

نکته‌ای پیرامون مالیات شغلی سردفتران

محمد زارعی^۱

از آنجا که پرداخت مالیات عادلانه و متناسب با درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله وظایف و تکالیف هر شهروند ایرانی است، تحقق این هدف جز در پرتو قانونی شفاف و صریح میسر نیست، به گونه‌ای که امکان تفسیرهای متفاوت و گاه متعارض را نداشته باشد. قانون مالیات‌ها به دلیل تنوع و گستردگی، دارای آیین‌نامه‌های پراکنده‌ای است و بعضاً بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های متنوع به گونه‌ای است که احاطه بر تمام جوانب و ابواب این قانون و آگاهی از تمام آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها حتی بر اهل فن و کارآموده نیز سخت و ممتنع است.

خاطرات شوم اخذ خودسرانه مالیات و از سوی دیگر ضرورت اخذ مالیات، سبب تصویب اصل ۵۱ ق.ا. 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 قانون اساسی آن چنان جامع و مانع تدوین گردیده است که روح حاکم بر آن نشانه یکی از دغدغه‌های مهم تدوین‌کنندگان آن بوده است و خط مشی دست‌اندرکاران

امور مالیاتی در تمام سطوح را معین می‌کند و تخطی از آن موجب می‌گردد که بسیاری از بخشنامه‌ها به علت مغایرت با قانون از سوی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردد.

نظر به اینکه قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۸۰ از سوی مجلس شورای اسلامی برای تحقق وعده عدالت مالیاتی مورد اصلاحات اساسی قرار گرفت - که جای پرداختن به تمام ابعاد آن از حیثه این مقال خارج است و - فقط به فصل چهارم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم از مواد ۹۳ الی ۱۰۴ که به موضوع مالیات بر درآمد مشاغل اشخاص حقیقی مربوط است، می‌پردازیم.

از آنجا که تشخیص مالیات مشاغل دفاتر اسناد رسمی توسط اداره امور مالیاتی، با عملکردهای متفاوت از سوی ممیزان مالیاتی مواجه است و تشخیص مالیات ظاهراً فاقد معیار و ملاک واحد و مشخصی است و برخی هزینه‌های دفاتر از جمله ده درصد واریزی به حساب کانون سردفتران و دفتریاران مورد محاسبه و توجه قرار نمی‌گیرد. در این مقاله سعی خواهیم نمود که مالیات شغلی دفاتر اسناد رسمی را با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم بیان نماییم.

فصل اول

اظهارنامه مالیاتی

اظهارنامه مالیاتی، فرم‌های مخصوصی است که سازمان امور مالیاتی، آن را تهیه می‌کند و فعالیت‌های شغلی مؤدی در یک سال مالیاتی در آن درج می‌گردد که مؤدیان مکلف‌اند تا پایان تیرماه سال بعد به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند.

گفتار اول: عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی

طبق ماده ۱۰۰ قانون به منظور برخورداری از معافیت‌های مقرر در ماده ۱۰۱، مؤدیان مکلفند اظهارنامه مالیاتی را تحویل اداره امور مالیاتی نمایند. با توجه به اینکه پس از اصلاح قانون در سال ۱۳۸۰ میزان معافیت‌های مقرر به نحو چشمگیری افزایش یافته

است که معافیت مقرر در ماده ۱۰۱ در سال ۱۳۸۲ به میزان ۱۷/۴۰۰/۰۰۰ ریال بوده و در سال ۱۳۸۶ این معافیت به ۲۷/۲۴۰/۰۰۰ رسید. عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی علاوه بر اینکه موجب عدم برخورداری از معافیت‌های فوق می‌گردد در خصوص مشمولان بندهای الف و ب ماده ۹۵ موجب تعلق جریمه‌های معادل چهل درصد مالیات می‌گردد و مشمول بخشودگی نمی‌شود.

