جزوه برنامه‌ریزی مالیاتی استاد سید امیرحسین حسینی

فهرست مطالب

فصل اول: کلیات و مبانی برنامه‌ریزی مالیاتی

۱. تعاریف و مفاهیم بنیادین (تعریف برنامه‌ریزی مالیاتی، اهداف و اهمیت آن)

۲. تفاوت مفاهیم کلیدی:

- برنامه‌ریزی مالیاتی (Tax Planning)
- اجتناب مالیاتی (Tax Avoidance)
- فرار مالیاتی (Tax Evasion)

۳. ابعاد اخلاقی، حقوقی و مسئولیت اجتماعی در برنامه‌ریزی مالیاتی

٤. جایگاه برنامه‌ریزی مالیاتی در زنجیره ارزش و مدیریت استراتژیک بنگاه

فصل دوم: ساختار قوانین و نظام مالیاتی ایران (چارچوب قانونی برنامه‌ریزی)

۱. ساختار قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م) و قانون مالیات بر ارزش افزوده (VAT)

۲. مواعد قانونی، تکالیف مودیان و تقویم مالیاتی شرکت‌ها

۳. سامانه مودیان و پایانه‌های فروشگاهی و تأثیر آن بر شفافیت و برنامه‌ریزی مالیاتی

٤. بخشنامه‌ها، آرای شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری به عنوان ابزارهای برنامه‌ریزی

فصل سوم: برنامه‌ریزی مالیاتی در مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)

۱. روش‌های بهینه‌سازی درآمد مشمول مالیات (Taxable Income)

۲. هزینه‌های قابل قبول مالیاتی (مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م) و راهکارهای مستندسازی استاندارد

۳. استهلاک دارایی‌ها (ماده ۱۴۹ ق.م.م) و اثر روش‌های استهلاک بر جریان نقد و بار مالیاتی

٤. تعدیلات سنواتی، ذخایر و تأثیر استانداردهای حسابداری بر اظهارنامه مالیاتی

٥. انتقال و استهلاک زیان سنواتی (ماده ۱۰۵ ق.م.م)

فصل چهارم: استفاده از مشوق‌ها، معافیت‌ها و اعتبارات مالیاتی

۱. معافیت‌های مناطق آزاد تجاری و مناطق ویژه اقتصادی (ماده ۱۳۲ و ضوابط مربوطه)

۲. مشوق‌های مالیاتی شرکت‌های دانش‌بنیان، نوآور و پارک‌های علم و فناوری

۳. معافیت‌ها و نرخ صفر در بخش‌های تولیدی، معدنی، کشاورزی و صادرات (مواد ۱۳۲ و ۱۴۱ ق.م.م)

٤. اعتبارات مالیاتی تحقیق و توسعه (D&R) در قوانین جدید (قانون جهش تولید دانش‌بنیان)

٥. بخشودگی جرایم مالیاتی و شرایط استفاده از تسهیلات قانونی (ماده ۱۹۱ ق.م.م)

فصل اول: مبانی معرفتی، حقوقی و راهبردی برنامه‌ریزی مالیاتی

۱. ماهیت و چارچوب مفهومی برنامه‌ریزی مالیاتی

برنامه‌ریزی مالیاتی (Tax Planning) فرایندی پیش‌دستانه (Proactive) است که طی آن، مدیران مالی و مشاوران حقوقی ساختار رویدادهای مالی و فعالیت‌های تجاری واحد اقتصادی را به شکلی سامان‌دهی می‌کنند که تعهد مالیاتی نهایی در کمترین سطح مجاز قانونی قرار گیرد یا زمان تسویه آن به تعویق بیفتد. در ادبیات مالیاتی معاصر، مالیات صرفاً یک هزینه سربار اجباری نیست، بلکه یکی از اقلام عمدهٔ خروج وجه نقد است که اثر مستقیم بر **هزینه سرمایه (Cost of Capital)** و **ارزش فعلی خالص (NPV)** طرح‌های سرمایه‌گذاری دارد. برنامه‌ریزی مالیاتی بر سه پایه استوار است:

۱. **کاهش پایه مشمول مالیات (Tax Base Reduction):** استفاده از هزینه‌های قابل‌قبول، استهلاک و معافیت‌ها.

۲. **بهینه‌سازی نرخ مالیاتی (Tax Rate Optimization):** هدایت درآمدها به سمت نرخ‌های صفر یا ترجیحی.

۳. **تعویق مالیاتی (Tax Deferral):** انتقال بار مالیاتی از سال‌های جاری به سال‌های آتی، که عملاً معادل دریافت یک وام بدون بهره از دولت است.

۲. مرزبندی دقیق اجتناب، فرار و تمکین مالیاتی

در دکترین حقوق مالیاتی، تفکیک سه اصطلاح زیر از منظر قصد مودی، سازوکار اجرا و پیامد قانونی تعیین‌کننده است:

- **برنامه‌ریزی مالیاتی (Tax Planning):** انطباق دقیق رفتار اقتصادی با مقاصد و مشوق‌های تصریح‌شده در قانون. برای نمونه، تأسیس کارخانه در شهرک‌های صنعتی مناطق کمترتوسعه‌یافته به منظور استفاده از نرخ صفر موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م.

