words. It means that more than 230 words are used in one and the same sentence. The first of those 230 words is the subject, and the last of them is the predicate of the sentence. This very fact is enough to imagine how burdensome is for the reader to grasp the general idea and relationship of the parts of the sentence.*

*Sometimes the user of the law encounters situations where he may entirely be misled. A clear example is the employment of terms that are taken from wholly different contexts, without any reference being made to the particular atmosphere within which they had been used. The terms so borrowed from a dissimilar field, are looked upon from an angle that is characteristic of tax regulations. For instance, a phrase used several times in the tax law reads as follows:*

*"The organizations, that the applicability of the law to them is conditioned on mentioning of their names".*

*This phrase is taken from other legal texts that handle the budgetary and public expenditures' themes. It meant, originally, that some rules stipulated under those regulations would apply, where such organizations were referred to by name.*

*But, now the reader of the tax law may conclude, seeing the same phrase in a tax context, that the application of this or that particular tax rule is intended.*

*Such cases of complication and misunderstanding are not very rare in the tax law, and considerable work must be done for correcting them, so that less effort and cost be imposed on taxpayers for complying with their tax duties.*

**Dr. Aliakbar Arabmazar**



## IN THE NAME OF ALLAH

### FROM THE PRESIDENT

*In the last issue, we touched upon the subject of " semantic integrity " of the tax law. Now we shall examine a new topic that may affect, in a similar way, the readability of the tax regulations, that is the confusion that may arise from the use of lengthy and complicated sentences. Nowadays, tax specialists everywhere talk about the tax simplification, an important element of which is the introduction of shorter and more transparent sentences.*

*It should be accepted that the use of overlong and confusing sentences is, unfortunately, more common in tax regulations than other branches of law. The origins of this phenomenon are not well known, but it could be said, anyway, that the use of this unsound style has become a rooted tradition in the field of tax law codification.*

*Let us examine the text of the current Direct Taxes Act. There, we encounter with situations where exaggeratedly long sentences are used that confuse the reader in spite of all patience and carefulness that he or she may display for understanding such sentences. As an example, we refer to the Article 64 of the same law. It consists of two main parts. The first part determines the organization of a committee that is vested with the task of assessing the taxable value of real properties throughout the country, and the second part describes the procedure to be followed for making such assessment. The first thing that should be said is the fact that each of these two parts could be presented by separate articles, for the sake of brevity and avoidance of overlong articles. Leaving that aside, the main problem concerns the second part. Here a single sentence*