



حسابداری مالیاتی

Tax Accounting

با آخرین اصلاحات سال ۱۳۹۴

فصل اول

تعاریف و کلیات مالیات

مالیات چیست؟

مالیات تعاریف متعددی دارد، که به شرح برخی از آن ها می پردازیم:

۱- مالیات قسمتی از دارایی و درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی می باشد که اشخاص مذکور به موجب قوانین مالیاتی آن جامعه مکلف به پرداخت به دولت هستند.

۲- مالیات نوعی هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره وری از امکانات و منابع یک کشور موظفند آن را پرداخت نمایند تا توانائی های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود.

۳- مالیات سهم سود مشارکت دولت در منافع اقتصادی یک ملت است که در این بین آورده دولت، امنیت، حفظ تمامیت ارضی، آموزش، برقراری عدالت و... می باشد.

۴- تعریف مالیات از دیدگاه سازمان امور مالیاتی کشور به شرح زیر می باشد:

مالیات به زبان ساده وجوهی است که دولت برای تامین هزینه های خود از اشخاص دریافت می کند، به بیان دیگر مالیات مبلغی است که دولت براساس قانون و به منظور تقویت عمومی حکومت و تامین مخارج عامه از اشخاص، شرکت ها و مؤسسات دریافت می کند.

اهداف مالیات:

الف) اهداف درآمدی: به جهت ایجاد درآمد و تامین هزینه های مربوط به دولت.

ب) اهداف توزیعی: در صورت کارایی و کارآمد بودن نظام مالیاتی، مالیات از صاحبان درآمد گرفته شده و برای حمایت از فقراء و کم درآمدها هزینه می شود؛ و در نتیجه موجب کاهش شکاف طبقاتی در جوامع می شود.

ج) هدف گذاری تثبیتی: برای تثبیت نرخ تورم و یا کاهش آن استفاده می شود. در صورت وجود تورم در جامعه، دولت می تواند با افزایش مالیات بر مصرف، تقاضای کل جامعه را کم کرده و باعث کاهش تورم گردد و یا در حالت رکود اقتصادی در جامعه، با کاهش مالیات بر مصرف (حتی در برخی برهه ها با دادن یارانه بر مصرف)، مردم را تشویق به خرید کالاها و خروج از رکود خواهد کرد.

د) اهداف تخصیصی: در اهداف تخصیصی دولت می تواند با وضع مالیات مردم را نسبت به مصرف برخی کالاها جهت دهی کند. مثلاً با افزایش مالیات بر مصرف کالاها ی زیان بخشی مثل سیگار، باعث کاستن از تولید و مصرف این نوع کالاها خواهد شد.

سازمان امور مالیاتی به موجب تحقق اهداف فوق الذکر از اصولی تبعیت می کند که این اصول شامل موارد زیر است:

۱) اصل عدالت مالیاتی: مالیات‌ها باید به تناسب درآمد و بر اساس توانایی مؤدیان (پرداخت‌کنندگان) تعیین شوند.

۲) اصل ثبات: مقررات مالیاتی و میزان مالیات‌ها نباید همواره در تغییر باشند. البته ممکن است شرایط اقتصادی-اجتماعی ایجاب کند، زمانی مالیات‌ها افزایش و زمانی دیگر، کاهش یابند یا بر میزان معافیت‌ها و موارد آن افزوده و یا کاسته شود. ولی این تغییرات نباید مداوم، سریع و تکراری باشد تا مانع برنامه‌ریزی کارفرمایان و سرمایه‌گذاران برای واحدهای اقتصادی آنان شود.

۳) اصل سهولت: در تعیین نرخ‌های مالیاتی و وصول مالیات‌ها، باید ترتیباتی اتخاذ گردد که مؤدی مالیاتی به سهولت بتواند وضع خود را روشن نماید و با تکمیل اظهارنامه و ارائه آن به مسئولان امر، مالیات خود را پرداخت کند. این در حالی است که وجود ممیز، سرممیز، ممیز کل، مراجع حل اختلاف و غیره غالباً مشکلاتی را برای مؤدیان ایجاد می‌نماید.

۴) اصل برائت: مسئولان و ممیزان در سطوح مختلف، باید اصل را بر صحت ارقام ارائه شده گذارده و آن را بپذیرند، مگر آنکه شواهد و دلایل محکمی بر نادرست بودن ارقام ارائه شده آشکار شود تا ممیزان را وادار به بررسی مجدد نماید.

۵) مقرون به صرفه بودن: تشریفات و مراحل مربوط به دریافت مالیات نباید آنچنان طولانی و پرهزینه باشد که میزان هزینه دریافت مالیات از میزان مالیات دریافتی، فزونی یابد.

قبل از شروع مباحث، لازم است با چند اصطلاح مالیاتی آشنا شویم:

۱) سال مالیاتی:

طبق ماده ۱۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند همان سال ختم می‌شود لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آن‌ها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند درآمد سال مالی آن‌ها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آن‌ها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد.

۲) فرار مالیاتی:

هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود.

شایع ترین زمینه های پیدایش فرار مالیاتی عبارتند از:

۱-۲- عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه.

۲-۲- عدم مبادله کامل اطلاعات و نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات.

۳-۲- تشخیص علی الرأس و وجود ضعف در اجرای آن.

۴-۲- ضعیف بودن ضمانت های اجرایی.

۵-۲- تاخیر در وصول مالیات.

۶-۲- عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آنها.

۷-۲- وجود معافیت های وسیع و متنوع.

۳) مالیات تصاعدی:

آنهایی که از درآمد بیشتری برخوردارند، بصورت تصاعدی مالیاتشان افزایش می یابد و درصد بیشتری از درآمدشان را بایستی به عنوان مالیات پرداخت کنند. از اینرو میزان مالیات هماهنگ با میزان رشد درآمد افزایش می یابد. در نوع تصاعدی ثروتمندان به مراتب بیشتر از فقرا مالیات می پردازند و قشرهای فقیر جامعه در بلند کردن اهرم سنگین مالیات سهم بسیار کمتری دارند.

۴) درآمد مشمول مالیات:

طبق ماده ۹۴ ق.م.م^۱ درآمد مشمول مالیات مؤدیان مالیاتی عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات.

لازم به ذکر می باشد که کلیه درآمدها مشمول پرداخت مالیات نبوده و طبق قانون مالیات های مستقیم بخشی از درآمدها مشمول مالیات نمی باشد. آن بخش از درآمدهایی که مشمول مالیات می باشد را اصطلاحاً درآمد مشمول مالیات می نامند.

۵) تشخیص مالیات:

مبلغی که سازمان امور مالیاتی در مرحله اولیه مالیات مؤدیان را تشخیص و طبق یک برگه مالیاتی که به عنوان برگ تشخیص به مودی ابلاغ می گردد. سپس با صدور برگ قطعی مالیات نهایی تعیین می گردد.

۶) اظهارنامه مالیاتی:

در پایان هر سال مؤدیان مکلفند اطلاعات مربوط به وضعیت مالیات، درآمد، هزینه و در مورد شرکت ها وضعیت دارایی ها و بدهی های خود را به سازمان امور مالیاتی اعلام می دارند، که به آن اظهارنامه مالیاتی گفته می شود.

۱- قانون مالیات های مستقیم

(۷) تاریخ تصویب قانون مالیات های مستقیم:

پس از پیروزی انقلاب اسلامی و به تناسب نیازها و شرایط و اوضاع و احوال سیاسی و اقتصادی مقررات متعدد و مختلفی در مورد انواع مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم به تصویب مراجع قانونگذاری رسیده است. در سال ۱۳۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ مورد استفاده قرار گرفت و بصورت لایحه قانونی توسط شورای انقلاب ارایه گردیده سپس در سال ۱۳۶۶ این قانون مورد اصلاح و تجدید نظر جامع قرار گرفت و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید که از ابتدای سال ۱۳۶۸ به مورد اجرا گذارده شد. همچنین قوانین متعددی در زمینه مالیاتهای غیر مستقیم تصویب و اجرا گردیده است. علاوه بر اصلاح مقررات مالیاتی مندرج در قوانین بودجه سالیانه و برنامه اول و دوم و سوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی لوائح متعددی در مورد اصلاح - حذف و ایجاد و ارایه قانون جدید مالیاتهای مستقیم از سال ۱۳۵۷ تا ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب شورای انقلاب و همچنین مجلس شورای اسلامی رسیده است. لایحه قانونی اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب شورای انقلاب، عمدتاً جهت تطابق قوانین مالیاتی با ارزشها و مقتضیات و نظام مقدس جمهوری اسلامی انجام گرفت که با توجه به مشکلات پیش آمده و عمدتاً جنگ تحمیلی، مطالعه، تدوین و تصویب قانون مالیاتهای مستقیم تا سال ۱۳۶۶ ادامه داشته و اولین قانون مالیاتهای مستقیم بعد از پیروزی انقلاب اسلامی در اسفند ۱۳۶۶ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید که این قانون در چارچوب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ بوده و تغییرات چندانی در ساختار و تشکیلات مالیاتی کشور به همراه نداشته است.

در نیمه دوم سال ۱۳۷۶ به لحاظ التزام به یک تفکر شفاف اقتصادی در طول برنامه سوم و نیز پرهیز از حاکمیت تفکر بخشی، تدوین طرح ساماندهی اقتصادی کشور با مسئولیت وزارت امور اقتصادی و دارایی سر لوحه قرار گرفت. متعاقباً در سال ۱۳۷۸ با تدوین برنامه سوم در حول تحول اداری و در تعقیب سیاستهای اصلاحی ساماندهی اقتصادی بخشی از سیاستها و احکام قانونی مربوط در قالب برنامه مذکور مورد توجه قرار گرفتن و حسب ماده ۵۹ قانون مزبور به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی و تمرکز کلیه امور مربوط به مالیات به دولت اجازه داده شد که اقدام به تاسیس یک موسسه مستقل دولتی تحت عنوان سازمان امور مالیاتی کشور زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی بنماید. در تاریخ ۲۷ بهمن ماه ۱۳۸۰ اصلاحیه ای به قانون اضافه گردید که بخشی از قوانین مربوط به مالیاتهای کشور تغییر یافت و در تاریخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ اصلاح گردید.

تقسیم بندی انواع مالیات از دیدگاه سازمان امور مالیاتی:

تقسیم بندی مالیات ها به مالیات های مستقیم و غیر مستقیم عمده ترین نوع طبقه بندی در آمارهای دولتی در سطح بین المللی است که مالیات مستقیم دامنه و وسیع تری نسبت به مالیات غیر مستقیم دارد. در ساختار بودجه کشور ما نیز درآمدهای مالیاتی در طبقه بندی به دو گروه یادشده تقسیم می شود.

الف) مالیات های غیر مستقیم: مالیات هایی که بر قیمت کالا و خدمات اضافه شده و به مصرف کننده تحمیل می گردد. شامل دو بخش مجزا تحت عناوین ذیل می باشد:

۱- مالیات بر تولید و واردات

۲- مالیات بر مصرف و فروش

ب) مالیات های مستقیم: مالیات هایی هستند که از مودیان در هنگام تحصیل درآمد یا دارایی اخذ می شود. بر اساس قانون، مالیات های مستقیم دارای دو بخش اصلی می باشد.

مالیات بر دارائی و مالیات بر درآمد است.

۱) مالیات بر دارایی شامل پنج فصل می باشد:

فصل اول: مالیات سالانه املاک

فصل دوم: مالیات مستغلات مسکونی خالی

فصل سوم: مالیات بر اراضی بایر

فصل چهارم: مالیات بر ارث

فصل پنجم: حق تمبر

در اصلاحات صورت گرفته در قانون مالیات های مستقیم در بهمن ماه ۱۳۸۰، مالیات سالانه املاک، مالیات مستغلات مسکونی خالی و مالیات بر اراضی بایر موضوع مواد ۳ الی ۱۶ قانون مالیات های مستقیم حذف گردید.

۲) مالیات بر درآمد طبق تقسیم بندی قانون مالیات های مستقیم شامل هفت فصل می باشد که فصول مذکور به شرح ذیل می باشد:

فصل اول: مالیات بر درآمد املاک

فصل دوم: مالیات بر درآمد کشاورزی

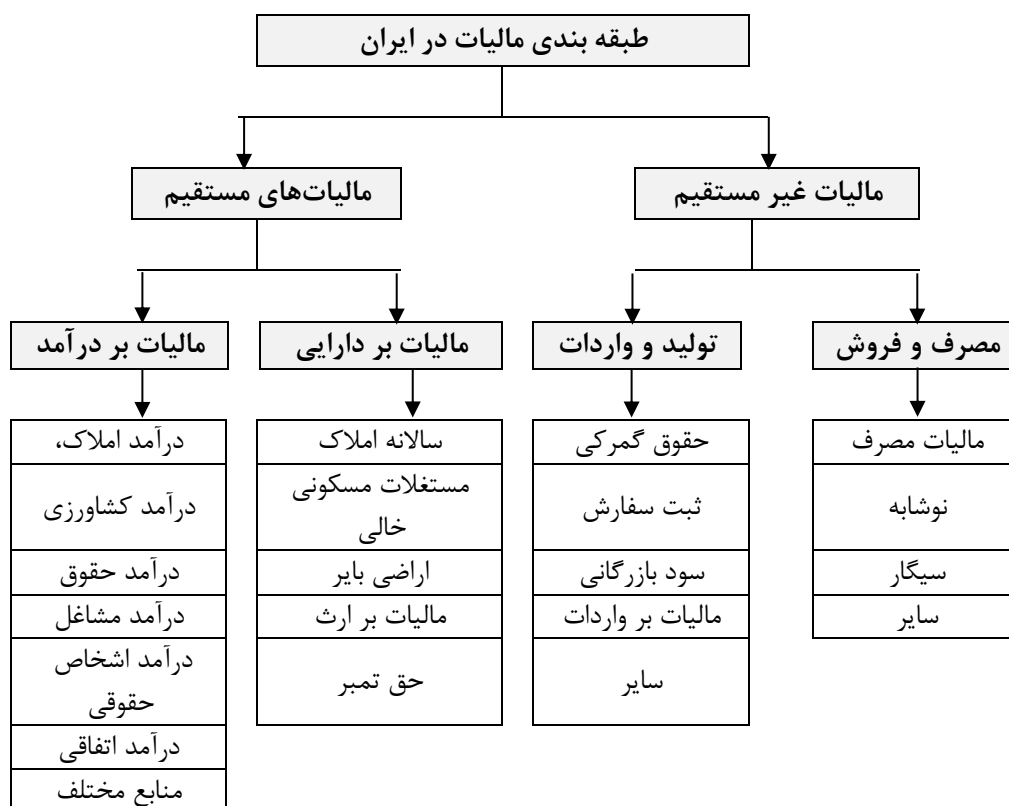
فصل سوم: مالیات بر درآمد حقوق

فصل چهارم: مالیات بر درآمد مشاغل

فصل پنجم: مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

فصل ششم: مالیات بر درآمد اتفاقی

فصل هفتم: مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف



اشخاص مشمول مالیات:

ماده ۱- اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات هستند:

- ۱) کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.
 - ۲) هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید.
 - ۳) هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می کند.
 - ۴) هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید.
 - ۵) هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می کند و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک های فنی و یا واگذاری فیلم های سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می گردد) از ایران تحصیل می کند.
- به طور خلاصه درآمد مشمول مالیات اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی به شرح زیر می باشد:

درآمد مشمول مالیات	نام اشخاص
نسبت به درآمد کسب شده در ایران و خارج از ایران	اشخاص حقیقی ایرانی مقیم ایران
نسبت به درآمد کسب شده در ایران و خارج از ایران	اشخاص حقوقی ایرانی
نسبت به درآمد کسب شده در ایران	اشخاص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران
نسبت به درآمد کسب شده در ایران	اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی (غیر ایرانی)

ماده ۲- اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی.

۲- دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها به وسیله دولت تامین می شود.

۳- شهرداری ها

۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز فعالیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری
تبصره ۱- شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن‌ها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد، سهم درآمد یا سود آن‌ها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد، نیست.

نکته: شرکت آلفا یک شرکت بازرگانی می باشد که ۱۰۰ درصد سهام آن متعلق به شهرداری می باشد. نظر به اینکه شهرداری از مالیات معاف می باشد و سود شرکت آلفا متعلق به شهرداری است ولی شرکت آلفا بایستی مالیات بر درآمد خود را پرداخت نماید و معافیت شهرداری مشمول معافیت شرکت آلفا نمی باشد.

تبصره ۲- درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده، که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می شود، در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. مسئولان اداره امور در این گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مزبور طبق مقررات این قانون خواهند بود. در غیر اینصورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مودی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

تبصره ۳- حذف گردید.

مالیات‌های تکلیفی و انواع آن:

مالیات تکلیفی قسمتی از مالیات بر درآمد اشخاص است که تکلیف کسر و پرداخت آن طبق احکام قانونی مربوطه در برخی منابع مالیات بر درآمد به عهده پرداخت کنندگان وجوه می‌باشد و پرداخت کنندگان وجوه بایستی مالیات متعلق به هر پرداخت را کسر و از طرف دریافت کننده وجوه به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند.

انواع مالیات های تکلیفی طبق قانون مالیات های مستقیم به شرح زیر می باشد:

- ۱- مالیات اجاره املاک و مستغلات (ماده ۵۳ ، تبصره ۹)
- ۲- مالیات حقوق (مواد ۸۵ و ۸۶ اصلاحی)
- ۳- مالیات مضاربه (ماده ۱۰۲)
- ۴- مالیات حق الوکاله (ماده ۱۰۳)
- ۵- مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج (ماده ۱۰۷)
- ۶- تکلیف مدیران تصفیه اشخاص حقوقی (ماده ۱۱۶)
- ۷- مسئولیت آخرین مدیران شخص حقوقی و مدیران تصفیه و ضامن ها (ماده ۱۱۸)
- ۸- مالیات نقل و انتقال سهام (ماده ۱۴۳)

مواد قانونی ۳ الی ۱۶ که مربوط به فصول قانون مالیاتهای مستقیم به شرح زیر می باشد در اصلاحیه مورخ ۲۷ بهمن ماه ۱۳۸۰ حذف گردید.

مواد ۳ تا ۹ مالیات سالانه املاک

مواد ۱۰ و ۱۱ مالیات مستغلات مسکونی خالی

مواد ۱۲ تا ۱۶ مالیات بر اراضی بایر

فصل دوم

مالیات بر دارایی: مالیات بر ارث

ماده ۱۷ - اموال و دارائی هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می یابد، به شرح زیر مشمول مالیات می باشد:

۱- نسبت به سپرده های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار به استثناء موارد مندرج در بند (۲) این ماده و سودهای متعلق به آنها و همچنین سود سهام و سهم الشرکه تا تاریخ ثبت انتقال به نام وراث و یا پرداخت و تحویل به آنها به نرخ سه درصد (۳٪).

۲- نسبت به سهام و سهم الشرکه و حق تقدم آنها یک و نیم (۱/۵) برابر نرخ های مذکور در تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.

۳- نسبت به حق الامتیاز و سایر اموال و حقوق مالی که در بندهای مذکور به آنها تصریح نشده است، به نرخ ده (۱۰٪) ارزش روز در تاریخ تحویل یا ثبت انتقال به نام وراث.

۴- نسبت به انواع وسائل نقلیه موتوری زمینی، دریایی و هوایی به نرخ دو درصد (۲٪) بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ انتقال به نام وراث.

۵- نسبت به املاک و حق واگذاری محل یک و نیم (۱/۵) برابر نرخهای مذکور در ماده ۵۹ این قانون به مأخذ ارزش معاملاتی املاک و یا به مأخذ ارزش روز حق واگذاری حسب مورد، در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.

۶- نسبت به اموال و داراییهای متعلق به متوفی ایرانی که در خارج از کشور واقع شده است پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع اموال و داراییها پرداخت شده است به نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش مایه که مأخذ محاسبه مالیات بر ارث در کشور محل وقوع مال قرار گرفته است. در صورت عدم شمول مالیات بر ارث در کشور مزبور به مأخذ ارزش روز انتقال یا تحویل به نام وراث.

تبصره ۱- محاسبه و اخذ مالیات بر ارث در مورد متوفیان قبل از لازم الاجرا شدن این قانون اعم از اینکه پرونده مالیاتی برای آنها تشکیل شده یا نشده باشد، مشمول حکم این ماده نخواهد بود.

تبصره ۲- نرخهای مذکور در این ماده مربوط به وراث طبقه اول است. در صورتیکه وراث طبقه دوم و سوم باشند، نرخهای مذکور در این ماده به ترتیب دو (۲) و چهار (۴) برابر خواهد شد.

تبصره ۳- در صورتی که متوفی و وارث، تبعه خارجی باشد، اموال و داراییهای متوفی که در ایران واقع است، مشمول مالیات به نرخ وراث طبقه اول خواهد بود.

