



اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم در عرصه‌ی عمل





اعضای دبیرخانه اجرایی همایش



پخش سرود ملی در آغاز همایش



خیر مقدم دیرکل انجمن به حاضران



محمد قاسم پناهی قائم مقام سازمان امور مالیاتی
در حال پاسخ گویی به پرسش‌ها



در بخش پایانی همایش نشست پرسش و پاسخ‌های مالیاتی برگزار شد. به سبب اهمیت مطالب طرح شده مشروح آن در شماره‌ی آینده‌ی حسابدار درج خواهد شد.



مصاحبه‌ی دیر علمی همایش با ایرنا

تقدیر از پیشکسوت مالیاتی



ارجمند گران‌مایه، جناب آقای محمد تقی‌نژاد عمران بدین‌وسیله از یک عمر خدمات ارزشمند جنابعالی در آموزش مفاهیم مالیاتی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی ایران و مشارکت تأثیرگذاران در راستای توسعه و اصلاح قوانین و مقررات و ساختارهای مالیاتی کشور در مقام عضو ارزشمند انجمن حسابداران خبره‌ی ایران تقدیر می‌شود. بی‌تردید منش اخلاق‌مدار و کردار حرفه‌ای جنابعالی در سال‌های دراز خدمت‌گزاری که همچنان در جایگاه‌های مختلف مستدام است الگویی شایسته برای رهروان خدمت‌گزاری به میهن عزیز و حرفه‌های پاک حسابداری، امور مالی و مالیاتی است. برای جنابعالی تندرستی، شادکامی و کامیابی روزافزون آرزو مندیم.

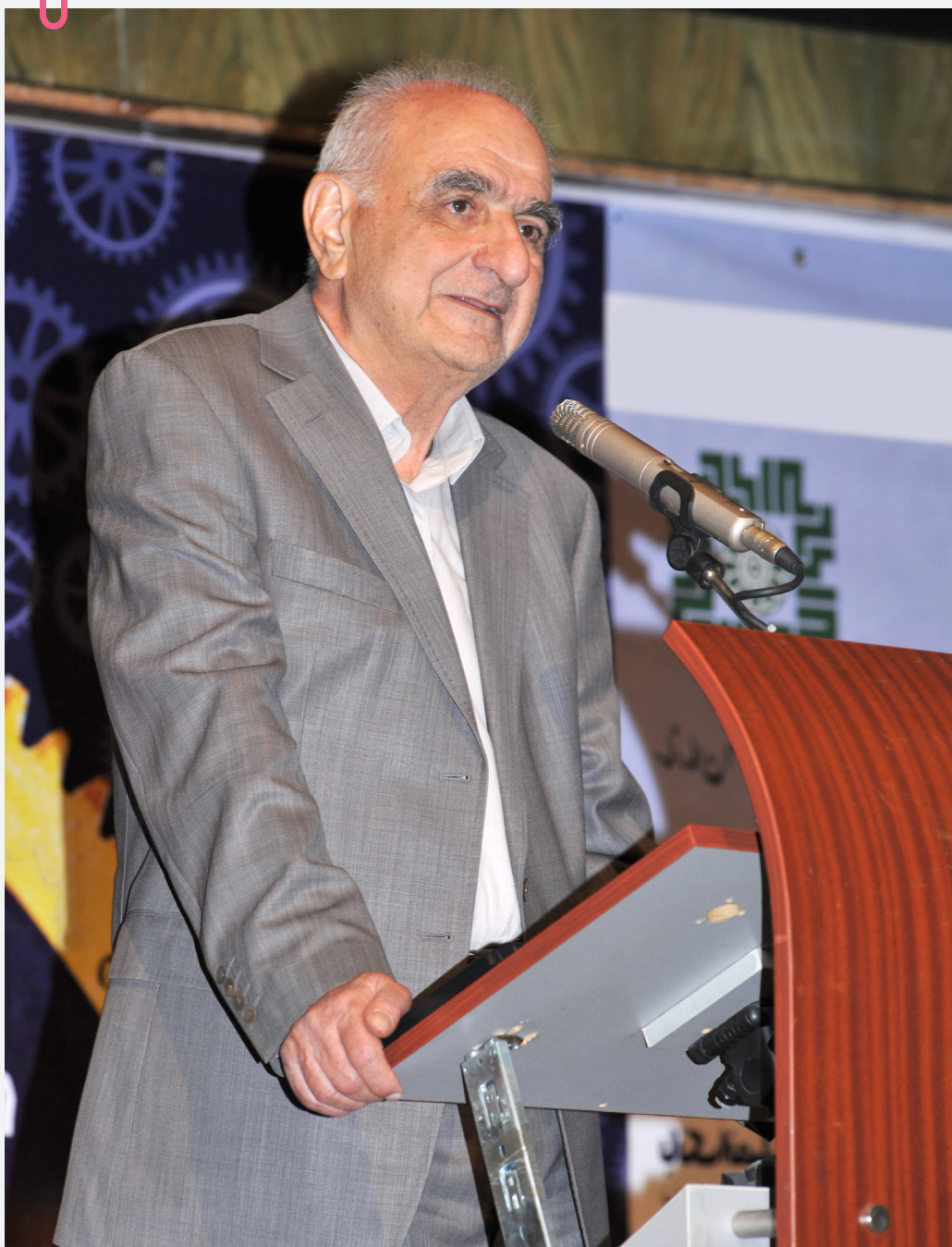
رحمت‌اله صادقیان
رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران



سخنرانی غلامرضا سلامی در تقدیر از محمد تقی‌نژاد عمران

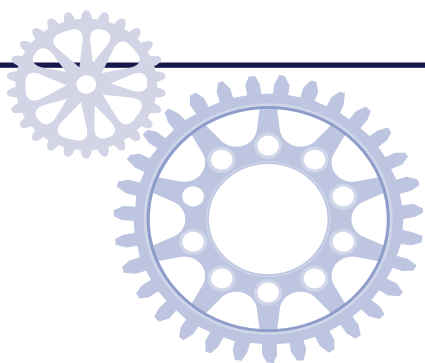


حضور برخی از اعضای پیشین و کنونی شورای عالی انجمن در مراسم اهدای لوح تقدیر به محمد تقی‌نژاد عمران



از شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی برای انتخاب اینجانب و برای برگزاری این همایش تشکر می‌کنم. خوشحالم که تعامل خوبی بین دستگاه مالیاتی و انجمن حسابداران خبره‌ی ایران به وجود آمده است، چراکه نقش حساب‌رسان و حسابداران در شفافیت صورت‌های مالی و تنظیم حساب‌های صحیح می‌تواند کمک شایانی در جهت تشخیص صحیح مالیات‌ها باشد. امیدوارم این تعامل روزبه‌روز بیش‌تر شود و با توجه به اصلاحات خوبی که در قانون پیش‌بینی شده و با اجرای طرح جامع مالیاتی به صورت کامل و فراگیر شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده به هم‌هی اهداف ترسیم‌شده برسیم.

محمد تقی نژاد عمران



باید حوزه‌ی اشتراک همکاران مالیاتی و حسابداران را افزایش دهیم



رحمت‌اله صادقیان
رئیس شورای عالی انجمن
حسابداران خبره‌ی ایران

الحمد لله الذی جعلنا من المتمسکین به ولایت
امیرالمومنین و ائمه معصومین
سلام و عرض ادب خدمت همه‌ی عزیزان و
سروران گرامی حاضر که بذل محبت فرموده
در همایش اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم
در عرصه‌ی عمل شرکت کرده‌اید. به نمایندگی
از شورای عالی انجمن حسابداران خبره مقدم
همه‌ی شما خوبان را گرامی می‌داریم. از اساتید
محترم نیز برای ارائه‌ی مطالبی حول محورهای
جرایم مالیاتی، معافیت‌های مالیاتی، مالیات
اشخاص خارجی، مالیات املاک و مستغلات،
حسابرسی مالیاتی، رسیدگی به تراکنش‌های
بانکی مشکوک و مباحث مالیاتی تجدید ارزیابی
دارایی شرکت‌ها تقدیر و تشکر و قدردانی
می‌شود. همچنین از حامیان مالی و ریاست محترم
دانشگاه علوم پزشکی ایران که محل برگزاری
همایش را در اختیار گذاشته‌اند نیز تشکر و
قدردانی می‌شود.
شورای عالی انجمن حسابداران خبره برای

تحقق اهداف تعیین شده در اساسنامه، برنامه‌ی
میان مدت سه ساله تدوین کرده است. با این
چشم انداز که انجمن بزرگ‌ترین و معتبرترین
انجمن حرفه‌ای حسابداری در ایران به لحاظ
شاخص‌های کمی و کیفی و جزو سه انجمن
حرفه‌ای حسابداری برتر در منطقه‌ی خاورمیانه
باشد.
اهداف و مأموریت‌های تعریف شده برای
انجمن شامل این موارد است:
• رشد و بالندگی اعضا به عنوان اصلی‌ترین
سرمایه‌ی انجمن،
• کمک به اعتلای حرفه‌ی حسابداری از
راه آموزش، پژوهش و ارتقای دانش و مهارت
فعالان حرفه،
• کمک به سازمان و ارزش آفرینی برای آن‌ها
از طریق اعضا،
• اعطای معتبرترین مدارک حرفه‌ای
حسابداری در ایران،
• بهبود مستمر کیفیت خدمات حرفه‌ای،

• ارتقای حرفه‌ی حسابداری در ایران،
• پشتیبانی از اعضا و کمک به بالندگی و
افزایش توانمندی آنان، و
• توسعه فعالیت‌های انجمن و اعضا.
به منظور تحقق اهداف اشاره شده برنامه‌های
عملیاتی تدوین شده که از طریق هفت کارگروه
این برنامه‌ها پی‌گیری می‌شود و تحقق می‌یابد.
این کارگروه‌ها عبارتند از:
(۱) پذیرش و آزمون اعضا،
(۲) آموزش حرفه‌ای،
(۳) پژوهش،
(۴) همایش،
(۵) انتشارات،
(۶) روابط عمومی و امور بین‌الملل، و
(۷) قوانین و مقررات و رهنمودها.
یکی از کارگروه‌ها که باید به آموزش مستمر
حرفه‌ای کمک کند کارگروه همایش‌ها است.
به منظور تحقق یکی از اهداف تعیین شده‌ی
انجمن که ارتقای سطح دانش اعضا در حرفه



و سایر علاقمندان است، یکی از برنامه‌های مؤثر و عملیاتی برگزاری همایش‌های کاربردی است. قسمتی از وظایف و برنامه‌های آموزشی از طریق مرکز آموزش حسابداران خبره PACT در حال انجام است. با توجه به تغییر قوانین مالیاتی و درخواست مدیران مالی و حسابداران برای برگزاری دوره‌های مختلف به منظور آشنایی با این تغییرات، انجمن حسابداران خبره ایران به عنوان نخستین و بزرگ‌ترین انجمن حرفه‌ای، را بر آن داشت که همایش مالیاتی را با هدف تبیین و تشریح اصلاحات صورت گرفته در قوانین و مقررات مالیاتی برگزار نماید. جا دارد از زحمات همه‌ی عزیزان و دبیر کل محترم انجمن و جناب آقای جمشیدی فرد دبیر محترم همایش که زحمات این همایش را به عهده داشته‌اند تشکر و از استادان محترمی که قبول زحمت فرمودند نیز سپاس‌گزاری نمایم. امیدواریم در پایان همایش همه از حضور در این همایش بهره‌ی لازم را برده باشیم.

متأسفانه به نظر می‌رسد در سال‌هایی که همیشه موضوع شفافیت، نظم و انضباط مالی مورد نظر و توجه آحاد جامعه بوده است همکاران سازمان امور مالیاتی گاه به ما حسابداران اعتماد نداشته یا کم‌تر اعتماد دارند و ما حسابداران را باور ندارند. آنچه ما به‌خصوص در این ایام انجام می‌دهیم و تنظیم صورت‌های مالی که سپس برای تأیید هیئت مدیره و اظهار نظر حسابرس ارائه می‌دهیم، مبنای اظهارنامه‌ی مالیاتی قرار می‌گیرد. از زمان ارائه تا اخذ مفاد مالیات عملکرد برای یک‌سال فرایندی بسیار طولانی را طی می‌کنیم تا وجهی را که در سال اظهارنامه می‌خواستیم پرداخت کنیم بعد از چند سال پرداخت شود و هزینه‌های زیادی نیز صرف می‌شود تا همکاران و عزیزان ما در سازمان امور مالیاتی به همان نتیجه‌ای برسند که تنظیم‌کنندگان صورت‌های مالی در سال‌های قبل رسیده‌اند. همان‌طور که ما حسابداران در این جلسه و برای هر موضوع آموزشی پیش‌تاز هستیم و شوق

و انگیزه داریم انتظار ما این است که همکاران ما در سازمان امور مالیاتی نیز برای جلوگیری از تفسیرها و برداشت‌های گوناگون از متن قانون یا هر ماده‌ی قانونی، دوره‌های آموزشی مشابه را برای مجموعه همکاران آن سازمان برگزار کنند تا حداقل در حوزه‌های مختلف برای یک موضوع برداشت‌ها و تفاسیر متعدد نداشته باشیم و بعد از ارائه‌ی اظهارنامه‌های مالیاتی که قرار است حسابدار یک ماه استراحت کند کارمان از نو شروع نشود. انتظار ما این است که مجموعه‌ی امور به سمتی برود که ممنوع‌الخروجی هیئت مدیره‌ی شرکت‌ها و ما حسابداران که بعضاً عضو هیئت‌مدیره یا مدیر مالی هستیم به سمت صفر میل کند و با مجموعه اشتراکاتی که بین همه‌ی همکاران مالیاتی و حسابداران ایجاد می‌شود، بتوانیم با ایجاد شفافیت در حوزه‌ی اقتصاد، در رشد و توسعه‌ی آن نقش مؤثری داشته باشیم. امیدوارم مجموعه‌ی مباحث این نشست مورد استفاده قرار گیرد. ■



سعید جمشیدی فرد
دبیر علمی سمینار

بر کیفیت مباحث

تمرکز کردیم

نقطه‌ی مثبتی برای حرفه است. ولی ما نقشی در تصویب آن نداشته‌ایم و به طور کلی به نظر می‌رسد هنوز به آن بلوغ اجتماعی نرسیده‌ایم که سازمان‌های مردم‌نهاد بتوانند در تصویب مقررات حق رأی داشته باشند. پیش‌نویس قانون مالیاتی را که در مرکز پژوهش‌های مجلس پیش بردیم در نهایت به قانون رفع موانع تولید گریزی زد، که تقریباً خارج از این فرایند کارشناسی بود و مستقیماً توسط نمایندگان محترم مجلس و کمیسیون اقتصاد مصوبات مربوط به آن وارد قانون شد. مواد ۱۳۲، ۱۳۸ و ۱۳۹ مکرر موضوعاتی بود که نه پیشنهاد دولت بود و نه نظر مرکز پژوهش‌ها، ولی به هر حال جزو الزامات قانون مالیات‌های مستقیم شد.

با توجه به این مشارکت، شورای عالی انجمن تصمیم به برگزاری این سمینار گرفت تا به اطلاع‌رسانی به اعضا و علاقه‌مندان کمک کند. در زمینه‌ی این سمینار چند نکته قابل تأکید است. تأکیدی که در این سمینار داشتیم و شاید متفاوت با سمینارهای قبلی باشد این است که حال که قانون تصویب شده و آیین‌نامه‌ها هم بعضاً به تصویب هیئت‌دولت رسیده یا در شرف تصویب است، به جای این که هر کدام از ما در شورا یا اعضای انجمن یا دیگر سخنرانان، نظرات کارشناسی ارائه کنند، سعی کردیم مقررات جاری را از طریق سازمان امور مالیاتی به استحضار مخاطبان برسانیم. قانون هم‌اکنون تصویب شده و لازم‌الاجراست. پس باید اطلاع‌رسانی به نحوی باشد که به کاربرد

کمیسیون‌های تخصصی ارجاع می‌شود که در زمینه‌ی مالیات، کمیسیون مربوطه، کمیسیون اقتصادی است. کمیسیون اقتصادی هم برای فرایند کارشناسی، آن را عموماً به مرکز پژوهش‌ها ارجاع می‌دهد که بازوی فکری و تحقیقاتی مجلس شورای اسلامی است. در مورد این قانون ما شاهد پایان کار دولت قبلی و آغاز فعالیت دولت جدید بودیم. با توجه به این که لایحه در دولت دهم تنظیم شد، این نگرانی وجود داشت که آیا لایحه پس گرفته می‌شود یا خیر. اما با توجه به مشارکت قبلی دکتر علی طیب‌نیا، وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی، این لایحه مسترد نشد و قرار شد کار روی آن ادامه یابد.

در مرکز پژوهش‌های مجلس نزدیک به ۶۵ جلسه در مورد این لایحه برگزار شد و از مراجع مختلف هم در این جلسات حضور داشتند. انجمن حسابداران خبره با توجه به اهداف خود، نظراتش را درباره‌ی لایحه‌ی دولت، طی ۵ صفحه و ۱۷ بند به طور رسمی ارائه داد. نظرات انجمن حسابداران خبره از طریق کارگروهی که برای این موضوع در نظر گرفته شده، یعنی کارگروه قوانین و مقررات با حضور دوستانی که در این جلسه تشریف دارند جناب آقایان تقی‌نژاد، سلامی، صفری کویابی، کشانی و خطیبیان، جمع‌آوری شد و طی یک نامه‌ی رسمی به مرکز پژوهش‌های مجلس ارائه شد. طی این ۶۵ جلسه برخی از ما در این جلسات شرکت و سعی کردیم نظرات را منتقل کنیم. البته این که از ما نظرخواهی شد و مشارکت کردیم

همان‌طور که جناب آقای صادق‌یان، ریاست محترم شورای عالی انجمن، اشاره کردند با توجه به احساس نیاز و تعهد انجمن برای اعتلای حرفه و کمک به انتقال تجربیات و آموزش، برنامه‌ریزی کردیم که سمینار کنونی را در مورد موضوع تغییرات قانون مالیات‌ها برگزار کنیم. این سمینار ۳۷مین سمینار انجمن است و در بین آن‌ها، ما دو سمینار اختصاصی دیگر هم برای مالیات برگزار کرده بودیم: یکی در سال ۱۳۷۵ و دیگری تقریباً چند ماهی پس از اصلاحیه‌ی سال ۱۳۸۰، در اردیبهشت ۱۳۸۱، برگزار شد.

این بار به مناسبت اصلاحات گسترده‌ای که در قانون صورت گرفته، با توجه به شروع سال مالی و به منظور اطلاع‌رسانی و شفاف‌سازی محیط اقتصادی و اعتلای حرفه، تصمیم گرفتیم سی و هفتمین سمینار را هم درباره‌ی مالیات برگزار کنیم.

هدف انجمن به صورت کلی اعتلای حرفه است و در این زمینه به طور مشخص وظایفی چون برگزاری سمینارها، انتشارات حرفه‌ای و انتشار ماهنامه‌ی حسابدار و فعالیت‌های مرکز آموزش را برعهده داریم که یکی از بزرگ‌ترین مراکز آموزش حرفه‌ای است.

