

## ۲.۹ - ترتیب پرداخت مالیات بر درآمد حقوق :

### ۲.۹.۱ - تکالیف کارفرمایان

باستناد 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 طبق نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتها و یا به نرخ ده درصد حسب مورد کسر و ظرف مدت سی روز ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن به حوزه مالیاتی محل پرداخت و در ماههای بعد فقط تغییرات را صورت دهند. بدیهی است چنانچه مالیاتهای مکسوره ظرف مدت مقرر به حساب مخصوص وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز نشود بازای هر ماه تأخیر در پرداخت مالیات متعلقه  $\frac{۲}{۵}$  درصد جریمه تعلق خواهد گرفت. از طرف دیگر 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 خواهد داشت مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات پرداخت نشده خواهد 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 حوزه مالیاتی خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نماید جریمه متعلقه در مورد حقوق عبارت خواهد بود از ۲ درصد حقوق پرداختی.

### ۲.۹.۲ - تکالیف دریافت‌کنندگان حقوق

الف - باستناد 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 حوزه مالیاتی محل سکونت خود پرداخت و تا آخر تیر ماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مربوط به حقوق دریافتی خود را به حوزه مالیاتی مزبور تسلیم نمایند.

ب - باستناد ماده ۱۲۹ قانون مالیاتها کلیه اشخاص حقیقی که در یکسال مالیاتی نسبت به جمع درآمد مشمول مالیات خود از یک یا چند منبع از منابع سوم (مالیات بر درآمد) این قانون کمتر از نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون مالیات پرداخت نموده و یا بیش از یکبار از معافیت موضوع ماده ۸۴ و ۱۰۱ این قانون استفاده کرده باشند مکلفند یک اظهارنامه تکمیلی حاوی جمع کل درآمدهای مشمول مالیات مذکور در این ماده را به تفکیک هر یک از منابع و محل تحصیل تنظیم و تا آخر تیر ماه سال بعد به حوزه مالیاتی محل سکونت خود تسلیم و نسبت به مجموع درآمد خود مالیات متعلق را با رعایت معافیت مقرر در مواد ۸۴ و ۱۰۱ این قانون طبق نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ محاسبه و پس از کسر وجوهی که به عنوان مالیات بر درآمد منابع درآمدهای مذکور در اظهارنامه تقدماً یا از طریق ابطال تمبر پرداخت کرده‌اند یا به

موجب قانون وسیله اشخاص دیگر از درآمد آنان کسر شده تأدیه نمایند. اشخاصی که از خارج حقوق دریافت می‌کنند و یا اشخاصی که مشمول پرداخت مالیات جمع درآمد به طریق فوق می‌شوند در صورت عدم اجرای وظایف قانونی خود مشمول جریمه دیر کرد شامل ۲/۵ درصد مالیات به‌ازای هر ماه و جریمه ۲۰ درصد مالیات پرداخت نشده می‌شوند.

### ۲.۱۰ - مجازاتهای قانونی متخلفان:

در مواردی که کارفرمایان از ایفای تکالیف قانونی مقرر در قانون مالیاتها به هر دلیلی خودداری نمایند علاوه بر جرائم نقدی مندرج در بندهای ۲/۹ مشمول مجازاتهای زیر نیز خواهند شد:

۲.۱۰.۱ - بااستناد 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.

۲.۱۰.۲ - بااستناد تبصره ۲ ماده ۱۹۹ قانون مالیاتها چنانچه متخلفین از تکالیف قانونی مقرر در قانون مالیاتها اشخاص حقوقی غیر دولتی 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 دو سال محکوم خواهد شد که اقامه دعوی علیه متخلفین مذکور در این بند نزد مراجع قضائی از طرف وزیر امور اقتصادی و دارائی به عمل خواهد آمد.

### تمرینات فصل دوم:

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

حقوق ماهیانه	۶۲۵/۰۰۰ ریال
مزایا(فوق العاده شغل)	۴۵/۰۰۰
فوق العاده بدی آب و هوا	۱۱۰/۰۰۰
فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی	۱۷۰/۰۰۰
حق جذب	۱۳۵/۰۰۰
اضافه کار خرداد ماه	۲۱۰/۰۰۰

۲ - استادی عضو هیأت علمی یکی از دانشگاههای کشورست که حقوق و مزایای

نامبرده معادل ۴۷۳/۰۰۰ ریال می‌باشد. چنانچه این استاد در ساعات فراغت نیز در یکی دیگر از دانشگاهها بامر تدریس بپردازد و حق التدریس دریافتی او ماهیانه ۲۳۵/۰۰۰ ریال باشد مطلوبست مالیات ماهیانه‌ای که از درآمد حقوق وی باید کسر شود.

۳ - حقوق و مزایای یک کارمند شاغل در بخش دولتی بترتیب معادل ۷۲/۰۰۰ و ۵۳/۰۰۰ ریال می‌باشد. از ۷۳/۹/۱ به حقوق و مزایای نامبرده به ترتیب ۱۳/۰۰۰ و ۱۷/۰۰۰ اضافه شده است. اضافه کار ساعتی ماهانه کارمند مزبور در مهر، آذر و اسفند هر ماه معادل ۶۰ ساعت بوده که بر مبنای  $\frac{1}{15}$  حقوق و مزایای ماهانه پرداخت شده است. چنانچه این کارمند در پایان سال ۱۳۷۳ معادل ۱۹۰/۰۰۰ ریال بعنوان عیدی و پاداش دریافت کرده باشد، مطلوبست محاسبه مالیاتی که کارمند نامبرده در سال ۱۳۷۳ در ارتباط با حقوق و مزایای سال مزبور باید پرداخت کند.

۴ - مدیراداری یک شرکت غیر دولتی در ۱۰/۱/۱۳۷۳ استخدام شده است. طبق حکم استخدامی حقوق و مزایای نامبرده بشرح ذیل می‌باشد:

۳۱۰/۰۰۰	پایه حقوق
۱۳۰/۰۰۰	فوق العاده شغل
۹۰/۰۰۰	حق جذب
۸۰/۰۰۰	حق مسکن
۲۵/۰۰۰	عائله مندی
۱۵/۰۰۰ ریال	حق ایاب و ذهاب ماهانه

چنانچه در بهمن و اسفند ماه بابت پاداش بهره‌وری بنامبرده بترتیب ۲۷۰/۰۰۰ و ۳۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت شده و عیدی پایان سال نیز معادل ۳۵۰/۰۰۰ ریال بوی تعلق گرفته باشد مجموع مالیات پرداختی نامبرده از تاریخ استخدام تا پایان سال ۷۳ را محاسبه کنید.

## 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 را 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 تعرفه برای هر مرحله

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

ج - در دعاوی کیفری نسبت به مورد ادعای خصوصی که مالی باشد بر طبق مفاد حکم بند ”الف“ فوق

د - در مورد دعاوی و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیر قضائی 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 یک میلیون ریال مابه‌الاختلاف ۵ درصد

- تا ۳ میلیون ریال مابه‌الاختلاف ۴ درصد نسبت به مازاد یک میلیون ریال

- از سه میلیون ریال مابه‌الاختلاف به بالا سه درصد نسبت به مازاد سه میلیون ریال منظور میشود و معادل ۵ درصد آن تمبر باطل خواهد شد. در صورتیکه 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 علی الحساب مالیاتی وکیل ظرف مدت ده روز به حوزه مالیاتی محل پرداخت نمایند و نیازی به ابطال تمبر روی وکالتنامه نمی‌باشد.

