

فصل سوم

مالیات حق الوکاله

ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم اشعار می‌دارد:

"وکلاء دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند مکلفند در وکالتنامه‌های خود رقم حق الوکاله‌ها در قید نمایند و معادل ۵ درصد آن بابت علی‌الحساب مالیاتی روی وکالتنامه تمبر الصاق و ابطال نمایند که در هر حال مبلغ تمبر حسب مورد نباید کمتر از میزان مقرر در زیر باشد."

الف- در دعاوی و اموری که خواسته آنها مالی است ۵ درصد حق الوکاله مقرر در تعریفه بر هر مرحله

ب- در مواردی که موضوع وکالت مالی نباشد یا تعیین بهای خواسته قانوناً لازم نیست و همچنین در دعاوی کیفری که تعیین حق الوکاله بنظر دادگاه است ۵ درصد حداقل حق الوکاله مقرر در آیین‌نامه حق الوکاله برای هر مرحله

ج- در دعاوی کیفری نسبت به مورد ادعای خصوصی که مالی باشد برطبق مفاد حکم بند "الف" فوق

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

- تا ده میلیون ریال ما به اختلاف ۵ درصد

- تا ۳۰ میلیون ریال مابه‌الاجتلاف ۴ درصد نسبت به مازاد ده میلیون ریال

- از سی میلیون ریال مابه‌الاجتلاف به بالا سه درصد نسبت به مازاد سی میلیون ریال

منظور می‌شود و معادل ۵ درصد آن تمبر باطل خواهد شد. در صورتی که پس از ابطال تمبر تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود وکیل جدید مکلف به ابطال تمبر روی وکالتنامه مربوطه نخواهد بود.

تبصره ۲ ماده ۱۰۳ (ق.م.م) بیان می‌دارد: وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها مکلفند از وجوهی که بابت حق الوکاله به وکلاء پرداخت می‌کنند ۵ درصد آنرا کسر و بابت علی‌الحساب مالیاتی وکیل ظرف مدت ده روز به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند و نیازی به ابطال تمبر روی وکالتنامه نمی‌باشد.

مثال نمونه:

شخصی وکالت یک شرکت دولتی را جهت دفاع مالیاتی از عملکرد دوره مالی منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹ شرکت مزبور طی یک وکالت رسمی پذیرفته است. شرکت طی اظهارنامه مالیاتی،

مالیات عملکرد سال ۸۵ خود را ۹۴۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال ابراز داشته در حالی که اداره امور مالیاتی طی برگشت تشخیص مطالبه ۲,۱۹۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت مالیات نموده است. مالیات حق الوکاله مزبور را محاسبه کنید.

$$۲,۱۹۷,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۴۷,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مبلغ مورد اختلاف}$$

$$۱,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \begin{cases} ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۵ = ۵۰۰,۰۰۰ \\ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۴۰ = ۸۰۰,۰۰۰ \\ ۱,۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۳ = ۳۵,۶۰۰,۰۰۰ \end{cases}$$

$$۳۶,۶۰۰,۰۰۰ + ۸۰۰,۰۰۰ + ۵۰۰,۰۰۰ = ۳۷,۹۰۰,۰۰۰ \quad \text{حق الوکاله مشمول مالیات}$$

$$۳۷,۹۰۰,۰۰۰ \times \%۵ = ۱,۸۹۵,۰۰۰ \quad \text{مالیات حق الوکاله}$$

چون شرکت دولتی است لزومی به ابطال تمبر ندارد و همان کسر ۵ درصد کافی است.

مثال نمونه:

- بخشی از ملک خانم خاطره در طرح تعریض خیابان فرزانه قرار گرفته است. شهرداری تهران بابت این تعریض مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال جهت خسارت به خانم خاطره در نظر گرفته است در حالیکه خانم خاطره ادعای ۳۰۰ میلیون ریال را دارد. در این ارتباط خانم خاطره آقای حسین را به عنوان وکیل خود به شهرداری معرفی تا نامبرده وکالت دعوی ایشان را پیگیری کند مطلوبست مالیات حق الوکاله آقای حسین.

$$۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \begin{cases} ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۵ = ۵۰۰,۰۰۰ \\ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۴ = ۸۰۰,۰۰۰ \\ ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۳ = ۳,۶۰۰,۰۰۰ \end{cases}$$

$$(۵۰۰,۰۰۰ + ۸۰۰,۰۰۰ + ۳,۶۰۰,۰۰۰) \times \%۵ = ۲۴۵,۰۰۰$$

تمرینات فصل سوم

۱- یک وکیل دادگستری وکالت شرکت خصوصی حیدر را در ارتباط با دعوی با شهرداری تهران در مورد عوارض توسعه معابر شهری پذیرفته است. با توجه به اینکه شهرداری از شرکت مزبور مطالبه ۱۱ میلیارد ریال بابت عوارض توسعه نموده و شرکت اساساً رقم مزبور را نپذیرفته تعیین کنید.

اولاً: شرکت باید از حق الوکاله وکیل مالیات کسر کند یا حق تمبر باطل نماید.

ثانیاً: مبلغ حق تمبر یا مالیات متعلقه را محاسبه کنید.

۲- شرکت دایا سیستم اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر قانونی تسلیم نموده است. مالیات ابرازی شرکت ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده در حالی که اداره امور مالیاتی طی صدور برگ تشخیص مطالبه ۹۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال مالیات نموده است. آقای امیر دفاع مالیاتی شرکت دایا سیستم را که یک شرکت خصوصی است عهده‌دار شده است. مطلوبست محاسبه مالیات حق الوکاله این پرونده مالیاتی.

فصل چهارم

مالیات حق الزحمه

به استناد مفاد ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها کلیه اشخاص حقوقی (اعم از دولتی، خصوصی و نهادهای عمومی غیردولتی) و اشخاص حقیقی که طبق مقررات قانون مالیات‌ها مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی روزنامه و کل می‌باشند مکلفند در هر مورد ذیل که وجوهی پرداخت می‌کنند ۵ درصد آن را به‌عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجوه) کسر و ظرف مدت سی روز به حساب تعیین شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز و رسید آن را به مؤدی تسلیم نمایند و همچنین ظرف همین مدت مشخصات دریافت‌کنندگان را با ذکر نام و نشانی آنها به اداره امور مالیاتی ذریبط ارسال نمایند.

موارد مشمول مالیات حق الزحمه با استناد ماده (۱۰۴) ق.م.م

حق الزحمه پزشکی، هزینه‌های بیمارستانی و آزمایشگاهی و رادیولوژی، داوری، مشاوره، کارشناسی، حسابرسی، خدمات مالی و اداری، نویسندگی، تألیف و تصنیف، آهنگسازی، نوازندگی و هنرپیشگی و خوانندگی، نقاشی و دلالی و حق‌العمل کاری، هرگونه حق‌الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات به استثنای کارمزد پرداختی به بانکها، صندوق تعاون و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز، امور مربوط به نظافت اماکن و ابنیه، اجاره ماشین‌آلات اداری و محاسباتی، کلیه خدمات و ارتباطات رایانه‌ای، اجاره هر نوع وسایل (وسائط) نقلیه موتوری زمینی و هوایی و دریایی، ماشین‌آلات و کارخانجات و سردخانه‌ها، انبارداری، نگاهداری و تعمیر آسانسور و شوفاژ و تهویه مطبوع، هر نوع کار ساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی، تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌کشی، نقشه‌برداری، نظارت و محاسبات فنی، حمل و نقل وجوهی که بابت حق نمایش فیلم به هر عنوان پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را به‌عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مؤدی تسلیم نمایند و همچنین ظرف همین مدت

مشخصات دریافت‌کنندگان را با ذکر نام و نشانی آنها به اداره امور مالیاتی ذیربط ارسال دارند. تسهیلات اعطائی بانک‌ها از طریق قرارداد جعاله در امور مربوط به کشاورزی و تعمیر و تکمیل یک واحد مسکونی مشمول کسر ۵٪ مالیات علی‌الحساب موضوع این ماده نبوده و در این‌گونه موارد بانک‌ها مکلف‌اند رونوشت قرارداد جعاله تنظیمی با عامل را ظرف سی روز از تاریخ انعقاد قرارداد به اداره امور مالیاتی ذیربط ارسال دارند.

تبصره ۱- در مورد انجام مربوط به این ماده چنانچه قراردادی تنظیم گردد کارفرما مکلف است ظرف سی روز از تاریخ انعقاد قرارداد رونوشت آن را به اداره امور مالیاتی با اخذ رسید تسلیم نماید.

تبصره ۲- در مواردی که منابع درآمد مذکور در این ماده کلاً از پرداخت مالیات معاف باشد کسر علی‌الحساب مالیات بشرط استعلام قبلی و کسب نظر اداره امور مالیاتی محل منتفی است.

تبصره ۳- در مواردی که وجوه مذکور در این ماده در صندوق دادگستری و امثال آن تودیع و یا وسیله مراجع اجرائی وصول و ایصال می‌گردد تودیع‌کننده مکلف به کسر مالیات نخواهد بود و انجام تکالیف مقرر در این ماده به عهده متصدیانی خواهد بود که دستور پرداخت وجوه مذکور را صادر می‌کنند.

تبصره ۴- در مورد قراردادهای پیمانکاری موضوع ماده (۷۶) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن که پیشنهاد آنها قبل از تاریخ تصویب این قانون باشد کارفرما مکلف است طبق مقررات ماده مذکور عمل نماید.

۴- مالیات پیمانکاران و مهندسین مشاور

باستناد ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌ها کلیه اشخاص حقوقی (اعم از دولتی و خصوصی و نهادهای عمومی غیردولتی) و اشخاص حقیقی که مکلفند دفاتر قانونی کل و روزنامه نگاهداری کنند چنانچه از طریق انعقاد قرارداد با اشخاص حقیقی یا حقوقی دیگر "خدمات هر نوع کارساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی- تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌کشی، نقشه‌برداری، نظارت و محاسبات فنی- قراردادهای حمل و نقل" را خریداری نمایند تکلیف دارند اعمال ذیل را انجام دهند.

۴/۱- در هر پرداخت ۵ درصد از کل مبلغی را که پرداخت می‌کنند کسر و ظرف مدت سی روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور بابت علی‌الحساب مالیات پیمانکار یا مهندس مشاور واریز و رسید آن را به مؤدی تسلیم نمایند.

۴/۲- ظرف مدت سی روز از تاریخ انعقاد قرارداد رونوشت آنرا به دفتر اداره امور مالیاتی محل با اخذ رسید تسلیم نمایند.

۴/۳- نکات حائز اهمیت در مورد مالیات‌های تکلیفی پیمانکاران و مهندسین مشاور
۴/۳/۱- مقررات حاکم بر قراردادهایی که قبل از سال ۱۳۵۲ پیشنهاد آنها تسلیم شده در صورتی که این قراردادها کاملاً ادامه داشته باشند همان مقررات قبلی مندرج در قانون مالیات‌های سال ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های تا تاریخ پیشنهاد قراردادها خواهد بود.

۴/۳/۲- مقررات حاکم بر قراردادهایی که پیشنهاد آنها از ۱۳۵۲/۱/۱ تسلیم شده باشد همان مقررات اصلاحی ماده ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن خواهد بود.

۴/۳/۳- مقررات حاکم بر قراردادهائی که پیشنهاد آنها از ۱۳۶۸/۱/۱ به بعد تسلیم شده باشد مفاد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ خواهد بود.

۴/۳/۴- بدیهی است نرخ مالیات قراردادهای پیمانکاری و مهندسین مشاور تابع مقررات زمان انعقاد قرارداد بوده اگرچه قراردادهای مزبور بعد از آن و تاکنون هم ادامه داشته باشند.

۴/۳/۵- کل ۵ درصد کسورات مالیات قراردادهای پیمانکاری و مهندسین مشاور از ۱۳۶۸/۱/۱ به‌عنوان پیش پرداخت یا علی‌الحساب مالیات پیمانکاران و مهندسین مشاور تلقی شده و در هنگام محاسبه مالیات درآمد عملکرد پیمانکاران یا مهندسین مشاور از مالیات متعلقه کسر خواهد شد. بدیهی است سند لازم جهت احتساب این مالیات اصل رسید واریز وجه توسط کارفرمایان خواهد بود.

۴/۳/۶- باستناد قانون مالیات‌های مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۷۱/۲/۷ از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۱ مالیات علی‌الحساب پیمانکاران و مهندسین مشاور دست اول و دست دوم یکسان و معادل ۵ درصد دریافتی‌های آنان خواهد بود.

۴/۳/۷- باستناد تبصره ذیل ماده ۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۷۱/۲/۷، قراردادهای پیمانکاری موضوع ماده ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی که پیشنهاد آنها از ۶۶/۱۲/۳ لغایت ۶۷/۱۲/۲۹ تسلیم گردیده از لحاظ تعیین درآمد مشمول مالیات تابع مقررات این قانون بوده و فقط از لحاظ اعمال نرخ مالیات بر درآمد عملکرد منتهی به سال ۱۳۶۷ تابع نرخ مالیاتی مقرر در سال مزبور خواهند بود.

۴/۳/۸- با توجه به مفاد ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ درآمد مشمول مالیات شرکت‌های پیمانکاری و مهندسین مشاور از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی با لحاظ مواد ۹۴ و ۹۵ و ۹۷ قانون مالیات‌ها تعیین خواهد شد.

۴/۳/۹- پیش‌پرداخت اولیه به پیمانکاران موضوع ماده (۱۰۴) که بابت تجهیز کارگاه پرداخت می‌شود (معمولاً ۲۵٪ اولیه) که این پیش‌پرداخت‌ها به صورت سیتواسیون (چند نوبت) از صورت وضعیت‌ها تسویه می‌گردد مشمول کسر ۵٪ نمی‌باشند (بخشنامه ۲۳۶۶۹ مورخ ۱۳۴۵/۹/۵ شورایعالی مالیاتی)

۴/۳/۱۰- ده درصد تضمین حسن انجام کار پیمانکاران مشمول کسر ۵٪ نمی‌شود (بخشنامه شماره ۵۵۴/۲۰ مورخ ۱۳۴۹/۲/۷) اما هنگام بازپرداخت، تضمین حسن انجام کار مذکور مشمول مالیات می‌شود.

۴/۳/۱۱- چنانچه پیش‌پرداختی به صورت قرض‌الحسنه به پیمانکار پرداخت شود مشمول ۵٪ نمی‌شود (رأی ۲۲۸۴۷ مورخ ۱۳۴۶/۱۲/۲۹ شورایعالی مالیاتی)

مثال نمونه:

یک شرکت دولتی در سال ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ دو فقره قرارداد بشرح ذیل با شرکت ایرانی دوانکوه منعقد نموده است. مالیات تکلیفی که شرکت دولتی باید کسر و پرداخت نموده باشد را حساب کنید.