مرور اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم طی چهار سال گذشته نشان می‌دهد که لایحه در ۲۸ تیرماه ۱۳۹۱ در دولت دهم تنظیم شد و بعد از ۳ ماه در یکم آبان‌ماه تقدیم مجلس شد. وفق فرایند بررسی قوانین، این موضوع در مجلس به



و اجرا و عملیاتی شدن قانون کمک کنیم. آقای محمد قاسم پناهی، قائم مقام محترم سازمان امور مالیاتی، که امروز از این طریق از ایشان تشکر می‌کنیم، چهار نفر از کارشناسانی را که مسئولیت رسمی در حوزه‌های اختصاصی داشتند مأمور کردند در نشست دوم توضیحات سازمان امور مالیاتی را تشریح کنند.

نکته‌ی مثبت دیگری که در این سمینار پیش‌بینی کردیم این است که معمولاً در سمینارهای تخصصی پیش‌بینی پرسش و پاسخ هم می‌کنند اما عملاً یا وقت نمی‌شود یا کیفیت لازم را ندارد. این بار ما از طریق شبکه‌های اجتماعی به اطلاع دوستان رساندیم که هر کس سؤالی دارد ارائه کند. در نشست دوم آقای پناهی و مدیران کل پاسخ‌گوی سؤالات هستند. در این سمینار سعی کردیم از سایر مراجعی که مرتبط با این فرایند قانون‌گذاری هستند هم دعوت کنیم. مرکز پژوهش‌های مجلس نقش مهمی در متناسب‌سازی قانون دارد که جناب آقای سعید توتونچی از این مرکز که در اصلاحات انجام

شده در قانون مشارکت جدی داشتند، در میان سخنرانان هستند. جناب آقای دکتر حسن امیری، معاون محترم بورس‌ها و ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار، که نمایندگی بازار سرمایه را بر عهده دارند، بحث‌های جدی و مهم، از جمله درباره‌ی تجدید ارزیابی دارایی‌ها، مالیات در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS و موضوعات دیگر، را ارائه خواهند کرد. در این سمینار سعی کردیم تشریفات متداول را به حداقل برسانیم و بر کیفیت مباحث متمرکز باشیم تا حاضران بتوانند بیشترین استفاده را از آن بکنند. هدف این بود که وارد بحث‌های نظری و انتقادی نشویم.

در مورد محتوای این قانون در مقدمه‌ی توجیهی نکاتی وجود دارد که عناوین آن را می‌خوانم:

- برقراری عدالت مالیاتی و رفع تبعیض (این مورد را مثلاً در مورد حقوق می‌بینیم)،
- ساده‌سازی نرخ‌ها،
- ساده‌سازی مقررات و اصلاح فرایند

رسیدگی،

- رعایت حقوق مؤدیان کوچک و مشاغل،
 - استقرار پایگاه‌های اطلاعاتی (ماده‌ی ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر)،
 - افزایش اقتدار و اختیارات سازمان امور مالیاتی که محسوس‌تر شده،
 - افزایش مسئولیت‌های مدیران، و
 - تعریف جرم مالیاتی (و بخش «خشن» قانون مالیات‌ها را که در مواد انتهایی می‌بینیم).
- بازار پول و سرمایه در این اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌ها دیده نشد و پیش‌نویسی که در این باره تهیه شد مورد توجه قرار نگرفت. یک علت شاید این باشد که قانون توسعه‌ی ابزارها را داریم یا ممکن است سازمان بورس یا بانک مرکزی پیشنهادها اختصاصی داشته باشند. به هر حال در این قانون سیاست‌گذاری خاصی در این باره نمی‌بینیم ولی این دو بازار متأثر از این مقررات هستند.

امیدوارم اهدافی که برای این سمینار تعریف کردیم محقق شود. ■



حسن امیری

عضو هیئت مدیره و معاون
نظارت بر بورس‌ها و ناشران
سازمان بورس و اوراق بهادار

مالیات و بازار سرمایه

با تأکید بر تجدید ارزیابی دارایی‌ها و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS

در قانون جدید مالیات‌ها برای بازار پول و سرمایه جایگاه خاصی را به روشنی و وضوح نمی‌بینیم. یکی از دلایل این امر این است که در زمان تصویب و در وهله‌ی اول احساس نمی‌شد به چنین جایگاهی نیاز خاصی وجود داشته باشد. از جمله مباحث مهم در این باره بحث استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS و موارد مربوط است که آثار مالیاتی به همراه دارد. سازمان بورس در آن زمان پیشنهادهایی را ارائه کرد ولی هیچ کدام در قانون لحاظ نشد. مازاد تجدید ارزیابی از موادی است که در قانون جدید به آن اشاره شده و در دو ماه گذشته هم مطالب متنوعی درباره‌ی آن ابراز شده و گاه بعضی از شرکت‌های بازار سرمایه هم از این موضوع متأثر شده‌اند و تحت تأثیر این موضوع قیمت سهام بالا و پایین رفته است.

یکی از روش‌های مهم تأمین مالی بحث افزایش سرمایه است. افزایش سرمایه اهمیت ویژه‌ای هم برای مدیران و هم برای سهام‌داران دارد، چون وقتی افزایش سرمایه صورت می‌گیرد عملکرد سالانه‌ی شرکت و حقوق صاحبان سهام و بازدهی شرکت می‌تواند تحت تأثیر قرار بگیرد. بر اساس

ماده‌ی ۱۵۷ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، سرمایه‌ی شرکت می‌تواند از طریق صدور سرمایه‌ی جدید یا از طریق بالا رفتن مبلغ اسمی افزایش پیدا کند. در ماده‌ی ۱۵۸ به محل‌ها و منابعی اشاره شده که افزایش سرمایه می‌تواند از طریق آن‌ها صورت بگیرد. چهار منبع اصلی ذکر شده که عبارت‌اند از: آورده‌ی نقدی، تبدیل مطالبات به اوراق قرضه و سهام، تبدیل اوراق مشارکت به سهام و اوراق صکوک. اکنون این امکان وجود دارد که انتشار اوراق برای شرکت‌هایی که متقاضی‌اند از محل اوراق مشارکت یا صکوک صورت بگیرد و بعداً آن را به سهام تبدیل کنند. یکی دیگر از محل‌های افزایش سرمایه تبدیل سود انباشته است.

در مورد موضوع تجدید ارزیابی به دنبال این هستیم که ارزش عادلانه‌ی دارایی ثابت را در صورت‌های مالی نشان دهیم و این که بتوانیم ترازنامه‌ی شرکت وضعیت بهتری را از اقلام تاریخی نشان دهد تا این ارزش بتواند جایگزینی برای ارزش‌های تاریخی باشد. چه گونه می‌توان تجدید ارزیابی را به افزایش سرمایه تبدیل کرد؟ آن چه مهم است این است که در موضوع مازاد

تجدید ارزیابی استانداردهای حسابداری اجازه‌ی انجام این کار را به ما نمی‌دهد که بتوانیم از طریق این مدل سرمایه‌ی شرکت را اضافه کنیم. اما اگر قوانین و مقرراتی وجود داشته باشد از طریق آن‌ها می‌توان ظرفیت قانونی این تجدید سرمایه را به سرمایه‌ی شرکت اضافه کرد. مواد قانونی متعددی را در سه سال در قانون بودجه‌ی کل کشور داشتیم که امکان تجدید ارزیابی را به شرکت‌های مختلفی می‌داد که از این ظرفیت قانونی استفاده می‌کنند. در سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ این امکان وجود داشت. اما چیزی که بیش تر طی چند سال گذشته استفاده شد ماده‌ی ۱۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت صادرات بود. شرکت‌هایی که می‌خواستند از این ظرفیت قانونی یا ظرفیت بودجه استفاده کنند می‌بایست حتماً یک طبقه‌ی دارایی را انتخاب می‌کردند و همه‌ی اقلام و اجزایی که در آن طبقه بود می‌بایست الزاماً مورد ارزیابی مجدد قرار می‌گرفت. یکی از شروط آیین‌نامه‌ی اجرایی این بود که همه‌ی اقلام یک طبقه‌ی خاص می‌بایست ارزیابی می‌شد. نکته‌ی دوم این بود که این تجدید



ترازنامه‌ی شرکت به‌روزتر و تصویر واقعی‌تری از حساب‌ها به اعتباردهندگان ارائه می‌شود. از طرفی ارزش‌های پنهانی که در دارایی‌ها وجود دارد و در ارزش‌های تاریخی نهفته و مستتر نیست با استفاده از این مدل آشکار می‌شود و ترازنامه واقعی‌تر می‌شود. شرکت‌هایی که از این روش استفاده کنند امکان خروج از شمولیت ماده‌ی ۱۴۱ قانون تجارت را دارند. با توجه به این که قانون تجارت ما سرمایه‌محور است و آن چیزی را که برای محاسبه‌ی شمولیت ماده مبنای قرار می‌دهد سرمایه‌ی ثبتی شرکت است، شرکت‌هایی که به هر دلیل به‌خصوص در بحران‌های چندساله‌ی اخیر ناشی از تحریم دچار مشکل ماده‌ی ۱۴۱ شدند از این ظرفیت استفاده کردند و با افزایش سرمایه خود را از شمولیت ماده‌ی ۱۴۱ خارج کردند. البته در این زمینه انتقادات زیاد هست و برخی معتقدند این روش خارج شدن از ماده‌ی ۱۴۱ روش مفیدی نیست چون واقعاً در شرکت اتفاق خاصی نیفتاده و شرکت می‌تواند به دلیل این که عملیات واقعی‌اش به سودآوری منجر نمی‌شود در سال‌های بعد مجدداً وارد ماده‌ی ۱۴۱ شود. یا این که بسته به این که

سال بود که ۱۹ هزار میلیارد تومان آن مربوط به افزایش سرمایه بود. حدود ۱۴ درصد تعدادی و ۲۰ درصد مبلغی مجوزها به این موضوع مربوط بود. شرکت‌ها به دنبال تجدید ارزیابی رفتند تا این مبلغ را به سرمایه اضافه کنند؛ آن‌هم عمدتاً به دلیل استفاده از مزیت مالیاتی که در این قانون وجود داشت و نیز این که این امکان وجود داشت که وقتی تجدید ارزیابی صورت می‌گیرد انتقال رقم سرمایه معاف از مالیات تلقی شود. البته باید بر این موضوع تأکید کنم که بستگی دارد کدام یک از طبقات دارایی‌های شرکت را تجدید ارزیابی کنیم. اگر زمین را تجدید ارزیابی کنیم، بله، این معافیت عینی است، اما اگر بقیه‌ی اجزا، مثل ساختمان و ماشین‌آلات، را تجدید ارزیابی کنیم به دلیل این که استهلاک سنوات آتی معافیت مالی نداشته و هزینه‌ی قابل قبول تلقی نمی‌شود، عملاً یک نوع تخفیف مالیاتی اتفاق می‌افتد نه لزوماً معافیت مالیاتی. یکی از مهم‌ترین مزایای این بحث این بود که ارزش دارایی‌های شرکت به‌روز می‌شد و نرخ سود مورد انتظار اعتباردهندگان کاهش پیدا می‌کرد. چون، در حقیقت، در این فرایند تصویر

ارزیابی می‌بایست با استفاده از کارشناس رسمی دادگستری اتفاق می‌افتاد و به عبارتی مبنای ارزش‌های منصفانه این قرار داده شده بود که از طریق یک تیم کارشناسی این فرایند اتفاق بیفتد و بتواند به یک ارزیابی صحیح منجر شود.

بر این نکته تأکید می‌کنم که اگرچه آن چهار روش می‌توانستند وجه نقد برای شرکت بیاورند یا از خروج وجه نقد جلوگیری کنند، در آن مدل هیچ کدام به این دو حالت منجر نخواهد شد. یعنی اگر تجدید ارزیابی دارایی انجام دهیم و رقم را به سرمایه‌ی شرکت اضافه کنیم، باعث ورود وجه نقد به شرکت نخواهد شد. اما می‌تواند ترازنامه‌ی شرکت را متأثر و وضعیت شرکت را دگرگون کنند.

وضعیت استفاده از این ظرفیت قانونی کشور در طی چهار ساله‌ی که از اجرای این قانون گذشت به این قرار بوده است که از سال ۱۳۹۱ تا سال ۱۳۹۴ در بازار سرمایه کلاً ۵۸۴ مجوز افزایش سرمایه صادر شد که ۷۹ مجوز مربوط به مجوزهای افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی بود. از لحاظ عدد و رقم کلاً ۹۴ هزار میلیارد تومان ارزش مجوزهای صادره در طی این چهار

هیئت مدیره کدام طبقه‌ی خاص از دارایی‌ها را انتخاب کند و بخواهد تجدید ارزیابی انجام دهد می‌تواند روی سود و زیان شرکت در سال‌های آتی اثرگذار باشد و حتی زیان شرکت را بیش‌تر کند. از سوی دیگر، برخی معتقدند این روش تنفسی خواهد بود برای شرکت و اگر شرکتی دچار بحران شده می‌تواند از این فضا استفاده کند و به آینده امیدوارتر باشد.

در عین حال در بحث افزایش سرمایه از محل تجدید مازاد ارزیابی یک سری چالش وجود دارد. یکی این که ممکن است طبقه‌ی خاصی از دارایی‌های شرکت تجدید ارزیابی شود و بنابراین آن قلم خاص نسبت به بقیه‌ی اجزای ترازنامه که تجدید ارزیابی نشده‌اند تصویر مناسبی را از شرکت نشان نمی‌دهد. این مورد یکی دیگر از مشکلات استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. یکی دیگر هم بحث افزایش بهای تمام‌شده است که اشاره کردم. به عنوان مثال، اگر ماشین‌آلات تجدید ارزیابی شود به دلیل هزینه‌ی استهلاک بالاتر در سنوات آتی می‌تواند باعث افزایش بهای تمام‌شده بشود. چالش آخر هم این که کاهش سودآوری شرکت در زمان تجدید ارزیابی دارایی‌های استهلاک‌پذیر است.

در اصلاحیه‌ی جدید قانون مالیات‌های مستقیم تبصره‌ی یک از ماده‌ی ۱۴۹ به این شکل مطرح شده است: افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه‌ی استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی‌ها نیز هزینه‌ی قابل قبول تلقی نمی‌شود.

بر این اساس قرار بود ظرف مدت شش ماه آیین‌نامه‌ی اجرایی نوشته شود. ضمناً در جزء دوم از ماده‌ی ۲۸۲ در اصلاحیه آمده که احکام مالیاتی ماده‌ی ۱۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی و تقویت آنها در صادرات از ابتدای سال ۱۳۹۵ لغو شده است. بر این اساس، معافیت مالیاتی انجام افزایش سرمایه از محل تجدید مازاد ارزیابی دارایی از ابتدای سال ۱۳۹۵ لغو شده است. با توجه به این حکم قانونی در تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱۵

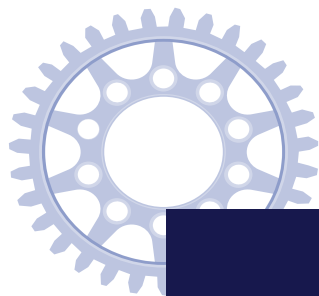
هیئت وزیران آیین‌نامه را به تصویب رساند. در این آیین‌نامه باز هم امکان تجدید ارزیابی دارایی‌ها وجود دارد ولی طبق استانداردهای حسابداری این رقم باید به عنوان یکی از اجزای حقوق صاحبان سهام تحت مازاد تجدید ارزیابی در سمت چپ ترازنامه قرار بگیرد و این امکان وجود ندارد که بتوان این رقم را به سرمایه‌ی شرکت اضافه کرد.

بعضی از شرکت‌ها در سال قبل برخی اقدامات را انجام داده بودند ولی چون می‌دانستند از ابتدای سال قانون جدید اجرایی می‌شود عملیات تجدید ارزیابی را به انتها نرساندند. بر این اساس، سازمان بورس مذاکراتی را با سازمان امور مالیاتی انجام داد که تکلیف این بخش هم روشن شود. در جوابیه‌ی سازمان مالیاتی این جمع‌بندی حاصل شده بود که اگر شرکتی عدد مربوط به تجدید ارزیابی را در حساب‌های سال ۱۳۹۴ ثبت کند، حتی اگر فرایند برگزاری مجامع به سال بعد بیفتد، امکان بهره‌برداری از این ظرفیت قانونی هنوز وجود دارد. بنابراین، اکنون، اگر شرکتی موفق شده باشد بخشی از عملیات تجدید ارزیابی دارایی‌ها را، که شامل فرایندهای انتخاب کارشناس و ثبت در حساب‌های سال مالی ۱۳۹۴ است، انجام دهد می‌تواند از این ظرفیت ماده‌ی ۱۷ قانون استفاده کند و افزایش سرمایه انجام دهد. اگر از این فرصت زمانی بگذرد امکان‌پذیر نیست.

در ارتباط با بحث IFRS توضیحاتی کلی ارائه می‌کنم. قرار است از سال ۱۳۹۵ شرکت‌هایی که به تأیید سازمان بورس برسند می‌توانند علاوه بر صورت‌های مالی، که بر اساس استانداردهای ملی تهیه شده، از این استاندارد هم استفاده کنند و صورت‌های مالی خود را ارائه دهند. یکی از اجزای مهمی که در این استاندارد مطرح شده بحث ارزش منصفانه است و این که ارزش دارایی‌ها باید به‌روز باشند اما ظرفیت قانونی فعلی قانون مالیات‌های ما جوابگو نیست. اگر از این ارزیابی مجدد سودی شناسایی شود مشمول مالیات است. برای این که از این موضوع عبور کنیم مسئله‌ای که توافق شده این است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS فعلاً برای تلفیقی محاسبه می‌شود و شرکت‌هایی که متقاضی اند یا ملزم می‌شوند که

بر اثر این استاندارد صورت‌های مالی خود را ارائه دهند اگر در تلفیقی‌شان این ارائه‌ی مجدد را بر اساس IFRS داشته باشند آثار مالیاتی نخواهد داشت. اما مسئله‌ای که مورد نیاز خواهد بود این است که تکلیف موضوع مربوط به ارزش‌های منصفانه باید در قانون مالیات ما روشن شود. اگر بخواهیم بحث IFRS را جدی دنبال کنیم باید این اصلاحیه‌ی قانونی صورت بگیرد. برای این که به این هدف برسیم، سازمان بورس یک کمیته‌ی راهبری را با همکاری سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی و تشکل‌های حرفه‌ای برای اجرایی کردن IFRS تعیین کرده است. این کمیته‌ی راهبری سه کمیته‌ی تخصصی را به عنوان زیرمجموعه تعریف کرده که در هر کدام از کمیته‌های تخصصی هم از ظرفیت انجمن‌ها استفاده کردیم و هم از ظرفیت نفرات متخصص رشته‌ی خاص. یک کمیته عبارت است از کمیته‌ی فنی-مهندسی که در محل سازمان حسابرسی تشکیل شده و عمدتاً بحث تدوین و ترجمه و برقراری ارتباط با بنیاد IFRS و مسائلی از این دست را پی‌گیری می‌کند. در این کمیته اصلی آقای پناهی حضور دارند که بسیار فرد ویژه‌ای هستند و نگاه ایشان از سازمان امور مالیاتی بسیار ارزشمند است. کمیته‌ی دیگری با عنوان کمیته‌ی آموزش تشکیل شده که از ظرفیت انجمن‌ها حداکثر استفاده شده تا بتوانیم فرهنگ این استاندارد را جا بیندازیم. یک کمیته هم کمیته‌ی ارزش منصفانه است که شاید مهم‌ترین کمیته‌ی ما باشد، زیرا اگر بخواهیم بر اساس این استاندارد صورت‌های مالی‌مان را به‌روز کنیم باید قیمت‌هایی که استخراج می‌شود قیمت‌های واقعی باشد.

