



سازمان امور مالیاتی کشور

محتوای آموزشی
آموزش و آزمون جامع مالیاتی سال ۱۳۹۹
(تعیین سطح)

مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی
معاونت آموزشی

زمستان ۱۳۹۹

Contents

۷	محتوای آموزشی اول: هوشمندسازی مالیاتی
۷	معرفی سازمان امور مالیاتی کشور
۸	تعریف نظام مالیاتی هوشمند کشور و مدل مفهومی، مؤلفه‌ها و اجزاء
۹	مؤلفه‌ها و اجزاء مدل مفهومی نظام مالیاتی هوشمند
۱۸	محتوای آموزشی دوم: پایانه‌های فروشگاهی و سامانه‌های فروش
۱۸	فصل اول - تعاریف
۱۸	فصل دوم - تکالیف اشخاص مشمول
۲۱	فصل سوم - تکالیف سازمان، دستگاهها و مراجع ذیربط
۲۲	فصل چهارم - تشویقها و تسهیلات
۲۳	فصل پنجم - ضمانت‌های اجرائی
۲۴	فصل ششم - نظارت بر اجراء
۲۶	محتوای آموزشی سوم: ارتقای سلامت اداری و قانون مدیریت خدمات کشوری
۲۶	تعاریف و مصادیق فساد اداری
۲۸	- ارتشا
۳۱	- جعل:
۳۴	- قانون مدیریت خدمات کشوری
۳۶	محتوای آموزشی چهارم: مالیات بر درآمد حقوق و تکلیفی
۳۶	۱- مالیات تکلیفی چیست؟
۳۶	۱-۲- مالیات بر درآمد حقوق
۳۹	۱-۳- مطالبه مالیات بر درآمد حقوق
۳۹	۱-۴- نحوه محاسبه مالیات
۴۰	۱-۵- مالیات تکلیفی اجاره املاک
۴۰	۱-۶- مالیات تکلیفی مضاربه
۴۰	۱-۷- مالیات حق‌الوکاله

۴۱	۸-۱- مالیات تکلیفی اشخاص خارجی مقیم خارج بابت درآمد در یا از ایران
۴۱	۹-۱- مالیات تکلیفی مؤسسات بیمه
۴۳	محتوای آموزشی پنجم: مالیات بر درآمد املاک
۴۳	۱- مالیات بر درآمد املاک اجاری
۴۷	۲- مالیات واحدهای مسکونی خالی و زمینهای بایر
۵۵	۳- مالیات بر نقل و انتقال املاک
۵۹	۴- مالیات بر درآمد ساخت و فروش
۶۱	۵- مالیات بر حق واگذاری محل (سرقفلی)
۶۶	محتوای آموزشی ششم: مالیات بر درآمد ارث
۶۶	۱- تعاریف و اصطلاحات
۶۶	۲- نگاهی کلی به فصل مالیات بر ارث
۶۶	۱-۲- نرخ‌های مالیاتی:
۶۸	۲-۲- نحوه واگذاری اموال و گواهی ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم:
۶۸	۳-۲- ارائه اظهارنامه (به استناد ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم):
۶۸	۳- محاسبه ارزش اموال مشمول مالیات
۶۹	۱-۳- محاسبه و کسر بدهیهای متوفی
۷۰	۲-۳- محاسبه مالیات متعلقه
۷۰	۴- صدور گواهی پرداخت مالیات (موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم)
۷۱	- صدور گواهی مالیاتی موضوع بند ج ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم
۷۱	۵- وظایف و تکالیف اشخاص ثالث
۷۲	۶- مالیات بر ارث در آییننامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم:
۷۳	پیوست شماره ۱: آیین نامه تبصره ۲ ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم
۷۵	پیوست شماره ۲: ابلاغیه آیین نامه های تبصره ۲ ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مزبور
۷۷	محتوای آموزشی هفتم: مالیات بر حق تمبر و درآمد اتفاقی
۷۷	فصل اول (حق تمبر)
۷۷	۱-۱- وظایف مؤدیان مالیاتی در رابطه با حق تمبر
۷۸	۲-۱- اختیارات، وظایف و تکالیف ادارات امور مالیاتی در رابطه با حق تمبر

۳-۱- مقررات عمومی در رابطه با حق تمبر و توضیحات لازم در این مورد.....	۷۸
۴-۱- عدم شمول یا معافیت‌های حق تمبر.....	۷۹
فصل دوم (درآمد اتفاقی).....	۷۹
۱-۲- مالیات بر درآمد اتفاقی و میزان نرخ آن.....	۷۹
۲-۲- درآمد مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی و موارد مختلف مالیات بر درآمد اتفاقی و طرق محاسبه آن.....	۷۹
۳-۲- وظایف مؤدیان مالیاتی بخش مالیات بر درآمد اتفاقی.....	۸۲
محتوای آموزشی هشتم: مالیات بر ارزش افزوده.....	۸۳
فصل اول: کلیات.....	۸۳
فصل دوم: تکالیف و وظایف مؤدیان.....	۸۵
فصل سوم: کلیات و تعاریف قانون مالیات بر ارزش افزوده.....	۸۶
فصل چهارم: معافیت‌ها و صادرات.....	۸۹
فصل پنجم: نرخ، نحوه محاسبه و ثبت حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و عوارض شهرداریها و دهیاریها.....	۹۵
فصل ششم- رسیدگی و حسابرسی.....	۹۹
فصل هفتم: جرایم.....	۱۰۹
فصل هشتم- دادرسی مالیاتی.....	۱۱۱
فصل نهم- مالیاتها و عوارض خاص.....	۱۱۳
محتوای آموزشی نهم: مالیات بر درآمد مشاغل اشخاص حقیقی و حقوقی.....	۱۱۷
۱- انواع حسابرسی از نظر اهداف و موضوعات مورد رسیدگی:.....	۱۱۷
۲- حسابرسی مالیاتی.....	۱۱۷
۳- رسیدگی به اقلام مندرج در حساب تولید.....	۱۳۲
۴- ضایعات.....	۱۳۴
پیوست شماره ۱: آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ شماره:	۲۳۰۷۶۱
۲: آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم موضوع ماده (۳۱) قانون رفع موانع	۱۴۹
تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور.....	۱۴۹
۳: آیین‌نامه اجرایی ماده (۷۷) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم.....	۱۵۳
۴: آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۰۷) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم.....	۱۵۵

پیوست شماره ۶: آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم- مصوب ۱۳۸۰-
با آخرین اصلاحات ۱۳۹۵/۰۵/۱۰ شماره: ۵۳۴۵۶/ت/۲۷۲۵۷- تاریخ: ۱۳۸۱/۱۲/۰۷.....۱۶۵

پیوست شماره ۷: آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات های

۱۶۹

مستقیم

بسمه تعالی

مقدمه:

شایسته‌سالاری برآیند مجموعه‌ای از ابعاد و ملاحظات مدیریتی است و در عصر توسعه استعدادها، تمرکز بر ارتقای دانش و شایستگی‌های سرمایه‌های انسانی، به ضرورتی اجتناب‌ناپذیر در مسیر بالندگی سازمان‌ها تبدیل شده است. در همین راستا، در دستورالعمل اجرایی نحوه انتخاب و انتصاب مدیران حرفه‌ای دستگاه‌های اجرایی به شماره ۵۷۹۰۹۵ مورخ ۱۳۹۵/۴/۱ و همینطور تصویب‌نامه شورای عالی اداری به شماره ۱۱۸۵۱/۹۳/۲۰۶۱ مورخ ۱۳۹۳/۰۹/۰۵ با موضوع آموزش و تربیت مدیران، بر اخذ «گواهینامه شایستگی عمومی احراز سمت‌های مدیریتی» جهت انتخاب و انتصاب مدیران برای احراز سمت‌های مدیریتی، از ابتدای سال ۱۳۹۷ تاکید شده است.

همچنین، بر اساس ماده ۱۴ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، انتصاب و ارتقاء ماموران مالیاتی در هریک از پست‌های مربوط منوط به گذراندن دوره‌های آموزشی و موفقیت در آزمون‌های تعیین‌شده، حسب برنامه آموزشی سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد. این موضوع، سازمان امور مالیاتی کشور را به تعریف و طراحی دوره‌های آموزشی متناسب و نیز طراحی و اجرای آزمون‌ها و روش‌های سنجش شایستگی و توانمندی ماموران مالیاتی ملزم نموده است. افزون بر آن، دستورالعمل ارتقا و انتصاب در سازمان امور مالیاتی کشور، بر الزام احتساب امتیاز آزمونی جامع (تعیین سطح) تاکید نموده و بر همین مبنا، آزمون موصوف در حال حاضر یکی از شاخص‌های مهم در فرایند ارزیابی برای ارتقا و انتصاب در سازمان امور مالیاتی کشور به‌شمار می‌رود.

بر این اساس، نتایج آزمون مزبور، می‌تواند مبنایی برای نیازسنجی فردی و گروهی کارکنان سازمان برای مقاصد توسعه و آموزش کارکنان باشد و بستری برای برنامه‌ریزی آموزشی فراهم آورد. به‌علاوه، لحاظ امتیاز آزمون در فرایند ارتقا و انتصابات سازمانی، تاحدودی باعث شفافیت و سلامت نظام ارتقا و انتصاب در سازمان شده است. از سوی دیگر این آزمون، یکی از راهکارهای فراگیر توسعه شایستگی‌ها و شناسایی استعدادهای سازمانی است و وسیله‌ای برای انگیزه بخشی به کارکنان و ارتقای نسبی سطح مطالعه و دانش تخصصی در سازمان محسوب می‌شود.

با توجه به الزامات و کارکردهای مزبور از یک سو و شرایط خاص نظام اداری کشور در بحران اپیدمی کووید ۱۹، مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی سازمان کوشیده است (ضمن طراحی برنامه‌هایی برای رفع شماری از چالش‌های پیشین در مسیر برگزاری بهینه آزمون مزبور) آزمون جامع سال ۱۳۹۹ را با بهره‌گیری از امکانات نوین فناورانه در حوزه هوشمندسازی و یادگیری الکترونیک و با ارایه دوره‌های آموزشی مرتبط به‌صورت شفاف، عادلانه، اثربخش در قالب وبینارهای آموزشی، برنامه‌ریزی و برگزار نماید.

به‌همین منظور، این مرکز با تکیه بر حمایت‌های بی‌دریغ جناب آقای دکتر پارسا، رئیس کل محترم سازمان و همکاری‌های صمیمانه معاونان محترم سازمان، رئیس و اعضای محترم شورای عالی مالیاتی و مدیران کل محترم ذیربط، تهیه و تدوین محتوای آموزشی «آموزش و آزمون جامع مالیاتی سال ۱۳۹۹» را در دستور کار خود قرار داده و با بهره‌گیری از مشارکت و همکاری برخی از برجسته‌ترین خبرگان و اندیشمندان سازمان، اقدام به طراحی و تولید محتوای مذکور در قالبی فشرده و دقیق نموده است تا همکاران محترم بتوانند پیش از شرکت در این آزمون، از محتوای آموزشی استاندارد و به‌تبع، دوره‌های آموزشی ذیربط بهره‌مند شوند.

یادآور می‌شود این محتوای آموزشی، با هدف ایجاد بیشترین اثربخشی در کمترین زمان ممکن، در فرمتی بسیار فشرده و کاربردی تدوین گردیده تا همکاران و مخاطبان محترم بتوانند با صرف زمانی اندک، دوره‌های تعیین‌شده و سرفصل‌های کلیدی منتخب را مرور و به‌منظور یادآوری، مطالعه نمایند.

همچنین لازم به ذکر است بر اساس برنامه‌ریزی‌های بعمل آمده ترتیبی اتخاذ شده که متناسب با هر یک از سرفصل‌های منتخب، مجموعه‌ای از وبینارهای آموزشی برای کارکنان گرامی در سراسر کشور برگزار شود تا زمینه ارتقای دانشی همکاران و نیز رفع ابهامات احتمالی، با حضور باتجربه‌ترین اساتید سازمان فراهم آید. معاونت آموزشی مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، کوشش کرده است در راستای ارج نهادن به حقوق و جایگاه ارزشمند منابع انسانی در سازمان، ضمن توجه به محدودیت‌های کاری و زمانی همکاران محترم، محتواهای آموزشی سودمند و کلیدی را به ساده‌ترین و خلاصه‌ترین شکل ممکن در قالب یک مجموعه کاربردی گرد آورد. امید است، مطالعه این مجموعه و برنامه‌های آموزشی طراحی شده مرتبط با آن، زمینه‌ای برای تسهیل ارتقای دانش شغلی و مهارت‌های عمومی همکاران گرامی و اعتلای جایگاه منابع انسانی در سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان سازمانی پیشرو در ارائه خدمات به مؤدیان محترم مالیاتی، فراهم آورد.

احمد زمانی

رئیس مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی

محتوای آموزشی اول: هوشمندسازی مالیاتی

معرفی سازمان امور مالیاتی کشور

مطابق آیین‌نامه اجرایی بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب ۱۳۷۹، سازمان امور مالیاتی کشور یک موسسه دولتی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی جمهوری اسلامی ایران، با شخصیت حقوقی و بودجه مستقل است که مسئولیت اجرای مطلوب کلیه برنامه‌ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و نظارت حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و بسترسازی جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور و افزایش کارایی و عدالت نظام مالیاتی را بر عهده دارد.

- چشم‌انداز^۱

سازمان امور مالیاتی کشور سازمانی است هوشمند، قانون‌مدار، مقتدر و مورد اعتماد ذینفعان.

- مأموریت^۲

مأموریت ما وصول کارا و عادلانه درآمدهای مالیاتی کشور وفق قوانین و مقررات از طریق طراحی و استقرار نظام مالیاتی هوشمند و ارتقاء تمکین داوطلبانه مؤدیان است.

- ارزش‌های محوری^۳ سازمان امور مالیاتی کشور

- (۱) **قانون‌مداری** - ما همواره خود را ملزم به رعایت الزامات قانونی برای همه مؤدیان مالیاتی به‌طور یکسان می‌دانیم.
- (۲) **شفافیت و عدالت محوری** - ما در انجام کلیه وظایف و فعالیت‌های خود به‌طور کامل شفاف عمل خواهیم کرد و در رفتار با مؤدیان و دیگر ذینفعان با عدالت و احترام رفتار می‌کنیم.
- (۳) **پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری** - ما دائماً در حال ارزیابی خود در برابر تعهداتمان نسبت به مؤدیان، دولت و جامعه هستیم و خود را در قبال اقدامات انجام شده و برآیند کار، مسئول و پاسخگو می‌دانیم.
- (۴) **صداقت و درستکاری** - ما همواره خود را ملزم به رعایت صداقت، درستکاری و اعتمادسازی می‌دانیم.
- (۵) **مشارکت** - ما به دیدگاه‌های ذینفعان خود اهمیت داده و آن‌ها را در تصمیم‌گیری‌های سازمان دخالت می‌دهیم.
- (۶) **رفتار حرفه‌ای** - ما به صلاحیت و تخصص حرفه‌ای اعتقاد داریم و بر دستیابی به برتری و مزیت تأکید می‌نماییم.
- (۷) **محرمانگی و رازداری** - اسناد و اطلاعات مؤدیان نزد ما محرمانه تلقی شده و صرفاً در امر مالیات ستانی از آن استفاده می‌کنیم، خود را امانت‌دار مؤدیان دانسته و از افشای آن پرهیز می‌کنیم.

- اهداف بلندمدت^۴

- (۱) تأمین کامل اعتبارات هزینه‌ای بودجه عمومی دولت
- (۲) ارتقاء عدالت مالیاتی و بهبود ساختار توزیع درآمد
- (۳) توسعه فرهنگ مالیاتی و سرمایه اجتماعی
- (۴) کمک به رشد و توسعه کشور و ایجاد فضای رقابتی
- (۱) تأمین و افزایش درآمدهای مالیاتی پایدار دولت

- اهداف میان‌مدت^۵

^۱ Vision

^۲ Mission

^۳ Core values

^۴ Goals

^۵ Objectives

- ۲) افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی
- ۳) کاهش مداخلات انسانی در فرآیندهای مالیاتی
- ۴) افزایش رضایت‌مندی مؤدیان مالیاتی و ارتقای سطح تمکین داوطلبانه
- ۵) کاهش هزینه‌های وصول و تمکین مالیاتی
- ۶) ارتقای سلامت نظام اداری و عدالت مالیاتی
- ۷) اجرای کامل حسابرسی مبتنی بر ریسک
- ۸) کاهش شکاف مالیاتی با تأکید بر مقابله با فرار مالیاتی

– راهبردها^۶

- ۱) اصلاح سیاست‌ها، قوانین و مقررات مالیاتی و گسترش پایه‌های مالیاتی
- ۲) هوشمندسازی نظام مالیاتی کشور
- ۳) توسعه و تکمیل پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی
- ۴) اصلاح مدیریت مالیاتی و حرکت از رویکرد منبع محور به سمت رویکرد مؤدی محوری
- ۵) پیاده‌سازی مدیریت ریسک تمکین مؤدیان مالیاتی
- ۶) اصلاح و بهبود مدیریت منابع انسانی
- ۷) بهبود خدمات مؤدیان و توسعه خدمات الکترونیکی

تعریف نظام مالیاتی هوشمند کشور و مدل مفهومی، مؤلفه‌ها و اجزاء

تعریف نظام مالیاتی هوشمند و ارائه مدل مفهومی بر اساس مطالعات تطبیقی و الگوبرداری از نمونه‌های برتر جهانی و بر اساس اهداف اصلی اقتصاد هوشمند انجام شده است. رویکردهای برترین شرکت‌های مشاوره‌ای برتر جهان در حوزه حسابداری و مالیات در زمینه تحول دیجیتال و هوشمندسازی مالیات مطالعه شده و مبنا قرار گرفته است.

– تعریف نظام مالیاتی هوشمند

نظام مالیاتی هوشمند نظامی است یکپارچه^۷، داده-مبنا^۸، مؤدی‌محور^۹، مبتنی بر فناوری‌های نوین هوشمندسازی و شامل اجزاء و ویژگی‌های ذیل که در آن کارایی^{۱۰} و عدالت^{۱۱} نظام مالیاتی، تمکین داوطلبانه و پرداخت مالیات به باور^{۱۲}، رفتار و فرهنگ عمومی^{۱۳} تبدیل شده است و ضمن افزایش رضایت ذینفعان و شفاف‌سازی رویدادهای مالی و شفافیت مالیاتی^{۱۴}، تأمین اعتبارات هزینه‌ای بودجه عمومی کشور و عدالت اجتماعی را در پی دارد.

۱- فرآیندهای هوشمند

۲- دارای دسترسی به داده‌های باکیفیت^{۱۵} از تمام کنش‌های اقتصادی مؤدیان و مجهز به تکنولوژی علوم داده^{۱۶}

^۶ Strategies

^۷ Integrated

^۸ Data-driven

^۹ Taxpayer centric

^{۱۰} Efficiency

^{۱۱} Justice

^{۱۲} Belief

^{۱۳} Public culture

^{۱۴} Tax transparency

^{۱۵} High quality data

^{۱۶} Data science technology

۳- سیستم‌های خود تطبیق^{۱۷} و یادگیرنده^{۱۸} و سامانه‌های تحلیلی تصمیم‌ساز و تصمیم‌گیر

۴- حسابرسی مبتنی بر ریسک^{۱۹}

۵- قوانین و مقررات^{۲۰} و ساختار و تشکیلات اداری^{۲۱} متناسب با الزامات^{۲۲} هوشمندسازی نظام مالیاتی و حکمرانی^{۲۳} هوشمند

۶- شایسته‌سالاری مدیران و بهره‌مندی از نیروی انسانی توانمند و سازوکارهای انگیزشی مؤثر^{۲۴}

۷- مؤدیان آگاه

مؤلفه‌ها و اجزاء مدل مفهومی نظام مالیاتی هوشمند

در این بخش مؤلفه‌ها و اجزاء مدل مفهومی به تفصیل تبیین می‌شود.

مؤلفه‌های زیربنایی

«فرآیندهای مالیاتی»، «داده و اطلاعات»، «فناوری و زیرساخت»، «قوانین و مقررات»، «ساختار سازمانی»، «فرهنگ و رفتار سازمانی» و «منابع انسانی»، سنگ بنا و ارکان اصلی نظام مالیاتی کارآمد محسوب می‌شوند که در طرح جامع مالیاتی به‌عنوان طرح جامع و همه‌جانبه تحول نظام مالیاتی کشور توسط شرکت Deloitte نیز به‌عنوان محورهای اصلی در نظر گرفته شده و در چارچوب مرجع COBIT 5 نیز به‌عنوان توانمندسازها مبنا قرار گرفته‌اند. مدرن‌سازی نظام مالیاتی و تحقق یک نظام مالیاتی هوشمند کارآمد و مؤثر بر پایه این ارکان و ارتقاء، بهبود و تحول آن‌ها، امکان‌پذیر خواهد بود که در ذیل به آن می‌پردازیم.

فرآیندهای مالیاتی: فرآیندهای کسب و کار شاکله اصلی هر سازمانی هستند، که نیاز به پایش و بهبود مستمر دارند. فرآیندهای مالیاتی نیز یک جزء اصلی و اساسی در یک نظام مالیاتی محسوب شده و یکی از فاکتورهای زیربنایی در یک نظام مالیاتی هوشمند کارآمد و مؤثر محسوب می‌شوند. استانداردسازی فرآیندها، مدیریت فرآیندها و بهبود مستمر و مهندسی مجدد فرآیندهای مالیاتی در طرح جامع مالیاتی مورد توجه ویژه قرار گرفته و چند پروژه در این زمینه تعریف و انجام شده است. فرآیندهای اساسی در نظام مالیاتی کشور عبارتند از: فرآیند شناسایی و ثبت نام، فرآیند دریافت و پردازش اظهارنامه، فرآیند رتبه‌بندی و انتخاب جهت حسابرسی، فرآیند حسابرسی و رسیدگی مالیاتی، فرآیند وصول و حسابداری مالیاتی، فرآیند اعتراض در امور مالیاتی، فرآیند اعتراض به تشخیص و رسیدگی مالیاتی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، فرآیند ارائه خدمات به مؤدیان و دریافت اطلاعات.

داده و اطلاعات: داده و اطلاعات یک المان و جزء اصلی و مؤثر در مدیریت و حاکمیت هر سازمانی محسوب شده و شامل تمام داده و اطلاعاتی است که در سازمان تولید و مورد استفاده قرار می‌گیرد. هم‌اکنون داده‌ها سرمایه اصلی و استراتژیک هر سازمانی محسوب می‌شوند و از آن با عنوان نفت جدید یاد می‌شود. به عبارتی، داده به‌عنوان ارزشمندترین منبع سازمان‌ها شناخته شده است. در چارچوب COBIT 5، چرخه عمر اطلاعات در سازمان‌ها بر اساس استخراج اطلاعات از داده و تبدیل اطلاعات به دانش دیده شده که در نهایت منجر به خلق ارزش برای سازمان در حوزه‌های فرآیندی و عملکردی مختلف می‌شود.

اهمیت و ارزش داده و اطلاعات در سازمان امور مالیاتی به‌مراتب بیشتر از سایر سازمان‌ها است چراکه می‌توان آن را منبع داده‌های نظام اقتصادی کشور تلقی کرد؛ چنانکه اقلام اطلاعاتی مختلف از کنش‌های اقتصادی مؤدیان مطابق مفاد قانونی متعدد من جمله ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم از منابع مختلفی مانند بانک‌ها، گمرک، بیمه و ... اخذ می‌شود. تحلیل این داده‌ها و استخراج اطلاعات، دانش و بینش مفید می‌تواند تحولات اثربخشی در سیستم اقتصادی کشور ایجاد کند و از این رو جایگاه داده‌ها در سازمان امور مالیاتی به‌عنوان ارزشمندترین و کلیدی‌ترین سرمایه استراتژیک سازمان به‌صورت ویژه بایستی مورد توجه قرار گیرد. در همین راستا، راهبرد اصلی سازمان

^{۱۷} Self adaptive

^{۱۸} Learning

^{۱۹} Intelligent risk based audit

^{۲۰} Law and regulation

^{۲۱} Administrative structure

^{۲۲} Requirements

^{۲۳} Governance

^{۲۴} Incentive compatible

امور مالیاتی با عنوان هوشمندسازی نظام مالیاتی کشور با حرکت به سمت یک سازمان داده-مبنا و جاری نمودن و نهادینه کردن تفکر تحلیلی داده در سازمان دنبال می‌شود.

قوانین و مقررات: نظام مالیاتی نظامی است مبتنی بر قوانین و مقررات که به منظور تشخیص و مطالبه و وصول مالیات تشکیل می‌شود. به بیانی دیگر، نظام مالیاتی مجموعه‌ای از قوانین و مقررات و رویه‌هایی است که به موجب آن پایه‌ها، منابع و نرخ‌های مالیاتی تعیین و همچنین اشخاص مشمول آن مشخص و فرآیندها و رویه‌های چگونگی شناسایی، تشخیص و مطالبه مالیات را وضع می‌کند و حدود اختیارات در یک نظام مالیاتی را مشخص و تبیین می‌نماید. به عنوان نمونه، قوانین عمومی اعم از قوانین بانکداری و قانون تجارت و امثالهم چارچوب‌های یک نظام مالیاتی را در نحوه و چگونگی روابط با ذینفعان را مشخص می‌کند. قوانین و مقررات مالیاتی من جمله قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، قوانین بودجه سالیانه و برنامه‌های پنج‌ساله توسعه در حوزه مالیات، رکن اصلی و اساسی یک نظام مالیاتی معرفی شده که با کارایی یا عدم کارایی یک نظام مالیاتی با ویژگی‌ها و نقاط قوت و ضعف آن ارتباط مستقیم دارد. به بیانی دیگر، این رکن به عنوان مجوز وصول مالیات از مؤدیان توسط دولت، رکن اساسی یک نظام مالیاتی محسوب می‌شود؛ چراکه این قوانین و مقررات نه تنها دربرگیرنده سیاست‌های مالیاتی (از جمله نرخ و پایه مالیاتی) و تعیین‌کننده چگونگی و نحوه ارتباط میان دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی محسوب می‌شود، بلکه حاوی فرآیندهای کلی وصول مالیات نیز می‌باشند. بنابراین می‌توان گفت که بهره‌مندی از یک نظام مالیاتی کارآمد در گرو بهره‌گیری از قوانین و مقررات مالیاتی، کارا و اثربخش خواهد بود. به این دلیل، اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی در راستای کارآمد ساختن، حفظ پویایی و هوشمندسازی نظام مالیاتی مورد توجه ویژه قرار گرفته و به عنوان یکی از مؤلفه‌ها معرفی می‌شود.

فناوری و زیرساخت: ایجاد و توسعه یک زیرساخت قوی و مستحکم در کلیه ابعاد به‌ویژه فناوری اطلاعات یکی از مؤلفه‌های اصلی یک نظام مالیاتی کارآمد و مؤثر محسوب می‌شود. استراتژی‌ها و استانداردهای فناوری اطلاعات، تجهیزات شبکه‌های محلی و گسترده و ارتباطات دور، تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و سیستم‌های نرم‌افزاری کاربردی من جمله مواردی هستند که در ارتقاء فناوری و زیرساخت مورد توجه قرار می‌گیرند و از پیش‌نیازها و الزامات مدرن‌سازی و هوشمندسازی نظام مالیاتی به شمار می‌آیند. همچنان که ارتقاء شبکه محلی و گسترده و ارتباطات راه دور، مطالعه امکان‌سنجی کانون‌های پردازش مرکزی و مراکز داده، ایجاد و توسعه استانداردهای فناوری اطلاعات و تجهیز مراکز داده در طرح جامع مالیاتی نیز مورد توجه قرار گرفته و در دست توسعه است.

منابع انسانی: یکی از مؤلفه‌های مورد نیاز در جهت تحقق یک نظام مالیاتی هوشمند کارآمد و مؤثر، منابع انسانی کارآمد، مسئول و هوشمند با مهارت‌ها و شایستگی‌های لازم است. در این راستا بایستی استراتژی منابع انسانی با استراتژی نظام مالیاتی کشور همسو باشد. استفاده بهینه از منابع انسانی از طریق بهبود کیفیت آموزش کارکنان و متناسب نمودن مهارت‌ها و شایستگی‌های آن با نیازمندی‌های شغلی یک نظام مالیاتی هوشمند در اولویت اقدامات این حوزه خواهد بود. تغییر و طراحی ساختار سازمانی در تناسب با هوشمندسازی، تغییر رویکرد و اصول در پیشرفت منابع انسانی به‌علاوه بهبود سیستم پرداخت حقوق و مزایا و ارزشیابی کارکنان در این جزء مورد توجه قرار می‌گیرند.

فرهنگ و رفتار سازمانی: فرهنگ و رفتار سازمانی به عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی و یکی از ابعاد شناسایی سازمان است که می‌تواند تعیین‌کننده انجام موفقیت‌آمیز تغییرات در سازمان من جمله تغییرات مورد نیاز در راستای هوشمندسازی باشد. فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از معانی مشترک است، با ویژگی‌هایی که نظام ارزشی حاکم بر سازمان را تشکیل می‌دهد و باعث تمایز سازمانی از سازمان دیگر می‌شود. در واقع همان عاملی است که شیوه انجام امور را تعیین می‌کند و حال و هوایی است که هر تازه‌واردی در سازمان آن را حس می‌کند و تفکر و رفتار سازمانی وی را شکل می‌دهد. به عبارتی دیگر فرهنگ، ارزش‌ها، باورها، تصورات و الگوهای رفتار مشتری است که برای درون یک سازمان تعریف می‌شود و به عنوان یکی از مؤلفه‌های زیربنایی در مدل مفهومی نظام مالیات هوشمند دیده شده است.

نتایج حاصل از ارزیابی فرهنگ سازمانی در سازمان امور مالیاتی با استفاده از ابزار انبار فرهنگ سازمانی، بیانگر این است که مدل‌های فرهنگی تهاجمی/دفاعی و انفعالی/دفاعی به ترتیب با اخذ امتیازات بیشتر، فرهنگ غالب را شکل می‌دهند و مدل‌های فرهنگی سازنده از حد متوسط پایین‌تر می‌باشند. با توجه به چرخه فرهنگ سازمانی، سه فرهنگ سازمانی دارای امتیازات بالای حد متوسط فرهنگ‌های اجتناب، مخالفت و رقابتی می‌باشند و سه فرهنگ سازمانی تأیید، سنتی و قدرت در حد متوسط قرار گرفته‌اند. در مجموع می‌توان گفت نتایج حاصل، نشان‌دهنده

مدل‌های فرهنگی بازدارنده اجتناب و مخالفت می‌باشند که با کمک مدل‌های فرهنگی پیش برنده تأیید، سنتی و رقابتی می‌توان در روند تغییرات مدرن‌سازی بسیار کمک‌کننده باشند.

ساختار سازمانی: ساختار سازمانی، چارچوب روابط حاکم بر مشاغل، سیستم‌ها و فرآیندهای عملیاتی و افراد و گروه‌هایی است که برای رسیدن به اهداف سازمان تلاش می‌کنند. نظام مالیاتی هوشمند همه فرآیندهای سازمان را تحت تأثیر جدی قرار داده و ممکن است بسیاری از آن‌ها را به صورت کامل تغییر دهد. در چنین شرایطی نیاز است ساختار سازمان امور مالیاتی کشور در تناسب با نظام مالیاتی هوشمند طراحی شود و تغییرات مورد نیاز اعمال شود؛ همان‌طور در طرح جامع مالیاتی نیز در مورد توجه قرار گرفت. در این مقطع، به عنوان یکی از فعالیت‌های کلیدی مورد نیاز می‌توان به طراحی و ارائه ساختار مناسب سازمانی برای جای‌گیری تیم علوم داده در سازمان امور مالیاتی داده-محور اشاره کرد.

- مولفه‌های کارکردی

نظام مالیاتی E-TAX و نظام مالیاتی I-TAX، مؤلفه‌های اصلی و کارکردی هوشمندسازی نظام مالیاتی محسوب می‌شوند. در E-TAX، مکانیزاسیون و یکپارچه‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی و فرآیندهای مالیاتی انجام شده و در I-TAX، طراحی و استقرار نظام مالیاتی هوشمند دنبال می‌شود.

E-TAX شامل اظهارنامه الکترونیکی (E-File)، داده‌های الکترونیکی کنش‌های اقتصادی مؤدیان (E-Accounting)، فرآیند الکترونیکی وصول و حسابداری مالیاتی، فرآیند الکترونیکی دادرسی مالیاتی، فرآیند خدمات الکترونیکی مؤدیان و سیستم یکپارچه اطلاعاتی است. I-TAX نیز شامل تطبیق هوشمند داده‌های اقتصادی (I-Match)، حسابرسی هوشمند (I-Audit)، اظهارنامه پیش‌فرض هوشمند (I-File)، تکمیل اقلام مندرجات اظهارنامه پیش‌فرض (I-Assess) و فناوری‌های هوشمندسازی می‌باشد. در ادامه اجزاء مختلف مذکور توضیح داده می‌شود.

اظهارنامه الکترونیکی (E-File): سازمان امور مالیاتی کشور، در راستای توسعه خدمات الکترونیکی جهت خود اظهاری مؤدیان مالیاتی، اظهارنامه الکترونیکی را در سامانه‌های متعدد قرار داده است که مؤدیان محترم مالیاتی، پس از ثبت نام الکترونیکی می‌بایست نرم‌افزار مذکور را دانلود و پس از تکمیل اظهارنامه به صورت الکترونیکی، اقدام به ارسال نمایند. اظهارنامه مذکور برای اشخاص حقیقی و حقوقی در بخش‌های مختلف از جمله مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده قابل تسلیم می‌باشد. برای آن گروه از مؤدیانی که اقدام به تسلیم اظهارنامه مالیاتی ننمایند، ولیکن بر اساس داده‌های موجود دارای فعالیت اقتصادی می‌باشند، سازمان امور مالیاتی اقدام به شناسایی و تهیه اظهارنامه الکترونیکی می‌نماید.

داده‌های الکترونیکی کنش‌های اقتصادی مؤدیان (E-Accounting): سازمان امور مالیاتی کشور به موجب وظیفه قانونی خود ملزم به حسابرسی و بررسی اظهارنامه‌های مالیاتی و هرگونه اسناد و مدارک به دست آمده از تمام کنش‌های اقتصادی و سوابق رفتاری مؤدیان می‌باشد. زمانی که فرآیند حسابداری (ثبت و ضبط داده‌های اقتصادی) به پایان می‌رسد، حسابرسی داده‌های اقتصادی به منظور محاسبه مالیات انجام می‌شود. جهت حرکت به سمت حسابرسی هوشمند، دریافت الکترونیکی داده‌های اقتصادی امری ضروری می‌باشد. مطابق مفاد قانونی متعدد از جمله ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، ذینفعان موظف به ارائه الکترونیکی داده‌های اقتصادی خود می‌باشند. اطلاعات معاملاتی اشخاص، اطلاعات هویتی، اطلاعات مالی، پولی و سرمایه‌ای، اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک من جمله اطلاعات و داده‌های مختلفی هستند که جزء داده‌های الکترونیکی کنش‌های اقتصادی مؤدیان محسوب می‌شوند.

فرآیند الکترونیکی وصول و حسابداری مالیاتی: مطالبه و وصول دربرگیرنده فرآیندهایی است که فعالیت‌های لازم به منظور پیگیری قطعیت مالیات، صدور برگ قطعی، فراهم‌سازی شرایط پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات توسط مؤدی را در برمی‌گیرد. بعد از ابلاغ برگ تشخیص و قطعیت یافتن مالیات، در صورت مراجعه مؤدی به منظور پرداخت یا ترتیب پرداخت، مالیات قطعی شده از مؤدی دریافت شده و مستندات پرداخت یا چک و سفته‌های دریافتی به بخش حسابداری ارسال می‌شوند. در حال حاضر بخشی از این فرآیند به صورت الکترونیکی صورت گرفته که در طرح‌های آتی سازمان به سمت الکترونیکی کردن بیشتر برنامه‌ریزی گردیده است.

فرآیند الکترونیکی دادرسی مالیاتی: پس از صدور برگه تشخیص و مطالبه مالیات، مؤدی حق اعتراض در امور مالیاتی و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی را دارد. در حال حاضر بخشی از این فرآیند به صورت الکترونیکی صورت می‌گیرد. به عنوان مثال می‌توان به دریافت اعتراضات، لوایح اعتراضیه و مستندات آن به صورت الکترونیکی از طریق پورتال، تعیین وقت زمان رسیدگی به اعتراضات در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به صورت الکترونیکی و ابلاغ الکترونیکی آن به مؤدی اشاره نمود. در طرح‌های آتی سازمان، الکترونیکی نمودن سایر فعالیت‌های فرآیند و بهبود فضای کسب و کار در دستور کار می‌باشد.

فرآیند خدمات الکترونیکی مؤدیان: دریافت الکترونیکی درخواست صدور انواع مفاصا حساب، گواهی مالیاتی و استعلامات مؤدی و ارائه پاسخ به صورت الکترونیکی در قالب یک سامانه هوشمند، پیگیری و رهگیری وضعیت درخواست‌ها و استعلام‌ها از طریق پورتال شخصی مؤدی، وجود یک سامانه به منظور اطلاع‌رسانی رخدادهای مالیاتی (شامل اخبار، اطلاعات و بخشنامه‌های مالیاتی و ...)، رتبه‌بندی مؤدیان مالیاتی از نظر سطح تمکین مالیاتی و در نظر گرفتن مشوق‌های لازم برای آن‌ها و در نهایت دریافت درخواست الکترونیکی استرداد مالیاتی و رسیدگی به آن به صورت هوشمند از طریق پورتال می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مؤدی، کاهش تعداد دفعات مراجعه مؤدی به واحد مالیاتی و در نهایت کاهش زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی از جمله اقدامات لازم در راستای الکترونیکی نمودن خدمات به مؤدیان می‌باشد. سازمان امور مالیاتی کشور در حال حاضر بخشی از اقدامات مذکور را به صورت الکترونیکی انجام داده و در برنامه‌های آتی خود به سمت الکترونیکی نمودن کل فرآیند ارائه خدمات به مؤدیان حرکت می‌نماید.

سیستم اطلاعاتی یکپارچه: یک جزء مهم و اساسی در مدرن‌سازی و هوشمندسازی نظام مالیاتی، سیستم‌های اطلاعاتی و فرآیندهای مالیاتی یکپارچه است که در طرح جامع مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. سیستم اطلاعاتی یکپارچه، اتوماسیون فرآیندها و مدیریت یکپارچه عملیاتی را امکان‌پذیر می‌کند. استانداردهای فرآیندها، مهندسی مجدد فرآیندهای کاری و آماده‌سازی، انتقال، نگهداری و مدیریت اطلاعات و داده‌های مرتبط با فرآیندهای مختلف در یک نرم‌افزار و سیستم اطلاعاتی یکپارچه، محور اقدامات سازمان در راستای هوشمندسازی محسوب می‌شوند. بدیهی است یک سیستم اطلاعاتی یکپارچه تمامی عملیات و فرآیندهای اصلی نظام مالیاتی را پوشش داده و یکپارچه‌سازی تمام نرم‌افزارها و سامانه‌های اطلاعاتی سازمان از این طریق به طور ساخت‌یافته انجام می‌شود.

تطبیق هوشمند داده‌های اقتصادی (I-Match): اولین مرحله در استقرار نظام مالیاتی هوشمند (I-TAX)، تطبیق متقابل^{۲۵} داده‌های مختلف جهت دستیابی به مغایرت‌های موجود در اطلاعات ارسالی از سوی مؤدیان می‌باشد. به عنوان مثال می‌توان به تطبیق داده‌های خرید و فروش در فهرست معاملات فصلی موضوع ماده ۱۶۹ ق.م.م. اشاره نمود. علاوه بر آن می‌توان با تغییر نحوه دریافت داده‌های خرید و فروش در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، تطبیق متقابل بین خرید و فروش را به صورت هوشمند داده-مبنای انجام داده و بخش مهمی از حسابرسی دستی و انسانی در بخش مالیات بر ارزش افزوده را حذف کرد.

حسابرسی هوشمند (I-Audit): در حسابرسی هوشمند، استفاده از تکنولوژی علوم داده و به صورت ویژه روش‌های یادگیری ماشین و داده‌کاوی برای حسابرسی مالیاتی، مورد توجه و استفاده قرار می‌گیرد. حسابرسی هوشمند به دو مرحله تقسیم‌بندی می‌گردد. مرحله اول، انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک به منظور حسابرسی مالیاتی است که مبتنی بر داده‌های سیستم اطلاعات مالیاتی و بدون دخالت نیروی انسانی انجام می‌شود؛ روش انتخاب شاخص‌ها و معیارها و نیز چگونگی طبقه‌بندی آن‌ها کاملاً محرمانه است. در این مرحله سازمان امور مالیاتی کشور علاوه بر نظر خبرگان از تکنولوژی‌های هوشمندساز به ویژه روش‌های پیشرفته تحلیل داده برای طراحی موتور ریسک خود استفاده می‌نماید. در مرحله بعدی فرآیند حسابرسی مالیاتی مؤدیان با استفاده از تکنیک‌های یادگیری ماشین و داده‌کاوی صورت خواهد گرفت.

اظهارنامه پیش فرض اظهارنامه پیش فرض هوشمند (I-File): در این مرحله سازمان امور مالیاتی کشور بدون نیاز به دریافت اظهارنامه از سوی مؤدیان، با توجه به داده‌های فعالیت‌های اقتصادی اقدام به تنظیم و ارسال اظهارنامه پیش فرض نموده و نهایتاً مؤدیان طی مهلت مقرر، حق اظهار نظر نسبت به اظهارنامه مذکور را دارند. منظور از اظهارنامه پیش فرض، رویدادهای مالی مؤدیان است که سازمان امور مالیاتی با

^{۲۵}Cross Check

استفاده از منابع اطلاعاتی اخذ شده از اشخاص ثالث و سایر ذینفعان و تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته روی آن‌ها، در قالب فرمی مشخص تحت عنوان اظهارنامه پیش فرض جهت تکمیل اظهارنامه تسلیمی در اختیار مؤدیان قرار می‌دهد. نهایتاً در صورت تعدیل اظهارنامه پیش فرض از سوی مؤدیان، طی فرآیند حسابرسی هوشمند و با در نظر گرفتن سطح ریسک، مالیات مؤدیان مذکور تعیین می‌گردد.

تکمیل ارقام مندرجات اظهارنامه پیش فرض (I-Assess): در مرحله نهایی، سازمان امور مالیاتی کشور با تکمیل کلیه سیستم‌های اطلاعاتی و فرآیندهای مالیاتی و با استفاده از همه منابع اطلاعاتی و داده‌های اخذ شده از تمام اشخاص ثالث و ذینفعان و انجام حسابرسی هوشمند، اقدام به تکمیل ارقام مندرجات اظهارنامه پیش فرض می‌نماید. با عنایت به دقت و صحت مالیات تشخیصی در این مرحله، عملاً مؤدی نسبت به آن تمکین نموده و لذا نیازی به انجام حسابرسی مجدد وجود نخواهد داشت.

فناوری‌های هوشمندسازی: در تغییر پارادایم تعریف شده، فناوری‌های هوشمندسازی مختلفی به کار گرفته می‌شود که مهم‌ترین و اصلی‌ترین آن‌ها که در این تغییر شیفت اثرگذار بوده و اهرم اصلی محسوب می‌گردد، علوم داده است. علوم داده حوزه‌های متعددی من جمله آمار، داده کاوی^{۲۶}، یادگیری ماشین^{۲۷}، تشخیص الگو^{۲۸}، پایگاه داده^{۲۹} و مصورسازی^{۳۰} را به کار می‌گیرد و با تکنولوژی‌های هوشمندسازی دیگری مانند اینترنت اشیا^{۳۱}، خدمات ابری^{۳۲}، هوش مصنوعی^{۳۳}، هوش تجاری^{۳۴} و ... در ارتباط است و از آن‌ها بهره می‌گیرد. در سازمان امور مالیاتی تمرکز فعلی به صورت خاص بر تکنیک‌های داده کاوی، یادگیری ماشین و کاوش گراف برای استخراج دانش و بینش مفید سازمانی در فرآیندها و حوزه‌های عملکردی مختلف در راستای محقق شدن I-File، I-Audit، I-Match و I-Assess است.

- خروجی‌ها و پیامدها:

خروجی‌ها و پیامدهای نظام مالیاتی هوشمند عبارتند از: افزایش نرخ تمکین داوطلبانه و کاهش هزینه‌های تمکین، افزایش باثبات و پایدار سهم مالیات از منابع بودجه عمومی، ارتقاء عدالت اجتماعی و ارتقاء اعتماد عمومی و فرهنگ مالیاتی، افزایش رضایت ذینفعان، افزایش شفاف‌سازی رویدادهای مالی و شفافیت مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی، بهبود شناسایی مؤدیان جدید، کاهش شکایات مالیاتی و کاهش زمان دادرسی، ارتقاء سلامت اداری، کاهش هزینه‌های وصول، کاهش معوقات مالیاتی، بهبود شناسایی مؤدیان پریسک و بهبود توزیع درآمد.

- مولفه‌های محیطی:

مؤلفه‌های محیطی تأثیرگذار بر نظام مالیاتی در قالب شش مورد «محیط اقتصادی»، «محیط اجتماعی و فرهنگی»، «محیط سیاسی، حقوقی و قانونی»، «محیط تکنولوژیکی»، «محیط بین‌المللی» و «محیط نهادی» به شرح ذیل طبقه‌بندی شده است.

محیط اقتصادی: متغیرهای اقتصادی موجود در محیط اقتصادی نظیر تولید ناخالص داخلی، نرخ بهره، نرخ تورم، میل عمومی به مصرف بیشتر، افزایش حجم واردات و غیره می‌تواند آثار فراوانی بر نظام مالیاتی داشته باشد. تولید ناخالص داخلی میل عمومی به مصرف بیشتر و افزایش حجم واردات با میزان درآمدهای مالیاتی رابطه‌ای مستقیم دارد. به نحوی که هرچه میزان این عوامل بیشتر شود درآمد مالیاتی نیز به تبع آن افزایش خواهد یافت و بالعکس؛ نرخ تورم و نرخ بهره با میزان درآمدهای مالیاتی رابطه‌ای معکوس دارد. به نحوی که با افزایش این نرخ‌ها میزان درآمد مالیاتی نیز کاهش می‌یابد. افزایش نرخ بهره از انگیزه بنگاه‌های اقتصادی برای ادامه فعالیت و همچنین کارآفرینان برای شروع به انجام فعالیت‌های اقتصادی جدید می‌کاهد. همچنین نرخ تورم بالا می‌تواند انگیزه به تعویق انداختن پرداخت مالیات را در مؤدیان ایجاد و ضمن ایجاد اختلال در وصول مالیات، هزینه‌های وصول را نیز افزایش دهد.

^{۲۶} Data mining

^{۲۷} Machine learning

^{۲۸} Pattern recognition

^{۲۹} Database

^{۳۰} Visualization

^{۳۱} Internet of Things

^{۳۲} Cloud services

^{۳۳} Artificial intelligence

^{۳۴} Business intelligence

محیط اجتماعی و فرهنگی: محیط اجتماعی و فرهنگی شامل باورها، ارزش‌ها، نگرش‌ها، نظریات و سبک زندگی افرادی است که در محیط بیرونی نظام مالیاتی قرار دارند. نگرش عمومی جامعه به پس‌انداز و سرمایه‌گذاری، نگرش عمومی جامعه به مالیات و اعتماد مردم به نظام مالیاتی از جمله عوامل تشکیل‌دهنده محیط اجتماعی و فرهنگی هستند که به شکلی گسترده بر این نظام اثر دارد. توسعه فرهنگ مالیاتی موجب کاهش هزینه‌های وصول مالیات و افزایش میزان تمکین مؤدیان مالیاتی می‌گردد. عدم اعتماد به نظام مالیاتی و نگرش‌های منفی جامعه به این نظام موجب افزایش میزان فرار و اجتناب از پرداخت مالیات و عدم تمکین مؤدیان مالیاتی می‌شود.

محیط سیاسی، حقوقی و قانونی: این محیط شامل عواملی نظیر سیاست‌های مالی و مالیاتی و قوانین و مقررات (قانون اساسی، قوانین و مقررات عمومی، قوانین و مقررات مالیاتی و در نهایت فرامین حکومتی) است که بر نحوه کارکرد نظام مالیاتی اثر می‌گذارد. نظام مالیاتی موجودیت خود را از قانون اساسی می‌گیرد. قوانین مالیاتی نحوه و چگونگی تشخیص و وصول مالیات و حدود اختیارات در یک نظام مالیاتی را مشخص و تبیین می‌نماید. قوانین عمومی اعم از قوانین بانکداری و قانون تجارت و امثالهم چارچوب‌های یک نظام مالیاتی در نحوه و چگونگی روابط با ذینفعان را مشخص می‌کند. سیاست‌های مالی و مالیاتی چگونگی جهت‌گیری‌های نظام مالیاتی و اثرات متقابل بین نظام مالیاتی و سیاست‌های مالی و مالیاتی را مشخص می‌نماید.

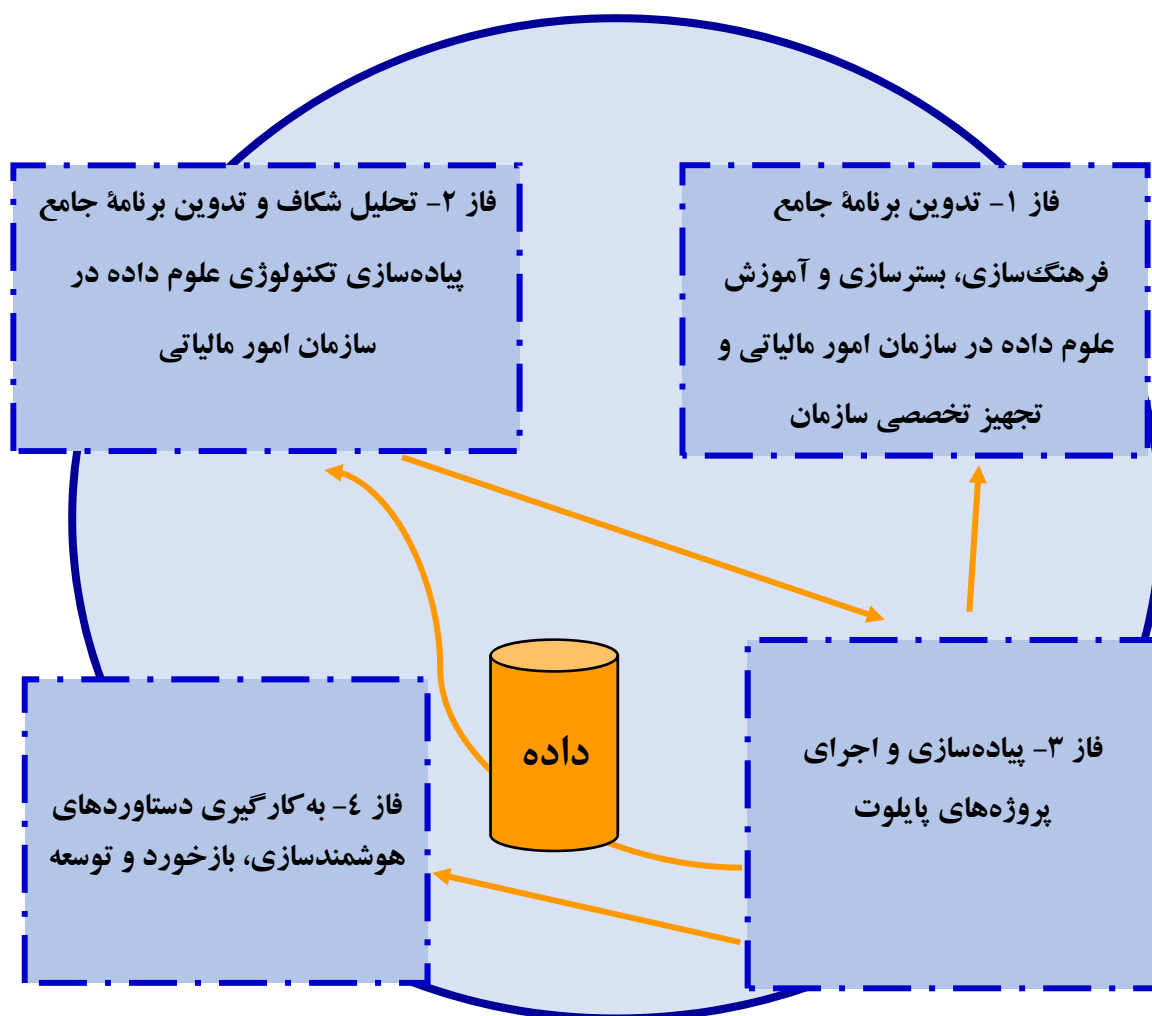
محیط تکنولوژیکی: تکنولوژی‌های موجود در محیط می‌تواند آثار زیادی بر نظام مالیاتی داشته باشد. این عامل می‌تواند در نحوه و چگونگی شکل‌گیری فرآیندهای مالیاتی نقشی کلیدی ایفا نموده و ضمن تسهیل در انجام آن‌ها، نظام مالیاتی را در چگونگی حصول به اهداف مقرر یاری رساند. این موضوع در واقع مبین همان فرصت‌هایی است که در تحلیل آثار محیط تکنولوژیکی بر نظام مالیاتی در مطالعات متعدد به شکلی مکرر مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. با این وجود، چنانچه نظام مالیاتی از این ظرفیت‌ها برای مواجهه با پیچیدگی‌های محیط خارجی استفاده نکند، هرگونه پیشرفت حاصله در محیط تکنولوژیکی تهدیدات فراوانی را برای آن ایجاد می‌کند. نمونه بارز این موضوع تغییراتی است که در زمینه تجارت الکترونیک به واسطه پیشرفت در فناوری اطلاعات و ارتباطات به وجود آمده است.

محیط بین‌الملل: جهانی‌سازی و شکل‌گیری نهادهای بین‌المللی الزامات بسیاری را برای نظام‌های مالیاتی ایجاد کرده است. نهادهای مختلف بین‌المللی اعم از بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و غیره از طریق وضع موافقت‌نامه‌ها و معاهدات مختلف، نظام‌های مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. برای نمونه موافقت‌نامه گزارشگری کشور به کشور سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، کشورهای عضو را ملزم می‌کند اطلاعات مالیاتی شرکت‌هایی که هم‌زمان در چند کشور فعالیت دارند را در صورت درخواست کشورها در اختیار آن‌ها قرار دهند. همچنین رتبه‌بندی‌هایی که از سوی این نهادها انجام می‌شود نیز به‌نوعی در تغییر ترتیبات ساختاری و رفتاری این نظام‌ها اثر دارد. شاخص بهبود محیط کسب و کار نمونه‌ای از این رتبه‌بندی‌هاست که هر ساله از سوی بانک جهانی منتشر می‌شود. محیط بین‌الملل موضوعات دیگری نظیر قیمت‌گذاری انتقالات و انتقال سود را برای نظام‌های مالیاتی کشورهای مختلف جهان ایجاد می‌کند.

محیط نهادی: این محیط شامل نهادهایی است که بر نظام مالیاتی اثرگذار بوده و به‌طور منظم با این محیط در ارتباط هستند. نهادهای اساسی اثرگذار بر نظام مالیاتی عبارتند از: قوای سه‌گانه (قوه مقننه، قوه قضائیه، قوه مجریه)، شورای نگهبان، مجمع تشخیص مصلحت نظام، نظام بانکی، نهادهای عمومی غیردولتی، اتحادیه‌ها و مجامع حرفه‌ای، مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان. قوه مقننه اثرگذارترین عامل نهادی بر نظام مالیاتی کشور است؛ زیرا منشأ وضع قوانین مالیاتی و همچنین تصویب اصلاحات لازم در این خصوص است. وجود توازن قدرت در قوه مقننه تعیین می‌کند که طرح‌های پیشنهادی دولت برای اصلاح قوانین قابل تصویب است یا خیر؟ و ناکارآمدی یا کارآمدی نظام مالیاتی تا حدود زیادی به طرز نگرش قانون‌گذاران در این خصوص بستگی دارد. این نگرش می‌تواند ساده‌سازی یا پیچیدگی قوانین مالیاتی مصوب را به همراه داشته باشد. وجود ابهام در قوانین مالیاتی و همچنین پیچیدگی آن‌ها می‌تواند تمکین مالیاتی را تا حدود زیادی کاهش داده و اختلاف میان دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی را افزایش دهد و موجب فرار مالیاتی گردد. قوه قضائیه نقشی مؤثر در نظام مالیاتی ایفا می‌کند، به‌نحوی که در مراحل مختلف دادرسی مالیاتی یک عضو از سه عضو هیئت حل اختلاف مالیاتی از قضات قوه قضائیه است. همچنین پس از اتمام دادرسی مالیاتی در دستگاه مالیات‌ستان در صورتی که مؤدی همچنان نسبت به آراء صادره معترض باشد می‌تواند اعتراض خود را به دیوان عدالت اداری که بخشی از قوه قضائیه است برده و طرح نماید. دیوان می‌تواند به‌صورت شکلی و ماهوی نسبت به آراء مذکور وارد شده و اعمال نظر کند. ضمناً دیوان مذکور می‌تواند نسبت به مقررات و بخشنامه‌های صادره توسط دولت و دستگاه مالیات‌ستان ورود

پیدا کرده و آن را نقض و ابطال کند. در نهایت، آن قسمت از قوانین مالیاتی و سایر قوانین مرتبط که وجه‌الضمان انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان مالیاتی و یا وظایفی که توسط مأموران مالیاتی مصوب گردیده و عدم انجام آن جرم‌انگاری شده است توسط دستگاه قضائی مورد رسیدگی و تحت تعقیب قانونی قرار می‌گیرد. قوه مجریه پیشنهاددهنده لوایح مالیاتی به قوه مقننه است. کارآمدی یا ناکارآمدی نظام مالیاتی بستگی به میزان کیفیت لوایح تسلیمی به قوه مقننه دارد. علاوه بر این، قوه مجریه از طریق تأمین منابع مورد نیاز دستگاه مالیاتی و همچنین تصویب مقررات مالیاتی و سایر مصوبات موضوعه در ساختار دستگاه مالیات‌ستان بر نظام مالیاتی اثر می‌گذارد. شورای نگهبان قانون اساسی نیز با اعمال نظر بر قوانین مصوب قوه مقننه و تأیید و یا رد آن بر شکل و محتوای قوانین مصوب بر نظام مالیاتی اثر می‌گذارد. مجمع تشخیص مصلحت نظام با تصویب طرح‌ها و همچنین تصویب یا رد مصوبات قوه مقننه که مورد تأیید شورای نگهبان قرار نگرفته است بر نظام مالیاتی اثر می‌گذارد. هم‌اکنون به‌طور فزاینده‌ای از بانک‌ها برای وصول مالیات استفاده می‌شود. این امر شیوه آسان را برای پرداخت مالیات از سوی مؤدی، فراهم آورده و درعین حال از حجم کاری نظام مالیاتی می‌کاهد. البته سودمندی این برنامه به عوامل گوناگونی بستگی دارد که برخی از آن‌ها عبارتند از: پوشش جغرافیایی شبکه بانکی، ماهیت و کیفیت خدمات ارائه‌شده از سوی بانک‌ها به نظام مالیاتی و مؤدیان مالیاتی، کارایی بانک‌ها در پرداخت‌ها و پرداخت‌های حواله‌ای به حساب دولت، پیچیده بودن شبکه ارتباطی و کامپیوتری بانک‌ها، و نرخ کارمزد خدمات. نهادهای عمومی غیردولتی، اتحادیه‌ها، انجمن‌ها و مجامع حرفه‌ای و مؤدیان مالیاتی می‌توانند از طریق نفوذ در ارکان سیاست‌گذار در روند طرح و تصویب قوانین و مقررات مالیاتی اثرگذاری نموده و در نهایت اثرات آن بر نظام مالیاتی مترتب خواهد شد.

متدولوژی هوشمندسازی یکپارچه‌ی داده-مبنا (گذار از نظام مالیاتی E-TAX به I-TAX)



همان‌طور که در شکل فوق نشان داده شده، متدولوژی پیشنهادی متشکل از ۴ فاز اصلی می‌باشد که هر یک شامل مراحل مختلف است. در ادامه، این فازها و مراحل هر یک ارائه شده است.

فاز ۱- تدوین برنامه جامع فرهنگ‌سازی، بسترسازی و آموزش علوم داده در سازمان امور مالیاتی و تجهیز تخصصی سازمان

- ۱-۱- ارائه ساختار مناسب سازمانی برای جایگیری تیم علوم داده در سازمان امور مالیاتی داده-محور
 - ۱-۱-۱- بررسی ساختار سازمانی پیشنهادی سازمان‌های برتر جهان
 - ۱-۱-۲- ارزیابی مدل‌های مختلف و نظرسنجی از مدیران ارشد و کارشناسان حوزه علوم داده در سازمان
 - ۱-۱-۳- ارائه مستند جزئیات ساختار سازمانی
- ۲-۱- تعیین نیازهای آموزشی و فرهنگ‌سازی علوم داده در سازمان متناسب با نیازمندی‌های سازمان و پروژه‌های اجرایی تعریف شده
 - ۳-۱- طراحی برنامه فرهنگ‌سازی و آموزشی جامع علوم داده مطابق با نیازسنجی آموزشی و فرهنگ‌سازی انجام‌یافته
 - ۴-۱- تعیین دقیق عناوین دوره‌های آموزشی موردنیاز سازمان
 - ۵-۱- بومی‌سازی سرفصل مباحث مطروحه در دوره‌های آموزشی و طراحی درس‌نامه هر دوره
 - ۶-۱- طراحی روش ارزشیابی دوره‌ها با توجه به نیازهای عملیاتی سازمان
 - ۷-۱- تعیین دقیق مخاطبین دوره‌های آموزشی به تفکیک و انتخاب تیم موردنظر از سازمان
 - ۸-۱- مشخص نمودن مسئولیت مورد انتظار از مخاطبین پس از گذراندن دوره‌های آموزشی
 - ۹-۱- اجرای برنامه آموزشی و ارزشیابی دوره‌ها با نظارت معاونت حقوقی و فنی مالیاتی

فاز ۲- تحلیل شکاف و تدوین برنامه جامع پیاده‌سازی تکنولوژی علوم داده در سازمان امور مالیاتی

- ۱-۲- شناخت کسب‌وکار نظام مالیاتی کشور و تعیین اهداف کاربردی علوم داده در سازمان
 - ۱-۱-۲- شناخت کسب‌وکار نظام مالیاتی کشور و شناسایی اهداف بلندمدت و میانی
 - ۲-۱-۲- طراحی مدل کسب‌وکار^{۳۵} نظام مالیاتی داده-مبنا
 - ۳-۱-۲- مطالعات تطبیقی و الگوسنجی مرتبط با پیاده‌سازی تکنولوژی علوم داده در حوزه مالیات
 - ۱-۳-۱-۲- مطالعات جامع کاربردهای تکنولوژی علوم داده و روش‌های واکاوی داده در حوزه مالیات
 - ۲-۳-۱-۲- بررسی تجربیات عملی و موفق کاربردهای علوم داده و روش‌های واکاوی داده در جهان در حوزه مالیات
 - ۴-۱-۲- برگزاری طوفان فکری و ایده‌پردازی جهت ارائه پیشنهادات کاربردی علوم داده در سازمان
 - ۵-۱-۲- تعیین اهداف کاربردی علوم داده در سازمان
 - ۲-۲- شناخت وضعیت موجود و مطلوب سیستم‌ها و داده‌های سازمان
 - ۱-۲-۲- بررسی منابع موجود به‌ویژه بانک‌های اطلاعاتی و داده‌های موجود
 - ۲-۲-۲- شناخت داده‌ها و بررسی و ارزیابی کیفیت داده‌ها
 - ۳-۲-۲- طراحی سکوی داده^{۳۶} و معماری مرجع و طراحی وضعیت مطلوب
 - ۳-۲- تحلیل شکاف و امکان‌سنجی پیاده‌سازی تکنولوژی علوم داده و ارائه پیشنهادات جهت هوشمندسازی داده-مبنا
 - ۱-۳-۲- تحلیل شکاف بر اساس وضعیت مطلوب و موجود و شناسایی نیازمندی‌ها و محدودیت‌های موجود
 - ۲-۳-۲- امکان‌سنجی اجرای پروژه‌های علوم داده در سازمان و ارائه پیشنهادات
 - ۱-۲-۳-۲- ارائه پیشنهادات جهت آماده‌سازی داده‌ها و سیستم‌های موجود برای رسیدن به وضع مطلوب
 - ۲-۲-۳-۲- ارائه پیشنهادات با فرض آماده بودن سازمان و قرار داشتن سازمان در وضعیت مطلوب
 - ۴-۲- طراحی برنامه جامع پیاده‌سازی تکنولوژی علوم داده در سازمان امور مالیاتی

^{۳۵} Business model

^{۳۶} Data platform

۲-۴-۱- تدوین چارچوب کاربردی پیاده‌سازی تکنولوژی علوم داده در سازمان و تعیین اقدامات اولویت‌دار

۲-۴-۲- تدوین منشور پروژه‌های اجرایی

در این مرحله بر اساس چارچوب پیشنهادی، منشور پروژه‌های اجرایی علوم داده در حوزه‌های مختلف ارائه شده و کلیات مربوط به هر یک از این پروژه‌ها شامل موارد زیر ارائه می‌شود.

- شرح و اهداف پروژه
- رویکرد اجرا
- متدولوژی و ابزارهای مورد استفاده
- نیازمندی‌های پروژه
- خروجی و دستاوردهای مورد انتظار
- برنامه زمان‌بندی اجرای پروژه و بودجه‌ریزی و زمان‌بندی

۲-۴-۳- طراحی نقشه راه پیشنهادی

فاز ۳- پیاده‌سازی و اجرای پروژه‌های پایلوت هوشمندسازی داده-مبنا

در این فاز پروژه‌های انتخابی پایلوت، اجرا می‌شوند. جزئیات مربوط به گام‌ها در فاز ۲ مشخص خواهد شد. پروژه پایلوت تحلیل داده در قالب سه گام اصلی «پیش‌پردازش و پالایش داده‌ها»، «مدل‌سازی» و «ارزیابی» انجام می‌شود. جزئیات مربوط به روش‌هایی که برای مدل‌سازی و ارزیابی استفاده می‌شوند و نحوه پیاده‌سازی آن‌ها، در فاز قبلی مشخص می‌شود.

فاز ۴- به کارگیری دستاوردهای هوشمندسازی، بازخورد و توسعه

۴-۱- تدوین کاربست کاربردی - عملیاتی نتایج به دست آمده در هر پروژه

۴-۲- طراحی و استقرار سیستم کنترل و نظارت، دریافت بازخورد و انجام اقدامات اصلاحی

۴-۳- طراحی چارچوب عملیاتی توسعه پروژه‌های علوم داده

محتوای آموزشی دوم: پایانه های فروشگاههای و سامانه های فروش

فصل اول - تعاریف

ماده ۱- در این قانون، اصطلاحات زیر در معانی مشروحه مربوط به کار می‌روند.

الف - سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور

ب- پایانه فروشگاههای: رایانه، دستگاه کارتخوان بانکی (POS)، درگاه پرداخت الکترونیکی یا هر وسیله دیگری که امکان اتصال به شبکه های الکترونیکی پرداخت رسمی کشور و سامانه مؤدیان را داشته و از قابلیت صدور صورتحساب الکترونیکی برخوردار باشد.

پ- سامانه مؤدیان: سامانه ای است تحت مدیریت سازمان که در آن به هر مؤدی، کارپوشه ویژه ای اختصاص یافته و تبادل اطلاعات میان مؤدیان و سازمان منحصر از طریق آن کارپوشه انجام می شود. مؤدیان می توانند با استفاده از هرگونه سخت افزار یا نرم افزار اعم از رایانه شخصی، پایانه فروشگاههای، سامانه های ابری یا هر وسیله دیگری که حافظه مالیاتی به آن متصل شده باشد، به سامانه مؤدیان متصل شوند. مرجع نهائی ثبت، صدور و استعلام صورتحساب الکترونیکی، سامانه مؤدیان می باشد.

ت- حافظه مالیاتی: نوعی حافظه الکترونیکی است که برای ثبت و نگهداری اطلاعات مندرج در صورتحساب های الکترونیکی و انتقال آن به سامانه مؤدیان مورد استفاده قرار می گیرد. حافظه مالیاتی می تواند به شکل سخت افزاری یا نرم افزاری باشد. حافظه مالیاتی تحت نظارت سازمان، توسط مؤدی برای ثبت صورتحساب الکترونیکی مورد استفاده قرار می گیرد. هر حافظه مالیاتی باید دارای شماره شناسه یکتا باشد. شناسه یکتای حافظه مالیاتی توسط سازمان اختصاص داده می شود.

ث- صورتحساب الکترونیکی: صورتحسابی است دارای شماره منحصر به فرد مالیاتی که اطلاعات مندرج در آن، در حافظه مالیاتی فروشنده ذخیره می شود. مشخصات و اقلام اطلاعاتی صورتحساب الکترونیکی، متناسب با نوع کسب و کار توسط سازمان تعیین و اعلام می شود. در مواردی که از دستگاه کارتخوان بانکی یا درگاه پرداخت الکترونیکی به عنوان پایانه فروشگاههای استفاده می شود، رسید یا گزارش الکترونیکی پرداخت خرید صادره در حکم صورتحساب الکترونیکی است.

ج- اشخاص مشمول (مؤدیان): کلیه صاحبان مشاغل (صنفي و غير صنفي) و اشخاص حقوقی موضوع فصل های چهارم و پنجم باب سوم قانون مالیات های مستقیم مصوب ۳ / ۱۲ / ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن، مشمول این قانون هستند. در این قانون هرگاه از واژه مؤدی استفاده می شود، مراد، اشخاص مشمول است؛ مگر خلاف آن تصریح شده باشد.

چ- شرکت های معتمد ارائه کننده خدمات مالیاتی: اشخاص حقوقی دارای پروانه هستند که حسب ضوابط و دستورالعمل های ابلاغی سازمان، نسبت به ارائه مشاوره و آموزش های لازم به مؤدیان، نصب و پشتیبانی تجهیزات مورد نیاز برای ارائه خدمات مالیاتی از قبیل خدمات مربوط به صدور صورتحساب الکترونیکی و سایر امور غیر حاکمیتی (به تشخیص سازمان) با سازمان همکاری می کنند.

ح- کارگروه راهبری سامانه مؤدیان: به منظور سیاست گذاری در چهارچوب این قانون و با رعایت اسناد بالادستی و ایجاد هماهنگی بین نهادهای ذی ربط و نیز تدوین استانداردهای تبادل اطلاعات، در چهارچوب ملی تعامل پذیری اطلاعات، کارگروهی با حضور نمایندگان تام الاختیار سازمان و وزارتخانه های «ارتباطات و فناوری اطلاعات»، «صنعت، معدن و تجارت» و «اطلاعات» و بانک مرکزی تشکیل می شود. نمایندگان عضو کارگروه راهبری سامانه مؤدیان باید از میان کارکنان دستگاه های اجرایی مذکور انتخاب شوند. کارگروه راهبری سامانه به ریاست رئیس سازمان تشکیل می شود. مصوبات این کارگروه پس از تأیید وزیران امور اقتصادی و دارایی و ارتباطات و فناوری اطلاعات لازم الاجراء می باشد.

فصل دوم - تکالیف اشخاص مشمول

ماده ۲- کلیه اشخاص مشمول مکلفند به ترتیبی که سازمان مقرر می کند، نسبت به ثبت نام در سامانه مؤدیان اقدام کنند. خرده فروشی ها و واحدهای صنفي که مستقیماً با مصرف کننده نهائی ارتباط دارند، علاوه بر عضویت در سامانه مؤدیان، موظف به استفاده از پایانه فروشگاههای می باشند. استفاده از پایانه فروشگاههای برای مؤدیانی که مستقیماً با مصرف کننده نهائی ارتباط ندارند، الزامی نیست اما مؤدیان مزبور موظفند کلیه صورتحساب های خود را به ترتیبی که سازمان مقرر می کند، از طریق سامانه مؤدیان صادر کنند.

تبصره ۱- فهرست مؤدیانی که به دلیل ارائه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و نیز ماهیت کسب و کار آنها، امکان عضویت در سامانه مؤدیان و صدور صورتحساب الکترونیکی را ندارند، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و پس از تصویب هیأت وزیران، حداکثر تا پایان دیمه هر سال برای عملکرد سال بعد توسط سازمان، اعلام خواهد شد.

تبصره ۲- سازمان با همکاری اتاق اصناف ایران مکلف است نسبت به آموزش، توانمندسازی و مشاوره به مؤدیانی که به تشخیص کارگروهی مرکب از نمایندگان سازمان، اتاق اصناف ایران و وزارت صنعت، معدن و تجارت توانایی کمتری در استفاده از پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان دارند، اقدام نماید.

ماده ۳- سازمان موظف است حداکثر ظرف مدت پانزده ماه از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون، سامانه مؤدیان را راه اندازی و امکان ثبت نام مؤدیان در سامانه و صدور صورتحساب الکترونیکی را از طریق سامانه مزبور فراهم کند.

تبصره ۱ - سامانه مؤدیان باید به گونه‌ای طراحی شود که امکان پاسخگویی به استعلامات الکترونیکی در خصوص اعتبارسنجی مؤدیان و اخذ و ارائه استعلام‌های لازم به دستگاه‌های اجرائی را از طریق بسترهای یکپارچه دولت اعم از سامانه دولت همراه و مرکز ملی تبادلات اطلاعات موضوع تبصره (۲) ماده (۶۷) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۶/۱۲/۱۳۹۵ فراهم کند. همچنین سامانه مؤدیان باید قابلیت فراخوان و تبادل اطلاعات را از طریق مرکز ملی تبادلات اطلاعات داشته باشد.

تبصره ۲- سه ماه پس از انقضای مهلت مذکور در این ماده، فقط صورتحساب‌های الکترونیکی که از طریق سامانه مؤدیان صادر شده باشد، از سوی سازمان معتبر شناخته شده و مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی برای مؤدیان خواهد بود.

تبصره ۳- مؤدیان به وسیله پایانه فروشگاهی که دارای حافظه مالیاتی و تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری می‌باشد مبادرت به صدور صورتحساب الکترونیکی می‌نمایند. ویژگی‌ها و مشخصات فنی پایانه فروشگاهی، حافظه مالیاتی و تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری مربوط، نحوه تبادل اطلاعات میان حافظه مالیاتی با سامانه مؤدیان توسط کارگروه راهبری سامانه مؤدیان تعیین می‌شود.

ماده ۴- اصل بر صحت اطلاعات ثبت شده مؤدی در سامانه مؤدیان است، مگر خلاف آن اثبات شود. مأموران مالیاتی، جز در مواردی که مؤدی از ثبت نام در سامانه امتناع کرده و یا به ترتیبی که در ماده (۹) ذکر شده، اثبات شود که در ثبت اطلاعات خود در سامانه مؤدیان تخلف نموده است، حق مراجعه به محل فعالیت مؤدی و مطالبه دفاتر، اسناد و مدارک وی و رسیدگی به آنها را ندارند.

ماده ۵- فرایند کلی ثبت معاملات و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در سامانه مؤدیان به صورت زیر است:

الف - صورتحساب الکترونیکی، توسط فروشنده از طریق سامانه مؤدیان صادر می‌شود. در مورد مؤدیانی که مستقیماً با مصرف کننده نهائی ارتباط دارند، عملیات ثبت فروش و صدور صورتحساب الکترونیکی، توسط پایانه فروشگاهی انجام می‌شود.

ب- در صورتی که خریدار، مصرف کننده نهائی نبوده و خود عضو سامانه مؤدیان باشد، صورتحساب الکترونیکی صادر شده توسط فروشنده، به صورت خودکار به کارپوشه وی در سامانه مؤدیان منتقل می‌شود و به عنوان اعتبار مالیاتی برای او منظور می‌شود.

تبصره - مؤدیان مالیاتی مکلفند ظرف مدت سی روز از تاریخ درج صورتحساب الکترونیکی در کارپوشه مؤدیان نسبت به اعلام پذیرش یا عدم پذیرش این صورتحساب‌ها اقدام کنند. عدم اظهارنظر ظرف مدت مذکور به منزله تأیید صورتحساب مربوط می‌باشد.

پ- در پایان هر دوره سه ماهه، بدهی مالیات بر ارزش افزوده مؤدی که عبارت است از مابه‌التفاوت مالیات فروش و مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی در طول دوره، طبق مقررات توسط سامانه محاسبه می‌شود و در صورتی که مالیات فروش مؤدی بیشتر از مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی باشد، مؤدی موظف است مابه‌التفاوت را به ترتیبی که سازمان مقرر می‌کند، به حساب سازمان واریز کند. متقابلاً در صورتی که مالیات فروش مؤدی کمتر از مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) وی باشد، سازمان موظف است با رعایت ترتیبات قانونی مربوطه مابه‌التفاوت را به مؤدی مسترد کند.

ت- پس از اتمام مواعید مقرر در ماده (۳) این قانون، مأموران مالیاتی جز در مواردی که در این قانون اجازه داده شده، نباید در تشخیص بدهی مالیات بر ارزش افزوده اشخاص مشمول دخالت کنند.

ث- به منظور تکمیل اطلاعات سازمان در خصوص مؤدیانی که عضو سامانه مؤدیان نبوده یا بدون صدور صورتحساب الکترونیکی اقدام به فروش می کنند، سامانه مؤدیان باید به گونه ای طراحی شود که مؤدی بتواند خریدهای خود را که فروشنده برای آنها صورتحساب الکترونیکی صادر نکرده است، به سازمان اطلاع دهد.

تبصره- گمرک جمهوری اسلامی ایران موظف است امکان انتقال الکترونیکی و برخط اطلاعات مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده توسط واردکنندگان را به سامانه مؤدیان از طریق مرکز ملی تبادل اطلاعات فراهم کند.

ماده ۶- جمع صورتحساب های الکترونیکی صادره توسط هر مؤدی در هر دوره مالیاتی نمی تواند بیشتر از سه برابر فروش اظهار شده وی در دوره مشابه سال قبل، که مالیات آن به سازمان پرداخت شده یا ترتیب پرداخت آن داده شده است، باشد. جمع صورتحساب های الکترونیکی صادره شده در هر دوره مالیاتی برای واحدهای جدیدالتأسیس یا واحدهایی که فاقد سابقه مالیاتی نمی تواند بیش از سه برابر معافیت سالانه موضوع ماده (۱۰۱) قانون مالیات های مستقیم باشد. صدور صورتحساب الکترونیکی بیش از حد مجاز مقرر در این ماده برای کلیه مؤدیان منوط به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده متعلقه یا تعیین ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی یا ارائه تضامین کافی خواهد بود، در غیر این صورت به صورتحساب الکترونیکی صادر شده اعتبار مالیاتی تعلق نمی گیرد. آیین نامه اجرائی این ماده ظرف مدت شش ماه از لازم الاجراء شدن این قانون توسط سازمان تهیه می شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد. آیین نامه مذکور باید به گونه ای تنظیم شود که راه اندازی کسب و کارهای جدید و فعالیت بنگاه های اقتصادی با مشکل مواجه نشده و در عین حال، مانع شکل گیری مؤدیان صوری در نظام مالیاتی کشور شود.

