

مازاد تجدید ارزیابی از صفر تا صد



مصطفی بافقوا

قالب «پذیرفته شده» را همگان پذیرفتند که درآمد است و مشمول. لذا تا پایان سال ۱۳۸۹ هیچ شرکتی (به جز شرکت‌های مشمول ماده‌ی قانونی مزبور) تجدید ارزیابی انجام نداد. هر چند همه می‌دانستیم قانون اخذ مالیات از Capital gain در ایران نداریم و اخذ این مالیات بدون مصوبه‌ی مجلس نیز مجاز نیست. تا این که در جزو "ب" بند ۷۸ قانون بودجه‌ی سال ۱۳۹۰، معافیت مالیاتی مازاد تجدید ارزیابی با شرط و شروطی به تصویب رسید و بحث مازاد تجدید ارزیابی به صورت فراگیر از بهمن ۱۳۹۰ با ابلاغ آیین‌نامه‌ی اجرایی به صورت تقریباً عام عملیاتی شد.

خصوص ماهیت مازاد تجدید ارزیابی مذاقه‌ی لازم صورت نگرفته بود. قطعاً اعمال معافیت مالیاتی فوق در قانون مزبور باعث شکل‌گیری این تصور نزد همگان شده بود که مازاد تجدید ارزیابی، درآمد تحقق یافته (۴) و مشمول مالیات است و مدیران شرکت‌ها می‌دانستند که حتی در صورت زیان‌ده بودن نیز مازاد فوق به صورت جداگانه مشمول نرخ مالیاتی خواهد شد و قابل تهاثر با زیان‌های عملیاتی شرکت نیست. از طرفی در آن زمان نیز به دلیل نبود استانداردهای حسابداری و مشخص نبودن ماهیت (۴) مازاد فوق (از جمله استاندارد دارایی ثابت و درآمد) ماهیت مازاد مزبور در

بحث تجدید ارزیابی همیشه ذهن مدیران شرکت‌ها را درگیر کرده است. ولی فقط و فقط به دلیل ریسک مالیاتی (اعمال مطالبه‌ی مالیات روی مازاد و برگشت هزینه‌ی استهلاک مازاد) موضوع را فراموش کرده‌اند (چه قبل از سال ۱۳۹۰ و چه بعد از آن). برای سال‌های قبل از ۱۳۹۰ در یک دوره بر اساس قانون برنامه‌ی سوم توسعه‌ی اقتصادی، صرفاً برای شرکت‌های دولتی و تحت شرایط خاص، معافیت مالیاتی مازاد تجدید ارزیابی پیش‌بینی شد و هزینه‌ی استهلاک تفاوت نیز قابل قبول بوده است. در این مبحث به سال‌های قبل از ۱۳۹۰ نمی‌پردازیم ولی به این موضوع توجه می‌کنیم که در آن سال‌ها قطعاً در

اصل مبحث

در مبحث اصلی قصد داریم موضوع مازاد تجدید ارزیابی از دیدگاه‌های مختلف شامل استانداردهای حسابداری، تحقیقات و پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه، مواد قانونی و غیره مورد بررسی کامل قرار گیرد و در نهایت نتیجه می‌گیریم که بدون تصویب قانون capital gain ورود غیراصولی سازمان مالیاتی اصولاً عرصه را برای شرکت‌ها تنگ کرده و شرکت‌ها نمی‌توانند تجدید

عملیات اقتصادی نیست و حاصل گران شدن دارایی‌ها است.

- تجدید ارزیابی، یک نوع سود سرمایه‌ای است (capital gain).

ب) ماهیت مازاد تجدید ارزیابی از دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران

در بندهای ۳۹ و ۴۲ استانداردهای حسابداری ۱۱ آمده است:

" مازاد تجدید ارزیابی، درآمد غیر

به‌عنوان درآمد (که آن هم تحقق نیافته است) با استانداردهای حسابداری (۳) (درآمد تحقق یافته) قابل تطبیق نیست.