امیدواریم با همکاری همه‌ی این ارکان بتوانیم این استانداردها را ساماندهی کنیم، زیرا با توجه به روندی که در آینده شاهد خواهیم بود حتماً اگر سرمایه‌گذاران خارجی قصد ورود به کشور داشته باشند یکی از خواسته‌های‌شان این است که صورت‌های مالی بر اساس IFRS تنظیم شده باشد. همه باید خود را تجهیز کنند. سازمان بورس حاضر است همکاری بیش‌تری کند و با همکاری انجمن حسابداران خبره سمینارهای آموزش خاص در این باره برگزار کنیم. ■



سعید تو تونجی
مدیر گروه مالی‌های عمومی
و عضو هیئت علمی رسمی
مرکز پژوهش‌های مجلس

محورها و فرایند اصلاح

قانون مالیات‌های مستقیم

داشتند که این ساختار قابل تداوم نیست و باید با توجه به شرایط فعلی اقتصاد دچار تغییر و تحول اساسی شود. طبیعتاً در این میان برخی از مواد و رویه‌ها هم بودند اما محور همین چند مورد بود.

لایحه که تقدیم مجلس شد مثل همه‌ی طرح‌ها و لایحه‌هایی که به بخش پژوهش‌های مجلس می‌آید بنده به عنوان کارشناس حوزه‌ی مالی‌های عمومی افتخار داشتم که پرونده را تحویل بگیرم و متعهد شدم با همراهی مجامع حرفه‌ای، بخش خصوصی، سازمان‌ها و نهادهای مختلف ماده به ماده‌ی این لایحه را بررسی و اظهارنظر کارشناسی و تغییر و تحول ایجاد کنم و با همکاری دوستان تقدیم کمیسیون‌های تخصصی کنیم تا قانون تصویب شود. این فرایند دو سال طول کشید و به دو دلیل طولانی شد. اول این که موضوع، موضوع مهمی بود. بعد از قانون تجارت در ادبیات اقتصاد مرسوم، قانون مالیات‌های مستقیم را جزو قوانین مادر اقتصادی می‌دانند

می‌کرد، یکی از محورهای قانون مالیات‌های مستقیم بود که آخرین سال تصویب آن سال ۱۳۸۰ بود و احساس می‌شد پاسخ‌گوی طرح تحولی که در اقتصاد ایران رخ داده بود نیست و واقعاً حجم اقتصاد ملی ما به گونه‌ای است که دریافت مالیات‌ها به این شیوه علاوه بر این که تکاپوی هزینه‌های دولت را نمی‌دهد در برخی بخش‌ها به تبعیض و بی‌عدالتی نیز منجر می‌شود. با این استدلال لایحه‌ی اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم بعد از لایحه‌ی هدفمند کردن یارانه‌ها به عنوان یکی از بخش‌های طرح تحول اقتصادی تقدیم مجلس شد. مجلس هم از همان ابتدا کمیسیونی تحت عنوان کمیسیون طرح تحول اقتصادی تشکیل داد. لایحه‌ی اولیه به این شکل بود که اولاً یک‌سری پایه‌های مالیاتی جدید را معرفی می‌کرد که عمدتاً حول و حوش پایه‌ی مالیات بر دارایی و ثروت بود. محور اساسی دیگر اصلاح رویه‌ها و فعالیت‌های نظام مالیاتی بود که دوستان سازمان مالیاتی هم اعتراض

قانون مالیات‌های مستقیم و لایحه‌ی اصلاح آن یکی از هفت محور اصلی طرح تحول اقتصادی دولت پیشین بود. دولت پیشین از اواسط دوره‌ی اول خود در پی مشورت با برخی اقتصاددانان و مدیران ارشد به این جمع‌بندی رسید که اگر اقتصادمان مشکل اساسی دارد، اگر نمی‌توانیم اشتغال ایجاد کنیم، اگر میزان صادرات پایین است، اگر با توجه به پتانسیل اقتصادی رشد اقتصادی مناسب را نداریم، به این دلیل است که در برخی از ساختارها و بخش‌های اقتصادی کشور مشکل اساسی وجود دارد. از این رو، یک شورای راهبردی را تشکیل دادند که هفت بخش از اقتصاد را انتخاب کرد و گفت این طرح تحول اقتصادی باید در این هفت بخش اصلاح شود تا به تغییرات ساختاری سازمانی منجر گردد. یکی از این هفت محور، اصلاح نظام مالیاتی کشور بود که، با توجه به این که در آن ایام قانون مالیات بر ارزش افزوده تازه تصویب شده بود و سال‌های میانی اجرای آزمایشی خود را طی



۱۳۹۰ به دلیل تحریم‌های بین‌المللی و شرایط سخت بخش مولد تحت تأثیر قرار گرفته بودیم و به همین دلیل نیز باید در نرخ‌های مالیاتی و سایر سخت‌گیری‌های مالیاتی کمی توجه بیش‌تر می‌شد. پس یک محور کاهش نرخ‌ها بود و یک محور هم که دعوای همیشگی کارشناسان در حوزه‌ی نظام مالیاتی بود این بود که معافیت‌ها بر بخش‌های مختلف اقتصادی بی‌هدف تعیین شده و هیچ منطق اقتصادی و قابل دفاعی برای ارائه‌ی معافیت‌ها وجود ندارد، کمالین که برخی از این معافیت‌ها کماکان در قانون جدید هستند ولی در لایحه تا جایی که منطق اقتصاد سیاسی حکم می‌کرد تلاش کردیم که با استدلال‌های کارشناسی حتی تحت فشار گروه‌های ذی‌نفوذ این معافیت‌ها را منطقی و هدفمند کنیم و همه را به بخش مولد اقتصادی بکشانیم.

محور دیگری که در لایحه‌ی جدید مدنظر بود حرکت به سمت نظام مدرن مالیاتی بود. روح کلی حاکم بر مالیات‌های مستقیم این بود که نظام تشخیص مالیات‌ستانی در کشور از وضعیت

که علی‌رغم تأکید کارشناسی، به علت این که زیرساخت‌های اطلاعاتی آن مهیا نبود توافق شد که این مواد را حذف کنند. یکی دیگر از موادی که در لایحه‌ی اولیه وجود داشت و تا حدودی همه‌ی کارشناس‌ها می‌گفتند کار کافی در مورد آن صورت نگرفته و اگر تصویب شود احتمال دارد که تبعات نامطلوبی در اقتصاد داشته باشد مالیات بر دارایی بود که چون انسجام لازم را نداشت و پیش‌نیازهای لازم را برای آن در نظام اقتصادی کشور طراحی نکرده بودیم تصویب آن را به تعویق انداختند اما بقیه‌ی مسائل همان‌هایی بود که در دولت قبلی طرح شده بود و در دولت جدید هم از آن پشتیبانی شد.

از منظر شخصی خودم به عنوان کارشناسی که از ابتدا تا انتها در فرایند تدوین و تصویب آیین‌نامه به‌عنوان یک کارشناس حضور داشتم، اگر بخواهم رویکردهای کلی را دسته‌بندی کنم می‌توانم به پنج رویکرد اصلی اشاره کرد: یکی این که واقعاً اقتصاد ما در همان زمان وارد سال‌های سختی شده بود چون از نیمه‌ی دوم سال

چون با توجه به اهمیت سیاست‌های اقتصادی که دولت در دو حوزه تعیین کرده، یعنی سیاست‌های پولی و سیاست‌های مالی و مالیاتی، بالاخره یکی از ابزارها و بال‌های پرواز سیاست‌های مالی و مالیاتی است و از این نظر انصاف بود که وقت بیش‌تری صرف شود. دلیل دیگر هم این بود که مجلس در گیر طرح‌ها و لوایح دیگری مثل بودجه و برنامه‌ی پنجم و ... بود. تبیین‌کنندگان اصلی لایحه در دولت جدید هم تغییر نکردند. وزیر اقتصاد فعلی یکی از اعضای کارگروه بودند. دولت جدید لایحه را در مجلس پیگیری کرد و مجلس هم با پشتکار به کار کارشناسی خود ادامه داد و نهایتاً لایحه با یک شکل جدید نسبت به قبل و با برخی تعدیلات به روند خود ادامه داد. این تغییرات به نظر من در برخی بخش‌ها اساسی بودند، در برخی بخش‌ها کارشناسی بودند، و برخی بخش‌ها به‌رغم این که هم دولت و هم مجلس و هم کارشناسان محترم بر نظر موافق بودند ولی حذف شدند، مثل مالیات بر جمع در آمد، یا حکم مربوط به این فعالیت‌ها

سنتی به مدرن و مبتنی بر داده‌ها و اطلاعات و از وضعیت موجود تشخیص مبتنی بر نظر ممیز به وضعیت بی‌طرفی و اتوماسیون گذر کند و برخی از مشکلات مالیاتی را حل کند. محور بعدی که به تبع محور دوم می‌توان اشاره کرد این بود که برای اجرای این سیستم‌ها ما نیازمند طرح جامع مالیاتی هستیم که سازمان مالیاتی از سال‌ها پیش کلید آن را زده بود اما متأسفانه در بورکراسی اداری مانده بود و هم‌اکنون هم کسی نمی‌تواند بگوید نهایی شده است. محور چهارم هم این بود که با حذف آن چند پایهی درآمدی که عرض کردم دو پایهی مالیاتی جدید ایجاد شد که یکی پایهی مستقیم محسوب می‌شود یکی هم پایهی ذهنی. اولی شغل محسوب شدن بسازوفروش‌ها و پایهی دوم هم اصلاح ماده‌ی ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم بود که در قالب این ماده هم قرار بود ارزش مالیاتی که حاصل تغییر ارزش‌های معاملاتی به ورود و مکانیسم خودتصحیحی است در کمیسیون موردنظر در دل این ماده مستتر شود. آخرین بخش و مهم‌ترین محور بالا ضمانت‌اجرائی داشتن است. در تدوین قوانین مالی دنیا محکم‌ترین و منضبط‌ترین قوانین در کشورهای دنیا قوانین مالی و مالیاتی هستند و متأسفانه قانون مالیاتی ما این ضمانت‌اجرای بالا را نداشت. برای اولین بار جرم مالیاتی را یک گروه حقوقی تعیین کرد.

پس این محورها ارائه شد. جزئیات محور اول این بود که از تولید و سرمایه‌گذاری حمایت شود و تمام معافیت‌ها و مشوق‌ها به سمت بخش مولد کشیده شود و برای اشخاص حقیقی موضوع ماده‌ی ۱۳۱ و اشخاص حقوقی موضوع ماده‌ی ۱۰۵ قانون تبصره‌ای اضافه شد با این مضمون که اگر مالیات اظهاری نسبت به سال قبل ۱۰ درصد افزایش پیدا کند، نرخ یک درصد کاهش پیدا کند و این قضیه تا پنج سال ادامه داشته باشد، شخص حقیقی و حقوقی می‌تواند نرخ را تا ۲۰ درصد کاهش دهد. در ارتباط با پایهی درآمدی مشمولان مالیاتی و نرخ‌های

اشخاص حقیقی یا ماده‌ی ۱۳۱ اصلاح و گشایش مناسبی صورت گرفت و ماده‌ی ۱۰۴ که مالیات تکلیفی بود حذف شد. مالیات حق تبر کاهش پیدا کرد. ضرایب پایهی درآمد مشمولان مالیاتی اشخاص حقوقی یا نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی فعال در اقتصاد ایران به قصد حمایت از جلب سرمایه‌گذاری خارجی تعدیل شد. تجدید ارزیابی دارایی‌هایی که موضوع بحث قبلی بود به صورت دائمی در خود قانون مالیات‌های مستقیم اشاره شد و دو تبصره ذیل آن آمده که یک‌سری قواعد را تعریف کرده است. تبصره‌ی دو در مورد هزینه‌های قابل قبول استهلاک یک‌سری جزئیات را گفته است. در زمینه‌ی یکسان‌سازی نرخ مالیات حقوق بخش خصوصی و دولتی اقدام درستی صورت گرفت. چون کارکنان بخش خصوصی معترض بودند که بی‌عدالتی در نرخ وجود دارد و فضای کسب و کار کشور را تا حدودی متأثر کرده بود. در زمینه‌ی محور حمایت از تولید و سرمایه‌گذاری معافیت پیمانکاران خارجی و لوازم و تجهیزاتی که می‌آورند و در زمینه‌ی معافیت صادرات هم بازنگری اساسی صورت گرفت. در قانون قبل فقط صادرات کالاها و خدمات غیرنفتی و صادرات مواد خام مدنظر بود. در قانون جدید خدمات هم مدنظر قرار گرفت. در زمینه‌ی کالاها، غیرنفتی همان ۱۰۰ درصد معافیت قبلی تصویب شد اما در مورد مواد خام چون بررسی ماده‌ی ۱۴۱ قانون هم‌زمان شده بود با ابلاغ سیاست‌های اقتصاد مقاومتی و چون بندی هم در آن بود که تأکید شده زنجیره‌ی ارزش افزوده به داخل کشور بیاید، لذا معافیت را فقط منوط به ۲۰ درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام کردیم که از نظر منطق اقتصادی و سیاست‌گذاری قابل دفاع است. در مورد معافیت شعب شرکت‌های خارجی در ایران اقدام درستی صورت گرفت. پایه‌های هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تا حدودی اضافه شد و برگ‌های ماده‌ی ۱۴۸ به ۲۹ برگ افزایش پیدا کرد. برخی فعالان اقتصادی ابراز می‌کردند وقتی وام و تسهیلات

مالی را غیر از بانک‌های مجاز دریافت می‌کنیم، هزینه‌ها را سازمان مالیاتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول نمی‌پذیرد. سازمان به نص قانون استناد می‌کرد.

یک معافیت هم در قالب ماده‌ی ۱۳۲ مطرح شده بود که در مورد آن ابهام وجود داشت. لایحه‌ای که دولت آورده بود چارچوبی منطقی داشت، در مرکز پژوهش‌ها متنی قابل دفاع را آماده کرده بودیم. یک فعال اقتصادی که سرمایه‌گذاری جدید انجام دهد با توجه به ماده‌ی ۱۳۲ که طراحی کرده بودیم به طور متوسط بین ۵ تا ۱۰ سال به لحاظ ارائه‌ی اظهارنامه و ... عملاً مؤدی مالیاتی است اما مالیاتی پرداخت نمی‌شود و از این منظر گمان می‌کردیم به سرمایه‌گذاری در کشور کمک بزرگی می‌کنیم. اما این طرح متأسفانه به کمیسیون اقتصادی مجلس رفت و نمایندگان با انگیزه‌های منطقه‌ای در کمیسیون‌های آن جلسه شرکت کردند و پیشنهادهای عجیب و غریبی مطرح شد و در نهایت به دلیل مخالفت قاطع حقیر به عنوان نماینده‌ی مرکز پژوهش‌ها این مورد از موضوع دایره‌ی قانون مالیات‌های مستقیم حذف شد. همان دوستان رفتند در دایره‌ی دیگری ماده‌ی ۱۳۲ را پیگیری کردند که هم برای مجریان و هم مؤدیان و هم مسئولان شرکت‌ها دردسرآفرین خواهد شد.

در فاز دوم مقدمات مکانیزه کردن و اجرای طرح جامع را پی‌گیری کردیم. نظام مالیاتی ما تاکنون سنتی بوده و فرایندهای شناسایی و دریافت مالیات بر اساس میل افراد است. لذا این مشکلات اساسی برای سیاست‌گذاری مالیاتی ایجاد می‌کرد. در ابتدای لایحه گفتند که هدف اصلاح کل قانون نیست بلکه این است که یک‌سری پایه‌های جدید معرفی کنیم و یک‌سری روندهای اجرایی را اصلاح کنیم. نظام ما باید مدرن و داده‌محور شود و رفاقت و دخالت دست معنی نداشته باشد و همه چیز بر اساس اتوماسیون باشد. لذا برای این هدف چند

ماده‌ی مبتنی بر تشکیل بانک‌های اطلاعاتی را معرفی کردم که یکی ماده‌ی ۱۶۹ بود و دیگری ماده‌ی ۱۶۹ مکرر. ماده‌ی ۱۶۹ که همان موضوع صندوق‌های فروش و فرایندهای ثبت و ضبط و دریافت و خرید و فروش کالا و خدمات را اشاره داشت که اخیراً دولت لایحه‌ای برای این ماده به صورت جداگانه تهیه کرده و تقدیم کمیسیون اقتصادی مجلس شده است.

کلیت ماجرای ماده‌ی ۱۶۹ مکرر هم این است که حکومت به عنوان متولی امر در امور مختلف باید از تراکنش‌ها، پرداخت‌ها، دریافت‌ها و دارایی‌های منقول و غیرمنقول افراد به صورت کلی مطلع شود. تا زمانی که این اتفاق نیفتد هم چنان تبعیض در حق بیت‌المال و فرار مالیاتی و مصیبت‌های دیگر باقی خواهد بود. دو گروه به این ماده اعتراض دارند. یکی گروهی که طبعاً دوست ندارد شفافیت اطلاعات اتفاق بیفتد. با این گروه باید با منطق خودشان صحبت کرد. گروه دیگر فعالان مولد اقتصادی کشور هستند و اتفاقاً از شفافیت اطلاعاتی حمایت می‌کنند و معتقدند شفافیت به افزایش سرمایه‌گذاری منجر می‌شود. اما نگرانند که این برابری و عدالت در افشای اطلاعات اشخاص حقیقی و حقوقی برای حاکمیت یکسان نباشد. گروهی از فعالان اقتصادی که حجم بیش‌تری در اختیار دارند اطلاعات خود را با روش‌های مختلف طبق ۱۶۹ مکرر به حاکمیت ندهند اما گروه دیگری که سالم هستند و رو بازاری می‌کنند اطلاعات را بدهند تا این بازی، بازی برد و باخت بشود. گروهی بازند و گروهی ببرند. این مشکل به اراده‌ی سیاسی مسئولان اجرایی برمی‌گردد. اگر بنا باشد همه‌ی اشخاص حقیقی و حقوقی به عدالت با آنها رفتار شود، همه در برابر قانون یکسان اند و استثنایی وجود نخواهد داشت. اتفاقاً این حکم جزو احکامی است که یکی از نیازهای اساسی نظام اقتصادی کشور است. مالیات یکی از راه‌های استفاده از این ماده‌ی قانونی است. سایر بخش‌ها هم می‌توانند استفاده کنند. تنها ملاحظه

برای استفاده‌کنندگان و حکومت این است که افشای اطلاعات اشخاص حقیقی و حقوقی به غیر از مقاصد سیاست‌گذاری واقعاً جرم تلقی و در همین قانون برای مجرم اشد مجازات پیش‌بینی شود.

