

نوزی رضوی

بحث در کلیات و مباحث مالیاتی

دنباله شماره قبل

ضمن مقاله سابق راجع بمبلغ چهل و هشت هزار ریال در سال بابت حد اقل بخشودگی از درآمدهای مشمول مالیاتیکه در قانون مقرر شده ونحوه احتساب آن در چند مورد مطالبی بیان ضمناً بطور اجمال گفته شد که هر گاه يك نفر چند درآمد مشمول مالیات داشته باشد که هر يك از آنها پس از وضع مبلغ چهل و هشت هزار ریال مشمول مالیات نرخهای تصاعدی بوده ولی تا درجه معینی از حیث نرخ مالیاتی بایکدیگر اختلاف داشته باشند مانند درآمد حقوق که تا هفتصد هزار ریال پس از وضع مبلغ چهل و هشت هزار ریال بنرخ هفت درصد و درآمدهای بازرگانی و مستغلات که پس از وضع مبلغ نامبرده تا یکصد هزار ریال بنرخ دوازده درصد مشمول مالیات هستند در اینصورت حد اقل بخشودگی از کدامیک از درآمدهای مذکور باید احتساب شود و همچنین اگر شخصی در آمد پیشه‌وری (که مطابق ماده ۷ قانون اصلاحی مالیات آن مقطوع و در عین حال برطبق تبصره ۷ ماده مزبور بنحو خاصی مشمول حد اقل بخشودگی است) و در آمد مستغلات که نرخ مالیات آن تصاعدی است داشته باشد چون بحکم تبصره ماده ۱۴ قانون نامبرده حداقل بخشودگی فقط از يك منبع درآمد سالیانه قابل احتساب میباشد حداقل مذکور را از کدام میتوان حساب کرد؟

مثلاً فرض شود شخصی در آمد حقوق سالانه، او پنجاه هزار ریال است و یکصد و هزار ریال هم در آمد خالص بازرگانی دارد. حال چنانچه مبلغ چهل و هشت هزار ریال از درآمد حقوق او کسر و تمام یکصد هزار ریال سود ویژه بازرگانی مشارالیه

مشمول مالیات نرخ دوازده در صد قرار داده شود مالیات این شخص از بابت در آمد حقوق پس از وضع حداقل بخشودگی نسبت بمآزاد بقرار هفت در صد ۱۴۰ ریال و نسبت بتمام مبلغ یکصد هزار ریال در آمد بازرگانی بقرار دوازده درصد ۱۲۰۰۰ ریال و جمعاً ۱۲۰۱۴۰ ریال خواهد شد و حال آنکه هر گاه مبلغ چهل و هشت هزار ریال از در آمد بازرگانی اواحتساب شود نسبت بمآزاد که ۵۲۰۰۰ ریال است بقرار دوازده درصد مبلغ ۶۲۴۰ ریال و بابت تمام مبلغ پنجاه هزار ریال در آمد حقوق مبلغ ۳۵۰۰ ریال و جمعاً ۹۷۴۰ ریال مشمول مالیات خواهد گردید.

قبل از اینکه برای حل این قضیه توضیحی داده و قاعده آن بیان شود لازم است مسائل ذیل مورد توجه قرار گیرد:

مطابق قانون مالیات بر در آمد در آمدهای مشمول مالیات از لحاظ زمان و کیفیت تعلق مالیات بر دو نوعند. اول آنهائیکه مالیات بر در آمد مربوط بدوره عمل سالانه تعلق میگیرد بنحویکه مؤدی مکلف است در سال بعد بابت مجموع در آمد سال قبل خود اظهارنامه تسلیم و مالیات آنرا پرداخت کند. مانند در آمدهای بازرگانی و اکثر مشاغل آزاد و شرکتهای و اتفاقی و در آمدهای نزولی که از طریق غیر اسناد رسمی تحصیل شود. دوم در آمدهائیکه طرف سال تحصیل در آمد یا موقع تحصیل هر قسمت از آن در سال مالیاتی بآنها مالیات تعلق میگیرد. از قبیل در آمدهای حقوق و وکالت دادگستری و سود سهام و مستغلات و املاک مرزوعی و مقاطعه کاری و اجاره داری و معاملات نزولی در دفاتر اسناد رسمی و معاملات اموال غیر منقول و وسائط نقلیه موتوری و در آمدهای مقرر در ماده ۱۴ قانون مالیات بر در آمد مصوب فروردین ماه سال ۱۳۳۵.

نوع دوم بر دو دسته اند. اول آنهائیکه پرداخت کنندگان در آمد و حتی در بعضی موارد بمجرد تخصیص آن مکلف بکسر و وصول مالیات و ارسال آن بداره دارائی هستند مانند در آمد حقوق و سود سهام و مقاطعه کاری و در آمدهای موضوع ماده ۱۴ قانون مذکور.