### مثال نمونه :

- شخصی وکالت یک مؤسسه دولتی را جهت دفاع مالیاتی از عملکرد دوره مالی منتهی به ۷۳/۱۲/۲۹ مؤسسه مزبور طی یک وکالت رسمی پذیرفته است. شرکت طی اظهارنامه مالیاتی، مالیات عملکرد سال ۷۳ خود را ۴۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال ابراز داشته در حالیکه حوزه مالیاتی طی برگ تشخیص مطالبه ۱۱۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال بابت مالیات نموده است. مالیات حق الوکاله مزبور را محاسبه کنید.

$$۱۱۷/۰۰۰/۰۰۰ - ۴۷/۰۰۰/۰۰۰ = ۷۰/۰۰۰/۰۰۰$$

مبلغ مورد اختلاف

$$۷۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۱/۰۰۰/۰۰۰ \times \%۵ = ۵۰/۰۰۰$$

$$۲/۰۰۰/۰۰۰ \times \%۴ = ۸۰/۰۰۰$$

$$۶۷/۰۰۰/۰۰۰ \times \%۳ = ۲/۰۱۰/۰۰۰$$

مجموع حق الوکاله مشمول مالیات

$$۲/۰۱۰/۰۰۰ + ۸۰/۰۰۰ + ۵۰/۰۰۰ = ۲/۱۴۰/۰۰۰$$

$$۲/۱۴۰/۰۰۰ \times \%۵ = ۱۰۷/۰۰۰$$

مالیات حق الوکاله

### تمرین فصل سوم

۱ - یک وکیل دادگستری وکالت شرکت خصوصی نوشین را در ارتباط با دعوی با شهرداری تهران در مورد عوارض توسعه معاینه شهری پذیرفته است. با توجه باینکه شهرداری از شرکت مزبور مطالبه سیصد میلیون 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.

## فصل چهارم

### مالیات حق الزحمه

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

#### موارد مشمول مالیات حق الزحمه :

حق الزحمه پزشکی هزینه‌های بیمارستانی و آزمایشگاهی و رادیولوژی - داور و مشاوره - کارشناسی - حسابرسی - خدمات مالی و اداری - نویسندگی - تألیف و تصنیف - آهنگسازی - نوازندگی و هنرپیشگی و خوانندگی - نقاشی و دلالی و حق‌العمل کاری کار مزد غیر بانکی - امور مربوط به نظافت اماکن و ابنیه - اجاره ماشین آلات اداری و محاسباتی - کلیه خدمات کامپیوتری اجاره هر نوع ماشین آلات و کارخانجات و سردخانه‌ها - نگاهداری و تعمیر آسانسور و شوقاژ و تهویه مطبوع - هر نوع کار ساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی - تهیه طرح ساختمانها و تأسیسات نقشه کشی - نقشه برداری - نظارت و محاسبات فنی - قراردادهای حمل و نقل و وجوهی که بابت حق نمایش فیلم بهر عنوان پرداخت می‌شود.

تبصره یک - در مورد انجام امور مربوط به ماده فوق چنانچه قراردادی تنظیم گردد کارفرما مکلف است ظرف مدت سی روز از تاریخ انعقاد قرارداد رونوشت آنرا به دفتر ممیزی حوزه مالیاتی محل با اخذ رسید تسلیم نماید.

تبصره ۲ - در مواردی که منابع درآمد مذکور در این ماده کلاً از پرداخت مالیات معاف

باشد کسر علی الحساب مالیات بشرح فوق بشرط استعلام قبلی و کسب نظر امور اقتصادی و دارائی محل منتفی است.

## فصل پنجم

### مالیات پیمانکاران و مهندسين مشاور

#### ۵ - مالیات پیمانکاران و مهندسين مشاور

باستناد ماده ۱۰۴ قانون مالیاتها کلیه اشخاص حقوقی (اعم از دولتی و خصوصی و نهادهای عمومی غیر دولتی) 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 کار ساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی - تهیه طرح ساختمانها و تأسیسات، نقشه کشی، نقشه برداری، نظارت و محاسبات فنی - قراردادهای حمل و نقل" را خریداری نمایند تکلیف دارند اعمال ذیل را انجام دهند.

۵.۱ - در هر پرداخت ۵ درصد از کل مبلغی را که پرداخت می کنند کسر و ظرف مدت سی روز به حساب تعیین شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی بابت علی الحساب مالیات پیمانکار یا مهندس مشاور واریز و رسید آنرا به مؤدی تسلیم نمایند.

۵.۲ - ظرف مدت سی روز از تاریخ انعقاد قرارداد و نوشتن آنرا به دفتر ممیزی حوزه مالیاتی محل با اخذ رسید تسلیم نمایند.

۵.۳ - نکات حائز اهمیت در مورد مالیاتهای تکلیفی پیمانکاران و مهندسين مشاور

۵.۳.۱ - مقررات حاکم بر قراردادهائی که قبل از سال ۱۳۵۲ پیشنهاد آنها تسلیم شده در صورتیکه این قراردادها کماکان ادامه داشته باشند همان مقررات قبلی مندرج در قانون مالیاتهای سال ۱۳۴۵ و اصلاحیه های تا تاریخ پیشنهاد قراردادها خواهد بود.

۵.۳.۲ - مقررات حاکم بر قراردادهائی که پیشنهاد آنها از ۱/۱/۱۳۵۲ تسلیم شده باشد همان مقررات اصلاحی ماده ۷۶ قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحیه های بعدی آن خواهد بود.

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

۵.۳.۴ - بدیهی است نرخ مالیات قراردادهای پیمانکاری و مهندسين مشاور تابع



مقررات زمان انعقاد قرارداد بوده اگر چه قراردادهای مزبور بعد از آن و تاکنون هم ادامه داشته باشند.

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

۵.۳.۶ - بااستناد قانون مالیاتهای منسوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۷۱/۲/۷ از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۱ مالیات علی الحساب پیمانکاران و مهندسین مشاور دست اول و دست دوم یکسان و معادل ۵ درصد دریافتی های آنان خواهند بود.

۵.۳.۷ - بااستناد ماده ۹۹ قانون مالیاتهای منسوب ۶۶/۱۲/۳ قراردادهای پیمانکاری و مهندسین مشاور موضوع ماده ۷۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن که پیشنهاد آنها قبل از تاریخ تصویب این قانون (۶۶/۱۲/۳) می باشد از لحاظ تشخیص درآمد مشمول مالیات و نیز پرداخت چهار درصد مالیات مقطوع کماکان مشمول مقررات قانون فوق الذکر خواهند بود.

۵.۳.۸ - بااستناد 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 اصلاحیه های 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 بردرآمد عملکرد منتهی به سال ۱۳۶۷ تابع نرخ مالیاتی مقرر در سال مزبور خواهند بود.

۵.۳.۹ - 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 ۹۷ قانون مالیاتها تعیین خواهد شد.

۵.۳.۱۰ - درآمد مشمول مالیات پیمانکاری اشخاص خارجی در ایران نسبت به عملیات هر نوع کار ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی، حمل و نقل، تهیه طرح ساختمانها و تأسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی در تمام موارد عبارت از ۱۲ درصد دریافتی سالانه آنها خواهد بود مضافاً بر اینکه در مورد عملیات پیمانکاری که توسط اشخاص خارجی انجام میشود در صورتیکه کارفرما وزارتخانه و مؤسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداریها باشند آن قسمت از مبلغ قرارداد که بمصرف خرید لوازم و تجهیزات از خارج از کشور می رسد از پرداخت مالیات بردرآمد معاف خواهد بود.

۵.۳.۱۱ - بموجب بخشنامه شماره ۶۱۰۱/۲۹۱۵۹ مورخ ۷۱/۸/۱۷ در ارتباط با پیمانکاران خارجی که وجه قرارداد را کلاً یا جزئاً به ارز دریافت می‌کنند برای محاسبه مالیات تکلیفی و همچنین مالیات بردرآمد تسعیر نرخ ارز باید حسب مورد بر اساس نوع ارز تخصیصی به قرارداد منعقد (رسمی - ترجیحی و شناور) مورد عمل قرار گیرد.

