

پیش گفتار

قوانین اصلی مالیاتی ایران کدام‌اند؟

قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان

چه اشخاصی باید مالیات بپردازند؟

انواع مالیات در ایران

ما در این کتاب در مورد کدام بخش از مالیات صحبت می‌کنیم؟

چه یا چگونه؟

## فصل اول: تکالیف مالیاتی

۱- ثبت‌نام

۱-۱- در صورت عدم ثبت‌نام چه اتفاقی رخ می‌دهد؟

### ۲-۱- مؤدی‌ای که ثبت‌نام نکرده چگونه شناسایی می‌شود؟

۱-۳- اگر یک نفر، چند مغازه داشته باشد، آیا یک ثبت‌نام کافی‌ست؟

۲- گروه‌بندی مؤدیان

۲-۱- گروه‌بندی قدیم یا جدید؟!

۲-۲- مؤدیان مشمول گروه اول

۲-۳- کدام مشاغل در گروه دوم و سوم قرار می‌گیرند؟

۲-۴- حد نصاب مشاغل صرفاً خدماتی

۲-۵- نحوه تعیین گروه در مشاغل مشارکتی

۲-۶- مشاغل در سال اول فعالیت، در کدام گروه قرار می‌گیرند؟

۳- نگهداری دفاتر

۳-۱- مؤدیانی که باید دفاتر نگهداری کنند

۳-۲- مشاغل گروه دوم و سوم هم باید دفاتر نگهداری کنند؟

۳-۳- استفاده از نرم‌افزار حسابداری

۴- مالیات حقوق

- ۴-۱- نرخ مالیات بر حقوق کارگران چقدر است؟
- ۴-۲- رعایت نکردن تکالیف مربوطه به مالیات حقوق چه جریمه‌ای دارد؟
- ۵- صورت (فهرست) معاملات فصلی
- ۵-۱- مشاغلی که باید صورت معاملات فصلی ارسال کنند
- ۵-۲- مهلت ارسال صورت معاملات فصلی
- ۵-۳- آیا مشمولین ارزش افزوده باید صورت معاملات فصلی ارسال کنند؟
- ۶- پایانه فروشگاهی
- ۶-۱- مشاغلی که مکلف به نصب و استفاده از پایانه فروشگاهی هستند
- ۶-۲- ساماندهی دستگاه‌های کارتخوان و دستگاه‌های پرداخت الکترونیکی
- ۷- صدور صورتحساب (فاکتور)
- ۷-۱- در یک حالت الزامی به صدور صورتحساب نیست
- ۷-۲- انواع صورتحساب «قبل از» راه‌اندازی سامانه مؤدیان
- ۷-۳- جریمه عدم صدور صورتحساب تا قبل از استقرار سامانه مؤدیان
- ۷-۴- صدور صورتحساب «پس از» استقرار سامانه مؤدیان
- ۸- ارسال اظهارنامه
- ۸-۱- اگر اظهارنامه ارسال نکنیم چه می‌شود؟
- ۸-۲- در صورت عدم فعالیت، باز هم باید اظهارنامه تسلیم کرد؟
- ۸-۳- نکاتی که در هنگام ارسال اظهارنامه باید به آن‌ها توجه نمود
- ۸-۴- به جای اظهارنامه از تبصره ماده ۱۰۰ استفاده کنید
- ۸-۵- فلسفه تبصره ماده ۱۰۰
- ۸-۶- چه مشاغلی می‌توانند از تبصره ماده ۱۰۰ استفاده نمایند؟
- ۹- صورت‌های مالی حسابرسی شده
- ۱۰- جرم مالیاتی
- ۱۰-۱- چه مواردی جرم محسوب می‌شوند؟

۱۰-۲- مجازات جرم مالیاتی

## فصل دوم: تشخیص و محاسبه مالیات

۱- مرور زمان مالیاتی

۱-۱- مرور زمان مالیاتی چند سال است؟

۱-۲- آیا رسیدگی به ارزش افزوده هم مهلت دارد؟

۲- معافیت‌ها

۱-۲- معافیت معیشتی سالانه

۲-۲- معافیت یا نرخ صفر؟

۳-۲- معافیت از مالیات در سال اول؟

۴-۲- در مناطق آزاد فعالیت کنید!

۳- هزینه‌های قابل قبول

۱-۳- سه شرط برای قابل قبول بودن هزینه‌ها

۲-۳- چند نمونه از هزینه‌های قابل قبول

۳-۳- هزینه‌های قابل قبول خاص

۳-۳-۱- هزینه‌های درمانی و حق بیمه‌های پرداختی

۳-۳-۲- خسارات ناشی از حوادث

۳-۳-۳- کمک‌های پرداختی به دیگران

۴- روش تشخیص و محاسبه مالیات

۴-۱- نظام قدیم تشخیص مالیات (نظام علی‌الرأس)

۴-۲- روش جدید تشخیص و محاسبه مالیات (حذف علی‌الرأس؟)

۴-۲-۱- عدم ارائه اسناد درآمدی در نظام جدید

۴-۲-۲- عدم ارائه اسناد هزینه‌ای در نظام جدید

۴-۲-۳- عدم ارسال اظهارنامه در نظام جدید

۵- نرخ مالیات اشخاص حقیقی

۶- چگونه نرخ مالیات را کم کنیم؟

۷- محاسبه مالیات مشاغل مشارکتی

۸- مالیات تراکنش‌های بانکی

۸-۱- چرا تعیین مالیات بر اساس تراکنش‌های بانکی قبل از سال ۱۳۹۵ خلاف قانون است؟

۸-۲- تشخیص مالیات بر اساس تراکنش‌های بانکی بعد از سال ۱۳۹۵

۸-۳- برای دفاع در مقابل مالیات تراکنش‌های بانکی چه باید کرد؟

۹- واحدهای صنفی با شخصیت حقوقی

### فصل سوم: مالیات بر ارزش افزوده

۱- منظور از اعتبار مالیاتی چیست؟

۲- آیا همواره ارزش افزوده‌های پرداختی به‌عنوان اعتبار مورد قبول قرار می‌گیرد؟

۳- آیا همه کالاها و خدمات مشمول ارزش افزوده‌اند؟

۴- مشاغلی که برای دریافت ارزش افزوده فراخوان شده‌اند

۵- حذف گواهی ارزش افزوده

۶- مالیات بر ارزش افزوده طلا و جواهر

۷- مناطق آزاد و ویژه؛ معاف از ارزش افزوده؟

۸- مالیات بر ارزش افزوده ساده شده چه بود؟

۹- مشاغل مشمول ارزش افزوده چه تکالیفی دارند؟

۹-۱- تکالیف و جریمه‌های ارزش افزوده «قبل» از ۱۴۰۰-۱۰-۱۳

۹-۲- تکالیف و جریمه‌های ارزش افزوده «پس از» ۱۳-۱۰-۱۴۰۰

### فصل چهارم: اعتراض به مالیات (دادرسی مالیاتی)

۱- ابلاغ

۲- فرایند اعتراض به مالیات

۲-۱- گزارش مبنای برگ تشخیص را از ممیز بخواهید

۲-۲- مذاکره با رئیس امور مالیاتی (ممیز کل)

۲-۳- هیأت حل اختلاف بدوی

۲-۴- هیأت حل اختلاف تجدیدنظر

۲-۵- شورای عالی مالیاتی

۲-۶- دیوان عدالت اداری

۲-۷- هیأت ۲۵۱ مکرر؛ هیأتی خاص

### فصل پنجم: پرداخت مالیات

۱- پرداخت مالیات در سررسید مقرر

۲- جایزه خوش حسابی

۳- جایزه پرداخت مالیات به صورت علی الحساب

۴- تقسیط بدهی

۵- بخشودگی جریمه‌ها

۵-۱- بخشودگی اجباری

۵-۲- بخشودگی اختیاری کلی

۵-۳- بخشودگی اختیاری موردی

۶- استرداد (پس گرفتن) مالیات اضافه پرداختی

۷- ممنوع الخروجی

۸- توقیف اموال

### فصل ششم: مالیات بر درآمد املاک

۱- مالیات بر درآمد اجاره

۱-۱- مالیات بر درآمد اجاره چگونه محاسبه می‌شود؟

۲-۱- معافیت املاک مسکونی

۳-۱- معافیت پایه به دو شرط

۴-۱- اگر مستأجر، شخص حقوقی باشد

۵-۱- اظهارنامه مالیات بر درآمد اجاره

۲- مالیات بر نقل و انتقال املاک

۱-۲- مالیات فروش ملک

۲-۲- مالیات واگذاری سرقفلی

۳-۲- مالیات حق واگذاری صرفاً برای املاک تجاری است

۴-۲- مالیات فسخ و اقاله

۵-۲- مالیات نقل و انتقال مجانی (درآمد اتفاقی)

## پیش‌گفتار

برای سالیان متمادی، نفت همواره منبع اصلی درآمدهای دولت بوده است اما با کاهش درآمدهای نفتی، حاکمیت جهت تأمین هزینه‌های خود، نگاهش را به سمت مالیات (این منبع همیشه موجود) معطوف نموده است. از آن سو، مقررات مالیاتی (با انبوهی از آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها) پراکنده و پیچیده‌اند. میل دولت به اخذ مالیات در کنار پراکندگی، پیچیدگی و ابهام مقررات مالیاتی، حقوق مؤدیان را بیش از پیش در معرض خطر قرار داده است؛ نمونه آن ورود سازمان امور مالیاتی به حساب‌های بانکی افراد و اخذ مالیات بر اساس تراکنش‌های بانکی بدون فراهم بودن زمینه‌های حقوقی و فنی لازم است. لازم است پرداخت‌کنندگان مالیات برای دفاع از حقوق خود، تا حد ممکن دانش خود را نسبت به مقررات موجود افزایش دهند.

کتاب حاضر بر آن است با زبانی ساده و همه‌فهم، مقررات مالیاتی را به میزانی که ضرورت دارد به مؤدی بیاموزد. این کتاب برای مخاطبان دانشگاهی نوشته نشده و هدف آن نیز تحلیل توصیفی یا هنجاری مقررات مالیاتی نیست؛ زبان به کاررفته در آن نیز آکادمیک نبوده بلکه حتی برای دوری از دشوارنویسی مرسوم، گاه به زبان عامیانه تن می‌دهد. نویسنده، در هنگام نگارش کتاب، خود را جای مخاطبی قرار داده که شغلی دارد، به‌خاطر شغل خود مالیات می‌پردازد ولی از مالیات هیچ نمی‌داند! نگارش این کتاب به درخواست و سفارش اتاق اصناف شهرستان شمیرانات بوده و بنابراین تکیه آن بر مقررات مالیاتی حاکم بر واحدهای صنفی است اما از آنجایی که مقررات مالیاتی اصناف با سایر مشاغل از پزشکان، وکلا، دفترخانه‌ها و ... (که مشمول قانون صنفی خاص خود هستند) تفاوتی ندارد، کتاب حاضر برای تمامی اشخاص حقیقی کاربرد دارد.

در آخر لازم است از چند نفر تشکر کنم: از آقای حسین طاهرمحمدی ریاست محترم اتاق اصناف شمیرانات و دبیر هیأت رئیسه اتاق اصناف ایران، از دوستانم: علیرضا شکوهیان (مدیر آموزش و پژوهش اتاق اصناف ایران) که پیشنهاد نگارش این کتاب را به من داد و از حمید رحیمی و محمد رحم‌خدا که کتاب را بازخوانی کردند. جمله‌ای کلیشه‌ای ولی درست در همه پیش‌گفتارها وجود دارد و آن اینکه «این کتاب خالی از ایراد نیست». از مخاطبان گرانقدرم می‌خواهم هرگونه ایراد، انتقاد یا پیشنهاد اصلاح شکلی یا محتوایی را از طریق شماره ۰۹۳۵۷۰۷۲۴۱۲ با من در میان بگذارند.

مرتضی حبیب زاده

۱ مهر ۱۴۰۱



برای پدرم

### قوانین اصلی مالیاتی ایران کدام‌اند؟

راجع به مالیات، قوانین متعدد و پراکنده‌ای وجود دارد ولی از نظر ما سه قانون، قوانین اصلی مالیات در ایران محسوب می‌شوند. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶-۱۲-۳ که چند بار مورد اصلاح و بازنگری قرار گرفته است. عمده مطالب کتاب حاضر در خصوص این قانون است. هر جا از عبارت «ق.م.م» استفاده شده، منظور «قانون مالیات‌های مستقیم» است. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰-۳-۲ که راجع به قواعد مالیات بر مصرف است و درباره مشمولین ارزش افزوده و تکالیف آنان صحبت می‌کند. این قانون، جای قانون قبلی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷) را گرفته است؛ و قانون سوم، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۲۱-۷-

۱۳۹۸ که در صورت اجرا، تغییرات مهمی در شیوه ثبت خرید و فروش، صدور صورتحساب و محاسبه اعتبار ارزش افزوده به وجود خواهد آورد.

### قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان

قانون فوق در تاریخ ۲۱-۷-۱۳۹۸ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده و قرار بود از ابتدای اسفندماه ۱۳۹۹ لازم‌الاجراء شود ولی تاکنون (شهریور ۱۴۰۱) اجرایی نشده است. البته فراخوان صادره توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، نشان می‌دهد که اشخاص حقیقی (اصناف) به تدریج از ابتدای سال ۱۴۰۲ مکلف به اجرای این قانون می‌باشند. مهم‌ترین تغییری که با اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان اتفاق می‌افتد ایجاد سامانه یکپارچه‌ای به نام سامانه مؤدیان است. همه مؤدیان مکلفند در این سامانه ثبت‌نام کنند. پس از ثبت‌نام، کارپوشه‌ای برای هر مؤدی به صورت جداگانه ایجاد می‌شود. صدور صورتحساب، ارسال اظهارنامه، ارسال صورتمعاملات فصلی، دریافت ابلاغیه‌های سازمان، اعتراض به مالیات و ... همگی از طریق این سامانه انجام می‌گیرد. در صورتی که واحد صنفی، در سامانه مؤدیان ثبت‌نام نکند یا پس از ثبت‌نام، از پایانه فروشگاهی (صندوق مکانیزه، کارتخوان و ...) استفاده نکند، علاوه بر اینکه مالیات دوران فعالیت از وی مطالبه می‌گردد، از تمام معافیت‌ها، نرخ صفر و مشوقه‌های مالیاتی در سال مربوطه محروم شده و باید معادل ۱۰ درصد فروش (یا بیست میلیون ریال، هرکدام بیشتر باشد) جریمه بپردازد؛ به علاوه، محل فعالیت او پلمب و در صورت تداوم، مجوز فعالیت (پروانه کسب) وی ابطال خواهد شد.<sup>۱</sup>

### چه اشخاصی باید مالیات بپردازند؟

هر شخص حقیقی یا حقوقی به‌خاطر درآمدی که از املاک یا شغل خود به دست می‌آورد باید مالیات بپردازد (مگر اینکه آن شخص یا آن شغل از پرداخت مالیات معاف شده باشد)<sup>۲</sup>. منظور از شخص حقیقی، افراد یا انسان‌ها هستند مانند علی، حسن، حسین و ...؛ منظور از شخص حقوقی نیز شرکت‌ها و مؤسسات هستند؛ بنابراین اگر مثلاً علی، واحد صنفی‌ای داشته باشد (مانند رستوران، نمایشگاه خودرو، سوپرمارکت، گل‌فروشی، نانوايي و ...) و درآمدی کسب کند، باید مالیات شغل خود را پرداخت کند. اگر همین شخص، خانه یا مغازه‌ای به شخصی دیگر اجاره دهد یا بفروشد نیز باید مالیات درآمد ناشی از اجاره یا فروش پرداخت کند. حتی افراد خارجی نیز اگر از ایران درآمدی کسب کنند، باید مالیات آن را بپردازند. مثلاً فرض کنید شخصی در آلمان، نرم‌افزاری را به یک شخص داخل ایران بفروشد؛ با اینکه آن شخص خارجی، حتی در ایران اقامت ندارد ولی بخاطر درآمدی که از ایران

<sup>۱</sup> بند (ب) ماده (۲۲) و ماده (۲۴) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان

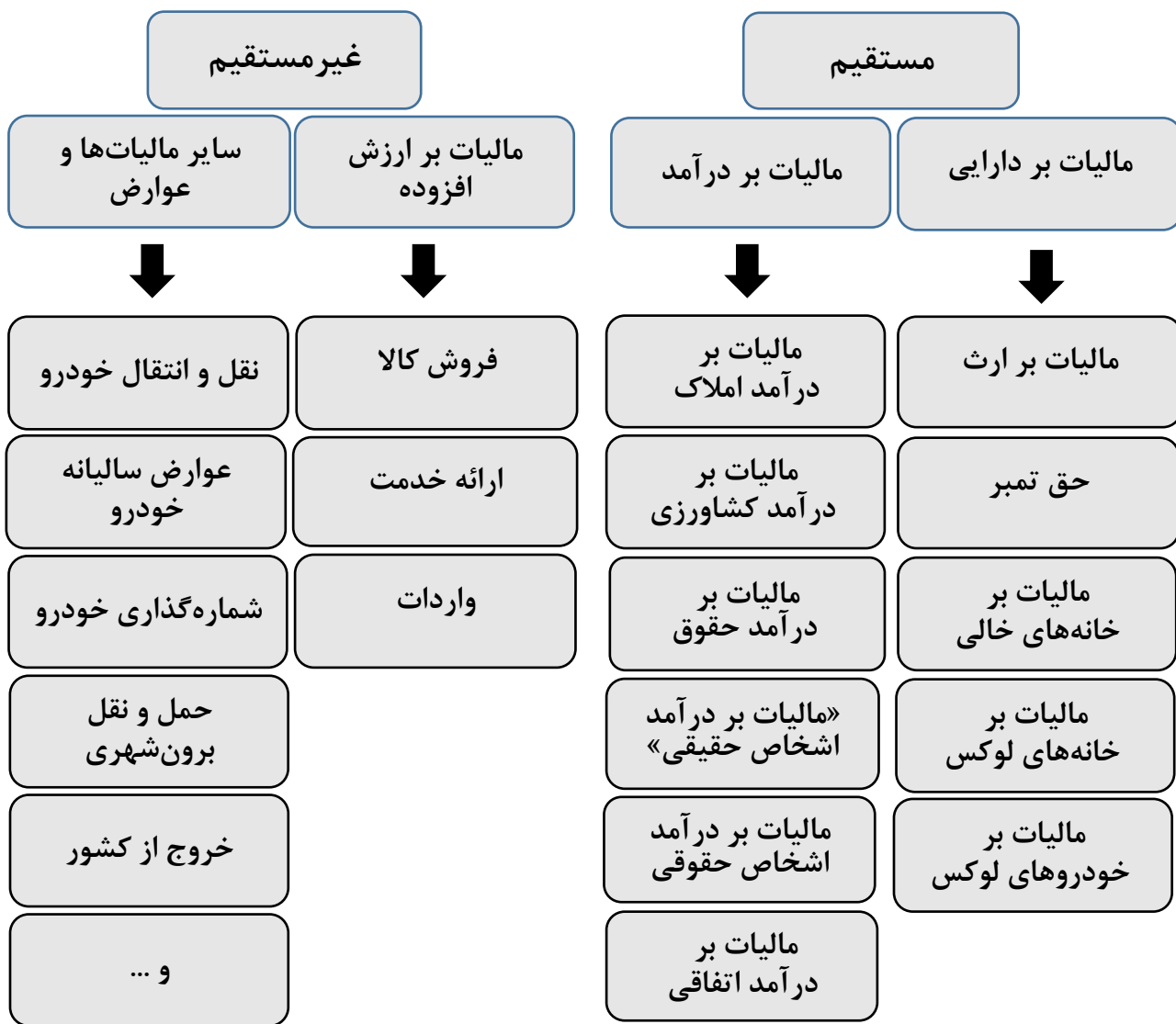
<sup>۲</sup> مواد (۱) و (۲) ق.م.م.

به دست می‌آورد، باید مالیات درآمد خود را بپردازد. در این فرض خریدار ایرانی مکلف است قبل از پرداخت هزینه نرم‌افزار به شخص خارجی، ابتدا مالیات را از درآمد او کسر و به سازمان امور مالیاتی پرداخت کند.

### انواع مالیات در ایران

مالیات‌ها به دو دسته مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شوند. در مالیات مستقیم، اداره مالیاتی به طور مستقیم از کسی که مال یا درآمدی به دست آورده، مالیات اخذ می‌کند. مالیات غیرمستقیم اما به قیمت کالا یا خدمت افزوده می‌شود. در مالیات مستقیم، سازمان امور مالیاتی غالباً به خود صاحب درآمد مراجعه کرده و از او مالیات دریافت می‌کند ولی در مالیات غیرمستقیم، دیگران را واسطه دریافت مالیات از پرداخت کننده اصلی می‌کند. مثال بارز مالیات مستقیم، مالیات بر درآمد ناشی از شغل افراد است. مثال مالیات غیرمستقیم نیز مالیات بر ارزش افزوده است که در آن، واحد صنفی باید مالیات بر ارزش افزوده را به نمایندگی از سازمان امور مالیاتی از مصرف کننده دریافت و به حساب سازمان مالیاتی واریز نماید. در نمودار زیر، انواع مالیات در نظام مالیاتی ایران را ملاحظه می‌کنید.

## انواع مالیات در ایران



ما در این کتاب در مورد کدام بخش از مالیات صحبت می‌کنیم؟

از بین تمام موارد بالا، ما در مورد مالیات بر درآمد صاحبان مشاغل (اشخاص حقیقی) سخن خواهیم گفت؛ صاحبان مشاغل (اشخاص حقیقی)، دو دسته‌اند: ۱. آن‌هایی که واحد صنفی محسوب شده و مشمول قانون نظام صنفی هستند. ۲. سایر صاحبان مشاغل که مشمول قانون خاص خود هستند مانند وکلا، پزشکان، دفاتر اسناد رسمی و ... این کتاب برای همه اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) کاربرد دارد ولی در برخی موارد، مقررات جزئی جداگان‌های بر این افراد حاکم است که ما از ذکر آن‌ها در این کتاب خودداری کرده‌ایم مثل مالیات تکلیفی پزشکان، تکالیف دفاتر اسناد رسمی نسبت به وصول مالیات و عوارض هنگام انجام معاملات، تکالیف اختصاصی

و کلاً راجع به ثبت قراردادهای حق الوکاله در سامانه‌های مربوط و نحوه محاسبه حق تمبر و ... بنابراین به جز قواعد اختصاصی برخی از مشاغل، مطالب کتاب برای همه مشاغل (اعم از اصناف و غیر آن) کاربرد دارد. در انتهای کتاب نیز چون عموم مشاغل به اقتضای شغل خود، به اجاره یا فروش املاک می‌پردازند، مقررات اولیه مالیات بر درآمد املاک را به‌طور مختصر بررسی کرده‌ایم.

### «چه» یا «چگونه»؟!

ما در این کتاب در مورد اینکه صاحبان مشاغل «چه» حقوق و «چه» تکالیفی دارند حرف می‌زنیم؛ اینکه «چگونه» آن حقوق و تکالیف را اجرا کنند، بحث دیگری است. مثلاً، توضیح می‌دهیم که هر مؤدی<sup>۳</sup> باید اظهارنامه ارسال کند و اگر این کار را نکند چه اتفاقی می‌افتد اما اینکه چگونه اظهارنامه ارسال کند، به سه دلیل موضوع این کتاب نیست: اولاً گاه پیچیدگی اجرای این حقوق و تکالیف (مثل ارسال صورت معاملات فصلی، ارسال لیست کارکنان و کسر مالیات حقوق آن‌ها، تسلیم اظهارنامه و ...) به‌گونه‌ای است که انجام آن از توان صاحبان مشاغل خارج است و بهتر است انجام این امور به موسسات خدمات مالی و مالیاتی سپرده شود؛ ثانیاً بسیاری از مشاغل اساساً رغبتی به آموختن جزئیات فنی انجام تکالیف ندارند بلکه همین که به‌طور کلی از حقوق و تکالیف خود آگاه باشند تا امور خود را پیش برده یا بر کار حسابدار خود نظارت کنند، برای آن‌ها کفایت می‌کند؛ ثالثاً آموزش مطالبی از این دست (نحوه ارسال اظهارنامه، ارسال لیست مالیات حقوق کارکنان و ...) در کتاب چندان پرفایده به نظر نمی‌رسد بلکه بهتر است به‌صورت عملی یا از طریق آموزش‌های ویدئویی فرا گرفته شوند.

---

<sup>۳</sup> مؤدی یعنی پرداخت‌کننده مالیات؛ طبعاً هر شخصی به‌خاطر درآمدی که دارد مالیات هم پرداخت می‌کند؛ بنابراین هر جا که عبارت «مؤدی» به کار رفته است منظور همان شخص حقیقی یا صاحب شغل یا واحد صنفی است.

## فصل اول: تکالیف مالیاتی

تکالیف مؤدیان از حق‌های مالیاتی آنان بیشتر است. برای حق‌های مالیاتی، قسمت جداگان‌های در نظر گرفته نشده بلکه در لابلای مباحث از آن‌ها سخن رفته است ولی در مقابل، چون تکالیف مالیاتی، متعدد و مفصل بوده و به‌خاطر پیامدهایی که دارند، دارای اهمیتی دو چندان هستند، در این فصل به ترتیب درباره آن‌ها توضیح داده‌ایم.

### ثبت‌نام

اولین تکلیف مالیاتی که صاحبان مشاغل باید آن را رعایت کنند، ثبت‌نام در نظام مالیاتی ظرف چهار ماه از تاریخ شروع فعالیت می‌باشد. البته در بسیاری موارد، مراجع صدور مجوز فعالیت (مثل اتحادیه‌های صنفی)، قبل از صدور مجوز (پروانه کسب)، متقاضیان را به ثبت‌نام مالیاتی و ارائه گواهی ملزم می‌کنند.

### در صورت عدم ثبت‌نام چه اتفاقی رخ می‌دهد؟

اول از همه اینکه ثبت‌نام نکردن به معنای عدم دریافت مالیات از فرد نیست؛ سازمان امور مالیاتی هر زمان که فعالیت واحدی را که ثبت‌نام نکرده شناسایی کند، در ابتدا بر اساس نسبت سود فعالیت مشاغل مشابه یا نسبتی که هر سال توسط خود سازمان تعیین می‌شود، درآمد واحد صنفی‌ای که فعالیت خود را کتمان کرده است، برآورد می‌کند و سپس مالیات‌هایی که مؤدی تا آن زمان، پرداخت نکرده است را از او دریافت می‌کند<sup>۴</sup>. علاوه بر این، ده درصد مالیات، به‌عنوان جریمه عدم ثبت‌نام به او تعلق می‌گیرد. چنین مؤدی‌ای از تمام معافیت‌ها و امتیازهایی که قانون برای او در نظر گرفته است نیز، تا تاریخ شناسایی فعالیت توسط سازمان محروم می‌شود<sup>۵</sup>؛ و از همه مهم‌تر به حکم ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم، چنین شخصی ممکن است به‌عنوان کسی که فعالیت و درآمد خود را کتمان (پنهان) کرده، مجرم شناخته شده و تحت تعقیب کیفری قرار بگیرد.

### مؤدی‌ای که ثبت‌نام نکرده چگونه شناسایی می‌شود؟

سازمان امور مالیاتی برای این کار، امکانات مختلفی دارد. اولین راه که ابزار مهمی برای سازمان امور مالیاتی محسوب می‌شود، ردیابی تراکنش‌های بانکی یا دستگاه‌های کارتخوان متصل به حساب‌های بانکی یا درگاه‌های پرداخت الکترونیکی است. سازمان به‌راحتی می‌تواند از این طریق به وجود منبع درآمد پی ببرد. روش دوم، گزارش فروش از سوی طرف مقابل در صورت معاملات فصلی است. به‌طور مثال هر واحد صنفی، کالاها یا خدمات خود را از عمده‌فروش یا تولیدکننده خریداری می‌کند و آن را به خریدار (که عمدتاً مصرف‌کننده نهایی می‌باشد) می‌فروشد. ممکن است آن عمده‌فروش یا تولیدکننده مشمول تکلیف ارسال صورت معاملات فصلی باشد. در این صورت او

<sup>۴</sup> بند ۱-۴ ماده (۴۱) آیین‌نامه ماده (۲۱۹) ق.م.م.

<sup>۵</sup> تبصره (۳) ماده (۱۷۷) ق.م.م.

باید در گزارش خود، تمام خریدها و فروشها و اطلاعات خریدار را به سازمان امور مالیاتی ارسال کند. حال اگر واحد صنفی از عمده‌فروش کالایی خریداری کرده باشد، در این صورت فروشنده، اطلاعات فروش (مقدار و قیمت) و اطلاعات هویتی خریدار را به سازمان گزارش خواهد داد.

روش سوم، قراردادهای اجاره‌ای است که صاحبان مشاغل ممکن است منعقد کنند. محل فعالیت بسیاری از مشاغل، اجاری است. در این صورت، موجر (مالک مغازه) باید مالیات درآمدهایی که از اجاره دریافت می‌کند را به سازمان بپردازد؛ در هنگام ارسال اظهارنامه املاک، اطلاعات مستأجر نیز باید اعلام شود و در نتیجه فرد ثبت‌نام نکرده (مستأجر) مورد شناسایی قرار می‌گیرد. روش دیگر، سامانه گزارش مردمی است که در سایت سازمان امور مالیاتی راه‌اندازی شده و هر فردی می‌تواند عدم ثبت‌نام دیگران را به سازمان گزارش کند. این روش در کنار واحدیابی میدانی ادارت امور مالیاتی که روش سنتی شناسایی مؤدیان بوده، می‌تواند به عنوان روش‌های شناسایی افرادی که در نظام مالیاتی ثبت‌نام نکرده‌اند، مورد استفاده سازمان قرار بگیرد. در کنار این‌ها باید ردیابی و شناسایی فروشندگان کالا و ارائه‌دهندگان خدمات در صفحات مجازی (مثل اینستاگرام) را نیز افزود.

اگر یک نفر، چند مغازه داشته باشد، آیا یک ثبت‌نام کافی است؟

خیر. به‌ازای هر شغل باید ثبت‌نام جداگانه انجام داد. به‌طور مثال اگر فردی یک مغازه برای کفش‌فروشی، مغازه دیگری برای شیرینی‌فروشی و مغازه سوم جهت فروش لوازم یدکی داشته باشد، باید برای هر مغازه، ثبت‌نام جداگانه‌ای انجام دهد مگر اینکه همه این مغازه‌ها در یک محل با کد پستی واحد قرار داشته باشند که در این صورت نیازی به ثبت‌نام جداگانه نیست؟ یا مثلاً اگر وکیلی در کنار وکالت، صاحب یک رستوران نیز باشد، علاوه بر تشکیل پرونده مالیاتی برای شغل وکالت، برای رستوران نیز باید ثبت‌نام جداگانه انجام دهد. نتیجه این ثبت‌نام‌های جداگانه برای هر فعالیت این است که تکالیف مالیاتی هر کدام نیز باید به‌صورت جداگانه انجام گیرد. مثلاً برای مغازه کفش‌فروشی باید به‌صورت جداگانه اسناد و مدارک نگهداری نمود، لیست مالیات حقوق و اظهارنامه ارسال کرد، صندوق مکانیزه فروش نصب نمود و همه این تکالیف برای شیرینی‌فروشی و مغازه لوازم یدکی نیز باید به‌صورت مجزا انجام شود.

گروه‌بندی مؤدیان

همه صاحبان مشاغل اهمیت یکسانی برای سازمان امور مالیاتی ندارند. آیا یک سوپرمارکت و یک طلافروشی به لحاظ مالیاتی از یک درجه اهمیت برخوردارند؟ قاعدتاً خیر. به‌همین خاطر سازمان، مشاغل مختلف را به لحاظ

<sup>۶</sup> ماده (۳) آیین‌نامه اجرایی تبصره (۳) ماده (۱۶۹) ق.م.م



نوع فعالیت یا میزان درآمدی که دارند به سه گروه تقسیم می‌کند.<sup>۷</sup> مؤدیانی که درآمد بیشتری دارند در گروه بالاتری قرار می‌گیرند و باید تکالیف مالیاتی بیشتری انجام دهند. رسیدگی به عملکرد این مشاغل نیز با دقت و حساسیت بیشتری انجام می‌شود. در مقابل، مؤدیانی دیگر به‌خاطر درآمد پایین‌تری که دارند، تکالیف مالیاتی کمتری داشته و سازمان حساسیت کمتری نسبت به آن‌ها خواهد داشت. در اینجا مبنای گروه‌بندی صاحبان مشاغل را توضیح می‌دهیم. یاد گرفتن این گروه‌بندی بسیار مهم است زیرا تکالیف مالیاتی هر مؤدی به این بستگی دارد که وی در کدام یک از این گروه‌ها قرار گرفته باشد.

### گروه‌بندی قدیم یا جدید؟!

در چند سال اخیر، گروه‌بندی مشاغل چند بار تغییر یافته است. قبل از سال ۱۳۹۵، مؤدیان بر اساس «نوع فعالیت» و فارغ از میزان فروش (درآمد) به سه گروه (الف)، (ب) و (ج) تقسیم می‌شدند؛ مثلاً بنکداران و عمده‌فروش‌ها همواره در گروه (الف) و مشاورین املاک همیشه در گروه (ب) بودند؛ اهمیتی نداشت که میزان درآمد آن‌ها چقدر است. از سال ۱۳۹۵ به بعد، مؤدیان عمدتاً بر اساس «میزان درآمد (فروش)»، به گروه‌های اول، دوم و سوم تقسیم شدند. این گروه‌بندی تا پایان سال ۱۳۹۹ برقرار بود. سپس با توجه به بالا رفتن تورم، چون نرخ‌های سابق معیار مناسبی برای تعیین گروه‌بندی مشاغل نبودند، بار دیگر گروه‌بندی برای عملکرد ۱۴۰۰ تغییر یافت. اما یک سال بعد در تاریخ ۲۲-۰۱-۱۴۰۱ باز هم ماده (۲) آیین‌نامه ماده (۹۵) تغییر و نصاب گروه‌بندی صاحبان مشاغل برای عملکرد ۱۴۰۱ به بعد، اصلاح شد. در ادامه، آخرین گروه‌بندی مؤدیان را توضیح می‌دهیم.

