

# آشنایی با قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم

کد موضوعی: ۲۳۰

شماره مسلسل: ۱۳۶۹۶

خردادماه ۱۳۹۳

معاونت پژوهش‌های اقتصادی

دفتر: مطالعات برنامه‌بودجه

## به نام خدا

### فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۱.....	مقدمه
۳.....	باب اول - اشخاص مشمول مالیات (مواد (۱) و (۲) قانون مالیات‌های مستقیم)
۳.....	۱. تعریف مالیات و مشخصه‌های اصلی آن
۳.....	۲. چه افرادی توانایی پرداخت مالیات دارند؟
۵.....	۳. چه اشخاصی باید مالیات پرداخت کنند؟
۹.....	باب دوم - مالیات بر دارایی یا مالیات بر ثروت
۹.....	۱. مالیات بر ارث
۱۳.....	۲. مالیات بر اراضی بایر
۱۴.....	۳. حق تمیر
۱۸.....	باب سوم - مالیات بر درآمد (املاک، حقوق، مشاغل، اشخاص حقوقی و درآمدهای اتفاقی)
۱۸.....	۱. مالیات بر درآمد املاک
۲۴.....	۲. مالیات بر درآمد مشاغل
۳۳.....	۳. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۴۰.....	۴. مالیات بر درآمد اتفاقی
۴۳.....	۵. مالیات بر حقوق و دستمزد
۴۷.....	باب چهارم - معافیت‌ها، هزینه‌های قابل قبول، جرائم، ابلاغ و... در قانون مالیات‌های مستقیم
۴۷.....	۱. هزینه‌های قابل قبول
۴۷.....	۲. معافیت‌ها، تشویق‌ها و جریمه‌ها
۶۳.....	باب پنجم - سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی (فرآیند دادرسی یا دادخواهی مالیاتی)
۶۳.....	۱. مراحل دادرسی مالیاتی
۶۷.....	۲. دادخواهی یا دادرسی در مراجع قضایی
۶۹.....	منابع و مأخذ



## آشنایی با قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم

### چکیده

گسترش تعهدات دولت در عرصه اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق اهدافی چون رشد اقتصادی، تثبیت قیمت‌ها، افزایش اشتغال، توزیع عادلانه درآمد و... هزینه‌های دولت را به شدت افزایش داده است. بدیهی است تأمین مالی چنین هزینه‌هایی مستلزم ایجاد منابع درآمدی برای دولت است و در این بین، درآمدهای مالیاتی نقش مهمی را ایفا می‌کنند.

مالیات‌ها عمدتاً به دو دسته مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌شوند: مالیات مستقیم، عموماً نوعی از مالیات است که مؤدی نمی‌تواند آن را به دیگری انتقال دهد، لذا طبق این تعریف، مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر دارایی، مالیات بر ارث و... از زمره مالیات‌های مستقیم به‌شمار می‌روند. مالیات غیرمستقیم نیز به مالیاتی اطلاق می‌شود که بار مالیاتی آن به آسانی قابل انتقال به دیگری است و مالیات بر ارزش‌افزوده یا مالیات بر فروش و حقوق گمرکی در این طبقه قرار می‌گیرند.

هدف از این گزارش، آشنایی با برخی جزئیات اجرایی مهم مربوط به قوانین و مقررات قانون مالیات‌های مستقیم است که حدود ۶۰ درصد درآمدهای مالیاتی دولت طی سال‌های اخیر از محل این نوع از مالیات‌ها کسب شده است.

### مقدمه

مالیات‌ها، یکی از ابزارهای اصلی تأمین‌کننده درآمدهای عمومی بودجه سالیانه دولت هستند که طی سال‌های اخیر، بیش از ۳۰ درصد درآمدهای بودجه‌ای دولت را تشکیل داده‌اند. مالیات‌ها، وجوه اجباری، غیرجبرانی و غیرقابل برگشتی هستند که برای مقاصد عمومی توسط دولت مطالبه می‌شوند.

مالیات‌ها عموماً به‌طور مستقیم و بر درآمد و ثروت اشخاص و یا به‌طور غیرمستقیم و بر مصرف کالاها و خدمات وضع می‌شوند.

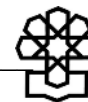
نخستین نظام مالیات‌های مستقیم کشور در سال ۱۳۴۵ طراحی و از پیروزی انقلاب دستخوش

تغییراتی شد که نتیجه آن قانون جدید مالیات‌های مستقیم بود که در سوم اسفندماه ۱۳۶۶ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. در ۷ اردیبهشت‌ماه ۱۳۷۱؛ اصلاحاتی در این قانون رخ داد و به دنبال آن، اصلاحات دیگری نیز انجام شد که عمده‌ترین آن، اصلاحیه قانون در ۲۷ اسفندماه ۱۳۸۰ بود.<sup>۱</sup>

هدف اصلی این گزارش آشنایی با برخی ترتیبات اجرایی مهم مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه ۱۳۸۰ است و در این راستا، گزارش حاضر در ۵ محور اصلی تنظیم شده است. در بخش نخست، مالیات‌ها و مشخصه‌های اصلی آن تعریف شده و اصل توانایی پرداخت در وضع مالیات تبیین شده است. بخش‌های دوم و سوم به ترتیب به شرح انواع مختلف مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد اختصاص یافته است. در بخش چهارم، معافیت‌ها، جرائم، هزینه‌های قابل قبول و... مورد بررسی قرار گرفته و در بخش پنجم از گزارش حاضر به واکاوی فرآیند دادرسی یا دادخواهی مالیاتی پرداخته شده است.

۱. برای اطلاعات بیشتر مراجعه کنید به:

الهام میرتهامی و سعید توتونچی‌ملکی، «با نمایندگان مردم در مجلس هشتم ۲۲. مقدمه‌ای بر مالیات‌ها»، مرکز پژوهش‌های مجلس، دفتر مطالعات اقتصادی، شماره مسلسل: ۸۹۱۱



## باب اول - اشخاص مشمول مالیات (مواد (۱) و (۲) قانون مالیات‌های مستقیم)

### ۱. تعریف مالیات و مشخصه‌های اصلی آن

مالیات، وجوه یا اموالی است که دولت از اشخاص حقیقی یا حقوقی، ایرانی یا خارجی به موجب قانون و برای تأمین مخارج عامه وصول می‌کند. به طور کلی، مالیات، چهار شاخصه مهم دارد که آن را از عوارض متمایز می‌سازد که عبارتند از:

- نخست، وصول مالیات‌ها انحصاراً در اختیار دولت است؛ درحالی که عوارض، چنین ویژگی را ندارد و ممکن است که به فراخور موضوع، عوارضی توسط شهرداری‌ها یا دیگر نهادها نیز دریافت کند.

- دوم، محل هزینه مالیات‌ها عموماً مخارج عمومی است، حال آنکه محل هزینه‌کرد عوارض مشخص می‌باشد.

- سوم، به موجب اصل پنجاه و یکم قانون اساسی، هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. در قوانین اساسی سایر کشورها نیز بند مشابهی وجود دارد و همین موضوع سبب می‌شود که خصیصه مهم «قانونی بودن» مالیات شکل گیرد.

- چهارم، مالیات‌ها «غیرقابل جبران» هستند. بدین معنا که نباید انتظار داشت که میان مالیات‌های پرداختی و خدماتی که دولت به مالیات‌دهنده ارائه می‌کند، رابطه یک به یک و برابری وجود داشته باشد. برای نمونه، ممکن است فردی ۱۰۰ میلیون تومان مالیات پرداخت کند، اما میزان استفاده وی از خدمات عمومی که دولت ارائه می‌دهد بسیار کمتر از میزان بهره‌مندی خانوارهای پرجمعیت کم‌درآمد از این خدمات باشد. حال آنکه، عوارض، چنین ویژگی را ندارد و برای نمونه هنگامی که فرد عوارض دسترسی به بزرگراه‌ها را پرداخت می‌کند، به همان نسبت هم از خدمات بزرگراه استفاده می‌کند.

### ۲. چه افرادی توانایی پرداخت مالیات دارند؟

در مباحث مربوط به مالیات این پرسش مطرح می‌شود که اساساً از چه اشخاصی می‌توان مالیات اخذ کرد؟ میان متخصصین مالیه عمومی، دو نظریه درخصوص افرادی که باید مالیات پرداخت کنند، وجود دارد. «اصل فایده» که براساس آن افراد بهره‌مند از خدمات عمومی باید مالیات بپردازند. «اصل توانایی پرداخت» که اشخاصی می‌باید مالیات دهند که توانایی پرداخت دارند. در نظام مالیاتی کشورها «اصل توانایی پرداخت»، معیار مالیات‌ستانی قرار می‌گیرد. اگر بپذیریم که مالیات باید براساس توانایی پرداخت اخذ شود، پرسش دوم مطرح می‌شود که چه کسانی توانایی

پرداخت دارند؟ به‌طور کلی، سه گروه توانایی پرداخت مالیات دارند که عبارتند از:

- نخست، افرادی که دارای درآمد هستند.

- دوم، افرادی که ثروت یا دارایی در اختیار دارند.

- سوم، افرادی که کالا و خدمات مصرف می‌کنند.

نکته این نکته ضروری است که قانونگذار همواره برای حمایت از اقشار ضعیف و کم‌درآمد، سطحی از معافیت‌های مالیاتی را در نظر می‌گیرد. مثلاً برخی کالاها را که سهم قابل ملاحظه‌ای در سبد هزینه‌ای یا مصرفی خانوارهای فقیر دارد از مالیات بر ارزش‌افزوده (که نوعی مالیات بر مصرف است) معاف می‌کند، یا میزان معافیت ۱۰۰ میلیون ریالی را در سال ۱۳۹۲ برای درآمد در نظر می‌گیرد تا از افراد کم‌درآمد حمایت کند.

پرسش سوم آن است که آیا از تمامی این درآمدها، ثروت‌ها و مصارف باید مالیات اخذ شود؟ در پاسخ به این سؤال نیز تجربه عملکردی نظام‌های اقتصادی مختلف بیانگر این واقعیت است که این امر نه اساساً به‌لحاظ فنی امکانپذیر است و نه اینکه تمایلات عمومی (مردم) اجازه چنین کاری را می‌دهند. با این اوصاف در هر نظام مالیاتی پس از آنکه پایه‌های مالیاتی تعیین شدند، نرخ مالیاتی برای هر یک از آنها مشخص می‌شود. به‌طور کلی، سه نوع نرخ مالیات وجود دارد که عبارتند از:

- نخست، نرخ مالیات تصاعدی مانند ماده (۲۰) ارث و ماده (۱۳۱) اشخاص حقیقی.

- دوم، نرخ مالیات تناسبی مانند نرخ ۲۵ درصدی اشخاص حقوقی.<sup>۱</sup>

- سوم، نرخ مالیات تنازلی.

ظاهراً مالیات تنازلی وجود ندارد، اما با نگاهی عمیق‌تر به مالیات بر مصرف، به‌نظر می‌رسد که نرخ مالیات بر مصرف، تنازلی است. مثلاً نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده ۶ درصدی (که همان مالیات بر مصرف کالاها و خدمات است) را در نظر بگیرید. خانوارهایی که درآمد اندکی دارند و بخش عمده‌ای از درآمد را صرف خرید کالاهای مصرفی می‌کنند بخش بیشتری از درآمد را مالیات می‌دهند. درحالی که خانوارهای پردرآمد که نسبت مصرفی به درآمد کمتری دارند (میل متوسط به مصرف کمتر)، نسبت مالیات مصرف به درآمد پایین‌تری نیز خواهند داشت. نتیجه این مالیات، مانند وضع نرخ مالیات تنازلی است که با افزایش درآمد، متوسط مالیاتی که فرد بابت مالیات بر مصرف می‌پردازد کاهش می‌یابد.<sup>۲</sup>

۱. قبل از اصلاحیه سال ۱۳۸۰، در مورد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) دو نرخ اعمال می‌شد، نرخ تناسبی ۱۰ درصد و نرخ تصاعدی نسبت به سود سهام‌داران. اما پس از اصلاحیه سال ۱۳۸۰ نرخ ثابت ۲۵ درصدی برای شرکت‌ها استفاده می‌شود.

۲. مثلاً خانوار کم‌درآمد که ماهیانه ۱۰ میلیون ریال درآمد قابل تصرف دارد و ۹ میلیون ریال مصرف می‌کند، حدود ۵۱۰ هزار ریال مالیات می‌پردازد (یعنی ۸/۴۹ میلیون ریال مصرف به اضافه ۵۱۰ هزار ریال مالیاتی که برای مصرف ۸/۴۹ میلیون ریالی باید بپردازد که از ضرب ۶ درصد در ۸/۴۹ میلیون ریال به‌دست می‌آید). لذا میزان مالیات مصرفی که پرداخت می‌کند حدود ۵ درصد از



پرسش بعدی که مطرح می‌شود آن است که چرا در برخی از نظام‌های مالیاتی، مالیات‌های تصاعدی طراحی می‌شود؟ باید اذعان کرد که اجرای مالیات تناسبی یا ثابت برای سازمان امور مالیاتی بسیار ساده‌تر از مالیات‌های تصاعدی است، ضمن آنکه محاسبه میزان مالیات برای مؤدیان مالیاتی نیز به آسانی امکانپذیر است. پس دلیل طراحی و اجرای مالیات‌های تصاعدی که با چالش‌هایی در حوزه اجرا مواجه هستند، چیست؟ پاسخ این پرسش در اهداف مالیاتی نهفته است. دولت، ضمن آنکه می‌خواهد از محل مالیات‌ها، درآمد کسب کرده و مخارجش را تأمین مالی کند، تمایل دارد که از مالیات‌ها به‌عنوان ابزارهای مالی نیز استفاده نماید. در واقع، دولت در پی آن است که سیاست‌های تثبیت، تخصیص<sup>۱</sup> و توزیع مجدد درآمد را با اعمال انواع نظام‌های مختلف مالیاتی (مانند مالیات تصاعدی) پیگیری کند. بنابراین یکی از اهداف اصلی مالیات تصاعدی، دستیابی به سیاست توزیع مجدد ثروت و درآمد است. یعنی دولت تمایل دارد که از افراد کم‌درآمد، مالیات کمتری دریافت کنند، اما به مرور و با افزایش درآمد، مالیات بیشتری اخذ کنند.

### ۳. چه اشخاصی باید مالیات پرداخت کنند؟

در ماده (۱) قانون مالیات‌های مستقیم، مشمولین پرداخت مالیات مشخص و محدوده اجرای قانون تعیین شده است.

- نخست مالکین، اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود در ایران، طبق باب دوم از مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات هستند که معادل مالیات بر دارایی یا ثروت خواهد بود.

- دوم، اشخاص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به تمامی درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نمایند.<sup>۲</sup>

---

درآمدش خواهد بود. درحالی که خانوار پردرآمدی که ماهیانه ۱۰۰ میلیون ریال درآمد قابل تصرف دارد و ۵۰ میلیون ریال آن را مصرف می‌کند حدود ۲/۸ میلیون ریال مالیات مصرف پرداخت می‌کند که با تقسیم آن بر درآمد، ملاحظه می‌کنیم که نسبت مالیات بر مصرف به درآمدش حدود ۲/۸ درصد است که کمتر از اقسار کم‌درآمد جامعه است.

۱. برای مثال، نرخ‌های ترجیحی و معافیت‌های مالیاتی مربوط به مناطق آزاد، مناطق محروم و... عمدتاً با هدف تخصیصی صورت می‌گیرد تا از اشتغال‌زایی در برخی مناطق حمایت شود.

۲. در اینجا پرسشی مطرح می‌شود. برای مثال، فردی که مقیم ایران است و مالک شرکتی در آمریکا نیز می‌باشد، در آن کشور مالیات بر سود را می‌پردازد. درحالی که به‌موجب این ماده قانونی، این فرد می‌بایستی مجدداً مالیات بپردازد. در پاسخ گفته می‌شود که به استناد ماده (۱۶۸) از قانون مالیات‌های مستقیم، ایران با برخی کشورها، قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف دارد. در این قراردادها مشخص شده است که رفتارهای اخذ مالیات توسط دولت‌ها چگونه باید باشد. مثلاً یک فرد ایرانی که در آلمان مشغول به کار است ممکن است مالیاتی به این کشور پرداخت نکند و ایران نیز متعهد باشد که از اتباع آلمان مالیات نگیرد. اما فرض کنیم که چنین قراردادهایی وجود نداشته باشد، در آن صورت هنگامی که آن مؤدی، اظهارنامه‌هایش را به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه کرد و در آنها ذکر کرده باشد که مالیات‌هایی برای سود شرکت خارجی‌اش در آن کشور پرداخت کرده است، سازمان امور مالیاتی

- سوم، اشخاص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران (تابعیت ایران را دارند اما اقامتگاهشان خارج از ایران است) نسبت به تمامی درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کنند مشمول مالیات خواهند بود. در این حالت، درآمدهای خارج از کشور فرد، مشمول مالیات نخواهد بود.

تا به اینجا، تکلیف اشخاص حقیقی ایرانی مقیم یا غیرمقیم در ایران مشخص شد. اینک به بررسی در مورد اشخاص حقوقی می‌پردازیم. پرسش آن است که به چه اشخاص حقوقی، می‌توان واژه ایرانی را اطلاق کرد؟ شرکت‌هایی که اقامتگاه آنها در ایران باشد. ذکر این نکته ضروری است که به موجب قانون اساسی، خارجی‌ها نمی‌توانند در ایران شرکت تشکیل دهند و منع قانونی برای این کار پیش‌بینی شده است. لذا اشخاص خارجی که در ایران فعالیت می‌کنند اگر بخواهند این فعالیت قالب حقوقی داشته باشد باید شعبه تأسیس نمایند. شرکت‌های خارجی که در ایران شعبه‌ای را به ثبت می‌رسانند تحت عنوان اشخاص خارجی اجازه فعالیت دارند.

- چهارم، هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به تمامی درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند مشمول مالیات قرار می‌گیرد.

- پنجم، هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی و حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا ارائه تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به‌عنوان حق بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌شود) از ایران تحصیل می‌کند.<sup>۱</sup>

ماده (۲)، اشخاصی را که مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم نیستند، مشخص کرده است.

- نخست، وزارتخانه‌ها از شمول مالیات این قانون خارج هستند، زیرا وزارتخانه‌ها، واحدهای سازمانی هستند که به موجب قانون تشکیل شده‌اند که بخشی از وظایف حاکمیتی دولت را برعهده دارند و به دنبال سود و زیان نیستند. با بررسی صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها مشاهده می‌شود که صورت سود و زیان نداشته و صرفاً منابع و مصارف دارند.

- دوم، مؤسسات دولتی که واحدهای سازمانی هستند و به موجب قانون تأسیس شده‌اند، اما

موظف است که مجموع درآمدهای مشمول مالیات داخل و خارج را جمع نموده و مالیات پرداختی وی را از آن کسر کرده و سپس مالیات از وی اخذ کند (به موجب ماده (۱۸۰)، حکم این موضوع پیش‌بینی شده است).

۱. باید به این نکته توجه کرد که دو حرف اضافه («از» و «در») در اینجا مورد استفاده قرار می‌گیرد که از اهمیت بسیاری برخوردار است. ممکن است شرکت پیمانکاری نفتی به ایران بیاید و خدمات فنی و مهندسی نفت را به شرکت ملی نفت ارائه کند. درآمدهایی که برای این شرکت حاصل شده است به موجب حضور در ایران بوده است. درحالی که برخی اوقات ممکن است اساساً شرکت خارجی وارد ایران نشود بلکه حق امتیاز یا ليسانس را به ایران بدهد، لذا در این حالت گفته می‌شود که این شرکت‌ها، درآمدهایی از ایران به‌دست می‌آورند.



عنوان وزارتخانه ندارند و زیر نظر یکی از سه قوای کشور فعالیت می‌کنند. برای نمونه سازمان امور مالیاتی کشور، مرکز پژوهش‌های مجلس و دیوان محاسبات از مصادیق مؤسسات دولتی هستند که به نوعی، بخشی از وظایف حاکمیتی را انجام می‌دهند و در صورت‌های مالی آنها، صرفاً اعتبار و هزینه را می‌توان مشاهده کرد و فعالیت آنها کاملاً جنبه عمومی داشته و غیرانتفاعی است.

- سوم، سایر دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود.<sup>۱</sup>

- چهارم، شهرداری‌ها؛ پیش از اصلاحیه سال ۱۳۸۰، علاوه بر شهرداری‌ها، سازمان‌های وابسته به آنها نیز از شمول مالیات خارج بودند، اما در اصلاحیه سال ۱۳۸۰، سازمان‌های وابسته از این بند حذف شدند، زیرا این سازمان‌ها در برخی موارد مشغول انجام فعالیت‌های انتفاعی و تجاری بودند و به دلیل حفظ عدالت در رقابت اقتصادی میان شرکت‌های مختلف، این بند از قانون حذف شد. هر چند در اجرا مشکلات متعددی ایجاد کرده است.

با بررسی قانون تشکیل یا اساسنامه سازمان‌های فوق‌الذکر (یعنی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود و شهرداری‌ها) ملاحظه می‌شود که آنها فعالیت انتفاعی انجام نمی‌دهند، چون اساساً برای اهداف انتفاعی تشکیل نشده‌اند. اما اگر هریک از تشکیلات فوق اقدام به فعالیت انتفاعی کنند، آن بخش از درآمدهایشان مشمول مالیات خواهد بود.

- **نحوه برخورد مالیاتی با شرکت‌های دولتی:** در اینجا پرسشی مطرح می‌شود که برخورد مالیاتی با شرکت‌های دولتی چگونه است؟ شرکت‌های دولتی مشمول حکم ماده (۲) نیستند، زیرا آنها وظایف حاکمیتی را برعهده ندارند و دقیقاً به امور تصدیگری مشغول هستند. چون در پی امور تصدیگری، سود و زیانی برای شرکت‌های دولتی ایجاد می‌شود، لذا باید مالیات بر درآمد را از آنها اخذ کرد در غیر این صورت، عدالت در رقابت اقتصادی رعایت نشده است. درواقع، هنگامی که مالیات وضع می‌کنیم اجازه می‌دهیم که بخش خصوصی قادر باشد در شرایطی برابر با شرکت‌های دولتی به رقابت بپردازد.

- **نحوه برخورد مالیاتی با آستان‌ها:** نکته دیگر به معافیت برخی نهادها بازمی‌گردد. ادامه معافیت برخی نهادهایی که قبلاً از طرف حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری از پرداخت مالیات معاف بوده‌اند، براساس تبصره «۳» ماده (۲) منوط به موافقت مقام معظم رهبری است.<sup>۲</sup> مقام

---

۱. برحسب مفاد ماده (۲) قانون مدیریت خدمات کشوری، مصوب سال ۱۳۸۶ مجلس شورای اسلامی، سازمان‌هایی که در قانون اساسی نام برده شده است در حکم مؤسسه دولتی می‌باشند، مانند مجلس شورای اسلامی، شورای نگهبان، مجمع تشخیص مصلحت نظام، شورای عالی امنیت کشور، صداوسیما و ...

۲. این بحث که ادامه معافیت‌ها منوط به نظر مقام معظم رهبری است در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ منظور شده است.

معظم رهبری، فقط با ادامه معافیت سه آستان موافقت کرده‌اند که عبارتند از:

الف) آستان قدس رضوی،

ب) آستان حضرت امام (ره)،

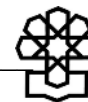
ج) آستان حضرت شاه‌عبدالعظیم حسنی (ع).

به غیر از این سه آستان، بقیه نهادها معافیت کلی ندارند. البته ممکن است برای برخی نهادها، معافیت‌های موردی نسبت به برخی درآمدها در نظر گرفته شده باشد. برای مثال، درآمدهایی که سازمان‌ها از فعالیت‌های کشاورزی دارند مثل همه فعالیت‌های کشاورزی معاف از پرداخت مالیات است.<sup>۱</sup>

ذکر این نکته ضروری است که آستان قدس رضوی و آستان حضرت شاه‌عبدالعظیم، تعدادی شرکت‌های تجاری وابسته دارند که به‌موجب این بند از قانون، نسبت به سهام آستان‌ها در این شرکت‌ها معاف از مالیات هستند. البته موقوفات و نذورات سایر آستان‌ها، به استناد ماده (۱۳۹) معاف از مالیات است، اما معافیت کلی برای آنها وجود ندارد.

---

۱. ذکر این نکته ضروری است که درآمدهای کشاورزی به طور کلی معاف از مالیات است چه این درآمدها توسط نهادها و اشخاص حقوقی کسب شده باشند و چه توسط افراد و اشخاص حقیقی.



## باب دوم - مالیات بر دارایی یا مالیات بر ثروت

مالیات بر دارایی، منابع متعددی دارد، اما در مقررات مالیاتی ایران، به‌طور کلی سه پایه برای مالیات بر ثروت یا دارایی وجود دارد که عبارتند از:

الف) مالیات بر ارث،

ب) مالیات بر اراضی بایر،

ج) حق تمبیر.