- **اجتناب مالیاتی (Tax Avoidance):** استفاده از خلأها، سکوت قانون، یا ساختارسازی‌های تصنعی (Artificial Transactions) با هدف کاهش مالیات؛ بدون نقض صریح متن قانون، اما بر خلاف هدف و روح قانون‌گذار (Spirit of the Law). این رفتار در نظام‌های حقوقی با دکترین «برتری ماهیت بر شکل» (Substance over Form) و «قواعد عمومی ضد اجتناب» (GAAR) به چالش کشیده می‌شود.
- **فرار مالیاتی (Tax Evasion):** تخطی عامدانه و متقلبانه از نص صریح قانون. مطابق **ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم**، مواردی نظیر تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع، اختفای فعالیت اقتصادی، استفاده از کد اقتصادی دیگران یا کارت بازرگانی اشخاص غیر (کارت‌های اجاره‌ای)، و خودداری از انجام تکالیف قانونی با قصد فرار، **جرم مالیاتی** محسوب شده و مرتکب علاوه بر پرداخت اصل مالیات و جرایم، به مجازات‌های تعزیری درجه شش محکوم می‌گردد.

۳. تئوری کارگزاری و ابعاد حاکمیت شرکتی در تصمیمات مالیاتی

بر اساس تئوری نمایندگی (Agency Theory)، برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی (Aggressive Tax Planning) همواره به نفع سهامداران تمام نمی‌شود. عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سهامداران ممکن است این فرصت را به مدیران بدهد که تحت عنوان «کاهش مالیات شرکت»، ساختارهای مالی پیچیده‌ای طراحی کنند که هدف پنهان آن اختفای ناکارآمدی‌های مدیریتی یا سوءاستفاده شخصی باشد. از این رو، سازوکارهای **حاکمیت شرکتی (Corporate Governance)**، شامل کمیته‌های حسابرسی مستقل و حسابرسان مستقل، کنترل‌های سخت‌گیرانه‌ای بر استراتژی‌های مالیاتی اعمال می‌کنند تا ریسک شهرت و جرایم سنگین به شرکت تحمیل نشود.

تعریف و جایگاه برنامه‌ریزی مالیاتی

برنامه‌ریزی مالیاتی عبارت است از تحلیل وضعیت مالی و معاملاتی اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور استفاده حداکثری از معافیت‌ها، تخفیف‌ها، نرخ‌های صفر، اعتبار مالیاتی و رویه‌های قانونی پذیرفته‌شده در جهت به حداقل رساندن بدهی مالیاتی قانونی. این مفهوم ستون فقرات مدیریت مالی پیشرفته را تشکیل می‌دهد.

سه‌گانه کلیدی: برنامه‌ریزی مالیاتی، اجتناب و فرار مالیاتی

در ادبیات حقوقی و اقتصادی مالیات، تفکیک سه مفهوم زیر از اهمیت حیاتی برخوردار است:

۱. **برنامه‌ریزی مالیاتی (Tax Planning):** کاملاً قانونی، شفاف و مبتنی بر بهره‌گیری از خلأها و مفاد قانونی پیش‌بینی‌شده توسط قانون‌گذار (مانند استفاده از معافیت ماده ۱۳۲ یا ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان).

۲. **اجتناب مالیاتی (Tax Avoidance):** استفاده از روش‌های خاکستری و مهندسی مالی مابین روح قانون و متن قانون برای کاهش مالیات بدون نقض صریح آن؛ که گاه با چالش‌های تفسیری مراجع مالیاتی روبه‌رو می‌شود.

۳. **فرار مالیاتی (Tax Evasion):** جرمی غیرقانونی، پنهان‌کاری، عدم کتمان درآمد، ارائه اسناد ساختگی یا درج هزینه‌های غیرواقعی که مشمول جرایم سنگین تعقیب کیفری و مالیاتی است.

تفاوت ساختاری «معافیت»، «نرخ صفر» و «اعتبار مالیاتی»

- **معافیت مالیاتی (Tax Exemption):** درآمد یا دارایی مؤدی به صراحت از شمول پرداخت مالیات معاف است و در اظهارنامه ابراز می‌گردد اما مالیاتی به آن تعلق نمی‌گیرد (مانند درآمد فعالیت‌های کشاورزی بر اساس ماده ۸۱ ق.م.م).

- **نرخ صفر مالیاتی (Zero Tax Rate):** درآمد مؤدی مشمول مالیات است لیکن نرخ مالیات اعمال‌شده بر آن معادل صفر درصد است (مانند درآمد حاصل از صادرات کالاها و خدمات بر اساس ماده ۱۴۱ ق.م.م). نکته کلیدی: برخلاف معافیت مطلق، برخورداری از نرخ صفر مستلزم تسلیم به‌موقع اظهارنامه، دفاتر و اسناد و مدارک است.

- **اعتبار مالیاتی (Tax Credit):** مبلغی است که مستقیماً از کل مالیات محاسبه‌شده مؤدی کسر می‌گردد (دلخواه در هزینه‌های تحقیق و توسعه یا ماشین‌آلات تولیدی بر اساس قوانین خاص). ارزش اعتبار مالیاتی به مراتب بالاتر از معافیت درآمدی است چون مستقیماً از رقم نهایی مالیات کاسته می‌شود.

