

## مهمینار مسائل مالیاتی

۲

### افزایش مالیات گروهی معین و تقلیل مالیات گروه دیگر

نکته دیگری که باید بآن توجه کرد افزایش مالیات گروهی معین از حقوق بگیران و کاهش مالیات عده دیگر از آنان است. جدول شماره ۱ که تقدیم حضار محترم شده مالیات حقوق مختلف را مطابق دو قانون سابق و لاحق نشان میدهد. برای سهولت بررسی و تجسم آن مالیات حقوق مختلف مطابق دو قانون قدیم و جدید بصورت نموداری - نمودار شماره ۳ - نموده شده است. در این نمودار خط تیره نمودار مالیات حقوق مطابق قانون ۱۳۳۵ و خط قرمز نمودار مالیات حقوق مطابق قانون ۱۳۴۵ میباشد. چنانکه در نمودار ملاحظه میشود قوس مالیات جدید از نقطه‌ای که شروع میشود پائین‌تر از قوس مالیات قدیم است. آنگاه از نقطه‌ای - نقطه الف - منحنی مالیات جدید بالا و بالاتر از منحنی مالیات قدیم صعود میکند و سپس باز در نقطه دیگری - نقطه ب - فرق میافتد و تا پایان در زیر کمان مالیات قدیم قرار میگیرد. بعبارت دیگر مالیات جدید حقوق فقط در فاصله دو نقطه است که بیش از مالیات قدیم است و منحنی مالیات جدید نیز در فاصله این دو نقطه بالاتر از منحنی مالیات قدیم است. در ورای این دو نقطه مالیات جدید و منحنی مربوط پائین‌تر از مالیات قدیم است. ما در اینجا فاصله این دو نقطه را منطقه بحرانی یا منطقه متحمل مالیات اضافی جدید مینامیم. برای سهولت بررسی این منطقه درشت‌تر در نمودار دیگری - نمودار شماره ۴ - نشان داده شده است. چنانکه از روی جدول شماره ۱ و همچنین این نمودار - نمودار شماره ۴ - ملاحظه میشود به حقوقی که در فاصله ۲۷۰۰۰ ریال و ۷۵۰۰۰ ریال در ماه میباشد مالیات اضافی جدیدی وضع شده این حقوق حقوق متوسط میباشد.

صاحبان این حقوق اکنون باید مطابق قانون مالیات‌های مستقیم جدید اسفند ماه ۴۵ - مالیات بیشتری بپردازند. کسانی که درآمد حقوق آنها بالاتر از ۷۵۰۰۰ ریال و یا پائین‌تر از ۲۷۰۰۰ ریال در ماه است از وضع قانون

جدید منتفع شده‌اند. البته اشخاصی که حقوقشان پائین‌تر از ۲۷۰۰۰ ریال است اندکی منتفع میشوند و آنها که حقوقشان از ۲۵۰۰۰ ریال در ماه بیشتر است بمقدار بیشتری نسبت به گذشته منتفع میشوند. به بیانی دیگر قانون جدید حقوق بگیر متوسط را در معرض تحمیل مالیات قرار داده و نسبت به کسانی که حقوق بالا یعنی از ۲۵۰۰۰ ریال پیلا در ماه دریافت میدارند ارفاق‌روا داشته و مالیات آنها را پائین آورده است. همچنین است درآمدهای دیگر غیر از حقوق.

مسأله‌ای که اینک در این سمینار مطرح است این است که سبب این پیش‌آمد چه بوده؟ آیا تحمیل مالیات به طبقه حقوق‌بگیر متوسط دانسته و عمدی به ملاحظات اجتماعی خاص بوده یا آنکه بدون پیش‌بینی فقط بسبب هموار کردن قوس صعودی مالیات بر حقوق ناخواسته چنین وضعی پیش آمده است.

