

برای ورود و تشریح ابواب پنجگانه قانون مالیات‌های مستقیم و فصول آن، مصوب ۱۳۴۶ و آخرین اصلاحات به‌عمل‌آمده در آن در ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که هم‌اکنون اجرا می‌شود و همچنین قوانین و مقرراتی که در قوانین بودجه هر سال و قوانین برنامه‌های پنجساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در رابطه با مالیات وضع می‌شود و سایر مراجع صاحب‌اختیار در صدور دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها و رفع ابهام از قانون مانند هیات عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری، تلفیقی به‌عمل می‌آوریم، چون قانون مالیات‌های مستقیم که به صورت کتاب چاپ شده و در دسترس همگان می‌باشد، نمی‌تواند دربرگیرنده همه جزئیات و راهگشا باشد.

به‌علاوه، وضع قوانین و مقررات مالیاتی اگرچه حتی قبل از تشکیل قوه مقننه و مشروطیت در ایران سابقه داشته، اما هنوز هم در ایران حقوق مالیاتی و آیین دادرسی مالیاتی تدوین نشده و در موسسات آموزشی هم که عناوینی چون حقوق تجارت، حقوق مدنی و حقوق اساسی - و نه قانون مدنی و قانون تجارت - تدریس و آموزش داده می‌شوند، حقوق مالیاتی تدریس نمی‌شود، بلکه به روخوانی قانون مالیات‌ها بسنده می‌شود. مسلماً از نبود چنین حقوقی، به دولت و سیستم مالیاتی ضرری وارد نمی‌شود، بلکه ناآگاهی مؤدیان از حقوق خود، دست مجریان وصول را بازمی‌گذارد، تا هر آنچه را که لازم است، برای افزایش وصول مالیات انجام دهند.

بنابراین، ما در این بحث علاوه بر این که سعی می‌کنیم تا نسبت به هریک از موضوعاتی که مؤدیان با آن سروکار بیشتری دارند و فعلاً اجرا می‌شوند، از کلیه منابع مذکور استفاده کنیم و حقوق مؤدیان مالیاتی را هم برای پیگیری و احقاق حق قانونی آنان متذکر شویم و روشن نماییم.

اضافه می‌شود که با حذف قسمتی از ماده ۲۵۸ قانون و سلب اختیار هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در زمینه رفع ابهام از قوانین و مقررات مالیاتی که حسب مورد از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی به آن هیات احاله می‌شد و نظر این هیات که تنها توسط خود هیات و یا قانون قابل تغییر بود، عملاً این وظیفه در اختیار بالاترین مقام مالیاتی، یعنی ریاست کل سازمان امور مالیاتی کشور قرار گرفت و با تغییر ریاست این سازمان در مواردی بسیار سبب صدور دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های مغایر و ابطال آنها گردیده است.

تغییرات مهم انجام‌شده در قانون مالیات‌های مستقیم به موجب اصلاحیه ۸۰/۱۱/۲۷ شامل موارد زیر است:

**الف:** تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور که در برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی پیش‌بینی شده بود.

**ب:** کاهش نرخ مالیاتی از حداکثر ۵۴ درصد، به ۳۵ درصد موضوع ماده ۱۳۱ (به‌غیر از اشخاص حقوقی).

**پ:** نرخ ثابت ۲۵ درصد مالیات برای اشخاص حقوقی برای هر میزان درآمد مشمول مالیات.

**ت:** تفویض اختیار به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی و حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات و قبول گزارش حسابرسی بدون رسیدگی اداره امور مالیاتی.

#### درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی

(صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و...)

وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و

شهرداری‌ها، مشمول مالیات بوده و

مسئولان مربوطه موظف به تسلیم اظهارنامه

و پرداخت مالیات مربوطه می‌باشند.

**ث:** اجرای ماده ۲۱۹ و تدوین آیین‌نامه آن راجع به نحوه انجام‌دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هریک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی، که در قانون قبل شرح وظایف و اختیارات ماموران تشخیص و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی به موجب قانون مشخص شده بود و به‌اصطلاح ممیزسالاری بود، در حالی که در اصلاحیه اخیر این وظایف و اختیارات به موجب آیین‌نامه مشخص شده و کلاً به ادارات امور مالیاتی محول شده است، حتی عناوین شغلی ماموران تشخیص هم که طبق قانون ۱۳۴۶ شامل کمک‌ممیز مالیاتی، ممیز مالیاتی، سرممیز مالیاتی و ممیز کل مالیاتی بود و تقریباً شرح وظایف و اختیارات هریک از آنها نیز برای مؤدیان شناخته شده و جاافتاده بود، به کمک کارشناس مالیاتی، کاردان مالیاتی، کارشناس ارشد مالیاتی، رئیس گروه مالیاتی و رئیس امور مالیاتی تغییر یافت.

