

## اختلاف نظر در مورد

## درآمد مشمول مالیات و مشکلات پدید آمده

معمدعلی بیگ پور

۱-۳. درآمد به معنی سود ویژه تلقی و یکجا به نرخ ماده ۱۰۵ مشمول مالیات شده است.

### ۲. فصل اول - مالیات بر درآمد املاک

۱-۲. ماده ۵۲ «درآمد هر شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات است».

۲-۲. ماده ۵۳ «درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌شود عبارت است از کل مال الاجاره پس از کسر ۲۵ درصد بابت استهلاک و سایر هزینه‌ها».

قانون گذار در ماده ۵۲، معافیتها را از درآمد اشخاص قابل کسر دانسته اما تکلیف هزینه‌ها را معلوم نکرده است، در حالی که در ماده ۵۳ برعکس هزینه‌ها از درآمد قابل کسر می‌باشد اما درآمد بدون کسر معافیتها، مشمول مالیات شده است.

۲-۳. ماده ۵۷- در قسمت آخر ماده ۵۷، قانون گذار جوایز و سود ناشی از سپرده بانکی را درآمد تلقی نکرده است، اما از حقوق و دستمزد کارمندان و کارگران مطالبه مالیات کرده است علت عدم مطالبه مالیات از سودهای کلان بانکی معلوم نمی‌باشد.

### ۳. فصل سوم مالیات بر درآمد حقوق

۱-۳. ماده ۸۳ «درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق، مقرری و مزایای مربوط به شغل پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون.

در ماده ۸۳ قانون گذار به اشتباه هزینه‌های زندگی شامل خوراک، لباس، ایاب و ذهاب و غیره را معافیت مالیاتی تلقی کرده و از درآمد مشمول مالیات کسر نموده است. در حالی که حقوق بگیر مانند هر شرکت یا موسسه‌ای برای ادامه فعالیت خود نیاز به هزینه دارد که مورد توجه قانون گذار قرار نگرفته است.

قانون نویسی قواعد و اصولی دارد که حداقل دو اصل آن مورد توافق همه حقوقدانان است، این دو اصل عبارتند از:

اول، سادگی و شفاف بودن قانون، به طوری که عامه مردم و مجریان از مفهوم و محتوای آن آگاه شوند و هر کس تکلیف خود را در مقابل قانون بشناسد و انجام دهد، و

دوم، هر جاکه در قانون کلمه یا واژه‌ای به کار برده می‌شود که به علت ابهام نیاز به تعریف دارد، وظیفه قانون گذار و تدوین کنندگان قانون است که تعریف جامع و کاملی که اختلاف نظر ایجاد نکند، ارائه دهند. در غیر این صورت قانون در عمل و اجرا با مشکلات زیادی روبه رو خواهد شد.

قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ که به عنوان قانونی با اصلاحات اساسی و نو به مردم معرفی شد علاوه بر ابهام و اشکال در اجرا حتی از تعریف ساده تعدادی از واژه‌ها و مفاهیم نیز عاجز است.

برای مثال واژه «درآمد» در این قانون گاه به معنای فروش و گاهی هم به عنوان سود ناویژه یا ویژه تعریف شده است. درآمد مشمول مالیات که در کلیه فصول و منابع مالیاتی قانون از آن اسم برده شده است در هر فصل یا هر منبع دارای تعریف مختلف و خاص است:

### ۱. ماده ۲- اشخاص غیر مشمول مالیات

اولین تعریف درآمد مشمول مالیات در تبصره ۲ ماده ۲ است: «درآمد حاصل از فعالیتهای اقتصادی اشخاص موضوع ماده ۲ این قانون در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده ۱۰۵ این قانون مشمول مالیات است».

تعریف فوق دارای ایرادات اساسی به شرح زیر است:

۱-۱. درآمد حاصل از فعالیتهای اقتصادی ممکن است درآمد حاصل از خرید و فروش یا ارائه خدمات باشد.

۱-۲. از درآمد مذکور هزینه‌ها و معافیتها کسر نشده است.

#### ۴. فصل چهارم مالیات بر درآمد مشاغل

۴-۱. ماده ۹۳ «درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل تحصیل می‌کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون، مشمول مالیات است.»

۴-۲. ماده ۹۴ «درآمد مشمول مالیات مودیان این فصل عبارت است از کل فروش کالا و خدمات پس از کسر هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات». همان اشتباهات فصل مالیات بر درآمد املاک در اینجا نیز تکرار شده است. در ماده ۹۳، از درآمد مشاغل، فقط معافیت کسر شده است بدون کسر هزینه‌ها و در ماده ۹۴ هزینه کسر شده بدون در نظر گرفتن معافیت‌ها، که در هر دو ماده قانونی امکان اعمال نرخ میسر نیست زیرا صرفاً نسبت به درآمد پس از کسر هزینه‌ها و معافیت‌ها نرخ مالیاتی اعمال می‌شود، اگر منجر به زیان نشود.