### ۱. مالیات بر ارث

در برخی کشورها، مالیات بر ارث جزء منابع درآمد‌های اتفاقی و هدایا طبقه‌بندی می‌شود و به‌نظر می‌رسد که مناسب‌ترین جایگاه قرارگیری مالیات بر ارث باشد. چون به‌طور اتفاقی، درآمد‌هایی برای یکسری اشخاص ایجاد می‌شود و علی‌القاعده باید با نرخ بالاتری، از آنها مالیات گرفت. اما این نوع مالیات‌ها در ایران، جزء مالیات بر دارایی محسوب می‌شوند و براساس طبقات وراث، نرخ‌های مالیاتی متفاوتی وضع می‌گردد.

پرسش نخست آن است که این نوع درآمد مالیاتی چه هنگام تحقق می‌یابد؟ در جواب باید گفت هنگامی مالیات بر ارث محقق می‌شود که فوت واقعی یا فوت فرضی<sup>۱</sup> رخ دهد.

پرسش دوم آن است که پایه مالیاتی درخصوص مالیات بر ارث چیست؟ بخشی از ارزش ماترک (سهم‌الارث) مشمول مالیات خواهد بود. مشمولین مالیات بر ارث به سه گروه طبقه‌بندی می‌شوند.

الف) اگر متوفی یا وراث یا هر دو، ایرانی مقیم ایران باشند،<sup>۲</sup> نسبت به سهم‌الارث هریک از وراث، از اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ماده (۱۹) این قانون واقع در ایران یا در خارج از ایران، پس از کسر مالیات بر ارثی که بابت آن قسمت از اموال واقع در خارج از ایران به دولت

---

۱. گاهی اوقات ممکن است فرد مفقودالاث‌ر شود در این صورت وراث می‌توانند از دادگاه درخواست کنند که گواهی فوت فرضی را صادر نماید.  
۲. ذکر این نکته ضروری است که میان تابعیت و اقامت تفاوت وجود دارد. طبق ماده (۹۷۶) قانون مدنی، تابعیت اشخاص حقیقی مشخص شده است. «کلیه ساکنین ایران، تابعیت ایرانی خواهند داشت به استثنای اشخاصی که تابعیت خارجی آنها مسلم باشد. تابعیت خارجی کسانی مسلم است که مدارک تابعیت آنها مورد اعتراض دولت ایران نباشد». همچنین افرادی مقیم ایران محسوب می‌شوند که محل سکونتشان ایران باشد. اگر محل کار اصلی و محل سکونت متفاوت باشد، محل کار اصلی، به‌عنوان اقامتگاه محسوب می‌شود. البته هم‌اکنون، واژه اقامتگاه، به یکی از مباحث پیچیده مالیات‌های بین‌المللی تبدیل شده است. در قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف، به‌طور شفاف مفهوم اقامتگاه تعریف می‌شود.

محلّی که مال در آن واقع گردیده، به نرخ مذکور ماده (۲۰) این قانون پرداخت شده است.<sup>۱</sup>

**پایه مالیاتی: سهم الارث [اموال در ایران+اموال در خارج از ایران مالیات پرداخت شده در خارج از ایران]**  
**نرخ مالیاتی: براساس ماده (۲۰)**

ب) در صورتی که متوفی و وراث هر دو ایرانی مقیم خارج از ایران باشند، سهم الارث هریک از وراث از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است به نرخ مذکور در ماده (۲۰) این قانون و نسبت به آن قسمت که در خارج از ایران وجود دارد پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع مال پرداخت شده است به نرخ ۲۵ درصد.

**پایه مالیاتی [سهم الارث اموال ایران+ (سهم الارث اموال خارج از ایران - مالیات بر ارث پرداخت شده در خارج از ایران)]**  
**نرخ: سهم الارث ایران به نرخ ماده (۲۰)، سهم الارث خارجی به نرخ ۲۵ درصد**

ج) در مورد اتباع خارجی و سایر موارد، نسبت به آن قسمت از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است کلاً مشمول مالیات به نرخ مذکور در ماده (۲۰) این قانون برای وراث طبقه دوم.

**پایه مالیاتی: [سهم الارث اموال در ایران]**  
**نرخ مالیات: براساس ماده (۲۰)**

ماده (۲۰) که نرخ‌های مالیاتی در آن ارائه شده است به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۱. نرخ‌های مالیات بر ارث براساس طبقات مختلف از وراث (ماده ۲۰) (درصد)

شرح	طبقه اول پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و نوه	طبقه دوم اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها	طبقه سوم عمو، دایی، عمه، خاله و اولاد آنها
تا مبلغ ۵۰ میلیون ریال	۵	۱۵	۳۵
تا مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد ۵۰ میلیون ریال	۱۵	۲۵	۴۵
تا مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد ۲۰۰ میلیون ریال	۲۵	۳۵	۵۵
نسبت به مازاد ۵۰۰ میلیون ریال	۳۵	۴۵	۶۵

۱. در قانون ذکر شده است که مأموران کنسولگری ایران، باید فوت ایرانیان خارج از کشور را اعلام کنند. در واقع پیش‌بینی‌هایی در قانون برای اخذ مالیات بر ارث ایرانیان خارج از کشور صورت گرفته است، اما اینکه تا چه اندازه اجرا می‌شود جای بحث دارد. به عبارت دیگر، شرط موفقیت اجرای این موارد منوط به همکاری تنگاتنگ نظام‌های مالیاتی کشورها و وجود تفاهنامه‌های مالیاتی بین‌کشوری اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است.



توجه به نکات زیر ضروری است:

- اولاً، چون طبقات بالاتر، نسبت دورتری با متوفی دارند، نرخ مالیات بر ارث آنها بالاتر خواهد بود.  
- ثانیاً، ارقام این نصابها بسیار اندک است، زیرا ارقام متناسب با سال ۱۳۸۰ است، اما به دلیل تورم بالا، این نصابها معنای خود را از دست داده‌اند. برای رفع این مسئله، ماده (۱۷۵) پیش‌بینی شده است که براساس آن، وزارت اقتصاد و دارایی کشور این اختیار را دارد که از هر دو سال یکبار و متناسب با تورم، این نسبت‌ها را تعدیل کند، اما تاکنون هیچ تجدیدنظری صورت نگرفته است. به نظر می‌رسد که یکی از موارد مهمی که در قانون مالیات‌های مستقیم فعلی نیاز به اصلاح دارد، همین ماده است و باید در لایحه جدید، واژه «اختیار» را حذف کرده و به جای آن از «تکلیف» استفاده شود. بدین معنا که وزارت اقتصاد مکلف باشد که هر دو سال یکبار، تمامی این نصابها را با توجه به نرخ تورم تعدیل کند.<sup>۱</sup>

- ثالثاً، هزینه‌های کفن و دفن،<sup>۲</sup> واجبات مالی و عبادی (نظیر خمس و زکات)<sup>۳</sup> و دیون محقق<sup>۴</sup> از میزان ماترکه کسر و پس از آن، سهم‌الارث تعیین می‌شود.

- رابعاً، اگر متوفی مالی را در زمان حیات هبه کرده باشد، موضوع آن متفاوت با مالیات بر ارث خواهد بود. اگر فرد، مالی را به سازمانها و تشکلهای نام برده شده در ماده (۲) قانون هبه کرده باشد، معاف از مالیات خواهد بود اما اگر به اشخاص حقیقی یا حقوقی غیر از موارد فوق هبه نموده باشد، مشمول مالیات بر درآمدهای اتفاقی خواهد بود.

- خامساً، اگر متوفی وصیت کرده باشد، در صورتی که به نفع وراث باشد به سهم‌الارث آنان افزوده می‌شود و اگر به نفع فردی دیگر باشد مشمول مالیات بر درآمدهای اتفاقی خواهد بود. اگر

---

۱. پرسشی که در اینجا مطرح می‌شود آن است که آیا تعدی در این عدم اصلاح است؟ چون به نظر می‌رسد دولت از این عدم اصلاح سود می‌برد و مالیات بیشتری را اخذ می‌نماید. در پاسخ باید گفت که ممکن است درخصوص مالیات بر ارث و عدم تعدیل نصابها با تورم، مالیات بیشتری وصول شود اما در مقابل، چون چنین نصابهایی درخصوص حق تمیر وجود دارد، در آنجا مالیات کمتری وصول می‌شود لذا به نظر نمی‌رسد که تعدی در عدم تعدیل این نصابها، وجود داشته باشد.

۲. مبنای تعیین هزینه‌های کفن و دفن، عرف است. در واقع، در قانون نصاب تعیین نشده است و ممیز مالیاتی باید بسته به عرف، جایگاه اجتماعی متوفی و ...، هزینه‌های کفن و دفن را مشخص کند.

۳. ذکر این نکته ضروری است که به صرف ادعا، سازمان امور مالیاتی نمی‌پذیرد که بخشی از اموال متوفی به واجبات عبادی وی تعلق دارد و نباید مشمول مالیات شود. به عبارت دیگر، کسر هزینه‌های مربوط به ادای واجبات عبادی از طریق تأیید دفاتر مراجع و علماً امکانپذیر است.

۴. تا زمانی که بین پرداخت نشود وراث نمی‌توانند نسبت به اموال ماترکه، ادعا داشته باشند یا آن را تملک کنند. همچنین، یکی از مصادیق مهم این دیون، مهریه و نفقه ایام عده همسر است. ذکر این نکته ضروری است که مبنای بدهی باید مشخص باشد. اولاً اگر بدهی به وراث باشد باید اصالت آن توسط هیئت حل اختلاف مالیاتی (مرکب از سه فرد که عبارتند از: نماینده سازمان مالیاتی، نماینده مؤدی و قاضی) تأیید شود. ثانیاً اگر بدهی به غیروراث باشد، واحدهای مالیاتی باید صحت آن را بررسی کنند، یعنی تحقیق می‌کنند که متوفی چرا و به چه دلیل چک را صادر کرده است؟ آیا کالایی از فرد خریداری نموده یا معامله‌ای انجام داده است؟ در واقع، این‌طور نیست که حوزه مالیاتی به صرف رؤیت چک، آن را پذیرفته و آن را از مالیات مستثنا کند.

فرد مالی را وقف کرده باشد، اصل مال محبوس می‌شود اما منافع حاصل از آن ممکن است به‌طور مستمر به اشخاص حقیقی یا حقوقی ذی‌نفع تعلق گیرد. در اینجا، باید بررسی کرد که منافع، عاید چه شخصی می‌شود؟ مثلاً اگر منافع در اختیار مؤسسه دولتی قرار گیرد، معاف از مالیات خواهد بود درحالی که اگر به فرزندش برسد، مشمول مالیات خواهد بود. در واقع، حسب مورد، برخورد مالیاتی مرتبط با آن صورت می‌گیرد.

تا به اینجا مشخص شد که اموال مشمول مالیات، چقدر است. در این مرحله می‌باید سهم‌الارث‌ها محاسبه شوند که براساس گواهی حصر وراثتی که دادگاه صادر می‌کند، این کار صورت می‌گیرد. پس از محاسبه سهم‌الارث که پایه مالیاتی مشخص شد، به لحاظ قرار گرفتن وارث در طبقات مختلف و سهم‌الارث، نرخ مالیات مشخص شده و میزان مالیات متعلقه، تعیین می‌شود.

براساس ماده (۲۶)، وارث مکلف هستند که ظرف ۶ ماه از تاریخ فوت متوفی، اظهارنامه‌ای را که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود به «اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار»<sup>۱</sup> تسلیم و رسید دریافت کنند. طبق ماده (۲۷)، مشمولین مالیات بر ارث مکلفند مالیات متعلق را براساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی‌الحساب پرداخت و رسید دریافت کنند.<sup>۲</sup>

پس از آن، اداره امور مالیاتی اقدام به رسیدگی می‌کند. طبق ماده (۳۰)، اگر اظهارنامه‌های واصله با ارزش تعیین شده همان اموال توسط اداره امور مالیاتی کمتر از ۱۵ درصد اختلاف داشته باشد اظهارنامه را قطعی تلقی می‌کنند، اما اگر اختلاف، بیش از ۱۵ درصد باشد، مالیات متعلقه را طبق مقررات تشخیص و ظرف ۶ ماه به مؤدی ابلاغ می‌کنند.

پرسش بعدی آن است که مأخذ ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها چیست؟

- اگر املاک، یکی از اجزای ماترک متوفی باشد، مأخذ ارزیابی آن، ارزش معاملاتی ملک خواهد

بود.<sup>۳</sup>

- سایر اموال غیر از ملک، بر مبنای ارزش روز تاریخ فوت ارزیابی می‌شود.

- مبنای ارزیابی بدهی‌ها، ارزش روز تاریخ فوت است.

۱. براساس ماده (۲۷) قانون مالیات‌های مستقیم، اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار در مورد ارث، اداره امور مالیاتی است که آخرین اقامتگاه قانونی متوفی در محدوده آن واقع بوده است و اگر متوفی در ایران مقیم نبوده، اداره امور مالیاتی مربوط در تهران خواهد بود.

۲. یکی از تفاوت‌های مالیات اظهاری ارث با دیگر مالیات‌های اظهاری در این است که برای مثال، شرکت‌ها در پایان مدت‌زمان تعیین شده برای تسلیم اظهارنامه مالیاتی خود، مکلفند مالیات متعلقه را به‌طور قطعی پرداخت کنند درحالی که در مالیات بر ارث، مهلت ۳ ماهه‌ای بدین منظور تعیین شده است و مالیات پرداختی به‌صورت علی‌الحساب می‌باشد.

۳. ارزش معاملاتی با ارزش روز متفاوت است به‌طوری که براساس آخرین بررسی‌های صورت گرفته در تهران، ارزش معاملاتی حدود ۱ درصد ارزش روز است.



## - معافیت‌ها

بررسی معافیت‌های مالیاتی بخش «مالیات بر ارث»:

- به استناد ماده (۲۰)، از سهم‌الارث هریک از وراث طبقه اول، مبلغ ۳۰ میلیون ریال به‌عنوان معافیت کسر می‌شود و مازاد آن، به نرخ‌های مذکور مشمول مالیات می‌شود. اگر سن وراث طبقه اول، کمتر از ۲۰ سال بوده یا محجور و معلول از کارافتاده باشند، سطح معافیت به ۵۰ میلیون ریال افزایش می‌یابد.

سایر معافیت‌ها عبارتند از:

- ۸۰ درصد اوراق مشارکت و سپرده‌های بانکی نزد بانک‌های ایرانی و شعب آنها در خارج از کشور و مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی مجاز (به‌منظور تشویق و حمایت به سپرده‌گذاری نزد بانک‌ها).  
- ۵۰ درصد از ارزش سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس.  
- ۴۰ درصد از ارزش سهام یا سهم‌الشرکه در سایر شرکت‌ها.  
- ۴۰ درصد از ارزش خالص دارایی متوفی در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی.  
- حقوق بازنشستگی، اثاث‌البیت، بیمه‌های اجتماعی، اموال شهدای انقلاب اسلامی و... همگی معاف از مالیات هستند.

## ۲. مالیات بر اراضی بایر

برحسب ماده (۱۵) قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن، اراضی بایری که دارای کاربری مسکونی باشند مشمول مالیات می‌شوند. در شهرهایی با جمعیت بالای ۱۰۰ هزار نفر<sup>۱</sup>، اگر کاربری زمین مسکونی باشد و موانعی برای ایجاد بنا وجود نداشته باشد<sup>۲</sup> و مالک زمین، فاقد مسکن باشد<sup>۳</sup>، مالک یا مالکین مشمول مالیات بر اراضی بایر خواهند بود. پایه این مالیات، ارزش معاملاتی زمین بایر است و نرخ این مالیات، ۱۲ درصد می‌باشد. ذکر این نکته ضروری است که تا زمانی که فرد، زمین را به‌صورت بایر نگهدارد باید به‌طور مستمر و سالیانه، مالیات بپردازد. مؤدیان مالیاتی مکلفند تا آخر اردیبهشت‌ماه سال بعد، اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم کنند. لازم به‌ذکر است که سازمان امور مالیاتی، هر زمان که بخواهد می‌تواند معوقات را نیز وصول کند زیرا مالیات بر دارایی، مشمول مرور زمان نیست.

۱. روستاها و شهرهای کمتر از ۱۰۰ هزار نفر جمعیت، مشمول این مالیات نیستند.

۲. برای مثال، اگر شهرداری به دلایلی مجوز ساخت ندهد، در آن صورت آن زمین مشمول مالیات نخواهد بود.

۳. اگر مالک زمین و افراد تحت تکفل آن فاقد مسکن باشند، تا ۱۰۰۰ متر از زمین بایر، مشمول مالیات نخواهد بود.

### ۳. حق تمبر

براساس مواد (۴۴)، (۴۵) و (۴۶)، چک، سفته، برات، کارنامه‌های تحصیلی، مدارک دانشگاهی، گواهینامه رانندگی، پروانه مشاغل، جوازهای تأسیس و... مشمول پرداخت حق تمبر هستند. مبلغ حق تمبر در قانون مشخص شده است. همچنین طبق ماده (۴۷)، تمامی قراردادهای و اسنادی که میان بانکها و مشتریان مبادله می‌شود، معادل ۱۰ هزار ریال حق تمبر اخذ می‌شود. ارقام مربوط به این بخش از درآمدهای مالیاتی با گذشت زمان و نرخ‌های بالای تورم اقتصاد کشور ناچیز است و راه اصلاح تعرفه‌های مربوط به این بخش در مفاد ماده (۱۷۵) قانون مالیات‌ها مشخص شده و برعهده سازمان امور مالیاتی گذاشته شده است که این اصلاح عملاً صورت نگرفته است.

البته مهمترین حق تمبر مربوط به سهام و سرمایه شرکت‌هاست. هنگامی که شرکتی تأسیس می‌شود، سرمایه‌ای در اداره ثبت شرکت‌ها، به ثبت می‌رسد. نرخ حق تمبر، ۲ در هزار خواهد بود. برای مثال، شرکتی را در نظر بگیرید که با سرمایه اولیه ۱ میلیون ریال به ثبت می‌رسد. حق تمبر پرداختی وی بابت ثبت سرمایه، ۲ هزار ریال خواهد بود (۰/۰۰۲ ضربدر ۱ میلیون ریال). در صورتی که این شرکت بخواهد ۱ میلیون ریال به سرمایه خود بیافزاید، باید به اندازه افزایش سرمایه، حق تمبر بدهد، لذا مجدداً ۲۰۰۰ ریال باید حق تمبر بپردازد. اگر شرکت بخواهد مجدداً به ۱/۵ میلیون ریال، سرمایه‌اش را کاهش دهد، نیازی به حق تمبر ندارد. اگر در مرحله بعدی، شرکت بخواهد سرمایه را به ۲/۵ میلیون ریال افزایش دهد، ۵۰۰ هزار ریال اضافی (در مقایسه با بالاترین سرمایه‌ای که در گذشته توسط شرکت ثبت شده است)، مشمول پرداخت حق تمبر خواهد بود؛ لذا باید ۱۰۰۰ ریال بابت حق تمبر پرداخت شود. مهلت پرداخت، حداکثر دو ماه پس از تاریخ ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها خواهد بود در غیر این صورت مشمول جریمه می‌شود.<sup>۱</sup> شرکت‌های تجاری موضوع قانون تجارت به استثنای شرکت‌های تعاونی مشمول حق تمبر است. ذکر این نکته ضروری است که مؤسسات غیرتجاری (مانند مؤسسات آموزشی)، که می‌توانند غیرانتفاعی یا انتفاعی (مثلاً مؤسسه حسابداری) باشد، نیز مشمول پرداخت حق تمبر نمی‌باشند.

(مثال مالیات بر ارث) فرض کنید آقای احمدی در تاریخ ۱۳۹۱/۶/۱۵ فوت کرده است. طبق

گواهی حصر وراثت، وراثت حین‌الفوت عبارتند از:

- همسر دائمی ۴۵ ساله،

- یک پسر ۲۴ ساله،

- یک دختر ۲۱ ساله،

۱. جریمه عدم پرداخت حق تمبر در مهلت تعیین شده، به میزان دو برابر حق تمبر خواهد بود.



- یک دختر ۱۲ ساله و همگی مقیم ایران.  
دارایی‌ها و بدهی‌های متوفی در تاریخ فوت عبارتند از:

### دارایی‌ها

۱. یک باب آپارتمان مسکونی به ارزش روز حین‌الفوت ۵ میلیارد ریال و ارزش معاملاتی ۲۰۰ میلیون ریال.
۲. حق واگذاری محل یک باب مغازه به ارزش روز تاریخ فوت ۶ میلیارد ریال.
۳. موجودی بانکی نزد بانک سپه به مبلغ ۲ میلیارد ریال.
۴. سهام شرکت آلفا (پذیرفته شده در بورس) به ارزش تاریخ فوت ۵۰۰ میلیون ریال.
۵. سرمایه مغازه به مبلغ ۱ میلیارد ریال.

### بدهی‌ها

۱. بدهی متوفی به بانک مسکن در تاریخ فوت به مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال.
۲. بدهی مالیات قطعی شده سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ به مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال.
۳. مهریه همسر در تاریخ عقد (سال ۱۳۶۵) به مبلغ ۵ میلیون ریال و ارزش روز تاریخ فوت ۱۰۰ میلیون ریال<sup>۱</sup>.
۴. هزینه کفن و دفن ۱۰۰ میلیون ریال.
۵. واجبات مالی و عبادی ۲۰۰ میلیون ریال.  
(جمع بدهی‌ها ۹۰۰ میلیون ریال).  
مطلوب است محاسبه مالیات وراثت.

پاسخ: در این مثال، تاریخ فوت سال ۱۳۹۱ است. بنابراین برای محاسبه مالیات باید از قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحیه سال ۱۳۸۰ استفاده کرد. طبق گواهی حصر وراثت که دادگاه یا شورای حل اختلاف صادر می‌کنند، وراثت تعیین می‌شود. ذکر این نکته ضروری است که اگر سن وراثت کمتر از ۲۰ سال باشد (یا معلول از کارافتاده یا محجور باشد) معافیت پایه وی ۵ میلیون ریال خواهد بود. براساس این سن وراثت در این مثال، ارائه شده است.

۱. برای معادل‌سازی باید ۵ میلیون ریال را در شاخص قیمت‌های سال قبل از فوت ضرب کرده و بر شاخص قیمت‌های عمده‌فروشی (در شهرها) مربوط به سال عقد تقسیم کنیم.

## جدول ۲. محاسبه سهم الارث مشمول مالیات

شرح دارایی	معاف	مشمول	جمع	توضیحات
۱. آپارتمان مسکونی	-	۲۰۰ میلیون ریال	۲۰۰ میلیون ریال	مبنای محاسبه مالیات، ارزش معاملاتی است و معافیتی نیز وجود ندارد.
۲. حق واگذاری محل (سرقفلی)	-	۶ میلیارد ریال	۶ میلیارد ریال	سرقفلی بر مبنای ارزش روز، محاسبه می‌شود. اما عرصه و عیان بر مبنای ارزش معاملاتی خواهد بود. معافیتی نیز ندارد.
۳. موجودی بانکی	۱/۶ میلیارد ریال	۴۰۰ میلیون ریال	۲ میلیارد ریال	چون بانک، ایرانی است، لذا ۸۰ درصد معافیت مالیاتی دارد. (ذکر این نکته ضروری است که معافیت صرفاً مشمول آن دسته از سپرده‌هایی است که نزد بانک‌های ایرانی و مؤسسات مالی و اعتباری مجاز است. لذا اگر فرد در سایر مؤسسات سپرده‌گذاری کرده باشد آنگاه مشمول معافیت نخواهد بود).
۴. سهام شرکت بورسی آلفا	۲۵۰ میلیون ریال	۲۵۰ میلیون ریال	۵۰۰ میلیون ریال	سهام شرکت‌های بورسی، معافیت ۵۰ درصدی دارند در حالی که سهام شرکت‌های غیربورسی، معافیت ۴۰ درصدی دارند.
۵. سرمایه مغازه محل کسب	-	۱ میلیارد ریال	۱ میلیارد ریال	سرمایه مغازه، معافیت خاصی ندارد.
جمع ارزش ماترک	۱/۸۵ میلیارد	۷/۸۵ میلیارد	۹/۷ میلیارد	تمامی بدهی‌ها و هزینه‌هایی که در این مثال آمده است، قابل قبول هستند. ذکر این نکته ضروری است که باید این بدهی‌ها را تسهیم به نسبت کرد. در واقع قرار نیست که این بدهی‌ها را صرفاً در بخش مشمول یا معاف کسر کنیم. هنگامی که از ماترک مبلغی برداشت می‌شود.
سهم الارث مشمول مالیات معادل		۷/۱۲۲ میلیارد		

از نظر مالیاتی، سهم الارثی که به وراث می‌رسد و مشمول مالیات می‌شود، رقم ۷/۱۲۲ میلیارد ریال است. اثاث‌البیت کلاً جزء ماترک محسوب نمی‌شود، لذا در این مثال، هیچ اشاره‌ای به آن نشده است. در گواهی حصر وراثت که دادگاه صادر می‌کند، سهم الارث‌ها مشخص است. مثلاً همسر دائمی یک‌هشتم ارث می‌برد. پس از کسر سهم همسر، سهم پسر ۲ برابر دختر خواهد بود. در صورتی که پدر و مادر متوفی در قید حیات باشند سهم الارث آنها یک‌ششم خواهد بود. همسر و والدین متوفی، فرض بر هستند (یعنی از اصل مال آنان به ارث می‌برند)، در حالی که بقیه به قربان ارث خواهند برد.