پاسخ باین سؤال دارای نتیجه عملی و اجتماعی مهمی است. با چنین وضعی که پیش آمده غالب حقوق‌بگیرانی که در فاصله دو نقطه پیش گفته یعنی در منطقه متحمل مالیات اضافی هستند به کارفرمایان خود مراجعه کرده و تقاضای افزایش حقوق خود برای جبران مالیات جدید خویش دارند. برخی از کارفرمایان صحیح یا سقیم میگویند که شاید افزایش مالیات طبقه متوسط حقوق‌بگیر دانسته و با توجه به برخی ملاحظات اجتماعی بوده است و اگر چنین مالیاتی با پرداخت اضافه حقوق جبران شود نقض غرض میگردد. برخی از حقوق‌بگیران معتقدند که فقط تصادف چنین وضعی را پیش آورده و اجرایی بر نامه و هدف اجتماعی خاص مورد نظر نبوده است. بر تئیبی که گذشت طرفین با رعایت منافع خود وضع جدید را تفسیر میکنند و لذا بحث پیرامون این موضوع و اظهار نظر بخصوص از ناحیه مقامات ارجمندی که در کار وضع و گذرانیدن قانون جدید بوده‌اند این مسأله را روشن میسازد.

### تعارض دو ماده

نکته دیگر تعارضی است که بین قسمتی از ماده ۶ و قسمتی از ماده ۱۳۴ قانون جدید وجود دارد. ماده ۶ در ضمن تعیین نرخ مالیات حقوق میگوید نسبت به‌مازاد هفتصد هزار ریال حقوق سالانه به نرخ مربوط مقرر در ماده ۱۳۴ «باید مالیات کسر شود و در قسمت مربوط» ماده ۱۳۴ چنین میگوید

تا ۸۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه ۰/۲۰٪ نسبت به مازاد ۶۰۰۰۰۰ ریال .

با تلقین دو ماده چنانکه ملاحظه میشود ماده ۶ برای درآمد مازاد بر هفتصد هزار ریال نرخ ۲۰ درصد را تعیین میکند و ماده ۱۳۴ مازاد بر ۶۰۰۰۰۰ ریال را که اگر دومی را اعمال کنیم مالیات بیش از اولی میشود . بی شک نظر قانون گذار آن بوده که مالیات درآمد حقوق را در صورتی که بیش از هفتصد هزار ریال باشد مطابق نرخهای مربوط مقرر در ماده ۱۳۴ تعیین کند ولی در موقع احاله به ماده ۱۳۴ توجه نشده که در آنجا تصریح شده است مازاد بر ۶۰۰ هزار ریال به نرخ ۰/۲۰٪ و بر اثر مسامحه چنین تقارضی پدید آمده است .

**افزایش برخورد مالیاتی** (تبصره ۳ ماده ۶ و جزء ۲ ماده ۱۳۱ و

ماده ۱۳۲)

مسأله دیگر که جادارد پیرامون آن در اینجا گفتگو شود مالیات مقرریهای غیر مستمر است . تبصره ۳ ماده ۶ این نوع پرداختها را جدا از پرداختهای مستمر دانسته و میگوید باید از چنین پرداختهایی به نرخ ده درصد مالیات کسر و به دارائی پرداخت کرد . جزء ۲ ماده ۱۳۱ چنین مالیاتی را که به نرخ ۱۰ درصد تأدیه شده است علی الحساب میداند و ماده ۱۳۲ صاحبان این قبیل درآمدها را مکلف نموده است که تا آخر تیر ماه هر سال يك اظهارنامه تکمیلی حاوی جمع کل درآمدی که در سال مالیاتی قبل تحصیل کرده اند تنظیم و به دفتر ممیزی مالیاتی محل سکونت خود تسلیم نمایند و مالیات متعلق را طبق نرخ ماده ۱۳۴ احتساب و پس از کسر وجوهی که بعنوان مالیات بردرآمد قبلاً توسط خود او یا اشخاص دیگر بحساب او پرداخت شده است تأدیه کند .

