

نقد و بررسی برخی چالش‌های مالیات



شوریه انجمن حسابداران خبره ایران

کار پژوهشی گسترده و تجربه عملی بالا دارد و کاری سخت و زمان‌بر است. در این نوشتار سه مورد از چالش‌های فوق به صورت تفصیلی مورد بررسی قرار گرفته است و بابت هر چالش، سعی شده است ضمن تشریح زوایای مختلف موضوع و بخشنامه‌های مالیاتی مربوطه، در صورت امکان پیشنهادهای پیرامون حل موضوع بیان شود.

شرح چالش اول

برخی شرکت‌ها جهت تأمین مالی

اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴ و نیز اصلاح ماده ۵۴ مکرر ق.م.م. در ۷ دی‌ماه ۱۳۹۹ بوده است، هرچند اصلاحات فوق در جهت پوشش خلاءهای مالیاتی قانون قبلی بوده است لیکن برخی موارد در قانون فوق مغفول مانده است یا به دلیل مانع نبودن قانون و بخشنامه‌های مرتبط، تفاسیر متفاوتی از آن توسط واحدهای مالیاتی انجام می‌گیرد که این مورد منجر به نارضایتی مؤدیان می‌شود. تبیین تمام چالش‌های فوق، نیاز به



حمید خادم

با توجه به مفاد استاندارد ۶ قدیم و ۱ جدید (مصوب ۱۳۹۷) به‌عنوان اصلاح اشتباه نبوده است و رویداد جدید است و بایستی جاری لحاظ شود که در این صورت در قوانین و مقررات فعلی، معافیتی برای آن پیش‌بینی نشده است.

بررسی ماهوی موضوع

فلسفه قانون رفع موانع تولید همان‌طور که از عنوان آن مشخص می‌شود، این است که از سرمایه‌گذاران درخصوص کاهش شدید نرخ برابری ریال در مقابل ارز حمایت کند. فلسفه و هدف قانونگذار در قانون، حمایتی است و هدف این نیست که سرمایه‌گذاران را به چالش جدیدی گرفتار کند، حال آنکه رویه عمل برخی از حوزه‌های مالیاتی بابت مشمول مالیات کردن درآمد فوق، مخالف هدف فوق محسوب می‌شود؛ مضافاً آنکه با توجه به اینکه شرکت‌ها در سنوات قبل (شارژ زیان در بهای تمام شده دارایی) دارای مشوق ماده ۱۳۲ ق.م.م. بوده‌اند (با فرض قرارگیری در مناطق کمتر توسعه‌یافته)، یعنی کل درآمد ابرازی آنها (وفق قانون قدیم) در راستای پروانه بهره‌برداری معاف

الته تبدیل آن طبق آیین‌نامه اجرایی صادره در این ارتباط است و منجر به ایجاد آثار مثبت بابت برگشت زیان تسعیر ارز شناسایی شده قبلی می‌شود زیرا دینی ارزی که زیان تسعیر آن در بهای تمام شده دارایی شارژ شده بود در صورت تسویه اصل آن در زمانی مشخص با نرخی ترجیحی تبدیل به بدهی ریالی می‌شود که با توجه به پایین آمدن بدهی ارزی می‌بایستی در راستای استاندارد حسابداری، بخشی از زیان تسعیر ارز شارژ شده در بهای تمام شده دارایی، برگشت شود و این امر، آثار مثبت دارد (برگشت زیان تسعیر ارز). عمده‌تأ شرکت‌هایی که درگیر این ماجرا بودند، مشوق ماده ۱۳۲ ق.م.م. را داشتند و استهلاک دارایی فوق (مشمول بر زیان تسعیر ارز شارژ شده) برای آنها مشوق مالیاتی نداشت لیکن واحدهای مالیاتی در عمده موارد درآمد فوق را مشمول مالیات می‌کنند.

