

# مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

دوره دوم، شماره هفدهم، تابستان ۱۳۸۰

(شماره مسلسل ۳۲)

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپ بهمن

خیابان ری، ایستگاه آبشار شماره ۸۶۶

مطالب مجله الزاما مبین نظر مسئولان آن نیست.

مجله در رد یا قبول مقالات وارده یا هرگونه

ویرایش آنها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط با

ذکر کامل ماخذ (نام مجله مالیات، شماره و تاریخ

آن بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است.

مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: دانشکده امور اقتصادی

شماره ۲۰۶، خیابان سمیه، بین ویلا و قرنی

کد پستی: ۱۱۱۴۱ - ۱۵۹۱۸، تهران

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵

تلفن: ۸۸۰۷۲۱۹، فکس: ۸۸۹۵۱۸۱

پست الکترونیک: [webmaster@maliyat.zzn.com](mailto:webmaster@maliyat.zzn.com)

نشانی سایت فارسی مجله مالیات در اینترنت:

<http://homepages.about.com/irantax/maliyat>

نشانی سایت انگلیسی مجله مالیات در اینترنت:

<http://homepages.about.com/maliyat/maliyat>

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## فهرست مطالب

۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	سرآغاز
۴	م. ت. همدانی	مقررات مالیاتی بودجه سال ۱۳۸۰
		رقابت مالیاتی، مسأله‌ای برای تحقق:
۱۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	بازار واحد اروپایی
۲۰		سایت‌های فصلنامه مالیات در اینترنت
		معافیت، بخشودگی، ترجیحات... و شرحی بر ماده ۵۸ قانون برنامه
۲۱	م. اکباتان	سوم و رأی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی
۲۵		قانون جهانی مالیات، پروژه‌ای از دانشگاه هاروارد (بخش یکم)
		چگونه مالیات غیرمستقیم جایگزین مالیات بر شرکت می شود:
۳۰	م. گنجنامه	بحثی در ارتباط با قانون بودجه
۳۳	الوند کوهی	منشأ درآمد و محل آن از نظر حقوق مالیاتی
۳۶		استثنای که به قاعده تبدیل می‌شود
۳۸		معافیت مالیاتی موسسات غیرانتفاعی و رویه قضایی
۴۱		سرقظلی یا حق واگذاری محل؟
۴۳		غفلت سازمان مالیاتی آمریکا در حفظ اسرار مالیاتی
۴۴		یک اظهارنامه مالیاتی (برگرفته از اینترنت)
۴۷		مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی
		بخش انگلیسی

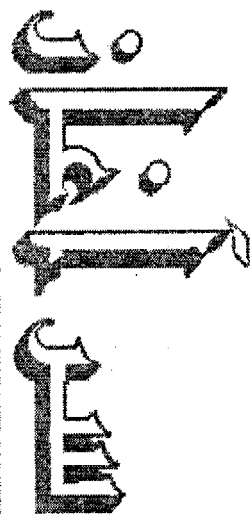
## به نام خدا

مسائل و موضوعاتی که سازمان‌های مالیاتی جهان امروز با آن مواجه هستند، نسبت به گذشته دچار تغییرات و دگرگونی‌های فراوانی گردیده است. آنچه این تغییر و دگرگونی را ایجاب می‌نماید، تحولات سریع و بی‌سابقه‌ای است که در حیات اقتصادی و اجتماعی ملت‌ها رخ داده و می‌دهد و نقطه وقف و پایانی هم برای آن متصور نیست. رشد جمعیت و نیازهای فراوان و متنوع آن - که حتی با چند دهه پیش قابل قیاس نیست - گسترش خیره‌کننده فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و تنوع رشته‌های آن را سبب گشته است. دامنه و سطح معاملات به میزان عظیمی افزایش یافته و همچنان رو به توسعه است و منابع رنگارنگ درآمد و ثروت پدید آمده است. متناسب و همراه با این تحولات، نظام مالیاتی نیز باید خود را بسازد و آماده پاسخگویی باشد.

یکی از مهم‌ترین جنبه‌های رو به رشد مناسبات اقتصادی که با امر مالیات نیز رابطه تام و تمام پیدا می‌کند، روابط بازرگانی بین‌المللی و همکاری‌های صنعتی و فنی بین جوامع مختلف دنیا است. هیچ نقطه‌ای از جهان را نمی‌توان یافت که این مقوله از مناسبات و روابط اقتصادی - تجاری جزء مهمی از زندگی جامعه را تشکیل ندهد.

در این مجموعه روابط، مالیات سهم به سزای خود را ایفاء می‌کند و باید موازین آن در مناسبات بین‌المللی معین و روشن باشد. این‌که می‌بینیم قراردادهای مالیاتی از لوازم اجتناب‌ناپذیر قانونگذاری مالیاتی گردیده‌اند، ناشی از همین واقعیت قابل لمس در حیات اقتصادی کشورها است. ظرف چند دهه تعداد این قراردادها به چندین و چند برابر بالغ گردیده و روز به روز بر شمار آنها افزوده می‌شود.

قراردادهای مالیاتی از لحاظ حیطة عمل نیز ثابت نمانده و دائماً گونه‌های جدیدی از آنها پای به عرصه می‌نهد. در گذشته آنچه بیشتر رواج داشت، قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در زمینه مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی بود، چنان‌که هنوز هم هر گاه سخن از قرارداد مالیاتی به میان می‌آید فوراً همین معنی به ذهن افراد عادی خطور می‌کند.



اما به تدریج دامنه عمل قرارداد مالیاتی از مسأله مالیات مضاعف به همکاری جهت جلوگیری از گریز مالیاتی توسعه پیدا کرده و حتی به معاضدت در زمینه اخذ و وصول مالیات نیز تسری یافته است. از لحاظ نوع و پایه مالیاتی نیز علاوه بر مالیات بر درآمد و دارایی، مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض یا هدایا نیز مورد توجه و موضوع قراردادهای مالیاتی تازه‌ای گردیده است که همه اوصاف قراردادهای یادشده را در زمینه این دو نوع مالیات خاص دربر می‌گیرند. موضوع از این حد هم فراتر رفته و امروزه قراردادهای مشابهی در ارتباط با بیمه‌های اجتماعی یا به عرصه نهاده‌اند، به این معنی که مسأله اخذ حق بیمه اجتماعی مضاعف و طرق اجتناب از آن از یک سو و همکاری جهت جلوگیری از گریز مؤدیان این رشته از پرداختها از سوی دیگر مطرح شده و خود موضوع قراردادهای خاصی گردیده است. قراردادهای مالیاتی از هر نوع که باشند جزئی از حقوق بین‌الملل مالیاتی کشورها را تشکیل می‌دهند، زیرا همه آنها به تصویب مقامات قانونگذاری رسیده و قدرت قانونی پیدا می‌کنند، گذشته از این که موازین شناخته شده حقوق بین‌الملل نیز تمسک به آنها را ایجاب می‌نماید.

مجموعه این ملاحظات باید مورد توجه سازمان مالیاتی قرار گیرد و توان تطبیق و تطابق را از هر جهت در خود فراهم آورد. مظاهر و نمودهای این قضیه بویژه در رفتار مالیاتی نسبت به مناسبات اقتصادی و بازرگانی بین‌المللی پیش می‌آید. اگر مسأله مالیاتی در ارتباط با چنین مسائلی مطرح شود، بالاتر دید مقررات حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران نیز توأم با سایر مقررات باید مورد نظر و بررسی قرار گیرد. البته پاره‌ای از مقررات حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران در همان قانون مالیات‌های مستقیم گنجانیده شده است، اما زائد بر این، مقررات مندرج در قراردادهای مالیاتی بین‌المللی نیز که به تصویب قوه مقننه رسیده است باید ملحوظ نظر قرار گیرد.

مفهوم بیان فوق این است که ماموران دست اندرکار جنبه‌های بین‌المللی قضایای مالیاتی باید به دانشسته‌های خود از قانون مالیات‌ها و مقررات تکمیلی آن اکتفا نکنند و دانش مالیاتی خود را با بررسی مقررات مربوطه قراردادهای مالیاتی بین‌المللی تکامل بخشند. این یک چالش جدید و گریز ناپذیر است که نظام مالیاتی کشور باید پذیرا و پاسخگوی آن باشد. دامنه کار بالنسبه وسیع و مستلزم تن دادن به کوشش و زحمت است. جز این هم چاره‌ای نیست، زیرا که حتی بر حسب الزامات سنتی نیز ناگزیر از تقبل چنین زحمتی هستیم. دلیل آن بسیار روشن است: چگونه می‌توان قانون مالیاتی را اجراء کرد ولی جزء مهمی از آن یعنی مقررات قراردادهای بین‌المللی مالیاتی را نادیده گرفت؟ اگر چنین شود قطعاً قانون نقض شده‌است، صرف نظر از این که باروی گردانیدن از وظیفه بررسی دقیق و همه جانبه مقررات حقوق بین‌الملل مالیاتی، خود را از درک ماهیت مسائل و مناسبات موضوع این قراردادها محروم ساخته‌ایم و در نتیجه قادر به داوری صحیح در خصوص موضوعات مطروحه نخواهیم بود.

علی اکبر عرب مازار

# مقررات مالیاتی بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور

## م.ت. همدانی

تحت پوشش پس از واریز به درآمد عمومی، ازمحل بودجه به عنوان افزایش سرمایه دولت در بانک صنعت و معدن به این بانک پرداخت شود.

این ترتیب در واقع نوعی اعطای معافیت مالیاتی با یک حرکت رفت و برگشت است و نتیجه آن تفاوتی با معافیت ندارد. به قراری که از مذاکرات مجلس برمی آید (مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، جلسه ۶۸ صفحه ۲۶) مبلغ این معافیت ۷۵ میلیارد تومان است.

۲. بند ح تبصره ۵ می گوید: «ماهه تفاوت واریزی سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولیدکنندگان به درآمد عمومی و مزاد وصول دستگادهای اجرایی که به درآمد عمومی واریز می گردد، مشمول مالیات بر درآمد نمی باشد».

تبصره ۵ مربوط به یارانه (سوبسید) کالاهای اساسی است که نظارت بر آن به سازمان حمایت از مصرف کنندگان و تولیدکنندگان واگذار شده است. ارقام یارانه در اختیار

قانون بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور در مجموع ۵۰ تبصره با حجم های مختلف دارد که شماری از آنها به مسائل مالیاتی اختصاص داده شده است. این تبصره های مالیاتی را می توان از لحاظ نوع به گروه های زیر تقسیم کرد:

- تبصره هایی که در آنها به نحوی معافیت مالیاتی پیش بینی شده است،
- تبصره هایی که به هزینه بردن برخی اقلام از نظر مالیاتی را اجازه داده اند،
- یک مورد ارفاق در مورد ضرایب مالیاتی،
- وضع، یا دقیق تر بگوییم ادامه برقراری برخی مالیات های غیرمستقیم، و
- مقرراتی در رابطه با وصول مالیات.

## معافیت ها

۱. بند س تبصره ۲ که در جریان کار کمیسیون تلفیق مجلس شورای اسلامی افزوده شده است اجازه می دهد که در سال ۱۳۸۰ معادل صد در صد مالیات متعلق به فروش سهام بانک صنعت و معدن در شرکت های

دستگاه‌های اجرائی زیربند نهاده می‌شود تا اقدام به خرید کالا و توزیع آن به قیمت ارزان، و طبعاً زیر قیمت خرید، بنمایند. آنچه از محل یارانه‌ها باقی می‌ماند باید تا آخر فروردین سال بعد به حساب سازمان حمایت برگردانیده شود تا از آن طریق به حساب درآمد عمومی واریز گردد.

سازمان حمایت درآمد خاصی نیز دارد به نام مابه‌التفاوت که به موجب قوانین خاص به کالاهای معین وارداتی و تولیدات داخلی تعلق می‌گیرد. به موجب لایحه دولت سازمان حمایت موظف بود ۹۰ درصد این مابه‌التفاوت را نیز به حساب درآمد عمومی واریز کند که به این ترتیب ۱۰ درصد آن جهت جبران هزینه و غیره برای سازمان باقی می‌ماند. ولی شورای نگهبان این رقم را به صد در صد تغییر داد و در عوض مقرر داشت که معادل ۱۰ درصد آن (حداکثر تا مبلغ ۱۰ میلیارد تومان) از محل اعتبارات بودجه در اختیار سازمان حمایت گذارده شود. این اصلاح شورای نگهبان متعاقباً به تصویب مجلس نیز رسید.

با این مقدمه می‌پردازیم به مسأله معافیت مالیاتی مابه‌التفاوت واریزی سازمان حمایت به درآمد عمومی و معافیت مازاد وصول دستگاه‌های اجرایی که آن هم به درآمد عمومی واریز می‌شود.

بدیهی است پولی که گیرنده آن به موجب قانون ناگزیر است تماماً به حساب درآمد عمومی واریز کند نمی‌تواند مشمول مالیات قرارگیرد و این بخش از تبصره شاید از باب محکم‌کاری به تصویب رسیده باشد. توجیهی برای آن ضمن مذاکرات مجلس مشاهده نشد.

۳. بند ط تبصره ۱۰ - به موجب این بند به سازمان تامین اجتماعی اجازه داده شده است که در سال ۱۳۸۰ برای ادامه تسهیلات ارزان قیمت ساخت مسکن، ودیعه مسکن، ازدواج دانشجویی و هزینه مربوط به خدمات مشاوره‌ای در زمینه بهداشت روانی، فردی و اجتماعی ۵۰ میلیارد تومان از محل درآمد و ذخایر خود طی شرایطی به افراد دارای استحقاق بپردازد. آنگاه بند ط می‌افزاید که اصل تسهیلات فوق‌الذکر و سود حاصله (که از طریق بانک رفاه کارگران پرداخت می‌شود) از هر نوع کسور بانکی و مالیاتی معاف بوده و عیناً به سازمان تامین اجتماعی در تاریخ سر رسید باز خواهد گشت.

۴. بند س تبصره ۱۰ - به موجب بخشی از این بند واردات داروها و تجهیزات پزشکی و توانبخشی جانبازان و معلولین بهزیستی از جمله صندلی چرخدار، آمبولانس و قطعات یدکی مورد نیاز از پرداخت هر گونه عوارض، مالیات و حقوق گمرکی و سود بازرگانی معاف شده است.

۵. بند ب تبصره ۱۴ مقرر داشته است که «به منظور توسعه صادرات به دولت اجازه داده می‌شود معادل مالیات بر مصرف داخلی کالاهای مجاز را که توسط مسافرین خارجی خارج می‌شود، در پایانه‌های خروجی به صورت ارزی به خریداران عودت دهد».

این حکم که عین آن در قانون بودجه سال گذشته نیز منظور شده بود، در واقع مشابه قاعده رایج در بسیاری از کشورهاست. با ملاحظه انواع مالیات بر مصرف در بخش الف از قسمت سوم بودجه می‌توان کالاهایی نظیر نوارهای ضبط صوت و تصویر، سیگار و خاویار را در این رابطه نام برد.

۶. بند الف تبصره ۳۵ - در بخشی از این بند آمده است: «عملکرد سال ۱۳۸۰ (سود ابرازی) شرکت ملی فولاد ایران و شرکت‌های تابعه آن (شرکت‌هایی که بیش از ۵۰ درصد سهام آن متعلق به شرکت ملی فولاد ایران است) و شرکت ملی صنایع مس ایران و شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه مشمول مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن می‌باشد».

به موجب ماده ۱۳۸ مذکور در صورتی که شرکت‌ها بخشی از سود ابرازی خود را که از فعالیت‌های صنعتی و معدنی به دست آورده‌اند برای بازسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود یا تأسیس واحدهای جدید یا احداث مسکن برای کارکنان

خود ذخیره کنند، چنان سودی طی شرایطی از مالیات معاف خواهد بود. اکنون اگر بخواهیم نتیجه منطقی از حکم بندالف تبصره ۳۵ به دست آوریم، باید قبول کنیم منظور این است که شرکت‌های مذکور در حکم فوق باید تمامی سود خود را به مصرف توسعه یا تأسیس واحدهای صنعتی و ایجاد مسکن برای کارکنان خود برسانند و در نتیجه از مالیات معاف شوند. به عبارت دیگر این قسمت از بند الف تبصره ۳۵ از طرفی متضمن معافیت مالیاتی است و از سوی دیگر به مفهوم الزام این شرکت‌ها به سرمایه‌گذاری می‌باشد.

۷. بند ح تبصره ۴۰ - تبصره ۴۰ در چندین مورد به دولت و مؤسسات دولتی اجازه داده است به منظور اجرای طرح‌های عمرانی و سرمایه‌گذاری مبالغ قابل توجهی اوراق مشارکت بفروشند. بند ح تبصره دولت را مکلف ساخته است وجوه مورد نیاز یعنی اصل‌بهای اوراق و سود متعلق را هر سال در بودجه منظور کند. سیستم بانکی نیز موظف به تضمین اصل و سود وام دریافتی است. آنگاه بند ح می‌افزاید: «اوراق مشارکت موضوع این تبصره به عنوان سپرده ثابت تلقی و از پرداخت مالیات معاف خواهد بود».

#### موارد منظور داشتن به هزینه

ارفاق مالیاتی دیگری که در قانون بودجه پیش‌بینی شده اجازه منظور داشتن برخی

اقدام به هزینه در محاسبه مالیات است. این موارد به شرح زیراند:

۱. بند ن تبصره ۱۰ - به موجب این بند کلیه کارخانه‌ها اعم از دولتی و خصوصی می‌توانند بر اساس ضوابط قانون کار مراکز بهداشتی و درمانی به وجود آورند و در سال ۱۳۸۰ حداقل نیم درصد از سود سال قبل خود را زیر نظر وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی یا از طریق آن برای آموزش، اجرا و گسترش ضوابط بهداشت و درمان به مصرف برسانند. کلیه هزینه‌هایی که به این ترتیب انجام می‌شود جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی کارخانه‌های مذکور تلقی و از درآمد مشمول مالیات آنها کسر خواهد شد.

۲. تبصره ۲۴، بند ج - شرکت‌های دولتی و سازمان صدا و سیما اجازه یافته‌اند که در سال جاری بخشی از اموال زائد بر مصرف خود را به فروش رسانند. مخارج سرمایه‌گذاری از محل وجوه حاصل از نظر مالیاتی به عنوان هزینه قابل قبول به شمار خواهد آمد.

۳. بند ج تبصره ۲۷ - تبصره ۲۷ نخست به دولت اجازه داده است متوسط قیمت فرآورده‌های نفتی، گاز طبیعی و برق را تا ۱۰ درصد افزایش دهد و منابع حاصله را به دو مصرف اختصاص دهد. قسمت اعظم آن (۱۳۸ میلیارد تومان) برای برنامه‌های بهینه‌سازی مصرف انرژی و طرح‌های استانی برقی کردن

چاه‌های آب کشاورزی و بخش دیگر (قریب ۷۰ میلیارد تومان) برای برنامه‌های ایجاد اشتغال).

آنگاه بند ج تبصره ۲۷ می‌افزاید: با واریز وجوه فوق «عملکرد سرمایه‌گذاری شرکت‌های زیربند از محل تمامی سود آنها بر اساس موافقتنامه متبادله با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود».

به این ترتیب شرکت‌های بزرگی مانند شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه آن مجاز می‌گردند مجموع سود خود را صرف سرمایه‌گذاری کنند و تمامی مبلغ را به حساب هزینه مالیاتی بگذارند. عملاً نیز چنان که از مندرجات بخش ب قسمت ششم بودجه برمی‌آید مجموع منابع شرکت ملی نفت ایران (۱۷۲۷ میلیارد تومان) در سال ۱۳۸۰ صرف هزینه‌های سرمایه‌ای و باز پرداخت وام می‌گردد و جایی برای مالیات و سود سهام که به ترتیب فوق معاف شده است باقی نمی‌ماند.

۴. بند ه (ه‌ا) تبصره ۳۳ - تبصره ۳۳ به مسائل مربوط به حمل و نقل اختصاص دارد. بند ه (ه‌ا) آن مقرر داشته است که از هر تن کیلومتر حمل‌بار مبلغ ۵ ریال از محل درآمد راه‌آهن و مبلغ ۵ ریال دیگر نیز از صاحبان کالاها اخذ شود و در اختیار شرکت قطارهای مسافری رجا قرار گیرد تا صرف تأمین و توسعه و بازسازی ناوگان مسافری راه‌آهن

گردد. هزینه‌های سرمایه‌گذاری شرکت رجا از این محل و از محل سایر منابع خود با تصویب مجمع عمومی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

شرکت رجا امور مسافری راه‌آهن را بر عهده دارد و به این ترتیب از درآمد حمل بار مبلغی اخذ و صرف توسعه و بهبود بخش مسافری می‌گردد.