**ج:** حذف مالیات سالانه املاک، مالیات مستغلات مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر

## نظری بر

## اصلاحیه

## قانون

## مالیات‌های

## مستقیم

### بخش اول

### اشخاص حقوقی

دکتر اسدالله مرتضوی

حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی برای حسابرسی و بازرسی قانونی و یا سازمان حسابرسی (برای اشخاص حقوقی دولتی) و قبول گزارش حسابرسی بدون رسیدگی و صدور برگ تشخیص مالیاتی می‌باشند که به دلیل اهمیت موضوع، در این مورد به بررسی بیشتر می‌پردازیم. بنابراین، نخست اصلاحیه و مصوبه هیات‌وزیران در مورد شرکت‌ها و موسسات و اشخاص حقیقی که ملزم هستند حسابرسی و بازرسی قانونی خود را حسب مورد به سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران واگذار نمایند، نقل می‌شود:

بر اساس ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون

سایر تغییرات انجام‌شده در بحث مربوط به هر یک از منابع و فصول ذکر خواهد شد.

### مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

علاوه بر مواردی که ذکر شد، مانند نرخ ثابت ۲۵ درصد مالیات برای اشخاص حقوقی، و صاحبان سهام - اعم از بانام و بی‌نام و شرکا - حذف ۱۰ درصد مالیات بر شرکت، کسر هرگونه وجوهی تحت‌عناوین دیگر غیر از مالیات از مأخذ درآمد مشمول مالیات (مانند سهم اتاق بازرگانی)، مهمترین نوآوری در اصلاحیه اخیر همانا الحاق ماده ۲۷۲ به قانون مذکور می‌باشد. در این ماده و آیین‌نامه مصوب، برخی از اشخاص حقوقی ملزم به تسلیم مدارک مالی خود به موسسات

(موضوع فصول اول و دوم و سوم قانون قبل از اصلاحیه) و مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف (موضوع فصل هفتم و ماده ۱۲۹). البته به علت عدم رعایت ادبیات قانون‌نویسی و دقت‌نظر تدوین‌کنندگان لایحه مربوطه، علیرغم حذف ماده ۱۲۹، آثار دیگر مالیات بر جمع درآمد در موارد دیگر قانون از جمله در مواد ۱۰۱ و ۸۴ و ۵۷ پابرجاست که موجب صدور دستور العمل‌ها و اظهارنظرهای متفاوتی شده و از جمله آنها آخرین اظهارنظر ریاست کل سازمان امور مالیاتی درباره میزان معافیت ماده ۸۴ برای هر منبع مالیاتی است، مثلاً در منبع مستغلات مؤدی می‌تواند از یک معافیت و در منبع مشاغل از یک معافیت دیگر استفاده نماید، اما مشخص نشده است که چنانچه یک مؤدی از یک منبع مثلاً مشاغل، چند شغل داشته باشد، با حذف ماده ۱۲۹ چگونه واحد مالیاتی می‌تواند نسبت به موضوع اطلاع کسب نماید و قانون را اجرا نماید؟

با این که وضع قوانین و مقررات مالیاتی حتی قبل از تشکیل قوه مقننه و مشروطیت در ایران سابقه داشته، اما هنوز هم در ایران حقوق مالیاتی و آیین دادرسی مالیاتی تدوین نشده است.

چ: هر چند که به موجب ماده ۲ اصلاحیه، وز ارتخانه‌ها و موسسات دولتی و دستگاه‌هایی که بودجه آنها وسیله دولت تامین می‌شود و شهرداری‌ها، همچنان از پرداخت مالیات معاف می‌باشند، اما این معافیت عام و شامل کلیه موارد نمی‌شود، بلکه به موجب تبصره ۲ همان ماده، مقرر شده است که درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی اشخاص فوق‌الذکر مشمول مالیات بوده و مسوولان مربوطه موظف به انجام تکالیف قانونی خود نسبت به سهم فعالیت مذکور (مانند تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مربوطه) می‌باشند.

ح: تغییر مهم دیگر، یکسان‌شدن معافیت اشخاص حقیقی از منابع مختلف مالیاتی است که معافیت ماده ۸۴ قانون هم شامل حقوق‌بگیران می‌شود و هم درآمد صاحبان مستغلات و هم مشاغل.

② ناآگاهی مؤدیان از حقوق خود، دست مجریان وصول را بازمی‌گذارد تا هرآنچه را که لازم است، برای افزایش وصول مالیات انجام دهند.

باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت اظهارنامه تسلیم اداره امور مالیاتی نموده باشد.

همانطوری که ذکر شد، تبصره ۱ ماده ۲۷۲ اصلاحیه قانون، اداره امور مالیاتی را ملزم کرده بود که گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول کند و مطابق مقررات برگ تشخیص صادر نماید، یعنی عملاً و قانوناً سازمان امور مالیاتی کشور مهمترین منبع درآمد مالیاتی خود را تقریباً بدون هیچ قیدوشرطی به بخش خصوصی واگذار می‌نمود که چنین امری مسلماً دارای تبعات منفی می‌توانست باشد، لذا سازمان امور مالیاتی طی دستورالعمل‌هایی سعی در کم‌انکردن تبصره مذکور نمود، از جمله این که مقرر شد چنانچه نیاز به بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی و توضیحات تکمیلی حسابدار رسمی باشد، رییس اداره امور مالیاتی حق دارد که موضوع را با ذکر مصداق، کتباً از حسابدار رسمی یا مؤدی استعلام نماید و حسابدار رسمی هم مکلف است که ظرف مدت یک ماه از تاریخ دریافت استعلام، با بررسی اسناد و مدارک مربوطه، درآمد کتمان‌شده مورد استعلام را کتباً به اطلاع رییس اداره امور مالیاتی برساند و در اینصورت، اداره امور مالیاتی مطابق مقررات موضوعه اقدام نموده و چنانچه قبلاً برگ تشخیص صادر شده باشد، نسبت به صدور برگ تشخیص متمم برای درآمد کتمان‌شده اقدام نماید.