قرارداد شماره ۸۱/۲۰۰۱ بمبلغ ۲ میلیارد ریال در تاریخ ۸۷/۴/۳

قرارداد شماره ۸۲/۳۰۰۱ بمبلغ ۴ میلیارد ریال در تاریخ ۸۸/۵/۳

پرداختهای کارفرما بابت قرارداد ۸۷/۲۰۰۱ در سال ۱۳۸۷ مجموعاً مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و بابت قرارداد ۸۸/۳۰۰۱ در سال ۸۸ مجموعاً معادل ۳,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. مالیات مکسوره قرارداد ۸۷/۲۰۰۱ در سال ۱۳۸۷

$$۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵ = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات مکسوره قرارداد ۸۸/۳۰۰۱ در سال ۱۳۸۸

$$۳,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵ = ۱۶۲,۵۰۰,۰۰۰$$

$$۷۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۶۲,۵۰۰,۰۰۰ = ۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰ \quad \text{جمع مالیات‌های مکسوره}$$

مثال نمونه

یک شرکت دولتی جهت انجام تأسیسات فنی ساختمان اداری خود قراردادی را با شرکت پیمانکاری "ساختمان و نصب" در تاریخ ۸۷/۳/۵ منعقد نموده است. خلاصه مشخصات قرارداد عبارتند از:

مبلغ قرارداد ۲۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

مدت قرارداد یکسال

چنانچه پیمانکار کل قرارداد را در تاریخ ۸۷/۱۲/۱۵ باتمام رساند کسورات مالیاتی قرارداد را محاسبه نماید.

$$۲۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵ = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{کسورات مالیاتی قرارداد}$$

فصل پنجم

مالیات اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران

ماده ۱۰۷

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران به شرح زیر تشخیص می‌گردد:

الف- در مورد پیمانکاری در ایران نسبت به عملیات هر نوع کار ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی شامل تهیه و نصب موارد مذکور، و نیز حمل و نقل و عملیات تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی و سایر خدمات در تمام موارد به مأخذ دوازده درصد (۱۲٪) کل دریافتی سالانه و قراردادهائی که بعد از تاریخ ۸۲/۱/۱ منعقد می‌شوند مشمول کسر ۵٪ مالیات تکلیفی می‌شوند.

ب- بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود از ایران و واگذاری فیلمهای سینمایی، که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌شود، به مأخذ بیست درصد (۲۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی که ظرف یک سال مالیاتی عاید آنها می‌گردد، می‌باشد و ضریب تعیین درآمد مشمول مالیات هر یک از موارد مذکور در این بند بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران تعیین می‌شود.

پرداخت‌کنندگان وجوه مزبور و همچنین پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در بند (الف) این ماده مکلف‌اند در هر پرداخت مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند کسر و ظرف مدت ده روز به اداره امور مالیاتی محل اقامت خود پرداخت کنند. در غیراین صورت دریافت‌کنندگان متضامناً مشمول پرداخت اصل مالیات و متعلقات آن خواهند بود.

ج- در مورد بهره‌برداری از سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی و مؤسسات مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند طبق مقررات ماده (۱۰۶) این قانون.

تبصره ۱- در مواردی که تمام یا قسمتی از عملیات پیمانکاری موضوع بندهای (الف) و (ب) این ماده به اشخاص حقوقی پیمانکار ایرانی واگذار می‌گردد، پرداخت‌کننده وجه باید از هر پرداخت به پیمانکاران ایرانی دو و نیم درصد (۲/۵٪) به عنوان مالیات علی‌الحساب آنها کسر و ظرف سی روز از تاریخ پرداخت به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز کند.

تبصره ۲- در مورد عملیات پیمانکاری موضوع بند (الف) این ماده در صورتی که کارفرما، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها باشند، آن قسمت از مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی ان مبلغ لوازم و تجهیزات به‌طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

تبصره ۳- شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بردرآمد نخواهند بود.

تبصره ۴- در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از پیمانکاری موضوع بند(الف) این ماده را به پیمانکاران دست دوم اشخاص حقوقی ایرانی واگذار کنند معادل ان مبلغ از لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌گردد از دریافتی پیمانکار دست اول از پرداخت مالیات بردرآمد معاف خواهد بود.

تبصره ۵- درآمد مشمول مالیات فعالیت‌های موضوع بند (الف) ماده (۱۰۷) این قانون که قرارداد پیمانکاری آنها از ابتدای سال ۱۳۸۲ و به بعد منعقد می‌گردد طبق مقررات ماده (۱۰۶) این قانون تشخیص می‌گردد. حکم این تبصره نسبت به ادامه فعالیت‌های موضوع قراردادهای پیمانکاری که تاریخ انعقاد آنها قبل از سال ۱۳۸۲ بوده است، جاری نخواهد بود.

یادآوری مهم: باستناد تبصره (۲) ماده ۱۷۷ ق.م.م. تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مؤدیانی که در خارج از ایران اقامت دارند و همچنین مؤسسات و شرکت‌هایی که مرکز اصلی آنها در خارج از کشور است، چنانچه دارای نماینده در ایران باشند به عهده نماینده آنها خواهد بود.

مثال نمونه

شرکت زمینس قراردادی را در تاریخ ۸۱/۱/۲ با شرکت مخابرات ایران بمبلغ ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ دلار به‌نرخ هر دلار شناور معادل ۸,۰۰۰ ریال منعقد نموده که امتیاز بهره‌برداری از شبکه مخابراتی زمینس اروپا را به مدت پنج‌سال در اختیار شرکت مخابرات ایران قرار دهد. همچنین این شرکت طی یک قرارداد جداگانه دیگر مبلغ ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ دلار به‌نرخ ارز شناور هر دلار معادل ۳,۰۰۰ ریال از شرکت مخابرات ایران دریافت کرد که تعلیمات و کمک‌های فنی لازم را در ارتباط با قرارداد فوق‌الذکر در اختیار شرکت مخابرات قرار دهد. با توجه به اینکه ضریب مالیاتی واگذاری امتیاز بهره‌برداری ۲۰ درصد و ضریب مالیاتی تعلیمات و کمک‌های فنی ۲۵ درصد باشد، مطلوبست محاسبه مالیات این قرارداد.

معادل ریالی قرارداد اول $18,000,000 \times 8,000 = 144,000,000,000$

درآمد مشمول مالیات قرارداد اول (واگذاری امتیاز)

$$144,000,000,000 \times 20\% = 28,800,000,000$$

نرخ ماده ۱۰۵

$$12,000,000,000 \longrightarrow 7,200,000,000$$

مالیات قرارداد اول

$$\times 25\%$$

نهضت ملی شدن نفت اساساً با ایده محوریت نفت شکل گرفت. با ملی شدن نفت، در سال ۱۳۲۹ شور و شوق غیرقابل وصفی سراسر کشور را فرا گرفت. شادی ناشی از خلع ید شرکت نفت ایران و انگلیس دیری نپایید و با کودتای آمریکایی ۲۸ مرداد ۱۳۳۲ فرو نشست. پس از کودتا، اگر چه نفت ایران از انحصار انگلیس خارج شد، اما کنسرسیومی متشکل از شرکت‌های آمریکایی، انگلیسی و دیگر کشورهای اروپایی، در صحنه نفت ایران حضور یافتند. توسعه صنایع نفت، گاز و پتروشیمی از یک سو به سرمایه فراوان و از سوی دیگر به فن‌آوری پیشرفته نیاز دارد که طی دو دهه اخیر کشور ایران از هر دو جنبه مذکور در مضیقه بوده است. از سوی دیگر محدودیت‌های مورد اشاره قانون اساسی، قانون بودجه و الزامات مجلس برای سرمایه‌گذاری خارجی در این بخش سبب گردید تا راه‌های جذب منافع و انتقال فن‌آوری به شیوه‌های خاص از قراردادهای توسعه نفت محدود گردد. یکی از شاخص‌ترین گونه‌های قابل قبول مراجع قانون‌گذار کشور قراردادهای خرید خدمات پیمانکاری توأم با تأمین منابع موسون به «قراردادهای بیع متقابل» می‌باشد. مقامات نفتی اظهار می‌دارند در قراردادهای «بیع متقابل» ضمن تأمین این هدف، مزایای دیگری از جمله انتقال تکنولوژی، حضور کوتاه‌مدت پیمانکار در طرح‌های توسعه میادین نفت و گاز کنترل و نظارت کامل شرکت ملی نفت ایران بر برنامه‌های کاری و هزینه‌ای پیمانکار، هزینه کمتر نسبت به سایر قراردادهای رایج در صنعت نفت و ... لحاظ گردیده است. این گونه قراردادها به علت محتوای عمدتاً یکطرفه آن حافظ منافع ملی کشور نمی‌باشد.

۵/۱- قراردادهای بیع متقابل و B.O.T

قراردادهای بیع متقابل (Buy back) و ساخت، بهره‌برداری و تحویل B.O.O.T = Built, Owner, Operation and Transfer (B.O.T) و یا B.O.T = Built, Operation and Transfer در پروژه‌های نفتی و پتروشیمی و شناسایی سود مشمول مالیات برای مجریان این نوع قراردادها و مقامات مالیاتی.

۵/۲- قراردادهای بیع متقابل در بخش نفت و پتروشیمی چگونه است:

عملیات قراردادهای بیع متقابل توسط شرکت‌های خارجی (پیمانکار مجری عملیات اکتشاف چاه‌های نفتی، معادن و بهره‌برداری رساندن آن، (به صورت Turnkey) بدین ترتیب است که شرکت خارجی (Contractor) که در قراردادها مجری (یا پیمانکار) نامیده می‌شود از طرف و به نیابت کارفرمای دولتی، شرکت ملی نفت ایران، (یا یک دستگاه دولتی که در قراردادها کارفرما Owner نامیده می‌شود) عملیات اکتشاف و راه‌اندازی (Development Operation) حوزه نفتی یا معدن را انجام می‌دهد (این فعالیت پروژه نامیده می‌شود)، کلیه تأسیسات و ماشین‌آلات و کالاهای سرمایه‌ای توسط شرکت خارجی تهیه و تأمین می‌شود و وجه قابل پرداخت برای اقلام سرمایه‌ای از محل وام فروشنده و یا تسهیلات فایناس (Finance) دریافی از دیگران تأمین می‌گردد. مضافاً کلیه هزینه‌های نصب و راه‌اندازی تجهیزات، اکتشاف و نهایتاً به بهره‌برداری رساندن پروژه با شرکت خارجی است که از محل وام تا تسهیلات فایناس تأمین می‌شود. متعاقب خاتمه قرارداد و تحویل آن به کارفرما، کل مخارج قرارداد (مشمول بر سود پیمانکار) تعیین و به صورت بهای نفت، گاز و یا مواد معدنی

تحویلی به طرف قرارداد، تسویه می‌گردد. مبالغ اینگونه قراردادها (بهای تمام شده پروژه) عبارتند از:

- A ۵/۲/۱- بهای خرید تجهیزات، ماشین‌آلات و کالاهای سرمایه‌ای (هزینه سرمایه‌ای)
- B ۵/۲/۲- حق الزحمه اجراء، حق الزحمه پیمانکاران دست دوم، مدیریت و هزینه‌های اداری مرکزی مشتمل بر هزینه حقوق و دستمزد پرسنل شاغل در اجرای پروژه
- C ۵/۲/۳- هزینه‌های جاری عملیات اکتشاف راه‌اندازی، هزینه‌های اداری مرکزی پیمانکار
- D ۵/۲/۴- هزینه‌دانش فنی و فن‌آوری و غیره (در صورت لزوم)
- E ۵/۲/۵- هزینه تسهیلات فنانانس دریافتی (سود تسهیلات فنانانس بهره وام)
- F ۵/۲/۶- هزینه‌های جانبی (مالیات، عوارض و ...)
- G ۵/۲/۷- سود مورد انتظار شرکت خارجی مجری پروژه

کل مبلغ قرارداد

عملیات اکتشاف و راه‌اندازی پروژه بیش از یکسال است (برای چاه نفتی بین ۳ الی ۵ سال، و در معادن بیش از ۵ سال). شرکت خارجی مجری، مبالغ هزینه‌های مذکور را در طول مدت مذکور تأمین و پس از راه‌اندازی پروژه، محصول تولیدی از پروژه (نفت، گاز، محصول معدنی) به قیمت روز تعیین و بدهی به شرکت خارجی (مبلغ کل قرارداد) از طریق فروش محصول بازپرداخت می‌شود.

۵/۳- عملیات حسابداری قرارداد بیع متقابل در دفاتر کارفرما

عملیات حسابداری در دفاتر کارفرما به صورت ثبت هزینه‌های سرمایه‌ای یک پروژه اکتشاف و راه‌اندازی پروژه (حوزه نفتی/گازی، معدنی) می‌باشد، که براساس مدارک تحقق هزینه (صورتحساب فروشنده و ...) حسب مورد در طول مدت پروژه و یا خاتمه آن، در دفاتر به ثبت می‌رسد. کارفرما متعاقب تحویل قطعی پروژه، کل مخارج را به عنوان بهای تمام شده پروژه (هزینه طرح) در حساب‌های دارایی خود ثبت نموده و در مقابل کل مبلغ را به عنوان طلب شرکت خارجی جزو اقلام بدهی به ثبت می‌رساند (و یا اینکه احتمالاً در طول مدت انجام پروژه براساس صورتحساب‌های صادره شرکت خارجی مجری ثبت عملیات حسابداری انجام می‌گیرد). متعاقب فروش محصول بهای صورتحساب فروش به بدهکاری حساب فیما بین با شرکت خارجی مجری (پیمانکار) منظور می‌گردد تا اینکه کل بدهی تصفیه گردد.

در مورد قراردادهای معمولی پیمانکاری، مبالغ قرارداد به صورت پیش‌پرداخت اولیه و پرداخت‌های مبالغ صورتحساب قطعی در طول مدت انجام کار صورت می‌گیرد. مبالغ پروژه در طول مدت انجام پروژه به ثبت می‌رسد اما در اینگونه پروژه به ثبت می‌رسد اما در اینگونه پروژه‌ها که تحقق بهره‌برداری از پروژه از جمله شرایط تحقق قرارداد است و مبالغ آن استقرایی است و پیمانکار به نیابت از طرف کارفرما عمل می‌نماید، عملیات بهای تمام شده پروژه می‌تواند با دریافت صورتحساب قطعی کل مبلغ قرارداد انجام گیرد. ضمناً با توجه به معافیت تبصره (۲) ماده ۱۰۷ (ق.م.م) و موضوع مالکیت بخشی از هزینه‌های سرمایه‌ای که در ارتباط با خرید تجهیزات و ماشین‌آلات به نام کارفرما صورتحساب می‌شود و مدارک گمرکی به نام کارفرما صادر می‌شود، به‌طور قطع عملیات حسابداری مرتبط با آن در دفاتر کارفرما در

طول انجام پروژه قابل ثبت خواهد بود. ضمناً در این قراردادها، کارفرما با پیش‌بینی نظارت بر عملیات حسابداری و حسابرسی اسناد و مدارک پیمانکار، از وجود انضباط مالی و صحت روش‌های انجام هزینه و خریده‌ها و رعایت سقف هزینه‌های پروژه و قابلیت تطبیق آن با موضوع پروژه و مندرجات قرارداد تا حدودی حصول اطمینان می‌نماید. (این موضوع به صورت یک ماده قرارداد با تهیه دستورالعمل اجرایی ضمیمه قرارداد، لحاظ می‌گردد). در هر حال ثبت عملیات حسابداری در دفاتر کارفرما حسب مورد نقدی یا تعهدی آن در دستگاه دولتی حاکمیت دارد، انجام می‌گیرد.

۵/۴- عملیات حسابداری پروژه بیع متقابل در دفاتر شرکت خارجی مجری (پیمانکار)

شرکت خارجی مجری پروژه برای انجام عملیات قرارداد ملزم به ثبت شعبه در ایران است و کل هزینه‌های سرمایه‌ای و جاری در دفاتر وی قابل ثبت است. به‌طور معمول اقدام به نگهداری حساب پروژه در جریان می‌نماید و کل هزینه پروژه مشتمل بر هزینه‌های سرمایه‌ای (خرید ماشین‌آلات و تجهیزات) و سایر هزینه‌های پروژه را که وجوه آن از محل وام/ تسهیلات فاینانس تأمین می‌شود در این حساب ثبت می‌نماید و در مقابل وجه وام/تسهیلات فاینانس به صورت بدهی (به اداره مرکزی و یا به نام تأمین‌کننده وجوه بانک) در حساب‌ها ثبت می‌شود. با توجه به طولانی بودن مدت اجرای پروژه (بیش از یکسال) ثبت عملیات حسابداری مطابق با اصول متداول حسابداری برای قراردادهای بلندمدت به کار گرفته می‌شود که در ایران تحت عنوان حسابداری پیمانکاری موسوم است (به استاندارد شماره ۹ کتاب استانداردهای حسابداری نشریه شماره ۱۶۰ سازمان حسابرسی مراجعه شود). هزینه‌های پروژه که در طول مدت بیش از یکسال تحقق می‌یابد و در دفاتر به ثبت می‌رسد عبارتند از:

۵/۴/۱- هزینه‌های سرمایه‌ای مربوط به خرید ماشین‌آلات و تجهیزات و غیره که بهای آن مستقیماً از محل وام به فروشندگان پرداخت می‌شود و کالا و تجهیزات به نام کارفرما وارد کشور می‌شود.