- با عنایت به توضیحات فوق و با توجه به این اصل اساسی که هر حسابی باید یا دارایی باشد یا بدهی یا سرمایه یا درآمد یا هزینه، مشکل ایجاد می‌شود و می‌توان چنین تفسیری به دست داد که استانداردها گذار نیز قصد داشته حساب مازاد فوق را به یکی از پنج فقره فوق متصل کند و گرنه اگر بررسی محتوایی



ساختار انجام دهند.

الف) تحقیقات انجام شده‌ی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

در گزارش ۱۷۰۲۳۸۹ دفتر بررسی‌های اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در مرداد ۱۳۸۶ چنین آمده است:

- مازاد تجدید ارزیابی، سود ناشی از

عملیاتی تحقق نیافته است". در این خصوص سؤالات زیر مطرح است:

- وقتی صحبت از درآمد می‌شود، قطعاً منظور درآمد تحقق یافته است و گرنه خیلی از اقسام را می‌توان درآمد تحقق نیافته تلقی کرد، بنابراین موضوع جای بحث دارد که چرا و چه گونه استانداردها گذار از این عبارت استفاده کرده است.

- از طرفی تلقی کردن موضوع مزبور

صورت گیرد مازاد تجدید ارزیابی به هیچ وجه با هیچ یک از پنج فقره‌ی مزبور قابلیت تطبیق ندارد.

ج) مباحث مطرح شده در قانون مالیات‌های مستقیم

طبق آیین‌نامه‌ی تحریر دفاتر: "شرکت‌ها باید صورت‌های مالی خود را بر اساس آخرین استانداردهای حسابداری تهیه نمایند".

در ماده‌ی ۹۴ ق.م.آ. آمده است: "درآمد مشمول مالیات عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات".

- طبق ماده‌ی ۱۵۱ ق.م.آ.م، مأخذ محاسبه‌ی استهلاک عبارت است از قیمت تمام شده.

د) بررسی نمونه‌های مشابه از سندهای تحقق نیافته

• بر اساس مصوبه مجلس شورای اسلامی به تاریخ ۱۳۹۲/۷/۱۰: "تفاوت ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک مرکزی که از تغییر نرخ برابری ارز، طلا و جواهرات ایجاد می‌شود، صرفاً ناشی از ارزیابی حسابداری است و سود تحقق یافته تلقی نمی‌گردد و مشمول مالیات نیست".

• بر اساس ماده‌ی ۳۶ قانون رفع موانع تولید: "سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات معاف است".

• در مواد ۴۵ و ۶۹ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه‌ی کشور آمده است: ماده‌ی ۴۵: سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک توسعه‌ی صادرات ایران، صندوق ضمانت صادرات ایران و شرکت سرمایه‌گذاری خارجی ایران مشمول مالیات با نرخ صفر است.

سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هر گونه مالیات معاف است. ماده‌ی ۶۹: برای توسعه‌ی سرمایه‌گذاری‌های مشترک حقوقی - خصوصی و دولتی و تمهید تعیین سهم واقعی سازمان‌های توسعه‌ای در مشارکت‌های مزبور، تجدید ارزیابی دارایی‌هایی که به‌عنوان سهم آورده‌ی بخش دولتی سازمان‌های مزبور در شرکت مشترک ارائه می‌شود، مازاد حاصل از تجدید ارزیابی‌های ثابت و شرکت‌ها در ترازنامه‌ی شرکت‌های ذی‌ربط در سرفصل حقوق صاحبان سهام تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی طبقه‌بندی و معاف از مالیات می‌باشد. هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های مزبور به مأخذ بهای تجدیدارزیابی شده و بر مبنای عمر مفید تعیین شده توسط کارشناسی منتخب مجمع عمومی هزینه‌ی قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود.

در ضمن در ترازنامه‌ی مندرج در جدول ۱۴ اظهارنامه‌ی مالیاتی (شکل اعلامی سازمان مالیاتی) عنوان شده: "مازاد تجدید ارزیابی و سایر سندهای تحقق نیافته".

