

## بحثی پیرامون مالیات شغلی سر دفتران دفاتر

از: محمد صادق آیت‌اللهی



شرویشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



شروېشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## مقدمه

قانون اساسی ایران، خواست قلبی امت اسلامی و دست‌آورد انقلاب شکوهمند اسلامی و ثمره خون‌بهای شهدای انقلاب است. که مبین نهادهای فرهنگی، اجتماعی، سیاسی و اقتصادی جامعه ایران بر اساس اصول و ضوابط اسلامی است. این قانون با توجه به دست‌آوردهای مثبت انقلاب و احراز از عیوب و نواقص قانون اساسی دوران مشروطیت که منجر به دوران ستم‌شاهی گردید، تنظیم گردیده است.

هنوز دیر زمانی از عهد قاجار که در آن داریبی و اخذ مالیات را به مقاطعه‌مدیران آن واگذار می‌گرفته‌اند، نگذشته‌است و شاید سالخوردگانی که آن دوران را به یاد داشته باشند هنوز در قید حیات باشند. خاطرات شوم ستم‌های آن زمان از یک سو و ضرورت اخذ مالیات از سوی دیگر سبب تصویب اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران گردید که مطابق آن: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.» این اصل آنچنان جامع و مانع تدوین گردیده است که با توجه به حاکمیت آن بر کلیه قوانین و مقررات مالیاتی، خط مشی دست‌اندرکاران مالیاتی کشور را روشن می‌سازد.

از آن‌جا که تشخیص مالیات مشاغل دفاتر اسناد رسمی توسط داریبی، با عملکردهای متفاوت از سوی ممیزان مالیاتی مواجه است و تشخیص مالیات ظاهراً فاقد ملاک و معیار واحد و مشخصی است و مستندات مالیات تشخیصی نیز معلوم نیست در مقاله حاضر تلاش خواهیم نمود که مالیات شغلی دفاتر اسناد رسمی را با توجه به قانون مالیاتهای مستقیم بیان نمایم.

## فصل اول - محاسبه مالیات بر اساس دفاتر قانونی

قانونگذار در فصل چهارم از قانون مالیاتهای مستقیم<sup>(۱)</sup> به مالیات بر درآمد مشاغل پرداخته است. به موجب ماده ۹۳ این قانون درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصلهای این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیههای مقرر، مشمول مالیات بر درآمد مشاغل است. یکی از مشاغلی که در این فصل از آنها نام برده شده است، صاحبان دفاتر اسناد رسمی و ازدواج و طلاق است. به موجب ماده ۹۶ قانون، دفاتر اسناد رسمی و ازدواج و طلاق مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند.

### گفتار اول - تعریف دفاتر قانونی :

به موجب ماده ۹۵ قانون: «دفاتر قانونی از نظر مالیاتی عبارت است از دفتر روزنامه و دفترکل موضوع قانون تجارت و یا دفاتر مخصوصی که وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان دفتر مشاغل تهیه و در دسترس مودیان قرار می دهد...»

بنابراین دفاتر قانونی یا دفتر روزنامه و کل است و یا دفتر مشاغل و به عبارت دیگر مودیانی که مجاز به استفاده از دفتر مشاغل می باشند، مختارند که دفتر مشاغل را انتخاب کنند یا دفتر روزنامه و کل را. به استناد قسمت اخیر ماده ۹۶ قانون دفاتر اسناد رسمی و ازدواج و طلاق از جمله مشاغلی هستند که می توانند از دفتر مشاغل استفاده نمایند. مستفاد از قانون همان طور که قبلاً ذکر شد تخیر استفاده از هر یک از دو نوع دفاتر است.

۱- از این به بعد هر کجا کلمه قانون در این مقاله آمده است منظور قانون مالیاتهای مستقیم است.

### گفتار دوم - آثار نگهداری دفاتر قانونی :

بدون آن که بخواهیم در این فصل آثار مترتب به دفاتر قانونی را از نظر حقوقی بررسی نماییم به بررسی آثاری که از نظر قانون مالیاتهای مستقیم و صرفاً در ارتباط با مالیات مشاغل بر آن مترتب است، می پردازیم.