**بدین ترتیب چنانکه ملاحظه میشود قانون برخورد مالیاتی مردم**

را با وزارت دارائی بیشتر میکند و این خود سبب خواهد شد که برعهده مامورین وزارت دارائی افزوده شود و بعلاوه هر سال اوقات هزاران نفر که مثلاً اندک فوق العاده غیر مستمر گرفته اند صرف ایاب و ذهاب به دارائی و دادن اظهارنامه و تعیین وقت و رسیدگی به اظهارنامه و غیره شود ، و تحمیلی که امکان داشت از آن اجتناب شود به بودجه عمومی وارد آید . آسان تر بود که محاسبه

مالیات مقرری غیر مستمر را نیز مطابق فرمولی بعهده همان کارفرما گذارد و خواست که مالیات نهائی این مبلغ را با توجه به سایر دریافتیهای مستمر حقوق بگیر محاسبه و پرداخت نمود. بدین ترتیب دیگر ضرورتی نداشت که مؤدی شخصاً با وزارت دارائی تماس حاصل نماید و اظهارنامه بدهد و اظهارنامه توسط اشخاص مختلف مورد رسیدگی و محاسبه قرار گیرد.

آیا قانون جدید مالیاتهای مستقیم میتواند ناسخ قوانین خاص دیگر باشد.

یکی دیگر از موضوعات مهمی که شایسته است در اینجا پیرامون آن بحث شود و آراء صاحبان نظر نسبت به آن خواسته شود موضوع تباین و تخلفی است که بین برخی از مقررات قانون مانحن فیه با برخی قوانین خاص دیگر وجود دارد.

برای نمونه ماده ۳۰۳ قانون مورد بحث یعنی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ میگوید:

مقررات باب اول و دوم و سوم این قانون از اول فروردین ماه ۱۳۴۶ بموقع اجراء گذاشته میشود و مقررات آن شامل کلیه اراضی بایر و مالیات بردرآمد هائی که تاریخ تحصیل درآمد و سایر مالیاتهای مستقیم که سبب تعلق مالیات بعد از تاریخ اجراء این قانون میباشد همچنین مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی مربوط به سال مالی که در سال اول اجراء این قانون خاتمه مییابد خواهد بود و کلیه قوانین و مقررات مالیاتی نسبت به آنها ملغی است. پیش از آنکه وارد بحث تعارضی احتمالی این ماده با برخی مقررات قوانین خاص دیگر شویم مختصری راجع به عبارات خود این ماده گفتگو میکنیم.

این ماده مقررات خود را در جایی شامل مالیاتهای معینی دانسته و در جای دیگر شامل منبع مالیات و آنگاه در قسمت مؤخر کلیه قوانین و مقررات را نسبت بآنها ملغی دانسته است. برای سهولت بررسی موارد مصرحه مشمول مقررات این ماده را در اینجا طبقه بندی میکنیم بدین ترتیب:

مقررات این ماده موارد زیر را در برمیگیرد:

۱- کلیه اراضی بایر

۲. مالیات بر درآمد هائی که تاریخ تحصیل آنها بعد از تاریخ اجرای این قانون میباشد .

۳. سایر مالیاتهای مستقیم که سبب تعلق مالیات بعد از تاریخ اجرای این قانون میباشد .

۴. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی مربوط به سال مالی که در سال اول اجرای این قانون خاتمه می یابد .

چنانکه ملاحظه میشود از موارد چهارگانه فوق قسمت اول منبع مالیات است و سه مورد دیگر خود مالیات و بنا بر این قسمت اخیر ماده را که میگوید «کلیه قوانین و مقررات مالیاتی نسبت به آنها ملغی است» میتوان چنین تفسیر کرد که جز در مورد اراضی بایر در سایر موارد باید مالیاتی قبلاً وجود داشته باشد تا قوانین و مقررات ناظر بآنها نیز بحکم این ماده ملغی شود .

این بحث دارای نتایج عملی است که اینک با ذکر يك مثال از تناقضی که ممکن است بین این ماده و قانون خاص دیگر وجود داشته باشد معلوم میگردد .