مورد دیگری که در این قانون در نظر گرفته شد ایجاد سامانه‌ی املاک کشور است. واقعیت این است که اکنون نهادهای متولی امر نمی‌دانند چند واحد مسکونی در کشور داریم. این یکی از معضلات اساسی ما در حوزه‌ی مستغلات و املاک بود و از آن‌سو در مجلس هم ماده‌ای الحاق شده بود تحت عنوان این که از خانه‌های خالی سازمان مالیاتی باید مالیات دریافت کند. اجرای این حکم بدون اطلاعات عملاً مقدور نبود و به اجرای سلیقه‌ای این حکم منجر می‌شد. و برای آن باید منبع اطلاعاتی پیش‌بینی می‌شد. تغییر فرایندهای شناخت و دریافت اطلاعات افراد اصلاح شد و همه‌ی افراد باید اظهارنامه را تسلیم سازمان کنند.

در مورد ضمانت‌های اجرایی، جرم مالیاتی برای اولین بار تبیین و مصادیق آن مشخص شد، مثل تنظیم اسناد مالی خلاف واقع، اختفا یا کتمان فعالیت، ممانعت از دسترسی به فعالیت اقتصادی، تنظیم قرارداد به نام‌های دیگران (موضوعی که در حال زمین زدن قانون مالیات بر ارزش افزوده است) استفاده از کارت بازرگانی دیگران که مصیبت‌های زیادی را برای مردم ایجاد کرده است. دومین بخش تعیین مجازات برای اشخاص حقوقی متخلف که هشیاری حسابداران را می‌طلبد. مجازات برای حسابداران و حسابرسان و مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات اعتباری در فرایند فرار مالیاتی که باید در محاکم قضایی اثبات و حکم صادر شود. هم چنین مجازات سنگین برای افشای اطلاعات موضوع ماده‌ی ۱۶۹ مکرر در نظر گرفته شد.

در این بخش یک‌سری چالش در اجرای قانون پیش‌بینی می‌شود: مهم‌ترین چالش سنگ‌اندازی افراد حقیقی و حقوقی دولتی و غیردولتی در

برابر اجرای ماده‌ی ۱۶۹ مکرر و استقرار نظام یکپارچه‌ی اطلاعاتی و هویتی است. کشورداری در همه‌جای دنیا بدون داشتن اطلاعات کافی ممکن نیست. سالانه ۴۵ هزار میلیارد تومان پول نقد به افراد دارا و ندار اختصاص می‌دهیم و وقتی از دولت درخواست می‌کنیم پرداخت یارانه را اصلاح کن و پول را به مستحق بده مثلاً به جای ۴۵ هزار تومان چهار برابر بده ولی به مستحق بده، پاسخ دولت این است که ما مردم را بر حسب میزان درآمد نمی‌شناسیم. پس وجود این بانک ضروری است. دومین چالش در زمینه مبارزه با پول‌شویی است. علی‌رغم این که دولت لایحه‌ی آن را تنظیم کرده و در اختیار مجلس قرار داده، مقاومت‌های زیادی از سوی کسانی که با شفافیت مشکل دارند در برابر این موضوع صورت می‌گیرد. آخرین چالش اجرای ماده‌ی ۹۵ است که طبقه‌بندی را از بین برده و همه را یک کاسه و مبتنی بر اظهارنامه کرده، در این مورد تا ساختار آن مشخص نشود با مشکل مواجه خواهیم بود. ماده‌ی ۷۷ بسازبفروشی را شغل معرفی کرده که چالش‌های ریزی در درون‌اش وجود داد. چالش بعدی افزایش مالیات افراد حقوقی است. ما حتماً باید مالیات افراد حقوقی را در سال‌های بعد پایین بیاوریم.

نکته‌ای که از طرف مدیریت مرکز پژوهش‌های مجلس جناب آقای دکتر قاسمی به من تکلیف شده که در این جا نقل کنم این است که از نظر مراکز پژوهشی حاکمیتی قانون نهایی نیست و هرگاه در اجرا و فرایندها شما دوستان حرفه‌ای احساس کردید که ضعف حقوقی وجود دارد و می‌توان آن را اصلاح کرد با مرکز مشورت کنید. ما از تشکلهای دولتی، خصوصی، «خصوصی»، حرفه‌ای، سازمان‌های مردم‌نهاد (ان‌جی‌اوها)، صاحب‌نظران و استادان دانشگاه نظرشان را دریافت می‌کنیم و برای اصلاح مجدد می‌توان در قالب طرح یا لایحه آن مشکل را حل کرد. ■

مالیات

اشخاص خارجی



احمد غفارزاده
عضو هیئت مستشاری
امور مالیاتی مرکز عالی
دادخواهی مالیاتی

شرکت پژو فرانسه امتیاز تولید خودروی خاصی را به شرکت‌های ایرانی می‌دهد و نیازی به حضور خودش در ایران نیست. شرکت ایرانی به صورت دوره‌ای حق امتیازات را پرداخت می‌کند و علی‌القاعده قبلاً هم مشمول پرداخت مالیات‌های تکلیفی بوده و در اصلاحیه‌ی جدید هم مشمول پرداخت مالیات‌های تکلیفی خواهد بود.

بحث بعدی نرخ مالیاتی اشخاص خارجی و مؤسسات مقیم خارج است. درباره‌ی اشخاص حقوقی عیناً مثل ایرانی‌ها نرخ مالیاتی اشخاص حقوقی هم ۲۵ درصد است، به استثنای دو مورد: یکی بحث بیمه‌ی انکایی شرکت‌های خارجی با شرکت‌های بیمه‌ی ایرانی است که نرخ مالیاتی دو درصد مالیات تکلیفی است. یکی هم مالیات مؤسسات کشتیرانی و هواپیمایی که نرخ مالیاتی پنج درصد به مأخذ کرایه‌ی پرداختی اعم از مسافر و بار را شامل می‌شود. در بقیه‌ی موارد نرخ مالیاتی عیناً مثل ایرانی‌ها است. اشخاص حقیقی هم از نرخ ماده‌ی ۱۳۱ استفاده می‌کنند.

در قانون قبلی اشخاص خارجی سه طبقه بودند. بند الف، بند ب، و بند ج. بند الف شامل

شفاف‌سازی و ساده‌سازی، مقررات مالیاتی در قانون ابراز شده است نظیر تکالیف مربوط به تسلیم اظهارنامه، ضرایب مالیاتی، و همچنین کاهش تعدد پرداخت‌ها و سایر موارد. برقراری دوباره‌ی مشوق‌های مالیاتی، وصول مالیات اشخاص خارجی عمدتاً تعدیل شده و وصول مالیات در منبع جبران شده و رفع تبعیض مالیاتی بین پیمانکاران خارجی با کارفرمایان دولتی و غیردولتی صورت گرفته است. لوازم و تجهیزات پیمانکارانی که کارفرمای دولتی دارند معاف ولی در سایر بخش‌ها مشمول مالیات است. در اصلاحیه‌ی جدید این تبعیض از بین رفته است.

مبانی قانونی وضع مالیات برای اشخاص غیرایرانی بند پنجم از ماده‌ی یکم قانون مالیات‌های مستقیم است که به موجب آن هر فرد غیرایرانی نسبت به درآمدهایی که در ایران به دست می‌آورد مشمول دو نوع درآمد مالیات خواهد بود. یکی درآمدهایی که در داخل ایران باشد و دیگری درآمدهایی که از ایران کسب می‌کنند. درآمدهای نوع دوم به حضور در ایران نیاز ندارد، مثل واگذاری امتیازات. فرض کنید

فضای کسب و کار در هر کشور عامل مهمی برای جذب سرمایه‌های داخلی و خارجی است. یکی از شاخص‌های مهم فضای کسب و کار شاخص پرداخت مالیات است که خود از زمان پرداخت، تعداد پرداخت و نرخ‌های مالیاتی تشکیل شده است. بقیه‌ی شاخص‌ها عبارت‌اند از: شروع کسب و کار، ثبت شرکت‌ها، اخذ مجوزها، استخدام و اخراج نیروی کار، ثبت دارایی‌ها، اخذ اوراق، حمایت از سرمایه‌گذاران، تجارت بین‌المللی، قراردادهای الزام‌آور و انحلال.

اصلاحات جدید قانون مالیات‌های مستقیم در کنار اجرای طرح جامع مالیاتی در جهت بهبود این شاخص‌ها بوده و با هدف ساده‌سازی قانون و الکترونیکی‌شدن تعامل مؤدیان با سازمان مالیاتی و همچنین پرداخت‌های الکترونیکی و اصلاح روش‌های رسیدگی و تعیین درآمد مالیات عمدتاً در جهت بهبود شاخص‌هاست. تغییر در جهت بهبود فضای کسب و کار کشور انجام می‌شود. این جا قصد ورود به نقد اصلاحیه را ندارم بلکه هدف‌ام اطلاع‌رسانی تغییرات است.

در زمینه‌ی قوانین مربوط به اشخاص خارجی

پیمانکاران بود. مالیات پیمانکاران این گونه بود که قراردادهایی که از تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱ به بعد منعقد شده بودند از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک طبق ماده‌ی ۱۰۶ رسیدگی می‌شد. در عمل تجربه‌ی چند سال اخیر نشان داد که تأیید شمول مالیات پیمانکاران از طریق دفاتر مشکلات خاصی هم برای مؤدیان داشته و هم برای ماموران مالیاتی. عدم شفافیت باعث می‌شد پیمانکاران خارجی بیش از مبلغ مالیات متعلقه به قراردادشان اضافه کنند. یعنی عملاً ما خودمان مشمول مالیات مضاعف می‌شدیم. بند ب در

نمایندگی‌ها یا کارگزاری‌ها اگر انجام شود عیناً مثل مؤدیان ایرانی برخورد خواهد شد و مکلف‌اند بر حسب مورد اسناد ارائه دهند و درآمد مشمول مالیات از طریق ماده‌ی ۱۰۶ تعیین خواهد شد. ضرایب مالیاتی هم در کمیسیون اقتصادی دولت در آیین‌نامه‌ی ماده‌ی ۱۰۷ نهایی شده و جزو دستور چند روز آینده‌ی هیئت دولت خواهد بود. خوشبختانه در آیین‌نامه‌ی اجرایی ضرایب تعدیل شده و بین ۱۰ تا ۳۰ درصد است. این سؤال مطرح است که آیا اشخاص حقوقی خارجی موظف به تسلیم اظهارنامه هم هستند یا

کارفرمایی قابل محاسبه خواهد بود، حتی اگر در قرارداد اولیه هم لحاظ نشده باشد می‌توانند در اصلاحیه و الحاقیه لحاظ کنند. مأخذ محاسبه‌ی تجهیزات اگر خرید داخلی باشد حداکثر تا میزان صورت حساب و اگر خرید خارجی باشد تا مجموع ارزشی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت‌های قانونی مندرج در برگ سبز گمرکی است.

حکم عدم شمول به پیمانکاران دست دوم ایرانی و اشخاص حقوقی هم قابل تسری است. فرض کنید شخص حقوقی خارجی بخشی از پیمان خود را به یک شخص حقوقی ایران می‌دهد. به میزانی که از این قرارداد بابت لوازم و تجهیزات مصرف می‌شود پیمانکار ایرانی از مالیات معاف خواهد بود.

مبانی قانونی وضع مالیات برای اشخاص غیر ایرانی

- بند پنجم از ماده‌ی یکم قانون مالیات‌های مستقیم: هر شخص غیر ایرانی نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند و هم چنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی یا واگذاری فیلم‌های سینمایی از ایران تحصیل می‌کند مشمول است.

نرخ مالیاتی اشخاص خارجی

الف) اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران به استثنای مشمولان تبصره (۵) ماده (۱۰۹) و ماده (۱۱۳) از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات به نرخ مذکور در ماده‌ی ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم (۲۵٪)؛

ب) حق بیمه و سود حاصل از سپرده‌ی مؤسسات بیمه‌ی خارجی بابت بیمه‌ی اتکایی به نرخ دو درصد؛

ج) مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی غیر از ایرانی به نرخ ماده‌ی ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم.



نه. بله، در آیین‌نامه پیش‌بینی شده که آن‌هایی که دارای شعبه، نمایندگی و کارگزاری هستند باید اظهارنامه بدهند ولی درآمد مشمول مالیات بر اساس سود و زیان نخواهد بود و بر اساس فرمول ماده‌ی ۱۰۷ حساب می‌شود، یعنی نرخ مالیاتی که افراد خارجی بابت ماده‌ی ۱۰۷ در ایران مشمول خواهند بود بین ۲/۵ درصد تا ۷/۵ درصد وجوه دریافتی خواهد بود و نهایی است.

اگر تجهیزات قرارداد اولیه با اصلاحات و الحاقات جدا شود این قسمت تجهیزات در ایران مشمول مالیات نخواهد بود. قبلاً این مزیت فقط برای کارفرمایان دولتی و شهرداری بود. در اصلاحیه‌ی جدید کسر تجهیزات و لوازم با هر

قانون قبلی در مورد واگذاری حقوق بود که به صورت تکلیفی بود و از ضریب ۱۰ تا ۴۰ درصد متغیر بود. بند ج هم در رابطه با بهره‌برداری سرمایه در ایران بود که عیناً مثل مؤدیان ایرانی برخورد می‌شد.

در اصلاحیه‌ی جدید بر اساس مشکلات موجود بند الف و بند ب عملاً تجمع شد و تبدیل شد به مالیات تکلیفی نهایی. مالیات‌ها صرفاً حالت تکلیفی دارد و پرداخت کنندگان وجوه باید به مأخذ ۱۰ تا ۴۰ درصد درآمد مشمول مالیات را تعیین کنیم و مالیات متعلقه را کسر و تا آخر ماه بعد به سازمان مالیاتی واریز کنیم. البته این نوع قراردادها توسط شعب یا



نحوه‌ی تعیین درآمدهای مشمول مالیات اشخاص خارجی

(۱) بابت تهیه‌ی طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که در ایران یا از ایران تحصیل می‌کنند، به مأخذ ده درصد تا چهل درصد مجموع وجوهی که عاید آنها می‌شود.

(۲) ضرایب تشخیص درآمدهای مشمول مالیات با توجه به نوع فعالیت، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

مثال: محاسبه‌ی مالیات متعلقه به مأخذ ۱۰۰۰ واحد وجوه پرداختی و با ضرایب ۱۰٪ و ۴۰٪ با فرض شخصیت حقوقی خارجی

مالیات متعلقه $25 = 1000 \times 10\% \times 25\%$

مالیات متعلقه $100 = 1000 \times 40\% \times 25\%$

(۳) روش اخذ مالیات: مالیات تکلیفی قطعی (نهایی)

پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلف‌اند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره‌ی امور مالیاتی پرداخت کنند.

عدم شمول مالیات به خرید لوازم و تجهیزات عملیات پیمانکاری

(۱) آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد، مشروط بر آن که در قرارداد یا اصلاحات الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد.

(۲) در مورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورت حساب خرید.

(۳) در مورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت‌های قانونی مندرج در پروانه‌ی سبز

گمرکی.

(۴) حکم عدم شمول مالیات به خرید لوازم و تجهیزات، قابل تسری به اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان پیمانکاران دست دوم است.

- شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی برای شرکت‌ها فعال‌اند و برای جبران مخارج خود از شرکت‌ها وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

مستقیم: به‌ازای هر پنج درصد مشارکت خارجی در سرمایه‌گذاری‌های انجام گرفته، ده درصد به مشوق موضوع ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم و حداکثر تا پنجاه درصد اضافه می‌شود.

- شرکت خارجی که با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی، محصولاتی با برند معتبر تولید و حداقل ۲۰٪ محصولات تولیدی را صادر کنند، ضمن برخورداری از نرخ صفر مالیاتی و در صورت اتمام دوره‌ی مذکور از پنجاه درصد تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار خواهند شد.



قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات

مضاعف

- به استناد ماده‌ی ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقت‌نامه‌های مالیاتی منعقد کند و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله‌ی اجرا بگذارد.

- بیش از چهل مورد موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به تصویب نهایی رسیده و مفاد آنها برای دولت‌های طرف قرارداد لازم‌الاجرا خواهد بود. ■

درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه (تبصره‌ی ۴ از ماده ۱۰۷)

- درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله‌ی نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند مشمول مقررات ماده‌ی ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم خواهند بود.

مشوق‌های مالیاتی خاص اشخاص خارجی

- بند ح از ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های



علی رستم‌پور
مدیر کل دفتر اطلاعات مالیاتی
سازمان امور مالیاتی کشور

تراکنش‌های بانکی

مشکوک

مالی مؤدیان مالیاتی بر این نظر است که سازمان مالیاتی به‌عنوان محرم اطلاعاتی اشخاص حق دسترسی به تمامی اطلاعات مالی مرتبط با فعالیت اقتصادی اشخاص را دارد و بر اساس سامانه‌های اطلاعاتی بهره‌برداری مالیاتی خود را از این اطلاعات انجام می‌دهد.

بحث مهمی که در چند سال اخیر در دنیا تأکید شده بحث جرم‌های مالی و مالیاتی است مثل پول‌شویی، رشوه‌خواری، فساد مالی و به‌خصوص فرار مالیاتی. می‌دانید که این‌گونه جرم‌ها تهدیدی برای منافع سیاسی و اقتصادی و استراتژیک کشورهای در حال توسعه و حتی توسعه‌یافته است. قطعاً جرم‌های مالیاتی باعث تخریب اعتماد عمومی مردم نسبت به دولت‌ها خواهد شد.

نقش سازمان مالیاتی در برخورد با این جرایم چیست؟ واقعیت این است که میزان و حساب‌رسان نقش کلیدی در مبارزه با این مفاسد اقتصادی دارند چرا که ما و شما دسترسی مستقیم به اطلاعات مالی و تراکنش‌های بانکی افراد داریم.

مالی وزارت امور اقتصاد و دارایی یا FIU است که متولی سیاست‌گذاری در امر مبارزه با پول‌شویی در کشور است و مرکزی است برای جمع‌آوری اطلاعات مبارزه با پول‌شویی و ارجاع به مقامات قضایی ذی‌صلاح. مرجع دوم واحدهای نظارتی کشور هستند که دسترسی به اطلاعات دارند و در رسیدگی‌های خود به اشخاص یا فعالین اقتصادی برخورد می‌کنند که ظنّ به فرار مالیاتی دارند. این اشخاص هم اطلاعات خود را برای سازمان مالیاتی ارسال می‌کنند و مأمورهای مالیاتی هم نسبت به این اطلاعات رسیدگی مالیاتی خود را انجام می‌دهند. در اجرای تبصره‌ی ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم این اختیار از گذشته وجود داشته و حسب ضرورت این امکان بود که با مجوز وزارت امور اقتصادی و دارایی ما اطلاعات بانکی مؤدیان را دریافت کنیم. آخرین مرجع ماده‌ی ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه‌ی ۱۳۹۴/۴/۳۱ است. درواقع حاکمیت با اصلاح قانون و اجازه‌ای که در این ماده به سازمان مالیاتی داده برای ایجاد پایگاه اطلاعات عملکردی، هویتی و

تراکنش‌های مشکوک بانکی موضوع جدیدی نیست و سال‌های سال است این اختیار قانونی به استناد ماده‌ی ۲۳۱ بر عهده‌ی سازمان مالیاتی است. مأموران مالیاتی با اجازه‌ی مقام عالی وزارت دارایی می‌توانستند به حساب‌های فعالین اقتصادی و مؤدیان دسترسی داشته باشند. پس اساساً بحث جدیدی مطرح نیست. آنچه اتفاق افتاد، یکدستی در رویه‌ی برخورد با این تراکنش‌های بانکی بود که به دستورالعمل ۵۰۵ سازمان مالیاتی و ابلاغ آن منجر شد و در رسانه‌ها سروصدای زیادی به پا کرد؛ اما واقعیت آن است که موضوع جدیدی نیست و قرار هم نیست اتفاقی بیفتد به‌جز اینکه ما به دنبال شناسایی درآمد واقعی فعالان اقتصادی باشیم و این وظیفه‌ی ذاتی سازمان مالیاتی کشور است. این بحث را با سه رویکرد ارائه خواهیم کرد: نحوه و مبادی دریافت این اطلاعات، هدف از دریافت اطلاعات و ضرورت حسابرسی و چگونگی بررسی و اقدام نسبت به تراکنش‌های بانکی واصله.