۵/۴/۲- هزینه‌های سرمایه‌ای مربوط به اکتشاف، حق نظارت، نصب، خدمات پرسنل، اجاره، مبالغ پرداختنی به پیمانکاران دست دوم، تعمیر و نگهداشت و سایر هزینه‌ها.

۵/۴/۳- هزینه‌های عملیاتی راه‌اندازی در مراحل قبل از تحویل نهایی پروژه.

۵/۴/۴- هزینه بهره‌وام یا سود تسهیلات فاینانس که با دریافت اعلامیه بدهکار از تأمین‌کننده تسهیلات به ثبت می‌رسد.

۵/۴/۵- هزینه‌های اداره مرکزی شرکت خارجی که با دریافت اعلامیه بدهکار از اداره مرکزی حسب مورد به عنوان هزینه سرمایه‌ای و یا هزینه عملیاتی به ثبت می‌رسد، مشتمل بر هزینه ریسک.

۵/۴/۶- سود شرکت خارجی

۵/۴/۷- سایر هزینه‌های جانبی از قبیل مالیات، بیمه و غیره که در این‌گونه قراردادها به صورت هزینه غیرقابل تعلق به پیمانکار در نظر گرفته می‌شود (اگر در متن قرارداد کارفرما آن را تقلیل نموده باشد به وضوح درج می‌گردد؛ در غیر این صورت این هزینه جزو مبلغ ریسک لحاظ می‌شود). کل هزینه‌ها تحت عنوان Recovery Expenses از طریق بهای محصول استخراجی از پروژه بازپرداخت می‌شود. شایان ذکر است که اگرچه در این‌گونه قراردادها کل

مخارج پروژه و مبالغ دریافتی از نظر تصفیه حساب فیما بین کارفرما و پیمانکار به ارزش خارجی تعیین می‌شود و در متن قراردادها مقرر می‌گردد که حسابها و سوابق مالی عملیات به ارزش نگهداری، مورد تصفیه قرار گیرد، اما در رعایت اصول حسابداری (اصل واحد پول) و همچنین نیاز کارفرمای ایرانی به سوابق ریالی قیمت تمام شده پروژه، عملیات ارزی مذکور به ریال تسعیر (تعبیر و تبدیل) شده و در حسابها انعکاس می‌یابد.

شرکت خارجی مجری، عملیات پروژه را به یکی از دو روش زیر در دفاتر خود به ثبت می‌رساند:

۵/۵- روش تکمیل کار

هزینه‌های پروژه در پایان هر سال به عنوان هزینه پروژه در جریان به سال بعد نقل شده و متعاقب خاتمه کار، کل هزینه‌های پروژه همراه با سود محاسباتی، به بدهکار حساب کارفرما منظور می‌گردد (مشروط به آنکه این روش مورد قبول مقامات مالیاتی قرار گیرد) و نهایتاً سود خالص عملیات پیمانکاری به عنوان درآمد در حساب‌های سال آخر شناسایی می‌گردد.

بدهکاری حساب کارفرما (مبلغ کل پروژه یا هزینه‌های قابل بازیافت) از طریق بهای ریالی/ارزی محصول (نفت/گاز و معدنی) در طی مدت معین بعد از بهره‌برداری تسویه می‌شود و از طرف دیگر، مبالغ مربوطه با ثبت در بدهکار حساب وام/تسهیلات بانکی فاینانس و یا اداره مرکزی، بدهی مزبور را کاهش و تصفیه خواهد نمود. (امکان دارد که شرکت خارجی، سود عملیات پیمانکاری را در طول مدت بهره‌برداری قطعی از پروژه و دریافت مطالبات از کارفرما شناسایی و به حساب سود و زیان دوران وصول و وجوه صورتحساب منظور نماید).

۵/۶- روش پیشرفت کار (یا درصد تکمیل)

مجری می‌تواند در طول انجام پروژه کار، براساس درصد پیشرفت کار در پایان هر سال، سود عملیات پروژه را شناسایی نماید. (در این روش بهای تمام شده پروژه و سهم سود شناسایی شده در طول مدت قرارداد به بدهکاری حساب کارفرما منظور می‌گردد و متعاقب خاتمه کار، کل بدهی کارفرما (بهای پروژه به اضافه سود) از محل بهای فروش محصول تصفیه می‌شود و معادل همین وجه از بدهکار حساب یا اداره مرکزی (یا وام/تسهیلات فاینانس) می‌گردد تا بدهی مذکور هزینه‌های قابل بازیافت (هزینه سرمایه‌ای و هزینه عملیاتی و جاری) در طول مدت پروژه براساس مبالغ ارزی وجوه وام/تسهیلات دریافتی به ثبت می‌رسد اما تصفیه بدهی (بهای پروژه) از طریق محصول است که بهای مندرج در فاکتور فروش محصول به عنوان وسیله تسویه بدهی به کار گرفته می‌شود.) تحویل محصول به شرکت خارجی یک نوع فروش محصولات متعلق به کارفرما تلقی می‌شود که طبق اصول حسابداری ارزش آن براساس قیمت روز تعیین و به عنوان بهای فروش قابل ثبت در حسابهای کارفرما می‌باشد. نکته حائز اهمیت آن است که قیمت جهانی انواع محصولات موضوع اینگونه قراردادها و پیش‌بینی چنین قیمتی در سال‌های آتی با توجه به میزان ذخیره محصول در هر پروژه، نقش بسیار مهمی در انتخاب پروژه توسط پیمانکاران خارجی دارد. بطور مثال با تغییرات در قیمت نفت (کاهش قیمت نفت) در سال ۱۹۹۸، شرکت‌های آمریکایی انجام پروژه‌های حوزه نفتی در شمال دریای خزر را متوقف نمودند.

۵/۷- تطبیق عملیات بیع متقابل (در دفاتر شرکت خارجی با مفاد قانون مالیاتها)

بطوری که ملاحظه می‌شود شرکت خارجی مجری کار در ایران از طریق عملیات پیمانکاری و یا انجام عملیات اکتشاف و راه‌اندازی به نیابت و از طرف کارفرما، کسب سود می‌نماید و طبق اصول متداول حسابداری این سود در پایان هر سال قابل شناسایی می‌باشد. اما از نظر قوانین مالیاتی ایران عملیات مذکور می‌تواند حسب مورد در طول مدت انجام پروژه و یا طی مدت بهره‌برداری قطعی از پروژه مشمول یکی از مواد قانون مالیات‌ها باشد که به شرح زیر قابل بحث است:

۵/۷/۱- تطبیق با مفاد بند (ج) ماده ۱۰۷ (ق.م.م)

اگر عملیات شرکت خارجی مطابق با بند ج ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌ها باشد که مقرر می‌دارد: در مورد بهره‌برداری از سرمایه یا سایر فعالیت‌هایی که اشخاص و مؤسسات خارجی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثالهم در ایران انجام بدهند از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی آنها تشخیص می‌گردد.

شرکت خارجی مجری ملزم است که در پایان هر سال ضمن ارائه اظهارنامه مالیاتی، سود عملیات مذکور را در پایان هر سال ابراز نماید مالیات این سود را در همان سال پرداخت نماید. حسن این روش آن است که شرکت واقعیت فعالیت را ابراز می‌دارد، بعلاوه وزارت دارایی ضمن دسترسی به اسناد و مدارک شرکت مجری، با بررسی و رسیدگی مالیاتی قادر خواهد بود مالیات هر سال را در همان سال وصول کند و اطلاعات مربوط به مبالغ پرداختی به اشخاص ثالث و پیمانکاران دست دوم، وضعیت سایر درآمدهای مجری (سود فروش ارز، سود فروش اموال و ...) و اطلاعات معاملات سایر اشخاص و وصول مالیات تکلیفی را به دست آورد. توجه شود که در این روش رسیدگی سوابق حسابداری ارزی موضوع قرارداد نیز باید در اختیار مأمورین رسیدگی قرار گیرد. (طبق مفاد قرارداد سوابق مالی هر پروژه زیر نظر کمیته مشترک کارفرما و شرکت مجری نگهداری می‌شود و به طور قطع باید در اختیار رسیدگی‌کننده قرار گیرد).

۵/۷/۲- تطبیق با بند الف ماده ۱۰۷ (ق.م.م)

اگر عملیات فوق پیمانکاری بوده و مطابق بند الف ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم باشد:

در مورد پیمانکاری اشخاص خارجی در ایران نسبت به عملیات هر نوع کار ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی، حمل و نقل تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی در تمام موارد عبارت از ۱۲٪ دریافتی سالانه آنها خواهد بود.

تبصره- در مورد عملیات پیمانکاری که توسط اشخاص خارجی انجام می‌شود در صورتیکه کارفرما و وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها باشند آن قست از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات از خارج از کشور می‌رسد از پرداخت مالیات بردرآمد معاف خواهد بود.

۵/۸- رهنمودهای مالیاتی ماده (۱۰۷)

۵/۸/۱- نرخ درآمد مشمول مالیات عملیات موضوع بند (الف) ماده فوق‌الاشعار که تاریخ انعقاد قرارداد آنها قبل از ۸۲/۱/۱ باشد در تمام موارد به مأخذ ۱۲٪ دریافتی سالانه و یا به تعبیری مالیات این‌گونه قراردادها معادل ۳ درصد دریافتی آنان خواهد بود که پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در این بند مکلفند این مالیات را کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل اقامت خود پرداخت نمایند در غیر این صورت با دریافت‌کنندگان وجوه نسبت به پرداخت اصل مالیات و جرایم متعلقه (موضوع مواد ۱۹۷ و ۱۹۹ قانون مذکور) مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

۵/۸/۲- در مواردی که تمام یا قسمتی از عملیات پیمانکاری موضوع بند (الف) مذکور به پیمانکار ایرانی که شخص حقوقی باشد واگذار می‌گردد، پرداخت‌کنندگان وجوه مکلفند هنگام پرداخت وجه به پیمانکار ایرانی ۲/۵٪ به عنوان مالیات علی‌الحساب کسر و ظرف ۳۰ روز از تاریخ پرداخت وجه مالیات کسر شده را به حساب تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

۵/۸/۳- در مواردی که کارفرمای عملیات پیمانکاری مورد بحث وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداری باشند، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات از داخل یا خارج کشور می‌رسد مشروط بر اینکه در قرارداد یا اصلاحات یا الحاقات بعدی آن این مبلغ به طور مشخص و جدا از سایر اقلام قرارداد پیش‌بینی و درج شده باشد از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

۵/۸/۴- در مواردی که پیمانکار خارجی تمام یا قسمتی از عملیات پیمانکاری را به پیمانکار دست دوم ایرانی که شخص حقوقی باشد واگذار می‌کند، آن قسمت از بهای لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌گردد نیز از دریافتی پیمانکار دست اول کسر و از پرداخت مالیات بردرآمد معاف می‌باشد، لیکن دریافتی پیمانکار دست دوم کلاً مشمول ۵/۲٪ مالیات علی‌الحساب موضوع بند ۵/۸/۲ خواهد بود.

۵/۸/۵- از آنجا که لفظ «پیمانکاران خارجی» مندرج در تبصره (۴) عام می‌باشد مفاد بند (۴) فوق در ارتباط با پیمانکاران دست دوم خارجی نیز جاری خواهد بود.

۵/۸/۶- در مواردی که تمام یا بخشی از قرارداد توسط پیمانکاران خارجی به پیمانکاران خارجی دیگر واگذار شود، پیمانکار اصلی مکلف است مشابه بند (۵/۸/۱ و ۵/۸/۳) فوق عمل نماید.

۵/۸/۷- آن قسمت از وجوه موضوع قراردادهای بند (الف و ب) که به موجب اسناد و مدارک قابل قبول بابت انجام امور مهندسی اصولی (پایه) و مهندسی تفصیلی لازم برای ساخت تجهیزات لوازم و ماشین‌آلات و دستگاه‌های خریداری شده از خارج به منظور اجرای قراردادهای مورد بحث پرداخت می‌گردد، مشروط بر اینکه امور مذکور در خارج از کشور توسط فروشنده لوازم و تجهیزات و ... یا شخص ثالثی بنا به سفارش فروشنده به حساب او انجام شود، جزء قیمت خرید کالا محسوب و با این ترتیب بنا به حکم تبصره (۲) ماده ۱۰۷ اصلاحی اخیرالذکر (در صورتیکه کارفرما از اشخاص موضوع این تبصره باشد) از شمول مالیات معاف خواهد بود.

۵/۸/۸- در مواردی که طرف قرارداد کارفرمای دولتی موضوع تبصره (۲) ماده ۱۰۷ یک مشارکت «ایرانی - خارجی» و یا طرف ایرانی (پیمانکار اصلی) باشد، بدیهی است که معافیت

خرید لوازم و تجهیزات مذکور در موضوع تبصره (۴) نیز به این گونه پیمانکاران تعلق خواهد گرفت.

۵/۸/۹- در مورد قراردادهای موضوع بند «الف و ب» این ماده که توسط پیمانکاران خارجی در قالب قراردادهای خرید متقابل (Buy Back و یا بیع متقابل) صورت می‌گیرد به شرح ذیل عمل خواهد شد.

• چنانچه موضوع قرارداد بند «الف» ماده ۱۰۷ باشد یعنی پیمانکار خارجی بابت صورتحسابهای ارسالی خود وجوه دریافت نماید با اعمال بند ۵/۸/۳ در صورت لزوم، نسبت به محاسبه مالیات براساس مفاد بند (۱) عمل خواهد شد.

• چنانچه موضوع قرارداد بند «الف یا ب» ماده (۱۰۷) بوده و در قبال انجام خدمات وجهی به پیمانکار پرداخت نشود و مقرر گردد مبالغ انجام شده پروژه در صورت تحقق بهره‌برداری از میادین نفت و گاز... محاسبه و پرداخت شود، در چنین قراردادهایی، هزینه‌های پروژه در پایان هر سال به سال بعد منتقل و متعاقب خاتمه کار و شروع بهره‌برداری از میادین نفت و گاز کل هزینه‌های پروژه در طی مدت معینی بعد از بهره‌برداری تصفیه می‌شود، بدین طریق که شرکت پیمانکار، عملیات و هزینه‌های پیمان (قرارداد) را در طول مدت بیش از یکسال انجام داده و تا زمان بعد از بهره‌برداری هیچگونه وجهی را از کارفرما دریافت نمی‌دارد و مبالغ صورتحساب یا صورت وضعیت کل پروژه را از تاریخ بهره‌برداری به بعد طی مدت چند سال (عموماً سه تا پنج سال) از طریق تصفیه حساب از طریق فاکتور فروش محصول دریافت می‌دارد. یعنی دریافتی پیمانکار عبارت است از تحویل محصول یا محموله (نفت یا گاز یا فراورده‌های نفت و پتروشیمی یا فراورده‌های معدنی) توسط مقامات دولتی ایرانی به شرکت پیمانکار خارجی از طریق وجوه فاکتور فروش محصول. در چنین حالتی وجوه مالیات از سال بهره‌برداری به بعد با اعمال مفاد بند ب این دستورالعمل و رعایت کامل مفاد ماده ۱۰۷ اصلاحی قابل محاسبه و دریافت خواهد بود.

۵/۸/۱۰- درآمد مشمول مالیات قراردادهای پیمانکاری موضوع بند (الف) موصوف که از ابتدای سال ۸۲ به بعد منعقد می‌گردد طبق مقررات ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم تشخیص می‌گردد، این حکم نسبت به قراردادهایی که قبل از سال ۸۲ منعقد گردیده و فعالیت آنها در سال ۸۲ و سنوات بعد از آن نیز ادامه می‌یابد جاری نبوده و از نظر تعیین درآمد مشمول مالیات کماکان مشمول مقررات بند (الف) یادشده خواهد بود.

