مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی
سال نهم انتشار، پاییز ۱۳۸۰
(شماره مسلسل ۳۳)

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: maliyat@maliyat.zzn.com
نشانی سایت فارسی مجله مالیات در انیترنت:
http:/homepages.about.com/irantax/maliyat
نشانی سایت انگلیسی مجله مالیات در انیترنت:
http:/homepages.about.com/maliyat/maliyat

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم و تعدیل ادواری ساختارهای تصاعدی، ارقام مشخص و برخی نرخ‌ها	م. ت. همدانی	۴
پیشنهاد اتاق بازرگانی بین المللی : قبول داوری در مورد مسائل مالیاتی بین المللی	دکتر علی اکبر عرب مازار	۹
معافیت مالیاتی صندوق های غیر دولتی توسعه صادرات موضوع آئیننامه مصوب هیأت وزیران	م. اکباتان	۱۸
مراکز offshore یا بهشت های مالیاتی	م. سنگشیری	۲۲
معافیت مالیاتی ناشران، کتابفروشان، مطبوعات، نویسندگان و سایر پدید آورندگان آثار فرهنگی مکتوب	م. گنجنامه	۲۸
قانون جهانی مالیات، پروژه ای از دانشگاه هاروارد (بخش دوم)		۳۱
پاداش معرفی موارد تخلف مالیاتی در قوانین آمریکا		۳۸
مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی		۴۱
عناوین مقالات و مطالب شماره های ۱۶ تا ۳۰ فصلنامه مالیات بخش انگلیسی		۴۸

Downloaded from www.SID.ir

به نام خدا

سرآغاز

بارها در این نشریه از ضرورت همگامی سیستم مالیاتی با تحولات دوران معاصر در زمینه‌های مختلف سخن گفته‌ایم. گسترش این تحولات و دگرگونی از چنان سرعتی برخوردار است که حتی پیشرفته‌ترین نظام‌های مالیاتی جهان درمقابلهٔ با آن در فشار بسیار قرار گرفته‌اند، هر چند که گریزی از حرکت در این جهت وجود ندارد. این معنی در مورد همهٔکشورها اعم از توسعه یافته و در حال توسعه صادق است، زیرا تغییرات و تحولات نوین در زمینهٔ تکنولوژی، صنعت و بازرگانی در منطقه معینی از جهان ثابت نمانده و با شتابی چشمگیر سراسر جهان را در می‌نوردد.

محصول تازه‌ای از این نوع که از راه رسیده و به سرعت همه جا را فرا می‌گیرد، تجارت الکترونیک است. تا همین چند سال‌پیش اصطلاحاتی مانند شبکه جهانی ارتباطات، پست الکترونیک، اینترنت و امثال آن حتی در کشورهای پیشرفته برای مردم کوچه و بازار نا آشنا بودند. اما امروز همین واژه‌ها و عناوین جزئی از محاورهٔ روزمرهٔ مردم را در بسیاری از نقاط عالم تشکیل می‌دهند. این تحول تازه با شتابی سرسام آور در زمینهٔ افزایش قابلیتِ پردازشگریِ کامپیوتری، نرم‌افزارها و ارتباطاتِ فیبر نوری همراه است.

بازرگانی پویای جهانی با ولع و سرعت بسیار در پی استفاده از همهٔ این امکانات جهت دستیابی به بازار هر چه گسترده‌تر، هر چه بلامانع‌تر و با امکان عملی هر چه سریع‌تر می‌باشد. شبکهٔ جهانی اینترنت و سایت‌های بی‌شماری که از طریق آن در سراسر جهان به جلب بیننده سرگرم‌اند، همگی بیش از هر چیز در خدمت اقتصاد و بازرگانی قرارگرفته‌اند، زیرا منابع عظیم مالی که این بخش از فعالیت‌های بشری در اختیار دارد امکان چنان استفاده‌ای را فراهم‌می‌آورد.

برآورد سازمان تجارت جهانی حاکی از این است که در سال ۲۰۰۱ میزان تجارت الکترونیک از طریق اینترنت به ۳۰۰ میلیارد دلار خواهد رسید که قسمت اعظم آن به کشورهای صنعتی متعلق خواهد بود. برای سال‌های آغازین کار چنین رقمی بسیار قابل توجه است و با سرعتی که برای توسعه این نوع از بازرگانی پیش‌بینی می‌شود، می‌توان منتظر ارقام نجومی در سال‌های پیش روی بود.

تجارت الکترونیک در حال حاضر به طور عمده از سه مجرا عمل می‌کند؛ تبلیغ و فروش کالاها

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

و فراورده‌ها، تبلیغ وفروش خدمات و تبلیغ و فروش فراورده‌های دیجیتالی مشتمل بر نرم افزارهای کامپیوتری. ولی می‌توان منتظر گسترش‌سریع این نوع از تجارت روی موارد تازهٔ دیگر نیز بود.

همهٔ این موارد به نحوی با مسألهٔ مالیات ارتباط پیدا می‌کنند و انواع و اقسام ابهامات و مسائل را برمی‌انگیزند. هم‌اکنون‌که در آغاز راه هستیم پرسش‌های بسیاری در برابر مقامات مالیاتی کشورها مطرح است. فرضاً ابهام در این باب وجود دارد که وجه پرداختی در ازای انتقال نرم افزار کامپیوتری از طریق سایت اینترنت چه ماهیتی دارد. آیا به طور ساده‌خرید و فروشی انجام شده و قیمت جنس پرداخت گردیده است و یا این که با توجه به حق انحصاری فروشنده نسبت به نرم افزار و شرایطی که برای استفاده از آن تعیین شده است، وجه پرداختی جنبهٔ حق‌الامتیاز را دارد؟ تکلیف معاملات‌بین‌المللی و برون مرزی چه می‌شود، آیا سایت کامپیوتری که وسیلهٔ تبلیغ، عرضه و فروش فراورده‌ها قرار گرفته است یک مقرّ دائم به مفهوم قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به شمار می‌آید، تا بتوان برای دولت مربوط قائل به‌حق مطالبه مالیات گردید و یا این که تعریف مقرّ دائم در مورد تجهیزات کامپیوتریِ میزبانِ سایت صادق است؟ نحوهٔ عمل در مورد تعیین و وصول مالیات فروش یا مالیات برارزش افزوده چه خواهد بود؟ چه همکاری‌هایی بین‌کشورها جهت مقابله با گریز مالیاتی از طریق توسل به معاملات الکترونیک وجود دارد، و غیره و غیره.

هر چند در ایام حاضر هنوز تجارت الکترونیک در کشورهایی مانند ایران چندان فراگیر نشده است تا سهم قابل توجهی‌را به عنوان منبع مالیاتی به خود اختصاص دهد، اما باید به شتابِ غیر قابل تصورِ تحولات و پیشرفت‌ها در این زمینه - مانند بسیاری از زمینه‌های دیگرِ مربوط به دوران معاصر ـ توجه داشت و آمادگی لازم را جهت پاسخگویی به نیازهای‌مبرم آتی پیدا نمود. گام نخست در این زمینه شاید بررسی و مطالعه جهت آشنایی با مسائل مربوط به تجارت الکترونیک و آثار آن در امر مالیاتی باشد.

نشریه مالیات می‌تواند سهم مناسبی در این زمینه بر عهده گیرد و از همین روی سعی خواهد شد بررسی‌هایی درارتباط با این مسائل و قضایا به خوانندگان مجله عرضه گردد. بدیهی است سایر مراجع پژوهشی، دانشگاهی و سازمان‌مالیاتی کشور نیز می‌توانند هر یک سهم شایستهٔ خود را در این رابطه ایفاء نمایند.

علی اکبر عرب مازار

اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم و تعدیل ادواریِ

ساختارهای تصاعدی، ارقام مشخص و برخی نرخ‌ها

م. ت. همدانی

(قسمت یکم)

همان‌گونه که ضمن چند مقاله در این نشریه یادآور گردید، روند تورمی قیمت‌ها سبب می‌شود که ارقام و درآمدهای مشمول مالیات متورم گردد و در طبقات مشمول نرخ‌های بالاتر قرار گیرد، چنان که مودیان ناچار از پرداخت درصد بیشتری از درآمد خود می گردند، بی آن که ارزش واقعی درآمدهایشان فزونی یافته باشد. به عنوان مثال مؤدی معینی که درآمد مشمول مالیات سالانه او امروز نهصد هزار تومان است و نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد او اجرا می‌شود، در مجموع با توجه به نرخ‌های تصاعدیِ این جدول، مالیاتی نزدیک به ۲۸ درصد درآمد مذکور خواهد پرداخت. به فرض این که نرخ تورم سالانه ۲۰ درصد باشد و درآمد این مودی نیز فقط به همین نسبت افزایش‌یابد، پس از سه سال رقم ریالی درآمد او از ۱/۵ میلیون تومان تجاوز خواهد کرد و ناچار خواهد بود مالیاتی با نرخ متوسط بیش از ۳۳ درصد بپردازد. باین ترتیب مؤدی واحدی، به رغم ثابت ماندن ارزش واقعی درآمدش، ناچار خواهد بود بر اثر وجود ساختار نرخ‌های تصاعدی بجای ۲۸ درصد بیش از ۳۳ درصد از درآمد خود را به‌عنوان مالیات بپردازد.

برای مقابله با این پی آمدِ غیر منطقی دو راه می‌توان پیش گرفت. نخست این که مرتباً قانون را اصلاح کرد، به این معنی‌که طبقات یا نصاب‌های درآمدیِ مربوط به هر یک از نرخ‌های تصاعدی را با توجه به روند تورمی بالا برد. این روش‌مستلزم آن است که در فواصل کوتاه ناگزیر باشیم مسیر پر دردسر اصلاح قانون را طی کنیم. از آنجا که

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

این شیوه بادشواری همراه است، برخی از کشورها مانند ایران به این اکتفا می‌کنند که چنین اصلاحی را هر چند سال یک بار به عمل‌آورند. این کار اگر کاملاً هم موفقیت‌آمیز باشد برای بسیاری از مؤدیان حکم نوشدارو پس از مرگ سهراب را خواهد داشت، زیرا برای سال‌های قبل از اصلاح قانون ناگزیر بوده‌اند درصدهای اضافی از درآمد خود را بخاطر وجو تورم و ساختارهای تصاعدی بپردازند.

راه بهتر و کارآمدتر این است که در خود قانون مکانیزمی تعبیه شود که بر اساس آن همه ساله بتوان به اصلاح نصاب‌های درآمدیِ تابع نرخ‌های تصاعدی اقدام نمود و این کار را با توجه به نرخ تورم و تغییرات شاخص قیمت‌ها انجام داد بی آن که لازمه‌اش طی مراحل دشوار قانونگذاری باشد. هدف از این مکانیزم جلوگیری از افزایش مالیات بر اثر تورم است و به طور عمده مبتنی بر تغییر و اصلاح ارقام پولیِ مندرج در لایه‌های درآمدیِ مربوط به جدول نرخ‌های تصاعدی است، بدون آن که نیازی به اصلاح خود نرخ باشد. از این طریق سعی می‌شود حتی‌المقدور از ارزش واقعی درآمدها مالیاتی به نرخ قبل از تأثیر تورم گرفته شود و عامل تورم در محاسبه خنثی گردد.

مشکل مشابه دیگر در رابطه با مواردی است که در متن قانون از ارقام پولی معینی استفاده شده است، مانند این که مبلغ‌ریالی معینی از درآمد مشمول معافیت مالیاتی قرار گرفته است و یا مبلغ معین دیگری به عنوان مالیات یا وجه قابل دریافت از مودی تعیین شده است. در اینجا نیز مشکل ناشی از تورم خودنمایی می‌کند. به عنوان مثال ماده ۵۸ قانون کنونی سهم مال‌الاجاره مالکان مشاع را در صورتی که از پانصد تومان در ماه بیشتر نباشد از مالیات معاف دانسته‌است. شاید در زمان وضع قانون پانصد تومان مبلغ قابل ذکری بوده است، ولی تورم دراز مدت آن ارزش را به حدی پایین آورده است که شاید حتی یک نمونه عملی در تمام ایران نتوان برای حالت پیش‌بینی شده در این ماده پیدا کرد. ازاین گونه ارقام مشخص پولی در قانون فراوان است که دچار تورم‌زدگی شده و قانون را در این مورد به اصطلاح از سکه‌انداخته است.

اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم

توجه اصلاحیه جدید قانون به مسأله فوق یکی از نکات مثبت و پیشرفتهٔ آن به شمار

می‌آید. پس از دهه‌های متوالی که ازروش اصلاح چند سال به چند سالِ نصاب‌ها و ارقام ریالی استفاده می‌شد، اکنون راه حل متداولِ بسیاری از کشورهای دیگر وارد قانون ایران می‌شود. شیوه پیش‌بینی شده در اصلاحیه جدید جامع و فراگیر است، یعنی نه تنها شامل طبقاتو نصاب‌های درآمدیِ مندرج در جداول نرخ‌های تصاعدی می‌گردد، بلکه بسیاری از ارقام مشخصِ ذکر شده در مواد مختلف قانون را نیز در برمی‌گیرد و مکانیزم واحدی را برای اصلاح ادواری هر دو مورد مذکور ارائه داشته است. نخست مواردمربوط به جداول نرخ‌های تصاعدی را بررسی می‌کنیم و سپس به موارد مربوط به ارقام مشخص مراجعه می‌نماییم.

بخش نخست - ساختارهای تصاعدی

یکم. نرخ‌های مالیات بر ارث

در طرح اصلاحیه، ماده ۲۰ قانون مالیات‌های مستقیم از چند جهت اصلاح شده است. نخست این که ارقام ریالی هر یک از طبقات مشمول مالیاتِ سهم‌الارث به میزان قابل توجهی افزایش یافته است. میزان این افزایش در مورد طبقات مذکور بین۶/۳ تا ۱۰ برابر است. این اقدام می‌تواند به مفهوم جبران تورم سال‌های گذشته تاکنون تلقی شود.

اما اصلاح اساسی‌تر ضمن تبصره خاصی در ذیل ماده ۲۰ به عمل آمده است که ضمن آن اصلاح ارقام پولیِ هر یک ازلایه‌های سهم‌الارث در فواصل معین پیش‌بینی شده است. چنین اصلاحی بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران صورت خواهد پذیرفت، بی آن که نیازی به تصویب قانون جدید باشد.

البته نکات قابل ذکر دیگری در همین تبصره وجود دارد و آن این که:

اولاً- عنوان شده است که این اصلاح «هماهنگ با شرایط اقتصادی» صورت خواهد پذیرفت. هر چند تورم و نرخ آن نیزیکی از شرایط حاکم بر اقتصاد جامعه است، ولی شرایط اقتصادی عنوان بسیار عامّی است و مسائل دیگری غیر از تورم را هم در برمی‌گیرد. چنین اصطلاحی می‌تواند بحث‌های کشداری را پیش آورد و دستخوش تعبیرهای گوناگون شود. قانون مالیاتی بیش از بسیاری از قوانین دیگر نیاز به روشنی و صراحت دارد و شاید بهتر بود تکلیف قضیه در همین اصلاحیه روشن

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

می‌شد. در اغلب کشورها بالصراحه مسأله تورم را در این زمینه مطرح ساخته و حتی تعیین می‌کنند که‌مبنای اصلاح مورد نظر چیست. معمولاً در این گونه موارد درصد افزایش شاخص قیمت‌های مصرفی مبنای کار قرارمی‌گیرد.

در صفحات بعد خواهیم دید که اصلاحیه جدید، مکانیزم تعدیل را شامل برخی نرخ‌های مقطوع مالیاتی نیز نموده است که اقدام تازه‌ای است و ظاهراً ربطی به جبران آثار تورمی ندارد. شاید کاربرد عنوان کلی «شرایط اقتصادی» بجای‌اشاره مستقیم به مسأله تورم به همین خاطر بوده است که بتوان این ضابطه را شامل تغییر نرخ‌های مالیاتی مذکور نیز نمود.

ثانیاً- دوره‌های اصلاح هر سه سال یک بار تعیین شده است. در کشورهای صنعتی معمولاً این کار سالانه صورت‌می‌پذیرد، اما منظور داشتن دورهٔ طولانی‌تر شاید با توجه به شرایط و امکانات موجود بی توجیه نباشد.

ثالثاً ـ احتمالاً در تعقیب همین ملاحظات (دشواری‌های عملی) است که در متن تبصره مورد بحث و موارد مشابه دیگر از«قابل تعدیل» بودن ارقام سخن به میان آمده است و نه از «الزامی بودن» آن.

دوم. نرخ تصاعدی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

ابتدا باید بگوییم که در مقررات مربوط به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تغییرات و تحولات بسیاری ضمن اصلاحیه‌جدید پیش‌بینی شده است که یکی از آن ها تعیین جدول نرخ‌های تصاعدی جداگانه برای اشخاص حقوقی است، حال آن‌که به موجب قانون سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن، نرخ‌های ماده ۱۳۱ در مورد شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی نیز جاری است.

نرخ‌های جدید در تبصره ۲ ماده ۱۰۵ طرح اصلاحی نقل شده است و از ۲۰ درصد برای درآمدهای تا میزان دو میلیون تومان شروع شده و تا ۴۵ درصد برای مبالغ بیش از صد میلیون تومان به طور تصاعدی افزایش می‌یابد. تعداد نرخ‌ها وطبقات درآمد جمعاً هفت است.

اینجا نیز شاهد افزایش چندین برابری مبالغ ریالی هر یک از طبقات درآمدی می‌باشیم که در واقع به منزلهٔ جبران آثارتورم سنوات گذشته می‌تواند تلقی شود. علاوه بر این تبصره ۱۰ ماده ۱۰۵ طرح اصلاحی، قاعده‌ای را که در مورد مالیات بر ارث ذکر کردیم عیناً تکرار می‌کند و به وزارت اقتصاد و دارایی اجازه می‌دهد هر سه سال یک بار و هماهنگ با شرایط

Downloaded from tabarestan.info 2020-04-14

اقتصادی پیشنهاد تعدیل این ارقام را جهت تصویب هیات وزیران تهیه و تسلیم نماید. تمام ملاحظاتی که در مورد تعدیل و اصلاح ارقام پولیِ مربوط به سهم الارث بیان داشتیم در اینجا نیز صادق است، یعنی پیش‌بینی دوره‌های سه ساله تعدیل، ضابطهٔ کلی هماهنگی با شرایط اقتصادی بجای تاکید بر تورم و هزینه زندگی، انجام کار از طریق وزارتخانه وهیأت دولت بجای قانونگذاری جداگانه، و بالاخره پیش‌بینی «قابلیت تعدیل» و نه تکلیفی بودن آن.

در تبصره ۱۰ ماده ۱۰۵ علاوه بر اصلاح دوره‌ای ارقام ریالی جدول تبصره ۲، تعدیل موارد دیگری نیز پیش‌بینی شده‌است که در بخش دوم بررسی خواهیم نمود.

سوم ـ نرخ‌های ماده ۱۳۱

از آنجا که در طرح اصلاحیه برای اشخاص حقوقی جدول نرخ‌های تصاعدی ویژه‌ای در نظر گرفته شده است (به شرحی‌که دیدیم) بنابراین در اصلاح مربوط به ماده ۱۳۱ آمده است که نرخ‌های موضوع این ماده نسبت به مالیات بر درآمداشخاص حقیقی (به استثنای موارد دارای نرخ جداگانه) جاری می‌باشد.

نرخ‌های جدید ماده ۱۳۱ از نظم معینی برخوردار هستند، به نحوی که فاصله بین هر یک از آنها با ماقبل یا مابعد خود همواره چهار درصد است. به تعداد نرخ‌ها نیز دو فقره اضافه شده و در نتیجه جمعاً ۱۱ نرخ وجود خواهد داشت که از۱۲ درصد شروع شده و به ۵۲ درصد ختم می‌شود، حال آن که در ماده ۱۳۱ کنونی فاصله بین نرخ‌ها بسیار نامتعادل است. ارقام پولی که از صد هزار تومان شروع و به ۳۰ میلیون تومان ختم می‌شد، اکنون بین ۴۰۰ هزار تومان تا یکصدمیلیون تومان است که این تغییر را می‌توان اقدامی در جهت جبران تورم تا زمان حاضر به شمار آورد.

تبصره ذیل این ماده مجدداً قابلیت تعدیل ارقام پولی موضوع جدول را هر سه سال یکبار و هماهنگ با شرایط اقتصادی به پیشنهاد وزارت دارایی و تصویب هیأت وزیران پیش‌بینی نموده است. در اینجا نیز ملاحظاتی که در رابطه با جدول‌نرخ‌های مالیاتی سهم‌الارث بیان داشتیم (کلی بودن ضابطه هماهنگی با شرایط اقتصادی کشور، طولانی بودن فواصل اصلاح و بستگی آن به مصلحت بینی سازمان اجرایی) عیناً صادق است که نیازی به تکرار آن نمی‌بیند.