در همین دستورالعمل قید شده بود که چنانچه تخلفی صورت گیرد، موضوع در هیات انتظامی جامعه حسابداران رسمی مطرح و یک نسخه از رأی صادره به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال خواهد شد. اضافه می‌شود که چنانچه پاسخ حسابدار رسمی از لحاظ انطباق با قانون و مقررات مالیاتی حسب نظر رییس امور مالیاتی (ممیز کل) کافی به‌مقصود نباشد، موضوع در تهران و استان‌ها به هیات سه‌نفره‌ای متشکل از نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، نماینده جامعه حسابداران رسمی ایران و یک نفر حسابدار رسمی غیرشاغل به انتخاب رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می‌شود و رأی اکثریت این هیات مورد قبول سازمان امور مالیاتی کشور و جامعه حسابداران رسمی ایران خواهد بود و مبنای حل‌وفصل پرونده قرار خواهد گرفت.

ادامه دارد

شرکت‌های دولتی که سددرد سهام آنها متعلق به دولت، وز ارتخانه‌ها، موسسات دولتی می‌باشد، تعیین می‌شود. سایر شرکت‌ها و موسسات موضوع بندهای "الف" و "ب" ماده ۷ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی مجاز به انتخاب موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران یا سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس و بازرس قانونی خود می‌باشند. توضیح ۲- طبق ماده ۳ آیین‌نامه صدرالاشاره، صورت‌های مالی اشخاص حقوقی و حقیقی موضوع بندهای "الف" تا "ز" فوق که حسب مورد "گزارش حسابرس و بازرسی قانونی" یا "گزارش حسابرسی" موضوع آیین‌نامه باشد، در هیچیک از وز ارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و بیمه‌ها، موسسات اعتباری غیربانکی، سازمان بورس اوراق بهادار و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی معتبر نمی‌باشد و به نفع اشخاص مزبور قابل استفاده نخواهد بود.

#### سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی برای حسابرسی و بازرسی قانونی بانک‌ها و شرکت‌های دولتی که سددرد سهام آنها متعلق به دولت، وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی می‌باشد، تعیین شده است.

توضیح ۳- با توجه به مفاد ماده ۲۷۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که عهده‌دار انجام‌دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص حقوقی و حقیقی موضوع بندهای "الف" تا "ز" فوق هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند. در این صورت، اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت‌های مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده

استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، مصوب ۱۳۷۹/۶/۱۳ هیأت وزیران، کلیه واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی زیر مکلفند که حسب مورد حسابرس و بازرس قانونی یا حسابرس خود را برای سال‌های مالی که شروع آنها ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن باشد، از میان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (در مورد کلیه بندهای زیر) یا حسابداران رسمی عضو جامعه (تنها در مورد بند "ز" زیر - موضوع تبصره ۳ ماده پیشگفته) انتخاب کنند:

الف - شرکت‌های پذیرفته‌شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها.

ب - شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها.

ج - شرکت‌های موضوع بندهای "الف" و "ب" ماده ۷ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره یک ماده ۱۳۲ قانون محاسبات عمومی.

ه - شعب و دفاتر نمایندگی شرکت‌های خارجی که در اجرای قانون اجازه ثبت شعبه و نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۳۷۶ در ایران ثبت شده‌اند.

و - موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌ها، سازمان‌ها و موسسات تابعه و وابسته به آنها، از جمله شهرداری‌ها و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها. ز - سایر اشخاص حقیقی و حقوقی شامل شرکت‌های سهامی خاص و سایر شرکت‌ها و همچنین موسسات انتفاعی غیرتجاری، شرکت‌ها و موسسات تعاونی و اتحادیه‌های آنها و اشخاص حقیقی که طبق مقررات قانون مربوط، مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند که شروع سال‌های مالی آنها از ۱۳۸۱/۷/۱ و بعد از آن باشد و همچنین براساس آخرین اظهارنامه تسلیمی خود، جمع درآمد (فروش یا خدمات) آنها بیش از هشت میلیارد ریال (در مورد شرکت‌های پیمانکاری، جمع دریافتی آنها از بابت پیمان‌های منعقد شده بیش از هشت میلیارد ریال) یا جمع دارایی‌های آنها بیش از ۱۶ میلیارد ریال باشد.

توضیح ۱- با عنایت به تبصره یک ماده ۱۳۲ قانون محاسبات عمومی کشور، سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی برای حسابرسی و بازرسی قانونی بانک‌ها و