ماده ۷- صورتحساب های الکترونیکی ثبت شده در سامانه مؤدیان به منزله ثبت آنها در سامانه فهرست معاملات موضوع ماده (۱۶۹) قانون مالیات های مستقیم است و فروشنده و خریدار تکلیف اضافی در این مورد نخواهند داشت.

ماده ۸- مؤدیانی که از ثبت نام در سامانه مؤدیان خودداری کنند و نیز خرده فروشی ها و واحدهای صنفی که مستقیماً با مصرف کننده نهائی ارتباط دارند، در صورتی که از پایانه فروشگاهی استفاده نکنند، مشمول امتیاز مذکور در ماده (۴) این قانون نمی باشند. سازمان موظف است معادل مالیات متعلق به فروش مؤدیان موضوع این ماده را به هر طریق ممکن از جمله مراجعه به محلهای فعالیت و رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک آنان، (اعم از فیزیکی و الکترونیکی) یا هر گونه مدارک و قرائنی که به دست می آورد، تعیین و مطالبه کند. در تعیین مالیات متعلق به این مؤدیان، هیچ گونه اعتبار مالیاتی برای خریدهای آنان منظور نخواهد شد. مؤدیان مزبور، در صورت اعتراض به میزان فروش اعلام شده توسط سازمان، می توانند با ارائه اسناد و مدارک مثبت به مراجع دادرسی مالیاتی مراجعه کنند.

تبصره - در صورتی که مؤدی موضوع این ماده قبل یا حین دادرسی به عضویت سامانه مؤدیان در آید، سازمان موظف است اعتبار مالیاتی وی را مطابق اعلام سامانه مؤدیان پذیرفته و از بدهی مالیاتی او کسر کند.

ماده ۹- در صورتی که مؤدی، برخی از فعالیت ها و یا معاملات خود را کتمان کند، یا از صدور صورتحساب های خود از طریق سامانه مؤدیان خودداری کرده یا در ثبت قیمت با مقدار فروش مرتکب کم اظهاری یا بیش اظهاری شده باشد، سازمان موظف است موارد تخلف مؤدی را از طریق سامانه مؤدیان به اطلاع وی برساند. در صورتی که مؤدی موارد مزبور را پذیرفته و آنها را در کارپوشه خود در سامانه مؤدیان ثبت با اصلاح کند، صرفاً مشمول جریمه های موضوع ماده (۲۲) این قانون خواهد شد.

در صورتی که مؤدی، آن موارد را نپذیرفته و از ثبت یا اصلاح آنها در سامانه مؤدیان امتناع کند، سازمان مراتب تخلف مؤدی را با اسناد و مدارک مثبت به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می دهد. در صورت تأیید تخلف توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی، سازمان می تواند با مراجعه به مؤدی یا مطالبه دفاتر و اسناد او، نسبت به حسابرسی دوره های مالیاتی سال تخلف اقدام نماید. علاوه بر این، مؤدی متخلف مشمول جریمه های موضوع ماده (۲۲) این قانون خواهد بود.

ماده ۱۰- اشخاص مشمول مکلفند شماره حساب یا حساب های بانکی و شناسه یکتای دستگاه های کارتخوان بانکی (pos) یا درگاه های پرداخت الکترونیکی مورد استفاده برای فعالیت شغلی خود را به سازمان اعلام کنند.

تبصره - در موارد استفاده از حساب بانکی یا دستگاه کارتخوان بانکی (POS) یا دستگاه‌های پرداخت الکترونیکی جدید، اشخاص مشمول مکلفند اطلاعات آنها را بلافاصله از طریق کارپوشه خود در سامانه مؤدیان به سازمان اعلام کنند.

ماده ۱۱- بانک مرکزی مکلف است با همکاری سازمان ظرف مدت یک سال پس از لازم‌الاجراء شدن این قانون، نسبت به ساماندهی دستگاه‌های کارتخوان بانکی و یا دستگاه‌های پرداخت الکترونیکی اقدام نموده و با ایجاد تناظر بین آنها با مجوز فعالیت و شماره اقتصادی بنگاه‌های اقتصادی، به هر یک از پایانه‌های فروش، شناسه یکتا اختصاص دهد. همچنین بانک مرکزی موظف است، امکان دسترسی برخط سازمان به اطلاعات دستگاه‌های پرداخت و تراکنش‌های مرتبط شبکه‌های پرداخت بانکی رسمی کشور را فراهم کند.

تبصره - پس از انقضای موعد (گذشت زمان) مذکور در این ماده، اتصال دستگاه‌های کارتخوان بانکی (POS) و یا دستگاه‌های پرداخت الکترونیکی که تعلق آنها به مؤدی معین توسط سازمان امور مالیاتی تأیید نشده باشد، به شبکه پرداخت بانکی کشور ممنوع است. بانک مرکزی و حسب مورد کلیه بانکها و ارائه دهندگان خدمات پرداخت موظف هستند مشخصات بهره برداران کلیه دستگاه‌های کارتخوان بانکی (POS) و پایانه‌های پرداخت الکترونیکی را به سازمان اعلام کنند. در صورت تخلف از حکم این ماده، مرتکبان به مجازات درجه شش قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس محکوم می‌شوند.

ماده ۱۲- اشخاص مشمول مکلفند در صورتی که امکان صدور صورتحساب الکترونیکی به دلیل بروز حادثه یا نقص فنی فراهم نباشد مراتب را تا پایان روز اداری بعد، از طریق کارپوشه خود در سامانه مؤدیان یا به هر طریق دیگری که سازمان اعلام می‌کند، حسب مورد به سازمان یا شرکت معتمد ارائه دهنده خدمات مالیاتی اعلام کنند و تا زمان امکان پذیر شدن صدور صورتحساب الکترونیکی، فروش‌های خود را به تریبی که سازمان به موجب دستورالعملی مقرر می‌کند، ثبت و صورتحساب‌های صادره را به سازمان ارسال کنند.

تبصره - حکم این ماده در صورتی که امکان ثبت در سامانه موضوع ماده (۱۹۹) قانون مالیاتهای مستقیم فراهم نباشد نیز جاری است.

ماده ۱۳- در صورتی که به هر دلیل اعم از تعطیلی (موقت یا دائم) و یا انحلال واحد کسب و کار، بهره برداری از پایانه فروشگاهی به طور موقت یا دائم متوقف شود، اشخاص مشمول مکلفند مراتب را ظرف مدت ده روز از توقف بهره برداری از طریق کارپوشه خود در سامانه مؤدیان حسب مورد به سازمان یا شرکت معتمد ارائه دهنده خدمات مالیاتی اعلام کنند.

تبصره - در مواردی که تعطیلی واحد کسبی به حکم مراجع قانونی ذی‌ربط باشد و یا در موارد قوه قهریه یا بروز حوادث غیرمترقبه که مبتنی بر علل و جهاتی خارج از اراده اشخاص مشمول باشد و بر اثر آن اطلاع به سازمان ممکن نباشد، اشخاص مشمول تارفع موانع قهریه مذکور از رعایت مهلت زمانی مقرر در این ماده مستثنی می‌باشند.

ماده ۱۴- اشخاص مشمولی که نسبت به تغییر شغل یا محل فعالیت، تغییر مالکیت یا اجاره واحد کسب و کار اقدام می‌کنند، مکلفند ظرف مدت ده روز تغییرات انجام شده را از طریق کارپوشه خود در سامانه مؤدیان حسب مورد به سازمان یا شرکت معتمد ارائه دهنده خدمات مالیاتی اعلام نمایند.

فصل سوم - تکالیف سازمان، دستگاهها و مراجع ذیربط

ماده ۱۵- اطلاعات سامانه مؤدیان، محرمانه است و سازمان مجاز به افشای آن جز به حکم قانون و یا مرجع قضائی نمی‌باشد. همچنین کارگروه راهبری سامانه مؤدیان مجاز است در خصوص استفاده از این اطلاعات برای دستگاه‌های اجرائی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ و نیز استفاده از اطلاعات به صورت داده‌های ناشناس مشروط به رعایت ملاحظات امنیتی و حریم خصوصی اشخاص برای سایر متقاضیان تصمیم‌گیری نماید.

تبصره ۱- سازمان مکلف است در ایجاد و استقرار سامانه، نسبت به صیانت و حفاظت از اطلاعات اشخاص و رعایت مقررات امنیت فضای تبادل اطلاعات (افتا) اقدام کند.

تبصره ۲- متخلفان از مفاد این ماده ضمن جبران خسارت وارده مشمول مجازات موضوع ماده (۲۷۹) قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ می‌شوند. الزام جبران خسارت شامل مواردی که وارد شدن آسیب منتسب به متخلف نیست، نمی‌گردد.

ماده ۱۶- مراجع ذیربط مکلفند ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون، فرآیند مربوط به صدور، تجدید، تمدید، اصلاح یا ابطال پروانه کسب و کار، کارت بازرگانی و مجوز فعالیت های اقتصادی را به گونه ای اصلاح کنند که هرگونه شروع فعالیت اقتصادی جدید، تغییر نوع فعالیت، تغییر مالک یا مالکان، تغییر مکان و سایر تغییرات مرتبط با کسب و کار اشخاص، بدون ثبت یا اصلاح اطلاعات مربوط در سامانه مؤدیان امکان پذیر نباشد. تشخیص مراجع ذیربط با رعایت قوانین و مقررات مربوطه در هر مورد با کارگروه راهبری سامانه مؤدیان است.

فصل چهارم - تشویق ها و تسهیلات

ماده ۱۷- سازمان موظف است در پنج سال اول پس از استقرار سامانه مؤدیان به منظور تشویق صاحبان مشاغل موضوع فصل چهارم باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم که فروش های خود را با استفاده از پایانه فروشگاهی انجام داده و کالاها و خدمات مورد نیاز خود را از واحدهای اقتصادی عضو سامانه مؤدیان خریداری کنند، معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات بر ارزش افزوده ای که مؤدی در هر دوره به سازمان پرداخت می کند یا یک درصد (۱) فروش وی (هر کدام کمتر باشد)، حداکثر تا شصت میلیون (۶۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال در هر دوره مالیاتی به عنوان پاداش همکاری مؤدی، از مالیات بر ارزش افزوده دوره بعدی وی (و در صورتی که بیش از مالیات آن دوره باشد، دوره های بعد از آن) کسر کند.

تبصره - پاداش مؤدیان موضوع این ماده که طبق قانون، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیستند، از مالیات عملکرد آنها در همان سال کسر می شود. پاداشی که به این مؤدیان تعلق می گیرد، از پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات عملکرد ابرازی آنان بیشتر نخواهد بود.

ماده ۱۸- سازمان موظف است به منظور تشویق مصرف کنندگان نهائی (اشخاص حقیقی) که خریدهای خود را از فروشندگان مجهز به پایانه فروشگاهی و از طریق شبکه پرداخت بانکی انجام می دهند، از هر ده صورتحساب الکترونیکی صادر شده توسط پایانه های فروشگاهی یک صورتحساب را به صورت قرعه کشی برخط انتخاب کرده، دو برابر مبلغی را که خریدار براساس آن صورتحساب به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نموده است، به حساب بانکی و مسترد کند. جوایز مزبور از محل وصولی جاری سازمان، طبق دستورالعملی که ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد، پرداخت می شود.

تبصره ۱- سازمان مکلف است ترتیبی اتخاذ کند که مصرف کنندگان نهائی که از فروشندگان مجهز به پایانه فروشگاهی و از طریق شبکه پرداخت بانکی خرید می کنند، در صورت تمایل بتوانند صورتحساب های خرید خود و جوایز تعلق گرفته را مشاهده کنند.

تبصره ۲- جوایز موضوع این ماده تا میزان معافیت مالیات بر درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) قانون مالیاتهای مستقیم برای هر شخص در سال از شمول مالیات و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوط به این جایزه، معاف می باشد.

تبصره ۳- سازمان موظف است ترتیبی اتخاذ کند که مصرف کنندگان نهائی بتوانند از اصالت صورتحساب های صادر شده توسط فروشندگان اطمینان حاصل کنند.

ماده ۱۹- سازمان مکلف است اظهارنامه های مالیات بر عملکرد آن دسته از اشخاص مشمول را که تمامی مقررات این قانون را رعایت کرده اند و آن را بر مبنای اطلاعات مندرج در سامانه مؤدیان تنظیم و در مهلت مقرر ارائه نموده اند از طریق انطباق با اطلاعات موجود در پایگاه داده سازمان راستی آزمایی نموده و در صورت عدم مغایرت با اطلاعات پایگاه مذکور، اظهارنامه تسلیمی را بدون رسیدگی قبول کند.

تبصره ۱- به منظور حصول اطمینان از صحت اسناد اظهار شده در سامانه مؤدیان، سازمان مجاز است حداکثر دو و نیم درصد (۲,۵٪) مؤدیان مشمول قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده را که عضو سامانه مؤدیان هستند، به صورت تصادفی (به قید قرعه) انتخاب کرده و دفاتر آنان را مطالبه یا برای مشاهده دفاتر و اسناد، به محل کار آنان مراجعه کند. دستورالعمل این تبصره ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد. محدودیت مذکور در این تبصره نسبت به مؤدیانی که عضو سامانه مؤدیان نیستند، وجود ندارد.

تبصره ۲- مؤدیان می توانند اظهارنامه مربوط به مالیات عملکرد خود را از طریق سامانه مؤدیان ارائه کنند. سازمان موظف است ترتیبی اتخاذ کند که اطلاعات مربوط به خرید و فروش مؤدی عینا به اظهارنامه مالیات بر عملکرد وی منتقل شود و مؤدی تنها موظف به ثبت سایر اقلام

اطلاعاتی مورد نیاز برای محاسبه مالیات عملکرد نظیر حقوق و دستمزد، اجاره و استهلاکات بر اساس مقررات مربوط و ضوابطی که سازمان تعیین می کند، می باشد.

ماده ۲۰- سازمان مکلف است در چهارچوب دستورالعملی که ظرف مدت شش ماه از لازم الاجراء شدن این قانون تهیه می شود و به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد، آن دسته از اشخاص مشمولی که تمامی تکالیف مقرر در این قانون را رعایت کرده و از نرم افزارهای حسابداری مورد تأیید کارگروه راهبری سامانه مؤدیان استفاده می کنند، از ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک موضوع قوانین مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مستثنی کند.

ماده ۲۱- به سازمان اجازه داده می شود در صورت ثبت نام مؤدی در سامانه مؤدیان و انجام تکالیف قانونی مربوط، بدهی مالیات بر ارزش افزوده وی را که مربوط به سال ۱۳۹۶ و قبل از آن می باشد، مطابق دستورالعملی که توسط سازمان پیشنهاد شده و به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد، قطعی نموده و کلیه جریمه های متعلقه را به مدت سه سال تعلیق کند. در صورت ارتکاب تخلفات مذکور در ماده (۹) این قانون توسط مؤدی در طول زمان تعلیق و محکومیت وی در هیأت حل اختلاف مالیاتی، مؤدی حسب رأی هیأت، ملزم به پرداخت تمام یا بخشی از جریمه های تعلیق شده خواهد بود. پس از انقضای مهلت فوق الذکر در صورت عدم ارتکاب تخلفات مذکور در ماده (۹)، جریمه های تعلیق شده بخشوده می شود.

فصل پنجم - ضمانت های اجرائی

ماده ۲۲- تخلفات و حسب مورد، جریمه های متعلقه به شرح زیر خواهد بود:

الف - عدم صدور صورتحساب الکترونیکی، معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده بدون صدور صورتحساب الکترونیکی با بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد.

ب- عدم عضویت در سامانه مؤدیان، عدم استفاده از پایانه فروشگاهی، عدم استفاده از حافظه مالیاتی، استفاده از حافظه مالیاتی متعلق به سایر مؤدیان، با واگذاری حافظه مالیاتی خود به دیگران، معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده از آن طرق، یا بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد و محرومیت از اعمال معافیت های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق های موضوع قانون مالیات های مستقیم در همان سال مالی.

پ- عدم اعلام شماره حساب یا حسابهای بانکی واحد اقتصادی که گردش مالی واحد از طریق آن با آنها انجام می شود به سازمان، معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده از طریق آن حساب یا بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد و محرومیت از اعمال معافیت های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق های موضوع قانون مالیات های مستقیم در همان سال مالی.

ت- عدم تحویل صورتحساب چاپی به خریدار، حذف یا مخدوش کردن صورتحساب، معادل دو درصد (۲٪) مبلغ صورتحساب های مذکور یا معادل بیست میلیون (۲۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال هر یک که بیشتر باشد.

ث- عدم رعایت احکام مذکور در مواد (۱۲)، (۱۳) و (۱۴) این قانون، معادل یک درصد (۱٪) مبلغ فروش گزارش نشده یا معادل ده میلیون (۱۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد.

تبصره ۱- مبلغ جریمه های ثابت مندرج در این قانون، متناسب با نرخ تورم سالانه براساس آخرین اعلام بانک مرکزی، هر سال توسط سازمان اعلام می شود.

تبصره ۲- سازمان نمی تواند بیشتر از پنجاه درصد (۵۰٪) جریمه های موضوع این ماده را مطابق ماده (۱۹۱) قانون مالیات های مستقیم مورد بخشودگی قرار دهد.

تبصره ۳- در صورت اعمال جریمه های موضوع بندهای «الف» و «ث» این ماده، جریمه موضوع ماده (۱۶۹) قانون مالیات های مستقیم اعمال نمی شود. در صورت اعمال جریمه های مذکور در بند «ب»، جریمه های مذکور در بندهای «الف» و «ت» اعمال نمی شود.

ماده ۲۳- هر شخصی که به قصد تقلب یا اخلال در نظام مالیاتی کشور، اقدام به تولید، عرضه یا استفاده از تجهیزات سخت افزاری و نرم افزاری و پایانه‌های فروشگاهی معیوب یا تجهیزات معیوب کننده کند، یا پایانه فروشگاهی خود با دیگران را تخریب کند، علاوه بر جبران ضرر و زیان، حسب مورد به یک یا چند مورد از مجازات‌های تعزیری درجه شش قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، محکوم می‌شود. تبصره ۱- تکرار جرم موضوع این ماده برای بیش از سه بار، حسب مورد موجب مجازات‌های تعزیری درجه پنج قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، می‌شود.

تبصره ۲- اقدام به جرم موضوع این ماده به صورت گروهی و سازمان یافته، موجب مجازات‌های تعزیری درجه چهار قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس، حسب مورد می‌شود.

ماده ۲۴- در صورت عدم رعایت احکام مذکور در ماده (۲) این قانون، سازمان موظف است مراتب تخلف را به وی و مرجع صادر کننده مجوز فعالیت واحد متخلف اعلام کند. مرجع مذکور مکلف است حداکثر ظرف مدت یک هفته از اعلام سازمان، نسبت به اخطار کتبی به واحد متخلف اقدام کند. چنانچه واحد مذکور ظرف مدت ده روز از تاریخ دریافت اخطار، نسبت به عضویت در سامانه مؤدیان اقدام نکند، برای بار اول به مدت دو هفته و برای بار دوم از دو تا شش ماه با اعلام مرجع صدور مجوز، توسط نیروی انتظامی، و در مورد کسب و کارهای مجازی، توسط کارگروه تعیین مصادیق مجرمانه، تعطیل یا مسدود خواهد شد. در صورتی که پس از گذشت پانزده روز، مرجع صادر کننده مجوز تعطیلی واحد متخلف را به نیروی انتظامی یا کارگروه تعیین مصادیق مجرمانه ابلاغ نکند، سازمان موظف است رأس تعطیلی واحد متخلف را به نیروی انتظامی یا کارگروه مذکور ابلاغ کند. در این صورت، مرجع صادر کننده مجوز، با متخلف در پرداخت مالیات و جریمه‌ها مسئولیت تضامنی خواهد داشت.

تبصره ۱- در صورت تداوم تخلف واحد کسب و کار پس از گذشت یک سال، مجوز فعالیت واحد متخلف توسط مرجع صادر کننده مجوز ابطال خواهد شد.

تبصره ۲- بانک مرکزی موظف است در گاه‌ها و پایانه‌های پرداخت واحد متخلف را در زمان تعطیلی یا تعلیق فعالیت آن واحد، مسدود کند.

ماده ۲۵- پس از انقضای مواعد (مهلت‌ها) مذکور در ماده (۳) این قانون، صورتحساب‌هایی که در سامانه مؤدیان ثبت نشده باشد، معتبر نبوده و قابل استناد در مراجع دادرسی مالیاتی نخواهد بود.

تبصره ۱- ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرائی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن مکلفند در پذیرش اسناد هزینه‌ای، مفاد این ماده را رعایت کنند.

تبصره ۲- سازمان مکلف است امکان راستی‌آزمایی صورتحساب‌های موضوع این ماده را برای خزانه‌داری کل، دیوان محاسبات کشور و سایر دستگاه‌های نظارتی حسب مورد فراهم کند.

فصل ششم - نظارت بر اجراء

ماده ۲۶- سازمان می‌تواند جهت حصول اطمینان از عملکرد صحیح مؤدیان در خصوص صدور صورتحساب الکترونیکی و ثبت دقیق معاملات در سامانه مؤدیان، اطمینان از انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان، ارائه آموزش و مشاوره‌های فنی و غیرمالیاتی به مؤدیان، پشتیبانی و استانداردسازی تجهیزات مورد استفاده مؤدیان و دریافت استعلام‌های مورد نیاز، از جمله گزارش‌های الکترونیکی پرداخت، از خدمات شرکت‌های ایرانی معتمد ارائه کننده خدمات مالیاتی استفاده کند.

شرایط، نحوه انتخاب، چگونگی ارتباط با سازمان و مؤدیان، تعیین تعرفه‌ها و سایر مقررات مربوط به شرکت‌های ایرانی معتمد ارائه کننده خدمات مالیاتی، براساس قوانین مربوطه به موجب آیین‌نامه‌ای است که ظرف مدت شش ماه از لازم‌الاجراء شدن این قانون توسط کارگروه راهبری سامانه مؤدیان تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

نظارت بر حسن اجرای این قانون برعهده کارگروه یادشده بوده و کارگروه مزبور موظف است هر شش ماه گزارش عملکرد سازمان را در این خصوص به کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی ارائه کند.

ماده ۲۷- سازمان مکلف است با رعایت قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی مصوب ۱۳۸۷/۳/۲۵ و اصلاحات بعدی آن و قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۱۴، متناسب با ظرفیت فنی و اجرایی کشور نسبت به ایجاد مرکز تنظیم مقررات در ساختار سازمانی به منظور نظارت بر شرکت‌های معتمد ارائه کننده خدمات مالیاتی، تنظیم مقررات و تعیین استانداردها و مشخصات فنی شاخص‌های توسعه نظام شبکه پایانه‌های فروشگاهی و صورت حساب الکترونیکی اقدام نماید. مصوبات مرکز مذکور پس از تأیید وزیران امور اقتصادی و دارایی و ارتباطات و فناوری اطلاعات لازم‌الاجراء است.

ماده ۲۸- نحوه مطالبه، وصول، تقسیط، بخشودگی و ترتیبات پرداخت مربوط به جریمه‌های موضوع این قانون طبق احکام قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود.

ماده ۲۹- پس از انقضای مواعد مذکور در ماده (۳) این قانون، تبصره (۲) ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن لغو و احکام مندرج در تبصره های (۱)، (۲) و (۳) ماده (۱۵) و همچنین ماده (۶۶) قانون نظام صنفی کشور مصوب ۱۳۸۲/۱۲/۲۴ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن برای اشخاص مشمول این قانون منتفی می‌شود.

محتوای آموزشی سوم: ارتقای سلامت اداری و قانون مدیریت خدمات کشوری

تعاریف و مصادیق فساد اداری

تخلف: تخلف در لغت به معنی تجاوز، تخطی، تمرد، اشتباه، خلاف، رویگردانی، سرپیچی، قصور، پیمان شکنی و خلف وعده، نقض عهد و... جرم: هر رفتار اعم از فعل یا ترک فعلی که برای آن در قانون مجازات تعیین شده است.

فساد اداری عبارت است:

الف- اقدامات مأموران دولتی که با هدف انتفاع و بهره‌برداری برای خود یا اشخاص دیگر، یا در قبال دریافت مال برای خود یا اشخاص دیگر از طریق راه‌های زیر انجام می‌پذیرد:

- نقض قوانین، مقررات و ضوابط اداری؛

- تعبیر و تفسیر قوانین و مقررات و ضوابط اداری؛

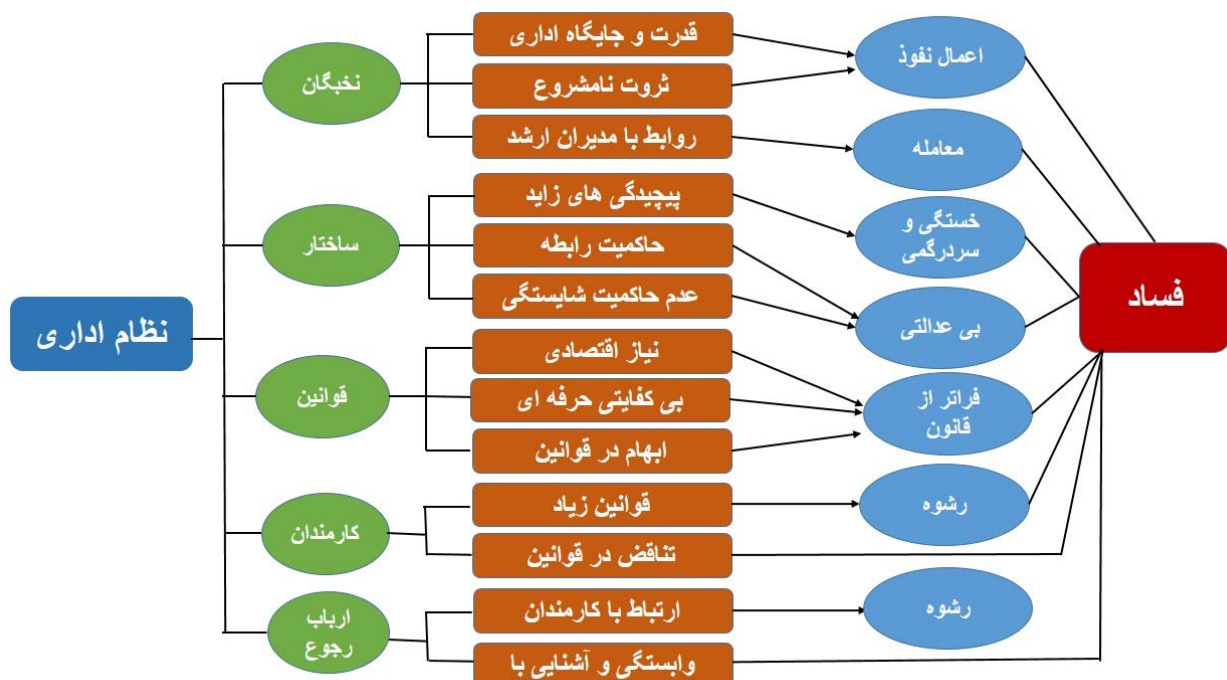
- تغییر در قوانین و مقررات و ضوابط اداری؛

- خودداری، کند کاری و یا کوتاهی در انجام وظایف قانونی در قبال ارباب رجوع؛

- تسهیل یا تسریع غیرعادی در انجام کار برای اشخاص معین در مقایسه با دیگران.

ب- اقدامات اشخاص حقیقی و حقوقی که با هدف انتفاع و بهره‌برداری برای خود یا اشخاص دیگر در قبال پرداخت مال به مأموران دولت به منظور برخورداری از مزایا و امتیازات از راه‌های غیر صحیح انجام می‌پذیرد.

کانون‌ها و عوامل ایجاد فساد در نظام اداری



اختلاس: اختلاس به معنی برداشتن شیء یا مال یا وجوه دولتی است. از نظر حقوق و جزا، به معنی تصاحب و بردن وجه یا مال متعلق به دولت و بیت‌المال یا اشیای سپرده شده به یکی از کارکنان دولت یا مأموران به خدمات عمومی اعم از رسمی و غیررسمی می‌باشد. بنابراین جرم اختلاس در حکم خیانت در امانت در نظر گرفته شده است.

جرم اختلاس از جرائمی است که دارای حیثیت عمومی بوده و غیرقابل گذشت است و با گذشت متضرر از جرم، تعقیب و اعمال مجازات درباره مجرم موقوف نخواهد شد.

برخی از مجازات اختلاس: جبران خسارت مالی، حبس، انفصال موقت از خدمات دولتی و انفصال دائم از خدمات دولتی.
مثال:

- هر کس از سفید مهر یا سفید امضایی که به او سپرده شده است یا به طریقی به دست آورده، سوءاستفاده نماید.
 - هر گاه اموال منقول یا غیرمنقول یا نوشته‌هایی از قبیل چک، قبض، سفته و نظایر آن به عنوان اجاره یا امانت یا رهن یا برای وکالت یا هر کار با اجرت یا بی‌اجرت به کسی داده شده و مقرر بوده است که اشیای مذکور مسترد شود یا به مصرف معینی برسد و شخصی که آن اشیاء نزد او بوده آنها را به ضرر مالکین یا متصرفین آنها استعمال یا تصاحب یا تلف یا مفقود نماید.
- ماده ۹۲ - مدیران و سرپرستان بلافصل، مسئول نظارت و کنترل و حفظ روابط سالم کارمندان خود در انجام وظایف محوله می‌باشند و در مورد عملکرد آنان باید پاسخگو باشند. در صورتی که کارمندان مزبور با اقدامات خود موجب ضرر و زیان دولت گردند و یا تخلفاتی نظیر رشوه و یا سوءاستفاده در حیطه مسئولیت مزبور مشاهده گردد، علاوه بر برخورد با کارمندان خاطی، با مدیران و سرپرستان کارمندان (حسب مورد) نیز، که در کشف تخلف یا جرائم اهمال نموده باشند مطابق قوانین مربوط، با آنان رفتار خواهد شد.

تخلفات اداری

تخلفات اداری، عبارت است از این که کارکنان یک سازمان در رده‌های شغلی و مسئولیتی مختلف، قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها، گردش کارها، هنجارها و قواعد کاری و کارگاهی را به صورت کلی یا جزئی، عمدی یا غیرعمدی مراعات ننمایند، به طوری که بر اثر آن، فرآیند تولید کالاها یا ارائه خدمات سازمان و اعتبار و حیثیت اجتماعی آن خدشه‌دار شود. تخلفات اداری با تکرار، استمرار و نهادینه شدن و تأثیرات قابل توجه و در نظام اداری منجر به فساد اداری می‌شود.

- برخی عناوین هم تخلف اداری است و هم جرم (مانند اختلاس و ارتشا)؛
 - رسیدگی به تخلفات اداری کارمندان، در صلاحیت هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری کارمندان می‌باشد.
- طبق ماده هشت قانون رسیدگی به تخلفات اداری، تخلفات اداری به قرار زیر است:
- ۱- اعمال و رفتار خلاف شئون اداری یا شغلی.
 - ۲- تبعیض یا اعمال غرض در اجرای قوانین و مقررات نسبت به اشخاص.
 - ۳- ترک خدمت.
 - ۴- تکرار در تأخیر ورود به محل خدمت رأس ساعت مقرر و یا تکرار خروج از اداره بدون کسب مجوز.
 - ۵- تسامح در حفظ اموال، اسناد و وجوه دولتی.
 - ۶- افشاء اسرار و اسناد محرمانه اداری.
 - ۷- کم کاری، سهل‌انگاری و اهمال در انجام وظایف اداری
 - ۸- گواهی یا گزارش خلاف واقع در امور اداری.
 - ۹- تمرد از اجرای دستورات مقامات مافوق در حدود وظایف اداری.
 - ۱۰- گرفتن وجوهی غیر از آن چه در قوانین و مقررات تعیین شده و یا اخذ مالی که عرفاً رشوه‌خواری تلقی می‌شود.
 - ۱۱- تسلیم مدارک به اشخاصی که حق دریافت آن را ندارند یا خودداری از تسلیم مدارک به اشخاصی که حق دریافت آن را دارند.
 - ۱۲- تعطیل محل خدمت در اوقات مقرر اداری.
 - ۱۳- عدم رعایت شعائر و حجاب اسلامی.
 - ۱۴- اختفاء، حمل، توزیع، خرید، فروش و استعمال مواد مخدر.
 - ۱۵- اعتیاد به مواد مخدر.
 - ۱۶- اشتغال به شغل دولتی دیگر به استثنای سمت‌های آموزشی و تحقیقاتی.
 - ۱۷- اختلاس و هر نوع استفاده غیرمجاز از امکانات و اموال دولتی.
 - ۱۸- دست بردن در سؤالات، اوراق، مدارک و دفاتر امتحانی؛ افشای سؤالات امتحانی یا تعویض آنها.

- ۱۹- دادن نمره یا امتیاز بر خلاف ضوابط.
- ۲۰- غیبت غیرموجه به طور متناوب و یا متوالی
- ۲۱- سوءاستفاده مالی از مقام اداری.
- ۲۲- باز کردن پاکت‌ها و محمولات پستی و نیز استراق سمع بدون مجوز قانونی.
- ۲۳- کارشکنی، شایعه پراکنی و شرکت در تحصن‌ها، تظاهرات و اعتصابات غیرقانونی و اعمال فشارهای گروهی و یا فردی برای تحصیل مقاصد یا به دست آوردن امتیازات غیرقانونی.
- ۲۴- تحریک در ایجاد تحصن، اعتصابات غیرقانونی و یا وادار ساختن دیگران به کارشکنی یا کم‌کاری یا ایراد خسارت به اموال دولتی.

- مجازات‌ها

مطابق با ماده ۹ قانون رسیدگی به تخلفات اداری، تنبیهات اداری عبارتند از:

- الف- اخطار کتبی بدون درج در پرونده استخدامی.
- ب- توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی.
- ج- کسر حقوق و فوق‌العاده شغل یا عناوین مشابه حداکثر تا یک سوم، از یک ماه تا یک سال.
- د- انفصال موقت از یک ماه تا یک سال.
- ه- تغییر محل جغرافیایی خدمت به مدت یک تا پنج سال.
- و- تنزل مقام و یا محرومیت از انتصاب به پست‌های حساس و مدیریتی در دستگاه‌های دولتی و دستگاه‌های مشمول این قانون.
- ز- بازخرید خدمت در صورت داشتن کمتر از ۲۰ سال سابقه خدمت دولتی در مورد مستخدمین زن و کمتر از ۲۵ سال سابقه خدمت دولتی در مورد مستخدمین مرد با پرداخت ۳۰ تا ۴۵ روز حقوق مبنای مربوط در قبال هر سال خدمت به تشخیص هیأت صادرکننده رأی.
- ح- بازنشستگی در صورت داشتن بیش از بیست سال سابقه خدمت دولتی برای مستخدمین زن و بیش از ۲۵ سال سابقه خدمت دولتی برای مستخدمین مرد بر اساس سنوات خدمت دولتی با تقلیل یک یا دو گروه.
- ط - اخراج از دستگاه متبوع.
- ی- انفصال دائم از خدمات دولتی و دستگاه‌های مشمول این قانون.

- ارتشا

۱- ارتشا یعنی چه؟

اسم مفعول رشا است و به فعل رشوه گرفتن ارتشا می‌گویند و گیرنده رشوه مرتشی نام دارد. و جرم ارتشاء از جرایم عمومی غیر قابل گذشت می‌باشد.

۲- ارکان تحقق جرم ارتشا چیست؟

ارکان سه گانه تحقق جرم، برای ارتشا به شرح زیر است:

رکن مادی: دادن و گرفتن مال یا وجه یا سند پرداخت وجه (مثل چک).

رکن معنوی: علم و عمد و قصد مجرمانه داشتن.

رکن قانونی: قوانین حاکم بر جرایم ارتشا.

۳- حکم رشا و ارتشا در اسلام چیست؟

از نظر اسلام رشوه‌خواری از گناهان کبیره محسوب می‌شود و آیات و روایات متعددی در این زمینه وجود دارد که از جمله آن می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- آیه ۱۸۸ سوره بقره: اموال یکدیگر را به باطل و به ناحق در میان خود نخورید و برای خوردن بخشی از اموال مردم به گناه آن را به عنوان رشوه به قضات ندهید.

- آیه ۴۲ سوره مائده: به سخنان تو بسیار گوش می دهند تا آن را تکذیب کنند و مال حرام (رشوه) فراوان می خورند و ...
- آیه ۶۳ سوره مائده: چرا علمای نصارا و یهود ملت خود را از گفتارهای گناه (تحریف کتاب و گفتار بر خلاف حق) و رشوه خواری باز نمی دارند.

در حدیثی امام صادق فرمودند: رشوه در حکم و قضا، کفر به خداست.

در حدیث نبوی دیگری آمده «الراشی و المرتشی کلهما فی النار» رشوه دهنده و گیرنده در آتشند.

۴- آیا قبول سند پرداخت مثل چک موجب تحقق جرم ارتشا می شود؟

بله. به محض دادن چک، جرم تحقق پیدا کرده و وصول یا عدم وصول چک مهم نیست.

۵- آیا در جرم رشوه، مأموری که وجه را دریافت کرده است باید حتماً کار را انجام دهد؟

رشوه باید به منظور انجام یا عدم انجام کاری باشد که از وظایف سازمانی است که مأمور در آن خدمت می کند. اما لازم نیست که حتماً از وظایف شخص مأمور باشد و همچنین مهم نیست که مأموری که وجه را دریافت کرده، کار را انجام داده باشد یا خیر.

۶- مجازات اشخاصی که برای دریافت رشوه، شبکه چندی نفری تشکیل یا رهبری می کنند، چگونه است؟

کسانی که با تشکیل یا رهبری شبکه چند نفری به امر رشوه گرفتن و اختلاس و کلاهبرداری مبادرت ورزند، علاوه بر ضبط کلیه اموال منقول و غیر منقولی که از طریق رشوه کسب کرده اند به نفع دولت و استرداد اموال مذکور در مورد اختلاس و کلاهبرداری و رد آن حسب مورد به دولت یا افراد، به جزای نقدی معادل مجموع آن اموال و انفصال دائم از خدمات دولتی و حبس از پانزده سال تا ابد محکوم می شوند و در صورتی که مصداق مفسد فی الارض باشند مجازات آنها، مجازات مفسد فی الارض خواهد بود.

۷- آیا مؤثر یا غیر مؤثر بودن رشوه در انجام کار مهم است؟

خیر. اگر کارمند رشوه بگیرد و کار را انجام ندهد یا کار خود به خود انجام شود و کارمندی که رشوه گرفته، اساساً هیچ اقدامی برای انجام آن نکند باز هم عمل او رشوه خواهد بود.

۸- در تحقق امر رشوه گرفتن، آیا مهم است رشوه گیرنده مستخدم رسمی باشد؟

خیر. مستخدمین دارای رابطه استخدامی اعم از رسمی، پیمانی، قراردادی و روزمزد هم مشمول مجازات می گردند.

۹- انواع مجازاتهای تعیین شده برای جرم ارتشا با توجه به مبلغ کدام است؟

* حبس از ۶ ماه تا ۱۵ سال و در مواردی حبس ابد؛

* شلاق؛

* انفصال موقت یا دائم از مشاغل دولتی؛

* ضبط رشوه به نفع دولت به عنوان تعزیر یا مجازات.

۱۰- بر اساس ماده ۵۸۱ قانون مجازات اسلامی مجازات مستخدمین و مأمورین دولتی که با سوءاستفاده از شغل خود به جبر و قهر

مال یا حق کسی را بخرد یا بدون حق بر آن مسلط شود یا مالک را اکراه به فروش به دیگری کند، چیست؟

به مجازات حبس از یک سال تا سه سال یا جزای نقدی از شش تا هجده میلیون ریال محکوم می گردد.

۱۱- آیا پرداخت رشوه تحت معامله صوری جرم محسوب می شود؟

به استناد ماده ۵۹۰ قانون مجازات اسلامی، پرداخت مالی بسیار ارزان تر از قیمت معمولی یا ظاهراً به قیمت معمولی و واقعاً خیلی کمتر از قیمت به مستخدمین دولتی رشوه گرفتن و مأمورین مزبور رشوه گیرنده و طرف معامله رشوه دهنده محسوب می شود.

۱۲- مجازات اشخاصی که از روی آگاهی و عمد، موجبات تحقق جرم رشوه گرفتن از قبیل مذاکره، جلب موافقت یا وصول و

ایصال وجه یا مال یا سند پرداخت وجه را فراهم نماید، چیست؟

به استناد ماده ۵۹۳ قانون مجازات اسلامی حسب مورد به مجازات رشوه دهنده محکوم می شود.

۱۳- آیا شروع ارتکاب رشوه گرفتن جرم است؟ چگونه محقق می شود و مستوجب چه مجازاتی است؟

بله. با توافق طرفین محقق می‌شود، هر چند راشی (رشوه دهنده) نتواند پول را به دست مرتشی (رشوه گیرنده) برساند. مثل اینکه آنها در حین قبض و اقباض (دادن و گرفتن رشوه) دستگیر شده باشند. به استناد ماده ۵۹۴ قانون مجازات اسلامی، مجازات شروع به عمل ارتشاء در هر مورد حداقل مجازات مقرر در آن مورد است.

۱۴- در صورت عدم رضایت مؤدی در پرداخت رشوه، مجازات مأمور مالیاتی که برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی مبادرت به تشخیص یا وصول مالیات می‌نمایند، چیست؟

به استناد ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی به حبس از دو ماه تا یکسال محکوم خواهد شد. همچنین به موجب ماده ۲۷۰ ق.م.م. در مواردی که با دادن گزارش خلاف واقع وسایل تعقیب مؤدیان بی‌تقصیر را فراهم سازد، به موجب احکام دادگاه‌های دادگستری، به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می‌گردد و دادگاه‌ها خارج از نوبت به این جرایم رسیدگی خواهند نمود.

۱۵- بر اساس ماده ۶۰۶ قانون مجازات اسلامی، مجازات هر یک از رؤسا یا مدیران یا مسؤولین که از وقوع جرم رشوه گرفتن در سازمان یا مؤسسات تحت اداره یا نظارت خود مطلع شده و مراتب را حسب مورد به مراجع صلاحیتدار قضائی یا اداری اعلام ننمایند، چیست؟

علاوه بر حبس از شش ماه تا دو سال به انفصال موقت از شش ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.

۱۶- با توجه به سؤال قبلی آیا صرفاً رؤسا و مدیران مسؤولیت اعلام وقوع جرم را دارند؟

خیر. در اجرای تبصره ماده ۱۳ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، هر یک از کارکنان در حیطه وظایف خود از وقوع جرم مذکور در دستگاه متبوع خود مطلع شود، مکلف است بدون اطلاع سایرین مراتب را به صورت مکتوب و فوری به مسؤول بالاتر خود و یا واحد نظارتی گزارش نماید، در غیر این صورت مشمول مجازات فوق می‌شود.

۱۷- مجازات‌های تصریح شده در ماده ۳ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء و اختلاس و کلاهبرداری بر اساس قیمت مال و سمت مرتشی چگونه است؟

اولاً مرتشی (رشوه گیرنده) به انفصال موقت از شش ماه تا سه سال و چنانچه در مرتبه مدیر کل یا هم‌تراز مدیر کل یا بالاتر باشد به انفصال دائم از مشاغل دولتی محکوم خواهد شد.

ثانیاً با توجه به قیمت مال یا وجه دریافتی، به مجازاتهای زیر محکوم می‌شود:

الف- اگر بین بیست هزار ریال تا دویست هزار ریال باشد به یکسال تا سه سال حبس و جزای نقدی معادل قیمت مال یا وجه دریافتی محکوم خواهد شد.

ب- اگر بیش از دویست هزار ریال تا یک میلیون ریال باشد، مجازات مرتکب دو تا پنج سال حبس به علاوه جزای نقدی معادل قیمت مال یا وجه دریافتی و تا ۷۴ ضربه شلاق خواهد بود.

ج- اگر بیش از یک میلیون ریال باشد، مجازات مرتکب پنج تا ده سال حبس به علاوه جزای نقدی معادل قیمت مال یا وجه دریافتی و تا ۷۴ ضربه شلاق خواهد بود.

همچنین هرگاه میزان رشوه بیش از مبلغ دویست هزار ریال باشد، در صورت وجود دلایل کافی، صدور قرار بازداشت موقت به مدت یک ماه الزامی است و این قرار در هیچ یک از مراحل رسیدگی قابل تبدیل نخواهد بود. همچنین وزیر دستگاه می‌تواند پس از پایان مدت بازداشت موقت، کارمند را تا پایان رسیدگی و تعیین تکلیف نهایی وی از خدمت تعلیق کند. به ایام تعلیق مذکور در هیچ حالت، هیچگونه حقوق و مزایایی تعلق نخواهد گرفت.

۱۸- با عنایت به اینکه گرفتن تسهیلات یا حق مشاوره از مؤدی (به شرط احراز) ارتشا محسوب نمی‌شود، آیا مأمور مالیاتی می‌تواند از مؤدی تسهیلات یا حق مشاوره بگیرد؟ در صورت انجام چه مجازاتی در پی دارد؟

خیر. به موجب ماده ۹۱ قانون مدیریت خدمات کشوری استفاده از هرگونه امتیاز، تسهیلات، حق مشاوره، هدیه و موارد مشابه در مقابل انجام وظایف اداری و وظایف مرتبط با شغل تخلف محسوب می‌شود.

چنانچه تخلف هر یک از کارمندان، مستند به گزارش حداقل یک بازرس معتمد به تأیید مدیر مربوطه برسد، بالاترین مقام دستگاه اجرائی یا مقامات و مدیران مجاز، می‌توانند دستور اعمال کسر یک سوم از حقوق، مزایا و عناوین مشابه و یا انفصال از خدمات دولتی برای مدت

یک ماه تا یک سال را برای فرد متخلف صادر نمایند و در صورت تکرار، مراتب به هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری ارجاع و یکی از مجازات‌های بازخريد، اخراج و انفصال دائم از خدمات دولتی در مورد گیرنده تسهیلات یا حق مشاوره، اعمال خواهد شد.
نکته: مراجع ذی صلاح با توجه به اهمیت امر می‌توانند بدون طی تشریفات تصریح شده در ماده ۹۱ قانون مدیریت خدمات کشوری مراتب را به استناد بند ۱۷ ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری به هیأت یاد شده ارجاع نمایند.

۱۹- در صورت احراز تخلفات تصریح شده در ماده ۹۱ قانون مدیریت خدمات کشوری توسط کارمند آیا مسؤولیتی نیز متوجه سرپرست بلافصل وی خواهد بود؟

بله. علاوه بر مجازات کارمندان خاطی، رفتار با مدیران و یا سرپرستان کارمندان نیز که در کشف تخلف یا جرایم اهمال (سهل انگاری) نموده باشند مطابق قوانین مربوط (از جمله بندهای ۱۴ و ۱۵ ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری)، صورت خواهد گرفت.

- جعل:

۱- تعریف حقوقی جرم جعل چیست؟

پاسخ) جعل و تزویر عبارت است از قلب متقلبانه حقیقت به زیان دیگری به یکی از روشهای مذکور در قانون در سند یا نوشته یا چیز دیگر. به عبارت دیگر، ساختن یا تغییر دادن آگاهانه نوشته یا سایر چیزهای مذکور در قانون به قصد جا زدن آنها به عنوان اصل برای استفاده خود یا دیگری و به ضرر غیر.

۲- انواع جرم جعل کدامند؟

پاسخ) حقوقدانان ایرانی معمولاً جرم جعل را به دو نوع **مادی و معنوی** تقسیم بندی می‌کنند. جعل مادی به تغییرات ظاهری در یک سند با استفاده از روش‌های فیزیکی مانند برش یا تراش را گویند. لازمه جعل مادی، انجام عمل مادی است به عبارت دیگر سند ابتدا به صورت واقعی در عالم خارج، وجود پیدا می‌کند و سپس بزهدکار با عمل خود محتوا و مضمون یا امضای آن را تغییر می‌دهد و نتیجه عمل وی در سند باقی می‌ماند. تشخیص جعل مادی از طریق ارجاع امر به کارشناس صورت می‌گیرد. اما گاه عمل جعل توسط افراد غیر حرفه‌ای به نحوی انجام می‌شود که با کمی دقت، قابل تشخیص می‌باشد.

اما جعل معنوی یا مفادی، تغییر مفاد یک سند است در این نوع جعل بدون ایراد هیچگونه خدشه‌ای به ظاهر سند یا نوشته حقیقت آن تحریف شده و مطالب منتسب به دیگران به گونه دیگری در آنها منعکس می‌شود؛ مانند موارد مذکور در ماده ۵۳۴ قانون مجازات اسلامی. بر این اساس اگر منشی دادگاه هنگام ثبت اظهارات شاکی بخشی از اظهارات او را حذف یا به نحو دیگری بنویسد که توسط شاکی بیان نشده چنانچه به قصد تقلب و با سوءنیت همراه باشد، مرتکب جعل معنوی شده است.

۳- ارکان جرم جعل کدامند؟

پاسخ) وقوع هر جرمی از جمله جرم جعل، مستلزم داشتن سه رکن مادی، معنوی و قانونی است که در جعل عبارتند از:
عنصر قانونی: بیست ماده از ۵۲۳ الی ۵۴۲ در فصل پنجم قانون مجازات اسلامی (تعزیرات و مجازات‌های بازدارنده مصوب ۱۳۷۵) و نیز قوانین گوناگون دیگر.

عنصر مادی: عنصر مادی در جرم جعل عبارت است از:

فعل خطای جعل که چه بسا به صورت‌های زیر ظاهر شود:

✓ الف) فعل مثبت: که همان تغییر حقیقت در نوشته دارای ارزش و سندیت به یکی از روش‌های پیش‌بینی شده در قانون است و در ماده ۵۲۴ به بعد قانون مجازات اسلامی تصریح گردیده است مانند:

- جعل احکام یا امضاء یا مهر یا فرمان یا دست خط مقامات دولتی

- جعل مهر، تمبر، منگنه یا علامت یکی از شرکت‌ها یا مؤسسات یا ...

- جعل مدارک تحصیلی

- جعل در اسناد و نوشته‌های غیررسمی

- جعل در اسناد و نوشته‌های رسمی

- عکسبرداری از کارت شناسایی، مدارک دولتی و ... در صورتی که موجب اشتباه با اصل شود.

- جعل گواهی پزشکی

- صدور گواهی نامه خلاف واقع

۷- ب) فعل منفی یا ترک فعل: که در جعل مفادی یا معنوی محقق می‌شود. زیرا در اثر ترک فعل، سندی ایجاد شده که محتوای آن با واقعیت تطبیق نمی‌کند؛ مثل این که قسمتی از تقریرات شخصی که سند را دیکته می‌کند، حذف کرده و نویسیم و بر اثر آن یک تعهد یا حقی را که موجب ضرر به غیر است، مخفی کنیم.

عنصر معنوی: نیت مجرمانه باید در لحظه ارتکاب جعل وجود داشته باشد تا شرط تقارن عنصر مادی با عنصر روانی محقق شود.

۴- مجازات شخصی که مرتکب جرم جعل در اسناد یا نوشته‌های غیر رسمی (عادی) گردد یا چنین اسناد مجعولی را استفاده نماید چه می‌باشد؟

پاسخ) علاوه بر جبران خسارت وارده به حبس از شش ماه تا دو سال یا به پرداخت جزای نقدی سه تا دوازده میلیون ریال محکوم خواهد شد. لازم به ذکر است که فرقی نمی‌کند مرتکب مأمور دولت باشد یا فرد عادی.

۵- مجازات شروع به جرم جعل چیست؟

پاسخ) مطابق ماده ۵۴۲ قانون مجازات اسلامی مجازات شروع به جعل و تزویر، حداقل مجازات تعیین شده همان مورد خواهد بود با این توضیح که چنانچه در موردی حداقل مجازات تعیین نشده باشد، حداقل یک روز حبس یا یک ضربه شلاق خواهد بود.

۶- جرم جعل در زمره‌ی جرائم قابل گذشت است یا غیر قابل گذشت؟

پاسخ) جرم جعل از جرایم غیرقابل گذشت است و رضایت شاکی خصوصی، جاعل را از تعقیب کیفری و مجازات معاف نمی‌کند.

۷- آیا لازم است که جاعل شخصاً در نتیجه جعل سند منتفع شود؟ به عبارت دیگر قصد منتفع شدن شخص جاعل ضرورت دارد؟

پاسخ) خیر، منتفع شدن جاعل ضرورت ندارد بلکه قصد استفاده بردن دیگران هم کفایت میکند. مثلاً یکی از وراث سهم خود را از مالیات پرداخت می‌کند و بابت سهم سایرین فیش‌های مالیات را جعل و برای ارائه به اداره مالیات بر ارث به وراث دیگر می‌دهد.

۸- آیا در جرم استفاده از سند مجعول، لازم است مرتکب از مزایای آن سند بهره‌مند گردد؟

پاسخ) خیر، صرف ارائه سند جعلی کافی است تا جرم محقق گردد.

۹- آیا در جعل، لازم است ضرر به کسی وارد شود که سند به نام او ساخته شده است؟

پاسخ) خیر، ضرر چه بسا در جرم جعل، به اشخاص ثالث و از جمله به دولت یا نظامات دولتی وارد شود؛ هر چند شخصی که سند به نام او ساخته شده وجود خارجی نداشته باشد.

۱۰- مجازات مربوط به شخصی که سندی را جعل و از آن استفاده نموده است را توضیح دهید؟

پاسخ) استفاده از سند مجعول، عملی مستقل از جعل محسوب و هر یک مشمول مجازات جداگانه‌ای می‌شود.

۱۱- آیا در جعل، اسناد و نوشته‌ها و سایر چیزهای مذکور در قانون باید به دیگری تعلق داشته باشد مثلاً اگر مؤدی در نسخه‌ای

از برگ تشخیص یا قطعی که متعلق به خود اوست، جعل کند در حالیکه نسخه موجود در پرونده دستکاری نشده باشد آیا این عمل مصداق جرم رادارد؟

پاسخ) تعلق اسناد و نوشته‌ها به دیگری ضرورتی ندارد؛ بلکه فرد شاید برای مثال در نسخه‌ای از برگ تشخیص که متعلق به خود اوست مرتکب جعل شود و این از نظر قانونی جرم محسوب می‌شود.

۱۲- آیا دست بردن در برگ تشخیص مالیات از طرف کسی که صادر کننده اولیه آن بوده است، نافی جعل می‌باشد؟

پاسخ) خیر، پیش از هر چیزی، با هدف حفظ اعتماد عمومی نسبت به اسناد و سپس برای جلوگیری از ضرر وارد شدن به افراد یا دولت، عمل مزبور جعل تلقی می‌گردد، که این مورد با فلسفه جرم‌انگاری جعل نیز منطبق می‌باشد.

۱۳- آیا ارتکاب جرم جعل توسط کارمندان دولت از جمله تخلفات اداری است؟

پاسخ بله. وفق مفاد بند ۲۶ ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری، جعل یا مخدوش نمودن و دست بردن در اسناد و اوراق رسمی یا دولتی از جمله تخلفات اداری محسوب و قابل رسیدگی در هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری است. البته این امر مانع از طرح دعوا در مراجع صالح قضایی نمی‌باشد. توضیح آنکه به استناد ماده ۱۹ قانون رسیدگی به تخلفات اداری، هیأت رسیدگی به تخلفات اداری علاوه بر اینکه مکلف به رسیدگی به موضوع جعل یا مخدوش نمودن و دست بردن در اسناد و اوراق رسمی یا دولتی می‌باشند باید پس از صدور رأی، مراتب را برای رسیدگی به اصل جرم به مرجع قضایی صالح ارسال دارد. هرگونه تصمیم مراجع قضایی مانع اجرای مجازات‌های اداری نخواهد بود. چنانچه تصمیم مراجع قضایی مبنی بر برائت باشد، هیأت رسیدگی به تخلفات اداری طبق ماده (۲۴) قانون مذکور اقدام می‌نماید.

۱۴- مجازات کسی که مهر یا تمبر یا علامت ادارات دولتی یا مهر یا امضای یکی از رؤسا یا کارمندان و مسؤولان دولتی را جعل نماید و یا با علم به جعل و تزویر، استفاده نماید چیست؟

پاسخ وفق مفاد ماده ۵۲۵ قانون مجازات اسلامی، مرتکب علاوه بر جبران خسارت وارده به حبس از یک تا ده سال محکوم خواهد شد.
۱۵- اگر حسابرس ارشد مالیاتی سفارش بدهد عین مهر رییس گروه حسابرس مالیاتی را بسازند، آیا تا این مرحله جرم جعل محقق شده است؟

پاسخ برای تحقق عنوان جعل صرف ساختن فیزیکی مهر کفایت می‌کند بدون آنکه از مهر در زیر نوشته یا سندی استفاده شده باشد.

۱۶- آیا استفاده از مهر دیگری بدون اجازه صاحب آن جعل محسوب می‌شود؟

پاسخ بله، چه مهر به شخص سوء استفاده کننده سپرده شده باشد و چه وی آن را از طریق دیگری مثل دزدی تحصیل کرده و یا آن را پیدا کرده باشد، جعل تحقق یافته محسوب می‌شود. ولی اگر به قصد تقلب و اضرار نباشد به لحاظ فقدان سوء نیت، جعل محسوب نمی‌شود.

۱۷- جرم استفاده از سند مجعول در زمره کدامیک از جرایم قرار دارد و مرتکب به چه مجازاتی محکوم خواهد شد؟

پاسخ استفاده از سند مجعول، یک جرم مطلق است بدین معنا که برای تحقق این جرم حصول نتیجه مورد نظر مرتکب و به دست آوردن منافع مادی و معنوی شرط نیست، بلکه صرف استفاده از سند و یا شیء مجعول موجب تحقق جرم می‌شود. مانند ارائه سند مجعول و استناد به آن و سپس انصراف و استرداد آن. مرتکب جرم مذکور علاوه بر جبران خسارت وارده به حبس از شش ماه تا سه سال یا به پرداخت جزای نقدی از سه تا هجده میلیون ریال محکوم خواهد شد.

۱۸- چنانچه اشخاصی که کارمند یا مسؤول دولتی نیستند (افراد عادی) مرتکب جعل در اسناد رسمی شوند، به چه مجازاتی محکوم خواهند شد؟

پاسخ براساس ماده ۵۳۳ قانون مجازات اسلامی علاوه بر جبران خسارت وارده به حبس از شش ماه تا سه سال یا سه تا هجده میلیون ریال جزای نقدی محکوم خواهند شد.

۱۹- در صورتی که مستخدمان دولت در تحریر نوشته‌ها و قراردادهای راجع به وظایفشان مرتکب جعل و تزویر شوند اعم از اینکه موضوع یا مضمون آن را تغییر دهند یا گفته و نوشته یکی از مقامات رسمی، مهر یا تقریرات یکی از طرفین را تحریف کنند یا امر باطلی را صحیح یا صحیحی را باطل یا چیزی را که بدان اقرار نشده است اقرار شده جلوه دهند مرتکب چه نوع جعلی شده و چه مجازاتی دارند؟

پاسخ مرتکب جعل معنوی شده‌اند و برابر ماده ۵۳۲ قانون مجازات اسلامی علاوه بر مجازات‌های اداری و جبران خسارت وارده به حبس از یک تا پنج سال یا شش تا سی میلیون ریال جزای نقدی محکوم خواهند شد.

۲۰- آیا جعل در رونوشت مصدق یا در برگه المثنای اسناد رسمی جعل محسوب می‌گردد؟

پاسخ جعل در رونوشت مصدق یا در برگه المثنای اسناد رسمی نیز در حکم جعل در اسناد رسمی محسوب می‌گردد.

۲۱- آیا لازمه وقوع جعل در مهر و امضاء، آن است که شخصی که امضاء یا مهرش جعل شده است وجود خارجی داشته باشد؟

پاسخ خیر، دیوان عالی کشور در یکی از احکام صادره خود به این حقیقت به نحو زیر تصریح می‌نماید:

«وجود خارجی داشتن کسی که امضاء به نام او ساخته می‌شود به طور مطلق شرط تحقق بزه جعل نمی‌باشد و ممکن است در پاره‌ای موارد بدون معروفیت (یا وجود او) هم عمل ارتكابی جعل محسوب شود.»

۲۲- منظور از جعل رایانه‌ای چیست؟

پاسخ) در ماده ۷۳۴ قانون مجازات اسلامی (ماده ۶ قانون جرایم رایانه‌ای) آمده است که «هر کس به‌طور غیر مجاز مرتکب اعمال زیر شود جاعل محسوب می‌شود:

الف. تغییر یا ایجاد داده‌های قابل استناد یا ایجاد یا وارد کردن متقلبانه داده به آن‌ها؛

ب. تغییر داده‌ها یا علائم موجود در کارت‌های حافظه یا قابل پردازش در سامانه‌های رایانه‌ای یا مخبراتی یا تراشه‌ها یا ایجاد یا وارد کردن متقلبانه داده‌ها یا علائم به آن‌ها.»

۲۳- مجازات جعل رایانه‌ای چیست؟

پاسخ) حبس از یک تا پنج سال یا جزای نقدی از بیست میلیون ریال تا یکصد میلیون ریال یا هر دو.

۲۴- در صورتی که شخص با علم به مجعول بودن داده‌ها یا کارت‌ها یا تراشه‌ها از آن استفاده نماید به چه مجازاتی محکوم می‌شود؟

پاسخ) به مجازات مقرر برای جعل رایانه‌ای یعنی حبس از یک تا پنج سال یا جزای نقدی از بیست میلیون ریال تا یکصد میلیون ریال یا هر دو.

۲۵- چه تفاوتی بین جعل سنتی و جعل رایانه‌ای وجود دارد؟

پاسخ) در جعل سنتی عنصر مادی جرم کاملاً مادی و محسوس و فیزیکی است و شامل مواردی نظیر «ساختن نوشته یا سند یا ساختن مهر یا امضای اشخاص رسمی یا غیر رسمی، خراشیدن یا تراشیدن یا قلم بردن یا الحاق یا محو یا اثبات یا سیاه کردن یا الصاق نوشته‌ای به نوشته دیگر یا به کار بردن مهر دیگری بدون اجازه صاحب آن» می‌شود. این عناصر جرم، مادی و مرتبط با ابزاری مثل کاغذ، قلم و اسناد هستند. اما در جعل رایانه‌ای این داده‌ها هستند که می‌توانند به صورت داده‌های پیام یا داده‌های رایانه‌ای موجبات تشکیل جرم را فراهم آورند. «داده» به هر نمادی از اطلاعات و مفاهیمی که برای پردازش در سیستم رایانه حاوی برنامه‌ای مناسب برای واداشتن یک سیستم به انجام یک وظیفه به کار برده می‌شود، اشاره دارد.

همانطور که ملاحظه می‌گردد در هر دو جرم جعل (سنتی و رایانه‌ای)، عنصر مادی مبتنی بر نوعی دست کاری و ایجاد تغییر است اما با تعاریف انجام شده تفاوت بین عناصر مادی جرم جعل در جعل سنتی و رایانه‌ای کاملاً مشخص می‌شود. بدین معنا که در جعل سنتی، عنصر کاملاً مادی و محسوس است ولی در جعل رایانه‌ای این عنصر دیجیتالی است.

۲۶- چه شباهتی بین جعل سنتی و جعل رایانه‌ای وجود دارد؟

پاسخ) یکی از شباهت‌ها قلب حقیقت و مخدوش کردن و تغییر دادن واقعیت است تا به وسیله آن، امر خلاف واقعیت، حقیقی قلمداد گردد و در مراجع مختلف به عنوان یک امر معتبر، مورد استفاده قرار گیرد. به علاوه بسته به این که دگرگون‌سازی حقیقت، در بعد مادی و محسوس قابل رؤیت باشد یا به صورت قلب حقیقت در مفاد و شرایط و محتوای موضوع جعل، بدون هرگونه خدشه ظاهری و قابل رؤیت انجام شده باشد، جرم جعل مادی یا مفادی تحقق می‌یابد.

و شباهت دیگر عنصر مادی، مربوط به رکن ضرری هر دو جرم است. به عبارت دیگر، همچون جعل در مفهوم سنتی کلمه، زمانی جرم جعل مرتبط با رایانه محقق می‌شود که علاوه بر قلب حقیقت، به یکی از روش‌های مندرج در قانون، داده پیام تولید شده قابلیت بالقوه و امکان اضرار به اشخاص حقیقی یا حقوقی را داشته باشد، هرچند عملاً ضرر ایجاد نشده و صرفاً امکان تحقق آن در آینده وجود داشته باشد و اعم از این که ضرر مادی یا معنوی، نسبت به اشخاص حقیقی یا حقوقی دولتی یا غیردولتی قابل تحقق باشد. پس ایراد ضرر بالفعل، در تحقق هر دو جرم شرط نیست.

- قانون مدیریت خدمات کشوری

نکات مهمی از قانون مدیریت خدمات کشوری به شرح زیر آمده است:

✓ مطابق ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری حقوق ثابت عبارت است از پرداخت‌های موضوع ماده ۶۵ و تبصره‌های آن و همچنین ماده ۶۶ (حق شغل، حق شاغل و فوق‌العاده مدیریت) این قانون می‌باشد.

- ✓ مطابق ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری فوق العاده مناطق کمتر توسعه یافته و بدی آب و هوا برای مشاغل تخصصی که شاغلین آنها دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر می باشد تا ۲۵ درصد حقوق ثابت تعیین شده است.
- ✓ امتیاز فوق العاده شغل برای مشاغل تخصصی به ترتیب برای مشاغل تا سطح کاردانی، کارشناسی و مشاغل بالاتر حداکثر به میزان ۷۰۰ - ۱۵۰۰ - ۲۰۰۰ امتیاز تعیین شده است.
- ✓ فوق العاده های مستمر در فصل دهم قانون مدیریت خدمات کشوری عبارتند از: فوق العاده ایثارگری - فوق العاده سختی کار - فوق العاده شغل مشاغل تخصصی - نشان دولتی - خدمت در مناطق جنگ زده.
- ✓ میزان امتیاز فوق العاده غیرمستمر کمک هزینه عائله مندی و اولاد در اجرای آیین نامه های اجرائی فصل دهم قانون مدیریت خدمات کشوری به ترتیب ۸۱۰ - ۲۱۰ می باشد.
- ✓ حداکثر میزان حق شاغل ۷۵٪ از حق شغل می باشد.
- ✓ امتیاز تجربه و سنوات سالانه برای دارندگان مدرک تحصیلی فوق لیسانس به ترتیب ۱۶ - ۳۰ می باشد.
- ✓ حداکثر امتیاز دوره های آموزشی طی شده مستخدم که می تواند در حقوق ثابت او تأثیر گذار باشد، ۵۰۰ امتیاز است.
- ✓ پست سازمانی جایگاهی است که در ساختار سازمانی برای انجام وظایف و مسئولیت های مشخص پیش بینی و برای تصدی یک کارمند در نظر گرفته شده است.
- ✓ واحد سازمانی که، بیش از پنجاه درصد بودجه سالانه آن از محل منابع غیردولتی تأمین می گردد، موسسه یا نهاد عمومی غیردولتی نامیده می شود.
- ✓ استخدام در دستگاه های اجرایی به اندازه یک سوم نیروهای خروجی می باشد.
- ✓ مرجع تصویب سقف پست سازمانی، هیات وزیران می باشد.
- ✓ سن کارمند پیمانی در انتهای مدت قرارداد استخدام نباید از ۶۵ سال و برای مشاغل تخصصی از ۷۰ سال تجاوز کند.
- ✓ دوره خدمت در پست های مدیریت حرفه ای چهار سال می باشد و عزل و نصب مدیران سیاسی با مقامات بالاتر است.
- ✓ میزان مرخصی کاری با استفاده از حقوق کارکنان حداکثر ۳۰ روز در سال می باشد.
- ✓ به استناد ماده ۹۶ از قانون مدیریت خدمات کشوری، در حدود قوانین و مقررات، احکام و اوامر رؤسای مافوق خود را در امور اداری اطاعت نمایند اگر امر مزبور برخلاف قوانین اداری بود، کتباً مغایرت را اطلاع دهند و چنانچه مقام مافوق کتباً اجرای دستور خود را تأیید کرد، کارمندان مکلف به اجرا خواهند بود و پاسخگویی بعهده دستوردهنده می باشد.
- کارمندان زن که همسر آنها در مأموریت به سر می برند حداکثر از شش سال مرخصی بدون حقوق بهره مند می شوند.

محتوای آموزشی چهارم: مالیات بر درآمد حقوق و تکلیفی

۱- مالیات تکلیفی چیست؟

مالیات تکلیفی مالیات بر درآمد قابل وصول در منبع و غالباً در زمان پرداخت حق الزحمه (هر نوع پرداخت در قبال ارائه خدمت) است (مانند مالیات تکلیفی حقوق، مالیات تکلیفی اجاره املاک و مالیات تکلیفی حق الوکاله).

مالیات تکلیفی ممکن است جنبه علی الحساب یا قطعی داشته باشد. مالیات علی الحساب نهایتاً با مراجعه به مودی اصلی و پس از شناسایی و تشخیص و مطالبه مالیات به عنوان پرداختی لحاظ خواهد شد. مودی اصلی ضمن تکمیل اظهارنامه مالیاتی مربوط به خود، مالیات تکلیفی کسر و پرداخت شده را به عنوان علی الحساب مالیاتی اعلام می کند.

۱-۱- وظایف مودیان و جرائم مرتبط با مالیات تکلیفی

کسانی که مطابق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم، مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند و همچنین هر کس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه‌ای شناخته شده‌اند، در حکم مودی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیاتها با آنان رفتار خواهد شد.

نسبت به اشخاصی که به شرح مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مودی می‌باشند در صورتی که از تسلیم آنها در موعد مقرر خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از ۲٪ حقوق پرداختی و در خصوص بیمانکاری ۱٪ کل مبلغ قرارداد و در هر حال مودی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهد بود.

هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به کسر و ایصال مالیات مودیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسوولیت تضامنی که با مودی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد (۲٫۵٪) مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود.

چنانچه مالیات توسط دریافت کننده وجوه پرداخت شود، در این صورت جریمه دو و نیم درصد (۲٫۵٪) درمورد افراد حقیقی و حقوقی مکلف به کسر و ایصال مالیات مودیان دیگر، تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مودی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

۱-۲- مالیات بر درآمد حقوق

درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می کند، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.

معافیت‌های مقرر- (مزایای مستمر و یا غیر مستمر مربوط به شغل قبل از وضع کسور+ حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی)) = درآمد مشمول مالیات بر درآمد حقوق دریافت هر گونه وجه نقد علاوه بر مزد اصلی (مبنا) مزایای شغلی است. این مزایا می‌توانند مستمر (مثل حق جذب) یا غیرمستمر (مانند پاداش) باشند.

کسورات، یا قانونی هستند (شامل ۱- مالیات، ۲- بیمه، ۳- صندوق اجرائیات) یا توافقی (شامل ۱- مساعده (پیش پرداخت حقوق)، ۲- قسط وام، ۳- قسط بانک مسکن، ۴- مال الاجاره‌های خانه‌های سازمانی، ۵- حق عضویت نثریات و ۶- بدهی به شرکتهای تعاونی).

اگر مزایای غیرنقدی شامل مسکن و اتومبیل باشد در صدی از کل دریافتی حقوق و مزایای نقدی مستمر به درآمد مشمول دریافت حقوق بگير اضافه می شود، بجز این دو مورد، سایر مزایای غیر نقدی به قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق به حقوق فرد اضافه و مشمول مالیات حقوق می شود.

پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف اند مالیات متعلق را طبق مقررات مربوطه (قوانین بودجه سنواتی یا قانون مالیات های مستقیم)، محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند و در ماه های بعد فقط تغییرات را صورت دهند. همچنین سازمان امور مالیاتی کشور اقدام به طراحی و پیاده سازی سیستم مکانیزه مالیات بر درآمد حقوق نموده است. پرداخت حقوق کمتر از سقف معافیت حقوق توسط کارفرما مانع از تسلیم فهرست حقوق نخواهد بود.

*سقف معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم، در سال ۹۹ سالانه مبلغ سیصد و شصت میلیون ریال تعیین می شود.

*نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی (در سال ۹۹) اعم از حقوق و مزایای فوق العاده و کارانه مازاد بر مبلغ مذکور تا یک و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه به نرخ ده در صد و نسبت به مازاد یک و نیم برابر تا دو و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه پانزده درصد و نسبت به مازاد دو و نیم برابر تا چهار برابر آن مشمول مالیات سالانه بیست درصد و نسبت به مازاد چهار برابر مشمول مالیات بیست و پنج درصد می باشد. با وجود این، برای مشخص کردن نرخ و میزان معافیت هر میزان حقوق در هر سال، ابتدا به قانون بودجه کل کشور و بخشنامه های سازمان امور مالیاتی کشور باید مراجعه نمود.

۱-۲-۱- درآمدهای معاف از پرداخت مالیات و برخی موارد خاص در مالیات بر درآمد حقوق

درآمدهای زیر از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف تلقی می شوند:

۱. حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراث و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده.
۲. هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل.
۳. مسکن واگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می گیرد.
۴. وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن.
۵. عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعا معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی اعلامی در قانون بودجه سالانه.
۶. خانه های سازمانی که با اجازه قانونی یا به موجب آیین نامه های خاص در اختیار مأموران کشوری گذارده می شود.
۷. وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها مستقیما یا به وسیله حقوق بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند.
۸. مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت مالیاتی اعلامی در قانون بودجه سالانه.
۹. درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان.
۱۰. پنجاه درصد مالیات حقوق کارکنان مشاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور بخشوده می شود.

صد در صد (۱۰۰٪) حقوق و فوق‌العاده شغل و سایر فوق‌العاده‌ها اعم از مستمر و غیر مستمر شاهد، جانبازان و آزادگان و رزمندگان با حداقل دوازده ماه حضور در جبهه از پرداخت مالیات معاف می‌باشند.

واحدهای فناوری (پژوهشی و فناوری و مهندسی) مستقر در پارک‌های علم و فناوری که با مجوز وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایجاد می‌شوند و در جهت انجام مأموریت‌های محوله به فعالیت اشتغال دارند، نسبت به درآمدهای حاصل از فعالیت‌های مذکور در مجوز که صرفاً در پارک‌های علم و فناوری تحقق می‌یابد از تاریخ صدور مجوز توسط مدیریت (رئیس) پارک از معافیت مالیاتی مناطق آزاد تجاری به مدت بیست سال (با رعایت سایر مقررات آیین‌نامه اجرایی ماده ۴۷ قانون برنامه پنج ساله چهارم توسعه) برخوردار خواهند بود.

۱-۲-۳- مالیات بر درآمد ورزشکاران و مربیان امور ورزشی حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای

درآمد ورزشکاران و مربیان ورزشی حرفه‌ای اعم از ایرانی و خارجی که در رشته‌های مختلف ورزشی فعالیت می‌نمایند و حسب دستورالعمل‌های فدراسیون ذیربط، با شگانه‌های طرف قرارداد با آنان مکلفند یک نسخه از قرارداد منعقد فیما بین را در کلیه امور ورزشی حرفه‌ای به کمیته نقل و انتقالات سازمان لیگ حرفه‌ای مربوط ارسال و ثبت نمایند. در این صورت اشتغال آنان به عنوان فعالیت حرفه‌ای محسوب و مشمول مالیات بر درآمد مشاغل با رعایت سایر تکالیف مقرر قانونی مربوط حسب مورد خواهند بود.

جوهری که ورزشکاران غیر حرفه‌ای، مربیان، سرپرستان و همچنین کادر فنی و تیم‌های مختلف ورزشی در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال به امور ورزشی از اشخاص حقیقی و حقوقی بر حسب مدت زمان معین دریافت می‌نمایند، مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد که پرداخت کنندگان حقوق مکلفند پس از اعمال معافیت‌های مقرر مازاد آن را طبق نرخ‌های مقرر در قوانین مربوطه محاسبه و ضمن رعایت سایر مقررات مربوط مالیات متعلق را ظرف مهلت مقرر کسر و به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند.

۱-۲-۴- مالیات بر درآمد حقوق دریافتی از اشخاص خارجی

در مواردی که از اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند حقوق دریافت شود، دریافت کنندگان حقوق مکلف اند تا پایان ماه بعد از تاریخ دریافت حقوق مالیات متعلق را طبق مقررات مالیات بر درآمد به اداره امور مالیاتی محل سکونت خود پرداخت و تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مربوط به حقوق دریافتی خود را به اداره امور مالیاتی مزبور تسلیم نمایند؛ در واقع در این مورد تکلیف کسر و پرداخت مالیات به عهده دریافت کننده حقوق است نه پرداخت کننده آن.

۱-۲-۵- استرداد اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق

اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات مسترد خواهد شد، مشروط به اینکه بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق‌بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد. اداره امور مالیاتی مذکور موظف است ظرف مدت سه ماه از تاریخ تسلیم درخواست، رسیدگی‌های لازم را معمول و در صورت احراز اضافه پرداختی و نداشتن بدهی قطعی دیگر در آن اداره امور مالیاتی نسبت به استرداد اضافه پرداختی و از محل وصولی‌های جاری اقدام کند. در صورتی که درخواست کننده بدهی قطعی مالیاتی داشته باشد، اضافه پرداختی به حساب بدهی مزبور منظور و مازاد مسترد خواهد شد.

مطابق با بخشنامه شماره: ۴۹۴۶/۲۱۴۰/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۰/۲/۲۸ چون در مورد نحوه استرداد و همچنین حوزه مالیاتی صالح جهت استرداد اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق بین برخی از مأموران تشخیص و مؤدیان مالیاتی اختلاف نظرهایی بروز کرده است لذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد موارد زیر را متذکر می‌شود: الف- در مواردی که کارفرما حسب مفاد ماده ۸۵ ق.م.م. مصوب ۶۶/۱۲/۳ و با در نظر گرفتن کلیه معافیت‌های قانونی مربوط به درآمد حقوق نسبت به کسر و واریز مالیات حقوق‌بگیر به حوزه مالیاتی اقدام نموده لکن حقوق‌بگیر به عللی مانند ترک خدمت در ضمن سال و امثالهم بابت مالیات بر درآمد حقوق اضافه پرداختی داشته باشد در چنین مواردی چون کارفرما مقررات مالیاتی را به‌طور صحیح اجرا نموده است و اضافه پرداختی بر مبنای مقررات تحقق یافته برای استرداد اضافه پرداختی مالیات لازم است حقوق‌بگیر طبق مدلول ماده ۸۷ اقدام نماید. ب- هرگاه اضافه پرداختی به علت عدم آگاهی از مقررات و یا استنباط اشتباه

در مدلول موارد قانونی و یا اشتباه در محاسبه از طرف کارفرما تحقق یافته است کارفرما بدون رعایت معافیت‌های مذکور در قانون مانند بندهای مختلف ماده ۹۱ یا بخشودگی مالیاتی ماده ۹۲ و یا سایر معافیت‌ها اقدام به کسر مالیات از حقوق بگیر و واریز آن به حساب مالیاتی نموده باشد چنین مواردی موضوعاً از شمول حکم ماده ۸۷ خارج بوده و درخواست استرداد آن مقید به محدوده زمانی خاصی نمی‌باشد و بنابه احکام کلی ماده ۲۴۲ و ماده ۲۴۳ قابل استرداد خواهد بود و حوزه صالح برای استرداد همان حوزه‌ای است که مالیات به حساب آن واریز شده است. ضمناً در موارد مذکور در این بند کارفرما می‌تواند حسب درخواست کارکنان ذینفع و پس از هماهنگی با حوزه مالیاتی مربوط نسبت به جبران اضافه پرداختی طی فهرست مالیات حقوق ماههای بعد تا تسویه آن اقدام نماید.

