

## تاثیر منفی تغییرات مکرر و زود هنگام قوانین مصوبه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی بر تصمیمگیری سرمایه‌گذاران

ممدعلی بیگ‌پور

قرنها پیش، یکی از دانشمندان علم مالیه جهت رعایت حقوق سرمایه‌گذاران و مالیات‌دهندگان و همچنین وصول آسان و بموقع مالیات با هزینه کمتر ۴ اصل را پیشنهاد کرد که یکی از آنها اصل ثبات در قوانین و مقررات مالیاتی بود. براساس این اصل یا فرضیه، سرمایه‌گذار در بدو تصمیمگیری برای سرمایه‌گذاری به این موضوع فکر می‌کند که بازدهی سرمایه‌گذاری او چقدر است، اصل سرمایه در چند سال باز یافت می‌شود، سود خالص سرمایه‌گذاری پس از کسر مالیات چگونه است، پس از بررسیهای اولیه و سایر عوامل اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نماید، حال اگر در مدت کوتاهی پس از سرمایه‌گذاری نرخ مالیات افزایش یابد و یا تسهیلات، تخفیفات و معافیت‌های مالیاتی کمتر شود. بدیهی است به علت کاهش سود خالص پس از کسر مالیات برنامه‌ریزیهای او جهت بازدهی سرمایه عملی نخواهد شد و اگر این تغییرات ادامه یابد، سرمایه‌گذار از تصمیم به سرمایه‌گذاری یا سرمایه‌گذاری مجدد منصرف می‌شود و در نهایت ممکن است این امر از عوامل بازدارنده پیشرفت اقتصادی در کشور بخصوص در صنعت گردد.

جهت اطلاع خوانندگان محترم یکی از قوانین و مصوبات که دیرگاهی است فکر مودیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی را به خود مشغول کرده است مورد بررسی قرار می‌گیرد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

### نقد و بررسی قانون تنظیم بخشی از مقررات

### تسهیل نوسازی صنایع کشور

ماده ۴ قانون

به منظور تشویق شرکتهای صنعتی به اصلاح ساختار مالی، معادل افزایش سرمایه پرداخت شده که طی چهار سال پس از تاریخ تصویب این قانون صورت پذیرد طی پنج سال از درآمد مشمول مالیات آنها کسر خواهد شد، شرکتهای صنعتی که نسبت سرمایه به بدهی آنها کمتر از ۳۰ درصد باشد و همچنین شرکتهایی که پس از افزایش سرمایه نسبت به کاهش آن اقدام نمایند از تاریخ تصویب کاهش سرمایه از این مشوق برخوردار نخواهند بود. در قانون یاد شده پیشبینی شده است که دولت آیین‌نامه اجرایی تصویب و ابلاغ نمایند.

۲. در تاریخ ۱۳۸۳/۲/۲، آیین‌نامه اجرایی شماره ۱۹۰۷ ت ۳۰۳۷۰ هـ در

۱. داستان از آنجا آغاز می‌شود که وزارتخانه‌ای برای تشویق سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری در شرکتهای صنعتی و حمایت از صنعت و تولید در مقابل دلالتی و واسطه‌گری، لایحه‌ای را به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌کند. مراحل بعدی نشان می‌دهد که سازمان مالیاتی که تنها متولی امور مالیات کشور است از این لایحه قانونی بی‌اطلاع بوده است.

در مرداد ماه ۱۳۸۲ قانون مورد نظر با مفهوم و منظور زیر به تصویب می‌رسد و جهت اجرا به دولت ابلاغ می‌گردد.

۶ ماده و ۱۰ بند تصویب و ابلاغ شد.

قاعدتاً پیشبینی آیین نامه یا دستورعمل در قانون به منظور توجیه و یا رفع ابهام احتمالی در قانون و جهت آسان ساختن مراحل اجرای قانون است، اما در آیین نامه فوق نه فقط این منظور حاصل نشد بلکه فراتر از قانون، تسهیلات اضافی یا محدودیتهایی برای استفاده کنندگان از مشوق در نظر گرفته شد که این خود خلاف اصل رویه حقوقی است که آیین نامه و یا دستورعمل نمی تواند ناقض قانون باشد.

### محدودیتها

۱-۲. مدت پنج سال که در قانون جهت استهلاک افزایش سرمایه از محل درآمد مشمول مالیات بدون هیچ قید و شرطی در نظر گرفته شده بود در مصوبه به پنج سال مساوی و هر سال ۲۰ درصد تغییر پیدا کرد که با دخالت مجلس مصوبه در این مورد اصلاح شد.

