



حسابداری مالیاتی ۲

Tax Accounting

با آخرین اصلاحات سال ۱۳۹۴

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی

ماده ۱۰۷- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می نمایند به شرح زیر تعیین می شود:

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

آیین نامه اجرائی این ماده و ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات با توجه به نوع فعالیت، ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می رسد.

پرداخت کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت پرداخت کنندگان مذکور و دریافت کنندگان متضامناً مسؤول پرداخت اصل مالیات و جریمه های متعلق آن خواهند بود.

تبصره ۱- در مورد عملیات پیمانکاری، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می رسد مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، در مورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورتحساب خرید و در مورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداختهای قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۲- در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان پیمانکاران دست دوم واگذار کنند معادل مبالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می شود و با رعایت قسمت اخیر تبصره (۱) این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.

تبصره ۳- شعب و نمایندگی های شرکتهای و بانکهای خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

تبصره ۴- درآمد حاصل از بهره برداری سرمایه و سایر فعالیت هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می دهند مشمول مقررات ماده (۱۰۶) این قانون خواهد بود.

مثال (۱) شرکت مخابرات ایران بابت دریافت امتیازات یک شرکت خارجی قراردادی به مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ دلار منعقد نموده است. ضریب تشخیص درآمد مشمول مالیات ۳۰٪ و نرخ تسعیر ارز ۳۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: محاسبه مالیات عملکرد شرکت؟

$$۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳۰\% \times ۳۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۱,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مالیات عملکرد شرکت}$$

مثال ۲) یک شرکت دولتی ایرانی قرارداد پیمانکاری تأسیسات را با یک شرکت خارجی به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال منعقد نمود. از مبلغ فوق ۴۰ میلیون ریال بابت خرید تجهیزات می باشد. شرکت خارجی مبلغ ۲۰ میلیون ریال از قرارداد را به یک پیمانکار ایرانی واگذار نمود. مطلوبست الف: مالیات متعلق به پیمانکار خارجی (نرخ درآمد مشمول مالیات ۱۲٪)

ب: در صورتی که پیمانکار ایرانی ۱۰ میلیون ریال تجهیزات خریداری نماید، مالیات متعلق را محاسبه کنید:

$$\text{مبلغ قرارداد پس از کسر تجهیزات} \quad 60 = 100 - 40$$

$$\text{مالیات پیمانکار خارجی (قطعی)} \quad 1/8 = 60 \times 12\% \times 25\%$$

بند ب) بخشی از تجهیزات توسط پیمانکار ایرانی خریداری می شود.

$$\text{درآمد مشمول مالیات پیمانکار خارجی} \quad 50 = 100 - (40 + 10)$$

$$\text{مالیات پیمانکار خارجی قطعی} \quad 1/5 = 50 \times 12\% \times 25\%$$

شماره: ۳۲۳۳۶/ت ۵۲۸۸۲ هـ تاریخ: ۱۳۹۵/۰۳/۱۹

تصویب نامه هیأت وزیران

بسمه تعالی

وزارت امور اقتصادی و دارایی - وزارت نفت

هیأت وزیران در جلسه ۱۳۹۵/۰۳/۱۲ به پیشنهاد شماره ۲۰۰/۳۳۴۸/۴۰۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۰۳/۰۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده (۱۰۷) اصلاحی قانون مالیات-های مستقیم - مصوب ۱۳۹۴ - آیین-نامه اجرایی ماده یادشده را به شرح زیر تصویب کرد:

آیین نامه اجرایی ماده (۱۰۷) اصلاحی قانون مالیات-های مستقیم

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

الف - درآمدهای در ایران: درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران که بابت فعالیت در ایران تحصیل می-شود.
ب - درآمدهای از ایران: درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران که بدون انجام فعالیت در ایران از ایران تحصیل می-شود.

پ - اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران: اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی که مقیم خارج از ایران می-باشند.

ت - سایر حقوق: حقوقی که اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران، اختیار استفاده از آن را واگذار می کنند و حق مذکور در ایران مورد استفاده و بهره-برداری قرار می-گیرد، از قبیل حق استفاده و بهره-برداری از اموال و دارایی-ها، حق توقف بارگنج (کانتینر)، حق ثبت، حق اختراع و اسناد علمی.

ث - قانون: قانون مالیات-های مستقیم و اصلاحیه-های بعدی آن.

ماده ۲- ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمد حاصل از فعالیت در ایران، به شرح زیر تعیین می شود.

ردیف	نوع فعالیت	درآمد مشمول مالیات بابت ناخالص وجوه دریافتی	ملاحظات
۱	الف- فعالیت-های پیمانکاری و خدمات فنی در ایران نسبت به عملیات هر نوع امور راه و کار ساختمانی، توسعه، بهره برداری، نظارت، تهیه طرح ساختمانها و تأسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی و محاسبات فنی. ب- پیمانکاری و خدمات فنی، اکتشاف، توسعه و بهره برداری در حوزه های هیدرو کربوری بالا دستی. پ-درآمد حاصل از قراردادهای پیمانکاری بابت لوازم و تجهیزات در مواردی که مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام در قرارداد مشخص نشده باشد .	۲۰٪ ۱۵٪ ۱۰٪	
۲	الف- حمل بار و مسافر از طریق ریلی و جاده ای از ایران به خارج از کشور ب- فعالیت های حمل و نقل ریلی، جاده ای، آبی و هوایی در ایران.	۲۰٪ ۱۸٪	فعالیت کارمزدی ۲۵٪ وجوه دریافتی
۳	آموزش، تعلیمات و کمک های فنی.	۱۵٪	-
۴	درآمد حاصل از بهره برداری سرمایه در فعالیت های اقتصادی در ایران به استثنای موارد مذکور در بندهای فوق.	۲۰٪	-
۵	خدمات تشخیصی و درمانی پزشکی	۳۰٪	-
۶	سایر خدمات	۳۰٪	-

تبصره ۱- درآمد حاصل از فعالیت های خدماتی از قبیل آموزش، تعلیمات و کمک های فنی و سایر خدمات و خدمات تشخیصی و درمانی پزشکی که محل ارایه خدمت خارج از ایران باشد، مشمول درآمد در ایران یا از ایران نخواهد بود. خدماتی که به صورت غیرحضور و از طریق سامانه های الکترونیکی و نظایر آن به ایران ارایه می شود ارایه خدمات در ایران محسوب می شود.

تبصره ۲- در قراردادهای بالادستی نفت و گاز وزارت نفت (شرکت های تابعه) با پیمانکار خارجی، چنانچه پیمانکار خارجی تمام یا بخشی از موضوع قرارداد را به موجب مقررات مربوط به اشخاص ثالث به عنوان مجری یا پیمانکار دست دوم واگذار نماید، مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم در محاسبه درآمد مشمول مالیات پیمانکار دست اول کسر و مانده با نرخ مذکور در جزء (ب) ردیف (۱) جدول موضوع این ماده به عنوان درآمد مشمول مالیات تعیین می شود و چنانچه پیمانکار دست دوم از اشخاص حقوقی خارجی باشد، کسر مبالغ پرداختی به پیمانکار دست دوم مشروط به کسر و وصول مالیات موضوع ماده (۱۰۷) قانون در پرداختی های به پیمانکار دست دوم می باشد.

تبصره ۳- ضریب تشخیص درآمد مشمول مالیات پیمانکاران ساخت نیروگاه های (۲) و (۳) بوشهر تا پایان ساخت آنها دوازده درصد (۱۲٪) تعیین می شود. [۱]

ماده ۳- ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که بدون فعالیت در ایران از ایران تحصیل می کنند، به شرح زیر تعیین می شود:

ردیف	نوع فعالیت	درآمد مشمول مالیات بابت ناخالص وجوه دریافتی
۱	تهیه طرح ساختمانها و تاسیسات، نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی	۲۰٪
۳	واگذاری امتیازات و سایر حقوق به: الف- صاحبان واحدهای تولیدی و معدنی مشروط بر آنکه امتیازات و حقوق مذکور منحصرًا مربوط به فعالیت های تولیدی و معدنی باشد. ب- وزارتخانه ها، سازمان ها، موسسات دولتی و شهرداری ها پ- سایر موارد	۲۰٪ ۲۰٪ ۳۰٪
۴	واگذاری فیلم های سینمایی به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر.	۲۰٪

ماده ۴- در قرارداد پیمانکاری (اعم از دست اول و دوم) چنانچه بهای لوازم و تجهیزات خریداری شده از کل مبلغ قرارداد تفکیک نشده باشد، کل مبلغ قرارداد مشمول مالیات موضوع ماده (۱۰۷) قانون خواهد بود. در صورت تفکیک مبالغ لوازم و تجهیزات در قراردادهای اصلاحی و الحاقی بعدی، معافیت لوازم و تجهیزات، نسبت به پرداخت های پس از انعقاد قرارداد اصلاحی و الحاقی جاری می باشد.

ماده ۵- پرداخت کنندگان وجوه مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده اند کسر و تا پایان ماه بعد از آن به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت با دریافت کنندگان، متضامنًا مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه های متعلق آن خواهند بود.

ماده ۶- در مواردی که اشخاص مشمول مقررات این آیین نامه در ایران دارای نماینده باشند، نماینده اشخاص مزبور مکلفند در اجرای تبصره (۲) ماده (۱۷۷) قانون نسبت به تسلیم اظهارنامه اشخاص یادشده اقدام و مالیات متعلق را براساس ماده (۱۰۷) قانون پس از کسر مالیات پرداختی موضوع ماده (۵) این آیین نامه، پرداخت نمایند.

ماده ۷- در صورتی که فعالیت موضوع این آیین نامه به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام شود، درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران حسب مقررات تبصره (۴) ماده (۱۰۷) قانون تعیین خواهد شد. این حکم در مورد قراردادهایی که مستقیماً توسط شرکت اصلی خارجی (دفتر مرکزی) منعقد و شعبه امور هماهنگی را انجام می دهد، جاری نمی باشد.

تبصره - شعب و نمایندگی شرکت های خارجی در ایران مکلف به رعایت مقررات مربوط به کسر و وصول مالیات تکلیفی و مالیات حقوق کارکنان بابت فعالیت موضوع قرارداد شرکت اصلی در ایران می باشند.

ماده ۸- در مواردی که برابر قانون و مقررات مالیات های مستقیم درخصوص فعالیت هایی که نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات و مالیات آن مقرر شده است، حسب مقررات مربوط اقدام خواهد شد.

ماده ۹- کلیه اشخاص موضوع صدر ماده (۱۰۷) قانون که وفق مقررات این آیین نامه بابت درآمد حاصل در ایران یا از ایران مالیات متعلق را پرداخت کرده باشند و یا از جانب آنها پرداخت شده باشد، بابت درآمدهای مذکور، مشمول مالیات دیگر موضوع این قانون نمی باشند.

ماده ۱۰- در مورد قراردادهای مشارکتی اشخاص خارجی مقیم خارج از ایران با اشخاص ایرانی، درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی به نسبت سهم مشارکت، با رعایت مقررات این آیین نامه و اشخاص ایرانی با رعایت مقررات موضوع مواد (۹۴) و (۱۰۶) قانون مشمول مالیات خواهد بود. در این صورت پرداخت کنندگان وجوه صرفاً در پرداختی به اشخاص خارجی مکلف به کسر مالیات متعلق و واریز آن به حساب اداره امور مالیاتی با رعایت مقررات می باشند.

ماده ۱۰۸- اندوخته هایی که مالیات آن تا تاریخ لازم الاجرا شدن این اصلاحیه پرداخت نشده در صورت انتقال به حساب سرمایه مشمول مالیات نخواهد بود، لیکن در صورت تقسیم یا انتقال به حساب سود و زیان یا کاهش سرمایه معادل اندوخته اضافه شده به حساب سرمایه، به درآمد مشمول مالیات سال تقسیم یا انتقال یا کاهش سرمایه اضافه می شود. این حکم شامل اندوخته های سود ناشی از فعالیت های معاف مؤسسه در دوران معافیت و اندوخته موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۳ اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن تا تاریخ تصویب این اصلاحیه پس از احراز شرایط مربوط تا آن تاریخ نخواهد بود. اندوخته هایی که مالیات آن تا تاریخ لازم الاجرا شدن این اصلاحیه وصول گردیده در صورت تقسیم یا انتقال به حساب سود و زیان یا سرمایه یا انحلال مشمول مالیات دیگری نخواهد بود.

لازم به ذکر می باشد که تا قبل از اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بخشی از اندوخته ها از جمله اندوخته طرح و توسعه از پرداخت مالیات معاف بوده است. از اینرو طبق ماده ۱۰۸ این اندوخته ها در صورت تقسیم بین سهامداران مشمول مالیات می گردد که در همان سال تقسیم، به درآمد همان سال اضافه می گردد.

- ماده ۱۰۹- درآمد مشمول مالیات درمورد مؤسسات بیمه ایرانی عبارت است از:
- ۱- ذخایر فنی در آخر سال مالی قبل
 - ۲- حق بیمه دریافتی در معاملات بیمه مستقیم پس از کسر برگشتی ها و تخفیفها
 - ۳- حق بیمه بیمه های اتکایی وصولی پس از کسر برگشتی ها
 - ۴- کارمزد و مشارکت در سود معاملات بیمه های اتکایی واگذاری
 - ۵- بهره سپرده های بیمه ی بیمه گر اتکایی نزد بیمه گر واگذارکننده
 - ۶- سهم بیمه گران اتکایی بابت خسارت پرداختی بیمه های غیر زندگی، بازخريد، سرمایه و مستمری های بیمه های زندگی
 - ۷- سایر درآمدها

پس از کسر:

- ۱- هزینه تمير قراردادهای بیمه
 - ۲- هزینه های پزشکی بیمه های زندگی
 - ۳- کارمزدهای پرداختی از بابت معاملات بیمه مستقیم
 - ۴- حق بیمه های اتکایی واگذاری
 - ۵- سهم صندوق تأمین خسارت های بدنی از حق بیمه اجباری مسئولیت مدنی دارندگان وسایل نقلیه موتوری زمینی در مقابل شخص ثالث
 - ۶- مبالغ پرداختی از بابت بازخريد و سرمایه و مستمری های بیمه زندگی و خسارت پرداختی از بابت بیمه های غیرزندگی
 - ۷- سهم مشارکت بیمه گزاران در منافع
 - ۸- کارمزدها و سهم مشارکت بیمه گران در سود معاملات بیمه های اتکایی قبولی
 - ۹- بهره متعلق به سپرده های بیمه های اتکایی واگذاری
 - ۱۰- ذخایر فنی در آخر سال مالی
 - ۱۱- سایر هزینه ها و استهلاکات قابل قبول
- تبصره ۱- انواع ذخایر فنی مؤسسات بیمه (اندوخته های فنی موضوع ماده ۶۱ قانون تأسیس بیمه مرکزی ایران و بیمه گری) برای هر یک از رشته های بیمه و میزان و طرز محاسبه آنها به موجب آیین نامه ای خواهد بود که از طرف بیمه مرکزی ایران تهیه و پس از موافقت شورای عالی بیمه به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.

تبصره ۲ - انواع ذخایر فنی بیمه مرکزی ایران برای هر یک از رشته های بیمه و میزان و طرز محاسبه آن ها از طرف مجمع عمومی بیمه مرکزی ایران تعیین خواهد شد.

تبصره ۳ - در معاملات بیمه مستقیم حق بیمه و کارمزدها و تخفیف حق بیمه و سهم مشارکت بیمه گزاران در منافع و نحوه احتساب آن ها با رعایت مقررات تعیین شده از طرف شورای عالی بیمه خواهد بود. کلیه ارقام مزبور به استثنای کارمزدها باید در قرارداد بیمه ذکر شده باشد.

تبصره ۴ - ارقام مربوط به معاملات بیمه های اتکایی اعم از قبولی یا واگذاری براساس شرایط قراردادهای و یا توافق های مؤسسات بیمه ذیربط خواهد بود.

تبصره ۵ - مؤسسات بیمه خارجی که با قبول بیمه اتکایی از مؤسسات بیمه ایرانی تحصیل درآمد می نمایند مشمول مالیاتی به نرخ دو درصد حق بیمه دریافتی و سود حاصل از سپرده مربوط در ایران می باشند. در صورتی که مؤسسات بیمه ایرانی در کشور متبوع مؤسسه بیمه گر اتکایی دارای فعالیت بیمه بوده و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکایی معاف باشند مؤسسه مزبور نیز از پرداخت مالیات دولت ایران معاف خواهد شد. مؤسسات بیمه ایرانی مکلفند در موقع تخصیص حق بیمه به نام بیمه گر اتکایی کسر نمایند و وجوه کسر شده در هر ماه را تا پایان ماه بعد به ضمیمه صورتی حاوی مشخصات بیمه گر اتکایی و حق بیمه متعلق به حوزه مالیاتی مربوط ارسال و وجه مزبور را به حساب مالیاتی پرداخت نمایند.

ماده ۱۱۰ - اشخاص حقوقی مکلف اند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهارماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکا و سهامداران و حسب مورد میزان سهم الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. پس از تسلیم اولین فهرست مزبور، تسلیم فهرست تغییرات در سنوات بعد کافی خواهد بود. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نمی باشند تهران است. حکم این ماده در مورد کارخانه داران و اشخاص حقوقی در دوران معافیت نیز جاری خواهد بود.

تبصره - اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه که در فصل های مربوط پیش بینی شده است نیستند.

*به موجب ماده (۵۱) قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، قسمت اخیر متن قبلی این ماده و تبصره (۱) آن حذف و تبصره (۲) آن به تبصره این ماده تبدیل شده است.

ماده ۱۱۱ - در فصل انحلال همین کتاب ارائه شده است.

ماده ۱۱۲ - حکم ماده (۹۹) و تبصره آن در مورد عملیات پیمانکاری اشخاص حقوقی اعم از ایرانی و خارجی جاری خواهد بود.

ماده ۱۱۳ - مالیات مؤسسات کشتیرانی و هواپیمایی خارجی بابت کرایه مسافر، حمل کالا و امثال آن ها از ایران به طور مقطوع عبارت است از پنج درصد کلیه وجوهی که از این بابت عاید آن ها خواهد شد اعم از این که وجوه مزبور در ایران یا در مقصد یا در بین راه دریافت شود.

نمایندگی یا شعب مؤسسات مذکور در ایران موظف اند تا بیستم هر ماه صورت وجوه دریافتی ماه قبل را به اداره امور مالیاتی محل تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. مؤسسات مذکور از بابت این گونه درآمدها مشمول مالیات دیگری به عنوان مالیات بردرآمد نخواهند بود. هرگاه شعب یا نمایندگی های مذکور صورت های مقرر را به موقع تسلیم نکنند یا صورت ارسالی آن ها مطابق واقع نباشد در این صورت مالیات متعلق براساس تعداد مسافر و حجم محمولات علی الرأس تشخیص خواهد شد.

تبصره - در مواردی که مالیات متعلق بر درآمد مؤسسات کشتیرانی و هواپیمایی ایران در کشورهای دیگر بیش از پنج درصد کرایه دریافتی باشد با اعلام سازمان ذیربط ایرانی، وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است مالیات شرکت‌های کشتیرانی و هواپیمایی تابع کشورهای فوق را معادل نرخ مالیاتی آن‌ها افزایش دهد.

مثال (۳) یک شرکت خارجی در سال ۱۳۹۴ قراردادی به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با یک سازمان دولتی منعقد و قسمتی از موضوع پیمان را به یک شرکت پیمانکار ایرانی واگذار نموده است. در صورتیکه شرکت خارجی در سال مزبور کل مبلغ قرارداد را دریافت و مبلغ ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت اجرای قرارداد به پیمانکار ایرانی پرداخت کند که مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از آن بابت خرید تجهیزات می باشد، مالیات عملکرد سال ۱۳۹۴ شرکت خارجی رامحاسبه نمایید. ضریب درآمد مشمول مالیات ۱۲٪ تعیین می گردد.

$$\text{درآمد مشمول مالیات شرکت خارجی} = ۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۱۲\%$$

$$\text{مالیات شرکت خارجی} = ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%$$

مثال (۴) وزارت نفت در سال ۱۳۹۴ بابت بخشی از پروژه میدان پارس جنوبی قراردادی با یک پیمانکار روسی منعقد کرده است. وجوه پرداختی به پیمانکار یاد شده ۱۰۰ میلیون دلار می باشد. نرخ هر دلار ۳۰,۰۰۰ ریال می باشد. ضریب درآمد مشمول مالیات ۲۰ درصد تعیین گردیده است.

مطلوبست: محاسبه مالیات بر درآمد پیمانکار روسی.

$$\text{درآمد مشمول مالیات پیمانکار روسی} = ۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳۰,۰۰۰ \times ۲۵\%$$

مثال (۵) یک شرکت خارجی در سال ۱۳۹۴ قراردادی به مبلغ ۸,۵۰۰ میلیون ریال با یک سازمان دولتی نموده است. در صورتیکه شرکت خارجی در سال مزبور مبلغ ۲,۵۰۰ میلیون بابت خرید تجهیزات باشد. در سال ۱۳۹۵، ۳,۵۰۰ میلیون به این شرکت پرداخت شده که مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال بابت خرید تجهیزات می باشد. در سال ۱۳۹۶ مبلغ ۱,۰۰۰ میلیون ریال به این شرکت پرداخت شده که مبلغ ۶۵۰ میلیون ریال از آن بابت خرید تجهیزات است و باقیمانده در سال ۱۳۹۷ به شرکت خارجی پرداخت شود. ضریب درآمد مشمول مالیات ۱۲٪ می باشد.

درآمد مشمول مالیات و مالیات کسر شده از پیمانکار خارجی در سال های فوق را محاسبه کنید.

از آنجاییکه قرارداد در سال ۱۳۹۴ منعقد شده است محاسبات سال‌های بعد از آن نیز مشابه سال ۱۳۹۴ می باشد:

درآمد مشمول مالیات سال ۱۳۹۵

$$۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۳,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۱۲\%$$

$$\text{مالیات بر درآمد سال ۱۳۹۵} = ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%$$

درآمد مشمول مالیات سال ۱۳۹۶

$$۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۱۲\%$$

$$\text{مالیات بر درآمد سال ۱۳۹۶} = ۱۰,۵۰۰,۰۰۰ = ۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%$$

درآمد مشمول مالیات سال ۱۳۹۷

پرداخت شده بابت قرارداد	$4,000,000,000 = (1,000,000,000 - 3,500,000,000 - 8,500,000,000)$
پرداخت شده بابت تجهیزات	$1,350,000,000 = 650,000,000 - 500,000,000 - 2,500,000,000$
مالیات بر درآمد سال ۱۳۹۷	$79,500,000 = 4,000,000,000 - 1,350,000,000 \times 12\% \times 25\%$

تمرینات و مسائل:

تمرین (۱) وزارت نیرو در سال ۱۳۹۴ بابت پروژه نیروگاه برق همدان قراردادی با یک پیمانکار خارجی منعقد کرده است. پیمانکار مذکور در تیر ماه ۱۳۹۴ مبلغ ۲۳۰ میلیارد ریال دریافت نموده است. ضریب درآمد مشمول مالیات ۲۰ درصد تعیین گردیده است. مطلوبست: محاسبه مالیات بر درآمد پیمانکار خارجی.

تمرین (۲) وزارت صنایع بابت دریافت امتیازات یک شرکت خارجی قراردادی به مبلغ ۳۳,۰۰۰,۰۰۰ دلار منعقد نموده است. ضریب تشخیص درآمد مشمول مالیات ۲۵٪ و نرخ تسعیر ارز ۳۰,۰۰۰ ریال است. مطلوبست: محاسبه مالیات عملکرد شرکت.

تمرین (۳) یک شرکت خارجی در سال ۱۳۹۴ قراردادی به مبلغ ۱۰,۰۰۰ میلیون ریال با یک سازمان دولتی منعقد نموده است. در صورتیکه شرکت خارجی در سال مزبور مبلغ ۳,۵۰۰ میلیون ریال بابت خرید تجهیزات باشد. در سال ۱۳۹۵، ۴,۰۰۰ میلیون ریال به این شرکت پرداخت شده که مبلغ ۹۰۰ میلیون ریال بابت خرید تجهیزات می باشد. در سال ۱۳۹۶، ۳,۰۰۰ میلیون ریال به این شرکت پرداخت شده که مبلغ ۱۸۵۰ میلیون ریال از آن بابت خرید تجهیزات است و باقیمانده در سال ۱۳۹۷ به شرکت خارجی پرداخت شود. درآمد مشمول مالیات و مالیات کسر شده از پیمانکار خارجی در سال های فوق را محاسبه کنید.

تمرین (۴) یک شرکت دولتی ایرانی قرارداد پیمانکاری تأسیسات را با یک شرکت خارجی به مبلغ ۴۵۰ میلیون ریال منعقد نمود. از مبلغ فوق ۶۰ میلیون ریال بابت خرید تجهیزات داخلی و ۵۰ میلیون ریال خرید تجهیزات خارجی می باشد شرکت خارجی مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال از قرارداد را به یک پیمانکار ایرانی واگذار نمود. مطلوبست: در صورتی که پیمانکار ایرانی ۴۰ میلیون ریال تجهیزات پیمان را خریداری نماید مالیات را محاسبه کنید. ضریب درآمد مشمول مالیات ۱۲ درصد می باشد.

مقررات عمومی

مواد ۱۵۲ الی ۱۵۴ در ارتباط با قرائن و ضرایب مالیاتی حذف شد.

ماده ۱۵۵- سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفندماه همان سال ختم می شود لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی کند درآمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می باشد.

ماده ۱۵۶- اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می شود.

هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد معلوم شود مؤدی، درآمد یا فعالیت های انتفاعی کتمان شده ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد، فقط مالیات بر درآمد آن فعالیتها با رعایت ماده (۱۵۷) این قانون قابل مطالبه خواهد بود. در این حالت و همچنین در مواردی که اظهارنامه مؤدی به علت عدم رسیدگی، قطعی تلقی می گردد اداره امور مالیاتی بایستی یک نسخه از برگ تشخیص صادره به انضمام گزارش توجیهی مربوط را ظرف ده روز از تاریخ صدور جهت رسیدگی به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید.

ماده ۱۵۷- نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود، مگر این که ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مؤدی ابلاغ شود. تبصره: در مواردی که مالیات به هر علت از غیرمؤدی مطالبه شده باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیرمؤدی در هر مرحله ای که باشد کان لم یکن تلقی می گردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رای هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.

ماده ۱۵۸- حذف شد

ماده ۱۵۹- وجوهی که به عنوان مالیات هر منبع، از طریق واریز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یا ابطال تمبر پرداخت می شود در موقع تشخیص و احتساب، مالیات قطعی مؤدی منظور می گردد و در صورتی که مبلغی بیش از مالیات متعلق پرداخت شده باشد اضافه پرداختی مسترد خواهد شد.

تبصره: به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می شود که در مورد مؤدیان غیرایرانی و اشخاص مقیم خارج از کشور کل مالیات های متعلق را به نرخ مربوط مقرر در منبع وصول نماید.

ماده ۱۶۰- سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم خواهد داشت. حکم قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود.

ماده ۱۶۱- در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیأت صدور قرار را لازم تشخیص دهد ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد تأمین نماید در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی اداره امور مالیاتی حق نخواهند داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند مگر اینکه معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز خواهند بود.

ماده ۱۶۲- در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند ادارات امور مالیاتی حق دارند به همه آنها مجتمعاً یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود.

ماده ۱۶۳- سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد کسر و پرداخت نمی‌شود کلاً یا بعضاً مکلف نماید در طول سال، مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به طور علی‌الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف علی‌الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد.

ماده ۱۶۴- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است به منظور تسهیل در پرداخت مالیات و تقلیل موارد مراجعه مؤدیان به ادارات امور مالیاتی حساب مخصوصی از طریق بانک مرکزی در بانک ملی افتتاح نماید تا مؤدیان بتوانند مستقیماً به شعب یا باجه‌های بانک مزبور مراجعه و مالیات‌های خود را به حساب مذکور پرداخت نمایند.

ماده ۱۶۵- در مواردی که بر اثر حوادث و سوانح از قبیل زلزله، سیل، آتش‌سوزی، بروز آفات و خشکسالی و طوفان و اتفاقات غیرمترقبه دیگر به یک منطقه کشور یا به مؤدی یا مؤدیان خاصی خساراتی وارد گردد و خسارت وارده از طریق وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداریها یا سازمان‌های بیمه و یا مؤسسات عام‌المنفعه جبران نگردد وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند معادل خسارت وارده از درآمد مشمول مالیات مؤدی، در آن سال و سنوات بعد کسر و نسبت به آن دسته از مؤدیان که بیش از (۵۰٪) اموال آنان در اثر حوادث مذکور از بین رفته است و قادر به پرداخت بدهی‌های مالیاتی خود نمی‌باشند با تصویب هیأت وزیران تمام یا سمتی از بدهی مالیاتی آنها را بخشوده یا تقسیط طولانی نماید.

آیین‌نامه اجرایی این ماده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

تبصره: مؤدیان مالیاتی مناطق جنگ زده غرب و جنوب کشور که فهرست این مناطق بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران اعلام می‌گردد، از تسهیلات مالیاتی زیر برخوردار خواهند شد:

الف: پنجاه درصد مالیات مؤدیان مزبور بابت درآمد حاصل در نقاط مذکور از اول سال ۱۳۶۸ لغایت ۱۳۷۲ بخشوده می‌گردد.

ب: به ازای هر سال اشتغال در نقاط فوق از تاریخ اجرای این اصلاحیه یک سوم بدهی مالیاتی تا پایان سال ۱۳۶۷ آنها بابت درآمد حاصل در نقاط مذکور بخشوده می‌شود.

ج: مالیات پرداخت شده مؤدیان موصوف بابت درآمدهای حاصل از تاریخ ۱۳۵۹/۶/۳۰ لغایت سال ۱۳۶۷ در نقاط مذکور حداکثر معادل یک سوم آن در هر سال از مالیات سنوات بعد آنان در همان نقاط کسر خواهد شد.

(د) در مواردی که مؤدی قادر به ادامه فعالیت در نقاط مذکور نباشد بازائه دلایل مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی تمام یا قسمتی از بدهی‌های موصوف مؤدی بخشوده خواهد شد.

ماده ۱۶۶- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند قبوض پیش‌پرداخت مالیاتی، تهیه و برای استفاده مؤدیان عرضه نماید. قبوض مذکور با نام و غیرقابل انتقال بوده و در موقع واریز مالیات مؤدی مبلغ پیش‌پرداخت، به اضافه دو درصد آن به ازای هر سه ماه زودپرداخت از بدهی مالیاتی مربوط کسر خواهد شد.

ماده ۱۶۷- وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید.

ماده ۱۶۸- دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقت نامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد. قراردادهای موافقت‌نامه‌های مربوط به امور مالیاتی که تا تاریخ اجرای این قانون با دول خارجی منعقد و به تصویب قوه مقننه یا هیأت وزیران رسیده است تا زمانی که لغو نشده به قوت خود باقی است. دولت موظف است ظرف یکسال از تاریخ اجرای این قانون قراردادهای موافقت‌نامه‌های قبلی را بررسی و نظر خود را مبنی بر ادامه یا لغو آنها مستنداً به مجلس شورای اسلامی گزارش نماید.

ماده ۱۶۹- اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت‌نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحساب‌ها، قراردادهای و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند.

عدم صدور صورتحساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب‌مورد مشمول جریمه‌ای معادل دودرصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود. همچنین عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روشهایی که تعیین می‌شود مشمول جریمه‌ای معادل یک‌درصد (۱٪) معاملات که فهرست آنها ارائه نشده است، می‌باشد.