### ارفاق در مورد ضرایب

در یک مورد قانون بودجه ارفاق خاصی را در رابطه با ضرایب مالیاتی منظور داشته است. بند «ی» تبصره ۵ بودجه پاره‌ای معافیت‌ها و حمایت‌ها را برای تولیدکنندگان نان‌های صنعتی مرغوب در نظر گرفته است. یکی از آن حمایت‌ها چنین است:

«ضرایب مالیاتی و حق بیمه کلیه واحدهای تولید نان موجود در کشور به طور یکسان و مشابه نان‌های سنتی محاسبه و دریافت خواهد شد». به این ترتیب نمی‌توان ضرایب مالیاتی واحدهای تولید نان صنعتی مرغوب را (که طبعاً از درآمد بیشتری برخورداراند) بیش از واحدهای تولید نان سنتی تعیین نمود و این یک ارفاق مالیاتی به شمار می‌رود.

### مالیات‌های غیر مستقیم

تبصره ۲۵ قانون بودجه یک سلسله مالیات‌های غیرمستقیم را که در قانون بودجه

سال قبل نیز وجود داشت مجدداً برای سال ۱۳۸۰ برقرار ساخته است. این موارد به شرح زیراند:

۱. از هر کیلوگرم فولاد تولید داخلی ۷۵ ریال  
۲. از هر کیلوگرم فولاد وارداتی تا ۲۵۰ ریال در هر کیلو با تصویب شورای اقتصاد. شمش و تختال (اسلب) معاف است.  
۳. از هر کیلوگرم مس کاتد ۱۵۷ ریال و هر کیلوگرم مس مفتول ۵۳۰ ریال

۴. از هر کیلوگرم تولیدات شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه آن (به استثنای کود شیمیایی و گاز مایع) ۴۰ ریال  
۵. از هر خط انشعاب جدید تلفن همراه ۱۵۰۰۰۰۰ ریال

۶. از هر ۳۰۰ سی‌سی نوشابه تولید داخلی ۷۰ ریال

۷. ۱۰ درصد بهای فروش هر دستگاه خودرو. نکات زیر در رابطه با این مالیات‌ها قابل ذکر است:

الف. تولیدکنندگان، واردکنندگان و فروشندگان و واگذارندگان کالاها و موارد فوق موظفند مالیات دریافتی بابت هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به حساب‌هایی که وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌کند واریز کنند. جریمه تاخیر ۵ درصد مالیات متعلق برای هر ماه دیر کرد می‌باشد.

ب. صادرات کالاهای فوق مشمول مالیات بر

فروش نمی‌گردد.

ج. مالیات‌های موضوع این تبصره طبق مقررات اجرائی قانون مالیات‌های مستقیم قابل وصول است.

د. نکته قابل ذکر دیگر این که در لایحه دولت بندی وجود داشت که به موجب آن مقررات ماده ۲۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم (موضوع پرداخت پاداش از محل این درآمدها به کارکنان و اشخاص مؤثر در امر وصول) نسبت به مالیات بر فروش موضوع این تبصره نیز قابل اجراء بود. ولی در مذاکرات مجلس برخی از نمایندگان شدیداً با این موضوع مخالفت کردند و مداخله نماینده وزارت اقتصاد و دارایی نیز مؤثر واقع نشد و مآلاً بند مذکور از متن تبصره حذف گردید.

### موارد مربوط به وصول مالیات

۱. بند الف تبصره ۲ قانون بودجه مانند سنوات قبل به شرکت‌ها و موسسات انتفاعی وابسته به دولت اجازه داده است با رعایت شرایطی بودجه خود را اصلاح کنند. اما در عین حال شرط کرده است که این تغییر و اصلاح اولاً موجب کاهش ارقام مالیات و سود سهام دولت پیش‌بینی شده در بودجه نگردد و باز پرداخت وام‌های داخلی و خارجی را مانع نشود و ثانیاً میزان استفاده شرکت یا مؤسسه انتفاعی از محل بودجه عمومی دولت را افزایش ندهد.

۲. بند «ز» تبصره ۵ - راجع به مابه التفاوت های قابل وصول توسط سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولیدکنندگان قبلاً سخن گفتیم. به موجب بند ز مذکور مطالبات مربوط به این مابه التفاوت ها طبق مقررات اجرائی قانون مالیات های مستقیم قابل وصول است.

۳. بند «س» تبصره ۵ - این بند در ارتباط با وصول درآمد اتاق بازرگانی و صنایع و معادن است. وزارت دارایی مکلف شده است هنگام صدور تسویه حساب برای دارندگان کارت بازرگانی از آنها بخواهد رسید سه در هزار درآمد مشمول مالیات خود را که موظفند به اتاق مذکور پرداخت نمایند، ارائه دهند.

۴. جزء ۱ بند الف تبصره ۳۳ - شرکت راه آهن موظف شده است بابت علی الحساب مالیات عملکرد و سود سهام لغایت سال ۱۳۸۰ خود مبلغ ۲۹۲ میلیارد ریال به حساب درآمد عمومی واریز نماید.

### بجئی در رابطه با معافیت‌ها و سایر

#### ارفاق‌های مالیاتی

چنان که دیدیم قسمت اعظم مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۸۰ به اعطای معافیت، اجازه به هزینه نهادن و سایر ارفاق‌های مالیاتی به شرکت‌ها و موسسات دولتی اختصاص یافته است.

از طرفی ماده ۵۸ قانون برنامه سوم تصریح می‌کند که از سال ۱۳۷۹ تا پایان دوره برنامه

۶۸ صفحات ۱۰ و ۲۰ و جلسه ۷۱ صفحات ۱۲ و ۱۳).

دوم. در مورد شرکت فولاد و شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه آنها استدلال شده است که مالیات‌های تبصره ۳۵ روی فراورده‌های این شرکت‌ها (که بالاتر به آن اشاره شد) در واقع نوعی پرداخت مالیات مقطوع است که خیلی زودتر از موقع هم انجام می‌شود. منظور این است که این شرکت‌ها به این ترتیب مالیات خود را پیشاپیش پرداخت کرده‌اند (ملاحظه شود مشروح مذاکرات مجلس جلسه ۶۸، صفحات ۲۰ و ۲۸ و جلسه ۷۱، صفحه ۱۴).

سوم. نظیر استدلال اخیر در مورد ۱۰ درصد افزایش بهای فراورده‌های نفت و گاز و برق (موضوع تبصره ۲۷ که قبلاً درباره آن بحث شد) نیز مطرح گردیده است، به این بیان که ضمن بندهای الف و ب تبصره ۲۷ واریز وجوه حاصل از این اضافه بها جهت مصارف معین پیش‌بینی شده است و این نیز نوعی پرداخت پیشاپیش مالیات شرکت‌های ذیربط (مانند شرکت ملی نفت و شرکت‌های تابعه آن) به حساب می‌آید (مشروح مذاکرات مجلس، جلسه ۶۹، صفحه ۲۷).

از بین این استدلال‌ها آنچه در بند یکم ذکر شد لاقلاً از لحاظ ارتباط موضوعی معقول‌تر به نظر می‌آید و دو استدلال دیگر چندان موجه

کلیه تخفیفات، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکت‌های دولتی و شبه دولتی (جز در مورد بخش‌های فرهنگی و واردات کاغذ و معافیت‌های موضوع کنوانسیون‌های بین‌المللی تجاری) لغو می‌گردد. این حکم در راس مقررات مربوط به نظام مالیاتی در فصل هفتم قانون برنامه سوم آمده است.

معافیت‌های وسیعی که در قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مجدداً برای سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی شناخته شده است در مجلس شورای اسلامی به استناد ماده ۵۸ مذکور بارها مورد ایراد قرار گرفت (از جمله رجوع شود به مشروح مذاکرات مجلس، جلسه ۶۹، صفحات ۳ و ۲۵ و ۲۶ و ۲۷ و ۲۸ و جلسه ۷۱، صفحات ۱۲ و ۱۳) در پاسخ این ایرادها استدلالاتی به شرح زیر ارائه شد:

یکم. مساله سرمایه‌گذاری، به این معنی که اندیشه اصلی، افزایش حجم سرمایه‌گذاری‌های بسیاری از شرکت‌های دولتی و برخی بانک‌ها بوده است و حتی‌المقدور امکان داده شده است که سود شرکت‌ها صرف افزایش سرمایه و سرمایه‌گذاری آنها شود. وضع معافیت‌های مالیاتی هم در این جهت بوده است تا منابع موسسات و شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاری آزاد شود (از جمله رجوع شود به مشروح مذاکرات مجلس جلسه ۶۷، صفحه ۴۶، جلسه

نیست. چگونه می‌توان مالیات غیر مستقیم را به عنوان جایگزین مالیات بر شرکت پذیرفت؟ گذشته از این استدلالات، نکته‌ای که در طول مذاکرات قبلی ناگفته مانده این مطلب روشن و ساده است که طبعاً برای هر معافیتهایی دلیل و منطقی وجود دارد که چه بسا به جای خود کاملاً صحیح و قانع‌کننده به نظر آید. آیا می‌توان موردی را ذکر کرد که معافیت قانونی از مالیات بدون هیچ‌گونه دلیل و توجیهی برقرار شده باشد؟ پاسخ منفی است. اگر به سابقه برقراری هر یک از معافیت‌ها، تخفیف‌ها و سایر ارفاق‌های مالیاتی رجوع کنیم خواهیم دید که همه آنها مبسوطاً توجیه شده‌اند.

اما ماده ۵۸ قانون برنامه سوم به رغم همه آن توجیهات، معافیت از مالیات برای دستگاه‌های دولتی و شبه دولتی را لغو کرده است.

اگر قرار باشد باز هم به دادن معافیت و ارفاق مالیاتی به صرف قابل توجیه بودن ادامه دهیم، در واقع دیگر فایده‌ای بر وجود ماده ۵۸ قانون برنامه متصور نخواهد بود.

### پاره‌ای از ارقام بودجه

- جمع کل درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار قریب ۴۵/۶ هزار میلیارد تومان است و معادل آن نیز اعتبار و هزینه پیش‌بینی شده است.  
- بودجه عمومی دولت ۱۶/۴ هزار میلیارد تومان در هر دو بخش درآمد و هزینه است.

- در مقابل بودجه شرکت‌های دولتی و بانکها و موسسات انتفاعی به ۲۰ هزار میلیارد تومان بالغ می‌گردد. (بخشی از آن مجدداً از محل بودجه عمومی تامین شده است)

- پیش‌بینی جمع درآمدهای مالیاتی نزدیک به ۴/۵۴ هزار میلیارد تومان که نسبت به بودجه سال ۷۹ حدود ۲۲ درصد افزایش نشان می‌دهد - اجزاء عمده درآمد فوق به شرح زیراند:

مالیات بر شرکت‌ها ۱۶۵۱ میلیارد تومان

مالیات بر درآمد ۹۶۵ میلیارد تومان

مالیات بر ثروت ۲۰۵ میلیارد تومان

مالیات بر واردات ۱۱۲۴ میلیارد تومان

مالیات بر مصرف و فروش ۵۹۰ میلیارد تومان

از رقم نخست ۷۰۰ میلیارد تومان مربوط به اشخاص حقوقی دولتی است و مابقی آن که

۸۵۰ میلیارد تومان است به اشخاص حقوقی

بخش خصوصی مربوط می‌شود.

از رقم مربوط به اشخاص حقوقی دولتی فقط

حدود ۱۰۰ میلیارد تومان آن پیش‌بینی درآمد

سال ۱۳۸۰ است و مابقی بدهی سال‌های قبل

این شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد.

در مجلس پیرامون این عدم تعادل بین درآمد

پیش‌بینی شده برای شرکت‌های بخش دولتی و

خصوصی بحث‌های فراوانی به عمل آمد که

در مقابل به همان استدلالاتی اشاره شد که

فوقاً در مورد سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی

بیان داشتیم.

# رقابت مالیاتی - مسأله‌ای برای تحقق بازار واحد اروپایی

ترجمه دکتر علی‌اکبر عرب مازار

ایجاد بازار واحد اروپایی که اصطلاح «بازار داخلی» نیز در مورد آن به کار می‌رود، یکی از اهداف عمده اتحادیه اروپا است. از جمله مشکلاتی که در راه رسیدن به این هدف وجود دارد، می‌توان از رقابت مالیاتی بین کشورها نام برد که می‌رود تا به مسأله بزرگی در جهان امروز بدل شود. کوشش‌های زیادی از سوی ارگان‌های اتحادیه اروپا، و در سطح گسترده‌تر، از جانب سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) برای مقابله با این مشکل به کار برده می‌شود و بحث‌های بسیاری در این رابطه ادامه دارد. نویسنده مقاله (Frits Bolkestein) که سمت کمیسر اتحادیه اروپا در دو امپ‌بازار داخلی و مسائل مالیاتی را برعهده دارد، دیدگاه‌های خود را پیرامون مسأله یادشده در مقاله حاضر بیان داشته است. اصل مقاله تحت عنوان: Taxation and Competition: The Realization of the Internal Market در شماره ۹ جلد ۴۰ (اکتبر ۲۰۰۰) مجله European Taxation رسمی کنفدراسیون مالی اروپایی درج گردیده است.

## مقدمه

نظام مالیاتی در اتحادیه اروپا هم‌اکنون با چالش‌های دشوار چندی روبرو است. نخست این که سطح مالیات‌ها در اتحادیه مذکور بالا است، بویژه مالیات بر درآمد که در قیاس با ایالات متحده آمریکا و ژاپن بسیار زیاد است. به حکایت نشریه اخیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، در سال ۱۹۷۷ نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشور آمریکا ۲۹/۷ درصد و در ژاپن ۲۸/۸ درصد بوده است، حال آن که همین نسبت در اتحادیه اروپا به طور متوسط به ۴۲/۵ درصد بالغ می‌گردیده است. نکته دیگر این که اگر قرار است افراد و مشاغل بتوانند آزادانه در «بازار داخلی» اتحادیه اروپا فعالیت کنند، موانع مالیاتی را باید از سر راه چنین فعالیتی برداشت. سومین مطلب این که با ظهور اتحادیه اقتصادی و پولی، اختلاف در نظام‌های مالیاتی کشورهای عضو روز به روز نمودارتر گشته و تأثیر بیشتری را در تصمیمات اقتصادی در زمینه سرمایه‌گذاری، پس انداز، استخدام و مصرف بر جای می‌گذارد.

بالاخره باید به رشد جهانی شدن اقتصاد کشورها اشاره کرد. بهبود ارتباطات و حمل و نقل و مهم‌تر از همه

۱. این اتحادیه (اختصاراً EMU) بر اساس قرارداد اتحادیه اروپا پدید آمده و یکی از اقدامات مهم آن ایجاد واحد پول اروپایی است.

پیدایش اینترنت فرصت‌های تازه‌ی بزرگی را برای امر تجارت فراهم ساخته و در مقابل، چالش‌های پیچیده‌ای فراراه نظام‌های مالیاتی قرارداده است. با افزایش امکانات انتقال سرمایه به بهشت‌های مالیاتی و مناطقی که از سطح نازل مالیات برخوردارند، کارگریز از مالیات روز به روز سهل‌تر می‌شود. اینترنت مسائل تازه‌ای را برانگیخته است، از جمله این که کالاها، خدمات و سود را در چه نقطه‌ای باید مشمول مالیات قرار داد. تکنولوژی مدرن از قبیل ثبت رمزی (encryption) اختفای معاملات مالی را آسان‌تر ساخته است.

بسیاری از کشورهای عضو در این اواخر کوشیده‌اند از طریق اصلاحات مالیاتی با این چالش‌ها روبرو گردند. اما میدان عمل دولت‌ها در اجرای چنین اصلاحاتی محدود است، بویژه از آن رو که در عین حال ناگزیراند به تعهد انضباط بودجه‌ای خود درون اتحادیه اقتصادی و پولی اروپا عمل کنند.

در اتحادیه اروپا طرف چهار سال گذشته مباحثاتی پیرامون امر مالیات جریان داشته است که طی آن سه هدف دنبال می‌شده است: متوقف ساختن سایش و تحلیل پایه‌های مالیاتی، رفع موانع از سر راه عملکرد بی دردسر بازار داخلی و این که نظام مالیاتی را در ارتباط با امر استخدام و نیروی کار ارفاق‌آمیزتر سازند. تکیه و تمرکز که لاقلاً در محدوده مالیات‌های مستقیم بر تأمین درآمد مالیاتی به عمل می‌آید، غالباً مورد انتقاد قرار گرفته و مظهر وجود یک کارتل از سازمان‌های مالیاتی و وزرای دارایی تلقی می‌شود که مورد پشتیبانی کمیسیون اتحادیه اروپا نیز می‌باشد. اما وضع از این قرار نیست. من خود شخصاً مایلم که بار متوسط مالیاتی در اتحادیه اروپا کاهش یابد. با این حال نباید از این که دول عضو نگران حفظ درآمدهای مالیاتی‌شان هستند، شگفت‌زده شد. تحلیل رفتن و سایش درآمدها بر اثر رقابت مالیاتی، محدودیت دیگری بر توان دولت‌های عضو برای اصلاح نظام مالیاتی و تأمین هزینه‌های عمومی به نحو مطلوب، تحمیل می‌کند.

### **چالش موجود: ممانعت از سایش پایه مالیاتی و رقابت مالیاتی زیانبخش**

در مذاکرات شورای اکوفین (شورای وزیران اقتصاد و دارایی اتحادیه اروپا) در دسامبر سال ۱۹۹۷ که منجر به توافق نسبت به خطوط اصلی مجموعه تدابیر مالیاتی گردید، موضع دولت‌های عضو در این خصوص کاملاً روشن بود.<sup>۱</sup> آنها این نکته را پذیرفتند که رقابت مالیاتی بین کشورها ممکن است از

۱. مذاکرات مذکور منجر به چند توافق جهت مقابله با رقابت‌های مالیاتی بین کشورهای عضو گردید. این مجموعه شامل یک رفتارنامه، یک رهنمود (دیرکتیو) در زمینه مسائل مالیاتی مربوط به حساب‌های بانکی و رهنمود دیگری در ارتباط با بهره و حق الامتیازهای پرداختی بین شرکت‌های وابسته به یکدیگر بود.

نوع سالم آن باشد، ولی در عین حال قویاً خواستار لغو آشکال نامناسب رقابت گردیدند تا به این ترتیب درآمدهای مالیاتی ایشان حفظ شود. کشورهای عضو همچنین نیاز به مقابله با موانع مالیاتی موجود بر سر راه فعالیت‌های برون مرزی داخل بازار واحد اروپایی را پذیرفتند، اما حاضر نشدند گام‌های اساسی در این زمینه بردارند، زیرا که از سایش پایه‌های مالیاتی خود نگران بودند.

علاوه بر این، نگرانی از این بابت نیز ابراز می‌شد که نظام مالیات بر شرکت در برخی از کشورهای عضو مشتمل بر نرخ‌های مالیاتی متفاوتی است، بی آن که توجیه عینی و معقولی داشته باشد و این به منزله نقض قواعد و مقررات راجع به یارانه دولتی است. به همین سبب مصلحت برخی از اعضاء ایجاب می‌کرد که رفتار نامه (Code of conduct)<sup>۱</sup> متضمن یک دوره انتقالی باشد تا طی آن مقدمات لغای مقررات و اقدامات زیانبخش رقابتی فراهم آید. عامل دیگری که منجر به توافق عمومی بر سر مجموعه تدابیر و اقدامات مصوب نهایی گردید این بود که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز کار بررسی امر رقابت مالیاتی را آغاز کرده بود. کشورهای عضو بر این اندیشه بودند که ارائه یک برنامه هم آهنگ از سوی اتحادیه می‌تواند به هنگام طرح قضیه در سازمان مذکور مفید افتد.

### چهره دیگر هماهنگی مالیاتی: نگرانی‌ها و مسائل مورد علاقه مؤدیان

**کلیات** - کار مقابله با رقابت مالیاتی باید ادامه یابد، اما کوشش‌ها نباید به این جنبه امر محدود گردد. برای نیل به تعادل در زمینه سیاست مالیاتی اتحادیه اروپا، لازم است که مسائل مورد علاقه و نگرانی‌های مؤدیان نیز مورد توجه قرار گیرد. این به معنی آن است که توجه خود را به از میان برداشتن موانع موجود بر سر راه آزادی‌های اساسی تعیین شده به موجب قرارداد اتحادیه اروپا نیز معطوف داریم.

قرارداد مذکور چهار آزادی اساسی را که لازمه عملکرد درست بازار واحد داخلی است، بر روی کاغذ تضمین کرده است: آزادی حرکت اشخاص، کالاها، خدمات و سرمایه‌ها. اما همه ما از این واقعیت آگاهیم

۱. به موجب «رفتارنامه در باب مالیات بر تجارت و کسب و کار» مصوب ۱۹۹۷/۱۲/۱ شورای وزیران اتحادیه اروپا هرگونه اقدامات مالیاتی (وضع مقررات و غیره) در موارد زیر باید الغاء گردد: اعطای امتیاز خاص به مؤدیان غیر مقیم، اعطای امتیازاتی که بازار داخلی از آن مستثنی بوده و در پایه‌های مالیاتی ملی مؤثر نباشد، اعطای امتیازات مالی بدون حضور اقتصادی واقعی طرف امتیاز، وضع مقررات خلاف قواعد مصوب OECD جهت محاسبه سود شرکت‌های چند ملیتی، و تساهل در مورد اجرای دقیق مقررات مالیاتی از سوی مقامات ذیربط. کلیه این گونه اقدامات باید حد اکثر تا یکم ژانویه ۲۰۰۳ مرتفع و ملغی گردد.