#### مبحث اول - محاسبه مالیات بر مبنای دفاتر:

به موجب ماده ۹۴ قانون، درآمد مشمول مالیات مودیان که دارای دفاتر قانونی باشند عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر قانون شناخته نشده، پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات.

با عنایت به ماده فوق هرگاه دفاتر قانونی مودی مورد قبول حوزه مالیاتی قرار گیرد، براساس دفاتر ابرازی و ماده فوق، پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات قابل قبول، درآمد مشمول مالیات مودی مشخص گردیده و بر اساس ماده ۱۳۱ قانون، مالیات شغلی وی محاسبه می‌گردد. به عبارت ساده‌تر درآمد اظهار شده توسط مودی مورد قبول دارایی قرار خواهد گرفت.

#### مبحث دوم - تشخیص علی‌الرأس در صورت عدم نگهداری دفاتر:

در واقع این قسمت از بحث ضمانت اجرای ماده ۹۶ قانون می‌باشد. به استناد بند ۳ ماده ۹۷ قانون، هرگاه دفاتر برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر ممیز و تأیید سرممیز مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود، و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوطه مورد قبول واقع نشود، ابتدا ممیز مراتب را با ذکر دلایل کافی کتباً به مودی ابلاغ و پرونده را به هیأتی متشکل از ۳ نفر حسابرس منتخب وزیر امور دارایی احاله داده، و هیأت در صورتی که نظر ممیز را تأیید نماید، دفاتر قانونی را رد و محاسبه مالیات بر مبنای علی‌الرأس خواهد بود. همچنین به موجب قسمت اخیر تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون عدم نگهداری دفاتر موجب تشخیص مالیات بر مبنای علی‌الرأس

خواهد بود.

### مبحث سوم - جریمه مالیاتی :

به استناد تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون هرگاه مودی رعایت آیین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و حساب اسناد و مدارک را ننمایند، مشمول جریمه‌ای حداکثر تا معادل ۱۰٪ مالیات متعلق و در صورت عدم شمول مالیات یا در صورتی که ۱۰٪ مالیات متعلق بیش از یکصد هزار ریال نباشد، حداکثر تا یکصد هزار ریال خواهد گردید.

## فصل دوم - محاسبه مالیات بر اساس تشخیص علی‌الراس :

### گفتار اول - نحوه محاسبه :

آنچه ابتداءً لازم به ذکر است این است که: به استناد اصل ۵۱ قانون اساسی که وضع هرگونه مالیات را فقط به موجب قانون مجاز دانسته است، منظور از مالیات بر اساس تشخیص علی‌الراس، تشخیص مالیات با نظر شخصی ممیز نیست. چه این امر بر خلاف قانون اساسی است. به عبارت دیگر ممیز در تشخیص علی‌الراس نمی‌تواند بر اساس نظر خود عمل کند. بلکه در تشخیص علی‌الراس نیز عیناً رعایت قانون از طرف ممیز الزامی است. قانون‌گذار اسلامی هم با توجه به این مطلب در ماده ۹۸ قانون اعلام می‌دارد:

«در موارد تشخیص علی‌الراس مأمور تشخیص باید پس از تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا غیر دولتی ابتدا قرینه و یا قرائن مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مودی باشد انتخاب و دلایل انتخاب نوع قرینه یا قرائن و رقم آنها را با توجیه کافی در گزارش رسیدگی قید نماید و سپس با اعمال ضریب یا ضرائب مقرر در قرینه یا قرائن انتخابی درآمد مشمول مالیات مودی را تعیین نماید. در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب

شود معدلی که از نتایج اعمال ضریب به دست می‌آید درآمد مشمول مالیات خواهد بود.»

با توجه به ماده فوق نه تنها ممیز مکلف به رعایت قوانین مالیاتی از حیث انتخاب ضرائب و قرائن و توجیه کافی و استدلال شافی در تشخیص مالیات بر مبنای علی‌الراس است. بلکه به موجب همین ماده مکلف است دلایل و توجیحات خود را در گزارش رسیدگی قید نموده، به استناد ماده ۲۳۷ قانون، نیز در برگ تشخیص صادره مجدداً مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی را ذکر نماید. تا نحوه محاسبه برای مودی روشن باشد.