تبصره ۱- در صورتی که طرف معاملات اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این ماده، اشخاص حقیقی مصرف‌کننده نهائی کالا یا خدمات و نیز اشخاص حقیقی مشمول موضوع ماده (۸۱) این قانون باشند درج شماره اقتصادی اشخاص مذکور الزامی نیست.

مصرف‌کننده نهائی موضوع این تبصره شخص حقیقی است که کالاها و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

تبصره ۲- مؤدیان مالیاتی موضوع این ماده موظفند از سامانه صندوق فروش «صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش» و تجهیزات مشابه استفاده کنند. معادل هزینه‌های انجام شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی تجهیزات فوق اعم از نرم‌افزاری و سخت‌افزاری از مالیات قطعی شده مؤدیان مزبور در اولین سال استفاده و یا سالهای بعد آن قابل کسر است.

سازمان امور مالیاتی موظف است به تدریج و براساس اولویت، اشخاص مشمول حکم این تبصره را تعیین کند و تا شهریور ماه هر سال از طریق درج در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و روزنامه رسمی کشور اعلام و از ابتدای فروردین ماه سال بعد از آن اعمال نماید.

معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات ابرازی عملکرد مؤدیانی که توسط سازمان امور مالیاتی ملزم به استفاده از سامانه صندوق فروش و تجهیزات مشابه شده‌اند مشروط به رعایت آیین‌نامه اجرائی مربوط، برای مدت دو سال اول بخشوده می‌شود. عدم اجرای حکم این تبصره موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دودرصد (۲٪) فروش می‌باشد.

نحوه استفاده از صندوق و چگونگی ارائه اطلاعات به موجب آیین‌نامه اجرائی است که حداکثر ظرف مدت شش‌ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور و با همکاری وزارت صنعت، معدن و تجارت و اتاق اصناف ایران تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

تبصره ۳- ترتیبات اجرائی احکام این ماده و تبصره (۱) آن و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی) به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش‌ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۴- نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرائم مذکور و ترتیبات پرداخت آن طبق مقررات در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) انجام می‌شود.

تبصره ۵- وزارت صنعت، معدن و تجارت موظف است حداکثر تا مدت شش‌ماه پس از لازم‌الاجراء شدن این قانون سامانه انجام معاملات وزارتخانه‌ها و دستگاههای اجرائی را برای مدیریت انجام کلیه مراحل مناقصات و مزایده‌ها راه‌اندازی کند و امکان دسترسی برخط (آنلاین) سازمان امور مالیاتی را فراهم آورد.

کلیه دستگاههای اجرائی موضوع بند (ب) ماده (۱) قانون برگزاری مناقصات مصوب ۱۳۸۳/۱۱/۳ موظفند حداکثر ظرف مدت سه‌ماه پس از راه‌اندازی سامانه مذکور کلیه معاملات خود به غیر از معاملات محرمانه را از طریق این سامانه به ثبت برسانند.

تعیین موارد مربوط به محرمانه بودن معاملات مطابق تبصره (۱) بند (ب) ماده (۳) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام است.

تبصره ۶- جرائمی که مؤدیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده (۱۶۹) مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مرتکب شده‌اند، مطابق مقررات این ماده محاسبه، مطالبه و وصول می‌شود.

ماده ۱۶۹ مکرر- به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند.

الف - اطلاعات هویتی:

۱- اطلاعات هویتی و مکانی اشخاص حقیقی و حقوقی

۲- مجوزهای فعالیت اقتصادی و همچنین مجوزهای مربوط به انجام معاملات تجاری و عقد قراردادهای

ب - اطلاعات معاملاتی اشخاص:

۱- معاملات (خرید و فروش دارایی‌ها، کالاها و خدمات)

- ۲- تجارت خارجی (واردات و صادرات کالاها و خدمات)
 - ۳- قراردادهای مربوط به انجام معاملات و فعالیت‌های تجاری
 - ۴- قراردادهای مربوط به انجام عملیات پیمانکاری و هرگونه خدمات
 - ۵- اطلاعات مربوط به خرید و فروش ارز و سکه طلا
 - ۶- اطلاعات انواع بیمه‌نامه‌های صادره و خسارت‌های پرداختی
 - ۷- بارنامه و صورت وضعیت حمل و نقل بار و مسافر
 - پ - اطلاعات مالی، پولی و اعتباری و سرمایه‌ای اشخاص:
 - ۱- جمع گردش سالانه (دوره مالی) نقل و انتقال سهام و سایر اوراق بهادار
 - ۲- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حسابهای بانکی
 - ۳- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع سپرده‌ها و سود آنها
 - ۴- تسهیلات بانکی اعم از ارزی و ریالی در قالب کلیه عقود و همچنین کلیه تعهدات اعم از گشایش اعتبار اسنادی و تنزیل اعتبار اسنادی، ضمانت‌ها و نظایر آن
 - ت - اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین نقل و انتقال آنها
 - ث - سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران به موارد مزبور اضافه خواهد شد.
- تبصره ۱- کلیه اشخاص و مراجعی که به نحوی در جریان عملیات مربوط به مالکیت، نگهداری، انتقالات، خدمات بیمه‌ای و معاملات دارایی‌های مذکور می‌باشند موظفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مقرر می‌دارد اطلاعات مربوط را به آن سازمان ارائه دهند.
- متخلف از مفاد حکم این تبصره علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت مشمول جریمه‌ای معادل یک‌دوم تا دو برابر مالیات پرداخت شده خواهد بود.
- تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است امکان دسترسی برخط (آن‌لاین) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بیمه مرکزی، گمرک جمهوری اسلامی ایران، سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و همچنین سایر دستگاههای اجرایی را به فهرست بدهکاران مالیاتی فراهم آورد تا استفاده‌کنندگان مذکور بتوانند با حفظ طبقه‌بندی، اطلاعات دریافتی را در ارائه خدمات به اشخاص بدهکار مالیاتی لحاظ کنند.
- تبصره ۳- اشخاص متخلف از حکم این ماده علاوه بر محکومیت به مجازات مقرر در این قانون، مسؤول جبران زیانها و خسارات وارده به دولت خواهند بود.
- تبصره ۴- دستگاههای اجرایی که مطابق قانون نیاز به این اطلاعات دارند، مجازند با تصویب هیأت وزیران و حفظ طبقه‌بندی مربوط، از اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات موضوع این ماده در حد نیاز استفاده کنند.
- تبصره ۵ - ترتیبات اجرای احکام این ماده و نحوه دسترسی برخط، تعیین حد آستانه (تعیین حداقل رقم اطلاعات)، دریافت و ارسال اطلاعات و مهلت آن با حفظ محرمانه بودن آن از اشخاص مذکور به‌موجب آیین‌نامه‌ای است که ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و مشارکت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تهیه میشود و به‌تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری میرسد.
- تبصره ۶ - سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلف است بانک اطلاعات ثبتی شرکتها را طراحی و سامانه اطلاعاتی آن را به نحوی ایجاد کند که موجبات دسترسی برخط سازمان امور مالیاتی کشور به سامانه مزبور فراهم آید.

تبصره ۷- وزارت راه و شهرسازی موظف است حداکثر شش ماه پس از تصویب این قانون «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» را ایجاد کند. این سامانه باید به گونه ای طراحی شود که در هر زمان امکان شناسایی برخط مالکان و ساکنان یا کاربران واحدهای مسکونی، تجاری، خدماتی و اداری و پیگیری نقل و انتقال املاک و مستغلات به صورت رسمی، عادی، وکالتی و غیره را در کلیه نقاط کشور فراهم سازد. وزارت راه و شهرسازی موظف است امکان دسترسی برخط به سامانه مذکور را برای سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد کند.

ماده ۱۷۰- مرجع رسیدگی به هرگونه اختلاف که در تشخیص مالیات های موضوع این قانون بین اداره امور مالیاتی و مؤدی ایجاد شود هیأت حل اختلاف مالیاتی می باشد مگر مواردی که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع رسیدگی دیگری تعیین شده باشد.

ماده ۱۷۱- کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور در دوره خدمت یا آمادگی به خدمت نمی توانند به عنوان وکیل یا نماینده مؤدیان مراجعه نمایند.

ماده ۱۷۲- صددرصد وجوهی که به حساب های تعیین شده از طرف دولت به منظور بازسازی یا کمک و نظایر آن به صورت بلاعوض پرداخت می شود و همچنین وجوه پرداختی یا تخصیصی و یا کمک های غیرنقدی بلاعوض اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاهها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و یا اردوگاه های تربیتی و آسایشگاهها و مراکز بهزیستی و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری (دولتی) طبق ضوابطی که توسط وزارتخانه های آموزش و پرورش، فرهنگ و آموزش عالی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می شود از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب خواهد کرد قابل کسر می باشد.

ماده ۱۷۳- این قانون از اول فروردین سال ۱۳۶۸ به موقع اجرا گذاشته می شود و مقررات آن شامل کلیه مالیات ها و مالیات بر درآمدهایی است که سبب تعلق مالیات یا تحصیل درآمد حسب مورد بعد از تاریخ اجرای این قانون بوده و همچنین مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی مربوط به سال مالی که در سال اول اجرای این قانون خاتمه می یابد خواهد بود و کلیه قوانین و مقررات مالیاتی مغایر دیگر نسبت به آنها ملغی است.

تبصره: با اجرای این قانون وصول عوارض تخلیه موضوع ماده (۸) قانون تعدیل و تثبیت اجاره بها مصوب سال ۱۳۵۲ منتهی است.

ماده ۱۷۴- مالیات بر درآمدهایی که تاریخ تحصیل درآمد و سایر مالیات های مستقیم موضوع این قانون که سبب تعلق آنها قبل از سال ۱۳۶۸ و بعد از ۱۳۴۵ می باشد به عنوان بقایای مالیاتی تلقی و از نظر تعیین و تشخیص درآمد مشمول مالیات و نرخ های مالیاتی و تکالیف مؤدیان و مرور زمان تابع احکام قانونی زمان تحصیل درآمد و از لحاظ رسیدگی و ترتیب تصفیه تابع مقررات این قانون خواهد بود.

تبصره ۱: مالیات هایی که سال تحصیل درآمد مربوط یا تعلق آنها حسب مورد قبل از سال ۱۳۴۶ می باشد و تا تاریخ تصویب این قانون پرداخت نشده باشد قابل مطالبه نخواهد بود.

تبصره ۲: انتقالات موضوع ماده (۱۸۰) قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و اصلاحات بعدی آن که قبل از اجرای این قانون صورت گرفته است در صورت فوت انتقال دهنده بعد از اجرای این قانون به سهم الارث ورثه مربوط اضافه و مالیات متعلق طبق مقررات مربوط در این قانون پس از وضع سهم الارث پرداختی قبلی وصول خواهد شد.

ماده ۱۷۵- کلیه نصاب های مندرج در این قانون، هماهنگ با نرخ تورم هر دو سال یک بار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران قابل تعدیل است.

ماده ۱۷۶- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات موضوع این قانون را از طریق ابطال تمبر به صورت قطعی و یا تشخیص وصول نماید.

آیین‌نامه اجرایی این ماده توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و پس از تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی به موقع اجرا گذارده می‌شود.

وظایف مؤدیان

ماده ۱۷۷- مؤدیان مالیاتی می‌توانند اظهارنامه‌های موضوع این قانون را که حسب مورد مکلف به تسلیم آن هستند به تفکیک با اخذ رسید به اداره امور مالیاتی محل سکونت تسلیم نمایند. در این صورت اداره امور مالیاتی مذکور باید مراتب را در پرونده مؤدی منعکس نموده و اظهارنامه تسلیمی را ظرف سه روز برای اقدام به اداره امور مالیاتی ذیربط ارسال دارد. تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی محل سکونت از لحاظ آثار مترتب در حکم تسلیم آن به اداره امور مالیاتی مربوط خواهد بود. حکم این ماده شامل مواردی نیز که مؤدی اظهارنامه خود را اشتباهاً به اداره امور مالیاتی دیگری در شهرستان مربوط تسلیم نماید خواهد بود.

تبصره ۱- هرگاه آخرین روز مهلت یا موعد برای تسلیم اظهارنامه یا سایر اوراقی که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می‌باشد، مصادف با تعطیل یا تعطیلات رسمی یا عمومی گردد اولین روز بعد از تعطیل یا تعطیلات مزبور بر حسب مورد جزء مهلت یا موعد مقرر جهت تسلیم اظهارنامه یا اوراق مذکور محسوب خواهد شد.

*به موجب ماده (۸۰) قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، تبصره (۳) به این ماده الحاق شده است.

تبصره ۲- تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مؤدیانی که در خارج از ایران اقامت دارند و همچنین مؤسسات و شرکت‌هایی که مرکز اصلی آنها در خارج از کشور است، چنانچه دارای نماینده در ایران باشند به عهده نماینده آنها خواهد بود.

تبصره ۳- صاحبان مشاغل مکلف‌اند ظرف چهار ماه از تاریخ شروع فعالیت مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی محل اعلام نمایند. عدم انجام دادن تکلیف فوق در مهلت مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات قطعی و نیز موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی تا تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود. این حکم در مورد صاحبان مشاغلی که برای آنها از طرف مراجع ذیربط پروانه یا مجوز فعالیت صادر گردیده است، نخواهد بود.

ماده ۱۷۸- در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراقی که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می‌باشد به وسیله اداره پست واصل می‌گردد تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز، تاریخ تسلیم به مراجع مربوط تلقی خواهد شد.

ماده ۱۷۹- در صورتی که مؤدی محل‌های متعدد برای سکونت خود داشته باشد مکلف است یکی از آنها را به عنوان محل سکونت اصلی معرفی نماید وگرنه اداره امور مالیاتی می‌تواند هر یک از محل‌های سکونت مؤدی را محل سکونت اصلی تلقی نماید.

ماده ۱۸۰- هر شخص حقیقی ایرانی که با ارائه گواهی نمایندگی‌های مالی یا سیاسی دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج ثابت کند که درآمد یک سال مالیاتی خود در یکی از کشورهای خارج به عنوان مقیم مالیات پرداخته است از لحاظ مالیاتی در آن سال مقیم خارج از کشور شناخته خواهد شد مگر در یکی از موارد زیر:

(۱) در سال مالیاتی مزبور در ایران دارای شغلی بوده باشد.

(۲) در سال مالیاتی مزبور لااقل شش ماه متوالیاً یا متناوباً در ایران سکونت داشته باشد.

(۳) توقف در خارج از کشور به منظور انجام مأموریت یا معالجه یا امثال آن بوده باشد.

تبصره- اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی مقیم ایران در صورتی که درآمدی از خارج کشور تحصیل نموده و مالیات آن را به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و درآمد مذکور را در اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان خود حسب مورد طبق مقررات این قانون اعلام نمایند مالیات پرداختی آنها در خارج از کشور و یا آن مقدار مالیاتی که به درآمد تحصیل شده در خارج کشور با تناسب به کل درآمد مشمول مالیات آنان تعلق می‌گیرد، هر کدام کمتر باشد از مالیات بر درآمد آنها قابل کسر خواهد بود.

ماده ۱۸۱- به منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مؤدیان اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) با هدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، واحدی تحت عنوان واحد بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. واحد مذکور حسب ارجاع رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا اشخاص مجاز از طرف وی، نسبت به اعزام هیأت‌های بازرسی حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضائی با عضویت نماینده دادستان یا دادگستری تشکیل می‌شود، به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مؤدی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات اعم از دستی و مکانیزه اقدام می‌کند و کلیه دفاتر، اسناد و مدارک، اطلاعات و سوابق مالی نزد مؤدیان را مورد بازرسی قرار می‌دهد، و یا در صورت لزوم با ارائه رسید آنها را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط انتقال می‌دهد.

اداره امور مالیاتی ذی‌ربط مکلف است دفاتر، اسناد و مدارک منتقل شده را حداکثر ظرف مدت دو هفته به مؤدی عودت نماید.

تبصره ۱- بازرسی دفاتر، اسناد و مدارک و سوابق مالی موضوع این ماده شامل کلیه دفاتر، اسناد و مدارک و سوابق مالی مربوط به مالیات‌های موضوع این قانون و مالیات بر ارزش افزوده است.

تبصره ۲- چنانچه در بازرسی هیأت‌های موضوع این ماده دفاتر، اسناد و مدارک و سوابقی حاکی از کتمان واقعیت درمورد مالیات بر واردات کشف شود، مراتب از طریق اداره امور مالیاتی به مراجع قانونی ذی‌ربط اعلام می‌شود.

تبصره ۳- مؤدیان مالیاتی موظفند با هیأت‌های موضوع این ماده همکاری‌های لازم را به‌عمل آورند و کلیه دفاتر، اسناد، مدارک و سوابق مالی و تجهیزات نگهداری اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) و دستورالعمل کار و رمز دسترسی به آنها را در اختیار هیأت‌ها قرار دهند. مؤدیان مزبور در صورت استنکاف، علاوه بر شمول مجازات مقرر در این قانون، از معافیت‌های مالیاتی منابع مختلف درآمدی سال مورد مراجعه محروم می‌شوند.

تبصره ۴- آیین‌نامه اجرائی موضوع این ماده به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور ظرف مدت سه‌ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) مشترکاً به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری می‌رسد.

فصل ششم: وظایف اشخاص ثالث

ماده ۱۸۲- کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند و همچنین هر کس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه‌ای شناخته شده‌اند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد.

ماده ۱۸۳- در مواردی که انتقال ملک به وسیله اداره ثبت انجام می‌گیرد مالیات بر نقل و انتقال قطعی ملک باید قبلاً پرداخت شود و اداره ثبت با ذکر شماره مفصلاً حساب صادره از اداره امور مالیاتی ذیصلاح در سند انتقال اقدام به انتقال ملک خواهد نمود.

ماده ۱۸۴- ادارات ثبت مکلف‌اند در آخر هر ماه فهرست کامل شرکتها و مؤسساتی را که در طول ماه به ثبت می‌رسند و تغییرات حاصله در مورد شرکتها و مؤسسات موجود و نیز نام اشخاص حقیقی یا حقوقی را که دفتر قانونی به ثبت رسانده‌اند با ذکر تعداد دفاتر ثبت شده و شماره‌های آن به اداره امور مالیاتی محل اقامت مؤسسه ارسال دارند.

ماده ۱۸۵- در کلیه مواردی که معاملات مربوط به فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به موجب سند رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفاند فهرست خلاصه معاملات هر ماه را تا پایان ماه بعد در مقابل اخذ رسید به اداره امور مالیاتی ذیربط در محل تسلیم نمایند.

ماده ۱۸۶- صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع صلاحیت‌دار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذیربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده می‌باشد و در صورت عدم رعایت این حکم مسئولان امر نسبت به پرداخت مالیات‌های مزبور با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

تبصره ۱- اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانکها و سایر مؤسسات اعتباری منوط به اخذ گواهی‌های زیر خواهد بود:

(۱) گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده.

به موجب ماده (۸۳) قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، تبصره ذیل این ماده به تبصره (۱) تبدیل و تبصره (۲) به آن الحاق شده است.

(۲) گواهی اداره امور مالیاتی مربوط مبنی بر وصول نسخه‌ای از صورت‌های مالی ارائه شده به بانکها و سایر مؤسسات اعتباری.

ضوابط اجرایی این تبصره توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین و ابلاغ خواهد شد.

تبصره ۲- به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می‌شود مبلغی معادل یک در هزار درآمد مشمول مالیات قطعی شده صاحبان درآمد مشاغل را وصول و در حساب مخصوص در خزانه منظور نموده تا در حدود اعتبارات مصوب بودجه سالانه به شکل‌های صنفی و مجامع حرفه‌ای که در امر تشخیص و وصول مالیات همکاری می‌نمایند پرداخت نماید. وجوه پرداختی به استناد این ماده از شمول مالیات و کلیه مقررات مغیر مستثنی است.

تبصره ۳- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است، اسامی مدیران مؤسسات و شرکتهایی که بدهی مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده دارند و همچنین اسامی هر یک از مدیران عامل و اعضای هیأت مدیره مؤسسات و شرکتهای که به علت صدور اسناد (صورت‌حساب) مبتنی بر انجام معاملات غیرواقعی در نظام اقتصادی از جمله امور مالی و مالیاتی کشور محکومیت قطعی یافته‌اند را به همراه مشخصات آنان به اداره ثبت شرکتهای اعلام کند.

اداره مذکور موظف است ثبت شرکت یا مؤسسه به نام این اشخاص و همچنین ثبت عضویت آنها در هیأت مدیره آن شرکت و سایر شرکتهای و مؤسسات را برای بدهکاران مالیاتی منوط به تعیین تکلیف و اخذ مفاصاحساب مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور کند.

در تخلف صدور اسناد (صورت‌حساب) مبتنی بر انجام معاملات غیرواقعی مندرج در این ماده نیز اداره ثبت شرکتهای موظف است از انجام ثبت شرکت یا مؤسسه به نام اشخاص یادشده و همچنین ثبت عضویت آنها در هیأت‌مدیره آن شرکت و سایر شرکتهای و مؤسسات به مدت سه سال خودداری کند.

تبصره ۴- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است فهرست اشخاص حقوقی را که طی پنج‌سال فاقد فعالیت تلقی می‌شوند به سازمان ثبت اسناد و املاک کشور اعلام کند. سازمان مذکور مکلف است از تاریخ اعلام سازمان امور مالیاتی کشور ثبت هر گونه تغییرات در مورد این اشخاص را منوط به اخذ مفاصاحساب مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور کند.

ماده ۱۸۷- در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفاند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و

مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره و مرجع صدور آن را در سند معامله قید نمایند.

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

تبصره ۱- چنانچه میزان مالیات مشخصه، مورد اختلاف باشد پرونده امر، خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون رسیدگی خواهد شد و اگر مؤدی تمایل به اخذ گواهی قبل از رسیدگی و صدور رأی از طرف مراجع حل اختلاف داشته باشد با وصول مالیات مورد قبول مؤدی و اخذ سپرده یا تضمین معتبر از قبیل سفته، بیمه‌نامه، اوراق بهادار، وثیقه ملکی و... معادل مبلغ مابه‌الاضافه گواهی انجام معامله صادر خواهد شد.

تبصره ۲- در مواردی که به موجب احکام دادگاهها، وجوه مربوط به حق واگذاری محل در صندوق دادگستری و امثال آن تودیع می‌گردد، مسئولان در موقع پرداخت به ذینفع مکلفاند ضمن استعلام از اداره امور مالیاتی مربوط، مالیات متعلق را کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

تبصره ۳- دفاتر اسناد رسمی در هر مورد که نسبت به تنظیم اسناد وکالتی (بلاعزل) نسبت به اموال منقول و غیرمنقول و حقوق مالی اقدام می‌نمایند، موظفند یک نسخه از اسناد تنظیمی را حداکثر ظرف مدت یک ماه به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کنند. مستنکف از حکم این تبصره، علاوه بر جریمه و مجازات مقرر در ماده (۲۰۰) این قانون، مسئول جبران زیان و خسارت وارده به دولت است.

تبصره ۴- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است ظرف مهلت یک‌سال از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) با اتصال به سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک نسبت به اعلام میزان بدهی ملک مورد انتقال و امکان اخذ و واریز آن به حساب مالیاتی به‌صورت آنی از طریق دفاتر اسناد رسمی اقدام کند. سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلف است امکان دسترسی برخط به سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک کشور را برای سازمان امور مالیاتی کشور جهت اجرای مفاد این ماده فراهم کند.

پس از اجرای مفاد این ماده ثبت نقل و انتقال اموال و دارایی‌های منقول و غیرمنقول که به‌موجب این قانون برای آنها مالیات وضع شده است، قبل از پرداخت بدهی مالیاتی قطعی مورد انتقال، ممنوع است. متخلف، در پرداخت مالیات متعلقه مسئولیت تضامنی دارد.

در صورتی که پس از اتصال سازمان امور مالیاتی کشور به سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک کشور، سازمان امور مالیاتی کشور بدهی مالیاتی ملک مورد معامله را از طریق سامانه مذکور اعلام نکند منتقل‌آلیه و سردفتر اسناد رسمی در قبال بدهی مالیاتی ملک مورد معامله مسئولیتی نخواهند داشت.

آیین‌نامه اجرائی این ماده با همکاری سازمان‌های مذکور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) به تصویب رئیس قوه قضائیه می‌رسد.

ماده ۱۸۸- متصدیان فروش و ابطال تمبر مکلفاند براساس مقررات این قانون به میزان مقرر در روی هر وکالت‌نامه تمبر باطل و میزان آن را در دفتری که اختصاصاً جهت تمبر مصرفی باید وسیله هر یک از وکلا نگهداری شود، ثبت و گواهی نمایند. دفتر مزبور باید در موقع رسیدگی به حساب مالیاتی وکیل به اداره امور مالیاتی ارائه شود وگرنه از موجبات عدم قبول دفتر وکیل از نظر مالیاتی خواهد بود.

تشویقات و جرایم مالیاتی

ماده ۱۸۹- اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ این قانون چنانچه طی سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیأت های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند معادل ۵ درصد اصل مالیات سه سال مذکور علاوه بر استفاده از مزایای مقرر در ماده ۱۹۰ این قانون به عنوان جایزه خوش حسابی از محل وصولی های جاری پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد. جایزه مربوط از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

ماده ۱۹۰- علی الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه ای معادل ۲/۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود. مبدء احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابه الاختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده و یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می باشد.

تبصره ۱- مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارایه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام نموده اند در موارد مذکور در ماده ۲۳۹ این قانون، هر گاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند از هشتاد درصد (۸۰٪) جرایم مقرر در این قانون معاف خواهند بود. همچنین، در صورتی که این گونه مؤدیان ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند از چهل درصد (۴۰٪) جرایم متعلقه مقرر در این قانون معاف خواهند بود.

تبصره ۲- چنانچه فاصله تاریخ وصول اعتراض مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات تا تاریخ قطعی شدن مالیات از یک سال تجاوز نماید، جریمه دو و نیم درصد (۲/۵٪) در ماه موضوع این ماده نسبت به مدت زمان بیش از یکسال مذکور تا تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات قابل مطالبه از مؤدی نخواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است ترتیباتی اتخاذ نماید که رسیدگی و قطعیت یافتن مالیات مؤدیان حداکثر تا یک سال پس از تاریخ تسلیم اعتراض آنان صورت پذیرد.

ماده ۱۹۱- تمام یا قسمتی از جرائم مقرر در این قانون بنا به درخواست مؤدی باتوجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد.

ماده ۱۹۲- در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سیدرصد (۳۰٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و دهم درصد (۱۰٪) مالیات متعلق برای سایر مؤدیان میباشد.

حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه های غیرواقعی نیز جاری است.

تبصره - سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تکالیف و وظایف مؤدیان مالیاتی در مورد نحوه تنظیم و مواعد زمانی تسلیم اظهارنامه مالیاتی را از طریق رسانه ملی، روزنامه های کثیرالانتشار و سایر وسایل ارتباط جمعی به اطلاع عموم برساند.

ماده ۱۹۳- نسبت به مؤدیانی که به موجب مقررات این قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارایه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات برای هر یک از موارد مذکور و در مورد رد دفتر مشمول جریمه ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات خواهند بود.

تبصره- عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد شد.

ماده ۱۹۴- مؤدیانی که اظهارنامه آن‌ها در اجرای مقررات ماده ۱۵۸ این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد (۱۵٪) اختلاف داشته باشد علاوه بر تعلق جرائم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات‌ها نیز محروم خواهند شد.

ماده ۱۹۵- جریمه تخلف آخرین مدیران شخص حقوقی از لحاظ عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۴ این قانون ظرف مهلت مقرر یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع به ترتیب عبارتست از:

دو درصد و یک درصد سرمایه پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال.

ماده ۱۹۶- جریمه تخلف مدیر یا مدیران تصفیه در مورد تقسیم دارایی شخص حقوقی قبل از تصفیه امور مالیاتی شخص حقوقی یا قبل از سپردن تأمین مقرر موضوع ماده ۱۱۸ این قانون معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق خواهد بود که از مدیر یا مدیران تسویه وصول می‌گردد.

ماده ۱۹۷- نسبت به اشخاصی که به شرح مقررات این قانون مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی می‌باشند، در صورتی که از تسلیم آن‌ها در موعد مقرر خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند، جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از:

دو درصد (۲٪) حقوق پرداختی و در خصوص پیمانکاری یک درصد (۱٪) کل مبلغ قرارداد و در هر حال با مؤدی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.

ماده ۱۹۸- در شرکت‌های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکتها مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می‌باشند و در دوران مدیریت آنها قطعی شده باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.

بند ۵۰ - متن زیر جایگزین ماده (۱۹۹) قانون و تبصره‌های آن میشود:

ماده ۱۹۹- هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت خواهد بود.

چنانچه مالیات توسط دریافت کننده وجوه پرداخت شود، در این صورت جریمه دوونیم درصد (۲/۵٪) موضوع این ماده تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مؤدی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

ماده ۲۰۰- در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف یا وظیفه ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات و یا مالیات های متعلق مربوط مشمول جریمه ای معادل بیست درصد (۲۰٪) آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.

ماده ۲۰۱- هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه ها و مجازات های مقرر در این قانون از کلیه معافیت ها و بخشودگی های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.

تبصره - حذف شد

ماده ۲۰۲- وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آن ها برای اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه بهره برداری از مراجع قانونی ذی ربط از بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده و یا مبلغ پنج میلیارد (۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از ده درصد (۱۰٪) سرمایه ثبت شده و یا دو میلیارد (۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال و سایر اشخاص حقیقی از یکصد میلیون (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، بیشتر باشد از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیات هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن می باشد و مربوط به دوره مدیریت آنان بوده نیز جاری است مراجع ذیربط با اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده می باشند.

حکم این ماده در مورد اشخاص عازم سفر واجب با درخواست و تأیید مراجع ذی ربط اعزام کننده مبنی بر میسر نبودن پرداخت بدهی مالیاتی مربوط، با اخذ تضمین لازم جاری نمی باشد.

ابلاغ

ماده ۲۰۳- اوراق مالیاتی به طور کلی باید به شخص مؤدی ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ گردد. هرگاه به خود مؤدی دسترسی پیدا نشود اوراق مالیاتی باید در محل سکونت یا محل کار او به یکی از بستگان یا مستخدمین او ابلاغ گردد مشروط بر این که به نظر مأمور ابلاغ سن ظاهری این اشخاص برای تمیز اهمیت اوراق مورد ابلاغ کافی بوده و بین مؤدی و شخصی که اوراق را دریافت می دارد تعارض منفعت نباشد.

تبصره ۱: هرگاه مؤدی یا در صورت عدم حضور وی بستگان یا مستخدمین او از گرفتن برگها استنکاف نمایند یا در صورتی که هیچ یک از اشخاص مذکور در محل نباشند مأمور ابلاغ باید امتناع آنان از گرفتن اوراق یا عدم حضور اشخاص فوق را در محل در هر دو نسخه قید نموده و نسخه اول اوراق را به درب محل سکونت یا محل کار مؤدی الصاق نماید. اوراق مالیاتی که به ترتیب فوق ابلاغ شده، قانونی تلقی و تاریخ الصاق تاریخ ابلاغ به مؤدی محسوب می شود.