تبصره ۴- در مواردی که وراث سهم خود از اموال موضوع بندهای ۲، ۴ و ۵ این ماده را به اشخاص ثالث یا وراث دیگر انتقال دهند، علاوه بر مالیات بر ارث به شرح این فصل مشمول مالیات طبق مقررات فصول مربوط خواهند بود.

تبصره ۵- حقوق ناشی از عقود اجاره به شرط تملیک با بانکها و سایر نهادهای مالی و اعتباری، نسبت به عرصه و اعیان املاک بر اساس ارزش معاملاتی در تاریخ ثبت انتقال به نام وارث محاسبه خواهد شد.

ماده ۱۸- وراث از نظر این قانون به سه طبقه تقسیم می شوند:

۱ - وراث طبقه اول که عبارتند از: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد

۲ - وراث طبقه دوم که عبارتند از: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها

۳ - وراث طبقه سوم که عبارتند از: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها

ماده ۱۹- حذف شد.

ماده ۲۰- حذف شد.

ماده ۲۱- اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و و طبق قوانین یا احکام خاص، مالکیت آنها سلب و یا به صورت بلاعوض در اختیار اشخاص موضوع ماده ۲ این قانون قرار گیرد، با تایید اشخاص مزبور از شمول مالیات بر ارث خارج و در صورتی که بابت سلب مالکیت عوضی داده شود، ارزش آن عوض یا اموال سلب مالکیت شده هر کدام کمتر باشد، جزء اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ردیف های مربوط در ماده ۱۷ این قانون محسوب و مشمول مالیات خواهد بود.

ماده ۲۲- حذف شد.

ماده ۲۳- حذف شد.

ماده ۲۴- اموال زیر از شمول مالیات این فصل خارج است:

۱- وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس انداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، بازخرید 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 انواع بیمه های عمر و زندگی، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یک جا و یا بطور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می گردد.

۲- اموال منقول متعلق به مشمولین بند ۴ ماده ۳۹ قرارداد وین مورخ فروردین ماه ۱۳۴۰ و ماده (۵۱) قرارداد وین مورخ اردیبهشت ماه ۱۳۴۲ و بند (۴) ماده (۳۸) قرارداد وین مورخ اسفند ماه ۱۳۵۳ با رعایت شرایط مقرر در قرارداد مزبور با شرط معامله متقابل.

۳- اموالی که برای سازمان ها و مؤسسه های مذکور در ماده (۲) این قانون مورد وقف یا نذر یا حبس واقع گردد به شرط تأیید سازمان ها و مؤسسه های مذکور.

۴- اثاث البیت محل سکونت متوفی

ماده ۲۵- وراثت طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی مشمول مالیات بر ارث موضوع این فصل نخواهند بود. احراز شهادت برای استفاده از مقررات این ماده منوط به تأیید یکی از نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی حسب مورد می باشد.

ماده ۲۶- وراثت (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها موظفند به منظور کسر هزینه های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده ۱۷ این قانون، ظرف یکسال از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه ای حاوی کلیه اقلام ماترک با تعیین ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی ها طبق فرم نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می شود به انضمام مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم نماید:

۱- رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهی و مطالبات متوفی.

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

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

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

۴- رو نوشت یا تصویر گواهی فوت از مراجع ذیربط.

اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است اظهارنامه تسلیمی در مهلت مقرر را رسیدگی و به شرح زیر اقدام کند:

الف) در صورتی که ارزش روز کلیه ماترک متوفی کمتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن باشد، اموال و داراییهای متوفی مشمول مالیات موضوع ماده ۱۷ این قانون نخواهد شد و مالیاتهای پرداختی موضوع ماده ۱۷ این قانون با ارائه اسناد و مدارک مثبت به پرداخت کننده مسترد خواهد شد.

ب) در صورتی که ارزش روز ماترک بیشتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه های کفن و دفن باشد، در این صورت موارد مزبور به ترتیب از ارزش روز اموال و داراییهای موضوع بندهای ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ ماده ۱۷ این قانون کسر و مازاد ماترک حسب مورد به کاخذ مقرر در ماده مزبور مشمول مالیات خواهد شد و اضافه مالیاتهای پرداختی موضوع ماده ۱۷ این قانون با ارائه اسناد و مدارک مثبت به پرداخت کننده مسترد خواهد شد.

ج) در صورتی که ماترک یا بخشی از آن مطابق بندهای الف و ب مشمول مالیات نباشد، اداره امور مالیاتی موظف است گواهی لازم مبنی بر بلامانع بوده ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی غیر مشمول متوفی به وراثت را حسب موارد مذکور در ماده ۱۷ این قانون به عنوان مرجع ذیربط صادر نماید.

تبصره ۱- در صورتیکه بدهی متوفی مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی بوده و اصالت آن مورد تایید اداره امور مالیاتی صلاحیتدار قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود.

تبصره ۲- آیین نامه اجرایی این ماده در مورد نحوه رسیدگی، ارزیابی اموال و داراییها و صدور گواهی توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی تهیه و به تصویب هیات وزیران می رسد.

ماده ۲۷- حذف شد.

ماده ۲۸- حذف شد.

ماده ۲۹- حذف شد.

ماده ۳۰- حذف شد.

ماده ۳۱- حذف شد.

ماده ۳۲- حذف شد.

ماده ۳۳- مأموران کنسولی ایران در خارج از کشور موظف اند ظرف مدت سه ماه از تاریخ اطلاع از وقوع فوت اتباع ایرانی مراتب را ضمن ارسال کلیه اطلاعات در مورد ماترک آنان اعم از منقول یا غیر منقول واقع در کشور محل مأموریت خود، با تعیین مشخصات و ارزش آنها، از طریق وزارت امور خارجه به وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند.

ماده ۳۴- اشخاص زیر مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و داراییهای متوفی را به وراثت یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و داراییهای مزبور انجام دهند:

۱- بانک ها و سایر مؤسسات مالی و اعتباری، شرکتهای، مؤسسات، نهادهای عمومی غیر دولتی و سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیر دولتی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند.

۲- ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیر منقول را به اسم وراثت یا موصی له ثبت می نمایند.

۳- دفاتر اسناد رسمی موقعی که می خواهند تقسیم نامه یا هر نوع معامله وراثت راجع به اموال و داراییهای متوفی را ثبت نمایند.

۴- شرکت هایی که متوفی در آنها مالک سهام یا سهم الشرکه می باشد.

۵- شرکت های کارگزاری، صندوق های سرمایه گذاری و سایر نهادهای مالی

۶- صندوق های دادگستری و صندوقهای ادارات ثبت اسناد و املاک کشور

اشخاص مزبور در بندهای یاد شده (به استثنای اشخاص موضوع بندهای ۲ و ۶ و اشخاص موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده ۲ این قانون) در صورت تخلف علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مال مشمول وراثت نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه ای به میزان دو برابر مالیات متعلق نیز خواهد بود. در مورد بانکها، شرکتهای و مؤسسات دولتی، متخلف و شرکاء و معاونان وی در تخلف نیز مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

محاکم دادگستری، ادارات اجرای احکام دادگستری، ادارات ثبت اسناد و املاک کشور، سازمان اوقاف و امور خیریه و اداره سرپرستی صغار و محجورین، صندوق های دادگستری، صندوق های ادارات ثبت اسناد و املاک کشور و اشخاص موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده ۲ این قانون در صورتی که در حیطه وظایف قانونی خود حکمی را در خصوص اموال و دارایی های متوفی صادر یا اجرا نمایند، موظفند رونوشت یا تصویر آن حکم را ظرف مهلت ده روز حسب مورد پس از صدور یا اجرا به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کنند.

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

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند اشخاصی را که اموال موضوع بند ۱ ماده ۱۷ این قانون را نزد خود دارند مکلف نمایند قبل از پرداخت یا تحویل اموال مزبور به وراثت، مالیات متعلق را کسر و تا آخر ماه بعد از پرداخت به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز و مابقی آن را به وراثت یا ذینفعان دیگر پرداخت نماید در این صورت اشخاص مذکور مکلفند مشخصات وراثت یا ذینفعان دیگر و مبالغ پرداختی را ظرف مدت مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام کنند.

تبصره ۲- حذف شد.

تبصره ۳- آیین نامه اجرایی این ماده به پیشنهاد وزارت امور اقتصاد و دارایی ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون به تصویب هیات وزیران خواهد رسید.

ماده ۳۵- حذف شد.

ماده ۳۶- حذف شد.

ماده ۳۷- حذف شد.

ماده ۳۸- اموالی که به موجب نذر یا وصیت به وراثت منتقل می شود به نرخ مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر وراثت به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده ۲۴ این قانون، منتقل شود مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

تبصره - مال مورد وصیت وقتی مشمول مالیات خواهد بود که وصیت با فوت موصی قطعی شده باشد.

ماده ۳۹- در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذر کننده و در مورد وصیت، وصی مکلف اند حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی، حسب مورد، اظهارنامه ای روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می شود حاوی مشخصات و ارزش مال مورد وقف و حبس یا نذر یا وصیت به انضمام اسناد مربوطه به اداره امور مالیاتی صلاحیت دار تسلیم و رسید دریافت دارند، مالیات متعلق را حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه پرداخت کنند.

تبصره - در مواردی که موضوع وقف یا حبس یا نذر یا وصیت از مصادیق بند ۳ ماده ۲۴ این قانون یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی باشد واقف یا متولی، یا حبس و نذرکننده یا وصی حسب مورد مکلف اند مشخصات اموال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت و مشخصات ذینفع را روی نمونه ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می شود درج و حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند.

ماده ۴۰- حذف شد.

ماده ۴۱- حذف شد.

ماده ۴۲- حذف شد.

ماده ۴۳- حذف شد.

تمرینات و مسائل:

تمرین (۱) خانم محمودی بر اثر تصادف فوت نمود. اموال وی عبارتست از:

منزل مسکونی به ارزش معاملاتی ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، سهام یک شرکت پذیرفته شده در بورس به ارزش ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، موجودی نقد نزد یکی از بانکهای ایرانی ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و اوراق قرضه ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال. بدهی نامبرده ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که مورد تایید مقامات مالیاتی قرار گرفته است. مطلوبست محاسبه مالیات بر ارث خانم محمودی با توجه به اینکه وراثت وی از طبقه اول هستند.

تمرین (۲) آقای اسدی مقیم ایران در سال جاری فوت کرده است.

ما ترک آقای اسدی به شرح زیر است:

- یک دستگاه اتومبیل به ارزش ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- ساختمانی به ارزش ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی عرصه آن ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی اعیانی ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- اوراق مشارکت نزد بانک ملی ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- موجودی حساب ارزی، نزد STANDARD بانک انگلستان ۱۰,۰۰۰ پوند (نرخ تسعیر پوند در تاریخ فوت ۱۵۰,۰۰۰ ریال می باشد).

- سهام شرکت آلفا مورد پذیرش مورد پذیرش در بورس اوراق بهادار ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- سهام شرکت بتا (سهامی خاص) به ارزش اسمی ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال که این سهام توسط حوزه مالیاتی ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

- بیمه ایران بابت بیمه عمر متوفی ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ورثه پرداخت کرده است.
 - اموال منقول مشمول مالیات متوفی در انگلستان ۷,۰۰۰ پوند می باشد که مبلغ ۵۰۰ پوند مالیات به دولت محلی پرداخت شده است. (نرخ تسعیر هر پوند در تاریخ فوت ۱۵۰,۰۰۰ ریال به ازای هر پوند می باشد). بدهی های مورد قبول متوفی به شرح زیر است:

مهریه همسر متوفی براساس سند ازدواج ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

بدهی تسهیلات متوفی به بانک ملی ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

هزینه های کفن و دفن متوفی ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال

تمرین ۳) آقای ایروانی ، ایرانی متوفی مقیم خارج از کشور می باشد. ورثه متوفی یک پسر که مقیم خارج می باشد و یک دختر که مقیم ایران است. مطلوبست محاسبه مالیات سهم الارث وراثت؟ ماترک متوفی به شرح زیر است:
 سپرده بانکی نزد DUTCH BANK آلمان به مبلغ ۵۰,۰۰۰ یورو.

سهام شرکت خارجی به ارزش ۳۰,۰۰۰ یورو.

تمرین ۴) آقای احمدی متوفی، مقیم ایرانی که دارای همسر و یک فرزند پسر می باشد.
 ماترک متوفی به شرح زیر است:

- یک باب مغازه که ارزش معاملاتی عرصه آن ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و اعیانی آن ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش روز سرفقلی آن ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

- زمین گاوداری به ارزش ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که ارزش معاملاتی آن ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است.

- ۵۰۰ راس گوساله به ارزش ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- تجهیزات گاوداری از جمله شیردوش و..... به ارزش ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- خودروی سواری به ارزش ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- نامبرده مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهی دارد که مورد تایید مقامات مالیاتی قرار گرفته است.
 مطلوبست: محاسبه مالیات سهم الارث وراثت؟

تمرین ۵) خانم حسینی در سال جاری فوت کرده است. ورثه متوفی همسر و دو دختر می باشد.
 ماترک متوفی به شرح زیر است:

- اثاث البیت محل سکونت متوفی به ارزش ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- ساختمان محل سکونت که دارای ارزش معاملاتی ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که با توجه به نوع مصالح و طرز معماری آن از نظر کارشناس ذیربط ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.
مطلوبست : محاسبه مالیات سهم الارث وراث؟
- تمرین ۶) آقای کروز امریکایی است که فوت کرده است. وراث وی دو فرزند پسر می باشند.
ماترک متوفی در ایران به شرح زیر است:
- سهام بورسی شرکت ایران خودرو به تعداد ۱۰۰,۰۰۰ سهم که در تاریخ فوت ارزش هر سهم ۲,۵۰۰ ریال بوده است.
- وجوه نزد بانک ملی معادل ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
مطلوبست : محاسبه مالیات؟
- تمرین ۷) آقای امینی مقیم ایران فوت نموده است. وراث متوفی از طبقه سوم می باشند:
ماترک متوفی به شرح زیر است:
- یک دستگاه اتومبیل به ارزش ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- ساختمانی به ارزش ۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی عرصه آن ۲۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی اعیانی ۱۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال. وجوه نقد به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نزد بانک ملی و سهام یک شرکت بورسی به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- بدهی نامبرده مورد تایید مقامات مالیاتی معادل مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.
مطلوبست : محاسبه مالیات سهم الارث ؟
- تمرین ۸) آقای هادی مقیم ایران در سال جاری فوت کرده است.
وراث آقای هادی همسر و خواهر وی می باشد.
ماترک آقای هادی به شرح زیر است:
- یک دستگاه اتومبیل به ارزش ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- ساختمانی به ارزش ۸۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی عرصه آن ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی اعیانی ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- اوراق مشارکت نزد بانک ملی ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- موجودی حساب ارزی، نزد خارجی ۱۵,۰۰۰ پوند (نرخ تسعیر پوند در تاریخ فوت ۴۰,۰۰۰ ریال می باشد).
- سهام شرکت آلفا مورد پذیرش در بورس اوراق بهادار ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

- سهام شرکت بتا (سهامی خاص) به ارزش اسمی ۲۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال که این سهام توسط حوزه مالیاتی ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است، مضافاً نامبرده معادل ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مهریه همسر که مورد تایید قرار گرفته است دارد. مبلغ ۴۰۰,۰۰۰,۰۰ ریال بدهی مورد تایید مقامات مالیاتی می باشد. مطلوبست: محاسبه مالیات بر ارث آقای هادی؟

تمرین ۹) خانم آزاده بر اثر تصادف فوت نمود. اموال وی عبارتست از :
 منزل مسکونی به ارزش معاملاتی ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، سهام یک شرکت به ارزش ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، موجودی نقد نزد یکی از بانک‌های ایرانی ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و اوراق قرضه ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال. همچنین نامبرده معادل ۶۰,۰۰۰ دلار نزد یکی از بانک‌های خارجی دارد (نرخ تسعیر ارز ۳۰,۰۰۰ ریال) که هنگام فوت معادل ۲۵٪ آن را توسط دولت مربوطه مالیات کسر شده است. بدهی نامبرده ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که مورد تایید مقامات مالیاتی قرار گرفته است.

از طبقه سوم می باشند: مطلوبست : محاسبه مالیات بر ارث هر یک از وراث خانم آزاده؟

فصل سوم

مالیات بر حق تمبر

ماده ۴۴- از هر برگ چک که از طرف بانک ها چاپ می شود در موقع چاپ دویست ریال حق تمبر اخذ می شود.
 ماده ۴۵- از اوراق مشروحه زیر نسبت به مبلغ آن ها معادل نیم در هزار حق تمبر اخذ می شود: برات، فته طلب (سفته) و نظایر آن ها.

تبصره- حق تمبر مقرر در این ماده بابت کمتر از هزار ریال معادل حق تمبر هزار ریال خواهد بود.
 ماده ۴۶- از کلیه اسناد تجاری قابل انتقال که در ایران صادر و یا معامله و مورد استفاده قرار داده می شود (به استثنای اوراق مذکور در مواد ۴۵ و ۴۸ این قانون) و اسناد کاشف از حقوق مالکیت نسبت به مال التجاره از قبیل بارنامه هوئی و دریائی و همچنین اوراق بیمه مال التجاره پنج هزار (۵۰۰۰) ریال و بارنامه زمینی و صورت وضعیت مسافری یک هزار (۱۰۰۰) ریال حق تمبر دریافت خواهد شد. مؤسسه های حمل و نقل مسئول تنظیم دقیق بارنامه هستند و باید هویت و نشانی صحیح صاحب کالا و سایر اطلاعات مربوط را در آن درج نمایند و نسخ کافی اوراق مذکور را حداقل تا پنج سال از تاریخ صدور نگهداری کنند.

تبصره- از اوراق و مدارک زیر به شرح مقرر در این تبصره حق تمبر اخذ می شود:

۱- از کارت معافیت هر یک از مشمولان که به انحصار مختلف از انجام دادن خدمت وظیفه معاف می شوند. بابت صدور کارت معافیت مذکور، مبلغ ده هزار ریال.

۲- از هر گونه گواهینامه رانندگی بین المللی مبلغ پنجاه هزار ریال.

۳- از هر پلاک ترانزیت انواع خودرو و همچنین از شماره گذاری هر وسیله نقلیه که بصورت موقت وارد کشور می شود مبلغ دویست هزار ریال.

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

۵- از کارنامه و گواهینامه دانش آموزان دوره ابتدائی، راهنمائی و متوسطه مبلغ یک هزار ریال.

۶- از دانشنامه و گواهی دانشنامه کاردانی، کارشناسی، کارشناسی ارشد، دکترا و بالاتر مبلغ ده هزار ریال.

۷- از گواهی ارزش تحصیلی دوره های ابتدائی، راهنمائی و متوسطه خارجی مبلغ بیست هزار ریال.

۸- از گواهی ارزش تحصیلی دوره های فنی و حرفه ای و دانشگاهی خارجی مبلغ پنجاه هزار ریال.

۹- از پروانه مامائی یا مدرک تحصیلی دوره کاردانی و دندانپزشکی تجربی مبلغ بیست هزار ریال.

۱۰- از پروانه مشاغل پزشکی، دندانپزشکی، پیراپزشکی، دامپزشکی و داروسازی مبلغ یکصد هزار ریال.

۱۱- از جواز تأسیس، کارت شناسائی واحدهای تولیدی و معدنی، کارت بازرگانی، پروانه وکالت و کارشناسی و سایر پروانه های کسب و کار، بابت صدور مبلغ یکصد هزار ریال و بابت تجدید آن ها مبلغ پنجاه هزار ریال.

ماده ۴۷- از کلیه قراردادهای و اسناد مشابه آنها به شرح زیر که بین بانک ها و مشتریان آنها مبادله یا از طرف مشتریان تعهد می شود، در صورتی که در دفاتر اسناد رسمی ثبت نشود، معادل ده هزار ریال حق تمبر اخذ می شود:

۱- برگ قبول شرایط عمومی حساب جاری.

۲- قرارداد وام یا اعطای تسهیلات از هر نوع که باشد و نیز اوراق و فرم های تعهدآوری که بانک ها به نام های مختلف در موقع انجام معاملات به امضای مشتریان خود می رساند.

۳- قراردادهای انواع سپرده های سرمایه گذاری.

۴- وکالت نامه های بانکی که در دفتر بانک تنظیم می شود و مشتریان حق امضای خود را به دیگری واگذار می نمایند.

۵- قراردادهای دیگری که بین بانک ها و مشتریان منعقد می شود و طرفین تعهدات و مسئولیت هایی را به عهده می گیرند و به امور مذکور در این ماده مرتبط می شود.

