



“حسابداری مالیاتی (۱)”

دکتر حمزه عسکری رشتیانی



نیمسال دوم ۱۴۰۴ - ۱۴۰۳

فهرست مطالب

فصل اول: کلیات و مفاهیم حسابداری مالیاتی	۱۱
هدف کلی	۱۱
هدف‌های یادگیری	۱۱
مقدمه	۱۱
۱-۱ انواع مالیات‌ها	۱۲
۱-۱-۱ بخش اول، مالیات‌های مستقیم	۱۲
۱-۱-۲ بخش دوم، مالیات‌های غیرمستقیم	۱۲
۲-۱ تقسیم‌بندی دیگر انواع مالیات‌ها	۱۳
۱-۲-۱ مالیات عملکرد	۱۳
۲-۲-۱ مالیات تکلیفی	۱۳
۳-۲-۱ مالیات بر ارزش افزوده	۱۳
۲-۱ تعریف برخی اصطلاحات مالیاتی	۱۳
۱-۲-۱ سال مالیاتی	۱۳
۲-۲-۱ برگ تشخیص مالیات	۱۳
۳-۲-۱ ضرایب مالیاتی	۱۳
۴-۲-۱ قرائن مالیاتی	۱۴
۵-۲-۱ مأخذ مالیات	۱۴
۶-۲-۱ مؤدی مالیاتی	۱۴
۷-۲-۱ مأموران مالیاتی	۱۴
۸-۲-۱ هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	۱۴

۱۵.....	۹-۲-۱ معافیت‌های مالیاتی
۱۵.....	۳-۱ اشخاص مشمول مالیات
۱۶.....	خلاصه فصل اول
۱۶.....	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل اول
۱۹.....	خودآزمایی تشریحی فصل اول
۱۱.....	فصل دوم: مالیات بر ارث
۱۱.....	هدف کلی
۱۱.....	هدف‌های یادگیری
۱۱.....	مقدمه
۱۱.....	۱-۲ طبقه‌بندی وراثت
۱۲.....	۲-۲ اموال مشمول مالیات بر ارث و نرخ آن
۱۴.....	۳-۲ معافیت‌های مالیات بر ارث
۱۵.....	۴-۲ وظایف و تکالیف وراثت
۱۶.....	۵-۲ آیین‌نامه اجرایی ماده (۲۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم
۲۲.....	خلاصه فصل دوم
۲۲.....	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل دوم
۲۴.....	خودآزمایی تشریحی فصل دوم
۳۰.....	فصل سوم: حق تمبر
۳۰.....	هدف کلی
۳۰.....	هدف‌های یادگیری
۳۰.....	مقدمه
۳۰.....	۱-۳ نرخ‌های حق تمبر
۳۲.....	۲-۳ حق تمبر سهام
۳۲.....	۳-۳ معافیت‌های حق تمبر
۳۲.....	۴-۳ تکالیف مؤدیان و مسئولیت سازمان‌ها

۳۲.....	۵-۳ جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده
۳۴.....	خلاصه از فصل سوم
۳۴.....	خودآزمایی چهار گزینه‌ای فصل سوم
۳۶.....	خودآزمایی تشریحی فصل سوم
۳۹.....	فصل چهارم: مالیات بر درآمد املاک
۳۹.....	هدف کلی
۳۹.....	هدف‌های یادگیری
۳۹.....	مقدمه
۳۹.....	۴-۱ مالیات بر درآمد اجاره املاک
۴۰.....	۴-۱-۱ مالیات مستغلات یا اجاره دست‌اول
۴۰.....	۴-۱-۲ مالیات اجازه داری دست‌دوم
۴۰.....	۴-۲ درآمد مشمول مالیات بر درآمد اجاره املاک
۴۰.....	۴-۲-۱ تبصره‌های ماده ۵۳
۴۱.....	۴-۳ روش‌های تعیین مال الاجاره املاک
۴۲.....	۴-۴ نرخ مالیات بر درآمد اجاره املاک
۴۲.....	۴-۵ نرخ‌های ماده ۱۳۱ ق.م.م
۴۴.....	۴-۵ مالیات بر مستغلات خالی
۴۶.....	۴-۶ معافیت‌های مالیات بر درآمد اجاره املاک
۴۶.....	۴-۷ مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل
۴۹.....	۴-۸ معافیت‌های مالیاتی نقل و انتقال املاک
۴۹.....	۴-۹ مالیات ساخت و فروش
۵۰.....	۴-۱۰ آیین‌نامه اجرایی ماده (۷۷) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم
۵۲.....	۴-۱۱ تکالیف مؤدیان مالیات بر درآمد املاک
۵۳.....	۴-۱۲ جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده
۵۴.....	خلاصه فصل چهارم

۵۵.....	خودآزمایی چهار گزینه‌ای فصل چهارم
۵۸.....	خودآزمایی تشریحی فصل چهارم
۶۲.....	فصل پنجم: مالیات بر درآمد حقوق
۶۲.....	هدف کلی
۶۲.....	هدف‌های یادگیری
۶۲.....	مقدمه
۶۲.....	۵-۱ اشخاص مشمول مالیات بر درآمد حقوق
۶۶.....	۵-۲ معافیت مالیات بر درآمد حقوق
۷۳.....	۵-۳ نرخ مالیات بر درآمد حقوق
۷۷.....	۵-۴ وظایف پرداخت‌کنندگان حقوق
Error! Bookmark not defined.....	۵-۵ درآمدهای معاف از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق
۸۰.....	۵-۶ جرایم مالیاتی پیش‌بینی‌شده
۸۵.....	خلاصه فصل پنجم
۸۵.....	خودآزمایی چهار گزینه‌ای فصل پنجم
۸۷.....	خودآزمایی تشریحی فصل پنجم
۸۳.....	فصل ششم: مالیات بر درآمد مشاغل
۸۳.....	هدف کلی
۸۳.....	هدف‌های یادگیری
۸۳.....	مقدمه
۸۳.....	۶-۱ درآمد مشمول مالیات
۸۴.....	۶-۲ تکالیف مؤدیان مالیات بر درآمد مشاغل
۸۴.....	۶-۳ گروه‌بندی مؤدیان صاحبان مشاغل
۸۴.....	۶-۳-۱ حجم فعالیت
۸۵.....	۶-۳-۲ نوع فعالیت
۸۶.....	۶-۴ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات مشاغل پس از اجرای طرح جامع مالیاتی

۸۶.....	۶-۵ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات مشاغل قبل از اجرای طرح جامع مالیاتی
۸۷.....	۶-۵-۱ از طریق رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حساب
۸۷.....	۶-۵-۲ از طریق علی‌الرأس
۸۸.....	۶-۶ مالیات علی‌الرأس چگونه محاسبه می‌شود؟
۸۹.....	۶-۷ اظهارنامه مالیاتی عملکرد مشاغل
۹۰.....	۶-۸ فرم و نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی
۹۱.....	۶-۹ معافیت‌ها و مبنای نرخ مالیات بر درآمد مشاغل
۹۳.....	۶-۱۰ نرخ مالیات بر درآمد صاحبان مشاغل
۹۳.....	۶-۱۰ جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده
۹۶.....	خلاصه فصل ششم
۹۷.....	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل ششم
۹۹.....	خودآزمایی تشریحی فصل ششم
۱۰۱.....	فصل هفتم: مالیات حق‌الوکاله
۱۰۱.....	هدف کلی
۱۰۱.....	هدف‌های یادگیری
۱۰۴.....	خلاصه فصل هفتم
۱۰۵.....	خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل هفتم
۱۰۷.....	خودآزمایی تشریحی فصل هفتم
۱۰۹.....	فصل هشتم: مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۱۰۹.....	هدف کلی
۱۰۹.....	هدف‌های یادگیری
۱۰۹.....	مقدمه
۱۱۰.....	۸-۱ نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۱۱۱.....	۸-۲ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی
۱۱۱.....	۸-۲-۱ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی پس از اجرای طرح جامع مالیاتی

۸-۲-۲ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی قبل از اجرای طرح جامع مالیاتی	۱۱۲
۸-۳ مالیات علی‌الرأس چگونه محاسبه می‌شود؟	۱۱۳
۸-۴ معافیت‌ها، مشوق‌ها و درآمدهای مشمول نرخ صفر و نرخ مقطوع مالیاتی اشخاص حقوقی	۱۱۴
مناطق آزاد تجاری	۱۲۴
۸-۵ تکالیف مالیاتی مستمر اشخاص حقوقی	۱۲۵
۸-۶ جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده برای اشخاص حقوقی	۱۲۶
خلاصه فصل هشتم	۱۳۰
خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل هشتم	۱۳۲
خودآزمایی تشریحی فصل هشتم	۱۳۴
فصل نهم: آیین‌نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری	۱۳۷
هدف کلی	۱۳۷
هدف‌های یادگیری	۱۳۷
خلاصه فصل نهم	۱۴۸
خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل نهم	۱۴۹
خودآزمایی تشریحی فصل نهم	۱۵۰
فصل دهم: هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	۱۵۲
هدف کلی	۱۵۲
هدف‌های یادگیری	۱۵۲
۱۰-۱ هزینه‌های قابل قبول	۱۵۳
خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل دهم	۱۵۸
خودآزمایی تشریحی فصل دهم	۱۵۹

فصل اول

کلیات و مفاهیم حسابداری مالیاتی

هدف کلی

آشنایی با انواع مالیات‌ها و اشخاصی که طبق قانون مشمول پرداخت مالیات می‌شوند.

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این فصل از شما انتظار می‌رود که:

۱. مالیات بر درآمد و انواع آن را بدانید
۲. مالیات بر دارایی و انواع آن را بدانید
۳. برخی از اصطلاحات قانون مالیات‌ها را بدانید
۴. اشخاص مشمول مالیات را متمایز کنید

مقدمه

امروزه دولت‌ها برای ایجاد تعادل اقتصادی وظایف گوناگونی را بر عهده می‌گیرند. بازارهای اقتصادی را کنترل و قیمت‌ها را تعیین و بر آن‌ها نظارت می‌کنند و بر توزیع مزدها، فرآورده‌ها و سایر درآمدها نظارت می‌کنند، اما آنچه از همه این‌ها در تعادل اقتصادی و تأمین عدالت اجتماعی نقش برجسته‌تری دارد مالیات است.

مالیات، مهم‌ترین ابزار کسب درآمد دولت‌ها برای انجام وظایف مربوطه است. بر این اساس، مالیات از یک سو ابزاری برای تأمین مالی مخارج سرمایه‌گذاری و سرمایه در گردش دولت بوده و از سوی دیگر، برای توزیع عادلانه ثروت و درآمد تک‌تک افراد کشور، تحت عنوان اثر بازتوزیعی درآمد است. بدین ترتیب، دولت‌ها با استفاده از ابزار دریافت انواع مالیات‌ها از افراد حقیقی و حقوقی کشور، درآمد لازم برای انجام فعالیت‌های حیاتی، افزایش امنیت، بهداشت، آموزش، ایجاد زیرساخت و بستر فعالیت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و ... کشور را تأمین می‌کنند. (مام موسی اگریفاش، اسرین، ۱۳۹۴)

مالیات دولت را قادر می‌سازد که بر جریان‌ها و مسائل اقتصادی کشور و افزایش درآمدها و ثروت‌ها نظارت و کنترل داشته و از رکود و فساد و کساد اقتصادی جلوگیری کند مالیات و اخذ آن دارای قدمت بسیار طولانی بوده و هم‌زمان با پیدایش حکومت‌ها و سازمان‌های اجتماعی اخذ مالیات نیز رواج یافته و در طول سال‌های متمادی میزان و نحوه اخذ آن تغییر یافته است.

۱-۱ انواع مالیات‌ها

براساس قوانین مالیاتی کشور، مالیات‌های قابل اخذ توسط دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی به دو بخش تقسیم می‌شود:

۱-۱-۱ بخش اول، مالیات‌های مستقیم

مالیات‌هایی هستند که به صورت مستقیم به درآمدها و دارایی‌های اشخاص تخصیص یافته و افراد باید در دوره‌هایی که مشمول آن نوع مالیات می‌شوند، مبلغ تعیین شده را به حساب ادارات دارایی واریز کنند که انواع آن شامل موارد زیر است:

- **مالیات بر درآمد:** این نوع مالیات‌ها بر مبنای میزان درآمد اشخاص وصول می‌شود و شامل موارد زیر است:

- مالیات بر درآمد املاک
- مالیات بر درآمد کشاورزی
- مالیات بر درآمد حقوق
- مالیات بر درآمد مشاغل
- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
- مالیات بر درآمد اتفاقی

- **مالیات بر دارایی:** مبنای اخذ این نوع از مالیات‌ها اموالی و دارایی‌های اشخاص است و شامل موارد زیر است:

- مالیات بر ارث
- حق تمیر

۱-۱-۲ بخش دوم، مالیات‌های غیرمستقیم

پرداخت کننده نهایی این نوع از مالیات‌ها به صورت دقیق مشخص و معین نبوده و مبلغ آن متناسب با حجم فعالیت‌های اقتصادی و عملیات افراد داشته و قابلیت آنها بسیار زیاد است که انواع آن شامل موارد زیر است:

- **مالیات بر واردات**

- مالیات بر حقوق گمرکی
- مالیات بر سود بازرگانی
- مالیات بر حق مثبت سفارش کالا
- مالیات بر واردات اتومبیل
- مالیات بر حق ثبت

- **مالیات بر مصرف و فروش**

- مالیات بر فرآورده‌های نفتی
- مالیات بر تولید الکل طبی و بهداشتی
- مالیات بر فروش سیگار

- مالیات بر اتومبیل
- مالیات بر نقل و انتقال اتومبیل
- مالیات بر ارزش افزوده

۲-۱ تقسیم‌بندی دیگر انواع مالیات‌ها

۱-۲-۱ مالیات عملکرد

مالیاتی است که اشخاص مشمول باید پس از پایان سال مالی و پس از ارائه اظهارنامه مالیاتی، پرداخت کنند. مبنای اخذ این نوع مالیات درآمد کسب‌شده پس از کسر معافیت‌های قانونی در طی سال از منابع مختلف است.

۲-۲-۱ مالیات تکلیفی

مالیات‌هایی است که پرداخت‌کنندگان وجوه مکلف‌اند در هنگام پرداخت کسر کرده و از طرف مؤدی پرداخت کنند؛ مانند مالیات بر حقوق یا مالیات بر اجاره املاک.

۳-۲-۱ مالیات بر ارزش افزوده

تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه‌شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین است و نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف است که به طور غیرانباشته بر کلیه مراحل تولید و توزیع خصوصی کالا و خدمات تعلق می‌گیرد.

۲-۱ تعریف برخی اصطلاحات مالیاتی

۱-۲-۱ سال مالیاتی

عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین‌ماه هر سال شروع و به آخر اسفندماه همان سال ختم می‌شود، لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آن‌ها به موجب اساسنامه یا سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند، درآمد سال مالی آن‌ها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آن‌ها برای اشخاص حقوقی چهار ماه شمسی پس از پایان سال مالی و برای مشاغل پایان خردادماه سال بعد است.

۲-۲-۱ برگ تشخیص مالیات

برگه‌ای است که از طرف اداره امور مالیاتی صادر می‌شود و در آن نوع و میزان مالیات مشخص شده است. که مالیات دهنده حق دارد به تشخیص اداره امور مالیاتی، در مهلت قانونی (۳۰ روز از تاریخ ابلاغ) اعتراضی کند. لازم به ذکر است ۳۰ روز مقرر برای اعتراض به برگ تشخیص مالیات، بدون احتساب روز ابلاغ و روز مراجعه (ثبت اعتراض) است.

۳-۲-۱ ضرایب مالیاتی

طبق ماده ۱۵۳ ق.م.م ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آن‌ها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود.

۴-۲-۱ قرائن مالیاتی

طبق ماده ۱۵۲ ق.م.م قرائن مالیاتی عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس به کار می‌رود و فهرست آن به شرح زیر است:

- هزینه سالانه
- فروش سالانه
- درآمد ناویژه
- میزان تولید در کارخانه‌ها
- ارزش حق واگذاری محل کسب
- جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آن‌ها
- سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب

۵-۲-۱ مأخذ مالیات

آن بخش از درآمد یا دارایی‌های اشخاص است که مالیات طبق شرایطی به آن تعلق می‌گیرد که به این بخش معین، درآمد یا دارایی مشمول مالیات نیز گفته می‌شود.

۶-۲-۱ مؤدی مالیاتی

اشخاص حقیقی یا حقوقی که طبق قانون مکلف به پرداخت هریک از انواع مالیات‌های مستقیم هستند.

۷-۲-۱ مأموران مالیاتی

کلیه کارکنانی که عهده‌دار انجام وظایف موضوع ماده ۲۱۹ «قانون مالیات‌های مستقیم» مشتمل بر شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات‌های موضوع «قانون» هستند، «مأموران مالیاتی» نامیده می‌شوند.

سازمان می‌تواند شناسایی، رسیدگی، مطالبه و وصول سایر انواع مالیات‌هایی را که به موجب مقررات قانونی موضوعه، عهده‌دار است به مأموران مالیاتی موضوع این ماده محول کند.

عناوین شغلی «مأموران مالیاتی»، عبارت است از: کاردان مالیاتی، کارشناسی مالیاتی، کارشناس ارشد مالیاتی، رئیس گروه مالیاتی و رئیس امور مالیاتی.

۸-۲-۱ هزینه‌های قابل قبول مالیاتی

هزینه‌های متعارفی که اشخاص حقیقی یا حقوقی برای انجام فعالیت‌های خود پرداخت می‌کنند. درواقع این میزان از هزینه‌ها از درآمد افراد کسر می‌شود تا درآمد مشمول مالیات محاسبه شود. (یعنی مالیات به این هزینه‌ها تعلق نمی‌گیرد).

۹-۲-۱ معافیت‌های مالیاتی

میزانی از درآمد یا دارایی اشخاص است که طبق قانون، مالیات به آن‌ها تعلق نمی‌گیرد. معافیت مالیاتی در زمان محاسبه درآمد مشمول مالیات، از کل درآمد یا دارایی شخص کسر می‌شود. مبلغ معافیت‌های مالیاتی را قانون‌گذار معین می‌کند.

۳-۱ اشخاص مشمول مالیات

براساس ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم ایران، افراد زیر مکلف به پرداخت مالیات مستقیم هستند:

کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم قانون (مالیات بر دارایی)

هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند.

هر شخص ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.

هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند.

هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی و یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند و همچنین نسبت به درآمدهای که بابت واگذاری امتیازات با سایر حقوق خود یا دادن تعلیمات کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آن‌ها می‌شود) از ایران تحصیل می‌کند.

و براساس ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی؛

دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود؛

شهرداری‌ها؛

بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری؛

تبصره ۱- شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن‌ها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد، سهم درآمد یا سود آن‌ها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد نیست.

تبصره ۲- درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده، که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود.

مسئولان اداره امور در این گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکوری مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات این قانون خواهند بود. در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

خلاصه فصل اول

مالیات مبلغی است که افراد و مؤسسات برای تأمین بخشی از هزینه‌ها و تحقق برخی از اهداف دولت می‌پردازند و معمولاً متناسب با میزان درآمد، هزینه یا ثروت آنهاست.

اهداف وضع مالیات: ۱- تحقق بخشی از درآمدهای دولت، ۲- تعدیل توزیع درآمد و ثروت جامعه، ۳- کنترل و هدایت مخارج و هزینه‌ها در اقتصاد و ۴- کنترل و هدایت واردات و صادرات است.

بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی کشور مالیات‌های قابل وصول از سوی دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی به دو گروه کلی مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شود. مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی هستند که دولت به طور مستقیم بر دارایی و درآمدهای افراد وضع می‌کند و به دو دسته تقسیم می‌شوند: مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد مالیات‌های غیرمستقیم مالیات‌هایی هستند که به قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف‌کننده تحمیل می‌شوند و به دو دسته طبقه‌بندی می‌شوند که مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش است. در تقسیم‌بندی دیگر، انواع مالیات ۳ گروه مورد بررسی قرار می‌گیرند که شامل مالیات عملکرد، مالیات تکلیفی و مالیات بر ارزش افزوده است.

در حسابداری مالیاتی، اصطلاحات گوناگونی از قبیل «سال مالیاتی، مأخذ و مؤدی و مأموران مالیاتی» به کار گرفته می‌شوند که هر یک از این موارد تعاریف مخصوص به خود را دارند.

اشخاص معاف از مالیات: به استناد ماده ۲ ق.م.م، اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیستند:

۱. شهرداری‌ها
۲. وزارتخانه‌ها
۳. دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود.

خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل اول

۱. کدام گزینه به عنوان مالیات بر مصرف و فروش نیست؟

(ب) مالیات بر فروش سیگار

(الف) مالیات بر اتومبیل

(د) حقوق گمرکی

(ج) مالیات نقل و انتقال اتومبیل

۲. کدامیک از موارد زیر جز اهداف وضع مالیات نیست؟

- (الف) تحقق بخشی از درآمدهای دولت
(ب) کنترل بر هزینه‌های دولت
(ج) تعدیل ثروت جامعه
(د) کنترل و هدایت مخارج و هزینه‌ها

۳. حق تمبر جز کدام دسته از مالیات‌ها محسوب می‌شود؟

- (الف) مالیات بر مصرف
(ب) مالیات بر فروش
(ج) مالیات بر درآمد
(د) مالیات بر دارایی

۴. کدام گزینه جز مالیات بر واردات است؟

- (الف) مالیات بر فرآورده‌های نفتی
(ب) مالیات بر اتومبیل
(ج) حقوق گمرکی
(د) سود فروش اموال

۵. کدام گزینه زیر جز مالیات بر درآمد نیست؟

- (الف) مالیات املاک
(ب) مالیات حقوق
(ج) مالیات اشخاص حقوقی
(د) مالیات ارث

۶. کدام یک از اشخاص زیر مشمول مالیات از کلیه درآمدهای تحصیل شده فقط در ایران است؟

(الف) شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران

- (ب) شخص حقیقی مقیم ایران
(ج) شخص حقوقی ایرانی مقیم خارج از ایران
(د) شخص حقوقی ایرانی مقیم ایران

۷. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کدام درآمدهایی که تحصیل می‌کند مشمول پرداخت مالیات است؟

- (الف) کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند
(ب) درآمدهایی که خارج از ایران کسب می‌کند
(ج) کلیه درآمدهایی که در ایران و خارج از ایران کسب می‌کند
(د) هیچ کدام

۸. به آن بخش از درآمد یا دارایی‌های اشخاص گفته می‌شود که مالیات طبق شرایطی به آن تعلق می‌گیرد؟

- الف) ضرایب مالیاتی
 ب) قراین مالیاتی
 ج) مأخذ مالیاتی
 د) سال مالیاتی

۹. کدام گزینه جز اشخاص مشمول مالیات‌های مستقیم هستند؟

- الف) شهرداری‌ها
 ب) وزارتخانه‌ها
 ج) شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن‌ها به مؤسسات دولتی تعلق دارد
 د) مؤسسات دولتی

۱۰. مالیات‌هایی که بر قیمت کالاها و خدمات اضافه و به مصرف‌کنندگان تحویل می‌گردد عبارت است از:

- الف) مالیات بر واردات
 ب) مالیات بر مصرف
 ج) مالیات بر فروش
 د) همه موارد

۱۱. اشخاصی که مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم نیستند چنانچه دارای فعالیت اقتصادی باشند:

- الف) کل درآمد آن‌ها مشمول مالیات خواهد شد
 ب) فعالیت‌های اقتصادی آن‌ها مشمول پرداخت مالیات نخواهد بود
 ج) فعالیت اقتصادی آن‌ها در هر مورد به طور جداگانه به نرخ ماده ۱۰۵ ق.م.م مشمول مالیات خواهد بود.
 د) فعالیت اقتصادی آن‌ها در هر مورد به طور جداگانه به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م مشمول مالیات خواهد بود.

خودآزمایی تشریحی فصل اول

۱. دولت‌ها عموماً مالیات را برای رسیدن به چه اهدافی وضع میکنند؟
۲. مالیات‌های مستقیم را نام ببرید و هریک را بیان کنید؟
۳. سال مالیاتی را تعریف کنید؟
۴. مالیات بر ارزش افزوده چیست؟ جز کدام دسته از مالیات‌ها به شمار می‌رود؟
۵. اشخاص مشمول پرداخت مالیات را نام ببرید؟
۶. اشخاصی را که مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند نام ببرید؟
۷. مالیات تکلیفی چیست؟ چند نمونه بیان کنید.
۸. مالیات غیرمستقیم چند نوع است؟ نام ببرید.
۹. انواع مالیات بر واردات را بنویسید

فصل دوم

مالیات بر ارث

هدف کلی

آشنایی با اموال مشمول مالیات بر ارث و نرخ‌های مالیاتی هر طبقه از وراث و نحوه محاسبه مالیات هر طبقه را بیاموزید.

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این مباحث می‌توانید:

۱. وراث را طبقه‌بندی کنید.
۲. مایه‌ترک مشمول مالیات اموال داخل و خارج از ایران را محاسبه کنید.
۳. مالیات ارث را محاسبه کنید.

مقدمه

مالیات بر ارث در آثار حقوقی به دو نوع تقسیم می‌شود: مالیات بر ترکه و مالیات بر ارث به معنای خاص. مالیات بر ترکه، مالیات بر دارایی‌هایی است که از متوفی باقی می‌ماند، خواه آن دارایی‌ها به ارث برسند و خواه خیر. مالیات بر ارث، هنگامی دریافت می‌شود که دارایی‌ها به ارث برسند و آنگاه ورثه هریک بخشی از دارایی‌هایی را که از طریق ارث تملک کرده‌اند به عنوان مالیات می‌پردازند. از آنچه گفته شد روشن می‌شود که دارایی‌های به جا مانده از متوفی ممکن است دو بار مشمول مالیات قرار گیرد و در حقیقت، در برخی از کشورها چنین اتفاقی نیز رخ می‌دهد اما برخی دیگر از کشورها به دریافت یک مالیات اکتفا می‌کنند. نظام حقوقی ایران تنها یک مالیات دریافت می‌کند و آن هم مالیات بر ارث به معنای خاص آن است.

مالیات بر ارث برحسب این‌که ترکه متوفی به چه میزان باشد، مالیات بر ارث آن نیز تفاوت خواهد داشت. علاوه بر این، نرخ مالیات بر ارث، تابعی از این امر نیز هست که وارث با متوفی چه نسبتی داشته باشد. هرچه نسبت وارث با متوفی نزدیک‌تر باشد، مالیات بر ارث کمتر است و هرچه نسبت وارث با متوفی دورتر باشد، میزان مالیات بر ارث بیشتر خواهد بود.

۲-۱ طبقه‌بندی وراث

وراث از نظر این قانون به سه طبقه زیر تقسیم می‌شوند:

- وراث طبقه اول که عبارت‌اند از: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد.
- وراث طبقه دوم که عبارت‌اند از: اجداد، برادر، خواهر، اولاد آنها.
- وراث طبقه سوم که عبارت‌اند از: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها.

۲-۲ اموال مشمول مالیات بر ارث و نرخ آن

طبق ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم ایران، اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات است:

- نسبت به سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار به استثنای موارد مندرج در بند (۲) این ماده و سودهای متعلق به آن‌ها و همچنین سود سهام و سهم‌الشرکه تا تاریخ ثبت انتقال به نام وراث یا پرداخت و تحویل به آن‌ها به نرخ ۳ درصد (۳٪).
- نسبت به سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم آن‌ها یک‌ونیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳ مکرر) این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.
- نسبت به حق‌الامتیاز و سایر اموالی و حقوق مالی که در بندهای مذکور به آن‌ها تصریح نشده است، به نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش روز در تاریخ تحویل یا ثبت انتقال به نام وراث.
- نسبت به انواع وسایل نقلیه موتوری، زمینی، دریایی و هوایی به نرخ دو درصد (۲٪) بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.
- نسبت به املاک و حق واگذاری محل یک‌ونیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در ماده (۵۹) این قانون به مأخذ ارزش معاملاتی املاک و یا به مأخذ ارزش روز حق واگذاری حسب مورد، در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.
- نسبت به اموال و دارایی‌های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از کشور واقع شده است پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع اموال و دارایی‌های پرداخت شده است به نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش ماترک که مأخذ محاسبه مالیات بر ارث در کشور محل وقوع مال قرار گرفته است. در صورت عدم شمول مالیات بر ارث در کشور مزبور به مأخذ ارزش روز انتقال یا تحویل به نام وراث.

نکته: در مواردی که وراث سهم خود از اموال موضوع بندهای (۲)، (۴) و (۵) این ماده را به اشخاص ثالث یا وراث دیگر انتقال دهند، علاوه بر مالیات بر ارث به شرح این فصل، مشمول مالیات طبق مقررات فصول مربوط خواهند بود.

نکته: با توجه به این قانون تا زمانی که وراث نسبت به انتقال ماترک به خود یا دیگران اقدام نکنند مالیاتی وصول نخواهد شد؛ بنابراین اموالی و دارایی‌های متوفی با توجه به نوع و ماهیتشان صرفاً در زمان تحویل یا انتقال حسب مقررات، مشمول مالیات است.

نکته: سپرده‌های متوفی نزد بانک‌ها و موسسات اعتباری مجاز برای وراث طبقه اول به میزان ۳ درصد مشمول مالیات است ولی این مورد برای سپرده‌های نزد موسسات غیرمجاز به نرخ ۱۰ درصد مشمول مالیات است.

جدول ۱-۲، خلاصه نرخ‌های مالیات بر ارث اموال مشمول مالیات برای وراث طبقه اول

نوع دارایی	نرخ مالیات (درصد)	توضیحات
سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار و سودهای آنها و سود سهام و سهم‌الشرکه	۳	برای سپرده نزد مؤسسات غیرمجاز به نرخ ۱۰٪ خواهد بود
سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم آنها	۰/۷۵	در بورس و یا فرا بورس
	۶	خارج از بورس
حق‌الامتياز و سایر اموال و حقوق مالی	۱۰	ارزش روز
انواع وسایل نقلیه موتوری، زمینی، دریایی و هوایی	۲	به مأخذ بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی در تاریخ ثبت انتقال به وراث
املاک	۷/۵	به مأخذ ارزش معاملاتی در تاریخ ثبت انتقال به وراث
حق واگذاری محل	۳	به مأخذ ارزش روز در تاریخ ثبت انتقال به وراث
اموال و دارایی‌های واقع در خارج از ایران (پس از کسر مالیات بر ارثی که در خارج از کشور پرداخت شده)	۱۰	ارزش ماترک که مأخذ محاسبه مالیات بر ارث کشور محل وقوع مال قرارگرفته است یا ارزش روز انتقال یا تحویل به نام وراث

نکته: جدول فوق مربوط به نرخ‌های مالیاتی وراث طبقه اول است. حال در صورتی که وراث از طبقه دوم باشند نرخ‌های فوق دو برابر و در صورتی که وراث طبقه سوم باشند چهار برابر نرخ‌های مندرج در این جدول خواهد بود.

نکته: در صورتی که متوفی و وراث تبعه خارجی باشند، اموال و دارایی‌های متوفی که در ایران واقع است مشمول مالیات به نرخ وراث طبقه اول خواهد بود.

مثال: آقای ثابتی در تاریخ ۱۴۰۳/۴/۵ فوت کرده است. نامبرده دارای همسر و دو پسر و یک دختر است که اظهارنامه مالیات بر ارث موضوع ماده ۲۶ را با موارد زیر تکمیل و به اداره امور مالیاتی تسلیم کرده‌اند:

اتومبیل	۷۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
موجودی حساب نزد بانک ملت	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
سهام بورسی به ارزش	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
سهام غیر بورسی	۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال
یک واحد آپارتمان به ارزش معاملاتی	۳,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

اموال موجود در خارج از ایران ۶/۰۰۰ دلار که دولت مطبوع ۱/۰۰۰ دلار مالیات کسر کرده است (با فرض نرخ هر دلار ۶۷۵/۰۰۰ ریال)

مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث.

پاسخ :

مالیات وسایل نقلیه (اتومبیل) $780,000,000 \times 2\% = 15,600,000$

مالیات سپرده بانکی نزد مؤسسات مجاز (سپرده بانک ملت) $200,000,000 \times 3\% = 6,000,000$

مالیات سهام بورسی $100,000,000 \times 0.75\% = 750,000$

مالیات سهام غیر بورسی $75,000,000 \times 6\% = 4,500,000$

مالیات املاک (یک واحد آپارتمان) $3,500,000,000 \times 7.5\% = 262,500,000$

مالیات اموال خارج از ایران $(6/000 - 1/000) \times 675/000 = 3,375,000,000 \times 10\% = 337,500,000$

ریال ۶۲۶,۸۵۰,۰۰۰

جمع کل مالیات بر ارث

۲-۳ معافیت‌های مالیات بر ارث

قانون مالیات‌های مستقیم موارد زیر را از شمول مالیات این فصل خارج کرده است:

- وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس‌انداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، بازخرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه‌های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی مؤسسات بیمه یا بیمه‌گذار و یا کارفرما از قبیل انواع بیمه‌های عمر و زندگی، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آن‌ها حسب مورد که یک‌جا و یا به طور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می‌شود.
- اموالی که برای سازمان‌ها و مؤسسه‌های مذکور در ماده (۲) این قانون مورد وقف یا نذر یا حبس واقع گردد به شرط تأیید سازمان‌ها و مؤسسه‌های مذکور. (اشخاص موضوع ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود، شهرداری‌ها و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجور معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری را شامل می‌شود).
- اثاث‌البیت محل سکونت متوفی.
- اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و طبق قوانین یا احکام خاص، مالکیت آن‌ها سلب و یا به صورت بلاعوض در اختیار اشخاص موضوع ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم قرار گرفته باشد (در صورتی که برای سلب مالکیت، عوضی داده شود، ارزش آن عوض یا اموال سلب مالکیت شده هرکدام کمتر باشد، جزء اموال مشمول مالیات بر ارث خواهد بود)

- وراثت طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی مشمول مالیات بر ارث موضوع این فصل نخواهند بود.

- احراز شهادت برای استفاده از مقررات این ماده منوط با تأیید یکی از نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی حسب مورد است.

مثال: با توجه به اطلاعات مثال قبل در صورتی که اثاث‌البیت محل سکونت به مبلغ ۷۶۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و دریافت ۲۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از بیمه بابت بیمه عمر نیز در اظهارنامه درج شده باشد، مالیات بر ارث متوفی را محاسبه کنید.

پاسخ: به استناد ماده ۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم اثاث‌البیت محل سکونت و بیمه عمر معاف از پرداخت مالیات بر ارث است لذا در محاسبات تغییر ایجاد نمی‌شود.

۴-۲ وظایف و تکالیف وراثت

وراثت برای استفاده از حقوق مالی و اموال باقی‌مانده از متوفی و نیز انجام هرگونه نقل و انتقال یا ثبت اموال و حقوق مالی و برداشت از حساب‌های بانکی متوفی ملزم به ارائه گواهی مالیاتی مربوط هستند. لذا طبق ماده ۲۶ این قانون وراثت متوفی (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آن‌ها موظفانند به منظور کسر هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) این قانون، ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه‌ای حاوی همه اقلام ماترک با تعیین ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی‌ها طبق فرم نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود به انضمام مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم کنند:

- رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهی‌ها و مطالبات متوفی.
- رونوشت یا تصویر گواهی شده همه اوراقی که مثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال مالی است.
- رونوشت یا تصویر گواهی شده آخرین وصیت‌نامه متوفی اگر وصیت‌نامه موجود باشد.
- در صورتی که اظهارنامه از طرف وکیل یا قیم یا ولی داده شود رونوشت یا تصویر گواهی شده وکالت‌نامه یا قیم‌نامه.
- رونوشت یا تصویر گواهی فوت از مراجع فوت از مراجع ذی‌ربط
- اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است اظهارنامه تسلیمی در مهلت مقرر را رسیدگی و به شرح زیر اقدام کند:
- در صورتی که ارزش روز همه ماترک متوفی کمتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه‌های کفن و دفن باشد، در این صورت موارد مزبور به ترتیب از ارزش روز اموال و دارایی‌های موضوع بندهای (۱)، (۲)، (۳)، (۴) و (۵) ماده (۱۷) این قانون با ارائه اسناد و مدارک مثبت به پرداخت‌کننده مسترد خواهد شد.
- در صورتی که کل ماترک یا بخشی از آن مطابق بندهای (الف) و (ب) مشمول مالیات نباشد، اداره امور مالیاتی موظف است گواهی لازم مبنی بر بلامانع بودن ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی غیرمعمول متوفی به وراثت را حسب موارد مذکور در ماده (۱۷) این قانون به عنوان مراجع ذی‌ربط صادر کند.

تبصره ۱- در صورتی که بدهی متوفی مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی بوده و اصالت آن مورد تأیید اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود.

تبصره ۲- آیین‌نامه اجرایی این ماده در مورد نحوه رسیدگی، ارزیابی اموال و دارایی‌ها و صدور گواهی را وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌کند و به تصویب هیئت‌وزیران می‌رسد.

نکته: ارائه اظهارنامه مالیاتی ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی صرفاً به منظور کسر دیون محقق متوفی، هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی از ماترک است. در غیر این صورت (عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی از سوی وراث یا تسلیم اظهارنامه خارج از موعد مقرر) در زمان تحویل یا انتقال اموال و دارایی‌های متوفی به وراث، مالیات متعلقه بدون کسر موارد مذکور مطالبه و وصول خواهد شد.

نکته: کسر دیون محقق متوفی، هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی حداکثر تا سقف ارزش اموال و دارایی‌های ابراز شده در اظهارنامه امکان‌پذیر است، بنابراین باید در موارد تسلیم اظهارنامه همه ماترک متوفی و ارزش روز زمان فوت اظهار شود.

نکته: اموال و دارایی‌ها برای کسر دیون و هزینه‌های کفن و دفن بر اساس ارزش روز ارزش‌گذاری و برای محاسبه مالیات بر ارث بر اساس ارزش معاملاتی محاسبه می‌شود.

نکته: بابت اموال و دارایی‌های مازاد بر هزینه‌های کفن و دفن، واجبات و دیون محقق متوفی، در زمان تسلیم و رسیدگی اظهارنامه، مالیات موضوع این فصل محاسبه و دریافت نمی‌شود، لیکن در زمان دریافت، انتقال و یا ثبت اموال مذکور به قیمت یا ارزش معاملاتی روز انتقال (حسب مورد) ارزیابی شده و مالیات متعلق تعیین و پس از پرداخت آن توسط مؤدی، گواهی مربوطه برای مراجع ذی‌ربط صادر خواهد شد.

۲-۵ آیین‌نامه اجرایی ماده (۲۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم

اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار مکلف است به اظهارنامه‌هایی که در موعد مقرر (حداکثر یک سال از تاریخ فوت متوفی) تسلیم شده باشد، رسیدگی و نسبت به ارزیابی اموال، دارایی‌ها و بررسی بدهی‌های متوفی به شرح زیر اقدام کند:

- مبنای ارزیابی اموال و دارایی‌ها، ارزش روز آنها در زمان فوت است.
- مرجع اعلام ارزش سهام متوفی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و بازارهای خارج از بورس، سازمان بورس و اوراق بهادار است. در مورد سهام و سهم الشرکه و حقوق مالی متوفی در سهام و سهم الشرکه سایر اشخاص حقوقی، ارزش آن بر اساس رسیدگی اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تعیین خواهد شد.
- مبنای ارزیابی ارزش روز اموال و دارایی‌ها به تاریخ فوت متوفی بر اساس تحقیقات اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار است. در مورد ساختمان‌هایی که با توجه به نوع مصالح یا طرز معماری خاص دارای ارزش فوق‌العاده هستند و همچنین در ارزیابی جواهر و اشیاء نفیس و سایر موارد خاص، از نظر کارشناس یا کارشناسان رسمی و

متخصص یا متخصصان امر استفاده می‌شود. در این صورت هزینه مربوط را سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت خواهد کرد.

- در مورد سپرده‌های نزد بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری و اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار، اصل مبلغ سپرده یا اوراق و سود متعلقه پرداخت نشده تا تاریخ فوت، متوفی ملاک است.
- در مورد اموال و دارایی‌هایی که به صورت اجاره به شرط تملیک است مبلغ بدهی بابت اصل تسهیلات و سود و کارمزد معوق تا زمان فوت در صورتی که مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی باشد به عنوان بدهی پذیرفته می‌شود.
- واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی با ارائه تأییدیه و تسویه مربوط از مراجع ذی ربط و همچنین هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادت.
- سایر بدهی‌های متوفی مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی که اصالت آن مورد تأیید اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار قرار گیرد.

تبصره ۱- در مواردی که برای یک پرونده چند اظهار نامه از طرف مؤدی در موعد مقرر قانونی تسلیم شده باشد و یا مؤدی نسبت به تسلیم اظهارنامه اصلاحی در موعد مقرر قانونی اقدام نموده باشد اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار مکلف به رسیدگی و ارزیابی کلیه اظهارنامه‌های مذکور با رعایت مقررات مربوط می‌باشد.