تبصره ۲: سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برای ابلاغ اوراق مالیاتی از خدمات پست سفارشی استفاده نماید. مأمور پست باید اوراق مالیاتی را به شخص مؤدی یا بستگان و مستخدمین او در محل ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ کند و چنانچه مؤدی یا اشخاص یاد شده از گرفتن اوراق امتناع کنند، مأمور پست این موضوع را در نسخ اوراق مذکور قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می کند و نسخه اول را به اداره مالیاتی عودت می دهد. هرگاه هیچ یک از اشخاص یاد شده در محل نباشند، مأمور پست با قید تاریخ مراجعه، عبارت «پانزده روز پس از این تاریخ مجدداً مراجعه خواهد شد» را در اوراق مذکور قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می کند و نسخه اول را عودت

می‌دهد. مأمور پست در مراجعه بعدی در صورت عدم حضور اشخاص فوق این امر را در ذیل اوراق قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخه اول را به اداره مالیاتی عودت می‌دهد. اوراقی که بدین ترتیب الصاق می‌شوند از تاریخ الصاق، ابلاغ شده محسوب می‌شود.

ماده ۲۰۴- مأمور ابلاغ باید مراتب زیر را در نسخه اول و دوم اوراق مالیاتی تصریح و امضا نماید:

(الف) محل و تاریخ ابلاغ با تعیین روز و ماه و سال به حروف و عدد.

(ب) نام کسی که اوراق به او ابلاغ شده با تعیین این که چه نسبتی با مؤدی دارد.

(ج) نام و مشخصات گواهان با نشانی کامل آنان در مورد تبصره ماده (۲۰۳) این قانون.

ماده ۲۰۵- اگر مؤدی یکی از ادارات دولتی یا مؤسسات وابسته به دولت باشد، اوراق مالیاتی باید به رئیس یا قائم مقام رئیس دفتر آن اداره یا مؤسسه ابلاغ گردد.

ماده ۲۰۶- اگر مؤدی شرکت تجاری یا سایر اشخاص حقوقی باشد، اوراق مالیاتی باید به مدیر یا اشخاص دیگری که از طرف شرکت حق امضا دارند ابلاغ شود.

تبصره: مقررات ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره آن در مورد شرکت‌های تجاری و سایر اشخاص حقوقی نیز مجری است.

ماده ۲۰۷- در مواردی که مؤدی محلی را به عنوان محل کار یا سکونت یا محل ابلاغ اوراق مالیاتی معرفی کند و در غیر این مورد در صورتی که اوراق مالیاتی در محلی به عنوان محل کار یا سکونت مؤدی ابلاغ شود و در پرونده دلیل و اثری حاکی از اطلاع مؤدی از این موضوع بوده و به این نشانی ایراد نکرده باشد، مادامی که محل دیگری به عنوان محل سکونت یا کار اعلام نکند، ابلاغ اوراق مالیاتی به همان نشانی، قانونی و صحیح است.

ماده ۲۰۸- در مواردی که نشانی مؤدی در دست نباشد اوراق مالیاتی یک نوبت در روزنامه کثیرالانتشار حوزه اداره امور مالیاتی محل و اگر در محل مزبور روزنامه نباشد در روزنامه کثیرالانتشار نزدیکترین محل به حوزه اداره امور مالیاتی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار مرکز آگاهی می‌شود. این آگاهی در حکم ابلاغ به مؤدی محسوب خواهد شد.

تبصره ۱: در متن اوراق مالیاتی ابلاغ شده باید علاوه بر مطالب مربوط، محل مراجعه، مهلت مقرر و تکلیف قانونی مؤدی درج شده باشد.

تبصره ۲: در مورد مؤدیان مالیات مستغلات که نشانی آنها طبق ماده (۲۰۷) این قانون مشخص نباشد اوراق مالیاتی به ترتیب مذکور در تبصره ماده (۲۰۳) این قانون به محل مستغلی که مالیات آن مورد مطالبه است ابلاغ خواهد شد.

ماده ۲۰۹- مقررات آیین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ، جز در مواردی که در این قانون مقرر گردیده است در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی اجرا خواهد شد.

: وصول مالیات

ماده ۲۱۰- هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد.

تبصره ۱: در برگ اجرایی باید نوع و مبلغ مالیات، مدارک تشخیص قطعی بدهی، سال مالیاتی، مبلغ پرداخت شده قبلی و جریمه متعلق درج گردد.

تبصره ۲: آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی مذکور در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است.

ماده ۲۱۱- هرگاه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی در موعد مقرر مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی ندهد به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول یا غیرمنقول و مطالبات مؤدی توقیف خواهد شد. صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن به عهده اجرائیات اداره امور مالیاتی می باشد.

ماده ۲۱۲- توقیف اموال زیر ممنوع است:

(۱) دو سوم حقوق حقوق بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه.

(۲) لباس و اشیا و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و همچنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب النفقه مؤدی.

(۳) ابزار و آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تأمین حداقل معیشت مؤدی لازم است.

(۴) محل سکونت به قدر متعارف.

تبصره ۱: هرگاه ارزش مالی که برای توقیف در نظر گرفته می شود زائد بر میزان بدهی مالیاتی مؤدی بوده و قابل تفکیک نباشد، تمام مال توقیف و فروخته خواهد شد و مازاد مستمر می شود مگر این که مؤدی اموال بلامعارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید.

تبصره ۲: هرگاه مؤدی یکی از زوجین باشد که در یک خانه زندگی می نمایند، از اثاث البیت آنچه عادتاً مورد استفاده زنان است متعلق به زن و بقیه متعلق به شوهر شناخته می شود مگر آن که خلاف ترتیب فوق معلوم شود.

تبصره ۳: توقیف واحدهای تولیدی اعم از کشاورزی و صنعتی در مدت عملیات اجرایی نباید موجب تعطیل واحد تولیدی گردد.

ماده ۲۱۳- ارزیابی اموال مورد توقیف به وسیله ارزیاب اداره امور مالیاتی به عمل خواهد آمد ولی مؤدی می تواند با تودیع حق الزحمه ارزیابی طبق مقررات مربوط به دستمزد کارشناسان رسمی دادگستری تقاضا کند که ارزیابی اموال وسیله ارزیاب رسمی به عمل آید.

ماده ۲۱۴- کلیه اقدامات لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده و فروش اموال مورد توقیف اعم از منقول و غیرمنقول به عهده مسئول اجرائیات اداره امور مالیاتی می باشد. در مورد فروش اموال غیرمنقول در صورتی که پس از انجام تشریفات مقرر و تعیین خریدار، مالک برای امضای سند حاضر نشود مسئول اجرائیات اداره امور مالیاتی به استناد مدارک مربوط از اداره ثبت محل تقاضای انتقال ملک به نام خریدار خواهد کرد و اداره ثبت اسناد و املاک مکلف به اجرای آن است.

ماده ۲۱۵- در مورد اموال غیرمنقول توقیف شده در صورتی که پس از دو نوبت آگهی (که نوبت دوم آن بدون حداقل قیمت آگهی می شود) خریداری برای آن پیدا نشود سازمان امور مالیاتی کشور می تواند مطابق ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری معادل کل بدهی مؤدی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف تملک و بهای آن را به حساب بدهی مؤدی منظور نماید.

تبصره ۱: در صورتی که مؤدی قبل از انتقال مال مذکور به نام سازمان امور مالیاتی کشور و یا دیگری، حاضر به پرداخت بدهی خود باشد سازمان امور مالیاتی کشور با دریافت بدهی مؤدی به اضافه ده درصد بدهی و هزینه‌های متعلقه از ملک مزبور رفع توقیف می‌نماید.

تبصره ۲: در صورتی که مال به تملک سازمان امور مالیاتی کشور درآمده باشد اگر آمادگی جهت فروش داشته باشد و مؤدی درخواست نماید در شرایط مساوی اولویت با مؤدی است.

ماده ۲۱۶- مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیاتها قابل مطالبه و وصول می‌باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجرا است.

تبصره ۱: در مورد مالیات‌های مستقیم در صورتی که شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت، به موقع اجرا گذارده شده است هرگاه هیأت حل اختلاف مالیاتی شکایت را وارد دانست ضمن صدور رأی به بطلان اجرائیه حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیأت حل اختلاف قطعی است.

تبصره ۲: در مورد مالیات‌های غیرمستقیم هرگاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و رأی هیأت مزبور در این باره قطعی و لازم‌الاجرا است.

مفاد این تبصره شامل جرایم قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق از بین رفته و نیز آن دسته از مالیات‌های غیرمستقیم که طبق مقررات مخصوص به خود در مراجع خاص باید حل و فصل شود نخواهد بود.

ماده ۲۱۷- به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می‌شود که یک درصد از وجوهی که بابت مالیات و جرایم موضوع این قانون وصول می‌گردد (به استثنای مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی) در حساب مخصوص در خزانه منظور نموده و در مورد آموزش و تربیت کارمندان در امور مالیاتی و حسابرسی و تشویق کارکنان و کسانی که در امر وصول مالیات فعالیت مؤثری مبذول داشته و یا می‌دارند خرج نماید. وجوه پرداختی به استناد این ماده به عنوان پاداش وصولی از شمول مالیات و کلیه مقررات مغایر مستثنی است.

وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است که در هر شش ماه گزارشی از میزان وصول مالیات و توزیع مالیات وصولی بین طبقات و سطوح مختلف درآمد را به کمیسیون امور اقتصادی و دارایی مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

ماده ۲۱۸- آیین‌نامه مربوط به قسمت وصول مالیات توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و دادگستری تصویب و توسط امور اقتصادی و دارایی به موقع اجرا گذارده خواهد شد.

باب پنجم: سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی

فصل اول: مراجع تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها

ماده ۲۱۹- شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود که به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد گردیده است. نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روشهای ماشینی (مکانیزه)، ترتیبات و رویه‌های اجرایی متناسب با آن شامل مواردی از قبیل ثبت نام، نحوه ارائه اظهارنامه، پرداخت مالیات، رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات، ثبت اعتراضات مؤدیان، ابلاغ اوراق مالیاتی و تعیین ادارات امور مالیاتی ذی صلاح برای انجام موارد فوق را تعیین و اعلام می‌کند. حکم این تبصره شامل مواعد قانونی مقرر در مورد تسلیم اظهارنامه، ثبت اعتراضات، ابلاغ اوراق مالیاتی و پرداخت مالیات نیست.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است به منظور تسهیل در انجام امور مالیاتی مؤدیان، قسمتی از فعالیت‌های خود به استثنای تشخیص و تعیین مأخذ مالیات، دادرسی مالیاتی و عملیات اجرایی وصول مالیات را به بخش غیردولتی واگذار کند. نحوه واگذاری و انجام دادن تکالیف طبق آیین‌نامه اجرایی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۳- در تبصره (۹) ماده (۵۳)، ماده (۸۶)، ماده (۸۸)، تبصره (۲) ماده (۱۰۳)، تبصره (۵) ماده (۱۰۹)، ماده (۱۲۶) و تبصره (۲) ماده (۱۴۳) عبارت «تا پایان ماه بعد» حسب مورد جایگزین عبارت‌های «ظرف ده روز»، «ظرف سی روز» و «منتهی ظرف سی روز» می‌شود.

ماده ۲۲۰. اصلاحات عبارتی زیر در این قانون انجام می‌شود.

۱- در مواد ذیل عبارت «سازمان امور مالیاتی کشور» جایگزین عبارت «وزارت امور اقتصادی و دارایی» می‌گردد:

مواد (۲۶)، (۲۹)، (۳۹)، (۴۰)، (۴۱)، (۵۷)، (۸۰)، (۱۱۴)، (۱۵۴) و تبصره (۲) ذیل آن، مواد (۱۵۸)، (۱۵۹) و تبصره ذیل آن، مواد (۱۶۰)، (۱۶۳)، (۱۶۴)، (۱۶۶)، (۱۶۹)، (۱۷۶)، (۱۸۶) و (۱۹۱)، تبصره (۲) ذیل ماده (۲۰۳)، ماده (۲۱۵) و تبصره‌های (۱) و (۲) آن و تبصره ماده (۲۳۰).

۲- در موارد زیر عبارت «اداره امور مالیاتی» جایگزین واژه‌ها و عبارت‌های «مأمور تشخیص»، «مأموران تشخیص»، «ممیز مالیاتی»، «سرممیز مالیاتی»، «حوزه»، «حوزه مالیاتی»، «دفتر ممیزی حوزه مالیاتی»، «دفتر ممیزی»، و «اداره امور اقتصادی و دارایی» می‌شود:

مواد (۲۶)، (۲۷)، (۲۹)، (۳۱)، (۳۴)، (۳۵) و تبصره‌های (۲) و (۳) ماده (۳۸)، ماده (۳۹) و تبصره ذیل آن، مواد (۷۲) و (۸۰)، تبصره‌های (۱) و (۲) ماده (۸۷)، مواد (۸۸) و (۱۰۲)، تبصره (۵) ماده (۱۰۹)، مواد (۱۱۳)، (۱۱۴)، (۱۱۷)، (۱۲۶) و (۱۵۴) و تبصره (۲) آن، مواد (۱۵۶)، (۱۶۱)، (۱۶۲)، (۱۶۴)، (۱۷۰)، (۱۷۹)، (۱۸۳)، (۱۸۴)، (۱۸۵) و (۱۸۶) و تبصره ذیل آن، مواد (۱۸۸)، (۲۰۸)، (۲۱۰)، (۲۱۱)، (۲۱۳)، (۲۱۴)، (۲۲۷)، (۲۲۹) و (۲۳۰) و تبصره ذیل آن، مواد (۲۳۲)، (۲۳۳)، (۲۴۹).

*به موجب ماده (۹۳) قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱/۲۷، این ماده جایگزین متن قبلی ماده شده است.

مواد ۲۲۱ تا ۲۲۵ حذف شد.

ماده ۲۲۶- عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر از طرف مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان هستند موجب عدم رسیدگی به ترازنامه و حساب سود و زیان آنها که در موعد مقرر قانونی تسلیم شده است در مهلت مذکور در ماده (۱۵۶) این قانون نخواهد بود. در غیر این صورت، درآمد مذکور در ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی قطعی خواهد بود.

تبصره: به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می شود در صورتی که به نحوی از انحاء در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی از نظر محاسبه اشتباه شده باشد، با ارائه مدارک لازم ظرف یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نماید و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مؤدی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می باشد.

به موجب ماده (۹۴) قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مواد ۲۲۱ تا ۲۲۵ حذف شده است.

به موجب ماده (۹۵) قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، متن قبلی این ماده و تبصره (۲) آن حذف و متن تبصره (۱) قبلی به عنوان ماده ۲۲۶ جایگزین گردیده است. همچنین به موجب همین ماده، متن تبصره (۳) قبلی به عنوان تبصره ذیل ماده حفظ شده است.

ماده ۲۲۷- در مواردی که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان مؤدی حسب مورد قبول می شود و همچنین پس از تشخیص علی الراس و صدور برگ تشخیص، چنانچه ثابت شود مؤدی فعالیت هایی داشته است که درآمد آن را کتمان نموده است و یا اداره امور مالیاتی در موقع صدور برگ تشخیص از آن مطلع نبوده اند، مالیات باید با محاسبه درآمد ناشی از فعالیت های مذکور تعیین و مابه التفاوت آن با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه شود.

ماده ۲۲۸- در مواردی که اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان مؤدی مورد قبول واقع نشود و یا اساساً مؤدی اوراق مزبور را در موعد مقرر قانونی تسلیم نکرده باشد، مالیات مؤدی طبق مقررات این قانون تشخیص و مطالبه خواهد شد.

ماده ۲۲۹- اداره امور مالیاتی می تواند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می باشد وگرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آن که قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است. حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مؤدی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی استناد نمایند.

ماده ۲۳۰- در مواردی که مدارک و اسناد حاکی از تحصیل درآمد نزد اشخاص ثالث به استثنای اشخاص مذکور در ماده (۲۳۱) این قانون موجود باشد اشخاص ثالث مکلف اند با مراجعه و مطالبه اداره امور مالیاتی، دفاتر و همچنین اصل یا رونوشت اسناد مربوط و هرگونه اطلاعات مربوط به درآمد مؤدی یا مشخصات او را ارائه دهند وگرنه در صورتی که در اثر این استتکاف آنها زبانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استتکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت مراجع صالحه قضایی است که با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی و خارج از نوبت به موضوع رسیدگی خواهند نمود.

تبصره: در مورد استتکاف اشخاص ثالث در ارائه اسناد و مدارک مورد درخواست اداره امور مالیاتی کشور می تواند اشخاص ثالث را از طریق دادستانی کل کشور مکلف به ارائه اسناد و مدارک مذکور بنماید. تعقیب قضایی موضوع مانع از اقدامات اداره امور مالیاتی نخواهد بود.

ماده ۲۳۱- در مواردی که ادارات امور مالیاتی کتباً از وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی، شرکت های دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداریها و سایر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی اطلاعات و اسناد لازم را در زمینه فعالیت و معاملات و درآمد مؤدی بخواهند مراجع مذکور مکلف اند رونوشت گواهی شده اسناد مربوط و هرگونه اطلاعات لازم را در اختیار آنان بگذارند مگر این که مسئول امر ابراز آن را مخالف مصالح مملکت اعلام نماید که در این صورت با موافقت وزیر مسئول و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی از ابراز آن خودداری می شود و در غیر این صورت به تخلف مسئول امر یا اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی در مراجع صالحه قضایی خارج از

نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهد شد. ولی در مورد اسناد و اطلاعاتی که نزد مقامات قضایی است و مقامات مزبور ارائه آن را مخالف مصلحت بدانند، ارائه آن منوط به موافقت دادستان کل کشور خواهد بود.

تبصره: در مورد بانکها و مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی، سازمان امور مالیاتی کشور اسناد و اطلاعات مربوط به درآمد مؤدی را از طریق وزیر امور اقتصادی و دارایی مطالبه خواهد کرد و بانکها و مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی موظفند حسب نظر ویژه امور اقتصادی و دارایی اقدام نمایند.

ماده ۲۳۲- اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط در حد نیاز خودداری نمایند. و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد.

ماده ۲۳۳- حذف شد

ماده ۲۳۴- حذف شد.

ماده ۲۳۵- اداره امور مالیاتی مکلف است نسبت به مؤدیاتی که بدهی مالیاتی قطعی خود را پرداخت نموده‌اند حداکثر ظرف پنج روز از تاریخ وصول تقاضای مؤدی مفاصا حساب مالیاتی تهیه و به مؤدی تسلیم کند.

فصل دوم: ترتیب رسیدگی

ماده ۲۳۶- حذف شد.

ماده ۲۳۷- برگ تشخیص مالیات باید براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضا کنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود. و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلف‌اند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.

تبصره حذف شد

ماده ۲۳۸- در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از سی روز در تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او را مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مؤدی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستنداً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید.

تبصره ۱ حذف شد.

تبصره ۲ حذف شد.

ماده ۲۳۹- در صورتی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت را بدهد یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد و در مواردی که مؤدی

ظرف سی روز کتباً اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر در ماده مذکور به اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است.

تبصره: در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) این قانون ابلاغ شده باشد و مؤدی به شرح مقررات این ماده اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود. در این صورت و همچنین در مواردی که مؤدی ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتباً به برگ تشخیص اعتراض کند پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلافات مالیاتی ارجاع می‌گردد.

*به موجب ماده (۱۰۲) قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، یک عبارت از متن قبلی این ماده حذف شده است.

ماده ۲۴۰- در موقع طرح پرونده در هیأت حل اختلافات مالیاتی نماینده اداره امور مالیاتی باید در جلسات مقرر هیأت شرکت کند و برای توجیه مندرجات برگ تشخیص دلایل کافی اقامه کند و توضیحات لازم را بدهد.

تبصره - حذف شد.

ماده ۲۴۱- حذف شود.

ماده ۲۴۲- اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می‌باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند.

تبصره- مبالغ اضافی دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون به هر عنوان مشمول خسارتی به نرخ یک و نیم درصد (۱/۵٪) در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد می‌باشد و از محل وصولی‌های جاری به مؤدی پرداخت خواهد شد. حکم این تبصره نسبت به مالیاتهای تکلیفی و علی‌الحساب‌های پرداختی در صورتی که اضافه بر مالیات متعلق باشد در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود از تاریخ انقضای مدت مزبور جاری خواهد بود.

ماده ۲۴۳- در صورتی که درخواست استرداد از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و اداره امور مالیاتی آن را وارد نداند، مؤدی می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ اعلام نظر اداره یاد شده از هیأت حل اختلافات مالیاتی درخواست رسیدگی کند. رأی هیأت حل اختلافات مالیاتی در این مورد قطعی و غیرقابل تجدیدنظر است و در صورت صدور رأی به استرداد مالیاتی اضافی اداره مربوط طبق جزء اخیر ماده (۲۴۲) این قانون ملزم به اجرای آن خواهد بود.

فصل سوم: مرجع حل اختلافات مالیاتی

ماده ۲۴۴- مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلافات مالیاتی است. هر هیأت حل اختلافات مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

۱- یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور.

۲- یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستان‌ها و مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوه قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.

۳- یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن یا اتاق معادن یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه‌ای یا تشکلهای صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم

اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید سازمان امور مالیاتی با توجه به نوع فعالیت یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.

تبصره ۱- جلسات هیأت‌های حل اختلافات مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آرا قطعی و لازم‌الاجراست، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

تبصره ۲- اداره امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و حق الزحمه اعضا هیأت‌های حل اختلاف براساس آیین‌نامه‌ای که بنا به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید از محل اعتباری که به همین منظور در بودجه سازمان مذکور پیش‌بینی می‌شود قابل پرداخت خواهد بود.

ماده ۲۴۵- نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت از بین کارمندان سازمان مذکور که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و لااقل شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب خواهد شد. تبصره حذف شد.

ماده ۲۴۶- وقت رسیدگی هیأت حل اختلافات مالیاتی در مورد هر پرونده، جهت حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز اعزام نماینده اداره امور مالیاتی باید به آنها ابلاغ گردد. فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل هیأت نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط.

تبصره- عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوط مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود.

ماده ۲۴۷- آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراست. مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم‌الاجراست می‌باشد.

تبصره ۱- مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.

تبصره ۲- نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته یا رأی داده باشند.

تبصره ۳- در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدید نظر خواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدید نظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.

تبصره ۴- آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد برابر مقررات ماده (۲۵۱) این قانون قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود.

تبصره ۵- سازمان امور مالیاتی کشور اجازه دارد شکایت کتبی مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی صادره تا تاریخ تصویب این ماده که در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی ذی ربط تسلیم شده است را یک بار به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر به منظور رسیدگی و صدور رأی مقتضی احاله نماید.

تبصره ۶- در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیأت‌های تجدید نظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد

(۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.

"قانون فوق مشتمل بر ماده واحده در جلسه علنی روز یکشنبه مورخ بیستم اردیبهشت ماده یک هزار و سیصد و هشتاد و هشت مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۳۰ به تأیید شورای نگهبان رسید."

ماده ۲۴۸- رأی هیأت حل اختلافات مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیأت در متن رأی قید شود.

ماده ۲۴۹- هیأت های حل اختلاف مالیاتی مکلف اند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند، با درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کنند.

ماده ۲۵۰- در مواردی که هیأت حل اختلافات مالیاتی برگ تشخیص مالیات را رد و یا این که تشخیص اداره امور مالیاتی را تعدیل نماید مکلف است نسخه ای از رأی خود را به انضمام رونوشت برگ تشخیص مالیات جهت رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال کند تا در صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب متخلف اقدام نماید.

ماده ۲۵۱- مؤدی یا اداره امور مالیاتی می توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند.

ماده ۲۵۱ مکرر- در مورد مالیات های قطعی موضوع این قانون و مالیات های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آرا قطعی و لازم الاجرا می باشد. حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود. تبصره - حذف شده است.

فصل چهارم: شورای عالی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن

ماده ۲۵۲- شورای عالی مالیاتی مرکب است از بیست و پنج نفر عضو که از بین اشخاص صاحب نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی که دارای حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی یا معادل در رشته های مذکور می باشند به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می شوند.

تبصره ۱- حداقل پانزده نفر از اعضاء شورای عالی مالیاتی باید از کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا سازمان ها و واحدهای تابعه آن که دارای حداقل شش سال سابقه کار در مشاغل مالیاتی باشند انتخاب شوند.

تبصره ۲- جلسات شورای عالی مالیاتی با حضور حداقل دو سوم اعضاء رسمی است و تصمیمات آن با رأی حداقل نصف به علاوه یک حاضرین معتبر خواهد بود.

ماده ۲۵۳- دوره عضویت اعضای شورای عالی مالیاتی سه سال از تاریخ انتصاب است و در این مدت قابل تغییر نیستند مگر به تقاضای خودشان یا به موجب حکم قطعی دادگاه اختصاصی اداری موضوع ماده (۲۶۷) این قانون. انتصاب مجدد اعضا پس از انقضای سه سال مذکور بلامانع است. رئیس شورای عالی مالیاتی از بین اعضای شورا که کارمند وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد، به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می شود.

ماده ۲۵۴- شورای عالی مالیاتی دارای هشت شعبه و هر شعبه مرکب از سه نفر عضو خواهد بود. رئیس و اعضای شعب از طرف رئیس شورای عالی مالیاتی منصوب می شوند.

ماده ۲۵۵- وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است:

- ۱- تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای این قانون در مواردی که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می‌گردد و یا در مواردی که شورای عالی مالیاتی تهیه آن را ضروری می‌داند پس از تهیه به رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد کند.
 - ۲- بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین پیشنهاد اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی و یا حذف بعضی از آنها به وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور.
 - ۳- اظهارنظر در مورد موضوعات و مسایل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور حسب اقتضا برای مشورت و اظهارنظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌نماید. در موارد موضوع این بند نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی پس از تنفیذ وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، حسب مورد، برای کلیه مأموران و مراجع مالیاتی لازم‌الاتباع است.
 - ۴- رسیدگی به آرای قطعی هیأت‌های حل اختلافات مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شده باشد.
- ماده ۲۵۶- هرگاه از طرف مؤدی یا اداره امور مالیاتی شکایتی در موعد مقرر از رای قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقص قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقص رسیدگی شده باشد، رئیس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود.
- شعبه مزبور موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقص آرای هیأت‌های حل اختلافات مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید، رأی شعبه با اکثریت مناط اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.
- ماده ۲۵۷- در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلافات مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یا هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیکترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک استان باشد ارجاع می‌شود. مرجع مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی بر طبق فصل سوم این باب و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد. رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجراست. حکم این ماده در مواردی که آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد نیز جاری خواهد بود.
- تبصره- در مواردی که رای هیأت‌های حل اختلافات مالیاتی نقض می‌شود شورای عالی مالیاتی موظف است یک نسخه از رای هیأت را برای رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال دارد تا در صورت احراز تخلف اقدام به تعقیب نماید.
- ماده ۲۵۸- هرگاه در شعب شورای عالی مالیاتی نسبت به موارد مشابه رویه‌های مختلف اتخاذ شده باشد حسب ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا رئیس شورای عالی مالیاتی عمومی شورای عالی مالیاتی با حضور رئیس شورا و رؤسای شعب و در غیاب رئیس شعبه یک نفر از اعضای آن شورا به انتخاب رئیس شورا تشکیل خواهد شد و موضوع مورد اختلاف را بررسی کرده و نسبت به آن اتخاذ نظر و اقدام به صدور رأی می‌نماید. در این صورت رأی هیأت عمومی که با دو سوم آرای تمام اعضا قطعی است برای شعب شورای عالی مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و ماموران مالیاتی در موارد مشابه لازم‌الاتباع است.
- ماده ۲۵۹- هرگاه شکایت از رأی هیأت حل اختلافات مالیاتی از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیات مورد رأی وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد، معرفی نماید رای هیأت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف‌الاجرا می‌ماند.

ماده ۲۶۰. حذف شد.

فصل پنجم: هیأت عالی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن

ماده ۲۶۱ حذف شد.

ماده ۲۶۲ حذف شد.

فصل ششم: دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن

ماده ۲۶۳- دادستان انتظامی و مالیاتی از بین کارمندان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته باشند به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی به این سمت منصوب می شود.

تبصره: دادستان انتظامی مالیاتی می تواند به تعداد کافی دادیار داشته باشد و قسمتی از اختیارات خود را به آنان تفویض نماید.

ماده ۲۶۴- وظایف دادستان انتظامی مالیاتی به شرح زیر است:

الف- رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت های حل اختلاف مالیاتی و همچنین اعضای هیأت سه نفری موضوع بند (۳) ماده (۹۷) این قانون و سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند و نیز کسانی که با حفظ سمت وظایف مأموران مزبور را انجام می دهند و تعقیب آنها.

ب- تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار افراد مذکور.

پ- اعلام نظر نسبت به ترفیع مقام مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت های حل اختلاف مالیاتی.

ت- اقامه دعوی علیه مؤدیان و مأموران مالیاتی که در این قانون پیش بینی شده است.

ماده ۲۶۵- جهات ذیل موجب شروع رسیدگی و تحقیق خواهد بود:

الف- شکایت ذینفع راجع به عدم رعایت مقررات این قانون.

ب- گزارش رسیده از مراجع رسمی.

پ- مواردی که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و یا هیأت رسیدگی به تخلفات اداری ارجاع شود.

ت- مشهودات و اطلاعات دادستانی انتظامی مالیاتی.

تبصره: دادستان انتظامی مالیاتی موارد مذکور در این ماده را مورد رسیدگی قرار می دهد و حسب مورد پرونده را بایگانی یا قرار منع تعقیب صادر و یا ادعای تنظیم و به هیأت رسیدگی به تخلفات اداری تسلیم می نماید و در موارد صدور منع تعقیب نیز مراتب باید به هیأت رسیدگی به تخلفات اداری اعلام شود. هیأت مذکور در صورتی که قرار منع تعقیب صادره را منطبق با موضوع تشخیص ندهد رأساً نسبت به رسیدگی اقدام خواهد نمود.

ماده ۲۶۶- هیأت های رسیدگی به تخلفات اداری، مرجع رسیدگی به تخلفات کلیه مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت های حل اختلاف مالیاتی می باشند. حداقل یکی از اعضای هیأت باید دارای بیش از ده سال سابقه در امور مالیاتی باشد.

تبصره - در کلیه مواد این قانون عبارت «هیأت رسیدگی به تخلفات اداری» جایگزین عبارت «هیأت عالی انتظامی» می شود.

ماده ۲۶۷- تخلفات انتظامی اعضای شورای عالی مالیاتی و اعضای هیأت رسیدگی به تخلفات اداری به دستور وزیر امور اقتصادی و دارایی در دادگاه اختصاصی اداری مرکب از یکی از روسای شعب دیوان عالی کشور به معرفی رئیس دیوان عالی کشور، رئیس کل دیوان محاسبات و رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مورد رسیدگی قرار می گیرد که بر طبق قانون رسیدگی به تخلفات اداری و سایر مقررات مربوط رسیدگی و رأی بر براءت یا محکومیت صادر خواهد نمود. این رأی قطعی و لازم الاجرا است.

ماده ۲۶۸- در مواردی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی به سبب معاملاتی که در دفتر اسناد رسمی انجام می شود تکالیفی به عهده صاحبان دفتر گذارده شده است تخلف آنان از انجام تکالیف مذکور به وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی تعقیب خواهد شد. محاکمه و مجازات سردفتر متخلف در مرجع صلاحیت دار مذکور در قانون دفاتر اسناد رسمی به عمل خواهد آمد ولی دادستانی انتظامی مالیاتی علاوه بر تسلیم ادعانامه می تواند از وجود نماینده اداره امور مالیاتی برای ادای توضیحات لازم در مرجع مزبور استفاده نماید.

