



تهران- خیابان انقلاب، مقابل دانشگاه تهران، بین خیابان فخر رازی و خیابان دانشگاه،
پلاک ۱۲۰۲، طبقه زیرین، تلفن ۶۶۴۱۴۴۹۲ دورنگار ۶۶۹۵۰۴۴۶

حسابداری مالیاتی

مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی دایارایان

به اهتمام غلامحسین دوانی

چاپ یازدهم با تجدیدنظر و اضافات ۱۳۸۸

تیراژ: ۵۰۰۰

قیمت: ۴۸۰۰ تومان

چاپ و صحافی: اصلانی - صالحانی

کلیه حقوق برای ناشر محفوظ است.

ISBN: 964-6266-X

شابک: X-۳۸-۶۲۶۶-۹۶۴

فهرست

۷	..... مقدمه
۹	..... کلیات
۹	..... مالیات چیست
۱۲	..... کاستی های نظام مالیاتی
۱۴	..... انواع مالیات ها
۱۶	..... قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی
۲۱	..... اشخاص مشمول مالیات
۲۳	..... بخش اول / مالیات های تکلیفی
۲۵	..... فصل اول / مالیات بر درآمد اجاره املاک (مستغلات)
۲۵	..... تمرینات فصل اول
۳۴	..... فصل دوم / مالیات بر درآمد حقوق
۳۴	..... تعریف درآمد حقوق
۴۱	..... نحوه محاسبه معافیت موضوع ماده (۸۴)
۴۵	..... تمرینات فصل دوم
۴۹	..... بخشنامه محاسبه مالیات حقوق سازمان امور مالیاتی کشور
۵۱	..... فصل سوم / مالیات حق الوکاله
۵۲	..... تمرینات فصل سوم
۵۳	..... فصل چهارم / مالیات حق الزحمه
۵۳	..... موارد مشمول مالیات حق الزحمه با استناد ماده (۱۰۴) ق.م.م
۵۷	..... فصل پنجم / مالیات اشخاص حقوقی خارجی و
۷۳	..... بخش دوم
۷۵	..... فصل ششم / مالیات بر درآمد ارث
۷۷	..... تمرینات فصل ششم

۸۱	فصل هفتم/ مالیات بر درآمد املاک
۸۵	تمرینات فصل هفتم
۸۹	فصل هشتم/ مالیات بر درآمد مشاغل
۸۹	ماده ۹۴ (ق.م.م.)
۹۳	تمرینات فصل هشتم
۱۰۱	فصل نهم/ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۱۱۱	رهنمودهای مالیاتی ماده (۱۳۸)
۱۱۵	رهنمودهای مالیاتی ماده (۱۴۳)
۱۱۶	تمرینات فصل نهم
۱۲۵	فصل دهم/ مالیات بر درآمد اتفاقی
۱۲۵	مواد ۱۱۹ تا ۱۲۸
۱۲۷	بخش سوم
۱۲۹	فصل یازدهم/ ادغام، ترکیب و انحلال، تجدید ارزیابی
۱۳۰	تجدید ارزیابی
۱۳۷	فصل دوازدهم/ هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات
۱۴۲	جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷
۱۶۷	فصل سیزدهم/ مالیات مناطق آزاد تجاری
۱۶۹	معافیت مالیاتی مناطق آزاد
۱۷۱	معافیت مالیاتی مناطق آزاد تجاری
۱۷۱	معافیت مالیاتی حقوق‌بگیران مناطق آزاد
۱۷۳	فصل چهاردهم/ اجتناب از مالیات مضاعف
۱۷۶	مقایسه قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف در ایران
۱۷۷	فصل پانزدهم/ جامعه حسابداران رسمی ایران
۱۷۸	انجمن حسابداران قسم خورده
۱۷۸	انجمن حسابداران ایران
۱۷۸	کانون حسابداران رسمی
۱۷۹	بازرسان قانونی
۱۷۹	انجمن حسابداران خبره ایران (IICA)

۵ *حسابداری مالیاتی*

۱۸۱ انجمن حسابداری ایران (IAA)

۱۸۲ جامعه حسابداران رسمی ایران (IACPA)

۱۸۳ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح

۱۸۴ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران

۱۹۶ آیین‌نامه اجرای تبصره (۴)

۲۰۸ اسامی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

۲۱۱ *فصل شانزدهم / خلاصه گردش ارسال اظهارنامه مالیاتی*

۲۱۱ تشویقات و جرائم مالیاتی

۲۱۴ شرح چرخه دادرسی مالیاتی

۲۱۵ مواعد تسلیم اظهارنامه

۲۱۶ مواعد پرداخت مالیات‌های تکلیفی

۲۱۷ جرائم مالیاتی

۲۱۸ تشویقات و بخشودگی مالیاتی

۲۱۹ معافیت‌های مالیاتی طبق قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱/۲۷

۲۲۵ *فصل هفدهم / نمونه قرارداد حسابرسی مالیاتی*

۲۲۵ گزارش حسابرسی مالیاتی

۲۲۶ دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی

۲۵۵ *فصل هیجدهم / پرسش و پاسخ‌های مالیاتی*

۲۶۰ نمونه مسائل امتحانی حسابداری مالیاتی در مرکز آموزش حسابداران مدیریت "Cima"

۲۷۱ نمونه پرسش‌های چهارگزینه‌ای قانون مالیات‌های مستقیم

۳۲۱ فرهنگ اصطلاحات کاربردی مالیاتی

۳۲۸ منابع و مأخذ

مقدمه

به نام آنکه جان را فکرت آموخت

درس حسابداری مالیاتی به عنوان یکی از سرفصل‌های درسی مصوب ستاد انقلاب فرهنگی می‌باشد که با وجود کاربرد وسیع این درس و لزوم شناخت قوانین و مقررات موضوعه این مبحث با توجه به نبود یک مجموعه مدون، مطالعه این درس برای بیشتر دانشجویان و علاقمندان دشوار می‌باشد. بر همین اساس «مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی دایرایان» بر آن شد که یک مجموعه کاربردی مالیاتی را تحت عنوان «حسابداری مالیاتی» برای استفاده خودآموز دانشجویان، حسابداران و حسابداران رسمی تنظیم نماید. نبود منابع و مدارک و هرگونه کتاب خاص در این زمینه باعث شد وقت قابل ملاحظه‌ای را در باب چگونگی و فصل‌بندی کتاب و ارائه مسائل نمونه خاص صرف شود که حاصل آن کتابی است که پیش‌رو دارید. در این کتاب اصلاحات اساسی و ارائه آخرین مصوبات قانونی و حل مسائل نمونه مالیاتی که به استناد اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ صورت گرفته را در اختیار علاقمندان قرار داده تا به عنوان یک مجموعه کاربردی مورد استفاده واقع شود.

نظر به اینکه در این مجلد هدف آشنا کردن دانشجویان و حسابداران رسمی و مؤدیان مالیاتی با قوانین و مقررات مالیاتی در محدوده رشته حسابداری می‌باشد بخش‌های مختلف کتاب قانون مالیات‌های مستقیم که جنبه کاربردی آنها بیشتر مورد استفاده می‌باشد مورد بحث و گفتگو قرار گرفته است. کتاب حاضر به سه بخش تقسیم گردیده که در بخش اول مالیاتهای تکلیفی و در بخش دوم سایر بخش‌های قانون مالیاتهای مستقیم بحث شده است، در پایان هر فصل نیز چند مسئله نمونه حل گردیده و چند تمرین کلی نیز درج تا حسابداران و علاقمندان بتوانند با نحوه حل مسائل مالیاتی آشنا شوند. در بخش سوم سایر موارد مالیاتی درج گردیده تا

دانشجویان و علاقمندان بتوانند اطلاعات مالیاتی خود را تکمیل نمایند. در این چاپ کوشش به عمل آمد تأثیر اصلاحات مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و بخشنامه‌های جدید مالیاتی نیز در کتاب اضافه شود تا قابلیت کاربردی کتاب بیشتر شود. مسؤولیت تدوین کتاب برعهده آقای غلامحسین دوانی بوده که از راهنمایی آقای علی امانی برخوردار شده‌اند، که بدینوسیله از نامبردگان تشکر و قدردانی می‌شود.

امیدواریم با انتشار این کتاب گامی مؤثر در جهت استفاده هر چه بهتر از «قانون مالیاتهای مستقیم» و «گزارش حسابرسی مالیاتی» برداشته شود و در این میان همچنان از اظهار نظرهای سازنده همکاران حسابدار رسمی و حسابدار و حسابرس، استادان و مدرسان حسابداری بهره‌مند شویم.

مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی دایرایان

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

کلیات

مالیات چیست؟

مالیات همزاد تشکیل اولین جوامع بشری می‌باشد. بشر در تقابل با خطرات ناشی از حمله حیوانات درنده و حوادث طبیعی و امکان تأمین معیشت بهتر به زندگی اجتماعی روی آورد. در زندگی اجتماعی پاره‌ای از خدمات به صورت جمعی انجام می‌گرفت که جهت انجام آن همکاری تمام یا بخشی از افراد جامعه ضرورت می‌یافت. این همکاری جمعی در دوران اولیه با در اختیار نهادن نیروی بدنی افراد به اجتماع آغاز شد که این نوع همکاری اصطلاحاً «بیگار» یا «بیگاری» خوانده می‌شد که در واقع نوعی مالیات غیرنقدی بوده است. با تکامل اجتماع و فزونی نیازهای همگانی اخذ مالیات نقدی و جنسی متداول گشت. از عمر تاریخ مستند زندگی بشر که از سرزمین سوم یعنی منطقه جنوبی کشور امروزی عراق آغاز می‌شود حدود پنج‌هزار سال می‌گذرد که در تمام این ادوار اخذ مالیات به صورت «باج و خراج» وجود داشته است. تکامل جامعه بشری و تبدیل روستا به شهر و گسترش شهرنشینی مفهوم مالیات را عقلانی نمود.

«مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد زیرا ابزار و امکانات دست‌یابی به این درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. در واقع با اجرای عادلانه قانون مالیات‌ها دولت آحاد مردم را به یک نوع پس‌انداز اجباری سوق می‌دهد. امروزه در کلی‌ترین تعریف «مالیات یک نوع هزینه اجتماعی به‌شمار می‌رود که افراد جامعه به تناسب استفاده از این هزینه اجتماعی باید تقبل پرداخت آن را نمایند».

کلیات

اقتصادشناسان، بر این عقیده‌اند که معقول‌ترین و مناسب‌ترین نوع درآمد دولت، مالیات است و افزون بر این، مهم‌ترین ابزار برای اعمال سیاست‌های مالی به‌شمار می‌آید. همچنین، به عنوان مهم‌ترین بازار برای انتقال درآمد از گروهی از جامعه (بیشتر، گروه پردرآمد) به گروه دیگر جامعه (بیشتر، گروه کم‌درآمد) مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این رو، مالیات را مؤثرترین ابزار اقتصادی دولت می‌دانند.

از سوی دیگر، در کشورهایی مانند کشور ما که برای تأمین هزینه‌های دولت، بیشتر به درآمدهای فروش منابع طبیعی تکیه دارند یا به‌طور کلی، تک محصولی هستند، توجه بیشتر به نقش مالیات‌ها در بودجه دولت و انجام اقداماتی به منظور افزایش سهم این نوع درآمدها در کل درآمدهای دولت، ضرورت دارد. زیرا بیشتر این کشورها، از یک سو، با محدودیت ظرفیت

منابع طبیعی، و از سوی دیگر، به دلیل‌های گوناگون، از قبیل ابداع روش‌های جدید تولید و دست‌یابی به جانشین‌های مناسب، با نوسان تقاضا و قیمت در بازار جهانی روبه‌رو هستند. از این رو، نمی‌توانند مدت درازی به درآمدهای فروش ثروت جامعه اتکا نمایند و باید هر چه سریع‌تر درصدد تغییر ترکیب درآمدهای خود برآیند. چنین کشورهایی، بهتر است در کنار برنامه‌ریزی‌های مناسب برای افزایش توان تولید جامعه، در راه اتکای بیشتر به مالیات‌ها، که در واقع سهمی است که جامعه بابت انجام وظایف خویش به دولت می‌پردازد، گام‌های سنجیده‌تری بردارند.

بعید است که در وضعیت کنونی، درآمدهای مالیاتی ما بتواند جانشین درآمدهای نفتی بشود. مگر اینکه با بررسی‌های مستمر، منظم، گسترده و همه‌جانبه، نارسایی‌های نظام مالیاتی را از میان برداشت. این کار، همچنین برای بالا بردن درجه اثرگذاری سیاست‌های مالی و باز توزیع درآمد به کمک ابزارهای مالیاتی، سودمند خواهد بود. گام نهادن در این راه نیازمند انجام مجموعه‌ای از بررسی‌ها و پژوهش‌های علمی و کاربردی است.

هر نظام مالیاتی، از پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی و قانون‌های اجرایی آن، که معافیت‌ها را نیز در بر دارد، تشکیل می‌گردد. نخستین کار، شناخت پایه‌ها یا منابع اصلی که مالیات به آنها تعلق می‌گیرد، عبارتند از: درآمد، مصرف و ثروت. یکی از نارسایی‌های مهم نظام مالیاتی ایران، عدم استفاده مناسب از پایه مالیاتی مصرف است.

برای تعیین نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی، دو اصل زیر مطرح است:

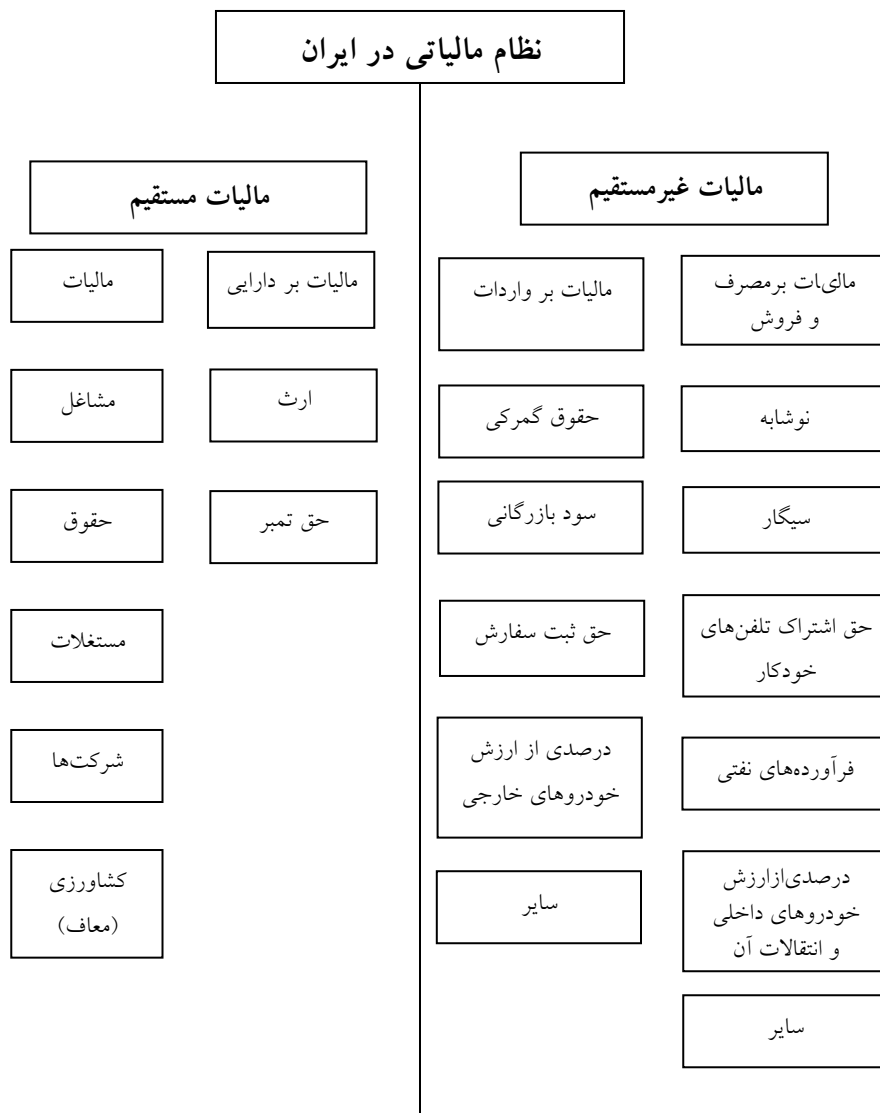
۱. اصل گرفتن مالیات بر پایه فایده

بر اساس این اصل، پایه و نرخ‌های مالیاتی به گونه‌ای تعیین می‌شوند که افراد یا گروه‌هایی که از کالاها و خدمات دولتی بهره‌مند می‌شوند به مقدار بهره‌مندی باید در تأمین هزینه‌های تولیدی مشارکت کنند. سازوکار عمل در این اصل، مانند سازوکار بازار است. روشن است که گردآوری مالیات برای توزیع دوباره درآمد یا انجام هزینه‌های انتقالی دولت نمی‌تواند مبتنی بر پایه این اصل باشد. به سخن دیگر اصل فایده نمی‌تواند به بهبود و توزیع درآمد کمک کند و تنها برای تأثیر دولت بر افزایش کارایی سودمند است.