که هر کس بخواهد از این حقوق استفاده کند باسلسله‌ای از موانع مالیاتی روبرو می‌شود. ما شاهد موارد تبعیض مالیاتی، مالیات مضاعف، هزینه‌های گزاف اجرای تکالیف مالیاتی به سبب پیچیدگی تشریفات اداری و مشکلات مربوط به تأخیر در استرداد مالیات‌ها می‌باشیم.

وجوه بازنشستگی - یک نمونه روشن از موانع موجود بر سر راه حرکت آزادانه اشخاص و ادامه بلا مانع خدمات، در رابطه با مسأله بازنشستگی به چشم می‌خورد. عدم هماهنگی نظام‌های مالیاتی کشورهای عضو اتحادیه سبب بروز مشکل در این زمینه می‌گردد. کشورهای عضو غالباً سهم بازنشستگی پرداختی در سایر کشورها را مشمول معافیت مالیاتی خود قرار نمی‌دهند و این امر بویژه برای کسانی که زندگی شغلی خود را تازه آغاز کرده و شروع به پرداخت سهم بازنشستگی در یک کشور عضو می‌کنند و سپس به کشور دیگر عضو اتحادیه نقل مکان می‌نمایند، موجب مشکلات است. اگر چنین فردی نتواند به پرداخت سهم بازنشستگی به صندوق قبلی ادامه دهد و یا نتواند اندوخته خود را به صندوق مربوط به اشتغال تازه خود در کشور جدید منتقل نماید، ممکن است حقوق خود نسبت به اندوخته قبلی را از دست بدهد.

از سوی دیگر مقررات کشورهای عضو در باب معافیت بازنشستگی مختلف است. برخی از آنها سهم پرداختی به صندوق بازنشستگی را از مالیات معاف می‌دارند اما حقوق بازنشستگی دریافتی افراد را مشمول مالیات قرار می‌دهند. برخی دیگر حقوق بازنشستگی را معاف و سهم پرداختی به صندوق بازنشستگی را مشمول مالیات می‌شناسند. این دوگانگی رفتار در مورد کسانی که در یک کشور کار کرده و در کشور دیگر بازنشسته شده‌اند سبب بروز نتایج غیر قابل قبولی می‌شود که به شکل پرداخت مضاعف مالیات و یا استفاده از معافیت مضاعف تجلی می‌نماید. برای احتراز از این مشکل شرکت‌های ذیربط غالباً ناچار می‌شوند ترتیبات متعدد بازنشستگی در همه کشورهای همجوار هزینه‌هایی که کارکنانشان در آنجا اشتغال دارند، برقرار سازند.

مالیات‌های غیرمستقیم: برای آن که تصویر کاملی از مسأله به دست داده شود مثال‌هایی از موانع مالیاتی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده و سایر مالیات‌های غیر مستقیم ارائه می‌دارم. فرض کنید یک مؤسسه هلندی به منظور توسعه کار خود در بازار کشورهای همجوار هزینه‌هایی را برای بررسی و استفاده از امکانات این بازارها انجام می‌دهد و سپس درصدد استرداد مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در کشورهای مذکور برمی‌آید. برای این کار ناگزیر خواهد بود تقاضای استرداد خود را در هر یک از این کشورها جداگانه مطرح سازد. اگر مشتریانی هم در این کشورها به دست آورده باشد احتمالاً ناگزیر

خواهد بود در هر یک از آنها یک مشاور مالیاتی انتخاب کند تا از مقررات مالیاتی مربوط به خود آگاهی یابد. و بالاخره همین مؤسسه باید در هر یک از کشورهای عضو که در آنها به فعالیت مشمول مالیات می‌پردازد یک شماره مالیات بر ارزش افزوده تحصیل نماید. مؤسسه همچنین ناگزیر خواهد بود در برخی از این کشورها نماینده مالی معرفی کند که متضمن هزینه زیادی است.

به سایر مالیات‌های غیر مستقیم می‌پردازیم. شما احتمالاً مواجه با مسائلی در زمینه مالیات بر ثبت اتومبیل خود بوده‌اید. اگر شما یک اتومبیل نو در هلند بخرید باید چنین مالیاتی را بپردازید. سپس اگر به کشور دیگر عضو اتحادیه نقل مکان کنید، از شما خواهند خواست مالیات ثبت دیگری بابت همان اتومبیل بپردازید و از استرداد مالیات یا استفاده از ارفاق جایگزین دیگری هم خبری نخواهد بود. واقعیت دیگر این است که در کشورهایی مانند انگلستان که در آنها نرخ مالیات بر خرید اتومبیل پایین است، در مقابل قیمت ناخالص فروش که شرکت سازنده اتومبیل دریافت می‌کند بالاتر است.

### چگونه باید با این موانع برخورد نمود؟

**کلیات** - کمیسیون اتحادیه اروپا قادر است آزادی‌های چهارگانه را تأمین کند، به شرط آن که در رسیدگی و اقدام نسبت به موارد تخلف فعال‌تر و پویاتر باشد. کمیسیون به عنوان نگاهبان قرارداد اتحادیه اروپا نمی‌تواند در برابر نقض قرارداد در زمینه امور مالیاتی دست روی دست بگذارد و منتظر «اقدام هماهنگ» از سوی اعضاء باشد. در اظهار نظری که کمیسیون خطاب به کنفرانس بین‌الدولی اخیر ابراز داشت، پیشنهادهایی را برای ایجاد کارآیی بیشتر در تشریفات و آئین رسیدگی به تخلفات ارائه کرد. علاوه بر این، شهروندان و مؤسسات اروپایی می‌توانند رأساً به قضات جامعه اروپا رجوع کنند و خواستار اجرای حقوق خود شوند. اما در عین این که چنین ترتیبی باید ادامه یابد، اگر به همین تمهیدات اکتفا کنیم، نه برای دولت‌ها و نه برای شهروندان مناسب نخواهد بود. این که شهروندان همواره ناگزیر باشند برای رسیدن به حقوق خود به دادگاه متوسل شوند، وضعیت مطلوبی نمی‌باشد، برای دولت‌های عضو نیز پسندیده نخواهد بود که ببینند جریان امور در زمینه مالیات‌ها منحصرأ از طریق دیوان دادگستری اروپایی فیصله می‌یابد و مجاری سیاسی و پارلمانی در این خصوص نقشی ندارند.

**مالیات‌های غیرمستقیم** - در زمینه مالیات بر ارزش افزوده مقررات جامعه اروپا هم اکنون در دسترس است، اما این مقررات تنها پاسخگوی بخشی از نیازهای «بازار داخلی» است. من بر این اعتقاد

هستم که در صورت وجود یک نظام متکی بر منبع برای مالیات بر ارزش افزوده، بازار مذکور خواهد توانست بهتر عمل کند. چنین نظامی کم تر می تواند مورد تقلب قرار گیرد و به همین سبب تأمین کننده درآمد ثابت تری نیز خواهد بود. اما ظرف سال های اخیر روشن شده است که دولت های عضو فعلاً مایل به پذیرش اصلاحاتی که لازمه تحقق چنان نظامی است، نمی باشند<sup>۱</sup>.

با توجه به این وضع من می خواهم برنامه سال ۱۹۹۶ کمیسیون اروپا را مورد تجدید ارزیابی قرار دهم. به نظر من تنظیم یک استراتژی عملی با سه هدف زیرمورد نیاز است:

۱. ساده سازی و اجرای هم آهنگ مقررات کنونی در جهت تسهیل بازرگانی برون مرزی،

۲. مدرن سازی که در آن تحولات نوین در زمینه بازرگانی و تکنولوژی مورد نظر قرار گیرد، و

۳. تقویت همکاری اداری جهت حفظ سیستم کنونی در برابر تقلبات.

تا آنجا که به مالیات های غیر مستقیم راجع می گردد، قصد من آن است که کوشش خود را روی رفع موانع باقی مانده بر سر راه حرکت برون مرزی کالاها متمرکز سازم. «بازار داخلی» باید برای شهروندان به یک واقعیت بدل شود.

**مالیات مستقیم** - در بحث راجع به مالیات مستقیم قصد من طرح یک استراتژی جهت مقابله با موانعی است که افراد و شرکت ها به هنگام کار یا تجارت در برون مرز با آن مواجه می گردند. اما لازم است تأکید کنم که به هیچ روی قصد تدوین یک نظام مالیاتی برای اتحادیه اروپا را ندارم. خواسته من به بیان ساده این است که نظام های مالیاتی ۱۵ کشور عضو را به هم آهنگی بیشتری بکشانم. در ارتباط با مالیات بر شرکت ها، شاید بدانید که شورای وزیران اکوفین از کمیسیون اتحادیه اروپا خواستار انجام یک بررسی در این زمینه شده است. این بررسی دارای دو بخش خواهد بود. نخست مطالعه اختلاف موجود بین نرخ های مؤثر مالیاتی در جامعه اروپا، و دوم بررسی موانع باقیمانده بر سر راه فعالیت های اقتصادی برون مرزی در درون بازار واحد داخلی. بر پایه این بررسی، من پیشنهادهای معینی ارائه خواهم داد در این باب که چگونه می توان با موانع مالیاتی موجود برای شرکت های عمل کننده در درون بازار واحد داخلی مقابله نمود. در مورد اشخاص حقیقی نیز پیشنهاد من این است که بررسی گسترده ای در

---

۱. نظام مبتنی بر منبع نظامی است که در آن مالیات بر ارزش افزوده به کشوری پرداخت می شود که کالا در آنجا تولید شده و مبدأ کالا به حساب می آید. نقطه مقابل آن نظام مبتنی بر قاعده مقصد است که به موجب آن مالیات بر ارزش افزوده در کشوری پرداخت می شود که خریدار در آنجا مقیم است.

خصوص مسائل کلیدی مربوط به فعالیت‌های برون‌مرزی صورت پذیرد و در این بررسی از مشاوره نزدیک با دولت‌های عضو استفاده شود.

#### د. ابزارهایی که باید به کار برد

سوابق امر نشان می‌دهد که به برنامه‌های کاری متداول نمی‌توان اکتفا نمود. در گذشته کمیسیون پیشنهادهای زیادی در رابطه با مسائل مالیاتی جهت تصویب رهنمودها (دیرکتیوها) ارائه نموده است، اما بویژه در زمینه مالیات‌های مستقیم فقط تعداد کمی از پیشنهادها به تصویب رسیده است. بنابراین وقت آن است که در انتخاب ابزار برای رسیدن به هدف، خلاقیت و پویایی بیشتری به کار بریم. رهنمودهای الزام‌آور در موارد معینی مؤثر می‌باشند و مقررات مربوط به رسیدگی به تخلفات دولت‌های عضوی که همکاری‌نشان نمی‌دهند نیز کماکان باید ادامه یابد. اما همچنین لازم است به انتخاب سلسله گسترده‌تری از وسایل و ابزار جهت رسیدن به اهداف مختلف خود پردازیم که ذیلاً توضیح داده می‌شود.

۱. راه‌های خارج از محدوده قانونگذاری - در وهله نخست میل داریم به امکان توسل به شیوه‌هایی پردازیم که متضمن وضع مقررات الزام‌آور نمی‌باشند و من آنها را طرق خارج از قانونگذاری نام می‌نهم. من بویژه روی اعمال فشار از سوی همگنان (سایر دولت‌های عضو) فکر می‌کنم. این طریقه عمل در رفتارنامه مربوط به مالیات بر مشاغل و تجارت نیز پیش‌بینی شده است. از این که بگذریم باید روی توصیه‌ها، دستورالعمل‌ها، توافق‌های چند جانبه و یادداشت‌های تفسیری ضمیمه آنها فکر کنیم. از اهمیت این گونه شیوه‌های غیر قانونگذاری نباید غافل بود.

۲. گسترش موارد تابع رای اکثریت - شیوه دیگر این است که برخی زمینه‌های مالیاتی جزء موارد تابع رای اکثریت شناخته شود. این به مفهوم اخلال به حق حاکمیت ملی کشورها نیست و موارد اساسی و کلیدی کماکان تابع اتفاق آراء خواهد ماند. منظور فقط این است که موانع مالیاتی از سر راه عملکرد درست بازار واحد اروپایی برداشته شود و تصمیمات سیاسی که قبلاً به اتفاق آراء گرفته شده است هر چه مؤثرتر و کارآ تر به مرحله اجراء نهاده شود. زمینه خاص دیگری که باید تابع رای اکثریت قرار گیرد، آن نوع از اقدامات مالیاتی است که هدف از اتخاذ آنها حفظ محیط زیست می‌باشد. بالاخره رای اکثریت باید شامل مقرراتی نیز بشود که منظور از آنها مبارزه با تقلب و ممانعت از حدوث حالتی است که در آن فعالیت‌های برون مرزی به طور مضاعف از شمول مالیات خارج می‌گردد.

تقویت همکاری - همچنین باید از امکاناتی سخن گفت که همکاری مؤثرتر بین کشورهای عضو می‌تواند به بار آورد. قرارداد آمستردام امکان همکاری نزدیک بین گروه‌های کوچک‌تری از کشورهای عضو را که در زمینه معینی همفکر هستند پیش‌بینی نموده است. اما این مطلب نباید به سایر کشورها که در همکاری مورد نظر مشارکت ندارند اجازه دهد که از قبول تعهدات خود در ارتباط با بازار واحد داخلی سرباز زنند. اگر گروه‌های فرعی که به ترتیب فوق تشکیل می‌شوند در مورد برخی اقدامات مالیاتی در رابطه بین خود به توافق برسند، چنین تصمیمی به طور اصولی درست و قابل اجراء خواهد بود. اما اگر همین تصمیمات سبب بهره‌برداری اقتصادی کشور دیگری شود که از شرکت در این تصمیم‌گیری سرباز زده است، آنگاه تصمیم گروه نباید قابل تسری به چنان کشور ثالثی شناخته شود.

### خلاصه

رقابت زیانبخش مالیاتی نتیجه غیر قابل اجتناب جهانی شدن اقتصاد و تجارت است و نگرانی‌های برخاسته از آن دامنه‌ای بس وسیع‌تر از اتحادیه اروپا دارد و در سطح سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز موضوع مذاکرات داغی است. نظام مالیاتی باید موسسات را یاری دهد تا شکوفا شوند و از فواید ناشی از بازاری که مداماً رو به بازتر شدن است سود جویند. اما در عین حال سازمان‌های مالیاتی حق دارند بخواهند که فرصت‌های رو به تزاید بازرگانی و سرمایه‌گذاری برون مرزی منجر به تضييع درآمد مالیاتی ایشان بر اثر توسل به انواع تقلبات و ترفندها نگردد. در این رابطه، کشورها بهتر است به راه حل مصالحه‌آمیزی تن در دهند، نه آن که هر یک جداگانه متوسل به اقدامات مقابله جویانه شدیدی گردند و بخواهند از این طریق از تحلیل و سایش پایه‌های مالیاتی خود بر اثر دگرگونی‌های حاصل در شیوه‌های سرمایه‌گذاری بین‌المللی جلوگیری نمایند.

در این خصوص شیوه من طی دوره پنجم اشتغال به سمت کمیسر اتحادیه اروپا تکیه بر موارد زیر خواهد بود:

۱. اتخاذ یک استراتژی نوین در زمینه مالیات بر ارزش افزوده
۲. رفع موانع باقی مانده در زمینه حرکت آزادانه کالاها در ارتباط با سایر مالیات‌های غیر مستقیم، و
۳. رفع موانع عمده‌ای که در زمینه مالیات‌های مستقیم برای اشخاص حقیقی و حقوقی شاغل در فعالیت‌های برون مرزی پیش می‌آید.



# سایت های فصلنامه مالیات در اینترنت

برای فصلنامه مالیات دو سایت جداگانه در اینترنت افتتاح شده است، یکی برای بخش فارسی و دیگری برای بخش انگلیسی. سایت فارسی دارای یک صفحه اصلی (تحت عنوان home) می باشد که بیننده نخست به آن صفحه رجوع می کند. این صفحه به معرفی فصلنامه مالیات و برخی توضیحات و راهنمایی ها جهت استفاده از سایت اختصاص داده شده است. سایر صفحات اصلی سایت فارسی به شرح زیر اند:

- صفحه ای با عنوان Current and Archive که از طریق آن می توان مقالات شماره جاری (آخرین شماره منتشر شده) و کلیه شماره های گذشته فصلنامه را احضار و مطالعه نمود.
  - صفحه ای با عنوان Other Announcements جهت معرفی سایر انتشارات مجله مالیات و اعلام مسائل متفرقه دیگری که احتمالاً ممکن است پیش آید، و
  - صفحه ای با عنوان Latest Tax News جهت مطالعه آخرین مطالب و خبرهای مالیاتی ایران و جهان. از طریق این صفحه سعی خواهد شد تا حد امکان آگاهی های مالیاتی تازه ای در اختیار بینندگان نهاده شود و این بویژه از آن جهت است که مجله مالیات هر سه ماه یک بار منتشر می شود و سایت مورد بحث می تواند به عنوان مکملی در این زمینه مورد استفاده قرارگیرد. سایر توضیحات لازم در صفحات مربوطه سایت داده شده است.
- این سایت علاوه بر صفحات اصلی دارای صفحات دیگری نیز می باشد، از جمله صفحات متعدد وب (Web Pages) حاوی مطالب مجله و صفحات وب دیگری که در بر گیرنده خبرهای مالیاتی هستند. شمار صفحات وب نامحدود است و مرتباً بر تعداد آنها افزوده می شود. علاوه بر این صفحه ای برای هدیه نشانی پست الکترونیک (e-mail) به بینندگان در نظر گرفته شده است که از طریق هریک از آگهی های مربوط به همین موضوع می توان به آن صفحه رفت.
- در صورت نیاز صفحات سایت (اعم از اصلی و غیر اصلی) قابل افزایش یا کاهش خواهد بود. در برخی از صفحات سایت search box نیز گنجانیده شده است که با استفاده از آن می توان به جستجوی عناوین مورد نظر در همین سایت و یا در شبکه اینترنت پرداخت.
- مشابه همین صفحات و امکانات و محتویات برای سایت انگلیسی نیز در نظر گرفته شده است (در این مورد به متن آگهی صفحه سوم جلد مجله نیز رجوع شود).

البته تکمیل صفحات سایت باید به تدریج صورت پذیرد و نیازمند زمان است. تا کنون ۳۲ شماره از مجله مالیات منتشر شده است که باید مندرجات آنها در دو سایت فارسی و انگلیسی گنجانیده شود. در مجموع هر دو سایت نیاز به کار مداوم دارند و هیچگاه کار روی آنها پایان نخواهد پذیرفت. دسترسی به امکانات عامل تعیین کننده در توسعه و بهبود سایت به شمار می رود. در پایان توجه خوانندگان را به یک نکته مهم در رابطه با سایت فارسی جلب می کنیم: برای استفاده از مطالب سایت فارسی و صفحات وب آن که متن آنها به فارسی است لازم است که کامپیوتر شما مجهز به برنامه ویندوز و متفرعات آن با امکانات فارسی باشد. علاوه بر این لازم است که به عنوان browser از internet explorer استفاده کنید. در غیر این صورت ممکن است در خواندن متون فارسی دچار اشکال شوید.

نشانی سایت فارسی: <http://homepages.about.com/irantax/maliyat>

نشانی سایت انگلیسی: <http://homepages.about.com/maliyat/maliyat>

نشانی پست الکترونیک سایت مالیات: [webmaster@maliyat.zzn.com](mailto:webmaster@maliyat.zzn.com)

---

## معافیت، بخشودگی، ترجیحات، عدم شمول پرداخت مالیات و...

### شرحی بر ماده ۵۸ قانون برنامه سوم و رأی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

محمد توکل همدانی

ماده ۵۸ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران می گوید: «از سال ۱۳۷۹ کلیه تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی کلیه دستگاه‌های موضوع ماده ۱۱ این قانون، موسسات، نهادهای انقلابی و عمومی غیر دولتی جز در مورد بخش‌های فرهنگی و به غیر از معافیت‌های برقرار شده بر اساس کنوانسیون‌های بین‌المللی تجاری و واردات کاغذ برای تهیه کتب درسی و آموزشی لغو می‌گردد».

مسائل و موارد سؤال و ابهام در مورد ماده ۵۸ و دامنه شمول آن، بویژه از نظر مالیاتی، بسیار می‌تواند باشد که یکی از این مسائل در هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح شده و به صدور رأی منجر گردیده است. در این مقاله چند فقره از این مسائل را مطرح می‌سازیم، بی آن که الزاماً

چنین مسائلی را محدود به همین تعداد بدانیم.

۱. **محدوده زمانی اجرای قانون :** ماده ۱۹۹ قانون برنامه سوم می‌گوید «اجرای قوانین و مقررات مغایر با مفاد این قانون در طی سال‌های برنامه سوم متوقف می‌گردد». بنابراین می‌توان گفت که حکم ماده ۵۸ مذکور نیز از آغاز تا پایان دوره برنامه لازم‌الاجرا است.

۲. **مؤسسات مشمول قانون :** مراجعه به ماده ۱۱ قانون برنامه سوم و بررسی متن ماده ۵۸، مشمولین حکم این ماده را روشن می‌سازد. دستگاه‌های زیربط عبارتند از کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و نظایر آنها. با افزودن بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی به این جمع می‌توان به وسعت دایره شمول حکم ماده ۵۸ پی برد.