ماده ۲۶۹- تخلف قضات اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی در انجام تکالیفی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی به عهده هیأت های حل اختلاف گذارده شده است با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی در دادرسی انتظامی قضات مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت. در مورد قضات بازنشسته و نیز نمایندگان موضوع بند (۳) ماده (۲۴۴) این قانون به تخلف آنان با اعلام دادستانی انتظامی در محاکم دادگستری رسیدگی و به مجازات متناسب محکوم خواهند شد.

ماده ۲۷۰ - مجازات تخلف مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف در موارد زیر عبارت است از:

۱- هرگاه بعد از تشخیص مالیات و غیرقابل اعتراض بودن آن معلوم شود که مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی از روی تعمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده اند، علاوه بر جبران خسارت وارده به میزانی که شورای عالی مالیاتی تعیین می نماید متخلف به مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهد شد.

۲- در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیرقابل وصول گردد جز در مورد اظهارنامه هایی که در اجرای ماده (۱۵۸) این قانون رسیدگی به آن الزامی نیست، مقصر به موجب رای هیأت رسیدگی به تخلفات اداری از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد.

ضمناً نسبت به زیان وارده به دولت به میزانی که شورای عالی و مالیاتی تشخیص می دهد متخلف مسئولیت مدنی داشته و وسیله دادستان انتظامی مالیاتی در دادگاه های حقوقی دادگستری به این عنوان دعوای جبران ضرر و زیان اقامه خواهد شد و در صورت وجود سوء نیت متهم وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی مورد تعقیب جزایی قرار خواهد گرفت.

مأموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیأت رسیدگی به تخلفات اداری به انفصال از خدمات دولت از یک الی چهار سال محکوم می شوند و در مواردی که با دادن گزارش خلاف واقع در امر مالیاتی تعمداً وسایل تعقیب مؤدیانی را که بی تقصیراند فراهم سازند به موجب حکم دادگاه های دادگستری به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می شوند. دادگاهها خارج از نوبت به این جرایم رسیدگی خواهند نمود.

این حکم شامل مأموران مالیاتی نیز خواهد بود که در موارد مذکور در مواد (۱۵۶) و (۲۲۷) و (۲۳۹) این قانون به طور کلی بعد از صدور برگ تشخیص در هر مرحله ای که باشد، بابت فعالیت دیگر مؤدی اعم از این که از همان نوع باشد یا نوع دیگر بدون به دست آوردن مدرک مثبت یا در خارج از مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع مواد (۱۵۶) و (۱۵۷) این قانون مطالبه مالیات نمایند.

تبصره: تشریفات رسیدگی به تخلفات و مجازات آنها جز در مواردی که مقررات خاصی برای آن در این قانون پیش بینی شده است مطابق قانون رسیدگی به تخلفات اداری خواهد بود.

ماده ۲۷۱ حذف شد.

ماده ۲۷۲- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان دی ماه هر سال نسبت به اعلام آن گروه یا گروه هایی از اشخاص حقیقی و حقوقی که علاوه بر شرکتهای موضوع بندهای (الف) و (د) ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» مصوب سال ۱۳۷۲ براساس نوع و یا حجم فعالیت آنها ملزم به ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر

ظرف مدت سه ماه پس از مهلت انقضای ارائه اظهارنامه می‌باشد را از طریق مقتضی (درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران و یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و یا سامانه الکترونیکی مربوط) به اطلاع این گروه از اشخاص برساند. علاوه بر آن سازمان یادشده می‌تواند اشخاص حقیقی و حقوقی معینی را به صورت موردی مشمول حکم این ماده نماید، که در این صورت موضوع شمول اشخاص یادشده باید با ابلاغ کتبی تا پایان دی ماه هر سال به آگاهی آنها برسد. اشخاص حقیقی و حقوقی مزبور که سال مالی آنها بعد از اعلام سازمان یادشده آغاز می‌شود، مشمول حکم این ماده خواهند بود. در صورت ارائه نکردن گزارش حسابرسی مالی موضوع این ماده در مهلت مقرر، علاوه بر تعلق جریمه معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق، درآمد مشمول مالیات آنها طبق مقررات این قانون از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد.

تبصره ۱- صورتهای مالی حسابرسی شده به شرح این ماده و مطالب مذکور در گزارشهای حسابرسی و بازرسی قانونی مربوط که در چهارچوب مقررات این قانون تنظیم شده باشد، می‌تواند برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص یادشده توسط ادارات مالیاتی مورد استفاده و استناد قرار گیرد.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورتهای مالی و یا تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران واگذار کند، در این صورت، پرداخت حق الزحمه حسابرسی مالیاتی طبق مقررات مربوط، برعهده سازمان امور مالیاتی کشور است.

ماده ۲۷۳- تاریخ اجرای این قانون از اول سال ۱۳۸۱ خواهد بود و کلیه اشخاص حقوقی که شروع سال مالی آنها از اول فروردین ماه سال ۱۳۸۰ به بعد باشد نیز از لحاظ ترتیب رسیدگی و نرخ مالیاتی مشمول این قانون خواهند شد. از تاریخ اجرای این قانون کلیه قوانین و مقررات مغایر به استثنای احکام مالیاتی مقرر در قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در دوران برنامه مزبور و نیز ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ و استفساریه مصوب ۱۳۷۴/۱/۲۱ قانون اخیرالذکر لغو می‌گردد. این حکم شامل قوانین و مقررات مغایری که شمول قوانین و مقررات عمومی به آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است نیز می‌باشد.

ماده ۲۷۴- موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازاتهای درجه شش محکوم می‌گردند:

۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن

۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن

۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام

۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده

۵ - تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع

۶ - خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی

۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی

تبصره ۱- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.

تبصره ۲- اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.

ماده ۲۷۵- چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش‌ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌شود:

۱- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی

۲- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری

تبصره - مسؤولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسؤولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نمی‌باشد.

ماده ۲۷۶- چنانچه هریک از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود.

ماده ۲۷۷- مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسؤول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضائی می‌باشند.

ماده ۲۷۸- رئیس قوه قضائیه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هریک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد. در این صورت سازمان امور مالیاتی کشور موظف است لوازم و تجهیزات و مکان استقرار مستقلى را برای آنها تأمین نماید.

ماده ۲۷۹- هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت‌شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) این قانون در خصوص مسائلی غیر از فرآیند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود. سایر مجازات‌های قانونی مربوط به این ماده با اقامه دعوی توسط ذی‌نفعان و به تشخیص مراجع قانونی ذی‌صلاح تعیین می‌شود.

ماده ۲۸۰- دولت می‌تواند معادل یک درصد (۱٪) از کل درآمدهای حاصل از مالیات‌های مستقیم موضوع این قانون را که به خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود، در قالب ردیف مشخصی در قوانین بودجه سالانه در اختیار وزارت کشور قرار دهد تا پس از مبادله موافقتنامه، به نسبت شاخص جمعیت به دهیاری‌ها و شهرداری‌های شهرهای زیر دویست و پنجاه هزار نفر جمعیت پرداخت شود.

مالیات سازمان‌ها و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها که به موجب قانون برای انجام وظایف ذاتی شهرداری در امور عمومی، شهری و خدماتی تشکیل و صد درصد (۱۰۰٪) سرمایه و دارایی آن متعلق به شهرداری است با نرخ صفر می‌باشد.

ماده ۲۸۱- تاریخ اجرای این قانون (مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱)، به استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است، از ابتدای سال ۱۳۹۵ می‌باشد. لیکن کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که سال مالی آنها از ۱۳۹۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود از لحاظ تسلیم اظهارنامه، ترتیب رسیدگی و مقررات ماده (۲۷۲) و نرخ مالیاتی، مشمول احکام این قانون می‌باشند.

ماده ۲۸۲- از تاریخ لازم‌الاجراء شدن قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، احکام مالیاتی قوانین زیر لغو می‌شود:

۱- مواد (۲۹) و (۷۱) قانون نظام صنفی کشور اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۶/۱۲

- ۲- ماده (۱۷) قانون استفاده از حداکثر توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آن در ام-ر ص-ادرات و اصلاح م-اده (۱۰۴) قانون مالی-اتهای مستق-یم - مصوب ۱۳۹۱/۵/۱ -
- ۳- ماده (۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۵/۲۴
- ۴- استثنای مذکور در بند (ج) ماده (۱) و ماده (۶) قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۶
- ۵ - ماده (۶۶) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴
- قانون فوق مشتمل بر ماده واحده شامل ۶۰ بند در جلسه علنی روز چهارشنبه مورخ سی و یکم تیرماه یکهزار و سیصد و نود و چهار مجلس شورای اسلامی تصویب شد و در تاریخ ۱۳۹۴/۵/۷ به تأیید شورای نگهبان رسید.

بررسی دادرسی مالیاتی

۱. مقدمه

نحوه کارکرد نظام مالیاتی هر کشوری با توجه به تعامل گسترده آن با آحاد جامعه، اثر قابل توجهی بر سطح رضایتمندی جامعه دارد. بطوری که کارکرد نامطلوب این نظام می‌تواند زمینه‌ساز بروز نارضایتی‌های اجتماعی و سیاسی گردد. تداوم نارضایتی نسبت به عملکرد نظام مالیاتی با گذشت زمان، باعث می‌شود رفتارهایی که در تقابل با این نظام صورت می‌پذیرند، به هنجار تبدیل شوند و این به معنای افزایش عدم تمکین و افزایش هزینه‌های وصول مالیات می‌باشد. دادرسی مالیاتی یکی از مؤلفه‌های اساسی در کارکرد مطلوب نظام مالیاتی می‌باشد. به نحوی که دادرسی عادلانه و آسان در مدت زمانی معقول و متعارف از شاخصه‌های نظام مالیاتی مطلوب بوده و در مقابل دادرسی غیرمنصفانه و اطاله آن یکی از موانع کارآمدی نظام مالیاتی می‌باشد. عوامل مختلفی از جمله عوامل قانونی، نهادی، ساختاری در کنار منابع انسانی، می‌تواند موجب بروز نقص در فرآیندهای دادرسی مالیاتی گردد. در ایران کارکرد نامطلوب نظام دادرسی مالیاتی علاوه بر افزایش نارضایتی مودیان مالیاتی و بروز کشمکش‌های زیاد میان آن‌ها و مراجع دادرسی، تحقق درآمدهای مالیاتی را نیز با چالش مواجه نموده است. بروز این اختلاف‌ها باعث می‌شود که تعدادی از پرونده‌های مالیاتی در هیأت‌ها اعم از بدوی، تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری باقی بماند که این امر سبب می‌شود مرحله تشخیص تا مرحله قطعیت مالیات فرآیندی طولانی باشد. در گزارش حاضر، سعی بر آنست تا چارچوب‌ها و فرآیندهای نظام دادرسی مالیاتی ایران مورد بررسی قرار گیرد. در این رابطه در ابتدا به بررسی ساختار نظام دادرسی مالیاتی در ایران و مقایسه ساختار آن با کشورهای منتخب پرداخته و سپس با تبیین و بررسی آسیب‌های نظام مذکور در ایران، راهکارهایی به منظور اصلاح این نظام ارایه خواهد شد.

۲. ساختار نظام دادرسی مالیاتی در ایران

در نظام مالیاتی ایران هفت مرجع برای بررسی شکایات و حل اختلافات مالیاتی وجود دارد. پنج مرجع از مراجع مذکور، درون سازمانی و دو مرجع دیگر برون سازمانی می‌باشند. مرحله نخست برعهده ارگان‌های درونی سازمان مالیاتی است و یا در درون دستگاه اجرایی و تحت نظارت مراجع قضایی مربوط به این موضوع رسیدگی و رای صادر می‌کنند (شامل دادرسی اداری، دادرسی در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر، دادرسی شورای عالی مالیاتی و دادرسی هیات موضوع ماده ۲۱۶). در مرحله بعد، مؤدی می‌تواند در صورت نقض قانون به مراجع برون سازمانی شکایت نماید (شامل دادرسی هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر و دادرسی دیوان عدالت اداری). طبقه‌بندی مراجع مذکور به لحاظ نوع رسیدگی نشان می‌دهد که برخی از مراجع مذکور به صورت شکلی^۱، برخی به صورت ماهوی^۲ و برخی بصورت شکلی و ماهوی^۳ به شکایت رسیدگی می‌نمایند (جدول ۱).

جدول ۱: مراحل نظام دادرسی مالیاتی در ایران براساس نوع رسیدگی

سازمانی	مراحل	مراحل دادرسی	مبنای قانونی	نوع رسیدگی
درون سازمانی	۱	دادرسی اداری	ماده ۲۳۸	ماهوی
	۲	هیات حل اختلاف بدوی	ماده ۲۴۴	ماهوی
	۳	هیات حل اختلاف تجدیدنظر	ماده ۲۴۷	ماهوی
	۴	شورای عالی مالیاتی	ماده ۲۵۱	شکلی
	۵	هیات موضوع ماده ۲۱۶ قانون	ماده ۲۱۶	شکلی و ماهوی
برون سازمانی	۶	هیات ۲۵۱ مکرر	ماده ۲۵۱ مکرر	ماهوی
	۷	دیوان عدالت اداری	ماده ۲۵۷	شکلی و ماهوی

شکل (۱) مراجع دادرسی و مدت زمان لازم برای طی هر مرحله از دادرسی را نشان می‌دهد. مطابق جدول مذکور، مجموع زمان مقرر برای طی فرآیندهای دادرسی مالیاتی حدود ۷۵۹ روز می‌باشد که از این میزان، ۷۴ روز مربوط به فرجه‌های در اختیار مؤدی و ۲۳۴ روز مربوط به دادرسی در دیوان عدالت اداری می‌باشد. بنابراین در شرایط فعلی و در چارچوب قوانین و مقررات حاکم، مدت زمان مقرر برای طی فرآیندهای دادرسی مالیاتی در اختیار وزارت متبوع حدود ۴۵۱ روز می‌باشد. این در حالی است که در عمل، تنها مدت زمان دادرسی در مراجع هیات‌های حل اختلاف مالیاتی بطور متوسط حدود ۵۹۵ روز به طول می‌انجامد. در ادامه هر یک از مراحل دادرسی مالیاتی در ایران تشریح می‌گردند.

^۱ رسیدگی از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی مورد شکایت مودی یا اداره امور مالیاتی

^۲ صدور آرا مبنی بر تعدیل درآمد مشمول مالیات

^۳ مرجع دادرسی با وارد دانستن عدم رعایت قوانین و مقررات موضوع می‌تواند بعد از بطلان مراحل اجرایی وارد ماهیت رسیدگی شده و رای مقتضی صادر کند. در غیر این صورت فقط به صورت شکلی وارد و در صورت عدم احراز نقض رسیدگی یا رعایت قانون رای مبنی بر رد شکایت صادر می‌نماید.

مرجع	زمان بندی مقرر	ملاحظات
دادرسی اداری	مجموعاً ۷۰ روز	زمان بندی مقرر با احتساب ۳۰ روز مهلت اعتراض و ۳۰ روز مهلت اعلام نظر اداره امور مالیاتی و ۱۰ روز دستورالعمل دادرسی
هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی	۱۰۲ روز	با احتساب ۱۲ روز فرصت قانونی برای ابلاغ، مدت زمان رسیدگی مقرر ۵۷ روز است که با نظر هیأت تا ۱۰۲ روز قابل افزایش می باشد.
هیأت حل اختلاف تجدید نظر	۱۲۲ روز	با احتساب ۱۲ روز و ۲۰ روز فرصت قانونی برای ابلاغ و اعتراض، مدت زمان رسیدگی مقرر ۷۷ روز که با نظر هیأت تا ۱۲۲ روز قابل افزایش می باشد
شورای عالی مالیاتی	۱۳۲ روز	با احتساب ۳۰ روز فرصت قانونی اعتراض به شورا و ۱۰۲ روز زمان رسیدگی در هیأت هم عرض که در واقع یک نوعی هیأت حل اختلاف می باشد.
هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶	۹۹ روز	با احتساب ۱۲ روز فرصت قانونی برای ابلاغ، مدت زمان رسیدگی مقرر ۵۴ روز است که با نظر هیأت تا ۹۹ روز قابل افزایش می باشد.
هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر	-	در قانون و دستورالعمل ها، فرآیندهای رسیدگی در هیأت موضوع ۲۵۱ مکرر فاقد زمان بندی می باشد.
دیوان عدالت اداری	۲۳۴ روز	با احتساب ۳۰ روز برای ارسال اسناد و مدارک به شعب، ۱۰۲ روز برای طی دادرسی در هیأت هم عرض، ۱۲ روز برای ابلاغ دادنامه و انشاء رأی و ۹۰ روز فرصت اعتراض برای اشخاص مقیم داخل کشور. این مدت زمان برای اشخاص مقیم خارج از کشور (دارای فرصت ۱۸۰ روز برای اعتراض) به ۳۲۴ روز افزایش می یابد.
جمع	۷۵۹ روز	

شکل ۱: زمان بندی مقرر و عملیاتی فرآیند دادرسی مالیاتی به تفکیک مراجع قانونی طبق قانون و مقررات

۲-۱. دادرسی درون سازمانی

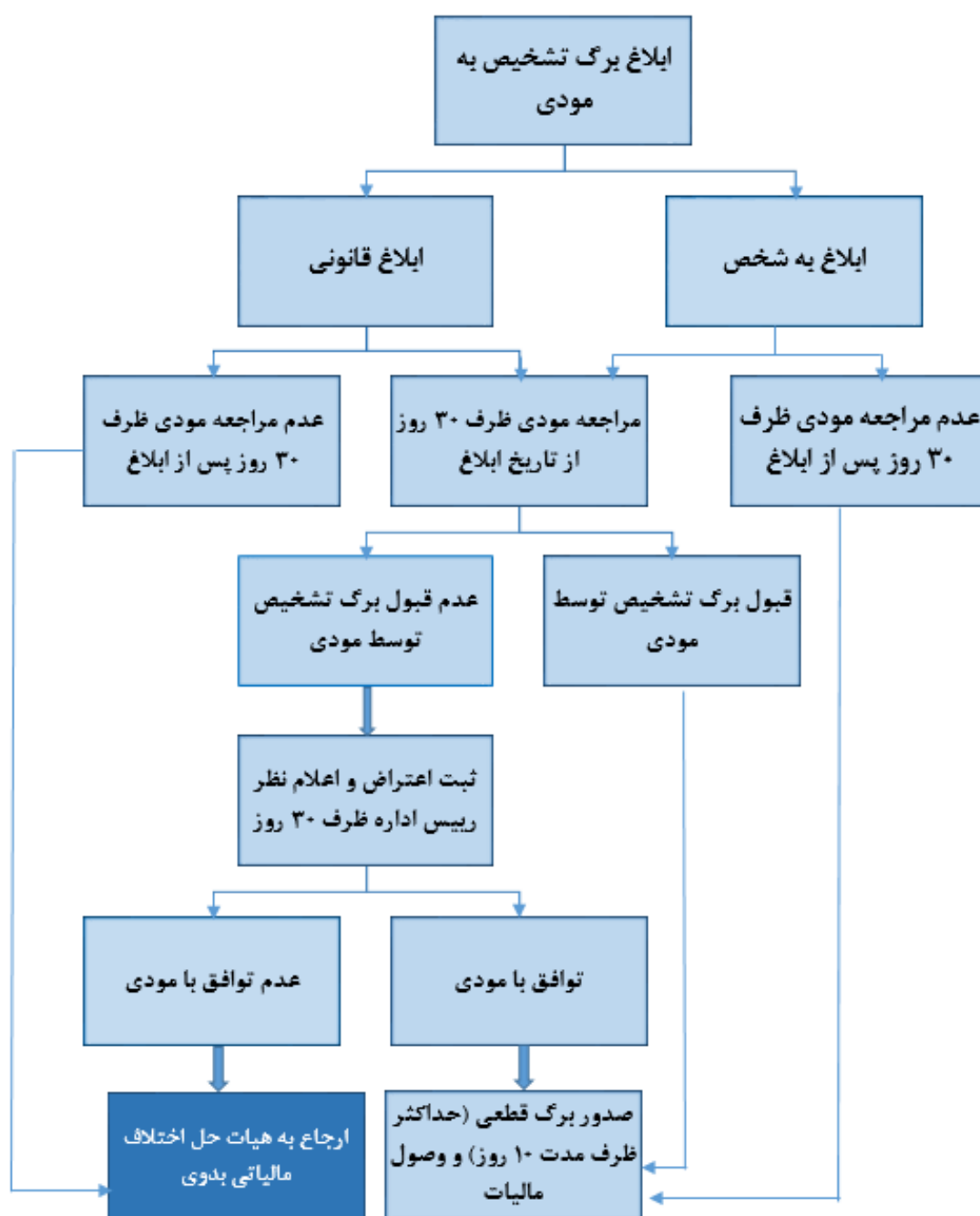
مرحله اول-دادرسی اداری

نخستین مرحله دادرسی مالیاتی، دادرسی اداری است که به موجب آن مؤدیان می‌توانند نزد رؤسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران ادارات کل امور مالیاتی تقاضای تجدیدنظر در زمینه مالیات خود را داشته باشند. مطابق ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ (قانونی و یا به شخص) می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با تکمیل فرم‌های مخصوص و ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. رؤسای مالیاتی با هدف نظارت و دادرسی به موجب مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قانون مذکور و تبصره ماده ۳۴ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ این قانون، وارد رسیدگی ماهوی می‌شوند و بایستی ظرف ۳۰ روز اعلام نظر نمایند که این مدت زمان غیر قابل تمدید می‌باشد.^۱ علی‌الحال در چارچوب مواد مذکور و دستورالعمل دادرسی مالیاتی، زمان مقرر برای طی این مرحله از دادرسی مجموعاً ۷۰ روز می‌باشد (با احتساب ۳۰ روز مهلت اعتراض از سوی مؤدی، ۳۰ روز مهلت اعلام‌نظر اداره امور مالیاتی و ۱۰ روز دستورالعمل دادرسی). در ارتباط با رسیدگی به اعتراض مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات، نکات ذیل حایز اهمیت می‌باشد:

✓ در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده مؤدی از طرف اداره امور مالیاتی موثر در تعدیل درآمد مشمول مالیات تشخیص داده شود و نظر آن اداره مورد قبول مؤدی واقع شود، مراتب مستنداً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پس از امضاء رئیس اداره امور مالیاتی مربوط و مؤدی و ثبت آن، جهت صدور برگ قطعی (حداکثر ظرف مدت ۱۰ روز) و انجام مراحل وصول مالیات به واحد مالیاتی مربوطه ارجاع می‌شود. این رویه در مواردی که اداره امور مالیاتی دلایل ابرازی مؤدی را موثر در تعدیل درآمد مشمول مالیات تشخیص ندهد و نظر آن اداره مورد قبول مؤدی واقع شود نیز صورت می‌پذیرد.

✓ اگر دلایل ابرازی مؤدی توسط اداره امور مالیاتی موثر در تعدیل درآمد مشمول مالیات تشخیص داده نشود و نظر آن اداره مورد قبول مؤدی واقع نگردد، مراتب مستنداً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پس از امضاء رئیس اداره امور مالیاتی مربوط و مؤدی و ثبت آن (حداکثر ظرف مدت ۵ روز) پرونده جهت درخواست تعیین وقت از دبیرخانه هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، ظرف همین مدت و انجام امور قانونی بعدی به واحد مالیاتی مربوط ارجاع می‌شود. در این مرحله مؤدی می‌تواند جهت احاله پرونده برای رسیدگی توسط هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی فرم اعتراض مخصوص را تکمیل و حداکثر ظرف مدت ۱۰ روز به دبیرخانه هیأت‌های مربوطه ارائه نموده و رسید دریافت دارد.

^۱. لازم به ذکر است، در صورتی که مؤدی ظرف مدت ۳۰ روز پس از ابلاغ برگ تشخیص، مالیات مورد مطالبه را پرداخت یا آن را تقسیط کند، پرونده مختومه می‌گردد.



شکل ۲: مرحله اول نظام دادرسی مالیاتی در ایران

مرحله دوم - هیات حل اختلاف بدوی

در صورت عدم حصول توافق بین مؤدی و اداره مالیاتی در مرجع دادرسی اداری و اعتراض مؤدی و یا عدم مراجعه مؤدی یا وکیل وی به اداره مالیاتی در موارد ابلاغ قانونی^۱ حداکثر ظرف مدت ۳۰ روز پس از تاریخ ابلاغ، پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم ارسال و هیات وارد رسیدگی ماهوی می‌شود و اقدام به صدور رای می‌نماید. به استناد ماده مذکور، هیأت حل اختلاف مالیاتی مرکب از ۳ نفر شامل یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور^۲، یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته^۳ و یک نفر نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی ایران یا مجامع حرفه‌ای یا تشکلهای صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مودی^۴ تشکیل خواهد شد. جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا است، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد (تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قانون). لازم به ذکر است، در زمان رسیدگی هیأت، مودی و یا نماینده مودی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی می‌توانند در جلسه رسیدگی حاضر گردند. عدم حضور آنان مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود (تبصره ماده ۲۴۶ قانون). شایان توجه است، اداره امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیات‌ها و همچنین پرداخت حق‌الزحمه اعضا، بر عهده سازمان امور مالیاتی می‌باشد (تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون). اگر مودی رأی هیات بدوی را قبول کند، پرونده جهت صدور برگ قطعی و انجام مراحل وصول مالیات به واحد مالیاتی مربوطه ارجاع می‌شود. در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی، تصمیم متخذه به یکی از حالت‌های زیر می‌باشد:

۱- صدور رأی مبنی بر تعدیل درآمد مشمول مالیات، ۲- صدور رأی مبنی بر رفع تعرض از مؤدی مالیاتی یا به عبارتی رد برگ تشخیص مالیات، ۳- صدور رأی مبنی بر تأیید مأخذ درآمدی که مشمول مالیات واقع شده، ۴- صدور قرار رسیدگی مجدد و ارجاع پرونده به کارشناس مجری قرار، ۵- صدور قرار رفع نقص به دلیل نقص و ایراد وارد بر تشخیص مالیات، ۶- صدور رأی مبنی بر عدم قابلیت طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی، ۷- صدور رأی مبنی بر عدم صلاحیت هیأت جهت رسیدگی به موضوع اختلاف.

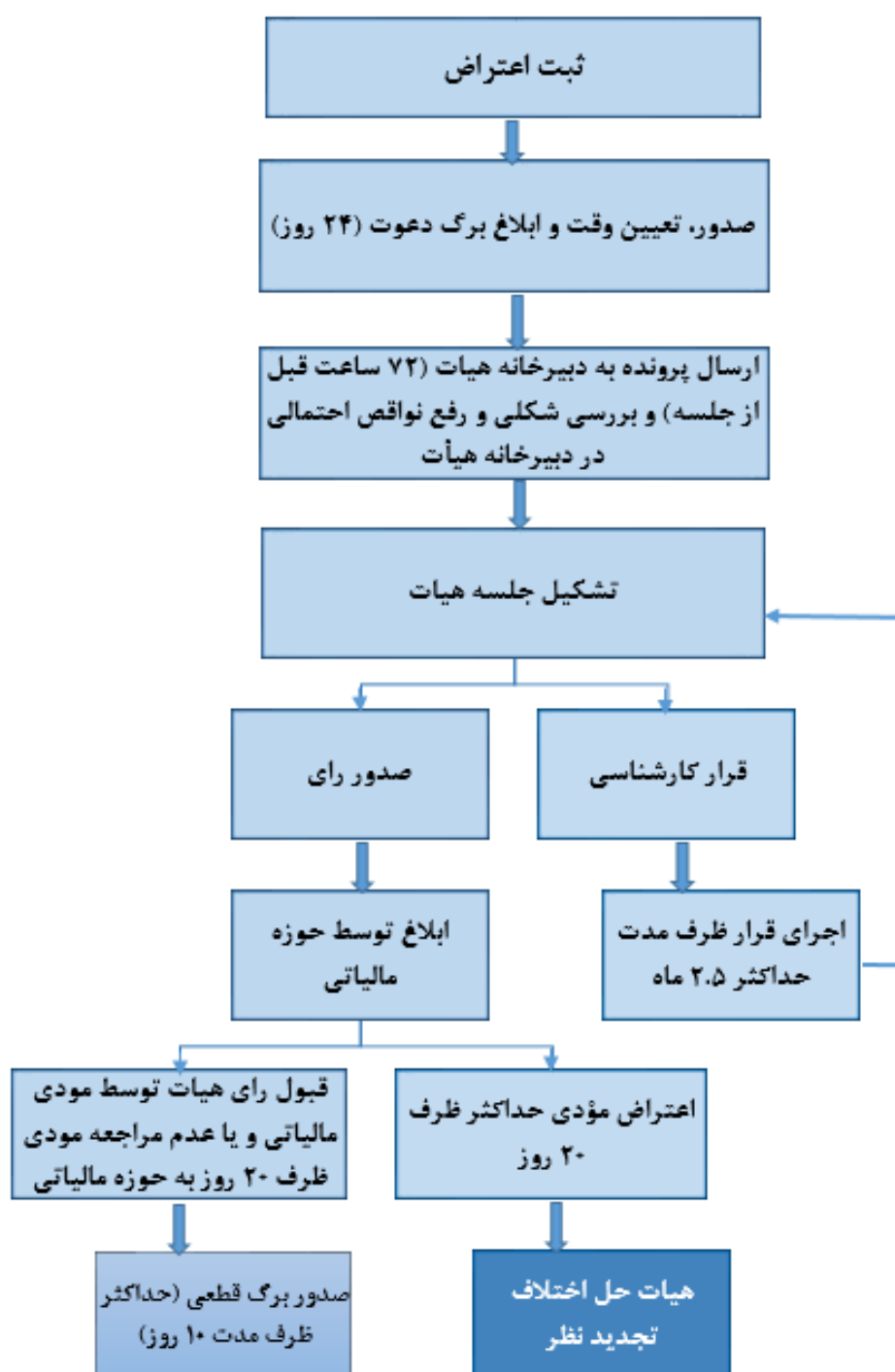
در چارچوب قانون و دستورالعمل دادرسی مالیاتی، زمان مقرر برای طی این فرآیند دادرسی ۵۷ روز می‌باشد (با احتساب ۱۲ روز فرصت قانونی برای ابلاغ) که این مدت با نظر هیات حداکثر تا ۱۰۲ روز قابل افزایش است. این در حالی است که در عمل، مدت زمان دادرسی در این مرحله، بطور متوسط حدود ۵۹۵ روز به طول می‌انجامد. شایان توجه است، براساس تصمیمات اخیر سازمان امور مالیاتی مقرر شده است که حداکثر مدت زمان رسیدگی به پرونده در هیات حل اختلاف بدوی حدود ۸۰ روز باشد.

^۱ مؤدی در نشانی قانونی حضور نداشته باشد و یا از دریافت برگ تشخیص استنکاف نماید.

^۲ مطابق ماده ۲۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم، نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت از بین کارمندان سازمان مذکور که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و لااقل شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب خواهند شد.

^۳ مطابق قسمت اخیر بند ۲ ماده ۲۴۴ قانون مذکور، در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایط در شهرستان‌ها یا مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوه قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.

^۴ با توجه به قسمت اخیر بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مذکور، در مواردی که اشخاص (مودی) نماینده خود در هیات حل اختلاف را انتخاب و اعلام ننمایند سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.