دوم درآمدهائی که پرداخت کننده تکلیفی ندارد ولی مؤدی مکلف است ظرف سال تحصیل در آمد مالیات را بپردازد از قبیل درآمد مستغلات و املاک مزروعی و اجاره داری و وسائط نقلیه موتوری و وکالت دادگستری. و احکام مالیاتی هر يك از دو نوع مذکور آثار و لوازمی دارند که مسئله مرور زمان و مبدأ آن و سر رسید پرداخت زیان دیر کرد از جمله آن آثار و لوازم هستند و فعلاً موقع بحث از آنها نیست با توجه بمقدمه فوق چنانچه مؤدی دارای دو نوع درآمد مشمول حد اقل بخشودگی باشد که در مورد یکی از آنها مانند حقوق پرداخت کننده مشمول احتساب و کسر مالیات و تأدیه آن بداره دارائی و مالیات درآمد دیگر مانند بازرگانی در سال بعد قابل پرداخت باشد چون در مورد اول پرداخت کننده مکلف است در هر پرداخت یا تخصیص مالیات را بنرخیکه بجمع حقوق سالانه تعلق میگیرد پس از وضع مبلغ چهل و هشت هزار ریال کسر و تأدیه کند و حال آنکه اگر مؤدی در آنسال درآمد بازرگانی داشته باشد چون تکلیف از لحاظ مالیات قبل از انقضای سال باسانی معین نیست و پس از خاتمه سال میزان درآمد مشمول مالیات او معین میشود و پرداخت کننده در آمد حقوق بر فرض که بداند شخص مزبور دارای درآمد بازرگانی نیز هست حق ندارد در موقع کسر مالیات حد اقل بخشودگی را حساب نکند لذا در این فرض قهراً حد اقل بخشودگی از درآمد حقوق به نسبت جمع حقوق در سال احتساب و از مازاد آن مالیات کسر میشود و هر گاه فرض کنیم که پرداخت کننده حقوق بتکلیف قانونی خود عمل نکرده و مؤدی بخواهد در سال بعد مالیات هر يك از دو منبع درآمد خود را مستقیماً بداره دارائی بپردازد باز هم حد اقل بخشودگی بایستی از درآمد حقوق احتساب و موضوع بشود زیرا نسبت بدرآمد مذکور قبلاً مالیات در موقع هر پرداخت یا تخصیص پس از وضع مبلغ حد اقل بخشودگی بآن تعلق گرفته بوده و حال آنکه درآمد بازرگانی و میزان مالیات متعلق بآن پس از خاتمه دوره عمل در سال مالیاتی تعیین شده است و بعبارت دیگر این دو نوع درآمد در عرض یکدیگر بدست نیامده اند تا از این جهت اصطکاک بین آنها پیدا شود

بلکه در اینجا عامل زمان مؤثر است و حکم قضیه را تعیین میکنند. همچنین اگر شخصی مثلاً در عداد یکی از پیشه‌وران جزء مشمول مالیات مقطوع بوده و در آمد مستغلات نیز که هر دو مشمول حداقل بخشودگی است داشته باشد حد اقل بخشودگی باید از در آمد پیشه‌وری او محسوب شود زیرا مطابق ماده ۷ آن قانون و تبصره ۷ آن مالیات این قبیل پیشه‌وران موافق ضرائب مشخصه کمیسیون تشخیص بر اساس میزان اجاره بهای ماهانه برای هر صنف بنا توجه بموقعیت محل کسب تعیین و میزان حد اقل بخشودگی آنها هم از طرف کمیسیون بر همین اساس برای هر صنف معین میشود، بنابراین کمیسیون تشخیص موظف است ضمن تعیین ضریب اجاره بهای هر صنف در هر محل حداقل بخشودگی را نیز تشخیص و تعیین کند که چه مبلغ از اجاره بهای ماهانه متناسب و برابر حداقل بخشودگی آن صنف است پس چنانچه فرضاً در مورد یک صنف از طرف کمیسیون در تعیین حداقل بخشودگی غفلت شود یکی از افراد آن صنف که در آمد مستغلات هم دارد نمیتواند حداقل بخشودگی را از در آمد مستغلات استفاده کند بلکه چون تعیین حداقل بخشودگی قابل انفکاک از تعیین ضریب مالیات او نیست باید بوسیله کمیسیون تشخیص محل نسبت بکار پیشه‌وری او منظور و در آنجا احتساب بشود و دیگر از در آمد مستغلات قابل احتساب نیست.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

در بند (ب) ماده واحده توافق مصوب بهمن ماه سال ۱۳۳۶ برای خردده مالکین املاک مزروعی معافیتی بشرح زیر مقرر شده است:

«خردده مالکینی که مجموع در آمد مالکانه سالیانه آنها نقداً و جنساً از سی هزار ریال تجاوز نکند از پرداخت مالیات معاف خواهند بود...»

در مورد این معافیت دو نظر مختلف ابراز شده است. بعضی آنرا از نوع حد اقل بخشودگی مالکین املاک مزروعی دانسته و گفته اند اگر در آمد مالک از این مبلغ تجاوز کرد و فقط نسبت بمازاد مشمول مالیات مزروعی است و این نصاب راجع بمالیات مزروعی بهر حال محفوظ است و باید در بازه کلیه مالکین املاک مزروعی رعایت شود.