۱-۳- مطالبه مالیات بر درآمد حقوق

در مواردی که پرداخت کنندگان حقوق، مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند، اداره امور مالیاتی ذیصلاح مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع قانون مالیات‌های مستقیم، محاسبه و از پرداخت کنندگان حقوق که در حکم مودی هستند به موجب برگ تشخیص با رعایت مهلت پنج سال طبق مقررات ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مطالبه نماید. این موضوع در مورد دریافت کنندگان درآمد از اشخاص خارجی نیز موضوعیت می‌یابد و مطالبه از دریافت کنندگان صورت می‌گیرد.

۱-۴- نحوه محاسبه مالیات

میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع باید در نظر گرفته شود. به طور مثال این میزان معافیت برای سال ۱۳۹۷ به میزان ۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال در نظر گرفته شده است. براساس بخشنامه اعلامی سازمان امور مالیاتی کشور نرخ‌ها به شرح جدول زیر اعلام می‌شود:

نرخ مالیات	از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر قبل از وضع کسورات درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق (ریال)		
	نسبت به مازاد	تا	از
معاف	-	۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰	۱
٪۱۰	۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰	۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۷۶,۰۰۰,۰۰۱
٪۱۵	۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰	۱,۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۱
٪۲۵	۱,۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۹۳۲,۰۰۰,۰۰۰	۱,۳۸۰,۰۰۰,۰۰۱
٪۳۵			نسبت به مازاد ۱,۹۳۲,۰۰۰,۰۰۰

به طور مثال «خانم نیکو» از تاریخ ۱۳۹۷/۱/۱ به استخدام یک شرکت دولتی درآمده است. حقوق و مزایای وی براساس حکم استخدامی ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ماهانه تعیین شده است. مالیات بر درآمد حقوق وی به شرح زیر قابل محاسبه است:

ابتدا میزان حقوق سالانه وی مشخص می‌شود (با فرض ثابت بودن حقوق):

$$۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۲ * ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

میزان درآمد سالانه را از میزان معافیت‌های سالانه اعلامی کسر می‌کنیم:

$$۲,۷۲۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰$$

۲,۷۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال همان درآمد مشمول مالیات سالانه است.

با توجه به نرخ‌ها و میزان معافیت‌های سالانه اعلامی محاسبات صورت می‌گیرد:

تا ۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰	معاف	۰
نسبت به مازاد ۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰ تا ۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰	$۸۲,۸۰۰,۰۰۰ = ۱۰\% * ۸۲۸,۰۰۰,۰۰۰$	۸۲,۸۰۰,۰۰۰
نسبت به مازاد ۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰ تا ۱,۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰	$۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰ * ۱۵\% = ۴۱,۴۰۰,۰۰۰$	۴۱,۴۰۰,۰۰۰
نسبت به مازاد ۱,۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰ تا ۱,۹۳۲,۰۰۰,۰۰۰	$۵۵۲,۵۰۰,۰۰۰ * ۲۵\% = ۱۳۸,۰۰۰,۰۰۰$	۱۳۸,۱۲۵,۰۰۰
نسبت به مازاد ۱,۹۳۲,۰۰۰,۰۰۰	$۱,۰۶۸,۰۰۰,۰۰۰ * ۳۵\% = ۳۷۳,۸۰۰,۰۰۰$	۳۷۳,۸۰۰,۰۰۰
	مجموع	۶۳۶,۱۲۵,۰۰۰

مبلغ قابل پرداخت بابت مالیات بر درآمد این فرد به صورت ماهانه به صورت زیر محاسبه می شود:

$$۶۳۶,۱۲۵,۰۰۰ \div ۱۲ = ۵۳,۰۱۰,۴۱۷$$

مبلغ مالیات بر حقوق این فرد به صورت ماهانه ۵۳,۰۱۰,۴۱۷ ریال خواهد بود.

۱-۵- مالیات تکلیفی اجاره املاک

بر اساس تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم، وزارتخانه‌ها، موسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداری‌ها و شرکت‌ها و موسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلف اند مالیات موضوع این فصل را از مال‌الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجد تسلیم نمایند.

در این خصوص اجاره پرداختی مستاجر ملاک تعیین درآمد مشمول اجاره خواهد بود.

(کل مال‌الاجاره دریافتی) ۲۵٪ - کل مال‌الاجاره دریافتی (نقدی و غیر نقدی) = درآمد مشمول مالیات بر اجاره املاک

۱-۶- مالیات تکلیفی مضاربه

در مضاربه، عامل (مضارب) مکلف است در موقع تسلیم اظهارنامه علاوه بر پرداخت مالیات خود مالیات درآمد سهم صاحب سرمایه را بدون رعایت معافیت مالیات بر درآمد سالانه این قانون کسر و به عنوان مالیات علی‌الحساب صاحب سرمایه به حساب مالیاتی واریز و رسید آن را به اداره امور مالیاتی ذیربط و صاحب سرمایه ارائه نماید.

نکته: در صورتی که صاحب سرمایه بانک باشد، تکلیف کسر مالیات صاحب سرمایه از عامل یا مضارب ساقط است.

۱-۷- مالیات حق‌الوکاله

بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، وکلای دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند، مکلفند در وکالت‌نامه‌های خود، رقم حق‌الوکاله‌ها را قید نمایند و معادل پنج درصد (۵٪) آن بابت علی‌الحساب مالیاتی روی وکالت‌نامه تمبر الصاق و ابطال نمایند که در هر حال مبلغ تمبر حسب مورد نباید کمتر از میزان مقرر در زیر باشد:

ردیف	نوع دعوا	نرخ	ماخذ
۱	دعای و اموری که خواسته آنها مالی است	۵٪	حق‌الوکاله مقرر در تعرفه برای هر مرحله
۲	دعای غیر مالی و دعای کیفری که تعیین حق‌الوکاله به نظر دادگاه بستگی دارد	۵٪	حداقل حق‌الوکاله مقرر در آیین‌نامه حق‌الوکاله برای هر مرحله
۳	دعای کیفری نسبت به مورد ادعای خصوصی که مالی باشد	۵٪	حق‌الوکاله مقرر در تعرفه برای هر مرحله
۴	دعای و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیرقضایی	۵٪	تا ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مابه‌الاختلاف

(اختلافات مالیاتی، عوارض توسعه معابر شهرداری و ...)			تا ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	٪۴
			از ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مابه الاختلاف به بالا	٪۳

مثال:

- شخصی وکالت یک موسسه خصوصی را جهت دفاع مالیاتی از عملکرد دوره مالی منتهی به ۹۲/۱۲/۲۹ (طی یک وکالت رسمی) پذیرفته است. شرکت طی اظهارنامه مالیاتی، مالیات عملکرد سال ۹۲ خود را ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ابراز داشته درحالی که گروه حسابرسی مالیاتی طی برگ تشخیص مطالبه ۱۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت مالیات نموده است. مالیات حق الوکاله مزبور را محاسبه کنید.

$$۱۹۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مبلغ مورد اختلاف

تا ۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰ * ٪۵ = ۵۰۰,۰۰۰	
از ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ تا ۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ * ٪۴ = ۸۰۰,۰۰۰	
از ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ به بالا	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ * ٪۳ = ۶۰۰,۰۰۰	
مبلغ مورد اختلاف	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	

مجموع حق الوکاله مشمول مالیات $۶۰۰,۰۰۰ + ۸۰۰,۰۰۰ + ۵۰۰,۰۰۰ = ۱,۹۰۰,۰۰۰$

مالیات حق الوکاله $۱,۹۰۰,۰۰۰ * ۵٪ = ۹۵,۰۰۰$ ضریب ۵٪

۸-۱- مالیات تکلیفی اشخاص خارجی مقیم خارج بابت درآمد در ایران

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می نمایند به شرح زیر تعیین می شود:

بابت تهیه طرح ساختمانها و تأسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمکهای فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلمهای سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می کنند، به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است، با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی می باشد که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می شود.

۹-۱- مالیات تکلیفی مؤسسات بیمه

مؤسسات بیمه (ایرانی و غیر ایرانی) مانند سایر اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهای خود مشمول مالیات می شوند. مؤسسات بیمه خارجی که با قبول بیمه اتکایی از مؤسسات بیمه ایرانی تحصیل درآمد می نمایند مشمول مالیاتی به نرخ دو درصد (۲٪) حق بیمه دریافتی و سود حاصل از سپرده مربوط در ایران می باشند. در صورتی که مؤسسات بیمه ایرانی در کشور متبوع موسسه بیمه گر اتکایی دارای فعالیت بیمه بوده و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکایی معاف باشند، موسسه مزبور نیز از پرداخت مالیات دولت ایران معاف خواهد شد.

مؤسسات بیمه ایرانی مکلف اند در موقع تخصیص حق بیمه به نام بیمه گر اتکایی خارجی مشمول مالیات (به شرح فوق)، دو درصد (۲٪) آن را به عنوان مالیات بیمه گر اتکایی کسر نمایند و وجوه کسر شده در هر ماه را تا پایان ماه بعد به ضمیمه صورتی حاوی مشخصات بیمه گر اتکایی و حق بیمه متعلق به اداره امور مالیاتی مربوط ارسال و وجه مزبور را به حساب مالیاتی پرداخت نمایند.

۱۰-۱- مالیات تکلیفی مؤسسات کشتیرانی و هواپیمایی خارجی

مالیات مؤسسات کشتیرانی و هواپیمایی خارجی بابت کرایه مسافر و حمل کالا و امثال آنها از ایران به طور مقطوع عبارت است از پنج درصد (۵٪) کلیه وجوهی که از این بابت عاید آنها خواهد شد. اعم از این که وجوه مزبور در ایران یا در مقصد یا در بین راه دریافت شود.

نماینده‌گی یا شعب موسسات مذکور در ایران موظف‌اند تا بیستم هر ماه صورت وجوه دریافتی ماه قبل را به اداره امور مالیاتی محل تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. موسسات مذکور از بابت این گونه درآمدها مشمول مالیات دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نخواهند بود. هرگاه شعب یا نمایندگی‌های مذکور صورتهای مقرر را به موقع تسلیم نکنند یا صورت ارسالی آنها مطابق واقع نباشد در این صورت مالیات متعلق براساس تعداد مسافر و حجم محمولات علی‌الرأس تشخیص خواهد شد.

محتوای آموزشی پنجم: مالیات بر درآمد املاک

۱- مالیات بر درآمد املاک اجاری

۱-۱- تعریف مالیات بر درآمد املاک اجاری

مالکیت ملک معمولاً دویخشی است:

۱. مالکیت عین

۲. مالکیت منافع

اجاره ملک در واقع واگذاری منافع ملک برای مدت مشخص است.

ملک شامل عرصه و اعیانی است. مالیات بر درآمد اجاره املاک و مستغلات یکی از انواع مالیات‌های مستقیم است که زیرگروه مالیات بر درآمد قرار می‌گیرد. مالیات بر درآمد املاک اجاری مالیاتی است بر درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از اجاره املاک واقع در ایران که پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم وضع می‌گردد.

۱-۳- اشخاص مشمول مالیات بر درآمد مستغلات اجاری

هر شخص حقیقی یا حقوقی ایرانی نسبت به درآمدهایی که از بابت اجاره املاک واقع در ایران تحصیل می‌نمایند مشمول مالیات بر درآمد املاک اجاری خواهند بود. این افراد باید سالانه اظهارنامه مربوط به مالیات اجاره مستغلات/املاک خود را به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند و در غیر اینصورت مشمول جریمه مربوطه می‌شوند. بنابراین مؤدی حتماً باید نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی (که در سالهای اخیر بصورت الکترونیکی انجام می‌گیرد) اقدام کند.

مطابق با تبصره ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم: اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه که در فصل‌های مربوط پیش‌بینی شده است نیستند.

۱-۴- نحوه محاسبه کلی مالیات بر اجاره ملک

یکی از منابع مالیاتی فصل مالیات بر درآمد املاک، مالیات بر درآمد اجاره ملک است و نحوه محاسبه مالیات بر اساس فرمول زیر عبارت است از:

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

این مالیات هم از این فرمول مستثنی نیست. پایه اجاره ملک عبارت است از «درآمد مشمول مالیات اجاره ملک»، چون این پایه از پایه‌های درآمدی محسوب می‌شود. بنابراین:

$$\text{درآمد مشمول مالیات} \times \text{نرخ} = \text{مالیات}$$

نرخ آن نیز حسب مورد مشخص می‌شود. اگر مالک شخص حقوقی باشد نرخ آن ۲۵٪ بر مبنای ماده ۱۰۵ است. اگر مالک شخص حقیقی باشد نرخ آن بر مبنای ماده ۱۳۱ محاسبه می‌شود:

◀ ۰ تا ۵۰ میلیون تومان، ۱۵٪

◀ ۵۰ میلیون تا ۱۰۰ میلیون تومان، ۲۰٪

◀ بالاتر از صد میلیون تومان، ۲۵٪

۱-۵- نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک اجاری

درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد (۲۵٪) بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره.

$$\text{درآمد مشمول مالیات اجاره املاک} = \text{کل مال الاجاره} - \text{کسر بیست و پنج درصد}$$

به عبارت ساده‌تر:

$$\text{درآمد مشمول مالیات اجاره املاک} = \text{کل مال الاجاره} \times ۷۵\%$$

درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد. در موارد زیر میزان اجاره بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد:

۱. در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد؛

۲. از ارائه قرارداد خودداری گردد؛

۳. مبلغ مندرج در قرارداد کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد؛^۳

چنانچه مال الاجاره ملک ترکیبی از مبلغ رهن و اجاره باشد (مبلغ مال الاجاره کمتر از ۸۰٪ ارزش اجاری املاک مشابه باشد) و یا بصورت غیر نقدی باشد، برای محاسبه درآمد حاصل از ملک مجاز به تبدیل مبلغ رهن یا بلاعوض غیر نقدی به ثمن معامله نمی باشد و صرفاً با رعایت مقررات ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم، مبلغ محاسبه شده بر اساس ضوابط اجرایی ارزش اجاری ملک را مبنای درآمد اجاره ملک و محاسبه مالیات قرار می دهد.

۱-۶- مالیات تکلیفی فصل مالیات بر املاک اجاری

در فصل مالیات بر درآمد املاک نوعی مالیات تکلیفی وجود دارد. طبق حکم تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که مستأجر جزء اشخاص حقوقی (دولتی یا غیر دولتی، مؤسسات و نهادهای بومی غیر دولتی) باشد، مکلف است مالیات‌های متعلقه را از مال الاجاره‌های پرداختی کسر و تا آخر ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل استقرار ملک پرداخت کند.

این نوع مالیات‌ها تحت عنوان مالیات‌های تکلیفی نام برده می شود. چون مالک یا مستأجر مکلف شده است مالیات را پرداخت کند.

انواع قراردادهای اجاره و مالیات تکلیفی فصل مالیات بر املاک اجاری

معمولاً قراردادهای اجاره که بین مستأجر و موجر منعقد می شود به ۲ صورت است:

۱. **رهن و اجاره:** فرض کنید مستأجر ۱۰۰ میلیون تومان پرداخت می کند و هر ماه ۵ میلیون تومان هم مال الاجاره پرداخت می کند. علی القاعده مبلغ ۱۰۰ میلیون تومان رهن (ودیعه قرض الحسنه) که داده شده مشمول مالیات تکلیفی نیست و فقط ۵ میلیون تومان مشمول مالیات تکلیفی است.

۲. **اجاره کامل:** در اینجا نیز مالیات محاسبه شده و هنگام پرداخت کسر شده و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت می شود. تاریخ تحقق این مالیات، تاریخ پرداخت مال الاجاره است. یعنی تا زمانی که مال الاجاره‌ای پرداخت نشده، مستأجر هیچ گونه تکلیفی در مورد مالیات ندارد، ولی زمانی که می خواهد پرداخت کند باید مالیات تکلیفی آن را کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت کند.

عدم انجام این تکلیف توسط اشخاصی که مکلف به انجام این تکلیف هستند دو نوع جریمه خواهد داشت:

۱. جریمه ۱۰٪ که به صورت مقطوع است و به مأخذ مالیات متعلقه محاسبه و از مالک مطالبه می شود.

۲. جریمه ۲/۵٪ در ماه بر مبنای تأخیر در پرداخت. فرض کنید در پرداخت مالیات ۱۰ ماه تأخیر داشته باشد، $10 \times 2/5$ به مأخذ مالیات به عنوان جریمه مالک محسوب می شود.

نکته ۱: در صورتی که مالکان اشخاص معاف از مالیات طبق ماده ۲ باشند، بدلیل عدم شمول مالیات، تکلیف کسر مالیات اجاره منتفی است.

نکته ۲: مأخذ کسر مالیات، مال الاجاره پرداختی است و رهن مشمول مالیات تکلیفی نمی باشد

۱-۷- معافیت‌ها و کسورات مالیاتی و عدم شمول مالیات بر درآمد املاک اجاری

معافیت‌ها شامل مواردی می شود که طبق قانون، دریافت کننده درآمد از پرداخت مالیات معاف می شود.

کسورات مالیاتی در موارد خاصی است که در قانون پیش‌بینی شده است. مؤدی پرداخت‌هایی داشته که از درآمد مشمول مالیاتش کسر می شود.

۱-۷-۱- کسر مالیات بر اجاره در خصوص موجری که خود نیز مستأجر است

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

مثال: فرض کنید یک کارمند در مشهد یک آپارتمان مسکونی دارد. این کارمند به شیراز منتقل می شود و می خواهد آپارتمان مسکونی خود را اجاره دهد و در شیراز واحد مسکونی دیگری را اجاره کند. در چنین مواردی در واقع مابه التفاوت آن مشمول مالیات می شود: یعنی درآمد اجاره که در مشهد دریافت می کند منهای مال الاجاره ای که در شیراز پرداخت می کند. یا فرض کنید خانه سازمانی که کارفرما در اختیار کارمندی قرار می دهد، کارفرما ممکن است از بابت در اختیار گذاشتن خانه سازمانی وجهی را از حقوق کارمند کسر کند، این مبلغی که کسر می شود از مال الاجاره دریافتی قابل کسر خواهد بود.

مقرراتی که در مورد مالکین واحدهای مسکونی که خود محل سکونت دیگری را اجاره می کنند بیان شد، به هیچ وجه املاک غیر مسکونی را شامل نمی شود، اما چنانچه خانه یا آپارتمان واگذاری مؤدی بعد از عقد اجاره توسط مستاجر بدون توافق و دخالت موجر به عنوان محل کسب و کار و غیره مورد استفاده واقع شود، این امر موجب تضییع حق مودی موصوف از حیث لزوم کسر اجاره پرداختی از دریافتی نخواهد بود.

۱-۷-۲- عدم شمول مالیات بر اجاره در فاصله زمانی فروش تا تحویل ملک

در صورتی که مالک محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بها مهلتی برای تخلیه ملک داده شود، در دو حالت ملک اجاری تلقی نمی شود:

الف_ در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می باشد تا شش ماه، اجاری تلقی نمی شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می شود. یعنی زمانی که شخصی ملکش را منتقل می کند ولی تا ۶ ماه خود مالک در آنجا مستقر است، تا ۶ ماه اجاره تلقی نمی شود.

ب_ در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله میباید در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می شود. معمولاً در بعضی معاملات شرط گذاشته می شود. به این نوع معاملات بیع شرط گفته می شود. در بیع شرط مادامی که طبق شرایط معامله، میباید در اختیار بایع شرطی است اجاری تلقی نمی شود.

۱-۷-۳- معافیت از مالیات بر اجاره مجتمع های مسکونی ۱ استیجاری بیش از ۳ واحد استیجاری و رعایت الگوی مصرف مسکن

مالکان مجتمع های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می شوند در طول مدت اجاره از صد در صد (۱۰۰٪) مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می باشد. این معافیت فقط نسبت به واحدهای مسکونی تعلق می گیرد که هم کاربری ملک مسکونی بوده و جهت سکونت استفاده گردد. فرض کنید یک مجتمع مسکونی ۵۰ واحد باشد و همه آنها اجاری باشد، این مجتمع از مالیات بر درآمد اجاره ملک معاف است به شرطی که با رعایت الگوی مصرف مسکن ساخته شده باشد. الگوی مصرف مسکن هم در تهران به طور میانگین ۷۵ متر مربع و در سایر شهرستان ها ۱۰۰ متر مربع و پایین تر خواهد بود.

۱-۷-۴- معافیت از مالیات بر اجاره واحدهای مسکونی تا مجموع ۱۵۰ متر مربع در تهران و ۲۰۰ متر مربع زیربنای مفید در سایر نقاط

درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه متر مربع زیر بنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع زیر بنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می باشد. این معافیت صرفاً برای واحدهای مسکونی است که هم کاربری مسکونی دارند و هم برای سکونت استفاده می شوند. در مورد واحدهای تجاری، اداری و یا کاربری های غیر مسکونی این معافیت قابل تسری نخواهد بود.

مفهوم مجموع در این معافیت: فرض کنید در تهران شخصی یک واحد ۲۵۰ متر مربعی را به اجاره داده است. ۱۵۰ متر مربع آن معاف و ۱۰۰ متر مربع آن مشمول مالیات می شود. یا دو واحد ۱۰۰ و ۹۰ متری دارد که در مجموع ۱۹۰ متر مربع می شود. در چنین حالتی ۱۵۰ متر مربع در مجموع معاف و ۴۰ متر مربع مشمول مالیات می شود.

۱-۷-۵- معافیت از مالیات بر درآمد اجاره اشخاص حقیقی فاقد هیچ گونه درآمد تا میزان معافیت مالیاتی در آمد حقوق

در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی در آمد حقوق از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مالیات های مستقیم مشمول مالیات می باشد.

مشمولان این حکم باید اظهارنامه مخصوصی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه شده است به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ گونه درآمد دیگری ندارند. اداره امور مالیاتی مربوط باید خلاصه مندرجات اظهارنامه مودی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مودی ارسال دارد و در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مودی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به عنوان جریمه وصول خواهد شد.

◀ در اجرای این حکم حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.

◀ این حکم در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد بود.

◀ درآمد مندرج در این ماده هر نوع درآمد اعم از مشمول یا غیر مشمول مالیات را شامل می‌شود. بنابراین مالک ملک استیجاری چنانچه از منابعی مانند کشاورزی یا از محل واگذاری املاک مشمول تبصره ۱۱ ماده ۵۳ این قانون (معافیت اجاری املاک در تهران تا ۱۵۰ متر و در سایر نقاط تا ۲۰۰ متر اعیان اجاره) نیز کسب درآمد نماید، نمی‌تواند از معافیت مذکور برخوردار شود، مگر آنکه درآمدهای حاصله کمتر از حد معافیت سالیانه موضوع ماده ۸۴ باشد که در این صورت مجموع درآمد تا سقف سالیانه معاف و مازاد طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود.

◀ چون در خصوص اعمال معافیت مذکور مهلتی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می‌تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را بنماید و ادارات امور مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند. ضمناً در مواردی که مودی نیاز به اخذ گواهی انجام معامله داشته باشد، نیاستی صدور آنرا موکول به اخذ تائیدیه از اداره امور مالیاتی محل سکونت او بنمایند.

۱-۷-۶- عدم شمول مالیات بر اجاره محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک

محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی‌شود مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود. در صورتی که چند واحد مسکونی، محل سکونت مالک و یا افراد مزبور باشد، یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از شمول مالیات موضوع این بخش خارج خواهد بود. بنابراین در مورد محل اجاره افراد مذکور، در صورتی که صرفاً بر اساس «اسناد و مدارک» ثابت شود که اجاره پرداخت می‌شود درآمد مشمول مالیات بر اساس اقسام فصل مالیات بر درآمد قانون مالیات‌های مستقیم تعیین خواهد شد.

۱-۷-۷- عدم شمول مالیات بر اجاره بر خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود

درآمد مشمول مالیات اجاره خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود، به این دلیل که خانه‌های سازمانی بصورت بلاعوض یا دریافت رقم ناچیزی در اختیار کارکنان اشخاص حقوقی قرار می‌گیرند لذا قانونگذار تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره را مقرر نموده تا از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی تشخیص گردد و شمول فصل مالیات بر درآمد اجاری خارج نموده و جزو درآمدها و هزینه‌های عملکرد اشخاص حقوقی تلقی نموده است.

بنابراین محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود و در احتساب درآمدها و هزینه‌های مربوط به خانه‌های سازمانی در صورت قبولی دفاتر، اقسام مندرج در دفاتر باید ملاک عمل قرار گیرد و در این صورت استهلاک ملک نیز حسب مورد بر اساس جدول ماده ۱۴۹ منظور خواهد شد.

۱-۸- تکلیف تسلیم اظهارنامه مالیات بر اجاره املاک

اشخاص حقیقی مکلفند تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی خود را ارسال کنند. پس اگر مالک یا موجر شخص حقیقی باشد مکلف است اظهارنامه مالیات بر درآمد اجاره ملک را تا آخر تیرماه سال بعد (مهلت ۴ ماه) تسلیم کند. امروزه اظهارنامه‌ها الکترونیکی شده است و از طریق سامانه به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال می‌شود. ولی در مورد اشخاص حقوقی نیازی به تسلیم اظهارنامه جداگانه نیست. در واقع درآمد

اجاره ملک اشخاص حقوقی در قالب اظهارنامه ماده ۱۱۰ است و ۴ ماه مهلت دارند پس از انقضای سال مالی، اظهارنامه خود را ارسال کنند و درآمد اجاره آنها در داخل اظهارنامه ماده ۱۱۰ لحاظ می‌شود.

۹-۱- مالیات بر اجاره املاک با اثاثه یا ماشین آلات

بسیار اتفاق می‌افتد که یک خانه با اثاث منزل یک جا اجاره داده شود. یا در مورد واحدهای تولیدی، کارخانه را با ماشین آلات به اجاره می‌دهند. در چنین مواردی نیاز نیست که ملک و ماشین آلات و اثاثه جدا شوند. همان اثاثه و ماشین آلات هم مشمول درآمد اجاره ملک می‌شود و نیازی به تفکیک نیست. ولی اگر اثاثه و ماشین آلات جدا از ملک اجاره داده شود، فعالیت شغلی محسوب می‌شود و نه اجاره ملک.

۱۰-۱- مالیات بر اجاره مستحقات مستأجر به نفع موجر

گاهی مستأجر ضمن اینکه مستأجر است به نفع موجر، مستحقاتی ایجاد می‌کند. در چنین حالتی ۵۰ درصد ارزش معاملاتی آن مستحقات جزء درآمد مشمول مالیات سال تحویل، برای موجر محسوب می‌شود.

در دو مورد زیر، هزینه‌های انجام شده به بهای روز انجام هزینه تقویم و به عنوان مال الاجاره غیر نقدی به جمع اجاره‌بهای سال انجام هزینه اضافه می‌شود:

الف_ هزینه‌هایی که به موجب قانون یا قرارداد به عهده مالک است و از طرف مستأجر انجام می‌شود؛

ب_ مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستأجر تقبل شده در صورتی که عرفاً به عهده مالک باشد.

۱۱-۱- گام به گام نحوه محاسبه مالیات بر اجاره املاک

مؤدیان این بخش یا اظهارنامه تسلیم می‌کنند یا خیر. در هر صورت، گروه حسابرسی مالیاتی مکلف است اظهارنامه‌های مؤدیان را در موعد قانونی رسیدگی کند. در مواردی هم که اظهارنامه تسلیم نمی‌شود با رعایت مهلت‌هایی که در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است باید رسیدگی و برگ تشخیص مربوط به مؤدیان ابلاغ شود.

ادارات مالیاتی بر چه مبنایی باید مالیات را تعیین کنند؟

مبنای اصلی، قراردادهایی هستند که مؤدیان تسلیم می‌کنند، اعم از قراردادهای رسمی یا عادی. ولی زمانی که قراردادی ارائه نمی‌شود و یا قراردادهای ارائه شده اجاره از ۸۰٪ ارزش اجاره ملک پایین‌تر باشد در چنین مواردی مبنای محاسبه، ارزش اجاره ملک براساس املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور است. بنابراین اولین اقدامی که گروه حسابرسی مالیاتی برای رسیدگی انجام می‌دهند اظهارنامه تسلیمی مؤدی یا قراردادهای تسلیمی مؤدی را با ارزش اجاره ملک براساس املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور مقایسه می‌کنند. اگر اجاره ابرازی مؤدی یا قراردادهایی که تسلیم می‌کند از ۸۰٪ ارزش اجاره ملک کمتر نباشد، مبنای ابرازی مؤدی یا قراردادهایی است که به صورت رسمی یا غیر رسمی تنظیم و ارائه شده است.

ولی زمانی که اجاره کمتر از این مبالغ باشد یا مؤدی قراردادهایش را ارائه ندهد، مبنای ارزش اجاره‌ای ملک است که همان طور که پیش‌تر نیز گفته شد نحوه محاسبه آن به صورت زیر است:

$$\text{مترائز ملک} \times \text{ارزش اجاره ملک} \times 75\% \times \text{نرخ} = \text{مالیات اجاره ملک}$$

۱۲-۱- اجاره دست دوم

هرگاه موجر مالک نباشد به عبارت دیگر مستأجر محل مورد اجاره را به غیر، به اجاره واگذار نماید، مشمول مالیات اجاره دست دوم می‌باشد. درآمد مشمول مالیات اجاره دست دوم عبارت است از مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و اجاره پرداختی بابت ملک مورد اجاره.

۲- مالیات واحدهای مسکونی خالی و زمین‌های بایر

۱۰-۱- نحوه تعیین مالیات بر واحدهای مسکونی خالی برای سال‌های ۱۳۹۷، ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹

(موضوع بند ۶ تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹)

سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است با همکاری شهرداری‌های سراسر کشور واحدهای مسکونی خالی از سکنه واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر جمعیت در سال‌های ۱۳۹۷، ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ را شناسایی و مالیات متعلقه ماده (۵۴ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم را از مالکانی که بیش از یک خانه خالی دارند، اخذ کند. معافیت‌های مالیاتی موضوع تبصره (۱۱) ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم در محاسبه مالیات موضوع این حکم در نظر گرفته نمی‌شود. پنجاه درصد (۵۰٪) از درآمد حاصل از این مالیات به حساب درآمد عمومی در ردیف ۱۱۰۲۰۴

جدول شماره (۵) این قانون نزد خزانه‌داری کل کشور و پنجاه درصد (۵۰٪) باقی‌مانده به‌عنوان سهم شهرداری‌ها به حساب شهرداری شهرهای محل اخذ مالیات واریز می‌شود. سازمان امور مالیاتی کشور و وزارتخانه‌های راه و شهرسازی و نیرو و دیگر وزارتخانه‌های ذی‌ربط این حکم مکلفند کلیه اطلاعات لازم جهت شناسایی خانه‌های خالی از سکنه را در اختیار شهرداری‌های کشور قرار دهند.

آیین‌نامه اجرائی این بند توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی) و راه و شهرسازی و شورای عالی استان‌ها با همکاری وزارت کشور (سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور) ظرف مدت دوماه تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

بر اساس اصلاحیه مزبور راجع به ماده (۵۴ مکرر) ق.م.م.، واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور به‌عنوان «واحد خالی» شناسایی می‌شوند، از سال دوم به بعد مشمول مالیات معادل مالیات بر اجاره به شرح زیر خواهند شد:

- سال اول- مشمول مالیات بر اجاره نخواهد بود. یعنی قانون‌گذار فرجه یک ساله را در اختیار مالکین قرار داده که بتوانند ملکشان را واگذار و یا اجاره دهند.
- سال دوم- معادل یک دوم مالیات بر اجاره متعلقه. مثلاً اگر مالیات اجاره واحد مسکونی ۱۰ میلیون تومان باشد، مالیات واحد مسکونی خالی ۵ میلیون تومان می‌باشد.
- سال سوم- معادل مالیات بر اجاره متعلقه.
- سال چهارم و به بعد- معادل یک و نیم (۱/۵) برابر مالیات بر اجاره متعلقه.

(موضوع ماده واحده مصوب ۱۳۹۹/۰۹/۰۵ مجلس شورای اسلامی - قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم)

قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۹۹/۰۹/۲۶)

ماده واحده

الف- متن زیر جایگزین ماده (۵۴ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۷/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی می‌شود:

ماده ۵۴ مکرر- هر واحد مسکونی واقع در کلیه شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور موضوع تبصره (۷) ماده (۱۶۹ مکرر) این قانون، در هر سال مالیاتی در مجموع بیش از ۱۲۰ روز ساکن با کاربر نداشته باشد به‌عنوان خانه خالی شناسایی شده و به‌لذای هر ماه بیش از زمان مذکور، بدون لحاظ معافیت‌های تبصره (۱۱) ماده (۵۳) این قانون، ماهانه مشمول مالیاتی بر مبنای مالیات بر درآمد اجاره به شرح ضرایب زیر می‌شود:

سال اول- معادل شش برابر مالیات متعلقه

سال دوم- معادل دوازده برابر مالیات متعلقه

سال سوم به بعد- معادل هجده برابر مالیات متعلقه

واحدهای نوساز پس از دوازده‌ماه و در طرح(پروژه)های انبوه‌سازی پس از هجده‌ماه از زمان صدورگواهی اتمام عملیات ساختمانی(موضوع ماده (۱۰۰) قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴/۴/۱۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن) مشمول مالیات موضوع این ماده می‌شوند.

وزارت راه و شهرسازی موظف است با همکاری وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات، یک‌ماه قبل از اتمام مهلت‌های مذکور، اخطار لازم را به مالک واحد مسکونی یا به کدپستی محل آن ارسال کند.

ضرایب مالیاتی فوق برای کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله اشخاص موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۱۴، که دارای بیش از پنج خانه خالی در هر سال مالیاتی باشند، نسبت به کل واحدها، دو برابر ضرایب مذکور در صدر ماده اعمال می‌شود.

مالیات موضوع این ماده تا زمانی که تعداد واحد مسکونی موجود در شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت به استناد مرکز آمار ایران به یک ممیز بیست و پنج صدم (۱/۲۵) برابر تعداد خانوارهای ساکن در این شهرها برسد، قابل اجراء است.

تبصره ۱- در صورت تغییر مالکیت به صورت رسمی، مهلت ۱۲۰ روزه مذکور برای مالک جدید جاری است. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان تیرماه هر سال مالیات متعلق به مالکین واحدهای مشمول این ماده را اعلام نماید. اشخاص مشمول، مکلفند مبالغ مذکور را تا یک ماه پس از اعلام سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند. در صورت عدم پرداخت، مالیات متعلقه، به موجب برگ مطالبه از اشخاص، مطالبه و وصول می شود. جریمه موضوع ماده (۱۹۰) این قانون، برای پرداخت های پس از مردادماه هر سال اعمال می شود. پس از لازم الاجراء شدن این ماده، دفاتر اسناد رسمی موظفند پس از دریافت گواهی پرداخت مالیات موضوع این ماده، سند انتقال قطعی را ثبت نمایند.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی موظف است هر شش ماه یکبار گزارش اجرای این ماده را به کمیسیون اقتصادی مجلس ارائه نماید.

تبصره ۳- در صورتی که مالک، واحد مسکونی خود را برای فروش یا اجاره، حسب مورد به ارزش اجرای موضوع ماده (۵۴) این قانون یا میانگین قیمت های روز منطقه موضوع ماده (۶۴) این قانون، از طریق سامانه معاملات املاک که وزارت راه و شهرسازی ظرف مدت حداکثر سه ماه از لازم الاجراء شدن این ماده، با استفاده از امکانات موجود، راه اندازی و اجراء می کند، عرضه نماید، مشمول مالیات موضوع این ماده نمی شود. اگر مالک بیش از دو بار از اجاره یا فروش ملک خود به قیمت های مذکور خودداری کند، واحد مذکور از زمانی که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور به عنوان خانه خالی شناسایی شده است، حسب مورد مشمول مالیات موضوع این ماده یا جریمه موضوع بند (۵) تبصره (۸) ماده (۱۶۹) مکرر این قانون می شود.

سامانه معاملات املاک باید به گونه ای طراحی شود که قابلیت ارزش گذاری واحدهای مسکونی به قیمت های مذکور، امکان ثبت درخواست متقاضی خرید یا اجاره املاک عرضه شده در آن و ثبت تحقق یا عدم تحقق

معامله را داشته باشد. در صورت نیاز، وزارت راه و شهرسازی می‌تواند از منابع تخصیص یافته حاصل از مالیات بر خانه‌های خالی برای تأمین هزینه‌های ارتقاء و نگهداری این سامانه استفاده نماید که میزان آن در قوانین بودجه سنواتی مشخص می‌گردد.

تبصره ۴- واحدهای مسکونی موقوفه که براساس استعلام از سازمان اوقاف و امور خیریه امکان اجاره آنها حسب وقف‌نامه وجود ندارد، مشمول مالیات موضوع این ماده نخواهند بود.

ب- متن زیر به عنوان تبصره (۸) به ماده (۱۶۹) مکرر) قانون، الحاق می‌شود:

تبصره ۸-

۱- وزیر راه و شهرسازی مکلف است ظرف حداکثر سه‌ماه پس از لازم‌الاجراء شدن این تبصره، ضمن تدوین و ابلاغ دستورالعمل نحوه ثبت اطلاعات، امکان اظهار رایگان اطلاعات مربوط به املاک تحت تملک و محل اقامت یا بهره‌برداری اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله اشخاص موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه را در سامانه ملی املاک و اسکان کشور در تمام مناطق کشور فراهم کند.

مالکان واحدهای مسکونی تمام مناطق کشور اعم از شهری و روستایی موظفند اطلاعات املاک تحت تملک خود را با تعیین نوع بهره‌برداری، حداکثر ظرف مدت دو ماه پس از انتشار دستورالعمل مربوطه، در سامانه ملی املاک و اسکان کشور ثبت کنند. ثبت واحدهای مسکونی دارای جهات امنیتی، بر اساس دستورالعمل مصوب شورای عالی امنیت ملی انجام می‌شود.

۲- سرپرستان خانوارهای تک‌نفره و بیشتر مکلفند اقامتگاه اصلی خانوار را (یک واحد ملکی یا استیجاری یا رایگان) حداکثر ظرف مدت دو ماه پس از انتشار دستورالعمل مذکور در بند (۱) این تبصره، در سامانه املاک و اسکان کشور ثبت نمایند. علاوه بر اقامتگاه اصلی، هر خانوار می‌تواند یکی از واحدهای تحت تملک خود را در شهری غیر از شهر محل اقامتگاه اصلی، به عنوان اقامتگاه فرعی ثبت نماید. در صورتی که اقامتگاه اصلی خانوار، تحت تملک یکی از اعضای خانوار باشد، خانوار مذکور می‌تواند حداکثر

یک واحد دیگر از واحدهای تحت تملک خود را در همان شهر محل اقامتگاه اصلی به عنوان اقامتگاه فرعی ثبت نماید. اقامتگاههای موضوع این بند مشمول مالیات مندرج در ماده (۵۴ مکرر) این قانون نمی‌شوند. وزیر تعاون، کار و رفاه اجتماعی مکلف است آیین‌نامه اجرایی مربوط به تعیین و شناسایی خانوار اعم از مشمولین و غیر مشمولین دریافت یارانه و اتباع خارجی را ظرف مدت دوماه پس از لازم‌الاجراء شدن این تبصره، با همکاری وزارتخانه‌های کشور و امور خارجه تدوین نماید و به تصویب هیأت وزیران برساند. وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی مکلف است اطلاعات مربوط به خانوارهای کشور را در اختیار وزارت راه و شهرسازی قرار دهد.

۳- دانشجویان، طلاب، دانش‌آموزان، شاغلان و مبتلایان به بیماری‌های خاص در صورت اقامت در شهری غیر از اقامتگاه اصلی و فرعی خانوار، تنها با ارائه اسناد مثبت از جمله گواهی پرداخت حق بیمه برای شاغلان و گواهی اشتغال به تحصیل، امکان ثبت یک واحد مسکونی دیگر، معاف از مالیات موضوع ماده (۵۴ مکرر) این قانون را دارند. وزیر راه و شهرسازی مکلف است ظرف مدت دوماه پس از لازم‌الاجراء شدن این تبصره، با همکاری دستگاههای مربوطه آیین‌نامه اجرایی این بند شامل نحوه صحت سنجی اسناد موضوع این بند را تهیه و ابلاغ نماید.

۴- واحد مسکونی محل اشتغال صاحبان صنوف، مشاغل از جمله گردشگری و زیارتی، مؤسسات یا شرکتهای فعال که مجوز از دستگاه مربوطه دارند و ممنوعیتی برای فعالیت در واحدهای مسکونی ندارند، به شرط ثبت اطلاعات در سامانه املاک و اسکان کشور و در صورت اطلاع سازمان امور مالیاتی کشور و سازمان تأمین اجتماعی، از مالیات موضوع ماده (۵۴ مکرر) این قانون معاف هستند.

۵- واحدهای مسکونی واقع در شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاهای کشور که مالک و بهره‌بردار آنها هر یک جداگانه در سامانه ملی املاک و اسکان کشور ثبت نشده باشد در حکم خانه خالی تلقی شده و صرفاً مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات سال اول موضوع ماده (۵۴ مکرر) این قانون خواهد شد و واحدهای مسکونی واقع در شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت که مالک و بهره‌بردار آنها هر یک جداگانه در سامانه ملی املاک و

اسکان کشور ثبت نشده باشد، در حکم خانه خالی موضوع ماده (۵۴ مکرر) این قانون محسوب و مشمول مالیات مربوطه می‌شوند. مالکان واحدهای مسکونی مکلفند اقامت اعلام شده توسط خود یا بهره‌برداران واحد مسکونی در سامانه مذکور را تأیید کنند؛ در غیر اینصورت، واحدهای مذکور در حکم خانه خالی تلقی شده و حسب مورد مشمول مالیات موضوع ماده (۵۴ مکرر) این قانون یا جریمه موضوع این بند می‌شوند. در صورت عدم اعلام بهره‌بردار یا ساکن، مالک می‌تواند با ارائه اسناد مثبت از شمول این مالیات خارج شود. در صورت احراز تخلف مالک به نحوی که منجر به عدم تشخیص یا تشخیص غلط خانه خالی گردد، مالک علاوه بر پرداخت مالیات مندرج در ماده (۵۴ مکرر) این قانون، مشمول جریمه‌ای معادل مالیات متعلقه می‌شود. سامانه باید به گونه‌ای طراحی شود که مالک بتواند ادعای مستأجر مبنی بر داشتن یا نداشتن اقامتگاه اصلی را راستی‌آزمایی نماید، در غیر این صورت مسئولیتی متوجه موجر نخواهد بود. در صورتی که مالک بخواهد واحد مسکونی خود را به فردی که اقامتگاه اصلی دیگری در سامانه برای او تعریف شده است اجاره دهد، واحد مسکونی وی در حکم خانه خالی موضوع ماده (۵۴ مکرر) این قانون تلقی شده و حسب مورد مشمول مالیات موضوع ماده (۵۴ مکرر) این قانون یا جریمه موضوع این بند می‌شود و واحد مذکور از شمول مالیات موضوع ماده (۵۳) این قانون خارج است.

۶- کلیه اشخاص مشمول موضوع این ماده مکلفند حداکثر ظرف مدت یکماه پس از هرگونه تغییر در محل اقامت یا خرید و فروش واحد تحت تملک خود، اطلاعات جدید را در سامانه املاک و اسکان کشور ثبت نمایند، در غیر این صورت به ازای هر ماه تأخیر، واحد مسکونی جدید، مشمول جریمه‌ای معادل مالیات سال اول ماده (۵۴ مکرر) این قانون می‌شود. واحدهای مسکونی دارای جهات امنیتی، مشمول حکم بند (۱) این تبصره هستند.

۷- پس از پایان مهلت خوداظهاری موضوع تبصره (۱) این ماده، دستگاههای اجرایی مکلفند خدمات خود از قبیل افتتاح حساب بانکی و صدور دسته چک، خدمات ناشی از اعمال سیاست‌های حمایتی، یارانه‌ای و کمک‌معمیشتی، تعویض پلاک خودرو، فروش انشعاب آب، برق، تلفن و گاز

طبیعی، ارسال اسناد و مدارک مانند گواهینامه رانندگی، گذرنامه، مدارک خودرو، اخطاریه، ابلاغیه، ثبت نام مدارس در منطقه محل اقامت، استحقاق دریافت خوابگاه دانشجویی و امثال آن را صرفاً با أخذ کد ملی و بر اساس کد پستی یا شرح نشانی یکتای درج شده مربوط به اقامتگاه اصلی آنان در سامانه املاک و اسکان کشور ارائه کنند. همچنین حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از لازم الاجراء شدن این تبصره، کلیه ارائه دهندگان خدمات عمومی از قبیل آب و فاضلاب، برق، گاز و تلفن مکلفند قبوض مصرفی را بر اساس اطلاعات مندرج در سامانه املاک و اسکان کشور، مطابق با کد پستی یا نشانی یکتا و به نام مالک یا بهره‌بردار صادر نمایند.

۸- وزارت نیرو مکلف است تعرفه برق شمارشگر (کتور)هایی که ساکنان آنها در سامانه املاک و اسکان کشور، خوداظهاری نکرده‌اند را با بالاترین پلکان قیمتی محاسبه نماید.

۹- کلیه دستگاههای اجرایی و خدمت‌رسان مکلفند محل اقامت اشخاص حقیقی را با روشی که توسط کارگروه تعامل‌پذیری دولت الکترونیکی مرکز ملی فضای مجازی با استفاده از پایگاه اطلاعات مکان اقامت اشخاص حقیقی سازمان ثبت احوال کشور و سامانه املاک و اسکان کشور تعیین می‌شود، استعلام نمایند و أخذ هرگونه اطلاعات مشابه از اشخاص، تخلف محسوب و متخلف به مراجع انتظامی مربوطه معرفی می‌شود. تبادل اطلاعات موضوع این ماده بین دستگاههای اجرایی، رایگان می‌باشد.

۱۰- ثبت اطلاعات اشخاص به‌عنوان مالک در سامانه املاک و اسکان کشور، حق مالکیت برای اشخاص ایجاد نمی‌کند و مبنای مالکیت جهت استفاده در دستگاههای اجرایی یا محاکم قضائی نیست. مرجع رسیدگی به اعتراض مالک و احد مسکونی نسبت به خالی بودن آن یا عدم امکان انتقال به دلیل رأی قضائی از جمله انحصار وراثت، هیأت حل اختلاف موضوع ماده (۲۴۴) این قانون است. در این موارد، نماینده وزارت راه و شهرسازی مکلف است مستندات سامانه املاک و اسکان کشور را در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی ارائه کند.

۱۱- وزیر راه و شهرسازی مکلف است با همکاری وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و ارتباطات و فناوری اطلاعات آیین‌نامه‌های اجرایی این تبصره شامل تعیین نحوه دسترسی سازمان امور مالیاتی کشور و سایر دستگاهها به سامانه املاک و اسکان کشور، مصادیق خدمات بند (۷) این تبصره، سازوکار شناسایی املاک غیرقابل انتقال موضوع بند (۱۰) این تبصره، تشویق گزارشگری مردمی به میزان حداکثر پنج درصد (۵٪) مالیات متعلقه و سایر آیین‌نامه‌های مرتبط را حداکثر ظرف مدت دوماه پس از لازم‌الاجراء شدن این قانون تهیه و ابلاغ نماید.

وزیر راه و شهرسازی موظف است در سال اول اجرای این تبصره هر دوماه یک‌بار گزارش پیشرفت اجرای آن را به کمیسیون‌های اقتصادی و عمران مجلس شورای اسلامی ارائه نماید. معاون یا مدیران مربوطه در وزارت راه و شهرسازی، سازمان امور مالیاتی کشور و دیگر کارکنان دستگاههای اجرایی که از اجرای این تبصره استنکاف نمایند، به انفصال موقت درجه شش موضوع قانون مجازات اسلامی محکوم می‌شوند.

۲-۲- مالیات بر زمین های بایر

مالیات بر اراضی بایر، یک منبع مالیاتی مربوط به املاک است. البته حکم قانونی آن در قانون مالیات های مستقیم وجود ندارد و در ماده ۱۵ قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن مصوب سال ۱۳۸۷ آمده است.

اراضی بایر با کاربری مسکونی در محدوده شهرهایی که دولت تعیین می کند سالانه مشمول مالیات به نرخ دوازده درصد (۱۲٪) بر مآخذ ارزش معاملاتی می باشد.

در همه مالیات ها پایه ضرب در نرخ مساوی است با مالیات. پایه محاسبه مالیات بر اراضی بایر، ارزش معاملاتی اراضی است که ضرب در نرخ ۱۲ درصد می شود مالیات متعلقه.

مالکان این قبیل اراضی مکلفند مالیات بر اراضی بایر سالانه خود را با تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوط تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک، تسلیم و مالیات متعلق را ظرف همین مدت پرداخت نمایند.

تکته - شهرداری ها موظفند از تاریخ تصویب این قانون ظرف مدت شش ماه، اراضی بایر با کاربری مسکونی مشمول این ماده واقع در محدوده شهرداری خود را شناسایی و مشخصات کامل آن را به حوزه مالیاتی محل اعلام نمایند.

اگر شهرداری ها این گونه اراضی را به سازمان اعلام نکنند، سازمان تکلیفی در جستجوی این املاک و مطالبه مالیات آنها ندارد.

۲-۳- تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۹

بند ت-

۱- در سال ۱۳۹۹ واحدهای مسکونی و انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین موجود در کشور به شرح بندهای زیر مشمول مالیات بر دارایی (سالانه) می شوند:

۱-۱- واحدهای مسکونی (با احتساب عرصه و اعیان) با ارزش روز معادل یکصد میلیارد (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال و بیشتر به نرخهای زیر:

۱-۱-۱- نسبت به مازاد ۱۰۰ میلیارد ریال تا ۱۵۰ میلیارد ریال یک در هزار

۱-۱-۲- نسبت به مازاد ۱۵۰ میلیارد ریال تا ۲۵۰ میلیارد ریال دو در هزار

۱-۱-۳- نسبت به مازاد ۲۵۰ میلیارد ریال تا ۴۰۰ میلیارد ریال سه در هزار

۱-۱-۴- نسبت به مازاد ۴۰۰ میلیارد ریال تا ۶۰۰ میلیارد ریال چهار در هزار

۱-۱-۵- نسبت به مازاد ۶۰۰ میلیارد ریال به بالا پنج در هزار

در محاسبه مالیات موضوع این بند، هر واحد مسکونی یک مستغل محسوب و جداگانه مشمول مالیات می باشد.

۱-۲- انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین دارای شماره انتظامی شخصی، با ارزش هفت میلیارد (۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال و بیشتر بر اساس ارزش روز خودرو با نرخ دودهم درصد (۰/۲٪)

۲- موارد زیر مشمول این مالیات نمی باشند:

۲-۱- واحدهای مسکونی در حال ساخت

۲-۲- واحدهای مسکونی و خودروها در سال تملک

۲-۳- خودروهای متعلق به اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم

۲-۴- خودروهای تولید شده و مونتاژ داخل، پیش از فروش توسط کارخانجات سازنده و مونتاژ کننده

۲-۵- خودروهای وارد شده، پیش از فروش توسط نمایندگان رسمی

۳- وزارتخانه های راه و شهرسازی و صنعت، معدن و تجارت، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و شهرداری ها موظفند امکان دسترسی برخط به اطلاعات مالکیت املاک، و نیروی انتظامی موظف است اطلاعات مورد نیاز سازمان مالیاتی کشور در حوزه اماکن و خودرو را در اختیار این سازمان قرار دهد. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است نسبت به تعیین دارایی های مشمول و ارزش آنها حداکثر تا پایان خردادماه سال ۱۳۹۹ اقدام کند و مراتب را به نحو مقتضی به اطلاع اشخاص مشمول برساند.

۴- کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند مالیات سالانه مربوط به هر یک از واحدهای مسکونی و خودروهای مشمول تحت تملک خود و افراد تحت تکفل را حداکثر تا پایان بهمن ماه سال ۱۳۹۹ پرداخت نمایند. تعویض پلاک خودروها و ثبت نقل و انتقال املاکی که به موجب این بند

برای آنها مالیات وضع گردیده است، قبل از پرداخت بدهی مالیاتی مورد انتقال شامل مالیات بر دارایی، نقل و انتقال قطعی و اجاره ممنوع است. متخلف از حکم این جزء در پرداخت مالیات متعلقه مسؤولیت تضامنی دارد.

۵- اخذ مالیات بر خانه‌های خالی مطابق ماده (۵۴ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم از واحدهای مسکونی مشمول، مانع از اخذ مالیات این بند نیست. آیین‌نامه اجرایی این بند توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) حداکثر تا پایان خردادماه سال ۱۳۹۹ تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

۳- مالیات بر نقل و انتقال املاک

۳-۱- نرخ مالیات نقل و انتقال املاک

مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات در نقل و انتقال قطعی املاک، ارزش معاملاتی بوده و نرخ آن نیز پنج درصد (۵٪) است. مثال: ارزش عرضه و اعیان یک واحد مسکونی به ترتیب ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مالیات نقل و انتقال قطعی ملک مزبور عبارت است از: ارزش معاملاتی کل ملک:

ارزش معاملاتی عرضه
ارزش معاملاتی اعیان

$$1,500,000 + 1,000,000 = 2,500,000$$

مالیات:

$$2,500,000 \times \%5 = 125,000$$

۳-۲- عقود صلح، هبه، معاوضه و محاباتی و نحوه برخورد مالیاتی در هر یک

نقل و انتقال قطعی املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع انجام می‌شود به استثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود. منظور از نقل و انتقال املاک به صورتی غیر از عقد بیع، عقود از قبیل صلح، هبه و معاوضه می‌باشد. چنانچه صلح و هبه بصورت معوض باشد، انتقال دهنده ملک برابر ماده ۵۹ در زمان تعلق منافع، مشمول مالیات خواهد بود. و اگر صلح و هبه بطور بلاعوض باشد، انتقال گیرنده مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی طبق مقررات فصل ششم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم شناخته می‌شود.

۳-۲-۱- معاوضه

در معاوضه، شخص الف ملک خود را به شخص ب می‌دهد و شخص ب ملکش را به شخص الف منتقل می‌کند. در این حالت هر دو طرف مشمول مالیات نقل و انتقال ملک خواهند بود. باز هم مأخذ، ارزش معاملاتی و نرخ ۵٪ خواهد بود.

۳-۲-۲- صلح عمری

در مواردی اتفاق می‌افتد که شخص می‌خواهد ملکی را به شخص دیگری از جمله همسر، فرزند یا شخص ثالث دیگری منتقل کند. ولی می‌خواهد منافعی را تا زمانی که خودش یا شخص دیگری زنده است برای خودش نگهداری کند. مفهوم صلح عمری عبارت است از: «من عین ملک را منتقل می‌کنم، عرصه یا اعیان را منتقل می‌کنم، ولی منافعی را نسبت به طول عمر خودم (یا شخص ثالث) نگهداری می‌کنم». بنابراین در صلح عمری عین منتقل می‌شود ولی منافع برای مالک تا زمانی که خودش یا شخص ثالث زنده است نگهداری می‌شود. زمانی که آن شخص که مبنای عمرش تعیین شده فوت می‌کند منافع هم به ذی‌نفع منتقل می‌شود. در چنین مواردی صلح مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی ملک نخواهد بود و طبق ماده ۱۲۲ قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود و ذی‌نفع زمانی که منافع هم به ایشان منتقل می‌شود نسبت به کل ملک مشمول مالیات اتفاقی خواهد بود.

اگر در معامله صلح عمری، مصالح برای خود حق فسخ قایل و قبل از تعلق منافع به متصالح از حق فسخ خود استفاده نماید، مانند این است که معامله‌ای انجام نشده باشد.

۳-۲-۳- صلح رقبی

تفاوت صلح عمری و رقبی این است که در رقبی مدت تعیین می‌شود، مثلاً می‌گوید: «این ملک را منتقل می‌کنم ولی منافعهش به مدت ۱۰ سال در اختیار خودم واقع شود.» وقتی ۱۰ سال تمام شود منافعهش هم به ذی‌نفع منتقل می‌شود و انتقال‌گیرنده مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌شود. بنابراین در زمان تنظیم اسناد انتقال قطعی عین این نوع املاک مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود و مالیات آن طبق ماده ۱۲۲ زمانی که منافع متعلقه هم به ذی‌نفع منتقل می‌شود یکجا مشمول مالیات اتفاقی خواهد بود.

۳-۳- اجاره به شرط تملیک و مالیات بر نقل و انتقال ملک

مواردی پیش می‌آید که اشخاص برای خرید ملک می‌خواهند از تسهیلات بانکی استفاده کنند و بانک‌ها برای اینکه تضمین مناسب بگیرند و تسهیلات در اختیار این اشخاص بگذارند معمولاً این نوع عقود از طریق اجاره به شرط تملیک انجام می‌شود و ملک به بانک منتقل می‌شود.

مثال: فرض کنید شخصی می‌خواهد از تسهیلات بانکی استفاده کند، به بانک مراجعه می‌کند و اعلام می‌کند که می‌خواهد ملکی را با مشخصات خاصی خریداری کند و برای خرید آن به تسهیلات بانکی نیاز دارد. برای اینکه بانک تضمین کافی برای ارائه تسهیلات داشته باشد، ملک را به اسم بانک منتقل می‌کنند تا زمانی که اقساط وام توسط وام‌گیرنده پرداخت شود. در چنین مواردی یک بار توسط مالک، ملک به بانک منتقل می‌شود، پس از پایان اقساط هم بانک این ملک را به خریدار واقعی منتقل می‌کند. در واقع اینجا دو نقل و انتقال انجام می‌شود، ولی نقل و انتقالی که انجام می‌شود برای اخذ تسهیلات بانکی است.

چنین وضعیتی یک بار مشمول مالیات نقل و انتقال می‌شود. یعنی زمانی که ملک از طرف مالک به بانک منتقل می‌شود یک مالیات نقل و انتقال از آنها اخذ می‌شود که مبنای آن ارزش معاملاتی با نرخ ۵٪ است. زمانی که بانک آن را به خریدار واقعی منتقل می‌کند مجدداً مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود.

۳-۴- فسخ، اقاله و ابطال معامله و نحوه محاسبه مالیات نقل و انتقال

مواردی پیش می‌آید که معامله قطعی ملک انجام و سند تنظیم شده است، ولی به دلایل مختلف این سند قطعی اقاله، فسخ یا ابطال می‌شود.

◀ **اقاله:** زمانی است که فسخ معامله با رضایت دو طرف معامله انجام می‌شود. یعنی خریدار و فروشنده با هم توافق می‌کنند که معامله‌ای را که انجام داده‌اند فسخ کنند.

◀ **فسخ:** بر مبنای اختیاراتی که در معامله دیده شده یا اختیاراتی که در قانون مدنی پیش‌بینی شده، خيارات مختلفی در قانون مدنی برای معاملات پیش‌بینی شده است و معامله می‌تواند فسخ شود.

◀ **ابطال:** ممکن است سند تنظیمی توسط مراجع قضایی ابطال شود.

در چنین مواردی از نظر مالیاتی چه برخوردی می‌شود؟

فسخ معاملات قطعی املاک بر اساس حکم مراجع قضایی به طور کلی و اقاله یا فسخ معاملات قطعی املاک در سایر موارد تا شش ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جدید مشمول مالیات موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مالیات‌های مستقیم نخواهد بود.

مثال: فرض کنید امروز ملکی را معامله و مالیات نقل و انتقال آن را به مبلغ ۱۰ میلیون تومان پرداخت کرده‌ایم. پس از مدتی معامله را فسخ یا اقاله کردیم یا توسط مراجع قضایی ابطال شده است. حال حکم مالیات پرداختی چه می‌شود؟

• به طور کلی اگر ابطال معامله توسط مراجع قضایی انجام شود، مدت زمان مطرح نیست. فرض کنید بعد از دو سال از انجام معامله، دادگاه معامله را ابطال می‌کند. ابطال معامله که به نوعی برگشت مالکیت به مالک اولیه است مشمول مالیات نقل و انتقال جدید نخواهد بود. ولی مالیاتی که قبلاً بابت نقل و انتقال ملک پرداخت کرده بودند قابل استرداد نمی‌شود.

• در سایر موارد یعنی اقاله یا فسخ بر اساس اختیاراتی که در سند پیش‌بینی شده یا بر اساس اختیاراتی که در قانون پیش‌بینی شده، اگر تا ۶ ماه از تاریخ انجام معامله اتفاق افتاده باشد، مشمول مالیات نقل و انتقال جدید نخواهد بود اما اگر بعد از ۶ ماه اتفاق بیفتد، آن فسخ و اقاله هم مشمول مالیات نقل و انتقال جدید خواهد بود. مالیات قبلی هم در تمامی موارد به جای خود خواهد بود و قابل استرداد نیست.

۳-۵- استرداد مالیات نقل و انتقال در صورت عدم تنظیم سند

مواردی پیش می‌آید که خریدار و فروشنده به دفاتر اسناد رسمی مراجعه کرده و برای انجام معامله اعلام می‌کنند. مالیات نقل و انتقال آن در اداره مالیاتی پرداخت می‌شود ولی نهایتاً منجر به انجام معامله نمی‌شود و به دلایلی تنظیم سند انجام نمی‌شود. در چنین مواردی دفترخانه ذی‌ربط

که مقام صلاحیت‌دار آن سردفتر اسناد رسمی است، اگر عدم انجام معامله را گواهی کند و این گواهی را مؤدی به اداره امور مالیاتی ارائه کند، مالیاتی که از این بابت اخذ شده ظرف ۱۵ روز از تاریخ اعلام دفترخانه اسناد رسمی باید به مؤدی ذی‌ربط از محل وصولی‌های جاری مسترد شود. اما اگر سند تنظیم شود مالیات قابل استرداد نخواهد بود.

استرداد مالیات طبق قوانین مالیات‌های مستقیم از محل وصولی‌های جاری انجام می‌شود و این استرداد شامل مالیات‌هایی از جمله حق واگذاری محل و درآمد اتفاقی هم خواهد بود. اگر این انتقال مشمول حق واگذاری محل (سرقفلی) بوده و یا مشمول درآمد اتفاقی بوده باشد این مالیات ها هم قابل استرداد است. توجه شود که جهت استرداد مالیات، تأیید دفاتر اسناد رسمی مربوط الزامی می‌باشد و اداره امور مالیاتی نیز مکلف است ظرف پانزده روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شده را مسترد نماید.

۳-۶- مالیات املاک اوقافی

مستأجرین املاک اوقافی اعم از اینکه اعیان مستحدثه داشته باشند یا نه، نسبت به عرصه مشمول مقررات مالیات بر درآمد املاک خواهند بود. معمولاً برای املاکی که مالکیت آن با اوقاف است اجاره‌نامه‌های بلندمدت تنظیم می‌شود و در این مدت مستأجر می‌تواند در عرصه، مستحدثات و اعیانی ایجاد کند و نسبت به اعیانی حتی سند ثبتی دریافت نماید.

نکته در محاسبه مالیات این گونه مؤدیان تاریخ اجاره به جای تاریخ تملک منظور خواهد شد.

نکته در مواردی که ملک توسط مستأجر واگذار می‌شود. حکم فوق مانع اجرای تبصره (۷) ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم نخواهد بود.

۳-۷- معافیت‌های مالیاتی مالیات بر نقل و انتقال املاک

۳-۷-۱- نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل آمده و یا خواهد آمد

نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل آمده و یا خواهد آمد مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود. این مورد عملاً از موضوعیت خارج شده و خیلی از مصادیق اجرایی آن وجود ندارد. ولی اگر در موارد خاصی هم در اجرای قانون اصلاحات ارضی، ملکی بخواهد منتقل شود مشمول مالیات نقل و انتقال ملک نخواهد بود.

۳-۷-۲- نقل و انتقال واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها

در خصوص نقل و انتقال واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها، لازم بذکر است که کلیه شرکت‌های تعاونی مسکن اعم از کارگری، کارمندی، محلی و ... را شامل می‌گردد و نکته مهم دیگر انتقال واحدهای مسکونی بوده که صرفاً به اعضای آن تعاونی‌ها واگذار می‌گردد. بنابراین در مورد انتقال واحدهای غیرمسکونی (تجاری، اداری و ...) و یا انتقال واحدهای مسکونی به غیر اعضای حسب مورد مشمول مالیات بر درآمد املاک خواهد بود.

توجه شود که شرکت‌های تعاونی مسکن یعنی شرکت‌های تعاونی که طبق قانون شرکت‌های تعاونی سال ۵۰ یا قانون بخش تعاون مصوب سال ۱۳۷۰ تنظیم شده و صرفاً واحدهای مسکونی را به اعضا منتقل می‌کنند. مفهوم مخالف آن این است که اگر واحدهای مسکونی به غیر اعضا واگذار شود مشمول مالیات نقل و انتقال ملک می‌شود.

نکته دیگر اینکه اگر واحدهای تجاری داشته باشد و بخواهد آنها را منتقل کند مشمول مالیات نقل و انتقال ملک خواهند بود. البته شرکت‌های تعاونی مسکن اعم از تمام شرکت‌های تعاونی که با عنوان مسکن فعالیت می‌کنند و اساس‌نامه آنها به تأیید وزارت تعاون سابق (وزارت تعاون و رفاه فعلی) رسیده است می‌توانند از مالیات بر نقل و انتقال ملک کلاً معاف شوند. یعنی شرکت‌های تعاونی مختص تعاونی‌های کارمندی و کارگری نیست بلکه تمام شرکت‌های تعاونی مسکن نسبت به واحدهای مسکونی که به اعضای آن منتقل می‌کنند مشمول مالیات نقل و انتقال ملک نخواهند بود.

۳-۷-۳- املاکی که برای ایجاد یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه به تملک وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های

دولتی یا شهرداری‌ها درمی‌آید

هرگونه مال یا وجوهی که از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه‌آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی آب و نفت و

گاز، حفر نهر و نظایر آنها به مالک یا صاحب حق تعلق می‌گیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته می‌شود از مالیات نقل و انتقال موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک معاف خواهد بود.

پس وضعیت زیر مشمول مالیات نقل و انتقال ملک یا حتی مشمول مالیات حق واگذاری محل یا سرقفلی نخواهد بود:

- برای ایجاد مناطق نظامی یا مرافق عامه باشد، (یعنی تأسیساتی که ایجاد می‌شود تمام مردم بتوانند از منافع آن استفاده کنند. مثل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی آب، نفت، گاز، حفر چاه نفت و نظایر آنها که به مالک یا صاحب حق تعلق می‌گیرد)؛

طبق تفسیر قانونی مورخ ۱۳۷۰/۸/۲۹ مجلس شورای اسلامی، عبارت هرگونه مال یا وجوه مذکور در حکم فوق، عام و شامل حق واگذاری محل نیز می‌باشد. این یکی از معافیت‌های مهمی است که در قانون برای انتقال املاک پیش‌بینی شده است.

۳-۷-۴- املاک در فهرست آثار ملی ایران در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور

معافیت بعدی مربوط به املاکی است که به عنوان املاک میراث فرهنگی محسوب می‌شود و سازمان میراث فرهنگی می‌خواهد اینها را خریداری کند. در چنین مواردی هم نقل و انتقال ملک که طبق قوانین مربوطه ملک در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده باشد، در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل نقل و انتقال قطعی متعلق، مشمول مالیات نخواهد بود^{۳۷}. بنابراین دو شرط خیلی مهم وجود دارد:

۱. ملک باید در فهرست آثار ملی ایران به ثبت برسد.

۲. انتقال‌گیرنده سازمان میراث فرهنگی کشور باشد.

در چنین حالتی این انتقال مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود. در سایر موارد که مالکیت دست اشخاص باقی بماند نسبت به ۵۰٪ مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک از معافیت مالیاتی برخوردار خواهند شد. فرض کنید مالکیت دست مالک باقی می‌ماند ولی ملک را به سازمان میراث فرهنگی اجاره می‌دهد. در چنین مواردی از ۵۰٪ مالیات متعلقه معاف خواهد بود. همچنین هرگونه وجه یا مالی که از طرف اشخاص مذکور بابت تملک املاک یا حقوق واقع در مجمع طرح‌های نوسازی و بازسازی محلات قدیمی و بافت‌های فرسوده شهرها به مالکین یا صاحبان حق تعلق می‌گیرد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است. این هم یکی از مواردی است که برای حمایت از ساخت و ساز در بافت‌های فرسوده پیش‌بینی شده است.

۳-۷-۵- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شهرداری‌ها، بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف

حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری

وزارت‌خانه‌ها، مؤسسات دولتی و دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تعیین می‌شود، شهرداری‌ها، بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام (ره) و مقام معظم رهبری از مالیات نقل و انتقال ملک معاف هستند. اسناد قانونی در اینگونه موارد ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم است. طبق ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص زیر از پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون معافند یا مشمول پرداخت مالیات‌های این قانون نیستند:

- وزارت‌خانه‌ها، مؤسسات دولتی، دستگاه‌هایی که بودجه آنها توسط دولت تعیین می‌شود، شهرداری‌ها، بنیادها و نهادهایی که دارای مجوز معافیت هستند (ده بنیاد و نهاد بشرح زیر).

این نقل و انتقال قطعی ملک مشمول تبصره ۲ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌شود. چون در این تبصره تصریح شده است که اگر این اشخاص فعالیت اقتصادی انجام دهند فعالیت اقتصادی آنها مشمول مالیات خواهد بود. چون نقل و انتقال قطعی ملک و حتی اجاره ملک فعالیت اقتصادی محسوب نمی‌شود، بر این اساس اشخاص موضوع ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم کلاً مشمول مالیات نقل و انتقال ملک و حتی مالیات اجاره ملک هم نخواهند بود. این ۱۰ نهاد به شرح ذیل است:

۱- بنیاد شهید و امور ایثارگران انقلاب اسلامی

^{۳۷} - ماده ۷۰ ق.م.م. اصلاحی مصوب ۱۳۹۴

- ۲- کمیته امداد امام خمینی (ره)
- ۳- سازمان تبلیغات اسلامی
- ۴- دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم
- ۵- بنیاد مسکن انقلاب اسلامی
- ۶- بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی
- ۷- ستاد اجرایی فرمان امام (ره)
- ۸- مرکز خدمات حوزه‌های علمیه
- ۹- مؤسسه پژوهشی فرهنگی انقلاب اسلامی
- ۱۰- جامعه المصطفی (ص) العالمیه

این ۱۰ بنیاد و نهاد که بعضی از آنها ادغام شده‌اند، مجوز معافیت مالیاتی از طرف حضرت امام (ره) یا مقام معظم رهبری برای آنها داده شده و از مالیات نقل و انتقال ملک کلاً معاف خواهند بود.

۴- مالیات بر درآمد ساخت و فروش

۴-۱- مقدمه مالیات بر درآمد ساخت و فروش

درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود.

۱. بر مبنای مجوز صادره توسط مراجع ذی‌ربط اگر پروانه‌ها و مجوزهای ساخت تا آخر سال ۹۴ صادر شده باشند و انتقال آنها از ۹۵/۱/۱ به بعد اتفاق بیفتد فقط مشمول مالیات موضوع ماده ۵۹ خواهند بود. اگر ملک مسکونی باشد ارزش معاملاتی ضرب در ۵٪ و اگر حق واگذاری محل (سرقفلی) هم داشته باشند مبلغ مورد معامله ضرب در ۲٪ خواهد شد.

۲. مبحث مهمی که مشمول مقررات ماده ۷۷ جدید خواهد بود شامل ساختمان‌هایی است که پروانه ساخت آنها از ۹۵/۱/۱ به بعد صادر شده باشند. این نوع ساخت و سازها مشمول مالیات بر سود خواهند بود. اگر سازنده شخص حقیقی باشد، مؤدی بخش مشاغل محسوب می‌شود که حسب مورد جزء گروه ۱، ۲ یا ۳ واقع می‌شود و تکالیفش را بر مبنای آیین‌نامه ماده ۹۵ باید انجام دهد. اگر اشخاص حقوقی هم باشند حسب مورد، مشمول مالیات بر درآمد طبق مقررات ماده ۱۰۵ خواهند بود. بنابراین ساخت و ساز در قانون جدید با عنوان شغل برای اشخاص حقیقی و به عنوان بخشی از جمع درآمد اشخاص حقوقی طبق ماده ۱۰۵ مشمول مالیات خواهد بود. حال نحوه ثبت و شناسایی اینها هم طبق استاندارد حسابداری در استاندارد شماره ۲۹ مشخص شده است؛ مؤدیان الزام دارند بر مبنای استاندارد، درآمدها و هزینه‌هایشان را شناسایی کرده و نسبت به سود و زیان اظهارنامه تسلیم و مالیات را پرداخت کنند.

مالیات ساخت و ساز طبق ماده ۷۷ صرفاً برای شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت است. به نوعی می‌توان گفت شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت، مشمول مالیات ساخت و ساز و فروش ساختمان نخواهند بود. در مورد اشخاص حقوقی مدتی مشخص نشده است. ولی در مورد اشخاص حقیقی اگر بیش از ۳ سال از صدور پایان کارشان گذشته باشد و ملک را انتقال ندهند بعد از ۳ سال مشمول مالیات ساخت و ساز اشخاص حقیقی نخواهند بود.

شهرداری‌ها موظفند همزمان با صدور پروانه ساخت و همچنین در هنگام صدور پایان کار مراتب را به منظور تشکیل پرونده مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌گردد، گزارش کنند.

۴-۲- مالیات علی‌الحساب

طبق ماده ۷۷، زمانی که شخصی یک مجتمع مسکونی ۵۰ واحدی ساخته و در طی سال می‌خواهد این واحدها را منتقل کند، چون فعلاً آخر دوره مالی نبوده و میزان سود و زیانش مشخص نشده، در قانون یک مالیات علی‌الحساب به مآخذ ارزش معاملاتی عرصه و اعیان واحد مورد واگذاری و با نرخ ۱۰٪ پیش‌بینی شده است. اداره مالیاتی این مالیات علی‌الحساب را دریافت و گواهی ماده ۱۸۷ را صادر می‌کند. با این گواهی مالیات، تنظیم سند انجام می‌شود و مالیات سود و زیان بر مبنای اظهارنامه تسلیمی و رسیدگی اداره امور مالیاتی در سال بعد انجام می‌شود و این مالیات‌های پرداختی هم به عنوان مالیات علی‌الحساب مؤدی محسوب خواهند شد. ممکن است مالیات علی‌الحساب پرداختی کمتر باشد که در

این صورت مابه‌التفاوت آن دریافت می‌شود. حتی ممکن است این علی‌الحساب بیشتر از مالیات قطعی مؤدی باشد، در چنین مواردی هم مازاد پرداختی قابل استرداد خواهد بود.

۴-۳- زیان حاصل از ساخت و فروش

بحث بعدی زیان حاصل از ساخت و فروش است. چون ممکن است در این فعالیت هم مثل بعضی از فعالیت‌ها مؤدی در یک سال زیان داشته باشد. زیان طبق بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم طبق مقررات مربوطه، قابل استهلاک از درآمدهای مشمول مالیات ابرازی سال بعد یا سال‌های بعد خواهد بود. پس این یک قاعده عمومی است که اگر شرکت یا شخص حقیقی در این فعالیت یک سال زیان داشته باشد می‌تواند زیانش را طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول مستهلک کند.

ولی اینجا یک استثنا وجود دارد. در مورد اشخاص حقیقی، زیان حاصل از ساخت و فروش ساختمان که بیش از ۳ سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن گذشته و مشمول مالیات نشده باشد، مشمول مالیات ساخت و ساز نخواهد بود. در نتیجه زیانی هم که در این دوره برای محقق شود قابل قبول نخواهد بود. پس این یک استثنا به قاعده عمومی است. زیان حاصل از ساخت و ساز به طور کلی قابل قبول است و استثنا در مورد اشخاص حقیقی است که مشمول مالیات ساخت و ساز نمی‌شوند. علی‌القاعده در شهرهایی که زیر یکصد هزار نفر جمعیت دارند و مشمول مالیات ساخت و ساز به طور کلی نمی‌شوند زیان حاصل از ساخت و ساز در چنین شهرهایی هم قابل قبول نخواهد بود.

۴-۴- ساخت اماکن تجاری

مواردی وجود دارد که مؤدی اقدام به ساخت ساختمان نموده و این ساختمان شامل اماکن تجاری بوده و مشمول حق واگذاری محل است. در چنین مواردی مجدداً برای اینها مالیات حق واگذاری محل محاسبه نمی‌شود.

فرض کنید یک مؤدی یک مجتمع مسکونی ساخته است و ۲۰ مغازه دارد. در واقع بر اساس استانداردهای حسابداری، کل سود مؤدی حاصل از فروش واحدهای مسکونی و واحدهای تجاری شناسایی می‌شود و بر مبنای نرخ‌های مقرر مشمول مالیات خواهد بود. بنابراین در چنین مواردی اولاً مالیات حق واگذاری محل مجدد وصول نخواهد شد و سود حاصل از حق واگذاری محل هم به عنوان سود مشمول مالیات اشخاص شناسایی شده و حسب مورد در شرکت‌ها مشمول نرخ ۲۵٪ و در مورد اشخاص حقیقی مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ خواهد بود. در صورت عدم شمول مالیات ساخت و فروش در مورد اشخاص حقیقی، انتقال حق واگذاری محل، مشمول مالیات موضوع ماده (۵۹) قانون خواهد بود.

۴-۵- مشارکت در ساخت و ساز

یکی از موضوعاتی که در ساخت و ساز اتفاق می‌افتد بحث مشارکت‌ها در ساخت و ساز است. به خصوص در بخش اشخاص حقیقی بسیار اتفاق می‌افتد که عرصه توسط مالک تأمین شده و ساخت و ساز توسط شخص دیگری تأمین می‌شود و طبق قرارداد مشارکت، سهمی برای هر کدام تعیین می‌شود. سال‌ها یکی از مشکلات مالیات این بوده که زمان نقل و انتقال، اینها به عنوان مالک و گاهی به عنوان پیمانکار تلقی می‌شده‌اند.

در آیین‌نامه ماده ۷۷ این مشکل به خوبی دیده شده و اگر مؤدی احکام مربوط به قانون ثبت را رعایت کند علی‌القاعده درآمد مشمول مالیات هر شریک بر مبنای سهم تعیین شده در مشارکت، در ساخت و ساز تعیین خواهد شد. ولی شرط این است که این قرارداد مشارکت با رعایت قوانین ثبتی در اداره ثبت، به ثبت رسیده باشد. در قوانین ثبتی هم پیش‌بینی شده که در نقاطی که اداره ثبت اسناد و املاک یا دفاتر اسناد رسمی موجود بوده و وزارت عدلیه مقتضی بداند، ثبت اسناد ذیل اجباری است؛ مشارکت هم جزو همین موارد می‌باشد:

- کلیه عقود،
- معاملات راجع به عین یا منافع اموال غیر منقول که در دفتر املاک ثبت نشده باشد،
- صلح‌نامه،
- هبه‌نامه،
- شرکت‌نامه.

بنابراین طبق قانون ثبت، شرکت‌نامه هم جزء عقود است که الزام به ثبت دارد. در آیین‌نامه ماده ۷۷ هم با توجه به قانون ثبت، در صورتی که این مشارکت‌ها در اداره ثبت و دفاتر اسناد رسمی به ثبت رسیده باشد، درآمد سهم هر شریک بر مبنای سهمی که در مشارکت دیده شده محاسبه خواهد شد.