یکی از مبادی ورود اطلاعات، واحد اطلاعات



اطلاعاتی که ما در راستای تراکنش‌های بانکی دریافت می‌کنیم یک ویژگی بارز دارد که مربوط به چند دوره‌ی مالی است. در سازمان مالیاتی آن بخش از مؤدیانی که اظهارنامه می‌دهند و یک‌ساله بررسی می‌کنیم، این امکان وجود دارد با رعایت فرجه یک بازگشت به گذشته داشته باشیم. در واقع اطلاعات گذشته را مرور کنیم تا اگر احیاناً فرار مالیاتی وجود داشته دوباره فرایند حسابرسی مجدد را تدارک ببینیم و نسبت به مطالبه‌ی مالیات متمم اقدام کنیم.

مأموران مالیاتی درواقع نقش به‌سزایی در تشخیص جرم‌های مالیاتی از طریق رسیدگی به تراکنش‌های بانکی مشکوک افراد دارند. به همین دلیل بود که ما دستورالعمل ۵۰۵ را ابلاغ کردیم تا همکاران در سراسر کشور با یک‌رویه‌ی ثابت اقدام مالیاتی و مبارزه با پول‌شویی را انجام دهند و این دستورالعمل در تاریخ چهارم اردیبهشت ۱۳۹۵ توسط سازمان مالیاتی ابلاغ شد. این دستورالعمل دو بخش دارد. بخش ابتدایی آن واحدیابی و تشکیل پرونده است. بخش

دوم بخش رسیدگی و حسابرسی مالیاتی است. در بخش اول مأموران مالیاتی در بخش اداره‌ی اطلاعات و خدمات مالیاتی در درجه‌ی اول باید بررسی کنند آیا برای تراکنش واصله به نام آن شخص پرونده‌ی مالیاتی وجود دارد یا خیر؟ اگر مؤدی دارای پرونده هست، تراکنش بانکی را ارسال می‌کنیم به پرونده تا فرایند رسیدگی انجام شود. در حال حاضر اگر شخصی حقیقی بیش از یک واحد صنفی داشته باشد، مکلف است به ازای هر یک از واحدهای صنفی اظهارنامه تسلیم کند و به همین جهت یک شخص حقیقی می‌تواند بیش از یک پرونده در سازمان مالیاتی داشته باشد. از این رو وقتی تراکنش بانکی اش واصل می‌شود و متوجه می‌شویم بیش از یک پرونده دارد، با فراخواندن او توضیحاتش را دریافت خواهیم کرد. آن‌گاه مشخص خواهد شد این اطلاعات متعلق به کدام یک از واحدهای صنفی است و بر اساس اظهار خود مؤدی اطلاعات را ارجاع می‌دهیم به اداره‌ی مالیاتی ذی‌صلاح برای امر حسابرسی. چنانچه اطلاعات واصله مربوط

به اشخاصی باشد که به‌عنوان مؤدی در نظام مالیاتی ما ثبت‌نام نشده‌اند و ما پیش‌از این شناسایی نکرده‌ایم، به استناد ماده‌ی یک قانون مؤدی محسوب می‌شوند. در این صورت باز هم آن‌ها را دعوت می‌کنیم و اطلاعات تکمیلی را برای تشکیل پرونده اخذ می‌کنیم. برگه‌های پیوست این دستورالعمل ابلاغ شده است. با تکمیل آن برگه‌ها به واحدی ارجاع می‌دهیم که متولی باشد. بعضاً ممکن است مؤدی مراجعه نکند یا مدعی شود که توضیح خاصی درباره‌ی درآمدها وجود ندارد، درحالی‌که ما با یک تراکنش قابل توجه بانکی مواجهیم. ناگزیر در واحد اطلاعات و خدمات مالی، فرض را این‌م‌می‌گذاریم که این مؤدی درآمد اتفاقی دارد و در پایه‌ی درآمد اتفاقی برای او پرونده‌ی اولیه تشکیل می‌دهیم. در ادامه‌ی کار اگر مؤدی اطلاعات تکمیلی دهد، پرونده را از حالت پایه‌ی مالیات بر درآمد اتفاقی خارج می‌کنیم و متناسب با نوع فعالیت پایه‌ی صحیح اعمال می‌شود. ممکن است اطلاعات متعلق به اعضای هیئت‌مدیره یا مدیرعامل یا

کارکنان اشخاص حقوقی یا حتی متعلق به وابستگان سببی و نسبی اعضای هیئت مدیره باشد. وظیفه‌ی سازمان این است که او را دعوت کنیم و پرسش و پاسخ انجام و برگه‌ها بر اساس اظهار خود شخص تکمیل شود. اگر این اطلاعات مربوط به شخص حقوقی باشد و این اظهارات مورد تأیید آن شخص حقوقی قرار بگیرد، ما هیچ کاری با شخص حقیقی نخواهیم داشت؛ اما اگر ادعای این شخص مورد تأیید شخص حقوقی قرار نگیرد طبیعتاً برای خود شخص حقیقی پرونده‌ی مالیاتی تشکیل خواهیم داد.

در بحث حسابرسی به جهت حساسیت توصیه شده که یک گروه یا گروه‌های لازم بر اساس حجم اطلاعات، در داخل واحدهای خود گروه‌های حسابرسی صرفاً برای این امر تشکیل شود. این افراد قطعاً متخصص و باتجربه هستند و زیر نظر یکی از مدیران ادارات کل سازمان مالیاتی فعالیت می‌کنند. سازمان حساسیت ویژه‌ای دارد که کار را به صورت صحیح انجام دهد. اگر درآمد نبود وارد فرایند دادرسی و ... نخواهد شد. تأکید دوم این است که در اجرای ماده‌ی ۲۹ آیین‌نامه قطعاً رسیدگی به تراکنش‌های بانکی به صورت گروهی انجام خواهد گرفت. ابتدا که اطلاعات رسید و حکم‌های رسیدگی صادر شد، مأموران مالیاتی با رعایت ماده‌ی ۹۵، ماده‌ی ۹۷ و ... از مؤدی برای ارائه‌ی اسناد و مدارک دعوت خواهند کرد. قرار نیست صرفاً وجوه واریزی به حساب‌های بانکی به صورت مجزا مشمول مالیات شود. این اطلاعات بخشی از اطلاعاتی است که مأموران ما پیش از این باید به آن دسترسی می‌داشتند. از سایر اطلاعات هم استفاده می‌شود. در بحث حسابرسی نیز در این دستورالعمل نکاتی را متذکر شدیم. تمام تلاش این است که تا حد امکان اذیت و آزار به حداقل برسد. تراکنش‌های بین افسراد باید از گردونه‌ی حسابرسی خارج شود. هدف ما فقط شناسایی درآمد از طریق این تراکنش‌هاست. اولین واریزی مورد نظر ماست و گردش‌های بعد از آن مدنظر نخواهد بود. ممکن

است برخی از تراکنش‌ها مربوط به تسهیلات، قرض و وام باشد. اگر مؤدی چنین ادعایی داشته باشد و ادعای او مستند باشد، مأموران ما باید محل مصرف وام را پیگیری کنند، نه صرف دریافت وام.

چون اطلاعات حساب را در یک بازه‌ی زمانی دریافت می‌کنیم، مطابق ماده‌ی ۱۵۷ اختیار رسیدگی از سال ۱۳۸۹ را هم داریم و بررسی اطلاعات از آن زمان شروع می‌شود. ممکن است پیش از این مؤدی وجوهی را به اشخاص داده باشد و پولی که امروز به حساب او می‌آید بازپرداخت آن پول باشد که با ارائه‌ی اسناد و مدارک باید این موضوع مورد توجه قرار بگیرد. گاهی شخص حقوق بگیر است و پول‌هایی که به حسابش آمده بخشی از ناحیه‌ی درآمد و حقوق است، حال یا حقوق چندمیلیونی یا حقوق چند ده میلیونی. این مورد هم به راحتی از طریق بررسی لیست حقوق قابل پی‌گیری است. چون مالیات حقوق را از کارفرما دریافت کرده‌ایم، در محاسبات مالیاتی اعمال نخواهد شد.

ممکن است صاحب حساب در فعالیت‌های موضوع ماده‌ی ۸۱ قانون فعال بوده باشد؛ چون فعالیت‌های این ماده مشمول مالیات نیست و معافیت دارد، با لحاظ دانستن این بحث موضوع حل می‌شود.

ممکن است واریز ناشی از سهم ارث یا نذر یا وصیت یا حبس باشد و پولی باشد که منشأ این گونه منابع است. با ارائه‌ی اسناد و مدارک این موارد باید در چارچوب خود بررسی شود. ممکن است شخصی مراجعه کند و بگوید امروز دو میلیارد تومان پول به حسابم آمده ولی به خاطر فروش ملک بوده یا مقداری سهام داشتم و فروختم و بابت آن است. این موارد هم با ارائه‌ی اسناد و مدارک چون مالیاتش به صورت مقطوع وصول شده مجدداً مشمول پرداخت مالیات نخواهد شد. به طور کلی ممکن است بودجه‌ی واریزی از مصادیق غیرمشمول باشد، پس مأموران مالیاتی باید به این موضوع دقت

داشته باشند. تنها جایی که هیچ توجیهی برای واریز وجود نداشته باشد، از جنبه‌ی مالیاتی برای ما درآمد اتفاقی محسوب می‌شود. تمام تلاش این است که تا جایی که ممکن باشد به سمت درآمد اتفاقی نرویم. بنا به اظهار مؤدی باید مشخص شود که این درآمد اتفاقی به فعلیتی تجاری و اقتصادی مرتبط است تا در چارچوب خود بررسی شود.

سازمان مالیاتی مسئول مبارزه با پول‌شویی است و بخشی از اطلاعات ورودی ما از سوی واحد اطلاعات مالی وزارت امور اقتصادی است و وقتی آن‌ها شخصی را معرفی می‌کنند ما یک تعامل تنگاتنگ با هم داریم. آن‌ها انتظار دارند که در رسیدگی‌های مالیاتی اگر به موارد مظنون به فعل پول‌شویی برخوردیم به وزارت گزارش دهیم. علاوه بر آن در تراکنش‌هایی که در واقع منشأ آن FIU است، حساب را آن‌ها به ما می‌دهند و ما هم از طریق اخذ مجوز از مراجع ذی‌ربط به تراکنش می‌رسیم. همکاران انتظار دارند به خصوص در زمینه‌ی اطلاعاتی که از آن‌جا آمده ما مبارزه با پول‌شویی را با دقت بیشتری انجام دهیم و صرف مطالبه‌ی مالیات نخواهد بود. اگر اطلاعاتی ارجاع شود و ما نتوانیم منشأ واریزی پول را مشخص کنیم، به عنوان یکی از شاخص‌های منشأ پول‌شویی مجبوریم آن را به رغم میل باطنی خود به مرکز اطلاعات مالی گزارش کنیم.

قطعاً همه گزارش‌های مؤدی که واصل می‌کنیم کاملاً محرمانه است. ما به موجب قوانین مصرح در ماده‌ی ۲۳۲ قانون و ماده‌ی ۲۷۹ قانون حق افشای اطلاعات را به جز در امر تشخیص مالیات برای هیچ شخص ثالثی نخواهیم داشت. هر کسی مرتکب این عمل شود به استناد ماده‌ی ۲۷۹ قانون دو تا پنج سال انفصال از خدمت خواهد شد و حتی می‌تواند به موجب حکم قضایی به بیش از شش ماه تا دو سال زندان محکوم شود، چون خیلی مواقع به خصوص در فضای مجازی مطرح شده است که دولت شروع به سرکشی در



حساب‌های بانکی کرده است و اصل محرمانگی را از بین می‌برد. واقعیت این است که ما خود متولی امر محرمانگی هستیم و باید بپذیریم که امروز حاکمیت تصمیم گرفته که اطلاعات اقتصادی افراد را در اختیار سازمان مالیاتی قرار دهد و هیچ منافاتی با اصل محرمانگی اطلاعات ندارد. سازمان مالیاتی به عنوان امین دولت و ملت این مسئولیت را قبول کرده است.

امروز الزامات بین‌المللی ما را به سمت استفاده از این اطلاعات و تعاملات بین سازمانی سوق داده است. چرا که در دنیا به این نتیجه رسیده‌اند که واحدهای اطلاعات مالی بایستی ارتباط تنگاتنگی با سازمان‌های مالیاتی داشته باشند. چون در مطالعاتی که در کشورهای دیگر صورت گرفته و این تعاملات وجود داشته، منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی این کشورها شده است؛ مانند کره جنوبی، فرانسه و ایتالیا. با توجه به وجود ۴۰ درصد اقتصاد پنهان، این تعاملات در ایران تأثیرات به سزایی در افزایش درآمد مالیاتی سازمان خواهد داشت.

وظیفه‌ی گروه ویژه‌ی اقدام مالی (FATF) در مرکز خود در پاریس صدور بیانیه و نظارت است. امروزه ۳۵ کشور عضو این سازمان هستند و سه شورا و نهاد بین‌المللی مانند اتحادیه‌ی اروپا، شورای همکاری خلیج فارس و ... عضو این سازمان هستند. این سازمان هر سال فهرستی می‌دهد و کشورهایی را مشخص می‌کند که به لحاظ استاندارد مشکوک به حمایت از تروریسم و عدم برخورد با پول‌شویی و ... هستند. این فهرست بسیار معتبر است. شاید یکی از دلایلی که ما امروز بعد از برجام هنوز نتوانسته‌ایم ارتباط‌های بانکی خود را برقرار کنیم، همین فهرست و توصیه‌های این سازمان است که ما در آن فهرست‌ها قرار داریم و بهتر است هر چه زودتر بیرون بیاوریم. به همین جهت سعی کردیم توصیه‌ها را عملیاتی کنیم و با واحد اطلاعات مالی ارتباط برقرار کرده‌ایم. سازمان FATF توصیه کرد که بهتر است کشورها از

طریق مجالس قانون‌گذاری قانون تصویب کنند که هر کس اطلاعات حتی محرمانه‌ای دارد در اختیار سازمان مالیاتی بگذارد. ماده‌ی ۱۶۹ مکرر به نوعی توصیه‌ای بود که FATF کرده بود و ما از آن تبعیت کردیم.

الزامات و مبانی حقوقی مبارزه با پول‌شویی از این قرار است: قانون مبارزه با پول‌شویی در سال ۱۳۸۶ مصوب شده و بر اساس آن الزاماتی برای همگان قرار داده شده. قانون مبارزه با تأمین مالی تروریسم هم هست که مصوب سال ۱۳۹۴ است و قانون مالیات‌های مستقیم هم همین‌طور. قانون مبارزه با پول‌شویی و دستورالعمل‌های اجرایی آن جرم پول‌شویی را چنین تعریف کرده است: تحصیل، تملک، نگهداری یا استفاده از عواید حاصل از فعالیت‌های غیرقانونی. طبق ماده‌ی دو قانون مبارزه با پول‌شویی هر پولی که منشأ آن مجرمانه باشد و شخص کسب‌کننده‌ی این درآمد سعی در کتمان آن داشته باشد، به جرم پول‌شویی قابل تعریف خواهد بود. بر اساس مواد ۵ و ۶ این قانون، کلیه اشخاص حقوقی مکلف‌اند از آن تبعیت کنند، به‌ویژه بانک مرکزی و بانک‌های تجاری کشور، مؤسسات مالی و اعتباری، بیمه‌ها و صندوق‌های قرض‌الحسنه، بنیادها، مؤسسات خیریه، شهرداری‌ها، دفاتر اسناد رسمی، وکلای دادگستری، حساب‌رسان، حسابداران، کارشناسان رسمی دادگستری و ... مکلف‌اند در راستای انجام وظایف قانونی از دستورات شورای عالی مبارزه با پول‌شویی تبعیت و اطلاعات موردنیاز آن را تهیه و ارسال کنند. طبق ماده‌ی ۲۵ قانون مبارزه با پول‌شویی، تمامی کارکنان تحت امر اشخاص مشمول مکلف‌اند به‌مجرد برخورد با تراکنش‌ها و عملیات مشکوک مراتب را بدون اعلام به شخص کارفرما به مرکز اطلاعات مالی اعلام کنند. تبدیل مبادله یا انتقال عواید به‌قصد پنهان کردن منشأ، اغفال یا کتمان ماهیت منبع، منشأ و محل عوایدی که به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم در نتیجه جرم تحصیل شده است. معاملات و عملیات مشکوک چه‌گونه

مشخص می‌شود؟ سازمان مالیاتی دستورالعمل کشف معاملات مشکوک را ابلاغ کرده است. درآمدهایی که حاصل از جرم است ممکن است به صورت‌های زیر مشهود باشد: گردش وجه نقد مانند نقل و انتقال آن، تبدیل وجه سپرده‌گذاری یا مخارج وجه که حساب‌رسان محترم حتماً باید رصد کنند که منشأ کجاست. استفاده از روش‌های شناخته‌شده پول‌شویی. افزایش درآمد و سود سرمایه غیرقابل توجیه. مثلاً هتل‌هایی در ترکیه وجود دارد که قیمت رسمی یک اتاق آن ۵۰۰ دلار است ولی مراجعه می‌کنید و حاضر است شنبی ۵۰ دلار هم در اختیار شما بگذارد. این‌ها همه مراکز پول‌شویی هستند. دارایی‌های غیرمعمول، تسویه‌ی غیرمعمول وام، افزایش رفاه نامتناسب با درآمد و ... نکاتی است که باید مورد توجه قرار بگیرد.

ردیابی پول کثیف در ابتدا بر تراکنش‌های غیرعادی متمرکز است. شاخص‌هایی که در تراکنش‌های غیرعادی بایستی مدنظر قرار دهیم از این جمله‌اند: منبع وجوه مشخص نباشد، پولی آمده به صندوق و نمی‌توان آن را ره‌گیری کرد، و طرفین معامله مشخص نباشند. بر اساس دستورالعمل شناسایی مبارزه با پول‌شویی، تمام اشخاص مشمول مکلف‌اند اشخاصی را که به آن‌ها مراجعه می‌کنند، چه برای گرفتن خدمات پایه و چه انجام عملیات، موردشناسایی دقیق قرار دهند. در شرکت‌ها برخی معاملات با افرادی خاص صورت می‌گیرد. بر این اساس، در معاونت ارزش‌افزوده لیست سیاهی شامل ۱۵۰۰ شرکت تهیه شده است.