#### مثال نمونه ۱:

یک شرکت دولتی در سال ۱۳۶۸ و ۱۳۷۱ دو فقره قرارداد بشرح ذیل با شرکت دوانکوه منعقد نموده است. مالیات تکلیفی که شرکت دولتی باید کسر و پرداخت نموده باشد را حساب کنید.

قرارداد شماره ۶۸/۱۰۰۱ بمبلغ ۶۸/۲/۳ ریال در تاریخ ۶۸/۲/۳  
 قرارداد شماره ۷۱/۲۰۰۵ بمبلغ ۷۱/۴/۳ ریال در تاریخ ۷۱/۴/۳  
 پرداختهای کارفرما بابت قرارداد ۶۸/۱۰۰۱ در سال ۱۳۶۸ مجموعاً مبلغ ۶/۵۰۰/۰۰۰ ریال و بابت قرارداد ۷۱/۲۰۰۵ در سال ۷۱/۲۰۰۵ مجموعاً معادل ۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بوده است.  
 مالیات مکسوره قرارداد ۶۸/۱۰۰۱ در سال ۱۳۶۸  $۶۵/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵\% = ۳/۲۵۰/۰۰۰$   
 مالیات مکسوره قرارداد ۷۱/۲۰۰۵ در سال ۷۱  $۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵\% = ۱۰/۵۰۰/۰۰۰$

#### مثال نمونه ۲:

یک شرکت دولتی جهت انجام تأسیسات فنی ساختمان اداری خود قراردادی را با یک شرکت پیمانکار خارجی، در تاریخ ۷۱/۳/۳ منعقد نموده است. خلاصه مشخصات قرارداد عبارتند از:

مبلغ قرارداد ۱/۰۰۰/۰۰۰ دلار با نرخ دلار شناور معادل هر دلار ۲۴۰۰ ریال  
 تجهیزات و منصوبات مندرج در مبلغ قرارداد ۲۰۰/۰۰۰ دلار  
 مدت قرارداد یکسال

چنانچه پیمانکار کل قرارداد را در تاریخ ۷۱/۱۲/۱۱ با تمام رساند کسورات مالیاتی قرارداد را با فرض ضریب ۵ درصد که کارفرما باید کسر نماید محاسبه نمائید.

درآمد دلاری پیمانکار  $۱/۰۰۰/۰۰۰ - ۲۰۰/۰۰۰ = ۸۰۰/۰۰۰$   
 کل دریافتی پس از کسر تجهیزات  $۸۰۰/۰۰۰ \times ۲/۴۰۰ = ۱/۹۲۰/۰۰۰/۰۰۰$   
 $۱/۹۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵\% = ۹۶/۰/۰۰/۰۰$

#### مثال نمونه جامع:

مثال نمونه جامع در ارتباط با کسورات پیمانکاران در مورد قراردادهای قبل از

۱۳۶۸/۱/۱ نقل از "بخشنامه شماره ۲۳۵۱/۲۰ مورخ ۱۳۵۷/۶/۱۴ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی در باره نحوه محاسبه مالیات پیمانکاران"

نظر به اینکه بموجب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۵۱ اصلاحاتی در مواد ۷۶ و تبصره ذیل آن و ماده ۷۹ و تبصره ۲ آن مبنی بر افزایش نرخ علی الحساب مالیاتی از ۵٪ به ۵/۵٪ و کاهش میزان علی الحسابهایی که قابل کسر از مالیات مربوط به درآمد مشمول مالیات پیمانکاران است از ۲/۵٪ به ۱/۵٪ و جوه پرداختی و همچنین کاهش ضریب تعیین درآمد مشمول مالیات پیمانکاران از ۱۲٪ به ۸٪ بعمل آمده و میبایستی از اول سال ۱۳۵۲ به مرحله اجرا درآمده باشد با این حال بعضاً مشاهده میشود تعدادی از کارفرمایان طرف قرارداد با پیمانکاران مقیم خارج از کشور که در ایران شعبه و یا نمایندگی ندارند بدون توجه به اینکه پیشنهاد قراردادهای منعقدہ قبل از سال ۱۳۵۲ و یا بعد از آن رسیده است کماکان در اجرای بخشنامه شماره ۶۸۱۹ - ۱۳۴۹/۳/۲۸ که با استفاده از اختیارات تبصره ماده ۱۵۲ جهت روشن شدن نحوه محاسبه مالیات پیمانکاران مقیم خارج طبق مقررات مربوط (قبل از اصلاح مواد فوق الذکر) صادر گردیده است مالیات مربوط به کلیه قراردادهای منعقدہ را مطابق نرخهای مذکور در بخشنامه موصوف کسر و واریز مینمایند. چون این امر علاوه بر تضییع حق یکی از طرفین (دولت و یا پیمانکار) مسئولیتهائی را از نظر عدم اجرای قانون مالیاتهای مستقیم برای کارفرمایان در بردارد لذا بمنظور جلوگیری از تشتت در نحوه محاسبه مالیات پیمانکاران مقیم خارج و به لحاظ تأمین قبلی مالیات اینگونه پیمانکاران با استفاده از اختیارات حاصل از تبصره ماده ۱۵۲ قانون فوق الذکر اشعار میدارد:

بطور کلی پیمانکاران (اعم از ایرانی و یا مقیم خارج) موضوع ماده ۷۶ قانون از لحاظ قراردادهائی که انجام میدهند به سه دسته تقسیم میشوند:

الف - پیمانکاران که قراردادهای دست اول یا دوم را که پیشنهاد آنها قبل از سال ۱۳۵۲ رسیده است اجرا میکنند.

ب - پیمانکارانی که قراردادهای دست اول و یا دوم را که تاریخ پیشنهاد آن بعد از سال ۱۳۵۲ است در دست اجرا دارند.

ج - پیمانکارانی که قراردادهای دست اول و دوم از نوع بندهای "الف" و "ب" را توأمأ اجرا مینمایند.

اینک به تشریح نحوه محاسبه مالیات پیمانکاران مقیم خارج که هر یک از قراردادهای مندرج در بندهای "الف"، "ب" و "ج" را انجام میدهند و وظیفه کسر و واریز مالیات متعلق به درآمد مشمول مالیات آنها به عهده کارفرمایان گذارده میشود میپردازیم.

الف - هر گاه پیشنهاد مربوط به قرارداد دست اول قبل از سال ۱۳۵۲ رسیده باشد در اینصورت در اجرای مواد ۷۶ و ۷۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ کارفرما مکلف است

