

## حسابداری مالیاتی

### فهرست مطالب :

|    |                                                  |
|----|--------------------------------------------------|
| 2  | مقدمه .....                                      |
| 3  | تاریخچه .....                                    |
| 6  | مفهوم و محتوای صورت ارزش افزوده .....            |
| 15 | مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود .....              |
| 16 | صورت ارزش افزوده شرکت نمونه برای سال 13 xx ..... |
| 17 | تعریف مالیات بر ارزش افزوده .....                |
| 19 | آشنایی با مالیات بر فروش .....                   |
| 21 | ماهیت مالیات بر ارزش افزوده .....                |
| 24 | مزایای مالیات بر ارزش افزوده .....               |
| 25 | مالیات بر مصرف .....                             |
| 29 | تعریف مالیات و انواع آن .....                    |
| 31 | مالیات بر ارزش .....                             |
| 32 | ماترک مشمول مالیات .....                         |
| 32 | معافیت های مالیاتی .....                         |
| 33 | رونوشت بدهی متوفی .....                          |
| 35 | حق تمبر .....                                    |

|    |                                                           |
|----|-----------------------------------------------------------|
| 42 | مالیات بر درآمد مشاغل:                                    |
| 47 | مالیات حق الوکاله                                         |
| 48 | مالیات بر نقل و انتقال املاک                              |
| 51 | مالیات بر درآمد کشاورزی                                   |
| 51 | مالیات بر درآمد حقوق                                      |
| 60 | مالیات بر درآمد اتفاقی شرکت خصوصی به عنوان پیش پرداخت     |
| 63 | بررسی موانع اجرایی شدن حسابرسی مالیاتی و راهکارهای رفع آن |
| 66 | نقش مالیات بر اقتصاد کشور                                 |
| 67 | مشکلات اجرایی                                             |
| 68 | حسابرسی، مالیات و توسعه                                   |
| 74 | نقش حسابرسی در توسعه اقتصادی کشور                         |

## مقدمه

پس از جنگ جهانی دوم، بنا به دلایل متعدد بسیاری از کشورها در صدد اصلاح ساختار مالیاتی خود برآمدند. در این میان مالیات بر ارزش افزوده در دو دهه گذشته به عنوان یک روش جدید مطرح

شده و به لحاظ ویژگیهای انعطاف پذیری که دارد مورد توجه کشورهای مختلف به هنگام اصلاح ساختار مالیاتی واقع شده است. اهم دلایلی که انگیزه‌های این اصلاح به شمار می‌روند را می‌توان در چهار گروه زیر طبقه بندی نمود:

1. رفع نارسایی‌های مالیاتی سستی؛
  2. ایجاد منبع درآمد برای پاسخگویی به هزینه‌های روز افزون دولت؛
  3. ایجاد سیستم‌های مالیاتی متناوب با عملکرد پیمانهای منطقه ای؛
  4. ایجاد تحول در ساختار مالیاتی به دلیل هماهنگ نبودن آن با روند توسعه اقتصادی.
- علیرغم اینکه به خاطر ناشناخته بودن مالیات بر ارزش افزوده برخی از کشورها نسبت به پذیرش آن ابراز نگرانی کرده اند، اما با گذشت زمان شمار کشورهای استفاده کننده از این مالیات به طور قابل توجهی افزایش یافته است.
- به طور کلی در بررسی‌های گوناگون در خصوص تئوری مالیات بر ارزش افزوده، صاب نظران اقتصادی این مالیات را از سه جنبه مختلف بررسی کرده اند. این سه جنبه عبارتند از:
- الف - مسائل ساختاری، اقتصادی، اجتماعی مالیات بر ارزش افزوده. مشکلات مرتبط با آنها و راه‌های مقابله با این مشکلات؛
- ب - اثرات مختلف مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای اقتصادی از دیدگاه خرد و کلان؛
- ج - طرق اجرای مختلف مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف و استفاده از تجارب حاصل به منظور بهبود ساختار این روش مالیاتی.

## تاریخچه

برای نخستین بار، مالیات بر ارزش افزوده توسط ((فو - زیمنس)) به منظور فائق آمدن بر مسائل مادی بعد از جنگ طرح ریزی و به دولت آلمان معرفی شد. به رغم اظهار علاقه و تمایل کشورهای دیگر (مثل آرژانتین و فرانسه) در مورد آگاهی از چگونگی ساختار مالیات بر ارزش افزوده، این مالیات به طور رسمی تا 1354 در هیچ کشوری به کار گرفته نشد. در این سال کشور فرانسه مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان مالیاتی برای کالاهای مصرفی در مرحله تولید اعمال کرد و در 1986 این کشور توانست مالیات بر ارزش افزوده را به صورت مالیاتی جامع به مرحله خرده فروشی گسترش دهد.

در دهه 1960 بسیاری از کشورهای اروپایی از مزایای مالیات بر ارزش افزوده آگاه شدند و این مالیات تدریجاً در سیستم مالیاتی بسیاری از کشورهای اروپایی به کار گرفته شد. در اواسط دهه 1960 (سال 1966) جامعه اروپا به منظور هماهنگ سازی سیستم مالیاتی و بهبود جریان کالاها و خدمات تمام کشورهای عضو را مکلف به پذیرش ساختار مالیات بر ارزش افزوده کرد و نیز در پذیرش این مالیات را به عنوان یکی از پیش نیازهای لازم به منظور عضویت در جامعه اروپا مطرح نمود.

در دهه 1960 و 1970 بسیاری از اعضای جامعه مشترک کشورهای اروپایی این مالیات را پذیرفتند. (دانمارک 1967 - آلمان غربی 1968 - لوکزامبورگ 1970 - بلژیک 1971 - ایرلند 1972 - ایتالیا 1973 و بالاخره انگلستان 1973). در همین زمان و نیز در دهه های بعد کشورهای دیگری (از جمله برزیل، اروگوئه، مکزیک، آرژانتین، شیلی، ساحل عاج، امریکا، ژاپن، استرالیا، سوئد، الجزایر، مغرب و تونس) به خیل کشورهای استفاده کننده از مالیات بر ارزش افزوده کالاهای کارخانه ای، مالیات بر کل فروش مالیات بر درآمد شرکتها و .... کردند.

از سوی دیگر، انتقال از سیستم برنامه ریزی متمرکز به سیستم متکی به مکانیزم بازار نیز لزوم تغییر سیستم مالیاتی را در کشورهای اروپای مرکزی و شرقی ایجاب کرده است. در حال حاضر کشورهای مجارستان و آلمان دموکراتیک (قیل از ادغام دو آلمان) مالیات بر ارزش افزوده را به منظور اصلاح ساختار مالیاتی خود به کار بستند. علاوه بر این کشورهای بلغارستان، لهستان و یوگوسلاوی نیز نسبت به کاربرد این روش مالیاتی از خود تمایلات مثبت نشان داده اند.

به هر حال با گذشت زمان و نمایان شدن نقاط قوت مالیات بر ارزش افزوده، درجه محبوبیت این مالیات بیشتر گشته است. به طوری که در حال حاضر بیش از 50 کشور از این مالیات استفاده می کنند و بیش از ده کشور دیگر نیز به طور جدی در مورد پذیرا شدن آن از خود تلاشهای مثبتی نشان داده اند.

نرخ و پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف متفاوت بوده و متوسط نرخ به کار گرفته شده در حدود 5 تا 18 درصد در حال نوسان بوده است.

هر چند که در تعدادی از کشورها، بعضی از خدمات مثل خدمات دارویی، خدمات بیمارستانی، خدمات امنیتی، خدمات خانه، خدمات بیمه، خدمات پستی و خدمات زیر بنایی مثل آب و برق و گاز مشمول مالیات نمی شود، اما در برخی کشورها، پایه مالیات بر ارزش افزوده وسیع تر از سایر مالیاتهای سنتی بوده و مواردی از قبیل خدمات تفریحی، خدمات حمل و نقل، خدمات قانونی، خدمات ملکی و حتی خدمات زیر بنایی را نیز در بر می گیرد. این پایه وسیع توانسته است در بسیاری از کشورها درآمدهای مالیاتی را به طور قابل توجهی افزایش دهد. از طرفی پایه ای از کشورها نیز به دلیل رعایت رفاه اجتماعی، مواد غذایی و مواد مورد نیاز عامه مردم را مشمول نرخهای پایین تر مالیاتی کرده اند. هر چند که کشورهای عضو جامعه مشترک اروپا از جمله کشورهای پیشتاز در زمینه

یکسان سازی نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده بوده اند، لیکن تلاش آنها در این زمینه تا کنون به ثمر نرسیده است.

## مفهوم و محتوای صورت ارزش افزوده

اندازه گیری اقتصادی ارزش افزوده از مفهوم خاص آن متمایز است. یک تعریف از صورت ارزش افزوده این است که این صورت نشان دهنده تفاضل درآمد حاصل از فروش کالا یا خدمات با مواد و خدمات خریداری شده می باشد. این یک تعریف بسیار ساده بود و با مفهوم اولیه آن مطابق می کند و توسط اقتصاد دانان و مدیران تولید به منظور گزارشگری درون سازمانی مورد استفاده قرار می گیرد. اگر بخواهیم صورت ارزش افزوده را برای مقاصد گزارشگری برون سازمانی تهیه کنیم، در سطحی بالاتر تعیین کننده ارتباط خاص جهت توزیع ارزش افزوده ایجاد شده بین گروه‌های ذینفع خواهد بود. این گروه‌های ذینفع عبارتند از نیروی کار، سهامداران، تامین کنندگان سرمایه و دولت. در صورت ارزش افزوده این مساله اصلی که ثروت به وسیله سه عامل اساسی زمین، کار و سرمایه ایجاد می گردد و این عوامل برای تولید یک کالا مورد نیاز می باشند مورد توجه قرار می گیرد.

برای آنکه مفهوم ارزش افزوده و نحوه محاسبه آن نشان داده شود با ذکر مثالی این موضوع تشریح می شود.

یک نظام اقتصادی بسیار ساده را تصور نمائید که در آن فقط 1000 کیلوگرم گندم به ارزش هر کیلو 50 ریال تولید می شود. ارزش تولیدات این نظام اقتصادی 50000 ریال است. حال اگر تصور کنیم که همین مقدار گندم مراحل تولیدی دیگری را نیز طی می کند، لازم است ارزش تولید مراحل بعدی نیز به نوعی به حساب آیند. مثلاً فرض کنید این مقدار گندم در آسیاب تبدیل به آرد شده است

و هر کیلو آرد به مبلغ 80 ریال به فروش رسیده و سپس در یک ثانوی تبدیل به 100000 ریال نان می شود و نان به عنوان کالای نهایی مورد استفاده قرار گیرد..سوالی که مطرح می شود این است که ارزش تولیدات این جامعه مفروض چه قدر است، اگر به خواهیم ارزش محصولات را در مراحل مختلف (گندم، آرد، نان) با یکدیگر جمع کنیم، رقم 230000 ریال می شود. ارزش آرد در بر گیرنده 50000 ریال ارزش گندم بوده و 100000 ریال ارزش نان تولیدی نیز شامل ارزش آرد و در نتیجه گندم است. بنابراین در چنین جمع بندی به خاطر دوباره شماری (و یا چند باره شماری) ارزش کل محصول جامعه بیش از میزان واقعی به حساب می آید.

علت دوباره شماری این است که فعالیتهای اقتصادی به صورت زنجیره ای انجام می گیرد. مثلاً سنگ آهن در یک مرحله تولیدی تبدیل به چدن شده، چدن در مرحله تولیدی دیگر به فولاد و فولاد به فولادهای مخصوص تبدیل می شود. فولاد مخصوص در مرحله دیگر تبدیل به مثلاً شاسی ماشین شده و شاسی با سایر قطعات در مرحله تولید نهایی ه اتومبیل تبدیل می گردد. حال اگر هر مرحله تولیدی توسط یک کارخانه یا یک واحد جداگانه انجام پذیرد، ارزش تولید معدن معادل ارزش مقدار سنگ آهنی است که استخراج کرده است و ارزش تولید چدن توسط ذوب آهن شامل ارزش سنگ آهن نیز هست، و به همین ترتیب فولاد در بر گیرنده ارزش چدن و در نتیجه سنگ نیز خواهد بود. و سرانجام اتومبیل در بر گیرنده ارزش کالاهای واسطه ای و نیم ساخته قبلی خود می شود. بدین گونه می بینیم که جمع کردن ارزش تولید مراحل مختلف تولیدی سبب می شود که ارزش سنگ آهن را به دفعات به حساب آوریم. برای جلوگیری از این مشکل در سنجش تولید یک نظام اقتصادی از مفهوم ((ارزش افزوده)) استفاده می نماییم.

اگر ارزش افزوده کشاورزی را در مثال قبل 50000 ریال تصور کنیم، ارزش افزوده آسیاب  $80000 - 50000 = 30000$  ریال و ارزش افزوده نانوایی معدل  $100000 - 80000 = 20000$  ریال است. این شاخص یعنی حاصل جمع ارزش افزوده فعالیت‌های مختلف، به عنوان شاخص مناسب ارائه عملکرد یک نظام اقتصادی می تواند به کار رود.

ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی معمولاً با دو روش قابل محاسبه است. یک روش عبارت است از تفریق کالاهای واسطه ای مورد استفاده در تولید یک کالا از ارزش محصول تولید شده، یعنی همان روشی که در مثال ساده یاد شده مورد استفاده قرار گرفت. روش دیگر، محاسبه ارزش افزوده از طریق محاسبه مبلغ پرداختی به عنوان تولید است. همانطور که گفته شد عوامل تولید عبارتند از کارگر، سرمایه، (ساختمان و ماشین آلات) و زمین، پرداختی به این عوامل نیز به صورت مزد، حقوق، سود، و اجاره انجام می پذیرد. مثلاً در مثال بالا دیدیم که اگر ارزش آرد تولید شده توسط آسیاب را 80000 ریال تصور کنیم. از این مقدار 50000 ریال برای خرید گندم، که در این جا به عنوان کالای واسطه ای محسوب می شود، پرداخت شده و در نتیجه ارزش افزوده آسیاب معادل 30000 ریال است. این ارزش افزوده طبعاً به صورت مزد و حقوق به کارگران و نیز به صورت اجاره، هزینه استهلاک و 000 سرانجام سود به صاحبان عوامل مختلف تولید پرداخت می شود، بنابراین از طریق جمع پرداختی به عوامل تولید در یک مرحله تولیدی یا واحد تولیدی نیز می توان ارزش افزوده آن مرحله تولیدی را محاسبه کرد)).

برای آگاهی بیشتر به یک مثال فرضی دیگر توجه می کنیم. فرض کنید سه واحد تولیدی مختلف در نظام اقتصادی وجود دارد که یکی سنگ معدن آهن استخراج می کند و آنرا به منظور تولید فولاد

به یک واحد تولیدی دیگر می فروشند. صورت درآمد و هزینه این سه واحد به ترتیب زیر در جداول شماره 1 و 2 و 3 در نظر گرفته می شود:

(جدول شماره یک)

| دریافتها (ریال) |        | پرداختها (ریال)             |                                                     |
|-----------------|--------|-----------------------------|-----------------------------------------------------|
| فروش سنگ آهن    | 100000 | هزینه مواد واسطه ای و اولیه | .....<br>10000<br>2000<br>50000<br>0000000<br>20000 |
|                 |        | مزد و حقوق                  |                                                     |
|                 |        | اجاره                       |                                                     |
|                 |        | هزینه استهلاک               |                                                     |
|                 |        | سود ویژه                    |                                                     |
|                 | 100000 |                             | 100000                                              |

| دریافتها (ریال) |            | پرداختها (ریال)            |            |
|-----------------|------------|----------------------------|------------|
| فروش چدن        | 25000<br>0 | هزینه اولیه و واسطه ای     | 1000       |
|                 |            | هزینه خرید سنگ آهن         | 0          |
|                 |            | سایر مواد اولیه و واسطه ای | 0000<br>0  |
|                 |            | مزد و حقوق                 | 2000<br>0  |
|                 |            | اجاره                      | 3000<br>0  |
|                 |            | استهلاک                    | 0000<br>0  |
|                 |            | سایر هزینه ها              | 8000<br>0  |
|                 |            | سود ویژه                   | 0000<br>0  |
|                 |            |                            | 2000<br>0  |
|                 | 25000<br>0 |                            | 2500<br>00 |



| دریافته‌ها (ریال) |            | پرداخت‌ها (ریال)         |            |
|-------------------|------------|--------------------------|------------|
| فروش فولاد        | 3000<br>00 | هزینه مواد اولیه و واسطه | 2500<br>00 |
|                   |            | ای                       | 0000       |
|                   |            | هزینه خرید چدن           | 0          |
|                   |            | هزینه سایر مواد اولیه ای | 2500       |
|                   |            | مزد و حقوق               | 0          |
|                   |            | اجاره                    | 5000       |
|                   |            | استهلاک                  | 1000       |
|                   |            | سایر هزینه ها            | 0          |
|                   |            | سود ویژه                 | 1000       |
|                   |            | 0                        |            |
| 3000<br>00        |            | 3000<br>00               |            |

لازم به تاکید است که مثال فوق برای بیان مفهوم ((ارزش افزوده)) و مبانی محاسبه‌های آن ارائه شده و بنابراین در تدوین این مثالها فرضهای ساده کننده ای مورد استفاده قرار گرفته است. مثلاً همه هزینه‌های یک موسسه تولیدی (مانند هزینه سوخت، برق آب و 000) در نظر گرفته نشده و نیز در مقابل آن چند نقطه قرار گرفته است. همچنین فرض شده است که هر واحد تولیدی محصول خود را کلاً به عنوان مواد اولیه و واسطه ای واحد تولیدی دیگری ارائه می کند. این فرض نیز برای نشان دادن

ارتباط بین واحدهای تولیدی مختلف اتخاذ گردیده است. البته روابط بین رشته‌های مختلف فعالیتهای اقتصادی به مراتب پیچیده تر از مثال بالاست.

ارزش افزوده فعالیتهای یاد شده را نیز از دو روشی که قبلاً اشاره شد می توان تعیین کرد. یعنی از طریق کسر کردن هزینه مواد و کالاهای واسطه ای از ارزش محصولات هر واحد تولیدی که در این صورت ارزش افزوده سه واحد تولیدی مورد نظر به ترتیب 100000 و 150000 و 50000 ریال تعیین می شود. همچنین در صورتی که از طریق محاسبه پرداختی به عوامل تولید نیز ارزش افزوده را حساب کنیم، ارزش افزوده واحد تولیدی اول برابر با:

$$100000 + 20000 + 50000 + 20000 = 100000$$

ارزش افزوده واحد تولیدی دوم برابر است با:

$$20000 + 30000 + 80000 + 20000 = 150000$$

و برای واحد تولیدی سوم برابر است با:

$$25000 + 5000 + 10000 + 10000 = 50000$$

محاسبه می شود. بنابراین محاسبه ارزش افزوده از هر دو روش نتایج مشابهی به دست می دهد. بدین ترتیب در صورت ارزش افزوده هر دو رویه به دست آوردن ارزش افزوده نمایش داده می شود. رقمی که بدین صورت به دست می آید رقمی برابر و متوازن خواهد بود.

شکل و نحوه ارائه صورت ارزش افزوده عمدتاً به صورت زیر می باشد.

XX

فروش

(XX)

کسر می شود بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده

XX

ارزش افزوده

=====

به شرح زیر به کار رفته:

X X

پرداخت به کارکنان (شامل بیمه دستمزد و غیره)

X X

پرداخت به تامین کنندگان سرمایه

XX

بهره وام

X X

تقسیم سود بین سهامداران

X X

پرداخت به دولت - مالیات بر درآمد شرکت

X X

برای نگهداری و توسعه دارایی

X X

استهلاک

XX

سود تقسیم نشده

.X X

ارزش افزوده

=====

در خصوص انعکاس برخی از اقلام در صورت ارزش افزوده اختلاف نظرهایی وجود دارد.از

جمله:

1. برخی استهلاک را به عنوان رقم کاهنده ارزش افزوده گزارش می کنند که این نحو از نمایش

صورت ارزش افزوده کمتر متداول و مرسوم می باشد.

2. اقلام غیر مترقبه مربوط به عملیات عادی موسسه نمی باشند، از آنجاییکه ارزش افزوده صرفاً ناشی از جریان عادی فعالیت واحد تجاری است، پیشنهاد می گردد، اقلام غیر مترقبه در طبقه بندی خاصی در صورت های ارزش افزوده درج، به طوری که جداگانه قابل افشاء باشد.

3. درآمد حاصل از سرمایه گذاری، اجاره، حق الامتیاز و بهره را می توان در صورت ناچیز و کم اهمیت بودن با فروش تلفیق نمود اما در صورتی که این اقلام با اهمیت باشند باید همانند اقلام غیر مترقبه با آنها برخورد نموده و به طور جداگانه افشا نمود.

نحوه ارائه ارزش افزوده با تاثیر اقلام فوق مجدداً در صفحه نمایش داده شده است.

### **مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود**

سود یکی از قسمتهای تشکیل دهنده ارزش افزوده می باشد، در حقیقت سود جزئی از ارزش افزوده است. سود و ارزش افزوده در دو خصیصه کلی زیر مشترک می باشند:

- 1- ارزش افزوده به بازار و محیط آن وابسته است. یعنی قیمت تولیدات و خدمات ارائه شده از طرف شرکت در بازار تعیین و تبیت می گردد. این موضوع در مورد سود نیز مصداق دارد.
- 2- ارزش افزوده در جریان دستیابی به افزایش ثروت که از افزایش بهای تولید ایجاد می شود، به دست می آید و سود نیز همینطور.

تفاوت های سود و ارزش افزوده را می توان به شرح زیر خلاصه نمود:

- 1- صورت سود و زیانی که به طور مرسوم کلیه درآمدها و عواید و همچنین هزینه ها و زیان ها اعم از اینکه از عملیات عادی شرکت منتج شده باشد یا اینکه از حوادث و جریانات غیر عادی حاصل شده باشد را در بر می گیرد. اما هدف عمده صورت ارزش افزوده نمایش کوششهای معطوف

شده به تولید که از منابع خود شرکت تامین شده، می باشد که این ارزش به واسطه فروش تولیدات شرکت به دست خواهد آمد

## صورت ارزش افزوده شرکت نمونه برای سال 13 xx

| ریال          | شرح                                            |
|---------------|------------------------------------------------|
| XX            | فروش                                           |
| (XX)          | کسر می شود: بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری |
| <del>XX</del> | شده                                            |
| XX            | ارزش افزوده عملیاتی شرکت                       |
| XX            | اضافه می شود: درآمد حال از سرمایه گذاری        |
| <del>XX</del> | سود (زیان) ناشی از ارقام غیر مترقبه            |
| XX            | ارزش افزوده قابل توزیع یا اندوخته کردن         |
| XX            | ارزش افزوده توزیع شده:                         |
| XX            | به کارکنان (شامل بیمه، دستمزد و غیره)          |
| XX            | به تامین کنندگان سرمایه:                       |
| XX            | بهره وامهای دریافتی و اجاره                    |
| XX            | توزیع سود سهام نقدی بین سهامداران              |
|               | به دولت:                                       |
|               | مالیات بر درآمد شرکت                           |

|  |                                                                                                    |
|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <p>به منظور نگهداری و توسعه دارایی ها:</p> <p>استهلاک</p> <p>سود تقسیم نشده</p> <p>ارزش افزوده</p> |
|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------|

## تعریف مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده عبارت است از نوعی مالیات غیر مستقیم بر مصرف (مالاً بر هزینه) که به طور غیر انباشته بر کایه مراحل تولید و توزیع خصوصی کالا و خدمات تعلق می گیرد.

این مالیات همانگونه که از نام آن بر می آید بر ارزش افزوده بسته می شود. پس نخست باید دید ارزش افزوده به چه معنی است. یک موسسه تجاری که کالا یا خدماتی را عرضه می دارد و به فروش می رساند معمولاً برای تدارک همان کالا یا خدمات، خود مبالغی را صرف خرید کالاها یا خدمات واسطه ای می نماید. مثلاً موسسه ای که اتومبیل تولید می نماید قطعاً باید برای این کار مواد خام و بعضی اجزای نیمه تمام و ساخته شده را خریداری کند و در ساخت اتومبیل به کار برد، و در عین حال از خدمات و امکانات معینی نظیر مهارت‌های کارکنان، محل کار، ماشین آلات، امکانات مایل و غیره بهره جوید. اگر از عایدات فروش کالا یا خدماتی که یک موسسه به مشتریان عرضه می کند بهای کالاها و خدمات واسطه ای صرف شده به همین منظور را کسر می کنیم، ارزش افزوده به دست می آید.

اگر موضوع را در کل مملکت در نظر بگیریم آنگاه مجموع ارزش‌های افزوده یک جامعه برابر خواهد بود با ارزش کلیه معاملات واسطه ای قبل از هر یک از آنها. با کمی دقت متوجه می شویم که

مجموع ارزشهای افزوده با این حساب عبارت خواهد بود از همه مبالغی که تحت عناوینی نظیر حقوق نیروی کار، بهره پول، اجاره محل، استهلاك اموال پرداخت شده به علاوه مجموع سودهای حاصل برای افراد و موسسات.

همین عوامل در مجموع چیزی را بوجود می آورند که به نام تولید ناخالص ملی یک کشور معروف است.. پس ارزش افزوده از سویی برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه ای، و از سوی دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی. علاوه بر این اگر مراحل مختلف تولید نهایی یک کالا، مثلاً کفش، را در نظر بگیریم یعنی وضعیت تولید کننده و فروشنده پوست، کارخانه تولید چرم، کارخانه تولید کفش و کفش فروش را بررسی کنیم، صاحبان هر یک از این مشاغل برای خود ارزش افزوده ای دارند که عبارت است از تفاوت بین قیمت فروش کالای همان شخص منهای آنچه صرف تدارک همان کالا نموده است. اگر این ارزشهای افزوده را با هم جمع کنیم مجموع آنها مساوی خواهد بود با قیمت فروش کفش آماده به مصرف کننده نهایی - پس مجموع ارزشهای افزوده با مجموع قیمتهای نهایی کالا هم برابر است.

با توجه به همه این برابری ها می توانیم فرمول زیر را داشته باشیم:

ارزش افزوده = (کل معاملات منهای معاملات واسطه ای) = قیمت فروش نهایی = تولید

ناخالص ملی = (هزینه حقوق + بهره + اجاره + استهلاك + سود)

حال که ارزش افزوده به شرحی که در فرمول فوق دیدیم با هزینه حقوق، بهره، اجاره، استهلاك و سود از طرفی و کل معاملات منهای معاملات واسطه ای از طرف دیگر برابر است، پس برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده می توانیم نرخ مالیاتی را روی هر یک از این دو ترکیب به کار بندیم. ولی روش متداول در جهان استفاده از ترکیب دوم است. بدین معنی که نرخ مالیاتی را روی صادره های

موسسه یعنی کالاها یا خدمات عرضه شده اعمال نموده سپس از رقم حاصل مالیات متعلق به خدمات و کالاهای وارده و واسطه ای را کسر می کنند و مالیات قابل پرداخت به دست می آید.

ترجیح این طریقه از طرفی به خاطر سهولت عمل است، زیرا به سادگی می توان مالیات متعلق را در صورت حسابهای فروش محاسبه و منعکس نمود. از سوی دیگر کنترل و حسابرسی مالیاتی برای ماموران تشخیص در این طریقه آسانتر است. ضمناً اگر سیستم مالیاتی مربوط چند نرخ باشد استفاده از این طریقه با سهولت بیشتری همراه خواهد بود. اجرای این روش سبب می شود که مودیان ناگزیر از نگاهداری صورت حسابها و مدارک معاملات خود شوند که سامان بیشتر نظام مالیاتی را به دنبال خواهد داشت.

در روش مذکور مالیات همه معاملات با نرخ یا نرخهای مقرر و بدون توجه به نهایی یا واسطه ای بودن کالاها محاسبه می شود و پس از کسر مالیاتهای پرداختی قبلی تفاوت حاصل به سازمان مالیاتی داده می شود.

## آشنایی با مالیات بر فروش

مالیات بر فروش، مالیاتی است که نسبت به معاملات وضع می شود، مبناء و ماخذ مالیات عبارت است از بهایی که برای کالاها و خدمات مورد مبادله پرداخت می شود. مالیات بر فروش می تواند یف گسترده ای از کالاها را در بر گیرد. مالیات بر فرآورده های نفتی، مالیات بر سیگار و یا مالیات بر نوشابه های غیر الکلی یک نوع مالیات بر فروش به حساب می آیند. وقتی که از مالیات بر فروش نام برده می شود معمولاً آن نوع مالیاتی مورد نظر است که بر فروش عمومی در سطح خرده فروشی برقرار شده است. منظور از عمومی آنست که مبناء و پایه مالیات بسیار گسترده باشد و بسیاری از کالاها و خدمات را مشمول مالیات سازد. در قبال عمومی یک نوع مالیات بر فروش دیگر ((انتخابی))

وجود دارد که صرفاً تعداد بسیار معدودی از کالاها و خدمات را در بر می گیرد. مثل مالیات بر سیگار، مالیات بر اتومبیل و غیره. منظور از اصلاح خرده فروشی آنست که این مالیات فقط در مرحله فروش کالا به مصرف کنندگان نهایی اخذ می شود. نرخ رایج و معقول چنین مالیاتی معمولاً بین 3 تا 5 درصد است. این مالیات را می توان در مراحل مختلف گردش کالا و خدمات در جامعه وضع کرد. مثلاً در مرحله تولید، واردات، توزیع یا مصرف. در بعضی از کشورها این گونه مالیات بر کلیه مراحل مختلف چرخه تولید کالا، یعنی تولید، توزیع و مصرف، همزمان بسته می شود.

هرگاه مالیات به یک مرحله از مراحل فوق وضع شود مالیات ((یک مرحله ای)) و اگر به کلیه مراحل گردش کالا وضع شود نالیات ((چند مرحله ای)) فروش نامیده می شود. یکی از اشکالات و نقائص مالیات بر فروش ((چند مرحله ای)) آنست که کالاها دارای چرخه و مسیر عبور یکسانی از مرحله تولید تا مرحله مصرف نیستند. بعضی از کالاها مسیر طولانی تری را سیر می کنند و برخی دیگر مسیر کوتاه تری را. بنابراین در وضع و پرداخت مالیات بر فروش چند مرحله ای بین کالاها تبعیض ایجاد می شود. یکی دیگر از نقائص و نارسایی های چنین مالیاتی بر فروشی آنست که هنگام عبور کالا از مرحله ای به مرحله دیگر مالیات پرداخت شده در مرحله قبل به عنوان بخشی از مبناء و مآخذ مالیات در مراحل بعدی قرار می گیرد. بنابراین کالاهایی که از چند مرحله از فرآیند تولید و توزیع می گذرند دارای مبناء محاسبه چند گانه و مضاعف می شوند یا به عبارت دیگر بر مالیات، مالیات محاسبه می شود. در چنین حالتی برای رفع این نقیصه و در شرایط رقابتی شدید، موسسات تمایل و علاقه مندی شدیدی به ادغام عمومی چه در مرحله تولید و چه در مرحله توزیع از خود نشان می دهند. بنابراین هرگاه موسسه ای بتواند از مرحله استخراج مواد اولیه تا مرحله خرده فروشی کالا در قالب یک شخصیت حقوقی واحد، فعالیتهای تولیدی و توزیعی خود را سازمان دهی کند، فقط در

مرحله آخر یعنی خرده فروشی (فروش کالا به مصرف کنندگان نهایی) مشمول مالیات بر فروش می شود و می تواند نسبت به موسسات دیگری که یک پارچه نشده اند تفوق رقابتی بهتری حاصل کنند.

## ماهیت مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که از وضع مالیات بر مالیات پرداختنی در مراحل مختلف تولید (یا واردات) و توزیع مصرف جلوگیری می کند. مبناء و مآخذ مالیات عبارت است از ارزش افزوده ای که توسط هر موسسه به کالا یا خدمات وارد به آن اضافه می شود. این ارزش افزوده معمولاً با اجازه کسر کیه پرداختی ها از کل دریافتی های ناخالص هر موسسه به دست می آید. با استفاده از این روش، مبناء و مآخذ مالیات هر موسسه محدود به سهم ارزش ایجاد شده از منابع متعلق به موسسه و از خدمات نیروی انسانی است که توسط موسسه به کار گرفته شده است.

البته اصطلاح ((ارزش افزوده)) را عده ای معادل واژه ((سود)) می گیرند. اما این تعریف برای ارزش افزوده، نمی تواند تعریف جامعی باشد. به عبارت دیگر، سود هم، خود بخشی از ارزش افزوده است. ژ.

$$\text{ارزش افزوده} = \text{دستمزد ها} + \text{سود} = \text{خروجی ها} - \text{ورودی ها}$$

ورودی های موسسه عبارتند از مواد اولیه، خدمات حمل و نقل، اجاره، تبلیغات خریداری شده و غیره. بدیهی است که موسسه برای کار روی این وارده ها حقوق و دستمزد پرداخت می کند، تا آن کالاها و خدمات نهایی آماده و فروخته شود و در انتها سودی به جا می ماند. بنابراین ارزش افزوده را

هم از جانب جمعی (دستمزد + سود) و هم از جانب کسری (خروجی یا فروش منهای ورودی یعنی خریدها و پرداختها) می توان دید و محاسبه کرد.

با توجه به مراتب فوق مالیات بر ارزش افزوده به چهار روش اساسی قابل محاسبه می باشد:

1.  $\text{نرخ مالیات} \times (\text{دستمزد} + \text{سود})$
2.  $\text{نرخ مالیات} \times (\text{دستمزد} + \text{نرخ مالیات} \times \text{سود})$
3.  $\text{نرخ مالیات} \times (\text{خروجی ها} - \text{ورودی ها})$
4.  $\text{نرخ مالیات} \times \text{خروجیها (فروش)} - \text{نرخ مالیات} \times \text{ورودی ها (خرید ها)}$

از بین چهار روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده روش چهارم معمولی تر و رایج تر است.

$\text{ارزش افزوده} = \text{دستمزدها} + \text{سود} = \text{خروجی ها} - \text{ورودی ها}$

ارزش افزوده در یک موسسه از تفاوت عایدات ناشی از فروش کالا یا خدمات و کل هزینه هایی که صرف خرید کالاها و خدمات واسطه ای شده است، ایجاد می گردد. از دیدگاه اقتصاد ملی، ارزش افزوده همان تولید ناخالص ملی است. چون کلیه معاملات، منهای معاملات واسطه ای برابر است با کل هزینه های حقوق، بهره، اجاره و ... و سایر عواملی که تشکیل دهنده تولید ناخالص ملی است. به عبارت دیگر، این تعریف از رابطه زیر نیز قابل استحصال است:

ارزش افزوده

---

$$\text{بهره} + \text{هزینه حقوق} + \text{سود} + \text{استهلاک} + \text{اجاره} = \text{GNP} = \text{فروش نهایی} = (\text{معاملات واسطه ای} - \text{کل معاملات})$$

چون ارزش افزوده نشان دهنده کلیه هزینه ها و نیز منافع فروشندگان است، بنابراین مجموع ارزشهای افزوده توسط کلیه موسسات در مراحل تولید دقیقاً معادل GNP مخفف تولید ناخالص ملی

می باشد. در واقع ارزش افزوده از یک طرف برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه ای، و از طرف دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی.

با توجه به این امر که مالیات بر ارزش افزوده، درصدی از تولید ناخالص ملی می باشد که به موجب قانون توسط دولت‌ها وصول می گردد، اگر بخواهم از ارزش افزوده موسسات با نرخ  $t$  مالیات بگیریم، با یکی از چهار روش زیر امکان پذیر خواهد بود:

1. روش جمع شونده مستقیم؛ که به ترتیب زیر قابل محاسبه است:

$$(سود + اجاره + بهره + هزینه حقوق) \times t$$

2. روش جمع شونده غیر مستقیم، که روش محاسبه آن عبارت است از:

$$(سود) \times t + (اجاره + بهره + هزینه حقوق) \times t$$

3. روش کسر شونده مستقیم، که از رابطه زیر محاسبه می شود.

4. روش کسر شونده غیر مستقیم که عبارت است از:

$$t \times (\text{وارد}) - t \times (\text{صادر})$$

که این روش اخیر مورد عمل اکثریت قریب به اتفاق کشورهای که مالیات بر ارزش افزوده را در نظام مالیاتی خود برقرار کرده اند، قرار گرفته است.

مهمترین دلایل مقبولیت و عمومیت یافتن کاربرد این روش عبارتند از:

- سادگی: چون به سادگی در صورت حسابهای فروش، میزان مالیات محاسبه و منعکس می گردد. در هر بار معامله این محاسبه قابل اعمال است.
- سهولت کنترل و حسابرسی: روش صورت حساب تنها روشی است که اعمال کنترل و حسابرسی را به سادگی برای دستگاه مالیاتی ممکن می سازد.

- امکان اعمال نرخهای متعدد روی کالاها: این روش تنها روشی است که در آن اعمال نرخهای متعدد روی کالاها (در سیستمهای چند نرخ) با سهولت امکان پذیر است.
- مستند سازی نظام معاملات: مهمترین فرمت این روش آن است که با اعمال روش صورت حساب، به طور ضمنی اشخاص و موسسات ملزم به نگهداری کلیه صورت حسابها و مدارک و معاملات خود می شوند و این هدفی است که دستگاه مالیاتی برای مقاصد ((حسابرسی)) و ((مستند کردن)) نظام معاملات و بالنتیجه سامان دادن سیستم مالیات بر درآمد را تعقیب می کند.
- علی رغم اینکه این روش در خود یک مکانیزم ((ضد فرار درونی)) دارد - چون هر شخص یا موسسه ای که در هر مرحله از پرداخت مالیات شانه خالی کند، مالیات پرداخت نشده بدهی مالیاتی فروشنده مرحله بعدی خواهد بود - ولی نمی توان امکان فرار از مالیات را به کلی منتفی دانست و در بسیاری از کشورها مواردی از فرار مالیاتی بویژه در موسسات کوچک و خدمات حرفه ای (پزشکان، وکلا، بیمه گران ...) مشاهده شده است، البته امکان کنترل در موسسات بزرگ بیشتر است.

## مزایای مالیات بر ارزش افزوده

دلایل توجیهی و مزایای مالیات بر ارزش افزوده به اختصار شامل موارد زیر است:

1. درآمد زایی برای تامین هزینه های دولت
2. استمرار و قابلیت اطمینان وصول
3. مقرون به صرفه بودن
4. وجود مکانیزم کنترل متقابل
5. سهولت کنترل و حسابرسی
6. انتظام سیستم بازرگانی

7. مستند کردن سیستم مالیات بر درآمد

8. تنظیم تراز پرداختها

9. نوسازی و ایجاد تحول در نظام مالیاتی

10. اهرم تغییر الگوی مصرف

11. خنثی بودن یا بی تفاوتی

12. تسهیل ورود به پیمانهای منطقه ای

13. رفع نارسایی مالیات بر فروش در مراحل مختلف

معایب و نکات فنی مالیات بر ارزش افزوده

1. اثر نزولی مالیات بر ارزش افزوده

2. اثر مالیات بر ارزش افزوده در افزایش سطح قیمت ها

3. اشکالات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

### مالیات بر مصرف

| فروشنده       | خریدار        | قیمت فروش | مالیات 10٪ | جمع دریافتی | جمع مالیات |
|---------------|---------------|-----------|------------|-------------|------------|
| دامپروری      | کارگاه لبنیات | 10000     | 1000       | 11000       | 1000       |
| کارگاه لبنیات | توزیع کنندگان | 21000     | 2100       | 23100       | 3100       |
| توزیع کنندگان | مصرف کنندگان  | 33100     | 3310       | 36410       | 6410       |
| -             | -             | -         | -          | کل مالیات   | 10510      |

در این مثال همانگونه که دیده می شود، جمع مالیات پرداختی به رقمی حدود 35٪ قیمت اصلی فروش مرحله آخر بالغ می گردد، حال آنکه نرخ مالیات فقط 10٪ است.

چنانچه ملاحظه می گردد، در اینجا انتقال مالیات به جلو انجام شده، یعنی در نهایت سنگینی تمامی مالیات بر عهده خریدار نهایی قرار گرفته و او جمعاً 10510 تومان مالیات پرداخته است. نهایتاً مالیات در لفاف قیمت پیچیده شده است و به این صورت به جلو غلطیده و با بار اضافی مالیات بر مالیات درآمیخته و بر دوش مصرف کنندگان قرار گرفته است.

اما سیستم مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر عدم انباشت مالیات است. این منظور به دین طریق حاصل می شود که اولاً مالیات به عنوان رقمی جدا از قیمت اصلی کالا محاسبه می شود و دقیقاً تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده در صورت حسابها منعکس می گردد. ثانیاً در هر مرحله از تولید و توزیع، مودی مالیات را روی قیمت اصلی فروش خود (و نه قیمت به علاوه مالیات) حساب می کند و سپس مالیاتی را که خود در مرحله قبل پرداخته از آن کسر کرده و مابه التفاوت را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت می کند. همان مثال مربوط به موسسه مالیات بر ارزش افزوده طبق جدول زیر خواهد آمد:

| فروشنده       | خریدار        | قیمت فروش | مالیات 10٪ | جمع پرداختی خریدار | مالیات مرحله قبل | مالیات پرداختی این مرحله |
|---------------|---------------|-----------|------------|--------------------|------------------|--------------------------|
| دامپروری      | کارگاه لبنیات | 1000      | 1000       | 11000              | -                | 1000                     |
| کارگاه لبنیات | توزیع کنندگان | 20000     | 2000       | 22000              | 1000             | 1000                     |
| توزیع کنندگان | مصرف کنندگان  | 30000     | 3000       | 33000              | 2000             | 1000                     |
| -             | -             | -         | -          | -                  | کل مالیات        | 3000                     |

در این جا نیز کل مالیات پرداخت شده به مصرف کننده انتقال می یابد، ولی میزان آن دقیقاً معادل نرخ کلی مالیات بر ارزش افزوده است که در اینجا به فرض معادل 10٪ درصد می باشد. ضمناً مالیات روی مالیات هم محاسبه نشده است. چنین است مفهوم خصلت ((غیر انباشته)) که در تعریف مالیات بر ارزش افزوده گنجانیده شده است.

فرق بین معافیت مالیاتی و نرخ صفر درصد در مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده این است که اگر پای معافیت مالیاتی در یک مرحله از مراحل تولید و توزیع در بین باشد دیگر امکان کسر مالیات پرداختی در مرحله پیش وجود نخواهد داشت و نتیجه این حالت بر خلاف تصور زیادتر شدن مجموع مالیات پرداختی و انباشت نسبی مالیات خواهد بود. فرض می کنیم زنجیره ای از تولید و توزیع وجود دارد که طی آن کارخانه تهیه خمیر کاغذ در مرحله نخست از موسسه چوب بری مواد اولیه خریداری می کند و فرآورده های خود را به کارخانه کاغذ سازی می فروشد. و آن کارخانه کاغذ تولیدی را به بازرگان عمده فروش تحویل می دهد و او جنس خود را به خرده فروش می فروشد، و خرده فروش کالا را به طور نهایی به مصرف کننده عرضه می کند و در هر مرحله 10000 هزار تومان به قیمت کالای عرضه شده افزوده می شود. حال فرض کنیم که در این زنجیر فقط فروش کاغذ از مالیات معاف باشد. (یعنی کاغذ فروش نتواند از مشتری خود مالیات بگیرد) نتیجه حاصل به شرح جدول شماره یک خواهد بود.

حال اگر پای معافیت مذکور در میان نبود، مالیات پرداختی به دولت در هر مرحله فقط 1000 تومان بوده و جمعاً به جای 7200 تومان به 5000 تومان بالغ می شود. بنابراین معافیت موجب انباشت مالیات و افزایش آن شده که مغایر با هدف و اوصاف اصلی مالیات بر ارزش افزوده باشد. اما

اگر به جای معافیت در همان مثال نرخ صفر درصد منظور شود حق کسر مالیات مرحله قبل عیناً وجود خواهد داشت و در نتیجه جمع مالیات به همان رقم 5000 تومان بالغ خواهد شد.

جدول شماره یک

| مالیات<br>پرداختی | کسر مالیات<br>مرحله قبل | مالیات 10٪ | بهای اصلی<br>فروش | خریدار            | فروشنده           |
|-------------------|-------------------------|------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 1000              | -                       | 1000       | 10000             | کارخانه خمیر کاغذ | موسسه چوب بری     |
| 1000              | 1000                    | 2000       | 20000             | کارخانه کاغذ سازی | کارخانه خمیر کاغذ |
| -                 | -                       | معاف       | 32000             | بازرگان عمده فروش | کارخانه کاغذ سازی |
| 4200              | -                       | 4200       | 42000             | خرده فروش         | بازرگان عمده فروش |
| 1000              | 4200                    | 5200       | 52000             | مصرف کننده        | خرده فروش         |
| 7200              | جمع مالیات              | -          | -                 | -                 | -                 |

جدول شماره دو

| مالیات<br>پرداختی | کسر مالیات<br>مرحله قبل | مالیات 10٪ | قیمت اصلی<br>فروش | خریدار            | فروشنده                |
|-------------------|-------------------------|------------|-------------------|-------------------|------------------------|
| 1000              | -                       | 1000       | 10000             | کارخانه خمیر کاغذ | موسسه فروش الوار و چوب |
| 1000              | 1000                    | 2000       | 20000             | کارخانه کاغذ سازی | کارخانه خمیر کالا      |
|                   | 2000                    | 3000       | 30000             | عمده فروش         | کارخانه کاغذ سازی      |

|      |      |      |       |            |           |
|------|------|------|-------|------------|-----------|
| 1000 | 3000 | 4000 | 40000 | خرده فروش  | عمده فروش |
| -    | -    | معاف | 54000 | مصرف کننده | خرده فروش |

## تعریف مالیات و انواع آن

مالیات مبلغی است که افراد و مؤسسات برای تأمین بخشی از هزینه ها و تحقق برخی از اهداف

دولت می پردازند و معمولاً متناسب با میزان درآمد، و یا ثروت آن ها تعیین می گردد که دولت ها

مالیات را برای رسیدن به اهدافی وضع می کنند

➤ اهداف وضع مالیات

➤ تحقق بخشی از درآمدهای دولت

➤ تعدیل توزیع درآمد و ثروت جامعه

➤ کنترل و هدایت مخارج و هزینه ها در اقتصاد

➤ کنترل حجم واردات و صادرات

➤ که دارای انواع مستقیم و غیر مستقیم هستند.

مالیات های مستقیم

➤ که دولت بر دارایی و درآمد افراد و مؤسسات وضع می کند.

➤ الف) مالیات بر دارایی، مانند: 1. مالیات ارث 2. حق تمبیر

➤ ب) مالیات بر درآمد، مانند 1. مالیات درآمد املاک 2. مالیات بر درآمد حقوقی

مالیات های غیر مستقیم

که بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده می باشد:

الف) مالیات بر واردات، مانند: 1. حقوق گمرکی

ب) مالیات بر مصرف و فروش، مانند: 1. مالیات نوشابه های غیر الکلی

اشخاص مشمول مالیات

➤ مواد 1 و 2 قانون مالیات های مستقیم – اصلاحی 1380 / 11 / 27

➤ ماده 1. اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می باشند:

➤ کلیه مالکین نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران.

➤ هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که تحصیل می نماید.

➤ هر شخص ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می کند.

➤ هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می

نماید.

➤ هر شخص غیر ایرانی نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و درآمدهای

واگذاری امتیازات و...

ماده 2. اشخاص زیر مشمول مالیات های نیستند:

1. وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی

2. دستگاههایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می شود.

3. شهرداری ها

تبصره 1. شرکت هایی که سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسه های فوق باشد.

تبصره 2. درآمدهای حاصل از فعالیت های اقتصادی از قبیل فعالیت های صنعتی، معدنی

و... مشمول مالیات خواهد بود.

مسئولان اداره امور نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات خواهند بود.

تبصره 3. معافیت مالیاتی این ماده برای مواردی که از طرف حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می باشند بر اساس نظر مقام معظم رهبری قابلیت اجرا خواهد داشت.

## مالیات بر ارث

مواد 17 تا 43 قانون مالیات های مستقیم - اصلاحی 1380 / 11 / 27

ماده 17. هرگاه در نتیجه فوت شخصی اعم از واقعی یا فرضی اموالی از متوفی باقی بماند به شرح زیر مشمول مالیات است:

1. در صورتی که متوفی یا وراث یا هر دو ایرانی مقیم ایران باشند نسبت به سهم الارث هر یک از وراث از اموال مشمول مالیات بر ارث پس از کسر مالیات به نرخ ماده 20 این قانون.

در صورتی که متوفی و وراث هر دو ایرانی مقیم خارج از ایران باشند سهم الارث هر یک از وراث از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است به نرخ مذکور در ماده 20 این قانون

در مورد اتباع خارجی و سایر موارد نسبت به آن قسمت از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است کلاً مشمول مالیات به نرخ مذکور در ماده 20 این قانون برای وراث طبقه دوم

وراث متوفی

ماده 18. به سه طبقه:

طبقه اول: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد.

طبقه دوم: اجداد، برادر خواهر و اولاد آنها.

طبقه سوم: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها.

## ماترک مشمول مالیات

ماده 19. کلیه ماترک متوفی، منقول و غیر منقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود شرعی و دیون متوفی. تبصره. بدهی که متوفی به وراثت خود دارد کسر و در مورد مهریه و نفقه ایام عده، تأیید هیأت مذکور لازم نیست و در مورد وراثت طبقه دوم و سوم کسر دیون منوط به خود دارای وراثت از طبقه ماقبل باشد.

از سهم الارث هر یک از وراثت اول مبلغ سی میلیون ریال وراثت طبقه اول که کمتر از بیست سال سن داشته یا محجور یا معلول از کار افتاده باشند مبلغ پنجاه میلیون ریال معافیت خواهد بود.

ماده 21. اموالی متوفی که تا یکسال پس از قطعیت مالیات و غیر قابل رسیدگی بودن پرونده امر در مراجع مالیاتی طبق قوانین یا احکام خاص مالکیت آنها سلب از مشمول مالیات بر ارث خارج می باشد.

ماده 22. در صورتی که به موجب رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبات متوفی غیر قابل وصول تشخیص داده شود، مطالبات مذکور جزء ماترک منظور نمی شود و مالیات وصولی مسترد خواهد شد.

## معافیت های مالیاتی

ماده 24

1. وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس انداز خدمت و...

2. اموالی مورد وقف برای سازمان های ماده 2

3. (80٪) اوراق مشارکت (50٪) ارزش سهام (40٪) ارزش سهام در بورس (40٪) دارایی در

واحدهای تولیدی، و...

ماده 25. وراثت طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی مشمول مالیات بر ارث موضوع این فصل نخواهند بود.

احراز شهادت برای استفاده از مقررات این ماده منوط به تأیید یکی از نیروهای مسلح و یا بنیاد شهید

ماده 26. وراثت مکلف اند ظرف شش ماه از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه ای حاوی کلیه اقلام ماترک با تعیین بهای زمان به ضمیمه مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند.

### **رونوشت بدهی متوفی.**

رونوشت اوراقی که مثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و حقوق مالی است.

اگر اظهارنامه بوسیله وکیل و یا قیم یا ولی داده شود رونوشت وکالت نامه یا قیم نامه.

رونوشت آخرین وصیت نامه

ماده 27. اداره امور مالیاتی صلاحیتدار در مورد ارث، امور مالیاتی آخرین که اقامتگاه قانونی متوفی در محدوده آن واقع بوده است و اگر متوفی در ایران مقیم نبوده، اداره امور مالیاتی مربوط در تهران.

ماده 28. مشمولین مالیات بر ارث مکلف اند مالیات متعلق را بر اساس اظهارنامه تا سه ماه از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی الحساب پرداخت کنند. امور مالیاتی مکلفند مفصلاً حساب را ظرف یک هفته تسلیم نمایند.

ماده 30. اداره امور مالیاتی مربوطه مکلف است اظهارنامه مؤدیان را طبق مقررات این فصل رسیدگی و ارزش اموال را تشخیص و به شرح زیر عمل کند:

الف) اگر ارزش اموال بیش از پانزده درصد اختلاف نباشد، اظهارنامه را قطعی تلقی نماید.

ماده 31. اداره امور مالیاتی باید از تسلیم اظهارنامه از طرف وراث یا نماینده قانونی آنها در صورت درخواست کتبی ظرف یک هفته گواهینامه متضمن رونوشت مصدق ریز ماترک را صادر و به مؤدی تسلیم نماید

ماده 32. مأخذ ارزیابی املاک اعم از عرصه یا اعیان، ارزش معاملاتی ملک بارعایت تبصره (1) ماده 59 این قانون در زمان فوت بوده و مأخذ ارزیابی سایر اموال متوفی، ارزش آن ها در تاریخ فوت خواهد بود

ماده 33. مأموران کنسولی ایران در خارج از کشور موظف اند ظرف سه ماه از تاریخ اطلاع از وقوع فوت اتباع ایرانی مراتب را ضمن ارسال کلیه اطلاعات در مورد ماترک آنان با تعیین مشخصات اعلام نمایند.

ماده 34. بانک ها و... که اموالی از متوفی نزد خود دارند مکلف اند ظرف یک ماه از تاریخ اطلاع از فوت صورت آن اموال را تنظیم و به اداره امور مالیاتی، اسناد مورد نیاز را برای رسیدگی در اختیار آنها بگذارند.

ماده 35. اداره ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیر منقول را به اسم وراث یا موصی له ثبت می نمایند، باید گواهینامه اداره امور مالیاتی صلاحیتدار را مبنی بر عدم شمول مطالبه نمایند و قبل از آن مجاز به ثبت نیستند.

ماده 36. بانک ها و شرکت ها و اشخاصی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر یا سهام سهم الشرکه و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند مجاز نخواهند بود آن را به وراث یا وصی حسب مورد تسلیم نمایند.

ماده 37. در صورتی که به موجب احکام دادگاه ها بر اساس حقوق مالی متوفی مالی به ورثه برسد، مدیران دفتر دادگاه ها مکلف اند رونوشت حکم را به امور مالیاتی مربوط ارسال دارند تا در صورت وصول نشدن مالیات کسر گردد.

ماده 41. سازمان امور مالیاتی کشور می تواند در صورتی که جزء ماترک، وجوه نقد موجود نباشد به تقاضای کتبی وراث معادل مالیات متعلق، مالی را از ماترک مبنای محاسبه مالیات به جای مالیات قبول کند.

### حق تمبر

مواد 44 تا 51 قانون مالیاتهای مستقیم

یست ماده 44. از هر برگ چک که از طرف بانکها چاپ می شود دویست (200) ریال حق تمبر اخذ می شود.

ماده 45. از اوراق مشروحه زیر نسبت به مبلغ آنها معادل سه در هزار حق تمبر اخذ می شود:

فته برات، فته طلب (سفته) و نظایر آنها.

تبصره. حق تمبر مقرر در این ماده بابت .

کمتر از هزار ریال معادل حق تمبر هزار ریال خواهد بود.

ماده 46. از کلیه اسناد تجاری قابل انتقال که در ایران صادر و یا معادله و مورد استفاده قرار داده

می شود (به استثنای اوراق مذکور در مواد 45 و 48 این قانون) و اسناد کاشف از حقوق مالکیت

نسبت به مال التجاره از قبیل بارنامه دریایی و هوایی و همچنین اواق بیمه و مال التجاره، پنج هزار

(5000) ریال و بارنامه زمینی و صورت وضعیت مسافری یک هزار (1000) ریال حق تمبر دریافت

خواهد شد. موسسه های حمل و نقل مسئول تنظیم دقیق بارنامه هستند و باید هویت و نشانی صحیح

صاحب کالا و سایر اطلاعات مربوط را در آن درج نمایند و نسخ کافی اوراق مذکور را حداقل تا پنج سال از تاریخ صدور نگاهداری کنند.

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

تبصره 1: از کارت معافیت هر یک از مشمولان که به انحای مختلف از انجام دادن خدمت وظیفه

معاف می شوند بابت صدور کارت معافیت مذکور، مبلغ ده هزار (10/000) ریال

تبصره 2: از هر گونه گواهینامه رانندگی بین المللی مبلغ پنجاه هزار (50/000) ریال

تبصره 3: از هر پلاک ترانزیت انواع خودرو و همچنین از شماره گذاری هر وسیله نقلیه که به

صورت موقت وارد کشور می شود مبلغ دویست هزار ریال (2000/000)

تبصره 4: از گواهینامه رانندگی انواع خودرو به ازای هر سال مدت اعتبار مبلغ یک هزار (1000)

ریال

تبصره 5: از کارنامه و گواهینامه دانش آموزان دوره ابتدایی، راهنمایی و متوسطه مبلغ یک هزار

(1000) ریال

تبصره 6: از دانشنامه و گواهی دانشنامه کاردانی، کارشناسی، کارشناسی ارشد، دکترا و بالاتر مبلغ

ده هزار ریال (10/000) ریال.

تبصره 7: از گواهی ارزش تحصیلی دوره های ابتدایی، راهنمایی و متوسطه خارجی مبلغ بیست

هزار (20/000) ریال

تبصره 8: از گواهی ارزش تحصیلی دوره های فنی و حرفه ای و دانشگاهی خارجی مبلغ پنجاه

هزار (50/000) ریال

تبصره 9: از پروانه مامایی یا مدرک تحصیلی دوره باردانی و دندانپزشکی تجربی مبلغ بیست هزار (20/000) ریال

تبصره 10: از پروانه ماغل پزشکی، دندانپزشکی، پیراپزشکی، دامپزشکی و دارو سازی مبلغ یکصد هزار (100/000) ریال

تبصره 11: از جواز تاسیس، کارت شناسایی واحدهای تولیدی و معدنی، کارت بازرگانی، پروانه وکالت و کارشناسی و سایر پروانه های کسب و کار، بابت صدور مبلغ یکصد هزار (100/000) ریال و بابت تجدید مبلغ پنجاه هزار (500/000) ریال

ماده 47. از کلیه قراردادهای و اسناد مشابه آنها به شرح زیر که بین بانکها و مشتریان آنها مبادله یا از طرف مشتریان تعهد می شود در صورتی که در دفاتر اسناد رسمی ثبت نشود، معادل ده هزار ریال (10/000) ریال حق تمبر اخذ می شود:

1. برگ قبول شرایط عمومی حساب جاری.

2. قرار داد وام یا اعطای تسهیلات از هر نوع که باشد و نیز اوراق و فرمهای تعهد آوری که بانکها به نامهای مختلف در موقع انجام معاملات به امضای مشتریان خود می رسانند.

3. قرار دادهای انواع سپرده های سرمایه گذاری.

4. و کالتنامه های بانکی که در دفتر بانک تنظیم می شود و مشتریان حق امضای خود را به دیگری واگذار می نمایند.

ماده 48: سهام و سهام الشرکه کلیه شرکت های ایرانی موضوع قانون تجارت به استثنای شرکتهای تعاونی بر اساس ارزش اسمی سهام یا سهم الشرکه به قرار دو در هزار مشمول حق تمبر خواهد بود کسور صد (100) ریال هم صد (100) ریال محسوب می شود.

تبصره: حق تمبر سهام و سهام الشرکه شرکتها باید ظرف دو ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت و در مورد افزایش سرمایه و سهام اضافی از تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکتها از طریق ابطال تمبر پرداخت شود افزایش سرمایه در مورد شرکتهایی که قبلا سرمایه خود را کاهش داده اند تا زمانی که حق تمبر آن پرداخت شده است مشمول حق تمبر مجدد نخواهد بود.

ماده 49. در صورتی که اسناد مشمول حق تمبر موضوع 45، 46، 47، 48 این قانون در ایران صادر شده باشد اولین شخصی که اسناد مزبور را متصرف می شود باید قبل از هر نوع امضاء اعم از ظهر نویسی یا معادله یا قبولی یا پرداخت به ترتیب فوق عمل نماید و در هر صورت کلیه مؤسسات یا اشخاصی که در ایران اسناد مذکور را معامله یا دریافت یا تادیه می نمایند متضامنا مسئولیت پرداخت حقوق مقرر خواهند بود..

ماده 50: وزارت امور اقتصادی و دارایی مجاز است سفته برات و بارنامه و اوراق دیگر مشمول حق تمبر را چاپ و در دسترس متقاضیان بگذارد. وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند در مواردی که مقتضی بداند به جای ابطال و الصاق تمبر به دریافت حق تمبر در قبال صدور قبض مالیات اکتفا نماید..

ماده 51: در صورت تخلف از مقررات این فصل، متخلف علاوه بر اصل حق تمبر معادل دو برابر آن جریمه خواهد شد..

مالیات بر درآمد اجاره املاک

مواد 52 تا 57 قانون مالیاتهای مستقیم

52- درآمد شخص حقوقی یا حقیقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در

ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد.

53- درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال الاجاره

اعم از نقدی و غیر نقدی پس از کسر 25٪ بابت هزینه ها و استهلاک و تعهدات نسبت به مورد

اجاره

تبصره:

1- املاکی که مجاناً در اختیار سازمانها و موسسات موضوع ماده 2 این قانون قرار می‌گیرد غیر

اجاری تلقی می‌شود.

2- از نظر مالیات بر درآمد اجاره املاک هر واحد آپارتمان یک مستغل محسوب می‌شود.

3- در مورد املاکی که با اثاثه یا ماشین آلات به اجاره واگذار می‌شود درآمد ناشی از اجاره اثاثه و

ماشین آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات این فصل می‌شود.

تبصره 4- هزینه هایی که به موجب قانون یا قرارداد به عهده مالک است و از طرف مستاجر انجام

می‌شود و همچنین مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستاجر تقبل شده در صورتی که

عرفاً به عهده مالک باشد، به بهای روز انجام هزینه، تقویم و به عنوان مال الاجاره غیر نقدی به جمع

اجاره بهای سال انجام هزینه، اضافه می‌شود

تبصره 5- در صورتی که مال اعیان احداث شده در عرصه استیجاری، ملک کلاً یا جزئاً به اجاره

واگذار نماید، مبلغ اجاره پرداختی بابت عرصه به نسبت مورد اجاره از مال الاجاره دریافتی کسر و

مازاد طبق مقررات صدر این ماده مشمول مالیات خواهد بود.

تبصره 6- در صورتی که مالک محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بها مهلتی برای تخلیه ملک داده می‌شود، در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می‌باشد تا شش ماه در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی‌شود، مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود.

تبصره 7- متحدثاتی که طبق قرارداد از طرف مستاجر، به نفع موجر ایجاد می‌شود بر اساس ارزش معاملاتی روز تحویل متحده به موجر تقویم و 50٪ درصد آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می‌گردد.

ماده 54- مال الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود و در صورتی که اجاره نامه رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خوداری گردد یا موجر علاوه بر اجاره بها وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستاجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره بها بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد.

تبصره: ارزش اجاری مستغلات در مواردی که باید بر اساس اجاره بهای املاک مشابه تقویم گردد به وسیله اداره امور مالیاتی که ملک در محدوده آن واقع است تعیین خواهد شد.

ماده 55- هر گاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری را برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما او می‌گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل میزان مال الاجاره ای که به موجب سند رسمی می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر می‌گردد از کل مال الاجاره در یافتی او کسر خواهد شد.

ماده 56- حذف شده است.

ماده 57- در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده 84 این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات میباشند. در اجرای حکم این ماده حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.

تبصره:

1- حکم این ماده در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد شد.

مثال 1- آقای خشنود دو اتاق از منزل محل

سکونت خود را به مبلغ ماهیانه 1/200/000 ریال اجاره داده است در صورتی که نامبرده درآمدی دیگری نداشته باشد مالیات درآمد اجاره بها را حساب کنید.

حل: از پرداخت معالیات معاف است زیرا مبلغ اجاره ایشان کمتر از 1/450/000 ریال است.

مثال 2- آقای آذری منزل محل سکونت خود را به مبلغ ماهیانه 280/000 ریال اجاره داده است و محل دیگری را از قرار ماهی 200/000 ریال جهت سکونت خود اجاره نموده است. مالیات درآمد اجاره بهای ایشان در یکسال چقدر خواهد بود؟

حل:

معافیت درآمد اجاره درآمد مشمول مالیات

$$280/000 - 200/000 = 80/000$$

$$80/000 \times 25\% = 20/000$$

$$80/000 - 20/000 = 60/000$$

$$60/000 \times 12 = 720/000$$

108/000      نرخ ماده 131      720/000

$$720/000 \times 15\%$$

## مالیات بر درآمد مشاغل:

مواد 93 تا 101 قانون مالیاتهای مستقیم

ماده 93- درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصلهای این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد.

ماده 94. درآمد مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات.

ماده 95. صاحبان مشاغل موضوع این فصل مکلف اند اسناد و مدارک مثبت کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به گروههای زیر تقسیم می شوند:

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

ب) صاحبان مشاغلی که بر حسب این قانون مکلف به ثبت فعالیتهای شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه می باشند نمونه های دفاتر مذکور توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می گردد و در دسترسی قرار می گیرد.

ج) صاحبان مشاغلی که مشمول مقررات بندهای (الف، ب) فوق نیستند مکلف اند صورت خلاصه وضعیت در آمد و هزینه خود را طبق ضوابط و نمونه های تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور نگاهداری کنند.

ماده 96. الف) صاحبان مشاغل موضوع بند (الف) ماده 95 این قانون عبارت اند از:

1. دارندگان کارت بازرگانی و کلیه واردکنندگان و صادر کنندگان.
2. صاحبان کارخانه و واحدهای تولیدی که برای آنها جواز تأسیس و پروانه بهره برداری از وزارتخانه ذیربط صادر شده یا می شود.
3. بهره برداری معادن.
4. صاحبان موسسات حسابرسی، حسابداری و دفترداری، خدمات مالی و ارائه دهندگان خدمات مدیریتی، مشاوره ای، انفورماتیک، رایانه ای اعم از سخت افزاری و نرم افزاری و طراحی سیستم.
5. صاحبان مراکز آموزشی و پرورشی، آموزشگاههای آزاد، مدارس غیر انتفاعی، دانشگاهها و مراکز آموزشی عالی.
6. صاحبان بیمارستانها، زایشگاهها، آسایشگاهها، درمانگاهها و خانه های سالمندان.
7. صاحبان متلها، هتلها، سه ستاره و بالاتر.
8. بنکداران، عمده فروشها، فروشگاههای بزرگ، واسطه های مالی، نمایندگان توزیع کالاهای داخلی و وارداتی و صاحبان انبارها.
9. نمایندگان موسسه های تجاری و صنعتی، اعم از داخلی و خارجی
10. صاحبان موسسات حمل و نقل موتوری، زمینی، دریایی و هوایی اعم از مسافری یا باربری.
11. صاحبان موسسات مهندسی و مهندس مشاور.

12. صاحبان موسسات تبلیغاتی و بازاریابی.

ب) صاحبان مشاغل موضوع بند(ب) ماده 95 این قانون عبارت اند از:

1. صاحبان کارگاههای صنعتی.

2. صاحبان مشاغل ساختمانی، تاسیسات فنی و صنعتی، نقشه برداری، محاسبات فنی و نظارت.

3. چاپخانه داران، لیتو گرافها، صحافها، ارائه دهندگان خدمات چاپ و گرافیکها.

4. صاحبان مراکز ارتباطات رایانه ای.

5. وکلا، کارشناسان،

مترجمان رسمی دادگستری، مشاوران حقوقی، حسابداران رسمی و اعضای سازمانهای نظام

مهندسی.

6. محققان، پژوهشگران و کارشناسان آزاد که به تهیه و ارائه طرحهای تحقیقاتی اشتغال دارند.

7. دلالان، حق العمل کاران و کاغزاران.

8. صاحبان مراکز فرهنگی، هنری، فرهنگسراها، کانون های حرفه ای و انجمنهای صنفی و

تخصصی.

9. صاحبان سینما ها، تماشا خانه ها و مکانهای تفریحی و ورزشی.

10. صاحبان مشاغل فیلمبرداری، دوبلاژ و سایر خدمات سینمایی.

11. پزشکان و دندانپزشکان که دارای مطب هستند و دامپزشکی اشتغال دارند.

12. صاحبان آزمایشگاهها، رادیولوژی ها، فیزیوتراپی ها، سونوگرافی ها، الکتروانسفالو گرافی ها

سی تی اسکن، سالن های زیبایی

ماده 97. در موارد زیر در آمد مشمول مالیات مودی از طریق علی الرأس تشخیص خواهد شد:

1. در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب در آمد و هزینه و حساب سود و زیان حسب مورد تسلیم نشده باشد.

2. در صورتی که مودی به در خواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید در اجرای این بند هرگاه مودی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید، چنانچه مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه های قابل قبول خودداری می شود و در صورتی که مربوط به درآمد باشد، در آمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی الرأس خواهد شد.

3. در صورتی که دفاتر اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود

ماده 98- در موارد تشخیص علی الراس اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسیهای لازم و کسب لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا غیر دولتی ابتدا قرینه و یا قرائن مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت خود می باشد.

ماده 101 - درآمد سالانه مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل که اظهار نامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده اند؛ تا میزان معافیت موضوع ماده 84 این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخهای مذکور در ماده 131 این قانون مشمول مالیات خواهد بود. شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیه های فوق نسبت به عملکرد سال 1382 به بعد جاری است.

مثال 1- آقای رامین صاحب هتلی می باشد که اظهارنامه مالیاتی و حساب درآمد و هزینه خود را براساس دفاتر قانونی که مورد قبول حوضه مالیاتی قرار گرفته در موعد مقرر تسلیم حوزه ذیربط

نموده است درآمد سالانه این هتل 1/500/000/000 ریال و هزینه سالانه 675/000/000 ریال می باشد.

مطلوب است: مالیات سالانه آقای رامین صاحب هتل.

حل:

$$1/500/000/000 - 675/000/000 = 825/000/000$$

$$825/000/000 - 17/400/000 = 807/600/000$$

درآمد مشمول مالیات

$$30/000/000 \times \%.15 = 4/500/000$$

$$70/00/000 \times \%.20 = 14/000/000$$

$$807/600/000$$

$$150/000/000 \times \%.25 = 37/500/00$$

$$577/600/000 \times \%.30 = 173/280/000$$

$$229/280/000 \text{ مالیات یکساله آقای رامین}$$

مثال 2- صاحب رستورانی اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر تسلیم حوزه مالیاتی می نماید

و درآمد ها و هزینه های آن مورد تائید حوزه ذیربط واقع می شود

چنانچه فروش سالانه این رستوران 950/000/000 ریال و هزینه های آن 720/000/000

ریال باشد مطلوب است: محاسبه مالیات سالانه صاحب رستوران.

حل:

درآمد سالانه رستوران

$$950/000/000 - 720/000/000 = 230/000/000$$

درآمد مشمول مالیات

$$230/000/000 - 17/400/000 = 212/000/600$$

$$30/000/000 \times 15\% = 4/500/000$$

$$70/000/000 \times 20\% = 14/000/000$$

$$112/600/000 \times 25\% = 28/150/500$$

مالیات سالانه صاحب رستوران

## مالیات حق الوکاله

ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم اشعار می‌دارد:

وکلائی دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند مکلفند در وکالتنامه‌های خود رقم حق الوکاله‌ها را قید نمایند و معادل 5 درصد آن بابت علی الحساب مالیاتی روی وکالتنامه تمبر الصاق و ابطال نمایند که در حال مبلغ تمبر حسب مورد نباید از میزان مقرر در زیر باشد:

الف) در دعاوی و اموری که خواسته آنها مالی است 5 درصد حق الوکاله مقرر در تعرفه برای هر مرحله

ب) در مواردی که موضوع وکالت مالی نباشد یا تعیین بهای خواسته قانوناً لازم نیست و همچنین در دعاوی کیفری که تعیین حق الوکاله به نظر دادگاه است

5 درصد حداقل حق الوکاله مقرر در آئین نامه حق الوکاله برای هر مرحله

ج) در دعاوی کیفری نسبت به مورد ادعای خصوصی که مالی باشد بز طبق بند الف فوق

د) در مورد دعاوی و اختلافات مالی در مراجع اختصاصی غیر قضائی رسیدگی و حل و فصل می شود و برای حق الوکاله آنها تعرفه خاصی مقرر نشده است از قبیل اختلافات مالیاتی و عوارض توسعه معابر شهرداری و نظایر آنها میزان حق الوکاله صرفاً از لحاظ مالیاتی به شرح زیر:

- تا 10/000/000 ریال ما به الاختلاف 5 درصد

تا 30/000/000 ریال ما به الاختلاف 4 درصد نسبت به مازاد 10/000/000 ریال

از 30/000/000 ریال ما به الاختلاف به بالا 3 درصد نسبت به مازاد 30/000/000 ریال منظور می شود و معادل 5 درصد آن تمبر باطل خواهد شد. در صورتی که پس از ابطال تمبر تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود وکیل جدید مکلف به ابطال تمبر روی وکالتنامه مربوط نخواهد بود.

تبصره 2 ماده 103 (ق.م.م) بیان می دارد:

وزارتخانه و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی و شهرداری ها و موسسات وابسته به دولت و شهرداریها مکلف اند از وجوهی که بابت حق الوکاله به وکلا پرداخت می کنند 5 درصد آن کسر و بابت علی الحساب مالیاتی وکیل ظرف مدت ده روز به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند و نیازی به ابطال تمبر روی وکالتنامه نمی باشد.

## مالیات برنقل و انتقال املاک

ماده 59: نقل و انتقال قطعی ملک به ارزش معاملاتی دارای مالیات با نرخ 5٪ است. و انتقال واگذاری محل با توجه به وجوه دریافتی مالک دارای مالیات با نرخ 2٪ است.

مالیات برنقل و انتقال املاک

ماده 59: نقل و انتقال قطعی ملک به ارزش معاملاتی دارای مالیات با نرخ 5٪ است. و انتقال واگذاری محل با توجه به وجوه دریافتی مالک دارای مالیات با نرخ 2٪ است.

ماده 61: چنانچه ارزش معاملاتی مورد معامله مشخص نباشد ارزش معاملاتی نزدیک ترین محل برای محاسبه مالیاتی در نظر گرفته می شود.

تعریف حق واگذاری: حق کسب محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری آن

ماده 64: تعیین ارزش معاملاتی املاک به عهده کمیسیون تقویم املاک که شامل 7 عضو در تهران می باشد جلسات کمیسیون با حضور حداقل 5 نفر که 3 نفر آنها عضو دولت باشند رسمیت می یابد. تصمیمات کمیسیون با رای موافق 4 نفر معتبر است.

قیمت اراضی شهری را با توجه به آخرین ارزش معاملاتی با توجه به میزان مساحت موقعیت جغرافیایی - قرار داشتن در مناطق تجاری تعیین می کنند. و قرار داشتن در مناطق مسکونی و صنعتی و آموزشی و خدمات شهری و بطور کلی نوع کاربری اراضی و دسترسی به فضای سبز و مراکز خرید و حمل قیمت زمین های کشاورزی علاوه بر موارد قبل فاصله تا شهر نوع محصول - قیمت آنها - وضعیت طبیعی زمین - داشتن جاده - نوع جاده - فاصله تا جاده اصلی و قیمت ساختمان

ماده 65: انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین اصلاحات ارضی به عمل آمده و واحد های مسکونی از طرف شرکت های تعاونی مسکن به اعضای آنها مشمول مالیات این فصل نیست.

ماده 66: در صورتی که انتقال گیرنده دولت یا شهرداریها باشد چنانچه بهای مذکور کمتر از ارزش معاملاتی است آن را به جای ارزش معاملاتی ملاک عمل قرار می دهند.

ماده 67: فسخ معاملات قطعی املاک بر اساس حکم مراجع قضایی صورت می گیرد.

ماده 68: املاکی در اجرای ماده (34) قانون مصوب 1320 و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می شود از پرداخت مالیات معاف است.

ماده 69: اولین انتقال قطعی واحد های مسکونی ارزان که ظرف مدت 10 سال از تصویب این قانون است و قیمت هایی که وزارتخانه مسکن و شهر سازی تعیین می کند از پرداخت مالیات معاف می باشند.

ماده 70: هرگونه مال که از طرف موسسات دولتی و شهرداریها که بابت ایجاد یا توسعه مناطق نظامی یا جاده و راه و... است از معاملات این فصل معاف است.

ماده 71: زمین هایی را که از طریق اسناد عادی معامله می شوند در موقع تنظیم سند رسمی به نام خریدار قیمت اعیانی احداث شده بوسیله خریدار در محاسبه منظور نمی شود.

ماده 72: اگر پس از پرداخت مالیات از طرف مودی معامله انجام نشود اداره مالیاتی مکلف است بنا به درخواست مودی معامله و تایید دفتر اسناد رسمی بر عدم ثبت معامله طی 15 روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شده متعلق به معامله را از محل وصول جاری طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد.

مثال: آقای هومن ملکی به ارزش معاملاتی 56000000 ریال و ارزش روز 85000000 ریال دارد.

اگر آقای هومن بخواهد ملک خود را انتقال قطعی دهد مالیات انتقال محاسبه شود؟

$$2800000 = 5\% \times 56000000$$

مثال: آقای فردوس یک واحد تجاری دارد. حق واگذاری آن را به خانم مینا می دهد. از ایشان مبلغ 83000000 دریافت می کند مالیات حق واگذاری را محاسبه کنید.

$$1660000 = 2\% \times 83000000$$

مثال: آقای پویا دارای 5 باب واحد تجاری است. اگر بخواهد حق واگذاری آن را به آقای کیوان دهد و ارزش معاملاتی ملک 120000000 ریال و ارزش معاملاتی حق واگذاری 250000000 باشد.

ایشان 320000000 ریال از آقای کیوان دریافت کرده مالیات حق واگذاری نقل و انتقال ملک را محاسبه کنید.

$$200000000 = 320000000 - 120000000$$

$$4000000 = 200000000 \times 2\%$$

+

$$6000000 = 120000000 \times 5\%$$

-----

$$10000000$$

## مالیات بر درآمد کشاورزی

ماده 81: درآمد حاصل از کلیه فعالیت های کشاورزی دامپروری - دامداری - نوغان داری - ماهیگیری - پرورش ماهی - احیای مراتع - پرورش زنبور عسل - صیادی - احیای جنگل ها و باغات از پرداخت مالیات معاف می باشند.

دولت مکلف است بررسیهای لازم را در زمینه فعالیت های کشاورزی صورت دهد و حداکثر تا آخر برنامه سوم توسعه اقتصادی اجتماعی فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به مجلس تقدیم کند.

## مالیات بر درآمد حقوق

ماده 82: درآمدی که شخص حقیقی از شخصی در قبال نیروی کار خود در ایران بر حسب مدت کاری که انجام داده نقد یا غیر نقد دریافت کند مشمول مالیات می باشد.

تبصره: درآمد حقوقی که در مدت مأموریت خارج از کشور از طرف دولت جمهوری اسلامی ایران یا اشخاص مقیم ایران از منابع ایرانی عاید شخص می شود دارای مالیات حقوق می باشد.

ماده 83: درآمد مشمول مالیات حقوق: حقوق اصلی و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیر مستمر قبل از وضع کسر و پس از وضع کسر معافیت های این قانون درآمد غیر نقدی به شرح زیر دارای مالیات است:

مسکن با اثاث 25٪ مالیات

بدون اثاث 20٪ مالیات

اتومبیل اختصاصی با راننده 10٪

بدون راننده 5٪

ماده 84: تا میزان 150 برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده 1 قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از پرداخت مالیات معاف است.

ماده 85: نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب 1370 پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون به نرخ 10٪ است.

سایر حقوق بگیران نیز پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون تا مبلغ 42000000 ریال به نرخ 10٪ و نسبت به مازاد آن به نرخ های مقرر در ماده 131 این قانون است.

ماده 86: پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف اند مالیات مربوط به ماده 85 این قانون کسر و ظرف 30 روز به اداره امور مالیاتی تحویل دهند.

ماده 87: اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات مسترد می شود. مشروط بر اینکه بعد از انقضای تیر بعد تا آخر آن سال با درخواست حقوق بگیر مطالبه شود.

ماده 88: در مواردی که اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه ای ندارند حقوق دریافت شود مکلفند ظرف 30 روز از دریافت حقوق مالیات را به اداره امور مالیاتی مزبور تسلیم کنند.

ماده 89: صدور پروانه خروج از کشور با تمدید پروانه اقامت بجز کسانی که از پرداخت مالیات معاف اند با ارائه تعهد کتبی کارفرما اتباع خارجی دارای مالیات هستند.

ماده 90: در مواردی که پرداخت کنندگان حقوق مالیات را در موقع مقرر نپردازند یا کمتر بپردازند اداره مالیاتی موظف است مالیات متعلق را با جرائم موضوع محاسبه و مطالبه کنند.

ماده 91: معافیت های درآمد های حقوقی:

1. روسا و اعضای ماموریت های سیاسی خارجی نمایندگان سازمان ملل متحد

2. روسای ماموریت های کنسولی خارج در ایران

3. کارمندان محلی سفارتخانه و کنسول گریهای ایران در خارج

4. حقوق باز نشستگی و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج

5. هزینه سفر مربوط به شغل

6. مسکن و گذاری به کارگران در محل کارگاه

7. وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی

8. عیدی سالانه یا پاداش آخر سال معادل یک دوازدهم

9. خانه های سازمانی که با اجازه قانون که در اختیار ماموران کشوری گذارده می شوند.

10. وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود می پردازد

11. مزایای غیر نقدی به کارکنان معادل دو دوازدهم

ماده 92: 50٪ مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور وکل درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح اعم از نظامی و انتظامی و ازادگان

مثال 1: حقوق آقای دلتا به شرح زیر است:

|         |                     |
|---------|---------------------|
| 1900000 | حقوق اصلی           |
| 1200000 | فوق العاده شغل      |
| 2200000 | حق جذب              |
| 900000  | فوق العاده محیط کار |
| 1300000 | بدی اب و هوا        |

محاسبه مالیات هماهنگ پرداخت؟

$$\text{حقوق ماهیانه} = 1900000 + 1200000 + 2100000 + 900000 + 1300000 = 7500000$$

$$\text{حقوق سالیانه} = 12 \times 7500000 = 90000000$$

$$\text{مشمول مالیات} = 90000000 - 17400000 = 72600000$$

$$\text{مالیات حقوق سالیانه} = 72600000 \times 10\% = 7260000$$

$$\text{مالیات حقوق ماهیانه} = 7260000 / 12 = 605000$$

ب) آقای دلتا مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت نباشد.

$$42000000 \times 10\% = 4200000$$

$$42000000 - 7260000 = 30600000$$

$$612000 = \frac{1}{20} \times 30600000$$

$$10320000 = 6120000 + 4200000$$

10320000 ماهیانه حقوق

$$860000 = 12 / 10320000$$

مثال:

حقوق آقای گاما به شرح زیر است: حقوق 3000000

فوق العاده شغل 2000000

حق جذب 4000000

اضافه کاری بهمن ماه 1800000 ریال

مزایای غیر نقدی بهمن ماه 1850000 ریال معادل قیمت تمام شده

مطلوب است محاسبه مالیات بر درآمد بهمن ماه:

مالیات بهمن ماه: 755000 طبق محاسبات دی ماه

$$1800000 = \frac{1}{10} \times 1800000$$

مالیات 1800000 اضافه کاری بهمن ماه

مالیات مزایای غیر نقدی

مزایای غیر نقدی مشمول مالیات

$$3100000 = 1850000 + 1250000$$

مالیات مزایای غیر نقدی

$$2900000 = 12 / 2 \times 17400000$$

مالیات بهمن ماه

$$200000 = 3100000 - 2900000$$

$$20000 = \frac{1}{10} \times 200000$$

مالیات بهمن ماه

$$955000 = 20000 + 180000 + 755000$$

بخشودگی مناطق کمتر توسعه یافته

$$477500 = \frac{1}{50} \times 955000$$

مالیات بهمن ماه پس از بخشودگی

$$477500 = 955000 - 477500$$

مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران

ماده 107 قانون مالیاتهای مستقیم

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج ایران به شرح زیر است:

الف: پیمانکاری در ایران به مأخذ 12٪ کل دریافتی سالانه

■ ب: بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود از ایران یا عناوین دیگر عاید آنها می شود.

■ به مأخذ 20٪ تا 40٪ وجوهی که ظرف یکسال مالیاتی عاید آنها می گردد می باشد.

ضریب تعیین درآمد مشمول مالیات هر یک از موارد مذکور در بند (ب) بنابه پیشنهاد وزارت امور

اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران تعیین می شود.

ج: در مورد بهره برداری از سرمایه و سایر فعالیتهایی که اشخاص حقوقی و موسسات مزبور به وسیله

نماینده از قبیل: شعبه و نمایندگی کار گزار و امثال آنها در ایران انجام می دهند.

تبصره 1: پرداخت کننده وجه از هر پرداخت به پیمانکاران ایرانی 2/5٪ مالیات علی الحساب کسر

و ظرف سی روز از تاریخ پرداخت کننده به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کند.

تبصره 2: در صورتی که هر کارفرما وزارتخانه ها و موسسات شرکتهای دولتی یا شهرداری باشند آن

قسمت از مبلغ قرارداد که صرف خرید لوازم و تجهیزات می شود از پرداخت مالیات معاف است

تبصره 3: نمایندگی های شرکتهای بانکهای خارجی که بدون داشتن حق معامله به بازاریابی برای

شرکت مادر مشغولند برای جبران مخارج و جوهی دریافت می کنند که مسئول مالیات بردرآمد

نخواهند بود

مثال: یک شرکت کره ای در 1381/1/2 با شرکت خصوصی ایرانی قراردادی درخصوص دادن

تعلیمات و کمکهای فنی منعقد نمود.

مبلغ قرارداد 2/000/000 دلار به ازای هر دلار 8000 ریال

و جوه پرداخت شده به شرکت خارجی طی سال 1381 به شرح زیر بوده است:

در تاریخ

1381/3/1 500/000 دلار

1381/5/5 650/000 دلار

مطلوب است: محاسبه مالیات بردرآمد شرکت کره ای

حل:

مالیات پرداخت اول

مبلغ ریالی پرداخت اول  $5/000/000 * 8000 = 4/000/000/000$

درآمد مشمول مالیات  $4/000/000/000 * 12\% = 480/000/000$

مالیات پرداخت  $480/000/000 * 25\% = 120/000/000$

مالیات پرداخت دوم:

مبلغ ریالی پرداخت دوم  $650/000 \times 8000 = 5/200/000/000$

درآمد مشمول  $5/200/000/000 \times 12\% = 624/000/000$

مالیات پرداخت دوم

مالیات پرداخت دوم  $624/000/000 \times 25\% = 156/000/000$

مالیات بردرآمداتفاقی

ماده 119: درآمد نقدی یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض یا

معاملات محاسباتی یا به عنوان جایزه تحصیل نماید مشمول مالیات اتفاقی خواهد بود

ماده 120: درآمد مشمول مالیات این فصل عبارت است از 100٪ درآمد حاصل و در صورتی که

غیرنقدی باشد به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می شود

ماده 123: زمانی که منافع مالی به طور دائم یا موقت بلاعوض به کسی واگذار شود انتقال گیرنده

مکلف است مالیات منافع هر سال را در سال بعد پرداخت نماید

ماده 127: موارد زیر مشمول مالیات اتفاقی نخواهد بود

الف: کمکهای نقدی و غیر نقدی بلاعوض سازمانهای خیریه یا عام المنفعه موسسات دولتی

شرکتهای دولتی شهرداریهانهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص حقیقی

ب: کمکهای مالی اهدایی به خسارت دیدگان جنگ زلزله سیل آتش سوزی و یا حوادث غیر

مترقبه

ج: جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می

نماید

مثال 1

آقای امیر وصیت نموده است کلیه ماترک وی به یک شرکت خصوصی هبه شود اموال نامبرده:

دو دستگاه آپارتمان به ارزش روز 56/000/000 ریال

ارزش معاملاتی 52/000/000 ریال

موجودی حساب بانکی در ایران 82/000/000 ریال

یک دستگاه وسیله نقلیه به مبلغ 24/000/000 ریال

مطلوب است: مالیات بردرآمد اتفاقی شرکت مزبور.

حل:

$$52/000/000 + 82/000/000 + 24/000/000 = 158/000/000$$

$$30/000/000 \times 15\% = 4/500/000$$

$$70/000/000 \times 20\% = 14/000/000$$

$$58/000/000 \times 25\% = 14/500/000$$

$$33/000/000$$

مالیات بر درآمد اتفاقی که به عنوان پیش پرداخت مالیات شرکت خصوصی منظور خواهد شد.

مثال 2: خانم شیرین اموال خود به شرح زیر را به یک شرکت خصوصی هبه می کند

سه دستگاه آپارتمان به ارزش معاملاتی:

$$496/000/000 \text{ ریال}$$

وارزش روز 576/000/000 ریال

یک دستگاه کامیون به ارزش 284/000/000 ریال

موجودی بانک تجارت شعبه ادهم 13/000/000 ریال

مطلوب است: مالیات بر درآمد اتفاقی

حل:

496/000/000

+284/000/000

+ 13/000/000

793/000/000

درآمد مشمول مالیات

$30/000/000 \times 15\% = 4/500/000$

$70/000/000 \times 20\% = 14/000/000$

$150/000/000 \times 25\% = 37/500/000$

$534/000/000 \times 30\% = 162/900/000$

218/900/000

## مالیات بر درآمد اتفاقی شرکت خصوصی به عنوان پیش پرداخت

معافیت ها

درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی و معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی

که ابتدای سال 81 برای آنها پروانه بهره برداری و فروش منعقد می شود. از تاریخ شروع بهره برداری

به میزان 80٪ به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان 100٪ به مدت ده سال از

مالیات معاف هستند. تأسیسات ایرانگردی دارای پروانه بهره برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی

هر سال از پرداخت 50٪ مالیات متعلق معاف هستند. سود شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه

وبازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی مصرف گردد 50٪ مالیات متعلق معاف

خواهد بود. 100٪ درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده یکالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی و صنایع تکمیلی و تبدیلی از مالیات معاف می باشد.

100٪ درآمد شرکت های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندان، دانشجویان، دانش آموزان و اتحادیه های آنها از مالیات معاف است.

50٪ درآمد حاصل از صادرات کالاهایی که به منظور دست یافتن به صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور از مالیات معاف هستند

100٪ درآمد حاصل از صادرات کالای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می شوند از مالیات معاف است

شرکت هایی که سهام آنها در بورس پذیرفته می شود از سال پذیرش در صورتی که نقل و انتقالات سهام از طریق کارگزاران بورس انجام شود 10٪ مالیات معاف است

هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت ها در بورس و سایر اوراق بهادار که معامله می شوند به میزان نیم درصد ارزش فروش سهام مالیات وصول می شود

از هر نقل و انتقال سهام و سهم الشرکه حق تقدم سهام و سهم الشرکه شرکا در سایر شرکت ها مالیات مقطوعی به میزان 4٪ ارزش اسمی آنها وصول می شود

در شرکت های سهامی پذیرفته شده در بورس اندوخته ی صرف سهام مشمول مالیات مقطوع نرخ نیم درصد خواهد بود و به این درآمد مالیات دیگری تعلق نمی گیرد

هزینه های قابل قبول و استهلاک

هزینه های قابل قبول هزینه هایی هستند که متکی به مدارک بوده و مربوط به تحصیل درآمد در دوره مالی و رعایت حد نصاب های مقرر در قانون و طبق آن پرداخت می شود

هزینه های قابل قبول شامل 1- قیمت خرید کالا 2- هزینه استخدای 3- کرایه محل مؤسسه 4-

اجاره بهای ماشین آلات و ادوات 5- مخارج سوخت 6- وجوه پرداختن بیمه و سایر هزینه ها

هزینه های استخدای شامل الف: حقوق اصلی ب: مزایای غیر مستمر نقدی و غیر نقدی ج: هزینه

بابت بیمه های بهداشتی و درمانی د: حقوق بازنشستگی ه: وجوه پرداختی به سازمان تامین اجتماعی

در تشخیص درآمد مشمول مالیات محاسبه استهلاکات دارایی و هزینه های تاسیس و سرمایه ای

بارعایت اصول زیر انجام می شود:

1- آن قسمت از دارایی ثابت که بدون توجه به تغییر قیمت از ارزش آن کاسته می شود قابل

استهلاک است 2- ماخذ استهلاک قیمت تمام شده دارایی می باشد

3- محاسبه استهلاک از تاریخی که دارایی آماده برای بهره برداری در اختیار مؤسسه قرار می

گیرد 4- محاسبه استهلاک هزینه های تاسیس مانند مخارج ثبت از تاریخ بهره برداری تا ده سال

طرز محاسبه استهلاک: الف- برای استهلاک نرخ ثابت تعیین شود ب: در هر سال به طور مساوی از

قیمت تمام شده دارایی به نسبت مدت عمر مفید استهلاک منظور می شود

مؤسسات می توانند آن مقدار از داراییهای ثابت را که برای بازسازی، جایگزینی خطوط

تولید، توسعه و تکمیل خریداری گردیده با دو برابر نرخ یا نصف مدت استهلاک پیش بینی شده

مستهلك کند

هنگامی که داراییهای قابل استهلاک آماده برای بهره برداری به علت تعطیلی کار مؤسسه یا علل

دیگر برای مدتی مورد استفاده قرار نگیرد میزان استهلاک آن معادل 30٪ نرخ استهلاکی که برای

تعیین شده خواهد بود

در صورتی که محاسبه استهلاك بر حسب مدت باشد 70٪ باقیمانده مدتی که دارایی در آن مدت مورد استفاده قرار نگرفته است به مدت تعیین شده برای استهلاك دارایی اضافه می شود

دفاتر قانونی عبارتست: کلیه دفاتر روزنامه وکل که به فارسی تحریر و قبل از ثبت هر گونه معامله مطابق قانون امضا و پلمپ شده باشد

دفاتر قانونی شامل: دفتر روزنامه، دفتر کل، دفتر معین، کارتها یا اوراق چاپ شده، دفتر مشترک روزنامه وکل و برگه یا مدرک حساب می باشد

## بررسی موانع اجرایی شدن حسابرسی مالیاتی و راهکارهای رفع آن

تشخیص و وصول مالیات از جمله وظایف کادر مالیاتی است که پیش قراولان اجرای مقررات هستند و این کادر با برخورداری از تجربه و دانش از یک طرف و وجود قانون و بخشنامه های شفاف قادرند عملکردی داشته باشند که مردم با رضایت کامل مالیات را بپردازند و از طرف دیگر، ابهام در قانون و بخشنامه ها در اجرا که منجر به تشخیص مالیات غیر منطقی و غیر عادلانه شود، موجبات نارضایتی مردم را فراهم می کند. از سال ۱۳۶۶ که برای امر تشخیص درآمد مشمول مالیات، استفاده از خدمات حسابرسی دولتی و سپس از سال ۱۳۸۰ استفاده از خدمات حسابرس مالیاتی در دولت در دستور کار قرار گرفت، حسابداران رسمی هم در کنار کادر مالیاتی انجام وظیفه می کنند و اگر چه برابر با حکم تبصره ۱ ماده ۲۷۲ قانون مالیات ها باید برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، گزارش حسابرس مالیاتی مورد قبول قرار گیرد، اما برای بهتر اجرا شدن این قانون با هدف حفظ حقوق دولت و حصول اطمینان از تشخیص صحیح درآمد مشمول، دو بخشنامه در مرداد ۱۳۸۳ و مهر ۱۳۸۴ صادر شده که بر روابط بین اداره کل مالیاتی و حسابداران رسمی حاکمیت دارد. تجربه سه سال همکاری

جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی و انجام کار در این چارچوب ضمن نشان دادن موارد ابهام و اشکال و اختلاف نظر، موجب شده بخش عمده این موارد ابهام از طریق هماهنگی رفع و رجوع شده اما همچنان مشکلات و موانعی به شرح زیر برای اجرایی شدن حسابرسی مالیاتی وجود دارد که رفع آن باید در دستور کار قرار گیرد.

۱ (حضور کادر با تجربه و دانش و معلومات در اداره کل مالیاتی و بررسی گزارش های حسابرسی مالیاتی از طرف آنها زمینه مناسب شناسایی نکات ضعف را فراهم کرده که با دستورالعمل های موجود رفع آن انجام می گیرد.

۲ (با توجه به تجربه در اداره کل مودیان بزرگ (که تامین کننده بیش از ۶۵ درصد از کل مالیات کشور است) استفاده از صورت های مالی حسابرسی شده برای بیش از ۷۰ درصد مودیان بوده که نظریه تجمع بیشترین افراد با تجربه و دانش در این اداره کل استفاده مطلوب از گزارش های حسابرسی مالی شده است و در این اداره کل تنها برای حداکثر ۳۰ درصد مودی از گزارش اضافی «حسابرسی مالیاتی» استفاده شده است. در حالی که در سایر ادارات کل تهران و شهرستان ها تعداد گزارش های حسابرسی مالیاتی که طی سه سال اخیر صادر شده، روبه افزایش است. در این ادارات کل تعداد کادر با تجربه در مقایسه با اداره مودیان بزرگ، کمتر هستند. موارد اختلاف نظر بین حسابداران رسمی و کادر مالیاتی در اداره مالیاتی در سایر ادارات امری اجتناب ناپذیر است ضمن آنکه نیاز آموزش مداوم به حسابداران رسمی نیز امری اجتناب ناپذیر است.

۳ (تشخیص درآمد مشمول وصول مالیات از وظایف کادر مالیاتی بوده که با استفاده از گزارش حسابرسی مالیاتی بخشی از مسوولیت یعنی تشخیص به عهده حسابرسان مالیاتی است. اما کادر مالیاتی که مسوولیت وصول را دارند همچنان نگران حصول اطمینان از صحت تشخیص درآمد

مشمول مالیات هستند و حق دارند زیرا تا زمینه مناسب اعتماد از طریق مشخص شدن مسوولیت دو طرف، و انجام کار حسابرسی صحیح فراهم نباشد نگرانی رفع نمی‌شود.

۴ (تجربه حسابرسی مالیاتی سال‌های ۴۸-۵۷، اگر چه بسیار مفید بود اما از جمله انحصار در تعداد حساب‌رسان (شروع ۵۷ نفر و..... حداکثر ۱۵۰ نفر) از یک طرف و عملکرد غلط تعداد معدود حداکثر ۵ نفر حسابدار رسمی (حتی وجود گزارش امضا شده ۲۰ هزار تومانی (را نمی‌توان فراموش کرد. البته گزارش امضا شده به درد نمی‌خورد اما وقتی در آن اطلاعات مالی درج و توسط اداره کل مالیات پذیرفته می‌شد قیمت آن ۲۰۰۰۰ تومان برای حسابدار رسمی و مبلغی دیگر برای دلال بود. اطمینان و درستکاری یک جاده دو طرفه است. یعنی همان تخلف حسابدار رسمی در تخلف تعداد معدود کادر مالیاتی آن سال‌ها بود. در حال حاضر که بیش از ۱۴۰۰ حسابدار رسمی داریم و کادر مالیاتی با تجربه و دانش هستند نمی‌خواهیم اتفاقات گذشته رخ دهد. بنابراین عملکرد صحیح کادر مالیاتی در بررسی گزارش‌های حسابرسی مالیاتی، حصول اطمینان از انجام کار حسابرسی از طریق وجود کارمند مناسب و نظارت بر کار توسط جامعه وقتی فراهم می‌شود که انتظار داریم کادر مالیاتی این تعدیل‌قلیل حسابداران رسمی فاقد تجربه را معرفی کنند، تا جامعه حسابداران رسمی به موقع عمل کند.

۵ (وجود ابهامات در قانون، مغایرت بین استاندارد حسابداری و آیین‌نامه هزینه‌های قابل قبول، ابهامات در مصوبات دولتی و بخشنامه‌های مالیاتی، تکثیر بخشنامه مالیاتی، ابطال بخشنامه قبلی توسط معاون جدید مالیاتی، برداشت‌های متفاوت از بخشنامه توسط کادر مالیاتی و حسابداران، برخورد متفاوت کادر مالیاتی با گزارش‌های حسابرسی مالیاتی (تبعیض) استناد به استاندارد حسابداری برای وصول مالیات و عدم قبولی دیگر استانداردها برای برگشت هزینه و وصول مالیات با مشکلات

موجود بر انجام کار حسابرسی مالیاتی (وقتی رسیدگی مالیاتی است) که نتیجه آن مالیات اضافی وصول شده، تحمیل هزینه به مردم و ایجاد نارضایتی است.

## نقش مالیات بر اقتصاد کشور

نقش مالیات بر اقتصاد کشور بر همگان روشن است. از جمله مولفه‌های مردمی بودن دولت و کارآمد بودن دولت اتکای درآمد دولت به مالیات است. در فعالیت اقتصادی مردمی، ضمن آنکه مردم از درآمد معقول و منطقی برخوردارند، هزینه‌های جاری (و حتی قسمتی از هزینه عمرانی دولت) از محل مالیات تعیین می‌شود. وجود انضباط مالی، نظام حساب‌دهی و حساب‌خواهی، اتکا به صورت‌های مالی حسابرسی شده درخصوص تصمیم‌گیری نسبت به سود و بازده هر فعالیت، اعطای وام و تسهیلات به متقاضی و درنهایت تشخیص درآمد مشمول مالیات مطالبه مالیات بر سود است. در ایران سال‌ها به طول کشید تا فرهنگ حساب‌دهی و حساب‌خواهی و مبانی اتکا به صورت‌های مالی حسابرسی شده (اعتباردهی) برقرار شود، و ضمن وجود حسابرسی دولتی، حسابرسی بخش خصوصی در مجموعه مقررات مالیات و سازمان بورس سال‌های ۱۳۴۵ تا ۱۳۴۸ به وجود آید. پس از آن با شکل‌گیری سازمان حسابرسی دولتی در سال ۱۳۶۲، ماده واحده استفاده از خدمات حسابداران رسمی (طی پیش‌نویس تهیه شده سال ۱۳۶۸)، در سال ۱۳۷۲ تصویب و از سال ۱۳۸۰ اجرا می‌شود. در این قانون استفاده از خدمات حسابرسی در راستای حفظ منافع عموم و حاکمیت دولت فراهم و به علاوه دولت هم متقاضی حسابرسی مالیاتی شد. بدیهی است در شرایط وجود اقتصاد زیرزمینی، زمینه تصویب و اجرایی شدن هر قانونی که کمک به برقراری انضباط مالی کند، امری ساده و امکان‌پذیر نیست.

امر تشخیص مالیات و وصول مالیات از جمله وظایف دولت است. وجود قانون و مقررات شفاف موجب می‌شود که مالیات حقه دولت به نحو مناسب بدون تبعیض و با رعایت مبانی عدالت مالیاتی وصول شود. کادر مالیاتی این وظیفه سنگین را عهده دارند. هرگونه نارضایتی مردم از نظام مالیاتی، در عمل در ابتدای امر متوجه کادر مالیاتی است در حالی که این افراد، تنها مجری قانون هستند، خدمات وزارت دارایی و امور اقتصادی در تربیت و آموزش نیروی انسانی در این بخش، آموزش ضمن خدمت و ارتقای سطح علمی و تجربی آنها موجب شده که طی دو دهه اخیر این کادر به نحو مناسب و با برخوردی از دانش و معلومات مناسب و خوب این وظیفه را عهده‌دار باشند. با قانون جدید امکان استفاده از خدمات حسابداران رسمی هم برای تشخیص درآمد مشمول مالیات فراهم شده که این حسابداران رسمی در کنار کادر مالیاتی در مقابل مودیان مالیاتی قرار گرفته‌اند و مسوولیت قانونی و اجتماعی مشابه دارند.

## مشکلات اجرایی

در اجرای فرآیند حسابرسی، مالیاتی مشکلاتی به وجود آمده که گاهی اوقات حل می‌شده و برای برخی باید راهکار جدید ارائه و عمل شود.

۱ (نیاز سازمان مالیاتی به اطلاعات جامعی از مودی است که به طور عمده در چارچوب گزارش مالیاتی که طبق تبصره ۲ ماده ۲۷۲ توسط سازمان تهیه می‌شود لحاظ شده و به مرور و حسب نیاز فرم گزارش مالیاتی اصلاح می‌شود، تا حاوی حداکثر اطلاعات و همچنین تاییدیه کار انجام شده در حسابرسی مالیاتی باشند).

۲ (برداشت از ماده ۲۷۲ برای مودیان مالیاتی آن است که براساس گزارش مالیاتی حسابرسی برگ تشخیص صادر می‌شود و در مقابل برداشت اداره کل مالیاتی از آیین‌نامه تبصره ۴ ماده واحده سال

۱۳۷۲ اداره مالیات اجازه دارد به بررسی گزارش حسابرسی مالیاتی حسابدار رسمی بپردازد. این برداشت با هدف حصول اطمینان از حسن اجرای قانون به منظور وصول مالیات بود. سازمان امور مالیاتی با صدور بخشنامه مرداد ۱۳۸۳ زمینه ورود به گزارش حسابرسی را فراهم کرد که این موضوع مورد قبول مودیان و حسابداران رسمی نبود و حسابداران رسمی که همچون کادر مالیاتی نقش اول تشخیص درآمد (برای وصول مالیات) را داشتند با مشکل روبه‌رو شدند (زیرا که از طرف سازمان امور مالیاتی و همچنین مودی مورد سوال قرار گرفتند) و با مذاکرات مفصل و طولانی جامعه و سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی بخشنامه اصلاحی ۱۳۸۴/۷/۲۵ را صادر کرد. با تغییر رئیس سازمان، زمینه اجرایی شدن این بخشنامه و زمینه تفاهم بین جامعه، سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی برقرار شد آن هم با هدف درست اجرا شدن قانون در فرآیند رضایت مودی و به دنبال آن کمیته هماهنگی ایجاد شد و تمامی مشکلات و موانع را رفع و رجوع کرده و کماکان ادامه دارد.

۳ (ابهام در مسوولیت بین کادر مالیاتی) مامور صدور برگ تشخیص و مطالبه مالیات) و مسوولیت حسابدار رسمی (در تعیین درآمد مشمول مالیات) بسیار حائز اهمیت است و بنابراین کادر مالیاتی با هدف حصول اطمینان از صحت اجرای قانون و تشخیص صحیح عمل می‌کند. از طرف دیگر این کادر مالیاتی پیش‌قراولان وصول مالیات هستند و در عمل مردم تمام نارضایتی خود از قانون و بخشنامه را متوجه پیش‌قراولان می‌دانند (و گاهی اوقات حسابداران رسمی مسوول صدور گزارش حسابرسی مالیاتی). کم‌تجربگی و عدم رعایت اصول حرفه کاری برخی حسابداران، زمینه بی‌اعتمادی را تقویت می‌کند

## حسابرسی، مالیات و توسعه

لزوم کنترل دولت بر مصرف منابع مالی و وجوه عمومی، نظارت بر واحدهای اقتصادی و اعمال سیاستهای مالیاتی جز در پرتو حسابرسی امکانپذیر می باشد. بهمین منظور بر آن شدیم تا گفتگوئی را با جناب آقای غلامحسین دوانی عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران پیرامون نقش حسابرسی در توسعه اقتصادی و انضباط مالی بعمل آوریم که توجه خوانندگان را بدان جلب می کنیم. حسابرسی از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی است. زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات به دلایل مختلفی که در این کتاب ذکر شده مستلزم بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات است. در فرآیند پاسخگویی، حسابرسی از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می کند.

پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسانهاست در زمینه ها و سطوح مختلف مطرح است. اولاً در سطح ملی مسئولین مملکتی باید در رابطه با اموری که به آنها محول شده است در مقابل مردم پاسخگو باشند. در نظامهایی که پشتمانه مردمی دارند و منتخب واقعی مردمند، مسئولین در زمینه های مختلف از جمله نحوه استفاده از منابع اقتصادی و سرمایه های ملی از طریق ارائه اطلاعات مالی، مردم را که صاحبان اصلی منابع اند آگاه می کنند. ثانیاً در سطح بنگاههای اقتصادی نیز مدیران در مقابل سرمایه گذاران و دیگر اشخاص ذینفع و استفاده کنندگان مسئول و موظفند از طریق ارائه اطلاعات شفاف و درست و قابل اعتماد، اشخاص ذینفع را در جریان نحوه بکارگیری منابع اقتصادی قرار دهند. این جریان متقابل از رعایت قانون و حقوق طبیعی بشری سرچشم می گیرد. یعنی شخصی که نماینده یا مدیری را انتخاب می کند و منابع و سرمایه خود را به او می سپارد و از این طریق اختیار اداره منابع را به وی تفویض می کند این حق را دارد که از سرنوشت سرمایه خود کسب اطلاع کند.

حسابرسی خود زائیده نظم و انضباط است به طوری که گفته می‌شود نظم و حسابرسی مکمل یکدیگرند. از سوی دیگر اتخاذ تصمیمات اقتصادی و تخصیص بهینه منابع بدون وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا امکانپذیر نیست. جریان سرمایه‌ها زمانی به سوی فعالیتهای اقتصادی برتر سرازیر می‌شود که تصمیمات صاحبان سرمایه در زمینه سرمایه‌گذاری متکی به اطلاعات به‌موقع، مربوط و قابل اتکا باشد. در این فرایند حسابرسی نقش حیاتی تعیین میزان اعتبار اطلاعات را ایفا می‌کند. بدیهی است اعتبار اطلاعات در چارچوب فرآیند پاسخگوئی مستلزم نظم و انضباط مالی است که جز در پرتو حسابرسی حاصل نخواهد شد. در جهان کنونی نقش اصلی حسابرسی بر اساس تئوری اطلاعات و تاثیر مثبت گزارش حسابرسی بر بهبود کیفیت اطلاعات تهیه شده تعریف می‌شود زیرا اعمال هرگونه نظم و انضباط مالی جز با دسترسی به ارقام و آمار با اتکاء امکانپذیر نخواهد بود.

از آنجا که حسابرسی اعتباربخشی به صورتهای مالی از یک طرف و آمار و ارقام اقتصادی است در واقع این حسابرسی است که در مناسبات توزیع ثروت و تخصیص بهینه منابع باعث افزایش بهره‌وری و کارائی و همچنین تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از داده‌ها و ستانده‌های اقتصادی در راستای افزایش سطح تولید کلی جامع می‌گردد. از طرف دیگر اتکای به ارقام درآمدی و بطور کلی اطلاعات حسابداری و همچنین تعیین واقعی قیمت تمام شده کالاها و خدمات که در ایجاد رفاه اجتماعی موثر خواهند بود جز از طریق یک حسابرسی واقعی امکانپذیر نخواهد شد. لذا بنظر می‌رسد گستره حسابرسی باعث افزایش سطح تولید، بهره‌وری و کارائی و در نتیجه بهره‌وری جامعه از ثروتهای اجتماعی خواهد شد.

نظام مالیاتی در ابتدا ساز و کاری ساده برای تامین مالی مخارج دولت بود، اما آثار عظیم آن بر اقتصاد ملی و جهانی و نقش پراهمیتش در تشکیل سرمایه و راهبردهای سرمایه‌گذاری، که موجب

فرار یا جذب سرمایه و گسترش و یا توقف فعالیتهای اقتصادی می‌شد، نظام مالیاتی را به سازوکاری پیچیده برای توسعه اقتصادی تبدیل کرد. تدوین سیاستها و مقررات مالیاتی مناسب برای توسعه اقتصادی موضوعی است که ابعاد گسترده‌ای دارد و به عنوان رشته‌ای مستقل از مجموعه دانش بشری ذهن اندیشمندان، اقتصاددانان، و دولتمردان را به خود مشغول ساخته است.

اما نظام مالیاتی مناسب تنها وابسته به درستی سیاستها و مقررات نیست و اجرای درست سیاستها و مقررات نیز به همان اندازه در آن اهمیت دارد، موضوعی که کمتر مورد توجه قرار گرفته است تا آنجا که گاهی به نقض غرض می‌انجامد.

سیاستهای مالیاتی همواره بر دو اصل مبتنی است که بر هم تاثیر متقابل دارند و در نتیجه به ایجاد تعادل نیازمندند، یکی اثربخشی مالیاتی (یعنی افزایش رفاه عمومی و توسعه اقتصادی) و دیگری عدالت مالیاتی (یعنی اخذ مالیات به حق). مالیات بر مصرف و مالیات بر دارایی بر عدالت مالیاتی و مالیات بر درآمد بر اثربخشی مالیاتی تاکید دارند. با این که گزینش سیاستهای مالیاتی و تعیین نقطه تعادل دو اصل اثربخشی و عدالت مالیاتی موضوعی بسیار بحث‌انگیز است اما در هر حال مالیات بر درآمد هنوز بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی دولتها در سراسر جهان را تشکیل می‌دهد.

مفاهیم درآمد و توسعه اقتصادی که در بحث مالیات بر درآمد نقش اساسی دارند با ابهام زیاد همراه است و تعریف، تشخیص و اندازه‌گیری این دو مفهوم به دیدگاهها، قضاوتها و منابع اشخاص بستگی دارد و در نتیجه، برداشت کسانی که در محیط اجرای مقررات مالیاتی قرار می‌گیرند با آنچه قانونگذار در نظر داشته است (یعنی استفاده از مالیات برای توسعه اقتصادی) متفاوت خواهد بود.

نظریه و اندازه‌گیری درآمد تجاری در ادبیات حسابداری مالی و مدیریت جایگاهی محوری دارد. به رغم تعداد مقاله‌های منتشر شده درباره منزلت درآمد و روشهای اندازه‌گیری آن، مفهوم درآمد

هنوز موضوع بحث مکتبهای فکری مختلف قرار دارد که هر یک دیدگاه خود را از جنبه نظری یا کاربردی برتر از دیگران می‌داند.

خوشبختانه طبق ماده (272) قانون مالیاتهای مستقیم وظیفه تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی بر عهده حسابداران رسمی (حسابرسان مالیاتی) گذارده شده که اعمال این وظیفه حسابداران رسمی را بعنوان یکی از ابزارهای اساسی اعمال سیاستهای مالیاتی در جهت پیشبرد اهداف برنامه توسعه اقتصادی قرار داده است. در جهان کنونی که مفهوم درآمد و هزینه و گستردگی کاربرد آنها در اقتصاد چندان آسان نمی‌باشد و همچنین تعیین میزان واقعی درآمد بنگاههای اقتصادی که نیازمند انجام کار تخصصی با کیفیت است که جز به اتکای حسابداران رسمی در این فرآیند نمی‌توان حتی مالیات حقه را تشخیص داد.

خوشبختانه در چند سال اخیر دستگاه مالیاتی کشور با درک این ضرورت و بررسیهای تطبیقی جهانی و منطقه‌ای درصدد ایجاد یک پایگاه نظام مالیاتی بر مبنای انتقال مالیات از درآمد به مصرف برآمده است. در هزاره سوم و در جهان توسعه‌ای منابع ثروت طبیعی صرفاً باید در جهت زیرساختهای اجتماعی - اقتصادی مصرف گردند. بر همین اساس مدتهاست که بسیاری از کشورهای جهان به منظور اصلاح نظام مالیاتی خویش، حمایت از فعالیتهای سرمایه‌گذاری و تولیدی و نیز ایجاد انگیزه‌های لازم برای رشد فعالیتهای مبنای مالیات را از درآمد به مصرف انتقال داده‌اند و بیشترین درآمد مالیاتی را از طریق مالیات بر مصرف کسب می‌کنند. تهيئه لايحه مالیات را از درآمد به مصرف انتقال داده‌اند و بیشترین درآمد مالیاتی را از طریق مالیات بر مصرف کسب می‌کنند. تهيئه لايحه مالیات بر ارزش افزوده و قانون تجميع عوارض از همین دیدگاه قابل بررسی و تأمل می‌باشد.

بی شک اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 از یک طرف نقطه عطفی در تاریخ قانونگذاری برهه‌ی تاریخی حائز اهمیت است همکاری حرفه‌ای حسابداران رسمی با سازمان امور مالیاتی در تشخیص درآمدهای مالیاتی از یک طرف و ارائه راهکارهای مناسب حرفه‌ای در فرآیند تشخیص مالیات از طرف دیگر است. این امر می‌تواند باعث توسعه حرفه حسابداری و همچنین سهل و ساده کردن شناسایی منابع مالیاتی و در نتیجه کاهش هزینه اقتصادی و وصول مالیات که ثمره آن افزایش درآمد کشور می‌باشد گردد.

همانطور که یادآور شدم برقراری نظام «پاسخگوئی و مسئولیت» و استقرار شفافیت مالی در حسابهای کشور و موسسات و بنگاههای اقتصادی جز از طریق حسابرسی امکانپذیر نبوده است. در کشورهای پیشرفته صورتهای مالی بنگاههای اقتصادی فاقد گزارش حسابرسی در هیچ مرجعی قابل قبول نیست و بهمین علت از بسیاری گرفتاریها و دعاوی مالی کاسته می‌شود و سپرده‌های مردم را بدون هیچگونه حسابرسی به اشخاصی واگذار می‌کنند که برگشت این وجوه امکانپذیر نمی‌شود و ضرر و زیان آن متوجه نظام مالی و مردم می‌شود. بطور مشخص مردم انتظار دارند در اعطای هر گونه وام به اشخاص، انعقاد قراردادهای بزرگ ملی و عمرانی و تصویب حسابهای مالی موسسات و بنگاههای اقتصادی بدون گزارش حسابرسی ممنوع اعلام شود تا نظام پاسخگوئی جدی تلقی شود و مشابه کشورهای پیشرفته همه شهروندان ملزم به رعایت حساب و کتاب شوند. مجموعه دانش و مهارت مورد انتظار از حسابداران رسمی عرصه‌های گوناگونی را در بر می‌گیرد که همگی این عرصه‌ها در چارچوب موضوع اعتماد عمومی کارساز می‌باشند.

در واقع دولت بعنوان حاکمیت در این میان نقش اساسی را بر عهده دارد چنانچه دولت و مراجع قانونگذاری بستر و مناسبات قانونی حسابرسی (الزام به حسابرسی) را در بنگاهها و موسسات

قانونمند نمایند و حسابرسی از خود دولت و ارکان دولتی آغاز شود مردم کم‌کم به حسابرسی بعنوان یک ابزار مناسب «اعتماد عمومی» روی خواهند آورد که بی‌شک در این میان نقش و تجربه حسابداران رسمی و چگونگی فراهم شدن گزارشات حسابرسی مورد استفاده نیز نقش بعدی را بر عهده دارد.

واقعیت آن است که تجارب کشورهای پیشرفته جهان نشان می‌دهد که نهادهای خودانتظام بایستی بصورت «خودکنترل» آنچنان عمل نمایند که رفتار و اعمال آنها توأم با اعتبار و اعتماد باشد زیرا در غیر اینصورت موضوع اعتماد و اعتبار که یک بحث نظری است لوٹ خواهد شد. بهمین علت قانونگذار در ارکان جامعه حسابداران رسمی ایران بعنوان نهاد خودانتظام حسابرسی کشور چنان تمهیداتی را پیش‌بینی کرده اعمال حاکمیت دولت و استقلال و بیطرفی حساب‌رسان در هم عجین شده است. بطور مثال هر هفت نفر هیأت تشخیص صلاحیت جامعه حسابداران رسمی، اعضای هیأت عالی نظارت بر جامعه، اعضای هیأت عالی انتظامی جامعه را همه دولت تعیین می‌کند و در واقع با اعمال این حاکمیت می‌خواهد نشان دهد که جامعه حسابداران رسمی نهاد خودانتظامی است که از طریق دولت همواره مورد کنترل و نظارت قرار دارد بهمین علت جامعه حسابداران رسمی ابزارهایی را در اختیار دارد تا از طریق کنترل اعضاء و نظارت بر آنها بتواند اعتماد و اعتبار عمومی را کسب و از خدشه‌دار شدن آن جلوگیری کند.

## نقش حسابرسی در توسعه اقتصادی کشور

حسابرسی اعتباربخشی به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی فرآیند نظام پاسخگویی است و پاسخگویی ضرورت برقراری نظام رفاه اجتماعی است.

با چنین تعابیری نقش و جایگاه حسابرسی در کشور از ویژگی و برجستگی خاص برخوردار است. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در مقام راهبرد سیاست‌های اقتصادی و مالی کشور به منظور اعمال مدیریت اقتصادی و نظارت بر تخصیص بهینه منابع نیازمند اعتبار آمار و ارقام ارایه شده توسط بنگاه‌های اقتصادی از یک سو و حساب کشی و حسابداری مدیران از سوی دیگر است. حوادثی نظیر سقوط شرکت «آنرون» و پیامد آن برای بزرگترین موسسه حسابرسی جهان (آرتور آندرسن) و فساد مالی اخیر در شرکت پارمالات که پای حساب‌رسان آن نیز به میان کشیده شده نشان می‌دهد که نقش نوین حساب‌رسان و حسابداران رسمی نسبت به نقش سنتی آنان به شدت افزایش یافته و مسوولیت اجتماعی حسابداران رسمی در جوامع رفاه اجتماعی همچنان مورد تاکید است.

ساختار جدید مالکیت و مدیریت شرکت‌ها، دامنه مسوولیت و وظایف حسابداری را گسترش داد و ارایه گزارش‌های مالی جدیدتر و مناسب‌تر بر اساس نیاز استفاده‌کنندگان را ضروری کرد. سرمایه‌گذاران، بانک‌ها و موسسات اعتباری برای اعطای وام و اعتبار دولت‌ها برای مقاصد سیاسی، اخذ مالیات و... نیازمند گزارش‌های جدید و معتبر بودند. افزایش موارد استفاده و شمار استفاده‌کنندگان از اطلاعات گزارش‌های مالی و رونق بازار سرمایه و پول، هدف حسابداری و حسابرسی را از رفع نیازهای تعداد معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی جامعه ارتقا داد. در این راستا، پژوهشگران با توجه به نقش بااهمیت اجتماعی حسابداری و حسابرسی و به مدد تئوری‌های دستوری و اثباتی و در راه تلاش برای تدوین تئوری‌هایی برای شرح و پیش‌بینی پدیده‌های حسابداری و حسابرسی، تئوری‌های متعددی را مطرح کردند که «تئوری حقوق مالکانه» یکی از بااهمیت‌ترین آنها است. بر اساس این تئوری، شرکت به عنوان مجموعه‌ای از قراردادهای اعم از منعقد شده و یا نانوشته، رسمی و غیررسمی، بین اشخاص ذی‌نفع و حلقه ارتباطی بین آنها است و

همواره فرض می‌شود که اشخاص به دنبال منافع شخصی خود هستند و بین آنها تضاد منافع وجود دارد. اطلاعات و ارقام گزارش‌های مالی در فرآیند انعقاد قراردادها بین شرکت و اشخاص مورد استفاده قرار می‌گیرد. استفاده از نسبت‌هایی مانند نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، در هنگام انعقاد قرارداد استقراض، انتقال ثروت از اعتباردهندگان به سهامداران توسط مدیران را محدود می‌کند. به کارگیری سود حسابداری در طرح‌های پاداش مدیران با هدف کاهش تضاد منافع سهامداران و مدیران و نیز جلوگیری از فرار مدیران از انجام درست مسوولیت‌های آنان است. از سوی دیگر، استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی مثل تعیین مالیات، قیمت‌گذاری محصولات، تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، بحران‌ها و... نمونه‌هایی از استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند انعقاد قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، استقراض و فرآیند سیاسی است. بنابراین، ثروت اشخاص طرف قرارداد تحت تأثیر روش‌های حسابداری قرار می‌گیرد که توسط مدیران انتخاب و به کمک آنها رویدادهای مالی شناسایی، پردازش و گزارش می‌شوند. به کارگیری اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی، مستلزم نظارت بر نحوه انتخاب روش‌های حسابداری و روش‌های شناسایی، پردازش و گزارش آنها به منظور کنترل و جلوگیری از تخلف از مفاد قراردادها و اعتباردادن به اطلاعات و معاملات بین سازمان‌های تجاری و شرکت‌های بزرگ، شکل گرفته و سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و شبکه‌های ارتباطی اطلاعاتی و تجارت الکترونیک موجودیت یافته‌اند. بنابراین، بهمین علت سازوکارهای فعلی پاسخگوی کارکردها و روابط تجاری موجود نیست. به نظر می‌رسد با توجه به تحولات و تغییرات ایجاد شده در ساختار و مناسبات و ارتباطات تجاری و تغییر شکل و محتوای حقوقی آن لازم است قوانین و مقررات مرتبط با مسایل مالی - محاسباتی کشور به طور بنیادی مورد اصلاح قرار گیرد. در این ارتباط به ویژه قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی نیازمند

اصلاحات و تجدید نظر جدی است. شکی نیست که در اصلاح و تدوین قانون تجارت که بتواند پاسخگوی نیازهای فعلی و روابط تجاری حاکم باشد، کسب آرای صاحب نظران دانشگاهی و حرفه‌ای، مجامع حرفه‌ای، حقوقی و حسابداری و گروه‌های ذی‌نفع در این خصوص به ویژه جامعه حسابداران رسمی ایران ضروری به نظر می‌رسد.

در اکثر کشورهای پیشرو در حسابداری و حسابرسی، کمک به تشخیص مالیات بخش عمده‌ای از فعالیت‌های حساب‌رسان مستقل را به خود اختصاص داده است، به نحوی که در آن کشورها، حرفه حسابرسی مستقل را ابزار کارآمدی برای تشخیص مالیات می‌دانند. کمک به تشخیص مالیات موجب رعایت عدالت مالیاتی و وصول مالیات حقه می‌شود و در این صورت، نهایتاً دولت و جامعه از نتیجه خدمات حسابرسی مستقل و عدم استفاده کارآمد از آن، وزارت امور اقتصادی و دارایی خود را از ابزار کارآمدی محروم کرده بود. برای حل این معضل، در سال 1372 قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد و نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون، حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام و خاص، شرکت‌های غیرسهامی و شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده 7 اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین «حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی» کند. در سال 1374 آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» به تصویب هیات وزیران رسید و نهایتاً اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و در کمیسیون ویژه‌ای در هیات دولت تصویب گردید. در پی این تحولات در سال 1380 اعضای شورای عالی جامعه، هیات مدیره و دبیرکل جامعه انتخاب و با اعلام اولین فهرست اسامی حسابداران در سی‌ام دیماه 1380 روح تازه‌ای بر کالبد جامعه حرفه‌ای

حسابداری و حسابرسی کشورمان دمیده شده که انتظار می‌رود با تداوم سیاست‌های حمایت از فعالیت جامعه حسابداران رسمی، استفاده صحیح و کارآمد از خدمات حساب‌رسان مستقل در تمام موارد مذکور و بویژه در مقوله حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی، کادر فنی مالیاتی و سایر کارکنان درگیر در امر مالیات، برای پیگیری سایر اهداف مالیاتی، آزاد شده و همچنین جامعه را در موقعیتی قرار دهد که بتواند از خدمات گسترده یک حرفه مستقل، خودکفا و خودکنترل، علمی و کارآمد بهره گیرد.

از طرف دیگر در راستای اهداف برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی بازرنگری سیاست دولت در مورد قیمت‌گذاری کالا و خدمات و خارج کردن آن از حالت اقتصاد دستوری و تکلیفی و تعیین قیمت بر اساس عرضه و تقاضا و تعادل بازار امری بسیار ضروری است. در این راستا، نقش و مسوولیت و وظیفه حسابداران رسمی بسیار مهم است.

نکته دیگر اینکه از زمان تصویب قانون بورس اوراق بهادار در اردیبهشت‌ماه 1345 تاکنون بیش از سی و پنج سال می‌گذرد اما تغییراتی جدی در قوانین مربوط به آن صورت نگرفته است. در این دوران تحولات و تغییرات فراوانی در مناسبات اقتصادی و اجتماعی واقع شده است. برای پاسخگویی به نیازهای جدید بازار سرمایه در دهه گذشته، مقررات متعدد (و در برخی از موارد مناسب) توسط شورای بورس تصویب شده، لکن به علت عدم حمایت قانونی مقررات مذکور به مرحله اجرا نرسیده است. بنابراین به نظر می‌رسد قوانین و مقررات بورس به‌ویژه در مورد پذیرش و نظارت بر شرکت‌ها، نیازمند اصلاح و تجدیدنظر با توجه به شرایط موجود و الزام قانونی اجرای آن است که اهمیت جایگاه حسابداران رسمی در بازار سرمایه از جمله این اهداف است.

در مورد استفاده از گزارش حسابرسان مستقل توسط بانک‌ها و به منظور اعطای وام و اعتبار، به نظر می‌رسد پس از طی روند تدریجی گسترش مالکیت عامه و واگذاری سهام دولت، نهادها و بانک‌ها به مردم، به تدریج نحوه اعطای وام و اعتبار تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. با این همه، بازنگری و تصویب قوانین و مقررات استفاده از گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم‌گیری برای اعطای وام و اعتبار، می‌تواند موجب گسترش استفاده خدمات حسابرسان مستقل در این زمینه شود.

لایحه پولشویی و نقش حسابداران رسمی در مبارزه با پولشویی و همچنین جایگاه حسابداران در مدار مبارزه با فساد مالی به عنوان وظایف نوین حسابداران که مستلزم گزارشگری خاص هستند نیازمند بازنگری در نقش و مسوولیت حسابداران رسمی است.

موضوع بین‌المللی شدن بورس و سرمایه‌گذاریهای خارجی و شفاف‌سازی اطلاعات مالی و حسابرسی این سرمایه‌گذاری‌ها از اولویت خاصی برخوردار است که توجه بدان هم از نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی و هم از طرف مراجع حرفه‌ای حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران قابل تأکید است که این مهم نیز بدون استفاده از ابزارهای جدید و فناوری در حوزه حسابرسی امکان‌پذیر نیست، زیرا تغییرات شگرف تکنولوژی و IT و گسترش تجارت الکترونیکی کاربرد ابزارهای سنتی را بسیار محدود کرده است. طبیعی است که با روی‌آوری به فناوری و IT لزوم بازنگری در استانداردهای حسابداری و حسابرسی منطبق با این حوزه نیز ضرورت خواهد یافت زیرا حوزه تجارت الکترونیک فارغ از پیشرفت شگرف آن، دارای دوز و کلک‌های خاصی است که تیزهوشی و توانمندی ویژه‌ای را از حسابرسان می‌طلبد.

علاقه‌مندم به عنوان نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی تأکید کنم سیاست وزارتخانه کماکان حمایت جدی از جامعه حسابداران رسمی و اعتلاء و توسعه حرفه حسابداری در راستای

شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی نظام مالی و اطلاعاتی کشور و همچنین کاهش مسوولیت دولت در بخش  
تصدی‌گری است اما دستیابی به این مهم علاوه بر زمان نیازمند افکار نوین، ابزارهای جدید و ایفای  
مسوولیت‌های اجتماعی چه از جانب دولتمردان و چه از جانب هواداران خصوصی‌سازی در قالب  
مشارکت اجتماعی است.