یک انتظار معقول وجود دارد. کارمندی ممکن است سالانه ۱۰۰ یا ۲۰۰ میلیون دریافتی داشته باشد. دو یا سه بار هم در سال طبیعتاً ممکن است این تراکنش‌ها را گردش دهد. پس آستانه‌ی مشخصی برای هر فرد وجود دارد. به زودی آستانه‌ی هر فرد را تعریف می‌کنیم که اگر از آن حد عبور کرد حساس خواهیم شد. آنگاه دلیل منطقی یا اقتصادی برای تراکنش وجود ندارد. ■



محمدبرزگری
معاون مدیر کل حسابرسی و فنی
مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

معافیت‌های مالیاتی

در اصلاحیه‌ی مورخ ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور در ۸ ماده، تغییراتی به‌منظور معافیت‌های مالیاتی ایجاد شده که عبارت‌اند از ماده‌ی ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۸ مکرر، ۱۳۹، ۱۴۱ مکرر و ماده‌ی ۱۴۵. بزرگ‌ترین بخش معافیت‌ها در ماده‌ی ۱۳۲ قانون گنجانده شده که تقریباً ۱۰ نوع معافیت را در برمی‌گیرد که درواقع خود یک قانون است که در بحث حاضر بررسی می‌شود:

۱. معافیت واحدهای تولیدی و معدنی

الف. میزان معافیت

- ۱۰ درصد درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی واحدهای تولیدی و معدنی، اشخاص حقوقی غیردولتی: در مناطق کم‌تر توسعه‌یافته به مدت ۱۰ سال و در سایر مناطق به مدت ۵ سال

- در صورت استقرار در شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی: در مناطق کم‌تر توسعه‌یافته به مدت ۱۳ سال و در سایر مناطق به مدت ۷ سال به نرخ صفر مشمول مالیات است.

ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت واحدهای تولیدی و معدنی

- صدور پروانه‌ی بهره‌برداری یا قرارداد استخراج و فروش از طرف وزارتخانه‌ی ذی‌ربط از

تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ و بعد از آن

- عدم استقرار در شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران به‌استثنای شهرک‌های صنعتی استان‌های قم و سمنان

- عدم استقرار در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان و ۳۰ کیلومتری مراکز سایر استان‌ها و شهرهای با جمعیت بیش از ۳۰۰ هزار نفر به‌استثنای شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه‌ی اقتصادی مستقر در فواصل این بند

- عدم استفاده از معافیت موضوع بند (ث) ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم برای احداث واحد تولیدی و معدنی

- ابراز درآمد حاصل از فعالیت تولیدی یا معدنی - تعلق واحد تولیدی و معدنی به اشخاص حقوقی غیردولتی - تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری

ج. موارد قابل توجه

- منظور از درآمد ابرازی، جمع کل فروش و سایر درآمدهای ابرازی است و هزینه‌های برگشتی مربوط به درآمدهای ابرازی تأثیری بر میزان معافیت ندارد.

- تولید مازاد بر ظرفیت مندرج در پروانه‌ی بهره‌برداری و همچنین درآمدهای حاصل از فروش ضایعات و تولیدات کارمزدی محصولات، موضوع

پروانه‌ی بهره‌برداری واحدهای تولیدی و معدنی در دوره محاسبه‌ی مالیات با نرخ صفر مالیاتی، با رعایت مقررات مشمول محاسبه‌ی مالیات با نرخ صفر این ماده است.

- درآمدهای کتمان‌شده مشمول نرخ صفر نیستند.

- درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی واحدهای تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی دولتی و اشخاص حقیقی مشمول نرخ صفر نیستند.

۲. معافیت واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات

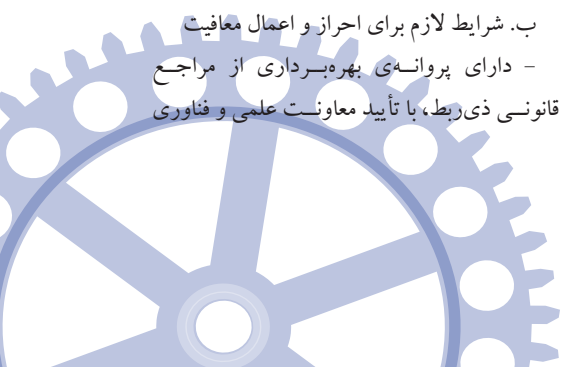
الف. میزان معافیت

- ۱۰ درصد درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات اشخاص حقوقی غیردولتی: در مناطق کم‌تر توسعه‌یافته به مدت ۱۰ سال و در سایر مناطق به مدت ۵ سال

- در صورت استقرار در شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی: در مناطق کم‌تر توسعه‌یافته به مدت ۱۳ سال و در سایر مناطق به مدت ۷ سال به نرخ صفر مشمول مالیات است.

ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت

- دارای پروانه‌ی بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط، با تأیید معاونت علمی و فناوری

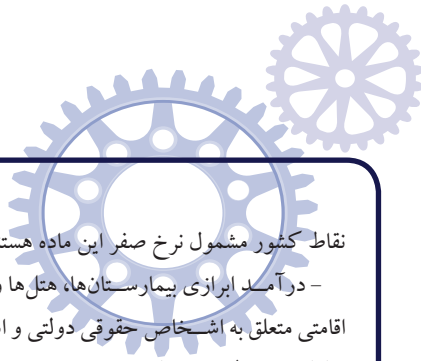




رئیس‌جمهور از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ و بعد از آن
 - عدم استفاده از معافیت موضوع بند (ث) ماده‌ی
 ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم برای احداث واحد
 تولید فناوری اطلاعات
 - ابراز درآمد بابت خدمات مذکور
 - تعلق مالکیت واحد تولید فناوری اطلاعات به
 اشخاص حقوقی غیردولتی
 - تسلیم اظهارنامه، ارائه دفاتر قانونی و اسناد و
 مدارک حسابداری
 ج. موارد قابل توجه
 - منظور از درآمد ابرازی، جمع کل فروش و
 سایر درآمدهای ابرازی است و هزینه‌های برگشتی
 مربوط به درآمدهای ابرازی تأثیری بر میزان
 معافیت ندارد.
 - محاسبه‌ی مالیات با نرخ صفر واحدهای
 تولیدی فناوری اطلاعات، شامل درآمدهای حاصل
 از تولید محصولات موضوع پروانه بهره‌برداری
 است و به سایر درآمدهای واحدهای مذکور از
 قبیل درآمدهای حاصل از پشتیبانی تسری ندارد.
 - درآمدهای کتمان‌شده مشمول نرخ صفر نیستند.

- واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات در تمام
 نقاط کشور مشمول نرخ صفر این ماده هستند.
 - درآمد ابرازی واحدهای فناوری اطلاعات
 متعلق به اشخاص حقوقی دولتی و اشخاص حقیقی
 مشمول نرخ صفر نمی‌شود.
**۳. درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها،
 هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری**
 الف. میزان معافیت
 - ۱۰۰ درصد درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های
 خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی
 گردشگری، اشخاص حقوقی غیردولتی: در مناطق
 کم‌تر توسعه‌یافته به مدت ۱۰ سال و در سایر مناطق
 به مدت ۵ سال
 - در صورت استقرار در شهرک‌های صنعتی و
 مناطق ویژه اقتصادی: در مناطق کم‌تر توسعه‌یافته
 به مدت ۱۳ سال و در سایر مناطق به مدت ۷ سال به
 نرخ صفر مشمول مالیات است.
 ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت
 - صدور مجوز از مراجع قانونی ذی‌ربط، از
 تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ و بعد از آن

- عدم استفاده از معافیت موضوع بند (ث)
 ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم برای احداث
 بیمارستان، هتل و مراکز گردشگری
 - ابراز درآمد (درآمدهای کتمان‌شده از شمول
 این مقررات خارج است)
 - تعلق مالکیت بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز
 اقامتی به اشخاص حقوقی غیردولتی
 - تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی و اسناد و
 مدارک حسابداری
 ج. موارد قابل توجه
 - منظور از درآمد ابرازی جمع کل فروش و
 سایر درآمدهای ابرازی است و هزینه‌های برگشتی
 مربوط به درآمدهای ابرازی تأثیری بر میزان
 معافیت ندارد.
 - محاسبه‌ی مالیات با نرخ صفر صرفاً درخصوص
 درآمد ابرازی خدمات بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز
 اقامتی است و به سایر درآمدهای واحدهای مذکور
 مربوط نمی‌شود.
 - درآمدهای کتمان‌شده مشمول نرخ صفر نیستند.
 - بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی در تمام



نقاط کشور مشمول نرخ صفر این ماده هستند.

- درآمد ابرازی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی متعلق به اشخاص حقوقی دولتی و اشخاص حقیقی مشمول نرخ صفر نمی‌شوند.

۴. افزایش نیروی کار شاغل

الف. میزان معافیت

به ازای افزایش حداقل ۵۰ درصد نیروی کار شاغل در هر سال در دوره‌ی معافیت نسبت به سال قبل، یک سال به دوره‌ی معافیت واحدهای تولیدی و خدماتی و سایر مراکز موضوع ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم اضافه می‌شود.

ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت

- برخورداری از بیش از ۵۰ نفر نیروی کار شاغل
- تأیید تعداد نیروی کار و افزایش آن، توسط وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و ارائه‌ی اسناد و مدارک مربوط به فهرست بیمه‌ی تأمین اجتماعی
- عدم کاهش نیروی کار بعد از افزایش (بازنشستگی، بازخریدی و استعفا کاهش محسوب نمی‌شود)

ج. موارد قابل توجه

- در دوران معافیت، پس از افزایش نیروی کار در هر سال، در صورتی که نیروی کار از حداقل افزایش مذکور کاهش یابد، مدت معافیت مربوط افزایش نخواهد یافت.

- در صورت کاهش نیروی کار از حداقل افزایش مذکور (۵۰ درصد) در سال بعد از برخورداری از این مشوق (به استثنای افرادی که بازنشسته، بازخرید و مستعفی می‌شوند)، واحدهایی که از مشوق مالیاتی این تبصره استفاده کرده‌اند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می‌شود.

۵. سرمایه‌گذاری مجدد و درآمدهای

حمل و نقل

الف. میزان معافیت

الف- در مناطق کم‌تر توسعه‌یافته، ۱۰۰ درصد مالیات سال‌های بعد از دوره‌ی محاسبه با نرخ صفر مذکور در صدر ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین ۱۰۰ درصد مالیات درآمدهای واحدهای حمل و نقل مستقر در مناطق مذکور، حداکثر تا معادل میزان سرمایه‌گذاری انجام شده یا

معادل دو برابر سرمایه‌ی ثبت و پرداخت شده به نرخ صفر مشمول مالیات است.

ب- در سایر مناطق، ۵۰ درصد مالیات سال‌های بعد از دوره‌ی محاسبه با نرخ صفر مذکور در صدر ماده‌ی ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین ۵۰ درصد مالیات درآمدهای واحدهای حمل و نقل مستقر در این مناطق، حداکثر تا معادل میزان سرمایه‌گذاری انجام شده یا معادل سرمایه ثبت و پرداخت شده به نرخ صفر مشمول مالیات است.

در صورت مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی:

- به ازای هر ۵ درصد مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران در سرمایه‌گذاری مجدد، معادل ۱۰ درصد به سقف سرمایه‌ی ثبت و پرداخت شده‌ی مذکور و حداکثر تا ۵۰ درصد حسب مورد اضافه می‌شود.

ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت

- صدور مجوز از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط، از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ و بعد از آن

- ابراز درآمد در سنوات بعد از انجام سرمایه‌گذاری

- پرداخت و ثبت افزایش سرمایه در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها بعد از اخذ مجوز سرمایه‌گذاری

- عدم کاهش سرمایه‌ی ثبت و پرداخت شده‌ی مذکور بعد از استفاده از معافیت

- مخارج مربوط به زمین حداکثر تا سقف میزان مبالغ تعیین شده در مجوزهای قانونی صادر شده قابل محاسبه است

- تعلق واحد مذکور به اشخاص حقوقی غیردولتی

- تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری

- عدم امکان برخورداری از معافیت این بند در صورتی که از معافیت صدر ماده استفاده شده باشد. علاوه بر موارد فوق در خصوص واحدهای تولیدی و معدنی:

- عدم استقرار در شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران به استثنای شهرک‌های صنعتی استان‌های قم و سمنان
- عدم استقرار در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز

اصفهان و ۳۰ کیلومتری مراکز سایر استان‌ها و شهرهای با جمعیت بیش از ۳۰۰ هزار نفر، به استثنای شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه‌ی اقتصادی مستقر در فواصل این بند

- مخارج مربوط به زمین در سرمایه‌گذاری لحاظ نمی‌شوند.

ج. موارد قابل توجه

- واحدهای موضوع این ماده باید قبل از شروع سرمایه‌گذاری مجوز قانونی لازم را از مراجع ذی‌ربط اخذ کرده باشند.

- در صورت عدم افزایش سرمایه معادل سرمایه‌گذاری انجام شده متناسب با افزایش سرمایه‌ی به عمل آمده امکان برخورداری از این مشوق را دارند.

- در صورت کاهش سرمایه‌ی ثبت و پرداخت شده‌ی اشخاص مذکور که از مشوق مالیاتی این ماده استفاده کرده‌اند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می‌شود.

- درآمدهای کتمان شده، مشمول محاسبه مالیات با نرخ صفر نیستند.

- سرمایه‌گذاری مجدد در واحدهای تولیدی و معدنی و واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات و بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی متعلق به اشخاص حقوقی دولتی و اشخاص حقیقی مشمول استفاده از این مشوق صفر نیستند.

۶. درآمد تولیدی شرکت‌های خارجی

الف. میزان معافیت

۱۰۰ درصد درآمد ابرازی حاصل از فروش محصولات تولیدی با نشان معتبر از تاریخ انعقاد قرارداد همکاری با واحد تولیدی ایرانی در دوره‌ی محاسبه با نرخ صفر واحد تولیدی مذکور (واحد تولیدی ایرانی) به نرخ صفر مشمول مالیات است و در صورت اتمام دوره‌ی مذکور، از ۵۰ درصد تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می‌شوند.

ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت

- انعقاد قرارداد همکاری با واحدهای تولیدی ایرانی (واحدهای ایرانی متعلق به اشخاص حقوقی غیردولتی)

- استفاده از ظرفیت خالی واحدهای تولیدی

داخلی در ایران

- صادرات حداقل ۲۰ درصد تولیدات هر سال در همان سال تولید

- ابراز درآمد تولیدی (درآمدهای کتمان شده مشمول این معافیت نمی شوند)

- عدم استقرار واحد تولیدی در شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران به استثنای شهرک های صنعتی استان های قم و سمنان

- عدم استقرار واحد تولیدی در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان و ۳۰ کیلومتری مراکز سایر استان ها و شهرهای با جمعیت بیش از ۳۰۰ هزار نفر به استثنای شهرک های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی

- تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری

۷. تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی

الف. میزان معافیت

۵۰ درصد مالیات بر درآمد ابرازی تمامی تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی که قبل از اجرای این ماده، پروانه بهره برداری از مراجع قانونی ذی ربط اخذ کرده باشند تا مدت شش سال (سال ۱۴۰۰) معاف است.

ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت
- اخذ پروانه بهره برداری تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی قبل از ۱۳۹۵/۱/۱
- ابراز درآمد حاصل از تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی (درآمدهای کتمان شده مشمول این معافیت نمی شوند)

- معافیت قابل تسری به درآمد حاصل از واگذاری تأسیسات مذکور نخواهد بود.

- درآمد حاصل از اعزام گردشگر به خارج از کشور مشمول این معافیت نخواهد بود.

- تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری

- نوع مالکیت تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی مذکور از حیث شخصیت حقیقی یا حقوقی و همچنین خصوصی، تعاونی، دولتی و عمومی غیردولتی تأثیری در اعمال معافیت ندارد.
- مالکیت اشخاص حقیقی یا حقوقی در

تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی تأثیری بر اعمال معافیت ندارد.

۸. دفاتر گردشگری و زیارتی

الف. میزان معافیت

۱۰۰ درصد درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه مشمول مالیات با نرخ صفر است.

ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت
- اخذ مجوز از مراجع قانونی ذی ربط
- ابراز درآمد بابت جذب گردشگر خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه (درآمدهای کتمان شده مشمول این معافیت نمی شوند)
- تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری

- نوع مالکیت دفاتر گردشگری و زیارتی مذکور از حیث شخصیت حقیقی یا حقوقی و همچنین خصوصی، تعاونی، دولتی و عمومی غیردولتی تأثیری در اعمال معافیت ندارد.

۹. هزینه های تحقیقاتی و پژوهشی

الف. میزان بخشودگی

معادل هزینه های تحقیقاتی و پژوهشی از مالیات ابرازی سال انجام هزینه و حداکثر به میزان ۱۰ درصد مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می شود.

ب. شرایط لازم برای احراز و اعمال معافیت
- درآمد ناخالص ابرازی حاصل از فعالیت تولیدی و معدنی واحدهای تولیدی و صنعتی از ۵/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال کم تر نباشد.

- واحد تولیدی و معدنی متعلق به اشخاص حقوقی خصوص و تعاونی باشد.

- واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذی ربط باشند.

- عقد قرارداد با دانشگاه ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی انجام شده باشد.
- قراردادهای تحقیقاتی و پژوهشی در چارچوب

نقشه ی جامع علمی کشور توسط وزارت صنعت، معدن و تجارت و ثبت در سامانه ی اطلاعاتی شورای علوم، تحقیقات و فناوری (عتف) تأیید شده باشند.

- ارائه ی گزارش پیشرفت سالانه ی قرارداد تحقیقاتی و پژوهشی که به تصویب شورای پژوهش و مراکز تحقیقاتی مربوطه (معجری طرف قرارداد) رسیده باشد.

- تسلیم اظهارنامه ی مالیاتی و ارائه ی دفاتر و اسناد و مدارک

ج. موارد قابل توجه

- درآمد حاصل از فروش ضایعات کالای تولیدی و خدمات انجام شده به وسیله ی ماشین آلات تولیدی نیز جزء درآمد حاصل از فعالیت تولیدی محسوب می شود.

- در صورتی که مالکیت واحد تولیدی و صنعتی متعلق به اشخاص حقوقی دولتی یا نهادهای عمومی غیردولتی یا به صورت توأمان اشخاص مذکور مالک بیش از ۵۰ درصد مالکیت واحد تولیدی و صنعتی باشد بخشودگی قابل اعمال نیست؛ همچنین این بخشودگی در خصوص واحدهای تولیدی و صنعتی متعلق به اشخاص حقیقی نیز اعمال نمی شود.
- بخشودگی مالیاتی مزبور صرفاً در خصوص هزینه های حاصل از طرح های تحقیقاتی و پژوهشی است و قابل تسری به هزینه های حاصل از سایر فعالیت های اشخاص مندرج در صدر بند س ماده ی ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم نمی شود.

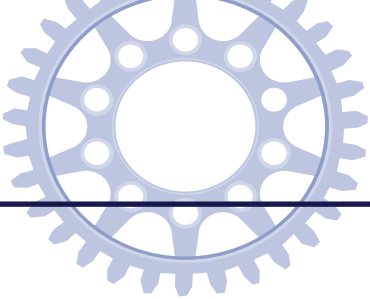
- هزینه هایی که قبل از لازم الاجرا شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) شروع شده اند شامل این بخشودگی نمی شوند.