#### ۵. فصل پنجم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

۵-۱. ماده ۱۰۵ «جمع درآمد شرکتی و اشخاص حقوقی پس از وضع زیانهای غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات است.»

۵-۲. ماده ۱۰۶ «درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی طبق ماده ۹۴ تعیین می‌شود.»

در ماده ۱۰۵ جمع درآمد شرکتها (منظور فروش و خدمات) پس از کسر زیان و معافیت‌ها بدون کسر هزینه‌های مشمول مالیات گردیده و در ماده ۱۰۶ به تبعیت از اشخاص حقیقی (مشاغل) درآمدها پس از کسر هزینه بدون کسر زیانها و معافیت‌ها مشمول مالیات شده است.

با توجه به تناقضها و ابهام در تعریف درآمد مشمول مالیات در فصول و منابع مختلف مالیاتی در قانون مالیاتها، اشکالات متعددی در اجرای قانون پدید آمده است که به شرح یک مورد از آنها اکتفا می‌شود. ماده ۶۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت:

«وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف می‌باشد هنگام صدور تسویه حسابهای آن دسته از مودیان مالیاتی که دارای کارت بازرگانی می‌باشند، اصل فیش واریزی سه در هزار درآمد مشمول مالیاتی که به حساب اتاق بازرگانی و صنایع و معادن واریز گردیده است را دریافت نمایند». اتاق بازرگانی جهت وصول سه در هزار سهم خود از درآمد مشمول مالیات با توجه به ابهام در تعریف درآمد مشمول مالیات به شرح فوق، به سازمان امور مالیاتی متوسل می‌شود.

سازمان امور مالیاتی، درآمد مشمول مالیات را برای ماخذ محاسبه و وصول سهم اتاق بازرگانی، درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیت‌های

مقرر تلقی می‌کند و بر این اساس، بخشنامه شماره ۷۱۱۰ مورخ ۸۶/۲/۳ را صادر و ابلاغ می‌نماید.

واحدهای اقتصادی که با این عمل سازمان مالیاتی متضرر می‌شوند، به مراجع مختلف، شکایت و اعتراض می‌نمایند.

اداره کل قوانین مجلس شورای اسلامی طی اظهار نظر شماره ۵۶۳۶۸ مورخ ۸۶/۳/۲۳ اعلام می‌دارد «توضیح مندرج در ذیل بخشنامه شماره ۷۱۱۰ مورخ ۸۶/۲/۳ سازمان امور مالیاتی کشور که وصول سه در هزار را از ماخذ درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیت‌های مقرر قانونی مورد تاکید قرار می‌دهد، با قانون اتاق بازرگانی مغایر است (ماده واحده قانون نحوه تامین هزینه‌های اتاقهای بازرگانی مصوب ۱۳۵۷).

با توجه به اعتراض مکرر واحدهای اقتصادی به بخشنامه صادره سازمان امور مالیاتی، بخشنامه جدیدی در جهت تعدیل بخشنامه قبلی به شماره ۱۱۱۹۰/۳ مورخ ۸۶/۱۲/۱۳ صادر شده که ۴ مورد از درآمدهای معاف را به شرح زیر می‌پذیرد:

۱. درآمد حاصل از نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکتها،

۲. درآمد حاصل از نقل و انتقال املاک و حق واگذاری املاک،

۳. سود سهام یا سهم الشرکه در یافتی بابت سرمایه‌گذاری در سهام و سهم‌الشرکه، و

۴. درآمد حاصل از اندوخته صرف سهام در شرکت‌های سهامی.

با وجود بخشنامه فوق در شناسایی ۴ فقره معافیت از درآمد مشمول مالیات، واحدهای تولیدی و صنعتی که تمام یا بخشی از درآمد تولیدی و صنعتی آنها معاف از مالیات است، به دیوان عدالت اداری شکایت کردند. دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۵۳ مورخ ۸۷/۲/۱، بخشنامه سازمان مالیاتی را مغایر قانون تشخیص و آن را ابطال کرد.

سازمان امور مالیاتی براساس رای دیوان عدالت اداری، بخشنامه شماره ۳۴۳۳۳ را به تاریخ ۸۷/۴/۱۵ بر مبنای محاسبه سه در هزار سهم اتاق بازرگانی از درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت‌های مقرر، صادر و آن را ابلاغ کرد.

#### نتیجه‌گیری

بی‌توجهی و بی‌دقتی مراجع قانون‌گذاری در موقع تدوین و وضع قوانین، ابهام و وجود اشکال در تعریفها و مفهومهای بعضی از واژه‌های به‌کاررفته در قانون، مشکلات بسیاری در اجرای قانون ایجاد می‌کنند و باعث درگیری و کشمکش مجریان قانون و مردم و صرف هزینه‌های گزاف و اتلاف وقت خواهد شد. ♦