### حق عائله مندی

قانون بیمه های اجتماعی که سالها قبل از قانون مالیات مورد بحث برای تأمین اجتماعی کارگران وضع شده مقرر میدارد که به کارگران بیمه شده عائله مند باید کمک خاصی به نام کمک عائله مندی نمود و این بدان منظور بوده است که با افزایش اشخاص تحت تکفل کارگر زندگی او دچار فقر و پریشانی نشود و بهر حال از این جهت تا اندکی در امان باشد .

### ماده ۷۳

قانون بیمه های اجتماعی چنین مقرر میدارد :

کمک عائله مندی کلاً بمعده کارفرمای مربوط خواهد بود و باید در موقع پرداخت مزد یا حقوق طبق مقررات این قانون به بیمه شده بپردازد . میزان کمک عائله مندی عبارتست از یکصد ریال در ماه برای هر يك از فرزندان دوم بیالا .

پرداخت این مبلغ هم مطابق تبصره ماده اجباری است و چنانچه کارفرمایی از پرداخت آن استنکاف کند مجازات خواهد شد .

## ماده ۹۶

قانون بیمه های اجتماعی نیز چنین مقرر میدارد :  
سازمان از پرداخت هر گونه مالیات و عوارض و پرداخت هزینه تعمیر  
دعاوی و مالیات مستغلات معاف مییابد .

همچنین بیمه شدگانی که بموجب این قانون مستمیری یا کمک دریافت  
میکند نسبت به وجوه دریافتی از پرداخت مالیات و عوارض معاف میباشند .  
اکنون باید دید که آیا ماده ۳۰۳ قانون مالیات های مستقیم مورد بحث  
میتواند ماده ۹۶ قانون بیمه های اجتماعی را ملغی سازد یا نه . آیا اکنون با  
وضع ماده ۳۰۳ مورد بحث سازمان بیمه های اجتماعی و همچنین کارگری که  
در ماه ده تومان کمک عائله مندی دریافت میدارد باید مالیات پردازند یا مطابق  
قانون خاص خود کماکان از پرداخت مالیات و عوارض معاف هستند .

بنظر میرسد که ماده ۳۰۳ قانون مالیات های مستقیم نمیتواند ماده ۹۶  
قانون بیمه های اجتماعی را نسخ کند باین دلایل :

۱ - ماده ۳۰۳ مورد بحث میگوید « کلیه قوانین و مقررات مالیاتی ،  
نسبت بآنها (موارد مالیاتی که قبلاً ذکر شد) ملغی است» یعنی قوانین و مقررات  
باید اساساً و کلاً مالیاتی باشد تا بحکم این ماده ملغی شود و لاغیر . به بیانی  
دیگر باید قانون یا تصویب نامه یا مقررهای مخصوصاً و از ابتدا تا انتها برای  
یک موضوع مالیاتی وضع شده باشد تا بتواند بموجب ماده ۳۰۳ مورد سخن  
ملغی گردد .

پس قانون و مقرراتی مثل قانون بیمه های اجتماعی که به منظور های  
خاص وضع شده اند و برای نیل بآن منظور ها در ضمن مثلاً یکی از مواد خود  
معافیت مالیاتی ایجاد کرده با حکم ماده ۳۰۳ قانون مالیات ملغی نمیشود .

۲ - در ضمن بحث راجع به عبارات ماده ۳۰۳ قانون مالیات دیدیم که  
جز در مورد اراضی بایر که منبع مالیات است در سایر موارد خود مالیات ذکر  
شده است و لذا باید قبلاً مالیاتی وجود داشته باشد تا بحکم ماده ۳۰۳ قوانین  
و مقررات حاکم بر آنها ملغی شود .

در مورد ماده ۹۶ قانون بیمه های اجتماعی چون مالیاتی وجود نداشته  
است بلکه معافیتی بوده است پس ماده هم ملغی نمیشود .

۳ - قانون بیمه های اجتماعی چندین سال پیش برای تأمین کارگروضع شده و از تاریخ وضع آن تا امروز گرایش اجتماعی چنان بوده که اکنون میخواهند قانون را بنحوی تکمیل کنند که کلیه طبقات اجتماع را دربر بگیرد و همه از نظر اجتماعی تأمین داشته باشند نه فقط طبقه کارگر .