تبصره ۲- ارائه گواهی حصر وراثت توسط مؤدی برای رسیدگی به پرونده مالیاتی ضروری است. در صورت دسترسی به گواهی مذکور از طریق سامانه الکترونیکی مرجع صادر کننده، ضرورتی به تسلیم آن توسط مؤدی نمی‌باشد.

تبصره ۳- اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار رسیدگی کننده به اظهارنامه مؤدی، موظف است با رعایت قوانین و مقررات مربوط اموال و دارایی اظهارنشده متوفی را شناسایی و نسبت به ارزیابی آنها اقدام نماید.

تبصره ۴- دیون، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی حداکثر تا سقف ارزش اموال و دارایی‌های ابراز شده در اظهارنامه تسلیمی در موعد مقرر با رعایت ترتیبات مقرر در بند (ب) ماده (۲۶) قانون (اعم از اموال و دارایی‌های ابراز شده یا شناسایی شده توسط اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار) کسر می‌گردد.

تبصره ۵- موارد مصرح در صدر ماده (۲۱) و مواد (۲۴) و (۲۵) قانون، از شمول ارزیابی مایه‌های خارج است.

تبصره ۶- اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار موظف است نتیجه رسیدگی و ارزیابی خود را طی کاربرگ (فرم ارزیابی اموال و دارایی‌ها و بدهی‌های موضوع ماده (۲۶) قانون) که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌گردد را به مؤدی ابلاغ نماید.

ماده ۳- گواهی بند (ج) موضوع ماده (۲۶) قانون، به درخواست مؤدی و پس از ارزیابی و رسیدگی اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار، به شرح زیر صادر می‌گردد:

الف) در مواردی که ارزش اموال و دارایی‌های ارزیابی شده کمتر و یا مساوی دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن باشد در این صورت اموال و دارایی‌هایی که مورد ارزیابی واقع شده‌اند، مشمول مالیات موضوع ماده (۱۷) قانون نبوده و گواهی موضوع بند (ج) این ماده به عنوان مراجع ذی ربط صادر خواهد شد.

ب) در مواردی که ارزش اموال و دارایی‌های ارزیابی شده بیشتر از دیون محقق متوفی واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن باشد، در این صورت جمع کل دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن به ترتیب از ارزش روز، ارزش ارزیابی شده اموال و دارایی‌های موضوع بندهای (۱)، (۲)، (۳)، (۴) و (۵) ماده (۱۷) قانون کسر و نسبت به آن بخش از اموال و دارایی‌هایی که به ترتیب مذکور معادل ارزش دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن است، گواهی موضوع بند (ج) این ماده به عنوان مراجع ذی‌ربط صادر خواهد شد.

تبصره ۱- در مواردی که کسر دیون محقق متوفی واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن با رعایت بندهای مذکور در ماده (۱۷) قانون بخشی از یک بند از اموال دارایی‌های موضوع ماده یاد شده باشد، در این صورت انتخاب اموال و دارایی مورد نظر برای کسر موارد مذکور در آن ردیف با مؤدی است.

تبصره ۲- نمونه کاربرگ (فرم) گواهی موضوع ماده (۲۶) قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌گردد. در گواهی صادره باید حداقل اطلاعات مربوط به نوع اموال و دارایی‌ها، مشخصات متمایزکننده آن دارایی و ارزش آنها در روز فوت درج گردد.

تبصره ۳- چنانچه پس از صدور گواهی، اطلاعاتی مبنی بر وجود اموال و دارایی‌هایی که در اظهارنامه ابراز نشده و یا در رسیدگی اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار منظور نگردد، به دست آید، اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار موظف است گزارش رسیدگی اصلاحی با رعایت ترتیبات مقرر در بند (ب) ماده (۲۶) قانون تنظیم و گواهی اصلاحی مربوط را مطابق مقررات صادر نماید.

تبصره ۴- در صورتی که مؤدی در اجرای ماده (۱۷) قانون نسبت به پرداخت مالیات اقدام نموده باشد و پس از رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی مشخص شود، بابت کل مایه یا بخشی از آن مشمول مالیات نباشد، مالیات‌های پرداختی با ارائه اسناد و مدارک مثبت مطابق قانون مسترد خواهد شد.

ماده ۴- دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن قابل کسر از اموال و دارایی‌های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از کشور واقع شده است (موضوع بند (۶) ماده (۱۷) قانون) نخواهد بود.

ماده ۵- در موارد فوت فرضی و همچنین در صورتی که تاریخ فوت متوفی به طور دقیق مشخص نباشد تاریخ صدور گواهی فوت توسط مراجع قضایی ملاک عمل خواهد بود.

ماده ۶- چنانچه اظهارنامه مالیات بر ارث به غیر از اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار اقامتگاه قانونی متوفی تسلیم شده باشد، ادارات مذکور مکلف‌اند مراتب را به همراه اسناد و مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار ارسال نمایند و مراتب را به طور مقتضی به تسلیم‌کننده اظهارنامه اعلام نمایند.

ماده ۷- کسر دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی از مایه یا موضوع ماده (۱۷) قانون مستلزم تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث در موعد مقرر قانونی (ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی) با رعایت سایر مقررات مربوط است.

ماده ۸- در صورتی که در تعیین ارزش اموال و دارایی‌ها و بدهی‌های متوفی اختلافی بین اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار و مؤدیان ایجاد گردد، با اعتراض مؤدی موضوع خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مطرح و ارزش تعیین شده مطابق رأی قطعی مراجع مذکور (موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون) ملاک عمل قرار می‌گیرد.

ماده ۹- عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده (۲۶) قانون یا تسلیم اظهارنامه خارج از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ماده (۱۹۲) قانون نخواهد بود.

ماده ۳۳- مأموران کنسولی ایران در خارج از کشور موظف اند ظرف سه ماه از تاریخ اطلاع از وقوع فوت اتباع ایرانی مراتب را ضمن ارسال کلیه اطلاعات در مورد ماترک آنان اعم از منقول یا غیر منقول واقع در کشور محل مأموریت خود، با تعیین مشخصات و ارزش آنها، از طریق وزارت امور خارجه به وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند.

تبصره - آیین‌نامه اجرایی این ماده ظرف شش ماه از تاریخ تصویب این قانون توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و امور خارجه تهیه و به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.

نکته: گواهی پرداخت مالیات بر ارث مستقیم توسط اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار برای هر یک از اموال و دارایی‌ها به تفکیک و به صورت موردی، پس از پرداخت مالیات متعلق صادر خواهد شد و الزامی به پرداخت مالیات بر ارث کلیه ماترک به طور یک‌جا نیست.

مثال: با توجه به اطلاعات مثال قبل در صورتی که جمع بدهی متوفی مورد تأیید اداره امور مالیاتی به وراثت، از جمله مهریه همسر، جمعاً مبلغ ۱۴۰ میلیون ریال و هزینه کفن و دفن تأیید شده وی ۵۰ میلیون ریال باشد، با توجه به مفروضات زیر مالیات بر ارث متوفی را محاسبه کنید.

تاریخ ارائه اظهارنامه مالیات بر ارث ۱۴۰۴/۰۶/۱۰ باشد.

تاریخ ارائه اظهارنامه مالیات بر ارث ۱۴۰۴/۰۱/۲۰ باشد.

پاسخ فرض ۱: طبق ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم کسر دیون محقق متوفی، هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی از ماترک منوط به ارائه اظهارنامه حداکثر به مدت یک سال پس از تاریخ فوت است. با توجه به این که بیش از ۱۴ ماه از فوت متوفی سپری شده و پس از آن اظهارنامه به اداره امور مالیاتی تسلیم شده است، بدهی به وراثت در محاسبات لحاظ نمی‌شود. لذا با توجه نمی‌شود به فرض یک مالیات بر ارث همانند حالت قبل خواهد بود.

پاسخ فرض ۲: طبق ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی که در مهلت مقرر اظهارنامه تکمیل و ارسال شود، دیون محقق متوفی واجبات مالی و عبادی و هزینه‌های کفن و دفن به ترتیب از ارزش روز اموال و دارایی‌های موضوع بندهای (۱)، (۲)، (۳)، (۴) و (۵) ماده (۱۷) این قانون کسر و مازاد ماترک حسب مورد به مأخذ مقرر در ماده مزبور مشمول مالیات خواهد شد. لذا:

$$۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۹۰,۰۰۰,۰۰۰$$

جمع کل بدهی‌های مورد تأیید متوفی

مبلغ فوق برای محاسبه مالیات بر ارث از سپرده بانکی کسر می‌شود:

$$(۰۰۰.۲۰۰,۰۰۰ - ۱۹۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۳\% = ۳۰۰,۰۰۰$$

مالیات سپرده بانک ملت

$$۷۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۱۵,۶۰۰,۰۰۰$$

مالیات وسایل نقلیه (اتومبیل)

$$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰/۷۵\% = ۷۵۰,۰۰۰$$

مالیات سهام بورسی

$$۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۶\% = ۴,۵۰۰,۰۰۰$$

مالیات سهام غیر بورسی

$$۳,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷/۵\% = ۲۶۲,۵۰۰,۰۰۰$$

مالیات املاک (یک واحد آپارتمان)

$$(۶/۰۰۰ - ۱/۰۰۰) \times ۶۷۵/۰۰۰ = ۳/۳۳۷,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۳۳۷/۵۰۰/۰۰۰$$

مالیات اموال خارج از ایران

جمع کل مالیات بر ارث ۶۲۱,۱۵۰,۰۰۰ ریال

مثال: یکی از تجار تبعه مالزی در تاریخ ۱۴۰۳/۳/۱۱ فوت کرد که اموال او در ایران به شرح زیر است:

- سهام شرکت پتروشیمی اراک (پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) به قیمت تمام شده ۳۵۰۰ میلیون ریال و ارزش روز ۴,۰۰۰ میلیون ریال
- یک قطعه زمین تجاری به ارزش معاملاتی ۳۰۰۰ میلیون ریال
- یک دستگاه خودرو به ارزش ۲۸۰۰ میلیون ریال
- هزینه کفن و دفن ۲۰۰۰ میلیون ریال
- مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث وی

$$۴۰۰۰ \times ۰/۷۵\% = ۳۰$$

$$۳۰۰۰ \times ۷/۵\% = ۲۲/۵$$

$$۲۸۰۰ \times ۲\% = ۵۶$$

۱۰۸/۵ میلیون ریال

جمع مالیات بر ارث

مثال جامع: آقای حمیدی که مقیم کانادا است در تاریخ ۱۴۰۳/۱/۲۸ فوت کرد و وراثت او که همسر و سه فرزند دختر و یک پسر هستند، اظهارنامه موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم را در شهریور آن سال به اداره امور مالیاتی تهران تسلیم کردند که بر اساس آن ماترک نام برده به شرح زیر است:

۱. موجودی حساب سپرده کوتاه مدت نزد بانک اقتصاد نوین ۱۶۰۰ میلیون ریال
۲. حق واگذاری محل یک باب مغازه به ارزش روز ۲۵۰ میلیون ریال
۳. ۱۰۰,۰۰۰ سهم شرکت سایپا که قیمت هر سهم طبق تابلوی بورس اوراق بهادار تهران در زمان فوت او ۱۴۰۰ ریال و در تاریخ انتقال به وراثت ۱۳۵۰ ریال بوده است.
۴. ساختمان مسکونی در تهران به ارزش روز ۳,۰۰۰ میلیون ریال که ارزش معاملاتی آن ۱,۵۰۰ میلیون ریال است.

۵. ۷۰۰ میلیون ریال سهام یک شرکت غیر بورسی
 ۶. ارزش روز لوازم منزل ۸۷۰ میلیون ریال
 ۷. یک دستگاه خودرو سواری به ارزش ۸۹۰ میلیون ریال
 ۸. اسناد خزانه اسلامی به ارزش ۸۰۰ میلیون ریال
 ۹. ۱۰۰ سکه تمام بهار آزادی به ارزش ۱۲۰۰ میلیون ریال
 ۱۰. موجودی حساب بانکی در کانادا به ارزش ۵/۰۰۰ دلار کانادا که بابت آن ۴۰۰ دلار به عنوان مالیات بر ارث به دولت کانادا پرداخت شده است (با فرض این که ارزش ریالی هر دلار کانادا ۶۵۰/۰۰۰ ریال باشد)
- سایر اطلاعات به شرح زیر است:
- بدهی متوفی به همسر ۲,۰۰۰ میلیون ریال و هزینه کفن و دفن او که مورد تأیید اداره امور مالیاتی تهران قرار گرفته ۱۲۰ میلیون ریال است.
- مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث اموال متوفی:
- بدهی قابل کسر از مایه مرک مشمول $2000 + 120 = 2120$
- که مبلغ ۲,۱۲۰ میلیون ریال با کل مبلغ سپرده بانکی (۱۶۰۰ میلیون ریال) و ۵۲۰ میلیون ریال باقی مانده بدهی با بخشی از اسناد خزانه اسلامی تهاتر می شود.
- | | |
|----------------------------------|--|
| مالیات حق واگذاری | $250,000,000 \times 3\% = 7,500,000$ |
| مالیات سهام بورسی | $100,000 \times 1,350 \times 1,5\% = 2,025,000$ |
| مالیات ساختمان | $1500,000,000 \times 7/5\% = 112,500,000$ |
| مالیات سهام غیر بورسی | $700,000,000 \times 6\% = 42,000,000$ |
| لوازم منزل معاف از پرداخت مالیات | |
| مالیات اسناد خزانه | $(800,000,000 - 520,000,000) \times 3\% = 8,400,000$ |
| مالیات وسایط نقلیه | $890,000,000 \times 2\% = 17,800,000$ |
| مالیات سکه های بهار آزادی | $1,200,000,000 \times 10\% = 120,000,000$ |
| مالیات اموال خارج از ایران | $((5,000 - 400) \times 650/000) \times 10\% = 299,000,000$ |
| جمع مالیات بر ارث | <u>۶۰۹,۲۲۵,۰۰۰ ریال</u> |

خلاصه فصل دوم

مالیات بر ارث به دو نوع تقسیم می‌شود: مالیات بر ترکه و مالیات بر ارث به معنای خاص.

در ایران به ارث، مالیات تعلق می‌گیرد. مالیات بر ارث به میزان ترکه متوفی بستگی دارد و وراث هر چه نسبت آن‌ها به متوفی نزدیک‌تر باشد، مالیات کمتر خواهد بود و بالعکس؛ بنابراین وراث طبقه اول نرخ پایین‌تری نسبت به وراث طبقه سوم خواهند داشت.

وراث به سه طبقه تقسیم می‌شوند. (۱) وراث طبقه اول: پدر و مادر، زن و شوهر و اولاد و اولاد اولاد، (۲) وراث طبقه دوم: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آن‌ها، (۳) طبقه سوم: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آن‌ها. به اموال مختلف ماترک مالیات‌های متفاوتی را مشمول می‌شود.

به عنوان نمونه املاک ۷/۵ درصد و سپرده‌های بانکی ۳ درصد و اموال و دارایی واقع در خارج از کشور ۱۰ درصد است. نرخ‌های وراث طبقه دوم دو برابر وراث طبقه اول و وراث طبقه سوم چهار برابر وراث طبقه اول است.

وراث برای استفاده از حقوق مالی و اموال باقی‌مانده از متوفی ملزم به ارائه گواهی مالیاتی مربوطه است. باید اقلام ماترک متوفی به ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی ظرف مدت یک سال از تاریخ فوت متوفی با مدارک به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم کند. اداره امور مالیاتی اظهار نامه تسلیمی را در مهلت مقرر رسیدگی می‌کند.

آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم که در این فصل به آن پرداخته شده است، موارد زیادی در مورد متوفی و وراث را بازگو می‌کند.

خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل دوم

۱. کدام مورد جزء وراث طبقه اول نیست؟

- (الف) پدر و مادر
(ب) همسر
(ج) اجداد
(د) اولاد اولاد

۲. کدام یک از اقلام زیر مشمول مالیات بر ارث نیست؟

- (الف) اموال مشارکتی
(ب) سپرده‌های متوفی نزد بانک‌های داخل کشور
(ج) سهام متوفی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس
(د) وجوه بازنشستگی

۳. وضعیت بدهی متوفی به وراثت برای محاسبه مالیات بر ارث در کدام گزینه آمده است؟

الف) قابل کسر از ماترک مشمول نخواهد بود.

ب) تا ۵۰ میلیون ریال قابل کسر است.

ج) در صورت تأیید قابل کسر است.

د) تا ۳۰ میلیون ریال قابل کسر است.

۴. کدام یک جز اموال مشمول مالیات نخواهد بود؟

- | | |
|------------------------|-------------------|
| الف) مطالبات قابل وصول | ب) حقوق مالی |
| ج) دیه و اثاث‌البیت | د) زمین و ساختمان |

۵. مالیات بر ارث اتباع خارجی و سایر موارد نسبت به آن قسمت از اموال و حقوق مالی متوفی در ایران در کدام گزینه آمده است؟

الف) فقط در صورت دارا بودن وراثت ایرانی مشمول مالیات بر ارث خواهد بود.

ب) کلاً مشمول مالیات به نرخ‌های مقرر برای وراثت طبقه دوم خواهد بود.

ج) مشمول مالیات بر ارث طبقه اول خواهد بود.

د) در صورت فوت اشخاص خارجی در ایران ماترک آن‌ها در ایران مشمول مالیات نیست.

۶. برای محاسبه مالیات بر ارث حق واگذاری محل به چه نرخ عمل می‌شود؟

الف) ۳ درصد

ب) ۱۰ درصد

ج) ۲ درصد

د) ۷/۵ درصد

۷. اگر شخصی فوت کند و یکی از اقلام ماترک او سهام شرکت غیربورسی به مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال باشد، تنها وارث او که برادر متوفی است، چه مبلغی باید به عنوان مالیات بر ارث بپردازد؟

الف) ۲۴ میلیون ریال

ب) ۱۲ میلیون ریال

ج) ۴ میلیون ریال

د) ۳ میلیون ریال

طبقه اول ۶ درصد

طبقه دوم ۱۲ درصد

$$24 = 200 \times 12\%$$

۸. اگر سپرده بانکی ۷۰ میلیون ریال باشد و صاحب حساب فوت کرده باشد مالیات بر ارث همسر او چه مبلغی است؟

(الف) ۳,۱۰۰,۰۰۰ ریال

(ب) ۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال

(ج) ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال

$$۷۰ \times ۳\% = ۲/۱۰۰/۰۰۰$$

۹. برای محاسبه مالیات بر ارث املاکی که به وراثت طبقه اول ارث رسیده است به چه نرخ و به چه مآخذی عمل می‌شود؟

(الف) ۳٪ مآخذ ارزش معاملاتی

(ب) ۷/۵ به مآخذ ارزش بازار

(ج) ۳ به مآخذ ارزش بازار

۱۰. اگر شخصی فوت کند یکی از اقلام ماترک او که طبق قوانین مدنی به عمویش تعلق گرفته، خودرویی به ارزش ۲۸۰۰ میلیون ریال باشد مالیات بر ارث آن چقدر است؟

(الف) ۵۶ میلیون ریال

(ب) ۲۲۴ میلیون ریال

(ج) ۱۱۲ میلیون ریال

طبقه اول ۲ درصد / طبقه دوم ۴ درصد

$$۲/۸۰۰ \times ۸\% = ۲۲۴$$

خودآزمایی تشریحی فصل دوم

۱. وراثت از نظر قانونی به چند طبقه تقسیم می‌شوند؟ نام ببرید.

۲. آقای سابق در تاریخ ۱۴۰۳/۰۵/۰۱ فوت کرده است که ماترک او در ایران به شرح زیر است:

- دو دستگاه اتومبیل به ارزش ۱۱۵/۰۰۰ میلیون ریال
- یک قطعه زمین به ارزش ۷۰,۰۰۰ میلیون ریال
- موجودی سپرده بانکی ۱,۳۰۰ میلیون ریال
- بدهی متوفی ۸/۳۵۰ میلیون ریال

- سهام شرکت پتروشیمی ۳,۵۰۰ میلیون و ارزش روز ۴,۰۰۰ میلیون ریال
- هزینه کفن و دفن ۲,۰۰۰ میلیون ریال

مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث آقای سابق برای وراث طبقه دوم

۳. آقای دانشی فوت کرده است و دارایی‌های او (ماترک) به شرح زیر است:

- سپرده بانکی ۱۲۰,۰۰۰ میلیون ریال
- سهام شرکت پذیرفته شده در بورس ۲۰۰,۰۰۰ میلیون ریال
- ساختمان ۵۰۰/۰۰۰ میلیون ریال ارزش که عرصه آن ۱۰۰/۰۰۰ میلیون ریال است
- وسیله نقلیه ۱۳۰/۰۰۰ میلیون ریال
- اثاث‌البیت ۱۰۰/۰۰۰ میلیون ریال

مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث او برای وراث طبقه اول

۴. یکی از تجار تبعه آلمان در تاریخ ۱۴۰۳/۰۳/۱۱ فوت کرده است که اموالش در ایران شرح زیر است:

- سهام شرکت پتروشیمی ۵,۰۰۰ میلیون ریال (پذیرفته شده در بورس)
- سهام شرکت پالایش ۴,۰۰۰ میلیون ریال (غیر بورسی)
- یک قطعه زمین به ارزش ۳,۰۰۰ میلیون ریال
- یک دستگاه خودرو ۲,۸۰۰ میلیون ریال
- هزینه کفن و دفن ۳,۰۰۰ میلیون ریال

مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث وی.

۵. همسر خانم احمدی در تاریخ ۱۴۰۳/۱۱/۲۷ فوت کرده است. ماترک ایشان شامل موارد زیر است: اتومبیل ۸۰,۰۰۰ میلیون ریال، ساختمان (به ارزش معاملاتی) ۳۰۰,۰۰۰ میلیون ریال، موجودی حساب بانکی ۲۰۰,۰۰۰ میلیون ریال، زمین (به ارزش معاملاتی) ۳۰۰,۰۰۰ میلیون ریال، اثاث‌البیت ۱۵,۰۰۰ میلیون ریال، مهریه همسر ۲۰۰,۰۰۰ میلیون ریال، بدهی به وراث طبقه اول ۲,۰۰۰ میلیون ریال، هزینه کفن و دفن ۲,۰۰۰ میلیون ریال، اموال موجود در خارج از ایران ۵,۰۰۰ دلار، (هر دلار ۸۰۰/۰۰۰ ریال) که دولت خارج ۴,۰۰۰ دلار را به عنوان مالیات کسر کرده است.

مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث او در صورتی که وراث اظهارنامه مالیاتی را تسلیم نکرده باشند.

۶. آقای بهرامی ایرانی مقیم ایران در تاریخ ۱۴۰۳/۰۱/۲۸ فوت کرده است. ماترک او عبارت است از:

یک ملک مسکونی مشتمل بر ۳۰۰ متر عرصه که ارزش معاملاتی آن بالغ بر ۴۵,۰۰۰ میلیون ریال و اعیانی ۶۲۰ متر به ارزش معاملاتی ۱۵,۰۰۰ میلیون ریال ، بیمه عمر نزد شرکت بیمه ایران به مبلغ ۱۲۵/۰۰۰ میلیون ریال - مبلغ ۱۲۰/۰۰۰ میلیون ریال سپرده نزد بانک ملی، مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ میلیون ریال سهام شرکت آلفا که در بازار بورس قابل معامله است، ۲۰٪ از سهام شرکت تولیدی بتا که ارزش آن به مبلغ ۷۰,۰۰۰ میلیون ریال مورد پذیرش اداره امور مالیاتی قرار گرفت (این شرکت دارای ۵۰,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی است)، اثاث‌البیت جمعاً به ارزش ۲۵,۰۰۰ میلیون ریال و بدهی‌های مسلم شده ایشان عبارتند از: مهریه همسر بر اساس سند ازدواج ۲۰,۰۰۰ میلیون ریال ، بدهی به بانک ملی ۸,۰۰۰ میلیون ریال ، هزینه‌های کفن و دفن ۶,۰۰۰ میلیون ریال

وراث در تاریخ ۱۴۰۴/۲/۱۵ اظهارنامه‌ای تسلیم سازمان امور مالیاتی نموده و اظهارنامه به شرح فوق پذیرفته شده است، مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث متوفی.

۷. آقای سابق که ایرانی مقیم خارج از ایران است، فوت می‌کند؛ ماترک او شامل؛

سپرده بانکی ۱۰۰,۰۰۰ میلیون ریال، زمین ۳۰۰,۰۰۰ میلیون ریال ، مهریه همسر ۱۰ قطعه سکه بهار آزادی ، هر سکه ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، اتومبیل ۲۰۰,۰۰۰ میلیون ریال ، خالص اموال خارج از ایران ۲۰,۰۰۰ دلار (هر دلار ۶۹۵,۰۰۰ ریال)، هزینه کفن و دفن ۵۰,۰۰۰ میلیون ریال.

مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث اموال متوفی با فرض ارائه اظهارنامه توسط وراث.

۸. خانم شوکتی به علت عارضه مغزی در ۱۴۰۳/۵/۲۰ درگذشت. ماترک او شامل موارد زیر است:

سپرده نزد بانک ملی شعبه امارات متحده عربی مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ میلیون ریال ، وجه نقد موجود در منزل ۱۰۰,۰۰۰ میلیون ریال، ساختمان به ارزش معاملاتی ۵۰۰,۰۰۰ میلیون ریال ، یک دستگاه اتومبیل ۲۰۰,۰۰۰ میلیون ریال ، سهام شرکت تولیدی سپهر به ارزش اسمی ۷۰,۰۰۰ میلیون ریال (این شرکت در بورس پذیرفته نشده است)، اثاث‌البیت ۵۰,۰۰۰ میلیون ریال، بدهی به پسر خودش به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ میلیون ریال که مورد قبول واحد مالیاتی قرار گرفته است. هزینه کفن و دفن ۲۵۰,۰۰۰ میلیون ریال.

مطلوب است محاسبه مالیات بر ارث او با هر یک از مفروضات زیر:

الف) تسلیم اظهارنامه توسط وراث در موعد مقرر

ب) عدم تسلیم اظهارنامه توسط وراث

فصل سوم

حق تمبر

هدف کلی

آشنایی با مبالغ حق تمبر تعیین شده در قانون

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این فصل از شما انتظار می‌رود که بتوانید به سؤالات زیر پاسخ دهید:

۱. حق تمبر اسناد و مدارک تجاری مختلف چقدر است؟
۲. حق تمبر سهام چگونه تعیین میشود؟
۳. معافیت‌های حق تمبر کدام است؟
۴. تکالیف مؤدیان و مسئولان سازمان‌ها در مورد حق تمبر چیست؟

مقدمه

مالیات حق تمبر یکی از انواع مالیات‌های مستقیم است که با الصاق و ابطال تمبر بر اسناد، اوراق و مدارک برای رسمی یا لازم‌الاجرا کردن آن‌ها، از مؤدیان مربوطه اخذ می‌شود. عمدتاً بانک‌ها، شرکت‌های تجاری مؤسسات تجاری، وزارتخانه‌ها، سازمان‌های دولتی، اتحادیه‌ها و مجامع امر صنفی، اتاق‌های بازرگانی و غیره مبالغی تحت عنوان حق تمبر به صورت الصاق و ابطال تمبر و یا دریافت وجه تحت عنوان حق تمبر، برای صدور برخی از اوراق و اسناد اخذ می‌کنند.

۳-۱ نرخ‌های حق تمبر

مواد ۴۴ تا ۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم به این نوع مالیات اشاره دارد:

در ماده ۴۴ این قانون چنین آمده است: از هر برگ چک که از طرف بانک‌ها چاپ می‌شود در موقع چاپ دویست (۲۰۰) ریال حق تمبر اخذ می‌شود. از اوراق دیگر مانند برات و فته طلب (سفته) و نظایر آن‌ها نیز نسبت به مبلغ آن‌ها معادل نیم در هزار حق تمبر اخذ می‌شود (ماده ۴۵)

حق تمبر مقرر در این ماده بابت کمتر از هزار ریال معادل حق تمبر هزار ریال خواهد بود.

بر اساس ماده ۴۶ از کلیه اسناد تجاری قابل انتقال که در ایران صادر و یا معامله و مورد استفاده قرار داده می‌شود (به استثنای اوراق مذکور در مواد ۴۵ و ۴۸ این قانون) و اسناد کاشف از حقوق مالکیت نسبت به مال التجاره از قبیل بارنامه هوایی و دریایی و همچنین اوراق بیمه مال التجاره پنج هزار (۵۰۰۰) ریال و بارنامه زمینی و صورت وضعیت مسافری یک هزار ریال حق تمبر دریافت خواهد شد و مؤسسه‌های حمل‌ونقل مسئول تنظیم دقیق بارنامه هستند و باید هویت

و نشانی صحیح صاحب کالا و سایر اطلاعات مربوط را در آن درج نمایند و نسخ کافی اوراق مذکور را حداقل تا پنج سال از تاریخ صدور نگهداری کنند.

تبصره - از اوراق و مدارک زیر به شرح مقرر در این تبصره حق تمبر اخذ می‌شود:

- از کارت معافیت هر یک از مشمولان که به انحای مختلف از انجام دادن خدمت وظیفه معاف می‌شوند، بابت صدور کارت معافیت مذکور، مبلغ ده هزار ریال.
- از هرگونه گواهینامه رانندگی بین‌المللی مبلغ پنجاه هزار ریال.
- از هر پلاک ترانزیت انواع خودرو و همچنین از شماره‌گذاری هر وسیله نقلیه که به صورت موقت وارد کشور می‌شود مبلغ دویست هزار ریال.
- از گواهینامه رانندگی انواع خودرو به ازای هر سال به مدت اعتبار مبلغ یک هزار ریال.
- از کارنامه و گواهینامه دانش‌آموزان دوره ابتدایی راهنمایی و متوسطه مبلغ یک هزار ریال.
- از دانشنامه و گواهی دانشنامه کاردانی کارشناسی کارشناسی ارشد دکترا و بالاتر مبلغ ده هزار ریال.
- از گواهی ارزش تحصیلی دوره‌های ابتدایی راهنمایی و متوسطه خارجی مبلغ بیست هزار ریال.
- از گواهی ارزش تحصیلی دوره‌های فنی و حرفه‌ای و دانشگاهی خارجی مبلغ پنجاه هزار ریال.
- از پروانه مامایی یا مدرک تحصیلی دوره کاردانی و دندانپزشکی تجربی مبلغ بیست هزار ریال.
- از پروانه مشاغل، پزشکی، دندانپزشکی، پیراپزشکی، دامپزشکی و داروسازی مبلغ یک صد هزار ریال.
- از جواز تأسیس کارت شناسایی واحدهای تولیدی و معدنی کارت بازرگانی پروانه وکالت و کارشناسی و سایر پروانه‌های کسب و کار، بابت صدور مبلغ یکصد هزار ریال و بابت تجدید آنها مبلغ پنجاه هزار ریال.

ماده ۴۷- از کلیه قراردادهای و اسناد مشابه آنها به شرح زیر که بین بانکها و مشتریان آنها مبادله یا از طرف مشتریان تعهد می‌شود در صورتی که در دفاتر اسناد رسمی ثبت نشود، معادل ده هزار ریال حق تمبر اخذ می‌شود.

- برگ قبول شرایط عمومی حساب جاری
- قرارداد وام با اعطای تسهیلات از هر نوع که باشد و نیز اوراق و فرم‌های تعهد آوری که بانکها به نام‌های مختلف در موقع انجام معاملات به امضای مشتریان خود می‌رساند.
- قراردادهای انواع سپرده‌های سرمایه‌گذاری
- وکالت‌نامه‌های بانکی که در دفتر بانک تنظیم می‌شود و مشتریان حق امضای خود را به دیگری واگذار می‌نمایند قراردادهای دیگری که بین بانکها و مشتریان منعقد می‌شود و طرفین تعهدات و مسئولیت‌هایی را به عهده می‌گیرند و به امور مذکور در این ماده مرتبط می‌شود.
- ضمانت‌نامه‌های صادره از طرف بانکها
- تقاضای صدور ضمانت‌نامه در صورتی که تقاضا از طرف بانک قبول شده و ضمانت‌نامه صادر گردد.
- تقاضای گشایش اعتبار اسنادی برای داخل ایران یا برای کشورهای خارج در صورتی که تقاضا از طرف بانک قبول شده و اعتبار اسنادی گشایش یابد.

۲-۳ حق تمبر سهام

ماده ۴۸- سهام و سهم‌الشرکه کلیه شرکت‌های ایرانی موضوع قانون تجارت به استثنای شرکت‌های تعاونی بر اساس ارزش اسمی سهام یا سهم‌الشرکه به قرار نیم در هزار مشمول حق تمبر خواهد بود. کسور صد ریال هم صد ریال محسوب می‌شود.

تبصره- حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها باید ظرف دو ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت و در مورد افزایش سرمایه و سهام اضافی از تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها از طریق ابطال تمبر پرداخت شود. افزایش سرمایه در مورد شرکت‌هایی که قبلاً سرمایه خود را کاهش داده‌اند تا میزانی که حق تمبر آن پرداخت شده است. مشمول حق تمبر مجدد نخواهد بود.

۳-۳ معافیت‌های حق تمبر

بر اساس ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، شرکت‌های تعاونی مشمول پرداخت حق تمبر نیستند.

- بر اساس ماده ۲۷ قانون رفع موانع تولید رقابتی مصوب ۱۳۹۴: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار یا بازار خارج از بورس موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران که از محل آورده نقدی یا مطالبات حال شده سهامداران افزایش سرمایه می‌دهند، از پرداخت حق تمبر موضوع ماده فوق و تبصره آن معاف می‌باشند.

- اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به هر نوع فعالیت در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود، لذا حق تمبر در مورد شرکت‌های مذکور در مدت مقرر معاف خواهد بود. (ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد و بخشنامه ۱۳/۹۴/۲۰ مورخ ۱۳۹۴/۲/۸)

۴-۳ تکالیف مؤدیان و مسئولیت سازمان‌ها

مطابق ماده ۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی که اسناد مشمول حق تمبر موضوع مواد ۴۵، ۴۶، ۴۷ و ۴۸ این قانون در ایران صادر شده باشد، صادرکنندگان باید تمبر مقرر را بر روی آنها الصاق و ابطال نمایند و هرگاه اسناد مذکور در خارج از کشور صادر شده باشد، اولین شخصی که اسناد مزبور را متصرف می‌شود، باید قبل از هر نوع امضا اعم از ظهننویسی یا معامله یا قبولی یا پرداخت به ترتیب فوق عمل نماید و در هر صورت کلیه موسسات یا اشخاصی که در ایران اسناد مذکور را معامله یا دریافت یا تأدیه می‌نمایند متضامناً مشمول پرداخت حقوق مقرر خواهند بود.

۵-۳ جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده

به استناد ماده ۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم در صورت تخلف از مقررات این فصل متخلف علاوه بر اصل حق تمبر، معادل دو برابر آن جریمه خواهد شد.

مثال: سهامداران شرکت سهامی خاص آلفا در تاریخ ۱۴۰۳/۶/۱۸ برای انجام امور ثبتی شرکت خود به اداره ثبت شرکت‌ها مراجعه و پس از گذشت ۳ ماه موفق به ثبت آن تحت شماره ۷۳۴۶ با سرمایه اولیه ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال شده که آگهی تأسیس آن در مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۲۰ در روزنامه رسمی چاپ گردید. با توجه به مفروضات زیر مبلغ پرداختی بابت حق تمیر را تعیین کنید:

(الف) در صورتی که در تاریخ ۱۴۰۳/۹/۳۰ به پرداخت حق تمیر اقدام کنند.

$$\text{حق تمیر سرمایه} = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰/۰۰۰۵ = ۵۰,۰۰۰$$

(ب) در صورتی که در تاریخ ۱۴۰۳/۱۱/۳۰ به پرداخت حق تمیر اقدام کنند.

با توجه به این که تاریخ تأسیس ۱۴۰۳/۹/۱۸ است، لذا علاوه بر اصل حق تمیر جریمه تأخیر -ماده ۵۱- به آن تعلق می‌گیرد. لذا:

$$\text{حق تمیر سرمایه} = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰/۰۰۰۵ = ۵۰,۰۰۰$$

$$\text{جریمه ماده ۵۱} = ۵۰,۰۰۰ \times ۲ = ۱۰۰,۰۰۰$$

$$\text{اصل و جریمه حق تمیر سرمایه} = ۱۰۰,۰۰۰ \times ۵۰,۰۰۰ = ۱۵۰,۰۰۰$$

(ج) در صورتی که شرکت تأسیس شده از نوع شرکت تعاونی باشد و در تاریخ تأسیس به پرداخت حق تمیر اقدام کنند. مطابق ماده ۴۸ شرکت‌های تعاونی مشمول پرداخت حق تمیر نیستند.

مثال: شرکت هامون در تاریخ ۱۴۰۳/۱/۱ با سرمایه ۱۰۰ میلیون ریال تأسیس می‌شود. ۲ ماه بعد شرکت ۴۰۰ میلیون ریال افزایش سرمایه می‌دهد و ۴ ماه بعد از آن ۲۰۰ میلیون ریال سرمایه کاهش می‌یابد، یک ماه بعد نیز شرکت ۵۰۰ میلیون ریال افزایش سرمایه داشته است، مطلوب است محاسبه مالیات حق تمیر شرکت در هر یک از مراحل تغییر سرمایه:

$$✓ \quad ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰/۰۰۰۵ = ۵۰,۰۰۰$$

$$✓ \quad ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰/۰۰۰۵ = ۲۰۰,۰۰۰$$

✓ کاهش سرمایه مشمول مالیات حق تمیر نمی‌شود

$$\text{سرمایه فعلی شرکت} = ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

کاهش سرمایه مشمول مالیات حق تمیر نمی‌شود ✓

از ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه فعلی شرکت، مالیات حق تمیر تا سقف ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت شده و طبق تبصره ماده ۴۸ ق.م.م مشمول مالیات مجدد نمی‌شود و مازاد آن یعنی ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مشمول مالیات حق تمیر می‌شود.

$$✓ \quad ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰/۰۰۰۵ = ۱۵۰,۰۰۰$$

خلاصه از فصل سوم

مالیات حق تمبر یکی از مالیات‌های مستقیم است که از طریق الصاق و ابطال تمبر و اسناد اوراق مدارک به منظور رسمیت بخشیدن یا لازم‌الاجرا کردن آنها از مؤدیان اخذ می‌شود مواد ۴۴ تا ۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم به این نوع مالیات‌ها اشاره دارد در اسناد تجاری قراردادهای و اسناد مبادله شده بین بانک‌ها و مشتریان و سایر اوراق و مدارک هر کدام حق تمبر جداگانه گرفته می‌شود.

مثال: از گواهینامه رانندگی انواع خودرو به ازای هر سال به مدت اعتبار مبلغ ۱۰۰۰ ریال حق تمبر گرفته می‌شود و از دانشنامه و گواهی دانشنامه کاردانی مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال اخذ می‌گردد. در مورد حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه به استناد ماده ۴۸ ق.م.م.س و سهم‌الشرکه کلیه شرکت‌های ایرانی موضوع قانون تجارت به استثنای شرکت‌های تعاونی بر اساس ارزش اسمی سهام یا سهم‌الشرکه به قرار نیم هزار مشمول حق تمبر است. لازم به توضیح است که به استناد تبصره ماده مذکور افزایش سرمایه در شرکت‌هایی که قبلاً سرمایه خود را کاهش داده‌اند تا میزانی که حق تمبر آنها پرداخت شده است مشمول حق تمبر مجدد نخواهد بود. حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها باید ظرف ۲ ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت و در مورد افزایش سرمایه و سهام اضافی از تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها از طریق ابطال تمبر، پرداخت حق تمبر معافیت‌هایی را هم دارد که یکی از آنها بر اساس ماده ۴۸ ق.م.م.س شرکت‌های تعاونی مشمول حق تمبر در صورت تخلف و عدم پرداخت حق تمبر، متخلف علاوه بر اصل حق تمبر معادل دو برابر آن جریمه خواهد شد.

خودآزمایی چهار گزینه‌ای فصل سوم

۱. از هر برگ چک که از طرف بانک‌ها چاپ می‌شود در موقع چاپ و از سفته و برات نسبت به مبلغ اسمی آنها مبلغ حق تمبر اخذ می‌شود.