۲. اصل اخذ مالیات بر پایه توانایی پرداخت

طبق این اصل، پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی، بر پایه توانایی مالی افراد یا گروه‌های درآمدی تعلق می‌گیرد. از طرف دیگر چون مالیات بر مصرف و هزینه، بیشتر بر پایه اصل فایده قرار دارد؛ تا زمانی که چندین دور تصور می‌شد که مالیات‌های بردرآمد که بیشتر بر پایه اصل توانایی پرداخت قرار مالیات بر نقل و انتقالات (حق تمبر و سرقفلی) تشکیل می‌شود.

مالیات بردرآمد، شامل مالیات بردرآمد شرکت‌ها، مالیات بر مشاغل، مالیات بردرآمد کشاورزی، مالیات بر حقوق، مالیات بر املاک، مالیات بر درآمدهای اتفاقی است. اما درآمدهای به‌دست آمده از فعالیت‌های کشاورزی، از پرداخت مالیات معاف هستند. همچنین مالیاتی به عنوان مالیات بر مجموع درآمد وصول نمی‌شود. مالیات بر شرکت‌ها در بین انواع مالیات‌های مستقیم، مهم‌ترین رقم مالیاتی است.



مالیات غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش است. مالیات بر واردات، مشتمل بر حقوق گمرکی، سود بازرگانی، حق ثبت سفارش کالا، همچنین درصدی از ارزش خودروهایی وارداتی و موارد دیگر است. مالیات بر مصرف و فروش، شامل مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی، سیگار، نوشابه، خودرو، درصدی از ارزش خودروهایی داخلی، مالیات بر نقل و انتقالات خودرو، حق اشتراک تلفن‌های خودکار و موارد دیگر است. گروه سوم درآمدهای دولت، شامل درآمد از انحصارات و مالکیت دولت، درآمد از خدمات و فروش کالا، درآمد از فروش ارز، بهره وام‌ها و سود سرمایه‌گذاری دولت در خارج و درآمدهای متفرقه است. که با اجرای قانون مالیات برارزش افزوده عملاً طبقه‌بندی فوق منسوخ شده است

درآمد فروش نفت و گاز، طی سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۵۰، به‌جز چند سال در دهه ۱۳۶۰، از درآمدهای غیرنفتی دولت، بیشتر بود. اهمیت درآمدهای مالیاتی دولت، از ابتدای دوره مورد بررسی تا سال ۱۳۸۰، همواره کمتر از درآمدهای نفتی است. از سال ۱۳۶۵ تا سال ۱۳۶۹، نقش درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت، بیشتر شده که علت آن کاهش صادرات نفت و همچنین کاهش قیمت آن و در نتیجه، کاهش درآمدهای نفتی دولت است. اما از سال ۱۳۶۹ به بعد، شاهد افزایش درآمدهای دولت بوده‌ایم. این امر، ناشی از درآمد به دست آمده از فروش ارز نفت صادراتی به نرخ ارز صادراتی است.

درآمدهای مالیاتی در ایران، از ۸۲/۲ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۰ به ۲۳۹،۰۰۰ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۷ افزایش یافته است. دلایل مهم روند افزایش آن، عبارتند از: افزایش درآمدهای نفتی و به دنبال آن افزایش درآمدها در جامعه و افزایش کارایی دستگاه وصول‌کننده مالیات. باوجود افزایش درآمدهای مالیاتی در سال‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۵۷، همچنان این درآمدها در مقایسه با درآمدهای نفتی دوره مذکور، ناچیز بوده‌اند. در سال ۱۳۵۷، به دلیل اعتصاب‌های فلج‌کننده و سراسری در کشور و موانع پدید آمده در راه صدور نفت، سبب گردید تا سهم درآمدهای نفتی در کل درآمدهای عمومی دولت، نسبت به سال پیش از آن، به میزان شایان توجهی (۱۵/۲ درصد) کاهش یابد و سهم درآمدهای مالیاتی، نسبت به سال ۱۳۵۶ از ۲۰/۹ به ۲۷/۴ درصد افزایش یافت. در سال‌های ۱۳۵۸ و ۱۳۵۹، به دلیل وقوع انقلاب اسلامی و شروع جنگ تحمیلی، میزان کل درآمدهای مالیاتی کاهش یافت. در بیشتر سال‌های ۱۳۶۰ تا ۱۳۷۴، هر چند درآمدهای مالیاتی از رقم مصوب در بودجه کمتر بوده، با این حال به‌جز در سال‌های ۱۳۶۵ و ۱۳۶۷، روند افزایشی داشته است. تغییر نرخ‌های مالیاتی از سال ۱۳۶۶ به بعد و افزایش کارایی دستگاه وصول‌کننده مالیات، از بیشترین دلایل افزایش درآمدهای مالیاتی در آن سالهاست. با وجود این، درصد درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای عمومی دولت، به دلیل نوسان در قیمت نفت و در حجم صادرات آن، روند مشخصی نداشته است.

کاستی‌های نظام مالیاتی ایران

با وجود گسترش نقش دولت در اقتصاد ایران در چند دهه گذشته، نظام مالیاتی ما نه تنها نتوانسته نقش شایان توجهی در تأمین منابع مالی دولت داشته باشد، بلکه به مرور هم از توان آن کاسته شده است. زیرا این نظام به سبب ناتوانی‌ها و کاستی‌های موجود، نمی‌تواند از ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی استفاده کارآمد کند.

نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، یکی از مهم‌ترین و رایج‌ترین شاخص‌هایی است که برای مقایسه میزان استفاده از ظرفیت مالیات کشورها به کار گرفته می‌شود و تعیین‌کننده توان و کارایی نظام مالیاتی به‌شمار می‌آید. این نسبت در سال ۱۳۴۹، در بالاترین سطح خویش، یعنی ۱۰/۱ درصد قرار داشت، و از آن پس، با نوسان‌هایی با یک روند کاهشی، به پایین‌ترین سطح خود یعنی ۳/۹ درصد در سال ۱۳۷۴ و ۷/۳ درصد در سال ۱۳۸۸ رسیده است. کاهش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در دوره مورد بررسی، نشان‌دهنده روند کاهشی توان نظام مالیاتی در انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت است.

از مقایسه نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی ایران (۷/۳٪) با چند کشور در سال ۲۰۰۹ می‌توان دریافت که کمترین نسبت از آن کشور ایران است این در حالی است که این نسبت برای کشورهای پیشرفته‌ای همچون فرانسه، انگلستان و آلمان به ترتیب ۴۶، ۳۹ و ۴۰ بوده و برای کشورهای نظیر سوریه (۱۱ درصد)، پاکستان (۱۰/۶ درصد) هندوستان (۱۷/۸ درصد)، بولیوی (۲/۲ درصد) و کنیا (۱۸ درصد) و ونزوئلا (۲۵ درصد) بوده است.

از طرف دیگر نبود مالیات‌های عمومی بر مصرف در ایران باعث شده بود که کشور از یک نظام پایه‌ای مالیاتی محروم بماند اگر چه برخی بر این عقیده هستند که مالیات بر مصرف باعث تحمیل آن به اقشار ضعیف خواهد شد.

این امر، هنگامی درست است، که مالیات مجموع مصرف خانوارها با یک نرخ ثابت شود. اما اگر مالیات بر مصرف با نرخ‌های گوناگون و تنها بر برخی مصرف‌های غیرضروری وضع شود چنین نتیجه‌ای را به بار نمی‌آورد. با الگوهای مناسب مالیات بر مصرف می‌توان تا اندازه‌ای به توزیع درآمد نیز کمک کرد و سبب اعمال نرخ‌های غیرنزولی شد.

طرفداران مالیات بر هزینه و مصرف، می‌گویند این نوع مالیات، قطعاً تأثیر منفی بر جریان درآمد را بر پس‌انداز نخواهد داشت. آنها بر این باورند که مالیات بر درآمد (از قبیل مالیات بر شرکت‌ها، دستمزد و حقوق، و مالیات بر مجموع درآمد افراد) سبب کاهش عوامل تولید (نیروی کار و سرمایه) یا باعث کاهش درآمد قابل تصرف افراد می‌شود و از آنجا که اصولاً چسبندگی به عادت‌های مصرفی وجود دارد، به احتمال زیاد، اثر این نوع مالیات‌ها سبب کاهش پس‌انداز خواهد شد. در حالی که مالیات بر مصرف، مصرف را کاهش می‌دهد و موجب آزاد شدن بخشی از درآمد قابل تصرف می‌شود، از این رو، می‌توان حتی انتظار افزایش پس‌انداز را داشت.

چنین مالیات‌هایی از نظر اجرایی نیز برای پرداخت‌کننده و نیز وصول‌کننده، کم هزینه‌تر و ساده‌تر از مالیات بر مجموع درآمد و همچنین مالیات بر شرکت هستند. این نوع مالیات‌ها را می‌توان در مدت کوتاهی، با استفاده از ماشین‌های الکترونیکی محاسبه و از واحدهای فروش وصول کرد. بدین ترتیب، از مزایای دیگر آن، کاهش وقفه زمانی وصول مالیات‌ها است.

با توجه به مزایای مالیات بر مصرف و هزینه، پرداختن به چنین مالیاتی در نظام مالیاتی ما از اهمیت خاصی برخوردار است زیرا کشور ما با کمبود پس‌انداز و سرمایه‌گذاری، به ویژه از سوی بخش خصوصی، روبه‌روست.

از دهه ۱۹۵۰ برخی کشورها به نوعی مالیات به نام "مالیات بر ارزش افزوده" روی آوردند که در ایران نیز از سال‌های ۱۳۶۴ مطالعه این مورد مالیات در دستور کار دولت قرار گرفت و سرانجام پس از ۲۷ سال تأخیر قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ لازم‌الاجرا

گردیده است.

اصولاً هیچ طرح مالیاتی، اعم از اصلاح مالیاتی، اعمال مالیات جدید، اجرای سیاست مالیاتی و جز اینها، نباید بدون بررسی اثرهای آن انجام شود. مالیات‌ها، افزون بر اینکه برای دولت درآمد ایجاد می‌کنند، دو اثر برجای می‌گذارند. یکی اثری است که بر تخصیص منابع و جابه‌جایی در نهادهای تولیدی می‌گذارند، و دیگری، آثار آن بر توزیع درآمد است. چه مالیات‌ها بر اساس اصل فایده و چه بر پایه اصل توانایی پرداخت برقرار شده باشند، این دو اثر، وجود دارد. مطالعه و بررسی آثار تخصیصی مالیات‌ها (تغییر در عرضه کار، سرمایه‌گذاری، و در نتیجه، تغییر در سطح تولیدات) و نتایج توزیعی آنها (وقوع مالیاتی یا تعیین سهم مالیات‌گروه‌های گوناگون مردم) اساس و چارچوب نظریه‌های اقتصادی مالیات‌ها و بررسی آثار توزیعی در قالب موضوع عدالت اجتماعی قرار می‌گیرد.

مالیات‌جدید یا تغییر نرخ مالیات‌ها، رجحان اشخاص را در بخش‌های مختلف تغییر می‌دهد. این امر، سبب می‌گردد، سطح تولید و میزان به کارگیری منابع در حوزه‌های گوناگون تغییر کند. همچنین باری اضافی بر مجموعه مالیات‌دهنده برجای می‌گذارد، که "ضرر مرده" مالیاتی نامیده می‌شود و هر اندازه کمتر باشد، کارایی نظام مالیاتی کشور بیشتر است.

در بررسی مالیات بر بازار کالاها و خدمات (مالیات‌های غیرمستقیم)، دو جنبه اصلی، یکی کارایی و دیگری عدالت اجتماعی، مطرح است. در بحث "مالیات‌بندی بهینه"، در بررسی‌های مفصلی که وجود دارد، تاکید، بیشتر بر جنبه کارایی است تا عدالت اجتماعی. زیرا بیشتر این بررسی‌ها در اقتصادهای پیشرفته انجام شده است، که با توزیع درآمد و ثروت از راه مالیات‌های مستقیم انجام می‌شود. چون بیشتر کشورهای در حال توسعه، ساختار اداری و اجرایی پیشرفته مالیاتی ندارند، باز هم برای توزیع درآمد، نمی‌توانند تنها به مالیات‌های مستقیم تکیه کنند. همچنین در برخی از این کشورها، در زمینه مالیات‌های مستقیم، محدودیت‌هایی وجود دارد. برای مثال، در هندوستان، با وجود آنکه بیشتر درآمدها ناشی از بخشی کشاورزی است، اما به دلیل نفوذ مالکان پر قدرت، مالیات بر درآمد کشاورزی، تنها بخش کوچکی از درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد. مشابه همین وضع در بخش تجاری و دلالی ایران وجود دارد که درآمدهای ناشی از این منابع در مقایسه با منابع تولیدی و منابع مالیات حقوق بسیار ناچیز است؟

انواع مالیات‌ها:

۱- مالیات‌های مستقیم

بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ مالیات‌های مستقیم که به‌طور مستقیم از دارایی و درآمد افراد وصول و شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد می‌باشد:

۱/۱- مالیات بر دارایی

۱/۱/۱- مالیات بر ارث

۱/۱/۲- حق تمبر

۲/۱- مالیات بر درآمد

۲/۱/۱- مالیات بر درآمد املاک

۲/۱/۲- مالیات بر درآمد کشاورزی

۲/۱/۳- مالیات بر درآمد حقوق

۲/۱/۴- مالیات بر درآمد مشاغل

۲/۱/۵- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

۲/۱/۶- مالیات بر درآمد اتفاقی

۲- مالیات‌های غیرمستقیم که بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف‌کننده تحمیل می‌گردد بر دو نوع می‌باشد:

۲/۱- مالیات بر واردات

۲/۲- مالیات بر مصرف و فروش

۲/۱- مالیات بر واردات شامل موارد ذیل می‌باشد:

۲/۱/۱- حقوق گمرکی

۲/۱/۲- سود بازرگانی

۲/۱/۳- ۳۰٪ اتومبیل‌های وارداتی

۲/۱/۴- ۱۵٪ حق ثبت

۲/۲- مالیات بر مصرف و فروش شامل موارد ذیل می‌باشد:

۲/۲/۱- مالیات بر فرآورده‌های نفتی

۲/۲/۲- مالیات تولید الکل طبی و صنعتی

۲/۲/۳- مالیات نوشابه‌های غیرالکلی

۲/۲/۴- مالیات بر فروش سیگار

۲/۲/۵- مالیات اتومبیل

۲/۲/۶- مالیات نقل و انتقال اتومبیل

۲/۲/۷- مالیات حق اشتراک تلفن‌های خودکار و خدمات مخابراتی بین‌المللی

۲/۲/۸- مالیات نوار ضبط صوت و تصویر

۲/۲/۹- مالیات فروش خاویار

۲/۲/۱۰- مالیات بر مصرف که از ۱۳۷۶/۱/۱ طبق تبصره قانون بودجه سال ۱۳۷۶ وضع گردیده بود.