### مؤدیان مشمول گروه اول

مشاغل گروه اول دو دسته‌اند: بعضی از آن‌ها به‌خاطر «نوع» فعالیت‌شان در این گروه قرار می‌گیرند و برخی هم بر اساس «میزان فروشی (درآمد)<sup>۸</sup> که در یک سال دارند». آن‌هایی که به‌خاطر نوع فعالیت در گروه اول قرار می‌گیرند، فارغ از میزان فروش، همین که شغل‌شان یکی از فعالیت‌های زیر باشد، در گروه اول قرار می‌گیرند:

۱. کلیه واردکنندگان، کلیه صادرکنندگان، صاحبان کارخانه‌ها، صاحبان واحدهای تولیدی، بهره‌برداران معادن که از وزارتخانه یا مراجع ذی‌ربط پروانه بهره‌برداری دارند، صاحبان هتل‌های سه‌ستاره و بالاتر،

<sup>۷</sup> ماده (۲) آیین‌نامه ماده (۹۵) ق.م.م. اصلاحی ۲۲-۰۱-۱۴۰۱

<sup>۸</sup> منظور از درآمد، درآمد قبل از کسر هزینه‌هاست؛ بنابراین درآمد همان فروش است؛ در حالی که به درآمد منهای هزینه، سود می‌گویند. ملاک گروه‌بندی مؤدیان، میزان فروش یا درآمد ناخالص آن‌ها در یک سال است و نه سود؛ در حالی که برای محاسبه و دریافت مالیات، میزان سود مهم است؛ چه بسا هزینه‌های یک مؤدی از فروش او بیشتر بوده و اصلاً سودی به دست نیآورده باشد؛ بنابراین در این صورت مالیاتی هم نباید پرداخت کند.

صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، درمانگاه‌ها و کلینیک‌های تخصصی، مشاغل صرافی، فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارای مجوز فعالیت از وزارتخانه یا مراجع ذی‌ربط، صاحبان موسسات حسابرسی، حسابداری و دفترداری، خدمات مالی و ارائه‌دهندگان خدمات مدیریتی، مشاوره‌ای، انفورماتیک و طراحی سیستم، صاحبان موسسات حمل‌ونقل موتوری، زمینی، دریایی و هوایی اعم از مسافری و باربری.

۲. دسته دیگری که در گروه اول قرار می‌گیرند، مشاغلی هستند که درآمد (فروش) ابرازی آن‌ها در اظهارنامه دو سال قبل یا آخرین درآمد قطعی شده آن‌ها (به شرط اینکه برگ قطعی تا دی‌ماه سال قبل به آن‌ها ابلاغ شده باشد)، بیشتر از ۱۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ (پانزده میلیارد) تومان باشد. به طور مثال فرض کنید می‌خواهیم گروه مؤدی را در عملکرد سال ۱۴۰۱ مشخص کنیم؛ اگر فروش ابرازی او در اظهارنامه سال ۱۳۹۹ یا آخرین درآمد قطعی شده او که تا دی‌ماه سال ۱۴۰۰ به او ابلاغ شده است، هر کدام بیشتر از مبلغ فوق باشد، او جزء مؤدیان گروه اول محسوب می‌شود. فروش ابرازی، یعنی فروشی که خود مؤدی در اظهارنامه به‌عنوان درآمد خود اعلام کرده است و منظور از فروش قطعی شده، درآمدی است که پس از رسیدگی به اظهارنامه و دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی، میزان آن تعیین شده است. چه بسا مؤدی فروش خود را در اظهارنامه کمتر از مبلغ فوق ابراز کرده باشد اما پس از رسیدگی، درآمد او بیشتر از حد نصاب فوق تعیین شود.

#### کدام مشاغل در گروه دوم و سوم قرار می‌گیرند؟

مؤدیان گروه دوم مشاغلی هستند که درآمد (فروش) ابرازی آن‌ها در اظهارنامه دو سال قبل یا آخرین درآمد قطعی شده آن‌ها (به شرط اینکه برگ قطعی تا دی‌ماه سال قبل به آن‌ها ابلاغ شده باشد)، بیشتر از ۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان تا ۱۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان باشد. مشاغلی که جزء دو گروه قبلی نباشند، مؤدیان گروه سوم محسوب می‌شوند. جدول گروه‌بندی مؤدیان را در تصویر زیر ملاحظه می‌کنید.

۱. واردکنندگان و صادرکنندگان ۲. صاحبان کارخانه‌ها، واحدهای تولیدی و بهره‌برداران معادن ۳. صاحبان هتل‌های سه‌ستاره و بالاتر ۴. صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، درمانگاه‌ها و کلینیک‌های تخصصی ۵. صاحبان مشاغل صرافیه ۶. صاحبان فروشگاه‌های زنجیره‌ای ۷. صاحبان موسسات حسابرسی، حسابداری و دفترداری، خدمات مالی و ارائه‌دهندگان خدمات مدیریتی، مشاوره‌ای، انفورماتیک و طراحی سیستم ۸. صاحبان موسسات حمل‌ونقل موتوری، زمینی، دریایی و هوایی اعم از مسافربری و باربری.

گروه اول

درآمد (فروش) ابرازی بر اساس اظهارنامه دو سال قبل

بیشتر از

۱۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان

آخرین درآمد قطعی شده (به شرط ابلاغ برگ قطعی تا پایان دی‌ماه سال قبل)

بیش از ۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تا

۱۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان

درآمد (فروش) ابرازی بر اساس اظهارنامه دو سال قبل

گروه دوم

آخرین درآمد قطعی شده (به شرط ابلاغ برگ قطعی تا پایان دی‌ماه سال قبل)

سایر صاحبان مشاغلی که در گروه‌های اول و دوم قرار نمی‌گیرند.

گروه سوم

### حد نصاب مشاغل صرفاً خدماتی

مبالغ بالا برای اشخاصی که شغل‌شان، صرفاً خدماتی است، نصف می‌شود؛ به‌طور مثال اگر درآمد ابرازی یک رستوران (صرفاً خدماتی) در اظهارنامه بیشتر از ۷.۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان در یک سال باشد، در گروه اول قرار خواهد گرفت. اگر درآمد او بیشتر از ۲.۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تا ۷.۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان باشد، مشمول گروه دوم و اگر کمتر از ۲.۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان باشد، مؤدی گروه سوم خواهد بود.

### نحوه تعیین گروه در مشاغل مشارکتی

منظور از مشاغل مشارکتی، مشاغلی است که در آن دو یا چند نفر با روی هم گذاشتن سرمایه یا کار خود، فعالیت را راه‌اندازی (مثلاً رستوران، تعمیر خودرو، تلافروشی و ...) و درآمد حاصل از آن را بین خود تقسیم می‌کنند. در مشارکت مدنی جمع مبلغ فروش کالا و خدمات و یا درآمد مشمول مالیات قطعی شده «همه شرکاء»

ملاک عمل می‌باشد؛ بنابراین برای تعیین گروه مشاغل مشارکتی، مجموع فروش ابرازی همه شرکاء را با یکدیگر جمع و سپس با توجه به مبلغ به دست آمده، گروه آن‌ها را مشخص می‌کنیم.

### مشاغل در سال اول فعالیت، در کدام گروه قرار می‌گیرند؟

افرادی که تازه کسب و کاری را راه‌اندازی کرده‌اند، به استثنای آن‌هایی که به‌خاطر نوع فعالیت در گروه اول قرار می‌گیرند، چون میزان فروش یا درآمد مشمول مالیات سال یا سال‌های قبل آن‌ها معلوم نیست، در دو سال اول فعالیت، جزء مؤدیان گروه سوم محسوب می‌شوند. این مؤدیان از سال سوم به بعد، بر اساس نصاب‌های بالا، در یکی از گروه‌های سه‌گانه قرار گرفته و باید تکالیف مالیاتی مربوط به آن گروه را انجام دهند.

### نگهداری دفاتر

لازمه تشخیص صحیح و عادلانه مالیات آن است که ممیز مالیاتی بر اساس درآمدها و هزینه‌هایی که مؤدی در دفاتر خود ثبت کرده است، اقدام به حسابرسی نماید؛ به همین خاطر مؤدی مکلف است، هرگونه درآمد یا هزینه شغلی خود را در دفاتر ثبت نماید؛ گروهی از مؤدیان باید به دلیل حجم فعالیت‌شان، اقدام به ثبت فعالیت‌های مالی در دفاتر روزنامه و کل نمایند و برخی دیگر تکلیفی به نگهداری این دفاتر نداشته و صرف ثبت خلاصه عملیات در فرم‌های مخصوصی که برای این امر تدارک دیده شده است، کفایت می‌کند. البته امروزه استفاده از نرم‌افزارهای حسابداری، بهترین روش برای ثبت عملیات مالی است.

### مؤدیانی که باید دفاتر نگهداری کنند

از بین صاحبان مشاغل، مؤدیان گروه اول باید دفاتر روزنامه و کل نگهداری کنند<sup>۹</sup>. این‌ها باید قبل از پایان هر سال، دفاتر سال بعد خود را از اداره ثبت شرکت‌ها دریافت و از ابتدای سال بعد، عملیات خرید و فروش خود را در دفاتر قانونی ثبت کنند در غیر این‌صورت اولاً معادل ۲۰ درصد مالیات، جریمه به آن‌ها تعلق خواهد گرفت؛ ثانیاً اگر در هنگام تشخیص مالیات، دفاتر خود را به ممیز ارائه ندهند یا در صورت ارائه، دفاتر آن‌ها کلاً سفید و نانوئیس باشد از تمام معافیت‌های قانونی محروم خواهند شد به‌طور مثال شغل کتابفروشی از مالیات معاف است اما اگر دفاتر ارائه ندهد (به‌شرط اینکه گروه اولی باشد)، از معافیت محروم و مکلف به پرداخت مالیات می‌شود. سوم اینکه نحوه تشخیص درآمد و تعیین مالیات مشاغلی که دفاتر ارائه نمی‌دهند نیز متفاوت خواهد شد. تا پیش از عملکرد سال ۱۳۹۸، در صورت عدم ارائه دفاتر یا غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر ارائه‌شده، ممیز درآمد مؤدی را

<sup>۹</sup> ماده (۶) آیین‌نامه ماده (۹۵) ق.م.م.

به صورت علی‌الرأس تعیین می‌نمود<sup>۱۰</sup>؛ گرچه در شیوه حسابرسی جدید، نظام تشخیص علی‌الرأس قانوناً لغو شده است، اما عدم ارائه دفاتر (و سایر اسناد و مدارک درآمدی و هزینه‌ای) ممیز را مختار به استفاده از نسبت‌هایی چون سود فعالیت مشاغل مشابه یا نسبت‌های اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی یا نسبت برگرفته از سامانه طرح جامع مالیاتی می‌کند که در عمل تفاوت‌چندانی با آنچه در نظام علی‌الرأس رخ می‌داد ندارد. در قسمت حسابرسی و تشخیص، با تفصیل بیشتری به این بحث خواهیم پرداخت.

مؤدیان گروه اول تکلیف دیگری نیز دارند و آن ارائه ترازنامه و حساب سود و زیان به مأموران مالیاتی می‌باشد. در حال حاضر جداول این دو، در اظهارنامه مالیاتی پیش‌بینی شده است و مؤدیان با پُر کردن اطلاعات جداول مربوط، تکلیف خود را انجام داده‌اند. در صورت عدم ارائه ترازنامه و حساب سود و زیان نیز، جریمه‌ای به میزان ۲۰ درصد مالیات، به مؤدی تعلق می‌گیرد.

### مشاغل گروه دوم و سوم هم باید دفاتر نگهداری کنند؟

خیر. مؤدیان گروه دوم، باید صورت درآمد و هزینه ماهانه و سالانه تنظیم و هنگام رسیدگی به درآمد، آن را ارائه کنند و مؤدیان گروه سوم نیز مکلف به تنظیم و ارائه خلاصه درآمد و هزینه سالانه می‌باشند. جهت رعایت اختصار کتاب، شکل این دو فرم را در اینجا نمی‌آوریم ولی با جستجو در اینترنت می‌توانید به آن‌ها دست پیدا کنید. عدم نگهداری و ارائه این دو فرم به اداره امور مالیاتی، جریمه‌ای به همراه ندارد ولی ممکن است تحت عنوان عدم ارائه اسناد و مدارک موجب محرومیت مؤدی از معافیت‌های مالیاتی شود. لازم به تذکر است، ارائه صورت یا خلاصه درآمدها و هزینه‌ها، علاوه بر نگهداری صورتحساب‌های خرید و فروش، فهرست دارایی‌ها و ... می‌باشد؛ بنابراین صرف ارائه خلاصه درآمدها و هزینه‌ها، برای اثبات درآمدها و هزینه‌های اعلامی، کافی نخواهد بود. در واقع تراکنش‌های حساب و کارتخوان، عملیات ثبت‌شده در دفاتر و ... صورتحساب‌های خرید و فروش، موجودی مواد و ... همگی باید مؤید یکدیگر باشند.

### استفاده از نرم‌افزار حسابداری

امروزه استفاده از دفاتر و اسناد کاغذی، جای خود را به نرم‌افزارهای حسابداری داده است. مطمئن‌ترین و بهترین روش برای ثبت هزینه‌ها و درآمدها و نگهداری اسناد مربوط به فعالیت شغلی، استفاده از این نرم‌افزارهاست (که به نظر می‌رسد هنوز در واحدهای صنفی جای خود را به صورت کامل باز نکرده است!). آیا در صورت استفاده

---

<sup>۱۰</sup> مواد (۱۹۳)، تبصره (۱) ماده (۱۴۶ مکرر)، (۹۷) سابق ق.م.م؛ بند (۴) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰ مورخ ۲۱-۳-۱۳۹۸ و آیین‌نامه اجرایی ماده (۲۱۹) ق.م.م

برای عملکرد قبل از سال ۱۳۹۵، رد شدن دفاتر توسط ممیز، جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مالیات به همراه داشت ولی پس از سال ۱۳۹۵، جریمه مذکور حذف شد.

از نرم‌افزارهای حسابداری، دیگر تکلیفی به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک به صورت کاغذی نیست؟ قانون و آیین‌نامه‌های مربوطه، در جاهای مختلف این جواز را صادر کرده‌اند<sup>۱۱</sup>. با وجود چنین جوازی، پیشنهاد می‌گردد هم‌چنان دفاتر قانونی (برای مشمولین گروه اول)، خلاصه و صورت ماهانه و سالانه هزینه‌ها و درآمدها، صورتحساب‌ها و هرگونه سند مربوطه دیگر به صورت کاغذی نگهداری شوند چرا که هنوز گذار از سیستم سنتی به سیستم الکترونیکی به صورت کامل اتفاق نیافتاده است و ادارات مالیاتی ممکن است به دلایل مختلف (از جمله عدم اخذ مجوز از سازمان جهت استفاده از نرم‌افزار حسابداری، عدم ثبت خرید و فروش در سامانه مؤدیان، عدم استفاده از صندوق مکانیزه فروش و ...) از واحد صنفی، در خواست ارائه دفاتر و اسناد و مدارک به صورت کاغذی نمایند.

### مالیات حقوق

صاحبان مشاغل برای اداره کسب و کار خود اغلب از نیروی کار کارگران استفاده نموده و به آن‌ها حقوق پرداخت می‌کنند. حقوقی که به هر کارگر پرداخت می‌شود ممکن است مشمول مالیات باشد. به همین خاطر همه مؤدیان (تفاوتی نمی‌کند در کدام گروه قرار گرفته باشند) هر ماه باید لیست کارگران و کارمندان خود را به سازمان امور مالیاتی ارسال کنند و اگر حقوق کارگر یا کارمند مشمول مالیات می‌شود، مالیات را از حقوق آن‌ها کسر و به سازمان پرداخت کنند.

### نرخ مالیات بر حقوق کارگران چقدر است؟

نرخ مالیات حقوق و میزان مالیاتی که باید از حقوق کارگر کسر و به سازمان پرداخت شود، متغیر بوده و هر سال در قانون بودجه اعلام می‌شود. به طور مثال برای سال ۱۴۰۱، حقوق پرداختی به کارگر تا مبلغ ۵.۶۰۰.۰۰۰ تومان، از مالیات معاف است. نسبت به مازاد ۵.۶۰۰.۰۰۰ تومان تا ۱۵ میلیون تومان، ده درصد؛ نسبت به مازاد ۱۵ تا ۲۵ میلیون تومان، پانزده درصد؛ نسبت به مازاد ۲۵ تا ۳۵ میلیون تومان، بیست درصد؛ و نهایتاً نسبت به مازاد ۳۵ میلیون تومان، مشمول مالیاتی به میزان سی درصد خواهد بود<sup>۱۲</sup>.

مثال: فرض می‌کنیم حقوق یک کارگر در رستورانی در سال ۱۴۰۱، هفده میلیون تومان باشد؛ در این صورت حقوق او تا ۵.۶۰۰.۰۰۰ تومان، از مالیات معاف است. نسبت به مازاد ۵.۶۰۰.۰۰۰ تومان تا ۱۵ میلیون تومان (یعنی ۹ میلیون و ۴۰۰ هزار تومان) ده درصد مالیات و نسبت به مازاد بر ۱۵ میلیون تومان (یعنی دو میلیون تومان)، پانزده درصد مالیات به حقوق وی تعلق می‌گیرد.

<sup>۱۱</sup> مثل بند (ت) ماده (۶) و ماده (۷) آیین‌نامه ماده (۹۵) ق.م.م

<sup>۱۲</sup> جزء (۵) بند (الف) تبصره (۱۲) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۷-۱۴۰۱-۲۰۰ مورخ ۱۰-۲-۱۴۰۱.

$$۹۴۰۰.۰۰۰ \times \%۱۰ = ۹۴۰.۰۰۰$$

$$۲.۰۰۰.۰۰۰ \times \%۱۵ = ۳۰۰.۰۰۰$$

$$۹۴۰.۰۰۰ + ۳۰۰.۰۰۰ = ۱.۲۴۰.۰۰۰ \quad \text{تومان} \quad \text{مالیات حقوق کارگر}$$

بنابراین در این مثال، صاحب رستوران باید مبلغ ۱.۲۴۰.۰۰۰ تومان به عنوان مالیات از حقوق ۱۷ میلیون تومانی کارگر کسر و به سازمان امور مالیاتی پرداخت کند.

### رعایت نکردن تکالیف مربوطه به مالیات حقوق چه جریمه‌ای دارد؟

عدم ارسال لیست کارگران و کسر نکردن مالیات، هر کدام جریمه جداگان‌های دارند. در صورت عدم ارسال لیست کارگران، کارفرما معادل ۲٪ مجموع حقوقی که به کارگران خود پرداخت می‌کند جریمه خواهد شد. فرضاً در مثال فوق اگر صاحب رستوران همان یک کارگر را داشته باشد و نام او را به سازمان ارسال نکند، مبلغ ۳۴۰.۰۰۰ تومان جریمه خواهد شد.

اگر کارفرما، مالیات کارگر را از حقوق او کسر و به سازمان امور مالیاتی پرداخت نکند، علاوه بر اینکه در پرداخت مالیات کارگر مسئولیت دارد (یعنی سازمان امور مالیاتی، مالیات حقوق کارگر را از خود واحد صنفی دریافت می‌کند)، ۱۰ درصد مالیات پرداخت نشده، جریمه مقطوع و ماهانه ۲/۵ درصد مالیات پرداخت نشده، به کارفرما تعلق می‌گیرد. در مثال فوق، فرض می‌کنیم که صاحب رستوران صرفاً مالیات حقوق فروردین ماه کارگر خود را تا یک سال پرداخت نمی‌کند. اولاً اداره مالیاتی، مالیات ۳۴۰.۰۰۰ تومانی کارگر را از کارفرما دریافت می‌کند، ثانیاً واحد صنفی ۳۴۰.۰۰۰ تومان جریمه مقطوع (۱۰٪ × ۳۴۰.۰۰۰) و ثالثاً ۱۰۲.۰۰۰ تومان (۱۲ × ۲.۵٪ × ۳۴۰.۰۰۰) به عنوان جمع جریمه ماهانه باید به سازمان پرداخت کند. مثال فوق فقط جریمه یک ماه و یک کارگر بود، ولی در فرضی که تعداد کارگران زیاد بوده و هر ماه این جریمه‌ها انباشت شوند، جمع جریمه‌ها قابل توجه خواهد بود.<sup>۱۳</sup>

### صورت (فهرست) معاملات فصلی

قانون‌گذار این اختیار را به سازمان امور مالیاتی داده است تا برای اینکه اطلاعات کامل مؤدیان را داشته باشد، گروهی از آن‌ها را مکلف کند که تمام اطلاعات خرید و فروش، صادرات و واردات و قراردادهای خود را هر فصل به سازمان اعلام کنند؛ به همین دلیل به چنین تکلیفی، صورت (فهرست) معاملات فصلی می‌گویند.

<sup>۱۳</sup> رک مواد (۸۲) تا (۹۲)، (۱۹۷) و (۱۹۹) ق.م.م

## مشاغلی که باید صورت معاملات فصلی ارسال کنند

صرفاً مؤدیان گروه اول (به علاوه اشخاص حقوقی مثل شرکتها) ملزم به رعایت چنین تکلیفی هستند، بنابراین مشاغل گروه‌های دوم و سوم، تکلیفی به ارسال صورت معاملات فصلی نخواهند داشت<sup>۱۴</sup>. به نظر می‌رسد اکثر صاحبان مشاغل از آنجایی که مشمول گروه دوم و سوم هستند (یعنی کسانی که فروش سالانه آنها کمتر از ۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ می‌باشد) تکلیفی به ارسال فهرست معاملات فصلی نداشته باشند. در واقع چنانکه پیشتر نیز گفتیم، مؤدیان گروه اول به دلیل درآمد بالا زیر ذره‌بین سازمان امور مالیاتی قرار دارند.

## مهلت ارسال صورت معاملات فصلی

این دسته از مؤدیان باید ظرف مهلت یک و نیم ماه، بعد از پایان هر فصل، این تکلیف را انجام دهند؛ به طور مثال صورت معاملات فصل بهار باید تا ۱۵ مرداد ارسال شود و گرنه جریمه‌ای معادل یک درصد مبلغ مجموع معاملاتی که اطلاعات آنها ارسال نشده، به آنها تعلق خواهد گرفت<sup>۱۵</sup>. فرض کنید یک فروشنده لوازم خانگی مشمول گروه اول بوده و صورت معاملات فصل بهار ۱۴۰۱ را تا ۱۵ مردادماه ارسال نکرده است. جمع ارزش معاملات (خریدها و فروشها و قراردادهای و...) فصل بهار او نیز مبلغ ۵۰۰ میلیون تومان می‌باشد. در این صورت یک درصد از این مبلغ (یعنی ۵ میلیون تومان) به عنوان جریمه عدم ارسال صورت معاملات فصل بهار به او تعلق می‌گیرد. حال اگر صورت معاملات فصل بهار را ارسال کرده باشد ولی مثلاً چهار مورد از فروش خود را (جمعاً به مبلغ ۲۰ میلیون تومان) اظهار نکرده باشد، یک درصد از این مبلغ (یعنی ۲۰۰ هزار تومان) باید به عنوان جریمه بپردازد. با اجرایی شدن قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، با توجه به اینکه تمامی خریدها و فروش در سامانه مؤدیان به صورت آنلاین و الکترونیکی ثبت خواهند شد، دیگر تکلیف جداگانهای مبنی بر ارسال فهرست معاملات فصلی وجود نخواهد داشت.

---

<sup>۱۴</sup> قبل از سال ۱۳۹۵، مؤدیان گروه (الف) و (ب) سابق به جز مشاغل صرفاً خدماتی، مکلف به ارسال صورت معاملات فصلی ظرف یک ماه از تاریخ پایان هر فصل بودند. در صورت عدم انجام این تکلیف، ۱ درصد معاملاتی که فهرست آنها را اعلام نمی‌کردند، مشمول جریمه می‌شدند. این جریمه، غیر قابل بخشودگی بود.

رجوع کنید به ماده (۱۶۹ مکرر) الحاقی سال ۱۳۸۰، دستورالعمل شماره ۲۴۴۶ مورخ ۲۷-۱۰-۱۳۹۰، رأی شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ دیوان مورخ ۳-۴-۱۳۹۴، رأی شماره ۳۷۹ دیوان مورخ ۲۷-۴-۱۳۹۶ و رأی وحدت رویه شماره ۲۶۲-۲۶۳ دیوان مورخ ۱۶-۲-۱۳۹۹.

<sup>۱۵</sup> برای مطالعه بیشتر، به آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۶۹) ق.م.م مورخ ۱۸-۳-۱۳۹۵ مراجعه کنید.



## آیا مضمولین ارزش افزوده باید صورت معاملات فصلی ارسال کنند؟

مضمولین ارزش افزوده از ابتدای ۱۳۹۵ تا تاریخ ۲۸-۸-۱۳۹۸ چنین تکلیفی داشتند؛ بنابراین ممکن بود یک واحد صنفی با اینکه جزء مؤدیان گروه اول محسوب نمی‌شد ولی بخاطر مشمول ارزش افزوده بودن، مکلف به ارسال صورت معاملات فصلی باشد اما با توجه به ابطال مقرره مربوط توسط دیوان عدالت اداری، مضمولین ارزش افزوده از تاریخ رأی دیوان، تکلیفی به انجام این کار ندارند (مگر اینکه جزء مشاغل گروه اول باشند)<sup>۱۶</sup>. البته اگر این دسته از مؤدیان از ابتدای سال ۱۳۹۵ تا تاریخ فوق، تکلیف ارسال صورت معاملات را انجام نداده باشند، برگ جریمه برای آنان صادر خواهد شد که البته قابل بخشودگی است.

## پایانه فروشگاهی (صندوق مکانیزه فروش)

تکلیف به استفاده از صندوق مکانیزه فروش، اولین بار در سال ۱۳۸۲ در قانون نظام صنفی پیش‌بینی و برای عدم استفاده از آن جریمه در نظر گرفته شده بود اما ظاهراً به جز واحدهای صنفی‌ای که به اختیار خود و برای بهبود کیفیت خدمات‌دهی از آن‌ها استفاده نمودند، این تکلیف، چندان اجرایی نشد. سپس لزوم استفاده از صندوق مکانیزه فروش در قانون برنامه پنجم توسعه پیش‌بینی شد. مستند به همین قانون، تا سال ۱۳۹۴، سه فراخوان از طرف سازمان امور مالیاتی صادر شد که برخی از صاحبان مشاغل را به نصب و استفاده از صندوق ملزم می‌کرد<sup>۱۷</sup>. در عمل اما، این فراخوان‌ها چندان مورد توجه جدی قرار نگرفتند و خود سازمان نیز نسبت به این امر بی‌تفاوت بود. با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، بحث پایانه فروشگاهی این بار در تبصره (۲) ماده (۱۶۹) مکرر مورد تأکید قرار گرفت.

## مشاغلی که مکلف به نصب و استفاده از پایانه فروشگاهی هستند

سازمان در شهریورماه ۱۳۹۸ فراخوانی صادر و به‌موجب آن تعدادی از مشاغل را مکلف به استفاده از پایانه فروشگاهی (یا تجهیزات مشابه مانند کارتخوان) نمود<sup>۱۸</sup>؛ اما با اجرایی شدن قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، فراخوان‌های قبلی ملغی شده و همه واحدهای صنفی‌ای که با مصرف‌کننده نهایی در ارتباطند مکلف به استفاده از پایانه فروشگاهی (صندوق مکانیزه، کارتخوان، درگاه پرداخت یا تجهیزات مشابه) خواهند بود. لازم به

<sup>۱۶</sup> دادنامه شماره ۲۴۶۱ الی ۲۴۶۳ مورخ ۲۸-۸-۱۳۹۸ دیوان عدالت اداری

<sup>۱۷</sup> بخشنامه‌های شماره ۲۰۰/۱۳۰۰۷ مورخ ۲۸-۶-۱۳۹۱؛ شماره ۲۰۰/۱۰۷۰۴/ص مورخ ۱۶-۶-۱۳۹۲ و شماره ۲۰۰/۹۳/۷۱ مورخ ۱۳۹۳-۶-۳۰.

<sup>۱۸</sup> بخشنامه شماره ۲۶۸/۳۱۰۹۲/ه مورخ ۱-۷-۱۳۹۸

ذکر است مؤدیان مشمول فراخوان مکلفند شماره سریال این پایانه‌ها را در سایت سازمان امور مالیاتی ثبت نموده و در هنگام رسیدگی اداره امور مالیاتی، اطلاعات دستگاه و نحوه کار با آن‌ها در اختیار ممیز مربوطه قرار دهند. عدم استفاده از پایانه فروشگاهی، جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد فروش برای واحد صنفی متخلف به همراه خواهد داشت؛ علاوه بر این، آن واحد از تمام معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی محروم می‌گردد. همچنین ممکن است سازمان امور مالیاتی، استفاده از برخی فرصت‌های مالیاتی (مثل تبصره ماده ۱۰۰<sup>۱۹</sup>) را منوط به نصب و استفاده از پایانه فروشگاهی بنماید.

### ساماندهی دستگاه‌های کارتخوان و درگاه‌های پرداخت الکترونیکی

قاعده مهمی که در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان پیش‌بینی شده، آن است که باید بین هر دستگاه کارتخوان یا درگاه پرداخت و مؤدی معین رابطه‌ای وجود داشته باشد یعنی باید معلوم باشد که کارتخوان یا درگاه برای کدام مؤدی است؛ پس از احراز این رابطه بانک مرکزی برای هر پایانه، یک شناسه یکتا اختصاص می‌دهد. پس از تخصیص شناسه، کلیه تراکنش‌های انجام‌شده از طریق حساب‌های بانکی متصل به کارتخوان‌ها و درگاه‌های فوق به عنوان تراکنش‌های بانکی مرتبط با فعالیت شغلی صاحب حساب بانکی و مأخذ فروش واحد صنفی محسوب می‌شود؛ یعنی سازمان امور مالیاتی فرض می‌کند که تمام تراکنش‌هایی که با آن دستگاه کارتخوان یا درگاه پرداخت انجام شده است، فروش بوده مگر اینکه مؤدی خلاف آن را اثبات کند (مثلاً اثبات کند که تراکنش مربوطه، قرض یا انتقالی بین حساب یا ... بوده است)<sup>۲۰</sup>.

آیا استفاده از کارتخوان، مانع بهره‌مندی از تبصره ماده ۱۰۰ (توافق) می‌شود؟ پاسخ منفی است؛ در واقع صرف استفاده از کارتخوان، نمی‌تواند موجب محرومیت از توافق شود ولی باید توجه کرد ممکن است برای آن محدودیت ایجاد کند؛ زیرا می‌دانیم که برای برخورداری از توافق ماده ۱۰۰، میزان فروش مؤدی در یک سال از یک نصاب خاصی (که هر سال اعلام می‌شود) کمتر باشد. حال اگر میزان فروش مؤدی واقعاً بیشتر از نصاب بوده ولی برای اینکه بتواند از توافق استفاده کند، فروش خود را کمتر اعلام کرده است در اینصورت اگر میزان تراکنش‌های کارتخوان‌های مؤدی بیشتر از نصاب باشد؛ چون سازمان به اطلاعات کارتخوان‌ها دسترسی دارد، به این نکته پی می‌برد که مؤدی برخلاف واقع، از مزایای تبصره ماده ۱۰۰ بهره‌مند شده است؛ در نتیجه، مؤدی را از توافق خارج و ضمن اخذ جریمه عدم ارسال اظهارنامه، مالیات وی را بر اساس رسیدگی به دفاتر و حساب‌ها تعیین می‌کند.

<sup>۱۹</sup> چنانکه برای عملکرد سال ۱۳۹۸، این اتفاق برای مشاغل پزشکی رخ داد.

<sup>۲۰</sup> ماده (۱۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان

## صدور صورتحساب (فاکتور)

همه مشاغل مکلف هستند در هنگام فروش کالا یا ارائه خدمت، صورتحساب (فاکتور) صادر کنند. بنابراین تفاوتی نمی‌کند که مؤدی در کدام یک از گروه‌های سه‌گانه قرار گرفته و در عین حالی تفاوتی ندارد که موضوع فعالیت وی، فروش کالا است یا ارائه خدمت<sup>۲۱</sup>. مخصوصاً صورتحساب از نظر قانون مالیات بر ارزش افزوده مهم‌ترین تکلیف یک مؤدی است زیرا این صورتحساب است که نشان می‌دهد که مؤدی چقدر کالا یا خدمت خریده (یعنی چقدر اعتبار دارد) و چقدر کالا یا خدمت فروخته است (یعنی چقدر مالیات بر ارزش افزوده دریافت کرده).

## در یک حالت الزامی به صدور صورتحساب نیست!

صاحبان مشاغل فقط در یک حالت، تکلیفی به صدور صورتحساب ندارند و آن اینکه اگر مؤدی جزء مؤدیان گروه سوم باشد و مشمول ارزش افزوده هم نباشد، در این صورت برای معامله تا سقف ۵ درصد حد نصاب معاملات کوچک در مناقصات، الزامی به صدور صورتحساب نخواهد داشت<sup>۲۲</sup>؛ نکته خیلی مهم اما آن است که ماده (۸) آیین‌نامه ماده (۹۵) که چنین جوازی را صادر می‌نمود، در تاریخ ۲۲-۰۱-۱۴۰۱ اصلاح گردیده است و در اصلاحیه جدید، سخنی از عدم صدور صورتحساب حتی برای این دسته از فروش‌های کوچک نرفته است اما با توجه به اینکه اصلاحیه جدید، پس از لازم‌الاجرا شدن قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، اجرایی می‌شود بنابراین تا آن موقع، همچنان امکان عدم صورتحساب برای معاملات کمتر از ۵ درصد حد نصاب معاملات کوچک وجود دارد. باید دید پس از استقرار سامانه مؤدیان، رویکرد قانونگذار در خصوص صدور صورتحساب برای خرید و فروش‌های کوچک چیست (با توجه به اینکه همه واحدهای صنفی مکلف به استفاده از پایانه‌های فروشگاهی شده‌اند، پیش‌بینی می‌شود عدم صورتحساب به طور کلی از میان برداشته شود و واحدهای صنفی مکلف گردند در همه خرید و فروش‌ها، صورتحساب صادر کنند).

منظور از حد نصاب معاملات کوچک چیست؟ قانون برگزاری مناقصات مصوب ۱۳۸۳، مناقصات را از حیث اهمیت به سه دسته کوچک، متوسط و بزرگ تقسیم کرده و برای هر یک تشریفات تعیین نموده است. تعیین حد نصاب معاملات، هر سال به‌موجب مصوبه هیأت وزیران انجام می‌گیرد. برای سال ۱۴۰۰، حد نصاب معاملات کوچک، ۶۵ میلیون تومان، متوسط از ۶۵ تا ۶۵۰ میلیون تومان و بزرگ، ۶۵۰ میلیون تومان به بالا و بنابراین ۵ درصد معاملات کوچک در سال ۱۴۰۰، مبلغ ۳.۲۵۰.۰۰۰ تومان بود. در نتیجه برای سال ۱۴۰۰ مؤدی گروه سومی که مشمول ارزش افزوده هم نبود، برای هر فروش کمتر از ۳.۲۵۰.۰۰۰ تومان، تکلیفی به صدور صورتحساب

<sup>۲۱</sup> ماده (۸) آیین‌نامه ماده (۹۵) ق.م.م.