- | | |
|-----------------------------|---------------------------------|
| (الف) بیست ریال، سه در هزار | (ب) بیست ریال، پنج در هزار |
| (ج) دویست ریال، نیم در هزار | (د) پنجاه هزار ریال، سه در هزار |

۲. حق تمبر قراردادهای و اسناد مبادله شده بین بانکها و مشتریان بدون ثبت در دفاتر اسناد رسمی، چقدر است؟

- (الف) پنج هزار ریال
(ب) ده هزار ریال
(ج) سی هزار ریال
(د) پنجاه هزار ریال

۳. حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌های ایرانی موضوع قانون تجارت بر چه اساسی تعیین می‌شود؟

- (الف) مبلغ فروش
(ب) مبلغ اسمی
(ج) میانگین قیمت اسمی
(د) قیمت بازار

۴. مهلت پرداخت حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه:

- (الف) یک روز مانده به پایان سال مالی
(ب) در موعد دریافت سهام
(ج) ظرف یک ماه از تاریخ افزایش سرمایه
(د) ظرف دو ماه از تاریخ افزایش سرمایه

۵. جریمه تخلف از مقررات حق تمبر در کدام گزینه آمده است؟

- (الف) معادل اصل حق تمبر
(ب) معادل سه برابر حق تمبر
(ج) معادل ۲۵٪ حق تمبر
(د) معادل ۲ برابر حق تمبر

۶. از برات و فته طلب (سفته) و نظایر آنها نسبت به مبلغ آنها معادل چه میزان حق تمبر اخذ می‌گردد؟

- (الف) دو در هزار
(ب) نیم در هزار
(ج) چهار در هزار
(د) یک در هزار

۷. بابت کدامیک از اسناد تجاری زیر به ترتیب پنج هزار و یک هزار ریال حق تمبر دریافت می‌گردد؟

- (الف) بارنامه هوایی و دریایی – بارنامه زمینی و صورت وضعیت مسافری
(ب) بارنامه زمینی – بارنامه هوایی
(ج) صورت وضعیت مسافری – بارنامه هوایی و دریایی
(د) اوراق بیمه تجاری – بارنامه دریایی

۸. سرمایه شرکت سیناب خراسان (سهامی خاص) بر اساس مصوبه عمومی فوق العاده مورخه ۱۴۰۳/۰۸/۰۱ از مبلغ ده میلیون ریال به بیست میلیون ریال افزایش یافت و در تاریخ ۱۴۰۳/۰۸/۲۱ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید. مبلغ حق تمبر این افزایش سرمایه چقدر و آخرین مهلت پرداخت آن به اداره مالیات کدام است؟

$$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵۰۰۰ = ۵۰۰۰/۰۰۰$$

- الف) ۵,۰۰۰ ریال، ۱۴۰۳/۰۹/۳۰
 ب) ۵,۰۰۰ ریال، ۱۴۰۳/۱۰/۲۰
 ج) ۴,۰۰۰ ریال، ۱۴۰۳/۱۰/۲۰
 د) ۴,۰۰۰ ریال، ۱۴۰۳/۰۹/۳۰

۹. حق تمبر گواهینامه رانندگی بین‌المللی چقدر است؟

- الف) ۱۰,۰۰۰ ریال
 ب) ۵۰,۰۰۰ ریال
 ج) ۲۰,۰۰۰ ریال
 د) ۱۰۰,۰۰۰ ریال

۱۰. کدام یک از جملات زیر صحیح است؟

- الف) حق تمبر هر برگ چک در موقع چاپ سیصد ریال است.
 ب) حق تمبر سهام شرکت‌های خارجی معادل دو در هزار ارزش روز سهام آن‌هاست.
 ج) حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه کلیه شرکت‌های ایرانی موضوع قانون تجارت معادل دو در هزار ارزش روز سهام یا سهم‌الشرکه آن‌هاست. (نیم در هزار)
 د) شرکت‌های تعاونی مشمول حق تمبر نیستند.

خودآزمایی تشریحی فصل سوم

۱. مالیات حق تمبر جزء کدام یک از مالیات‌ها است و چه کاربردی دارد؟

۲. شرکت سینا (سهامی عام) سرمایه خود را در سال ۱۴۰۲ از مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کاهش داده است. این شرکت در سال ۱۴۰۳ مجدداً سرمایه به مبلغ خود را از محل آورده نقدی سهامداران از مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داده است. حق تمبر این افزایش سرمایه چقدر است؟

۳. شرکت سهامی بنادر که سرمایه ثبت شده آن یک میلیارد ریال بوده است در سال جاری به مبلغ یک میلیارد و پانصد میلیون ریال افزایش یافته است. مبلغ حق تمبر چقدر است؟

۴. شرکت سهامی الف با سرمایه یک میلیارد ریال که ۳۵٪ آن پرداخت و بقیه توسط سهامداران تعهد گردیده در تاریخ ۱۴۰۳/۱۰/۰۱ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده است. حق تمبر سرمایه ثبت شده چقدر است؟

۵. سهامداران شرکت سهامی خاص آلفا در تاریخ ۱۴۰۳/۰۶/۱۸ برای انجام امور ثبتی شرکت خود به اداره ثبت شرکت‌ها مراجعه و پس از گذشت سه ماه موفق به ثبت آن تحت شماره ۷۳۴۶ با سرمایه یک صد میلیون ریال شده که آگهی تأسیس آن در مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۲۰ در روزنامه رسمی چاپ شده، با توجه به مفروضات زیر مبلغ پرداختی بابت حق تمیر را تعیین کنید.

الف) در صورتی که در تاریخ ۱۴۰۳/۰۹/۳۰ به پرداخت حق تمیر اقدام کنند.

ب) در صورتی که در تاریخ ۱۴۰۳/۱۱/۳۰ به پرداخت حق تمیر اقدام کنند.

ج) در صورتی که شرکت تأسیس شده از نوع شرکت تعاونی بوده در تاریخ تأسیس نسبت به پرداخت حق تمیر اقدام کنند.

۶. شرکت بهمن سرمایه اولیه خود را در سال ۱۴۰۳ از مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ به مبلغ نصف کاهش داد و سپس بر اساس تصمیم مجمع عمومی فوق‌العاده در فروردین ماه ۱۴۰۴ سرمایه خود را به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. حق تمیر افزایش سرمایه را محاسبه کنید.

۷. شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بهمن ماه ۱۴۰۳ سرمایه خود را از محل مطالبات سررسید شده به میزان ۳ میلیارد ریال افزایش داد. حق تمیر افزایش سرمایه را محاسبه کنید.

فصل چهارم

مالیات بر درآمد املاک

هدف کلی

آشنایی با نحوه محاسبه مالیات بر درآمد املاک، معافیت‌های قانونی درآمد املاک و تکالیف مؤدیان

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این فصل از شما انتظار می‌رود که بتوانید:

۱. انواع درآمد املاک و نحوه محاسبه مالیات آن را نام ببرید.
۲. درآمد مشمول مالیات بر درآمد املاک را تعیین کنید.
۳. روش‌های تعیین درآمد اجاره املاک و نرخ مالیات اجاره را بنویسید.
۴. تکالیف مؤدیان مالیات بر درآمد املاک را بیان کنید.

مقدمه

آگاهی از قانون مالیات‌های مستقیم به مؤدیان مالیاتی کمک خواهد کرد که بتوانند به وظایف قانونی خود عمل کنند و از تسهیلات مالیاتی بهره‌مند شوند. چه بسا که عدم انجام به موقع تکالیف می‌تواند موجب جرایم نیز شود لذا در این فصل به تکالیف و وظایف مؤدیان مالیاتی مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌پردازیم.

بر اساس ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک است. انواع آن به شرح زیر است:

- مالیات بر درآمد اجاره املاک
- مالیات نقل و انتقال املاک

۴-۱ مالیات بر درآمد اجاره املاک

مالیاتی است که به درآمد تحصیل شده اشخاص حقیقی و حقوقی بابت اجاره املاک و مستغلات در ایران تعلق می‌گیرد. مالیات بر درآمد اجاره شامل موارد زیر است:

۱-۱-۴ مالیات مستغلات یا اجاره دست اول

مالیاتی است که به درآمد املاک و مستغلاتی که از طرف مالک به اجاره واگذار می‌شود تعلق می‌گیرد، در واقع موجر مالک است.

۲-۱-۴ مالیات اجاره داری دست دوم

هرگاه مستأجر محل مورد اجاره را به غیر اجاره دهد، مشمول مالیات اجاره داری دست دوم است، در واقع موجر مالک نیست.

۲-۴ درآمد مشمول مالیات بر درآمد اجاره املاک

بر اساس ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره.

$$(۲۵\% \times \text{اجاره بها}) - \text{درآمد مشمول مالیات اجاره املاک}$$

یا

$$۷۵\% \times \text{اجاره بها} = \text{درآمد مشمول مالیات اجاره املاک}$$

- درآمد مشمول مالیات در مورد اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس بر اساس این ماده محاسبه خواهد شد.
- در رهن تصرف، رهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.
- هرگاه موجر مالک نباشد، (اجاره داری دست دوم) درآمد مشمول مالیات او عبارت است از مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره.
- حکم این ماده در مورد خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود، جاری نخواهد بود.

۱-۲-۴ تبصره‌های ماده ۵۳

تبصره ۱- محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی‌شود، مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود. در صورتی که چند واحد مسکونی محل سکونت مالک و یا افراد مزبور باشد یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از شمول مالیات موضوع این بخش خارج خواهد بود.

تبصره ۲- املاکی که مجاناً در اختیار سازمان‌ها و مؤسسات موضوع ماده ۲ این قانون قرار می‌گیرد غیراجاری تلقی می‌شود.

تبصره ۳- از نظر مالیات بر درآمد اجاره املاک هر واحد آپارتمان، یک مستغل محسوب می‌شود.

تبصره ۴- در مورد املاکی که با اثاثیه یا ماشین‌آلات به اجاره واگذار می‌شود درآمد ناشی از اجاره اثاثیه و ماشین‌آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات این فصل می‌شود.

تبصره ۵- مستحذاتی که طبق قرارداد از طرف مستأجر در عین مستأجره به نفع موجر ایجاد می‌شود، بر اساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحذته به موجر تقویم و پنجاه درصد آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می‌گردد.

تبصره ۶- هزینه‌هایی که به موجب قانون یا قرارداد به عهده مالک است و از طرف مستأجر انجام می‌شود و همچنین مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستأجر تقبل شده در صورتی که عرفاً به عهده مالک باشد، به بهای روز انجام هزینه، تقویم و به عنوان مال الاجاره غیر نقدی به جمع اجاره بهای سال انجام هزینه اضافه می‌شود.

تبصره ۷- در صورتی که مالک اعیان احداث شده در عرصه استیجاری ملک را کلاً یا جزئاً به اجاره واگذار نماید، مبلغ اجاره پرداختی بابت عرصه به نسبت مورد اجاره از مال الاجاره دریافتی کسر و مازاد طبق مقررات صدر این ماده مشمول مالیات خواهد بود.

تبصره ۸- در صورتی که مالک محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بها مهلتی برای تخلیه ملک داده شود، در مدتی که محل سکونت انتقال‌دهنده است تا شش ماه و در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی‌شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود.

تبصره ۹- وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداری‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آن‌ها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلف‌اند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند.

تبصره ۱۰- واحدهای مسکونی متعلق به شرکت‌های سازنده مسکن که قبل از تبصره انتقال قطعی و طبق اسناد و مدارک مثبت به موجب قرارداد واگذار می‌گردد مادام که در تصرف خریدار است، در مدت مذکور اجاری تلقی نمی‌شود و از لحاظ مالیاتی با خریدار مانند مالک رفتار خواهد شد مشروط بر این که مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون به مأخذ تاریخ تصرف پرداخت شده باشد.

تبصره ۱۱- مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده با می‌شوند در طول مدت اجاره از صد درصد (۱۰۰٪) مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف است در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یک صد و پنجاه متر مربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع زیربنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف است.

۴-۳ روش‌های تعیین مال الاجاره املاک

بر اساس ماده ۵۴ این قانون، درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارائه آن خودداری گردد و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد

(۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد و نیز در مورد ماده ۵۴ مکرر این قانون میزان اجاره بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد.

تبصره ۱- در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره (۹) ماده (۵۳) این قانون باشد، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود.

تبصره ۲- چنانچه بر اساس اسناد و مدارک مثبت معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است، مالیات مابه‌التفاوت طبق مقررات این قانون قابل مطالبه و در صورت اعتراض مؤدی، پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف موضوع این قانون خواهد بود.

تبصره ۳- در مواردی که درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین شده طبق مقررات این ماده باشد و مالیات تعیین شده مورد اعتراض مؤدی باشد، در این صورت پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون خواهد بود.

۴-۴ نرخ مالیات بر درآمد اجاره املاک

در خصوص اشخاص حقوقی درآمد اجاره به همراه سایر درآمدها و هزینه‌ها از منابع مختلف در صورت سود و زیان لحاظ و سود خالص مشمول نرخ ۲۵٪ می‌شود که به صورت تفضیل در فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی توضیح داده میشود؛ اما نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی با اعمال نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ به درآمد مشمول مالیات سالانه، محاسبه می‌شود.

۴-۵ نرخ‌های ماده ۱۳۱ ق.م.م

- تا میزان پانصد میلیون (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪)
- نسبت به مازاد پانصد میلیون (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا میزان یک میلیارد (۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست درصد (۲۰٪)
- نسبت به مازاد یک میلیارد (۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪)

تبصره- به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آن‌ها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

مثال ۱: آقای حمیدی ملک خود را از ابتدای سال ۱۴۰۳ به اجاره واگذار و هر ماه مبلغ ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال اجاره دریافت کند، مالیات بر درآمد اجاره او را محاسبه کنید.

جواب:

کل درآمد سالانه	$45,000,000 \times 12 = 540,000,000$
درآمد مشمول مالیات سالانه	$540,000,000 \times 75\% = 405,000,000$
مالیات بر درآمد اجاره سالانه	$405,000,000 (15\% \times \text{جدول ماده ۱۳۱}) = 60,750,000$

مثال ۲: با توجه به اطلاعات مثال یک در صورتی که آقای حمیدی ساختمان خود را به همراه اثاثه به اجاره واگذار نموده باشد و از بابت اثاثه نیز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نماید درآمد مشمول مالیات اجاره سالانه وی به صورت زیر محاسبه خواهد شد (تبصره ۴ ماده ۵۳)

$$(45,000,000 + 5,000,000) \times 12 = 600,000,000$$

$$600,000,000 \times 75\% = 450,000,000$$

مثال ۳: با توجه به اطلاعات مثال یک در صورتی که مقرر شده باشد که مستاجر نسبت به احداث انباری اقدام نماید که هزینه آن ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد و ارزش معاملاتی روز تحویل آن به مستاجر ۹۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، درآمد مشمول مالیات اجاره سالانه وی به صورت زیر محاسبه خواهد شد (تبصره ۵ ماده ۵۳).

$$(45,000,000 \times 12) + (95,000,000 \times 50\%) = 587,500,000$$

$$587,500,000 \times 75\% = 440,625,000$$

مثال ۴: با توجه به اطلاعات مثال یک در صورتی که آقای حمیدی ساختمان خود را ۶ ماهه به اجاره واگذار نموده باشد و مقرر شده باشد که مستاجر نسبت به رنگ آمیزی آن نیز اقدام نماید که هزینه آن ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد درآمد مشمول مالیات اجاره سالانه وی به صورت زیر محاسبه خواهد شد (تبصره ۶ ماده ۵۳)

$$(45,000,000 \times 6) + 40,000,000 = 310,000,000$$

$$310,000,000 \times 75\% = 232,500,000$$

مثال ۵: با توجه به اطلاعات مثال یک در صورتی که آقای حمیدی از بابت اجاره ساختمان ۲۴۰ متری خود، اجاره نامه را به اداره امور مالیاتی تحویل ننماید و بر اساس جدول املاک مشابه ارزش جاری هر متر مربع ماهانه ۲۰۰,۰۰۰ ریال باشد مالیات اجاره سالانه وی به صورت زیر محاسبه خواهد شد:

$$۲۴۰ \times ۲۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۵۷۶,۰۰۰,۰۰۰$$

کل درآمد سالانه

$$۵۷۶,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\% = ۴۳۲,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات سالانه

$$۴۳۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۶۴,۸۰۰,۰۰۰$$

مالیات بر درآمد اجاره سالانه

مثال ۶: شرکت صبا اندیشه به لحاظ تعطیلی، ساختمان خود را ماهیانه به مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به اجاره واگذار نموده است. در صورتی که این شرکت درآمد دیگری نداشته باشد و مبلغ اجاره مذکور از ۸۰٪ ارقام مندرج در جدول املاک مشابه کمتر نباشد، مالیات بر درآمد شرکت مذکور به صورت زیر محاسبه خواهد شد.

$$۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰$$

کل درآمد سالانه

$$۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\% = ۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات سالانه

$$۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۹۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات بر درآمد اجاره سالانه

۴-۵ مالیات بر مستغلات خالی

مالیات دیگری که قانون گذار در بخش املاک پیش بینی کرده است، مالیات بر مستغلات خالی است که طرز محاسبه آن بدین قرار است که واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به استناد "سامانه ملی املاک و اسکان کشور" موضوع تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور به عنوان واحد خالی شناسایی می شوند، از سال دوم به بعد مشمول مالیات معادل مالیات بر اجاره به شرح زیر خواهند شد.

سال دوم - معادل یک دوم مالیات بر اجاره

سال سوم - معادل مالیات بر اجاره

سال چهارم و به بعد - معادل یک و نیم (۱/۵) برابر مالیات اجاره (ماده ۵۴ مکرر)

ماده ۵۵- هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل میزان مال الاجاره ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می گردد، از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد.

مثال ۷: آقای سیدی از اول سال ۱۴۰۳ به دلیل انتقال محل کارش به شهر دیگر، ساختمان مسکونی خود را ماهیانه به مبلغ ۷۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به اجاره واگذار و برای سکونت خود مکان دیگری را اجاره کرده و ماهیانه ۱۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال اجاره می‌پردازد. مالیات بر درآمد اجاره او را محاسبه کنید

جواب:

خالص درآمد اجاره ماهیانه $۶۳,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۳,۰۰۰,۰۰۰ - ۷۶,۰۰۰,۰۰۰$

خالص درآمد اجاره سالیانه $۷۵۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۶۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲$

درآمد اجاره مشمول مالیات $۵۶۷,۰۰۰,۰۰۰ = ۷۵۶,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\%$

محاسبه مالیات با استفاده از ماده ۱۳۱:

$۷۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%$

$۱۳,۴۰۰,۰۰۰ = ۶۷,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%$

۸۸,۴۰۰,۰۰۰

مالیات بر درآمد اجاره سالانه آقای سیدی

ماده ۵۷- در مورد شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد، تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات است. مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ‌گونه درآمد دیگری ندارد. اداره امور مالیاتی مربوط باید خلاصه مندرجات اظهارنامه مؤدی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مؤدی ارسال دارد و در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است، مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به عنوان جریمه وصول خواهد شد. در اجرای حکم این ماده حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.

تبصره ۱- حکم این ماده در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد بود.

تبصره ۲- در صورتی که سایر درآمدهای مشمول مالیات ماهانه مؤدی کمتر از مبلغ مذکور در این ماده باشد، آن مقدار از درآمد مشمول مالیات اجاره املاک که با سایر درآمدهای مؤدی بالغ بر مبلغ فوق باشد، معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

۴-۶ معافیت‌های مالیات بر درآمد اجاره املاک

اساس بندهای قانونی مذکور میتوان معافیت‌های تعیین‌شده در بخش مالیات بر درآمد اجاره را به شرح زیر عنوان کرد:

- محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی‌شود، مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود.
- درآمد شخصی ناشی از اجاره از واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا یک‌صد و پنجاه مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست مترمربع زیربنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف است.
- مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند، در طول مدت اجاره از ۱۰۰ درصد مالیات بر درآمد اجاره معاف می‌باشند.
- شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق که هر ساله سقف آن اعلام می‌گردد، از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات مشمول مالیات است. (منظور معافیت موضوع ماده ۸۴ مصوب شده است ق.م.م است که این مبلغ برای سال ۱۴۰۳ مبلغ ۱/۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال مصوب شده است)

مثال ۸: آقای رحمانی که بازنشسته آموزش و پرورش است ملک خود را از ابتدای تیر سال ۱۴۰۳ به اجاره واگذار کرد و هر ماه ۶۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال دریافت می‌کند. لازم به ذکر است حقوق بازنشستگی او ماهیانه ۲۵۴.۰۰۰.۰۰۰ ریال است. مالیات بر درآمد اجاره وی را محاسبه کنید.

پاسخ: معاف از پرداخت مالیات

با توجه به این که او حقوق دیگری به جز بازنشستگی نداشته و همچنین تا میزان معافیت موضوع ماده ۸۴ که در سال ۱۴۰۳ ماهیانه ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال (سالیانه ۱/۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال) است، معاف از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره است.

۴-۷ مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل

بر اساس ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم **نقل و انتقال قطعی** املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات است. (حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل) چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی نزدیک‌ترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

ماده ۶۱- در مواردی که انتقال ملک در دفاتر اسناد رسمی انجام نمی‌شود، نیز ارزش معاملاتی ملک طبق مقررات این فصل در محاسبه مالیات ملاک عمل خواهد بود و به طور کلی برای املاکی که ارزش معاملاتی آنها تعیین نشده ارزش معاملاتی نزدیک‌ترین محل مشابه مناط اعتبار است.

ماده ۶۳- نقل و انتقال قطعی املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع انجام می‌شود، به استثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل خواهد بود و چنانچه عوضین، هر دو ملک باشند هر یک از متعاملین به ترتیب فوق مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را پرداخت خواهند کرد.

ماده ۶۴- تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده کمیسیون تقویم است. کمیسیون مزبور موظف است ارزش معاملاتی موضوع این قانون را در سال اول معادل دو درصد (۲٪) میانگین قیمت‌های روز منطقه با لحاظ ملاک‌های زیر تعیین کند.

این شاخص هر سال به میزان دو واحد درصد افزایش می‌یابد تا زمانی که ارزش معاملاتی هر منطقه به بیست درصد (۲۰) میانگین قیمت‌های روز املاک برسد.

الف) قیمت ساختمان با توجه به مصالح (اسکلت فلزی یا بتون آرمه یا اسکلت بتونی و سوله و غیره) و قدمت و تراکم و طریقه استفاده از آن (مسکونی، تجاری، اداری، آموزشی بهداشتی خدماتی و غیره) و نوع مالکیت

ب) قیمت اراضی با توجه به نوع کاربری و موقعیت جغرافیایی از لحاظ تجاری، صنعتی، مسکونی، آموزشی اداری و کشاورزی. این کمیسیون متشکل از پنج عضو است که در تهران از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، وزارتخانه‌های راه و شهرسازی و جهاد کشاورزی، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و شورای اسلامی شهر و در سایر شهرها از مدیران کل یا رؤسای ادارات امور مالیاتی، راه و شهرسازی، جهاد کشاورزی و ثبت اسناد و املاک و یا نمایندگان آنها و نماینده شورای اسلامی شهر تشکیل می‌شود. کمیسیون مذکور هر سال یک بار ارزش معاملاتی املاک را به تفکیک عرصه و اعیان تعیین می‌کند.

در موارد تقویم املاک واقع در هر بخش و روستاهای تابعه (بر اساس تقسیمات کشوری) نماینده بخشدار یا شورای بخش در جلسات کمیسیون شرکت می‌کند. در صورت نبودن شورای اسلامی شهر یا بخش، یک نفر که کارمند دولت نباشد با معرفی فرماندار یا بخشدار مربوط در کمیسیون شرکت می‌کند.

کمیسیون تقویم املاک در تهران به دعوت سازمان امور مالیاتی کشور و در سایر شهرها به دعوت مدیرکل یا رئیس اداره امور مالیاتی در محل سازمان مذکور با ادارات تابعه تشکیل می‌شود. جلسات کمیسیون با حضور حداقل چهار نفر از اعضا رسمیت می‌یابد و تصمیمات متخذه با رأی حداقل سه نفر از اعضاء معتبر است. دبیری جلسات کمیسیون حسب مورد بر عهده نماینده سازمان یا اداره کل یا اداره امور مالیاتی است.

ارزش معاملاتی تعیین شده حسب این ماده یک ماه پس از تاریخ تصویب نهایی کمیسیون تقویم املاک، لازم‌الاجرا و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.

ماده ۶۵- نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل آمده و یا خواهد آمد و واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

ماده ۶۶- در صورتی که انتقال گیرنده دولت یا شهرداری‌ها یا مؤسسات وابسته به آنها بوده و همچنین در مواردی که ملک به وسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده می‌شود چنانچه بهای مذکور در

سند کمتر از ارزش معاملاتی باشد در محاسبه مالیات موضوع ماده (۵۹) این قانون، بهای مذکور در سند به جای ارزش معاملاتی هنگام انتقال حسب مورد ملاک عمل قرار خواهد گرفت.

ماده ۶۷- فسخ معاملات قطعی املاک بر اساس حکم مراجع قضائی به طور کلی و اقاله یا فسخ معاملات قطعی املاک در سایر موارد تا شش ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جدید مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

ماده ۷۱- زمین‌هایی که از طریق اسناد عادی معامله گردیده است، در موقع تنظیم سند رسمی بنام خریدار قیمت اعیانی احداث شده به وسیله خریدار در محاسبه منظور نخواهد شد، مشروط بر این که موضوع مورد تایید مراجع ذیصلاح دولتی یا محاکم قضایی با شهرداری محل که ملک در محدوده آن واقع است - حسب مورد - قرار گرفته باشد.

ماده ۷۲- در مواردی که پس از پرداخت مالیات از طرف مؤدی معامله انجام نشود، اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است بنا به درخواست مؤدی و تأیید دفتر اسناد رسمی مربوط، مبنی بر عدم ثبت معامله، ظرف پانزده روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شده متعلق به معامله انجام نشده را از محل وصولی جاری طبق مقررات این قانون مسترد دارد. حکم این ماده در مورد استرداد مالیات‌های مربوط به حق واگذاری و درآمد اتفاقی نیز جاری خواهد بود.

ماده ۷۴- در مورد املاک با عنوان دستداری یا عناوین دیگر که حسب عرف محل در تصرف شخصی است، چنانچه متصرف تمامی حقوق خود نسبت به ملک را به دیگری منتقل نماید، انتقال مزبور مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل است. همچنین در مورد درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مربوط به این املاک متصرف از نظر مالیاتی مانند مالک، حسب مورد مشمول مالیات مربوط خواهد بود و در موارد فوق تاریخ تصرف، تاریخ تملک متصرف محسوب می‌شود.

ماده ۷۵- از نظر مالیاتی مستأجرین املاک اوقافی اعم از این که اعیان مستحدثه در آن داشته یا نداشته باشند نسبت به عرصه مشمول مقررات این فصل خواهند بود.

ماده ۷۶- در مواردی که نقل و انتقال موضوع ماده (۵۲) این قانون حسب مورد مشمول مواد (۵۹) یا (۷۷) باشد، وجه دیگری بابت مالیات بر نقل و انتقال مزبور مطالبه نخواهد شد.

۸-۴ معافیت‌های مالیاتی نقل و انتقال املاک

- املاکی که در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت اسناد و املاک مصوب مردادماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می‌شود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است ماده ۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمت‌هایی که وزارت‌خانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌نماید احداث و حداکثر در مدت یک سال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث - که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی با شهرداری محل تعیین می‌شود - منتقل می‌گردد، از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف است. (ماده ۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم)
- هرگونه مال یا وجوهی که از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها به مالک یا صاحب حق تعلق می‌گیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته می‌شود از مالیات نقل و انتقال موضوع این فصل معاف خواهد بود. (ماده ۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم)
- املاکی که طبق قوانین مربوطه در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا می‌رسد در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست اشخاص باقی می‌ماند نسبت به ۵۰ درصد مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد شد. همچنین هرگونه وجه یا مالی که از طرف اشخاص مذکور بابت تملک املاک با حقوق واقع در محدوده طرح‌های نوسازی، به‌سازی و بازسازی محلات قدیمی و بافت‌های فرسوده شهرها به مالکین یا صاحبان حق تعلق می‌گیرد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است. (ماده ۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم)

۹-۴ مالیات ساخت و فروش

- ماده ۷۷- درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم این قانون خواهد بود.
- تبصره ۱- اولین نقل و انتقال ساختمان‌های مذکور علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون مشمول مالیات علی‌الحساب به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مأخذ ارزش معاملاتی ملک مورد انتقال است. مالیات قطعی مؤدیان موضوع این ماده پس از رسیدگی طبق مقررات مربوط تعیین می‌شود.
- تبصره ۲- شمول مقررات این ماده در خصوص ساخت و فروش ساختمان توسط اشخاص حقیقی منوط به آن است که بیش از سه سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن نگذشته باشد.
- تبصره ۳- شهرداری‌ها موظف‌اند همزمان با صدور پروانه ساخت و همچنین در هنگام صدور پایان کار مراتب را به منظور تشکیل پرونده مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌گردد، گزارش کنند.

تبصره ۴- شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت از حکم مفاد این ماده مستثنی است.

تبصره ۵- آیین‌نامه اجرایی این ماده در مورد نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات و چگونگی تسویه علی‌الحساب مالیاتی با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی ظرف مدت سه ماه پس از تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

ماده ۷۸- در مورد واگذاری هر یک از حقوق مذکور در ماده ۵۲ این قانون از طرف مالک عین، غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ این قانون ذکر شده است - دریافتی مالک به نرخ‌های مذکور در ماده ۵۹ مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

۴-۱۰ آیین‌نامه اجرایی ماده (۷۷) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم

بر اساس ماده ۳ این آیین‌نامه، نقل‌وانتقال ساختمان‌های در حال ساخت و ناتمام، علاوه بر مالیات نقل‌وانتقال موضوع ماده (۵۹) قانون، با توجه به میزان پیشرفت عملیات ساختمان و درآمد حاصله در آن مقطع، مشمول مالیات صدر ماده (۷۷) و مالیات علی‌الحساب موضوع تبصره (۱) ماده مذکور است. این موضوع مانع از وصول مالیات موضوع ماده (۷۷) قانون و تبصره (۱) آن در زمان نقل‌وانتقال قطعی ساختمان‌های مذکور پس از پایان کار آن با رعایت مقررات مربوط نخواهد بود.

تبصره- در مورد نقل و انتقال ساختمان‌های نیمه تمام مبلغ فروش هر مرحله به عنوان بهای تمام شده خریدار مرحله بعدی محسوب و از درآمد ناشی از ساخت و فروش املاک مذکور کسر می‌شود.

ماده ۴- اشخاص حقیقی و حقوقی که به ساخت و فروش ساختمان مبادرت دارند، مکلف به انجام تکالیف مقرر در قانون هستند.

ماده ۵- اشخاصی که توسط وزارت راه و شهرسازی برای آنها مجوز انبوه‌سازی (ساخت و ساز مسکن) صادر شده یا می‌شود به عنوان بنگاه تولیدی موضوع ماده (۱۳۸) مکرر قانون تلقی و مقررات ماده مزبور در خصوص آنها جاری است.

ماده ۶- ساختمان‌هایی که پروانه ساختمانی آنها پس از لازم‌الاجرا شدن قانون صادر می‌شود مشمول مقررات موضوع ماده (۷۷) قانون و تبصره‌های آن هستند.

تبصره ۱- اولین نقل‌وانتقال قطعی املاک متعلق به اشخاص حقیقی که بیش از سه سال از تاریخ صدور پایان کار ساختمان آنها گذشته باشد، صرفاً مشمول پرداخت مالیات موضوع ماده (۵۹) قانون خواهد بود.

تبصره ۲- ساختمان‌هایی که پروانه ساختمانی آنها تا پایان سال ۱۳۹۴ صادر شده است، در زمان انتقال صرفاً مشمول مقررات ماده (۵۹) قانون هستند.

ماده ۷- درآمد مشمول مالیات عملکرد اشخاص مشمول ماده (۷۷) قانون بابت ساخت و فروش هر نوع ساختمان (عرصه و اعیانی) با رعایت مقررات فصل چهارم و پنجم باب سوم قانون تعیین و مالیات متعلق مطالبه و وصول می‌شود.

تبصره ۱- در صورتی که مؤدی در اظهارنامه مالیاتی عملکرد قبل از نقل و انتقال ملک، درآمدی نسبت به ساخت و فروش و یا پیش فروش ملک ابراز نموده باشد و یا در زمان رسیدگی اداره امور مالیاتی بر اساس اسناد و مدارک مثبت مشخص شود که درآمد حاصل از ساخت و فروش ملک در سال مورد رسیدگی محقق شده است، مالیات برابر مقررات قانونی مربوط مطالبه و وصول خواهد شد.

تبصره ۲- زیان حاصل بابت ساخت و فروش ساختمان در مورد اشخاص حقیقی که در اجرای مقررات تبصره (۲) ماده (۷۷) قانون مشمول مالیات نشده باشند، قابل استهلاك از درآمد مشمول مالیات سنوات بعد آنها نخواهد بود. این حکم در مورد آن قسمت از فعالیت اشخاص در شهرهای با جمعیت کمتر از یکصد هزار نفر برای سال مورد رسیدگی و سنوات بعد آن نیز جاری است.

تبصره ۳- درآمد ناشی از حق واگذاری محل نیز مشمول مالیات ساخت و فروش است. در این صورت حق واگذاری محل مشمول مالیات موضوع ماده (۵۹) قانون نخواهد بود. در صورت عدم شمول مالیات ساخت و فروش در مورد اشخاص حقیقی انتقال حق واگذاری محل، مشمول مالیات موضوع ماده (۵۹) قانون خواهد بود.

ماده ۸- اداره امور مالیاتی مکلف است پس از دریافت و ثبت استعلام نقل و انتقال ملک از دفتر اسناد رسمی، نسبت به محاسبه و وصول مالیات علی الحساب ساخت و فروش و مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) قانون و سایر مالیات‌های مندرج در ماده (۱۸۷) قانون به استثنای مالیات قطعی نشده ساخت و فروش موضوع این آیین‌نامه، نسبت به صدور گواهی موضوع ماده (۱۸۷) قانون با رعایت مقررات مربوط اقدام نماید. همچنین اطلاعات واحد یا واحدهای مورد انتقال را با ذکر مبلغ مالیات علی الحساب ساخت و فروش وصول شده موضوع تبصره (۱) ماده (۷۷) قانون به اداره امور مالیاتی اقامتگاه قانونی مؤدی ارسال نماید. مفاد ماده مذکور در خصوص ساختمان‌های در حال ساخت و ناتمام نیز جاری است.

تبصره- در مواردی که درآمد مشمول مالیات و مالیات ساخت و فروش مؤدی قبلاً در اجرای ماده (۷) این آیین‌نامه مورد رسیدگی واقع شده باشد حسب مورد به ترتیب زیر عمل می‌شود:

۱. در مواردی که مالیات ساخت و فروش از مؤدی مطالبه و مؤدی نسبت به پرداخت آن اقدام نموده باشد، در زمان نقل و انتقال ملک مورد نظر، وصول مالیات علی الحساب ده درصد (۱۰٪) تا میزان مالیات پرداخت شده موضوعیت نخواهد داشت.

۲. در مواردی که مالیات ساخت و فروش پرداخت شده قبلی بابت کل فعالیت ساخت و فروش بوده یا با توجه به مقررات، مؤدی بابت کل فعالیت مذکور مشمول مالیات نشده باشد در زمان نقل و انتقال وصول مالیات علی الحساب ده درصد (۱۰٪) موضوعیت نخواهد داشت.

ماده ۹- نقل و انتقال املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع نیز انجام شود به استثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است، مشمول مقررات این آیین‌نامه است.

ماده ۱۰- مالیات علی الحساب پرداختی ساخت و فروش املاک پس از قطعی شدن مالیات، به حساب پرداختی مؤدی منظور و مابه‌التفاوت با رعایت مقررات حسب مورد مطالبه و یا استرداد می‌شود.

ماده ۱۱- درآمد مشمول مالیات هر شریک بر مبنای سهم تعیین شده در مشارکت در ساخت و فروش در صورت رعایت مواد (۴۷) و (۴۸) قانون ثبت اسناد و املاک بر مبنای سهم تعیین شده در شرکت نامه است.

تبصره ۱- در مورد اسناد مشاعی هر یک از اشخاص به نسبت سهم خود مالک شناخته می شوند.

تبصره ۲- تنظیم سند به نام هر شریک به نسبت مذکور در شرکت نامه، نقل و انتقال تلقی نمی شود.

ماده ۱۲- ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک که در اجرای مقررات ماده (۶۴) قانون تعیین شده با ارزش خرید عرصه هر کدام بیشتر باشد، در محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات منظور خواهد شد.

تبصره- در صورت تعیین ضرایب مالیاتی برای تعیین درآمد مشمول مالیات ساخت و فروش موضوع این آیین نامه توسط کمیسیون موضوع ماده (۱۵۴) قانون، ضرایب ساخت و فروش در بافت های فرسوده با رعایت قوانین ذی ربط به میزان شصت درصد (۶۰٪) ضرایب مربوط اعمال خواهد شد.

ماده ۱۳- در مورد اعیان احداث شده در املاک موقوفه، ارزش زمین در محاسبه درآمد مشمول مالیات ناشی از ساخت و فروش املاک منظور نخواهد شد.

ماده ۱۴- شهرهای با جمعیت یک صد هزار نفر و بالاتر در زمان صدور پروانه ساخت، بر اساس آخرین سرشماری عمومی نفوس و مسکن مرکز آمار ایران، مشمول مالیات ساخت و فروش موضوع این آیین نامه هستند.

۴-۱۱ تکالیف مؤدیان مالیات بر درآمد املاک

بر اساس ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم مؤدیان موضوع این فصل مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار میگیرد تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت کنند.

تبصره ۱- در مواردی که معاملات موضوع ماده ۵۲ این قانون به موجب اسناد رسمی انجام می گیرد مؤدی مکلف است قبل از انجام معامله میزان دریافتی و یا درآمد موضوع هر یک از مالیات های مندرج در ماده ۱۸۷ این قانون را به تفکیک به اداره امور مالیاتی ذی ربط اعلام دارد. این اعلام، به استثنای مواردی که موجد تغییر ننموده، به منزله انجام تکالیف مقرر در متن این ماده است.

تبصره ۲- در مواردی که معاملات موضوع این فصل به موجب اسناد رسمی انجام نمی گیرد، انتقال گیرنده مکلف است مراتب را ظرف سی روز از تاریخ انجام معامله کتباً به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک اطلاع دهد.

۴-۱۲ جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده

۱. عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰) مالیات متعلقه میشود که غیر قابل بخشودگی است. ماده (۱۹۲)
۲. عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ۵/۲٪ مالیات به ازای هر ماه دیر کرد پس از اتمام سررسید مقرر می‌شود. ماده (۱۹۰)
۳. بر اساس ماده ۱۹۹ هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است، در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت‌نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد (۵/۲٪) مالیات به ازای هرماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود.
۴. چنانچه مالیات توسط دریافت کننده وجوه پرداخت شود، در این صورت جریمه دو و نیم درصد (۵/۲٪) موضوع این ماده تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مؤدی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

مثال ۹:

اگر آقای باقی ملک خود را به مبلغ ۴۰ میلیارد ریال بفروشد که ارزش معاملاتی آن ۳۰۰ میلیون ریال باشد، مبلغ مالیات نقل و انتقال آن را محاسبه کنید.

حل :

$$۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۱۵,۰۰۰,۰۰۰$$

مثال ۱۰:

اگر محسن ملک خود را به همراه حق واگذاری آن به مبلغ ۷۰ میلیارد ریال بفروشد، به طوری که ارزش معاملاتی عرصه و اعیان ملک ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش حق واگذاری ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، مالیاتی را که محسن باید بپردازد محاسبه کنید.

حل :

$$۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۲,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۴۵,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات بر درآمد قابل پرداخت

خلاصه فصل چهارم

مالیات بر درآمد اجاره املاک مالیاتی است که به درآمد تحصیل شده اشخاص حقوقی و حقیقی بابت اجاره املاک و مستغلات در ایران تعلق می گیرد. مالیات بر درآمد اجاره شامل:

(۱) مالیات مستغلات یا اجاره دست اول، (۲) مالیات اجاره داری دست دوم است.

درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می شود، عبارت است از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی پس از کسر ۲۵٪ بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره. بنابراین درآمد مشمول مالیات اجاره با استفاده از این رابطه به دست می آید:

درآمد مشمول مالیات برابر است با کل مال الاجاره ضرب بدر (۲۵٪-۱) یا کل اجاره سالیانه ضربدر ۷۵٪ هرگاه موجر مالک نباشد (اجاره داری دست دوم) درآمد مشمول مالیات عبارت است از مابه التفاوت اجاره دریافتنی و پرداختنی بابت ملک مورد اجاره و در مورد املاکی که با اثاثیه یا ماشین آلات به اجاره واگذار می شود.

درآمد ناشی از اجاره اثاثیه و ماشین آلات نیز جز درآمد ملک محسوب می شود و مشمول مالیات این فصل است:

مبنای تعیین درآمد اجاره املاک از روی سند رسمی تعیین می شود و در صورتی که اجاره نامه رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت خودداری گردد، میزان اجاره بها بر اساس املاک مشابه تعیین می شود.

درباره نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی با اعمال نرخ های مقرر در ماده ۱۳۱ به درآمد مشمول مالیات سالانه محاسبه می شود؛ مثلاً اگر میزان درآمدی ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد نرخ ۱۵٪ است. مالیات دیگری که قانون گذار در بخش املاک پیش بینی کرده مالیات بر مستغلات خالی است. در شهری با جمعیت بیش از یک صد هزار نفر به استناد "سامانه ملی املاک و اسکان کشور" به عنوان واحد خالی شناسایی می شود. از سال دوم به بعد مشمول مالیات های متفاوتی بعد از هر سال خالی بودن خواهد شد.

محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا اجداد و یا فرزند مالک، اجاری تلقی نمی شود، مگر این که خلاف آن ثابت شود، و از مالیات معاف است. بر اساس قانون ۵۹ مالیات های مستقیم نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ ۵٪ همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ ۲٪ در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات است. قیمت ساختمان با توجه به مصالح و قدمت و تراکم و طریقه استفاده از آن و نوع مالکیت تعیین می شود. مالیات ساخت و فروش مشمول مقررات این ماده در خصوص ساخت و فروش ساختمان توسط اشخاص حقیقی منوط به آن است که بیش از سه سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن نگذشته باشد.