(باقی در شماره آینده)

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

پیشنهاد اتاق بازرگانی بین المللی :

قبول داوری در مورد مسائل مالیاتی بین المللی

دکتر علی اکبر عرب مازار

اتاق بازرگانی بین المللی (اختصاراً ICC) که مقرّ آن در پاریس است، سابقه ای طولانی در رسیدگی به اختلافات اقتصادی و تجاری بین مؤسسات خصوصی و عمومی دارد. شماری از اختلافاتِ راجع به قراردادهای اقتصادی بین مؤسسات دولتی ایران و مؤسسات خارجی نیز برای رسیدگی به همین مرجع برده شده است. مقاله حاضر پیشنهاد اتاق مذکور مبنی بر ارجاع اختلافات بین المللی مالیاتی به داوری را مورد بحث قرار می دهد. این مقاله به قلم M. Zuger استاد دانشکده حقوق مالیاتیِ دانشگاه اقتصاد و مدیریت بازرگانی وین در شماره ژوئن ۲۰۰۱ نشریه مؤسسه تحقیقات مالیاتی IBFD هلند بنام European Taxation به چاپ رسیده است.

مقدمه

اتاق بازرگانی بین المللی (ICC) اخیرا اعلامیه ای تحت عنوان «داوری در امور مالیاتی بین المللی» صادر نموده و طی آن دولت ها را به قبول داوری اجباری نسبت به اختلافات مالیاتی بین المللی ترغیب نموده است. ICC قبلاً نیز یکبار در سال ۱۹۸۴ آئین داوری خاصی را در این زمینه منتشر ساخته بود، لکن اکثر قراردادهای مالیاتی هنوز همان روش توافق متقابل را که از گذشته مرسوم بوده است، مقرر می دارند. ICC ضمن تایید این مطلب که روش مذکور در موارد بسیاری موفقیت آمیز بوده است، خاطر نشان می سازد که موارد نقص معینی نیز در آن وجود دارد. آیین توافق متقابل نمی تواند تضمین کند که مقامات ذیربطِ دو کشور الزاماً به راه حلی در ارتباط با اختلافات طرح شده دست یابند و آنان تنها مکلفند که در حد امکان کوشش خود را برای حل اشکالات و رفع ابهام در تفسیر و اجرای قراردادها به کار برند. برای مؤدی مالیاتی حق شرکت در جریان رسیدگی شناخته نشده و اصول و ترتیبات و زمان بندی های معینی نیز برای امر رسیدگی پیش بینی نگردیده است. در پاره ای از موارد کار

Downloaded from mafiadoc.com

رسیدگی سال ها به طول می انجامد. حتی اگر مقامات دو طرف بتوانند به توافقی دست یابند، این توافق الزاماً مبتنی بر موازین پیش بینی شده در قرارداد مالیاتی نخواهد بود و امکان آن هست که تحت تاثیر فشارهایی مانند مضیقه وقت و لزوم رسیدگی به سایر اختلافات انباشته شده اتخاذ گردیده باشد. به نظر اتاق بازرگانی بین المللی قبول داوریِ الزامی می تواند بسیاری از این نارسایی ها را از میان بردارد و یا آنها را تخفیف دهد. ICC در اعلامیه خود نخست موارد کاربرد داوری در اختلافات راجع به قراردادهای مالیاتی را بررسی نموده و سپس پیشنهاد کرده است که موازین کاربردی این اتاق در حل اختلافات که مورد استفاده جامعه تجاری بین المللی است، نسبت به دعاوی بین المللی مالیاتی نیز جاری گردد.

موارد کنونیِ کاربردِ داوری در ارتباط با قراردادهای مالیاتی

الف. کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا

اتاق بازرگانی بین المللی نخست تحولات حاصل در زمینه داوری مالیاتی از سال ۱۹۸۴ به بعد را مورد بررسی قرار می دهد و ابتدا از کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا نام می برد. این قراردادِ چند جانبه که تمامی اعضای اتحادیه اروپا به آن پیوسته اند، بر پایه ممانعت از بروز مالیات مضاعف در رابطه با سود مؤسسات وابسته به یکدیگر تنظیم شده است. اگر مقامات مالیاتی دو طرف نتوانند در باره روش قیمت گذاری انتقالات [1] با یکدیگر به توافق برسند، در آن صورت مکلف خواهند بود اختلاف را به یک هیأت داوری ارجاع کنند و این هیأت راه حل قضیه قیمت گذاری انتقالات را ارائه خواهد داد. در آئین رسیدگی هیأت داوری حقوق قابل ملاحظه ای برای مؤدیان مالیاتیِ ذینفع شناخته شده است و مهلت ها و زمان بندی های مشخصی برقرار گردیده است. از جمله به مؤسسه طرف اختلاف سه سال فرصت داده شده است که طی آن نخست به آئین توافق متقابل [پیش بینی شده در کلیه قراردادهای مالیات

---

۱. در روابط بین شرکت های وابسته به یکدیگر قیمت معاملات بین گروهی ممکن است با توجه به ملاحظات غیر تجاری تعیین گردد و از جمله از این قیمت گذاری هدف مالیاتی دنبال شود. به همین سبب مقامات مالیاتی می کوشند با استفاده از روش های شناخته شده در این زمینه قیمت هایی را جایگزینِ بهای تعیین شده توسط گروه ذیربط نمایند که حتی المقدور به قیمت مستقل و فارغ از ملاحظات غیر تجاری نزدیک باشد.

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

مضاعف] توسل جوید و آنگاه اگر مقامات ذیربط طی دو سال موفق به یافتن راه حلی نشوند، ناگزیر خواهند بود هیأت داوری را برپا نمایند که یک نظر مشورتی ظرف شش ماه ارائه دهد. پس از آن مقامات مالیاتی دو کشور شش ماه دیگر فرصت خواهند داشت که اگر راه حل دیگری را ترجیح می دهند در مورد آن به توافق برسند [و در غیر این صورت نظر هیأت داوری به مرحله عمل در خواهد آمد]. به نظر ICC وجود کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا از این نکته حکایت می کند که توسل به یک قرارداد چند جانبه در این زمینه واقع گرایانه تر از آن است که موضوع داوری در قراردادهای دوجانبه مالیات مضاعف گنجانیده شود. کنوانسیون مورد بحث آمیزه ای از روش توافق متقابل و داوری بین المللی را ارائه می دهد. ICC در پیشنهاد خود از همین شیوه تبعیت نموده و معتقد است که اگر طریقه توافق متقابل طی مدت معینی به نتیجه نرسد، آنگاه قضیه الزاماً به داوری ارجاع شود. به این ترتیب صلاحیت حل اختلاف در مرحله اول کماکان با مقامات ذیربطِ کشورهای طرف قرارداد خواهد بود، اما در عین حال مؤدی مالیاتی نیز مطمئن خواهد بود که اگر مقامات دو طرف نتوانند به توافق معینی برسند، به هر حال این اختلاف مآلاً توسط هیأت داوری حل خواهد شد. ضمناً وجود یک کنوانسیون عمومیِ داوری مالیاتی سبب خواهد شد که نحوه اجرای یکسانی برای قراردادهای مالیات مضاعف در کشورهای عضو برقرار شود.

البته از موارد ارجاع اختلافاتِ مورد بحث به هیأت داوری اتحادیه اروپا اطلاعی در دست نیست، اما ICC به درستی معتقد است که نبود چنین سابقه ای دلیل آن نیست که بگوییم عقد کنوانسیون داوری اقدام بی حاصلی بوده است، بلکه بعکس چنین به نظر می رسد که مقامات مالیاتیِ ذیربط در آخرین فرصت ها حد اکثر کوشش خود را به کار برده اند که اختلاف راجع به قیمت گذاری انتقالات را بین خود حل کنند تا ناچار نباشند پای هیأت داوری را به میان بکشند. در این صورت وجود کنوانسیون به عنوان عاملی در جهت سوق دادن مقامات مالیاتی به حل اختلافات، مؤثر بوده است. اما نقطه ضعف کنوانسیون مذکور به نظر ICC محدود بودن دامنه عمل آن است، زیرا این کنوانسیون فقط نسبت به مسائل راجع به قیمت گذاری انتقالات جاری است و در مورد سایر اختلافاتی که ممکن است بروز نماید قابل اجراء نمی باشد. در حال حاضر این کنوانسیون تا تصویب اصلاحیه جدید آن [مورخ ۲۵ مه ۱۹۹۹] از جهت اجرایی معلق می باشد.

Downloaded from archive.ntnu.no on 2024-11-01

ب. رویه جاری در ایالات متحده آمریکا

اتاق بازرگانی بین المللی سپس به رویه آمریکا در این زمینه اشاره می کند. این کشور در قراردادهای دوجانبه مالیاتی خود با کانادا، آلمان، فرانسه، ایرلند، ایتالیا، قزاقستان، مکزیک و سویس ارجاع اختلافات به داوری را پیش بینی کرده است. اما لازم الاجرا شدن این بخش از مقررات قراردادهای مالیاتی مذکور مستلزم مبادله یادداشت تصویبیِ خاصی می باشد که تا کنون فقط در رابطه با آلمان چنین کاری صورت گرفته است و نسبت به سایر کشورهای نامبرده موکول به آینده است.

به موجب مقررات داوری مندرج در این قراردادها هرگونه اختلافی که قابل حل از سوی مقامات دو طرف نباشد، به داوری ارجاع خواهد شد. اما این کار خود مستلزم موافقت هر دو کشور طرف قرارداد می باشد. به این ترتیب آنچه در قراردادهای یادشده پیش بینی شده است، امکان ارجاع به داوری - و نه الزام به چنین ارجاعی - است. به نظر ICC همین فقد الزام نقطه ضعف مسأله است، زیرا باز هم ارجاع به داوری موکول به موافقت مقامات مالیاتی دو کشور شده است. در یادداشت مبادله شده بین آمریکا و آلمان در این زمینه خاطر نشان شده است که دو کشور توافق نموده اند که مقامات ذیربط «در مورد مسائل راجع به سیاست مالیاتی و یا مقررات مالیاتی داخلی خود به روش داوری توسل نخواهند جست». ICC ضمن قبول این مطلب که ملاحظات مربوط به سیاست مالیاتی و الزامات مقررات داخلی می تواند از شمول داوری مستثنی شود، اما در عین حال مندرجات یادداشت مبادله شده بین آمریکا و آلمان به شرح فوق را واجد ابهام بسیار دانسته و از این جهت آن را مورد انتقاد قرارداده است. لکن باید توجه داشت که مفاد این یادداشت مغایرتی با مقررات داوریِ مندرج در قرارداد مالیات مضاعف دو کشور ندارد، زیرا همان گونه که گفته شد اساساً ارجاع به داوری مستلزم توافق هر دو طرف قرارداد است و کافی است یکی از دو طرف به آن خرسند نباشد تا از ارجاع اختلاف به داوری خودداری شود. در چنین وضعی نکته مذکور در یادداشت مورد بحث تاثیر اصولی در قضیه ندارد و مسأله اساسی به الزامی نبودن داوری باز می گردد.

ج. رویه سایر کشورها

اتاق بازرگانی بین المللی از بین کشورهای جهان فقط به ذکر مورد مربوط به آمریکا اکتفا نموده و نامی از مقررات داوری پیش بینی شده در قراردادهای مالیاتی برخی کشورهای دیگر

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

به میان نیاورده است. چنان که از بانک اطلاعات مالیاتی مؤسسه IBFD در ارتباط با قراردادهای مالیاتی (منتشره در مارس سال ۲۰۰۱) بر می آید، در حال حاضر بیش از ۴۰ قرارداد دوجانبه مالیاتی در جهان وجود دارد که ضمن آنها شرط داوری گنجانیده شده است. اساساً برخی از کشورها توسل به داوری د ر اختلافات راجع به قراردادهای مالیاتی را به عنوان جزئی از سیاست مالیاتی خود برگزیده اند. فرضاً کشور هلند ضمن قراردادهای مالیاتی خود با چندین کشور به همین ترتیب اقدام نموده است. در برخی از قراردادهای مالیاتیِ کشورهایی نظیر آلمان، فرانسه، ایتالیا، سویس، ایرلند، قزاقستان و پاکستان نیز پیش بینی های مشابهی به عمل آمده است. مفاد شرط داوری در اکثر این قراردادها کم و بیش یکسان است و معمولاً ضمن آنها پیش بینی شده است که هرگاه اختلافات حاصل از طریق توسل به شیوه توافق متقابل فیصله نیابد، در آن صورت طریقه داوری قابل اِعمال خواهد بود، منتهی به این شرط که مقامات مالیاتیِ طرفین قرارداد و همچنین مؤدی مالیاتیِ ذینفع به این امر رضایت دهند. رأی داوری در خصوص همان دعوای خاصی که مورد نظر است قابل اجرا بوده و برای هر دو دولت طرف قرارداد الزام آور خواهد بود.

آیین داوری نیز به توافق کشورهای ذیربط تعیین شده و مفاد آن ضمن مبادله یادداشت تصریح خواهد شد. به موجب بسیاری از این قراردادها توافق دو طرف در خصوص ارجاع اختلاف به داوری نیز باید از طریق مبادله یادداشت دیپلماتیک ابراز گردد. بنا بر این می توان گفت که داوری پیش بینی شده در این قراردادها جنبه الزامی ندارد و توسل به آن موکول به رضایت دول طرف قرارداد می باشد و در اکثر موارد رضایت مؤدی یا مؤدیان ذیربط نیز شرط شده است. به این ترتیب هریک از دو طرف قرارداد می تواند مسأله داوری را وِتو کند.

زمان ارجاع به داوری و شروع رسیدگی به اختلاف منوط به توافق طرفین قرارداد است. برخی از این قراردادها مهلت کشورهای ذیربط جهت انجام مذاکره و حل اختلاف از طریق توافق متقابل را دو سال تعیین کرده اند، ولی چون پس از آن هم باز ارجاع قضیه به داوری موکول به موافقت طرفین قرارداد می باشد، بنا بر این مؤدی به هرحال نمی تواند الزام به داوری را خواستار شود. تنها دو فقره قرارداد، یکی بین مصر و هلند و دیگری بین مقدونیه و هلند، به مقامات صالحه هریک از دو کشور اجازه داده است که پس از انقضای مهلت دو سال مذکور و به نتیجه نرسیدن شیوه توافق متقابل، اختلاف را به داوری ارجاع کند، هر چند طرف دیگر قرارداد به آن خرسند نباشد. در باقی قراردادها همان گونه که گفتیم انقضای مهلت دو

سال نیز طرف های قرارداد را ملزم به قبول داوری نخواهد کرد.
پس از ارجاع اختلاف به داوری نیز به موجب اغلب قراردادها شرکت مؤدی در جلسات داوری و مدافعه از حقوق خود الزامی نیست و این موکول به آن است که آیین مورد توافق دو کشور [که از طریق مبادله یادداشت دیپلماتیک اعلام می گردد] چه حقوقی را برای مؤدی یا مؤدیان ذینفع شناخته باشد. اما در بعضی از قراردادها حق شرکت مؤدی در داوری و اعلام دفاعیات وی مورد شناسایی قرار گرفته است. در مورد ترکیب هیأت داوری، قراردادهای مورد بحث عموماً ساکت هستند و این امر ضمن توافق طرفین در مورد آیین رسیدگی روشن می گردد. در چنین شرایطی می توان تردید کرد که هیأت داوری بتواند به طور کاملاً بی طرف عمل کند. ضمناً همین اختیارات وسیع مقامات مالیاتیِ دو طرف در برخی از کشورها مغایرت ها و مشکلاتی هم در رابطه با قانون اساسی پدید می آورد.
با در نظر گرفتن تمامی این نارسایی ها پیداست که مقررات داوری پیش بینی شده در قراردادهای مورد بحث نمی تواند موجبات حفظ مؤثر حقوق مؤدی را فراهم آورد.

توصیه های اتاق بازرگانی بین المللی

الف. وظیفه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)

نظر اتاق بازرگانی بین المللی مبنی بر عدم تایید روش پیش بینی شده در قراردادهای کنونی صحیح است، اما این اتاق بجای آن که مستقیماً برقراری یک نظام داوریِ الزامی در قراردادهای مالیاتی را پیشنهاد کند، معتقد است که از طریق دیگری باید دولت ها را موظف نمود که هرگونه اختلاف مالیاتی را در صورت بی نتیجه ماندن شیوه توافق متقابل به داوری ارجاع کنند. توضیح این که می توان در قراردادهای دوجانبه جاری یا آتی شرط داوری الزامی را گنجانید، اما ICC بجای این کار پیشنهاد می کند که یک کنوانسیون مستقل داوری بین المللی در مسائل مالیاتی بین کشورهای عضو OECD منعقد گردد. به این ترتیب همانند کنوانسیون داوری موجود بین کشورهای عضو اتحادیه اروپا، بجای آن که شرط داوری الزامی در فرد فرد قراردادهای مالیاتی درج شود، با عقد یک کنوانسیون عمومی، کلیه کشورهای عضو ملزم خواهند شد که شرط داوری الزامی را اجراء کنند، بدون آن که نیازی به اصلاح همه قراردادهای مالیاتی موجود باشد، زیرا چنین کاری مستلزم یک سلسله مذاکرات طولانی و پایان ناپذیر

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

جهت اصلاح کلیه این گونه قراردادها خواهد بود. کارشناسان مالیاتی سازمان ملل متحد که روی کنوانسیون مُدلِ این سازمان در مورد مالیات مضاعف کار می کنند، علاقه خود را به بررسی این پیشنهاد اعلام داشته اند.

ICC پیشنهاد خود را خطاب به کمیته مالی OECD ابراز داشته است. کنوانسیون های مُدلِ OECD در مورد مالیات بر درآمد و سرمایه از یک سو و مالیات بر نقل و انتقالات بلاعوض (هدایا) و ارث از سوی دیگر، هیچ یک اشاره ای به امر داوری ندارند. اما در تفسیر نامه این سازمان (مربوط به کنوانسیون های مُدلِ یادشده) یک جا از اندیشه ارجاعِ به داوری سخن به میان آمده است. OECD دستورالعمل دیگری هم در ارتباط با مسأله قیمت گذاری انتقالات دارد که ضمن آن کمیته امور مالی موظف شده است موضوع ارجاع به داوری در ارتباط با اختلافات و مسائل مربوط به قیمت گذاری اختلافات را در دستور بررسی های خود قرار دهد.

ب. نیاز به داوری الزامی

ICC در پیشنهاد خود خواسته است که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) مسأله ارجاع اختلافات مربوط به قرارداد های مالیاتی به داوری را بپذیرد. البته با این وجود شیوه توافق متقابل که در تمامی قراردادهای مالیات مضاعف پیش بینی شده است، در آینده نیز به قوت خود باقی مانده و در درجه اول سعی خواهد شد کلیه اختلافات از این طریق فیصله یابد. هرگاه این شیوه ظرف مهلت معینی به نتیجه نرسد، آنگاه به نظر ICC باید هریک از دو طرف قرارداد و همچنین مؤدی مالیاتی مجاز باشند که اختلاف حاصل را به داوری ارجاع کنند. ولی به نظر نگارنده این مقاله در شرایط کنونی ارجاع مستقیم اختلاف از سوی مؤدی به داوری از نظر حقوق بین الملل فاقد معنی می باشد، زیرا هنوز یک مرجع بین المللیِ عمومی و ثابت برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی در جهان پدید نیامده است تا افراد و مؤسسات خصوصی بتوانند مستقیماً به آن رجوع کنند و برای رسیدن به چنین مرحله ای لازم است نخست یک محکمه داوری مالیاتیِ بین المللی تشکیل شود. در حال حاضر اِعمال حق رجوع به داوری در مسائل مربوط به قراردادهای مالیاتی باید از مجرای دولت های طرف قرارداد صورت پذیرد. به نظر نمی رسد دولت ها حاضر باشند از حقوق حاکمیت خود، بویژه در امر مالیات، صرفنظر کنند و به تشکیل چنین مرجع بین المللی رضایت دهند. البته اگر دادگاه معینی از پیش به وجود آمده باشد، احتمال دارد که کشورهای ذیربط به صلاحیت آن

جهت رسیدگی به این گونه اختلافات نیز رضایت دهند. نمونه آن دیوان دادگستری اروپایی است که جزئی از تشکیلات اتحادیه اروپا به شمار می رود و ممکن است کشورهای عضو در قراردادهای مالیاتی خود صلاحیت آن را برای رسیدگی به اختلافات مربوط به قرارداد بپذیرند. چنین توافقی از جمله ضمن قرارداد مالیات مضاعف آلمان و اتریش مندرج است.