بررسی شکلی موضوع

اگر درآمد برگشت زیان فوق به‌عنوان تعدیلات سنواتی لحاظ شود، در راستای بخشنامه ۲۰/۲۱۰۱۲ مورخ ۲۵/۱۰/۱۳۹۱ درخصوص رسیدگی به تعدیلات سنواتی، صراحتاً درآمد آن را معاف از مالیات تلقی کرده است؛ به‌گونه‌ای که در بند ب قسمت ۴ آن بیان شده است که اقلام بستانکار حساب تعدیلات سنواتی (درآمد) به استثنای موارد ذیل به درآمد، مشمول مالیات عملکرد سال مورد رسیدگی اضافه می‌شود «اقلام مربوط به برگشت هزینه‌هایی که مؤدی مربوطه (سال شناسایی هزینه) مشمول معافیت یا مشمول مالیات به نرخ مقطوعی بوده است».

الته از منظر حسابداری موضوع فوق

خرید ماشین‌آلات و تأسیسات خط تولید خود در سنوات قبل (۱۳۹۱ و بعد) از محل تسهیلات ارزی صندوق ذخیره ارزی تسهیلاتی را دریافت کرده‌اند با توجه به اینکه تعهدات آنها ارزی بوده است و نرخ ارز، افزایش قابل توجه داشته است، از طرفی در راستای بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۶ که بیان می‌دارد «تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به تحصیل و ساخت دارایی‌ها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازافت، به بهای تمام‌شده دارایی مربوط اضافه می‌شود.

الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل ۲۰ درصد باشد.

ب. در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

عمده شرکت‌های درگیر موضوع فوق‌الذکر، در سنوات بعدی این زیان را در بهای تمام شده دارایی شارژ و متعاقباً طبق آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۴۹ ق.م.م. مستهلاک کردند؛ البته در استاندارد فوق‌الذکر، معکوس موضوع نیز پیش‌بینی و اشاره شده است که در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل ۲۰ درصد)، سود ناشی از تسعیر بدهی‌های مزبور تا سقف زیان‌های تسعیر که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است، متناسب با عمر مفید باقیمانده از بهای تمام شده دارایی کسر می‌شود.» مشکل از اینجا ایجاد می‌شود که دولت، جهت کمک به تولید، با تصویب قانون رفع موانع تولید (ماده ۲۰ قانون)، به بانک‌های عامل، مجوز تبدیل تسهیلات ارزی به ریالی را صادر کرده است که



از مالیات (وفق قانون جدید مشمول مالیات به نرخ صفر) است. پس در راستای تبصره ۲ ماده ۱۴۷ ق.م.م کلیه هزینه‌های عملیاتی شرکت در این ارتباط (از جمله هزینه استهلاک زیان تسعیر ارز وام فوق‌الذکر که در بهای تمام شده دارایی‌ها لحاظ شده بود) غیرقابل قبول لحاظ شده است، پس زیان فوق از سال شناسایی هیچگونه هزینه قابل قبولی برای شرکت به‌همراه نداشته است، حال چه‌طور برگشت بخشی از مبلغ فوق که طبق استاندارد ۱۶ حسابداری و نیز رویه عمل قانون مالیات‌های مستقیم در راستای دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۳/۵۲۴ مورخ ۱۳۹۳/۰۶/۲۲ سازمان امور مالیاتی بوده است بدون توجه به مأخذ ایجاد آن و محتوای رویداد رخ داده (برگشت هزینه‌ای که غیرقابل قبول بوده است و مربوط به ماشین‌آلات تولیدی موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م می‌شود)، این‌طور تفسیر بشود و بابت آن مالیات مطالبه شود، یعنی از یک مأخذ که «زیان تسعیر ارز تسهیلات بابت خرید ماشین‌آلات و تجهیزات خط تولید بوده است» مالیات مضاعف (دو بار) اخذ شده است؛ چون هم هزینه آن غیرقابل قبول لحاظ می‌شود و هم درآمد برگشت هزینه فوق، مشمول مالیات تشخیص داده می‌شود. این موضوع مغایر با عدالت مالیاتی و نیز اصل قانونی بودن مالیات به استناد اصل ۵۱ قانون اساسی خواهد بود.