۴-۶- اسناد مشاعی

در اسناد مشاعی هم هر یک از اشخاص نسبت به سهم خود مالک شناخته می‌شوند. فرض کنید یک زمین با نسبت‌های مختلف، مثلاً ۱ دانگ، ۲ دانگ و ۳ دانگ متعلق به سه نفر است. در چنین مواردی اگر اسناد و مدارکی بر خلاف این نوع مالکیت وجود نداشته باشد ساخت و سازی که روی این زمین انجام می‌شود بر مبنای مالکیت اسناد مشاعی اشخاص تعیین می‌شود. یعنی یک ششم درآمد مشمول مالیات مربوط به شخصی است که ۱ دانگ دارد. دو ششم مربوط به شخصی است که ۲ دانگ از زمین را دارد و بقیه مربوط به شخصی است که ۳ دانگ مالکیت در اختیار او شناخته می‌شود.

تنظیم سند به نام هر شریک به نسبت مذکور در شرکت‌نامه نقل و انتقال تلقی نمی‌شود. وقتی شرکت‌نامه در اداره ثبت اسناد یا دفاتر اسناد رسمی تنظیم شود زمانی که تنظیم سند به نام هر شریک اتفاق می‌افتد مشمول مالیات نقل و انتقال نمی‌شود. یعنی انتقالی انجام نمی‌شود.

۴-۷- ارزش عرصه

یکی از احکام خیلی مهم که در ماده ۷۷ دیده شده بحث ارزش عرصه است. چون ارزش عرصه شاید در بعضی موارد بیش از ۵۰٪ یا ۷۰٪ بهای تمام شده ساختمان را تشکیل می‌دهد، بنابراین در محاسبه بهای تمام شده و سود و به تبع آن درآمد مشمول مالیات خیلی مهم است. برای محاسبه ارزش عرصه در آیین‌نامه، بندی که پیش‌بینی شده ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک است که توسط کمیسیون تقویم املاک تعیین شده است.

کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم، قیمت روز املاک را تعیین می‌کند و بعد بر اساس نسبت‌هایی که در ماده ۶۴ پیش‌بینی شده، سال ۹۵ دو درصد، ۹۶ چهار درصد، ۹۷ شش درصد، هر سال دو واحد اضافه می‌شود و نهایتاً به ۲۰ درصد می‌رسد. پس مبنایی که برای تعیین ارزش معاملاتی توسط کمیسیون تعیین شده عبارت است از: «ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک همان ارزشی که توسط کمیسیون تعیین شده یا ارزش خرید و فروش یا ارزش خرید عرصه هر کدام بیشتر باشد در محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات منظور خواهد شد.» در اینجا دو مبنای قرار داده است:

۱. ارزش روز زمین ملک مورد معامله در تاریخ معامله بر مبنای ارزش روز تعیین شده توسط کمیسیون ارزش معاملاتی. ۲. مبلغ خرید.

هر کدام بیشتر باشد در محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات منظور خواهد شد.

۵- مالیات بر حق واگذاری محل (سرقفلی)

یکی از منابعی که در فصل مالیات بر درآمد املاک پیش‌بینی شده است مالیات بر حق واگذاری محل است. حق واگذاری محل در ماده ۵۹ تعریف شده است و شامل ۳ موضوع است:

۱. حق کسب و پیشه

۲. حق تصرف محل

۳. حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل

سوال: آیا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل شامل زمین نیز می‌شود؟

پاسخ:

مطابق مفاد بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۴۶ ص مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص نحوه مطالبه مالیات حق واگذاری محل اراضی دارای کاربری‌های مختلف:

حق واگذاری محل مستلزم وجود حقوق به رسمیت شناخته شده از سوی مراجع ذیصلاح قانونی می‌باشد که در عرف رایج نیز متضمن مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه و اعیان برای صاحب حق است. مثلاً شهرداری این را تأیید کند که این زمین دارای موقعیت تجاری است. بنابراین:

الف_ اراضی بایر و یا دارای کاربری مسکونی، فارغ از محل استقرار در موقعیت‌های مختلف اعم از تجاری، صنعتی و اداری و ... بطور کلی مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

ب_ سایر اراضی دارای کاربری‌های مختلف از جمله تجاری (با تأیید مراجع ذیصلاح قانونی) فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحقات در محل، در صورت احراز، وجود مازاد نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، ملک مذکور مشمول مالیات حق واگذاری محل موضوع قسمت اخیر ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند.

موضوعی که بیشتر باید رعایت شود بحث قیمت مورد معامله است، یعنی مأمورین مالیاتی ذی‌ربط باید بررسی کنند که مبلغ واقعی مورد معامله این زمین چقدر بوده و بعد قیمت زمین را با حالتی که موقعیت تجاری یا کاربری تجاری نداشته باشد مقایسه کنند. اگر مابه‌التفاوتی داشته باشد تحت عنوان حق واگذاری محل مشمول مالیات می‌شود.

در عین حال و متعاقباً، مطابق دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری کشور (مبتنی بر ابطال بخشنامه ۱۴۶/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور) تصریح شده است:

براساس ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم: «نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد.» و طبق تبصره ۲ همین ماده: «حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل.» با توجه به اینکه براساس حکم مقرر در تبصره فوق، حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری‌های تجاری می‌باشد، بخشنامه مورد شکایت که براساس آن، سایر اراضی دارای کاربری‌های مختلف نیز با تأیید مراجع ذی صلاح قانونی فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحقات در محل، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل اعلام شده‌اند، مغایر با تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم است و مستند به حکم بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

۵-۱- نحوه رسیدگی و محاسبه و تعیین مالیات حق واگذاری محل

مأخذی که مشمول مالیات واقع می‌شود وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق خواهد بود و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحب حق مشمول مالیات می‌باشد.

مطابق حکم ماده ۵۹، مأموران مالیات اجازه تقویم یا برآورد حق واگذاری محل را ندارند و صرفاً مکلفند بر اساس اسناد و مدارک و تحقیقات مبلغ واقعی مورد معامله را احراز نمایند.

مأموران مالیاتی می‌توانند از طریق تحقیقات، استعلام و به طرق مختلف، وجوه رد و بدل شده یا ثمن معامله را به دست بیاورند و بر مبنای آن پایه مالیاتی را تعیین کنند. بنابراین قانون اجازه برآورد و تقویم را به مأموران مالیاتی در مورد حق واگذاری محل تجویز ننموده و صرفاً باید به دنبال پیدا کردن مبلغ واقعی مورد معامله باشند.

مثال: مأخذ محاسبه حق واگذاری محل برای احتساب مالیات انتقال حق واگذاری محل عبارت است از:

الف) مبلغ مندرج در مبایعه‌نامه

ب) مبلغ مندرج در سند رسمی

ج) وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق

د) مبلغ تقریبی اداره امور مالیاتی

پاسخ- گزینه ج صحیح می‌باشد.

۵-۲- انتقال ملک توأم با حق واگذاری محل

یکی از موارد مهمی که گاهی پیش می‌آید و در برآورد قیمت آن مشکل ایجاد می‌شود، بحث انتقال حق واگذاری محل توأم با انتقال ملک است. اگر حق واگذاری محل به صورت مجزا انجام شود، طبق روشی که توضیح دادیم وجوه دریافتی مالک ضربدر ۲٪ می‌شود. ولی گاهی حالتی پیش می‌آید که هم حق واگذاری منتقل می‌شود و هم ملک.

مثال: فرض کنید یک ساختمان که سه واحد مسکونی و دو مغازه دارد یکجا معامله می‌شود و در قرارداد مبیعه‌نامه‌اش ارزش حق واگذاری محل با بقیه قسمت‌های مسکونی تفکیک نشده است. در اینجا وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق بابت حق واگذاری محل مشخص نشده است. در بخشنامه‌های متعدد به خصوص بخشنامه ۱۳۵۳۰ نحوه محاسبه مبالغ کاملاً مشخص شده است. در چنین مواردی مأمور مالیاتی باید ارزش ساختمان را به صرف اینکه کلاً مسکونی باشد برآورد کند. یعنی فرض می‌کنیم این ساختمان دارای ۲ باب مغازه نباشد. این مبلغ را بر مبنای املاک مشابه و تحقیقات به عمل آمده برآورد می‌کنیم و مبلغ فروش واقعی را به دست می‌آوریم. مابه‌التفاوت این دو مبلغ می‌شود ارزش حق واگذاری محل.

فرض کنید ساختمان را به مبلغ ۱۰ میلیارد تومان فروخته‌ایم. طبق تحقیقات به عمل آمده بر اساس املاک مشابه، ارزش این ساختمان بر اساس فقدان دو مغازه ۷ میلیارد تومان بوده است. آن ۳ میلیارد تومان مابه‌التفاوت می‌شود ارزش حق واگذاری محل که بر مبنای نرخ مربوطه ۲٪ مشمول مالیات می‌شود. بنابراین در مورد واگذاری‌هایی که سرقتی با ملک یکجا منتقل می‌شود از این فرمول ساده استفاده کرده و مابه‌التفاوت آن را به عنوان مأخذ مشمول مالیات قرار می‌دهیم.

مأخذ حق واگذاری محل (در حالت انتقال ملک توأم با حق واگذاری محل) = کل مبلغ معامله منهای بهای تقویمی بر مبنای بهای روز مسکونی

مالیات = نرخ × مأخذ

مالیات حق واگذاری محل در سال ۱۳۹۵ = ۳۰٪ × ده برابر ارزش معاملاتی محل

۵-۳- عدم دریافت وجه بابت حق واگذاری محل کسب و کار و تجارت

در مواردی که بابت حق واگذاری محل کسب و کار و تجارت وجهی بابت حق واگذاری محل دریافت نمی‌شود، باید موضوع واگذاری دقیقاً مورد بررسی واقع و با توجه به وضعیت خاص عقد فی‌مابین اقدام لازم به عمل آید.

اگر فی‌المثل بنا به جهات مربوط به عرف محل یا عقاید مذهبی متعاملین دریافت حق واگذاری محل موضوعیت نداشته باشد، از لحاظ مالیاتی نیز بایستی موضوع را پذیرفت و در نتیجه مالیاتی قابل مطالبه نمی‌باشد.

و یا از آنجا که میزان مال‌الاجاره با مبلغ حق واگذاری محل نسبت معکوس دارد، چنانچه در مقابل عدم دریافت حق واگذاری محل، مال‌الاجاره بیشتری نسبت به املاک مشابه بین طرفین تعیین شده باشد، در این صورت نیز مطالبه مالیات حق واگذاری محل منتفی خواهد بود.

مطلبی مهم که مأموران مالیاتی باید مدنظر قرار دهند این است که همه اجاره‌های اماکن تجاری لزوماً مشمول حق واگذاری محل نیستند. چون طبق عرفی که در بعضی از نقاط کشور حاکم است یا بر اساس عقاید مذهبی، سرقتی یا حق واگذاری محل در آن نقاط رایج نیست، یا در مواردی سرقتی با اجاره محل رابطه معکوسی دارد، یعنی هرچقدر مبلغ اجاره محل بالاتر رود مبلغ سرقتی پایین می‌آید. بنابراین باید توجه شود در نقاطی از کشور که کلاً حق سرقتی یا حق واگذاری محل رایج نیست، علی‌القاعده اجاره اماکن تجاری مشمول حق واگذاری محل نخواهد بود یا صرفاً به جاهای مشابه نباید اتکا کنند، بلکه مأخذ، وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق است. چون دو مغازه مشابه ممکن است حق واگذاری محل متفاوتی داشته باشند.

فرض کنید اجاره یکی از مغازه‌ها ۱۰۰ هزار تومان و دیگری یک میلیون تومان تعیین شود. مغازه‌ای که اجاره‌اش بالاتر تعیین شده است مطمئناً حق واگذاری محلش پایین خواهد بود. بنابراین در تعیین مأخذ و مبنای ارزش حق واگذاری محل، این دو موضوع باید حتماً رعایت شود.

- در نقاطی از کشور که رایج نیست نباید اخذ شود.
- در بعضی جاها فقط اجاره است یعنی مغازه را به اجاره واگذار می‌کنند و حق واگذاری محل یا سرقفلی دریافت نمی‌شود.
- در بعضی از موارد مبلغ اجاره چون بالاست مبلغ حق واگذاری محل رقمش با مغازه‌های مشابه ممکن است متفاوت باشد

۵-۴- تکالیف مؤدیان در خصوص حق واگذاری محل

اگر این انتقال در دفاتر اسناد رسمی انجام شود چه توسط اشخاص حقوقی و چه توسط اشخاص حقیقی، نیازی به تسلیم اظهارنامه جداگانه ندارد. فرم‌هایی که در واحدهای مالیاتی تکمیل می‌کند به منزله تسلیم اظهارنامه است و نیازی به تسلیم اظهارنامه مجدد نخواهد بود. پس در مورد نخست که حق واگذاری محل در دفاتر اسناد رسمی منتقل می‌شود، نیازی به تسلیم اظهارنامه نخواهد داشت. موارد دوم زمانی است که این انتقال در دفاتر اسناد رسمی انجام نمی‌شود.

۵-۴-۱- اشخاص حقوقی

در موارد انتقال در دفاتر اسناد رسمی، تکلیفی به تسلیم اظهارنامه جداگانه نداشته و درآمد حاصل از حق واگذاری محل در اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۰ ابراز می‌گردد و مهلت پرداخت مالیات در مواردی که معامله بموجب اسناد رسمی انجام می‌گیرد، تا تاریخ تنظیم سند و در سایر موارد انجام انتقال، انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه ملاک خواهد بود.

۵-۴-۲- اشخاص حقیقی

مؤدی مکلف است تا ۳۰ روز از تاریخ انجام معامله، اظهارنامه مالیاتی تسلیم و مالیات متعلقه را به اداره مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت کند.

۵-۵- مرور زمان مالیات حق واگذاری محل

مرور زمان مالیات بر درآمد در مورد هر منبع که در موعد مقرر قانونی اظهارنامه مالیاتی تسلیم شده، یکسال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه و در مواردی که مؤدی اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نبوده یا از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده است پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد. بنابراین:

۵-۵-۱- اشخاص حقوقی:

پنج سال از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه در موضوع ماده ۱۱۰ ق.م.م. در صورت عدم تسلیم اظهارنامه و یکسال در صورت تسلیم اظهارنامه.

۵-۵-۲- اشخاص حقیقی:

- تنظیم سند رسمی: پنج سال از تاریخ تنظیم سند رسمی.

- در سایر موارد:

○ در صورت تسلیم اظهارنامه: یکسال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه.

○ عدم تسلیم اظهارنامه: پنج سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه.

۵-۶- معافیت‌های مالیات حق واگذاری محل و عدم شمول

۵-۶-۱- اشخاص موضوع ماده ۲ و عدم شمول مالیات حق واگذاری محل

اشخاص موضوع ماده ۲ مشمول پرداخت مالیات حق واگذاری محل بطور کلی نمی‌باشند. این اشخاص شامل

- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی،

- دستگاه‌هایی که بودجه آنها بوسیله دولت تأمین می‌شود،

- شهرداری‌ها،

- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز فعالیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری^{۳۸} که پیشتر نیز نام بردیم:

- ۱- بنیاد شهید و امور ایثارگران انقلاب اسلامی
- ۲- کمیته امداد امام خمینی (ره)
- ۳- سازمان تبلیغات اسلامی
- ۴- دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم
- ۵- بنیاد مسکن انقلاب اسلامی
- ۶- بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی
- ۷- ستاد اجرایی فرمان امام (ره)
- ۸- مرکز خدمات حوزه‌های علمیه
- ۹- مؤسسه پژوهشی فرهنگی انقلاب اسلامی
- ۱۰- جامعه المصطفی (ص) العالمیه

۵-۶-۲- موضوع ماده ۷۰ و عدم شمول مالیات حق واگذاری محل

۱- هرگونه مال یا وجوهی که از طرف وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداریها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها به مالک حق واگذاری محل تعلق می‌گیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته می‌شود از مالیات حق واگذاری محل معاف می‌باشد.^{۳۹}

طبق تفسیر قانونی مورخ ۱۳۷۰/۸/۲۹ مجلس شورای اسلامی، عبارت «هرگونه مال یا وجوه» مذکور عام بوده و شامل حق واگذاری محل نیز می‌باشد.

۲- املاکی که طبق قوانین مربوطه در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا می‌رسد در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل مالیات حق واگذاری محل قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست اشخاص باقی می‌ماند نسبت به ۵۰ درصد مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر حق واگذاری محل از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد شد.

۳- هرگونه وجه یا مالی که از طرف اشخاص مذکور بابت تملک املاک یا حقوق واقع در محدوده طرح‌های نوسازی، بهسازی و بازسازی محلات قدیمی و بافت‌های فرسوده شهرها به مالکین حق تعلق می‌گیرد از پرداخت مالیات حق واگذاری محل معاف است.

^{۳۸} - سازمانها و موسسات موضوع ماده (۲) ق.م.م. اصلاحی مصوب ۱۳۹۴

^{۳۹} - ماده ۷۰ ق.م.م. اصلاحی مصوب ۱۳۹۴

محتوای آموزشی ششم: مالیات بر درآمد ارث

۱- تعاریف و اصطلاحات

در این بخش ابتدا تعاریف و اصطلاحاتی که برای ورود به مباحث ارث نیاز است در اختیار فراگیران قرار می‌گیرد.

- وراثت به سه طبقه تقسیم می‌شوند:
 - ۱- وراثت طبقه اول که عبارتند از: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد؛
 - ۲- وراثت طبقه دوم که عبارتند از: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها؛
 - ۳- وراثت طبقه سوم که عبارتند از: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها؛
- در مالیات بر ارث و وصیت به نام ورثه، ورثه باید مالیات را پرداخت نمایند، در حبس و نذر، حبس کننده و نذر کننده مالیات را پرداخت می‌کنند.
- وصیت بر دو قسم است: تملیکی و عهدی.
- وصیت تملیکی عبارت است از این که کسی عین یا منفعتی را از مال خود برای زمان بعد از فوتش به دیگری مجاناً تملیک کند.
- وصیت عهدی عبارت است از اینکه شخصی یک یا چند نفر را برای انجام امر یا اموری یا تصرفات دیگری مأمور نماید.
- موصی: به فردی که قبل از فوت خود بر مال یا اموری وصیت کند موصی گفته می‌شود.
- موصی له: هر شخصی که از وصیت منتفع می‌شود، موصی له نام دارد.
- موصی به: آن مال یا اقدام و اموری هم که شخص وصیت کننده (موصی) به شخص منفعت برنده یا انجام دهنده (موصی له) می‌سپارد، موصی به می‌گویند.
- وصی: وصی کسی است که موصی برای پس از فوت خود در انجام اموری که خود می‌توانسته بجای آورد معین می‌نماید.
- ولی: ولی کسی است که به حکم قانون اختیار دیگری یا دیگران را در قسمتی از امور داشته باشد.
- در مالیات بر ارث و مالیات بر وصیت، مالیات موقعی تعلق می‌گیرد که فوت شخصی انجام گیرد اما در حبس و نذر این طور نیست.
- ماترک: به کلیه اموال به جا مانده از متوفی اعم از منقول و غیرمنقول و مطالبات و حقوق مالی ماترک می‌گویند.
- اظهارنامه: نمونه کاربرگی که حداقل شامل اطلاعات هویتی و مکان متوفی و وراثت و اموال و دارایی‌ها و بدهی‌ها، هزینه‌های کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی و دیون محقق متوفی که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه و در اختیار وراثت قرار می‌گیرد.

۲- نگاهی کلی به فصل مالیات بر ارث

مؤدیان مالیات بر ارث عبارتند از: وراثت متوفی، ولی یا قیم، امین یا نماینده قانونی آنها. یکی از مهم‌ترین تغییرات قانون مالیات بر ارث پس از اصلاحات ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ در مورد نرخ‌های مالیات بر ارث هر یک از طبقات و نحوه تعیین مالیات و همچنین زمان و نحوه و کارکرد ارائه اظهارنامه است.

۱-۲- **نرخ‌های مالیاتی:** بر اساس قانون مالیات بر ارث مصوب سال ۱۳۹۴، نحوه محاسبه نرخ بر حسب نوع ماترک و بدون افزایش پلکانی است که این تغییرات به شرح زیر هستند. لازم به ذکر است که طبقات مختلف وراثت بر اساس نسبت وراثت با متوفی مشخص می‌شوند و هر چه طبقات وراثت با متوفی دورتر باشد، میزان مالیات بر ارث بیشتر خواهد بود. ضمن اینکه نوع اموال و دارایی در قانون جدید نیز در نحوه و نرخ مالیات بر ارث تأثیرگذار است در حالی که در قانون قبلی مالیات بر ارث به میزان سهم الارث وراثت از جمع کل ماترک پس از کسر دیون و واجبات مالی متوفی از جمع کل ماترک با توجه به نرخ و طبقه وراثت و به صورت تصاعدی انجام می‌گرفت. توجه شود که در محاسبه مالیات بر ارث برای وراثت طبقه دوم و سوم نرخ مالیات افزایش می‌یافت و در صورتی که متوفی و وراثت تبعه خارجی بودند نرخ آن مشمول نرخ طبقه دوم وراثت می‌شد. اما در قانون جدید نرخ طبقه یک برای اتباع خارجی لحاظ می‌گردد.

نرخ محاسبه مالیات بر ارث در قانون جدید به شرح زیر می‌باشد:

ردیف	نوع دارایی	طبقه وراث	نرخ مالیات بر ارث (متوفی یا وارث ایرانی و اموال در ایران به درصد)	نرخ مالیات بر ارث (متوفی و وارث خارجی که دارایی واقع در ایران دارند به درصد)	توضیحات
۱	سپرده بانکی، اوراق مشارکت و سود سهام	طبقه اول	۳	۳	برای سپرده نزد موسسات غیر مجاز با نرخ ۱۰ درصد برای طبقه اول و طبق قاعده کلی برای طبقه دوم و طبقه سوم، ۲ و ۴ برابر طبقه اول
		طبقه دوم	۶	۳	
		طبقه سوم	۱۲	۳	
۲	سهام و حق تقدم آنها-داخل بورس یا فرابورس و بازارهای خارج از بورس	طبقه اول	۰,۷۵	۰,۷۵	به ماخذ قیمت روز سهام
		طبقه دوم	۱,۵	۰,۷۵	
		طبقه سوم	۳	۰,۷۵	
۳	سهام و سهم الشرکه و حق تقدم آنها- خارج از بورس	طبقه اول	۶	۶	به ماخذ ارزش اسمی سهام
		طبقه دوم	۱۲	۶	
		طبقه سوم	۲۴	۶	
۴	حق الامتياز و سایر اموال و حقوق مالی که در سایر ردیفهای ماده ۱۷ نیست	طبقه اول	۱۰	۱۰	
		طبقه دوم	۲۰	۱۰	
		طبقه سوم	۴۰	۱۰	
۵	انواع وسایل نقلیه موتوری (زمینی، دریایی و هوایی)	طبقه اول	۲	۲	به ماخذ بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث
		طبقه دوم	۴	۲	
		طبقه سوم	۸	۲	
۶	املاک	طبقه اول	۷,۵	۷,۵	به ماخذ ارزش معاملاتی املاک
		طبقه دوم	۱۵	۷,۵	
		طبقه سوم	۳۰	۷,۵	
۷	حق واگذاری محل	طبقه اول	۳	۳	به ماخذ ارزش روز حق واگذاری
		طبقه دوم	۶	۳	
		طبقه سوم	۹	۳	
۸	اموال و داراییهای واقع در خارج	طبقه اول	۱۰	۱۰	
		طبقه دوم	۲۰	۱۰	
		طبقه سوم	۴۰	۱۰	

مثال:

اگر متوفی دارای سه نفر ورثه از طبقه اول باشد و فقط ماترک وی منحصر به یک فقره موجودی بانکی به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، نرخ مالیاتی آن به شرح زیر می باشد که برای نمونه جهت وراث طبقه دوم، سوم و تبعه خارجی نیز مورد محاسبه قرار گرفته است:

پاسخ:

سپرده بانکی از بانک مربوطه استعلام می گردد و با توجه به پاسخ بانک میزان موجودی متوفی در زمان استعلام اعلام و چنانچه سودی به آن تعلق گرفته باشد، در جمع موجودی متوفی منظور می گردد. پاسخ بانک مبلغ موجودی را به مبلغ دو میلیارد و سود متعلقه را ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اعلام می کند. محاسبه به شرح زیر است:

$$50,000,000 + 2,000,000,000 = 2,050,000,000$$

مالیات متعلق به وراث طبقه اول $2,050,000,000 * 30\% = 615,000,000$

مالیات متعلق به وراث طبقه دوم $2,050,000,000 * 6\% = 123,000,000$

مالیات متعلق به وراث طبقه سوم $2,050,000,000 * 12\% = 246,000,000$

مالیات متعلق به وراث تبعه خارجی $2,050,000,000 * 30\% = 615,000,000$

۲-۲- نحوه واگذاری اموال و گواهی ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم: یکی از مهم‌ترین مواردی که در بخش مالیات بر ارث توسط قانون‌گذار مورد اصلاح قرار گرفته، موضوع امکان صدور گواهی پرداخت مالیات برای هر یک از اموال متوفی به صورت مجزا است. ورثه می‌توانند نسبت به تعیین تکلیف بخشی از اموال و دارایی‌های متوفی که قصد انتقال آن به نام خود و یا غیر وراث را دارند، تصمیم گرفته و مالیات متعلقه را پرداخت نمایند.

نکته:

- ارائه اظهارنامه مالیات بر ارث ضروری نمی‌باشد و مؤدیان باید برای نقل و انتقال اموال متوفی نسبت به تسلیم گواهی حصر وراثت برای دریافت گواهی پرداخت مالیات بر ارث قانون اقدام نمایند. در صورتی که گواهی مذکور از طریق مراجع ذی‌ربط به سازمان ارسال شده باشد، نیاز به تسلیم مجدد آن توسط مؤدی نیست.

- در مواردی که مؤدی بدون انتقال اموال و دارایی‌های (بندهای ۲ و ۴ و ۵ ماده ۱۷ قانون) متوفی به نام خود، قصد انتقال اموال و دارایی به اشخاص ثالث یا وراث دیگر را داشته باشد، علاوه بر پرداخت مالیات موضوع فصل مالیات بر ارث و صدور گواهی پرداخت مالیات بر ارث مطابق مقررات مربوط مشمول مالیات نقل و انتقال مربوط به آن اموال و دارایی‌ها نیز می‌باشد.

۲-۳- ارائه اظهارنامه (به استناد ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم): وراث یک سال از تاریخ فوت متوفی زمان دارند، به منظور کسر هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از اموال مشمول مالیات (موضوع ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم)، اظهارنامه مالیاتی را به سازمان مربوطه تسلیم کنند. این اظهارنامه باید شامل کلیه اقلام ماترک با تعیین ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی‌ها طبق فرم اظهارنامه مالیات بر ارث به انضمام مدارک زیر باشد:

۱- رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهی‌ها و مطالبات متوفی،

۲- رونوشت یا تصویر گواهی شده کلیه اوراقی که مثبت (اثبات کننده) حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و حقوق مالی است.

۳- رونوشت یا تصویر گواهی شده آخرین وصیتنامه متوفی اگر وصیتنامه موجود باشد.

۴- در صورتی که اظهارنامه از طرف وکیل یا قیم یا ولی داده شود رونوشت یا تصویر گواهی شده وکالتنامه یا قیم‌نامه.

۵- رونوشت یا تصویر گواهی فوت از مراجع ذی‌ربط.

عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی از سوی وراث یا تسلیم اظهارنامه خارج از موعد مقرر (۱ سال از تاریخ فوت)، موجب تعلق جریمه نخواهد بود. لیکن کسر هزینه‌های کفن و دفن، واجبات و دیون محقق متوفی از ماترک مشمول مالیات مستلزم تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث در موعد مقرر قانونی (طرف یکسال از تاریخ فوت متوفی) با رعایت سایر مقررات مربوط می‌باشد.

۳- محاسبه ارزش اموال مشمول مالیات

- چنانچه مؤدی در زمان مقرر یک سال پس از تاریخ فوت اظهارنامه موضوع ماده ۲۶ را ارائه داده باشد، به منظور کسر بدهی کل اموال و دارایی‌ها به قیمت روز فوت محاسبه می‌شود.

- اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به اظهارنامه موظف است با رعایت قوانین و مقررات مربوط، اموال و دارایی‌های اظهارنشده متوفی را شناسایی و نسبت به ارزیابی آن‌ها به تاریخ فوت اقدام نماید.

- موارد ذیل از شمول ارزیابی ماترک خارج می‌باشد:

○ وراث طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی.

- اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و طبق قوانین یا احکام خاص، مالکیت آنها سلب و یا به صورت بلاعوض در اختیار وزارتخانه‌ها و موسسه‌های دولتی، موسسات و سازمان‌هایی که از بودجه دولت استفاده می‌کنند و شهرداری‌ها و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی و مقام معظم رهبری قرار گیرد، با تأیید اشخاص مزبور از شمول مالیات بر ارث خارج می‌شوند.
- وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس‌انداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، بازخرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه‌های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط موسسات بیمه یا بیمه‌گذار و یا کارفرما از قبیل انواع بیمه‌های عمر و زندگی، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یکجا و یا به طور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می‌گردد.
- اموال منقول متعلق به متوفای ماموری که تبعه‌ی کشور ایران نباشد و یا مقیم دائم در ایران نباشد به شرطی که آن اموال در ایران تحصیل نشده باشند و یا ممنوع الصدور نباشند.
- اثاث‌الیت محل سکونت متوفی.

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

۳-۱- محاسبه و کسر بدهی‌های متوفی

اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه تسلیمی در مهلت مقرر را رسیدگی و نسبت به ارزیابی اموال و دارایی‌ها و بررسی بدهی‌های متوفی اقدام نماید. به منظور کسر بدهی‌ها، دیون و واجبات دینی و عبادی مبنای ارزیابی اموال و دارایی‌ها ارزش روز آن‌ها در زمان فوت می‌باشد. تذکر: کسر دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی از ماترک موضوع ماده ۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم مستلزم تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث در موعد مقرر قانونی (ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی) با رعایت سایر مقررات مربوط می‌باشد.

ردیف	نوع بدهی	مرجع تایید کننده	توضیحات
۱	اموالی از نوع اجاره به شرط تملیک	اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار	مبلغ بدهی بابت اصل تسهیلات و سود و کارمزد معوق تا زمان فوت در صورتی که مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی باشد به عنوان بدهی پذیرفته می‌شود
۲	واجبات مالی و عبادی	مراجع تقلید و یا نماینده قانونی آنها که دیون به آنها پرداخت شده است	با ارایه تأییدیه و تسویه مربوط از مراجع ذیربط
۳	هزینه کفن و دفن	اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار	در حدود عرف و عادت این بدهی‌ها پذیرفته می‌شوند
۴	بدهی‌ها و دیون محقق متوفی	بانک‌ها، موسسات، وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها و... که طلبی از متوفی دارند	اگر اصالت آن مورد تایید اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار قرار گیرد پذیرفته می‌شود
۵	مهریه و ایام نفقه	براساس سند ازدواج	براساس سند ازدواج
۶	هزینه‌های بیمارستان	بیمارستان محل وقوع فوت	قبول هزینه بیمارستانی منوط بر انجام فوت است و مبلغ پرداختی بیمه نیز از آن کسر شده باشد

نکته:

- دیون، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی حداکثر تا سقف ارزش اموال و دارایی‌های ابراز شده در اظهارنامه تسلیمی در موعد مقرر به ترتیب بندهای ماده ۱۷ (اعم از اموال و دارایی‌های ابراز شده یا شناسایی شده توسط اداره امور مالیاتی صلاحیت دار) کسر می‌گردد.
- اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار موظف است نتیجه رسیدگی و ارزیابی خود را طی کاربرگ ارزیابی اموال و دارایی‌ها و بدهی‌های موضوع ماده ۲۶ قانون که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌گردد به مؤدی ابلاغ نماید.
- دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن، از اموال و دارایی‌های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از کشور واقع شده است قابل کسر نخواهد بود.
- در مواردی که کسر دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن با رعایت بندهای مذکور در ماده (۱۷) قانون مالیات‌های مستقیم بخشی از یک بند از اموال دارایی‌های موضوع ماده یادشده باشد، در این صورت انتخاب اموال و دارایی مورد نظر برای کسر موارد مذکور در آن ردیف با مؤدی می‌باشد. به طور مثال یک بدهی که از سپرده‌های مختلف متوفی قابل کسر است، مؤدی می‌تواند انتخاب کند که از کدام سپرده این بدهی کسر شود.

۳-۲- محاسبه مالیات متعلقه

- در مواردی که بخشی از ارزش یک مال پس از کسر دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن، مشمول مالیات نشود، باقیمانده آن مال در زمان درخواست گواهی ماده ۳۴ قانون به نسبت ارزش کل مال مزبور در زمان فوت، به مأخذ و نرخ‌های سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار، سهام، سهم‌الشرکه و حق تقدم آنها، حق‌الامتياز و سایر اموال و حقوق مالی، وسایل نقلیه موتوری، زمینی، دریایی و هوایی، املاک و حق واگذاری محل قانون مشمول مالیات خواهد بود.
- در صورتی که مؤدی نسبت به پرداخت مالیات اقدام نموده باشند و پس از رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی مشخص شود، بابت کل ماترک یا بخشی از آن مشمول مالیات نباشد، مالیات‌های پرداختی مطابق قانون مسترد خواهد شد.

۴- صدور گواهی پرداخت مالیات (موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم)

پس از ابلاغ نتیجه ارزیابی اموال و محاسبه مالیات متعلقه، گواهی پرداخت مالیات بر ارث موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ صادر می‌شود، چنانچه مؤدی ظرف ده روز اقدام به پرداخت مالیات محاسبه شده نماید، گواهی پرداخت مالیات از سوی اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار طی کاربرگ (فرم) به نام مرجع درخواست کننده صادر می‌شود.

نکته:

- گواهی پرداخت مالیات بر ارث توسط اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار برای هر یک از اموال و دارایی‌ها به تفکیک به صورت موردی و ظرف مدت یک هفته پس از پرداخت مالیات متعلق صادر خواهد شد.
- اعتبار گواهی پرداخت مالیات بر ارث حسب مورد تا تاریخ تحویل، ثبت، انتقال و یا معامله اموال و دارایی برای ذی‌نفع یا ذی‌نفعان مندرج در گواهی مذکور می‌باشد.
- مبنای ارزیابی اموال و دارایی‌ها برای تعیین مأخذ محاسبه مالیات با رعایت ماده ۱۷ قانون تاریخ تنظیم گزارش ارزیابی اموال می‌باشد و چنانچه مؤدی ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ فرم نتیجه رسیدگی به درخواست گواهی پرداخت مالیات بر ارث، نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام ننماید، اداره امور مالیاتی مکلف است گزارش ارزیابی یاد شده را به روزرسانی نماید.
- در مواردی که مؤدی به منظور کسر بدهی‌ها و دیون متوفی از اموال و دارایی‌هایش، نسبت به تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر قانونی اقدام کرده باشد، در موارد درخواست صدور گواهی پرداخت مالیات بر ارث، چنانچه مال و دارایی موردنظر در اظهارنامه و یا رسیدگی اداره امور مالیاتی در اجرای ماده (۲۶) قانون منظور نشده باشد، ابتدا باید نسبت به اصلاح رسیدگی و ارزیابی اموال و دارایی‌ها و گواهی صادره در اجرای ماده مذکور اقدام و سپس مالیات متعلق با رعایت مقررات ماده (۱۷) قانون تعیین شود.

۴- صدور گواهی مالیاتی موضوع بند ج ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم

گواهی بند ج موضوع ماده ۲۶ قانون (گواهی بلامانع بودن ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی های غیر مشمول متوفی به وراثت)، به درخواست مؤدی و پس از ارزیابی و رسیدگی اداره امور مالیاتی صلاحیت دار، به شرح زیر صادر می گردد:

الف- در مواردی که ارزش اموال و دارایی های ارزیابی شده کمتر و یا مساوی دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن باشد در این صورت اموال و دارایی های که مورد ارزیابی واقع شده اند، مشمول مالیات موضوع ماده (۱۷) قانون نبوده و گواهی بلامانع بودن ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی های غیر مشمول متوفی به وراثت به عنوان مراجع ذی ربط صادر خواهد شد.

ب- در مواردی که ارزش اموال و دارایی های ارزیابی شده بیشتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن باشد در این صورت جمع کل دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن به ترتیب از ارزش روز (ارزش گذاری اموال و دارایی های بندهای ماده ۱۷ قانون) کسر و نسبت به آن بخش از اموال و دارایی های که به ترتیب مذکور معادل ارزش دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن می باشد، گواهی بلامانع بودن ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی های غیر مشمول متوفی به وراثت به عنوان مراجع ذی ربط صادر خواهد شد.

نکته:

- چنانچه پس از صدور گواهی، اطلاعاتی مبنی بر وجود اموال و دارایی های که در اظهارنامه ابراز نشده و یا در رسیدگی اداره امور مالیاتی صلاحیت دار منظور نگردد، به دست آید، اداره امور مالیاتی صلاحیت دار موظف است گزارش رسیدگی اصلاحی با رعایت ترتیب بندهای ماده ۱۷، تنظیم و گواهی اصلاحی مربوط را مطابق مقررات صادر نماید.

۵- وظایف و تکالیف اشخاص ثالث

۱-۵- مأموران کنسولی ایران در خارج از کشور

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

توضیح: برای این کار باید مؤدی به سازمان امور مالیاتی و وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت امور خارجه وکالت دهد و کنسولگری ایران در محل وقوع ملک اقدام به این کار نماید.

۲-۵- اشخاص موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم:

اشخاص زیر مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع قانون مالیات های مستقیم، اموال و دارایی های متوفی را به وراثت یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی های مزبور انجام دهند:

- ۱- بانکها و سایر مؤسسات مالی و اعتباری، شرکتها، مؤسسات، نهادهای عمومی غیردولتی و سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند.
- ۲- ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیرمنقول را به اسم وراثت یا موصی له ثبت می نمایند.
- ۳- دفاتر اسناد رسمی موقعی که می خواهند تقسیم نامه یا هر نوع معامله وراثت راجع به اموال و دارایی های متوفی را ثبت نمایند.
- ۴- شرکتهایی که متوفی در آنها مالک سهام یا سهم الشرکه می باشد.
- ۵- شرکتهای کارگزاری، صندوق های سرمایه گذاری و سایر نهادهای مالی.
- ۶- صندوق های دادگستری و صندوق های ادارات ثبت اسناد و املاک کشور.

اشخاص مذکور در بندهای یادشده (به استثنای ادارات ثبت اسناد و املاک و صندوق های دادگستری و صندوق های ادارات ثبت و وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و دستگاه هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تامین می شود و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای معافیت از

طرف حضرت امام خمینی و مقام معظم رهبری) در صورت تخلف علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مال مشمول وراثت نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه‌ای به میزان دو برابر مالیات متعلق نیز خواهند بود. در مورد بانکها، شرکتها و مؤسسات دولتی، متخلف و شرکا و معاونان وی در تخلف نیز مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

محاکم دادگستری، ادارات اجرای احکام دادگستری، ادارات ثبت اسناد و املاک کشور، سازمان اوقاف و امور خیریه و اداره سرپرستی صغار و محجورین، صندوق‌های دادگستری، صندوق‌های ادارات ثبت اسناد و املاک کشور و وزارتخانه‌های و موسسات دولتی و دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تامین می‌شود و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی و مقام معظم رهبری، در صورتی که در حیطه وظایف قانونی خود حکمی را در خصوص اموال و دارایی‌های متوفی صادر یا اجراء نمایند، موظفند رونوشت یا تصویر آن حکم را ظرف مهلت ده روز حسب مورد پس از صدور یا اجراء به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کنند.

کارکنان مقصر کلیه اشخاص حقوقی مذکور، در صورت عدم ارسال حکم یا عدم اخذ مفاصای مالیاتی، علاوه بر مجازات مربوط به تخلفات اداری و قانونی دستگاه مربوط به خود، مکلف به پرداخت جزای نقدی معادل دوبرابر خسارت وارده به دولت با اقامه دعوی از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به موجب حکم مراجع قضائی ذی‌ربط خواهند بود. این حکم در مورد شرکا و معاونان متخلفان مذکور نیز مجری است.

تکنه:

- افراد یاد شده در ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم، تکلیفی در خصوص دریافت گواهی پرداخت مالیات از مؤدیانی که حسب ماده (۲۶) قانون نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی اقدام کرده‌اند و گواهی‌های موضوع ماده فوق (گواهی بلا مانع بودن ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی‌هایی غیر مشمول متوفی به وراثت) را در خصوص اموال و دارایی‌های متوفی دریافت کرده‌اند، برای همان اموال و دارایی‌ها ندارند.
- اشخاص مذکور در ماده (۳۴) قانون مکلفند در صورت استعلام سازمان یا اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار، مشخصات اموال و دارایی‌های متوفی نزد خود را به سازمان یا اداره مذکور حسب مورد اعلام کنند.

۳-۵- سردفتران دفاتر اسناد رسمی:

در کلیه مواردی که معاملات مربوط به فصل چهارم از باب دوم (مالیات بر ارث) و همچنین فصول اول و ششم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم به موجب سند رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف اند فهرست خلاصه معاملات هر ماه را تا پایان ماه بعد در مقابل اخذ رسید به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط در محل تسلیم نمایند.

در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم (مالیات بر ارث) و همچنین فصول اول و ششم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف اند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره مرجع صدور آن را در سند معامله قید نمایند.

گواهی انجام معامله حداکثر ظرف ده روز از تاریخ اعلام دفترخانه، پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط، از قبیل مالیات بر درآمد اجاره املاک و همچنین وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات بر درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد.

۶- مالیات بر ارث در آیین‌نامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم:

۶-۱- در خصوص آن قسمت از اموال و دارایی‌هایی که انتقال یا دریافت یا تحویل آن‌ها مستلزم دریافت گواهی‌های موضوع ماده ۳۴ قانون بوده و براساس ماده ۱۷ قانون مشمول مالیات می‌باشند از جمله سهام بی‌نام، وجه نقد، اموال و دارایی متوفی در خارج از کشور، موجودی کالا، طلب متوفی از اشخاص حقیقی و املاکی که فاقد سند رسمی هستند، اداره امور مالیاتی (حوزه کاری حسابرسی) موظف است با رعایت مقررات قانونی مربوط نسبت به مطالبه مالیات متعلقه براساس سهم الارث هر ورثه به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام نماید.

۲-۶- در مورد وصیت، وصی مکلف است اظهارنامه موضوع ماده ۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم را حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ فوت موصی تسلیم و مالیات متعلق به آن قسمت از اموال و دارایی‌های مورد وصیت که انتقال یا تحویل آنها مستلزم دریافت گواهی‌های موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد را برابر مقررات قانونی مربوط پرداخت نماید. در این صورت و در موارد عدم تسلیم اظهارنامه و یا عدم پرداخت مالیات، اداره امور مالیاتی (حوزه کاری حسابرسی) موظف است نسبت به بررسی و مطالبه مالیات متعلق از وصی اقدام نماید.

پیوست شماره ۱: آیین نامه تبصره ۲ ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم

آیین نامه اجرایی ماده (۲۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۹۴

ماده ۱- در این آیین نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می‌روند:

الف - قانون: قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۶۶- و اصلاحیه‌های بعدی آن.

ب - تابعیت: به ترتیب مقرر در قانون مدنی.

ب - اقامتگاه: به ترتیب مقرر در قانون مدنی.

ت - اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار: اداره امور مالیاتی که آخرین اقامتگاه قانونی متوفی در محدوده آن واقع شده است. اگر متوفی در ایران مقیم نبوده، اداره امور مالیاتی مربوط در تهران خواهد بود.

ث - فوت فرضی: مطابق تعاریف و شرایط مقرر در قانون مدنی و قانون امور حسبی.

ج - مؤدی: اشخاص موضوع صدر ماده (۲۶) قانون (وراث متوفی (منفرداً یا مجتمعاً)) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها.

چ - اظهارنامه: نمونه کاربرگی (فرمی) که حداقل شامل اطلاعات هویتی و مکانی متوفی و وراث و اموال و دارایی‌ها و بدهی‌ها، هزینه‌های

کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی و دیون محقق متوفی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس مؤدیان قرار می‌گیرد.

ماده ۲- اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار مکلف است اظهارنامه‌هایی که در موعد مقرر (حداکثر یکسال از تاریخ فوت متوفی) تسلیم شده باشد، رسیدگی و نسبت به ارزیابی اموال، دارایی‌ها و بررسی بدهی‌های متوفی بشرح زیر اقدام نماید:

الف - مبنای ارزیابی اموال و دارایی‌ها، ارزش روز آنها در زمان فوت می‌باشد.

ب - مرجع اعلام ارزش سهام متوفی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و بازارهای خارج از بورس، سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد.

در مورد سهام و سهم‌الشرکه و حقوق مالی متوفی در سهام و سهم‌الشرکه سایر اشخاص حقوقی ارزش آن بر اساس رسیدگی اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تعیین خواهد شد.

پ - مبنای ارزیابی ارزش روز اموال و دارایی‌ها به تاریخ فوت متوفی بر اساس تحقیقات اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار است. در مورد

ساختمان‌هایی که با توجه به نوع مصالح یا طرز معماری خاص دارای ارزش فوق‌العاده هستند و همچنین در ارزیابی جواهر و اشیای نفیس و

سایر موارد خاص، از نظر کارشناس یا کارشناسان رسمی و متخصص یا متخصصین امر استفاده می‌شود. در این صورت هزینه مربوط توسط

سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت خواهد شد.

ت - در مورد سپرده‌های نزد بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری و اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار، اصل مبلغ سپرده یا اوراق و سود

متعلقه پرداخت نشده تا تاریخ فوت متوفی ملاک می‌باشد.

ث - در مورد اموال و دارایی‌هایی که بصورت اجاره به شرط تملیک می‌باشد مبلغ بدهی بابت اصل تسهیلات و سود و کارمزد معوق تا زمان

فوت در صورتی که مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی باشد به عنوان بدهی پذیرفته می‌شود.

ج - واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی با ارایه تأییدیه و تسویه مربوط از مراجع ذی‌ربط و همچنین هزینه‌های کفن و دفن در حدود

عرف و عادت.

چ - سایر بدهی‌های متوفی مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی که اصالت آن مورد تایید اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار قرار گیرد.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ماده ۸- در صورتی که در تعیین ارزش اموال و دارایی ها و بدهی های متوفی اختلافی بین اداره امور مالیاتی صلاحیت دار و مؤدیان ایجاد گردد، با اعتراض مؤدی موضوع خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مطرح و ارزش تعیین شده مطابق رأی قطعی مراجع مذکور (موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون) ملاک عمل قرار می گیرد.

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

معاون اول رئیس جمهور - اسحاق جهانگیری

پیوست شماره ۲: ابلاغیه آیین نامه های تبصره ۲ ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مزبور

ابلاغ آیین نامه های اجرایی موضوع تبصره های ۲ مواد ۲۶ و ۳۴ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم و فرم های مربوط به مالیات بر ارث

به پیوست آیین نامه های اجرایی مواد ۲۶ و ۳۴ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه های شماره ۳۸۶۲/ت/۵۲۸۰۴ هـ و ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ هـ مورخ ۱۳۹۵/۱/۲۱ هیأت محترم وزیران به همراه فرم های پیوست به شرح ذیل جهت اجراء ابلاغ می گردد. ۱- فرم اظهارنامه مالیات بر ارث موضوع ماده (۲۶) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم.

۲- کاربرگ (فرم) ارزیابی اموال و دارایی و دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی موضوع ماده (۲۶) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم.

۳- فرم گواهی بلامانع بودن ثبت، انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی غیرمشمول متوفی موضوع بند (ج) ماده (۲۶) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم.

۴- فرم درخواست گواهی پرداخت مالیات بر ارث موضوع ماده (۳۴) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم درخصوص:

۴-۱- ماترک ردیف ۱ ماده ۱۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم؛

۴-۲- ماترک ردیف ۲ ماده ۱۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم؛

۴-۳- ماترک ردیف ۳ ماده ۱۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم؛

۴-۴- ماترک ردیف ۴ ماده ۱۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم؛

۴-۵- ماترک ردیف ۵ ماده ۱۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم؛

۴-۶- ماترک ردیف ۶ ماده ۱۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم.

۵- کاربرگ (فرم) نتیجه رسیدگی به درخواست گواهی پرداخت مالیات بر ارث موضوع ماده (۳۴) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم.

۶- فرم گواهی پرداخت مالیات بر ارث موضوع ماده (۳۴) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم^{۴۰}

^{۴۰} نمونه فرم ها در سایت سازمان امور مالیاتی کشور موجود می باشد.

- الف- به منظور رسیدگی به مالیات بر ارث متوفیان ۱۳۹۵/۱/۱ به بعد در هر اداره امور مالیاتی، نسبت به ایجاد واحد مالیاتی جداگانه‌ای اقدام گردد. در مورد متوفیان قبل از ۱۳۹۵/۱/۱ کماکان واحدهای مالیاتی ارث قبلی مطابق مقررات مربوط اقدام خواهند نمود.
- ب- پس از دریافت اظهارنامه موضوع ماده (۲۶) اصلاحی قانون یا درخواست گواهی موضوع ماده (۳۴) این قانون، واحد مالیاتی یادشده، ضمن دریافت تصویر مدارک هویتی متوفی و وراثت از جمله کارت ملی، شناسنامه، گواهی فوت، گواهی حصر وراثت و مستندات مصدق اموال و دارایی‌ها، دیون و بدهی متوفی نسبت به تشکیل پرونده مالیاتی اقدام نماید.
- شایان ذکر است پس از پیاده سازی سامانه دریافت اظهارنامه موضوع ماده (۲۶) و فرم درخواست گواهی ماده ۳۴ اصلاحی قانون، تسلیم اظهارنامه و فرم اخیرالذکر، منوط به ثبت نام متوفی و وراثت در سامانه ثبت نام و اخذ کد رهگیری و شناسه مالیاتی به منظور ارسال اظهارنامه و فرم درخواست گواهی الکترونیکی ماده ۳۴ قانون اصلاحی مذکور خواهد بود.
- بدیهی است اطلاعات مربوط به پرونده متوفیان و وراثتی که قبل از پیاده‌سازی سامانه مزبور به صورت دستی تکمیل شده است، می‌بایست پس از راه‌اندازی سامانه مورد بحث در سامانه ثبت و ضبط و برای متوفی و وراثت شناسه مالیاتی صادر گردد.
- پ - تا راه‌اندازی سامانه یکپارچه مالیاتی سازمان، لازم است ادارات امور مالیاتی به منظور هماهنگی امور نسبت به ثبت اظهارنامه موضوع ماده (۲۶) یادشده در سامانه ثبت اظهارنامه ارث فعلی اقدام تا با هماهنگی دفتر اطلاعات مالیاتی نسبت به ارسال کلیه اظهارنامه‌های تسلیمی به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار موضوع بند (ب) ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۶ اصلاحی قانون مورد اشاره، اقدام شود.
- ت - با توجه به قسمت اخیر بند (ت) ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۶ اصلاحی قانون فوق، اگر متوفی مقیم ایران نباشد اداره امور مالیاتی صلاحیتدار برای رسیدگی به مالیات بر ارث، اداره کل امور مالیاتی شمیرانات می‌باشد.
- ج - در مواردی که برای یک پرونده (متوفی) چند اظهارنامه از طرف مؤدی در موعد مقرر قانونی تسلیم شده باشد و یا مؤدی نسبت به تسلیم اظهارنامه اصلاحی در موعد مقرر قانونی اقدام نموده باشد، اداره امور مالیاتی صلاحیتدار، مکلف به رسیدگی و ارزیابی کلیه اظهارنامه‌های مذکور با رعایت مقررات و ترتیبات مربوط می‌باشد...
- چ - مبنای ارزیابی اموال و دارایی‌ها برای تعیین مأخذ محاسبه مالیات با رعایت ماده (۱۷) قانون تاریخ تنظیم گزارش ارزیابی اموال می‌باشد و چنانچه مؤدی ظرف مدت ده (۱۰) روز از تاریخ ابلاغ فرم نتیجه رسیدگی به درخواست گواهی موضوع ماده (۳۴) اصلاحی قانون مزبور نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام ننماید، اداره امور مالیاتی مکلف است گزارش ارزیابی یادشده را به روزرسانی نماید.
- ح- با توجه به ماده (۱۳) آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون اعتراض مؤدی به میزان مالیات مشخصه در صورت پرداخت مالیات قابل طرح در مراجع یادشده در ماده مذکور می‌باشد.
- خ - مقررات آیین‌نامه‌های صدرالذکر در خصوص متوفیان از ۱۳۹۵/۱/۱ به بعد بوده و برای متوفیان قبل از این تاریخ، احکام قانونی قبل از اصلاحیه ۱۳۹۴/۴/۳۱ از جمله مقررات مربوط تسلیم اظهارنامه، رسیدگی و پرداخت مالیات، صدور انواع گواهی‌های مربوط و... جاری می‌باشد.
- د - با توجه به حذف ماده (۳۱) قانون، صدور گواهی حصر وراثت متوفیان از ۱۳۹۵/۱/۱ به بعد موکول به ارائه گواهی موضوع ماده فوق نبوده و در خصوص متوفیان تا پایان سال ۱۳۹۴ مطابق مقررات ماده اخیرالذکر اقدام خواهد شد.

سید کامل تقوی نژاد

رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

محتوای آموزشی هفتم: مالیات بر حق تمبر و درآمد اتفاقی

فصل اول (حق تمبر)

۱-۱- وظایف مؤدیان مالیاتی در رابطه با حق تمبر

حق تمبر عموماً از نوع مالیات‌های تکلیفی نهایی است. صادرکنندگان کلیه اسناد تجاری قابل انتقال که در ایران صادر و یا معامله و مورد استفاده قرار داده می‌شود (به استثنای چک، برات و سفته) و اسناد کاشف از حقوق مالکیت نسبت به مال‌التجاره از قبیل بارنامه دریایی و هوایی و همچنین اوراق بیمه مال‌التجاره پنج هزار (۵۰۰۰) ریال و بارنامه زمینی و صورت وضعیت مسافری یک هزار (۱۰۰۰) ریال، حق تمبر باید پرداخت نمایند.

دریافت‌کنندگان اوراق و مدارک به شرح زیر می‌بایست مبالغ مربوط به حق تمبر هر یک را پرداخت نمایند:

۱. از کارت معافیت هر یک از مشمولان که به انحای مختلف از انجام دادن خدمت وظیفه معاف می‌شوند، بابت صدور کارت معافیت مذکور، مبلغ ده هزار (۱۰،۰۰۰) ریال.

۲. از هر گونه گواهینامه رانندگی بین‌المللی مبلغ پنجاه هزار (۵۰،۰۰۰) ریال.

۳. از هر پلاک ترانزیت انواع خودرو و همچنین از شماره‌گذاری هر وسیله نقلیه که به صورت موقت وارد کشور می‌شود مبلغ دویست هزار (۲۰۰،۰۰۰) ریال.

۴. از گواهینامه رانندگی انواع خودرو به ازای هر سال مدت اعتبار مبلغ یک هزار (۱۰۰۰) ریال.

۵. از کارنامه و گواهینامه دانش‌آموزان دوره ابتدایی، راهنمایی و متوسطه مبلغ یک هزار (۱۰۰۰) ریال.

۶. از دانشنامه و گواهی دانشنامه کاردانی، کارشناسی، کارشناسی ارشد، دکترا و بالاتر مبلغ ده هزار (۱۰،۰۰۰) ریال.

۷. از گواهی ارزش تحصیلی دوره‌های ابتدایی، راهنمایی و متوسطه خارجی مبلغ بیست هزار (۲۰،۰۰۰) ریال.

۸. از گواهی ارزش تحصیلی دوره‌های فنی و حرفه‌ای و دانشگاهی خارجی مبلغ پنجاه هزار (۵۰،۰۰۰) ریال.

۹. از پروانه مامایی یا مدرک تحصیلی دوره کاردانی و دندانپزشکی تجربی مبلغ بیست هزار (۲۰،۰۰۰) ریال.

۱۰. از پروانه مشاغل پزشکی، دندانپزشکی، پیراپزشکی، دامپزشکی و داروسازی مبلغ یکصد هزار (۱۰۰،۰۰۰) ریال.

۱۱. از جواز تأسیس، کارت شناسایی واحدهای تولیدی و معدنی، کارت بازرگانی، پروانه وکالت و کارشناسی و سایر پروانه‌های کسب و کار، بابت صدور مبلغ یکصد هزار (۱۰۰،۰۰۰) ریال و بابت تجدید آنها مبلغ پنجاه هزار (۵۰،۰۰۰) ریال.

۱۲. از برات، فته طلب (سفته) و نظایر آنها نسبت به مبلغ آنها معادل **نیم در هزار** حق تمبر اخذ می‌شود.

نکته: از کلیه قراردادهای و اسناد مشابه آنها به شرح زیر، که بین بانک‌ها و مشتریان آنها مبادله یا از طرف مشتریان تعهد می‌شود، در صورتی که در دفاتر اسناد رسمی ثبت نشود، معادل ده هزار (۱۰،۰۰۰) ریال حق تمبر اخذ می‌شود (ماده ۴۷).

۱. برگ قبول شرایط عمومی حساب جاری.

۲. قرارداد وام یا اعطای تسهیلات از هر نوع که باشد و نیز اوراق و فرم‌های تعهدآوری که بانک‌ها به نام‌های مختلف در موقع انجام معاملات به امضای مشتریان خود می‌رسانند.

۳. قراردادهای انواع سپرده‌های سرمایه‌گذاری.

۴. وکالتنامه‌های بانکی که در دفتر بانک تنظیم می‌شود و مشتریان حق امضای خود را به دیگری واگذار می‌نمایند.

۵. قراردادهای دیگری که بین بانک‌ها و مشتریان منعقد می‌شود و طرفین تعهدات و مسئولیت‌هایی را به عهده می‌گیرند و به امور مذکور در این ماده مرتبط می‌شود.

۶. ضمانت‌نامه‌های صادره از طرف بانک‌ها.

۷. تقاضای صدور ضمانت‌نامه در صورتی که تقاضا از طرف بانک قبول شده و ضمانت‌نامه صادر گردد.

۸. تقاضای گشایش اعتبار اسنادی برای داخله ایران یا برای کشورهای خارج در صورتی که تقاضا از طرف بانک قبول شده و اعتبار اسنادی گشایش یابد.

و در هر صورت کلیه مؤسسات یا اشخاصی که در ایران اسناد مذکور را معامله یا دریافت یا تأدیه می‌نمایند متضامناً مسئول پرداخت حقوق مقرر خواهند بود.

- سهام و سهم‌الشرکه کلیه شرکت‌های ایرانی موضوع قانون تجارت به استثنای شرکت‌های تعاونی بر اساس ارزش اسمی سهام یا سهم‌الشرکه شرکت‌های مذکور مکلفند به قرار نیم در هزار مشمول حق تمبر خواهد بود. کسور صد (۱۰۰) ریال هم صد (۱۰۰) ریال محسوب می‌شود ظرف دو ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت و در مورد افزایش سرمایه و سهام اضافی از تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها از طریق ابطال تمبر پرداخت نمایند. افزایش سرمایه در مورد شرکت‌هایی که قبلاً سرمایه خود را کاهش داده‌اند تا میزانی که حق تمبر آن پرداخت شده است مشمول حق تمبر مجدد نخواهد بود.

- حق تمبر شرکت‌هایی که صد در صد سرمایه آن‌ها متعلق به دولت است، سهام آن‌ها به قرار نیم در هزار مشمول حق تمبر خواهد بود.

- در صورتی که اسناد مشمول حق تمبر در ایران صادر شده باشد صادرکنندگان، باید تمبر مقرر را بر روی آنها الصاق و ابطال نمایند و هرگاه اسناد مذکور در خارج از کشور صادر شده باشد اولین شخصی که اسناد مزبور را متصرف می‌شود باید قبل از هر نوع امضا اعم از ظهنویسی یا معامله یا قبولی یا پرداخت به ترتیب فوق عمل نماید و در هر صورت کلیه مؤسسات یا اشخاصی که در ایران اسناد مذکور را معامله یا دریافت یا تأدیه می‌نمایند متضامناً مسئول پرداخت حقوق مقرر خواهند بود.

- از هر برگ چک که از طرف بانک‌ها چاپ می‌شود در موقع چاپ دوپست (۲۰۰) ریال حق تمبر اخذ می‌شود.

- از اوراق دیگر مانند برات و فته طلب (سفته) و نظایر آن‌ها نیز نسبت به مبلغ آن‌ها معادل نیم در هزار حق تمبر اخذ می‌شود حق تمبر مقرر در این ماده بابت کمتر از هزار ریال معادل حق تمبر هزار ریال خواهد بود.

۱-۲- اختیارات، وظایف و تکالیف ادارات امور مالیاتی در رابطه با حق تمبر

- رسیدگی به اسناد و مدارک موضوع فصل حق تمبر به عهده ادارات مالیاتی ذی‌ربط است و در صورت احراز مابه‌التفاوت حق تمبر ناشی از عدم اجرای صحیح قانون متخلف علاوه بر اصل حق تمبر، معادل دو برابر آن جریمه خواهد شد.

- در مواردی که حق تمبر و جرایم مربوطه موضوع ماده ۴۸ و یا ماده ۵۱ قانون حسب مورد پرداخت شده است، حوزه کاری حسابرسی می‌بایست نسبت به مطالبه حق تمبر و جرایم متعلق براساس برگ مطالبه از اشخاص مربوطه اقدام نماید.

- سایر اسناد مشمول حق تمبر موضوع مواد ۴۵، ۴۶ و ۴۷ قانون، در صورت عدم پرداخت مالیات و جرایم حق تمبر با رعایت مقررات قانونی مربوط حسب مورد، در خصوص اسنادی که در ایران صادر شده باشد، صادرکننده و در خصوص اسنادی که در خارج از ایران صادر شده باشد، اولین شخصی که اسناد مذکور را متصرف می‌شود، مشمول بوده و مالیات و جرایم متعلقه حسب مورد از صادرکننده یا متصرف حسب مورد توسط حوزه کاری حسابرسی و براساس برگ مطالبه از اشخاص مربوط مطالبه خواهد شد.

۱-۳- مقررات عمومی در رابطه با حق تمبر و توضیحات لازم در این مورد

- وزارت امور اقتصادی و دارایی مجاز است سفته و برات و بارنامه و اوراق دیگر مشمول حق تمبر را چاپ و در دسترس متقاضیان بگذارد. وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند در مواردی که مقتضی بداند به جای الصاق و ابطال تمبر به دریافت حق تمبر در قبال صدور قبض مالیات اکتفا نماید.

- نرخ مالیات مکسوره علی‌الحساب توسط وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از حق‌الوکاله پرداختی به وکلا ۵٪ حق‌الوکاله می‌باشد.

- در صورتی که پس از ابطال تمبر تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود وکیل جدید تکلیفی به ابطال حق تمبر دارد.

۱-۴- عدم شمول یا معافیت‌های حق تمبر

- شرکت‌های تعاونی مشمول پرداخت حق تمبر نمی‌باشند.
 - شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار یا بازار خارج از بورس موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران که از محل آورده نقدی یا مطالبات حال شده سهامداران افزایش سرمایه می‌دهند از پرداخت حق تمبر معاف می‌باشند.
 - شرکت‌هایی که در منطقه آزاد به ثبت رسیده و دارای مجوز فعالیت‌های اقتصادی در منطقه بوده و در منطقه مذکور نیز فعالیت دارند، از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و از پرداخت حق تمبر نیز معاف خواهند بود.
- نکته: بدیهی است در صورت عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوط به سال مالی ثبت یا افزایش سرمایه، مشمول معافیت نبوده و حق تمبر و جرائم مقرر با رعایت مقررات وصول خواهد شد.
- تأسیس شرکت جدید یا افزایش سرمایه شرکت موجود تا سقف مجموع سرمایه‌های ثبت شده شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده از پرداخت نیم در هزار حق تمبر معاف است.
 - حواله‌های ارزی که، وسیله پرداخت نقدی در مبادلات تجاری با خارج از کشور محسوب می‌شود از مصادیق ذکر شده در مواد ۴۵ و ۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم نبوده و مشمول مالیات مقرر در این مواد نمی‌باشد.
 - درج کلمات متعهد، متعهدله و تاریخ و محل تأدیبه بر روی سفته، موجب ابطال حق تمبر آن خواهد شد.
 - استرداد حق تمبر واریزی قبل از تکمیل ارکان سفته و استفاده از آن، پس از ابطال گواهی افزایش مبلغ سفته توسط اداره امور مالیاتی مربوط، منع قانونی نخواهد داشت.

فصل دوم (درآمد اتفاقی)

۱-۲- مالیات بر درآمد اتفاقی و میزان نرخ آن

در ایران درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی بصورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به صورت رایگان و یا به عنوان جایزه یا هر عنوانی دیگر از این قبیل تحصیل می‌کند، مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود. نرخ مالیات بر درآمد اتفاقی برای اشخاص حقیقی، نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ است. نظر به اینکه بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۶۱ مورخ ۹۳/۵/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب دادنامه شماره ۱۸۹۳ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۴ توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده، بنابراین نرخ مالیات بر درآمد اتفاقی برای اشخاص حقوقی نیز همان نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ است.

۲-۲- درآمد مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی و موارد مختلف مالیات بر درآمد اتفاقی و طرق محاسبه آن

۱-۲-۲- درآمد مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی

درخصوص درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل موضوعات زیر قابل توجه است:

- صد درصد درآمد حاصله مشمول اعمال نرخ مالیاتی می‌باشد.
- مأخذ و مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات در مورد درآمدهای نقدی معادل ریالی آنها و در خصوص درآمد غیرنقدی بهای روز تحقق درآمد و در مورد املاک، تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. در صلح معوض و هبه معوض به استثنای مواردی که مشمول ماده ۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد نسبت به مابه‌التفاوت ارزش عوضین مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌گردد.
- کمک‌های نقدی و غیرنقدی بلاعوض وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی به اشخاص حقوقی و معاملات محاباتی مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌باشد.

۲-۲-۲- تغییرات فرایند اجرایی وصول مالیات بر درآمدهای اتفاقی

زمانی که هبه به صورت ملکی یا مواردی از این قبیل باشد و نیاز به ثبت رسمی داشته باشد، دفترخانه‌های اسناد رسمی برای ثبت سند از مؤدیان درخواست گواهی ماده ۱۸۷ می‌نمایند. مؤدیان برای دریافت این گواهی به اداره امور مالیاتی مراجعه می‌کنند و مالیات متعلقه را می‌پردازند.

۲-۲-۳- موارد مختلف در ارتباط با مالیات بر درآمد اتفاقی

۱- عقود که تحت عنوان (صلح با شرط خیار فسخ) و (هبه با حق رجوع) منعقد می‌گردد از نظر مالیاتی قطعی تلقی و مالیات متعلق (در صورت شمول مالیات بر درآمد اتفاقی) وصول می‌گردد و در صورتی که ظرف شش ماه از تاریخ وقوع عقد معامله فسخ یا اقاله یا رجوع شود و جوهی که به عنوان مالیات بر درآمد اتفاقی وصول شده قابل استرداد می‌باشد. توجه گردد سایر مالیات‌های وصولی که از واگذارکننده وصول می‌گردد از قبیل مالیات شغلی اجاره قابل استرداد نخواهد بود.

۲- در صورت فسخ یا اقاله مربوط به صلح و رجوع در خصوص هبه اگر در فاصله بین عقد فسخ یا رجوع منتقل‌الیه از منافع مال مورد صلح یا هبه استفاده کرده باشد نسبت به منافع مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی باشد.

۳- عقود که به صورت صلح بوده و عین مال در تاریخ عقد منتقل ولی منافع آن (مثل حق استفاده از خانه مسکونی) تا آخر عمر مصالح (عمری) یا برای مدت معین (رقبی) در اختیار مصالح یا شخص ثالثی قرار می‌گیرد در تاریخ عقد مشمول مالیات نبوده بلکه تاریخ تعلق مالیات تاریخ تعلق منافع به متصالح بوده که به مأخذ ارزش عین و منفعت مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

۴- انتقالاتی که طبق مقررات فصل مالیات بر ارث مشمول مالیات می‌باشد مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی نخواهد بود.

- اموالی که به موجب نذر یا وصیت حسب مورد به وراثت منتقل می‌شود به نرخ مذکور در ماده (۱۷) قانون مالیات‌های مستقیم و در صورتی که به غیر وراثت به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون مالیات‌های مستقیم، منتقل شود مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

۵- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و مالیات‌هایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می‌گردد به عنوان پیش پرداخت مالیات آن‌ها منظور خواهد شد.

- در صورتی که معاملات مشمول مالیات اتفاقی در دفاتر اسناد رسمی انجام پذیرد و انتقال گیرنده عین یا منافع اموال اشخاص حقوقی باشند مالیات متعلق طبق مقررات ماده ۱۲۰ به صورت پیش‌پرداخت محاسبه و وصول خواهد شد.

۶- چنانچه بر اساس اظهارات صریح و مکتوب مؤدی، در قبال وجوه واریزی به حساب‌های بانکی وی، مابه‌ازایی اعم از کالا یا خدمات توسط مؤدی ارائه نشده و یا در آینده ارائه نشود، و یا وجوه واریزی ناشی از معاملات محاباتی بوده، این امر مؤید وجود درآمد اتفاقی برای مؤدی بوده و حسب مقررات فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات خواهد بود. در اجرای این بند دریافت وجوهی که ناشی از جبران خسارت بوده مشمول مالیات درآمد اتفاقی نخواهد شد. وجوه دریافتی ناشی از خسارت حسب مورد می‌بایستی براساس منشا خسارت مورد رسیدگی و اقدام مقتضی قرار گیرد. مأموران مالیاتی ذی‌ربط می‌بایستی در چارچوب دستورالعمل کشف معاملات و عملیات مشکوک و شیوه گزارش دهی در سازمان امور مالیاتی نسبت به اعلام مراتب به دفتر بازرسی و مبارزه با فرار مالیاتی و پولشویی اقدام نمایند.

موارد زیر مشمول مالیات اتفاقی نخواهد بود:

- 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.
- وجوه یا کمک‌های مالی اهدایی به خسارت دیدگان جنگ، زلزله، سیل، آتش‌سوزی و یا حوادث غیرمترقبه دیگر.
- جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می‌نماید.
- درآمد به دست آمده از واگذاری واریزنامه‌های صادراتی صادرکنندگان محصولات و خدمات به تبع معافیت‌های مالیات حاصل از درآمد صادراتی معاف از مالیات خواهند بود.

- موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی (ع)، آستانه حضرت معصومه، آستان حضرت احمد ابن موسی (شاهچراغ)، آستان مقدس حضرت امام خمینی (ره)، مساجد، حسینیه‌ها، تکایا و سایر بقاع متبر که از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع متبر که به عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می‌باشد.
- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی سازمان هلال احمر جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف است.
- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی صندوق‌های پس‌انداز بازنشستگی و سازمان بیمه خدمات درمانی و سازمان تأمین اجتماعی از پرداخت مالیات معاف است.
- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص مدارس علوم اسلامی با شورای مدیریت حوزه علمیه قم می‌باشد.
- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی نهادهای انقلاب اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص نهادهای انقلاب اسلامی با هیأت وزیران می‌باشد.
- آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور که به مصرف عمران موقوفات برسد از پرداخت مالیات معاف است.
- درآمد اشخاص از محل وجوه بریه ولی فقیه، خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است.
- آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت و بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد و مصلاها و حوزه‌های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه‌های دولتی، مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانش آموزان و دانشجویان، کمک به مستضعفان و آسیب دیدگان حوادث ناشی از سیل و زلزله، آتش‌سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد، مشروط بر اینکه درآمد و هزینه‌های مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد، از پرداخت مالیات معاف است.
- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر این که به موجب اساس‌نامه آن‌ها صرف امور مذکور شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه‌ی آن‌ها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است.
- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی و همچنین حق عضویت اعضا مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمن‌ها و تشکل‌های غیردولتی که دارای مجوز از مراجع ذی‌ربط باشند و وجوهی که به موجب قانون و مقررات مربوط از درآمد یا حق الزحمه اعضا آن‌ها کسر و به حساب مجامع مزبور واریز می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است.
- موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی انجمن‌ها و هیأت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر اینکه رسمیت آن‌ها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است.
- وجوهی که از فعالیت‌های غیرانتفاعی و به منظور پیشبرد اهداف و وظایف اشخاص موضوع ماده ۱۳۹ ق.م.م.، از راه برگزاری دوره‌های آموزشی، سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای و... در چارچوب اساسنامه آن‌ها تحصیل می‌شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آن‌ها نظارت می‌کند، از پرداخت مالیات معاف است.
- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها و دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود، مشمول پرداخت مالیات‌های قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشند.
- نکته: شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن‌ها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد، سهم درآمد یا سود آن‌ها مشمول پرداخت مالیات‌های قانون مالیات‌های مستقیم است. البته این امر مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد، نیست.

۲-۳- وظایف مؤدیان مالیاتی بخش مالیات بر درآمد اتفاقی

- چنانچه منافع مالی به صورت عقد صلح بلاعوض یا هبه به طور موقت یا دائم به کسی واگذار گردد انتقال گیرنده در صورتی که شخص حقیقی باشد تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد و در صورتی که شخص حقوقی باشد چهار ماه پس از پایان سال مالی مالیات منافع سال قبل پرداخت نمایند مأخذ محاسبه منافع مال بهای روز آن خواهد بود که توسط مأمورین مالیاتی و براساس موارد مشابه قابل تقویم خواهد بود.
- اشخاص حقیقی در سایر موارد (به غیر از منافع) مکلفند اظهارنامه مالیاتی خود را ظرف سی روز از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم و مالیات متعلق را بپردازند و در صورتی که معاملات موضوع فصل مالیات بر درآمد اتفاقی در دفاتر اسناد رسمی انجام و مالیات وصول می گردد تکلیف تسلیم اظهارنامه ساقط می شود.
- در صورتی که منافع مالی به طور دائم یا موقت بلاعوض به کسی واگذار شود انتقال گیرنده مکلف است مالیات منافع هر سال را در اردیبهشت ماه سال بعد پرداخت نماید.

محتوای آموزشی هشتم: مالیات بر ارزش افزوده

فصل اول: کلیات

۱-۱- جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در منابع (پایه‌های) مالیاتی

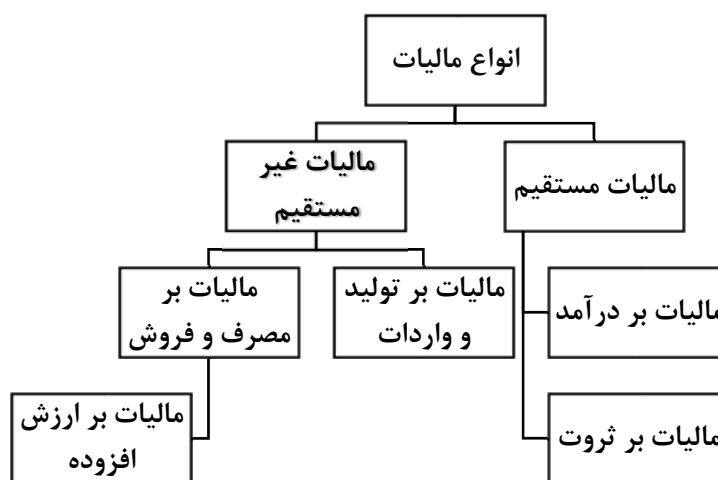
در ایران مالیات‌ها به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۱- مالیات مستقیم

مالیاتی است که به موجب قانون و بطور مستقیم از درآمد یا دارایی افراد حقیقی و حقوقی اخذ می‌شود.

۲- مالیات غیر مستقیم

مالیاتی است که پرداخت کننده نهایی آن مشخص و معین نبوده، به طور معمول بر قیمت کالاها و خدمات وضع می‌شود.



۱-۲- تعریف ارزش افزوده

ارزشی است که در فرایند تولید به ارزش کالاهای واسطه‌ای افزوده می‌شود و با کسر نهاده‌های واسطه (مثل هزینه خریدها) از عایدی‌ها به دست می‌آید.

$$\text{نهاده} - \text{ستانده} = \text{ارزش افزوده}$$

۱-۳- معرفی مالیات بر ارزش افزوده

می‌توان از دو جنبه نظری و عملیاتی به معرفی مالیات بر ارزش افزوده پرداخت.

۱-۳-۱- تعریف نظری مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات غیرمستقیم است که بر مصرف کالا و خدمات وضع می‌شود و در نهایت از مصرف کننده نهایی اخذ می‌شود. این مالیات، مالیات چندمرحله‌ای است، که بر مصرف کالاهای تولیدی و خدمات ارائه شده در مراحل مختلف زنجیره واردات/تولید/توزیع/مصرف بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای فروخته شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می‌گردد، ولی مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات، تولید، توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می‌یابد، تا نهایتاً توسط مصرف کننده نهایی پرداخت گردد.

۱-۳-۲- تعریف عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده

با توجه به تعریف ماده (۳) می‌توان رابطه زیر را برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفت:

$$\text{مالیات پرداختی بابت خرید} - \text{مالیات دریافتی بابت فروش} = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$

۴-۱- حالت‌های مابه‌التفاوت مالیات و عوارض دریافتی و پرداختی

به طور کلی هنگام مراودات اقتصادی سه حالت پیش می‌آید:

- ✓ **حالت اول:** مالیات و عوارض فروش کمتر از مالیات و عوارض خرید بوده و مؤدی از اداره امور مالیاتی طلبکار می‌شود.
- ✓ **حالت دوم:** مالیات و عوارض فروش برابر با مالیات و عوارض خرید بوده و در اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده معادل صفر درج می‌گردد. در این حالت مؤدی نه از اداره امور مالیاتی طلبکار می‌شود و نه به اداره امور مالیاتی بدهکار می‌شود.
- ✓ **حالت سوم:** مالیات و عوارض فروش بیشتر از مالیات و عوارض خرید بوده و مؤدی به اداره امور مالیاتی بدهکار می‌شود.

• صادرات مشمول مالیات • واردات مشمول مالیات نیست	بر اساس اصل مبدا
• صادرات مشمول مالیات نیست • واردات مشمول مالیات	بر اساس اصل مقصد

۵-۱- انواع روش‌های محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

به ۴ روش می‌توان مالیات بر ارزش افزوده را محاسبه نمود که حاصل هر ۴ روش نیز یکسان است:

روش تجمعی مستقیم: در این روش عوامل ارزش افزوده با هم جمع می‌شوند و حاصل جمع آنها در نرخ مالیات بر ارزش افزوده ضرب می‌شود.

روش تجمعی غیر مستقیم: در این روش عوامل ایجادکننده ارزش افزوده، شناسایی شده و هریک به طور جداگانه در نرخ مالیات بر ارزش افزوده ضرب می‌شوند. سپس از مجموع تمامی حاصل ضرب‌ها، مالیات و عوارض بر ارزش افزوده بدست می‌آید.

روش تفریقی مستقیم: در این روش مبلغ خرید از مبلغ فروش کسر شده و مابه‌التفاوت در نرخ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده ضرب می‌شود که رقم حاصل مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.