از طرفی در اغلب موارد شناسائی حق مراجعه مستقیم مؤدی چندان ضرورتی ندارد. اگر کشورهای طرف قرارداد شرط داوری الزامی را پذیرفته باشند، مؤدی نیز می تواند به دادگاه داخلی کشور خود مراجعه کند و با گرفتن رأی دادگاه، دولت مربوط را به شروع آئین داوری اجبار نماید. چنین حقی معمولاً از طریق نظام حقوقی بسیاری از کشورها قابل اعمال می باشد. در پیشنهاد اتاق بازرگانی بین المللی نخستین موجب شکایت مسأله بروز مالیات مضاعف، اعم از حقوقی و اقتصادی [1] است. بر خلاف کنوانسیون داوری اتحادیه اروپا، ICC هرگونه حالت بروز مالیات مضاعف را قابل ارجاع به داوری می داند، حال آن که در کنوانسیون اتحادیه اروپا فقط اختلافات مربوط به قیمت گذاری انتقالات از این طریق قابل حل شناخته شده است. مبنای رسیدگی و رای داوران، قانون به معنای عام آن خواهدبود که شامل قانون داخلی کشورهای طرف قرارداد، خود قرارداد مالیاتی و همچنین حقوق بین الملل می باشد. به این ترتیب کنوانسیون مُدل OECD قابل تجدید نظر خواهدبودزیرا دامنه شمول این کنوانسیون [که اکثر قراردادهای مالیاتی جهان بر اساس آن تنظیم شده اند] به موجب مواد ۱ و ۲ آن تعیین گردیده است. در ماده یک اشخاص مشمول قرارداد و در ماده ۲ مالیات های مشمول مفاد قرارداد تعیین و تعریف شده اند. بنا براین بروز مالیات مضاعف در همین محدوده مورد توجه قرار خواهد گرفت. ولی امکان آن وجود دارد که مالیات مضاعف ایجاد شده خارج از این محدوده قراردادی پدید آید و مؤدی خواستار احقاق حق از طریق داوری گردد. از سوی دیگر نقض حقوق مؤدی در همان محدوده قرارداد مالیاتی قابل فرض است، بی آن که حق نقض شده به شکل مالیات مضاعف بوده باشد. البته امکان دیگری نیز وجود دارد و آن این که حالت مالیات مضاعف بروز نماید بدون آن که مفاد قرارداد مالیاتی مورد نقض و تخطی قرار گرفته

---

۱. مالیات مضاعف وقتی حقوقی است که بیش از یک دولت شخص واحدی را به سبب درآمد واحد مشمول مالیات قرار دهند. مالیات مضاعف اقتصادی مربوط به حالتی است که بابت یک قلم مشمول مالیات واحد بیش از یک مؤدی مشمول مالیات قرار گیرد.

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

باشد. اما ارجاع به داوری مورد بحث به هر حال در صورتی مورد پیدا خواهد کرد که پای نقض قرارداد به شکلی در میان باشد و مؤدی بخواهد از حقوق خود به موجب قرارداد دفاع کند. در چنین وضعی هرگونه نقض مفاد قرارداد، اعم از بروز مالیات مضاعف و غیر آن، قابل ارجاع به داوری خواهد بود. ضمناً هرگاه مرجع داوری بخواهد به قانون داخلی کشورهای طرف قرارداد نیز رجوع کند، این کار را فقط در صورتی خواهد توانست انجام دهد که قرارداد مالیاتی خود به قانون داخلی ارجاع داده باشد. به این ترتیب کشورهای عضو از تسرّیِ کار داوری به حیطه سیاست مالیاتی و قوانین مالیاتی داخلی خود [غیر از مواردی که خود به موجب قرارداد مالیاتیِ مصوب پارلمان اجازه داده اند] در امان خواهند بود.

پیشنهادهای مربوط به آئین رسیدگی

به نظر ICC ماده یا مواد مربوط به داوری خود باید چارچوب آئین داوری را تعیین کند. در این حالت دست مقامات دو طرف چندان باز نخواهد بود که ضمن مبادله یادداشت هرگونه ترتیبی را به دلخواه مقرر دارند. از جمله باید به مؤدیان فرصت داده شود که دفاعیات خود را ارائه دهند و حق پاسخگویی به اعلامات مراجع ذیربط را داشته باشند. برنامه زمانی روشنی نیز باید مورد توافق قرارگیرد تا مانع تاخیر در رسیدگی به حقوق مؤدی شود. مسأله رعایت جنبه محرمانه مطالب و موضوعات نیز باید مورد توجه واقع شود و حد اکثرِ شرایط مقرر در قوانین داخلی کشورهای ذیربط از نظر محرمانه ماندن اطلاعات رعایت گردد. از طرفی باید به مؤدی حق داده شود که در صورت تمایل از ادامه کار داوری اعلام انصراف نماید. رای داوری باید صرفنظر از مسائل مقرراتی کشورهای عضو به مورد اجراء گذارده شود.

نتیجه

پیشنهاد ICC در مورد داوریِ الزامی و حق شرکت مؤدیان صحیح به نظر می رسد. این پیشنهاد به کمیته امور مالی OECD تسلیم شده است که مرجع درستی برای این کار می باشد، زیرا کمیته مذکور وظیفه اصلی در مورد توسعه حقوق قراردادهای مالیاتی را بر عهده دارد و ضمناً سال گذشته تمایل خود را هم جهت مبادرت به چنین کاری اعلام داشته است. پیشنهاد ICC کمک ارزشمندی در این زمینه به شمار می رود و می تواند موجب بهبود شرایط حفظ حقوق مؤدیان در رابطه با مسائل مالیاتی بین المللی گردد.

Downloaded from www.SID.ir

معافیت مالیاتی صندوق‌های غیردولتی توسعهٔ صادرات

موضوع آئیننامه مصوب هیأت وزیران

م. اکباتان

تصویبنامه شماره ۴۵۲۱/ت ۲۴۱۵۲ هـ مورخ ۱۳۸۰/۲۰/۹ تحت عنوان «آئیننامه تأسیس صندوق‌های غیر دولتی توسعه صادرات و نحوه حمایت از آنها» بنا به حکایت ماده یک آن در اجرای بند هـ ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به تصویب رسیده است. این صندوق‌ها همان گونه که از نام آنها بر می‌آید وابسته به بخش خصوصی هستند و طبق ماده ۵ آئیننامه، موضوع فعالیت آنها ارائه خدمات حمل و نقل، بیمه، امور گمرکی، خدمات بعد از فروش، تضمین صادرات، بازاریابی، تبلیغات، برپایی نمایشگاه‌ها و شرکت در آنها، ارائه اطلاعات تجاری و فعالیت‌های دیگری از این قبیل می‌باشد.

تبصره ماده ۵ با ذکر عبارت «فعالیت‌های اعتباری و مالی و ارزی این صندوق‌ها با اخذ مجوز از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران انجام خواهد شد» در واقع اجازه پرداختن به این گونه فعالیت‌ها را نیز به صندوق‌های مورد بحث می‌دهد.

چنان که دیده می‌شود دامنهٔ فعالیت این گونه صندوق‌ها بسیار گسترده است و امکان سوددهی قابل توجهی را برای آنها می‌توان پیش‌بینی نمود. ماده ۶ آئیننامه مصرّح است به این که فعالیت‌های یاد شده به مدت پنج سال از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد بود. موضوع مقالهٔ حاضر نیز همین معافیت مالیاتی پنجساله است که نکات زیر را در مورد آن قابل ذکر می‌داند.

الف. قبل از هر چیز به ماده ۱۱۳ قانون

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

برنامه سوم رجوع می‌کنیم و پایگاه قانونی این معافیت را بررسی می نماییم. ماده ۱۱۳ در بطن فصل چهاردهم قانون برنامه تحت عنوان «صنعت، معدن وبازرگانی» قرار دارد و موضوع آن برقراری پاره‌ای ارفاق‌ها «به منظور تحقق جهش صادراتی» طی دورهٔ برنامه می‌باشد. یکی از این ارفاق‌ها که ضمن بند هـ ماده ۱۱۳ به آن اشاره شده حمایت از صندوق‌های غیر دولتی توسعه صادرات است. عبارت قانونی مربوط به این ارفاق به شرح زیر است: «صندوق‌های غیر دولتی توسعه صادرات مورد حمایت دولت قرار می‌گیرد».

ب. بنابراین آئیننامه مورد بحث بر پایه همین عبارتِ بند هـ ماده ۱۱۳ و در جهت اجرای آن به تصویب رسیده است. به‌عبارت دیگر تصویبنامه مذکور از طرفی نوع فعالیت این صندوق‌ها را تعیین کرده است و از سوی دیگر موارد حمایت دولت را روشن ساخته که از دو فقره تشکیل می‌شود. یکی تقبل بخشی از هزینه‌های این صندوق‌ها در رابطه با فعالیت‌بازاریابی و نمایشگاه‌ها است و دیگری عبارت است از اعطای معافیت مالیاتی به مدت پنج سال نسبت به کلیه‌فعالیت‌های مورد بحث.

ج. آنچه به طور خاص مورد بحث این مقاله است اعطای معافیت مالیاتی پنج ساله است که در تعبیر واژهٔ «حمایت» درحق صندوق‌های مذکور برقرار گردیده است. نکات زیر در این رابطه قابل تأمل است:

۱. چنان که همه می‌دانیم برقراری هر گونه معافیت مالیاتی بنا به تصریح قانون اساسی در صلاحیت انحصاری مجلس شورای اسلامی است و باید به موجب قانون مقرر گردد. قانونی که در ارتباط با موضوع این صندوق‌ها به تصویب‌رسیده است، ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم است که در آن اشاره‌ای به معافیت مالیاتی صندوق‌های توسعه صادرات نشده است.

۲. کلمهٔ «حمایت» در متن قانون تصور نمی‌رود قابل چنان تفسیر موسّع و گسترده‌ای باشد که بتوان از آن برداشتی خلاف قانون اساسی به عمل آورد. حتی اگر پای مغایرت با قانون اساسی هم در میان نمی‌بود، چنین تفسیری می‌توانست در صلاحیت مجلس شورای اسلامی باشد.

۳. در سایر قسمت‌های ماده ۱۱۳ ملاحظه می‌شود که صریحاً سخن از معافیت مالیاتی به میان آمده است. فرضاً بند ب آن به وضوح می‌گوید «کالاها و خدماتی که صادر می‌شوند مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهند بود» و یا به موجب‌بند الف «حقوق گمرکی و سود بازرگانی مواد اولیه و واسطه‌ای وارداتی مورد استفاده در تولید

کالاهای صادراتی پس‌از صدور محصولات تولیدی... مسترد خواهد شد».

با توجه به اهمیت امر مالیات از نظر قانون اساسی، می‌توان گفت که اگر مقصود اعطای معافیت مالیاتی می‌بود، تصریح‌مشابهی در ارتباط با معافیت صندوق‌های صادراتی نیز به عمل می‌آمد و نه این که موضوع معافیت را از طریق لفظ کلی و مبهمی مانند «حمایت» تفهیم کنند.

د. همان گونه که بالاتر گفته شد دامنهٔ فعالیت صندوق‌های توسعه صادرات بسیار گسترده است و از حمل و نقل و بیمه گرفته تا انواع خدمات و امور را در بر می‌گیرد و حتی شامل فعالیت‌های اعتباری و مالی نیز می‌باشد. برقراری معافیت مالیاتی نسبت به درآمدهای حاصل از این همه فعالیت علی‌القاعده نیاز به قانون معین و روشنی دارد.

هـ نکتهٔ دیگر این که در متن ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم موردی مشاهده نشد (و یا لااقل به نظر نگارنده نرسید) که حاکی ازپیش‌بینی تصویب آئیننامه در رابطه با بند هـ این ماده باشد. فرضاً در مورد بند «و» همین ماده تدوین و تصویب‌آئیننامه‌ای در نظر گرفته شده است ولی در مورد بند هـ چنین موضوعی پیش‌بینی نشده است. به این ترتیب صدورآئیننامه مورد بحث بدون پیش‌بینی یا الزام قانونی رأساً صورت گرفته است.

و. ضمناً چنان که از متن مصوبه هیأت وزیران بر می‌آید، این متن فقط بنا به پیشنهاد وزارت بازرگانی مطرح شده است و نامی از وزارت امور اقتصادی و دارایی به میان نیامده است.

هنگامی که پای معافیت مالیاتی به این وسعت در میان است، آیا ضرورت ندارد نظر قبلی وزارتخانه‌ای که تولیت امرمالیاتی را بر عهده دارد، لااقل نسبت به همین مادهٔ مالیاتی تصویبنامه پرسیده شود؟

ز. صرف نظر از مسائل فوق که در رابطه با شکل و شیوه و اساس کار مطرح است، نکات دیگری نیز در ارتباط با ماهیت‌مصوبهٔ مالیاتی به نظر می‌رسد، از جمله:

۱. معافیت مورد بحث فقط متوجه صندوق‌های غیر دولتی توسعه صادرات نبوده و بلکه صریحاً سخن از معافیت این‌گونه فعالیت‌ها مطرح است. یعنی اگر علاوه بر صندوق‌های توسعه صادرات هر بازرگان یا شرکت و به طور کلی شخص حقیقی یا حقوقی دیگری هم به همین نوع فعالیت‌ها مبادرت نماید، می‌تواند مدعی برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع تصویبنامه شود. به این نحو هر موسسه حمل‌ونقل، هر شرکت بیمه، هر کارگزار امور

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

گمرکی، هر شخص یاموسسه ارائه کننده خدمات مشورتی و غیره و غیره می‌توانند مدعی شوند که فرضاً چند محموله بار صادراتی را ظرف سال مالیاتی حمل کرده‌اند، در رابطه با امر صادرات خدمات بیمه‌ای ارائه داده‌اند، و یا در ارتباط با موارد فوق نظر مشورتی داده‌اند و قس علی هذا و سپس خوا ستار شناسائی معافیت مالیاتی نسبت به درامد حاصل از این گونه فعالیت‌های خود شوند. در نظر بگیرید که چه مسائلی به بار خواهد آمد.

۲. مطلب دیگر به عبارت «و نظایر آن» در پایان ماده ۵ مربوط می‌شود. این ماده فعالیت‌های مشمول را بر شمرده و این‌فعالیت‌ها «و نظایر آن» را معاف از مالیات دانسته است. باز مجسم کنید که چه مشکلاتی ممکن است از همین سه کلمهٔ مختصر سر درآورد. جر و بحث‌ها و شکایت‌ها بروز خواهد کرد که فلان کاسبی نظیر این چند قلم هست یا نه! این کلمات نگارنده را به یاد موردی می اندازد که در یک متن مقرراتی از چند نقطه استفاده شده بود که دانسته نیست در عمل و هنگام تطبیق با مورد این نقطه ها را به چه معنایی می توان تعبیر نمود. متن قانونی با یک نوشته ادبی بسیار متفاوت است و در آن جایی برای بازی با الفاظ و کمک گرفتن از استعارات و کنایات وجود ندارد. واژه ها و عبارات باید با دقت فراوان برگزیده شوند تا حتی المقدور امکان بهره گیری از موارد ابهام و دو پهلوئی قانون برای اشخاص فراهم نیاید.

۳. ماده ۶ تصویبنامه، فعالیت‌های مربوط را به مدت ۵ سال از مالیات معاف کرده است. چون ابتدای این پنج سال تعیین‌نشده است، بنابراین آغاز معافیت را زودتر از تاریخ تصویب تصویبنامه یعنی ۱۳۸۰/۲/۲ نمی‌توان تعیین کرد. چنین‌دورهٔ پنج ساله‌ای با دوره پنجساله برنامه سوم تطابق ندارد و به دوره پس از انقضای برنامه سوم نیز تسری پیدامی‌کند و این معنی متضمن تناقض با قانون برنامه سوم از یک سو و تناقض با نفس تصویبنامه از سوی دیگر می‌باشد.

ح. آنچه در این مقاله بیان شد نظر نگارنده آن است و طبعاً می‌تواند مورد نقد حقوقی قرار گیرد.

(متن تصویبنامه مورد بحث در صفحه ۸ شماره ۱۶۳۶۵ مورخ ۸۰/۲/۱۷ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران درج گردیده است).

❄❄✱✱✱✱

Downloaded from mag.iran-archive.com

مراکز OFFSHORE یا بهشت های مالیاتی

م. سنگشیری

(بخش یکم)

پیشرفت سرسام‌آور تکنولوژی و ارتباط و جهانی شدن اقتصاد و بازرگانی آثار مطلوب و نامطلوب خود را بر همه چیزو از جمله امر مالیات بر جای نهاده است. از جملهٔ این آثار گسترش مقوله‌ای است به نام بهشت مالیاتی که اصطلاح offshore نیز در مورد آن رایج است. البته این مقوله پدیدهٔ تازه‌ای نیست و نمی توان آن را مخلوق تحولات جدید دانست، ولی‌گسترش دامنهٔ آن را می‌توان کیفیت نوینی دانست که اوضاع و احوال کنونی در آن تأثیر به سزایی داشته است.

تا یکی دو دههٔ قبل حتی در کشورهای اروپایی اصطلاح بهشت مالیاتی در هاله‌ای از پندار و رؤیا در اذهان تداعی می‌شد و شمار اندکی از چنین مراکزی در جهان وجود داشت و استفاده از آن نیز منحصر به معدودی از ثروتمندان جهان بود.

از آنجا که برخی از این مراکز دور از قلمرو اصلی کشورهای صنعتی و غالباً در جزایر دور افتادهٔ دریای کارائیب و امثال‌آن فعالیت می‌کردند، اصطلاح offshore در این مورد رواج یافت. این لفظ در اصل به معنی دور از ساحل است و از جمله‌به مفهوم منطقهٔ دریائی مجاور آب‌های ساحل کشورها به کار می‌رود که در زبان فارسی اصطلاح فلات قاره در مورد آن به کار برده می‌شود. در ایالات متحده آمریکا اصطلاح offshore به معنی هرگونه فعالیت یا اقدام دور از قلمرو اصلی آن‌کشور نیز رایج گردیده است. فرضاً یک بانک آمریکایی که تمام یا بخشی از فعالیت خود را در خارج انجام می‌دهد، گفته‌می‌شود که فعالیتoffshore دارد.

با این سابقه و از آنجا که بهشت‌های مالیاتی همان‌گونه که گفتیم فعالیت خود را در جزایر و مناطق دور از کشورهای صنعتی انجام می‌دادند، اصطلاح offshore در رابطه با آنها نیز رایج گردید. اما امروزه در مورد بهشت‌های مالیاتی باید ایدهٔ اصلی «دور از ساحل» و آب و هوای جزیره‌ای و

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

درختان نخل و بومیان محلی را به فراموشی سپرد، زیرا شماری از این بهشت‌ها درست در قلب اروپا جا سازی شده‌اند، مانند سویس و لیختنشتاین، اما اصطلاح offshore در رابطه با آن‌ها نیز همچنان به کار می‌رود.

این خصلت تحول و تکامل واژه‌ها است که گاهی حال و هوای اولیه در آنها بسیار کمرنگ می‌شود. به عنوان مثال واژهٔ جایزه در زبان عربی در اصل به ایدهٔ گذر و عبور دادن چیزی مرتبط است مانند عبور یا عبور دادن کسی یا چیزی از رودخانه. اما نوشته‌اند که در یک واقعهٔ تاریخی فرماندهٔ سپاهی برای گذر از نهری و یا عبور دادن وسایل و جنگ افزار ازآن نهر پاداشی تعیین کرد و این کار او شهرت یافت و به مرور زمان لفظ جایزه مفهوم امروزی خود را پیدا کرد که برای آن‌دیگر پیوندی با گذر و عبور برجای نمانده است.

امروزه ادارهٔ مرکز offshore یا بهشت مالیاتی به یک حرفهٔ پیچیده و بسیار پر درآمد بدل شده است، به نحوی که دیگر ازآن به عنوان یک «صنعت» یاد می‌شود (offshore industry). برآورد کرده‌اند که سالانه حدود نیمی از معاملات مالی‌جهان از طریق همین بهشت‌های مالیاتی صورت می‌پذیرد. از جمله عواملی که در گسترش این صنعت مؤثر بوده‌اند، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. ایجاد امکان برای تجمع ثروت به میزانی که حتی در گذشته نزدیک هم کم سابقه بوده است. فرصت‌های قانونی وغیرقانونی متعددی برای گرد آوردن دارایی‌های عظیم در جهان امروز پدیدار گشته و مورد استفادهٔ موسسات واشخاص مخاطره‌جو قرار گرفته است.

۲. عدم ثبات اقتصادی و سیاسی که در بسیاری از نقاط جهان به الگو و چشم‌انداز رایج و پایدار بدل شده است. چنین‌وضعی طبعاً به گریز سرمایه و ثروت کمک می‌کند.

۳. کثرت جمعیت و بالا رفتن سطح توقعات جامعه که دست در دست هم نهاده و بار تعهدات دولت‌ها را روز به روز سنگین‌تر می‌سازد. اوضاع و احوال امروز جهان و مخاطرات و مقتضیات آن (از جمله بار تسلیحات) نیز به این جریان کمک می‌کند. نیاز روزافزون به منابع مالی که نتیجهٔ حتمی چنین وضعی است سبب شده است که بار مالیات تقریباً درهمهٔ دنیا رو به افزایش نهد.