برای روشن شدن نحوه محاسبه مالیات علی‌الراس ابتدا لازم است از ضریب و قرینه تعریفی ارائه گردد.

### مبحث اول - قرائن مالیاتی:

به موجب ماده ۱۵۲ قانون، «قرائن مالیاتی عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، به طور علی‌الراس به کار می‌رود...»

با توجه به ماده فوق روشن است که قرینه مالیاتی متغیری است که با عنایت به فصل سوم قانون انتخاب گردیده و مبنای تشخیص مالیات علی‌الراس و پایه احتساب آن است.

### مبحث دوم - ضرائب مالیاتی:

به موجب ماده ۱۵۳ قانون: «ضرائب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آن‌ها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الراس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد.» به عبارت دیگر ضریب مالیاتی عددی مشخص و معلوم است که در قرین ضرب گردیده و حاصل ضرب آن دو، درآمد مؤدی است که به آن مالیات تعلق می‌گیرد.

### مبحث سوم - جدول ضرائب:

ماده ۱۵۴ قانون نحوه تنظیم جدول ضرائب را برای هر شغلی بیان داشته است که توسط کمیونی مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و نماینده صنفی صاحبان حرف در تهران و شهرستان با کمیون موضوع بند ب قانون مذکور تهیه و ابلاغ می‌گردد.

اکنون با توجه به تعاریف فوق نحوه محاسبه مالیات علی‌الراس روشن می‌گردد. بدین نحو که ممیز ابتدا به استناد ماده ۱۵۲ قانون قرینه مالیاتی را تشخیص و سپس با توجه به جدول ضرائب موضوع ماده ۱۵۴ ضریب شغلی مودی را انتخاب و از حاصلضرب این دو درآمد مشمول مالیاتی مودی را محاسبه می‌نماید بنابراین با توجه به مطالب سابق‌الذکر بدیهی است که تشخیص مالیات به طور علی‌الراس کاملاً به استناد قانون بوده و هیچ گونه وابستگی به نظر مودی ندارد.

### گفتار دوم - مالیات به طور علی‌الراس برای دفاتر اسناد رسمی:

در گفتار قبل نحوه محاسبه مالیات علی‌الراس را بیان کردیم و روشن شد که حاصلضرب قرینه در ضریب مالیاتی، درآمد مشمول مالیات را تعیین می‌نماید اکنون در این گفتار قرینه و ضریب مالیاتی دفاتر اسناد را بررسی خواهیم نمود.

### مبحث اول - قرینه مالیاتی:

به موجب بند ۵ ماده ۱۵۲ قانون قرینه مالیاتی برای دفاتر اسناد رسمی عبارت است از: «جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر هاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها».

قانونگذار در این ماده ۳ مشخصه را به عنوان قرینه مالیاتی ذکر کرده است که عبارتند از: ۱- حق‌التحریر ۲- حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر ۳- میزان تمبر مصرفی دفاتر. از این ۳ مشخصه دو مشخصه اول با هم تشکیل قرینه را داده و مشخصه دوم به تنهایی به عنوان قرینه تعیین گردیده و چون جمله با یا عطف گردیده روشن است



که مراد مقنع تعیین یکی از این دو عامل به عنوان قرینه بوده است. برای توضیح بیشتر لازم است مشخصه‌های فوق را تعریف نمایم.

۱- حق التحریر: حق التحریر عبارت است از دستمزدی که سر دفتر جهت تنظیم سند و گواهی امضاء دریافت می‌دارد و میزان و مبلغ آن طبق تعرفه‌ای است که توسط قوه قضائیه تعیین می‌گردد. (ماده ۵۴ قانون دفاتر اسناد رسمی)

آنچه لازم به ذکر و حائز اهمیت است این است که دریافت هرگونه وجهی مازاد بر تعرفه حق التحریر، از طرف سر دفتر، تخلف محسوب و به استناد قسمت ۲ بند ۵ ماده ۲۹ آیین‌نامه‌های بند ۴ ماده ۶ و ..... موجب انفصال دائم سر دفتر خواهد بود بنابراین وجوه اضافه دریافتی را نمی‌توان حق التحریر نامید زیرا اطلاق لفظ «حق التحریر» به مازاد دریافتی مغایر با بند ۱ ماده ۵۰ و ماده ۵۴ قانون دفاتر اسناد رسمی است و این عمل مخالف قواعد تفسیر قانون است.