بنا بر این عقیده هر گاه شخص درآمدهای دیگر مشمول مالیات مانند بازرگانی و مستقلات (که نصاب حداقل بخشودگی در آنها باید رعایت شود) داشته باشد و از سی هزار ریال معافیت در آمد مزروعی استفاده کرده باشد بحکم تبصره ماده ۱۴ قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد نمیتواند از حداقل بخشودگی منابع دیگر استفاده کند. شاید یکی از دلایل صاحبان عقیده مذکور این باشد که هر گاه این معافیت از نوع حداقل بخشودگی نباشد لازمه اش آنستکه با اضافه شدن یکریال بمبلغ سی هزار و یکریال تمام سی هزار و یکریال مشمول مالیات مزروعی شود و حال آنکه معقول و منطقی نیست که تا سی هزار ریال در آمد مزروعی از پرداخت مالیات معاف باشد ولی کسی که در آمدش معادل یکریال از مبلغ مزبور تجاوز کرده مشمول مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال مالیات (بقرار صدی ده در آمد مالکانه) بشود. بنا بر این وقتیکه مالیات فقط بمبلغ مازاد تعلق بگیرد بایستی معافیت مورد بحث را حداقل بخشودگی تلقی و احکام آنرا جاری کرد.

بعضی دیگر که آنرا در ردیف حداقل بخشودگی نمیدانند معتقدند که در صورت تجاوز در آمد ولو اینکه اضافه یکریال باشد تمام در آمد مالکانه مشمول مالیات مزروعی خواهد بود.

منطق این اشخاص اینستکه اگر این معافیت از نوع حداقل بخشودگی از درآمد مشمول مالیات باشد در قانون بنحویکه در بند (ب) ماده واحده توافق بشرح فوق بیان شده است تعبیر نمیشد و عنوان خرده مالکین بمیان نمیآید بلکه گفته میشود « که در آمد مالکانه املاک مزروعی تا سی هزار ریال از پرداخت مالیات معاف است » و چون در قانون حکم قضیه طوری بیان شده که از عبارت آن مفهوم مخالف استفاده می شود. لذا بر حسب دلالت مفهوم مخالف عبارت قانون در صورت تجاوز در آمد مزروعی از سی هزار ریال حکم کلی ماده دهم قانون مالیات بر درآمد شامل آن و تمام در آمد مشمول مالیات مزروعی خواهد بود.

بر طبق این نظریه خرده مالک مشمول معافیت مذکور هر گاه مثلاً در آمد

مستغلات یا بازرگانی یا هر دوی آنها را داشته باشد حق دارد یکبار از حد اقل بخشودگی نسبت به آن درآمدها استفاده کند و این دو معافیت مزاحم و معارض یکدیگر نیستند زیرا بشرحیکه بیان شد اولاً معافیت خرده مالکین مزروعی از نوع حداقل بخشودگی مقرر در قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد نیست، ثانیاً معافیت مذکور در قانون خاص « ماده واحده توافق » غیر از قانون مالیات برقرار شده است و با این کیفیت استفاده از هر دو اشکالی نخواهد داشت.

(در مقاله قبل راجع بکارمندان دولت که مشمول سه در صد مالیات مقرر در تبصره ۲۹ قانون بودجه سال ۳۸ نسبت به مازاد چهار هزار ریال حقوق و مزایای ماهیانه هستند و درآمدهای دیگر مشمول مالیات دارند استدلالی نظیر استدلال اخیر شده است.) بنا براینکه معافیت خرده مالکین در حکم حد اقل بخشودگی باشد از لحاظ احتساب آن در مورد اشخاصی که درآمدهای دیگر مشمول حد اقل بخشودگی دارند ممکن است در عمل همان اشکالی پیش بیاید که درباره صاحبان درآمدهای حقوق یا پیشه‌وری جزء و مستغلات و بازرگانی قبلاً گفته شده است. نهایتاً در آن موارد اشکال قابل حل بوده و طریقه حل آن توضیح داده شد ولی در اینجا طریقه حلی بنظر نمیرسد یعنی نمیتوان مؤدی را الزام کرد که حداقل بخشودگی او (که باید یکبار احتساب شود و مبلغ آن در درآمدهای حقوق و بازرگانی و مستغلات و غیره چهل و هشت هزار ریال ولی در مورد مزروعی سی هزار ریال است) فقط از درآمد مزروعی حساب و منظور گردد. با توجه باین نکات و سایر جهات و جوانب و مدلول عبارت بند (ب) ماده واحده توافق مصوب بهمن ماه سال ۳۶ نظریه دوم رجحانی دارد و بقاعده نزدیکتر است. « یعنی سی هزار ریال در آمد خرده مالکین عنوان حداقل بخشودگی ندارد و آثار حداقل بخشودگی بر آن مترتب نیست ».