ابتدا ۵٪ مالیات علی الحساب مقرر در ماده ۷۶ مزبور را محاسبه سپس با اعمال ضریب ۱۲٪ بر مجموع وجوهی که تا تاریخ آخرین پرداخت به پیمانکار پرداخت نموده درآمد مشمول مالیات او را تعیین و طبق ماده ۱۳۴ مالیات متعلق به این درآمد را محاسبه و با اضافه کردن ۲/۵٪ کل وجوه پرداختی تا آخرین پرداخت که مطابق تبصره ۲ ماده ۷۶ مصوب ۱۳۴۵، مالیات قطعی و مسلم پیمانکار است مالیات قطعی و واقعی او را به دست آورد، حال اگر این مالیات از ۵٪ وجوه بیشتر باشد مالیات قطعی و واقعی وصول میشود و در غیر اینصورت ۵٪ وجوه پرداختی به عنوان علی الحساب مالیات کسر و به حوزه مالیاتی مربوط واريز خواهد شد. چنانچه پیمانکار مقیم خارج قسمتی از قرارداد دست اولی را که پیشنهاد آن قبل از سال ۱۳۵۲ تسلیم گردیده انجام دهد مالیات این پیمانکار به این شکل محاسبه میشود که در بدو امر میبایستی ۲/۵٪ وجوه پرداختی به پیمانکار در هر پرداخت محاسبه و سپس در اجرای تبصره یک ماده ۷۹ قانون یاد شده با اعمال ضریب ۶٪ بر روی مجموع دریافتیهای پیمانکار در یکسال مالیاتی درآمد مشمول مالیات او را تعیین و به نرخهای مقرر در ماده ۱۳۴ مالیات او را محاسبه و با اضافه نمودن ۱/۲۵٪ مجموع دریافتیهای او در یکسال مالیاتی که بدهی مالیاتی قطعی و مسلم پیمانکار است به مالیات مزبور، مالیات قطعی و واقعی پیمانکار به دست می آید در این حالت اگر مالیات قطعی و واقعی بدست آمده بیشتر از ۲/۵٪ وجوه پرداختی باشد در اینصورت مالیات مزبور وصول میشود و در غیر اینصورت به وجوه ۲/۵٪ علی الحساب اکتفا میگردد.

برای مثال فرض شود کارفرمائی به پیمانکار مقیم خارج که در ایران شعبه و یا نمایندگی ندارد برای انجام قرارداد دست اولی که پیشنهاد آن قبل از سال ۱۳۵۲ رسیده است در امرداد ماه ۱۳۵۶ مبلغ ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت کرده باشد مالیات این پیمانکار بشرح زیر محاسبه میشود:

۵٪ علی الحساب موضوع ماده ۷۶ مصوب ۱۳۴۵  $500/000 \times 10/000/000 = 500/000$  درآمد مشمول مالیات پیمانکار مطابق نرخ ماده ۷۹ مصوب ۱۳۴۵

$10/000/000 \times 12\% = 1200/000$

مالیات درآمد فوق به نرخ مقرر در ماده ۱۳۴  $228/000$  نرخ ماده ۱۳۴

مالیات قطعی و واقعی پیمانکار  $478/000 = 228/000 + (10/000/000 \times 2/5\%)$

در این حالت چون ۵٪ علی الحساب از مالیات قطعی و واقعی پیمانکار بیشتر است لذا

مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال بابت ۵٪ علی الحساب وصول میشود.

چنانچه در اسفند ماه ۱۳۵۶ نیز مبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال دیگر به این پیمانکار پرداخت

شود مالیات او عبارتست از :

۵٪ علی الحساب موضوع ماده ۷۶ مصوب ۱۳۴۵ نسبت به کل وجوه پرداختی

$40/000/000 \times 5\% = 2000/000$

کل وجوه پرداختی به پیمانکار در یکسال مالیاتی

$$۳۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات پیمانکار بشرح ماده ۷۹ مصوب ۱۳۴۵

$$۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۲\% = ۴/۸۰۰/۰۰۰$$

مالیات متعلق به درآمد فوق به نرخ ماده ۱۳۴  $۱/۱۶۴/۰۰۰$  نرخ ۱۳۴

مالیات قطعی و واقعی پیمانکار

$$۱/۱۶۴/۰۰۰ + (۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۲/۵\%) = ۲/۱۶۴/۰۰۰$$

در اینجا چون مالیات قطعی و واقعی پیمانکار از ۵٪ کل دریافتی او بیشتر است لذا مابه‌التفاوت مالیات قطعی و واقعی پیمانکار محاسبه شده بشرح فوق پس از وضع علی‌الحساب پرداخت شده قبلی بعنوان مالیات پرداخت دوم در موقع پرداخت وجوه کسر خواهد شد.

مالیاتی که از آخرین پرداختی به پیمانکار باید وصول شود

$$۲/۱۶۴/۰۰۰ - ۵۰۰/۰۰۰ = ۱/۶۶۴/۰۰۰$$

در صورتیکه مبالغ فوق الذکر برای انجام قرارداد دست دومی که پیشنهاد آن قبل از سال ۱۳۵۲ رسیده است به پیمانکار خارجی پرداخت شده باشد مالیات در پرداخت اول به این ترتیب محاسبه میگردد:

۲/۵٪ علی‌الحساب موضوع تبصره ماده ۷۶ قانون مصوب ۱۳۴۵

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۲/۵\% = ۲۵۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات پیمانکار به شرح تبصره یک ماده ۷۹ قانون مصوب ۱۳۴۵

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۶\% = ۶۰۰/۰۰۰$$

مالیات متعلق به درآمد فوق به نرخ ماده ۱۳۴  $۹۶/۰۰۰$  نرخ ماده ۱۳۴

مالیات قطعی و واقعی پیمانکار  $۲۲۱/۰۰۰ = ۹۶/۰۰۰ + (۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱/۲۵\%)$

چون ۲/۵٪ علی‌الحسابهای دریافتی از مالیات قطعی و واقعی بیشتر است لذا همان

۲/۵٪ وصول خواهد شد.

در پرداخت دوم مالیات پیمانکار مورد نظر عبارتست از ۲/۵٪ علی‌الحساب موضوع

تبصره ماده ۷۶ قانون ۱۳۴۵ نسبت به جمع وجوه پرداختی

$$(۱۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۳۰/۰۰۰/۰۰۰) \times ۲/۵\% = ۱/۰۰۰/۰۰۰$$

مجموع پرداختیهایی به پیمانکار در یک سال مالیاتی

$$۳۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات پیمانکار بشرح تبصره یک ماده ۷۹ مصوب ۱۳۴۵

$$۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۶\% = ۲/۴۰۰/۰۰۰$$

مالیات درآمد فوق به نرخ ماده ۱۳۴  $۲۴۰۰/۰۰۰$  نرخ ماده ۱۳۴  $۵۲۴/۰۰۰$   
مالیات قطعی و واقعی پیمانکار

$$۵۲۴/۰۰۰ + (۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%/۱/۲۵) = ۱/۰۲۴/۰۰۰$$

چون مالیات قطعی و واقعی بدست آمده بیشتر از  $\%/۲/۵$  کل وجوه پرداختی به پیمانکار است لذا مابه‌التفاوت این رقم از مالیاتی که قبلاً از او کسر شده از آخرین پرداختی به پیمانکار وصول میشود.

مالیات متعلق به پرداخت دوم  $۷۷۴/۰۰۰ - ۲۵۰/۰۰۰ = ۱/۰۲۴/۰۰۰$

البته تذکر این مطالب لازم میباشد که اگر پیشنهاد قرارداد دست اول قبل از سال ۱۳۵۲ تسلیم شده باشد ولی قسمتی از آن از اول سال ۱۳۵۲ به بعد بدست دوم و اگذار گردد مالیات متعلق به پیمانکار دست دوم (براساس مقررات قبل از اصلاحیه مصوب اسفند ماه ۱۳۵۱) با توجه به مراتب فوق الذکر محاسبه خواهد شد.

ب - اگر پیشنهاد قرارداد پیمانکاری دست اول از سال ۱۳۵۲ و بعد از آن تسلیم شده باشد در آنصورت مؤدی مشمول مقررات مواد ۷۶ و ۷۹ اصلاحی مصوب ۱۳۵۲/۱۲/۱۷ بوده و کارفرما میبایستی در هر پرداخت  $\%/۵/۵$  وجوه پرداختی را بعنوان علی الحساب مالیاتی محاسبه و آنگاه با اعمال نرخ  $\%/۸$  مقرر در ماده ۷۹ درآمد مشمول مالیات پیمانکار را تعیین و سپس به نرخ ماده ۱۳۴ مالیات او را محاسبه نموده و با اضافه کردن  $\%/۴$  از کل وجوه پرداختی به این رقم مالیات قطعی و واقعی پیمانکار را بدست آورد. در این حال اگر مالیات واقعی و قطعی بیشتر از  $\%/۵/۵$  درصد دریافتی او باشد رقم اخیر الذکر و در غیر اینصورت همان  $\%/۵/۵$  کسر خواهد شد.