۲/۲/۱۱- مالیات تجمیع عوارض به عنوان مالیات بر مصرف که طبق قانون خاص تجمیع عوارض نامیده شده و از تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱ جایگزین مالیات‌های موضوع بند ۲/۲ فوق گردیده است.

* از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده موارد فوق عملاً ملغی شده است.

تعاریف کلی

"به نقل از قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱"

ماده ۲- وزارتخانه واحد سازمانی مشخص است که به موجب قانون، به این عنوان شناخته شده و یا بشود.

ماده ۳- مؤسسه دولتی واحد سازمانی مشخص است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه‌گانه اداره می‌شود و عنوان وزارتخانه ندارد، نهاد ریاست جمهوری نیز مؤسسه دولتی شناخته می‌شود.

ماده ۴- شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد شود یا به موجب قانون و یا دادگاه صالح، ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت که از طریق سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی ایجاد شود، مادام که بیش از ۵۰ درصد سهام تجاری آن متعلق به دولت است، شرکت دولتی تلقی می‌شود.

تبصره - شرکت‌هایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال اینها، به منظور به‌کار انداختن سپرده‌های اشخاص نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ایجاد شده یا می‌شوند، از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمی‌شوند.

ماده ۵- مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از نظر این قانون، واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد تشکیل شده و یا می‌شود.

قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی

مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۹

ماده واحده- واحدهای سازمانی مشروحه زیر و مؤسسات وابسته به آنها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی موضوع تبصره ماده ۵ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ می‌باشند:

۱- شهرداری‌ها و شرکت‌های تابعه آنان مادام که بیش از ۵۰ درصد سهام و سرمایه آنها متعلق به شهرداری‌ها باشد.

۲- بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی.

۳- هلال احمر.

۴- کمیته امداد امام.

۵- بنیاد شهید انقلاب اسلامی.

۶- بنیاد مسکن انقلاب اسلامی.

۷- کمیته ملی المپیک ایران.

- ۸- بنیاد ۱۵ خرداد.
- ۹- سازمان تبلیغات اسلامی.
- ۱۰- سازمان تامین اجتماعی.
- ۱۱- فدراسیون‌های ورزشی آماتوری جمهوری اسلامی ایران.
- تبصره** - اساسنامه فدراسیون‌های مذکور حداکثر ظرف مدت (۳) ماه پس از تصویب این قانون بنا به پیشنهاد سازمان تربیت‌بدنی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.
- ۱۲- مؤسسه‌های جهاد نصر، جهاد استقلال و جهاد توسعه زیر نظر جهاد سازندگی.
- تبصره ۱** - از زمان تصویب این قانون، پذیرش و مدیریت هرگونه مؤسسه، شرکت و عناوین مشابه و یا سهام آنان در قالب هبه، صلح غیرمعمول و یا به‌طور کلی هر عقودی از عقود، توسط جهادسازندگی ممنوع خواهد بود مگر به حکم قانون.
- تبصره ۲** - اساسنامه مؤسسات فوق حداکثر ظرف مدت (۳) ماه پس از تصویب این قانون در چهارچوب ذیل بنا به پیشنهاد جهاد سازندگی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید:
- ۱- تعیین تکلیف کلیه شرکت‌های وابسته به مؤسسات از نظر ادامه فعالیت ادغام و یا انحلال.
 - ۲- اختیارات مجمع عمومی مؤسسات به عهده وزرای جهاد سازندگی، امور اقتصادی و دارائی و رئیس سازمان برنامه و بودجه می‌باشد.
 - ۳- کلیه اعضاء رسمی جهاد سازندگی در مؤسسات جهاد نصر، توسعه و استقلال و شرکت‌های وابسته به مؤسسات و شرکت‌های مذکور منتقل می‌شود و وضعیت استخدامی آنان با حفظ سنوات قبلی خدمات، تغییر وضعیت می‌یابد.
 - ۴- سود مؤسسات در چهارچوب وظایف قانونی جهادسازندگی به مصرف خواهد رسید.
 - ۵- خودکفا بودن مؤسسات از نظر مالی.
 - ۶- قابلیت واگذاری سهام تقویم شده شرکت‌های وابسته به مؤسسات به کارکنان مؤسسات شرکت‌های وابسته و ایثارگران جهادسازندگی.
 - ۷- کلیه اموال و دارائی‌های امانی جهاد سازندگی نزد این مؤسسات و شرکت‌های وابسته پس از قیمت‌گذاری به‌صورت اجاره به شرط تملیک ۱۰ ساله به آنان منتقل می‌شود.
- وجه حاصل از اقساط اجاره به شرط تملیک به خزانه واریز و معادل صد در صد (۱۰۰٪) آن در بودجه سالیانه منظور و در اختیار جهاد سازندگی قرار خواهد گرفت تا جهت اجرای طرح‌های عمرانی مصوب جهادسازندگی ترجیحاً توسط مؤسسات و شرکت‌های وابسته مذکور هزینه شود. (الحاقی ۱۳۷۶/۳/۱۱)
- تبصره ۱** - مؤسسه وابسته از نظر این قانون واحد سازمانی مشخصی است که به صورتی غیر از شرکت و برای مقاصد تجاری و غیرانتفاعی توسط یک یا چند مؤسسه و نهاد عمومی غیردولتی تأسیس و اداره می‌شود و به نحوی مالکیت آن متعلق به یک یا چند مؤسسه با نهاد عمومی غیردولتی باشد.

تبصره ۲- اجرای قانون در مورد مؤسسات و نهادهای عمومی که تحت نظر مقام ولایت فقیه هستند با اذن معظم له خواهد بود.

بنیاد بیماری‌های خاص (الحاقی ۱۳۷۷/۴/۲۴)

تذکر: در این کتاب هر کجا «ق.م.م» به کار برده شده منظور قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

فهرست دستگاه‌هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است:

دسته‌هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام است دو دسته هستند:

دسته اول - آن دسته از دستگاه‌های دولتی می‌باشند که به موجب قانون جزو دستگاه‌های دولتی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام است شناخته شده‌اند. لازم به ذکر است که پاره‌ای از این شرکت‌ها و سازمان‌ها در فهرست تصویب‌نامه مذکور در دسته دوم نیز وجود دارند.

دسته دوم - شرکت‌های موضوع تصویب‌نامه شماره ۴۸۳۸ مورخ ۱۳۶۴/۲/۲۲ هیأت وزیران می‌باشند که فهرست آنها در ضمیمه تصویب‌نامه شماره ۹۱۱۴۸ مورخ ۱۳۶۴/۱۲/۱۰ هیأت وزیران آمده است.

۱- دسته اول که ذیلاً به آنها اشاره می‌شود از جمله آن دسته از شرکت‌های دولتی می‌باشند که به موجب قانون جزو شرکت‌های دولتی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام است شناخته شده‌اند:

الف- شرکت هواپیمایی جمهوری اسلامی ایران، به استناد ماده ۸ قانون تأسیس شرکت هواپیمایی ملی ایران و مقررات بهره‌برداری هوایی کشوری مصوب ۱۳۴۵/۴/۱۴.

ب- سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، به موجب ماده ۲ قانون تأسیس بیمه سازمان مذکور مصوب ۱۳۴۶/۴/۲۶.

ج- بیمه مرکزی ایران به استناد ماده قانون تأسیس بیمه مرکزی ایران و بیمه‌گری مصوب ۱۳۵۰/۳/۳۰.

د- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، براساس بند «د» ماده ۱۰ قانون پولی و بانکی کشور مصوب ۱۳۵۱/۴/۱۸.

ه- شرکت ملی نفت ایران، به استناد ماده ۵۷ قانون اساسنامه شرکت مزبور مصوب ۱۳۵۶/۳/۱۷.

و- شرکت‌های بیمه ایران، آسیا، البرز و دانا، طبق ماده ۴ قانون اداره امور شرکت‌های بیمه مصوب ۱۳۶۷/۹/۱۳ مجلس شورای اسلامی.

۲- دسته دوم شرکت‌های موضوع تصویب‌نامه شماره ۴۸۳۸ مورخ ۱۳۶۴/۲/۲۲ هیأت وزیران می‌باشند که فهرست آنها در ضمیمه تصویب‌نامه شماره ۹۱۱۴۸ مورخ ۱۳۶۴/۱۲/۱۰ هیأت وزیران آمده است که این دو تصویب‌نامه ذیلاً درج می‌گردند.

بسمه تعالی

وزارت امور اقتصادی و دارائی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۶۴/۲/۱۱ بنا به پیشنهاد شماره ۷۶۹۳/۲۳۷۲۹/۲۶ مورخ ۱۳۶۳/۵/۱ وزارت امور اقتصادی و دارائی در اجرای مفاد تبصره (۵۴) قانون بودجه سال ۱۳۵۷ کل کشور تصویب نمودند کلیه شرکت‌های دولتی که شمول مقررات عمومی نسبت به آنها مستلزم ذکر نام می‌باشد به استثنای شرکت‌های بیمه مشمول مفاد ماده (۳۳) قانون محاسبات عمومی باشند.

میرحسین موسوی - نخست‌وزیر

- ۱- شرکت ملی نفت ایران
- ۲- شرکت ملی گاز ایران
- ۳- شرکت ملی صنایع پتروشیمی
- ۴- شرکت سهامی پتروشیمی شیراز
- ۵- شرکت سهامی شیمیایی رازی
- ۶- شرکت ملی فولاد ایران
- ۷- شرکت ملی صنایع مس ایران
- ۸- شرکت سهامی آلومینیوم ایران
- ۹- گروه ملی صنعتی فولاد ایران
- ۱۰- کشتی‌سازی خلیج فارس
- ۱۱- کمباین‌سازی ایران
- ۱۲- لیف‌تراک‌سازی سهند
- ۱۳- مهندسین مشاور صنایع خودرو
- ۱۴- واگن پارس
- ۱۵- تراکتورسازی ایران
- ۱۶- هاکسیران دیزل
- ۱۷- پمپ‌سازی ایران
- ۱۸- خدمات فنی ماشین‌افزار
- ۱۹- صنایع نساجی ایران
- ۲۰- فراگیر صنایع برق
- ۲۱- کمپرسورسازی تبریز
- ۲۲- ماشین‌سازی اراک
- ۲۳- ماشین‌سازی تبریز

- ۲۴- شرکت آرنگان
 - ۲۵- شرکت دماتاب
 - ۲۶- صنایع ادوات کشاورزی
 - ۲۷- صنایع تجهیزات نیروگاه‌های برق (پاتله)
 - ۲۸- ماشین‌سازی پارس
 - ۲۹- سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران
 - ۳۰- تهیه و توزیع آهن قراضه
 - ۳۱- محورساز
 - ۳۲- جونید
 - ۳۳- حمل و نقل گسترش و نوسازی صنایع ایران
 - ۳۴- شرکت خدمات بازرگانی گسترش و نوسازی صنایع ایران
 - ۳۵- شرکت بازرسی‌های مهندسی و صنعتی ایران
 - ۳۶- مرکز تحقیقات صنایع سنگین
 - ۳۷- مرکز تحقیقات کاربردی ایران
 - ۳۸- کترونیك (تكنولوژی الكترونیك و سیستم‌های كنترل)
 - ۳۹- مرکز تحقیقات و خدمات خودكفایی ایران
 - ۴۰- تكنیکال
 - ۴۱- شرکت ساختمانی گسترش و نوسازی صنایع ایران (مانا)
 - ۴۲- صنایع جنبی مس
 - ۴۳- مهندسین مشاور نواحی صنعتی
 - ۴۴- ماشین‌سازی کرمان (بنیاد صنعتی اسفراین)
 - ۴۵- شرکت مدیریت طرح‌های صنعتی ایران
 - ۴۶- مهندسین مشاور صنعتی ایران
 - ۴۷- سازمان مدیریت صنعتی
 - ۴۸- شرکت هواپیمایی جمهوری اسلامی ایران
 - ۴۹- صندوق عمران مراتع.
- توضیح مؤلف: برخی شرکت‌های فوق در حال حاضر به علت خصوصی شدن از شمول مقررات مذکور خارج شده‌اند.

اشخاص مشمول مالیات

ماده ۱ ق.م.م.

اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

- ۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.
- ۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.
- ۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.
- ۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند.
- ۵- هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند.

ماده ۲ ق.م.م.

اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

- ۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی؛
 - ۲- دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود.
 - ۳- شهرداری‌ها
- تبصره ۱-** شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد، سهم درآمد یا سود آنها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد، نیست.
- تبصره ۲-** درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده، که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد به‌طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود.
- مسئولان اداره امور در این گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات این قانون خواهند بود، در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.
- تبصره ۳-** معافیت مالیاتی این ماده برای مواردی که از طرف امام خمینی (ره) یا مقام معظم

رهبری دارای مجوز می‌باشند براساس نظر مقام معظم رهبری است.

تعریف سال مالیاتی:

ماده ۱۵۵ ق.م.م.

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

بخش اول

مالیات‌های تکلیفی

فصل اول تا پنجم

- مالیات بر درآمد اجاره املاک
- مالیات بر درآمد حقوق
- مالیات بر درآمد حق‌الوکاله
- مالیات بر درآمد حق‌الزحمه
- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج

مالیات‌های تکلیفی، مالیات‌هایی هستند که پرداخت‌کنندگان وجوه طبق قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به کسر و پرداخت آن مالیات‌ها در مواعد قانونی تعیین شده می‌باشند.