قانون مالیاتی به‌عنوان قانون خاص محسوب می‌شود و مرجع تقنین و تفسیر قانون خاص نیز صرفاً در صلاحیت قانونگذار یعنی مجلس شورای اسلامی است لذا هرگونه تفسیر می‌باید کاملاً مضیق و به نفع مؤدی تفسیر شود. به‌نظر از لحاظ ماهوی موضوع فوق مشمول مالیات نخواهد بود (به‌طور مشابه در خصوص عدم شمول و بررسی ماهوی موضوعات مشابه می‌توان به بخشنامه ۲۰۰/۹۷/۱۷۷ بابت برگشت زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری نیز اشاره کرد).

شرح چالش دوم

برخی شعب ایرانی شرکت‌های خارجی که در ایران فعالیت دارند، روابط قراردادی که با شرکت مادر خود دارند را به‌صورت کاست پلاس تعریف می‌کنند؛ یعنی طبق مفاد قرارداد، درآمد شرکت عبارتست از کلیه هزینه‌های انجام شده شرکت براساس مفاد دستورالعمل و بودجه‌های تعیین شده علاوه درصدی از این هزینه‌ها به‌عنوان بالاسری، لذا عملاً درآمد شرکت، تابعی از مخارج انجام شده برای شرکت خارجی است و هرچه مخارج و هزینه‌های بالاتری برای شرکت مادر انجام شود به تبع آن درآمد و سودخالص ابرازی افزایش خواهد یافت. بر این اساس، فعالیت این شرکت‌ها مشمول بند ۲ بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۲۹ سازمان امور مالیاتی با عنوان رسیدگی به پرونده مالیاتی شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی در ایران است.

در ابتدا شرکت‌های فوق درآمد خود را صرفاً براساس بالاسری شناسایی می‌کردند که برخی گروه‌های مالیاتی با بهانه تهاتر درآمد و هزینه کل، مبلغ انعکاس یافته در حساب شرکت مرکزی را به‌عنوان مأخذ درآمد مشمول مالیات در عملکرد و نیز ارزش افزوده لحاظ کرد و اقدام به اخذ مالیات‌های بسیار بالا از شرکت‌های فوق داشت. به ناچار شرکت‌ها براساس رویه عمل سازمان مالیاتی، کل هزینه‌های انجام شده برای شرکت خارجی را علاوه بالاسری، به‌عنوان درآمد ثبت و کل هزینه‌های انجام شده را هم در بهای تمام شده درآمد فوق لحاظ کردند که رویه فوق منجر به افزایش قابل ملاحظه ارزش افزوده ابرازی شرکت‌ها شد. مشکل به اینجا بسنده نکرد و متأسفانه برخی

واحدهای مالیاتی، با علم به این که برخلاف سایر فعالیت‌ها که هزینه‌ها کاهنده درآمد مشمول مالیات است ولی در روش کاست پلاس افزایش دهنده درآمد مشمول مالیات است، هزینه‌های این شرکت‌ها را براساس ضوابط و مفاد مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ بررسی و برای آنها هزینه غیرقابل قبول تشخیص داده می‌شود که این مورد منجر به ایجاد چالش و به‌نظر پرداخت مالیات مضاعف می‌شود. یعنی هزینه‌ای که خود مأخذ ابراز درآمد شناسایی شده بود برگشت داده می‌شود و مجدداً بابت آن مالیات پرداخت می‌شود.

بررسی ماهوی موضوع

همان‌طور که در بالا بیان شد هزینه‌های انجام شده برای شرکت خارجی (مادر) شامل کلیه هزینه‌ها و مخارجی است که برای انجام فعالیت‌های شرکت مادر بوده است (حتی خرید اموال سرمایه‌ای و...)، لذا کلیه هزینه‌های انجام شده در راستای این مورد حتی اگر ماهیت اموال داشته باشد، از جمله هزینه‌های شرکت موضوع مادتهای ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م است چون از بابت همین هزینه‌های انجام شده معادل مبلغ مخارج انجام شده به‌علاوه درصدی بالاسری طبق قرارداد با روش کاست پلاس در درآمدهای ناخالص مشمول مالیات ابراز می‌شود.