تئوری‌های اقتصادی و انگیزشی

- **تئوری نمایندگی (Agency Theory):** مدیران و سهامداران ممکن است دیدگاه‌های متفاوتی نسبت به ریسک‌های مالیاتی داشته باشند. برنامه‌ریزی مالیاتی بهینه هزینه‌های نمایندگی ناشی از اطلاعات نامتقارن را کاهش می‌دهد.

- **مسئولیت اجتماعی شرکتی (CSR):** پرداخت بهینه و منصفانه مالیات بخشی از تعهد اخلاقی شرکت نسبت به جامعه است؛ لذا برنامه‌ریزی مالیاتی نباید به مرز فرار اخلاقی و ورشکستگی شهرت شرکت بینجامد.

- **منابع مرجع این فصل:**

  - Scholes, M. S., et al ,.Taxes and Business Strategy ,Pearson, ٦th Ed., .٢٠٢٠
  - سازمان امور مالیاتی کشور، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات ۱۳۹۴، ماده ۲۷۴.
  - نمازی، محمد؛ رضایی، غلامرضا، «بررسی اثر راهبری شرکتی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳۹۳.
  - قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی)، مواد ۱، ۲، ۸۱، ۱۳۲ و ۱۴۱ .
  - Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L., & Shevlin, T. (٢٠٢٠). Taxes and Business Strategy: A Planning Approach. Pearson.
  - OECD (٢٠٢١). Tax Administration ٢٠٢١: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. OECD Publishing.

۲. تعاریف و مفاهیم بنیادین در برنامه‌ریزی مالیاتی

۲-۱. تعریف علمی و عملیاتی برنامه‌ریزی مالیاتی (Tax Planning)

برنامه‌ریزی مالیاتی رویکردی استراتژیک، نظام‌مند و کاملاً منطبق بر قوانین موضوعه است که در آن ساختار معاملات، فعالیت‌های عملیاتی، تصمیمات سرمایه‌گذاری و شیوه‌های تأمین مالی یک شخصیت حقیقی یا حقوقی به‌گونه‌ای سازمان‌دهی و زمان‌بندی می‌شود که بدهی مالیاتی (اعم از مالیات بر عملکرد، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های تکلیفی) به بهینه‌ترین سطح ممکن کاهش یابد و خروج جریان نقدینگی از بنگاه به حداقل برسد.

در ادبیات مالی و بر اساس چارچوب نظری «شولز و ولفسون» (Scholes et al., ۲۰۲۰)، برنامه‌ریزی مالیاتی کارا صرفاً به معنای «به حداقل رساندن رقم مالیات پرداختی» نیست؛ بلکه بهینه‌سازی بار مالیاتی با در نظر گرفتن تمامی هزینه‌های غیرمالیاتی (Non-Tax Costs) از قبیل هزینه‌های مالی، هزینه‌های نمایندگی، ریسک‌های معاملاتی و هزینه‌های رعایت مقررات (Compliance Costs) است. از این منظر، برنامه‌ریزی مالیاتی موفق اقدامی است که ارزش فعلی خالص (NPV) جریان‌های نقد پس از کسر مالیات را در کل چرخه حیات بنگاه اقتصادی حداکثر سازد.

در نظام مالیاتی ایران، برنامه‌ریزی مالیاتی عبارت است از استفاده هوشمندانه، به‌موقع و مستند از ظرفیت‌های تصریح‌شده در «قانون مالیات‌های مستقیم» (ق.م.م)، «قانون مالیات بر ارزش افزوده» (ق.م.ا.ا)، «قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان»، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های ملاک عمل سازمان امور مالیاتی، بدون عبور از خطوط قرمز قانونی و ورود به قلمرو رفتارهای متقلبانه.

۲-۲. اهداف بنیادین برنامه‌ریزی مالیاتی

اهداف برنامه‌ریزی مالیاتی فراتر از یک ثبت حسابداری ساده بوده و مستقیماً با استراتژی کلان بنگاه پیوند دارد. مهم‌ترین این اهداف عبارتند از:

۱. **بهینه‌سازی بدهی نهایی مالیاتی (Tax Liability Optimization):** بهره‌برداری هدفمند از مشوق‌ها، نرخ‌های صفر، اعتبارات مالیاتی، معافیت‌های قانونی و معافیت‌های مناطق کمتر توسعه‌یافته به منظور کاهش خالص تعهد مالیاتی بدون نقض مقررات.

۲. **بهبود و تثبیت نقدینگی (Cash Flow Management):** تعیین زمان‌بندی بهینه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها بر اساس استانداردهای حسابداری و مقررات مالیاتی، مدیریت خروج وجه نقد بابت پیش‌پرداخت‌های مالیاتی و مبالغ ارزش افزوده، و کاهش فشار نقدی در سررسیدهای پرداخت.

۳. **کاهش هزینه‌های دادرسی و ریسک‌های حل اختلاف:** جلوگیری از شکل‌گیری اختلافات بنیادین با اداره امور مالیاتی، کاهش نیاز به ارجاع پرونده‌ها به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (موضوع مواد ۲۴۴ و ۲۴۷ ق.م.م) و شورای عالی مالیاتی، که ناشی از شفافیت و انطباق کامل اسناد مثبته با الزامات قانونی است.