سهم الارث مشمول مالیات همسر:

$$۷,۱۲۲,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۸} = ۸۹۰,۲۵۰,۰۰۰$$

سهم الارث مشمول مالیات فرزندان:

$$۷,۱۲۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۸۹۰,۲۵۰,۰۰۰ = ۶,۲۳۱,۷۵۰,۰۰۰$$

سهم الارث مشمول مالیات دختر:

$$۶,۲۳۱,۷۵۰,۰۰۰ \div ۴ = ۱,۵۵۷,۹۳۷,۵۰۰$$

سهم الارث مشمول مالیات پسر:

$$۱,۵۵۷,۹۳۷,۵۰۰ \times ۲ = ۳,۱۱۵,۸۷۵,۰۰۰$$

سهم الارث مشمول مالیات همسر متوفی پس از کسر مالیات ماده (۲۰):

$$۸۹۰,۲۵۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۸۶۰,۲۵۰,۰۰۰$$

مالیات	نرخ مالیات (ماده (۲۰))	
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۰/۰۵	= ۲,۵۰۰,۰۰۰
۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۰/۱۵	= ۲۲,۵۰۰,۰۰۰
۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۰/۲۵	= ۷۵,۰۰۰,۰۰۰
۳۶۰,۲۵۰,۰۰۰	۰/۳۵	= ۱۲۶,۰۸۷,۵۰۰
جمع مالیات پرداختی (D)		۲۲۶,۰۸۷,۵۰۰

لذا مالیات همسر برابر با ۲۲۶,۰۸۷,۵۰۰ ریال خواهد بود.

ماترک سهم فرزندان:

پسر (به نرخ ماده (۲۰) مالیات وضع می‌گردد):

$$۳,۱۱۵,۸۷۵,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳,۰۸۵,۸۷۵,۰۰۰ \quad A \quad \text{مالیات پسر}$$

دختر بزرگ (به نرخ ماده (۲۰) مالیات وضع می‌گردد):

$$۱,۵۵۷,۹۳۷,۵۰۰ - ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۵۲۷,۹۳۷,۵۰۰ \quad B \quad \text{مالیات دختر بزرگ}$$

دختر کوچک (به نرخ ماده (۲۰) مالیات وضع می‌گردد):

$$۱,۵۵۷,۹۳۷,۵۰۰ - ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۵۰۷,۹۳۷,۵۰۰ \quad C \quad \text{مالیات دختر کوچک}$$

$$D + A + B + C = \text{کل مالیات وارث}$$

### باب سوم - مالیات بر درآمد (املاک، حقوق، مشاغل، اشخاص حقوقی و درآمدهای اتفاقی)

به‌طور کلی، مالیات بر درآمد به شش گروه طبقه‌بندی می‌گردد:

۱. مالیات بر درآمد املاک (یکی از نقیصه‌هایی که در قانون مالیات‌ها وجود دارد نبود پایه مالیات بر عواید سرمایه‌ای (CGT) در بخش املاک است).
۲. مالیات بر درآمد کشاورزی (طبق ماده (۸۱) از مالیات معاف است).
۳. مالیات حقوق (جزء مالیات‌های تکلیفی است).
۴. مالیات بر مشاغل.
۵. مالیات بر اشخاص حقوقی.
۶. مالیات بر درآمد اتفاقی.

#### ۱. مالیات بر درآمد املاک

املاک همان اموال یا دارایی‌های غیرمنقول هستند. یعنی مالی که امکان جابجایی آن وجود ندارد یا در صورتی که بخواهیم آن را جابجا کنیم ممکن است خسارت شدیدی بدان وارد شود. مثلاً جدا کردن نقاشی که روی دیوار طراحی شده ممکن است منجر به از بین رفتن آن شود. دارایی غیرمنقول مشتمل بر زمین، اعیان و ساختمان‌هاست. دو نوع مالکیت بر املاک مترتب است:

##### الف) مالکیت بر عین ملک.

ب) مالکیت بر منافع: مستأجر، مالک منافع ملک در مدت اجاره است. در حالی که موجر، مالکیت بر عین دارد.

برخی تعاریف کاربردی دیگر از جمله:

- **حق انتفاع:** عبارت است از حقی که به‌موجب آن شخص می‌تواند از مالی که عین آن، ملک دیگری است یا مالک خاصی ندارد، استفاده کند. در اینجا سه اصطلاح دیگر نیز مطرح می‌شود که عبارتند از:

- **حق انتفاع عمری:** عمری حق انتفاعی است که به‌موجب عقدی از طرف مالک برای شخص به مدت عمر خود یا عمر منتفع و یا عمر شخص ثالثی برقرار شده باشد. مثلاً فرد، ملک خود را به شرط عمری به پسرش واگذار می‌کند. در این حالت، طول عمری برای استفاده از منافع آن مطرح می‌شود. مثلاً فرد می‌گوید در طول عمر خودش، منافع استفاده از ملک در اختیار وی قرار دارد، اما عین آن را به پسرش می‌بخشد.



- حق انتفاع رُقَبی: یک مدت مشخص برای مثال ۵ ساله یا ۱۰ ساله برای انتفاع از منافع ملک در نظر گرفته می‌شود.

- حق انتفاع سُکُنی: همان حالت عمری و رُقَبی است، ولی موضوع حق انتفاع، محل سکونت است. اما حق انتفاع علاوه بر مسکن، می‌تواند محل تجاری یا اموالی نظیر اتومبیل و... باشد.

- اجاره (ماده ۴۶۶) قانون مدنی: عقدی است که به موجب آن، مستأجر مالک منافع عین مستأجره می‌شود. اجاره‌دهنده را مؤجر و اجاره‌کننده را مستأجر و مورد اجاره را عین مستأجره گویند.

- مدت اجاره (ماده ۴۶۹) قانون مدنی: از روزی شروع می‌شود که بین طرفین مقرر شده است و اگر در عقد اجاره، ابتدای مدت ذکر نشده باشد از وقت عقد محسوب می‌شود.

همان‌گونه که پیش‌تر گفته شد در قوانین فعلی، سه نوع مالیات بر درآمد املاک وجود دارد که عبارتند از:

الف) مالیات بر درآمد اجاره املاک،

ب) مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک،

ج) مالیات بر نقل و انتقال حق واگذاری محل.

#### ۱-۱. مالیات بر درآمد اجاره املاک

همان‌گونه که پیش‌تر توضیح دادیم در تمامی مالیات‌ها باید از پایه مالیاتی و نرخ مالیاتی آگاهی داشته باشیم. در اینجا، پایه مالیاتی همان مال الاجاره خواهد بود و نرخ آن برای اشخاص حقیقی و حقوقی متفاوت است:

- اشخاص حقیقی: نرخ‌های مندرج در ماده (۱۳۱).

- اشخاص حقوقی: نرخ ۲۵ درصد (ماده ۱۰۵).

اما مسئله اینجاست که مال الاجاره را از چه مأخذی باید تعیین کنیم؟ اولین مبنا، سند اجاره رسمی (که در دفتر اسناد رسمی نوشته می‌شود) است تا زمانی که خلاف آن ثابت نشده باشد. اما اگر اسناد و مدارکی بعداً به دست بیاید که نشان دهد میزان اجاره، متفاوت از رقم درج شده در اجاره‌نامه است، سند رسمی کنار گذاشته می‌شود، لذا اگر سند رسمی وجود داشته باشد و خلاف آن ثابت نشده باشد، سند رسمی، مبنای محاسبه قرار می‌گیرد. ۲۵ درصد از اجاره را بابت هزینه‌های استهلاک و سایر هزینه‌هایی که برعهده مالک است، کنار می‌گذاریم و از ۷۵ درصد آن به نرخ مربوطه مالیات اخذ می‌کنند.

مالیات=نرخ‌های مندرج در ماده (۱۳۱) برای اشخاص حقیقی و نرخ ۲۵ درصد برای اشخاص حقوقی)×  
(۰/۷۵×ارقام مندرج در سند رسمی اجاره برای درآمد اجاره سالیانه)

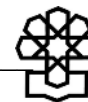
حالا فرض کنید اجاره‌نامه رسمی وجود نداشته باشد یا مثلاً در اجاره‌نامه ۱۰۰ میلیون تومان رهن و ۱۰۰ هزار تومان اجاره قید شده باشد. در این حالت دیگر از این سند تبعیت نکرده و سراغ جدولی به نام «ارزش اجاره‌ای املاک» موضوع تبصره «۲» ماده (۵۴) می‌رویم که این جدول توسط کمیسیون ماده (۶۴) قانون مالیات‌های مستقیم تهیه می‌شود. بدین نحو که شهرها و روستاها را بلوک‌بندی و بسته به طبقه و دیگر مشخصات (از جمله مسکونی یا تجاری بودن)، اجاره هر مترمربع را تعیین می‌کند. البته، پس از چند سال و به دلیل تورم، ممکن است که مالیات‌های تعیین شده توسط این جدول، کمتر از ارزش واقعی آن باشد.

**نکته ۱-** در اینجا بحث دیگری درباره رهن تصرفی و رهن غیرتصرفی مطرح می‌شود. برای مثال، اگر خانه به‌عنوان وثیقه در رهن بانک است و ملک در اختیار خود فرد است، به آن رهن غیرتصرفی اطلاق می‌شود، لذا مشمول مالیات بر درآمد اجاره املاک نخواهد بود. در مقابل، رهن تصرفی مشمول مالیات بر درآمد اجاره املاک است. برای مثال، شخصی خانه خود را به قیمت ۵۰ میلیون تومان به فروش می‌رساند و پس از آن، به ۵ میلیون تومان همان خانه را رهن می‌کند. در این صورت، مالیات درآمد رهن تصرفی بر مالک وضع می‌شود.

**نکته ۲-** هرگاه مؤجر مالک نباشد و مورد اجاره را به شخص دیگری اجاره دهد، مالیات وی بابت مابه‌التفاوت دریافتی و پرداختی، مشمول مالیات اجاره‌دهنده دوم می‌شود. ذکر این نکته ضروری است که در اجاره‌های دست دوم، ۲۵ درصد را از درآمد اجاره کسر نمی‌کنند، زیرا اجاره‌دهنده دوم، مالک آن ملک نمی‌باشد.

**نکته ۳-** اگر فرد چندین دستگاه آپارتمان یا ملک داشته باشد و آن را در اختیار پدر، مادر، همسر، فرزند، اجداد و دیگر افراد تحت تکفل قرار دهد در آن صورت مشمول مالیات نمی‌شود مگر آنکه اثبات شود که از بابت آنها اجاره‌ای دریافت کرده است. لذا اگر ثابت شود که فرد، رقمی بابت اجاره از این افراد دریافت کرده است، در آن صورت مشمول مالیات بر درآمد اجاره خواهد شد.

**نکته ۴-** املاکی که به‌طور مجانی در اختیار اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات مستقیم قرار می‌گیرند، نظیر وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها و دستگاه‌هایی که بودجه آنها توسط دولت تعیین می‌شود؛ از نظر این قانون، اجاری تلقی نمی‌شود. در اینجا مالک مشمول پرداخت مالیات نیست چون هیچ درآمدی کسب نکرده است. مستأجر (یعنی همان دستگاه‌ها) نیز مشمول پرداخت مالیات نمی‌شوند چون به‌موجب ماده (۲)، معاف از مالیات هستند. خاطر نشان می‌شود که



اگر مالک، ملک خود را به طور مجانی در اختیار سایر اشخاص قرار دهد، در آن صورت، آن شخص مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌شود.

**نکته ۵-** اگر فرد، خانه خود را به شخص دیگری بفروشد و مهلت ۶ ماهه‌ای برای تخلیه تعیین کند در آن صورت درآمد اجاره، مشمول مالیات نخواهد شد. اما اگر، بیش از ۶ ماه به طول بیانجامد در آن صورت، مازاد بر ۶ ماه مشمول مالیات می‌گردد.

**نکته ۶-** مجتمع‌های مسکونی استیجاری بیش از ۳ واحد که الگوی مصرف مسکن را رعایت کرده‌اند کلاً مشمول مالیات بر درآمد اجاره نمی‌باشند.<sup>۱</sup> الگوی مصرف مسکن را وزارت مسکن تعیین می‌کند و میانگین متراژ واحدها در این الگو برای تهران ۷۵ مترمربع و در سایر شهرستان‌ها ۱۰۰ مترمربع در نظر گرفته شده است. حال اگر ملک اجاره‌ای، جزء مجتمع‌های مسکونی استیجاری نباشد و الگوی مصرف مسکن هم رعایت نشده باشد، در تهران، تا مجموع ۱۵۰ مترمربع مسکونی و در سایر شهرستان‌ها تا مجموع ۲۰۰ مترمربع، از پرداخت مالیات معاف است.

ذکر این نکته ضروری است که اگر شخصی یک واحد ۹۰ متری در شمال تهران و یک واحد ۸۰ متری در جنوب تهران داشته باشد و هر دو را اجاره دهد، در آن صورت فقط ۲۰ متر آن مشمول مالیات خواهد بود. در چنین حالتی، مؤدی می‌تواند رأساً به واحد مالیاتی مراجعه و درخواست کند که آپارتمان شمال شهر وی کلاً معاف باشد و از ۲۰ متر واحد جنوب، مالیات گرفته شود. این مثال، یکی از مصادیق ناعدالتی در قوانین مالیاتی است که ۱۵۰ متر شمال تهران همان معافیتی را خواهد داشت که ۱۵۰ متر جنوب تهران.

**نکته ۷-** فرض کنید که شخص هیچ‌گونه درآمندی نداشته باشد (بجز سود و جوایز بانکی، حقوق بازنشستگی و وظیفه‌بگیری) و فقط از اجاره ملک، درآمد کسب کند. در این صورت معافیت پایه برای وی در نظر گرفته خواهد شد. این معافیت پایه، استثناً بوده و فقط در این مورد امکان اعطای معافیت وجود خواهد داشت. به شرط آنکه اظهارنامه (ماده (۵۷)) را تسلیم کند. اگر خلاف آن ثابت شود به اندازه یک برابر آن مالیات نیز جریمه خواهد شد.

**درآمد مشمول مالیات اجاره با اعمال معافیت موضوع ماده (۵۷) در سال ۱۳۹۲ مساوی است با**

**هفتادوپنج درصد مال‌الاجاره که از آن ۱۰۰ میلیون ریال معافیت پایه کسر می‌شود.**

۱. طبق قانون «تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری» مصوب ۱۳۷۷/۳/۲۴، دولت سازندگان مجتمع‌های مسکونی استیجاری را تشویق می‌کند و تسهیلاتی برای آنان قائل می‌شد اما آنها حداقل باید به مدت ۵ سال، این آپارتمان‌ها را اجاره می‌دادند و بلافاصله نمی‌توانستند اقدام به فروش ملک نمایند.

مالیات بر درآمد اجاره به صورت سالیانه است و دارندگان این درآمد باید به طور سالیانه، اظهارنامه را تکمیل کنند. مهلت تحویل اظهارنامه نیز تا پایان تیرماه سال بعد خواهد بود. هم‌اکنون براساس تبصره «۲» ماده (۱۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه، عدم تسلیم اظهارنامه موجب سلب یا لغو معافیت‌ها می‌شود. در قانون بودجه سال ۱۳۹۲، سه استثنا در منابع مالیاتی (املاک، ارث و مشاغل اتومبیل) برای سال‌های ۱۳۹۰، ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ منظور شده است و در صورت عدم تسلیم اظهارنامه می‌توانند در سال‌های مذکور استثنائاً از معافیت مالیاتی استفاده کنند.

## ۲-۱. مالیات بر نقل و انتقال املاک

پایه مالیاتی در این نوع از مالیات‌ها عبارت است از ارزش معاملاتی ملک (که توسط کمیسیون ماده (۶۴) قانون تعیین می‌شود) که تفاوت آن با ارزش روز بسیار زیاد است و در مواردی، کمتر از ۱ درصد بهای روز است. نرخ این مالیات مقطوع و ۵ درصد است. چون هم نرخ مالیات و هم مأخذ آن اندک است لذا درآمدهای وصولی از این محل نیز بسیار اندک خواهد بود.

### مالیات = ۰/۰۵ × ارزش معاملاتی ملک مورد نقل و انتقال

در این قبیل مالیات‌ها نیاز به تسلیم اظهارنامه به اداره مالیاتی نیست و محاسبات مربوط به مالیات به صورت مکانیزه انجام شده و ظرف ۴۸ ساعت اعلام می‌شود.

براساس ماده (۷۴) قانون<sup>۱</sup> به املاکی که سند رسمی ندارند، «دستداری» اطلاق می‌شود. با توجه به اینکه نقل و انتقال دستداری در دفتر اسناد رسمی انجام نمی‌شود اگر سازمان مالیاتی از این نقل و انتقال مطلع شود، می‌تواند نسبت به اخذ مالیات اقدام کند. هر چند وصولی از این محل تاکنون خیلی ناچیز بوده است. ذکر این نکته ضروری است که اگر معامله در دفاتر اسناد رسمی ثبت نشود، مؤدی می‌تواند نامه‌ای از دفترخانه تحویل گیرد و تقاضای استرداد مالیات کند.

**نکته ۱-** ممکن است مواردی پیش آید که انتقال ملک به دولت و شهرداری برای مرافق عامه (مکان‌هایی که عموم مردم می‌توانند از آنها استفاده کنند) یا مناطق نظامی انجام می‌گیرد. در این صورت، این نقل و انتقال مشمول مالیات نمی‌شود. مثلاً اگر ملک شخصی در طرح فضای سبز قرار

۱. طبق ماده (۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم، 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 می‌باشد. همچنین در مورد درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مربوط به این نوع املاک متصرف از نظر مالیاتی مانند مالک حسب مورد مشمول مالیات مربوط خواهد بود و در موارد فوق، تاریخ تصرف، تاریخ تملک متصرف محسوب می‌گردد.



گیرد و شهرداری، آن را از شخص خریداری کند مشمول مالیات بر نقل و انتقال املاک نمی‌شود. زیرا قرار است این ملک جهت مرافق عامه استفاده گردد.

**نکته ۲ - انتقال واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها، مشمول مالیات بر نقل و انتقال املاک نمی‌باشند.**

**نکته ۳ -** براساس ماده (۷۷) از قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۱</sup>، اگر ملک نوساز باشد (یعنی بیش از ۲ سال از صدور پایان کار آن نگذشته باشد)، علاوه بر مالیات بر نقل و انتقال املاک، مالیات دیگری هم باید پرداخت نمایند که این مالیات، بدین نحو محاسبه می‌گردد: ارزش معاملاتی اعیانی ضربدر ۱۰ درصد. این مالیات، جایگزین مالیات درآمد حاصل از ساخت و فروش شده است. هم‌اکنون از سازندگان ساختمان هیچ مالیات دیگر دریافت نمی‌شود و فقط این مالیات اخذ می‌شود.

### ۳-۱. مالیات بر انتقال حق واگذاری محل (سرقفلی)

براساس قانون روابط مؤجر و مستأجر مصوب سال ۱۳۵۶، استمرار یک شخص در یک محل موجب ایجاد حق کسب و پیشه می‌شود. اما براساس آخرین قوانین مؤجر و مستأجر، سرقفلی زمانی ایجاد می‌شود که بابت آن، مبلغی پرداخت گردد، در این صورت مستأجر حق تقدم در اجاره را خواهد داشت. در واقع، مستأجر می‌تواند آن را به مالک یا به شخص ثالث انتقال دهد. اگر مبلغی تحت عنوان سرقفلی پرداخت نشود، هیچ حقی برای مستأجر ایجاد نخواهد شد.

در قانون مالیات‌های مستقیم، پایه مالیاتی انتقال حق واگذاری محل، وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق تعیین شده است. هم‌اکنون این مالیات، در بخش مالیات بر درآمد طبقه‌بندی شده است در حالی که تشابه زیادی با مالیات بر دارایی دارد، زیرا در هنگام نقل و انتقال، باید به نرخ ۲ درصد، مالیات پرداخت شود، فارغ از اینکه فرد طی این مدت سود برده یا زیان کرده است. مثلاً اگر سرقفلی را به مبلغ ۲۰۰ میلیون تومان خریداری و به ۱۸۰ میلیون تومان بفروشد، این معامله، زیانی معادل ۲۰ میلیون تومان برای وی در پی خواهد داشت، اما باید مالیاتی بر مبنای نرخ ۲ درصدی از مأخذ ۱۸۰ میلیون تومان را پرداخت نماید. از این جهت، این مالیات مشابهت بیشتری با مالیات بر دارایی دارد و مناسب‌تر است که در آنجا طبقه‌بندی شود.

---

۱. نخستین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اعم از مسکونی و... که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن نگذشته باشد، علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ۱۰ درصد به مأخذ ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال خواهد بود. اشخاص حقیقی یا حقوقی، مشمول مالیات دیگری از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهند بود.

## ۲. مالیات بر درآمد مشاغل

همه صنوف، حرف، بازاریان، مغازه‌های خیابان‌ها، پزشکان، حساب‌برسان و آنانی که جزء اشخاص حقوقی نیستند، اما درآمدهایی از کسب‌وکار به‌دست می‌آورند مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌شوند. همان‌گونه که می‌دانیم درآمد از سه محل حاصل می‌شود:

۱. درآمد حاصل از کار: مثل نیروی کار که پایان هر روز یا ماه، حقوق دریافت می‌کنند.

۲. درآمد حاصل از سرمایه: مثل اجاره ملک، سود حاصل از سپرده‌گذاری در بانک

۳. درآمد حاصل از کار و سرمایه: مانند پزشک و سایر مشاغل

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ ایران، مشاغل به سه گروه تقسیم‌بندی شده‌اند که عبارتند از:

**بند «الف»** - مشاغل پراهمیت و با درآمدهای بالا که در ماده (۹۶)، اسامی آنها را ذکر کرده است.

**بند «ب»** - مشاغل با درآمد متوسط که در ماده (۹۶) از آنها نام برده شده است.

۱. براساس ماده (۹۶)، صاحبان مشاغل موضوع بند «الف» ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم عبارتند از:

- دارندگان کارت بازرگانی و کلیه واردکنندگان و صادرکنندگان،
- صاحبان کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی که برای آنها جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذی‌ربط صادر شده یا می‌شود،
- بهره‌برداران از معادن،
- صاحبان مؤسسات حسابرسی، حسابداری و دفترداری، خدمات مالی و ارائه‌دهندگان خدمات مدیریتی، مشاوره‌ای، انفورماتیک، رایانه‌ای اعم از سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و طراحی سیستم،
- صاحبان مراکز آموزشی و پرورشی، آموزشگاه‌های آزاد، مدارس غیرانتفاعی، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی،
- صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، آسایشگاه‌ها، درمانگاه‌ها و خانه‌های سالمندان،
- صاحبان هتل‌ها و هتل‌های سه ستاره و بالاتر،
- بنکداران، عمده‌فروش‌ها، فروشگاه‌های بزرگ، واسطه‌های مالی، نمایندگان توزیع کالاهای داخلی و وارداتی و صاحبان انبارها،
- نمایندگان مؤسسه‌های تجاری و صنعتی، اعم از داخلی و خارجی،
- صاحبان مؤسسات حمل‌ونقل موتوری، زمینی، دریایی و هوایی اعم از مسافری یا باربری،
- صاحبان مؤسسات مهندسی و مهندسی مشاور،
- صاحبان مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی.

۲. صاحبان مشاغل موضوع بند «ب» ماده (۹۵) این قانون عبارتند از:

- صاحبان کارگاه‌های صنعتی،
- صاحبان مشاغل ساختمانی، تأسیسات فنی و صنعتی، نقشه‌کشی، نقشه‌برداری، محاسبات فنی و نظارت،
- چاپخانه‌داران، لیتوگراف‌ها، صحاف‌ها، ارائه‌دهندگان خدمات چاپ و گرافیک‌ها،
- صاحبان مراکز ارتباطات رایانه‌ای،
- وکلا، کارشناسان، مترجمان رسمی دادگستری، مشاوران حقوقی، اعضای سازمان‌های نظام‌مهندسی و حسابداران رسمی،
- محققان، پژوهشگران و کارشناسان آزاد که به تهیه و ارائه طرح‌های تحقیقاتی اشتغال دارند،
- دلالان و حق‌العمل‌کاران و کارگزاران،
- صاحبان مراکز فرهنگی - هنری، فرهنگسراها، کانون‌های حرفه‌ای و انجمن‌های صنفی تخصصی،
- صاحبان سینماها، تماشاخانه‌ها و مکان‌های تفریحی و ورزشی،
- صاحبان مشاغل فیلمبرداری، دوبلاژ، مونتاز و سایر خدمات سینمایی،
- پزشکان و دندانپزشکان که دارای مطب هستند و دامپزشکان که به حرفه دامپزشکی اشتغال دارند،



### بند «ج» - مشاغل با درآمد اندک و کوچک.

این نحوه طبقه‌بندی به دلیل اهمیت و میزان درآمدهایی است که توسط هریک از گروه‌های مشاغل کسب می‌شود. اولاً قانونگذار خواسته است که تکالیف و وظایفی که برعهده بند «الف» گذارده، مشمول بند «ج» یعنی مشاغل کوچک، نشود. برای مثال، بند «الف»، توانایی نگهداری دفاتر قانونی و استخدام نیروی کار مرتبط با آن را دارد. ثانیاً قانونگذار بدین نحو خواسته است که سازمان مالیاتی، منابع و نیروی انسانی خود را صرف مالیات‌ستانی از مشاغل پراهمیت بند «الف» کند.