شرکت خارجی مجری، عملیات و هزینه‌های پیمان را در طول مدت بیش از یکسال انجام می‌دهد. بدون آنکه در طول مدت مذکور وجهی از کارفرما دریافت نماید و مبالغ صورتحساب کل پروژه را از تاریخ بهره‌برداری به بعد طی مدت مثلاً ۳ الی ۴ سال ... از طریق تصفیه حساب از طریق فاکتور فروش محصول دریافت می‌دارد. یعنی دریافتی به معنی مندرج در ماده ۱۰۷، عبارت از تحویل محصول به شرکت خارجی (و تعیین مبلغ برای معامله فروش) از طریق وجوه فاکتور فروش محصول، تحقق می‌یابد و عملاً وزارت دارایی در طول چند سال اولیه انجام کار اکتشاف و راه‌اندازی، مالیاتی وصول نمی‌نماید، بلکه وجوه مالیات را از سال بهره‌برداری به بعد وصول خواهد نمود.

بقیه مالیات قرارداد از زمان بهره‌برداری از میدان نفتی پیروز محاسبه و پرداخت می‌شود زیرا درآمد پیمانکار از زمان بهره‌برداری تحقق می‌یابد.

مثال نمونه: شرکت آماک که یک شرکت آلمانی است در ایران دارای یک شعبه غیراقتصادی می‌باشد. شرکت آماک در سال ۱۳۸۷ مبلغ ده میلیون یورو به یک شرکت ایرانی وام با بهره ۳ درصد اعطاء نموده است. شعبه شرکت آماک در ایران در سال ۱۳۸۷ باید یک اظهارنامه برای عملکرد خود و یک اظهارنامه نیز برای عملکرد شرکت اصلی بابت تسهیلات اعطائی و سود و کارمزد دریافتی ارائه و همچنین مالیات متعلقه را پرداخت نماید.

$$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۳,۵۰۰ \times ۳\% = ۴۰۵,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد سود و کارمزد

$$۴۰۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۲۰,۲۵۰,۰۰۰$$

مالیات متعلقه

مثال نمونه: شرکت فرانسوی مارال شعبه‌ای وابسته به خود در امارات متحده عربی به نام مارال خاورمیانه تاسیس نموده است. شرکت مارال فرانسه همچنین شرکتی را در منطقه آزاد کیش به نام مارال کیش و همچنین شرکتی را در ایران به نام شرکت مارال ایران تاسیس نموده مضافاً بر آنکه شعبه مارال خاورمیانه شعبه خود را در ایران به نام شعبه مارال خاورمیانه- ایران به ثبت رسانیده است.

شرکت ملی نفت در سال ۱۳۸۳ قراردادی را با شعبه مارال امارات متحده عربی جهت استخراج مخازن نفتی آرش و نصب و بهره‌برداری یک واحد پالایشگاهی به مبلغ ششصد میلیون یورو منعقد نموده است. شعبه مارال امارات متحده جهت انجام قرارداد مذکور عملیات ذیل را در سال ۱۳۸۳ و ۱۳۸۴ انجام داده است.

۱. انعقاد قراردادی با شرکت مارال کیش جهت تعمیرات تجهیزات پالایشگاهی به مبلغ ۵ میلیون یورو.

۲. خرید یک واحد پالایشگاهی براساس اعتبار اسنادی به مبلغ یکصد و پنجاه میلیون یورو جهت مخازن نفتی آرش.

۳. انعقاد قرارداد تامین خدمات نیروی انسانی با یک شرکت هندی در هندوستان به مبلغ ده میلیون یورو که شرکت هندی مذکور متعهد به اعزام کارکنان مورد نیاز پروژه یادشده و در آب‌های خلیج فارس می‌باشد.

۴. انعقاد قرارداد تدارکاتی با یک شرکت ایرانی به نام ایرانکوه به مبلغ ۳ میلیون یورو.

۵. انعقاد قرارداد در امارات متحده عربی در مورد ارائه خدمات فنی و مهندسی پروژه مذکور با شرکت ایرانی کیسون به مبلغ ۶ میلیون یورو در صورتی که هر یورو معادل ۱۴,۰۰۰ ریال باشد.

مطلوبست محاسبه مالیات شرکت مارال خاورمیانه که باید توسط شرکت ملی نفت انجام گیرد و همچنین کلیه مالیات‌های تکلیفی که برعهده شرکت مارال خاورمیانه قرار دارد.

$$(۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۱۴,۰۰۰ \times ۵\% = ۳۱۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات تکلیفی شرکت مارال خاورمیانه که باید توسط شرکت ملی نفت انجام گیرد.

مالیات تکلیفی شرکت هندی

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۴,۰۰۰ \times ۵\% = ۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات تکلیفی شرکت ایرانکوه

$$۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۴,۰۰۰ \times ۲/۵\% = ۱,۰۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات تکلیفی شرکت کیسون

$$۶,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۴,۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} = ۲,۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

آن بخش از قرارداد مربوط به شرکت مارال کیش چنانچه تعمیرات مذکور در منطقه آزاد کیش صورت گیرد و شرکت مذکور مجوز فعالیت اقتصادی از سازمان منطقه آزاد کیش اخذ نموده باشد از شمول مالیات معاف می‌باشد و شرکت مارال خاورمیانه می‌تواند به جهت استقاده مطلوب از معافیت باستناد تبصره (۲) ماده ۱۰۴ موضوع را از اداره امور مالیاتی ذی‌ربط استعلام نماید.

توضیح: شرکت یا شعبه مارال خاورمیانه نمی‌تواند مدعی شود که چون یک شرکت ایرانی نیست تکلیفی به کسر مالیات موضوع ماده (۱۰۴) در مورد پیمانکاران این قرارداد که قرارداد آنها در خارج از ایران منعقد شده (اعم از پیمانکاران ایرانی یا خارجی) ندارد.

مثال نمونه: شرکت اسپانیایی آماندا شریک شرکت آماران ایران می‌باشد. این شرکت در سال ۱۳۸۷ مبلغ ده میلیون یورو با سود سالانه ۵۰۰,۰۰۰ یورو به شرکت ایرانی پرداخت نموده است. مالیات تکلیفی که شرکت گیرنده و تسهیلات (شرکت آماران) باید از این مبلغ کسر نماید را محاسبه کنید.

چون اسپانیا با دولت ایران قرارداد اجتناب از مالیات مضاعف منعقد نموده باستناد قرارداد مذکور مالیات بهره دریافتی از ایران مشمول نرخ ۷/۵ درصد می‌گردد.

مالیات تکلیفی مکسوره

$$۵۰۰,۰۰۰ \times \frac{۷}{۵} = ۳۷,۵۰۰$$

نحوه کسر مالیات و بیمه در موارد قراردادهای E.P.C
Engineering & Purchase and Construction

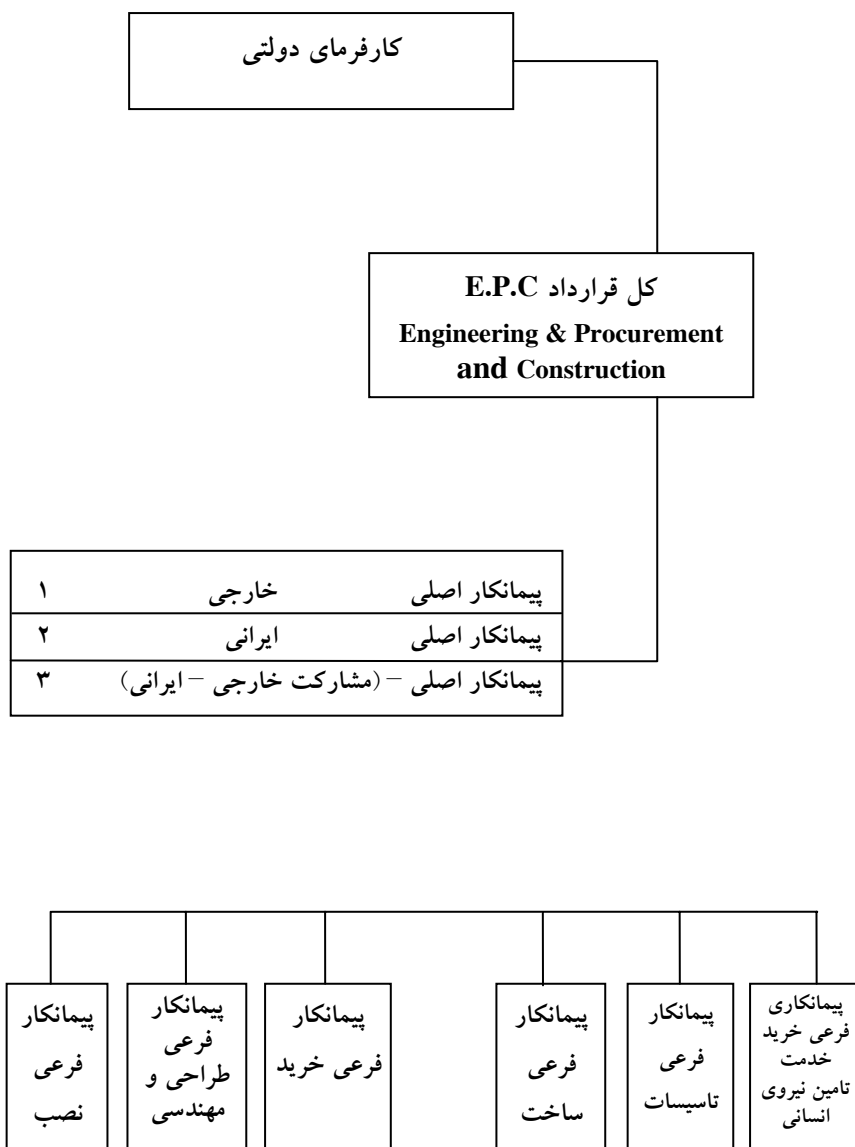
ساخت در داخل	خرید از داخل	مهندسی اصولی و تفصیلی در خارج کشور*	خرید خارجی با L/C	عملیات ساختمانی	نصب	نوع فعالیت	پیمانکار اصلی خارجی و مقیم ایران و کارفرما دولتی باشد
	معاف	معاف	معاف	%۵	%۵	مالیات	
	معاف	معاف	معاف	%۱۶/۶۷	%۱۶/۶۷	بیمه	
ساخت در داخل	واگذاری سایر حقوق	واگذاری حق نمایش فیلم سینمایی	واگذاری امتیازات و سایر حقوق	کلیه امور پیمانکاری بند الف ماده ۱۰۷	نوع فعالیت	پیمانکار اصلی خارجی و مقیم خارج از ایران باشد	
			موسسات دولتی	واحدهای تولیدی و معدنی		مالیات (درصد)	
%۵	$30\% \times 25 = 7.5$	$20\% \times 25 = 5$	$20\% \times 25 = 5$	%۵		بیمه	
%۱۶/۶۷	—	—	—	%۱۶/۶۷			

ساخت در داخل	خرید از داخل	مهندسی تفصیلی پرداختی به خارج از کشور	خرید خارجی با L/C	عملیات ساختمانی	نصب	نوع فعالیت	پیمانکار اصلی ایرانی
	معاف	معاف	اگر با ظاهر نویسی بنفع کارفرمای دولتی باشد معاف	%۵	%۵	مالیات	
	معاف	معاف	معاف	%۱۶/۶۷	%۱۶/۶۷	بیمه	

در صورت واگذاری بخشی از عملیات توسط پیمانکاران خارجی به پیمانکار ایرانی پیمانکار خارجی باید از هر پرداخت ۲/۵ درصد علی الحساب مالیات کسر نماید.
ضمناً در صورت واگذاری عملیات بند الف ماده (۱۰۷) قانون مالیاتهای مستقیم به پیمانکاران دست دوم حقوقی ایرانی معادل آن مبلغ و لوازم و تجهیزاتی مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می گردد از درستی مالیاتی پیمانکار دست اول از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهد بود.

تذکر مهم قراردادهای موضوع بند الف ماده (۱۰۴) مالیاتهای مستقیم که از ۱۳۸۲/۱/۱ منعقد می شوند با استناد مفاد ماده (۱۰۶) همین قانون از طریق رسیدگی به دفاتر وفق مقررات ماده و بند (الف) ماده (۹۵) در موارد مذکور در ماده (۹۷) بطور علی الراس تشخیص می شود. یادآور می شود مالیات تکلیفی قراردادهای موضوع بند الف ماده (۱۰۷) که از ۸۲/۱/۱ به بعد منعقد شده اند %۵ می باشد.

* بخشنامه شماره ۳۰/۴-۶۶۷۰/۵۱۵۲۲ مورخ ۸۰/۹/۴ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور



۱- پیمانکار اصلی خارجی است.

- ۱/۱- خرید از خارج و داخل توسط پیمانکار اصلی (چه با LC و چه بدون LC از شرکت‌ها و سازندگان کالا مشمول کسر حق بیمه نمی‌باشد).
- ۱/۲- خرید خدمات از داخل کشور توسط پیمانکار اصلی (چه مستقیماً و چه به وسیله قراردادهای تأمین نیروی انسانی) مشمول کسر حق بیمه به مأخذ ۵ درصد طبق ماده (۳۸) و رعایت سایر بخشنامه‌های سازمان تأمین اجتماعی می‌شود.
- ۱/۳- قراردادهای ساخت کالا با خارج کشور مشمول کسر مالیات و بیمه نمی‌شود.
- ۱/۴- قرارداد ساخت کالا با داخل کشور (سازنده شخص حقیقی دارای کارگاه و یا شخص حقوقی) مشمول کسر حق بیمه به مأخذ ۵٪ و مالیات نرخ ۵٪ نیز می‌گردد.

۲- پیمانکار اصلی ایرانی است.

- ۲/۱- خرید از خارج چنانچه LC به نام کارفرمای دولتی و یا LC به نام کارفرمای دولتی ظهرنویسی (Transferable) شده باشد معاف از مالیات است. در غیراین صورت خرید از خارج در دفاتر پیمانکار ثبت و انتقال کالا به پروژه به‌عنوان فروش ثبت و مابه‌التفاوت احتمالی فروش با خرید مشمول مالیات می‌شود.
- ۲/۲- انجام بخشی از قرارداد در خارج از کشور نظیر مهندسی تفصیلی با ارائه اسناد و مدارک مثبت مشمول کسر حق بیمه نمی‌شود.
- ۲/۳- خرید خدمات از داخل (چه مستقیماً و چه باستناد قراردادهای دست دوم) مشمول کسر ۵٪ مالیات و ۵٪ بیمه) به‌صورت جداگانه می‌باشد.
- ۲/۴- قراردادهای ساخت کالا با کارخانجات داخلی مشمول کسر ۵٪ مالیات و ۵٪ بیمه به صورت علی‌الحساب می‌گردد.
- ۳- پیمانکار اصلی کنسرسیوم و مشارکت یک یا چند شرکت ایرانی (یک یا چند شرکت خارجی) می‌باشد در اینگونه موارد به جدول صفحه ۶۹ مراجعه کنید.