مالیات‌های تکلیفی طبق قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۱۳۸۱/۱۱/۲۷ عبارتند از:

- ۱- مالیات بر درآمد اجاره املاک (مستقلات)
- ۲- مالیات بر درآمد حقوق
- ۳- مالیات علی‌الحساب حق‌الوکاله وکلاء ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم
- ۴- مالیات علی‌الحساب حق‌الزحمه، موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم
- ۵- مالیات علی‌الحساب پیمانکاری و مهندسی مشاور موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم
- ۶- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران موضوع ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌ها

فصل اول

مالیات بردرآمد اجاره املاک (مستغلات)

به استناد ماده ۵۲- قانون مالیات‌های مستقیم:
"درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بردرآمد املاک می‌باشد."
از طرف دیگر به موجب ماده (۱۳۱) ق.م.م. نرخ مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه می‌باشد به شرح زیر است:

جدول مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی		
موضوع ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم		
مالیات جمع شونده	نرخ مالیات	
ریال		
۴,۵۰۰,۰۰۰	۱۵٪	تا میزان ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه
۱۸,۵۰۰,۰۰۰	۲۰٪	تا میزان ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۵۶,۰۰۰,۰۰۰	۲۵٪	تا میزان ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۲۸۱,۰۰۰,۰۰۰	۳۰٪	تا میزان ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
	۳۵٪	نسبت به مازاد ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱/۱- درآمد مشمول مالیات اجاره املاک

ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات اجاره املاک را به شرح ذیل تعیین کرده است:

"درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارتست از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیرنقدی پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره"

۱/۲- مبنای تعیین درآمد اجاره املاک با توجه به مفاد قانون مالیات‌های مستقیم

باستناد ماده ۵۴ قانون مالیات‌ها "مال‌الاجاره از روی سند رسمی^۱ تعیین می‌شود و در صورتی که اجاره‌نامه رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری گردد، میزان اجاره بهاء براساس جدول املاک موضوع تبصره (۲) ماده ۵۴ تعیین خواهد شد." تبصره (۱)- ارزش اجاری مشتغلات در مواردی که باید براساس اجاره بهای املاک مشابه تقویم گردد به وسیله اداره امور مالیاتی که ملک در محدوده آن واقع است تعیین خواهد شد. تبصره (۲)- از ابتدای سال ۱۳۸۲، مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک، ارزش اجاری خواهد بود که توسط کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده (۶۴) این قانون برای محدوده شهرها و روستاها و براساس هر مترمربع تعیین خواهد شد.

۱/۳- نرخ محاسبه مالیات بردرآمد اجاره املاک

باستناد مفاد مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ نرخ محاسبه مالیات بردرآمد اجاره املاک اشخاص حقیقی براساس نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ و نرخ محاسبه مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی تابع نرخ ماده ۱۰۵ قانون مزبور صورت خواهد گرفت.

۱/۴- نحوه پرداخت مالیات بردرآمد اجاره املاک

- مالک یا مالکین مکلفند اظهارنامه مالیاتی هر سال درآمد اجاره خود را تا پایان تیرماه سال بعد به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم و مالیات متعلقه را نیز پرداخت کنند (ماده ۸۰ ق.م.م) - در صورتی که مستأجر اشخاص حقوقی (اعم از دولتی یا خصوصی و یا نهادهای عمومی غیردولتی) باشند هنگام پرداخت اجاره بهاء مکلفند مالیات متعلقه را براساس قانون محاسبه، کسر و ظرف مدت ده روز پس از کسر، مالیات مربوطه را به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند. (تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.م)

نکات قابل تذکر در ارتباط با موارد مهم قانون مالیات‌های مستقیم

نحوه محاسبه و کسر مالیات تکلیفی درآمد اجاره املاک

با توجه به مفاد تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم کلیه اشخاص حقوقی (اعم از دولتی یا خصوصی یا نهادهای عمومی غیردولتی) مکلف هستند هنگام پرداخت اجاره بهاء مالیات متعلق را بشرح ماده (۱۰۵) یا (۱۳۱) قانون مزبور حسب مورد محاسبه کسر و ظرف مدت ده روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید پرداخت را به مالک تسلیم کنند. مستفاد از تبصره فوق چنانچه اجاره املاک ماهانه، سه ماهه، شش ماهه و یا سالیانه پرداخت شود تکلیف فوق حسب مورد به ترتیب ۱۲، ۴، ۲ و یا یک مرتبه در سال باید انجام شود.

۱/۵- نکات قابل توجه در محاسبه مالیات بردرآمد اجاره املاک اشخاص حقیقی و حقوقی

۱/۵/۱- در صورتی که مدت اجاره املاک (مشتغلات) طی سال شروع شود و موجر شخص حقیقی باشد برای محاسبه مالیات بایستی مجموع درآمد اجاری ماه شروع قرارداد اجاره تا

۱- ماده ۱۲۸۷ قانون مدنی - اسنادی که در اداره ثبت اسناد و املاک و یا دفاتر اسناد رسمی یا در نزد سایر مأمورین رسمی در حدود صلاحیت آنها و برطبق مقررات قانونی تنظیم شده باشند رسمی است.

پایان همان سال به دست آورده و به نرخ ماده ۱۳۱ مالیات مربوطه را محاسبه نمائیم.

۱/۵/۲- چنانچه موجرین اشخاص حقوقی باشند نرخ مالیات بردرآمد اجاره آنها طبق ماده ۱۰۵ معادل ۲۵ درصد مقطوع خواهد بود.

۱/۵/۳- چنانچه مالک مورد اجاره (املاک و مستغلات) بیش از یک نفر باشند پس از کسر معافیت ۳۵ درصد بابت استهلاك نخست باید درآمد اجاره به نسبت مالکیت مالکان مشخص شده و سپس براساس سهم هر یک از مالکین مالیات مربوطه محاسبه و کسر شود.

۱/۵/۴- در مورد محاسبه مالیات درآمد اجاری اشخاص حقیقی بایستی نخست کلیه معافیت‌های مقرر در قانون از سهم درآمد اجاری ماهیانه یا سالیانه مالک کسر، سپس مالیات مابه‌التفاوت حاصله به نرخ مندرج در ماده (۱۳۱) مشمول مالیات گردد.

۱/۵/۵- مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند در طول مدت اجاره از صد در صد (۱۰۰٪) مالیات بردرآمد املاک اجاری معاف می‌باشد در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست مترمربع زیربنای مفید از مالیات بردرآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد. (تبصره ۱۱ ماده ۵۳)

۱/۵/۶- درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست مترمربع زیربنای مفید از پرداخت مالیات بردرآمد اجاره املاک معاف می‌باشد به این ترتیب چنانچه زیربنای واحد یا واحدهای مسکونی حسب مورد بیش از حد نصاب‌های تعیین شده باشد، درآمد اجاره حاصل از مازاد نصاب‌های مزبور با رعایت تبصره ۳ ماده ۵۳ قانون مذکور، مشمول مالیات مقرر خواهد بود و در مورد املاک مشاعی معافیت مقرر نسبت به سهم مشاعی هر یک از مالکین لحاظ خواهد شد. توجه شود در مواردی که مالک دارای چند ملک باشد، می‌تواند با انتخاب خود، مجموعاً تا میزان حد نصاب‌های تعیین شده از املاک معرفی تا از معافیت درآمد ناشی از اجاره آنها برخوردار گردد و همچنین در احتساب زیربنای مفید ساختمان، ملحقات و قسمت‌های مشاعی ملک شامل بالکن، پارکینگ، انباری خارج از واحد مسکونی، نورگیرهای غیرمسقف یا با سقف شیشه‌ای، راه پله، زیرزمین‌های غیرمسکونی جزء زیربنای مفید واحد مسکونی منظور نخواهد شد.

۱/۵/۷- به منظور اجرای صحیح تبصره ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی و ایجاد رویه واحد برای تشخیص آپارتمان که در قسمت اخیر تبصره مذکور به عنوان یک واحد مسکونی محسوب شده است، لزوماً یادآور می‌گردد که آپارتمان به واحد ساختمانی اطلاق می‌شود که علاوه بر تجهیزات و سرویس‌های لازم و اختصاصی دارای درب ورودی مستقل اعم از داخل یا خارج باشد. (بخشنامه شماره ۲۱۵۷۸ مورخ ۶۹/۵/۲۲)

۱/۵/۸- در صورتی که مستأجر اشخاص حقوقی (اعم از دولتی یا خصوصی و یا نهادهای عمومی غیردولتی) باشند هنگام پرداخت اجاره بهاء مکلفند مالیات متعلقه را براساس قانون محاسبه، کسر و ظرف مدت ده روز، مالیات مربوطه را به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند. (تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.م.)

۱/۵/۹- چنانچه مورد اجاره در رهن کامل باشد یا بخشی رهن و بخشی به صورت مال‌الاجاره باشد مستأجر باید صرفاً مالیات آن بخش را که به صورت مال‌الاجاره باشد محاسبه نماید.

بدیهی است اداره امور مالیاتی در هنگام محاسبه مالیات سالانه ملک مورد اجاره براساس جدول اجاره بهاء نسبت به محاسبه مالیات کل ملک اقدام خواهد کرد.

۱/۶- معافیت‌های مالیات بر درآمد اجاره املاک (مستغلات)

۱/۶/۱- محل سکونت پدر و 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 اجاره معاف می‌باشند یعنی چنانچه مالک دارای ۴ واحد مسکونی و سه فرزند بالغ باشد می‌تواند یک واحد برای خود و برای هر یک از فرزندان یک واحد تخصیص دهد و از شمول مالیات اجاره معاف باشد. (تبصره ۱ ماده ۵۳ ق.م.م.)

۱/۶/۲- هرگاه مالک، خانه یا آپارتمان مسکونی خود را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل، میزان مال الاجاره‌ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می‌گردد از کل مال الاجاره دریافتی و کسر خواهد شد. (ماده ۵۵ ق.م.م.)

۱/۶/۳- در مورد شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون از درآمد مشمول سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می‌باشد. مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ‌گونه درآمد دیگری ندارند. اداره امور مالیاتی مربوط باید خلاصه مندرجات اظهارنامه مؤدی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مؤدی ارسال دارد و در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به عنوان جریمه وصول خواهد شد. در اجرای حکم این ماده حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.

تبصره ۱- حکم این ماده در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد بود.
تبصره ۲- در صورتی که سایر درآمدهای مشمول مالیات ماهانه مؤدی کمتر از مبلغ مذکور در این ماده باشد، آن مقدار از درآمد مشمول مالیات اجاره املاک که با سایر درآمدهای مؤدی بالغ بر مبلغ فوق باشد معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود. (تبصره ۲) ماده ۵۷ ق.م.م.)

۱/۷- نحوه محاسبه و کسر مالیات تکلیفی درآمد اجاره املاک

با توجه به مفاد تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم کلیه اشخاص حقوقی (اعم از دولتی یا خصوصی یا نهادهای عمومی غیردولتی) مکلف هستند هنگام پرداخت اجاره بهاء مالیات متعلق را یا به نرخ ۲۵ درصد و یا به شرح ماده ۱۳۱ قانون مزبور محاسبه و کسر و ظرف مدت ده روز به حساب تعیین شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز و رسید پرداخت را به مالک تسلیم کنند.

مستفاد از تبصره فوق چنانچه اجاره املاک ماهانه، سه ماهه، شش ماهه و یا سالیانه پرداخت شود تکلیف فوق حسب مورد به ترتیب ۱۲، ۴، ۲ و یا یک مرتبه در سال باید انجام شود. راهنمایی محاسباتی: چنانچه موجر شخص حقوقی باشد برای محاسبه مالیات می توان مستقیماً درآمد اجاره را در نرخ ۱۸/۷۵ درصد ضرب نمود. نحوه محاسبه این نرخ عبارت است از:

$$100 - 25 = 75$$

$$75 \times \frac{18}{75} = 18/75$$

مثال نمونه: یک شرکت (دولتی یا خصوصی) ساختمانی را از یک شخص حقیقی به مبلغ یکصد میلیون ریال در ماه به مدت سه سال از ۱۳۸۱/۱/۱ اجاره نموده و طبق قرارداد اجاره که به صورت سند رسمی در دفترخانه تنظیم شده مال الاجاره باید سالیانه پرداخت شود. در این صورت محاسبه مالیات درآمد اجاره مالک که بایستی توسط شرکت مستأجر انجام و کسر شود بشرح ذیل خواهد بود:

$$100,000,000 \times \frac{18}{75} = 24,000,000$$

معافیت موضوع ماده ۵۳

$$100,000,000 - 24,000,000 = 76,000,000$$

درآمد ماهانه اجاره مشمول مالیات

نرخ ماده ۱۳۱

$$76,000,000 \longrightarrow = 251,000,000$$

مالیات سالیانه درآمد اجاره

● چنانچه اجاره بهاء هر ششماه یکبار پرداخت شود:

$$76,000,000 \times 6 = 456,000,000$$

درآمد مشمول مالیات شش ماهه اول

نرخ ماده ۱۳۱

$$456,000,000 \longrightarrow = 116,000,000$$

مالیات شش ماهه اول

$$251,000,000 - 116,000,000 = 135,000,000$$

مالیات شش ماهه دوم

● چنانچه اجاره بهاء هر سه ماه یکبار پرداخت شود:

$$76,000,000 \times 3 = 228,000,000$$

نرخ ماده ۱۳۱

$$228,000,000 \longrightarrow = 49,750,000$$

مالیات سه ماهه اجاره بهاء

● چنانچه اجاره بهاء ماهیانه پرداخت شود بایستی براساس درآمد اجاره ماهیانه برای هر ماه مالیات جداگانه محاسبه و چنانچه قرارداد اجاره تا پایان سال تداوم داشت در ماه آخر مابه التفاوت به صورت جمع درآمد اجاری سالیانه محاسبه و کسر شود.

نرخ ماده ۱۳۱

$$76,000,000 \longrightarrow = 13,500,000$$

مالیات اجاره فروردین ماه

$$76,000,000 \times 2 = 152,000,000$$

درآمد اجاره تا پایان اردیبهشت ماه

نرخ ماده ۱۳۱

$$152,000,000 \longrightarrow = 31,000,000$$

مالیات دو ماهه اول سال

$$31,000,000 - 13,500,000 = 17,500,000$$

مالیات اجاره بهای اردیبهشت ماه

$$76,000,000 \times 3 = 228,000,000$$

درآمد اجاری مشمول مالیات سه ماهه اول

نرخ ماده ۱۳۱

$$228,000,000 \longrightarrow = 49,750,000$$

مالیات سه ماهه اول سال

$$49,750,000 - (13,500,000 + 17,500,000) = 18,750,000$$

مالیات درآمد اجاره خردادماه

و به همین ترتیب الی آخر ادامه خواهیم داد.

چنانچه مالک هیچگونه درآمد دیگری غیر از درآمد اجاره فوق نداشته باشد برای محاسبه مالیات، باید مستأجرین معافیت موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات‌ها را رأساً اعمال نمایند و مؤدی (موجر) خود هنگام مراجعه به اداره امور مالیاتی مربوطه تقاضای معافیت مزبور را بنماید زیرا مستأجر هیچگونه اطلاعی از درآمدهای موجر ندارد.