بعلاوه از تاریخ وضع قانون بیمه های اجتماعی تا حال هزینه زندگی بمیزان قابل ملاحظه ای افزایش یافته و کمک عائله مندی متعلق به کارگر همان یکصد ریال مقرر در قانون باقی مانده است .

پس از نظر اجتماعی زمینه ای نبوده است که گفته شود با توجه بآن ماده ۳۰۳ قانون مالیاتهای مستقیم ماده ۹۶ قانون بیمه های اجتماعی را لغو کرده است .

بهر حال این موضوع در این محفل محتشم به بحث گذارده میشود تا صاحب نظران ارجمند نسبت بآن فتوی دهند .

### تفاوت مالیات حقوق بگیران

موضوع دیگری که به بحث گذارده میشود تفاوتی است که بین مالیات حقوق برخی از حقوق بگیران با بعضی دیگر وجود دارد . تبصره ۱ ماده ۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ میگویند .

«معادل شصت درصد مالیات متعلق تا هفتصد هزار ریال حقوق سالانه دریافتی حقوق و مقرری بگیرانی که بموجب مقررات جاری دگر سال ۱۳۴۵ مشمول مالیات حقوق نبوده اند از مالیات متعلق در هر پرداخت بخشوده خواهند شد» .

در اینجا معلوم نیست چرا عده ای از حقوق بگیران باید کل مالیات متعلق را پردازند و گروهی دیگر فقط ۴۰ درصد آنرا . طرح این سؤال فقط برای روشن شدن جهت وجود تفاوت است نه مخالفت یا موافقت با آن .

شاید وقتی که جهت و فلسفه آن روشن شود هیچکس با آن مخالفتی نداشته باشد . ولی روشن شدن آن يك نتیجه عملی مهم دارد که در اینجا سعی میشود با ذکر مثالی بیان گردد .

فرض کنیم که يك مؤسسه تولیدی مهم در مملکت باشد که هم خود کار مؤسسه از لحاظ نقشی که در اقتصاد کشور دارد و هم کارکنان آن بسبب کار خلاقانه و

مولدی که انجام میدهند برای کشور حائز اهمیت فراوان باشند. نیز فرض میکنیم که کارکنان این مؤسسه مالیات متعلق را کلاً میپردازند بدون معافیت ۶۰ درصد.

باز فرض میکنیم که دستگاه دیگری باشد که عده‌ای اشخاص غیر مولد در آن کار کنند و این عده از جمله اشخاصی باشند که از ۶۰ درصد معافیت مقرر در تبصره یک ماده ۶ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده میکنند.

و باز فرض کنیم که یک یا چند نفر از دستگاه اخیر دو یا چند ماه یا چند سال بطور موقت در اختیار مؤسسه مولد نوع اول گذارده شوند و این اشخاص نیز طی مدت موقتی که در اختیار آن مؤسسه هستند حقوق و مزایای خود را از آن دریافت دارند.

در اینجا باید دید که مؤسسه پرداخت‌کننده حقوق و مزایای این قبیل اشخاص در مدت موقت مذکور مالیات آنها را به چه میزان باید کسر و به وزارت دارائی تأدیه کند.

آیا باید مثل کارکنان اصلی خود مؤسسه مالیات کامل از آنها کسر کرد یا آنکه باید ۶۰ درصد آنرا معاف دانست. اگر مالیات کامل کسر شود که مغایر با حکم تبصره مورد بحث است و اگر ۶۰ درصد معاف شود این سؤال پیش می‌آید که بین دو نفر که طی مثلاً چند سال مالی در یک مؤسسه کار کرده‌اند چرا باید تبعیض مالیاتی باشد.

همین سؤال در موردی پیش می‌آید که شخصی از مؤسسه مولد نوع اول بطور موقت به دستگاه نوع دوم منتقل شده باشد.