### تکالیف و وظایف مشاغل طبقه‌بندی شده در بند «الف»

نگهداری دفاتر روزنامه و دفتر کل با رعایت استانداردهای حسابداری (یعنی همان تکلیفی که برای اشخاص حقوقی مترتب است) برای دارندگان مشاغل بند «الف» نیز مترتب می‌باشد.

### تکالیف و وظایف مشاغل طبقه‌بندی شده در بند «ب»

نگهداری دفتر مشاغل (یا درآمد و هزینه) که دفتر بسیار ساده‌ای است و دارنده مشاغل معمولی قادر به نوشتن این دفتر هستند. این دفتر سیستم حسابداری دویل (یا دوطرفه) ندارد و یک‌طرفه است و خرید و فروش و... به‌طور معمولی در آن ثبت می‌شود. ماحصل آن، سود یا زیان مشاغل خواهد بود.

### تکالیف و وظایف مشاغل طبقه‌بندی شده در بند «ج»

مشاغل بند تکلیفی برای نگهداری دفاتر ندارند و یک خلاصه وضعیت درآمد و هزینه باید ارائه دهند. یعنی در اظهارنامه جدول ساده‌ای را به‌صورت ذیل تکمیل می‌کنند.

- 
- صاحبان آزمایشگاه‌ها، رادیولوژی‌ها، فیزیوتراپی‌ها، سونوگرافی‌ها، الکتروانسفالوگرافی‌ها، سی‌تی‌اسکن‌ها، سالن‌های زیبایی و دیگر ارائه‌دهندگان خدمات بهداشتی طبی و غیرطبی،
  - صاحبان میهمانسراها، میهمان‌پذیرها و مسافرخانه‌ها،
  - صاحبان تالارهای پذیرایی، رستوران‌ها، تهیه‌کنندگان غذاهای آماده، ارائه‌دهندگان خدمات پذیرایی و کرایه‌دهندگان ظروف،
  - صاحبان دفاتر اسناد رسمی،
  - صاحبان تعمیرگاه‌های مجاز و اتوسرویس‌ها،
  - صاحبان نمایشگاه‌ها و فروشگاه‌های اتومبیل و بنگاه‌های معاملات املاک و آژانس‌های کرایه اتومبیل،
  - سازندگان و فروشندگان طلا و جواهر،
  - عاملان فروش و فروشندگان آهن‌آلات.

## خلاصه وضعیت درآمد و هزینه

ماه	درآمد	هزینه
---	---	---

**نکته** - سازمان مالیاتی می‌تواند برخی از مشاغل بند «ج» که در قانون ذکر نشده است را به بندهای «ب» یا «الف» اضافه کند. فقط باید تا پایان دی‌ماه سال قبل در روزنامه‌های کثیرالانتشار اعلام نماید. یعنی اگر سازمان مالیاتی بخواهد در سال ۱۳۹۳، کافی‌نت‌ها را هم در طبقه مشاغل بند «ب» قرار دهد باید تا پایان دی‌ماه سال ۱۳۹۲ در روزنامه‌های کثیرالانتشار، این موضوع را به اطلاع عموم برساند. ذکر این نکته ضروری است که سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل بند «ج» را به بند «ب» یا بند «الف» انتقال دهد، اما مجوز انتقال مشاغل موضوع بند «الف» را به بند «ب» ندارد.

براساس آمارهای موجود، حدود ۲۵ تا ۳۰ درصد تولید ناخالص داخلی توسط مشاغل تولید می‌شود، اما سهم آنها در سبد درآمدهای مالیاتی کشور بسیار جزئی بوده و به زحمت به ۴ الی ۵ درصد از کل درآمدهای مالیاتی می‌رسد، اما مسئله این است که صاحبان مشاغل همواره به این مسئله معترض هستند. دلیلش چیست؟ احساس تبعیض، مهمترین دلیل عدم رضایت است. صاحبان مشاغل، خود را با اطرافیان مقایسه می‌کند و با مشاهده تبعیض، شکایت می‌کنند. ثانیاً صاحبان مشاغل می‌دانند که سازمان مالیاتی، اطلاعات کافی ندارد و تا جایی که می‌توانند با مالیات‌های وضع شده مخالفت می‌کنند و اعتراض خود را در مراجع دادرسی مالیاتی مطرح می‌نمایند. اما اگر اطلاعات کافی و شفاف از وضعیت مؤدیان علی‌الخصوص صاحبان مشاغل در دسترس بود آنها مجبور به تمکین و پذیرش مالیات‌های وضع شده بودند. ماده (۱۲۰) قانون برنامه پنجم توسعه و ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم نیز مؤدیان را مکلف کرده است که هر سه ماه یکبار خلاصه معاملات از وضعیت خود را به سازمان اعلام کنند.

برای تعیین مالیات بر درآمد مشاغل، باید نرخ مالیات و پایه مالیاتی تعیین شود. نرخ این مالیات از ماده (۱۳۱) (از ۱۵ تا ۳۵ درصد براساس طبقات درآمدی) تبعیت می‌کند. پایه مالیات، درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

مالیات = نرخ ماده (۱۳۱) × درآمد مشمول مالیات



در اینجا پرسشی مطرح می‌گردد که درآمد مشمول مالیات را چگونه باید محاسبه کرد؟ به طور کلی سه روش برای محاسبه درآمد مشمول مالیات وجود دارد:

۱. رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک (مشاغل و فعالیت‌های مندرج در بندهای «الف» و «ب» مکلف به نگهداری دفاتر اسناد و مدارک مالی هستند).
۲. روش علی‌الرأس.
۳. خوداظهاری و توافق.

حوزه مالیاتی در گام نخست، از دارندگان مشاغل بندهای «الف» و «ب» دفاتر و اسناد و مدارک را مطالبه می‌کند. اگر آنها دفاتر و مدارک را ارائه کنند و آیین‌نامه دفاتر رعایت شده باشد، دفاتر پذیرفته می‌شود. از دفاتر، درآمد مشمول مالیات استخراج نمی‌شود، بلکه سود حسابداری به دست می‌آید. اما سود حسابداری لزوماً برابر درآمد مشمول مالیات نیست و باید تعدیلاتی روی آن انجام شود. مثلاً برخی هزینه‌ها ممکن است از نظر حوزه مالیاتی، مورد پذیرش نباشد. لذا باید هزینه‌های غیرقابل قبول به سود حسابداری افزوده شود. مثلاً ممکن است مدیران شرکت، هزینه‌های مسافرتی بیش از حد مجاز داشته باشند. برای شرکت‌های بازرگانی، ۲ ماه و حداکثر ۲ میلیون ریال در روز، هزینه‌های مسافرت در نظر گرفته شده است و بیش از آن، مورد قبول سازمان مالیاتی نخواهد بود. یا هزینه‌هایی نظیر گارانتی (هزینه‌های خدمات بعد از فروش)؛ در ماده (۱۴۸) جزء هزینه‌های قابل قبول نیامده است. یا مثلاً سود یا بهره‌ای را به مؤسسات غیرمجاز پرداخت کرده‌اند و آنها را جزء هزینه‌های برگشتی طبقه‌بندی می‌کنند.

مورد دوم، تعدیلات سنواتی است. ممکن است درآمدها یا هزینه‌هایی مربوط به سال گذشته باشد که امسال تحقق یافته است. ممکن است تعدیلات افزایش‌دهنده (به شرط درآمد بودن) باشد یا کاهش‌دهنده (به شرط هزینه بودن). ذکر این نکته ضروری است که حساب تعدیلات سنواتی بر حساب سود و زیان انباشته اثر می‌گذارد و بر حساب سود و زیان جاری اثری ندارد.

مورد سوم، معافیت‌هاست. مثلاً اگر در سود حسابداری این مؤدیان، سود بانکی وجود داشته باشد چون معاف از مالیات است پس باید از سود حسابداری کسر شود. انواع معافیت‌ها اعم از معافیت صادراتی، معافیت مناطق آزاد تجاری و... وجود دارد که باید از سود حسابداری کسر شود.

مورد چهارم، کسر درآمدهایی است که مشمول نرخ مالیات‌های مقطوع شده‌اند. مثلاً سود حاصل از فروش سهام (مشمول مالیات مقطوع است)، انتقال حق واگذاری محل (مالیات مقطوع ۲ درصد) و ... را باید کسر کرد.

***	سود حسابداری
	اضافه می‌شود:
(*)	هزینه‌های غیرقابل قبول
	اضافه (یا کسر) می‌شود:
(*) یا *	تعدیلات سنواتی
	کسر می‌شود:
(*)	معافیت‌ها
(*)	درآمدهای مشمول مالیات مقطوع
(*)	زیان‌های مورد تأیید سنوات قبل
***	<u>درآمد مشمول مالیات</u>

### موارد تشخیص علی‌الرأس

در سه مورد، به‌جای روش رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک، از روش علی‌الرأس استفاده می‌شود. این موارد عبارتند از:

۱. عدم تسلیم بموقع ترازنامه، حساب سودوزیان (بند «ب») یا حساب درآمد و هزینه (بند «الف») [بند «۱» ماده (۹۷)].

۲. عدم ارائه دفاتر قانونی (دفاتر روزنامه و کل برای مشمولین بند «الف» و دفتر مشاغل برای مشمولین بند «ب») یا اسناد و مدارک حسابداری یا هر دو به‌هنگام مراجعه حوزه مالیاتی برای تعیین مالیات.

۳. عدم رعایت استانداردهای حسابداری، موازین قانونی و آیین‌نامه‌های تحریر دفاتر.

هیئتی تحت عنوان «هیئت سه‌نفره بند «۳» ماده (۹۷)» وجود دارد که متشکل از سه نفر حسابرس است و توسط رئیس کل سازمان مالیاتی انتخاب می‌شوند و دلایل ابرازی اداره مالیاتی را بررسی نموده و از مؤدی برای حضور در جلسه دعوت می‌کنند. مؤدی، دفاعیه را تهیه و مستندات خود را ارائه می‌کند. این هیئت، پس از استماع دفاعیات مؤدی نظر خود را صادر می‌کند. اگر نظر هیئت مبنی بر عدم رعایت موازین و آیین‌نامه تحریر دفاتر باشد، از روش علی‌الرأس استفاده می‌شود. اما اگر نظرات اداره مالیاتی را رد کند، روش رسیدگی به دفاتر خواهد بود. وجود این هیئت ضروری است زیرا در صورتی که این هیئت وجود نداشته باشد، اداره‌های مالیاتی به راحتی به سراغ روش علی‌الرأس خواهند رفت به این دلیل که روش علی‌الرأس در مقایسه با روش رسیدگی به دفاتر بسیار ساده‌تر و آسان‌تر است و اداره‌های مالیاتی ترجیح می‌دهند که به‌جای صرف زمان و نیرو برای بررسی دفاتر، از این روش برای تشخیص و وصول مالیات استفاده کنند. در واقع، این روش،



نیاز به دانش خاصی ندارد و خود را از هرگونه درگیری با صاحب مشاغل درخصوص عدم قبول برخی هزینه‌ها و... مصون نگه می‌دارد.

**نکته** - به چهار دلیل، سازمان امور مالیاتی علاقمند است که روش رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مبنای تعیین مالیات قرار گیرد و باید در برخی موارد به مؤدیان تسهیلاتی قائل شده و آنان را به سمت دفترداری هدایت کند.

۱. می‌توان مالیات تکلیفی را از مؤدی مطالبه کرد. هنگامی که دفاتر ارائه نشود امکان وصول مالیات تکلیفی وجود نخواهد داشت.

۲. به راحتی می‌توان مالیات بر حقوق را از آنها دریافت کرد.

۳. اطلاعات متعددی، در حوزه مالیاتی می‌توان از این دفاتر و اسناد و مدارک استخراج کرد.

۴. مالیات بر ارزش‌افزوده را می‌توان به راحتی از طریق دفاتر محاسبه کرد.

پرسشی که مطرح می‌شود آن است که در روش علی‌الرأس، مالیات به چه صورتی محاسبه می‌شود. در این روش، باید قرینه‌ای تعیین شود و در ضریب خاصی<sup>۱</sup> ضرب شده و بدین نحو، درآمد مشمول مالیات مشخص گردد. پس از آن به نرخ ماده (۱۳۱)، این درآمدها مشمول مالیات خواهند شد. معمولاً، قرینه همان فروش خواهد بود.

درآمد مشمول مالیات = ضریب (تهیه شده توسط کمیسیون ماده (۱۵۴)) × [قرینه (یا همان فروش)]

مالیات = نرخ ماده (۱۳۱) × درآمد مشمول مالیات

روش علی‌الرأس، از روش‌های ناعادلانه است، اما گاهی سازمان مالیاتی مجبور به استفاده از این روش است. درواقع ممکن است که مؤدی از ارائه دفاتر و اسناد و مدارک امتناع کند و در چنین حالتی سازمان مالیاتی ناگزیر است که از روشی برای مالیات‌ستانی استفاده نماید. اما مسئله اینجاست که چون ما بانک اطلاعاتی کاملی نداریم، لذا به مغازه‌ای مراجعه کرده و به صورت برآوردی، تخمین می‌زنیم که فروش آن مغازه چقدر بوده است. این برآورد، سلیقه‌ای است و بستگی به نظر کارشناس دارد. به دلیل برآوردی بودن معیار، این روش محاسبه مالیات عادلانه نخواهد بود.

---

۱. یک دفترچه ضریبی وجود دارد که برای هر یک از مشاغل، ضریبی مشخص شده است. مثلاً ضریب سوپرمارکت ۱۲ درصد است که بدین معناست که ۱۲ درصد از فروش سوپرمارکت، سود است و مابقی ۸۸ درصد، هزینه است. یا ضریب آهن‌فروشان ۳ درصد می‌باشد. دفترچه ضرایب را کمیسیون ماده (۱۵۴) تهیه می‌کند. این کمیسیون مرکب از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، بانک مرکزی، نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن است و برای هر سال، جدول و در نهایت ضرایب مالیاتی جداگانه‌ای تهیه می‌شود.

در کشورهای پیشرفته دنیا از روش علی‌الرأس برای تعیین مالیات بر درآمد مشاغل استفاده نمی‌کنند. برای مثال در ایالات متحده، بیش از ۱۱۵ میلیون اظهارنامه تحویل داده می‌شود. سازمان مالیاتی این کشور، ۲-۳ درصد از این اظهارنامه‌ها را براساس ریسک انتخاب کرده و به آنها رسیدگی می‌کنند.

در کشور ما، وضع نسبتاً رو به بهبود است به طوری که حجم بیش از ۹۵ درصدی رسیدگی به پرونده‌ها به صورت علی‌الرأس در سال ۱۳۸۲، هم‌اکنون کاهش یافته است.

روش دیگری نیز به نام «خوداظهاری» و «توافق» وجود دارد. قانونگذار طبق ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم، به سازمان امور مالیاتی اختیار داده است که در برخی منابع مالیاتی و برخی نقاط کشور می‌تواند اعلام کند که مؤدیان خوداظهاری کنند. در واقع در برخی موارد، سازمان مالیاتی، خوداظهاری مؤدی را پذیرفته و پرونده‌هایی را به‌عنوان نمونه بررسی می‌کند و مابقی را عیناً تأیید می‌کند. البته در اجرای این ماده مشکلاتی نیز وجود داشته است، لکن در برخی موارد و به‌دلیل هزینه بالای اداری وصول مالیات برای سازمان امور مالیاتی کشور، اجرای این روش اجتناب‌ناپذیر است. برای مثال در برخی استان‌ها (سیستان و بلوچستان، کهگیلویه و بویراحمد و...) مالیاتی که صنف نانوايي پرداخت می‌کند به زحمت به ۱۰ میلیون تومان می‌رسد، درحالی که هزینه وصول را محاسبه می‌کنند، می‌بینند که ۵۰ میلیون تومان هزینه وصول مالیات از این صنف است. بنابراین به نفع سازمان مالیاتی است که به خوداظهاری بسنده کند زیرا در غیر این صورت، هزینه‌ها بیش از درآمدهای وصولی از این منبع یا برخی استان‌ها خواهد بود.

متأسفانه در برخی سال‌ها این قانون به درستی اجرا نشد. مثلاً نباید از این ماده برای مالیات بر مشاغل بازار تهران استفاده می‌کردند، اما در استانی مانند سیستان و بلوچستان، حتی اگر مالیات بر مشاغل ندهند باز هم درآمدهای مالیاتی تغییر چندانی نخواهد یافت. در بررسی‌هایی که در سال ۱۳۸۵ انجام گرفت مشخص شد که بیش از ۹۵ درصد درآمدهای مالیات بر مشاغل از ۶ استان (تهران، خراسان، آذربایجان شرقی، اصفهان و فارس) وصول می‌شود. در مورد مشاغل بند «ج» که کوچک هستند، قانونگذار به سازمان مالیاتی اجازه توافق با اتحادیه‌ها را داده است. مثلاً اگر اتحادیه‌ها ۱۰ درصد بیش از رقم سال گذشته پرداخت کنند، سازمان مالیاتی وارد بحث رسیدگی و بررسی نخواهد شد. ذکر این نکته ضروری است که سازمان مالیاتی از این روش خصوصاً برای مشاغلی نظیر مشاغل اتومبیل استفاده می‌کند.



ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم  
 تبصره «۵» ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم (مشاغل بند «ج»)  
 خوداظهاری

مثال ۱- آقای احمدی یک باب خانه مسکونی به مساحت زیربنای مفید ۱۸۰ مترمربع را در تهران برای سکونت به اجاره واگذار کرده است. در صورتی که ارزش اجاره هر مترمربع ۱ میلیون ریال باشد، مطلوب است محاسبه مالیات اجاره سال ۱۳۹۱؟

پاسخ - به دلیل مسکونی بودن، این واحد، مشمول معافیت خواهد بود درحالی که اگر غیرمسکونی بود هیچ معافیت پایه‌ای به آن تعلق نمی‌گرفت. در تهران قرار دارد، لذا تا ۱۵۰ مترمربع آن از مالیات معاف خواهد بود درحالی که اگر این ملک در شهرستان بود تا ۲۰۰ مترمربع آن از پرداخت مالیات معاف می‌شد.

$$\begin{aligned} & \text{(مشمول مالیات) } 30 \text{ مترمربع} = 180 - 150 \\ & \text{ارزش اجاره ماهیانه مشمول مالیات} \quad 30 \times 1000000 = 30000000 \\ & \text{درآمد مشمول مالیات سالیانه} \quad (30000000 \times 12) \times 0.75 = 270000000 \\ & \text{مالیات} = \text{نرخ ماده } 131 \times 270000000 \end{aligned}$$

برای حل این مسئله، از ۱۸۰ متر زیربنای مفید، ۱۵۰ متر معافیت را کسر می‌کنیم. ۳۰ متر باقیمانده دارای ارزش اجاره ماهیانه ۱ میلیون ریال است، لذا ارزش اجاره مشمول مالیات در هر ماه ۳۰ میلیون ریال خواهد بود. عدد به دست آمده را در ۱۲ ضرب می‌کنیم تا درآمد سالیانه به دست آید و مجدداً در ضریب ۰/۷۵ ضرب می‌کنیم چون ۰/۲۵ از درآمدها را برای هزینه‌هایی که مالک باید برای ملک انجام دهد می‌باید کسر کنیم. چون مالک شخص حقیقی است، لذا از نرخ ماده (۱۳۱) (که از ۱۵ درصد تا ۳۵ درصد است) استفاده می‌کنیم و مالیات را به دست می‌آوریم. ذکر این نکته ضروری است که در اجاره ملک، معافیت پایه درآمدی نداریم، به استثنای یک مورد که اشخاص حقیقی، هیچ‌گونه درآمدی بجز درآمد اجاره نداشته باشند که در آن صورت باید اظهارنامه موضوع ماده (۵۷) را تسلیم نماید و در صورتی که اداره مالیاتی تأیید نماید، معافیت پایه درآمدی به وی تعلق می‌گیرد. اگر آن معافیت وجود داشته باشد از ۲۷۰ میلیون ریال، باید ۱۰۰ میلیون ریال معافیت را کسر کرد.

مثال ۲ - آقای نیکخواه، یک باب مغازه را به مساحت ۶۰ مترمربع در شهر تهران به مبلغ اجاره‌بهای ماهیانه ۵ میلیون ریال طی سند رسمی به اجاره واگذار نموده است. مطلوب است مالیات

بر درآمد اجاره سال ۱۳۹۱؟

**پاسخ -** اصل بر این است که مالیات بر مبنای اجاره‌نامه رسمی محاسبه شود. مگر آنکه اجاره‌نامه رسمی وجود نداشته باشد، یا مؤدی آن را به سازمان مالیاتی ارائه نکند، یا در اجاره‌نامه، مبلغی بجز اجاره‌بها قید شده باشد (تحت عنوان ودیعه، قرض‌الحسنه، سپرده و...) و یا اسناد و مدارکی به دست آید که مبلغ اجاره، بیش از مبلغ مندرج در سند رسمی بوده باشد. یعنی اگر این استثنائات وجود نداشته باشد، مبنای محاسبه، مبلغی خواهد بود که در اجاره‌نامه رسمی ذکر شده است. ممکن است اجاره ماهیانه مغازه‌های مشابه، چندین برابر باشد اما چون مدرکی دال بر تفاوت بودن مبلغ مندرج در اجاره‌نامه و مبالغ پرداختی وجود ندارد، لذا به همان اجاره‌نامه اتکا می‌کنیم.

$$\text{درآمد مشمول مالیات سالیانه} = ۰/۷۵ \times (۱۲ \times ۵۰۰۰۰۰۰)$$

$$\text{مالیات} = \text{نرخ ماده (۱۳۱)} \times \text{درآمد مشمول مالیات سالیانه}$$

**مثال ۳ -** آقای علوی یک باب ساختمان نوساز (پایان کار آن در تاریخ ۱۳۹۲/۴/۱۵ صادر شده است) که دارای سه واحد آپارتمان مسکونی و یک باب مغازه می‌باشد، در قبال مبلغ ۴۰ میلیارد ریال انتقال داده است. اگر ارزش معاملاتی عرضه ۲۰۰ میلیون ریال و اعیانی ۸۰۰ میلیون ریال بوده و ارزش حق واگذاری محل مغازه، ۱۰ میلیارد ریال باشد، مطلوب است محاسبه مالیات واگذاری ملک مذکور؟

**پاسخ -** در این مثال، هم از ماده (۷۷) استفاده می‌شود و هم سرقفی یا حق واگذاری محل. این ساختمان نوساز است و بیش از دو سال از تاریخ صدور پایان‌کار آن نگذشته است، لذا در محاسبه مالیات، مشمول ماده (۷۷) که درخصوص ساختمان‌های نوساز است نیز خواهد شد.

**مرحله اول - محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی ملک:**

نرخ  $\times$  پایه (ارزش معاملاتی عرصه و اعیان)

$$\text{مالیات نقل و انتقال قطعی ملک} = ۵۰ \text{ میلیون ریال} = ۰/۰۵ \times (۸۰۰ + ۲۰۰)$$

**مرحله دوم - محاسبه مالیات موضوع ماده (۷۷) (نوساز بودن ملک)**

مالیات = نرخ مقطوع ۱۰ درصدی  $\times$  پایه (ارزش معاملاتی اعیان)

$$\text{میلیون ریال} = ۸ = ۰/۱۰ \times ۸۰۰$$



مرحله سوم - محاسبه مالیات مربوط به حق واگذاری محل

مالیات حق واگذاری محل = نرخ مقطوع ۲ درصدی × پایه (ارزش واقعی حق واگذاری محل)

$$\text{میلیون ریال } 200 = 10,000,000,000 \times 0.02$$

در اینجا پرسشی مطرح می‌شود. فرض کنید که در مبیعه‌نامه، حق واگذاری محل تفکیک نشده باشد ولی این معامله، شامل سرقفلی هم بوده است. چه روشی برای محاسبه سرقفلی وجود دارد؟ فرض می‌کنیم این ساختمان، اصلاً دارای واحد تجاری نیست و مغازه، داخل آن نمی‌باشد. در این صورت، این ساختمان، کمتر از ۴۰ میلیارد ریال معامله می‌شد. با فرض مسکونی بودن، ارزش روز این ساختمان، ۳۰ میلیارد ریال است. مابه‌التفاوت ۴۰ و ۳۰ میلیارد ریال، همان حق واگذاری محل را نشان می‌دهد.

### ۳. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، سهم بسیار عمده‌ای در سبد درآمدهای مالیاتی دولت دارد. در صورتی که ترکیب درآمدهای مالیاتی ایالات متحده با ایران بررسی شود، به نتایج کاملاً معکوسی خواهیم رسید. در ایالات متحده، کمترین درآمد مالیاتی مربوط به اشخاص حقوقی است در حالی که در ایران، بیشترین درآمد مالیاتی به این طبقه از مالیات‌ها اختصاص دارد که دلایل آن متعدد است:

- اولاً در ایران، حجم وسیعی از فعالیت‌های دولت، مرتبط با امور تصدیگری است. علی‌رغم آنکه سیاست‌های خصوصی‌سازی، سابقه بیست‌ساله در ایران دارد، اما هنوز هم، این اهداف حاصل نشده است، لذا دولت به‌عنوان یک تصدیگر بزرگ، بسیاری از شرکت‌های دولتی بزرگ را در مالکیت دارد. بیشترین حجم از مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مالیات بر شرکت‌های دولتی است که متشکل از شرکت ملی نفت، پالایشگاه‌ها و پتروشیمی‌ها، بانک‌های دولتی، بانک مرکزی و... است.

