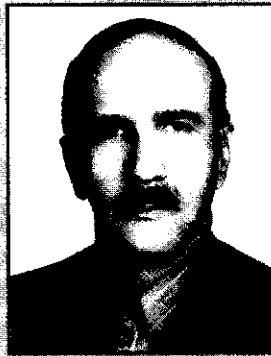


## بحثی درباره قانون

### مالیاتیهای مستقیم

در گفت و گو با آقای علی اکبر سمیعی،  
 معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور



مبنای اصلی قانون مالیاتها، اصل ۵۱ قانون اساسی است. به موجب این اصل هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به حکم قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی هم به موجب قانون مشخص می شود. این اصل به دولت اجازه می دهد از طریق قوه مقننه مالیات برقرار نماید.

یک مفهوم مقدر مالیات این است که دولت با همه صاحبان درآمد شریک است، به عبارت دیگر، قانون مالیاتها یعنی اعلام مشارکت دولت با شرکتها و سایر اشخاص صاحب درآمد نسبت به درآمدی که آنها تحصیل کرده اند. مشارکت دولت به دلیل بسترهای مناسبی است که برای فعالیت های اقتصادی مانند تامین امنیت داخلی، حفظ و مراقبت از حدود و ثغور کشور، انجام طرحهای عمرانی زیربنایی نظیر احداث و ترمیم و نگهداری شبکه راههای مواصلاتی، مخابراتی، بنادر و اسکله ها، فرودگاهها، خدمات آموزشی، بهداشتی و درمانی فراهم می کند.

طبعاً دولت برای انجام وظایف و خدمات و به طور کلی جهت اداره امور مملکت به منابع مالی نیاز دارد و بهترین و سالمترین طریق تامین منابع مالی دولت برقراری و وصول مالیاتهای

مختلف است. لذا مشارکت دولت در درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی، مانند شرکتها، از ابتدا به صورت تعداد سهام یا سهم شرکتها یا درصد تعریف و معین نمی شود، بلکه مشارکت دولت بر اساس ضابطه معین و جداگانه ای است که آن ضابطه قانون مالیاتهای مستقیم است. به عبارت دیگر، بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم، سهم دولت از درآمدهای اشخاص به عنوان مالیات مشخص و وصول می شود. در حال حاضر، از جهت مقررات مالیاتی و حسابرسی مالیاتی دوران بسیار خوبی را می گذرانیم. در ابتدای پیروزی انقلاب اسلامی ایران، تغییراتی در مقررات مالیاتی انجام شد که بر اساس تغییرات مذکور استفاده از خدمات حسابداران رسمی در امور مالیاتی ملغی گردید، در حالی که حدود سه سال قبل از پیروزی انقلاب، صورتحسابی از شعبه بانک ملی ایران در کشور انگلستان را دیدم که در قسمت آخر آن نوشته شده بود، اگر به این صورتحساب اعتراض دارید به موسسه حسابرسی (نام آن موسسه و آدرس را نوشته بود) مراجعه نمایید، به عبارت دیگر، در حدود ۲۰ سال قبل در آن کشور صورتحساب مشتریان بانکها که به طور مثال هر شش ماه یک بار برای آنها ارسال می شد، قبلاً توسط موسسه حسابرسی مستقل بررسی و کنترل شده بود، سپس معلوم شد که استفاده از خدمات حسابرسان مستقل در کشور مذکور سابقه ای طولانی دارد، البته همان طور که گفتم در ایران نیز استفاده از خدمات حسابداران رسمی در امور مالیاتی در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ پیش بینی شده بود که بعد از پیروزی انقلاب، مقررات مربوط به آن لغو گردید، البته این اقدام، موجب بیکاری اعضای حرفه حسابداری ایران نشد و حسابداران به ارائه خدمات حسابداری و حسابرسی مشغول بودند، لکن وزارت امور اقتصادی و دارائی نمی توانست از خدمات تخصصی و رایگان حسابداران رسمی در امر حسابرسی مالیاتی استفاده نماید و با توجه به