مثال نمونه: شرکتی یک ساختمان اداری را برای مدت یکسال از ۱۳۸۱/۱/۱ به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سالیانه اجاره نموده است. مالکیت ساختمان مزبور به طور مشاع به طور مساوی به سه نفر (هر نفر دو دانگ) تعلق دارد. چنانچه اجاره بهای ساختمان مزبور سالیانه پرداخت شود مالیات درآمد اجاری هر یک از مالکین چقدر خواهد بود؟

$$\begin{aligned} \text{درآمد اجاری مشمول مالیات سالیانه} &= ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۷۵ = ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ \\ \text{درآمد مشمول مالیات سالیانه هر یک از مالکین} &= ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ : ۳ = ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ \end{aligned}$$

نرخ ماده ۱۳۱

مالیات سالیانه سهم هر یک از مالکین $4,500,000 =$ \longrightarrow $30,000,000$
چنانچه هر یک از مالکین فوق هیچگونه درآمد دیگری نداشته باشند محاسبه مالیات آنان با اعمال مفروضات فوق به شرح ذیل خواهد بود.
درآمد سالیانه مشمول مالیات هر یک از مالکین

$$\begin{aligned} 30,000,000 - 19,200,000 &= 10,800,000 \\ \text{مالیات سالیانه هر یک از مالکین (نرخ ماده ۱۳۱)} &= 10,800,000 \end{aligned}$$

مثال نمونه: شرکتی یک ساختمان اداری را برای مدت یکسال بمبلغ نود میلیون ریال ماهیانه اجاره نموده است. مالکیت ساختمان مزبور به طور مشاع به سه نفر به نسبت $\frac{1}{6}$ و $\frac{2}{6}$ و $\frac{3}{6}$ دانگ تعلق دارد چنانچه اجاره بهای ساختمان مزبور سالیانه پرداخت شود اولاً مالیات درآمد اجاری هر یک از مالکین چقدر خواهد بود؟ ثانیاً ثبت حسابداری این عملیات در دفتر مستأجر را بنویسید.

$$\begin{aligned} \text{درآمد اجاری سالیانه} &= 90,000,000 \times 12 = 1,080,000,000 \\ \text{درآمد مشمول مالیات سالیانه مالکین} &= 1,080,000,000 \times 0.5 = 540,000,000 \\ \text{درآمد مشمول مالیات سالیانه مالک یک دانگ} &= 180,000,000 : 6 = 30,000,000 \end{aligned}$$

نرخ ماده ۱۳۱

$$\begin{aligned} \text{مالیات سالیانه سهم مالک یک دانگ} &= 27,250,000 \longrightarrow 180,000,000 \\ \text{درآمد مشمول مالیات مالک دو دانگ} &= 360,000,000 \times 2 = 720,000,000 \\ \text{مالیات سهم مالک دو دانگ} &= 62,000,000 \longrightarrow 360,000,000 \\ \text{درآمد مشمول مالیات مالک سه دانگ} &= 540,000,000 \times 3 = 1,620,000,000 \end{aligned}$$

ماده ۱۳۱

$$1,620,000,000 \longrightarrow 405,000,000$$

مالیات سهم مالک سه دانگ

چنانچه هر یک از مالکین فوق هیچگونه درآمد دیگری نداشته باشند محاسبه مالیات آنان

به صورت ذیل خواهد بود.

۱- چون درآمد اجاره مالک سهم یک دانگ (ریال) بیشتر از معافیت سالانه ساله ۱۳۸۸ (۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) می باشد مابه‌التفات آن مشمول مالیات است.

درآمد مشمول مالیات مالک یک دانگ $۱۳۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۸۵,۰۰۰,۰۰۰$

نرخ ماده ۱۳۱

مالیات مالک دو دانگ $۸۵,۰۰۰,۰۰۰ \rightarrow = ۱۴,۵۰۰,۰۰۰$

ماده ۱۳۱

درآمد مشمول مالیات مالک سه دانگ $(۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰,۰۰۰) \rightarrow = ۴۸,۵۰۰,۰۰۰$

نرخ ماده ۱۳۱

مالیات مالک سه دانگ $(۴۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰,۰۰۰) \rightarrow = ۸۷,۵۰۰,۰۰۰$

دفتر روزنامه شرکت ...

بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ	
				روز	ماه
۸۸۸,۲۵۰,۰۰۰ ۱۹۱,۷۵۰,۰۰۰	۱,۰۸۰,۰۰۰,۰۰۰		هزینه اجاره بانک (صندوق) حسابهای پرداختی (دارائی)	هنگام پرداخت اجاره	
۸۸۸,۲۵۰,۰۰۰	۸۸۸,۲۵۰,۰۰۰		حسابهای پرداختنی بانک (صندوق) در موقع واریز مالیات	هنگام پرداخت مالیات	

مثال نمونه: شخصی دارای دو واحد مسکونی به شرح ذیل می باشد، چنانچه اجاره بهای سالانه واحد شماره یک ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال و اجاره بهای واحد شماره دو ۵,۳۷۵,۰۰۰ ریال باشد، مالیات بردرآمد مال الاجاره این شخص در سال ۸۲ چقدر می باشد.

واحد شماره یک واقع در تهران به مساحت ۱۵۰ مترمربع

واحد شماره دو واقع در شیراز به مساحت ۲۱۵ مترمربع

حل: واحد شماره یک را به دلیل اینکه درآمد آن بیشتر است طبق نظر مؤدی می توان واحد معاف از مالیات دانست و برای محاسبه درآمد مشمول مالیات واحد شماره دو به ترتیب ذیل عمل می کنیم:

درآمد اجاره واحد شماره دو مشمول مالیات $۵,۳۷۵,۰۰۰ \times ۷۵\% = ۴,۰۳۱,۲۵۰$

مالیات $۴,۰۳۱,۲۵۰ \times ۱۵\% = ۶۰۴,۶۸۷$

مثال نمونه:

یک ساختمان مسکونی به مساحت ۱۴۵ مترمربع کاربری جهت استفاده اداری به مبلغ یکصد میلیون ریال ماهانه به اجاره واگذار شده است. مالیات مال الاجاره ماهانه را محاسبه کنید.

$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\% = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰$

ماده ۱۳۱

$۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \rightarrow (۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%) + (۴۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%) = ۱۳,۵۰۰,۰۰۰$

چون کاربری واحد مذکور اداری است علی‌رغم آنکه سند ساختمان مسکونی است نمی‌تواند از معافیت مالیاتی واحدهای مسکونی ۱۵۰ مترمربع استفاده نماید.

تمرینات فصل اول

- ۱- شرکتی یک ساختمان اداری را که به‌طور مشاع و متساوی متعلق به ۷ نفر می‌باشد به مبلغ ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ماهیانه از ۱۳۸۱/۱/۱ اجاره نموده است. طبق قرارداد اجاره بهاء باید هر سه ماه یکبار پرداخت شود. در صورتی که ۳ تن از مالکین هیچگونه درآمد دیگری نداشته باشند مالیات اجاره بهای ساختمان مزبور را تا پایان سال ۱۳۸۲ محاسبه نمایید.
- ۲- شخصی منزل محل سکونت خود را از قرار ماهی ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال به اجاره واگذار و محل دیگری را از قرار ماهی ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال جهت سکونت خود اجاره نموده است. مالیات درآمد اجاره این شخص در یکسال چقدر خواهد بود؟
- ۳- شرکتی خصوصی یک ساختمان را که مشتمل بر دو واحد اداری و سه باب واحد تجاری می‌باشد در سال ۱۳۸۲ به شرح ذیل اجاره نموده است. در صورتی که ساختمان مزبور متعلق به سه نفر و به نسبت $\frac{1}{6}$ ، $\frac{2}{6}$ ، $\frac{3}{6}$ ، در مالکیت آنان باشد و مالک $\frac{1}{6}$ فردی بازنشسته باشد مطلوبست درآمد اجاری، درآمد مشمول مالیات و مالیات اجاره سهم هر یک از مالکین.
 - ۳/۱- واحد شماره یک اداری از ۱۳۸۱/۱/۱ لغایت ۸۱/۱۰/۳۰ از قرار ماهی ۴,۲۰۰,۰۰۰ ریال.
 - ۳/۲- واحد شماره ۲ اداری ۸۱/۴/۱ لغایت ۸۱/۱۲/۲۰ از قرار ماهی ۷,۲۰۰,۰۰۰ ریال.
 - ۳/۳- واحدهای تجاری از ۱۳۸۱/۱/۱ لغایت ۸۱/۱۲/۲۰ به ترتیب از قرار ماهی ۱۲,۰۰۰,۰۰۰، ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ و ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- ۴- شرکت نوید یک ساختمان اداری را با قرارداد رسمی به مبلغ ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ماهیانه اجاره نموده است. سند مالکیت ساختمان مذکور متعلق به شرکت فرید (۳ دانگ) و خانم خرم (۳ دانگ) می‌باشد. مطلوبست محاسبه مالیات بردرآمد اجاره قرارداد مذکور.
- ۵- آقای حسین دارای سه واحد آپارتمانی می‌باشد که مجموع مساحت مفید آنها به ترتیب عبارتند از ۵۰، ۴۰ و ۶۰ مترمربع که آنها را از تاریخ ۸۱/۱/۱ به اجاره واگذار نموده است و اجاره بهای ماهانه هر یک از آنها نیز به ترتیب ۱,۵۰۰,۰۰۰، ۲,۵۰۰,۰۰۰ و ۳,۷۰۰,۰۰۰ ریال. مطلوبست محاسبه مالیات اجاره بهای هر یک از آپارتمان‌های مذکور.
- ۶- شرکت برج‌آوران سازنده مسکن دارای یک مجتمع ده طبقه می‌باشد که طبق الگوی مسکن ساخته شده است. این مجتمع دارای ۳۱ واحد مسکونی است که به قرار ماهیانه ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از تاریخ ۸۱/۲/۱۵ به یک شرکت دولتی اجاره داده شده است. مطلوبست محاسبه مالیات بردرآمد اجاره این شرکت.

فصل دوم

مالیات بردرآمد حقوق

تعریف 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 بردرآمد حقوق است. (ماده ۸۲ ق.م.م)

بنا به ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم "درآمد مشمول مالیات حقوق عبارتست از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از وضع معافیت های مقرر در این قانون"

به استناد ماده (۳۵) قانون کار: مزد عبارت است از وجوه نقدی یا غیرنقدی و یا مجموع آنها که در قبال انجام کار به کارگر پرداخت می شود.

۲/۱- حقوق و مزایای مستمر نقدی شغلی شامل:

حقوق ثابت - مزایای مستمر شغلی - حق مقام - حق اولاد - حق مسکن - حق ایاب و ذهاب مدد معاش - فوق العاده های (بدی آب و هوا، شغل، مسئولیت، جذب، ارزی، مرزی و ...)

۲/۲- مزایای مستمر غیرنقدی

استفاده از مسکن واگذاری از طرف کارفرما (با اثاثیه و یا بدون اثاثیه)
استفاده از اتومبیل اختصاصی واگذاری از طرف کارفرما (با راننده و یا بدون راننده)
سایر مزایای غیرنقدی مستمر از قبیل خواروبار، بن، ...

۲/۳- مزایای غیرمستمر

مزایای غیرمستمر با استناد قانون مالیات‌ها و قانون کار عبارتند از: اضافه کار، فوق‌العاده مأموریت، هزینه سفر، پاداش انجام کار، عیدی و پاداش آخر سال، وجوه پرداختی بابت لباس کار و یا در اختیار گذاردن آن- پرداختی‌های بابت هزینه درمان و معالجه کارکنان- بازخرید مرخصی- پاداش- بهره‌وری. سایر مزایای غیرمستمر که طبق مقررات استخدامی یا قانون کار از طرف کارفرما به کارکنان پرداخت و یا در اختیار آنان قرار داده می‌شود نظیر بهره‌وری و کارانه.

۲/۴- نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات حقوق

با استناد ماده ۸۲ قانون مالیات‌ها برای محاسبه درآمد مشمول مالیات حقوق باید درآمدهای غیرنقدی به معادل نقدی آن تقویم و سپس به درآمدهای نقدی اضافه گردد تا درآمد مشمول مالیات حقوق مشخص گردد.

چگونگی تقویم مزایای غیرنقدی به نقدی

با استناد تبصره ذیل ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم در حال حاضر صرفاً مبنای تقویم درآمدهای غیرنقدی زیر به نقدی مشخص گردیده است.

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

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

ج: سایر مزایای غیرنقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت‌کننده حقوق تذکر: با استناد بخشنامه شماره ۲۳۹۷/۲۹۳۰۰-۲۱۱ مورخ ۸۲/۶/۳ سازمان امور مالیاتی کشور خودروهایی دولتی مشمول بند «ب» فوق نمی‌شوند.

۲/۵- معافیت مالیاتی درآمد حقوق

ماده ۸۴- تا میزان یکصد و پنجاه برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده (۱) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، مصوب ۱۳۷۰، درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق کلیه حقوق‌بگیران از جمله کارگران مشمول قانون کار، از یک یا چند منبع، از پرداخت مالیات معاف می‌شود.

۲/۵/۱- با توجه به لازم‌الاجرا شدن نظام خدمات مدیریت کشوری عملاً مفاد ماده (۸۴) از ۱۳۸۸/۱/۱ قابلیت اجرا نداشته و سقف معافیت مالیاتی سالانه درآمد حقوق‌بگیران با استناد قانون بودجه سال ۱۳۸۸ معادل پنجاه میلیون ریال تعیین شده است.

ماده ۸۵- نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۳ پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون به نرخ مقطوع ده درصد (۱۰٪) و در مورد سایر حقوق‌بگیران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تا مبلغ چهل و دومیلیون (۴۲,۰۰۰,۰۰۰) ریال به نرخ ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد آن به

نرخ‌های مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.
 ماده ۸۶- پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف‌اند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (۸۵) این قانون محاسبه و کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت دهند.

تبصره - پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت‌کنندگان مقرری مزد و حقوق اصلی به عمل می‌آید پرداخت‌کنندگان این قبیل وجوه مکلف‌اند هنگام هر پرداخت مالیات متعلق را بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون به نرخ‌های مقرر در ماده (۸۵) این قانون محاسبه و کسر و ظرف ۳۰ روز با صورتی حاوی نام و نشانی دریافت‌کنندگان و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند.

۲/۶- نحوه محاسبه مالیات حقوق

۲/۶/۱- محاسبه مالیات حقوق و مزایای مستمر ماهانه

برای محاسبه مالیات حقوق و مزایای مستمر ماهیانه نخست حقوق و مزایای مستمر ماهانه هر یک از کارکنان پس از کسر معافیت‌های قانونی را دوازده برابر نموده سپس طبق مقررات ماده (۸۵) با اعمال نرخ ماده ۱۳۱ مالیات سالیانه درآمد حقوق را محاسبه که یک دوازدهم این مبلغ به عنوان مالیات درآمد حقوق و مزایای مستمر ماهانه تلقی خواهد شد.

۲/۶/۲- معافیت مالیاتی حقوق‌بگیران

باستناد ماده ۸۵ قانون مالیات‌های جدید نرخ مالیات بردرآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۷۰/۶/۱۳ پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون به نرخ مقطوع ده درصد و در مورد سایر حقوق‌بگیران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تا مبلغ چهل و دومیلیون ریال (۴۲،۰۰،۰۰۰ ریال) به نرخ ده درصد و نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون عمل خواهد شد.
یادآوری: کلیه حقوق‌بگیران مشمول قانون کار مصوب ۱۳۶۹/۱۲/۲۹ مجمع تشخیص مصلحت نظام، از حیث مقررات مالیات مشمول واژه "سایر حقوق‌بگیران" مندرج در ماده ۸۵ سایر حقوق‌بگیران قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند.

۲/۶/۳- محاسبه مالیات مزایای غیرمستمر

به منظور محاسبه مالیات مزایای غیرمستمر هر یک از کارکنان بخش غیردولتی، نخست حقوق و مزایای سالیانه آنان محاسبه و مزایای غیرمستمر (پس از کسر معافیت‌های قانونی) به آن اضافه و آنگاه با رعایت ماده ۸۴ و اعمال نرخ ماده ۱۳۱ مالیات سالیانه حقوق‌بگیر مشخص شده که یک دوازدهم این مبلغ به عنوان مالیات ماهانه تلقی می‌گردد. لازم به ذکر است که در محاسبه مالیات مزایای غیرمستمر باید توجه نمود که در بخش دولتی مالیات مزایای غیرمستمر صرفاً مشمول نرخ ۱۰ درصد خواهد شد و لزومی به اعمال جمع درآمد سالیانه با مزایای مستمر نخواهد بود اما در بخش خصوصی و بخش نهادهای عمومی غیردولتی پس از وضع معافیت‌های قانونی مزایای غیرمستمر، افزودن آن به درآمد سالیانه (حقوق و مزایای مستمر) الزامی خواهد بود.