برای مثال چنانچه وجوه مذکور در بند "الف" بابت انجام قرارداد دست اولی که پیشنهاد آن بعد از سال ۱۳۵۲ تسلیم شده باشد به پیمانکار مقیم خارج پرداخت شود مالیات او باین شرح تعیین میگردد:

مالیات علی الحساب موضوع ماده ۷۶ مصوب اسفند ماه ۱۳۵۱

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%/۵/۵ = ۵۵۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات بشرح ماده ۷۹ مصوب اسفند ۱۳۵۱

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%/۸ = ۸۰۰/۰۰۰$$

مالیات این درآمد به نرخ ماده ۱۳۴  $۱۳۶/۰۰۰$  نرخ ماده ۱۳۴  $۱۳۴/۰۰۰$

مالیات واقعی و قطع پیمانکار  $۵۳۶/۰۰۰ + (۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%/۴) = ۱۳۶/۰۰۰$

در اینجا بعلت اینکه مالیات قطعی و واقعی پیمانکار از  $\%/۵/۵$  پرداختی به او کمتر است لذا همان  $\%/۵/۵$  وصول می‌گردد.

نحوه محاسبه مالیات پیمانکار در پرداخت دوم به او عبارتست از:

علی الحساب مالیاتی مقرر در ماده ۷۶ مصوب اسفند ۱۳۴۵ نسبت به کل وجه پرداختی  
 $(۱۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۳۰/۰۰۰/۰۰۰) \times ۵/۵\% = ۲/۲۰۰/۰۰۰$

مجموع وجوهی که به پیمانکار در یک سال مالیاتی پرداخت شده

$$۳۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات پیمانکار به شرح ماده ۷۹ مصوب اسفند ماه ۱۳۵۱

$$۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۸\% = ۳/۲۰۰/۰۰۰$$

مالیات متعلق به این درآمد به نرخ ماده ۱۳۴  $۷۳۲/۰۰۰$  نرخ ماده ۱۳۴  $۳۲۰۰/۰۰۰$

مالیات قطعی و واقعی پیمانکار  $۲/۳۳۲/۰۰۰ = (۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۴\%) + ۷۳۲/۰۰۰$

چون مالیات قطعی مزبور از مجموع علی الحسابهای موضوع ماده ۷۶ بیشتر است لذا

مابه التفاوت آن از مالیاتی که قبلاً از او وصول گردیده بابت مالیات آخرین پرداخت از پیمانکار  
 وصول میشود.

مالیاتی که از آخرین پرداخت به پیمانکار باید کسر و واریز شود

$$۲/۳۳۵/۰۰۰ - ۵۵۰/۰۰۰ = ۱/۷۸۲/۰۰۰$$

اگر وجوه یاد شده بابت انجام قسمتی از قرارداد دست اول که پیشنهاد آن بعد از سال

۱۳۵۲ رسیده به پیمانکار دست دوم مقیم خارج پرداخت شود در اینصورت به حکم تبصره ماده

۷۶/۵٪ علی الحساب مقرر در متن ماده مزبور وصول نخواهد شد ولی از نظر محاسبه مالیات

بشرح ماده ۷۹ عمل میشود یعنی با اعمال ضریب ۸٪ بر روی مجموع دریافتیهای سالیانه

پیمانکار درآمد مشمول مالیات پیمانکار را تعیین میکنیم و سپس به نرخهای مذکور در ماده

۱۳۴ مالیات او بدست می آید.

طرز محاسبه مالیات پیمانکار در پرداخت اول  $۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۸\% = ۸۰۰/۰۰۰$

مالیات پیمانکار در پرداخت اول  $۱۳۶/۰۰۰$  نرخ ماده ۱۳۴  $۸۰۰/۰۰۰$

مالیات پیمانکار در پرداخت دوم به این شرح میباشد:

کل وجوه پرداختی در یکسال مالیاتی

$$۳۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات مؤدی به شرح ماده ۷۹ مصوب اسفند ۱۳۵۱

$$۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۸\% = ۳/۲۰۰/۰۰۰$$

مالیات پیمانکار به نرخ ماده ۱۳۴  $۷۳۲/۰۰۰$  نرخ ماده ۱۳۴  $۳۲۰۰/۰۰۰$

مابه التفاوت مالیات اخیر و آنچه که قبلاً از او کسر شده مالیات متعلق به پرداخت دوم

میباشد که میبایست از پیمانکار کسر و واریز شود.

$$۷۳۲/۰۰۰ - ۱۳۶/۰۰۰ = ۵۹۶/۰۰۰$$

مالیات پرداخت دوم

ج - اگر پیمانکاری خارجی مورد نظر در یکسال مالیاتی بابت انجام قراردادهای از نوع

مذکور در بندهای "الف" و "ب" وجوهی دریافت دارد در اینصورت نحوه محاسبه مالیات مزبور با این تفاوت که برای تعیین مالیات واقعی و قطعی پیمانکار ابتدا بایستی مجموع درآمد مشمول مالیات پیمانکار ناشی از هر یک از قراردادهای محاسبه و مالیات آنرا بنرخ ماده ۱۳۴ تعیین و سپس حسب مورد  $۱/۲۵\%$  و  $۲/۵\%$  و  $۴\%$  از وجوه پرداختی که بدهی قطعی وسیله پیمانکار است را بترتیب بابت قراردادهای مذکور در بندهای "الف" و "ب" به آن اضافه مینمائیم. برای مثال اگر رقم بدست آمده که مالیات قطعی و واقعی پیمانکار است از مالیات علی الحسابهای دریافتی او بیشتر بود رقم مزبور و در غیر اینصورت نسبت به وصول علی الحسابهای متعلق اکتفا میشود.

برای مثال اگر پیمانکار مقیم خارج در شهریور ماه ۱۳۵۶ برای انجام قرارداد دست اول از نوع بند "الف"  $۱۰/۰۰۰/۰۰۰$  ریال و برای اجرا قرار داد دست اول از نوع مقرر در بند "ب"  $۲۰/۰۰۰/۰۰۰$  ریال از یک کارفرما دریافت نموده باشد در این حالت مالیات او به این شرح محاسبه میشود:

علی الحساب مربوط به قرارداد نوع "الف" موضوع ماده ۷۶ قانون مصوب ۱۳۴۵

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵\% = ۵۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات مربوط به قرارداد نوع "الف" موضوع ماده ۷۹ قانون مصوب

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۲\% = ۱/۲۰۰/۰۰۰$$

۱۳۴۵

علی الحساب مربوط به قرارداد نوع "ب" موضوع ماده ۷۶ مصوب ۱۳۵۱

$$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵/۵\% = ۱/۱۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات مربوط به قرارداد نوع "ب" موضوع ماده ۷۹ مصوب ۱۳۵۱

$$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۸\% = ۱/۶۰۰/۰۰۰$$

مجموع درآمد مشمول مالیات پیمانکار ناشی از انجام هر دو قرارداد

$$۱/۶۰۰/۰۰۰ + ۱/۲۰۰/۰۰۰ = ۲/۸۰۰/۰۰۰$$

مالیات متعلق به درآمد فوق به شرح ماده ۱۳۴ نرخ ماده ۱۳۴

مالیات قطعی و واقعی پیمانکار

$$۶۲۸/۰۰۰ + (۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۲/۵\%) + (۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۴\%) = ۱/۶۷۸/۰۰۰$$

جمع علی الحسابهای متعلق به هر دو قرارداد

$$۱/۱۰۰/۰۰۰ + ۵۰۰/۰۰۰ = ۱/۶۰۰/۰۰۰$$

چون مالیات قطعی و واقعی پیمانکار از جمع علی الحسابهای متعلق به دو قرارداد

بیشتر است لذا مالیات محاسبه شده به شرح فوق به عنوان مالیات قطعی از پیمانکار کسر

خواهد شد.