- معادل مبلغ منظور شده ی هزینه های تحقیقاتی و پژوهشی به حساب مالیات اشخاص صدرالذکر، به عنوان هزینه ی قابل قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.

معافیت حاصل از مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون

مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

- با توجه به ماده ی ۱۴۶ قانون مالیات های مستقیم، معافیت های مالیاتی موضوع مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ تا پایان دوره ی معافیت به قوت خود باقی است. ■



تعریف

جرم مالیاتی



حسین تاجمیری
مدیرکل دفتر حقوقی سازمان
امور مالیاتی کشور

و رفتارش را تقبیح می کنند. به همین دلیل، قانون گذار به سمتی می رود که این نوع رفتارها را مجرمانه بداند.

در حوزه مالیات هم امروز این اتفاق افتاده است. امروز که کشور به سمتی حرکت می کند که با توجه به سیاست های ابلاغی کلان نظام، می باید اتکای دولت به درآمدهای نفتی کاهش پیدا کند و به سمت سایر درآمدهای غیرنفتی به ویژه مالیات برود، بنابراین این اصل اهمیت می یابد. شاید چند سال پیش اگر بحث مالیات مطرح می شد افرادی که فرار مالیاتی می کردند خود را هنرمند و زرنگ جلوه می دادند و افتخار هم می کردند و در جمع دوستان از خود تعریف می کردند. اما امروز جامعه به سمتی حرکت کرده که افراد از پرداخت مالیات ناراحت نیستند و ناراحتی بیش تر از بی عدالتی در پرداخت مالیات است. پرداخت مالیات امروز به یک افتخار تبدیل شده است و در خیلی از محافل افراد با افتخار سر را بالا می گیرند و می گویند ما

و جرم زدایی ها تابع اصول هستند. قانون گذار نمی تواند یک شبه بگوید این پدیده جرم است. مهم ترین اصول حاکم بر سیاست های کیفری و جرم انگاری ها و جرم زدایی ها اصل صدمه و اصل سرزنش است. در اصل صدمه در مورد رفتاری که موجب ورود لطمه و ایجاد صدمه شود قانون گذار به سمتی حرکت می کند که جرم انگاری کند. پس اگر در رفتاری ضرر و زیان وجود نداشته باشد قانون گذار به سمت جرم انگاری آن حرکت نخواهد کرد. اصل دیگر اصل سرزنش است؛ یعنی قبیح شمردن یک رفتار. وقتی رفتاری را زشت تلقی کنیم جامعه هم نسبت به آن رفتار از خود واکنش نشان می دهد. مجازات ها واکنش جامعه به رفتارهای نابهنجار است که در قالب قانون بروز و ظهور پیدا می کند. برای مثال، سال ها قبل وقتی اتومبیل جلویی ما در خیابان پوست میوه ای را از پنجره بیرون می انداخت سعی می کردیم روی آن نرویم ولی امروز وقتی این اتفاق بیفتد پشت سر او همه بوق می زنند

وقتی با مقوله ی جرم مواجه می شویم خودبه خود به قوانین کیفری ایران مراجعه می کنیم. ماده ی دو قانون مجازات اسلامی جرم را این گونه تعریف کرده: هر رفتاری اعم از فعل یا ترک فعل که در قانون برای آن مجازات تعیین شده است.

قطعاً جرایم ارتكابی در حوزه مالیات هم به تبعیت از همین اصل اساسی که ضابطه ی جرم را تعریف می کند صورت می گیرد. به موجب ماده ی ۲۷۴ قانون مالیات های مستقیم جرایم مالیاتی هم به صورت فعل قابلیت ارتكاب دارند و هم به صورت ترک فعل. در قانون مالیات ها برای اولین بار مصادیق جرم مشخص شد و جرم انگاری صورت گرفت ولی این امر به این منزله نیست که ما هر اقدامی را در قانون مالیات ها با آن مواجه شدیم بگوییم جرم است. جرم تعریف خاص خود را دارد. نظام کیفری و سیاست های کیفری و جنایی حاکم که به وسیله ی دولت ها اعمال می شود مبتنی بر اصولی است. جرم انگاری ها

نگاره‌ی یک

ماده‌ی ۲۷۴:

موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند:

- ۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن.
- ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن.
- ۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده‌ی (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام.
- ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده.
- ۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع.
- ۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه‌ی مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی.

است. من به مصادیق به سرعت اشاره می‌کنم، چراکه همه در این باره اطلاعات و تبصر لازم را دارند:

تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن. در ماده‌ی ۲۷۴ اتفاقی در نظام حقوقی افتاده که نوآوری است. شبیه این مورد را در سایر جرایم مالیاتی هم داریم. جرم برای تحقق به سه عنصر نیاز دارد: عنصر قانونی یعنی مثل ماده‌ی دو قانون مجازات اسلامی باید در قانون ذکر شده باشد که جرم است. عنصر مادی یعنی فعل یا ترک فعلی که در عالم خارج اتفاق می‌افتد، مثل تنظیم دفاتر. عنصر سوم عنصر معنوی است یعنی سوءنیت و عمد و آگاهی و اراده به انجام جرم وجود داشته باشد. قانون‌گذار عنصر معنوی را به جز در یک بند در بقیه‌ی بندها مفروض دانسته است. قانون‌گذار در جرایم مالیاتی و اقتصادی اصل را بر این می‌گذارد که فرد تنظیم‌کننده‌ی دفتر فردی متخصص و دانا است و بنابراین بر کاری که انجام می‌دهد آگاهی دارد، به همین دلیل عنصر عمد و آگاهی را مفروض گرفته است.

نگاره‌ی دو

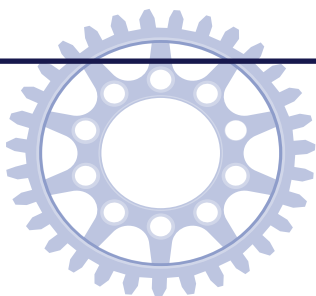
ماده‌ی ۲۷۵:

چنانچه مرتکب هریک از جرایم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌شود:

- ۱- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی
 - ۲- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری
- تبصره:
- مسئولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسئولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نمی‌باشد.

قانون مجازات اسلامی هم این را به ما حکم می‌کند. بعضی از جرایم از جنبه‌ی عمومی به عنوان جرم مطرح است مثل جعل اسناد و استفاده از آن و استناد به آن در نظام مالیاتی. قانون‌گذار قصد داشت تکلیف این موضوع را به صورت متمرکز مشخص کند. در اصلاحیه‌ی جدید برای اولین بار به صورت منسجم در ماده‌ی ۲۷۴ مصادیق جرم مالیاتی مشخص شد. در این ماده، جرم مالیاتی تعریف نشده همان‌طور که جرم اقتصادی را در نظام اقتصادی تعریف نکرده‌اند. مایک تعریف از جرم اقتصادی داریم که متعلق به کشور فرانسه است و عبارت است از اخلال در نظام تولید، توزیع و مصرف. قانون‌گذار ما در شروع کار جرم مالیاتی را تعریف نکرده که با محدودیت‌ها، ممنوعیت‌ها و چالش‌های بعدی مواجه نشود و به ذکر مصادیق بسنده کرده

مالیات پرداخت کردیم و در هزینه‌های کشور مشارکت کردیم. ما سابقه‌ی جرم‌انگاری مالیاتی را قبلاً هم داشته‌ایم و موارد متعددی وجود داشته که قانون‌گذار جرم‌انگاری کرده بود. در خیلی از موارد در قالب جریمه‌های نقدی اعلام مجازات می‌شد. در قانون قبل از اصلاحیه‌ی اخیر، از جمله در تبصره‌ی دو ماده‌ی ۱۹۹، عدم پرداخت مالیات تکلیفی جرم‌انگاری شده است. در ماده‌ی ۲۰۰، در تخلف دفاتر اسناد رسمی با جرم‌انگاری مواجه بودیم. در ماده‌ی ۲۰۱ هم به صراحت قصد فرار از مالیات جرم اعلام شده بود اگرچه این ماده بعد از تغییراتی که در آن به وجود آمد، کارایی لازم را از دست داد. قرار نیست هر جرمی در حوزه‌ی مالیات و اقتصاد اتفاق می‌افتد حتماً در قانون مالیات‌ها عنوان شده باشد. قواعد عمومی در



کرده است.

مسئله‌ی دیگر تنظیم معاملات و قراردادها است بحثی که امروز به‌عنوان فاکتورفروشی در جامعه مطرح شده است. امیدواریم این مشکل به‌زودی از نظام مالیاتی کشور ما رخت بپندد و از این به بعد شاهد شرکت‌های صوری و فاکتورهای صوری و... که بسیار مخرب هستند نباشیم. در بسیاری موارد حساب‌برسان و حسابداران به ما مراجعه می‌کنند و ناراحتند که چرا شما با این نوع تخلفات برخورد نمی‌کنید. مورد دیگر خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تسلیم اظهارنامه است.

در استفاده از کارت بازرگانی قانون‌گذار بحث فرار و عنصر معنوی را مطرح کرده است. یکی از نوآوری‌های جدید در نظام کیفری کشور ما که با اصلاحیه‌ی قانون مجازات اسلامی در سال ۱۳۹۲ اتفاق افتاد قائل بودن به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی بود که برای اولین بار در نظام کیفری ایران روی داد. ما برای اشخاص حقوقی قائل به مسئولیت مدنی بودیم، اما کیفری نه. مخالفین می‌گفتند ما چه‌گونه می‌توانیم شخص حقوقی و شرکت را حبس کنیم، چگونه می‌توانیم او را شلاق بزنیم یا اعدام کنیم؟ حقوق دانان و قوف پیدا کردند و با بهره‌گیری از تجربه‌ی دیگر کشورها گفتند

نگاره‌ی پنج

ماده‌ی ۲۷۷:

مرتکب یا مرتکبان جرایم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی می‌باشند.

کشور است. مسایل عمده‌ی طرح جامع مالیاتی از مسیر ماده‌های ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر می‌گذرد و قانون‌گذار به لحاظ حساسیت طرح جامع مالیاتی این مواد را ارائه کرده و تخلف از آن جرم‌انگاری شده است.

یکی از بندهای بسیار مهم عدم انجام تکالیف در حوزه‌ی نظام مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در ارتباط با وصول مالیات کسر شده است. همان موضوعی که قبلاً در تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۱۹۹ و در ماده‌ی ۲۰۰ در زمینه‌ی تخلف دفاتر اسناد رسمی

نگاره‌ی چهار

ماده ۱۲۶ قانون مجازات اسلامی

اشخاص زیر معاون جرم محسوب می‌شوند:

الف - هرکس دیگری را ترغیب، تهدید، تطمیع، یا تحریک به ارتکاب جرم کند یا با دسیسه یا فریب یا سؤاستفاده از قدرت، موجب وقوع جرم گردد.

ب - هرکس وسایل ارتکاب جرم را بسازد یا تهیه کند یا طریق ارتکاب جرم را به مرتکب ارائه دهد.

پ - هرکس وقوع جرم را تسهیل کند.

داشتیم و در هر جایی که قانون‌گذار برای مؤدی تکلیف کرده بود مالیات را کسر کنند و پرداخت کنند مثل نظام مالیات بر ارزش افزوده در مواد ۱۹، ۲۰، و ۲۱ این تکلیف بر عهده‌ی مؤدی مالیاتی است. اگر مؤدی مالیات را کسر نکند یا کسر کند و واریز نکند یا کسر کند و همه‌ی آن را واریز نکند جرم‌انگاری شده است. قانون‌گذار معافیت‌ها و بخشودگی‌های زیادی در نظر گرفته ولی در عوض در مورد جرم‌انگاری‌ها هم سخت‌گیری

نگاره‌ی سه

ماده‌ی ۲۷۶:

چنانچه هریک از حسابداران، حساب‌برسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود. (با توجه به بندت ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی مجازات درجه ۷ یا ۸ در نظر گرفته می‌شود)

این هفت بندبرخی در قالب فعل هستند و برخی در قالب ترک فعل. مصادیق هفت‌گانه‌ای که در ماده‌ی ۲۷۴ آمده است به اثبات و احراز عنصر معنوی نیاز ندارد. همیشه در اختفای فعالیت اقتصادی عمد وجود دارد یعنی متخلف با علم و اراده و آگاهی اقدام به پنهان کردن درآمد خود کرده، فاکتورهای فروش واقعی را اعمال نکرده، معاملات واقعی را اعمال نکرده و اختفا کرده است.

در ماده‌ی ۱۸۱ واحد بازرسی پیش‌بینی شده و این واحد تکلیف دارد بدون اعلام قبلی به فعالان اقتصادی مراجعه و اسناد و مدارک را بررسی کند. اگر در این بررسی‌ها ممانعتی به عمل آید این ممانعت را قانون‌گذار جرم‌انگاری کرده است. همچنین، نسبت به قبل ضمانت اجرا کیفری شده است. همین امر را ما در تکالیفی که در ماده‌های ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر هم آمده مشاهده می‌کنیم. این موارد تکالیف حساس و مهمی هستند و قطعاً از پایه‌های مهم طرح جامع مالیاتی است که امروز یکی از پروژه‌های ویژه‌ی اقتصادی

نگاره‌ی هشت

به موجب تبصره‌ی ماده‌ی ۳۶ قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲)

انتشار حکم محکومیت قطعی در جرایم زیر که میزان مال موضوع جرم ارتكابی، یک میلیارد ریال یا بیش از آن باشد الزامی است و در رسانه‌ی ملی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر می‌شود:

الف - رشاء و ارتشا

ب - اختلاس

....

د - جرایم مالیاتی

وقوع جرم راتسهیل کند.

طبق ماده‌ی ۲۷۹ هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده‌ی ۱۶۹ مکرر در خصوص مسایلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود. سایر مجازات‌های قانونی مربوط به این ماده با اقامه‌ی دعوی توسط ذی‌نفعان و به تشخیص مراجع قانونی ذی‌صلاح تعیین می‌شود.

قانون مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۹۵ اجرایی شده است. واکنش جامعه به رفتارهای ناهنجار دو نوع واکنش است: یکی واکنش سرکوب‌گرایانه که به مجازات ختم می‌شود، دوم واکنش پیش‌گیرانه یا اقدام تعلیمی و تربیتی. در واکنش مجازات نگاه ما به گذشته است. در واکنش پیشگیرانه نگاه به آینده است. قطعاً چنین همایش‌هایی به آینده نگاه دارند. ■

مشابه قانون مجازات اسلامی، قانون ارتقای سلامت نظام اداری و آیین‌نامه‌ی پیشگیری و مبارزه با رشوه هم داریم. می‌گویند چنانچه هریک از حسابداران، حسابرسان، مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت

نگاره‌ی هفت

ماده‌ی ۲۴ - قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد

هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه‌ی اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه‌ی ذی‌نفع محکوم می‌گردد.

سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود. معاون جرم به موجب ماده‌ی ۱۲۶ قانون مجازات اسلامی به این اشخاص اطلاق می‌شود: هرکس دیگری را ترغیب، تهدید، تطمیع، یا تحریک به ارتکاب جرم کند یا با دسیسه یا فریب یا سؤاستفاده از قدرت، موجب وقوع جرم گردد؛ هرکس وسایل ارتکاب جرم را بسازد یا تهیه کند یا طریق ارتکاب جرم را به مرتکب ارائه دهد؛ هرکس

لازم نیست مجازات شخصی اعمال کنیم بلکه مجازات‌هایی اعمال می‌کنیم که قابلیت اجرا داشته باشد مثل مصادره‌ی اموال، جزای نقدی، محدودیت‌ها و موانع. اما همه‌ی این مجازات‌ها در قانون مالیاتی نیامد. در قانون مالیاتی فقط دو مورد مجازات برای افراد لحاظ شده که به نظر بنده این دو مورد دارای ضمانت اجرایی مناسبی نیست.

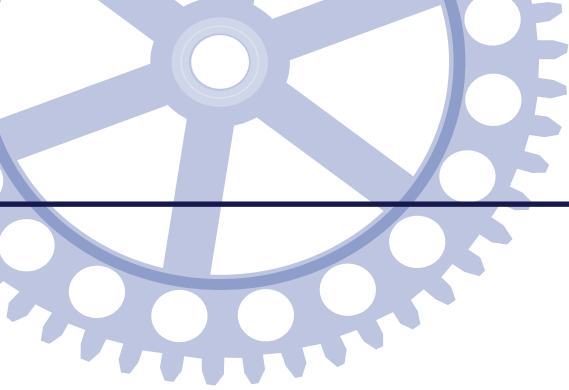
اگر جایی شخص حقوقی مرتکب جرم شد این موضوع رافع مسئولیت شخص حقیقی نیست. شخص حقیقی‌ای که مستقیماً در راستای منافع شخص حقوقی یا به نام شخص حقوقی مرتکب جرم شود هم مسئولیت کیفری خواهد داشت. مجازاتی که قانون‌گذار برای اشخاص حقوقی در نظر گرفته در واقع شش ماه تا دو سال ممنوعیت به همراه دارد؛ مثل ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری.

یکی از مواد قانونی که باید مورد توجه قرار بگیرد ماده‌ی ۲۷۶ است. در این ماده قانون‌گذار حکمی را آورده که در احکام

نگاره‌ی شش

ماده‌ی ۲۷۹:

هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوء استفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) این قانون در خصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود.



مالیات بر املاک

و مستغلات



احمد زمانی
مدیر کل دفتر پژوهش و برنامه ریزی
سازمان امور مالیاتی کشور

اصول طراحی مالیات بر املاک

طراحی مالیات بر املاک بر اصول زیر مبتنی است:

- عدالت مبتنی بر منافع دریافتی: ذی نفعان باید متناسب با خدماتی که دریافت می کنند، مالیات پرداخت کنند.

- عدالت مبتنی بر توانایی پرداخت: هر گاه مؤدیان قابل شناسایی باشند و هدف باز توزیع ثروت باشد از این اصل می توان استفاده کرد.

- کارایی: مالیات مبین هزینه هایی است که مؤدی با اتخاذ تصمیماتی همانند تغییر محل کسب و یا زندگی نسبت به آن واکنش نشان می دهد، این هزینه ها باید به حداقل برسد.

- پاسخ گویی: میزان مالیات باید برای مؤدی مشخص باشد.

- ثبات و قابلیت پیش بینی: درآمد در طول زمان قابل پیش بینی باشد.

- سهولت اجرا: زمان و منابعی که برای پیاده سازی مالیات املاک اختصاص داده می شود باید حداقل باشد.

ویژگی های مالیات املاک

- ملموس و قابل رؤیت است: برخلاف مالیات فروش و تکلیفی، میزان و چگونگی پرداخت مالیات برای مؤدی روشن است.

- بدون کشش است: در مواردی که مالیات املاک بر اساس ارزش بازار ارزیابی می شود، ارزش املاک به تغییرات سالانه فعالیت های اقتصادی به کندی واکنش نشان می دهد.

- در تعیین پایه ی مالیاتی یک بی حساب و کتابی ذاتی وجود دارد: سایر مالیات ها همانند مالیات بر درآمد و فروش بر اساس جریان درآمد و فروش تعیین می شوند و بر اساس یک فعالیت اقتصادی قابل سنجش هستند.