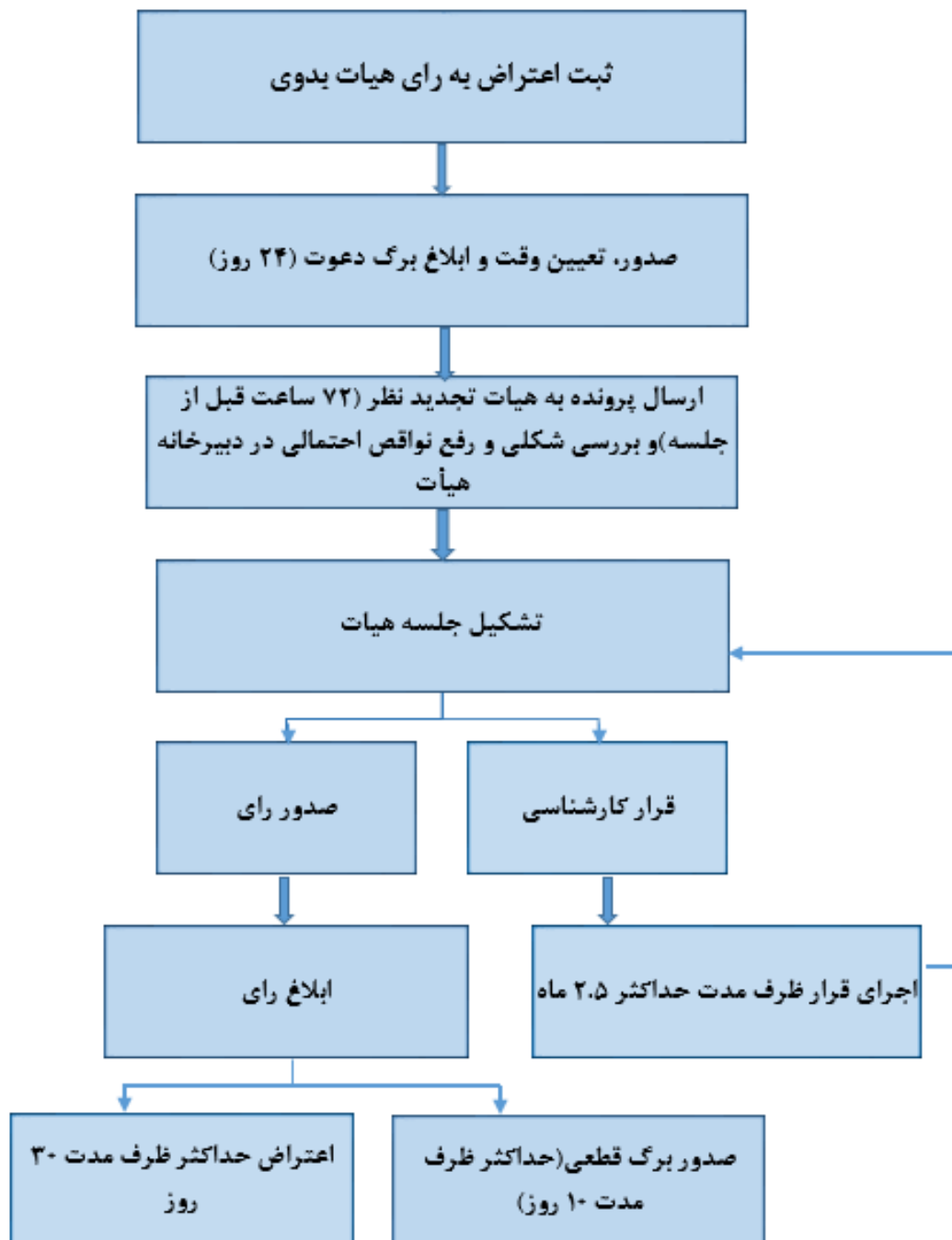


شکل ۳: فرآیند اداری دادرسی مالیاتی هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی

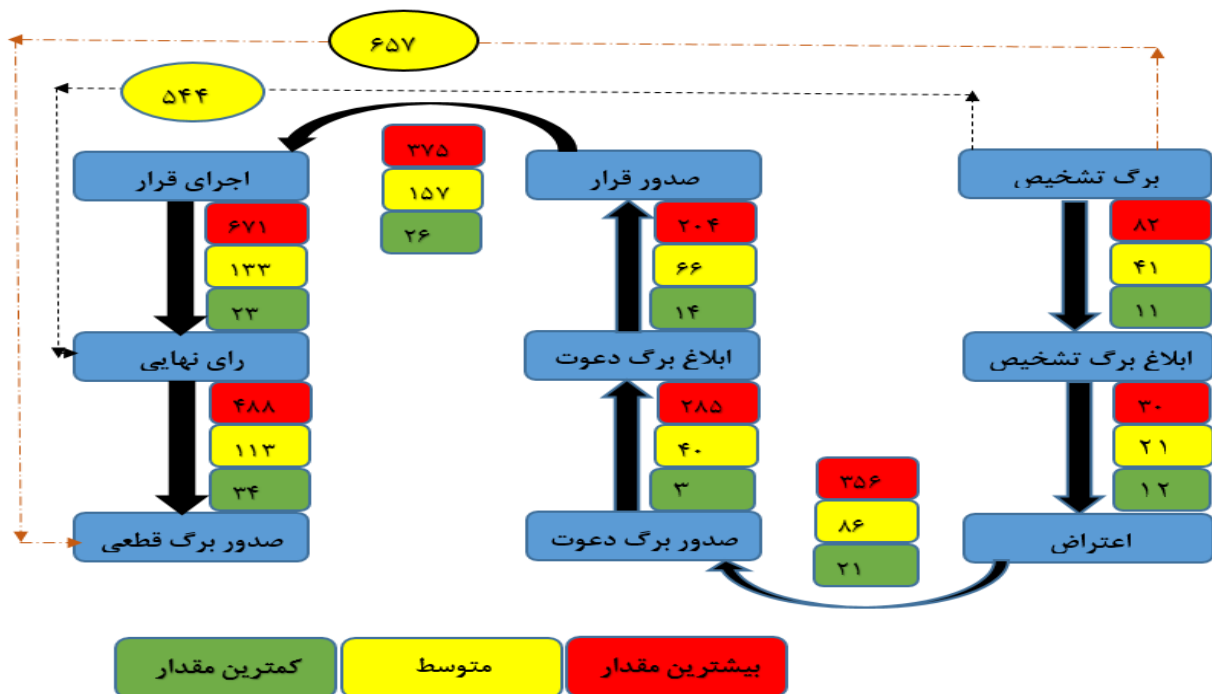
مرحله سوم - هیات حل اختلاف تجدیدنظر

براساس ماده (۲۴۷) قانون مالیات‌های مستقیم، اگر مؤدی یا اداره مالیاتی به رأی هیأت بدوی معترض باشد، می‌توانند ظرف ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی، مراتب اعتراض را کتباً تسلیم نمایند که در این صورت هیأت حل اختلاف تجدیدنظر با همان ترکیب هیأت بدوی وارد رسیدگی ماهوی می‌شود. رأی هیات تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجرا است. در این ارتباط چند نکته وجود دارد؛ اولاً، مودی مالیاتی مکلف است، مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم نماید (تبصره ۱ ماده مذکور). ثانیاً، نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهارنظر داشته یا رأی داده باشند (تبصره ۲ ماده مذکور)، ثالثاً، در مرحله تجدیدنظر فقط به ادعای طرف معترض (مؤدی یا اداره مالیاتی) رسیدگی و رأی صادر خواهد شد (تبصره ۳ ماده مذکور)، در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود، معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود (تبصره ۶ ماده مذکور).

علی‌اجمال در چارچوب قانون و دستورالعمل دادرسی مالیاتی، زمان مقرر برای طی این فرآیند دادرسی حدود ۷۷ روز می‌باشد (با احتساب ۱۲ روز و ۲۰ روز فرصت قانونی به ترتیب برای ابلاغ و اعتراض) که این مدت با نظر هیات حداکثر تا ۱۲۲ روز قابل افزایش است (شکل ۱). این در حالی است که در عمل، مدت زمان دادرسی در این مرحله، همچون هیات حل اختلاف بدوی بطور متوسط حدود ۵۹۵ روز به طول می‌انجامد (شکل ۵). شایان توجه است، براساس تصمیمات اخیر سازمان امور مالیاتی مقرر شده است که حداکثر مدت زمان رسیدگی به پرونده در هیات حل اختلاف تجدیدنظر حدود ۶۰ روز باشد.



شکل ۴: فرآیند اداری دادرسی مالیاتی هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر



شکل ۵: فرآیند زمانی دادرسی مالیاتی پرونده‌های مهم بازبینی شده در هیأت حل اختلاف

ماخذ: گزارش عملکرد پروژه آسیب شناسی نظام دادرسی مالیاتی (۱۳۹۱). معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها.

مرحله چهارم - شورای عالی مالیاتی

شورای عالی مالیاتی، مرجع رسیدگی به آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در ارتباط با شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌باشد. در این ارتباط مطابق ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم، مؤدی یا اداره مالیاتی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقص رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند. این شورا از ۲۵ نفر عضو در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی که دارای حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی یا معادل در رشته‌های مذکور می‌باشند، تشکیل شده است (ماده ۲۵۲ قانون).

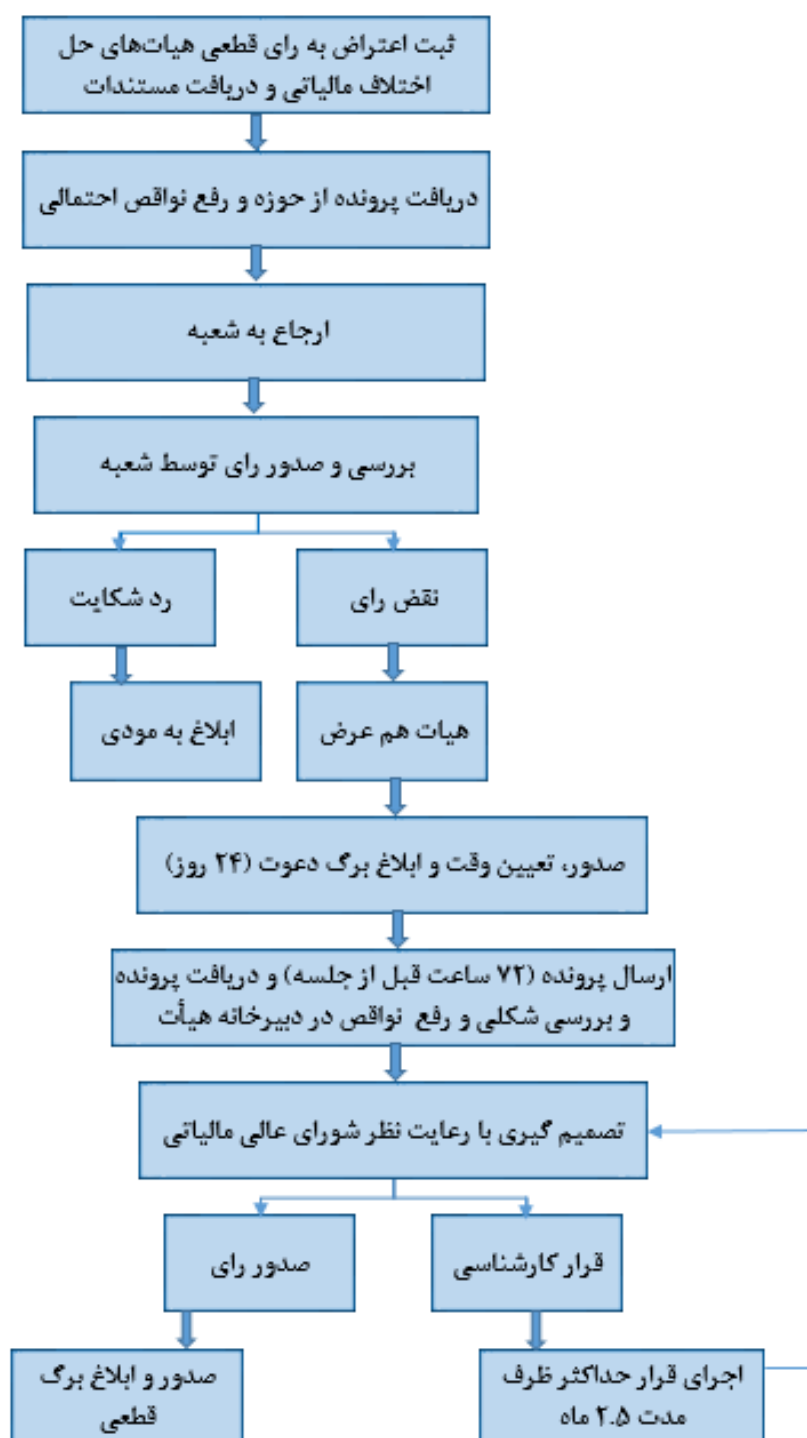
براساس ماده ۲۵۶ قانون، هرگاه مؤدی یا اداره امور مالیاتی شکایتی درخصوص رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی داشته باشند که با اقامه دلایل و یا ارایه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی شده باشد، رییس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود. شعبه مزبور مکلف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید. درخصوص نحوه تصمیم شورای عالی مالیاتی نکات ذیل حایز اهمیت می‌باشد:

• اگر شورای عالی مالیاتی اقدام به تأیید رأی هیأت حل اختلاف نماید، در این صورت رأی شورا قطعی و لازم‌الاجرا و پرونده جهت اقدامات بعدی به واحد مالیاتی ذیربط ارسال می‌گردد. در این صورت وفق تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون، مؤدی مکلف به پرداخت هزینه رسیدگی معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی می‌باشد.

• در صورت نقض رأی مورد شکایت توسط شورا، پرونده را جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی هم‌عرض^۱ ارجاع می‌شود (ماده ۲۵۷ قانون). هیأت مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی را صادر می‌نماید. رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجرا است.

در چارچوب قانون و مقررات حاکم بر دادرسی مالیاتی، به جز فرصت اعتراض ۳۰ روزه، زمان مشخصی برای رسیدگی در مرحله شورای عالی مالیاتی تعیین نشده است. همانگونه که اشاره شد، در صورتی که تصمیم شورا مبنی بر نقض رأی مورد شکایت باشد، پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف هم‌عرض ارجاع می‌شود که در این خصوص، مدت زمان رسیدگی در این هیأت ۵۷ روز است (با احتساب ۱۲ روز فرصت قانونی برای ابلاغ) و این مدت با نظر هیأت تا ۱۰۲ روز قابل افزایش می‌باشد. بنابراین مدت زمان مقرر برای طی این مرحله از دادسی مالیاتی را می‌توان حداقل ۱۳۲ روز در نظر گرفت.

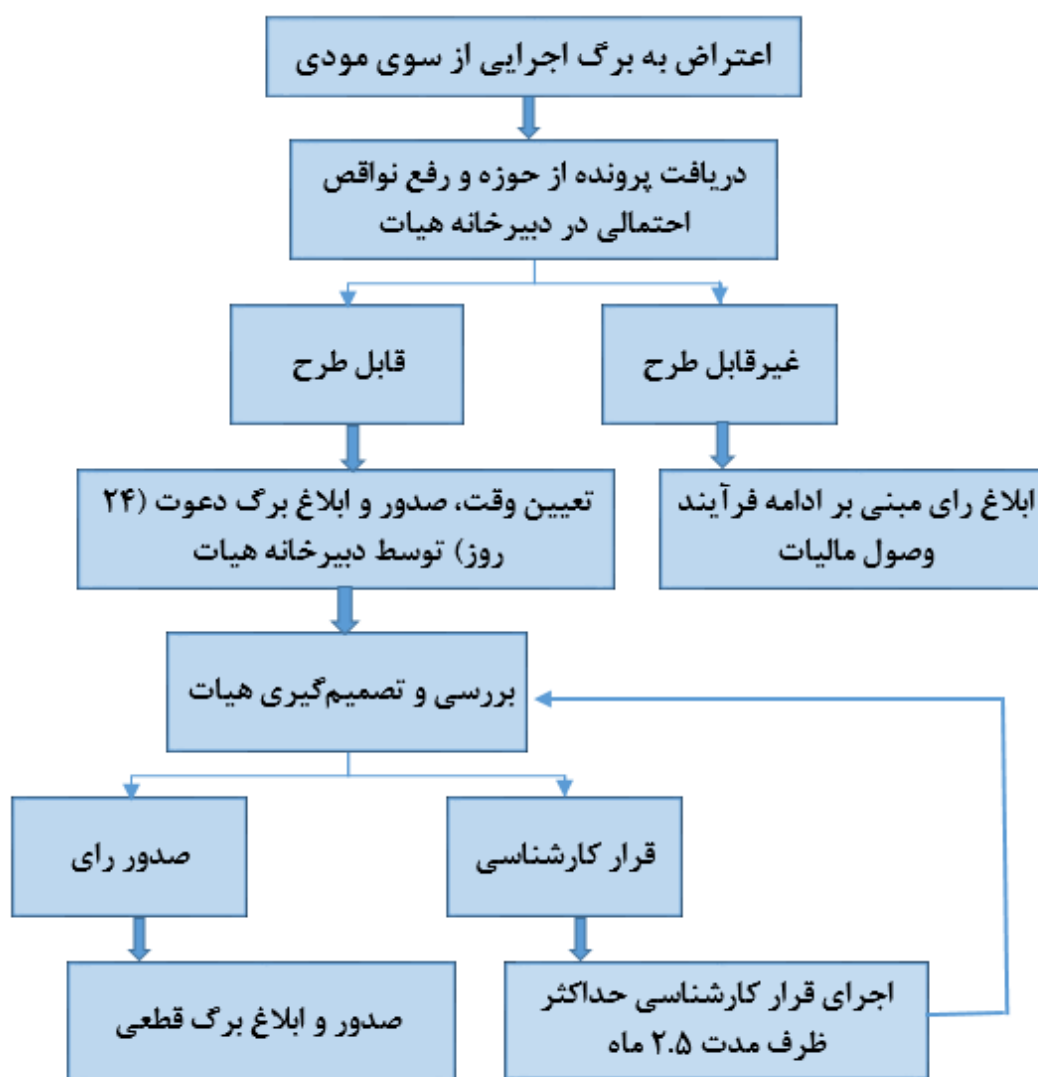
^۱ در موردی که رأی مورد شکایت از طرف یکی از شعب شورای عالی مالیاتی نقض گردد، شورا یک نسخه از رأی را برای رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال و پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگری ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یک هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیک ترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک استان باشد ارجاع می‌شود هیأت مزبور مجدداً با نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد رأی مذکور قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد.



شکل ۶: فرآیند اداری دادرسی در شورای عالی مالیاتی

مرحله پنجم- هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶

براساس ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، چنانچه برگ مالیات قطعی جهت عملیات اجرایی به اداره وصول و اجرا ارسال گردد و مؤدی نسبت به فرآیند قطعیت پرونده معترض باشد، پرونده در هیأت حل اختلاف موضوع این ماده قابل طرح می‌باشد. هیأت مذکور در ابتدا پرونده را به لحاظ شکلی رسیدگی می‌نماید و در صورت نقض در فرآیند قطعی شدن مالیات وارد رسیدگی ماهوی می‌شود. شایان ذکر است، در چارچوب قانون و دستورالعمل دادرسی مالیاتی صراحتاً زمان مقرری برای رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی در این مرحله تعیین نشده است، اما از آنجا که این هیات از جمله هیات‌های حل اختلاف مالیاتی است، می‌توان مدت زمان رسیدگی مالیاتی در هیات‌های حل اختلاف را نیز به این هیات تعمیم داد. در این ارتباط، همانگونه که قبلاً اشاره شد، در چارچوب مواد قانونی و دستورالعمل دادرسی مالیاتی، زمان مقرر برای طی این فرآیند دادرسی حدود ۵۴ روز می‌باشد (با احتساب ۱۲ روز فرصت قانونی برای ابلاغ) که این مدت با نظر هیات حداکثر تا ۹۹ روز قابل افزایش است. این در حالی است که در عمل و براساس مطالعات انجام شده، بطور متوسط حدود ۵۹۵ روز به طول می‌انجامد.



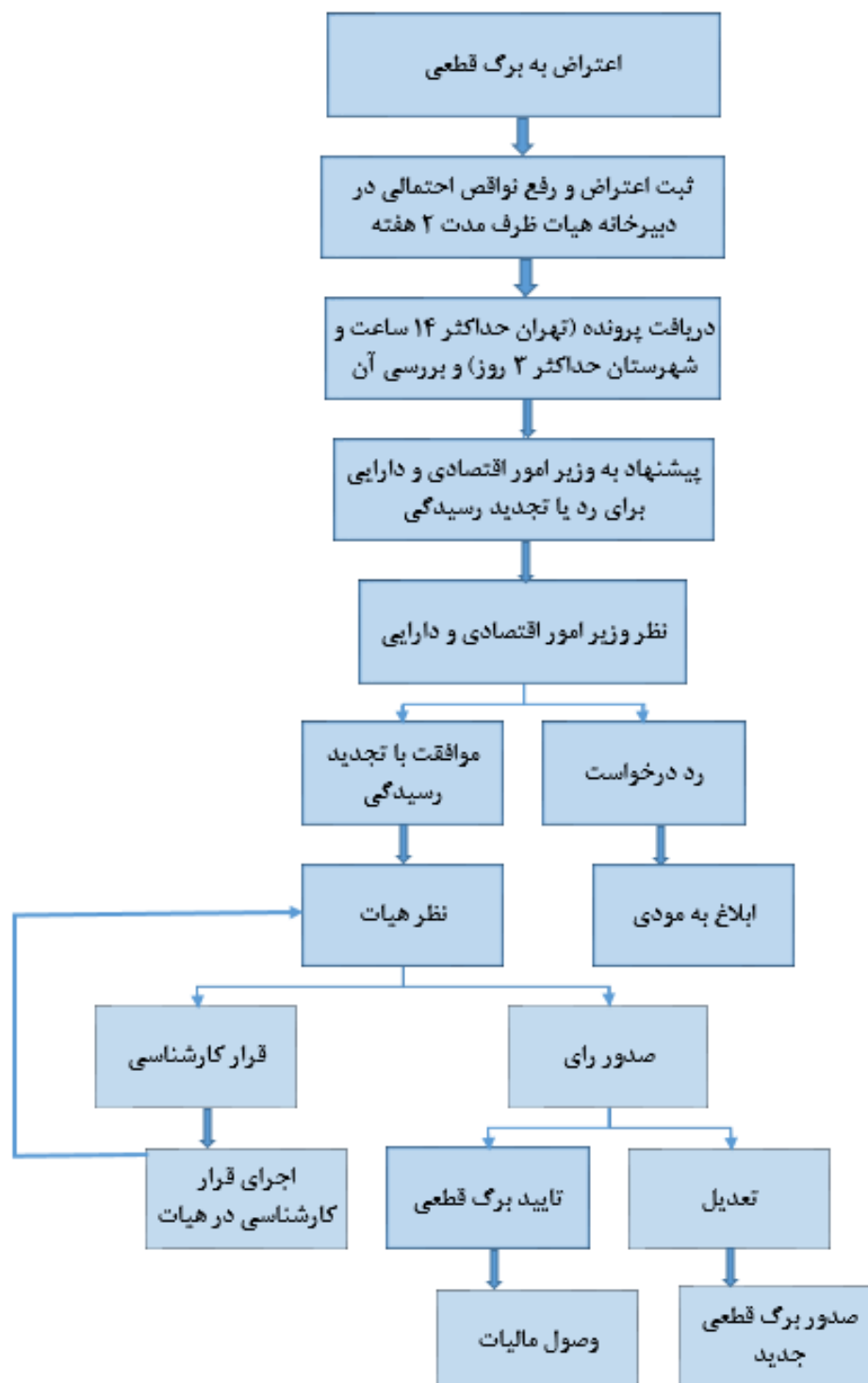
شکل ۷: فرآیند اداری دادرسی مالیاتی در هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون

۲-۲. دادرسی برون سازمانی

مرحله ششم-هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

براساس ماده ۲۵۱ مکرر قانون، مودیان مالیاتی می‌توانند نسبت به مالیات‌های قطعی شده خود که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد، به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات با ارائه مدارک و دلائل کافی، شکایت و تقاضای رسیدگی مجدد نمایند. در این صورت وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده را به هیاتی مرکب از ۳ نفره به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت با اکثریت آرا، قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد. بنابراین در این مرحله، شرط اولیه ارائه شکایت به مقام عالی وزارت، قطعیت مالیات و عدم امکان طرح در سایر مراجع مالیاتی، با استناد به مدارک و ادله کافی است. در ارتباط با زمان مقرر برای طی این فرآیند دادرسی مالیاتی، لازم به ذکر است، در چارچوب قوانین و مقررات، زمان مشخصی برای رسیدگی در این مرحله تعیین نشده است. در ارتباط با مدت زمان لازم برای طی این مرحله شایان ذکر است، شواهد نشان می‌دهد بعضاً زمان طی شده از ثبت اعتراض تا دریافت گزارش اجرای قرار کارشناسی در این مرحله حدود ۷ ماه بطول انجامیده است^۱ که بخش عمده‌ای از این مدت زمان (حدود ۴ ماه) مربوط به مرحله اجرای قرار کارشناسی توسط اداره امور مالیاتی بوده است. این در حالی است که در چارچوب دستورالعمل دادرسی مالیاتی، حداکثر مهلت برای اجرای قرار کارشناسی ۲.۵ ماه می‌باشد. شایان ذکر است، این مرحله نیز مانند سایر مراحل دادرسی، در عمل به مراتب بیشتر از زمان پیش‌بینی شده در مقررات صرف می‌شود و اخیراً وزیر وقت جهت تسهیل و تسریع امور مودیان و کاهش زمان دادرسی در این مرحله، بخشی از اختیارات خود را جهت رسیدگی پرونده‌ها به مدیران ادارات اقتصاد و دارایی استان‌ها تفویض نمود.

^۱. براساس مفاد نامه شماره ۱۷/۲۱۳۳۷۴ مورخ ۱۳۹۶/۹/۲۸ رییس مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه‌ای درخصوص پرونده شکایت بانک مسکن نسبت به مالیات عملکرد سال ۱۳۹۲ این بانک.



شکل ۸: فرآیند اداری دادرسی مالیاتی در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

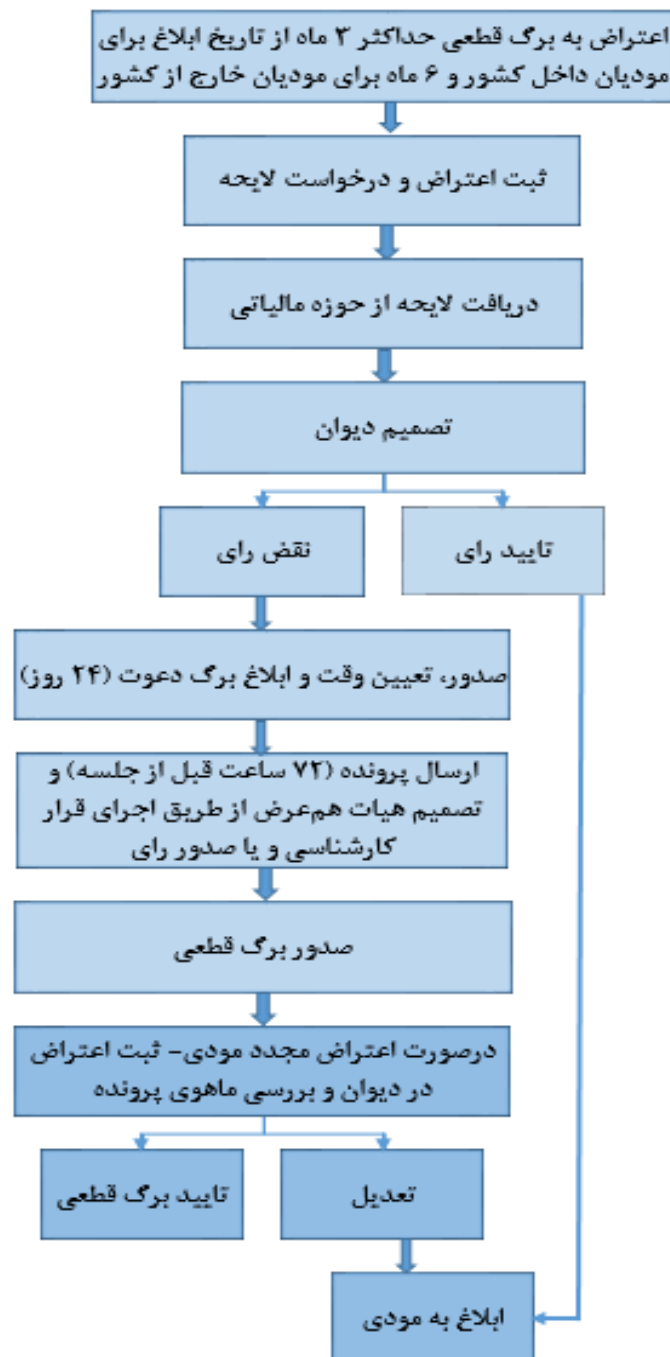
مرحله هفتم- دیوان عدالت اداری

مطابق بند (۲) ماده (۱۰) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، یکی از اختیارات این مرجع قضایی، رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری و کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی، منحصرأ از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آن‌ها تعیین شده است. علاوه براین مطابق قسمت اخیر ماده (۲۵۷) قانون مالیات‌های مستقیم، دیوان عدالت اداری به عنوان مرجع تجدیدنظر در خصوص آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تعیین و مقرر گردید در مواردی که آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد، پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر (هیأت هم‌عرض) ارجاع شود. بنابراین مؤدی می‌تواند در خصوص آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، هیأت موضوع ماده (۲۱۶) و (۲۵۱) مکرر به این مرجع شکایت و تقاضای رسیدگی مجدد نماید. اگرچه با توجه به مواد قانونی مذکور، نحوه ورود و بررسی اولیه پرونده مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری بصورت شکلی خواهد بود، لیکن با توجه به مفاد دیگر قانون تشکیلات این مرجع، می‌توان اذعان نمود که دیوان عدالت اداری، اختیار رسیدگی ماهوی را نیز دارد. لازم به ذکر است، براساس ماده ۴۱ قانون مذکور^۱، دیوان مجاز به انجام هرگونه اقدام یا تحقیقی درخصوص رسیدگی به دادخواست‌های مطروحه از جمله شکایات نسبت به پرونده‌های مالیاتی می‌باشد. همچنین براساس تبصره ۱ ماده ۴۳ این قانون^۲، دیوان می‌تواند بصورت ماهوی به پرونده‌ها ورود نماید.

در چارچوب قانون مالیات‌های مستقیم و دستورالعمل دادرسی مالیاتی (ماده ۲۵۷ قانون و به تبع آن ارجاع پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی هم‌عرض) و همچنین مواد متعدد قانون تشکیلات دیوان عدالت اداری (مواد ۵۸، ۴۴، ۶۱ و تبصره ۲ ماده ۱۶)، مدت زمان مقرر برای طی این مرحله از فرآیند دادرسی مالیاتی برای اشخاص مقیم داخل کشور (دارای فرصت زمانی ۹۰ روز برای اعتراض) حدود ۲۳۴ روز و برای اشخاص مقیم خارج از کشور (دارای فرصت زمانی ۱۸۰ روز برای اعتراض) حدود ۳۲۴ روز می‌باشد. لازم به ذکر است، مدت زمان‌های مذکور بدون احتساب مدت زمان مقرر درخصوص تجدید نظرخواهی نسبت به آراء شعب دیوان ارایه شده است. در این ارتباط اشخاص مقیم داخل کشور ۲۰ روز و اشخاص مقیم خارج از کشور، ۲ ماه فرصت ثبت درخواست تجدیدنظر دارند (ماده ۶۵ قانون مذکور). در ارتباط با زمان عملیاتی طی این فرآیند دادرسی باید توجه داشت که این امر تابع شرایط طرح دعاوی در مراجع قضایی می‌باشد که غالباً با توجه به حجم قابل توجه دادخواست‌ها، فرآیندی طولانی می‌باشد.