۲-۲. در ماده ۶ آیین نامه پیشبینی شده بود که شرکتهای صنعتی استفاده کننده از مشوق موضوع این آیین نامه باید در پایان اولین سال و سالهای بعد از افزایش سرمایه تاییدیه یکی از حسابداران رسمی راکه مستند به گزارش حسابرسی شرکت باشد ارائه نمایند، همان طور که خوانندگان محترم آگاهند، در پایان سال مالی و قبل از اصلاحات و تعدیلات و بستن حسابها و تهیه صورتهای مالی، تنظیم گزارش حسابرسی صورتهای مالی عملاً امکان ندارد، بخصوص حسابرس باید تایید نماید که در پایان سال نسبت سرمایه به بدهیها کمتر از ۳۰ درصد نیست.

۲-۳. در بند الف ماده ۱ آیین نامه در تعریف شرکت صنعتی بیان شده است که هر واحد تولیدی که بصورت شرکت اداره شده، دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط باشد.

اصولاً تعدادی از شرکتهای صنعتی هیچ گونه کالایی تولید

نمی کنند از جمله صنایع بسته بندی، صنعت سردخانه، صنعت گاز و غیره. خوشبختانه این موضوع از نظر تیزبین بعضی از دستگاههای دولتی در امان ماند و در صورت کنجکاوای مشکل دیگری برای شرکتهای صنعتی به وجود می آید.

### تسهیلات اضافی و فراتر از قانون

۴. در قانون پیشگفته افزایش سرمایه صرفاً از عمل سرمایه پرداخت شده مجاز شده بود در حالی که در بند «ب» ماده ۱ آیین نامه افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده نیز مجاز گردید. این موضوع مخالف نص صریح قانون بود، زیرا انتقال سود تقسیم نشده به سرمایه صرفاً یک عمل ساده حسابداری روی کاغذ است و هیچ گونه کمکی به اصلاح ساختار مالی و ایجاد نقدینگی برای شرکت و بهبود سرمایه در گردش و یا ایجاد داراییهای مولد نمی کند. هر چند سود تقسیم نشده متعلق به صاحبان سهام و سرمایه است اما تا زمان تقسیم به وسیله مجمع عمومی، صاحبان سرمایه و سهام حقیقی به دریافت آن ندارند، بنابراین مراد و منظور قانونگذار از اصلاح ساختار مالی از طریق افزایش سرمایه از محل نقدی محقق نشد.

۵. آیین نامه با وجود ۶ ماده و ۱۰ بند معلوم نکرد جهت استفاده از مشوق افزایش سرمایه رعایت نصاب ۳۰ درصد سرمایه به بدهی باید قبل از تاریخ افزایش سرمایه یا بعد از آن باشد. این موضوع باعث اختلاف بین استفاده کنندگان و سازمان امور مالیاتی گردید.

۶. جهت رفع اختلاف و ابهام، سازمان امور مالیاتی در تاریخ ۸۴/۴/۲۸ بخشنامه شماره ۷۷۳۸ را صادر و ابلاغ کرد، در بخشنامه مذکور، اولاً رعایت نصاب سرمایه به بدهی «۳۰ درصد» را قبل از تاریخ افزایش سرمایه ثانیاً افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده را مخالف قانون تشخیص داد و حذف کرد. «آیین نامه مغایر قانون و بخشنامه مغایر آیین نامه» باتوجه به مفاد بخشنامه یاد شده تعدادی از استفاده کنندگان از مشوق از تسهیلات قانون محروم گردیده و به علت اعتراض آنها به مفاد بخشنامه پرونده مدتها در مراجع حل اختلاف سرگردان شد.

۷. با تغییر در مدیریت سازمان امور مالیاتی در تاریخ ۸۴/۹/۲۳، بخشنامه شماره ۱۶۷۱۷ صادر شد و هر دو مورد مذکور در بخشنامه



قبلی را لغو کرد و موضوع به حالت اولیه آیین نامه برگشت شد، در حالی که در مدت بین دو بخشنامه تعدادی از پرونده‌های مالیاتی در مراجع حل اختلاف، قطعی شد و منجر به وصول مالیات گردید و اعتراضها و شکایتها مجدداً شروع شد.

۸-۰. در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۸ یعنی پس از مدت ۳ سال و ۷ ماه و ۲ روز پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون و فقط ۵ ماه مانده به تاریخ پایان اجرای قانون، مصوبه جدید شماره ۱۷۵۱۲۴ ات ۳۴۶۵۷ هصادر و ابلاغ شد، تغییرات در مصوبه جدید به شرح زیر اعلام گردید: ۸-۱. در بند الف ماده ۱ بعد از عبارت «دارای پروانه بهره‌برداری» عبارت «گواهی فعالیت صنعتی» اضافه شد.

