



آشنائی مختصر با مقررات قانون مالیاتیهای مستقیم جدید

قانون جدید مالیاتهای مستقیم که در جلسه مورخ ۱۳۶۶/۱۲/۳ از تصویب مجلس شورای اسلامی گذشته است، در اوایل سال ۱۳۶۷ جهت اجرا به دولت و وزارت دارایی ابلاغ گردید. قانون مذکور که حسب معاد ماده ۱۷۳ آن از اول فروردین ماه ۱۳۶۸ قابل اجرا خواهد بود، مجموعاً شامل پنج باب در تعریف اشخاص مشمول مالیات، مالیات بر دارایی، مالیات بر درآمد، مقررات مختلف و سازمان تشخیص می باشد.

در زمینه قوانین مالیات بر دارایی، آنچه که در قانون جدید نسبت به قانون قدیم بدیع و تازه می باشد، وضع قوانین مربوط به اخذ مالیات سالانه از املاک و مستعلات و همچنین مالیات مستغلات مسکونی خالی است. در مورد انواع مالیات بر درآمد، تا آنجایی که مربوط به اشخاص حقیقی و حقوقی تجاری می باشد، در قانون جدید تفاوتی در نحوه محاسبه و یا نرخهای مالیاتی و یا نصاب معافیتها و غیره با قانون قدیم به چشم می خورد که سعی می گردد در طی سطور زیر اهم موارد افتراق موجود، در محدوده امور مالیاتی شرکتهای تجاری، تا حد ممکن روشن گردد:

۱- مالیات بر دارایی، مالیات سالانه املاک

مواد ۲ الی ۱۰ فصل اول از باب دوم قانون مالیاتهای مستقیم ناظر بر قوانین وصول مالیات از واحدهای مسکونی و غیره و املاک در تملک اشخاص حقیقی و حقوقی است. بنا بر مفاد قوانین مزبور، کلیه مالکین نسبت به جمع ارزش املاک خود و حسب مورد املاک فرزندان تحت تکفل خود اعم از مسکونی و سایر املاک واقع در محدوده شهرها و شهرکها (به استثنای یک واحد مسکونی شخص حقیقی اعم از خانه یا آپارتمان) بشرح ماده ۳ مشمول مالیات سالانه است.

ارزش املاک بر اساس ارزش معاملاتی که توسط کمیسیون تقویم وزارت دارایی تعیین می‌گردد، محاسبه خواهد شد (موضوع ماده ۶۴). معافیت‌های مقرر در قانون شامل املاک متعلق به شرکتهایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به دولت است، نسبت به سهم مالکیت دولت و املاک متعلق به شرکتهای تعاونی مسکن که برای مسکن اعضا اختصاص یافته باشد و همچنین املاک متعلق به سفارتخانه‌ها به شرط معامله متقابل می‌باشد.

۲- مالیات بر درآمد - مالیات حقوق

مواد ۸۲ الی ۹۳ فصل سوم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم مربوط به مقررات اخذ مالیات از درآمد حقوق می‌باشد.

درآمد مشمول مالیات حقوق از نظر قانون، عبارت است از حقوق، مقرری یا مزد یا حقوق اصلی + مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های پیش‌بینی شده در قانون.

درآمدهای غیرنقدی مشمول مالیات حقوق بشرح زیر تقویم و محاسبه خواهند شد:

الف - مسکن با اثاثیه معادل ۲۵٪ حقوق و مزایای مستمر نقدی

ب - مسکن بدون اثاثیه معادل ۲۰٪ حقوق و مزایای مستمر نقدی

ج - اتومبیل با راننده معادل ۱۰٪ حقوق و مزایای مستمر نقدی

د - اتومبیل بدون راننده معادل ۵٪ حقوق و مزایای مستمر نقدی

ه - سایر مزایای غیرنقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت‌کننده حقوق

معافیت‌های مقرر در قانون نسبت به درآمد مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع

برای دریافت‌کنندگان حقوق از بخش خصوصی معادل ۵۰۰ هزار ریال در سال و برای

دریافت‌کنندگان حقوق از دولت و سازمانهای دولتی و شهرداریها و یا کسانی که از

محل اعتبارات دولتی حقوق دریافت می‌دارند، به شرط داشتن افراد تحت تکفل

معادل ۵۰۰ هزار ریال در سال می باشد .