بنابراین مراتب فوق کارفرمایان موضوع ماده ۷۶ و تبصره آن مکلف خواهند بود مالیات



پیمانکاران مقیم خارج طرف قرارداد خود را حسب مورد با توجه به یکی از موارد سه گانه اشاره شده در فوق به انضمام مالیاتهای اضافی موضوع مواد ۱۶۶ و ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم (که البته مالیات موضوع این مواد از مأخذ درآمد مشمول مالیات در هر پرداخت بطور جداگانه محاسبه خواهد شد) در هر پرداخت کسر و واریز نمایند و در صورت عدم اجرای مفاد این بخشنامه که با استفاده از اختیار حاصل از تبصره ماده ۱۵۲ صادر گردیده است برابر ماده ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم و سایر مقررات مربوط با آنان رفتار خواهد شد.

## فصل ششم

### مالیات و اگذاری امتیازات، تعلیمات و کمکهای فنی و فیلمهای سینمایی

باستناد به ماده ۱۰۷ قانون مالیاتها در آمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود و دادن تعلیمات و کمکهای فنی و واگذاری فیلمهای سینمایی (که بعنوان بهاء یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها میشود) بطور علی الراس تشخیص می گردد و عبارتست از ۲۰ تا ۹۰ درصد مجموع وجوهی که ظرف یکسال مالیاتی عاید آنها میشود بشرح ذیل:

۶.۱ - در مورد امتیازات و سایر حقوق واگذار شده به:

الف - شرکت ملی نفت ایران، شرکت ملی صنایع پتروشیمی، شرکت ملی گاز، شرکت ملی فولاد ایران، شرکت ملی صنایع مس ایران، شرکت مخابرات ایران، سازمان انرژی اتمی ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، صنایع ذوب و مواد اولیه آلومینیوم، شرکت تولید و انتقال نیرو (توانیر)، سازمان صدا و سیما، جمهوری اسلامی ایران، خبرگزاری جمهوری اسلامی و شرکتهای فرعی آنها (۲۰ درصد)

ب - واحدهای تولیدی که نوعاً مشمول تبصره ۴ ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶/۶/۳ نمی باشند در صورتیکه محل تولیدی در نقاط محروم و نیمه محروم واقع شده باشند (۲۰٪) و در غیر اینصورت (۲۵٪)

ج - سایر مؤسسات (۴۵٪)

۶.۲ - در مورد دادن تعلیمات و کمکهای فنی به:

الف - شرکتهای مذکور در بند ۱/۶ هرگاه حداقل (۳۵٪) مجموع وجوهی که ظرف یکسال مالیاتی از این طریق دریافت می کنند صرف پرداخت حقوق در ایران شود (۲۰٪) و در غیر اینصورت (۳۰٪)

ب - واحدهای تولیدی مذکور در بند قسمت ب بند ۱/۶ هرگاه حداقل (۳۵٪) مجموع وجوهی که ظرف یکسال مالیاتی از این طریق دریافت میکنند صرف پرداخت حقوق در ایران

بشود چنانچه محل واحد تولید در نقاط محروم و نیمه محروم واقع شده باشد (۲۰٪) و در غیر اینصورت (۲۵٪) و چنانچه میزان پرداختی بابت حقوق در ایران کمتر از (۳۵٪) مزبور باشد، در مورد واحدهای تولیدی واقع در نقاط محروم و نیمه محروم (۳۵٪) و در مورد واحدهای تولیدی واقع سایر نقاط (۴۰٪)

۶.۳ - در مورد واگذاری فیلمهای سینمایی (۲۰٪)

### مثال نمونه ۱:

شرکت زیمنس قراردادی را در تاریخ ۷۳/۱/۲ با شرکت مخابرات ایران بمبلغ ۱۸/۰۰۰/۰۰۰ دلار بنرخ هر دلار شناور معادل ۲۴۰۰ ریال منعقد نموده که امتیاز بهره برداری از شبکه مخابراتی زیمنس اروپا را بمدت پنجسال در اختیار شرکت مخابرات ایران قرار دهد. همچنین این شرکت طی یک قرارداد جداگانه دیگر مبلغ ۱۶/۰۰۰/۰۰۰ دلار بنرخ ارز شناور هر دلار معادل ۲۴۰۰ از شرکت مخابرات ایران دریافت که تعلیمات و کمکهای فنی لازم را در ارتباط با قرارداد فوق الذکر در اختیار شرکت مخابرات قراردهد. با توجه باینکه شرکت زیمنس از این بابت مبلغ ۵/۶۰۰/۰۰۰ دلار صرف پرداخت حقوق کارکنان ایرانی خود نموده، مالیات مکسوره قراردادهای مزبور چگونه محاسبه خواهد شد.

$$۱۸/۰۰۰/۰۰۰ \times ۲۴۰۰ = ۴۳/۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰$$

تبدیل ریالی قرارداد

درآمد مشمول مالیات قرارداد اول (واگذاری امتیاز)

$$۴۳/۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۲۰\% = ۸/۶۴۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۸/۶۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \quad \text{نرخ ماده ۱۳۱} \quad ۴/۶۵۲/۷۶۵/۰۰۰$$

مالیات قرارداد اول

$$۵/۶۰۰/۰۰۰ \times ۲۴۰۰ = ۱۳/۴۴۰/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات قرارداد دوم (تعلیمات و کمکهای فنی)

$$۱۳/۴۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۲۰\% = ۲/۶۸۸/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۲/۶۸۸/۰۰۰/۰۰۰ \quad \text{نرخ ماده ۱۳۱} \quad ۱/۶۰۰/۶۸۵/۰۰۰$$

مالیات قرارداد دوم

$$۱/۶۰۰/۶۸۵/۰۰۰ + ۴/۶۵۲/۷۶۵/۰۰۰ = ۶/۲۵۳/۴۵۰/۰۰۰$$

کل مالیات مکسوره شرکت زیمنس

### مثال نمونه ۲:\*

یک شرکت ایرانی بابت حق الامتیاز سالانه مبلغ ۶۰ میلیون ریال در سه نوبت باقسط مساوی به یک شرکت خارجی پرداخت می کند. نحوه محاسبه مالیات در صورتیکه نرخ مالیات درآمد

\* مثال فوق از نشریه شماره ۲۵ سازمان حسابرسی اقتباس شده است.