### مالیات مستغلات

یکی از مشکلات ادارات حسابداری مؤسسات و اشخاص حقوقی محاسبه و کسر مالیات مال الاجاره‌ای است که به صاحبان مستغلات اجاری خود میپردازند.

ماده ۲۰ بخصوص در تبصره ۶ اشخاص حقوقی مستاجر را مکلف ساخته است که مالیات مال الاجاره‌ای را که پرداخت میکنند کسر نموده و به دارائی بپردازند و در مقابل رسید گرفته و به موجرین تحویل نمایند.

کسر مالیات از یکطرف و اخذ و تحویل رسید از طرف دیگر اشکالات



چندی برای اشخاص حقوقی دارد .

در بسیاری از موارد موجرین گاه همراه با برخی اسناد و گاه بدون اسناد ، به مستأجرین حقوقی خود مراجعه کرده و استدلال میکنند که باین و آن دلیل آنها باید از پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات معاف باشند . در این مورد روزگاری باید صرف محاسبه و گفت و شنود کرد دائر بر اینکه برای شخص حقوقی تکلیفی قانونی تعیین شده است که مالیات مال الاجاره را کسر و تأدیه کند و موجر برای اینکه از معافیتی استفاده کند باید خود مستقیماً به دارائی رجوع کند . علاوه بر این گاه يك مستقل به گروه کثیری تعلق دارد و در اجاره نامه نیز اسامی آن گروه بعنوان موجر نوشته شده است .

مثلاً ملکی بارت به عیال و اولاد ذکور و انات بشخصی رسیده است که اینها هر يك سهمی معین از ملك را میبرند . چون موجرین در چنین مواردی اشخاص مختلف با سهم های مختلف هستند و از آنطرف برای شخص حقوقی مستأجر تکلیفی برای محاسبه و کسر مالیات هست باید مالیات سهم هر يك از موجرین را جدا گانه حساب کرده و به دارائی بپردازد . این محاسبه در مواردی که سهم های موجرین زیاد و مختلف المقدار میباشد بسیار دشوار است . از طرفی گاه چندین ماه اخذ رسید از ادارات دارائی با وجود ریختن وجه به حساب دارائی ، طول میکشد و در این مدت موجرین علی الدوام مراجعه و مطالبه رسید پرداخت مالیات خود را از مستأجر میکنند . شاید این سمینار بتواند راهی برای رفع دشواریهای موجود در این خصوص جستجو و ارائه کند .

**کسر مال الاجاره پرداختی از مال الاجاره دریافتی بعهده کیست ؟**

تبصره ۹ ماده ۲۰ قانون مالیاتهای مستقیم میگوید :

« هر کس ملك شخصی محل سکونت خود را به دیگری به اجاره واگذار کند و خود خانه دیگری برای سکونت خویش اجاره کند در احتساب درآمد مشمول مالیات مستغلات او میزان مال الاجاره ای که بموجب سند رسمی میپردازد از کل مال الاجاره های دریافتی او کسر خواهد شد »

در اینجا باید دید این محاسبه و موضوع کردن يك مال الاجاره از

مال الاجاره دیگری باید در کجا انجام گیرد. اگر موجری با ارائه اسناد رسمی دال بر پرداخت مال الاجاره محل سکونت استیجاری خود به شخص حقوقی مستأجر ملک خود مراجعه و تقاضا کند که مال الاجاره ای را که او بابت محل سکونت خود پرداخته است از مال الاجاره ای که باید بابت ملک خود از مؤسسه حقوقی دریافت کند کسر شود آیا شخص حقوقی مستأجر میتواند اینکار را بکند یا تفریق این دو مال الاجاره منحصرأ در اختیار خود دارائی است .

بدیهی است که چون قانون تکلیفی برای کارفرما در اینخصوص تعیین نکرده است این تفریق باید توسط خود دارائی انجام گیرد ولی این مساله باید روشن شود تا مراجعات موجرین اگر بی ثمر باشد انجام نگیرد .

بقیه در شماره بعد