پرداختهایی که از طرف اشخاص غیر از پرداخت کنندگان مقرری مزد و حقوق اصلی بعمل می آید مشمول مالیاتی به نرخ ۱۰٪ می باشد . اهم مواردی از درآمدهای حقوقی که از پرداخت مالیات معاف است ، بشرح زیر می باشند :

— حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت ، خسارت اخراج ، بازخرید خدمت .

— هزینه سفر و فوق العاده^۶ مسافرت مربوط به شغل و فوق العاده بدی آب و هوا ، محرومیت از تسهیلات زندگی ، محل خدمت ، اشتغال خارج از مرکز ، مرزی ، شرایط محیط کار ، توبت کاری ، کشیک ، معافینهای مقرر در بالا در مورد کارمندان بخش خصوصی فقط تا ۳۰٪ مقرری یا مرد و حقوق اصلی قابل اعمال خواهد بود (به استثنای هزینه سفر و فوق العاده^۶ مسافرت) .

— تا میزان ۵۰۰ هزار ریال در ماه برای فوق العاده کسر صندوق و تضمین صاحب جمعان .

— عیدی و پاداش سالانه جمعا^۷ تا میزان یک صد هزار ریال .

۳- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

مالیات بر درآمد حاصل از فعالیتهای اشخاص حقوقی و نحوه^۸ محاسبه آن ، طی مواد ۱۰۵ الی ۱۰۹ قانون جدید مالیاتهای مستقیم مورد بحث واقع شده است . براساس این مواد ، جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج تحصیل شود . پس از کسر معافیتهای مقرر در قانون به ترتیب زیر مشمول مالیات خواهد بود :

ماده ۱۰۵ ماخذ مالکیت سرمایه یا ماهیت حقوقی شرکت نحوه^۸ محاسبه مالیات

بند الف : شرکتهایی که تمام سرمایه آنها مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت یا شهرداریهاست .

از ماخذ کل درآمد مشمول مالیات ،

با رعایت معافیتهای کشاورزی و

بدون رعایت سایر معافیتها به

نرخهای مندرج در ماده ۱۳۱ .

حکم بند الف - فقط نسبت به درآمد

سهم دولت یا شهرداریها جاری

خواهد بود و در مواردی که سرمایه -

گذاری دولت یا شهرداریها به وسیله^۹

شرکتهایی که تمام سرمایه آنها مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت یا شهرداریهاست .

شرکتهایی که قسمتی از سرمایه آنها مستقیما^{۱۰} یا با واسطه متعلق به دولت یا شهرداریهاست

سهامداران متعدد صورت می‌گیرد
نرخهای ماده ۱۳۱ نسبت به سهم
دولتی یا شهرداری هر یک از
سهامداران به طور جداگانه اعمال
خواهد شد.

به نرخ مندرج در ماده ۱۳۱

بند ب: اشخاص حقوقی ایرانی غیرنجاری که
به منظور تقسیم سود تأسیس نشده‌اند.
در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی
باشند و در جمع فعالیت‌های خود سود
داشته باشند.

از مآخذ کل درآمد مشمول مالیاتی
که از بهره‌برداری سرمایه در ایران
یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا
وسیله نمایندگی از قبیل شعبه،
نماینده، کارگزار و امثال آن در
ایران انجام می‌دهند و یا از واگذاری
امتيازات و سایر حقوق خود یا دادن
تعلیمات و کمک‌های فنی از ایران
تحصیل می‌کند به نرخ مذکور در

ماده ۱۳۱

۱۰٪ مالیات به عنوان مالیات
شرکت

نسبت به سهام بی‌نام کلاً به نرخ

ماده ۱۳۱

نسبت به سهام با نام و سهم شرکای
ضامن با توجه به سهم هر یک به
نرخ ماده ۱۳۱

به نسبتی از سود مشمول مالیات که
به هر یک از صاحبان سرمایه تعلق
می‌گیرد به نرخ ماده ۱۳۱

بند ج: در مورد اشخاص حقوقی خارجی و
مؤسسات مقیم خارج از ایران

بند د: از جمع درآمد مشمول مالیات سایر
اشخاص حقوقی

۱ - شرکتهای سهامی و مختلط سهامی

۲ - در مورد سایر اشخاص حقوقی

خاطر نشان می‌سازد که در قانون جدید مالیاتهای مستقیم ، مالیاتهای اضافی موضوع مواد ۱۶۶ و ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ به کلی حذف شده‌اند .

– در مورد شرکتهای پیمانکاری حسب پیش‌بینی‌های ماده ۱۱۱ درآمد مشمول مالیات این شرکتها (به استثنای پیمانکارانی که به عملیات حفاری چاههای عمیق اشتغال دارند) مادامی‌که حسابرسی مذکور در ماده ۱۱۲ قانون مالیاتها ، توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی ایجاد نشده است ، در تمام موارد عبارت است از : ۱۰% دریافتی سالانه آنها . ملاحظه می‌گردد که در قانون جدید ، ماخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات پیمانکاران از ۸% دریافتی سالانه (موضوع ماده ۷۶ قانون فعلی) به ۱۰% همان ماخذ افزایش یافته است .

– در مورد پیمانکاران دست دوم براساس تبصره ۲ ماده ۱۱۱ درآمد مشمول مالیات آنان معادل ۸% دریافتیهای سالانه است که نسبت به مقررات فعلی (تبصره ۱ ماده ۷۹) ماخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات پیمانکاران دست دوم ۱۰۰% افزایش یافته است .

– در مورد مشمولین ماده ۷۵ و ۷۶ قانون مالیاتهای مستقیم فعلی ، ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای جدید چنین مقرر می‌دارد که در کلیه مواردی که کارفرمایان از بابت خدمات مصرحه در ماده فوق پرداختی انجام می‌دهند ، ۵% آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات موجودی کسر و ظرف ۳۰ روز به وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخت نمایند . تفاوت‌های قابل ملاحظه قانون جدید مالیاتها با مواد ۷۵ و ۷۶ قانون فعلی به قرار زیر است :

– در قانون مالیاتهای فعلی کارفرمایان مکلف‌اند از بابت خدمات موضوع ماده ۷۵ ، در هر پرداخت معادل ۵% و از بابت خدمات موضوع ماده ۷۶ ، ۵/۵% آن را کسر و به وزارت دارایی پرداخت نمایند . حسب تبصره ۲ ماده ۷۹ همین قانون ۱/۵% از ۵/۵% مالیات کسر شده موضوع ماده ۷۶ به عنوان علی‌الحساب پرداخت مالیات محسوب می‌گردد . در حالی که به موجب ماده ۱۰۴ قانون جدید کسور مالیات از بابت عملیات موضوع مواد ۷۵ و ۷۶ قانون فعلی که در ماده ۱۰۴ قانون جدید به آن تصریح شده به طور یکسان به میزان ۵% است که تمامی علی‌الحساب پرداخت مالیات محسوب می‌گردد .

۴ - معافیت‌های مالیاتی

فانون مالیات‌های مستقیم جدید دربارهٔ شمول و تعمیم معافیت‌های مالیاتی به مودیان، علاوه بر مواردی که در فانون فعلی مورد عمل می‌باشد معافیت پرداخت مالیات را به واحدهای تولیدی که از طرف وزارتخانه‌های صنایع، صنایع سنگین و معادن و فلزات برای آنها پروانهٔ تأسیس صادر می‌شود پیش‌بینی نموده و این واحدها از تاریخ شروع بهره‌برداری به مدت یک سال از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌باشند. علاوه بر این، حسب شقوق ذیل مادهٔ ۱۳۲ فانون جدید، چنانچه شرایط پیش‌بینی شده در این شقوق از لحاظ مواد مصرفی کارخانه‌ها و یا نوع تولیدات آنها و یا واقع شدن کارخانه در نقاط نیمه محروم یا محروم موجود باشد، این معافیتها تا مدت ۷ سال از تاریخ بهره‌برداری قابل اعمال خواهند بود.

۵ - هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات

در فانون مالیات‌های جدید هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات، در کلیات تفاوت عمده‌ای با مقررات فانون مالیات‌های فعلی ندارد. اهم وجوه افتراق فیما بین دو فانون بشرح زیر است:

- زیان سنواتی اشخاص حقوقی، در فانون فعلی تا میزان یک سوم درآمد هر سال و حداکثر برای مدت سه سال استهلاک‌پذیر است. در فانون جدید محدودیت مهلت سه ساله حذف شده است.

- در فانون جدید، زیان حاصل از تسعیر ارز، مشروط بر اتحاد روش یکنواخت حسابداری از طرف مودی، جزء هزینه‌های قابل قبول قلمداد شده است.

- در مورد استهلاکات، شرایط و اصول کلی حاکم بر موضوع قابل قبول بودن این هزینه‌ها با فانون فعلی یکسان است ولی نرخهای محاسبه هزینهٔ استهلاکات که حسب جدول مادهٔ ۱۵۱ فانون جدید قابل اعمال خواهند بود، هنوز اعلام نگردیده است.

- هزینه‌های تأسیس و همچنین هزینه‌های قبل از بهره‌برداری که طبق فانون فعلی مالیات‌های مستقیم ظرف چهار سال و تحت شرایط خاصی ظرف مدت شش سال قابل استهلاک می‌باشند، در فانون مالیات‌های جدید ظرف مدت ده سال از تاریخ شروع بهره‌برداری به طور مساوی قابل استهلاک می‌باشند. نکتهٔ قابل توجه در متن فانون جدید در این مورد اشاره به هزینه‌های زائد بر درآمد دورهٔ قبل از بهره‌برداری و همچنین دورهٔ بهره‌برداری آزمایشی است که شق اخیر، یعنی دورهٔ بهره‌برداری آزمایشی از لحاظ مدت، شرایط و اصول ناظر بر آن تعریف نگردیده است.

— حسب مقررات جدید در مورد استهلاکات، محاسبه هزینه استهلاک برای ماهی که داراییها در آن بکار گرفته شده‌اند، بعمل نخواهد آمد.

۶- تشویقات و تنبیهاات مالیاتی

در قانون مالیاتهای جدید، طی مواد ۱۸۹ الی ۲۰۳ تشویقات و جرائم مالیاتی به ترتیب برای مودیان خوش حساب و یا بد حساب پیش‌بینی شده است.

این موارد، در زمینه تشویقات، شامل بخشودگیهای مالیاتی در مورد مودیانی است که دفاتر ابرازی آنها طی سه سال متوالی مورد قبول واقع شده و مالیات هر سال را بدون مراجعه به هیئتهای حل اختلاف مالیاتی پرداخت نموده باشند. در عین حال چنانچه مودی بدهی مالیاتی خود را تا سررسید مقرر تسویه نماید، معادل ۴٪ آن به عنوان جایزه خوش‌حسابی از بدهی وی کسر خواهد شد.

جرائم مالیاتی شامل جرائم تأخیر تأدیه، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، تفاوت بیش از ۱۵٪ بین درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده توسط مودی و عدم تسلیم اظهارنامه یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع موضوع ماده ۱۱۴ در مورد اشخاص حقوقی منحل شده می‌باشد.

جرائم و مجازاتهای پیش‌بینی شده در هر یک از موارد بالا حسب مورد شامل جرائم نقدی، محرومیت از استفاده از معافیت‌های مالیاتی، مسئولیت تضامنی مدیران نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلقه و حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال خواهد بود.

۷- ترتیب رسیدگی

طبق ماده ۲۳۶ قانون جدید، در مواردی که اظهارنامه یا ترازنامه و سود و زیان مودی مورد قبول ممیز واقع می‌شود، نظر خود را برای رسیدگی و اظهار نظر نزد سر ممیز ارسال می‌نماید. سر ممیز نیز در صورت قبول اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان نظر ممیز را تأیید و گرنه نسبت به میزان درآمد مودی پس از رسیدگی اظهار نظر نموده و بیرونده را نزد ممیز برمی‌گرداند.

در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می‌گردد، چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد، می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برای رفع اختلاف به ممیز کل مراجعه نمایند. (مهلت فوق در قانون فعلی ۱۰ روز است).

ممیز کل موظف است ظرف مهلتی که بیش از ۳۰ روز از تاریخ مراجعه مودی نباشد به موضوع رسیدگی نماید. اگر دلایل و مدارک مودی برای رد برگ تشخیص کافی باشد، آن را رد و مراتب را در ظهر برگ تشخیص درج می‌نماید. در صورتی که ممیز

کل دلایل و مدارک را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص ندهد، مراتب را در ظهر برگ تشخیص درج و پرونده را برای رسیدگی به هیئتهای حل اختلاف ارسال خواهد نمود. ملاحظه می‌گردد که تفاوت اساسی در قانون جدید با قانون فعلی اولاً در میزان مهلت پیش‌بینی شده برای رفع اختلاف مالیاتی با مراجعه به ممیزکل است که این مهلت از ۱۰ روز به ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص افزایش یافته و همچنین پیش‌بینی ۳۰ روز مهلت رسیدگی توسط ممیزکل از تاریخ مراجعه مودی است که در قانون فعلی چنین مهلت رسیدگی وجود ندارد، بلکه ممیزکل بایستی تکلیف اعتراض مودی را ظرف همان مدت ۱۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص به مودی، البته در صورت مراجعه مودی به وی تعیین نماید.

در عین حال، در قانون جدید مالیاتها چنین پیش‌بینی شده است که چنانچه مودی ظرف ۳۰ روز مهلت فوق از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیاتی کتبا نسبت به برگ تشخیص اعتراض نماید و یا در مهلت مقرر به ممیزکل مراجعه نکند، درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیاتی قطعی تلقی خواهد شد. در حالی که در قانون فعلی در صورتی که مودی ظرف مهلت ۱۰ روز مقرر در قانون به ممیزکل مراجعه نکند و یا قبولی خود را نسبت به برگ تشخیص مالیات اعلام ننماید و یا ترتیب پرداخت آن را ندهد، در حکم معترض شناخته خواهد شد و پرونده امر به هیئتهای حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد.



اطلاعیه

انجمن حسابداران خبره ایران به منظور اجرای گسترده‌تر برنامه‌های آموزشی خود علاقه‌مند است از همکاری اعضای محترم و سایر همکاران ارجمند حرفه‌ای استفاده نماید. خواهشمند است در صورت تمایل به همکاری در زمینه‌های آموزشی و تدریس خلاصه‌ای از سوابق و تجربه‌های خود را در زمینه موصوف و همچنین تهیه و تدوین کتب و جزوه‌های آموزشی به کمیته آموزش و کارآموزی انجمن حسابداران خبره ایران اعلام فرمایید.

کمیته آموزش و کارآموزی
انجمن حسابداران خبره ایران