مشمول مالیات طبق آئین نامه ۵۰ درصد باشد به شرح زیر می باشد:

$$۶۰/۰۰۰/۰۰۰ : ۳ = ۲۰/۰۰۰/۰۰۰$$

مبالغ قابل پرداخت در هر نوبت

$$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%۵۰ = ۱۰/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات نوبت اول

مالیات متعلق به پرداخت نوبت اول در سال

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \text{ به نرخ ماده ۱۳۱ } ۱/۱۶۵/۰۰۰$$

نحوه محاسبه مالیات پرداخت نوبت دوم

جمع قابل پرداخت در نوبتهای اول و دوم

$$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات پرداختهای اول و دوم

$$۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%۵۰ = ۲۰/۰۰۰/۰۰۰$$

مالیات متعلق به پرداختهای اول و دوم

$$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \text{ به نرخ ماده ۱۳۱ } ۶/۹۱۵/۰۰۰$$

مالیات متعلق به پرداخت نوبت دوم

$$۶/۹۱۵/۰۰۰ - ۱/۱۶۵/۰۰۰ = ۵/۵۷۰/۰۰۰$$

نحوه محاسبه مالیات پرداخت نوبت سوم

درآمد مشمول مالیات پرداختهای اول تا سوم

$$۶۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%۵۰ = ۳۰/۰۰۰/۰۰۰$$

مالیات متعلق به جمع پرداخت سالانه

$$۳۰/۰۰۰/۰۰۰ \text{ به نرخ ماده ۱۳۱ } ۱۱/۱۶۵/۰۰۰$$

مالیات متعلق به جمع پرداخت نوبت سوم

$$۱۱/۱۶۵/۰۰۰ - ۶/۹۱۵/۰۰۰ = ۴/۲۵۰/۰۰۰$$

چنانچه پرداخت وجوه بابت واگذاری امتیاز چندین سال ادامه پیدا کند مالیات هر سال بطریق فوق بطور جداگانه با توجه به درآمد هر سال و اعمال نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ نسبت به جمع درآمد هر سال محاسبه خواهد شد.

چون شرکت خارجی علاوه بر پرداخت مالیات بردرآمد بشرح فوق مشمول پرداخت مالیاتهای اضافی (سهم شهرداری و سهم اتاق بازرگانی) خواهد بود لذا در هر پرداخت علاوه بر مالیات محاسبه شده به شرح فوق مالیاتهای زیر نیز باید کسر گردد.

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%۳ = ۳۰۰/۰۰۰$$

۳ درصد سهم شهرداری

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۳}{۱۰۰} = ۳۰/۰۰۰$$

۳/۵ در هزار سهم اتاق بازرگانی و صنایع و معادن



## بخش دوم مالیات بر دارائی

مواد ۳ تا ۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم

- سایر مالیاتهای مستقیم
- هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات
- خلاصه گردش ارسال اظهارنامه مالیاتی
- آئین نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر قانونی
- جدول استهلاك موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم



## فصل هفتم

### مالیات سالانه املاک (ماده ۳ تا ۹ ق.م.م)

باستناد ماده سه (ق.م.م) کلیه مالکین (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) نسبت به جمع ارزش املاک خود و حسب مورد املاک فرزندان تحت تکفل خود اعم از مسکونی و سایر املاک واقع در محدوده شهرها و شهرکها (به استثنای یک واحد مسکونی شخص حقیقی اعم از خانه یا آپارتمان به انتخاب او) بشرح ذیل مشمول مالیات سالانه می‌باشند.

تا مبلغ	۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال معاف
تا مبلغ	۴۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت بمازاد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۲ درصد
تا مبلغ	۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت بمازاد ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۳ درصد
تا مبلغ	۸۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت بمازاد ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۴ درصد
تا مبلغ	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت بمازاد ۸۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۶ درصد
نسبت بمازاد	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۸ درصد

ارزش املاک بر اساس ارزش معاملاتی محاسبه میشود و قیمت اشجار در تعیین ارزش از لحاظ محاسبه مالیات منظور نمی‌گردد.

#### ۷.۱ - معافیت‌های مالیاتی مالیات سالانه املاک

- ۷.۱.۱ - املاک متعلق به شرکتهائی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها به دولت تعلق دارد به نسبت سهم مالکیت دولت (تبصره ۲ ماده ۳ ق.م.م)
- ۷.۱.۲ - املاک متعلق به شرکتهای تعاونی مسکن که برای مسکن اعضاء اختصاص یافته باشد.

۷.۱.۳ - املاک متعلق به سفارتخانه‌ها بشرط معامله متقابل

- ۷.۱.۴ - بدهی مستهلک نشده مالک به بانک یا صندوقهای قرض الحسنه بابت وام دریافتی جهت احداث یا خرید ملک حداکثر تا معادل ارزش معاملاتی ملک (تبصره ۳ ماده ق.م.م)



۷.۱.۵ - املاکی که برای تولیدات صنعتی و کشاورزی و دامی و امور فرهنگی، آموزشی ورزشی، بهداشتی درمانی، نگهداری، معلولین، هتل، متل، مسافرخانه، مهمانسرا، مهمانپذیر، سینما، تماشاخانه و مؤسسات دوبلاژ مورد استفاده قرار میگیرند.

۷.۱.۶ - خانه‌های سازمانی کارگری و کارمندی و سردخانه‌ها و املاکی که مالک در آنها بموجب احکام مراجع قضائی ممنوع معامله گردیده‌اند و یا بنابه عللی به گواهی مراجع ذیصلاح دولتی یا نهادهای انقلاب اسلامی بهره‌برداری از آنها از عهده مالک خارج و یا حق استفاده از آنها بطور رایگان در اختیار اشخاص و مؤسسات موضوع ماده ۴ (ق.م.م) قرار گیرد.

۷.۱.۷ - در مواردیکه مالکیت ملک انتقال می‌یابد ملک مورد انتقال بطور کلی در سال

انتقال

۷.۱.۸ - املاکی که از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۱ به بعد برای آنها پروانه ساختمانی صادر شده تا مدت تعیین شده در پروانه و یا دو سال پس از خاتمه بنا طبق گواهی مرجع ذیصلاح (ماده ۶ ق.م.م)

۷.۱.۹ - املاکی که تاریخ صدور پروانه ساختمانی آنها قبل از ۱۳۶۸/۱/۱ و تاریخ خاتمه بنا ۱۳۶۸/۱۲/۲۹ و یا مهلت مقرر در پروانه ساختمانی هر کدام که بیشتر باشد (ماده ۶ ق.م.م) ۷.۱.۱۰ - واحدهای مسکونی که طبق ضوابط تعیین شده دولت و با تنظیم سند رسمی برای سکونت به اجاره داده میشود طی مدت اجاره (ماده ۶ ق.م.م)

### تمرینات فصل هفتم :

۱ - مجموع ارزش معاملاتی املاک آقای روزبه (باستثنای محل سکونت) معادل ۱۱۰ میلیون ریال می‌باشد. مالیات سالانه املاک ایشان را محاسبه کنید.

۲ - خانم لیلا یکباب واحد مسکونی بارزش معاملاتی ۵۲ میلیون ریال را با استفاده از تسهیلات انفرادی بانک رفاه کارگران خریداری نموده و مبلغ بدهی باقیمانده تسهیلات ۱۷ میلیون ریال می‌باشد. مالیات سالانه املاک خانم لیلا را بااستناد تبصره ۳ ماده (ق.م.م) محاسبه کنید.

۳ - خانم آزاده دویساب ساختمان دارد. ساختمان محل سکونت وی دارای ارزش معاملاتی معادل ۱۳ میلیون ریال و ارزش معاملاتی ساختمان دوم که باجاره واگذار شده ۹ میلیون ریال می‌باشد. مالیات سالانه املاک خانم آزاده را محاسبه کنید.

۴ - اطلاعات ذیل از اظهارنامه مالیاتی املاک آقای اشکان استخراج شده است.

۴.۱ - دو دستگاه آپارتمان که مساحت هر دستگاه ۱۲۰ متر مربع و در زمینی به مساحت

۲۰۰ متر مربع احداث که ارزش معاملاتی هر متر مربع ساختمان پانصد هزار ریال می‌باشد.

۴.۲ - یکباب واحد مسکونی که عرصه و اعیان آن بترتیب معادل ۳۰۰ و ۱۵۰ متر مربع و

ارزش معاملاتی آن نیز به ترتیب ۱۲۰/۰۰۰ ریال و ۲۰۰/۰۰۰ ریال تعیین شده است.  
۴.۳- یک دستگاه ویلا واقع در سواحل دریای خزر بارزش معاملاتی ۳۰ میلیون ریال که محل سکونت آقای اشکان می باشد. مطلوبست محاسبه مالیات سالانه املاک آقای اشکان.