^۱ شعبه رسیدگی‌کننده می‌تواند هرگونه تحقیق یا اقدامی را که لازم بداند انجام دهد یا آن را از ضابطان قوه قضائیه و مراجع اداری بخواهد و یا به سایر مراجع قضائی نیابت دهد. ضابطان و مراجع مزبور مکلفند ظرف مهلتی که شعبه دیوان تعیین می‌کند، تحقیقات و اقدامات خواسته شده را انجام دهند. تخلف از این ماده حسب مورد مستلزم مجازات اداری یا انتظامی است.

^۲ در صورتی که شاکی پس از ابلاغ برای ادای توضیح حاضر نشود یا از ادای توضیحات مورد درخواست استنکاف کند، شعبه دیوان با ملاحظه دادخواست اولیه و لایحه دفاعیه طرف شکایت یا استماع اظهارات او، اتخاذ تصمیم می‌نماید و اگر اتخاذ تصمیم ماهوی بدون اخذ توضیح از شاکی ممکن نشود، قرار ابطال دادخواست صادر می‌گردد.



شکل ۹: فرآیند اداری دادرسی مالیاتی در دیوان عدالت اداری

آیین نامه تحریر دفاتر قانونی

آیین نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روشهای نگهداری آنها اعم از ماشینی (مکانیزه) و دستی و نمونه «اظهارنامه مالیاتی و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۵۹ اصلاحی مصوب ۱۳/۴/۱۳۸۴ قانون مالیات های مستقیم

فصل اول - تعاریف

ماده ۳- در این آیین نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح ذیل، به کار می روند:
سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور.

قانون: قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۶۶۱۱ و اصلاحیه های بعدی آن.

دفتر روزنامه: دفتر روزنامه دفتری است که کلیه معاملات و رویدادهای مالی و محاسباتی با رعایت اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت، اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، در آن ثبت می گردد. دفتر مذکور می تواند بصورت دستی یا ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) باشد.

دفتر کل: دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه برحسب سرفصل یا کدگذار ی حساب هها در صفحات مخصوص آن ثبت می شود به ترتیبی که تنظیم صورتهای مالی لازم از آن امکان پذیر باشد . دفتر مذکور می تواند بصورت دستی یا ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) باشد.

دفتر روزنامه و کل مشترک: دفتری است که دارای ستون هائی برای سرفصل حسابهای متفاوت باشد، به طوری که اشخاص حقوقی و حقیقی با ثبت و نگهداری دفتر مذکور بر طبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، بتوانند نتایج عملیات خود را از آن استخراج و صورتهای مالی لازم تهیه نمایند.

دفتر معین: دفتری است دستی یا ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) که برای تفکیک و مجزا ساختن هر یک از حسابهای دفتر کل برحسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود . کارتهای حساب در حکم دفاتر معین است.

سایر دفاتر: دفاتری که به استناد مقررات قانونی مربوط از جمله قانون محاسبات عمومی و قانون شهرداری ها به عنوان دفاتر مورد استفاده قرار می گیرند.

اظهارنامه مالیاتی: اظهارنامه مالیاتی فرمی است به منظور اظهار درآمدها ، هزینه ها ، دارای یها ، بدهیها، سرمایه،

معافیت ها، درآمد مشمول مالیات، مالیات، بخشودگی مالیاتی و همچنین اطلاعات هویتی و مکانی حسب مورد که برای صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی موضوع قانون مالیات های مستقیم، بر حسب نوع و حجم فعالیت اشخاص مذکور مطابق نمونه هایی که توسط سازمان، تهیه و اعلام می شود.

سند حسابداری: فرمی است کاغذی یا ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) که یک یا چند رویداد مالی و محاسباتی طبق اصول و ضوابط حسابداری در آن ثبت و حاوی تجزیه حسابها و توضیحات مربوط، متکی به مدارک بوده و با تایید اشخاص مجاز، قابل ثبت در دفاتر می باشد.

مدارک حساب: عبارت از مستنداتی است (دستی یا ماشینی ، مکانیزه- الکترونیکی) که بیانگر وقوع یک یا چند فعالیت یا رویداد مالی یا محاسباتی بوده و اسناد حسابداری یا دفاتر بر مبنای آنها تنظیم و تحریر می گردد.

صورتحساب فروش کالا یا ارائه خدمات: فرمی است که در موارد فروش کالا یا ارائه خدمات بصورت دستی با

شماره سریال چاپی و یا ماشینی با شماره سریال ماشینی و یا توسط سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی ، (مکانیزه) فروش) صادر می گردد.

سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش): پایانه ای است شامل سخت افزار و نر افزار با امکان اتصال به سامانه سازمان، که قابلیت لازم از قبیل، ثبت خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه ها را حس نوع و اندازه فعالیت واحد کسب و کار دارد.

مصرف کننده نهایی: شخص حقیقی است که کالا و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

فصل دوم - گروه بندی مؤدیان صاحبان مشاغل

ماده ۲- صاحبان مشاغل براساس شاخص ها و معیارهایی از قبیل نوع و یا حجم فعالیت به شرح ذیل گروه بندی می شوند:

۱- گروه اول ۲- گروه دوم ۳- گروه سوم

الف - حجم فعالیت:

گروه	شرح
اول	مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی ماه سال قبل از شروع سال مالیاتی ابلاغ شده باشد، هر کدا بیشتر از مبلغ سی میلیارد ریال باشد.
دوم	مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی ماه سال قبل از شروع سال مالیاتی ابلاغ شده باشد. هر کدام بیشتر از مبلغ ده میلیارد و تا سی میلیارد ریال باشد.
سوم	مودیانیهی که در گروه های اول و دو قرار نمی گیرند، جز گروه سو محسوب می شوند.

تصوره ۱- در مواردی که صرفاً ارائه خدمات باشد، ۰۵٪ مبالغ تعیین شده ملاک عمل می باشد.

تبصره ۲- در مشارکت مدنی جمع مبلغ فروش کالا و خدمات و یا درآمد مشمول مالیات قطعی شده کلیه شرکاء ملاک عمل می باشد.

تصريح ۳- مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل بر اساس فعالیت مؤدی در سال قبل می باشد.

ب- نوع فعالیت:

اشخاص ذیل فارغ از حجم فعالیت موضوع بند الف فوق از لحاظ انجام تکالیف موضوع این آیین نامه جزء مؤدیان گروه اول محسوب می شوند.

۱- دارندگان کارت بازرگانی (واردکنندگان و صادرکنندگان)؛

۲- صاحبان کارخانه ها و واحدهای تولیدی و بهره برداران معادن دارای جواز تاسیس و پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذی ربط ؛

۳- صاحبان هتل های سه ستاره و بالاتر؛

۴- صاحبان بیمارستان ها، زایشگاه ها، کلینیک های تخصصی؛

۵- صاحبان مشاغل، صرافے؛

۶- فروشگاه های زنجیره ای دارای مجوز فعالیت از وزارتخانه ذیربط ؛

تبصره ۳- مؤدیان مالیاتی که در هر گروه قرار می گیرند تا سه سال بعد، از نظر انجام تکالیف قانونی در طبقات پایین تر قرار نخواهند گرفت.

تبصره ۲- در دو سال اول شروع فعالیت صاحبان مشاغل به استثناء مؤدیانی که بر اساس نوع فعالیت در گروه اول قرار می‌گیرند، انتخاب گروه و انجام تکالیف قانونی، مربوط به انتخاب مؤدی خواهد بود.

تبصره ۱- صاحبان مشاغلی که در گروه های دو یا سوم قرار می گیرند، می توانند در هر سال مالیاتی نسبت به انجام تکالیف گروه بالاتر اقدام نمایند. در این صورت مکلف به رعایت مقررات مربوط خواهند بود.

فصل سوم - اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه آن

ماده ۱- فرم اظهارنامه های مالیاتی برای صاحبان مشاغل موضوع این آیین نامه برای هر یک از گروه های اول، دو و سه باید حداقل شامل موارد زیر باشد:

گروه اول:

- ۱- اطلاعات هویتی:
 - ۱-۱- اطلاعات هویتی و مکانی.
 - ۱-۲- مجوزهای فعالیت اقتصادی.
- ۲- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی های مالیاتی، معافیت های قانونی و مالیات متعلق.
- ۳- موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره.
- ۴- واردات و صادرات کالا ها و خدمات.
- ۵- صورت حساب سود و زیان.
- ۶- ترازنامه.
- ۷- اطلاعات شرکاء.
- ۸- اطلاعات حسابهای بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

گروه دوم:

- ۱- اطلاعات هویتی:
 - ۱-۱- اطلاعات هویتی و مکانی.
 - ۲-۱- مجوزهای فعالیت اقتصادی.
- ۲- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی های مالیاتی، معافیت های قانونی و مالیات متعلق.
- ۳- موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره.
- ۴- صورت درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه های مربوط).
- ۵- اطلاعات اموال و داراییها مربوط به فعالیت شغلی.
- ۶- اطلاعات شرکاء.
- ۷- اطلاعات حسابهای بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

گروه سوم:

- ۱- اطلاعات هویتی:
 - ۱-۱- اطلاعات هویتی و مکانی.
 - ۲-۱- مجوزهای فعالیت اقتصادی.
- ۲- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی های مالیاتی، معافیت های قانونی و مالیات متعلق.
 - ۲-۱- خلاصه درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه های مربوط).
 - ۲-۲- اطلاعات شرکاء.
 - ۲-۳- اطلاعات حسابهای بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

تبصره: در مواردی که هر یک از اقلام اطلاعاتی فرم اظهارنامه مالیاتی صاحبان مشاغل برای هر یک از مودیان فاقد موضوعیت باشد، عدم تکمیل آن خللی به اعتبار اظهارنامه وارد نخواهد کرد.

ماده ۴- مودیان موضوع این آیین نامه مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را برای هر سال مالیاتی (بصورت انفرادی یا مشارکت) در موعد مقرر قانونی بصورت الکترونیکی از طریق درگاه های الکترونیکی سازمان تسلیم نمایند. سازمان می تواند در مواردی که مقتضی بداند تسلیم اظهارنامه غیر الکترونیکی را بپذیرد.

تبصره: تسلیم اظهارنامه در اجرای ماده ۶۷۸ قانون مورد پذیرش می باشد.

فصل چهارم - مشخصات دفاتر:

ماده ۹- انواع دفاتر موضوع این آیین نامه عبارتند از:

۱- دفتر روزنامه.

۲- دفتر کل.

۳- دفتر روزنامه و کل مشترک.

۴- دفتر معین.

۵- سایر دفاتر.

فصل پنجم- تکالیف مؤدیان در خصوص نگهداری دفاتر و یا اسناد و مدارک

ماده ۶- مقررات مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک:

الف- صاحبان مشاغلی که در گروه اول قرار می گیرند و کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک با رعایت موارد زیر می باشند:

۱- رویدادهای مالی باید براساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل گردد.

۲- مؤدیانی که دفاتر دستی نگهداری می نمایند، مکلفند برای هر سال مالیاتی فقط از دفاتری که سال مالیاتی قبل

نزد مراجع قانونی ذی ربط ثبت شده استفاده نمایند. در مواردی که دفاتر ثبت شده مذکور در هر سال برای ثبت

عملیات مالی مودیان تا پایان سال مالیاتی کفایت نماید، مجاز به استفاده از دفاتر ثبت شده طی همان سال می باشند.

۳- مودیان برای استفاده از سیستم الکترونیکی (نر افزار) جهت ثبت رویدادهای مالی خود، مکلفند از نر افزارهای مورد قبول که دارای ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی سازمان باشد استفاده نمایند. سازمان موظف است ویژگی ها، معیارها و ضوابطی که نرم افزار باید دارا باشد را اعلان عمومی کند.

۱-۳- استفاده از نر افزارهای قبلی تا مدت سه سال پس از لازم الاجرا شدن اصلاحیه قانون (۱۳۹۵/۱/۱) مجاز خواهد بود. استفاده از نر

افزارهای مذکور بعد از مهلت فوق الذکر منوط به مطابقت آن با ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان است.

مودیان مکلفند تا قبل از مطابقت نر افزار مورد استفاده با ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان،

حداقل ماهی یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشین های الکترونیکی را در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل کنند.

در اجرای این بند، سازمان می تواند به منظور بررسی انجام وظایف محوله از ظرفیت علمی و تخصصی اشخاص

حقوقی دولتی و غیردولتی استفاده نماید.

۴- نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

۵- اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از ثبت دفاتر در مراجع قانونی ذی ربط در صورت احراز، خللی به اعتبار دفاتر وارد نخواهد کرد.

۶- نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت) در دفاتر دستی ممنون است.

۷- دفاتر و اسناد حسابداری می بایست بر اساس واحد پول رایج کشور و همچنین به زبان فارسی تحریر گردد.

۸- در مواردی که دفاتر موضوع این آئین نامه توسط مقامات قضائی یا سایر مراجع قانونی و یا به عللی خارج از اختیار مؤدی از دسترس مؤدی خارج شود و صاحب دفاتر از تاریخ وقوع این امر حداکثر ظرف دو ماه دفاتر جدید ثبت و عملیات آن مدت را در دفاتر جدید تحریر کند و تأخیر تحریر عملیات در این مدت به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

۹- تأخیر تحریر دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتاسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد سایر اشخاص از تاریخ شروع فعالیت تا دو ماه مجاز خواهد بود.

۱۰- اشخاصی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روش های حسابداری مورد عمل، خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر ثبت شده باشند، لااقل سالی یکبار (تا قبل از بستن حسابها) و در غیر این صورت عملیات هر ماه را تا پایان ماه بعد در دفاتر مرکز ثبت کنند.

۱۱- ثبت دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر اینکه تا تاریخ ثبت هیچگونه فعالیت مالی و پولی صورت نگرفته باشد، مجاز است.

۱۲- ارائه دفاتر سفید و نانویس در حکم عدم ارائه دفاتر محسوب می شود.

۱۳- مؤدیان مکلف به نگهداری دفاتر، باید نسبت به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک اقدام و در صورت درخواست اداره امور مالیاتی ارائه نمایند. در مورد نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک بصورت ماشینی، اطلاعات باید به همان قالبی (فرمتی) که تولید، ارسال یا دریافت شده، نگهداری شود.

ب - صاحبان مشاغلی که در گروه دوم قرار می گیرند مکلفند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا، خدمات و دارایی و سایر اسناد هزینه های انجام شده را به تفکیک و به ترتیب تاریخ وقوع هر یک از رویدادهای مالی نگهداری و صورت درآمد و هزینه خود را ماهانه به شرح فرم پیوست (۶) بر اساس آن تنظیم نمایند.

پ - صاحبان مشاغلی که در گروه سوم قرار می گیرند مکلفند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا و خدمات و سایر اسناد هزینه های انجام شده را نگهداری و خلاصه درآمد و هزینه سالانه خود را به شرح فرم پیوست (۲) بر اساس آن تنظیم نمایند.

ت - مؤدیانی که رویدادهای مالی خود را به صورت ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) ثبت و نگهداری می نمایند (به استثنای مودیان گروه اول)، نیازی به ارائه دفاتر به صورت دستی ندارند. نگهداری اسناد و مدارک حساب به صورت ماشینی یا دستی الزامی است.

فصل ششم - تکالیف صاحبان مشاغلی که از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) استفاده می نمایند:

ماده ۷- صاحبان مشاغلی که نسبت به نصب و استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) اقدام می نمایند در صورت رعایت آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون در نگهداری و ارائه اطلاعات مربوط، تکلیفی برای نگهداری دفاتر موضوع این آیین نامه نخواهند داشت. اشخاص حقوقی مشمول حکم این ماده نمی باشند.

فصل هفتم: صورتحساب فروش و نحوه صدور و ارائه آن

ماده ۸- مودیان موضوع این آیین نامه باید در موارد فروش کالا و یا ارائه خدمات صورتحساب نوع اول یا نوع دوم حسب مورد بشرح زیر صادر و نگهداری نمایند:

۱- صورتحساب نوع اول باید دارای شماره سریال چاپی یا ماشینی حسب مورد، تاریخ و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کد پستی فروشنده و خریدار و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.

تبصره: در صورت فروش به مصرف کننده نهایی درج مشخصات خریدار از نظر این آیین نامه الزامی نمی باشد.

۲- صورتحساب نوع دوم که صرفاً در موارد استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) صادره می شود باید دارای شماره سریال ماشینی، تاریخ و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کد پستی فروشنده و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.

در مورد بندهای ۱ و ۲ فوق تا زمانی که شماره اقتصادی صادر نشده است درج شماره یا شناسه ملی در صورتحساب الزامی است.

فصل هشتم - سایر مقررات

ماده ۹- تغییر روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالی یا دوره مالی حسب مورد مجاز نخواهد بود.

ماده ۱۰- هر یک از دفاتر مزبور می تواند به صورت ماشینی (مکانیزه الکترونیکی) و دستی نگهداری شود و مؤدیانی که از هر یک از روشهای فوق استفاده می نمایند مکلف به رعایت الزامات مربوط به این آیین نامه در هر یک از روشهای مذکور حسب مورد می باشند.

ماده ۱۱ - سازمان می تواند تما یا برخی از مودیان موضوع این آیین نامه را طبق اعلام کتبی به مؤدی ذیربط حداکثر تا شش ماه پس از پایان هر سال مالیاتی جهت اجرا از ابتدای سال مالی بعد به نگهداری دفاتر و اسناد حسابداری به صورت ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) مکلف نماید.

ماده ۱۲ - اشخاصی که دفاتر و اسناد حسابداری خود را به صورت ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) نگهداری می نمایند مکلفند حسب درخواست کتبی ماموران مالیاتی ذیربط، هنگام رسیدگی ضمن ارائه دستورالعمل نحوه کار با نرم افزار مالی و حسابداری مربوط، رمز دسترسی لازم به اطلاعات نرم افزار را ارائه نمایند، در غیر اینصورت در حکم عدم تسلیم دفاتر خواهد بود.

ماده ۱۳ - مؤدیانی که از دفاتر و اسناد حسابداری ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) استفاده می نمایند مکلفند حسب درخواست کتبی ماموران مالیاتی ذیربط، اطلاعات مورد نیاز برای رسیدگی را در لوح فشرده، به ماموران یادشده ارائه نمایند.

۱۴ - مؤدیانی که از دفاتر و اسناد حسابداری دستی استفاده می نمایند مکلف اند حسب درخواست کتبی ماموران مالیاتی ذیربط دفاتر و اسناد و مدارک را برای رسیدگی به ماموران مالیاتی یادشده ارائه نمایند.

فصل نهم: نحوه ارائه دفاتر و اسناد و مدارک

ماده ۱۵ - دفاتر، صورت درآمد و هزینه ماهانه، خلاصه درآمد و هزینه سالانه و اسناد و مدارک حسب مورد با درخواست کتبی اداره امور مالیاتی و یا گروه رسیدگی در روز و محل تعیین شده در برگ درخواست ارائه دفاتر و اسناد و مدارک (محل اقامتگاه قانونی مؤدی و یا محلی که قبلاً بصورت مکتوب به اداره امور مالیاتی اعلام شده است و یا محل اداره امور مالیاتی حسب مورد با توجه به نوع حسابرسی مالیاتی) تحویل و توسط اداره امور مالیاتی صورت مجلس می گردد.

فصل دهم: موارد رد دفاتر

ماده ۱۶ - تخلف از تکالیف مقرر در این آئین نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می باشد:

- ۱- در صورتی که دفاتر ارائه شده نزد مراجع ذیربط به ثبت نرسیده باشد یا فاقد یک یا چند برگ باشد.
- ۲- عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز.
- ۳- تأخیر تحریر دفاتر روزنامه بیش از ۶۰ روز و تأخیر تحریر دفتر کل زاید بر حد مجاز مندرج در این آئین نامه.
- ۴- عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکز طبق مقررات این آئین نامه.
- ۵- در مواردی که دفاتر مزبور به ادعای مؤدی از دسترس وی خارج شده باشد و غیر اختیاری بودن موضوع مورد تأیید بالاترین مسئول اداره امور مالیاتی ذیربط قرار نگیرد.
- ۶- عدم تطبیق مندرجات دفاتر قانونی با اطلاعات موجود در سیستم های ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی)، در مورد اشخاصی که از سیستم های مذکور استفاده می نمایند.
- ۷- جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در دفتر روزنامه.
- ۸- عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر ثبت شده اعم از تحریر شده و نانویس .
- ۹- تغییر نرم افزار حسابداری مورد استفاده در طی سال مالیاتی بدون اطلاع قبلی اداره امور مالیاتی ذی ربط .
- ۱۰- تغییر روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالیاتی یا دوره مالی.

۱۱- تحریر دفاتر به غیر از پول رایج کشور و زبان فارسی.

۱۲- حذف برخی از عملیات در دفاتر الکترونیکی.

تبصره - در مورد بند ۸ این ماده چنانچه سفید ماندن برای ثبت تراز افتتاحی باشد موجب رد دفاتر نخواهد بود و همچنین سفید ماندن ذیل صفحات دفتر در آخر هرروز یا هر هفته یا هرماه به شرطی که اسناد دارای شماره ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود، به اعتبار دفتر خللی وارد نمی آورد.

ماده ۱۷- هیات سه نفری حسابرسان موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) در صورتی که با توجه به دلایل توجیهی مؤدی و نحوه تحریر دفاتر و رعایت استانداردهای حسابداری و درجه اهمیت ایرادات مطروحه از سوی اداره

امور مالیاتی و رعایت واقعیت امر، احراز نمایند که ایرادات مزبور به اعتبار دفاتر خللی وارد نمی نماید، مکلف است نظر خود را مبنی برقبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند.

تبصره-در اجرای مقررات تبصره ماده ۹۷ قانون، مفاد این فصل به مدت سه سال (عملکرد سال ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷) و صرفاً در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی به صورت کامل اجرا نشده است، جاری می باشد.

این آئین نامه در اجرای ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور در ده فصل و ۱۷ ماده و ۱۰ تبصره به تصویب و مقررات آن از ۱۳۹۵/۱/۱ لازم الاجرا بوده و نسبت به اشخاص حقوقی که سال مالی آنها با سال شمسی منطبق نباشد، در مورد سال مالی که از ۱۳۹۵/۱/۱ به بعد آغاز می گردد جاری بوده و نسبت به سال مالی قبل از آن مفاد آئین نامه قبلی مجری می باشد.

مالیات انحلال اشخاص حقوقی

ادغام شرکت:

ماده ۱۱۱ - شرکت هایی که با تأسیس شرکت جدید یا با حفظ شخصیت حقوقی یک شرکت، در هم ادغام یا ترکیب می شوند از لحاظ مالیاتی مشمول مقررات زیر می باشند:

الف - تأسیس شرکت جدید یا افزایش سرمایه شرکت موجود تا سقف مجموع سرمایه های ثبت شده شرکت های ادغام یا ترکیب شده از پرداخت دو در هزار حق تمبر موضوع ماده (۴۸) این قانون معاف است.

ب - انتقال دارایی های شرکت های ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا شرکت موجود حسب مورد به ارزش دفتری مشمول مالیات مقرر در این قانون نخواهد بود.

ج - عملیات شرکت های ادغام یا ترکیب شده در شرکت جدید یا شرکت موجود مشمول مالیات دوره ی انحلال موضوع بخش مالیات بر درآمد این قانون نخواهد بود.

د - استهلاك دارایی های منتقل شده به شرکت جدید یا شرکت موجود باید بر اساس روال قبل از ادغام یا ترکیب ادامه یابد.

ه - هر گاه در نتیجه ادغام یا ترکیب، درآمدی به هر یک از سهامداران در شرکت های ادغام یا ترکیب شده تعلق گیرد طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد بود.

و - کلیه تعهدات و تکالیف مالیاتی شرکت های ادغام یا ترکیب شده به عهده ی شرکت جدید یا موجود حسب مورد می باشد.

ز - آیین نامه اجرایی این ماده حداکثر ظرف شش ماه از تاریخ تصویب این اصلاحیه به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی و صنایع و معادن به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

آیین نامه اجرایی بند ز ماده ۱۱۱ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم به شماره ۲۷۲۴۳/ت/۳۱۰۴۲ ه به تاریخ

۱۳۸۳/۹/۸

ماده ۱- مفهوم ادغام یا ترکیب شرکت ها از لحاظ مقررات مالیاتی به دو صورت ذیل می باشد:

الف- انتقال داراییها و بدهی های یک یا چند شرکت به یک شرکت دیگر که از این پس شرکت موجود نامیده می شود، به طوریکه شرکت های ادغام شونده منحل می شوند لکن شرکت موجود نام و هویت خود را حفظ کرده و دارایی و بدهی آن به میزان جمع دارایی و بدهی شرکت های ادغام شونده افزایش می یابد.

ب- انتقال دارایی ها و بدهی های یک یا چند شرکت جدید، به طوریکه شرکت های ادغام شونده منحل شده به میزان دارایی و میزان دارایی و بدهی شرکت جدید معادل جمع دارایی ها و بدهی های شرکت های ادغام شونده خواهد بود.

تبصره - ادغام یا ترکیب شرکت ها به یکی از دو طریق مندرج در این ماده مشروط به آن است که مجوز قانونی آن تحصیل شده باشد.

ماده ۲- در صورت انتقال دارایی ها با بیش از قیمت دفتری به شرکت موجود یا شرکت جدید، مازاد مشمول پرداخت مالیات می باشد.

ماده ۳- آخرین مدیران شرکت های ادغام یا ترکیب شونده، مکلفند ظرف مدت یک ماه پس از اتخاذ تصمیم نهایی برای ادغام یا ترکیب، رونوشت صورتجلسات نهایی و فهرست اسامی شرکا یا سهامداران و میزان سهم الشرکه یا سهام آنان و صورت دارایی ها و بدهی ها را همراه گزارش یکی از اعضای جامعه حسابداران رسمی راجع به تعیین قیمت روز سهام یا سهم الشرکه در تاریخ مزبور به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

ماده ۴- تاریخ ادغام یا ترکیب از نظر این آیین نامه، تاریخ ثبت دارایی ها و بدهی های شرکت های ادغام یا ترکیب شونده در

دفاتر قانونی شرکت موجود و یا تاریخ ثبت شرکت جدید در اداره ثبت شرکت ها و موسسات غیر تجاری می باشد.

ماده ۵- مدیران شرکت موجود و یا شرکت جدید مکلفند ظرف یک ماه از تاریخ ادغام یا ترکیب، مستندات مربوط به ثبت تغییرات حاصل از ادغام یا ترکیب در شرکت موجود و یا ثبت شرکت جدید در اداره ثبت شرکت ها و فهرست خلاصه انتقالات انجام شده (شامل دارایی ها و بدهی ها) و فهرست تعداد سهام یا میزان سهم الشرکه که در قبال انتقال دارایی ها و بدهی ها به هر یک از سهامداران یا شرکای شرکت های ادغام شونده تخصیص می یابند را همراه گزارش یکی از اعضای جامعه حسابداران رسمی راجع به تعیین بهای روز سهام یا سهم الشرکه شرکت موجود یا شرکت جدید به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

تبصره - اداره امور مالیاتی مکلف است پس از دریافت مدارک موضوع این ماده رونوشت مدارک یاد شده را حسب مورد به ادارات امور مالیاتی مربوط به شرکت های ادغام یا ترکیب شونده جهت اقدامات قانونی موضوع ماده (۱۱۱) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ ارسال نماید.

ماده ۶- مطابق مقررات بند (ه) ماده (۱۱۱) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ - هرگاه در نتیجه ادغام یا ترکیب موضوع این آیین نامه درآمدی به هریک از سهامداران در شرکت های ادغام یا ترکیب شونده تعلق گیرد، حسب قوانین و مقررات مربوط مشمول مالیات خواهند بود.

ماده ۷- هزینه های مربوط به ادغام یا ترکیب شرکت ها حسب مورد هزینه قابل قبول آنها محسوب می گردد.

ماده ۸ - عدم رعایت مقررات ماده (۱۱۱) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ - و این آیین نامه حسب مورد موجب عدم شمول تسهیلات موضوع ماده قانونی یاد شده نسبت به شرکت های ادغام شونده خواهد بود.

تکلیف مدیران شخص حقوقی منحل شده :

ماده ۱۱۴- آخرین مدیر یا مدیران شخص حقوقی مشترکاً موظف اند قبل از تاریخ تشکیل مجمع عمومی با سایر ارکان صلاحیت دار که برای اتخاذ تصمیم نسبت به انحلال شخص حقوقی دعوت شده است اظهارنامه ای حاوی صورت دارایی و بدهی شخص حقوقی در تاریخ دعوت روی نمونه ای که بدین منظور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می گردد، تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

اظهارنامه ای که حداقل حاوی امضاء یا امضاهای مجاز و حسب مورد مهر مؤسسه بر طبق اساسنامه شخص حقوقی باشد برای اداره امور مالیاتی معتبر خواهد بود.

محاسبه مالیات اشخاص حقوقی منحل شده :

ماده ۱۱۵ - مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره ی عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند ارزش دارایی شخص حقوقی است منهای بدهی ها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است.

تبصره ۱ - ارزش دارائی شخص حقوقی نسبت به آنچه قبلاً فروش رفته بر اساس بهای فروش و نسبت به بقیه بر اساس بهای روز انحلال تعیین می شود.

تبصره ۲- چنانچه در بین دارایی های شخص حقوقی که منحل می شود، دارایی یا دارایی های موضوع فصل اول باب سوم این قانون و سهام یا سهم الشرکه یا حق تقدم سهام شرکت ها وجود داشته باشد و این دارایی یا دارایی ها حسب مورد در هنگام نقل و انتقال قطعی مشمول مقررات ماده (۵۹) و تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر این قانون باشند، در تعیین مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی منحل ارزش دفتری دارایی یا دارایی های مذکور جزو اقلام دارایی های شخص حقوقی منحل شده منظور نمی گردد و معادل همان ارزش دفتری از جمع سرمایه و بدهی ها کسر می گردد. مالیات متعلق به دارایی یا دارایی های مزبور

حسب مورد بر اساس مقررات ماده (۵۹) و تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر این قانون تعیین و مورد مطالبه قرار می گیرد.

تبصره ۳- آن قسمت از اموال اشخاص حقوقی منحل شده که براساس مقررات فوق در تاریخ انحلال مشمول مالیات مقطوع موضوع ماده (۵۹) و تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر این قانون می باشند در اولین نقل و انتقال بعد از تاریخ انحلال مشمول مالیات نخواهند بود.

بخشنامه شماره ۱۶۷۶۲/۳۳۶۸-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳۰

نظر به اینکه درخصوص احتساب یا عدم احتساب اندوخته ها و مانده سود سنواتی حاصل از منابع معاف از مالیات درمآخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی ابهاماتی مطرح گردیده است، لذا به منظور رفع ابهام و ایجاد وحدت رویه موارد زیر یادآور می گردد :

۱- بنا به صراحت ماده ۱۱۵ قانون مالیات های مستقیم ، مآخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند ارزش دارایی شخص حقوقی پس از کسر بدهی ها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است، خواهد بود.