<sup>۲۲</sup> تبصره (۲) ماده (۸) آیین‌نامه ماده (۹۵) اصلاحی ۲۰-۳-۹۶

نداشت. تأکید می‌شود که این نصاب صرفاً برای سال ۱۴۰۰ بوده و سالانه تغییر می‌یابد. در عین حال به صاحبان مشاغل توصیه می‌شود برای رعایت احتیاط‌های لازمه، همواره صورتحساب صادر کنند و اساساً خود را از این استثنائات پیچیده دور نگه دارند.

### انواع صورتحساب «قبل از» راه‌اندازی سامانهٔ مودیان

با اجرایی شدن قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، تغییرات مهمی در خصوص نحوه صدور صورتحساب رخ خواهد داد اما تا آن زمان و طبق آنچه که تاکنون جاری بوده است، صورتحساب‌ها سه دسته‌اند:<sup>۲۳</sup>: صورتحساب نوع اول که چاپی است، نوع دوم که از طریق صندوق مکانیزه فروش صادر می‌شود و نوع سوم که صورتحساب الکترونیکی است. با وجود پیش‌بینی صورتحساب الکترونیکی در آیین‌نامه، صدور این نوع صورتحساب، جز برای برخی از شرکت‌های پتروشیمی و نفتی لازم‌الاجرا نبود. صاحبان مشاغل تا قبل از استقرار سامانهٔ مودیان باید در هنگام فروش از صورتحساب نوع اول استفاده کنند، مگر اینکه در حال استفاده از صندوق مکانیزه فروش باشند که در این صورت می‌توانند از صورتحساب نوع دوم نیز استفاده نمایند. صورتحسابی کامل است که مطابق نمونه‌های اعلام‌شده سازمان امور مالیاتی باشد و اطلاعات آن به طور دقیق درج شود.

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 کدپستی فروشنده و خریدار و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد. صورتحساب نوع دوم نیز که صرفاً در موارد استفاده از صندوق مکانیزه فروش صادر می‌شود، 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 کدپستی فروشنده و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد. خلاصه اینکه، در صورتحساب‌های صادره باید ۱. شماره سریال ۲. تاریخ ۳. مشخصات فروشنده ۴. مشخصات کالا و ۵. مشخصات خریدار درج شود.

صرفاً در یک حالت درج مشخصات خریدار ضرورت ندارد: اگر خریدار ۱. شخص حقیقی مصرف‌کننده نهایی باشد یا ۲. شخص حقیقی موضوع ماده ۸۱ (یعنی شخص حقیقی‌ای که شغل وی فعالیت‌های کشاورزی است) باشد، درج مشخصات او در هنگام صدور صورتحساب لازم نیست. منظور از مصرف‌کننده نهایی، فردی است که کالا یا خدمت را برای استفاده شخصی خریداری می‌کند و قصد ندارد برای به دست آوردن سود، آن را به شخص دیگری بفروشد.<sup>۲۴</sup> معمولاً نیز مشتریان صاحبان مشاغل، مصرف‌کننده نهایی می‌باشند و بنابراین از این جهت در

<sup>۲۳</sup> ماده (۸) آیین‌نامه ماده (۹۵) ق.م.م.

<sup>۲۴</sup> تبصره ماده (۸) آیین‌نامه ماده (۹۵) و تبصره (۱) ماده (۱۶۹).

بسیاری موارد، نیازی به درج مشخصات خریدار در صورتحساب‌های صادره وجود ندارد؛ در عین حال تأکید می‌شود که اگر خریدار، مصرف‌کننده نهایی نباشد یا شخص حقوقی (مثل شرکت‌ها و مؤسسات) باشد، درج مشخصات وی الزامی است<sup>۲۵</sup>.

---

<sup>۲۵</sup> تصویر صورتحساب‌های نوع اول و دوم، هم در آیین‌نامه ماده (۹۵) آمده است و هم در اینترنت به راحتی قابل جستجو است.

### جریمه عدم صدور صورتحساب تا قبل از استقرار سامانه مؤدیان

در صورت عدم صدور صورتحساب برای هر فروش، ۲ درصد قیمت آن کالا یا خدمت جریمه به مؤدی تعلق می‌گیرد. فرض می‌کنیم فروشنده لوازم یدکی، کالایی را به مبلغ ۲۰۰۰۰.۰۰۰ تومان می‌فروشد ولی صورتحساب صادر نمی‌کند. در این صورت او به‌خاطر عدم صدور صورتحساب، ۲ درصد این مبلغ (یعنی ۴۰.۰۰۰ تومان) جریمه می‌شود. ممکن است فروشنده، صورتحساب صادر کرده ولی اطلاعات صورتحساب او کامل نباشد؛ در این صورت نیز مشمول جریمه خواهد شد. در صورت ناقص بودن صورتحساب صادره، بسته به نوع اطلاعاتی که درج نشده، ممکن است جریمه‌های متفاوتی به فروشنده تعلق بگیرد. اگر شماره اقتصادی (ملی) خود یا طرف معامله را در صورتحساب درج نکند یا اگر از شماره اقتصادی (ملی) خود برای دیگران یا از شماره اقتصادی (ملی) دیگران برای خود استفاده کند، در هر یک از این حالات نیز ۲ درصد قیمت کالا جریمه می‌شود. ناگفته نماند عدم صدور صورتحساب، عدم درج شماره اقتصادی خود یا عدم درج شماره اقتصادی طرف معامله، مجموعاً ۲ درصد جریمه در پی خواهد داشت، یعنی این سه جریمه با یکدیگر جمع نمی‌شوند؛ اگر فروشنده صورتحساب صادر نکند، دیگر به‌خاطر عدم درج شماره اقتصادی، جریمه نمی‌شود چون اصلاً صورتحسابی صادر نکرده است.<sup>۲۶</sup>

اگر فروشنده، مشمول ارزش افزوده هم باشد و صورتحساب صادر نکند یا اطلاعات صورتحساب کامل نباشد، جریمه‌های ارزش افزوده به‌صورت جداگانه محاسبه و از او دریافت می‌شود. شاید این ارقام چندان بزرگ به نظر نیایند ولی در فرضی که تعداد معاملات زیاد باشد جمع جریمه‌ها رقم قابل توجهی خواهد بود.

### صدور صورتحساب «پس از» استقرار سامانه مؤدیان

ماده (۸) آیین‌نامه اجرایی ماده (۹۵) ق.م.م در تاریخ ۲۲-۰۱-۱۴۰۱ اصلاح گردید و انواع صورتحساب‌ها دچار تغییراتی شد. البته این اصلاح پس از استقرار سامانه مؤدیان لازم‌الاجراء خواهد شد و تا زمانی که سامانه مؤدیان راه‌اندازی نشده است، صدور صورتحساب و انواع به آن به همان رویه سابق (که در بالا ذکر شد) باقی می‌ماند. طبق اصلاحیه جدید، صورتحساب‌ها به دو نوع کلی تقسیم می‌گردند: الف: صورتحساب الکترونیکی؛ ب: صورتحساب غیر الکترونیکی (کاغذی). چنانکه گفتیم با راه‌اندازی سازمان مؤدیان، همه مشاغل مکلف هستند در آن عضو شده و تمام صورتحساب‌های خود را به صورت الکترونیکی صادر نمایند.<sup>۲۷</sup>

<sup>۲۶</sup> ماده (۱۶۹) و ماده (۱۹) آیین‌نامه تبصره (۳) ماده (۱۶۹) ق.م.م.

<sup>۲۷</sup> البته در صورت درخواست خریدار، صورتحساب چاپی نیز باید به او ارائه شود.

صورت‌حساب الکترونیکی، خود به سه نوع تقسیم می‌شوند: ۱. صورت‌حساب الکترونیکی نوع اول یا صورت‌حساب با اطلاعات کامل که در آن نوع [ ] فروش، نوع خریدار (مصرف‌کننده نهایی یا فعال اقتصادی)، تاریخ صدور، اطلاعات هویتی کامل خریدار و فروشنده، مشخصات کالا یا خدمت ارائه‌شده، مبلغ کل، تخفیفات و مالیات بر ارزش افزوده و سایر عوارض درج می‌گردد. صورت‌حساب الکترونیکی نوع دوم، صورت‌حسابی است با اطلاعات کامل فروشنده و کالا و بدون اطلاعات خریدار و صورت‌حساب نوع سوم، همان رسید پرداخت وجه صادره از دستگاه کارتخوان یا درگاه پرداخت الکترونیکی است. در این نوع صورت‌حساب، مبلغ پرداختی، شماره سوئیچ پرداخت، شماره پذیرنده فروشگاه، شماره پایانه، شماره پیگیری، تاریخ پرداخت و اطلاعات حداقلی فروشنده درج می‌شود.

در بین تمامی صورت‌حساب‌های فوق، فقط برای صورت‌حساب نوع اول است که اعتبار مالیات بر ارزش افزوده لحاظ می‌شود. برای واحدهای صنفی‌ای که با مصرف‌کننده نهایی در ارتباط هستند، صرف‌رسید دستگاه کارتخوان یا صندوق مکانیزه یا درگاه پرداخت الکترونیکی، به‌عنوان صورت‌حساب از آن‌ها پذیرفته می‌شوند و تکلیفی به ارائه صورت‌حساب الکترونیکی نوع اول ندارند و در نتیجه در این صورت، جریمه عدم صدور صورت‌حساب برای آن‌ها در نظر گرفته نمی‌شود.

نوع دوم صورت‌حساب چنانکه ذکر شد، صورت‌حساب غیرالکترونیکی یا کاغذی است که صرفاً در موارد خاص و در جایی که قانونگذار به فعال اقتصادی اجازه داده است، امکان صدور آن وجود دارد و گرنه در حالت کلی، اصل بر این است که همه مؤدیان مکلف به صدور صورت‌حساب الکترونیکی از طریق سامانه مؤدیان می‌باشند. این مقرر (یعنی تکلیف به صدور صورت‌حساب از طریق سامانه مؤدیان) دو نتیجه مهم دارد: اول اینکه صورت‌حساب الکترونیکی، مبنای محاسبه اعتبار مالیاتی ارزش افزوده خواهد بود؛ بنابراین حتی اگر معامله واقعی باشد ولی صورت‌حساب الکترونیکی از طریق سامانه مؤدیان صادر نشده باشد، اعتبار خریدار مورد پذیرش قرار نخواهد گرفت؛ دوم آنکه صورت‌حساب‌هایی که در سامانه مؤدیان ثبت نشده باشد، معتبر نبوده و قابل استناد در مراجع دادرسی مالیاتی نخواهد بود (حتی اگر صورت‌حساب واقعی باشد)؛ در نتیجه هزینه‌های خرید چنین مؤدیانی مورد پذیرش واقع نخواهد شد. علاوه بر این، مؤدیانی که صورت‌حساب الکترونیکی صادر نکنند، ۱۰ درصد مبلغ فروش‌هایی که بابت آن‌ها صورت‌حساب الکترونیکی صادر نکرده‌اند (یا بیست میلیون ریال، هر کدام بیشتر باشد) باید جریمه بپردازند.

## ارسال اظهارنامه

اظهارنامه فرمی است که در آن اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای یک سال مؤدی به سازمان امور مالیاتی اعلام می‌شود. مهم‌ترین تکلیفی که همه مؤدیان (همه گروه‌ها) دارند، تسلیم اظهارنامه مالیاتی است. هر صاحب شغلی

مكلف است اظهارنامه عملکرد سالانه خود را تا ۳۱ خردادماه سال بعد تسلیم کند. برای مثال، اظهارنامه عملکرد سال ۱۴۰۱ می بایست تا ۳۱ خرداد سال ۴۰۲ ارسال شود. پیشتر ارسال اظهارنامه به صورت حضوری و دستی انجام می گرفت ولی در حال حاضر ارسال اظهارنامه غالباً به صورت الکترونیکی انجام می گیرد.

#### اگر اظهارنامه ارسال نکنیم چه می شود؟

آن قدر این تکلیف برای قانون گذار اهمیت دارد که ضمانت اجرای متعددی برای عدم ارسال آن در نظر گرفته است. اول اینکه در صورت عدم ارسال اظهارنامه، خود سازمان اظهارنامه برآوردی برای مؤدی تولید می کند؛ در واقع مثل این می ماند که فرد، درآمد خود را اظهار نکند و در عوض این اختیار را به سازمان امور مالیاتی بدهد که درآمد وی را تعیین کند! ضمانت اجرای بعدی، جریمه غیرقابل بخشودگی به میزان ۳۰ درصد مالیات است. دیگر اینکه، اگر مؤدی در سه سال متوالی، اظهارنامه مالیاتی ارسال نکند، مرتکب جرم مالیاتی شده و ضمانت اجرای کیفری مواجه خواهد شد. به علاوه به موجب تبصره (۱) ماده (۱۹۰) ق.م.م، اگر مؤدی تکالیف مالیاتی خود (از جمله ارسال اظهارنامه) را انجام دهد، پس از صدور برگ تشخیص با اداره مالیاتی توافق کند و مالیات خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را بدهد، ۸۰ درصد جریمه های وی حتماً بخشوده خواهد شد. طبعاً در فرض عدم ارسال اظهارنامه، این فرصت از دست خواهد رفت. با عدم تسلیم اظهارنامه، هرگونه معافیت جزئی یا کلی از مالیات نیز از بین خواهد رفت؛ و در آخر در صورت عدم ارسال اظهارنامه، اداره مالیاتی تا ۵ سال فرصت رسیدگی به عملکرد مؤدی را خواهد داشت در صورتی اگر اظهارنامه ارسال شود، فرصت مذکور یک سال است و در صورت عدم صدور برگ تشخیص ظرف این یک سال، هر آنچه که خود مؤدی در اظهارنامه ابراز کرده است قطعی می شود.<sup>۲۸</sup>

#### در صورت عدم فعالیت، باز هم باید اظهارنامه تسلیم کرد؟

در این صورت چون اساساً درآمد و هزینه ای وجود نداشته که مالیاتی پرداخته شود، ارسال اظهارنامه هم بی مبنا خواهد بود؛ بنابراین مهم ترین اقدام آن است که مؤدی با مراجعه به اداره مالیاتی مربوطه، نامه عدم فعالیت تنظیم و در پرونده مالیاتی ثبت کند. لازم به ذکر است که اگر مؤدی در طول یک سال، حتی اگر چند روز فعالیت کرده است، بابت آن چند روز، اظهارنامه ارسال نماید.

<sup>۲۸</sup> بند (۴) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۵۰۸ مورخ ۷-۳-۱۳۹۹؛ ماده (۲۲) آیین نامه ماده (۲۱۹)؛ ماده (۱۹۲)؛ ماده (۲۷۴)؛ تبصره (۱) ماده (۱۴۶) مکرر) و مواد (۱۵۶) و (۱۵۷) ق.م.م.



## نکاتی که در هنگام ارسال اظهارنامه باید به آنها توجه نمود

اولاً چنانکه پیشتر هم گفته شد یک شخص ممکن است چند مغازه داشته باشد؛ در این صورت او مکلف است برای هر کدام از مغازه‌ها ثبت‌نام جداگانه انجام داده و تکالیف مالیاتی مربوط به هر یک را نیز به صورت مجزا انجام دهد؛ این یعنی باید برای هر کدام از آنها به صورت جداگانه اظهارنامه ارسال کند. نکته دوم آنکه ممکن است فردی در جایی استخدام باشد و از آنجا حقوق دریافت کند. همین فرد ممکن است مثلاً مالک یک اغذیه‌فروشی نیز باشد. در هنگام ارسال اظهارنامه برای مغازه خود، او نباید درآمد حقوق خود را در اظهارنامه درج کند چون کارفرمای وی قبلاً مالیات را از حقوق وی کسر کرده است؛ بنابراین او صرفاً می‌بایست درآمد ناشی از مغازه را در اظهارنامه اعلام کند و نکته آخر اینکه مؤدی نباید در هنگام ارسال اظهارنامه، هزینه‌هایی که مدارک و اسناد آن را در اختیار ندارد اعلام کند، چون علاوه بر اینکه هزینه‌های بدون مدرک از او پذیرفته نمی‌شود، همان هزینه به میزان درآمد وی اضافه خواهد شد.

## به جای اظهارنامه از تبصره ماده ۱۰۰ استفاده کنید

قانونگذار این اختیار را به سازمان امور مالیاتی داده است که هر سال دسته‌ای از مشاغل را که میزان فروش آنها کمتر از نصاب خاصی باشد از ارسال اظهارنامه و ارائه اسناد و مدارک، معاف و مالیات آنها را به صورت مقطوع تعیین نماید؛ مثلاً مؤدی‌ای که برای عملکرد سال ۱۳۹۹، مبلغ ۴ میلیون تومان مالیات پرداخت نموده است، برای عملکرد ۱۴۰۰، ۴ درصد به مالیات سال گذشته اضافه نموده و به‌عنوان مالیات سال ۱۴۰۰ پرداخت نماید (لازم به ذکر است این شیوه برای عملکرد ۱۴۰۰ دچار تغییراتی شد و این بار خود سازمان امور مالیاتی، مبلغی را به‌عنوان مالیات برای مؤدی در نظر گرفت. مؤدی‌ای که مبلغ پیشنهادی سازمان را قبول می‌کرد، می‌توانست اقدام به ارسال فرم تبصره ماده ۱۰۰ نماید؛ فایده این روش برای واحد صنفی آن است که دیگر مجبور به ارسال اظهارنامه، ارائه اسناد و مدارک و پاسخگویی به اداره مالیاتی نبوده و ممیز حق ندارد برای تعیین مالیات بیشتر، عملکرد آن سال واحد صنفی را حسابرسی نماید. بنابراین استفاده از این روش مخصوصاً برای مشاغل و واحدهای صنفی‌ای که اسناد و مدارک خرید و فروش خود را نگهداری نمی‌کنند، بسیار راهگشاست چون آنها را از پاسخگویی به ممیز و جریمه‌های مالیاتی در امان نگه می‌دارد. اما پرسش اینجاست که چرا سازمان امور مالیاتی در حالیکه می‌تواند عملکرد تمام مؤدیان را حسابرسی و مالیات بیشتری از آنها اخذ نماید، از چنین روشی استفاده می‌کند؟

## فلسفه تبصره ماده ۱۰۰

سازمان امور مالیاتی معمولاً وقت و هزینه خود را صرف رسیدگی به مالیات مؤدیان کوچک نمی‌کند؛ بلکه به جای اینکه تمام مؤدیان کوچک را یک‌به‌یک حسابرسی نماید، مأموران خود را مکلف به رسیدگی به عملکرد مؤدیان بزرگ می‌کند چرا که از این طریق، مالیات بیشتری می‌تواند به دست بیاورد. مثلاً به جای اینکه ممیز خود را مأمور به حسابرسی مالیاتی خواروبارفروشی یا خشکشویی و ... نماید، همان ممیز را مکلف به رسیدگی به مشاغلی چون صرافی و فروشگاه‌های زنجیره‌ای و ... می‌کند. به این دلیل، هر سال بر اساس تبصره ماده ۱۰۰ ق.م.م، بخشنامه‌ای صادر و از مؤدیان کوچک (غالباً گروه سوم) دعوت می‌کند که مالیات سال آخر خود را به‌اندازه مالیات سال قبل یا چند درصد بیشتر، به‌طور مقطوع به سازمان بپردازند و از حسابرسی مالیاتی آن‌ها صرف نظر می‌کند.

#### چه مشاغلی می‌توانند از تبصره ماده ۱۰۰ استفاده نمایند؟

صرفاً مشاغلی می‌توانند از این فرصت استفاده نمایند که میزان فروش آن‌ها در سال مربوطه از نصابی که توسط قانون‌گذار تعیین می‌شود بالاتر نباشد. این نصاب هر سال در قانون بودجه معلوم می‌شود و غالباً مؤدیان گروه سوم و گاه برخی از مؤدیان گروه دوم را شامل می‌شود؛ بنابراین اگر میزان فروش یک واحد صنفی بیشتر از نصابی باشد که برای استفاده از تبصره ماده ۱۰۰ تعیین شده است، او نمی‌تواند از این فرصت استفاده نماید (چون از نظر سازمان، مؤدی کوچک محسوب نمی‌شود) و مکلف به ارسال اظهارنامه و ارائه اسناد و مدارک در هنگام حسابرسی مالیاتی می‌باشد. گاه برخی از مؤدیان برای اینکه از تبصره ماده ۱۰۰ استفاده نمایند، میزان فروش خود را کمتر از نصاب اعلام و اقدام به ارسال فرم تبصره ماده ۱۰۰ می‌کنند. در چنین مواقعی اگر سازمان به هر طریقی (مثلاً از طریق تراکنش‌های دستگاه کارتخوان) به این موضوع پی ببرد، مؤدی را از شمول این تبصره خارج و علاوه بر اخذ جریمه عدم ارسال اظهارنامه، اظهارنامه برآوردی برای وی تولید می‌کند!

#### صورت‌های مالی حسابرسی شده

صورت‌های مالی، اسنادی هستند که نشان می‌دهند پول از کجا به دست آمده، در کجا خرج شده و چه میزانی از آن برای سرمایه‌گذاری‌ها و مصارف آینده باقی مانده است. سازمان امور مالیاتی با توجه به اهمیت شفافیت اطلاعات مالی مؤدیان بزرگ و برای اینکه نظارت کامل و دقیق بر درآمدها، سرمایه‌گذاری‌ها و هزینه‌هایشان داشته باشد، آن‌ها را مکلف کرده است که صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه کنند. در حسابرسی، حسابرس صورت‌های مالی را با استانداردها و قوانین مالی و مالیاتی مطابقت می‌دهد، اسناد مالی و حسابداری را بررسی و اشتباهات یا تقلب‌ها را کشف می‌کند.

مؤدیانی که فروش آن‌ها بر اساس آخرین اظهارنامه، بیشتر از ۸ میلیارد تومان یا دارایی آن‌ها بیشتر از ۱۵ میلیارد تومان باشد، ملزم به انجام این تکلیف هستند. این مؤدیان باید تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم

اظهارنامه، یعنی تا پایان شهریورماه هر سال صورت‌های مالی مذکور را ارسال نمایند (می‌دانیم که مهلت ارسال اظهارنامه تا پایان خرداد هر سال است). در صورت انجام‌دادن این تکلیف، ۲۰ درصد مالیات، جریمه به این دسته از مؤدیان تعلق می‌گیرد.<sup>۲۹</sup>

### جرم مالیاتی

به هر عملی که قانون‌گذار برای آن مجازات در نظر گرفته باشد جرم می‌گویند. بعضی از تکالیف مالیاتی برای قانون‌گذار آن‌قدر مهم‌اند که انجام‌دادنش را جرم دانسته و برای آن‌ها مجازات تعیین کرده است.

### چه مواردی جرم محسوب می‌شوند؟

این‌ها مواردی هستند که در ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم به‌عنوان جرم مالیاتی ذکر شده‌اند: هر شخصی که ۱. دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع تنظیم و هنگام رسیدگی به آن‌ها استناد کند ۲. دور از چشم سازمان امور مالیاتی، کسب و کاری راه‌اندازی نموده و درآمدهای ناشی از آن را به سازمان اعلام نکند. ۳. مشمول ارسال صورت معاملات فصلی بوده ولی از انجام آن خودداری کرده باشد ۴. مالیات حقوق را از کارگران خود کسر نکند یا مالیات ارزش افزوده را از خریدار دریافت و به سازمان پرداخت نکند ۵. برخلاف واقع، معاملات دیگران را به نام خود و معاملات خود را به نام دیگران تنظیم کند ۶. سه سال متوالی، اظهارنامه مالیاتی ارسال نکند و نهایتاً ۷. اگر به منظور فرار مالیاتی، از کارت بازرگانی اشخاص دیگر استفاده کند، مرتکب جرم مالیاتی شده و مجرم محسوب می‌شود.

### مجازات جرم مالیاتی

در ماده (۲۷۴) ق.م.م.آ آمده مرتکب جرم مالیاتی به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردد و منظور از مجازات‌های درجه شش، طبق ماده (۱۹) قانون مجازات‌های اسلامی این‌ها هستند: «حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون ریال، شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه، محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال، انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها». نحوه بیان قانون‌گذار به‌گونه‌ای است که گویی قاضی صادرکننده رأی، باید به همه مجازات‌های فوق حکم دهد ولی منطبق و اصول حاکم بر حقوق کیفری چنین چیزی را نمی‌پذیرد و باید آن را به ایراد نگارشی قانون حمل کرد؛ بنابراین به نظر می‌رسد قاضی باید به حبس یا شلاق یا جزای نقدی حکم دهد.

<sup>۲۹</sup> ماده (۲۷۲) ق.م.م. و اطلاعیه مورخ ۲۴-۱۰-۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی به شماره ۲۲۰۹۰ منتشره در روزنامه رسمی.

در عین حال جرم‌هایی که در قانون پیش‌بینی شده است آن‌قدر گسترده هستند که اگر قرار باشد واقعاً همه آن‌ها مورد تعقیب کیفری قرار گیرند، اکثر مؤدیان مجرم بوده و باید مجازات شوند! شاید به‌خاطر همین است در عمل، جرم مالیاتی چندان مورد پیگیری سازمان امور مالیاتی قرار نگرفته است؛ ناگفته نماند، این بدین معنا نیست که سازمان هیچ‌گاه به بحث جرم مالیاتی ورود پیدا نمی‌کند؛ شاید برای تخلف از ارسال صورت معاملات یا کسر مالیات حقوق از کارگران، تعقیب کیفری انجام نشود ولی در مواردی که نوع جرم، شدیدتر بوده مثلاً سوءاستفاده از کارت بازرگانی دیگران و یا فروش فاکتورهای صوری و جعلی، مرتکبین تحت پیگرد قانونی قرار می‌گیرند.

## فصل دوم: تشخیص و محاسبه مالیات

هر مؤدی پس از گذشت یک سال مالیاتی باید مالیات سال مربوطه را پرداخت کند. در این فصل مقررات حاکم بر نحوه تعیین و محاسبه درآمد از جمله روش علی‌الرأس و نظام جدید تعیین درآمد، معافیت‌ها، هزینه‌های قابل قبول، نرخ مالیاتی اشخاص حقیقی و سایر موارد سخن خواهیم گفت.

### مرور زمان مالیاتی

منظور از مرور زمان مالیاتی آن است که اگر اداره امور مالیاتی ظرف مهلت خاصی به عملکرد مؤدی رسیدگی نکند، بعد از گذشت آن مهلت، حق ورود و رسیدگی به پرونده عملکرد او را ندارد.

### مهلت مرور زمان مالیاتی چند سال است؟

مهلت مرور زمان مالیاتی، بسته به اینکه مؤدی اظهارنامه ارسال کرده باشد یا خیر، متفاوت است. اگر اظهارنامه فرستاده باشد، مهلت اداره مالیاتی برای رسیدگی به عملکرد او، یکسال است. به‌طور مثال برای عملکرد ۱۴۰۰، اداره امور مالیاتی تا ۳۱ خرداد ۱۴۰۲ فرصت رسیدگی و صدور برگ تشخیص دارد (چون آخرین مهلت برای ارسال اظهارنامه مالیاتی سال ۱۴۰۰، تا ۳۱ خرداد ۱۴۰۱ می‌باشد<sup>۳۰</sup>، بنابراین مهلت یک سال از این تاریخ لحاظ می‌شود). اگر ظرف این مهلت، به عملکرد فرد رسیدگی نشده و برگ تشخیص صادر نشود، همان میزان درآمد و مالیاتی که در اظهارنامه اعلام شده قطعی می‌شود؛ مگر اینکه تا پنج سال اسناد و مدارکی به دست بیاید که نشان دهد مؤدی درآمدی داشته و آن را کتمان نموده است. در این صورت برای آن قسمت از درآمد که کتمان شده، برگ تشخیص متمم صادر می‌شود.

اگر مؤدی کلاً اظهارنامه نفرستاده باشد، مهلت اداره مالیاتی برای رسیدگی و صدور برگ تشخیص، پنج سال است. اگر بعد از گذشتن مهلت‌های بالا (یکسال و پنج سال)، اداره مالیاتی به پرونده مؤدی ورود و بر اساس آن برگ تشخیص صادر نمود، اقدام اداره خلاف قانون بوده و برگ تشخیص صادره قابل ابطال است<sup>۳۱</sup>.

---

<sup>۳۰</sup> لازم به ذکر است در مثال بالا حکم قانون‌گذار را که مهلت هر ساله اظهارنامه تا پایان خرداد سال بعد می‌باشد، توضیح داده‌ایم و گرنه به‌طور خاص مهلت ارسال اظهارنامه برای عملکرد ۱۴۰۰ تا پایان تیرماه ۱۴۰۱ تمدید گردید؛ بنابراین مهلت مرور زمان نیز (برای آن‌هایی که اظهارنامه ارسال نموده‌اند) یک ماه اضافه شده و تا پایان تیر ماه ۱۴۰۲ می‌باشد.

<sup>۳۱</sup> مواد (۱۵۶) و (۱۵۷) ق.م.م

## آیا رسیدگی به ارزش افزوده هم مهلت دارد؟

قانون مالیات بر ارزش افزوده برخلاف قانون مالیات‌های مستقیم، هیچ مهلتی برای رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده تعیین نکرده است؛ بنابراین رسیدگی به ارزش افزوده مرور زمان ندارد و اداره امور مالیاتی در هر زمان می‌تواند ارزش افزوده مؤدی را حسابرسی کند.

### معافیت‌ها

معافیت‌ها می‌توانند جزئی باشند یا کلی. معافیت جزئی از پرداخت مالیات معمولاً به‌عنوان معافیت پایه، به همه مشاغل تعلق می‌گیرد و هنگام محاسبه مالیات از درآمد مشمول مالیات کسر می‌شود. معافیت کلی اما موجب می‌شود که مؤدی با وجود کسب درآمد، به‌طور کلی از پرداخت هرگونه مالیات معاف باشد؛ از این معافیت به‌عنوان مالیات با نرخ صفر تعبیر می‌کنند.

### معافیت معیشتی سالانه

به هر شخص حقیقی به شرط ارسال اظهارنامه، میزان مشخصی معافیت اعطا می‌شود. میزان این معافیت هر سال در قانون بودجه اعلام می‌شود؛ به‌طور مثال برای سال عملکرد سال ۱۴۰۰، مبلغ معافیت ۳۶.۰۰۰.۰۰۰ تومان می‌باشد. این مبلغ ابتدا از درآمد مؤدی کسر شده و سپس آنچه باقی می‌ماند مشمول مالیات می‌گردد.<sup>۳۲</sup> شرط برخورداری از این معافیت انجام تکالیف مالیاتی (از جمله ارائه دفاتر و اسناد و مدارک) و علی‌الخصوص ارسال اظهارنامه است؛ در غیر این صورت معافیت فوق به مؤدی متخلف تعلق نمی‌گیرد.

### معافیت یا نرخ صفر؟

در قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت‌های بسیاری برای مشاغل یا اشخاص مختلف در نظر گرفته شده است؛ مثلاً فعالیت‌های فرهنگی مثل کتابفروشی یا هنری مثل بازیگری از پرداخت هرگونه مالیات معافاند.<sup>۳۳</sup> تا پیش از سال ۱۳۹۵ این اشخاص حتی اگر تکالیف مالیاتی را انجام نمی‌دادند، در هر صورت از معافیت برخوردار بودند ولی از سال ۱۳۹۵ به بعد وضعیت اندکی فرق کرده است. این دسته از مشاغل برای اینکه همچنان از معافیت برخوردار باشند باید اظهارنامه ارسال کرده و دفاتر و اسناد و مدارک خود را ارائه دهند در غیر این صورت معافیت آن‌ها لغو خواهد شد و باید مالیات بپردازند. به‌خاطر همین به این معافیت‌ها، از سال ۱۳۹۵ به بعد مالیات با نرخ صفر می‌گویند؛ یعنی برای اشخاص یا مشاغل معاف، مالیات تعیین می‌شود ولی نهایتاً در عدد صفر ضرب می‌شود و در نتیجه هیچ مالیاتی پرداخت نمی‌کنند. فلسفه این امر آن است که سازمان امور مالیاتی، اطلاعات درآمدی و

<sup>۳۲</sup> تبصره (۲) ماده (۱۰۱)؛ در قسمت محاسبه مالیات، نحوه اعمال این معافیت توضیح داده شده است.

<sup>۳۳</sup> گرچه در قانون بودجه سال ۱۴۰۱، برای معافیت فعالیت‌های هنری، سقف در نظر گرفته شده است.

هزینه‌ای همه اشخاص و مشاغل را داشته باشد حتی آن‌هایی که معاف از مالیات‌اند. بنابراین حتی اشخاص معاف نیز نباید تصور کنند که در هیچ صورت مالیات نخواهند پرداخت بلکه معافیت جای خود را به مالیات نرخ صفر داده و شرط برخورداری از هرگونه معافیت، انجام تکالیف مالیاتی مخصوصاً ارسال اظهارنامه است.<sup>۳۴</sup>

### معافیت از مالیات در سال اول؟

برخی از مشاغل بر این باورند که در سال اول از مالیات معاف بوده و در نتیجه الزامی به رعایت تکالیف مالیاتی و پرداخت مالیات ندارند. چنین تصویری کاملاً اشتباه است. هر شخصی که کسب و کاری راه‌اندازی می‌کند، بخاطر درآمدی که دارد از همان روز اول فعالیت، مکلف به انجام تعهدات مالیاتی بوده و باید مالیات درآمد خود را بپردازد.

### در مناطق آزاد فعالیت کنید!

هر کسب و کاری در منطقه آزاد از زمان دریافت مجوز، تا ۲۰ سال از پرداخت هرگونه مالیات معاف است. به عبارت بهتر درآمد او مشمول مالیات نرخ صفر است؛ حتی اگر چند شغل یا مغازه در مناطق آزاد داشته داشته باشد نیز تکلیفی به پرداخت مالیات نخواهد داشت. این معافیت اما دو شرط مهم دارد: اولاً جدا از دریافت پروانه کسب از اتحادیه مربوطه، مجوز فعالیت از سازمان منطقه آزاد هم باید اخذ شود و ثانیاً تکالیف مربوط به ارسال اظهارنامه و نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک انجام شود. در صورت عدم رعایت هر یک از این دو شرط، درآمدهای آن شخص مشمول مالیات خواهد بود.<sup>۳۵</sup>

### هزینه‌های قابل قبول

دو عنصر مهم هر فعالیت اقتصادی عبارت‌اند از درآمد و هزینه. با کسر هزینه از درآمد، سود به دست می‌آید و مالیات نیز از سود گرفته می‌شود؛ بنابراین هر چقدر میزان هزینه‌ها بالاتر باشد، میزان سود و در نتیجه میزان مالیات نیز کمتر خواهد بود. اما آیا هر هزینه‌ای از نظر مالیاتی قابل قبول خواهد بود؟ اگر نه، هزینه قابل قبول مالیاتی چه شرایطی دارند؟

<sup>۳۴</sup> بند (ت) ماده (۱۳۲)؛ تبصره (۱) ماده (۱۴۶) مکرر) و تبصره ماده (۱۹۳) ق.م.م.