در آیین‌نامه اجرایی ماده ۷۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم ساختمان‌هایی که پروانه ساختمانی آن‌ها تا پایان سال ۱۳۹۴ صادر شده است در زمان انتقال صرفاً مشمول مقررات ماده ۵۹ قانون هستند. جرایم مالیاتی پیش بینی شده: شامل (۱) عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰٪ مالیات متعلق می‌شود که غیر قابل بخشودگی است، (۲) عدم پرداخت مالیات جریمه‌ای معادل ۲/۵٪ به ازای هرماه دیرکرد است.

خودآزمایی چهار گزینه‌ای فصل چهارم

۱. هرگاه موجر مالک نباشد درآمد مشمول مالیات او چگونه محاسبه می‌شود؟

الف) بر اساس مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره

ب) بر اساس نرخ ماده ۱۳۱

ج) بر اساس درصدی از مالکیت و به نسبت مشارکت در مالکیت

د) بر اساس نرخ ماده ۱۰۵

۲. تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده است.

ب) شهرداری

الف) کارشناس رسمی دادگستری

د) کمیسیون تقویم املاک

ج) بنگاه املاک

۳. کدام گزینه در خصوص مالیات املاکی که به‌طور مجانی در اختیار سازمان‌ها و مؤسسات دولتی قرار می‌گیرد، صحیح است؟

ب) به نرخ ۲۵٪

الف) مشمول مالیات نمی‌شود

د) نرخ ثابت ۱۵٪

ج) به نرخ ۱۳۱

۴. مؤدیان موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک در مورد حق واگذاری محل مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی خود را تا به اداره امور مالیاتی محل تسلیم کنند.

ب) ۳۰ روز پس از انجام معامله

الف) ۱۵ روز پس از انجام معامله

د) آخر تیرماه سال بعد

ج) آخر اردیبهشت‌ماه سال بعد

۵. مالکان مجتمع مسکونی بیش از ۳ واحد استیجاری که با رعایت الگوی ساخت مسکن ساخته شده باشند در طول مدت اجاره از چند درصد مالیات بر درآمد اجاره معاف می‌شود؟

- الف) ۲۵٪ (ب) ۵۰٪
ج) ۱۰۰٪ (د) ۵٪

۶. مال الاجاره از روی چه چیزی تعیین می‌شود؟

- الف) بر اساس قرارداد اعم از رسم یا عادی.
ب) بر اساس ارقام مندرج در جدول املاک مشابه.
ج) در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارایه آن خودداری گردد براساس جدول اجاره املاک مشابه.
د) تمامی گزینه ها صحیح و می تواند مبنای تغییر مبلغ اجاره باشد.

۷. آقای احمدی یک واحد آپارتمان خود را ماهانه به مبلغ ۱۲۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال اجاره داده است. در صورتی که نام‌برده درآمد دیگری نداشته باشد و معافیت ماده (۸۴) قانون مالیاتهای مستقیم، ماهانه ۱۰۰ میلیون ریال باشد، مالیات بر درآمد اجاره نام‌برده چقدر است؟

- الف) ۵۵/۱۲۵/۰۰۰ ریال (ب) ۴۴/۱۰۰/۰۰۰ ریال
ج) ۲۹/۴۰۰/۰۰۰ ریال (د) ۳۳/۰۷۵/۰۰۰ ریال

$$۱۲۴/۵۰۰/۰۰۰ - ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۴/۵۰۰/۰۰۰$$

$$۲۴/۵۰۰/۰۰۰ \times ۱۲ = ۲۹۴/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۲۹۴/۰۰۰/۰۰۰ \times ٪۰.۷۵ = ۲۲۰/۵۰۰/۰۰۰$$

$$۲۲۰/۵۰۰/۰۰۰ \times ٪۰.۱۵ = ۳۳/۰۷۵/۰۰۰$$

۸. در صورتی که اثبات شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است و در واقع درآمد اجاره مشمول مالیات دارد جریمه آن چیست؟

- الف) معادل مبلغ اجاره (ب) معادل مالیات اجاره
ج) مالیات به چهار برابر (د) هیچ کدام

۹. مالیات بر درآمد اجاره شخص حقیقی که هیچ گونه درآمد دیگری ندارد چگونه محاسبه می شود؟

الف) تا میزان معافیت مالیات درآمد حقوق معاف مازاد آن طبق مازاد آن طبق ماده ۱۳۱

ب) به نرخ ۲۵٪

ج) طبق ماده ۱۳۱ بدون رعایت معافیت مقرر

د) به نرخ ۳۵٪

۱۰. در رابطه با محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی املاک کدام گزینه صحیح است؟

الف) به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ ۲٪

ب) به مأخذ وجوه دریافتی مالک و به نرخ ۵٪

ج) به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ ۵٪

د) به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ ۲/۵٪

۱۱. آقای آلفا دارای یک واحد تجاری به ارزش معاملاتی ۱۲۵ میلیون ریال است که قصد دارد آن را طی سند رسمی

به مبلغ ۶۵ میلیون ریال به شهرداری انتقال دهد. مالیات نقل و انتقال چه میزانی خواهد بود؟

الف) ۳۲۵۰۰۰۰ ریال

ب) ۱۲۰۰۰۰۰ ریال

ج) ۳۳۵۰۰۰۰ ریال

د) ۶۲۵۰۰۰۰ ریال

خودآزمایی تشریحی فصل چهارم

۱. املاکی که مجاناً در اختیار سازمان‌ها و مؤسسات موضوع ماده ۲ این قانون از نظر مالیات بر درآمد اجاره به چه نحو محاسبه می‌شود؟

۲. اگر موجر مالک نباشد درآمد مشمول مالیات او چگونه محاسبه می‌شود؟

۳. در صورتی که مدت اجاره در طی سال شروع شود، برای محاسبه مالیات می‌بایست به چه صورت عمل کرد؟

۴. چنانچه ملک مورد اجاره بیش از یک نفر مالک داشته باشد مالیات به چه صورت محاسبه می‌شود؟

۵. آقای متانت که بازنشسته اداره بیمه است ساختمان خود را از اول سال ۹۷ ماهیانه ۹۴ میلیون ریال به اجاره واگذار کرده است، ضمناً مستأجر توافق نموده تا پایان مدت اجاره مستحدثاتی به ملک خود اضافه کند که مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال است. مطلوب است محاسبه مالیات ماهیانه که باید آقای متانت بپردازد.

۶. آقای بارزی در سال ۹۷ منزل محل سکونت خود را به مبلغ ۳۸ میلیون ریال اجاره داده است و محل دیگری از قرار ماهیانه ۲۰ میلیون ریال برای سکونت خود اجاره کرده است. مالیات بر درآمد اجاره بهای ایشان در یک سال چقدر می‌شود؟

۷. مالکین دو دستگاه آپارتمان اقدام به معاوضه آپارتمان خود می‌کنند. ارزش معاملاتی ملک اول ۴۰۰ میلیون ریال و دومی ۵۰۰ میلیون ریال است در صورتی که ارزش روز ملک اول یک میلیارد و ملک دوم یک میلیارد و دویست میلیون ریال باشد، مطلوب است محاسبه مالیات نقل و انتقال مالکان.

۸. آقای عباسی یک باب واحد تجاری را که ارزش مالیاتی ملک و حق واگذاری آن ب ترتیب ۱,۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۲,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است، به مبلغ ۳۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به آقای کمالی فروخت. مطلوب است محاسبه مالیات حق واگذاری و نقل و انتقال املاک.

۹. اگر شخصی ساختمان خود را همراه با حق واگذاری بفروشد و اداره دارایی بابت این نقل و انتقالات ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مالیات محاسبه کرده باشد و ارزش معاملاتی زمین ۱۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش حق واگذاری ۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد. مطلوب است محاسبه کل مبلغ دریافتی بابت نقل و انتقالات زمین.

فصل پنجم

مالیات بر درآمد حقوق

هدف کلی

آشنایی با نحوه محاسبه مالیات حقوق و تکالیف پرداخت کنندگان حقوق

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این فصل از شما انتظار می‌رود که بتوانید:

۱. اشخاص مشمول مالیات بر درآمد حقوق را بیان کنید.
۲. نحوه محاسبه مالیات بر درآمد حقوق را بدانید.
۳. وظایف پرداخت کنندگان حقوق را بشناسید.

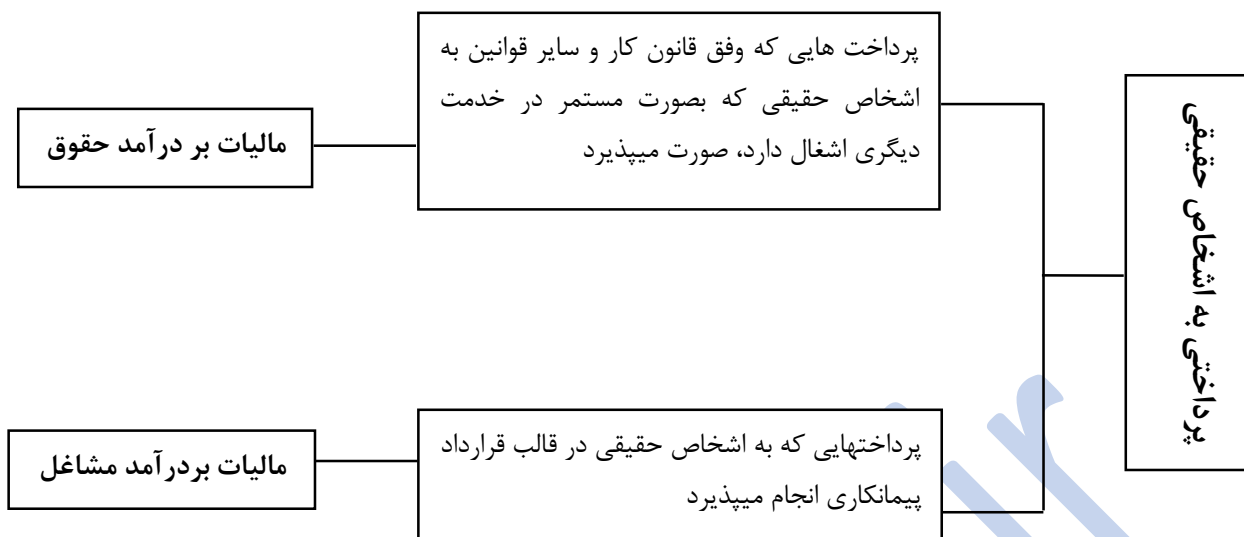
مقدمه

همان ماده ۸۲ ق.م.م درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بیات اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیر نقد تحصیل می‌کند در آمد حقوق محسوب می‌گردد .

مطابق تبصره ماده ۸۲ ق.م.م درآمد حقوقی که در مدت مأموریت خارج از کشور (از طرف دولت جمهوری اسلامی ایران با اشخاص مقیم ایران) از منابع ایرانی عاید شخص می‌شود مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد .
نظر به اینکه پرداختی به اشخاص حقیقی در قالب حقوق یا قراردادهای پیمانکاری صورت می‌گیرد :

۱ - پرداخت‌هایی که وفق قانون کار و سایر قوانین به اشخاص حقیقی که به صورت مستمر در خدمت دیگری (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیر نقد صورت می‌پذیرد به عنوان حقوق محسوب و مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد خواهد بود. ویژگی بارز پرداخت‌هایی که در قالب حقوق انجام می‌شود آن است که شخص به صورت مستمر (مثلاً ساعاتی در هر روز یا هر هفته یا هر ماه) و به طور موظف بنا به قرارداد کسی یا شفاهی عهده دار انجام امور مذکور می‌باشد و از این ممر مبالغی در مقاطع زمانی مشخص از اشخاص حقیقی یا حقوقی دریافت می‌نماید. این گونه دریافتی‌ها به شرح فوق مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد .

۲ - پرداخت‌هایی که به اشخاص حقیقی در قالب قراردادهای پیمانکاری صورت می‌گیرد. تابع مقررات مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد که در این گونه موارد دریافت کنندگان می‌بایست بر اساس قوانین و مقررات مربوط به صاحبان مشاغل اقدام نمایند.



۵-۱ اشخاص مشمول مالیات بر درآمد حقوق

بر اساس ماده ۸۳، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون.

تبصره- درآمد غیر نقدی مشمول مالیات حقوق به شرح زیر تقویم و محاسبه می‌شود:

الف) مسکن با ائاثیه معادل ۲۵ درصد و بدون ائاثیه ۲۰ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود.

ب) اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ۱۰ درصد و بدون راننده معادل ۵ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از کسر وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود.

ج) سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام‌شده برای پرداخت‌کننده حقوق.

چگونگی تقویم مزایای غیرنقدی به نقدی

در صورتی که جزء دریافتی‌های حقوق بگیر درآمد غیرنقدی نیز باشد، برای محاسبه درآمد مشمول مالیات حقوق باید درآمدهای غیرنقدی به معادل نقدی آن تقویم گردد. مطابق تبصره ماده ۸۳ ق.م.م درآمد غیرنقدی مشمول مالیات حقوق به شرح زیر تقویم و محاسبه می‌شود:

الف- مسکن با اثاثیه معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) و بدون اثاثیه

بیست درصد (۲۰٪) حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ ق.م.م) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود.

ب- اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ده درصد (۱۰٪) و بدون راننده معادل پنج درصد (۵٪) حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ ق.م.م) در ماه پس از کسر وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود.

ج- سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق.

نکته ۱- برای تقویم مزایای غیر نقدی به نقدی (مسکن و اتومبیل) صرفاً جمع حقوق و مزایای مستمر نقدی ملاک قرار می‌گیرد لذا مزایای غیر مستمر از جمله اضافه کار قابل احتساب نمی‌باشد.

نکته ۲- برابر بخشنامه شماره ۲۱۱/۲۳۹۷/۲۹۳۰۰ مورخ ۱۳۸۲/۶/۲، در خصوص انواع خودروهای دولتی مصوبه مزبور و چگونگی اعمال بند (ب) تبصره ماده ۸۳ ق.م.م مراتب ذیل یادآور می‌گردد:

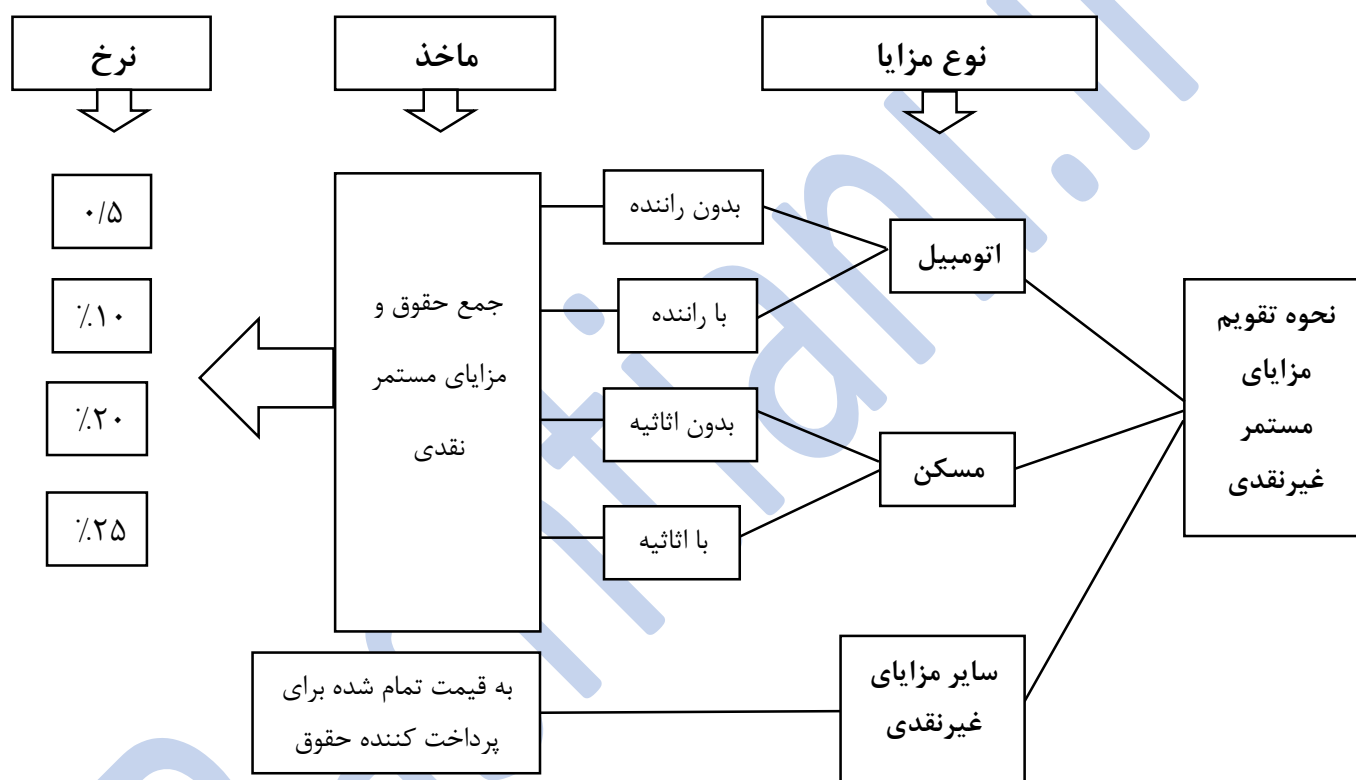
۱- طبق بند (ب) تبصره ماده ۸۳ قانون یادشده، اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ده درصد (۱۰٪) و بدون راننده معادل پنج درصد (۵٪) حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف ماده ۹۱ قانون) در ماه پس از کسر وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود به عنوان در آمد غیر نقدی کارمند مشمول مالیات حقوق خواهد بود.

۲- طبق ماده (۳) این نامه فوق الذکر، کلیه خودروهای دستگاه‌های دولتی به استثنای خودروهای خدمات اختصاصی و تشریفاتی، خودروهای خدمات عمومی محسوب می‌شوند. بنابر این مشمول بند (ب) ماده ۸۳ ق.م.م نخواهد بود.

۳- خودروهای اختصاصی که با توجه به ضرورت ارائه خدمت، نوع و حساسیت شغل یا اهمیت زیاد با حجم بالای کار و انجام وظایف به موقع و پرهیز از ایجاد وقفه در امور با تأیید بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط در اختیار کارکنان قرار می‌گیرد و با عنایت مفهوم واگذاری اتومبیل اختصاصی (چگونگی استفاده از آن با تشخیص استفاده کننده است) که در حقیقت عبارت از واگذاری حق انتفاع به طور مطلق می‌باشد که در این صورت شخصی که خودرو با این شرایط در اختیار داشته باشد بدون قید و حصری در مدت معینی همان مال متعلق به خود محق به بهره برداری از آن خواهد بود. حال آنکه خودروهای دولتی را نمی‌توان با چنین تسهیلات و فارغ از نبود در مقررات اموال دولتی در اختیار مأموران کشور قرار داد بلکه با توجه به مفاد لایحه قانونی نحوه استفاده از اتومبیل‌های دولتی مصوب ۱۳۵۸ شورای اسلامی و آیین نامه شماره ۵۹۵۹۰/ت ۳۵۱ هـ مورخ ۱۳۷۲، ۱۲، ۱۵ و اصلاحیه اخیر پیوست و دیگر مقررات مربوط، اصولاً

واگذاری خودرو به ماموران به لحاظ موارد ذکر شده در صدر این بند صورت می‌پذیرد به منزله خودرو خدمت شناخته شده و از مصادیق بند (ب) نشره ماده ۸۳ ق.م.م نخواهد بود.

۴- در خصوص سایر کارکنان حقوق بگیر (بخش خصوصی) استفاده از خودرو اختصاصی به عنوان یک نوع مزایای غیر نقدی محسوب گردیده می‌بایست با در نظر گرفتن سایر مزایای غیر نقدی (مستمر و غیر مستمر) حقوق بگیر حداکثر تا سقف معادل دو دوازدهم معاقب سالانه موضوع ماده ۸۴ ق.م.م در سال از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد بود.



اشخاص مشمول مالیات بر درآمد حقوق

مطابق ماده ۱ ق.م.م هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران (به عنوان نمونه کلیه حقوق بگیران بخش دولتی و خصوصی در ایران) هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران (به عنوان نمونه سفر) و هر شخص حقیقی غیر ایرانی (افراد خارجی که در ایران حقوق دریافت می‌دارند)، نسبت در آمد حقوقی که در ایران تحصیل می‌نماید مشمول پرداخت مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد.

درآمد مشمول مالیات حقوق

مطابق ماده ۸۳ ق.م.م درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم.

معافیت - حقوق و مزایای مربوط به شغل (اعم از مستمر و غیر مستمر) = درآمد مشمول مالیات حقوق

۵-۲ معافیت مالیات بر درآمد حقوق

الف- مطابق ماده ۸۴ ق.م.م، میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود که برای سال ۱۴۰۳ این مبلغ، ۱/۴۴۰ میلیون ریال مشخص شده است. لذا هر شخص تا این مبلغ حقوق و مزایا در کل سال معاف از پرداخت مالیات این فصل بوده و مازاد آن به نرخ‌های مقرر مشمول خواهد بود.

جدول ۵-۱، معافیت حقوق سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۳

ردیف	سال	معافیت سالانه (ریال)	معافیت ماهانه (ریال)
۱	۱۳۹۱	۶۶,۰۰۰,۰۰۰	۵,۵۰۰,۰۰۰
۲	۱۳۹۲	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۸,۳۳۳,۳۳۳
۳	۱۳۹۳	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۴	۱۳۹۴	۱۳۸,۰۰۰,۰۰۰	۱۱,۵۰۰,۰۰۰
۵	۱۳۹۵	۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰	۱۳,۰۰۰,۰۰۰
۶	۱۳۹۶	۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
۷	۱۳۹۷	۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰	۲۳,۰۰۰,۰۰۰
۹	۱۳۹۸	۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۷,۵۰۰,۰۰۰
۱۰	۱۳۹۹	۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۱	۱۴۰۰	۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۲	۱۴۰۱	۶۷۲,۰۰۰,۰۰۰	۵۶,۰۰۰,۰۰۰
۱۳	۱۴۰۲	۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۴	۱۴۰۳	۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰

نکته- مطابق بخشنامه شماره ۳۳۳۲۵/د مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۱۵، وجوه پرداختی به افراد بازنشسته که از سازمان‌های مختلف حقوق بازنشستگی دریافت می‌نمایند و مجدداً به طور تمام وقت یا نیمه وقت به عنوان حقوق بگیر با مراکز دیگر همکاری می‌نمایند، با عنایت به ماده ۸۲ ق.م.م همانند سایر حقوق بگیران بدون توجه به

وضعیت بازنشستگی آنان پس از کسر معافیت مقرر در ماده ۸۴ قانون مزبور (مشروط به عدم استفاده از معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون فوق به دلیل داشتن درآمد حقوق از محل دیگر) مشمول مالیات درآمد حقوق بوده و مالیات آن می‌بایست وفق مقررات ماده ۸۵ قانون یادشده محاسبه، کسر و به حساب واریز گردد.

ب- مطابق ماده ۹۱ ق.م.م درآمد‌های حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است :

۱- رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی فوق العاده دول خارجی است. درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین روسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران باشند.

۲- رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل.

۳- کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متنوع با مؤسسات بین‌المللی مذکور

۴- کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نیست به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران باشند به شرط معامله متقابل.

۵- حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و باز خرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراث و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده.

۶- هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل.

۷- حذف شد.

۸- مسکن واگذاری در محل کارگاه با کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه‌های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می‌گیرد.

۹- وجود حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن.

۱۰- عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ ق.م.م.

۱۱- خانه‌های سازمانی که با اجازه قانونی یا به موجب آیین‌نامه‌های خاص در اختیار ماموران کشوری گذارده می‌شود.

۱۲- وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها مستقیماً یا به وسیله حقوق بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند.

۱۳- مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ ق.م.م.

۱۴- درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان.

نکته ۱- مطابق ماده ۵۶ قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران، صد درصد حقوق و فوق العاده شغل و سایر فوق العاده ها اعم از مستمر و غیرمستمر شاهد، جانبازان، آزادگان و رزمندگان با حداقل دوازده ماه حضور در جبهه از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

نکته ۲- مطابق بند (ج) ماده ۸ قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۱/۰۲/۱۱، در قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوری‌ها و اختراعات متن ذیل جایگزین ماده ۱۰ می‌گردد: کارکنان شاغل در پارک‌های علم و فناوری مشمول ماده (۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند.

نکته ۳- مطابق ماده ۱۸ قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت میزان معافیت مالیاتی اشخاص حقیقی موضوع ماده (۸۴) ق.م.م به ازای فرزند سوم و بیشتر که بعد از تصویب این قانون متولد شود، به ازای هر فرزند مشمول پانزده درصد (۱۵٪) تخفیف مشروط به تصویب آن در بودجه سنواتی می‌گردد. این تخفیف حداکثر سه بار قابل استفاده است. ضمناً مطابق تبصره ماده یادشده، تخفیف مندرج در این ماده علاوه بر معافیت‌های مندرج در ماده (۸۴) قانون مذکور می‌باشد. همچنین مطابق بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۱۳ مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۲۱، نظر به سؤالات و ابهامات مطرح شده راجع به بند ۹ بخشنامه مذکور، به اطلاع می‌رساند:

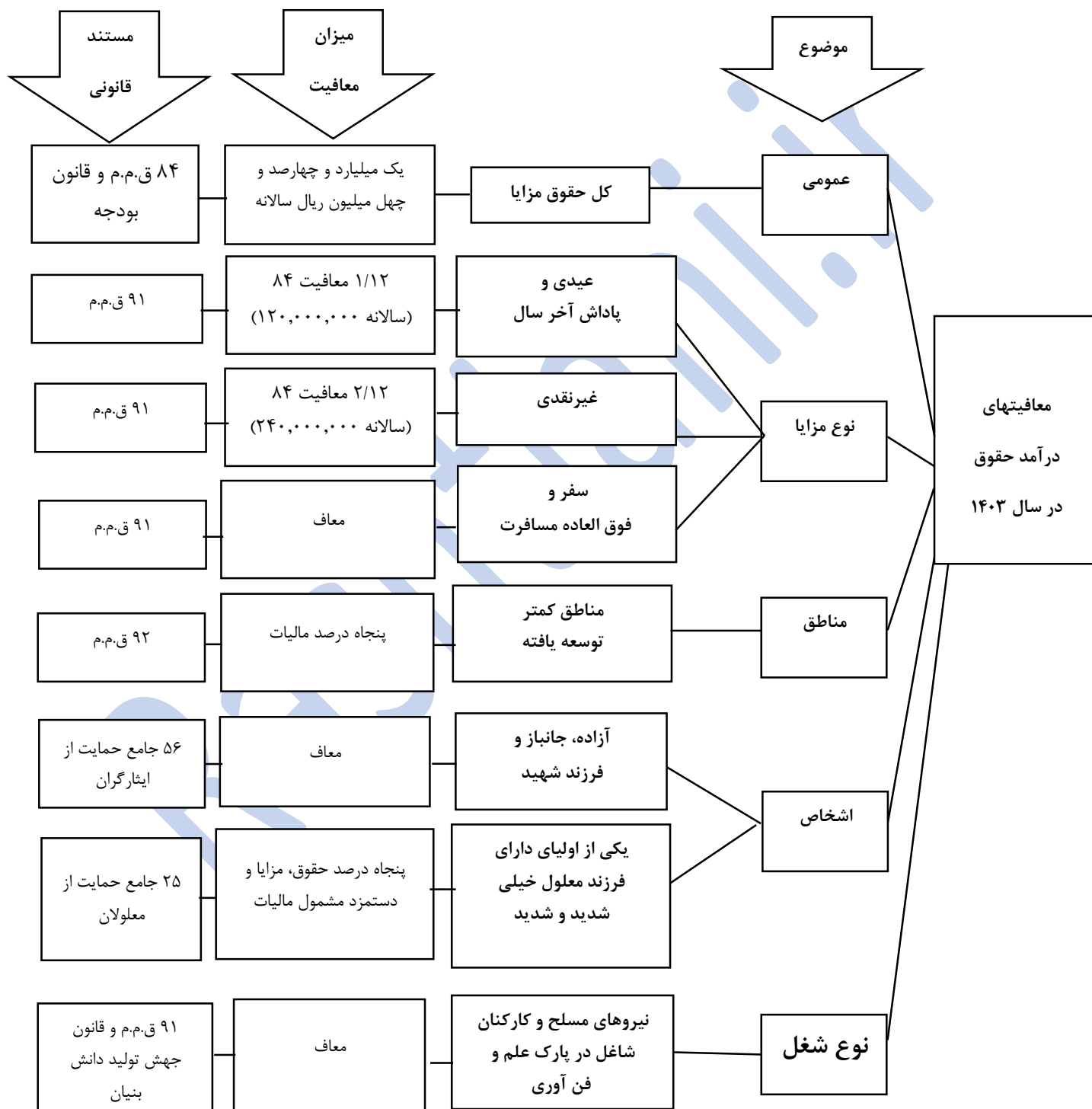
۱- طبق مفاد تبصره بند (ت) ماده ۱ قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت (مصوب ۱۴۰۰/۰۷/۲۴)، استفاده از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۸ قانون مذکور، مشروط به آن است که نرخ باروری شهرستان محل زادگاه پدر یا فرزند، بالای ۲/۵ نباشد.

۲- با توجه به حکم صدر ماده ۱۸ قانون یادشده، پدر و مادر هر دو به صورت هم زمان در صورت احراز سایر شرایط، امکان استفاده از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۸ قانون یاد شده را دارا می‌باشند.

۳- اشخاص مشمول ماده ۱۸ قانون فوق با رعایت سایر قوانین و مقررات مربوط برای هر یک از فرزندان سوم و هر تعداد فرزند متولد شده بعد از فرزند سوم با رعایت شرط تاریخ تولد از ۱۴۰۰/۰۸/۰۱ و به بعد، بدون اعمال محدودیت در خصوص تعداد فرزندان به مدت سه سال به شرط تصویب در قوانین بودجه سنواتی می‌توانند از تخفیف مالیاتی موصوف، استفاده نمایند.

(ج) مطابق ماده ۹۲ ق.م.م پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته

طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور بخشوده می شود.



نکته ۱- موجب دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۴۵ مورخ

۱۳۹۹/۰۲/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که به موجب بخشنامه شماره ۲۱۹۹۳ مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۱۰ درآمد حقوق کارکنان شاغل در مناطق آزاد تجاری صنعتی مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد.

نکته ۲- مطابق بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۹۹ مورخ ۱۳۹۳/۰۹/۰۴ و در اجرای ماده ۵۶ قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران، به منظور تشویق کارفرمایان کارگاه‌ها به جذب مشمولان موضوع ماده ۲۹ قانون یادشده، دولت موظف است کارفرمایانی را که با هماهنگی بنیاد شهید و امور ایثارگران - پس از اخذ تعهدات لازم و انعقاد قراردادی که مبین تعهدات طرفین باشد - اقدام به جذب نیرو در راستای تامین نیروی انسانی مورد نیاز خود می‌نمایند، مشمول تسهیلاتی به شرح ذیل قرار دهد:

(ماده ۵۶ - صد در صد حقوق و فوق العاده شغل و سایر فوق العاده ها اعم از مستمر و غیر مستمر شاهد، جانبازان و آزادگان از پرداخت مالیات معاف می‌باشند).

نکته ۳- مطابق ماده ۲۵ قانون حمایت از حقوق معلولان مصوب ۱۳۹۷/۱۲/۲۰ مجلس شورای اسلامی، پنجاه درصد حقوق و مزایا یا دستمزد مشمول مالیات، یکی از اولیای افراد دارای معلولیت خیلی شدید و شدید؛ مادامی که مسئولیت پرداخت هزینه‌های مترتب بر معلولیت فرد بر عهده اولیاء است، از پرداخت مالیات معاف است. گواهی تایید نوع و شدت معلولیت افراد مشمول این ماده از سوی کمیسیون پزشکی تشخیص؛ نوع و شدت معلولیت سازمان ارائه خواهد شد.

نکته ۴- مطابق بخشنامه شماره ۲۰۰/۹/۴۴ مورخ ۱۳۹۸/۰۵/۱۱۴ نظر به اصلاح ماده ۱۳۷ ق.م.م به موجب اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ و جایگزین شدن عبارت «انواع بیمه های عمر و زندگی» به جای عبارت «بیمه عمر» در ماده مذکور، بدین وسیله مقرر می‌دارد:

۱- کسر حق بیمه‌های پرداختی درمانی حقوق بگیر و افراد تحت تکفل و حق بیمه پرداختی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی شخص حقوق بگیر از درآمد مشمول مالیات حقوق بیمه شدگان سازمان تامین اجتماعی و سازمان خدمات درمانی و سایر مؤسسات بیمه گر که پرداخت حقوق آنان معمولاً به صورت ماهیانه صورت می‌پذیرد، توسط کارفرمایان ذی ربط و با ارائه اسناد مربوط، فاقد اشکال قانونی است.

کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تامین اجتماعی می‌توانند صرفاً با کسر سهم حق بیمه درمان پرداختی حقوق بگیران بیمه شده از حق بیمه موضوع مواد ۲۹، ۲۸، ۷، ۳ قانون تامین اجتماعی و کارفرمایان بیمه شدگان سازمان خدمات درمانی و سایر مؤسسات بیمه گر ایرانی می‌توانند با کسر کل سهم حق بیمه پرداختی درمانی حقوق بگیران بیمه شده خود از درآمد مشمول مالیات حقوق آنان و قید میزان آن در فهرست‌های حقوق تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذیربط، مالیات متعلق را محاسبه نمایند.

چنانچه پرداخت کنندگان حقوق برای حقوق بگیران خود با مؤسسات بیمه ایرانی اقدام به انعقاد قرارداد انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی تکمیلی بوده و ماهیانه سهم حق بیمه مربوط به حقوق بگیر را از حقوق وی کسر و به مؤسسات بیمه پرداخت نمایند، در این صورت نیز مجاز هستند ضمن درج میزان حق بیمه پرداختی سهم حقوق بگیر در فهرست‌های حقوق و ارائه گواهی موسسه بیمه به اداره امور مالیاتی مربوط، نسبت به کسر حق بیمه پرداختی از درآمد مشمول مالیات حقوق آنان اقدام نمایند.

توضیح: بموجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۶۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۸، با توجه به دادنامه‌های شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۹ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ و ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۱۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۲ ضمن حذف تذکر (۱) بخشنامه، بند (۱) آن به شرح ذیل اصلاح می‌گردد:

۱- حق بیمه‌های پرداختی بابت بیمه درمان و انواع بیمه‌های عمر و زندگی شخص حقوق بگیر و افراد تحت تکفل موضوع ماده ۱۳۷ ق.م.م با ارائه اسناد و مدارک از درآمد مشمول مالیات حقوق آنها قابل کسر می‌باشد. پرداخت کنندگان حقوق می‌توانند با کسر سهم حق بیمه درمان و انواع بیمه‌های عمر و زندگی پرداختی از درآمد مشمول مالیات حقوق بگیران و قید میزان آن در فهرست‌های حقوق تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذی ربط مالیات متعلق را محاسبه و پرداخت نمایند.»

۲- مرجع اقدام در خصوص احتساب و کسر هزینه‌های مذکور در ماده یاد شده، همچنین حق بیمه انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه درمانی تکمیلی که حقوق بگیر شخصاً نسبت به انعقاد قرارداد و پرداخت حق بیمه اقدام می‌نماید از درآمد مشمول مالیات حقوق بگیران اداره امور مالیاتی دریافت کننده مالیات بر درآمد حقوق آنان خواهد بود و حقوق بگیران می‌توانند پس از پایان سال انجام هزینه با ارائه گواهی و اسناد و مدارک تایید شده مربوط به هزینه‌های مذکور در یک سال مالیاتی از اداره امور مالیاتی دریافت کننده مالیات حقوق، استفاده از تسهیلات مقرر در ماده ۱۳۷ را درخواست نمایند.

۳- کسر هزینه‌ها، حق بیمه انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی مذکور در ماده یادشده از مؤدیان فصل مالیات بر درآمد مشاغل و سایر منابع مالیاتی که مالیات آنان به صورت سالانه محاسبه می‌شود به عهده اداره امور مالیاتی محل تسلیم اظهار نامه منبع مالیاتی مربوط خواهد بود که در این صورت متقاضیان می‌توانند اسناد و مدارک مربوط به موارد مزبور را پس از پایان سال انجام هزینه تحویل اداره امور مالیاتی موصوف نمایند.

تذکر ۱: حق بیمه انواع بیمه‌ها عمر و زندگی بابت افراد تحت تکفل مشمول مقررات این ماده نخواهد بود و صرفاً حق بیمه پرداختی بابت پوشش خطر اصلی انواع بیمه‌های عمر و زندگی موضوع بندهای (الف، ب، ج، د) ماده ۲ آیین نامه پیوست قابل کسر از درآمد مشمول مالیات است و حق بیمه‌های پرداختی مزاد جهت پوشش تکمیلی خطرات اضافی یا پوشش تکمیلی بیمه‌های مزبور موضوع تبصره‌های اصلاحی موضوع آیین نامه شماره ۳/۶۸ قابل کسر نمی‌باشد.

توضیح: به موجب دادنامه شماره ۱۴۱۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، تذکر ۱ ابطال گردید.

تذکر ۲: لازم به ذکر است در صورتی که ضمن رسیدگی به درخواست استفاده از تسهیلات این ماده از طرف حقوق بگیران در اجرای بند ۲ فوق، همچنین رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۹۴۹۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۰/۰۸/۲۱ در خصوص سایر اشخاص حقیقی، مالیاتی قابل استرداد باشد. اضافه پرداختی مالیات در اجرای مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم حسب مورد مسترد خواهد شد.

نکته ۵- مطابق بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۹۱ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۳۰ با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده خصوص ذخیره حق سنوات مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ در زمان حسابرسی مالیاتی از حیث تاریخ تخصیصی اقلام مذکور و به منظور ایجاد وحدت رویه در خصوص موضوعات و سایر موضوعات مرتبط بدین وسیله مقرر می‌دارد:

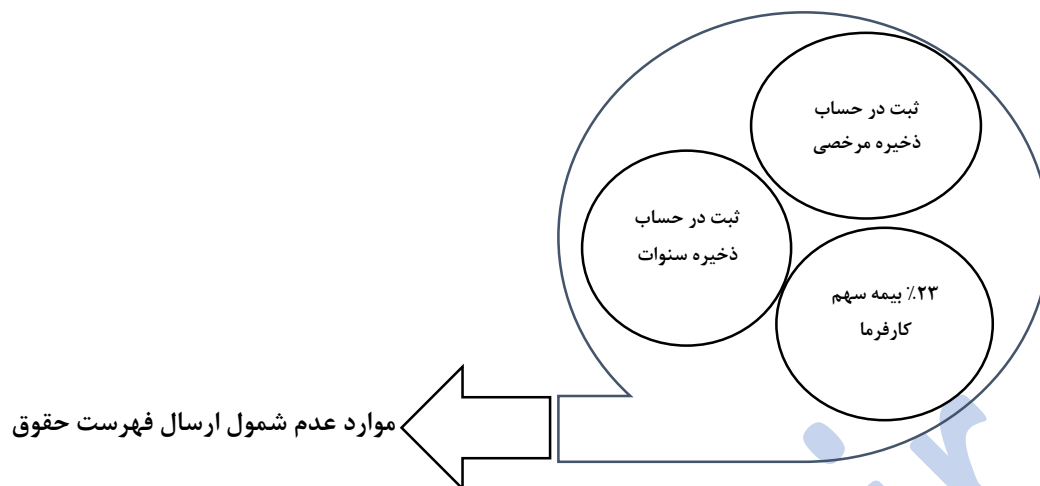
۱- ثبت و شناسایی ذخیره‌های یادشده مشمول تسلیم فهرست حقوق نبوده و در زمان رسیدگی به مالیات حقوق، موضوع مشمول مالیات حقوق و یا اعمال معافیت مالیاتی و همچنین جریمه ماده ۱۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم به مبالغ فوق در زمان ذخیره گیری فاقد موضوعیت می‌باشد.

۲- هزینه مربوط به ذخیره حق سنوات به میزان مندرج در جزء (و) و بند (۲) ماده ۱۴۸ ق.م.م. (معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل) به عنوان هزینه قابل قبول مالیات تلقی خواهد گردید.

۳- هزینه مربوط به ذخیره حقوق ایام مرخصی استفاده نشده با توجه به عدم پیش بینی در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نخواهد بود، لیکن هزینه مذکور در زمان پرداخت و با تخصیص (بستانکار نمودن حقوق بگیر) به استناد بند ۲ ماده ۱۹۸ ق.م.م. هم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

۴- بر اساس بند ۵ ماده ۹۱ ق.م.م. وجوه پرداختی با تخصیصی بات حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده شده، فارغ از بازنشستگی، از کارافتادگی، قطع همکاری و یا ادامه کار حقوق بگیر، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

۵- حق بیمه سهم کارفرما مشمول مالیات حقوق و تسلیم فهرست حقوق نمی‌باشد. بنابراین شمول جریمه عدم تسلیم فهرست موضوع ماده ۱۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز در این خصوصی موضوعیت ندارد.