۳. **آنچه لغو شده است :** این که ماده ۵۸ دقیقاً چه چیزی را برای دوره برنامه سوم ملغی ساخته است نکته بحث‌انگیزی است که یک جنبه آن به عنوان سؤال نزد شورای عالی مالیاتی مطرح شده و مورد رأی قرار گرفته است. پرسش مطرح شده به تبصره ۳ ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم باز می‌گردد که به موجب آن: «حق تمبر سهام شرکت‌هایی که سرمایه آنها صد در صد متعلق به دولت است از دو میلیون ریال تجاوز نخواهد کرد و مزاد آن بخشوده خواهد شد...».

ابهام بر سر این بوده است که چون در متن ماده ۵۸ از «تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی» صحبت شده و سخنی از «بخشودگی» به میان نیامده است، بنابراین آیا حکم این ماده شامل «بخشودگی» مقرر در تبصره ۳ ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم می‌گردد یا نه و در نتیجه آیا شرکت‌های دولتی کماکان می‌توانند از بخشودگی مذکور استفاده کنند یا خیر؟

طرح‌کنندگان پرسش نظر منفی در این باب ابراز داشته و آن را به اصل ۵۱ قانون اساسی مستند ساخته‌اند که می‌گوید: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». به نظر آنها چون قانون اساسی معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی را یک به یک ذکر کرده است، لذا این موارد سه مقوله جدا از یکدیگر بوده و با هم یکی نیستند. پس وقتی که ماده ۵۸ قانون برنامه سوم از تخفیف و معافیت نام برده است اما نکره‌ای از «بخشودگی» به میان نیاورده است باید نتیجه گرفت که لغو بخشودگی‌ها مورد نظر قانونگذار نبوده است و از همین رو بخشودگی موضوع تبصره ۳ ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم که ویژه شرکت‌های دولتی است آسیبی ندیده و کماکان در طول برنامه سوم قابل اجراء خواهد بود.

رای هیأت عمومی: هیات عمومی شورای عالی مالیاتی نخست با این استدلال که بین معافیت و بخشودگی تفاوت موجود است نظر موافق ابراز داشته و گفته است که در اجرای مقررات مالیاتی تفکیک این دو اصطلاح مطمح نظر بوده و می‌باشد. اما سپس به وسعت دامنه عبارات به کار رفته در متن ماده ۵۸ قانون برنامه سوم استناد کرده و می‌افزاید: «لکن چون به موجب ماده ۵۸ قانون برنامه سوم کلیه تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی» دستگاه‌های ذیربط «به تصریح لغو شده‌است، لذا صرف عدم قید اصطلاح بخشودگی در متن ماده ۵۸ قانون برنامه سوم موجب عدم تسری حکم آن ماده به شرکت‌های موضوع تبصره ۳ ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن نمی‌باشد».

هیأت عمومی به این ترتیب از تفسیر منطقی قانون بهره جسته و بر خلاف برخی موارد دیگر به تفسیر ادبی یا تحت‌اللفظی نپرداخته است. به عبارت دیگر بجای الفاظ و مفاهیم لغوی یا اصطلاحی آنها، به منطبق ماده ۵۸ قانون برنامه توسل جسته است. به نظر شورای این ماده در مقام کنار نهادن همه امتیازات مالیاتی و گمرکی دستگاه‌های دولتی و شبه‌دولتی است و با این منطبق نام خاصی که بر این امتیازات نهاده شود مورد نظر نبوده و بحث لفظی در این میان جایی ندارد.

۴. حد شمول ماده ۵۸: رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در حدی که به قضیه مطرح شده مرتبط است منطقی به نظر می‌رسد، اما پرسش‌های دیگری نیز در ارتباط با همین ماده مطرح است. این پرسش‌ها از تعدد اصطلاحات به کار رفته در متن قانون و همچنین از اختلاف در دامنه شمول هر یک از انواع معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و مفاهیم و الفاظ مشابه دیگر نشأت می‌گیرد.

در قانون مالیات‌های مستقیم علاوه بر معافیت و بخشودگی از اصطلاحات دیگری نیز استفاده شده است که مهم‌ترین و تکراری‌ترین آنها اصطلاح «مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع قانون» نبودن است. فرضاً ماده ۲ قانون می‌گوید: «اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نمی‌باشند» و یا ماده ۴ تعدادی از املاک را شمارش نموده و در پایان می‌گوید چنین املاکی «مشمول مالیات این فصل نخواهد بود»، و بسیاری موارد مشابه دیگر. اکنون می‌بینیم که قانون برنامه سوم پای اصطلاح دیگری را به میان آورده است و آن واژه «ترجیحات» می‌باشد.

با استدلالی که هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح کرده است مشکلی از جهت اجرای حکم ماده ۵۸ قانون برنامه سوم از جهت اصطلاحات اخیر نیز باقی نمی‌ماند و به هر حال در صورت پذیرش استدلال هیأت عمومی باید نتیجه گرفت که کلیه موارد مربوط به این گونه اصطلاحات نیز

طی دوره برنامه سوم ملغی خواهد بود، هر چند که از اصطلاح معافیت، عدم شمول مالیات و یا هراصطلاح همسنگ و مرتبط دیگری استفاده شده باشد.

۵. **مسائل بعدی** : اما در صورت پذیرش نتیجه‌گیری فوق ممکن است به نتایجی برسیم که تحقق آن چندان آسان به نظر نرسد. راه دور نرویم آیا همان‌ماده ۲ و بندها و تبصره‌های آن که موسسات دولتی و شبه دولتی را از شمول پرداخت مالیات‌های موضوع قانون خارج کرده‌است، طی دوره برنامه پنجساله سوم ملغی خواهد بود؟ فرضاً جمعیت هلال احمر، صندوق عمران موقوفات کشور، شهرداری‌ها و غیره و غیره باید طی این دوره مالیات بپردازند؟  
غرض از طرح پرسش فوق ابراز نظر موافق یا مخالفی نیست و بلکه وسعت دامنه موضوع طرح چنین پرسشی را ایجاب می‌کند. مطلب فقط به ماده ۲ مرتبط نمی‌شود و با مراجعه به سایر بخش‌های قانون همین پرسش نسبت به موارد متعدد دیگر نیز مطرح می‌گردد. بنابراین قضیه آن قدر وسعت و اهمیت دارد که زحمت بررسی بیشتر و یافتن موارد شمول و عدم شمول ماده ۵۸ را ایجاب نماید. منظور از طرح مسأله نیز پیشنهاد انجام چنین بررسی جامعی است.

۶. **کنوانسیون‌های بین‌المللی تجاری** : ماده ۵۸ قانون برنامه سوم جزء مستثنیات حکم این ماده از معافیت‌های موضوع کنوانسیون‌های بین‌المللی تجاری نام می‌برد. سخن از لغو معافیت‌های قانونی دستگاه‌های دولتی و شبه‌دولتی است. وجه اتصال چنین قضیه‌ای به کنوانسیون‌های بین‌المللی کدام است؟ در کدام کنوانسیون بین‌المللی برای سازمان‌های دولتی ایران معافیت از مالیات ایران پیش‌بینی شده است؟ قطعاً منطقی در ورای این حکم نهفته است ولی استنباط آن از ظاهر ماده دشوار است.

۷. **بخش‌های فرهنگی** : بهتر بود گستره این عنوان نیز روشن می‌شد که قضیه در رابطه با تقسیم‌بندی‌های کدام قانون مطرح است (قانون بودجه، قانون برنامه و...) تا در مورد حد و مرز این استثناء ابهامی پیش نیاید.

۸. **واردات کاغذ برای تهیه کتب درسی و آموزشی** : این که نیت وارد کننده ملاک معافیت قرار گیرد نکته بالنسبه تازه‌ای است و معلوم نیست به چه تمهید قابل تحقق و اثبات است و اگر در عمل خلاف آن رفتار شود تکلیف مالیات متعلق چه خواهد بود؟ (متن کامل رأی شورای عالی مالیاتی در قسمت قوانین، بخشنامه‌ها و آراء همین شماره از مجله مالیات نقل شده است).

# قانون جهانی مالیات

## پروژه‌های از دانشگاه هاروارد

سایر سیاست‌های اقتصادی و اجتماعی دولت قد برافراشت و نیاز به تدوین نظام مالیاتی مناسب با اوضاع و احوال جدید به یک ضرورت بدل شد. در این کوشش و مجاهدت فراگیر و کم‌سابقه برای پیاده کردن مقررات تازه مالیاتی، بروز موارد تناقض و ابهام و نقیصه و اشکال امری طبیعی بوده و این کشورها غالباً با آن مواجه گشته‌اند. دلایل متعددی برای این حالت می‌توان ذکر کرد که از آن میان ناسازگاری و برخورد بین نظرات کارشناسی و سنت‌های حقوقی و قانونگذاری بیش از همه جلب توجه می‌کند. منظور از نظرات کارشناسی، نقطه نظرهایی است که از سوی کارشناسان سیاست مالیاتی و اقتصاد دانان ابراز می‌گردد. بین این نظرات با سنت‌های حقوقی و قانونگذاری کشورهای مذکور از یک سو و ملاحظات و عوامل محلی از سوی دیگر غالباً ایجاد تعارض گردیده و منجر به وضع مقررات نامناسب و در مواردی متناقض گردیده است. در عین حال

در دهه‌های اخیر بسیاری از کشورهای در حال توسعه در صدد نوسازی نظام‌های مالیاتی خود برآمدند. بویژه آن دسته از این کشورها که قبلاً مستعمره بوده و سیستم‌های مالیاتی به جای مانده از دوران استعمار را همچنان ادامه می‌دادند، پی بردند که آن نظام‌های کهنه با شرایط و اوضاع و احوال نوین سازگاری ندارد و لازم است چارچوب‌های قانونی تازه‌ای را جایگزین آنها سازند.

همین خواسته را کشورهای برآمده از بطن اتحاد شوروی سابق و ممالک جدا شده از بلوک شرق در اروپای خاوری و مرکزی نیز دنبال می‌کردند. آنچه در زمان برقراری نظام سوسیالیستی در این کشورها به نام مالیات برقرار بود بسیار کم‌رنگ، اندک و دور از توجه بود. اساساً در چنین نظامی مالیات مقام مهمی را دارا نمی‌باشد و ذات نظام با توسعه پدیده مالیات سازگاری ندارد. به همین سبب پس از پیوستن این گروه از کشورها به اقتصاد بازار آزاد، مسأله مالیات به عنوان مهم‌ترین ابزار تأمین مالی

John Youngman از انستیتوی سیاست‌های  
ارضی لینکلن،  
Roy Kelly از انستیتوی توسعه بین‌المللی  
هاروارد،

Ward M. Hussy مشاور سابق مجلس نمایندگان  
آمریکا در امور حقوقی و قانونگذاری مالیاتی،  
Donald C. Lubick معاون سابق سیاست  
مالیاتی وزارت دارایی آمریکا، و  
جمعی دیگر از کارشناسان و صاحب‌نظران مسائل  
مالیاتی.

این افراد در پروژه دانشگاه هاروارد شرکت  
جستند و با توجه به تجارت طولانی که از همکاری  
با دو دسته از کشورهای مذکور به دست آورده  
بودند درصدد تنظیم طرح یک قانون جهانی مالیات  
برآمدند که از طرفی با نیازهای این گونه کشورها  
در زمان حاضر سازگاری داشته و به برآوردن آن  
نیازها کمک کند و از سوی دیگر از موارد نقص و  
تناقض و ناهماهنگی و ناسازگاری با شرایط  
این کشورها - که در چند ساله اخیر تجربه شده  
است - برکنار باشد.

آنگاه کار عملی نگارش طرح قانون جهانی مالیات  
را Ward M. Hussy و Donald C. Lubick  
بر عهده گرفتند که نتیجه آن در سال ۱۹۹۳ منتشر  
شد. سپس چند سال بعد مجدداً همین اشخاص کار  
مشاوره با کشورهای در حال توسعه و کشورهای

جمعی از این کشورها کوشیده‌اند یکباره  
پیچیده‌ترین و پیشرفته‌ترین نظام‌های مالی جهان  
غرب را در قلمرو خود پیاده کنند، که این امر نیز  
طبیعی است به پاره‌های آشفته‌گی‌ها و سردرگمی‌ها  
منجر می‌شود.

کشورهای مورد بحث در این کوشش و مجاهدت  
غالباً از نظرات کارشناسان و اهل خبره غربی نیز  
استفاده کرده‌اند. جمعی از این کارشناسان که  
چندین سال وقت خود را صرف کمک به بازسازی  
نظام مالیاتی هر دو دسته از کشورهای تازه به  
استقلال رسیده و در حال توسعه نموده‌اند، چند سال  
قبل درصدد برآمدند از حاصل تجارب خود و  
نتایجی که به شرح فوق در این کشورها حاصل  
شده است، استفاده کنند و ایده جدیدی را ارائه  
دهند.

دانشگاه هاروارد تولید این کار را بر عهده گرفت  
و شماری از کارشناسان برجسته مالیاتی که مدت  
مدیدی را صرف مشاوره و کمک به هر دو دسته  
کشورهای مذکور جهت تدوین نظام‌های جدید  
مالیاتی کرده بودند، در پروژه دانشگاه مذکور به  
این منظور شرکت جستند. از آن جمله می‌توان  
اشخاص زیر را نام برد:

پروفسور Glenn P. Jenkins مدیر برنامه  
مالیاتی بین‌المللی دانشگاه هاروارد،  
پروفسور Robert Conard از دانشگاه دوک،

شامل مجموعه قانون است و اصولی که نسبت به هر یک از بخش‌های آن رعایت گردیده است.

### اصول عمومی

**اصل جامعیت** - نخستین اصلی که نویسندگان طرح در نظر گرفته‌اند جامع بودن قانون است، به این معنی که مقررات راجع به انواع مالیات‌ها در یک مجموعه گرد آمده است. این ترتیب کمک می‌کند که از طرفی جنبه درآمدی قضیه برای دولت روشن‌تر باشد و از نظر مالیاتی دورنمای واحدی جلوی چشم مسئولان قرار گیرد. از سوی دیگر برای ماموران مالیاتی و همچنین برای مؤدیان کارآسان‌تر می‌شود، زیرا همه موارد را در متن واحدی می‌توانند به سهولت پیدا کنند. ضمناً این ترتیب سبب می‌شود که هر گونه تغییر و اصلاح بعدی روی یک متن واحد صورت پذیرد و در نتیجه اصل و فرع قضیه و احکام مالیاتی موجود با مراجعه به همین متن واحد قابل بررسی و فهم خواهد بود، و نه این که حسب مرسوم بسیاری از کشورها مجری و مؤدی همواره به دنبال دریایی از مقررات پراکنده بگردند که به اقتضای روز و برای رفع حوائج آنی دستگاه‌های دولتی در انواع مصوبه‌های پراکنده جای داده شده‌اند.

**اصل سادگی و روشنی** - تنظیم‌کنندگان طرح کوشیده‌اند در تنظیم متن قانون اصول سادگی، وضوح و قابلیت فهم مطالب را

جدا شده از بلوک شرق و شوروی سابق را ادامه دادند و پس از چندی بار دیگر نتایج آن تجارب جدید در ویرایش تازه قانون ملحوظ گردید. آنچه در این مقاله به نظر خوانندگان می‌رسد مربوط به همین نسخه تجدید نظر شده قانون جهانی مالیات است.

### متن و موضوع قانون

متن قانون بالنسبه مفصل است و نقل آن در این نشریه امکان‌پذیر نیست. از همین رو به توضیح مفاد و نکات قابل توجه آن اکتفا می‌کنیم. آنچه منتشر گردیده است شامل دو بخش می‌باشد، یکی خود قانون و دیگری تفسیر نامه آن. در این تفسیر نامه نکاتی مورد شرح قرار گرفته است که یا جنبه نوآوری دارد و یا این که طرق غیر سنتی و غیر معمول برای مسائل ارائه می‌دارد.

متن قانون بسیار جامع است و انواع مالیات‌ها را در برمی‌گیرد. مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات‌های غیرمستقیم و مالیات بر دارایی اجزای این قانون را تشکیل می‌دهند. پس از آن بخشی از قانون به مسائل سازمانی و اجرایی و اداره امور مالیاتی اختصاص داده شده است.

### اصول مورد نظر در تدوین قانون

تهیه‌کنندگان طرح دو دسته اصول معین را در کار خود مورد نظر قرار داده‌اند. اصول عمومی که

سیاست حمایتی در نهایت منجر به تخصیص ناصحیح منابع از قبیل سرمایه و نیروی کار می‌شود و مآلاً اقتصاد ناپایدار و غیر شکوفایی را سبب می‌گردد.

از طرفی حتی در صورتی که اعطای سوبسید به دلایل دیگر ضرورت داشته باشد، بهتر است که چنین کمکی به طور مستقیم صورت پذیرد و نه این که قانون مالیاتی وسیله آن گردد. یارانه مالیاتی همواره به یک کمک ثابت و مداوم بدل می‌شود و هدف اولیه آن غالباً فراموش می‌گردد. نتیجه آن پیچیده‌تر شدن قوانین مالیاتی و خلل به کارایی آن است و خود به منزله نوعی مداخله دولت در اقتصاد می‌باشد. ماموران مالیاتی که باید مقررات راجع به یارانه مالیاتی را پیاده کنند، غالباً توجهی به اهداف اولیه آنها ندارند و چندان مجهز نیستند که بتوانند تشخیص دهند آیا استفاده‌کنندگان از یارانه مصادیق واقعی همان مودیانی هستند که کمک به ایشان از دید اقتصادی و غیره مورد نظر بوده است، یا نه. در اغلب موارد کمک مالیاتی متوجه کسانی می‌شود که اساساً مورد نظر قانونگذار نبوده‌اند. نتیجه ایجاد اختلال در تخصیص درست منابع است.

نکته شایان دقتی که تهیه‌کنندگان طرح در همین رابطه اظهار داشته‌اند این است که یارانه‌های مالیاتی در موارد بسیاری به سودسرمایه‌گذاران

رعایت‌کنند و در بیان اصطلاحات و مطالب از اختصار و مداومت و ثبات استفاده نمایند، به این معنی که فرضاً در زبان فارسی از کلمه «معافیت» برای بیان حالتی استفاده می‌کنیم که درآمدی از شمول مالیات خارج باشد. در سراسر قانون برای چنین مواردی باید فقط از همین اصطلاح معافیت استفاده کنیم و نه این که یک جا بگویم «معافیت» و جای دیگر فرضاً بگویم فلان درآمد «مشمول مالیات نمی‌باشد» یا «از شمول مالیات خارج است» و غیره. سعی شده است در سازماندهی طرح قانون از روشنی و هم‌آهنگی استفاده شود. تقسیم‌بندی مطالب و بخش‌ها، شماره‌گذاری مواد و پارگراف‌بندی متن نیز با روشنی و ایجاز همراه است و از کاربرد لفاظی و عبارات اضافی خودداری شده است.

اصل بی‌طرفی - فرض تهیه‌کنندگان طرح چنان که خود اظهار داشته‌اند بر این بوده است که مصلحت کشورهای مورد نظر در این است که بتوانند به عنوان تولیدکنندگان واجد کارآیی در اقتصاد جهانی وارد شده و مشارکت جویند. بر این اساس به نظر آنها اتخاذ سیاست مالیاتی حمایتی که با اعطای یارانه‌های مالیاتی (تخفیف‌ها، معافیت‌ها، بخشودگی‌ها) موجب حفظ منافع بخش‌هایی از اقتصاد داخلی می‌گردد، روش صحیحی برای کشورهای مذکور نمی‌باشد. چنین

خارجی وضع می‌شود و از رشد موسسات رقیب داخلی جلوگیری می‌کند. در عین حال برخورداری این خارجیان از کمک مالیاتی نیز در حساب آخر به نفع دولت‌های خارجی تمام می‌شود، زیرا قوانین مالیاتی این کشورها غالباً متضمن مقرراتی است که به موجب آن بابت مالیات‌های پرداخت شده در خارج اعتبار مالیاتی به سرمایه‌گذاران اعطا می‌شود و وقتی که مالیاتی در کشور محل فعالیت آنها پرداخت نشده باشد، از اعتبار مالیاتی هم خبری نخواهد بود. به عبارت دیگر تدوین‌کنندگان طرح نظر خود مبنی بر عدم مطلوبیت یارانه‌های مالیاتی (از نظر معافیت، تخفیف، بخشودگی و غیره) را بر یارانه‌های منظور شده برای سرمایه‌گذاران خارجی نیز تعمیم داده‌اند و این نوع سوبسید مالیاتی را نیز ناصحیح می‌شمارند.