بخش دوم

فصل ششم تا دهم

- مالیات بر درآمد ارث
- مالیات بر درآمد املاک و مستغلات
- مالیات بر درآمد مشاغل
- مالیات اشخاص حقوقی
- مالیات بر درآمد اتفاقی

فصل ششم

مالیات بردرآمد ارث

مواد ۱۷ تا ۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۷- (ق.م.م) اشعار می‌دارد: هرگاه در نتیجه فوت شخصی، اعم از فوت واقعی یا فرضی اموالی از متوفی باقی بماند به شرح ذیل مشمول مالیات است:

۱- در صورتی که متوفی یا وارث یا هر دو ایرانی مقیم ایران باشند نسبت به سهم الارث هر یک از وارث از اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ماده (۱۹) این قانون واقع در ایران یا در خارج از ایران پس از کسر مالیات بر ارثی که بابت آن قسمت از اموال واقع در خارج از ایران به دولت محلی که مال آن در واقع گردیده پرداخت شده است به نرخ ماده ۲۰ این قانون به شرح ذیل نرخ مالیات بر ارث نسبت به سهم الارث به شرح زیر می‌باشد:

شرح	طبقه اول	طبقه دوم	طبقه سوم
تا مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۵٪	۱۵٪	۳۵٪
تا مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۱۵٪	۲۵٪	۴۵٪
تا مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۲۵٪	۳۵٪	۵۵٪
نسبت به مازاد ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۳۵٪	۴۵٪	۶۵٪

از سهم الارث هر یک از وارث طبقه اول مبلغ سی میلیون (۳۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال به عنوان معافیت کسر و مازاد به نرخ‌های مذکور مشمول مالیات می‌باشد.

معافیت مذکور برای هر یک از وارث طبقه اول که کمتر از بیست سال سن داشته یا محجور یا معلول از کار افتاده باشند مبلغ پنجاه میلیون (۵۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال خواهد بود.

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

۳- در مورد اتباع خارجی و سایر موارد نسبت به آن قسمت از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است کلاً مشمول مالیات به نرخ مذکور در ماده ۲۰ این قانون برای وراثت طبقه دوم

ماده ۱۸- وراثت از نظر این قانون به سه دسته 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 و خاله و اولاد آنها

ماده ۱۹- اموال مشمول مالیات بر ارث عبارتند از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیرمنقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی

تذکر: باستناد ماده ۹۴۶ قانون مدنی زوجه (همسر) فقط از قیمت ابنیه و اشجار و اموال منقول ارث می‌برد اما به موجب ماده واحده مصوب مجلس شورای اسلامی از سال ۱۳۸۷ زوجه (همسر) از قیمت زمین نیز ارث می‌برد.

۶/۱- ماترک متوفی چگونه ارزیابی می‌شود

ماترک متوفی چیست؟ آنچه که از متوفی حین فوت باقی می‌ماند ماترک متوفی نام دارد که ارزیابی آن در زمان فوت اصطلاحاً "قیمت حین الفوت" نامگذاری شده است.

۶/۱/۱- مبنای محاسبه قیمت املاک متوفی (شامل زمین و ساختمان و حق واگذاری محل) ارزش معاملاتی آنها حین الفوت متوفی می‌باشد. زوجه فقط از اموال منقول و ابنیه و اشجار (اعیانی ملک) ارث می‌برد.

۶/۱/۲- ارزش سهام متوفی در شرکت‌هایی که در بورس پذیرفته شده‌اند براساس قیمت تابلوی بورس محاسبه خواهد شد.

۶/۱/۳- ارزش سایر سهام متوفی در سایر شرکت‌ها براساس برآورد اداره امور مالیاتی

۶/۱/۴- چنانچه اموال متوفی دارای قیمت رسمی باشند، قیمت رسمی زمان فوت مورد محاسبه قرار خواهد گرفت، مثلاً سکه دارای قیمت رسمی است و چنانچه متوفی تعدادی سکه طلا از خود باقی گذارده باشد بهای سکه‌ها براساس قیمت رسمی سکه ارزیابی خواهد شد.

۶/۲- معافیت‌های مالیاتی

۶/۲/۱- بدهی متوفی به وارث طبقه اول مستند به مدارک قانونی که اصالت مدارک مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود. در مورد مهریه و نفقه ایام عده تأیید هیأت مذکور لازم نیست (تبصره ماده ۱۹ ق.م.م)

۶/۲/۲- کسر دیون متوفی به وارث طبقه دوم و سوم علاوه بر تأیید هیأت فوق منوط به آن است که متوفی تا تاریخ فوت خود دارای وارث از طبقه ماقبل حسب مورد بوده باشد.

۶/۲/۳- از سهم الارث هر یک از وراث طبقه اول مبلغ سی میلیون ریال به عنوان معافیت کسر و مازاد به نرخ ماده ۲۰ (ق.م.م) مشمول مالیات خواهد بود. (ماده ۲۰ ق.م.م)

۶/۲/۴- معافیت سهم الارث هر یک از وراث طبقه اول که کمتر از بیست سال سن داشته یا محجور یا معلول از کار افتاده باشند به ۵۰ میلیون ریال افزایش خواهد یافت (ماده ۲۰ ق.م.م)

۶/۲/۵- وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس انداز خدمت و مزایای پایان خدمت و خسارت اخراج باز خرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط مؤسسات بیمه یا بیمه گزار و یا کارفرما از قبیل بیمه عمر، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یکجا و یا به طور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می گردد. (بند یک ماده ۲۴ ق.م.م)

۶/۲/۶- اموالی که برای سازمانها و مؤسسات ماده (۲) قانون م.م. مورد وقف یا نذر یا حبس یا وصیت واقع گردد به شرط تأیید سازمانها و مؤسسات مذکور.

۶/۲/۷- هشتاد درصد اوراق مشارکت و سپرده های متوفی نزد بانک های ایرانی و شعب آنها در خارج از کشور و مؤسسه های اعتباری غیربانکی مجاز، همچنین ۵۰ درصد ارزش سهام متوفی در شرکت هایی که سهام آنها طبق قانون مربوط در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد و ۴۰ درصد ارزش سهام متوفی در سایر شرکت ها و نیز چهل درصد ارزش خالص دارایی متوفی در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی (بند ۴ ماده ۲۴ ق.م.م)

۶/۲/۸- وراث طبقه اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی مشمول مالیات بر ارث موضوع این فصل نخواهند بود به شرط آنکه شهادت به تأیید یکی از نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی حسب مورد رسیده باشد. (ماده ۲۵ ق.م.م)

۶/۳- جرایم مالیاتی

۶/۳/۱- چنانچه وراث یا یکی از آنها ظرف مدت ششماه از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه مخصوص را تسلیم اداره امور مالیاتی ذریبط نمایند (عدم تسلیم اظهارنامه) مشمول جریمه ای معادل ده درصد مالیات متعلق خواهند شد. (ماده ۱۹۲)

۶/۳/۲- در صورتی که بانکها، شرکتها، مؤسسات و اشخاصی که مالی از متوفی نزد خود دارند از اظهار آن خودداری کنند یا بدون موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی آن را به ورثه تسلیم نمایند علاوه بر مسئولیت تضامنی با وارث تا معادل ارزش آن مشمول پرداخت جریمه ای برابر ۵ درصد ارزش مال نیز خواهند شد.

مثال نمونه:

آقای حسین که ایرانی و مقیم ایران می باشد در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۳ فوت نموده است و همسر نامبرده اظهارنامه موضوع ماده ۲۶ قانون مالیاتها را تکمیل و تسلیم اداره امور مالیاتی

نموده است.

خلاصه مشخصات اظهارنامه به شرح ذیل می باشد.

وراث طبقه اول: فؤاد و فرزانه (فرزندان) - (همسر) که همگی مقیم ایران می باشند.

لیست ماترک متوفی

حساب سپرده بانکی ۲۷۰۹/۸ بانک ملت شعبه دمشق تهران به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
 ساختمان واقع در آجودانیه که مساحت عرصه معادل ۶۰۰ مترمربع و مساحت اعیانی معادل
 ۲۴۰ مترمربع و ارزش معاملاتی عرصه برابر ۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی برابر
 ۱۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد و بهای برآوردی آن معادل ۲/۸ میلیارد ریال می باشد.

سهام شرکت دوانکوه مورد پذیرش بورس ۱۰,۰۰۰ سهم به مبلغ ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و سهام
 شرکت تولیدی روناک (سهامی عام) که توسط اداره امور مالیاتی معادل ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
 ارزیابی شده است.

سهام شرکت امیر (سهامی خاص) به مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که توسط اداره امور مالیاتی
 به مبلغ ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

اموال منقول واقع در نیویورک به مبلغ ۳۲,۰۰۰ دلار که براساس قوانین مالیاتی ایالات متحده
 امریکا مالیات اموال مزبور ۸۲۰۰ دلار می باشد.

پرداختی بیمه دانا بابت بیمه عمر به بازماندگان به مبلغ ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
 با توجه به اینکه فؤاد دارای ۱۹ سال و فرزانه نیز دارای ۱۷ سال می باشند مالیات سهم الارث
 هر یک از بازماندگان را محاسبه ننماید. نرخ محاسبه هر دلار معادل ۹,۰۰۰ ریال می باشد.

توضیح اینکه طبق قانون مدنی سهم الارث پسر دو برابر دختر و سهم همسر طبق حکم
 دادگاه $\frac{1}{8}$ ماترک می باشد و مهریه همسر که طبق سند ازدواج ۵ میلیون ریال بوه طبق رأی
 دادگاه مبلغ ۳۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد شده مضافاً آن که به موجب مصوبه مجلس همسر از
 عرصه نیز ارث می برد (از سال ۱۳۸۷ به بعد).

معادل ریال اموال نیویورک $(32,000 - 8,200) \times 9,000 = 214,200,000$

$214,200,000 + (300,000,000 \times \%20) + (13,000,000 + 9,000,000)$

$+ (8,000,000 \times \%60) + (70,000,000 \times \%50) + (30,000,000 \times \%60)$

$= 353,000,000$

جمع کل ماترک مشمول مالیات

$353,000,000 - 33,000,000 = 320,000,000$

ماترک پس از کسر مهریه همسر

$320,000,000 \div 8 = 40,000,000$

سهم الارث همسر

$40,000,000 - 10,000,000$

سهم الارث همسر مشمول مالیات

$10,000,000 \times \%5 = 500,000$

مالیات سهم الارث همسر

$320,000,000 - 40,000,000 = 280,000,000$

سهم الارث فؤاد و فرزانه

$280,000,000 \div 3 = 93,333,333$

سهم الارث فرزانه

$$\begin{aligned}
 & 93,333,333 \times 2 = 186,666,666 && \text{سهم الارث فؤاد} \\
 & 93,333,333 - 50,000,000 = 43,333,333 && \text{سهم الارث دختر مشمول مالیات} \\
 & 43,333,333 \times 0.5 = 21,666,666 && \text{مالیات سهم الارث فرزانه} \\
 & 186,666,666 - 50,000,000 = 136,666,666 && \text{سهم الارث مشمول مالیات فؤاد} \\
 & \text{ماده (۲۰)} \\
 & 136,666,666 \xrightarrow{\hspace{1cm}} (50,000,000 \times 0.5) + (86,666,666 \times 0.15) \\
 & = 15,499,999 && \text{سهم الارث مشمول مالیات فؤاد}
 \end{aligned}$$

تمرینات فصل ششم:

۱- یک فرد ایرانی مقیم خارج در تاریخ ۱۳۸۷/۷/۳ فوت نموده و ماترک نامبرده به شرح ذیل می باشد:

موجودی حساب سپرده بانکی در ایران ۲۷۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال
 موجودی حساب ارزی بانک مونیخ در آلمان ۸۰۳,۰۰۰ یورو که مشمول هیچگونه مالیاتی در خارج نمی شود. هر یورو معادل ۱۳,۰۰۰ ریال است.
 یکدستگاه آپارتمان در ایران که ارزش معاملاتی حین الفوت عرصه آن معادل ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی آن ۳۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.
 مهریه همسر طبق سند ازدواج ۵,۲۰۰,۰۰۰ ریال که دادگاه آنرا به نرخ روز معادل ۸۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد نموده است.

هزینه کفن و دفن مورد تأیید اداره امور مالیاتی ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال
 بدهی به وراث طبقه اول که مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار گرفته است به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

وراث متوفی که مقیم خارج می باشند عبارتند از: همسر، یک دختر ۲۳ ساله که دانشجوی دانشگاه می باشد، یک پسر معلول از کارافتاده و یک پسر ۲۶ ساله که براساس حکم دادگاه $\frac{1}{8}$ ماترک به همسر و مابقی به نسبت هر پسر دو برابر دختر تقسیم خواهد شد. مالیات سهم الارث هر یک از وراث را محاسبه کنید.

۲- یک فرد ایرانی مقیم ایران در تاریخ ۱۳۸۷/۱۱/۳ فوت می نماید. وراث نامبرده عبارتند از: همسر، یک پسر ۱۵ ساله و یک دختر ۱۳ ساله که همگی ایرانی و مقیم ایران می باشند.

ماترک متوفی بشرح ذیل می باشد. چنانچه سهم الارث همسر طبق حکم دادگاه معادل $\frac{1}{8}$ ماترک و سهم الارث پسر دو برابر دختر باشد، مالیات سهم الارث هر یک را حساب کنید.

یک دستگاه وسیله نقلیه ۹۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال
 یک دستگاه ساختمان که ارزش معاملاتی عرضه آن ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی آن ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

مهریه همسر طبق سند ازدواج ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال که طبق حکم دادگاه معادل ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد شده است.

هزینه کفن و دفن مورد تأیید اداره امور مالیاتی ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال

موجودی حساب سپرده بانکی ریالی ۶۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

موجودی حساب ارزی سپرده در یک بانک ایرانی ۳۵۰,۰۰۰ دلار و نرخ هر دلار معادل ۹۰۰۰ ریال می باشد.

سهام یک شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۲۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
سهام یک شرکت سهامی خاص به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که سهام مزبور توسط اداره امور مالیاتی به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورده شده است.

بدهی متوفی به وراث طبقه اول (همسر) که مورد تأیید اداره امور مالیاتی واقع شده است به مبلغ ۲۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال

فصل هفتم

مالیات بردرآمد املاک

مواد (۵۲) تا (۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم

به استناد ماده (۵۹) قانون مالیات‌های مستقیم نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد.

تبصره ۱- چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی نزدیک‌ترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

تبصره ۲- 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.

۷/۱- اشخاص مشمول مالیات بردرآمد املاک:

کلیه اشخاص حقیقی یا حقوقی اعم از اینکه مالک عین ملک و یا مستأجر دارای حق واگذاری محل بابت هرگونه واگذاری سرقفلی محل کسب خود یا انتقال حقوق مربوط به حق تصرف محل و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری مشمول مالیات می‌باشند.

۷/۱/۱- نقل و انتقال قطعی املاک

با توجه به اصلاح ماده (۵۹) و حذف ماده (۶۰) و تبصره‌های آن و نیز حذف ماده (۶۲) قانون مالیات‌های مستقیم از تاریخ اجرای ماده اصلاحی مزبور (۱۳۸۱/۱/۱) مالیات نقل و انتقالات قطعی املاک بدون در نظر گرفتن تاریخ تملک مالک از مأخذ ارزش معاملاتی زمان انتقال و به نسبت سهم هر مالک، به نرخ مقرر در ماده (۵۹) محاسبه و وصول خواهد شد و در صورتی که ملک مورد معامله فاقد ارزش معاملاتی باشد ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت. ضمناً چنانچه ملک در سنوات قبل دارای ارزش معاملاتی بوده ولی در سال انتقال برای آن ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد در این صورت آخرین ارزش معاملاتی تعیین شده قبلی مناط اعتبار خواهد بود.

۷/۱/۲- انتقال حق واگذاری محل

الف- نظر به اینکه به موجب ماده (۵۹) (ق.م.م) تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل برحسب نوع کاربری ملک و محل وقوع آن از لحاظ موقعیت تجاری و سایر موارد مؤثر در

ارزش آن طبق آیین‌نامه‌ای خواهد بود که در هر سال توسط کمیسیون تقویم املاک تهیه و اعلام خواهد شد، لذا بدیهی است پس از تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل ارزش مزبور مبنای محاسبه مالیات انتقال حق واگذاری محل، از طرف مالک عین یا صاحب حق به نرخ‌های مقرر در ماده (۵۹) اصلاحی قرار خواهد گرفت البته تا تعیین و ابلاغ آیین‌نامه مذکور و اعلام ارزش معاملاتی حق واگذاری محل، وجوه دریافتی مالک و یا صاحب حق بابت انتقال حق واگذاری محل طبق ماده (۵۹) مزبور مأخذ محاسبه و وصول مالیات به نرخ‌های مقرر در ماده (۵۹) یاد شده خواهد بود.