روش تفریقی غیر مستقیم (روش صورت حساب): در این روش ابتدا نرخ مالیات در مبلغ فروش ضرب می‌شود و مالیات بر ارزش افزوده فروش بدست می‌آید. سپس نرخ مالیات در مبلغ خرید ضرب می‌شود و مالیات بر ارزش افزوده خرید بدست می‌آید. پس از آن مالیات بر ارزش افزوده خرید را از مالیات بر ارزش افزوده فروش کسر می‌کنیم تا مبلغ مالیات بر ارزش افزوده‌ای که مؤدی بایستی در اظهارنامه ابراز نماید، محاسبه گردد. این روش، روش مورد پذیرش برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. روش تفریقی غیر مستقیم را روش صورت حساب نیز می‌نامند.

۶-۱- محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده در روش صورت حساب

در روش صورت حساب، به دو شیوه می‌توان محاسبه مالیات و عوارض را نشان داد:

روش اول: مبلغ مالیات عوارض جدا از قیمت کالا یا خدمت در صورت حساب درج شود.

هنگام محاسبه‌ی مالیات و عوارض در این روش از رابطه زیر استفاده می‌شود:

مالیات و عوارض = قیمت خالص \times نرخ مالیات و عوارض ارزش افزوده
مبلغ خالص عبارتست از مبلغ کالا یا خدمت بدون احتساب مالیات و عوارض و پس از کسر تخفیفات

روش دوم: مبلغ مالیات عوارض همراه با قیمت کالا یا خدمت در صورت حساب درج شود.

در این روش برای محاسبه مالیات عوارض ارزش افزوده از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{مالیات و عوارض} = \text{مبلغ ناخالص} \times \left(\frac{\text{نرخ عوارض و مالیات}}{100 + \text{نرخ عوارض و مالیات}} \right)$$

فصل دوم: تکالیف و وظایف مؤدیان

۱-۲- ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده (فراخوان مراحل ثبت نام مؤدیان)

کلیه فعالان اقتصادی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی که به نحوی اقدام به عرضه کالا، ارائه خدمات، یا واردات و صادرات کالاها و خدمات می‌نمایند و طبق ضوابط مندرج در فراخوان‌های ثبت نام مرحله اول تا هشتم سازمان امور مالیاتی مکلف به ثبت نام شده‌اند، مؤدی محسوب می‌شوند و مکلفند با مراجعه به سایت الکترونیکی www.eVat.ir نسبت به تکمیل فرم ثبت نام اقدام نمایند. سازمان مالیاتی تاکنون مشمولین را در هشت مرحله معرفی نموده است.

۲-۲- اخذ گواهی نامه ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده

از تاریخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۱ مؤدیان نیازی به اخذ گواهی‌نامه ثبت نام مالیات بر ارزش افزوده ندارند و ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده کفایت داشته و ثبت نام‌های قبلی بعنوان ثبت نام قطعی تلقی می‌گردد. (ضمن دستورالعمل شماره ۲۶۰/۲۷۲۹/د مورخ ۱۳۹۸/۶/۱۱ لغو گردیده است).

۳-۲- صدور صورت حساب

مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده مکلفند در قبال عرضه کالا یا خدمات، صورتحسابی با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، صادر و مالیات و عوارض متعلق را در ستونی جداگانه درج و وصول نمایند. در مواردی که از ماشین‌های فروش استفاده می‌گردد، نوار ماشین جایگزین صورت حساب خواهد شد. همچنین کلیه کالاها و خدماتی که بدون صدور صورت حساب و رعایت مفاد این دستورالعمل و همچنین سایر مقررات قانون مذکور عرضه گردند، علاوه بر جرایم ذکر شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده، قاچاق محسوب و مشمول قوانین و مقررات مربوط به قاچاق خواهند بود. انواع صورت حساب ها:

۱- صورت حسابهای عمومی فروش کالا (نمونه اول)

۲- خدمات ویژه ماشین‌های فروش (POS) (نمونه دوم)

۳- صورت حساب الکترونیکی (صورت حساب نوع سوم)

۴-۲- وصول مالیات

مؤدیانی که با توجه به ضوابط اعلام شده سازمان امور مالیاتی کشور ملزم به ثبت نام و اجرای قانون شده‌اند، باید علاوه بر اینکه در هنگام عرضه کالا یا ارائه خدمت، اقدام به صدور صورت حساب مورد تایید نمایند، مالیات بر ارزش افزوده را به نیابت از سازمان، از طرف دیگر معامله خود وصول و تا پایان دوره مالیاتی و زمان تسلیم اظهارنامه، نزد خود به امانت نگه دارند. وصول مالیات توسط فعالان اقتصادی انجام می‌گردد که با در نظر گرفتن شرایط و ضوابط سازمان امور مالیاتی، در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده و ملزم به وصول و پرداخت مالیات به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند.

وصول مالیات توسط اشخاص زیر صورت می‌گیرد:

۱-۴-۲- وصول مالیات توسط مؤدیان

مؤدیان کسانی هستند که با توجه به شرایط اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور، در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده‌اند. این فعالان اقتصادی موظفند که در هنگام عرضه کالا و ارائه خدمت، اقدام به صدور صورت حساب مورد تأیید سازمان امور مالیاتی نموده و مالیات بر ارزش افزوده را به نیابت از سازمان امور مالیاتی، محاسبه و از طرف معامله وصول نمایند. سپس در پایان دوره مالیاتی و در هنگام تسلیم اظهارنامه، مالیات و عوارض ارزش افزوده را به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند.

۲-۴-۲- وصول مالیات توسط اداره گمرک

در هنگام واردات کالا، گمرک وظیفه‌ی وصول مالیات را بر عهده دارد. گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات موضوع این قانون را قبل از ترخیص از وارد کنندگان کالا وصول و در پروانه‌های گمرکی و یا فرم‌های مربوط حسب مورد درج نماید و اطلاعات مربوط

به اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مقررات این قانون را حداکثر به صورت ماهانه به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه نموده و امکان دسترسی همزمان سازمان امور مالیاتی کشور به پایگاه‌های اطلاعاتی ذی‌ربط را فراهم آورد.

۳-۴-۲- پرداخت مالیات توسط واردکنندگان خدمت

واردکنندگان خدمات مکلفند مالیات متعلق به خدمات خریداری شده از خارج از کشور را محاسبه و پرداخت نمایند. واردکنندگان مکلفند هنگام پرداخت مابه‌ازاء خدمت، مالیات و عوارض را محاسبه و در دفاتر خود ثبت نموده و در پایان دوره مالیاتی با تسلیم اظهارنامه، آن را به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت نمایند.

۳-۵-۲- تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات

مؤدیان مالیاتی مکلفند اظهارنامه هر دوره مالیاتی را حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره مالیاتی سه ماهه، طبق نمونه و دستورالعملی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام شده است به ترتیب مقرر، تکمیل، تسلیم و عوارض متعلق به دوره را محاسبه و در مهلت تعیین شده (۱۵ روز از تاریخ انقضاء دوره مالیاتی سه ماهه)، به حسابی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌گردد، واریز نمایند.

نکته ۱: چنانچه مدت فعالیت مؤدیان، کمتر از یک دوره مالیاتی باشد تکلیف مقرر در این ماده نسبت به مدت یادشده نیز جاری می‌باشد.

نکته ۲: اشخاص حقیقی و حقوقی که بیشتر از یک محل شغل و فعالیت دارند، رایحه اظهارنامه و پرداخت مالیات برای هر محل به طور جداگانه الزامیست.

نکته ۳: کارگاه‌ها، واحدهای تولیدی، خدماتی و بازرگانی که نوع فعالیت آنها به گونه‌ای است که بایستی دفتر، فروشگاه یا شعبه در یک یا چند محل دیگر داشته باشند، رایحه اظهارنامه واحد مطابق دستورالعملی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌گردد.

نکته ۴: مؤدیانی که مکان ثابتی جهت شغل خود ندارند، محل سکونت آنان؛ جهت رایحه اظهارنامه و سایر امور مالیاتی معتبر خواهد بود.

نکته ۵: مؤدیان مکلفند در پایان هر دوره سه ماهه، با توجه به نوع فعالیت، اقدام به تکمیل و تسلیم اظهارنامه مربوطه نمایند.

۳-۶-۲- ثبت و نگهداری اسناد و مدارک

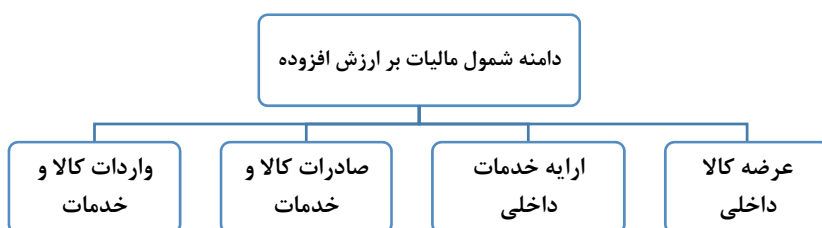
مأموران مالیاتی می‌توانند کلیه صورت‌حساب‌ها، قراردادها، اسناد و مدارک، دفاتر و ... را از مؤدی درخواست نمایند و مؤدی مکلف است مدارک درخواستی را در اختیار مأموران اداره امور مالیاتی قرار دهد. مؤدیان مالیاتی دفاتر، صورت‌حساب‌ها و سایر فرم‌های مربوط، ماشین‌های صندوق و یا سایر وسایل و روش‌های نگهداری حساب که سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص حسابرسی مالیاتی تعیین می‌کند را می‌بایست تا مدت ۱۰ سال بعد از سال مالی مربوط نگهداری نمایند.

فصل سوم: کلیات و تعاریف قانون مالیات بر ارزش افزوده

۳-۱- دامنه و شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده

عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. در راستای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، کلیه فعالیت‌های عرضه کالا و خدمات در ایران و واردات آنها (به استثنای موارد مندرج در ماده ۱۲ ق.م.ا.۱.) مشمول مالیات و عوارض است. همچنین مالیات و عوارض پرداخت شده بابت صادرات کالاها و خدمات نیز قابل استرداد خواهد بود.

فعالیت‌های زیر مشمول مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند:



نکته: با توجه به ماده (۱) قانون که اشاره به عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران دارد، چنانچه مؤدی، کالا یا خدمت را در خارج از کشور ارائه نماید، مشمول مقررات مالیات بر ارزش افزوده در ایران نمی‌باشد.

۱-۱-۳- تعریف عرضه کالا

منظور از عرضه کالا در این قانون، انتقال کالا از طریق هر نوع معامله است.

عرضه کالا از طریق هر نوع معامله، مشمول مالیات و عوارض است. هر نوع مال منقول و غیر منقول که قابل مبادله باشد عرضه کالا محسوب می‌شود. حتی حامل انرژی و همچنین انواع گاز و آب در حکم کالا محسوب می‌گردند. لازم به ذکر است که پول رایج جمهوری اسلامی ایران و همچنین پول رایج کشورهای خارجی کالا محسوب نمی‌شود.

نکته ۱: اگر مالکیت کالا از شخصی به شخص دیگر به هر شیوه‌ای واگذار شود، عرضه کالا محسوب می‌شود. حتی اگر بصورت هدیه یا معاوضه باشد، مشمول مالیات و عوارض می‌گردد.

نکته ۲: کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشند.

نکته ۳: انتقال دارایی‌های منقول شرکت ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا شرکت موجود (حسب مورد) به ارزش دفتری، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد.

۱-۲-۳- تعریف عرضه کالا به خود

کالایی که توسط مؤدی خریداری، تحصیل یا تولید شده و به عنوان دارایی در دفاتر ثبت می‌گردد، در صورتی که برای استفاده شغلی یا برای مصارف شخصی برداشته شود، عرضه کالا به خود محسوب شده و مشمول مالیات خواهد شد.

۱-۳-۳- تعریف ارائه خدمت

انجام خدمت برای غیر در قبال مابه‌ازاء، ارائه خدمت محسوب می‌شود. این مابه‌ازاء می‌تواند نقدی یا غیرنقدی باشد.

ماده (۵) ق.م.ا.ا. در رابطه با ارائه خدمات به دو نکته اشاره دارد:

اگر خدمات برای استفاده شخصی مؤدی باشد، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست.

اگر در قبال ارائه خدمات وجه و مابه‌ازایی جایجا نشود، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست.

نکته ۱: انجام خدمات بصورت رایگان (گارانتی) برای دیگران مشمول مالیات ارزش افزوده نمی‌شود.

نکته ۲: از آنجا که دریافت حق‌الزحمه برای خدمات گارانتی، توسط تولیدکنندگان محصولات پرداخت می‌شود، مالیات موضوعه از تولیدکنندگان وصول می‌گردد. در خصوص قطعات استفاده شده برای تعمیرات به دلیل اینکه عرضه کالا محسوب می‌شود، مشمول مالیات خواهد بود.

۱-۴-۳- خدمات

ارائه خدمات و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول این نظام مالیاتی است. بنابراین، بجز خدمات معاف، ارائه خدمات و واردات کلیه خدمات، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شوند.

۱-۵-۳- عرضه خدمت به خود

ارائه خدمت در قانون مالیات بر ارزش افزوده، انجام خدمت برای غیر می‌باشد، بنابراین عرضه خدمت به خود مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد.

۶-۱-۳- معاوضه کالاها و خدمات

معاوضه کالاها و خدمات در این قانون، عرضه کالا یا خدمت از طرف هریک از متعاملین تلقی و به طور جداگانه مشمول مالیات می‌باشد. در شرایطی که معاوضه کالا به کالا، خدمت به خدمت یا کالا به خدمت باشد، هر کدام از طرفین معاوضه به طور جداگانه مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند.

۷-۱-۳- معاوضه کالاها و خدمات در مناطق آزاد تجاری، صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی

هرگونه مبادلات کالاها و خدمات فی‌مابین خارج از کشور و مناطق آزاد تجاری، صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست. همچنین هرگونه معاوضه کالا و خدمات موضوع این قانون بین اشخاص مستقر در مناطق آزاد تجاری و ویژه با سایر مناطق بجز محدوده‌ی گمرکی کشور مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌گردد.

۸-۱-۳- تعریف واردات

تعریف واردات در قانون مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر است:

واردات در قانون مالیات بر ارزش افزوده، ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور یا از مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور می‌باشد. چنانچه کالاها و خدمات وارده به کشور، جزو کالا و خدمات معاف باشند، مشمول مالیات بر ارزش افزوده و عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها نمی‌باشد.

۹-۱-۳- تعریف صادرات

تعریف صادرات در قانون مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر می‌باشد:

صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می‌باشد.

طبق ماده ۷ ق.م.ا.ا. صادرات کالا به دو مورد اطلاق می‌شود:

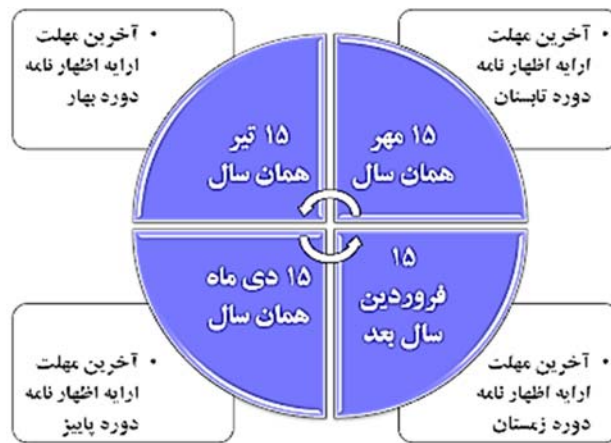
صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا صدور کالا یا خدمت به مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی؛ از طرف دیگر در ماده ۱۳ ق.م.ا.ا. صرفاً به عدم مشمولیت مالیات صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، اشاره شده است. لذا صدور کالا و خدمات به مناطق آزاد تجاری، صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی مشمول حکم ماده ۱۳ ق.م.ا.ا. قرار نمی‌گیرد و عرضه کننده مکلف به مطالبه مالیات و پرداخت آن به اداره امور مالیاتی می‌باشد.

۲-۳- دوره‌های مالیاتی

هر سال شمسی به چهار دوره‌ی مالیاتی سه ماهه تقسیم می‌شود.

نکته ۱: در صورتی که شروع یا خاتمه فعالیت مؤدی در خلال یک دوره مالیاتی باشد، زمان فعالیت مؤدی طی دوره مربوط، یک دوره مالیاتی تلقی می‌شود. برای مثال زمانی که مؤدی فعالیت خود را در تاریخ ۱۳۹۰/۳/۲۰ شروع کرده باشد، بایستی اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده خود را برای دوره بهار سال ۱۳۹۰ (به ازای فعالیت‌های انجام شده از تاریخ ۱۳۹۰/۳/۲۰ تا ۱۳۹۰/۳/۳۱) تسلیم نماید.

نکته ۲: وزیر امور اقتصادی و دارایی مجاز است با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور مدت دوره مالیاتی را برای هر گروه از مؤدیان دو یا یک ماهه تعیین نماید.



۳-۳- تاریخ تعلق مالیات

تاریخ تعلق مالیات ارزش افزوده به شرح زیر می‌باشد:

الف- در مورد عرضه کالا:

تاریخ صورت حساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا، هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد؛ در مواردی که از کالای خریداری یا تولید یا تحصیل شده، کالایی به عنوان دارایی یا برداشت شخصی مورد استفاده قرار گیرد، تاریخ ثبت دارایی در دفاتر یا تاریخ شروع استفاده، هر کدام که مقدم باشد یا تاریخ برداشت، حسب مورد؛ در مورد معاوضه کالاها، تاریخ معاوضه.

ب- در مورد ارائه خدمات

تاریخ صورت حساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد؛ در مورد معاوضه خدمات، تاریخ معاوضه.

ج- در مورد صادرات و واردات

در مورد صادرات، هنگام صدور (از حیث استرداد). زمانی که کالا یا خدمتی به خارج از کشور صادر گردد، تاریخ صدور کالا در هر دوره‌ای که قرار گیرد، مالیات و عوارض پرداختی بابت کالا و خدمات صادر شده در دوره مزبور به عنوان اعتبار منظور می‌شود و قابل استرداد خواهد بود؛

در مورد واردات ترخیص کالا از گمرک، تاریخ مزبور از نظر محاسبه مالیات و عوارض کالای وارداتی، توسط گمرک لحاظ می‌گردد؛

در خصوص صادرات و واردات خدمت، تاریخ پرداخت مابه‌ازاء.

نکته: مؤدیان مکلفند مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند.

فصل چهارم: معافیت‌ها و صادرات

۴-۱- کالا و خدمات معاف قانون مالیات بر ارزش افزوده

اقدام معاف از مالیات بر ارزش افزوده به شرح ماده ۱۲ ق.ا.م.ا. و بخشنامه‌های صادر شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور براساس آخرین تغییرات، شامل عرضه کالاها، ارائه خدمات و همچنین واردات آنها به شرح ذیل است:

۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛

محصولات کشاورزی مانند گندم، برنج، ذرت و ... که فرآوری نشده باشند معاف هستند. بنابراین محصولاتی که جهت مصارف مختلف فرآوری می‌شوند، مانند زیتون خوراکی یا زیتون پرورده که برای مصرف بایستی ابتدا فرآوری شوند، معاف نمی‌باشد. برای مثال ذرت کنسرو شده به دلیل فرآوری شدن معاف نیست.

مراحل بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، پوست‌گیری مانند شالی کوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود و خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود.

دانه و میوه‌های روغن‌دار از جمله دانه سویا، بادام زمینی، دانه کتان، دانه آفتابگردان، انواع تخم و دانه‌ها شامل دانه میوه و نطفه، تخم چغندر قند و تخم سبزیجات، چغندر قند، دانه کاکائو، توتون، تنباکو و پنبه معاف هستند.

۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛

انواع دام اعم از گوسفند، گاو، شتر و ...، طیور مانند مرغ و پرندگان و پرندگان تزیینی، همچنین انواع ماهی، میگو و در کل آبزیان، معاف هستند. زنبور عسل و نوغان معاف است. عسل طبیعی، پوست و سایر اجزای پرندگان، استخوان حیوانات، اسپرم حیوانات، ابریشم خام، پشم و موی حیوان معاف است.

۳- انواع کود، سم، بذر و نهال؛

۴- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛

نکته ۱: در قانون م.ا.ا. آرد خبازی که برای پخت انواع نان استفاده می‌شود، معاف است.

نکته ۲: منظور از گوشت، گوشت قرمز و سفید است. گوشت دام (گوسفند، گاو و ...)، گوشت طیور (مرغ، شتر مرغ، بوقلمون و ...) و آبزیان (ماهی، میگو و ...) معاف می‌باشد.

نکته ۳: شیر و پنیر که محصولات لبنی هستند، معاف می‌باشند، ولی شیر طعم دار مشمول است.

نکته ۴: شکر خام معاف است.

نکته ۵: روغن نباتی از جمله روغن زیتون، روغن کنجد، روغن هسته انگور و در کل انواع روغن‌های نباتی، معاف هستند. همچنین روغن نباتی خام (تصفیه نشده) معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده است.

نکته ۶: شیر خشک مخصوص کودکان به دلیل اهمیت آن برای مصرف کودکان، معاف است.

نکته ۷: انواع حبوبات از جمله دانه سویا معاف می‌باشند.

۵- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛

- کتاب (کاتالوگ‌های طبی، نشریات و مجلات علمی)؛

- مجله و نشریه؛

- دفاتر تحریر (دفاتر ثبت و حسابداری)؛

- کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات (انواع کاغذ جهت چاپ و تحریر).

نکته: آگهی‌های منتشره در روزنامه‌ها و نشریات از مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف هستند.

۶- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارت خانه‌ها، موسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیئت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا.

۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود.

۸- اموال غیرمنقول؛

نکته ۱: منظور از اموال غیرمنقول، اموالی چون زمین، ملک، متعلقات و ... است. عرضه اموال غیرمنقول، چه فروش و چه اجاره‌ای، معاف است ولی خدماتی که همراه با اموال غیرمنقول ارائه می‌شود مشمول مالیات و عوارض می‌باشد. برای مثال چنانچه انبار اجاره داده شود، این فعالیت عرضه مال غیرمنقول محسوب شده و معاف می‌باشد ولی اگر در کنار اجاره انبار، خدماتی از قبیل حراست، نگهداری و ... نیز ارائه شود، این گونه خدمات مشمول مالیات و عوارض می‌باشند. در رابطه با اجاره غرفه‌های نمایشگاهی، ارائه خدمات نمایشگاهی به اجاره کنندگان مطرح بوده بنابراین عرضه غرفه‌ی نمایشگاهی، عرضه‌ی مال غیرمنقول تلقی نشده، مشمول مالیات و عوارض است. همچنین اجاره اموال منقول مانند ماشین‌آلاتی که در اموال غیرمنقول منصوب شده‌اند و تاسیسات شهر بازی، مشمول مالیات و عوارض می‌باشند.

نکته ۲: خدمات مشاور املاک مشمول معافیت نمی‌باشد.

نکته ۳: مابه‌ازای حاصل از ارائه خدمات کارشناسی، مشاوره‌ای، ارزیابی، توزیع و بازاریابی، بسته‌بندی، انبارداری، حق توقف کانتینر (دموراز)، تخلیه و بارگیری، خسارت و غرامت به کرایه اضافه بار، نمایشگاهی و دستمزد آسیابانی با رعایت ترتیبات قانونی و دستورالعمل‌های صادره مشمول پرداخت مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود.

نکته ۴: درخصوص شهرک‌های صنعتی، ارائه خدمات در شهرک‌های صنعتی و ارائه خدمات پیمانکاری، آماده‌سازی زمین و سایر خدمات که در قبال مابه‌ازاء صورت می‌پذیرد، مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

نکته ۵: واگذاری کلیه اموال نیروگاه‌ها که در اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی صورت گرفته و در حکم اموال غیرمنقول تلقی می‌گردند، از شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج می‌باشد.

نکته ۶: در خصوص **قراردادهای مشارکت مدنی با موضوع ساخت و انتقال مالکیت**، سهم هر شریک بابت درآمد حاصل از مشارکت مذکور مشمول معافیت موضوع بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

۹- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توان‌بخشی و حمایتی.

نکته ۱: انواع دارو معاف می‌باشد، بنابراین ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی نیز که از طرف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان «دارو» تأیید و اعلام شود نیز به عنوان دارو تلقی شده و مشمول معافیت هستند. همچنین واردات دارو و لوازم مصرفی درمان مشمول معافیت است. لازم به ذکر است فهرست تکمیلی ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی در نامه شماره ۴۴۷۹۴/۶۶۵ مورخ ۱۳۹۱/۵/۲۱ از طرف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اعلام شده است.

نکته ۲: درآمد حاصل از خسارت دریافتی بیمه از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد.

۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات‌های مستقیم.

با توجه به مفاد این بند، حقوق و دستمزد پرسنل، چه به صورت تمام‌وقت و چه به صورت پاره‌وقت و ساعت کار، معاف است.

نکته: در خصوص فعالیت‌های پیمانکاری نیروی انسانی این مساله وجود دارد که در برخی قراردادهای مدیریت پیمان خدمات نیروی انسانی، کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی‌واسطه تخصیص یا پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت عنوان هزینه حقوق و دستمزد ثبت می‌نماید و لیست بیمه و مالیات حقوق به نام کارفرما به سازمان‌های مربوط ارائه می‌گردد. در این حالت صورت وضعیت صادره از سوی پیمانکار که مربوط به درآمد مدیریت پیمان می‌باشد، مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده قرار می‌گیرد. اما در شرایطی که پرداخت هزینه حقوق و دستمزد توسط پیمانکار انجام می‌شود، صرفاً مابه‌ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم، طبق اسناد و مدارک مثبت، به عنوان مأخذ مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار خواهد گرفت.

۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس.

نکته ۱: خدمات بانکی از جمله افتتاح حساب، نقل و انتقال وجه، صدور دسته چک، ارائه تسهیلات بانکی، صدور کارت اعتباری و غیره معاف هستند.

نکته ۲: تنها بانک‌ها و مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون می‌توانند در رابطه با خدمات بانکی و اعتباری، از معافیت این ماده استفاده نمایند بنابراین سایر اشخاصی که به ارائه خدمات بانکی و اعتباری مشغول هستند مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و عوارض می‌باشند.

نکته ۳: نمایندگی‌های بانک‌های خارجی در ایران که با مجوز بانک مرکزی فعالیت می‌کنند، بابت ارائه خدمات در ایران، مشمول معافیت ماده ۱۲ هستند.

نکته ۴: صندوق‌های قرض‌الحسنه زیر نظر سازمان اقتصاد اسلامی که در سایت سازمان یاد شده به نشانی ذیل (seel.ir/OmurSandogh/ListOfSandogh.aspx) به صورت برخط مشخص گردیده است مشمول معافیت موضوع بند ۱۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند.

فهرست مصادیق خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالاها در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس در بخشنامه شماره ۹۵-۱۷-۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۳/۱۰ اعلام شده است.

نکته ۵: از آنجایی که به موجب ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد، لیکن سود دریافتی سپرده‌های اشخاص از بانک‌ها و موسسات مالی و اعتباری اعم از دارای مجوز و یا فاقد مجوز از بانک مرکزی، از مصادیق ارائه خدمت تلقی نمی‌گردد، فلذا مشمول مالیات و عوارض یادشده نخواهد بود.

نکته ۶: اسناد خزانه اسلامی اعم از ارزش اسمی و ارزش حفظ قدرت خرید مشمول مالیات و عوارض این قانون نمی‌باشند.

۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی.

نکته ۱: ارائه خدمات حمل و نقل عمومی مسافری چه از طریق انعقاد قرارداد و چه بدون انعقاد قرارداد معاف از پرداخت مالیات ارزش افزوده و عوارض می‌باشد. حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور با وسایل نقلیه زمینی (به استثناء ریلی)، دریایی و هوایی، چه با قرارداد و چه بدون قرارداد، فقط مشمول پرداخت عوارض (پنج درصد (۵٪) بهاء بلیط) می‌باشد.

نکته ۲: علاوه بر معافیت خدمات حمل و نقل عمومی مسافری ریلی، مالیات و عوارض ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی بار با نرخ صفر محاسبه و مالیات‌هایی که در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت‌های اقتصادی خود (به نسبت حمل و نقل ریلی بار) به استناد صورت‌حساب‌های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند، با رعایت مقررات قابل استرداد است.

نکته ۳: فعالان اقتصادی که صرفاً به ارائه خدمات مدیریت و حمل و نقل می‌پردازند و درآمد آنها ناشی از حمل و نقل مسافر نباشد (مثلاً کارمزد مدیریت یا کمیسیون دریافت می‌کنند)، درآمد آنان از محل ارائه این خدمات، مشمول معافیت نخواهند بود.

نکته ۴: جابجایی و حمل کالا از نقطه‌ای در داخل یک کشور به نقطه‌ای در داخل کشور دیگر (حمل و نقل بین‌المللی کالا) مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد.

نکته ۵: کارمزد دریافتی توسط کارگزاری‌ها و نمایندگی‌ها بابت ارائه خدمات جانبی حمل و نقل از قبیل تخلیه، بارگیری، یدک کشی، سوخت رسانی و ... در داخل ایران مشمول معافیت نمی‌باشد.

نکته ۶: حمل و نقل کشتیرانی بین‌المللی بابت واردات کالا از سایر کشورها تا مبادی ورودی گمرک جمهوری اسلامی ایران اعم از اینکه توسط شرکت حمل و نقل کشتیرانی ایرانی یا خارجی انجام شده باشد، از این بابت مشمول مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود.

۱۳- فرش دستباف

۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آیین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

استفاده از معافیت خدمات پژوهشی و آموزشی توسط مدارس، مراکز فنی و حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و مراکز و مؤسسات آموزشی و پژوهشی، مشروط به کسب مجوز برای خدمات مزبور از مراجع ذیصلاح قانونی است. همچنین انجمن‌های علمی زمانی می‌توانند از معافیت بند ۱۴ ماده ۱۲ ق.ا.ا. استفاده نمایند که در رابطه با خدمات پژوهشی و آموزشی مورد نظر، از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مجوز ارائه این خدمات را دریافت کرده باشند. چنانچه در کنار خدمات پژوهشی و آموزشی، خدماتی ارائه شود که غیرمرتبط با فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی باشند، این خدمات مشمول مالیات و عوارض هستند. فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی و غیره ارائه شده از طرف مراکز مذکور که خارج از مجوز می‌باشند، مشمول مالیات و عوارض هستند.

مراکز مزبور برای استفاده از معافیت این ماده مکلفند مجوزهای اخذ شده از مراجع ذیصلاح را به سازمان امور مالیاتی ارائه دهند تا پس از بررسی و تأیید، از طریق سازمان امور مالیاتی به واحدهای مالیاتی مربوط ابلاغ گردد. لازم به ذکر است واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی که در پارک‌های علم و فناوری مستقر هستند، جهت انجام امور محوله، معاف از مالیات بر ارزش افزوده و عوارض می‌باشند.

۱۵- خوراک دام و طیور

مکمل‌های خوراک دام و طیور در صورتی که در فهرست نامه شماره ۶۶۵/۲۰۱۲۰۵ مورخ ۱۳۹۲/۶/۱۰ وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اعلام شده باشند، معاف می‌باشند.

۱۶- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

فهرست رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها در بخشنامه شماره ۹۲۵۴ مورخ ۱۳۸۹/۰۶/۰۱ درج شده است.

۱۷- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیئت وزیران قابل اجرا خواهد بود.

۲-۴- استرداد مالیات صادرات کالا و خدمات

صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و مالیات و عوارض پرداخت شده بابت نهادهای کالاها و خدمات صادراتی با ارائه برگ خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت به اداره کل امور مالیاتی ذیربط، مسترد می‌گردد.

در خصوص استرداد مالیات بر ارزش افزوده صادرات، استرداد بعد از انجام رسیدگی مالیاتی توسط اداره امور مالیاتی و احراز شرایط قانونی مربوطه انجام می‌شود. استرداد مالیات و عوارض تنها برای مؤدیانی که در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده‌اند قابل انجام است. نکته: هرگونه نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی برای درآمدهای حاصل از صادرات کالا و خدمات از جمله کالاهای غیرنفتی، محصولات بخش کشاورزی و مواد خام و همچنین استرداد مالیات و عوارض (موضوع ماده ۱۳ ق.ا.م.ا)، در مواردی که ارزش حاصل از صادرات طبق مقررات اعلامی بانک مرکزی به چرخه اقتصادی کشور برگردانده نشود، برای عملکرد سالهای ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ قابل اعمال نخواهد بود. مدت زمان استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوعه، یک ماه از تاریخ ورود ارز به چرخه اقتصادی کشور مطابق مقررات یادشده می‌باشد.

نکته: صادرات کالاهای عمومی تولیدی به خارج از کشور که کالاهای خاص موضوع تبصره ماده (۱۶) و بندهای (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان مواد اولیه مستقیم در فرآیند تولید آنها بکار می‌روند در اجرای ماده (۱۳) قانون مذکور، کلیه مالیات‌ها و عوارض پرداخت شده مربوط به کالاهای مزبور اعم از مالیات و عوارض کالاهای عمومی و یا خاص با ارائه برگ خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) مسترد می‌گردد.

بدیهی است مالیات و عوارض ارزش افزوده کالاهای خاص یادشده که به عنوان مواد اولیه غیرمستقیم و یا سایر هزینه‌ها از جمله هزینه سوخت در تولید کالاهای مشمول مصرف می‌شود، قابل کسر و یا قابل استرداد نخواهد بود.

۳-۴- استرداد مالیات کالاهای همراه مسافران تبعه خارجی

مالیات‌های پرداختی بابت کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی که از تاریخ خرید آنها تا تاریخ خروج از کشور بیش از دو ماه نگذشته باشد، از محل وصولی‌های جاری درآمد مربوط هنگام خروج از کشور در مقابل ارائه اسناد و مدارک مثبت، مشمول استرداد خواهد بود.

۴-۴ - چگونگی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در مناطق آزاد تجاری

۴-۴-۱ - صادرات و واردات در مناطق آزاد تجاری و ویژه اقتصادی

هر کالا یا خدمتی که از مبادی گمرکی کشور وارد سرزمین اصلی شود، مشمول مالیات بر ارزش افزوده است مگر اینکه کالا یا خدمت وارد مناطق آزاد یا مناطق ویژه اقتصادی شده باشد، که در این صورت مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود. به عبارتی دیگر کالایی که از خارج کشور وارد مناطق مزبور شده باشد در زمان ورود به مناطق یاد شده مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست اما چنانچه کالای مذکور، از مناطق موصوف، از طریق مبادی گمرکی به داخل ایران وارد گردد، مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود (دوانی، ۱۳۹۳).
نکته: مبادلات کالا و خدمات فیما بین اشخاص و فعالان اقتصادی مقیم در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی، در داخل محدوده مناطق یادشده، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون یاد شده نمی‌باشد.

صادرات کالاها و خدمات صرفاً به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و مالیات‌های پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا)، اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد.

نکته: مالیات و عوارض پرداختی مؤدیان مشمول این نظام مالیاتی به عرضه‌کنندگان کالاها و ارائه‌دهندگان خدمات غیرمعاف در مناطق یادشده، بابت خرید کالا و خدمت، در صورتی که عرضه‌کنندگان کالا و ارائه‌دهندگان خدمات مذکور، نسبت به پرداخت آن به حساب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور اقدام نموده باشند، با رعایت مقررات مربوط به عنوان اعتبار مالیاتی پرداخت‌کنندگان محسوب خواهد شد.

نکته: صادرات کالاها و خدمات از مناطق مذکور به خارج از کشور و همچنین واردات کالا و خدمات از خارج از کشور به مناطق یادشده مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد.

نکته: واردات کالا و خدمات از مناطق یاد شده به قلمرو گمرکی کشور مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد.

به طور کلی شمول یا عدم شمول صادرات و واردات در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی، به شرح جدول ذیل است:

جدول ۱: شمول یا عدم شمول صادرات و واردات در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی

تعلق مالیات	نوع فعالیت	
مشمول است	واردات کالا و خدمت از خارج از کشور به داخل کشور	۱
معاف است	واردات کالا و خدمت از خارج از کشور به منطقه آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی	۲
مشمول است	واردات کالا و خدمت از منطقه آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی به داخل کشور	۳
مشمول نیست (نرخ صفر)	صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی گمرکی	۴
مشمول است	صادرات کالا و خدمت از داخل کشور به منطقه آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی	۵
معاف است	مبادلات فی مابین اشخاص مقیم در منطقه آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی	۶

۴-۴-۲ - شرایط استفاده از معافیت در مناطق آزاد و ویژه

۱- داشتن مجوز فعالیت از سوی سازمان مسؤل اداره مناطق آزاد و ویژه

۳-۴- معاوضه کالاها و خدمات در مناطق آزاد تجاری

هرگونه معاوضه کالا و خدمات موضوع این قانون بین اشخاص مستقر در مناطق آزاد تجاری و ویژه با سایر مناطق، بجز محدوده‌ی گمرکی کشور مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌گردد.

فصل پنجم: نرخ، نحوه محاسبه و ثبت حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها

۱-۵- مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت حساب خواهد بود. در مواردی که صورت حساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبتة احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می‌باشد.

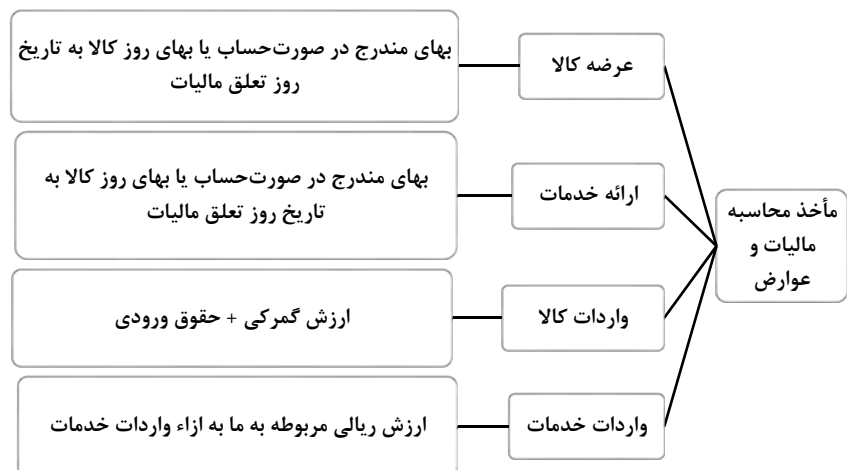
موارد زیر جزء مأخذ محاسبه مالیات نیست:

الف) تخفیفات اعطائی

ب) مالیات موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه کننده کالا یا خدمت پرداخت شده است

ج) سایر مالیات‌های غیرمستقیم و عوارضی که هنگام عرضه کالا یا خدمت به آن تعلق گرفته است

مأخذ محاسبه مالیات برای کالا و خدمات و واردات آنها به شرح جدول زیر است:

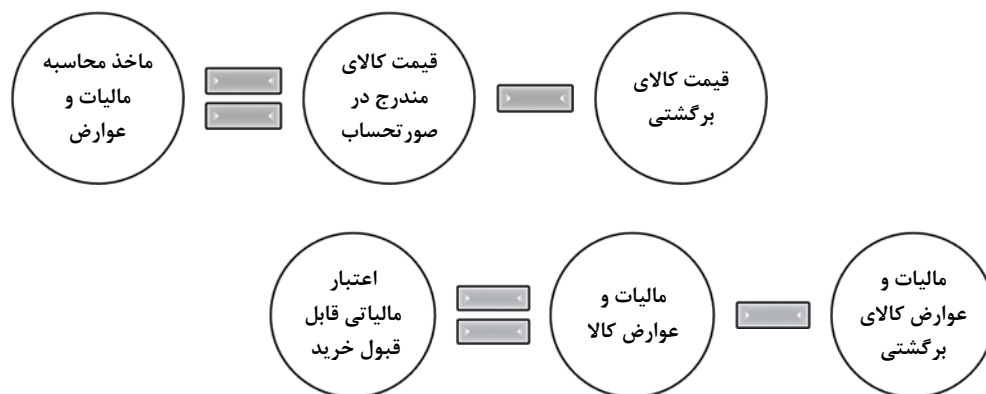


۱-۱-۵- مأخذ محاسبه در خصوص کالا و خدمت برای عرضه به خود

چنانچه کالاها و خدمات خریداری شده برای استفاده شغلی بوده و در دفاتر مؤدی ثبت گردد و یا برای استفاده و برداشت شخصی باشد، عرضه کالا و خدمت به خود محسوب شده و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌گردد. بنابراین ارزش مندرج در صورت حساب یا بهای روز کالا و خدمت عرضه شده به خود، مأخذ محاسبه مالیات می‌باشد.

۲-۱-۵- مأخذ محاسبه در خصوص کالای برگشتی

در موارد برگشت کالا، فروشنده باید مالیات و عوارض مربوط به کالای برگشت شده را به خریدار برگرداند. ارزش کالای برگشتی در مأخذ محاسبه مالیات وارد نمی‌شود و به دلیل اینکه مالیات و عوارض مربوط به کالای برگشتی به خریدار پس داده می‌شود، از اعتبار مالیاتی خرید نیز کسر می‌گردد.



۳-۱-۵ - مأخذ محاسبه بهای آب

در رابطه با خدمات آب، مأخذ محاسبه مالیات بهای آب، آب بها و آبونمان و جریمه مازاد بر الگوی مصرف می‌باشد.

۴-۱-۵ - کارمزد دفع فاضلاب

کارمزد دفع فاضلاب مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده و عوارض بوده و جزء مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده و عوارض می‌باشد.

۵-۱-۵ - یارانه پرداختی دولت بابت برق، آب و گاز

یارانه پرداختی دولت بابت برق، آب و گاز در مأخذ محاسبه مالیات وارد نمی‌شود. از آنجا که یارانه‌های پرداختی دولت مشمول مالیات و عوارض نیست، بنابراین مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط به یارانه پرداختی دولت به شرکت‌های مربوطه، قابل تهاتر و کسر از مالیات و عوارض فروش توسط این شرکت‌ها نخواهد بود. به عبارت دیگر یارانه پرداختی دولت نمی‌تواند به عنوان اعتبار مالیاتی شرکت در نظر گرفته شود.

۶-۱-۵ - یارانه‌ی فروش فرآورده‌های نفتی

یارانه‌ای که دولت بابت فروش فرآورده‌های نفتی شامل (بنزین، نفت سفید، نفت کوره و نفت گاز و گاز مایع) می‌پردازد، از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج می‌باشد و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ماده ۱۴ ق.م.ا.ا. نخواهد بود.

۷-۱-۵ - کمک دولت به صندوق بیمه کشاورزی

کمک دولت به صندوق بیمه کشاورزی از محل بند «ش» ماده (۲۲۴) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران در مأخذ محاسبه مالیات وارد نمی‌شود و به عنوان اعتبار مالیاتی تلقی نشده و از این محل مالیاتی تهاتر، کسر و یا استرداد نمی‌گردد.

۸-۱-۵ - معافیت مشترکان خانگی روستایی و چاه‌های کشاورزی از پرداخت عوارض

مشترکان خانگی روستایی و چاه‌های کشاورزی از پرداخت عوارض برق معاف می‌باشند. وزارت نیرو موظف است در قبوض مربوطه برق، آن را اعمال نماید.

۹-۱-۵ - مأخذ محاسبه فعالیت واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی در پارک‌های علم و فناوری

واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی که در پارک‌های علم و فناوری مستقر هستند، جهت انجام امور محوله معاف از مالیات بر ارزش افزوده و عوارض می‌باشند. بنابراین در محاسبه مأخذ مالیات برای فعالیت‌های واحدهای مذکور، خریدهای مرتبط با فعالیت‌های پژوهشی و فناوری و مهندسی مذکور، به عنوان اعتبار مالیاتی منظور نمی‌شود.

۱۰-۱-۵ - مأخذ محاسبه حق بیمه

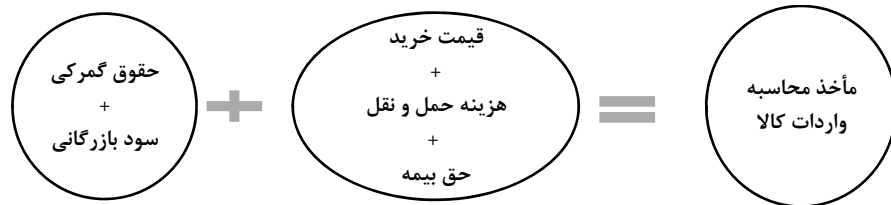
شرکت‌های بیمه‌گر بابت بیمه‌های عمر و پس‌انداز، وجوهی را بابت حق بیمه و ذخیره پس‌انداز از بیمه‌گذاران دریافت می‌کنند اما صرفاً حق بیمه دریافتی توسط شرکت‌های بیمه‌گر مشمول مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده است.

۱۱-۱-۵ - مأخذ مالیات در مورد واردات

مأخذ محاسبه مالیات واردات خدمت، عبارت است از معادل ارزش ریالی مربوطه به مابه‌ازاء واردات خدمت مزبور.



نحوه محاسبه ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی به شرح زیر در معادله فوق تعریف می شود:



حقوق گمرکی: معادل ۴٪ ارزش گمرکی کالاها (م ۴۱)

سود بازرگانی: توسط هیأت وزیران تصویب و اعلام می شود.

۱۲-۱-۵ - مأخذ مشمول مالیات در خصوص مطالبات سوخت شده

اگر براساس اسناد و مدارک مثبتة محرز گردد که بخشی از مطالبات بهای فروش کالا یا خدمت غیرقابل وصول می باشد و سوخت شده تلقی گردد، مالیات و عوارض ارزش افزوده ی مربوط به بخش مطالبات سوخت شده در دوره مالیاتی که موضوع سوخت شدن مطالبات تحقق یافته است، از مالیات و عوارض دوره مزبور قابل کسر می باشد. برای مثال شرکت A به شرکت B در فصل بهار فروش نسبه داشته است، در فصل پاییز شرکت B به دلیل بروز بحران مالی ورشکسته اعلام می شود و قادر به پرداخت بدهی های خود نمی باشد و شرکت A که مطالبات خود از شرکت B را سوخت شده تلقی می نماید، می تواند مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط به فروش به شرکت B را از مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره ی پاییز کسر نماید.

۱۳-۱-۵ - مأخذ محاسبه مالیات و عوارض آب، برق، گاز، نفت تولید و فرآورده های وارداتی

مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب (قبوض) مصرف کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فرآورده های وارداتی، فقط یکبار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آنها توسط شرکت ملی پالایش و پخش فرآورده های نفتی ایران (شرکت های پالایش نفت) و شرکت های دولتی تابع ذی ربط وزارت نفت و شرکت های گاز استانی و شرکت های تابع ذی ربط وزارت نیرو و شرکت های توزیع برق، آب و فاضلاب شهری و روستایی استانی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می شود. نکته: نفت خام، میعانات گازی و گاز غنی خریداری شده از دولت توسط شرکت ملی نفت ایران و همچنین فروش داخلی آنها به شرکت های موجود در زنجیره و صادرات آن، مستلزم محاسبه و دریافت مالیات و عوارض ارزش افزوده از حلقه بعدی نیست. مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط به فروش سایر کالاها و خدمات توسط شرکت ملی نفت ایران و اعتبار مالیاتی مربوط کالاها و خدمات یادشده، قابل پذیرش، محاسبه و دریافت است.

۱۴-۱-۵ - خسارت و جریمه تأخیر در مأخذ محاسبه مالیات و عوارض

مبالغ دریافتی در قالب وجوهی از قبیل خسارت و جریمه تأخیر در پرداخت از خریدار مشمول مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی باشد. بدیهی است وجوهی از قبیل دموراژ (تأخیر توقف کالا) و سود تضمین شده بابت فروش اقساطی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده خواهد بود.

۲-۵ - نرخ مالیات بر ارزش افزوده

نرخ مالیات بر ارزش افزوده و عوارض طی برنامه پنجساله پنجم توسعه و سال اول ششم توسعه برای سالهای ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۷ به شرح مندرج در جدول زیر اعلام شده است:

شرح	مالیات (درصد)	عوارض (درصد)	مجموع (درصد)
نرخ مالیات سال ۸۷-۸۹	۱,۵	۱,۵	۳
نرخ مالیات سال ۹۰	۲,۲	۱,۸	۴
نرخ مالیات سال ۹۱	۲,۹	۲,۱	۵
نرخ مالیات سال ۹۲	۳,۶	۲,۴	۶
نرخ مالیات سال ۹۳	۵,۳	۲,۷	۸
نرخ مالیات سالهای ۹۴ الی ۹۹	۶	۳	۹

۱-۲-۵ - نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالاهای خاص

نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالاهای خاص به شرح زیر تعیین می گردد:

۱- انواع سیگار و محصولات دخانی، دوازده درصد (۱۲٪).

۲- انواع بنزین و سوخت هواپیما بیست درصد (۲۰٪).

شرح	مالیات	عوارض
انواع سیگار و محصولات دخانی	۱۲٪	۳٪
انواع بنزین و سوخت هواپیما	۲۰٪	۱۰٪
نفت سفید و نفت گاز	نرخ عمومی مالیات	۱۰٪
نفت کوره	نرخ عمومی مالیات	۵٪

۲-۲-۵ - مأخذ محاسبه عوارض سیگار

در بودجه هر سال میزان عوارض سیگار که قیمت خرده فروشی هر نخ سیگار اضافه می شود، اعلام می گردد.

تولید کنندگان سیگار مکلفند عوارض مزبور را به صورت ماهانه و با توجه به میزان تولید و فروش هر ماه محاسبه و حداکثر ظرف پانزده روز

از پایان هر ماه به حساب یادشده واریز و مراتب را کتباً به همراه مستندات به اداره کل امور مالیاتی ذیربط اعلام نمایند.

مأخذ محاسبه عوارض در هر ماه تعداد سیگارهای تولید و فروش رفته توسط تولید کنندگان می باشد.

۳-۵ - عوارض واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست

واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست که استانداردها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی نمایند، طبق تشخیص و اعلام سازمان

حفاظت محیط زیست (تا پانزدهم اسفند ماه هر سال برای اجراء در سال بعد)، همچنین پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر

مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت یک درصد (۱٪) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلاینده می باشند. حکم

ماده (۱۷) این قانون و تبصره های آن به عوارض آلاینده می باشد.

نکته ۱: واحدهایی که در طی سال بنا به تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست به فهرست واحدهای آلاینده محیط زیست اضافه

گردند، از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان حفاظت محیط زیست مشمول پرداخت عوارض آلاینده می خواهند بود.

نکته ۲: مبنای قیمت فروش برای محاسبه عوارض آلاینده می باشد تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، قیمت فروش فرآورده

به مصرف کننده نهایی در داخل کشور است. پالایشگاهها و واحدهای پتروشیمی آلاینده نیز مشمول پرداخت عوارض آلاینده می هستند.

۱-۳-۵ - شرایط خارج شدن واحدهای آلاینده از شمول عوارض آلاینده‌گی

واحدهایی که در طی سال نسبت به رفع آلاینده‌گی اقدام نمایند، با درخواست واحد مزبور و تأیید سازمان حفاظت محیط زیست، از فهرست واحدهای آلاینده خارج می‌گردند. در این صورت، واحدهای یاد شده از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان مزبور به سازمان امور مالیاتی کشور، مشمول پرداخت عوارض آلاینده‌گی نخواهد شد.

۲-۳-۵ - مأخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی شرکت‌های فرعی و وابسته به شرکت ملی نفت

شرکت‌های فرعی و وابسته به شرکت ملی نفت که وظیفه استخراج و تولید نفت و گاز در مناطق نفت‌خیز را دارند، مبالغ حاصل از فروش نفت، به عنوان درآمد آنها محسوب نمی‌شود بلکه درصدی از فروش مذکور را به عنوان کارمزد دریافت می‌کنند. در واقع، درآمد آنها از محل فروش خدمات است و نه فروش کالا. حال چنانچه این شرکتها شرایط زیر را داشته باشند:

- ۱- نام شرکت در فهرست صنایع آلاینده که سالانه از طرف سازمان حفاظت محیط زیست اعلام گردد،
 - ۲- فروش کالاهای تولیدی را در دفاتر خود تحت عنوان درآمد حاصل از خدمات تولید نفت و گاز ثبت نمایند،
 - ۳- مراتب در گزارش حسابرسی مالی توسط سازمان حسابرسی به عنوان بازرس قانونی تأیید و اظهار شود،
- مشمول مطالبه عوارض آلاینده‌گی به مأخذ ۱٪ از محل کارمزد خدمات ارائه شده به شرکت ملی نفت ایران و سایر شرکت‌ها می‌باشند.

فصل ششم - رسیدگی و حسابرسی

۱-۶ - صدور دعوت‌نامه ارائه دفاتر، اسناد و مدارک

برای رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده، اولین گام قانونی، صدور دعوت‌نامه‌ی ارائه دفاتر، اسناد و مدارک مطابق فرم شماره (۱) است. دعوت‌نامه بایستی توسط مأمور ابلاغ به نشانی آخرین اقامتگاه قانونی مؤدی، ابلاغ گردد. آدرس اقامتگاه قانونی، مطابق با آخرین نشانی قید شده در اظهارنامه و یا فرم ثبت نام مؤدی می‌باشد.

نکته: اگر مؤدی نشانی دیگری را به صورت کتبی، به عنوان مرکز عملیات خود برای ارائه دفاتر و اسناد و مدارک و ابلاغ اوراق مالیاتی، به اداره امور مالیاتی اعلام، ثبت و رسید دریافت نموده باشد، این نشانی برای ابلاغ اوراق مالیاتی و مراجعه جهت رسیدگی مالیات ارزش افزوده معتبر خواهد بود.

در برگ دعوت‌نامه، تاریخی جهت مراجعه به آدرس مؤدی و رسیدگی تعیین می‌گردد. فاصله‌ی بین تاریخ ابلاغ دعوت‌نامه ارائه دفاتر، اسناد و مدارک و تاریخ مراجعه به محل مؤدی و تنظیم صورت‌مجلس ارائه دفاتر، اسناد و مدارک، به هیچ وجه نباید کمتر از ۷ روز و بیشتر از ۱۵ روز باشد. توجه نمایند که روز ابلاغ و روز صورت‌مجلس در این فاصله‌ی زمانی ۱۵ روزه، محاسبه نمی‌شوند.

مؤدی می‌تواند در صورت داشتن عذر موجه به تشخیص حوزه‌ی مالیاتی (مانند آتش‌سوزی محل، در اختیار نبودن دفاتر، حوادث پیش‌بینی نشده و ...)، درخواست تمدید تاریخ مراجعه را تا حداکثر ۵ روز بیشتر، بنماید.

نکته: روز مراجعه نباید مصادف با روزهای تعطیل یا تعطیلات رسمی باشد.

۲-۶ - مراجعه به محل و تنظیم صورت‌مجلس رسیدگی

به استناد موارد مندرج در دعوت‌نامه در تاریخ مراجعه، مأموران مالیاتی بایستی به آدرس مؤدی مراجعه و صورت‌جلسه ارائه دفاتر، اسناد و مدارک را تنظیم نمایند.

در هنگام تنظیم صورت‌مجلس دو حالت پیش می‌آید:

۱-۲-۶ - عدم حضور مؤدی و یا استنکاف

اگر مؤدی در تاریخ مراجعه در محل حضور نداشته و یا از دریافت صورت‌مجلس استنکاف نماید، در این حالت عدم حضور یا استنکاف مؤدی در صورت‌مجلس قید شده و نسخه اول صورت‌مجلس به آدرس محل مؤدی الصاق می‌شود.

۲-۲-۶- ارائه دفاتر و اسناد و مدارک توسط مؤدی

در این حالت مؤدی در محل حضور داشته و موارد درخواست شده از مؤدی به تفکیک بررسی و مشخصات آنها در صورت مجلس تنظیمی قید می‌گردد. موارد ذیل بایستی در صورت مجلس قید گردد:

الف- دفاتر و اسناد و مدارکی که مؤدی ارائه نموده است با ذکر مشخصات (مانند شماره دفاتر، تاریخ پلمپ دفاتر، تعداد اسناد حسابداری، صورت حساب بانکی و ...)

ب- دفاتر و اسناد و مدارکی که مؤدی ارائه ننموده است.

زمانی که مؤدی در موعد مقرر (تاریخ رسیدگی مندرج در دعوت‌نامه)، از ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک خودداری نماید و یا تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک مؤدی قابل تعیین نباشد (مثلاً دفاتر سفید و نانویس باشند، مدارک قابلیت استناد نداشته باشند، مدارک ناقص ارائه شوند و ...)، مأخذ مشمول مالیات براساس اطلاعات بانک‌های اطلاعاتی مالیاتی که در اجرای مقررات مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم ایجاد شده و اطلاعات بدست آمده از سایر دستگاه‌ها و سازمان‌ها و مطابقت با اظهارنامه مالیاتی مؤدی تعیین می‌شود.

نکته: به موجب ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده **مکلف به ارائه دفاتر** می‌باشند لذا به استناد آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۹۵) اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم، ارائه سایر دفاتری که به استناد مقررات قانونی مربوط از جمله قانون محاسبات عمومی و قانون شهرداری‌ها مورد استفاده مودیان قرار می‌گیرد، بلامانع بوده و به تبع آن مشمول جریمه مقرر در بند (۶) ماده (۲۲) قانون مذکور نخواهد شد.

۳-۶- اعتبار مالیاتی

مالیات بر ارزش افزوده‌ای که خریدار هنگام خرید کالا و یا دریافت خدمت، علاوه بر بهای تمام شده کالا یا خدمت به فروشنده می‌پردازد، اعتبار مالیاتی است که از مالیات بر ارزش افزوده وصول شده قابل کسر می‌باشد.

۱-۳-۶- برخی شرایط پذیرش اعتبار مالیاتی

عدم ارسال فهرست معاملات تمام یا برخی از دوره‌های مالیاتی مودیان در سامانه معاملات موضوع تبصره (۳) ماده (۱۶۹) قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین عدم تسلیم اظهارنامه و یا ابراز میزان فروش کالا و خدمات کمتر از مبلغ واقعی توسط فروشنده در اظهارنامه، دلیلی برای عدم پذیرش اعتبار مالیاتی واقعی مودیان نبوده و ادارات امور مالیاتی می‌بایست بر اساس اطلاعات موجود نسبت به رسیدگی دوره‌های مالیاتی وفق مقررات اقدام نمایند و در صورت وجود ابهام در خصوص ارقام مورد نظر، مراتب جهت احراز اصالت معامله از مراجع ذیصلاح از جمله اداره امور مالیاتی مربوط، گمرک جمهوری اسلامی ایران استعلام گردد و در صورت اخذ تأییدیه نسبت به پذیرش اعتبار اقدام نمایند.

مأمور مالیاتی در هنگام رسیدگی به پرونده مؤدی و بررسی اعتبار وی، بایستی به موارد زیر دقت نموده و درخصوص آنها اظهار نظر نماید:

۱- اعتبار مالیاتی خرید کالا و خدمت زمانی مورد قبول مأموران مالیاتی واقع می‌شود که طرف دوم معامله نیز در سامانه ارزش افزوده ثبت نام نموده باشد.

۲- صورت حساب صادره توسط مؤدی زمانی به عنوان اعتبار مالیاتی پذیرفته می‌شود که با نمونه اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی مطابقت داشته باشد. در غیر اینصورت برای پذیرش صورت حساب صادره مؤدی، تفاوت موجود بایستی از سوی سازمان امور مالیاتی بلامانع اعلام گردد.

۳- کلیه اسناد و مدارک بایستی به نام و متعلق به مؤدی باشد (به استثنای موارد ارائه شده مستند به قراردادهای حق‌العاملکاری).

۴- مؤدی نباید در فهرست مودیان ثبت نام شده فاقد اعتبار، که در سامانه مالیات بر ارزش افزوده اعلام شده است، باشد.

۵- در صورتی که مودیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت، قابل استرداد نمی‌باشد ولی به عنوان هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم در نظر گرفته می‌شود.

- ۶- مالیات و عوارض ارزش افزوده نباید به عنوان بخشی از بهای تمام شده کالا یا خدمت ثبت شود، ولی اگر مؤدی اینگونه عمل نموده باشد و بعداً اقدام به اصلاح حساب مذکور و منظور نمودن مالیات و عوارض ارزش افزوده در حساب مالیات و عوارض خرید نماید، مبلغ مذکور در دوره ثبت اصلاحات به عنوان اعتبار مالیاتی قابل قبول خواهد بود.
- ۷- صحت مدارک از لحاظ واقعی بودن باید احراز گردد (صورت حساب صوری، جعلی و مربوط به اشخاص کد فروش و فاقد اعتبار نباشد).
- ۸- اظهار نظر در خصوص اضافه پرداختی و استرداد در مواردی که مالیات و عوارض پرداخت شده توسط مؤدی به عنوان اعتبار مالیاتی قابل پذیرش و قابل استرداد نمی‌باشد (برای مثال عوارض آلاینده‌گی، مالیات و ارزش افزوده پرداختی بابت کالای معاف).
- ۹- اعتبار مالیاتی خرید در دوره‌ای که توسط مؤدی ثبت می‌گردد قابل قبول است. بدین معنا که اگر سیستم ثبت مؤدی به گونه‌ای باشد که تابع تشریفات خاصی است و آماده‌سازی حساب‌ها منجر به ثبت خرید در دوره یا دوره‌های مالیاتی بعد گردد، اعتبار مالیاتی خرید نیز در همان دوره ثبت قابل پذیرش است.
- ۱۰- در مواردی که برگشت از خرید قابل پذیرش نباشد لیکن خرید کالای مذکور احراز شده باشد، بایستی مالیات و عوارض کالای برگشتی را به عنوان اعتبار مالیاتی بپذیرد. ضمن اینکه برگشت از خرید به منزله‌ی فروش بوده و می‌بایست براساس دستورالعمل علی‌الرأس به مأخذ مشمول مالیات اضافه شود.
- ۱۱- مأموران مالیاتی موظفند حساب بهای تمام شده کالای ساخته شده را نیز بررسی نمایند. در شرکت‌های تولیدی که بهای تمام شده کالای ساخته شده شامل مواد، دستمزد و سربار می‌باشد، میزان مصرف مواد اولیه بایستی با استاندارد مصرف مواد و ضایعات متعارف آن صنعت همخوانی داشته باشد. در مواردی که ضایعات غیرمتعارف نیز توسط مؤدی شناسایی شود، می‌بایست اسناد و مدارک مثبتة مربوط را ارائه دهد، در غیر اینصورت مأموران مالیاتی می‌توانند ضایعات غیر متعارف را نپذیرند و اعتبار مالیاتی آن نیز غیر قابل قبول واقع شود.
- ۱۲- اگر براساس اطلاعات واصله از گمرک و سایر مراجع و به استناد صورت حسابهای صادره توسط مؤدیان مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده معلوم شود که مؤدی مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط را پرداخت نموده است، پرداختی مؤدی، با رعایت شرایط، به عنوان اعتبار مالیاتی پذیرفته می‌گردد.
- ۱۳- مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مؤدی بابت آب، برق، گاز، تلفن در راستای انجام فعالیت‌های اقتصادی خود (عرضه کالا و خدمت) به عنوان اعتبار مالیاتی پذیرفته می‌شود.
- برخی موارد عدم پذیرش اعتبار**
- ۱- در مواردی که مؤدی به منظور عرضه کالا یا ارائه خدمت اقدام به صدور فاکتور یا پیش فاکتور می‌نماید ولی به دلایلی از انجام معامله منصرف می‌شود، بایستی اسناد و مدارک مثبتة‌ای ارائه نماید که نشان دهد معامله تحقق پیدا نکرده است. در این حالت فاکتور یا پیش فاکتور صادره مورد مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده قرار نمی‌گیرد و اعتبار مالیاتی نیز به آن تعلق نخواهد گرفت.
- ۲- از آنجایی که یارانه‌های پرداختی دولت مشمول مالیات و عوارض نمی‌باشد، مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط به یارانه پرداختی دولت به شرکت‌های مربوطه، قابل تهاتر و کسر از مالیات و عوارض فروش توسط این شرکت‌ها نخواهد بود. به عبارت دیگر یارانه پرداختی دولت نمی‌تواند به عنوان اعتبار مالیاتی از سوی شرکت در نظر گرفته شود.
- ۳- چنانچه کالاها و خدمات خریداری شده برای استفاده شغلی بوده و در دفاتر مؤدی ثبت گردد و یا برای استفاده و برداشت شخصی بوده باشد، عرضه کالا و خدمت به خود تلقی شده و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد ولی به عنوان اعتبار مالیاتی پذیرفته نمی‌گردد. چرا که در این حالت مؤدی در حکم مصرف کننده بوده و خود پرداخت کننده نهایی مالیات و عوارض محسوب می‌شود.
- ۴- مالیات و عوارض پرداختی بابت موارد زیر به حساب اعتبار مالیاتی منظور نمی‌شوند:
- الف) مالیات و عوارض خاص حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور با وسایل زمینی (به استثناء ریلی)، دریایی و هوایی،
ب) عوارض سالیانه انواع خودروهای سواری و وانت دوکابین اعم از تولید داخلی یا وارداتی،

ج) مالیات و عوارض شماره گذاری انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین اعم از تولید داخلی یا وارداتی به استثناء خودروهای سواری عمومی درون شهری و یا برون شهری،

۵- اعتبار منظور شده در صورت حساب کالا و خدمات خریداری شده توسط واحد مورد رسیدگی از اشخاص غیر مشمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده،

۶- اعتبار منظور شده مربوط به کالا و خدمات خریداری شده معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده هستند (مصادیق بندهای موضوع ماده ۱۲ ق.م.ا.ا.)،

۷- اضافه اعتبار منظور شده در صورت حساب کالا و خدمات خریداری شده ناشی از اشتباه در محاسبه،

۸- اضافه اعتبار منظور شده در صورت حساب کالا و خدمات خریداری شده بیش از نرخ مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده و سایر قوانین موضوعه،

۹- اضافه اعتبار منظور شده در صورت حساب کالا و خدمات خریداری شده به لحاظ غیر واقعی بودن مأخذ محاسبه مالیات و عوارض، به موجب اسناد و مدارک مثبته،

۱۰- اعتبار منظور شده بابت صورت حساب های تکراری،

۱۱- اضافه اعتبار ناشی از عدم ثبت اقلام برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی،

۱۲- اعتبار منظور شده بابت پیش پرداخت خرید،

۱۳- در صورتی که مستندات مربوط به پرداخت مالیات و عوارض اعم از صورت حساب خرید یا قبوض پرداخت مالیات و عوارض ضمیمه اسناد و مدارک حسابداری نباشد،

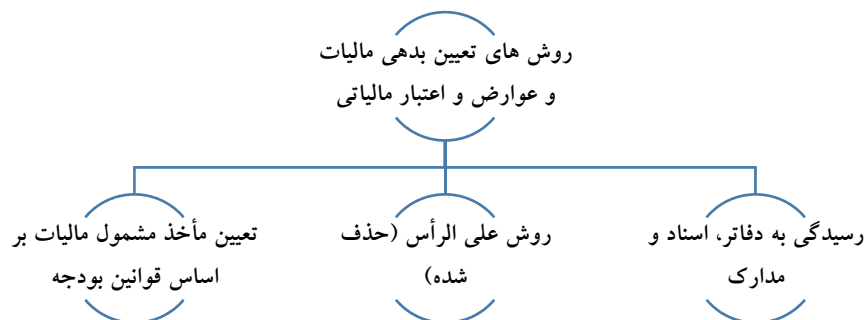
۱۴- مالیات بر ارزش افزوده و عوارض پرداختی بابت کالاهای خاص در صورتی که در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن نباشد،

۱۵- احتساب مالیات و عوارض پرداختی بر اساس اظهارنامه تسلیمی یا به موجب برگ مطالبه و یا برگ قطعی (اعم از اصل و جرائم)، همچنین تعدیلات و اصلاح اشتباهات حساب به عنوان اعتبار در حساب مالیات و عوارض خرید،

۱۶- عوارض پرداختی بابت آلاینده‌گی محیط زیست (به عنوان اعتبار مالیاتی قابل محاسبه و کسر از مالیات های دریافتی و یا استرداد نمی باشد).

۴-۶- روش های تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض (بدهی مالیات و عوارض و اعتبار مالیاتی)

با در نظر گرفتن مواد ۲۵ و ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده و بخشنامه ها و دستورالعمل های مرتبط، روش های تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و اعتبار مالیاتی به شرح زیر دسته بندی می شوند:



لازم به توضیح است که بر اساس اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و تغییر مفاد ماده ۹۷ ق.م.م.، روش تعیین مأخذ مشمول مالیات به روش علی الرأس حذف شده است و کلیه ادارات امور مالیاتی تابعه مکلفند در حسابرسی اظهارنامه های مالیاتی اشخاص حقوقی عملکرد سال ۱۳۹۸ مطابق مفاد ماده (۹۷) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ اقدام نمایند.

بنا به مفاد ماده ۹۷ جدید در مواردی که مؤدی اقدام به تسلیم اظهارنامه ننماید، سازمان امور مالیاتی مکلف به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی برای مؤدی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی مکتسبه از بانک های اطلاعاتی در اختیار سازمان امور مالیاتی است.

با توجه به عدم تسری حکم ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به مالیات بر ارزش افزوده، معاونت فناوری‌های مالیاتی حداکثر ظرف یک‌ماه پس از سررسید انقضا و یا مهلت اعلامی طی بخشنامه‌های سازمان، اقدامات لازم به منظور بارگذاری اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده دوره‌های عملکرد سال ۱۳۹۸ ارائه شده توسط مودیان را به نحوی فراهم نماید که امکان انجام فرآیند حسابرسی پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده با اولویت پرونده‌های مالیاتی صادرکنندگان از ابتدای تیرماه سال جاری توسط ادارات امور مالیاتی فراهم شود. در ادامه به بررسی هریک از سه روش مذکور می‌پردازیم.

۱-۴-۶- رسیدگی به پرونده مؤدی مالیات بر ارزش افزوده از طریق رسیدگی به دفاتر

پس از بررسی اولیه دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حساب مؤدی، در صورتی که مدارک مذکور برای تعیین مأخذ محاسبه‌ی مالیات و عوارض ارزش افزوده کافی به مقصود ارزیابی گردد، تعیین مأخذ مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر انجام می‌گیرد. **عدم ثبت نام، عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر، رد دفاتر و غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر** در رسیدگی مالیات بر عملکرد موضوع قانون مالیات‌های مستقیم، موجبی برای تشخیص مالیات و عوارض ارزش افزوده بدون رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک نبوده و تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌بایست مستند به اسناد و مدارک مثبت و رسیدگی دقیق به اعتبارات مالیاتی به ویژه احراز اصالت معامله خرید کالاها مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده مودیان، صورت پذیرفته و از هرگونه برآورد فروش و درآمد بدون وجود دلایل و شواهد و مستندات کافی و قابل اطمینان خودداری گردد. رسیدگی پرونده مؤدیان شامل دو مرحله‌ی کلی می‌باشد:

۱- رسیدگی و تعیین اعتبار قابل قبول از مجموع اعتبار ابرازی مؤدی

۲- رسیدگی و تعیین بدهی مالیات و عوارض ارزش افزوده مؤدی

۱-۴-۶-۱- رسیدگی و تعیین اعتبار قابل قبول

اقدامات لازم در زمان رسیدگی به اعتبار قابل قبول مؤدی به شرح زیر می‌باشد:

۱- تعیین حساب‌های مربوط به شناسایی اعتبار، شامل حساب‌های خرید مؤدی مانند خرید مواد و کالا، خرید دارایی ثابت، خرید لوازم و تجهیزات، خرید خدمات، واردات و ...

۲- اعتبارسنجی فروشندگان کالا و خدمات، مستخرج از حساب‌های شناسایی شده در بند قبل

۳- بررسی مشخصات فروشندگان کالا و خدمات در سامانه مالیات بر ارزش افزوده و بررسی اعتبار ثبت نام آنان، به ویژه در رابطه با معاملات عمده مؤدی و گزارش کتبی موارد تخلف احتمالی فروشندگان به معاونت مالیات بر ارزش افزوده جهت پیگیری

۴- بررسی مشخصات فروشندگان کالا و خدمات در سامانه مالیات بر ارزش افزوده، در فهرست مؤدیان ثبت نام شده فاقد اعتبار بررسی در فهرست مؤدیان فاقد اعتبار به تشخیص صحت مدارک از لحاظ واقعی بودن کمک می‌نماید به این معنا که صورت حساب صوری، جعلی و مربوط به اشخاص کد فروش و فاقد اعتبار نباشد).

۱-۴-۶-۲- رسیدگی بدهی مالیات و عوارض ارزش افزوده

اقدامات لازم در رسیدگی بدهی مالیات و عوارض ارزش افزوده به شرح زیر می‌باشد:

۱- تفکیک درآمدهای معاف و غیر معاف موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده

۲- مطابقت فهرست فروش کالا و خدمات ابرازی در دفاتر با فهرست فروش کالا و خدمات ارائه شده در بانک‌های اطلاعاتی

۳- کنترل صحت محاسبات مندرج در صورت حساب‌ها و مدارک فروش و درآمد

۴- کنترل صحت شناسایی کالا و خدمات معاف فروش رفته با اقلام مندرج در اظهارنامه، دفاتر و اسناد و مدارک و صورت حساب‌های صادره

۵- بررسی و احراز صحت صورت حساب‌های فروش کالا و خدمات از لحاظ واقعی بودن خریدار، مربوط بودن به مؤدی و دوره مالیاتی مربوط

نکته: در صورت مشاهده مواردی که تأثیری در اعتبار و مأخذ مشمول مالیات و عوارض مؤدی داشته باشد، ضمن درج موارد در بندهای گزارش رسیدگی و جداول مربوط، لازمست تصویر سند حسابداری و صورت حساب (صورت وضعیت) مربوط نیز اخذ و در پرونده نگهداری شود.

۲-۴-۶- تشخیص مالیات به طریق علی‌الرأس (روش علی‌الرأس برای دوره‌های مالیاتی بعد از عملکرد سال ۱۳۹۸ حذف شده است)

علیرغم حذف روش علی‌الرأس جهت تعیین مأخذ مشمول مالیات، در خصوص دوره‌های مالیاتی رسیدگی نشده مربوط به عملکرد قبل از سال ۱۳۹۸ روش علی‌الرأس قابل اعمال است. به همین خاطر، این بخش به منظور رسیدگی به دوره‌های مالیاتی قبل از تاریخ مذکور توضیح داده شده است:

مأموران مالیاتی می‌توانند به استناد موارد مندرج در دعوت‌نامه کلیه صورت حساب‌ها، قراردادها، اسناد و مدارک، دفاتر و ... را از مؤدی درخواست نمایند و مؤدی مکلف است مدارک درخواستی را در اختیار مأموران اداره امور مالیاتی قرار دهد. زمانی که مؤدی از ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک خودداری نماید و یا تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک مؤدی قابل تعیین نباشد (مثلاً دفاتر سفید و نانویس باشند، مدارک قابلیت استناد نداشته باشند، مدارک ناقص ارائه شوند و ...)، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۲۰۶۹/ص مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۱۸ به صورت علی‌الرأس تعیین می‌شود.

نکته: حسابرسی پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده نیز از آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم تبعیت می‌نماید.

۱-۲-۴-۶- موارد تشخیص مالیات و عوارض به طریق علی‌الرأس

- ۱- عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی در موعد مقرر (تاریخ رسیدگی مندرج در دعوت‌نامه)
- ۲- عدم امکان تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک از جمله ارائه دفاتر سفید و نانویس، مدارک غیر قابل استناد، مدارک ناقص و ...

۱-۲-۴-۲- موارد عدم تشخیص مالیات و عوارض از طریق علی‌الرأس

مواردی که موجب تشخیص مالیات و عوارض به طریق علی‌الرأس نمی‌شود:

- ۱- ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی در موعد مقرر (تاریخ رسیدگی مندرج در دعوت‌نامه)
- ۲- عدم ثبت نام و یا ثبت نام در خارج از موعد مقرر
- ۳- عدم تسلیم اظهارنامه و یا تسلیم خارج از موعد مقرر قانونی

۱-۲-۴-۳- مأخذ و قرائن مالیاتی در تعیین مأخذ مشمول مالیات به طریق علی‌الرأس

در صورت عدم ارائه اسناد و مدارک توسط مؤدی و تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض به طریق علی‌الرأس، درآمد یا فروش قطعی (اعم از معاف و غیر معاف) طبق عملکرد مندرج در پرونده مالیات‌های مستقیم و با در نظر گرفتن موارد معافیت موضوع ماده ۱۲ ق.ا.م.ا. و احکام ماده ۵۲ قانون به عنوان مأخذ مشمول مالیات و عوارض در نظر گرفته می‌شود.

موارد زیر به عنوان مأخذ و قرینه مالیاتی استفاده می‌گردند:

- ۱- عرضه (فروش) کالاها و ارائه خدمات
- ۲- خرید داخلی و خارجی (واردات) کالا و خدمات
- ۳- میزان تولید کالا و ارائه خدمات
- ۴- سایر عوامل

۱-۲-۴-۳- روش تعیین مأخذ مشمول مالیات بر اساس قوانین بودجه

سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروه‌هایی از مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بند (ب) این تبصره را با اعمال ضریب ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین نماید. مقررات این بند درخصوص دوره‌هایی که مالیات آنها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

برای برخی فعالیت‌ها مانند فروش آهن‌آلات، بنکداران، فروشگاه‌های زنجیره‌ای و غیره، تعیین مأخذ مشمول مالیات از طریق تعیین ضریب ارزش افزوده برای همان فعالیت، انجام می‌گیرد. صاحبان این فعالیت‌ها اشخاص حقیقی هستند که در انتهای زنجیره‌ی فروش قرار دارند و اقدام به نگهداری اسناد و مدارک و رعایت مقررات مطابق فرآیندهای اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده ننموده‌اند و تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده برای این فعالیت‌ها از طریق رسیدگی به اسناد و مدارک امکان پذیر نیست.

نکته: در این روش، با توجه به شیوه محاسبه بدهی مالیات و عوارض ارزش افزوده، اعتبار مالیاتی در نظر گرفته نمی‌شود.