**اولویت‌ها -** به نظر تدوین‌کنندگان طرح در اقتصاد کشورهای در حال توسعه و کشورهای تازه به استقلال رسیده و جدا شده از بلوک شرق، قسمت اعظم درآمد مالیاتی بهتر است از محل حقوق گمرکی، مالیات بر ارزش افزوده و برخی مالیات‌های غیرمستقیم دیگر تأمین شود. مزیت این منابع در آن است که وصول آنها آسان‌تر است و نیاز به هزینه کم‌تری دارد. از لحاظ مالیات بر افراد و اشخاص حقوقی، طرح مذکور طوری تنظیم شده است که مالیات تکلیفی

حقوق و دستمزد نهایی تلقی می‌شود و در ۹۵ درصد موارد نیازی به تسلیم اظهارنامه سالانه نمی‌باشد. به نظر تدوین‌کنندگان طرح، مالیات بر درآمد شخصی (Personal income tax) که در جهان غرب بسیار رواج دارد مناسب حال کشورهای مورد بحث نیست. مالیات بر درآمد شخصی را می‌توان با مالیات بر جمع درآمد در قانون مالیات‌های مستقیم ایران نزدیک دانست، به این معنی که افراد دارای هر گونه در آمد موظف باشند همه ساله اظهارنامه مالیاتی شامل کلیه انواع درآمدهای خود تسلیم کنند و مالیات آن را پس از کسر مالیات‌هایی که بابت هر منبع پرداخته‌اند، تادیه نمایند. به نظر تنظیم‌کنندگان طرح سازمان‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه آمادگی کاری به این وسعت را ندارند و خود مردم نیز به طور سنتی و با توجه به نداشتن امکانات حسابداری و غیره مهیای پذیرش آن نیستند و برقراری چنین سیستمی در این کشورها با موفقیت روبرو نخواهد شد. صحت این نظر را با بررسی سوابق مالیاتی کشورخودمان می‌توانیم تأیید کنیم. در قانون مالیات‌های مستقیم ایران نیز مقررات مالیات بر جمع درآمد وجود دارد، اما همه می‌دانیم که چه مشکلاتی بر سر راه اجرای آن موجود است، چنان که تاکنون هم با توفیق همراه نبوده است. با توجه به آنچه تدوین‌کنندگان طرح

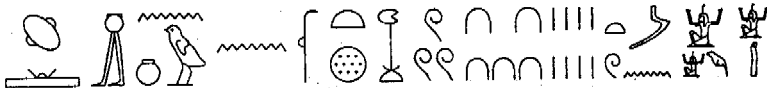
نوشته‌اند می‌توان پی برد که ایران در این زمینه تنها نیست و بسیاری از کشورهای در حال توسعه همین وضع را دارند.

گنج‌نایده شده است (جهت آگاهی بیشتر از ترتیبات مربوط به این گونه تعدیل به مقاله «تورم و مالیات» در صفحه ۱۳ شماره ۲۳ و مقاله «قانون مالیاتی و مکانیزم تعدیل ارقام پولی» در صفحه ۱۶ شماره ۲۶ مجله مالیات رجوع شود).

**اصول شایستگی - تدوین‌کنندگان طرح به درستی تاکید کرده‌اند که هر چند وضع مقررات جامع و متناسب با نیازهای زمان برای عملکرد صحیح نظام مالیاتی ضرورت دارد، اما مکمل و لازمه اجرای درست قانون صحت عمل و شایستگی و جدیت افرادی است که این مهم بر عهده آنان محول می‌شود و بدون آن از بهترین قوانین هم فایده مطلوب حاصل نخواهد شد.**

**تعدیل آثار تورم - نرخ تورمی بالا (معمولاً دورقمی) در کشورهای مورد بحث به یک بیماری مزمن تبدیل شده است و از همین جهت می‌تواند در بهترین قوانین مالیاتی اثر اخلاص‌کننده‌ای بر جای گذارد، به این معنی که اغلب درآمدها را به سطوح بالای جدول نرخ‌ها می‌راند و مشمول مالیات گزافی می‌سازد، حال آن که در ارزش واقعی درآمدها تغییری حاصل نشده است. به همین ترتیب در طرح مذکور مقررات شاخص‌بندی (indexation) به منظور تعدیل آثار تورم**

(دنباله مطلب در شماره آینده)



## چگونه مالیات غیرمستقیم جایگزین مالیات بر شرکت می‌شود

### بحثی در ارتباط با قانون بودجه

در صفحات قبل مقاله‌ای تحت عنوان مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور درج گردید که ضمن آن از جمله به برخی مالیات‌های غیرمستقیم برقرار شده به موجب تبصره ۲۵ اشاره شد. چند فقره از این مالیات‌ها روی فولاد تولید داخلی، فرآورده‌های مس و تولیدات شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه آن وضع شده است که بر حسب وزن روی هر کیلو

گرم از این فراورده‌ها در مقطع تولید گرفته می‌شود. البته در همان تبصره ۳۵ چند فقره مالیات غیرمستقیم دیگر نیز روی انشعاب تلفن همراه و نوشابه‌های تولید داخلی و همچنین خودروهای تولید داخلی برقرار گردیده است، اما بحث ما به همان فقرات نخست راجع می‌گردد.

از طرفی در تبصره ۳۵ یاد شده و برخی تبصره‌های دیگر قانون بودجه معافیت‌ها و ارفاق‌های مالیاتی گسترده‌ای برای شرکت‌های دولتی پیش‌بینی شده است که بویژه شامل شرکت‌های فولاد، مس و پتروشیمی نیز می‌گردد.

هنگام بحث پیرامون این تبصره‌ها در مجلس شورای اسلامی، شماری از نمایندگان با اعطای چنین معافیت‌ها و ارفاق‌هایی مخالفت کردند و به طور خاص آن را مغایر ماده ۵۸ قانون برنامه سوم دانستند که معافیت‌ها و تخفیف‌ها و ترجیحات مالیاتی موسسات و شرکت‌های دولتی را طی دوره برنامه ملغی ساخته است.

ورود در این بحث‌ها و قوت یا ضعف ایرادات در این مقاله مختصر مورد نظر نیست و خوانندگان در صورت تمایل می‌توانند به مقاله «مقررات مالیاتی بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور» در صفحات قبلی این نشریه مراجعه کنند. آنچه در اینجا مورد نظر است مطلب خاصی است که در دفاع از این معافیت‌ها بیان شده و مفهوم آن قبول مالیات غیرمستقیم بجای مالیات بر شرکت است.

خلاصه این نظر که بسیار تازگی دارد این است که فرضاً به موجب تبصره ۳۵ قانون بودجه از هر کیلوگرم از تولیدات شرکت فولاد ۷۵ ریال مالیات غیرمستقیم گرفته می‌شود، این به منزله آن است که شرکت مالیات بر درآمد خود را به این ترتیب پرداخت می‌کند، آن هم خیلی زود و نقد و مدت‌ها قبل از آن که سال تمام شود و مهلت تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات بردرآمد برسد. بنابراین دیگر گرفتن مالیات بر شرکت مورد نخواهد داشت. به چند مورد از اظهارات بیان شده در این باب طی مذاکرات مجلس اشاره می‌کنیم.

«... در برخی از شرکت‌ها ما مالیات ثابتی را می‌گیریم. تبصره ۳۵ لایحه را اگر نگاه کنید، فولاد، مس، تولیدات پتروشیمی، تلفن‌همراه و موارد دیگر از اول مالیات ثابتی را می‌گیریم، بنابراین در مالیات شرکت‌ها لحاظ نمی‌شود که اگر این‌ها را لحاظ کنید قطعاً عدد به مراتب از این عددی که اشاره شده بالاتر است. بنابراین، این نگرانی که احتمالاً دولت مالیات از شرکت‌های دولتی نگیرد، من‌خواهش می‌کنم رفع بشود» (توضیحات ریاست سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور - مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، جلسه ۶۸، صفحه ۲۰).

«... وقتی در پتروشیمی به لحاظ این که طرح‌های اقتصادی مفیدی داشته باشد، اجازه دادیم در مقابل یک مالیات مقطوع، مازاد درآمد پتروشیمی، مازاد درآمد فولاد و مازاد درآمد مس صرف طرح‌های

اقتصادی مفیدشان در همان بخش بشود، خوب وقتی این احکام را خودمان دادیم، بعد باید خودمان سؤال کنیم که چرا مالیات شرکت‌های دولتی به اندازه مالیات شرکت‌های غیر دولتی رشد ندارد؟!» (از اظهارات یکی از نمایندگان، مشروح مذاکرات، جلسه ۶۸، صفحه ۲۸).

– «صدر بند ۱ [بند ۱ تبصره ۳۵ موضوع اخذ مالیات غیر مستقیم از فراورده‌های فولاد، مس و پتروشیمی] در واقع گفتیم شرکت فولاد، شرکت مس و شرکت پتروشیمی بجای این که سر سال دیگر مالیاتشان را به خزانه دولت پرداخت کنند، الآن پرداخت شود و اگر ما ذیل اینجا را پرداخت کنیم [منظور این است که مالیات بر شرکت هم داده شود] معنای آن این است که می‌خواهیم این شرکت‌های صنعتی کشور را به قول معروف تنبیه کنیم. بگوییم هم یک مالیاتی طبق تبصره ۳۵ پرداخت کنید و هم بعد دوباره وزارت امور اقتصادی و دارایی بیاید بررسی کند باز هم یک مالیات دیگر پرداخت کنید. در شرایطی که همه نمایندگان اینجا بیاییم بگوییم که از مهم‌ترین واحدهای صنعتی کشور دو مالیات می‌خواهیم بگیریم. هم مالیات تبصره ۳۵ و هم مالیات سود ابرازی» (از اظهارات وزیر صنایع، مشروح مذاکرات مجلس، جلسه ۷۱، صفحه ۱۴، ستون دوم).

به این ترتیب بر حسب نظریه مذکور مالیات‌های غیر مستقیمی که روی فراورده‌های شرکت‌های مذکور اخذ می‌شود و قیمت فروش آنها با احتساب این مالیات تنظیم شده است، جایگزین مالیات اصلی یعنی مالیات بر درآمد شرکت شناخته می‌شود، به نحوی که مطالبه مالیات بر شرکت علاوه بر مالیات مستقیم به عنوان اخذ مالیات مضاعف تلقی می‌گردد.

نتیجه‌ای که می‌توان گرفت این است که اگر روی فراورده‌های هر شرکتی مالیات غیرمستقیم وضع شود، این مالیات جایگزین مالیات بر شرکت است و دیگر از چنان شرکتی نباید مالیات بر درآمد مطالبه شود. داوری در باب این نظریه جدید را به خوانندگان واگذار می‌کنیم و در خاتمه بار دیگر یادآور می‌شویم که منظور فقط ارائه این نظریه بود و نه بحث در باب لزوم یا عدم لزوم معافیت‌های مالیاتی اعطا شده بر حسب تبصره‌های قانون بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور.



# منشأ درآمد و محل آن از نظر حقوق مالیاتی ایران

## م. اکباتان

چشم می‌خورد. ماده ۸۲ از کسب درآمد حقوق بابت اشتغال «در ایران» سخن می‌گوید و تبصره آن به درآمد حقوق ماموران ایرانی در خارج «از» منابع ایرانی اشاره کرده‌است. سپس حکم مواردی تعیین شده است که «از» اشخاص مقیم خارج حقوق دریافت شده است. ماده ۹۱ موارد دیگری از دریافت حقوق «از» منابع خارجی را بیان داشته است. ماده ۹۳ مربوط به درآمد حاصل از اشتغال به مشاغل «در» ایران است و ماده ۱۰۵ از درآمد اشخاص حقوقی از منابع ایرانی در خارج صحبت می‌کند. بند ج ماده اخیر از اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج سخن می‌گوید که از فعالیت «در ایران» و یا از واگذاری حقوق خود «از ایران» کسب درآمده کرده‌اند. تبصره ۵ ماده ۱۰۹ موضوع درآمد مؤسسات بیمه خارجی از مؤسسات بیمه ایرانی را مطرح ساخته است و غیره و غیره.

فرصت بحث درباره فرد فرد این موارد نیست و آنچه در این مختصر مورد توجه است برخی

در قانون مالیاتی و همچنین رویه مالیاتی ایران تمایز بین حالاتی که محل تحصیل درآمد در ایران یا کشور دیگری باشد و نیز این که ایران یا کشور دیگری منشأ درآمد باشد، به عنوان حالات مؤثر در تعلق مالیات، مطرح و مورد توجه می‌باشد. در این مورد به سیاق زبان فارسی از کلمات «در» و «از» استفاده می‌شود. این که درآمدی «در ایران» حاصل شده باشد یا «از ایران» و همچنین ایجاد درآمد «در» کشورهای خارجی باشد یا «از» آن کشورها، پرسش‌هایی هستند که در نتیجه‌گیری مالیاتی مؤثر می‌باشند.

این تمایز در نخستین ماده قانون مالیات‌های مستقیم خودنمایی می‌کند. در این ماده از چهار نوع درآمد سخن به میان آمده است: درآمدهای تحصیل شده در ایران، درآمدهای تحصیل شده در کشورهای خارجی، درآمدهای به دست آمده از ایران و درآمدهای کسب شده از خارج.

این نکته یعنی تمایز بین منشأ درآمد و محل کسب آن در بخش‌های دیگری از قانون نیز به

یا نمایندگی آنها «در ایران» و درآمد حاصل «از ایران» بابت واگذاری امتیازات و تعلیمات و کمک‌های فنی.

حکم قضیه نسبت به فقرات دوم و سوم روشن‌تر است. اگر فرضاً یک شرکت خارجی در ایران شعبه‌ای احداث کند و از طریق این شعبه یا نمایندگی فعالیت‌های درآمدزایی را انجام دهد، تشخیص این که فعالیت «در ایران» انجام شده است کار دشواری نیست. همچنین است اگر فرضاً مؤسسه خارجی به یک شرکت ایرانی اجازه دهد از نام یا علامت تجارتنی وی استفاده کند و بابت این کارمبالغی بپردازد، باز هم در تطبیق حکم قانون با مورد مطروحه اشکالی پیش نخواهد آمد.

حالتی که می‌ماند درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه «در ایران» است. در مثال سود پرداختی شرکت وام‌گیرنده ایرانی به بانک خارجی، آیا درآمد بانک خارجی درآمد حاصل «در ایران» است، یا «از ایران»؟

نخست به یک سؤال مقدر پاسخ می‌دهیم و آن این که وام دادن پول در ازای سود قطعاً مصداق بهره‌برداری سرمایه است و تصور نمی‌رود در آن تردیدی باشد (مگر این که مدعی شویم که پول از مصادیق سرمایه نیست، حال آن که بارزترین مصداق آن است). سخن از سود پول یا وام مورد

حالات خاص است که احتمال اختلاط بحث و مشتبه گشتن منشأ درآمد و محل آن وجود دارد، به این معنی که فرضاً ممکن است تصور شود درآمدی «از ایران» به دست آمده است، حال آن که با مذاقه بیشتر می‌توان نتیجه گرفت که چنان درآمدی «در ایران» حاصل شده است. نمونه آن درآمد سود پول است، از قبیل سود وامی که اشخاص و مؤسسات ایرانی از بانک‌ها و مؤسسات مالی کشورهای دیگر اخذ کرده‌اند. در چنین حالتی آیا سود دریافتی بانک خارجی از مؤسسه ایرانی درآمد حاصل «در ایران» به شمار می‌آید یا درآمد حاصل «از ایران»؟ اهمیت مسأله در این است که اگر این درآمد را حاصل شده در ایران بدانیم، آنگاه بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان آن را مشمول مالیات دانست و در غیر این صورت باید رای به عدم تعلق مالیات بدهیم.

برای آن که بحث روشن‌تر شود متن بند ج ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم را از نظر می‌گذرانیم. در آنجا از درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج سخن به میان آمده است. فعالیت‌های موضوع این بند به سه دسته تقسیم شده است: درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه «در ایران»، فعالیت‌های انجام شده توسط مؤسسات مذکور

مثال است که آیا «در ایران» حاصل شده است یا خیر؟

بهره یا سود به طور عام به مفهوم مبلغی است که وام‌دهنده در ازای استفاده یا باقی ماندن پول خود نزد دیگران مستحق آن می‌شود و مأخذ و مقیاس آن مدت زمان باقی ماندن پول نزد وام‌گیرنده است. در مثالی که زدیم این سرمایه طی مدت تعلق بهره در کدام کشور باقی بوده و زمان در کجا بر آن گذشته است و سبب ایجاد درآمد گردیده است؟ پاسخ روشن است: در ایران. پس درآمد در ایران تحصیل شده است و عناصر قانونی در مورد تعلق مالیات ایران (چنان که در بند ج ماده ۱۰۵ ذکر شده است) جمع آمده‌اند و مشکلی در این باب موجود نیست.

در تایید این نظر از جمله به متن قراردادهای مالیات مضاعف ایران با کشورهای خارجی رجوع می‌کنیم که به تصویب قوه مقننه رسیده و در واقع جزئی از اجزاء مقررات مالیاتی ایران به شمار می‌روند. فرضاً ماده ۱۱ قرارداد مالیات مضاعف ایران و لبنان مصوب اردیبهشت ماه سال ۱۳۷۹ از هزینه‌های مالی که همان سود است نام می‌برد و می‌گوید: «هزینه‌های مالی حاصل در یک کشور متعاقد که به مقیم دولت متعاقد دیگر پرداخت شده...» (ملاحظه شود روزنامه رسمی

جمهوری اسلامی ایران شماره ۱۶۰۹۷ مورخ ۱۲/۷۹/۳۳). در اینجا به صراحت سخن از این است که بهره «در» یک کشور متعاقد ایجاد می‌شود، یعنی در کشوری که اصل پول در آنجا مورد استفاده قرار گرفته و زمان بر آن گذشته است. همان‌گونه که می‌دانیم قراردادهای مالیات مضاعف ایران مانند سایر کشورها عموماً از کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اقتباس شده‌اند و در آن الگوی اصلی نیز وضع از همین قرار است.

در بررسی مقررات مالیاتی ایران شاید بتوان از بند ۴ ماده ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم نیز بهره جست. این بند سود پرداختی بانک‌های ایرانی به بانک‌های خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت) و سپرده ثابت را به شرط معامله متقابل از مالیات معاف نموده است. این حکم را می‌توان دلیلی بر این گرفت که در اصل (یعنی در صورتی که این بند نمی‌بود) سود پرداختی بانک ایرانی به بانک خارجی بابت سپرده ثابت مشمول مالیات ایران می‌بود. بنابراین نمی‌توان به استناد بند ج ماده ۱۰۵ سود پرداختی موسسات ایرانی به موسسات خارجی را معاف از مالیات دانست.



## استثنایی که به قاعده تبدیل می‌شود

در قوانین مالیاتی پیش‌بینی حالات استثنایی و در نظر گرفتن ارفاق معین برای چنان حالاتی مرسوم است. یکی از موارد رایج آن تمدید مهلت انجام یک تکلیف قانونی در حالتی است که دلیل یا دلایل کافی ارائه شود و بر اساس آن بتوان قانع شد که محذور موجهی برای چنان تمدیدی وجود دارد. در اینجا نظر قانونگذار کاملاً روشن است که ارفاق خود را موکول به حالات اضطراری و استثنایی‌نموده و تعمیم دادن آن به سایر موارد به نحوی که خود به یک رسم و قاعده بدل شود، دقیقاً خلاف همین نظر است.

اما طبع راحت طلب آدمی سبب تن دادن به فراموشی می‌شود و از یاد می‌برد که اجازه استفاده از فلان حالت تخفیف و آسان‌گیری بخاطر وجود کیفیات معینی بوده است و نه این که به یک روال عادی بدل شود. می‌گویند در کشوری یکی از مقامات عالی‌رتبه متوجه می‌شود کنار یک نیمکت کار گذارده شده در حیاط ساختمان دولتی همیشه ماموری کشیک می‌دهد. کنجکاوی او تحریک شده و از آن مامور و سپس مافوق وی مسأله را جویا می‌شود. آنها از جواب در می‌مانند و می‌گویند از وقتی که ما به این محل مامور شده‌ایم همین رویه جاری بوده است. با تحقیق بیشتر معلوم می‌شود در گذشته روزی این نیمکت را رنگ کرده بوده‌اند و یکی از مقامات بی‌خبر روی آن نشسته و به سبب رنگی شدن لباسش خشمگین شده بوده است. به همین سبب دستور می‌دهند سربازی در آنجا کشیک بدهد تا لباس کس دیگری رنگی نشود.

در رابطه با قانون مالیات‌های مستقیم نیز مورد مربوط به ماده ۱۱۰ قابل ذکر است. این ماده اشخاص حقوقی را مکلف می‌دارد که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالی به حوزه محل اقامت خود تسلیم داشته و مالیات متعلق را پرداخت کنند. تبصره ۱ این ماده راجع به شرکت‌هایی است که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها متعلق به وزارتخانه‌ها یا شرکت‌های دولتی و یاموسسات وابسته به دولت می‌باشد و نیز شرکت‌هایی که موقتاً توسط مدیران دولتی اداره می‌شوند. تبصره مذکور به وزارت‌دارایی اجازه داده است که این مهلت را در صورت وجود دلایلی موجه حداکثر تا شش ماه تمدید کند.

ظاهراً موارد استفاده از این مهلت اضافی تکرار شده و به حدی رسیده است که به صورت یک رویه درآمده است که اکنون وزارت‌امور اقتصادی و دارایی در مقام اصلاح موضوع برآمده است.