۶- ضمانت نامه های صادره از طرف بانک ها.

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

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

ماده ۴۸- سهام و سهم الشریکه کلیه شرکت های ایرانی موضوع قانون تجارت به استثنای شرکت های تعاونی براساس ارزش اسمی سهام یا سهم الشریکه به قرار نیم در هزار مشمول حق تمبر خواهد بود. کسور صد ریال هم صد ریال محسوب می شود.

تبصره- حق تمبر سهام و سهم الشریکه شرکت ها باید ظرف دو ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت و در مورد افزایش سرمایه و سهام اضافی از تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت ها از طریق ابطال تمبر پرداخت می شود. افزایش سرمایه در مورد شرکت هایی که قبلاً سرمایه خود را کاهش داده اند تا میزانی که حق تمبر آن پرداخت شده است مشمول حق تمبر مجدد نخواهد بود.

ماده ۴۹- در صورتی که اسناد مشمول حق تمبر موضوع مواد ۴۵، ۴۶، ۴۷ و ۴۸ این قانون در ایران صادر شده باشد صادرکنندگان باید تمبر مقرر را بر روی آنها الصاق و ابطال نمایند و هرگاه اسناد مذکور در خارج از کشور صادر شده باشد اولین شخصی که اسناد مزبور را متصرف می شود باید قبل از هر نوع امضاء اعم از ظهن نویسی یا معامله یا قبولی یا پرداخت به ترتیب فوق عمل نماید و در هر صورت کلیه مؤسسات یا اشخاصی که در ایران اسناد مذکور را معامله یا دریافت یا تأدیه می نمایند متضامناً مسئول پرداخت حقوق مقرر خواهند بود.

ماده ۵۰- وزارت امور اقتصادی و دارایی مجاز است سفته و برات و بارنامه و اوراق دیگر مشمول حق تمبر را چاپ و در دسترس متقاضیان بگذارد. وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند در مواردی که مقتضی بداند به جای الصاق و ابطال تمبر به دریافت حق تمبر در قبال صدور قبض مالیات اکتفا نماید.

ماده ۲۷- (قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور) مصوب ۱۳۹۴/۲/۹

شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار یا بازار خارج از بورس موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران که از محل آورده نقدی یا مطالبات حال شده سهامداران افزایش سرمایه می دهند، از پرداخت حق تمبر موضوع ماده (۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن معاف می باشند.

جرائم مالیاتی عدم پرداخت حق تمبر

ماده ۵۱- در صورت تخلف از مقررات این فصل، متخلف علاوه بر اصل حق تمبر، معادل دو برابر آن جریمه خواهد شد.

مثال ۱) شرکت آلفا (سهامی خاص) با سرمایه ای معادل ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تأسیس گردید. سهام شرکت با صرف سهام و به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال فروخته شد، در صورتیکه ۳۵٪ از مبلغ بصورت نقد و ۶۵٪ در تعهد صاحبان سهام باقی مانده باشد، حق تمبر را محاسبه کنید.

توضیح: حق تمبر به سرمایه اسمی تعلق گرفته و صرف سهام و تعهد صاحبان سهام در ارتباط با حق تمبر در نظر گرفته نمی شود.

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵ = ۵,۰۰۰$$

مثال ۲) سرمایه شرکت نقش (سهامی خاص) معادل مبلغ ۱۲,۵۸۴,۶۲۰ ریال می باشد. مطلوبست: محاسبه حق تمبر.

توضیح: به استناد ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم نظر به اینکه کسور ۱۰۰ ریال در ارتباط با حق تمبر ۱۰۰ ریال محاسبه می گردد.

$$۱۲,۵۸۴,۶۲۰ \times ۰.۰۵ = ۶,۲۹۲,۳۱۰$$

↓ →

حق تمبر مبلغ فوق معادل
حق تمبر مربوطه ۶,۳۰۰ ریال

مثال ۳) سرمایه شرکت آلفا ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد، که در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ به ثبت رسیده است. این شرکت در سال ۱۳X۲ معادل ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کاهش سرمایه داشته و سرمایه آن به ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال رسید و در سال ۱۳X۴ سرمایه شرکت فوق به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافت. مطلوبست: محاسبه حق تمبر در هر یک از سالهای مذکور.

توضیح: به استناد تبصره ماده ۴۸ قانون مالیات های مستقیم افزایش سرمایه در مورد شرکت هایی که قبلاً سرمایه خود را کاهش داده اند تا میزانی که حق تمبر آن پرداخت شده است مشمول حق تمبر مجدد نخواهد بود.

$$\begin{aligned}
 & \text{حق تمبر سال } ۱۳۸۱ = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵\% = ۵۰,۰۰۰ \\
 & \text{حق تمبر سال } ۱۳۸۲ = \text{کاهش سرمایه ارتباطی با حق تمبر ندارد} \\
 & ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 & \text{حق تمبر سال } ۱۳۸۴ = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵\% = ۷۵,۰۰۰
 \end{aligned}$$

مثال (۴) شرکت بتا سرمایه شرکت خود به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ثبت رساند و حق تمبر خود را در موعد مقرر پرداخت ننمود. مطلوبست محاسبه حق تمبر و جریمه متعلق آن.

توضیح: به استناد ماده ۵۱ قانون مالیات های مستقیم در صورت تخلف از مقررات این فصل، متخلف علاوه بر اصل حق تمبر، معادل دو برابر آن جریمه خواهد شد.

$$\begin{aligned}
 & \text{حق تمبر} = ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵\% = ۱۵۰,۰۰۰ \\
 & \text{جریمه معادل } ۲ \text{ برابر حق تمبر} = ۱۵۰,۰۰۰ \times ۲ = ۳۰۰,۰۰۰ \\
 & \text{جمع اصل و جریمه} = ۱۵۰,۰۰۰ + ۳۰۰,۰۰۰ = ۴۵۰,۰۰۰
 \end{aligned}$$

تمرینات و مسائل:

تمرین (۱) سرمایه شرکت علیرضا و شرکاء مبلغ ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. که در تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ به ثبت رسیده است. این شرکت در سال ۱۳۸۶ معادل ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کاهش سرمایه داشته و سرمایه آن به ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال رسید و در سال ۱۳۸۹ سرمایه شرکت فوق به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافت. مطلوبست: محاسبه حق تمبر در هر یک از سالهای مذکور.

تمرین (۲) شرکت سهامی ایرانیان با سرمایه ۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که ۴۰٪ آن نقداً پرداخت و مابقی در تعهد صاحبان سهام می باشد به ثبت رسیده است. مطلوبست: محاسبه حق تمبر شرکت ایرانیان.

تمرین ۳) شرکت سهامی کویر با سرمایه ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، براساس مصوبه مجمع فوق العاده با افزایش ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریالی از محل سودا نباشته، سرمایه خود را به ۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد ولی در موعد مقرر حق تمبر خود را پرداخت ننمود. مطلوبست: محاسبه حق تمبر و جریمه متعلق به شرکت کویر.

تمرین ۴) شرکت تکاپو با سرمایه ای به مبلغ ۸۵,۹۶۴,۲۱۰ ریال تأسیس گردید و این سهام را به ارزش ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسانید. مطلوبست محاسبه حق تمبر متعلق.

فصل چهارم

مالیات بر درآمد اجاره املاک

فصل اول: مالیات بر درآمد اجاره املاک (مستغلات)

ماده ۵۲- درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد.

ماده ۵۳- درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از: کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیرنقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره.

درآمد مشمول مالیات در مورد اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس براساس این ماده محاسبه خواهد شد. در رهن تصرف، راهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

مثال (۱)

شخصی ملک خود را با دریافت اجاره بها ماهیانه به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به اجاره واگذار نمود. درآمد مشمول مالیات ماهیانه را محاسبه کنید؟

$$\text{درآمد مشمول مالیات ماهیانه} = ۱,۰۰۰,۰۰۰ \times (۱ - ۰.۲۵) = ۷۵۰,۰۰۰$$

هرگاه موجر مالک نباشد، درآمد مشمول مالیات وی عبارت است از: ما به التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره.

حکم این ماده در مورد خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آن‌ها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود جاری نخواهد بود.

مثال (۲)

آقای الف واحد مسکونی خود را با دریافت اجاره بها ماهیانه به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به آقای ب واگذار نمود. آقای ب نیز همین ملک را با دریافت اجاره بها ماهیانه ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال به آقای ج واگذار کرد. مطلوبست: درآمد مشمول مالیات آقایان الف و ب.

توضیح:

- نظر به اینکه آقای ب مالک نمی‌باشد ۲۵٪ معافیت ماده ۵۳ به وی تعلق نمی‌گیرد.

$$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\% = ۷۵۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات آقای الف

$$(۱,۵۰۰,۰۰۰ - ۱,۰۰۰,۰۰۰) = ۵۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات آقای ب

معافیت های مالیات بر درآمد املاک:

تبصره ۱ ماده ۵۳ — محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی شود مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می شود. در صورتی که چند واحد مسکونی محل سکونت مالک و یا افراد مزبور باشد یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از مشمول مالیات موضوع این بخش خارج خواهد بود.

تبصره ۲ ماده ۵۳- املاکی که مجاناً در اختیار سازمان ها و مؤسسات موضوع ماده ۲ این قانون قرار می گیرد غیر اجاری تلقی می شود.

تبصره ۳ ماده ۵۳- از نظر مالیات بر درآمد اجاره املاک، هر واحد آپارتمان یک مستغل محسوب می شود.

نکته: لازم به ذکر می باشد که درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی به نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم بصورت پلکانی و درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به نرخ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم به نرخ ثابت ۲۵٪ محاسبه می گردد. نرخ های مقرر در ماده ۱۳۱ به شرح زیر می باشد:

نرخ های مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم	
(مورد استفاده جهت درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی)	
تا مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال درآمد مشمول مالیات سالانه	۱۵٪ ←
۱,۰۰۰ میلیون درآمد مشمول مالیات سالانه	نسبت به مازاد ۵۰۰ میلیون ریال به نرخ ۲۰٪
نسبت به مازاد ۱,۰۰۰ میلیون ریال بالا	۲۵٪ ←

نکته ۲: با توجه به اینکه طبق ماده ۱۵۵ قانون مالیات های مستقیم سال مالیاتی اشخاص حقیقی در پایان اسفند هر سال می باشد بایستی جهت محاسبه مالیات بر درآمد اجاره املاک اشخاص حقیقی درآمد یک سال شمسی افراد را محاسبه و با توجه به نرخ های ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم مالیات یک سال را محاسبه نمود.

مثال ۳)

آقای احمدی ملک مسکونی خود را به آقای محمدی اجاره داده است. درآمد اجاره این واحد مسکونی ماهیانه ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. تاریخ اجاره در اول تیر ماه شروع و تا پایان خرداد ماه سال بعد ادامه دارد. درآمد مشمول مالیات و مالیات سنوات ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ را تنها با در نظر گرفتن معافیت ماده ۵۳ محاسبه کنید:

درآمد مشمول سالانه	درآمد سالانه	ماه	اجاره یک ماه	سال
$540,000,000 = 75\% \times 720,000,000$	$720,000,000$	۹	$80,000,000 \times$	$\Rightarrow 1395$
$180,000,000 = 75\% \times 240,000,000$	$240,000,000$	۳	$80,000,000 \times$	$\Rightarrow 1396$

درآمد مشمول سالانه	ماده ۱۳۱
$540,000,000$	مالیات سالانه سال ۹۵ $= 83,000,000 = (40,000,000 \times 20\%) + (50,000,000 \times 15\%)$
$180,000,000$	مالیات سالانه سال ۹۶ $= 27,000,000 = (180,000,000 \times 15\%)$

تبصره ۴ ماده ۵۳

درمورد املاکی که با ائانه یا ماشین آلات به اجاره واگذار می شود، درآمد ناشی از اجاره ائانه و ماشین آلات نیز جز درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات این فصل می شود.

مثال ۴)

آقای کاظمی کارخانه ای را با شرایط زیر از تاریخ ۱/۳/۸۵ به مدت یکسال از آقای سعیدی اجاره کرده است. اجاره کارخانه ماهیانه ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ائانه سالانه ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ماشین آلات سالانه ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مطلوبست: محاسبه مالیات متعلقه:

$50,000,000 \times 10 = 500,000,000$	اجاره سالیانه کارخانه
$60,000,000 \times 10/12 = 50,000,000$	اجاره ۱۰ ماهه تا پایان سال جهت ائانه
$120,000,000 \times 10/12 = 1,000,000,000$	اجاره ۱۰ ماهه تا پایان سال جهت ماشین آلات
$650,000,000$	مجموع مال الاجاره سال ۸۵
$650,000,000 \times 75\% = 487,500,000$	درآمد مشمول با لحاظ کردن معافیت ۲۵٪ ماده ۵۳

مجموع مالیات بر درآمد سالانه به نرخ ماده ۱۳۱ $(۴۸۷,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%) = ۷۳,۱۲۵,۰۰۰$

تبصره ۵ ماده ۵۳

مستحدثاتی که طبق قرارداد از طرف مستاجر در عین مستاجره به نفع موجر ایجاد می شود براساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحدثه به موجر تقویم و پنجاه درصد آن جز درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می گردد.

مثال (۵)

آقای امانی ملک خود را با دریافت اجاره بهای ماهیانه به مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از تاریخ ۱/۴/۸۵ لغایت ۲۹/۱۲/۸۷ به آقای اسماعیلی واگذار نمود. مستاجر با توافق قبلی موجر در سال ۸۵ ساختمانی را در این ملک احداث نمود. ارزش معاملاتی مستحدثه در سال ۸۵ به مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، در سال ۸۶ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و در سال ۸۷ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تعیین گردید. در آمد مشمول مالیات سالهای ۸۵ تا ۸۷ را محاسبه کنید؟

$$(۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۹) \times ۷۵\% = ۱۳۵,۰۰۰,۰۰۰$$

در آمد مشمول مالیات سال ۸۵

$$(۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲) \times ۷۵\% = ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰$$

در آمد مشمول مالیات سال ۸۶

$$[(۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲) \times ۷۵\%] + (۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵۰\%) = ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰$$

در آمد مشمول مالیات سال ۸۷

تبصره ۶ ماده ۵۳- هزینه هایی که به موجب قانون یا قرارداد به عهده مالک است و از طرف مستاجر انجام می شود و همچنین مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستاجر تقبل شده در صورتی که عرفاً به عهده مالک باشد به بهای روز انجام هزینه تقویم و به عنوان مال الاجاره غیر نقدی به جمع اجاره بهای سال انجام هزینه اضافه می شود.

مثال (۶)

آقای تجدد با دریافت اجاره بهای ماهیانه ۱۰,۵۰۰,۰۰۰ ریال از تاریخ ۱/۲/۸۵ تا پایان سال ۸۶ ملک خود را واگذار نمود. مستاجر طی سال ۸۵ مبلغ ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال جهت ملک مورد اجاره هزینه کرده است که عرفاً به عهده مالک می باشد. درآمد مشمول مالیات سالهای ۸۵ و ۸۶ را محاسبه کنید؟

$$۱۰,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۱ = ۱۱۵,۵۰۰,۰۰۰$$

اجاره دریافتی در سال ۸۵

$$(۱۱۵,۵۰۰,۰۰۰ + ۹۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۷۵\% = ۱۵۴,۱۲۵,۰۰۰$$

در آمد مشمول مالیات سال ۸۵

$$(۱۰,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۲) \times ۷۵\% = ۹۴,۵۰۰,۰۰۰$$

در آمد مشمول مالیات سال ۸۶

تبصره ۷ ماده ۵۳- در صورتی که مالک اعیان احداث شده در عرصه استیجاری ملک را کلاً یا جزئاً به اجاره واگذار نماید مبلغ اجاره پرداختی بابت عرصه به نسبت مورد اجاره از مال الاجاره دریافتی کسر و مازاد طبق مقررات صدر این ماده مشمول مالیات خواهد بود.

(مثال ۷)

آقای حمیدی زمینی را به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال اجاره نموده است. در زمین استیجاری ساختمانی احداث نموده است. ساختمان احداث شده در ۱/۳ زمین بنا شده است. اگر آقای حمیدی اعیان احداث شده را به مبلغ هر ماه ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به اجاره واگذار کند. و تاریخ عقد اجاره ۱۳۸۵/۱/۱ باشد. مالیات بر درآمد اجاره آقای حمیدی را محاسبه کنید؟

$$\begin{aligned} \text{نسبت مبلغ اجاره پرداختی بابت عرصه} &= 12,000,000 \times 1/3 = 4,000,000 \\ \text{مابه تفاوت مال الاجاره دریافتی به پرداختی} &= 5,000,000 - 4,000,000 = 1,000,000 \\ \text{لحاظ کردن معافیت ۲۵٪ ماده ۵۳ قانون م. م} &= (1,000,000 \times 12) \times 75\% = 9,000,000 \\ \text{مالیات بر درآمد اجاره} &= 9,000,000 \times 15\% = 1,350,000 \end{aligned}$$

تبصره ۸ ماده ۵۳- در صورتی که مالک محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بها مهلتی برای تخلیه ملک داده شود در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می باشد تا شش ماه و در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است اجاری تلقی نمی شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می شود.

تبصره ۹ ماده ۵۳- وزارتخانه ها، مؤسسات و شرکت های دولتی و دستگاه هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها بوسیله دولت تامین می شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداری ها و شرکت ها و مؤسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفانند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی که پرداخت می کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آنها را به موجر تسلیم نمایند.

(مثال ۸) شرکت سبلان ساختمانی را از شرکت البرز ماهیانه به مبلغ ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ اجاره نمود. مطلوبست: محاسبه مالیات و ثبت های حسابداری در دفاتر شرکت سبلان و شرکت البرز در فروردین ماه.

توضیحات:

- چون درآمد جهت شخص حقوقی (شرکت البرز) ایجاد گردیده است مالیات به نرخ ۲۵٪ محاسبه می گردد.
- نظر به اینکه شخص حقوقی بایستی اجاره را پرداخت نماید (شرکت سبلان) بایستی مالیات مال الاجاره را کسر و در وجه سازمان امور مالیاتی تحویل و فیش واریزی را به موجر تحویل دهد.

– چون نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به نرخ ثابت ۲۵ درصد می باشد، می توان درآمد مشمول مالیات را بصورت ماهیانه محاسبه و با توجه به نرخ ماده ۱۰۵ محاسبه نمود.
حل تمرین:

درآمد مشمول مالیات ماهیانه پس از کسر ۲۵٪ موضوع ماده ۵۳ $۶۷,۵۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\% = ۹۰,۰۰۰,۰۰۰$
مالیات ماهیانه به نرخ ۲۵٪ (ماده ۱۰۵ ق.م.م) $۶۷,۵۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۶,۸۷۵,۰۰۰$

دفاتر سبلان (مستاجر)	دفاتر البرز (موجر)
هزینه اجاره ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ بانک ۷۳,۱۲۵,۰۰۰ مالیات پرداختنی ۱۶,۸۷۵,۰۰۰ بابت ثبت هزینه اجاره در فروردین ماه و پرداخت طی چک نقدی	بانک ۷۳,۱۲۵,۰۰۰ پیش پرداخت مالیات ۱۶,۸۷۵,۰۰۰ درآمد اجاره ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ بابت ثبت درآمد اجاره در فروردین ماه و دریافت طی چک نقدی
دفاتر سبلان (مستاجر)	دفاتر البرز (موجر)
مالیات پرداختنی ۱۶,۸۷۵,۰۰۰ بانک ۱۶,۸۷۵,۰۰۰ واریز مالیات اجاره و ارائه فیش مالیاتی به شرکت البرز	پیش پرداخت مالیات ۱۶,۸۷۵,۰۰۰ پیش پرداخت مالیات ۱۶,۸۷۵,۰۰۰ دریافت فیش مالیاتی اجاره از شرکت سبلان پس پرداخت قطعی
نکته: واریز مبلغ ۱۶,۸۷۵,۰۰۰ ریال از طرف شرکت سبلان به حساب سازمان امور مالیاتی و ارائه فیش واریزی به شرکت البرز به عنوان پیش پرداخت مالیات برای شرکت البرز به حساب می آید. هنگام ارائه اظهارنامه مالیاتی در پایان سال توسط شرکت البرز کلیه فیش های موجود پس از تایید توسط حوزه امور مالیاتی به عنوان پرداخت شرکت البرز به حساب آمده و از بدهی مالیاتی وی کسر می گردد. لازم به ذکر می باشد، که مبلغ پرداختی به عنوان علی الحساب مالیات به حساب آمده و مالیات قطعی شرکت البرز از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص می گردد.	

(مثال ۹)

یک شرکت بازرگانی ساختمانی را از آقای اسدی به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال در ماه اجاره نمود. اجاره نامه رسمی می باشد. مطلوبست: مبلغ مالیات در هر مرحله با توجه به مفروضات زیر:

(الف) اجاره سالانه پرداخت گردد. (ب) اجاره هر ۶ ماه پرداخت گردد.