تعیین مأخذ مشمول مالیات و مالیات و عوارض ارزش افزوده برای این فعالیت‌ها بر اساس روابط زیر می‌باشد:

ضریب × کل فروش دوره = مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره

نرخ مالیات و عوارض × مأخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده هر دوره = مالیات و عوارض ارزش افزوده

موارد مندرج در جدول ذیل، هنگام رسیدگی به پرونده بنکداران، عمده‌فروشان و تعاونی‌های مصرف، و ... مورد توجه می‌باشد:

استفاده از ضریب ارزش افزوده برای آن دسته از فروشندگان آهن‌آلات، بنکداران، فروشگاه‌ها و ... که اقدام به نگهداری اسناد و مدارک و رعایت مقررات مطابق فرآیندهای اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده ننموده‌اند و خواهان استفاده از ضریب مزبور نمی‌باشد، تعیین مأخذ مشمول مالیات براساس اسناد و مدارک مؤدی انجام پذیر است.	نکته ۱
استفاده از ضریب تعیین شده ارزش افزوده برای کلیه دوره‌های مالیاتی سال ۱۳۹۶ و ماقبل آن که مالیات و عوارض آن قطعی نشده است جاری می‌باشد.	نکته ۲
ضرایب تعیین شده در این روش، صرفاً برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده اشخاص حقیقی حاضر در انتهای زنجیره مشمولیت می‌باشد	نکته ۳
در تعیین ضریب ارزش افزوده فعالیت، مالیات و عوارض ارزش افزوده به عنوان بخشی از قیمت تمام شده کالا منظور و در زمان فروش از مصرف کننده دریافت می‌شود. لذا فروشندگان در هنگام فروش، مجاز به وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده، مازاد بر قیمت فروش نخواهند بود.	نکته ۴
از آنجایی که مالیات و عوارض ابرازی در اظهارنامه‌ی مؤدی قطعی می‌باشد، چنانچه پس از رسیدگی به پرونده مؤدی معلوم شود که مالیات و عوارض ابرازی مؤدی بیشتر از مالیات و عوارض محاسبه شده بر اساس ضریب این دستورالعمل است، مالیات و عوارض ابرازی مودیان ملاک عمل خواهد بود.	نکته ۵

۶-۵- دستورالعمل رسیدگی به برخی فعالیت‌ها

۶-۵-۱- دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مالیات بر ارزش افزوده صرافی‌ها

رسیدگی به پرونده مالیات بر ارزش افزوده صرافی‌ها بدون در نظر گرفتن محل فعالیت آنها، در مراکز استان‌ها رسیدگی می‌شود. از آنجا که فعالیت صرافی‌ها ارائه خدمات تبدیل ارز می‌باشد، این ارائه خدمات مشمول مالیات و عوارض بر ارزش افزوده می‌گردد. مأخذ محاسبه مالیات و عوارض بر ارزش افزوده صرافی‌ها مابه‌التفاوت قیمت خرید و فروش ارز به بهای روز (قیمت مندرج در تابلوی صرافی) در زمان انجام معامله با مشتری می‌باشد.

قیمت خرید ارز (به بهای روز خرید) - قیمت فروش ارز (به بهای روز فروش) = مأخذ محاسبه

در اینجا دو حالت پیش می‌آید:

۱. صرافی ارز را خریداری می‌کند و به مشتری می‌فروشد.

۲. صرافی برای مشتری، تبدیل ارز به ارز دیگر را انجام می‌دهد. برای مثال از مشتری دلار می‌خرد و به او یورو می‌فروشد.

درخصوص سایر خدمات (سایر درآمدها) مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده از جمله کارمزد ارسال حواله ارزی، کل کارمزد دریافتی به صورت ناخالص، مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده خواهد بود.

۶-۵-۲- رسیدگی به فعالیت شرکت‌های بیمه‌گر بیمه‌های عمر و پس‌انداز

منظور از بیمه‌های عمر و پس‌انداز کلیه بیمه‌های عمر مختلط پس‌انداز به شرط حیات و بیمه عمر تامین خطر فوت از قبیل عمر و پس‌انداز، عمر و سرمایه‌گذاری، تامین آتیه و جامع می‌باشد.

شرکت‌های بیمه‌گر بابت بیمه‌های عمر و پس‌انداز و جوهی را بابت حق بیمه و ذخیره پس‌انداز از بیمه‌گذاران دریافت می‌کنند. در این شرکت‌ها صرفاً حق بیمه دریافتی توسط شرکت‌های بیمه‌گر مشمول مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد و در هنگام حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در صورتی که وجوه پرداختی بیمه‌گذار تحت عنوان حساب ذخیره پس‌انداز به تفکیک در حساب‌ها و اسناد و مدارک شرکت بیمه درج شده باشد، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود.

نکته: شرکت‌های بیمه، بیمه‌نامه را چه به صورت نقدی صادر کنند و چه به صورت تعهدی، در تاریخ صدور بیمه‌نامه مشمول مالیات ارزش افزوده و عوارض می‌گردند.

۳-۶-۵- رسیدگی به فعالیت خدمات حمل و نقل بار جاده‌ای

مأخذ و نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده و عوارض در صنعت حمل و نقل جاده‌ای کالا به این شرح محاسبه می‌شود:

✓ در رابطه با کالاهایی که حمل آنها توسط وسایل نقلیه متعلق به شرکت / موسسه حمل و نقل صورت می‌پذیرد، مأخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده کل کرایه حمل کالا بوده و دریافت‌کننده خدمت حمل و نقل (صاحب کالا) مکلف به پرداخت مالیات و عوارض متعلقه می‌باشد.

✓ در رابطه با جابجایی کالاهایی که حمل آنها بر اساس قرارداد حمل توسط شرکت / موسسه حمل و نقل بار صورت می‌گیرد، مأخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده کل کرایه حمل کالا بوده و طرف قرارداد شرکت / موسسه، مکلف به پرداخت مالیات و عوارض خواهد بود.

✓ مالیات و عوارض ارزش افزوده‌ی خدمات حمل و نقل بار جاده‌ای در موردی که وسیله نقلیه‌ی حمل‌کننده متعلق به شرکت نباشد و حمل و نقل نیز بر اساس قرارداد نباشد، از مأخذ کمیسیون (کارمزد) شرکت / مؤسسه‌ی حمل و نقل محاسبه و از گیرنده خدمت (در این مورد صاحب کامیون) وصول می‌گردد.

توجه شود که شرکت‌های مؤسسات حمل و نقل در موارد مطروحه در جزءهای الف و ب از بند ۳ بخشنامه ۶۳۴۳۰ مورخ ۱۳۸۸/۸/۱۶ (جابجایی کالا بر اساس قرارداد حمل باشد و یا توسط وسایل نقلیه‌ی متعلق به شرکت / مؤسسه حمل و نقل باشد) از نمونه صورت‌حسابهای تعیین شده استفاده کنند و در سایر موارد نیازی به صدور این صورت‌حساب‌ها نیست و درج مشخصات مورد نیاز در بارنامه‌های صادره کافی به مقصود خواهد بود.

۴-۵-۶- رسیدگی به فعالیت‌های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی

در فعالیت‌های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی، ارائه دهندگان این خدمات مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به مأخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورت‌حساب از طرف دیگر معامله وصول نمایند.

درخصوص فعالیت‌های پیمانکاری نیروی انسانی این مساله وجود دارد که در برخی قراردادهای مدیریت پیمان خدمات نیروی انسانی، کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی‌واسطه تخصیص یا پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت عنوان هزینه حقوق و دستمزد ثبت می‌نماید و لیست بیمه و مالیات حقوق به نام کارفرما به سازمان‌های مربوط ارائه می‌گردد. در این حالت صورت وضعیت صادره از سوی پیمانکار که مربوط به درآمد مدیریت پیمان می‌باشد، مأخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده قرار می‌گیرد. اما در شرایطی که پرداخت هزینه حقوق و دستمزد توسط پیمانکار انجام می‌شود، صرفاً مابه‌ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم، طبق اسناد و مدارک مثبت، به عنوان مأخذ مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار خواهد گرفت.

نکته: این موضوع صرفاً درخصوص پیمانکاران که ماهیت قرارداد آنها خدمات نیروی انسانی بوده، اجرایی است و به سایر قراردادها از جمله قراردادهای تعمیراتی و دیگر خدمات غیرمعاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده قابلیت تسری ندارد.

۵-۶-۵- رسیدگی به فعالیت خدمات حمل و نقل دریایی

ارائه خدمات حمل و نقل دریایی بار بین بنادر ایران و خارج از کشور و بالعکس به صاحبان کالا، به عنوان حمل و نقل بین‌المللی محسوب شده و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد. بدیهی است معافیت مزبور قابل تسری به خدمات ارائه شده از سوی کارگزاری‌ها

و نمایندگی‌ها به نسبت کارمزد دریافتی آنها بابت خدمات جانبی حمل و نقل از قبیل تخلیه، بارگیری، یدک‌کشی، سوخت‌رسانی و ... در داخل ایران نخواهد بود.

۶-۶- استرداد اضافه پرداختی مالیات و عوارض

مؤدی مالیات بر ارزش افزوده در پایان هر دوره سه ماهه اقدام به تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده و تسویه حساب مالیاتی می‌نماید. براساس اظهارنامه ابرازی، مؤدی می‌بایست مابه‌التفاوت مالیات دریافتی و پرداختی را محاسبه نماید. اگر مالیات و عوارض پرداختی مؤدی بیشتر از مالیات و عوارض دریافتی وی باشد، مؤدی از سازمان امور مالیاتی طلبکار می‌شود و می‌تواند درخواست استرداد اضافه پرداختی نماید.

۶-۶-۱- موارد قابل استرداد مالیات و عوارض بر ارزش افزوده



۶-۶-۲- موارد غیر قابل استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده

۱- **کالاهای معاف:** زمانی که مؤدی اقدام به ارائه کالا و خدمت معاف می‌نماید، مالیات و عوارض ارزش افزوده‌ای از مصرف‌کننده دریافت نمی‌نماید ولی بابت تحصیل کالا و خدمت در راستای تولید و عرضه‌ی این کالا عوارض و مالیات پرداخت می‌کند. در چنین حالتی عوارض و مالیات پرداختی مؤدی قابل استرداد نمی‌باشد.

نکته ۱: آن قسمت از مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که قابل کسر از مالیات‌های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود.

نکته ۲: مالیات و عوارض پرداختی بابت صادرات کالای معاف، با رعایت مقررات مربوطه، قابل استرداد است.

۲- **عرضه توأم کالاهای معاف و مشمول مالیات:** در صورتی که مؤدیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند، صرفاً مالیات‌های پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مؤدی منظور خواهد شد.

۶-۶-۳- ضوابط و شرایط استرداد

چنانچه پس از حسابرسی مالیاتی مشخص شود که مؤدی اضافه پرداختی داشته است، می‌تواند تقاضای استرداد اضافه پرداختی را داشته باشد. پس از اینکه رسیدگی به عملکرد دوره‌ی مورد نظر (دوره‌ای که مؤدی برای آن درخواست استرداد نموده است) و دوره‌های مشمول قبل از آن انجام گرفت، اضافه پرداختی مؤدی محرز و برگ قطعی توسط اداره امور مالیاتی صادر می‌شود. در صورتی که مؤدی درخواست استرداد داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است اضافه مالیات پرداخت شده را از محل وصولی‌های جاری در آمد مربوط، به مؤدی پرداخت نماید. اضافه پرداختی با رعایت شرایط و ضوابط ذیل به مؤدی مسترد می‌گردد:

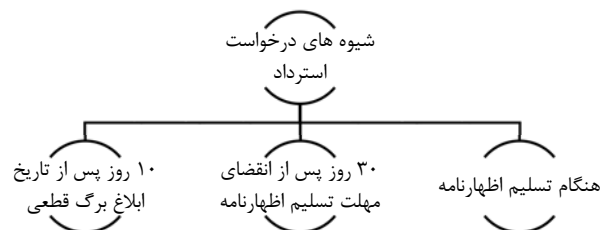
- مؤدیانی که مبادرت به درخواست استرداد اضافه پرداختی مالیات و عوارض می‌نمایند بایستی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده باشند.
- متقاضی استرداد بایستی اظهارنامه دوره مالیاتی مربوط را مطابق مفاد ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده تکمیل و حداکثر ظرف پانزده روز پس از انقضاء دوره مالیاتی سه‌ماهه، تسلیم اداره امور مالیاتی نموده باشد.

نکته: در صورتی که مؤدی در دوره‌ی مالیاتی اضافه پرداختی داشته ولی اظهارنامه‌ای بابت آن دوره مالیاتی ارائه ننموده باشد، اضافه پرداختی به وی مسترد نمی‌گردد و با رعایت مقررات مربوطه به حساب مالیاتی و عوارض دوره‌ی مالیاتی بعد منتقل می‌شود.

۱. مؤدی متقاضی استرداد اضافه پرداختی، بایستی درخواست استرداد را به اداره امور مالیاتی تسلیم نماید.
۲. کلیه اسناد و مدارک استرداد می‌بایست به نام و متعلق به مودی باشد.
۳. بایستی از مؤدی تعهدنامه‌ای مبنی بر واقعی بودن، کامل بودن و صحت اسناد و مدارک ارائه شده به عدم استفاده مجدد از اسناد و مدارک برای استرداد اخذ شود. به استناد این تعهدنامه چنانچه بعدها عدم صحت اظهارات مؤدی محرز گردد، مؤدی مکلف به جبران خسارت وارده به دولت جمهوری اسلامی ایران می‌باشد.
۴. اداره امور مالیاتی مکلف است پس از ابلاغ برگ قطعی استرداد، برگ استرداد مالیات و عوارض اضافه دریافتی را صادر نماید.
۵. استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده صرفاً در صورت عدم وجود بدهی قطعی و بدهی ابرازی، تا تاریخ صدور برگ مطالبه/ استرداد امکان پذیر خواهد بود.
۶. در بعضی موارد، مؤدی بابت دوره‌های مختلف مالیاتی دارای بدهی قطعی و بستانکار (اضافه پرداختی) می‌باشد. به عنوان مثال، مؤدی برای یک دوره دارای بدهی مالیاتی و برای دوره بعدی دارای بستانکاری می‌باشد. اگر در این شرایط، مؤدی درخواست استرداد اضافه پرداختی نماید و نیز درخواست انتقال اضافه پرداختی به دوره‌های مالیاتی بعد را ننموده باشد، در این صورت اداره امور مالیاتی می‌تواند نسبت به تهاتر بستانکاری (طلب مؤدی) و بدهی قطعی وی اقدام نماید.
۷. در خصوص استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، دستورالعمل استرداد توسط سازمان امور مالیاتی کشور صادر شده است. توصیه می‌شود فعالان اقتصادی با مراجعه به این دستورالعمل مدارک مورد نیاز جهت انجام مراحل استرداد را هنگام انجام معامله تهیه و ضمیمه‌ی اسناد حسابداری کنند و یا به صورت یک جا نگهداری نمایند تا هنگام استرداد مشکل جمع‌آوری مدارک نداشته باشند.

۴-۶-۶- شيوه‌های درخواست استرداد توسط مؤدی

مؤدی به سه شیوه می‌تواند نسبت به اضافه پرداختی مالیات و عوارض ارزش افزوده درخواست استرداد نماید:



روش اول = هنگام تسلیم اظهارنامه: چنانچه مؤدی مالیاتی هنگام تسلیم اظهارنامه از روش ۲ مندرج در بند ج اظهارنامه استفاده نموده باشد، به منزله‌ی درخواست استرداد اضافه پرداختی بوده و دیگر نیازی به تکمیل فرم درخواست استرداد ندارد.

روش دوم = ۳۰ روز پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه: اگر مؤدی از روش‌های ۱ و ۲ مندرج در در بند ج اظهارنامه استفاده ننموده باشد، می‌تواند ظرف مدت ۳۰ روز از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه فرم درخواست استرداد را تکمیل و به اداره امور مالیاتی تسلیم نماید.

روش سوم = ۱۰ روز پس از تاریخ ابلاغ برگ قطعی: اگر در برگ قطعی مشخص شود که مؤدی اضافه پرداختی دارد و این اضافه پرداختی به دوره با دوره‌های مالیاتی بعد منتقل نشده باشد، مؤدی می‌تواند ظرف مدت ۱۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی، فرم درخواست استرداد را تکمیل و تسلیم اداره امور مالیاتی نماید در غیر این صورت اضافه پرداختی به حساب دوره‌های مالیاتی بعد منظور خواهد شد.

۴-۶-۵- مسؤلیت اداره امور مالیاتی در صورت عدم استرداد

چنانچه اداره امور مالیاتی ظرف ۳ ماه از تاریخ درخواست استرداد اضافه پرداخت مالیات، نسبت به پرداخت اضافه پرداختی اقدام ننماید، مشمول خسارتی به میزان دو درصد (۲٪) در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد بود.

۶-۶- گزارش حسابرسی توسط حسابداران رسمی

مودیان مالیات بر ارزش افزوده می‌توانند تنظیم گزارشهای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارجاع نمایند. سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی مذکور، در صورت قبول درخواست مودی، مکلفند گزارش حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را با رعایت شرایط تعیین شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور، تنظیم نموده و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط، در اختیار مودی قرار دهند.

نکته ۱: قبول گزارش حسابرسی مالیاتی هر دوره مالیاتی موکول به آن است که مودی گزارش مزبور را به همراه اظهارنامه مالیاتی دوره مزبور و یا حداکثر ظرف مدت یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده باشد.

نکته ۲: شایان ذکر است که حسابداران رسمی که عضو جامعه حسابداران رسمی بوده و شخص حقیقی محسوب می‌شوند، مجاز به قبول درخواست مؤدی، در خصوص تنظیم گزارش حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشند.

نکته ۳: سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقیقی و حقوقی را به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی واگذار نماید. در این صورت، پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

فصل هفتم: جرایم

۷-۱ - جرایم عدم انجام تکالیف مالیاتی

جرایم عدم انجام تکالیف و عدم پرداخت مالیات و عوارض در موعد مقرر

ردیف	تخلفات	نرخ جریمه	مأخذ محاسبه جریمه	مبدأ تاریخ محاسبه جریمه
۱	عدم ثبت نام مؤدیان	٪۷۵	مالیات و عوارض متعلق	از تاریخ مشمول شدن تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی
۲	عدم صدور صورت حساب	٪۱۰۰	مالیات و عوارض متعلق	از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه (سررسید پرداخت)
۳	عدم درج صحیح قیمت در صورت حساب	٪۱۰۰	مابه‌التفاوت مالیات و عوارض متعلق	از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه (سررسید پرداخت)
۴	عدم درج و تکمیل اطلاعات صورت حساب	٪۲۵	مالیات و عوارض متعلق	از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه (سررسید پرداخت)
۵	عدم تسلیم اظهارنامه	٪۵۰	مالیات و عوارض متعلق	از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه (سررسید پرداخت)
۶	عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک	٪۲۵	مالیات و عوارض متعلق	از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه (سررسید پرداخت)
۷	تأخیر در پرداخت مالیات و عوارض	٪۲	مالیات و عوارض پرداخت نشده	از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه (سررسید پرداخت)
۸	تبصره ۳ ماده ۴۲ (جریمه دفاتر اسناد رسمی)	٪۲	مالیات و عوارض پرداخت نشده	از تاریخ تنظیم سند

در خصوص محاسبه جرایم عدم انجام تکالیف مقرر یا تخلف از مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده توجه به نکات زیر ضروری است:

- ✓ مأخذ محاسبه جرایم ماده ۲۲ ق.م.ا.ا. مالیات و عوارض متعلق به عرضه کالاها یا ارائه خدمات طی دوره، قبل از کسر مالیات و عوارض پرداختی برای تحصیل کالاها یا خدمات در همان دوره خواهد بود.
 - ✓ مؤدیان مالیاتی به صورت همزمان و توأم مشمول جرایم بند ۱ و ۵ ماده ۲۲ ق.م.ا.ا. نمی‌شوند بلکه مبدأ محاسبه جریمه موضوع بند ۵ ماده قانونی یادشده، از تاریخ ثبت نام یا شناسایی مؤدی به بعد می‌باشد.
 - ✓ مؤدیانی که در مهلت مقرر در سامانه ارزش افزوده به عنوان مؤدی مالیاتی ثبت نام ننموده باشد از تاریخ اولین دوره شمول اجرای قانون تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی، حسب مورد، مشمول جریمه عدم ثبت نام طبق بند ۱ ماده ۲۲ قانون م.ا.ا. می‌گردند و نه از تاریخ مهلت تسلیم اظهارنامه.
 - ✓ در هنگام تنظیم صورت حساب طبق نمونه اعلامی سازمان امور مالیاتی کشور، چنانچه مؤدی در صورت حساب صادره مالیات و عوارض متعلق را درج ننماید، مشمول جریمه بند ۴ ماده ۲۲ ق.م.ا.ا. می‌گردد.
 - ✓ چنانچه مؤدی از ارائه صورت حساب که در حکم عدم صدور آن می‌باشد، خودداری نماید ولی دفاتر و دیگر اسناد و مدارک درخواستی مأموران مالیاتی را ارائه دهد، تنها مشمول محاسبه جریمه بند ۲ می‌باشد و محاسبه جریمه بند ۶ موضوعیت نخواهد داشت.
 - ✓ در صورتی که مؤدی مالیاتی به دلیل عدم ارائه صورت حساب که در حکم عدم صدور آن می‌باشد، مشمول جریمه بند ۲ ماده ۲۲ ق.م.ا.ا. شود، مشمول محاسبه جریمه بندهای ۳ و ۴ قانون مذکور نخواهد بود.
 - ✓ مؤدیان مالیاتی در صورت عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل ۲۵٪ مالیات متعلق خواهند شد. به این معنی که در صورت عدم ارائه هر یک از موارد مقرر در بند فوق و یا عدم ارائه کلیه این موارد، جریمه ۲۵٪ مقرر قابل اعمال خواهد بود، بنابراین در صورت عدم ارائه هر یک از موارد مقرر در بند (۶) ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده (یعنی دفاتر یا اسناد و مدارک) جریمه موضوع بند ۶ به طور جداگانه بر آنها اعمال نمی‌شود و این برداشت که مجموع این جریمه می‌تواند به ۵۰٪ مالیات متعلق نیز بالغ گردد، صحیح نیست.
- نکته ۲: در صورتی که مؤدیان با صدور صورت حساب (طبق نمونه‌های اعلامی سازمان امور مالیاتی کشور) اقدام به عرضه کالاها و ارائه خدمات نمایند، مأموران مالیاتی مجاز نخواهند بود که صرفاً به دلیل عدم شناسایی خریداران کالاها و خدمات، نسبت به مطالبه جرایم بندهای «۲» و «۴» ماده ۲۲ ق.م.ا.ا. اقدام نمایند.
- عدم انجام تکالیف توسط مؤدی به طور همزمان

ردیف	همزمانی بندهای جریمه	جریمه‌ی قابل اعمال
۱	بند ۱ و بند ۵ ماده ۲۲ ق.م.ا.ا.	فقط جریمه بند ۱
۲	بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۲۲ ق.م.ا.ا.	فقط جریمه بند ۲

۲-۲ - جرایم تأخیر پرداخت مالیات و عوارض

- تأخیر در پرداخت مالیاتهای موضوع این قانون در مواعد مقرر، موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود.
- نکته: تاریخ تعلق جریمه تأخیر در پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده، انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه است.
- نکته ۱: مأخذ محاسبه جریمه ماده ۲۳ ق.م.ا.ا.، مالیات و عوارض فروش کالا یا ارائه خدمت پس از کسر مالیات و عوارض خرید (اعتبار مالیاتی) که پرداخت نشده است می‌باشد. در واقع مأخذ محاسبه جریمه مذکور، مالیات و عوارض پرداختی به اداره امور مالیاتی می‌باشد.
- نکته ۲: در صورتی که مدت تأخیر در پرداخت مالیات و عوارض به اداره امور مالیاتی کمتر از یک ماه باشد، به میزان مدت تأخیر کمتر از یک ماه نیز جریمه قابل محاسبه و مطالبه است.
- نکته ۳: مبدأ زمانی که می‌توان برای محاسبه جریمه ماده ۲۳ ق.م.ا.ا. در هر دوره مالیاتی در نظر گرفت، در مورد مالیات و عوارض ابرازی مؤدی تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه و در مورد مالیات و عوارض مطالبه شده سررسید پرداخت می‌باشد.

فصل هشتم - دادرسی مالیاتی

۸-۱ - ابلاغ برگ مطالبه استرداد به مؤدی

پس از صدور و ابلاغ برگ مطالبه / استرداد مالیات و عوارض، واکنش مؤدی به شرح موارد زیر قابل بررسی است:

الف- اگر مؤدی نسبت به برگ مطالبه / استرداد (به استثنای موارد ابلاغ قانونی) اعتراض ننماید، برگ مذکور قطعی تلقی می‌شود، بلافاصله برگ قطعی صادر و به مؤدی ابلاغ گردد.

ب- اگر برگ مطالبه / استرداد از سوی مؤدی مورد تمکین یا توافق قرار گیرد، بلافاصله برگ قطعی صادر و به مؤدی ابلاغ گردد.

ج- اگر برگ مطالبه / استرداد به صورت ابلاغ قانونی به مؤدی ابلاغ گردد و مؤدی ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مذکور اعتراض ننماید، پرونده بدون فوت وقت به هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم تحویل می‌گردد و برگ دعوت به کمیسیون صادر و حتی‌الامکان در کوتاه‌ترین زمان نسبت به تعیین وقت جلسه هیأت اقدام و با رعایت مقررات به مؤدی ابلاغ گردد.

د- اگر مؤدی ظرف مهلت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مذکور به رئیس امور مالیاتی جهت رفع اختلاف مالیاتی اعتراض نماید و نتواند با رئیس امور مالیاتی به توافق برسد، پرونده بایستی ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ دریافت اعتراض مؤدی به هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم تحویل و برگ دعوت به کمیسیون صادر و حتی‌الامکان در کوتاه‌ترین زمان نسبت به تعیین وقت جلسه هیأت اقدام و با رعایت مقررات به مؤدی ابلاغ گردد.

ز- پس از تحویل رأی قطعی به واحد مالیاتی، مأموران ذیربط مکلفند پس از ثبت رأی در دفتر اداره امور مالیاتی بلافاصله برگ قطعی متضمن مطالبه / استرداد اصل مالیات و جرایم را صادر و به مؤدی ابلاغ نمایند.

ه- پس از صدور برگ قطعی و ابلاغ آن در صورت عدم پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات توسط مؤدی، پرونده ظرف مهلت مقرر به ادارات وصول و اجرا محول گردد.

۸-۲ - اعتراض به برگ مطالبه / استرداد و توافق

نکته: چنانچه مؤدی در مهلت مذکور (ظرف ۲۰ روز از ابلاغ) کتبا اعتراض ننماید، مبالغ مندرج در اوراق مطالبه مالیات و یا برگه استرداد مالیات اضافه پرداختی به استثناء مواردی که اوراق موضوع این ماده ابلاغ قانونی شده باشد، حسب مورد قطعی محسوب می‌گردد.

۸-۳ - مراجع رسیدگی کننده به اعتراض مؤدی

۸-۳-۱ - اداره امور مالیاتی

در اولین مرحله دادرسی مالیاتی، مؤدیان می‌توانند اعتراض خود را نزد مقامات اداره امور مالیاتی تسلیم و تقاضای تجدید نظر نمایند. مقامات اداره امور مالیاتی عبارتند از: رؤسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران کل ادارات امور مالیاتی.

چنانچه ۲۰ روز پس از ابلاغ، قبولی برگ مطالبه / استرداد را اعلام نماید و مالیات مورد مطالبه را پرداخت کند و یا ترتیب پرداخت (تقسیم) دهد، در این صورت پرونده مختومه می‌گردد. همچنین اگر مؤدی ظرف مهلت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مذکور، به رئیس امور مالیاتی جهت رفع اختلاف مالیاتی کتبا اعتراض و تقاضای رسیدگی مجدد نماید، اداره امور مالیاتی اعتراض مؤدی را به استناد مدارک و مستندات ابرازی مؤدی بررسی می‌نماید و ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ اعتراض، رسیدگی مجدد و اظهار نظر می‌نماید. اگر اداره امور مالیاتی در این مرحله با مؤدی به توافق رسید، پرونده مختومه و مالیات و عوارض ارزش افزوده قطعی می‌شود. در غیر این صورت پرونده بایستی ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ دریافت اعتراض مؤدی به هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم تحویل گردد.

اداره امور مالیاتی مرجع قضایی نبوده ولی به منظور جلوگیری از ورود پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی و پرهیز از تحمیل هزینه‌های اضافی و اتلاف وقت و وصول سریع تر حقوق دولت، توافق اداری به عنوان مرجع دادرسی مالیاتی در نظر گرفته شده است.

۸-۳-۲ - هیأت حل اختلاف مالیاتی

هیأت حل اختلاف دارای دو مرحله بدوی و تجدید نظر می‌باشد.

۸-۳-۲-۱ - هیأت حل اختلاف بدوی

اگر مؤدی ظرف مهلت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ مذکور به رئیس امور مالیاتی جهت رفع اختلاف مالیاتی اعتراض نماید و نتواند با رئیس امور مالیاتی به توافق برسد، پرونده بایستی ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ دریافت اعتراض مؤدی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تحویل گردد. اگر رأی صادره توسط هیأت حل اختلاف بدوی از سوی مؤدی یا نماینده وی یا مأمور مالیاتی مورد اعتراض قرار نگیرد، رأی مذکور قطعی و لازم الاجرا است.

۲-۲-۳-۸ هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر

رأی صادره توسط هیأت حل اختلاف بدوی قطعی و لازم الاجرا است، مگر اینکه رأی صادره ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی، از طرف مؤدی یا مأمور مالیاتی مورد اعتراض قرار بگیرد. در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف تجدید نظر احاله و تنها به ادعای طرفی که اعتراض نموده است، رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره در هیأت حل اختلاف تجدید نظر قطعی و لازم الاجرا است.

۳-۳-۸ هیأت ماده ۲۱۶ ق.م.م.

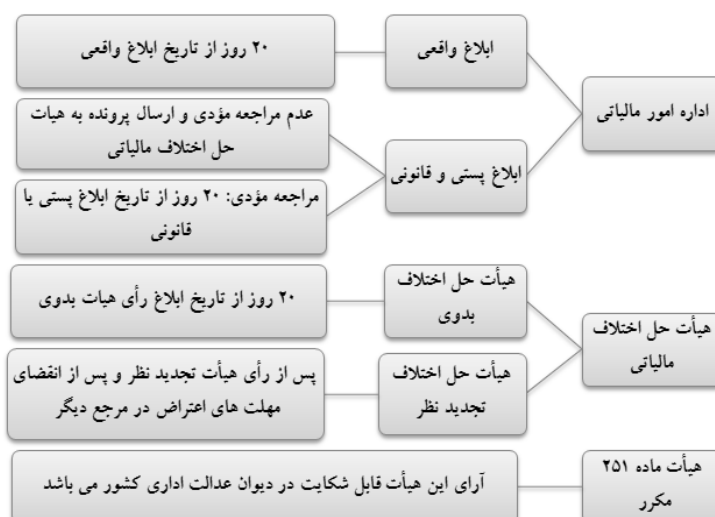
ماده ۲۱۶ ق.م.م. به اعتراضات مؤدی در مرحله ای ارجاع پرونده به اداره وصول و اجرا می پردازد. بدین گونه که اگر مؤدی معترض شود که قبل از قطعی شدن مالیات و عوارض ارزش افزوده (به استثنای سایر مالیات ها و عوارض خاص موضوع فصل نهم قانون مالیات بر ارزش افزوده)، وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده ایشان را به اجرا گذاشته اند، به استناد تبصره (۱) ماده (۲۱۶) قانون مالیات های مستقیم می تواند شکایت نماید. شکایت ایشان در هیأت حل اختلاف مالیاتی قابل طرح بوده و چنانچه شکایت وارد باشد، پرونده چه در مرحله هیأت بدوی باشد و چه در مرحله هیأت تجدید نظر، هیأت حل اختلاف مالیاتی رأی به بطلان اجراییه صادر و نسبت به صدور قرار رسیدگی و یا صدور رأی مقتضی حسب مورد اقدام می نماید.

۴-۳-۸ - هیأت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم

این مرجع رسیدگی به عنوان یکی از طرق شکایت فوق العاده رسیدگی به شکایات از مالیات های قطعی می باشد که به علت انقضای مهلت های اعتراض، قابل طرح در مرجع دیگری نیست و درمورد مالیات های قطعی موضوع این قانون و مالیات های غیرمستقیم است که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستندا به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود. بنابراین هیأت ماده ۲۵۱ مکرر به بررسی عدالت مالیاتی پرداخته و موضوع اعتراض را از حیث عادلانه بودن مالیات بررسی می نماید.

۴-۸ - مهلت های قانونی اعتراض

در نمودار زیر، مهلت های قانونی اعلام اعتراض توسط مؤدی، به اداره امور مالیاتی و آراء صادره توسط مراجع دادرسی نمایش داده شده است:



فصل نهم - مالیات‌ها و عوارض خاص

۹-۱ - مالیات نقل و انتقال خودرو و نحوه محاسبه آن

نقل و انتقال انواع خودرو به استثناء ماشین‌های راه‌سازی، کارگاهی، معدنی، کشاورزی، شناورها، موتورسیکلت و سه‌چرخه موتوری اعم از تولید داخلی یا وارداتی مشمول مالیات نقل و انتقال است.



قیمت خرید کالا + هزینه حمل و نقل + حق بیمه = ارزش گمرکی

$$۰.۰۴ \times (\text{ارزش گمرکی} + \text{سود بازرگانی}) = \text{حقوق ورودی}$$

نکته: مبنای محاسبه این مالیات، به ازاء سپری شدن هر سال، از سال مدل خودرو و حداکثر تا شش سال، به میزان سالانه ده درصد (۱۰٪) و حداکثر تا شصت درصد (۶۰٪) تقلیل می‌یابد.

نکته: مأخذ محاسبه مالیات و عوارض نقل و انتقال خودرو، حسب مورد بهای مندرج در صورت‌حساب خواهد بود. در مواردی که صورت‌حساب موجود نباشد یا از ارایه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبت احراز شود که ارزش مندرج در آن واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات یا عوارض می‌باشد.

نقل و انتقال خودرو با شرایط ذیل مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال نمی‌باشد:

الف	اولین انتقال خودرو از کارخانجات سازنده و یا مونتاژ کننده داخلی و یا وارد کنندگان (نماینده‌گی‌های رسمی شرکتهای خارجی) به خریداران
ب	هر گونه انتقال به صورت صلح و هبه به نفع دولت، نهادهای عمومی غیردولتی، دانشگاه‌ها و حوزه‌های علمیه

۹-۲ - وظایف دفاتر اسناد رسمی در خصوص نقل و انتقال خودرو

دفتر اسناد رسمی مکلفند قبل از تنظیم هر نوع سند بیع قطعی، صلح، هبه و وکالت برای فروش انواع خودرو مشمول مالیات، رسید و یا گواهی پرداخت عوارض سالیانه تا پایان سال قبل از تنظیم سند، و همچنین رسید پرداخت مالیات نقل و انتقال، که طبق جداول تنظیمی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌شود، از معامل یا موکل اخذ نمایند.

دفتر اسناد رسمی همچنین مکلفند که فهرست کامل نقل و انتقالات انجام شده در هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد طبق فرم یا روشی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور پیش‌بینی خواهد شد به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط ارسال نمایند.

۹-۳ - عدم تعلق مالیات نقل و انتقال نسبت به وکالت‌های فروش خودرو

چنانچه در هنگام تنظیم سند وکالت فروش خودرو، مالیات نقل و انتقال فروش خودرو پرداخت شده باشد، در زمان تنظیم سند قطعی خودرو به نام شخص وکیل، پرداخت مالیات نقل و انتقال موضوعیت نخواهد داشت.

نکته: انتقال خودرو به شخص دیگری غیر از وکیل مربوطه، مشمول مالیات نقل و انتقال به مأخذ ارزش‌های مندرج در جداول اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور در زمان تنظیم سند وکالت فروش یا سند قطعی، خواهد بود.

۹-۴ - فسخ و اقاله اسناد خودرو

در صورت فسخ و اقاله معامله، مالیات وصول شده از نقل و انتقالات خودرو که منجر به فسخ و اقاله شده است، قابل استرداد نمی‌باشد. اما در صورتی که پس از پرداخت مالیات نقل و انتقال، معامله طبق گواهی دفتر اسناد رسمی مربوط، انجام نشده باشد، مالیات وصول شده از محل وصولی‌های جاری قابل استرداد خواهد بود. در خصوص معامله خودرو، فسخ و اقاله اسناد خودرو تا شش ماه بعد از معامله مشمول مالیات نقل و انتقال مجدد نخواهد بود.

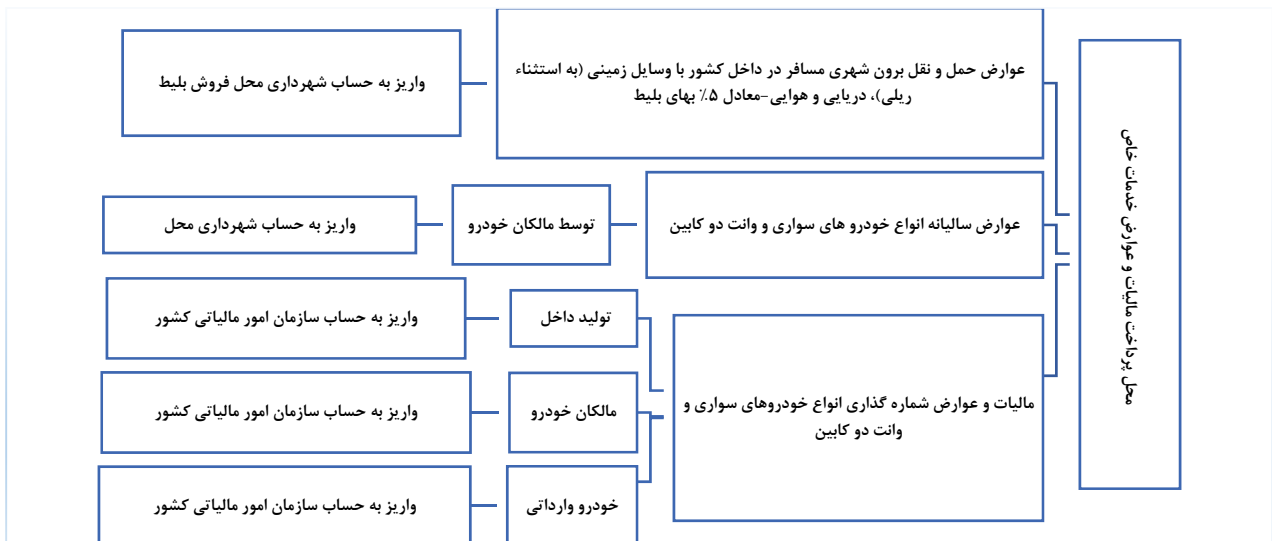
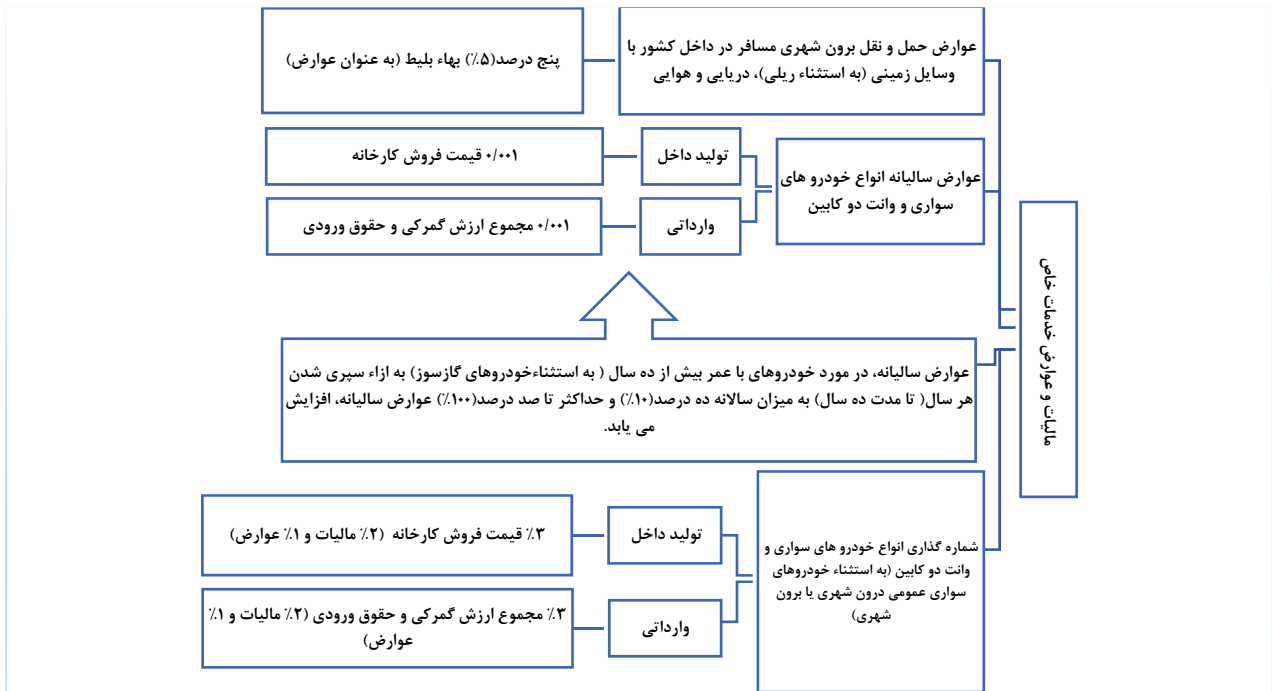
۹-۵ - فسخ و اقاله اسناد وکالت فروش خودرو

با توجه به اینکه قانون‌گذار در تبصره (۱) ماده ۴۲ ق.م.ا.ا. اسناد وکالت برای فروش خودرو را نیز مشمول مالیات دانسته است لذا فسخ و اقاله اسناد وکالت فروش نیز در صورتی که بعد از شش ماه از تاریخ تنظیم سند صورت گیرد مشمول مالیات نقل و انتقال خواهد بود.

۹-۶ - نقل و انتقال خودروهای دولتی

در هنگام نقل و انتقال خودروهای دولتی به اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی، نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران (ادارات راهنمایی و رانندگی) مکلف است نسخه پرداخت شده قبض مالیات نقل و انتقال مربوط را اخذ و سپس نسبت به ثبت انتقال در سوابق اقدام نمایند.

۹-۷ - مأخذ محاسبه مالیات و عوارض خدمات خاص (حمل و نقل مسافر، عوارض خودرو و شماره‌گذاری خودرو)



۸-۹ - تاریخ تعلق و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض خدمات خاص

تاریخ تعلق و مأخذ محاسبه مالیات و عوارض خدمات خاص، به شرح جدول ذیل می باشد:



۹-۹ - مراجع رسیدگی به شکایات مؤدیان فصل نهم ق.ا.م.۱.۱.

مرجع رسیدگی به شکایات مؤدیان در خصوص اختلاف و استتکاف از پرداخت عوارض، موضوع عوارض حمل و نقل برون شهری مسافر و عوارض سالیانه خودرو، کمیسیون موضوع ماده (۷۷) قانون اصلاح پاره‌ای از مواد و الحاق مواد جدید به قانون شهرداری - مصوب ۱۳۴۵ - می‌باشد.

مرجع رسیدگی به شکایات مؤدیان ناشی از اقدامات اجرایی در وصول مالیات و عوارض شماره گذاری خودرو و مالیات و عوارض خروج مسافر از مرزهای هوایی، دریایی و زمینی، هیئت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد.

محتوای آموزشی نهم: مالیات بر درآمد مشاغل اشخاص حقیقی و حقوقی

۱- انواع حسابرسی از نظر اهداف و موضوعات مورد رسیدگی:

- ۱- حسابرسی صورت های مالی
- ۲- حسابرسی رعایت
- ۳- حسابرسی عملیاتی
- ۴- حسابرسی عملکرد یا مدیریت
- حسابرسی مالیاتی از جمله حسابرسی رعایت محسوب می شود.

۲- حسابرسی مالیاتی

وظیفه اصلی حسابرسان مالیاتی بررسی، تشخیص و مطالبه مالیات به نسبت فروش، سود یا دارایی اشخاص حقیقی و حقوقی براساس قوانین و احکام مالیاتی از جمله قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده است. طبق قانون، چنانچه بر اثر عملکرد مأموران مالیاتی در تشخیص، مطالبه و وصول زبانی به دولت وارد شود، شخصاً مسئول جبران این خسارت خواهند بود، لذا مأموران مالیاتی باید با دقت بسیار به وظایف محوله عمل کنند.

باید در نظر داشت که علاوه بر مسئولیت های جبران خسارت، محدودیتی به نام قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا مرور زمان در مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم لحاظ شده است، بدین ترتیب که برای تشخیص مالیات بر درآمد مؤدیانی که در موعد مقرر اقدام به تسلیم اظهارنامه یا صورت های مالی نموده اند، یک سال از انقضای تسلیم اظهارنامه مهلت در نظر گرفته شده و برای سایر مؤدیان مالیاتی پنج سال فرصت داده شده است (البته به موجب ماده ۲۷۷ قانون فوق در صورت حادث شدن جرایم مالیاتی موضوع مواد ۲۷۴ الی ۲۷۶ با رعایت مقررات مربوطه مالیات و جرایم قابل وصول خواهد بود). لذا انتخاب برنامه حسابرسی که در کمترین زمان بهترین نتیجه را در پی داشته باشد ضروری است؛ بنابراین در بررسی های حسابرسان مالیاتی، اقلام مشکوک با اهمیت در اولویت رسیدگی هستند. برای یافتن این اقلام، روش های متعددی وجود دارد که بنا به تجربه و خلاقیت مأموران مالیاتی بکار گرفته می شود.^{۴۱} مهمترین نکات در کیفیت حسابرسی مالیاتی به ترتیب ذیل می باشد؛

- ۱- آگاهی از ویژگی های محیطی فعالیت مودی (شناخت کسب و کار و فعالیت و منابع درآمدی و هزینه)؛
- ۲- درک قوانین مالیاتی مربوط (اعمال صحیح قوانین و مقررات مالیاتی)؛
- ۳- اشراف به اصول و استانداردهای حسابداری (آشنایی با اصول حسابداری و نرم افزارهای حسابداری)؛
- ۴- استفاده اثربخش از منابع اطلاعاتی در دسترس (اظهارنامه مالیاتی منبع مورد حسابرسی و سایر منابع و صورت های مالی، دفاتر، سامانه های اطلاعاتی، استعلام و ...).

۲-۲- انواع حسابرسی مالیاتی^{۴۲}

الف- اداری: در حسابرسی اداری با ابلاغ برگ دعوت ارائه دفاتر، اسناد و مدارک حسب مورد از مؤدی دعوت می شود در زمان تعیین شده، با همراه داشتن دفاتر، اسناد و مدارک درخواستی به اداره امور مالیاتی مربوط برای حسابرسی مراجعه نماید.

ب- میدانی: در حسابرسی میدانی با ابلاغ برگ دعوت ارائه دفاتر، اسناد و مدارک حسب مورد به مودی اعلام می شود تا در زمان مراجعه حسابرس یا حسابرسان به اقامتگاه قانونی مودی و یا محلی که قبلاً به صورت مکتوب به اداره امور مالیاتی اعلام شده است، نسبت به ارائه دفاتر، اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد اقدام نماید.

^{۴۱} حیدریان و اخگر

^{۴۲} آیین نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م.

ج- بازرسی: این نوع حسابرسی به منظور بررسی موارد مربوط به فعالیت اقتصادی مودی از جمله حجم، وضعیت، نوع، موقعیت و شناسایی اموال وی در موارد خاص برای تکمیل اطلاعات مورد نیاز حسابرسان و سایر حوزه‌های کاری انجام می‌شود. در این نوع حسابرسی هیچ اظهارنامه مالیاتی برای حسابرسی انتخاب نمی‌شود بلکه با ایجاد این مورد توسط مسئول حوزه کاری حسابرسی و ارجاع آن به حسابرس، نسبت به تهیه گزارش بازرسی مطابق فرم‌های ابلاغی سازمان اقدام خواهد شد.

د- بازمینی: بعد از خاتمه حسابرسی، اداره امور مالیاتی می‌تواند نسبت به انتخاب برخی از گزارش‌های حسابرسی به منظور بررسی و ارزیابی کیفیت آنها اقدام نماید.

۲-۳- برنامه حسابرسی مالیاتی

برنامه حسابرسی مالیاتی باید شامل روش‌ها برای حسابرسی به فروش، بهای تمام شده، دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌های مودیان مالیاتی باشد به گونه‌ای که امکان تشخیص مالیات واقعی و مطابق مقررات را فراهم نماید. همچنین به موجب برنامه حسابرسی می‌بایست زمان انجام اقدامات و مسئولیت هر یک از حسابرسان مالیاتی و حوزه‌های شک که می‌بایست توسط هریک از آنها مورد بررسی قرار گیرد مشخص شود.

۲-۴- تعریف درآمد

بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران، درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود. طبق این تعریف هرگونه افزایش ثروت منهای آن قسمت که مربوط به سرمایه‌گذاری خود صاحبان سرمایه می‌باشد، درآمد نام دارد و در دو گروه عملیاتی و غیرعملیاتی طبقه‌بندی شده است.

۲-۵- درآمد مشمول مالیات

درآمد مشمول مالیات مؤدیان وفق ماده ۹۴ عبارت است از: کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات.^{۴۳}

۲-۶- ماخذ محاسبه مالیات

ماخذ محاسبه مالیات عبارت است از عددی که در مورد سایر منابع مالیاتی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم که مشمول حکم ماده ۹۴ قانون فوق نمی‌باشد و به عنوان مثال مالیات بر دارایی، مالیات حق واگذاری محل و مالیات نقل و انتقال.

۲-۷- روش‌های تعیین درآمد مشمول^{۴۴}

الف) تا پایان عملکرد سال ۱۳۹۷ (اشخاصی که شروع سال مالی آنها قبل از ۱۳۹۷/۵/۲۷ می‌باشد):

• روش رسیدگی علی‌الراس

- ۱- عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه؛
- ۲- عدم ارائه دفاتر قانونی و اسناد و مدارک درآمدی؛ و
- ۳- غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده یا عدم رعایت آیین‌نامه نحوه تنظیم و نگهداری دفاتر و عدم رعایت موازین قانونی در تحریر و نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک.

در اینگونه موارد با رعایت ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم قرینه لازم با توجه به نوع فعالیت مودی تعیین و با اعمال ضریب مالیاتی مناسب وفق مقررات ماده ۱۵۳ قانون فوق درآمد مشمول مالیات تعیین می‌گردد.

• روش رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک

^{۴۳} ماده ۹۴ ق.م.م.

^{۴۴} ماده ۹۷ ق.م.م.

- ۱- در صورت ارائه اسناد و مدارک حسابداری، دفاتر قانونی، صورت‌های مالی و قابل رسیدگی بودن آن، درآمد مشمول مالیات از روش رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک با کنترل رعایت استانداردهای حسابداری در خصوص نحوه شناسایی درآمدها و مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات در خصوص هزینه‌ها از حیث مالیاتی انجام می‌گیرد.
- ۲- در موارد علی‌الراس بنا به حکم تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم در صورت امکان تعیین درآمد از طریق رسیدگی به اسناد و مدارک، دفاتر ابرازی یا بدست آمده، درآمد مشمول مالیات از روش رسیدگی تعیین می‌گردد.

(ب) از عملکرد سال ۱۳۹۸ (شروع سال مالی از ۱۳۹۷/۵/۲۷ و به بعد)

• تهیه اظهارنامه برآوردی

- ۱- عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی وفق مقررات آیین‌نامه اجرائی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی تیرماه ۱۳۹۴،
- در این موارد اظهارنامه برآوردی براساس اطلاعات موجود در سامانه‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور یا میزان فعالیت مودی به صورت سیستمی یا حسابرسی توسط حسابرسان مالیاتی تعیین می‌شود.
- ۲- تسلیم اظهارنامه مطابق مقررات و عدم پذیرش اظهارنامه توسط سازمان امور مالیاتی با توجه به معیارهای ریسک و عدم تسلیم کلیه اسناد و مدارک و دفاتر قانونی،
- در این موارد با عنایت به مقررات بند ۳ ماده ۴۱ آیین‌نامه اجرائی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی و با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی و با در نظر گرفتن حجم فعالیت و نسبت سود فعالیت بر اساس ابرازی مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوطه حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال، برای سال قبل با تایید رئیس کل سازمان تعیین می‌شود، درآمد مشمول مالیات یا ماخذ مشمول مالیات با رعایت ماده ۹۴ قانون فوق تعیین می‌شود.
- تسلیم اظهارنامه مطابق مقررات و عدم پذیرش اظهارنامه توسط سازمان امور مالیاتی با توجه به معیارهای ریسک و روش رسیدگی به دفاتر،

در صورت تسلیم اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات، ارائه کلیه اسناد و مدارک حسابداری، دفاتر قانونی و ممکن بودن رسیدگی به آنها، درآمد مشمول مالیات یا ماخذ مالیات از روش رسیدگی به دفاتر تعیین می‌شود.

به طور کلی در رابطه با حسابرسی درآمد فروش کالا و خدمات باید بر اساس روش‌های حسابرسی از جمله کنترل رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در خصوص بهای فروش و ارزش خدمات حسابرسی و نسبت به ارزش‌های مذکور مطمئن گردید. در خصوص هزینه‌ها حسابرسی بر اساس مقررات موضوع فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات انجام پذیرد بر همین اساس هزینه‌های قابل قبول از منظر شرایط عمومی و اختصاصی باید مورد رسیدگی قرار گیرد.

الف) احراز شرایط عمومی برای قبول هزینه: وفق مقررات صدر ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های مودی از نظر مالیاتی، باید واجد شرایط ذیل باشند؛

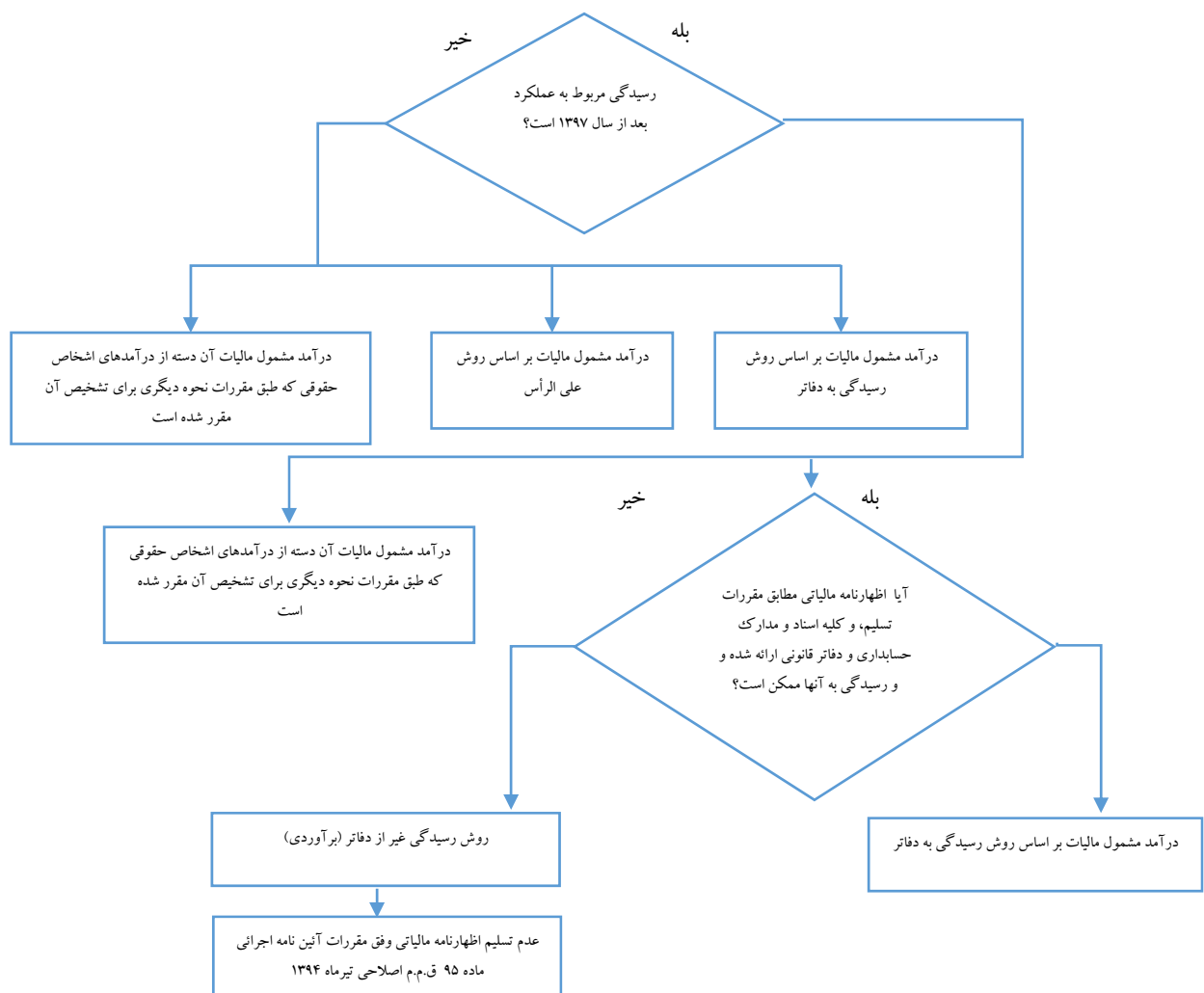
- ۱- در حدود مدارک متکی به مدارک باشند.
- ۲- منحصرًا مربوط به تحصیل درآمد دوره باشند.
- ۳- مربوط به دوره مالی مربوطه باشد.
- ۴- در حدود نصاب‌های مقرر در قانون باشد.

(ب) احراز شرایط اختصاصی برای قبول هزینه:

- ۱- هزینه‌هایی که شرایط عمومی به شرح فوق را دارا می‌باشد باید در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم عنوان گردیده باشد.

- ۲- در سایر مواردی که هزینه در ماده ۱۴۸ عنوان نشده باشد به موجب تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم قابل قبول بودن هزینه باید به تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی رسیده باشد.
- ۳- طبق قسمت اخیر ماده ۱۴۷ پرداخت هزینه طبق قانون یا مصوبه هیات وزیران انجام شده باشد.
- ۴- مفاد تبصره ۲ ماده ۱۴۷ در خصوص هزینه‌های مربوط به درآمدهای معاف از مالیات یا مشمول مالیات با نرخ صفر یا مقطوع رعایت گردد.
- ۵- مفاد تبصره ۳ ماده ۱۴۷ در خصوص هزینه‌های پرداختی قابل قبول مالیاتی رعایت گردد.

نمودار روش‌های تعیین درآمد مشمول مالیات



۲-۸- حسابرسی مالیاتی ترازنامه

در این بخش نکات مهم در حسابرسی مالیاتی اقلام ترازنامه‌ای که اثر مالیاتی دارند در سه بخش به ترتیب ذیل ارائه شده است:

- حسابرسی دارایی‌های جاری

- حسابرسی دارایی‌های ثابت

- حسابرسی بدهی‌ها

۱-۲-۸- حسابرسی دارایی های جاری

موجودی های بانکی

برای رسیدگی به صحت موجودی های بانکی که در ترازنامه نشان داده می شود با توجه به حجم بالای تراکنش های این حساب بایستی برنامه حسابرسی مالیاتی جهت رسیدگی به عملیات دریافت و پرداخت های بانکی به گونه ای تدوین شود که پوشش دهنده ریسک های مالیاتی به ترتیب ذیل باشد و امکان تشخیص مالیات واقعی و عادلانه را فراهم نماید.

۱- کتمان حساب بانکی

۲- دریافتی های ثبت نشده در حساب ها و دفاتر

۳- هزینه های ثبت شده در حساب ها و دفاتر بدون پرداختی

گام نخست: بررسی کلی حساب های بانکی

۱- مانده پایان دوره حساب ها با مانده اول دوره ترازنامه دو ستونی جاری و همچنین با ثبت های افتتاحی در دفاتر تطبیق داده شود.

۲- جمع ستون بدهکار حساب وجه نقد با جمع ستون بستانکار صورت گردش حساب بانکی مقایسه شود. این کنترل جهت یافتن وجوهی می باشد که حساب های بانکی واریز شده اما در دفاتر ثبت نشده است.

۳- جمع ستون بستانکار حساب وجه نقد با جمع ستون بدهکار صورت گردش حساب بانکی مقایسه شود. این کنترل جهت یافتن هزینه ای که به عنوان نقدی ثبت شده اما در پرداخت های بانکی وجود ندارد.

۴- صورت مغایرت بانکی اخذ شود. این کنترل جهت اطمینان از ارتباط حساب وجه نقد با حساب های بانکی و انعکاس کلیه حساب های بانکی در دفاتر می باشد.

۵- با توجه به اینکه فروش ها به دو طریق نقدی و نسیه انجام می شود، جمع ستون بدهکار حساب های دریافتی تجاری و جمع ستون بدهکار نقد و بانک (به استثنای دریافتی ها بابت فروش دارایی ها و دریافت تسهیلات و افزایش سرمایه) با جمع درآمدهای دوره تطبیق داده شود.

گام دوم: بررسی جزئیات

الف) حساب بانک

۱- لازم است تعداد با اهمیتی از اطلاعات فروش استخراج شده از سامانه جستجوی اطلاعات مودیان انتخاب و به حساب ها و ثبت های مربوط ردیابی شود تا از نقدی یا نسیه بودن درآمد و زمان دقیق دریافت وجه آن آگاهی کسب شود. سپس زمان دریافت وجوه به صورت حساب های گردش بانک ردیابی شود و مغایرت ها مشخص شوند.

۲- از کارفرما یا فروشندگان استعلام گرفته شود.

۳- تعدادی از مبالغ با اهمیت واریز شده در ستون بستانکار صورت گردش حساب بانکی به ثبت های دفتر روزنامه و حساب های کل ردیابی شود.

۴- تعدادی از پرداختی خریدها و هزینه های با اهمیت ثبت شده دفاتر، در ستون بدهکار صورت گردش حساب بانکی ردیابی شود. دقت شود بر اساس تبصره ۳ ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم هزینه های نقدی بیش از مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باید از طریق سیستم بانکی انجام شود، در غیر این صورت قابل قبول نخواهد بود.

ب) موجودی های نقدی

برخی از فعالیت های مشاغل و نوع شخصیت حقوقی موسسات به گونه ای است که علاوه بر استفاده از حساب های بانکی، از حساب وجه نقد یا صندوق برای دریافتی ها و پرداختی های نقدی استفاده می کنند، لذا بایستی برنامه حسابرسی مالیاتی جهت رسیدگی به عملیات دریافت و

پرداخت‌های وجه نقد یا صندوق به گونه‌ای تدوین شود که پوشش‌دهنده ریسک‌های مالیاتی به ترتیب ذیل باشد و امکان تشخیص مالیات واقعی و عادلانه را فراهم نماید.

۱- در مورد شرکت‌هایی که مبلغ فروشهای نقدی آنها در ماشینهای صندوق‌دار ثبت می‌شود لازم است که جمع این نوار با مبلغ فروش نقدی که در یک روز ثبت دفتر شده کنترل گردد.

۲- در مورد شرکت‌هایی که دارای شعبه می‌باشند در رسیدگی به عملیات شعبه توجه شود که شعب در پایان هرروز جمع وجوه دریافتی را به بانک واریز کند.

۳- اگر شرکت دارای دفتر صندوق جداگانه می‌باشد اقلام ذکر شده در فوق لازم است در دفتر مزبور کنترل گردد و دقت شود که تمام اقلام ثبت شده (یا جمع روزانه) در دفتر صندوق ثبت شده باشد.

ج) حسابرسی حسابها و اسناد دریافتی

حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری تنها در مقابل ثبت بستانکار درآمد بدهکار می‌شود بر این اساس است که کنترل این حساب حائز اهمیت می‌باشد. در زمان تحقق درآمد فروش یا ارائه خدمات، حساب‌ها و یا اسناد دریافتی بدهکار شود و حساب‌های دیگری بجز درآمد (جاری شرکا) بستانکار شود. برای یافتن این گونه درآمدها باید گردش‌های بدهکار حساب‌ها و اسناد دریافتی به درآمد ردیابی شود. در صورت وجود مغایرت و عدم توجیه مستند از سوی مودی، می‌تواند نشانه‌ای از کتمان درآمد شده باشد.

۲-۸- حسابرسی دارایی‌های ثابت

دارایی ثابت به آن قسمت از دارایی‌های یک مؤسسه اطلاق می‌شود که منظور از خرید آنها، فروش نبوده بلکه در نتیجه تملک یا کنترل این دارایی‌ها، مؤسسه قادر به ادامه فعالیت بوده و هدف اصلی خود را که به دست آوردن سود می‌باشد، آسانتر سازد. در هنگام بررسی حساب دارایی‌های ثابت برنامه حسابرسی مالیاتی این حساب باید به گونه‌ای تدوین شود که ریسک‌های موثر این قلم از ترازنامه بر درآمد مشمول مالیات را پوشش دهد.

گام نخست: بررسی کلی

- مانده پایان دوره دارایی‌های ثابت با مانده اول دوره ترازنامه دو ستونی جاری و همچنین با ثبت‌های افتتاحی در دفاتر تطبیق داده شود.

گام دوم: بررسی جزئیات

۱- منبع تامین مالی خرید دارایی:

❖ لازم است هرگونه افزایش در حساب دارایی‌های ثابت از ثبت‌های حسابداری به سند‌های مربوطه ردیابی شود و بر اساس مدارک منابع خرید دارایی کنترل شود.

۲- وجود دارایی: دارایی که اصلاً خریداری نشده و وجود خارجی ندارد و یا دارایی مستهلک شده در ترازنامه منعکس شده باشد و برای آنها هزینه استهلاک و سایر هزینه‌های نگهداری، تعمیرات منظور شده که باعث کاهش درآمد مشمول مالیات می‌شود.

❖ لازم است وجود هرگونه افزایش در حساب دارایی‌های ثابت با مشاهده عینی دارایی کنترل شود.

۳- ارزش دارایی: دارایی بیش از قیمت تمام شده در حساب‌ها منعکس شده باشد.

الف) برای اینکه هزینه‌های استهلاک و سایر هزینه‌ها بیشتر در حساب‌ها منظور شود.

ب) در موقع فروش دارایی سود کمتری نشان داده شود.

- ❖ لازم است طرف معامله اعتبارسنجی شود که در فهرست اشخاص فاقد اعتبار مالیاتی و یا از اشخاص یا شرکت‌های وابسته نباشد. اگر چنین باشد و قیمت فروش کمتر از ارزش منصفانه باشد باید مابه‌التفاوت به درآمد اضافه شود.^{۴۵}
 - ❖ لازم است برای اطمینان از صحت انعکاس ارزش هرگونه افزایش در حساب دارایی ثابت فاکتورهای خرید دارایی، اطلاعات صورت معاملات فصلی و در صورت بااهمیت بودن رقم از فروشنده استعلام قیمت شود.
 - ❖ کنترل شود هزینه‌های مربوط به خرید دارایی مانند حمل و نقل، بیمه، گمرکی، ترخیص، حق‌العملکاری، تعمیرات اساسی و محضر تا آماده‌سازی، بایستی به قیمت خرید دارایی اضافه و براساس قیمت تمام شده، استهلاک محاسبه شود. هزینه‌های فوق نباید به حساب سود و زیان دوره بدهکار شود (موجب کاهش مالیات دوره می‌شود)، در غیر اینصورت باید به عنوان هزینه غیرقابل قبول برگشت داده شود.
 - ❖ کنترل شود هزینه‌های تعمیر اساسی نباید به هزینه دوره منظور شود، باید به بهای تمام شده دارایی اضافه شود، در غیر اینصورت به عنوان هزینه غیرقابل قبول برگشت داده می‌شود.
 - ❖ در مورد دارایی‌های ساخته شده توسط مؤسسه باید موارد زیر کنترل شود:
 - (۱) برای پروژه‌ها یا دارایی‌های ساخته شده یا در هر حال ساخت توسط مؤسسه بایستی از سیستم حسابداری صنعتی هزینه‌یابی استفاده شده باشد.
 - (۲) کلیه مواد اولیه، مصالح و کالای شرکت که برای ساخت دارایی مصرف شده بایستی از حسابهای مربوطه برگشت و به حساب دارایی ساخته شده منظور شده باشد.
 - (۳) هزینه حقوق و مزایا و سایر هزینه کارکنان و کارگران شرکت که به صورت تمام یا نیمه‌وقت برای ساخت دارایی کار کرده‌اند، بایستی از حسابهای مربوط برگشت و به حساب قیمت تمام شده دارایی بدهکار شده باشد.
 - (۴) استهلاک و کلیه هزینه ماشین‌آلات و ابزار و تجهیزاتی که برای ساخت دارایی بکار گرفته شده‌اند بایستی از حسابهای مربوطه برگشت و به حساب دارایی ساخته شده منظور شده باشد (هزینه استهلاک، تعمیرات هزینه سوخت، حقوق راننده و غیره).
 - (۵) کلیه ماشین‌آلات، وسایل و ابزاری که در اثر کار برای دارایی ساخته شده از کار افتاده و خراب و ضایع شده‌اند در صورت غیرقابل استفاده بودن مانده دفتری آنها بایستی از حسابهای مربوط برگشت و به حساب دارایی بدهکار شده باشد.
 - (۶) کلیه مصالح خریداری شده از خارج و هزینه حقوق و دستمزد و سایر هزینه کسانی که از خارج برای ساخت دارایی استخدام شده‌اند بایستی به حساب قیمت تمام شده دارایی ساخته شده منظور شده باشد.
 - (۷) سهمی از هزینه ثابت شرکت که ارتباط مستقیم با دارایی ساخته شده دارد به نسبت هزینه‌های متغیر بایستی از حسابهای مربوطه برگشت و به قیمت تمام شده دارایی اضافه شده باشد.
- ۴- محاسبه استهلاک: دارایی‌های مستهلک شده از حساب‌ها خارج شده باشد.
- الف) در موقع فروش دارایی سود فروش دارایی در حساب‌ها نشان داده شود.

^{۴۵} آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م.

ب) در موقع انحلال، دارایی مستهلک شده جزء دارایی‌های شرکت ارزیابی گردد.

❖ طی هر دوره باید جدول محاسبه استهلاکات دارایی‌ها از مودی اخذ شود و با جدول استهلاکات ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم کنترل شود. اگر استهلاک بیشتری محاسبه شده باشد باید به عنوان هزینه غیرقابل قبول برگشت داده شود.

❖ کنترل شود دارایی‌های مستهلک شده برابر ماده ۱۸ از ضوابط اجرایی ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، که قیمت تمام شده آنها به طور کامل مستهلک شده باید تا زمانی که در مالکیت موسسه می‌باشد، بهای تمام شده آن به همراه استهلاک انباشته در حساب‌های موسسه نشان داده شده باشد.

❖ در زمان فروش دارایی‌های مستهلک شده، اگر محاسبه استهلاک بدون در نظر گرفتن ارزش اسقاط بوده باشد، کنترل شود که کل رقم فروش به عنوان سود خالص منظور شده باشد.

❖ لازم است برای اطمینان از صحت انعکاس دارایی‌های ثابت مستهلک شده، اسامی دارایی‌های ثابت با دوره قبل کنترل شود.

۵- تصرف: دارایی ثابت خریداری شده باشد، در حساب‌ها منعکس گردیده و هر دوره نیز استهلاک برابر ضوابط ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم به درستی محاسبه و از درآمد دوره کسر شده باشد، اما واقعیت به گونه دیگر بوده، به صورتی که در واقع دارایی اجاره داده شده و درآمد اجاره کتمان شده باشد.

❖ لازم است برای اطمینان از تصرف دارایی ثابت و عدم اجاره، ابتدا صورت معاملات فصلی و سپس رابطه دارایی با فعالیت مودی کنترل شود.

۳-۲-۸- حسابرسی حساب‌ها و اسناد پرداختی

حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری تنها در مقابل ثبت بدهکار خریده‌ها و هزینه‌ها بستانکار می‌شود بر این اساس است که کنترل این حساب حائز اهمیت می‌باشد. در زمان تحقق هزینه‌ها و یا خرید کالا، حساب‌ها و یا اسناد پرداختی بستانکار شود و حساب‌های دیگری بجز خرید کالا بدهکار شود. این عمل با هدف پنهان کردن خرید کالا برای کتمان کردن درآمد آن در زمان فروش می‌باشد. برای یافتن این گونه هزینه‌ها باید گردش‌های بستانکار حساب‌ها و اسناد پرداختی به هزینه‌ها و یا خرید کالا ردیابی شود. در صورت وجود مغایرت و عدم توجیه مستند از سوی مودی، می‌تواند نشانه‌ای از کتمان درآمد باشد.

۴-۲-۸- حسابرسی مالیاتی حساب سود و زیان (هزینه‌ها)

هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود^{۴۶}.

نکته ۱: کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم که مکلف به نگهداری دفاتر می‌باشند، در حکم مؤسسه محسوب می‌شوند. همچنین هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در مورد سایر صاحبان مشاغل نیز قابل پذیرش است^{۴۷}.

^{۴۶} ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۹۴/۰۴/۳۱

^{۴۷} تبصره (۱) ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۹۴/۰۴/۳۱

نکته ۲- هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب قانون مالیات‌های مستقیم از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند.^{۴۸}

نکته ۳- پذیرش هزینه‌های پرداختی قابل قبول مالیاتی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم که به شیوه تهاثری انجام نشود از مبلغ پنجاه میلیون ریال به بالا منوط به پرداخت یا تسویه وجه آن از طریق سامانه (سیستم) بانکی خواهد بود.^{۴۹}

نکات مهم در حسابرسی مالیاتی مشاغل بازرگانی

هدف شرکت‌های بازرگانی کسب سود از خرید و فروش کالا است. در این شرکت‌ها به طور معمول در نوع کالا تغییری ایجاد نمی‌شود و فقط از تفاوت مبلغ خرید و فروش منفعت کسب می‌شود. شرکت‌های بازرگانی برای رسیدن به بیشترین نفع از مبادلات کالا، معمولاً به خرید نسیه و فروش نقدی یا شرایط اقساط که با بهره همراه است و در بسیاری موارد به صادرات و واردات روی می‌آورند. بیشتر هزینه‌های شرکت‌های بازرگانی شامل بهای کالای فروخته شده است. بر این اساس در زمان حسابرسی مالیاتی ضروری است که حساب خرید کالا و فروش کالا با دقت مورد بررسی قرار گیرد.

خرید کالاها از داخل کشور

با توجه به محدودیت زمانی، حسابرسی مالیاتی باید براساس ریسک برنامه‌ریزی شود و در کمترین زمان به بهترین نتیجه دست یابد. برنامه‌ریزی باید براساس ماهیت فعالیت تدوین شود. با توجه به اینکه خرید کالا شروع فعالیت در مسیر درآمدزایی است و پیوندی مستقیم با درآمد فروش کالا دارد، لذا باید در اولویت و با دقت بیشتری بررسی شود. چنانچه خریدها کمتر نشان داده شود فروش نیز کمتر نشان داده خواهد شد. اگر خریدها بیشتر نشان داده شود، سود کمتر نشان داده خواهد شد. لذا تأثیری مهم بر مالیات دارد.

گام نخست: بررسی کلی

- ۱- اطلاعات خرید کالا از سامانه جستجوی اطلاعات مودیان (طرف اول و دوم) استخراج شود و مبلغ کلی آن با مبلغ خرید کالای ابراز شده در صورت‌های مالی مقایسه گردد.
- ۲- صورت ریز انواع مواد و کالای خریداری از مودی اخذ و با دفاتر کنترل و مغایرت شود (در صورتی که مودی صورت مذکور را تسلیم ننماید رأساً به استخراج آن از دفاتر اقدام شود).
- ۳- اطلاعات استخراج شده خرید کالا از سامانه جستجوی اطلاعات مودیان براساس فروشندگان و نوع کالا دسته‌بندی شود و با صورت ریز انواع کالای خریداری شده در دفاتر مقایسه شود. اگر مقدار خرید کالای ابراز شده در دفاتر و صورت‌های مالی کمتر از اطلاعات استخراج شده از منابع مستند (از جمله سامانه اطلاعات مودیان) باشد، با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش هر کالا یا خدمت (براساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تأیید رئیس کل سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل تعیین می‌شود)، سود مشمول مالیات محاسبه شود.

گام دوم: بررسی جزئی

وقوع رویداد خرید کالا: همخوانی خرید کالای ابراز شده با سایر منابع اطلاعاتی از جمله سامانه جستجوی اطلاعات مودیان تا حدود زیادی می‌تواند تصدیق‌کننده انعکاس کالاهای خریداری شده در دوره مورد حسابرسی باشد. اما برای آگاهی از عدم هرگونه تبانی خریداران و فروشندگان در ارسال صورت معاملات فصلی، لازم است، بر اساس مستندات قابل دسترسی، اطمینان حاصل شود که خریدهای لحاظ شده در بهای تمام‌شده واقعی می‌باشد و به وقوع پیوسته است. برای دست‌یابی به این هدف، حداقل باید کنترل‌های ذیل انجام شود؛

^{۴۸} تبصره (۲) ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۹۴/۰۴/۳۱

^{۴۹} تبصره (۳) ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۹۴/۰۴/۳۱

- ۱- تعدادی از اقلام با اهمیت ثبت شده در ستون بدهکار حساب خرید کالا انتخاب گردد و در مرحله نخست، از نظر (تاریخ، مبلغ و مقدار) با فاکتورهای مربوطه و رسیدهای انبار صادره و برگ سفارش کالا (یا دستور خرید) کنترل شود،
- ۲- در مرحله بعدی، تعدادی از مدارک مربوط به بیمه و حمل مواد و کالا را ملاحظه، و از نظر مقدار، نوع کالا و مبلغ آن مورد رسیدگی قرار گیرد،
- ۳- و در نهایت، مبالغ پرداختی بابت خرید کالا در صورت گردش حساب بانکی ردیابی شود.
- کامل بودن ثبت رویداد خرید کالا:** پس از کنترل وقوع رویدادهای خرید کالای ثبت شده در دوره مورد حسابرسی، لازم است از کامل بودن ثبت کلیه کالاهای خریداری شده که در دوره مورد حسابرسی تحویل گرفته شده اطمینان حاصل شود. این کنترل به این منظور می باشد که روند خرید کالا در برخی اوقات به بیش از یک دوره می رسد، و لازم است حداقل کنترل های ذیل برای اطمینان از کامل بودن ثبت کلیه رویدادهای خرید کالا انجام شود؛
- ۱- انتقال (مقدار و مبلغ) کالای وارداتی و یا کالای در راه، از حساب سفارشات در سنوات گذشته، به حساب خرید کالا / موجودی کالا کنترل گردد.
- ممکن است در سنوات گذشته خرید انجام شده باشد، اما با توجه به مسافت طولانی فروشنده و یا محدودیت هایی دیگر، تحویل کالا طی مدت زمانی بیشتر از پایان آن سال مالی طول بکشد. در سنوات گذشته مبالغی که بابت سفارش خرید پرداخت شده، وارد بهای تمام شده نشده است (چون ماهیت دارایی دارد) و در ترازنامه تحت عنوان سفارشات و پیش پرداخت به دوره بعد منتقل شده است. در دوره ای که کالا تحویل گرفته شود، باید کالا از حساب سفارشات و پیش پرداخت به حساب خرید کالا / موجودی کالا انتقال پیدا کند تا از این طریق در زمان فروش کالا، درآمد فروش آن مشخص و مشمول مالیات گردد. اگر با انجام سایر ثبت های حسابداری، کالا از حساب سفارشات وارد حساب های دیگری غیر از خرید کالا شود، امکان کتمان کردن درآمد فروش فراهم می گردد.
- ۲- در صورت انعکاس کالای امانی در صورت های مالی حتما باید از صحت موضوع اطمینان حاصل شود. امکان دارد، کالای خریداری شده بجای ثبت کالا به عنوان خرید کالا / موجودی کالا به عنوان کالای حق العملکاری ثبت شود و در هنگام فروش به عنوان برگشت کالا به صاحب آن، از حساب ها خارج شود. لذا در صورت مشاهده هرگونه حسابی مربوط به آمر در مانده حساب پایان دوره و یا حتی در گردش حساب ها، باید در رابطه با مالکیت کالا تحقیق شود. در روش رسیدگی به دفاتر با مراجعه به مستندات سند حسابداری مربوطه و در برآوردی با درخواست ارائه مستندات از مودی، از مالکیت کالاهای مذکور اطلاع حاصل شود.
- ۳- چنانچه قسمتی از موجودی کالا با عنوان معیوب یا فاسد شده از حساب خرید کالا / موجودی کالا حذف شده باشد، باید از صحت موضوع اطمینان حاصل شود. از رده خارج کردن کالا طی دوره تحت هر عنوانی باید با اطلاع به واحد مالیاتی مربوطه و نظارت حسابرسان مالیاتی در زمان حذف کالا صورت بگیرد تا در زمان رسیدگی مالیاتی به عنوان هزینه قابل قبول (پس از کسر هرگونه درآمد حاصله و یا دریافت خسارت از بیمه و سایر نهادها) پذیرفته شود، در غیر این صورت به عنوان هزینه غیر قابل قبول قلمداد می شود. امکان دارد در هنگام فروش کالا و خروج کالا از انبار به جای ثبت درآمد فروش، با موضوع معیوب بودن یا فاسد شدن کالا از حساب های مودی حذف شود. در صورت کشف چنین مواردی باید میزان کالایی که از حساب ها حذف شده، با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش هر کالا یا خدمت (بر اساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تایید رئیس کل سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل تعیین می شود)، سود مشمول مالیات محاسبه شود.
- ارزشیابی:** پس از کنترل های مربوط به واقعی بودن و کامل بودن خرید کالا، لازم است از ارزشیابی صحیح کالاهای خریداری شده اطمینان حاصل شود.