**تبصره: بررسی یک رأی و رفع توهم:**

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رأی شماره ۱۶۹/۷۲/۶ مورخ ۷۳/۲/۲۹ اعلام می‌دارد:

رأی: طبق بند ۱۷ ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ صاحبان دفاتر اسناد رسمی و ازدواج و طلاق مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی می‌باشند و در صورت عدم مراعات ماده مزبور یا در موارد مذکور در ماده ۹۷ آن قانون مشتمل بر عدم تسلیم درآمد و هزینه دفترخانه در موعد مقرر و یا عدم ارائه دفاتر و مدارک مربوط و یا عدم قابلیت رسیدگی به دفاتر و مدارک به نظر ممیز و تأیید سر ممیز مالیاتی درآمد مشمول مالیات آنان از طریق علی‌الراس تشخیص داده خواهد شد. بنابراین دادنامه شماره ۶۱۹ مورخ ۷۲/۷/۱۰ شعبه ۶ دیوان مبنی بر تأیید رأی کمیسیون مالیاتی که به اعتبار تشخیص علی‌الراس درآمد مشمول مالیات در قضیه مطروحه صادر شده است موافق اصول و موازین قانونی تشخیص داده می‌شود. این رای به استناد قسمت آخر ماده ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری برای شعب دیوان و سایر مراجع مربوط

در موارد مشابه لازم‌الاتباع است.

در این جا لازم به ذکر است که رای فوق‌الذکر عدم نگهداری دفاتر قانونی را از طرف دفاتر اسناد رسمی موجب تشخیص مالیات بر مبنای علی‌الراس دانسته است و از این رای تنها همین مطلب استفاده می‌گردد نه اینکه ممیز در تعیین مبلغ حق‌التحریر مختار باشد. چون این امر مخالف صراحت اصل ۵۱ قانون اساسی است. به عبارت دیگر هر نوع تفسیری مازاد بر آنچه که بیان شد از رای مزبور مصادره به مطلوب است.

۲- حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی: به موجب قوانین فعلی تنها ماده ۵۳ قانون دفاتر اسناد رسمی حق‌الزحمه مصرف تمبر (حق‌الثبت) را برای سران دفاتر مقرر می‌دارد و به جز ماده فوق سران دفاتر درآمدی برای حق‌الزحمه وصول عوارض ندارند. ماده ۵۳ قانون دفاتر مقرر می‌دارد: «از درآمد حاصل از حق‌الثبت، صاحبان دفتر و دفتریارها به ترتیب زیر سهم خواهند برد: تا ۶۰۰ ریال در ماه نصف، از ۶۰۱ ریال تا ۴۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۶۰۰ ریال  $\frac{۱}{۱۰}$  از ۴۰۰۱ ریال تا ۱۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد از چهارهزار ریال  $\frac{۱}{۱۰}$  و از ۱۰۰۰۱ ریال تا ۵۰۰۰۰ هزار ریال نسبت به مازاد از ۱۰۰۰۰ ریال  $\frac{۱}{۱۰}$  از موارد فوق به سردفتر و دفتریار و کمک اعاشه کارکنان دفاتر برابر آیین نامه وزارت دادگستری (قوه قضائیه) سهمی اختصاص خواهد یافت.»

با توجه به ماده فوق‌الذکر جمع درآمد دفترخانه از محل این قانون حداکثر در هر ماه ۳۵۸۰ ریال خواهد بود که  $\frac{۲}{۳}$  آن نیز به استناد ماده ۳۱ متعلق به دفتریار خواهد بود.