بدیهی است چنانچه در طی یکسال چندین مرتبه به حقوق‌بگیران مزایای غیرمستمر

پرداخت شود، درآمد سالیانه حقوق و مزایای مستمر باید با کلیه مزایای غیرمستمر دریافتی تا آخرین بار جمع شده و سپس با اعمال نرخ ماده ۱۳۱ مالیات مربوطه محاسبه گردد.
۲/۶/۴- نحوه محاسبه مالیات مزایای غیرمستمر که از طرف اشخاصی غیر از پرداخت کنندگان حقوق اصلی پرداخت می شود.

باستناد ماده ۸۶ مالیات‌ها، پرداخت‌هایی که از طرف اشخاصی غیر از پرداخت کنندگان مقرری مزد و حقوق اصلی به عمل می آید (نظیر حق حضور در جلسات) و پاداش عملکرد اعضای هیأت مدیره غیرموظف بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) تا ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال در سال به نرخ ۱۰٪ و مازاد مشمول نرخ ماده ۱۳۱ (از ۲۰٪ به بعد) می باشد که پرداخت کنندگان این قبیل وجوه مکلفند هنگام پرداخت مالیات متعلق را کسر و ظرف مدت سی روز با صورتی حاوی نام و نشانی دریافت کنندگان و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند.

۲/۷- نحوه محاسبه مالیات اضافه کار

۲/۷/۱- چنانچه شرکت دولتی باشد

در این حالت مبلغ اضافه کار صرفاً شامل ۱۰ درصد مالیات خواهد شد.

۲/۷/۲- چنانچه شرکت خصوصی یا نهاد عمومی غیردولتی باشد

در این حالت مبلغ اضافه کار ماهیانه براساس مجموع درآمد سالیانه شامل درآمدهای مستمر و غیرمستمر صورت خواهد گرفت یعنی نخست حقوق و مزایای مستمر مشمول مالیات حقوق بگیر را دوازده برابر نموده و سپس مزایای غیرمستمر شامل اضافه کاری به آن افزوده شده و با رعایت ماده (۸۴) به نرخ ماده ۱۳۱ مالیات آن محاسبه می شود.

۲/۸- سایر مزایای غیرنقدی

باستناد بند ۱۲ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های جدید مجموع مزایای غیرنقدی پرداختی در سال به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون م.م. (برای سال ۱۳۸۷، معادل ۴,۹۰۰,۰۰۰ ریال و برای سال ۱۳۸۸ معادل ۸,۳۳۳,۳۳۳ ریال) از شمول مالیات معاف است.

۲/۹- نحوه محاسبه مالیات عیدی یا پاداش آخر سال

۲/۹/۱- بااستناد بند ۱۰ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم عیدی سالانه یا پاداش آخر سال مجموعاً تا میزان یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) فارغ از مدت کارکرد از پرداخت هرگونه مالیات معاف می باشد.

۲/۹/۲- عیدی و پاداش حقوق بگیران شاغل در بخش خصوصی و نهادهای عمومی غیردولتی مازاد بر مبلغ فوق به مجموع درآمد سالانه حقوق آنان اضافه شده و با رعایت ماده (۸۴) مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم خواهد شد.

۲/۹/۳- بدیهی است چنانچه طی سال چند بار پاداش به هر یک از کارکنان پرداخت شود صرفاً پاداش آخر سال، معادل مبلغ فوق از پرداخت مالیات معاف و مازاد بر آن طبق توضیحات فوق مشمول مالیات مقرر خواهد بود.

عیدی و پاداش حقوق بگیران که شاغل در وزارتخانه و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها باشند مازاد بر مبلغ فوق صرفاً شامل مالیاتی به نرخ ۱۰ درصد خواهد بود.

۲/۱۰- چنانچه حقوق و مزایای ثابت حقوق بگیر در ضمن سال تغییر کند و یا اینکه حقوق بگیر در بین سال استخدام و یا خدمت وی بنا به هر علت در طی سال خاتمه یابد مالیات حقوق در این قبیل موارد به شرح زیر قابل محاسبه خواهد بود.

۲/۱۱- چنانچه حقوق در ضمن سال تغییر نماید برای محاسبه مالیات حقوق بایستی حقوق جدید (حقوق ماهی که تغییر یافته است) را دوازده برابر نموده و بر مأخذ آن، میزان مالیات محاسبه و یک دوازدهم آن را به عنوان مالیات ماه مربوطه و ماههای بعد تا آخر سال در صورتی که تغییرات جدیدی پیش نیاید کسر نمود.

۲/۱۲- در صورتی که هر یک از کارکنان در ضمن سال استخدام گردد درآمد مشمول مالیات حقوق بایستی براساس درآمد سالانه (دوازده برابر حقوق ماه اول) محاسبه و پس از تعیین مالیات سالانه یک دوازدهم آن، از تاریخ شروع به کار تا آخر سال (در صورتی که در مدت مزبور حقوق تغییر ننماید) به عنوان مالیات ماهانه کسر و واریز گردد.

۲/۱۳- در صورتی که هر یک از کارکنان در ضمن سال بازنشسته، بازخرید یا اخراج و یا بنا به عللی ترک خدمت نماید کارفرما مکلف است صرفنظر از مدت کارکرد، مالیات حقوق را براساس درآمد سالانه بشرح بندهای فوق محاسبه و ماهانه تا آخرین تاریخ اشتغال کسر نماید. البته ممکنست در هر یک از سه حالت فوق درآمد مشمول مالیات که مأخذ محاسبه مالیات قرار می گیرد بیشتر از درآمد واقعی سالانه بوده و یا حقوق بگیر به طور کامل از بخشودگی مقرر سالانه استفاده نموده باشد و در نتیجه به سبب اعمال نرخ مالیاتی بالاتر و یا اصولاً نرسیدن درآمد سالانه بحد نصاب بخشودگی، مالیات اضافی پرداخت گردد که در این قبیل موارد اضافه پرداختی طبق مقررات ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم قابل استرداد می باشد.

۲/۱۴- پرداخت کنندگان حقوق علاوه بر کسر و پرداخت مالیات حقوق کارکنان خود مکلفند نام و نشانی آنها و میزان پرداخت را نیز به اداره امور مالیاتی ارسال دارند. در این خصوص چند نکته ضروری زیر حائز اهمیت است:

۲/۱۴/۱- در مورد تعیین اداره امور مالیاتی برای تسلیم فهرست و پرداخت مالیات در پاره‌ای موارد که شرکت یا مؤسسه پرداخت کننده حقوق، دارای کارگاه یا شعب در نقاط مختلف است اصولاً همان محل پرداخت یا تخصیص حقوق ملاک عمل می باشد. یعنی چنانچه محل ثبت شده شرکتی شهر "الف" باشد و این شرکت دارای کارگاهی در شهر "ب" باشد چنانچه حقوق و مزایای کارکنان شاغل در کارگاه "ب" در مرکز شرکت بحساب آنها واریز گردد اداره امور مالیاتی صالح برای دریافت فهرست و مالیات، اداره مالیاتی واقع در شهر "الف" و چنانچه حقوق و مزایای کارکنان شاغل در کارگاه "ب" توسط مسئولین کارگاه در محل کار پرداخت می شد، دریافت کننده فهرست و مالیات، اداره مالیاتی وقع در شهر "ب" خواهد بود.

۲/۱۴/۲- درخصوص اجرای ماده ۸۶ (پرداخت‌هایی که از طرف اشخاص غیر از پرداخت کنندگان مقرری، مزد و حقوق اصلی به عمل می آید) توجه شود که مقررات جدید این دریافتی را تا سقف ۴۲ میلیون ریال مشمول مالیاتی مقطوع به نرخ ۱۰ درصد و مازاد آن مشمول نرخ ماده ۱۳۱ خواهد شد.

۲/۱۴/۳- اضافه پرداختی بابت مالیات بردرآمد حقوق باستناد ماده ۸۷ قانون مالیاتها طبق مقررات این قانون قابل استرداد می باشد، مشروط بر اینکه بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار

گیرد.

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

۲/۱۵- آن قسمت از درآمد حقوق کارکنان و کارگران ایرانی که در خارج از کشور که از طریق کارفرمایان و یا پیمانکاران مقیم کشور بابت ارائه خدمات از محل پرداختی پروژه، دریافت می‌کنند مشمول استفاده از حکم معافیت موضوع بند "ب" ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی اجتماعی که طی مفاد ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم نیز نتیجه‌گیری و از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

۲/۱۶- معافیت مالیات حقوق موضوع بند ۲ ماده ۱۵ موافقت‌نامه‌های اجتناب از مالیات مضاعف منحصراً منوط به احراز کلیه جزءهای مندرج در بند مزبور به شرح زیر می‌باشد:
۲/۱۶/۱- جمع مدتی که دریافت‌کننده حقوق در یک یا چند نوبت در جمهوری اسلامی ایران به سر برده است از ۱۸۳ روز در سال مالی مربوطه تجاوز نکند.

۲/۱۶/۲- حق‌الزحمه توسط یا از طرف کارفرمایی که مقیم دولت جمهوری اسلامی ایران نیست پرداخت شود.

۲/۱۶/۳- حق‌الزحمه بر عهده مقر دائم یا پایگاه ثابتی که پرداخت‌کننده حق‌الزحمه در دولت جمهوری اسلامی ایران دارد، نباشد.

نظر به اینکه احراز شرایط مذکور مستلزم رسیدگی و بررسی اسناد و مدارک تایید شده معتبر می‌باشد علیهذا شایسته است تا احراز موارد یادشده مالیات متعلقه به حقوق ایشان حسب مقررات مربوطه محاسبه و وصول شود و در حالتی که مشخص شود مورد مشمول مالیات دولت جمهوری اسلامی ایران نبوده است مالیات مکسوره از این بابت، وفق مقررات ماده ۲۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم و بدون رعایت مهلت قانونی مذکور در ماده ۸۷ قانون مزبور استرداد خواهد بود. (بخشنامه ۹۵۳۳/۴۹۵۲۴-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۸/۱۰/۴).

۲/۱۷- ترتیب پرداخت مالیات بر درآمد حقوق

۲/۱۵/۱- تکالیف کارفرمایان

به استناد ماده ۸۵ پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را براساس درآمد مشمول مالیات سالانه پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون و رعایت ماده ۸۴ طبق نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌ها و یا به نرخ ۱۰ درصد حسب مورد کسر و ظرف مدت سی روز ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن به اداره مالیاتی محل پرداخت و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت دهند. بدیهی است چنانچه مالیات‌های مکسوره ظرف مدت مقرر به حساب مخصوص سازمان امور مالیاتی کشور واریز نشود حسب مورد مشمول جرایم موضوع مواد ۱۹۷ و ۱۹۹ خواهند شد. به موجب ماده ۱۹۹ (ق.م.م) کسانی که مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشند. در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهند داشت مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات پرداخت نشده خواهند بود. مضافاً

بر اینکه به موجب ماده ۱۹۷ (ق.م.م) چنانچه کارفرمایان از تسلیم صورت (لیست حقوق و مزایا) یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی در موعد مقرر به اداره امور مالیاتی خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند جریمه متعلقه در مورد حقوق عبارت خواهد بود از دو درصد حقوق پرداختی.

۲/۱۵/۲- چون در تطبیق درآمد حقوق حقوق‌بگیران با مقررات مواد ۸۵ و ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی ابهاماتی وجود دارد، لذا به منظور رفع مشکل و اجرای صحیح مقررات قانونی متذکر می‌گردد: هرگاه شخص حقیقی به‌طور جداگانه و غیرمرتبط با هم در خدمت اشخاص مختلف بوده و در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران و برحسب مدت یا کار انجام یافته درآمد حقوق تحصیل نماید، هر یک از پرداخت‌کنندگان (کارفرما) جداگانه مکلفند مالیات متعلق به حقوق تخصیصی یا پرداختی مربوط را براساس درآمدشمول مالیات سالیانه و پس از کسر معافیت‌های مقرر در فصل سوم از باب سوم قانون رعایت ماده (۸۴) طبق نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ اصلاحی آن محاسبه و کسر و با رعایت سایر مقررات مربوط در موعد مقرر به حوزه مالیاتی محل پرداخت نماید. ضمناً توجه خواهند داشت که ماده ۸۶ قانون درباره پرداخت‌هایی است که از ناحیه پرداخت‌کنندگان مقرری، مزد یا حقوق اصلی صورت نمی‌گیرد. به‌عنوان مثال چنانچه شخصی که در استخدام وزارت آموزش و پرورش می‌باشد، به‌طور مأمور در مدرسه غیرانتفاعی مشغول به‌کار شده و لکن شخص مذکور از این مدرسه وجوهی علاوه بر حقوق دریافتی از وزارت متبوع خود، دریافت نماید بنا به مقررات ماده ۸۶ قانون، مالیات متعلق به مبلغ دریافتی از مدرسه عبارت از ۱۰٪ این مبلغ خواهد بود. (بخشنامه ۳۰/۵/۱۰۶۴/۲۴۳۰۵ مورخ ۷۲/۵/۱۹)

۲/۱۷/۲- تکالیف دریافت‌کنندگان حقوق

به استناد ماده (۸۸) قانون مالیات‌ها در مواردی که از اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند حقوق دریافت شود، دریافت‌کنندگان حقوق مکلفند ظرف سی روز از تاریخ دریافت حقوق مالیات متعلق را طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم ایران به اداره مالیاتی محل سکونت خود پرداخت و تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مربوط به حقوق دریافتی خود را به اداره مالیاتی مزبور تسلیم نمایند.

۲/۱۸- مجازات‌های قانونی متخلفان

در مواردی که کارفرمایان از ایفای تکالیف قانونی مقرر در قانون مالیات‌ها به هر دلیلی خودداری نمایند علاوه بر جرائم نقدی، مشمول مجازات‌های زیر نیز خواهند شد:

۲/۱۸/۱- به استناد تبصره یک ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌ها چنانچه کارفرما وزارتخانه، شرکت یا مؤسسه دولتی یا شهرداری باشد و از انجام تکالیف قانونی در ارتباط با قانون مالیات‌ها تخلف ورزد مسئولین امر مشمول مجازات مقرر طبق قانون تخلفات اداری خواهند بود.

۲/۱۸/۲- به استناد تبصره ۲ ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌ها چنانچه متخلفین از تکالیف قانونی مقرر در قانون مالیات‌ها اشخاص حقوقی غیردولتی باشند مدیر یا مدیران مربوط نیز علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد و چنانچه متخلف شخص حقیقی باشد به حبس تأدیبی از دو ماه تا

دوسال محکوم خواهد شد که اقامه دعوی علیه متخلفین مذکور در این بند نزد مراجع قضائی از طرف رئیس سازمان امور مالیاتی به عمل خواهد آمد.

(مثال نمونه)

آقای امیرحسین از تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱ به استخدام شرکت فرزندگان درآمده است. حقوق و مزایای نامبرده طبق حکم استخدامی به شرح ذیل بوده است، اضافه کاری فروردین ماه نامبرده بابت ۱۲۰ ساعت اضافه کاری معادل ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. ضمناً به نامبرده در فروردین ماه معادل ۹۰۰,۰۰۰ ریال بن غیرنقدی تسلیم شده است.