همان‌گونه که از ماده‌ی قانونی فوق مشهود است: اولاً اگر چه بر اساس بند ۴۲ استاندارد حسابداری (۱۱) انتقال مازاد تجدیدارزیابی به سرمایه امکان‌پذیر نیست مگر به موجب قانون آمره، ولی بر اساس مصوبه‌ی فوق این مجوز صادر شده است. ثانیاً مازاد تجدیدارزیابی از شمول مالیات (عملکرد و حق تمبر) معاف شده است. ثالثاً پیش‌بینی آیین‌نامه‌ی اجرایی مصوبه‌ی هیأت وزیران شده است. آیین‌نامه‌ی اجرایی مصوبه‌ی هیأت وزیران در پایان آذر ۱۳۹۰ ابلاغ شد که ایراد اساسی آن این بود که (الف) دارای ۱۲ ماده بود و هر ماده دارای چندین بند شرط و شروط فراوان؛ (ب) در ماده‌ی ۱۲ شرط اساسی معافیت بیان شده بود که اگر هر یک از مواد مزبور (۱۱ ماده‌ی قبلی و بندهای آن) اجرا نشود، معافیت مالیاتی لغو می‌شود.

• بر اساس مصوبه مجلس شورای اسلامی به تاریخ ۱۳۹۲/۷/۱۰: "تفاوت ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک مرکزی که از تغییر نرخ برابری ارز، طلا و جواهرات ایجاد می‌شود، صرفاً ناشی از ارزیابی حسابداری است و سود تحقق یافته تلقی نمی‌گردد و مشمول مالیات نیست".

• بر اساس ماده‌ی ۳۶ قانون رفع موانع تولید: "سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات معاف است".

• در مواد ۴۵ و ۶۹ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه‌ی کشور آمده است: ماده‌ی ۴۵: سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک توسعه‌ی صادرات ایران، صندوق ضمانت صادرات ایران و شرکت سرمایه‌گذاری خارجی ایران مشمول مالیات با نرخ صفر است.

سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هر گونه مالیات معاف است. ماده‌ی ۶۹: برای توسعه‌ی سرمایه‌گذاری‌های مشترک حقوقی - خصوصی و دولتی و تمهید تعیین سهم واقعی سازمان‌های توسعه‌ای در مشارکت‌های مزبور، تجدید ارزیابی دارایی‌هایی که به‌عنوان سهم آورده‌ی بخش دولتی سازمان‌های مزبور در شرکت مشترک ارائه می‌شود، مازاد حاصل از تجدید ارزیابی‌های ثابت و شرکت‌ها در ترازنامه‌ی شرکت‌های ذی‌ربط در سرفصل حقوق صاحبان سهام تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی طبقه‌بندی و معاف از مالیات می‌باشد. هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های مزبور به مأخذ بهای تجدیدارزیابی شده و بر مبنای عمر مفید تعیین شده توسط کارشناسی منتخب مجمع عمومی هزینه‌ی قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود.

در ضمن در ترازنامه‌ی مندرج در جدول ۱۴ اظهارنامه‌ی مالیاتی (شکل اعلامی سازمان مالیاتی) عنوان شده: "مازاد تجدید ارزیابی و سایر سندهای تحقق نیافته".

ه) سیر کامل قوانین مصوب و آیین‌نامه و بخش‌نامه‌های صادره در خصوص معافیت مالیاتی مازاد تجدید ارزیابی از سال ۱۳۹۰ به بعد - جزء "ب" بند ۷۸ قانون بودجه‌ی سال ۱۳۹۰ (آیین‌نامه‌ی اجرایی مصوب هیأت وزیران و الحاقیه‌های متعدد و بخش‌نامه‌های متعدد صادره)

- بند ۳۹ قانون بودجه‌ی سال ۱۳۹۱ (آیین‌نامه‌ی اجرایی مصوب هیأت وزیران و الحاقیه‌ها و بخش‌نامه‌های متعدد صادره)