۸-۲. در بند «ب» ماده ۱ بعد از عبارت «از محل آورده نقدی» عبارت «مطالبات حال شده سهامداران و اندوخته‌ها» اضافه شد. ۸-۳. در ماده ۳ عبارت درآمد مشمول مالیات ابرازی» به عبارت «درآمد مشمول مالیات تشخیصی» اصلاح گردید.

۸-۴. در ماده ۶ تاریخ تسلیم تاییدیه یکی از حسابداران رسمی مستند به گزارش حسابرسی از پایان سال به حداکثر تا سه ماه پس از انقضا مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی اصلاح گردید.

۸-۵. رعایت نصاب سرمایه به بدهی (۳۰ درصد) در تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکتها و «نیز» پایان هر سال مالی اصلاح گردید و واژه «نیز» طی مصوبه شماره ۱۱۱۷۳۵/۳۴۶۵۷ مورخ ۸۶/۷/۱۳ به واژه «یا» تغییر پیدا کرد.

۸-۶. طی مصوبه شماره ۱۹۴۸۲۲ ات ۳۷۳۶۳ ه مورخ ۸۶/۱۲/۲۲ تاریخ اجرای آیین نامه جدید همان تاریخ «۸۳/۲/۲» آیین نامه اولی شد.

۸-۶. در بند ۶ آیین نامه عبارت «افزایش سرمایه» به عبارت افزایش سرمایه‌ها اصلاح شد.

۹-۷. با توجه به اینکه تاریخ اجرای آیین نامه جدید پس از ۴ سال و ۷ ماه به تاریخ اجرای آیین نامه قبلی برمی‌گردد معلوم نیست که تکلیف مودیان نسبت به مفاد آیین نامه جدید در استفاده از مشوق با توجه به اصلاحات زیر چگونه خواهد بود.

۹-۱. تکلیف کسانی که دارای پروانه بهره‌برداری نبوده اما در زمان اجرای قانون دارای گواهی فعالیت صنعتی بوده‌اند چگونه است.

۹-۲. کسانی که به علت نبود مجوز در آیین نامه قبلی جهت افزایش

سرمایه از محل مطالبات حال شده سهامداران و اندوخته‌ها نتوانسته‌اند از این مشوق استفاده کنند معلوم نیست چگونه باید زیان آنها جبران شود.

۹-۳. استفاده از مشوق جهت استهلاك میزان افزایش سرمایه از محل سود تشخیصی در آیین نامه جدید به جای درآمد مشمول مالیات ابرازی آیین نامه قبلی در خصوص مودیان که نتوانسته‌اند از این مشوق استفاده نمایند چه خواهد شد.

۹-۴. مودیان که به علت محدودیت در ارسال تاییدیه حسابداران رسمی مستند به گزارش حسابرسی تا پایان سال مالی نتوانسته‌اند از مشوق استفاده کنند با تغییر در مهلت در آیین نامه جدید نحوه برخورد با حق و حقوق آنها چگونه خواهد بود با توجه به اینکه مالیات آنها قطعی و یا پرونده مختومه شده است.

۹-۵. استفاده از افزایش سرمایه‌ها در مدت ۴ سال اجرای قانون در آیین نامه جدید به جای استفاده از افزایش سرمایه در آیین نامه قبلی موجب تضییع حق استفاده‌کنندگان خواهد شد.

### نتیجه‌گیری

در مدت ۴ سال و ۷ ماهی که از تاریخ اجرای قانون می‌گذرد ۴ مصوبه و دو بخشنامه صادر شده است که هر کدام به نوبه خود ناقض قبلی و یا موجب ایجاد محدودیت و یا تسهیلات جدیدی شده است. در مدت یاد شده تعدادی از مودیان مالیاتی از حق قانونی خود محروم شده‌اند و برعکس تعدادی نیز تسهیلات جدید به دست آورده‌اند، که در هر یک از این حالتها هدف قانونگذار از وضع قانون که رعایت عدالت مالیاتی است محقق نشده است، زیرا در این صورت صرفاً مودیان با انضباط و خوش حساب که مالیات خود را بموقع می‌پردازند زیان می‌بینند و مودیان بد حساب با طولانی کردن مراحل رسیدگی و حل اختلاف سرانجام از مفرهای قانونی و تغییرات پی‌درپی قوانین و مقررات و مصوبات و بخشنامه‌ها نهایت استفاده را می‌برند.

بررسیهای فوق نشان می‌دهد، اگر در زمان تهیه لایحه قانونی، کارشناسی روی آن انجام می‌شد و دیدگاه خبرگان مالیاتی و کارشناسان مدنظر قرار می‌گرفت، نیازی به این همه مصوبه و بخشنامه نبود و از

صرف وقت و هزینه‌های گزاف طرفین جلوگیری می‌شد. ♦