٤. **حذف و کاهش جرایم مالیاتی غیرقابل‌بخشش:** رعایت دقیق مواعد قانونی ارسال اظهارنامه‌ها، فهرست‌های حقوق، صورت‌معاملات فصلی و ثبت صورتحساب‌های الکترونیکی در سامانه مؤدیان، به نحوی که بنگاه متحمل جرایم سنگین و غیرقابل‌بخشش (مانند جرایم موضوع ماده ۱۹۲ ق.م.م و ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی) نشود.

٥. **حفاظت از ساختار سرمایه و ارتقای ارزش بازار شرکت:** ایجاد هم‌افزایی میان تصمیمات مالیاتی و ساختار تأمین مالی؛ به‌گونه‌ای که به عنوان مثال، استفاده از سپر مالیاتی هزینه تسهیلات (Tax Shield of Debt) و ابزارهای افزایش سرمایه از محل سود انباشته، هزینه میانگین موزون سرمایه (WACC) را کاهش دهد.

۲-۳. اهمیت و ضرورت استراتژیک برنامه‌ریزی مالیاتی در اقتصاد امروز

اهمیت فزاینده برنامه‌ریزی مالیاتی ناشی از تغییرات ساختاری در اقتصاد و نظام‌های مالیاتی است که مهم‌ترین دلایل آن به شرح زیر قابل تحلیل است:

- **گذار از سیستم مالیات‌ستانی سنتی (علی‌الرأس) به سیستم مبتنی بر داده (Risk-Based Auditing):** با اجرای ماده ۹۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم و استقرار سامانه مؤدیان، روش‌های تخمینی و ممیزمحور جای خود را به حسابرسی مبتنی بر ریسک و تقاطع داده‌ها داده‌اند. در این فضا، هرگونه ناهماهنگی در داده‌های بانکی، گمرکی و صورتحساب‌های الکترونیکی فوراً ریسک مالیاتی ایجاد می‌کند؛ بنابراین برنامه‌ریزی مالیاتی به ابزاری الزامی برای تضمین سلامت داده‌ها تبدیل شده است.

- **تأثیر مستقیم بر سودآوری نهایی و حقوق صاحبان سهام:** در نرخ مالیات شرکتی استاندارد ۲۵ درصد (ماده ۱۰۵ ق.م.م)، یک درصد صرفه‌جویی مالیاتی معادل افزایش چشمگیری در سود خالص پس از کسر مالیات است؛ امری که رقابت‌پذیری محصول و بازده حقوق صاحبان سهام (ROE) را ارتقا می‌دهد.

- **پیچیدگی و دینامیک بودن قوانین و مقررات:** وضع قوانین تکمیلی مانند «قانون جهش تولید دانش‌بنیان»، اصلاحات پیاپی احکام مالیاتی در قوانین بودجه سنواتی و مقررات مربوط به ارزش افزوده، نیازمند پایش مستمر است تا فرصت‌های قانونی ناشی از تغییر نرخ‌ها و مشوق‌ها از دست نرود.

- **حفظ اعتبار تجاری و رتبه اعتباری بنگاه:** در صورت تخطی از قوانین مالیاتی و ورود پرونده به شمول جرم مالیاتی (ماده ۲۷۴ ق.م.م)، آسیب‌های جبران‌ناپذیری به شهرت شرکت و امتیاز اعتباری آن نزد شبکه بانکی، نهادهای تأمین سرمایه و ذی‌نفعان بین‌المللی وارد خواهد شد.

منابع

- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۶۶، با اصلاحات مصوب ۱۳۹۴ و قوانین تکمیلی بعدی). قانون مالیات‌های مستقیم (مواد ۹۷، ۱۰۵، ۱۹۲، ۲۴۴ و ۲۷۴).

- مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۸). قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (ماده ۲۲) و قانون تسهیل تکالیف مؤدیان (۱۴۰۲).

- Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L & ,.Shevlin, T . .(۲۰۲۰)Taxes and Business Strategy: A Planning Approach (٦th ed.). Pearson Education.
- OECD .(۲۰۲۱) Tax Administration ۲۰۲۱: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies .OECD Publishing, Paris.

- شباهنگ، رضا (۱۳۹۸). مدیریت مالی پیشرفته (فصل آثار مالیاتی در تصمیمات سرمایه‌ای). انتشارات سازمان حسابرسی.

۳.برنامه‌ریزی مالیاتی (Tax Planning)

۱. مقدمه و تبیین مفهوم

در ادبیات نوین مالی و حقوق عمومی، «مالیات» صرفاً یک پرداخت الزامی، بلاعوض و حاکمیتی نیست؛ بلکه یکی از بااهمیت‌ترین اقلام هزینه‌ای و مؤثر بر خروج جریان‌های نقدینگی در صورت‌های مالی هر شخصیت اقتصادی است.

برنامه‌ریزی مالیاتی رویکردی استراتژیک، قانونی و آینده‌نگر است که طی آن مدیران مالی و مشاوران حقوقی، ساختار کلیه معاملات، سرمایه‌گذاری‌ها، قراردادها، تصمیمات تأمین مالی و رویه‌های اجرایی بنگاه را از پیش به‌گونه‌ای تحلیل و سازمان‌دهی می‌کنند که تعهد مالیاتی نهایی در چارچوب نص صریح قانون به بهینه‌ترین سطح ممکن کاهش یابد و بیشترین میزان نقدینگی در چرخه عملیاتی بنگاه حفظ شود.