## فصل هشتم

### مالیات مستغلات مسکونی خالی

ماده ۱۰ تا ۱۱ ق.م.م

به استناد ماده ۱۰ (ق.م.م) هر گاه مستغلات واقع در مراکز استانها و شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر آماده برای اجاره باشند و بدون داشتن موانع قانونی بیش از مدت شش ماه متوالی خالی و بلااستفاده نگهداشته شوند نسبت به بعد از شش ماه مذکور مشمول مالیات بشرح ذیل زیر خواهند بود.

- ۱ - تا یکسال معادل ۲ در هزار ارزش معاملاتی مستغل به ازای هر ماه
  - ۲ - در صورت تجاوز از یکسال معادل ۴ در هزار ارزش معاملاتی مستغل بازای هر ماه
- مازاد بر یکسال مزبور

#### نکات حائز اهمیت :

- چنانچه خالی ماندن ملک به علل خارج از اختیار مالک باشد در این مدت از پرداخت مالیات موضوع این فصل معاف می باشد.
- مالکین موظفند تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مخصوص را تکمیل و به حوزه مالیاتی که ملک یا مستغل در محدوده آن حوزه واقع است تسلیم و مالیات متعلقه را پرداخت نمایند.
- چنانچه مالک محل سکونت خود را خالی نگهدارد نسبت باین محل مشمول مالیات نخواهد بود.

#### تمرین نمونه فصل هشتم :

- ۱ - آقای فواد و خانم فرزانه مشترکاً به نسبت مساوی مالک ششدانگ یک مجموعه آپارتمانی با مشخصات ذیل می باشند. مطلوبست محاسبه مالیات مستغلات خالی سهم هر یک از این دو نفر .

- ۱.۱ - مجموعه مسکونی دارای شش دستگاه آپارتمان با زیربنای هر واحد ۱۵۰ متر مربع می باشد.
- ۱.۲ - دو دستگاه از آپارتمانها محل سکونت آقای فواد و خانم فرزانه قرار دارد.
- ۱.۳ - ارزش معاملاتی هر دستگاه از آپارتمانها معادل ۵ میلیون ریال تعیین شده است.
- ۱.۴ - چهار دستگاه از آپارتمانها بدون داشتن مانع قانونی از ۱۳۶۸/۱/۱ تا ۱۳۶۹/۷/۱ خالی و بلااستفاده باقیمانده است.

## فصل نهم

### مالیات بر اراضی بایر

#### ماده ۱۲ تا ۱۶ ق.م.م.

۹.۱ - باستناد ماده ۱۲ ق.م.م کلیه اراضی بایر واقع در محدوده شهرها که بدون عذر موجه بایر باقی بمانند مشمول مالیات سالانه بشرح زیر می‌باشند:

۹.۱.۱ - اراضی که تا دو سال از تاریخ اجرای این قانون بایر نگهداشته شوند معادل دو

درصد ارزش آن بازای هر سال

۹.۱.۲ - اراضی که تا چهار سال از تاریخ اجرای این قانون بایر نگهداشته شوند معادل ۴

درصد ارزش آن بازای هر سال مازاد بر دو سال مذکور

۹.۱.۳ - اراضی که بیش از چهار سال از تاریخ اجرای این قانون بایر نگهداشته شوند

معادل ۵ درصد ارزش آن بازای هر سال مازاد بر چهار سال مذکور

#### ۹.۲ - نحوه تعیین ارزش اراضی بایر:

ارزش اراضی بایر بر اساس ارزش معاملاتی موضوع ماده ۶۴ (ق.م.م) تعیین و مأخذ

محاسبه مالیات خواهد بود.

#### ۹.۳ - معافیت‌های مالیاتی

۹.۳.۱ - در صورت خروج اراضی بایر بر حسب گواهی مراجع ذیصلاح از شمول عنوان

مذکور از سال خروج، مشمول مالیات این فصل نخواهند شد (ماده ۱۵ ق.م.م)

۹.۳.۲ - چنانچه برای اراضی بایر از سوی مراجع ذیربط مجوز احداث بناء یا عمران

صادر شود از تاریخ صدور مجوز بنا تا پایان مهلت یا تمدید مهلت در صورتیکه تا خاتمه مهلت

احداث بنا یا عمران شده باشد.

۹.۳.۳ - در صورتیکه پس از درخواست مجوز احداث بناء و عمران صدور مجوز بنا به

علل خارج از اراده مالک امکانپذیر نباشد باستثنای مواردیکه صدور مجوز قانوناً ممنوع

- می‌باشد از تاریخ درخواست تا رفع علل مذکور مالک از پرداخت مالیات متعلق معاف است.
- ۹.۳.۴ - در صورت اعلام آمادگی مالکان اراضی بایر برای فروش این اراضی به وزارت مسکن و شهر سازی و انجام اقدامات لازم در این ارتباط بنا بگواهی وزارت مذکور، از تاریخ اعلام آمادگی مالکین این اراضی مشمول مالیات نخواهند بود و این حکم حتی در صورت عدم تمایل وزارت مسکن و شهر سازی به خرید اینگونه اراضی جاری خواهد بود (تبصره ۲ ماده ۱۶ ق.م.ق)
- ۹.۳.۵ - مالکینی که خود یا افراد تحت تکفل آنها فاقد محل مسکونی مناسب بوده و دارای یک یا چند قطعه اراضی بایر باشند تا حد نصاب مقرر در قانون زمین شهری مصوب ۶۶/۶/۲۲ مجلس شورای اسلامی از پرداخت مالیات معاف و نسبت به مازاد آن مشمول مالیات می‌باشند. (تبصره ۳ ماده ۱۶ ق.م.ق)
- ۹.۳.۶ - اراضی بایر متعلق به شرکتهائی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها بدولت تعلق دارد نسبت به سهم دولت (تبصره ۴ ماده ۱۶ ق.م.ق)
- ۹.۳.۷ - اراضی بایر متعلق به شرکتهائی تعاونی مسکن که جهت اختصاص یافته باشد
- ۹.۳.۸ - اراض بایر متعلق به سفارتخانه‌ها به شرط معامله متقابل (تبصره ۴ ماده ۱۶ ق.م.ق)
- ۹.۳.۹ - در مواردیکه انتقال اراضی بایر بصورت قهری باشد، انتقال گیرنده اراضی بایر تا پایان سن بیست‌سالگی مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود (تبصره ۵ ماده ۱۶ ق.م.ق)
- ۹.۳.۱۰ - آن قسمت از اراضی بایری که مالک در آنها ممنوع معامله گردیده و یا بنا به عللی به گواهی مراجع ذیصلاح دولتی یا نهادهای انقلاب اسلامی بهره‌برداری از آنها عهده مالک خارج باشد (تبصره ۶ ماده ق.م.ق)
- ۹.۳.۱۱ - اراضی بایری که در طرح شهرداریها قرار گرفته و یا بعلت دعوی مالکیت از طرف سازمان حج و اوقاف و امور خیریه یا دولت یا شهرداریها یا مؤسسات وابسته به دولت، مالکان آنها بموجب گواهی مراجع صلاحیتدار مربوط ممنوع المداخله شده‌اند. (تبصره ۶ ماده ق.م.ق)

### تمرین فصل نهم

- آقای حسن فاقد محل مسکونی و دارای ۴ قطعه اراضی بایر واقع در محدوده شهر کرج بشرح ذیل می‌باشد. مطلوبست محاسبه مالیات مربوطه را در ۱۳۷۳/۱۲/۲۹
- ۱ - قطعه شماره یک بمساحت ۳۰۰ متر مربع بارزش معاملاتی ۱۷ میلیون ریال که