- ثانیاً در سیستم مالیاتی ایران، سیستم انتساب وجود ندارد یا به اصطلاح، مالیات بر مجموع درآمد یا مالیات بر درآمد اشخاص طراحی نشده است. در سیستم مالیاتی ایالات متحده، مالیات بر درآمد سهام، انتساب به مالیات بر درآمد اشخاص می‌شود. بنابراین در آن کشور، بیشترین درآمد مالیاتی مربوط به مالیات بر درآمد اشخاص است و مالیات بر سود سهام به‌جای طبقه‌بندی در مالیات بر درآمد شرکت‌ها، در گروه مالیات بر درآمد اشخاص قرار می‌گیرد.

مثلاً شرکت آلفا، ۱۰ واحد سهم دارد و در پایان سال ۱۰۰۰ ریال سود دریافت می‌کند. در

سیستم مالیاتی ایران، یک مالیات ۲۵ درصدی بر درآمد اشخاص حقوقی وصول می‌شود و مابقی آن، مشمول مالیات نمی‌شود. اما در سیستم‌های انتساب، ۱۰۰۰ ریال وارد سیستم مجموع درآمد اشخاص شده و بر آن، مالیات وضع می‌شود.

#### شناسایی اشخاص حقوقی (اشخاص حقوقی در ایران چه اشخاصی هستند؟)

اشخاص حقوقی در ایران عبارتند از:

۱. شرکت‌های تجاری موضوع قانون تجارت (که بیشترین مالیات‌ها نیز از این طیف اخذ می‌شود).
۲. مؤسسات غیرتجاری که (در اداره ثبت شرکت‌ها) به ثبت می‌رسند. ذکر این نکته ضروری است که مؤسساتی وجود دارند که فعالیت آنها تجاری نیست. مؤسسات غیرتجاری به دو گروه انتفاعی و غیرانتفاعی طبقه‌بندی می‌شوند. مؤسسات آموزشی، شرکت‌های حسابرسی و... جزء فعالیت‌های تجاری محسوب نمی‌شوند، اما انتفاعی هستند. مؤسسات غیرانتفاعی نیز مانند مؤسسات خیریه (کهریزک) وجود دارند که به دنبال کسب سود نیستند (یعنی غیرانتفاعی) و فعالیت آنها نیز ماهیت تجاری ندارد. حتی اگر این قبیل مؤسسات درآمد مازاد هم داشته باشند، اجازه توزیع سود را ندارند و درآمد مازاد را باید در راستای اهداف مصرف کنند.
۳. تشکیلات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی (در زمان‌های گذشته و در قانون تجارت، به نهادهای عمومی غیردولتی نظیر شهرداری‌ها، بلدیہ می‌گفتند. هم‌اکنون ۱۹ نهاد عمومی غیردولتی وجود دارد). این تشکیلات نیاز به ثبت ندارند و به محض تشکیل، جزء اشخاص حقوقی خواهند بود. مثلاً اگر وزارتخانه‌ای تأسیس شود، به مجرد تأسیس، جزء اشخاص حقوقی طبقه‌بندی خواهد شد و ضرورتی ندارد که در سازمان ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده باشد.
۴. تشکل‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای، احزاب، اتحادیه‌های صنفی، NGOها، انجمن مهندسان، کانون وکلا، انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی. موارد مذکور، ضمن آنکه جزء شخصیت‌های حقوقی طبقه‌بندی می‌شوند اما در مصداق ۱، ۲ و ۳ نمی‌گنجند. مثلاً احزاب به محض ثبت در وزارت کشور، شخصیت حقوقی خواهند شد و لزومی ندارد که برای ثبت، به سازمان ثبت شرکت‌ها مراجعه کنند. موارد مذکور قوانین خاص خود را دارند، مثلاً اتحادیه‌های صنفی باید مجوز فعالیت خود را از وزارت صنعت، معدن و تجارت اخذ کنند. احزاب باید از وزارت کشور مجوز بگیرد، انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی نیز باید به وزارت کشور مراجعه کنند که به محض دریافت مجوز، جزء اشخاص حقوقی طبقه‌بندی می‌شوند.



۵. موقوفات عام: همان‌گونه که پیش‌تر توضیح داده شد، در وقف، عین مال حبس و ممنوع‌المعامله می‌شود و مادام‌العمر است. درحالی که در حبس مدت تعیین شده و مثلاً برای مدت ۳۰ سال، عین مال حبس می‌شود. منافع حاصل از مال در وقف، به اشخاص معین و خاص اختصاص می‌یابد، مثلاً ممکن است فرزند واقف، از منافع حاصل بهره‌مند گردد یا منافع در راستای گسترش بهداشت، تحقیقات زیست‌محیطی و... صرف شود. در چنین حالتی به آن، وقف عام اطلاق می‌گردد. در وقف عام، در صورت مشخص نکردن تولیت، اداره آن با اداره اوقاف و امور خیریه است، اما منافع وقف خاص، می‌تواند به افرادی که وی تعیین می‌کند اختصاص یابد.

**نکته** - سازمان اوقاف و امور خیریه، جزء مؤسسات ماده (۲) است، لذا مشمول مالیات نیست. طبق قانون، این سازمان می‌تواند درصدی از درآمدهای حاصل از موقوفات را به‌عنوان حق‌النظاره از آن برداشت کند. نه اینکه کل آن درآمد حاصل از موقوفات در مالکیت سازمان اوقاف باشد. در واقع چون، اداره، نظارت و توزیع منافع حاصل از موقوفات به‌عهده سازمان اوقاف است، لذا قانونگذار اجازه داده است که درصدی از آن را به‌عنوان حق مدیریت و نظارت برداشت کند. اما باید بررسی کرد که درآمدهای موقوفه در کجا مصرف می‌شود؟ حسب مورد ممکن است این درآمدها مشمول مالیات شود یا معاف از مالیات باشد. اما در موقوفات خاص، شخصی که از منافع وقف استفاده می‌کند باید مالیات را پرداخت نماید. اما در موقوفات عام، بستگی به شخص مصرف‌کننده دارد.

براساس ماده (۱۰۵)، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ۲۵ درصد تعیین شده است.

طبق ماده (۱۰۵)، 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 به‌استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای است، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهد بود.

**مثال** - فرض کنید شرکت آلفا، ۲۰۰ واحد درآمد از محل بازرگانی داخلی، ۵۰ واحد زیان از محل صادرات، ۵۰ واحد درآمد از نقل‌وانتقال ملک و ۲۰ واحد زیان در فعالیت‌های تولیدی به‌دست آورده است.

**پاسخ** - در ماده (۱۰۵) آمده است که درآمد اشخاص حقوقی پس از کسر زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف مشمول مالیات می‌شود. طبق این ماده، قانونگذار اجازه نمی‌دهد که زیان‌های مربوط به منابع معاف در محاسبه منظور شود، چون همان‌گونه که سود منابع معاف، از پرداخت مالیات

معاف می‌شود نحوه برخورد با زیان‌های این منابع نیز مشابه با سود خواهد بود. همچنین، درآمدهای مقطوع از قبیل نقل و انتقال سهام، سرقتی، انتقال املاک و... در جمع درآمدهای اشخاص حقوقی نمی‌آید.

جمع درآمد مشمول مالیات	تولیدی	نقل و انتقال ملک	صادرات	درآمد بازرگانی داخلی	شرکت آلفا
	(۲۰)	۵۰	(۵۰)	۲۰۰	درآمد
۱۸۰	(۲۰) چون غیرمعاف است	چون منابعی است که نرخ جداگانه دارد مشمول مالیات بر اشخاص حقوقی نمی‌شود	چون زیان حاصل از منابع معاف بوده است، محاسبه نمی‌شود	۲۰۰	درآمد مشمول مالیات

نرخ مالیات برای اشخاص حقوقی داخلی و خارجی، ۲۵ درصد است. همچنین براساس تبصره «۴»، اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی نسبت به سود سهام یا سهم‌الشرکه دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر، مشمول مالیات دیگری نخواهد بود.

**نکته -** قانونگذار برای شرکت‌های تعاونی متعارف و شرکت‌های تعاونی سهامی عام، تخفیف مالیاتی قائل شده است، بدین نحو که فقط نسبت به سود ابرازی، ۲۵ درصد تخفیف یا بخشودگی در نظر گرفته شده است لذا نرخ مالیاتی آنها نسبت به سود ابرازی‌شان ۱۸/۷۵ درصد خواهد بود.  

$$(.0/25 - .0/25 \times .0/25 = \%18/75)$$

همان‌گونه که پیش‌تر گفته شد، سه روش برای تعیین درآمدهای مشمول مالیات اشخاص حقوقی وجود دارد که عبارتند از:

۱. رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک (هنگامی که مؤدی اسنادش را بموقع تحویل دهد و از نظر اداره مالیاتی مردود نباشد).
۲. علی‌الرأس (اسناد و مدارک را بموقع تحویل ندهد و یا این اسناد، مخدوش باشد و غیرقابل رسیدگی اعلام شود).

۳. نرخ مقطوع (گاهی اوقات از نرخ مقطوع استفاده می‌شود. مثلاً براساس بند «الف» ماده (۱۰۷) پیمانکاران خارجی در ایران، نسبت به عملیات هر نوع فعالیت ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی شامل تهیه و نصب موارد مذکور و نیز حمل و نقل و عملیات تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، ارائه تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی و سایر خدمات در تمام موارد به مأخذ ۱۲ درصد کل دریافتی سالیانه مشمول پرداخت



مالیات می‌شوند).

## اشخاص حقوقی خارجی

اشخاص حقوقی خارجی، به سه نحو می‌توانند از ایران درآمد داشته باشند.

۱. درآمدهای پیمانکاری: که برای کسب این قبیل درآمدها باید در ایران حضور داشته باشند و پس از ارائه خدمات، درآمدی برای شرکت‌های خارجی در ایران حاصل می‌گردد. بخش عمده‌ای از قراردادهای پیمانکاری در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی منعقد می‌شود. اگر تاریخ انعقاد قراردادها از ۱۳۸۲/۱/۱ به قبل باشد، از روش نرخ مقطوع استفاده می‌شود. یعنی:

$$\text{مالیات} = ۲۵\% \times \text{درآمد مشمول مالیات} = ۱۲\% \times \text{وجوه دریافتی از کارفرما}$$

لذا مشخص است که نرخ مؤثر ۳ درصد خواهد بود، اما اگر قرارداد از ۱۳۸۲/۱/۱ به بعد باشد از روش رسیدگی به اسناد و دفاتر (یا روش علی‌الرأس) حسب مورد استفاده می‌شود که این حکم در تبصره «۵» ماده (۱۰۷) ارائه شده است. براساس این تبصره، درآمد مشمول مالیات فعالیت‌های موضوع بند «الف» ماده (۱۰۷) این قانون که قرارداد پیمانکاری آنها از ابتدای سال ۱۳۸۲ به بعد منعقد شده‌اند طبق مقررات ماده (۱۰۶) این قانون رسیدگی می‌شود. حکم این تبصره نسبت به ادامه فعالیت‌های موضوع قراردادهای پیمانکاری که تاریخ انعقاد آنها قبل از سال ۱۳۸۲ بوده است، جاری نخواهد بود.

رسیدگی به دفاتر شرکت‌های خارجی بسیار مشکل است. برخورد کارشناسان سازمان مالیاتی با آنها سلیقه‌ای بوده و ابهامات مالیاتی را برای آنها افزایش می‌دهد. عموماً شرکت‌های خارجی به دو صورت با این ریسک مواجه می‌شوند: یا به نحوی قرارداد منعقد می‌کنند که هزینه‌های مالیاتی را هم پوشش دهند (انتقال بار مالیاتی به کارفرما)، یا اینکه از طرف ایرانی می‌خواهند که به نیابت از آنها مالیات را رأساً پرداخت کنند. روش مقطوع، روشی بود که هم شرکت‌های خارجی راضی بودند و هم تعیین مالیات برای کارشناسان مالیاتی آسان‌تر بود.

۲. واگذاری امتیازات و حقوق: برخی اوقات، شرکت‌های خارجی بدون حضور، درآمدهایی را از

ایران کسب می‌کنند که مشمول مالیات می‌شود. برای مثال، شرکت پژو فرانسه با ایران خودرو قرارداد منعقد می‌کند و اجازه می‌دهد از امتیازاتش استفاده کرده و مثلاً به ازای هر دستگاه خودروی تولیدی، ۱۰۰ دلار به شرکت فرانسوی پرداخت کند. در این حالت، درآمدهایی برای شرکت‌های خارجی از ایران حاصل می‌شود و نحوه محاسبه مالیات آنها به صورت تکلیفی است. یعنی

پرداخت‌کننده وجه باید مالیات را محاسبه و به سازمان مالیاتی واریز نماید. نرخ مالیات تکلیفی، ۲۰ تا ۴۰ درصد بوده و بسته به نوع قرارداد، دولتی بودن یا نبودن، تولیدی بودن یا نبودن و... تعیین می‌شود و تعیین آن توسط هیئت وزیران انجام می‌گیرد. مثلاً فرض کنید ایران خودرو می‌خواهد ۱۰ میلیارد ریال به شرکت فرانسوی پرداخت کند. در این صورت، با ضریب ۳۰ محاسبه و در نرخ ۲۵ درصد ضرب می‌شود. این روش، از شفاف‌ترین و بموقع‌ترین درآمدهای مالیاتی بوده است.

### مالیاتی که شرکت ایرانی به جای شرکت خارجی پرداخت می‌کند = $۰/۲۵ \times ۰/۳۰ \times ۱$ میلیارد ریال

۳. درآمدهای حاصل از بهره‌برداری سرمایه: در مواردی که شرکت خارجی، واحد تولیدی را در ایران راه‌اندازی می‌کند و فعالیت اقتصادی انجام می‌دهد نیز مشمول مالیات موضوع ماده (۱۰۶) می‌شود.

**نکته -** دو مالیات مقطوع دیگر نیز برای اشخاص حقوقی خارجی وجود دارد: نخست در مورد حق بیمه اتکایی است. معمولاً در پروژه‌های بزرگ، بخشی از ریسک به صورت قراردادهای بیمه اتکایی به شرکت‌های بیمه خارجی منتقل می‌شود، لذا باید وجهی پرداخت کنند. طبق قوانین مالیاتی، نسبت به حق بیمه پرداختی و سود سپرده پرداختی مشمول ۲ درصد مالیات بیمه اتکایی به صورت تکلیفی می‌شوند. این مالیات‌های تکلیفی، قطعی نهایی هستند.<sup>۱</sup> دوم، درخصوص شرکت‌های خارجی کشتیرانی و هواپیمایی است که مالیات آنها مقطوع است، اما تکلیفی نیست. براساس ماده (۱۱۳)،<sup>۲</sup> نرخ مالیات آنها ۵ درصد از کرایه حمل مسافر و بار از ایران است که شرکت خارجی به صورت ماهیانه باید آن را محاسبه کرده و مالیات را پرداخت کند.

### مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی منحل

به دلایل مختلف (حکم دادگاه، تأمین شدن کامل اهداف، خواست و تمایل سهام‌داران و امثالهم) ممکن است اشخاص حقوقی منحل شوند. نحوه محاسبه مالیات دوره انحلال با بقیه دوره‌ها متفاوت است و از فرمول خاص خود تبعیت می‌کند. در دوره آخر، بحث از سودوزیان وجود ندارد و عمدتاً ترانزنامه (دارایی‌ها و بدهی‌ها)، مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

۱. دو نوع مالیات تکلیفی در ایران وجود دارد: نخست قطعی نهایی که پس از اخذ مالیات، به دنبال حسابرسی مالیاتی آن شرکت خارجی نیستیم. دوم، مالیات تکلیفی علی‌الحساب که بعداً درآمدهای مالیاتی پس از فرآیند رسیدگی قطعی می‌شوند.

۲. طبق ماده (۱۱۳)، مالیات مؤسسات کشتیرانی و هواپیمایی خارجی بابت کرایه مسافر و حمل کالا و امثال آنها از ایران به طور مقطوع عبارت است از ۵ درصد کلیه وجوهی که از این بابت عاید آنها خواهد شد، اعم از اینکه وجوه مزبور در ایران یا در مقصد یا در بین راه دریافت شود. نمایندگی یا شعب مؤسسات مذکور در ایران موظفند تا بیستم هر ماه، صورت وجوه دریافتی ماه قبل را به اداره امور مالیاتی تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند.



[اندوخته‌ها و سودهایی که مالیات آنها قبلاً پرداخت شده است + سرمایه پرداخت شده + بدهی‌ها] - دارایی‌ها = درآمد مشمول مالیات

همان‌گونه که در این فرمول ملاحظه می‌شود، فقط سرمایه پرداخت شده باید کسر شود نه کل سرمایه، زیرا سرمایه می‌تواند از دو جزء تشکیل شده باشد: سرمایه پرداخت شده و سرمایه تعهد شده. ممکن است شرکتی، ۱۰۰۰ واحد سرمایه ثبت شده داشته باشد که ۷۰۰ واحد آن، سرمایه پرداخت شده باشد و ۳۰۰ واحد مابقی، سرمایه تعهد شده سهام‌داران. دارایی‌ها بر مبنای ارزش روز ارزیابی می‌شوند. اگر سود انباشته داشته باشیم که مالیات آن، قبلاً پرداخت نشده باشد، قابل کسر نخواهد بود. فرض کنیم که بخشی از دارایی‌های شرکت، املاک و سهام است. چون این دارایی‌ها دارای نرخ مقطوع هستند آنها را از دارایی‌ها کسر می‌کنیم و به ارزش دفتری، معادل آن را از سمت چپ ترازنامه نیز خارج می‌کنیم.

دارایی‌ها	بدهی‌ها و سرمایه
سایر دارایی‌ها ۵۰۰ واحد	
ملک و سهام ۱۰۰ واحد	
۶۰۰ واحد	۶۰۰

بنابراین ۱۰۰ واحد ملک و سهام را باید از دارایی‌ها خارج کرد و از سمت چپ ترازنامه نیز معادل ارزش دفتری آن را کسر می‌کنیم. مابقی دارایی‌ها باید بر مبنای ارزش روز ارزیابی شوند و بدهی‌ها، سرمایه پرداخت شده و اندوخته‌ها و سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت شده است، باید کسر گردد. باقیمانده، مشمول مالیات ۲۵ درصدی اشخاص حقوقی می‌شود.

این اشخاص باید دو نوع اظهارنامه تحویل دهند که عبارتند از:

۱. **اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۴):** این اظهارنامه باید پیش از تشکیل مجمع عمومی فوق‌العاده مبنی بر اتخاذ تصمیم نسبت به انحلال شخص حقوقی تسلیم شود. برای مثال، موضوع جلسه شرکت در تاریخ ۱۳۹۲/۹/۲۵، انحلال شرکت است. باید اظهارنامه را پیش از این تاریخ تحویل دهند که مشتمل بر اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت است.

۲. **اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۶):** مدیران تسویه نیز مکلفند ظرف ۶ ماه از تاریخ ثبت انحلال شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها اظهارنامه مالیاتی مربوط به آخرین دوره عملیات شخص حقوقی را بر اساس ماده (۱۱۵) این قانون تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت کنند.

حوزه مالیاتی نیز مکلف است حداکثر ظرف ۱ سال از تاریخ تسلیم اظهارنامه، بررسی انجام

دهد و در صورت وجود تفاوت، مالیات را مطالبه نماید. ذکر این نکته ضروری است که اگر این شرکت، اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۴) را در موعد مقرر تحویل ندهد، ۲ درصد از سرمایه به‌عنوان جریمه در نظر گرفته می‌شود.

فلسفه تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۴) آن است که مدیران شرکت، پیش از تشکیل جلسه مجمع عمومی، مسئولیت‌ها را برعهده بگیرند و صورت وضعیت‌ها از دارایی‌ها و بدهی‌ها اعلام نمایند و شفاف‌سازی صورت گیرد. پس از تشکیل جلسه، با توجه به اینکه مدیران تسویه انتخاب می‌شوند لذا تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۶) به‌عهده آنها خواهد بود که به لحاظ مالیاتی، از اهمیت بیشتری برخوردار است.

#### ۴. مالیات بر درآمد اتفاقی

درآمدهای اتفاقی به‌طور کلی به سه گروه طبقه‌بندی می‌شوند که عبارتند از درآمدهای بلاعوض (نقدی یا غیرنقدی)، معاملات محاباتی (معمولاً عوض با معوض در معاملات متناسب است اما اگر عوض با معوض تناسبی نداشته باشد به آنها معاملات محاباتی گفته می‌شود)، جوایز و امثالهم.

#### مالیات = نرخ × پایه (اگر ملک باشد ارزش معاملات و سایر براساس ارزش یا بهای روز)<sup>۱</sup>

نرخ مالیات بر درآمد اتفاقی بستگی به آن دارد که شخص، حقیقی است یا حقوقی. برای اشخاص حقوقی، نرخ ثابت بوده و ۲۵ درصد است، اما اگر شخص حقیقی باشد براساس ماده (۱۲۱) (نرخ‌های تصاعدی از ۱۵ درصد تا ۳۵ درصد) محاسبه می‌شود. به‌نظر می‌رسد که نرخ ۲۵ درصدی ناعادلانه است، زیرا سرمایه‌گذار و اشخاص حقوقی (شرکت‌های تولیدی) با تلاش و زحمت و پذیرش ریسک و نااطمینانی‌های بازار، درآمدی به‌دست می‌آورند که با نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌شود. درحالی که در درآمد اتفاقی نیز همین نرخ برای اشخاص حقوقی لحاظ می‌شود بی‌آنکه زحمتی برای کسب این درآمد متقبل شده باشند. باید در نرخ‌های مالیات بر درآمد اتفاقی تجدیدنظر شود. در تمامی کشورها، نرخ‌های مالیاتی این پایه مالیاتی متفاوت است.

**نکته** - معافیت‌هایی هم برای درآمدهای اتفاقی لحاظ شده که در مواد (۱۲۷)، (۱۴۴) و (۱۴۵) ارائه گردیده است. براساس ماده (۱۲۷)، سه مورد ذکر شده است که مشمول درآمد اتفاقی نمی‌شوند که این سه مورد عبارتند از:

۱. ارزش یا بهای روز براساس نظر کارشناسی طبق قیمت منصفانه تعیین می‌شود.



الف) کمک‌های نقدی و غیرنقدی بلاعوض سازمان‌های خیریه یا عام‌المنفعه یا وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها یا نهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص حقیقی غیر از مواردی که مشمول مالیات فصل حقوق است.

ب) وجوه یا کمک‌های مالی اهدایی به خسارت‌دیدگان جنگ، زلزله، سیل، آتش‌سوزی و یا حوادث غیرمترقبه دیگر.

ج) جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می‌کند.

همچنین طبق 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 به‌طور 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 علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

طبق ماده (۱۴۵) نیز سود دریافتی به هر عنوان در موارد پنجگانه‌ای که در ادامه ذکر می‌شود، از پرداخت مالیات معاف هستند که عبارتند از:

- سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه.

- سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز، البته این معافیت شامل سپرده‌هایی که بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز نزد هم می‌گذارند، نخواهد بود.

- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه.

- سود پرداختی بانک‌های ایرانی به بانک‌های خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت‌ها) و سپرده ثابت به‌شرط معامله متقابل.

- سود و جوایز مربوط به اوراق مشارکت.

### مالیات‌های تکلیفی (یا مالیات در منبع Taxation at Source)

این قبیل مالیات‌ها، در منبع پرداخت می‌شوند و شامل مالیات‌هایی هستند که پرداخت‌کننده مکلف به

پرداخت آن است. در واقع، مالیات تکلیفی، یک روش برای پرداخت مالیات است. مثلاً هنگامی که یک کارفرما داشته باشیم و یک پیمانکار، درآمد برای پیمانکار ایجاد می‌شود و وی مؤدی مالیاتی است. اما کارفرما مکلف است به نیابت از پیمانکار، در همان منبع درآمدی، مالیات تکلیفی را بپردازد. در واقع، در برخی موارد، قانونگذار کارفرما را مکلف می‌کند که بخشی از درآمدی که قرار است به پیمانکار پرداخت شود را کسر نموده و به صورت قطعی یا علی‌الحساب به حساب سازمان مالیاتی واریز کند. یعنی تکلیف، برعهده پرداخت‌کننده است نه مؤدی مالیاتی.

پرسشی که مطرح می‌شود این است که وجود این قبیل مالیات‌های تکلیفی چه نفعی برای سازمان مالیاتی دارد؟

۱. منبع اطلاعاتی برای سازمان ایجاد می‌شود (در واقع سازمان متوجه می‌شود که بین کارفرما و پیمانکار، قراردادی منعقد شده است).

۲. تسریع در وصول مالیات (اگر این مالیات وجود نداشت سازمان مالیاتی باید تا تیرماه سال آینده منتظر می‌ماند تا وی اقدام به تسلیم اظهارنامه کند و با یک وقفه زمانی نسبتاً طولانی، درآمدهای مالیاتی محقق می‌شد).