- بند ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۲ (آیین‌نامه اجرایی مصوب هیأت وزیران و الحاقیه‌ها و بخش‌نامه‌های متعدد صادره)

- ماده‌ی ۱۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی برای پنج سال (از





در ضمن آیین‌نامه‌ی فوق دارای چند شرط به شرح ذیل بود که مؤدیان مالیاتی متعدد نتوانستند آن را اجرایی کنند یا فراموش کردند و بر اساس برگ تشخیص، مالیات‌های قابل توجهی از آن‌ها مطالبه شد: الف) در ماده‌ی ۳ آیین‌نامه‌ی عنوان شده که بندهای ۳۴ و ۳۵ استاندارد حسابداری ۱۱ در خصوص انتخاب کل یک گروه دارایی منتخب برای تجدید ارزیابی الزامی است؛ ب) در ماده‌ی ۱۰ آیین‌نامه‌ی الزام ارائه‌ی گزارش حسابرسی مالیاتی (حداکثر تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه) عنوان شده بود؛ ج) ضروری بود افزایش سرمایه حداکثر تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها ثبت شود؛ د) در ماده‌ی ۱۰ آیین‌نامه شرط شده بود که تأییدیه‌ی تا زمان خروج دارایی تجدید ارزیابی شده از حسابدار رسمی اخذ و حداکثر تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به اداره‌ی مالیاتی ارائه شود.

مؤدیان متعدد اشتباهاتی مرتکب شدند، از جمله بعضی‌ها گزارش حسابرسی مالیاتی نداشتند، بعضاً گزارش حسابرسی مالیاتی را با تأخیر ارائه دادند، اکثراً تأییدیه‌ی مزبور را فراموش کردند و تعدادی نیز نتوانستند مراحل قانونی ثبت افزایش سرمایه را در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها تا موعد مقرر به انجام برسانند. بنابراین مالیات مورد نظر به همراه حق تمبر (و جریمه‌ی دو برابر) توسط ادارات مالیاتی مطالبه و پرونده‌های سنگینی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مطرح شد که با توجه به این که ملاک صدور رأی هیأت‌ها، آیین‌نامه بود، بنابراین در تمام موارد رأی به ضرر مؤدیان مالیاتی صادر شد. اگرچه به شرح پیش گفته با صدور بخش‌نامه‌های متعدد و اصلاح آیین‌نامه‌ها

به دفعات، طبق اطلاعات واصله از تمام مؤدیان، رفع تعرض صورت گرفته است.

• در همین حین، بر اساس نظریه‌ی هیأت تطبیق مصوبات دولت با قوانین مجلس شورای اسلامی به تاریخ ۱۳۹۰/۱۲/۲۷ به دلیل مغایر بودن شرط و شروط تعیین شده در آیین‌نامه‌ی مزبور با متن قانون آیین‌نامه‌ی سال ۱۳۹۰ باطل اعلام شده بود.

ز- کاهش سرمایه:

در قانون هیچ ممنوعیتی برای کاهش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی نداریم ولی بر اساس بخش‌نامه‌ی صادره‌ی سازمان مالیاتی در صورت کاهش از محل مازاد مزبور کل مازاد مشمول مالیات خواهد شد.

ح- تبصره‌ی یک ماده‌ی ۱۴۹ ق.م.م.ا (اصلاحیه‌ی ۳۱/۴/۱۳۹۴)

بر اساس تبصره‌ی یک مزبور، به شرح ذیل معافیت مالیاتی برای مازاد تجدید ارزیابی سال ۱۳۹۵ به بعد پیش‌بینی 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 ارزیابی نیز به‌عنوان هزینه‌ی قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود..."