گفتار دوم: معافیت دارندگان واحدهای کسبی متعدد

برخی همکاران ممکن است علاوه بر سردفتر اسناد رسمی، سردفتر ازدواج یا طلاق نیز باشند. در این صورت، سؤال اصلی این است که افراد دارای چند شغل، آیا از یک معافیت مقرر در ماده ۱۰۱ بهره‌مند می‌گردد یا چند معافیت؟ این موضوع مباحثات و مناقشات زیادی را برانگیخته و لیکن به موجب بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۷۶۸/۱۵۷۷۶ مورخ ۸۳/۹/۱۵ سازمان امور مالیاتی، مؤدیان مالیاتی در صورت برخورداری از چند نوع شغل یا منبع درآمد، فقط از یک معافیت مالیاتی بهره‌مند می‌شدند!!

سرانجام هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره ۲۰۹ مورخ ۸۵/۴/۱۱ این بخشنامه را ابطال نمود.

اما سازمان امور مالیاتی همچنان بر اقدام خود اصرار ورزیده و به موجب بند ۳ بخشنامه شماره ۱۶۶۳۵ مورخ ۸۷/۲/۲۹ «دارندگان واحدهای کسبی متعدد را برخوردار از یک معافیت موضوع ماده ۱۰۱ می‌داند». که در هر حال، با صدور این بخشنامه انتقادات زیادی بر آن وارد است که مجال دیگری می‌طلبد.

گفتار سوم: عدم رسیدگی به اظهارنامه

طبق ماده ۱۵۶ قانون، اداره امور مالیاتی موظف است ظرف یک سال و سه ماه از تاریخ تسلیم اظهارنامه نسبت به اظهارنامه مؤدیان رسیدگی نماید در صورتی که در طی این مهلت به این موضوع رسیدگی ننمایند اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌گردد و مالیات دیگری قابل محاسبه نخواهد بود.

فصل دوم

محاسبه مالیات براساس دفاتر قانونی

درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا عناوین دیگر در ایران تحصیل می‌نماید پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد (ماده ۹۳ قانون). بیان این نکته ضروری است که درآمدی مشمول مالیات قرار می‌گیرد که هزینه‌ها و استهلاک‌ها طبق فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاک کسر شده باشد. مفاد ماده ۹۵، صاحبان مشاغل را از لحاظ تشخیص درآمد به سه دسته کلی تقسیم می‌نماید.

بند الف - صاحبان مشاغلی که به موجب این قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت هستند و باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگاهداری کنند.

ب - صاحبان مشاغلی که به موجب این قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه می‌باشند.

ج - صاحبان مشاغلی که مشمول مقررات بندهای الف و ب فوق نیستند صورت و خلاصه وضعیت درآمد و هزینه خود را طبق ضوابط و نمونه‌های تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور نگاهداری کنند.

طبق تقسیمات مقرر در ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم، سردفتران اسناد رسمی مشمول بند ب ماده ۹۵ و دفتریاران و صاحبان دفاتر ازدواج و طلاق مشمول بند ج قرار می‌گیرند.

گفتار اول: تعریف دفاتر قانونی

همان‌گونه که اشاره شد مشمولین بند الف ماده ۹۵ بایستی دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت را نگاهداری نمایند، لیکن مشمولین بند ب و ج ماده ۹۵ صرفاً دارای دفتر درآمد و هزینه می‌باشند و مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل نمی‌باشند.

گفتار دوم: آثار نگهداری دفاتر قانونی

در صورتی که مؤدی دارای دفاتر قانونی باشد در این صورت جهت محاسبه درآمد مشمول مالیات، کل درآمد آنان را از هزینه‌ها و استهلاک‌ها کسر می‌نماید سپس مبالغ به دست آمده را منهای معافیت مقرر در ماده ۱۰۱ نموده که این مبالغ را در نرخ موضوع ماده ۱۳۱ قانون قرار می‌دهند.