۱- دقت شود مواد و کالای خریداری شده در حساب هزینه ثبت نشده باشد. کالای خریداری شده در ابتدای امر که وارد انبار می شوند، دارایی های مودی هستند. در زمان فروش، به میزان فروش رفته به حساب هزینه و نهایتاً بهای تمام شده منظور خواهد شد. در زمان خرید کالا نباید قبل از فروش کالا و یا حتی بیش از میزان فروش کالا به حساب هزینه منظور شود.

۲- بررسی شود برخی از هزینه های خرید کالا، مانند بارگیری، حمل و بیمه به میزان کالای فروخته شده در همان دوره به حساب هزینه منظور شده باشد. این هزینه ها مربوط به کل کالای خریداری شده می باشد، و تنها به میزان کالاهای فروخته شده مربوط به هزینه آن دوره می باشد و بخشی از این مخارج که مربوط به کالاهایی هستند که تا پایان دوره به فروش نرسیده و در انبار هستند، باید در دوره های آتی که کالاها به فروش می رسند به حساب هزینه آن دوره منظور شوند. در صورتی که در حساب سود و زیان عمل شده باشد باید به نسبت موجودی کالای آخر سال هزینه برگشت داده شود.

۳- چنانچه شرکت برای نگهداری موجودی کالا از روش دائمی و یکی از طریق قیمت گذاری منطبق با اصول حسابداری (اولین صادره از اولین وارده، اولین صادره از آخرین وارده میانگین) استفاده می نماید، قیمت ارزیابی شده موجودی کالا به روش متداول شرکت کنترل و مغایرات استخراج شود.

۴- اقلام برگشت از خرید را که در ستون بستانکار حساب خرید یا سرفصلی جداگانه ثبت شده به دقت سندرسی نموده و توجه داشته باشید که مقدار کالای برگشتی از خریدار، از مقدار کالای خریداری شده کسر و یا در مورد آن حواله انبار مرجوعی صادر شده باشد. بدیهی است قیمت واحد کالای مرجوعی در هیچ مورد نمی تواند از قیمت خرید بیشتر باشد در غیر این صورت تفاوت را با ذکر مورد یادداشت نمایید.

۵- حساب تخفیفات عیب و نقص و تخفیف نقدی و تخفیفات کالایی خرید را به دقت رسیدگی نمایید.

تخفیفات تجاری: این نوع تخفیفات، همان چانه زنی هنگام معامله می باشد که نباید در دفاتر ثبت شود. به عنوان مثال اگر قیمت کالایی ۱۲۰ واحد پولی باشد و در هنگام معامله با چانه زنی با مبلغ ۱۰۰ واحد پولی خریداری شود، باید با همان ۱۰۰ واحد پولی ثبت شود. این گونه تخفیفات را فروشنده معمولاً در فاکتور درج می کند. دقت شود، مودی قیمت پس از تخفیف درج شده در فاکتور را به عنوان قیمت خرید کالا در دفاتر ثبت نموده باشد (اگر روش حسابرسی مالیاتی دفاتر باشد).

تخفیفات یا برگشت کالا به فروشنده به دلیل عیب و نقص: در صورتی که مودی در دفاتر مواردی به عنوان برگشت کالا به فروشنده به دلیل عیب و نقص یا دلایلی دیگری ثبت نموده باشد، لازم است حتماً بررسی شود بخصوص اگر مبالغی بااهمیت باشد. امکان دارد مودی کالاهای خریداری شده را به فروش برساند، اما این کاهش در موجودی کالا را بجای فروش کالا به عنوان برگشت به فروشنده ثبت نموده باشد و درآمد مربوط را کتمان نموده باشد. برای پی بردن به حقیقت، لازم است اسناد مربوط به حمل کالا جهت چک کردن آدرس مقصد، و در تراکنش های بانکی واریز کننده وجه مربوطه ردیابی شود تا طرف معامله مشخص شود.

تخفیفات کالایی: این گونه تخفیفات با هدف تشویق به خرید انجام می گیرد به صورتی است که به ازاء تعدادی خرید مشخص، تعدادی کالای اضافه (بدون گرفتن وجه) به مشتری تحویل داده می شود. در صنعت دارو و لوازم بهداشتی این نوع تخفیفات رونق دارد. در نظر داشته باشید به ازای خرید ۴ کارتن کالا، ۱ کارتن رایگان به مشتری تحویل داده می شود. البته، اساس کار به صورتی می باشد که معمولاً تولیدکنندگان این تخفیفات را به عمده فروشان و خرده فروشان می دهند تا آنها نیز این تخفیفات را برای مصرف کنندگان قائل شوند. در حسابرسی مالیاتی باید این گونه تخفیفات از فاکتورهای خرید و اطلاعات خرید در طرف دوم صورت معاملات فصلی پیگیری و آن را به فاکتورهای فروش ردیابی کنند، در صورت عدم انتقال این تخفیفات دریافت شده به مشتریان، دو حالت را می توان متصور بود؛

حالت اول - مودی کالاهای رایگان را نیز به عنوان کالای خریداری شده در دفاتر ثبت کرده و وارد بهای تمام شده نموده است؛ الف) در صورت رسیدگی از طریق دفاتر، اگر هزینه های حمل و انبار در صورت سود و زیان وارد شده باشد، باید بدون اعمال نسبت سود به درآمد اضافه شود، به عبارت دیگر این مبلغ سود خالص می باشد.

ب) در صورت رسیدگی از طریق برآوردی، این تخفیفات با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش هر کالا یا خدمت (براساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تایید رئیس کل سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل تعیین می‌شود)، سود مشمول مالیات محاسبه شود.

حالت دوم- مودی کالاهای رایگان را کلاً ثبت ننموده است، که در این حالت فارغ از روش رسیدگی، باید با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش هر کالا یا خدمت (براساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تایید رئیس کل سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل تعیین می‌شود)، سود مشمول مالیات محاسبه شود.

خلاصه‌ای از مراحل خرید کالا از خارج تا ورود به کشور اعتبار اسنادی

قراردادی است که به موجب آن بانک خریدار به درخواست خریدار، بانک دیگری را مجاز می‌دارد تا چنانچه طی مدت معین، فروشنده اسناد حمل کالای مورد نظر خریدار را طبق شرایط مندرج در اعتبار به آن واگذار نماید، حداکثر تا میزان مبلغ اعتبار، وجه به حساب او واریز گردد و سپس اسناد فوق را جهت واگذاری به خریدار برای بانک دستور دهنده ارسال دارد.

مراحل انجام یک معامله پس از مذاکرات مقدماتی تا دریافت کالا و ترخیص آن از گمرک به شرح زیر می‌باشد:

۱- دریافت پیش فاکتور یا پروفرما

۲- تهیه و تنظیم فرمهای ثبت سفارش و فرمهای بانکی

۳- گشایش اعتبار ارزی

۴- تنظیم بارنامه و اسناد حمل

۵- ابلاغ وصول اسناد حمل کالا به خریدار

۶- واریز اعتبار اسنادی (پیش‌نویس اسناد)

۷- انجام امور مربوط به ترخیص کالا

۸- استرداد ودیعه

پیش فاکتور^{۵۰}

سندی است که توسط فروشنده تنظیم، مهر و امضاء می‌گردد و شامل مشخصات کامل و نام و نشانی فروشنده و خریدار و نوع کالا و وزن قیمت واحد و کل آن می‌باشد. برحسب دستور خریدار در یک یا چند نسخه صادر می‌گردد. ممکن است بر حسب مقررات کشور واردکننده لزوماً فاکتور توسط اتاق بازرگانی محل گواهی و امضاء گردد.

نحوه پرداخت وجه کالای خریداری شده از خارج

ارز دولتی

در این حالت موافقت دولت با ورود کالا و پرداخت وجه کالا به ارز دولتی بایستی توسط خریدار اخذ شود و ارز تخصیص یافته از طریق سیستم بانکی در اختیار واردکننده قرار گیرد. قیمت تمام شده کالای وارد شده شامل وجه پرداختی به بانک مرکزی بابت خرید ارز و سایر هزینه‌های ورود کالا تا انبار می‌باشد. در این روش قیمت تمام شده تماماً بر اساس اسناد و مدارک معتبر بوده و بایستی از خریدار مطالبه شود.

^{۵۰} proforma-Invoice

ارز صادراتی (واریزنامه)

در این حالت خریدار پس از موافقت با ورود کالا، ارز مورد نیاز خود را از کسانی که کالای خود را در خارج به فروش رسانده‌اند تامین می‌نماید و پس از ارائه واریزنامه‌های خریداری شده از صادرکنندگان به بانک مابه‌التفاوت قیمت ارز را به بانک پرداخت و اقدام به گشایش اعتبار جهت ورود کالا می‌نماید. در این روش قیمت تمام شده کالا شامل مبلغ پرداختی بابت خرید واریزنامه و مابه‌التفاوت پرداختی به بانک و هزینه‌های لازم جهت ورود کالا تا انبار باتوجه به روش‌هایی که قبلاً گفته شده می‌باشد. در این حالت مبلغ پرداختی بابت خرید واریزنامه به درستی معلوم نیست و ممیز مالیاتی بایستی نرخ واریزنامه را در موقع خرید با تحقیق به دست آورد ولی سایر هزینه تماماً بایستی دارای اسناد و مدارک معتبر باشد.

ارز بازار آزاد

در این حالت کالای مجاز از طریق ارز آزاد وارد می‌شود و بانک هیچ‌گونه دخالتی در مورد پرداخت وجه کالا ندارد و قیمت تمام شده کالا در این روش شامل وجه پرداختی بابت خرید ارز آزاد و سایر هزینه‌های لازم تا ورود کالا بر اساس روش‌های گفته شده می‌باشد. باتوجه به اینکه به علت نوسان قیمت ارز در بازار آزاد وجه پرداختی بابت خرید ارز معلوم نمی‌باشد، حسابرس مالیاتی بایستی براساس تحقیق نرخ ارز خریداری شده را در تاریخ خرید معلوم نماید.

حساب فروش کالا

هدف از حسابرسی مالیاتی حساب فروش اطمینان از عدم وجود عوامل کاهنده فروش می‌باشد. بر این اساس با توجه به بودجه زمانی باید برنامه حسابرسی مالیاتی به گونه‌ای تدوین و اجرا شود که به کشف عوامل عمدی یا سهوی که می‌تواند منجر به کاهش مالیات دوره از طریق کمتر نشان دادن فروش شوند، منجر شود.

گام نخست: بررسی کلی

- ۱) کلیه آیین‌نامه‌ها و ضوابط شرکت را در مورد نحوه فروش مطالعه و چنانچه شرکت دارای ضوابطی مدون نیست، روش مورد عمل بررسی شود.
- ۲) اطلاعات فروش کالا از سامانه جستجوی اطلاعات مودیان (طرف اول و دوم) استخراج شود و مبلغ کلی آن با مبلغ درآمد فروش ابراز شده در صورت‌های مالی مقایسه گردد.
- ۳) جمع ستون فروش در صورت گردش کالا با دفاتر معین و کل شرکت و اظهارنامه مؤدی تطبیق داده و در صورت مشاهده اختلاف، مورد بررسی و صورت مغایرت تنظیم شود.

گام دوم: بررسی جزئی

کامل بودن ثبت رویداد فروش کالا: ثبت نکردن رویدادهای فروش می‌تواند موجب کاهش درآمد و در نتیجه سود مشمول مالیات شود. لذا برای اطمینان از عدم وجود فروش‌های ثبت نشده، لازم است حداقل کنترل‌های ذیل اجرا شود؛

- ۱) اطلاعات استخراج شده فروش کالا از سامانه جستجوی اطلاعات مودیان بر اساس مشتریان و نوع کالا دسته‌بندی شود و با صورت ریز انواع کالای فروش رفته در دفاتر مقایسه شود. اگر مقدار فروش کالای ابراز شده در صورت‌های مالی کمتر از اطلاعات استخراج شده از منابع مستند (از جمله سامانه اطلاعات مودیان) باشد؛
الف) رسیدگی از روش دفاتر باشد، و کالای خریداری شده مربوط به فروش کتمان شده در حساب‌ها و دفاتر مودی منعکس شده باشد، درآمد فروش کتمان شده سود خالص است و نرخ مالیات بر آن اعمال می‌شود. اما اگر خرید کالاهای مربوط به فروش کتمان شده نیز در حساب‌ها و دفاتر منعکس نشده باشد، با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش کالا یا خدمت (براساس ابراز

مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تایید رئیس کل سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل تعیین می‌شود)، سود مشمول مالیات محاسبه گردد، و سپس نرخ مالیاتی بر آن اعمال شود.

ب) اگر رسیدگی از روش برآورد باشد؛ فروش کتمان شده با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش کالا یا خدمت (بر اساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تایید رئیس کل سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل تعیین می‌شود)، سود مشمول مالیات محاسبه گردد، و سپس نرخ مالیاتی بر آن اعمال شود.

۲) کنترل شود، وجوه مربوط به پیش دریافت درآمد که در سنوات گذشته دریافت شده و در دوره جاری تعهدات مربوط به ارسال کالا به انجام رسیده باشد، به حساب فروش کالا / موجودی کالا انتقال یافته باشد.

ممکن است در سنوات گذشته مبالغی برای ارسال کالا به مشتریان دریافت شده باشد، اما با توجه به مسافت طولانی خریدار و یا محدودیت‌هایی دیگر، تحویل کالا طی مدت زمانی بیشتر از پایان آن سال مالی طول بکشد. وجوه دریافت شده تا زمان ارسال کالا برای خریدار، در حساب پیش‌دریافت باید انعکاس یابد زیرا ماهیت بدهی دارد و در زمان ارسال کالا به حساب درآمد فروش / موجودی کالا انتقال پیدا کند. اگر با انجام سایر ثبت‌های حسابداری، کالا از حساب پیش‌دریافت وارد حساب‌های دیگری غیر از فروش کالا / موجودی کالا شود، امکان کتمان کردن درآمد فروش وجود دارد.

۴) صورت گردش حساب بانکی را اخذ نماید و ارقام با اهمیت دریافتی در آن به حساب فروش کالا ردیابی شود. این کنترل می‌تواند فروش‌هایی که وجه آن دریافت شده اما در حساب‌ها و دفاتر شرکت به عنوان درآمد فروش ثبت نشده است را کشف نماید.

۵) توجه شود که از طریق حساب‌سازی (حساب به حساب کردن) فروش یا درآمد در حساب‌هایی دیگر (جاری شرکاء، بستانکاران، اسناد پرداختی) ثبت نشده باشد. برای کشف این تقلب باید حساب‌های مشکوک مانند گردش حساب جاری شرکا سنجی شود.

۶) صورت ریز فاکتورهای باطل شده را استخراج و یک نسخه آن ملاحظه شود و مستندات آن بدقت بررسی شود. (مخصوصاً نسخه اول که مربوط به مشتری است). امکان دارد ثبت حسابداری فروش به درستی انجام شده و درآمد فروش کالا نیز بستانکار شده باشد، اما پس از آن ثبتی به عنوان ابطال فاکتور به دلایلی همچون اشتباه در صدور فاکتور و یا لغو شدن معامله انجام شود که درآمد مذکور را خودبخود از حسابها حذف می‌کند.

۷) درصدی از فروشهای خارجی (صادرات) انتخاب و به شرح زیر بررسی شود؛

مدارک فروش از جمله؛ برگ دریافت سفارش، فاکتورهای مقدماتی حواله انبار، گزارش قسمت بسته‌بندی، برگ نگهداری، بارنامه حمل، مدارک مربوط به بیمه باربری، پروانه صادراتی، اعلام وصول مشتری، فاکتور قطعی و مدارک مربوط به دریافت تفاوت قیمت صادراتی ارز از نظر مقدار و مبلغ با یکدیگر تطبیق و در صورت مشاهده اختلاف موارد بررسی شود.

ارزشیابی: پس از کنترل‌های مربوط به کامل بودن فروش کالا، لازم است از ارزشیابی صحیح کالاهای فروش رفته اطمینان حاصل شود.

۸) اگر تعداد گردش حساب فروش کم و مبالغ آنها با اهمیت باشد، با توجه به بودجه زمانی، فاکتورهای فروش به طور کامل به شرح ذیل سنجی شود. اما اگر تعداد گردش حساب فروش بالا باشد و بودجه زمانی امکان سنجی کامل را ممکن نسازد، لازم است ارقام با اهمیت انتخاب شود و به شرح ذیل سنجی شود؛

الف) ضمايم ثبت فروش مانند برگ دریافت سفارش، حواله، انبار، گزارش قسمت بسته‌بندی، بارنامه حمل، برگ نگهداری، رسید گیرنده کالا، فاکتور فروش و مدارک پرداخت قيمت کالا باشد بررسی و با يکديگر مطابقت داده شود و در صورت مشاهده اختلاف موارد پيگيري شود.

ب) قيمت‌های واحد مندرج در فاکتور با ليست قيمت کنترل شود.

ج) محاسبات فاکتور کنترل شود.

د) ثبت‌های صدور کالا در کارت انبار کنترل شود.

ه) اگر فروش به صورت نقدي بوده باشد، ارقام مربوط به آن را در صورت گردش حساب بانکی ردیابی شود و اگر به صورت نسيه بوده باشد، در حساب‌های دریافتی ردیابی شود.

۹) تخفيفات مندرج در فاکتورها با مقررات و رويه شرکت مطابقت داده شود. بخصوص توجه شود آیا تخفيف داده شده متعارف و متناسب با قيمت کالا بوده يا خير.

۱۰) کالای فروخته شده به مدیران و کارمندان شرکت صد درصد به شرح روش مندرج در بند ۵ رسیدگی شود. به خصوص به قيمت فروش توجه شود. (در صورتی که بين قيمت فروش و قيمت بازار اختلاف فاحشی وجود داشته باشد، مابه‌التفاوت يا برگشت و به سود شرکت اضافه می‌شود، و يا به عنوان مزایای غير نقدي بايستی به حقوق ماهانه اضافه و مطالبه شود.)

نکات مهم در حسابرسی مالیاتی مشاغل توليدي

در شرکت‌های توليدي معمولاً مواد اوليه با عبور از يک فرایند ساخت تغيير شکل می‌یابند و به يک کالای خاص تبديل می‌شوند. اين شرکت‌ها از طريق تفاوت قيمت خريد مواد اوليه و هزینه‌های تبديل با قيمت فروش منفعت کسب می‌کنند. به طور کلی سود در شرکت‌های توليدي از کسر بهای تمام‌شده کالای فروش رفته از فروش محصول حاصل می‌شود. بهای تمام‌شده از هزینه‌هایی با عنوان مواد اوليه، دستمزد و سربار تشکیل می‌شود. محاسبه بهای تمام‌شده از حسابداری صنعتی تبعیت می‌کند و پيچیدگی‌های خاصی دارد، و به همین دليل ممیزی مالیاتی شرکت‌های توليدي نسبت به شرکت‌های ديگر نیازمند تسلط بیشتر بر دانش حسابداری و قوانین مالیاتی است.

حسابرسی حساب توليد

حسابداری شرکت‌های بازرگانی به شناسایی سود فروش کالاهای خريداري شده از داخل يا وارد شده از خارج می‌پردازد. در اين قبيل موارد ترازنامه به انضمام حساب عملکرد و سود و زیان برای نشان دادن وضع مالی موسسه کاملاً کافی است. ولی در توليد و يا ساخت کالا موضوع، بدست آوردن قيمت تمام شده کالای توليد شده و تعيين سود و زیان (صنعتی) می‌باشد. در مواردی که چند نوع کالا ساخته شود لازم است حساب توليد يا ساخت کالا طوری تجزيه و تحليل شود که بتوان قيمت تمام شده هریک از انواع کالا را از آن به دست آورد و اين کار مستلزم تجزيه مفصل تر اقلام درآمد و هزینه توليد خواهد بود. تجزيه تفصیلي اقلام درآمد و هزینه به منظور تعيين قيمت تمام شده هریک از محصولات ساخته شده یکی از هدفهای هزینه‌یابی (هزینه‌یابی عبارت است از طبقه‌بندی و تخصیص صحیح هزینه‌ها به منظور تعيين قيمت تمام شده هریک از محصولات) می‌باشد.

از آنچه که در بالا ذکر شد ملاحظه می‌شود که هزینه‌یابی در حقیقت يک نوع بسط و يا ادامه حسابداری مالی بوده و بر همان اصول بدهکار و بستانکار بنا شده است، ولی داشتن يک سیستم واحد حسابداری که بتواند قيمت تمام شده واحد کالای ساخته شده را تعيين نماید اجباری است و اين سیستم باید طوری طرح‌ریزی شده باشد که اطلاعات لازم برای منظورهای زیر به دست آید.

۱- تهیه صورت حساب‌ها و اطلاعات مربوط به قيمت تمام شده کالای ساخته شده.

۲- تنظیم صورت‌های مالی معمول (ترازنامه و سود و زیان)

فرمول کلی حسابهای تولید براساس طبقه‌بندی عوامل هزینه و تقسیم‌بندی بهای تمام شده به شرح زیر می‌باشد:

طبقه بندی	عوامل هزینه	جمع اقلام
۱- هزینه‌های مستقیم	موجودی مواد اول دوره	xx
	خرید مواد	xx
	هزینه حمل و سایر	
	هزینه‌های خرید	xx xx
	موجودی مواد آماده برای مصرف	xx
	کسر می‌شود: موجودی مواد پایان دوره	(xx)
	مواد مصرف شده در تولید	xx
	اضافه شود: دستمزد مستقیم	xx
	سایر هزینه‌های مستقیم	xx
	جمع	xx
	بهای اولیه	xx
۲- هزینه‌های غیرمستقیم	سربار ساخت (تولید)	xx
	جمع هزینه‌های تولید (بهای ساخت)	xx
	اضافه شود: موجودی کالای نیمه ساخت اول دوره	xx
		xx
	کسر شود: موجودی کالای نیمه ساخت آخر دوره	(xx)
		xxx
	قیمت تمام شده کالای ساخته شده	

۳- رسیدگی به اقلام مندرج در حساب تولید

۱- موجودی مواد اول دوره: با توجه به اینکه موجودی مواد اول دوره همان موجودی مواد پایان دوره قبل بوده است، لذا ریسک‌های مربوط به موجودی مواد پایان دوره در دوره قبل قاعدتا باید کنترل شده باشد. در دوره جاری که عنوان موجودی مواد اول دوره دارد، باید حداقل کنترل‌های ذیل انجام شود؛

الف) صحت انتقال: مانده عددی موجودی مواد اول دوره در ترازنامه دوره جاری با مانده موجودی مواد پایان دوره در ترازنامه دوره قبل مقایسه شود که هیچگونه اختلافی نداشته باشد.

ب) صحت دفاتر: در صورت ارائه دفاتر، رقم موجودی مواد اول دوره در ثبت افتتاحی دفاتر و دفتر کل با رقم ابراز شده در موجودی مواد اول دوره در ترازنامه دوره جاری مقایسه شود که هیچگونه اختلافی نداشته باشد.

** چنانچه مودی برای اینکه بهای تمام شده کالای تولید شده را بالا ببرد و سود مشمول مالیات را کاهش دهد، سعی در بیشتر نشان دادن موجودی مواد اول دوره نماید، با حداقل کنترل‌های «الف» و «ب» می‌تواند کشف شود. در صورت کشف چنین حساب-سازی، مبلغ مذکور به عنوان هزینه غیرواقعی برگشت داده و به سود مشمول مالیات اضافه شود.

ج) صحت اقلام: در صورتی که برای تولید محصولات از مواد مصرفی گران بهایی استفاده شود و درجات مختلف با ارزش‌های متفاوتی وجود داشته باشد، ممکن است مودی موجودی پایان دوره قبل را با مواد بی کیفیت و با قیمت کمتر جایگزین کند، در این

صورت بر اساس کنترل‌های قسمت «الف» و «ب» نمی‌توان آن را کشف کرد. لازم است، لیست انبارگردانی پایان دوره قبل به همراه آنالیز مصرف مواد از مودی درخواست شود و اقلام پایان دوره قبل در مصرف محصولات تولیدشده دوره جاری و موجودی پایان دوره جاری ردیابی شود. در صورت کشف چنین حساب‌سازی، مبلغ مابه‌التفاوت مواد اصلی با جایگزین شده به عنوان سایر درآمدها، مشمول مالیات می‌شود.

** در صورتی که رسیدگی در دوره قبل علی‌الراس بوده و موجودی مواد پایان دوره تبدیل به فروش شده و مشمول مالیات شده باشد، نیازی به کنترل «ج» نمی‌باشد.

خرید مواد اولیه و هزینه حمل مواد و سایر هزینه‌های خرید تا انبار: کنترل‌های خرید مواد اولیه و هزینه‌های مربوط شبیه کنترل‌های خرید کالا است که در بخش قبلی تشریح شد.

۲- موجودی مواد پایان دوره: چنانچه موجودی پایان دوره از اهمیت برخوردار باشد، و اسناد و مدارک موجود برای اثبات کافی نباشد، برای پذیرش آن صورت جلسه انبارگردانی توسط حسابرس مستقل لازم است. کنترل‌های موجودی مواد پایان دوره شبیه موجودی کالای پایان دوره است که در بخش قبلی تشریح شد.

۱- **هزینه دستمزد مستقیم** (بعدها به طور مشروح گفته خواهد شد).

۲- **سایر هزینه‌ها:** علاوه بر رسیدگی به اسناد و مدارک هزینه و تطبیق آن با فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات و آیین‌نامه‌های مربوط، بایستی نحوه تسهیم این نوع هزینه‌ها به مراحل مختلف تولید به دقت مورد رسیدگی قرار گیرد، زیرا در مورد نحوه تسهیم هزینه‌ها (هزینه‌های غیرمستقیم) به کالای مختلف تولیدشده می‌توان فعل و انفعالات زیادی انجام داد که در سود و زیان صنعتی موثر بوده و سود کالایی را زیاده‌تر و یا کمتر نشان دهد.

۳- موجودی کالای نیمه‌ساخت (در جریان ساخت): کالای نیمه‌ساخت عبارت از کالایی است که در دوره مالی مورد رسیدگی ساخت آن تمام نشده و در دوره مالی آتی تمام خواهد شد. کالای نیمه‌ساخت شامل مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار می‌باشد که هر کدام از آنها به شرح فوق بایستی رسیدگی شود و رسیدگی به نحوه تسهیم هزینه‌های سربار به کالای ساخته شده و نیمه‌ساخت فوق‌العاده حائز اهمیت است و باید محاسبه مجدد شود، زیرا ممکن است:

الف) قسمتی از هزینه‌هایی که متعلق به کالای نیمه‌ساخت پایان دوره می‌باشد به کالای ساخته شده سرشکن شود با هدف آنکه بهای تمام شده متورم و در سال مورد رسیدگی سود کمتر نشان داده شود.

ب) هزینه‌های بیشتری به کار در جریان ساخت ابتدای دوره اختصاص پیدا کند با هدف آنکه بهای تمام شده متورم و در سال مورد رسیدگی سود کمتر نشان داده شود.

ج) اگر مودی دارای معافیت باشد و در سال مورد رسیدگی دوره معافیت به پایان برسد، امکان دارد تلاش نماید با سرشکن کردن سربار کالای ساخته شده به کار در جریان پایان دوره، مقداری از هزینه‌های دوره جاری را به دوره بعد انتقال دهد. با این کار سود دوره جاری بیشتر نشان داده می‌شود و سود دوره آتی کمتر نشان داده شود. دلیل این اقدام معافیت دوره جاری است که هر چقدر هم سود بالا باشد مودی معاف است و دوره آتی که معاف نیست با نشان دادن سود کمتر مالیات کمتری می‌پردازد.

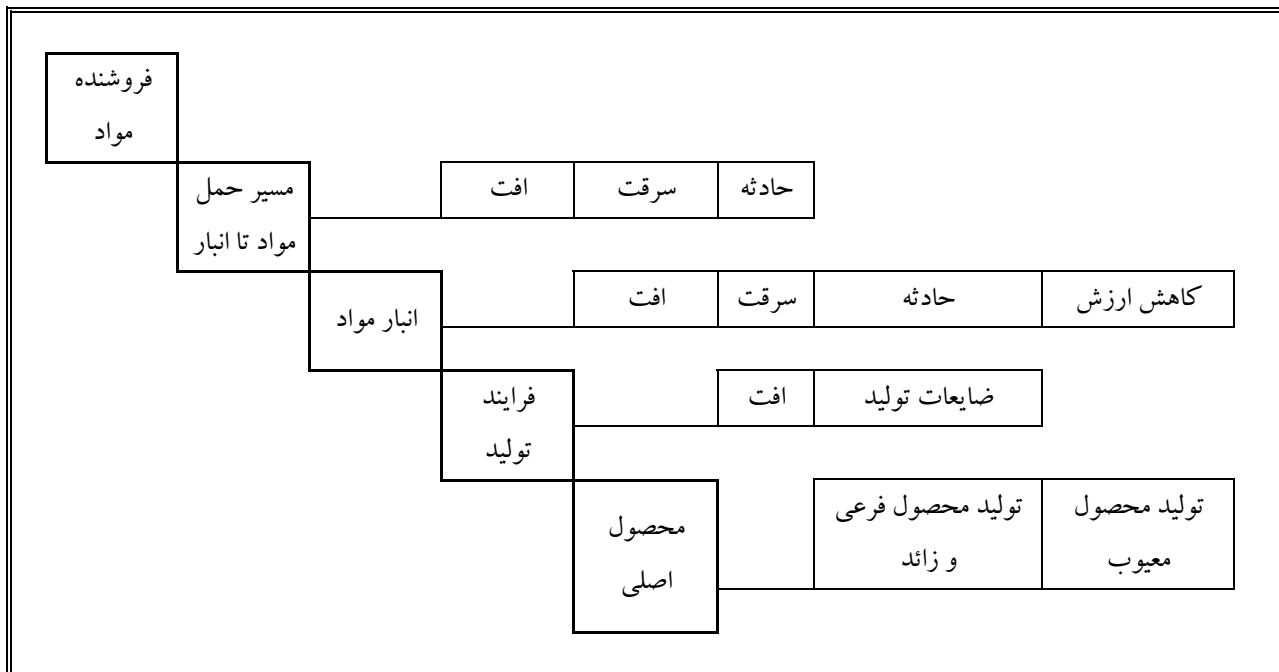
۴- قیمت تمام شده کالای ساخته شده بایستی طوری تهیه شود که در آن معلوم شود در هر واحد کالای تولید شده چه مقدار مواد اولیه از چه نوعی مصرف شده، میزان دستمزد و سایر هزینه‌های مستقیم و هم چنین هزینه غیرمستقیم (سربار ساخت) شفاف باشد. برای راستی آزمایی ارقام مندرج در آن با اسناد و مدارک مربوطه مطابقت و سندرسی شود.

۵- دقت شود که موجودی‌های جنسی بایستی شامل کلیه موجودی‌های جنسی در انبار موسسه و انبار دیگران بجز موجودی‌های دیگران در انبار مؤسسه باشد.

۶- نحوه سرشکن کردن هزینه‌های سربار در مورد کالای نیمه‌ساخت و محاسبه قیمت تمام شده به دقت بررسی شود. زیرا سربار تولید محل تجمع هزینه‌های واهی و حساب‌سازی است. هزینه‌های سربار تولیدی در مؤسسات مشابه قاعدتاً درصد معینی از مواد مستقیم و دستمزد مستقیم است، درصد به دقت مورد بررسی قرار گرفته و با هم مقایسه گردد.

۴- ضایعات

هزینه‌هایی در بهای تمام شده ممکن است به وقوع پیوسته که منجر به تولید محصول نشده باشد. سیستم حسابداری تابع استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری می‌باشد و هزینه‌ها را به محض وقوع شناسایی می‌کند. اما قوانین مالیاتی تنها هزینه‌هایی را می‌پذیرد که در چارچوب کلی ماده ۱۴۷ و موارد مصرح در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌ها و همچنین فصل استهلاکات باشد. از مهمترین هزینه‌هایی که ممکن است به وقوع بپیوندد و منجر به تولید محصول نشود به شرح نمودار ذیل می‌باشد.



ضایعات

ضایعات به واحدهایی اطلاق می‌شود که شرایط استاندارد تولید را نداشته، از عملیات تولید کنار گذاشته و یا به ارزش قراضه به فروش می‌رسند و در اثر عواملی مانند نابایی مواد نامرغوب، خرابی ماشین‌آلات یا عدم مهارت کارگران ایجاد می‌شود.

انواع ضایعات از دیدگاه‌های مختلف:

- ۱- ضایعات عادی (Normal Spoilage)
 - ۲- ضایعات غیرعادی (Abnormal Spoilage)
- ضایعات غیرقابل برگشت به تولید یا قراضه و قابل فروش (Spoilage)
 - ضایعات قابل بازیافت یا برگشت به تولید (Reworked)
 - افت (Shrinkage)
 - پس مانده (Scrap)

ضایعات عادی

- ✓ در وضعیت مطلوب تولید ایجاد می‌شوند.
- ✓ قابل کنترل نمی‌باشند.
- ✓ غیر قابل اجتنابند.
- ✓ جلوگیری از بروز آنها غیر ممکن است.
- ✓ قابل پیش‌بینی هستند.
- ✓ غیر قابل پیشگیری اند.

نکته مالیاتی: بر اساس بند ۲۵ از ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم هزینه ضایعات متعارف قابل قبول می‌باشد.

ضایعات غیر عادی

- ✓ در وضعیت نامطلوب تولید ایجاد می‌شوند.
- ✓ قابل کنترل هستند.
- ✓ قابل اجتنابند.
- ✓ قابل پیش‌بینی نیستند.
- ✓ قابل پیشگیری اند.

نکته مالیاتی: ضایعات نامتعارف جزو موارد مصرح در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های مربوط نمی‌باشد،

لذا بهای تمام شده ضایعات نامتعارف غیر قابل قبول است.

محاسبه بهای تمام شده ضایعات

همانطور که قبلاً اشاره شد قسمتی از هزینه‌های انجام شده در خط تولید به مصرف ضایعات تولید می‌رسند. به عبارت دیگر هزینه‌های تولید شامل (مواد اولیه، دستمزد مستقیم و سربار ساخت) در هر مرحله از تولید به سه قسمت تقسیم می‌شود.

(۱) بهای تمام شده کالای ساخته شده،

(۲) موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره، و

(۳) ضایعات.

به بیان دیگر بهای تمام شده ضایعات نیز شامل مواد اولیه، کارمستقیم و سربار ساخت می‌باشد، که باید در گزارش هزینه تولید منظور و محاسبه گردد. برای محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده و نیز بهای تمام شده موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره ابتدا گزارش معادل آحاد تکمیل شده تنظیم می‌شود و محاسبه بهای تمام شده بر اساس گزارش معادل آحاد تکمیل شده انجام می‌شود. بهای تمام شده ضایعات اعم از عادی/متعارف و غیر عادی/نامتعارف نیز باید با استفاده از گزارش معادل آحاد تکمیل شده محاسبه شود.

نکته مالیاتی: جدول معادل آحاد در واحدهای که از حسابداری صنعتی استفاده می‌کنند تهیه می‌شود و در صورت

ارائه توسط مودی برای حسابرسان مالیاتی قابل بررسی می‌باشد زیرا جزو صورت‌های مالی اساسی نیست.

نقطه بازرسی

در مراحل مختلف تولیدی که دارای ضایعات عادی/متعارف بوده و یا احتمال ایجاد ضایعات غیر عادی/نامتعارف وجود دارد، از طرف مهندسی تولید، نقطه یا نقاطی که احتمال به وجود آمدن ضایعات در آنجا بیشتر است به عنوان نقطه بازرسی انتخاب می‌شود. در این صورت فرض بر

این است که تمام ضایعات مرحله، در آن نقطه یا نقاط به وجود می‌آید، البته باید توجه داشت که در تمام نقاط هر مرحله از تولید ضایعات به وجود می‌آید، ولی امکان محاسبه بهای تمام شده ضایعات در تمام این نقاط وجود ندارد. به همین دلیل نقطه یا نقاط بازرسی در هر مرحله از تولید انتخاب شده و فرض می‌شود تمام ضایعات در آن نقطه یا نقاط به وجود آمده است.

درواقع نقطه بازرسی به منظور مشخص نمودن این موضوع که محصولات در جریان ساخت در کدام نقطه از مرحله ضایع شده و از بین رفته اند انتخاب می‌گردد. زیرا نقطه‌ای که محصول در آنجا ضایع شده به لحاظ مواد اولیه، کارمستقیم و سربار ساخت، برای محاسبه بهای تمام شده ضایعات ملاک محاسبه خواهد بود.

بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف باید به محصولات ساخته شده اضافه گردد و یا بین محصولات سالم سرشکن شود. این موضوع به شرایط زیر بستگی دارد:

الف) اگر موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره از نقطه بازرسی عبور نکرده باشد، یعنی درصد تکمیل آن کمتر از نقطه بازرسی باشد، هیچ سهمی از بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف به موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره داده نخواهد شد.

ب) اگر درصد تکمیل موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره با نقطه بازرسی برابر باشد به این معناست که موجودی در جریان ساخت پایان دوره از نقطه بازرسی عبور نکرده در این صورت هم هیچ سهمی از بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف به موجودی در جریان ساخت پایان دوره تعلق نمی‌گیرد. برای مثال فرض کنید، موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره از نظر مواد اولیه ۱۰۰٪ تکمیل و از نظر هزینه‌های تبدیل ۵۰٪ تکمیل باشد. نقطه بازرسی در این مرحله نیز در ۶۰٪ عملیات تولیدی قرار گرفته باشد. براین اساس از بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف سهمی نخواهد داشت و بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف مرحله تماماً به محصولات تکمیل شده اضافه می‌گردد.

ج) اگر درصد تکمیل موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره بیشتر از نقطه بازرسی باشد. به این معناست که موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره از نقطه بازرسی عبور کرده است. در این صورت از بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف سهمی به موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره تعلق خواهد گرفت. به عبارت دیگر بهای تمام شده ضایعات عادی بین محصولات سالم سرشکن می‌گردد.

تکنه مالیاتی: با توجه به اینکه انتخاب نقطه بازرسی از اختیارات مودی است و نقش کلیدی در تسهیم هزینه ضایعات عادی به موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره دارد، لذا از مسائل بااهمیتی است که حسابرسان مالیاتی باید توجهی ویژه به آن داشته باشند. زیرا مودی ممکن است نقطه بازرسی را طوری انتخاب نماید که کلیه هزینه ضایعات روی کالای تکمیل شده سرشکن شود و قسمتی از هزینه‌های مربوط به دوره‌های آتی را در دوره جاری شناسایی و مالیات دوره را کاهش دهد. در صورتی که میزان ضایعات عادی بااهمیت باشد، لازم است روند دوره‌های گذشته مورد بررسی قرار گیرد که باید روند یکسانی طی ادوار گذشته تا دوره جاری در انتخاب نقطه بازرسی رعایت شده باشد مگر اینکه توجیهی قابل قبول وجود داشته باشد. همچنین لازم است رویه مودی با صنعت مشابه تطبیق داده شود.

ارزش ضایعات عادی

الف: ضایعات عادی غیر قابل فروش

اگر در یک مرحله از تولید ضایعات تولید شده فاقد ارزش باشد، بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف تماماً به محصولات تکمیل شده و یا سالم سرشکن می‌شود.

ب: ضایعات عادی قابل فروش

در بسیاری از مراحل تولید مانند تولید لوازم فلزی ضایعات به وجود آمده دارای ارزش فروش می‌باشد. در این صورت ارزش فروش ضایعات عادی/متعارف موجب کاهش بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف می‌گردد. به طوری که بهای تمام شده محصولات تکمیل شده یا محصولات سالم، معادل ارزش فروش ضایعات عادی/متعارف کاهش خواهد یافت. اگر بهای تمام شده ضایعات عادی/متعارف بین محصولات سالم سرشکن شود، ارزش فروش این ضایعات نیز باید به نسبت مقدار بین محصولات سالم سرشکن گردد.

- منظور از محصولات سالم، جمع کالاهای تکمیل شده به علاوه کالای در جریان ساخت پایان دوره می‌باشد.

ج: ضایعات قابل بازیافت

در بعضی از صنایع، ضایعات به وجود آمده یک مرحله از تولید ممکن است در همان مرحله یا در مراحل دیگر تولید به عنوان مواد اولیه مجدداً به مصرف برسد، در این صورت ارزش ضایعات قابل بازیافت معادل موادی است که ضایعات جایگزین آن می‌گردد.

محاسبه بهای تمام شده ضایعات غیرعادی

همانطور که قبلاً هم اشاره شد، ضایعات غیرعادی/نامتعارف ضایعاتی است که انتظار نمی‌رود به وجود آید ولی گاهی در مراحل مختلف تولید به دلایل مختلف از جمله عدم مهارت کارگران، قطع جریان برق و غیره تولید می‌شود.

از آنجا که تعداد یا مقدار ضایعات غیرعادی/نامتعارف از ابتدای دوره مالی قابل پیش‌بینی نیست نمی‌توان آن را به محصولات تکمیل شده یا به محصولات سالم اضافه نمود. بهای تمام شده ضایعات غیرعادی/نامتعارف در واحد تولیدی به عنوان زیان ناشی از این ضایعات محسوب می‌شود و در حسابی با همین عنوان ثبت می‌گردد.

ثبت‌های حسابداری مربوط به ضایعات

اگر ضایعات یک مرحله از تولید دارای ارزش فروش باشد؛

- ۱- در قسمت هزینه‌های قابل تخصیص در گزارش هزینه تولید، جمع ارزش فروش کلیه ضایعات شامل ارزش فروش ضایعات عادی/متعارف و ارزش فروش ضایعات غیرعادی از جمع هزینه‌های انجام شده در آن مرحله شامل (قیمت تمام شده موجودی کالای در جریان ساخت اول دوره به علاوه هزینه‌های انجام شده طی دوره) کسر می‌گردد، و
- ۲- در قسمت نحوه تخصیص در گزارش هزینه تولید نیز ارزش فروش ضایعات عادی و غیرعادی به ترتیب از قیمت تمام شده ضایعات عادی/متعارف و قیمت تمام شده ضایعات غیرعادی کسر می‌گردد.

حسابرسی مالیاتی با روش رسیدگی به دفاتر

بررسی‌های کلی؛

- ۱- ورودی‌ها با خروجی‌ها مقایسه شود. اطلاعات مستند مقدار خریده‌ها و هزینه‌ها از منابع معتبر (پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان، استعلام، اسناد و مدارک حسابداری و ابرازی مودی) استخراج شود و با بهای تمام شده کالای فروش رفته ابرازی تطبیق داده شود.
- ۲- با تحقیق در سوابق پرونده مالیاتی، بررسی روندهای تولید و وضعیت صنعت (مشاغل) مشابه، و یا استعلام از منابع آگاه ضایعات عادی/متعارف تولید ارزیابی شود.
- ۳- جدول معادل آحاد اخذ شود. مقدار ضایعات عادی/متعارف لحاظ شده در جدول معادل آحاد با مقدار ارزیابی شده مقایسه گردد؛

حالت اول- مقدار ضایعات لحاظ شده در جدول معادل آحاد تفاوت فاحشی با ارزیابی حسابرسان نداشته

باشد. در صورت نبود هیچگونه شواهدی در خصوص وجود ضایعات غیرعادی/ نامتعارف، مقدار ضایعات عادی/ نامتعارف به درستی در معادل آحاد منعکس شده است.

الف) اگر ضایعات قابل فروش باشد، باید ثبت‌های مربوط به کاهش هزینه‌های مرحله‌ای که ضایعات در آن رخ داده از محل ارزش فروش ضایعات عادی/ متعارف کنترل شود. چنانچه ارزش فروش ضایعات به شرح ثبت ذیل صرف کاهش در هزینه‌های دوره نشده باشد، باید به عنوان هزینه غیرقابل قبول برگشت داده و به سود یا زیان دوره اضافه شود.

ب) اگر ضایعات عادی/ متعارف غیرقابل فروش باشد، هیچگونه ثبتی در دفاتر انجام نگرفته است.

ج) اگر ضایعات عادی/ متعارف قابل بازیافت باشد و به عنوان مواد اولیه مجدداً در چرخه تولید قرار بگیرد و منافع مذکور در دفاتر مودی از هزینه‌های دوره ایجاد ضایعات کسر نشده باشد. در این شرایط ارزش فروش ضایعات متعارف برابر با مبلغ خرید مواد اولیه حاصل شده از بازیافت ضایعات پس از کسر هرگونه مخارج اضافی برای بازیافت می‌باشد.

▪ مبلغ خرید مواد اولیه حاصل شده از بازیافت ضایعات متعارف پس از کسر مخارج اضافی برای بازیافت ضایعات متعارف به سود یا زیان دوره به عنوان سایر درآمدهای کتمان شده، اضافه شود.

حالت دوم- مقدار ضایعات لحاظ شده در جدول معادل آحاد کمتر از ارزیابی حسابرسان مالیاتی باشد. در این

شرایط ضایعات ابراز شده در دفاتر مودی مورد قبول می‌باشد. باید موارد به شرح حالت اول کنترل شود.

حالت سوم- مقدار ضایعات لحاظ شده در جدول معادل آحاد بیشتر از ارزیابی حسابرسان مالیاتی باشد. تفاوت

مذکور می‌تواند نشانه‌ای از وجود ضایعات غیرعادی/ نامتعارف باشد که با بررسی‌های دقیق از جمله بازرسی میدانی کارگاه‌های تولید، محاسبات مجدد براساس آنالیز مصرف مواد و دیگر هزینه‌ها، در این خصوص باید اطمینان حاصل شود. در صورت اطمینان از وجود ضایعات غیرعادی/ نامتعارف قابل فروش در کنار ضایعات عادی/ متعارف، باید موارد به شرح ذیل کنترل شود.

الف) اگر ضایعات قابل فروش باشد و در دفاتر مودی ارزش فروش آن از هزینه‌های دوره ایجاد ضایعات کسر شده باشد. بخشی از ضایعات عادی/ متعارف که منطبق با ارزیابی حسابرسان مالیاتی می‌باشد، مغایرتی با مقررات مالیاتی ندارد.

▪ دقت شود، در دفاتر مودی با ضایعات غیرعادی/ نامتعارف نیز مانند ضایعات عادی/ متعارف برخورد شده و ارزش فروش برای آن لحاظ شده و از هزینه‌های دوره ایجاد ضایعات کسر شده، لذا نباید مجدداً کل بهای تمام شده محاسبه شده برای ضایعات غیرعادی/ نامتعارف به عنوان هزینه غیرقابل قبول برگشت داده و به سود یا زیان دوره اضافه شود. بلکه باید تنها به میزان مابه‌التفاوت بهای تمام شده ضایعات غیرعادی/ نامتعارف و ارزش فروش ضایعات عادی/ متعارف به سود دوره اضافه شود.

ب) اگر ضایعات قابل فروش نباشد.

▪ بهای تمام شده ضایعات غیرعادی/ نامتعارف به عنوان هزینه غیرقابل قبول به سود یا زیان دوره اضافه شود.

ج) اگر ضایعات قابل بازیافت باشد و به عنوان مواد اولیه مجدداً در چرخه تولید قرار بگیرد و منافع مذکور در دفاتر مودی از هزینه‌های دوره ایجاد ضایعات کسر نشده باشد. در این شرایط ارزش فروش ضایعات (متعارف و نامتعارف)، برابر با مبلغ خرید مواد اولیه حاصل شده از بازیافت ضایعات پس از کسر هرگونه مخارج اضافی برای بازیافت می‌باشد.

- مبلغ خرید مواد اولیه حاصل شده از بازیافت ضایعات عادی/متهعارف پس از كسر مخارج اضافی برای بازیافت ضایعات تهعارف به سود یا زیان دوره به عنوان سایر درآمدهای كتمان شده، اضافه شود. زیرا باید این مبلغ در دفاتر صرف کاهش هزینه‌های مرحله ایجاد ضایعات می‌شد که با عدم انجام این کار، بهای تمام شده محصولات بیشتر از واقع و در نتیجه سود دوره کاهش/زیان دوره افزایش یافته است، بر این اساس است که به سود یا زیان دوره اضافه می‌شود.
- بهای تمام شده ضایعات نامتهعارف به عنوان هزینه غیرقابل قبول به سود یا زیان دوره اضافه شود. زیرا باید این مبلغ از هزینه‌های مرحله ایجاد ضایعات كسر می‌شد که با عدم انجام این کار، بهای تمام شده محصولات بیشتر از واقع و در نتیجه سود دوره کاهش/زیان دوره افزایش یافته است، بر این اساس است که به سود یا زیان دوره اضافه می‌شود.
- مبلغ خرید مواد اولیه حاصل شده از بازیافت ضایعات نامتهعارف پس از كسر مخارج اضافی برای بازیافت ضایعات نامتهعارف به سود یا زیان دوره به عنوان سایر درآمدهای كتمان شده، اضافه شود. با توجه به عدم شناسایی این درآمد در دفاتر و صورتهای مالی، به سود یا زیان دوره اضافه می‌شود.

پیوست شماره ۱: آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱

شماره: ۲۳۰۷۶۱

تاریخ: ۱۳۹۴/۱۲/۰۴

وزارت امور اقتصادی و دارایی

وزیر امور اقتصادی و دارایی به پیشنهاد شماره ۲۳۰۱۳ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور و به استناد ماده ۹۵ اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ آیین نامه اجرایی این ماده را به شرح زیر تصویب نمود:

«آیین نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روشهای نگهداری و نمونه اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم»

فصل اول - تعاریف

ماده ۱- در این آیین نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح ذیل، به کار می روند:

سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور.

قانون: قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن.

دفتر روزنامه: دفتر روزنامه دفتری است که کلیه معاملات و رویدادهای مالی و محاسباتی با رعایت اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت، اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، در آن ثبت می گردد. دفتر مذکور می تواند بصورت دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) باشد.

دفتر کل: دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه برحسب سرفصل یا کدگذاری حسابها در صفحات مخصوص آن ثبت می شود به ترتیبی که تنظیم صورت های مالی لازم از آن امکان پذیر باشد. دفتر مذکور می تواند بصورت دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) باشد.

دفتر روزنامه و کل مشترک: دفتری است که دارای ستون هایی برای سرفصل حساب های متفاوت باشد، به طوری که اشخاص حقوقی و حقیقی با ثبت و نگهداری دفتر مذکور بر طبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری بتوانند نتایج عملیات خود را از آن استخراج و صورت های مالی لازم تهیه نمایند.

دفتر معین: دفتری است دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) که برای تفکیک و مجزا ساختن هریک از حساب های دفتر کل برحسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود. کارتهای حساب در حکم دفاتر معین است.

سایر دفاتر: دفاتری که به استناد مقررات قانونی مربوط از جمله قانون محاسبات عمومی و قانون شهرداری ها به عنوان دفاتر مورد استفاده قرار می گیرند.

اظهارنامه مالیاتی: اظهارنامه مالیاتی فرمی است به منظور اظهار درآمدها، هزینه ها، دارایی ها، بدهی ها، سرمایه، معافیت ها، درآمد مشمول مالیات، مالیات، بخشودگی مالیاتی و همچنین اطلاعات هویتی و مکانی حسب مورد که برای صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی موضوع قانون مالیات های مستقیم، بر حسب نوع و حجم فعالیت اشخاص مذکور مطابق نمونه هایی که توسط سازمان، تهیه و اعلام می شود.

سند حسابداری: فرمی است کاغذی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) که یک یا چند رویداد مالی و محاسباتی طبق اصول و ضوابط حسابداری در آن ثبت و حاوی تجزیه حساب ها و توضیحات مربوط، متکی به مدارک بوده و با تأیید اشخاص مجاز، قابل ثبت در دفاتر می باشد.

مدارک حساب: عبارت از مستندات است دستی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) که بیانگر وقوع یک یا چند فعالیت یا رویداد مالی یا محاسباتی بوده و اسناد حسابداری یا دفاتر بر مبنای آنها تنظیم و تحریر می‌گردد.

صورت حساب فروش کالا یا ارائه خدمات: فرمی است که در موارد فروش کالا یا ارائه خدمات بصورت دستی یا شماره سریال چاپی و یا ماشینی با شماره سریال ماشینی و یا توسط سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) صادر می‌گردد.

سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش): پایانه‌ای است شامل سخت افزار و نرم افزار با امکان اتصال به سامانه سازمان، که قابلیت لازم از قبیل، ثبت خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌ها را حسب نوع و اندازه فعالیت واحد کسب و کار دارد.

مصرف کننده نهایی: شخص حقیقی است که کالا و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

«سامانه ثبت بر خط معاملات: سامانه‌ای است که فروشنده از طریق ورود به آن اقدام به صدور صورت حساب الکترونیکی نموده و خریدار با ورود به سامانه مزبور در صورت تأیید آن (صورت حساب مربوطه)، صورت حساب، نهایی شده و برای آن کد رهگیری صادر می‌گردد.»

فصل دوم- گروه‌بندی مودیان صاحبان مشاغل

ماده ۲- صاحبان مشاغل براساس شاخص‌ها و معیارهایی از قبیل نوع و یا حجم فعالیت به شرح ذیل گروه‌بندی می‌شوند:

۱- گروه اول

۲- گروه دوم

۳- گروه سوم

الف- حجم فعالیت:

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

تبصره ۱- در مواردی که صرفاً ارائه خدمات باشد، ۵۰٪ مبالغ تعیین شده ملاک عمل می‌باشد.

تبصره ۲- در مشارکت مدنی جمع مبلغ فروش کالا و خدمات و یا درآمد مشمول مالیات قطعی شده کلیه شرکاء ملاک عمل می‌باشد.

تبصره ۳- مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل بر اساس فعالیت مودی در سال قبل می‌باشد.

ب- نوع فعالیت:

اشخاص ذیل فارغ از حجم فعالیت موضوع بند الف فوق از لحاظ انجام تکالیف موضوع این آیین نامه جزء مودیان گروه اول محسوب می شوند.

۱- دارندگان کارت بازرگانی (واردکنندگان و صادرکنندگان)؛

۲- صاحبان کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی و بهره برداران معادن دارای جواز تأسیس و پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذی ربط؛

۳- صاحبان هتل‌های سه ستاره و بالاتر؛

۴- صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، کلینیک‌های تخصصی؛

۵- صاحبان مشاغل صرافی؛

۶- فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارای مربوط فعالیت از وزارتخانه ذی ربط؛

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

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

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

فصل سوم- اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه آن

ماده ۳- فرم اظهارنامه‌های مالیاتی برای صاحبان مشاغل موضوع این آیین نامه برای هر یک از گروه‌های اول، دوم و سوم باید حداقل شامل موارد زیر باشد:

گروه اول:

۱- اطلاعات هویتی:

۱-۱ اطلاعات هویتی و مکانی.

۱-۲ مجوزهای فعالیت اقتصادی.

۲- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق.

۳ موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره.

۴- واردات و صادرات کالاها و خدمات.

۵- صورت حساب سود و زیان.

۶- ترازنامه.

۷- اطلاعات شرکاء.

۸- اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

گروه دوم:

۱- اطلاعات هویتی:

۱-۱ اطلاعات هویتی و مکانی.

۱-۲ مجوزهای فعالیت اقتصادی.

۲- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی های مالیاتی، معافیت های قانونی و مالیات متعلق.

۳- موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره.

۴- صورت درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه های مربوط).

۵- اطلاعات اموال و دارایی ها مربوط به فعالیت شغلی.

۶- اطلاعات شرکاء.

۷- اطلاعات حساب های بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

گروه سوم:

۱- اطلاعات هویتی:

۱-۱ اطلاعات هویتی و مکانی.

۱-۲ مجوزهای فعالیت اقتصادی.

۲- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی های مالیاتی، معافیت های قانونی و مالیات متعلق.

۱-۲ خلاصه درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه های مربوط).

۲-۲ اطلاعات شرکاء.

۳-۲ اطلاعات حساب های بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

تبصره ۵: در مواردی که هریک از اقلام اطلاعاتی فرم اظهارنامه مالیاتی صاحبان مشاغل برای هریک از مودیان فاقد موضوعیت باشد، عدم تکمیل آن خللی به اعتبار اظهارنامه وارد نخواهد کرد.

ماده ۴- مودیان موضوع این آیین نامه مکلفند اظهارنامه مالیاتی خود را برای هر سال مالیاتی (بصورت انفرادی یا مشارکت) در موعد مقرر قانونی بصورت الکترونیکی از طریق درگاه های الکترونیکی سازمان تسلیم نمایند. سازمان می تواند در مواردی که مقتضی بداند تسلیم اظهارنامه غیر الکترونیکی را بپذیرد.

تبصره ۵: تسلیم اظهارنامه در اجرای ماده ۱۷۸ قانون مورد پذیرش می باشد.

فصل چهارم - مشخصات دفاتر:

ماده ۵- انواع دفاتر موضوع این آیین نامه عبارتند از:

۱- دفتر روزنامه.

۲- دفتر کل.

۳- دفتر روزنامه و کل مشترک.

۴- دفتر معین.

۵- سایر دفاتر.

فصل پنجم- تکالیف مودیان درخصوص نگهداری دفاتر و یا اسناد و مدارک

ماده ۶- مقررات مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک:

الف- صاحبان مشاغلی که در گروه اول قرار می گیرند و کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک با رعایت موارد زیر می باشند:

۱- رویدادهای مالی باید براساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل گردد.

۲- مودیان که دفاتر دستی نگهداری می نمایند، مکلفند برای هر سال مالیاتی فقط از دفاتری که طی سال مالیاتی قبل نزد مراجع قانونی ذی ربط ثبت شده استفاده نمایند. در مواردی که دفاتر ثبت شده مذکور در هر سال برای ثبت عملیات مالی مودیان تا پایان سال مالیاتی کفایت ننماید، مجاز به استفاده از دفاتر ثبت شده طی همان سال می باشند.

۳- مودیان برای استفاده از سیستم الکترونیکی (نرم افزار) جهت ثبت رویدادهای مالی خود، مکلفند از نرم افزارهای مورد قبول که دارای ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی سازمان باشد استفاده نمایند. سازمان موظف است ویژگی ها، معیارها و ضوابطی که نرم افزار باید دارا باشد را اعلان عمومی کند.

۳-۱- استفاده از نرم افزارهای قبلی تا مدت سه سال از لازم الاجرا شدن اصلاحیه قانون (۱۳۹۵/۱/۱) مجاز خواهد بود. استفاده از نرم افزارهای مذکور بعد از مهلت فوق الذکر منوط به مطابقت آن با ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان است.

مودیان مکلفند تا قبل از مطابقت نرم افزار مورد استفاده با ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان، حداقل ماهی یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشین های الکترونیکی را در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل کنند.

در اجرای این بند، سازمان می تواند به منظور بررسی انجام وظایف محوله از ظرفیت علمی و تخصصی اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی استفاده نماید.

۴- نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

۵- اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از ثبت دفاتر در مراجع قانونی ذی ربط در صورت احراز، خللی به اعتبار دفاتر وارد نخواهد کرد.

۶- نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت) در دفاتر دستی ممنوع است.

۷- دفاتر و اسناد حسابداری می بایست بر اساس واحد پول رایج کشور و همچنین به زبان فارسی تحریر گردد.

۸- در مواردی که دفاتر موضوع این آیین نامه توسط مقامات قضائی یا سایر مراجع قانونی و یا به عللی خارج از اختیار مودی از دسترس مودی خارج شود و صاحب دفاتر از تاریخ وقوع این امر حداکثر ظرف دو ماه دفاتر جدید ثبت و عملیات آن مدت را در دفاتر جدید تحریر کند و تأخیر تحریر عملیات در این مدت به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

۹- تأخیر تحریر دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتاسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد سایر اشخاص از تاریخ شروع فعالیت تا دو ماه مجاز خواهد بود.

۱۰- اشخاصی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روش‌های حسابداری مورد عمل، خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر ثبت شده باشند، لااقل سالی یکبار (تا قبل از بستن حساب‌ها) و در غیر این صورت عملیات هرماه را تا پایان ماه بعد در دفاتر مرکز ثبت کنند.

۱۱- ثبت دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر اینکه تا تاریخ ثبت هیچگونه فعالیت مالی و پولی صورت نگرفته باشد، مجاز است.

۱۲- ارائه دفاتر سفید و نانویس در حکم عدم ارائه دفاتر محسوب می‌شود.

۱۳- مودیان مکلف به نگهداری دفاتر، باید نسبت به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک اقدام و در صورت درخواست اداره امور مالیاتی ارائه نمایند. در مورد نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک بصورت ماشینی، اطلاعات باید به همان قالبی (فرمتی) که تولید، ارسال یا دریافت شده، نگهداری شود.

ب- صاحبان مشاغلی که در گروه دوم قرار می‌گیرند، مکلفند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا، خدمات و دارایی و سایر اسناد هزینه‌های انجام شده را به تفکیک و به ترتیب تاریخ وقوع هر یک از رویدادهای مالی نگهداری و صورت درآمد و هزینه خود را ماهانه به شرح فرم پیوست (۱) بر اساس آن تنظیم نمایند.

پ- صاحبان مشاغلی که در گروه سوم قرار می‌گیرند مکلفند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا و خدمات و سایر اسناد هزینه‌های انجام شده را نگهداری و خلاصه درآمد و هزینه‌های خود را به شرح فرم پیوست (۲) بر اساس آن تنظیم نمایند.

ت- مودیانی که رویدادهای مالی خود را به صورت ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) ثبت و نگهداری می‌نمایند (به استثنای مودیان گروه اول)، نیازی به ارائه دفاتر به صورت دستی ندارند. نگهداری اسناد و مدارک حساب به صورت ماشینی یا دستی الزامی است.

فصل ششم- تکالیف صاحبان مشاغلی که از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی) مکانیزه (فروش) استفاده می‌نمایند:

ماده ۲- صاحبان مشاغلی که نسبت به نصب و استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی) مکانیزه (فروش) اقدام می‌نمایند در صورت رعایت آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون در نگهداری و ارائه اطلاعات مربوط، تکلیفی برای نگهداری دفاتر موضوع این آیین‌نامه نخواهند داشت. اشخاص حقوقی مشمول حکم این ماده نمی‌باشند.

فصل هفتم: صورت حساب فروش و نحوه صدور و ارائه آن

ماده ۸- مودیان موضوع این آیین‌نامه باید در موارد فروش کالا و یا ارائه خدمات صورت حساب نوع اول یا نوع دوم حسب مورد بشرح زیر صادر و رنگهدارینمایند:

۱- صورت حساب نوع اول باید دارای شماره سریال چاپی یا ماشینی حسب مورد، تاریخ و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کدپستی فروشنده و خریدار و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.

تبصره: در صورت فروش به مصرف کننده نهایی درج مشخصات خریدار از نظر این آیین‌نامه الزامی نمی‌باشد.

۲- صورت حساب نوع دوم که صرفاً در موارد استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی) مکانیزه (فروش) صادره می‌شود باید دارای شماره سریال ماشینی، تاریخ و حداقل دربرگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کدپستی فروشنده و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.

در مورد بندهای ۱ و ۲ فوق‌تازمانی که شماره اقتصادی صادر نشده است درج شماره یا شناسه ملی در صورت حساب الزامی است. «درج شناسه کالا در صورت حساب معاملات الزامی می‌باشد.»

بند ۳- صورت حساب نوع سوم (صورت حساب الکترونیکی) که دارای شماره سریال ماشینی، تاریخ و حداقل دربرگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کد پستی فروشنده و خریدار و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ بوده و از طریق سامانه ثبت برخط معاملات صادر و دارای کد رهگیری سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

تبصره ۱: سازمان می‌تواند تمام یا برخی از مودیان موضوع این آیین‌نامه را طبق اعلام کتبی به مودی ذی‌ربط حداکثر تا شش ماه پس از پایان هر سال مالیاتی جهت اجرا از ابتدای سال مالی بعد به صدور صورت حساب نوع سوم از ابتدای سال مالیاتی بعد مکلف نماید.

تبصره ۲- در صورتی که صاحبان مشاغل گروه سوم این آیین‌نامه، مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نباشند، برای معاملات خود تا سقف ۵٪ حد نصاب معاملات کوچک موضوع تبصره ۳ قانون برگزاری مناقصات، الزامی به صدور صورت حساب نخواهند داشت.

مفاد این حکم در موارد درخواست صدور صورت حساب از سوی خریدار جاری نمی‌باشد، رعایت ساختار صورت حساب موضوع این ماده برای اینگونه صورت حساب‌ها الزامی نمی‌باشد.

این تبصره از ابتدای سال ۱۳۹۵ قابل اجراء خواهد بود.

فصل هشتم- سایر مقررات

ماده ۹- تغییر روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالیاتی یا دوره مالی حسب مورد مجاز نخواهد بود.

ماده ۱۰- هریک از دفاتر مزبور می‌تواند به صورت ماشینی (مکانیزه الکترونیکی) و دستی نگهداری شود و مودیانی که از هریک از روش‌های فوق استفاده می‌نمایند مکلف به رعایت الزامات مربوط طبق این آیین‌نامه در هریک از روش‌های مذکور حسب مورد می‌باشند.

ماده ۱۱- سازمان می‌تواند تمام یا برخی از مودیان موضوع این آیین‌نامه را طبق اعلام کتبی به مودی ذی‌ربط حداکثر تا شش ماه پس از پایان هر سال مالیاتی جهت اجرا از ابتدای سال مالی بعد به نگهداری دفاتر و اسناد حسابداری به صورت ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) مکلف نماید.

ماده ۱۲- اشخاصی که دفاتر و اسناد حسابداری خود را به صورت ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) نگهداری می‌نمایند مکلفند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی‌ربط، هنگام رسیدگی ضمن ارائه دستورالعمل نحوه کار با نرم افزار مالی و حسابداری مربوط، رمز دسترسی لازم به اطلاعات نرم افزار را ارائه نمایند، در غیر اینصورت در حکم عدم تسلیم دفاتر خواهد بود.

ماده ۱۳- مودیانی که از دفاتر و اسناد حسابداری ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) استفاده می‌نمایند مکلفند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی‌ربط، اطلاعات مورد نیاز برای رسیدگی را در لوح فشرده، به مأموران یادشده ارائه نمایند.

ماده ۱۴- مودیانی که از دفاتر و اسناد حسابداری دستی استفاده می‌نمایند مکلفند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی‌ربط دفاتر و اسناد و مدارک را برای رسیدگی به مأموران مالیاتی یادشده ارائه نمایند.

فصل نهم: نحوه ارائه دفاتر و اسناد و مدارک

ماده ۱۵- دفاتر، صورت درآمد و هزینه ماهانه، خلاصه درآمد و هزینه سالانه و اسناد و مدارک حسب مورد با درخواست کتبی اداره امور مالیاتی و یا گروه رسیدگی در روز و محل تعیین شده در برگ درخواست ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک (محل اقامتگاه قانونی مودی و یا محلی که قبلاً بصورت مکتوب به اداره امور مالیاتی اعلام شده است و یا محل اداره امور مالیاتی حسب مورد با توجه به نوع حسابرسی مالیاتی) تحویل و توسط اداره امور مالیاتی صورت مجلس می‌گردد.

فصل دهم: موارد رد دفاتر

ماده ۱۶- تخلف از تکالیف مقرر در این آیین‌نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می‌باشد:

- ۱- در صورتی که دفاتر ارائه شده نزد مراجع ذیربط به ثبت نرسیده باشد یا فاقد یک یا چند برگ باشد.
- ۲- عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز.
- ۳- تأخیر تحریر دفاتر روزنامه بیش از ۱۵ روز و تأخیر تحریر دفتر کل زاید بر حد مجاز مندرج در این آیین‌نامه.
- ۴- عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکز طبق مقررات این آیین‌نامه.
- ۵- در مواردی که دفاتر مزبور به ادعای مودی از دسترس وی خارج شده باشد و غیراختیاری بودن موضوع مورد تأیید بالاترین مسئول اداره امور مالیاتی ذیربط قرار نگیرد.
- ۶- **عدم تطبیق مندرجات دفاتر قانونی با اطلاعات موجود در سیستم‌های ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) و یا سامانه ثبت برخط معاملات در مورد اشخاصی که از سیستم‌های مذکور استفاده و یا مکلف به استفاده از سامانه یادشده می‌باشند.**
- ۷- جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در دفتر روزنامه.
- ۸- عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر ثبت شده اعم از تحریر شده و نانویس.
- ۹- تغییر نرم‌افزار حسابداری مورد استفاده در طی سال مالیاتی بدون اطلاع قبلی اداره امور مالیاتی ذیربط.
- ۱۰- تغییر روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالیاتی یا دوره مالی.
- ۱۱- تحریر دفاتر به غیر از پول رایج کشور و زبان فارسی.
- ۱۲- حذف برخی از عملیات در دفاتر الکترونیکی.

تبصره ۵- در مورد بند ۸ این ماده چنانچه سفید ماندن برای ثبت تراز افتتاحی باشد موجب رد دفاتر نخواهد بود و همچنین سفید ماندن ذیل صفحات دفتر در آخر هرروز یا هر هفته یا هر ماه به شرطی که اسناد دارای شماره ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود، به اعتبار دفتر خللی وارد نمی‌آورد.

ماده ۱۷- هیات سه نفری حسابرسان موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)، در صورتی که با توجه به دلایل توجیهی مودی و نحوه تحریر دفاتر و رعایت استانداردهای حسابداری و درجه اهمیت ایرادات مطروحه از سوی اداره امور مالیاتی و رعایت واقعیت امر، احراز نمایند که ایرادات مزبور به اعتبار دفاتر خللی وارد نمی‌نماید، مکلف است نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند.

تبصره ۵- در اجرای مقررات تبصره ماده ۹۷ قانون، مفاد این فصل به مدت سه سال (عملکرد سال ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷) و صرفاً در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی به صورت کامل اجرا نشده است، جاری می‌باشد.

این آیین‌نامه در اجرای ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور در ده فصل و ۱۷ ماده و ۱۰ تبصره به تصویب و مقررات آن از ۱۳۹۵/۱/۱ لازم‌الاجرا بوده و نسبت به اشخاص حقوقی که سال مالی آنها با سال شمسی منطبق نباشد، در مورد سال مالی که از ۱۳۹۵/۱/۱ به بعد آغاز می‌گردد جاری بوده و نسبت به سال مالی قبل از آن مفاد آیین‌نامه قبلی مجری می‌باشد.

علی طیب نیا

وزیر امور اقتصادی و دارایی

پیوست شماره ۲: آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم موضوع ماده (۳۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور

مصوب جلسه ۲۱/۱۱/۱۳۹۴ هیأت وزیران با اصلاحات تا تاریخ ۲۱/۱۱/۱۳۹۶

هیأت وزیران در جلسه ۲۱/۱۱/۱۳۹۴ به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و صنعت، معدن و تجارت و با همکاری سازمان امور مالیاتی کشور و به استناد تبصره (۲) ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم، موضوع ماده (۳۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴ آیین‌نامه اجرایی ماده یادشده را به شرح زیر تصویب کرد:

فصل اول - کلیات

ماده ۱- در این آیین‌نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط بکار می‌روند:

الف- قانون: قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۶۶- و اصلاحات بعدی آن

ب- واحدهای تولیدی و معدنی: واحدهای دارای پروانه بهره‌برداری و یا قرارداد استخراج و فروش از مرجع قانونی ذی‌ربط به منظور تولید محصول مشخص و یا بهره‌برداری و استخراج از معادن.

پ- واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات: واحدهای تولید کننده و ارائه دهنده خدمات نرم‌افزار که دارای پروانه بهره‌برداری از مرجع قانونی ذی‌ربط می‌باشند.

ت- درآمد ابرازی: ارزش فروش کالا و یا ارائه خدمات ابراز شده توسط مؤدی در اظهارنامه تسلیمی به اداره امور مالیاتی در موعد مقرر قانونی.

ث- پروانه بهره‌برداری: مجوزی که با رعایت مقررات و دستورالعمل‌های مربوط توسط مراجع قانونی ذی‌ربط و به عنوان پروانه بهره‌برداری صادر می‌شود. سایر مجوزهای صادره توسط عناوین دیگر در حکم پروانه بهره‌برداری تلقی نمی‌شوند. پروانه‌های بهره‌برداری دارای مدت معین و همچنین پروانه‌های بهره‌برداری موقت در مدت اعتبار آن به عنوان پروانه بهره‌برداری پذیرفته می‌شوند.

ج- مجوز سرمایه‌گذاری: اجازه ای کتبی که از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط به منظور انجام سرمایه‌گذاری برای تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحد تولیدی، معدنی، خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها، مراکز اقامتی گردشگری و حمل و نقل برای ایجاد دارایی ثابت (به تفکیک زمین و سایر دارایی‌های ثابت) صادر می‌شود.

چ- سرمایه‌گذاری اقتصادی: مجموعه اقداماتی مانند خرید زمین و ساختمان یا احداث ساختمان (اعم از آنکه در واحد قبلی و یا زمین خریداری شده باشد)، خرید و نصب تجهیزات، تأسیسات و ماشین‌آلات، خرید وسایط نقلیه، دانش فنی بر اساس مجوز صادره از مراجع ذی‌ربط و سرمایه‌گذاری اقتصادی.

ح- سرمایه‌گذاری مجدد: سرمایه‌گذاری اقتصادی انجام شده بابت توسعه، بازسازی و نوسازی واحدهای موجود دارای پروانه بهره‌برداری یا مجوز فعالیت صنعتی از مراجع قانونی ذی‌ربط حسب مورد.

خ- شروع بهره‌برداری، استخراج و فعالیت: تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج و فروش یا مجوز فعالیت واحدهای تولیدی، معدنی و خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها، مراکز اقامتی و گردشگری و حمل و نقل حسب مورد، شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت تلقی می‌گردد، مگر آن که تاریخ بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به طور جداگانه در آنها قید گردیده باشد.

د- هتل ها و مراکز اقامتی گردشگری: واحدهایی که پس از اخذ پروانه بهره برداری از مراجع قانونی ذی ربط یا مجوزهای لازم از سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری و با رعایت قوانین و مقررات مربوط شامل هتل، متل، مهمانپذیر، هتل آپارتمان، زائرسراها و خانه مسافرها، اقامتگاه های بوم گردی و اقامتگاه های سنتی، مجتمع ها و اردوگاه های گردشگری، هتل بیمارستان، تدریسات اقامتی واقع در مجتمع های خدمات رفاهی بین راهی، دهکده های سلامت تأسیس و فعالیت می نمایند.

ذ- محصولات با نشان معتبر: محصولات شناخته شده بین المللی خارجی مورد تأیید وزارت صنعت، معدن و تجارت که در درگاه الکترونیکی وزارتخانه مذکور اعلام شده باشد.

ر- حمل و نقل: حمل و نقل بار و مسافر (هوایی، دریایی و زمینی (ریلی و جاده ای).

فصل دوم: واحدهای تولیدی، معدنی و تولیدی فناوری اطلاعات

ماده ۲ - درآمد ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از ابتدای سال ۱۳۹۵ از طرف مراجع قانونی ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر و یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج و فروش به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می باشد.

تبصره ۱ - واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات دارای پروانه بهره برداری از مراجع قانونی ذیربط با تأیید معاونت علمی و فناوری رییس جمهور و سایر مراجع قانونی ذیربط مبنی بر تولید فناوری اطلاعات، از تاریخ شروع بهره برداری مشمول حکم این ماده می باشند.

تبصره ۲ - محاسبه مالیات با نرخ صفر واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات شامل درآمدهای حاصل از تولید محصولات موضوع پروانه بهره برداری می باشد و به سایر درآمدهای واحدهای مذکور از قبیل درآمدهای حاصل از پشتیبانی تسری ندارد.

تبصره ۳ - درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران (به استثنای شهرک های صنعتی استان های قم و سمنان) و پنجاه کیلومتری مرکز استان اصفهان و سی کیلومتری مراکز سایر استان ها و شهرهای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری نفوس و مسکن، مشمول محاسبه مالیات به نرخ صفر ماده مذکور نمی باشند. واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات در تمام نقاط کشور مشمول نرخ صفر این ماده می باشند.

تبصره ۴ - واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در مناطق ویژه اقتصادی یا شهرک های صنعتی به استثنای واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در مناطق ویژه اقتصادی یا شهرک های صنعتی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران (با رعایت تبصره (۳)) مشمول نرخ صفر مالیاتی موضوع این ماده می باشند و دوره برخورداري محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای مذکور به مدت هفت سال و در صورت استقرار شهرک های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی در مناطق متر توسعه یافته به مدت سیزده سال خواهد بود.

تبصره ۵ - تولید مازاد بر ظرفیت مندرج در پروانه بهره برداری و همچنین درآمدهای حاصل از فروش ضایعات و تولیدات کارمزدی محصولات موضوع پروانه بهره برداری واحدهای تولیدی و معدنی در دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر مالیاتی، با رعایت مقررات مشمول مالیات با نرخ صفر این ماده می باشند.

تبصره ۶ - واحدهای تولیدی و معدنی که در زمان بهره برداری دارای بیش از پنجاه نفر نیروی کار شاغل باشند، در صورتی که در دوره معافیت، هر سال نیروی کار شاغل خود را نسبت به سال قبل حداقل پنجاه درصد افزایش دهند، به ازای هر سال افزایش کارکنان، در صورت تأیید وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و ارائه اسناد و مدارک مربوط به فهرست بیمه تأمین اجتماعی کارکنان، یک سال به دوره معافیت آنان (دوره برخورداري از محاسبه مالیات با نرخ صفر) اضافه می گردد. در دوران معافیت، پس از افزایش نیروی کار در هر سال در صورتی که نیروی کار از حداقل افزایش مذکور کاهش یابد، مدت معافیت مربوط افزایش نخواهد یافت. همچنین در صورت کاهش نیروی کار از حداقل افزایش مذکور (پنجاه درصد) در سال بعد از برخورداري از این مشوق (به استثنای افرادی که بازنشسته، بازخرید و مستعفی میشوند) واحدهای تولیدی و معدنی که از مشوق مالیاتی این تبصره استفاده کرده اند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می شود.