۲- از آنجاییکه اندوخته ها و مانده سود های ایجاد شده از محل سود حاصل از منابع حاصل از مالیات در حکم اندوخته ها و سود هایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است، تلقی نمی گردد. بنابراین اندوخته ها و سود های مزبور قبل از کسر ارزش دارایی های اشخاص حقوقی منحل در رسیدگی به مالیات آخرین دوره عملیاتی آنها (دوره انحلال) نخواهد بود.

مهلت تسلیم اظهار نامه مربوط به آخرین دوره عملیات :

ماده ۱۱۶- مدیران تصفیه مکلف اند ظرف شش ماه از تاریخ انحلال (تاریخ ثبت انحلال شخص حقوقی در اداره ثبت شرکت ها) اظهارنامه مالیاتی مربوط به آخرین دوره عملیات شخص حقوقی را بر اساس ماده (۱۱۵) این قانون تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند.

تبصره- مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند با رعایت تبصره (۲) ماده (۱۱۵) این قانون به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون محاسبه می گردد.

سایر قوانین موضوعه انحلال شرکت ها

ماده ۱۱۷ - اداره امور مالیاتی مکلف است برابر مقررات این قانون به اظهارنامه مربوط به آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی خارج از نوبت رسیدگی نموده و در صورتی که به مندرجات آن اعتراض داشته باشد حداکثر ظرف یک سال از تاریخ تسلیم اظهارنامه، مالیات متعلق را به موجب برگ تشخیص تعیین و ابلاغ نماید و گرنه مالیات متعلق به اظهارنامه تسلیمی به وسیله مدیران تصفیه قطعی تلقی می گردد. در صورتی که بعداً معلوم گردد اقلامی از دارایی شخص حقوقی در اظهارنامه ذکر نشده است نسبت به آن قسمت که در اظهارنامه قید نشده در مهلت مقرر در تبصره ماده (۱۱۸) این قانون، مالیات مطالبه خواهد شد.

ماده ۱۱۸ - تقسیم دارایی اشخاص حقوقی منحل شده قبل از تحصیل مفاصا حساب مالیاتی یا بدون سپردن تأمین معادل میزان مالیات مجاز نیست.

تبصره - آخرین مدیران شخص حقوقی در صورت عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۴ این قانون یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع و مدیران تصفیه در صورت عدم رعایت مقررات موضوع ماده ۱۱۶ این قانون و این ماده و ضامن یا ضامن های شخص حقوقی و شرکا ضامن (موضوع قانون تجارت) متضامناً و کلیه کسانی که دارایی شخص حقوقی بین آنان تقسیم گردیده به نسبت سهمی که از دارایی شخص حقوقی نصیب آنان شده است مشمول پرداخت مالیات و جرایم متعلق به شخص حقوقی خواهد بود به شرط آنکه ظرف مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی کشور مطالبه شده باشد.

جرائم عدم تسلیم اظهارنامه :

ماده ۱۹۵- جریمه تخلف آخرین مدیران شخص حقوقی از لحاظ عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۴ این قانون ظرف مهلت مقرر یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع به ترتیب عبارتست از دو درصد و یک درصد سرمایه پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال.

به بیانی دیگر عدم ارائه اظهارنامه ظرف مهلت مقرر ۲٪، و ارائه اظهارنامه خلاف واقع ۱٪ سرمایه پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال می باشد.

ماده ۱۹۶- جریمه تخلف مدیر یا مدیران تصفیه در مورد تقسیم دارایی شخص حقوقی قبل از تصفیه امور مالیاتی شخص حقوقی یا قبل از سپردن تأمین مقرر موضوع ماده ۱۱۸ این قانون معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق خواهد بود که از مدیر یا مدیران تسویه وصول می گردد.

مثال (۱): ترازنامه شرکت منحل شده سپاهان به شرح زیر می باشد:

شرکت سپاهان (سهامی خاص) (در حال تصفیه)			
ترازنامه			
در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۳۱			
ریال		ریال	
۲۳۰,۰۰۰,۰۰۰	حسابها ی پرداختنی	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی نقد
۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر حسابها ی پرداختنی	۹۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام الف
۱۳۵,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره مالیات	۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام ب
۹۵,۰۰۰,۰۰۰	پیش دریافتها	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حسابها واسناد دریافتنی تجاری
۱۷۵,۰۰۰,۰۰۰	بیمه پرداختنی	۲۸۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر حسابها واسناد دریافتنی
۴۷۵,۰۰۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی	۱۴۵,۰۰۰,۰۰۰	موجودی مواد و کالا
۵۴۵,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی	۴۳۰,۰۰۰,۰۰۰	سفارشات و پیش پرداخت ها
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه پرداخت شده	۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰	زمین
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	وسایط نقلیه
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته احتیاطی	۶۲۵,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته تکمیل و توسعه	۳۳۵,۰۰۰,۰۰۰	سرقفلی
۶۰۵,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۸۶۵,۰۰۰,۰۰۰	ماشین آلات
۳,۹۶۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع بدهی ها و حقوق	۳,۹۶۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع داراییها
	صاحبان سهام		

ارزش فروش سرمایه گذاری در سهام شرکت الف که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است در تاریخ انحلال ۱۰۰ میلیون ریال و ارزش اسمی سرمایه گذاری در سهام شرکت ب که غیر بورسی است ۷۵ میلیون ریال می باشد. ارزش معاملاتی زمین و ساختمان به ترتیب ۸۰ و ۲۶۰ میلیون ریال و ارزش بازار سرقفلی و ماشین آلات و وسایط نقلیه به ترتیب ۵۰۰ و ۹۰۰ و ۷۰۰ میلیون ریال است. موجودی مواد و کالای شرکت توسط کارشناس به مبلغ ۲۵۰ میلیون ریال مورد ارزیابی قرار گرفت. مبلغ ۵۰ میلیون ریال از حسابها و اسناد دریافتنی تجاری نیز لاوصول تشخیص داده شد. سایر اقلام داراییهای ترازنامه با ارزش دفتری آن برابر است.

اندوخته تکمیل و توسعه شرکت مشمول ماده ۱۳۸ ق م م می باشد. همچنین ۵۰۰ میلیون ریال از سود انباشته نیز از محل معافیت ماده ۱۳۲ ق م م ایجاد شده است.

مطلوبست : محاسبه مالیات انحلال شرکت سپاهان؟

نکته :

- ابتدا بایستی ارزش دفتری داراییهایی که مشمول مالیات مقطوع می باشد، ارزش دفتری آن از ترازنامه حذف می شوند. همچنین سودهایی که مالیات آن به دلیل معافیت پرداخت نشده باشد. از سمت بدهی ها و حقوق صاحبان سهام کسر می شود تا مالیات آن لحاظ گردد.

- کلیه ی داراییها بجز داراییهایی که مشمول مالیات مقطوع هستند می بایستی به ارزش زمان انحلال شرکت قیمت گذاری شوند.

ارزش دفتری داراییهای مشمول مالیات مقطوع

$$۳۳۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۲۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۳۴۰,۰۰۰,۰۰۰$$

داراییها	بدهکار - ریال	بستانکار - ریال
موجودی نقد	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
حسابها و اسناد دریافتنی تجاری	۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
سایر حسابها و اسناد دریافتنی	۲۸۰,۰۰۰,۰۰۰	
موجودی مواد و کالا	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	
سفارشات و پیش پرداخت ها	۴۳۰,۰۰۰,۰۰۰	
وسایط نقلیه	۷۰,۰۰۰,۰۰۰	
ماشین آلات	۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
جمع داراییها به ارزش روز	۲,۷۳۰,۰۰۰,۰۰۰	
بدهی ها و حقوق صاحبان سهام :		
حسابها و اسناد پرداختنی تجاری		۲۳۰,۰۰۰,۰۰۰
سایر حسابها و اسناد پرداختنی		۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰
ذخیره مالیات		۱۳۵,۰۰۰,۰۰۰
پیش دریافتها		۹۵,۰۰۰,۰۰۰
بیمه پرداختنی		۱۷۵,۰۰۰,۰۰۰
سود سهام پرداختنی		۴۷۵,۰۰۰,۰۰۰
تسهیلات مالی دریافتی		۵۴۵,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه پرداخت شده		۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته قانونی		۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته احتیاطی		۵۰,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته تکمیل و توسعه		۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته (۶۰۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰۵,۰۰۰,۰۰۰)		۱۰۵,۰۰۰,۰۰۰
جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام		۳,۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰
(ارزش دفتری داراییهای با مالیات مقطوع)		(۱,۳۴۰,۰۰۰,۰۰۰)
	(۲,۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	
مازاد داراییها بر بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	۶۱۰,۰۰۰,۰۰۰	

مالیات مازاد داراییها بر بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	$610,000,000 \times 25\% = 152,500,000$
مالیات مقطوع سرمایه گذاریدر سهام شرکت الف-بورسی (ماده ۱۴۳ ق م م)	$100,000,000 \times 0.5\% = 500,000$
مالیات مقطوع سرمایه گذاری در سهام شرکت ب- غیربورسی (ماده ۱۴۳ ق م م)	$75,000,000 \times 4\% = 3,000,000$
مالیات مقطوع زمین (ماده ۵۹ ق م م)	$80,000,000 \times 5\% = 4,000,000$
مالیات مقطوع ساختمان (ماده ۵۹ ق م م)	$260,000,000 \times 5\% = 13,000,000$
مالیات مقطوع سرقفلی (ماده ۵۹ ق م م)	$500,000,000 \times 2\% = 10,000,000$
مجموع مالیات انحلال شرکت سپاهان	183,000,000

مثال ۲): شرکت آلفا در شهریور ماه ۸۲ منحل شده و ترازنامه مربوط به آخرین دوره عملکرد شرکت شامل اقلام زیر می باشد: (ارقام به میلیون ریال) بانک ۹۴- بدهکاران ۸۰- سرمایه ۲۴۰ (پرداخت شده ۲۰۰- تعهدشده ۴۰) اثاثه اداری ۱۵- ماشین آلات ۸۸- بستانکاران تجاری ۱۳۶- اندوخته تکمیل و توسعه ۱۲۰- تعهد سهامداران ۴۰- ساختمان ۷۸- سرمایه گذاری ۱۵۵- سود تقسیم نشده دوره قبل ۴۴- حق واگذاری محل ۳۷- جاری شرکا (بدهکار) ۱۳- اسناد پرداختنی ۶۰

در صورتیکه :

- ۱- دوره مالی سال شمسی
 - ۲- ارزش روز ساختمان ۳۷۰ و ارزش معاملاتی آن ۱۴۰
 - ۳- ارزش روز سرمایه گذاری ۲۶۵ و ارزش اسمی آن ۱۲۵
 - ۴- سهام مورد سرمایه گذاری شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته نگردیده
 - ۵- ارزش روز حق واگذاری محل ۱۵۰
 - ۶- اندوخته تکمیل و توسعه مشمول ماده ۱۳۸ ق م م بوده
 - ۷- ارزش روز اثاثه اداری ۴۵
 - ۸- ارزش روز ماشین آلات ۱۹۸ باشد
- مطلوبست:** محاسبه مالیات انحلال شرکت ؟ (آزمون جامعه حسابداران رسمی سال ۱۳۸۳)

پاسخ :

شرکت آلفا (در حال تصفیه)			
ترازنامه			
در تاریخ ۱۳۸۲/۶/۳۱			
ریال		ریال	
۱۳۶,۰۰۰,۰۰۰	بستانکاران تجاری	۹۴,۰۰۰,۰۰۰	بانک
(۱۳,۰۰۰,۰۰۰)	جاری شرکا	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهکاران
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی	۱۵۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	تعهد سهامداران	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۴۴,۰۰۰,۰۰۰	سود تقسیم نشده	۸۸,۰۰۰,۰۰۰	ماشین آلات
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته تکمیل و توسعه	۷۸,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه پرداخت شده	۳۷,۰۰۰,۰۰۰	حق واگذاری محل
(۴۰,۰۰۰,۰۰۰)	سرمایه تعهدشده		
۵۴۷,۰۰۰,۰۰۰	بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	۵۴۷,۰۰۰,۰۰۰	جمع داراییها

ارزش دفتری داراییهای مشمول مالیات مقطوع $۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۷,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۵۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۷۸,۰۰۰,۰۰۰$

بستانکار-ریال	بدهکار-ریال	
		داراییها
	۹۴,۰۰۰,۰۰۰	بانک
	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهکاران
	۴۵,۰۰۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۱۹۸,۰۰۰,۰۰۰	ماشین آلات
	۴۱۷,۰۰۰,۰۰۰	جمع داراییها به ارزش روز
		بدهی ها و حقوق صاحبان سهام :
۱۳۶,۰۰۰,۰۰۰		بستانکاران تجاری
(۱۳,۰۰۰,۰۰۰)		جاری شرکا
۶۰,۰۰۰,۰۰۰		اسناد پرداختنی
۴۰,۰۰۰,۰۰۰		تعهد سهامداران
۴۴,۰۰۰,۰۰۰		سود تقسیم نشده
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰		اندوخته تکمیل وتوسعه
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه پرداخت شده
(۴۰,۰۰۰,۰۰۰)		سرمایه تعهدشده
۵۴۷,۰۰۰,۰۰۰		جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام
(۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰)		(ارزش دفتری داراییهای بامالیات مقطوع)
	(۲۷۷,۰۰۰,۰۰۰)	
	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	مازاد داراییها بر بدهی ها و حقوق صاحبان سهام

مالیات مازاد داراییها بر بدهی ها و حقوق صاحبان سهام $۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۳۵,۰۰۰,۰۰۰$

مالیات مقطوع سرمایه گذاری در سهام شرکت غیربورسی (ماده ۱۴۳ ق م م) $۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۴\% = ۵,۰۰۰,۰۰۰$

مالیات مقطوع ساختمان (ماده ۵۹ ق م م) $۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۷,۰۰۰,۰۰۰$

مالیات مقطوع حق واگذاری محل (ماده ۵۹ ق م م) $۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۳,۰۰۰,۰۰۰$

۵۰,۰۰۰,۰۰۰

مجموع مالیات انحلال شرکت سپاهان

تمرینات و مسائل :

تمرین ۱) شرکت بسام در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۸ منحل شده و آخرین ترازنامه آن به شرح زیر است:

شرکت بسام (سهامی خاص) (در حال تصفیه)			
ترازنامه			
در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۸			
ریال		ریال	
۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختنی تجاری	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	صندوق
۶۳۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر حسابها و اسناد پرداختنی	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	تنخواه گردان
۴۷۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت	۱,۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک
۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره مالیات	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت آلفا
۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	جاری شرکا	۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت بتا
۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام	۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حسابها و اسناد دریافتنی تجاری
۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه پرداخت شده	۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
(۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	سرمایه تعهد شده	۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی	(۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	استهلاک انباشته
۱,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سرقفلی
۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع داراییها

سایر اطلاعات مسئله به شرح زیر است :

ارزش فروش سرمایه گذاری در سهام شرکت آلفا که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است در تاریخ انحلال ۶۰۰ میلیون ریال و ارزش اسمی سرمایه گذاری در سهام شرکت بتا که غیر بورسی است ۴۰۰ میلیون ریال می باشد. ارزش معاملاتی ساختمان ۸۰۰ میلیون ریال و ارزش بازار سرقفلی ۲ میلیارد ریال است. موجودی مواد و کالای شرکت توسط کارشناس به مبلغ ۴ میلیارد ریال مورد ارزیابی قرار گرفت. سایر اقلام داراییهای ترازنامه با ارزش دفتری آن برابر است.

مطلوبست: تعیین مالیات انحلال شرکت بسام؟

تمرین ۲): شرکت سپاهان در ۲۳ بهمن ماه ۱۳۸۹ منحل شده و ترازنامه مربوط به آخرین دوره عملکرد شرکت به شرح زیر می باشد:

شرکت سپاهان (در حال تصفیه)			
ترازنامه			
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۲۳			
ریال		ریال	
۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بستانکاران تجاری	۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰	بانک
(۷۰,۰۰۰,۰۰۰)	جاری شرکا	۳۷۵,۰۰۰,۰۰۰	بدهکاران
۱,۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اسنادپرداختنی	۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه پرداخت شده	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اثاثه اداری
(۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰)	سرمایه تعهد شده	۵۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ماشین آلات
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی	۶۳۰,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
(۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰)	سود(زیان) انباشته	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حق واگذاری محل
۲,۷۳۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	۲,۷۳۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع داراییها

ارزش فروش سرمایه گذاری که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است در تاریخ انحلال ۷۳۰ میلیون می باشد. ارزش معاملاتی ساختمان ۱۳۵ میلیون ریال و ارزش بازار حق واگذاری محل ۸۳۰ میلیون ریال است. ماشین آلات شرکت توسط کارشناس به مبلغ ۹۰۰ میلیون ریال مورد ارزیابی قرار گرفت. سایر اقلام داراییهای ترازنامه با ارزش دفتری آن برابر است.

شرکت سپاهان بابت عملکرد سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال زیان ابراز کرده است که مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال آن مورد تایید شده سازمان امور مالیاتی قرار گرفته است.

مطلوبست: تعیین مالیات انحلال شرکت سپاهان؟

راهنمایی: در انحلال، زیان تایید شده توسط سازمان امور مالیاتی به عنوان دارایی شرکت به حساب می آید و زیان انباشته تایید نشده از طرف چپ ترازنامه حذف می شود.

مالیات بر ارزش افزوده

تعریف مالیات بر ارزش افزوده (VAT)^۱

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله ای است که در هر مرحله اخذ و به مرحله بعدی انتقال می یابد، تا نهایتاً توسط مصرف کننده نهایی پرداخت گردد.

مالیات بر ارزش افزوده در مراحل مختلف چرخه اقتصادی بر اساس درصدی از فروش اخذ می گردد، ولی مالیات پرداختی بر روی نهاده (خرید) در هر مرحله از مالیات های اخذ شده در زمان فروش کسر و در پایان هر فصل طلب یا بدهی مالیاتی با سازمان مالیاتی تسویه می گردد.

از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده مابه التفاوت ارزش ستانده و ارزش داده است. اما در تدوین قانون، به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می گردد. بر این اساس، ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یک شخص در یک دوره معین تعریف میکنند. با توجه به تعریف مذکور، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید و یا خدمات ارائه شده اخذ می گردد. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه ای را از پرداخت مالیات معاف میکند.

مزایای مالیات بر ارزش افزوده:

۱. منبع درآمدی با ثبات برای برنامه ریزی دولت (پایه گسترده و با ثبات)
۲. شفاف سازی مبادلات اقتصادی (جلوگیری از رانت ها و فساد اقتصادی)
۳. جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف (آبشاری نیست)
۴. حداقل فشار این نوع مالیات بر فعالان اقتصادی
۵. کمک به سرمایه گذاری در مسابقه بین المللی جذب سرمایه
۶. عدم دخالت دولت در اقتصاد و تخصیص بهینه منابع
۷. خود کنترل با سرعت وصول بالا در نتیجه هزینه وصول پایین و کارایی بالاست
۸. استرداد مالیات های کالاها سرمایه ای و صادراتی در نتیجه کمک به تولید داخل و سرمایه گذاری

تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در جهان و ایران:

این مالیات نخستین بار توسط فون زیمنس در سال ۱۹۵۱ به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی کشور آلمان طرح ریزی گردید، لیکن به رغم علاقه و تمایل شدید کشورهای نظیر آرژانتین و فرانسه در خصوص آگاهی از چگونگی ساختار آن، این مالیات بطور رسمی تا سال ۱۹۵۴ به مرحله اجرا در نیامد. از سال ۱۹۵۴ به بعد، برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره نخستین کشورهایی بودند که این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی نمودند. کره جنوبی نخستین کشور آسیایی است که در سال ۱۹۷۷ با کمک صندوق بین المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود پیاده نماید و بدنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات نمودند. هم اکنون بیش از ۱۲۰ کشور جهان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده بهره مند هستند.

¹ Value Added Tax

به منظور اجرای این مالیات در کشور جمهوری اسلامی ایران، لایحه آن برای اولین بار در دی ماه ۱۳۶۶ تقدیم مجلس شورای اسلامی گردید. لایحه مزبور در کمیسیون اقتصادی مجلس مورد بررسی قرار گرفت و پس از اعمال نظرات موافق و مخالف به صحن علنی مجلس ارائه گردید که پس از تصویب ۶ ماده از آن بنا به تقاضای دولت و به دلیل اجرای سیاست "تثبیت قیمت‌ها" به دولت مسترد گردید.

در سال ۱۳۷۰ بخش امور مالی صندوق بین المللی پول، در راستای اصلاح نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده را بعنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد نمود. با توجه به نظرات کارشناسان صندوق بین المللی پول، مطالعات و بررسیهای متعددی در این زمینه در وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت پذیرفت و اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سمینارها و کمیته های مختلف علمی با حضور کارشناسان داخلی و خارجی مورد تاکید قرار گرفت، اما در عمل به مرحله اجرا در نیامد. وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای طرح ساماندهی اقتصادی کشور، انجام اصلاحات اساسی در سیستم مالیاتی از جمله حذف انواع معافیت‌ها، حذف انواع عوارض و گسترش پایه مالیاتی را با تاکید خاص بر کارایی نظام مالیاتی، شروع نمود و مطالعات جدید امکان سنجی در این زمینه به عمل آورد. با توجه به اهمیت بسط پایه مالیاتی بعنوان یکی از اصول اساسی سیاست‌های مالی طرح ساماندهی اقتصاد کشور، معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی مطالعات علمی متعددی را با در نظر گرفتن خصوصیات فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی کشور در زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، از دی ماه ۱۳۷۶ آغاز کرد. لایحه مالیات بر ارزش افزوده، اکنون با در نظر گرفتن اثرات اقتصادی ناشی از اجرای این مالیات با اصلاحات و بازنگری های متعدد، به مجلس شورای اسلامی ارائه شده است.

نرخ مالیات بر ارزش افزوده

نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران در سال ۱۳۸۹ تقریباً ۳٪ و در سال ۱۳۹۰ ۴٪ می باشد که در مورد برخی از کالاها این نرخ بیشتر بوده و به موجب قانون برنامه توسعه پنجم نرخ مالیات بر ارزش افزوده سالانه ۱٪ افزایش تا در پایان برنامه نرخ مالیات ۵٪ و عوارض ۳٪ بالغ گردد. نرخ مالیات بر ارزش افزوده در سطح کشورهای جهان که مالیات بر ارزش افزوده اجرا می کنند بصورت جدول زیر می باشد:

درصد فراوانی در کشورهای اجرا کننده	نرخ اصلی مالیات بر ارزش افزوده
۷٪	کمتر از ۱۰٪
۲۲٪	بین ۱۰ تا ۱۵٪
۴۸٪	بین ۱۵ تا ۲۰٪
۲۳٪	بیشتر از ۲۰٪
۱۰۰٪	

ماده ۱۶- نرخ مالیات بر ارزش افزوده، یک و نیم درصد (۱/۵٪) می باشد.

تبصره - نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالاهای خاص به شرح زیر تعیین می گردد:

۱- انواع سیگار و محصولات دخانی، دوازده درصد (۱۲٪).

۲- انواع بنزین و سوخت هواپیما، بیست درصد (۲۰٪).

ماده ۳۸ - نرخ عوارض شهرداری و دهیارها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون علاوه بر نرخ مالیات موضوع ماده ۱۶ این قانون به شرح زیر تعیین می گردد:

الف) کلیه کالاها و خدمات مشمول نرخ ماده (۱۶) این قانون یک و نیم درصد (۱/۵٪)

ب) انواع سیگار و محصولات دخانی، سه درصد (۳٪)

ج) انواع بنزین و سوخت هواپیما، ده درصد (۱۰٪)

د) نفت سفید و نفت گاز، ده درصد (۱۰٪) و نفت کوره، پنج درصد (۵٪)^۱

شرح	مالیات	عوارض	مجموع
انواع سیگار و محصولات دخانی	۱۲٪	۳٪	۱۵٪
انواع بنزین و سوخت هواپیما	۲۰٪	۱۰٪	۳۰٪
نفت سفید و نفت گاز	۱۱/۵٪	۱۰٪	۲۱/۵٪
نفت کوره	۱۱/۵٪	۵٪	۱۶/۵٪
سایر کالاها و خدمات غیر معاف	۱۱/۵٪	۱۱/۵٪	۲۳٪

کلیات قانون مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر می باشد:

ماده ۱- عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد.

ماده ۳- ارزش افزوده در این قانون، تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می باشد.

ماده ۸ - اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند، به عنوان مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.

ماده ۹- معاوضه کالاها و خدمات در این قانون، عرضه کالا یا خدمت از طرف هر یک از متعاملین تلقی و به طور جداگانه مشمول مالیات می باشد.

ماده ۱۰- هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه، تقسیم می شود. در صورتی که شروع یا خاتمه فعالیت مؤدی در خلال یک دوره مالیاتی باشد، زمان فعالیت مؤدی طی دوره مربوط یک دوره مالیاتی تلقی می شود.

ماده ۱۵- مأخذ محاسبه مالیات واردات کالا، عبارت است از ارزش گمرکی کالا (قیمت خرید، هزینه حمل و نقل و حق بیمه) به علاوه حقوق ورودی (حقوق گمرکی و سود بازرگانی) مندرج در اوراق گمرکی.

تبصره - مأخذ محاسبه مالیات واردات خدمات، عبارت است از معادل ارزش ریالی مربوطه به ما به ازاء واردات خدمت مزبور.

ماده ۱۷- مالیات هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت های اقتصادی خود به استناد صورتحساب های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند، حسب مورد از مالیات های وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می گردد. ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیت های اقتصادی مؤدی محسوب می گردد.

۱- تا قبل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مالیات و عوارضی تحت عنوان تجميع عوارض و دقیقاً با نرخ های فوق الذکر وصول می گردیده است.

تبصره ۱- در صورتی که مؤدیان مشمول حکم این ماده در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند، مالیات اضافه پرداخت شده به حساب مالیات دوره‌های بعد مؤدیان منظور خواهد شد و در صورت تقاضای مؤدیان، اضافه مالیات پرداخت شده از محل وصولی‌های جاری درآمد مربوط، مسترد خواهد شد.

تبصره ۲- در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیات‌های پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی‌باشد.

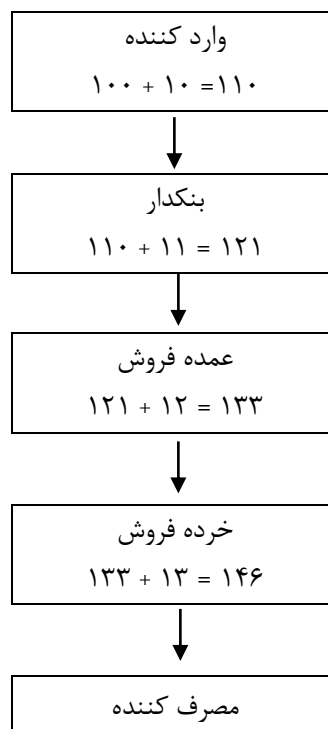
تبصره ۳- در صورتی که مؤدیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند، صرفاً مالیات‌های پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مؤدی منظور خواهد شد.

تبصره ۴- مالیات بر ارزش افزوده و عوارض پرداختی مؤدیان بابت کالاهای خاص موضوع تبصره ماده (۱۶) و بندهای (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) این قانون، صرفاً در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن کالاها توسط واردکنندگان، تولیدکنندگان و توزیع‌کنندگان آن، قابل کسر از مالیات‌های وصول شده و یا قابل استرداد به آنها خواهد بود.

تبصره ۵- آن قسمت از مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات‌های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جز هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود.

تبصره ۶- مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون، در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود، مشمول خسارتی به میزان دو درصد (۲٪) در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد بود.

مثال (۱) در یک چرخه کالا که شامل ۱- وارد کننده، ۲- بنکدار، ۳- عمده فروش، ۴- خرده فروش و ۵- مصرف کننده است بهای کالای ۱۰۰ ریالی که توسط وارد کننده خریداری گردیده با ۱۰٪ سود به فروش میرساند هر یک از عوامل چرخه نیز کالای خریداری شده را با ۱۰٪ سود به فروش می‌رسانند. بهای کالا نزد مصرف کننده نهایی در صورتی که نسبت به کالا ارزش افزوده نگردد به شرح زیر می‌باشد:



۱۳/۱۴ ریال این کالا بیشتر خریداری می گردد. که این مبلغ معادل ۹٪ بهای کالا می باشد. نحوه انتقال مالیات به مصرف کننده نهایی به شکل زیر می باشد:

مصرف کننده	۱۴۶	خرده فروش	۱۳۳	عمده فروش	۱۲۱	بنکدار	۱۱۰	وارد کننده	۱۰۰	گمرک
	VAT=13.14		VAT=11.97		VAT=10.89		VAT=9.99		VAT=9	

$$(۹) \quad (۰,۹ = ۹ - ۹,۹) \quad (۰,۹۹ = ۹,۹ - ۱۰,۸۹) \quad (۱,۰۸ = ۱۰,۸۹ - ۱۱,۹۷) \quad (۱,۱۷ = ۱۱,۹۷ - ۱۳,۱۴)$$

مالیات پرداخت شده توسط مشتری

$$۱۳,۱۴ = \text{خرده فروش } (۱,۱۷) + \text{عمده فروش } (۱,۰۸) + \text{بنکدار } (۰,۹۹) + \text{وارد کننده } (۰,۹) + \text{گمرک } (۹)$$

حسابداری ارزش افزوده:

در شرکت هایی که مشمول محاسبه و پرداخت ارزش افزوده می باشند بایستی هنگام خرید و فروش از فاکتورهایی استفاده کنند که بطور مشخص مبلغ ارزش افزوده در آن مشخص گردیده است. از اینرو هنگام خرید کالا و یا فروش مبلغ ارزش افزوده که در فاکتور مشخص گردیده است در سر فصل جداگانه ای تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده خرید (تحت سرفصل پیش پرداخت ها) و مالیات بر ارزش افزوده فروش (تحت سرفصل حساب های پرداختنی) ثبت گردد. در پایان هر دوره سه ماهه هنگام تسویه مالیات فصلی حساب های مذکور با یکدیگر تهاتر و مابه التفاوت به حساب سازمان امور مالیات واریز و در صورتی که مالیات بر ارزش افزوده خرید بیشتر باشد تقاضای استرداد مالیات صورت می گیرد.

الف) قالب صورتحساب های عمومی فروش کالاها و ارائه خدمات: (نمونه ۱ پیوست)

اینگونه صورتحساب ها توسط کلیه عرضه کننده گان کالاها و ارائه دهندگان خدمات که به عرضه کلی یا جزئی کالاها و خدمات اشتغال دارند، مورد استفاده قرار می گیرد. اینگونه صورتحساب ها در معاملات بین فعالان اقتصادی با یکدیگر و همچنین بین فعالان اقتصادی و مصرف کنندگان مورد استفاده بوده و از نظر قطع در اندازه های مختلف و از نظر قالب در اشکال گوناگون، حسب نیاز مودیان، مورد استفاده قرار می گیرند و به صورت رایانه ای و یا دستی صادر می شوند.