برنامه‌ریزی مالیاتی یک اقدام انفعالی در پایان سال مالی (زمان تسلیم اظهارنامه) نیست؛ بلکه فرایندی مستمر، پیشگیرانه و قبل از وقوع رویداد مالی است.

۲. مرزبندی بنیادین: برنامه‌ریزی، اجتناب و فرار مالیاتی

شناخت تفکیک مفهومی و حقوقی این سه واژه، مرز میان مدیریت کارآمد ثروت و نقض قانون را تعیین می‌کند:

مؤلفه	برنامه‌ریزی مالیاتی (Tax Planning)	اجتناب مالیاتی (Tax Avoidance)	فرار مالیاتی (Tax Evasion)
ماهیت حقوقی	کاملاً قانونی و منطبق بر قصد قانون‌گذار	قانونی در ظاهر، مغایر با روح و هدف قانون	کاملاً غیرقانونی و جرم‌انگارانه‌شده
روش عمل	استفاده از مشوق‌ها، نرخ صفرها، اعتبارات و آیین‌نامه‌ها	بهره‌گیری از خلأها، ابهامات و نقص تعاریف قانونی	پنهان‌کاری درآمد، ثبت هزینه ساختگی، سندسازی و کتمان
سطح شفافیت	افشای کامل، ثبت در سامانه‌ها و دفاتر رسمی	ساختارهای صوری، معاملات پیچیده و کم‌عمق	عدم تسلیم اظهارنامه، کد اقتصادی جعلی، حساب‌های مشکوک
پیامد قانونی	پذیرش مراجع مالیاتی و اخذ مفاصاحساب	احتمال رد توسط ممیز/هیأت‌ها و شمول احکام بازتوصیف	جرایم غیرقابل بخشش و مجازات کیفری (ماده ۲۷۴ ق.م.م)

۳. ارکان و مبانی نظری برنامه‌ریزی مالیاتی

بر اساس مدل بنیادین «**شولز و همکاران**» (**Scholes et al., ۲۰۲۰**)، برنامه‌ریزی مالیاتی علمی متکی بر سه بعد استراتژیک است:

۱. **رویکرد همه‌جانبه (All Parties):** در هر قرارداد یا معامله، آثار مالیاتی کلیه طرفین درگیر (خریدار، فروشنده، کارفرما، پیمانکار، سهامدار) باید لحاظ شود. گاهی کاهش مالیات یک طرف به قیمت افزایش مالیات طرف مقابل تمام می‌شود که در مذاکرات قیمت منعکس می‌گردد.

۲. **رویکرد تمام مالیات‌ها (All Taxes):** تصمیم‌گیری نباید صرفاً به مالیات بر عملکرد (ماده ۱۰۵ ق.م.م) محدود شود. بار تجمیعی مالیات حقوق، مالیات تکلیفی، مالیات بر ارزش افزوده، تمبر مالیاتی و حتی عوارض شهرداری باید هم‌زمان مدلسازی گردند.

۳. **رویکرد تمام هزینه‌ها (All Costs):** کاهش بار مالیاتی نباید هزینه‌های غیرمالیاتی بنگاه (از قبیل هزینه اداری، ریسک دعاوی قضایی، هزینه شهرت و هزینه سرمایه) را بیش از میزان صرفه‌جویی مالیاتی بالا ببرد.

۴. ابزارها و تکنیک‌های کلیدی برنامه‌ریزی مالیاتی در ایران

الف) تفکیک و انتخاب بهینه ساختار مشوق‌ها

- **معافیت مالیاتی (Exemption):** پایه‌های درآمدی که ذاتاً از شمول مالیات خارج هستند (نظیر ماده ۸۱ ق.م.م برای فعالیت‌های بخش کشاورزی و دامداری).
- **نرخ صفر مالیاتی (Zero Tax Rate):** درآمد مشمول مالیات است ولی با نرخ صفر محاسبه می‌شود. **شرط اساسی:** انجام کامل تکالیف قانونی، تسلیم دفاتر یا اسناد، و ارسال به‌موقع اظهارنامه مالیاتی (نظیر صادرات موضوع ماده ۱۴۱ ق.م.م و واحدهای تولیدی/معدنی موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م).
- **اعتبار مالیاتی (Tax Credit):** کسر مستقیم مخارج انجام‌شده از بدهی مالیاتی نهایی. اثربخش‌ترین ابزار در قوانین جاری، **ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان** است که به موجب آن، هزینه‌های تحقیق و توسعه (D&R) یا سرمایه‌گذاری مشترک در شرکت‌های دانش‌بنیان مستقیماً از مالیات بر عملکرد قطعی کسر می‌شود.

ب) بهینه‌سازی استهلاک و هزینه‌های قابل‌قبول

- انطباق دقیق هزینه‌ها با ضوابط **مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم** (داشتن مدارک مثبته، ارتباط مستقیم با فعالیت موسسه، پرداخت در سامانه صیاد/شاپرک).
- استفاده استراتژیک از **جدول استهلاکات ماده ۱۴۹ ق.م.م**؛ انتخاب روش استهلاک مجاز (نزولی در برابر خط مستقیم) به منظور بیشینه‌سازی هزینه‌های استهلاک در سال‌های سودآوری بالا و به تعویق انداختن تعهد مالیاتی (Tax Deferral).

ج) مدیریت ساختار مالی و تأمین سرمایه

- **سپر مالیاتی هزینه بدهی (Interest Tax Shield):** بر اساس بند ۱ ماده ۱۴۸ ق.م.م، سود و کارمزد پرداختی به بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز جزو هزینه‌های قابل قبول است. این موضوع باعث می‌شود استقراض بانکی هزینه واقعی سرمایه را نسبت به انتشار سهام جدید کاهش دهد.
- **معافیت‌های افزایش سرمایه:** بهره‌برداری از قوانین سنواتی یا دائمی مربوط به عدم اخذ مالیات از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها (با رعایت استانداردهای حسابداری و مقررات ماده ۱۴۹) و مشوق‌های مالیاتی افزایش سرمایه از محل سود انباشته برای توسعه طرح‌ها.

د) رعایت جامع تکالیف در بستر سامانه مؤدیان

در عصر جدید مالیات‌ستانی داده‌محور:

- صدور و ثبت صورتحساب‌های الکترونیکی وفق **قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۱۳۹۸)** و قانون تسهیل تکالیف مؤدیان (۱۴۰۲).
- عدم ثبت فاکتور در سامانه مؤدیان نه تنها به رد هزینه توسط ممیز می‌انجامد (ماده ۱۴۷ ق.م.م)، بلکه موجب سلب حق اعتبار مالیاتی ارزش افزوده پرداختی خریدار (ماده ۸ قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۰) می‌گردد.

۵. مراحل دادرسی و حل‌وفصل اختلافات مالیاتی

یک برنامه‌ریزی مالیاتی جامع برای زمان اختلاف با دستگاه مالیاتی نقشه راه مشخصی دارد:

۱. **مذاکره و توافق در اجرای ماده ۲۳۸ ق.م.م:** اعتراض ظرف ۳۰ روز پس از ابلاغ برگ تشخیص و مذاکره فنی با مسئول مربوطه با ارائه مستندات دقیق.

۲. **هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی (ماده ۲۴۴ ق.م.م):** دفاع با حضور نماینده رسمی تشکل همگن مؤدی (اتاق بازرگانی/اصناف).

۳. **هیأت حل اختلاف تجدیدنظر (ماده ۲۴۷ ق.م.م):** اعتراض ظرف ۲۰ روز به آرای بدوی در صورت اثبات نقض رویه‌ها.

٤. **شورای عالی مالیاتی (ماده ۲۵۱ ق.م.م):** شکایت تخصصی صرفاً از حیث نقض صریح قوانین و تشریفات رسیدگی (شکلی و حقوقی).

٥. **هیأت ویژه موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م:** دادخواهی نزد وزیر امور اقتصادی و دارایی برای موارد ادعای غیرعادلانه بودن قطعی مالیات ناشی از نبود مستندات یا اشتباهات فاحش.

الف) قوانین، مقررات و اسناد بالادستی جمهوری اسلامی ایران

۱. قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب اسفند ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی تا سال ۱۴۰۳)، به‌ویژه مواد ۱، ۲، ۸۱، ۹۷، ۱۰۵، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۳۲، ۱۴۱، ۱۹۲، ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱، ۲۵۱ مکرر و ۲۷۴. ناشر: روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران.

۲. قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۴۰۰)، به‌ویژه مواد ۹ (معافیت‌ها)، ۸ و سایر احکام مربوط به اعتبار مالیاتی و استرداد.

۳. قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۱۳۹۸) و قانون تسهیل تکالیف مؤدیان در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۱۴۰۲).

٤. **قانون جهش تولید دانش‌بنیان** (مصوب ۱۴۰۱)، به‌ویژه ماده ۱۱ مربوط به اعتبارات مالیاتی تحقیق و توسعه (D&R) و سرمایه‌گذاری.

٥. **قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران** (مصوب ۱۳۷۲ با اصلاحات بعدی)، به‌ویژه ماده ۱۳ و آیین‌نامه‌های اجرایی معافیت‌های مالیاتی مناطق آزاد.

ب) استانداردهای حرفه‌ای و حسابداری

٦. سازمان حسابرسی (۱۴۰۲). استانداردهای حسابداری ایران (به‌ویژه استاندارد حسابداری شماره ۳: «درآمد عملیاتی»، استاندارد شماره ۱۱: «دارایی‌های ثابت مشهود» و استاندارد شماره ۳۵: «taxes on income / مالیات بر درآمد»). تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

٧. سازمان حسابرسی (۱۴۰۱). مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران (بخش‌های مرتبط با مسئولیت حسابرس در قبال قوانین و مقررات مالیاتی و حسابرسی مبتنی بر ریسک).

ج) کتب و منابع مرجع بین‌المللی (Academic Textbooks)

٨. Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L., & Shevlin, T. (٢٠٢٠). Taxes and Business Strategy: A Planning Approach (٦th ed.). Pearson Education. (مرجع کلاسیک و بنیادین برنامه‌ریزی مالیاتی با رویکرد تمام هزینه‌ها و تمام مالیات‌ها).