حل تمرین:

بند الف: در صورتی که اجاره یک مرحله بطور سالانه پرداخت گردد.

درآمد سالانه $250,000,000 \times 12 = 3,000,000,000$

درآمد مشمول مالیات سالانه $3,000,000,000 \times 75\% = 2,250,000,000$

ماده ۱۳۱ $\longrightarrow 2,250,000,000$

$$(500,000,000 \times 15\%) + (500,000,000 \times 20\%) + (1,250,000,000 \times 25\%) = 487,500,000$$

بستانکار

بدهکار

هزینه اجاره 3,000,000,000

بانک 2,512,500,000

مالیات پرداختنی 487,500,000

بابت ثبت هزینه اجاره سالانه ساختمان از آقای اسدی

بند ب: در صورتی که اجاره دو مرحله بطور هر ۶ ماه پرداخت گردد.

پرداختی در مرحله اول مربوط به ۶ ماهه اول سال $250,000,000 \times 6 = 1,500,000,000$

درآمد مشمول مالیات ۶ ماهه $1,500,000,000 \times 75\% = 1,125,000,000$

ماده ۱۳۱ $\longrightarrow 1,125,000,000$

$$(500,000,000 \times 15\%) + (500,000,000 \times 20\%) + (1,250,000,000 \times 25\%) = 206,250,000$$

بستانکار

بدهکار

هزینه اجاره 1,500,000,000

بانک 1,293,750,000

مالیات پرداختنی 206,250,000

بابت ثبت هزینه اجاره ۶ ماهه اول ساختمان از آقای اسدی

محاسبات ۶ ماهه دوم

درآمد سالانه $250,000,000 \times 12 = 3,000,000,000$

درآمد مشمول مالیات سالانه $3,000,000,000 \times 75\% = 2,250,000,000$

ماده ۱۳۱ $\longrightarrow 2,250,000,000$

$$(500,000,000 \times 15\%) + (500,000,000 \times 20\%) + (1,250,000,000 \times 25\%) = 487,500,000$$

مالیات اجاره ۶ ماهه دوم $487,500,000 - 206,250,000 = 281,250,000$

بستانکار	بدهکار
	هزینه اجاره ۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۱,۲۱۸,۷۵۰,۰۰۰	بانک
۲۸۱,۲۵۰,۰۰۰	مالیات پرداختنی
بابت ثبت هزینه اجاره ۶ ماهه اول ساختمان از آقای اسدی	

تبصره ۱۰ ماده ۵۳- واحدهای مسکونی متعلق به شرکت‌های سازنده مسکن که قبل از انتقال قطعی و طبق اسناد و مدارک مثبت به موجب قرارداد واگذار می‌گردد مادام که در تصرف خریدار می‌باشد، در مدت مذکور اجاری تلقی نمی‌شود و از لحاظ مالیاتی با خریدار مانند مالک رفتار خواهد شد. مشروط بر اینکه مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون به مأخذ تاریخ تصرف پرداخت شده باشد.

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

(مثال ۱۰)

شرکت کالاگستر واقع در شهر یزد، جهت دفتر شرکت یک آپارتمان را در اول سال X۱ به مدت یک سال از آقای سجادی اجاره نمود. مساحت این واحد ۲۲۰ متر مربع می‌باشد. اجاره ماهیانه ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. مطلوب است محاسبه مالیات؟

توضیحات: از آن جایی که درآمد برای شخص حقیقی ایجاد شده، مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ قابل محاسبه است.

- همچنین ملک فوق چون اداری می‌باشد مشمول معافیت تبصره ۱۱ ماده ۵۳ نمی‌باشد.

مال الاجاره سالانه	$3,000,000 \times 12 = 36,000,000$
لحاظ کردن معافیت ۲۵٪ ماده ۵۳	$36,000,000 \times 75\% = 27,000,000$
مالیات سالیانه (تا مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال به نرخ ۱۵٪)	$27,000,000 \times 15\% = 4,050,000$
مالیات ماهیانه	$4,050,000 \div 12 = 337,500$

مثال (۱۱)

منزل مسکونی آقای بزرگزاد ۱۸۰ متر زیر بنا دارد. اجاره ماهیانه آن ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد، نامبرده ملک خود را به آقای محمدی اجاره داده است.

مطلوبست: محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلق در هر یک از حالت های زیر:

الف) با فرض اینکه منزل مسکونی در تهران باشد.

ب) با فرض اینکه منزل مسکونی در اصفهان باشد.

پاسخ فرض الف:

معافیت ۱۵۰ متر مربع در تهران و مابقی ۳۰ متر مشمول مالیات
 $۱۸۰ - ۱۵۰ = ۳۰$
 مال الاجاره ۳۰ متر باقی مانده پس از کسر ۱۵۰ متر
 $۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳۰ / ۱۸۰ = ۵۰۰,۰۰۰$
 لحاظ کردن معافیت ۲۵٪ موضوع ماده ۵۳ (مجموع درآمد سال)
 $۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ \times ۰.۷۵ = ۴,۵۰۰,۰۰۰$
 مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ و تبدیل به مالیات ماهانه
 $۴,۵۰۰,۰۰۰ \times ۰.۱۵ = ۶۷۵,۰۰۰ \div ۱۲ = ۵۶,۲۵۰$
 پاسخ فرض ب: از آنجایی که معافیت ۲۰۰ متر مربع در اصفهان وجود دارد، معاف از مالیات است.

ماده ۵۴ - درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارایه آن خودداری گردد و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد و نیز در مورد ماده (۵۴ مکرر) این قانون، میزان اجاره بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد.

طبق ماده ۱۲۸۷ قانون مدنی اسنادی که در اداره ثبت اسناد و املاک و یا دفاتر اسناد رسمی یا نزد سایر مأمورین رسمی در حدود صلاحیت آنها و بر طبق مقررات قانونی تنظیم شده باشد رسمی است.

تبصره ۱- در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره ۹ ماده (۵۳) این قانون باشد، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود.

تبصره ۲- چنانچه بر اساس اسناد و مدارک مثبت معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است، مالیات مابه التفاوت طبق مقررات این قانون مطالبه و در صورت اعتراض مؤدی، پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف موضوع این قانون خواهد بود.

ماده ۵۴ مکرر- واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یک صد هزار نفر که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور (موضوع تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر این قانون) به عنوان "واحد خالی" شناسایی می شوند، از سال دوم به بعد مشمول مالیات معادل مالیات بر اجاره به شرح زیر خواهد شد:

سال دوم - معادل یک دوم مالیات متعلقه

سال سوم- معادل مالیات متعلقه

سال چهارم به بعد- معادل یک و نیم برابر مالیات متعلقه

مثال (۱۳)

آقای محسنی ساختمان مسکونی را از آقای طالبی به ازای ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال رهن کامل اجاره نمود. ساختمان فوق اداری بوده و آقای طالبی کارمند می باشد. متراژ ساختمان معادل ۲۵۰ متر مربع می باشد. در صورتی که طبق املاک مشابه ارزش اجاری هر متر مربع در منطقه مورد اجاره معادل ۲۰۰,۰۰۰ ریال به ازای هر متر در سال باشد مالیات سالانه را محاسبه کنید.

توضیح:

- نظر به اینکه در ارتباط با ساختمان فوق مبلغ رهن به عنوان اجاره می باشد از این رو مبلغ اجاره ماهانه براساس نرخ منطقه ای اجاره تعیین می گردد.
- چون ساختمان اداری می باشد معافیت تبصره ۱۱ ماده ۵۳ به این ملک تعلق نمی گیرد.
- چون مالک کارمند می باشد معافیت ماده ۵۷ به وی تعلق نمی گیرد. زیرا مالک معافیت ماده ۸۴ را در حقوق خود دریافت می نماید.

حل تمرین:

درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت ماده ۵۳ $37,500,000 = (200,000 \times 250) \times 75\%$

مالیات متعلق به درآمد اجاره آقای طالبی $450,000,000 = 37,500,000 \times 12$

ماده ۱۳۱ $67,500,000 = (450,000,000 \times 15\%)$ —————>

ماده ۵۵ — هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می گذارد استفاده کند، در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل میزان مال الاجاره ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می گردد از کل مال الاجاره ی دریافتی او کسر خواهد شد.

ماده ۵۶- حذف شد.

ماده ۵۷- در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می باشد. مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ گونه درآمد دیگری ندارد. اداره امور مالیاتی مربوط باید خلاصه ای مندرجات اظهارنامه مؤدی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مؤدی ارسال دارد و در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به عنوان جریمه وصول خواهد شد.

در اجرای حکم این ماده حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.

نکته: چنانچه مالک هیچ گونه درآمدی نداشته باشد برای محاسبه مالیات بر درآمد اجاره، وی می تواند از معافیت ماده ۵۷ استفاده نماید. ولی مستاجر در صورتی که شخص حقوقی باشد نمی تواند معافیت ماده ۵۷ را جهت موجر که شخص حقیقی باشد اعمال نماید بلکه مستاجر (شرکت) مکلف به کسر مالیات تکلیفی می باشد و مالک (موجر) بایستی با تهیه اظهار نامه مخصوص و مراجعه به سازمان امور مالیاتی نسبت به اعمال معافیت و برگشت مالیات های کسر شده اقدام به عمل آورد.

تبصره ۱ ماده ۵۷- حکم این ماده در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد بود.
تبصره ۲ ماده ۵۷- در صورتی که سایر درآمدهای مشمول مالیات ماهانه مؤدی کمتر از مبلغ مذکور در این ماده باشد آن مقدار از درآمد مشمول مالیات اجاره املاک که با سایر درآمدهای مؤدی بالغ بر مبلغ فوق باشد معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.
تبصره ۳- حذف شد.

مثال (۱۴)

آقای افشاری بازنشسته می باشد وی دارای یک واحد ساختمانی می باشد که به اجاره گذاشته است. نامبرده هیچ گونه درآمدی ندارد. متراژ ساختمان ۶۰۰ متر و ملک مسکونی و در شهر تهران واقع است. تاریخ اجاره اول فروردین ماه ۱۳۹۵ به مدت یک سال می باشد. اجاره ماهیانه ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. معافیت سالانه موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم معادل ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اعلام گردیده است.

توضیح:

- معادل ۱۵۰ متر مربع از ساختمان مسکونی مذکور معاف و ۴۵۰ متر مربع مشمول می‌باشد.
- چون آقای افشاری بازنشسته می‌باشد و هیچ درآمد دیگری ندارد معادل معافیت ماده ۸۴ از درآمد اجاره معاف می‌باشد.

$$\begin{aligned}
 &\text{درآمد با توجه به متراژ مشمول مالیات سالانه} & (55,000,000 \times 450/600) \times 12 = 495,000,000 \\
 &\text{درآمد مشمول مالیات با توجه به معافیت ماده ۵۳} & (495,000,000) \times 75\% = 371,250,000 \\
 &\text{درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت ماده ۵۷ ق.م.م.} & (371,250,000 - 120,000,000) = 251,250,000 \\
 &\text{مالیات سالانه ملک مذکور} & (251,250,000 \times 15\%) = 37,687,500 \quad \longleftrightarrow \quad \text{ماده ۱۳۱}
 \end{aligned}$$

مثال ۱۸- آقایان محمد، فرشاد، منوچهر به طور مشاع به نسبت مساوی مالک یک ساختمان چهار طبقه می‌باشند که به اجاره واگذار شده است. مجموع مساحت زیر بنای ملک ۱۰۵۰ مترمربع و محل ملک در تهران می‌باشد. مجموع اجاره های دریافتی ماهیانه ۴۷۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. تاریخ شروع اجاره ۱/۵/۸۵ می‌باشد. وضعیت مالکین به شرح زیر است:

محمد: بازنشسته است و حقوق بازنشستگی وی ماهیانه ۱۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال و سود سپرده بانکی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال دریافت می‌کند.

فرشاد: دارای شغل آزاد و براساس اظهارنامه تسلیمی بابت کسب و کار ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد دارد.

منوچهر: کارمند بوده و دارای ۲ فرزند دانشجو است که در سایر شهرستان ها ساکن هستند. بنابه گواهی ادارات دارایی محل، ماهیانه مبلغ ۲۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال اجاره می‌پردازد.

مطلوبست: محاسبه سهم هریک از مالکین و مالیات متعلقه آن. (معافیت سالانه ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد می‌گردد)

$$\begin{aligned}
 &\text{معافیت تبصره ۱۱ ماده ۵۳ ق م م} & 1050 - (150 \times 3) = 600 \\
 &\text{ارزش اجاری هر مترمربع} & 472,500,000 \div 1050 = 450,000 \\
 &\text{ارزش اجاری ماهیانه} & 600 \times 450,000 = 270,000,000 \\
 &\text{ارزش اجاری از مرداد تا پایان اسفند ماه (۸ ماه)} & 270,000,000 \times 8 = 2,160,000,000 \\
 &\text{درآمد مشمول مالیات کل} & 2,160,000,000 \times 75\% = 1,620,000,000
 \end{aligned}$$

معافیت سالانه طی سال X۵ معادل ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد می گردد.

محمد:

نکته: چون محمد بازنشسته می باشد و سود سپرده بانکی و حقوق بازنشستگی درآمد محسوب نمی شود. از این رو معافیت ماده ۵۷ به وی تعلق می گیرد.

$$۱,۶۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۳ = ۵۴۰,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات محمد

$$۵۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۹۰,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات محمد پس از کسر معافیت سالانه

$$۳۹۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۵۸,۵۰۰,۰۰۰$$

مالیات بر درآمد اجاره محمد به نرخ ماده ۱۳۱

فرشاد:

نکته: چون فرشاد درآمد دیگری نیز دارد، معافیت ماده ۵۷ را لحاظ نمی کنیم و پس از ارائه اظهارنامه جمع درآمدها توسط خود مالک می تواند از معافیت استفاده کند.

$$۱,۶۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۳ = ۵۴۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۵۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%) + (۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%) = ۸۳,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات بر درآمد اجاره فرشاد

منوچهر:

نکته: اجاره پرداختی توسط منوچهر از درآمد اجاره وی کسر می گردد.

$$۲,۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۳ = ۷۲۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$[۷۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۲۲,۵۰۰,۰۰۰ \times ۸)] \times ۷۵\% = ۴۰۵,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات منوچهر

$$۴۰۵,۰۰۰,۰۰۰ \xrightarrow{\text{ماده ۱۳۱}} (۴۰۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%) = ۶۰,۷۵۰,۰۰۰$$

مالیات بر درآمد اجاره منوچهر

مسائل و تمرینات:

تمرین ۱) شرکت آلفا یکی از انبارهای خود را که مورد استفاده نمی باشد از اول فروردین ماه X۵ به شرکت بتا از قرار هر ماه ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به مدت یک سال اجاره داده و سند رسمی تنظیم و به حوزه مالیاتی ارسال گردیده است. مطلوبست: محاسبه مالیات.

تمرین ۲) شرکت دماوند یک ساختمان اداری را از آقای عباسی به مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ماهیانه به مدت یک سال اجاره نموده است. براساس قرارداد اجاره بین شرکت دماوند و آقای عباسی، اجاره بها هر سه ماه یک بار پرداخت می شود. شروع قرارداد X۵/۴/۱ می باشد.

مطلوبست: محاسبه مالیات سالهای X۵ و X۶ در هر مرحله سه ماهه.

تمرین ۳) آقای شیرانی یک مزرعه کشاورزی را با شرایط زیر از تاریخ X۵/۹/۱ به مدت یکسال از آقای محمودی اجاره کرده است:

اجاره زمین کشاورزی ماهیانه ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، اثاثیه مزرعه سالانه ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، دو دستگاه تراکتور سالانه ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، یکدستگاه کمباین ماهانه ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
مطلوبست: محاسبه مالیات متعلقه.

تمرین ۴) آقایان محمدرضا، علیرضا، علی محمد به طور مشاع به نسبت ۱و۲و۳ مالک یک ساختمان چهار طبقه می باشند که به اجاره واگذار شده است، مجموع مساحت زیر بنای ملک ۲۵۰۰ مترمربع و محل ملک در اصفهان می باشد. مجموع اجاره های دریافتی ماهیانه ۱۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. تاریخ شروع اجاره X۵/۸/۱ می باشد. وضعیت مالکین به شرح زیر است. (معافیت سالانه ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد می گردد)
محمدرضا: بازنشسته است و حقوق بازنشستگی وی ماهیانه ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.
علیرضا: دارای شغل آزاد و براساس اظهارنامه تسلیمی بابت کسب و کار ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد دارد.
علی محمد: دانشجو است و هیچ گونه درآمدی ندارد.
مطلوبست: محاسبه سهم هریک از مالکین و مالیات متعلقه آن.

تمرین ۵) شرکت کمند ساختمانی را از آقای حسینی به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ماهیانه به مدت ۱۵ ماه اجاره نموده است. براساس قرارداد اجاره بین مالک و مستاجر، شروع قرارداد X۵/۹/۱ می باشد. مطلوبست محاسبه مالیات سال های X۵ و X۶ در هر مرحله سه ماهه با هر یک از شرایط زیر:
الف) اجاره سالانه پرداخت گردد. ب) اجاره هر سه ماهه پرداخت گردد. ج) اجاره ماهانه پرداخت گردد.

فصل پنجم

مالیات بر نقل و انتقال املاک

مالیات بر نقل و انتقال املاک:

ماده ۵۹- 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 می باشد.

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.

مثال (۱)

آقای احمدی ملک مسکونی خود را که ارزش روز و ارزش معاملاتی آن به ترتیب ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است را به فروش رساند، مطلوبست مالیات نقل و انتقال ملک مورد نظر؟

$$۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۹,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات نقل و انتقال

مثال (۲)

آقای افراز یک ساختمان و دو باب مغازه را مجموعاً به مبلغ ۱,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند، اگر ارزش معاملاتی عرصه ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش روز دو باب مغازه و ساختمان بدون موقعیت تجاری ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، مطلوبست: مالیات نقل انتقال املاک مورد نظر؟

$$۱,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مبلغ دریافتی بابت سرقفلی

$$۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۱۲,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات سرقفلی

$$(۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۵\% = ۲۵,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات نقل و انتقال قطعی

$$۲۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۷,۰۰۰,۰۰۰$$

مجموع مالیات پرداختی

ماده ۶۰- حذف شد.

ماده ۶۱- در مواردی که انتقال ملک در دفاتر اسناد رسمی انجام نمی شود نیز ارزش معاملاتی ملک طبق مقررات این فصل در محاسبه‌ی مالیات ملاک عمل خواهد بود و به طور کلی برای املاکی که ارزش معاملاتی آن‌ها تعیین نشده ارزش معاملاتی نزدیک‌ترین محل مشابه مناط اعتبار می باشد.

ماده ۶۲ - حذف شد.

ماده ۶۳ - نقل و انتقال قطعی املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع انجام می شود به استثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل 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.

مثال (۳)

آقای طباطبایی دارای ملکی در تهران است که ارزش معاملاتی و ارزش روز آن به ترتیب ۱۰۰ و ۲۳۰ میلیون ریال می باشد. آقای مرتضوی نیز ملکی در اصفهان دارد که ارزش معاملاتی و ارزش روز آن به ترتیب ۹۰ و ۱۷۵ میلیون ریال است. چنانچه آن‌ها بخواهند املاک خود را با یکدیگر معاوضه کنند، مالیات نقل و انتقال سهم هریک کدام است؟

$$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵ = ۵,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات نقل و انتقال سهم آقای طباطبایی

$$۹۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰.۰۵ = ۴,۵۰۰,۰۰۰$$

مالیات نقل و انتقال سهم آقای مرتضوی

کمیسیون تقویم املاک و تعیین ارزش معاملاتی:

ماده ۶۴ - تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده کمیسیون تقویم املاک می باشد. کمیسیون مزبور موظف است ارزش معاملاتی موضوع این قانون را در سال اول معادل دودرصد (۲٪) میانگین قیمت‌های روز منطقه با لحاظ ملاک‌های زیر تعیین کند.

این شاخص هر سال به میزان دو واحد درصد افزایش می یابد تا زمانی که ارزش معاملاتی هر منطقه به بیست درصد (۲۰٪) میانگین قیمت‌های روز املاک برسد.

الف - قیمت ساختمان با توجه به مصالح (اسکلت فلزی یا بتون آرمه یا اسکلت بتونی و سوله و غیره) و قدمت و تراکم و طریقه استفاده از آن (مسکونی، تجاری، اداری، آموزشی، بهداشتی، خدماتی و غیره) و نوع مالکیت

ب- قیمت اراضی با توجه به نوع کاربری و موقعیت جغرافیایی از لحاظ تجاری، صنعتی، مسکونی، آموزشی، اداری و کشاورزی

این کمیسیون متشکل از پنج عضو است که در تهران از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، وزارتخانه‌های راه و شهرسازی و جهاد کشاورزی، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و شورای اسلامی شهر و در سایر شهرها از مدیران

کل یا رؤسای ادارات امور مالیاتی، راه و شهرسازی، جهاد کشاورزی و ثبت اسناد و املاک و یا نمایندگان آنها و نماینده شورای اسلامی شهر تشکیل می‌شود. کمیسیون مذکور هر سال یکبار ارزش معاملاتی املاک را به تفکیک عرصه و اعیان تعیین می‌کند.

در موارد تقویم املاک واقع در هر بخش و روستاهای تابعه (براساس تقسیمات کشوری) نماینده بخشدار یا شورای بخش در جلسات کمیسیون شرکت می‌کند. در صورت نبودن شورای اسلامی شهر یا بخش، یک نفر که کارمند دولت نباشد با معرفی فرماندار یا بخشدار مربوط در کمیسیون شرکت می‌کند.

کمیسیون تقویم املاک در تهران به دعوت سازمان امور مالیاتی کشور و در سایر شهرها به دعوت مدیرکل یا رئیس اداره امور مالیاتی در محل سازمان مذکور یا ادارات تابعه تشکیل می‌شود. جلسات کمیسیون با حضور حداقل چهار نفر از اعضاء رسمیت می‌یابد و تصمیمات متخذه با رأی حداقل سه نفر از اعضاء معتبر است. دبیری جلسات کمیسیون حسب مورد بر عهده نماینده سازمان یا اداره کل یا اداره امور مالیاتی است.

ارزش معاملاتی تعیین شده حسب این ماده یک ماه پس از تاریخ تصویب نهائی کمیسیون تقویم املاک، لازم‌الاجراء و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور یا ادارات تابعه سازمان مزبور می‌توانند قبل از اتمام دوره یکساله در هر شهر یا بخش یا روستا، در موارد زیر کمیسیون تقویم املاک را تشکیل دهند:

۱- برای تعیین ارزش معاملاتی نقاطی که فاقد ارزش معاملاتی است.

۲- برای تعدیل ارزش معاملاتی تعیین شده نقاطی که حسب تشخیص سازمان امور مالیاتی کشور در مقایسه با نقاط مشابه هماهنگی لازم را نداشته یا با توجه به معیارهای ذکر شده در این ماده تغییرات عمده در ارزش املاک به وجود آمده باشد.

ارزش معاملاتی تعیین شده حسب این تبصره پس از یک ماه از تاریخ تصویب نهائی کمیسیون تقویم املاک، لازم‌الاجراء و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.

تبصره ۲- در مواردی که کمیسیون تقویم موضوع این ماده پس از دوبار دعوت تشکیل نشود یا پس از تشکیل دو جلسه تصمیم مقتضی در مورد تعیین ارزش معاملاتی حاصل نشود، سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است آخرین ارزش روز املاک تعیین شده توسط کمیسیون تقویم را با شاخص بهای کالاها و خدمات اعلامی توسط مراجع قانونی ذیصلاح تعدیل و ارزش معاملاتی را مطابق مقررات این ماده تعیین کند.

تبصره ۳- در مواردی که ارزش معاملاتی موضوع این ماده مطابق دیگر قوانین و مقررات، مأخذ محاسبه سایر عوارض و وجوه قرار می‌گیرد، مأخذ محاسبه عوارض و وجوه یاد شده بر مبنای در صدی از ارزش معاملاتی موضوع این ماده می‌باشد که با پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و دستگاه ذی‌ربط به تصویب هیأت وزیران یا مراجع

قانونی مرتبط می‌رسد. در صد مذکور باید به نحوی تعیین گردد که مأخذ محاسبه عوارض و وجوه یاد شده بیش از نرخ تورم رسمی اعلامی از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط افزایش نیافته باشد.

ماده ۶۵- نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات اراضی به عمل آمده و یا خواهد آمد و واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آن‌ها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود. ماده ۶۶- در صورتی که انتقال گیرنده دولت یا شهرداری‌ها یا مؤسسات وابسته به آن‌ها بوده و همچنین در مواردی که ملک به وسیله‌ی اجرای ثبت و سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده می‌شود، چنانچه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی باشد در محاسبه مالیات موضوع ماده (۵۹) این قانون بهای مذکور در سند به جای ارزش معاملاتی هنگام انتقال حسب مورد ملاک عمل قرار خواهد گرفت.

مثال (۴)

آقای فردوس یک واحد مسکونی به ارزش معاملاتی ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال را که در سند رسمی آن ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال درج شده به شهرداری انتقال داد، مالیات نقل و انتقال واحد مسکونی را محاسبه کنید.

$$\text{مالیات نقل و انتقال واحد مسکونی} = ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۳,۲۵۰,۰۰۰$$

ماده ۶۷- فسخ معاملات قطعی املاک براساس حکم مراجع قضایی به طور کلی و اقاله (به معنای برهم زدن یک معامله) یا فسخ معاملات قطعی املاک در سایر موارد تا شش ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جدید مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

ماده ۶۸- املاکی که در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت مصوب مرداد ماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می‌شود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

ماده ۶۹- 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 یک سال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین می‌شود منتقل می‌گردد از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف می‌باشد.

ماده ۷۰- هرگونه مال یا وجوهی که از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه (به معنای سود و بهره بردن از چیزی) از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله کشی 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 این فصل معاف خواهد بود، 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 می ماند نسبت به ۵۰ درصد مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد شد، و همچنین هرگونه وجه یا مالی که از طرف اشخاص مذکور بابت تملک املاک یا حقوق واقع در محدوده ی طرح های نوسازی، بهسازی و بازسازی محلات قدیمی و بافت های فرسوده شهرها به مالکین یا صاحبان حق تعلق می گیرد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است.

(مثال ۵)

منزل آقای صداقت در فهرست آثار ملی به ثبت رسیده به ارزش معاملاتی ۵۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال و ارزش روز ۷۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال می باشد، مالیات نقل و انتقال را محاسبه کنید با فرض:

الف) منزل به سازمان میراث فرهنگی واگذار شود.

ب) منزل به آقای محمودی واگذار شود.

پاسخ:

با توجه به ماده ۷۰ ق.م.م. بند الف از پرداخت مالیات معاف است.

بند ب:

$$۵۰،۰۰۰،۰۰۰ \times ۵۰\% \times ۵۰\% = ۱،۲۵۰،۰۰۰$$

مالیات نقل و انتقال

ماده ۷۱- زمین هایی که از طریق اسناد عادی معامله گردیده است در موقع تنظیم سند رسمی به نام خریدار قیمت اعیانی احداث شده وسیله خریدار در محاسبه منظور نخواهد شد مشروط بر این که موضوع مورد تأیید مراجع ذیصلاح دولتی یا محاکم قضایی یا شهرداری محل که ملک در محدوده ی آن واقع است حسب مورد قرار گرفته باشد.

ماده ۷۲- در مواردی که پس از پرداخت مالیات از طرف مؤدی معامله انجام نشود اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است بنا به درخواست مؤدی و تأیید دفتر اسناد رسمی مربوط، مبنی بر عدم ثبت معامله ظرف پانزده روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شده متعلق به معامله ی انجام نشده را از محل وصولی جاری طبق مقررات این قانون مسترد دارد، حکم این ماده در مورد استرداد مالیات های مربوط به حق واگذاری و درآمد اتفاقی نیز جاری خواهد بود.

ماده ۷۳- حذف شد.

ماده ۷۴- در مورد املاک با عنوان دستداری یا عناوین دیگر که حسب عرف محل در تصرف شخصی است چنانچه متصرف تمامی حقوق خود نسبت به ملک را به دیگری منتقل نماید انتقال مزبور مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل می باشد. همچنین در مورد درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مربوط به این نوع

املاک متصرف از نظر مالیاتی مانند مالک حسب مورد مشمول مالیات مربوط خواهد بود و در موارد فوق تاریخ تصرف تاریخ تملک متصرف محسوب می گردد.

نکته: دستداری همان حق کرد می باشد، به طور مثال کشاورزی که بر روی زمین کشاورزی مالک مشغول به کار است، دارای حق کرد بر روی آن زمین می باشد که برای انتقال آن به غیر، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی به نرخ ۵٪ ارزش معاملاتی است.

ماده ۷۵- از نظر مالیاتی مستأجرین املاک اوقافی اعم از این که اعیان مستحدثه در آن داشته یا نداشته باشند نسبت به عرصه مشمول مقررات این فصل خواهند بود.

تبصره ۱- در محاسبه مالیات اینگونه مؤدیان تاریخ اجاره به جای تاریخ تملک منظور خواهد شد.

تبصره ۲- حکم این ماده در مواردی که ملک توسط مستأجر واگذار می شود مانع اجرای تبصره ۷ ماده ۵۳ این قانون نخواهد بود.

ماده ۷۶- در مواردی که نقل و انتقال موضوع ماده (۵۲) این قانون حسب مورد مشمول مواد (۵۹) یا (۷۷) باشد، وجه دیگری بابت مالیات بر درآمد نقل و انتقال مزبور مطالبه نخواهد شد.

ماده ۷۷- درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم این قانون خواهد بود.

تبصره ۱- اولین نقل و انتقال ساختمانهای مذکور علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون مشمول مالیات علی الحساب به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مأخذ ارزش معاملاتی ملک مورد انتقال است. مالیات قطعی مؤدیان موضوع این ماده پس از رسیدگی طبق مقررات مربوط تعیین می شود.

تبصره ۲- شمول مقررات این ماده درخصوص ساخت و فروش ساختمان توسط اشخاص حقیقی منوط به آن است که بیش از سه سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن نگذشته باشد.

تبصره ۳- شهرداریها موظفند همزمان با صدور پروانه ساخت و همچنین در هنگام صدور پایان کار مراتب را به منظور تشکیل پرونده مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذی ربط به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می گردد، گزارش کنند.

تبصره ۴- شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت از حکم مفاد این ماده مستثنی است.

تبصره ۵ - آیین نامه اجرائی این ماده درمورد نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات و چگونگی تسویه علی الحساب مالیاتی با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی ظرف مدت سه ماه پس از تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد.

مثال (۶)

آقای محسنی در تاریخ ۱/۱/۸۲ یک واحد مسکونی خود را که گواهی پایان کار آن در تاریخ ۳/۵/۸۵ صادر شده را به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند، ارزش معاملاتی عرصه و اعیانی این واحد به ترتیب ۲۲۰ و ۱۲۰ میلیون ریال می باشد.

مالیات نقل و انتقال به طور علی الحساب واحد مزبور را محاسبه کنید؟

مالیات نقل و انتقال طبق ماده ۵۹	$17,000,000 = (120,000,000 + 220,000,000) \times 5\%$
مالیات نقل و انتقال طبق ماده ۷۷	$34,000,000 = (120,000,000 + 220,000,000) \times 10\%$
مجموع مالیات نقل و انتقال	<u>51,000,000</u>

ماده ۷۸- در مورد واگذاری هر یک از حقوق مذکور در ماده ۵۲ این قانون از طرف مالک عین غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ این قانون ذکر شده است دریافتی مالک به نرخهای مذکور در ماده ۵۹ مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

ماده ۷۹ - حذف شد.

ماده ۸۰ - مؤدیان موضوع این فصل مکلفاند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می گیرد تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.

تبصره ۱- در مواردی که معاملات موضوع ماده ۵۲ این قانون به موجب اسناد رسمی انجام می گیرد مؤدی مکلف است قبل از انجام معامله میزان دریافتی و یا درآمد موضوع هر یک از مالیاتهای مندرج در ماده ۱۸۷ این قانون را به تفکیک به حوزه مالیاتی ذیربط اعلام دارد این اعلام به استثنای مواردی که موجد تغییر ننموده به منزله انجام تکالیف مقرر در متن این ماده می باشد.

تبصره ۲- در مواردی که معاملات موضوع این فصل به موجب اسناد رسمی انجام نمی گیرد انتقال گیرنده مکلف است مراتب را ظرف سی روز از تاریخ انجام معامله کتباً به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک اطلاع دهد.

تمرینات و مسائل:

تمرین (۱) آقای خادمی واحد تجاری خود را به علت قرارگرفتن در طرح میدان اصلی شهر به شهرداری فروخت. ارزش روز سرقفلی محل ۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ارزش معاملاتی ملک ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ارزش معاملاتی عرصه ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.

الف: باتوجه به فروش واحد تجاری به شهرداری آیا می بایستی مالیات نقل و انتقال بپردازد؟

ب: در صورت پرداخت مالیات نقل و انتقال، مبلغ آن را تعیین نمایید؟
ج: در صورت فروش ملک به آقای سعیدی مالیات نقل و انتقال را محاسبه کنید؟

تمرین ۲) آقای زرافشان در تاریخ X۵/۱/۱ یک واحد مسکونی خود را که گواهی پایان کار آن در تاریخ X۴/۴/۴ صادر شده را به مبلغ ۲,۵۰۰ میلیون ریال به فروش رساند. ارزش معاملاتی عرصه و اعیانی این واحد به ترتیب ۵۰۰ و ۶۰۰ میلیون ریال می باشد. مالیات نقل و انتقال واحد مزبور را محاسبه کنید؟

تمرین ۳) آقای رضایی فر دارای ملکی در مشهد است که ارزش معاملاتی و ارزش روز آن به ترتیب ۵۰۰ و ۱,۵۰۰ میلیون ریال می باشد. آقای پورقازی نیز ملکی در اصفهان دارد که ارزش معاملاتی و ارزش روز آن به ترتیب ۶۰۰ و ۲,۰۰۰ میلیون ریال است. چنانچه آن ها قصد معاوضه ی املاک را با یکدیگر داشته باشند، مالیات نقل و انتقال سهم هر یک کدام است؟

تمرین ۴) شرکت پیروز (سهامی خاص) مجموعه اداری (شامل ۵ واحد تجاری) خود را در تهران بطور یکجا به قیمت ۱۵ میلیارد ریال به شرکت فرخنده (سهامی خاص) بفروش رسانید، ارزش معاملاتی عرصه و اعیانی به ترتیب برای هر واحد تجاری ۱۰۰ و ۱۵۰ میلیون ریال می باشد، ضمناً ارزش دفتری مجموعه اداری مبلغ ۸۰۰ میلیون ریال می باشد.

الف: آیا بابت سود حاصل از فروش مجموعه اداری، به شرکت پیروز مالیات تعلق می گیرد؟ (در صورت تعلق گرفتن مالیات، مبلغ آن را محاسبه نمایید).

ب: محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی مجموعه اداری مذکور؟

تمرین ۵) منزل آقای ظهیری در فهرست آثار ملی به ثبت رسیده که ارزش معاملاتی عرصه و اعیانی آن به ترتیب ۱۷۰ و ۲۸۰ میلیون ریال و ارزش روز ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست: محاسبه مالیات نقل و انتقال منزل آقای ظهیری با فرض:

الف) منزل به سازمان میراث فرهنگی واگذار شود.

ب) منزل به شرکت سهند (سهامی خاص) واگذار شود.

تمرین ۶) خانم محمودی یک ساختمان و دو باب مغازه را مجموعاً به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. اگر ارزش معاملاتی عرصه ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش روز دو باب

مغازه و ساختمان بدون موقعیت تجاری ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، مطلوبست: مالیات نقل انتقال املاک مورد نظر؟

ششم

مالیات بر درآمد کشاورزی

مالیات بر درآمد کشاورزی:

ماده ۸۱ - درآمد حاصل از کلیه فعالیت های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگل ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می باشد.

دولت مکلف است مطالعات و بررسی های لازم را در زمینه کلیه فعالیت های کشاورزی و آن رشته از فعالیت های مزبور که ادامه معافیت آن ها ضرورت داشته باشد معمول و لایحه مربوط را حداکثر تا آخر برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

طبق ماده ۸۱ درآمد عملیات کشاورزی از پرداخت مالیات معاف می باشد و عملیاتی که در ارتباط با فعالیت های کشاورزی می باشد ولی درآمد کسب شده مستقیماً تولید محصولات کشاورزی نباشد از پرداخت مالیات معاف نمی باشد. که می توان برخی از این موارد را به شرح زیر نام برد:

- ۱- اجاره زمین کشاورزی
- ۲- بسته بندی محصولات کشاورزی
- ۳- تولید لوازم کشاورزی

فصل هفتم

مالیات بر درآمد حقوق

مالیات بر درآمد حقوق:

ماده ۸۲ - درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.

تبصره - درآمد حقوقی که در مدت مأموریت خارج از کشور (از طرف دولت جمهوری اسلامی ایران یا اشخاص مقیم ایران) از منابع ایرانی عاید شخص می شود مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشد.
از نظر قانون مالیات‌های مستقیم، حقوق و مزایای حقوق بگیران به دو بخش تقسیم می شود.

۱- حقوق و مزایای مستمر

نقدی	(حقوق، حق اولاد، حق جذب)
غیر نقدی	(مسکن، خودرو)

۲- حقوق و مزایای غیر مستمر

نقدی	(اضافه کار، پاداش)
غیر نقدی	(بن خرید لباس)

۱) حقوق و مزایای مستمر: حقوق ثابت و مزایایی است که بطور مستمر و مداوم در طی سال به پرسنل در هر ماه پرداخت و یا در اختیار آنان قرار می گیرد. مزایای مستمر به دو بخش نقدی و غیرنقدی تقسیم می شود.

الف) مزایای مستمر نقدی شامل: حقوق ثابت، مزایای مستمر شغلی، حق اولاد، فوق العاده‌های (بدی آب و هوا، مسئولیت و ...) حق مسکن، حق جذب، حق ایاب و ذهاب، محرومیت از تسهیلات زندگی، اشتغال خارج از مرکز، سختی شرایط و محیط کار و ...

ب) مزایای مستمر غیرنقدی شامل: استفاده از اتومبیل اختصاصی با راننده و بدون راننده، استفاده از مسکن با اثاثه و مسکن بدون اثاثه، خانه‌های ارزان قیمت سازمانی مورد استفاده کارگران خارج از محل کارخانه، و...

۲) حقوق و مزایای غیر مستمر: مزایایی که براساس قانون کار و یا مقررات استخدامی، به طور غیرمستمر و فقط در شرایط و زمان خاصی به کارکنان پرداخت می شود. مزایای غیرمستمر به دو بخش نقدی و غیرنقدی تقسیم می شود.

الف) مزایای غیر مستمر نقدی شامل: اضافه کار، فوق العاده ماموریت، عیدی و پاداش، بهره‌وری، کارانه، بازخرید مرخصی و

ب) مزایای غیر مستمر غیرنقدی شامل: خرید کالا جهت پاداش به پرسنل در یک ماه و یا بن خرید لباس. درآمد مشمول مالیات حقوق:

ماده ۸۳- حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون.

تبصره - درآمد غیر نقدی مشمول مالیات حقوق به شرح زیر تقویم و محاسبه می شود:

الف- مسکن با اثاثیه معادل ۲۵ درصد و بدون اثاثیه ۲۰ درصد حقوق و مزایای مستمری نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می شود.

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

ج- سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق.

ماده ۸۴ - میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می شود.

نرخ های مالیات بر درآمد حقوق:

ماده ۸۵- نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی مازاد بر مبلغ مذکور در ماده (۸۴) این قانون و تا هفت برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد آن بیست درصد (۲۰٪) است.

از سال ۱۳۹۶ به بعد ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم طبق بودجه سنواتی تغییر نموده و همه ساله طبق لایحه بودجه از طرف دولت به مجلس تقدیم و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی تصویب می گردد. در این ارتباط طبق آخرین مصوبه جدول نرخهای مالیات به شرح زیر می باشد طبق بخشنامه ۹۸/۴/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی مورخ ۱۳۹۸/۰۱/۲۴ وضعیت مالیات حقوق به شرح زیر تعیین می گردد.

با توجه به مقررات بند (الف) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور مقرر می گردد:

۱- سقف معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۰۳/۱۲/۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن، در سال ۱۳۹۸ سالانه مبلغ سیصد و سی میلیون (۳۰۰/۰۰۰/۳۳۰) ریال تعیین گردیده است.

۲- نرخ مالیات بر درآمد کارکنان دولتی و غیر دولتی اعم از حقوق و مزایای فوق العاده و کارانه مازاد بر معافیت مذکور تا یک و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد یک و نیم برابر تا دو و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه پانزده درصد (۱۵٪) و نسبت به مازاد دو و نیم برابر تا چهار برابر آن مشمول مالیات سالانه بیست درصد (۲۰٪) و نسبت به مازاد چهار برابر تا شش برابر مشمول مالیات بیست و پنج درصد (۲۵٪) و نسبت به مازاد شش برابر سی و پنج درصد (۳۵٪) می باشد.

۳- حقوق اعضاء هیأت علمی دانشگاه ها با رعایت ماده (۵) «قانون اصلاح پاره ای از مقررات مربوط به اعضای هیأت علمی (آموزشی و پژوهشی) شاغل و بازنشسته دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی مصوب ۱۳۶۸/۱۲/۱۶» با اصلاحات و الحاقات بعدی، با رعایت معافیت های مقرر در قانون مالیات های مستقیم، در سال ۱۳۹۸ مشمول مالیات به نرخ ده درصد (۱۰٪) خواهد بود.

۴- براساس ماده ۵ قانون اصلاح پاره ای از مقررات مربوطه به پایه حقوق اعضاء رسمی هیأت علمی (آموزشی و پژوهشی) شاغل و بازنشسته دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی: «از درآمد مشمول مالیات حقوق اعضای هیأت علمی موضوع این قانون با رعایت معافیت های مقرر در قانون مالیات های مستقیم حداکثر ده درصد (۱۰٪) به عنوان مالیات کسر می گردد.» با توجه به اینکه در بند «الف» تبصره ۶ مذکور عبارت «کارانه» خارج از موارد استثناء شده مربوط به حقوق اعضای هیأت علمی به کار رفته است، بنابراین کارانه دریافتی توسط اعضای هیأت علمی مشمول نرخ ۱۰ درصد نبوده و با توجه به میزانی که حقوق و مزایای اعضای هیأت علمی دانشگاهها نرخ پلکانی مقرر را پوشش می دهد به نرخ های بعدی مشمول مالیات خواهد بود.

به عنوان مثال: چنانچه حقوق و مزایای فوق العاده اعضای هیأت علمی مبلغ ۱,۵۵۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، کارانه دریافتی به نرخ های مربوط به درآمد مازاد بر مبلغ یاد شده (حسب مورد ۲۰٪، ۲۵٪ و ۳۵٪) مشمول مالیات خواهد بود.

خاطر نشان می گردد، معافیت حقوق موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم ابتدا به حقوق و مزایای فوق العاده اعضاء هیأت علمی اعمال می گردد، در صورتی که معافیت مذکور مازاد بر حقوق و مزایای فوق العاده باشد، مازاد معافیت مذکور قابل اعمال به کارانه دریافتی اعضاء هیأت علمی نیز خواهد بود.

۵- باتوجه به استثنای احکام تبصره های (۱) و (۲) ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم و اصلاحات بعدی آن از مقررات بند (الف) تبصره ۶ یاد شده، کلیه احکام تبصره های ۱ و ۲ ماده واحده قانون اصلاح ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۶/۰۴/۲۷ (اعم از نرخ) مطابق مقررات تبصره های فوق، در سال ۱۳۹۸ کماکان لازم الاجراء می باشد.

در این خصوص با رعایت بخشنامه مذکور جدول نرخهای مالیات حقوق به شرح زیر می باشد:

درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق – ریال	از	تا	نسبت به مازاد	نرخ معاف	مبالغ مشمول به نرخ هر ردیف	سقف نرخ متناسب با نرخهای ماده ۸۵ متناسب با معافیت ماده ۸۴
	۱	۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰	–	معاف	۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۱
	۳۳۰,۰۰۰,۰۰۱	۸۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰٪	۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰	۱/۵
	۸۲۵,۰۰۰,۰۰۱	۱,۱۵۵,۰۰۰,۰۰۰	۸۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵٪	۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۱
	۱,۱۵۵,۰۰۰,۰۰۱	۱,۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۱۵۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪	۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰	۱/۵
	۱,۶۵۰,۰۰۰,۰۰۱	۲,۳۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵٪	۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۲
نسبت به مازاد ۲,۳۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال				۳۵٪		

ماده ۸۶ – پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف اند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (۸۵) این قانون محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه های بعد فقط تغییرات را صورت دهند.

تبصره – پرداخت هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی باشند، با عنوان حق المشاوره، حق حضور در جلسات، حق التدریس، حق التحقیق و حق پژوهش پرداخت می کنند، بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) می باشد. کارفرمایان موظفند درموقع پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلقه را کسر و ظرف مدت تعیین شده در ماده (۸۶) این قانون با اعلام مشخصات دریافت کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند و در صورت تخلف، مسؤول پرداخت مالیات و جریمه های متعلق خواهند بود.

ماده ۸۷ – اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد مشروط بر این که بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد.

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

ماده ۸۸ - در مواردی که از اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارند حقوق دریافت شود دریافت کنندگان حقوق مکلف "تا پایان ماه بعد" از تاریخ دریافت حقوق مالیات متعلق را طبق مقررات این فصل به اداره امور مالیاتی محل سکونت خود پرداخت و تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی مربوط به حقوق دریافتی خود را به اداره امور مالیاتی مزبور تسلیم نمایند.

ماده ۸۹ - صدور پروانه خروج از کشور یا تمدید پروانه اقامت و یا اشتغال برای اتباع خارجه، به استثنای کسانی که طبق مقررات این قانون از پرداخت مالیات معاف می باشند، موکول به ارایه مفصلا حساب مالیاتی یا تعهد کتبی کارفرمای اشخاص حقوقی ایرانی طرف قرارداد با کارفرمای اتباع خارجی یا اشخاص حقوقی ثالث ایرانی است.

ماده ۹۰ - در مواردی که پرداخت کنندگان حقوق، مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند، اداره امور مالیاتی ذی صلاح حقوق مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت کنندگان حقوق که در حکم مؤدی می باشند به موجب برگ تشخیص با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه کند. حکم این ماده نسبت به مشمولان ماده (۸۸) این قانون نیز جاری خواهد بود.

ماده ۹۱ - درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است:

۱- رؤسا و اعضای مأموریت های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیأت های نمایندگی فوق العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین رؤسا و اعضای هیأت های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند.

۲- رؤسا و اعضای مأموریت های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل.

۳- کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا مؤسسات بین المللی به ایران اعزام می شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا مؤسسات بین المللی مذکور.

۴- کارمندان محلی سفارتخانه ها و کنسولگری ها و نمایندگی های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند به شرط معامله متقابل.

۵- حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراث و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده .

۶- هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل.

۷- مسکن واگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می گیرد.

۸- وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن.

۹- عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون.

۱۰- خانه های سازمانی که با اجازه قانونی یا به موجب آیین نامه های خاص در اختیار مأموران کشوری گذارده می شود.

۱۱- وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آن ها مستقیماً یا به وسیله حقوق بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند.

۱۲- مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون.

۱۳- درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان.

ماده ۹۲ - پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور بخشوده می شود.

تبصره - حذف شد.

جرایم قانونی مربوط به عدم تسلیم به موقع لیست حقوق یا اظهار خلاف واقع:

ماده ۱۹۷- نسبت به اشخاصی که به شرح مقررات این قانون مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی می باشند. در صورتی که از تسلیم آن ها در وعد مقرر خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند. جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از:

دو درصد (۲٪) حقوق پرداختی و در هر حال با مؤدی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.

جرایم قانونی مربوط به عدم کسر و ایصال مودیان دیگر:

ماده ۱۹۹- هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می باشد در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت مشمول جریمه ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات پرداخت نشده خواهد بود.

تمرینات و مسائل حل شده:

مثال (۱) حقوق و مزایای ماهیانه آقای دهقان در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

ریال	شرح
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حقوق اصلی
۱۵,۰۰۰,۰۰۰	مزایای شغل
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	حق جذب
۳۵,۰۰۰,۰۰۰	فوق العاده شغل

مطلوبست: محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه (معافیت سالانه ۳۳۰ میلیون ریال)

$$۵۰+۱۵+۲۵+۳۵=۱۲۵$$

درآمد مستمر ماهانه - میلیون ریال

$$۱۲۵ \times ۱۲ = ۱,۵۰۰$$

درآمد سالانه - میلیون ریال

$$۳۳۰$$

معافیت سال ۱۳۹۸ - میلیون ریال

$$۱,۵۰۰ - ۳۳۰ = ۱,۱۷۰$$

درآمد مشمول مالیات - میلیون ریال

مبلغ مذکور مشمول نرخ ۱۰٪، ۲۰٪ و ۲۵٪ می باشد. در این خصوص مالیات به شرح زیر محاسبه می گردد.

$$(۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%) + (۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%) + (۳۴۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%) = ۱۶۸,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۶۸,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۱۴,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات ماهانه

مثال ۲) حقوق و مزایای ماهیانه آقای موسوی در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

شرح	ریال
حقوق اصلی	۷۵,۰۰۰,۰۰۰
مزایای شغل	۳۵,۰۰۰,۰۰۰
حق جذب	۱۰,۰۰۰,۰۰۰

اضافه کاری در ماه های تیر و مهر به ترتیب ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ و ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است، مزایای غیر نقدی در ماه آذر به مبلغ ۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال و عیدی پایان سال ۴۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. (معافیت ماده ۸۴ در سال مذکور ۳۳۰ میلیون ریال می باشد).

مطلوبست: الف) مالیات ماهانه حقوق و مزایای آقای موسوی؟

ب) مالیات اضافه کار و مزایای غیر نقدی و مالیات عیدی پایان سال؟

ج) ثبت حقوق و مزایای نامبرده در آذر ماه؟

الف) مالیات اقلام مستمر

$$۷۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{حقوق و دستمزد مستمر ماهانه}$$

$$۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{حقوق و دستمزد مستمر سالانه}$$

حقوق و دستمزد مستمر پس از کسر معافیت سال ۱۳۹۸

$$۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مشمول مالیات اقلام مستمر}$$

با توجه به درآمد مشمول مالیات، اقلام مشمول مالیات به سه نرخ مشمول می گردد.

$$۱,۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰) = ۲۸۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{جمع اقلامی که مشمول نرخ ۲۰ درصد می گردد.}$$

$$۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰ = (۲۸۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%) + (۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%) + (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%) \quad \text{مالیات سالانه اقلام مستمر}$$

$$۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۱۳,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات ماهانه اقلام مستمر}$$

ب-۱) مالیات حقوق و اضافه کاری تیر ماه

کل حقوق و مزایای مستمر و اضافه کاری تیر ماه

$$۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۷۹۰,۰۰۰,۰۰۰$$

حقوق و مزایای مشمول مستمر و غیر مستمر پس از کسر معافیت ماده ۸۴

$$۱,۷۹۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰$$

جمع اقلامی که مشمول نرخ ۲۵ درصد می گردد.

$$۱,۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰) = ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات حقوق و مزایای مستمر و اضافه کاری تیرماه

$$(495,000,000 \times 10\%) + (330,000,000 \times 15\%) + (495,000,000 \times 20\%) + (140,000,000 \times 25\%) = 233,000,000$$

$$\text{مالیات سالانه ارقام مستمر و اضافه کاری تیرماه} \quad 233,000,000$$

$$\text{مالیات ارقام مستمر سالانه} \quad (156,000,000)$$

$$\text{مالیات اضافه کاری تیرماه} \quad 77,000,000$$

$$13,000,000 + 77,000,000 = 90,000,000$$

کل مالیات تیرماه

ج) مالیات حقوق و اضافه کاری مهرماه

کل حقوق و مزایای مستمر و اضافه کاری تیر و مهرماه

$$1,440,000,000 + 350,000,000 + 300,000,000 = 2,090,000,000$$

حقوق و مزایای مشمول پس از کسر معافیت ماده ۸۴

$$2,090,000,000 - 330,000,000 = 1,760,000,000$$

جمع ارقامی که مشمول نرخ ۲۵ درصد می گردد.

$$1,760,000,000 - (495,000,000 + 330,000,000 + 495,000,000) = 440,000,000$$

مالیات حقوق و مزایای مستمر و اضافه کاری تیر و مهرماه

$$(495,000,000 \times 10\%) + (330,000,000 \times 15\%) + (495,000,000 \times 20\%) + (440,000,000 \times 25\%) = 308,000,000$$

$$\text{مالیات سالانه ارقام مستمر و اضافه کار تیر و مهر} \quad 308,000,000$$

$$156,000,000 + 77,000,000 = (233,000,000)$$

$$\text{مالیات اضافه کاری مهرماه} \quad 75,000,000$$

$$13,000,000 + 75,000,000 = 88,000,000$$

مالیات مهرماه

محاسبه مالیات آذرماه و مالیات ارقام غیر نقدی

نکته: مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون.

$$330,000,000 \times 2/12 = 55,000,000 \quad \text{معافیت مزایای غیر نقد}$$

$$316,000,000 - 55,000,000 = 261,000,000 \quad \text{مزایای غیر نقد مشمول مالیات}$$

کل حقوق و مزایای مستمر و اضافه کاری تیر و مهرماه به همراه مزایای غیر نقد مشمول مالیات

$$1,440,000,000 + 300,000,000 + 350,000,000 + 261,000,000 = 2,351,000,000$$

حقوق و مزایای مشمول پس از کسر معافیت ماده ۸۴ $۲,۳۵۱,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۰۲۱,۰۰۰,۰۰۰$

مالیات حقوق و مزایای مستمر و اضافه کاری تیر و مهرماه به همراه مزایای غیر نقد مشمول

جمع اقلامی که مشمول نرخ ۳۵ درصد می گردد.

$$۲,۰۲۱,۰۰۰,۰۰۰ - (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰) = ۴۱,۰۰۰,۰۰۰$$

$$(۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۱۰) + (۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۱۵) + (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۲۰) + (۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۲۵) + (۴۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۳۵) =$$

$$۳۷۷,۳۵۰,۰۰۰ = \text{جمع مالیات اقلام مستمر و اضافه کاری تیر و مهر ماه و مزایای غیر نقدی مشمول مالیات}$$

مالیات سالانه اقلام مستمر و مالیات اضافه کار ماه های تیر و مهر و مزایای غیر نقد مشمول مالیات $۳۷۷,۳۵۰,۰۰۰$

$$۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۷۷,۰۰۰,۰۰۰ + ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ = (۳۰۸,۰۰۰,۰۰۰)$$

مالیات مزایای غیر نقد آذر ماه $۶۹,۳۵۰,۰۰۰$

$$۱۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۹,۳۵۰,۰۰۰ = ۸۲,۳۵۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات آذر ماه}$$

نکته: عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون.

ب-۲) مالیات عیدی و حقوق اسفند ماه

$$۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۱۲ = ۲۷,۵۰۰,۰۰۰ \quad \text{معافیت عیدی سالانه}$$

$$۴۸,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۷,۵۰۰,۰۰۰ = ۲۰,۵۰۰,۰۰۰ \quad \text{عیدی مشمول مالیات}$$

کل حقوق و مزایای مستمر و اضافه کاری تیر و مهر ماه به همراه مزایای غیر نقد آذر و عیدی مشمول مالیات

$$۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۶۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۰,۵۰۰,۰۰۰ = ۲,۳۷۱,۵۰۰,۰۰۰$$

حقوق و مزایای مشمول پس از کسر معافیت ماده ۸۴

$$۲,۳۷۱,۵۰۰,۰۰۰ - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۰۴۱,۵۰۰,۰۰۰$$

مالیات حقوق و مزایای مستمر و اضافه کاری تیر و مهرماه و آذر به همراه مزایای غیر نقدی عیدی آخر سال

جمع اقلامی که مشمول نرخ ۳۵ درصد می گردد.

$$۲,۰۴۱,۵۰۰,۰۰۰ - (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰) = ۶۱,۵۰۰,۰۰۰$$

$$(۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۱۰) + (۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۱۵) + (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۲۰) + (۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%.۲۵) + (۶۱,۵۰۰,۰۰۰ \times \%.۳۵) =$$

$$۳۸۴,۵۲۵,۰۰۰ = \text{جمع مالیات اقلام مستمر و اضافه کاری تیر و مهر ماه و مزایای غیر نقدی مشمول مالیات و عیدی مشمول مالیات}$$

مالیات سالانه ارقام مستمر و مالیات اضافه کار ماه‌های تیر و مهر و مزایای غیر نقد مشمول مالیات

$$۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۷۷,۰۰۰,۰۰۰ + ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۹,۳۵۰,۰۰۰ = (۳۷۷,۳۵۰,۰۰۰)$$

مالیات عیدی ۷,۱۷۵,۰۰۰

$$۱۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۷,۱۷۵,۰۰۰ = ۲۰,۱۷۵,۰۰۰$$

مالیات اسفند ماه

ج) ثبت حقوق و دستمزد آذر ماه به شرح زیر است:

بستانکار	بدهکار
	هزینه حقوق و دستمزد
	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰
	هزینه مزایای غیر نقدی
	۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۷,۰۰۰,۰۰۰	حقوق پرداختنی
۸۲,۳۵۰,۰۰۰	مالیات پرداختنی
۲۴۶,۶۵۰,۰۰۰	مزایای غیر نقدی پرداختنی

مجموع مالیات آذر ماه شامل مالیات یک ماهه ارقام مستمر و مالیات ارقام غیر مستمر

$$۱۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۹,۳۵۰,۰۰۰ = ۸۲,۳۵۰,۰۰۰$$

مثال ۳) حقوق و مزایای آقای جلالی در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

ریال	شرح	ریال	شرح
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	حق جذب	۲۵,۰۰۰,۰۰۰	حقوق اصلی
۵,۰۰۰,۰۰۰	فوق العاده کار	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	فوق العاده شغل
۱,۵۰۰,۰۰۰	حق سرپرستی	۵۰۰,۰۰۰	حق اولاد

ضمناً نامبرده اتومبیل با راننده و مسکن با اثاثه دارد. همچنین مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مزایای غیر نقد در مهرماه دریافت کرده است. (محل فعالیت آقای جلالی در منطقه کمتر توسعه یافته می باشد) مطلوبست: محاسبه مالیات سالانه با فرض اینکه نامبرده شاغل بخش خصوصی باشد.

حقوق و دستمزد مستمر نقدی ماهانه

$$۲۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰۰,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۱,۵۰۰,۰۰۰ = ۵۲,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۵۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۶۲۴,۰۰۰,۰۰۰$$

حقوق و دستمزد مستمر نقدی سالانه

$$۶۲۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰$$

تقویم مسکن با اثاثه

$$۶۲۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۶۲,۴۰۰,۰۰۰$$

$$۶۲۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۶۲,۴۰۰,۰۰۰$$

$$۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۲,۴۰۰,۰۰۰ = ۲۱۸,۴۰۰,۰۰۰$$

$$۱۵۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۲,۴۰۰,۰۰۰ = ۲۱۸,۴۰۰,۰۰۰$$

$$۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۱۲ = ۵۵,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۱۲ = ۵۵,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۲۱۸,۴۰۰,۰۰۰ - ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۶۳,۴۰۰,۰۰۰$$

$$۲۱۸,۴۰۰,۰۰۰ - ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۶۳,۴۰۰,۰۰۰$$

کل حقوق و مزایای مستمر مشمول مالیات نقدی و غیر نقدی

$$۴۵۷,۴۰۰,۰۰۰ - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۶۲۴,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۶۳,۴۰۰,۰۰۰)$$

$$۴۵۷,۴۰۰,۰۰۰ - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۶۲۴,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۶۳,۴۰۰,۰۰۰)$$

کلا به نرخ ۱۰ درصد مشمول میگردد

$$(۴۵۷,۴۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%) = ۴۵,۷۴۰,۰۰۰$$

$$۴۵,۷۴۰,۰۰۰ \times ۵۰\% = ۲۲,۸۷۰,۰۰۰$$

$$۴۵,۷۴۰,۰۰۰ \times ۵۰\% = ۲۲,۸۷۰,۰۰۰$$

$$(۲۲,۸۷۰,۰۰۰) \div ۱۲ = ۱,۹۰۵,۸۳۳$$

$$(۲۲,۸۷۰,۰۰۰) \div ۱۲ = ۱,۹۰۵,۸۳۳$$

نکته: از آنجایی که آقای جلالی از معافیت غیرنقدی بطور کامل استفاده کرده، بنابراین معافیت به مزایای غیرنقدی (۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) تعلق نمی گیرد.

(ب)

مالیات حقوق و مزایای نقدی و غیرنقدی سالانه مستمر و غیر نقدی غیر مستمر

$$۴۸۷,۴۰۰,۰۰۰ - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۶۲۴,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۶۳,۴۰۰,۰۰۰ + ۳۰,۰۰۰,۰۰۰)$$

$$۴۸۷,۴۰۰,۰۰۰ - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۶۲۴,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۶۳,۴۰۰,۰۰۰ + ۳۰,۰۰۰,۰۰۰)$$

کلا مشمول ۱۰ درصد میشود

$$(۴۸۷,۴۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%) = ۴۸,۷۴۰,۰۰۰$$

$$(۴۸۷,۴۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%) = ۴۸,۷۴۰,۰۰۰$$

$$۴۸,۷۴۰,۰۰۰ \times ۵۰\% = ۲۴,۳۷۰,۰۰۰$$

$$۴۸,۷۴۰,۰۰۰ \times ۵۰\% = ۲۴,۳۷۰,۰۰۰$$

$$(۲۲,۸۷۰,۰۰۰) \text{ کسر می گردد: مالیات حقوق و مزایای نقدی و غیرنقدی ماهانه مستمر}$$

$$(۲۲,۸۷۰,۰۰۰) \text{ کسر می گردد: مالیات حقوق و مزایای نقدی و غیرنقدی ماهانه مستمر}$$

$$۱,۵۰۰,۰۰۰ = \text{مالیات غیر نقدی غیر مستمر در مهر ماه}$$

$$۱,۵۰۰,۰۰۰ = \text{مالیات غیر نقدی غیر مستمر در مهر ماه}$$

مثال ۴) مجموع حقوق و مزایای ماهانه آقای شریفی در سال ۱۳۹۸ که در یک مؤسسه مشغول به کار می باشد. مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. چنانچه وی از اتومبیل بدون راننده استفاده کند درآمد مشمول مالیات را محاسبه کنید؟ ضمناً از حقوق وی بابت منزل ۵۰۰,۰۰۰ ریال کسر میگردد.

$$۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{تقویم اتومبیل بدون راننده}$$

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰ = ۹,۵۰۰,۰۰۰ \quad \text{کسرمبلغ نقدی از مزایای غیرنقدی}$$

مزایای غیر نقدی مشمول مالیات

$$(۹,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۲) - (۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۱۲) = ۵۹,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات

$$[(۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲) + ۵۹,۰۰۰,۰۰۰] - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۱۲۹,۰۰۰,۰۰۰$$

مثال ۵) حقوق و مزایای ماهیانه آقای بهرامی در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

شرح	ریال	شرح	ریال
حقوق اصلی	۹۵,۰۰۰,۰۰۰	حق جذب	۱۲,۵۰۰,۰۰۰
فوق العاده شغل	۲,۰۰۰,۰۰۰	فوق العاده بدی آب و هوا	۵,۰۰۰,۰۰۰
دوری از مرکز	۲,۰۰۰,۰۰۰	حق سرپرستی	۳,۵۰۰,۰۰۰

ضمناً نامبرده از مسکن بدون ائانه و اتومبیل بدون راننده استفاده می کند.

مطلوبست : محاسبه مالیات حقوق و مزایای ماهانه آقای بهرامی؟

حقوق و دستمزد مستمر ماهانه

$$۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۲,۵۰۰,۰۰۰ + ۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۳,۵۰۰,۰۰۰ = ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{حقوق و دستمزد مستمر سالانه}$$

$$۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۲۸۸,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{تقویم مسکن بدون ائانه}$$

$$۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۷۲,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{تقویم اتومبیل بدون راننده}$$

$$۲۸۸,۰۰۰,۰۰۰ + ۷۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مزایای غیرمستمر ماهانه}$$

$$۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۱۲ = ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{معافیت مزایای غیر نقد}$$

$$۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۰۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مزایای غیر نقد مشمول مالیات}$$

کل حقوق و مزایای مشمول مالیات

$$(۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۰۵,۰۰۰,۰۰۰) - ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۴۱۵,۰۰۰,۰۰۰$$

مالیات سالانه اقلام مستمر

جمع اقلامی که مشمول نرخ ۲۵ درصد می گردد. $۹۵,۰۰۰,۰۰۰ = (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰) - ۱,۴۱۵,۰۰۰,۰۰۰$

$$۲۲۱,۷۵۰,۰۰۰ = (۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%) + (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%) + (۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\%) + (۴۹۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$$

مسائل و تمرینات:

تمرین (۱) حقوق و مزایای آقای ابراهیمی در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

شرح	ریال	شرح	ریال
حقوق اصلی	۸۵,۰۰۰,۰۰۰	حق جذب	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
حق سرپرستی	۵,۰۰۰,۰۰۰	فوق العاده محیط کار	۴۵,۰۰۰,۰۰۰

در ماه های مذکور پرداخت های زیر اتفاق افتاده است:

شرح	ماه	مبلغ
فوق العاده ماموریت	تیر	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰
پاداش افزایش تولید	تیر	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
مزایای غیر نقدی	تیر	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
عیدی	اسفند	۹۰,۰۰۰,۰۰۰
پاداش	اسفند	۴۰,۰۰۰,۰۰۰
اضافه کاری	اسفند	۵,۰۰۰,۰۰۰

مطلوبست: الف) محاسبه مالیات حقوق آقای ابراهیمی؟

ب) ثبت های حقوق و دستمزد در ماه های تیر و اسفند؟

ج) در صورتی که نامبرده مسکن با اثاثه استفاده نماید مالیات را محاسبه کنید:

تمرین (۲) حقوق و مزایای ماهانه آقای اسدی در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

شرح	ریال	شرح	ریال
حقوق اصلی	۸۷,۵۰۰,۰۰۰	محرومیت از تسهیلات زندگی	۱۳,۵۰۰,۰۰۰
فوق العاده شغل	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	فوق العاده بدی آب و هوا	۵,۰۰۰,۰۰۰
حق جذب	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	حق سرپرستی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰

ضمناً نامبرده از مسکن با اثاثه واتومبیل با راننده استفاده می کند.

مطلوبست: محاسبه مالیات حقوق و مزایای ماهانه آقای اسدی؟

تمرین (۳) حقوق و مزایای آقای شاهین در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

شرح	ریال	شرح	ریال
حقوق اصلی	۸۵,۰۰۰,۰۰۰	حق جذب	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
حق سرپرستی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	فوق العاده محیط کار	۸,۰۰۰,۰۰۰

در ماه های مذکور پرداخت های زیر اتفاق افتاده است:

شرح	ماه	مبلغ
فوق العاده ماموریت	۶	۳۰,۰۰۰,۰۰۰
پاداش افزایش تولید	۶	۴۰,۰۰۰,۰۰۰
مزایای غیر نقدی	۸	۶۵,۰۰۰,۰۰۰
عیدی	۱۲	۴۵,۰۰۰,۰۰۰
پاداش	۱۲	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
اضافه کاری	۱۲	۲۰,۰۰۰,۰۰۰

مطلوبست: الف) محاسبه مالیات حقوق آقای شاهین و ثبت های حسابداری در ماه های ۶، ۸، و ۱۲ سال ۱۳۹۸.

تمرین ۴) حقوق و مزایای ماهانه آقای بهبهانی در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

شرح	ریال
حقوق اصلی	۴۰,۰۰۰,۰۰۰
فوق العاده شغل	۱۲,۵۰۰,۰۰۰
حق جذب	۱۰,۵۰۰,۰۰۰
فوق العاده بدی آب و هوا	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
حق اولاد	۶۰۰,۰۰۰

مطلوبست: محاسبه مالیات حقوق و مزایای ماهانه با فرض اینکه معافیت ماده ۸۴ معادل ۱۳۸ میلیون ریال است.

تمرین ۵) آقای نامدار از ابتدای سال ۱۳۹۸ با حقوق و مزایای زیر در یک مؤسسه خصوصی استخدام و مشغول کار می باشد:

حقوق اصلی ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، فوق العاده شغل ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، فوق العاده جذب ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال، نامبرده از مسکن بدون ائانه متعلق به کارفرما نیز استفاده می نماید و مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال از بابت حقوق وی کسر می شود. در اردیبهشت ماه یک دستگاه اجاق گاز که کارفرما به مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده به او اعطا شده ضمناً در همین ماه مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اضافه کار نیز دریافت کرده است. در صورتی که آقای نامدار در اسفند ماه مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال عیدی دریافت و تا پایان سال هیچ گونه مزایای غیر مستمر و غیر نقدی دیگر دریافت ننماید.

مطلوبست: (راهنمایی: معافیت سالانه حقوق سال ۱۳۹۸ معادل ۳۳۰ میلیون ریال بوده است)

الف) محاسبه مالیات حقوق دریافتی مستمر فروردین ماه. ب) محاسبه کل مالیات قابل کسر از نامبرده در اردیبهشت ماه. ج) محاسبه مالیات عیدی.

تمرین ۶) آقای حکمت از تاریخ ۱۳۹۸/۵/۱ در شرکت آلفا استخدام و ماهیانه مبلغ ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال حقوق اصلی و ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال فوق العاده شغل و ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال فوق العاده جذب، دریافت می نماید: نامبرده از اول مهر ماه به شعبه شرکت واقع در منطقه توسعه نیافته (محروم) اعزام و علاوه بر مستمرهای مزبور مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ماهانه فوق العاده بدی آب و هوا دریافت ضمناً در ساختمان با مبلمان و اثاثه شرکت ساکن گردیده است. در صورتیکه نامبرده در پایان مهر ماه مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اضافه کاری و معادل مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالای غیر نقدی دریافت نموده باشد. مالیات حقوق وی در شهریور و مهر ماه محاسبه کنید.
(راهنمایی: معافیت سالانه حقوق سال ۱۳۹۸ معادل ۳۳۰ میلیون ریال بوده است.)

تمرین ۷) آقای فرامرزی از اول خرداد ماه سال ۱۳۹۸ در شرکت تجاری سامان استخدام و ماهیانه مبلغ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق اصلی و ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال فوق العاده شغل و ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال فوق العاده محل خدمت و ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ فوق العاده ویژه دریافت و در مسکن (بدون اثاثه) متعلق به شرکت سکونت نموده است. چنانچه در هر ماه مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اضافه کاری و ۹,۵۰۰,۰۰۰ ریال پاداش کارانه دریافت نموده باشد. مطلوب است: محاسبه مالیات حقوق خرداد ماه و مهر ماه نامبرده به تفکیک (توضیح: قبل از مهر ماه هیچگونه مزایای غیر مستمر به نامبرده پرداخت نشده است).
(راهنمایی: معافیت سالانه حقوق سال ۱۳۹۸ معادل ۳۳۰ میلیون ریال بوده است.)

تمرین ۸) آقای جمشیدی که از تاریخ ۱۳۹۴/۱۰/۱ در یک شرکت خصوصی استخدام شده از اتومبیل با راننده و مسکن با اثاثه استفاده می کند. مجموع حقوق و مزایای مستمر نقدی مشمول مالیات ماهانه نامبرده مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و در بهمن ماه مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کمک های غیرنقدی و ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نیز به عنوان اضافه کاری به نامبرده پرداخت شده است. مطلوب است: محاسبه مالیات حقوق دی و بهمن ماه نامبرده به تفکیک؟
(راهنمایی: معافیت سالانه حقوق سال ۱۳۹۸ معادل ۳۳۰ میلیون ریال بوده است.)

تمرین ۹) آقای کوشا کارمند یک شرکت است که در یکی از نقاط کمتر توسعه یافته مشغول انجام وظیفه می باشد. حقوق و مزایای ایشان در سال ۱۳۹۸ به شرح زیر است:

شرح	مبلغ-ریال
حقوق سالانه	۷۲۰,۰۰۰,۰۰۰
فوق العاده مسافرت مرتبط باشغل	۱۷۰,۰۰۰,۰۰۰
مبالغ دریافتی بابت جبران خسارت بدنی	۹۰,۰۰۰,۰۰۰
کارانه اضافه کار سالانه	۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰
جمع	۱,۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰

چنانچه معافیت سالانه حقوق مبلغ ۳۳۰ میلیون ریال باشد، حقوق آقای کوشا در سال ۱۳۹۸ چه مبلغی است؟

تمرین ۱۰) حقوق و مزایای یک کارمند شرکت خصوصی در سال ۱۳۹۸ بشرح زیر است:

شرح	مبلغ-ریال
حقوق	۶۰,۰۰۰,۰۰۰
اضافه کار و کارانه مستمر	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
حق عائله مندی	۵۰۰,۰۰۰
حق اولاد	۹۰۰,۰۰۰
مزایای غیرنقدی	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
جمع	۹۶,۴۰۰,۰۰۰

سایر اطلاعات بشرح ذیل می باشد:

۱) ایشان در سال ۱۳۹۸ مبلغ ۱۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت باز خرید مرخصی استفاده نشده دریافت نموده است.

۲) فوق العاده ماموریت داخل کشور پرداختی به این کارمند در سال ۱۳۹۸ جمعاً ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است.

۳) عیدی و پاداش آخر سال ایشان جمعاً مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

۴) هزینه های درمانی پرداختی توسط ایشان در سال ۱۳۹۸ جمعاً ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده که مورد تایید قرار گرفته است.

مطلوبست: تعیین مالیات حقوق و مزایای این کارمند در سال ۱۳۹۸؟

(راهنمایی: معافیت سالانه حقوق سال ۱۳۹۸ معادل ۳۳۰ میلیون ریال بوده است.)

فصل هشتم

مالیات بر درآمد مشاغل

ماده ۹۳- درآمدی 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 بر درآمد مشاغل می‌باشد.

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

ماده ۹۴- 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 مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات.

ماده ۹۵- صاحبان مشاغل موضوع این فصل موظفند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت در خصوص تجارت تنظیم می‌گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را بر اساس آنها تنظیم کنند.

آیین‌نامه اجرائی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روشهای نگهداری آنها اعم از ماشین (مکانیزه) و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت حسب مورد برای مؤدیان مذکور و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به مراجع ذی‌ربط، حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

ماده ۹۶- حذف شد.

ماده ۹۷- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را براساس معیارها و شاخصهای تعیین شده و یا به‌طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد.

در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی‌روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات

مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.

حکم موضوع تبصره ماده (۲۳۹) این قانون در اجرای این ماده جاری است.

تبصره - سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجراء در نیامده است، مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.

ماده ۹۸ - حذف شد.

ماده ۹۹ - قراردادهای پیمانکاری موضوع ماده (۷۶) مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن که پیشنهاد آنها قبل از تاریخ تصویب این قانون می‌باشد از لحاظ تشخیص درآمد مشمول مالیات و نیز پرداخت‌های چهار درصد مالیات مقطوع کماکان مشمول مقررات قانون فوق‌الذکر خواهند بود.

تبصره - قراردادهای پیمانکاری موضوع ماده ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی که پیشنهاد آن‌ها از تاریخ ۱۳ اسفند ماه ۱۳۶۶ لغایت ۱۲۹ اسفند ۱۳۶۷ 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.

ماده ۱۰۰ - مؤدیان موضوع این فصل این قانون مکلف اند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم و تا آخر خرداد ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت نمایند.

تبصره - سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل یا گروههایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مؤدیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤدی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می‌شود.

حکم این تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم‌شده در موعد مقرر نخواهد بود.

ماده ۱۰۱ - درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده اند تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد

آن به نرخ های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیت فوق نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۲ به بعد جاری است.

تبصره ۱- در مشارکت های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به طور مساوی بین آنان تقسیم و باقی مانده سهم هر شریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود. شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطا می گردد. در صورت فوت احد از شرکا وراثت وی به عنوان قائم مقام قانونی از معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت به شرح فوق استفاده نموده و این معافیت به طور مساوی بین آنان تقسیم و از درآمد سهم هر کدام کسر خواهد شد.

تبصره ۲- در صورتی که هر شخص حقیقی دارای بیش از یک واحد شغلی باشد، مجموع درآمد واحدهای شغلی وی با کسر فقط یک معافیت موضوع این ماده مشمول مالیات به نرخهای مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون می شود.

ماده ۱۰۲- در مضاربه، عامل (مضارب) مکلف است در موقع تسلیم اظهارنامه علاوه بر پرداخت مالیات خود مالیات درآمد سهم صاحب سرمایه را بدون رعایت معافیت ماده ۱۰۱ این قانون کسر و به عنوان مالیات علی الحساب صاحب سرمایه به حساب مالیاتی واریز و رسید آن را به اداره امور مالیاتی ذیربط و صاحب سرمایه ارایه نماید.

تبصره- در صورتی که صاحب سرمایه بانک باشد تکلیف کسر مالیات صاحب سرمایه از عامل یا مضارب ساقط است.

مثال (۱) آقای زمانی صاحب تالار پذیرایی آفتاب می باشد. وی اظهارنامه سال ۱۳۹۴ خود را در موعد قانونی به اداره امور مالیاتی تحویل داده است. درآمد سالانه این تالار ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و هزینه های آن ۶۹۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. (معافیت مالیاتی سال ۱۳۹۴ معادل ۱۳۸ میلیون ریال می باشد)

مطلوبست مالیات عملکرد سال ۱۳۹۴ آقای زمانی؟

$$\text{سود تالار در سال } ۱۳۹۴ = ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۶۹۷,۵۰۰,۰۰۰ = ۳۰۲,۵۰۰,۰۰۰$$

$$\text{درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت ماده } ۱۰۱ \text{ ق.م.م} = ۳۰۲,۵۰۰,۰۰۰ - ۱۳۸,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۶۴,۵۰۰,۰۰۰$$

$$\text{درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده } ۱۳۱ \text{ ق.م.م محاسبه می شود} = ۱۶۴,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = \underline{۲۴,۶۷۵,۰۰۰}$$

مثال (۲) آقایان محمدرضا، علی محمد و علیرضا در یک فروشگاه به ترتیب به نسبت ۳ و ۲ و ۱ شریک می باشند. آنها در فعالیت مورد نظر ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال در اظهارنامه سال ۱۳۹۴ سود ابراز نموده اند. این سود مورد تایید مقامات مالیاتی قرار گرفته است.

مطلوبست مالیات عملکرد سال ۱۳۹۴ هر یک از شرکا.

$$۱۳۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲ = ۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{حداکثر سقف معافیت موضوع ماده ۱۰۱ ق.م.م}$$

$$۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰ \div ۳ = ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{معافیت سالانه هریک از شرکا}$$

$$۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۶ = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد سالانه محمدرضا}$$

$$۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات محمدرضا پس از کسر معافیت}$$

$$۵۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۸,۷۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م محاسبه می شود}$$

$$۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۶ = ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد سالانه علی محمد}$$

$$۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۰۸,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات علی محمد پس از کسر معافیت}$$

$$۲۰۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۳۱,۲۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م محاسبه می شود}$$

$$۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳/۶ = ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد سالانه علیرضا}$$

$$۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۵۸,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات علیرضا پس از کسر معافیت}$$

$$۳۵۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۵۳,۷۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م محاسبه می شود}$$

مثال ۳) در یک مشارکت مدنی در سال ۱۳۹۴ به ترتیب متین ۳/۱۵، بصیر ۴/۱۵، امیر ۶/۱۵، و مابقی متعلق به نگین همسر متین می باشد. درآمد این مشارکت مدنی طبق اظهارنامه ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که مورد قبول مقامات مالیاتی قرار گرفته ولی ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از هزینه های آنها قابل قبول تشخیص داده نشد. مطلوبست مالیات هریک از شرکاء.

نکته: به استناد تبصره ماده ۱۰۱ ق.م.م، شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطا می گردد.

$$۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشارکت مدنی در سال ۱۳۸۹}$$

$$۱۳۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲ = ۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{حداکثر سقف معافیت موضوع ماده ۱۰۱ ق.م.م}$$

$$۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰ \div ۳ = ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{معافیت سالانه هریک از شرکاء}$$

$$۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳/۱۵ = ۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد سالانه متین}$$

$$۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات متین پس از کسر معافیت}$$

$$\left\{ \begin{array}{l} ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۲۷,۰۰۰,۰۰۰ \end{array} \right. \quad \begin{array}{l} \text{درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م} \\ \text{محاسبه می شود} \end{array}$$

$$۲۰۲,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات عملکرد سال ۱۳۹۴ متین}$$

$$\begin{array}{l}
 \text{درآمد سالانه بصیر} \\
 ۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۴/۱۵ = ۱,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 \text{درآمد مشمول مالیات بصیر پس از کسر معافیت} \\
 ۱,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۵۰۸,۰۰۰,۰۰۰ \\
 \left\{ \begin{array}{l} ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۵۰۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۲۷,۰۰۰,۰۰۰ \end{array} \right. \begin{array}{l} \text{درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م} \\ \text{محاسبه می شود} \end{array} \\
 \hline
 ۳۰۲,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات عملکرد سال ۱۳۹۴ بصیر} \\
 \hline
 \text{درآمد سالانه امیر} \\
 ۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۶/۱۵ = ۲,۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 \text{درآمد مشمول مالیات امیر پس از کسر معافیت} \\
 ۲,۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۳۰۸,۰۰۰,۰۰۰ \\
 \left\{ \begin{array}{l} ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۲,۳۰۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۵۷۷,۰۰۰,۰۰۰ \end{array} \right. \begin{array}{l} \text{درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱} \\ \text{ق م م محاسبه می شود} \end{array} \\
 \hline
 ۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹ امیر} \\
 \hline
 \end{array}$$

$$\begin{array}{l}
 \text{مثال (۴) نسبت سهم نگین} \\
 ۱۵/۱۵ - (۴/۱۵ + ۳/۱۵ + ۶/۱۵) = ۲/۱۵ \\
 ۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۱۵ = ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات نگین} \\
 \left\{ \begin{array}{l} ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \end{array} \right. \begin{array}{l} \text{درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱} \\ \text{ق.م.م محاسبه می شود} \end{array} \\
 \hline
 ۱۳۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹ نگین} \\
 \hline
 \end{array}$$

درآمد سالانه یک مشارکت مدنی آقایان الف/ب/ج/د برابر ۷۵۰ میلیون ریال در سال ۱۳۹۴ می باشد. نسبت سود و زیان به ترتیب برابر ۱، ۲، ۱ و ۱ می باشد. الف) مالیات هر یک را محاسبه نمایید. ب) در صورتی که آقای د فوت نماید و وراثت وی به ترتیب به نسبت ۲ و ۱ در سهم سود شریک باشند مالیات هر یک را محاسبه نمایید.