۱- حقوق اصلی	۶,۸۰۰,۰۰۰ ریال
۲- فوق العاده شغل	۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال
۳- فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی	۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال
۴- فوق العاده محل خدمت	۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال
۵- فوق العاده جذب	۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال

الف: اگر شرکتی دولتی باشد

مجموع حقوق و مزایای مستمر

$$۶,۸۰۰,۰۰۰ + ۳,۵۰۰,۰۰۰ + ۴,۵۰۰,۰۰۰ + ۱,۵۰۰,۰۰۰ + ۳,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۹,۳۰۰,۰۰۰$$

مجموع حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر

$$۱۹,۳۰۰,۰۰۰ + ۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۳,۳۰۰,۰۰۰$$

مالیات ماهانه حقوق و مزایای مستمر

$$۲۳,۳۰۰,۰۰۰ - ۴,۱۶۶,۶۶۶ = ۱۹,۱۳۳,۳۳۴$$

$$۱۹,۱۳۳,۳۳۴ \times ۱۰\% = ۱,۹۱۳,۳۳۳$$

ب: اگر شرکت غیردولتی باشد

$$۶,۸۰۰,۰۰۰ + ۳,۵۰۰,۰۰۰ + ۴,۵۰۰,۰۰۰ + ۱,۵۰۰ + ۳,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۹,۳۰۰,۰۰۰$$

$$۱۹,۳۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۲۳۱,۶۰۰,۰۰۰$$

معاف ماده ۱۳۱

$$۲۳۱,۶۰۰,۰۰۰ \rightarrow (۵۰,۰۰۰,۰۰۰) + (۴۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%) + (۵۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%)$$

$$+ (۸۱,۶۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%) = ۳۶,۲۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۳,۰۱۶,۶۶۶$$

$$۴,۹۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱,۲۲۵,۰۰۰$$

چنانچه حقوق بگیران مشمول قانون غیر از حق الزحمه اضافه کاری وجوه غیرمستمر دیگری دریافت نمایند از جهت اجرای مقررات ماده ۸۴ مذکور ذیل آن ابتدا فوق العاده اضافه کار در محاسبات منظور و سپس غیرمستمر دیگر مورد محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

جدول حداقل و حداکثر معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم

تاریخ اجرا	ضریب حقوق	حداقل معافیت سالیانه	معافیت ماهیانه	حداکثر معافیت تبصره (۱) ماده ۸۴ اصلاحی
از ۱۳۷۶/۱/۱	۱۴۰	$۶۰ \times ۴۰۰ \times ۱۴۰ = ۲,۸۸۰,۰۰۰$	۲۴۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰
از ۱۳۷۶/۵/۱	۱۶۰	$۶۰ \times ۴۰۰ \times ۱۶۰ = ۳,۸۴۰,۰۰۰$	۳۲۰,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰
از ۱۳۷۸/۱/۱	۲۰۰	$۶۰ \times ۴۰۰ \times ۲۰۰ = ۴,۸۰۰,۰۰۰$	۴۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰
از ۱۳۷۹/۱/۱	۲۳۰	$۶۰ \times ۴۰۰ \times ۲۳۰ = ۵,۵۲۰,۰۰۰$	۴۶۰,۰۰۰	۲,۴۰۰,۰۰۰
از ۱۳۸۰/۱/۱	۲۶۰	$۶۰ \times ۴۰۰ \times ۲۶۰ = ۶,۲۴۰,۰۰۰$	۵۲۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰
از ۱۳۸۰/۱۲/۱	۲۶۰	$۱۵۰ \times ۴۰۰ \times ۶۰ = ۱۵,۶۰۰,۰۰۰$	۱,۳۰۰,۰۰۰	—
از ۱۳۸۱/۱/۱	۲۹۰	$۱۵۰ \times ۴۰۰ \times ۲۹۰ = ۱۷,۴۰۰,۰۰۰$	۱,۴۵۰,۰۰۰	—
از ۱۳۸۲/۱/۱	۳۲۰	$۱۵۰ \times ۳۰۰ \times ۳۲۰ = ۱۹,۲۰۰,۰۰۰$	۱,۳۲۰,۰۰۰	—
از ۱۳۸۳/۱/۱	۳۵۰	$۱۵۰ \times ۴۰۰ \times ۳۵۰ = ۲۱,۰۰۰,۰۰۰$	۱,۷۵۰,۰۰۰	—
از ۱۳۸۴/۱/۱	۳۸۰	$۱۵۰ \times ۴۰۰ \times ۳۸۰ = ۲۲,۸۰۰,۰۰۰$	۱,۹۰۰,۰۰۰	—
از ۱۳۸۵/۱/۱	۴۳۲	$۱۵۰ \times ۴۰۰ \times ۴۳۲ = ۲۵,۹۲۰,۰۰۰$	۲,۱۶۰,۰۰۰	—
از ۱۳۸۶/۱/۱	۴۵۴	$۱۵۰ \times ۴۰۰ \times ۴۵۴ = ۲۷,۲۴۰,۰۰۰$	۲,۲۷۰,۰۰۰	—
از ۱۳۸۷/۱/۱	۴۹۰	$۱۵۰ \times ۴۰۰ \times ۴۹۰ = ۲۹,۴۰۰,۰۰۰$	۲,۴۵۰,۰۰۰	—
از ۱۳۸۸/۱/۱	—	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۴,۱۶۶,۶۶۷	—

تذکر: از ۱۳۸۱/۱/۱ حداکثر معافیت مندرج در جدول فوق حذف گردیده است.

نحوه محاسبه معافیت موضوع ماده (۸۴)

- ۱- عدد مبنای جدول حقوق نظام هماهنگ پرداخت حقوق کارکنان دولت عدد ثابت ۴۰۰ می‌باشد.
 - ۲- ضریب حقوق کارکنان دولت معمولاً در بهمن یا اسفندماه و یا در تبصره‌های قانون بودجه کل کشور همه ساله توسط دولت اعلام می‌شود.
 - ۳- با توجه به اجرای قانون خدمات مدیریت کشور از ۱۳۸۸/۱/۱ عملاً ماده (۸۴) نسخ شده و در حال حاضر سقف معافیت سال ۱۳۸۸ باستناد قانون بودجه سال ۸۸ معادل ۵۰ میلیون ریال می‌باشد.
- (مثال نمونه) خانم روناک از تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱ به استخدام شرکت فرزندگان در آمده است. حقوق و مزایای نامبرده طبق حکم استخدامی به شرح ذیل بوده است، اضافه‌کاری فروردین ماه نامبرده بابت ۱۱۰ ساعت اضافه‌کاری معادل ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. ضمناً به نامبرده در فروردین ماه معادل ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال بن غیرنقدی تسلیم شده است.

مطلوبست محاسبه مالیات حقوق و مزایای فروردین ماه مشارالیها	
پایه حقوق	۶,۰۰۰,۰۰۰
حق جذب	۱,۴۰۰,۰۰۰
حق کشیک	۲۵۰,۰۰۰
حق محرومیت از تسهیلات زندگی	۲۰۰,۰۰۰
پاداش بهره‌وری	۳۵۰,۰۰۰

الف: شرکت دولتی است

مجموع حقوق و مزایای مستمر

$$۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۱,۴۰۰,۰۰۰ + ۲۵۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰ + ۳۵۰,۰۰۰ + ۱,۱۰۰,۰۰۰ = ۹,۳۰۰,۰۰۰$$

مجموع حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر

$$۹,۳۵۰,۰۰۰ - ۴,۱۶۶,۶۶۷ = ۵,۱۳۳,۳۳۳$$

حقوق و مزایای مشمول مالیات

$$۵,۱۳۳,۳۳۳ \times ۱۰\% = ۵,۱۳۳,۳۳۳$$

کل مالیات فروردین ماه

ضمناً چون مزایای غیرنقدی پرداختی کمتر از $\frac{۲}{۱۲}$ معافیت ماده (۸۴) است از مالیات معاف می‌باشد.

ب: شرکت غیردولتی است

حقوق و مزایای مستمر ماهانه

$$۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۱,۴۰۰,۰۰۰ + ۲۵۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰ = ۷,۸۵۰,۰۰۰$$

حقوق و مزایای مستمر مشمول مالیات ماهانه

$$۷,۸۵۰,۰۰۰ - ۴,۱۶۶,۶۶۷ = ۳,۶۸۳,۳۳۳$$

حقوق و مزایای مستمر مشمول مالیات سالیانه

$$۳,۶۸۳,۳۳۳ \times ۱۲ = ۴۴,۲۰۵,۹۹۶$$

$$۴۴,۲۰۵,۹۹۶ \left\{ \begin{array}{l} ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۴,۲۰۰,۰۰۰ \\ ۲,۲۰۵,۹۹۶ \times ۲۰\% = ۴۴۱,۱۹۹ \end{array} \right.$$

مالیات سالیانه حقوق و مزایای مستمر

$$۴,۲۰۰,۰۰۰ + ۴۴۱,۱۹۹ = ۴,۶۴۱,۱۹۹$$

مالیات ماهانه حقوق و مزایای مستمر

$$۴,۶۴۱,۱۹۹ : ۱۲ = ۳۸۶,۷۶۶$$

مزایای غیرمستمر

$$۱,۱۰۰,۰۰۰ + ۳۵۰,۰۰۰ = ۱,۴۵۰,۰۰۰$$

مالیات مزایای غیرمستمر

$$۱,۴۵۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۲۹۰,۰۰۰$$

مالیات حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر

$$۳۸۶,۷۶۶ + ۲۹۰,۰۰۰ = ۶۷۶,۷۶۶$$

(مثال نمونه)

آقای امیرحسین از تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱ در یک شرکت استخدام شده است. حقوق و مزایای نامبرده طبق حکم استخدامی به شرح ذیل می‌باشد:

پایه حقوق (۵,۶۰۰,۰۰۰ ریال) - حق جذب (۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال) - فوق العاده محل خدمت (۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال) - فوق العاده شرایط محیط کار (۲,۲۰۰,۰۰۰ ریال) - فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی (۸۵۰,۰۰۰ ریال) - تفاوت تطبیق (۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال)
 ضمناً نامبرده در خرداد ۱۲۰ ساعت اضافه کاری به مبلغ ۴,۲۵۰,۰۰۰ ریال دریافت داشته است.
 مطلوبست مالیات خردادماه آقای امیرحسین با فرض دولتی یا خصوصی بودن شرکت مذکور.

الف - شرکت دولتی است:

چون شرکت دولتی است باستناد ماده (۸۵) اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم کل حقوق و مزایای مشمول مالیات آقای امیرحسین مشمول کسر مالیات به نرخ ۱۰٪ می‌باشد.
 مجموع حقوق و مزایای ماهیانه

$$5,600,000 + 3,500,000 + 2,300,000 + 2,200,000 + 850,000 + 2,500,000 = 16,950,000$$

$$16,950,000 + 4,250,000 = 21,200,000$$

مجموع حقوق و مزایای مشمول مالیات

$$21,200,000 - 4,166,667 = 17,033,333$$

$$17,033,333 \times 10\% = 1,703,333$$

کل مالیات خردادماه امیرحسین

فرض دوم - شرکت خصوصی است.

در این حالت مجموع حقوق و مزایای امیرحسین پس از کسر معافیت سالانه، تا سقف ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال مشمول نرخ ۱۰ درصد و مازاد آن مشمول نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم می‌گردد.

$$5,600,000 + 3,500,000 + 2,300,000 + 2,200,000 + 850,000 + 2,500,000 = 16,950,000$$

$$16,950,000 \times 12 = 203,400,000$$

$$203,400,000 - 50,000,000 = 153,400,000$$

$$153,400,000 \begin{cases} 42,000,000 \times 10\% = 4,200,000 \\ 58,000,000 \times 20\% = 11,600,000 \\ 53,400,000 \times 25\% = 13,350,000 \end{cases}$$

مالیات سالانه حقوق و مزایای مستمر $4,200,000 + 11,600,000 + 13,350,000 = 29,150,000$
 مالیات ماهانه حقوق و مزایای مستمر $29,150,000 \div 12 = 2,429,166$
 چون دریافتی اضافه کار در محدوده نرخ ۲۵ درصد قرار می‌گیرد مشمول نرخ ۲۵٪ می‌شود
 بنابراین:

$$4,250,000 \times 25\% = 1,062,500$$

مالیات اضافه کاری

$$2,429,166 + 1,062,500 = 3,491,666$$

کل مالیات خردادماه آقای امیرحسین

توضیحات حل مسئله:

- ۱- توجه داشته باشید که اضافه‌کاری کارکنان بخش دولتی صرفاً مشمول نرخ ده درصد خواهد بود.
- ۲- برای کارکنان بخش خصوصی مبلغ اضافه‌کاری باید با حقوق و مزایای مشمول مالیات سالانه آنان جمع شود و شامل آخرین نرخ مربوطه خواهد شد.

۲/۱۹- معافیت‌های مالیاتی مزایای مستمر و غیرمستمر عبارتند از:

- ۲/۱۹/۱- هزینه سفر و فوق‌العاده مأموریت (مأموریت خارج از کشور حداکثر بازای هر روز دو میلیون ریال)
- ۲/۱۹/۲- مسکن و اگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران
- ۲/۱۹/۳- خانه‌های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه مورد استفاده کارگران
- ۲/۱۹/۴- هر نوع مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) ق.م.م. ضمناً حق عائله‌مندی پرداختی به کارکنان دولت از مالیات معاف است.
- ۲/۱۹/۵- عیدی سالیانه و یا پاداش آخر سال جمعاً تا میزان یک دوازدهم میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) ق.م.م. بدون توجه به مدت کارکرد حقوق‌بگیر
- ۲/۱۹/۶- وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها مستقیماً با بوسيله حقوق‌بگیر به پزشک یا بیمارستان باستناد اسناد و مدارک پرداخت کند.
- ۲/۱۹/۷- درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان از پرداخت هرگونه مالیات معاف می‌باشد.
- ۲/۱۹/۸- حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به ارث.
- ۲/۱۹/۹- تمام متقاضیان مسکن که از ابتدای سال ۱۳۷۹ تا سال ۱۳۸۳ اقدام به خرید یا احداث واحدهای مسکونی با مساحت مفید حداکثر (۱۲۰) مترمربع نمایند، مشمول معافیت موضوع این آیین‌نامه خواهند بود. (آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۳۹ قانون برنامه سوم توسعه) معافیت این اشخاص تا زمان پرداخت اقساط (حتی در مدت برنامه چهارم) ادامه خواهد یافت.

۲/۲۰- سایر معافیت‌های مالیاتی درآمد حقوق

- درآمدهای حقوق (حقوق و مزایا) افراد ذیل باستناد ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم از پرداخت مالیات معاف است:
- ۲/۲۰/۱- رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط

معامله متقابل.

۲/۲۰/۲- رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی نباشند.

۲/۲۰/۳- رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع به شرط معامله متقابل.

۲/۲۰/۴- کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دولت متبوع یا مؤسسات بین‌المللی مذکور.

۲/۲۰/۵- کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگریها و نمایندگی‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند به شرط معامله متقابل.

۲/۲۰/۶- باستناد ماده (۱۳۹) قانون برنامه سوم توسعه اقساط ماهیانه تسهیلات اعتباری مسکن از بانک‌ها از درآمد مشمول مالیات دریافت‌کنندگان تسهیلات کسر و مانده درآمد مشمول محاسبات مالیاتی قرار می‌گیرد استفاده از این معافیت طی دوره برنامه (۸۳-۱۳۷۹) و دوره برنامه چهارم (۸۸-۱۳۸۴) شامل واحدهای با مساحت مفید حداکثر ۱۲۰ مترمربع خواهد بود.