٩. OECD (٢٠٢١). Tax Administration ٢٠٢١: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. OECD Publishing, Paris.

١٠. OECD (٢٠٢٢). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ٢٠٢٢. OECD Publishing, Paris.

۴. اجتناب مالیاتی (Tax Avoidance)

۱. تبیین مفهوم و تعریف نظری

«اجتناب مالیاتی» به رفتاری از سوی مؤدی اطلاق می‌شود که در آن با استفاده از پیچیدگی‌ها، ابهامات، تعارضات قانونی و خلأهای موجود در متن قوانین مالیاتی، ساختار معاملات و ترتیبات قراردادی به‌گونه‌ای طراحی می‌گردد که بار مالیاتی نهایی کاهش یابد، بدون آن‌که متن صریح ماده قانونی نقض شده باشد.

از منظر حقوقی و اقتصادی:

- **تفاوت با برنامه‌ریزی مالیاتی:** در برنامه‌ریزی مالیاتی، مؤدی در راستای اهداف و مقاصد قانون‌گذار (Legislative Intent) عمل می‌کند (نظیر سرمایه‌گذاری در مناطق کمترتوسعه‌یافته بر اساس ماده ۱۳۲ ق.م.م). اما در اجتناب مالیاتی، مؤدی از **شکاف میان «متن قانون» (Letter of the Law) و «روح و هدف قانون» (Spirit of the Law)** بهره‌برداری می‌کند؛ یعنی رفتار وی در ظاهر با متن قانون همخوانی دارد ولی هدف غایی قانون‌گذار را عقیم می‌سازد.
- **تفاوت با فرار مالیاتی (Tax Evasion):** اجتناب مالیاتی فاقد پنهان‌کاری، جعل فاکتور یا سندسازی صوری است (که طبق ماده ۲۷۴ ق.م.م جرم‌انگاری شده‌اند)، بلکه آرایش اسناد و معاملات به نحوی طراحی شده که شمول پایه‌های مالیاتی سنگین‌تر دور زده شود. با این وجود، بسیاری از نظام‌های مالیاتی اجتناب افراطی (Aggressive Tax Avoidance) را با ابزارهای بازتوصیف معامله و قواعد ضد اجتناب خنثی می‌کنند.

۲. مکانیسم‌ها و الگوهای متداول اجتناب مالیاتی

الف) تبدیل ماهیت پایه‌های درآمدی (Arbitrage of Income Types)

تغییر صوری یا قراردادی ماهیت درآمدهای با نرخ بالاتر به درآمدهای با نرخ پایین‌تر یا معاف:

- تبدیل درآمد حاصل از دستمزد و حق‌الزحمه مشاوره به سود سرمایه، تسهیلات بلاعوض، یا بازخرید سهام؛
- تخصیص بخش عمده دریافتی مدیران و کارمندان کلیدی در قالب مزایای غیرنقدی مشمول معافیت یا تسهیلات بدون بهره به جای پرداخت‌های نقدی مشمول جدول تصاعدی ماده ۸۵ ق.م.م.

ب) قیمت‌گذاری انتقالی در معاملات با اشخاص وابسته (Transfer Pricing)

در بنگاه‌های زنجیره‌ای یا هلدینگ‌ها، سود از شرکت‌های مشمول نرخ کامل مالیاتی (نرخ استاندارد ۲۵٪ موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م) به شرکت‌های اقماری عضو گروه که دارای شرایط زیر هستند منتقل می‌گردد:

۱. شرکت‌های مستقر در مناطق آزاد تجاری-صنعتی (دارای معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد)؛

۲. شرکت‌های دارای زیان انباشته سنواتی قابل استهلاک (موضوع بند ۱۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م)؛

۳. شرکت‌های دانش‌بنیان مشمول نرخ صفر و اعتبارات تحقیق و توسعه.

این انتقال سود از طریق بیش‌بود یا کم‌بود قیمت کالاها، خدمات، لایسنس، دانش فنی، یا نرخ‌های بهره درون‌گروهی انجام می‌پذیرد.

ج) تأمین مالی از طریق بدهی به جای آورده سهامداران (Thin Capitalization / سرمایه اندک)

تأمین مالی بنگاه از طریق وام‌های اشخاص وابسته و شرکا به جای آورده نقدی و انتشار سهام، به قصد بهره‌گیری از «سپر مالیاتی سود تسهیلات» بر اساس بند ۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، که موجب خروج بخش عمده سود خالص در قالب هزینه مالی پذیرفته‌شده می‌گردد.

د) استفاده از ساختارهای حقوقی صوری و ابزارهای کاغذی (Special Purpose Vehicles)

تأسیس شرکت‌های واسط یا استفاده از اشخاص حقیقی و فاقد اهلیت تجاری مناسب جهت انعقاد قراردادها و تجزیه درآمدهای کلان، به منظور ماندن در پله‌های مالیاتی پایین‌تر یا استفاده از تسهیلات تبصره ماده ۱۰۰ ق.م.م.

۳. پیامدها و مخاطرات اجتناب مالیاتی برای بنگاه‌ها

اگرچه اجتناب مالیاتی در نگاه اول جذاب به نظر می‌رسد، اما حامل ریسک‌های بااهمیتی است:

۱. **ریسک بازتوصیف معامله (Substance over Form):** مراجع رسیدگی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (مواد ۲۴۴ و ۲۴۷ ق.م.م) بر اساس اصل حاکمیت محتوا بر شکل (استاندارد حسابداری شماره ۴ و رویه‌های قضایی)، حق دارند معامله را به ماهیت واقعی اقتصادی آن بازتوصیف کرده و مؤدی را مشمول اصل مالیات و جرایم تاخیر کنند.