۳- میزان تمبر مصرفی: منظور از تمبر مصرفی حق‌الثبت است که به وسیله دفترخانه وصول می‌گردد. قابل ذکر است که اولاً به موجب آیین‌نامه راجع به الغای رویه الصاق و ابطال تمبر مصوب ۱۶ اردیبهشت ۱۳۵۲ وزارت دادگستری، الصاق تمبر به اسناد ملغی گردیده و شایسته بود قانونگذار از کلمه حق‌الثبت استفاده می‌نمود. ثانیاً حق‌الثبت خود به تنهایی نمی‌تواند قرینه مالیاتی قرار گیرد زیرا هیچ‌گونه ارتباطی با میزان درآمد دفترخانه ندارد. (به همین دلیل هم در جدول ضرائب به عنوان قرینه ذکر نگردیده است) تنها وجهی که می‌توان برای آن گفت این است که منظور مقنن از تمبر مصرفی وسیله‌ای

برای کنترل حق التحریر ابرازی است نه اینکه خود به تنهایی قرینه قرار گیرد.

### مبحث دوم - ضریب مالیاتی :

اکنون که قرینه مالیات دفاتر اسناد رسمی مشخص گردید لازم است که ضریب مالیاتی دفاتر بیان شود. کمیسیون تعیین ضرائب در اردیبهشت ماه سال ۷۶ جدول تعیین ضرائب را تصویب و ضریب مالیاتی را برای دفاتر ازدواج و طلاق ۵۵٪ از وجوه دریافتی و برای دفاتر اسناد رسمی ۳۰٪ از حق التحریر دریافتی پس از کسر پرداختی به دفتریار و پاداش کارکنان دفترخانه (موضوع قانون دفاتر اسناد رسمی و اصلاحیه مورخ ۷۱/۳/۳ مجلس شورای اسلامی) تعیین نموده است. به عبارت دیگر ضریب مالیاتی دفاتر اسناد رسمی ۳۰٪ از هفتاد درصد از کل حق التحریر دریافتی است.

بنابر آنچه گفته شد مالیات به طور علی‌الراس برای دفاتر اسناد رسمی بدین نحو تعیین می‌گردد که ابتدا ۳۰٪ از حق التحریر کسر گردیده و از ۷۰٪ باقی‌مانده ۳۰٪ آن محاسبه و به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی، آنگاه مطابق ماده ۱۳۱ قانون، مالیات متعلق محاسبه می‌گردد.

### پژوهشگاه علوم و مطالعات فرهنگی

آنچه که در مقال بر خواننده گرامی روشن گردید این است که مالیات شغلی یا بر اساس دفاتر ابرازی و یا بر مبنای تشخیص علی‌الراس تعیین می‌گردد و نوع سومی برای وصول مالیات شغلی در قانون مالیات‌ها وجود ندارد به علاوه مالیات شغلی بر مبنای تشخیص علی‌الراس نمی‌تواند بر اساس نظر شخصی ممیز تعیین گردد. بلکه ضروری است که با رعایت قانون و ضوابط و معیارهای تشخیص علی‌الراس محاسبه شود. و ممیز هیچ‌گونه نقشی در تعیین ضریب و قرینه مالیاتی ندارد. اما متأسفانه این چند سال اخیر در عملکرد ممیزین محترم مالیاتی دفاتر اسناد، حداقل در رابطه با غالب دفاتر اسناد تهران، نه در محاسبه و نه در صدور برگ تشخیص هیچ یک از قوانین و مقررات مربوطه رعایت نگردیده است. در محاسبه مالیات بدون توجه به ضریب و قرینه مبلغی چندین

برابر درآمد مشمول مالیات به حق التحریر اضافه شده و در صدور برگ تشخیص هم هیچ یک از معیارهای مندرج در ماده ۲۳۷ قانون رعایت نگردیده است. و هرگاه سردفتری هم به نحوه محاسبه اعتراض نموده یا از ممیزین توضیح خواسته است پاسخی مناسب دریافت ننموده و گاهی پاسخی تند که کم از اهانت نبوده دریافت داشته است.

آنچه شایسته است که به ویژه در دولت محترم جناب حجت الاسلام خانمی که قانونمداری را از اهم اهداف خود قرار داده است، نصب العین ممیزین مالیاتی قرار گیرد رعایت قوانین مالیاتی در تعیین، تشخیص و صدور برگ تشخیص است. خاصه سران دفاتر که خود از مأمورین وصول مالیات و حقوق دولتی هستند و به نوعی همکار پرسنل محترم وزارت امور اقتصادی و دارایی، در رعایت قانون نسبت به تعیین مالیات شغلی خود از ممیزین مالیاتی توقع بیشتری دارند.

والسلام

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی