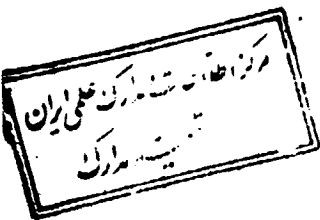


بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۳۱۴۹۱



۱۳۷۸ / ۱۰ / ۲۰

دانشگاه شهید بهشتی

دانشکده حقوق

پایان نامه برای دریافت درجه
کارشناسی ارشد حقوق عمومی

موضوع

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

استاد راهنما

دکتر اردشیر امیر ارجمند

استاد مشاور

دکتر سید محمد هاشمی

نگارش

عالیه صادقی

سال تحصیلی ۱۳۷۸

۳۱۴۶۸

۰۹۱۲۸

تقديم به:

پدر فرزانه

و

مادر مهربانم

شکر و سپاس شایسته خداوند یکتاست که اولین آموزگار بشر است و هم او نیاز به آموختن را در وجود انسان به ودیعت گذاشت و او را تشنه آموختن ساخت خدای بزرگ را سپاسگزارم که در راه کسب علم یاریم نمود و هم از او می‌خواهم تواناییم دهد تا آموخته‌هایم را در راه صواب به کار بندم. اکنون که این پژوهش به زیور طبع آراسته می‌گردد بر خود لازم میدانم که بالاترین مراتب سپاس خود را به محضر استاد محترم راهنمایم جناب آقای دکتر امیر ارجمند و استاد مشاور گرانقدر، جناب آقای دکتر هاشمی تقدیم نمایم.

و همچنین با تقدیر فراوان از جناب آقای دکتر محمدی حسینی و با عرض تشکر از خانواده گرامیم و نیز سرکار خانم محمدتاج که در این راه بسیار یاریم دادند.

« فهرست مطالب »

صفحه

عنوان

مقدمه

۱.....	بخش اول: قوانین مالیاتی و اشخاص حقوقی
۲.....	فصل اول: سیر تحول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تا سال ۱۳۶۶
۲.....	گفتار اول: مالیات بر درآمد شرکتها و اشخاص حقوقی تا سال ۱۳۴۵
۹.....	گفتار دوم: مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به موجب قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۴۵
۱۶.....	فصل دوم: اشخاص حقوقی و قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶
۱۷.....	گفتار اول: انواع مؤدیان مالیاتی
۱۸.....	مبحث اول: مفهوم شخص حقوقی و انواع آن
۱۸.....	بند اول: تعریف و ماهیت شخص حقوقی
۱۹.....	بند دوم: انواع شخص حقوقی
۲۲.....	مبحث دوم: اشخاص حقوقی غیر مشمول مالیات
۲۲.....	بند اول: اشخاص موضوع بند یک ماده ۲
۲۵.....	بند دوم: اشخاص موضوع بند دو ماده ۲
۲۶.....	بند سوم: موقوفات عام
۲۶.....	بند چهارم: مؤسسات عام المنفعه
۲۸.....	بند پنجم: انجمنها و هیاتهای مذهبی مربوط به اقلیتهای دینی
۳۱.....	مبحث سوم: اشخاص حقوقی مشمول مالیات
۳۷.....	گفتار دوم: تکالیف مؤدیان مالیاتی

۳۸	مبحث اول: نگهداری دفاتر قانونی
۳۸	بند اول: انواع دفاتر
۴۱	بند دوم: نحوه تحریر و تنظیم دفاتر قانونی
۴۱	مبحث دوم: تسلیم اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان
۴۵	بند اول - اشخاص حقوقی در حال فعالیت
۴۷	بند دوم: اشخاص حقوقی در حال انحلال و منحل شده
۴۸	مبحث سوم: درج شماره اقتصادی و صدور فرم صورت حساب فروش کالا و خدمات

بخش دوم: ترتیب رسیدگی و تشخیص مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

۵۱	فصل اول: نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات
۵۲	گفتار اول: تشخیص درآمد از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی
۵۳	مبحث اول: ارائه اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان توسط مؤدی
۵۴	مبحث دوم: رسیدگی به اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان
۵۷	گفتار دوم: تشخیص درآمد به صورت علی‌الرأس
۵۸	مبحث اول: موارد تشخیص علی‌الرأس
۵۸	بند اول: موارد ناشی از عدم انجام تکالیف قانونی
۶۳	بند دوم: داشتن درآمد ناشی از فعالیت‌های مکتوم
۶۳	بند سوم: نقص امضاها، مجاز و مهر
۶۴	بند چهارم: عدم ارائه دفاتر به هیأت‌های سه نفری بازدید و کنترل دفاتر
	بند پنجم: درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی در مورد واگذاری امتیازات و دادن
۶۴	تعلیمات و کمک‌های فنی

۶۴	مبحث دوم: نحوه تشخیص علی‌الرأس
۶۹	گفتار سوم: نقش حسابداران و کارشناسان در تشخیص درآمد
۷۱	مبحث اول: نقش حسابداری و حسابرسی از لحاظ قانون تجارت
۷۲	مبحث دوم: نقش حسابداران رسمی بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۴۵
۷۴	مبحث سوم: استفاده از خدمات حسابداران بر اساس مقررات فعلی
۷۷	فصل دوم: نحوه محاسبه مالیات بر درآمد
۷۸	گفتار اول: مالیات اشخاص حقوقی بندهای الف، ب و ج ماده ۱۰۵
۷۹	مبحث اول: شرکتهایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به دولت یا شهرداریهاست
۷۹	بند اول: شرکتهایی که تمام سرمایه آنها متعلق به دولت یا شهرداریهاست
۸۱	بند دوم: شرکتهایی که قسمتی از سرمایه آنها متعلق به دولت یا شهرداریهاست
۸۲	مبحث دوم: اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری
۸۳	مبحث سوم: اشخاص حقوقی خارجی
۸۷	گفتار دوم: شرکتهایی که سرمایه آنها متعلق به بخش خصوصی است
۸۷	مبحث اول: شرکتهایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها بصورت سهام است
۸۸	بند اول: شرکتهای سهامی
۹۱	بند دوم: شرکتهای تعاونی و اتحادیه آنها
۹۳	بند سوم: شرکتهای مختلط سهامی
۹۴	مبحث دوم: سایر شرکتهای تجاری خصوصی
۹۷	گفتار سوم: اشخاص حقوقی منحل
۱۰۰	گفتار چهارم: مقررات مالیاتی خاص
۱۰۰	مبحث اول: مؤسسات بیمه
۱۰۱	بند اول: درآمدهای مشمول مالیات

- بند دوم: هزینه‌های قابل قبول ۱۰۳
- بند سوم: نحوه محاسبه مالیات مؤسسات بیمه ایرانی ۱۰۴
- بند چهارم: نحوه محاسبه مالیات مؤسسات بیمه خارجی ۱۰۵
- مبحث دوم: قراردادهای بیمه‌انکاری ۱۰۶
- مبحث سوم: مؤسسات هواپیمائی و کشتیرانی خارجی ۱۰۹

بخش سوم: سایر مقررات مالیاتی مربوط به اشخاص حقوقی ۱۱۰

- فصل اول: عوامل مؤثر در تقلیل و تخفیف مالیات و یا افزایش آن ۱۱۱
- گفتار اول: استهلاکات و هزینه‌های قابل قبول ۱۱۱
- مبحث اول: استهلاک ۱۱۳
- بند اول: علل استهلاک و تاریخ شروع آن ۱۱۴
- بند دوم: روشهای استهلاک ۱۱۵
- بند سوم: نرخ و مدت استهلاک ۱۱۶
- بند چهارم: مأخذ استهلاک ۱۱۶
- مبحث دوم: هزینه‌های قابل قبول ۱۱۷
- گفتار دوم: معافیت‌های مالیاتی ۱۲۱
- مبحث اول: انگیزه معافیت‌های مالیاتی ۱۲۱
- مبحث دوم: معافیت‌های مالیاتی اشخاص حقوقی ۱۲۳
- بند اول: معافیت‌های صنعتی و معدنی ۱۲۳
- بند دوم: معافیت‌های تولیدی و معدنی ۱۲۷

۱۳۲	بند سوّم: معافیت‌های کشاورزی
۱۳۳	بند چهارم: معافیت شرکتهای تعاونی
۱۳۵	بند پنجم: معافیت شرکتهایی که سهام آنها در بورس پذیرفته می‌شود
۱۳۷	بند ششم: معافیت صادرات غیر نفتی
۱۳۸	بند هفتم: معافیت مراکز آموزشی، پژوهشی، ورزشی
۱۴۰	بند هشتم: معافیت درآمدهای حاصل از فعالیت در مناطق آزاد
۱۴۱	گفتار سوّم: جرایم و مجازاتهای مالیاتی
۱۴۲	مبحث اوّل: جرایم و مجازاتهایی که به مؤدیان تعلق می‌گیرد
۱۴۲	بند اوّل: جریمه‌های نقدی
۱۴۵	بند دوّم: محرومیت از معافیت
۱۴۵	بند سوّم: محرومیت از بخشودگی مالیاتی
۱۴۵	مبحث دوّم: جرایم و مجازاتهایی که به مدیران شخص حقوقی تعلق می‌گیرد
۱۴۶	بند اوّل: جریمه‌های نقدی
۱۴۶	بند دوّم: حبس
۱۴۶	بند سوّم: مسئولیت تضامنی با مؤدی
۱۴۷	بند چهارم: ممنوع‌الخروجی
۱۴۸	فصل دوم: رفع اختلاف مالیاتی
۱۴۹	گفتار اوّل: طرق ماهوی
۱۵۰	مبحث اوّل: مراجعه به ممیز کل
۱۵۰	مبحث دوّم: هیأت حل اختلاف مالیاتی
۱۵۱	بند اوّل: ترکیب اعضاء

۱۵۲	بند دؤم: نحوه رسیدگی
۱۵۴	بند سوم: بررسی ترکیب اعضاء هیأت و نحوه رسیدگی آن بر امر دادرسی مالیاتی
۱۵۷	گفتار دؤم: طرق شکلی
۱۵۷	مبحث اول: شورای عالی مالیاتی
۱۶۴	مبحث دؤم: دیوان عدالت اداری
۱۶۶	نتیجه گیری
۱۷۴	فهرست منابع

مقدمه

در میان ترکیب درآمدهای عمومی، مالیات به عنوان یکی از عمده‌ترین منبع تأمین مخارج عمومی کشور محسوب می‌شود و در حال حاضر بیشتر درآمدهای دولت از این طریق تأمین می‌گردد. راجع به تعریف مالیات بین علمای مالیه اختلاف نظر زیادی وجود دارد و تعریف‌های زیادی در کتب علم مالیه و اقتصاد مشاهده می‌شود و هنوز هم تعریف جامعی که شامل کلیه انواع مالیاتها باشد وجود ندارد، ولی در مجموع می‌توان گفت: مالیات عبارت است از: برداشت قسمتی از دارایی یا درآمد افراد برحسب توانایی پرداخت آنان و برای تأمین مخارج عمومی دولت. درآمدهای مالیاتی به دو دسته مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای غیر مستقیم تقسیم می‌شود. مالیاتهای غیر مستقیم آن نوع مالیاتهایی است که بر قیمت اجناس و کالاهای مورد مصرف افزوده می‌شود و کسانی که کالاهای مزبور را مصرف می‌کنند مالیات آنرا در موقع خرید به دولت می‌پردازند، همانند مالیات بر سوخت، دخانیات، تولید، مصرف و فروش. اما مالیاتهای مستقیم آن نوع مالیاتی است که هر شخصی از دارایی یا درآمد خود سهمی را به دولت پرداخت می‌کند و فشار آن مستقیماً بر دوش پرداخت کننده می‌باشد و قابل انتقال به غیر نمی‌باشد. این نوع مالیات از لحاظ مأخذ تعلق به دو دسته مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد تقسیم می‌شود. در مالیات بر دارایی مأخذ تعلق مالیات، ثروت مؤدی یعنی آنچه که قبلاً بدست آورده است می‌باشد و بر پنج دسته مالیات سالانه املاک، مالیات مستغلات مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر، مالیات بر ارث و مالیات بر حق تمیر می‌باشد. اما در مالیات بر درآمد، مأخذ تعلق مالیات، درآمد شخص یعنی چیزی که در حال تشکیل یافتن است می‌باشد. این مالیات از درآمد خالص اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی دریافت می‌گردد و در واقع بخشی از درآمد اشخاص است که بر حسب قانون و برای تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی و اجتماعی کشور به نسبت توانائی پرداخت مؤدیان به خزانه دولت تعلق می‌گیرد. مالیات بر درآمد شایعترین، مهمترین و اساسی‌ترین مالیات در کشورهای پیشرفته محسوب می‌گردد و بر هفت دسته مالیات بر درآمد املاک، کشاورزی، حقوق، مشاغل، اشخاص حقوقی، اتفاقی و مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف می‌باشد.