۵-۳ نرخ مالیات بر درآمد حقوق

مطابق ماده ۸۵ ق.م.م. نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی مازاد بر مبلغ مذکور در ماده (۸۴) این قانون و تا هفت برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد آن بیست درصد (۲۰٪) است.

مطابق تبصره ۱ ماده ۸۶ ق.م.م.، در مورد پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت کننده اصلی حقوق و اشخاص حقیقی به عمل می‌آید، پرداخت کنندگان مکلفند هنگام هر پرداخت، مالیات متعلق را با رعایت معافیت‌های قانونی مربوط به حقوق به جز معافیت موضوع ماده (۸۴) در این قانون به نرخ مقطوع ده درصد (۱۰٪) محاسبه، کسر و حداکثر تا پایان ماه بعد با فهرستی حاوی نام و نشانی دریافت کنندگان و میزان به اداره امور مالیاتی محل، پرداخت کنند و در صورت تخلف، مسئول پرداخت مالیات و جریمه‌های متعلق خواهد بود.

مطابق تبصره ۲ ماده ۸۶ ق.م.م.، پرداخت‌های دانشگاه‌ها، مراکز و مؤسسات آموزش عالی، پژوهشی و فناوری که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی وزارتخانه‌های علوم تحقیقات و فناوری و بهداشت درمان و آموزش پزشکی و سایر مؤسسات آموزشی و پژوهشی قانونی دارای مجوز رسمی از وزارتین فوق‌الذکر می‌باشند، به اشخاص حقیقی اعم از کارکنان و غیر کارکنان خود در قالب حق التدریس مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) و حق تحقیق، حق پژوهش و قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد (۵٪) با رعایت سایر احکام مقرر در تبصره (۱) خواهد بود.

مطابق بند (ث) تبصره (۱۵) قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور، سقف مالیاتی و نرخ مالیاتی بر مجموع درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا، مقرری یا مزد، حق شغل، حل شغل، فوق‌العاده‌ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیرمستمری به صورت نقدی و غیر نقدی، از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیر دولتی

تحصیل می‌نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره (۱) ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم) باشد. به شرح زیر است:

۱- سقف معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده (۸۴) «قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی در سال ۱۴۰۳ مبلغ یک میلیارد و چهارصد و چهل میلیون (۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تعیین می‌شود.

۲- نرخ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی به شرح زیر می‌باشد:

۱-۲- نسبت به مازاد یک میلیارد و چهارصد و چهل میلیون (۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا یک میلیارد و نهصد و هشتاد میلیون (۱,۹۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال ده درصد (۱۰٪)

۲-۲- نسبت به مازاد یک میلیارد و نهصد و هشتاد میلیون (۱,۹۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا سه میلیارد و دویست و چهل میلیون (۳,۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، پانزده درصد (۱۵٪)

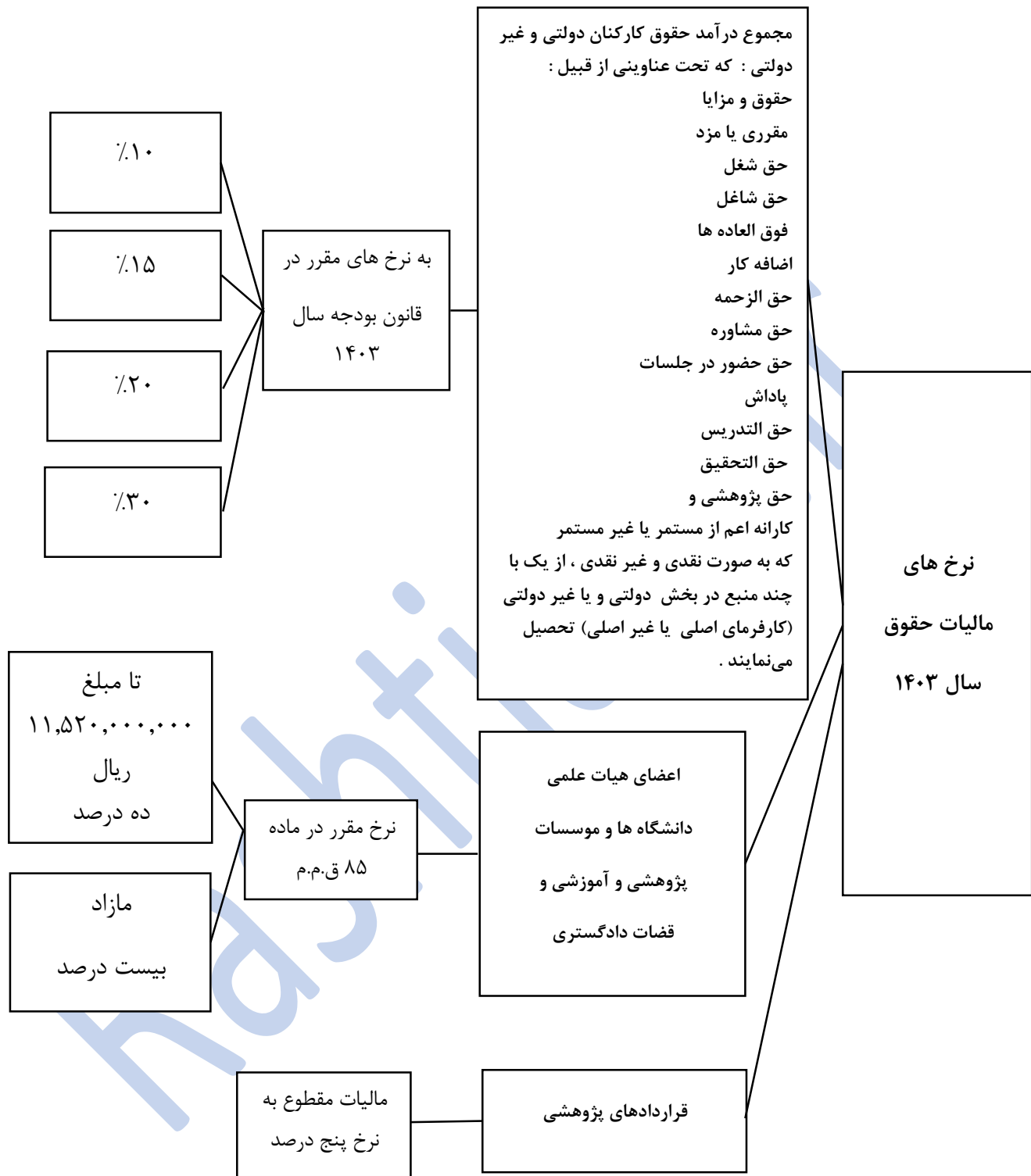
۳-۲- نسبت به مازاد سه میلیارد و دویست و چهل میلیون (۳,۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا چهار میلیارد و هشتصد میلیون (۴,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، بیست درصد (۲۰٪)

۴-۲- نسبت به مازاد چهار میلیارد و هشتصد میلیون (۴,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال به بالا، سی درصد (۳۰٪)

تمامی افرادی که در قبال ارائه خدمت در دستگاه‌ها تحت هر عنوان از جمله ساعتی، روزمزد، قراردادی، حق التدریس، حق تحقیق، حق الزحمه، حق نظارت، حق التألیف و پاداش شورای حل اختلاف دریافتی دارند مشمول حکم این بند هستند. اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات پژوهشی و آموزشی و قضات دادگستری از شمول این حکم مستثنی و مشمول ماده (۸۵) قانون مالیات‌های مستقیم هستند. ضمناً مالیات قراردادهای پژوهشی کما کان مشمول حکم تبصره (۲) ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی ۱۳۹۶،۴،۲۷ است

۳- برای تعیین مالیات بر مجموع درآمد یاد شده پرداخت کنندگان حقوق قبل از هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند فهرست موضوع ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم را برای محاسبه و تعیین مالیات متعلق به سامانه مالیات بر درآمد حقوق سازمان امور مالیاتی کشور ارسال نمایند. از تاریخ اعلام میزان مالیات مربوط به هر کارفرما در سامانه حداکثر تا پایان مهلت مقرر در ماده (۸۶) قانون مذکور، پرداخت کننده حقوق باید نسبت به کسر و پرداخت مالیات اعلامی اقدام نماید. رعایت ترتیبات مذکور در حکم انجام تکالیف موضوع ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم از حیث تسلیم فهرست محاسبه و کسر مالیات متعلق می‌باشد.

۴- مفاد این بند در خصوص درآمد مشمول مالیات حاصل از عناوین برشمرده شده فوق که از مصادیق درآمد مواد (۸۲) و (۸۳) مالیات‌های مستقیم نباشند. نیز جاری است.



جدول نرخ‌های مالیات حقوق در سال ۱۴۰۳

الف- نرخ مالیات بر درآمد حقوق موضوع ماده ۸۶ ق.م.م در سال ۱۴۰۳ (تحت هر عنوان از جمله پرداخت کننده اصلی و غیر اصلی، حق التدریس، حق التحقیق، حق الزحمه و...)

درآمد حقوق (ریال)			
از	تا	نسبت به مازاد	نرخ مالیات
۱	۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰	-	معاف از مالیات
۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۱	۱,۹۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰	٪۱۰
۱,۹۸۰,۰۰۰,۰۰۱	۳,۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۹۸۰,۰۰۰,۰۰۰	٪۱۵
۳,۲۴۰,۰۰۰,۰۰۱	۴,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳,۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰	٪۲۰
نسبت به مازاد ۴,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰		٪۳۰	

ب- اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات پژوهشی و آموزشی و قضات دادگستری

از	تا	نرخ مالیات
۱	۱۱,۵۲۰,۰۰۰,۰۰۰	٪۱۰
نسبت به مازاد ۱۱,۵۲۰,۰۰۰,۰۰۰		٪۲۰

ج- قراردادهای پژوهشی: مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد

نکته ۱- مطابق بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۴۴ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ نظر به اینکه در خصوص تسری احکام مربوط به بخشودگی و معافیت مالیات بر درآمد حقوق از جمله معافیت موضوع بند ۱۴ ماده ۹۱ و بخشودگی مالیاتی موضوع ماده ۹۲ ق.م.م و معافیت موضوع ماده ۵۶ قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران، به منابع پرداختی (حقوق) در اجرای مقررات تبصره‌های (۱) و (۲) ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۶/۰۴/۲۷، به اشخاص مشمول بخشودگی و معافیت‌های مزبور، اتهاماتی مطرح می‌باشد لذا متذکر می‌گردد:

با عنایت به صراحت حکم مذکور در تبصره (۱) ماده ۸۶ قانون موصوف که به موجب آن مقرر گردیده است: "در مورد پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت کننده اصلی حقوق به اشخاصی حقیقی به عمل می‌آید، پرداخت کنندگان مکلفند هنگام هر پرداخت مالیات متعلق را با رعایت معافیت‌های قانونی مربوط به حقوق، بجز معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون، به نرخ مقطوع ده درصد (٪۱۰) محاسبه، کسر و حداکثر تا پایان ماه بعد با فهرستی حاوی نام و نشانی دریافت کنندگان و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند...." و عبارت "با رعایت سایر احکام مقرر در تبصره (۱)" در مفاد تبصره (۲) ماده ۸۶ قانون یاد شده، همچنین با ملحوظ نظر قرار دادن اینکه کلیه پرداخت های موضوع تبصره (۱) و حسب مورد در تبصره (۲) ماده ۸۶ قانون یاد شده در قالب پرداخت حقوق می‌باشد:

لذا در صورت پرداخت وجوه موضوع تبصره‌های مذکور به هر یکی از اشخاص صدر اشاره ، به استثنای معافیت موضوع ماده ۸۴ ق.م.م ، سایر بخشودگی‌ها و معافیت‌های حقوق از جمله بخشودگی مالیاتی موضوع ماده ۹۲ قانون مذکور و معافیت‌های مالیاتی موضوع ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم ، ماده ۵۶ قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران ، بند (ز) ماده ۸۸ قانون برنامه ششم توسعه و معافیت مالیات بر درآمد حقوق ناشی از فعالیت در مناطق آزاد تجاری - صنعتی با رعایت ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی در این خصوص بین تسری می‌یابد.

نکته ۲- مطابق بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۷۲ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ با توجه به ابهامات موجود در خصوص نحوه تسعیر ارز و از آنجا که به موجب مصوبات اخیر هیأت محترم وزیران و بخشنامه های بانک مرکزی تغییراتی در نحوه تأمین ارز در سال ۱۳۹۷ اعمال گردیده است ، به منظور رفع ابهامات مالیاتی ایجاد شده در این خصوص، مقرر می‌دارد :

۱- انواع نرخ ارز مورد اشاره در دستور العمل شماره ۲۰۰/۹۳/۵۲۴ مورخ ۱۳۹۳/۰۶/۲۲ (مرجع ، مبادله‌ای و توافقی) به نرخ رسمی بازار ثانویه (سامانه نیما) و نرخ آزاد (سنا) تغییر یافته است.

۲- چنانچه تخصیص یا پرداخت حقوق و مزایای حقوق بگیران به صورت ارزی تخصیص یا پرداخت گردد ، نوع تسعیر ارز برای محاسبه مالیات حقوق (اعم از مالیات حقوق اتباع ایرانی با خارجی) فارغ از منشأ تأمین ارز بر اساس نرخ آزاد ارز (اعلامی در سامانه سنا) در تاریخ تخصیص یا پرداخت حسب مورد خواهد بود.

۳- درآمد حقوق اتباع خارجی که در ایران اشتغال دارند ، اعم از اینکه کارفرما (پرداخت کننده حقوق) ایرانی یا خارجی با اینکه مقیم خارج و فاقد شعبه و نمایندگی در ایران باشد ، از مصادیق درآمدهای موضوع بند (۵) ماده ۱ ق.م.م بوده و با رعایت مقررات مشمول مالیات حقوق خواهد بود.

۴- مفاد بند ۳-۴ بخشنامه شماره ۳۰/۴/۹۱۲۴/۴۲۱۷۶ مورخ ۱۳۷۸/۰۸/۱۲۳ در خصوص پرداخت حقوق به وجه رایج کشور متبوع توسط کارفرمایان خارجی ، مورد تأکید است.

۴-۵ تکالیف مودیان و پرداخت کنندگان مالیات بر درآمد حقوق

مطابق ماده ۸۶ ق.م.م ، پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت با تخصیص آن ، مکلف اند مالیات متعلق را طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماههای بعد فقط تغییرات را صورت دهند.

مع الوصف حقوق بگیران ملزم به تسلیم اظهارنامه نمی‌باشند لیکن

مطابق ماده ۸۸ ق.م.م در مواردی که از اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند حقوق دریافت شود دریافت کنندگان حقوق مکلف اند تا پایان ماه بعد از تاریخ دریافت حقوق مالیات متعلق را طبق مقررات فصل مالیات بر درآمد حقوق به اداره امور مالیاتی محل سکونت خود پرداخت و تا آخر تیر ماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مربوط به حقوق دریافتی خود را به اداره امور مالیاتی مزبور تسلیم نمایند.

نکته: تاریخ تحقق مالیات بر درآمد حقوق تاریخ پرداخت یا تاریخ تخصیص می‌باشد که در خصوص "تخصیص" لازم به توضیح می‌باشد که هم دریافتی‌های غیر نقدی حقوق بگیر و هم مواردی که کارفرما نسبت به شناسایی و ثبت هزینه حقوق در دفاتر قانونی تمام نموده ولی وجه آن فعلاً پرداخت نمی‌گردد را شامل می‌شود. برای مثال چنانچه کارفرما هزینه حقوق پرداختی اردیبهشت ماه سال ۱۴۰۳ کارکنان خود را در تاریخ بیست و هشتم اردیبهشت ماه شناسایی و ثبت نماید، لیکن پرداخت آن را در تاریخ دهم خردادماه ۱۴۰۳ انجام دهد در این صورت کار فرما نیز با توجه به تاریخ شناسایی و ثبت هزینه حقوق، بایستی تا پایان خرداد ماه نسبت به پرداخت مالیات حقوق اقدام نماید.

۵-۵ وظایف، تکالیف و اختیارات اداره امور مالیاتی در رابطه با مالیات بر درآمد حقوق

«مطابق ماده ۹۰ ق.م.م در مواردی که به پرداخت کنندگان حقوق مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند، اداره امور مالیاتی ذی صلاح محل اشتغال حقوق بگیر، یا در مورد مشمولان تبصره ماده ۸۲ ق.م.م (درآمد حقوقی که در مدت مأموریتی خارج از کشور از طرف دولت جمهوری اسلامی ایران یا اشخاص مقیم ایران از منابع ایرانی عاید شخص شود)، اداره امور مالیاتی محل پرداخت کننده حقوق مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محاسبه و از پرداخت کنندگان حقوق که در حکم مودی می‌باشند به موجب برگ تشخیص با رعایت مهلت مرور زمان مالیاتی مطالبه کند. شایان ذکر است طبق ماده ۱۵۷ ق.م.م حداکثر فرصت رسیدگی و صدور برگ تشخیص برای مودیانی که مکلف به تسلیم اظهار نامه مالیاتی نمی‌باشند، پنج سال از پایان سررسید پرداخت مالیات می‌باشد. به عنوان مثال آخرین مهلت مطالبه مالیات حقوق فروردین ماه سال ۱۴۰۳، اردیبهشت ماه سال ۱۴۰۸ می‌باشد.

نکته: مطابق بند (۲) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۳، تمامی مراکز درمانی اعم از دولتی، خصوصی، وابسته به نهادهای عمومی، نیروهای مسلح، خیریه‌ها و شرکت‌های دولتی مکلفند ده درصد از حق الزحمه یا حق العمل گروه پزشکی که به موجب دریافت وجه صورتحساب‌های ارسالی به بیمه‌ها و یا نقداً از طرف بیمار پرداخت می‌شود، به عنوان مالیات علی الحساب کسر و به نام فرد مربوط تا پایان ماه بعد از وصول مبلغ صورتحساب به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند. مالیات علی الحساب این بند شامل تمامی پرداخت‌هایی که به عنوان درآمد حقوق و کارانه مطابق قوانین بودجه سنواتی پرداخت و مالیات آن کسر می‌شود نخواهد بود.

حکم ماده (۱۹۹) قانون مالیات‌های مستقیم در اجرای این بند جاری است وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی موظف است فهرست تمامی مراکز موضوع این بند را تا پایان اردیبهشت سال ۱۴۰۳ به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام نماید سازمان امور مالیاتی کشور مکلف به معرفی متخلفان به مراجع ذی صلاح و ارائه گزارش هر سه ماه یکبار به مجلس شورای اسلامی می‌باشد.

۵-۶ استرداد مالیات بر درآمد حقوق

مطابق ماده ۸۷ ق.م.م، اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مسترد خواهد شد مشروط بر اینکه بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال به درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالعه قرار گیرد.

اداره امور مالیاتی مذکور موظف است ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم درخواست رسیدگی‌های لازم را معمول و در صورت احراز اضافه پرداختی و نداشتن بدهی قطعی دیگر در آن اداره امور مالیاتی نسبت به استرداد اضافه پرداختی از محل وصولی‌های جاری اقدام کند. در صورتی که درخواست کننده بدهی قطعی مالیاتی داشته باشد اضافه پرداختی به حساب بدهی مزبور منظور و مازاد مسترد خواهد شد.

نکته: برابر بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۱۷ مورخ ۱۴۰۲/۰۹/۱۵، با عنایت به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوصی اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق و به استناد مواد ۸۷، ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم به اطلاع می‌رساند:

۱- ادارات کل امور مالیاتی کشوره با رعایت مفاد قانون مالیات‌های مستقیم، مکلف به استرداد اضافه دریافتی بابت مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد.

۲- شرط اساسی برای استرداد اضافه پرداختی مالیات مذکور، ارائه درخواست کتبی حقوق بگیر به اداره امور مالیاتی محل سکونت، در محدوده زمانی پس از تاریخ انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال، می‌باشد.

۳- شمول خسارت موضوع تبصره ماده ۲۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم مواردی که مالیات بر درآمد حق اضافه بر مالیات متعلق دریافت شده است، در صورتی امکان پذیر خواهد بود که اداره امور مالیاتی مربوط ظرف سه ماه از تاریخ درخواست کتبی حقوق بگیر، اقدام به استرداد نماید در این صورت علاوه بر استرداد اضافه مالیات دریافت شده، از تاریخ انقضای مدت موصوف تا زمان استرداد خسارت یادشده نیز به حقوق بگیر پرداخت خواهد شد.

۴- در مواردی که اداره امور مالیاتی ذی ربط، درخواست کتبی استرداد از سوی حقوق بگیر را وارد نداند، می‌بایست مراتب را کتباً به حقوق بگیر اعلام نماید حقوق بگیر می‌تواند ظرف سی روز تاریخ اعلام نظر کتبی اداره موصوف، از هیات حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی نماید.

۵- مفاد یا قسمت‌هایی از دستورالعمل و بخشنامه‌های قبلی که مغایر با این بخشنامه باشد، لغو می‌گردد.

استرداد مالیات اضافه پرداختی حقوق

اضافه پرداختی به علت عدم آگاهی از مقررات و یا استنباط اشتباه در مدلول موارد قانونی و یا اشتباه در محاسبه از طرف کارفرما می باشد.

کارفرما مقررات مالیاتی را به طور صحیح اجرا نموده است ، لکن حقوق بگیر به عللی مانند ترک خدمت در ضمن سال و امثالهم بابت مالیات بر درآمد حقوق اضافه پرداختی داشته است .

شرط اساسی برای استرداد اضافه پرداختی مالیات مذکور، ارائه درخواست کتبی حقوق بگیر به اداره امور مالیاتی محل سکونت، در محدوده زمانی پس از تاریخ انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال می باشد.

۵-۷ جرایم مالیات بر درآمد حقوق

مطابق ماده ۱۹۷ ق.م.م نسبت به اشخاصی که به شرح مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مودی می باشند ، در صورتی که از تسلیم آنها در موعد مقرر خودداری و یا بر خلاف واقع تسلیم نمایند جریمه متعلق در مورد حقوق ۲٪ حقوق پرداختی می باشد و در هر حال با مؤدی متضامناً مسؤول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.

نکته : مطابق بخشنامه شماره ۲۳۰/۶۹/۱۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۰۵ نظر به ابهام برخی از ادارات کل امور مالیاتی در خصوص شمول یا عدم شمول جریمه موضوع ماده ۱۹۷ ق.م.م مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ با عنایت به بارگذاری لیست‌های حقوق در سامانه مالیات بر درآمد حقوق و عدم ارسال نسخه فیزیکی آن به ادارات امور مالیاتی، متذکر می گردد : از آنجا که ارسال لیست حقوق در موعد مقرر از طریق سامانه مالیات بر درآمد حقوق به منزله تسلیم لیست مزبور به اداره امور مالیاتی محل، در اجرای مقررات موضوع ماده ۸۶ ق.م.م می باشد. لذا مطالبه جریمه موضوع ماده ۱۹۷ قانون موصوف، به جهت عدم تسلیم فهرست یاد شده به صورت فیزیکی از اشخاصی که در موعد مقرر، نسبت به ارسال و بارگذاری لیست حقوق کارکنان خود در سامانه مزبور اقدام نموده اند موضوعیت نخواهد داشت.

مطابق ماده ۱۹۹ ق.م.م هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به کسر و ایصال مالیات مودیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مودی در پرداخت مالیات خواهد داشت مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه نسبت به ازای هر ماه نسبت به مدت تاخیر از سررسید پرداخت خواهد بود. چنانچه مالیات توسط دریافت کننده وجوه پرداخت شود. در این صورت جریمه دو و نیم درصد (۲/۵٪) موضوع این ماده تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مودی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

مثال ۱: حقوق و مزایای مستمر نقدی آقای خالقی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ ق.م.م) ماهیانه مبلغ ۷۰,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد

الف - اگر این شخص از مسکن با اثاثیه (مزایای مستمر غیر نقدی) استفاده نماید معادل نقدی مسکن با اثاثیه نامبرده را محاسبه نمایید؟
(پاسخ)

$$۷۰,۵۰۰,۰۰۰ = ۱۷,۶۲۵,۰۰۰ \times ۲۵\%$$

ب- در صورتی که شخص یاد شده از اتومبیل اختصاصی با راننده (مزایای مستمر غیر نقدی) استفاده نماید معادل نقدی اتومبیل اختصاصی با راننده را محاسبه نمایید؟
(پاسخ)

$$۷۰,۵۰۰,۰۰۰ = ۷,۰۵۰,۰۰۰ \times ۱۰\%$$

مثال ۲: شرکت آهنگ در تیر ماه ۱۴۰۳ مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ بن خرید پوشاک به یک نفر از کارکنان خود تحویل نموده است. چنانچه تا تیر ماه مزایای غیر نقدی دیگری ارائه نگردیده باشد؛ تا چه میزان کالای غیر نقدی مشمول مالیات حقوق نخواهد شد؟ (معافیت سالانه در سال ۱۴۰۳ مبلغ ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد).
(پاسخ)

مطابق بند (۱۳) ماده ۹۱ ق.م.م مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ ق.م.م از پرداخت مالیات حقوق معاف است.
معافیت مزایای غیر نقدی

$$۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{2}{12} = ۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مثال ۳: آقای توکلی که بازنشسته است ماهانه مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از سازمان تامین اجتماعی مستمری بازنشستگی دریافت می‌نماید. همچنین ایشان از ابتدای فروردین ماه سال ۱۴۰۳ در یک شرکت خصوصی به صورت تمام وقت مشغول بکار شده است و در اولین ماه کاری خود مبلغ ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال حقوق اصلی، مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اضافه کاری، مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال پاداش و مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال حق اولاد و عائله مندی دریافت نموده است. مالیات حقوق ایشان در فروردین ماه را محاسبه نمایید؟

(معافیت سالانه در سال ۱۴۰۳ مبلغ ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.)

پاسخ

حقوق و مزایای مستمر نقدی $۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۷۰,۰۰۰,۰۰۰$

حقوق و مزایای مستمر نقدی سالانه $۱۷۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۲,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰$

حقوق و مزایای مستمر نقدی سالانه پس از کسر معافیت ماده ۸۴

$$۲,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات سالانه (نرخ قانون بودجه) $۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times$

$$۵۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۵۴۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۹,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۶۳,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۵,۲۵۰,۰۰۰$$

مالیات مزایای غیر مستمر $(۳۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۵,۰۰۰,۰۰۰) \times (۱۵\%) = ۶,۷۵۰,۰۰۰$

مجموع مالیات فروردین ماه $۵,۲۵۰,۰۰۰ + ۶,۷۵۰,۰۰۰ = ۱۲,۰۰۰,۰۰۰$

مثال ۴: آقای حجتی حقوق بگیر خبرگزاری خارجی است که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارد و در سال ۱۴۰۳ هر ماه حقوق نامبرده به صورت ارزی به حساب مفتوحه ایشان در بانک کارسازی می‌گردد، تکلیف پرداخت مالیات حقوق نامبرده چگونه است؟

پاسخ

در مواردی که از اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند حقوق دریافت شود، دریافت کنندگان حقوق مکلف اند تا پایان ماه بعد از تاریخ دریافت حقوق مالیات می‌توان را طبق مقررات مالیات بر درآمد به اداره امور مالیاتی محل سکونت خود پرداخت و تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مربوط به حقوق دریافتی خود را به اداره امور مالیاتی مزبور تسلیم نمایند.

مثال ۵: در صورتی که آقای عشوری بابت سال ۱۴۰۲ مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق داشته باشد در این صورت نامبرده از چه تاریخ و حداکثر تا چه تاریخی می‌تواند نسبت به درخواست استرداد مالیات حقوق اضافی اقدام نماید؟

پاسخ (

مطابق ماده ۸۷ ق.م.م هم اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات مسترد خواهد شد مشروط بر این که بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد. مع الوصف آقای عشوری بایستی از انقضای تیرماه ۱۴۰۳ تا پایان سال ۱۴۰۳ وفق مقررات اقدام نماید.

مثال ۶: شرکت الف حقوق مهرماه ۱۴۰۲ پرسنل خود به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال را در تاریخ ۱۴۰۲/۷/۲۴ پرداخت نموده و در تاریخ ۱۴۰۳/۲/۳۰ لیست حقوق را تسلیم و مبلغ ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مالیات حقوق را پرداخت نموده است. مجموع جرایم قابل مطالبه از این بابت را محاسبه نمایند؟

پاسخ (

جریمه موضوع ماده ۱۹۷ ق.م.م $۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۲ = ۵۰,۰۰۰,۰۰۰$
 جریمه موضوع ماده ۱۹۹ ق.م.م $۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۱۰ = ۱۵,۰۰۰,۰۰۰$
 جریمه موضوع ماده ۱۹۹ ق.م.م (جریمه تأخیر) $۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۲/۵ \times ۶(ماه) = ۳۶,۰۰۰,۰۰۰$
 مجموع جرایم $۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰۱,۰۰۰,۰۰۰$

مثال ۷: آقای مشهدی در سال ۱۴۰۳ طی سال مبلغ ۱,۷۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال حقوق و مزایا و مبلغ ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال عیدی دریافت نموده است. مالیات حقوق آقای مشهدی برای کل دریافتی را محاسبه نمایید (معافیت حقوق سال ۱۴۰۳ مبلغ ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است)

پاسخ (

درآمد مشمول مالیات حقوق سالیانه $۱,۷۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰$
 مالیات حقوق سالیانه $۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۱۰ (نرخ قانون بودجه) = ۳۰,۰۰۰,۰۰۰$
 معافیت عیدی $۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰$
 درآمد مشمول مالیات عیدی $۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۰,۰۰۰,۰۰۰$
 مالیات عیدی $۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۱۰ (نرخ قانون بودجه) = ۲,۰۰۰,۰۰۰$
 کل مالیات حقوق و عیدی $۳۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۲,۰۰۰,۰۰۰$

مثال ۸: آقای وثوقی کارمند اداری یک شرکت می باشد حقوق و مزایای نامبرده در فروردین ماه ۱۴۰۳ به شرح ذیل می باشد:

- حقوق اصلی ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ، فوق العاده شغل ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال
 - حق جذب ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ، حق کشیک ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال
 - فوق العاده محرومیت از تسهیلات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
 - ایاب و ذهاب ۳۰,۰۰۰,۰۰۰
 - اضافه کاری اردیبهشت ماه ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال
- در صورتی که میزان معافیت ماده ۸۴ ق.م.م سالیانه ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال در نظر گرفته شود . با فرض دولتی بودن شرکت مالیات نامبرده در اردیبهشت را محاسبه کنید .

پاسخ (

$$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۷,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۸۵,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۸۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۲,۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۲,۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۷۸۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۵۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۵۴,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۳۶,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۵۴,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۹۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۹۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۷,۵۰۰,۰۰۰$$

$$۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۲,۲۵۰,۰۰۰$$

$$۷,۵۰۰,۰۰۰ + ۲,۲۵۰,۰۰۰ = ۹,۷۵۰,۰۰۰$$

خلاصه فصل پنجم

درآمد حقوق عبارت است از درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیر نقد تحصیل می‌کند و درآمد حقوقی که در مدت مأموریت خارج از کشور از منابع ایرانی عاید شخص می‌شود مشمول مالیات بر درآمد حقوق است. درآمد غیرنقدی مشمول مالیات حقوق الف) مسکن با اثاثیه ۲۵٪ و بدون اثاثیه ۲۰٪، و ب) اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ۱۰٪ و بدون راننده معادل ۵٪ پس از کسر وجوهی را که از حقوق کارمند از این بابت کسر می‌شود، شامل خواهد شد. هر شخص تا مبلغ معافیت موضوع ماده ۸۴ ق.م.م در کل سال معاف از پرداخت مالیات است. اگر حقوق کارکنان دولتی یا غیردولتی مازاد بر مبلغ مذکور باشد تا هفت برابر آن مشمول مالیات سالانه ۱۰٪ و نسبت به مازاد آن ۲۰٪ است. بر اساس ماده ۸۶ پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفاند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ این قانون محاسبه و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت دهند. بر اساس ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم بعضی از درآمدهای حقوق از مالیات معاف است. به طور مثال هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل و وجوه حاصل از بیمه جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن. جرایم مالیاتی برای عدم ارائه لیست حقوق توسط پرداخت‌کنندگان جریمه معادل ۲٪ حقوق پرداختنی و عدم کسر و پرداخت به موقع مالیات توسط پرداخت‌کنندگان حقوق جریمه معادل ۱۰٪ مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و ۵٪/۲ مالیات به ازای هر ماه تأخیر از تاریخ سررسید را به دنبال خواهد داشت.

خودآزمایی چهار گزینه‌ای فصل پنجم

۱. درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر در قبال تسلیم نیروی کر خود بابت اشتغال در ایران تحصیل می‌کند مشمول کدام بخش از مالیات‌های مستقیم می‌شود؟

ب) مالیات بر درآمد حقوق

الف) مالیات بر ارث

د) موارد الف و ب

ج) مالیات بر درآمد اجاره املاک

۲. مسکن با اثاثیه و اتومبیل بدون راننده به چه نرخ و به چه مأخذی مشمول مالیات حقوق است؟

الف) ۲۰٪ - ۵٪ - حقوق و مزایای مستمر نقدی

ب) ۲۵٪ - ۱۰٪ - مزایای مستمر غیرنقدی

ج) ۲۵٪ - ۵٪ - مزایای مستمر نقدی

د) ۲۰٪ - ۱۰٪ - مزایای غیرمستمر نقدی

۳. کدام یک از هزینه‌های زیر مشمول مالیات حقوق نیست؟

- الف) کمک هزینه ایاب و ذهاب
 ب) پاداش و بهره‌وری
 ج) هزینه سفر و مأموریت
 د) حق جذب

۴. بر اساس ماده ۹۲ درصد از مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت برنامه ریزی کشور بخشوده می‌شود.

- الف) ۴۰٪
 ب) ۶۰٪
 ج) ۵۰٪
 د) ۳۰٪

۵. درمورد مالیات پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت‌کنندگان حقوق اصلی به عمل می‌آید، کدام یک از جملات زیر در سال ۱۴۰۳ صحیح است؟

- الف) پرداخت‌های فوق مشمول مالیات با نرخ مقطوع ۱۰٪ است.
 ب) پرداخت‌های فوق مشمول معافیت مالیات حقوق است.
 ج) پرداخت‌های فوق پس از کسر معافیت موضوع ماده ۸۴، مشمول مالیات حقوق است.
 د) پرداخت‌های فوق بدون لحاظ معافیت حقوق تا سقف ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به نرخ ۱۰٪ و مابقی مشمول نرخ ماده ۱۳۱ است.

۶. نرخ مالیات قراردادهای پژوهشی چقدر است؟

- الف) نرخ ۵٪
 ب) نرخ ۲۰٪
 ج) ۷ تا برابر نرخ ۱۰٪ مازاد نرخ ۲۰٪
 د) معاف از مالیات

۷. مالیات هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل چگونه است؟

- الف) ۲۵٪
 ب) ۱۰٪
 ج) ۵٪
 د) معاف از مالیات

خودآزمایی تشریحی فصل پنجم

۱. منظور از درآمد مشمول مالیات حقوق چیست؟

۲. نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی پس از کسر معافیت‌ها چقدر است؟

۳. حقوق و مزایای آقای هادوی برای سال ۱۴۰۳ به شرح زیر است:

- حقوق اصلی ۸۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال
- فوق‌العاده شغل ۲۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال
- حق جذب ۲۰.۵۰۰.۰۰۰ ریال
- حق سرپرستی ۱۹.۵۰۰.۰۰۰ ریال
- اضافه کاری مهر ماه ۲۸.۵۰۰.۰۰۰ ریال

مزایای زیر از ابتدای آبان ماه به آقای هادوی تخصیص داده شده است:

- مسکن با اثاثیه
- اتومبیل با راننده
- حق سرپرستی نامبرده نیز از ۱۰.۵۰۰.۰۰۰ ریال به ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال افزایش یافت.
- اضافه کاری آبان ماه ۳۵.۸۰۰.۰۰۰ ریال
- هزینه سفر و مأموریت آبان ماه ۱۴.۵۰۰.۰۰۰ ریال

مطلوب است : محاسبه مالیات بر درآمد حقوق ماه‌های مهر و آبان آقای هادوی

۴. آقای محسنی در تاریخ ۱۴۰۳/۰۸/۰۱ به استخدام یک سازمان درآمده است. حقوق و مزایای نامبرده به شرح زیر است:

- حقوق اصلی ۹۹.۴۰۰.۰۰۰ ریال
- حق جذب ۲۷.۵۰۰.۰۰۰ ریال
- بدی آب و هوا ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال
- فوق‌العاده شغل ۲۸.۵۰۰.۰۰۰ ریال
- فوق‌العاده محیط کار ۱۸.۵۰۰.۰۰۰ ریال
- حق عائله‌مندی ۱۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال

- حق اولاد ۱۹.۵۰۰,۰۰۰ ریال
- محرومیت از تسهیلات زندگی ۱۳.۵۰۰,۰۰۰ ریال
- اضافه کاری آبان ماه ۶۸,۷۰۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است محاسبه مالیات حقوق آبان ماه آقای محسنی.

۵. آقای فاطمی از ابتدای سال ۱۴۰۳ در یک شرکت استخدام شده است. اطلاعات مربوط به حقوق و دستمزد دریافتی نامبرده در ماههای فروردین و اردیبهشت و خرداد به شرح ذیل است. در صورتی که معافیت مالیاتی حقوق در سال ۱۴۰۳ مبلغ ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

مالیات حقوق و مزایای او را برای ماههای فروردین اردیبهشت و خرداد محاسبه کنید؟

عنوان	فروردین ماه - ریال	اردیبهشت ماه - ریال	خرداد ماه - ریال
حقوق اصلی	۹۸,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰
فوقالعاده سختی کار (مستمر)	۴۵,۰۰۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰
اضافه کار (غیرمستمر)	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰	۶۲,۰۰۰,۰۰۰
مسکن بدون ائانه	✓	✓	✓
اتومبیل با راننده (مستمر)	✓	✓	

فصل ششم

مالیات بر درآمد مشاغل

هدف کلی

آشنایی با نحوه محاسبه مالیات بر درآمد مشاغل و معافیت‌های مربوط

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این فصل از شما انتظار می‌رود که بتوانید:

۱. مشاغل و نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات هر یک از شرکا را بیان کنید.
۲. نحوه تقسیم خالص درآمد بین شرکا و معافیت هر یک از شرکا را بدانید.
۳. نحوه محاسبه مالیات و اعمال معافیت برای هر یک از شرکا را توضیح دهید.

مقدمه

بر اساس ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل است. همچنین در تبصره این ماده چنین ذکر شده است که درآمد شرکت‌های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل است.

۱-۶ درآمد مشمول مالیات

۱-۶- درآمد مشمول مالیات

درآمد مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل عبارت است از کل فروش کالا 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. (ماده ۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم)

۶-۲ تکالیف مؤدیان مالیات بر درآمد مشاغل

مطابق ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم صاحبان مشاغل موضوع این فصل موظفانند دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت در خصوص تجار تنظیم می‌گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را بر اساس آنها تنظیم کنند. آیین‌نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری آنها اعم از ماشینی (مکانیزه) و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت حسب مورد برای مؤدیان مذکور و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به مراجع ذی‌ربط، حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد برخی از قسمت‌های آیین‌نامه مذکور در زیر آمده است:

۶-۳ گروه‌بندی مؤدیان صاحبان مشاغل

بر اساس آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم صاحبان مشاغل بر اساس شاخص‌ها و معیارهایی از قبیل نوع و یا حجم فعالیت به سه گروه اول و دوم و سوم به صورت زیر گروه‌بندی می‌شوند:

۶-۳-۱ حجم فعالیت

جدول زیر نحوه گروه‌بندی بر اساس حجم فعالیت را بیان می‌کند.

جدول ۶-۱، گروه‌بندی بر اساس حجم فعالیت

گروه	شرح
------	-----

اول	مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی ماه سال قبل از شروع سال مالیاتی ابلاغ شده باشد، هر کدام بیشتر از مبلغ سی میلیارد ریال باشد.
دوم	مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده قبل از کسر معافیت طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی ماه سال قبل از شروع سال مالیاتی ابلاغ شده باشد هر کدام بیشتر از مبلغ ده میلیارد و تا سی میلیارد ریال باشد.
سوم	مؤدیانی که در گروه‌های اول و دوم قرار نمی‌گیرند، جز گروه سوم محسوب می‌شوند.

- در مواردی که صرفاً ارائه خدمات باشد ۵۰٪ مبالغ تعیین شده ملاک عمل است.
- در مشارکت مدنی جمع مبلغ فروش کالا و خدمات و یا درآمد مشمول مالیات قطعی شده کلیه شرکا ملاک عمل است.
- مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل بر اساس فعالیت مؤدی در سال قبل است.

۶-۳-۲ نوع فعالیت

اشخاص ذیل فارغ از حجم فعالیت موضوع بند الف فوق از لحاظ انجام تکالیف، جزء مؤدیان گروه اول محسوب می‌شوند.

- دارندگان کارت بازرگانی (واردکنندگان و صادرکنندگان)؛
- صاحبان کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی و بهره‌برداران معادن دارای جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذی‌ربط؛
- صاحبان هتل‌های سه ستاره و بالاتر
- صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، کلینیک‌های تخصصی؛
- صاحبان مشاغل صرافی؛
- فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارای مربوط فعالیت از وزارتخانه ذی‌ربط؛

تبصره ۱- مؤدیان مالیاتی که در هر گروه قرار می‌گیرند تا سه سال بعد، از نظر انجام تکالیف قانونی در طبقات پایین‌تر قرار نخواهند گرفت.

تبصره ۲- در دو سال اول شروع فعالیت صاحبان مشاغل به استثناء مؤدیانی که بر اساس نوع فعالیت در گروه اول قرار می‌گیرند، انتخاب گروه و انجام تکالیف قانونی مربوط به انتخاب مؤدی خواهد بود.

تبصره ۳- صاحبان مشاغلی که در گروه‌های دوم یا سوم قرار می‌گیرند، می‌توانند در هر سال مالیاتی نسبت به تکالیف گروه بالاتر اقدام نمایند. در این صورت مکلف به رعایت مقررات مربوط خواهند بود.

۴-۶ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات مشاغل پس از اجرای طرح جامع مالیاتی

بر اساس ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی که تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آن‌ها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق با مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست. حکم موضوع تبصره ماده (۲۳۹) این قانون در اجرای این ماده جاری است.

۵-۶ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات مشاغل قبل از اجرای طرح جامع مالیاتی

بر اساس تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.

بر اساس اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم و قبل از اجرای طرح جامع مالیاتی نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات مشاغل به دو روش زیر است:

۶-۵-۱ از طریق رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حساب

در این روش در صورتی که مؤدی به تمامی تکالیف خود از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی و همچنین تحریر و نگهداری دفاتر قانونی و یا اسناد و مدارک حساب وفق آیین نامه اجرایی مربوط اقدام کند درآمد مشمول مالیات به شرح زیر محاسبه می‌شود:

(استهلاک + هزینه‌های قابل قبول مالیاتی) - (سایر درآمدها + فروش کالا و خدمات) = درآمد مشمول مالیات

۶-۵-۲ از طریق علی‌الرأس

مالیات علی‌الرأس مالیاتی است که مبنای محاسبه آن به جای اسناد و مدارک مؤدی، قرائن و ضرایب مالیاتی است.

بر اساس ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در موارد زیر درآمد مشمول مؤدی از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد:

- در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و با حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان، حسب مورد، تسلیم نشده باشد.
- در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید (منظور از محل کار در مورد اشخاص حقوقی نیز همان اقامتگاه قانونی آن‌ها است، مگر این که مودی قبلاً مرکز عملیات خود را برای ارائه دفاتر و اسناد و مدارک کتباً به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نموده باشد). در اجرای این بند هرگاه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید چنانچه مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه‌های قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که مربوط به درآمد باشد درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی‌الرأس تعیین خواهد شد.
- در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه

مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیئتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد مؤدی می تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیئت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیئت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه فوق نظر خود را با توجیهات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا بر اساس آن اقدام گردد. نظر هیئت با اکثریت مناط اعتبار است و نظر عضوی که در اقلیت قرار گیرد باید در صورت جلسه درج گردد. در مواردی که هیئت نظر اداره امور مالیاتی را در مورد غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر مؤدی مردود اعلام می کند باید مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی نیز اعلام نماید.

۶-۶ مالیات علی الرأس چگونه محاسبه می شود؟

در صورتی که مأمور تشخیص مالیات بنا به دلایل ذکر شده درآمد مشمول مالیات مؤدی را علی الرأس تشخیص دهد، ابتدا با تحقیقات و بررسی های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی با غیردولتی، ابتدا قرینه و یا قرائن مرتبط بابت محاسبه مالیات علی الرأس را که در قانون و متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی است، انتخاب نموده و سپس با اعمال ضریب یا ضرایب مقرر از روی دفترچه ضرایب مالیاتی در قرینه یا قرائن انتخابی، درآمد مشمول مالیات مؤدی را محاسبه و مالیات وی را تعیین و ابلاغ می کند. به طور خلاصه درآمد مشمول مالیات از روش علی الرأس به شرح زیر محاسبه می شود:

ضریب مالیاتی × قرائن مالیاتی = درآمد مشمول مالیات از روش علی الرأس

بر اساس ماده ۱۵۲ قانون مالیات های مستقیم قبل از اصلاحیه اخیر، قرائن مالیاتی عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی الرأس به کار می رود و فهرست آن به شرح زیر است:

- خرید سالانه.

- فروش سالانه.

- درآمد نا ویژه.
 - میزان تولید در کارخانه‌ها.
 - ارزش حق واگذاری محل کسب.
 - جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود با میزان تمبر مصرفی آن‌ها.
 - سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.
- و بر اساس ماده ۱۵۳ نیز ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آن‌ها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود.
- تبصره- در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضرایب به دست می‌آید، درآمد مشمول مالیات خواهد بود.
- توضیح این‌که دفترچه ضرایب مالیاتی حاوی فهرست مربوط به درآمد انواع فعالیت‌ها و ضرایب مربوط به آن‌ها را پس از تعیین در کمیسیون موضوع ماده ۱۵۴ به صورت سالانه به ادارات امور مالیاتی ابلاغ می‌شود.

۶-۷ اظهارنامه مالیاتی عملکرد مشاغل

بر اساس ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم مؤدیان موضوع این فصل مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم تا آخر خردادماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت کنند.

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل یا گروه‌هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مؤدیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤدی کمتر از یک سال مالی به فعالیت

اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می‌شود. حکم این تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر نخواهد بود.

۶-۸ فرم و نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی

فرم اظهارنامه‌های مالیاتی برای صاحبان مشاغل و برای هر یک از گروه‌های اول، دوم و سوم باید حداقل شامل موارد زیر باشد:

- گروه اول

- اطلاعات هویتی: شامل
 - ❖ اطلاعات هویتی و مکانی
 - ❖ مجوزهای فعالیت اقتصادی
- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق
- موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره
- واردات و صادرات کالاها و خدمات
- صورت حساب سود و زیان
- ترازنامه
- اطلاعات شرکا
- اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغلی

- گروه دوم

- اطلاعات هویتی:
 - ❖ اطلاعات هویتی و مکانی
 - ❖ مجوزهای فعالیت اقتصادی
- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق
- موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره
- صورت درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌های مربوط)
- اطلاعات اموال و دارایی‌ها مربوط به فعالیت شغلی

❖ اطلاعات شرکا

❖ اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغلی

- گروه سوم

- اطلاعات هویتی:

❖ اطلاعات هویتی و مکانی

❖ مجوزهای فعالیت اقتصادی

- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق
- خلاصه درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌های مربوط)
- اطلاعات شرکا
- اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغلی

نکته ۱: در مواردی که هر یک از اقلام اطلاعاتی فرم اظهارنامه مالیاتی صاحبان مشاغل برای هر یک از مؤدیان فاقد موضوعیت باشد، عدم تکمیل آن خللی به اعتبار اظهارنامه وارد نخواهد کرد.

نکته ۲: مؤدیان مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی خود را برای هر سال مالیاتی (به صورت انفرادی یا مشارکت) در موعد مقرر قانونی به صورت الکترونیکی از طریق درگاه‌های الکترونیکی سازمان تسلیم نمایند. سازمان می‌تواند در مواردی که مقتضی بداند تسلیم اظهارنامه غیر الکترونیکی را بپذیرد.

نکته ۳: تسلیم اظهارنامه در اجرای ماده ۱۷۸ قانون ارسال از طریق پست مورد پذیرش است.

۹-۶ معافیت‌ها و مبنای نرخ مالیات بر درآمد مشاغل

ماده ۱۰۱- درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیت فوق نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۲ به بعد جاری است.

نکته: بر اساس بند (الف) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور سقف معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی آن در سال ۱۳۹۶، مبلغ دویست و چهل میلیون (۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال در سال تعیین شده است که این میزان معافیت

مالیاتی برای اشخاص موضوع مواد (۵۷) و (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم مبلغ یک‌صد و هشتاد میلیون (۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تعیین گردیده است.

تبصره ۱- در مشارکت‌های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به طور مساوی بین آنان تقسیم و باقی‌مانده سهم هر شریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود. شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطا می‌گردد. در صورت فوت احد از شرکا وراثت وی به عنوان قائم‌مقام قانونی از معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت به شرح فوق استفاده نموده و این معافیت به طور مساوی بین آنان تقسیم و از درآمد سهم هر کدام کسر خواهد شد.

تبصره ۲- در صورتی که هر شخص حقیقی دارای بیش از یک واحد شغلی باشد، مجموع درآمد واحدهای شغلی وی با کسر فقط یک معافیت موضوع این ماده مشمول مالیات به نرخهای مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون می‌شود.

طبق ماده ۱۳۶ قانون مالیات‌های مستقیم وجوه پرداختی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی از طرف مؤسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقد بیمه عاید ذی‌نفع می‌شود از پرداخت مالیات معاف است.

طبق ماده ۱۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط این که اگر دریافت‌کننده مؤسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد.

در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب‌العلاج علاوه بر هزینه‌های مذکور هزینه مراقبت و توان بخشی آنان نیز قابل کسر از درآمد مشمول مالیات معلول یا بیمار یا شخصی که تکفل او را عهده‌دار است.

معافیت‌های مالیاتی مواد ۱۴۲، ۱۴۱، ۱۳۹، ۱۳۴ و ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم که شرح آنها در قسمت معافیت‌های مالیاتی فصل اشخاص حقوقی آمده است، در مورد مؤدیان این فصل نیز مصداق دارد که از تکرار آنها در اینجا صرف نظر می‌شود.

۱۰-۶ نرخ مالیات بر درآمد صاحبان مشاغل

مطابق ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (و از جمله مشاغل) به شرح زیر است:

۱. تا میزان ۵۰۰ میلیون ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ ۱۵ درصد
۲. نسبت به مازاد ۵۰۰ میلیون ریال تا میزان یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ ۲۰ درصد
۳. نسبت به مازاد یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ ۲۵ درصد در تبصره این ماده پیش‌بینی شده به ازای هر ۱۰ درصد افزایش درآمد اشخاص حقیقی نسبت به درآمد سال گذشته آنها یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود.

۱۰-۶ جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده

- عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر مشمول جریمه‌های معادل ده درصد (۳۰٪) مالیات متعلق می‌شود که غیرقابل بخشودگی است و همچنین محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی از تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود. ماده (۱۹۲)
- صاحبان مشاغل مکلف‌اند ظرف چهارماه از تاریخ شروع فعالیت مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی محل اعلام نمایند. عدم انجام دادن تکلیف فوق در مهلت مقرر مشمول جریمه ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات قطعی و نیز موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی از تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود. این حکم در مورد صاحبان مشاغلی که برای آنها از طرف مراجع ذی‌ربط پروانه یا مجوز فعالیت صادر گردیده است، نخواهد بود. (تبصره ۳ ماده ۱۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم)

- عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل $۵/۲\%$ مالیات به ازای هر ماه دیر کرد پس از اتمام سررسید مقرر می‌شود. (ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم)
- آن گروه از مؤدیانی که به موجب قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند، در صورت عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰% خواهند بود. (ماده ۱۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم)

مثال ۱: آقای محمدی صاحب نمایندگی یک مؤسسه است. اظهارنامه عملکرد ۱۳۹۵ خود را در تاریخ ۱۳۹۶/۳/۱۰ به شرح زیر تسلیم اداره امور مالیاتی کرده است. مطلوب است محاسبه مالیات بر درآمد عملکرد او:

فروش ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

قیمت تمام شده کالای فروش رفته ۳,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

هزینه اجاره ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

سایر هزینه ها ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

(معافیت موضوع ماده ۸۴ در سال مبلغ ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال است)

سود مشمول مالیات

$$- (۳,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰) = ۱,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

سود مشمول مالیات پس از کسر معافیت

$$۱,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۳۲۶,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱,۳۲۶,۰۰۰,۰۰۰ \text{ جدول ماده ۱۳۱}$$

$$۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۳۲۶,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = \underline{۸۱,۵۰۰,۰۰۰}$$

جمع مالیات عملکرد ۹۵ آقای محمدی

$$۲۵۶,۵۰۰,۰۰۰$$

مثال ۲: چهار شریک (الف، ب، ج، د) صاحب یک هتل در اصفهان هستند که اظهارنامه مالیات بر درآمد عملکرد سال ۱۳۹۶ خود را در موعد مقرر تسلیم اداره امور مالیاتی کرده‌اند. در صورتی که معافیت موضوع

ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم برای اشخاص حقیقی در سال ۱۳۹۶ مبلغ ۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، سهم معافیت هر یک از شرکا را تعیین کنید.

$$۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲ = ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{کل معافیت موضوع ماده ۱۰۱}$$

$$۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۴ = ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{معافیت سهم هر شریک}$$

مثال ۳: با توجه به اطلاعات مثال قبل در صورتی که ج و د رابطه زوجیت داشته باشند معافیت سهم الف را محاسبه کنید.

$$۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲ = ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{کل معافیت موضوع ماده ۱۰۱}$$

$$۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۴۳ = ۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{معافیت سهم شریک الف}$$

مثال ۴: کامران، ارسلان و حسام شرکا یک مؤسسه تبلیغاتی هستند که به نسبت ۱، ۲ و ۳ در سود و زیان شریک‌اند. اگر نتیجه عملکرد شرکت آنها مبلغ ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود باشد، مالیات سهم هر شریک را محاسبه کنید. (معافیت ماده ۸۲ را ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال در نظر بگیرید)

$$\frac{24.000.000 \times 2}{3} = ۱۶,۰۰۰,۰۰۰$$

$\begin{array}{l} 1 \\ 2 \\ 3 \\ 4 \\ 5 \\ 6 \end{array}$	$\left(\begin{array}{l} 1 \\ 2 \\ 3 \\ 4 \\ 5 \\ 6 \end{array} \right)$	$= ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۹۸۴,۰۰۰,۰۰۰$	$\xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} ۱,۸۰۰,۰۰۰$
		$= ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۹۸۴,۰۰۰,۰۰۰$	$\xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} ۴۲۱,۰۰۰,۰۰۰$
		$= ۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۹۸۴,۰۰۰,۰۰۰$	$\xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} ۷۱,۰۰۰,۰۰۰$

مثال ۵: زهرا، علی، مصطفی و حسن شرکا یک مؤسسه هستند که در سود و زیان به نسبت ۱، ۲، ۳، ۴ شریک‌اند ضمناً زهرا همسر علی است. اگر سود مندرج در اظهار نامه مالیاتی ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد ولی اداره دارایی مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از هزینه‌ها را نپذیرد سهم مالیات هر یک از شرکا را محاسبه کنید. (معافیت ماده ۸۴ در هر سال ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال در نظر بگیرید)

$$۲۴۰۰۰,۰۰۰ \times ۲ \div ۳ = ۱۶۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{معافیت هر شریک}$$

$$۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$900,000,000 \times \begin{cases} \frac{1}{10} = 90,000,000,000 - 0 = 90,000,000,000 & \xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} 90,000,000,000 \\ \frac{2}{10} = 180,000,000,000 - 16,000,000,000 = 1,984,000,000,000 & \xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} 26,400,000,000 \\ \frac{3}{10} = 270,000,000,000 - 16,000,000,000 = 2,984,000,000,000 & \xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} 38,100,000,000 \\ \frac{3}{10} = 360,000,000,000 - 16,000,000,000 = 2,984,000,000,000 & \xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} 51,600,000,000 \end{cases}$$

خلاصه فصل ششم

بر اساس ماده ۹۳ ق.م.م درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد. درآمد مشمول مالیات بر درآمد مشاغل عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهایی که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات صاحبان مشاغل بر اساس شاخص‌ها و معیارهایی از قبیل نوع و با حجم فعالیت گروه بندی می‌شوند در مواردی که صرفاً ارائه خدمات باشد ۵۰ درصد مبالغ تعیین شده ملاک عمل است. نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات مشاغل به دو روش است: (۱) از طریق رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حساب: (استهلاک + هزینه‌های قابل قبول) - (سایر درآمدها + فروش کالا و خدمات): درآمد مشمول مالیات؛ (۲) از طریق علی‌الرأس: مالیات علی‌الرأس مالیاتی است که مبانی محاسبه آن به جای اسناد و مدارک مؤدی، قرائن و ضرایب مالیاتی است (در بعضی از موارد خاص درآمد از طریق علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود). مثلاً در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان حسب مورد، تسلیم نشده باشد نحوه محاسبه مالیات از طریق علی‌الرأس = قرینه مالیاتی × ضریب مالیاتی. قرائن مالیاتی و ضرایب مالیاتی در فصل اول به آن پرداخته شده است. درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد

آن به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون مشمول مالیات خواهد بود. عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مالیات متعلق می‌شود که غیرقابل بخشودگی است.

خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل ششم

۱. کدام مورد جزو قرائن مالیاتی جهت محاسبه مالیات مشاغل نیست؟

- | | |
|------------------|-----------------|
| الف) خرید سالانه | ب) فروش سالانه |
| ج) درآمد ناویژه | د) حجم هزینه‌ها |

۲. برای محاسبه مالیات بر درآمد مشاغل پس از کسر معافیتها چگونه عمل می‌شود؟

- | | |
|------------------|-----------------|
| الف) طبق ماده ۸۴ | ب) فروش سالانه |
| ج) طبق ماده ۲۰ | د) حجم هزینه‌ها |

۳. عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر مشمول به معادل درصد مالیات به ازای هر ما دیرکرد است.

- | | |
|----------|--------|
| الف) ۲۵٪ | ب) ۱۰٪ |
| ج) ۳۰٪ | د) ۲۰٪ |

۴. عدم تسلیم اظهارنامه مالیات مشاغل در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل در همه مالیات تعلق می‌گیرد.

- | | |
|-----------|--------|
| الف) ۲,۵٪ | ب) ۱۰٪ |
| ج) ۳۰٪ | د) ۲۰٪ |

۵. مؤدیان که به موجب قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانون برای مشاغل هستند در صورت عدم ارائه دفاتر مشمول جرایم به نرخ خواهند بود.

- | | |
|---------------|--------|
| الف) ۲,۵ درصد | ب) ۱۰٪ |
|---------------|--------|

ج) ۴۰٪

د) ۲۰٪

۶. درآمد مشمول مالیات مؤدیان بر درآمد مشاغل عبارت‌اند از:

الف) کل فروش کالا به علاوه هزینه‌ها پس از کسر استهلاک مربوطه

ب) کل فروش کالا و خدمات

ج) کل فروش کالاها و خدمات + سایر درآمدهای آنان با نرخ ماده ۱۰۵

د) کل فروش کالاها و خدمات + سایر درآمدهای آنان پس از کسر هزینه‌ها و استهلاک

۷. آقای امین صاحب هتل زیبا است که دفاتر قانونی او مورد تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار گرفت و هیئت سه نفره نیز دفاتر را تأیید کرده است، قرار شده درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس و با اعمال ضریب ۸ درصد روی درآمد سالانه که ۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ است. محاسبه سود مالیات سالانه آقای امین چقدر است؟

الف) ۱۸,۰۰۰,۰۰۰

ب) ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰

ج) ۲۹۵,۰۰۰,۰۰۰

د) ۲۲۵,۰۰۰,۰۰۰

۸. درآمد شرکت‌هی مدنی و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه که عامل یا صاحب سرمایه شخصی باشد تابع مقررات است.

الف) مالیات بر درآمد اتفاقی

ب) مالیات بر درآمد شرکت

ج) مالیات بر درآمد مشاغل

د) مالیات بر درآمد حقوق

۹. آقای ب مالک هتلی است که اظهارنامه مالیاتی و حساب درآمد و هزینه خود را بر اساس دفاتر قانونی که مورد قبول حوزه مالیاتی قرار گرفته در موعد مقرر تسلیم حوزه ذی‌ربط کرده است. درآمد هتل سالانه دو میلیارد ریال و هزینه سالانه آن هشتصد میلیون ریال است، با فرض این که میزان معافیت سالانه موضوع ماده ۸۴ این قانون ۲۴ میلیون ریال باشد مالیات سالانه آقای ب چقدر است؟

الف) ۴۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ب) ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ج) ۲۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

د) ۲۱۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱۰. در یک مؤسسه سه نفر به صورت مشارکت مدنی یک‌ششم، دوششم و سه‌ششم شریک‌اند، اما طبق اساسنامه مؤسسه سود و زیان به نسبت مساوی بین شرکا تقسیم می‌شود. چنانچه سود سالانه شرکت مزبور مورد تأیید حوزه مالیاتی قرار گرفته باشد و سود سال ۹۷ این مؤسسه بالغ بر ۲۳۰ میلیون ریال و معافیت ماده ۸۴ سالانه مبلغ ۲۴ میلیون ریال باشد مالیات مجموع سه شریک چقدر است؟

- الف) ۶,۰۶۶,۶۶۷ ریال
ب) ۹,۱۰۰,۰۰۰ ریال
ج) ۶۵۰,۶۶۶,۶۶۷ ریال
د) ۳۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

خودآزمایی تشریحی فصل ششم

۱. آقایان باقری و سعیدی و خانم ایرانی که همسر آقای سعیدی است صاحبان یک هتل ۵ ستاره باشند و در نسبت سود و زیان به ترتیب ۲، ۴ و ۳ با هم شریک باشند، در صورتی که مالیات آنها با توجه به درآمد حاصل از مشتریان آنها در طی سال محاسبه می‌شود که به شرح زیر است:

با توجه به این که حدود ۱۰۰۰۰۰ نفر مسافر در طی سال که طی میانگین گرفته شده هر کدام ۷ شبانه‌روز را در هتل سپری کرده‌اند و خالص درآمد هر نفر در هر شب مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال است. مطلوب است:

الف) محاسبه خالص درآمد هتل.

ب) محاسبه مالیات قابل پرداخت هر شریک.

۲. آقایان احمدی و یوسفی و خانم ایرجی شرکای یک مؤسسه تحقیقاتی باشند، به طوری که به نسبت مساوی در سود و زیان شریک باشند اگر آقای احمدی و خانم ایرجی زن و شوهر باشند و مالیات محاسبه شده آقای احمدی ۳۶۰۰,۰۰۰ ریال و معافیت موضوع ماده ۸۴ سالانه ۲۴ میلیون ریال باشد مطلوب است:

الف) محاسبه مالیات خانم ایرجی

ب) خالص درآمد شرکت

۳. آقایان عباسی و عظیمی و خانم‌ها رحیمی و جلیلی شرکا یک مؤسسه حسابرسی باشند، به طوری که به نسبت‌های مساوی در سود و زیان شریک باشند و همچنین خانم رحیمی همسر آقای عباسی باشد و مالیات عملکرد ۱۳۹۶ محاسبه شده برای خانم رحیمی ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد مطلوب است محاسبه خالص درآمد شرکت در صورتی که معافیت ماده ۸۴ سالانه ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

۴. اگر الف و ب و ج شرکای یک مؤسسه تبلیغاتی باشند که به نسبت ۱ و ۲ و ۳ و ۴ در سود و زیان شریک‌اند و خالص درآمد ۱۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد. ضمناً بین شرکای ج و ب رابطه زوجیت وجود دارد و شریک ج زن است.

مطلوب است محاسبه مالیات هر یک از شرکا در صورتی که معافیت ماده ۸۴ سالانه ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

فصل هفتم

مالیات حق الوکاله

هدف کلی

آشنایی با حق الوکاله و روش محاسبه مالیات حق الوکاله وکلای دادگستری

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این فصل از شما انتظار می‌رود که بتوانید به سؤالات زیر پاسخ دهید:

۱. انواع حق الوکاله چگونه است.

۲. نرخ حق تمبر حق الوکاله چقدر است.

ماده ۱۰۳- وکلای دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند مکلفاند در وکالت‌نامه‌های خود رقم حق الوکاله ها را قید نمایند و معادل پنج درصد آن بابت علی‌الحساب مالیاتی

روی وکالت‌نامه تمبر الصاق و ابطال نمایند که در هر حال مبلغ تمبر حسب مورد نباید کمتر از میزان مقرر در زیر باشد:

(الف) در دعاوی و اموری که خواسته آنها مالی است پنج درصد حق الوکاله مقرر در تعرفه برای هر مرحله. (ب) در مواردی که موضوع وکالت مالی نباشد یا تعیین بهای خواسته قانوناً لازم نیست و همچنین در دعاوی کیفری که تعیین حق الوکاله به نظر دادگاه است پنج درصد حداقل حق الوکاله مقرر در آیین‌نامه حق الوکاله برای هر مرحله.

(ج) در دعاوی کیفری نسبت به مورد ادعای خصوصی که مالی باشد بر طبق مفاد حکم بند (الف) این ماده.

(د) در مورد دعاوی و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیرقضایی رسیدگی و حل و فصل می‌شود و برای حق الوکاله آنها تعرفه خاصی مقرر نشده است از قبیل اختلافات مالیاتی و عوارض توسعه معابر شهرداری و نظایر آنها میزان حق الوکاله صرفاً از لحاظ مالیاتی به شرح زیر:

تا ده میلیون (۱۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال مابه‌الاختلاف، پنج درصد؛

تا سی میلیون (۳۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال مابه‌الاختلاف، چهار درصد نسبت به مازاد ده میلیون (۱۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال،

از سی میلیون (۳۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال مابه‌الاختلاف به بالا سه درصد نسبت به مازاد سی میلیون (۳۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال منظور می‌شود و معادل پنج درصد آن تمبر باطل خواهد شد.

مفاد این بند درباره اشخاصی که وکالتاً در مراجع مذکور در این بند اقدام می‌نمایند (ولو این که وکیل دادگستری نباشند) نیز جاری است جز در مورد کارمندان مودی یا پدر، مادر، برادر، خواهر، پسر، دختر، نواده و همسر مؤدی.

تبصره ۱- در هر مورد که طبق مفاد این ماده عمل نشده باشد، وکالت وکیل با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی در هیچ یک از دادگاه‌ها و مراجع مزبور قابل قبول نخواهد بود مگر در مورد وکالت‌های مرجوعه از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها که محتاج به ابطال تمبر روی وکالت‌نامه نمی‌باشند.

تبصره ۲- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها مکلف‌اند از وجوهی که بابت حق‌الوکاله به وکلا پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را کسر و بابت علی‌الحساب مالیاتی وکیل تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند.

تبصره ۳- در صورتی که پس از ابطال تمبر تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود وکیل جدید مکلف به ابطال تمبر روی وکالت‌نامه مربوط نخواهد بود.

تبصره ۴- در مواردی که دادگاه‌ها حق‌الوکاله یا خسارت حق‌الوکاله را بیشتر یا کمتر از مبلغی که مأخذ ابطال تمبر روی وکالت‌نامه قرار گرفته است تعیین نمایند.

مدیران دفتر دادگاه‌ها مکلف‌اند میزان مورد حکم قطعی را به اداره امور مالیاتی مربوط اطلاع دهند تا مابه‌التفاوت مورد محاسبه قرار گیرد.

نکته: مالیات ذکر شده در این فصل به عنوان علی‌الحساب مالیات عملکرد و کلا در نظر گرفته خواهد شد. بدین صورت که تمامی وکلا نیز همانند سایر اشخاص، مشمول مالیات فصل مالیات بر درآمد مشاغل‌اند، با این تفاوت که مالیات‌های پرداخت شده طبق مقررات این فصل به عنوان علی‌الحساب های پرداختی از مالیات قطعی شده، کسر می‌شود.

مثال ۱: آقای کرمانی بابت اختلافی که با شهرداری داشت وکیلی را انتخاب کرد اگر شهرداری مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مطالبه کرده باشد ولی آقای کرمانی فقط ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن را قبول داشته باشد، مطلوب است محاسبه مالیات حق‌الوکاله.

$$\begin{cases}
 200,000,000 - 10,000,000 = 190,000,000 \\
 10,000,000 \times 5\% = 500,000 \\
 20,000,000 \times 4\% = 800,000 \\
 160,000,000 \times 3\% = \underline{4,800,000}
 \end{cases}$$

۶,۱۰۰,۰۰۰

مشمول مالیات

$$6,100,000 \times 5\% = 3,050,000$$

مالیات

مثال ۲: اگر اداره دارایی بابت مالیات سال ۸۴ شهرداری مبلغ ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مطالبه کند، ولی شهرداری اساساً مبلغ مذکور را نپذیرد و بابت رفع اختلاف خود وکیلی را اختیار کند، مطلوب است محاسبه مالیات حق الوکاله.

$$400,000,000 \left\{ \begin{array}{l} 400,000,000 - 10,000,000 = 390,000,000 \\ 10,000,000 \times 5\% = 500,000 \\ 20,000,000 \times 4\% = 800,000 \\ 370,000,000 \times 3\% = 11,100,000 \end{array} \right.$$

۱۲,۴۰۰,۰۰۰

مشمول مالیات

مالیات

$$12,400,000 \times 5\% = 620,000$$

خلاصه فصل هفتم

وکلاهی دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می کنند مکلفاند در وکالت نامه های خود رقم حق الوکاله ها را قید کنند و معادل ۵ آن را بابت علی الحساب مالیاتی روی وکالت نامه تمبر الصاق و ابطال نمایند. در مورد دعاوی و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیر قضایی رسیدگی و حل و فصل می شود میزان حق الوکاله از لحاظ مالیاتی به شرح زیر است:

- تا ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال ما به اختلاف ۵٪
- تا ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال مابه اختلاف ۴٪ چهار درصد نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال
- از ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال مابه اختلاف به بالا ۳٪ سه درصد نسبت به مازاد ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال منظور شده و معادل ۵ آن تمبر باطل خواهد شد.

دستگاه های دولتی و شهرداری ها مکلفاند وجوهی که بابت حق الوکاله به وکیل پرداخت می کنند ۵٪ آن را کسر و بابت علی الحساب مالیاتی به حساب دارایی واریز کنند. در پرونده های دولتی نیازی به ابطال تمبر روی وکالت نامه نیست.

خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل هفتم

۱. در صورتی که بعد از ابطال تمبر تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود وکیل جدید مکلف به انجام کدام یک از موارد زیر است؟

- الف) مکلف به ابطال تمبر روی وکالت‌نامه مربوطه نخواهد بود.
- ب) مکلف به ابطال تمبر روی وکالت‌نامه مربوطه خواهد بود.
- ج) بنا به دلخواه خود عمل خواهد کرد.
- د) به اجبار مکلف به ابطال تمبر روی وکالت‌نامه مربوطه خواهد بود.

۲. وزارتخانه‌ها مکلف‌اند از وجوهی که بابت حق‌الوکاله به وکلا پرداخت می‌کنند چند درصد آن را کسر و ظرف مدت چند روز به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند؟

- الف) ۱۰٪ آن را کسر و ظرف مدت ۵ روز
- ب) ۵٪ آن را کسر و ظرف مدت ۵ روز
- ج) ۱۰٪ آن را کسر و ظرف مدت ۱۰ روز
- د) ۵٪ آن را کسر و ظرف مدت ۱۰ روز

۳. معادل ۵٪ حق‌الوکاله که توسط وکلا تمبر ابطال و الصاق می‌شود چه نامیده می‌شود؟

- الف) کل مالیات حق‌الوکاله است.
- ب) علی‌الحساب مالیاتی است.
- ج) حق تمبر بوده و ربطی به مالیات ندارد
- د) مالیات عملکرد

۴. در کدام یک از موارد زیر کبلغ تمبر حسب مورد می‌تواند کمتر از میزان مقرر باشد؟

- الف) در دعاوی و اموری که خواسته آن‌ها مالی است
- ب) در مواردی که موضوع وکالت مالی نباشد یا تعیین بهای خواسته‌شده قانوناً لازم نیست.
- ج) در دعاوی کیفری نسبت به مورد ادعاشده خصوصی که مالی باشد.
- د) در دعاوی و اموری که مراجع اختصاصی قضایی رسیدگی و حل‌وفصل می‌شود.

۵. آقای الف وکالف یک شرکت خصوصی را برای دفاع مالیاتی از عملکرد دوره مالی ۸۵/۱۲/۱۹ طی یک وکالتنامه رسمی پذیرفته است. شرکت براساس اظهارنامه مالیاتی مالیات عملکردش در سال فوق را ۱۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال ابراز داشته است، درحالی که حوزه مالیاتی بر اساس برگ تشخیص مالیات ۱۷۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال مطالبه کرده است. کدام گزینه زیر نشان‌دهنده میزان حق الوکاله آقای الف است؟

- الف) ۸۰۰,۰۰۰ ریال
ب) ۵۰۰,۰۰۰ ریال
ج) ۱۹۰,۰۰۰ ریال
د) ۹۵,۰۰۰ ریال

۶. با توجه به سؤال ۵ آقای الف چه میزان باید حق تمبر ابطال کند؟

- الف) ۱۹۰,۰۰۰
ب) ۹۵,۰۰۰
ج) ۱,۳۰۰,۰۰۰
د) ۱,۴۰۰,۰۰۰

۷. در دعاوی و اموری که خواسته آن‌ها مالی باشد و در مراجع قضایی رسیدگی شود، مالیات حق الوکاله چگونه تعیین می‌شود؟

- الف) بر اساس نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ ق.م.م
ب) معادل ۵٪ جمع مبلغ محاسبه شده برای حق الوکاله
ج) معادل ۵٪ حق الوکاله مقرر در تعرفه برای هر مرحله
د) تا ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۵٪، ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مزاد بر ۴٪ و بیش از ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مزاد ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۳٪

۸. فرمانداری استان تهران بابت اختلاف مالی خود با شرکت فرهنگ به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که مراجع غیرقضایی رسیدگی می‌شود از وکالت آقای فرهادی استفاده می‌کند. حق الوکاله پرداختی به آقای فرهادی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. مبلغ تمبری که بابت حق الوکاله آقای فرهادی باید ابطال شود، چقدر است؟

- الف) ۱۷۰,۰۰۰
ب) ۵۰۰,۰۰۰

خودآزمایی تشریحی فصل هفتم

۱. اگر اداره دارایی بابت مالیات نقل و انتقال ملک مبلغ ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال از آقای میرنژاد مطالبه کند، ولی آقای میرنژاد اساساً مبلغ فوق را نپذیرد و برای رفع مشکل خود وکیل اختیار کند که وکیل مبلغ ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت حق الوکاله از آقای میرنژاد دریافت کند، مطلوب است محاسبه مالیات حق الوکاله.

۲. آقای مجیدی برای گرفتن پروانه ساخت زمین خود مبلغ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ پیش‌بینی کرده بود ولی با شهرداری دچار اختلاف شده است و به همین جهت وکیل را اختیار کرد تا بتواند پروانه ساخت را از شهرداری بگیرد. اگر مالیات محاسبه شده حق الوکاله مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال باشد، مطلوب است محاسبه مبلغی که شهرداری مطالبه کرده است.

۳. اگر خانم احمدی و امیری بابت طلب و بدهی خود توافق نداشته باشند و خانم احمدی وکیل را با حق الوکاله ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال برای رفع مشکل خود اختیار کنند، در صورتی که مبلغ مالیات ۳۶۵۰۰۰ ریال باشد مطلوب است:

الف) محاسبه مبلغ مشمول مالیات

ب) محاسبه مبلغ اختلاف

۴. آقای ترابی بابت عوارض شهرداری که ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است وکیل اختیار کرد، چون فقط مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن را قبول دارد مالیات حق الوکاله چقدر است؟

۵. اگر اداره دارایی بابت مالیات نقل و انتقال ملک ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از آقای الف مطالبه کند، ولی آقای الف اساساً مبلغ فوق را نپذیرد و برای رفع این مشکل وکیل اختیار کند که وکیل مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بابت حق الوکاله از آقای الف دریافت کند، مطلوب است محاسبه مالیات حق الوکاله.

۶. آقای حسنی بابت مالیات نقل و انتقال ملک خود ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از آقای احمدی مطالبه کرد، ولی آقای احمدی کل این مبلغ را قبول نداشت و وکیل اختیار کرد که حق الوکاله ایشان ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. مطلوب است محاسبه مالیات حق الوکاله.

۷. آقای سعیدی بابت اجاره ملک خود مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از آقای مددی مطالبه کرد ولی آقای مددی فقط مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن را قبول دارد اگر آقای سعیدی وکیل را اختیار می کند که مبلغ حق الوکاله او ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد. مبلغ مالیات حق الوکاله چقدر است؟

۸. اگر اداره دارایی بابت مالیات نقل و انتقال ملک مبلغ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از آقای کریمی ۸ مطالبه کند، ولی آقای کریمی اساساً این مبلغ را قبول نداشته باشد و برای رفع این مشکل وکیل اختیار کند که به او مبلغ ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت کند. مطلوب است محاسبه مالیات حق الوکاله.

فصل هشتم

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

هدف کلی

آشنایی با اشخاص حقوقی و محاسبه مالیات اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این فصل از شما انتظار می‌رود که بتوانید به سؤالات زیر پاسخ دهید:

۱. نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی را توضیح دهید.
۲. نحوه محاسبه مالیات اشخاص حقوقی چگونه است.
۳. معافیت‌ها و مشوق‌ها و درآمدهای مشمول مالیات به نرخ صفر و نرخ مالیات مقطوع اشخاص حقوقی چگونه است.
۴. تکالیف اشخاص حقوقی برای پرداخت مالیات چیست

مقدمه

همه شرکت‌ها، مؤسسات، شعب شرکت‌های خارجی و امثال آن که توسط اداره ثبت شرکت‌ها و مالکیت صنعتی (و یا تشکیلات قانونی) احراز هویت شده و به لحاظ قانونی ثبت می‌شوند. همچنین شرکت‌های دولتی، وزارت‌خانه‌ها، نهادهای عمومی و ... که بر اساس قانون و یا مصوبه، فعالیت می‌کنند یا این که فعالیت آن‌ها منوط به صدور مجوز مراجع قانونی است (مانند اتحادیه‌ها و مجامع صنفی، انجمن‌های حرفه‌ای، احزاب و ...) اشخاص حقوقی تلقی می‌شوند.

۸-۱ نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

مطابق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زبان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات قانون مذکور دارای نرخ جداگانه ای است، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵) خواهد بود.

تبصره ۱- در مورد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به منظور تقسیم سود تأسیس نشده‌اند، در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی باشند، از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات فعالیت انتفاعی آن‌ها مالیات به نرخ مقرر در این ماده وصول می‌شود.

تبصره ۲- اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران به استثنای مشمولان تبصره (۵) ماده (۱۰۹) و ماده (۱۱۳) این قانون از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی، دادن تعلیمات، کمک‌های فنی یا واگذاری فیلم‌های سینمایی از ایران تحصیل می‌کنند به نرخ مذکور در این ماده مشمول مالیات خواهند بود. نمایندگان اشخاص و مؤسسات مذکور در ایران نسبت به درآمدهایی که به هر عنوان به حساب خود تحصیل می‌کنند طبق مقررات مربوط به این قانون مشمول مالیات می‌باشند.

تبصره ۳- در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی، مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده است با رعایت مقررات مربوط از مالیات متعلق کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد است.

تبصره ۴- اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام با سهام‌الشرکه تبصره دریافتی از شرکت‌های سرمایه پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود.

تبصره ۵- در مواردی که به موجب قوانین مصوب وجوهی تحت عناوین دیگری غیر از مالیات بر درآمد از مأخذ درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل وصول باشد، مالیات اشخاص پس از کسر وجوه مزبور به نرخ مقرر مربوط محاسبه خواهد شد.

۸-۲ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی

بر اساس ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) بر اساس میزان سوددهی فعالیت و مقررات مواد (۹۴)، (۹۵) و (۹۷) این قانون و تبصره آن (مواد مربوط به تعیین درآمد مشمول مالیات بر درآمد مشاغل) تعیین می‌شود.

همان‌طور که در فصل مالیات بر درآمد مشاغل ذکر شد، نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی نیز قبل و پس از اجرای طرح جامع مالیاتی متفاوت بوده که به دلیل اهمیت موضوع مجدداً در این فصل نیز بیان می‌شود.

۸-۲-۱ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی پس از اجرای طرح جامع

مالیاتی

بر اساس ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی [و حقوقی] که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین‌شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق با مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه ها و اعمال مجازات عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست. حکم موضوع تبصره ماده (۲۳۹) این قانون در اجرای این ماده جاری است.

۸-۲-۲ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی قبل از اجرای طرح جامع

مالیاتی

۸-۲-۲ نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی قبل از اجرای طرح جامع مالیاتی

بر اساس تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ اصلاحیه مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.

بر اساس اصلاحیه مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم و قبل از اجرای طرح جامع مالیاتی نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی نیز به دو روش زیر است:

- از طریق رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حساب: در این روش در صورتی که مؤدی به تمامی تکالیف خود از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی و همچنین تحریر و نگهداری دفاتر قانونی و یا اسناد و مدارک حساب وفق آیین‌نامه اجرایی مربوط اقدام کند، درآمد مشمول مالیات به شرح زیر محاسبه می‌شود:

(استهلاک + هزینه های قابل قبول مالیاتی) - (سایر درآمدها + فروش کالا و خدمات) = درآمد مشمول مالیات

- از طریق علی‌الرأس: مالیات علی‌الرأس مالیاتی است که مبنای محاسبه آن به جای اسناد و مدارک مؤدی، قرائن و ضرایب مالیاتی است.

بر اساس ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در موارد زیر درآمد مشمول مؤدی از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد:

- در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان، حسب مورد تسلیم نشده باشد.

- در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید (منظور از محل کار در مورد اشخاص حقوقی نیز همان اقامتگاه قانونی آنها است مگر این که مؤدی قبلاً مرکز عملیات خود را برای ارائه دفاتر و اسناد و مدارک کتباً به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نموده باشد). در اجرای این بند هرگاه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید، چنانچه مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه‌های قابل قبول خودداری می‌شود

و در صورتی که مربوط به درآمد باشد درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی‌الرأس تعیین خواهد شد.

- در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل‌رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیئتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیئت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیئت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه فوق‌نظر خود را با توجیهات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا بر اساس آن اقدام گردد نظر هیئت با اکثریت منوط اعتبار است و نظر عضوی که در اقلیت قرار گیرد باید در صورت جلسه درج گردد در مواردی که هیئت نظر اداره امور مالیاتی را در مورد غیر قابل‌رسیدگی بودن دفاتر مؤدی مردود اعلام می‌کند باید مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی نیز اعلام نماید.

۸-۳ مالیات علی‌الرأس چگونه محاسبه می‌شود؟

در صورتی که مأمور تشخیص مالیات بنا به دلایل ذکر شده درآمد مشمول مالیات مؤدی را علی‌الرأس تشخیص دهد، ابتدا با تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا غیردولتی، ابتدا قرینه و با قرائن مرتبط بابت محاسبه مالیات علی‌الرأس را که در قانون و متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی است، انتخاب کرده و سپس با اعمال ضریب با ضرایب مقرر از روی دفترچه ضرایب مالیاتی در قرینه یا قرائن انتخابی درآمد مشمول مالیات مؤدی را محاسبه و مالیات او را تعیین و ابلاغ می‌کند. به طور خلاصه درآمد مشمول مالیات از روش علی‌الرأس به شرح زیر محاسبه می‌شود.

ضریب مالیاتی × قرینه مالیاتی = درآمد مشمول مالیات از روش علی‌الرأس

بر اساس ماده ۱۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم قبل از اصلاحیه اخیر قرائن مالیاتی عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس به کار می‌رود و فهرست آن به شرح زیر است:

۱. خرید سالانه.
 ۲. فروش سالانه.
 ۳. درآمد ناویژه.
 ۴. میزان تولید در کارخانه‌ها.
 ۵. ارزش حق واگذاری محل کسب.
 ۶. جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عابد دفترخانه اسناد رسمی می‌شود با میزان تمبر مصرفی آن‌ها.
 ۷. سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.
- و بر اساس ماده ۱۵۳ نیز ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آن‌ها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود.
- تبصره- در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضرایب به دست می‌آید، درآمد مشمول مالیات خواهد بود.
- توضیح این‌که دفترچه ضرایب مالیاتی حاوی فهرست مربوط به درآمد انواع فعالیت‌ها و ضرایب مربوط به آن‌ها را پس از تعیین در کمیسیون موضوع ماده ۱۵۴ به صورت سالانه به ادارات امور مالیاتی ابلاغ می‌شود.

۸-۴ معافیت‌ها، مشوق‌ها و درآمدهای مشمول نرخ صفر و نرخ مقطوع مالیاتی اشخاص حقوقی

ماده ۸۱- درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۶ ماده ۱۰۵- درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی متعارف و شرکت‌های تعاونی سهامی عام مشمول بیست و پنج درصد (۲۵٪) تخفیف از نرخ موضوع این ماده است.

تبصره ۷ ماده ۱۰۵- به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آن‌ها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال

قبل و ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

ماده ۱۳۲- درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود از تاریخ شروع بهره‌برداری با استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات است

الف) منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مؤدیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند و سازمان مذکور نیز مکلف به بررسی اظهار نامه و تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان بر اساس مستندات، مدارک و اظهار نامه مذکور است و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

ب) مالیات با نرخ صفر برای واحدهای تولیدی و خدماتی و سایر مراکز موضوع این ماده که دارای بیش از پنجاه نفر نیروی کار شاغل باشند چنانچه در دوره معافیت هر سال نسبت به سال قبل نیروی کار شاغل خود را حداقل پنجاه درصد (۵۰٪) افزایش دهند، به ازای هر سال افزایش کارکنان یک سال اضافه می‌شود تعداد نیروی کار شاغل و همچنین افزایش اشتغال نیروی کار در هر واحد با تأیید وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و ارائه اسناد و مدارک مربوط به فهرست بیمه تأمین اجتماعی کارکنان محقق می‌شود. در صورت کاهش نیروی کار از حداقل افزایش مذکور در سال بعد که از مشوق مالیاتی این بند استفاده کرده باشند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می‌شود افرادی که بازنشسته، بازخرید و مستعفی می‌شوند کاهش محسوب نمی‌گردد.

پ) دوره برخورداری محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای اقتصادی مذکور موضوع این ماده واقع در شهرک‌های صنعتی با مناطق ویژه اقتصادی به مدت دو سال و در صورت استقرار شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی در مناطق کمتر توسعه یافته، به مدت سه سال افزایش می‌یابد.

ت) شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است. اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی شامل ترازنامه و حساب سود و زیان طبق نمونه ای است که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود.

ث) به منظور تشویق و افزایش سرمایه‌گذاری‌های اقتصادی در واحدهای موضوع این ماده علاوه بر دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر حسب مورد، سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته و سایر مناطق به شرح زیر مورد حمایت قرار می‌گیرد:

- **در مناطق کمتر توسعه یافته:** مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر مذکور در صدر این ماده تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد با نرخ صفر محاسبه می‌شود و بعد از آن، مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.

- **در سایر مناطق:** پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات مذکور در صدر این ماده با نرخ صفر و پنجاه درصد (۵۰٪) باقی مانده با نرخ‌های مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود این حکم تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد، معادل سرمایه ثبت و پرداخت شده شود ادامه می‌یابد و بعد از آن صد درصد (۱۰۰٪) مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.

درآمد حمل‌ونقل اشخاص حقوقی غیردولتی، از مشوق مالیاتی جزءهای (۱) و (۲) این بند برخوردارند. اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع این ماده که قبل از این اصلاحیه تأسیس شده‌اند، در صورت سرمایه‌گذاری مجدد از مشوق این ماده می‌توانند استفاده کنند.

هرگونه سرمایه‌گذاری که با مجوز مراجع قانونی ذی‌ربط به منظور تأسیس توسعه، بازسازی و نوسازی واحدهای مذکور برای ایجاد دارایی‌های ثابت به استثنای زمین هزینه می‌شود مشمول حکم این بند است.

ج) استثنای زمین مذکور در انتهای بند (ت)، در مورد سرمایه‌گذاری اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای حمل‌ونقل، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری صرفاً به میزان تعیین‌شده در مجوزهای قانونی صادر شده از مراجع ذی‌صلاح، جاری نیست.

چ) در صورت کاهش میزان سرمایه ثبت و پرداخت شده اشخاص مذکور که از مشوق مالیاتی این ماده برای افزایش سرمایه استفاده کرده باشند، مالیات متعلق و جریمه‌های آن مطالبه و وصول می‌شود.

ح) در صورتی که سرمایه‌گذاری انجام شده موضوع این ماده با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام شده باشد، به ازای هر پنج درصد (۵٪)

مشارکت سرمایه گذاری خارجی به میزان ده درصد (۱۰٪) به مشوق این ماده به نسبت سرمایه ثبت و پرداخت شده و حداکثر تا پنجاه درصد (۵۰٪) اضافه می شود.

خ) شرکت های خارجی که با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی در ایران نسبت به تولید محصولات با نشان معتبر اقدام کنند، در صورتی که حداقل بیست درصد (۲۰٪) از محصولات تولیدی را صادر نمایند از تاریخ انعقاد قرارداد همکاری با واحد تولید ایرانی در دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر واحد تولیدی مذکور مشمول حکم این ماده بوده و در صورت اتمام دوره مذکور، از پنجاه درصد (۵۰٪) تخفیف در نرخ مالیاتی نسبت به درآمد ابرازی حاصل از فروش محصولات تولیدی در مدت مذکور در این ماده برخوردار می باشند

د) نرخ صفر مالیاتی و مشوقهای موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یک صد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران و پنجاه کیلومتری مرکز استان اصفهان و سی کیلومتری مراکز سایر استان ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری نفوس و مسکن نمی شود. واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه های ذی ربط و معاونت علمی و فناوری رئیس جمهور در هر حال از امتیاز این ماده برخوردارند. همچنین مالیات واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در کلیه مناطق ویژه اقتصادی و شهرک های صنعتی به استثنای مناطق ویژه اقتصادی و شهرک های مستقر در شعاع یک صد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران با نرخ صفر محاسبه می شود و از مشوق های مالیاتی موضوع این ماده برخوردارند. در خصوص مناطق ویژه اقتصادی و شهرک های صنعتی یا واحدهای تولیدی که در محدوده دو یا چند استان یا شهر قرار می گیرند، ملاک تعیین محدوده به موجب آیین نامه ای است که حداکثر سه ماه پس از تصویب این قانون با پیشنهاد مشترک وزارتخانه های صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و سازمان حفاظت محیط زیست تهیه و به تصویب هیئت وزیران می رسد.

ذ) فهرست مناطق کمتر توسعه یافته شامل استان، شهرستان، بخش و دهستان در سه ماهه اول در هر برنامه پنج ساله توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی با لحاظ شاخص های نرخ بیکاری و سرمایه گذاری در تولید تهیه می شود و به تصویب هیئت وزیران می رسد و تا ابلاغ فهرست جدید، فهرست برنامه قبلی معتبر است. تاریخ شروع فعالیت با تأیید مراجع قانونی ذی ربط، مناط اعتبار برای احتساب مشوق های مناطق کمتر توسعه یافته است.

ر) کلیه 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 پس از تاریخ لازم الاجرا شدن این ماده از پرداخت پنجاه

درصد (۵۰٪) مالیات بر درآمد ابرازی معاف می‌باشند. حکم این بند نسبت به درآمد حاصل از اعزام گردشگر به خارج از کشور مجری نیست.

ز) صددرصد (۱۰۰٪) درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی‌ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد با نرخ صفر مالیاتی مشمول مالیات است.

ژ) مالیات با نرخ صفر موضوع این قانون صرفاً شامل درآمد ابرازی به جز درآمدهای کتمان شده است. این حکم در مورد کلیه احکام مالیاتی با نرخ صفر منظور در این قانون و سایر قوانین مجری است.

س) معادل هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی در واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط که در قالب قرارداد منعقد شده با دانشگاه‌ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در چهارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می‌شود، مشروط بر این که گزارش پیشرفت سالانه آن به تصویب شورای پژوهشی دانشگاه‌ها و یا مراکز تحقیقاتی مربوطه برسد و ناخالص درآمد ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی آنها کمتر از پنج میلیارد (۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد (۱۰٪) مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود. معادل مبلغ منظور شده به حساب مالیات اشخاص مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.

دستورالعمل اجرایی این بند با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزرای امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت، علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی می‌رسد. ماده ۱۳- صددرصد درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است.

ماده ۱۳۴- درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه فنی و حرفه‌ای آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای، آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیر انتفاعی و مهدهای کودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذی‌ربط هستند، همچنین درآمد باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از وزارت ورزش و جوانان حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۳۸ مکرر: اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه، طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت کننده سود معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

تبصره ۱- استفاده کننده از معافیت موضوع این ماده تا دو سال نمی‌تواند آورده نقدی را از بنگاه تولیدی خارج کند. در صورت کاهش آورده نقدی به میزان ارزش روز معافیت استفاده شده، مالیات سال خروج آورده نقدی، اضافه می‌شود.

تبصره ۲- تشخیص تحقق به کارگیری آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه، طرح یا سرمایه در گردش با اداره امور مالیاتی حوزه مربوط است.

ماده ۱۳۹- الف) موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی (ع)، آستان حضرت معصومه (س)، آستان حضرت احمد ابن موسی (ع) (شاه چراغ)، آستان مقدس حضرت امام خمینی (ره)، مساجد، حسینیه‌ها، تکایا و سایر بقاع متبرکه از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع متبرکه به عهده سازمان اوقاف و امور خیریه است.

ب) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی سازمان هلال احمر جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف است.

ج) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی صندوق‌های پس‌انداز بازنشستگی و سازمان بیمه خدمات درمانی و سازمان تأمین اجتماعی و صندوق بیمه اجتماعی روستاییان و عشایر و همچنین حق بیمه و حق بازنشستگی سهم کارکنان و کارفرما و جریمه‌های دریافتی مربوط توسط آنها از پرداخت مالیات معاف است.

د) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات معاف است تشخیص مدارس علوم اسلامی با شورای مدیریت حوزه علمیه قم است.

ه) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی نهادهای انقلاب اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص نهادهای انقلاب اسلامی با هیئت وزیران است.

و) آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور که به مصرف عمران موقوفات برسد از پرداخت مالیات معاف است.

ز) درآمد اشخاص از محل وجوه بریه ولی فقیه خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است.

ح آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان بنا و تعمیر و نگهداری مساجد و مصلاها و حوزه‌های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه‌های دولتی مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانش‌آموزان و دانشجویان، کمک به مستضعفان و آسیب‌دیدگان حوادث ناشی از سیل، زلزله، آتش‌سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد، مشروط بر این که درآمد و هزینه‌های مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد و همچنین ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست در گروه‌های سنی و جنسی مختلف، مراکز نگهداری و مراقبت سالمندان، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و اشتغال مصدومان ضایعه نخاعی، معلولان جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانوار و دختران خودسرپرست، مراکز آموزش، توان‌بخشی و حرفه‌آموزی معلولان ذهنی و کودکان نابینا، کم‌بینا، کم‌شنوا و ناشنوا و سایر مراکز و اماکنی که بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی بهزیستی کشور قرار گیرند از پرداخت مالیات معاف است.

ط) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر آن که به موجب اساسنامه آن‌ها صرف امور مذکور در بند (ح) این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آن‌ها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره- کمک‌های نقدی و غیرنقدی که در هر سال مالی به مصرف نرسیده باشد بدون تعلق مالیات به سال مالی بعد منتقل می‌گردد.

ی) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی و همچنین حق عضویت اعضاء مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمن‌ها و تشکل‌های غیردولتی که دارای مجوز از مراجع ذی‌ربط باشند و جوهری که به موجب قانون و مقررات مربوط از درآمد یا حق‌الزحمه اعضای آن‌ها کسر و به حساب مجامع مزبور واریز می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است.

ک) موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر این که رسمیت آن‌ها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است.

ل) فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذی‌ربط)، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۱- وجوهی که از فعالیت‌های غیرانتفاعی و به منظور پیشبرد اهداف و وظایف اشخاص موضوع این ماده از راه برگزاری دوره‌های آموزشی، سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای و ... در چارچوب اساسنامه آنها تحصیل می‌شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت می‌کند از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۲- حکم تبصره (۲) ماده (۲) این قانون در مورد درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده جاری است.

تبصره ۳- آیین‌نامه اجرایی موضوع این ماده به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.

تبصره ۴- مفاد این ماده در مواردی که از طرف حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند بر اساس نظر مقام معظم رهبری انجام می‌گیرد.

تبصره ۵- درآمدها و عایدی حاصل از موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی اشخاص موضوع بندهای (ط) و (ک) از پرداخت مالیات معاف است. این حکم شامل درآمد شرکت‌های زیرمجموعه اشخاص مذکور نخواهد بود.

ماده ۱۴۱- صددرصد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیر نفتی و محصولات بخش کشاورزی و بیست درصد (۲۰٪) درآمد حاصل از صادرات مواد خام مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد. فهرست مواد خام و کالاهای نفتی به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تبصره ۱- درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت عبوری (ترانزیت) به ایران وارد می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد.

تبصره ۲- مفاد این ماده پس از اتمام دوره اجرای قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹/۱۵/۱۰ لازم الاجرا می‌شود.

ماده ۱۴۲- درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۴۳- معادل ده درصد از مالیات بر درآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس‌های کالایی پذیرفته شده و به فروش می‌رسد و ده درصد از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آن‌ها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود و پنج درصد از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آن‌ها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در این بورس‌ها یا بازارها هدف نشده‌اند با تأیید سازمان بخشوده می‌شود شرکت‌هایی که سهام آن‌ها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شود، در صورتی که در پایان دوره مالی به تأیید سازمان حداقل بیست درصد سهام شناور آزاد داشته باشند معادل دو برابر معافیت‌های فوق از بخشودگی مالیاتی برخوردار می‌شوند.

تبصره ۱- از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه شرکا در سایر شرکت‌ها مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود. از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد. انتقال‌دهندگان سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام مکلف‌اند قبل از انتقال مالیات متعلق را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

ادارات ثبت یا دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند در موقع ثبت تغییرات یا تنظیم سند انتقال حسب مورد گواهی پرداخت مالیات متعلق را اخذ و ضمیمه پرونده مربوط به ثبت یا انتقال کنند.

تبصره ۲- در شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس اندوخته صرف سهام مشمول مالیات مقطوع به نرخ نیم درصد (۵/۰) خواهد بود و به این درآمد مالیات دیگری تعلق نمی‌گیرد شرکت‌ها مکلف‌اند ظرف سی روز از تاریخ ثبت افزایش سرمایه آن را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

ماده ۱۴۳ مکرر- از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.

کارگزاران بورس‌ها و بازارهای خارجی از بورس مکلف‌اند مالیات یادشده را به هنگام هر انتقال از انتقال‌دهنده وصول و به حساب تعیین‌شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند و ظرف ده

روز از تاریخ انتقال، رسید آن را به همراه فهرستی حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال کنند.

تبصره ۱- تمامی درآمدهای صندوق سرمایه‌گذاری در چارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار موضوع بند ۲۴ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۸۷/۳/۲ معاف است و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یادشده مالیاتی مطالبه نخواهد شد.

تبصره ۲- سود کارمزد پرداختی یا تخصیصی اوراق بهادار موضوع تبصره ۱ این ماده به استثناء سود سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها و سود گواهی‌های سرمایه‌گذاری صندوق‌ها، مشروط به ثبت اوراق بهادار یاد شده نزد سازمان جزء هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات ناشر این اوراق بهادار محسوب می‌شود.

تبصره ۳- در صورتی که هر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران که سهامدار شرکت پذیرفته شده در بورس با بازار خارج از بورس، سهام یا حق تقدم خود را در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس خارجی بفروشد، از این بابت هیچ‌گونه مالیاتی در ایران دریافت نخواهد شد.

تبصره ۴- صندوق سرمایه‌گذاری مجاز به هیچ‌گونه فعالیت اقتصادی دیگری خارج از مجوزهای صادره از سوی سازمان نمی‌باشد.

ماده ۱۴۴- جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد، به طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های فرهنگ و آموزش عالی بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

ماده ۱۴۶- کلیه معافیت‌های مدت‌دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت مقررات مربوط تا انقضاء مدت به قوت خود باقی است.

تبصره- مالیات سود متعلق به قبوض اقساطی اصلاحات ارضی کماکان بخشوده خواهد بود.

ماده ۱۴۶ مکرر - معافیت‌های مذکور در مواد (۱۳۳)، (۱۳۴)، (۱۳۹) «به استثنای بندهای (الف)، (ب) و (ز) آن»، (۱۴۲)، (۱۴۳) و تبصره (۱) ذیل ماده (۱۴۳) مکرر) به عنوان مالیات به نرخ صفر منظور می‌شود.

تبصره ۱- ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (۹۵) این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌نماید به جز مورد بند (ح) ماده (۱۳۹) این قانون که مطابق ماده (۸۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ عمل می‌شود، شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین است و در صورت عدم ارائه اظهارنامه دفاتر و یا اسناد و مدارک مذکور، مؤدی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می‌شود. حکم این تبصره در خصوص مشمولان مواد (۱۴۴) و (۱۴۵) و بندهای (الف)، (ب) و (ز) ماده (۱۳۹) این قانون جاری نمی‌باشد. اجرای حکم این تبصره در خصوص اشخاص حقیقی مشمول ماده (۸۱) این قانون به صورت تدریجی و متناسب با ایجاد ظرفیتهای اجرایی اداری و حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور خواهد بود.

تبصره ۲- معادل اعتبار مالیاتی محاسبه شده به نرخ صفر موضوع این ماده از محل اعتبار جمعی - خرجی که همه ساله در بودجه سنواتی پیش‌بینی می‌شود به حساب اشخاص مذکور منظور می‌شود اعتبارات موضوع این تبصره تخصیص یافته تلقی می‌شود و در صورتی که اعتبارات مورد نیاز در یک سال مالی بیشتر از مبلغ مصوب در قانون بودجه کل کشور همان سال باشد مبلغ اعتبار جمعی - خرجی یادشده و متقابلاً منابع مربوط، با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی، تصویب هیئت وزیران و تصویب مجلس شورای اسلامی قابل افزایش است.

مناطق آزاد تجاری

طبق ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی و اصلاحیه‌های مربوط به آن، اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای بیست سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیئت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.

۸-۵ تکالیف مالیاتی مستمر اشخاص حقوقی

- تنظیم اظهارنامه‌های مالیاتی عملکرد سالانه حداکثر تا ۴ ماه پس از پایان سال مالی و تسلیم آن به سازمان امور مالیاتی و پرداخت مالیات ابرازی.

شایان ذکر است طبق ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکا و سهامداران و حسب مورد میزان سهم‌الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. پس از تسلیم اولین فهرست مزبور، تسلیم فهرست تغییرات در سنوات بعد کافی خواهد بود. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نمی‌باشند تهران است حکم این ماده در مورد کارخانه داران و اشخاص حقوقی در دوران معافیت نیز جاری خواهد بود.

نکته ۱: اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه که در فصل‌های مربوط پیش‌بینی شده است، نیستند.

نکته ۲: طبق ماده ۱۷۸ در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراقی که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آنها است به وسیله اداره پست واصل می‌گردد، تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز تاریخ تسلیم به مراجع مربوط تلقی خواهد شد.

- تکمیل و ارسال فهرست معاملات فصلی موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم هر سه ماه یکبار و در موعد مقرر قانونی به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی اعلان داشته است.
- تکمیل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی ارزش افزوده مربوط به هر دوره (فصل) و در وقت مقرر و پرداخت مالیات و عوارض متعلقه طبق مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده.
- ارسال فهرست مالیات بر حقوق کارکنان برای هر ماه تنظیم و در موعد مقرر (حداکثر تا پایان ماه بعد) و واریز همزمان مالیات متعلقه طبق ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم.
- پلمپ دفاتر مالی قانونی (روزنامه و کل) برای هر سال مالی قبل از شروع آن.

۸-۶ جرایم مالیاتی پیش‌بینی شده برای اشخاص حقوقی

- عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۳۰٪) مالیات متعلق می‌شود که غیر قابل بخشودگی است و همچنین محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی از تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود. (ماده ۱۹۲)
- عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ۲/۵ مالیات به ازای هر ماه دیر کرد پس از اتمام سررسید مقرر می‌شود. (ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم)
- آن گروه از مؤدیانی که به موجب قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ خواهند بود. (ماده ۱۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم)
- هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد. (ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم)

مثال ۱: شرکت کاردان که به کار تولید صنایع دستی اشتغال دارد اظهارنامه مالیاتی خود در سال ۱۳۹۵ را که بیانگر مبلغ ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود حاصل از فروش محصولات و ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود حاصل از فروش اموال و تجهیزات است، در موعد مقرر تحویل حوزه مالیاتی داده و اسناد و مدارک شرکت نیز مورد قبول اداره امور مالیاتی قرار گرفته است. درآمد مشمول مالیات سال ۱۳۹۵ شرکت چقدر است؟

نرخ مالیات بر درآمد عملکرد حاصل از فروش صنایع دستی به استناد ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم با نرخ صفر محاسبه شده اما نرخ سود فروش اموال و تجهیزات ۲۵٪ است.

$$۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰\% = ۰$$

$$۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مثال ۲: شرکت تولیدی خصوصی امید که دارای پروانه بهره‌برداری است پس از طی مراحل قانونی و با مجوز رسمی فعالیت خود را در سال ۱۳۹۵ شروع کرد و در همان سال اظهارنامه مالیاتی و اسناد و مدارک و دفاتر ارائه کرد که مورد قبول اداره امور مالیاتی قرار گرفت. در این اظهارنامه سود ابرازی ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اعلام شده است، مالیات شرکت امید در سال ۱۳۹۵ چقدر است؟

طبق ماده ۱۳۲ به نرخ صفر مشمول مالیات می شود:

$$۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۰ = ۰$$

مثال ۳: شرکت تولیدی الف دارنده پروانه بهرداری از وزارت صنعت، معدن و تجارت درآمد مشمول مالیات سال ۱۳۹۷ خود را به شرح زیر اعلام کرده است:

مبلغ یک میلیارد ریال درآمد حاصل از فعالیت تولیدی موضوع پروانه بهره‌برداری

مبلغ ششصد میلیون ریال درآمد حاصل از فعالیت‌های بازرگانی خارج از موضوع پروانه بهره‌برداری

مطلوب است: محاسبه مالیات سال ۱۳۹۷ شرکت با فرض این که شرکت به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم اظهارنامه مالیات و اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر عمل کرده باشد.

درآمد حاصل از فعالیت تولیدی موضوع پروانه بهره‌برداری به نرخ صفر و درآمد فعالیت بازرگانی به نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌شود:

$$۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۰ = ۰$$

$$۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۲۵ = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مثال ۴: شرکت کامیاب که بیش از ۲۰ درصد سهام آن شناور است سود عملکرد سال ۱۳۹۵ خود را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اعلام کرد که مورد تأیید اداره امور مالیاتی قرار گرفت. سهام این شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است، مالیات شرکت کامیاب را با توجه به ماده ۱۳۲ محاسبه کنید.

(طبق ماده ۱۴۳ ق.ق.م. ۲۰٪ مالیات محاسبه شرکت‌هایی که در بورس اوراق بهادار بخشوده می‌شود)

$$۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۲۵ = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۸۰ = ۶۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مثال ۵: شرکت مشهد، اظهارنامه و حساب سود و زیان و ترازنامه عملکرد سال ۱۳۹۷ خود را با ابراز ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات در مهلت مقرر قانونی به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط تسلیم کرده است. مالیات شرکت تعاونی مذکور را محاسبه کنید.

پاسخ: طبق تبصره ۶ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های تعاونی، مشمول ۲۵٪ تخفیف از نرخ موضوع این ماده می‌شود و با نرخ ۱۸,۷۵٪ محاسبه می‌شود. لذا:

$$۳۲,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۱۸,۷۵ = ۶,۰۰۰,۰۰۰$$

مثال ۶: شرکت فریمان با تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سودوزیان عملکرد سال ۱۳۹۷ در مهلت قانونی مبلغ ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود ابراز کرده است و دفاتر شرکت مورد قبول مأمور مالیاتی قرار گرفته است. این شرکت در عملکرد سال ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال زیان مورد تأیید اداره امور مالیاتی داشته است. مالیات ۱۳۹۶ مبلغ شرکت را محاسبه کنید.

پاسخ: بر اساس بند ۱۲ ماده ۱۴۸ زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز شود از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک پذیر است. بنابراین:

$$\text{مالیات} = ۳۷,۵۰۰,۰۰۰ = ۲۵\% \times ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مثال ۷: اگر در مسئله ۶ زیان احراز شده عملکرد سال ۱۳۹۶ شرکت ۴۸۰,۰۰۰,۰ ریال باشد مالیات شرکت را محاسبه کنید.

پاسخ: چون زیان مورد تأیید بیش از سود است نباید مالیات پرداخت شود.

مثال ۸: شرکت سهامی راه آسمان در یکی از شهرهای کوچک کشور که دارای جمعیتی کمتر از یک صد هزار نفر جمعیت است، فعالیت دارد. در مردادماه سال ۱۳۹۶ ملک متعلق به خود را که ارزش دفتری آن معادل ۲۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است، به مبلغ ۶۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال فروخته است. اداره امور مالیاتی در موقع صدور گواهی انجام معامله ماده ۱۸۷، بر اساس ماده ۵۹ مبلغ ۱,۰۵۰,۰۰۰ ریال بابت مالیات نقل و انتقال قطعی ملک وصول و گواهی مزبور را صادر کرده است شرکت مذکور اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان عملکرد سال ۱۳۹۶ خود را با ابراز ۸۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود در مهلت قانونی به اداره مالیاتی ذی‌ربط تسلیم کرده است در صورتی که ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از سود ابرازی سود حاصل از فروش ملک باشد مالیات شرکت را محاسبه کنید.

پاسخ: بر اساس ماده ۷۷ درآمد اشخاص حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان مشمول مقررات مالیات بر درآمد این فصل خواهد بود نرخ ۲۵٪ لیکن طبق تبصره ۴ آن شهرهای زیر یک صد هزار نفر جمعیت از حکم مفاد این ماده مستثنی است و مشمول مالیات مقطوع موضوع ماده ۵۹ (۵٪ ارزش معاملاتی ملک) هستند و با توجه به این که مالیات مذکور در زمان صدور گواهی پرداخت شده است، مجدداً مطالبه نخواهد شد.

$$\text{سود مشمول مالیات} = ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۸۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$\text{مالیات} = ۰۰۰.۱۱۲,۵۰۰ = ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%$$

مثال ۹: شرکت گل پرور اظهارنامه و حساب سود و زیان عملکرد سال ۱۳۹۵ خود را در مهلت قانونی با ابراز مبلغ ۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود تسلیم اداره مالیات مربوط کرده است. مأمور تشخیص مالیات دفاتر و اسناد و مدارک شرکت را رسیدگی و آنها را قبول کرده است، لکن مبلغ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ از هزینه‌های شرکت به علت عدم مطابقت با مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول پذیرفته است، در صورتی که سرمایه شرکت ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و سهامداران ۵ نفر باشند که یکی از آنها صاحب ۴۰٪ سهم شرکت و ۴ نفر دیگر هر کدام صاحب ۱۵٪ سهام شرکت باشند و مصوبه مجمع عمومی حاکی از تقسیم ۶۰٪ سود بوده و بقیه آن تقسیم نشده باشد. مالیات شرکت را محاسبه کنید.

پاسخ:

$$۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات}$$

میزان سرمایه و تعداد سهامداران و تصمیمات مجمع های عمومی و تقسیم شدن یا نشدن سود تأثیری در محاسبه مالیات ندارد.

مثال ۱۰: در مسئله ۹ اگر ۴۰ سهام شرکت بی نام باشد، مالیات را محاسبه کنید.

پاسخ: سهام با نام و بینام در محاسبه تأثیری ندارد.

مثال ۱۱: در مسئله ۹ اگر هزینه‌های شرکت با مقررات هزینه‌های قابل قبول تطبیق می‌کرد و قبول میشد مالیات شرکت را محاسبه کنید.

$$۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۰۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات}$$

مثال ۱۲: در مسئله ۹ اگر هزینه‌های شرکت قبول میشد و از کل سود ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن سود حاصل از فعالیت کشاورزی و ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن سود حاصل از صادرات کالا و ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از سود اوراق مشارکت باشد مالیات را محاسبه کنید.

پاسخ:

درآمد مشمول مالیات

$$۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۷۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات}$$

مثال ۱۳: مؤسسه با مسئولیت محدود اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۵ خود را همراه با ترازنامه و حساب سود و زیان با ابراز ارقام زیر تسلیم حوزه مالیاتی کرده است:

سود ناویژه حاصل از معاملات تجاری ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

مال الاجاره دریافتی از مستغلات ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

جمع درآمدها ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

کل هزینه ها ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال

سود ویژه ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال

از رقم هزینه ها ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال اختصاصاً مربوط به مستغلات و ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال اختصاصاً مربوط به معاملات تجاری است و بقیه یعنی ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال مشترک است. مطلوب است تعیین درآمد مشمول مالیات و مالیات شرکت:

(الف) در صورتی که ترازنامه و حساب سود و زیان مورد قبول اداره امور مالیاتی واقع شود.

(ب) در صورتی که تشخیص علی‌الرأس (فروش ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ضریب فروش ۱۵٪) محاسبه شود.

(الف) درآمد مشمول مالیات مستغلات $۹,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\%$ (۱)

به ازای ۲۲ میلیون درآمد ۱۰ میلیون سود تا ویژه است به ازای ۴ میلیون هزینه مشترک چه میزان متعلق به سود ناویژه است؟ (تقسیم به نسبت)

کل هزینه‌های مربوط به معاملات تجاری $۱,۸۱۸,۱۸۲ + ۷,۰۰۰,۰۰۰ = ۸,۸۱۸,۱۸۲$

سود خالص معاملات تجاری $۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۸,۸۱۸,۱۸۲ = ۱,۱۸۱,۸۱۸$

مالیات $۲,۵۴۵,۴۵۴ = ۸,۸۱۸,۱۸۲ + ۹,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%$

(ب) درآمد مشمول مالیات $۱۶,۵۰۰,۰۰۰ = ۷,۵۰۰,۰۰۰ + ۹,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%$

مالیات $۴,۱۲۵,۰۰۰ = ۱۶,۵۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%$

خلاصه فصل هشتم

مطابق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران

تحصیل می‌شود پس از وضع زیانهای حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق قانون مذکور دارای نرخ جداگانه ای است. مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهد بود.

بر اساس تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ اصلاحیه مصوب ۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم، بابت اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید در طی این مدت در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است قانون‌های مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود. قبل از اجرای طرح جامع مالیاتی نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به دو روش است:

الف) از طریق رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حساب در این روش در صورتی که مؤدی به تمامی تکالیف خود عمل کرده باشد درآمد مشمول مالیات برابر است با (فروش کالا و خدمات به علاوه سایر درآمدها) - (هزینه‌های قابل قبول مالیاتی + استهلاک).

ب) از طریق علی‌الرأس: مالیات علی‌الرأس مالیاتی است که به مبنای محاسبه آن به جای اسناد و مدارک مودی قراین و ضرایب مالیاتی است درآمد مشمول مالیات از روش علی‌الرأس: قرینه مالیاتی $\times$ ضریب مالیاتی. درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور و ... از پرداخت مالیات معاف است. طبق ماده ۱۳۲ به منظور تشویق و افزایش سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه‌یافته مالیات‌های سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد با نرخ صفر محاسبه می‌شود و بعد از آن، مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۰۵ این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود و در سایر مناطق ۵۰ درصد مالیات‌های سال بعد از دوره محاسبه مالیات مذکور با نرخ صفر و پنجاه درصد باقی مانده با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود فهرست مناطق کمتر توسعه یافته شامل استان، شهر، بخش و ... در سه ماهه اول در هر برنامه پنج ساله را سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌کند. ماده ۱۳۱ صددرصد درآمد صندوق حمایت از توسعه کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، دانشجویان و ... معاف از مالیات است. در این فصل معافیت‌های زیادی است که به آن پرداخته شده است طبق ماده‌های مختلف از قانون یکی از تکالیف مالیاتی اشخاص حقوقی تنظیم اظهارنامه‌های مالیاتی عملکرد سالانه حداکثر تا ۴ ماه پس از پایان سال مالی و تسلیم آن به سازمان امور مالیاتی و پرداخت مالیات ابرازی. عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مالیات می‌شود.

خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل هشتم

۱. شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران چند درصد مالیات آن‌ها بخشوده می‌شود؟

- الف) ۱۰ درصد
ب) ۲۵ درصد
ج) ۵ درصد
د) ۲۰ درصد

۲. نحوه محاسبه مالیات اشخاص چگونه است؟

- الف) جمع درآمدها ضرب در ۲۵٪
ب) جمع درآمدها پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات و معافیت‌های ضربدر ۲۵٪
ج) جمع درآمدها پس از کسر زیان‌های حاصل از منابع غیرمستعارف معافیت‌های مقرر ضربدر ۲۵٪
د) جمع درآمدها - هزینه‌ها $\times ۲۵\%$

۳. چند درصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می‌شود و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آنها صادر می‌شود از مشمول مالیات معاف است.

- الف) صفر
ب) ۵۰٪
ج) ۸۰٪
د) ۱۰۰٪

۴. برای محاسبه مالیات اشخاص حقوقی به چه نرخ عمل می‌شود؟

- الف) نرخ ۲۵٪
ب) به نرخ ۲۰٪
ج) طبق ماده ۲۰
د) طبق ماده ۱۳۱

۵. طبق ماده ۸۱ کدام مورد زیر از پرداخت مالیات معاف است؟

- الف) درآمد حقوق بخش دولتی
ب) درآمد حاصل از فعالیت کشاورزی
ج) درآمد حقوق افراد مستقر در منطق کمتر توسعه یافته

(د) درآمد مشاغل

۶. چند درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام مشمول مالیات به نرخ صفر می‌گردد؟

- (الف) ۱۰۰٪ (ب) ۳۰٪
(ج) ۵۰٪ (د) ۲۰٪

۷. عدم تسلیم اظهارنامه اشخاص حقوقی در موعد مقرر مشمول چند درصد جریمه می‌شود؟

- (الف) ۱۰۰٪ (ب) ۲۰٪
(ج) ۳۰٪ (د) ۲/۵٪

۸. آن گروه از مؤدیان که به موجب قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه به چه نرخی می‌شوند؟

- (الف) ۲۰٪ (ب) ۳۰٪
(ج) ۱۰۰٪ (د) ۲/۵٪

۹. از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام شرکا در سایر شرکت‌ها مالیات مقطوعی به چه نرخی وصول می‌شود؟

- (الف) ۴ درصد ارزش اسمی (ب) ۱۰ درصد ارزش اسمی
(ج) ۴ درصد ارزش مبادله شده (د) ۱۰ درصد ارزش مبادله شده

۱۰. شرکت خصوصی تولیدی ترابی که دارای پروانه بهره‌برداری است، مراحل قانونی را طی کرد و در سال ۱۳۹۷ مجوز رسمی فعالیت خود را دریافت نمود و نتیجه عملکرد سال ۱۳۹۷ بیانگر ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود است مبلغ مالیات چقدر است؟

- (الف) صفر (ب) ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

(د) ۵۰۰,۰۰۰ ریال

(ج) ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

خودآزمایی تشریحی فصل هشتم

۱. مالیات درآمد اشخاص حقوقی ایرانی غیرتجاری با چه نرخي مشمول مالیات می‌شود؟

۲. درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی پیمانکار ایرانی چگونه محاسبه می‌شود؟

۳. اندوخته هایی که مالیات آنها تا ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ پرداخت نشده با چه شرایطی مشمول مالیات نمی‌شود؟

۴. شرکت با مسئولیت محدود کوثر اظهارنامه و ترازنامه و صورتحساب سود و زیان عملکرد سال ۱۳۹۶ را با نشان دادن مبلغ ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود و پرداخت ۳۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال مالیات در تاریخ ۱۳۹۷/۰۴/۳۱ تسلیم اداره امور مالیاتی کرده است شرکای این شرکت عبارت اند از آقایان (الف) و (ب) و (ت) که میزان سهم‌الشرکه آنان به ترتیب ۲۰٪، ۳۰٪، ۵۰٪ است.

اداره امور مالیاتی ضمن رسیدگی به دفاتر و مدارک مبادرت به برگشت مبلغ ۲۵۰,۰۰۰,۰ ریال از اقلام هزینه‌ها به لحاظ فقدان مدارک مستند کرده و برگ تشخیص صادره در تاریخ ۱۳۹۷/۰۶/۱۵ به شرکت ابلاغ و با اعتراض شرکت پرونده در هیئت حل اختلاف مطرح و هیئت در تاریخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۵ مبادرت به پذیرش مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از هزینه‌های برگشت شده توسط اداره امور مالیاتی می‌کند. در صورتی که مسئولین شرکت در تاریخ ۱۳۹۷/۱۰/۱۵ قصد پرداخت مالیات متعلقه را داشته باشند، مطلوب است محاسبه مالیات متعلقه؟

۵. شرکت سهامی عام افق پذیرفته در بورس اوراق بهادار اظهارنامه و ترازنامه و صورتحساب سود و زیان عملکرد سال ۱۳۹۵ خود را با نشان دادن مبلغ ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود در ۱۵/۰۴/۱۳۹۶ تسلیم اداره امور مالیاتی می‌کند و با اظهارنامه مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مالیات می‌پردازد اداره امور مالیاتی از طریق

رسیدگی به دفاتر مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از حساب خرید کالا به دلیل فقدان مدارک مستند، مبلغ ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از سر فصل هزینه مسافرت به علت غیرمرتبط بودن و مبلغ ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از سرفصل هزینه‌های متفرقه را برگشت و برگ تشخیص صادره را در تاریخ ۱۳۹۶/۰۸/۲۰ به شرکت ابلاغ و شرکت قبولی خود را اعلام می‌کند و مانده بدهی خود را می‌پردازد. مطلوب است محاسبه مالیات متعلق.

