

نقد و شرح قانون مالیات‌های مستقیم (گفتار دوم)

محمد علی موثقی

حسابدار رسمی و کارشناس رسمی دادگستری

ابهام واژگان در قانون مالیات‌ها

خود مقنن و یا قوهی مجریه و با مقامات اداری و در حدود صلاحیت خود وضع می‌شود. لازم به توضیح است که چنان‌که در گفتار اول ذکر شد؛ بنا به عدم رعایت اصول مسلم قانون‌نویسی در تدوین قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن و نیز عدم برخورداری از غنای حقوقی لازم، ابهام، سکوت، نقص، کلی‌گویی و یا تعارض با سایر قوانین، روابط مودی با سازمان مالیاتی به عوض این‌که بر اساس قانون (قانون به معنی اخص و مصوب مقنن) تعیین، تنظیم و مشخص شود؛ برخلاف تمامی قوانین وضعی و بنیادی، تعیین و تنظیم این‌گونه روابط و با درج یک بند به مفاد ماده ۲۵۵ اصلاحیه و با توجیه صدور بخشنامه‌های اجرای مواد مختلف قانون مالیات‌ها به ارکان سازمان مالیاتی و بنا به حدود صلاحیت آن‌ها، موکول و محول شده است و این امر موجب شده که میزان و حجم بخشنامه‌ها چندین برابر مواد قانون شوند که صدور آن‌ها حداقل به لحاظ شکلی، خود دلیل محکمی بر نارسایی و نقص قانون مزبور است. افزون بر این، بنا به اصول و موازین حقوقی، حقوق مودی مقدم بر حقوق سازمان مزبور است و تنظیم روابط آن‌ها را به جای سپردن به قوانین سهل و آسان، نمی‌توان به بخشنامه‌های صادره از سوی مقامات آن سازمان موکول کرد. با تاکید بر این مطلب که بخشنامه به لحاظ حقوقی مترادف با دستورالعمل بوده و دستور رییس یک سازمان و اداره‌ی دولتی برای اطلاع کارکنان و تعلیمات کلی، یکسان در طرز اجرای یک قانون و یا یک آیین

واژه‌های گوناگون برای معانی و موضوعاتی واحد استفاده شده و یا از آن‌ها در حوزه لغوی خود، استفاده نشده است. از جمله به مصادیق تمثیلی ذیل می‌توان اشاره کرد:

۱- طی تبصره ماده ۱۰۹، تبصره ماده ۱۲۷، تبصره ۳ ماده ۱۳۹، مواد ۱۴۴، ۱۸۱، ۲۱۹، تبصره ۲۱۹، تبصره ۲ ماده ۲۴۴ از واژه‌ی "آیین‌نامه" و طی تبصره ماده ۳۳ و نیز مواد ۱۱۱، ۱۳۴، ۱۶۵ و ۱۷۶ از واژه‌ی "آیین‌نامه‌ی اجرایی" استفاده شده است. "آیین‌نامه" از لحاظ لغوی مجموعه مقرراتی است که یک موسسه‌ی عمومی یا خصوصی به منظور تنظیم امور موسسه‌ی خود تهیه و تدوین می‌کند و مترادف با نظامنامه می‌باشد و به لحاظ حقوقی مقرراتی است که مقامات صلاحیت‌دار (به جز مقنن) وضع کنند. هدف آیین‌نامه تشریح قانون است. هرگاه آیین‌نامه مخالف قانون باشد؛ قاضی نباید به آن تر تیب اثر دهد (با این توضیح که با توجه به تکلیف و نیز اختیارات مقام قضایی وفق اصل ۱۶۷ قانون اساسی و این‌که تفسیر قانونی در اختیار مقنن برای کلیه‌ی قوانین - جز قانون اساسی - است؛ تفسیر قضایی نیز در اختیار مقام قضایی جهت رسیدگی به دعاوی و صدور حکم در مواردی است که قانون مسکوت، ناقص، مجمل، متعارض یا مبهم باشد و برابر رویه‌ی قضایی موجود در دستگاه قضایی ایران، مقام قضایی صرفاً، قانون مصوب قانونگذار را مورد توجه قرار می‌دهد). در حالی‌که "آیین‌نامه‌ی اجرایی" به لحاظ حقوقی، آیین‌نامه‌ای است که برای به اجرا نهادن قانون، خواه

کلمه یا واژه کوچک‌ترین شکل معنادار از "حروف" است که می‌تواند به تنهایی به کار رود. برای نمونه «-انه» در واژه‌هایی مانند مردانه، زنانه، مهربانانه، دارای معنی ویژه‌ی خود است ولی از آن‌جا که نمی‌توان آن را به تنهایی به کار برد؛ واژه نامیده نمی‌شود. آشکارترین گونه‌ی واژه، "واژه‌ی نوشتاری" است. گونه‌ی دیگری از واژه، "واژه‌ی قاموسی" است که به "سرواژه‌ها" گفته می‌شود. بسیاری از واژه‌ها به بخش‌های کوچک‌تری بخش پذیرند که به آن‌ها "تکواژ" گفته می‌شود. همچنین لغتی که جمعی برای خود وضع کنند و به کار برند؛ "اصطلاح" نامیده می‌شود. معنایی که از شنیدن لفظی به ذهن می‌آید و فهمیده می‌شود، "مفهوم" نام دارد و از آن جهت که لفظ دیگری بر آن دلالت کرده، مدلولش خوانند (جمع مفاهیم). لذا مقاصد و مطالب در قالب اصطلاحات، مفاهیم و واژه‌ها به منظور دلالت و لفظی بر موضوعی، برای فهمیدن و دانستن وضع شده و به کار می‌روند و از این جهت این‌گونه کلمات و لغات که جمعی آن را وضع و بر آن اتفاق می‌کنند؛ معنایی را به ذهن متبادر می‌کنند که آن‌را مفهوم و مدلول گویند. با ذکر این مختصر در اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ از



نامه می‌باشد تا اختلاف نکنند؛ بخشنامه نباید مخالف قانون باشد. اگر مخالف باشد؛ صادرکننده مسئول است. به هر روی، بخشنامه منشأ حق و تکلیف نیست. از سوی دیگر و به عنوان دلیل قوی دیگر نیز، آرای صادره از سوی نهاد مربوط به مرجع نظلمات (دیوان عدالت اداری) و مرتبط با بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی و مورد اعتراض مودیان مالیاتی، حاکی از وضع قواعد آمره توسط آن سازمان و در مقام قانونگذاری است که ضمن مغایرت با حکم صریح قانونگذار، خارج از حدود اختیارات سازمان مزبور در وضع مقررات دولتی تشخیص داده شده‌اند.

۲- به موجب مفاد ماده ۲۳۸ از واژه‌ی نامعلوم، غیرمشخص و تعریف نشده‌ی "مسئول مربوطه" به منظور رسیدگی مجدد به دلایل، اسناد و مدارک ابرازی مودی جهت رد مبنای و استدلالات "برگ تشخیص" استفاده شده است و معین نشده که مودی چه فردی را با سمت مجهول "مسئول مربوطه" و چگونه باید شناسایی نموده و به وی مراجعه نماید.

۳- اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری قواعد و روش‌های قراردادی و توافق شده‌ی حسابداری برای هدایت عمل یا مبنای مورد توافق در امور اجرایی است و حسابداران در چارچوب اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری، تاحدی انعطاف داشته و به تناسب نیاز واحدهای تجاری مربوطه، روش‌های اجرایی لازم را برحسب مورد برای ثبت و گزارش یک رویداد می‌توانند انتخاب نمایند. از سوی دیگر استانداردهای حسابداری نحوه‌ی عمل حسابداران به واسطه‌ی عرف یا قانون بوده و توسط جامعه‌ی حرفه‌ای وضع و اعمال می‌شود. در ایران، به موجب مفاد ماده ۷ اساسنامه‌ی قانونی سازمان حسابرسی، آن سازمان به‌طور اعم (و اخصاً نشده) مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی تعیین شده است. در اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم و به موجب مفاد تبصره ۴ ماده ۱۵۰ از واژه‌ی "استانداردهای پذیرفته شده‌ی حسابداری"، در بند الف و تبصره ۲ ماده ۹۵ از واژه‌ی "اصول، موازین و استانداردهای پذیرفته شده‌ی حسابداری"،

در بند الف ماده ۲۷۲ از واژه‌ی "اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری"، در جزء ۲۴ ماده ۱۴۸ از واژه‌ی "اصول متداول حسابداری" و در نهایت در آیین‌نامه‌ی تحریر دفاتر طی مواد ۴ و ۱۸ به ترتیب از واژه‌های "استانداردهای پذیرفته شده" و "استانداردهای حسابداری" استفاده شده است که تمامی آن‌ها دلالت بر یک معنی و مفهوم دارند.

۴- فزونی درآمد بر هزینه، سود خالص نام دارد و در صورت رابطه‌ی معکوس، زبان خالص است که از طریق صورتحساب سود و زیان گزارش می‌شود. درآمد ناشی از عملیات شخصیت حسابداری است و موجب افزایش حقوق صاحبان سرمایه و هزینه موجب کاهش آن می‌شود. هزینه با "بهای تمام شده" و نیز "مخارج" تفاوت دارد. بهای تمام شده ارزش منابعی از واحد تجاری است که برای مقاصد گوناگون به مصرف رسیده است. بهای تمام شده‌ی کالاها و خدمات تحصیل شده در یک دوره‌ی مالی، دارایی یا هزینه، برحسب مورد، محسوب می‌شود. مخارج، کاهش در دارایی‌ها (معمولاً وجه نقد) یا افزایش در بدهی‌ها (معمولاً حساب‌های پرداختنی) می‌باشند که با وقوع بهای تمام شده (افزایش دارایی دیگر) یا هزینه، معمولاً همراه و مقارن می‌شود. مخارج یک دوره مالی معمولاً با بهای تمام شده‌ی دارایی‌ها و خدمات تحصیل شده در آن دوره مساوی است؛ به بیان دیگر، مخارج هنگامی انجام می‌شود که شخصیت حسابداری کالاها یا خدماتی را تحصیل می‌کند. هرگاه اقلام مخارج دارای منافع و فواید آتی باشند، دارایی و در غیر این صورت، هزینه‌ی دوره‌ی مالی محسوب می‌شوند. هزینه اقلامی از مخارج یا بهای تمام شده و برحسب مورد می‌باشند که به دوره‌ی مالی جاری ارتباط داشته و معرف منابع مصرف شده در دوره‌ی مالی جاری است. سود مورد گزارش طبق صورتحساب سود و زیان بر مبنای اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری

اندازه‌گیری می‌شود و نمی‌توان برای حل مسایل اندازه‌گیری سود در حسابداری، به قوانین مالیاتی ناظر بر محاسبه‌ی "سود

مشمول پرداخت مالیات" یا بالعکس تکیه نمود. زیرا مثلاً قوانین مالیاتی به واحدهای تجاری اجازه می‌دهد که سود مشمول پرداخت مالیات خود را بر مبنای "حسابداری نقدی تعدیل شده" و نه بر مبنای "اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری" محاسبه کنند. چنین سودی که در حسابداری، مالیات بر اساس آن محاسبه می‌شود "سود مشمول مالیات" نامیده می‌شود و با استفاده از درآمد قبل از کسر مالیات و اقلام غیرعادی و با اضافه یا کسرکردن اقلام غیرعادی محاسبه می‌شود. قوانین مالیاتی، واحدهای تجاری را به شناسایی هزینه‌ها در دیرترین زمان و شناسایی درآمدها در زودترین زمان مجاز قانونی، ملزم و در حقیقت بر مبنای نوعی "حسابداری نقدی تعدیل شده" رای می‌دهد که "سود مشمول پرداخت مالیات" نام دارد. به‌رغم این که مالیات نسبت به "سود" (فزونی در آمد بر هزینه) و نه "درآمد" تعلق می‌گیرد ولی در اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم در همه جا و به طور نادرست از واژه‌ی "درآمد مشمول مالیات" و خاصه در مواد ۹۵ و ۱۰۵ (تحت عناوین محاسباتی مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی) استفاده شده است که ظن قوی می‌رود به ترجمه‌ی نادرست Income باشد که هم دارای معنی سود (مازاد درآمد بر هزینه و معادل انگلیسی Profit) و نیز در آمد و معادل Revenue انگلیسی و به شرح فوق است.