در دستورالعمل وزارتی نخست به لزوم افزایش کارآئی نظام مالیاتی و تامین بودجه از محل درآمدهای مالیاتی و سعی در کاهش اتکای آن بر عواید نفت اشاره شده است که این اهداف از اولویت‌های برنامه سوم توسعه و سیاست‌های کلان اقتصادی دولت به شمار می‌رود. سپس به جنبه حقوقی قضیه پرداخته می‌گوید: «تسهیلات مقرر در تبصره یک ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن مبتنی بر استمهال تسلیم صورت‌های مالی متکی به دفاتر قانونی مصوب مجمع عمومی بر خلاف نظر قانونگذار به صورت یک روبه معمول و جاری در هر سال مورد استفاده شرکت‌های مذکور قرار گرفته و موجبات تأخیر در وصول به موقع مالیات‌ها را فراهم می‌نماید، درحالی که مطابق قانون یاد شده پذیرش این امر تکلیف نبوده و منحصرأ با اقامه دلایل مستند مبتنی بر حصول شرایط استثنایی مورد موافقت وزارت قرار خواهد گرفت».

دقت در مفاد تبصره ۱ ماده ۱۱۰ صحت این استدلال را نشان می‌دهد. تبصره مذکور اتفاقاً حکم اصلی و اولیه خود را بر این قرار داده است که شرکت‌های مورد بحث موظف به مراعات همان مهلت مندرج در اصل ماده هستند:

«شرکت‌هایی که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها متعلق به وزارتخانه‌ها یا شرکت‌های دولتی یا موسسات وابسته به دولت می‌باشد و همچنین شرکت‌هایی که موقتاً توسط مدیران دولتی اداره می‌شوند ملکف‌اند ترازنامه و حساب سود و زیان مصوب مجمع عمومی متکی به دفاتر قانونی خود را در مهلت مقرر در این ماده به حوزه مالیاتی اقامتگاه قانونی خود تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند».

یک نکته دقیق در این تبصره وجود دارد و آن این که ماده ۱۱۰ جنبه عام دارد و کلیه اشخاص حقوقی را در بر می‌گیرد. شرکت‌های وابسته به دولت یا دارای مدیر دولتی نیز شخص حقوقی هستند و مشمول حکم کلی ماده ۱۱۰، بنابراین ظاهراً احتیاجی به تکرار حکم در تبصره بعدی نبوده است. ولی به راحتی می‌توان پی برد که قانونگذار در این تبصره می‌خواسته است یک مهلت استثنایی را در موارد کاملاً ضرور برای شرکت‌های دولتی بشناسد، اما در عین حال می‌دانسته است که همین استثناء ممکن است به قاعده بدل شود و بنابراین نخست خواسته است تأکید کند که شرکت‌های دولتی و شرکت‌های دارای مدیر دولتی حتماً باید مهلت ماده ۱۱۰ را رعایت کنند و دادن مهلت، استثنایی بر اصل است و باید دقیقاً در مورد مربوط به خود اجرا شود.

ضمناً عبارات مربوط به مهلت نیز با احتیاط و دقت بسیار تنظیم شده است: «مهلت مذکور با ارائه دلایلی که مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد حداکثر تا شش ماه قابل تمدید است». چنان که دیده می‌شود:

۱. اقامه دلیل موجه ضرورت دارد.

۲. داوری نهایی در باب موجه بودن دلایل با وزارت اقتصاد و دارایی است و این برای آن است که کار به درازا نکشد و وزارتخانه خود کفایت ادله را تشخیص دهد، و

۳. مدت شش ماه زمان حداکثر است و نه این که الزاماً مهلت باید همین شش ماه باشد. تشخیص طول مدت مهلت نیز با وزارتخانه است.

**نتیجه -** دستور وزارتی در پایان همان روش تبصره ۱ یعنی نظر قانونگذار را یادآور شده و مقرر داشته است که در مورد عملکرد سال ۱۳۷۹ و سنوات بعد صورت‌های مالی این گونه شرکت‌ها «در مهلت مقرر قانونی (چهار ماه پس از پایان سال مالی) به حوزه‌مالیاتی ذیربط تسلیم» شود. در عین حال مفاد دستور مجموعاً حاکی از آن است که اعطای مهلت اضافی امر ممکن خواهد بود، ولی تنها به عنوان یک استثناء بر قاعده و با رعایت دقیق مفاد تبصره ۱ و ارائه دلایل موجهی که وزارتخانه کفایت آنها را تشخیص دهد.



## معافیت مالیاتی مؤسسات غیرانتفاعی و رویه قضائی

در این مقاله رایی از دادگاه مالیاتی ایالت اریگون آمریکا را بررسی می‌کنیم که موضوع آن معافیت مالیاتی مؤسسات غیرانتفاعی است. در این رای ظریفی مطرح است که نشان می‌دهد در اجرای مقررات راجع به معافیت مالیاتی این مؤسسات دو نکته حائز اهمیت است: یکی طبیعت و عملکرد مؤسسه مورد نظر به طور کلی و دیگری هر یک از معاملات آن به طور جداگانه. به عبارت دیگر کافی نیست که مؤسسه‌ای در آغاز تحت این عنوان به ثبت رسیده و مجوزی گرفته باشد و اساسنامه و مقررات آن حکایت از غیرانتفاعی بودن نماید. البته این شرط لازمی است ولی کافی نیست. سپس باید عملکرد کلی آن را مورد توجه قرار داد که آیا واقعا به قصد انتفاع عمل می‌کند و فعالیت آن در جهت منافع عمومی است یا خیر.

ولی این هم در همه موارد کافی نیست و ممکن است در یک معامله خاص پای انتفاع در میان آمده باشد. در این صورت نسبت به آن مورد معین اصول اداره غیرانتفاعی مؤسسه نقض شده است و حداقل کار این است که آن مورد را از شمول معافیت خارج سازیم و آن را مشمول مالیات بدانیم. بدیهی است در صورتی که موارد نقض بسیار باشد دیگر نام غیرانتفاعی جز پوششی برای گریز از مالیات نیست و با توجه به اصل ماهیت فوق شکل، مسأله معافیت مالیاتی را در مجموع باید مورد تجدید نظر قرار داد.

### شرح دعوی

مؤسسه آکواریوم ساحلی اریگون که تحت عنوان مؤسسه علمی و غیرانتفاعی به ثبت رسیده است ملکی را از اداره بندر نیوپورت که یک سازمان دولتی است اجاره می کند و روی آن یک آکواریوم بزرگ و دو پارکینگ بنا می کند (اجاره ملک ۸۰ ساله و به مبلغ اسمی ناچیزی بوده است). آکواریوم دارای بخش های داخلی و بیرونی است که در بخش بیرونی محوطه ای برای صرف غذا نیز اختصاص داده شده و در آن آشپزخانه، کافه تریا و سلف سرویس ایجاد گردیده است. بین مؤسسه و شرکتی به نام FHC (شرکت میزبان خوب) که یک شرکت انتفاعی است قراردادی منعقد می شود و به موجب آن شرکت اخیر تهیه و ارائه غذا به دیدارکنندگان از آکواریوم و همچنین کارکنان و میهمانان مؤسسه را به طور انحصاری بر عهده می گیرد.

مؤسسه آکواریوم ساحلی (خواهان دعوی) در سال ۱۹۹۲ پس از تکمیل ساختمان های خود به مقامات مالیاتی مراجعه و به عنوان یک مؤسسه غیرانتفاعی دارای فعالیت های علمی غیرانتفاعی گواهی معافیت مالیاتی می گیرد. اما پس از آن که چند سال بعد پای اجاره به FHC پیش می آید که یک شرکت انتفاعی است، مراجع مالیاتی روی موضوع انگشت نهاده و خواستار محاسبه مالیات می شوند.

خواهان دعوی استدلال نمود که استفاده به عمل آمده از محوطه غذاخوری دقیقاً در جهت اهداف آکواریوم و از لوازم و ضرورات آن است. علاوه بر این به نظر خواهان ملک مورد اجاره مشمول قانون شماره ۳۰۷/۱۳۰ ایالت اریگون است و باید با توجه به آن مورد بررسی قرار گیرد. دادگاه به شرح زیر استدلال نمود:

۱. در بررسی مسأله معافیت مالیاتی هم باید طبیعت و ماهیت سازمان و هم نحوه استفاده از دارایی ها را مورد توجه قرار داد. همان قانونی هم که خواهان مبنای معافیت خود می داند مؤید همین معنی است و در آن آمده است:

«دارایی‌های موصوف در زیر که در ملکیت مؤسسات سوادآموزی، نیکوکاری، خیریه و علمی است از مالیات معاف است:

الف. دارایی‌های منقول یا غیرمنقول - و یا بخشی از آن دارایی‌ها- که عملاً و منحصرأً برای مقاصد سوادآموزی، نیکوکاری، خیریه و علمی از سوی مؤسسات مذکور مورد استفاده است.»  
بنابراین فقط مواردی که ملک در ملکیت مؤسسات باشد و یا آن را خریداری کنند قانون فوق صادق است و شامل مورد اجاره نمی‌شود، حال آن که مؤسسه آکواریوم ساحلی اریگون خود ملک مورد بحث را اجاره کرده است.

(خواهان در برابر این استدلال چنین پاسخ داد که ملک مورد نظر به مدت ۸۰ سال و به مبلغ اسمی ناچیزی اجاره شده است که در واقع به منزله تملک ملک می‌باشد. دادگاه در جواب اعلام نمود که بدون ورود در این بحث باید گفت که حتی به این فرض نیز اجاره مجدد ملک به یک شرکت انتفاعی قضیه را از شمول معافیت مالیاتی خارج می‌سازد).

۲. در مقابل دادگاه به قانون شماره ۳۰۷/۱۶۶ ایالتی اشاره نمود که به موجب آن ملک اجاره داده شده در صورتی همچنان مشمول معافیت خواهد بود که دقیقاً برای مقاصد معاف از مالیات مورد استفاده قرار گیرد. متن قسمت مربوطه قانون چنین است:

«هرگاه یک مؤسسه، سازمان یا هیأتی که از معافیت مالیاتی مذکور در این قانون در مورد ملک خود برخوردار است، آن ملک را به مؤسسه، سازمان یا هیأت دیگری که آن نیز به همین نحو از مالیات معاف است اجاره دهد و یا به نحو دیگری حق انتفاع و تصرف ملک را واگذار کند، در این صورت چنان ملکی از مالیات معاف خواهد بود، مشروط به این که ملک از سوی مستأجر یا طرف واگذاری به نحوی مورد استفاده قرار گیرد که طبق قانون لازمه برخورداری از معافیت مالیاتی برای املاک مورد تملک یا خریداری شده مؤسسات می‌باشد و نیز لازم است که اجاره بهای مقرر از هزینه تعمیرات، نگهداری و استهلاک و حفظ ملک تجاوز نکند»

این بخش از قانون در مورد عدم تجاوز مال الاجاره از هزینه‌های آن بسیار شایان توجه است. مفهوم این حکم دقیقاً حفظ حالت انتفاعی مؤسسات به طور کامل است. مؤسسه باید به معنی واقعی کلمه غیرانتفاعی باشد و درآمدی که دریافت می‌کند باید صرفاً در حد تکافوی مخارج واقعی اش باشد. فرضاً یک مؤسسه آموزشی غیرانتفاعی باید فقط آن میزان ورودیه، حق ثبت، شهریه و غیره از محصلین دریافت کند که برای پوشانیدن هزینه‌های واقعی مؤسسه کفایت کند و در صورت تجاوز از این حد ماهیت غیرانتفاعی خود را از دست می‌دهد و طبعاً پای مالیات را به میان می‌آورد. در دنباله متن قانونی فوق آمده است:

«همچنین اگر طرف‌های مذکور مجدداً همان ملک را به مؤسسه، سازمان یا هیأت ثالثی که از معافیت مالیاتی مذکور در این قانون نسبت به ملک خود برخوردار است، اجاره دهند یا به نحو دیگری حق انتفاع و در اختیار گرفتن آن را واگذار کنند، آنگاه معافیت مالیاتی منوط به آن است که شرایط فوق در مورد نحوه استفاده از ملک و میزان اجاره بها عیناً در این انتقال سوم نیز رعایت گردد»  
به نظر دادگاه این قانون عیناً بر مورد دعوی صادق است. بنابراین در قضیه اجاره محوطه غذا خوری از طرف مؤسسه آکواریوم ساحلی به شرکت FHC باید به سه سؤال جواب داده شود:

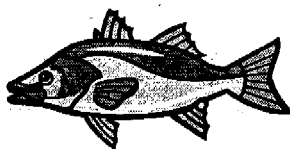
۱. آیا FHC یک مؤسسه یا سازمان واجد شرایط است؟

۲. آیا استفاده به عمل آمده حائز شرایط است؟

۳. آیا در تعیین میزان اجاره بها محدودیت ذکر شده در قانون رعایت شده است؟

پاسخ سؤال اول منفی است. FHC یک شرکت انتفاعی است و برای تأمین منافع خصوصی عمل می‌کند، بنابراین یک مؤسسه یا سازمان واجد شرایط به شمار نمی‌رود. پاسخ سؤال سوم نیز منفی است، یعنی میزان اجاره بها محدود به هزینه‌های تعمیر، نگاهداری و استهلاک و حفاظت ملک نیست و از آن تجاوز می‌کند.

بنابراین حتی اگر قبول کنیم که استفاده از ملک در جهت مقاصد مؤسسه آکواریوم ساحلی صورت می‌پذیرد (زیرا سرویس غذا به بازدیدکنندگان و غیره برای فعالیت مؤسسه ضرورت دارد)، باز هم به سبب عدم تحقق دو شرط دیگر و حکم صریح قانون به شرح فوق، ادعای معافیت مالیاتی خواهان نسبت به ملک مورد بحث مردود است و اجاره دریافتی مشمول مالیات می‌باشد.



## سرقفلی یا حق واگذاری محل؟

همه ایرانیان از خرد و کلان و باسواد و بی‌سواد اصطلاح سرقفلی را شنیده و با کم و کیف آن آشنایی کامل دارند و از این جا افتاده‌تر کم‌تر اصطلاحی را می‌توان یافت. ولی معلوم نیست به چه مناسبت تدوین کنندگان قانون مالیاتی ایران از کاربرد آن خودداری کرده و به جای آن

اصطلاح نامأنوس «حق واگذاری محل» را گذارده‌اند که تصور نمی‌رود سایر مردم با آن آشنائی چندانی داشته باشند، مگر این که مسأله مالیاتی در این رابطه برایشان پیش آمده و به حکم اجبار با آن برخورد کرده باشند.

قطعاً کسانی که اصطلاح حق واگذاری محل را ابداع کرده و جایگزین واژه سرقتی ساخته‌اند دلیلی برای کار خود داشته‌اند. شاید در قانون دیگری از این اصطلاح به مفهوم سرقتی استفاده شده بوده است و تنظیم‌کنندگان قانون مالیاتی از آن پیروی کرده‌اند. شاید در یک دوره زمانی خاص دولت یا قوه مقننه در مقام نفی حق سرقتی بوده است و کاربرد این اصطلاح با واکنش منفی روبرو می‌شده است. اما در عین حال معامله روی سرقتی در عمل جریان داشته است و تدوین‌کنندگان قانون مالیاتی می‌خواسته‌اند از این نوع دادوستدی که واقعیت آن انکار ناپذیر بوده است به هر تقدیر مالیات وصول شود و از این رو به تدبیر پرده‌پوشی از طریق تغییر نام و عنوان متوسل شده‌اند.

شاید هم تصور می‌کرده‌اند که سرقتی اصطلاح عامیانه است و کاربرد آن زینده قانون رسمی کشور نیست و شاید ابداع این عنوان کار کسانی بوده است که ادعای واژه‌سازی دارند و این کار را فخری برای خود می‌دانند و یا شاید هم علت دیگری جز این‌ها دخیل بوده است.

به هر تقدیر چند نکته بسیار روشن است: نخست جا افتاده بودن اصطلاح سرقتی و مفهوم بودن آن در مناسبات حقوقی مردم. دوم جا نیفتادن اصطلاح «حق واگذاری محل» به رغم گذشت سال‌های بسیار بر کاربرد آن. سوم جامع و مانع نبودن اصطلاح اخیر است. هر کسی حق دارد خانه خود را واگذار کند. ولی آیا واگذاری یک منزل مسکونی به مفهوم واگذاری سرقتی است و حق مالک در این خصوص همان حق سرقتی است؟

این نکات و عوامل ما را بر آن می‌دارد که اصطلاح سرقتی را ترجیح دهیم و آنچه این ترجیح را تسهیل می‌کند تصویب‌نامه‌ای است که سال گذشته در هیات وزیران به تصویب رسید. این تصویب‌نامه (به شماره ۱۱۴۴۵/ت ۲۳۰۰۲ ه مورخ ۷۹/۲/۲۴) اصلاحیه‌ای است بر آئیننامه اجرائی قانون روابط موجر و مستأجر که ماده ۱۵ آن صریحاً از سرقتی نام برده و می‌گوید: «مستأجر اماکن تجاری در مدت اجاره چنانچه حق انتقال به غیر از او سلب نشده باشد می‌تواند با اخذ مبلغی به عنوان سرقتی مورد اجاره را... به دیگری منتقل نماید».

اکنون که یک مصوبه قانونی عیناً از اصطلاح بسیار رایج سرقتی استفاده کرده است، آیا وقت آن نرسیده است که قانون مالیاتی را نیز اصلاح کنیم و ما نیز از همین اصطلاح که برای همگان روشن و قابل فهم است استفاده کنیم؟

## غفلت سازمان مالیاتی آمریکا در حفظ اسرار مالیاتی

همان‌گونه که می‌دانیم ابداع انواع طرق جهت دسترسی به اطلاعات کامپیوتری و بانک‌های اطلاعاتی، که در واقع نوعی راهزنی الکترونیک است، به صورت حرفه خطرناکی درآمد و کسانی با این کار به انواع خرابکاری، جاسوسی و باجگیری دست می‌زنند. در مواردی بین این گروه و موسساتی که به ساخت نرم افزارهای کنترل همین نوع فعالیت‌ها می‌پردازند ساخت و پاخت‌نهایی وجود دارد، به این معنی که مسئولان بانک‌های اطلاعاتی ناچار می‌شوند نرم‌افزارهای قبلی خود را با پرداخت پول به همین موسسات اصلاح کرده و به روز درآورند تا توان جلوگیری از نفوذ خرابکاران و سوء استفاده‌های آنان را داشته باشند و این سلسله اصلاح و اصلاح مجدد همچنان ادامه دارد.

چندی قبل در کنگره آمریکا گزارشی مطرح شد که نشان می‌داد در فصل تسلیم و ثبت اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد سال ۲۰۰۰، بانک اطلاعاتی موجود در سیستم کامپیوتری سازمان مالیاتی آن کشور بی‌دفاع بوده و قابل دسترسی سوء استفاده‌چیان و راهزنان الکترونیک بوده است. آنها می‌توانسته‌اند بر اطلاعات و اسرار مالی و تجاری مودیان که اظهارنامه‌های خود را به طریق کامپیوتری به ثبت رسانیده بودند دست یابند، آنها را تغییر دهند و یا هر سوء استفاده خرابکاری دیگری را به عمل آورند.

این گزارش را اداره حسابداری کل تهیه کرده بود. ماموران این اداره خود توانسته بودند به این اطلاعات دسترسی پیدا کنند و بی‌دفاع بودن سیستم را ثابت نمایند و از همین رو به تهیه گزارش برای کنگره مبادرت کردند. در گزارش مذکور آمده بود که سازمان مالیاتی سیستم‌های عامل خود را به درستی فرم‌بندی (configure) نکرده بوده است و روش تعیین و عملکرد اسامی عبور (password) مناسب نبوده است و همچنین از سیستم نگارش رمز (encryption) به درستی استفاده نشده است. سازمان مالیاتی در جواب اظهار داشت که هیچ‌گونه شواهدی بر نفوذ راهزنان الکترونیک در سیستم اطلاعاتی مشاهده نشده است. نمایندگان حسابداری کل پاسخ دادند که سازمان مالیاتی اساساً سیستم مناسبی برای پی بردن به این گونه نفوذ و مقابله با آن نداشته است. سازمان مالیاتی وعده داده است که تدابیر مناسبی برای حفاظت بانک‌های اطلاعاتی خود اتخاذ نماید. (نقل از گزارش آسوشیتد پرس)

\*\*\*\*\*

# یک اظهارنامه مالیاتی



## برگرفته از اینترنت

در شماره گذشته اظهارنامه مالیاتی کلینتون رئیس جمهور سابق آمریکا و همسر او را نقل کردیم و اینک اظهارنامه دیگری از یک مقام روسی می‌آوریم. وی الکساندر ایوانویچ لبد (عکس بالا) است که خوانندگان با شخصیت او آشنایی دارند. لبد ژنرال ارتش، فرماندار ایالت کراسنویارسک و معاون رئیس جمهور در امور امنیت ملی بوده است. او در سال ۱۹۹۶ کاندیدای ریاست جمهوری فدراسیون روسیه شد و در رای‌گیری به مقام سوم (پس از یتسین و زیوگائف) رسید. لبد به مناسبت نظراتش در مورد لزوم تشکیل دولت مرکزی نیرومند شهرت دارد (وی ضمن پای‌بندی به اصول اقتصاد آزاد معتقد است که کشوری مانند روسیه را فقط یک دولت نیرومند و با انضباط می‌تواند اداره کند و در غیر این صورت هرج و مرج بر کشور غالب می‌شود).

اظهارنامه درآمدهای سال ۱۹۹۳

تسلیم کننده اظهارنامه: الکساندر ایوانویچ لبد

سند هویت: گذرنامه دیپلماتیک به شماره ۰۰۴۸۲۵۸ سری ۰۱

مرجع و تاریخ صدور سند هویت: وزارت امور خارجه فدراسیون روسیه، ۱۳ مارس ۱۹۹۶

تاریخ تولد: ۲۰ آوریل ۱۹۵۰

محل تولد: شهر نووچرکاسک

### قسمت اول درآمدها

۱. درآمد دریافت شده از مؤسسات، بنگاه‌ها، سازمان‌ها و سایر کارفرمایان:

نام موسسه، بنگاه، سازمان یا مؤسسه پرداخت کننده درآمد: بخش نظامی شماره ۲۵۶۲۹

نوع درآمد: حقوق و مزایا

دوره تحصیل درآمد: از ۹۴/۱/۱ تا ۹۴/۱۲/۳۱

جمع مبلغ ناخالص سالانه درآمد: ۱۳۴۱۱۰۶۵ روپل

مبلغ مشمول مالیات:

۱/۱. درآمدهایی که طبق مقررات فدراسیون رویه جزء درآمد مشمول مالیات منظور نمی‌گردد از قبیل

تخفیف‌های مالیاتی، دستمزد مولفان و غیره

نوع درآمد: حقوق و مزایا

جمع درآمد: ۱۳۴۱۱۰۶۵ روپل

جمع تخفیفات: ۱۳۴۱۱۰۶۵ روپل

مبلغ مشمول مالیات -۰-

۱/۲- جمع مبالغ اضافه دریافتی بابت کار در شرایط ویژه - ندارد.

۱/۳. درآمد دریافتی در کشورهای خارج یا از دولت‌های خارجی - ندارد.

۱/۴. درآمد مشمول مالیات دریافتی از اشتغال به کسب و کار آزاد و سایر فعالیت‌ها - ندارد.

۱/۵. جمع کل درآمد سال ۱۹۹۴: ۱۳۴۱۱۰۶۵ روپل

### قسمت دوم - وجوهی که به موجب قانون قابل کسر از درآمد می‌باشد

به منظور تعیین مالیات بر درآمد خود اعلام می‌دارم که به موجب قانون نسبت به کسر وجوه زیر از

درآمد مشمول مالیات سالانه خود ذیحق می‌باشم:

۱. بابت سهم پرداختی به صندوق بازنشستگی

۲/ا - تا سه برابر حداقل دستمزد ماهانه

۲/ب - درآمد مشمول حداقل نرخ مالیاتی

۳/۱ - دلایل و مدارک کسر سه برابر حداقل دستمزد ماهانه و یا کسر درآمد مشمول حداقل نرخ مالیاتی:

نوع مدرک مربوط: گواهی

شماره سریال مدرک: A

شماره مدرک: ۵۲۷۰۱

مرجع صادرکننده: آکادمی نظامی فروزّه

تاریخ صدور: ۲۵ اکتبر ۱۹۸۴

۳- هزینه نگاهداری فرزندان و افراد تحت تکفل ذیل:

نام و نام خانوادگی ای. آ. لید

دلیل کسر هزینه: اشتغال به تحصیل

تاریخ تولد فرزند (یا تاریخ شروع تکفل بستگان): ۱۹۷۹/۱۰/۶

۳/۱- استحقاق کسر هزینه به موجب اسناد زیر تأیید می‌شود که اصل یا کپی آنها ضمیمه اظهارنامه است:

نوع سند: گواهی ولادت

مؤسسه صادرکننده: اداره ثبت احوال شهر ریازان

شماره سریال سند: ۱-OB

شماره سند: ۲۷۶۲۱۱

تاریخ صدور: ۱۹۷۹/۷/۱۹

سایر کسور قانونی - ندارد

### قسمت سوم - محاسبه درآمد منضمول مالیات و تعیین مالیات متعلق

مراتب در اظهارنامه مالیاتی من منعکس است که در سه برگ تسلیم نموده‌ام. صحت اطلاعات ارائه شده را گواهی می‌نمایم. الکساندر لید، ۸ آوریل ۱۹۹۶

### قسمت چهارم - نتیجه رسیدگی به اظهارنامه توسط اداره مالیاتی

۱. اظهارنامه درآمدهای سال ۱۹۹۴ از سوی این اداره مورد بررسی قرار گرفت و موارد اختلاف مشاهده نشد.

۲. محاسبه پایه مالیات و مبلغ مالیات:

جمع درآمد ناخالص سالانه: طبق نظر مؤدی ۱۳۴۱۱۰۶۵ روبل، طبق نظر اداره مالیاتی ۱۳۴۱۱۰۶۵ روبل

جمع تخفیفات مالیاتی و کسور ۱۳۴۱۱۰۶۵ روبل، طبق نظر اداره مالیاتی ۱۳۴۱۱۰۶۵ روبل

تاریخ محاسبه: ۸ آوریل ۱۹۹۶



# مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی

بخش‌های مالیاتی تبصره‌های قانون بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور

## تبصره ۲

**بند الف -** به مجامع عمومی یا شوراهای عالی شرکتها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت مندرج در قسمت ششم این قانون اجازه داده می‌شود با کسب نظر از سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ارقام مربوط به بودجه سال ۱۳۸۰ شرکتها و مؤسسات انتفاعی ذی‌ربط مندرج در قسمت ششم این قانون را بر اساس سیاست‌های دولت، یا تصمیماتی که طبق اساسنامه یا قانون تشکیل شرکتها و مؤسسات مذکور، مجاز به اتخاذ آن هستند، یا در صورت فراهم شدن موجبات افزایش تولید یا دیگر فعالیتهای اصلی شرکت یا مؤسسات انتفاعی ذی‌ربط، یا بنا بر مقتضیات ناشی از نوسان قیمت‌ها، یا به تبع دیگر تحولات اقتصادی و مالی، با رعایت مقررات اساسنامه مورد عمل تغییر دهند مشروط به اینکه این تغییر:

اولاً - موجب کاهش ارقام مالیات و سود سهام دولت، پیش‌بینی شده در قسمت ششم این قانون و همچنین بازپرداخت وام‌های داخلی و خارجی از جمله وام موضوع ماده (۲۲) قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۵ در قسمت مذکور نگردد.

ثانیاً - میزان استفاده شرکت یا مؤسسه انتفاعی از محل بودجه عمومی دولت را افزایش ندهد.

**بند س -** موافقت می‌گردد در سال ۱۳۸۰ معادل صد در صد (۱۰۰٪) مالیات متعلقه حاصل از فروش سهام بانک صنعت و معدن درشرکتهای تحت پوشش پس از واریز به درآمد عمومی (نزد خزانه‌داری کل) موضوع ردیف ۱۱۰۵۳۹ قسمت سوم این قانون، از محل اعتبار ردیف ۵۰۳۵۶۰ قسمت چهارم این قانون به عنوان افزایش سرمایه دولت در بانک صنعت و معدن به این بانک پرداخت گردد.

**تبصره ۵: بند ز -** مطالبات معوق از اشخاص حقیقی یا حقوقی بابت مابه التفاوت‌ها توسط سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی طبق مقررات اجرائی قانون مالیات‌های مستقیم وصول می‌شود.

**بند ح -** مابه‌التفاوت واریزی سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولیدکنندگان به درآمد عمومی و مازاد وصول دستگاههای اجرایی که به درآمد عمومی (نزد خزانه‌داری کل) واریز می‌گردد، مشمول مالیات بر درآمد نمی‌باشد.

**بند ی -** ..... ضرایب مالیاتی و حق بیمه کلیه واحدهای تولید نان موجود در کشور به طور یکسان و مشابه نانهای سنتی محاسبه و دریافت خواهد شد.

**بند س -** ..... وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است هنگام صدور تسویه حساب های آن دسته از مؤدیان مالیاتی که دارای کارت بازرگانی می باشند (اعم از حقیقی و حقوقی، دولتی، تعاونی و خصوصی) اصل فیش واریزی مبلغ سه در هزار درآمد مشمول مالیات آن ها را که به حساب و تایید اتاق های تعاون و بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران رسیده است دریافت نماید. تعیین میزان سه در هزار با ادارات کل امور اقتصادی و دارایی می باشد.

### تبصره ۱۰

**بند ط -** به سازمان تأمین اجتماعی اجازه داده می‌شود در سال ۱۳۸۰ برای ارائه تسهیلات ارزان قیمت ساخت و خرید مسکن، ودیعه‌مسکن، ازدواج دانشجویی و هزینه مربوط به خدمات مشاوره‌ای در زمینه بهداشت روانی، فردی و اجتماعی پانصد میلیارد (۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال از محل درآمد و ذخایر خود با تصویب شورای عالی سازمان تأمین اجتماعی به کارگران و مستمری بگیران و شرکتهای تعاونی مسکن کارگران مشمول و متقاضیان ایجاد مراکز توانبخشی، مهد کودک و شبانه‌روزی بخش کارگری، مراکز خدمات مشاوره‌ای، مراکز خیریه دارای مجوز از دبیرخانه شورای عالی جوانان و سازمان بهزیستی کشور، بیمارستانهای آموزشی و مراکز بهداشتی درمانی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بپردازد. همچنین اصل تسهیلات فوق‌الذکر و سود حاصله که از طریق بانک رفاه کارگران پرداخت می‌گردد از هر نوع کسور بانکی و مالیاتی معاف بوده و عیناً به سازمان تأمین اجتماعی در تاریخ سررسید باز خواهد گشت.

**بند ن -** کلیه کارخانجات دولتی و بخش خصوصی می‌توانند بر اساس ضوابط مندرج در قانون کار مصوب ۱۳۶۹/۸/۲۹ مجمع تشخیص مصلحت نظام نسبت به ایجاد مراکز مراقبت‌های بهداشتی در محیط کار اقدام نموده و در سال ۱۳۸۰ حداقل نیم درصد (۰/۵٪) از سود خالص سال قبل خود را زیر نظر وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به طور مستقیم و یا از طریق وزارت مذکور برای آموزش و اجرای گسترش ضوابط بهداشت و درمان به مصرف برسانند. کل هزینه‌هایی که

بموجب این بند صورت می‌گیرد جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی کارخانجات مذکور تلقی و از درآمد مشمول مالیات آنها کسر خواهد شد. آئین‌نامه اجرائی این بند توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تهیه و به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

**بند س -** در اجرای ماده (۵۸) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و به منظور تأمین معافیتهای مالیاتی، عوارض، حقوق گمرکی، ثبت سفارش، سود بازرگانی و پرداخت مابه‌التفاوت کلیه کالاهایی که توسط «هیأت‌امناهی صرفه‌جویی ارزی در معالجه بیماران» و تجهیزات و ملزومات مصرفی پزشکی و قطعات یدکی مربوطه و آمبولانس که توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و بخش خصوصی وارد می‌شود اعتبار ردیف ۵۰۳۵۷۲ به صورت کمک در اختیار وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی قرار می‌گیرد تا پس از مبادله موافقت‌نامه با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور هزینه‌گردد.

در اجرای بند (ح) ماده (۱۹۶) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران تأمین و واردات داروها و تجهیزات پزشکی توانبخشی جانبازان از جمله صندلی چرخدار و آمبولانس و قطعات یدکی مورد نیاز از پرداخت هر گونه عوارض، مالیات و حقوق گمرکی و سود بازرگانی معاف بوده و دولت مکلف است ارز رسمی مورد نیاز را تأمین نماید.

### تبصره ۱۴

**بند ب :** به منظور توسعه صادرات به دولت اجازه داده می‌شود معادل مالیات بر مصرف داخلی کالاهای مجاز را که توسط مسافرین خارجی خارج می‌شود در پایانه‌های خروجی به صورت ارزی به خریداران عودت دهد.

### تبصره ۲۴

**بند ج -** به شرکت های دولتی مشمول بند «و» تبصره ۲ این قانون و سازمان صدا و سیمای جمهوری اسلامی ایران اجازه داده می‌شود در سال ۱۳۸۰ با رعایت مقررات مربوط نسبت به فروش اموال منقول مازاد بر نیاز خود به استثنای خودرو از طریق مزایده و همچنین کسب درآمد پخش آگهی ثبتی موضوع مواد ۱۱، ۱۲ و ۱۳ قانون ثبت اسناد و املاک مصوب ۱۳۱۰/۱۲/۲۶ و اصلاحات بعدی (قیمت و آگهی ثبت شرکت ها) به طور نقد یا اقساط اقدام نمایند. هزینه های سرمایه گذاری شده از وجوه حاصله جزء هزینه های قابل قبول مالیاتی می باشد.

## تبصره ۲۷

بند ج : ۱- با واریز وجوه موضوع بندهای (الف) و (ب) این تبصره،<sup>۱</sup> عملکرد سرمایه‌گذاری شرکت‌های ذی‌ربط از محل تمامی سود آنها براساس موافقتنامه متبادله با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

## تبصره ۳۳

**بند الف (جزء ۱) -** شرکت سهامی راه آهن جمهوری اسلامی ایران مکلف است در سال ۱۳۸۰ به طور علی الحساب مالیات عملکرد و سود سهام آن شرکت لغایت سال ۱۳۸۰ را به مبلغ ۲۹۲ میلیارد ریال به حساب درآمد عمومی (نزد خزانه داری کل) موضوع ردیف ۰۹۷۲۰۰ واریز نماید. **بند هـ** به منظور تأمین، توسعه و بازسازی ناوگان مسافری به شرکت سهامی راه آهن جمهوری اسلامی ایران اجازه داده می‌شود در سال ۱۳۸۰ بابت هر تن کیلومتر حمل بار مبلغ پنج (۵) ریال از محل درآمدهای خود و مبلغ پنج (۵) ریال نیز از صاحبان کالا اخذ و مجموعاً نود میلیارد ریال در اختیار شرکت قطارهای مسافری رجا قرار دهد. شرکت مذکور وجوه حاصل را در قالب منابع سرمایه‌ای خود (سایر دریافت‌ها) منظور و صرف امور مذکور خواهد نمود. هزینه سرمایه‌گذاری‌های مذکور با سایر سرمایه‌گذاریها از محل منابع داخلی شرکت با تصویب مجمع عمومی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد. کلیه شرکت‌های موضوع بند (و) تبصره (۲) این قانون مشمول مفاد این بند می‌باشند.

## تبصره ۳۵

الف - در سال ۱۳۸۰، کالاهای زیر که توسط اشخاص حقوقی «کارخانه‌های دولتی تولیدکننده» به صورت محصولات نهایی به فروش می‌رسد، مشمول مالیات فروش به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- هر کیلوگرم فولاد تولید داخلی مبلغ هفتاد و پنج (۷۵) ریال.
- ۲- هر کیلوگرم مس کاتد مبلغ یکصد و پنجاه و هفت (۱۵۷) ریال و هر کیلوگرم مس مفتول، مبلغ پانصد و سی (۵۳۰) ریال.

عملکرد سال ۱۳۸۰ «سود ابرازی» شرکت ملی فولاد ایران و شرکت‌های تابعه «شرکت‌هایی که بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) سهام آن متعلق به شرکت ملی فولاد ایران است»، شرکت ملی صنایع

۱. در باره این مبالغ و مطالب مربوط به تبصره ۲۷ توضیحات صفحه ۷ همین شماره از مجله ملاحظه شود.

مس ایران و شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه مشمول مقررات ماده (۱۲۸) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۳/۱۲ و اصلاحیه آن می‌باشد.

ب - شرکتهای تولید کننده خودرو موظفند به ازاء فروش هر دستگاه خودرو به استثنای آمبولانس، تاکسی، اتوبوس، مینی‌بوس، کامیون، کامیونت و تاکسی‌بار و وانت‌بار مبلغ ۱۰٪ (ده درصد) قیمت فروش را به عنوان مالیات غیر مستقیم اخذ و به حساب درآمدعمومی (نزد خزانه‌داری کل) موضوع ردیف ۱۵۱۹۵۰ قسمت سوم این قانون واریز نمایند.

ج - در سال ۱۳۸۰ مالیات غیر مستقیم برخی از کالاها به شرح زیر تعیین می‌شود:

۱- هر خط انشعاب جدید تلفن همراه یک میلیون و پانصد هزار (۱۵۰۰۰۰۰) ریال.

۲- مالیات به ازای هر سیصد سی‌سی نوشابه گازدار تولید داخلی موضوع ماده (۱) قانون اجازه وصول مالیات غیر مستقیم ازبرخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴/۷/۱۶ از بیست (۲۰) ریال به هفتاد (۷۰) ریال افزایش یابد.

۳- مالیات فولاد وارداتی تا میزان دویست و پنجاه (۲۵۰) ریال در هر کیلو با تصویب شورای اقتصاد، به استثنای شمش و تختال (اسلب).

د- قانون ممنوعیت ورود برخی از کالاهای غیر ضرور مصوب ۱۳۷۴/۶/۲۲ در مورد سیگار لازم‌الاجراء نبوده و با مجوز شرکت دخانیات تأمین کسری سیگار مورد نیاز در سال ۱۳۸۰ از طریق واردات مجاز می‌باشد.

ه- اشخاص حقوقی مذکور و واردکنندگان مکلفند مالیات بر فروش مربوط به هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد، به حسابهای که وزارت امور اقتصادی و دارائی اعلام می‌دارد واریز کنند و رسید دریافت دارند. تأخیر در اجرای این بند موجب تعلق مالیات اضافی به میزان پنج درصد (۵٪) مالیات متعلق به ازای هر ماه تأخیر، خواهد بود.

و- صادرات کالاهای فوق، مشمول مالیات بر فروش نخواهد بود.

ز- مالیات موضوع این تبصره، طبق مقررات اجرائی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی قابل وصول است.

ح - دستورالعمل اجرائی این تبصره را وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و ابلاغ می‌کند.

**تبصره ۵:** بندج - دولت مکلف است وجوه مورد نیاز (اصل اوراق و سود متعلقه) موضوع این تبصره را هر سال در بودجه سالانه منظور نماید. [موضوع در رابطه با اوراق مشارکت می باشد. به توضیحات صفحه ۶ همین شماره رجوع شود] پرداخت بهای اوراق مذکور و سود متعلقه از طریق نظام

بانکی تضمین می‌گردد. اوراق مشارکت موضوع این تبصره به عنوان سپرده ثابت تلقی و از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

### بخشنامه شماره ۴۳۱۶۱/۲۸۸۵-۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۹/۱/۱۸

نظر به اینکه افزایش کارآیی نظام مالیاتی کشور و تامین هزینه‌های جاری از محل درآمدهای مالیاتی و کاهش اتکاء بودجه به عواید حاصله از صدور نفت خام از اولویتهای برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و سیاستهای کلان اقتصادی دولت بشمار می‌رود و در این راستا انجام تکالیف قانونی از سوی مؤدیان مالیاتی بالاخص شرکتهای دولتی در ایجاد چنین نظم مطلوبی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و با عنایت به اینکه تسهیلات مقرر در تبصره یک ماده ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن مبنی بر استمهال تسلیم صورتهای مالی متکی به دفاتر قانونی مصوب مجمع عمومی، بر خلاف نظر قانونگذار بصورت یک رویه معمول و جاری در هر سال مورد استفاده شرکتهای مذکور قرار گرفته و موجبات تاخیر در وصول بموقع مالیاتها را فراهم می‌نماید، در حالیکه مطابق قانون یاد شده پذیرش این امر تکلیف نبوده و منحصراً با اقامه دلائل مستند مبنی بر حصول شرایط استثنائی، مورد موافقت این وزارت قرار خواهد گرفت.

بنابراین شایسته است به شرکتهای تابعه موضوع تبصره یک ماده ۱۱۰ قانون مذکور ابلاغ فرمائید با انتخاب روشها و برنامه‌های زمان‌بندی شده مناسب و هماهنگی لازم با سازمان حسابرسی، ترتیبی اتخاذ نمایند تا از سال آتی برای عملکرد سال ۱۳۷۹ و سنوات بعد، صورتهای مالی موصوف خود را در مهلت مقرر قانونی (چهار ماه پس از پایان سال مالی) به حوزه مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند.

حسین نمازی وزیر امور اقتصادی و دارائی

### رای شماره ۹۳۶۵-۳۰/۴ مورخ ۷۹/۱۱/۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۴۲۷۲-۳۰/۴ مورخ ۷۹/۱۰/۲۴ جناب آقای زنگنه وزیر محترم نفت عنوان جناب آقای دکتر نمازی وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی حسب ارجاع مورخ ۱۳۷۹/۱۰/۲۵ مقام عالی وزارت متبوع در اجرای بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در جلسه مورخ ۱۳۷۹/۱۰/۲۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح گردید. مفاد نامه یاد شده مشعر بر این است که:

«اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بین دو اصطلاح «معافیت» و «بخشودگی» قائل به تفکیک شده و به این لحاظ، ماده ۵۸ قانون برنامه سوم توسعه و مفاد بند «ع» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۹ کل کشور که ناظر بر لغو معافیت‌های مالیاتی وزارتخانه‌ها، سازمانها، دستگاههای اجرائی، شرکتهای دولتی و... که فعالیت اقتصادی دارند میباشد، متضمن لغو بخشودگی مالیاتی نبوده و با این ترتیب تعلق حق تمبر سهام ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم بیش از مبلغ مقرر در تبصره ۲ ماده مذکور نسبت به شرکتهای مندرج در تبصره اخیرالذکر موضوعاً منتفی است».

### رای:

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با مطالعه و بررسی دلایل و مستندات مذکور در نامه وزیر محترم نفت و ماده ۵۸ قانون برنامه سوم توسعه و مفاد بند «ع» تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۹ کل کشور و قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن و پس از بحث و تبادل نظر به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:

درست است که اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بین اصطلاحات «معافیت» و «بخشودگی» مالیاتی تفکیک قائل شده است و در اجرای مقررات مالیاتی تفکیک این دو اصطلاح مطمح نظر بوده و میباشد، لکن چون بموجب ماده ۵۸ قانون برنامه سوم کلیه تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی کلیه دستگاههای موضوع ماده ۱۱ همان قانون، موسسات، نهادهای انقلابی و عمومی غیر دولتی جز در مورد بخشهای فرهنگی و به غیر از معافیت‌های برقرار شده بر اساس کنوانسیونهای بین‌المللی تجاری و واردات کاغذ برای تهیه کتب درسی آموزش و پرورش به تصریح لغو شده است، و بخشودگی مالیاتی نیز از مصادیق بارز تخفیف‌ها و ترجیحات مالیاتی است، لذا صرف عدم قید اصطلاح «بخشودگی» در متن ماده ۵۸ قانون برنامه سوم موجب عدم تسری حکم آن ماده به شرکتهای موضوع تبصره ۳ ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن نمیشود.

علی‌اکبر سمیعی، محمد رزاقی، علی‌اکبر نوربخش، محمد علی بیگ پور، اسدالله مرتضوی، محمدعلی سعیدزاده، داریوش آل‌آقا، حسن عباسی‌پناه، عباس رضائیان



general and politician) for the year 1994 is translated and introduced in this issue of the journal. In the previous issue we introduced the tax Return of William J. Clinton, former U.S. president and his wife.

### **Income Earned "in" or "from" a Country**

The Iranian tax law distinguishes between the cases where an income is derived "in" or "from" a country (including Iran itself) and provides different provision for these two situations. But it is not always easy to decide whether one or another case has taken place. Interest on a loan sent by an Iranian borrower to a foreign lender is an example of these ambiguous cases, which is examined by the author in this article.

### **Exception Turned into Rule**

Facilities provided by the tax law for certain exceptional cases, may occasionally develop into common and permanent rules. For instance, Note 1 of the Article 110, DTA allows the extension of the time limit for submission of tax return up to 6 months. This permission may be given to government agencies and corporations only, and is conditioned on rendering justification acceptable to the Finance Ministry. This exceptional facility has grown into a common practice and most of government agencies take benefit from it. A ruling from the Finance Ministry prohibited this practice and ordered the tax authorities to restrict and confine it to cases where real justification is presented in this respect.



**PUBLISHED BY MALIYAT JOURNAL**

**DIRECT TAXES ACT OF FEBRUARY 1988**

**INCLUDING ALL AMENDMENTS**

**WITH AN INTRODUCTION AND DEFINITION OF DIFFICULT TERMS**

**CONTACT US FOR FURTHER INFORMATION**

**P.O. Box: 15875-1111, Tehran, Iran**

**E-mail: [webmaster@maliyat.zzn.com](mailto:webmaster@maliyat.zzn.com)**

by Frits Bolkestein, EU Commissioner for tax affairs and internal market (printed in the "European Taxation", official journal of the Confederation Fiscale Europeenne, vol. 40, No. 9). Second part of the translation will be provided in the following issue of Maliyat journal.

### **Comment on a Verdict of the Supreme Tax Council**

Article 58 of the law on the third development plan has eliminated all types of tax exemptions and abatements with regard to public organizations and entities. In spite of that, some organizations try to maintain their previous exemptions by resorting to legal arguments. A question of this type was raised before the Supreme Tax Council. It was concerning the stamp duty on securities of state-owned companies. The SCT ruled that the abatement, which had been previously envisaged in respect of the latter tax, is no more applicable in light of the said Article 58 of the third development plan. The SCT verdict and provisions of the said Article 58 are discussed and reflected on by the author.

### **Tax Exemption of Non-profit Organizations**

A decision of the Oregon tax court on the appeal of a non-profit entity is examined in the article. The decision is interesting because of the objective approach taken towards the question and analysis made with regard to the requirements that must be met by a non-profit organization for becoming entitled to tax exemption.

### **Basic World Tax Code (BWTC)**

The International Tax Program at Harvard University Sponsored the 1996 Edition of BWTC, which is written by Ward M. Hussey and Donald C. Lubick (both highly qualified international tax experts). The idea behind BWTC is to provide a legislative framework for the use of developing and transitional countries. A general description of BWTC and principles upon which it rests, are provided by the author in two parts, the second of which will be presented in the next issue.

### **A Tax Return from the Internet**

The tax return of Alexander Ivanovich Lebed (famous Russian

Administration).

Apart from the above list, many small businesses and providers of services are also subject to tax on business income.

Millions of people around the country can be categorized as having business income subject

to the chapter in question.

*The provisions of the tax law regarding the statutory books of account, submission of tax return, assessment of taxable income and other provisions regarding the taxation of business income will be studied in the next issue of the journal.*



## Abstracts of Persian Articles

### Editorial

Overall study of international tax law is an urgent requirement for the modern tax administration of today's world. This subject and the challenge it places before the tax officials dealing with international tax issues, is reflected on in the editorial of Persian and English sections of the journal.

### Budget Law of the Year 1380 (2001-2002)

The Iranian annual budget contains not only the figures, but also various provisions on revenue and expenditure. Some of these regulations pertain to tax matters, such as tax exemption, deductibility of certain expenditures, imposition of excise duties, and the like. The author examines and analyzes the tax provisions of the budget law of the Iranian year 1380. (A similar article is presented in the English section of the journal).

### Tax Competition and European Internal Market

This is the first part of Persian translation of an article written

be assessed by reference to their books. The list of this article would give us a general idea of the types of taxpayers that are dealt with in this part of the tax law. The list includes:

(a) holders of commercial license and all importers and exporters;

(b) owners of factories, workshops and producing units, for whom the license of establishment or exploitation has been issued or will be issued from the respective ministry;

(c) owners of construction firms, enterprises of technical and industrial installations, technical and engineering consultant bureaus and drawing, land surveying and supervision institutions;

(d) owners of auditing and consulting firms;

(e) owners of hotels and motels;

(f) owners of hospitals, maternity hospitals, sanatoriums, the insane asylums and polyclinics;

(g) exploiters of mines;

(h) owners of land, sea or air motorized transportation firms, whether for carriage of passengers or freight;

(i) owners of journals and news-

papers, publishers of books and owners of printing firms;

(j) owners of educational institutions that hold licenses from the either Ministry of Education or Ministry of Culture and Higher Education;

(k) owners of cinemas, theatres and filming and dubbing studios;

(l) physicians, dentists who have clinics, and veterinarians practicing veterinary medicine;

(m) owners of test laboratories, laboratories and similar institutions, whether for medical or non-medical purposes, and the owners of X-ray and physiotherapy clinics and hygiene institutes;

(n) brokers and commission agents, except the agents distributing oil products;

(o) representatives of commercial and industrial enterprises, whether domestic or foreign;

(p) owners of authorized repair shops and service stations;

(q) notaries public and registrars of marriage and divorce; and

(r) attorneys-at-law, official experts and translators (these groups are subject to the Justice

and remit it to the relevant authorities. No tax return is to be filed by employees and other salary receivers (A system of tax on aggregate income, which is similar to the personal income tax in European countries, does exist in the tax law, but in practice it is not pursued effectively).

Where the salary is paid by resi-

dents of other countries, the salary receiver has to effect the duty of payment of the applicable tax. The time limit for remittance of the tax is 30 days from the date of payment or allocation of the salary. In case of those receiving salary from abroad, the time limit begins from the date of receiving the salary.

## TAX ON BUSINESS INCOME

(CHAPTER IV, TITLE C, DTA)

### Taxpayers

Corporations and other juridical persons are outside the scope of this chapter and it applies to individuals only. For being subject to this type of tax, the income itself should have earned "in Iran". So, any income derived abroad would not be dealt with under this heading.

The Article 93, DTA specifies these two conditions and adds other specifications as well:

"The income derived in Iran by individuals through engagement in businesses or under any other titles not specified in other chapters of the present Act, less the exemptions provided in this Act, shall be subject to tax on busi-

ness income", (The income specified in other chapters include: real estate income, income from agriculture, salary income and incidental income).

As it can be observed innumerable persons may become subject to this chapter. People engaged in buying and selling goods or services (other than those excluded by the Article 93) are potential subjects of business income tax, whether they are wholesalers or retailers, large or small.

Several businesses subject to this type of tax are listed in the Article 96, DTA, which rules that these categories of taxpayers should keep statutory books of accounts and their income shall

## THRESHOLD AND RATES

The annual income subject to salary tax is exempt from taxation up to a threshold equal to sixty times of the base minimum salary envisaged in the Article 1 of a law titled the "Law of 1379 (1991-1992) concerning the Coordinated System of Payments to the Civil Servants".

From time to time, the minimum salary is adjusted (usually increased) to ameliorate the effects of inflation on purchasing power of salary receivers. So, the amount of the threshold changes too accordingly. The latest available amount for the threshold is IRR 4,800,000 per year.

Beside that, and in addition to all other exemptions provided under the Direct Taxes Act, an amount equal to 25% of the applicable salary tax shall also be spared in each year. The ceiling for the amount so spared is 12 times of the maximum salary determined under the law of 1979 on Minimum and Maximum Salary of Employees. This amount is also subject to adjustment to compensate the effects of inflation.

The remaining part of the taxable salary is subject to taxation at the rates stipulated under the Article 31, DTA.

These rates begin from 12% (applying to taxable amounts up to IRR 1,000,000) and end at 54% (which is applicable to the amounts over IRR 300,000,000). The rates between the minimum and maximum are: 18%, 25%, 35, 40%, 45%, 50%, 52% and 54%. In a new amendment of the law submitted for the approval of the parliament, the maximum rate of the article 131 has been decreased to 52% and the income brackets are also adjusted to take into account the effects of the inflationary trends of the recent years (11 brackets beginning from IRR 4,000,000 and ending at IRR 1,000,000,000). The threshold referred to above has also been doubled by the bill of amendment.

### Method of payment

The salary tax is commonly a withholding tax and except in case of the salary received from the persons residing abroad, the employer has to withhold the tax

from the end of the relevant month. Any delay in payment will cause imposition of a fine equal to 5% of the deferred tax per each month of delay. No sales tax will apply if the goods subject to taxation are exported. Collection of the tax will be effected in conformity with the procedure stipulated under the Direct Taxes Act.

### Safeguarding Tax Revenue

Section "A" of the Note 2 allows the government companies, banks and non-profit public enterprises to amend their annual budget by observing certain procedures and conditions, including the following: The amendment should not cause the amounts forecast in the budget as the income tax and dividends payable by these entities to the government, to be decreased.



## AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM

By: M. T. Hamadani

*(Part 12)*

In last issue, we discussed about the tax on salary income and defined the income subject to taxation, the way it is assessed and also the cases of tax exemption. Now the provisions on threshold of taxable income and other regulations regarding the salary tax will be examined.

### **Relief in connection with tax coefficients**

Two interrelated terms are used in the Iranian tax law: tax indicia and tax coefficients. Tax indicia are the factors employed (in respect of each business line and with due regard to the conditions of each business) for ex officio assessment of taxable income. Annual purchase, turnover, gross income and production volume are some examples of tax indicia.

Tax coefficients are certain figures that when multiplied by tax indicia, the product will constitute the taxable income of the taxpayers in cases of ex officio assessment (see Articles 152, 153 and 154 of the Direct Taxes Act).

After this brief explanation, let us return to the Budget Law. Encouraging the set up and development of modern and more industrial bakeries is the aim of the section "J" of the Note 5 of the Budget Law. The incentives given for this purpose include a tax relief to the effect that tax coefficients applicable to traditional bakeries shall apply to all bakeries around the country in a uniform and consistent way. This means that the modern bakeries with higher income will be subject to the same tax coefficients as is applicable to old and traditional bakeries.

### **Indirect Taxes**

Note 35 of the Budget Law has re-imposed certain indirect taxes of the preceding year. These taxes are applicable to steel, copper and petrochemical products; cars, mobile telephones and soft drinks. The taxes of each month's sales are to be remitted not later than 15 days

be invested in projects such as optimization of energy consumption, electrification of agricultural water wells of provinces and also for employment schemes.

These projects are to be implemented by the same public corporations that are responsible for production and distribution of the above-mentioned products (such as the National Iranian Oil Company).

Section "E" of the Note 27 provides that by allocation of the above revenue to the relevant companies, the investments made by them from their total profits shall be accepted as deductible expenditures for tax purposes. As figures of the budget show, all resources of these companies, including their net income, are allocated to investment and repayment of debts. Thus, no income tax and no dividends are forecast in the budget for these important corporations.

3. Budgetary issues of transportation are dealt with under the Note 33. Section "E" of the Note rules that the shipment price of cargo by railway be increased for 5 Rials per kilogram/kilometer. The Railway Organization should add to this amount another 5 Rials per kilogram/kilometer from its own revenue. The total amount (10 Rials per kilogram/kilometer) will be given to an affiliate of the same organization called Raja Company who is responsible for passenger service. Raja Company in its turn shall invest the revenue so allocated, for development and reconstruction of the railway passenger fleet. All the investment made by Raja Company for this purpose, either from the said source or from its other resources, shall be accepted as deductible for tax purposes.

invest all their profits for purposes referred to under the Article 138, DTA.

6. The Note 40 allows certain government organizations and enterprises to sell considerable volume of a special kind of securities called "participation bonds". The government is obligated to allocate each year necessary amounts for repayment of the principal and interest of the bonds, the maturity date of which has befallen. The banking system is also required to guarantee such repayment. The tax aspect of the issue is that all such bonds and the interest accrued to them have been exempted from taxation (section "E" of the Note 10).

### **B. Expensing of Certain Expenditures**

The Budget Law has also envisaged cases of acceptance of certain expenditures as deductible items for computation of tax liability. These cases are as follows:

1. According to the section "N" of the Note 10, all manufacturers, either private or public, may set up sanitary and therapeutic services under the supervision of the Health Ministry, and spend for this purpose not less than half percent of the profit of their entity for the preceding year. In this case, any amount expensed by them to that end shall be deductible from their taxable income for tax purposes.
2. Note 24 of the Budget Law allows the average price of oil and natural gas products, as well as the price of electricity to be increased up to 10% in the budget year. (The government controls the production and pricing of these items). The revenue generated from this price increase will be remitted to certain accounts, and then will

3. According to the section "O" of the Note 10, the medicine and medical appliances imported for the benefit of invalids (because of war or otherwise) shall be exempt from all kinds of taxes and custom duties.

4. Section "B" of the Note 14 provides for refunding of the consumption tax on the goods bought and carried abroad by foreign passengers. The refund to the passenger will take place at the exit terminal (airport or other departure points). This rule, which is enacted to encourage tourism and exportation, would cover items such as music and video tapes, cigarettes, etc.

5. Section "A" of the Note 35 rules that the turnover of the National Iranian Steel Company and its affiliates, as well as that of the Iranian Copper Industries Company, and the Iranian Petrochemical Industries Company, and its affiliates, shall be subject to the provisions of the Article 138 of the Direct Taxes Act (DTA) as amended.

Article 138, DTA, provides that any part of the declared profits of the companies derived from industrial or mining operations, which the companies reserve for the purpose of reconstruction, development or completion of their existing industrial and mining plants, or for setting up new ones, shall be exempt from taxation. The same exemption shall also be granted if the profits of such companies are allocated to a reserve for construction of houses for their employees.

Now, the last paragraph of the section A of the Note 35 of the Budget Law grants the same exemption to the aforementioned three companies and their subordinate entities. This implies not only tax exemption for the above corporations, but it also requires them to

- Notes on expensing of certain items in computation of some entities' tax liability,
- One case of relief in connection with tax coefficients,
- Notes re-imposing certain indirect taxes, and
- Provisions for assuring the collection of income tax from public entities (one Note).

### **A. Exemptions**

1. Section "O" of the Note 2 of the Budget Law allows for refunding of a tax collectible from a state-owned bank called "Bank-e San,at va Ma,dan (Industry and Mine Bank). The tax is to be collected from the sale of the shares of some companies affiliated with the Bank. All the tax will be paid to the treasury first, and then will be added to the Bank's capital (as an addition to the capital share of the government).

Though the term tax exemption is not directly used in the above "Note", but the result will exactly be equal to granting of tax exemption in respect of the transaction described above.

2. Section "I" of the Note 10 of the Budget law authorizes the Social Security Organization to lend (in the course of the budget year) an amount of IRR 50 billions, from its income and reserves, to qualified persons for specific needs (housing, marriage, etc.). The money will be administered through the Bank-e Refah-e Kargaran (Bank for Welfare of Workers). The principal amount of the loans, together with interest accrued thereto, will be returned to the Social Security Organization, and no taxes will apply either to the principal or to the interest.

treaties and the literature connected therewith. This is a new and serious challenge, to which all of us have to confront and respond in an appropriate manner. The scope of the work is extensive and calls for endeavor and strive. This is an unavoidable fact, since even the traditional legal duties oblige us to observe it. How we can ignore a tax treaty, while it is a constituent of our domestic law?

Beside that, by disregarding the task of overall study of international tax law, one would deprive himself from the comprehension of real substance of the issues and relationships regulated by tax agreements. Such a person would not be able to render a correct decision upon the respective tax questions.

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**



## *Tax Provisions of the Budget Law*

By: Dr. Mohammad Tavakkol

The Iranian annual budgets usually contain not only the figures, but also a number of different provisions on revenues and expenditures, which are termed as "Notes" (Tabsareh). There are 50 Notes appended to the budget of the Iranian current year of 1380 (March 21, 2001 to March 20, 2002). Some of these "notes" provide for tax regulations. These latter provisions can be divided into the following categories:

- Notes envisaging tax exemptions,

provisions for handling the problem of double taxation, but they also provide for cooperation between contracting states for prevention of tax evasion. Even the idea of co-assistance for collection of taxes gradually finds its way into tax treaties.

As regards the type of taxes, the treaties have extended to heritage and gift taxes as well. These new tax treaties have the same scope and provide for the same provisions (as stated above) with regard to the latter type of taxes.

We are also witnessing emergence of similar treaties in relation to social security contributions. These treaties envisage provisions for preventing double payment, and also evasion and avoidance of payment, of such contributions.

All types of tax treaties are constituents of the internal law of contracting states and are to be observed by respective authorities. They are commonly ratified by the legislature, and thus have the power and effect of law, beside the fact that abidance by agreement is a recognized principle of international law.

The tax administration should take into account all above considerations and prepare itself for responding to demands and requirements thereof. A remarkable manifestation of that can be noticed in cases where some aspects of international trade and economic relations are to be dealt with. If a tax question is put forward in connection with such issues, the international regulations of domestic tax law, in addition to provisions of respective tax treaties should certainly be considered and observed. A considerable part of international tax law is usually included in domestic law of each country. Alongside that, the provisions of tax treaties must also be fulfilled.

The authorities in charge of deciding upon international tax matters, including tax assessment officials, Boards for Settlement of Tax Disputes and the Supreme Tax Council; have to take the above observations into account. The ordinary tax laws and regulations would not suffice, and we have to enhance our knowledge by careful study of international tax

**FROM THE PRESIDENT**

The tax administration of today's world has to deal with issues much different from those of the past. The origin of this difference and alteration is to be found in rapid changes taking place in social and economic life of the contemporary world, a continuous process, which no end to it is conceivable. Growth of population and diversification of human needs have caused the expansion of commercial and economic activities in an unprecedented scale. New branches of business are evolving, the scope of trade is broadening and a range of unheard-of sources of income and wealth are coming into being. Side by side these developments, the tax system should improve its capabilities and become ready to cope with exigencies of new circumstances.

An eminent feature of the above developments having substantial bearing on taxation issue is the proliferation of commercial, industrial and technical relationship between various countries. A country with no virtual interest in such type of trade and economic links scarcely can be found in our time.

In this state of affairs, the tax system should play its appropriate role and its rules and criteria must be clear and unambiguous. The fact that tax treaties are becoming an inevitable element of tax legislation manifests the significance of the said relationship in the economic life of the present-day societies.

An ever-increasing number of tax treaties have been concluded during the last decade. The scope of treaties has also been broadened. In the past, they used to cover arrangements for preventing the occurrence of double taxation solely. Even now, the laymen associate it with the same restricted sphere.

At the present, however, the tax treaties not only contain