مثال نمونه

خانم معصومه از تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ به استخدام یک شرکت درآمدده است. حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر نامبرده به شرح ذیل می‌باشد:

- ۱- حقوق اصلی (پایه) ماهیانه ۷,۱۰۰,۰۰۰ ریال
- ۲- اضافه‌کار فروردین ماه (۵۰ ساعت) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال
- ۳- استفاده از مسکن با ائانه که در محل کارگاه در اختیار وی قرار داده شده است (به موجب قانون)
- ۴- استفاده از اتومبیل اختصاصی بدون راننده
- ۵- حق خواربار (تغذیه) ماهانه معادل ۷۰,۰۰۰ ریال (غیرنقدی)
- ۶- حق عائله‌مندی ماهانه (غیرنقدی) ۱۵۰,۰۰۰ ریال
- ۷- فوق‌العاده جذب ۳۸۰۰,۰۰۰ ریال
- ۸- فوق‌العاده بدی آب و هوا ۱,۳۵۰,۰۰۰ ریال
- ۹- فوق‌العاده محل خدمت ۱,۴۵۰,۰۰۰ ریال
- ۱۰- فوق‌العاده محرومیت از تسهیلات زندگی ۱,۲۴۰,۰۰۰ ریال
- ۱۱- اقساط ماهیانه تسهیلات بانکی مسکن که در طول برنامه سوم ۷۰۰,۰۰۰ ریال

اخذ شده است

با فرض دولتی و خصوصی بودن شرکت در هر دو حالت، درآمد مشمول مالیات حقوق و

مالیات متعلقه خانم مرجان را محاسبه کنید.

حالت اول: شرکت دولتی است

مجموع حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر

$$7,100,000 + 1,500,000 + 3,800,000 + 1,350,000 + 1,450,000 + 1,240,000 = 16,440,000$$

باستناد بند (۸) ماده ۹۱ (ق.م.م) مسکن واگذاری به کارکنان دولتی مشمول مالیات نمی-گردد. حق خوابار چون غیرنقدی و از دو دوازدهم موضوع بند (۱۲) ماده ۹۱ کمتر است مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد.

حقوق و مزایای مشمول با کسر اقساط مسکن $16,440,000 - 700,000 = 15,740,000$

حقوق و مزایای مشمول مالیات $15,740,000 - 4,166,666 = 11,573,334$

مالیات فروردین ماه خانم معصومه $11,573,334 \times 10\% = 1,157,333$

تذکر: بااستناد بخشنامه ۲۱۱/۲۳۹۷/۲۹۳۰ مورخ ۱۳۸۲/۶/۲ در بخش دولتی مصداق اتومبیل اختصاصی وجود ندارد.

حالت دوم: شرکت خصوصی است

استفاده از مسکن با اثاثیه در محل کارگاه و همچنین حق تغذیه و حل عائله‌مندی غیرنقدی

چون کمتر از $\frac{2}{12}$ موضوع ماده (۸۴) ق.م.م. می‌باشد، از مالیات معاف می‌باشد.

$$7,100,000 + 3,800,000 + 1,350,000 + 1,450,000 + 1,240,000 = 14,940,000$$

اتومبیل بدون راننده $14,940,000 \times 5\% = 747,000$

جمع حقوق و مزایای مستمر $747,000 + 14,940,000 = 15,687,000$

جمع حقوق و مزایای مستمر با کسر اقساط مسکن $15,687,000 - 700,000 = 14,987,000$

جمع حقوق و مزایای مستمر سالانه $14,987,000 \times 12 = 179,844,000$

حقوق و مزایای مستمر مشمول مالیات سالانه $179,844,000 - 50,000,000 = 129,844,000$

$$129,844,000 \begin{cases} 42,000,000 \times 10\% = 4,200,000 \\ 58,000,000 \times 20\% = 11,600,000 \\ 29,844,000 \times 25\% = 7,461,000 \end{cases}$$

مالیات حقوق و مزایای سالانه $4,200,000 + 11,600,000 + 7,461,000 = 23,261,000$

مالیات حقوق و مزایای ماهانه $23,261,000 \div 12 = 1,938,416$

مالیات اضافه‌کاری $1,500,000 \times 25\% = 375,000$

کل مالیات فروردین ماه خانم معصومه $375,000 + 1,938,416 = 2,313,416$

مثال نمونه:

آقای فوآد از تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ در یک شرکت استخدام شده است چنانچه حقوق و مزایای

مستمر ماهیانه وی ۶،۹۰۰،۰۰۰ ریال باشد و اضافه کار مجاز مهرماه نامبرده ۸۰۰،۰۰۰ ریال و در همین ماه نیز مبلغ ۱،۳۰۰،۰۰۰ ریال به عنوان پاداش کارکرد به او تعلق گرفته باشد و اقساط تسهیلات مسکن دریافتی طی برنامه سوم نامبرده طبق گواهی بانک، ماهانه ۶۰۰،۰۰۰ ریال باشد، مالیات درآمد حقوق و مزایای این کارمند در آبان ماه چقدر خواهد بود.

حالت اول: شرکت دولتی است

جمع حقوق و مزایای آبان ماه $۶،۹۰۰،۰۰۰ + ۸۰۰،۰۰۰ + ۱،۳۰۰،۰۰۰ = ۹،۰۰۰،۰۰۰$

جمع حقوق و مزایای مستمر آبان ماه پس از کسر وام مسکن

$$۹،۰۰۰،۰۰۰ - ۶۰۰،۰۰۰ = ۸،۴۰۰،۰۰۰$$

حقوق و مزایای مشمول مالیات آبان ماه $۸،۴۰۰،۰۰۰ - ۴،۱۶۶،۶۶۶ = ۴،۲۳۳،۳۳۳$

مالیات آبان $۴،۲۳۳،۳۳۳ \times ۱۰\% = ۴۲۳،۳۳۳$

تذکر: فقط پاداش آخر سال معادل معافیت موضوع ماده (۸۴) از مالیات معاف است و پاداش طی سال شامل مالیات می شود.

حالت دوم: شرکت خصوصی است

حقوق و مزایای مستمر ماهانه پس از کسر اقساط وام مسکن

$$۶،۹۰۰،۰۰۰ - ۶۰۰،۰۰۰ = ۶،۳۰۰،۰۰۰$$

حقوق و مزایای مستمر مالیاتی پس از کسر اقساط وام مسکن

$$۶،۳۰۰،۰۰۰ \times ۱۲ = ۷۵،۶۰۰،۰۰۰$$

حقوق و مزایای مستمر سالانه مشمول مالیات $۷۵،۶۰۰،۰۰۰ - ۵۰،۰۰۰،۰۰۰ = ۲۵،۶۰۰،۰۰۰$

مالیات سالانه حقوق و مزایای مستمر فؤاد $۲۵،۶۰۰،۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲،۵۶۰،۰۰۰$

مالیات ماهانه حقوق و مزایا $۲،۵۶۰،۰۰۰ \div ۱۲ = ۲۱۳،۳۳۳$

چون تا ۴۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال دریافتی مشمول مالیات در سال برای کارکنان بخش خصوصی مشمول نرخ ده درصد می گردد، با توجه به این که اضافه کاری و پاداش غیرمستمر هستند و حقوق سالانه مشمول مالیات فؤاد با احتساب اضافه کاری و پاداش نیز کمتر از ۴۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال می باشد، اضافه کاری و پاداش نامبرده در آبان ماه مشمول نرخ ده درصد می گردند.

جمع اضافه کاری و پاداش آبان ماه $۱،۳۰۰،۰۰۰ + ۸۰۰،۰۰۰ = ۲،۱۰۰،۰۰۰$

مالیات اضافه کار و پاداش $۲،۱۰۰،۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲۱۰،۰۰۰$

کل مالیات حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر مهر ماه فؤاد $۲۱۰،۰۰۰ + ۲،۱۳۳،۳۳۳ = ۲،۳۴۳،۳۳۳$

تمرینات فصل دوم:

۱- خانم خاطره در یک شرکت خصوصی کار می‌کند. مجموع حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر خردادماه ۱۳۸۸ نامبرده به شرح ذیل می‌باشد. مالیات خرداد ماه درآمد حقوق وی را حساب کنید.

حقوق ماهیانه	ریال ۷,۰۰۰,۰۰۰
مزایا (فوق‌العاده شغل)	ریال ۳,۰۰۰,۰۰۰
فوق‌العاده بدی آب و هوا	ریال ۲,۰۰۰,۰۰۰
فوق‌العاده محرومیت از تسهیلات زندگی	ریال ۲,۵۰۰,۰۰۰
حق جذب	ریال ۳,۰۰۰,۰۰۰
اضافه کاری خردادماه	ریال ۳,۵۰۰,۰۰۰

۲- آقای رضا عضو هیأت علمی یکی از دانشگاه‌های کشورست که حقوق و مزایای نامبرده معادل ۶,۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. چنانچه این استاد در ساعات فراغت نیز در یکی دیگر از دانشگاه‌ها به امر تدریس پردازد و حق‌التدریس او ماهیانه ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال باشد، مطلوبست مالیات حق‌الزحمه ساعات فراغت وی.

۳- حقوق و مزایای خانم کتایون کارمند شاغل در بخش دولتی شامل ۶,۵۳۰,۰۰۰ ریال پایه حقوق و ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال فوق‌العاده شغل می‌باشد. از ۸۱/۹/۱ به حقوق و مزایای نامبرده به ترتیب ۲,۰۰۰,۰۰۰ و ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال اضافه شده است. اضافه‌کار ساعتی ماهانه کارمند مزبور در مهر، آذر و اسفند، هر ماه معادل ۶۰ ساعت بوده که بر مبنای $\frac{1}{150}$ حقوق و مزایای ماهانه پرداخت شده است. چنانچه این کارمند در پایان سال ۱۳۸۱ معادل ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به‌عنوان عیدی و پاداش دریافت کرده باشد، مطلوبست محاسبه مالیاتی که کارمند نامبرده در چهار ماهه پایان سال ۱۳۸۸ در ارتباط با حقوق و مزایای دریافتی باید پرداخت کند.

۴- خانم انوشه مدیر اداری یک شرکت غیردولتی در ۱۳۸۷/۵/۱ استخدام شده است. طبق حکم استخدامی حقوق و مزایای نامبرده به شرح ذیل می‌باشد:

پایه حقوق	ریال ۲,۵۰۰,۰۰۰
فوق‌العاده شغل	ریال ۹۰۰,۰۰۰
حق جذب	ریال ۸۵۰,۰۰۰
حق مسکن	ریال ۸۰۰,۰۰۰
عائله‌مندی (غیرنقدی)	ریال ۵۰۰,۰۰۰
اقساط ماهانه تسهیلات مسکن از بانک مسکن	ریال ۵۵۰,۰۰۰
حق ایاب و ذهاب ماهانه	ریال ۸۰۰,۰۰۰

چنانچه در بهمن و اسفندماه بابت پاداش و بهره‌وری بنامبرده بترتیب ۲,۵۰۰,۰۰۰ و ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت شده و عیدی پایان سال نیز معادل ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال بوی تعلق گرفته باشد مجموع مالیات پرداختی نامبرده از تاریخ استخدام تا پایان سال ۱۳۸۷ را محاسبه کنید.

۵- خانم فرزانه کارمند یک شرکت خصوصی می‌باشد که از تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱ بااستخدام

شرکت مزبور درآمده است. حقوق و مزایای نامبرده طبق حکم استخدامی عبارتند از:

پایه حقوق	۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال
حق جذب	۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال
فوق العاده شغل	۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال
تفاوت تطبیق	۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال

اضافه کار فروردین ماه و اردیبهشت ماه نامبرده بترتیب معادل ۱۲۰ و ۱۳۰ ساعت بوده که
 طبق فرمول $\frac{1}{4} \times 7/33 \times$ حق جذب + حقوق پایه محاسبه می شود. مطلوبست محاسبه
 ۳۰

مالیات بردرآمد حقوق و مزایای خانم فرزانه در فروردین و اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۸.

بخشنامه محاسبه مالیات حقوق سازمان امور مالیاتی کشور

در اجرای مقررات مربوط به قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی، با توجه به اصلاحیه قانون مربوط در فصل مالیات بردرآمد حقوق و به منظور محاسبه صحیح مالیات حقوق از اول سال ۱۳۸۱ سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه شماره ۱۱۳/۲۰۶۷-۳۰/۵ مورخ ۸۱/۱/۲۳ مراتب ذیل را اعلام نمود:
 ۱- مثال اول: در مورد حقوق بگیری که مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت باشد، حقوق و فوق العاده شغل مستمر ماهانه ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال، فوق العاده جذب مستمر ۳۰۰,۰۰۰ ریال، فوق العاده شرایط محیط کار مستمر ۱۵۰,۰۰۰ ریال، فوق العاده نوبت کاری مستمر ۵۰,۰۰۰ ریال و اضافه کاری ساعتی در فروردین ۳۰۰,۰۰۰ ریال.

درآمد حقوق مستمر ماهانه $3,500,000 = 3,000,000 + 150,000 + 50,000$
 $3,800,000 = 3,500,000 + 300,000$

چون جمع حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر از معافیت ماهانه ۴,۱۶۶,۶۶۷ ریال می باشد حقوق و مزایای نامبرده مشمول مالیات نمی باشد.

۲- مثال دوم در مورد حقوق بگیری که مشمول قانون نظام خدمات مدیریت کشوری است: حقوق و فوق العاده شغل مستمر ماهانه ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال، فوق العاده جذب مستمر ۷۰۰,۰۰۰ ریال، ۵۰۰,۰۰۰ ریال اضافه کار ساعتی غیرمستمر سالانه ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

درآمد حقوق و فوق العاده های مستمر ماهانه $3,700,000 = 2,500,000 + 700,000 + 500,000$
 درآمد حقوق و مزایای مستمر سالانه $44,400,000 = 3,700,000 \times 12$

$44,400,000 < 50,000,000$

$44,400,000 + 6,000,000 = 50,400,000$

$400,000 \times 10\% = 40,000$

مالیات اضافه کار

مثال نمونه:

حقوق و مزایای حقوق‌بگیری که مشمول قانون کار می‌باشد. شامل مبلغ حقوق و فوق‌العاده شغل مستمر ماهانه ۵,۵۰۰,۰۰۰ ریال، فوق‌العاده جذب مستمر ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال، حق مدیریت مستمر ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال، فوق‌العاده شرایط محیط کار مستمر ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ایاب و ذهاب ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال، اضافه کار ساعتی غیرمستمر ماهانه ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. مطلوبست محاسبه مالیات حقوق و مزایای ماهانه این حقوق‌بگیر در سال ۱۳۸۸.

حقوق و فوق‌العاده‌های مستمر ماهانه

$$۵,۵۰۰,۰۰۰ + ۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۱,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۴,۵۰۰,۰۰۰$$

$$۱۴,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۱۷۴,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد حقوق مستمر سالانه}$$

$$۱۷۴,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۲۴,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مستمر مشمول مالیات سالانه}$$

$$۱۲۴,۰۰۰,۰۰۰ \left\{ \begin{array}{l} ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۱۰ = ۴,۲۰۰,۰۰۰ \\ ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۲۵ = ۱۱,۶۰۰,۰۰۰ \end{array} \right.$$

$$۲۴,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۲۵ = ۶,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات سالانه حقوق و مزایای مستمر

$$۴,۲۰۰,۰۰۰ + ۱۱,۶۰۰,۰۰۰ + ۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۱,۸۰۰,۰۰۰$$

$$۲۱,۸۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۱,۸۱۶,۶۶۷ \quad \text{مالیات ماهانه حقوق و مزایای مستمر}$$

$$۴,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۲۵ = ۱,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات اضافه کار ماهانه}$$

$$۱,۸۱۶,۶۶۷ + ۱,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۸۱۶,۶۶۷ \quad \text{مالیات حقوق و اضافه کار ماهانه}$$