۳. ایجاد منابع مستمر درآمدی برای دولت (دولت در طول سال و به طور مستمر هزینه انجام می‌دهد. درحالی که در تیرماه، درآمدهای مالیاتی به شدت افزایش می‌یابد. وجود مالیات‌های تکلیفی موجب توزیع وصول درآمدهای مالیاتی در طی سال می‌شود و دولت را قادر می‌سازد که با محدودیت کمتری، به تعهداتش در طول سال عمل کند).

۴. جلوگیری از انباشت بدهی مالیاتی مؤدی (ممکن است که برای مؤدی، پرداخت مالیات به طور یکجا دشوار باشد. مثلاً اگر مؤدی بخواهد به طور یکباره مالیات بر حقوق یکسال را پرداخت کند با چالش و سختی مواجه می‌شود. درحالی که با تکلیفی بودن مالیات، به محض ایجاد درآمد ایجاد شده، مالیات پرداخت می‌شود.

مالیات‌های تکلیفی عمدتاً دو نوع هستند:

الف) مالیات‌های تکلیفی علی‌الحساب یا اعتباری از قبیل ماده (۱۰۴) (نرخ مالیات قبلاً ۵ درصد بود که هم‌اکنون به ۳ درصد کاهش یافته است)، تبصره «۲» ماده (۱۰۳) (حقوق‌الوکاله ۵ درصد اگر شهرداری‌ها، شرکت‌های دولتی، وزارتخانه‌ها و نهادهای دولتی پرداخت کنند مشمول مالیات تکلیفی می‌شود، اما اگر سایر افراد پرداخت نمایند مشمول مالیات تکلیفی نخواهد بود).

ب) مالیات‌های تکلیفی قطعی یا نهایی نظیر حقوق، تبصره «۵» ماده (۱۰۹) (۲ درصد مربوط به بیمه‌های اتکایی)، بند «ب» ماده (۱۰۷) (درخصوص واگذاری امتیازات اشخاص حقوقی خارجی).

برای مثال، در مالیات‌های تکلیفی، طرف حساب سازمان مالیاتی، حقوق‌بگیران نیستند، بلکه



کارفرما به نیابت از آنان، مالیات تکلیفی را به حساب سازمان مالیاتی واریز می‌کند.

## ۵. مالیات بر حقوق و دستمزد

اشخاص در قبال تسلیم نیروی کار خود، درآمدی تحت عنوان حقوق دریافت می‌کنند و بر آن مالیات بر حقوق و دستمزد تعلق می‌گیرد. مالیات بر حقوق و دستمزد، از مهمترین مالیات‌های تکلیفی است و مواد (۸۲) تا (۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم نیز بدان اختصاص یافته است. در ماده (۸۲) آمده است که اشخاص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار انجام یافته به‌طور نقد یا غیرنقد تحصیل می‌کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.

مطالعات تطبیقی نشان می‌دهد که نرخ مالیات حقوق معمولاً در زمره پایین‌ترین نرخ‌های مالیاتی است. در مورد نرخ مالیات بر حقوق، اولاً میان بخش خصوصی و بخش دولتی تمایز قائل شده‌اند که منطق قابل قبولی ندارد. ثانیاً در مقایسه با بسیاری از کشورهای، نرخ مالیات بر حقوق در ایران بالاست. ضمن آنکه در مورد حقوق و دستمزد، عیناً ۱۰۰ درصد درآمد بدون هیچ‌گونه ضریبی مشمول مالیات می‌شود. درحالی که در مالیات بر مشاغل، درآمدها ابتدا در یک ضریب کوچکی ضرب (مثلاً سوپرمارکت ضریب ۱۲ درصد دارد) و مبنای اخذ مالیات قرار می‌گیرند. درآمدهای حقوق را به دو نحو می‌توان تقسیم‌بندی کرد: نخست به‌صورت مستمر و غیرمستمر، دوم به صورت نقدی و غیرنقدی. مراد از مستمر و غیرمستمر چیست؟ در حکم حقوقی کارمندان، مقرر شده که درآمدهایی به‌صورت ماهیانه پرداخت شود، اما اضافه‌کاری، پاداش، فوق‌العاده کار، حق‌التحقیق و... به‌صورت غیرمستمر هستند و غیرقابل پیش‌بینی‌اند. چرا این تفکیک صورت می‌گیرد؟ چون در محاسبه مالیات حقوق، اهمیت دارد.

برای مثال فرض کنید حقوق و دستمزد پرداختی به یک فرد ۱۰ میلیون ریال در ماه باشد. درآمد سالیانه این فرد ۱۲۰ میلیون ریال خواهد بود که باید از آن ۱۰۰ میلیون ریال معافیت پایه را کسر کرد و مابقی درآمد، مشمول مالیات بر حقوق و دستمزد خواهد شد. ۲۰ میلیون ریال باقیمانده با نرخ ۱۰ درصد مشمول مالیات می‌شود. اگر علاوه بر آن، فرد درآمدهای غیرمستمری هم داشته باشد براساس نرخ ۱۰ درصد اعمال می‌شود، البته اگر بخش خصوصی باشد، متفاوت خواهد بود. درخصوص مسکن و اتومبیل، فرمول خاصی پیش‌بینی شده است، اما برای دیگر پرداخت‌های غیرنقدی، بهای تمام شده برای کارفرما، مبنای محاسبه مالیات بر حقوق خواهد بود. برای بخش دولتی، پس از کسر معافیت‌ها نرخ مالیات ۱۰ درصد خواهد بود. برای بخش

خصوصی، پس از کسر معافیت‌های پایه، مازاد درآمد تا ۴۲ میلیون ریال به نرخ ۱۰ درصد و نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر در ماده (۱۳۱) خواهد بود. در ماده (۵۲) قانون برنامه پنجم توسعه آمده است که کارکنان وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و همچنین مؤسساتی که شمول قوانین بر آنها مستلزم ذکر نام است (مانند شرکت ملی نفت و شرکت‌های هواپیمایی) پس از کسر معافیت‌ها به نرخ ۱۰ درصد مشمول مالیات بر حقوق خواهند شد. اما برای نهادهای غیردولتی و بخش خصوصی از نرخ ماده (۱۳۱) پیروی می‌کند. در بند «۴۹» قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کشور، نرخ مالیات بر حقوق نهادهای عمومی را نیز به ۱۰ درصد تغییر داده‌اند و شرط رعایت فصل دهم قانون مدیریت خدمات کشوری را نیز حذف کرده‌اند.

معافیت‌های کلی دیگری نیز وجود دارند. مثلاً حقوق‌بگیران مناطق آزاد، مناطق محروم (۵۰ درصد بخشودگی دارند)، جانبازان (کلاً معاف هستند)، آزادگان، نیروهای نظامی و نیروهای انتظامی (بابت خدمات انتظامی‌شان) و فرزندان شهدا (در طول برنامه پنجم یعنی تا پایان ۱۳۹۴ نسبت به درآمد حقوق معاف هستند)، پاداش و عیدی معافیت تا یک‌دوازدهم معافیت پایه و غیرنقدی‌ها تا دوازدهم پایه، موارد مندرج در ماده (۹۱) قانون و... مشمول معافیت هستند.

**مثال ۱ - فرض کنید شخص (الف)، اتمییلی را به ارزش روز ۱۵۰ میلیون ریال به‌صورت بلاعوض به شخص (ب) داده است.**

**پاسخ -** شخص (ب) باید مالیات را بپردازد زیرا وی منتفع شده است. این مالیات‌ها از نوع اتفاقی است. پایه این مالیات، بهای روز دارایی هبه شده است (البته مبنای مالیات ملک، همان ارزش معاملاتی است) لذا مالیات به‌صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$\text{پایه} \times \text{نرخ} = \text{مالیات}$$

$$۱۵۰ \times \text{نرخ ماده (۱۳۱)} = (\text{که نرخ آن از ۱۵ درصد تا ۳۵ درصد است}) = \text{مالیات}$$

**مثال ۲ - فرض کنید که شخص الف، یک دستگاه آپارتمان مسکونی به بهای روز ۲ میلیارد ریال و ارزش معاملاتی ۵۰۰ میلیون ریال به‌صورت بلاعوض به شخص (ب) هبه کرده است.**

**پاسخ -** مالیات را باید شخص (ب) پرداخت کند. پایه این مالیات، ارزش معاملاتی ملک یعنی ۵۰۰ میلیون ریال است، لذا مالیات به‌صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$\text{پایه} \times \text{نرخ} = \text{مالیات}$$

$$۵۰۰ \times \text{نرخ ماده (۱۳۱)} = (\text{چون شخص حقیقی است و نرخ آن از ۱۵ درصد تا ۳۵ درصد است}) = \text{مالیات}$$



**مثال ۳ -** مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی: شرکت آلفا، اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان را در موعد مقرر به حوزه مالیاتی تسلیم کرده است. موقع مراجعه واحد مالیاتی، شرکت آلفا از ارائه دفاتر قانونی امتناع می‌کند.

**پاسخ -** روش محاسبه، علی‌الرأس خواهد بود و نیازی نیست که پرونده به هیئت بند «۳» ارسال گردد. در این روش، باید قرینه و ضریبی تعیین شود تا درآمد مشمول مالیات به دست آید. مطمئناً مؤدی در حساب سود و زیان، فروشی را ابراز کرده است. فرض کنید که فروش ابراز شده توسط شرکت ۱۰ میلیارد ریال باشد. اگر شواهد و قرائن حاکی از آن باشد که شرکت در فروش ابرازی، انحراف نداشته است، آنگاه از همان فروش ابرازی استفاده خواهد کرد. اما اگر شواهد، منعکس‌کننده آن باشد که فروش شرکت، ۲۰ میلیارد ریال است آنگاه فروشی که توسط سازمان امور مالیاتی برآورد می‌شود مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

در واقع، مؤدیان همواره از روش علی‌الرأس ناراضی هستند، زیرا حوزه مالیاتی این اختیار را دارد که میزان فروش را متفاوت از آنچه توسط فروشنده ابراز می‌شود، در نظر بگیرد و براساس آن، مالیات تعیین کند.

۲۰ میلیارد ریال × ضریب مربوط به آن کالا در دفترچه مالیاتی (مثلاً ۱۵ درصد) = درآمد مشمول مالیات  
مالیات = درآمد مشمول مالیات × نرخ ۲۵ درصد (زیرا شرکت حقوقی است)

**تذکر -** هنگامی که مؤدی علاقه و تمایلی به همکاری با سازمان مالیاتی ندارد، سازمان ناگزیر به استفاده از چنین روشی خواهد بود. در واقع، سیستم مالیاتی باید مجوزی داشته باشد تا در این‌گونه موارد، از روش‌های برآوردی (علی‌الرأس) مالیات مؤدی را محاسبه کند.

**مثال ۴ -** شرکت آلفا، اظهارنامه، ترازنامه، حساب سود و زیان و دفاتر خود را تسلیم کرده است و دفاتر مورد قبول سازمان مالیاتی است. فرض کنید سود حسابداری این شرکت، ۱ میلیارد ریال باشد. مالیات به چه صورتی محاسبه خواهد شد؟

**پاسخ -** در ابتدا باید تعدیلاتی روی سود حسابداری انجام داد تا درآمد مشمول مالیات را به دست آورد. فرض کنید که شرکت، سود سپرده‌ای به اندازه ۵۰ میلیون ریال داشته است و برخی هزینه‌ها که مورد قبول حوزه مالیاتی نیست، برگشت داده می‌شود. برای مثال، فرض کنید که ۱۰۰ میلیون ریال از هزینه‌ها نیز برگشت داده شده است. در حساب تعدیلات سنواتی هم، ۱۰۰ میلیون ریال درآمد وجود دارد، لذا درآمد مشمول مالیات به صورت زیر محاسبه می‌شود:

۱۰۰۰ میلیون ریال	سود حسابداری	سود بانکی از مالیات معاف است. همچنین، اگر این شرکت در این سال، فروش ملکی (یا سهام) داشته باشد، باید کسر شود زیرا درآمدهایی که مالیاتش مقطوع بوده است باید به‌هنگام محاسبه کسر شود.
	اضافه می‌شود	
۱۰۰ میلیون ریال	هزینه‌های برگشتی	
۱۰۰ میلیون ریال	حساب تعدیلات سنواتی	
	کسر می‌شود	
(۵۰ میلیون ریال)	سود سپرده (درآمدهای معاف)	→
از درآمد مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد، مالیات اخذ می‌شود.		



## باب چهارم - معافیت‌ها، هزینه‌های قابل قبول، جرائم، ابلاغ و... در قانون مالیات‌های مستقیم

### ۱. هزینه‌های قابل قبول

همانگونه که پیش‌تر توضیح داده شد، اداره مالیاتی، برخی از هزینه‌ها را به دلایل مختلف برگشت می‌دهد. پرسشی که مطرح می‌شود این است که چه نوع هزینه‌هایی از نظر سازمان مالیاتی قابل قبول هستند؟ ماده (۱۴۷)، شرایط قابل قبول بودن را تعیین می‌کند. این شرایط عبارتند از:

۱. هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی بر مدارک (فاکتور، صورتحساب، صورت‌هزینه و...).

باشند.

۲. منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه باشد (مثلاً اگر پالایشگاهی اقدام به تأسیس مدرسه کند، چون هزینه‌های تأسیس مدرسه مستقیماً به تحصیل درآمد پالایشگاه ارتباطی ندارد، لذا از نظر سازمان مالیاتی قابل قبول نیست، مگر آنکه آن هزینه، مصوبه هیئت وزیران بوده باشد).

۳. مربوط به همان دوره مالی مربوط باشد (اصلی در حسابداری وجود دارد به نام اصل تطابق، بدین معنا که در هر دوره مالی، هزینه‌ها و درآمدها باید با هم تطابق داشته باشند).

۴. در حدود نصاب تعیین شده باشد (مثلاً هزینه مسافرت خارج از کشور برای شرکت‌های بازرگانی حداکثر ۲ ماه و هزینه هر فرد، روزانه ۲ میلیون ریال و برای شرکت‌های تولیدی، حداکثر ۴ ماه و هزینه هر روز ۲ میلیون ریال).

۵. همچنین در ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم این هزینه‌ها احصا شده باشند.

ممکن است برخی هزینه‌ها در ماده (۱۴۸) پیش‌بینی نشده باشد، اما پرداخت آن به موجب قانون یا مصوبه هیئت وزیران باشد. در آن صورت، هزینه‌ها قابل قبول خواهد بود. براساس تبصره «۱» ماده (۱۴۸) قانون، هزینه‌هایی که پیش‌بینی نشده باشد و به پیشنهاد سازمان مالیاتی به تصویب وزارت اقتصاد رسیده باشد، جزء هزینه‌های قابل قبول خواهد بود.

### ۲. معافیت‌ها، تشویق‌ها و جریمه‌ها

#### معافیت‌های مالیاتی

هرگونه ترتیبی برای کاستن از بدهی‌های مالیاتی را تخفیف مالیاتی گویند. معافیت‌ها که در برخی مواقع از آن به «تخفیفات»، «بخشودگی»، «تشویق‌ها»، «ترجیحات» و... یاد می‌شود با هدف کاهش مالیات مؤدی طراحی می‌شوند. معافیت‌های متعددی در قوانین مالیاتی ایران وجود دارند که برخی از آنها هدفمند نیستند.

### تعطیلات مالیاتی (Tax Holiday)

در ادبیات بین‌المللی مالیات‌ها بسیار کاربرد داشته و تعطیلات مالیاتی به معنای تعطیل شدن مالیات به‌طور کلی است. در قوانین مالیاتی ایران نیز تعطیلات مالیاتی وجود دارد و در ماده (۱۳۲)<sup>۱</sup> به‌طور مبسوط به این امر پرداخته شده است. برای مثال مناطق آزاد و مناطق محروم جزء تعطیلات مالیاتی محسوب می‌شوند. اشخاصی که در مناطق آزاد فعالیت می‌کنند تا ۲۰ سال از مالیات معاف هستند و همچنین، اشخاص فعال در مناطق محروم، تا ۱۰ سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، برای حمایت از تشکیلات تولیدی نوپا و پیش‌آهنگ<sup>۲</sup> نیز معافیت‌های مالیاتی در نظر گرفته شده است.

### انگیزه‌های سرمایه‌گذاری (Investment Incentives)

تشویق‌های مالیاتی به‌منظور جلب سرمایه‌گذاری خارجی یا محلی در برخی رشته‌ها و مناطق خاص کشور طراحی می‌شود. در ایران نیز تشویق مالیاتی برای برخی رشته‌ها در نظر گرفته شده است. برای نمونه بخش کشاورزی طبق ماده (۸۱)،<sup>۳</sup> از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.<sup>۴</sup> همچنین قانونگذار معافیت‌هایی نیز برای مناطق آزاد و محروم کشور نیز در نظر گرفته است. این تشویق‌ها

۱. براساس ماده (۱۳۲)، درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه‌های ذیربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج، به میزان هشتاد درصد (۸۰٪) و به مدت ۴ سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به میزان صد درصد (۱۰۰٪) و به مدت ۱۰ سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند. تبصره «۱»- فهرست مناطق کمتر توسعه‌یافته برای بقیه مدت برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و همچنین در آغاز هر دوره برنامه توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و صنایع و معادن تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تبصره «۲»- معافیت‌های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز تهران و پنجاه کیلومتری مرکز اصفهان و سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت براساس آخرین سرشماری به‌استثنای شهرک‌های صنعتی استقرار یافته در شعاع سی کیلومتری مراکز استان‌ها و شهرهای مذکور نخواهد بود.

تبصره «۳»- کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی هر سال از پرداخت ۵۰ درصد مالیات متعلق معاف هستند.

تبصره «۴»- ضوابط مربوط به تعیین تاریخ شروع بهره‌برداری واحدهای معاف موضوع این ماده و همچنین تعیین محدوده موضوع تبصره «۲» این ماده توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و صنایع و معادن تعیین و اعلام می‌گردد.

۲. مراد از واحدهای تولیدی پیش‌آهنگ، واحدهایی هستند که اقدام به تولید کالاهای مورد نیاز جامعه می‌کنند.

۳. براساس ماده (۸۱)، درآمد حاصل از کلیه فعالیت 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 می‌باشند.

۴. بررسی تجربیات کشورهای توسعه‌یافته حاکی از آن است که در آنها، صنایع با فناوری بالا (High Technology) از پرداخت مالیات معاف هستند.



منعکس‌کننده این نکته کلیدی است که مالیات‌ها صرفاً ابزاری برای تأمین مالی هزینه‌های دولت نیست، بلکه می‌توان آنها را به‌عنوان ابزاری جهت سیاست‌گذاری و تخصیص منابع نیز به‌کار گرفت.

### استهلاک سریع (Accelerated Depreciation/Deduction)

یکی از راهکارهای تشویق سرمایه‌گذاری، «استهلاک سریع» است. در تبصره «۳» ماده (۱۵۰) قانون مالیات‌های مستقیم آمده است: «مؤسسات می‌توانند آن مقدار از دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر را که برای بازسازی، جایگزینی خطوط تولید یا توسعه و تکمیل خریداری گردیده است، با دو برابر نرخ یا نصف مدت استهلاک پیش‌بینی شده در جدول استهلاک‌ها موضوع ماده (۱۵۱)<sup>۱</sup> این قانون، حسب مورد مستهلاک کنند».

این اقدام سبب می‌شود که در سال‌های نخست فعالیت، هزینه‌های تولید بیش از واقع و سود نیز کمتر از واقع نشان داده شود و بدین ترتیب، درآمدهای مشمول مالیات و لذا پرداخت‌های مالیاتی مؤسسه کاهش یابد. در واقع، این تبصره به‌دنبال آن است که تولیدکننده در سال‌های اولیه فعالیت از نقدینگی کافی برای تولید برخوردار باشد. همانگونه که می‌دانیم روش‌های استهلاک عمدتاً نزولی یا مستقیم نسبت به سال است. مثلاً می‌گوییم ۱۰ ساله (به‌طور مساوی) مستهلاک شود یا برای مثال، با نرخ ۱۵ درصد مستهلاک گردد. بدیهی است که استفاده از نرخ استهلاک، این امکان را برای تولیدکننده فراهم می‌کند که در سال‌های نخست، هزینه استهلاک بالاتری را ثبت کند، لذا ابزاری برای تشویق سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود. در قانون، مجوز دو برابر کردن نرخ استهلاک (یعنی ۳۰ درصد به‌جای ۱۵ درصد) یا نصف نمودن مدت استهلاک (یعنی ۵ سال به‌جای ۱۰ سال) صادر شده است.

### سایر روش‌های استهلاک سریع

**نکته ۱-** روش تجمیع به سال هم وجود دارد. برای مثال، اگر عمر ماشین‌آلات، ۱۰ ساله در نظر گرفته شود و مجموع سری حسابی  $(1+2+\dots+9+10)$  محاسبه گردد، عدد ۵۵ به‌دست می‌آید. لذا در این روش گفته می‌شود که در سال نخست، تولیدکننده مجاز است که  $\frac{10}{55}$  از دارایی ثابت را مستهلاک نماید، در سال دوم  $\frac{9}{55}$  و به همین ترتیب در سال دهم به اندازه  $\frac{1}{55}$  استهلاک در نظر بگیرد.

۱. براساس ماده (۱۵۱) قانون، جدول استهلاکات براساس ضوابط مصوب، از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و پس از تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی بموقع اجرا گذارده می‌شود.

**نکته ۲ -** در بند «۱» ماده (۱۴۹) آمده است که آن قسمت از دارایی‌های ثابت که بر اثر استعمال یا گذشت زمان یا سایر عوامل بدون توجه به تغییر قیمت‌ها ارزش آن تقلیل می‌یابد قابل استهلاک است. براساس این، برای زمین استهلاکی در نظر گرفته نشده است.

### ارفاق مالیاتی پایه - تخفیف مالیاتی یا معافیت معیشتی (Basic Relief)

در بسیاری از کشورها، تخفیف مالیاتی وجود دارد. ایران نیز از این قاعده مستثنا نیست و در قوانین مالیاتی کشور (مواد (۸۴) و (۱۰۱)) به موضوع تخفیفات پرداخته شده است. برای مثال در ماده (۸۴)، معافیت پایه ۱۰۰ میلیون ریال در سال ۱۳۹۲ برای درآمد حقوق کارکنان در نظر گرفته شده است (برای مالیات بر مشاغل نیز معافیت پایه ۱۰۰ میلیون ریالی اعمال می‌شود، همچنین افرادی که بجز درآمد اجاره املاک، درآمد دیگری ندارند نیز مشمول این معافیت پایه می‌شوند). برای اعطای این نوع معافیت، هیچ شرطی هم نباید قائل شد، درحالی که در قوانین فعلی، تعلق معافیت پایه منوط به تکمیل اظهارنامه مالیاتی است که مشکلات خاص خود را نیز ایجاد کرده است. از این رو پیشنهاد می‌شود که حداقل برای آن دسته از اشخاصی که درآمدهای کمتری از معافیت پایه است، شرط تسلیم اظهارنامه حذف گردد. درواقع، هدف اصلی قانونگذار در تعیین معافیت پایه، حمایت از افراد کم‌درآمد است، درحالی که با وجود این شرط، نقض غرض شده است. برای مثال، ممکن است مغازه‌دار روستایی از تکمیل اظهارنامه آگاهی چندانی نداشته باشد و طبق قوانین فعلی، استفاده از معافیت پایه برای وی ممنوع می‌شود. این نوع برخورد به مرور موجب بی‌اعتمادی به عدالت نظام مالیاتی کشور می‌شود. خصوصاً اگر درآمدهای حاصل از آن مشاغل، کمتر از معافیت پایه باشد نیز از مصادیق بارز بی‌عدالتی خواهد بود. ذکر این نکته ضروری است که جریمه عدم تسلیم اظهارنامه اشخاص حقوقی و مشاغل بند «الف» و «ب»، ۴۰ درصد و مشاغل بند «ج» ۱۰ درصد در نظر گرفته شده است.

### معافیت کمک به مؤسسات خیریه، علمی و آموزشی

همانند بسیاری از کشورها، در ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم ایران نیز این قبیل معافیت‌ها مدنظر قرار گرفته است. به‌موجب این ماده، «صد درصد وجوهی که به حساب‌های تعیین شده از طرف دولت به‌منظور بازسازی یا کمک و نظایر آن به‌صورت بلاعوض پرداخت می‌شود و همچنین وجوه پرداختی یا تخصیصی و یا کمک‌های غیرنقدی بلاعوض اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و



درمانی و یا اردوگاه‌های تربیتی و آسایشگاه‌ها و مراکز بهزیستی و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری (دولتی) طبق ضوابطی که توسط وزارتخانه‌های آموزش و پرورش، علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت و درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب خواهد کرد قابل کسر می‌باشد». هم‌اکنون، کمیته امداد و هلال‌احمر نیز به این فهرست افزوده شده است.