گفتار سوم: جرایم ناشی از عدم نگهداری دفاتر

طبق ماده ۱۹۳ قانون در صورت فقدان دفاتر قانونی مشمول جریمه ۲۰٪ مالیات و عدم ترازنامه سود و زیان نیز ۲۰٪ خواهد بود.

فصل سوم

تشخیص علی‌الرأس

ماده ۹۷ سه مورد را برای تشخیص درآمد علی‌الرأس بر می‌شمرد:

- ۱- عدم ارائه حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان تا مهلت مقرر.
- ۲- خودداری از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار.
- ۳- دفاتر و مدارک ابرازی به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص داده شود.

در این صورت، برگ تشخیص مالیات باید براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن موجب انقطاع مرور زمان پنج سال و سه ماهه در ماده ۱۵۷ قانون می‌باشد به عبارت دیگر مؤدیانی که بایستی در مهلت مقرر نسبت به تسلیم اظهارنامه اقدام نمایند اگر از تسلیم اظهارنامه خودداری نمایند در صورتی که ظرف ۵ سال و سه ماه از تاریخ مقرر، سپری شود و برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ نگردد، مالیات مشمول مرور زمان می‌گردد، و این مالیات دیگر قابل مطالبه نخواهد بود.

گفتار اول: نحوه محاسبه مالیات علی‌الرأس برای دفاتر اسناد رسمی

برای محاسبه مالیات سران دفاتر اسناد رسمی طبق بند ۶ ماده ۱۵۲ قانون عبارت است از «جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها» متأسفانه این بند عیناً از بند ۱۵ ماده ۱۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸ اقتباس گردیده است که منطبق با شرایط کنونی نیست. به هر حال، مجموع حق‌التحریر ثبت اسناد و گواهی امضا، درآمد سردفتر محسوب می‌گردد.

اداره امور مالیاتی از مجموع درآمد سردفتر ۳۰٪ یعنی پاداش کارکنان دفترخانه و سهم دفتریار را از کل درآمد کسر و مابقی را در ضریب دفاتر اسناد رسمی که ۳۰٪ می‌باشد به دست می‌آورند.

برای مثال اگر یکصد میلیون ریال درآمد دفترخانه در یک سال باشد به شرح ذیل محاسبه می‌گردد:

$$۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۳۰\% = ۷۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۷۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۳۰\% = ۲۱/۰۰۰/۰۰۰$$

که درآمد مشمول مالیات بیست و یک میلیون می‌گردد که پس از کسر معافیت‌های مقرر طبق نرخ‌های ماده ۱۳۱ مالیات آن محاسبه می‌گردد.

گفتار دوم: اشکال ناشی از محاسبه

در این گونه محاسبه همان‌گونه که در مثال فوق اشاره شد ۱۰٪ واریزی به حساب کانون سردفتران و دفتریاران که جزء هزینه‌های قانونی محسوب می‌گردد مورد محاسبه قرار نمی‌گیرد که بعضاً مبالغ معتنا بهی می‌باشد.

فصل چهارم

خود اظهاری

به منظور حفظ کرامت انسان‌ها و کاربردی نمودن آن و احترام به صدق و راستی، ماده ۱۵۸ قانون پیش‌بینی می‌نماید که سازمان امور مالیاتی می‌تواند اظهارنامه مؤدیان مالیاتی

که به موقع تسلیم شده باشد را بدون رسیدگی قبول نماید. موضوع خوداظهاری مورد اقبال بسیاری از اصناف واقع گردید. لیکن راهکاری که سازمان امور مالیاتی در پیش گرفته و عمل می‌نماید تنظیم و امضای تفاهم‌نامه بین اصناف و سازمان امور مالیاتی است که طبق این تفاهم‌نامه، اظهارنامه مؤدیان طبق این اصل پذیرفته می‌شود.