ب- توجه خواهند داشت نحوه محاسبه مالیات انتقال حق واگذاری محل اعم از اینکه انتقال‌دهنده مالک عین بوده و یا مالکیتی نسبت به عین نداشته باشد (مانند مستأجر صاحب حق واگذاری محل) یکسان گردیده و طبق نرخ‌های مقرر در ماده (۵۹) مذکور خواهد بود.

۷/۱/۳- نقل و انتقال قطعی ملک توأم با حق واگذاری محل

چنانچه ملک مورد معامله توأم با حق واگذاری محل انتقال داده شود در این صورت مالیات وجوه دریافتی و مالیات نقل و انتقال مالک به مأخذ ارزش معاملاتی مشمول نرخ ۵ درصد مقطوع گردند.

۷/۱/۴- با توجه به مفاد ماده ۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم راجع به واگذاری سایر حقوق مالکین عین نسبت به املاک (غیر از مواردی که ضمن مواد (۵۳) تا (۷۷) ذکر شده است از قبیل حق رضایت دریافتی مالک موقع رد و بدل شدن محل مورد واگذاری بین مستأجرین و نظایر آنها) دریافتی مالک در هر مورد به نرخ‌های مذکور در ماده (۵۹) مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

۷/۲- نکات مهم در ارتباط با مأخذ محاسبه مالیات درآمد املاک

۷/۲/۱- مالیات بر فروش و نقل و انتقال حق واگذاری محل از مأخذ ارزش معاملاتی ملک یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در زمان فروش یا واگذاری در زمان ثبت معامله در دفتر اسناد رسمی صرفنظر از ارزشی که در سند انتقال و یا مبلغی که بین خریدار و فروشنده رد و بدل می‌شود صرفاً به استناد ارزش معاملاتی تعیین خواهد شد.

تبصره: به استناد مفاد ماده (۶۶) قانون مالیات‌ها، در صورتی که انتقال گیرنده (خریدار) دولت یا شهرداری‌ها یا موسسات وابسته به آنها بوده و همچنین در مواردی که ملک یا حقوق ناشی از آن به وسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم‌مقامی مالک انتقال داده می‌شود چنانچه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی حق واگذاری محل تعیین شده به موجب مقررات این فصل باشد بهای مذکور در سند به جای ارزش معاملاتی یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل حین انتقال حسب مورد ملاک عمل قرار خواهند گرفت.

۷/۲/۲- چنانچه مورد معامله فاقد ارزش معاملاتی یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل باشد ارزش معاملاتی و یا ارزش معاملاتی حق واگذاری نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود (تبصره ۱ ماده ۵۹).

۷/۲/۳- چنانچه ملک مورد انتقال دارای عرصه و اعیان باشد برای محاسبه مالیات بایستی

مالیات عرصه و اعیان به تفکیک براساس دفترچه ارزش معاملاتی محاسبه و مشخص گردد و مالیات نقل و انتقال به مأخذ جمع مالیات عرصه و اعیان محاسبه و پرداخت می‌شود اما در ارتباط با اشخاص حقیقی یا حقوقی که بساز و بفروش تلقی می‌شوند علاوه بر مالیات نقل و انتقال مشمول مالیات مقطوعی معادل ده درصد ارزش اعیانی ملک می‌باشند و دیگر بابت بساز و بفروش شامل هیچگونه مالیات دیگری نمی‌گردد.

۷/۲/۴- تعیین ارزش معاملاتی املاک به استناد ماده (۶۴) قانون مالیات‌های مستقیم به عهده کمیسیون با حضور حداقل ۵ نفر که سه نفر آنها عضو دولت باشند قرار دارد و تصمیمات این کمیسیون با رأی موافق چهار نفر معتبر است.

ارزش معاملاتی تعیین شده توسط این کمیسیون پس از یک ماه از تاریخ تصویب نهایی کمیسیون تقویم املاک لازم‌الاجرا بوده و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر خواهد بود مضافاً بر اینکه مادامی که ارزش معاملاتی املاک طبق مقررات این قانون تعیین نشده آخرین ارزش معاملاتی تعیین شده معتبر است.

۷/۲/۵- به استناد مفاد ماده (۶۱) قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که انتقال ملک در دفاتر اسناد رسمی انجام نمی‌شود نیز ارزش معاملاتی ملک در محاسبه مالیات ملاک عمل قرار خواهد گرفت. چنانچه برای املاکی ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی محل مشابه مناط اعتبار می‌باشد.

۷/۲/۶- به استناد ماده (۶۳) قانون مالیات‌های مستقیم 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 خواهد بود و چنانچه عوضین، هر دو ملک باشند هر یک از متعاملین به ترتیب فوق مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را پرداخت خواهند نمود.

در رابطه با "مالیات نقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع" نکات ذیل حائز اهمیت است:

۷/۲/۷- در صورتیکه ملک به صورت رایگان یا صلح بلاعوض واگذار گردد در این صورت انتقال‌دهنده مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی نبوده و انتقال گیرنده به مأخذ ارزش معاملاتی ملک در زمان انتقال مشمول مالیات بردرآمد اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) خواهد بود بدیهی است چنانچه انتقال‌گیرنده طبق مقررات مربوط از پرداخت مالیات بردرآمد معاف باشد به این انتقال مالیاتی تعلق نخواهد گرفت.

۷/۲/۸- در صورتیکه ملک مورد بحث به صورت صلح یا هبه معوض واگذار شود و ما به ازاء آن "معوض" ملک نباشد مالیات به مأخذ ارزش معاملاتی ملک محاسبه و مطالبه خواهد شد اما چنانچه ملک در مقابل ملک دیگر معاوضه شود در این حالت هر یک از مالکین به مأخذ ارزش معاملاتی ملک خود به هنگام تنظیم سند مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک خواهد بود.

۷/۲/۹- به استناد ماده (۷۶) قانون مالیات‌های مستقیم مالیات کلیه نقل و انتقالات املاک اشخاص حقیقی یا حقوقی که مطابق ماده (۵۲) صورت گرفته و مالیات آن به نرخ‌های موضوع ماده (۵۹) پرداخت شده باشد قطعی بوده و شامل هیچگونه وجه دیگری بابت مالیات بردرآمد نقل و انتقال مزبور از آنان مطالبه نخواهد شد.

۷/۲/۱۰- اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها گذشته باشد، علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹)، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد به مأخذ ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال خواهند بود. اشخاص حقیقی یا حقوقی، مشمول مالیات دیگری از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهند بود.

۷/۳- معافیت مالیاتی بخش درآمد املاک

۷/۳/۱- نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل می‌آید و همچنین انتقال واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها مشمول مالیات نقل و انتقال املاک نخواهد بود.

۷/۳/۲- اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمت‌هایی که وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌نمایند احداث و حداکثر در مدت یکسال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین می‌شود منتقل گردد از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف می‌باشد (ماده ۶۹ ق.م.م)

۷/۳/۳- هرگونه مال یا جوهی 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 موافق 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 معاف خواهد بود. (ماده ۷۰ ق.م.م)

این معافیت مشروط به آن است که قانوناً حتی بدون رضایت مالک، ملک قابل انتقال باشد. ۷/۳/۴- املاکی که طبق قوانین مربوطه در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا می‌رسد در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست اشخاص باقی می‌ماند نسبت به ۵۰ درصد مالیات مربوط به درآمد املاک از معافیت برخوردار خواهد شد. (ماده ۷۰ ق.م.م)

۷/۳/۵- نظر به اینکه به موجب ماده ۷۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، اشخاص حقیقی و حقوقی در مورد ساختمان‌های نوساز مشمول مالیات دیگری به جز مالیات‌های مقرر در ماده مزبور بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش نخواهند بود، لذا تعیین درآمد مشمول مالیات برای سازندگان مسکن موضوع ماده ۱۳۸ قانون برنامه سوم توسعه فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی جمهوری اسلامی، به لحاظ قانونی از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ موضوعیت نخواهد داشت و بدین ترتیب سازندگان مسکن مشمول ماده ۱۳۸ فوق‌الاشاره از تاریخ مزبور در اولین نقل و انتقال قطعی املاک واحدهای مسکونی ضمن مشمول مالیات نقل و انتقال موضوع ماده ۵۹ قانون براساس مقررات ماده ۷۷ اصلاحی قانون ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مشمول مالیات ده درصد ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال بوده و مشمول مالیات دیگری بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش نخواهند بود.

۷/۳/۶- چنانچه شرکتی فروش ملکی را که جزء دارایی‌های ثابت می‌باشد در دفاتر ثبت و از

این بابت درآمد فروش شناسایی نماید، انتقال مزبور فقط مشمول پرداخت مالیات موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم بوده و وجه دیگری بابت مالیات بردرآمد انتقال ملک قابل مطالبه نخواهد بود. در صورتی که هنگام ثبت انتقال ملک مزبور در دفاتر اسناد رسمی، ارزش معاملاتی ملک تغییر نموده باشد، فقط مالیات متعلق به تفاوت ارزش معاملاتی براساس مقررات ماده ۵۹ قانون قابل مطالبه و وصول خواهد بود.

چنانچه شرکتی فروش ساختمان نوساز، اعم از مسکونی و غیره را که بیش از دو سال از پایان کار آن نگذشته باشد در دفاتر ثبت و از این بابت درآمد فروش شناسایی نماید، انتقال مزبور، علاوه بر شمول مالیات موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات موضوع ۷۷ همان قانون خواهد بود و وجه دیگری بابت مالیات بردرآمد انتقال ملک قابل مطالبه نمی‌باشد. در صورتیکه هنگام ثبت انتقال ملک مزبور در دفاتر اسناد رسمی، ارزش معاملاتی ملک تغییر نموده باشد، در این حالت فقط مالیات متعلق به تفاوت ارزش معاملاتی براساس مقررات ماده ۵۹ قانون قابل مطالبه و وصول بوده و مشمول مالیات دیگر نخواهد بود. (بخشنامه ۱۱۱/۴۳۵۰/۴۰۴۱۸ مورخ ۸۲/۷/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور)

مثال نمونه:

شش دانگ مالکیت ساختمانی بطور مشاع به سه نفر به نسبت یک دانگ، سه دانگ و دو دانگ تعلق دارد. چنانچه ارزش معاملاتی ملک مزبور ۷۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال و قیمت فروش ملک یادشده ۹۱۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال باشد و سه نفر مالک مزبور بخواهند نسبت به انتقال ملک به خریدار اقدام کنند، مالیات نقل و انتقال سهم هر یک چقدر است؟

$$۷۲،۰۰۰،۰۰۰ \times \frac{۱}{۶} = ۱۲،۰۰۰،۰۰۰$$

$$۳،۶۰۰،۰۰۰ \times \frac{۱}{۶} = ۶۰۰،۰۰۰$$

مالیات مالک یک دانگ

$$۳،۶۰۰،۰۰۰ \times \frac{۲}{۶} = ۱،۲۰۰،۰۰۰$$

مالیات مالک دو دانگ

$$۳،۶۰۰،۰۰۰ \times \frac{۳}{۶} = ۱،۸۰۰،۰۰۰$$

مالیات مالک سه دانگ

یادآوری به استناد ماده ۵۹ بهای فروش ملک تأثیری در محاسبه مالیات ندارد.

مثال نمونه:

آقای فؤاد دارای ملکی به ارزش معاملاتی فعلی ۳۴،۰۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد که ارزش روز بازار آن ۶۹،۰۰۰،۰۰۰ ریال است. فرزانه نیز دارای ملکی به ارزش معاملاتی ۹۷،۰۰۰،۰۰۰ ریال بوده که ارزش روز بازار آن ۱۴۱،۰۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد. چنانچه فؤاد و فرزانه بخواهند املاک خود را به یکدیگر منتقل کنند، مالیات نقل و انتقال املاک سهم هر یک چقدر خواهد بود.

$$۳۴،۰۰۰،۰۰۰ \times \frac{۱}{۵} = ۶،۸۰۰،۰۰۰$$

مالیات سهم فؤاد

$$۹۷،۰۰۰،۰۰۰ \times \frac{۱}{۵} = ۱۹،۴۰۰،۰۰۰$$

مالیات سهم فرزانه

مثال نمونه

آقای خسرو در سال ۱۳۸۷ تعداد ۷ واحد آپارتمان نوساز خود را به مبلغ ۲ میلیارد ریال قطعی داده است. اداره مالیاتی ارزش معاملاتی عرصه را معادل ۳،۵۰۰،۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی را ۴،۲۰۰،۰۰۰ ریال طبق دفترچه ارزش معاملاتی املاک تعیین نموده است.

اگر از پایان کار واحدهای فوق دو سال نگذشته باشد، کل مالیات آقای خسرو را محاسبه نمایید.

حل: $3,500,000 + 4,200,000 = 7,700,000$

مالیات نقل و انتقال $7,700,000 \times 5\% = 385,000$

مالیات بسازوبفروشی $4,200,000 \times 10\% = 420,000$

جمع مالیات متعلقه $420,000 + 385,000 = 805,000$

نکته قابل توجه اینکه مالیات نقل و انتقال واحدها براساس ارزش معاملاتی تعیین شده محاسبه و وصول می‌شود و وجه دریافتی توسط فروشنده معیار محاسبه قرار نخواهد گرفت.

مثال نمونه

چنانچه آقای امیرحسین بنخواهد یک واحد مسکونی متعلق به خود را که ارزش معاملاتی آن ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد به بهای ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال طی سند رسمی به یک شرکت دولتی یا شهرداری یا موسسه دولتی واگذار نماید مالیات مربوطه را محاسبه کنید.

$3,000,000 \times 5\% = 150,000$

در چنین حالتی به استناد ماده ۶۶ (ق.م.م) رقم مندرج در سند رسمی معیار محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

مثال نمونه

خانم توران دارای سه باب واحد تجاری می‌باشد که ملکیت واحدها نیز به ایشان تعلق دارد. چنانچه نامبرده ملکیت و حق واگذاری محل واحدهای تجاری را به آقای فؤاد منتقل نماید و ارزش معاملاتی ملک مزبور معادل ۹۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال و وجه دریافتی بابت حق واگذاری محل معادل ۲۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تعیین شده است در حالیکه ایشان مجموعاً ۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از آقای فؤاد دریافت کرده باشد مالیات انتقال ملک و حق واگذاری محل را محاسبه کنید. چون طبق ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم معیار محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل ارزش معاملاتی می‌باشد رقم دریافتی خانم توران از آقای فؤاد تأثیری در محاسبه مالیات ندارد.

مالیات نقل و انتقال ملک $94,000,000 \times 5\% = 4,700,000$

مالیات حق واگذاری محل $210,000,000 \times 2\% = 4,200,000$

کل مالیات مربوطه $4,200,000 + 4,700,000 = 8,900,000$

مثال نمونه

خانم خاطره سرقفلی یک واحد تجاری متعلق به خود را با دریافت مبلغ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال حق سرقفلی به خانم فرزانه واگذار می‌نماید. مالیات نقل و انتقال سرقفلی را که فروشنده باید پردازد محاسبه نمایید.

$60,000,000 \times 2\% = 1,200,000$

مثال نمونه

خانم لیدا حق واگذاری یک واحد تجاری متعلق به خود را در ۱۳۸۷/۴/۱ با مشخصات ذیل با دریافت اجاره بهاء به آقای روزبه در دفترخانه ۴۷ تهران منتقل نموده است. در صورتیکه مبلغ اجاره بها هر سه ماه یکبار پرداخت شود کل مالیات متعلق به خانم لیدا را

حساب کنید.

بهای حق واگذاری محل (مبلغ فروش) ۱۳۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال
اجاره بهای ماهیانه واحد تجاری ۳۰۰,۰۰۰ ریال
با فرض بالا خانم لیدا مشمول دو نوع مالیات می‌گردد:

۱- مالیات بردرآمد اجاره املاک
۲- مالیات حق واگذاری محل (سرقفلی)
درآمد اجاره مشمول مالیات ماهانه
درآمد اجاره سه‌ماهه مشمول مالیات

$$۳۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\% = ۲۲۵,۰۰۰$$

$$۲۲۵,۰۰۰ \times ۳ = ۶۷۵,۰۰۰$$

نرخ ماده ۱۳۱

$$۶۷۵,۰۰۰ \longrightarrow ۱۰۱,۲۵۰$$

$$۲۲۵,۰۰۰ \times ۶ = ۱,۳۵۰,۰۰۰$$

نرخ ماده ۱۳۱

$$۱,۳۵۰,۰۰۰ \longrightarrow ۲۰۲,۵۰۰$$

$$۲۰۲,۵۰۰ - ۱۰۱,۲۵۰ = ۱۰۱,۲۵۰$$

$$۲۲۵,۰۰۰ \times ۹ = ۲,۰۲۵,۰۰۰$$

نرخ ماده ۱۳۱

$$۲,۰۲۵,۰۰۰ \longrightarrow ۳۰۳,۷۵۰$$

$$۳۰۳,۷۵۰ - ۲۰۲,۵۰۰ = ۱۰۱,۲۵۰$$

$$۱۰۱,۲۵۰ \times ۳ = ۳۰۳,۷۵۰$$

$$۱۳۹,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۲,۷۸۰,۰۰۰$$

$$۲,۷۸۰,۰۰۰ + ۳۰۳,۷۵۰ = ۳,۰۸۳,۷۵۰$$

مالیات اجاره بهاء سه‌ماهه منتهی به ۸۷/۶/۳
درآمد اجاره مشمول مالیات شش‌ماه

مالیات درآمد اجاری شش‌ماه

مالیات اجاره بهای سه‌ماه دوم

درآمد اجاری نه‌ماهه منتهی به ۸۷/۱۲/۲۹

مالیات اجاره بهای نه‌ماهه

مالیات اجاره بهای سه‌ماهه سوم

کل مالیات اجاره سال ۱۳۸۷

مالیات حق واگذاری محل

کل مالیات متعلق به خانم لیدا در سال ۱۳۸۷

تمرینات فصل هفتم:

۱- خانم خاطره دارای یک مجتمع ۱۲ واحدی می‌باشد که مساحت هر یک از واحدها طبق الگوی وزارت مسکن ۶۵ مترمربع می‌باشد. خانم خاطره ۸ واحد از این مجتمع را در سال ۱۳۸۵ در موعد مقرر در اجرای برنامه احداث به فروش می‌رساند و ۴ واحد آن را پس از دو سال از صدور پایان کار واگذار می‌نماید.

در صورتیکه عرصه و اعیان ۸ واحد نخست به ترتیب معادل ۲۴۰ و ۵۲۰ مترمربع و چهار واحد بعدی به ترتیب ۱۲۰ و ۲۶۰ مترمربع باشد و بهای منطقه‌ای هر مترمربع عرصه ۷۰,۰۰۰ ریال و هر مترمربع اعیانی ۱۲۰,۰۰۰ ریال باشد، مطلوبست محاسبه مالیات نقل و انتقال و مالیات موضوع ماده ۷۶.

۲- شرکت تعاونی مسکن امید یک برج مسکونی ۶۴ واحدی را که متراژ هر واحد ۸۲ مترمربع می‌باشد، در سال ۱۳۸۰ شروع و در سال ۱۳۸۷ تکمیل و واگذار می‌نماید. چنانچه کلیه این واحدها به اعضای تعاونی واگذار شود، مالیات نقل و انتقال آن را محاسبه نمایید. بهای فروش هر واحد ۲۵۰ میلیون ریال و بهای معاملاتی هر مترمربع عرصه ۵۰,۰۰۰ ریال و بهای معاملاتی

هر مترمربع اعیانی ۲۱۰,۰۰۰ ریال می باشد.

۳- شرکت اکباتان یک مجموعه ۱۱۰ واحدی را در فاز سه شهرک اکباتان در سال ۱۳۷۹ شروع و در سال ۱۳۸۲ کلیه واحدها را تکمیل و بفروش می رساند. اگر مساحت هر واحد ۱۰۰ مترمربع و بهای منطقه ای هر مترمربع عرصه ۹۵,۰۰۰ ریال و هر مترمربع اعیانی ۱۱۵,۰۰۰ ریال و کل بنای احداثی ۱۴,۰۰۰ مترمربع و کل عرصه مجموعه ۶,۸۰۰ مترمربع می باشد، مالیات عملکرد سال ۱۳۸۲ شرکت مذکور را محاسبه کنید (کلیه واحدها پس از ۱۶ ماه از صدور پایانکار واگذار شده است).

فصل هشتم

مالیات بردرآمد مشاغل

مواد ۱۹۳ تا ۱۰۲ قانون مالیات‌های مستقیم

به استناد ماده ۹۳ (ق.م.م) درآمدهای که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بردرآمد مشاغل می‌باشد.

تبصره: درآمد شرکت‌های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل می‌باشد.

ماده ۹۴ (ق.م.م)

درآمد مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل 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.

ماده ۹۵

صاحبان مشاغل موضوع این فصل مکلف‌اند اسناد و مدارک مثبت کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به گروه‌های زیر تقسیم می‌شوند:

الف- صاحبان مشاغلی که به موجب این قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت هستند و باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری نگاهداری کنند.

ب- صاحبان مشاغلی که برحسب این قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه می‌باشند. نمونه‌های دفاتر مذکور توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌گردد و در دسترس قرار می‌گیرد.

ج- صاحبان مشاغلی که مشمول مقررات بندهای (الف) و (ب) فوق نیستند مکلف‌اند صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه خود را طبق ضوابط و نمونه‌های تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور نگاهداری کنند.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور در صورت تشخیص ضرورت تا پایان دی‌ماه هر سال فهرست مشاغل افزوده شده به بندهای (الف) و (ب) ماده (۹۶) و مشمول از آغاز سال بعد را تهیه و از طریق تشکل‌های صنفی درج آگهی در روزنامه رسمی و یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار به مؤدیان اعلام می‌دارد.

تبصره ۲- آیین‌نامه مربوط به روش‌های نگاهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت‌های مالی نهایی براساس نوع فعالیت و همچنین رعایت اصول و

موازن و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.

ماده ۹۶

الف- صاحبان مشاغل موضوع بند (الف) ماده ۹۵ این قانون عبارتند از:

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

ب- صاحبان مشاغل موضوع بند (ب) ماده (۹۵) این قانون عبارتند از:

- ۱- صاحبان کارگاه‌های صنعتی.
- ۲- صاحبان مشاغل ساختمانی، تأسیسات فنی و صنعتی، نقشه‌کشی، نقشه‌برداری، محاسبات فنی و نظارت.
- ۳- چاپخانه‌داران، لیتوگرافها، صحافها، ارائه‌کنندگان خدمات چاپ و گرافیک‌ها.
- ۴- صاحبان مراکز ارتباطات رایانه‌ای.
- ۵- وکلا، کارشناسان، مترجمان رسمی دادگستری، مشاوران حقوقی، حسابداران رسمی و اعضای سازمان نظام مهندسی.
- ۶- محققان پژوهش‌گران و کارشناسان آزاد که به تهیه و ارائه طرح‌های تحقیقاتی اشتغال دارند.
- ۷- دلالان، حق‌العمل‌کاران و کارگزاران.
- ۸- صاحبان مراکز فرهنگی- هنری، فرهنگسراها، کانون‌های حرفه‌ای و انجمن‌های صنفی و تخصصی.
- ۹- صاحبان سینماها، تماشاخانه‌ها و مکان‌های تفریحی و ورزشی.
- ۱۰- صاحبان مشاغل فیلم‌برداری، دوبلاژ، مونتاز و سایر خدمات سینمایی.

- ۱۱- پزشکان و دندانپزشکان که دارای مطب هستند و دامپزشکان که به حرفه دامپزشکی اشتغال دارند.
 - ۱۲- صاحبان آزمایشگاه‌ها، رادیولوژی‌ها، فیزیوتراپی‌ها، سونوگرافی‌ها، الکتروانسفالوگرافی‌ها، سی‌تی‌اسکن‌ها، سالن‌های زیبایی و دیگر ارائه‌دهندگان خدمات بهداشتی طبی و غیرطبی.
 - ۱۳- صاحبان میهمان‌سراها، میهمان‌پذیرها و مسافرخانه‌ها.
 - ۱۴- صاحبان تالار پذیرایی، رستوران‌ها، تهیه‌کنندگان غذای آماده، ارائه‌دهندگان خدمات پذیرایی و کرایه‌دهندگان ظروف.
 - ۱۵- صاحبان دفاتر اسناد رسمی.
 - ۱۶- صاحبان تعمیرگاه‌های مجاز و اتوسرویس‌ها.
 - ۱۷- صاحبان نمایشگاه‌ها و فروشگاه‌های اتومبیل و بنگاه‌های معاملات املاک و آژانس‌های کرایه اتومبیل.
 - ۱۸- سازندگان و فروشندگان طلا و جواهر.
 - ۱۹- عاملان فروش و فروشندگان آهن‌آلات.
- تبصره ۱-** سازمان امور مالیاتی کشور در صورت تشخیص ضرورت می‌تواند هر یک از مشمولان بند (ب) این ماده را به رعایت مقررات موضوع بند (الف) این ماده ملزم نماید مشروط بر آن که مراتب کتباً تا پایان دی‌ماه هر سال به مؤدیان ابلاغ گردد. مؤدیان اخیرالذکر از اول سال بعد مکلف به اجرای آن می‌باشند.
- تبصره ۲-** منظور از صاحبان مذکور در این ماده اشخاصی است که بهره‌برداری از مؤسسات به حساب آنان انجام می‌شود.
- تبصره ۳-** مشمولان این ماده که در محل شغل خود دارای فعالیت‌های شغلی دیگر موضوع این فصل می‌باشند مکلف‌اند برای کلیه فعالیت‌های شغلی خود طبق مقررات این قانون عمل کنند.

۸- مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات مشاغل

به استناد ماده ۹۴ ق.م.م درآمد مشمول مالیات مؤدیان این فصل که دارای دفاتر قانونی هستند عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده منهای هزینه‌ها و استهلاکات طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات.

۸/۱- موارد تشخیص علی‌الرأس درآمدهای مشمول مالیات

در موارد زیر به استناد ماده (۹۷) درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد:

- ۸/۱/۱- در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان، حسب مورد تسلیم نشده باشد.
- ۸/۱/۲- در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوطه از ارائه دفاتر یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید (منظور از محل کار در مورد اشخاص حقوقی نیز همان اقامتگاه قانونی آنها می‌باشد مگر اینکه مؤدی قبلاً مرکز عملیات خود را برای

ارائه دفاتر و اسناد و مدارک کتباً به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نموده باشد).
 در اجرای این بند هرگاه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید چنانچه مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه‌های قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که مربوط به درآمد باشد، درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی‌الرأس تعیین خواهد شد.
 ۸/۱/۳- در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود و یا به عل عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف یک‌ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیأت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیأت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه فوق نظر خود را با توجیهات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا براساس آن اقدام گردد. نظر هیأت با اکثریت منوط اعتبار است و نظر عضوی که در اقلیت قرار گیرد باید در صورتجلسه درج گردد. در مواردی که هیأت نظر اداره امور مالیاتی را در مورد غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر مؤدی مردود اعلام می‌کند باید مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی نیز اعلام نماید.
 ۸/۱/۴- باستناد ماده (۶) آئین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی مصوب ۱۳۸۸/۲/۹، عدم ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده اشخاص مشمول آئین‌نامه مذکور موجب تشخیص علی‌الرأس مالیات آنها خواهد شد.

ماده ۹۸

در مورد تشخیص علی‌الرأس اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا غیردولتی ابتدا قرینه و یا قرائن مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی باشد انتخاب و دلایل انتخاب نوع قرینه یا قرائن و رقم آنها را با توجیه کافی در گزارش رسیدگی قید نماید و سپس با اعمال ضرایب یا ضرایب مقرر در قرینه یا قرائن انتخابی درآمد مشمول مالیات مؤدی را تعیین نماید. در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضریب به دست می‌آید درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

۸/۲- معافیت‌ها و مبنای نرخ مالیات بردرآمد مشاغل

۸/۲/۱- به استناد ماده ۱۰۱ (ق.م.م) تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) ق.م.م از درآمد سالانه مشمول مالیات این فصل از پرداخت مالیات معاف و مزاد آن طبق نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون مشمول مالیات خواهد بود. استفاده از معافیت نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۲ به بعد منوط به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر می‌باشد.

۸/۲/۲- در مشارکت‌های مدنی اعم از اختیاری یا قهری شرکاء چون حداقل از دو نفر تشکیل شده‌اند حداکثر از دو معافیت (جمعاً معادل دو برابر معافیت موضوع ماده ۸۴) استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت بطور مساوی بین آنان تقسیم و باقیمانده سهم هر یک از شرکاء جداگانه

مشمول مالیات خواهد بود. شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت به زوج اعطاء می‌گردد. در صورت فوت هر یک از شرکاء وراث وی به عنوان قائم‌مقام قانونی از معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت به شرح فوق استفاده نموده و این معافیت به‌طور مساوی بین آنان تقسیم و از درآمد سهم هر کدام کسر خواهد شد.

مثال نمونه

در یک مشارکت مدنی تعداد شرکاء ۳ نفر و نسبت سرمایه شرکاء به صورت ۲ = حسین، ۱ = خاطره و ۳ = فرزانه است چنانچه درآمد مشمول مالیات سالانه این مشارکت ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد محاسبه مالیات سال ۱۳۸۸ به شرح زیر خواهد بود:

حداکثر معافیت سالانه مشارکت ۳۸,۴۰۰,۰۰۰ ریال معافیت سالانه هر یک از شرکاء

$$۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲ = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ : ۳ = ۳۳,۳۳۳,۳۳۳$$

$$۱ + ۲ + ۳ = ۶$$

$$\frac{۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰}{۶} \times ۱ = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

جمع نسبت سهام شرکاء
درآمد مشمول مالیات سالانه خاطره

$$۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۳,۳۳۳,۳۳۳ = ۱۱۶,۶۶۶,۶۶۷$$

$$\frac{۱۱۶,۶۶۶,۶۶۷}{۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰} \xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} = ۲۲,۶۶۶,۶۶۷$$

$$\frac{۱۱۶,۶۶۶,۶۶۷}{۶} \times ۲ = ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۳,۳۳۳,۳۳۳ = ۲۶۶,۶۶۶,۶۶۷$$

$$۲۶۶,۶۶۶,۶۶۷ \times \frac{\text{نرخ ماده ۱۳۱}}{۱۰۰} = ۶۱,۰۰۰,۰۰۰$$

$$\frac{۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰}{۶} \times ۳ = ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۳,۳۳۳,۳۳۳ = ۴۱۶,۶۶۶,۶۶۷$$

$$\frac{۴۱۶,۶۶۶,۶۶۷}{۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰} \xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} = ۲۳۱,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۲۲,۶۶۶,۶۶۷ + ۶۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۳۱,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۱۴,۶۶۶,۶۶۷$$

الف - چنانچه در مثال فوق (شرکاء ۳ نفر) رابطه زوجیت بین شخص حسین و خاطره وجود داشته باشد با توجه به ثابت بودن سایر مفروضات مالیات به شرح زیر محاسبه خواهد شد:
چون شرکاء حسین و خاطره از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی می‌شوند بنابراین حسین از یک معافیت و فرزانه هم از یک معافیت دیگر استفاده کرده و خاطره نمی‌تواند از معافیت استفاده کند.

معافیت متعلق به هر یک از شرکاء (حسین و فرزانه)

$$\frac{۵۰,۰۰۰,۰۰۰}{۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱ = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات سالانه شخص حسین
خاطره به علت رابطه زوجیت با حسین از معافیت بهره‌مند نمی‌شود.

$$\frac{۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰}{۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰} \xrightarrow{\text{نرخ ماده ۱۳۱}} = ۳۱,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات سالانه خاطره

$$\frac{900,000,000}{6} \times 2 = 300,000,000$$

درآمد مشمول مالیات سالانه حسین

درآمد مشمول مالیات حسین پس از کسر معافیت

$$300,000,000 - 50,000,000 = 250,000,000$$

$$250,000,000 \xrightarrow{\text{نرخ ماده ۱۳۱}} = 56,000,000$$

مالیات سالانه حسین

$$\frac{900,000,000}{6} \times 3 = 450,000,000$$

درآمد مشمول مالیات سالیانه فرزانه

درآمد مشمول مالیات فرزانه پس از کسر معافیت

$$450,000,000 - 50,000,000 = 400,000,000$$

$$400,000,000 \xrightarrow{\text{نرخ ماده ۱۳۱}} = 101,000,000$$

مالیات فرزانه

$$31,000,000 + 56,000,000 + 101,000,000 = 188,000,000$$

کل مالیات سالانه مشارکت

ب- چنانچه فرزانه در مشارکت فوق‌الذکر (مثال ۲) فوت نماید و ۲ نفر ورثه با سهم‌الارث مساوی داشته باشد محاسبه مالیات ورثه فرزانه به شرح زیر خواهد بود.

$$\frac{900,000,000}{6} \times 3 = 450,000,000$$

درآمد مشمول مالیات شریک متوفی فرزانه

$$450,000,000 : 2 = 225,000,000$$

درآمد مشمول مالیات هر یک از ورثه فرزانه

$$50,000,000 : 2 = 25,000,000$$

معافیت متعلق به هر یک از ورثه

درآمد مشمول مالیات هر یک از ورثه بعد از کسر معافیت:

$$225,000,000 - 25,000,000 = 200,000,000$$

$$200,000,000 \xrightarrow{\text{نرخ ماده ۱۳۱}} = 43,500,000$$

مالیات هر یک از وراث فرزانه

$$43,500,000 \times 2 = 87,000,000$$

جمع مالیات وراث فرزانه

مثال نمونه

هرگاه درآمد مشمول مالیات فردی از محل فعالیت شغلی در سال ۱۳۸۸ معادل ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، محاسبه مالیات این شخص به شرح زیر خواهد بود:
درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت سالانه

$$450,000,000 - 50,000,000 = 400,000,000$$

$$400,000,000 \xrightarrow{\text{نرخ ماده ۱۳۱}} 101,000,000$$

۸/۳- مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات در زمان علی‌الرأس

هنگامی که برای محاسبه درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس اقدام می‌شود، اداره امور مالیاتی مکلف است با توجه به قرائن مناسب مالیاتی، درآمد یا فروش مشمول مالیات را برآورد نماید.

ماده ۱۵۲

قرائن مالیاتی عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به‌طور علی‌الرأس به کار می‌رود و فهرست آن به شرح

- زیر می‌باشد:
- ۱- خرید سالانه
 - ۲- فروش سالانه
 - ۳- درآمد ناویژه
 - ۴- میزان تولید در کارخانجات
 - ۵- ارزش حق واگذاری محل کسب
 - ۶- جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها.
 - ۷- سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.

ماده ۱۵۳

ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد.

تبصره - در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضرایب به دست می‌آید، درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

ماده ۱۵۴

جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات به ترتیب زیر تنظیم و ابلاغ می‌گردد:

برای تعیین ضرایب هر سال کمیسیونی مرکب از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران در مورد سایر مشاغل در سازمان امور مالیاتی کشور تشکیل می‌شود.

۸/۴- محاسبه ضرایب مالیاتی

هرچند به موجب جداول و ضرایب مالیاتی سال‌های اخیر فقط برای قرینه فروش و وجوه دریافتی ضریب مالیاتی تعیین شده و هنگام استفاده از قرینه خرید نیز باید ابتدا خرید را به فروش تبدیل و سپس اعمال ضرایب نمود، که با این ترتیب اصولاً معدل نتایج اعمال ضریب به چند قرینه مورد پیدا نخواهد نمود، مع‌ذلک یادآور می‌شود چنانچه در جدول ضرایب مالیاتی یا حسب تشخیص کمیسیون مربوط علاوه بر قرینه فروش سایر قرائن مذکور در ماده ۱۵۲ قانون نیز و ضریب مربوطه معین شده باشد و ضمناً مأمور تشخیص ذی‌ربط نیز حسب مقررات ماده ۹۸ قانون انتخاب چند قرینه از قرائن مزبور (فرضاً دو قرینه را با وضع درآمدی مؤدی متناسب بداند در این صورت باید یک بار با اعمال ضریب روی قرینه اول درآمد مشمول مالیات را محاسبه و بار دیگر با اعمال ضریب روی قرینه دوم درآمد مشمول مالیات را محاسبه و سپس مجموع این دو محاسبه را بر دو تقسیم (معدل‌گیری) و نتیجه را درآمد مشمول مالیات مؤدی قرار دهد. برای روشن شدن بیشتر موضوع در مورد مؤدیانی که فعالیت کسبی آنها ایجاب می‌کند که از چند قرینه مختلف مانند خرید، فروش، سرمایه و غیره در

تعیین درآمد مشمول مالیات ایشان استفاده شود به مثال زیر توجه فرمایید:
 شخصی با A ریال سرمایه و B ریال تولید در سال مبلغ C ریال فروش و D ریال خرید داشته و به نظر مأمور تشخیص ذی ربط اقتضاء می کند که برای تعیین درآمد مؤدی از سه گزینه سرمایه و فروش و خرید با هم استفاده شود. در این حالت پس از تعیین ضرایب مالیاتی لازم توسط هیأت حل اختلاف (البته چنانچه در جدول ضرایب وجود نداشته باشد) میزان درآمد مشمول مالیات سالانه با عنایت به تبصره ذیل ماده ۱۵۳ طبق فرمول زیر تعیین خواهد شد:
 درآمد مشمول مالیات:

$$\frac{A \times (\text{ضریب مالیاتی مربوط به خرید}) + D \times (\text{ضریب مالیاتی مربوط به فروش}) + C \times (\text{ضریب مالیاتی مربوط به سرمایه})}{۳}$$

مثال نمونه

دفتر بازرگانی فؤاد به امر واردات و خرید و فروش لوازم یدکی مشغول است. مالکیت دفتر مزبور به طور مساوی متعلق به آقای فؤاد و خواهر ایشان به نام فرزانه می باشد. فروش سال ۱۳۸۸ دفتر مزبور معادل ۱۵۰۰ میلیون ریال بوده که دفاتر قانونی آن نیز به علت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر توسط اداره امور مالیاتی مردود اعلام شده و هیأت سه نفری نیز رد دفاتر را تأیید کرده است. با توجه به اینکه درآمد مشمول مالیات دفتر مزبور از طریق علی الراس و با اعمال ضریب ده درصد روی فروش محاسبه شده مالیات سهم هر یک از شرکای دفتر مزبور را حساب کنید.

$$\begin{aligned} ۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% &= ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ && \text{درآمد مشمول مالیات دفتر} \\ ۲ \times ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ &= ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ && \text{معافیت سهم دو شریک} \\ ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ &= ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ && \text{درآمد مشمول مالیات سهم دو شریک} \\ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ : ۲ &= ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ && \text{درآمد مشمول مالیات سهم هر شریک} \\ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ \xrightarrow{\text{نرخ ماده ۱۳۱}} & ۳,۷۵۰,۰۰۰ && \text{مالیات سهم هر شریک} \\ & ۱۵\% && \end{aligned}$$

مثال نمونه

خانم معصومه دارای یک کارگاه خیاطی است که فاقد دفاتر قانونی است. سرمایه معصومه ششصد میلیون ریال، مجموع خرید سال ۱۳۸۷ نامبرده دویست میلیون ریال و مجموع فروش سالانه پانصد میلیون ریال بوده است. درآمد مشمول مالیات خانم معصومه که اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود را تسلیم ننموده از طریق علی الراس تعیین شده است. چنانچه ضرایب مالیاتی سرمایه ۱۵ درصد، خرید ۱۱ درصد و فروش ۹ درصد باشد، مطلوبست محاسبه مالیات عملکرد سال ۸۱ خانم نرجس.

$$\frac{(۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۱\%) + (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۹\%) + (۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%)}{۳} = ۱۵۷,۰۰۰,۰۰۰$$

$$\begin{aligned} ۱۵۷,۰۰۰,۰۰۰ \xrightarrow{\text{نرخ ماده ۱۳۱}} & (۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%) + (۷۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%) + \\ & (۵۷,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%) = ۳۲,۷۵۰,۰۰۰ \end{aligned}$$

کلیه صاحبان مشاغل مشمول بند (ج) ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که که مکلف به نگهداری دفاتر درآمد و هزینه (دفتر مشاغل) نمی‌باشند مکلفند خلاصه درآمد و هزینه‌های هر واحد شغلی خود را به طور جداگانه و براساس ضوابط ذیل و فرم نمونه شماره (۱) به تفکیک هر ماه درج و نگهداری نمایند:

۱- جمع فروش کالای همراه خود را در پایان همان ماه در ستون «فروش کالا» و جمع درآمد بابت ارائه خدمات را در ستون «درآمد خدمات» درج نمایند.

۲- جمع خرید کالاهای مربوط به فعالیت شغلی همراه را در پایان همان ماه در ستون «خرید کالا» درج نمایند.

۳- جمع هزینه‌های مربوط به فعالیت شغلی همراه را در پایان همان ماه در ستون «هزینه‌ها» درج نمایند. هزینه‌های فوق شامل موارد زیر خواهد بود:

۳-۱- هزینه حقوق و دستمزد کارکنان که شامل حق بیمه سهم کارفرما نیز خواهد بود.

۳-۲- مخارج سوخت، برق، آب و مخابرات و ارتباطات.

۳-۳- اجاره محل فعالیت شغلی در صورتی که محل اجاری باشد.

۳-۴- هزینه بیمه مربوط به عملیات و دارایی شغلی مؤدی

۳-۵- هزینه‌های بازاریابی، تبلیغاتی و نمایشگاهی

۳-۶- هزینه‌های مربوط به حفظ و نگهداری محل فعالیت در صورتی که ملکی باشد

۳-۷- هزینه ملزومات اداری و لوازمی که معمولاً ظرف یک سال از بین می‌روند

۳-۸- هزینه حمل و نقل

۳-۹- سایر هزینه‌ها که مربوط به تحمیل درآمد شغلی مؤدی باشد.

۳-۱۰- هزینه‌های درمانی پرداختی بابت معالجه خود یا همسر، اولاد، برادر و خواهر تحت تکفل مؤدی و همچنین حق بیمه عمر و بیمه‌های درمانی پرداختی براساس شرایط ذکر شده در ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم

۴- پس از تنظیم فرم شماره (۱) در پایان همراه اسناد و مدارک مثبت کافی همان ماه را به ترتیب تاریخ، ضمیمه فرم نموده و پس از امضاء فرم مذکور، آن را نگهداری نمایند.

۵- در پایان هر سال مالی، اطلاعات مندرج در فرمهای ماهانه را در صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه (فرم شماره ۲) درج و نگهداری و یک نسخه از آن را پس از امضاء به همراه اظهارنامه مالیاتی حداکثر تا پایان تیرماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ ماده (۱۳۱) قانون مالیاتهای مستقیم پرداخت نمایند.

۶- اشخاص یادشده می‌توانند برای سه ماهه اول سال ۱۳۸۲ جمع فروش کالا، درآمد خدمات، خرید کالا و هزینه‌های خود را از اول سال لغایت پایان خردادماه به‌طور یکجا در فرم خردادماه درج نمایند.

۷- صاحبان مشاغل مزبور مجاز می‌باشند برای محاسبه سود و زیان خود در هر سال مالی، یکی از روش‌های زیر را در رابطه با موجودی کالای پایان دوره انتخاب و به مورد اجرا گذارند، مشروط به اینکه در سال‌های بعد روش انتخابی تداوم داشته باشد و مراتب را نیز به همراه اظهارنامه تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذیربط اعلام نمایند.

۷-۱- مؤدیانی الزامی به شناسایی و ارزیابی موجودی کالایی که تا پایان سال مالی فروش نرفته است را نخواهند داشت. در اینصورت سود و زیان هر سال به شرح فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه در سال ۱۳۸۲

فرم شماره (۲)

نام و نام خانوادگی	
نام واحد شغلی	
نوع فعالیت	

نام ماه	فروش کالا	درآمد خدمات	خرید کالا	هزینه‌ها
فروردین				
اردیبهشت				
خرداد				
تیر				
مرداد				
شهریور				
مهر				
آبان				
آذر				
دی				
بهمن				
اسفند				
جمع				

امضاء

تمرینات فصل هشتم

۱- صاحب سینمایی اظهارنامه مالیاتی و حساب درآمد و هزینه خود را براساس دفاتر قانونی که مورد قبول اداره امور مالیاتی قرار گرفته در موعد مقرر تسلیم حوزه ذیربط نموده است. فروش سالانه سینما مبلغ ۹۷۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال و هزینه‌های سالانه معادل ۴۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال بوده است. مطلوب است محاسبه مالیات سالانه صاحب سینما.

۲- صاحب تعمیرگاهی اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۸۷ خود را به موقع تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده و دفاتر قانونی وی نیز مورد قبول حوزه واقع شده است. اطلاعات ذیل از دفاتر قانونی تعمیرگاه استخراج شده است.

- کل درآمد سالانه ۹۳،۵۰۰،۰۰۰
 - هزینه‌های تعمیرگاه ۲۱،۰۰۰،۰۰۰
 - استهلاك ۱۷،۰۰۰،۰۰۰
 - هزینه‌های انجام شده بیش از حد نصاب قانونی ۱۳،۲۰۰،۰۰۰
 - هزینه درمان همسر صاحب تعمیرگاه ۱۲،۵۰۰،۰۰۰
- که در مورد قبول حوزه واقع شده است

مالیات عملکرد سال ۱۳۸۱ صاحب تعمیرگاه را محاسبه کنید.

۳- پنج نفعیه صورت مشارکت مدنی در یک باب واحد تجاری به فروش لوازم یدکی مشغول می‌باشند. درآمد مشمول مالیات فروشگاه به علت عدم ارائه ترازنامه و حساب درآمد و هزینه به صورت علی‌الرأس با اعمال ضریب ۸ درصد روی فروش سالانه از طرف اداره امور مالیاتی ذیربط تشخیص شده است. چنانچه نسبت مشارکت $\frac{۲}{۱۵}$ ، $\frac{۳}{۱۵}$ ، $\frac{۴}{۱۵}$ ، $\frac{۵}{۱۵}$ ، $\frac{۱}{۱۵}$ باشد و مجموع فروش سالانه معادل ۴،۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال باشد مطلوب است محاسبه مالیات هر یک از شرکاء.

۴- سه نفر به نسبت $\frac{۲}{۷}$ ، $\frac{۱}{۷}$ و $\frac{۴}{۷}$ در موسسه‌ای شریک می‌باشند اما طبق اساسنامه مؤسسه سود و زیان شراکت به نسبت متساوی بین آنان تقسیم می‌گردد. چنانچه مؤسسه مذکور بابت عملکرد سال ۱۳۸۷ مبلغ ۱،۴۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال سود برده باشد و سود مزبور نیز مورد تأیید اداره امور مالیاتی باشد مالیات متعلقه را محاسبه کنید.