<sup>۳۵</sup> ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران اصلاحی ۶-۳-۱۳۸۸؛ بند (ت) ماده (۱۳۲) و تبصره (۱) ماده (۱۴۶) مکرر) ق.م.م.

## سه شرط برای قابل قبول بودن هزینه‌ها

قانون‌گذار برای اینکه هزینه‌های صاحبان مشاغل، از نظر مالیاتی قابل قبول باشد، سه شرط مقرر نموده است: شرط اول متکی بودن هزینه‌ها به اسناد و مدارک است. بدیهی است که ممیز مالیاتی به صرف ادعای مؤدی نمی‌تواند هزینه او را بپذیرد، بلکه آن هزینه باید متکی به اسنادی مانند فاکتور یا قرارداد باشد. شرط دوم آن است که هزینه‌ها مرتبط به فعالیت شغلی باشد، اگر هزینه اعلامی ارتباطی با فعالیت شغلی فرد نداشته باشد، مورد قبول اداره مالیاتی قرار نمی‌گیرد و در نتیجه قابل کسر از درآمد نخواهد بود؛ به‌طور مثال اگر مؤدی خان‌های خود خریداری کند، نمی‌تواند هزینه آن را به‌عنوان هزینه فعالیت شغل خود اعلام کند حتی اگر متکی به اسناد و مدارک باشد چرا که هزینه مذکور ارتباطی با شغل او ندارد. شرط آخر و بسیار مهم آن است که اگر مبلغی که مؤدی هزینه می‌کند بیشتر از ۲۰ میلیون تومان باشد<sup>۳۶</sup>، زمانی مورد قبول قرار خواهد گرفت که از طریق سیستم بانکی پرداخت کرده باشد در غیر این‌صورت حتی اگر متکی با مدارک بوده و مربوط به فعالیت شغلی وی باشد، از نظر مالیاتی قابل قبول نخواهد بود. با مجموع این سه شرط، هر هزینه‌ای که مؤدی پرداخت کرده باشد، از نظر مالیاتی مورد قبول بوده و از درآمد شغلی او کسر خواهد شد<sup>۳۷</sup>.

## چند نمونه از هزینه‌های قابل قبول

عمده هزینه‌های قابل قبول در ماده (۱۴۸) ق.م.م ذکر شده‌اند که برخی از رایج‌ترین آن‌ها عبارت‌اند از: هزینه خرید کالاها یا مواد مصرفی‌ای که برای فروش در مغازه خود تهیه می‌کنید، حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر پرداختی به کارگران، اجاره‌بهایی که برای محل فعالیت خود می‌پردازید، مخارج آب، برق، گاز و حق شارژهای پرداختی، حقوق و عوارض و مالیات‌های پرداختی به دولت، هزینه‌های مربوط به جبران خسارات وارده به مغازه، هزینه‌های مربوط به حفظ و نگهداری محل فعالیت، مخارج حمل و نقل، هزینه‌های مربوط به حق عضویت در اتحادیه‌ها و اتاق اصناف، سود، کارمزد و جریمه‌های پرداختی به بانک‌ها، ...

## هزینه‌های قابل قبول خاص

هزینه‌های قابل قبول خاص، هزینه‌های هستند که با اینکه به فعالیت شغلی مؤدی ارتباطی ندارند ولی مورد پذیرش سازمان قرار گرفته و از درآمد شغلی او کسر می‌شوند. این هزینه‌ها کدام‌اند؟

<sup>۳۶</sup> تبصره ۳ ماده ۱۴۷ ق.م.م و مصوبه مورخ ۵-۵-۱۴۰۱ هیئت وزیران

<sup>۳۷</sup> ماده (۱۴۷) ق.م.م



## هزینه‌های درمانی و حق بیمه‌های پرداختی

هزینه‌های درمانی‌ای که هر شخص بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل می‌پردازد از درآمد شغل او قابل کسر است. به‌علاوه حق بیمه‌هایی که مؤدی بابت بیمه‌های درمانی خود و افراد تحت تکفل می‌پردازد نیز مشمول همین قاعده است. به‌علاوه حق بیمه‌هایی پرداختی بابت بیمه عمر و بیمه زندگی خود مؤدی<sup>۳۸</sup> نیز به‌عنوان هزینه شغلی، مورد قبول اداره مالیاتی قرار می‌گیرد. اگر مؤدی کفالت معلول، بیمار خاص یا صعب‌العلاجی را بر عهده داشته یا خود بیمار یا معلول بوده، هزینه مراقبت و توانبخشی پرداختی از درآمد مشمول مالیات او قابل کسر است<sup>۳۹</sup>. ناگفته نماند شرط پذیرش این هزینه‌ها، ارائه اسناد و مدارکی است که نشان دهد این هزینه‌ها واقعاً پرداخت شده‌اند. متأسفانه اکثر صاحبان مشاغل از وجود چنین امتیازی بی‌اطلاع هستند در حالی که بخشی از درآمد هر شخص، سالانه صرف هزینه‌های درمانی می‌شود.

## خسارات ناشی از حوادث

اگر بخاطر بلایای طبیعی و حوادث دیگر مانند سیل، زلزله، آتش‌سوزی و ... خسارتی به اموال مؤدی وارد و این خسارت از طریق دولت یا موسسات بیمه جبران نشود اولاً معادل خسارت واردشده، به‌عنوان هزینه از درآمد او کسر می‌شود و ثانیاً اگر در نتیجه خسارت وارده، بیش از ۵۰ درصد اموال مؤدی از بین رفته باشد، تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی او، بخشوده یا تقسیط طولانی می‌شود. بنابراین شرط مهم در مورد امکان برخورداری از امتیازات ماده، این است که خسارتی که به مؤدی وارد شده است، توسط دولت یا سازمان‌های بیمه جبران نشده باشد. به‌طور مثال اگر در اثر وقوع سیل یا آتش‌سوزی، خساراتی به یک منطقه یا فقط به مؤدی خاصی وارد شده باشد، در این صورت خسارات وارده صرفاً زمانی از درآمد مالیاتی آن سال قابل کسر خواهد بود (یا اگر خسارات بالای پنجاه درصد باشد، تقسیط یا بخشوده خواهد شد) که آن خسارت، توسط دولت یا بیمه جبران نشده باشد. نکته دیگری که باید به آن توجه کرد، اهمیت محاسبه میزان خسارت وارده است. اگر خسارات وارده کمتر از ۵۰٪ اموال مؤدی باشد (۵۰٪ اموال موضوع حادثه و نه همه اموال مؤدی)، در این صورت آن خسارت، از درآمد مشمول مالیات مؤدی در آن سال و سال‌های بعد (تا زمانی که به طور کامل مستهلک شود) کسر می‌گردد. در مقابل، قانون‌گذار برای آن دسته از مؤدیانی که بیش از ۵۰٪ اموال آن‌ها از بین رفته است، حمایت‌های بیشتری در نظر گرفته است؛ به این معنا که بدهی‌های مالیاتی سابق این دسته از اشخاص، با تصویب هیأت وزیران، بخشوده یا

<sup>۳۸</sup> شامل حق بیمه‌های پرداختی برای بیمه عمر و زندگی افراد تحت تکفل نمی‌شود (بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۴۴ مورخ ۱۴-۵-

۱۳۹۸).

<sup>۳۹</sup> ماده (۱۳۷) ق.م.م

تقسیم طولانی می‌شود. نکته مهم البته آن است که مؤدی برای اینکه از این مزیت برخوردار شود، باید دلایل قابل قبول مبنی بر عدم توانایی پرداخت بدهی‌ها به اداره مربوطه ارائه دهد.<sup>۴۰</sup>

یک مثال واقعی در رابطه با بحث حاضر، حادثه آتش‌سوزی ساختمان پلاسکو است. در بند (۷) «تصویب‌نامه در خصوص انتخاب هیأت ویژه گزارش ملی بررسی حادثه پلاسکو» مقرر شده بود کلیه بدهی‌های مالیاتی مربوط به واحدهای کسبی که در اثر سانحه آتش‌سوزی ساختمان پلاسکو، بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) اموال آن‌ها از بین رفته است، با معرفی اتاق اصناف ایران و با ارائه دلایل قابل قبول مبنی بر عدم توانایی پرداخت بدهی‌ها، تا پایان عملکرد ۱۳۹۴ بخشوده می‌شود.

### کمک‌های پرداختی به دیگران

مبالغی که هر مؤدی در صورت وقوع حوادث طبیعی، به منظور بازسازی یا کمک، «به حساب‌های تعیین‌شده از طرف دولت» پرداخت می‌کند، به شرط ارائه مدارک پرداخت به اداره امور مالیاتی به‌عنوان هزینه از او پذیرفته می‌شود (مثل کمک‌های پرداختی در هنگام وقوع زلزله یا سیل). به‌علاوه، صد درصد وجه پرداختی یا کمک‌های غیرنقدی بلاعوض مؤدی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و یا اردوگاه‌های تربیتی و آسایشگاه‌ها و مراکز بهزیستی، کمیته امداد امام خمینی (ره) و جمعیت هلال احمر و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری دولتی نیز مورد پذیرش قرار خواهند گرفت. مؤسسات فوق، مؤسساتی می‌باشند که بودجه آن‌ها توسط دولت تأمین می‌شود، به همین دلیل کمک‌های پرداختی به آن‌ها سقف نداشته و در هر صورت با ارائه اسناد و مدارک پرداخت، به‌عنوان هزینه مورد قبول قرار خواهد گرفت (چون در هر صورت به‌اصطلاح از جیب دولت، چیزی خارج نشده است).

برای کمک به «مؤسسات غیردولتی» اما، پذیرش مبالغ پرداختی به‌عنوان هزینه قابل قبول با محدودیت‌هایی مواجه است. اولاً تعداد این مؤسسات محدود بوده و نام آن‌ها در بخشنامه‌های سازمان ذکر شده است؛ در بین تمام نهادهای غیردولتی، صرفاً کمک‌های نقدی و غیرنقدی به مؤسسات مذکور در پاورقی، به‌عنوان هزینه قابل قبول شناخته می‌شود.<sup>۴۱</sup> ثانیاً کمک‌های «نقدی» مؤدیان به مؤسسات غیردولتی «حداکثر تا بیست درصد (۲۰٪)» درآمد

<sup>۴۰</sup> ماده (۱۶۵) ق.م.م؛ آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۶۵) ق.م.م مصوب ۵-۵-۱۳۶۸ هیئت وزیران.

<sup>۴۱</sup> انجمن حمایت از بیماران کلیوی، بنیاد امور بیماری‌های خاص، موسسه خیریه حمایت از کودکان مبتلا به سرطان، کانون بهبود و پرورش هموفیلیان ایران، انجمن امداد به بیماران سرطانی ایران (انجمن امداد ایران)، انجمن حمایت از بیماران سرطانی یزد، مؤسسه غیردولتی خیریه یاوران مهدی موعود برای ساخت بیمارستان مهدی کلینیک متعلق به دانشگاه علوم پزشکی تهران، مؤسسه خیریه حضرت زینب (س) در منطقه آزاد کیش تا زمان اتمام ساخت و بهره‌برداری، مؤسسه انجمن خیریه اتیسم ایران، بنیاد نیکوکاری خدام‌الحسین (ع)، مجتمع فرهنگی تربیتی بقیه‌الله (عج)، انجمن مددکاری امام زمان (عج)، مؤسسه خیریه مددکاری امام زمان (عج)

مشمول مالیات (سود)، به‌عنوان هزینه از او پذیرفته می‌شود (زیرا اگر مبلغ مذکور سقف نداشته باشد، مؤدیان ممکن است تا ۱۰۰ درصد درآمد مشمول مالیات خود به موسسات غیردولتی کمک کنند و در نتیجه از درآمد دولت کاسته شود). البته به نظر می‌رسد کمک غیرنقدی به موسسات غیردولتی تعیین‌شده، سقف ندارد و در هر صورت با ارائه اسناد و مدارک، به‌عنوان هزینه مودی مورد پذیرش قرار می‌گیرد. بنابراین تأکید می‌کنیم که در هنگام اعطای کمک، باید به نام و عنوان مؤسسه، دولتی یا غیردولتی بودن آن و مجوز وی از نهاد ذیربط توجه شود تا بعداً اداره مالیاتی مربوطه از پذیرش هزینه‌های صورت‌گرفته خودداری نکند.

---

تهران، مؤسسه انوار آفتاب کوثر جمیل، قرارگاه‌های مردمی بسیج خاتم‌الانبیاء، قرارگاه‌های مردمی بسیج امام حسن مجتبی (ع)، مؤسسه فرهنگی هنری یاوران فرهنگ و پیشرفت، بنیاد جهادی مهرالرضا (ع)، مؤسسه راهبردی تعلیم و تربیت برهان، مؤسسه تحقیقات آموزش و پیشگیری سرطان، انجمن خیریه حمایت از بیماران سرطان آذربایجان غربی، آسایشگاه خیریه کهریزک، پژوهشکده رویان، جوهری که به حساب مؤسسه خیریه و عام‌المنفعه دارالاکرام حضرت ابوالفضل (ع) در جهت شناسایی، بورسیه و ارائه خدمات مختلف و نگاه‌داشت دانش‌آموزان بازمانده از تحصیل و یا در شرف ترک تحصیل پرداخت می‌شود، بنیاد خیریه سپهر، مؤسسه بنیاد خیریه روشنای امید ایرانیان، ستاد مردمی رسیدگی به امور دیه و کمک به زندانیان نیازمند (ستاد دیه کشور)، بنیاد زینب کبری (س)، مؤسسه خیریه ایتمام و مستمندان امام حسن مجتبی (ع)، خیریه بهشت امام رضا (ع)، مجتمع نیکوکاری رعد، مؤسسه نیکوکاری کاشانی مهر کاشان، جمعیت طلوع بی‌نشان‌ها، انجمن اهدای عضو ایرانیان، انجمن خیریه حمایت از بیماران مبتلا به سرطان استان زنجان (مهرانه)، انجمن حمایت از بیماران سرطانی دزفول، بنیاد قلب فارس، مجمع خیرین سلامت کشور، مؤسسه خیریه حمایت از بیماران مبتلا به سلامت نور، مؤسسه خیریه راه ایمان مهر، مؤسسه خیریه زنجیره امید و جامعه خیرین مدرسه‌ساز. بخشنامه‌های شماره ۲۱۰/۹۹/۹ مورخ ۲۰-۱-۱۳۹۹، ۲۱۰/۹۹/۵۹ مورخ ۱۳۹۹/۸/۱۴، ۲۱۰/۹۹/۷۸ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۲۷، ۲۱۰/۹۹/۸۵ مورخ ۲۱۰/۱۴۰۰/۱۵، ۱۳۹۹/۱۱/۱۲، ۲۱۰/۱۴۰۰/۳/۸ مورخ ۱۴۰۰/۱/۳۵ و ۲۰۰/۱۴۰۱/۶/۲۲ مورخ ۱۴۰۱/۶/۲۲.

مرحله تعیین یا تشخیص مالیات توسط ممیز زمانی سر می‌رسد که مؤدی یک سال مالیاتی را سپری کرده است (فارغ از اینکه تمام یک‌سال را به صورت کامل فعالیت نموده است یا صرفاً بخشی از آن را) و حالا قرار است مالیات وی بر اساس سودی که در آن سال کسب نموده است، تعیین گردد. روش تشخیص مالیات در عین حال تابعی از میزان تبعیت مؤدی از مقررات مالیاتی نیز می‌باشد؛ بنابراین شیوه حسابرسی و تعیین مالیات برای مؤدی‌ای که از اظهارنامه ارسال می‌کند و اسناد و مدارک لازم را به ممیز ارائه می‌دهد با مؤدی‌ای که این تکالیف را انجام نمی‌دهد متفاوت است. پیشتر گفتیم که قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ اصلاح شد و یکی از مواردی که دچار دگرگونی گشت، نظام تشخیص و تعیین مالیات بود. با اصلاحات جدید، قرار بر این شد که تعیین مالیات به صورت علی‌الرأس حذف گردد و در عوض نظامی مبتنی بر حسابرسی بر اساس اظهارات مؤدی در اظهارنامه، اتکا به اسناد و مدارک و اجتناب از هرگونه حدس و گمان در تعیین مالیات جایگزین آن شود.

### نظام قدیم تشخیص مالیات (نظام علی‌الرأس)

در نظام علی‌الرأس در جایی که مؤدی از تبصره ماده ۱۰۰ استفاده می‌نمود یا زمانی که اظهارنامه ارسال می‌کرد و اسناد و مدارک وی کامل و دقیق بود، مشکلی وجود نداشت چون در حالت اول، مالیات او به صورت مقطوع تعیین می‌شد و در حالت دوم نیز به دلیل کامل بودن مدارک، ممیز ناگزیر به پذیرش مالیات اعلامی مؤدی بود؛ اما در جایی که مؤدی اظهارنامه ارسال نمی‌کرد یا بر فرض ارسال، اسناد درآمدی یا هزینه‌ای خود را به صورت کامل ارائه نمی‌داد، ممیز مالیات او را از طریق علی‌الرأس تعیین می‌کرد.

تشخیص مالیات به صورت علی‌الرأس، بر پایه دو مفهوم کلیدی استوار بود، یکی قراین (قرینه‌ها) و دومی ضرایب. ممیز از طریق قرینه‌ها حدس می‌زد که درآمد (فروش) مؤدی چقدر است مثلاً اینکه مغازه مؤدی در کجا واقع شده است، میانگین درآمد صنف مؤدی در آن منطقه چقدر است یا به طور مثال مساحت محل فعالیت، تعداد انبارها، قبوض پرداختی و ... . ممیز با اعمال این قراین، میزان فروش مؤدی را تخمین می‌زد. در کنار این، دفترچه ضرایب هر سال توسط سازمان امور مالیاتی اعلام و برای هر صنف ضریب سودی در نظر گرفته می‌شد. پس از تعیین ضریب، ممیز میزان فروش تخمینی را در ضریب سود آن صنف، ضرب می‌کرد و درآمد مشمول مالیات (سود) مؤدی را به دست می‌آورد؛ نهایتاً درآمد مشمول مالیات در نرخ‌های مالیاتی ضرب شده و میزان مالیات محاسبه می‌شد.

مثال: فرض می‌کنیم ممیز درآمد (فروش) یک کفش‌فروشی را در سال ۱۳۹۷ به صورت علی‌الرأس و با اتکا به قراین به مبلغ ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان برآورد کرده است. در عین حال، در دفترچه ضرایب سال ۱۳۹۷، ضریب

خرده‌فروشی انواع کفش، ۱۵ درصد می‌باشد. حالا برای به دست آوردن درآمد مشمول مالیات، میزان درآمد (فروش) را در ضریب، ضرب می‌کنیم:

$$\text{درآمد مشمول مالیات} = ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۱۵\% = ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰$$

سپس برای تعیین مالیات، درآمد مشمول مالیات را در نرخ مالیات اشخاص حقیقی ضرب می‌کنیم (برای ساده‌تر شدن مثال، میزان معافیت را لحاظ نمی‌کنیم)<sup>۴۲</sup>:

$$\text{میزان مالیات} = ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۱۵\% = ۴.۵۰۰.۰۰۰$$

در روش علی‌الرأس، ممیز از قدرت زیادی برخوردار بود؛ ارسال یا عدم ارسال اظهارنامه چندان در تعیین مالیات سرنوشت‌ساز نبود، بلکه ممیز به راحتی می‌توانست درآمد ابرازی مؤدی در اظهارنامه را نپذیرد و درآمد بیشتری برای او تخمین بزند. حتی آن دسته از مؤدیانی که به صورت شفاف عمل نموده و دفاتر و اسناد و مدارک فعالیت خود را ارائه می‌نمودند، با خطر اعمال سلیقه ممیز مواجه بودند؛ اگر ممیز یک ایراد کوچک در دفاتر آن‌ها می‌یافت یا حتی یک صورت حساب جزئی اعلام نشده از مؤدی پیدا می‌کرد، ممکن بود تمام دفاتر وی را رد و مالیات او را به صورت علی‌الرأس تعیین نماید. این روش موجب اعمال سلیقه توسط ممیزین و در نتیجه تعیین مالیات‌های ناعادلانه می‌شد.

### روش جدید تشخیص و محاسبه مالیات (حذف علی‌الرأس؟)

نظام جدید تشخیص مالیات از عملکرد ۱۳۹۸ لازم‌الاجراء شد. اصلاحات ایجادشده در قانون همگی در راستای این امر بودند که تشخیص مالیات به صورت تخمینی و برآوردی جای خود را به تشخیص مالیات بر اساس اظهارات مؤدی (اصل اعتماد)، حسابرسی اسناد و مدارک و استفاده از اطلاعات موجود در طرح جامع مالیاتی (از جمله پایانه‌های فروشگاهی، تراکنش‌های بانکی، سامانه صورت معاملات فصلی) بدهد؛ به این خاطر آیین‌نامه جدید ماده ۲۱۹ ق.م.م و دستورالعمل شماره ۵۲۲-۹۹-۲۰۰ با تفصیل بسیار، ترتیبات مختلف حسابرسی را تعیین نمودند.

در نظام جدید نیز در حالتی که مؤدی از تبصره ماده ۱۰۰ استفاده می‌کند یا همراه با اظهارنامه، اسناد و مدارک خود را به صورت کامل ارائه می‌دهد، تعیین مالیات با دشواری و پیچیدگی زیادی همراه نخواهد بود؛ بلکه کارایی اصلاحات جدید در جایی خود را نشان می‌دهد که مؤدی اظهارنامه ارسال ننموده یا در صورت ارسال، اسناد درآمدی و هزینه‌ای (مثل صورتحساب‌های فروش و خرید و خلاصه درآمد و هزینه) را به صورت کامل ارائه نمی‌دهد. در عملکرد قبل از ۱۳۹۸، در این حالت‌ها از شیوه علی‌الرأس (قرینه‌ها و ضرایب) جهت تعیین مالیات استفاده

<sup>۴۲</sup> نرخ مالیات بر درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی تا ۵۰ میلیون تومان، ۱۵ درصد می‌باشد.

می‌شد؛ در نظام جدید برای هر یک از این حالت‌ها، ترتیباتی تعیین شده است که به نظر می‌رسد در نتیجه نهایی، تفاوتی با آنچه که در نظام علی‌الرأس حاکم بود، ندارد.

#### عدم ارائه اسناد درآمدی در نظام جدید

در حسابرسی عملکرد ۱۳۹۸ به بعد، اگر مؤدی اسناد و مدارک درآمدی (فروش) به ممیز ارائه ندهد و ممیز نتواند بر اساس اطلاعات موجود در طرح جامع مالیاتی (مثل اطلاعیه خرید از شرکت فروشنده، تراکنش‌های بانکی، سامانه جامع تجارت و ...) به میزان فروشی بیشتر از آنچه که خود مؤدی اعلام کرده است دست یابد، مکلف است فروشی اعلامی مؤدی را بپذیرد. البته دستورالعمل ۵۲۲-۹۹-۲۰۰ از آیین‌نامه فراتر رفته و به ممیز این اختیار را داده است که برای راستی‌آزمایی میزان فروش اعلامی مؤدی، در تحقیقات میدانی به عواملی هم‌چون مساحت محل فعالیت، تعداد انبارها، کارکنان، اجاره پرداختی، میزان فروش مشاغل مشابه توجه نماید. چنین امری، اصل اعتماد به اظهارات مؤدی را که فلسفه ایجاد اصلاحات در قانون بود را نادیده می‌گیرد و عملاً به نوعی بازگشت به تشخیص علی‌الرأس محسوب می‌شود.<sup>۴۳</sup>

#### عدم ارائه اسناد هزینه‌ای در نظام جدید

اگر مؤدی اسناد و مدارک هزینه‌ای (مثل فاکتورهای خرید، حقوق‌های پرداختی، پرداخت اجاره و ...) به ممیز ارائه ندهد باید بین فرضی که تمام مدارک هزینه‌ای را ارائه نمی‌دهد و فرضی که بخشی از آن را ارائه نمی‌دهد تفاوت گذاشت. در حالت اول ممیز با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، هزینه‌های ابرازی مؤدی یا نسبت فعالیت مشاغل مشابه یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان اعلام می‌شود را به‌عنوان هزینه قابل قبول در نظر می‌گیرد (مشابه ضرایب در علی‌الرأس!). اگر مؤدی صرفاً بخشی از اسناد و مدارک هزینه‌ای را ارائه دهد، فقط همان بخش از هزینه‌های اعلام‌شده که مدارک آن ارائه شده است از وی پذیرفته می‌شود و مابقی هزینه‌های اعلام‌شده در اظهارنامه رد شده و به فروش اضافه می‌گردد؛ بنابراین در این حالت بهتر است که مؤدی به جای اینکه بخشی از مدارک را ارائه کند، از ارائه هرگونه مدرک هزینه‌ای خودداری کند تا هزینه‌های وی بر اساس نسبت فعالیت مشاغل مشابه یا نسبتی که سازمان اعلام می‌کند، پذیرفته شود.

#### عدم ارسال اظهارنامه در نظام جدید

---

<sup>۴۳</sup> متأسفانه با وجود درخواست ابطال دستورالعمل مذکور، هیئت تخصصی مالیات-بانکی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره ۱۱۳۲۶/۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶ مورخ ۲۷-۱۱-۱۴۰۰، اقدام به رد درخواست ابطال و تأیید دستورالعمل نمود.

در صورتی که مؤدی از ارسال اظهارنامه مطابق مقررات<sup>۴۴</sup> خودداری کند، در عملکرد قبل از سال ۱۳۹۸، مالیات وی به صورت علی‌الرأس تعیین می‌شود؛ در نظام جدید و مطابق با ماده ۹۷ ق.م.م، اداره مالیاتی رأساً بر اساس اطلاعات اقتصادی موجود در طرح جامع مالیاتی برای وی اظهارنامه برآوردی تولید می‌کند. بنابراین در این حالت نیز مشابه حالتی که مؤدی اظهارنامه ارسال می‌کند ولی اسناد و مدارک ارائه نمی‌دهد، ممیز جهت تعیین میزان درآمدها و هزینه‌های مؤدی از اختیارات گسترده‌ای برخوردار خواهد بود؛ بنابراین تسلیم اظهارنامه، امری بسیار مهم است چرا که در غیر اینصورت نه تنها جریمه عدم تسلیم اظهارنامه به مؤدی تعلق می‌گیرد بلکه تعیین ارقام اظهارنامه نیز با اداره مالیاتی خواهد بود. اگر مؤدی به اظهارنامه برآوردی اداره مالیاتی اعتراض داشته باشد، باید ظرف ۳۰ روز از ابلاغ برگ تشخیص، اظهارنامه جدید خود را به اداره مالیاتی تسلیم کند ولی در هر صورت این امر مانع از جریمه عدم تسلیم اظهارنامه نمی‌شود.

### نرخ مالیات اشخاص حقیقی

بعد از حسابرسی و تعیین درآمد مشمول مالیات یا همان سود (اعم از اینکه سود ابرازی وی در اظهارنامه مورد قبول قرار گرفته باشد یا پس از حسابرسی توسط ممیز تعیین شده باشد)، با اعمال نرخ‌های مالیاتی، میزان مالیات مؤدی تعیین می‌شود. نرخ مالیات بر درآمد صاحبان مشاغل، تا ۲۰۰ میلیون تومان درآمد مشمول مالیات، ۱۵ درصد، نسبت به مازاد ۲۰۰ میلیون تومان تا ۴۰۰ میلیون تومان، ۲۰ درصد و نسبت به مازاد ۴۰۰ میلیون تومان، ۲۵ درصد است<sup>۴۵</sup>. ذکر دو نکته در اینجا لازم است: اول آنکه مالیات از درآمد مشمول مالیات گرفته می‌شود؛ درآمد مشمول مالیات یعنی درآمد (فروش) منهای هزینه یا همان سود؛ دوم آنکه به هر واحد صنفی، معافیت معیشتی سالانه اعطاء می‌شود (به شرط ارسال اظهارنامه و نگهداری و ارائه دفاتر، اسناد و مدارک). مبلغ این معافیت هر سال توسط قانون بودجه تعیین می‌شود؛ به‌طور مثال این مبلغ برای عملکرد سال ۱۴۰۰، ۳۶ میلیون تومان بود. پس از اینکه درآمد مشمول مالیات مؤدی تعیین شد، ابتدا این معافیت از آن کسر می‌شود و آنچه باقی می‌ماند، در نرخ مالیاتی ضرب می‌شود و میزان مالیات به دست می‌آید<sup>۴۶</sup>.

<sup>۴۴</sup> منظور از اظهارنامه مطابق مقررات، اظهارنامه‌ای است که حاوی اطلاعات فصل سوم آیین‌نامه ماده (۹۵) ق.م.م و مخصوصاً همراه با صورت درآمد و هزینه یا خلاصه درآمد هزینه باشد؛ بنابراین اگر مؤدی اظهارنامه صفر تسلیم کرده باشد، در حکم این است که اساساً اظهارنامه‌ای ارسال نکرده است. (تبصره ۳ ماده ۲۲ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م)

<sup>۴۵</sup> تا پیش از مصوبه مورخ ۵-۵-۱۴۰۱ هیئت وزیران، نصاب‌ها به شرح ذیل بودند:

- تا ۵۰ میلیون تومان، ۱۵ درصد
- نسبت به مازاد ۵۰ میلیون تومان تا ۱۰۰ میلیون تومان، ۲۰ درصد
- نسبت به مازاد ۱۰۰ میلیون تومان، ۲۵ درصد

<sup>۴۶</sup> مواد (۱۳۱)، (۹۴) و (۱۰۱) ق.م.م

نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل)

نرخ	درآمد مشمول مالیات (بعد از کسر معافیت)
٪۱۵	تا ۲۰۰ میلیون تومان
٪۲۰	مازاد ۲۰۰ میلیون تا ۴۰۰ میلیون تومان
٪۲۵	مازاد ۴۰۰ میلیون تومان

مثال: فرض می‌کنیم میزان فروش یک مغازه کیف و کفش فروشی در سال ۱۴۰۰، مبلغ هشتصد میلیون تومان و میزان هزینه‌ها نیز ۳۰۰ میلیون تومان است؛ بنابراین درآمد مشمول مالیات مساوی است با ۵۰۰ میلیون تومان. ابتدا معافیت سالانه (۳۶.۰۰۰.۰۰۰ تومان) را از درآمد مشمول مالیات کسر می‌کنیم و سپس مالیات را بر اساس نرخ‌های بالا محاسبه می‌کنیم.

$$\begin{aligned} & ۸۰۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۳۰۰.۰۰۰.۰۰۰ = ۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات} \\ & ۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۳۶.۰۰۰.۰۰۰ = ۴۶۴.۰۰۰.۰۰۰ \quad \text{درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت} \\ & ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ٪۱۵ = ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ \\ & ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ٪۲۰ = ۴۰.۰۰۰.۰۰۰ \\ & ۶۴.۰۰۰.۰۰۰ \times ٪۲۵ = ۱۶.۰۰۰.۰۰۰ \\ & ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۴۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۱۶.۰۰۰.۰۰۰ = ۸۶.۰۰۰.۰۰۰ \quad \text{تومان} \quad \text{میزان مالیات متعلقه} \end{aligned}$$

روش ساده‌تری نیز برای محاسبه مالیات وجود دارد و آن اینکه اگر درآمد مشمول مالیات (سود) بین ۲۰۰ میلیون تا ۴۰۰ میلیون تومان باشد، مبلغ مذکور، ضربدر ۲۰ درصد، منهای ۱۰ میلیون تومان شود؛ و اگر درآمد مشمول مالیات (سود) بیشتر از ۴۰۰ میلیون تومان باشد، مبلغ مذکور، ضربدر ۲۵ درصد، منهای ۳۰ میلیون تومان شود. در این صورت مبلغ نهایی مالیات، به‌سادگی به دست می‌آید.

مالیات همه اشخاص حقیقی (از جمله اصناف، پزشکان، وکلاء و ...) با همین نرخ و به همین شیوه محاسبه می‌شود و تفاوتی نمی‌کند که شغل فرد چه باشد.

### چگونه نرخ مالیات را کم کنیم؟

به موجب تبصره ماده (۱۳۱) ق.م.م، اگر درآمد ابرازی مشمول مالیات مؤدی نسبت به سال قبل افزایش یافته باشد، به ازای هر ۱۰ درصد افزایش، ۱ درصد و حداکثر تا ۵ درصد از نرخ مالیات کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف، تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه است. چند نکته در اینجا لازم به ذکر است:



۱. درآمد مشمول مالیات (سود) باید افزایش یافته باشد و نه فروش (درآمد ناخالص)؛
۲. تخفیف به درآمد «ابرازی» مشمول مالیات تعلق می‌گیرد بنابراین آن قسمت از درآمد ابرازی‌ای که اساساً مشمول مالیات نیست (مثل درآمد ناشی از فعالیت کشاورزی) و نیز درآمدهای کتمان‌شده، در محاسبه تخفیف، مد نظر قرار نخواهند گرفت.
۳. همین که بدهی مالیاتی سال قبل (سال پایه) تسویه شده باشد کافیست بنابراین برای برخورداری از این تخفیف، ضرورتی به تسویه بدهی مالیاتی سال‌های قبل وجود ندارد.
۴. در صورت تعلق تخفیف، این تخفیف بر کلیه نرخ‌های ماده (۱۳۱) تأثیر گذار است؛ به‌طور مثال اگر درآمد مشمول مالیات یک مؤدی ۴۳۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان بوده و او از تخفیف ۴ درصدی برخوردار باشد در این صورت نرخ مالیات بر درآمد او تا ۲۰۰ میلیون تومان، ۱۱ درصد؛ نسبت به ۲۰۰ میلیون تومان بعدی، ۱۶ درصد و نسبت به ۳۰ میلیون تومان باقی‌مانده، ۲۱ درصد خواهد بود.
۵. برای مؤدیانی که در سال قبل (سال پایه) از دستورالعمل تبصره ماده ۱۰۰ استفاده نموده و مالیات آن‌ها به صورت مقطوع تعیین شده باشد، چون دارای درآمد ابرازی مشمول مالیات سال قبل نمی‌باشند، امکان اعمال این تخفیف نسبت به آن‌ها وجود ندارد.

مثال: فرض کنید درآمد ابرازی مشمول مالیات سال ۱۳۹۹ مؤدی ۲۰۰ میلیون تومان است. درآمد ابرازی مشمول مالیات سال ۱۴۰۰ او نیز ۲۶۰ میلیون تومان می‌باشد، در عین حال مبلغ ۵۰ میلیون تومان از درآمد خود را کتمان نموده است. مالیات سال ۱۴۰۰ او چقدر است؟ (برای ساده‌تر شدن مثال، مبلغ معافیت معیشتی را لحاظ نمی‌کنیم)

ابتدا باید میزان افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات سال ۱۴۰۰ را نسبت به سال ۱۳۹۹ به دست بیاوریم.

$$۱۳۰ = ۱۰۰ \times (۲۶۰.۰۰۰.۰۰۰ \div ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰)$$

بنابراین درآمد ابرازی مشمول مالیات او در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال ۱۳۹۹، ۳۰ درصد افزایش یافته است. به ازای هر ۱۰ درصد افزایش، ۱ درصد تخفیف به او تعلق می‌گیرد. مجموعاً به این مؤدی ۳ درصد تخفیف تعلق می‌گیرد.

سپس مالیات او را با اعمال نرخ‌های کاهش‌یافته، محاسبه می‌کنیم.

$$۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۱۲\% = ۲۴.۰۰۰.۰۰۰$$

$$۶۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۱۷\% = ۱۰.۲۰۰.۰۰۰$$

در عین حال مؤدی مذکور، مبلغ ۵۰ میلیون تومان درآمد کتمان‌شده داشته که مالیات آن را به نرخ اصلی (بدون تخفیف) محاسبه می‌کنیم:

$$50.000.000 \times 15\% = 7.500.000$$

با جمع اعداد بالا، مالیات سال ۱۴۰۰ مؤدی به دست می‌آید:

$$24.000.000 + 10.200.000 + 7.500.000 = 41.700.000$$

در صورتی که تخفیف‌های فوق اعمال نمی‌شد، مبلغ مالیات ۴۹.۵۰۰.۰۰۰ تومان می‌بود.

اگر به دلیل عدم اطلاع، از این تخفیف استفاده ننموده و آن را در اظهارنامه ابراز ننموده‌اید، می‌توانید در فرآیند حسابرسی یا در مراجع حل اختلاف، اعمال این تخفیف را درخواست کنید یا چنانچه بعد از پرداخت مالیات به این امر پی برده‌اید می‌توانید درخواست استرداد مالیات اضافه‌پرداختی نمایید.

### محاسبه مالیات مشاغل مشارکتی

پیشتر هم گفتیم که منظور از شغل مشارکتی، شغلی است که در آن دو یا چند نفر با روی هم گذاشتن سرمایه یا کار خود، فعالیتی را راه‌اندازی می‌نمایند و هر درآمدی که به دست می‌آید به نسبت سهمی که بر روی آن توافق کرده‌اند بین خود تقسیم می‌کنند؛ مثلاً فرض کنید سه نفر رستورانی را به صورت مشترک راه‌اندازی می‌کنند و توافق می‌کنند سود آن را میان خود تقسیم کنند. در مورد مالیات مشاغل مشارکتی دو نکته لازم به ذکر است:

۱. برای این دسته از مشاغل انجام یک ثبت‌نام مالیاتی کافی است؛ بنابراین ضرورتی ندارد هر شریک به‌صورت جداگانه در نظام مالیاتی ثبت‌نام کند و تشکیل پرونده دهد. در هنگام ثبت‌نام یک نفر به‌عنوان نماینده برای انجام امور مالیاتی تعیین می‌شود. این مشاغل باید یک اظهارنامه ارسال نمایند، بنابراین ضرورتی به ارسال اظهارنامه برای هر شریک وجود ندارد. سایر تکالیف مالیاتی نیز توسط نماینده انجام می‌شود.
۲. اگر کسب‌وکاری به صورت مشارکتی باشد، نهایتاً دو معافیت معیشتی به شرکاء تعلق می‌گیرد، فرقی نمی‌کند تعداد شرکاء دو نفر باشد یا بیشتر. این معافیت به نسبت مساوی بین آن‌ها تقسیم می‌شود و نه به نسبت سهم آن‌ها. اگر شرکاء زن و شوهر باشند فقط یک معافیت به آن‌ها تعلق می‌گیرد. مالیات هر شریک اما به صورت جداگانه و بر اساس نسبت سهم هر یک از شرکاء (و نه به نسبت مساوی) تعیین می‌شود<sup>۴۷</sup>.

مثال: آقای ضیایی، عزیزی و خادم به‌صورت مشارکتی رستورانی تأسیس می‌کنند. سهم آقای ضیایی ۵۰ درصد، آقای عزیزی ۳۰ درصد و آقای خادم ۲۰ درصد است. سود رستوران در عملکرد سال ۱۴۰۰، مبلغ ۵۰۰ میلیون تومان می‌باشد و میزان معافیت معیشتی نیز ۳۶.۰۰۰.۰۰۰ تومان. مالیات آقای ضیایی چقدر است؟

<sup>۴۷</sup> تبصره (۱) ماده (۱۰۱) ق.م.م

ابتدا معافیت را اعمال می‌کنیم. گفتیم که به مشاغل مشارکتی، نهایتاً دو معافیت تعلق می‌گیرد و این معافیت به تساوی میان شرکا تقسیم می‌شود. سپس سهم سود هر یک از شرکاء را با توجه به میزان سهمی که در فعالیت دارند به دست می‌آوریم. در مرحله بعد، میزان معافیت را از سود کسر می‌کنیم تا درآمد مشمول مالیات به دست بیاید. پس از آن، درآمد مشمول مالیات تا ۲۰۰ میلیون تومان را در نرخ ۱۵ درصد و مابقی را در نرخ ۲۰ درصد ضرب می‌کنیم؛ مجموع آنچه به دست می‌آید میزان مالیات آقای ضیایی است.

$$\text{میزان معافیت هر شریک} = ۷۲.۰۰۰.۰۰۰ \div ۳ = ۲۴.۰۰۰.۰۰۰$$

$$\text{سهم سود آقای ضیایی} = ۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۵۰\% = ۲۵۰.۰۰۰.۰۰۰$$

$$\text{سهم سود آقای ضیایی پس از کسر معافیت} = ۲۵۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۲۴.۰۰۰.۰۰۰ = ۲۲۶.۰۰۰.۰۰۰$$

$$۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۱۵\% = ۳۰.۰۰۰.۰۰۰$$

$$۲۶.۰۰۰.۰۰۰ \times ۲۰\% = ۵.۲۰۰.۰۰۰$$

$$\text{مالیات آقای ضیایی} = ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۵.۲۰۰.۰۰۰ = ۳۵.۲۰۰.۰۰۰ \text{ تومان}$$

مالیات دو شریک دیگر نیز به همین روش محاسبه می‌شود.

### مالیات تراکنش‌های بانکی

چند سالی است که سازمان امور مالیاتی با صدور دستورالعمل‌هایی، خود را مجاز به ورود به تراکنش‌های بانکی افراد دانسته و بر اساس آن برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند. سازمان، تراکنش‌های بانکی را درآمد محسوب و سپس از مؤدی انتظار دارد با ارائه اسناد و مدارک ثابت کند که تراکنش مربوطه، درآمد نیست! در اینجا می‌خواهیم بررسی کنیم که اولاً آیا سازمان به‌موجب قانون چنین اختیاری دارد یا خیر و ثانیاً در واکنش به برگ تشخیص صادره چه اقدامی می‌توان انجام داد؟ به این منظور باید، تراکنش‌های قبل از سال ۱۳۹۵ را با بعد از آن تفکیک و در خصوص هر یک جداگانه صحبت کرد.

### چرا تعیین مالیات بر اساس تراکنش‌های بانکی قبل از ۱۳۹۵ خلاف قانون است؟

سازمان امور مالیاتی به چند دلیل برای خود اختیار رسیدگی به تراکنش‌های بانکی و صدور برگ تشخیص قائل است. در اینجا توضیح می‌دهیم که این دلایل از چه قرارند و چرا قانع‌کننده نیستند. با رد هر یک از این ادعاهای سازمان، معتقدیم که سازمان مجوز ورود به تراکنش‌های بانکی و اخذ مالیات از آن‌ها را ندارد.

۱. سازمان در وهله اول به تبصره ماده (۲۳۱) ق.م.م استناد می‌کند. در این تبصره آمده: «در مورد بانک‌ها و مؤسسات 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 موظفاند حسب نظر وزیر

امور اقتصادی و دارایی اقدام نمایند». سازمان معقود است بر اساس این تبصره می‌تواند به تراکنش‌های بانکی افراد ورود کند. در پاسخ باید گفت، در تبصره مذکور عبارت «اطلاعات مربوط به درآمد» آمده است و نه «اطلاعات مربوط به تراکنش‌های بانکی». هر تراکنش بانکی لزوماً درآمد نیست و اساساً تراکنش می‌تواند موفق یا ناموفق باشد! تبصره مذکور فقط به سازمان این اجازه را داده است که اطلاعات مربوط به «درآمد» را از بانک‌ها، آن هم با تشریفات خاص و از طریق وزیر امور اقتصادی و دارایی، درخواست کند. جالب آنکه در لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰، در متن ماده (۲۳۱) پیش‌بینی شده بود که «اطلاعات و اسناد لازم در زمینه درآمد و دارایی و فعالیت‌های مؤدیان مالیاتی و یا هر نوع معاملات آن‌ها با اشخاص» با درخواست وزیر اقتصاد یا مأمورین مالیاتی، در اختیار آن‌ها قرار بگیرد ولی مجلس در هنگام تصویب این ماده، متن پیشنهادی را نپذیرفت و فقط ارسال اطلاعات مربوط به درآمد مؤدیان را جایز دانست؛ بنابراین پرسش این است که اگر قانون‌گذار می‌خواست که سازمان به تمام تراکنش‌های بانکی مؤدیان دسترسی داشته باشد، چرا متن پیشنهادی دولت در خصوص ارسال همه اطلاعات مربوط به درآمد، دارایی و معاملات مؤدیان به سازمان را نپذیرفت. نتیجه اینکه سازمان نمی‌تواند با استناد به این تبصره خود را مجاز به دسترسی به تمام تراکنش‌های بانکی افراد بداند بلکه صرفاً زمانی که سند یا مدرکی مبنی بر درآمد مؤدی را به دست آورد می‌تواند بر اساس آن برگ تشخیص صادر کند، نه اینکه تمام تراکنش‌های وی را درآمد محسوب و از مؤدی انتظار داشته باشد که خلاف آن را اثبات کند.

۲. استناد دیگر سازمان، ماده (۳۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده (سابق) است. این ماده مقرر داشته: «کلیه بانک‌ها، موسسات و تعاونی‌های اعتباری، صندوق‌های قرض‌الحسنه و صندوق تعاون مکلفاند صرفاً اطلاعات و اسناد و لازم مربوط به درآمد مؤدیان را که در امر تشخیص و وصول مالیات مورد استفاده می‌باشد، حسب درخواست رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به سازمان مزبور اعلام نمایند. اشخاص مزبور در صورت عدم ارائه اطلاعات و اسناد مذکور، مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود». واضح است که در این ماده نیز عبارت «صرفاً اطلاعات و اسناد لازم مربوط به درآمد مؤدیان» به کار رفته است؛ واژه «صرفاً» تأکید بر این امر است که سازمان نمی‌تواند به جز اطلاعات مربوط به درآمد، به سایر تراکنش‌های بانکی ورود پیدا کند. نکته قابل ذکر آن است که در متن مصوبه مجلس شورای اسلامی که به شورای نگهبان ارسال شد، عبارت «اطلاعات مربوط به درآمد و عملیات پولی و اعتباری (گردش حساب‌ها)» ذکر شده بود، اما شورای نگهبان آن را خلاف شرع دانست. پس از بازگشت مصوبه به مجلس، متن مذکور به عبارت «صرفاً اطلاعات و اسناد لازم مربوط به درآمد مؤدیان» تغییر یافت. این پیشینه تاریخی نیز نشان می‌دهد که سازمان مجوز به ورود و رسیدگی به همه تراکنش‌های بانکی مؤدیان را ندارد بلکه اگر با اسناد و مدارک کافی از وجود درآمد برای مودی مطمئن بود می‌تواند اطلاعات آن را از بانک درخواست نماید.

۳. فرض می‌کنیم که سازمان مجوز ورود و رسیدگی به تراکنش‌های بانکی افراد را دارد؛ پرسش این است که سازمان با چه استنادی، تراکنش‌ها را درآمد لحاظ نموده و بر اساس آن برگ تشخیص متمم صادر می‌کند. پاسخ سازمان این است که مطابق با ماده (۹۸) سابق قانون مالیات‌های مستقیم که تا پایان سال ۱۳۹۷ لازم‌الاجرا بوده، تراکنش‌های بانکی، قرینه وجود درآمد می‌باشد. با اعمال این قرینه، تراکنش‌های بانکی درآمد محسوب و آن را در ضرایب، ضرب نموده و درآمد مشمول مالیات ناشی از تراکنش‌های بانکی به دست می‌آید. برای رد این ادعای سازمان باید گفت که اولاً قراین مالیاتی در ماده (۱۵۲) سابق قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده و تراکنش‌های بانکی جزء هیچکدام از آن قراین هفت‌گانه نیستند؛ بنابراین قرینه درآمد دانستن تراکنش بانکی، خلاف قانون است. ثانیاً بر فرض قرینه بودن تراکنش‌های بانکی، صدور برگ تشخیص متمم، امری استثنائی و خلاف قاعده می‌باشد؛ زمانی می‌توان برگ تشخیص متمم صادر نمود که اسناد و مدارک قطعی مبنی بر وجود درآمد به دست آمده باشد، نه اینکه صرفاً به دلیل وجود قرینه، برگ تشخیص صادر و مؤدی را مجبور به پرداخت مالیات کرد. بنابراین عمل سازمان امور مالیاتی از این حیث نیز قابل خدشه و خلاف قانون است.

۴. باز هم فرض می‌کنیم سازمان می‌تواند تراکنش‌های بانکی را قرینه درآمد محسوب و بر اساس آن برگ تشخیص متمم صادر نماید. مسئله مهم آن است که طبق ماده (۲۲۷) قانون مالیات‌های مستقیم، اگر سازمان نسبت به فعالیت‌های مؤدی در زمان صدور برگ تشخیص اصلی مطلع نبوده، در این صورت می‌تواند پس از دریافت اطلاعات جدید، برگ تشخیص متمم صادر کند. پرسشی که می‌توان طرح نمود این است که اگر سازمان بنا بر ادعای خود می‌توانسته از سال ۱۳۸۰ به تراکنش‌ها ورود کند، چرا از سال ۱۳۹۵ به بعد از این اختیار استفاده نموده است؟ مگر سازمان به‌طور مثال در زمان صدور برگ تشخیص عملکرد سال ۱۳۹۱ مجوز رسیدگی به تراکنش‌های بانکی را نداشته است؟ پس چرا با گذشت چند سال، نسبت به عملکرد گذشته مؤدیان برگ تشخیص متمم صادر می‌نماید؟ بر اساس ماده (۲۲۷)، سازمان زمانی می‌تواند برگ تشخیص متمم صادر نماید که در هنگام صدور برگ تشخیص از آن درآمدها آگاه نبوده در حالی که سازمان مدعی است از سال ۱۳۸۰ به بعد مجوز ورود به تراکنش‌های بانکی را داشته است! نتیجه‌ای که می‌توان گرفت آن است که اگر سازمان در زمان صدور برگ تشخیص اصلی، به تراکنش‌های بانکی دسترسی داشته، بعداً نمی‌تواند نسبت به تراکنش‌های بانکی سال‌های گذشته، برگ تشخیص متمم صادر و مؤدی را مجبور به پرداخت مالیات آن سال‌ها نماید!

۵. طبق قاعده قُبْحِ عِقَابِ بِلَا بَيَان، اگر سازمان می‌خواست به تراکنش‌های بانکی سال‌های گذشته مؤدی رسیدگی و بر اساس آن برگ تشخیص مالیات صادر کند، باید به او اعلام می‌کرد تا اسناد و مدارک مربوط به تراکنش‌های خود را نگهداری نماید وگرنه مؤدی چگونه می‌تواند اثبات کند که تراکنش‌ها، درآمد نبوده‌اند؟ پاسخ سازمان آن است که هر مؤدی موظف است مطابق با ماده (۱۳) قانون تجارت و ماده (۳۴) قانون مالیات بر ارزش

افزوده، دفاتر خود را تا ۱۰ سال نگهداری نماید. در جواب سازمان باید گفت که اولاً همه مؤدیان ملزم به نگهداری دفاتر نیستند، ثانیاً بسیاری از تراکنش‌ها چون ارتباطی به شغل مؤدی نداشته، در دفاتر وی ثبت نشده‌اند و ثالثاً اگر مؤدی دفاتر خود را نگهداری ننموده، جریمه آن را پرداخت نموده و مالیات وی نیز به صورت علی‌الرأس محاسبه شده است؛ اگر او می‌دانست که عدم نگهداری دفاتر ضمانت‌اجرای سنگین‌تری برای او دارد، چه بسا اقدام به نگهداری دفاتر می‌نمود.

#### تشخیص مالیات بر اساس تراکنش‌های بانکی بعد از سال ۱۳۹۵

در خصوص تراکنش‌های بانکی بعد از سال ۱۳۹۵ با توجه به حکم صریح ماده ۱۶۹ مکرر مبنی بر الزام بانک مرکزی و سایر بانک‌ها به ارسال اطلاعات پولی و مالی به سازمان امور مالیاتی از یک طرف و تأیید ضمنی جواز سازمان به ورود به تراکنش‌های بانکی توسط دیوان عدالت اداری، ظاهراً بررسی و رسیدگی به تراکنش‌های بانکی افراد، با مانع قانونی همراه نیست. اما این امر به معنای صلاحیت و اختیار بی حد و حصر سازمان به اخذ مالیات از هر تراکنش بانکی نیست بلکه با محدودیت‌هایی روبه‌روست.

اولاً سازمان زمانی می‌تواند تراکنش‌های مالی افراد را رسیدگی کند که جمع گردش بدهکار یا بستانکار همه حساب‌های بانکی یک شخص در طول یکسال، بیشتر از ۵ میلیارد تومان باشد<sup>۴۸</sup>؛ ثانیاً فارغ از سایر محدودیت‌های سازمان برای ورود به حساب‌های بانکی افراد (از جمله دستورالعمل تعیین سطح فعالیت اشخاص حقیقی فاقد شغل و دستورالعمل ناظر بر حساب سپرده تجاری)، سازمان مکلف است برای تشخیص و اخذ مالیات از تراکنش‌های بانکی افراد، تمام مقررات و الزامات مصرح در دستورالعمل «نحوه بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش‌های بانکی» به شماره ۱۶-۹۹-۲۰۰ مورخ ۳۱-۱-۱۳۹۹ را رعایت کند. دیوان عدالت اداری در موارد متعددی به دلیل عدم رعایت این دستورالعمل توسط ادارات مالیاتی، برگ تشخیص و به تبع آن آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را نقض نموده است.

#### برای دفاع در مقابل مالیات تراکنش‌های بانکی چه باید کرد؟

با لحاظ دلایل بالا به نظر می‌رسد، ورود سازمان به تراکنش‌های بانکی افراد و مطالبه مالیات بر اساس آن حداقل برای تراکنش‌های قبل از سال ۱۳۹۵، خلاف قانون و برای بعد از سال ۱۳۹۵ با محدودیت‌های بسیاری مواجه است؛ البته ادارات امور مالیاتی در موارد بسیاری بدون رعایت مقررات ناظر بر رسیدگی به تراکنش‌های بانکی، اقدام به تشخیص و مطالبه مالیات از افراد نموده‌اند؛ بنابراین بر عهده مؤدی است که با آگاهی از اقدامات خلاف مقررات ادارات مالیاتی و اعتراض به برگ‌های تشخیص صادره، اقدام به دفاع از حقوق خود و نقض آرای

<sup>۴۸</sup> ماده (۸) آیین‌نامه تبصره (۵) ماده (۱۶۹) مکرر) ق.م.م اصلاحی ۲۶-۷-۱۳۹۶

هیأت‌های مالیاتی در مراجع بالاتر بنماید، چرا که در غیر اینصورت احتمال دست‌یابی به نتیجه در خود ادارت مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف، پایین است. موارد ذیل، نکاتی است که در هنگام مواجهه با اخذ مالیات از تراکنش‌های بانکی به آن توجه نمایید:

۱. به‌موجب رأی شماره (۱۳۱) هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری مورخ ۲۶-۷-

۱۳۹۷، رسیدگی به تراکنش‌های بانکی قبل از سال ۱۳۹۵ مؤدیان، خلاف قانون است، در عین حال شعب دیوان عدالت اداری نیز در آرای متعدد، شکایت مؤدیان از مالیات تراکنش‌های بانکی قبل از سال ۱۳۹۵ را پذیرفته و آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را نقض کرده‌اند<sup>۴۹</sup>؛ بنابراین حتماً در لوایح اعتراضی، به این آرای صادره استناد کنید. تأکید می‌کنیم که در اعتراض به مالیات تراکنش‌های بانکی تا مرحله دیوان عدالت اداری پیش بروید، در این صورت احتمال موفقیت شما در ابطال برگ تشخیص بسیار زیاد است.

۲. در مورد تراکنش‌های بانکی بعد از سال ۱۳۹۵، مسئله مقداری دشوارتر است چرا که اولاً جزء (۲) بند (پ) ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم، بانک‌ها را مکلف کرده است که اطلاعات جمع‌گرددش و مانده سالانه انواع حساب‌های بانکی را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند و ثانیاً هیأت تخصصی و شعب دیوان در آرای خود به‌طور تلویحی، ورود سازمان به تراکنش‌های بانکی بعد از سال ۱۳۹۵ را پذیرفته‌اند. بنابراین برای سال ۱۳۹۵ به بعد، دفاع از تراکنش‌های بانکی برای مؤدی، نیازمند ارائه دلایل و مدارک موجه‌تر است و نیازمند دفاعیات ماهوی در خصوص عدم رعایت مقررات قانونی توسط سازمان و نیز ارائه مدارک دال بر غیردرآمدی بودن ماهیت تراکنش‌هاست.

۳. چنانکه در بالا گفته شد، ورود سازمان به تراکنش‌های بانکی کمتر از ۵ میلیارد تومان در هر سال برای اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل، اصناف) خلاف قانون است؛ فرقی نمی‌کند که این تراکنش‌ها برای قبل از سال ۱۳۹۵ باشند یا بعد از آن. بنابراین هر زمان که سازمان برای تراکنش‌های کمتر از ۵ میلیارد تومان یک واحد صنفی، برگ تشخیص متمم صادر نمود، می‌توان آن را در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و در غیر اینصورت در مراجع بالاتر یعنی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری ابطال نمود.

۴. موارد بسیاری از تراکنش‌های بانکی وجود دارند که ماهیت درآمدی ندارند، در واقع سازمان فقط می‌تواند از تراکنش‌هایی مالیات بگیرد که ماهیت درآمدی داشته باشند؛ کدام تراکنش‌های ماهیت درآمدی ندارند؟ این موارد در بخشنامه مورخ ۳۱-۱-۱۳۹۹ سازمان ذکر شده‌اند؛ برخی از مهم‌ترین

<sup>۴۹</sup> از جمله رأی مستدل و خواندنی شماره ۲۲۷۲ شعبه چهارم تجدیدنظر دیوان عدالت اداری مورخ ۱۸-۱۰-۱۳۹۸

آن‌ها عبارت‌اند از: انتقال وجه بین حساب‌های خود، انتقال وجه بین حساب‌های شرکا، فروش املاک و اموال (مثل ملک یا ماشین که هنگام معامله مالیات آن پرداخت شده است)، خسارت دریافتی از بیمه یا اشخاص، تراکنشی که قبلاً مالیات آن را پرداخت شده است (مثل مالیات حقوق)، مبالغی که به حساب واسطه یک معامله واریز شده بدون اینکه واقعاً آن مبلغ متعلق به واسطه باشد، تراکنشی که درآمد بوده ولی آن درآمد از مالیات معاف بوده (مثل درآمد کشاورزی) و ... . اگر در دفاع از خود بتوانید تراکنش‌های بانکی موارد فوق را جدا کنید و به ممیز ارائه بدهید، در این صورت از تراکنش‌های مذکور مالیات گرفته نمی‌شود.

۵. طبق بند (۱۸) دستورالعمل رسیدگی به تراکنش‌های بانکی، اظهارات مکتوب مؤدی در خصوص تراکنش‌ها باید پذیرفته شود مگر اینکه اداره مالیاتی، اسناد و دلایلی خلاف صحت آن اظهارات ارائه دهد؛ بنابراین اصل بر پذیرش صحت اظهارات مؤدی است حتی اگر مؤدی نتواند بابت آن تراکنش‌ها، مدارک مؤید ارائه دهد. گرچه در عمل ادارات مالیاتی، چندان به اظهارات مکتوب مؤدی که بدون اسناد مثبت باشد، توجه نمی‌کنند ولی می‌توان در مراجع بالاتر، مستند به این اظهارات مکتوب و اثبات اینکه اداره مالیاتی با آن‌ها توجه نکرده است، زمینه نقض برگ تشخیص ناشی از تراکنش بانکی را فراهم کرد.

۶. برای اینکه برگ‌های تشخیص متمم با مبالغی گزاف صادر نگردد یا اگر صادر شد امکان دفاع مستدل و موجه وجود داشته باشد، هر شخصی باید پیش از پیش، نکاتی را رعایت کند از جمله اینکه حساب‌های تجاری از حساب‌های شخصی جدا باشد، در مواردی که تراکنشی با مبالغ نسبتاً بالا انجام صورت می‌گیرد تاریخ و دلیل تراکنش را در دفترچه‌ای (یا قابل اکسل یا ...) یادداشت گردد، کارتخوان مورد استفاده واحد صنفی نباید در اختیار دیگران قرار گیرد، اسناد، فاکتورها و قراردادهای مربوط به معاملات نگهداری شود و ... .

#### واحدهای صنفی با شخصیت حقوقی

به حکم ماده (۲) قانون نظام صنفی، فرد صنفی می‌تواند شخص حقیقی یا حقوقی باشد؛ یعنی علاوه بر اشخاص حقیقی، موضوع فعالیت یک شرکت ممکن است فعالیت صنفی بوده و در نتیجه مشمول قانون نظام صنفی باشد مثل بسیاری از فروشگاه‌های زنجیره‌ای که در قالب شخص حقوقی فعالیت می‌کنند. در این قسمت قصد داریم مقررات مالیاتی فرد صنفی با شخصیت حقوقی را شرح دهیم. ناگفته نماند که بیشتر قواعدی که در این کتاب در مورد اشخاص حقیقی (واحدهای صنفی، صاحبان مشاغل) گفته شد در مورد اشخاص حقوقی نیز حاکم است؛ بنابراین در اینجا صرفاً مقررات اختصاصی اشخاص حقوقی را ذکر می‌کنیم یعنی خواهیم گفت که اگر یک شرکت،



فعالیت صنفی انجام دهد چه مقررات مالیاتی اختصاصی‌ای بر آن حاکم است وگرنه بقیه تکالیف و حق‌هایی که درباره اشخاص حقیقی گفتیم شامل اشخاص حقوقی نیز می‌شود و از تکرار آن‌ها خودداری می‌کنیم.

۱. ثبت‌نام: گرچه اشخاص حقوقی تکلیفی به اعلام تشکیل شرکت و شروع فعالیت به اداره امور مالیاتی ندارند ولی اداره ثبت شرکت‌ها آگهی‌های تأسیس شرکت‌ها و تغییرات آن‌ها را هر ماه به صورت نامه به سازمان امور مالیاتی اعلام می‌کند<sup>۵۰</sup>؛ بنابراین در عمل همه شرکت‌ها در سامانه امور مالیاتی ثبت‌نام شده و برای آن‌ها پرونده تشکیل داده می‌شود.
۲. گروه‌بندی: همه اشخاص حقوقی فارغ از هر میزان فروش (درآمد)، مشمول گروه اول می‌باشند؛ بنابراین گروه دوم و سوم در مورد اشخاص حقوقی، وجود ندارد.
۳. نگهداری دفاتر: اشخاص حقوقی چون گروه اولی محسوب می‌شوند باید دفاتر روزنامه و کل نگهداری نمایند و عملیات خرید و فروش خود را در آن ثبت کنند و همراه با ترازنامه و صورت سود و زیان به اداره مالیاتی ارائه نمایند.
۴. صورت معاملات فصلی: همه اشخاص حقوقی مانند مشاغل گروه اول مشمول تکلیف ارسال صورت‌معاملات فصلی تا ۴۵ روز بعد از هر فصل می‌باشند.
۵. صندوق مکانیزه فروش: در مورد اینکه آیا اشخاص حقوقی‌ای که فعالیت صنفی انجام می‌دهند، مشمول فراخوان نصب صندوق مکانیزه فروش می‌باشند حکم صریحی وجود ندارد ولی از آنجا که قانون پایانه‌های فروشگاهی، همه واحدهای صنفی‌ای را که با مصرف‌کننده نهایی در ارتباط هستند را مکلف به استفاده از پایانه فروشگاهی نموده است؛ بنابراین مستند به این حکم و نیز اصل احتیاط، توصیه می‌شود که این دسته از واحدهای صنفی نیز از پایانه فروشگاهی استفاده و آن را در سامانه سازمان امور مالیاتی ثبت کنند.
۶. صدور صورتحساب: اشخاص حقوقی باید همواره صورتحساب صادر کنند و صدور صورتحساب برای آن‌ها هیچ استثنایی ندارد. مخصوصاً با راه‌اندازی سامانه مؤدیان، همه اشخاص حقوقی مکلف به صدور صورتحساب الکترونیکی از طریق سامانه خواهند بود.
۷. ارزش افزوده: همه اشخاص حقوقی برای ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده توسط سازمان فراخوان شده‌اند و باید از خریدار ارزش افزوده دریافت کنند مگر اینکه موضوع فعالیت آن‌ها یکی از موارد معاف از ارزش افزوده باشد (مثلاً فروش خوراک دام و طیور) که در این صورت مشمول ارزش افزوده نخواهند بود.
۸. اظهارنامه: مهلت ارسال اظهارنامه مالیاتی برای اشخاص حقوقی چهار ماه پس از سال پایان مالی آن‌هاست؛ یعنی به‌طور مثال اگر پایان سال مالی یک شرکت آخر آذرماه باشد مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی تا آخر

---

<sup>۵۰</sup> ماده (۱۸۴) ق.م.م.

فروردین ماه سال بعد خواهد بود. این اشخاص برخلاف اشخاص حقیقی (صاحبان مشاغل) امکان استفاده از مزیت تبصره ماده (۱۰۰) ق.م.م را ندارند.

۹. کسر مالیات اجاره: اگر محل فعالیت شخص حقوقی، اجاری باشد او مکلف است در هنگام پرداخت اجاره بها به موجر (مالک)، مالیات اجاره را از آن کسر و به سازمان امور مالیاتی پرداخت کند. اگر اجاره به صورت رهن کامل باشد، ضرورتی به انجام این تکلیف وجود ندارد چون اساساً اجاره بهایی به موجر (مالک) پرداخت نمی‌شود. تکلیف کسر مالیات از اجاره بهای پرداختی به موجر برای اشخاص حقیقی‌ای که محل فعالیت آن‌ها اجاری است وجود ندارد.

۱۰. معافیت سالانه: به اشخاص حقوقی، برخلاف اشخاص حقیقی، معافیت معیشتی سالانه تعلق نمی‌گیرد.

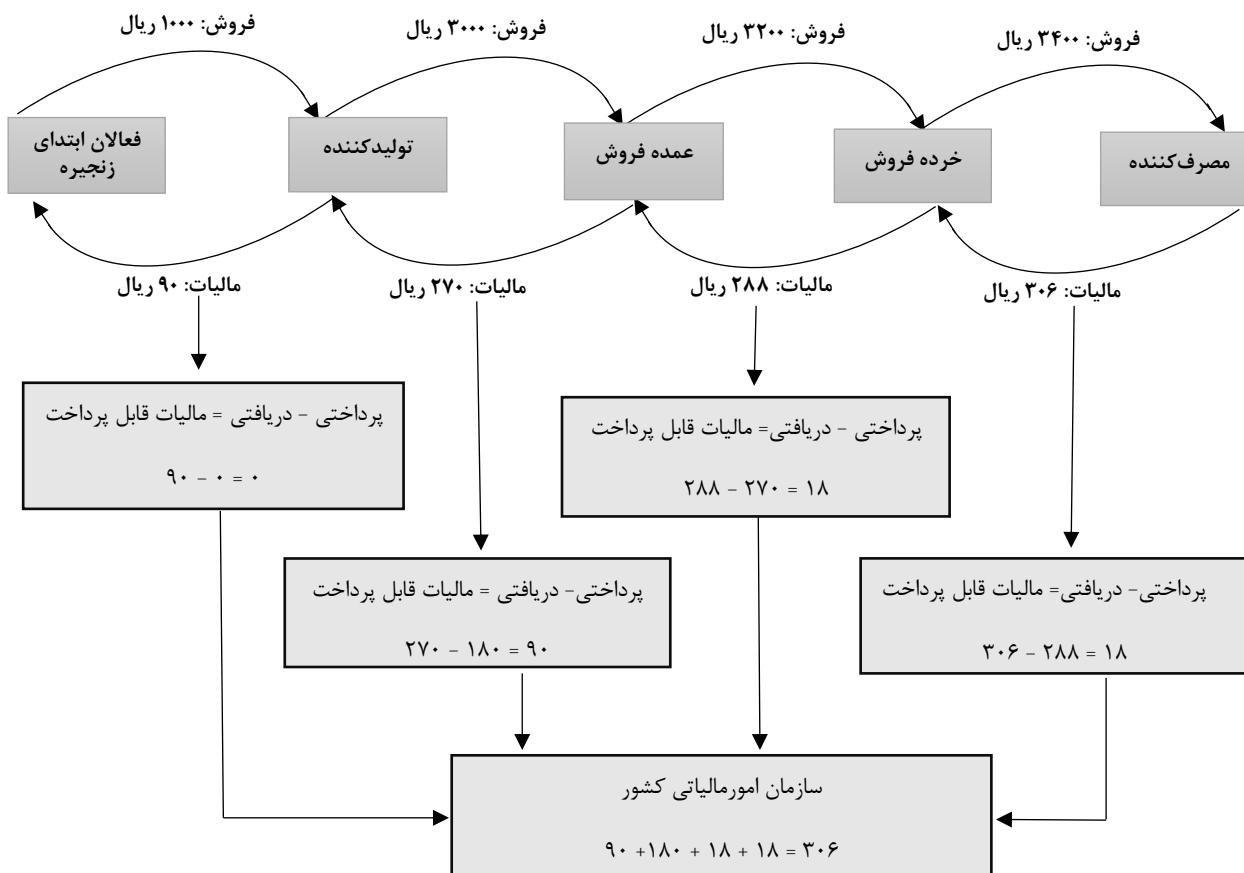
۱۱. نرخ مالیات: نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، ۲۵٪ است؛ بنابراین اگر به طور مثال سود یک شرکت برای عملکرد سال ۱۴۰۰، یک میلیارد تومان باشد، ۲۵ درصد از آن باید به عنوان مالیات به اداره مالیاتی پرداخت شود.

۱۲. ممنوع‌الخروجی مدیران: اگر بدهی مالیاتی قطعی اشخاص حقوقی تولیدی بیشتر از ۲۰ درصد سرمایه ثبت شده یا دو میلیارد تومان و بدهی قطعی سایر اشخاص حقوقی (غیرتولیدی) بیشتر از ۱۰ درصد سرمایه ثبت شده یا ۸۰۰ میلیون تومان باشد، مدیر یا مدیرانی که بدهی قطعی مربوط به دوران مدیریت آنان بوده از کشور ممنوع‌الخروج خواهند شد. در عین حال همین مدیران برای پرداخت بدهی، با خود شرکت مسئولیت تضامنی دارند یعنی سازمان برای دریافت بدهی می‌تواند به مدیران مراجعه کند!

### فصل سوم: مالیات بر ارزش افزوده

در مقدمه گفتیم که مالیات‌ها به دو دسته مستقیم و غیرمستقیم، تفکیک می‌شوند. مالیات مستقیم از درآمد یا دارایی افراد گرفته می‌شود. مالیات غیرمستقیم که بارزترین مثال آن مالیات بر ارزش افزوده است، از مصرف گرفته می‌شود؛ بنابراین هر چقدر میزان مصرف افراد بیشتر باشد مالیات بیشتری نیز خواهند پرداخت. در مالیات مستقیم، سازمان امور مالیاتی اصولاً به طور مستقیم و بی‌واسطه از صاحب درآمد یا دارایی مالیات دریافت می‌کند؛ مثل مالیات بر درآمد؛ در حالی که در مالیات غیر مستقیم، سازمان امور مالیاتی مستقیماً با پرداخت کننده اصلی (مصرف کننده) رو به رو نمی‌شود بلکه به طور مثال شخص الف را واسطه می‌کند که از شخص ب مالیات بگیرد مثلاً مشاور املاک باید از طرفین معامله ۹ درصد مالیات بر ارزش افزوده دریافت کند و به سازمان پرداخت کند. در اینجا مشاور املاک فقط واسطه دریافت مالیات از طرفین معامله و پرداخت آن به سازمان است. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، فعالان اقتصادی با اینکه در هنگام خرید، ارزش افزوده پرداخت می‌کنند اما این‌ها به عنوان

بخشی از زنجیره، مالیات بر ارزش افزوده را در طول زنجیره به شخص بعدی انتقال می‌دهند تا نهایتاً توسط مصرف‌کننده پرداخت شود. برای روشن شدن موضوع، به تصویر زیر توجه کنید<sup>۵۱</sup>:



شکل بالا، زنجیره تولید یک کالا و فروش آن به مصرف‌کننده نهایی را نشان می‌دهد. در مرحله اول، فعال ابتدای زنجیره، مواد اولیه را به قیمت ۱۰۰۰ ریال به تولیدکننده می‌فروشد و ۹ درصد نیز ارزش افزوده از وی دریافت می‌کند، ولی باید این ۹ درصد را به سازمان امور مالیاتی پرداخت کند. در مرحله بعدی، تولیدکننده پس از تولید کالا، آن را به قیمت ۳۰۰۰ ریال به عمده‌فروش می‌فروشد و ۹ درصد یعنی ۲۷۰ ریال از وی به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده دریافت می‌کند. چون تولیدکننده قبلاً ۹۰ ریال ارزش افزوده به فعال ابتدای زنجیره پرداخت کرده است، ابتدا ۹۰ ریال را از ۲۷۰ ریال دریافتی کسر می‌کند و مابقی را به سازمان پرداخت می‌کند. این اتفاق

<sup>۵۱</sup> این تصویر را از جزوه‌ای به نام «معرفی مالیات بر ارزش افزوده» برداشته‌ام که جز همین نام، هیچ‌گونه مشخصات دیگری نداشت!

در مرحله بعدی نیز تکرار می‌شود تا اینکه به خرده‌فروش می‌رسد. خرده‌فروش در هنگام فروش کالا، ۹ درصد از قیمت فروش را به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده از خریدار نهایی (مصرف‌کننده) دریافت می‌کند و پس از کسر ارزش افزوده‌ای که به عمده‌فروش پرداخته است، مابقی را به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌کند. ملاحظه می‌شود که نهایتاً این مصرف‌کننده است که مالیات بر ارزش افزوده را پرداخت می‌کند و فعالان اقتصادی (تولید و توزیع‌کننده) صرفاً واسطه وصول مالیات از مشتری و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی هستند و هیچگونه وجهی را از حساب خود پرداخت نمی‌کنند.

### منظور از اعتبار مالیاتی چیست؟

اگر یک بار دیگر به زنجیره ارزش افزوده نگاه کنید، خواهید دید که در هر مرحله، خریدار در هنگام خرید کالا، ۹ درصد قیمت را به‌عنوان ارزش افزوده به واسطه قبلی (فروشنده) پرداخت می‌کند. به این مبلغ، اعتبار می‌گویند. مثلاً تولیدکننده در هنگام خرید مواد اولیه از فعال ابتدای زنجیره، ۹۰ ریال به او پرداخته است. این ۹۰ ریال، اعتبار وی محسوب می‌شود. تولیدکننده پس از تولید کالا و فروش آن به مبلغ ۳۰۰۰ ریال، ۲۷۰ ریال ارزش افزوده از خریدار (عمده‌فروش) دریافت می‌کند. در اینجا چون تولیدکننده به میزان ۹۰ ریال اعتبار دارد، ابتدا آن ۹۰ ریال را از ۲۷۰ ریال دریافتی کسر می‌کند و سپس مابقی (۱۸۰ ریال) را به سازمان پرداخت می‌کند. عمده‌فروش نیز هنگام خرید از تولیدکننده، ۲۷۰ ریال ارزش افزوده پرداخته است و این مبلغ اعتبار وی محسوب می‌شود؛ بنابراین هنگامی که کالا را به خرده‌فروش، می‌فروشد بعد از دریافت ارزش افزوده از او، ابتدا به‌اندازه اعتبار، از ارزش افزوده دریافتی کسر می‌کند و مابقی را به سازمان پرداخت می‌کند. بنابراین به‌طور مثال یک رستوران نیز یک بار برای تأمین کالا یا خدمات مورد نیاز مغازه خود، خرید انجام می‌دهد و ارزش افزوده پرداخت می‌کند (اعتبار مالیاتی) و در مرحله بعد، هنگام فروش، از مصرف‌کننده ارزش افزوده دریافت می‌کند؛ در این صورت آن ارزش افزوده‌هایی که رستوران در هنگام خرید مواد اولیه مورد نیاز خود پرداخت کرده است را از ارزش افزوده‌های دریافتی از مصرف‌کننده، کسر و مازاد را به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌کند.

### آیا همواره ارزش افزوده‌های پرداختی به‌عنوان اعتبار مورد قبول قرار می‌گیرد؟

به عبارت دیگر آیا می‌توان همیشه ارزش افزوده‌های پرداختی به عمده‌فروش یا تولیدکننده را از ارزش افزوده‌های دریافتی از خریدار کسر و مابقی را به سازمان پرداخت کرد؟ خیر. قبول اعتبار دارای شرایطی است و در بسیاری از موارد ملاحظه شده است که ارزش افزوده‌های پرداختی به واسطه‌های قبلی مورد قبول سازمان قرار نگرفته است. به همین خاطر بحث اعتبار همواره یکی از حساس‌ترین و چالش‌برانگیزترین بحث‌ها در حسابرسی ارزش افزوده بوده است. برای اینکه ارزش افزوده‌های پرداختی شما به واسطه‌های قبلی (مثلاً عمده‌فروش) به‌عنوان

اعتبار مورد قبول قرار بگیرد، در هنگام خرید کالا و پرداخت ارزش افزوده باید مواردی را مدنظر قرار دهید از جمله اینکه: فروشنده مشمول ارزش افزوده باشد، فروشنده در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام کرده باشد، فروشنده در فهرست مؤدیان فاقد اعتبار (شرکت‌های بلک لیست) نباشد، معامله واقعی باشد (صوری نباشد)، کالا یا خدمت خریداری شده معاف از ارزش افزوده نباشد، وجه معامله و ارزش افزوده به حساب فروشنده واریز شده باشد، صورتحساب تکراری نباشد، کالا یا خدمت جهت مصرف شخصی خریداری نشده باشد و ...<sup>۵۲</sup>. همه این‌ها مستلزم آن است که تا حد ممکن اسناد و مدارک خریدهای انجام شده (از جمله صورتحساب، اسناد پرداخت بهای کالاها و خدمات و مالیات ارزش افزوده، شناسایی فروشنده، اسناد حمل، رسید انبار و ...) جهت احراز اصالت معامله نگهداری شوند در غیر این صورت ارزش افزوده‌های پرداختی مشاغل به فروشنده به عنوان اعتبار مورد قبول سازمان امور مالیاتی نخواهد بود و نمی‌توان این مبالغ را از ارزش افزوده‌هایی که از مصرف‌کنندگان نهایی دریافت شده است کسر نمود.

#### آیا همه کالاها و خدمات مشمول ارزش افزوده‌اند؟

به عبارت دیگر آیا خریدار (مصرف‌کننده) در هنگام خرید هر کالا یا خدمتی، لزوماً باید به فروشنده ارزش افزوده بپردازد؟ بله، با دو استثناء. طبق قانون، اصل بر این است که در هنگام فروش هر نوع کالا یا ارائه هر نوع خدمت، باید از خریدار ارزش افزوده دریافت گردد مگر اینکه آن کالا یا خدمت معاف از ارزش افزوده باشد. بنابراین شرط اول این است که آن کالا یا خدمت، از ارزش افزوده معاف نباشد. فهرست کالاها و خدمات معاف از ارزش افزوده در ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، به تفصیل آمده‌اند ولی ما در این قسمت جهت حفظ سادگی کتاب، فقط آن دسته از کالاها و خدمات معاف را ذکر می‌کنیم که با اصناف، ارتباط بیشتری دارند.

«برخی» از کالاهای معاف:

- کلیه محصولات کشاورزی فرآوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)<sup>۵۳</sup>

<sup>۵۲</sup> برای مطالعه فهرست تفصیلی موارد عدم پذیرش اعتبار به بند ۵-۹ دستورالعمل شماره ۲۶۰/۹۴/۵۸ مورخ ۸-۶-۱۳۹۵ مراجعه کنید.

<sup>۵۳</sup> فعالیت‌های مربوط به مراحل بسته‌بندی، انبارداری و نگهداری محصول در دمای مناسب در سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه)، پاک کردن، درجه‌بندی، بوجاری بذور، پوست‌گیری مانند شالی‌کوبی، شستشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن‌سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش‌های مختلف، تفت دادن مانند پخت نخود و پنبه‌پاک‌کنی، فرآوری

- دام زنده و خوراک آن، کلیه مواد اصلی تولید مثل دام زنده مطابق پروانه صادره توسط وزارت جهاد کشاورزی، پوسال (کمپوست)، کشت بافت و بستر آماده کشت بافت<sup>۵۴</sup>؛
- بذر، نشاء، نهال، سم و کود؛
- آب مصارف کشاورزی
- کالاهای: شیر، پنیر، ماست؛ تخم ماکیان؛ آرد و نان؛ انواع گوشت و فرآورده‌های گوشتی<sup>۵۵</sup>؛ برنج، حبوبات، سویا، پروتئین سویا؛ انواع روغن‌های خوراکی اعم از گیاهی و حیوانی؛ شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان<sup>۵۶</sup>؛ تخم مرغ نطفه‌دار و تبدیل آن به جوجه یک روزه
- کالاهای: خمیر کاغذ و کاغذ باطله؛ دفتر تحریر؛ کاغذ چاپ، تحریر و روزنامه
- نسخه‌های کاغذی و الکترونیکی کتاب، روزنامه، مجله و نشریه
- کالاهای وارده همراه مسافر برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق قانون امور گمرکی
- دارایی‌های غیرمنقول و انواع حواله‌های کاغذی و الکترونیکی مبتنی بر آن‌ها
- فرش دستباف و مواد اولیه اصلی آن
- صنایع دستی تولید داخل<sup>۵۷</sup>
- انواع دارو و واکسن (انسانی و دامی)، لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی

«برخی» از خدمات معاف:

- خدمات درمانی، تشخیصی و پیشگیری، خدمات توانبخشی و حمایتی و خدمات آرامستان‌ها؛

---

محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود. ارائه این خدمات به محصولات کشاورزی، مشمول مالیات و عوارض نیست. (تبصره بند ۱ قسمت الف ماده ۹)

<sup>۵۴</sup> دام به حیواناتی (شامل چهارپایان، پرندگان، آبزیان و حشرات) اطلاق می‌گردد که برای امور تغذیه انسان یا دام و فعالیت‌های اقتصادی، تولیدی و آزمایشگاهی، تولید، نگهداری و پرورش داده می‌شوند.

<sup>۵۵</sup> مطابق با فهرستی که هر سال وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تا پایان دی‌ماه برای اجراء در سال بعد به سازمان ارسال می‌کند.

<sup>۵۶</sup> لازم به ذکر است مواد خوراکی مذکور در صورتی معاف از ارزش افزوده محسوب می‌شوند که برای آن‌ها از مراجع قانونی ذی‌صلاح مانند سازمان ملی استاندارد یا سازمان غذا و دارو، گواهی سلامت محصول اخذ شده باشد (تبصره ۴ قسمت الف ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده).

<sup>۵۷</sup> موضوع ماده (۱) قانون حمایت از هنرمندان، استادکاران و فعالان صنایع دستی مصوب ۱۳۹۶/۱۰/۲۶ مطابق فهرستی که تا پایان دی‌ماه هر سال توسط وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی پیشنهاد می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

- خدمات درمانی و پیشگیری دامی و گیاهی، واحدهای ماشینی کردن (مکانیزاسیون) آب کشاورزی، کشت بافت و تولید اندام‌های تکثیری گیاهان؛
- خدمات زینک، چاپ، انتشار روزنامه اعم از کاغذی یا الکترونیکی، کتاب، نشریه و خدمات نشر و توزیع آن‌ها به استثنای مؤسسات کمک آموزشی و کنکور و هرگونه تبلیغات کالاها و خدمات داخلی در روزنامه‌ها و نشریات؛
- عملیات و خدمات بانکی شامل دریافت سپرده، اعطای تسهیلات و یا ایجاد اعتبار، ارائه ضمانت‌نامه و انتقال وجه در چهارچوب قوانین مربوط و مصوبات شورای پول و اعتبار؛
- خدمات اعتباری قرض‌الحسنه صندوق‌های قرض‌الحسنه دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا سایر مراجع مورد تایید بانک مذکور و همچنین صندوق‌های قرض‌الحسنه که به موجب قانون تاسیس شده یا می‌شوند؛
- خدمات بیمه‌های زندگی، خدمات بیمه‌های محصولات کشاورزی، خدمات بیمه اجتماعی و درمان تکمیلی؛
- خدمات بازار سرمایه شامل خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس به تشخیص شورای عالی بورس و اوراق بهادار.
- خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون‌شهری و بین‌المللی جاده‌ای، ریلی و دریایی<sup>۵۸</sup>؛
- خدمات آموزشی، پژوهشی و ورزشی دارای مجوز از مراجع ذی‌صلاح
- خدمات اقامتی هتل‌های سه ستاره و پایین‌تر، مهمان‌پذیرها و سایر مراکز اقامتی دارای مجوز از وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی یا اتحادیه‌های ذی‌ربط<sup>۵۹</sup>؛

خریدار در هنگام خرید کالاها و خدمات فوق، تکلیفی به پرداخت ارزش افزوده ندارد و فروشنده این کالاها و خدمات نیز حق ندارد از خریدار، مالیات بر ارزش افزوده دریافت کند. اگر فروشنده بابت این کالاها یا خدمات معاف، از خریدار یا مصرف‌کننده، مالیات بر ارزش افزوده دریافت کند، دو برابر ارزش افزوده‌ای که از مصرف‌کننده دریافت کرده است جریمه خواهد شد و این جریمه تحت هیچ شرایطی، قابل بخشودگی نیست<sup>۶۰</sup>.

شرط دوم برای دریافت ارزش افزوده آن است که حتی اگر کالا یا خدمت مشمول باشد (جزء موارد معاف از ارزش افزوده نباشد)، فروشنده باید برای دریافت ارزش افزوده، اولاً توسط سازمان فراخوان شده باشد و ثانیاً پس از فراخوان سازمان، در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت‌نام کرده باشد؛ بنابراین به‌طور مثال یک واحد صنفی هنگامی مشمول مالیات بر ارزش افزوده محسوب می‌شود و باید از خریدار ارزش افزوده دریافت کند که اولاً کالا

<sup>۵۸</sup> بنابراین حمل و نقل هوایی، مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

<sup>۵۹</sup> بنابراین صرفاً خدمات اقامتی این مراکز معاف می‌باشد و سایر خدمات آن‌ها مانند خدمات رستوران، کافی‌شاپ، استخر، زمین ورزشی و ... معاف نیست؛ به‌علاوه برای هتل‌های چهار ستاره و بالاتر، خدمات اقامتی هم مشمول مالیات بر ارزش افزوده است.

<sup>۶۰</sup> تبصره (۲) قسمت الف ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده

یا خدمتی که ارائه می‌دهد جزء کالاها یا خدمات معاف از ارزش افزوده نباشد و ثانیاً خود او به‌خاطر نوع فعالیتش توسط سازمان فراخوان شده و در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت‌نام کرده باشد؛ یک کتاب‌فروشی، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست چون فروش کتاب معاف از ارزش افزوده می‌باشد؛ بنابراین اولاً تکلیفی به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده ندارد و ثانیاً نباید از خریدار ارزش افزوده دریافت کند. فروش اغذیه، با اینکه جزء موارد معاف از ارزش افزوده دیده نمی‌شود ولی چون اغذیه‌فروشی‌ها توسط سازمان فراخوان نشده‌اند، تکلیفی به ثبت نام و دریافت ارزش افزوده از خریدار ندارند. رستوران‌ها اما مشمول ارزش افزوده‌اند چون اولاً فروش غذا جزء موارد معاف از ارزش افزوده نیست و ثانیاً رستوران‌ها توسط سازمان برای دریافت ارزش افزوده از خریدار، فراخوان شده‌اند. هر زمان که این دو شرط با هم جمع بودند، فروشنده مشمول ارزش افزوده است (یعنی مؤدی محسوب می‌شود<sup>۶۱</sup>)، باید در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت‌نام کند و هنگام فروش کالا یا خدمت، از خریدار مالیات بر ارزش افزوده دریافت و آن را به سازمان پرداخت کند.

#### مشاغلی که برای دریافت ارزش افزوده فراخوان شده‌اند

سازمان از مهرماه سال ۱۳۸۷ تاکنون در ۸ نوبت مشمولین ارزش افزوده را فراخوان نموده است. اگر نوع فعالیت یا میزان فروش شما با هر یک از بندهای فراخوان‌های زیر منطبق بود، از تاریخ آن فراخوان مشمول ارزش افزوده می‌باشید.

<p>کلیه واردکنندگان؛ کلیه صادرکنندگان؛ کلیه فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آن‌ها در سال ۱۳۸۶ سه میلیارد ریال یا بیشتر بوده است؛ کلیه فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آن‌ها در پنج‌ماهه ماهه آغازین سال ۱۳۸۷، یک میلیارد و دویست و پنجاه میلیون ریال یا بیشتر بوده است. اشخاص حقیقی که به صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور می‌باشند از این بند شرایط مشمولیت مرحله اول ثبت نام مستثنی گردیدند.</p>	<p>فراخوان اول ۱۳۸۷-۷-۱</p>
<p>کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی که برای آن‌ها جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌ی ذیربط صادر شده یا می‌شود؛ بهره‌برداران معادن؛</p>	

<sup>۶۱</sup> در قانون مالیات بر ارزش افزوده، به صاحبان مشاغل که مشمول ارزش افزوده بوده و موظف به دریافت ارزش افزوده از خریدار می‌باشند مؤدی می‌گویند؛ بنابراین با اینکه صاحبان مشاغل، پرداخت‌کننده نهایی مالیات بر ارزش افزوده نیستند ولی مؤدی نامیده می‌شوند.



<p>ارائه دهندگان خدمات حسابرسی، حسابداری و دفترداری و همچنین خدمات مالی؛ حسابداران رسمی شاغل و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران؛ ارائه دهندگان خدمات مدیریتی و مشاوره‌ای؛ ارائه دهندگان انواع خدمات انفورماتیک، رایان‌های اعم از سخت افزاری، نرم افزاری و طراحی سیستم؛ متل‌ها و هتل‌های سه ستاره و بالاتر؛ بنکداران، عمده فروش‌ها، فروشگاه‌های بزرگ، واسطه‌های مالی، نمایندگان توزیع کالاها و داخلی و وارداتی و صاحبان انبارها؛ نمایندگان موسسه‌های تجاری و صنعتی، اعم از داخلی و خارجی؛ مؤسسات حمل و نقل موتوری و باربری دارای مجوز از مراجع ذیربط، زمینی، دریایی و هوایی باربری (به استثناء واحدهایی که صرفاً به امر حمل و نقل مسافر اشتغال دارند)؛ مؤسسات مهندسی و مهندسی مشاور؛ مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی.</p>	<p>فراخوان دوم ۱۳۸۸-۷-۱</p>
<p>کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول و دوم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده‌اند، در صورتی که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن‌ها سه میلیارد ریال و بالاتر می‌باشد. اشخاص حقیقی که به صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور هستند، از ثبت نام در این مرحله مستثنی خواهند بود.</p>	<p>فراخوان سوم ۱۳۸۹-۱-۱</p>
<p>صاحبان کارگاه‌های صنعتی (اعم از صنفی و غیر صنفی که دارای حداقل برق سه فاز ۵۰ آمپر باشد)؛ فروشنندگان طلا و جواهر و سایر فلزات زینتی (شامل پلاتین و نقره)؛ فروشنندگان آهن آلات و سایر فلزات؛ صاحبان تالارهای پذیرایی و رستوران‌ها؛ صاحبان متل و هتل‌های یک و دو ستاره و هتل آپارتمان؛ صاحبان نمایشگاه‌ها و فروشگاه‌های خودرو و بنگاه معاملات املاک؛ صاحبان تعمیرگاه‌های مجاز خودرو؛ چاپخانه‌داران؛ صاحبان دفاتر اسناد رسمی؛ صاحبان مراکز ارتباطات رایان‌های، دفاتر خدمات ارتباطی (دفتر خدمات مشترکین تلفن همراه و آژانس‌های پستی) و دفاتر خدمات الکترونیکی (پلیس+۱۰) و دفاتر خدمات الکترونیکی شهر؛ صاحبان دفاتر خدمات مسافرتی و جهانگردی؛ صاحبان سینماها، تماشاخانه‌ها و مکان‌های تفریحی و ورزشی.</p>	<p>فراخوان چهارم ۱۳۸۹-۷-۱</p>

اشخاص حقیقی که به صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور هستند، از ثبت نام در این مرحله مستثنی خواهند بود.	
کلیه اشخاص حقوقی که تاکنون و براساس شرایط مراحل اول، دوم، سوم و چهارم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نشده اند در صورتی که در هر یک از سال های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ یا ۱۳۸۹ مجموع فروش کالاها و ارایه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن ها یک میلیارد ریال و بیشتر باشد مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون خواهند بود.	فراخوان پنجم ۱۳۹۰-۷-۱
کلیه اشخاص حقوقی که قبل یا بعد از سال ۱۳۹۰ ایجاد، تاسیس و به ثبت رسیده یا می رسند و حائز شرایط مذکور نگردیده اند، در صورتی که مجموع فروش کالا و ارایه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن ها در سال ۱۳۹۰ یا سال های بعد، به یک میلیارد ریال و بیشتر برسد، از اولین دوره مالیاتی بعد از رسیدن به آستانه مذکور، مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون خواهند شد.	
چلوکبابی ها، سالن های غذاخوری، سفره خانه های سنتی؛ اغذیه فروشی های زنجیره ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد فارغ از مساحت محل کسب و کار و نوع مجوز.	فراخوان ششم ۱۳۹۴-۱-۱
کلیه اشخاص حقوقی فعال با هر حجم از فروش و یا درآمد (کالا و خدمت) که به موجب فراخوان ها قبلی تاکنون برای اجرای قانون فراخوان نشده اند، مشمول اجرای قانون خواهند شد.	فراخوان هفتم ۱۳۹۵-۷-۱
کلیه جایگاه داران سوخت (فرآورده های نفت و گاز) با هر حجم از فروش و یا درآمد کالا یا ارائه خدمات که به موجب فراخوان های قبلی تاکنون برای اجرای قانون فراخوان نشده اند، مشمول اجرای قانون از ابتدای سال ۱۳۹۹ خواهند بود.	فراخوان هشتم ۱۳۹۹-۱-۱

ممکن است این پرسش برای مخاطب ایجاد شود که برخی از مشاغل مثلاً اغذیه فروشی ها، از طرفی هنگام خرید مواد اولیه، به فروشندگان ارزش افزوده پرداخت می کنند اما از طرف دیگر هنگام فروش نمی توانند از خریدار ارزش افزوده دریافت کنند! در این صورت ارزش افزوده هایی که جهت تأمین مواد اولیه به فروشندگان پرداخت نموده اند را از چه کسانی می توانند دریافت کنند؟ آیا پرداخت ارزش افزوده بر عهده مصرف کننده نهایی نیست؟ در پاسخ باید گفت در این گونه موارد که آن واحد صنفی، کالا یا خدمت معاف از ارزش افزوده می فروشد و نمی تواند از خریدار ارزش افزوده دریافت کند ولی خود واحد صنفی مثلاً به عمده فروش یا تولیدکننده، ارزش افزوده پرداخت کرده؛ ارزش افزوده های پرداختی جزء هزینه های قابل قبول مالیاتی وی محسوب و در پایان سال، هنگام محاسبه مالیات عملکرد، به عنوان هزینه از درآمد وی کسر می شود.

آیا اگر فردی، همزمان کالای معاف و مشمول ارزش افزوده بفروشد (مثل کتاب و لوازم التحریر)، مشمول ارزش افزوده بوده و باید از خریدار ارزش افزوده دریافت کند؟ بله؛ در این صورت اولاً باید در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده و ثانیاً صرفاً در هنگام فروش کالای مشمول (لوازم التحریر)، از خریدار ارزش افزوده دریافت کند.

### حذف گواهی ارزش افزوده

پیشتر به مؤدیان ارزش افزوده (مشمولین) که در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام می نمودند، گواهی ارزش افزوده مدت دار اعطاء می شد. این گواهی در هنگام تقاضای خریدار به وی نشان داده می شد تا او از مشمول بودن فروشنده مطمئن شده و مبلغ ارزش افزوده را پرداخت کند. بنابراین گواهی فوق، برای مشاغل مشمول چه در هنگام خرید کالاها یا خدمات مورد نیاز خود (از عمده فروش یا تولیدکننده) و چه در هنگام فروش به مصرف کننده نهایی کاربرد داشت. از ابتدای سال ۱۳۹۹ اما اعطای این گواهی متوقف شده است<sup>۶۲</sup>؛ در نتیجه خریداران (یعنی صاحبان مشاغل هنگام خرید از عمده فروش یا تولیدکننده و مصرف کننده نهایی هنگام خرید از فروشندگان) برای اطمینان از اینکه آیا فروشنده حق دارد از او ارزش افزوده دریافت نماید یا خیر، می تواند شماره ملی (یا شناسه ملی شخص حقوقی) را از او درخواست کند؛ سپس با وارد کردن شماره ملی فروشنده در سایت **evat.ir**، موضوع را استعلام و از مشمول بودن فروشنده اطمینان حاصل کرده و نهایتاً مالیات بر ارزش افزوده را بپردازد.

### مالیات بر ارزش افزوده طلا و جواهر

با لازم الاجرا شدن قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده، تغییراتی در خصوص ارزش افزوده طلا و جواهر ایجاد شد. تا پیش از این، اصل طلا و جواهر، اجرت ساخت و سود طلافروشی، همگی مشمول مالیات بر ارزش افزوده بودند؛ یعنی ۹ درصد به همه موارد فوق تعلق می گرفت؛ اما طبق قانون جدید، اخذ ارزش افزوده از اصل طلا و جواهر ملغی و فروشنده مکلف است صرفاً از مأخذ اجرت ساخت و سود طلافروشی، از خریدار ارزش افزوده دریافت و آن را به سازمان پرداخت نماید.

مثال: فرض کنید مبلغ هر گرم طلای ۱۸ عیار، ۱.۳۰۰.۰۰۰ تومان باشد و خریدار قصد دارد یک انگشتر ۱۰ گرمی بخرد. اگر اجرت ساخت ۱۲ درصد و سود طلافروش، ۷ درصد باشد:

قیمت ۱۰ گرم طلا      ت ۱۳.۰۰۰.۰۰۰ = ۱.۳۰۰.۰۰۰ × ۱۰٪

اجرت ساخت      ت ۱.۵۶۰.۰۰۰ = ۱۳.۰۰۰.۰۰۰ × ۱۲٪

<sup>۶۲</sup> بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۵۰۶ مورخ ۲۱-۲-۱۳۹۹

سود طلافروش ت  $910.000 = 13.000.000 \times 7\%$

ارزش افزوده اجرت ساخت ت  $140.400 = 1.560.000 \times 9\%$

ارزش افزوده سود طلافروش ت  $81.900 = 910.000 \times 9\%$

چنانکه ملاحظه می‌کنید جمع ارزش افزوده خرید یک انگشتر ۱۰ گرمی (در مثال فوق) طبق قانون جدید، ۲۲۲.۳۰۰ تومان می‌باشد؛ در صورتی که اگر قرار بود طبق قانون قدیم، بابت خرید انگشتر ۱۰ گرمی، مالیات بر ارزش افزوده پرداخت گردد، ۹ درصد ارزش افزوده بابت اصل طلا نیز ( $1.170.000 = 13.000.000 \times 9\%$ ) به مبلغ ارزش افزوده (و مبلغ کل)، اضافه و خریدار مکلف بود مبلغ ۱.۳۹۲.۰۰۰ تومان به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده به طلافروش پرداخت نماید.

چند نکته در خصوص تکالیف فروشندگان طلا و جواهر لازم به ذکر است: اول آنکه بعد از راه‌اندازی سامانه مؤدیان، فروشندگان مذکور مکلف‌اند کلیه عملیات خرید و فروش خود را در این سامانه درج کنند. دوم آنکه در هنگام صدور صورتحساب الکترونیکی (پس از استقرار سامانه مؤدیان) یا چاپی، مکلف‌اند ارزش طلا (جواهر، پلاتین)، اجرت ساخت و سود طلافروشی را به تفکیک و در سه ردیف جداگانه در صورتحساب درج نمایند. سوم آنکه در صورتی که فروشندگان طلا و جواهر، معاملات خود را کتمان کنند یا آن‌ها را در سامانه مؤدیان ثبت نکنند و سازمان امور مالیاتی به این امر پی ببرد، ۹ درصد ارزش اصل طلا و جواهر فروخته‌شده، به آن‌ها جریمه تعلق می‌گیرد و این جریمه غیرقابل بخشودگی است؛ به‌علاوه، دو برابر مالیات و عوارض پرداخت‌نشده (یعنی ۱۸ درصد از مأخذ اجرت ساخت و ۱۸ درصد از مأخذ سود طلافروشی) به‌عنوان جریمه از آن‌ها اخذ می‌گردد.

### مناطق آزاد و ویژه؛ معاف از ارزش افزوده؟

مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی، مناطقی هستند که با اهدافی چون سرعت بخشیدن به رشد و توسعه، حضور فعال در بازارهای جهانی و منطقه‌ای، افزایش صادرات و جذب سرمایه‌های خارجی ایجاد شدند. تفاوت مهم مناطق آزاد و ویژه در این است که مناطق آزاد عموماً با هدف جذب سرمایه‌گذاری خارجی در نزدیکی بنادر ایجاد گردیده (مثل مناطق آزاد کیش یا انزلی) ولی مناطق ویژه بیشتر با هدف رونق یک فعالیت اقتصادی یا صنعتی خاص در هر جایی از کشور (و نه لزوماً بنادر) تشکیل شده‌اند (مانند منطقه ویژه کشتی‌سازی خلیج فارس، منطقه ویژه انرژی پارس، منطقه ویژه پتروشیمی امام خمینی).

مشاغل مستقر در مناطق آزاد و ویژه تا سال ۱۳۹۹ معاف از ارزش افزوده بودند؛ یعنی نه این مشاغل تکلیفی به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده داشتند و نه خریداران در هنگام خرید کالا یا خدمت تکلیفی به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده اما قانون بودجه در سال ۱۴۰۰ برای اولین بار این معافیت را لغو و سپس قانون ارزش

افزوده جدید، این معافیت را به صورت کلی از میان برداشت؛ بنابراین از سال ۱۴۰۰ به بعد، مشاغل مستقر در مناطق آزاد و ویژه همچون سایر مناطق کشور، مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند؛ در نتیجه واحدهای صنفی‌ای که کالا یا خدمات مشمول ارائه می‌کنند علاوه بر اخذ مالیات بر ارزش افزوده از خریداران و پرداخت آن به سازمان مالیاتی، مکلف‌اند سایر تکالیف قانونی از جمله ارسال اظهارنامه ارزش افزوده را نیز انجام دهند.

### مالیات بر ارزش افزوده ساده‌شده چه بود؟

گفتیم که هر کسب و کاری برای تأمین کالاها یا خدمات مغازه خود، خرید انجام می‌دهد و به فروشنده ارزش افزوده پرداخت می‌کند. این ارزش افزوده‌های پرداختی، اصطلاحاً اعتبار مالیاتی وی محسوب می‌شود و هنگامی که کالاها و خدمات را به خریداران خود می‌فروشد و ارزش افزوده دریافت می‌کند، ابتدا این ارزش افزوده‌های پرداختی به فروشنندگان (اعتبار مالیاتی) را از آن ارزش افزوده‌هایی که از خریداران دریافت نموده است کسر می‌کند و مازاد را به سازمان پرداخت می‌کند اما این اعتبار مالیاتی زمانی مورد قبول قرار می‌گیرد و قابل کسر از ارزش افزوده‌های دریافتی از خریداران است که فاکتورها و اسناد و مدارک مربوط به این خریدها نگهداری شده و در هنگام حسابرسی به ممیز ارائه شوند. چون برای برخی از واحدهای صنفی، نگهداری اسناد و فاکتورهای خرید دشوار بود و از طرفی در صورت ارائه نکردن فاکتورهای خرید، اعتبار مالیاتی آن‌ها مورد قبول قرار نمی‌گرفت، قانون بودجه کشور از سال ۱۳۹۶، سازمان امور مالیاتی را مکلف نمود که گروهی از واحدهای صنفی را از نگهداری فاکتورهای خرید معاف و مالیات بر ارزش افزوده آن‌ها را با روشی متفاوت محاسبه نماید.<sup>۶۳</sup> این ضرایب از سال ۱۳۹۶، هر سال توسط قانون بودجه پیش‌بینی شده و تا سال ۱۳۹۹ نیز ادامه داشت<sup>۶۴</sup> اما از سال ۱۴۰۰ این امتیاز برای واحدهای صنفی‌ای که تاکنون از آن برخوردار بودند، حذف شد و در نتیجه آن‌ها همچون سایر مشاغل باید در هنگام خرید، فاکتورها و اسناد مربوطه را دریافت و در هنگام فروش نیز صورتحساب صادر و جهت حسابرسی مالیاتی از آن‌ها نگهداری نمایند. البته این نکته لازم به ذکر است گرچه این ضرایب، دیگر کاربرد ندارند ولی مؤدی باید آگاه باشد که در حسابرسی سال‌های مربوطه (سال‌هایی که این ضرایب جاری بود)، می‌تواند به آن‌ها استناد و در نتیجه برای سال‌های مذکور تکلیفی به ارائه صورتحساب و مدارک ذی‌ربط ندارد.

---

<sup>۶۳</sup> البته واحدهای صنفی‌ای که اسناد و مدارک خود را نگهداری می‌نمودند، مجبور به استفاده از این ضرایب نبوده و مالیات بر ارزش افزوده آن‌ها بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک محاسبه می‌شد.

<sup>۶۴</sup> با توجه به عدم پیش‌بینی این امر در قانون بودجه سال ۱۳۹۹، ضرایب مذکور به موجب بخشنامه شماره ۲۳۰/۱۳۵۸/ص مورخ ۱۳۹۹-۲-۶ برای سال ۱۳۹۹ تمدید نشد اما با توجه مصوبه ستاد ملی مقابله با ویروس کرونا و به موجب بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۹/۵۰۷ مورخ ۱۳۹۹-۲-۳۱ سازمان امور مالیاتی، اعمال ضرایب فوق برای سال ۱۳۹۹ مجدداً تمدید گردید.

روش مذکور به این صورت بود که برای هر صنف، ضریب مقطوعی در نظر گرفته می‌شد. این ضریب برای «محاسبه مأخذ» ارزش افزوده کاربرد داشت. به این نحو که ابتدا کل فروش واحد صنفی در ضریب، ضرب شده و مأخذ ارزش افزوده به دست می‌آمد؛ سپس مبلغ به دست آمده در نرخ مالیات بر ارزش افزوده ضرب و مبلغ مالیات بر ارزش افزوده‌ای که آن واحد صنفی باید پرداخت می‌کرد به دست می‌آمد. مثلاً فرض کنید فروش یک واحد صنفی لوازم خانگی ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان و ضریب آن صنف، ۶ درصد بود. ابتدا میزان فروش را در ضریب ضرب نموده و مأخذ ارزش افزوده به دست را به دست می‌آوردیم.

$$۵۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۶\% = ۳.۰۰۰.۰۰۰$$

سپس مأخذ را در نرخ ارزش افزوده ضرب می‌کردیم و مبلغ ارزش افزوده‌ای که واحد صنفی باید به سازمان پرداخت می‌کرد را به دست می‌آوردیم:

$$۳.۰۰۰.۰۰۰ \times ۹\% = ۲۷۰.۰۰۰$$

لازم به ذکر است در تعیین ضریب ارزش افزوده برای این دسته از مشاغل، مالیات و عوارض ارزش افزوده به‌عنوان بخشی از قیمت تمام‌شده کالا منظور می‌شد، بنابراین واحد صنفی حق نداشت مازاد بر قیمت فروش، از خریدار ارزش افزوده دریافت کند.

#### مشاغل مشمول ارزش افزوده چه تکالیفی دارند؟

قانون جدید ارزش افزوده از تاریخ ۱۳-۱۰-۱۴۰۰ لازم‌الاجراء شده است؛ در مورد ارزش‌افزوده‌های قبل از این تاریخ (مثل رسیدگی به ارزش افزوده سال ۱۳۹۹)، قانون سابق اجرا می‌شود و نه قانون جدید؛ یعنی در تعیین مأخذ، جرایم و تکالیف مؤدیان و نحوه رسیدگی، بر اساس قانون قدیم ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷) عمل می‌شود؛ چون هنوز پرونده‌های بسیاری در خصوص ارزش افزوده قبل از سال ۱۴۰۰ وجود دارد؛ در این قسمت، ابتدا در خصوص ارزش‌افزوده‌های قبل لازم‌الاجراء شدن قانون جدید (۱۳-۱۰-۱۴۰۰) و سپس تکالیف و جریمه‌های مربوطه پس از تاریخ مذکور سخن می‌گوییم.

#### تکالیف و جریمه‌های ارزش افزوده «قبل از» ۱۳-۱۰-۱۴۰۰

در خصوص مالیات بر ارزش افزوده طبق قانون قدیم، مضمولین مکلف بوده از تاریخ فراخوان در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت‌نام نمایند و این جدا از آن ثبت‌نامی بود که در هنگام شروع فعالیت برای پرونده مالیات مستقیم انجام داده‌اند. در صورتی که مؤدی مشمول ارزش افزوده (مشاغلی که کالای غیرمعاف می‌فروشند و فراخوان هم شده‌اند مثل فروشندگان طلا و جواهر)، در نظام مالیات بر ارزش افزوده نکرده باشد اولاً حق ندارد از خریدار ارزش افزوده دریافت کند ولی در عین حال سازمان از او ارزش افزوده‌هایی که از تاریخ فراخوان به وی

تعلق می‌گیرد را دریافت می‌کند، ثانیاً به‌خاطر عدم ثبت‌نام ۷۵ درصد مالیات متعلقه، جریمه خواهد شد؛ به‌طور مثال اگر در مدت عدم ثبت‌نام، ۱۰ میلیون تومان فروش داشته باشد، ۹ درصد از این مبلغ، یعنی ۹۰۰.۰۰۰ تومان از وی به‌عنوان ارزش افزوده دریافت خواهد شد و ۷۵ درصد از این ۹۰۰.۰۰۰ تومان یعنی ۶۷۵.۰۰۰ تومان نیز به‌عنوان جریمه عدم ثبت‌نام (مجموعاً ۱.۵۷۵.۰۰۰ تومان) از مؤدی اخذ خواهد شد.

مؤدی‌ای که مشمول ارزش افزوده است هنگام فروش کالا یا ارائه خدمت، باید صورتحساب (فاکتور) صادر و مشخصات خود، خریدار، کالا، شماره سریال، تاریخ و مخصوصاً قیمت و میزان ارزش افزوده را در آن درج نماید در غیر این صورت به‌خاطر عدم صدور صورتحساب، علاوه بر دریافت مبلغ ارزش افزوده، معادل همان مبلغ مشمول جریمه نیز خواهد شد. به‌طور مثال اگر فروشنده لوازم خانگی کالایی را به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ تومان بفروشد، در صورت عدم صدور صورتحساب، علاوه بر اینکه ۹ درصد از این مبلغ به‌عنوان ارزش افزوده از وی دریافت خواهد شد، معادل همین مبلغ نیز به‌عنوان جریمه عدم صدور صورتحساب باید به سازمان بپردازد.

در صورت عدم درج صحیح قیمت در فاکتور، علاوه بر اینکه مابه‌التفاوت ارزش افزوده از وی اخذ خواهد شد، معادل همان مابه‌التفاوت باید جریمه پرداخت کند. به‌طور مثال اگر مؤدی، کالایی به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ تومان بفروشد ولی در صورتحساب ۶۰۰.۰۰۰ تومان درج نماید، در این صورت علاوه بر اینکه ۹ درصد ۴۰۰ هزار تومانی که ابراز نشده، از وی گرفته می‌شود (۹ درصد ۶۰۰.۰۰۰ تومان را پیش‌تر از خریدار دریافت کرده و به سازمان پرداخته است)، معادل همان ۹ درصد ۴۰۰ هزار تومان نیز به‌عنوان جریمه عدم درج صحیح قیمت باید جریمه بپردازد. در کنار این‌ها اگر مشخصات صورتحساب (فاکتور) به‌صورت کامل درج نشود، ۲۵ درصد مبلغ ارزش افزوده مشمول جریمه خواهد شد.

تکلیف مهم دیگر مشمولین ارزش افزوده تا قبل از تاریخ ۱۳-۱۰-۱۴۰۰ آن بود که هر سه ماه یک‌بار اظهارنامه ارزش افزوده به سازمان ارسال و در آن مجموع خرید و فروش و ارزش افزوده‌های پرداختی (به واسطه قبلی) و دریافتی (از مصرف‌کننده) را اظهار و مابه‌التفاوت را به سازمان پرداخت کنند. مثلاً ممکن است رستورانی در فصل بهار، برای خرید مواد اولیه، ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان ارزش افزوده به فروشندگان پرداخت کرده باشد؛ در مقابل فرض می‌کنیم در هنگام ارائه خدمت به مصرف‌کننده نهایی، ۱۲.۰۰۰.۰۰۰ تومان ارزش افزوده از آن‌ها دریافت نموده است؛ در این صورت در هنگام ارسال اظهارنامه فصل بهار، باید مابه‌التفاوت (۲.۰۰۰.۰۰۰ تومان) را به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده به سازمان پرداخت کند. اظهارنامه ارزش افزوده هر دوره باید تا ۱۵ روز بعد از پایان هر فصل ارسال می‌شود در غیر این صورت ۵۰ درصد ارزش افزوده جریمه به مؤدی تعلق می‌گیرد؛ مثلاً اظهارنامه ارزش افزوده فصل بهار باید تا ۱۵ تیرماه تسلیم می‌گردید وگرنه در فرض مثال بالا، ۵۰ درصد ۲.۰۰۰.۰۰۰ باید جریمه پرداخت کند. اگر همزمان با ارسال اظهارنامه، ارزش افزوده‌های دریافتی از خریدار به

سازمان پرداخت نشود (مثلاً ۲۰۰۰۰۰۰۰ تومان بالا)، ماهانه ۲ درصد جریمه خواهد شد<sup>۶۵</sup>. تأکید می‌کنیم که چون در موارد بسیاری رسیدگی به ارزش افزوده‌های قبل از لازم‌الاجرا شدن قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده (۱۳-۱۰-۱۴۰۰) تمام نشده است؛ بنابراین مؤدی‌ای که تکالیف فوق را انجام نداده است، در هنگام رسیدگی احتمالاً با چنین جریمه‌های مواجه خواهد شد.

جریمه‌های تخلف از تکالیف مالیات بر ارزش افزوده تا قبل از ۱۳-۱۰-۱۴۰۰

نوع تخلف	میزان جریمه
عدم ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده در مهلت مقرر	۷۵٪ مالیات متعلق تا تاریخ ثبت‌نام
عدم صدور صورتحساب	یک‌برابر مالیات متعلق
عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب	یک‌برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق
عدم تکمیل اطلاعات صورتحساب مطابق نمونه اعلامی	۲۵٪ مالیات متعلق
عدم تسلیم اظهارنامه ارزش افزوده	۵۰٪ مالیات متعلق
عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک	۲۵٪ مالیات متعلق
تأخیر در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده‌های دریافتی	۲٪ مالیات پرداخت نشده در هر ماه

در مورد جریمه‌های ارزش افزوده چند نکته لازم به ذکر است: ۱. تأکید می‌کنیم که منظور از مالیات متعلق، مالیات بر ارزش افزوده متعلق می‌باشد، یعنی مجموع مالیات بر ارزش افزوده‌ای که مشاغل مشمول، از خریدار دریافت نموده و باید به سازمان پرداخت کنند. ۲. برخی از جریمه‌ها با یکدیگر جمع نمی‌شوند؛ به‌طور مثال اگر مؤدی به‌خاطر عدم ثبت‌نام جریمه شود در این صورت جریمه عدم تسلیم اظهارنامه به او تعلق نمی‌گیرد یا اگر به‌دلیل عدم صدور صورتحساب ملزم به پرداخت جریمه گردد، دیگر تکلیفی به پرداخت جریمه عدم درج صحیح قیمت یا جریمه عدم تکمیل اطلاعات صورتحساب نخواهد داشت<sup>۶۶</sup> و ۳. جریمه عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک، مجموعاً ۲۵ درصد خواهد بود؛ بنابراین اگر مؤدی نه دفاتر و نه اسناد و مدارک را ارائه ندهد، ۲۵ درصد مالیات متعلق جریمه خواهد شد و نه ۵۰ درصد<sup>۶۷</sup>.

### تکالیف و جریمه‌های ارزش افزوده «پس از» ۱۳-۱۰-۱۴۰۰

تکالیف مندرج در قانون جدید ارزش افزوده تا حد زیادی متکی به قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است و تا زمانی که قانون پایانه‌ها به طور کامل و سامانه مؤدیان راه‌اندازی نشود، قانون ارزش افزوده

<sup>۶۵</sup> ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده

<sup>۶۶</sup> بخشنامه شماره ۷۸۲۱ مورخ ۲-۵-۱۳۸۹.

<sup>۶۷</sup> بند ۱۰ بخشنامه شماره ۷۸۲۱ مورخ ۲-۵-۱۳۸۹ سازمان امور مالیاتی و دادنامه شماره ۴۶۶-۴۶۷ مورخ ۲۷-۳-۱۳۹۹ دیوان عدالت اداری.



کارآمدی لازم را ندارد. با این حال تا زمانی که سامانه مؤدیان مستقر نشده است، مشمولین ارزش افزوده مکلفاند اظهارنامه ارزش افزوده هر فصل را تا پایان ماه بعد از آن فصل ارسال نمایند؛ در غیر اینصورت علاوه بر پرداخت اصل ارزش افزوده‌های متعلقه، باید ده میلیون ریال یا دو برابر ارزش افزوده پرداخت نشده آن فصل جریمه بپردازد. پس از راهاندازی سامانه مؤدیان، مشمولین ارزش افزوده مکلفاند در سامانه مذکور ثبت نام کنند. با عضویت در این سامانه، ارسال اظهارنامه ارزش افزوده، لغو شده و نحوه محاسبه ارزش افزوده به این صورت خواهد بود که فروشنده، از طریق سامانه مؤدیان صورتحساب الکترونیکی صادر می کند. صورتحساب به صورت خودکار به کارپوشه خریدار در سامانه منتقل می شود و به عنوان اعتبار برای وی در نظر گرفته می شود. در هر دوره سه ماهه، سامانه به صورت خودکار مابه التفاوت مالیات فروش و مالیات خرید (اعتبار مالیاتی) را محاسبه می کند؛ بنابراین مسئله قابل توجه، حذف ارسال اظهارنامه و عامل انسانی (مأموران مالیاتی) در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده است (مگر اینکه مؤدی در ثبت خرید و فروش و صدور صورتحساب تخلف کرده باشد).

در صورت عدم عضویت در سامانه مؤدیان، علاوه بر جریمه عدم عضویت که در خود قانون پایانه‌ها برای متخلف در نظر گرفته شده است (۱۰ درصد مجموع فروش انجام شده در زمان عدم عضویت یا ۲۰ میلیون ریال، هر کدام بیشتر باشد به علاوه محرومیت از تمام معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی)، جریمه‌ای معادل دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده (یا ۱۰ میلیون ریال، هر کدام بیشتر باشد) به وی تعلق می گیرد. در صورتی که واحد صنفی مشمول ارزش افزوده، اقدام به کتمان، کم‌اظهاری مالیات فروش یا بیش‌اظهاری مالیات خرید نماید، دو برابر مالیات پرداخت نشده به عنوان جریمه باید به سازمان امور مالیاتی بپردازد. نهایتاً واحد صنفی‌ای که اساساً مشمول ارزش افزوده نبوده یا بوده ولی در هنگام فروش کالای معاف، اقدام به اخذ مالیات بر ارزش افزوده از خریدار نموده است، دو برابر ارزش افزوده دریافتی، جریمه به وی تعلق می گیرد.

#### فصل چهارم: اعتراض به مالیات (دادرسی مالیاتی)

پس از محاسبه درآمد و مالیات یک سال مؤدی اعم از مالیات مستقیم یا مالیات بر ارزش افزوده، مالیات متعلقه به موجب برگ تشخیص یا برگ مطالبه از مؤدی مطالبه می شود. برگ مذکور باید به او ابلاغ شود. در صورتی که مؤدی به مبلغ مالیات معترض بود می تواند با اعتراض به برگ تشخیص وارد فرایند دادرسی مالیات شود. در این فصل با مقررات ناظر بر ابلاغ و نحوه اعتراض به مالیات آشنا می شویم.

#### ابلاغ

هرگاه قرار باشد حق یا تکلیفی به اطلاع مؤدیان برسد، این کار از طریق ابلاغ اوراق مالیاتی صورت می گیرد، به طور مثال اگر میزان مالیات مؤدی تعیین شده باشد، باید در قالب برگ تشخیص به اطلاع وی برسد یا پس از

اعتراض به مالیات، تاریخ تشکیل جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی باید به صورت برگ دعوت به هیأت به او ابلاغ شود.<sup>۶۸</sup>

تا پیش از الکترونیکی شدن فرایند ابلاغ، ابلاغ اوراق مالیاتی به صورت حضوری انجام می گرفت. اگر ابلاغ به خود مؤدی صورت می گرفت، به آن ابلاغ واقعی و اگر در صورت عدم حضوری مؤدی در محل سکونت یا کار به بستگان یا کارگران او انجام می شد، آن ابلاغ، قانونی نامیده می شد. در دو سال اخیر به تدریج ابلاغ الکترونیکی اوراق توسط سازمان امور مالیاتی آغاز و تقریباً ابلاغ حضوری اوراق مالیاتی، حذف گردیده است. در ابلاغ الکترونیکی، چنانچه مؤدی روز از تاریخ بارگزاری برگه (برگ تشخیص یا برگ دعوت به هیأت یا برگ رأی هیأت و ...)، آن برگه را مشاهده نماید، آن ابلاغ واقعی و در صورتی که ظرف این موعد، برگه را مشاهده نماید، روز یازدهم، به عنوان تاریخ ابلاغ قانونی در نظر گرفته می شود.<sup>۶۹</sup>

فایده تفکیک ابلاغ به واقعی و قانونی، مخصوصاً در ابلاغ برگ تشخیص نمایان می شود. در صورت ابلاغ برگ تشخیص به خود مؤدی، او می تواند ظرف ۳۰ روز به مالیات تشخیصی اعتراض کند و اگر ظرف این مهلت به مالیات اعتراض نکرد، مالیات او قطعی می شود ولی اگر ابلاغ، قانونی باشد و مودی ظرف مهلت مذکور به مالیات اعتراض نکند، پرونده او به صورت خودکار به هیأت حل اختلاف مالیاتی فرستاده می شود چرا که این احتمال داده می شود چه بسا برگ تشخیص به اطلاع مودی نرسیده و برای جلوگیری از تضییع احتمالی حق اعتراض، این فرصت به او داده می شود.

ممکن است تصور کنید که ابلاغ قانونی به نفع مودی است در صورتی که اینگونه به نظر نمی رسد زیرا با اینکه در صورت ابلاغ قانونی و عدم اعتراض به مالیات ظرف ۳۰ روز، پرونده به هیأت می رود ولی هیأتی که مودی احتمالاً در آن حضور نمی یابد و نماینده خود را نیز انتخاب نمی کند نتیجه مفیدی برای مودی در پی نخواهد داشت. در مقابل، مودی باید در بحث ابلاغ فعال بوده و سعی کند تا حد ممکن ابلاغ به صورت واقعی به او انجام گیرد تا فرصت اعتراض و پیگیری مالیات تا آخرین مراحل را از دست ندهد.

#### فرایند اعتراض به مالیات<sup>۷۰</sup>

پس از ابلاغ برگ تشخیص به مؤدی، او یا به مبلغ مالیات اعتراضی ندارد و آن را قبول می کند یا به آن معترض است. در صورت عدم اعتراض، باید ظرف ۳۰ روز آن را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را بدهد؛ اما اگر به

<sup>۶۸</sup> مواد (۲۰۳) الی (۲۰۹) ق.م.م

<sup>۶۹</sup> بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۵۳۱ مورخ ۲۵-۰۴-۱۴۰۱

<sup>۷۰</sup> غالب محتوای این بخش مستند به مواد (۲۳۷) الی (۲۵۹) ق.م.م می باشد؛ بنابراین جهت رعایت سادگی ظاهری کتاب، از ارجاع ماده به ماده متن، خودداری کرده ایم.

مالیات معترض بود باید ظرف همین مهلت به آن اعتراض کند وگرنه مبلغ مالیات، قطعی می‌شود و او راهی جز پرداخت مالیات ندارد. اعتراض به برگ تشخیص یا برگ مطالبه ارزش افزوده، نقطه شروع دادرسی مالیاتی است.

### گزارش مبنای برگ تشخیص را از ممیز بخواهید

در برگ تشخیص مالیات، جز میزان درآمد مؤدی و مبلغ مالیات، اطلاعات دیگری در آن درج نشده است؛ در واقع معلوم نیست که درآمد و مالیات بر چه مبنایی تعیین شده است. به همین خاطر قانون‌گذار به مؤدی این حق را داده است که بعد از ابلاغ برگ تشخیص، از ممیز درخواست کنند که گزارش مبنای صدور برگ تشخیص را بر اساس ماده (۲۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم به وی تحویل دهند. چنانکه از نام آن پیداست، مؤدی در واقع با این کار از ممیز می‌خواهد کتباً به وی گزارش دهد که مبلغ مالیات چگونه و بر چه مبنایی تعیین شده است؛ ممیز هم مکلف است جزئیات مبنای تعیین مالیات را به مؤدی ارائه کند. فایده این گزارش آن است که مؤدی از طریق آن پی خواهد برد که مالیات تعیین شده تا چه حد مستند به دلایل و اسناد قانونی بوده است. با این گزارش، مؤدی می‌تواند ارزیابی کند که آیا در صورت اعتراض به مالیات، موفق به کسر آن خواهد شد یا خیر و از همه مهم‌تر در نوشتن لایحه اعتراض به مالیات بسیار به کمک او خواهد آمد. بنابراین تأکید می‌کنیم که پس از ابلاغ برگ تشخیص، صاحبان مشاغل چه قصد اعتراض به مالیات را داشته باشند چه نه، در هر صورت گزارش مبنای صدور برگ تشخیص را از ممیز مربوطه درخواست کنند.

### مذاکره با رئیس امور مالیاتی (ممیز کل)

در صورت اعتراض به برگ تشخیص، مؤدی می‌تواند ظرف مهلت ۴۵ روز برای کاهش مالیات با رئیس امور مالیاتی (ممیز کل) مذاکره کند. فرض می‌کنیم برگ تشخیصی به مبلغ ۳۰ میلیون تومان برای عملکرد سال ۱۴۰۰ مؤدی صادر شده است اما او فقط ۱۰ میلیون از آن را قبول دارد و نسبت به ۲۰ میلیون دیگر معترض است. مؤدی ظرف مهلت مقرر به آن اعتراض نموده و با ممیز کل برای رسیدگی مجدد به مالیات، جلسه دارد. پس از مذاکره با ممیز کل سه حالت ممکن است رخ دهد. ۱. ممیز کل اعتراض مؤدی را بپذیرد و مبلغ مالیات را به ۱۰ میلیون کاهش دهد. ۲. ممیز کل بخشی از مالیات اعتراضی او را کسر می‌کند، مثلاً از ۳۰ میلیون به ۲۰ میلیون کاهش می‌دهد. ۳. ممیز کل اعتراض مؤدی را رد نموده و مالیات را کسر نکند.

در حالت اول مؤدی به نتیجه دلخواه خود رسیده و دیگر اعتراضی به مالیات خواهد داشت. در حالت دوم اگر از میزان مالیات کسر شده راضی باشد، آن را می‌پذیرد ولی اگر همچنان به مالیات معترض باشد و همچنین در حالت سوم که اعتراض مؤدی رد شده است، توافقی حاصل نمی‌شود و برای ادامه مرحله دادرسی، پرونده او به هیأت بدوی حل اختلاف ارجاع خواهد شد. نکته قابل ذکر در این مرحله آن است که هم به‌نفع سازمان امور

مالیاتی و هم به نفع مؤدی است که با تعدیل بخشی از مالیات، با یکدیگر توافق کنند. زیرا در صورت مراجعه مؤدی به هیأت‌های حل اختلاف، روند اخذ مالیات طولانی شده و سازمان هنگامی مالیات خود را دریافت می‌کند که ارزش آن تا حدی پایین آمده، از طرفی اگر مؤدی با ممیز کل توافق کند، از گرفتاری‌های دادرسی مالیاتی رها می‌شود و ۸۰ درصد جریمه‌های او نیز بخشوده خواهد شد.

### هیئت حل اختلاف بدوی

پس از عدم توافق با ممیز کل، پرونده مؤدی به هیأت اختلاف بدوی ارجاع خواهد داشت. چند نکته در این مرحله از اعتراض لازم به ذکر است:

۱. مؤدی می‌تواند شخصاً در جلسات هیأت شرکت کند یا از خدمات یک وکیل استفاده کند. این وکیل، می‌تواند وکیل دادگستری باشد یا یک شخص عادی (در این صورت اعطای وکالت باید به صورت رسمی در دفترخانه اسناد رسمی انجام پذیرد).

۲. نماینده هیأت را خودتان انتخاب کنید! اعضای هیأت عبارت‌اند از نماینده سازمان امور مالیاتی، قاضی دادگستری بازنشسته (یا حقوقدان مطلع در امور مالیاتی) و نماینده مؤدی. دقت کنید که منظور از نماینده مؤدی، فردی جدا از وکیل مؤدی است. وکیل، جانشین مؤدی برای اعتراض به مالیات است، در حالی که نماینده مؤدی در هیأت، یکی از سه عضو صادرکننده رأی می‌باشد. مؤدی در هنگام اعتراض به برگ تشخیص باید نماینده خود در هیأت را انتخاب کند. مؤدی می‌تواند از سازمان بخواهد که نماینده وی از اتاق اصناف یا جامعه حسابداران رسمی و ... باشد؛ اگر مؤدی از این فرصت مهم استفاده نکند، در این صورت خود سازمان به جای او، نماینده انتخاب خواهد کرد!

۳. تاریخ تشکیل جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی حتماً باید به مؤدی ابلاغ شود، در غیر این صورت تشکیل هیأت و صدور رأی، خلاف قانون است.

۴. فاصله ابلاغ برگ دعوت به هیأت و تاریخ تشکیل جلسه هیأت، نباید کمتر از ده روز باشد مگر آنکه مؤدی درخواست کند هیأت زودتر برگزار شود و اداره امور مالیاتی با آن موافقت کند. فلسفه تعیین این مدت آن است که مؤدی بتواند در فرصت مذکور، خود را برای اعتراض و تحریر لایحه مناسب، آماده کند.

۵. هیئت باید با حضور هر سه عضو تشکیل شود در غیر این صورت با عدم حضور حتی یک عضو، جلسه رسمیت نخواهد داشت و رأی صادره غیرقانونی خواهد بود. در این صورت، مؤدی باید در فرم صدور رأی و در قسمت اظهارات مؤدی، کتباً به رسمی نبودن هیأت اعتراض کند. اگر کتباً این اعتراض ثبت نگردد بعداً اثبات عدم رسمیت جلسه دشوار و حتی غیرممکن است.

۶. عدم حضور مؤدی تأثیری بر رسیدگی ندارد؛ بنابراین حتی اگر مؤدی در جلسه رسیدگی شرکت نکند، هیأت به اعتراض مؤدی رسیدگی و رأی صادر می‌کند.
۷. ممکن است هیأت برای تحقیق بیشتر، موضوع را به کارشناسی ارجاع دهد؛ در این صورت پس از آماده شدن نظر کارشناس، مؤدی حق دارد از گزارش اجرای قرار رونوشت بگیرد و هیأت مکلف است این گزارش را به وی ارائه دهد.
۸. هزینه دادرسی در هیأت بدوی، صفر است.

### هیئت حل اختلاف تجدیدنظر

- ممکن است پس از صدور رأی هیأت حل اختلاف بدوی، مؤدی به نتیجه دلخواه خود نرسد و همچنان به مالیات معترض باشد. در این صورت او می‌تواند به رأی هیأت بدوی اعتراض کرده و درخواست طرح پرونده در هیأت تجدیدنظر مالیاتی بنماید.
۱. مهلت اعتراض به رأی هیأت بدوی ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی می‌باشد. نکته خیلی مهم آن است که اگر رأی هیأت بدوی به نفع مؤدی بود، نماینده سازمان بی‌نهایت نیست بلکه او نیز موظف است ظرف همین مهلت صورت مهلت اعتراض برای نماینده سازمان بی‌نهایت نیست بلکه او نیز موظف است ظرف همین مهلت ۲۰ روزه از تاریخ ابلاغ رأی به مؤدی، اعتراض خود را در هیأت تجدیدنظر طرح کند. بعضاً مشاهده شده که پس از گذشت این مهلت، نمایندگان سازمان به رأی هیأت بدوی اعتراض نموده و مؤدی نیز به دلیل عدم آگاهی از غیرقانونی بودن این امر، به آن اعتراض نکرده است.
  ۲. ممکن است اداره مالیاتی مؤدی را مجبور کند قبل از ارجاع اعتراض به هیأت تجدیدنظر، مالیات مورد قبول را پرداخت کند. لازم به ذکر است چنین الزامی خلاف قانون است و مؤدی برای به ورود به مرحله تجدیدنظر، هیچگونه تکلیفی به پرداخت مالیات مورد قبول ندارد. دیوان عدالت اداری در یکی از آرای خود<sup>۷۱</sup>، بخشنامه سازمان را که چنین تکلیفی برای مؤدیان مقرر کرده بود، ابطال نمود.
  ۳. ترکیب هیأت تجدیدنظر مانند هیأت بدوی است ولی اعضای هیأت تجدیدنظر نباید همان اعضای هیأت بدوی باشند بلکه افراد باید تغییر کرده باشند، حتی اگر یک نفر از اعضای هیأت تجدیدنظر، قبلاً در هیأت بدوی حضور داشته، رأی صادره خلاف قانون خواهد بود.
  ۴. هزینه دادرسی در هیأت تجدیدنظر بستگی به نتیجه رأی هیأت تجدیدنظر دارد. اگر هیأت به نفع مؤدی رأی صادر نمود (یعنی رأی هیأت بدوی را نقض کرد)، در این صورت هیچگونه هزینه دادرسی نباید

<sup>۷۱</sup> رأی شماره ۱۳۲۶ مورخ ۲۳-۵-۱۳۹۷ دیوان عدالت اداری

پرداخت شود ولی اگر اعتراض مؤدی در هیأت تجدیدنظر رد شد (تأیید رأی بدوی)، در این صورت یک درصد مبلغ مابه‌الاجتلاف به‌عنوان هزینه دادرسی از مؤدی اخذ خواهد شد. منظور از مبلغ مابه‌الاجتلاف، آن میزان مالیاتی است که مؤدی به آن اعتراض دارد؛ در مثال بالا، مؤدی نسبت به ۲۰ میلیون از مالیات ۳۰ میلیونی معترض بود؛ بنابراین یک درصد از این ۲۰ میلیون باید به‌عنوان هزینه دادرسی مرحله تجدیدنظر (در صورت رد اعتراض) پرداخت شود.

۵. رأی هیأت تجدیدنظر مالیاتی، قطعی بوده و حتی اعتراض مؤدی به آن در شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری، مانع اقدام اداره مالیاتی برای شروع عملیات اجرایی و وصول مالیات نیست مگر اینکه مؤدی به‌اندازه مالیات مورد رأی، وجه نقد، تضمین بانکی یا وثیقه ملکی بسپرد یا ضامن معتبری معرفی کند که اعتبار ضامن مورد قبول اداره مالیاتی باشد یا در دیوان عدالت اداری درخواست دستور موقت مبنی بر توقف عملیات اجرایی کند که تجربه نشان داده قضات دیوان به ندرت اقدام به صدور دستور موقت می‌کنند.

### شورای عالی مالیاتی

در صورتی که رأی هیأت تجدیدنظر نیز به نفع مؤدی نبود، او می‌تواند این بار شکایت خود را در شورای عالی مالیاتی طرح کند. برای شکایت به شورا چند نکته را باید مدنظر قرار داد:

۱. مهلت اعتراض به شورا ۶۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی هیأت حل اختلاف است.
۲. مقر شورای عالی مالیاتی در تهران و ساختمان سازمان امور مالیاتی است، بنابراین جلسات شورا در شهرستان‌ها تشکیل نمی‌شود.
۳. شکایت از طریق پست سفارشی یا تحویل به دبیرخانه شورای عالی مالیاتی یا به صورت الکترونیکی از طریق سایت سازمان امور مالیاتی انجام می‌شود.
۴. با وجود اینکه پیش‌تر امکان شکایت از مالیات بر ارزش افزوده، در شورای عالی مالیاتی وجود نداشت اما در قانون جدید ارزش افزوده این امکان فراهم شده است.
۵. اگر شورای عالی مالیاتی به نفع مؤدی رأی صادر کرد (رأی هیأت بدوی یا تجدیدنظر را نقض نمود)، در این صورت پرونده به شعبه دیگری از هیأتی که از رأی آن شکایت شده (بدوی یا تجدیدنظر) ارجاع خواهد شد و آن شعبه مکلف به تبعیت از رأی شورا است.

۶. هزینه دادرسی در شورای عالی مالیاتی عیناً مانند هزینه دادرسی در مرحله تجدیدنظر می‌باشد. در صورت پیروزی در شورا، هزینه دادرسی مرحله تجدیدنظر برگردانده می‌شود.<sup>۷۲</sup>

### دیوان عدالت اداری

اگر در مرحله شورای عالی مالیاتی، باز هم اعتراض مؤدی رد شد، این بار او می‌تواند از رأی شورا به دیوان عدالت اداری شکایت کند.<sup>۷۳</sup> دیوان عدالت اداری، کارآمدترین و بالاترین مرجع در نظام دادرسی مالیاتی می‌باشد و همواره توصیه می‌شود که در هنگام اعتراض به مالیات، مؤدی تا مرحله دیوان عدالت اداری پیش برود.

۱. مهلت اعتراض در دیوان، سه ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی می‌باشد.
۲. وکیل مؤدی فقط در صورتی که پروانه وکالت دادگستری داشته باشد می‌تواند در دیوان اقامه دعوا کند؛ بنابراین وکالت رسمی (دفترخان‌های) در دیوان پذیرفته نمی‌شود.
۳. هزینه دادرسی در مرحله بدوی دیوان، برای سال ۱۴۰۱، مبلغ ۲۰.۰۰۰ تومان، و در مرحله تجدیدنظر، ۴۰.۰۰۰ تومان می‌باشد. این مبلغ هر سه سال یک‌بار افزایش می‌یابد.
۴. پس از طرح شکایت در دیوان، پرونده مؤدی در شعبه بدوی دیوان رسیدگی خواهد شد. اگر شعبه به نفع او رأی صادر کرد، پرونده برای رسیدگی مجدد به هیأت هم‌عرض ارجاع خواهد شد (به‌طور مثال اگر از رأی هیأت بدوی به دیوان شکایت کرده باشید در این صورت پرونده به هیأت بدوی دیگری برای رسیدگی مجدد ارجاع می‌شود و اگر به رأی شعبه شورای عالی مالیاتی اعتراض داشته‌اید، پرونده به شعبه دیگری از شورا ارجاع خواهد شد). در صورت عدم رضایت از رأی هیأت هم‌عرض، با اعتراض مجدد، پرونده به همان شعبه بدوی دیوان ارجاع خواهد شد و این بار شعبه بدوی مذکور، خودش رأی صادر می‌کند.
۵. اگر رأی شعبه بدوی دیوان به نفع مؤدی نبود، می‌توان در آخرین مرحله ممکن، به شعبه تجدیدنظر دیوان شکایت کرد. رأی شعبه تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجراست.

### هیئت ۲۵۱ مکرر؛ هیأتی خاص

تصور کنید مؤدی به برگ تشخیص معترض بوده ولی ظرف مهلت مقرر به آن اعتراض نکرده و مالیات قطعی شده است. آیا راهی جهت اعتراض به مالیات قطعی وجود دارد؟ بله. هیأت ماده (۲۵۱ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم این امکان را فراهم کرده است. طبق این ماده در مواردی که مالیات مؤدی قطعی شده و او دلایل و اسناد

<sup>۷۲</sup> رأی شماره ۱۰-۲۰۱ مورخ ۲۹-۸-۱۳۹۵ شورای عالی مالیاتی

<sup>۷۳</sup> برای مطالعه تفصیلی ساختار و صلاحیت دیوان باید به قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۲۵-۳-۱۳۹۲ مراجعه نمود.

کافی برای غیرعادلانه بودن آن داشته باشد، می‌تواند از وزیر امور اقتصادی و دارایی درخواست تجدید رسیدگی کند. وزیر نیز در صورت موافقت، پرونده را به هیأتی سه‌نفره ارجاع می‌دهد. در مورد طرح اعتراض در هیأت (۲۵۱ مکرر) نکات زیر قابل ذکر است:

۱. درخواست رسیدگی مجدد در هیأت ۲۵۱ مکرر، محدود به مهلت خاصی نیست؛ بنابراین هر زمان که مؤدی به ناعادلانه بودن مالیات خود پی برد می‌تواند به آن اعتراض کند.
۲. تنظیم و ارسال شکایت و مستندات مربوطه صرفاً به صورت الکترونیکی و از طریق سایت [dad.mefa.ir](http://dad.mefa.ir) (مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه‌ای) امکان‌پذیر است.
۳. رسیدگی در این هیأت، مستلزم پرداخت هزینه دادرسی نیست.
۴. کارشناسان مرکز، شکواییه را مورد بررسی قرار داده و در مورد آن اظهارنظر می‌کنند. خلاصه شکواییه و اظهارنظر کارشناسی مرکز با توصیه طرح یا عدم طرح نهایی به دفتر وزارتی ارسال می‌گردد.
۵. طرح شکایت مؤدی در هیأت ۲۵۱ مکرر منوط به موافقت وزیر است؛ در صورت عدم موافقت وزیر، نمی‌توان از تصمیم او شکایت کرد. در صورت موافقت وی، پرونده برای رسیدگی به شکایت مؤدی، به هیأت سه‌نفره ارجاع می‌شود.
۶. در صورتی که هیأت پس از رسیدگی مجدد، اعتراض مؤدی را وارد ندانست، او می‌تواند ظرف سه ماه از تاریخ ابلاغ رأی به دیوان عدالت اداری شکایت کند.



## فصل پنجم: پرداخت مالیات

پس از پایان یک سال فعالیت شغلی، ارسال اظهارنامه، حسابرسی و تشخیص مالیات توسط ممیز و ابلاغ برگ تشخیص، نوبت به پرداخت مالیات می‌رسد. در این فصل در مورد مقررات ناظر بر پرداخت مالیات از جمله تقسیط، انواع بخشودگی جرایم، ممنوع‌الخروجی و توقیف اموال صحبت خواهیم کرد.

### پرداخت مالیات در سررسید مقرر

پرداخت مالیات در واقع دو سررسید دارد. یک‌بار زمانی که مؤدی اظهارنامه مالیاتی تسلیم می‌کند. سررسید دوم زمانی است که بعد از رسیدگی به اظهارنامه و دفاتر وی، به موجب برگ تشخیص، مالیات بیشتری برای او تعیین شود. در حالت اول مؤدی همزمان با پایان مهلت تسلیم اظهارنامه باید مالیاتی که در اظهارنامه اعلام کرده است (مالیات مورد قبول) را پرداخت کند؛ یعنی اگر آخرین مهلت ارسال اظهارنامه روز ۳۱ خرداد می‌باشد، تا ۳۱ خرداد نیز فرصت دارد مالیات مورد قبول خود را بپردازد، در غیر این صورت ماهانه، جریمه‌ای معادل ۲.۵ درصد همان مالیات به او تعلق می‌گیرد.<sup>۷۴</sup>

در حالت دوم که برگ تشخیص مالیات به او ابلاغ می‌شود، در این صورت او یا مالیات تشخیصی را می‌پذیرد یا به آن معترض است. اگر به برگ تشخیص معترض باشد باید ظرف ۳۰ روز به آن اعتراض کند که ما در بخش بعدی (دادرسی مالیاتی) به‌طور کامل در این مورد سخن گفته‌ایم؛ اما اگر به مالیات تعیین شده اعتراضی نداشته باشد باید ظرف ۳۰ روز آن را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را بدهد وگرنه از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص ماهانه، ۲.۵ درصد مالیات باید جریمه بپردازد.

### جایزه خوش حسابی

اگر ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک مؤدی در سه سال متوالی مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات خود را بدون مراجعه به هیأت حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشد، در این صورت معادل ۵ درصد مالیات این سه سال، جایزه خوش حسابی به او پرداخت یا از مالیات سال‌های بعد او کسر می‌شود. مؤدیانی که معمولاً فعالیت خود را به‌صورت شفاف و دقیق انجام می‌دهند، می‌توانند از چنین فرصتی استفاده کنند.

### جایزه پرداخت مالیات به صورت علی‌الحساب

هرگاه مؤدی مالیات عملکرد خود را قبل از سررسید پرداخت مالیات، به‌صورت علی‌الحساب بپردازد، به ازای هر ماه، ۱ درصد مبلغی که پرداخت نموده است جایزه به او تعلق می‌گیرد؛ به‌طور مثال فرض کنید یک واحد

<sup>۷۴</sup> ماده (۱۹۰) ق.م.م

صنفي در آخر اسفند ۱۴۰۰، ۱۰ ميليون تومان ماليات به صورت علی الحساب برای عملکرد ۱۴۰۰ پرداخت کند. از آنجا که مهلت پرداخت ماليات عملکرد ۱۴۰۰ تا پایان خرداد ماه ۱۴۰۱ می باشد بنابراین او سه ماه زودتر مبلغ فوق را پرداخت نموده است. در نتیجه به ازای هر ماه ۱ درصد و مجموعاً ۳ درصد ۱۰ ميليون تومان (۳۰۰ هزار تومان) جایزه به او تعلق می گیرد! که این مبلغ از ماليات او کسر می شود.<sup>۷۵</sup>

### تقسیم بدهی

به موجب ماده (۱۶۷) ق.م.م، هر مؤدی حق دارد که از اداره مالیاتی بخواهد، بدهی های مالیاتی او را قسط بندی کند. معمولاً سازمان امور مالیاتی هر سال اختیار تقسیم، میزان و مهلت آن را به ادارات مالیاتی می دهد. مؤدی درخواست خود را کتباً به اداره مربوطه ارائه می کند. اداره نیز عمدتاً از مؤدی می خواهد که به طور مثال ابتدا ۳۰ درصد بدهی را به صورت یکجا و مابقی را در چند قسط مساوی (که مدت آن بیشتر از سه سال نخواهد بود) بپردازد.

### بخشودگی جریمه ها

همه جریمه هایی که در این کتاب از آنها نام برده ایم، قابل بخشودگی هستند؛ یعنی سازمان این اختیار را دارد که در صورت درخواست مؤدی، جریمه ها را ببخشد. فقط سه جریمه قابل بخشودگی نیستند یعنی حتی اگر سازمان بخواهد، قانون اجازه بخشودگی نمی دهد. این سه جریمه عبارتند از: جریمه عدم ارسال اظهارنامه، جریمه کتمان (پنهان کردن) درآمد و جریمه اعلام هزینه های غیر واقعی که در هر سه مورد ۳۰ درصد مالیات، به عنوان جریمه غیر قابل بخشش از مؤدی دریافت می شود. سایر جریمه ها که قابل بخشودگی هستند، معمولاً به سه روش بخشوده می شوند:

### بخشودگی اجباری

بیشتر هم گفتیم که اگر مؤدی، تکالیف مالیاتی خود را انجام بدهد و بدون مراجعه به هیأت حل اختلاف مالیاتی، مالیات خود را پرداخت کند، ۸۰ درصد جریمه های او حتماً باید بخشوده شود. بارها مشاهده شده که ممیزین کل مالیاتی به مؤدی می گویند که اگر شما با توافق مالیات تشخیصی خود را پرداخت کنید، من جریمه های شما را خواهم بخشید! در حالیکه در صورت پرداخت بدون اعتراض مالیات توسط مؤدی، بخشیدن جریمه ها تکلیف ممیز کل است و نه اختیار او.<sup>۷۶</sup>

---

<sup>۷۵</sup> ماده (۱۹۰) ق.م.م

<sup>۷۶</sup> تبصره (۱) ماده (۱۹۰) ق.م.م

## بخشودگی اختیاری کلی

سازمان می‌تواند (مختار است) با صدور بخشنامه، جریمه‌های معوقه مؤدیان را مورد بخشش قرار دهد. در عمل، سازمان معمولاً به موجب بخشنامه‌های سالانه اعلام می‌کند که به‌طور مثال اگر مؤدیان در ظرف دو ماه، بدهی‌های مربوط به اصل مالیات خود را پرداخت نمایند، بدهی ناشی از جریمه‌های آن‌ها مورد بخشش قرار خواهد گرفت. با صدور بخشنامه سازمان، ادارات مالیاتی موظف خواهند بود در صورت پرداخت بدهی‌های معوقه و درخواست بخشودگی از جانب مودی، با درخواست او موافقت کنند. این بخشنامه‌ها معمولاً برای مؤدیانی که جریمه‌های معوقه سنگینی دارند، فرصت مناسبی فراهم می‌کند. بسیاری از جریمه‌ها هر سال به این طریق بخشوده می‌شود.

## بخشودگی اختیاری موردی

نوع سوم بخشودگی، حالتی است که سازمان هر سال، اختیار بخشش جرایم را به ادارات مالیاتی می‌دهد تا در هر مورد که مؤدی درخواست بخشودگی نمود، به تشخیص خود با تقاضای او موافقت کنند.<sup>۷۷</sup> فرق این مورد با مورد قبلی در این است که در حالت فعلی، اداره مالیاتی مجبور به بخشیدن جرایم نیست بلکه مختار است که جریمه‌ها را ببخشد یا نبخشد ولی در مورد قبلی، بعد از صدور بخشنامه توسط سازمان، ادارت موظفند که با درخواست بخشودگی مؤدی موافقت کنند.

## استرداد (پس گرفتن) مالیات اضافه‌پرداختی

تصور کنید که مؤدی هنگام پرداخت مالیات، به اشتباه مبلغ بیشتری به حساب سازمان پرداخت کرده است یا بعد از پرداخت مالیات پی می‌برد که مثلاً می‌توانسته از معافیت ماده (۱۳۷) ق.م.م (یعنی کسر هزینه‌های درمانی خود و خانواده‌اش از درآمد) استفاده کند ولی از چنین مزیتی مطلع نبوده است؛ در این صورت آیا می‌تواند مالیات اضافه‌ای که پرداخت کرده است را پس بگیرد؟ پاسخ مثبت است. اداره مالیاتی موظف است پس از درخواست مؤدی، مالیات اضافه را به او پس بدهد؛ حتی علاوه بر این باید ماهانه، ۱.۵ درصد مبلغ اضافه به‌عنوان خسارت به مؤدی پرداخت کند. مثلاً اگر مالیات اضافه‌پرداختی، ۲ میلیون تومان باشد و اداره بعد از ۷ ماه مبلغ را به مؤدی برگرداند، باید علاوه بر ۲ میلیون تومان، مبلغ ۲۱۰ هزار تومان ( $۲ \times ۱.۵\% \times ۷$ ) به‌عنوان خسارت به مودی بپردازد. اگر پس از درخواست مؤدی مبنی بر پس دادن مالیات اضافه، اداره با آن موافقت نکند، مؤدی می‌تواند ظرف ۳۰ روز از اعلام مخالفت اداره، به هیأت حل اختلاف مالیاتی اعتراض کند.

<sup>۷۷</sup> ماده (۱۹۱) ق.م.م

## ممنوع الخروجی

طبق ماده (۲۰۲) ق.م.م و مصوبه مورخ ۵-۵-۱۴۰۱ هیأت وزیران، اگر بدهی مالیاتی اشخاص حقیقی تولیدی، بیشتر از ۸۰۰ میلیون تومان و بدهی سایر اشخاص حقیقی (اکثر واحدهای صنفی)، بیشتر از ۴۰ میلیون تومان باشد، از کشور ممنوع الخروج خواهند شد. بدهی مذکور باید قطعی باشد؛ بنابراین اگر بدهی شخص حقیقی به موجب برگ تشخیص صادره بیش از مبالغ بالا باشد ولی مبلغ مالیات هنوز قطعی نشده باشد، نمی‌توان مانع خروج او از کشور شد.

## توقیف اموال

در صورتی که مؤدی مالیات مورد قبول خود را که در اظهارنامه پذیرفته است پرداخت نکند (مالیات ابرازی در اظهارنامه، قطعی محسوب می‌شود) یا با گذشت ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص، در صورت عدم اعتراض به آن، مالیات تعیین شده را پرداخت نکند، برگ قطعی مالیات به او ابلاغ می‌شود و او موظف است ظرف ۱۰ روز، مالیات قطعی را بپردازد. در صورت عدم پرداخت، اجرائیات اداره مالیاتی برگ اجرایی را به وی ابلاغ و او یک ماه فرصت دارد تا مالیات خود را پرداخت کند. اگر ظرف این مهلت هم مؤدی مالیات خود را نپردازد یا ترتیب پرداخت آن را ندهد، اموال او به اندازه اصل بدهی و جریمه‌ها به اضافه ۱۰ درصد بدهی توقیف خواهد شد. اموال توقیفی، توسط اجرائیات اداره دارایی فروخته شده و بدهی مالیاتی مؤدی از محل آن وصول می‌شود.<sup>۷۸</sup>

<sup>۷۸</sup> مواد (۲۱۰) تا (۲۱۸) ق.م.م و آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) ق.م.م اصلاحی ۲۳-۳-۱۳۹۰

## فصل ششم: مالیات بر درآمد املاک

مبحث مالیات بر درآمد اجاره یا مالیات نقل و انتقال املاک یا سرقفلی با اینکه مستقیماً به تکالیف یا حق‌های مالیاتی صاحبان مشاغل ارتباطی ندارد ولی با توجه به اینکه در عمل بسیاری از مشاغل و اصناف، محل فعالیت خود را از دیگری اجاره نموده یا به خرید و فروش محل فعالیت یا سرقفلی آن اقدام می‌کنند، بسیاری از پرسش‌ها به این مباحث مربوط می‌شود؛ به همین خاطر به‌صورت گذرا، کلیاتی از بحث در اینجا مورد اشاره قرار می‌گیرد.

### مالیات بر درآمد اجاره

در مقدمه گفتیم هر کس به‌خاطر هر درآمدی که کسب می‌کند باید مالیات آن را پرداخت کند. یکی از منابع درآمدی افراد، درآمدی است که آن‌ها از محل اجاره‌دادن ملک خود به دیگران به دست می‌آورند. در این قسمت به‌طور مختصر توضیح می‌دهیم که نرخ مالیات بر درآمد اجاره چقدر و معافیت‌های آن از چه قرار است.

### مالیات بر درآمد اجاره چگونه محاسبه می‌شود؟

برای محاسبه مالیات بر درآمد اجاره در ابتدا باید نوع قرارداد را مشخص نمود. قرارداد اجاره ممکن است به صورت رهن کامل<sup>۷۹</sup>، رهن و اجاره یا فقط اجاره باشد. اگر قرارداد به‌صورت رهن کامل یا رهن و اجاره باشد، در این صورت مبلغ اجاره بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین می‌شود<sup>۸۰</sup>؛ اگر قرارداد فقط به صورت پرداخت اجاره‌بها باشد، مبلغی که در قرارداد بین طرفین تعیین شده است، مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد (فرقی نمی‌کند قرارداد عادی باشد یا رسمی) مگر اینکه این مبلغ از ۸۰ درصد مبلغ اجاره املاک مشابه کمتر باشد که در این صورت باز هم جدول اجاره املاک مشابه مبنای قرار می‌گیرد.

جدول اجاره املاک مشابه، جدولی است که هر سال توسط سازمان امور مالیاتی تهیه شده و ارزش اجاری هر متر مربع با در نظر گرفتن متغیرهای مختلفی مثل منطقه، بلوک‌بندی، کاربری و ... تعیین می‌شود. مثلاً منطقه

---

<sup>۷۹</sup> رهن در معنای صحیح و حقوقی به‌معنای وثیقه می‌باشد و عقد رهن یعنی قراردادی که در آن بدهکار به‌خاطر بدهی خود، مالی را به عنوان وثیقه در نزد طلبکار گرو می‌گذارد. در اینجا ما از واژه رهن در معنای عرفی استفاده کرده‌ایم. رهن در اینجا به‌معنای مبلغ قرض‌الحسنه یا ودیعه‌ای است که مستأجر به موجر (مالک) پرداخت می‌کند.

<sup>۸۰</sup> البته نگارنده معتقد است اخذ مالیات بر درآمد اجاره در فرضی که ملک به‌صورت رهن، اجاره داده شده باشد مبنای قانونی ندارد و عبارت «رهن تصرف» که در ماده ۵۳ ق.م.م.آ آمده است، نمی‌تواند مبنای قانونی اخذ مالیات اجاره در این قراردادها باشد، لیکن به دلیل جلوگیری از پیچیده‌شدن بحث، از ذکر استدلالات در این خصوص خودداری می‌شود.

(۱) تهران به بلوک‌هایی تقسیم شده و در هر بلوک، ارزش اجاری ماهیانه هر متر مربع ملک با کاربری مسکونی، تجاری، اداری و سایر کاربری‌ها با ارقام متفاوت مشخص می‌شود. سپس ارزش اجاری به دست آمده در مساحت ملک ضرب شده و درآمد اجاره آن به دست می‌آید.

مثال: ارزش اجاری ماهیانه هر متر مربع ملک مسکونی در بلوک (۱) منطقه (۱) تهران، ۱۰.۰۰۰ تومان و مساحت ملک ۸۰ متر می‌باشد؛ مالک، آن را به مدت ۱۲ ماه به مستأجر اجاره داده است؛ مالیات ملک فوق چقدر است؟ ابتدا درآمد اجاره ماهیانه را به دست می‌آوریم:

$$۸۰ \times ۱۰.۰۰۰ = ۸۰۰.۰۰۰$$

ارزش اجاری ماهانه ملک مسکونی

سپس آن را در تعداد ماه‌ها ضرب می‌کنیم تا درآمد ناشی از اجاره به دست آید:

$$۸۰۰.۰۰۰ \times ۱۲ = ۹.۶۰۰.۰۰۰$$

درآمد اجاره در مدت ۱۲ ماه

طبق قانون همیشه ۲۵ درصد از این مبلغ را به‌عنوان هزینه و استهلاک کسر می‌کنیم تا درآمد مشمول مالیات به دست بیاید:

$$۹.۶۰۰.۰۰۰ \times ۲۵\% = ۲.۴۰۰.۰۰۰$$

$$۹.۶۰۰.۰۰۰ - ۲.۴۰۰.۰۰۰ = ۷.۲۰۰.۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات اجاره

سپس مبلغ به دست آمده را در نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، ضرب می‌کنیم. این نرخ تا مبلغ ۵۰ میلیون تومان، ۱۵ درصد می‌باشد:

$$۷.۲۰۰.۰۰۰ \times ۱۵\% = ۱.۰۸۰.۰۰۰$$

میزان مالیاتی که موجر (مالک) باید بپردازد

اگر درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین‌شده توسط اداره امور مالیاتی باشد، می‌توان با دلایل و مدارک کافی به مالیات تشخیصی اعتراض نموده و خواهان رسیدگی در مراجع دادرسی مالیاتی شد<sup>۸۱</sup>.

### معافیت املاک مسکونی

کاربری املاکی که به اجاره داده می‌شوند یا مسکونی است یا غیر مسکونی (تجاری، اداری، کشاورزی و ...). برای املاک با کاربری مسکونی، در تهران تا ۱۵۰ متر و در شهرستان‌ها تا ۲۰۰ متر از پرداخت مالیات بر اجاره معافاند. فرض کنید شخص حقیقی، ۲ ملک ۱۰۰ متری در تهران و ۳ ملک ۷۵ متری در شهرستان به اجاره داده است. در این صورت او باید نسبت به ۵۰ متر در تهران و ۲۵ متر در شهرستان مالیات بر درآمد اجاره پرداخت کند<sup>۸۲</sup>. نکته قابل توجه آن است که معافیت صرفاً زمانی به ملک با کاربری مسکونی تعلق می‌گیرد که استفاده از

<sup>۸۱</sup> تبصره (۳) ماده (۵۴).

<sup>۸۲</sup> جزء (ز) بند (۱) بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۲۷-۷-۱۳۸۴؛ دادنامه شماره ۶۱۵ مورخ ۲۳-۱۲-۱۳۸۹ دیوان عدالت اداری

آن نیز مسکونی باشد؛ بنابراین اگر ملکی با کاربری مسکونی برای استفاده غیرمسکونی به اجاره داده شود، هیچگونه معافیتی به مالک تعلق نمی‌گیرد.<sup>۸۳</sup> درآمد اجاره املاک تجاری، اداری و ... در هر صورت مشمول مالیات است.

### معافیت پایه به دو شرط

کسانی که از اجاره‌دادن املاک خود درآمدی به دست می‌آورند (نوع کاربری ملک اهمیتی ندارد)، از یک معافیت مالیاتی سالانه برخوردارند. مبلغ این معافیت هر سال در قانون بودجه تعیین می‌شود؛ مثلاً برای سال ۱۴۰۰، مبلغ این معافیت مانند معافیت معیشتی صاحبان مشاغل ۳۶ میلیون تومان می‌باشد. برای مثال اگر درآمد مشمول مالیات اجاره یک مالک برای سال ۱۴۰۰، ۵۰ میلیون تومان باشد، تا مبلغ فوق از مالیات معاف و مازاد آن (۱۴ میلیون تومان) مشمول مالیات است.

برخورداری از این معافیت اما دو شرط دارد. شرط اول آن است که موجر (مالک) به جز درآمد املاک، هیچگونه درآمد شغلی دیگری نداشته باشد. البته حقوق و مستمری بازنشستگی و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی از این قاعده مستثنی است و درآمد محسوب نمی‌شود؛ یعنی اگر یک نفر حقوق بازنشستگی دریافت کند نیز می‌تواند از معافیت اجاره برخوردار شود. شرط دوم آن است که اعمال این معافیت را از طریق اظهارنامه درخواست کند. چنین شخصی باید اظهارنامه مالیات بر درآمد املاک هر سال را تا پایان تیرماه سال بعد به صورت الکترونیکی به سازمان امور مالیاتی ارسال کند.<sup>۸۴</sup>

### اگر مستأجر، شخص حقوقی باشد

اگر مستأجر شخص حقوقی (مثل شرکت) باشد، اولاً برای تعیین میزان درآمد موجر (مالک)، کاری به ارزش جاری املاک نخواهیم داشت و هر مبلغی که شرکت به‌عنوان اجاره‌بها پرداخت و در دفاتر خود ثبت می‌کند، مبنای محاسبه مالیات مالک قرار می‌گیرد. ثانیاً قانون‌گذار شخص حقوقی را در صورتی که مستأجر باشد، مکلف کرده است که قبل از پرداخت اجاره‌بها به موجر (مالک)، مالیات اجاره را از اجاره‌بها کسر و به سازمان پرداخت کند. مثلاً اگر اجاره‌بهای پرداختی، ماهانه ۲ میلیون تومان باشد، شرکت ابتدا باید در هر پرداخت، مبلغ ۲۲۵.۰۰۰ تومان از آن را به‌عنوان مالیات کسر و مابقی را به موجر (مالک) پرداخت نماید.

در برخی از مواقع افراد به همین دلیل از اجاره‌دادن ملک خود به شخص حقوقی خودداری می‌نمایند. برای حل این مسئله دو راه وجود دارد: راه اول آن است که قرارداد اجاره به‌صورت رهن کامل باشد، در این صورت شخص

<sup>۸۳</sup> بخشنامه شماره ۱۲۱/۴۴۹۹/۲۰۱۲ مورخ ۱۹-۱۱-۱۳۸۳

<sup>۸۴</sup> مواد (۵۷) و (۸۰) ق.م.م و دادنامه‌های شماره ۱۸۰۴ و ۱۸۰۵ دیوان عدالت اداری مورخ ۸-۱۱-۱۳۹۹

حقوقی، تکلیفی به کسر مالیات مالک ندارد.<sup>۸۵</sup> روش دوم نیز آن است که ابتدا مالک، ملک خود را به یک شخص حقیقی (مثلاً مدیرعامل شرکت) اجاره دهد و سپس این شخص، به صورت دست دوم با شخص حقوقی قرارداد اجاره منعقد کند، در این صورت نیز کسر مالیات از اجاره‌به‌های پرداختی به موجر منتفی است.<sup>۸۶</sup>

### اظهارنامه مالیات بر درآمد اجاره

هر کسی که از محل اجاره دادن املاک خود، درآمد دارد، باید تا پایان تیرماه سال بعد، اظهارنامه مالیات بر درآمد اجاره تسلیم کند. به طور مثال اظهارنامه مالیات بر درآمد اجاره سال ۱۴۰۰ باید تا پایان تیرماه سال ۱۴۰۱ ارسال شود در غیر این صورت ۱۰ درصد مالیاتی که به او تعلق می‌گیرد باید جریمه بپردازد.

### مالیات نقل و انتقال ملک

نقل و انتقال املاک یا به صورت معوض است یا مجانی. معوض مثل فروش ملک؛ یعنی در مقابل چیزی که می‌دهیم، مابه‌ازائی دریافت می‌کنیم. این نوع انتقال ملک، مشمول مالیات مقطوع است. نقل و انتقال مجانی (بلاعوض) چنانکه از نام آن پیداست به معنای انتقال رایگان یک ملک به دیگری است. در این حالت، آن ملک مشمول مقررات مالیات بر درآمد اتفاقی شده و مالیات آن به نحو متفاوتی محاسبه و دریافت می‌شود.

### مالیات فروش ملک

انتقال هر نوع ملک با هر نوع کاربری، مشمول مالیات است. مبنای محاسبه مالیات اما قیمت واقعی و فروش‌رفته ملک نیست بلکه مبنای ارزش معاملاتی ملک است. ارزش معاملاتی املاک، درصدی از میانگین قیمت واقعی املاک در هر منطقه است؛ مثلاً برای سال ۱۴۰۰، ارزش معاملاتی ملک حدود ۱۲ درصد قیمت واقعی آن است؛ این درصد هر سال ۲ درصد افزایش پیدا می‌کند تا نهایتاً به ۲۰ درصد برسد. نرخ مالیات نقل و انتقال نیز، ۵ درصد است.<sup>۸۷</sup> حال اگر ارزش معاملاتی ملک ۲ میلیارد تومانی در سال ۱۴۰۰، حدود ۲۴۰ میلیون تومان باشد. فروشنده در هنگام انتقال ملک، چقدر باید مالیات بپردازد؟

مالیات فروش ملک دو میلیارد تومانی  $240.000.000 \times 5\% = 12.000.000$  تومان

<sup>۸۵</sup> جزء (د) بند (۲) بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴-۷-۲۷

<sup>۸۶</sup> تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.ق.م؛ بخشنامه شماره ۳۰/۴/۱۳۸۳۰ مورخ ۱۳۷۲-۱۱-۹

<sup>۸۷</sup> لازم به ذکر است به موجب ماده (۸) قانون درآمد پایدار و هزینه شهرداری‌ها و دهیاری‌ها مصوب ۱-۴-۱۴۰۱، دو درصد به نرخ مالیات نقل و انتقال املاک و یک درصد به نرخ مالیات واگذاری سرقفلی، اضافه گردیده است (یعنی مالیات نقل و انتقال املاک به ۷ درصد و مالیات سرقفلی به ۳ درصد افزایش پیدا کرده است) لیکن تا لحظه نگارش این کتاب (شهریور ۱۴۰۱)، قانون مذکور در سطح ادارت مالیاتی، اجرا نشده است و مالیات نقل و انتقال ملک و واگذاری سرقفلی، به همان نرخ‌های سابق، اخذ می‌شود.



## مالیات واگذاری سرقفلی

در بین اصناف و کسبه، انتقال سرقفلی (یا حق کسب و پیشه) امری رایج است.<sup>۸۸</sup> قانون مالیات‌های مستقیم از عبارت «حق واگذاری محل» استفاده نموده است ولی ما در اینجا به‌خاطر غلبه عرفی از واژه «سرقفلی» استفاده می‌کنیم. مالیات واگذاری سرقفلی ۲ درصد مبلغ دریافتی مالک یا صاحب حق سرقفلی است. فرض می‌کنیم مغازه‌ای که ارزش واقعی آن ۱ میلیارد تومان، ارزش معاملاتی آن ۱۰۰ میلیون تومان و مبلغ سرقفلی آن ۲ میلیارد تومان است به دیگری انتقال می‌یابد؛ در این صورت برای محاسبه مالیات نقل و انتقال ملک، ارزش معاملاتی را در ۵ درصد (گفتیم که مأخذ مالیات نقل و انتقال ملک، ارزش معاملاتی است و نه ارزش واقعی) و مبلغ واقعی سرقفلی را در ۲ درصد ضرب می‌کنیم:

$$۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۵\% = ۵.۰۰۰.۰۰۰ \quad \text{مالیات نقل و انتقال مغازه}$$

$$۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۲\% = ۴۰.۰۰۰.۰۰۰ \quad \text{مالیات انتقال سرقفلی}$$

## مالیات حق واگذاری صرفاً برای املاک تجاری است

سال‌ها رویه بر این بود که ادارات امور مالیاتی در هنگام نقل و انتقال املاک با هر نوع کاربری (به جز مسکونی)، از انتقال دهنده، هم ۵ درصد ارزش معاملاتی و هم ۲ درصد ارزش حق واگذاری به‌عنوان مالیات دریافت می‌کردند اما پر واضح بود که حق واگذاری صرفاً در خصوص املاک با کاربری تجاری (آن هم اگر واقعاً حق سرقفلی یا کسب و پیشه و تجارت وجود داشته و انتقال دهنده وجوهی را بابت آن دریافت کرده باشد) معنا دارد و دریافت مالیات حق واگذاری از انتقال دهنده در هنگام انتقال املاک با سایر کاربری‌ها مانند اداری، صنعتی، آموزشی و ... فاقد محمل قانونی است. نهایتاً دیوان عدالت اداری در دادنامه‌های شماره ۳۵۲ و ۳۵۳ مورخ ۴-۳-۱۴۰۰ با ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۷۲ مورخ ۲۰-۱۰-۱۳۹۹، دریافت مالیات حق واگذاری از املاک با کاربری غیرتجاری را ممنوع کرد. لازم به ذکر است با وجود ابطال بخشنامه فوق توسط دیوان، متأسفانه گاه مشاهده می‌شود که ادارات مالیاتی (عمداً یا سهواً) در هنگام نقل و انتقال املاک اداری یا صنعتی یا ...، از انتقال دهنده، مالیات حق واگذاری دریافت می‌کنند که چنین عملی آشکاراً مغایر قانون است.

## مالیات فسخ و اقاله

فسخ یعنی بر هم زدن یکطرفه قرارداد و اقاله یعنی بر هم زدن قرارداد با توافق طرفین. به‌طور مثال فرض کنید شخص الف، خان‌های را به شخص ب می‌فروشد. اگر بعد از قرارداد، خریدار متوجه شود خانه برخلاف ادعای فروشنده، دارای پارکینگ نیست، می‌تواند به‌صورت یکجانبه قرارداد را بر هم بزند و پول خود را پس بگیرد؛ به این

<sup>۸۸</sup> سرقفلی با حق کسب و پیشه تفاوت دارد که در اینجا به دلیل جلوگیری از اطاله و پیچیدگی بحث، وارد آن نمی‌شویم.

عمل، فسخ می‌گویند. حالا اگر در همین مثال، طرفین بعد از قرارداد به هر دلیلی توافق کنند که معامله را بر هم بزنند (مثلاً خریدار به پول نیاز داشته باشد و از فروشنده بخواهد که خانه را پس بگیرد و پول را به او برگرداند و فروشنده هم موافقت کند)، به آن اقاله می‌گویند.

نکته مالیاتی مسئله در این است که در صورت فسخ یا اقاله قرارداد، نه تنها مالیات پرداختی معامله اصلی برگردانده نمی‌شود، بلکه فسخ یا اقاله، قرارداد جدید محسوب و مجدداً باید مالیات پرداخت شود. این بار پرداخت مالیات بر عهده کسی است که در معامله اصلی، خریدار بوده است. فقط در دو حالت نیازی به پرداخت مالیات جدید نیست: ۱. معامله اصلی در کمتر از شش ماه فسخ یا اقاله شود؛ ۲. فسخ معامله به موجب حکم دادگاه صورت بگیرد حتی اگر شش ماه گذشته باشد.

#### مالیات نقل و انتقال مجانی (درآمد اتفاقی)

فصلی از قانون مالیات‌های مستقیم به مالیات بر درآمد اتفاقی اختصاص پیدا کرده است. منظور از درآمد اتفاقی آن است که شخص، مالی را به صورت مجانی صاحب شود؛ بنابراین اگر پدری، ملکی را به فرزند خود هدیه دهد، فرزند باید مالیات بر درآمد اتفاقی بپردازد.

مأخذ و نرخ مالیات بر درآمد اتفاقی چقدر است؟ اگر آنچه که به‌طور مجانی به دیگری انتقال پیدا می‌کند، ملک باشد، مأخذ مالیات ارزش معاملاتی خواهد بود. اگر ملک نباشد (سایر اموال)، ارزش واقعی آن مال، مبنای محاسبه مالیات خواهد بود. نرخ مالیات نیز همان است که در محاسبه مالیات بر درآمد اجاره توضیح دادیم یعنی تا ۵۰ میلیون تومان، ۱۵ درصد و ... . بنابراین لازم است در هنگام نقل و انتقال مجانی اموال، به آثار مالیاتی آن نیز توجه نمود.