$۱۳۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲ =$	۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰	حداکثر سقف معافیت موضوع ماده ۱۰۱ ق.م.م
$۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰ \div ۴ =$	۶۹,۰۰۰,۰۰۰	معافیت سالانه هریک از شرکاء
$۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۵ =$	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سود سهم الف، ج و د
$۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۵ =$	۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود سهم ب
$۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۶۹,۰۰۰,۰۰۰ =$	۸۱,۰۰۰,۰۰۰	درآمد مشمول مالیات آقایان الف، ج، د
$۸۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% =$	۱۲,۱۵۰,۰۰۰	مالیات آقایان الف، ج، د
$۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۶۹,۰۰۰,۰۰۰ =$	۲۳۱,۰۰۰,۰۰۰	سود مشمول مالیات سهم آقای ب
$۲۳۱,۰۰۰,۰۰۰ \rightarrow$	۱۳۱ ماده = ۳۴,۶۵۰,۰۰۰	مالیات سهم آقای ب
ب) در صورتی که آقای د فوت نماید سهم وراثت وی از سهم متوفی محاسبه و معافیت آقای د به نسبت مساوی بین وراثت تقسیم می شود:		
$۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۳ =$	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سهم وراثت اول از سود آقای د
$۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۳ =$	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سهم وراثت دوم از سود آقای د
$۶۹,۰۰۰,۰۰۰ \div ۲ =$	۳۴,۵۰۰,۰۰۰	معافیت آقای د بین دو وراثت پس از فوت به نسبت مساوی
$۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۴,۵۰۰,۰۰۰ =$	۱۵,۵۰۰,۰۰۰	درآمد مشمول مالیات وراثت اول آقای د
$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۴,۵۰۰,۰۰۰ =$	۶۵,۵۰۰,۰۰۰	درآمد مشمول مالیات وراثت دوم آقای د
$۱۵,۵۰۰,۰۰۰ \rightarrow$	۱۳۱ ماده = ۲,۳۲۵,۰۰۰	مالیات وراثت اول آقای د
$۶۵,۵۰۰,۰۰۰ \rightarrow$	۱۳۱ ماده = ۹,۸۲۵,۰۰۰	مالیات وراثت دوم آقای د

تمرینات و مسائل:

تمرین ۱) نوید، حمید و فرید و سعید در فروشگاه مواد غذایی فدک به نسبت سرمایه ۲ و ۳ و ۴ با یکدیگر شریک می باشند. در شراکت نامه ذکر شده که سود و زیان به نسبت مساوی بین آنها تقسیم شود. اگر سود عملکرد مورد تایید اداره امور مالیاتی سال ۱۳۹۴ این فرو شگاه ۲۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد. (معافیت ماده ۸۴ در سال ۱۳۹۴ معادل ۱۳۸ میلیون ریال است. مطلوبست: مالیات متعلقه هر یک از شرکاء.

تمرین ۲) در یک قرارداد مضاربه در سال ۱۳۹۴ آقای شیروانی به عنوان عامل و آقای سمیعی به عنوان صاحب سرمایه به نسبت ۷۰٪ صاحب سرمایه و ۳۰٪ عامل در سود و زیان شریک می باشند. در صورتی که سود مضاربه ۲,۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد مالیات صاحب سرمایه به چه مبلغ و توسط چه کسی قابل پرداخت است؟

در صورتیکه صاحب سرمایه، بانک باشد مالیات صاحب سرمایه چه مبلغ و به چه صورت خواهد بود؟

تمرین ۳) احمد و اکبر، مینا و مریم شرکای یک فروشگاه زنجیره ای می باشند. اگر نسبت سرمایه مردان به زنان ۲ به ۱ باشد و بین احمد و مینا رابطه زوجیت وجود داشته باشد، با توجه به اطلاعات زیر مالیات هریک از شرکاء را محاسبه نمایید.

مبلغ - ریال	
۱۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	درآمد مشمول مالیات
۸,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	مجموع هزینه ها
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه های غیر قابل قبول

تمرین ۴) درآمد سالانه یک مشارکت مدنی آقایان حسن، علی و محمود سودی برابر ۱,۹۵۰ میلیون ریال در سال ۱۳۹۹۴ می باشد. نسبت سود و زیان به ترتیب برابر ۲، ۳ و ۱ می باشد. الف) مالیات هر یک را محاسبه نمایید. ب) در صورتی که آقای الف فوت نماید و وراثت وی شامل دو دختر و یک پسر باشد، مالیات هر یک را محاسبه نمایید.

تمرین ۵) آقایان محمودی، احمدی و خانمها الهامی و مرادی شرکای یک فروشگاه می باشند. نسبت سود و زیان به ترتیب ۳۰٪، ۴۰٪، ۲۰٪ و ۱۰٪ می باشد. سود سال ۵,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. چنانچه آقای محمودی و خانم الهامی و همچنین آقای احمدی و خانم مرادی رابطه زوجیت داشته باشند مالیات هر یک از شرکا را محاسبه کنید.

فصل نهم

مالیات حق الوکاله

ماده ۱۰۳ - وکلای دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می کنند مکلفاند در وکالت نامه های خود رقم حق الوکاله ها را قید نمایند و معادل پنج درصد آن بابت علی الحساب مالیاتی روی وکالت نامه 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 آن ها مالی است پنج 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 به نظر دادگاه است پنج درصد حداقل حق الوکاله مقرر در آیین نامه حق الوکاله برای هر مرحله.

ج- در دعاوی کیفری نسبت به مورد ادعای خصوصی که مالی باشد بر طبق مواد حکم بند (الف) این ماده.
د- در مورد دعاوی و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیرقضایی رسیدگی و حل و فصل می شود و برای حق الوکاله آنها تعرفه خاصی مقرر نشده است از قبیل اختلافات مالیاتی و عوارض تو سعه معابر شهرداری و نظایر آنها میزان حق الوکاله صرفاً از لحاظ مالیاتی به شرح زیر:

مبلغ	نرخ
از صفر تا ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مابه الاختلاف	۵٪
از ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تا ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مابه الاختلاف	۴٪
از ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به بالا	۳٪

که معادل ۵٪ آن حق تمبر باطل می شود.

مفاد این بند درباره اشخاصی که وکالتاً در مراجع مذکور در این بند اقدام می نمایند (ولو این که وکیل دادگستری نباشند) نیز جاری است، جز در مورد کارمندان مؤدی یا پدر، مادر، برادر، خواهر، پسر یا دختر نواده و همسر مؤدی.

تبصره ۱- در هر مورد که طبق مفاد این ماده عمل نشده باشد وکالت وکیل با رعایت مقررات قانون آیین نامه دادرسی مدنی در هیچ یک از دادگاه ها و مراجع مزبور قابل قبول نخواهد بود مگر در مورد وکالت های مرجوعه از طرف وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و شرکت های دولتی و شهرداری ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری ها که محتاج به ابطال تمبر روی وکالتنامه نمی باشند.

تبصره ۲- وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و شرکت های دولتی و شهرداری ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری ها مکلفند از جوهری که بابت حق الوکاله به وکلا پرداخت می کنند پنج درصد آن را کسر و بابت علی الحساب مالیاتی وکیل تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند.

تبصره ۳ - در صورتی که پس از ابطال تمبر تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود وکیل جدید مکلف به ابطال تمبر روی وکالتنامه مربوط نخواهد بود.

تبصره ۴ - در مواردی که دادگاه ها حق الوکاله یا خسارت حق الوکاله را بیشتر یا کمتر از مبلغی که مأخذ ابطال تمبر روی وکالتنامه قرار گرفته است تعیین نمایند مدیران دفتر دادگاه ها مکلفند میزان مورد حکم قطعی را به اداره امور مالیاتی مربوط اطلاع دهند تا مابه التفاوت مورد محاسبه قرار گیرد.

ماده ۱۰۴ حذف شد - (مالیات علی الحساب حق الزحمه در اصلاحیه ۱۳۹۴ حذف گردید)

تمرینات و مسائل حل شده:

مثال (۱) آقای فرزین وکالت مالی یک شرکت را به عهده گرفته است. مالیات ابرازی شرکت معادل ۲۷۰ میلیون ریال و مالیات طبق برگ تشخیص ۳۵۰ میلیون ریال است.

مطلوبست مالیات علی الحساب آقای فرزین.

$$\begin{array}{rcl}
 \text{مبلغ مابه الاختلاف} & = & ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰ & = & ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 \left\{ \begin{array}{l} ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۵۰۰,۰۰۰ \\ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۴\% = ۸۰۰,۰۰۰ \\ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳\% = ۱,۵۰۰,۰۰۰ \end{array} \right. & & \\
 & & \underline{\underline{۲,۸۰۰,۰۰۰}}
 \end{array}$$

$$۲,۸۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۱۴۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات حق الوکاله}$$

نکته:

- براساس ماده ۱۹۹ ق.م.م در صورت عدم پرداخت مالیات تکلیفی، مشمول ۲۰٪ جریمه می شود.
- چون مؤسسه دولتی است، به جای ابطال تمبر، مالیات مربوطه مستقیماً به اداره امور مالیاتی پرداخت می گردد.

مثال (۲) مالیات حق الوکاله آقای احمدی که وکالت دفاع یک شرکت را در رابطه با اختلاف مالیاتی به عهده دارد، معادل ۳۶۵,۰۰۰ ریال است. مبلغ ما به الاختلاف مالیاتی چه میزان است؟

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{مبلغ حق الوکاله} \\ ۳۶۵,۰۰۰ \div ۵\% = ۷,۳۰۰,۰۰۰ \\ ۷۲ \end{array} \right.$$

$$\begin{array}{rcl}
 10,000,000 \times 5\% & = & 500,000 \\
 20,000,000 \times 4\% & = & 800,000 \\
 \boxed{20,000,000} \times 3\% & = & 600,000 \quad \leftarrow \uparrow \\
 & & \boxed{7,300,000} \\
 20,000,000 + 20,000,000 + 10,000,000 & = & \underline{\underline{230,000,000}}
 \end{array}$$

مبلغ ما به الاختلاف مالیاتی

تمرینات و مسائل:

تمرین ۱) آقای نقش وکالت یک شرکت خصوصی را راجع به دعوی با شهرداری اصفهان پذیرفته است. ادعای این شرکت ۷۰۰ میلیون خسارت از شهرداری می باشد. مطلوبست: محاسبه مبلغ حق تمر یا مالیات متعلقه.

تمرین ۲) مالیات حق الوکاله خانم شایگان که وکالت دفاع از شرکت پرندیس را در رابطه با یک دعوی حقوقی با شهرداری در ارتباط با تفاوت مبلغ زمین مورد استفاده در جاده را به عهده دارد، معادل ۱,۴۶۰,۰۰۰ ریال است. مطلوبست: مبلغ ما به الاختلاف شرکت پرندیس با شهرداری چه میزان است؟

تمرین ۳) در اظهارنامه مالیاتی شرکت اصفهان صنعت مبلغ ۹۰ میلیون ریال ابراز شده است. این در حالیست که سازمان امور مالیاتی مبلغ ۲۱۰ میلیون ریال برگ تشخیص مالیات بر عملکرد صادر نموده است. آقای محمدی به عنوان وکیل شرکت به سازمان امور مالیاتی معرفی شده است. مطلوبست: محاسبه حق الوکاله آقای محمدی.

فصل دهم

مالیات بر درآمد اتفاقی

تعریف مالیات بر درآمد اتفاقی:

ماده ۱۱۹- درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی ۱ و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.

نرخ های مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم مورد استفاده جهت درآمد اتفاقی مشمول مالیات		
تا مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه	←	۱۵٪
تا مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه	نسبت به مازاد ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به نرخ	۲۰٪
نسبت به مازاد ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به بالا	←	۲۵٪

نکته: مالیات بر درآمد اتفاقی، برای اشخاص حقیقی و هم اشخاص حقوقی، به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م می باشد.

درآمد اتفاقی مشمول مالیات

ماده ۱۲۰- درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت است از:

صد درصد درآمد حاصله و در صورتی که غیرنقدی باشد. به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می شود مگر در مورد املاکی که در اجرای مفاد ماده (۶۴) این قانون برای آن ها ارزش معاملاتی تعیین شده است که در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

تبصره- در مورد صلح معوض و هبه معوض به استثنای مواردی که مشمول ماده ۶۳ این قانون می باشد درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت خواهد بود از مابه التفاوت ارزش عوضین که براساس مقررات این ماده تعیین می شود نسبت به طرف معامله ای که از آن منتفع شده است.

۱- محابات به معنی معامله به ارزش غیرمتعارف می باشد.

مهلت تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد اتفاقی

ماده ۱۲۶- صاحبان درآمد موضوع این فصل مکلف اند در هر سال اظهارنامه مالیاتی خود را در مورد منافع موضوع ماده (۱۲۳) این قانون تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد و در سایر موارد تا پایان ماه بعد از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم و مالیات متعلق را بپردازند.

در صورتی که معامله در دفاتر اسناد رسمی انجام و مالیات وصول شده باشد تکلیف تسلیم اظهارنامه ساقط می شود. معافیت های مالیات بر درآمد اتفاقی

ماده ۱۲۷- موارد زیر مشمول مالیات اتفاقی نخواهد بود:

الف- کمک های نقدی و غیرنقدی بلاعوض سازمان های خیریه یا عام المنفعه یا وزارتخانه ها یا مؤسسات دولتی و شرکت های دولتی یا شهرداری ها یا نهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص حقیقی غیر از مواردی که مشمول مالیات فصل حقوق است.

ب- وجوه یا کمک های مالی اهدایی به خسارت دیدگان جنگ، زلزله، سیل، آتش سوزی و یا حوادث غیر مترقبه دیگر.

ج- جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می نماید.

تبصره- ضوابط اجرایی بندهای (الف) و (ب) طبق آیین نامه ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت کشور تهیه خواهد شد.

نحوه تشخیص مالیات بر درآمد اتفاقی:

ماده ۱۲۸- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و مالیات هایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می گردد به عنوان پیش پرداخت مالیات آن ها منظور خواهد شد.

سایر قوانین مربوط به مالیات بر درآمد اتفاقی:

ماده ۱۲۱- صلح با شرط خیار فسخ و هبه با حق رجوع از نظر مالیاتی قطعی تلقی می گردد ولی در صورتی که ظرف شش ماه از تاریخ وقوع عقد معامله فسخ یا اقاله یا رجوع شود، وجوهی که به عنوان مالیات موضوع این فصل وصول شده است قابل استرداد می باشد.

در این صورت اگر در فاصله بین وقوع عقد و فسخ یا اقاله یا رجوع منتقل الیه از منافع آن استفاده کرده باشد نسبت به آن منفعت مشمول مالیات این فصل خواهد بود.

ماده ۱۲۲- در مورد صلح مالی که منافع آن مادام العمر یا برای مدت معین به مصالح یا شخص ثالث اختصاص داده می شود بهای مال به مأخذ جمع ارزش عین و منفعت در تاریخ تعلق منافع، مأخذ مالیات متصالح در تاریخ مزبور خواهد بود.

تبصره - در صورتی که قبل از تاریخ تعلق منفعت انتقالی صورت گیرد قیمت مذکور در سند مأخذ مالیات انتقال دهنده قرار خواهد گرفت که طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود لیکن مأخذ مالیات آخرین انتقال گیرنده عین که منافع مال نیز به او تعلق بگیرد عبارت خواهد بود از ما به التفاوت بهای مال به شرح حکم فوق و مبلغی که طبق سند پرداخته است.

ماده ۱۲۳- در صورتی که منافع مالی بطور دائم یا موقت بلاعوض به کسی واگذار شود انتقال گیرنده مکلف است مالیات منافع هر سال را در سال بعد پرداخت نماید.

ماده ۱۲۴- حذف شد.

ماده ۱۲۵- انتقالی که طبق مقررات فصل مالیات برارث مشمول مالیات می باشد مشمول مالیات این بخش نخواهد بود.

مثال (۱) مرحوم میرزایی وصیت نموده است که بخشی از اموالش به آقای نادری واگذار شود. بخشی از اموال وی در زمان فوت که به آقای نادری داده به شرح زیر است:

- سپرده بانکی به مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال
- منزل مسکونی متوفی به ارزش معاملاتی ۲۵۰ میلیون ریال و ارزش روز ۵۶۰ میلیون ریال
- یک باب مغازه که سرقفلی آن به ارزش روز ۱ میلیارد ریال و ارزش معاملاتی ملک ۳۵۰ میلیون ریال

مطلوبست: محاسبه مالیات بر درآمد اتفاقی خانم نادری.

$$\begin{array}{rcl}
 \text{درآمد مشمول مالیات} & = & ۱۰۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 & + & ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 & = & ۱۲,۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 \left. \begin{array}{l} ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۸۷,۵۰۰,۰۰۰ \end{array} \right\} & \text{نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م} & \\
 \text{مالیات بر درآمد اتفاقی} & \longrightarrow & \underline{\underline{۲۶۲,۵۰۰,۰۰۰}}
 \end{array}$$

مثال (۲) آقای احمدی ملک مسکونی خود به ارزش معاملاتی ۵۰۰ میلیون ریال را با دو دستگاه آپارتمان آقای حسینی که ارزش معاملاتی هریک ۱۵۰ میلیون ریال را مصالحه کردند.

مطلوبست: محاسبه مالیات صلح معوض و تعیین پرداخت کننده مالیات؟

$$\begin{aligned} \text{درآمد مشمول مالیات صلح معوض} &= 200,000,000 - (150,000,000 \times 2) = 50,000,000 \\ \text{نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م} &= 30,000,000 \times 15\% = 4,500,000 \end{aligned}$$

مثال ۳) اموال زیر توسط خانم زاهدی به افراد زیر هبه شده است:

الف) یک واحد مسکونی به شرکت تولیدی اصفهان به ارزش معاملاتی و ارزش روز به ترتیب ۳۰۰ و ۸۰۰ میلیون ریال

ب) سرقفلی یک باب مغازه به ارزش روز ۵۰۰ میلیون ریال به برادر خود.

ج) یک دستگاه خودرو اهدایی به کمیته امداد امام خمینی (ره) به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال
مطلوبست: محاسبه مالیات اشخاص هریک از مشمولین.

پاسخ:

قسمت الف و ب مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می باشد (ارزش معاملاتی ملاک عمل قرار می گیرد)

$$\begin{aligned} \text{قسمت ج طبق بند الف ماده} & \quad \text{بند الف نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م} & 45,000,000 = 300,000,000 \times 15\% \\ \text{۱۲۷ ق.م.م معاف از مالیات} & \quad \text{بند ب نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م} & 75,000,000 = 500,000,000 \times 15\% \end{aligned}$$

است.

تمرینات و مسائل:

تمرین ۱) شرکت بازرگانی رضایی مبلغ ۳۰ میلیارد ریال از یک شرکت خصوصی کمک بلاعوض دریافت کرده است.
مطلوبست: محاسبه مالیات متعلق.

تمرین ۲) اموال زیر توسط آقای کامرانی به افراد زیر هبه شده است:

الف) یک زمین کشاورزی به ارزش معاملاتی ۲۵۰ میلیون ریال به وزارت جهاد کشاورزی استان اصفهان.

ب مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال به آقای شمس (دوست آقای کامرانی)

ج) یک دستگاه خودرو به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال اهدایی به زلزله زدگان بم

د) اوراق مشارکت به ارزش ۴۰۰ میلیون ریال به نوه ی خود

مطلوبست: محاسبه مالیات اشخاص هر یک از مشمولین.

تمرین ۳) درآمد شرکت بهار شامل درآمدهای بازرگانی به مبلغ ۸۵۰ میلیون ریال و درآمد متفرقه که ناشی از بخشش دارائی‌های یک شخص خیر به شرکت الوند معادل ۲۸۰ میلیون ریال می باشد. از بابت مالیات بر درآمد اتفاقی معادل ۶۵ میلیون علی الحساب مالیاتی پرداخت گردیده است.

مطلوبست: محاسبه مالیات شرکت الوند و مبلغ قابل پرداخت در پایان سال.