نکته‌ی عجیب در ماده‌ی ۱۰ آیین‌نامه‌ی اجرایی است که تاکنون طبق تحقیقات انجام شده پاسخی برای آن نیافته‌ام:

"افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی، پوشش زیان از محل مازاد مذکور، انتقال این مازاد به حساب سود و زیان یا اندوخته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سرمایه به منزله‌ی

عدم رعایت استانداردهای حسابداری و هم‌چنین تحقق درآمد در آن سال بوده و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود".

ط- مطلب قابل توجه بر اساس قوانین و آیین‌نامه‌های مربوطه:

تا پایان سال ۱۳۹۴، اگر مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه منتقل شود، درآمد مشمول مالیات نمی‌باشد (!) برعکس از ۱۳۹۵/۱/۱ اگر مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه منتقل شود می‌شود درآمد مشمول مالیات (!)

سؤال: واقعاً چرا قانون‌گذار ما باید چنین تصمیم بگیرد که یک مازاد تحقق نیافته تحت شرایط می‌تواند درآمد مشمول مالیات باشد یا برعکس نباشد!

ی- واقعیت امر

الف) واقعیت آن است که مازاد تجدید ارزیابی به هیچ وجه درآمد نیست و ورود سازمان مالیاتی به این میحث کاملاً اشتباه بوده است به دلایل زیر:

یکم) از محل مازاد مزبور هیچ درآمدی تحقق نیافته که سازمان مالیاتی تصور کند حقی ضایع خواهد شد که خود را مسئول بداند.

دوم) در استانداردهای حسابداری ایران اجازه‌ی افزایش سرمایه داده نشده است. ولی شاید شرکت بخواهد با پذیرش بند شرط حسابرسی، افزایش سرمایه دهد. این جا سازمان امور مالیاتی حق ورود ندارد (توجه ویژه به این مطلب که بند ۱۰ آیین‌نامه‌ی تجدید ارزیابی در اجرای تبصره‌ی ۱ ماده‌ی ۱۴۹ از اساس غلط است).

سوم) تنها حق سازمان امور مالیاتی در برگشت هزینه‌ی استهلاک تفاوت دو روش بهای تمام شده و تجدید ارزیابی و مطالبه‌ی مالیات این قسمت است چرا که،

محل مازاد از محاسبات حذف خواهد شد (البته این قسمت با توجه به رأی صادره‌ی دیوان عدالت اداری به شماره‌ی ۴۳۳ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ قابل بررسی ویژه است).

درواقع سازمان امور مالیاتی، به‌رغم عدم تحقق درآمد مشمول مالیات، مطالبه‌ی مالیات کرده است.