هدف این پایان نامه بررسی فصل پنجم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم و موضوع آن «مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی» می باشد. اما سؤال اصلی و اساسی این است که: اصولاً به چه شخص یا اشخاصی، اطلاق شخص حقوقی می گردد، انواع آن کدام است و آیا کلیه اشخاص حقوقی مشمول پرداخت مالیات هستند و یا به عبارتی آیا اشخاصی وجود دارند که قانونگذار آنها را از تأدیه مالیات معاف دانسته باشد. اگر پاسخ مثبت است این اشخاص کدامند؟ و آیا در راستای پرداخت مالیات، تکالیفی نیز برعهده اشخاص مشمول پرداخت مالیات گذارده شده است؟ درآمد مشمول مالیات این اشخاص چگونه تشخیص می گردد و از چه نوع درآمد اشخاص حقوقی مالیات اخذ می گردد. درآمد خالص شخص حقوقی چگونه بدست می آید؟ پس از تعیین درآمد خالص شخص حقوقی محاسبه مالیات به چه نحو خواهد بود؟ آیا فعالیتهائی وجود دارند که قانونگذار پرداختن به آنها را از جمله علل معافیت مالیاتی دانسته باشد و اصولاً معافیت مالیاتی چیست و این فعالیتهای کدامند؟ چنانچه در امر تشخیص، محاسبه و وصول مالیات، اختلافی بین مؤدیان و مأموران تشخیص پیش آمد آیا راهی برای رفع آن وجود دارد؟ چه مراجعی به این اختلافات پایان می دهند و چگونگی این رفع اختلاف به چه ترتیب خواهد بود و...

اینها همه مواردی است که در این پایان نامه به بررسی آنها پرداخته خواهد شد. پایان نامه به سه بخش تقسیم شده است. در بخش اول که خود به دو فصل تقسیم شده است، ابتدا در فصل اول به ذکر تاریخچه ای در مورد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی می پردازیم و سپس در فصل دوم به بررسی انواع اشخاص حقوقی مشمول و غیر مشمول پرداخت مالیات و نیز تکالیفی که بر عهده مشمولان پرداخت مالیات نهاده شده است می پردازیم. سپس در بخش دوم که این بخش نیز به دو فصل تقسیم شده است، ابتدا در فصل اول به بررسی نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خواهیم پرداخت و سپس در فصل دوم به نحوه محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به تفکیک هر یک از این اشخاص می پردازیم. در بخش سوم نیز که همانند دو بخش قبلی به دو فصل تقسیم شده است، ابتدا در فصل اول با مفاهیمی از قبیل هزینه های قابل قبول، استهلاکات، معافیتها و جرایم مالیاتی و نیز نحوه بکارگیری آنها آشنا می شویم و سپس در فصل دوم که فصل پایانی رساله می باشد به موضوع رفع اختلاف مالیاتی، مراجع حل اختلاف و چگونگی عملکرد آنها خواهیم پرداخت.

اما در خصوص انگیزه انتخاب این موضوع به عنوان پایان نامه، بایستی گفت علیرغم گستردگی موضوعی علم مالیه و همین طور نقش بسیار مهم مالیاتها در اقتصاد کشور، متأسفانه این رشته تاکنون در کشور ما از نظر