ماده ۳- شرکت‌های خارجی که با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی در ایران نسبت به تولید محصولات با نشان معتبر اقدام نمایند، در صورتی که حداقل بیست درصد از محصولات تولیدی در هر سال را صادر نمایند از تاریخ قرارداد همکاری با واحد تولیدی ایرانی در دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر واحد تولیدی مذکور، بابت تولید محصولات مزبور مشمول محاسبه مالیات با نرخ صفر در سال مربوط می‌باشند و در موارد اتمام دوره معافیت مالیاتی واحد تولیدی ایرانی، از پنجاه درصد تخفیف در نرخ مالیاتی نسبت به درآمد ابرازی حاصل از فروش محصولات تولیدی در مدت مذکور در ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون و بند (پ) ماده مذکور (معادل پنج یا ده سال و در شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی معادل هفت یا سیزده سال حسب مورد) برخوردار می‌گردند.

تبصره ۱- حداکثر مدت استفاده از مشوق موضوع این ماده به مدت پنج یا ده سال حسب مورد با رعایت بند (پ) ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون می‌باشد. در صورت اتمام دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر واحد تولیدی، شرکت خارجی در ادامه مدت باقی مانده مشمول پنجاه درصد تخفیف در نرخ محاسبه مالیات خواهد بود.

تبصره ۲- شرکت خارجی مکلف به رعایت تکالیف مندرج در قانون از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و صورت سود و زیان و سایر مقررات موضوعه می‌باشد.

تبصره ۳- مشوق مالیاتی موضوع این ماده با رعایت مفاد بند (د) ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون، قابل اعمال است.

فصل سوم: واحدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری

ماده ۴- درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص حقوقی غیردولتی که از ابتدای سال ۱۳۹۵ از طرف مراجع قانونی ذیربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشند.

تبصره ۱- دوره برخورداري محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای خدماتی موضوع این ماده مستقر در مناطق ویژه اقتصادی یا شهرک‌های صنعتی هفت سال و در صورت استقرار مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت سیزده سال می‌باشد.

تبصره ۲- حکم تبصره (۶) ماده (۲) این آیین‌نامه در خصوص واحدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری نیز مجری است.

ماده ۵- کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی که قبل از سال ۱۳۹۵ پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذیربط اخذ کرده باشند، تا شش سال پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون (تا سال ۱۴۰۰) از پرداخت پنجاه درصد مالیات بر درآمد ابرازی بابت فعالیتهای ایرانگردی و جهانگردی به استثنای درآمد حاصل از اعزام گردشگر به خارج از کشور، معاف می‌باشند.

تبصره - در اجرای مقررات این ماده، درآمد حاصل از فعالیت تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی مشمول معافیت این ماده بوده و قابل تسری به درآمد حاصل از واگذاری تأسیسات مذکور نخواهد بود.

ماده ۶- درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد با نرخ صفر مالیاتی مشمول مالیات می‌باشد.

فصل چهارم: سرمایه گذاری

ماده ۷- سرمایه گذاری اقتصادی انجام شده توسط اشخاص حقوقی غیردولتی (واحدهای تولیدی، معدنی و خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها، مراکز اقامتی گردشگری و حمل و نقل) با مجوز سرمایه‌گذاری از مراجع قانونی ذیربط، برای واحدهایی که از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۵ به بعد برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده یا می‌شود، علاوه بر برخورداري از نرخ صفر حسب مورد به شرح زیر مورد حمایت قرار می‌گیرد:

۱- در مناطق کمتر توسعه یافته، معادل سرمایه‌گذاری اقتصادی انجام‌شده، مالیات سالهای بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد حداکثر به میزان دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

۲- در سایر مناطق، معادل سرمایه‌گذاری اقتصادی انجام شده، پنجاه درصد مالیات سالهای بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد حداکثر به میزان سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

تبصره ۱- سرمایه‌گذاری انجام شده بابت زمین در واحدهای تولیدی و معدنی مشمول مشوق موضوع این ماده نخواهد بود، لیکن درخصوص واحدهای حمل و نقل، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری، سرمایه‌گذاری انجام شده بابت زمین صرفاً به میزان بهای مترائز تعیین شده در معجزه‌های قانونی صادره از مراجع ذیصلاح مشمول مشوق موضوع این ماده می‌باشد.

تبصره ۲- واحدهای موضوع این ماده می‌بایست قبل از شروع سرمایه‌گذاری مجوز قانونی لازم را از مراجع ذیربط اخذ نموده باشند.

تبصره ۳- اشخاص حقوقی غیردولتی (واحدهای تولیدی، معدنی و خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها، مراکز اقامتی گردشگری و حمل و نقل) که تاریخ تأسیس و صدور پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج و فروش یا مجوز فعالیت آن‌ها از سوی مراجع قانونی ذیربط قبل از سال ۱۳۹۵ باشد و همچنین اشخاص صدر این ماده، در صورت سرمایه‌گذاری مجدد و مشروط به افزایش سرمایه و پرداخت آن، امکان برخورداری از مشوق مالیاتی مطابق بندهای (۱) و (۲) این ماده را دارا می‌باشند. در صورت عدم افزایش سرمایه معادل سرمایه‌گذاری انجام شده متناسب با افزایش سرمایه به‌عمل آمده امکان برخورداری از این مشوق را دارند.

تبصره ۴- در صورت کاهش سرمایه ثبت و پرداخت شده اشخاص مذکور که از مشوق مالیاتی این ماده استفاده کرده‌اند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می‌شود.

تبصره ۵- در صورتی که سرمایه‌گذاری انجام‌شده موضوع این ماده با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام شده باشد به ازای هر پنج درصد مشارکت سرمایه‌گذاری خارجی به میزان ده درصد به مشوق این ماده به نسبت سرمایه ثبت و پرداخت شده و حداکثر تا پنجاه درصد اضافه می‌شود.

تبصره ۶- سرمایه‌گذاری انجام شده بابت ایجاد واحدهای موضوع این ماده در صورت برخورداری از نرخ صفر مالیاتی موضوع صدر ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون از حمایت موضوع این ماده برخوردار نخواهد شد.

فصل پنجم: سایر مقررات

ماده ۸- درآمدهای کتمان شده، مشمول محاسبه مالیات با نرخ صفر نمی‌باشند.

ماده ۹- مبنای کمتر توسعه یافته تلقی نمودن محل استقرار واحدهای موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون، فهرست مناطق کمتر توسعه یافته مصوب هیأت‌وزیران در تاریخ شروع فعالیت یا سرمایه‌گذاری مجدد می‌باشد. انجام حداقل پنجاه درصد سرمایه‌گذاری در مدت سه سال از تاریخ صدور مجوز، شروع فعالیت محسوب می‌گردد. در غیر این صورت زمان شروع بهره‌برداری یا استخراج، شروع فعالیت تلقی می‌گردد.

تبصره ۵- در صورتی که واحدهای موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون در زمان شروع بهره‌برداری، استخراج، فعالیت یا مجوز سرمایه‌گذاری مجدد حسب مورد در مناطق کمتر توسعه یافته واقع شده باشند، رفع عدم توسعه یافتگی از منطقه، موثر در کاهش مدت محاسبه مالیات با نرخ صفر و مشوق‌های مالیاتی موضوع ماده یادشده نخواهد بود. همچنین واحدهایی که در تاریخ شروع بهره‌برداری، استخراج، فعالیت یا مجوز سرمایه‌گذاری مجدد حسب مورد در مناطق کمتر توسعه یافته واقع نشده باشند، چنانچه آن مناطق بعداً به فهرست مناطق کمتر توسعه یافته اضافه گردد امکان برخورداری از مزایای مناطق کمتر توسعه یافته را نخواهند داشت.

ماده ۱۰- در صورت ابطال پروانه بهره‌برداری و یا مجوز، امکان اعمال محاسبه مالیات با نرخ صفر و مشوق‌های مالیاتی موضوع این آیین‌نامه، از تاریخ ابطال وجود نخواهد داشت.

ماده ۱۱- واحدهای تولیدی، معدنی و خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری که با استفاده از مشوق موضوع بند (ث) ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون ایجاد شده‌اند، امکان برخورداری از نرخ صفر صدر ماده مذکور را نخواهند داشت.

ماده ۱۲- مراجع قانونی ذیربط صادرکننده پروانه بهره‌برداری برای واحدهای تولیدی و معدنی یا مجوز فعالیت برای واحدهای خدماتی و همچنین مجوز سرمایه‌گذاری موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون، مکلفند یک نسخه از پروانه‌های بهره‌برداری، مجوز فعالیت یا مجوز سرمایه‌گذاری صادره را در زمان صدور و تغییرات بعدی را در زمان درج تغییرات به صورت الکترونیکی برای سازمان امور مالیاتی کشور ارسال نمایند.

ماده ۱۳- وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی موظف است ظرف پانزده روز از تاریخ درخواست متقاضی، فهرست و وضعیت نیروی کار شاغل واحدهای تولیدی براساس فهرست بیمه تأمین اجتماعی کارکنان واحدهای اقتصادی بالای پنجاه نفر که بیش از پنجاه درصد افزایش داشته باشند، را بررسی و نتیجه را به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال نمایند. همچنین امکان دسترسی برخط (آنلاین) به تعداد نیروی کار شاغل واحدهای تولیدی و معدنی، خدماتی و سایر مراکز موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون و تغییرات بعدی آنها را برای سازمان امور مالیاتی کشور و وزارت‌خانه‌های صادرکننده پروانه بهره‌برداری یا مجوز فعالیت فراهم نماید.

ماده ۱۴- واحدهای موضوع صدر ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم که از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۵ به بعد از طرف مراجع قانونی ذیربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز فعالیت صادر گردیده ولی تاریخ شروع بهره‌برداری یا فعالیت آنها قبل از ۱/۱/۱۳۹۵ باشد شروع دوره برخورداری از نرخ صفر مالیاتی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۵ تعیین می‌شود.

معاون اول رئیس‌جمهور - اسحاق جهانگیری

پیوست شماره ۳: آیین‌نامه اجرایی ماده (۷۷) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱- در این آیین‌نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می‌روند:

الف- قانون: قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۶۶ - و اصلاحات بعدی آن.

ب- ساخت و فروش: احداث هر گونه اعیان در عرصه و یا ایجاد اعیان جدید بر روی بنای قبلی و فروش آن، اعم از ساخته شده و ناتمام.

پ- اقامتگاه قانونی: نسبت به اشخاص حقوقی به ترتیب مقرر در قانون تجارت و در مورد اشخاص حقیقی تابع قانون مدنی است.

ماده ۲- درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان (عرصه و اعیانی) حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم قانون خواهد بود.

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

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

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

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

ماده ۶- ساختمان هایی که پروانه ساختمانی آنها پس از لازم الاجرا شدن قانون صادر می شود، مشمول مقررات موضوع ماده (۷۷) قانون و تبصره های آن هستند.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

اسحاق جهانگیری- معاون اول رییس جمهور

پیوست شماره ۴: آیین نامه اجرایی ماده (۱۰۷) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم

ماده ۱- در این آیین نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می روند:

الف- درآمدهای در ایران: درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران که بابت فعالیت در ایران تحصیل می شود.

ب- درآمدهای از ایران: درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران که بدون انجام فعالیت در ایران از ایران تحصیل می شود.

پ- اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران: اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی که مقیم خارج از ایران می باشند.

ت- سایر حقوق: حقوقی که اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران، اختیار استفاده از آن را واگذار می کنند و حق مذکور در ایران مورد استفاده و بهره برداری قرار می گیرد، از قبیل حق استفاده و بهره برداری از اموال و دارایی ها، حق توقف بارگنج (کانتینر)، حق ثبت، حق اختراع و اسناد علمی.

ث- قانون: قانون مالیات های مستقیم و اصلاحیه های بعدی آن.

ماده ۲- ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمد حاصل از فعالیت در ایران، به شرح زیر تعیین می شود:

ردیف	نوع فعالیت	درآمد مشمول مالیات بابت ناخالص وجوه دریافتی	ملاحظات
۱	الف- فعالیت‌های پیمانکاری و خدمات فنی در ایران نسبت به عملیات هر نوع امور راه و کار ساختمانی، توسعه، بهره برداری، نظارت، تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه- برداری، نقشه کشی و محاسبات فنی. ب- پیمانکاری و خدمات فنی، اکتشاف، توسعه و بهره‌برداری در حوزه‌های هیدروکربوری بالادستی. پ- درآمد حاصل از قراردادهای پیمانکاری بابت لوازم و تجهیزات در مواردی که مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام در قرارداد مشخص نشده باشد.	۲۰٪ ۱۵٪ ۱۰٪	—
۲	الف- حمل بار و مسافر از طریق ریلی و جاده‌ای از ایران به خارج از کشور. ب- فعالیت‌های حمل و نقل ریلی، جاده‌ای، آبی و هوایی در ایران.	۲۰٪ ۱۸٪	فعالیت کارمزدی ۲۵٪ وجوه دریافتی
۳	آموزش، تعلیمات و کمک‌های فنی.	۱۵٪	—
۴	درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه در فعالیت‌های اقتصادی در ایران به استثنای موارد مذکور در بندهای فوق.	۲۰٪	—
۵	خدمات تشخیصی و درمانی پزشکی	۳۰٪	—
۶	سایر خدمات	۳۰٪	—

تبصره ۱ - درآمد حاصل از فعالیت‌های خدماتی از قبیل آموزش، تعلیمات و کمک‌های فنی و سایر خدمات و خدمات تشخیصی و درمانی پزشکی که محل ارائه خدمت خارج از ایران باشد، مشمول درآمد در ایران یا از ایران نخواهد بود. خدماتی که به صورت غیرحضور و از طریق سامانه‌های الکترونیکی و نظایر آن به ایران ارائه می‌شود ارائه خدمات در ایران محسوب می‌شود.

تبصره ۲- در قراردادهای بالادستی نفت و گاز وزارت نفت (شرکت‌های تابعه) با پیمانکار خارجی، چنانچه پیمانکار خارجی تمام یا بخشی از موضوع قرارداد را به موجب مقررات مربوط به اشخاص ثالث به عنوان مجری یا پیمانکار دست دوم واگذار نماید، مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم در محاسبه درآمد مشمول مالیات پیمانکار دست اول کسر و مانده با نرخ مذکور در جزء (ب) ردیف (۱) جدول موضوع این ماده به عنوان درآمد مشمول مالیات تعیین می‌شود و چنانچه پیمانکار دست دوم از اشخاص حقوقی خارجی باشد، کسر مبالغ پرداختی به پیمانکار دست دوم مشروط به کسر و وصول مالیات موضوع ماده (۱۰۷) قانون در پرداختی‌های به پیمانکار دست دوم می‌باشد.

ماده ۳- ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که بدون فعالیت در ایران از ایران تحصیل می‌کنند، به شرح زیر تعیین می‌شود:

ردیف	نوع فعالیت	درآمد مشمول مالیات بابت ناخالص وجوه دریافتی
۱	تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی	۲۰٪
۲	واگذاری امتیازات و سایر حقوق به: الف- صاحبان واحدهای تولیدی و معدنی مشروط بر آنکه امتیازات و حقوق مذکور منحصراً مربوط به فعالیت‌های تولیدی و معدنی باشد. ب- وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات دولتی و شهرداری‌ها پ- سایر موارد	۲۰٪ ۲۰٪ ۳۰٪
۳	واگذاری فیلم‌های سینمایی به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر	۲۰٪

ماده ۴- در قرارداد پیمانکاری (اعم از دست اول و دوم) چنانچه بهای لوازم و تجهیزات خریداری شده از کل مبلغ قرارداد تفکیک نشده باشد، کل مبلغ قرارداد مشمول مالیات موضوع ماده (۱۰۷) قانون خواهد بود. در صورت تفکیک مبالغ لوازم و تجهیزات در قراردادهای اصلاحی و الحاقی بعدی، معافیت لوازم و تجهیزات، نسبت به پرداخت‌های پس از انعقاد قرارداد اصلاحی و الحاقی جاری می‌باشد.

ماده ۵- پرداخت کنندگان وجوه مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند کسر و تا پایان ماه بعد از آن به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت با دریافت کنندگان، متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

ماده ۶- در مواردی که اشخاص مشمول مقررات این آیین‌نامه در ایران دارای نماینده باشند، نماینده اشخاص مزبور مکلفند در اجرای تبصره (۲) ماده (۱۷۷) قانون نسبت به تسلیم اظهارنامه اشخاص یادشده اقدام و مالیات متعلق را براساس ماده (۱۰۷) قانون پس از کسر مالیات پرداختی موضوع ماده (۵) این آیین‌نامه، پرداخت نمایند.

ماده ۷- در صورتی که فعالیت موضوع این آیین‌نامه به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام شود، درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران حسب مقررات تبصره (۴) ماده (۱۰۷) قانون تعیین خواهد شد. این حکم در مورد قراردادهایی که مستقیماً توسط شرکت اصلی خارجی (دفتر مرکزی) منعقد و شعبه امور هماهنگی را انجام می‌دهد، جاری نمی‌باشد.

تبصره- شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی در ایران مکلف به رعایت مقررات مربوط به کسر و وصول مالیات تکلیفی و مالیات حقوق کارکنان بابت فعالیت موضوع قرارداد شرکت اصلی در ایران می‌باشند.

ماده ۸- در مواردی که برابر قانون و مقررات مالیات‌های مستقیم، درخصوص فعالیت‌هایی که نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات و مالیات آن مقرر شده است، حسب مقررات مربوط اقدام خواهد شد.

ماده ۹- کلیه اشخاص موضوع صدر ماده (۱۰۷) قانون که وفق مقررات این آیین‌نامه بابت درآمد حاصل در ایران یا از ایران مالیات متعلق را پرداخت کرده باشند و یا از جانب آنها پرداخت شده باشد، بابت درآمدهای مذکور، مشمول مالیات دیگر موضوع این قانون نمی‌باشند.

ماده ۱۰- در مورد قراردادهای مشارکتی اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران با اشخاص ایرانی، درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی به نسبت سهم مشارکت، با رعایت مقررات این آیین نامه و اشخاص ایرانی با رعایت مقررات موضوع مواد (۹۴) و (۱۰۶) قانون مشمول مالیات خواهد بود. در این صورت پرداخت کنندگان وجوه صرفاً در پرداختی به اشخاص خارجی مکلف به کسر مالیات متعلق و واریز آن به حساب اداره امور مالیاتی با رعایت مقررات می باشند.

اسحاق جهانگیری، معاون اول رئیس جمهور، این مصوبه را برای اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت نفت ابلاغ کرد

پیوست شماره ۵: آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم شماره: ۹۸۸۸ تاریخ: ۱۳۸۲/۱۰/۲۴

آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم

مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن

فصل اول : کلیات

ماده ۱- واژه ها و اصطلاحات بکار برده شده در این آیین نامه به شرح زیر تعریف می شود:

الف- «سازمان»: سازمان امور مالیاتی کشور

ب- «قانون»: قانون مالیات های مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه های بعدی آن منتهی به اصلاحیه مصوب مورخ ۸۰/۱۱/۲۷

ج - «واحد مالیاتی»: کوچکترین جزء تقسیمات اداری است که براساس محدوده جغرافیایی، منابع مالیاتی، نوع مودیان یا حسب وظیفه مقرر در «قانون» از طرف «سازمان» تعیین می شود.

د- «اداره امور مالیاتی»: منظور از اداره امور مالیاتی در موارد مختلف «قانون»، واحد سازمانی مشخصی است که شامل تقسیمات اداری کوچکتری بنام «واحد مالیاتی» می باشد و بر اساس محدوده جغرافیایی، منابع مالیاتی، نوع مودیان، یا بر اساس نوع وظیفه با تعداد کافی «واحد مالیاتی» تشکیل می شود

ماده ۲- وظایف شناسایی، تشخیص درآمد مشمول مالیات با تأکید بر انتزاع آنها از سایر وظایف و مطالبه و وصول مالیات موضوع «قانون» و همچنین اداره امور مراجع مالیاتی از جمله هیئتهای حل اختلاف مالیاتی به عهده «سازمان» می باشد. وظایف مذکور حسب صلاحیتها مسئولیتهای فنی و تخصصی و اداری بر اساس «قانون» مقررات مربوط و با رعایت مفاد این آیین نامه، حسب مورد به مأموران مالیاتی یا سایر مراجع حسب تشخیص سازمان محول خواهد شد .

ماده ۳- وظایف و مسئولیت های مأموران مالیاتی منحصر در اداره امور مالیاتی است که در آن به خدمت گرفته می شوند.

فصل دوم: مأموران مالیاتی

ماده ۴- کلیه کارکنانی که عهده دارانجام وظایف موضوع ماده ۲۱۹ «قانون» مشتمل بر شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات های موضوع «قانون» می باشند، «مأموران مالیاتی» نامیده می شوند.

تبصره - سازمان می تواند شناسایی، رسیدگی، مطالبه و وصول سایر انواع مالیات های راکه به موجب مقررات قانونی موضوعه عهده دار می باشد به مأموران مالیاتی موضوع این ماده محول نماید.

ماده ۵- عناوین شغلی «مأموران مالیاتی»، عبارت است از، **کاردان مالیاتی، کارشناس مالیاتی، کارشناس ارشد مالیاتی، رئیس گروه مالیاتی و رئیس امور مالیاتی.**

ماده ۶ - کاردان مالیاتی، از بین کارمندان «سازمان» دارای مدرک تحصیلی دیپلم یا فوق دیپلم، انتخاب می شود و حداقل یکی از وظایف اصلی «سازمان» را عهده دار بوده و تحت نظر کارشناس ارشد مالیاتی انجام وظیفه می نماید.

ماده ۷ - حذف شد.

ماده ۸ - کارشناس ارشد مالیاتی، از بین کارمندان با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر، یا حداقل ۳ سال سابقه خدمت در شغل کاردان مالیاتی انتخاب می شود و حداقل یکی از وظایف اصلی «سازمان» را بر عهده دارد و تحت نظر کارشناس مسئول مالیاتی، انجام وظیفه می نماید.

ماده ۹ - کارشناس ارشد مالیاتی، از بین کارمندان «سازمان» با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر با حداقل ۳ سال سابقه خدمت در شغل کارشناس مالیاتی انتخاب می شود و سرپرستی واحد مالیاتی را عهده دار بوده و مسئولیت تأیید گزارشات و عملکرد افراد تحت سرپرستی به عهده وی می باشد و تحت نظر رئیس گروه مالیاتی، انجام وظیفه می نماید.

تبصره: در صورت نبود کارمند واجد شرایط مذکور در این ماده ارتقای کارشناس مالیاتی به کارشناس ارشد مالیاتی با حداقل (۲) سال سابقه خدمت در شغل کارشناس مالیاتی در صورت درخواست اداره کل امور مالیاتی و تأیید دادستان انتظامی مالیاتی و موافقت رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، امکان پذیر خواهد بود.

ماده ۱۰ - رئیس امور مالیاتی از بین کارمندان «سازمان» با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر با حداقل ۳ سال سابقه خدمت در شغل کارشناس ارشد مالیاتی انتخاب می شود و سرپرستی واحدهای مالیاتی را عهده دار بوده و تحت نظر رئیس امور مالیاتی انجام وظیفه می نماید.

ماده ۱۱ - رئیس امور مالیاتی، از بین کارمندان «سازمان» با تحصیلات لیسانس یا بالاتر با حداقل ۳ سال سابقه خدمت در شغل رئیس گروه مالیاتی انتخاب می شود و مسئولیت نظارت بر گروه های مالیاتی و نظارت بر حسن اجرای مقررات را بر عهده دارد.

ماده ۱۲ - در مواردی که حداقل سطح تحصیلات در شرایط احراز مشاغل مأموران مالیاتی، مقطع تحصیلی کارشناسی در نظر گرفته شده باشد، رشته های تحصیلی مطلوب عبارتند از: حسابداری، حسابرسی، بازرگانی، مدیریت، بانکداری، اقتصاد، حقوق و رشته های مشابه حسب تشخیص «سازمان»

ماده ۱۳ - تطبیق و انتخاب مأموران مالیاتی شاغل به عناوین شغلی موضوع این آئین نامه به ترتیب زیر می باشد.

الف - کمک ممیز مالیاتی با مدرک تحصیلی دیپلم و کاردانی به عنوان کاردان مالیاتی

ب - کمک ممیز مالیاتی با مدرک تحصیلی لیسانس به عنوان کارشناس مالیاتی

ج - ممیز مالیاتی به عنوان کارشناس ارشد مالیاتی

د - سر ممیز مالیاتی به عنوان رئیس گروه مالیاتی

ذ - ممیز کل مالیاتی به عنوان رئیس امور مالیاتی

ماده ۱۴ - انتصاب و ارتقاء مأموران مالیاتی در هر یک از پستهای مربوط منوط به گذراندن دوره های آموزشی و موفقیت در آزمونهای تعیین شده حسب برنامه آموزشی «سازمان» خواهد بود.

ماده ۱۵ - در انتصاب به هر یک از رده های شغلی مأموران مالیاتی در شرایط مساوی، اولویت با دارندگان مدرک تحصیلی بالاتر می باشد.

ماده ۱۶ - انتصاب و ارتقاء مأموران مالیاتی منوط به وجود پست سازمانی و اعلام نظر دادستان انتظامی مالیاتی و با رعایت کامل مقررات این آیین نامه خواهد بود.

ماده ۱۷- از تاریخ تصویب این آیین نامه کلیه کارمندان مالیاتی که عهده دار وظایف شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول و اداره امور مراجع حل اختلاف مالیاتی می باشند و در مشاغل غیر از عناوین شغلی ماده فوق اختصاص یافته‌اند در عداد مأموران مالیاتی تلقی و در صورت احراز شرایط، عناوین شغلی مأموران مالیاتی به آنان تخصیص می یابد.

فصل سوم: شناسایی مودیان و فعالیتهای اقتصادی

ماده ۱۸- شناسایی عبارت است از: مجموعه اقداماتی که جهت شناخت هویت مودیان مالیاتی، نوع، شروع و میزان فعالیتهای اقتصادی و سایر منابع درآمد مشمول مالیات آنها، انجام می گیرد.

ماده ۱۹- ادارات کل یا ادارات امور مالیاتی، حسب مورد موظفند از طریق اداره یا واحدهای شناسایی مربوط بر اساس سطح سازمانی و محدوده جغرافیایی تحت پوشش، نسبت به شناسایی مودیان و فعالیتهای اقتصادی آنها اقدام نمایند.

ماده ۲۰- ادارات کل یا ادارات امور مالیاتی موظفند با استفاده از اطلاعات سایر دستگاهها، مجامع، اتحادیه ها، واحدهای جغرافیایی و سایر منابع اطلاعات، نسبت به شناسایی و یا تکمیل شناسایی مودیان اقدام نمایند.

ماده ۲۱- ادارات کل یا ادارات امور مالیاتی موظفند بر اساس دستور العمل ابلاغی «سازمان»، کلیه مودیان مالیاتی شناسایی شده را ثبت و به آنها «شماره شناسایی» تخصیص دهند.

ماده ۲۲- «مأموران مالیاتی» موظف اند در کلیه فرمها و اوراق مالیاتی مربوط به شناسایی، تشخیص، مطالبه، وصول و اجرا و طرح پرونده در سایر مراجع مالیاتی «شماره شناسایی» مودی ذیربط را درج نمایند.

ماده ۲۳- حداقل سطح سازمانی مجاز برای انجام مکاتبه و استعلام جهت کسب اطلاعات مورد نیاز در اجرای مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ «قانون» و سایر مقررات، رئیس گروه مالیاتی می باشد.

ماده ۲۴- «مأموران مالیاتی» موظفند در صورت دسترسی به اطلاعات فعالیتهای اقتصادی سایر مودیان، مراتب را به ادارات امور مالیاتی ذیربط اعلام نمایند و همچنین ادارات امور مالیاتی موظفند در صورت استعلام سایر ادارات امور مالیاتی در خصوص فعالیتهای اقتصادی مودیان، در صورت دسترسی به اطلاعات مزبور، مراتب را به اداره امور مالیاتی استعلام کننده اعلام نمایند.

فصل چهارم: رسیدگی و تشخیص

ماده ۲۵- وظیفه تشخیص مأخذ یا درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات موضوع «قانون» با «سازمان» است و حسب مورد به اداره امور مالیاتی یا «مأموران مالیاتی» محول می گردد.

ماده ۲۶- ادارات امور مالیاتی موظف اند در اجرای ماده ۱۵۸ «قانون»، در چارچوب سیاستها و دستورالعملهای «سازمان» اظهارنامه های مالیاتی تسلیمی را قبول نموده و تعدادی از آنها را مورد رسیدگی قرار دهند.

ماده ۲۷- در مورد رسیدگی، تشخیص و مطالبه مالیاتهای موضوع باب دوم و سوم «قانون»، چنانچه اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان مورد قبول کارشناس مسئول واقع شود و همچنین در مواردی که مودی از تسلیم اظهار نامه یا تراز نامه و حساب سود و زیان حسب مورد خودداری نموده و بطور کلی در مواردی که درآمد مودی به طریق علی‌الراس تشخیص گردد، **کارشناس ارشد مالیاتی** نظر خود را برای رسیدگی و اظهار نظر به رئیس گروه مالیاتی گزارش می نماید. چنانچه رئیس گروه مالیاتی پس از رسیدگی، نظر **کارشناس ارشد مالیاتی** را قبول نماید، مراتب را جهت امضاء و صدور برگ تشخیص به **کارشناس ارشد مالیاتی** ارجاع و در غیر اینصورت با مسئولیت خود نسبت به امضاء و صدور برگ تشخیص که توسط **کارشناس ارشد مالیاتی** ذیربط تهیه خواهد شد، اقدام می نماید.

ماده ۲۸- ادارات کل امور مالیاتی می‌توانند، رسیدگی و تشخیص پرونده مالیاتی مودیان را قبل از مطالبه مالیات به اقتضای اهمیت آنها به مأموران مالیاتی رده‌های بالاتر از **کارشناس ارشد مالیاتی** محول نمایند و در اینصورت مأمور ذیربط با مسئولیت خود نسبت به تهیه گزارش و امضاء و صدور برگ تشخیص اقدام می‌نماید.

ماده ۲۹- ادارات کل امور مالیاتی می‌توانند رسیدگی و تشخیص پرونده‌های مالیاتی را قبل از مطالبه مالیات به بیش از یک مأمور مالیاتی نیز محول نمایند تا به صورت گروهی رسیدگی و تشخیص دهند، در این صورت یک نفر به عنوان مسئول گروه تعیین و مسئولیت هماهنگی، نظارت و تقسیم کار و همچنین امضاء و صدور برگ تشخیص با او خواهد بود. سایر اعضای گروه رسیدگی کننده در حدود وظایف و اختیارات محوله مسئول اقدامات انجام شده خواهند بود.

تبصره: در اجرای مقررات مواد ۲۷، ۲۸ و ۲۹ این آئین نامه چنانچه پس از رسیدگی‌های قانونی، نظر مأمورین مالیاتی رسیدگی کننده (مسئول رسیدگی) عیناً تأیید اظهارنامه و حسب مورد ترازنامه، حساب سود و زیان و یا صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه باشد، مأمورین یاد شده مکلفند با رعایت سایر مقررات نسبت به صدور برگ مالیات قطعی اقدام نمایند. این حکم در موافقی که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان مودی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون موصوف عیناً مورد تأیید حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی قرار گرفته و در رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی تأیید گردد، نیز جاری خواهد بود.

ماده ۲۹ مکرر:

در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی (نرم افزار یکپارچه مالیاتی) اجرائی می‌شود، واحد حسابرسی ایجاد و مسئولیت آن با مدیر حسابرس خواهد بود که از بین معاونین مدیرکل و یا روسای امور مالیاتی انتخاب و مسئولیت ایجاد مورد حسابرسی را از بین پرونده‌های مالیاتی با رعایت مقررات و دستورالعمل‌های سازمان امور مالیاتی کشور و همچنین انتخاب حسابرس مسئول و تخصیص موارد حسابرسی، تأیید برنامه حسابرسی، نظارت بر اجرای حسابرسی و تأیید گزارش حسابرسی را بر عهده خواهد داشت.

تبصره ۱- در شهرستانها یا شهرهایی که از نظر تشکیلات سازمانی در سطح رئیس گروه مالیاتی اداره می‌گردد با موافقت مدیرکل امور مالیاتی مربوطه مدیر حسابرسی از بین روسای گروه مالیاتی انتخاب می‌گردد.

تبصره ۲- مسئولیت مدیر حسابرسی و هر یک از حسابران انتخاب شده جهت حسابرسی پرونده‌های مالیاتی بر اساس فعالیتها و مسئولیتهای تعیین شده برای آنها در برنامه حسابرسی و دستورالعمل‌های سازمان امور مالیاتی کشور و مندرجات گزارش و نظریه خود از هر جهت می‌باشد.

ماده ۳۰- ادارات امور مالیاتی موظفند پرونده‌های مالیاتی مودیانی را که در موعد مقرر از تسلیم اظهار نامه مالیاتی خودداری نموده اند یا اصولاً طبق «قانون» مکلف به تسلیم اظهار نامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند، حداکثر ظرف مدت یکسال از مهلت مقرر رسیدگی و مالیات متعلق را مطالبه نمایند.

حکم این ماده مانع از مطالبه و وصول مالیات مودیان در اجرای ماده ۱۵۷ «قانون» نخواهد بود.

ماده ۳۱- «مأموران مالیاتی» مکلفند هر گونه تحقیق و رسیدگی که برای آگاهی از وضع مودیان لازم است با رعایت مقررات مربوط به عمل آوردن تا بتوانند در مهلت قانونی با توجه به اطلاعات مکتسبه نسبت به تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات متعلق اقدام نمایند.

ماده ۳۲- در موارد تشخیص علی‌الراس درآمد مشمول مالیات، رعایت نکات زیر الزامی است:

۱- در اجرای تبصره ۲ ماده ۹۷ «قانون» هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده، امکان تعیین درآمد مشمول مالیات مودی وجود داشته باشد، درآمد مزبور بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک یا دفاتر مربوط حسب مورد تعیین می‌گردد.

۲- در صورت عدم ارائه اسناد و مدارک یا دفاتر از سوی مودی، تشخیص درآمد مشمول مالیات طبق ماده ۹۸ «قانون» باید مستدل و متضمن برآورد کارشناسی مأموران ذریبط بر اساس اطلاعات و قرائن و شواهد مربوط و در حد امکان متکی به اسناد و مدارک باشد.

ماده ۳۳- هرگاه مأموران مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات یا مالیات متعلق اشتباه کرده باشند، به شرح زیر اقدام خواهد شد:

۱- قبل از قطعیت درآمد مشمول مالیات، چنانچه اصلاح اشتباه محاسبه منجر به افزایش درآمد یا مالیات بیشتر گردد، با رعایت مهلت مرور زمان و در صورتی که اصلاح اشتباه محاسبه فوق منجر به کاهش درآمد مشمول مالیات یا مالیات کمتر گردد، بدون رعایت مهلت مرور زمان گزارش لازم عنوان رئیس امور مالیاتی مربوطه ارائه می گردد.

۲- چنانچه گزارش فوق به تأیید رئیس امور مالیاتی برسد و یا در مواردی که برای رئیس امور مالیاتی اشتباه محاسبه محرز شود، طبق دستور وی نسبت به اصلاح اشتباه محاسبه یا صدور برگ تشخیص مالیات اصلاحی و ابلاغ آن به مودی اقدام می گردد.

ماده ۳۴- در اجرای مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ «قانون» در کلیه مواردی که مودی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص، اعتراض خود را نسبت به آن تسلیم نماید رئیس امور مالیاتی موظف است با انجام رسیدگی مجدد که بر اساس دلایل و اسناد و مدارک مودی انجام خواهد گرفت، مراتب را در ظهر برگ تشخیص درج و به شرح قسمت اخیر ماده ۲۳۸ «قانون» اقدام نماید.

به استناد حکم این ماده، پرونده مالیاتی پس از طی مراحل فوق در صورت عدم توافق با مودی به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد، مگر آنکه برگ تشخیص ابلاغ قانونی شده باشد و مودی ظرف ۳۰ روز اعتراض خود را تسلیم ننموده باشد در این صورت پرونده ظرف ۳۰ روز بدون طی مراحل فوق توسط اداره امور مالیاتی به هیئت حل اختلاف ارجاع خواهد شد.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند حسب درخواست ادارات کل امور مالیاتی، اختیار توافق با مودی موضوع این ماده عندالاقضاء موقتاً به رئیس گروه مالیاتی تفویض نماید. در این صورت روسای گروه مالیاتی که برای آنها احکام موقت صادر می شود در مورد پرونده‌هایی که خود در تشخیص آنها سابقه اظهار نظر دارند اقدام نخواهند نمود.

تبصره ۲- اجرای حکم این ماده در مواردیکه رسیدگی مجدد مسئول مربوط منجر به توافق نگردد مانع از رسیدگی مسئول بالاتر حداکثر تا سطح مدیر کل با رعایت مهلت مقرر در «قانون» نخواهد بود.

ماده ۳۴ مکرر:

در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی (نرم افزار یکپارچه مالیاتی) اجرائی می شود، واحد اعتراضات ایجاد و مسئولیت آن با مدیر اعتراضات که از بین مأموران مالیاتی انتخاب می شود، خواهد بود.

رسیدگی به اعتراضات (درخواست رسیدگی مجدد) مودیان در اجرای مقررات مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، به عهده مسئول مربوطه که از طرف اداره کل امور مالیاتی تعیین می گردد، خواهد بود.

ماده ۳۵- «مأموران مالیاتی» موظفند در صورت استعلام مودی از نحوه تشخیص یا محاسبه مالیات، تصویر گزارش نهایی که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را، به مودی تسلیم نمایند.

ماده ۳۶- برگ تشخیص مالیات برای هر مودی در سه نسخه تنظیم و در موقع ثبت و صدور آن در دفتر «اداره امور مالیاتی»، نام مودی، نحوه تشخیص، ماخذ محاسبه، سال و مالیات تعیین شده با حروف در ستون مربوط نوشته می شود.

تبصره ۱- برگ مطالبه یا محاسبه مالیات فاقد شماره ثبت، از درجه اعتبار ساقط است.

تبصره ۲ - برگ اصلاحی تشخیص نیز باید به ترتیب فوق در دفتر اداره امور مالیاتی ثبت گردد.

ماده ۳۷ - در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ «قانون»، «مأموران مالیاتی» مکلفند تاریخ مراجعه به محل، جهت رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک را کتبا به مودی ابلاغ نمایند و فاصله تاریخ ابلاغ تا روز مراجعه در هیچ مورد نباید کمتر از یک هفته و بیشتر از ۱۵ روز باشد، و در صورت تقاضای مودی مشروط به عذر موجه، مهلت مزبور تا ۵ روز بیشتر تمدید می شود.

تبصره - روزهای مصادف با تعطیلی یا تعطیلات رسمی و عمومی کشور نباید تاریخ مراجعه تعیین گردد.

ماده ۳۸ - در مواردی که در اجرای ماده ۲۷۲ «قانون»، سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران، حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی عهده‌دار رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات مودی می شوند، رعایت ضوابطی که توسط «سازمان»، در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی تعیین می شود، الزامی است.

ماده ۳۹ - در اجرای مقررات تبصره ۲ ماده ۲۷۲ «قانون» گزارش حسابرسی مالیاتی ارائه شده به وسیله حسابداران رسمی مستلزم ارائه گزارش حسابرسی مالی نمی باشد.

ماده ۴۰ - در اجرای مقررات بند ۲ ماده ۹۷ «قانون» چنانچه ظرف مهلت مقرر در تبصره ۱ ماده ۲۷۲ «قانون» نامه درخواست اسناد و مدارک و دفاتر از سوی مأمور مالیاتی ابلاغ گردد، مودیانی که با توجه به مقررات موضوعه، حسابرسی مالیاتی صورتهای مالی خود را به حسابداران رسمی ارجاع نموده‌اند، مکلفند مراتب را کتبا در پاسخ نامه مذکور به مأمور مالیاتی ذیربط اعلام نمایند، در غیر این صورت اسناد و مدارک و دفاتر را جهت ارائه و رسیدگی به مأموران مالیات در موعد مقرر آماده نمایند.

ماده ۴۱ - چنانچه در گزارش حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی یا موسسات حسابرسی موارد تخلفی مبنی بر عدم رعایت مقررات قانونی و ضوابط تعیین شده در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی «سازمان» مشاهده شود «اداره امور مالیاتی» ذیربط مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی حسب مقررات گزارش می نماید.

دادستان انتظامی مالیاتی موظف است در صورت احراز تخلف موضوع را به رئیس کل «سازمان» اعلام نماید. رئیس کل «سازمان» در صورت لزوم، مراتب را جهت رسیدگی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهد نمود.

فصل پنجم: مطالبه و وصول

ماده ۴۲ - در کلیه مواردی که به تجویز مواد قانون صدور گواهی پرداخت مالیات، مفاصا حساب و گواهی عدم شمول مالیات مقرر گردیده است، گواهی های مزبور مشترکا با امضای کارشناس ارشد مالیاتی و رئیس گروه مالیاتی مربوط صادر خواهد گردید. صدور گواهی مالیاتی موضوع تبصره یک ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم مشترکا با امضای رئیس گروه مالیاتی و رئیس امور مالیاتی خواهد بود.

تبصره - در بخش ها و نقاطی که محل و محدوده واحد مالیاتی مستقر در آن خارج از محل خدمت اصلی رئیس امور مالیاتی / رئیس گروه مالیاتی متبوع واقع گردیده، صدور گواهی های یاد شده به ترتیب با امضای رئیس گروه مالیاتی / کارشناس ارشد مالیاتی بلامانع است.

ماده ۴۳ - در هر مورد که مطابق مقررات و «قانون» میزان درآمد یا ماخذ مشمول مالیات قطعی گردد اداره امور مالیاتی برگ مالیات قطعی را در سه نسخه با درج نام مودی، میزان درآمد، ماخذ مشمول مالیات، نحوه و تاریخ قطعیت و سایر موارد مندرج در فرم تنظیم می نماید.

ماده ۴۴ - «سازمان»، خزانه داری کل کشور و بانک ملی ایران موظفند حداکثر ظرف مدت یکسال تمهیداتی فراهم آورند تا پرداخت مالیات به حسابهای مربوط نزد بانک ملی ایران با استفاده از سیستم یکپارچه مناسب به نحوی انجام گیرد که مستلزم مراجعه مودیان به شعب خاص یا مراجعه به منظور اعلام پرداختی به ادارات امور مالیاتی نباشد.

ماده ۴۵ - در مواردی که بنا به اعلام اشخاص ثالث، درآمدهای کتمان شده مشمول مالیات شناسایی و مالیات متعلق مطالبه و وصول گردد «سازمان» می تواند نسبت به تخصیص و پرداخت پاداش متناسب با اطلاعات مکتسبه و مالیات وصولی از درآمد اختصاصی موضوع ماده ۲۱۷ «قانون» در وجه اشخاص مزبور، اقدام نماید.

ماده ۴۶ - در مواردی که بموجب مقررات و «قانون» مالیات و سایر وجوه مربوط قابل استرداد به مودی باشد با تایید رئیس امور مالیاتی طبق مقررات در وجه ذینفع پرداخت خواهد شد. نحوه استرداد بموجب دستور العمل مشترک «سازمان» و خزانه داری کل کشور تعیین می گردد.

فصل ششم: سایر مقررات

ماده ۴۷ - ادارات امور مالیاتی مکلفند، کلیه اوراق و فرمهای مقرر در «قانون» و همچنین هر نوع نوشته ای را که از طرف مودی به اداره امور مالیاتی تسلیم و یا ارسال می شود در دفتر اداره امور مالیاتی ثبت و رسید آن را با قید شماره ثبت دفتر و مشخصات اسناد ضمیمه به مودی تسلیم نمایند و طبق مقررات «قانون» و آیین نامه های اجرایی آن، اقدام لازم را معمول دارند. درآمد یا سود و زیان و یا مبلغی که بعنوان مأخذ محاسبه مالیات در اظهار نامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و حساب درآمد هزینه برحسب مورد درج شده است باید در دفتر اداره به حروف ثبت شود.

ماده ۴۸ - نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیات، از بین کارمندان واجد شرایط سازمان مذکور که لااقل یکسال از سابقه امور مالیاتی آنان در شغل رئیس امور مالیاتی یا پستهای بالاتر باشد و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب می شوند.

تبصره ۱ سازمان می تواند نمایندگان خود را در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی از بین کارمندان شاغل واجد شرایط در سازمان با حفظ پست سازمانی طبق مقررات انتخاب نماید.

تبصره ۲: «سازمان» می تواند در استانها به استثناء شهر تهران مادام که برای عضویت در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی کارمند واجد شرایط وجود نداشته باشد، نمایندگان خود را در هیاتهای مذکور از بین روسای امور مالیاتی با سابقه کمتر از یک سال یا روسای گروه مالیاتی با رعایت شرایط مقرر قانونی انتخاب نماید.»

ماده ۴۹ - رای هیات حل اختلاف مالیاتی در مواردی که درآمد مشمول مالیات مورد اختلاف باشد باید متضمن مبلغ درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلق و در سایر موارد، مأخذ مشمول مالیات و مالیات متعلق باشد.

ماده ۵۰ - رئیس کل «سازمان» می تواند اعضاء شورای عالی مالیاتی را از بین کارکنان شاغل در وزارت امور اقتصادی و دارایی و «سازمان» یا سایر سازمانها و واحدهای تابعه آن، با حفظ پست سازمانی و با رعایت سایر مقررات مربوط پیشنهاد نماید.

ماده ۵۱ - رئیس کل سازمان می تواند اعضاء هیئت عالی انتظامی مالیاتی را از بین کارمندان شاغل واجد شرایط در سازمان، با حفظ پست سازمانی طبق مقررات نیز پیشنهاد نماید.

ماده ۵۲ - هیات عالی انتظامی مالیاتی موظف است در موارد ارجاعی از سوی رئیس کل «سازمان» مبنی بر رسیدگی به تخلفات افراد مذکور در ماده ۲۶۲ «قانون»، موضوع را به فوریت و خارج از نوبت، رسیدگی و رأی مقتضی را صادر نماید.

ماده ۵۳ - هیات عالی انتظامی موظف است در موارد نفی صلاحیت قطعی دائمی افراد مذکور در ماده ۲۶۲ «قانون»، طبق قانون رسیدگی به تخلفات اداری، رأی لازم درخصوص نحوه قطع رابطه استخدامی متخلف با «سازمان» را صادر نماید.

ماده ۵۴- در اجرای بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و به استناد ماده ۲۱۹ «قانون» کلیه بخشنامه ها، دستورالعملها و رویه‌های اجرایی که توسط «سازمان» جهت اجرای «قانون» مقرر می‌شود برای کلیه واحدهای تابعه «سازمان»، مأموران مالیاتی، و مودیان لازم‌الاتباع است.

این آیین نامه در ۵۴ ماده و ۷ تبصره بنا به پیشنهاد شماره ۹۲۶۸ مورخ ۱۳۸۲/۱۰/۱۵ سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ۱۳۸۲/۱۰/۲۰ به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است.

پیوست شماره ۶: آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۱۳۸۰ - با آخرین اصلاحات ۱۳۹۵/۰۵/۱۰ شماره: ۵۳۴۵۶/ت/۲۷۲۵۷-هـ تاریخ: ۱۳۸۱/۱۲/۰۷

تصویب نامه هیات وزیران

باسمه تعالی

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۳۰/۱۱/۱۳۸۱ بنا به پیشنهاد شماره ۳۷۳۱۹ مورخ ۳۱/۰۶/۱۳۸۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره (۳) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۱۳۸۰ - آیین نامه اجرایی تبصره یاد شده را به شرح ذیل تصویب نمود:

آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۱۳۸۰ - با آخرین اصلاحات ۱۳۹۵/۰۵/۱۰

فصل اول - مالیات به نرخ صفر موضوع بند «الف» ماده (۱۳۹)

ماده ۱- بقاع موضوع بند (الف) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مطابق فهرستی است که توسط سازمان اوقاف و امور خیریه به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌شود. تشخیص سایر بقاع متبرکه، بر عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می‌باشد.

فصل دوم - مالیات به نرخ صفر موضوع بند د ماده (۱۳۹)

ماده ۲- مدارس که قبلاً طبق تشخیص شورای مدیریت حوزه علمیه قم از جمله مدارس علوم اسلامی شناخته شده یا بعداً شناخته شوند، نسبت به کمکها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مشمول مالیات به نرخ صفر می‌باشند.

تبصره ۱- استفاده از نرخ صفر برای محاسبه مالیات، منوط به تأیید شورای مدیریت حوزه علمیه قم مبنی بر تداوم فعالیت مدرسه در زمره علوم اسلامی در سال مربوط است که باید حداکثر تا پایان تیر ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم گردد.

تبصره ۲- استفاده از نرخ صفر در خصوص درآمدها موقوفات متعلق به مدارس یاد شده منوط به رعایت مقررات فصل پنجم این آیین نامه خواهد بود.

فصل سوم - مالیات به نرخ صفر موضوع بند «ه» ماده (۱۳۹)

ماده ۳- نهادهایی که طبق نظر هیأت وزیران جزء نهادهای انقلاب اسلامی شناخته شده یا بشوند، نسبت به کمکها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مشمول مالیات به نرخ صفر می‌باشند.

فصل چهارم - مالیات به نرخ صفر موضوع بند «و» ماده (۱۳۹)

ماده ۴ - آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور (بنیاد توسعه و عمران موقوفات کشور) که به مصرف عمران موقوفات کشور برسد، مشمول مالیات به نرخ صفر است مشروط بر اینکه برای هر سال گواهی لازم مبنی بر صرف درآمد صندوق در امور یاد شده توسط سازمان اوقاف و امور خیریه صادر و حداکثر تا پایان تیر ماه سال بعد به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم گردد.

فصل پنجم - مالیات به نرخ صفر موضوع بند «ح» ماده (۱۳۹)

ماده ۵ - آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی و برابر مفاد وقفنامه‌های مربوط به مصرف امور مذکور در بند ح ماده (۱۳۹) می رسد مشمول مالیات به نرخ صفر است مشروط بر اینکه:

الف - صورت حساب درآمد و هزینه هر سال مالی موقوفه متکی به اسناد و مدارک قابل قبول، حداکثر تا ۹ ماه پس از پایان سال مالی به اداره اوقاف و امور خیریه مربوط تسلیم شود.

ب - ادارات اوقاف و امور خیریه مربوط نسخه‌ای از صورتحساب مزبور را به انضمام تأییدیه لازم مبنی بر صرف کل یا بعض درآمد موقوفه در امور مندرج در بند ح ماده (۱۳۹) (با ذکر دقیق مبالغ کل درآمد و رقم صرف شده در امور مزبور) ظرف شش ماه از تاریخ وصول صورت حساب به اداره امور مالیاتی محل موقوفه تسلیم نماید.

تبصره ۱ - ادارات اوقاف و امور خیریه می توانند مفاصا حساب موقوفات عام را به صورت الکترونیکی و یا از طریق لوح فشرده، به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مشخص می کند، ارائه نمایند. مفاصا حساب‌هایی که به این طریق دریافت می شوند، در حکم اظهارنامه مالیاتی می باشند.

تبصره ۲ - شعب تحقیق موضوع تبصره بند (ح) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند در صورت درخواست ادارات امور مالیاتی، صورت ریز درآمد و هزینه موقوفاتی را که برای آن ها مفاصا حساب صادر نموده اند، ظرف یک ماه به اداره امور مالیاتی ارائه نمایند.

تبصره ۳ - موقوفاتی که متولی منصوص التولیه دارند نیز جهت برخورداری از نرخ صفر مالیاتی ملزم به رعایت مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و ضوابط مقرر در این آیین نامه خواهند بود.

تبصره ۴ - آن قسمت از درآمد موقوفات عام که در دوره مالی مربوط به تحصیل درآمد به مصرف نرسیده باشد، پس از انقضای سال مالی تحصیل درآمد نیز قابل مصرف در امور مذکور در بند (ح) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود. آن قسمت از درآمد موقوفات عام که صرف اموری غیر از امور مذکور در این ماده شود، در سال مصرف، طبق مقررات قانونی مربوط، مشمول مالیات خواهد بود.

تبصره ۵ - آن قسمت از درآمد موقوفات عام که در هر سال مالی به مصرف نرسیده، بدون تعلق مالیات، به سال مالی بعد منتقل خواهد شد.

فصل ششم - مالیات به نرخ صفر موضوع بند ط ماده (???)

ماده ۶ - موسسات خیریه و عام‌المنفعه در صورتی می توانند از نرخ صفر مالیاتی موضوع این بند استفاده نمایند که واجد شرایط زیر باشند:

الف - موسسه رسماً تحت یکی از عناوین فوق به ثبت رسیده و غیرانتفاعی بودن آن نیز در اساسنامه تصریح شده باشد.

ب - کمکها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی آنها به موجب اساسنامه به مصرف امور یاد شده در بند «ح» ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ - و اصلاحیه بعدی آن برسد و این امر توسط سازمان امور مالیاتی کشور طبق مواد (۷) الی (۹) این آیین نامه تأیید شود.

ج - اساسنامه آنها صریحا متضمن این موضوع باشد که موسسان و وابستگان طبقات اول و دوم آنان، موضوع ماده (۱۸) این قانون و هیأت امناء و مدیران آنها مبادرت به انجام معامله با موسسه ننمایند.

د - اساسنامه موسسه صریحا حاکی از این باشد که موسسان یا صاحبان سرمایه حق هیچ گونه برداشت و یا تخصیص از محل کمکها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی را ندارند و بعد از انحلال، دارایی موسسه به سازمان بهزیستی کشور یا یکی از موسسات دولتی و یا موسسات خیریه و عام المنفعه دیگر واگذار گردد.

ه - بر درآمد و هزینه آنها به شرح مواد (۷) الی (۹) این آیین نامه نظارت شود.

تبصره ۱ - کمک ها و هدایای نقدی و غیرنقدی دریافتی که در هر سال مالی به مصرف نرسیده باشد بدون تعلق مالیات به سال مالی بعد منتقل می شود.

تبصره ۲ - آن قسمت از کمک ها و هدایای نقدی و غیرنقدی دریافتی که صرف اموری غیر از امور مذکور در بند (ح) ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم شود، در رسیدگی به عملکرد سالی که در آن سال به مصرف رسیده است، به درآمد مشمول مالیات، اضافه و مبنای محاسبه مالیات قرار می گیرد.

ماده ۷ - نظارت بر درآمد و هزینه موسسات خیریه و عام المنفعه موضوع بند «ط» ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم، ولو اینکه دارای مال موقوفه باشند به ترتیب زیر اعمال خواهد شد.

الف - مرجع نظارت بر درآمد و هزینه موسسات خیریه و عام المنفعه، سازمان امور مالیاتی کشور است که می تواند این اختیار را به ادارات کل امور مالیاتی ذی ربط و در موارد یاد شده در بند (۳) ماده (۱) قانون تشکیلات و اختیارات سازمان اوقاف و امور خیریه - مصوب ۱۳۶۳ - به سازمان مزبور تفویض نماید.

ب - نظارت بر درآمد و هزینه موسسات عام المنفعه ای که دارای مال موقوفه می باشند و یا اداره آنها به موجب قانون یا آیین نامه مربوط به سازمان اوقاف و امور خیریه محول شده است، با سازمان یاد شده خواهد بود.

پ - مراجع ناظری که قبلا موافق آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۴) ماده (۲) قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۱۳۶۶ - و اصلاحیه مورخ ۷/۲/۱۳۷۱ آن، امر نظارت بر درآمد و هزینه موسسات عام المنفعه به آنان تفویض گردیده است، نظارت آنها بر موسسات یاد شده با رعایت مقررات ماده (۱۳۹) اصلاحی - مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ - و اصلاحیه بعدی آن و مفاد این آیین نامه کماکان معتبر بوده و اساسنامه این قبیل موسسات نیازی به اصلاح مجدد و تطبیق با این آیین نامه نخواهد داشت.

ماده ۸ - موسسات نامبرده موظفند ظرف یک ماه از تاریخ ثبت اساسنامه، تصویر یا رونوشت مصدق آن را به اداره امور مالیاتی محل تسلیم و ظرف همین مدت در یکی از بانکهای محل، حساب جاری به نام موسسه افتتاح و کلیه وجوه نقدی و درآمد خود را به حسابهای بانکی منتقل نمایند و کلیه هزینه های موسسه را از طریق آن حسابها انجام دهند.

ماده ۹ - موسسات خیریه و عام المنفعه مکلفند صورتحساب درآمد و هزینه سالانه خود را که متکی به اسناد و مدارک قابل قبول باشد، حداکثر تا پایان مهلت انقضای تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال مالی مربوط به مرجع نظارت ذی ربط تسلیم نمایند و مرجع یادشده نیز باید ظرف چهار ماه از تاریخ وصول صورتحساب، نتیجه رسیدگی را در مورد صورتحساب درآمد و هزینه و رعایت مقررات قانون و آیین نامه اجرایی ماده (۱۳۹) قانون اعلام و در صورت تأیید، گواهی لازم را جهت اقدام قانونی به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نماید.

فصل هفتم - مالیات به نرخ صفر موضوع بند «ی» ماده (۱۳۹)

ماده ۱۰ - مجامع حرفه ای، احزاب و انجمنها و تشکلهای غیردولتی مکلفند مجوز صادر شده از مراجع ذی ربط را جهت استفاده از نرخ صفر مالیاتی مقرر موضوع بند «ی» ماده مذکور به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

فصل هشتم - مالیات به نرخ صفر موضوع بند «ک» ماده (۱۳۹)

ماده ۱۱ - انجمنها و هیأت‌های مذهبی مربوط به اقلیتهای دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، جهت استفاده از **نرخ صفر مالیاتی** مکلفند گواهی لازم مبنی بر رسمیت خود را از وزارت کشور اخذ و به اداره امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نمایند.

فصل نهم - مالیات به نرخ صفر موضوع بند ل ماده (۱۳۹)

ماده ۱۲ - فعالیتهای انتشاراتی و مطبوعاتی، فرهنگی و هنری به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و همچنین فعالیت های قرآنی اشخاص حقیقی یا حقوقی که با مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه های ذی ربط انجام می‌شود مشمول نرخ مالیاتی صفر می باشد. دستورالعمل نحوه اجرای این ماده مشترکاً توسط سازمان امور مالیاتی کشور و وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی تهیه و اعلام خواهد شد.

فصل دهم - مالیات به نرخ صفر موضوع تبصره (۱) ماده (۱۳۹)

ماده ۱۳ - اشخاص موضوع ماده (۱۳۹) اصلاحی **قانون مالیات‌های مستقیم** جهت برخورداری از **نرخ صفر در محاسبه مالیات** موضوع تبصره (۱) این ماده موظفند حداقل پانزده روز قبل از شروع فعالیتهای غیرانتفاعی مذکور در تبصره یادشده، مراتب را جهت تعیین ناظر به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام و صورت حساب درآمد و هزینه مربوط به فعالیتهای موصوف را حد اکثر تا **پایان مهلت انقضای تسلیم اظهارنامه مالیاتی** سال مالی مربوط به مرجع ناظر تعیین شده تسلیم نمایند. **مرجع ناظر مکلف است حداکثر (۴) ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی این اشخاص گزارش نظارتی خود را در اجرای تبصره یاد شده به اداره امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نماید.**

فصل یازدهم - مقررات عمومی

ماده ۱۴ - درآمدهای حاصل از فعالیتهای اقتصادی اشخاص موضوع ماده (۱۳۹) اصلاحی به شرح مندرج در تبصره (۲) اصلاحی ماده (۲) قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ و **اصلاحیه بعدی آن** - (غیر از مواردی که طبق بندهای ماده (۱۳۹) مزبور از معافیت مالیاتی یا **مالیات به نرخ صفر** برخوردار می شوند) طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهند بود.

تبصره ۱ - درآمدها و عایدی حاصل از موقوفات و کمک ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی اشخاص موضوع بندهای (ط) و (ک) ماده (۱۳۹) اصلاحی **قانون مالیاتهای مستقیم** از پرداخت مالیات معاف می باشد. این حکم شامل درآمد شرکت های زیرمجموعه اشخاص مذکور نخواهد بود.

تبصره ۲ - درآمدهایی که طبق مقررات مربوط دارای نرخ مالیاتی جداگانه ای می باشند با رعایت تبصره (۱) این ماده، مالیات متعلق حسب مورد وفق مقررات مربوط محاسبه و وصول خواهد شد.

ماده ۱۵ - اشخاص موضوع ماده (۱۳۹) اصلاحی **قانون مالیاتهای مستقیم** - مصوب ۱۳۸۰ - و اصلاحیه بعدی آن به استثنای اشخاص مشمول بند (ح) ماده (۱۳۹) اصلاحی **قانون مالیاتهای مستقیم** که مطابق ماده (۸۵) **قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)** عمل می شود حسب مورد مکلف به تسلیم به موقع اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان، صورت یا خلاصه درآمد و هزینه حسب مورد طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم خواهند بود.

ماده ۱۶ - عدم رعایت شرایط و ترتیبات مقرر در ماده (۱۳۹) اصلاحی **قانون مالیاتهای مستقیم** و تبصره‌های آن و همچنین عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک با رعایت مقررات موضوع ماده (۱۶۶) مکرر اصلاحی قانون، به استثنای اشخاص مشمول بند (ح) ماده (۱۳۹) قانون مذکور که مطابق ماده (۸۵) **قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)** عمل می‌شود، توسط اشخاص موضوع بندهای ماده یاد شده، در هر سال مالی، موجب محرومیت از معافیت ها و نرخ صفر مالیاتی مقرر در آن سال خواهد شد.

ماده ۱۷ - در مورد موقوفات عام به طور کلی و موسسات عام المنفعه ای که اداره امور آنها به سازمان اوقاف و امور خیریه محول شده یا بشود در صورتی که فاقد متولی و یا امین یا مدیر باشند مسئولیت انجام تکالیف مقرر در این آیین نامه و قانون مالیاتهای مستقیم در ارتباط با اشخاص مذکور به عهده اداره اوقاف و امور خیریه مربوط خواهد بود.

ماده ۱۸ - مفاد این آیین نامه نسبت به اشخاص مذکور در ماده (۱۳۹) **قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴** که آغاز سال مالی آن ها **۱۳۹۵/۱/۱** و بعد از آن باشد، جاری خواهد بود.

محمد رضا عارف

معاون اول رییس جمهور

پیوست شماره ۷: آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴ قانون مالیاتهای مستقیم

شماره: ۲۰۰/۳۹۴۹/۴۶۳۷۸ تاریخ: ۱۳۹۵/۰۳/۱۸

بسمه تعالی

وزیر امور اقتصادی و دارایی به پیشنهاد شماره ۲۰۰/۳۱۹۳ مورخ ۱۳۹۵/۰۳/۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور و به استناد تبصره (۳) ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴ آیین نامه اجرایی این ماده را به شرح زیر تصویب نمود:

آیین نامه اجرائی موضوع تبصره (۳) ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴

فصل اول: تعاریف

ماده ۱) در این آیین نامه، اصطلاحات در معانی مشروح زیر به کار می روند:

الف) سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور.

ب) قانون: قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن.

ج) اشخاص حقوقی: کلیه اشخاصی که به موجب قوانین و مقررات مربوط به عنوان شخص حقوقی شناخته می شوند. دستگاه های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری از نظر مقررات این آیین نامه شخص حقوقی محسوب می شوند.

د) صاحبان مشاغل: کلیه اشخاص حقیقی مشمول فصل چهارم باب سوم قانون.

ه) شماره اقتصادی: شماره منحصر به فردی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور، حسب مورد به اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل اختصاص داده می شود.

و) سامانه ثبت نام: سامانه الکترونیکی است که برای ثبت نام مودیان مالیاتی توسط سازمان ایجاد می شود.

ز) سامانه معاملات: سامانه الکترونیکی است که به منظور انجام تکالیف مقرر توسط اشخاص مشمول برای ارسال فهرست معاملات در اجرای این آیین نامه توسط سازمان ایجاد می شود.

ح) معاملات: هر گونه فعالیت اعم از تجاری و غیر تجاری است که منجر به خرید کالا و خدمات و دارایی یا تحصیل درآمد در ازای فروش کالا و دارایی یا ارائه خدمت برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون می شود.

ط) فهرست معاملات: گزارشی است حاوی اقلام اطلاعات مربوط به خرید و فروش کالا و خدمت.

ی) صورت حساب: مطابق فرم‌های تعریف شده در آئین نامه اجرائی ماده ۹۵ قانون می باشد.

ک) ثبت نام: ثبت اطلاعات هویتی، مکانی و مجوز های فعالیت مودیان در سامانه به منظور صدور شماره اقتصادی.

ل) مصرف کننده نهائی: شخص حقیقی است که کالا و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

م) شناسه مشارکت مدنی: شماره شناسایی است که توسط سازمان برای صاحبان مشاغل (اشخاص حقیقی) که به صورت مشارکت مدنی اداره می‌شوند، تخصیص داده می‌شود.

ن) کارت اقتصادی: کارتی است حداقل شامل نام مودی و شماره اقتصادی وی که از طرف سازمان صادر و حسب مورد در اختیار اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل قرار داده می‌شود.

س) شماره اختصاصی اشخاص خارجی: شماره منحصر به فردی است که طبق مقررات موضوعه به اتباع خارجی تخصیص داده می‌شود.

فصل دوم: ثبت نام در نظام مالیاتی

ماده ۲: اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون مکلفند با رعایت ضوابط و مقررات این آیین نامه و به ترتیبی که سازمان اعلان می نماید، نسبت به ثبت نام در نظام مالیاتی کشور اقدام نمایند.

تبصره (۱) - فراخوان های قبلی ثبت نام سازمان که تا پایان سال ۱۳۹۴ انجام شده است، کماکان معتبر می باشد.

تبصره (۲) - در موارد ثبت شخص حقوقی و یا ایجاد یک نوع فعالیت توسط شخص حقیقی با صدور مجوز فعالیت از سوی مراجع ذی ربط، سازمان موظف است در اجرای مقررات ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم با دریافت اطلاعات لازم از مرجع ثبت یا صدور مجوز فعالیت حسب مورد (به صورت برخط یا غیر برخط) نسبت به ثبت نام مودی در نظام مالیاتی اقدام و نتیجه را به نحو مقتضی (از جمله مکاتبه، ارسال پیامک یا از طریق کارپوشه سامانه مودیان حسب مورد) به مودی اعلام نماید. در اینگونه موارد در صورت نیاز به ثبت اطلاعات تکمیلی، مودی مکلف است با اعلام سازمان، با مراجعه به سامانه ثبت نام مودیان، نسبت به تکمیل اطلاعات ثبت نام اقدام نماید.

ماده (۳) - صاحبان مشاغل برای هر واحد شغلی یا برای هر محل، جداگانه در نظام مالیاتی ثبت نام می‌شوند.

تبصره ۱ - چنانچه صاحبان مشاغل موضوع این آیین نامه براساس مجوز صادره از طرف مراجع ذی صلاح، بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند، برای تمامی این محل ها فقط یک ثبت نام صورت خواهد گرفت و بنا بر اعلام مودی (ضمن اعلام مشخصات کامل تمام محل های فعالیت) یکی از این محل ها، بعنوان محل اصلی فعالیت مشخص و سایر محل ها به عنوان شعبه منظور خواهد شد. در صورت عدم انتخاب مودی، تعیین محل اصلی فعالیت به تشخیص سازمان خواهد بود.

تبصره ۲ - چنانچه صاحبان مشاغل موضوع این آیین نامه در یک محل بیش از یک فعالیت شغلی داشته باشند، مکلف به یک ثبت نام برای کلیه فعالیت های شغلی محل مذکور می باشند.

تبصره ۳ - در مورد کارگاه ها و واحدهای تولیدی که نوع فعالیت آنان، ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل دیگر را اقتضا نماید، مودی می تواند برای کلیه محل های مذکور یک ثبت نام به نشانی که به عنوان محل اصلی فعالیت اعلام می نماید، انجام و یک فقره اظهارنامه برای کلیه درآمدهای حاصل از فعالیت های خود تسلیم نماید. در این صورت برای مودی مزبور یک پرونده به نشانی که اعلام می نماید، تشکیل می شود.

ماده ۴ - مشاغلی که به صورت مشارکت مدنی اعم از قهری یا اختیاری اداره می‌شوند، به عنوان یک مودی در نظام مالیاتی ثبت نام خواهند شد. صاحبان مشاغل مذکور مکلفند در زمان ثبت نام یا تکمیل اطلاعات ثبت نام، اطلاعات مورد نیاز کلیه شرکا و نسبت سهم هر شریک را اعلام نمایند.

ماده ۵- مشمولین ثبت نام مکلفند هر گونه تغییرات از جمله انحلال، تعطیلی فعالیت (دائم یا موقت)، تغییر نام، تغییر شغل، تغییر نشانی، تبدیل فعالیت انفرادی به مشارکتی و یا بالعکس، تغییر شرکا (اختیاری یا قهری) و یا سایر موارد را حداکثر ظرف مدت دو ماه از تاریخ انجام یا وقوع تغییرات به سازمان اعلام نمایند.

ماده ۶- در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای اشخاص موضوع ماده ۲ قانون) شناسه ملی به عنوان شماره اقتصادی آنها محسوب می شود. برای اشخاص موضوع ماده (۲) قانون و صاحبان مشاغل، سازمان موظف است پس از ثبت نام برای آنها شماره اقتصادی بر مبنای شناسه ملی آنها صادر و ابلاغ نماید.

ماده ۷- مادامی که برای اشخاص موضوع ماده (۲) قانون و صاحبان مشاغل، شماره اقتصادی جدید صادر نشده است، حسب مورد از شناسه ملی، شماره ملی، شناسه مشارکت مدنی و شماره اختصاصی اشخاص خارجی استفاده نمایند

فصل سوم: نحوه صدور صورت حساب و استفاده از شماره اقتصادی

ماده ۸ اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون مکلفند برای فروش کالا و عرضه خدمات خود صورت حساب صادر و شماره اقتصادی خود و خریدار را بر روی صورت حساب ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج نمایند.

تبصره ۱- چنانچه خریدار کالا، خدمت و یا دارایی مکلف به ثبت نام در نظام مالیاتی نباشد و یا از جمله اشخاص حقیقی مصرف کننده نهایی و یا اشخاص حقیقی موضوع ماده ۸۱ قانون (فعالیت های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگل ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات) باشد، الزامی به درج شماره اقتصادی خریدار در صورت حساب صادره نخواهد بود.

تبصره ۲- مودیانی که از صورت حساب نوع اول، دوم و سوم موضوع ماده (۸) آیین نامه شماره ۲۳۰۷۶۱ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۰۴ و اصلاحی شماره ۵۰۹۶۷/م مورخ ۱۳۹۶/۰۲/۱۲ ماده (۹۵) قانون برای فروش کالا یا ارائه خدمات خود به مصرف کننده نهایی استفاده می نمایند، می توانند اطلاعات این قبیل صورت حساب ها را به صورت مجموع ارسال نمایند.

فصل چهارم: تکالیف مودیان در خصوص ارسال فهرست معاملات

ماده ۹ اشخاص زیر مشمول ارسال فهرست معاملات می باشند:

الف) کلیه اشخاص حقوقی؛

ب) صاحبان مشاغلی که حسب نوع و یا حجم فعالیت جزو گروه اول موضوع ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون محسوب می شوند؛

ج) صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده؛

تبصره ۱- اشخاص موضوع این ماده با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی قابل تغییر خواهند بود.

ماده ۱۰ اشخاص مشمول ماده ۹ این آیین نامه مکلفند فهرست معاملات خود را مطابق اقلام اطلاعاتی مندرج در سامانه معاملات تهیه و ارسال نمایند. فهرست معاملات حداکثر در مقاطع سه ماهه (فصلی) تهیه و تا یک ماه و نیم پس از پایان هر فصل به صورت الکترونیکی از طریق درگاه اینترنتی سازمان برای سامانه معاملات ارسال و یا به صورت لوح فشرده در قالب اطلاعات درخواستی سازمان به اداره امور مالیاتی ارائه شود. چنانچه انتهای سال مالی اشخاص حقوقی در خلال یکی از فصول سال شمسی باشد، این اشخاص مکلفند برای آن فصل دو فهرست معامله تنظیم و ارسال نمایند. به نحوی که از ابتدای فصل تا پایان سال مالی خود یک فهرست معامله و همچنین از ابتدای سال مالی تا پایان آن فصل نیز یک فهرست معاملات دیگر ارسال نمایند.

تبصره ۱- سازمان می تواند تمام یا برخی از اشخاص مشمول را مکلف نمایند که فهرست معاملات خود را به تفکیک هر صورت حساب، از طریق درگاه اینترنتی سازمان برای سامانه معاملات ارسال نمایند.

تبصره ۲- چنانچه معاملات انجام شده به صورت ارزی صورت پذیرفته باشد، باید مبالغ ارزی، نوع ارز، نرخ برابری ارز (نرخ ارز مورد معامله) و معادل ریالی معامله انجام شده در صورت حساب ها و اسناد درآمدی صادره و همچنین در فهرست معاملات ارسالی، قید شود.

تبصره ۳- سازمان می تواند حسب ضرورت جهت تسهیل در ارسال فهرست معاملات و مطابق با ماهیت اطلاعات، با موافقت وزیر امور اقتصادی و دارایی بازه زمانی دریافت اطلاعات را افزایش و یا روش دریافت اطلاعات را تغییر دهد.

ماده ۱۱- مشمولین ارسال فهرست معاملات در موارد خرید کالا، خدمت و یا دارایی از اشخاص حقیقی موضوع ماده ۸۱ قانون (فعالیت های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات) و یا از اشخاصی که مکلف به ثبت نام در نظام مالیاتی نیستند، الزامی به درج شماره اقتصادی فروشنده در فهرست معاملات ارسالی نخواهند داشت و می توانند این گونه خریدها را به صورت مجموع اعلام نمایند.

ماده ۱۲- ارسال اطلاعات واردات و صادرات کالا و خدمات می باید با درج شماره کوتاژ اظهارنامه گمرکی و کد گمرک ترخیص کننده و شماره اختصاصی اشخاص خارجی حسب مورد صورت پذیرد.

فصل پنجم: موارد عدم شمول ارسال فهرست معاملات

ماده ۱۳- موارد زیر مشمول ارسال فهرست معاملات نمی باشند:

• خرید و فروش و سود و کارمزد اوراق بهادار؛

• خرید و فروش سهام و سهم الشرکه و حق تقدم سهام یا سهم الشرکه؛

• سود و کارمزد و جریمه های بانک ها، صندوق تعاون، صندوق های حمایت از توسعه بخش کشاورزی، موسسات اعتباری غیربانکی مجاز و صندوق های قرض الحسنه؛

• سود سهام و سهم الشرکه؛

• حق عضویت اعضاء مجامع حرفه ای، احزاب و انجمن ها و تشکلهای غیردولتی دارای مجوز از مراجع ذی صلاح؛

• کمک ها، جوایز و هدایای بلاعوض؛

• مبالغی که تحت عناوین جریمه یا خسارت، انواع عوارض و مالیات (به استثناء مالیات و عوارض قانون مالیات بر ارزش افزوده) حق ثبت، حق تمبر، حقوق گمرکی و موارد مشابه، به دستگاه های اجرائی پرداخت می گردد؛

• حقوق و دستمزد پرداختی موضوع فصل سوم از باب سوم قانون مالیات های مستقیم؛

• وجوه پرداختی بابت حق نگهداری (شارژ) ساختمان محل فعالیت و آبنمان های پرداختی.

فصل ششم - سایر مقررات

ماده ۱۴- در خصوص معاملاتی که (اعم از خرید یا فروش کالا یا خدمت) تا میزان ۵٪ حد نصاب معاملات کوچک موضوع تبصره (۱) ماده (۳) قانون برگزاری مناقصات می باشند، مشمولین ماده (۹) می توانند فهرست معاملات مذکور را به صورت مجموع ارسال نمایند.

ماده ۱۵- فرآیند ارسال و دریافت اطلاعات معاملاتی که محرمانه می باشد، متناسب با وضعیت ارسال کننده و ماهیت اطلاعات، با هماهنگی دستگاه اجرایی ذیربط و موافقت سازمان تعیین خواهد شد.

ماده ۱۶- اشخاصی که در چارچوب آئین نامه موضوع تبصره (۵) ماده ۱۶۹ مکرر قانون نسبت به ارسال اطلاعات معاملات اقدام می نمایند، ارسال مجدد همان اطلاعات در راستای مندرجات این آئین نامه یا دستورالعمل های مرتبط ضرورت ندارد.

ماده ۱۷- در موارد ذیل شماره اقتصادی باطل می گردد:

• فوت اشخاص حقیقی؛

• اعلام اشخاص حقیقی مبنی بر خاتمه فعالیت اقتصادی؛

• انحلال اشخاص حقوقی ثبت شده پس از اتمام عملیات تصفیه و اعلام ختم تصفیه و سایر اشخاص حقوقی پس از لغو مجوز فعالیت؛

• صدور حکم مراجع قضایی مبنی بر ابطال شماره اقتصادی.

ماده ۱۸- عدم انجام تکالیف مقرر در این آیین نامه و دستورالعمل های مرتبط مشمول جرائم مقرر در قانون می باشد. این حکم مانع اجرای دیگر قوانین موضوعه نخواهد بود.

فصل هفتم: جرائم

ماده ۱۹- عدم انجام هر یک از تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مشمول جریمه های مقرر در ماده مذکور به شرح زیر می باشد. جرائم مذکور با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) قانون قابل مطالبه خواهد بود.

ردیف	شرح تخلف	نرخ جریمه	مأخذ محاسبه جریمه
۱	عدم صدور صورتحساب فروش کالا یا ارائه خدمت	٪۲	مبلغ مورد معامله
۲	عدم درج شماره اقتصادی خود	٪۲	مبلغ مورد معامله
۳	عدم درج شماره اقتصادی طرف معامله	٪۲	مبلغ مورد معامله
۴	استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران	٪۲	مبلغ مورد معامله
۵	استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود	٪۲	مبلغ مورد معامله
۶	عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان طبق روش های تعیین شده	٪۱	مبلغ معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است

تبصره ۵- در صورت انجام تخلفات موضوع ردیف های یک الی سه جدول فوق الذکر در هر معامله، جریمه قابل محاسبه و مطالبه حداکثر معادل ٪۲ مبلغ همان معامله خواهد بود.

این آیین نامه در اجرای تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور در هفت فصل و ۱۹ ماده و ۱۱ تبصره تصویب و مقررات آن از ۱۳۹۵/۱/۱ لازم الاجرا می باشد. نحوه ارسال فهرست معاملات توسط اشخاص موضوع این آیین نامه برای کلیه فصول سال ۱۳۹۵ کماکان مطابق مقررات و دستورالعمل های قبلی صادره توسط سازمان امور مالیاتی کشور خواهد بود.

علی طیب نیا

وزیر امور اقتصادی و دارایی