کشورهای توسعه یافته نه تنها از این قاعده مستثنی نیستند، بلکه از این بابت در صدر جدول قرار دارند.

صاحبان ثروت خود را بیشتر در معرض این فشار احساس می‌کنند و می‌کوشند پناهگاه امنی برای دارایی‌های خوددست‌وپا کنند. بهشت‌های مالیاتی و مراکز offshore بالاترین امکانات را از این بابت در اختیار آنان قرار می‌دهند چنان‌که یا اصلاً مالیاتی نپردازند و یا این که حداقل بار مالیاتی را تحمل کنند. از همین جا است که اصطلاح بهشت مالیاتی در این مورد رایج گشته و مترادف با اصطلاح مراکز offshore به کار می‌رود.

۴. جهانی شدن اقتصاد و بازرگانی و جهش سریع ارتباطات و در رأس آنها ظهور و توسعهٔ خیره‌کنندهٔ معاملات و مراودات از طریق اینترنت که از کارآئی روش‌های کنترل سنتی در برابر آن روز به روز کاسته می‌شود.

۵. از میان برداشتن هر چه بیشتر موانع تجارت و مناسبات اقتصادی، از رفع موانع گمرکی و کنترل ارزی گرفته تا حرکت آزادانه نیروی کار، سرمایه و خدمات و کالاها.

۶. رقابت مالیاتی بین کشورها - این مسأله امروزه دیگر بر کسی پنهان نمانده است که کشورهای جهان و بویژه کشورهای صنعتی و توسعه یافته در این زمینه با یکدیگر رقابت دارند. ظرفیت مالیاتی جهان را به یک کیک شیرینی‌تشبیه می‌کنند که اندازهٔ آن را در شرایط فعلی نمی‌توان بسیار افزایش داد. همه سعی می‌کنند تکهٔ بزرگ‌تری از این کیک‌را برای خود بردارند و این کشمکش به توسعهٔ بهشت‌های مالیاتی کوچک و بزرگ در جهان امروز کمک کرده است. البته‌کشورهای در حال توسعه نیز از این تقلا و کوشش به دور نیستند و تا آنجا که مقدور باشد سعی می‌کنند سهمی را به‌خود اختصاص دهند. کار به جایی رسیده است که بحث رقابت مالیاتی امروزه به یکی از داغ‌ترین مباحث در درون اتحادیه اروپا و گسترده‌تر از آن در سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) بدل شده است (به مقالهٔ «رقابت مالیاتی، مسأله ای برای تحقق بازار واحد اروپایی» در شماره ۳۲ مجله مالیات رجوع شود).

۷. عوامل درونی - عواملی را که فوقاً برشمردیم می‌توان عوامل خارجی کمک کننده به توسعهٔ

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

بهشت‌های مالیاتی به شمار آورد وجاذبه‌های بهشت مالیاتی عوامل درونی این فرایند به حساب می‌آیند که این مطلب را در مبحث زیرین بررسی می‌نماییم.

جاذبه‌های مراکز offshore

الف. تطهیر پول

طرق غیرقانونی کسب درآمد به مقیاس کلان از مظاهر زندگی امروزی بشر است و کمتر کشوری را می‌توان یافت که از گسترهٔ آن خارج باشد. قاچاق مواد مخدر، قاچاق اسلحه، قاچاق انسان، فحشاء و انواع کاسبی‌های مشابه و همچنین اختلاس و ارتشاء و امثال آنها همگی منشاء درآمدهای سرشاری به شمار می‌روند. ثروت‌های عظیمی که از این طرق ونظایر آن گردآوری می‌شود با خطر پیگیری، کشف و مجازات قانونی روبرو است و عاملان آن می‌کوشند حاصل کار خودرا به نقطهٔ امنی منتقل کنند. پول به دست آمده از طرق غیرقانونی با راهی شدن به مراکز offshore در حساب‌های بانکی قانونی واریز می‌شود و یا سرمایه شرکت‌ها و تراست‌های ثبت شدهٔ قانونی را تشکیل می‌دهد و به این ترتیب زندگی جدیدی را آغاز می‌کند و با گذشتهٔ نامطلوب خود وداع می‌گوید. طی چنین مسیر پاک‌کننده‌ای را اصطلاحاً شستشو یاتطهیر پول (Money laundering) می‌گویند.

البته مراکز offshore همواره ادعا می‌کنند که حاضر به قبول چنین وجوهی نبوده و وسیلهٔ تطهیر پول‌های غیرقانونی قرار نخواهند گرفت. به عنوان نمونه بخشی از آگهی یکی از کارگزاران این مراکز را که مربوط به همین قضیه است نقل‌می‌کنیم:

«موسسه ما با آگاهی از مقررات بین‌المللی مربوط به قاچاق مواد مخدر و تطهیر پول، دستورالعمل کنترلِ مخاطرات خود رابه دقت اجرا می‌کند. ما ضمن این که به حفظ اسرار و حیثیت مشتریان خود پای بندیم و به آن احترام می‌گذاریم ولی خودرا متعهد می‌دانیم که در مورد هویت مشتریان و نوع کار و کسب آنها با هشیاری و دقت تمام بررسی کنیم... ما وظیفه داریم نه تنها مراقب نیازهای کنونی مشتریان خود باشیم، بلکه همچنین بررسی نماییم که فعالیت‌های آنان مغایرمقررات بین‌المللی نبوده باشد».

Downloaded from ecostmrt.ir on 2026-01-04

اما از آن سو می‌بینیم همین مؤسسات به اخذ اطلاعات بسیار اندکی از مشتریان اکتفا می‌کنند و بر این اساس حساب‌های بانکی بی‌نام و شرکت‌ها و تراست‌ها را برای آنها باز می‌کنند و به ثبت می‌رسانند. این اوضاع و احوال عینی با ادعای فوق سازگاری چندانی ندارد.

ب. اجتناب از مالیات

وجه امتیاز بسیار عمدهٔ مراکز offshore ایجاد موجبات رهائی مؤدیان از تمام یا بخش عمده‌ای از بار مالیاتی ایشان است و از همین رو است که نام بهشت مالیاتی بر این مراکز اطلاق می‌شود. با توجه به اهمیت درجه اول و سنتی این جنبه ازکار بهشت‌های مالی و نیز بخاطر ارتباط موضوعی آن با زمینهٔ تخصصی مجله مالیات فصل جداگانه‌ای را در صفحات آتی به این قسمت از مختصات مراکز offshore اختصاص خواهیم داد و در اینجا باقی جاذبه‌های این مراکز را بررسی‌می‌نماییم.

۳. اختفاء و حفظ اسرار

مشتریان این مراکز همگی در یک مطلب اتفاق نظر و منافع دارند و آن پنهان کاری است. شماری از آنان به قصد تطهیر پول‌های غیر قانونی به این مراکز روی آورده‌اند. برخی دیگر از مالیات گریزانند، جمعی هم هستند که از درگیری بادعاوی حقوقی پرهیز می‌کنند، مانند مردی که زن جدا شدهٔ او با ستیزه‌جویی در پی تصرف نیمی از مایملک وی می‌باشد و یا کسی که از دعوی کنندگان حرفه‌ای واهمه دارد و غیره. بنابراین همهٔ آنها دنبال نقطهٔ امنی می‌گردند که فارغ از این نگرانی‌ها دارایی خود را به آنجا ببرند و به کار اندازند.

دولت‌ها و سیاستمداران بهشت‌های مالیاتی با وقوف به این دغدغه‌ها همّ خود را مصروف تأمین این اولین و مهم‌ترین خواستهٔ مشتریان خود می‌کنند، مشتریانی که بوی خوش پول و سرمایه از آنها متساطع است. مقررات حفظ اسراربانکی، مالی، مالیاتی، بازرگانی و غیره در این سرزمین‌ها بسیار شدید است و به طور جدی به مرحلهٔ اجراء گذارده می‌شود. افشای این گونه اسرار در بسیاری از موارد با مجازات زندان و جریمه‌های سنگین همراه است. گذشته از این تفکر حاکم بر بخش بانکی، مالی، تجاری و حتی افکار عمومی با ایجاد چنین جوی موافقت دارد، زیرا همه به نحوی از

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

آن بهره‌مندمی‌شوند و اقتصاد بسیاری از مردم از همین راه تأمین می‌گردد.

به عنوان مثال در مورد حساب‌های بانکی، برخی از این مراکز مقرراتی دارند که حتی به پلیس محلی اجازهٔ بازرسی وکندوکاو را نمی‌دهد. تقاضاهای سایر دولت‌ها را هم برای مبادله اطلاعات و معاضدت قضائی یا مالیاتی نمی‌پذیرند ومحاکم محلی غالباً آمادهٔ صدور احکام مبنی بر ردّ احکام محاکم خارجی در رابط با مقصر بودن صاحبان این حساب‌ها ومصادرهٔ موجودی‌های آنها هستند.

موسساتی که در جلب مشتری برای این مراکز فعال هستند و در واقع دلال یا کارگزاران این امر به شمار می‌روند، ازمشتریان خود فقط تقاضای دریافت یک برگ هویت معتبر و یک نمونهٔ امضاء می‌نمایند. اغلب موارد به دریافت کپی‌گواهی شدهٔ گذرنامه و نمونه امضای گواهی شده مشتری اکتفا می‌کنند. یک نشانی برای ارسال هر گونه سند بانکی وغیره توسط پست مورد نیاز است که آن هم غالباً از سوی موسسات کارگزار با گرفتن کارمزد معینی تأمین می‌شود وسپس این موسسات خود مدارک و بسته‌های پستی را به نشانی اصلی مشتری ارسال می‌دارند.

برای عملیات بانکی یعنی واریز پول به حساب و برداشت آن از کامپیوتر و نشانی پست الکترونیک (e-mail) استفاده‌می‌شود. بانک، نرم‌افزار ویژه‌ای را در اختیار مشتری قرار می‌دهد که با رمز معینی قابل استفاده است و علاوه بر این رمزدیگری برای برداشت یا واریز وجه در اختیار مشتری قرار می‌گیرد. مطالب رد و بدل شده بین مشتری و بانک با استفاده از کد و رمز (encryption) صورت می‌گیرد، و انواع احتیاط‌ها و پنهان‌کاری‌های دیگر.

با توجه به این شرایط که آشکارا و به عنوان جاذبه از سوی کارگزاران مراکز offshore تبلیغ می‌شود، معلوم نیست‌چگونه می‌توان ادعای این مراکز را پذیرفت که گویا در پی کارهایی مانند کمک به تطهیر پول، گریز غیرقانونی از مالیات ونظایر آن نیستند؟

وقتی که از مشتری جز یک کپی گذرنامه و نمونهٔ امضاء نمی‌خواهند و تصریح می‌کنند که دادن هیچ گونه توضیح و اطلاعات دیگری ضرورت ندارد، آنگاه چگونه می‌توان مطمئن شد که وجوه منتقل شده به این حسابها از طرق غیرقانونی‌به دست نیامده است؟

(سایر جاذبه ها و مسائل راجع به بهشت های مالیاتی را در مباحث آتی مربوط به این مقوله بررسی خواهیم کرد)

معافیت مالیاتی ناشران، کتابفروشان، مطبوعات، نویسندگان، مترجمان، ویراستاران، گرافیست‌ها و سایر پدیدآورندگان آثار فرهنگی مکتوب

محمد توکل همدانی

خوانندگان مجله مالیات به یاد دارند که در شماره ۲۹ این نشریه مقاله‌ای تحت عنوان «معافیت کتابفروشان و موسسات انتشاراتی» (صفحات ۲۰ و ۲۱) به چاپ رسید.

داستان راجع به لایحه‌ای بود که به موجب آن ناشران و کتابفروشان از پرداخت مالیات معاف شده بودند. نکتهٔ جالب دررابطه با این لایحه آن بود که هنگام طرح موضوع در مجلس شورای اسلامی، دلیل و فلسفه تدوین و تقدیم این لایحه را «حمایت‌از قشر نویسندگان و کسانی که قصد بالا بردن فرهنگ کشور را دارند» قلمداد گردید، حال آن که معافیت پیش بینی شده در لایحه ربطی به این گونه قشرها نداشت و تنها مؤسسات انتشاراتی و کتابفروشان از آن برخوردار می‌شدند. همین‌نکته ضمن مقاله مذکور خاطر نشان و یادآور گردید که اگر واقعاً منظور حمایت از نویسندگان، مترجمان و سایر پدید آورندگان آثار فرهنگی است، بهتر است این معافیت مستقیماً به خود آنان داده شود، زیرا معاف شدن ناشر و کتابفروش نمی‌تواند در وضع پدید آورندگان آثار فرهنگی تأثیر چندانی بر جای گذارد.

متعاقباً بحث درباره این لایحه به طول انجامید چنان که در مجلس پنجم به نتیجه‌ای نرسید و کار به دوره ششم قانونگذاری کشید. در مذاکرات مفصلی که طی چند جلسه در مجلس ششم (جلسات ۲۰، ۸۴ و ۹۲) به عمل آمد، مجدداً استدلال قبلی تکرار شد، به این معنی که گویا معاف کردن ناشران و کتابفروشان بخاطر نویسندگان و اهل قلم است. به‌عنوان نمونه جملاتی را نقل

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

می‌کنیم:

«معافیت مالیاتی که از این لایحه به نفع ناشرین خواهد شد در حدود ۳۰۰ میلیون تومان است.[۱] مبلغ مهم نیست. احترام به اهل قلم مهم است. توجه به آنها مهم است. این که آنها از جایگاه معنوی در این کشور برخوردارند. احساس کنند که مجلس و دولت هم یک قدم بسیار کوچکی برای پیشرفت آنها برداشته. این مهم است وگرنه مبلغ ۳۰۰ میلیون تومان ارزش چندانی ندارد....» (جلسه ۲۰، صفحه ۱۶).

«جناب آقای ندیمی فرمودند که فردا بقیه صنوف می آیند. خوب شما اگر قرار باشد بقیه صنوف را هم هم صنف با اهل قلم و اندیشه کنید، بسیار جای تأسف است» (جلسه ۲۰ -صفحه ۱۷).

اما در مقابل برخی از نمایندگان به نکته ای پرداختند که بالاتر اشاره کردیم و از جمله تذکر دادند:

«همین که ما ناشر را اصل می دانیم و مؤلف را اصل نمی دانیم، خودش خیلی است. اصل کار را مؤلف و نویسنده به عهده دارد، اما آن اصلاً لحاظ نشده...» (جلسه ۲۰ – صفحه ۱۵).

«این بحث مالیاتی و معافیت مالیاتی که ما اینجا داریم بحث می کنیم، بحث اندیشمندان نیست، بحث انتشارات است» (جلسه ۲۰ – صفحه ۱۷).

به دنبال این بحث‌ها موضوع جهت شور دوم به کمیسیون اقتصادی مجلس ارجاع گردید و این کمیسیون متن لایحه را برمبنای همین استدلال تغییر داد و در آن علاوه بر پیش بینی معافیت برای موسسات انتشاراتی و کتابفروشان؛ مطبوعات، نویسندگان، مترجمان، ویراستاران، گرافیست‌ها و سایر پدید آورندگان آثار فرهنگی مکتوب را نیز مشمول معافیت مالیاتی نمود.

در مجلس با این اضافات مخالفت‌های جدی ابراز شد و خواستار بازگشت به لایحه اصلی شدند که در آن فقط از ناشران وکتابفروشان نام برده شده بود. در این رابطه بویژه روی اصل ۷۵ قانون اساسی تکیه می‌شد که به موجب آن پیشنهادهای اصلاحی نمایندگان در خصوص لوایح قانونی که به تقلیل درآمد عمومی یا افزایش هزینه‌های عمومی می انجامد، در صورتی در مجلس قابل طرح است که در آن طرق جبران کاهش درآمد یا تأمین هزینه جدید نیز معلوم‌شده باشد (مشروح مذاکرات

---

۱. همان طور که ضمن مقاله قبلی یادآوری شد، این برآورد چندان دقیق به نظر نمی رسد و مالیات بر درآمد کلیه مؤسسات انتشاراتی و همه کتابفروشی های ایران در سال نباید در این حد اندک باشد.

Downloaded from ravandnet.ir on 2026-01-10

مجلس شورای اسلامی جلسه ۸۴، صفحات ۱۵ و ۱۶ و ۱۷).

اما کمیسیون اقتصادی مجلس دنباله کار را گرفت و برای رفع ایراد قانون اساسی منبع مالی معافیت نویسندگان وپدیدآورندگان آثار فرهنگی را در طرح نهائی ماده واحده خود گنجانید که در نتیجه جایی برای ایرادگیری بیشتر باقی‌نماند و لایحه مربوط به شکل جدید آن به تصویب رسید. (مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، جلسه ۹۲، صفحه ۲۱).

متن ماده واحده مصوب مجلس به شرح زیر است:

«از تاریخ ابلاغ این قانون، ناشران و فروشندگان کتاب و مطبوعات اعم از اشخاص حقیقی و یا حقوقی که دارای مجوز فعالیت از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی می باشند و همچنین نویسندگان، مترجمین، ویراستاران، گرافیست ها و سایر پدید آورندگان آثار فرهنگی مکتوب، از پرداخت مالیات بردرآمد موضوع فعالیت های مطبوعاتی و انتشاراتی معاف می باشند.

تبصره ۱ – ملاک تشخیص مصادیق موارد مذکور در ماده در صورتی که مشخص نباشد با وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی است.

تبصره ۲ – منبع مورد نیاز برای معافیت مالیاتی مطبوعات و سایر موارد از افزایش درآمد آگهی های اجاره تابلوهای شهری تامین خواهدشد»

چند نکته نسبت به متن فوق قابل ذکر است:

۱. در مورد ناشران و فروشندگان کتاب و مطبوعات دارا بودن مجوز فعالیت از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی جهت برخورداری از معافیت مالیاتی ضرورت دارد. این شرط در مورد مطبوعات و ناشران قابل تحقق است، زیرا این دوگروه اجازه فعالیت خود را از وزارت ارشاد دریافت می‌دارند. اما نسبت به کتابفروشان موضوع مبهم است و ممکن است ایجاد اشکال نماید، زیرا معمولاً افتتاح کتابفروشی نیاز به مجوز دیگری دارد و تصور نمی‌رود به وزارت ارشاد مربوط باشد.

۲. در مورد کلیه مشمولان این ماده واحده معافیت مالیاتی مورد بحث در رابطه با درآمدِ حاصل از فعالیت‌های مطبوعاتی و انتشاراتیِ آنان مطرح است. بنابراین اگر این گروه‌ها از حرفه خود برای مقاصدی استفاده کنند که به مطبوعات و انتشارات ربطی‌نداشته باشد، نسبت به درآمد آن موارد خاص نمی‌توانند از معافیت مالیاتی موضوع این ماده واحده استفاده کنند.

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

قانون جهانی مالیات

پروژه‌ای از دانشگاه هاروارد

(بخش دوم)

در شماره گذشته دیدیم که چگونه فکر تدوین طرح یک قانون مالیاتیِ جهانی پدید آمد و این کار به همت دانشگاه هاروارد جامه عمل پوشید. پس از شرح مختصری در باره متن و موضوع طرح مذکور به اصول مورد نظر در تدوین آن پرداختیم و گفتیم که دو دسته اصول در این زمینه مورد توجه بوده است، اصول عمومی که شامل مجموعه قانون است و اصولی که نسبت به هر یک از بخش های آن رعایت گردیده است. اصول عام را در شماره قبل بررسی نمودیم و اینک باقی مطلب:

اصول مربوط به هر یک از انواع مالیات‌ها

مالیات بر درآمد

سیستم مالیات بر درآمد در این طرح، واحد و جامع است و شامل مالیات بر درآمد مشاغل، اشخاص حقوقی، مالیات برمنافع سرمایه‌ای و مالیات بر درآمد افراد (مشتمل بر حقوق) می‌گردد. همهٔ این موارد تحت فصل واحدی قرار دارند. بنابراین کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی و کلیه فعالیت‌های شغلی و تجاری تابع یک فصل مالیاتی می‌باشند. شرکت‌ها و موسسات انتفاعی دولتی و خصوصی و داخلی و خارجی و حتی موسسات غیر انتفاعی و خیریه و اوقاف واتحادیه‌های صنفی و کارگری و تعاونی و غیره هیچ یک از شمول مالیات بر درآمد خارج نیستند. آنچه منافع‌سرمایه‌ای (capital gains) نامیده می‌شود نیز تحت همین عنوان قرار می‌گیرد. منظور از منافع سرمایه‌ای سود حاصل‌از واگذاری یا فروش انواع دارایی‌های سرمایه‌ای مانند اموال غیر منقول، سهام و اوراق بهادار، سرقفلی، حق‌الامتیاز ونظایر آنها است که در کشورهای غربی تابع

مالیات جداگانه‌ای است به نام مالیات بر منافع سرمایه‌ای. امانویسندگان طرح معتقدند که این منافع نیز ماهیت درآمدی دارد و باید تحت فصل مالیات بر درآمد قرار گیرد (اتفاقاًبرداشت قانون مالیات‌های مستقیم ایران نیز به همین گونه است و نقل و انتقالات دارایی‌های سرمایه‌ای نیز در بخش‌مالیات بر درآمد قانون آمده است).

از لحاظ اقلام قابل کسر جهت محاسبهٔ سود مشمول مالیات نیز طرح مورد بحث بسیار یک سره و ساده است و فقط کسرچند هزینه معدود را مجاز می‌دارد که عمدهٔ آن هزینه‌هایی است که بخاطر تحصیل درآمد صورت گرفته باشد.

نرخ مالیات بر درآمد نیز یکی است و آن ۳۰ درصد است. در مورد درآمد افراد (بابت حقوق و دستمزد و بهرهٔ دریافتی و نظایر آنها) علاوه بر این نرخ، یک نرخ ۱۵ درصدی نیز منظور شده است و این یگانه موردِ اعمال سیستم تصاعدی در نرخ‌بندی مالیاتی است. ضمناً در مورد افراد تا سطح معینی از درآمد تابع نرخ صفر درصد می‌باشد. این لایه درآمدیِ تابع نرخ صفر درصد بسیار وسیع است به نحوی که بنا به برآورد تهیه‌کنندگان طرح در کشورهای تازه استقلال یافته و در حال توسعه حدود ۸۰ درصد حقوق بگیران و صاحبان درآمدهای مشابه از شمول مالیات خارج می‌شوند. اشخاص‌حقیقیِ دارای درآمدِ تا سطح معینی همچنین فقط مشمول مالیات تکلیفی قابل کسر در منبع می‌باشند و تا آن سطح‌مالیات دیگری از ایشان مطالبه نمی‌شود و موظف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی سالانه هم نیستند. به این ترتیب تنهاحدود ۵ درصد از اشخاص حقیقی که دارای درآمدهای بسیار بالایی هستند موظف به دادن اظهارنامه سالانه میگردند.

با این تدابیر نویسندگان طرح خواسته‌اند از یک سو به خواست دولت‌های در حال توسعه پاسخ دهند که اصرار دارند مالیات بر درآمد شخصی (شبیه مالیات بر جمع درآمد در قانون مالیاتی ایران) در قانون مالیاتی آنها وجود داشته باشد، زیرا آن را نشانهٔ عدالت مالیاتی و مترقی بودن نظام مالیاتی خود می‌دانند. از طرف دیگر بار مالیاتی اندکی در این زمینه باقی می‌ماند و دشواری وظایف سازمان مالیاتی از لحاظ رسیدگی به انبوه اظهارنامه‌ها نیز بسیار کاهش می‌یابد، که این ترتیب با امکانات اندکِ این سازمان در کشورهای مورد بحث هماهنگی دارد.

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

در مورد مؤسسات و شرکت‌ها هر گونه توزیع سهام و توزیع‌های مشابه آن مشمول یک مالیات تکلیفی در منبع می‌شود. محاسبهٔ آن به این ترتیب است که مبلغ توزیع شده با افزودن ۳۰ درصد (معادل نرخ مالیاتی) ناخالص می‌شود و از این‌مبلغ ناخالص ۳۰ درصد مالیات تکلیفی در منبع کسر و پرداخت می‌گردد. این مالیات تماماً از مالیات بر شرکت قابل کسراست. به این ترتیب در نهایت فقط یک مالیات و به یک نرخ وصول می‌شود و سهامداران نیز موظف به پرداخت مالیات‌دیگری بابت سود سهام دریافتی نمی‌باشند. همان‌گونه که گفتیم در اجرای این مقررات تفاوتی بین شرکت‌های دولتی وخصوصی، داخلی و خارجی، انتفاعی و غیر انتفاعی و موقوفه و خیریه و غیر آن نیست.

کسر بهره‌های پرداختی - این مسأله به طور خاص مورد توجه تدوین‌کنندگان طرح بوده است، زیرا یکی از ترفندهای رایج این است که شرکت‌ها نسبت قابل توجهی از سرمایه خود را با اخذ وام تأمین می‌کند و بهره‌های پرداختی را به هزینه می‌برند تا از این طریق مالیات کم‌تری بپردازند. این عمل را رقیق کردن سرمایه می‌گویند. در این طرح پیش‌بینی‌شده است که مبلغ قابل کسر بابت بهره نباید حداکثر از جمع درآمد بهرهٔ خود شرکت بعلاوهٔ نصف سایر درآمدهای آن تجاوز کند. ضمناً بهره‌های پرداختی به وام‌دهندگانِ خارجی مشمول مالیات تکلیفی ۱۵ درصد می‌باشد که نصف نرخ عمومی ۳۰ درصد است. محدودیتی که اشاره شد این تفاوت نرخ مالیاتی را تعدیل و به شکلی جبران می‌نماید. اما برای این که شرکت‌ها و مشاغلی که واقعاً نیاز به وام دارند به این ترتیب دچار مضیقه نشوند، اجازه داده شده است که حق به‌هزینه نهادن بهره اگر در یک سال به تمامی قابل استفاده نباشد، به طور نامحدود ماندهٔ آن قابل انتقال به سنوات بعد خواهد بود.

منافع سرمایه‌ای - این منافع نیز همان‌طور که گفتیم تحت عنوان کلی مالیات بر درآمد مشمول مالیات قرار می‌گیرد و درمورد آن اصول زیر مراعات می‌گردد:

۱. تعدیل منافع سرمایه‌ای با توجه به آثار تورم. در این مورد نیز از روش شاخص‌بندی که قبلاً ذکر کردیم استفاده می‌شود.

۲. منافع واقعی سرمایه‌ای (با حذف آثار تورم) زمانی مشمول مالیات می‌گردد که عملاً حاصل

Downloaded from mostafa-tabar.com

شده باشد، یعنی زمانی که‌دارایی به فروش رسیده یا به نحو دیگری واگذار شده باشد، نه این که افزایش قیمت را سال به سال منظور کنند.

نحوهٔ محاسبه استهلاک - کار در این زمینه نیز ساده شده و روش معروف به مبنای یک کاسه (Pool basis) مورد نظرقرار گرفته است. این سیستم به معنی قبول مبنای جمعی و یک کاسه به منظور استهلاک دارایی‌های همگون و هم‌طبقه‌می‌باشد، به این ترتیب که کلیه دارایی‌های قابل استهلاک که از نوع و طبقهٔ واحدی هستند مجموعاً در محاسبهٔ استهلاک مانند یک دارائی واحد در نظر گرفته می‌شوند. استهلاک در این حالت بر پایه جمع ارزش دفتری دارایی‌های همگون درآغاز سال مالیاتی، بعلاوهٔ قیمت تمام شده دارایی‌های تهیه شده ظرف سال مالیاتی منهای قیمت فروش دارایی‌ها ظرف‌همان سال محاسبه می‌گردد. در طرح مورد بحث دو دسته یا طبقه از دارایی‌ها به این نحو در نظر گرفته شده است.

نرخ نازل و پایه وسیع - در این طرح نرخ‌های مالیاتی به طور نسبی نازل هستند. فایده نرخ نازل آن است که مانعی در راه فعالیت‌های اقتصادی فراهم نمی‌آورد. اما در مقابل پایه مالیاتی بسیار وسیع در نظر گفته شده است تا وسیله‌ای برای تأمین درآمد کافی و در عین حال تامین عدالت و انصاف باشد.

مالیات بر ارزش افزوده

اکثر کشورهای جهان هم‌اکنون دارای مالیات بر ارزش افزوده یا مالیات‌های مشابه آن (نظیر مالیات بر فروش) هستند ویا در تکاپوی برقراری چنین مالیاتی می‌باشند. از طرفی کشورهای اروپای شرقی که به طور جدی خواهان پیوستن به‌اتحادیه اروپا هستند یکی از شرایطی که باید به این منظور محقق سازند وضع مالیات بر ارزش افزوده بر پایه مقررات ششمین دیرکتیو شورای اتحادیه مذکور است. در مقدمه طرح قانون جهانی مالیات گفته می‌شود که مقررات این‌طرح در مورد مالیات بر ارزش افزوده به زبانی ساده‌تر و قابل فهم تر از دیرکتیو شماره ۶ تنظیم شده است، اما در عین‌حال در برگیرندهٔ همان اصولی است که در دیرکتیو مذکور آمده است. اصولی که در طرح مورد بحث در خصوص‌مالیات بر ارزش افزوده مورد نظر قرار گرفته به شرح زیر است:

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

الف. مبلغ خالص مالیات برابر است با تفاوت بین مالیات بر صادره‌های فروشنده (output به مفهوم کالاها و خدمات‌فروخته شده) و مالیات بر کالاها یا خدمات به کار رفته توسط وی (ورودی یا نهاده – input).

ب. لزوم صدور صورتحساب در مورد معاملات مشمول مالیات.

ج. مالیات بر ارزش افزوده نه تنها در موارد کلی فروشی بلکه بر معاملات خرده‌فروشی نیز باید اعمال گردد.

د. وسعت پایه مالیاتی به طوری که مستثنیات آن به حداقل برسد.

هـ. وجود نرخ واحد مالیاتی (بعلاوهٔ نرخ صفر درصد برای صادرات).

و. مالیات باید به طور یکسان نسبت به تولیدات داخلی و واردات اعمال گردد.

در عین حال در طرح مذکور خرده‌فروشان (شامل کشاورزان خرده‌پا) و برخی از معاملات از شمول مالیات معاف‌شناخته شده‌اند که به گفتهٔ تدوین‌کنندگان طرح نوعی عقب‌نشینی در مقابل اصول فوق بخاطر مقتضیات کشورهای درحال توسعه است.

سایر مالیات‌های غیرمستقیم

اصول مربوط به مالیات‌های غیرمستقیم به شرح زیر معرفی شده است:

الف. برای کاستن از دشواری‌های وصول، این مالیات باید شامل تعداد بالنسبه قلیلی از مؤدیان و اقلام و کالاها باشد وتعداد نرخ‌ها نیز باید معدود باشد.

ب. مالیات باید بر اساس ارزش معین گردد و نه بر مبنای واحد کالا (مانند وزن، حجم، عدد و امثال آن).

ج. واردات و تولیدات داخلی باید مشمول رفتار یکسان باشد.

در مورد برخی از کالاها مانند دخانیات و مواد سوختی دریافت مالیات در سطح تولیدکنندگان (و نه خرده‌فروشان) پیش‌بینی شده است تا با گروه کم‌تری از مؤدیان سر و کار داشته باشند. اما در عین حال قیمت مبنای مالیات در این مواردهم باید همان قیمت خرده‌فروشی باشد که از سوی بانک مرکزی تعیین می‌گردد.

مالیات بر دارایی

در بخش چهارم قانون جهانیِ مالیات سه نوع مالیات بر دارایی منظور شده است: مالیات روی ارزش زمین و ساختمان، مالیات روی ارزش وسایط نقلیه و مالیات بر ارزش ناخالص دارایی‌های مؤسسات بزرگ داخلی.

مالیات اخیر نوعی مالیاتِ حداقلِ جایگزین به شمار می‌رود. اگر مالیات بر درآمد مؤسسه از این مبلغ کم‌تر باشد، تا سقف همین مبلغ مالیات قابل وصول خواهد بود و این برای آن است که حداقل مالیاتی به هر حال از این گونه شرکت‌ها و مؤسسات گرفته شود.

مالیات بر اموال و وسایط نقلیه مالیاتی است که وصول آن در سطح کشور و از سوی سازمان مالیاتی صورت می‌پذیرد. اما ممکن است تمام یا بخشی از حاصل آن پس از وضع مخارج وصول به شهرداری‌ها و دولت‌های ایالتی واگذار شود. این‌امکان نیز پیش‌بینی شده است که شهرداری‌ها و دولت‌های محلی خود مستقیماً متصدی امر وصول شوند و این مقدمه‌ای‌باشد برای برقراری نظام فدرالیسم مالیاتی و واگذاری بخشی از وظایف مالیاتی به سازمان‌های محلی و ایالتی. مالیات‌بر فرد فرد املاک مشمول تعلق می‌گیرد، اما کلیه املاک مشمول دو نوع طبقه‌بندی می‌شوند، یکی بر حسب نوع دارایی ودیگری بر حسب مناطق مختلف. در هر منطقه یک ضریب برای عرصه و ضریب دیگر برای ساختمان و اعیانی املاک‌تعیین می‌شود. ضریب عرصه در مساحت ملک و ضریب اعیانی بر زیربنای مفید آن اعمال می‌شود و میزان استهلاک بنا نیز وضع می‌گردد. در فواصل زمانی معین تجدید ارزیابی در هر منطقه صورت می‌گیرد و این ضرایب در صورت نیاز مورد تجدید نظر واقع می‌شوند و البته در این رابطه عامل تورم نیز ملحوظ می‌گردد.

اصول حاکم بر مقررات سازمانی و اداری

بخش پنجم قانونِ جهانی مالیات به مسائل اجرایی و اداری تخصیص داده شده است. کلیه اختیارات و قدرت اجرایی در این طرح به یک مقام واحد واگذار شده است و او مسئول سازمان مالیاتی (Tax administrator) است که باید از جریانات وگرایش‌های سیاسی روز به دور و مصون بوده باشد. این به خاطر آن است که سازمان مالیاتی کاملاً حرفه‌ای عمل کند وهمّ خود را مصروف

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

اجرای صحیح و منصفانهٔ قانون نماید. البته وزیر دارایی نقش خود را در تصمیمات مربوط به سیاست مالیاتی ایفاء می‌کند، اما اجرای مقررات مالیاتی باید از نوسانات و تمایلات سیاسی به دور باشد.

مسئول امور مالیاتی انجام وظایف خود را به کارکنان دستگاه تفویض می‌نماید ولی مسئولیت پاسخگویی کلی با خود او است. وی با تصویب قوهٔ مجریه اختیار سازماندهی بخش مالیاتی را دارا می‌باشد. تدوین‌کنندگان طرح توصیه‌کرده‌اند که تقسیم‌بندی سازمانی بر حسب نوع وظایف صورت پذیرد و نه بر حسب نوع مالیات‌ها یا نوع مؤدیان.

علاوه‌بر این‌ها اصول زیر در خصوص مقررات بخش پنجم قانون مورد نظر قرار گرفته است.

الف. انقلاب تکنولوژیک ظرف چند سال گذشته بسیار سریع بوده و به ایجاد نرم‌افزارها و سخت‌افزارهای کامپیوتری کاملاً پیشرفته منجر شده است. این جریان امکان می‌دهد که کشورهای در حال توسعه در زمینهٔ گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن و استفاده از سیستم‌ها با هزینهٔ بالنسبه کمی گام‌های سریعی بردارند و خود را به سطح بالایی برسانند.

ب. اطلاعات مربوط به بازرگانی و صادرات و واردات و همچنین اطلاعات مالیاتی باید در یک بانک اطلاعاتی واحدگنجانده شده و به طور متمرکز نگاهداری شود. در نتیجه یافتن درآمدها و اقلام گریخته از مالیات بسیار آسان‌تر می‌شود و کار حسابرسی تسهیل می‌گردد.

ج. تربیت و نگاهداری یک کادر متخصص، دارای احساس مسئولیت، کارآمد، متعادل و حرفه‌ای از اهمیت بسیار برخورداراست.

د. روی آموزش باید تکیه زیادی به عمل آید و این اعم است از آموزش کارکنان و آموزش عامهٔ مردم. کامپیوتر در این‌خصوص نیز می‌تواند نقش مؤثری ایفاء کند.

هـ. بالاخره باید کوشید که تغییرات اساسی و مثبتی در دیدگاه‌های عامه نسبت به مراجع مالیاتی و امر مالیات پدید آید. البته ایجاد علاقهٔ قلبی در مردم نسبت به پرداخت مالیات شاید کار دشواری باشد ولی اگر ملاحظه شود که سازمان‌مالیاتی با عدالت و انضباط عمل می‌کند و شمار قابل توجهی از مردم مالیات خود را می‌پردازند و در مجموع اوضاع و احوال بهتری‌حاکم شده

است، قطعاً در جلب نظر مثبت عامه تاثیر به سزایی خواهد داشت.

موارد ناگفته

تهیه‌کنندگان طرح معتقدند که در ویرایش‌های بعدی قانون باید موارد زیر در آن گنجانیده شود:

الف. پرداخت‌های تأمین اجتماعی - به نظر تدوین‌کنندگان طرح، وظیفه وصول این وجوه نیز باید بر عهدهٔ سازمان‌مالیاتی کشور گذارده شود و سیستم شماره‌گذاری واحدی برای مؤدیان مالیاتی و سوابق مربوط به پرداخت‌های تأمین‌اجتماعی ایجاد شود.

ب. مالیات بر منابع طبیعی - درآمدهای حاصل از این منابع نیز باید مشمول مالیات قرار گرفته و در نظام واحد مالیات بردرآمد گنجانیده شود.

ج. فدرالیسم مالیاتی - مسائل مربوط به این امر نیز باید روشن شود. اداره و تقسیم درآمد بین دولت مرکزی و دولت‌های‌ایالتی و محلی چگونه باید باشد. آیا باید وصول و اداره برخی مالیات‌های خاص بر عهدهٔ مراجع ایالتی و محلی واگذارشود، یا بخشی از وصولی‌های سازمان مرکزی به آنها اختصاص یابد، و یا ترکیبی از این دو حالت عملی گردد؟ و به هرحال تفاصیل اجرائی هر یک از این حالات چه خواهد بود؟ این‌ها نکاتی هستند که باید در ویرایش‌های بعدی قانون منظورشود.

پاداش معرفی موارد تخلف مالیاتی در قوانین مالیاتی آمریکا

مجموعه مقررات مالیاتی آمریکا (که به نحو اختصار IRR نامیده می شود) بسیار مبسوط و مفصل است و به چند هزار صفحه بالغ می‌گردد. بخش۷۶۳۲ این مجموعه دارای عنوانی به این مضمون است، «هزینه کشف موارد نقص پرداخت، تقلبات و غیره».

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

به موجب مقررات این بخش از قانون هر گاه اطلاعات ارائه شده از سوی افراد و مؤسسات وسیله کشف مودیان متخلف و وصول مالیات‌ها و جرایم متعلق گردد، پاداش‌های معینی به ارائه کنندگان چنین اطلاعاتی قابل پرداخت خواهد بود.

بخش مذکور مقررات اجرائی بالنسبه مفصلی (به‌شماره ۱۰۴/۴/۲/۱ مورخ ۱۹۹۹/۴/۲۷) نیز دارد که آن را می‌توان مشابه آئیننامه‌های اجرائی ایران دانست. از جمله مشخصات قانونگذاری مالیاتی در آمریکا طول و تفصیل مقررات و به ویژه مقررات اجرائی است که تکلیف بسیاری از جزئیات ضمن آنها روشن شده است. از جمله همین آئیننامه خاص ۳۰ صفحه بسیار مفصل به قطع رحلی (A4) را به تمامی پر می‌کند و در آن حتی نمونه دقیق نامه‌ها و گزارش‌هایی که باید تهیه شود ارائه گردیده است. برخی نکات جالب این مقررات را ذیلاً نقل می‌نماید:

کسی که به معرفی متخلفین پرداخته و خواهان دریافت پاداش باشد، باید درخواست ویژه‌ای را در این‌زمینه تنظیم کرده و تسلیم مقامات مربوط نماید. اگر متقاضی، یک موسسه (نظیر یک شرکت) باشد تقاضانامه باید به‌امضاء مقام مسئولی برسد که امضای او برای موسسه الزام‌آور است. در صورت فوت ارائه کننده اطلاعات، وراث یا ذینفع‌های وصیت می‌توانند به تسلیم تقاضا نامه مبادرت نمایند.

تقاضانامه توسط همان مرجع مالیاتی دریافت و مورد رسیدگی قرار می‌گیرد که صلاحیت رسیدگی به اظهارنامه مالیاتیِ مودی متخلف را دارا می‌باشد. تسلیم‌کننده درخواست می‌تواند برای پنهان ماندن، نام مستعار برای خود انتخاب‌کند ولی در عین حال باید نام و مشخصات واقعی خود را نیز جداگانه در اختیار مرجع مالیاتی قرار دهد تا پاداش به خود وی داده شود. مرجع مالیاتی در این صورت موظف خواهد بود هویت اصلی متقاضی را محرمانه تلقی کند و در این رابطه مقرراتِ راجع به محرمانه بودن اطلاعات را رعایت نماید.

مرجع مالیاتی درخواست پاداش را رسیدگی و اطلاعات ارائه شده را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و نظر خود را روی فرم شماره ۱۱۳۹۶ درج می‌نماید که پس از چند مرحله وارسی در صورت استحقاق منجر به تعیین پاداش می شود. اگر کشف مالیات نتیجه مستقیم ا طلاعات ارائه شده از سوی مؤدی تشخیص داده شود و مالیات متعلق هم به حیطه وصول درآمده باشد، در آن صورت میزان پاداش معادل ۱۵ درصد مبلغ وصولی خواهد بود. حداکثر پاداش قابل پرداخت ۲ میلیون دلار است.

هرگاه اطلاعات ارائه شده مستقیماً به موارد تخلف مربوط نباشد (به عبارت دیگر اگر اطلاع‌دهنده دقیقاً انگشت روی‌موارد تخلف نگذارده باشد) ولی گزارش متقاضی در شروع رسیدگی و کشف اطلاعات تأثیر قابل توجهی داشته باشد، درآن صورت میزان پاداش ۱۰ درصد مبلغ وصولی خواهد

بود که باز هم حداکثر آن مبلغ ۲ میلیون دلار است.

اگر اطلاعات گزارش شده موجب شروع رسیدگی و کشف تخلف شود، اما از حیث ارتباط با نوع تخلف مودی در درجات ضعیف‌تری قرار داشته باشد، در آن صورت ممکن است فقط یک درصد مبالغ وصولی به عنوان پاداش پرداخت گردد.

کارکنان سازمان مالیاتی آمریکا و وزارت خزانه‌داری (وزارت دارایی) حق برخورداری از این گونه پاداش را ندارند. همچنین است کارکنان دولت فدرال به طور کلی که ضمن انجام وظایف قانونی خود به کشف تخلف نایل آمده باشند.

ضمناً پاداش‌های پرداخت شده خود نوعی درآمد مشمول مالیات به شمار می‌روند که دریافت‌کننده موظف به پرداخت مالیات آن می‌باشد. علاوه بر این اگر مودی مالیاتی متعاقب پرداخت مالیات به عللی موفق به استرداد تمام یا بخشی ازمالیات پرداخت شده گردد، پاداش مربوط نیز به میزان معینی قابل استرداد خواهد بود، چنان که در مجموع سازمان‌مالیاتی متضرر نگردد. هنگام پرداخت پاداش موافقت کتبی متقاضی در این رابطه اخذ می‌گردد. در متن آئیننامه مثالی دراین رابطه به شرح زیر درج گردیده است:

فرض کنید اطلاعات ارائه شده منجر به کشف و وصول ۱۰۰۰۰۰ دلار مالیات اضافی شده باشد و ۱۵ درصد آن یعنی ۱۵۰۰۰ دلار به اطلاع دهنده پاداش داده شود. سپس اگر مودی به طرح دعوی اقدام کند که منجر به استرداد مبلغ ۹۰۰۰۰ دلار از مالیات اضافی یاد شده گردد، آنگاه گیرنده پاداش باید ۵۰۰۰ دلار از دریافتی خود را پس دهد. در این صورت مجموع مالیات استردادی و پاداش باقی مانده برای اطلاع دهنده معادل همان ۱۰۰۰۰۰ دلار مالیات وصولی اضافی خواهد بود و به این ترتیب سازمان مالیاتی ناچار از تحمل زیان بیشتر نخواهد گردید.

مراجع اعتراض و شکایت برای گزارش کنندگان ناراضی این گونه اطلاعات نیز پیش‌بینی شده است که از جمله شامل طرح دعوی در دادگاه (به طرفیت دستگاه مالیاتی ذیربط) نیز می‌باشد.

گزارش کار مراجع مالیاتی بابت اقداماتی که در این زمینه به عمل آورده اند همه ساله به سازمان مالیاتی کشور فرستاده می‌شود و بر اساس آن یک گزارش کلی برای کنگره آمریکا تهیه و از طریق وزارت خزانه‌داری تسلیم می‌گردد.

آنچه فوقاً ارائه شد کلیاتی از این مقررات بود و قانون و آئیننامه مالیاتی جزئیات بسیار بیشتری را دربر دارند. جالب این که در اینترنت چند سایت وجود دارند که بینندگان خود را از وجود چنین پاداشی با خبر می‌سازند ولی به ظاهر ادعا می‌کنند که ارتباطی با سازمان مالیاتی آمریکا ندارند.

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

مقررات، بخشنامه ها و آراء مالیاتی

تصویبنامه شماره ۵٤۵۶۳ رت ۲٤۱۰٤ هـ مورخ ۷۹/۱۱/۳۰

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۹/۱۱/۲۶ بنا به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سازمان مدیریت وبرنامه ریزی کشور موضوع نامه شماره ۳۱۹/۱۶۳۶ - ۱۰۵/۷۸۷۵مورخ ۱۱/۸/ ۱۳۷۹ سازمان مدیریت وبرنامه ریزی کشور، و به استناد ماده ۱۳۹ قانون برنامه سوم‌توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور - مصوب ۱۳۷۹ - آیین‌نامه اجرایی بند الف ماده یاد شده را به شرح زیر تصویب نمود:

آیننامه اجرائی بند الف ماده ۱۳۹ قانون برنامه سوم اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

ماده ۱ – تمام متقاضیان مسکن که از ابتدای سال ۱۳۷۹ تا سال ۱۳۸۳ اقدام به خرید یا احداث واحدهای مسکونی با مساحت مفید حد اکثر ۱۲۰ متر مربع نمایند، مشمول معافیت موضوع این آئیننامه خواهندبود.

ماده ۲ – معافیت موضوع بند الف ماده ۱۳۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۷۹ – فقط برای یک بار به یکی از افراد خانواده و یا افراد متأهل تعلق می گیرد و متقاضی باید تعهد رسمی در خصوص عدم استفاده قبلی از موضوع این معافیت را بدهد و در صورتی که در هر زمان ثابت شود که قبلاً از این معافیت استفاده نموده است، کل خسارات وارده به دولت از وی اخذ خواهد شد.

ماده ۳ – تسهیلات این آئیننامه شامل کسر اقساط ماهیانه تسهیلات اعتباری مسکن از بانک ها از درآمد مشمول مالیات دریافت کنندگان در طول دوره بازپرداخت می باشد و مانده درآمد مکتسبه این افراد مشمول محاسبات مالیاتی قرار می گیرد.

ماده ۴ـ مرجع عمل کسر اقساط از درآمد مشمول مالیات در خصوص حقوق بگیرانی که درآمد و مالیات احتسابی آنها به‌صورت ماهانه می‌باشد کارفرمایان ذیربط و برای دارندگان مشاغل

آزاد که مالیات آنها به صورت سالانه اخذ می‌گردد حوزه مالیاتی محل سکونت آنها خواهد بود و اقساط مشمول این آیین‌نامه به عنوان هزینه‌های قابل قبول در اظهار نامه مالیاتی لحاظ خواهد شد.

ماده ۵ـ متقاضیان باید گواهی بانک عامل را که میزان دقیق اقساط ماهیانه و دوره تقسیط در آن قید شده است، به‌کارفرمایان ذی ربط یا حوزه مالیاتی محل سکونت خود ارایه نمایند.

بانک عامل موظف است در صورت فک رهن تسهیلات پرداختی قبل از موعد مقرر، موضوع را به کارفرما و حوزه مالیاتی‌محل سکونت متقاضی گزارش دهد.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

تصویبنامه شماره ۵۸۴۲۷ رت ۲۳۴۴۳ هـ مورخ ۷۹/۱۲/۲۰

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۹/۱۲/۱۴ بنا به پیشنهاد مشترک وزارت مسکن و شهرسازی و سازمان مدیریت وبرنامه ریزی کشور موضوع نامه شماره ۳۰۹۱/۱۰۰/۰۲ مورخ ۱۳۷۹/۶/۷، آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۳۸) قانون برنامه سوم‌توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۷۹ - را به شرح زیر تصویب نمود:

آیینامه اجرائی ماده ۱۳۸ قانون برنامه سوم اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

ماده ۱ـ کلیه واحدهای موضوع ماده (۱۳۸) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی‌ایران و این آیین‌نامه از پرداخت مالیات اولین نقل و انتقال قطعی املاک معاف خواهند بود و در آمد مشمول مالیات حاصل‌از ساخت و انتقال قطعی هر یک از این واحدها، فارغ از شخصیت حقیقی یا حقوقی مؤدیان بر اساس متوسط بهای تمام‌شده اعیانی در نقاط مختلف کشور که تا پایان فروردین ماه هر سال توسط وزارت مسکن و شهرسازی اعلام خواهد شد، با منظور نمودن ضرایب متفاوت برای واحدهای مسکونی کوچک و بزرگ (منظور از واحدهای مسکونی بزرگ واحدهایی‌هستند که مساحت مفید آنها بیش از الگوی مصرف در منطقه مربوط باشد)، به طور جداگانه و منصرف از تعداد شرکا درمشارکتهای مدنی و یا اشخاص حقوقی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و وزارت مزبور مالیات متعلق متناسب با سطوح زیربنایی هر یک از واحدها را در موقع صدور گواهی

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

موضوع ماده (۱۸۷) قانون مالیاتهای مستقیم به‌طور قطعی وصول خواهد نمود، به طوری که مؤدی بابت هیچ یک از واحدهای مسکونی منتقل شده بعداً مشمول مالیات بر درآمد دیگری نشود.

تبصره ۱ـ وزارت امور اقتصادی و دارایی ضرایب مالیاتی هر سال را با توجه به وضع بازار مسکن در مناطق مختلف که‌از طرف وزارت مسکن وشهرسازی اعلام خواهد شد تعیین می‌نماید.

تبصره ۲ـ متوسط بهای تمام شده اعیانی در اولین سال اجرای قانون ظرف یکماه از تاریخ تصویب این آیین‌نامه اعلام‌خواهد شد. در صورتی که در سنوات بعد متوسط بهای تمام شده تا پایان فروردین ماه اعلام نشود، متوسط بهای تمام‌شده قبلی مناط اعتبار می‌باشد.

تبصره ۳ـ وجود واحدهای غیر مسکونی در مجتمعهای مسکونی موضوع ماده (۱۳۸) قانون برنامه سوم توسعه‌اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ـ مصوب ۱۳۷۹ ـ مشروط بر اینکه تعداد واحدهای مسکونی درمجتمع کمتر از نصابهای مقرر در ماده یاد شده نباشد مانع استفاده از تسهیلات مقرر نسبت به واحدهای مسکونی‌نخواهد بود.

ماده ۲ـ وزارتخانه‌های نیرو، نفت و همچنین شهرداریها و سایر مراجع ذی صلاح موظفند در چارچوب تراکم مصوب طبق طرح جامع نحوه اخذ هزینه تأمین انتقال و حق انشعاب آب، و برق، گاز و عوارض صدور پروانه ساخت را به‌گونه‌ای تنظیم کنند که سرانه هزینه‌های دریافتی به ازای هر واحد مسکونی احداث شده موضوع این آیین‌نامه، حداکثرمعادل هزینه‌های دریافتی از سازندگان انفرادی باشد.

ماده ۳ـ معافیتها و تخفیفهای این آیین‌نامه شامل کلیه واحدهایی است که از ابتدای سال ۱۳۷۹ تقاضای خود برای تسویه‌حساب یا ارایه خدمات مذکور را به سازمانهای ذی ربط ارایه می‌دهند.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

تصویبنامه شماره ٤٥٢٠ /ت ٢٤١٥٢ هـ مورخ ۸۰/۲/۹

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۰/۲/۲ بنا به پیشنهاد وزارت بازرگانی و به استناد اصل یکصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، آیین‌نامه اجرایی بند (ب) ماده

۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی وفرهنگی جمهوری اسلامی ایران را به شرح زیر تصویب نمود:

آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری‌اسلامی ایران

ماده ۱ـ در اجرای بند (ب) ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ازتاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ صادرات کالا و خدمات از پرداخت هر نوع مالیات و عوارض اعم از مستقیم و غیرمستقیم معاف می‌باشد.

تبصره ـ در صورتی که واحدهای تولیدکننده کالا و خدمات قسمتی از نیازهای پیمانکاران خارجی یا شرکت‌های پیمانکاری ایرانی را در داخل کشور تأمین و بهای آن را به ارز دریافت نمایند، درآمد ناشی از این معامله از معافیت موضوع این ماده برخوردار خواهد بود.

ماده ۲ـ وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ تصویب این آیین‌نامه شرایط لازم رابرای اجرای دقیق و کامل مفاد آن از طریق دفاتر مالیاتی در سطح کشور فراهم نماید.

ماده ۳ـ وزارتخانه‌ها، سازمانها، شوراهای محلی اعم از شهر و روستا و مقام‌های محلی، استانی و کشوری مجاز نیستند از صادرات غیرنفتی کشور هیچ نوع عوارض یا مالیاتی اخذ نمایند یا مجوز وصول آن را صادر کنند.

ماده ۴ـ وزارتخانه‌ها، سازمانها و یا مؤسساتی که به موجب مصوبات قانونی مجاز به اخذ عوارض یا مالیات از واحدهای تولیدکننده کالا یا خدمات هستند مکلفند که اظهارات واحدهای تولیدی، صادراتی را در مورد صادراتی بودن تمام یابخشی از مواد اولیه، قطعات، محصولات یا خدمات صادرشده یا خریداری شده به قصد صدور را بپذیرند.

ماده ۵ـ واحدهای تولیدی، صادراتی موظفند حداکثر ظرف مدت یک سال از تاریخ صدور کالا یا خدمات یا خرید مواداولیه، قطعات یا کالای ساخته شده، اسناد و مدارک مثبته دال بر صدور کالا یا خدمات را (حسب مورد) به فروشنده یادستگاه اجرایی ذی‌ربط تسلیم نمایند. در غیر این صورت خریدار یا صادرکننده نهایی مسؤول تادیه عوارض یا مالیات‌متعلق خواهد بود.

ماده ۶ـ به منظور رفع مشکلات مربوط به عوارض مرتبط با بند (ب) ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم و بر طرف کردن موانع اجرایی این آیین‌نامه و همچنین حل اختلاف بین صادرکنندگان و

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

دستگاه‌های اجرایی مربوط، کمیسیونی به‌مسؤولیت وزارت امور اقتصادی و دارایی و با عضویت وزارت بازرگانی، مرکز توسعه صادرات ایران، وزارتخانه کالایی و نماینده اتحادیه یا تشکل صادراتی ذی‌ربط با معرفی اتاق بازرگانی یا اتاق تعاون، به موارد اشکال رسیدگی‌خواهد کرد. جلسات کمیسیون با شرکت چهار عضو رسمیت می‌یابد و تصمیمات آن حداقل با سه رأی موافق نافذ و لازم‌الاجرا می‌باشد.

تبصره ـ در مواری که اتحادیه یا تشکل صادراتی ذی‌ربط وجود نداشته باشد نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن‌ایران یا اتاق تعاون مرکزی (حسب مورد) در کمیسیون موضوع این ماده عضویت خواهند داشت.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

دستورالعمل اجرایی بندهای الف، ب، ج، د، هـ، و، ز تبصرهٔ ۳۵ قانون بودجهٔ سال ۱۳۸۰ کل کشور

(ابلاغ شده طی بخشنامه شماره ۴۹۷۳۱ مورخ ۷۹/۱۲/۲۸)

۱ـ اشخاص حقوقی «کارخانه‌های دولتی تولید کننده» که کالاهای موضوع بند «الف» را بصورت محصول نهائی به‌فروش می رسانند موظفند مالیاتهای مقرر را به هنگام فروش کالا دریافت و در مهلت تعیین شده به حساب مربوط در خزانه واریز نمایند.

۲ـ شرکتهای تولید کننده خودرو موظفند علاوه بر مالیاتها و عوارض مربوط به خودروها معادل ده درصد قیمت فروش‌نقدی هر دستگاه خودرو تولیدی باستثنای خوروهای یاد شده در بند «ب» تبصرهٔ مذکور را قبل از کسر هر گونه تخفیف، شامل مابه‌التفاوت سهم سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولید کنندگان بعنوان مالیات غیر مستقیم اخذ و به‌حساب مربوط نزد خزانه پرداخت نمایند.

ضمناً شماره‌گذاری اتومبیلهای مشمول مالیات موضوع بند «ب» توسط ادارات ذیربط موکول به ارائهٔ قبض پرداخت وتأیید اداره کل مالیاتهای غیر مستقیم در تهران و ادارات امور اقتصادی و دارایی محل حسب مورد خواهد بود.

۳ـ شرکت مخابرات ایران مکلف است مالیات غیر مستقیم هر خط انشعاب جدید تلفن همراه را به حساب تعیین شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی در مهلت مقرر واریز نماید.

۴ـ شرکت دخانیات مکلف است یک نسخه از کلیهٔ مجوزهای صادره جهت ورود سیگار درسال

۱۳۸۰ را حداکثر یک هفته پس از صدور به اداره کل مالیاتهای غیرمستقیم در تهران ارسال نماید تا امکان وصول مالیات متعلق به سیگارهای‌وارداتی طبق قوانین موضوعه فراهم گردد.

۵ ـ از انواع نوشابه گازدار که با وسایل ماشینی در داخل کشور تهیه وبه فروش می‌رسد بر اساس اندازه‌گیری حجم ازقرار هر سیصد (۳۰۰) سی‌سی، هفتاد ریال به عنوان مالیات بر فروش دریافت می‌گردد.

الف ـ مدیران شرکتها و کارخانجات تولید کننده انواع نوشابه گازدار موضوع این دستورالعمل مکلفند مالیات بَر فروش مربوط به هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود واریز و رسید مربوط را همراه با آمار فروش ماهانه جهت اعمال حساب در تهران به اداره کل مالیاتهای غیرمستقیم و درشهرستانها به ادارات امور اقتصادی و دارایی محل ارائه نمایند.

ب ـ واحدهای مالیاتی ذیربط در وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌توانند به منظور کنترل تولید و فروش انواع نوشابه گازدار با گماردن مأمورین ذیربط و ناظران مقیم در هر کارخانه مقدار تولید و فروش را کنترل نمایند. مدیران و مسئولین‌شرکتها و کارخانجات تولید انواع نوشابه گازدار موضوع این دستورالعمل مکلفند کما فی‌السابق کلیهٔ وسایل و امکانات و تسهیلات لازم را جهت نظارت مستمر مأمورین ذیربط تأمین و همکاری لازم را جهت اعمال نظارت با مأمورین بعمل‌آورند.

ج ـ محاسبه و وصول مالیات بر فروش انواع نوشابه گازدار تولیدی، موضوع این دستورالعمل بر اساس آمار فروش دریافتی ماهانه از شرکتها و کارخانجات تولیدی علی‌الحساب تلقی می‌شود و واحدهای مالیاتی ذیربط در وزارت اموراقتصادی و دارایی می‌توانند بمنظور حفظ حقوق دولت عنداللزوم دفاتر و اسناد و مدارک کارخانجات را مورد رسیدگی قرار داده و در صورت احراز مابه‌التفاوت ناشی از عدم ارائهٔ آمار صحیح فروش کالا مالیات متعلق را بهمراه جرائم مقرر وصول و مسئولین متخلف نیز در اجرای قانون نحوهٔ اعمال تعزیرات حکومتی راجع به قاچاق کالا و ارز به مراجع ذیصلاح معرفی خواهند شد.

۶ـ گمرک ایران مکلف است به منظور حفظ حقوق دولت و تسهیل در انجام امور قبل از ترخیص، مالیات فولاد وارداتی‌موضوع جزء (۳) بند «ج» را بر اساس نرخ‌های مصوب شورای اقتصاد اخذ و به شرح بند (۸) این دستورالعمل اقدام نماید.

۷ـ مسئولیت وصول مالیات موضوع تبصرهٔ صدرالاشاره به استثناء جزء (۳) بند «ج» که به

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

عهده گمرک ایران می‌باشد،در تهران با اداره کل مالیاتهای غیرمستقیم و در شهرستانها با ادارات امور اقتصادی و دارایی محل حسب مورد خواهدبود.

۸ ـ گمرک ایران و ادارات وصول کننده مالیات بر فروش کالاهای موضوع تبصرهٔ مذکور موظفند جهت دریافت مالیاتهای مقرر با هماهنگی خزانه داریکل حسابهای جداگانه‌ای افتتاح و همه ماهه مبالغ وصولی را ذیل کدهای مربوطه منظور نمایند.

حسین نمازی وزیر امور اقتصادی و دارایی

ضوابط اجرائی اجاره خوابگاه دانشجوئی

موضوع بند ۱ ماده واحده قانون ایجاد تسهیلات برای خرید، احداث و یا تکمیل خوابگاههای دانشجویان مصوب ۱۳۶۹

۱ـ کلیه املاکی که به عنوان خوابگاه دانشجوئی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی مورد استفاده قرار گرفته یا می‌گیرد در صورت تنظیم قرارداد اجاره با دانشگاهها یا مؤسسات مذکور از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون از مالیات بردرآمد اجاره املاک و عوارض نوسازی سالهای مورد اجاره معاف می‌باشند.

۲ـ هر شخص حقیقی یا حقوقی که یک یا چند اطاق از واحد مسکونی خود را به دانشجویان معرفی شده دانشگاهها ومؤسسات آموزش عالی و یا بخود دانشگاه و مؤسسات آموزش عالی به منظور استفاده خوابگاه دانشجوئی به اجاره‌واگذار نماید از تاریخ تنظیم قرارداد اجاره تا پایان مدت قرارداد از پرداخت مالیات بردرآمد اجاره معاف می‌باشد وچنانچه کل واحد به اجاره داده شده باشد از عوارض نوسازی سالانه نیز معاف است.

۳ـ منظور از قرارداد اجاره مندرج در این ضوابط شامل قراردادهای رسمی یا عادی می‌باشد، قراردادهای عادی باید به‌مهر دانشگاه یا مؤسسات آموزش عالی (مستأجر) ممهور باشد.

۴ـ دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی مکلفند حسب تقاضای موجر یا موجرین خوابگاههای دانشجوئی گواهی استفاده از محل مورد اجاره را به منظور استفاده از معافیت‌های این ضوابط تسلیم موجرین نمایند.

علی عبدالعلی زاده وزیر مسکن و شهرسازی، محمد فرهادی وزیر بهداشت درمان و آموزش پزشکی، مصطفی معین وزیر علوم، تحقیقات و فناوری

عناوین مقالات و مطالب شماره‌های ۱۶ تا ۳۰ فصلنامه مالیات

در شماره ۱۶ فصلنامه مالیات عناوین مقالات و مطالب شماره های ۱ تا ۱۵ این نشریه را به چاپ رسانیدیم و اینک بنا به خواسته برخی از خوانندگان فهرست مشابهی را در مورد پانزده شماره بعدی مجله درج می نماییم.

شماره شانزدهم (تابستان ۱۳۷۶)

سرآغاز ❖ مسائل اقتصادی و مالیاتی استان تهران (مصاحبه با مدیر کل امور اقتصادی ودارائی استان تهران ❖ گزارش مختصری از حسابداری دادوستد ارزی در ایران (بخش دوم) ❖ مسائل مالیاتی و اقتصادی‌استان فارس، مصاحبه با مدیر کل امور اقتصادی و دارائی فارس (بخش دوم) ❖ مروری بر مفاهیم ونظرات مالیاتی ❖ معرفی کتاب و نرم افزار کامپیوتری ❖ مسیر یک پرونده مالیاتی ❖ نقدهائی بر مقاله: «دیوان عدالت اداری‌و آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی» ❖ بازی‌های المپیک مالیاتی در کمرکات روسیه (از نشریه کمرسانت دیلی) ❖ قوانین، تصویبنامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی، و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری ❖ عناوین‌مقالات پانزده شماره نخست (دوره اول) مجله مالیات

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ TAX NEWS: TAX OFFICIALS TO ATTEND THE MEETINGS OF BSTDs ❖ SOME FRINGE BENEFITS ❖ INTEREST ON BANK DEPOSITS ❖ MULTIPURPOSE COOPERATIVES ❖ AFFILIATES OF MUNICIPALITIES ❖ MARTYRS FOUNDATION ❖ ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

شماره هفدهم (پاییز ۱۳۷۶)

سرآغاز ❖ مالیات بر مصرف، مالیاتی مناسب برای ایران ❖ اینترنت و آثار آن در جنبه‌های مالیاتی معاملات بین‌المللی ❖ درآمد حقوق ایام مرخصی استفاده نشده ❖ معرفی کتاب ❖ مالیات اجاره بهای املاک کوچک و اتلاف نامناسب امکانات ❖ شکوائیه‌ای از زمان قاجار پیرامون یک حواله مالیاتی ❖ قوانین مالیاتی و خریداران املاک با اسناد عادی ❖ مالیات نقل وانتقال را غلط ننویسیم ❖ شرکت‌های کم سرمایه ❖ جایگاه اجتماعی مالیات ❖ خبرهای مالیاتی ❖ هزاردستان مالیاتی روس ❖ قوانین، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی

بخش انگلیسی:

FROM THE PRESIDENT ❖ Tax News: SALARY TAX THRESHOLD MADE FLOATING ❖ COLLECTION OF TAXES ON TRANSFER OF SECOND HAND VEHICLES ❖ TAXPAYERS IGNORANT OF THEIR RIGHTS ❖ INTERNATIONAL TRAFFIC AGREEMENT ❖ TAX EXEMPTION OF MANUFACTURING AND MINING ACTIVITIES ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره هجدهم (زمستان ۱۳۷۶)

سرآغاز ❖ قوانین مالیاتی و مفاهیم ناشناخته آن ❖ ترفند ستیزی مالیاتی و روند آینده آن ❖ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های‌مستقیم و تحولات آن ❖ نکاتی چند پیرامون مالیات بسازبفروشی ❖ نقش حسابداران رسمی

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

در بهبود نظام مالیاتی ❖ مالیات‌های غیرمستقیم در ایران و سایر کشورها ❖ جدول مالیات حقوق ❖ قوانین، تصویبنامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی، وآراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

بخش انگلیسی:

FROM THE PRESIDENT ❖ TAX NEWS: PREPAYMENT FOR FUTURE TRANSACTIONS ❖ TAX FILE NUMBER AND JUDICIAL PROSECUTION ❖ TAX STATUS OF ALAVI FOUNDATION ❖ VALUATION OF FOREIGN CURRENCIES ❖ COMPUTERIZED BOOKS AND RECORDS ❖ LEASE WITH OPTION TO PURCHASE AND LEGAL SEAT ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره نوزدهم (بهار ۱۳۷۷)

سرآغاز ❖ مدیریت مالیاتی و برخوردی تازه با مسائل ❖ ترفند ستیزی مالیاتی و روند آینده آن (بخش دوم) ❖ قاعده ماهیت‌فوق شکل، شرحی بر یک بخشنامه وزارتی و یک رای دیوان عدالت ❖ تاثیر سیاست‌های کلان اقتصادی بر میزان وصول مالیات‌ها و بر تراز بودجه (بخش دوم) ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ نقش حسابداران رسمی در بهبود نظام مالیاتی (بخش دوم) ❖ گوشه‌ای از تاریخ مالیه در عصر قاجار: کتابچه دستورالعمل ❖ خبرهای مالیاتی ❖ قوانین، تصویبنامه‌ها، وبخشنامه‌های مالیاتی، و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ SUBSTANCE OVER FORM DOCTRINE ❖ TAX NEWS: INHERITANCE TAX AND BLOOD MONEY ❖ MINISTERIAL CIRCULAR AMENDED ❖ CASH INSTEAD OF STAMP ❖ INTERNATIONAL TRANSACTIONS ❖ EXPORTATION OF TECHNICAL SERVICES ❖ ASSESSMENT OF TAXABLE RENT ❖ ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیستم (تابستان ۱۳۷۷)

سرآغاز ❖ تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۷ ❖ «در باب مرگ و مالیات» یا بررسی رفتار مؤدیان در ارتباط باارث، وصیت و هبه ❖ دعوای در حال کمون و اجتناب از عبث ❖ تجربهٔ سه کشور در زمینهٔ ساده‌سازی قوانین مالیاتی ❖ حرمت قانون، شرحی بر رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ❖ وقف عام و وقف خاص، پرسش‌هایی در مورد رأی دیوان‌عدالت اداری ❖ آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ خبرهای مالیاتی ❖ قوانین،تصویبنامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی، و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ A DORMANT CLAIM AND AVOIDIG FUTILENESS ❖ TAX NEWS: STATE BUDGET BILL OF THE IRANIAN YEAR 1377 (1988-89) ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیست و یکم (پاییز ۱۳۷۷)

سرآغاز ❖ متن سخنرانی وزیر امور اقتصادی و دارائی ❖ شرحی بر اصلاحیه بهمن ماه ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم ❖ تجربهٔ سه کشور در زمینهٔ ساده‌سازی قوانین مالیاتی (بخش دوم) ❖ سیری در قانون مالیات‌های مستقیم : سال مالی، سال‌مالیاتی ❖ نکته‌هایی از قانون مالیات‌های مستقیم : وقف و حبس و نذر ❖ اصطلاحات

بین‌المللی مالیاتی ❖ آراء مراجع عالی‌قضائی ـ مالیاتی ❖ خبرهای مالیاتی ❖ قوانین، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM ❖ TAX NEWS: TAX AGENTS ❖ USERS' DEPOSITS ❖ REQUEST FOR A RELIGIOUS OPINION ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیست و دوم (زمستان ۱۳۷۷)

سرآغاز ❖ سرمایه‌گذاری رقیق چیست و مسائل آن در ایران از چه قرار است؟ ❖ افشای اطلاعات مالی در آلمان ❖ عنوان یا نام قانون مالیاتی ❖ جاسازی اصلاحات در متن قانون ❖ شرحی بر اصلاحیه بهمن ماه ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم (بخش‌دوم) ❖ مالیات وسائط نقلیه و نقش آن در دولت شهر سنگاپور ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ حق بیمه مضاعف، قرینه‌ای برای مالیات مضاعف ❖ خبرهای مالیاتی ❖ قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی شورای عالی‌مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM (PART 2) ❖ TAX NEWS: SALARY TAX OF EXPATRIATE EMPLOYEES ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیست و سوم (بهار ۱۳۷۸)

اصلاح ماده ۲۲۱ قانون مالیات‌های مستقیم ❖ بررسی اثرات جهانی شدن اقتصاد بر امر مالیات و اندیشهٔ تشکیل یک سازمان‌بین‌المللی مالیاتی ❖ تورم و مالیات ❖ قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض ❖ اقامتگاه‌مالیاتی و متفرعات آن ❖ حقوق مالی، مبحثی از قانون مالیاتی ❖ شماره گذاری مواد در قانون مالیات‌های مستقیم ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی ❖ خبرهای مالیاتی ❖ قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی وآراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

بخش انگلیسی:

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM (PART 3) ❖ TAX NEWS: TAXATION OF PERMANENT ESTABLISHMENTS OF FOREIGN COMPANIES ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیست و چهارم (تابستان ۱۳۷۸)

سرآغاز ❖ شرحی بر تبصره‌های مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۷۸ کلّ کشور ❖ تنش‌های ناشی از قراردادهای مالیاتی واندیشهٔ برپائی یک دادگاه بین‌المللی مالیاتی ❖ چگونگی تطبیق عملیات حسابداری قراردادهای بیع متقابل (buy back) ، وساخت و بهره برداری وتحویل (B.O.T) و شناسائی سود مشمول مالیات این نوع قراردادها ❖ قیمت‌گذاری انتقالات (بخش اول) ❖ مقررات ضدترفند مالیاتی ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ مثال‌هایی از مقررات مربوط به کنترل قیمت‌گذاری انتقالات (نمونه‌ای از کشور هلند) ❖ قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM (PART 4) ❖ TAX REGULATIONS OF THE BUDGET LAW OF 1358 (1999-2000) ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

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

شماره بیست و پنجم (پاییز ۱۳۷۸)

سرآغاز ❖ شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری، تجدید مطلع به مناسبت اصلاح مقررات دیوان ❖ پاسخ‌های مالیاتی به بحران مالی در منطقه آسیا - اقیانوسیه ❖ عملیات نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران و گریز مالیاتی ❖ چگونگی تطبیق‌عملیات حسابداری قراردادهای بیع متقابل و ساخت و بهره برداری و تحویل و شناسائی سود مشمول مالیات این نوع‌قراردادها (بخش دوم) ❖ قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش دوم) ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ قوانین، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM (PART 5) ❖ TAX NEWS: ENGLISH TRANSLATION OF A CIRCULAR LETTER ON THE SALARY TAX OF EXPATRIATE EMPLOYEES ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیست و ششم (زمستان ۱۳۷۸)

سرآغاز ❖ قانون تشویق احداث و عرضهٔ واحدهای مسکونی استیجاری و آئیننامه آن ❖ پاسخ‌های مالیاتی به بحران مالی‌در منطقه آسیا - اقیانوسیه (بخش دوم) ❖ قانون مالیاتی، مکانیزم تعدیل ارقام پولی و تمسّک به نظر قانونگذار ❖ قیمت‌گذاری انتقالات (بخش دوم) ❖ سود ۱/۴ میلیارد پوند - مالیات صفر ❖ عملیات نمایندگی شرکتهای خارجی در ایران و گریزمالیاتی (بخش دوم) ❖ لایحهٔ اصلاح مقررات مربوط به ابلاغ اوراق مالیاتی و علت تهیه و طرح آن ❖ قراردادهای مالیات‌مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش سوم) ❖ ارقامی از گذشته‌ها ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM (PART 6) ❖ TAX NEWS: REPAIR OF EQUIPMENT AND MACHINERY OUT OF THE COUNTRY ❖ RECONSTRUCTED PLANT AND TAX EXEMPTION ❖ STATE-OWNED COMPANIES AND STAMP DUTY ❖ FINES RELATED TO INDIRECT TAXES ❖ OPINION OF THE SUPREME TAX COUNCIL ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیست و هفتم (بهار ۱۳۷۹)

سرآغاز ❖ سازمان‌های دولتی و ماجرایِ بند «ش» تبصرهٔ ۲ قانون بودجهٔ سال ۱۳۷۸ ❖ حرفهٔ حسابداری و مبارزه با فساد ❖ نکاتی چند پیرامونِ قرارداد مالیات مضاعف ایران و ترکمنستان ❖ قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer Pricing) (بخش سوم) ❖ درآمدهای مالیاتی (سال‌های ۷۸-۱۳۷۵، جدول و نمودار) ❖ قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات‌بلاعوض (بخش چهارم) ❖ «ارض‌اللّجام» یا صفحه‌ای از تاریخ مالیات ❖ آراء مراجع عالیِ قضائی - مالیاتی: رأی دیوان‌دادگستری اروپایی در باب تناقض قرارداد مالیاتی با قرارداد اتحادیه اروپا ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ مقررات،بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM (PART 7) ❖ HIGHLIGHTS OF THE TAX TREATY CONCLUDED WITH THE REPUBLIC OF TURKMENISTAN ❖ TAX NEWS: AMENDMENT OF THE ARTICLE 203 OF THE TAX LAW ❖ SUMMARY TABLE OF DIRECT AND INDIRECT TAX REVENUE DURING THE

PERIOD 1375-78 ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیست و هشتم (تابستان ۱۳۷۹)

سرآغاز ❖ تبصره‌های مالیاتیِ قانون بودجهٔ سال ۱۳۷۹ ❖ مالیات در قرن بیستم ❖ تهیه لوایح مالیاتی از سوی سازمان‌های غیر مالیاتی ❖ تفسیر منطقی به‌جای تفسیر تحت‌اللفظی ❖ ترفندهای مالیاتی ❖ معافیت مالیاتیِ تبصرهٔ ۶ ماده ۱۳۲ (شرحی بر رأیِ دیوان عدالت اداری) ❖ قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer Pricing) (بخش چهارم) ❖ تحریم مالیاتی ❖ قراردادهای مالیات مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش پنجم) ❖ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی ❖ مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM (PART 8) ❖ TAX NEWS: ENGLISH TRANSLATION OF THE CIRCULAR LETTER NO. 42176, DATED 11/14/1999 OF THE TAX ADMINISTRATION REGARDING THE SALARY TAX OF EXPATRIATE EMPLOYEES ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره بیست و نهم (پاییز ۱۳۷۹)

سرآغاز ❖ مالیات و برنامهٔ سوم ❖ مالیات در قرن بیستم (بخش دوم) ❖ لایحه معافیت کتابفروشان و مؤسسات انتشاراتی ❖ حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران ❖ قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer Pricing) (بخش پنجم) ❖ طرح خوداظهاری ورسیدگی مالیاتی از طریق نمونه‌گیری ❖ جرایم مالیاتی در چند کشور ❖ ترفند مالیاتیِ ماده ۱۳۸ ❖ قراردادهای مالیات‌مضاعف در موردارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش ششم) ❖ سیستم اعتراض به تشخیص مراجع مالیاتی در چند کشور ❖ مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM (PART 9: TRANSFER OF REAL PROPERTY AND GOOD WILL) ❖ TAX NEWS: CIRCULAR LETTER NO. 30/4-9533/49524 DATED 12/25/1999 ❖ ABSTRACT OF PERSIAN ARTICLES

شماره سی ام (زمستان ۱۳۷۹)

سرآغاز ❖ کاپیتولاسیون مالیاتی ❖ جهش از موانع مرتفع در جستجوی همکاری مؤدیان و کاستن از بار تکالیف آنان ❖ بحثی در زمینهٔ حقوق بین‌الملل مالیاتی ایران یا شرحی بر رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ❖ قراردادهای مالیات‌مضاعف در مورد ارث و نقل و انتقالات بلاعوض (بخش هفتم) ❖ شورای عالی مالیاتی، دیوان عدالت اداری و شرحی بر رأی‌هیأت عمومی دیوان ❖ قیمت‌گذاری انتقالات (Transfer Pricing) - بخش ششم : روش‌های چهارم ❖ جرایم مالیاتی (ژاپن و اسپانیا) ❖ مقررات، بخشنامه‌ها و آراء مالیاتی

بخش انگلیسی :

FROM THE PRESIDENT ❖ AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM, PART 10: TRANSACTIONAL (TAXABLE) VALUE ❖ COMMENT ON A VERDICT OF THE SUPREME TAX COUNCIL ❖ ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES



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

ment, certain changes are proposed to the above threshold, and also to the structure of the rate table of the Article 131. For details see the article: ***"Introduction of periodical adjustment mechanism into the Iranian tax system"***, printed in this very edition of the journal (pages 3-10)

Special cases and provisions

1. Attorneys - at - law

"The attorneys - at - law and those trying before specialized courts are required to mention in their power of attorney the amount of their fees, and to affix and cancel tax stamps equal to 5% thereof on the instruments of their power of attorney as an on account payment of the applicable taxes" (Article 103, DTA).

This on account payment should not be less than certain minimum percentages to be applied to the attorney's fees. Depending on the type of lawsuits and cases, different percentages would apply (detailed percentages are given under the Article 103, DTA).

2. Withholdings

The Article 104, DTA rules that all government agencies and corporations, private companies, and also individual business owners who are legally bound to keep statutory books of accounts, should withhold 5% of the money they pay as consideration for certain services and transactions, and remit the same to the relevant tax offices within 30 days. Some of these cases are as follows:

Fees paid for medical, legal, consulting and accounting services, consideration for art and literary works, music composition, dramatic play and the like, cost of computer services, maintenance of buildings, transportation, etc.

Our study on business income ends at this point. In the next issue of the journal the corporate income tax under the Iranian tax law will be dealt with.

ate measures in each of the following cases:

If a tax return is filed on time and is acceptable to both the tax assessor and chief assessor, and also where only the chief assessor is in favor of acceptance of the tax return, "the taxable income as stated in the tax return shall become final and the tax assessor shall issue the final assessment notice" (Paragraph (a) of Note 5).

But if the tax return is not filed on time, the chief assessor will render his own opinion, (which may or may not agree with the view of the tax assessor). The final assessment notice will be issued on basis of chief assessor's opinion.

There remains another situation where the tax return and the income tax mentioned therein is not accepted. In this case the amount of tax will be assessed and declared to a guild or syndicate whose domain of activity covers the business of the taxpayer. The guild will give its own estimation of the income tax.

"Should the difference between the taxable income assessed by the guild and the amount assessed by the chief assessor, be not more than 20%, the tax assessment notice shall be issued on basis of the guild's estimation... In case the difference is in excess of 20%, or no answer is received from the guild within one month, the assessment notice will be issued on basis of the chief assessor's estimation" (ii, b, Note 5, Article 100, DTA).

Mass Assessment

The Finance Ministry may decide from time to time to refer the assessment of income tax of one or more groups of businesses to their relevant guilds or syndicates. In this case the estimation of the guilds will be taken into account for assessment of tax liability of respective businesses (Note 6, Article 100).

Threshold and Rates

Up to IRR 1,500,000 of the annual income of taxpayers is exempt from taxation and the rest of it is subject to the rates of the Article 131 (which was listed earlier in connection with the salary income tax).

According to a new bill of amendment submitted to the parlia-

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

cation, in his report of examination. The tax assessment officer should, then, apply the pertinent stipulated coefficient or coefficients to the selected indication or indications for determining the taxable income of the taxpayer. In case of applying coefficients to more than one indication, the average of products so calculated, shall constitute the taxable income.

The tax indicia (or indications) referred to above *"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"* (Article 152, DTA). Annual purchase, turnover and gross income of the business are examples of such indicia.

Tax coefficients are defined by the Article 153 and its Note:

"Article 153: Tax coefficients are certain figures that when multiplied by the tax indications, the product will constitute the taxable income in cases of ex officio assessment.

Note: When coefficients are applied to several indications, the average product will constitute the taxable income.

Note 5 of the Article 100

The procedure of the Note 5 principally relates to the taxpayers who do not keep books of accounts and are not legally bound to do so. As it was mentioned above, these taxpayers may opt for keeping statutory books of accounts, in which case their tax liability will be assessed on basis of the facts registered in their books. But if their books are rejected, they also will become subject to the procedure of the Note 5 (of course, that part of the Note, which relates to rejection of tax return).

