

# جزوه بخش سوم درس حقوق مالیه عمومی

مدرس: الهام روحی

سال تهیه: ۱۴۰۳

## دسته دوم : مالیات بر درآمد

### ۱- مالیات بر درآمد کشاورزی

در قدیم مالیات بر درآمد کشاورزی رایج ترین نوع مالیات بوده است؛ اما امروزه دولت ها معمولاً به منظور حمایت از توسعه کشاورزی و تشویق و ترغیب به تولید و سرمایه گذاری در این بخش ، درآمدهای کشاورزی را از مالیات معاف می کنند.

در ماده ۸۱ قانون مالیات های مستقیم مقرر شده که:

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

**نکته ۱:** معافیت های فعالیت کشاورزی (ماده ۸۱ قانون مالیات مستقیم) جز معافیت های دائم است، یعنی تازمانی که قانون اصلاح نشود این معافیت ادامه دارد.

**نکته ۲:** برای استفاده از معافیت ماده ۸۱ قانون مالیات مستقیم تفاوت بین اشخاص حقیقی و حقوقی وجود دارد؛

اشخاص حقیقی برای اینکه از این معافیت استفاده کنند هیچ تکلیفی ندارد. (نیاز نیست اسناد و مدارک نگه دارند یا اظهارنامه ارسال کنند)

اما اشخاص حقوقی معافیت شان مشروط است یعنی برای استفاده از این معافیت باید تکالیف قانونی انجام بدهند ، پس باید حتماً دفاتر قانونی پلمپ کنند، اظهارنامه مالیاتی ارسال کنند و اسناد و مدارک نگه داری کنند. (مستند تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات مستقیم)

**نکته ۳:** لازم به ذکر فقط فعالیت های کشاورزی معاف یعنی فرایند کاشت، داشت و برداشت را شامل می شود. پس خدمات کشاورزی مثل سم پاشی، برداشت محصول با کمباینو .... از این معافیت برخوردار نیست.

**نکته ۴:** منظور از فعالیت های مندرج در ماده ۸۱ قانون مالیات مستقیم تولید و پرورش می باشد ، بنابراین خرید و فروش اقلام مذکور دارای معافیت نمی باشد. (مستند بخشنامه شماره ۸۰/۲۶۱۲ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱)

**نکته ۵:** یکسری رشته های کشاورزی در انتهای ماده تصریح نموده اما این مانع از آن نیست که سایر رشته ها مشمول این معافیت نباشند چون در صدر ماده آمده کلیه فعالیت های کشاورزی پس همه فعالیت های کشاورزی معاف است. مثل محصولات گلخانه ای و ... .

**نکته ۶:** تولید کمپوست قارچ (کود های برای پرورش قارچ) معاف است. (مستند بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۲۰)

**نکته ۷:** فروش آب مورد نیاز کشاورزی مشمول این معافیت نمی شوند.

**نکته ۸:** اگر بابت خسارت به فعالیت های مربوط به ماده ۸۱ قانون مالیات مستقیم از موسسات بیمه مبالغی دریافت گردد همچنان مشمول معافیت می گردد. ( مستند بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۳۸ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۱۳ )

**نکته ۹:** اگر درآمد کتمان شده ای وجود داشته باشد مبنی بر فعالیت غیرموضوع ماده ۸۱ قانون مالیات مستقیم، مشمول مالیات می باشد. ( مستند بخشنامه شماره ۲۰۱/۲۹ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۲۰ )

**نکته ۱۰:** درآمدهای کتمان شده ماده ۸۱ برای اشخاص حقیقی معاف هست، اما در خصوص اشخاص حقوقی چون ملکف به انجام تکالیف قانونی هستند مشمول معافیت نمی شوند (مستند ماده ۱۴۶ مکرر).

## ۲- مالیات بر درآمد مشاغل

از ماده ۹۳ تا ماده ۱۰۴ قانون مالیات مستقیم در خصوص مالیات بر درآمد مشاغل صحبت شده است.

### - چه اشخاصی مشمول مالیات بر درآمد مشاغل میشوند:

در ماده ۹۳ قانون مالیات های مستقیم آورده شده درآمد مشاغل، " درآمدی است که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد ."

تبصره: درآمد شرکت های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل می باشد .

**نکته ۱:** به تمامی افراد شاغل، صاحبان مشاغل گفته می شود که جزو کاسبان، اصناف و صنعتگران به شمار می روند.

**نکته ۲:** این افراد باید به صورت حقیقی فعالیت کنند تا مشمول مقررات این فصل قرار گیرند. (اگر در قالب شخص حقوقی فعالیت کنند مشمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی می شود.)

**نکته ۳:** عبارت بخش دوم ماده ۹۳ " یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون که در ماده آمده است " ؛ دست سازمان امور مالیاتی را باز گذاشته که از هر نوع کسب درآمد داشته باشند جز مشاغل به حساب بیایند تا بتواند مالیات بر درآمد دریافت کند ، مثل کسانی از طریق ثبت نام در سایت شرکت تولید کننده ماشین دریافت میکنند و بعد اقدام فروش ماشین انجام می دهند و کسب سود می کنند یا اشخاصی که سکه بانکی ثبت نام میکنند.

**نکته ۴:** بر اساس تصریح ماده ۹۳ حتما باید مشاغل در ایران باشند تا مشمول مالیات بر درآمد مشاغل شود.

### - مهلت تشکیل پرونده مالیاتی اشخاص حقیقی

اولین تکلیف هر مودی مالیاتی تشکیل پرونده مالیاتی است.

در اولین قدم برای ثبت نام باید یک پیش ثبت نام اینترنتی در سایت Tax.gov.ir انجام شود ، سپس پس از تایید پیش ثبت نام اطلاعات ثبت نام اینترنتی تکمیل شود ، پس از اخذ کد رهگیری شما به گام ۴۴ رسیده اید و می توانید از خدمات الکترونیک استفاده کنید ولی حتما در اولین فرصت به اداره امور مالیاتی مربوطه ( که در ثبت نام اینترنتی مالیاتی شما مشخص می شود مربوط به کدام اداره کل و حوزه می شوید) مراجعه نموده و اقدام به تشکیل پرونده فیزیکی دهید.

اشخاص حقیقی صاحبان مشاغل مکلفند ظرف چهار ماه از تاریخ شروع فعالیت مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی محل اعلام نمایند. مستند بر تبصره ۳ ماده ۱۷۷ قانون مالیات های مستقیم .

عدم انجام دادن تکلیف فوق در مهلت مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات قطعی (اولین سال فعالیت) و نیز موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی (مثل معافیت معیشتی) تا تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود.

### **- در ماده ۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیاتشان را آورده**

"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 هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات."

خلاصه ماده ۹۴: درآمد ها - هزینه ها = سود (درآمد مشمول مالیات)

### **- نحوه محاسبه مالیات اشخاص حقیقی**

در ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم آورده شده، "درآمد سالانه مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیت فوق نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۰ به بعد جاری است. محاسبه آن به شرح زیر است:

نسبت به مازاد درآمدی که پس از کسر مبلغ معافیت معیشتی یا معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم باقی می‌ماند، مؤدی موظف هست که مالیات بر درآمد خویش را پرداخت کند، که نرخ محاسبه این مالیات بصورت تصاعدی یا پلکانی می‌باشد.

اما نکته مهمی که باید دقت نمایید این است که به علت صدور تصویب نامه ای از هیئت وزیران در سال ۱۴۰۱ نحوه محاسبه برای سال‌های قبل ۱۴۰۱ و سال ۱۴۰۱ به بعد متفاوت می‌باشد که به شرح ذیل است:

از عملکرد سال ۱۴۰۱ به بعد با توجه به افزایش نرخ تورم اعلامی از سوی مرکز آمار ایران و به دلیل تعدیل نصاب ه‌ای مندرج در قانون مالیات مستقیم در اجرای مفاد ماده ۱۷۵ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم، تغییر افزایش نصاب ماده ۱۳۱ ق.م.م(مالیات مشاغل) در تصویب‌نامه شماره ۷۷۸۹۹/ت/۵۹۷۲۷ هـ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۹ توسط هیئت محترم وزیران صورت گرفت، که آن تصویب نامه در بخشنامه ای از سوی سازمان امور مالیاتی به شماره ۴۱/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۲۳ ابلاغ گردید.

### **- محاسبه نرخ جدید ماده ۱۳۱ قانون مالیات مستقیم: (از عملکرد ۱۴۰۱)**

تا مبلغ ۲۰۰ میلیون تومان از درآمد مشمول مالیات در سال به نرخ ۱۵٪ محاسبه می‌شود،  
از ۲۰۰ میلیون تومان تا ۴۰۰ میلیون تومان درآمد مشمول مالیات در سال به نرخ ۲۰٪ محاسبه می‌شود و  
از ۴۰۰ میلیون تومان به بالا درآمد مشمول مالیات در سال، میزان مالیات به نرخ ۲۵٪ محاسبه می‌شود.

## - محاسبه نرخ قدیم ماده ۱۳۱ قانون مالیات مستقیم: (تا عملکرد ۱۴۰۰)

تا عملکرد سال ۱۴۰۰ نحوه محاسبه آن مالیات بر اساس متن ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم محاسبه می شود که به شرح ذیل است؛

که تا مبلغ ۵۰ میلیون تومان از درآمد مشمول مالیات سالانه با نرخ ۱۵٪ محاسبه می شود،  
از ۵۰ میلیون تومان تا ۱۰۰ میلیون تومان از درآمد مشمول مالیات در سال با نرخ ۲۰٪، و  
بالای ۱۰۰ میلیون تومان از درآمد مشمول مالیات در سال، میزان مالیات با نرخ ۲۵٪ محاسبه خواهد شد.

### نکات :

**نکته ۱:** بر اساس ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم، افراد حقیقی صاحب مشاغل که مشمول پرداخت مالیات هستند، تا مقداری از مبلغ درآمد سالیانه خود را از پرداخت مالیات معاف هستند، که این معافیت در قانون برای حمایت از مودی در نظر گرفته شده است که اصطلاحاً به این معافیت، معافیت معیشتی می گویند.

**نکته ۲:** مبلغی از درآمد سالانه که مشمول معافیت معیشتی می باشد در هر سال متفاوت است که مستنداً به ماده ۸۴ قانون مالیات مستقیم این مبلغ در قانون بودجه هر سال مشخص می شود ،

برای مثال :

سال ۱۴۰۴ در بند ۱ تبصره ۱ قانون بودجه تا مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال (دومیلیارد ریال)

سال ۱۴۰۳ در بند ۶ تبصره ۶ قانون بودجه تا مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (صد میلیون تومان) تعیین می شود. همچنین در صورتی که صاحبان مشاغل از پایانه فروشگاهی موضوع ماده ۱ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۲۱/۷/۱۳۹۸ با امکان درج مشخصات کالا و هویت خریدار استفاده کنند، معافیت مذکور مبلغ ۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تعیین می شود .

برای سال ۱۴۰۲ در بند ۱۲ تبصره ۱۲ قانون بودجه تا مبلغ ۴۷۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال (چهارصد و هفتاد و پنج میلیون ریال)،

برای سال ۱۴۰۱ تا مبلغ ۳۹۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال (سیصد و نود و شش ریال) ،

برای سال ۱۴۰۰ تا مبلغ ۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال (سیصد و شصت میلیون ریال) ،

برای سال ۱۳۹۹ تا مبلغ ۲۸۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال (دویست و هشتاد و هشت میلیون ریال) .

**نکته ۳:** مودی باید در موعد مقرر اظهارنامه ی مالیاتی خود را تسلیم کنند تا بتوانند از مزایای معافیت معیشتی یا معافیت ماده ۱۰۱ استفاده کنند.

**نکته ۴:** اگر که مودی دارای شریک باشد و مشارکت آنها به صورت مشارکت مدنی باشد (چه قهری چه اختیاری)، شرکا هر چند نفر که باشند تنها دو شریک می توانند از معافیت معیشتی یا معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم استفاده نمایند ولی نهایتاً مبلغ معافیت بین آنها تقسیم می شود و باقی مانده سهم هر شریک مشمول پرداخت مالیات می شود. (تبصره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم)

**نکته ۵:** اگر که شرکا با هم رابطه‌ی زوجیت داشته باشند، نمی توانند از دو فقره معافیت معیشتی یا معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم استفاده کنند بلکه آنها از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی می شود و این معافیت به زوج داده می شود. (تبصره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم)

**نکته ۶:** اگر که یکی از شرکا فوت کند، وراثت او به عنوان قائم مقام قانونی او تلقی می شود و از معافیت معیشتی یا معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم بهرمنند می شوند و بعد هر چقدر که سهم معافیت متوفی بوده بین وراثت به طور مساوی تقسیم شده و از درآمد سهم هرکدام کسر می شود. (تبصره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم)

**نکته ۷:** اگر مودی چند شغل داشته باشد و از چندین منبع درآمد داشته باشد، در این حالت مجموع درآمدهای او در تمام واحدهای شغلی اش تنها واجد دریافت یک معافیت خواهد بود و مبلغ معافیت از کل درآمد سالانه‌ی او کسر خواهد شد. (تبصره ۲ ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم)

## **- گروه بندی مشاغل**

در ماده ۹۵ قانون مالیات مستقیم تکالیف مودیان اشخاص حقیقی مشاغل در خصوص نگه داری اسناد و مدارک بیان شده " صاحبان مشاغل موضوع این فصل موظفند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت در خصوص تجار تنظیم می‌گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را بر اساس آنها تنظیم کنند."

در آیین نامه اجرائی ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مقرر شده که؛ نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روشهای نگهداری آنها اعم از ماشینی (مکانیزه) و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به چه صورت می باشد.

و سازمان مالیاتی به منظور سهولت در تعیین تکالیف مالیاتی مودیان، در این آیین نامه اجرائی اقدام به گروه بندی مالیاتی صاحبان کسب و کارها نموده است.

### **پیشینه گروه بندی مالیاتی مشاغل**

در قبل از اصلاحیه سال ۱۳۹۴ قانون مالیات مستقیم در ماده ۹۵ این قانون در سه دسته به نام الف / ب / ج این طبقه بندی را انجام داد و بعد اصلاحیه مستند بر آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات مستقیم این سه دسته را به نام گروه اول / گروه دوم / گروه سوم این طبقه بندی را انجام داد. معیار و مبنای اصلی این گروه بندی میزان درآمد فروش کالا و خدمات سالانه مشاغل می باشد البته در گروه اول یکسری فعالیت ها به صورت خاص مشخص شده است که فارغ از حجم درآمد فروش کالا و خدمات آنها، صرف آن شغل ملاک قرارگیری در گروه اول می باشد.

در حال حاضر آخرین اصلاحیه ای که در آیین نامه ماده ۹۵ ایجاد شد مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۱۰ به شماره بخشنامه ۱۴۰۱/۸ / ۲۰۰ بود که یکی از اصلاحاتش تغییر در ماده ۲ آیین نامه اجرایی بود که در میزان درآمد فروش کالا و خدمات افزایشی اعمال نمود.

### **گروه اول:**

#### **مشاغلی که بر اساس نوع فعالیتشان گروه اولی هستند :**

کلیه کسانی که کارت بازرگانی دارند( واردکنندگان و صادرکنندگان)

صاحبان کارخانه ها و واحدهای تولیدی و بهره برداران معادن دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه یا مراجع ذیربط.

صاحبان هتل های سه ستاره و بالاتر.

صاحبان بیمارستان ها، زایشگاه ها، درمانگاهها، کلینیک های تخصصی.

صاحبان مشاغل صرافیه.



صاحبان فروشگاه‌های زنجیره ای دارای مجوز فعالیت از وزارتخانه و یا مراجع ذیربط. صاحبان موسسات حسابرسی، حسابداری و دفترداری، خدمات مالی و ارائه دهندگان خدمات مدیریتی، مشاوره ای، انفورماتیک و طراحی سیستم.

صاحبان موسسات حمل و نقل موتوری، زمینی، دریایی و هوایی اعم از مسافری و یا باربری.

#### **مشاغلی که بر اساس حجم (میزان درآمد) فعالیتشان گروه اولی هستند:**

سایر صاحبان مشاغل و حرفی که درآمد ابرازی (فروش کالا یا فروش توأم کالا و ارائه خدمت) براساس اظهارنامه مالیاتی عملکرد دو سال قبل یا آخرین درآمد قطعی شده (فروش کالا یا فروش توأم کالا و ارائه خدمت) آن‌ها بیش از مبلغ یکصد و پنجاه میلیارد ریال باشد.

(مشروط به ابلاغ برگ قطعی حداکثر تا پایان دی ماه سال قبل به شخص مودی یا نماینده قانونی وی.)

— مثال برای، اظهارنامه تسلیمی خردادماه هر سال مبنای تعیین گروه بندی دو سال بعد از تسلیم اظهار نامه عملکرد می‌باشد: مبلغ فروش و سایر درآمدهای مندرج در اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۷ مبنای گروه‌بندی سال ۱۳۹۹ می‌باشد.

#### **گروه دوم:**

سایر صاحبان مشاغل و حرفی که درآمد ابرازی (فروش کالا یا فروش توأم کالا و ارائه خدمت) دوسال قبل آنها و یا آخرین درآمد قطعی شده آنها (فروش کالا یا فروش توأم کالا و ارائه خدمت) بیش از پنجاه میلیارد ریال و مساوی یا کمتر از مبلغ یکصد و پنجاه میلیارد ریال باشد. (مشروط به ابلاغ برگ قطعی حداکثر تا پایان دی ماه سال قبل به شخص مودی یا نماینده قانونی وی.)

#### **گروه سوم:**

صاحبان مشاغلی که در گروه های اول و دوم قرار نمی‌گیرند جزو گروه سوم محسوب می‌شوند.

## نکات مهم درخصوص گروه بندی مشاغل

**نکته ۱:** در مواردی که شغل مودیان صرفاً ارائه خدمات باشد، پنجاه درصد (۵۰٪) نصاب‌های تعیین شده مبنای گروه بندی می‌باشد.

مثل ، وکلا ، پزشکان و...

**نکته ۲:** در مواردی که مودیان به صورت مشاغل مشارکتی اعم از اختیاری یا قهری فعالیت دارند، درآمد ابرازی و یا قطعی شده مشارکت ملاک است نه به صورت انفرادی.

**نکته ۳:** در مواردی که صاحبان مشاغل حرف موضوع این آیین نامه سال اول ایجاد (تاسیس) هستند گروه سوم محسوب می‌شوند مگر مودیان که به واسطه موضوع فعالیت جزو گروه اول طبقه‌بندی شده اند.

**نکته ۴:** از سال سوم فعالیت به بعد می‌بایست بر اساس نصاب‌های مقرر طبقه بندی شده و نسبت به انجام تکالیف قانونی عمل نمایند.

**نکته ۵:** تسلیم اظهارنامه گروه‌های بالاتر توسط صاحبان مشاغلی که در گروه های پایین‌تر قرار دارند منعی ندارد، لکن صرف انجام این امر مودی را در گروه های بالاتر قرار نخواهد داد.

مثل صاحبان مشاغل گروه سوم اظهارنامه گروه اول یا دوم ارائه نمایند یا صاحبان مشاغل گروه دوم اظهارنامه گروه اول تسلیم نمایند.

**نکته ۶:** گاهی اوقات قانون گذار برای گروه ها مزیت های در نظر می‌گیرد مثلاً گروه سوم در سال‌های اخیر از امتیاز ارسال تبصره ماده ۱۰۰ به جای اظهارنامه بهره مند بوده است.

**نکته ۷:** یکی از تکالیف مهم گروه اول پلمپ و نگهداری دفاتر قانونی و ارسال صورت معاملات فصلی (ماده ۱۶۹م قانون مالیات مستقیم ) بوده است.

**نکته ۸:** سازمان می‌تواند در صورت تشخیص ضرورت تا پایان دی ماه هر سال فهرست مشاغل افزوده شده به گروه اول براساس نوع فعالیت را تهیه و از طریق درج آگهی در روزنامه رسمی کشور و یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و یا از طریق تشکل‌های صنفی و حرفه‌ای ذریبط به مودیان مالیاتی اعلام نماید. مودیان اخیرالذکر از ابتدای سال مالیاتی بعد از اعلام مکلف به اجرای تکالیف تعیین شده مربوط به گروه اول خواهند بود.

## تکالیف صاحبان مشاغل در خصوص نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک:

به موجب ماده ۶ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، تکالیف صاحبان مشاغل از لحاظ نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک برای گروه‌های مختلف، متفاوت است:

### تکالیف مشاغل گروه اول مالیاتی

صاحبان مشاغل این گروه و کلیه اشخاص حقوقی موظفند:

- ۱- ارائه کلیه دفاتر روزنامه و کل و یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه یا الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک
- نکته: اسناد و مدارک باید با رعایت مقررات مربوط به پلمپ دفاتر، ثبت رویدادها و نگهداری آنها، نگهداری و بایگانی شوند.
- ۲- ارائه صورتحساب سود و زیان
- ۳- ارائه ترازنامه

### تکالیف مشاغل گروه دوم مالیاتی

این گروه باید اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود در هر سال مالیاتی را با شرایط زیر جمع آوری و نگهداری نمایند:

- ۱- نگهداری اسناد و مدارک درآمدی مانند فروش کالا و خدمات به صورت تفکیکی
- ۲- ثبت و نگهداری کلیه اسناد و مدارک هزینه‌ای مانند خرید کالا و خدمات و دارایی‌ها و سایر هزینه‌ها به صورت تفکیکی
- ۳- جمع آوری و نگهداری کلیه اسناد و مدارک به ترتیب تاریخ وقوع رویدادهای مالی
- ۴- تهیه و تنظیم صورت درآمد و هزینه ماهانه و سالانه

### تکالیف مشاغل گروه سوم مالیاتی

این گروه نیز باید اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود را با شرایط زیر جمع آوری و نگهداری نمایند:

- ۱- نگهداری اسناد و مدارک درآمدی فروش کالا یا خدمات یا سایر درآمدها
- ۲- نگهداری اسناد و مدارک خرید کالا و خدمات و دارایی‌ها و سایر اسناد و مدارک هزینه‌ای
- ۳- تهیه و تنظیم خلاصه درآمد و هزینه سالانه

- تکلیف ارسال اظهارنامه نامه مالیات بر درآمد مشاغل و تفاوت آن با فرم تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات مستقیم:

### اظهارنامه مالیاتی :

در ماده ۱۰۰ قانون مالیات مستقیم مقرر شده "مودیان موضوع این فصل قانون **مكلفند** اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم و تا آخر خردادماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت نمایند."

پس تمامی مشاغلی ها مكلفند اظهارنامه مالیاتی ارسال کنند .

### فرم تبصره ماده ۱۰۰ :

تبصره ماده ۱۰۰ **قانون مالیات مستقیم** "سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل یا گروه‌هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مودیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤدی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می‌شود. حکم این تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم‌شده در موعد مقرر نخواهد بود."

-در تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات مستقیم قانون گذار برای حمایت گروهی از مشاغل و کسب و کارهای کوچک که درآمد حاصل از فروش یا ارائه محصولات (کالا یا خدمات) برای این گروه از مشاغل در یک سال مالیاتی، کمتر از سقف تعیین شده از سوی این سازمان باشد ( که شرایط و میزان آن هر سال در دستورالعمل مشخص می گردد ) ، صاحبان مشاغل مذکور از انجام بخشی از تکالیف مالیاتی معاف نموده و برایشان امتیاز خاص قائل شده که اظهارنامه مالیاتی ارسال نکنند و به جای آن فرم تبصره ماده ۱۰۰ پرکنند که در واقع نوعی توافق با سازمان امور مالیاتی کشور میباشد ،که مالیات مشخص شده در این فرم به صورت مقطوع می باشد و در این صورت مالیات قطعی و بدون رسیدگی می باشد و دیگر نیازی به نگهداری اسناد و مدارک نیست.

-این فرم اصولاً قابل رسیدگی از سوی سازمان نیست به جز گروه مشخصی که برای نمونه بررسی می شوند.

برای مثال سال ۱۴۰۳ : شرایط استفاده از تبصره ماده ۱۰۰ در دستورالعمل شماره ۱۱۲۳۷/۲۰۰/د مورخ ۱۴۰۳/۲/۲۵ آمده که، سقف برخورداری از معافیت‌های تبصره ماده ۱۰۰ برای عملکرد سال ۱۴۰۲، «صد و پنجاه برابر» معافیت ماده ۸۴ ق.م.م (مالیات بر درآمد حقوق) در نظر گرفته شده است.

مبلغ معافیت مالیات بر درآمد حقوق برای سال ۱۴۰۲، معادل ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان (۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) بود؛ به این ترتیب، حد نصاب درآمد حاصل از فروش صاحبان مشاغل برای استفاده از تسهیلات

تبصره ماده ۱۰۰ برای عملکرد سال ۱۴۰۲، معادل ۱۸,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان (صد و هشتاد میلیارد ریال) است.

برای سال ۱۴۰۲: شرایط استفاده از تبصره ماده ۱۰۰ در دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۳ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ آمده که، سقف برخورداری از معافیت‌های تبصره ماده ۱۰۰ برای عملکرد سال ۱۴۰۱، «صد برابر» معافیت ماده ۸۴ ق.م.م (مالیات بر درآمد حقوق) در نظر گرفته شده است.

-مبلغ معافیت مالیات بر درآمد حقوق برای سال ۱۴۰۱، معادل ۶۷,۲۰۰,۰۰۰ تومان (۶۷۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال) بود؛ به این ترتیب، حد نصاب درآمد حاصل از فروش صاحبان مشاغل برای استفاده از تسهیلات تبصره ماده ۱۰۰ برای عملکرد سال ۱۴۰۱، معادل ۶,۷۲۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان (شصت و هفت میلیارد و دویست میلیون ریال) است.

### **- نحوه رسیدگی مالیاتی اشخاص حقیقی :**

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

در صورتی‌که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب‌شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند."

### ۳- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از ماده ۱۰۵ تا ماده ۱۱۸ قانون مالیات‌های مستقیم آورده شده است ، در ماده ۱۰۵ نحوه محاسبه و نرخ مالیات این اشخاص ذکر شده است.

نکته ۱: مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی اخذ می شود.

نکته ۲: مالیات از جمع درآمد اشخاص حقوقی چه در ایران و چه در خارج از ایران اخذ می شود.

نکته ۳: نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اصولاً به ۲۵ درصد می باشد.

نکته ۴: اشخاص حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه خود را حداکثر تا چهارماه پس از سال مالیاتی به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند.

نکته ۵: مهلت تشکیل پرونده مالیاتی اشخاص حقوقی

اشخاص حقوقی ظرف دو ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت پرونده بدهند و حق تمبر را پرداخت کند.

ضمانت اجرای عدم پرداخت حق تمبر در موعد مقرر برابر است با پرداخت حق تمبر معادل دو برابر آن به عنوان جریمه خواهد بود مستند بر ماده ۵۱ قانون مالیات مستقیم .

## - از نگاه مالیاتی برای شروع کسب و کار بهتر است در قالب شخص حقیقی کار کنیم یا شخص حقوقی؟

به صورت کلی فعالیت در قالب شخص حقیقی در صورت امکان به دلایل زیر توصیه می‌گردد:

۱- نرخ کمتر مالیاتی اشخاص حقیقی ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به اشخاص حقوقی ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم.

۲- اشخاص حقیقی وظایف و تکالیف مالیاتی کمتری و ساده تری نسبت به اشخاص حقوقی دارند.

مثل عدم نیاز به پلمپ کردن دفاتر برای گروه دوم و سوم هر سال. (یعنی اشخاص حقوقی و گروه اول باید هر سال دفاتر قانونی تهیه کنند.)

۳- عدم مشمولیت ارزش افزوده در اکثر مشاغلی که به صورت حقیقی فعالیت میکنند. (تمامی اشخاص حقوقی یا افراد حقیقی که عمده فروشی می کنند مشمول مالیات ارزش افزوده هستند.)

۴- عدم نیاز به ارسال صورت معاملات فصلی در پایان هر فصل برای اشخاص حقیقی که در گروه دوم و سوم هستند (یعنی اشخاص حقوقی و گروه اول باید در پایان هر فصل صورت معاملات فصلی خود را ارسال کنند.)

۵- استفاده از معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم (معافیت معیشتی) برای اشخاص حقیقی امکان پذیر است. برای مثال سال ۱۴۰۰ معافیت ۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بود،

سال ۱۴۰۱ معافیت ۳۹۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال بود.

سال ۱۴۰۲ معافیت ۴۷۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال بود.

سال ۱۴۰۳ معافیت ۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بود.

سال ۱۴۰۴ معافیت ۲/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است.

اما در موارد زیر ممکن است فعالیت در قالب شخص حقوقی توصیه گردد:

۱- شرکت نمودن در مناقصات یا مزایده ها بزرگ که شرایط آن این است که شخص حقوقی باشید.

۲- همکاری با شرکت های دولتی یا الزام برخی شرکت ها خصوصی برای همکاری.

۳- برخی همکاری های بزرگ بین افراد حقیقی متعدد که مبالغ سرمایه‌گذاری آنان زیاد است. (مثل مجموعه صنعتی بزرگ می‌خواهند سهام هر شخص به صورت قانونی مشخص باشد.)

## ۴- مالیات بر درآمد اتفاقی

از ماده ۱۱۹ قانون مالیات مستقیم تا ماده ۱۲۸ قانون مالیات مستقیم در خصوص مالیات بر درآمد اتفاقی آورده شده است.

نکته ۱: درآمد نقدی یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی بصورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی می‌شود.

نکته ۲: نرخ این نوع مالیات برابر با نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیات مستقیم خواهد بود.

نکته ۳: معاملات محاباتی، معاملاتی هستند که به ارزش کمتر از ارزش واقعی معامله شود و عوضین در آن تعادل نداشته باشد.

نکته ۴: درآمد مشمول مالیات، این نوع مالیات از صد درصد درآمد حاصله و در صورتی که غیرنقدی باشد، به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می‌شود مگر در مورد املاکی که در اجرای مفاد ماده (۶۴) این قانون برای آنها ارزش معاملاتی تعیین شده است که در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

نکته ۵: موارد زیر مشمول مالیات اتفاقی نخواهد بود:

الف- کمک‌های نقد و غیرنقدی بلاعوض سازمان‌های خیریه یا عام المنفعه یا وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها یا نهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص حقیقی غیر از مواردی که مشمول مالیات فصل حقوق است.

ب- وجوه یا کمک‌های مالی اهدایی به خسارت دیدگان جنگ، زلزله، سیل، آتش‌سوزی و یا حوادث غیرمترقبه دیگر.

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



## دادرسی مالیاتی

دادرسی مالیاتی در ماده ۲۴۴ به بعد قانون مالیات های مستقیم آمده ، به طور کلی اصولا پس از تسلیم اظهارنامه توسط مودی ، اداره امور مالیاتی آن را مورد رسیدگی قرار می دهدو میزان مالیات مودی را تشخیص و با صدور برگ تشخیص به مودی ابلاغ می نمایید ،(البته بعضی موارد نیاز به ابلاغ برگه تشخیص نیست مثل مالیات برارث؛ یا مالیات نقل و انتقال) تا ظرف مهلت مقرر مالیات را پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد اگر مودی به آن تمکین نمایید و مالیات پرداخت کند ، برگه قطعی صادر می گردد ولی اگر نسبت به آن اعتراض داشته باشد می تواند در مهلت قانونی ۳۰ روزه اعتراض نمایید وارد پروسه دادرسی می شود .

اولین اقدام قبل از ثبت اعتراض گرفتن گزارش رسیدگی از حوزه رسیدگی کننده است چرا که برگه تشخیص اطلاعات کلی به ما می دهد و برای اینکه مطلع شویم بر چه اساسی این برگه تشخیص صادر شده است باید این گزارش را دریافت کنیم اداره مالیات مربوطه مکلف است مستند به ماده ۲۳۷ قانون مالیات مستقیم همچنین ماده ۲۵ آیین نامه دادرسی مالیاتی این گزارش را با ضمائم آن به شما تحویل دهد، پس لازم است یک درخواست یا لایحه تنظیم نمایید و در آن درخواست گرفتن تصویر گزارش رسیدگی نماییم.

**(نمونه متن درخواست گزارش رسیدگی با مستند قانونی در انتهای جزوه آمده است)**

مراحل دادرسی مالیاتی به طور اصلی دو مرحله نخستین و تجدیدنظر خواهی دارد و مرحله استثنایی و فوق العاده هم دارد.

## مراجع حل اختلاف مالیاتی

### 1- اولین مرجع توافق با رئیس امور حسابرسی مالیاتی ( ممیز کل ) ماده ۲۳۸

#### قانون مالیات مستقیم

در اولین قدم برای حضور در این مرحله اعتراض ثبت کنیم که مهم ترین نکته در این اعتراض این هست نماینده بند ۳ را از هر صنف یا اتحادیه یه جامعه ای که می‌خواهید انتخاب کنید و درخواست کنید.

#### (نمونه اعتراض در انتهای جزوه آورده شده است)

در قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۲۳۸ این قانون که فی الحال با ماده ۴۸ قانون مالیات ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ جایگزین شده است .

مرحله اول حل و فصل اختلاف داخلی (ولی در واقعیت جز مراجع حل اختلاف نیست در واقع یک توافق است بین رئیس و مودی که مثل صلح و سازش می ماند) در نظر گرفته شده ، که پس از ابلاغ برگه تشخیص و ثبت اعتراض به رئیس امور حسابرسی مالیاتی مراجعه میکنید و نسب به حل و فصل مشکل اقدام می نمایید ، تا پرونده وارد هیئت های مالیاتی نشود ، اگر در این مرحله توافق صورت پذیرد به نفع هر دو طرف هم سازمان هم مودی می باشد.

«ماده ۲۳۸- در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی‌روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید.

مسئول/ مسئولان مربوط که از طرف سازمان امور مالیاتی مشخص می‌شوند، موظفند پس از ثبت درخواست مؤدی و ظرف مهلتی که بیش از چهل و پنج‌روز از تاریخ ثبت درخواست نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانستند، آن را رد و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهند موارد تعدیل درآمد مشمول مالیات را مشخص نمایند. چنانچه مؤدی نظر مسئول/ مسئولان مربوط در تعدیل درآمد مشمول مالیات را قبول نماید درآمد مشمول مالیات تعدیل شده، قطعی است. در غیر این صورت برای رسیدگی به مابه‌التفاوت تا مبلغ مورد اعتراض مؤدی، موضوع به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود. همچنین هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهند باید موضوع را مستلاً در پرونده منعکس و مراتب را برای رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع نمایند.

#### نکات مربوط به این مرجع:

۱) حتماً قبل از ثبت اعتراض به برگ تشخیص درخواست گزارش رسیدگی و مستندات گزارش رسیدگی را دریافت نمایید.

۲) ۳۰ روز مهلت اعتراض به برگ تشخیص مالیات عملکرد و ارزش افزوده ، است و روز ابلاغ و اقدام محاسبه نمی گردد.

۳) ممیز کل جهت توافق اختیار کامل در تعدیل درآمد مشمول مالیات یا رفع تعرض یا اجرای قرار کارشناسی دارد.

۴) اولین لایحه که در زمان اعتراض نوشته می شود بسیار حائز اهمیت است چرا که پایه اعتراض ما را شکل می دهد.

## 2- دومین مرجع هیئت حل اختلاف بدوی ماده ۲۴۴

در هیات بدوی سه عضو دارد مستند به ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم (که فی الحال با ماده ۵۰ قانون مالیات ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ جایگزین شده است) عبارت اند از :

۱- یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور

۲- یک نفر از میان قضات بازنشسته یا حقوق-دانان مطلع در امور مالیاتی با شرط وثاقت و امانت به درخواست سازمان امور مالیاتی و انتخاب رئیس کل دادگستری هر استان

۳- یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی، صنایع و معادن و کشاورزی ایران، اتاق تعاون ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، مجامع حرفه‌ای، اتاق اصناف ایران، شورای اسلامی شهر، کانون وکلا، مرکز وکلا، کارشناسان رسمی و مشاوران خانواده که برای مدت سه سال منصوب می‌شوند.

نکته ؛ در خصوص انتخاب نماینده مودی : مؤدی همزمان با اعتراض به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات یکی از مراجع این بند را به عنوان نماینده خود جهت شرکت در جلسات هیات حل اختلاف مالیاتی معرفی می نماید. در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید، با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی، از بین نمایندگان یک نفر انتخاب می شود.

### نکات مربوط به این مرجع:

۱) هیئت با حضور هر سه نفر از اعضای هیات ، رسمیت دارد ، در صورت عدم حضور هر یک از نماینده ها حتما در قسمت اظهارات مودی قید شود تا بعدا بتوان بر اساس آن رای رانقض و جلسه را تجدید کرد.

۲) رای هیات با اکثریت آراء قطعی و لازم الاجراء است، ولی نظر اقلیت باید در متن رای قید گردد.

۳) هیاتهای حل اختلاف مالیاتی دارای استقلال کامل بوده و صرفاً اداره امور دبیرخانه‌ای هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و تشکیل جلسات هیاتها به عهده سازمان امور مالیاتی می باشد.

۴) انشای رای با رعایت اصل عدالت و بی طرفی کلیه اعضا و متکی به اسناد و مدارک مثبت و دلایل و شواهد متقن در همان جلسه و یا حداکثر ظرف سه روز کاری پس از برگزاری جلسه، توسط نماینده بند (۲) این ماده به عمل آمده و به امضای تمامی اعضا می رسد.

۵) مؤدی یا نماینده قانونی وی مجاز به حضور کامل در جلسه و ارائه دفاعیات به صورت کتبی یا شفاهی است. اظهارات شفاهی باید در صورتجلسه قید و به امضای وی برسد.

### **3- سومین مرجع هئیت حل اختلاف تجدیدنظر ماده ۲۴۷ قانون مالیات مستقیم**

**نکات مربوط به این مرجع:**

۱) هیأت تجدید نیز سه عضو دارد.

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

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

۴) در مرجع تجدید نظر هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد؛ در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیأت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.

۵) در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظر خواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدیدنظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.

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

### **4- چهارمین مرجع حل اختلاف شورای عالی مالیاتی ماده ۲۵۱ قانون مالیات**

**مستقیم**

ماده ۲۵۱ قانون مالیات مستقیم (که فی الحال با ماده ۵۱ قانون مالیات ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ جایگزین شده است)

رسیدگی در شورای عالی مالیاتی شکلی است ماهوی نیست و نمی‌تواند وارد ماهیت رأی شود و مالیات تعدیل کند، پس فقط شکلی رسیدگی می‌کند و بررسی می‌کند آیا آرای بدوی یا تجدیدنظر قانونی صادر شده یا خیر؟ و در صورت غیر قانونی بودن رأی را نقض می‌کند و می‌فرستد هئیت هم عرض برای رسیدگی.

### نکات مربوط به این مرجع:

۱) مؤدی یا دادستان انتظامی مالیاتی می‌توانند **ظرف دوماه** از تاریخ ابلاغ رای قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی اعتراض نموده و تجدید رسیدگی را درخواست کنند.

۲) وقتی شورای عالی مالیاتی رای نقض کرد نمی‌تواند به همان هیأت قبلی ارجاع شود باید به هیأت هم عرض یا هیأت ۲۵۷ قانون مالیات‌های می‌فرستد.

۳) شورای عالی مالیاتی دلیل نقض را ذکر می‌کند، این بسیار مثبت است چرا که به هم عرض می‌گویید با اعمال نظر ما رای صادر کنید.

۴) هرگاه شکایت از رای هیأت حل اختلاف مالیاتی از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیات مورد رای، وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد معرفی نماید، رای هیأت تا صدور رای شورای عالی مالیاتی موقوف‌الاجرا می‌ماند. (ماده ۲۵۹ قانون مالیات مستقیم)

۵) در هنگام مراجعه به شورای عالی مالیاتی حتما باید سلسله مراتب رسیدگی رعایت شده باشد، هیأت بدوی، هیأت تجدیدنظر نظر بعد شورای عالی مالیاتی.

### 5- پنجمین مرجع هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات مستقیم

وقتی برگه قطعی صادر می‌گردد و به دایره وصول اجرا می‌رود مؤدی متوجه می‌شود که در هیچ هیأتی شرکت نکرده بوده یعنی قبل قطعیت درست به اجرا گذاشته شده است، نهایتاً هیأت ۲۱۶ یعنی حق مؤدی برای حضور در هیأت بدوی یا تجدیدنظر ضایع شده است مثلاً ابلاغ به درستی انجام نشده و روند قطعیت درست صورت نگرفته، هر هیأتی که حق شما برای حضور در آن هیأت ضایع شده باشد در مقام آن هیأت تشکیل میشود، (بدوی یا تجدیدنظر)

### نکات مربوط به این مرجع:

۱) مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول می‌باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود.

۲) به شکایت مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رای صادر خواهد شد.

۳) رای صادره قطعی و لازم‌الاجرا است.

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

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

#### **6- ششمین مرجع هیئت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات مستقیم**

این هیئت مرجعی استثنایی و فوق‌العاده است که در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارك و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید.

رأی هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد.

#### **نکات مربوط به این مرجع:**

۱) در این هیأت روی برگه قطعی مالیات اعتراض می‌کنید که به ناعادلانه بودن آن اعتراض دارید و مهلت زمانی هم ندارد .

۲) فرق این مرجع با سایر مراجع اعتراض این است در سایر مراجع اعتراض شما بر روی رأی هیئت های حل اختلاف مالیاتی بوده اینجا اعتراض شما به برگ قطعی مالیات است اگر به رأی اعتراض کنید اعتراض شماردمیگردد.

۳) زمانی به این مرجع می‌توانید اعتراض نمایید که قابل طرح در هیأت های دیگر نباشد.

۴) برای اعتراض در این مرجع قبل طرح شدن در هیئت ، لایحه شما بررسی می شود در دبیرخانه این هیئت که اصلاً قابل طرح است یاخیر ، اگر قبول شد تازه وارد رسیدگی می شود .

۵) سامانه اعتراض آن مجزا هست اسم اش سامانه ۲۵۱ مکرر یا مرکز عالی دادخواهی .

۶) به صورت ماهوی وارد رسیدگی می شود و رأی می دهد.

۷) حتی اگر به مالیات از طریق توافق تمکین کرده باشید و پرداخت شده باشد از طریق عادلانه نبودن قابل طرح در هیئت ۲۵۱ مکرر است.

#### **7- ششمین مرجع هیئت موضوع ماده ۲۴۳ قانون مالیات مستقیم**

در صورتی که درخواست استرداد از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و اداره امور مالیاتی آن را وارد نداند، مؤدی می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ اعلام نظر اداره یاد شده از هیأت حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی کند.

#### **نکات مربوط به این مرجع:**

۱) هیئت ۲۴۳ قانون مالیات مستقیم در خصوص اعتراض به استرداد است به دلیل اشتباه یا هر دلیلی دیگر.

۲) نسبت به موردی اعتراض قائل پذیرش است که قطعی باشد.

۳) رای هیأت حل اختلاف مالیاتی در این مورد قطعی و غیرقابل تجدید نظر است.

۴) هزینه رسیدگی ندارد.

۵) باید درخواست استرداد به سازمان امور مالیاتی تسلیم کنید و حتماً ثبت نمایید.

۶) تا یک ماه پس از درخواست استرداد مالیات، نسبت به درخواست مودی تصمیم گیری شود و در صورت پذیرش از زمان دریافت مالیات تا پرداخت ۱/۵ درصد خسارت اضافه دریافتی به مودیان پرداخت می شود و برای مالیات های تکلیفی و علی الحساب های پرداختی در صورتی که اضافه بر مالیات متعلق باشد از سه ماه پس از درخواست مودی تا زمان پرداخت مشمول ۲/۵ درصد خسارت خواهد بود.

## 8- دیوان عدالت اداری

مرجع قضایی است و کاملاً خارج از سازمان است و مرجع بی طرف است.

### نکات مربوط به دیوان:

۱) دیوان هم به صورت شکلی وارد رسیدگی می شود و وارد ماهیت نمی شود و نقض می کند و می فرستد هیات ۲۵۷ قانون مالیات مستقیم با اعمال نظر دیوان رأی صادر کند.

۲) فقط در اعتراض به آراء قطعی و لازم الاجرا می توان به دیوان عدالت اداری طرح شکایت کرد.

یعنی از رأی بدوی (ماده ۲۴۴ میگه قطعی مگر اعتراض کنید)، تجدیدنظر (قطعی مگر مهلت ۲ ماه اعتراض کنید در شورای عالی مالیاتی)، شورای عالی مالیاتی و ... .

۳) مهلت اعتراض، سه ماه افراد داخل ایران، شش ماه افراد خارج از ایران به دیوان اعتراض کنید.

۴) اگر در ۲۵۱ مکرر رأی صادر شد از روی رأی میتوانید بروید دیوان عدالت اداری.

۵) می توانید با طرح پرونده در دیوان عدالت دستور موقت دریافت کنید تا صدور رأی موظف به توقف عملیات اجرایی هستند.

۶) طرف مقابل دادخواست در دیوان عدالت اداری؛

اگر هیئت های حل اختلاف مالیاتی باشد: اداره کل امور مالیاتی است.

اگر شورای عالی مالیاتی یا ۲۵۱ مکرر باشد: سازمان امور مالیاتی یا مرکز عالی دادخواهی است.

## نکات نوشتن لایحه مالیاتی:

- ۱- یک مقدمه در ابتدای لایحه بنویسید و خلاصه آنچه در خصوص نوع فعالیت و شغل خویش را یادداشت کنید.
- ۲- بعد مقدمه موارد اعتراض را می نویسیم، هر مورد اعتراض را به صورت بند بند بنویسید.
- ۳- برای هر بند یک عنوان مشخص کنید.
- ۴- نتیجه گیری و درخواست و اعتراض خود را به صورت صریح به میزان دقیق مبلغی که اعتراض دارید قید نمایید.
- ۵- مستند قانونی حتما در لایحه درج نمایید و از دفاعیات بی پایه مثل درخواست بخشش، شرایط نامناسب اقتصادی خودداری نمایید.
- ۶- پیوست ها را در انتهای هر بند درج نمایید با شماره گذاری مشخص کنید و متن مورد نظر را در ضمیمه هایلات کنید از آوردن کل متن مستند در لایحه اجتناب کنید و فقط یک قسمت مورد استناد را درج کنید.
- ۷- حتما آیین نامه، دستورالعمل و... استنادی را از سایت های معتبر مثل سازمان ملی مقررات پرینت بگیرید و پیوست نمایید.
- ۸- ساده گویی و ساده نویسی را رعایت کنید.
- ۹- موارد مهم را پررنگ یا مورب و ... نمایید.



## نمونه متن درخواست گزارش رسیدگی

بسمه تعالی

اداره کل امور مالیاتی .....

ریاست محترم امور مالیاتی کد.....

باسلام

احتراما اینجانب ..... با کد ملی ..... به موجب ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم و آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مزبور و بند ۲۵ دستورالعمل سازمان امور مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ و همچنین بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۴/۵۶ مورخ ۱۳۹۴/۶/۳ سازمان امور مالیاتی کشور خواهشمند است دستور فرمایید تصور کامل از گزارش رسیدگی پرونده عملکرد سال ..... را در اختیار بنده قراردهند.

سپاس از زحمات جنابعالی

## نمونه متن اعتراض ماده ۲۳۸ (اعتراض به رئیس کل)

بسمه تعالی

اداره کل امور مالیاتی ..... (مثلا غرب تهران)

رئیس محترم امور مالیاتی

با سلام

احتراما به موجب مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قانون مالیات مستقیم به درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه عملکرد سال ..... و جرائم و عدم اعمال معافیت های قانونی موضوع برگ تشخیص مالیات به شماره ..... مورخ ..... که در تاریخ ..... ابلاغ گردید ، اعتراض داشته و تقاضای رسیدگی مجدد را دارد. ضمنا لایحه اعتراضی تکمیلی متعاقبا ارائه و تسلیم میگردد، لازم به ذکر است چنانچه پرونده مورد اختلاف به هیات های حل اختلاف مالیاتی احاله گردید ترتیبی اتخاذ فرمائید تا مستند بر بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات مستقیم نماینده ای از ..... (مثلا جامعه ی مشاوران رسمی مالیاتی ایران) در جلسات هیات ها دعوت به عمل آید و تمام جلسات با حضور نماینده درخواستی تشکیل و اخذ تصمیم گردد. با سپاس از زحمات شما