- غیر قابل جابجایی است.

- بین منافع دریافتی و خدمات دولت محلی ارتباط وجود دارد.

- درآمد آن تقریباً قابل پیش بینی است.

- نسبت به سایر مالیات ها اجرای آن پرهزینه است.

- یکی از گسترده ترین منابع درآمدی دولت های محلی است.

بر مبنای تعریف بانک جهانی، مالیات شامل همه ی پرداخت های اجباری است که دولت در سطح ملی و محلی خواهان پرداخت آن از سوی مؤدی است. در بیش تر کشورهای جهان مالیات مهم ترین منبع درآمد دولت را تشکیل می دهد. به سبب تأثیراتی که مالیات ها در رشد و توسعه ی پایدار، تأمین عدالت اجتماعی از طریق توزیع مجدد درآمد و ثروت و تخصیص مجدد منابع دارد، اتخاذ سیاست های مالیاتی مناسب در راستای اصلاح و بهبود سیستم، از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است.

یکی از پایه های مهم مالیاتی، مالیات بر درآمد املاک و مستغلات است. در اقتصادهایی که بخش املاک و مسکن سهم مهمی از سرمایه و ثروت اشخاص را تشکیل می دهد و به عنوان یک منبع مهم سرمایه گذاری در نظر گرفته می شود و سفته بازی و دلال بازی در این بخش تأثیر قابل توجهی در رشد عمومی قیمت ها دارد، توجه به بخش املاک و مسکن به عنوان یک پایه ی مالیاتی با اهمیت و پایدار، ضروری است.



انواع مالیات بر املاک

به‌طور کلی می‌توان تقسیم‌بندی زیر را درباره‌ی انواع مالیات بر املاک قید کرد:

- مالیات بر درآمد املاک شامل مالیات بر درآمد اجاره‌ی املاک و مالیات عایدی سرمایه است. البته در کشورهایی که دارای نظام مالیاتی کارآمد هستند مالیات بر درآمد اجاره‌ی املاک و مالیات عایدی سرمایه جزو مالیات بر درآمد شخصی (مجموع درآمد) محسوب می‌شود و در برخی کشورها به عنوان یک منبع مستقل به حساب می‌آید.

- مالیات بر دارایی شامل مالیات نقل و انتقال املاک، مالیات سالانه‌ی املاک، مالیات اراضی بایر، مالیات مسکونی خالی و مالیات بر زمین و ساختمان اخذ می‌شود.

تجربه‌ی جهانی

در مورد مالیات بر املاک این نکته قابل توجه است که در برخی کشورها این مالیات در سطح محلی (ایالتی) و در برخی کشورها در سطح ملی و برای تمام نقاط یکسان وضع می‌شود.

همچنین در برخی کشورها شهرداری‌ها موظف به وصول این نوع مالیات هستند و در برخی کشورها، سازمان مالیاتی متولی اخذ مالیات بر املاک است، در برخی کشورها نیز ترکیبی از این دو یعنی سازمان امور مالیاتی در تعامل با شهرداری‌ها اقدام به وصول این مالیات می‌کنند. البته نرخ مالیات بر املاک و حد معافیت‌ها در کشورهای مختلف با توجه به شرایط اقتصادی و اجتماعی و نوع کاربری املاک تعیین می‌شود. تجربه‌ی برخی کشورها در زمینه‌ی مالیات بر املاک چنین است:

- آمریکا: مالیات بر املاک و ثروت در ساختار مالیاتی ایالات متحده تا دهه‌ی ۱۹۳۰ مهم‌ترین منبع درآمدی به شمار می‌رفت، بعد از آن اهمیت نسبی آن به علت افزایش مالیات بر درآمد، کاهش شدیدی یافت. با وجود این، مالیات بر املاک حضور مسلط خود را در صحنه‌ی مالیات محلی حفظ کرده و کماکان بیش از ۸۰ درصد از درآمدهای مالیاتی را در سطح محلی تأمین می‌کند. در آمریکا مالیات بر

املاک در سطح ملی وصول نمی‌شود و در سطح کاملاً محلی است لذا از ایالتی به ایالتی دیگر متفاوت است.

- مالزی: منافع حاصل از انتقال املاک یعنی ساختمان‌ها و زمین‌های واقع در مالزی و نیز سود و یا حق فروش و یا سایر حقوقی که در خصوص چنین زمین‌هایی داده می‌شود، مشمول مالیات بر منافع املاک خواهند بود. در کشور مالزی نرخ مالیات بسته به دوره‌ی مالکیت از تاریخ آماده‌سازی تا تاریخ انتقال تغییر می‌کند.

- انگلستان: درآمد حاصل از اموال غیرمنقول (شامل زمین، خانه، ساختمان) مشمول مالیات بر املاک است. مسکن تحت سکونت مالک در صورتی از بار مالیاتی معاف است که دریافتی‌های وی از حد مشخصی در سال مالیاتی تجاوز نماید.

- کانادا: مالیات بر املاک در هر استان معمولاً در سطح شهرداری‌ها اخذ می‌شود. به‌طور کلی این مالیات بر اساس ارزش سالانه‌ی تعیین‌شده‌ی املاک است. نرخ‌ها بر اساس طبقه‌ی املاک و بر

نگاره‌ی یک - مبنای ارزیابی املاک

ردیف	کشورها	پایه مالیات	مبنای ارزیابی
۱	استرالیا	زمین یا اصلاحات بر روی زمین	ارزش بازار یا ارزش اجاره یا تلفیقی از هر دو
۲	کانادا	زمین و اصلاحات	ارزش بازار
۳	آلمان	زمین و اصلاحات انجام شده بر روی آن، املاک زراعی و از جمله ماشین‌آلات درون آن	ارزش بازار (درآمد اجاره تقسیم بر هزینه‌های ساخت)
۴	ژاپن	زمین، خانه، ساختمان و دارایی‌های شغلی ملموس	ارزش بازار
۵	انگلستان	زمین و اصلاحات انجام شده بر روی آن و دارایی‌های شغلی ملموس	ارزش بازار
۶	مجارستان	مالیات قطعه زمین	منطقه یا ارزش تعدیل شده بازار
۷	لهستان	زمین، ساختمان و سازه‌ها	منطقه
۸	آرژانتین	زمین و ساختمان	ارزش بازار
۹	فیلیپین	زمین، ساختمان، اصلاحات	ارزش بازار
۱۰	تونس	زمین و اصلاحات (مالیات اجاره منزل)، خود زمین (مالیات بر زمین ساخته نشده)	منطقه و ارزش اجاره

اساس هر شهرداری متفاوت است. در این کشور شهرداری‌ها موظف به وصول این نوع مالیات هستند. در کشور کانادا مالیات بر پایه‌ی ارزش سالانه‌ی تعیین شده‌ی املاک است که بر اساس طبقه‌ی املاک و بر اساس شهرداری‌ها متفاوت است.

• آلمان: میزان مالیات قابل پرداخت به موقعیت و ارزش ملک بستگی دارد و خصوصیت و شرایط صاحب آن تقریباً مدنظر قرار گرفته نمی‌شود. درآمد مالیاتی حاصل از املاک کلاً به شهرداری‌ها تعلق می‌گیرد و سازمان مالیاتی برای محاسبه‌ی ارزش املاک با شهرداری‌ها تعامل دارد. در آلمان مقررات مربوط به معافیت از این مالیات بسیار محدود بوده و صرفاً به املاک دستگاه‌های دولتی، کلیساها و مؤسسات عام‌المنفعه منحصر می‌شود.

از سوی دیگر، عایدی سرمایه شامل اختلاف در قیمت فروش یک دارایی نسبت به قیمت خرید آن است. این دارایی می‌تواند، آپارتمان، زمین، باغ، بنگاه اقتصادی، ماشین‌آلات و یا سهام یک بنگاه اقتصادی باشد. طرفداران مالیات بر عایدی سرمایه با تأکید بر آثار توزیعی این مالیات و جلوگیری از انباشت سرمایه بحث خود را مطرح می‌کنند. بررسی تجارب سایر کشورها نشان می‌دهد که اغلب کشورهای توسعه یافته از جمله ۲۵ کشور از اعضای سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه OECD، مالیات بر عایدی سرمایه ناشی از املاک را به عنوان یکی از اجزاء مالیات بر عایدی سرمایه و در راستای کنترل نوسانات قیمت املاک و جلوگیری از انحراف سرمایه‌ها به بخش واسطه‌گری، اخذ می‌کنند. مالیات بر عایدی سرمایه بر رشد قیمت ملک یعنی تفاضل قیمت خرید و فروش آن وضع می‌شود و نقش مهمی را در جلوگیری از انحراف سرمایه‌ها به بخش مسکن با هدف انجام فعالیت‌های سودجویانه ایفا می‌کند. با توجه به عدم موضوعیت مالیات بر عایدی سرمایه در ایران، توجه ویژه به مالیات بر بخش املاک، دارای اهمیت مبرمی است.

نگاره‌ی دو - اهمیت مالیات املاک در تأمین منابع مالی دولت‌های محلی

ردیف	کشور	انواع مالیات	سهم مالیات املاک از کل درآمدهای دولت‌های محلی
۱	استرالیا	مالیات بر زمین	۳۷٫۷
۲	کانادا	مالیات املاک	۵۳٫۳
۳	آلمان	مالیات زمین	۱۵٫۵
۴	ژاپن	مالیات ثابت املاک	۲۵٫۵
۵	انگلستان	مالیات بر املاک مسکونی	۳۳
۷	مجارستان	مالیات ساختمان، مالیات زمین	۱۳٫۶
۸	لهستان	مالیات املاک شهری، مالیات کشاورزی، مالیات جنگل، مالیات املاک	۹٫۷
۹	آرژانتین	مالیات املاک	۳۵
۱۰	فیلیپین	مالیات املاک	۱۳٫۴
۱۱	تونس	مالیات ارزش اجاره مسکن، مالیات زمین، مالیات مشاغل محلی	۳۲٫۴

نگاره‌ی سه - بهبود شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران

شرح-سال	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی	۵,۸	۵,۶	۵,۳	۶,۲	۶,۳

نگاره‌ی چهار - افزایش سهم مالیات در تأمین مالی هزینه‌های جاری و بودجه عمومی دولت (ایران)

شرح-سال	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
سهم مالیات در هزینه‌های جاری دولت	۴۱,۰	۴۴,۴	۴۱,۳	۴۹,۳	۴۶,۳
سهم مالیات در بودجه عمومی دولت	۳۰,۶	۳۷,۱	۳۳,۵	۳۹,۹	۴۰,۱

نگاره‌ی پنج - درآمدهای مالیاتی بخش املاک (میلیون ریال)

سال	مستغلات	نقل و انتقال سرقفلی	نقل و انتقال املاک	مجموع مالیات و مستغلات و سرقفلی	مجموع مالیات‌های مستقیم	کل مالیات وصولی	سهم مالیات از مجموع مالیات‌های وصولی	سهم مالیات از کل مالیات وصولی
۱۳۹۱	۳,۰۵۱,۲۱۰	۳,۶۱۹,۳۲۸	۲,۳۷۱,۰۵۷	۹,۰۴۱,۵۹۵	۲۴۸,۲۷۷,۸۶۰	۳۱۸,۷۶۳,۷۲۳	۳,۶	۲,۸
۱۳۹۲	۳,۷۴۵,۵۷۶	۴,۱۲۹,۱۹۸	۲,۳۷۸,۷۹۲	۱۰,۲۵۳,۵۶۶	۲۷۷,۸۸۲,۷۳۵	۴۱۳,۸۵۱,۷۹۵	۳,۷	۲,۴
۱۳۹۳	۴,۷۲۷,۸۰۸	۵,۲۱۴,۶۴۶	۳,۱۷۲,۸۶۸	۱۳,۱۱۵,۳۲۲	۳۵۹,۱۹۹,۸۷۶	۵۷۶,۲۲۶,۲۲۴	۳,۷	۲,۲
۱۳۹۴	۶,۱۲۶,۸۸۵	۵,۹۸۴,۰۸۹	۳,۰۹۹,۲۵۷	۱۵,۲۱۰,۲۳۱	۴۲۱,۱۸۱,۰۹۴	۶۶۷,۶۵۷,۴۴۹	۳,۶	۲,۲

درآمدهای مالیاتی در بخش املاک و مستغلات

بر طبق آمار، سهم مالیات بر املاک از مجموع درآمد مالیات‌های مستقیم برای سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ به طور میانگین ۳,۶ درصد است. علاوه بر موارد اشاره شده در نگاره‌ی پنج، عوارض متعددی نیز از طرف شهرداری‌ها بر املاک و مستغلات وضع می‌شود. همچنین در این نگاره کل مالیات وصولی بدون احتساب مالیات بر واردات محاسبه شده است.

انواع مالیات بر املاک در قانون مالیات‌های مستقیم

براساس قانون مالیات‌های مستقیم ایران می‌توان انواع زیر را برای مالیات بر املاک برشمرد:

- مالیات سالانه‌ی املاک (در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ حذف شد)،

مهم‌ترین اصلاحات مالیات بر درآمد اجاره (مالیات مستغلات) شامل این موارد است:

۱- تعیین مبنای تشخیص مالیات بر اساس قرارداد رسمی یا عادی

۲- تعیین مبنای تشخیص مالیات بر مبنای ارزش‌های اجاری (جدول املاک مشابه) اعلامی سازمان امور مالیاتی کشور در شرایط:

الف) فقدان یا عدم ارائه‌ی قرارداد رسمی و یا عادی

ب) درج مبلغ قرارداد کم‌تر از ۸۰٪ رقم مندرج در جدول املاک مشابه

۳- امکان اعتراض و طرح پرونده در مراجع حل اختلاف مالیاتی

۳-۱- در موارد مطالبه‌ی مالیات بالاتر از رقم جدول املاک مشابه

۳-۲- در موارد اجاره‌ی واقعی کم‌تر از جدول املاک مشابه

اهم نکات مالیات بر واحدهای مسکونی خالی- ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

مهم‌ترین نکات مربوط به مالیات بر واحدهای مسکونی خالی براساس ماده‌ی ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم شامل این موارد است:

۱- وضع مالیات بر واحدهای مسکونی خالی در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر

۲- شناسایی و تعیین واحدهای مسکونی خالی به استناد سامانه‌ی املاک و اسکان کشور

۳- خالی ماندن واحدهای مسکونی بیش از یک‌سال

۴- افزایش نرخ مالیات به ازای هر سال خالی ماندن ملک (۵/۰ و ۱ و ۵/۱) تا مدت سه سال

۵- تعیین مبنای مالیات بر اساس جدول املاک مشابه

اهم تغییرات در نحوه‌ی تعیین ارزش معاملاتی املاک

مهم‌ترین تغییرات در نحوه‌ی تعیین ارزش معاملاتی املاک براساس ماده‌ی ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم به منظور تعیین مالیات نقل و انتقال قطعی املاک براساس ماده‌ی ۵۹ این

• مالیات بر اراضی بایر (در اصلاحیه‌ی سال ۱۳۸۰ حذف شد)،

• مالیات بر مستغلات مسکونی خالی (در اصلاحیه‌ی سال ۱۳۸۰ حذف شده بود و در اصلاحیه‌ی سال ۱۳۹۴ مجدداً در ماده‌ی ۵۴ مکرر اضافه شده است)،

• مالیات نقل و انتقال املاک (ماده‌ی ۵۹)،

• مالیات انتقال حق واگذاری (سرقفلی) (ماده‌ی ۵۹)،

• مالیات بر درآمد اجاره‌ی املاک (ماده‌ی ۵۳)،

• مالیات بر درآمد حاصل از ساخت و فروش

املاک (ماده‌ی ۷۷)، و

• واگذاری سایر حقوق مربوط به املاک (ماده‌ی ۷۸).

اهم اصلاحات مالیات بر درآمد اجاره (مالیات مستغلات)

براساس ماده‌ی ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم



سال ۱۳۹۵ کل کشور، نحوه‌ی محاسبه مالیات نقل و انتقال املاک به شرح ذیل اصلاح شد:

- مالیات نقل و انتقال حق واگذاری محل به مأخذ ده برابر ارزش معاملاتی ملک مربوطه به نرخ سی درصد (۳۰٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق است.
- حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت کسب و کار در حال فعالیت و بهره‌برداری.
- کلیه‌ی پرونده‌های نقل و انتقال مالیاتی که تا تصویب این قانون به قطعیت نرسیده است، مشمول این حکم است.

چالش‌های اجرایی مالیات بر املاک

با توجه به مباحث بالا و تجربه‌های جاری، عمده‌ترین چالش‌های اجرایی مالیات‌ستانی در بخش املاک شامل موارد زیر می‌شود:

- سهم اندک درآمدهای مالیاتی املاک،
- هزینه‌ی وصول بالا،
- ضعف در واحدیابی و شناسایی مؤدیان، و
- فقدان سیستم اطلاعاتی جامع و مکانیزه. ■

- ۱- جایگزینی مالیات مقطوع ده درصدی ارزش معاملاتی اعیانی با مالیات بر درآمد،
- ۲- شمول مالیات بر درآمد ساخت و فروش برای کلیه‌ی اشخاص حقیقی و حقوقی،
- ۳- شمول مقررات مالیات ساخت و فروش برای دوره‌ی عملکرد سال ۱۳۹۵ به بعد،
- ۴- شمول مالیات بر ساختمان‌های دارای پروانه‌ی ساختمانی صادره از یکم فروردین ماه ۱۳۹۵ به بعد،
- ۵- شمول مالیات بر ساخت و فروش بر اشخاص حقیقی منوط به عدم گذشت ۳ سال از تاریخ پایان کار،
- ۶- تسری مالیات بر فروش ساختمان‌های در حال ساخت و نیمه‌تکمیل، و
- ۷- اخذ مالیات علی‌الحساب ۱۰ درصدی و مالیات ۵ درصدی نقل و انتقال قطعی در هنگام فروش.

اصلاح مقررات نحوه تعیین مالیات نقل و انتقال حق واگذاری محل (سرقفلی)

به موجب بند (ز) تبصره‌ی ۶ قانون بودجه‌ی

قانون عبارتند از:

- ۱- تعیین ارزش معاملاتی املاک به تفکیک ارزش عرصه و اعیان،
- ۲- کاهش ترکیب اعضای کمیسیون تقویم املاک از ۷ نفر به ۵ نفر،
- ۳- تعیین شاخص نسبت ارزیابی به میزان ۲ درصد میانگین قیمت‌های روز منطقه در سال نخست اجرا،
- ۴- افزایش تدریجی شاخص نسبت ارزیابی املاک به میزان ۲ واحد درصد در هر سال تا سقف ۲۰ درصد،
- ۵- تفکیک مأخذ محاسبه‌ی مالیات از عوارض و سایر وجوه به منظور مدیریت اثر افزایش ارزش‌ها روی سایر عوارض و وجوه، و
- ۶- تعیین مأخذ محاسبه‌ی سایر عوارض و وجوه از ارزش معاملاتی با تصویب هیئت‌وزیران به منظور مدیریت و کنترل اثر افزایش ارزش‌ها روی سایر عوارض و وجوه.

اهم تغییرات مالیات ساخت و فروش مسکن

مهم‌ترین تغییرات مالیات ساخت و فروش مسکن براساس ماده‌ی ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم عبارتند از: