



## اشخاص مشمول مالیات

❖ ملاحظات در خصوص :

- ماده ۱: اشخاص مشمول پرداخت مالیات.
- ماده ۲: اشخاص غیر مشمول پرداخت مالیات.
- نکات سایر قوانین.



"به نام هستی آفرین"

باعنایت به تغییرات روزافزون محیط اجتماعی، سیاسی، گسترش و ایجاد ساز و کارهای جدید اقتصادی از یکسو و تلاش روز افزون نظام حاکم برای ایجاد ساختاری مناسب در سیاست‌های مالی و پولی از سوی دیگر، دولت و مجلس شورای اسلامی را بعنوان بالاترین رکن‌های اجرای و قانون‌گذاری را بر آن داشت تا اصلاحاتی در ساختار نظام مالی و پولی کشور به انجام رسانند. قسمتی از این اقدامات منجر شد تا اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، احکام مالیاتی قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه، قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور و قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور مورد تصویب قرار بگیرد.

مطلب حاضر از سلسله مطالب بررسی کاربردی قانون مالیاتی مستقیم اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، قانون نظام مالیات بر ارزش افزوده با عنایت به بخشنامه‌ها، مصوبات و سایر قوانین مرتبط می‌باشد.

باتشکر

واحد آموزش و تحقیقات حسابرسی حرفه‌ای

ما را با انتقادات و پیشنهادات خود، در خلق ارزش افزوده‌ای تحسین آفرین یاری کنید.

[Info@proaudit.ir](mailto:Info@proaudit.ir)

**ماده ۱ - اشخاص مشمول مالیات**

- ۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص **حقیقی** یا **حقوقی** نسبت به **اموال** یا **املاک** خود واقع در **ایران**.
- ۲- شخص **حقیقی ایرانی** **مقیم ایران** نسبت به **درآمدهایی** که در **ایران** یا **خارج** از ایران تحصیل می‌نماید.
- ۳- شخص **حقیقی ایرانی** **مقیم خارج از ایران** نسبت به **درآمدهایی** که در **ایران** تحصیل می‌کند.
- ۴- شخص **حقوقی ایرانی** نسبت به کلیه **درآمدهایی** که در **ایران** یا **خارج از ایران** تحصیل می‌نمایند.
- ۵- شخص **غیر ایرانی** (**حقیقی و حقوقی**) نسبت به **درآمدهای** که در **ایران** یا **از ایران** تحصیل می‌نمایند.

**نکته ۱**

مطابق **بند یک ماده یک ق.م.م** که کلیه اشخاص **حقیقی و حقوقی** در **ایران** نسبت به انواع **اموال و املاکی** که در **ایران** دارند برابر مقررات **باب دوم** قانون مالیاتهای مستقیم مشمول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند. **باب دوم** قانون مالیاتهای مستقیم **ایران** تحت عنوان مالیات بر دارایی مشتمل بر پنج فصل می‌باشد. فصل اول مشتمل بر مالیات **سالانه املاک** بوده است اکنون **حذف** شده است. فصل دوم مشتمل بر مالیات **مستغلات مسکونی خالی** بوده است اکنون **حذف** شده است. فصل سوم مشتمل بر مالیات بر **اراضی بایر** بوده است اکنون **حذف** شده است.

بخشنامه ۴۵۹۵۰ مورخ ۱۳۸۷/۰۵/۱۴ موضوع: **قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن و موارد مالیاتی آن**.  
**ماده ۱۵ - اراضی بایر با کاربری مسکونی** در محدوده شهرهایی که دولت تعیین می‌کند سالانه مشمول مالیات به نرخ **دوازده درصد (۱۲٪)** بر مآخذ ارزش معاملاتی می‌باشد.

فصل **چهارم** مشتمل بر مالیات بر **ارث** از **ماده ۱۷** لغایت **ماده ۴۳** می‌باشد که با در نظر گرفتن حذفیات صورت گرفته اکنون با **۱۰ ماده** باقی و معتبر است.  
 فصل **پنجم** مشتمل بر **حق تمیر** می‌باشد و با **هشت ماده** از مواد **۴۴ تا ۵۱** باقی و معتبر است.  
 با عنایت به موارد مذکور در **بابت دوم** قانون مالیاتهای مستقیم؛ مالیات **اموال و املاک** در **ایران** که با عنوان **مالیات بر دارایی** نیز شناخته می‌شود منحصراً **ماده ۱۰** است به **مالیات بر ارث و مالیات حق تمیر**.



نکته ۲

- ۱- مالیات بر درآمد در ایران مشتمل بر هفت مورد زیر است.
- ۱- مالیات بر درآمد املاک؛ با بیست و هشت ماده، از ماده ۵۲ تا ۸۰.
- ۲- مالیات بر درآمد کشاورزی؛ تنها شامل ماده ۸۲ می‌باشد.
- ۳- مالیات بر درآمد حقوق؛ با ده ماده، از مواد ۸۲ تا ۹۲.
- ۴- مالیات بر درآمد مشاغل؛ با دوازده ماده از مواد ۹۳ تا ۱۰۵ به غیر از آنچه که در سایر فصل‌های قانون مالیاتهای مستقیم ذکر شده‌اند.
- ۵- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی؛ شامل فصل پنجم باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم که البته مشمول تعریف و ضابطه بند چهارم ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم است.
- ۶- مالیات بر درآمد اتفاقی؛ با ۱۰ ماده، از مواد ۱۱۹ تا ۱۲۸.
- ۷- مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف؛ ماده ۱۲۹ حذف شده است.

## ماده ۲- اشخاص غیرمشمول مالیات

- ۱- وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی
  - ۲- دستگاههایی که بودجه آنها به وسیله دولت تامین می‌شود.
  - ۳- شهرداری‌ها
  - ۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری (الحاقی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱)
- تبصره ۱. شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و موسسه‌های مذکور در بندهای ماده ۲ باشد، سهم درآمد یا سود آنها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکتهای مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون حسب مورد نیست. (۱۳۸۰/۱۱/۲۷)
- تبصره ۲. درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده که به نحوی غیر از طریق



شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات خواهد بود. مسئولان اداره امور در اینگونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات خواهند بود. در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مودی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. (۱۳۸۰/۱۱/۲۷)

نکته ۳

**بخشنامه سازمان امور مالیاتی به شماره ۲۳۰/۹۶/۱۴۵ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۲۱**

موضوع: ابلاغ اسامی بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی موضوع بند ۴ ماده ۲:

اسامی بنیادها و نهادهایی که بر اساس نظر مقام معظم رهبری مشمول بند مذکور بوده و تحت نظارت این دفتر فعالیت می‌نمایند، به شرح ذیل جهت ابلاغ به سازمان امور مالیاتی و مراجع ذی‌ربط برای رعایت مفاد قانون درباره آنها ایفاد می‌گردد.

بدیهی است مفاد تبصره های ماده ۲ قانون درخصوص این بنیادها و نهادها و تکالیف آنها در مورد پرداخت مالیات‌های تکلیفی و مالیات بر ارزش افزوده همچنان مجری خواهد بود.

۱- بنیاد شهید و امور ایثارگران انقلاب اسلامی	۶- بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی
۲- کمیته امداد امام خمینی (ره)	۷- ستاد اجرایی فرمان امام (ره)
۳- سازمان تبلیغات اسلامی	۸- مرکز خدمات حوزه های علمیه
۴- دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم	۹- موسسه پژوهشی فرهنگی انقلاب اسلامی
۵- بنیاد مسکن انقلاب اسلامی	۱۰- جامعه المصطفی (ص) العالمیه

نکته ۴

**بخشنامه سازمان امور مالیاتی به شماره ۶۲۴۷/۲۰۱/۱۱۳۰۴ مورخ ۱۳۸۲/۱۱/۱۵**

موضوع: اجرای صحیح حکم تبصره ۲ ماده ۱۲ اصلاحی قانون مالیاتها، سازمانهای معاف از مالیات

۱- منظور از موسسات دولتی، موسسات دولتی موضوع ماده ۳ قانون محاسبات عمومی است.

**مفاد قانون محاسبات عمومی کشور**

وزارتخانه واحد سازمانی مشخصی است که بموجب قانون به این عنوان شناخته شده و یا بشود.

موسسه دولتی واحد سازمانی مشخصی است که بموجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره میشود و عنوان وزارتخانه ندارد.

شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون بصورت شرکت ایجاد شود و یا بحکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده و بعنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه گذاری شرکتهای دولتی ایجاد شود، مادام که پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکتهای دولتی است، شرکت دولتی تلقی میشود. موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی از نظر این قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون بمنظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد، تشکیل شده و یا میشود.

۲- تمامی دستگاههایی که بودجه آنها وفق قوانین بودجه کل کشور سالانه کلاً وسیله دولت تامین میشود (مهمترین آنها مجلس شورای اسلامی و دستگاههای وابسته به آن مانند دیوان محاسبات عمومی کشور)، جزء دستگاههای بند ۲ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم میباشند، با این توضیح که صرف کمکهای بودجه ای دولت به برخی نهادها سبب شمول این بند نسبت به آنها نخواهد بود



۳- مسئولان اداره امور هریک از فعالیتهای اقتصادی اشخاص حقوقی مذکور در ماده ۲ قانون مزبور ، در صورت **تحصیل درآمد ناشی از فعالیتهای اقتصادی ملزم به رعایت تکالیف قانونی مربوط به اشخاص حقوقی** میباشد .

۴- بدیهی است که دولت بدون اذن قانون مجاز به امر تجارت و تولید و نظایر آنها و بعبارت دیگر اشتغال به فعالیتهای اقتصادی بمفهوم ورود در بازار داد و ستد نیست و اگر سیاست دولت از باب اعمال مالیه عمومی مطلوب گاهی مبتنی بر این امر باشد، در این قبیل موارد هم معمولاً قصد انتفاع نبوده و دستگاه ذیربط نیز ملزم به واریز در آمد حاصله به حساب مربوط نزد خزانه کشور خواهد بود. الهنایه توجه داشته باشند ، فعالیتهای اقتصادی که اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم حسب وظایف محوله یا مسئولیتهای سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی انجام میدهند ، مشمول مالیات تلقی نمی گردد و بخصوص در این راستا باید توجه داشت که حقوق و عوارض قانونی وصولی شهرداریها و درآمدهای ناشی از فعالیتهائی که عیناً مشمول مقررات مالی حقوق و عوارض قانونی باشد ، نباید جزء اقلام درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی منظور شود. **(این بند ابطال شد.)**

۵- نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم توسط نهادهای موضوع ماده ۲ و مال الاجاره دریافتی آنها از این بابت بمنزله فعالیت اقتصادی موضوع این تبصره مشمول مالیات نمی باشد. لکن آن قسمت از درآمدهای ناشی از فروش ساختمانهای نوساز از این قاعده مستثنی بوده و طبق مقررات ماده ۷۷ قانون مزبور مشمول پرداخت مالیات خواهد بود.

۶- **درآمد واحدهای رفاهی نهادهای مذکور** (مانند ادارات رفاه و تعاون و باشگاهها و رستورانهای آنها که جهت رفع نیاز کارکنان ایجاد میشوند) بعنوان درآمد ناشی از فعالیتهای اقتصادی ، **مشمول مالیات تلقی نمی شود.**

۷- سایر درآمدهای حاصله خارج از حدود مذکور برابر مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات خواهد بود که در این موارد نیز بایستی با امعان نظر به کلیه جوانب امر درآمد مشمول مالیات را حسب مورد طبق ماده ۱۰۶ و یا احکام قانون مالیاتهای مستقیم و عندالاقضاء اعمال معافیهای مقرر (در صورت شمول) تعیین و مالیات را به نرخ ۲۵٪ موضوع ماده ۱۰۵ محاسبه و وصول نمایند، توضیح آنکه ، گرچه در تبصره ۲ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم ، درآمد در هر مورد بطور جداگانه مشمول نرخ ماده ۱۰۵ شناخته شده ، لیکن به لحاظ واحد بودن نرخ مالیاتی (بمیزان ۲۵٪) ، در صورت انعکاس تمامی رویدادهای مالی در دفاتر و اظهارنامه و صورتهای مالی ، پرداخت مالیات موضوعه برای یک سال مالیاتی بطور یکجا و همچنین مطالبه مالیات در موارد تشخیص علی الراس بدین ترتیب فاقد اشکال قانونی خواهد بود.

### دادنامه شماره ۱۰۶۸ مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۲۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری

نکته ۵

نظر به این که در تبصره ۲ ماده ۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ ، درآمدهای حاصل از **فعالیت های اقتصادی اشخاص موضوع این ماده که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می شود** ، در هر مورد بطور جداگانه به نرخ مذکور در ماده ۱۰۵ ق.م.م مشمول مالیات اعلام شده است ولیکن در بند ۴ بخشنامه شماره ۶۲۴۷/۱۱۳۰۴ مورخ ۱۳۸۲/۱۲/۱۵ ، انجام فعالیت های اقتصادی مشمولین ماده ۲ که در راستای وظایف محوله یا مسئولیت سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی صورت پذیرد، **مشمول مالیات تلقی نشده است** ، بنابراین چون حکم



این قسمت از بخشنامه مخالف صریح تبصره ۲ ماده ۲ ق.م.م است ، مستندا به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ، ابطال میشود.

### احکام مالیاتی در سایر قوانین-از قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۱۰ لازم الاجرا از مورخ ۱۳۹۶/۰۱/۰۱

نکته ۶

تبصره ۴ ماده ۳۱ - آستان‌های مقدس و قرارگاه‌های سازندگی و شرکتهای و موسسات وابسته به اشخاص مذکور نسبت به تمامی فعالیتهای اقتصادی خود، مشمول پرداخت مالیات می‌شوند.

ماده ۴۰ - منابع بودجه عمومی دولت اعم از درآمدهای عمومی ، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی و درآمدهای اختصاصی دستگاه‌های اجرائی موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری که به حساب‌های بانکی مربوط بنام خزانه‌داری کشور واریز شده یا می‌شود ، به استثنای فعالیت پیمانکاری آنها ، مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع ق.م.م. و اصلاحات بعدی آن نیست .

### احکام مالیاتی در سایر قوانین - از قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۰۴

نکته ۷

ماده ۷۸ - به منظور برقراری عدالت آموزشی و اجرای اصل ۳۰ قانون اساسی و تجهیز کلیه آموزشگاه‌های آموزش و پرورش با اولویت مناطق محروم و روستاها ، آستان قدس رضوی و آن دسته از موسسات و بنگاه‌های اقتصادی زیر مجموعه نیروهای مسلح و ستاد اجرائی فرمان امام و سایر دستگاه‌های اجرائی که تا زمان تصویب این قانون، مالیات پرداخت نکرده‌اند ، به استثنای مواردی که اذن ولی فقیه وجود دارد **موظف به پرداخت مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند** . منابع حاصله صرفا جهت توسعه عدالت آموزشی در اختیار وزارت آموزش و پرورش قرار می‌گیرد تا براساس آیین‌نامه‌ای که به این منظور تهیه و به تصویب هیات وزیران می‌رسد ، هزینه نماید.