گفتار اول: ایراد بر تفاهم‌نامه‌ها

اعمال اداری اصولاً به صورت یک طرفه و یک‌جانبه است و این اقدامات وفق قوانین و مقررات می‌باشد. لیکن آن‌گونه که از این تفاهم‌نامه به دست می‌آید این است که توافق دو اراده است به منظور ایجاد حقوق و تکالیف که از چند جهت قابل ایراد است؛

۱- در ماده ۱۵۸ امضای چنین تفاهم‌نامه‌ای بین اصناف و سازمان امور مالیاتی پیش‌بینی نگردیده است.

۲- اصناف نمی‌توانند برای اعضای خود تکالیف دیگری مقرر نمایند. زیرا اصولاً این تفاهم‌نامه‌ها که به منظور ایجاد تکالیف برای اعضای اصناف می‌باشد، به گونه‌ای تعهد برای ثالث محسوب می‌گردد.

گفتار دوم: نحوه محاسبه طبق تفاهم‌نامه

براساس تفاهم‌نامه‌ای که بین کانون سردفتران و دفتریاران و سازمان امور مالیاتی امضا گردیده است، نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات بدین گونه است که پس از کسر ۴۰٪ مبلغ باقی مانده را با اعمال ضریب ۳۹٪ محاسبه می‌نمایند. برای مثال؛ برای یکصد میلیون ریال درآمد:

$$۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۴۰\% = ۶۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۶۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۳۹\% = ۲۳/۴۰۰/۰۰۰$$

مبلغ بیست و سه میلیون و چهارصد هزار ریال مشمول مالیات می‌گردد که پس از کسر معافیت مقرر در ماده ۱۰۱، طبق نرخ‌های موضوع ماده ۱۳۱ محاسبه می‌گردد. مقایسه بین تفاهم‌نامه خوداظهاری و محاسبه براساس تشخیص علی‌الرأس، مشخص

می‌نماید که در این گونه محاسبه حقایق و واقعیت‌ها چندان مورد توجه قرار نگرفته است به گونه‌ای که درآمد مشمول مالیات در این مورد بیش از درآمد مشمول مالیات طبق محاسبه براساس تشخیص علی‌الرأس می‌باشد.

نتیجه:

آنچه در این یادداشت روشن گردید شیوه‌های پرداخت مالیات شغلی است که براساس سه روش قابل وصول می‌باشد یا براساس دفاتر ابرازی یا تشخیص علی‌الرأس یا خوداظهاری پایه‌گذاری گردیده است، که در هر روش به طور مفصل شیوه‌های جمع‌آوری درآمد و هزینه و طریق محاسبه مالیات آن مشخص گردید، که هر کدام از این روش‌ها مزایا و معایبی دارد. در روش اول که محاسبه مالیات براساس دفاتر قانونی است همواره این امکان وجود دارد که دفاتر مورد قبول ممیزهای مالیاتی قرار نگیرد. در این صورت به هیئت موضوع بند ۳ ماده ۹۷ ارجاع می‌گردد. این هیئت که متشکل از سه نفر حسابرس به انتخاب رئیس سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد به موضوع چگونگی تنظیم دفاتر رسیدگی می‌نماید. این قانون به گونه‌ای تنظیم شده که امکان انتخاب حسابرس را از سوی مؤدی سلب گردیده است. در روش دوم که ممیزهای مالیاتی باید برگ تشخیص را براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد، به طور عمده نادیده گرفته و تشخیص فردی را جایگزین آن می‌نمایند که بسیاری از اعتراضات به برگ تشخیص و انبوه پرونده‌ها در هیئت حل اختلاف مالیاتی ناشی از همین عملکرد می‌باشد. و اما در روش سوم که ایرادات آن در متن مقاله بیان گردید.

امید می‌رود با اعتماد و حسن نیت نسبت به مؤدیان مالیاتی و با حفظ کرامت انسانی با تصحیح عملکرد و نحوه محاسبه در تشخیص خوداظهاری موجبات تفاهم عملی فراهم گردد.