نکر این نکته ضروری است که در قوانین تأکید شده که این کمک‌ها، از درآمد مشمول مالیات قابل کسر است. این امر کاملاً با «اعتبار مالیاتی» متفاوت است که به‌موجب آن، ممکن است قانونگذار اجازه دهد کمک‌ها از مالیات قطعی کسر شود. مثلاً براساس قوانین موجود، اگر شرکتی اقدام به ۱۰ هزار واحد کمک به مؤسسات فوق‌الذکر کند فقط ۲۵۰۰ واحد از مالیاتش کاسته می‌شود، زیرا این کمک‌ها از درآمدهای مشمول مالیات وی قابل کسر بوده است نه از مالیات و با توجه به اینکه نرخ مالیات بر شرکت‌ها ۲۵ درصد است لذا فقط ۲۵۰۰ واحد از این مالیات‌ها کسر می‌شود.

### انگیزه اشتغال (Employment Incentive)

در ماده (۴۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی کشور آمده است که «اگر کارگاه‌ها نسبت به جذب نیروی انسانی جدید اقدام کنند، به اندازه مالیات حقوق پرداخت شده توسط افراد جدیدالاستخدام، قابل کسر از مالیات کارفرما خواهد بود». هرچند این ماده برای افزایش اشتغال طراحی شده بود، اما عملاً تأثیری بر میزان اشتغال نداشت. زیرا افراد جدیدالاستخدام در کارگاه‌ها، دریافتی اندکی داشتند و معمولاً مشمول مالیات بر حقوق نمی‌شدند. با توجه به اینکه این ماده، اثری بر مالیات پرداختی کارفرما نداشت، لذا انگیزه‌ای برای اشتغال ایجاد نکرد، لذا در قوانین بعدی هم تکرار نشد.

### معافیت برای صادرات یا انگیزه مالیاتی صادرات (Export Incentive)

در برنامه‌های سوم، چهارم و پنجم توسعه و در ماده (۱۴۱)<sup>۱</sup> قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت برای صادرات کالاهای غیرنفتی در نظر گرفته شده است. هم‌اکنون طبق بند «ب» ماده (۱۰۴) قانون

۱. براساس ماده (۱۴۱) قانون مالیات‌های مستقیم:

الف) صد درصد درآمد حاصل از محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند. فهرست کالاهای مشمول این ماده در طول هر برنامه به پیشنهاد وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، بازرگانی، جهاد کشاورزی و وزارت صنایع و معادن به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

ب) صد درصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به‌صورت ترانزیت به ایران وارد می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند.

برنامه پنجم توسعه، برقراری هر نوع عوارض و مالیات بر کالاها و خدمات صادراتی ممنوع شده است. در اینجا هدف، معافیت بوده است، اما قانونگذار از واژه «ممنوعیت» استفاده کرده که در مقایسه با «معافیت»، از حکم محکمی برخوردار است.

**نکته ۱-** برای صادرات کالاها و خدمات در مالیات بر ارزش‌افزوده معافیتی در نظر گرفته شده است و با نرخ صفر مشمول مالیات می‌شوند. ذکر این نکته ضروری است که نرخ صفر با معافیت مالیاتی متفاوت است. دلیل تفاوت نیز در قابلیت استرداد مالیات‌های بر ارزش‌افزوده نهاده‌های واسطه‌ای به‌کار رفته در امر تولید نهفته است که در نرخ صفر، مالیات بر ارزش‌افزوده نهاده‌های واسطه‌ای که تولیدکننده خریداری کرده است قابل استرداد می‌باشد، درحالی که در معافیت، این امکان فراهم نیست.

**نکته ۲-** در مباحث مربوط به مالیات‌های مستقیم، یکی دیگر از تفاوت‌های نرخ صفر مالیاتی با معافیت مالیاتی در نرخ‌های تصاعدی مالیات مشخص می‌شود. مثلاً فرض کنید که قانونگذار تعیین کرده باشد که بخش X باید از معافیت ۲۲۵ میلیون ریالی برخوردار شود. مبلغ ۲۲۵ میلیون ریال از درآمد مشمول مالیات کسر و مانده طبق نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات می‌شود. درحالی که اگر قانون معین می‌کرد ۲۲۵ میلیون ریال با نرخ صفر مشمول مالیات شود. در این صورت در طبقات مربوط به نرخ‌های تصاعدی تا مبلغ معافیت، نرخ صفر اعمال و مانده به نرخ‌های طبقات بالاتر از مبلغ معافیت مشمول مالیات می‌شود. مثلاً در مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی (ماده (۱۳۱))، ابتدا ۴۲ میلیون ریال به نرخ ۱۰ درصد کسر می‌شود و درآمدهای مازاد بر آن با نرخ ۲۰ درصد محاسبه می‌شود.

ذکر این نکته ضروری است که اگر نرخ مالیات ثابت باشد، نرخ صفر و معافیت تغییری در نتایج ایجاد نخواهند کرد. مثلاً نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌های حقوقی ۲۵ درصد است لذا بین اعمال نرخ صفر یا معافیت مالیاتی مقدار مشخصی از درآمد، تفاوتی وجود نخواهد داشت. از این رو، اعمال نرخ صفر صرفاً در نرخ‌های مالیات تصاعدی معنادار بوده و تفاوت جدی با معافیت خواهد داشت. تفاوت مهم دیگر ارائه معافیت مالیاتی یا محاسبه مالیات با نرخ صفر به شیوه فرآیند تشخیص و وصول مالیات برمی‌گردد. در معافیت دیگر مؤدی مورد رسیدگی قرار نمی‌گیرد، اما در نرخ مالیات صفر کل فرآیند رسیدگی مالیاتی و تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدی محاسبه و سپس مالیات آن با نرخ صفر محاسبه می‌شود. براساس این، این نرخ صفر مالیاتی نسبت به معافیت مالیاتی در ایجاد شفافیت نظام مالی و اقتصادی بهتر و کارآمدتر است.

در ادامه مثالی به‌منظور نحوه اعمال معافیت مالیاتی و نرخ صفر ارائه می‌شود.



مثال - شرکت A در سال ۱۳۹۲ دارای درآمد مشمول مالیات به مبلغ ۱۰۰۰ واحد پولی بوده که با فرض اعمال معافیت مالیاتی / نرخ صفر به مبلغ ۳۰۰ واحد پولی، مالیات آن با نرخ‌های تصاعدی زیر در دو حالت محاسبه می‌شود:

#### نرخ مالیاتی

- تا ۱۰۰ واحد پولی ۱۰ درصد
- تا ۲۰۰ واحد پولی مازاد بر ۱۰۰ واحد ۲۰ درصد
- تا ۳۰۰ واحد پولی مازاد بر ۲۰۰ واحد ۳۰ درصد
- تا ۵۰۰ واحد پولی مازاد بر ۳۰۰ واحد ۴۰ درصد
- بالاتر از ۵۰۰ واحد پولی به نرخ ۵۰ درصد

#### الف) محاسبه مالیات با فرض معافیت مالیاتی

$$\text{معافیت درآمد مشمول} \quad \text{مانده درآمد مشمول مالیات} \\ ۱۰۰۰ - ۳۰۰ = ۷۰۰$$

مالیات با روش اعمال معافیت:

$$۲۴۰ = (۱۰۰ \times \%۱۰) + (۱۰۰ \times \%۲۰) + (۱۰۰ \times \%۳۰) + (۲۰۰ \times \%۴۰) + (۲۰۰ \times \%۵۰)$$

#### ب) محاسبه مالیات با فرض اعمال نرخ صفر (لایه صفر)

در طبقات مربوط به نرخ مالیاتی از طبقه ۳۰۰ به بالا را مبنای محاسبه قرار می‌دهیم:

$$\text{مالیات با استفاده از روش نرخ صفر:} \quad (۲۰۰ \times \%۴۰) + (۵۰۰ \times \%۵۰) = ۳۳۰$$

چنانچه ملاحظه می‌شود مالیات به دست آمده از دو روش می‌تواند به طور قابل ملاحظه‌ای

متفاوت باشد.

#### بخشودگی مالیاتی افراد متأهل (Marriage Allowance)

در قوانین قبلی (سال ۱۳۷۱)، معافیت افراد مجرد ۳۰ هزار تومان و متأهلین ۶۰ هزار تومان بود، اما هم‌اکنون معافیت پایه عام و یکسانی به تمامی افراد اختصاص می‌یابد. مرور تجربیات سایر کشورها منعکس‌کننده آن است که در برخی کشورها، معافیت براساس مجرد و تأهل تعیین می‌شود اما در برخی کشورها، خانوارها را به‌عنوان واحد برای معافیت پایه تعیین می‌کنند. در ایران، معافیت پایه به

اشخاص تعلق می‌گیرد و برحسب خانوار نیست، البته اگر مشارکت مدنی افراد به صورت زوج و زوجه در نظر گرفته شود، معافیت برای زوج در نظر گرفته شده اما برای زوجه منظور نمی‌شود.

### تخفیف نرخ مالیات

به طور کلی، سه تخفیف در نرخ مالیاتی در قوانین جاری کشور وجود دارد که عبارتند از:

- طبق تبصره «۶» ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم، نرخ مالیات شرکت‌های تعاونی، ۱۸/۷۵ درصد است در حالی که نرخ مالیات سایر شرکت‌ها ۲۵ درصد می‌باشد.

- شرکت‌های بورسی، تخفیف ۱۰ درصدی از نرخ مالیات دارند، لذا نرخ مالیات بر درآمد آنها ۲۲/۵ درصد خواهد بود.

- شرکت‌های بورسی که سهام شناور آزاد آنها در آخر دوره بالای ۲۰ درصد باشد<sup>۱</sup> از تخفیف ۲۰ درصدی برخوردار خواهند بود، لذا نرخ مالیات آنها ۲۰ درصد است. همچنین شرکت‌های فرابورسی که سهام شناور آزاد آنها بیش از ۲۰ درصد است از تخفیف ۱۰ درصدی برخوردار خواهند بود.

ذکر این نکته ضروری است که شرکت‌هایی که کالاهایشان در بورس‌های کالایی خرید و فروش می‌شود، ۱۰ درصد از مالیات بر درآمد معاف هستند. فرض کنید که شرکتی، ۵۰ درصد از کالاهایش را در بورس کالایی فروخته است، ۱۰ درصد از مالیات مربوط به آن ۵۰ درصد کالاهای فروش رفته در بورس به عنوان تشویق در نظر گرفته می‌شود. همچنین برای کالاهای فروش رفته در فرابورس (یا خارج از بورس)، تخفیف مالیاتی ۵ درصدی خواهند داشت.<sup>۲</sup>

### انگیزه سرمایه‌گذاری مجدد (Reinvestment Incentive)

به منظور حمایت از توزیع سود و انجام سرمایه‌گذاری مجدد، یکسری مشوق‌هایی پیش‌بینی شده است. برای مثال براساس ماده (۱۳۸)، آن قسمت از سود ابرازی شرکت‌های تعاونی و خصوصی که برای توسعه، بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف گردد از پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف خواهد بود، مشروط بر اینکه قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا

۱. سهام شرکت‌ها به دو گروه کلی سهام آزاد (یا شناور) و سهام کنترلی (یا مدیریتی) طبقه‌بندی می‌شود. فلسفه وجودی سهام‌های کنترلی آن است که قدرت مدیریت حفظ شود، لذا از عرضه این‌گونه سهام‌ها در بورس احتراز می‌شود. ذکر این نکته ضروری است که محاسبه سهام‌های آزاد یا شناور به‌طور سالیانه توسط سازمان بورس و اوراق بهادار انجام می‌شود.

۲. برای پذیرش در بورس، شرکت‌ها باید ویژگی‌های خاصی داشته باشند، اما برای فرابورس، قوانین سخت‌گیرانه‌ای وجود ندارد و شرکت‌ها می‌توانند برای پذیرش در بورس، مدتی در فرابورس عضو شوند و با به‌دست آوردن آن ویژگی‌ها، وارد بورس گردند.



ایجاد واحد صنعتی یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه‌گذاری معین از وزارتخانه ذیربط تحصیل شده باشد. در صورتی که هزینه اجرای طرح یا طرح‌های یاد شده در هر سال، مازاد بر سود ابرازی همان سال باشد و یا از هزینه طرح سرمایه‌گذاری کمتر باشد شرکت می‌تواند از معافیت مذکور در محاسبه مالیات سود ابرازی سال‌های بعد حداکثر به مدت سه سال و به میزان مازاد مذکور و یا باقیمانده هزینه اجرای کامل طرح بهره‌مند گردد.

**نکته -** در برخی کشورها، این نوع از معافیت به اندوخته‌های سود هم تعلق می‌گیرد، اما در قوانین فعلی کشور، چنین معافیتی وجود ندارد. البته در ماده (۱۰۵) قبلی مالیات‌ها، سودهای اندوخته شده نیز از این معافیت برخوردار بودند.

### سایر معافیت‌ها

در تبصره «۳» ماده (۲) قانون مالیات‌ها، آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم حسنی (ع)، آستان حضرت امام خمینی (ره) از پرداخت مالیات معاف شده‌اند. معافیت آستان‌ها مشکلی ایجاد نمی‌کند اما معافیت شرکت‌های زیرمجموعه و تابعه آنها از نقطه نظر اقتصادی، با اشکال مواجه است زیرا اصل رقابت‌پذیری اقتصادی را بر هم می‌زند. مناسب‌تر است که معافیت این آستان‌ها پابرجا باشد، لکن شرکت‌های تابعه آنها، مالیات خود را پرداخت کنند تا امکان رقابت اقتصادی بین سایر فعالان اقتصادی برقرار شود.

### معافیت ماده (۱۳۴): برای مدارس غیردولتی، دانشگاه‌ها و مجتمع‌های ورزشی

اگر این قبیل فعالیت‌ها دارای مجوز باشند از پرداخت مالیات معاف هستند. ذکر این نکته ضروری است که آموزشگاه‌های خصوصی شامل این معافیت نیستند. همچنین مهدکودک‌ها در مناطق کمتر توسعه‌یافته نیز به این معافیت‌ها افزوده شده است.

### معافیت ماده (۱۳۳): معافیت برای شرکت‌های تعاونی

براساس این ماده، صد درصد درآمد شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف هستند. یادآور می‌شود که درآمدهایی که در چارچوب اساسنامه شرکت‌های تعاونی است از پرداخت مالیات معاف خواهند بود درحالی که اگر این شرکت‌های تعاونی به اموری خارج از فعالیت‌های ذکر شده در اساسنامه بپردازند، آن بخش از درآمدهایشان مشمول پرداخت مالیات خواهد بود. هم‌اکنون، یکی از

راه‌های فرار مالیاتی، ثبت شرکت با عنوان تعاونی است درحالی که عملاً این شرکت مشغول انجام فعالیت‌هایی است که متفاوت از اساسنامه شرکت‌های تعاونی می‌باشد. به دلیل فقدان آمار و اطلاعات دقیق، معمولاً به نام شرکت توجه می‌کنند و چون این شرکت، تعاونی نامگذاری شده است، بررسی مالیاتی روی فعالیت‌های آنها انجام نمی‌شود، البته در کشور ما، اساسنامه شرکت‌های تعاونی باید به تأیید وزارت تعاون رسیده باشد (یعنی منطبق با قانون شرکت‌های تعاونی ۱۳۵۰ و قانون بخش تعاون ۱۳۷۰ باشد) و تا زمانی که وزارت تعاون، اساسنامه شرکت مذکور را تأیید نکند، در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت نخواهد رسید.

#### معافیت ماده (۱۴۲)

براساس این ماده، درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.

#### معافیت ماده (۱۴۴)

براساس این ماده، 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 می‌شود به طور کلی از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. همچنین درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند و به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشند.

#### معافیت ماده (۱۴۵)

سود دریافتی به هر عنوان در موارد زیر از پرداخت مالیات معاف است:

۱. سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه.
۲. سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز. ذکر این نکته ضروری است که این معافیت‌ها شامل سپرده‌هایی که بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز نزد هم می‌گذارند نخواهد بود. در واقع، قانونگذار به



این ترتیب خواسته است که بانکها به وظیفه اصلی خود یعنی جذب سپرده و فراهم‌سازی نیازهای نقدینگی بخش‌های تولیدی اقدام نمایند.

۳. جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه.

۴. سود پرداختی بانکهای ایرانی به بانکهای خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت)

و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل.

۵. سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت.

### تجدید ارزیابی دارایی‌ها

همواره، یکی از چالش‌های نظام مالیاتی، بحث تجدید ارزیابی دارایی‌ها بوده است. در قوانین، به‌طور واضح و شفاف، مشمول مالیات بودن تجدید ارزیابی دارایی‌ها ذکر نشده است، اما چون در مواردی، قانون انجام برخی اقدامات را شرط معافیت از پرداخت مالیات قرار داده است، لذا به قرینه استنباط می‌شود که تجدید ارزیابی دارایی‌ها مشمول مالیات بوده است که قانونگذار در برخی موارد معافیت تعیین کرده است.

در ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه، از موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌ها برای شرکت‌های دولتی بحث شده بود. دلیل وجود این ماده در برنامه سوم، واگذاری شرکت‌های دولتی بود. در واگذاری، معمولاً ارزش دفتری بسیار اندک است و در صورت عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها، دولت در ازای دریافت وجوه بسیار اندکی، دارایی‌هایش را از دست می‌داد. به همین دلیل در ماده (۶۲) به شرکت‌های ۱۰۰ درصد دولتی اجازه دادند که تجدید ارزیابی دارایی انجام دهند تا ارزش واقعی دارایی‌ها مشخص شود. در این ماده تجدید ارزیابی دارایی‌ها از پرداخت مالیات معاف است و هزینه‌های استهلاک نیز به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول پذیرفته می‌شود.

این حکم در بند «ک» ماده (۷) قانون برنامه چهارم توسعه، تنفیذ شد. با این تفاوت که در ماده (۶۲) فقط شرکت‌های ۱۰۰ درصد دولتی مشمول بودند، اما در قانون برنامه چهارم، دامنه این مجوز گسترده‌تر شد و تمامی شرکت‌های دولتی (حتی آن دسته از شرکت‌هایی که شمول قوانین بر آنها مستلزم ذکر نام است) را تحت پوشش قرار داد و تا سال ۱۳۸۵ نیز لازم‌الاجرا بود.

در سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ در مورد تجدید ارزیابی دارایی‌ها، هیچ حکم و مجوز قانونی وجود نداشت. اما در قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۰، ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲، مجوز تجدید ارزیابی دارایی‌ها صادر شد با این شرط که اگر دارایی تجدید ارزیابی گردد مشمول مالیات نمی‌شود اما مازاد هزینه‌های استهلاکی که مترتب می‌شود جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب نمی‌شود. مثلاً اگر دارایی که ارزش

دفتری آن ۱۰۰۰ ریال است، مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته و ۱۰ هزار ریال قیمتگذاری شود، ۹۰۰۰ ریال مازاد، مشمول مالیات نخواهد بود، اما هزینه‌های استهلاکی که به ۹۰۰۰ ریال اصابت می‌کند به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول پذیرفته نخواهد شد.

#### ترازنامه شرکت

دارایی‌های ثابت	بدهی‌ها
دارایی‌های جاری	حقوق صاحبان سهام
مجموع دارایی‌های ثابت و جاری	- مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها مجموع بدهی و حقوق صاحبان سهام

مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها، حقوق صاحبان سهام را افزایش داده و براین اساس به‌زعم ادارات امور مالیاتی، درآمد مشمول مالیات تلقی و مشمول مالیات می‌شود. در قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۰، ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ گفته شده به‌شرط آنکه شرکت، مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها را به حساب سرمایه منتقل نماید و هزینه‌های استهلاک نیز برگشت داده شود، مازاد مشمول مالیات نخواهد بود. در مقابل، اگر ترتیباتی که در آیین‌نامه (آیین‌نامه اجرایی جزء «ب» بند (۷۸) قانون بودجه ۱۳۹۰ و در سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ نیز آیین‌نامه متفاوتی داشته است) ذکر شده است رعایت نشود، مشمول مالیات خواهد بود. هم‌اکنون ریسک مالیاتی تجدید ارزیابی خیلی بالاست، زیرا در صورتی‌که مرتکب خطای جزئی شوند، ممکن است کارشناس امور مالیاتی، آنها را مشمول مالیات نماید. اما اگر سازوکاری اتخاذ شود که این شرکت‌ها بتوانند بدون نگرانی، اقدام به تجدید ارزیابی کنند منافع زیادی عاید کشور می‌شود. زیرا اولاً صورت‌های مالی این شرکت‌ها شفاف می‌شود و ثانیاً هزینه‌های تولید کالاها و خدمات آنها واقعی‌تر می‌شود. در لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، تکلیف تجدید ارزیابی دارایی‌ها مشخص شده است بدین‌صورت که تجدید ارزیابی دارایی‌ها مشمول مالیات نبوده و هزینه‌های استهلاک آن نیز قابل قبول نیست و با تصویب آن، از پراکندگی قوانین رهایی یافته و این موضوع در قانون اصلی خود تعیین تکلیف خواهد شد.



## تشویق‌ها و جرائم مالیاتی

مواد (۱۸۹) تا (۲۰۲) قانون مالیات‌های مستقیم، مقررات مربوط به تشویق‌ها و جرائم مالیاتی را بررسی می‌کنند.

### ماده (۱۸۹)

به‌موجب ماده (۱۸۹)، اشخاص حقوقی و مشاغل بندهای «الف» و «ب» اگر:  
اولاً طی سه سال متوالی ترازنامه، حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان مورد قبول قرار گرفته باشند،

ثانیاً مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند.

معادل پنج درصد اصل مالیات سه سال مذکور، علاوه‌بر استفاده از مزایای مقرر در ماده (۱۹۰) این قانون به‌عنوان جایزه خوش‌حسابی از محل وصولی‌های جاری پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد و این جایزه نیز مشمول مالیات نخواهد بود.

**نکته** - این ماده با اشکال جدی در اجرایی شدن روبرو است که دلیل اصلی آن از شرط دوم یعنی «پرداخت مالیات هر سال در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیئت‌های حل اختلاف» نشئت می‌گیرد. فرض کنید سال مالی شرکتی ۶/۳۱ است و می‌تواند حداکثر تا ۱۰/۳۰، اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم کند. اداره مالیاتی می‌تواند ظرف مدت قانونی یک‌ساله به این اظهارنامه رسیدگی نماید. درواقع، به‌ندرت اتفاق می‌افتد که اداره مالیاتی در همان ۲ ماه نخست، بخواهد به اظهارنامه رسیدگی نموده و مالیات را به مؤدی ابلاغ کند و پس از حل‌وفصل، مؤدی اقدام به پرداخت آن نماید. بدیهی است اداره مالیاتی برای عدم پرداخت جایزه خوش‌حسابی به‌راحتی می‌تواند رسیدگی به اظهارنامه مؤدی را به تعویق بیندازد. لذا عبارت «مالیات هر سال را در همان سال» با نقص قانونی مواجه است و تکلیفی به‌عهده مؤدی است که اساساً از حوزه اختیار وی خارج است.

### ماده (۱۹۰)

به‌موجب این ماده، علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد (۱ درصد) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق عملکرد همان سال کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای

هر ماه خواهد بود. فرض کنید که سال مالی شرکتی منطبق با سال شمسی است. برای سال ۱۳۹۱، می‌تواند وی تا ۱۳۹۲/۴/۳۱ اظهارنامه را تحویل دهد.

فرض کنید که در ۱۳۹۲/۲/۱ اظهارنامه را تسلیم نموده و مالیات را پرداخت می‌کند. چون ۳ ماه زودتر مالیات را پرداخت کرده است می‌تواند مالیات پرداختی را در ۳ ماه ضرب نموده و به ازای هر ماه، ۱ درصد جایزه خوش‌حسابی دریافت کند. چون جایزه پرداختی سازمان مالیاتی کمتر از سود روزشمار بانک‌های دولتی است، مؤدیان تمایلی به واریز وجه زودتر از موعد قانونی خود ندارند. فرض کنید که مؤدی در مهلت مقرر، اظهارنامه خود را تسلیم می‌کند، اما ۱۰۰۰ واحد مالیات ابرازی خود را پرداخت نمی‌کند. به ازای هر ماه تأخیر از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، مشمول جریمه ۲/۵ درصدی خواهد شد. جریمه ۲/۵ درصدی در مقابل جایزه ۱ درصدی، یکی از

#### مصادیق بارز برخورد ناعادلانه با مؤدیان مالیاتی محسوب می‌شود.

مجدداً فرض کنید که مالیات ابراز شده توسط مؤدی ۱۰۰۰ واحد باشد، اما حوزه مالیاتی، ۴۰۰۰ واحد اعلام کند. مبنای محاسبه جریمه یا جایزه ۱۰۰۰ واحد مالیات ابرازی، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه است، اما مابه‌التفاوت ۳۰۰۰ واحد از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص خواهد بود. پس به‌نفع سازمان مالیاتی است که فرآیند رسیدگی به اظهارنامه را تسریع و مالیات را ابلاغ نماید، زیرا هرچه ابلاغ مالیات به طول بیانجامد اولاً نسبت به مابه‌التفاوت، مشمول جریمه نخواهد بود و ثانیاً با توجه به فضای تورمی، ارزش واقعی مالیات پرداختی طی زمان کاهش خواهد یافت.

طبق تبصره «۱» ماده (۱۹۰) اگر مؤدیان به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به‌موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارائه به‌موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام کند و در مرحله توافق، مالیات را حل‌وفصل کنند، در صورتی که جریمه داشته باشند ۸۰ درصد از این جریمه‌ها بخشوده خواهد شد.