حال برگشت هزینه‌های فوق که مبنای شناخت درآمد بوده است منجر به اخذ مالیات مضاعف از یک مأخذ برای شرکت می‌شود. زیرا هرچه هزینه برگشت شود و بابت آن مالیات اخذ شود مجدداً هزینه‌های مترتب منجر به ایجاد درآمد برای شرکت در روش کاست پلاس می‌شود (زیرا برای شرکت خارجی (مادر) صورتحساب می‌شود) و مجدداً



مشمول مالیات می‌شود. این موضوع مغایر با عدالت مالیاتی و نیز اصل قانونی بودن مالیات به استناد اصل ۵۱ قانون اساسی است. با توجه به موارد مطروحه به‌نظر می‌رسد، از منظر ماهوی، برگشت هزینه در روش کاست پلاس صحیح نیست.

شرح چالش سوم

وفق تصویب‌نامه شماره ۵۵۶۳۷/ت/۵۸۱۴۴ مورخ ۱۳/۰۵/۱۳۹۸ هیئت محترم وزیران در خصوص مراکز استخراج رمز ارزها و به تبع آن بخشنامه مالیاتی ۲۳۰/۹۸/۵۱ مورخ ۱۳۹۸/۰۶/۰۶، واحدهایی که استخراج رمز ارز دارند مشمول مشوق ماده ۱۳۲ ق.م.م. خواهند بود، مضافاً آنکه استقرار واحدهای استخراج فرآورده‌های پردازشی رمزنگاری شده رمز ارزها (ماینینگ) شامل محدودیت محدوده (۱۲۰) کیلومتری شهر تهران، (۵۰) کیلومتری شهر اصفهان و (۳۰) کیلومتری مراکز سایر استان‌ها نیز نخواهد بود. در خصوص تعلق مشوق بیان شده که واحدهای یاد شده در صورتی که محصول خود را صادر و ارز حاصل از آن را براساس

ضوابط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به چرخه اقتصادی کشور بازگردانند، مشمول مالیات با نرخ صفر خواهند بود. حال چالش موجود نحوه اثبات تمامیت رمز ارز استخراج شده توسط سازمان امور مالیاتی است! یعنی در حسابرسی مالیاتی یا حتی مالی چه‌طور کامل بودن رمز ارزهای استخراج شده و حتی نحوه ارزشیابی و اطمینان از برگشت ارز حاصل از فروش آن به چرخه اقتصادی اثبات خواهد شد؟

۱-۳- بررسی موضوع

در خصوص نحوه حسابداری ارزهای رمزنگاری شده در ایران استنادی نداریم لذا نحوه حسابداری آن مسکوت است؛ از طرف دیگر با بررسی منابع بین‌المللی به این مورد می‌رسیم که، از ۲۰۱۸ بنیاد IFRS تصمیم گرفته است تا روشن‌تر شدن موضوع، استاندارد اختصاصی برای رمز ارزها تدوین نکند. با این حال تحلیل‌های استف‌های بنیاد و نیز تحلیل‌های متخصصین (نظیر چهار بزرگ) این است که:

۱- رمز ارزها واجد شرایط نقد، معادل

نقد و سایر ابزارهای مالی نیستند. ۲- می‌توانند به‌عنوان موجودی کالا (در صورتی که در روال معمول تجارت برای فروش نگهداری می‌شوند) یا دارایی نامشهود (در صورت سایر شرایط) به حساب گرفته شوند.

حال چه‌طور می‌توان در خصوص موضوعی که نحوه حسابداری آن روشن نیست و اساساً امکان اثبات رمز ارزها به‌دلیل اینکه دسترسی به دیتای نامتمرکز آن وجود ندارد (نه تنها برای دولت ایران بلکه برای هیچ دولتی) و ماهیت ارزهای فوق، غیرقابل ردیابی بودن آن است و به‌دلیل نبود صرافی دیجیتال در ایران (طبق اطلاعات نگارنده) و انجام معاملات آنها با واسطه‌هایی از صرافی‌های ترکیه، یونان و... می‌توان برای استخراج فوق معافیت منظور کرد؟! چه‌طور می‌توان کتمان درآمد آنها را در راستای دستورالعمل اجرایی ماده ۱۳۲ ق.م.م. کشف و سپس مشمول مالیات کرد؟! ■

حمید خادم: حسابدار رسمی و مشاور رسمی مالیاتی