علمی بصورت ناشناخته باقی مانده است و چندان به بررسی آن همت گمارده نشده است، بطوریکه در دانشکده‌های حقوق موضوع تقریباً تمامی پایان‌نامه‌های دانشجویان کارشناسی ارشد حقوق عمومی در یکی از سه موضوعات حقوق اداری، حقوق اساسی و حقوق کار خلاصه می‌شود، ضمن آنکه دانشجویان کارشناسی حقوق نیز به درس مالیه بیشتر به عنوان یک درس عمومی می‌نگرند تا یک درس اختصاصی، از این حیث و با قصد ارائه کاری نو این موضوع انتخاب گردید به این ترتیب واضح است که مهمترین مشکل نیز در نگارش این پایان‌نامه، فقدان شدید منابع خصوصاً منابع علمی بوده است، تاکنون هیچگونه کتابی که فقط مختص به بررسی مالیات بردرآمد و یا حتی مالیات بصورت کلی باشد به رشته تحریر در نیامده است و در خصوص این موضوع صرفاً در کتابهای مالیه عمومی اشاره‌ای گذرا شده است و همچنانکه می‌دانیم در مالیه عمومی چهار مقوله اساسی بودجه، مالیات، درآمدها و هزینه‌های دولتی مورد بررسی قرار می‌گیرد و ناگفته پیداست که در این میان سهم مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی به حداکثر هفت و یا هشت صفحه برسد، ضمن آنکه سالهای طبع بیشتر این کتب نیز تقریباً به دو و یا سه دهه قبل می‌رسد. تنها منبعی نیز که اختصاصاً با عنوان مالیات بر درآمد شرکتها و اشخاص حقوقی وجود دارد مربوط به آذر ماه ۱۳۶۶ می‌باشد (یعنی مقررات قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵) که آنهم صرفاً به بیان مواد قانون اکتفا نموده است و بدین جهت بوده است که در نگارش این تحقیق بیشتر از مجلات و نشریات استفاده شده است، ضمن آنکه در نوشتن فصل دوم از بخش دوم که درباره نحوه محاسبات مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی می‌باشد بیشتر از معلومات و تجربیات مأموران تشخیص مالیات در اداره امور مالیات بر شرکتها استفاده گردیده است، هرچند که در این رابطه، از اطلاعات آنها استفاده زیادی بعمل آمد، ولی در مجموع عدم حس همکاری نیز در آنان وجود داشت. به هر تقدیر این اذعان هست که انجام کار همراه با نواقص و کاستی‌های فراوانی است اما امید آن می‌رود که از این پس شاهد آن باشیم که با رغبت و جدیت بیشتری به بررسی مسأله مالیاتها پرداخته شود و به موازات اهمیت زیادی که مالیات در تأمین مخارج عمومی کشور دارد، از لحاظ علمی و تئوریک نیز بهای لازم به آن داده شود و این رشته شأن مناسب خود را در میان سایر علوم بیابد.

بخش اول

قوانین مالیاتی و اشخاص
حقوقی

فصل اوّل

سیر تحول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تا سال ۱۳۶۶

اخذ مالیات از اشخاص حقوقی در ایران سابقهٔ چندان طولانی ندارد، در ابتدای امر از میان اشخاص حقوقی فقط شرکتها مشمول پرداخت مالیات بودند اما بتدریج قوانین مربوط تکامل یافت و سایر اشخاص حقوقی را نیز در بر گرفت. نظر به اینکه قانون مصوب ۱۳۴۵ به عنوان یک قانون تقریباً جامع در این زمینه محسوب می‌شود بنابراین فصل جاری را در دو بخش مورد بررسی قرار می‌دهیم، در بخش نخست به ذکر سیر تحولات مالیات بر درآمد تا سال ۱۳۴۵ می‌پردازیم و در بخش بعدی به بیان مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ در ارتباط با مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خواهیم پرداخت.

گفتار اوّل

مالیات بر درآمد شرکتها و اشخاص حقوقی تا سال ۱۳۴۵

اولین قدم در وضع مالیات بر درآمد با تصویب قانون مالیات بر شرکتها و تجارت مصوب فروردین ۱۳۰۹ برداشته شد که قسمتی از این قانون نیز دربارهٔ اخذ مالیات از شرکتها بود. برطبق قانون مذکور از شرکتهای انتفاعی در صورتی که مرکز اصلی آنها در ایران بود مالیاتی که حداقل نرخ آن ۳٪ و حداکثر آن ۴٪ بود وصول می‌گشت. علاوه بر آن شرکتهایی که در خارج از ایران نیز واقع بودند از عوائد خالصی که در ایران تحصیل می‌نمودند به نرخ فوق مالیات می‌پرداختند.

با توجه به نواقصی که قانون فوق در برداشت در ۲۹ آبان ۱۳۱۲ قانون مالیات بر درآمد دیگری مشتمل بر ۳۲ ماده تحت عنوان مالیات بر درآمد و حق تمبر به تصویب رسید. در این قانون که می‌توان آنرا اولین قانون جامع مالیات بر درآمد در ایران دانست اصول مالیاتهای شخصی امروزی مورد تأکید قرار گرفته بود. مطابق قانون مزبور شرکتهایی که مرکز اصلی آنها در ایران بود [ولو اینکه تمام یا قسمتی از عایدات خود را از خارج