#### ماده (۱۹۱)

به‌موجب این ماده، سازمان مالیاتی اختیار بخشودگی جرائم را دارد. درواقع طبق این ماده، تمام یا قسمتی از جرائم مقرر در این قانون بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش‌حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می‌باشد. وجود این ماده سبب شده است که بسیاری از مؤدیان که مشمول پرداخت جریمه ۲/۵ درصدی می‌شوند با استناد به



این ماده، از بخشودگی استفاده نمایند.

#### ماده (۱۹۲)

این ماده به جریمه‌های مربوط به عدم تسلیم اظهارنامه اختصاص دارد. اشخاص حقوقی و مشاغل بندهای «الف» و «ب»، در صورت عدم تسلیم اظهارنامه، مشمول جریمه ۴۰ درصدی مالیات متعلقه می‌گردند و از بخشودگی ماده (۱۹۱) هم نمی‌توانند استفاده کنند. همچنین، عدم تسلیم اظهارنامه توسط سایر موارد (مشاغل بند «ج»، ارث، درآمدهای اتفاقی، املاک و...) مشمول جریمه ۱۰ درصدی خواهد بود هرچند امکان استفاده از بخشودگی وجود دارد.

**نکته -** جمع مکسر «جرم»، «جرائم» می‌باشد و به نظر می‌رسد که قانونگذار به اشتباه، از واژه «جرائم» به عنوان جمع «جریمه» استفاده کرده است.

#### ماده (۱۹۳)

اشخاص حقوقی و مشاغل بندهای «الف» و «ب» در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر قانونی مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد مالیات برای هر یک از موارد مذکور و در مورد رد دفتر، مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مالیات قطعی شده خواهد بود.

#### ماده (۱۹۷)

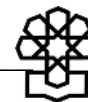
اشخاصی که به شرح مقررات این قانون مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی می‌باشند (مانند فهرست حقوق یا قراردادهای ماده (۱۰۴) قانون مالیات‌های مستقیم که باید ظرف یک ماه به سازمان مالیاتی ارسال نماید و...)، در صورتی که از تسلیم آنها در موعد مقرر خودداری (مثلاً ۳۰ روز پس از پرداخت حقوق برای فهرست حقوق) و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند، جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از: ۲ درصد حقوق پرداختی (که رقم قابل ملاحظه‌ای خواهد بود) و درخصوص پیمانکاری، یک درصد کل مبلغ قرارداد و در هر حال با مؤدی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود. هم‌اکنون ماده (۱۶۹) مکرر نیز افزوده شده است و عدم تسلیم فهرست خرید و فروش سه‌ماهه نیز مشمول پرداخت جریمه‌ای به میزان ۱ درصد کل معاملات خواهد بود، البته رقم آن در لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم تجدیدنظر شده است.

## ماده (۱۹۹)

هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشد (یعنی مالیات‌های تکلیفی) در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهند داشت مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد مالیات متعلقه خواهند بود. در این مورد حتی مجازات کیفری هم پیش‌بینی شده است. در تبصره «۱» آمده است که اگر کارفرما، وزارتخانه، شرکت یا مؤسسه دولتی یا شهرداری باشد مسئولین امر مشمول مجازات مقرر طبق قانون تخلفات اداری خواهند بود. همچنین، براساس تبصره «۲»، اگر شخص حقوقی غیردولتی باشد مدیر یا مدیران مربوط نیز علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق، به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد. به موجب تبصره «۳»، اگر کسرکننده مالیات، شخص حقیقی باشد، به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.

## ماده (۲۰۲)

اگر بدهی‌های قطعی مؤدی بیش از یک میلیون تومان باشد، وزارت اقتصادی و دارایی یا سازمان مالیاتی می‌تواند مؤدی را ممنوع‌الخروج کند، البته هم‌اکنون بحثی میان حقوق‌دانان مطرح شده است که این ماده به لحاظ حقوقی با اشکال مواجه است زیرا، تفویض اختیار به سازمان مالیاتی در این مورد نادرست است و باید حکم ممنوع‌الخروج بودن را قوه قضائیه صادر کند.



## باب پنجم - سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی (فرآیند دادرسی یا دادخواهی مالیاتی)

به طور کلی، مراجع دادخواهی مالیاتی دو گونه‌اند: مراجع اداری و مراجع قضایی. ذکر این نکته ضروری است که به هیئت‌های حل اختلاف، مراجع شبهه‌قضایی گفته می‌شود. دلیل اطلاق این نام، آن است که یک نفر از اعضای هیئت سه نفره حل اختلاف مالیاتی، قاضی است. اگر تمامی اعضای هیئت، قاضی بودند در آن صورت، به آن هیئت قضایی می‌گفتند. علاوه بر این، مراجعی از قبیل دیوان عدالت اداری وجود دارد که کاملاً قضایی است.

### ۱. مراحل دادرسی مالیاتی

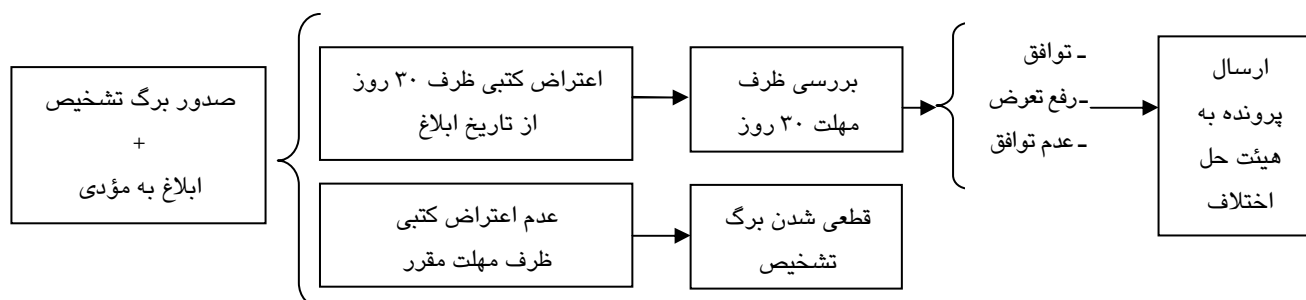
#### اولین مرجع دادرسی و حل اختلاف: رئیس اداره امور مالیاتی

در گام نخست، سازمان مالیاتی از طریق برگ تشخیص، مالیات را به مؤدی اعلام می‌کند که قطعی نیست و به همین دلیل است که بدان، برگ تشخیص اطلاق می‌شود. مؤدی یک ماه پس از ابلاغ سازمان مالیاتی، فرصت دارد تا نظر خود را اعلام کند. اگر با این تشخیص موافق نیست باید در این مدت به مرجع اداری مراجعه کند. طبق ماده (۲۳۸)، نخستین مرجع اداری، رئیس اداره امور مالیاتی یا ممیز کل است و وی موظف به دریافت اعتراض مؤدی و رسیدگی به آن ظرف مهلت ۳۰ روزه است. این رسیدگی ممکن است منتج به:

الف) حصول توافق (که در این صورت پرونده قطعی می‌شود). در پشت برگ تشخیص، طرفین ظهرونویسی و امضا می‌کنند که توافق صورت گرفته را قبول دارند. پس از آن، مؤدی یا سازمان نمی‌توانند اعتراض کنند و خواهان ارسال پرونده به هیئت حل اختلاف باشند.

ب) رفع تعرض (در چنین مواردی، مؤدی بر این باور است که مثلاً درآمد خاصی از وی، معاف از مالیات است. پس از آنکه ممیز کل پرونده را بررسی می‌کند و به این نتیجه می‌رسد که حق با مؤدی است، رفع تعرض می‌کند. در اینجا دیگر نیازی به امضای طرفین نیست و به محض رفع تعرض، پرونده مختومه می‌شود).

ج) عدم توافق (که در این صورت پرونده به‌طور سیستماتیک و خودکار برای بررسی به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارسال می‌شود).



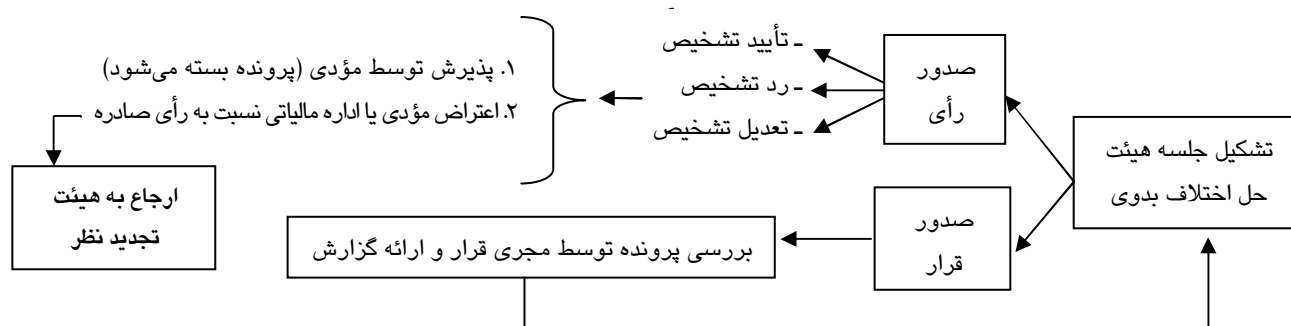
### دومین مرجع دادرسی و حل اختلاف: هیئت حل اختلاف بدوی

این هیئت، سه نفر عضو دارد که عبارتند از: نماینده سازمان مالیاتی، نماینده مؤدی (که می‌تواند از شورای شهر، اتاق بازرگانی، نماینده صنوف و... باشد) و قاضی (که عمدتاً از قضات بازنشسته هستند). هیئت حل اختلاف، ترکیب بسیار مطلوب و ایدئالی دارد، اما از نظر اجرایی، عملکرد مناسبی نداشته است. عدم حضور اعضای هیئت در جلسه، فقدان انگیزه کافی برای حل و فصل اختلاف یا اطلاعات ناکافی در خصوص آن موضوع از مهمترین دلایل عدم توفیق این هیئت بوده است. ذکر این نکته ضروری است که رسمیت یافتن این هیئت منوط به حضور هر سه نفر است. صدور رأی موافق توسط دو نفر به منزله رأی اکثریت بوده و لازم‌الاجرا خواهد بود. معمولاً به‌طور کتبی از مؤدی دعوت می‌شود تا در جلسه حضور داشته باشد. یادآور می‌شود که مؤدی حداقل باید ۱۰ روز پیش از جلسه مطلع گردد تا بتواند در این مدت، آمادگی لازم برای شرکت در جلسه را بیابد. براساس ماده (۳۵) آیین‌نامه ماده (۲۱۹)، مؤدی می‌تواند به سازمان مالیاتی مراجعه نموده و تصویر گزارش رسیدگی را دریافت کند.

هیئت حل اختلاف تشکیل می‌شود و ممکن است که منجر به «صدور رأی» یا «صدور قرار» گردد. هنگامی که پرونده کامل بوده و نقص و کاستی نداشته باشد، هیئت حل اختلاف رأی صادر می‌کند. رأی می‌تواند تأیید برگ تشخیص، رد برگ تشخیص و تعدیل برگ تشخیص (که ممکن است مالیات را کاهش دهد) باشد. ممکن است پرونده، نقص داشته باشد. در این صورت، هیئت حل اختلاف، قرار صادر می‌کند و مجریان قرار باید ابهامات را بررسی و گزارش اجرای قرار صادر کنند.

نکته - یکی از چالش‌ها و مسائلی که در این بخش وجود دارد آن است که معمولاً مجریان قرار، همکاران مأموران مالیاتی هستند که برگه تشخیص را صادر کرده‌اند. بنابراین در اکثر موارد تلاش می‌کنند تا حتی‌الامکان، نظری خلاف نظر همکاران خود ارائه ندهند. به‌نظر می‌رسد که اعضای جامعه مشاوران مالیاتی گزینه مناسبی برای اجرای قرارهای صادره توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی باشند.

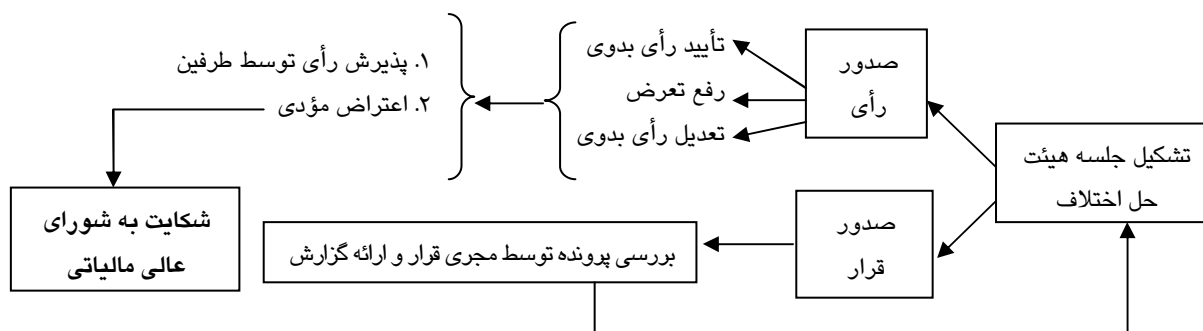
گزارش اجرای قرار به هیئت حل اختلاف ارائه می‌شود و هیئت، براساس این گزارش و دیگر مدارک موجود می‌تواند رأی یا قرار جدید صادر کند. ممکن است رأی هیئت مورد اعتراض اداره مالیاتی یا مؤدی قرار گیرد. ذکر این نکته ضروری است، تا زمانی که هیئت حل اختلاف لازم بدارد، می‌تواند قرار جدید صادر نماید. رأی بدوی ابلاغ می‌شود و مؤدی یا اداره مالیاتی ظرف ۲۰ روز مهلت دارد تا اعتراض خود را به‌طور کتبی تسلیم نماید.



### سومین مرجع دادرسی و حل اختلاف: هیئت حل اختلاف تجدیدنظر

در صورت تسلیم اعتراض‌نامه توسط مؤدی، لازمه تشکیل هیئت حل اختلاف تجدیدنظر آن است که مؤدی، باید مالیات مورد قبول را پرداخت کند. هرچند ترکیب هیئت حل اختلاف تجدیدنظر با هیئت حل اختلاف بدوی یکسان است، اما اعضای آن متفاوت خواهند بود. در غیر این صورت رأی فاقد اعتبار می‌باشد.

پس از تشکیل هیئت حل اختلاف تجدیدنظر، ممکن است این هیئت رأی صادر کند یا اقدام به صدور قرار نماید. سه حالت برای رأی صادر شده از سوی این هیئت می‌توان متصور شد که عبارتند از: تأیید رأی بدوی، رفع تعرض و تعدیل رأی بدوی (کاهش یا افزایش مالیات). یادآور می‌شود که اگر هیئت تجدیدنظر در صدور رأی مبنی بر تعدیل مالیات، اقدام به افزایش نماید؛ حداکثر افزایش به اندازه‌ای امکانپذیر است که مالیات، معادل با عدد مرقوم شده در برگه تشخیص باشد. همچنین، رأی صادر شده از سوی هیئت تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجراست و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است.



### چهارمین مرجع دادرسی و حل اختلاف: شورای عالی مالیاتی

پس از اعلام و ابلاغ رأی توسط هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، چنانچه مؤدی یا اداره امور

مالیاتی به آن اعتراض داشته باشد ظرف مدت ۳۰ روز مهلت دارد که اعتراض خود را به شورای عالی مالیات تسلیم کند. اگر حکم ماده (۲۵۹) رعایت نشود<sup>۱</sup> و مؤدی، از شورای عالی مالیات گواهی مبنی بر اینکه پرونده‌اش در آن شورا در جریان است ارائه نماید، سازمان مالیاتی نمی‌تواند از طریق عملیات اجرایی، مالیات تعیین شده را تا زمان صدور رأی شورای عالی مالیاتی وصول کند.

شورای عالی مالیاتی دارای هشت شعبه است که هر یک از آن، سه عضو دارد و بالاترین مرجع مالیاتی است. یکی از تفاوت‌های اصلی این شورا با هیئت حل اختلاف مالیاتی آن است که رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی توسط این شورا صرفاً به صورت شکلی و نه ماهوی انجام می‌شود. یعنی این شورا فقط بررسی می‌کند که اولاً آیا نقصی در رسیدگی رخ داده است و ثانیاً آیا قوانین و مقررات نقض شده‌اند یا خیر؟ بدیهی است که رأی صادر شده از سوی این شورا، شکلی است نه ماهوی، لذا در این رأی، میزان مالیات تعیین نمی‌شود.

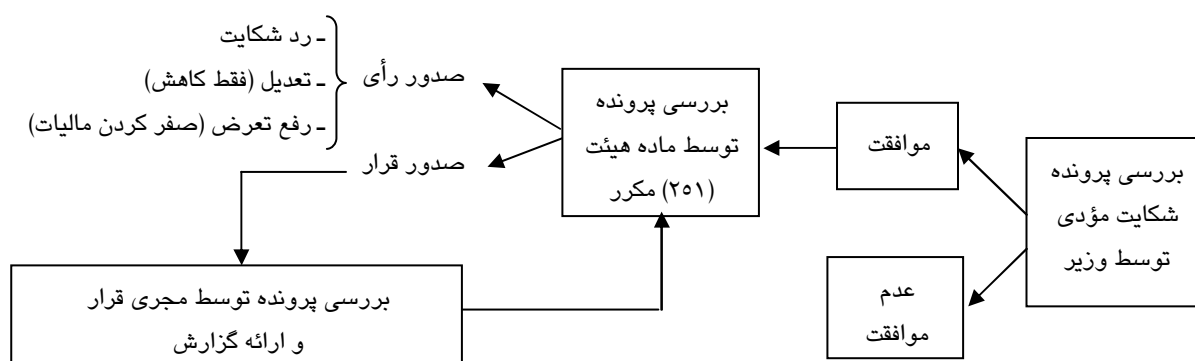
شورای عالی مالیاتی، پس از بررسی پرونده ممکن است، شکایت را رد کرده یا وارد بداند. در صورت پذیرفتن شکایت، این شورا، پرونده را به هیئت حل اختلاف مالیاتی هم‌عرض<sup>۲</sup> ارجاع می‌دهد. رأی صادره از سوی این شورا نیز قطعی و لازم‌الاجراست.

### پنجمین مرجع دادرسی و حل اختلاف: هیئت موضوع ماده (۲۵۱) مکرر

هیئت موضوع ماده (۲۵۱) مکرر تحت مدیریت «مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه‌ای» مشغول به کار هستند که مؤدیان می‌توانند پس از تکمیل فرم مربوط به شکایت اعتراض خود را اعلام نمایند. در مرحله نخست، در صورتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی با طرح پرونده موافقت کند، پرونده به هیئت موضوع ماده (۲۵۱) مکرر ارجاع می‌شود و در این هیئت نیز صدور رأی یا قرار صورت می‌گیرد. ذکر این نکته ضروری است که فقط مؤدی امکان شکایت به این مرجع را دارد و سازمان مالیاتی نمی‌تواند به این هیئت مراجعه کند. رأی صادره از سوی این هیئت نیز قطعی و لازم‌الاجراست.

۱. براساس ماده (۲۵۹)، هرگاه شکایت از رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیات مورد رأی، وجه نقد یا تضمین بانکی بسپارد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد، معرفی نماید رأی هیئت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف‌الاجرا می‌ماند.

۲. هیئت مالیاتی هم‌عرض، هیئتی است که هم‌عرض با تجدیدنظر باشد، اما هیچ‌یک از اعضای این هیئت نباید در هیئت تجدیدنظر همان پرونده نیز حضور داشته باشند.



## ۲. دادخواهی یا دادرسی در مراجع قضایی

### دیوان عدالت اداری؛ آخرین مرجع دادرسی و حل اختلاف مالیاتی

براساس اصل یکصد و هفتاد و دوم قانون اساسی، به منظور رسیدگی به شکایات و تظلم خواهی مردم، دیوان عدالت اداری تشکیل شده است که به طور کلی، دو وظیفه اساسی را برعهده دارد که عبارتند از:

۱. رسیدگی به شکایات مربوط به آیین نامه ها و بخشنامه های دولتی.

۲. رسیدگی به شکایات مربوط به آرا و تصمیمات مأموران دولتی.

آخرین مرجعی که مردم می توانند نسبت به آرای قطعی مراجع حل اختلاف مالیاتی شکایت کنند، دیوان عدالت اداری است. در قانون قبلی دیوان، موعد یا مهلتی برای شکایت مشخص نشده بود، اما براساس قانون جدید، مهلت شکایت، سه ماه پس از تاریخ ابلاغ رأی (۶ ماه برای اشخاصی که در ایران نیستند) می باشد. در مرحله نخست، شعبه بدوی این شورا تشکیل شده و رأی صادر می کند. در صورتی که مؤدی نسبت به رأی صادره اعتراض داشته باشد باید ظرف ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ، شکایت خود را به دیوان عدالت اداری تسلیم کند تا پرونده به شعبه تجدیدنظر احاله گردد.

تشکیلات مهمی به نام «هیئت عمومی دیوان عدالت اداری» وجود دارد که وظیفه اصلی آن؛ رسیدگی به شکایت از بخشنامه ها، آیین نامه ها و نظام نامه ها و عناوین مشابه دولتی از یکسو و ازسوی دیگر، صدور رأی وحدت رویه در مواردی که آرای مشابه متعدد از شعب صادر شده است یا در شعب دیوان عدالت اداری آرای مغایر صادر شده باشد. ابطال بخشنامه ها نیز از دو جنبه می تواند صورت گیرد:

۱. مغایرت با شرع (که در این صورت به شورای نگهبان ارسال می شود و فقهای شورای نگهبان در این باره اظهار نظر می کنند. ذکر این نکته ضروری است که در صورت مغایرت با شرع، ابطال از زمان تاریخ صدور بخشنامه خواهد بود).

۲. ناشی از خارج از اختیار بودن مرجع صدور بخشنامه (که ابطال از تاریخ صدور رأی هیئت عمومی خواهد بود).

### هیئت حل اختلاف ماده (۲۴۳) (استرداد مالیات)

در صورتی که درخواست استرداد از سوی مؤدی به عمل آمده باشد و اداره امور مالیاتی آن را وارد نداند، مؤدی می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ اعلام نظر اداره مذکور، از هیئت حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی کند. رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی در این مورد قطعی و غیرقابل تجدیدنظر است و در صورت صدور رأی به استرداد مالیات اضافی، اداره مربوطه طبق جزء اخیر ماده (۲۴۲) این قانون، ملزم به اجرای آن خواهد بود. ذکر این نکته ضروری است که این هیئت، متشکل از سه نفر است و مشابه سایر هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌باشد. در صورتی که مؤدی به رأی این هیئت شکایت داشته باشد می‌تواند اعتراض خود را به شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری تسلیم کند.

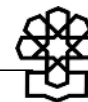
### هیئت حل اختلاف تبصره ماده (۱۵۷) قانون مالیات‌های مستقیم

در مواردی که مالیات به هر علت از غیرمؤدی مطالبه شده باشد، پس از تأیید مراتب از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی، مطالبه مالیات از غیرمؤدی در هر مرحله‌ای که باشد کان‌لم‌یکن تلقی می‌شود و در این صورت، اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یکسال از تاریخ صدور رأی هیئت مذکور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.

### هیئت حل اختلاف ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم (اعتراض مؤدی به عملیات اجرایی)

برای مثال، در مرحله اجرایی که اموال مؤدی درحال توقیف شدن است، مؤدی می‌تواند نسبت به این عملیات اعتراض نماید. برای مثال، مؤدی می‌تواند ادعا کند که سازمان، محل امرار معاش وی را پلمپ کرده است یا مثلاً طبق قانون نمی‌توانست بیش از یک‌سوم حقوق‌اش را توقیف کند و ...

ماده (۲۱۶)، دارای دو تبصره می‌باشد: تبصره «۱» آن مربوط به مالیات‌های مستقیم است که مؤدی می‌تواند نسبت به عدم قطعیت مالیات یا عدم ابلاغ صحیح برگه تشخیص اعتراض نماید. تبصره «۲» ماده (۲۱۶) نیز در خصوص مالیات‌های غیرمستقیم است که اگر شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات، قانونی نیست در اجرای تبصره «۲» مذکور رسیدگی و منجر به صدور رأی خواهد شد.



## منابع و مآخذ

۱. قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور.
۲. قانون برنامه سوم، چهارم و پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران.
۳. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور.
۴. میرتهامی، الهام و سعید توتونچی‌ملکی. با نمایندگان مردم در مجلس هشتم ۲۲. مقدمه‌ای بر مالیات‌ها»، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۸۹۱۱، ۱۳۸۶.





شماره مسلسل: ۱۳۶۹۶

مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: آشنایی با قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم

نام دفتر: مطالعات برنامه و بودجه (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین: احمد غفارزاده

همکاران: پریسا مهاجری، سعید توتونچی ملکی

متقاضی: معاونت پژوهش‌های اقتصادی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. قانون مالیات‌های مستقیم

۲. سازمان مالیاتی

۳. معافیت و بخشودگی

۴. پایه و نرخ مالیاتی



تاریخ انتشار: ۱۳۹۳/۳/۱۲