ترتیب درج اطلاعات و تکمیل اینگونه صورتحساب ها به قرار زیر خواهند بود:

صورت حساب عمومی

نمونه ۱

شماره سریال :

تاریخ :

صورت حساب فروش کالا و خدمات

مشخصات فروشنده										
نام شخص حقیقی / حقوقی شماره اقتصادی: شماره ثبت / شماره ملی: 										
نشانی کامل: استان: شهرستان: کد پستی ۱۰/رقمی: شهر: نشانی: شماره تلفن / تماس:										
مشخصات خریدار										
نام شخص حقیقی / حقوقی شماره ثبت / شماره ملی: شماره اقتصادی: 										
نشانی کامل: استان: شهرستان: کد پستی ۱۰/رقمی: شهر: نشانی: شماره تلفن / تماس:										
مشخصات کالا یا خدمات مورد معامله										
۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱
ردیف	کد کالا	شرح کالا یا خدمت	تعداد/ مقدار	واحد اندازه گیری	مبلغ واحد (ریال)	مبلغ کل (ریال)	مبلغ تخفیف	جمع کل پس از تخفیف (ریال)	جمع مالیات و عوارض (ریال)	جمع مبلغ کل + مالیات و عوارض (ریال)
نحوه محاسبه بر اساس شماره ستون										
						(۶ × ۲)		(۷ - ۸)	(مجموع نرخ مالیات و عوارض - ۶)	(۹ - ۱۰)
جمع کل										
	شرایط و نحوه فروش: نقدی: غیر نقدی:									
	توضیحات:									
مهر و امضاء فروشنده:	مهر و امضاء خریدار:									

لازم به ذکر است در خصوص فعالیت های پیمانکاری، در صورتی که صورت وضعیت های صادره کلیه مشخصات صورت حساب را دارا باشد استفاده از صورت وضعیت به جای صورتحساب بلامانع است و همچنین در خصوص شماره سریال می توان بابت هر قرارداد از یک دسته شماره مسلسل استفاده نمود. برای مثال ۲/۵ و ۱۲/۲۲ که منظور وضعیت شماره ۵ از قرارداد ۲ و صورت وضعیت ۲۲ از قرارداد ۱۲ می باشد.

مثال ۲) اطلاعات زیر در ارتباط با خرید و فروش یک شرکت بازرگانی در دست می باشد: مطلوبست محاسبه و ثبت های حسابداری در ارتباط با ارزش افزوده. (نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۴٪ می باشد)

ردیف	تاریخ	شرح عملیات
۱	۱۳۹۰/۰۲/۰۲	خرید مواد اولیه به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال (فروشنده در نظام مالیاتی ارزش افزوده ثبت نام نموده است).
۲	۱۳۹۰/۰۲/۱۳	خرید مواد اولیه به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال (فروشنده در نظام مالیاتی ارزش افزوده ثبت نام نموده است).
۳	۱۳۹۰/۰۲/۱۵	خرید اثاثیه به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال (فروشنده اثاثیه اداری در نظام مالیاتی ارزش افزوده ثبت نام نموده است).
۴	۱۳۹۰/۰۲/۲۳	فروش کالا به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۵	۱۳۹۰/۰۳/۰۳	برگشت مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال از خرید مورخ ۱۳۸۹/۰۲/۰۲
۶	۱۳۹۰/۰۳/۱۵	برگشت فروش ۱۳۸۹/۰۲/۲۳ به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال
۷	۱۳۹۰/۰۳/۳۱	تسویه مبلغ مالیات ارزش افزوده در دوره سه ماهه اول ۱۳۸۹

حل تمرین:

ردیف	تاریخ	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۱	۹۰/۰۲/۰۲	موجودی مواد	۲,۰۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید	۸۰,۰۰۰	
		وجه نقد		۲,۰۸۰,۰۰۰
بابت خرید مواد اولیه به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال (فروشنده مواد ثبت نام نموده و صورتحساب نمونه ارائه کرده است)				

ردیف	تاریخ	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۲	۹۰/۰۲/۱۳	موجودی مواد	۱,۰۰۰,۰۰۰	
		حسابهای پرداختنی		۱,۰۰۰,۰۰۰
بابت خرید مواد اولیه به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال (فروشنده مواد در نظام ارزش افزوده ثبت نام ننموده است)				
۳	۹۰/۰۲/۱۵	اثاثیه اداری	۵۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید	۲۰,۰۰۰	
		وجه نقد		۵۲۰,۰۰۰
بابت خرید اثاثیه اداری به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال (فروشنده اثاثیه اداری ثبت نام نموده و صورتحساب نمونه ارائه کرده است).				
۴	۹۰/۰۲/۲۳	وجه نقد	۳,۱۲۰,۰۰۰	
		فروش		۳,۰۰۰,۰۰۰
		مالیات بر ارزش افزوده فروش		۱۲۰,۰۰۰
بابت فروش به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰				
۵	۹۰/۰۳/۰۳	وجه نقد	۵۲۰,۰۰۰	
		موجودی		۵۰۰,۰۰۰
		مالیات بر ارزش افزوده خرید		۲۰,۰۰۰
بابت برگشت از خرید مورخ ۹۰/۰۲/۰۲ به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال				
۶	۹۰/۰۳/۱۵	برگشت از فروش	۸۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده فروش	۳۲,۰۰۰	
		وجه نقد		۸۳۲,۰۰۰
بابت برگشت از فروش مورخ ۹۰/۰۲/۲۳ به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال				

ردیف	تاریخ	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۷-۱	۹۰/۰۳/۳۱	مالیات بر ارزش افزوده فروش	۸۸,۰۰۰	
		تسویه مالیاتی		۸۸,۰۰۰
۷-۲		تسویه مالیاتی	۸۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید		۸۰,۰۰۰
۷-۳		تسویه مالیاتی	۸,۰۰۰	
		وجه نقد		۸,۰۰۰
تسویه حساب مالیات بر ارزش افزوده در پایان هر فصل				

فروش

برگشت از فروش

۳,۰۰۰,۰۰۰	۴)	۸۰۰,۰۰۰	۶)
-----------	----	---------	----

وجه نقد

موجودی مواد

۳,۱۲۰,۰۰۰	۴)	۲,۰۸۰,۰۰۰	۱)	۵۰۰,۰۰۰	۵)
۵۲۰,۰۰۰	۵)	۱,۰۰۰,۰۰۰	۲)		
		۵۲۰,۰۰۰	۳)		
		۸۳۲,۰۰۰	۶)		
		۸,۰۰۰	۷-۳)		

اثاثیه اداری			تسویه مالیاتی		
			۷-۲)	۸۰,۰۰۰	۸۸,۰۰۰ ۷)
۵۰۰,۰۰۰ ۳)			۷-۳)	۸,۰۰۰	۸,۰۰۰
مالیات بر ارزش افزوده خرید			مالیات بر ارزش افزوده فروش		
۸۰,۰۰۰ ۱)			۶)	۳۲,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰ ۴)
۲۰,۰۰۰ ۳)			۷)	۸۸,۰۰۰	
۲۰,۰۰۰ ۷-۲)					

مثال ۳) شرکت پیمانکاری زاگرس صورت وضعیتی به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال جهت کارفرما در تاریخ ۱۳۹۰/۰۹/۱۲ ارسال می نماید این صورت وضعیت در تاریخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۱ مورد رسیدگی قرار می گیرد و ۱۰٪ صورت وضعیت غیر قابل قبول تلقی می شود و در تاریخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۳ این صورت وضعیت پرداخت می گردد. در صورتیکه نرخ بیمه ۵٪، حسن انجام کار ۱۰٪ باشد، ثبت های حسابداری در دفتر شرکت پیمانکاری زاگرس در ارتباط با ارزش افزوده به شرح زیر می باشد. (نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۴٪ می باشد).

ردیف	تاریخ	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۱	۹۰/۰۹/۱۲	حساب های دریافتی	۱,۰۴۰,۰۰۰	
		درآمد ارائه خدمات پیمانکاری		۱,۰۰۰,۰۰۰
		مالیات بر ارزش افزوده فروش		۴۰,۰۰۰
ارسال صورت وضعیت به کارفرما به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال در تاریخ ۹۰/۰۹/۱۲				
۲	۹۰/۱۰/۲۱	برگشت از درآمد ارائه خدمات پیمانکاری	۱۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده فروش	۴,۰۰۰	
		حساب های دریافتی		۱۰۴,۰۰۰
تایید مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال از صورت وضعیت صادره مورخ ۹۰/۰۹/۱۲				

۳	۹۰/۱۰/۲۳	وجه نقد	۷۵۶,۰۰۰	
		پیش پرداخت بیمه	۴۵,۰۰۰	
		پیش پرداخت مالیات (ماده ۱۰۴)	۴۵,۰۰۰	
		حسن انجام کار	۹۰,۰۰۰	
		حسابهای دریافتنی		۹۳۶,۰۰۰
دریافت مبلغ صورت وضعیت ارسالی مورخ ۹۰/۰۹/۱۲ پس از کسر کسورات				

■ لازم به ذکر است ۴٪ مالیات و عوارض مشمول کسور قانونی نمی باشد.

مثال ۴) اطلاعات زیر در ارتباط با خرید و فروش شرکت تولیدی سفیر به شرح زیر می باشد. این شرکت در اولین سال فعالیت خود می باشد و کلیه فروشندگان در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده اند.

تاریخ	شرح عملیات
۱ ۹۰/۱/۱۵	خرید مواد اولیه به مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۲ ۹۰/۱/۱۶	خرید قطعات و لوازم یدکی به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۳ ۹۰/۱/۱۸	پرداخت صورت وضعیت یک پیمانکار پس از کسر مالیات تکلیفی به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال مربوط به ساخت ساختمان
۴ ۹۰/۱/۲۵	هزینه های سربار شرکت شامل مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال خرید قطعات مصرفی و ۵۰۰,۰۰۰ ریال خرید خدمات در تولید
۵ ۹۰/۲/۲	تهیه و پرداخت لیست حقوق و دستمزد فروردین ماه به شرح زیر می باشد: حقوق کارکنان تولیدی ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و کارکنان فروش و اداری ۵۰۰,۰۰۰ ریال مالیات حقوق ۱۰٪ بیمه کارگر ۷٪ و بیمه کارفرما ۲۳٪ می باشد.
۶ ۹۰/۲/۵	خرید مواد اولیه به مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۷ ۹۰/۲/۱۵	پرداخت هزینه های خرید مربوط به سربار به مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰
۸ ۹۰/۲/۲۶	برگشت ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال ماده اولیه خریداری شده در تاریخ ۹۰/۱/۱۵
۹ ۹۰/۱/۲۹	فروش کالا به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به شرکت سهند
۱۰ ۹۰/۳/۲	تهیه و پرداخت لیست حقوق و دستمزد اردیبهشت ماه به شرح زیر می باشد: حقوق کارکنان تولیدی ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال و کارکنان فروش و اداری ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال مالیات حقوق ۱۰٪ بیمه کارگر ۷٪ و بیمه کارفرما ۲۳٪ می باشد.
۱۱ ۹۰/۳/۱۴	برگشت مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالای فروش رفته در تاریخ ۹۰/۱/۲۹
۱۲ ۹۰/۳/۲۵	فروش به شرکت زاگرس مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد
۱۳ ۹۰/۳/۳۱	تهیه و ارسال اظهارنامه مالیاتی ارزش افزوده در شرکت سفیر در سه ماهه اول سال ۹۰

حل تمرین:

ردیف	تاریخ	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۱	۹۰/۱/۱۵	خرید	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید	۶۰۰,۰۰۰	
		حسابهای پرداختنی		۱۵,۶۰۰,۰۰۰
بابت خرید مواد اولیه جهت تولید در کارخانه و محاسبه ارزش افزوده				
۲	۹۰/۱/۱۶	موجودی قطعات یدکی	۱,۰۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید	۴۰,۰۰۰	
		حسابهای پرداختنی		۱,۰۴۰,۰۰۰
بابت خرید لوازم یدکی و محاسبه ارزش افزوده				
۳	۹۰/۱/۱۸	دارایی در جریان (ساختمان)	۲,۰۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید	۸۰,۰۰۰	
		حسابهای پرداختنی		۱,۹۸۰,۰۰۰
		مالیات پرداختنی (۵٪)		۱۰۰,۰۰۰
بابت پرداخت صورت وضعیت پیمانکار پس از کسر ۵٪ مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ ق.م.م.				
۳-۱	۹۰/۱/۱۸	مالیات پرداختنی (۵٪)	۱۰۰,۰۰۰	
		بانک		۱۰۰,۰۰۰
پرداخت مالیات تکلیفی در وجه سازمان امور مالیاتی و ارائه فیش آن به پیمانکار				
۴	۹۰/۱/۲۵	هزینه سربار	۱,۰۰۰,۰۰۰	
		هزینه سربار	۵۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید	۶۰,۰۰۰	
		بانک		۱,۵۶۰,۰۰۰
بابت خرید کالای مصرفی و خرید خدمات پس از محاسبه ارزش افزوده				

ردیف	تاریخ	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۵	۹۰/۲/۲	هزینه حقوق تولیدی	۲,۰۰۰,۰۰۰	
		۲۳ هزینه/ بیمه کارکنان تولیدی	۴۶۰,۰۰۰	
		هزینه حقوق اداری	۵۰۰,۰۰۰	
		۲۳ هزینه/ بیمه کارکنان اداری	۱۱۵,۰۰۰	
		بیمه پرداختنی		۷۵۰,۰۰۰
		مالیات پرداختنی		۲۵۰,۰۰۰
		بانک		۲,۰۷۵,۰۰۰
تهیه و پرداخت لیست حقوق و دستمزد در فروردین ماه				
۶	۹۰/۲/۵	خرید	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید	۸۰۰,۰۰۰	
		حسابهای پرداختنی		۲۰,۸۰۰,۰۰۰
بابت خرید مواد اولیه جهت تولید در کارخانه و محاسبه ارزش افزوده				
۷	۹۰/۲/۱۵	هزینه سربار	۵,۰۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید	۲۰۰,۰۰۰	
		بانک		۵,۲۰۰,۰۰۰
بابت خرید لوازم مصرفی در تولید پس از محاسبه ارزش افزوده				
۸	۹۰/۲/۲۶	حسابهای پرداختنی	۱,۰۴۰,۰۰۰	
		برگشت از خرید		۱,۰۰۰,۰۰۰
		مالیات بر ارزش افزوده خرید		۴۰,۰۰۰
برگشت بخشی از مواد اولیه خریداری شده در تاریخ ۹۰/۱/۱۵				
۹	۹۰/۱/۲۹	حسابهای دریافتنی	۱۲,۴۸۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده فروش		۴۸۰,۰۰۰
		فروش		۱۲,۰۰۰,۰۰۰
بابت فروش کالا به شرکت سهوند با احتساب ۴٪ ارزش افزوده				

ردیف	تاریخ	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۱۰	۹۰/۳/۲	هزینه حقوق تولیدی	۴,۰۰۰,۰۰۰	
		۲۳ هزینه/ بیمه کارکنان تولیدی	۹۲۰,۰۰۰	
		هزینه حقوق اداری	۱,۲۵۰,۰۰۰	
		۲۳ هزینه/ بیمه کارکنان اداری	۲۸۷,۵۰۰	
		بیمه پرداختنی		۱,۲۷۵,۰۰۰
		مالیات پرداختنی		۵۲۵,۰۰۰
		بانک		۴,۳۵۷,۵۰۰
تهیه و پرداخت لیست حقوق و دستمزد در اردیبهشت ماه				
۱۱	۹۰/۳/۱۴	برگشت از فروش	۲,۰۰۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده فروش	۸۰,۰۰۰	
		حسابهای دریافتنی	۲,۰۸۰,۰۰۰	
برگشت مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالای فروش رفته در تاریخ ۹۰/۱/۲۹				
۱۲	۹۰/۳/۲۵	بانک	۲۰,۸۰۰,۰۰۰	
		فروش		۲۰,۰۰۰,۰۰۰
		مالیات بر ارزش افزوده فروش		۸۰۰,۰۰۰
بابت فروش کالا به شرکت زاگرس با احتساب ۴٪ ارزش افزوده				
۱۳	۹۰/۳/۳۱	مالیات بر ارزش افزوده فروش	۱,۲۰۰,۰۰۰	
		تسویه مالیاتی		۱,۲۰۰,۰۰۰
		تسویه مالیاتی	۱,۷۴۰,۰۰۰	
		مالیات بر ارزش افزوده خرید		۱,۷۴۰,۰۰۰
		حسابهای دریافتنی (ارزش افزوده)	۵۴۰,۰۰۰	
		تسویه مالیاتی		۵۴۰,۰۰۰
تسویه مالیاتی سه ماهه اول سال ۱۳۹۰ ارزش افزوده شرکت سفیر و مطالبات مالیات که باید ظرف سه ماه از طرف دارایی تسویه گردد ,				

گردش حساب‌های مرتبط با ارزش افزوده به شرح زیر می باشد:

مالیات بر ارزش افزوده خرید				مالیات بر ارزش افزوده فروش			
(۱)	۶۰۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	(۸)	(۱۱)	۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	(۹)
(۲)	۴۰,۰۰۰					۸۰۰,۰۰۰	(۱۲)
(۳)	۸۰,۰۰۰						
(۴)	۶۰,۰۰۰						
(۶)	۸۰۰,۰۰۰						
(۷)	۲۰۰,۰۰۰						
	۱,۷۸۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰	۱,۲۸۰,۰۰۰		
مانده	۱,۷۴۰,۰۰۰				۱,۲۰۰,۰۰۰	مانده	
	۱,۷۴۰,۰۰۰	(۱۳)		۱,۲۰۰,۰۰۰ (۱۳)			

فصل دوم - معافیت‌ها

ماده ۱۲- عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آن‌ها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:

۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛

۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛

۳- انواع کود، سم، بذر و نهال؛

۴- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛

۵- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛

۶- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا.

۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود؛

۸- اموال غیر منقول؛

۹- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی؛

۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم؛

۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛

۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛

۱۳- فرش دستباف؛

۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛

۱۵- خوراک دام و طیور؛

۱۶- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاهها براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛

۱۷- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیأت وزیران قابل اجراء خواهد بود.

ماده ۱۳- صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیاتهای پرداخت شده بابت آن‌ها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (درمورد کالا) و اسناد و مدارک مثبته، مسترد می‌گردد.

مثال ۵) اطلاعات زیر از حساب‌های شرکت تولیدی فرید که به تولید و فروش کالاهای صادراتی اشتغال دارد استخراج گردیده است. این شرکت به تولید کالاهای معاف از قانون ارزش افزوده و کالاهای مشمول قانون ارزش افزوده اشتغال دارد. سایر اطلاعات اخذ شده به شرح زیر می‌باشد:

(۱) اطلاعات مربوط به خرید مواد اولیه به شرح زیر است:

۱-۱) خرید مواد اولیه خاص کالاهای مشمول ارزش افزوده ۱,۰۰۰ ریال

۱-۲) خرید مواد اولیه مشترک مربوط به تولید کالاهای معاف و مشمول معادل ۵۰۰ ریال

۱-۳) خرید مواد اولیه خاص کالاهای معاف معادل ۷۰۰ ریال

(۲) اطلاعات مربوط به فروش به شرح زیر است:

۲-۱) فروش داخلی کالاهای معاف معادل ۸۰۰ ریال

۲-۲) فروش داخلی کالاهای مشمول معادل ۶۰۰ ریال

۲-۳) فروش صادراتی کالاهای معاف معادل ۵۰۰ ریال

۲-۴) فروش صادراتی کالاهای مشمول معادل ۱,۰۰۰ ریال

مطلوبست: ثبت‌های حسابداری در دفاتر شرکت فرید و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده و تسویه نهایی دوره سه ماهه اول سال ۱۳۹۰.

ردیف	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۱-۱	خرید	۱,۰۰۰	
	مالیات بر ارزش افزوده خرید	۴۰	
	حساب‌های پرداختنی		۱,۰۴۰
بابت بهای خرید مواد اولیه خاص کالاهای مشمول ارزش افزوده			
۱-۲	خرید	۵۰۰	
	مالیات بر ارزش افزوده خرید	۲۰	
	حساب‌های پرداختنی		۵۲۰
بابت بهای خرید مواد اولیه خاص کالاهای مشترک مربوط به کالای معاف و مشمول			

۱-۳	خرید	۷۰۰	
	مالیات بر ارزش افزوده خرید	۲۸	
	حساب‌های پرداختنی		۷۲۸
بابت بهای خرید مواد اولیه خاص کالای معاف			
۲-۱	وجه نقد	۸۰۰	
	فروش		۸۰۰
بابت فروش داخلی کالای معاف			
۲-۲	وجه نقد	۶۲۴	
	فروش		۶۰۰
	مالیات بر ارزش افزوده فروش		۲۴
بابت فروش کالای مشمول داخلی			
۲-۳	وجه نقد	۵۰۰	
	فروش		۵۰۰
بابت فروش کالای صادراتی معاف			
۲-۴	وجه نقد	۱,۰۰۰	
	فروش		۱,۰۰۰
بابت فروش کالای صادراتی مشمول			

در ارتباط با مانده حساب ارزش افزوده خرید بایستی مواد اولیه مشترک که مربوط به کالای معاف و کالای مشمول می باشد را مورد بررسی قرار داد. در این ارتباط مبلغ ۵۰۰ ریال مواد اولیه خریداری گردیده که ارزش افزوده ای معادل ۲۰ ریال پرداخت که در سر فصل مالیات بر ارزش افزوده ثبت گردیده است ولی فروش کالاهای معاف از قانون ارزش افزوده معادل ۵۰۰ ریال فروش داخلی و ۸۰۰ ریال فروش صادراتی بوده که می بایست سهم فروش داخلی کالای معاف محاسبه و مبلغ ارزش افزوده آن به عنوان هزینه از سرفصل ارزش افزوده خرید خارج گردد:

$$۲۹۰۰ = ۸۰۰ + ۶۰۰ + ۵۰۰ + ۱,۰۰۰ = \text{کل فروش}$$

$$۲۰ \times \frac{۸۰۰}{۲۹۰۰} = ۵/۵$$

فروش محصولات داخلی که معاف می باشد بایستی محاسبه و ارزش افزوده مواد اولیه خریداری شده به نسبت این فروش که ۸۰۰ ریال می باشد از سرفصل ارزش افزوده خارج گردد:

ردیف	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۳	هزینه مالیات	۵/۵	
	مالیات بر ارزش افزوده خرید		۵/۵
بابت سهم مواد اولیه محصولات معاف فروش رفته در داخل			

شرکت معادل مبلغ ۲۸ ریال مالیات بر ارزش افزوده مواد اولیه برای محصولات معاف پرداخت نموده است که بایستی سهم فروش داخلی از حساب مالیات بر ارزش افزوده خرید خارج و به حساب هزینه دوره منظور گردد. کل فروش کالاهای معاف شرکت معادل ۸۰۰ ریال و ۵۰۰ ریال می باشد.

$$۲۸ \times \frac{۸۰۰}{(۸۰۰+۵۰۰)} = ۱۷/۲$$

از اینرو مبلغ ۲۸ ریال به نحو زیر بین کالای معاف داخلی و خارجی تسهیم می گردد. زیرا به موجب تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون ارزش افزوده، مالیات خرید اقلام در ارتباط با فروش محصولات معاف در داخل کشور قابل استرداد نمی باشد.

مالیات بر ارزش افزوده کالاهای معاف که در داخل فروش رفته است.

ردیف	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۴	هزینه مالیات	۱۷/۲	
	مالیات بر ارزش افزوده خرید		۱۷/۲
بابت مالیات بر ارزش افزوده کالاهای معاف که در داخل فروش رفته است.			

۲۴ ریال

مالیات اخذ شده فروش

کسر می شود:

۴۰ ریال

مالیات پرداختی خرید مواد اولیه خاص کالای مشمول

۱۰/۸ ریال

مالیات پرداختی خرید مواد اولیه خاص کالای معاف سهم صادرات

۱۴/۵ ریال

مالیات پرداختی خرید مواد اولیه مشترک سهم کالای مشمول داخلی و صادراتی

۴۱/۳ ریال

مالیات قابل استرداد

مبلغ قابل استرداد جهت تسویه مالیات سه ماهه به شرح زیر می باشد:

حسابهای دریافتنی (ارزش افزوده)	هزینه مالیات
۴۱/۳ (۵)	۵/۵ (۳)
	۱۷/۲ (۴)

مالیات بر ارزش افزوده خرید		مالیات بر ارزش افزوده فروش	
۱-۱)	۴۰	۵/۵	۳)
۱-۲)	۲۰	۱۷/۲	۴)
۱-۳)	۲۸		
	۸۸	۲۲/۷	
مانده	۶۵/۳	۶۵/۳	۵)

ردیف	ثبت حسابداری	بدهکار	بستانکار
۵	حساب‌های دریافتی سازمان امور مالیاتی (ارزش افزوده)	۴۱/۳	
	مالیات بر ارزش افزوده فروش	۲۴	
	مالیات بر ارزش افزوده خرید		۶۵/۳

حسابداری استرداد مالیات در ارتباط با ارزش افزوده:

طبق تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون ارزش افزوده در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیات‌های پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی‌باشد.

و همچنین طبق ماده ۱۳ قانون ارزش افزوده صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیات‌های پرداخت شده بابت آن‌ها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (درمورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد.

از اینرو مالیات بر ارزش افزوده در ارتباط با مواد اولیه که در ارتباط با فروش محصولات معاف می‌باشد به عنوان هزینه منظور و از حساب پیش پرداخت مالیات بر ارزش افزوده خارج می‌گردد.

جرائم مالیات بر ارزش افزوده:

ماده ۲۲- مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و یا در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت مالیات متعلق و جریمه تأخیر، مشمول جریمه‌ای به شرح زیر خواهند بود:

- ۱- عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت‌نام یا شناسایی حسب مورد؛
- ۲- عدم صدور صورتجلسات معادل یک برابر مالیات متعلق؛
- ۳- عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل یک برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق؛
- ۴- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق؛

- ۵- عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق؛
- ۶- عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق.
- ماده ۲۳- تأخیر در پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون در مواعد مقرر، موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود.

خلاصه ای از جرائم مالیاتی در خصوص ارزش افزوده به شرح زیر می باشد:

ثبت نام بر اساس ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی اعلام می گردد.	عدم ثبت نام	جریمه : ۷۵٪ مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی
تسلیم اظهارنامه و تسویه حساب مطالبات و بدهی های مالیات بر ارزش افزوده به صورت فعلی با سازمان امور مالیاتی کشور	عدم تسلیم اظهارنامه	جریمه : ۵۰٪ مالیات متعلق از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد
	عدم پرداخت بدهی	جریمه : ۲٪ در ماه نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تاخیر
صدور صورتحساب و دریافت مالیات در زمان فروش کالاها و خدمات (علاوه بر بهای اصلی)	عدم صورتحساب	جریمه : ۱۰۰٪ مالیات متعلق + جرائم کالای قاچاق
	صدور صورتحساب ناقص	جریمه: معادل ۲۵٪ مالیات متعلق
نگهداری اسناد و ثبت اطلاعات خرید و فروش ها در دفاتر قانونی شرکت (به مدت ۱۰ سال)	عدم ارائه دفاتر	جریمه: معادل ۲۵٪ مالیات متعلق
	عدم ارائه اسناد و مدارک	جریمه : ۲۵٪ مالیات متعلق
اخذ صورتحساب پرداخت مالیات در زمان خرید کالاها و خدمات (اعتبار مالیاتی - تسویه فصلی)	عدم اخذ صورتحساب	جریمه : قبول نکردن ۳٪ پرداختی به عنوان اعتبار مالیاتی

تمرین و مسائل:

- تمرین (۱) اطلاعات زیر از دفاتر یک شرکت تولیدی استخراج گردیده است:
- الف) خرید مواد اولیه خاص کالاهای مشمول ارزش افزوده ۲۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- ب) خرید مواد اولیه مشترک مربوط به کالاهای معاف و مشمول معادل ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- ج) خرید مواد اولیه خاص کالاهای معاف معادل ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- د) فروش داخلی کالاهای معاف معادل ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- ه) فروش داخلی کالاهای مشمول معادل ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- و) فروش صادراتی کالاهای معاف معادل ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- ک) فروش صادراتی کالاهای مشمول معادل ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال.
- مطلوبست ثبت‌های حسابداری در ارتباط با محاسبه ارزش افزوده پایان دوره سه ماهه در دفاتر شرکت.

تمرین ۲) اطلاعات زیر در ارتباط با خرید و فروش شرکت بازرگانی صفه به شرح زیر می باشد. (کلیه فروشندهگان در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده اند).

شرح عملیات	تاریخ	ردیف
خرید کالا به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۷/۳۰	۱
خرید کالا به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۷/۱۵	۲
پرداخت هزینه های متفرقه به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال (مشمول ارزش افزوده نمی شود)	۹۸/۷/۲۹	۳
برگشت از خرید کالای خریداری شده در تاریخ ۸۹/۷/۳۰ به مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۸/۵	۴
فروش کالا بطور نقد به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۸/۱۵	۵
پرداخت ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ صورت وضعیت یک پیمانکار که جهت شرکت ساختمان اداری را تعمیر نموده است مالیات ۹٪	۹۸/۸/۲۶	۶
فروش کالا به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به صورت نسیه	۹۸/۹/۵	۷
برگشت از فروش کالای فروخته شده در تاریخ	۹۸/۹/۱۵	۸
فروش ۸۹/۸/۱۵ به مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۹/۲۰	۹
فروش کالا به مبلغ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۹/۲۹	۱۰
تسویه مالیاتی دوره سه ماهه سوم ۱۳۸۹	۹۸/۱۰/۲	۱۱

مطلوبست ثبت های حسابداری در دفاتر شرکت صفه مربوط به سه ماهه سوم ۹۸.

تمرین ۳) عملیات مربوط به خرید و فروش شرکت تولیدی تفتان به شرح زیر می باشد: (کلیه افراد در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده اند)

شرح عملیات	تاریخ	ردیف
خرید مواد اولیه خاص کالای مشمول ارزش افزوده به مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۱/۲۵	۱
پرداخت صورت وضعیت یک پیمانکار پس از کسر مالیات تکلیفی به مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مربوط به ساخت انبار	۹۸/۱/۱۶	۲
خرید مواد اولیه مشترک مربوط به کالای معاف و مشمول معادل ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۱/۲۵	۳
خرید قطعات مصرفی جهت ماشین آلات خط تولید به مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۱/۲۸	۴
فروش داخلی کالاهای معاف معادل ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۲/۲	۵
خرید اثاثیه اداری به مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۲/۵	۶
فروش داخلی کالاهای مشمول معادل ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۲/۸	۷
برگشت مواد اولیه خریداری شده در تاریخ ۸۸/۱/۲۵ به مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۲/۱۵	۸
پرداخت هزینه تعمیرات خط تولید به مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۲/۲۶	۹
برگشت فروش کالاهای معاف معادل ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مربوط به فروش مورخ ۸۸/۲/۲	۹۸/۱/۲۹	۱۰
خرید مواد اولیه خاص کالاهای معاف معادل ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۳/۲	۱۱
فروش صادراتی کالاهای معاف معادل ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۳/۱۰	۱۲
ارائه خدمات کارمزدی به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال برای شرکت سبلان	۹۸/۳/۱۲	۱۳
فروش صادراتی کالاهای مشمول معادل ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۳/۱۴	۱۴

برگشت فروش صادراتی کالاهای معاف معادل ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۹۸/۳/۲۵	۱۵
تهیه و ارسال اظهارنامه مالیاتی ارزش افزوده در شرکت سفیر در سه ماهه اول سال ۱۳۸۸	۹۸/۳/۳۱	۱۶

مطلوبست ثبت‌های حسابداری در دفاتر شرکت تفتان مربوط به سه ماهه اول.