According to the Note 5, the tax assessor will examine the files of relevant taxpayers through investigation and information gathering, whether the relevant tax returns are submitted on time or not. He shall determine the taxable income of the taxpayer and shall prepare a report thereon, which shall be sent, together with the file of the case, to the relevant chief assessor.

The chief assessor should examine the case and take appropri-

dure described under the Note 5 of the Article 100 of the Direct Taxes Act (DTA).

Ex Officio Assessment

This term denotes the right of tax authorities to issue a tax assessment (by virtue of their office or position) on a taxpayer where one of the following situations takes place:

1. if the tax return is not submitted before the expiry of the relevant time limit,
2. when the taxpayer refrains from presenting his books or documents in spite of written application of the relevant tax officer, and
3. where according to the tax assessor, whose view is confirmed by the chief assessor, the books of accounts and documents presented by the taxpayer, are considered to be inappropriate for examination, or they are rejected due to non-observance of legal criteria and relevant regulations. (Article 97, DTA)

Subsequent Procedure

In cases described above, the issue shall be notified to the taxpayer and the file of the case will be referred to a board consisting of three auditors for consideration. The taxpayer may defend his case before the board and take actions for elimination of problems hindered the examination of the file. The opinion of the board, when rendered by the majority, will be valid and conclusive.

If the Board confirms the view of the tax authority regarding the ex-officio assessment, then the procedure described under the Article 98, DTA for this type of assessment will be followed. The Article 98 reads:

"In cases of ex-officio assessment, the tax assessment officer must, in first place, perform necessary investigations and studies, and obtain needed information from different sources, whether public or private. Then he should select, from among the indicia set forth in the present Act, one or more indications that conform to the conditions of the taxpayer and object of his business. He should mention the reasons of choosing the relevant type of indication or indications and their amounts, with sufficient justifi-

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

tax returns with relevant tax offices not later than the end of the Iranian month of Tir (July 20), of the following year. The applicable tax, as assessed by the taxpayer, should also be paid at the same time.

Other taxpayers (those who do not keep books of accounts) should perform the same duty (submission of tax return and payment of the tax) up to the end of the month Ordibehesht (May 20) of the following year.

The tax return should be drawn up on a form to be supplied by The Finance Ministry. In case of the taxpayers who keep statutory books of account, the forms of balance sheet and profit and loss account should also be completed and filed.

If a taxpayer fails to file the tax return, a fine equal to 5% of the applicable tax shall be imposed on him. In case of the taxpayers who keep books of accounts, the relevant fine will be 20% of the tax.

The tax return should also be filed during the period of tax exemption, and the failure shall result in deprivation from the tax exemption with regard to the relevant year.

Meanwhile, any taxes paid after the time limit shall result in application of a fine equal to 2.5% of the relevant tax per each month. (In respect of the fines see articles 190, 192 and 193, DTA).

Examination and Assessment

Taxable income of the taxpayers who keep statutory books of accounts, and their books are not rejected, equals to: aggregate sale of goods and services plus other incomes (those not handled in other chapters of DTA), minus the acceptable expenses and depreciation.

The latter items (acceptable expenditures and depreciation) are defined in a separate section of the law, upon which we will touch in a later stage).

But if the books of accounts are rejected, then different procedures will be followed in respect of two categories of taxpayers: those who have duty to keep statutory books of accounts, and others who do so voluntarily.

The first group will become subject to ex officio assessment, and the second category will be treated according to the proce-

Statutory Books and Forms

Journal and ledger are most common books of accounts. The Ministry of Economic Affairs and Finance may also prepare and supply other special books of accounts called the ***"business books or books of income and expenditure".***

There exists a detailed statute called the ***"Regulations concerning the Manner of drawing, registering and keeping the Books of Accounts, Records and Documents".*** The failure to observe these regulations would cause imposition of fine and possibility of rejection of books of accounts.

Taxpayers may also become obligated to use special forms in their transactions, etc. Note 2 of the Article 95, DTA refers to ***"taxpayers whose business requires, for tax purposes, use of special forms such as invoices for the sale of goods and services, vouchers, warehouse orders and the like".*** If the Finance Ministry considers that use of such forms would help the assessment and collection of taxes, then it will prepare samples of the forms and publish them in the press. ***"The taxpayers maintaining statutory books of accounts are required to use these forms, the examples of which so advertised, in their transactions and in registration thereof in their books of accounts, as from the year subsequent to the date of advertising".***

According to the Note 3 of the same Article 95, The Ministry may also ***"agree to the maintaining of alternative forms of books and other means of keeping the accounts".*** The use of electronic means for keeping accounts and records of business may also be allowed under the provisions of this latter Note.

Earlier we presented a list of taxpayers who are required to keep statutory books of accounts.

Other taxpayers (those who are not under such obligation) may voluntarily undertake the same duty of maintaining statutory books of accounts. By doing so, they should follow the same procedure as the first group is obligated to perform.

Submission of Tax Return

The taxpayers keeping books of accounts should file their annual

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

Part C – Periodical Adjustment of Rates

As far as the author of this article is aware, the adjustment mechanism in most cases applies to monetary amounts and it scarcely deals with the rates applicable to taxable amounts. The bill of amendment, however, has ruled for application of the same mechanism in case of certain single and flat rates of the chapter pertaining to the tax on the income of juridical persons. The rates in question are the following ones:

1. According to the amended version of the Article 105 (d) (i) (A) (3), DTA, any part of the taxable income of the joint stock companies that is allocated for distribution among the holders of bearer shares, shall be totally subject to taxation at the flat rate of 50%.
2. The next paragraph of the same article provides that the remaining undistributed income of the company is also subject to the flat rate of 50%.
3. The Note 7 of the same article 105 has provided an exemption equal to 50% for the taxable dividends paid or allocated to small shareholders of the companies that are accepted by the stock exchange.

Then the Note 10 of the Article 105 stipulates that in all these cases, the rate of 50% "shall be adjustable every three years in harmony with the economic conditions. The adjustment will be effected on basis of the proposal of the Ministry of Economic Affairs and Finance and approval of the Council of Ministers.

AN INTRODUCTION TO THE IRANIAN TAX SYSTEM

By: M.T. Hamadani

(part 13)

Our study on the Iranian Tax system arrived, in previous issues, at the Chapter 4 of the Title C of the Direct Taxes Act dealing with the tax on business income. We defined the categories of taxpayers subject to this kind of income tax in last edition of the journal, and now the rest our discussion:

considered this specific adjustment enough and has doubled it.
2. Paragraphs "g" and "j" of the Article 91, DTA provide for exemption of some kinds of fringe benefits of employees up to certain amounts. These amounts have also been increased by the bill of amendment. This increment is also for compensation of the accumulated inflation of past years. But here too, the amendment has overlooked the application of the adjustment mechanism to these figures.

e) Cases related to the business income

To comprehend the concept of business tax in the Iranian tax system, One has to take into account the following points:
- The business tax applies to individual only. Corporations and other juridical persons are subject to another type of taxation (tax on income of juridical persons).
- Any income derived by individuals under any title (except the income from real estates, agriculture, salary income and certain incidental incomes) can be treated as business income for taxation purposes.

Thus, innumerable persons may become subject to this chapter of the tax law. All people engaged in buying and selling of goods and services are potential subjects of the tax on business income, whether they are wholesalers or retailers, large or small.
Article 101 of the DTA has exempted the taxable income of this category of taxpayers up to an annual amount of IRR 1500000. The bill of amendment has changed these provisions and linked the exemption in question to the annual exemption of salary receivers, which was described earlier. The exemption envisaged for business income will always be 50% of the annual exemption of salary income. (This amendment has been criticized by some members of the parliament and it may be altered to equalize the businesses with salary receivers in this respect).
No provisions are stipulated by the amendment for applying the adjustment mechanism to the taxpayers subject to the tax on business income.

f) Case of the Article 202

This Article allows the Ministry of Economic Affairs and Finance to prevent the exit of the taxpayers whose tax liability exceeds IRR 1 million from the country. The bill of amendment has increased this minimum amount to IRR 10 million, and provided for application of adjustment mechanism (as defined earlier) in respect of this particular monetary amount in the future.

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

or backward children under their custody are granted an extra exemption of IRR 10000 per month with regard to their taxable rental income. Nothing is mentioned in the bill of amendment in respect of this particular monetary amount. This failure of the amendment cannot be justified according to the author, since no difference can be found between this specific amount and similar amounts envisaged under the law. Meanwhile, the amount of IRR 10000 is so negligible that makes this part of the law meaningless (it is equal to the price of one kilo of rice).

III. The amendment has also failed to recognize the application of adjustment mechanism to this particular chapter. Nor the above monetary amounts, neither the progressive rate table of the Article 59 (of the same chapter) are being subjected to the said mechanism by the amendment.

The Article 59 provides a special progressive rate table, which applies to cases of transfer of real properties and goodwill. Three tax rates of 4%, 8% and 12% are included in this table for the amounts up to IRR 20 million, amounts between 20 to 60 million and amounts above 60 million. This is a progressive rate table with taxable monetary slices, like other rate tables of the Direct Taxes Act, and it is not clear why this special table has been overlooked.

d) Cases related to salary tax

1. The annual income of salary receivers has been exempted by the current Article 84, DTA up to a threshold equal to sixty times of the base minimum salary of a special schedule envisaged in the Article 1 of the Law of 1991 concerning the Harmonized System of Payments to Civil Servants. The amendment under discussion has increased this threshold to 120 times of the same base minimum salary. It means doubling of tax exemption of salary receivers.

The minimum salary referred to above is adjusted from time to time by the Civil Employment Organization to ameliorate the effects of the inflation on purchasing power of employees. Thus, the amount of the threshold will also be changed. (The latest available amount of the threshold is IRR 4 million per year)

So, one may conclude that this particular adjustment (which takes place outside the tax administration) is a substitute for the tax-related adjustment mechanism, which is not envisaged by the bill of the amendment with regard to the chapter of salary tax. This reasoning is correct in some degree, since the adjustment effected through the Civil Employment Organization has always been short of compensating for the effects of inflation. That is why the new amendment of the tax law has not

The adjustment mechanism described above is wholly applicable to all these monetary amounts as well.

b) Cases related to stamp duty

The chapter 5 of the Title B of the Direct Taxes Act regarding the stamp duty has been completely revised by the new amendment. Several new duties (in monetary amounts) are also added by the same amendment.
By this revision, the current monetary amounts of duties are raised considerably, so that the negative effects of the past years' inflation could be compensated.
Then, the revised Article 51 states that all the monetary amounts of the aforesaid chapter will be adjustable once per three years according to the procedure defined earlier. The rule of this article applies to all monetary amounts of the chapter in question, even if such amounts would be added in the future.
To have a general idea of the stamp duty in the Iranian tax law, some examples are given below:
Stamp duty is levied on each sheet of check printed by banks, bills of exchange, promissory notes, negotiable commercial instruments, bills of lading, certain agreements and instruments exchanged between banks and their clients, shares of joint stock companies and partnerships, and the like.
The new duties added by the amendment pertain to driving license, certain certificates and business licenses.

c) Cases related to the tax on income from real estates

The following points are worth of mentioning with regard to the chapter 1, title C of the Direct Taxes Act, which deals with the tax on income from real properties:
I. The new amendment has raised the monetary amounts of tax exemptions granted under the Articles 56 and 58 of the Direct Taxes Act in connection with the rental income of certain owners of real properties. The monetary amounts have been increased from IRR 30000 and 5000 to IRR 300000 and 50000 respectively.
Another exemption of rental income envisaged under the current Article 57, DTA (for the owners who have no other sources of income), has been changed from IRR 125000 per month to an annual exemption equal to the level of exemption provided for salary receivers under the amended Article 84, DTA (shortly, we will discuss about this new level of exemption).
II. But, the amendment has ignored a similar exempted amount referred to in the Note 3 of the Article 57, DTA. The taxpayers having disabled

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

inheritance and corporate taxes) is added to the Article 131. It provides for periodical adjustment of monetary amounts of income tax slices (exactly like the procedure described above).

Part B – Other Monetary Amounts

A considerable number of monetary amounts (in addition to those of the income slices of progressive rate tables) can be found in different parts of the Direct Taxes Act. These are either amounts of certain taxes collectible according to some provisions of the law, or the amounts of exemptions granted to certain qualified taxpayers.

The adjustment mechanism described above applies to the majority (all but one) of these scattered monetary amounts as well. Here too the adjustment is not directly linked to inflation, but reference is made to the general term of economic conditions, instead. The adjustment (like all other relevant cases) will take place once per each period of 3 years.

The permission of adjustment is given in a way that makes it applicable to the current and future provisions of the relevant chapters of the Direct Taxes Act alike. For instance, if a new article providing exemption in certain monetary amount is added to the chapter of inheritance tax in the future, then the same adjustment mechanism would apply to such new monetary amount as well.

Beside the permission of future adjustment, each of the current monetary amounts are also increased noticeably, so that to compensate for the accumulated inflation of the past.

The cases of the monetary amounts in question are as follows:

a) Cases relevant to inheritance tax

1. The last paragraph of the Article 20, DTA states that "an allowance of IRR 2 million shall be deducted from the inheritance share of each of the first class heirs as an exemption". The new amendment has increased this exemption to IRR 20 million.
2. The Notes 1 and 2 of the current Article 20 have raised the amount of the said exemption to IRR 3 million and 1.5 million for two special categories of heirs. These two monetary amounts are also increased by the new amendment to IRR 30 million and 10 million respectively.
3. A deductible amount up to IRR 20 million has been envisaged under the current Note 3 of the Article 20, which applies to cases where certain conditions do exist in connection with the family of the deceased person and the estate left by him. This latter amount has also been increased to IRR 50 million.

subject to a common table of rates envisaged under the Article 131 of the Direct Taxes Act (to which we shall refer later).
Seven slices of taxable income (from IRR – Iranian Rials – 20 million to IRR 1 billion) are provided under the Note 2 of the amended Article 105, DTA. The monetary slices of the Article 131 (presently applicable to the juridical persons) are much smaller (between IRR one million to 300 million). This considerable increase is obviously introduced to compensate for the accumulated inflation of the years passed from the date of enactment of the current figures.
The rates of the brackets are 20%, 32%, 36%, 40%, 42%, 44% and 45% respectively. The current Article 131 has 9 rates between 12 and 54 percent.
It should be noticed, however, that the new table of rates is applicable to cases where single flat rates are not stipulated for corporate income tax.
In addition to the increment of monetary amounts of income slices, a Note has also been added to the Article 105, DTA, which provides for periodical adjustment of such monetary amounts. The Note has the same text and content as described above in respect of the inheritance tax. The comment presented there is applicable to the Note of the Article 105 as well.

3. Rate brackets of the Article 131

The Article 131 of the Direct Taxes Act provides for common taxable income slices and rate brackets that are currently applicable to all taxpayers, whether individuals or corporations, except the cases where single flat rates or special rate tables are envisaged.
Now, the bill of amendment has introduced separate rate brackets for juridical persons. Therefore, the rates of Article 131 would apply to individuals (natural persons) solely.
The rate brackets and taxable income slices of the Article 131 are changed by the bill of amendment. Two rate brackets are added, and thus the number of brackets are increased from 9 to 11. They are better arranged, so that the difference between consecutive rates is always 4 percent. The rates begin from 12% and end at 52%.
The monetary amounts of taxable income slices are also raised in a considerable way. They are currently between IRR one million to 300 million. The slices inserted in the amendment are between IRR 4 million to IRR 1 billion. Beside this measure, which is for compensation of past years' inflation, again a Note (similar to those mentioned in respect of

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

"The monetary amounts of this chapter will be adjustable every three years in harmony with the economic conditions. The adjustment will be effected on basis of the proposal of the Ministry of Economic Affairs and Finance and approval of the Council of Ministers"
So, the adjustment in question is to be effected by reference to the "economic conditions". But this latter term covers not only the inflation, but several other factors and elements as well. Using a general term of this type may result in ambiguity and lead to different interpretations.
The interval between adjustments (three years) is also different from that of the countries who bring about this mechanism every year.
The Persian expression in the above sentence meaning "will be adjustable" (and not: "shall be adjusted") may also be construed to the effect that as if the adjustment is not compulsory and depends not only on requirements of economic conditions, but on the discretion of the Ministry of Economic Affairs and Finance as well.
The cases of adjustment envisaged under the bill of the amendment can be divided into the following three categories:

Part A. Adjustment of Monetary Amounts of Rate Brackets

Three sets of rate brackets have become subject to adjustment in the new amendment:

1. Progressive rate brackets of inheritance tax

The number of brackets of inheritance tax is decreased from 5 to 4 and monetary amounts of all of them are increased very considerably. The increment is between 620 to 1000 percent (6.2 to 10 times). This measure can be considered a compensation for the inflationary trend of past years. Nearly a decade has passed from the date the current monetary amounts of the brackets were enacted.
Then, a Note is added to the relevant article of the Direct Taxes Act (Article 20) with respect to the adjustment mechanism. The text and content of this Note is the same as was translated above.

2. Rate brackets of the tax of juridical persons

The term "juridical person" encompasses all types of companies and also other entities incorporated under the Iranian law.
First, it should be stated that the provisions of the Direct Taxes Act with regard to juridical persons are considerably changed by the bill of amendment. A significant change is introduction of a special set of rate brackets for the taxable income of juridical persons. Currently they are

yat journal may take an appropriate part in this connection and will do so by presenting special studies on the subject to its readership. Other research centers and academic institutions, as well as the tax authorities and practitioners may also play their due role with regard to the same issue.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

Introduction of Periodical Adjustment Mechanism into the Iranian Tax System

By: Dr. Mohammad Tavakkol

The inflation adjustment mechanism is an expedient adopted by many countries to modify taxable income brackets, tax allowances, etc., so that taxation is, as far as possible, assessed on real profits and gains. But in spite of approaching the centennial of establishment of modern tax system in this country, it is for the first time that this issue is touched upon by the government.

The bill of the new amendment of the tax law (Direct Taxes Act) submitted to the parliament provides, inter alia, for this type of adjustment in respect of monetary amounts of different rate brackets, stated amounts of exemptions, duties and the like.

The wording of the phrase employed in such cases, can be translated as follows:

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

nomical figures to appear in the near future.
For the time being, the e-commerce is conducted mainly in the form of advertising and selling of tangible products, services and digital products (including software). In the future, we may witness its expansion to other fields of economic activities and transactions as well. All these cases may have impact on taxation in one or another way, and are apt to raise various ambiguities and problems.
Even now, at the beginning of the road, tax authorities are confronted with many questions and dilemmas. Characterization of the amounts paid for downloading a software is an example. How we should treat it? is it the price of goods sold and purchased through e-commerce? Or else, it is a royalty paid to the owner of an intangible asset for exploiting it under certain conditions?
What should be done in respect of transborder transactions? For instance, can a web site, through which certain goods are sold, be treated as a permanent establishment under the light of double-taxation treaties, so that the local state may claim the tax accruable to it under the tax treaty? If that would not be the case, then what about the relevant server or Internet Service Provider? Are we allowed to consider them as permanent establishments?
What are the arrangements that can be adopted with regard to the collection of sales tax or value added tax on e-commerce transactions? What kind of cooperation between tax authorities of different jurisdictions is possible for prevention of tax evasion through e-commerce; and many other similar questions.
So far, e-commerce has not sufficiently developed in countries like Iran, so that to absorb a noticeable share of tax resources. Nonetheless, one may not ignore the speed of developments in this field, which may expand to the economic arena of our country much sooner than we may conceive.
The first step for preparedness to cope with the future requirements, would probably be research and study in the field of e-commerce and its repercussion on taxation. Mali-

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

We have always emphasized the need for the tax system to keep pace with rapid changes of the modern time. The speed of the changes is, however, so dramatic that has made it difficult, even for most advanced systems, to encounter successfully the exigencies of new circumstances. All the same, there is no escape from endeavoring to match the requirements of this overall contest.

This is true in respect of all countries, whether developed or developing, since developments in the field of trade and technology are not confined to certain parts of the world, but spread throughout the world in a swift manner.

A new phenomenon of the type described above, is the electronic commerce, which is going to conquer majority of the world markets. Few years ago, the terms "e-mail", "world wide web", "web site" and "Internet" were largely unknown to the general public, even in industrialized countries. Today, these words and terms represent the daily lexicon of most people around the world. These developments have been accompanied, by the breathtaking improvement of microprocessors, software and fiber-optic connections.

The dynamic forces of the world trade have been eagerly attempting to take benefit of all these facilities for gaining access to vast markets in most unrestricted and practical manner. The Internet and innumerable web sites that are attempting to attract viewers around the world, are serving the interests of trade and economy more than any other field. Huge financial resources at the disposal of these forces, give them power to get most and best of the said facilities. According to the forecast of the World Trade Organization, the world wide value of Internet e-commerce will be about $300 billion for the year 2001, the most of which would belong to industrialized countries. As an start, this is a sizeable amount, and we should look for astro-

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