۶. شرکت سهامی خاص جهان اظهارنامه و ترازنامه و صورتحساب سود و زیان عملکرد سال ۱۳۹۵ خود را با نشان دادن مبلغ ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در ۱۳۹۶/۰۴/۳۱ تسلیم اداره امور مالیاتی می‌کند. اداره امور مالیاتی در اجرای مفاد بند (۳) ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم دفاتر شرکت را مردود اعلام و با استفاده از مبانی ذیل مبادرت به تعیین درآمد می‌نماید:

درآمد جاری ماهانه یک باب واحد تولیدی متعلق به شرکت مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود سهام دریافتی از شرکت سرمایه پذیر دنیا مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

میزان فروش کالای لوازم خانگی در دفاتر ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده که میزان ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورده می‌شود. ضریب این فعالیت ۱۵٪ است.

شرکت مبلغ ۸۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا وارد کرده و آن را به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسانیده است. ضریب این فعالیت ۱۲٪ است برگ تشخیص در ۱۳۹۶/۰۶/۱۰ به شرکت ابلاغ و با اعتراض شرکت سرانجام پرونده در هیئت حل اختلاف مطرح و در تاریخ ۱۳۹۶/۸/۱۵ با تعدیل ۵٪ درآمد مشمول مالیات قطعی می‌شود و شرکت بدهی خود را در ۱۳۹۶/۰۸/۳۰ می‌پردازد. مطلوب است محاسبه مالیات قابل پرداخت.

۷. شرکت با مسئولیت محدود شکوفا متشکل از سه نفر شریک به نسبت های ۱ و ۲ و ۳ اظهارنامه و ترازنامه و صورتحساب سود و زیان عملکرد سال ۱۳۹۵ را با ابراز مبلغ ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال زیان در تاریخ ۱۳۹۶/۰۴/۳۱ تسلیم اداره امور مالیاتی کرده است. در صورتی که دریافتی این شرکت از بابت یک قرارداد پیمانکاری در سال ۱۳۹۵ مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد و به دلیل عدم ارائه اسناد و مدارک حساب توسط شرکت، درآمد مشمول مالیات شرکت از طریق علی‌الرأس تعیین شود مطلوب است محاسبه مالیات شرکت با فرض این که ضریب مربوط به این فعالیت طبق دفترچه ضرایب مالیاتی سال مربوط معادل ۱۲٪ باشد و دریافتی شرکت از کارفرما به عنوان قرینه مالیاتی استفاده شود.

۸. شرکت سهامی مشهد پذیرفته شده در بورس اظهارنامه و ترازنامه و صورتحساب عملکرد سال ۱۳۹۵ را با ابراز مبلغ ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود و مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مالیات در ۱۳۹۶/۰۴/۱۵ در ضمن پرداخت مالیات تسلیم اداره امور مالیاتی می‌کند. دفاتر شرکت در اجرای بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم مردود و اداره امور مالیاتی از مبانی ذیل مبادرت به تشخیص درآمد می‌نماید:

الف) درآمد جاری ماهانه یک باب واحد تولیدی متعلق به شرکت مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

ب) شرکت طبق دفاتر فروش کالای الف خود را مبلغ ۲,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ابزار کرده است. بهای تمام شده این کالا مبلغ ۱/۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ضریب این فعالیت ۱۵٪ است.

شرکت از بازار داخلی مبلغ ۱۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال خرید کالا داشته که در پایان سال ۲۰٪ آن باقی و بقیه را به مبلغ ۱,۴۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به فروش رسانیده و ضریب این فعالیت ۲۰٪ است.

سود سهام دریافتی از شرکت سرمایه گذاری امجدی مبلغ ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

سود سهام دریافتی از شرکت اکبری ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

برگ تشخیص در تاریخ ۱۳۹۶/۰۵/۰۵ به شرکت ابلاغ و مسئولان شرکت با مراجعه به اداره امور مالیاتی و تعدیل ۱۰٪ درآمد مشمول مالیات توسط رئیس امور حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم، قبولی خود را اعلام و بدهی خود را در ۱۳۹۶/۰۶/۱۵ می پردازد. مطلوب است محاسبه مبلغ پرداختی در این تاریخ؟

فصل نهم

آیین نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش های نگهداری

هدف کلی

آشنایی با نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری

هدف های یادگیری

پس از مطالعه این مباحث می توانید:

۱. مشخصات و ویژگی های دفاتر قانونی را بیان کنید.
۲. نحوه تحریر و نگهداری اسناد و مدارک حسابداری را توضیح دهید.

وزیر امور اقتصادی و دارایی به پیشنهاد شماره ۲۳۰۱۳ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور و به استناد ماده ۹۵ اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ آیین نامه اجرایی این ماده را به شرح زیر تصویب نمود:

«آیین‌نامه مربوط به نوع دفاتر اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری و نمونه اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم»

فصل اول - تعاریف

ماده ۱- در این آیین‌نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح ذیل به کار می‌روند:
سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور.

قانون: قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن.

دفتر روزنامه: دفتر روزنامه دفتری است که کلیه معاملات و رویدادهای مالی و محاسباتی با رعایت اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت، اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، در آن ثبت می‌گردد. دفتر مذکور می‌تواند به صورت دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) باشد.

دفتر کل: دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه برحسب سرفصل یا کدگذاری حساب‌ها در صفحات مخصوص آن ثبت می‌شود، به ترتیبی که تنظیم صورت‌های مالی لازم از آن امکان پذیر باشد. دفتر مذکور می‌تواند به صورت دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) باشد.

دفتر روزنامه و کل مشترک: دفتری است که دارای ستون‌هایی برای سرفصل‌های حساب‌های متفاوت باشد، به طوری که اشخاص حقوقی و حقیقی با ثبت و نگهداری دفتر مذکور بر طبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، بتوانند نتایج عملیات خود را از آن استخراج و صورت‌های مالی لازم را تهیه نمایند.

دفتر معین: دفتری است دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) که برای تفکیک و مجزا ساختن هر یک از حساب‌های دفتر کل برحسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود. کارت‌های حساب در حکم دفاتر معین است.

سایر دفاتر: دفاتری که به استناد مقررات قانونی مربوط از جمله قانون محاسبات عمومی و قانون شهرداری‌ها به عنوان دفاتر استفاده قرار می‌گیرند.

اظهاری نامه مالیاتی: اظهارنامه مالیاتی فرمی است به منظور درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، معافیت‌ها، درآمد مشمول مالیات، مالیات، بخشودگی مالیات و همچنین اطلاعات هویتی و مکانی حسب مورد که برای صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم بر حسب نوع و حجم فعالیت اشخاص مذکور مطابق نمونه‌هایی که توسط سازمان، تهیه و اعلام می‌شود.

سند حسابداری: فرمی است کاغذی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) که یک یا چند رویداد مالی و محاسباتی طبق اصول و ضوابط حسابداری در آن ثبت و حاوی تجزیه حساب‌ها و توضیحات مربوط متکی به مدارک بوده و با تأیید اشخاص مجاز، قابل ثبت در دفاتر است.

مدارک حساب: عبارت است از مستنداتی دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) که بیانگر وقوع یک یا چند فعالیت یا رویداد مالی یا محاسباتی بوده و اسناد حسابداری یا دفاتر بر مبنای آنها تنظیم و تحریر می‌شود.

صورتحساب فروش کالا یا ارائه خدمات: فرمی است که در موارد فروش کالا یا ارائه خدمات به صورت دستی یا شماره سریال چاپی یا ماشینی یا از طریق سامانه (صندوق فروش صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) صادر می‌شود.

سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش): پایانه‌ای است شامل سخت افزار و نرم افزار با امکان اتصال به سامانه سازمان، که قابلیت لازم از قبیل، ثبت خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌ها را حسب نوع و اندازه فعالیت واحد کسب و کار دارد.

مصرف کننده نهایی: شخص حقیقی است که کالا و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده نکند.

فصل دوم - گروه‌بندی مؤدیان صاحبان مشاغل

ماده ۲- صاحبان مشاغل بر اساس شاخص‌ها و معیارهایی از قبیل نوع و

فعالیت به شرح ذیل گروه‌بندی می‌شوند:

- گروه اول
- گروه دوم
- گروه سوم

الف) حجم فعالیت:

گروه اول

مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی‌ماه سال قبل از شروع سال مالیاتی ابلاغ شده باشد، هر کدام بیشتر از مبلغ سی میلیارد ریال باشد.

گروه دوم

مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی‌ماه سال قبل از شروع سال مالیاتی ابلاغ شده باشد، هر کدام بیشتر از مبلغ ده میلیارد تا سی میلیارد ریال باشد.

گروه سوم

مؤدیانی که در گروه‌های اول و دوم قرار نمی‌گیرند جزء گروه سوم محسوب می‌شوند.

تبصره ۱- در مواردی که صرفاً ارائه خدمات باشد ۵۰٪ مبالغ تعیین‌شده ملاک عمل است.

تبصره ۲- در مشارکت مدنی جمع مبلغ فروش کالا و خدمات و یا درآمد مشمول مالیات قطعی شده کلیه شرکای ملاک عمل است.

تبصره ۳- مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل بر اساس فعالیت مؤدی در سال قبل است.

ب) نوع فعالیت

اشخاص ذیل فارغ از حجم فعالیت موضوع بند الف فوق از لحاظ انجام تکالیف موضوع این آیین‌نامه جزء مؤدیان گروه اول محسوب می‌شوند.

دارندگان کارت بازرگانی (واردکنندگان و صادرکنندگان)؛

صاحبان کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی و بهره‌برداران معادن دارای جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذی‌ربط؛

صاحبان هتل‌های سه ستاره و بالاتر؛

صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، کلینیک‌های تخصصی؛

صاحبان مشاغل صرافى؛

فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارای مجوز فعالیت از وزارتخانه ذی‌ربط؛

تبصره ۱- مؤدیان مالیاتی که در هر گروه قرار می‌گیرند تا سه سال بعد از نظر انجام تکالیف قانونی در طبقات پایین‌تر قرار نخواهند گرفت.

تبصره ۲- در دو سال اول شروع فعالیت صاحبان مشاغل به استثناء مؤدیانی که بر اساس نوع فعالیت در گروه اول قرار می‌گیرند، انتخاب تکالیف قانونی مربوط به انتخاب مؤدی خواهد بود.

تبصره ۳- صاحبان مشاغلی که در گروه‌های دوم یا سوم قرار می‌گیرند می‌توانند در هر سال مالیاتی نسبت به انجام تکالیف گروه بالاتر اقدام نمایند. در این صورت مکلف به رعایت مقررات مربوط خواهند بود.

فصل سوم- اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه آن

ماده ۳- فرم اظهارنامه مالیاتی برای صاحبان مشاغل موضوع این آیین‌نامه برای هر یک از گروه‌های اول، دوم، سوم باید حداقل شامل موارد زیر باشد:

گروه اول:

اطلاعات هویتی

اطلاعات هویتی و مکانی مجوزهای فعالیت اقتصادی

درآمد مشمول مالیات بخشودگی‌های مالیاتی معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق.

موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره واردات و صادرات کالا و خدمات.

صورت حساب سودوزیان.

ترازنامه.

اطلاعات شرکا.

اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

گروه دوم:

۱- اطلاعات هویتی:

۱-۱- اطلاعات هویتی و مکانی.

۱-۲- مجوزهای فعالیت اقتصادی.

۲- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق.

- ۳- موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره
- ۴- صورت درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌های مربوط).
- ۵- اطلاعات اموال و دارایی‌ها مربوط به فعالیت شغلی.
- ۶- اطلاعات شرکا.
- ۷- اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

گروه سوم:

- ۱- اطلاعات هویتی:
 - ۱-۱- اطلاعات هویتی و مکانی
 - ۱-۲- مجوزهای فعالیت اقتصادی
- ۲- درآمد مشمول مالیات بخشودگی‌های مالیاتی معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق.
 - ۱-۲- خلاصه درآمد و هزینه اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌های مربوط
 - ۲-۲- اطلاعات شرکا.
- ۳-۲- اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغل

تبصره- در مواردی که هر یک از اقلام اطلاعاتی فرم اظهارنامه مالیاتی صاحبان مشاغل برای هر از مؤدیان فاقد موضوعیت باشد، عدم تکمیل آن خللی به اعتبار اظهارنامه وارد نخواهد کرد.

ماده ۴- مؤدیان موضوع این آیین‌نامه مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی خود را برای هر سال مالیاتی به صورت انفرادی یا مشارکت در موعد مقرر قانونی به صورت الکترونیکی از طریق درگاه‌های الکترونیکی سازمان تسلیم نمایند سازمان می‌تواند در مواردی که مقتضی بداند تسلیم اظهارنامه غیر الکترونیکی را بپذیرد. تبصره- تسلیم اظهارنامه در اجرای ماده ۱۷۸ قانون موردپذیرش است.

فصل چهارم - مشخصات دفاتر

ماده ۵- انواع دفاتر موضوع این آیین‌نامه عبارت‌اند از:

- دفتر روزنامه
- دفتر کل
- دفتر روزنامه و کل مشترک
- دفتر معین

فصل پنجم - تکالیف مؤدیان در خصوص نگهداری دفاتر و با اسناد مدارک

ماده ۶- مقررات مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک:

الف) صاحبان مشاغلی که در گروه اول قرار می‌گیرند و کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک با رعایت موارد زیر می‌باشند:

رویدادهای مالی باید بر اساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل شود.

مؤدیانی که دفاتر دستی نگهداری می‌نمایند مکلف‌اند برای هر سال مالیاتی فقط از دفاتری که طی سال مالیاتی قبل نزد مراجع قانونی ذی‌ربط ثبت شده استفاده نمایند. در مواردی که دفاتر ثبت شده مذکور در هر سال برای ثبت عملیات مالی مؤدیان تا پایان سال مالیاتی کفایت ننمایند، مجاز به استفاده دفاتر ثبت شده در همان سال می‌باشند.

مؤدیان برای استفاده از سیستم الکترونیکی (نرم‌افزار) جهت ثبت رویدادهای مالی خود، مکلف‌اند از نرم‌افزارهای مورد قبول که دارای ویژگی‌ها، معیارها و ضوابطی که نرم‌افزار باید دارا باشد را اعلان عمومی کند.

۳-۱- استفاده از نرم‌افزارهای قبلی تا مدت سه سال پس از لازم‌الاجرا شدن اصلاحیه قانون (۱۳۹۵/۱/۱) مجاز خواهد بود. استفاده از نرم‌افزارهای مذکور بعد از مهلت فوق‌الذکر منوط به مطابقت آن با ویژگی‌ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان است.

مؤدیان مکلف‌اند تا قبل از مطابقت نرم‌افزار مورد استفاده با ویژگی‌ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان حداقل ماهی یک بار خلاصه عملیات داده شده به ماشین الکترونیکی را در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل کنند.

در اجرای این بند، سازمان می‌تواند به منظور بررسی انجام وظایف محوله از ظرفیت علمی و تخصصی اشخاص حقوقی و دولتی استفاده نماید.

۴- نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

۵- اشتباه در شماره‌گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از ثبت دفاتر در مراجع قانونی ذی‌ربط در صورت احراز خللی به اعتبار دفاتر وارد نخواهد کرد.

۶- نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت) در دفاتر دستی ممنوع است.

۷- دفاتر و اسناد حسابداری می‌بایست بر اساس واحد پول رایج کشور و همچنین به زبان فارسی تحریر گردد.

۸- در مواردی که دفاتر موضوع این آیین‌نامه توسط مقامات قضائی یا سایر مراجع قانونی و یا به عللی خارج از اختیار مؤدی از خارج شود و صاحب دفاتر از تاریخ وقوع این امر حداکثر ظرف دو ماه دفاتر جدید ثبت و عملیات آن مدت را در دفاتر جدید تحریر کند و تأخیر عملیات در این مدت به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

۹- تأخیر تحریر دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتأسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد سایر اشخاص از تاریخ شروع فعالیت تا دو ماه مجاز خواهد بود.

۱۰- اشخاصی که دارای شعبه هستند مکلف‌اند با توجه به روش‌های حسابداری مورد عمل خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر ثبت شده باشند، لااقل سالی یکبار تا قبل از بستن حساب‌ها و در غیر این صورت عملیات هر ماه را تا پایان ماه بعد در دفاتر مرکز ثبت کنند.

۱۱- ثبت دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر این که تا تاریخ ثبت هیچ‌گونه فعالیت مالی و پولی صورت نگرفته باشد، مجاز است.

۱۲- ارائه دفاتر سفید و نانویس در حکم عدم ارائه مدارم محسوب می‌شود.

۱۳- مؤدیان مکلف به نگهداری دفاتر، باید نسبت به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک اقدام و در صورت درخواست اداره امور مالیاتی ارائه نمایند. در مورد نگهداری دفاتر و اسناد مدارک به صورت ماشینی اطلاعات باید به همان قالبی (فرمتی) که تولید ارسال یا دریافت شده، نگهداری شود.

ب- صاحبان مشاغلی که در گروه دوم قرار می‌گیرند مکلف‌اند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا، خدمات و دارایی و سایر اسناد هزینه‌های انجام شده را به تفکیک و به ترتیب تاریخ وقوع هر یک از رویدادهای مالی نگهداری و صورت درآمد و هزینه خود را ماهانه به شرح فرم پیوست (۱) بر اساس آن تنظیم کنند.

پ- صاحبان مشاغلی که در گروه سوم قرار می‌گیرند مکلفاند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا و خدمات و سایر اسناد هزینه های انجام شده را نگهداری و خلاصه درآمد و هزینه سالانه خود را به شرح فرم پیوست (۲) بر اساس آن تنظیم نمایند.

ت - مؤدیانی که رویدادهای مالی خود را به صورت ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) ثبت و نگهداری می‌نمایند (به استثنای مؤدیان گروه اول) نیازی به ارائه دفاتر به صورت دستی ندارند نگهداری اسناد و مدارک حساب به صورت ماشینی یا دستی الزامی است.

فصل ششم - تکالیف صاحبان مشاغلی که از سامانه صندوق فروش صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش استفاده می‌نمایند:

ماده ۷- صاحبان مشاغلی که نسبت به نصب و استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) اقدام می‌نمایند، در صورت رعایت آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون در نگهداری و ارائه اطلاعات مربوط، تکلیفی برای نگهداری دفاتر موضوع این آیین‌نامه نخواهند داشت. اشخاص حقوقی مشمول حکم این ماده نمی‌باشند.

فصل هفتم - صورتحساب فروش و نحوه صدور و ارائه آن

ماده ۸- مؤدیان موضوع این آیین‌نامه باید در موارد فروش کالا و ارائه خدمات صورت حساب نوع اول یا نوع دوم حسب مورد به شرح زیر صادر و نگهداری کنند:

۱- صورتحساب نوع اول باید دارای شماره سریال چاپی یا ماشینی حسب مورد، تاریخ و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی با نام شخص حقوقی شماره اقتصادی نشانی کامل و کد پستی فروشنده و خریدار و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.

تبصره- در صورت فروش به مصرف‌کننده نهایی درج مشخصات خریدار از نظر این آیین‌نامه الزامی نمی‌باشد.

۲- صورتحساب نوع دوم که صرفاً در موارد استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) صادر می‌شود باید دارای شماره سریال ماشینی، تاریخ و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی

شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی، کامل و کدپستی فروشنده و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.

۳- صورت حساب نوع سوم (صورتحساب الکترونیکی) که دارای شماره سریال ماشینی، تاریخ و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی شماره اقتصادی، نشانی کامل و کد پستی فروشنده و خریدار و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ بوده و از طریق سامانه ثبت برخط معاملات صادر و دارای کد رهگیری سازمان امور مالیاتی کشور باشد.

در مورد بندهای ۱ و ۲ فوق تا زمانی که شماره اقتصادی صادر نشده است درج شماره اقتصادی صادر نشده است درج شماره یا شناسه ملی در صورتحساب الزامی است. درج شناسه کالا در صورتحساب معاملات الزامی می‌باشد.

فصل هشتم - سایر مقررات

ماده ۹- تغییر در روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالیاتی یا دوره مالی حسب مورد مجاز نخواهد بود.

ماده ۱۰- هر یک از دفاتر مزبور می‌تواند به صورت ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) و دستی نگهداری شود و مؤدیانی که از هر یک از روش‌های فوق استفاده می‌نمایند، مکلف به رعایت الزامات مربوط طبق این آیین‌نامه در هر یک از روش‌های مذکور حسب مورد می‌باشند.

ماده ۱۱- سازمان می‌تواند تمام یا برخی از مؤدیان موضوع این آیین‌نامه را طبق اعلام کتبی به مؤدی ذی‌ربط حداکثر از شش ماه پس از پایان هر سال مالیاتی جهت اجرا از ابتدای سال مالی بعد به نگهداری دفاتر و اسناد حسابداری به ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) مکلف نماید.

ماده ۱۲- اشخاصی که دفاتر و اسناد حسابداری خود را به صورت ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) نگهداری می‌نمایند مکلف‌اند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی‌ربط، هنگام رسیدگی ضمن ارائه دستورالعمل نحوه کار با نرم‌افزار مالی و حسابداری مربوط، رمز دسترسی لازم به اصلاحات نرم افزار را ارائه نمایند، در غیر این صورت در حکم عدم تسلیم دفاتر خواهد بود.

ماده ۱۳- مؤدیانی که از دفاتر و اسناد حسابداری ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) استفاده می‌نمایند، مکلف‌اند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی‌ربط، اطلاعات مورد نیاز برای رسیدگی را در لوح فشرده، به مأموران یادشده ارائه نمایند.

ماده ۱۴- مؤدیانی که از دفاتر و استاد حسابداری دستی استفاده می‌نمایند، مکلف‌اند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی‌ربط دفاتر و اسناد و مدارک را برای رسیدگی به مأموران مالیاتی یادشده ارائه نمایند.

فصل نهم - نحوه ارائه دفاتر و اسناد و مدارک

ماده ۱۵- دفاتر، صورت درآمد و هزینه ماهانه، خلاصه درآمد و هزینه سالانه و اسناد مدارک حسب مورد با درخواست کتبی اداره امور مالیاتی و یا گروه رسیدگی در روز و محل تعیین‌شده در برگ درخواست ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک (محل اقامتگاه قانونی مؤدی و یا محلی که قبلاً به صورت مکتوب به اداره امور مالیاتی اعلام شده است و یا محل اداره امور مالیاتی حسب مورد به نوع حسابرسی مالیاتی) تحویل و توسط امور مالیاتی صورت مجلس می‌گردد.

فصل دهم - موارد رد دفاتر

ماده ۱۶- تخلف از تکالیف مقرر در این آیین‌نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر است

- ۱- در صورتی که دفاتر ارائه شده نزد مراجع ذی ربط به ثبت نرسیده باشد یا فاقد یک یا چند برگ باشد.
- ۲- عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز.
- ۳- تأخیر تحریر دفاتر روزنامه بیش از ۱۵ روز تأخیر تحریر دفتر کل زائد بر حد مندرج در این آیین‌نامه.
- ۴- عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکز طبق مقررات آیین‌نامه.
- ۵- در مواردی که دفاتر مزبور به ادعای مؤدی از دسترس وی خارج شده باشد و غیراختیاری بودن موضوع مورد تأیید بالاترین مسئول اداره امور مالیاتی ذی‌ربط قرار نگیرد.
- ۶- عدم تطبیق مندرجات دفاتر قانونی با اطلاعات موجود در سیستم‌های ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی)، در مورد اشخاصی که از سیستم‌های مذکور استفاده می‌نمایند.
- ۷- جای سفید گذاشتن بیش از حد در دفتر روزنامه.
- ۸- عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر ثبت شده اعم از تحریر شده و نانویس.
- ۹- تغییر نرم افزار حسابداری مورد استفاده در طی سال مالیاتی بدون اطلاع قبلی اداره امور مالیاتی ذی‌ربط.

- ۱۰- تغییر روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالیاتی یا دوره مالی.
- ۱۱- تحریر دفاتر به غیر از پول رایج کشور و زبان فارسی
- ۱۲- حذف برخی از عملیات در دفاتر الکترونیکی

تبصره - در مورد بند ۸ این ماده چنانچه سفید ماندن برای ثبت تراز افتتاحی باشد موجب رد دفاتر نخواهد بود و همچنین سفید ماندن.

ذیل صفحات دفتر در آخر هر روز یا هر هفته یا هرماه به شرطی که اسناد دارای شماره ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود، به اعتبار دفتر خللی وارد نمی‌آورد.

ماده ۱۷- هیئت سه نفری حسابرسان موضوع بند ۳ ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) در صورتی که با توجه به دلایل توجیهی مؤدی و نحوه تحریر دفاتر و رعایت استانداردهای حسابداری و درجه اهمیت ایرادات مطروحه از سوی اداره امور مالیاتی و رعایت واقعیت امر احراز نمایند که ایرادات مزبور به اعتبار دفاتر خللی وارد نمی‌نماید، مکلف است نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و استاد مدارک اعلام نمایند.

تبصره- در اجرای مقررات تبصره ماده ۹۷ قانون، مفاد این فصل به مدت سه سال (عملکرد سال ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷) و صرفاً در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی به صورت کامل اجرا نشده است، جاری است.

خلاصه فصل نهم

فصل اول - تعاریف

اصطلاحاتی از قبیل دفتر روزنامه دفتر کل دفتر معین، اظهارنامه مالیاتی، سند حسابداری و... تعریف شده است. مثال: دفتر روزنامه دفتری است که کلیه معاملات و رویدادهای مالی و محاسباتی با رعایت اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت، اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری در آن ثبت می‌شود. دفتر روزنامه می‌تواند به صورت دستی یا ماشینی باشند.

فصل ۲- گروه‌بندی مؤدیان صاحبان مشاغل

صاحبان مشاغل بر اساس شاخص‌ها و معیارهایی از قبیل نوع و یا حجم گروه‌بندی می‌شوند. بر اساس حجم فعالیت به ۳ گروه تقسیم‌بندی می‌شوند.

فصل ۳- اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه آن است. فرم اظهارنامه مالیاتی برای صاحبان مشاغل موضوع این آیین‌نامه برای هر یک از گروه‌های اول، دوم و سوم باید حداقل موارد را شامل مثال: ۱- اطلاعات هویتی، ۲- اطلاعات هویتی و مکانی، ۳- مجوزهای فعالیت اقتصادی، ۴- درآمد مشمول مالیات، ۵- بخشودگی های مالیاتی ۶- معافیت‌های قانونی، ۷- مالیات متعلق و... .

فصل ۴- مشخصات دفاتر

فصل ۵- تکالیف مؤدیان در خصوص نگهداری دفاتر اسناد و مدارک. مثلاً رویدادهای مالی باید بر اساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل شود و نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت) در دفاتر دستی ممنوع است.

فصل ۶- تکالیف صاحبان مشاغلی که از سامانه صندوق فروش ماشینی (مکانیزه) استفاده می‌کنند. صاحبان این مشاغل در صورت رعایت آیین‌نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون در نگهداری و ارائه اطلاعات مربوط، تکلیفی برای نگهداری دفاتر موضوع این آیین‌نامه نخواهد داشت.

فصل ۷- صورتحساب فروش و نحوه صدور و ارائه آن است.

خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل نهم

۱. دفتری است که دارای ستون‌هایی برای سرفصل‌های حساب‌های متفاوت است، به طوری که اشخاص حقیقی و حقوقی با ثبت و نگهداری دفتر مذکور برطبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری بتواند نتایج عملیات خود را از آن استخراج و صورت‌های مالی لازم را تهیه کند.

- | | |
|-------------------|----------------------------|
| الف) دفتر روزنامه | ب) دفتر روزنامه و کل مشترک |
| ج) دفتر کل | د) دفتر معین |

۲. فرمی است کاغذی یا ماشینی که یک یا چند رویداد مالی و محاسباتی طبق اصول و ضوابط حسابداری در آن قابل ثبت در دفاتر است؟

- | | |
|----------------------|-------------------|
| الف) دفتر روزنامه | ب) مدارک حسابداری |
| ج) اظهارنامه مالیاتی | د) سند حسابداری |

۳. صاحبان مشاغل بر اساس و به دو گروه تقسیم می‌شوند.

- | | |
|-------------------|-------------------|
| الف) حجم فعالیت | ب) نوع طرز فعالیت |
| ج) نوع حجم فعالیت | د) هیچ کدام |

۴. صاحبان بیمارستان‌ها، کلینیک‌های تخصصی در کدام گروه صاحبان مشاغل دسته‌بندی می‌شوند؟

- | | |
|-----------------------------|-----------------------|
| الف) بر اساس حجم فعالیت | ب) بر اساس نوع فعالیت |
| ج) بر اساس نوع و حجم فعالیت | د) هیچ کدام |

۵. فرمی است به منظور درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و ... و همچنین بر اساس اطلاعات هویتی و مکانی بر حسب نوع و حجم و فعالیت اشخاص مطابق نمونه‌هایی که توسط سازمان تهیه و اعلام می‌شود.

- | | |
|-----------------|----------------------|
| الف) دفتر کل | ب) دفتر روزنامه |
| ج) سند حسابداری | د) اظهارنامه مالیاتی |

۶. شخص حقیقی که کالا و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری می‌کند.

- | | |
|---------------------|---------------------|
| الف) مؤدیان | ب) مصرف کننده نهایی |
| ج) مصرف کننده واسطه | د) گزینه الف و ب |

خودآزمایی تشریحی فصل نهم

۱. انواع دفاتر را نام برده و آن‌ها را توضیح دهید؟

۲. فرمی است کاغذی یا ماشینی که یک یا چند رویداد مالی و محاسباتی طبق اصول و ضوابط حسابداری در آن ثبت و حاوی تجزیه حساب‌هاست.

۳. صاحبان مشاغل به چند گروه تقسیم می‌شوند؟ بر چه اساس و شاخصی گروه‌بندی می‌شوند؟

۴. صاحبان مشاغل بر اساس حجم فعالیت به چند گروه تقسیم‌بندی می‌شوند هر گروه را توضیح دهید؟

۵. اظهارنامه مالیاتی را تعریف کنید؟

۶. حداقل موارد گروه اول برای اظهارنامه مالیاتی چیست؟ چهار مورد را بیان کنید؟

Rashtian.ir

فصل دهم

هزینه‌های قابل قبول مالیاتی

هدف کلی

آشنایی با هزینه‌های قابل قبول مالیاتی

هدف‌های یادگیری

پس از مطالعه این مباحث می‌توانید:

۱. هزینه‌های قابل قبول مالیاتی را تعریف کنید.
۲. شرایط پذیرش هزینه‌های قابل قبول مالیاتی را بیان کنید.
۳. شروط جبران خسارت وارده به فعالیت و دارایی مؤسسه را بیان کنید.

۱-۱۰ هزینه‌های قابل قبول

بر اساس ماده ۱۴۷ ق.م.م هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌شود عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حدنصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده، ولی پرداخت آن به موجب قانون یا مصوبه هیئت‌وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

تبصره ۱- از لحاظ مقررات این فصل، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که مکلف به نگهداری دفاتر می‌باشند، در حکم مؤسسه محسوب می‌شوند. همچنین هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در مورد سایر صاحبان مشاغل نیز قابل پذیرش است.

تبصره ۲- هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند.

تبصره ۳- پذیرش هزینه‌های پرداختی قابل قبول مالیاتی موضوع این قانون که به شیوه تهاتری انجام نشود از مبلغ پنجاه میلیون (۵۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال به بالا منوط به پرداخت یا تسویه وجه آن از طریق سامانه (سیستم) بانکی خواهد بود.

ماده ۱۴۸- هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق است به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است:

- ۱- قیمت خرید کالای فروخته‌شده و یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده
- ۲- هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه به شرح زیر:
 - الف) حقوق یا مزد اصلی و مزایای مستمر اعم از نقدی یا غیرنقدی (مزایای غیرنقدی به قیمت تمام شده برای کارفرما).
 - ب) مزایای غیرمستمر اعم از نقدی و غیرنقدی از قبیل خواربار، بهره‌وری، پاداش، عیدی، اضافه‌کار، هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت نصاب هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوایج مؤسسه ذی‌ربط طبق آیین‌نامه‌ای که

از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد تعیین خواهد شد.

ج) هزینه‌های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه‌های بهداشتی و عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان.

د) حقوق بازنشستگی وظیفه پایان خدمت طبق مقررات استخدامی مؤسسه و خسارت اخراج و بازخرید طبق قوانین موضوعه مازاد بر مانده حساب ذخیره مربوط.

ه) وجوه پرداختی به سازمان تأمین اجتماعی طبق مقررات مربوط و همچنین تا میزان سه درصد (۳٪) حقوق پرداختی سالانه بابت پس انداز کارکنان بر اساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

و) معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به منظور تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه ذخیره می‌شود. این حکم نسبت به ذخایری که تاکنون در حساب بانک‌ها نگهداری شده است نیز جاری خواهد بود.

ز) پرداختی به بازنشستگان مؤسسه حداکثر تا سقف یک دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون.

۳- کرایه محل مؤسسه در صورتی که اجاری باشد مال‌الاجاره پرداختی طبق سند رسمی و در غیر این صورت در حدود متعارف.

۴- اجاره بهای ماشین‌آلات و ادوات مربوط به مؤسسه در صورتی که اجاری باشد.

۵- مخارج سوخت، برق، روشنایی، آب، مخابرات و ارتباطات.

۶- وجوه پرداختی بابت انواع بیمه مربوط به عملیات و دارایی مؤسسه.

۷- حق‌الامتياز پرداختی و همچنین حقوق و عوارض و مالیات‌هایی که به سبب فعالیت مؤسسه به شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به آن‌ها پرداخت می‌شود (به استثنای مالیات بر درآمد و ملحقات آن و سایر مالیات‌هایی که مؤسسه به موجب مقررات این قانون ملزم به کسر از دیگران و پرداخت آن است و همچنین جرایمی که به دولت و شهرداری‌ها پرداخت می‌گردد).

۸- هزینه‌های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه بر اساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۹- هزینه‌های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی مؤسسه مشروط بر این که:

اولاً- وجود خسارت محقق باشد.

ثانیاً- موضوع و میزان آن مشخص باشد.

ثالثاً- طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده و یا در هر صورت از طریق دیگر جبران نشده باشد آیین‌نامه احراز شروط سه‌گانه مذکور در این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۱۰- هزینه‌های فرهنگی، ورزشی و رفاهی کارگران پرداختی به وزارت کار و امور اجتماعی حداکثر معادل ده هزار (۱۰,۰۰۰) ریال به ازای هر کارگر.

۱۱- ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد، مشروط بر اینکه:

اولاً- مربوط به فعالیت مؤسسه باشد.

ثانیاً- احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد.

ثالثاً- در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود. آیین‌نامه مربوط به این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۱۲- زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک پذیر است.

۱۳- هزینه‌های جزئی مربوط به محل مؤسسه که عرفاً به عهده مستأجر است در صورتی که اجاری باشد.

۱۴- هزینه‌های مربوط به حفظ و نگهداری محل مؤسسه در صورتی که ملکی باشد.

۱۵- مخارج حمل و نقل.

۱۶ هزینه‌های ایاب و ذهاب پذیرایی و انبارداری

۱۷- حق الزحمه‌های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق‌العمل، دلالی، حق‌الوکاله، حق‌المشاوره، حق حضور، هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری و بازرسی هزینه نرم افزاری طراحی و استقرار سیستم‌های مورد نیاز مؤسسه، سایر هزینه‌های کارشناسی در ارتباط با فعالیت مؤسسه و حق الزحمه بازرسی قانونی.

۱۸- سود کارمزد و جریمه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکت‌های واسطاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.

۱۹- بهای ملزومات اداری و لوازمی که معمولاً ظرف یک سال از بین می‌روند.

۲۰- مخارج تعمیر و نگهداری ماشین‌آلات و لوازم کار و تعویض قطعات یدکی که به عنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد.

۲۱- هزینه‌های اکتشاف معادن که منجر به بهره‌برداری نشده باشد.

۲۲- هزینه‌های مربوط به حق عضویت و حق اشتراک پرداختی مربوط به فعالیت مؤسسه.

۲۳- مطالبات لاوصول به شرط اثبات آن از طرف مؤدی مازاد برمانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.

۲۴- زبان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط یک روش یک‌نواخت طی سال‌های مختلف از طرف مؤدی.

۲۵- ضایعات متعارف تولید.

۲۶- ذخیره مربوط به هزینه‌های پرداختنی قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد.

۲۷- هزینه‌های قابل قبول مربوط به سال‌های قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد.

۲۸- هزینه خرید کتاب و سایر کالاهای فرهنگی - هنری برای کارکنان و افراد تحت تکفل آن‌ها تا میزان حداکثر پنج درصد (۵٪) معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون به ازای هر نفر.

۲۹- ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی.

تبصره ۱- هزینه‌های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه تشخیص داده می‌شود و در این ماده پیش‌بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه‌های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.

تبصره ۲- مدیران و صاحبان سرمایه اشخاص حقوقی در صورتی که دارای شغل موظف در مؤسسات مذکور باشند جزء کارکنان مؤسسه محسوب خواهند شد، ولی در مؤسساتی که غیر اشخاص حقوقی باشند حقوق و مزایای صاحب مؤسسه و اولاد تحت تکفل و همسر نامبرده به استثنای هزینه سفر و

فوقالعاده مسافرت مربوط به شغل که مشمول مقررات جزء (ب) بند (۲) این ماده خواهد بود جزء هزینه‌های قابل قبول منظور نخواهد شد.

تبصره ۳- در محاسبه مالیات شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی، ذخایر موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۱۵) قانون شرکت‌های تعاونی مصوب ۱۳۵۰/۳/۱۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن و در مورد شرکت‌ها و اتحادیه‌هایی که وضعیت خود را با قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۷۰/۶/۱۳ تطبیق داده‌اند یا بدهند، ذخیره موضوع بند (۱) و حق تعاون و آموزش موضوع بند (۳) ماده (۲۵) اخیرالذکر جزء هزینه محسوب می‌شود.

ماده ۱۴۹- آن قسمت از دارایی‌های استهلاک‌پذیر که بر اثر به کارگیری یا گذشت زمان یا سایر عوامل و بدون توجه به تغییر قیمت‌ها ارزش آن تقلیل می‌یابد و همچنین هزینه‌های تأسیس، قابل استهلاک بوده و هزینه استهلاک آن‌ها جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود. مقررات مربوط به استهلاک‌های دارایی‌های استهلاک‌پذیر شامل جداول استهلاک‌ها و چگونگی اجرای آن با رعایت استانداردهای حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۱- افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی، با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود. در زمان فروش یا معاوضه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور می‌شود.

آیین‌نامه اجرائی این تبصره در مورد نحوه تجدید ارزیابی، فروش و استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده و سایر الزامات و ترتیبات اجرایی که با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود، به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تبصره ۲- در صورتی که بر اثر فروش مال قابل استهلاک یا مسلوب‌المنفعه شدن ماشین‌آلات زبانی متوجه مؤسسه گردد زیان حاصل معادل ارزش مستهلک نشده دارایی منهای حاصل فروش (در صورت فروش) یک‌جا قابل احتساب در حساب سود و زیان همان سال است حکم این تبصره در مورد دارایی‌های تجدید ارزیابی شده نسبت به ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی جاری است.

خودآزمایی چهارگزینه‌ای فصل دهم

۱ پذیرش هزینه‌های پرداختی قابل قبول مالیاتی که به صورت تهاتر انجام نشود از مبلغ ریال به بالا منوط به پرداخت یا تسویه وجه آن از طریق سامانه بانکی خواهد بود.

(ب) ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

(الف) ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

(د) ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

(ج) ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۲. چند درصد حقوق پرداخت شده سالانه بابت پس‌انداز کارکنان جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است؟

(ب) ۲٪

(الف) ۲٫۵٪

(د) ۵٪

(ج) ۳٪

۳. پرداخت به بازنشستگان مؤسسه حداکثر تا چه مبلغ جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است؟

(الف) معادل مبلغ معافیت ماده ۸۴

(ب) معادل مبلغ یک دوازدهم معافیت ماده ۸۴

(ج) معادل مبلغ دوازده برابر معافیت ماده ۸۴

(د) معادل مبلغ دو دوازدهم معافیت ماده ۸۴

۴. اجاره بهای ماشین‌آلات در چه صورت جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است؟

(الف) ماشین‌آلات خریداری شده باشد.

(ب) ماشین‌آلات مستهلک شده باشد.

(ج) ماشین‌آلات دست دوم باشد

(د) ماشین‌آلات اجاره شده باشد.

۵. به ازای هر کارگر تا سقف چه مبلغ از هزینه‌های فرهنگی و ورزشی و رفاهی پرداختی به وزارت کار و امور رفاهی جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است؟

- الف) ۱۰,۰۰۰ ریال
ب) ۱۰۰,۰۰۰ ریال
ج) ۵۰۰,۰۰۰ ریال
د) ۵۰,۰۰۰ ریال

خودآزمایی تشریحی فصل دهم

۱. در چه صورتی هزینه‌های مربوط به خسارت وارده به فعالیت یا دارایی مؤسسه جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است؟
۲. درمورد این که ذخیره به خدمات پس از فروش اشخاص حقوقی جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب شود، توضیح دهید.
۳. پنج مورد از هزینه‌های قابل قبول مالیاتی را بنویسید.