نتیجه‌گیری

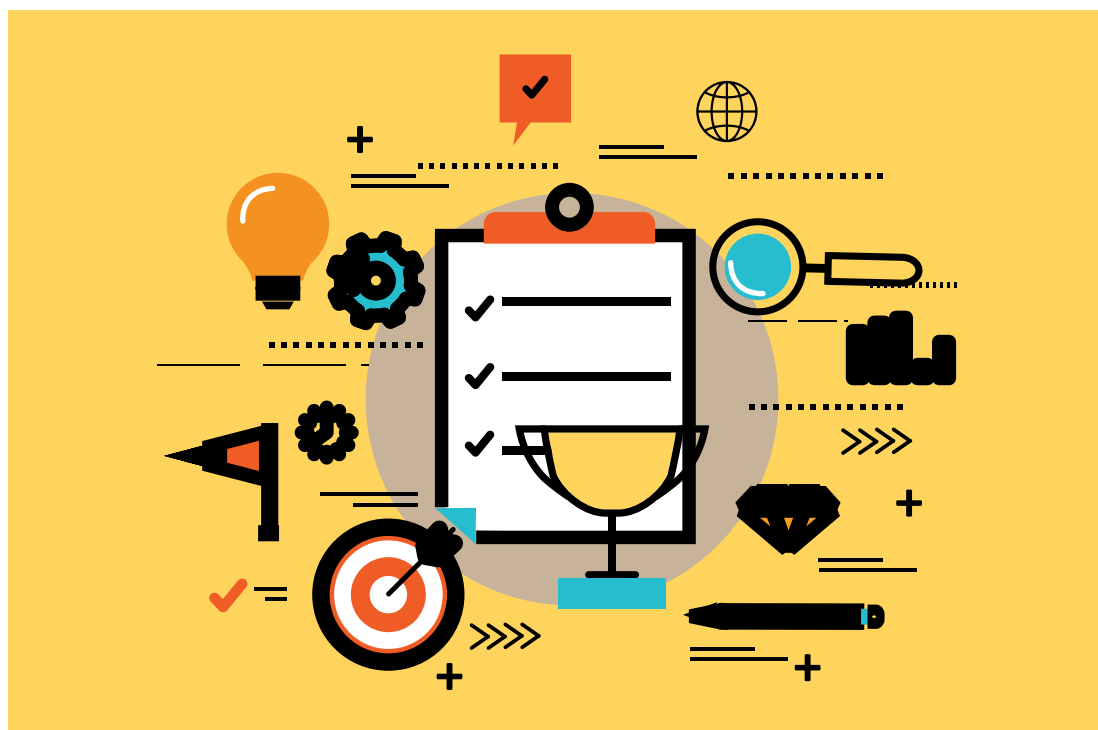
با عنایت به جمیع توضیحات مزبور،

غیره رفع تعرض صورت گرفت).
 دو) غیر از زمین و ساختمان و سرقفلی مثلاً تأسیسات و ماشین‌آلات: زمانی سازمان مالیاتی می‌تواند مالیات روی این قسمت مطالبه کند که فروش تأسیسات و ماشین‌آلات صورت گیرد و در صورت وجود سود فروش مالیات مطالبه شود.
 سه) سازمان امور مالیاتی، طبق آیین‌نامه‌های مصوب اعلام کرده که:
 - از تفاوت استهلاک، مالیات مطالبه می‌کند و

طبق قانون، مأخذ محاسبه‌ی استهلاک قیمت تمام‌شده است.

چهارم) مازاد تجدیدارزیابی تا پایان سال ۱۳۹۴ روی دو دسته از دارایی‌ها بوده است:

یک) تجدیدارزیابی زمین و ساختمان و سرقفلی: مالیات این قسمت بر اساس ماده‌ی ۵۹ ق.م.ا به صورت مقطوع است. بنابراین ارزیابی انجام‌شده‌ی شرکت‌ها، چه قانون معافیت مالیاتی مازاد داشته باشیم یا نداشته باشیم، باید بلا مانع باشد



پیشنهاد می‌شود قانون مربوطه اصلاح شود و شرکت‌ها خود را در تجدیدارزیابی مخیر بدانند و اگر هم قصد افزایش سرمایه بدهند فقط پاسخ‌گوی حسابرس خواهند بود و هیچ حقی از دولت ضایع نشده است. ■

- در زمان فروش دارایی تجدید ارزیابی‌شده، ملاک محاسبه‌ی سود فروش، ارزش دفتری بر مبنای قیمت تمام‌شده‌ی اولیه است و
 - بر اساس آیین‌نامه‌ی تا پایان ۱۳۹۴، در زمان انحلال، سرمایه‌ی ایجاد از

ولی در عمل دیدیم که، بر اساس برگ تشخیص‌های صادره‌ی سازمان امور مالیاتی، از همین مازاد نیز مطالبه‌ی مالیات شد (مطالبه‌ی مالیات مضاعف از یک منبع) به دلیل عدم رعایت مثلاً یکی از بندهای آیین‌نامه. (اگرچه بعداً با اصلاح آیین‌نامه و

منابع:

- استانداردهای حسابداری ایران - انتشارات سازمان حسابرسی
- قانون مالیات‌های مستقیم
- مصطفی باتقوا، "مازاد تجدید ارزیابی درآمد نیست که مشمول مالیات شود" - روزنامه‌ی دنیای اقتصاد (۱۳۹۲/۴/۱۲)