کمبود نیروی متخصص، یک ممیز مالیاتی در تیرماه هر سال مکلف به رسیدگی حدود ۲۰۰ پرونده مالیاتی شرکتها و صدور برگ تشخیص مالیات برای آنها بود که این تراکم کار طبعا در بعضی موارد موجب کاهش دقت نیز می‌گردد. لذا این که در ابتدای عرایض گفته شد که در حال حاضر دوران خوبی را از جهت مقررات مالیاتی و حسابرسی مالیاتی می‌گذرانیم به این لحاظ است که خوشبختانه با تصویب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، اگر چه از تاریخ تصویب تا شروع اجرای آن حدود هشت سال سپری شده است، معهذ اجرای این قانون کمک بزرگی به سیستم مالی و به ویژه سیستم مالیاتی کشور است و استفاده از خدمات حسابداران در امور مالیاتی در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ نیز مقرر و منعکس شده است. این موضوع نیز باید مورد توجه قرار گیرد که اصولا حسابرسی مالیاتی و گزارش حسابرسی مالیاتی اصولا با گزارش حسابرسی که توسط حسابرسان مستقل ارائه می‌شود متفاوت است. زیرا همانطور که گفته شد در مباحث مالیاتی دولت شریک دیگران است و هر شریک در جایی که در آن مشارکت دارد حق هر گونه تفحص، تجسس و حسابرسی را دارد. اما تمام این کارها برای چیست؟ فراموش نکنیم گزارش حسابرس مستقل دارای ضوابط و استانداردهای خاص خود است. اما موضوع گزارش مالیاتی مربوط به تعیین سود و مالیات است و تفاوت این دو گزارش در این است که سود گزارش شده در صورتهای مالی ممکن است در گزارش حسابرس مستقل مورد تایید قرار گیرد و گزارش حسابرسی مقبول باشد. اما این سود ممکن است تماما مشمول مالیات نباشد و یا درآمد مشمول مالیات بیشتر از آن باشد زیرا در سازمان مالیاتی و قانون مالیاتهای مستقیم، ممیزان مالیاتی با سود سرکار ندارند بلکه با درآمد مشمول مالیات کار دارند.

در قانون مالیاتهای مستقیم، یک سری پایه‌های مالیاتی وجود دارد و یکی از این پایه‌ها، سود شرکتهاست که مشمول نرخ مالیات به میزان ۲۵ درصد است اما پایه‌های مالیاتی دیگری نیز وجود دارند که مشمول نرخ ۲۵ درصد نیستند. به عنوان مثال، مالیات فروش املاک بر اساس ارزش معاملاتی ملک دریافت می‌شود و مالیات دیگری به آن تعلق نمی‌گیرد. به موجب قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات ملک فروخته شده پنج درصد ارزش معاملاتی است و این مالیات بر اساس دفترچه‌های ارزش معاملاتی دریافت می‌شود. طبق ماده ۵۲، درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک است. طبق ماده ۵۹، نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به ماخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشند و طبق ماده ۷۶ در مواردی که نقل و انتقال موضوع ماده ۵۲ این قانون طبق مقررات این فصل مشمول مالیات به شرح ماده ۵۹ این قانون باشد، وجه دیگری بابت مالیات بر درآمد نقل و انتقال مزبور مطالبه نخواهد شد.

بنابر این اگر سود گزارش شده در صورتهای مالی حاوی درآمد ناشی از فروش املاک باشد این موضوع مورد توجه خاص ممیزان مالیاتی خواهد بود. بنابر این، محاسبه درآمد مشمول مالیات از نظر ممیزان مالیاتی داستان دیگری دارد و نکته‌ای که در حسابرسی مالیاتی مورد

توجه قرار می‌گیرد این است که قانونگذاران برای کاهش هزینه مالیات‌گیری و شناسایی

❧

**یک مفهوم مقدر  
مالیات این است که  
دولت با همه صاحبان  
درآمد شریک است**





قانون مالیاتها یعنی  
اعلام مشارکت دولت  
با شرکتهای و سایر  
اشخاص صاحب  
درآمد نسبت به  
درآمدی که آنها  
تحصیل کرده‌اند

سرشاخه‌های مالیاتی به شما تکلیف می‌کنند که مالیات دیگران را کسر کنید و پردازید و به عده‌ای دیگر نیز می‌گویید که مالیات شما را کسر کنند و پردازند. (مالیاتهای تکلیفی) بنابراین در هر شرکتی دو جریان مالیاتی مربوط به درآمدهای خود آن شرکت و سایر شرکتها نیز داریم. یکی مالیاتهایی که از درآمد دیگران کسر می‌کنیم مانند مالیات بر درآمد حقوق و مالیات علی‌الحساب بر درآمد پیمانکاری و دیگری وجوهی که بابت خدمات انجام شده برای دیگران دریافت می‌شود و شرکت پرداخت کننده باید مالیات علی‌الحساب را از منابع پرداختی کسر و به حساب مالیاتی واریز کند و همان طور که در گزارش‌های حسابرسی مالیاتی نیز گفته می‌شود اسناد مالیاتهای کسر شده از دیگران و مالیاتهایی را که دیگران از شرکت کسر کرده‌اند باید ارائه شود. مالیات دریافتی از تولیدکنندگان و واردکنندگان را معمولاً تجمیع عوارض می‌گویند. این تجمیع عوارض از نظر گزارش حسابرسی مالیاتی دارای معانی خاصی است. اگر شما از ارائه‌کنندگان کالایی باشید که مشمول ۲ درصد عوارض در زیر فاکتور خود هستند در این صورت فروش محاسبه شده حسابرسی مالیاتی در گزارش حسابرسی مالیاتی باید همان مقداری باشد که اداره مالیات کالا و خدمات ۲ درصد آن را از شما دریافت کرده است و این دو رقم باید با هم یکی باشد. طبق ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه به دولت اجازه داده شده است بازایی‌های ثابت شرکتهای دولتی را که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکتهای دولتی مذکور هستند، در دوران برنامه سوم، یک بار مورد تجدید ارزیابی قرار دهد. مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی

شرکتهای دولتی یاد شده مشمول پرداخت مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیاتها نمی‌شود و مبالغ حاصل باید حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکتهای دولتی یاد شده منظور گردد. آیین نامه اجرایی این بند و چگونگی استهلاک داراییهای ثابت استهلاک پذیر تجدید ارزیابی شده به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیات وزیران خواهد رسید. در آیین نامه اجرایی که در ۵ ماده تدوین شده بود گفته شد که این مصوبه شامل شرکتهایی که مشمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام است مانند شرکت ملی نفت ایران و سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران نیز خواهد شد و هیات تطبیق مصوبات دولت با قوانین در زمان بررسی آیین نامه به این ماده ایراد گرفت و با این ایراد ماده مذکور حذف شد. زیرا شرکت ملی نفت ایران و شرکتهای وابسته سازمان گسترش قبلاً این کار را انجام داده بودند. اما ما می‌دانیم که بعد از قانون برنامه چهارم توسعه، ماده ۶۲ قبلی تنفیذ شده، دو سال به مدت آن اضافه شده، دامنه آن به شرکتهای مشمول ذکر نام گسترش یافته و عطف به ماسبق نیز شده است.

ارقام مربوط به تجدید ارزیابی در شرکتهای نجومی است ولی وقتی مدیر کل مربوط به مودیان مالیاتی سوال کرد در این مورد من چه کار کنم. گفتم برگ تشخیص را صادر کنید. (زیرا در آن موقع نمی‌دانستم که مجلس محترم در مورد ماده ۶۲ قانون برنامه سوم در قانون برنامه چهارم چه تصمیمی را خواهد گرفت.) ابلاغ کنید، مودی اعتراض می‌کند و کار به کمیسیون ارجاع می‌شود. در کمیسیون بیان می‌شود چون به قرار معلوم در قانون برنامه چهارم دیده شده است ما تا زمان ابلاغ نهایی برنامه چهارم رای صادر نمی‌کنیم که اگر خدای ناکرده این قانون تصویب نشد گفته نشود که این مالیات مشمول مرور زمان شده است و اگر قانون تصویب شد خود به خود کان لم یکن می‌شود. البته من مطمئن بودم که این قانون

تصویب می‌شود چون ارقام نجومی بود و اخذ مالیات مربوط به درآمدهای تحقق نیافته و آن هم با نرخ ۲۵ درصد، این شرکتها را ورشکست می‌کرد و توان پرداخت این مبالغ برای شرکتها وجود نداشت چون ارقام واقعی نیست و ارقام روی کاغذ است که خوشبختانه این موضوع به طوری که بعداً معلوم شد اصلاح و ماده ۶۲ قانون برنامه سوم برای مدت دو سال در قانون برنامه چهارم تنفیذ شده است. موضوع مهم دیگری که در مورد آن ابهاماتی وجود داشت قانون محاسبات عمومی است که قبلاً نوشته شده و اصلاحاتی نیز روی آن صورت گرفته است در ماده ۴ این قانون تعریف شرکت دولتی به شرح زیر ارائه شده است. ' شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح، ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه گذاری شرکتهای دولتی ایجاد شود مادام که بیش از پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکتهاى دولتی است، شرکت دولتی تلقی می‌شود.

تبصره - شرکتهایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال اینها به منظور به کار انداختن سپرده‌های اشخاص نزد بانکها و موسسات اعتباری و شرکتهاى بیمه ایجاد شده یا می‌شوند از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمی‌شوند.

همان طور که مشاهده می‌شود تعریف شرکت دولتی به گونه‌ای ارائه شده است که در مواردی که بیش از ۱۲ درصد یک شرکت متعلق به دولت نیست مفهوم شرکت دولتی در مورد آن بار می‌شود. نویسنده این ماده ادیب و حقوقدان خوبی بوده ولی ریاضیدان خوبی نبوده است. بنابر این، ما در قانون نویسی مالی باید از افراد آشنا به منطق ریاضی استفاده کنیم. اخیراً ماده واحده‌ای در حال تدوین است به عنوان ماده ۴ مکرر در قانون محاسبات عمومی که بر اساس

آن تعریف شرکتهاى دولتی را روشن کنند. این موضوع که گزارش حسابرس مستقل با گزارش حسابرسی مالیاتی متفاوت است. در این قانون نکته ظریفی وجود دارد که بر اساس آن، حسابرسی مالیاتی را باید همان کسی انجام دهد که حسابرسی مستقل آن را انجام داده است و در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی نیز بیان شده است که رسیدگیهای حسابرسی مستقل به گونه‌ای برنامه ریزی شود که بر اساس رسیدگیهای به عمل آمده نتیجه گیری و ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی نیز امکان پذیر باشد ولی گاهی ممکن است این کار پیچیدگی خاص خود را داشته باشد. برخی از کشورها در قوانین مالیاتی خود دارای قوانینی پازتر از ما هستند و قوانین آنها با ما فرق می‌کند. در قوانین مالیاتی این کشورها بحث هزینه‌های قابل قبول وجود ندارد و این بحث را مطرح می‌کنند که هر چیزی که از یک طرف برای شرکت هزینه باشد از سوی دیگر، برای شرکت دیگر درآمد است و مالیات آن از درآمد وصول می‌شود و بحث هزینه قابل قبول را ندارند. اما ما در کشورمان در قانون مالیاتهای مستقیم، بحث هزینه‌های قابل قبول را داریم که بخش مهمی از آن مربوط به استهلاک است. در بسیاری از کشورها، هزینه استهلاک طبق استانداردهای حسابداری همان استانداردهای کارخانه سازنده را می‌پذیرند و عمر مفید را بر اساس کاتالوگهای شرکت سازنده مستهلاک می‌کنند. ولی قانون مالیاتهای مستقیم ایران این کار را انجام نداده و آن را در قسمت هزینه‌های قابل قبول به صورت استهلاک به روشهای مستقیم یا نزولی بیان کرده است. بنابر این

شرکتی ممکن است طبق کاتالوگ دریافتی باید دارای هشت ساله مستهلاک کند اما طبق قانون

<<

**اصول حسابرسی مالیاتی و گزارش حسابرسی مالیاتی با گزارش حسابرسی که توسط حسابرسان مستقل ارائه می‌شود متفاوت است**





مالیتهای مستقیم هفت ساله مستهلک می‌کند و حسابرس مستقل این موضوع را تایید می‌کند ولی در زمان نگارش گزارش حسابرسی مالیاتی بخشی از هزینه استهلاک را برگشت می‌دهد.

آنچه از نظر حسابرسی مالیاتی و صدور گزارش حسابرسی مالیاتی اهمیت دارد این است که حکم ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم درست رعایت شده باشد. طبق ماده ۲۳۷، برگ تشخیص مالیات باید بر اساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط به درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد. امضا کنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهد بود و در صورت استعلام مودی از نحوه تشخیص مالیات مکلف اند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مودی اعلام نمایند و هر گونه توضیحی را در این خصوص بخواهند به او بدهند.

آنچه برای قانون گذار اهمیت دارد این است که چون بر اساس گزارشهای حسابرسی مالیاتی برگ تشخیص مالیاتی صادر می‌شود در این گزارش از همه نظر درآمدها مشخص شده باشد. بررسیهای به عمل آمده و حضور اینجانب در کلاس‌ها و سمینارهای برگزار شده موید این واقعیت است که افراد حرفه‌ای ما در حسابداری مشکلی ندارند ولی این افراد باید برای نوشتن گزارش حسابرسی مالیاتی قوانین و مقررات

جانبی را نیز کاملاً بشناسند. در قانون برنامه توسعه اقتصادی، در قانون مناطق

آزاد، و قانون تجمیع عوارض مواردی وجود دارد که در زمان نگارش گزارش حسابرسی مالیاتی اطلاع از آنها ضروری است. اما ممکن است مواردی در قانون برنامه اول توسعه اقتصادی داشته باشیم که آثار آن هنوز در زمان صدور گزارش حسابرسی مالیاتی وجود داشته باشد. ما هر ساله مقررات مالیاتی متعددی در قوانین بودجه سالانه کشور داریم. بنابراین از آنجا که نگارش و صدور گزارش حسابرسی مالیاتی نیاز به انجام کارهای گوناگونی دارد بنابراین این توصیه می‌شود ضمن مشترک شدن روزنامه‌های رسمی، مجموعه قوانین مدنی و مالیاتی و تجاری از ابتدای سال ۱۳۲۸ را دریافت و در کتابخانه‌های خود نگهداری نمایید.

به طور کلی می‌توان گفت که تفاوت اساسی در گزارش حسابرسی مالیاتی با گزارش حسابرسی مستقل در این است که گزارش حسابرسی مالیاتی نوعی گزارش رعایت است و در این گزارش، رعایت قوانین و مقررات مالیاتی بررسی و مورد اظهار نظر واقع می‌شود. در گزارش حسابرسی مالیاتی ما با درآمد مشمول مالیات سر و کار داریم نه با سود. در مقایسه سود مشمول مالیات و سود گزارش شده شرکت صرفاً در یک مورد این دو با هم برابر می‌شود و آن حالتی است که حسابرس مالیاتی در گزارش خود هیچ یک از اقلام را برگشت ندهد و تمام سود شرکت مشمول مالیات بوده و هیچ جزئی از این سود معافیت مالیاتی نداشته و شامل اقلامی مانند درآمد صادرات کالا، سود سپرده، فروش املاک و... نباشد. در بقیه حالات، سود شرکت با درآمد مشمول مالیات تفاوت دارد در مواردی نیز که در گزارش حسابرسی مالیاتی، هزینه‌های غیر قابل قبول مالیاتی وجود دارد یا بار دفاکتر، تشخیص مالیات به صورت علی‌الراس صورت می‌گیرد معمولاً سود شرکت کمتر از درآمد مشمول مالیات می‌باشد.

◆◆◆

مالیات دریافتی از تولیدکنندگان و واردکنندگان را معمولاً تجمیع عوارض می‌گویند. این تجمیع عوارض از نظر گزارش حسابرسی مالیاتی دارای معانی خاصی است