۲. **هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی (Agency Costs):** شرکت‌هایی که رویکرد اجتناب شدید در پیش می‌گیرند، شفافیت گزارشگری مالی خود را کاهش می‌دهند؛ این امر موجب کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران، افت قیمت سهام و افزایش هزینه سرمایه (Cost of Capital) بنگاه می‌گردد.

۳. **ریسک شهرت و مسئولیت اجتماعی:** افشای ترتیبات اجتناب مالیاتی شرکتی در بازارهای سرمایه باعث تخریب تصویر برند سازمان و افت رتبه اعتباری نزد نهادهای مالی می‌شود.

۴. قواعد حقوقی و رویکردهای تقابلی (قواعد ضد اجتناب – Anti-Avoidance Rules)

نظام‌های مالیاتی پیشرفته و سازمان امور مالیاتی ایران برای مقابله با این پدیده ابزارهایی دارند:

- **قاعده ضد اجتناب عام (General Anti-Avoidance Rule - GAAR):** به سازمان مالیاتی اجازه می‌دهد معاملاتی را که صرفاً با انگیزه کاهش مالیات و بدون منطق اقتصادی (Bona fide Commercial Reason) منعقد شده‌اند، نادیده بگیرد.
- **احکام قیمت‌گذاری انتقالی:** تکالیف موضوع اسناد قیمت‌گذاری انتقالی و تطبیق قیمت با شرایط بازار باز (Arm's Length Principle).
- **سامانه مؤدیان و تقاطع داده‌ها:** الزام به ثبت صورتحساب‌های الکترونیکی و تفکیک تراکنش‌های مشکوک موجب کاهش شدید فرصت‌های تفکیک صوری درآمدها شده است.

منابع

۱. قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب اسفند ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی)، مواد ۱۰۵، ۱۴۷، ۱۴۸ (به‌ویژه بندهای مربوط به هزینه‌های مالی و استهلاک)، مواد ۸۵، ۱۳۲، ۱۴۱ و ماده ۲۷۴ (تفکیک رفتارهای مجرمانه فرار از ترتیبات نامتعارف).

۲. قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران (مصوب ۱۳۷۲ با الحاقات و اصلاحات)، ماده ۱۳ در خصوص معافیت‌ها و پیامدهای سوءاستفاده از انتقال سود به مناطق آزاد.

۳. سازمان امور مالیاتی کشور، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های ملاک عمل در خصوص رسیدگی به معاملات با اشخاص وابسته و رعایت اصل محتوا بر شکل در ارزیابی اسناد مثبته هزینه‌ها.

٤. Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L & ,.Shevlin, T .(۲۰۲۰)Taxes and Business Strategy: A Planning Approach (٦th ed.). Pearson .(فصل‌های مرتبط با مبانی نظری تفکیک برنامه‌ریزی کارا از اجتناب پرریسک و Education رویکرد تمام هزینه‌ها/All-Costs Approach.)

٥. OECD .(۲۰۲۲) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations .۲۰۲۲OECD Publishing, Paris .(دستورالعمل جامع سازمان توسعه و همکاری اقتصادی پیرامون مهار اجتناب مالیاتی ناشی از دستکاری قیمت‌ها و تراکنش‌های درون‌گروهی).

٦. OECD .(۲۰۲۱) Ending Aggressive Tax Planning: BEPS Actions Overview and Implementation .OECD Publishing .(چارچوب بین‌المللی پروژه مقابله با فرسایش پایه‌های مالیاتی و انتقال سود - Base Erosion and Profit Shifting.)

۷. Hanlon, M & ,.Heitzman, S“ .(۲۰۱۰) .A review of tax research ”.Journal of Accounting and Economics ,۵۰(۳-۲), ۱۲۷–۱۷۸.(مقاله مرجع بین‌المللی در تعریف زنجیره پیوسته رفتارهای مالیاتی از برنامه‌ریزی محافظه‌کارانه تا اجتناب تهاجمی).

۸. فروغی، قاسم؛ و مرادی، مهدی (۱۳۹۹). «بررسی ابعاد اقتصادی و حقوقی اجتناب مالیاتی و تأثیر آن بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها». مجله پژوهش‌های حسابداری مالی, دوره ۱۲، شماره ۳، صص ۵۵–۷۶.

۵. فرار مالیاتی (Tax Evasion)

۱. تبیین مفهوم و تعریف نظری

«فرار مالیاتی» به تلاش‌های عمدی، غیرقانونی، متقلبانه و فریبکارانه اشخاص حقیقی یا حقوقی اطلاق می‌شود که با هدف نپرداختن مالیات، تقلیل غیرواقعی بدهی مالیاتی یا استرداد غیرقانونی وجوه از خزانه دولت انجام می‌پذیرد.

از منظر حقوق عمومی و اقتصادی، فرار مالیاتی نقض صریح، آشکار و مجرمانه نصوص قانونی است. برخلاف «برنامه‌ریزی مالیاتی» که در چارچوب قانون و همسو با اراده مقنن انجام می‌گیرد، و «اجتناب مالیاتی» که از خلأها و ابهامات متنی بدون نقض ظاهری قانون بهره می‌برد، فرار مالیاتی همواره متکی بر «**عنصر معنوی (سوءنیت و قصد مجرمانه)**» و «**عنصر مادی (پنهان‌کاری، جعل، کتمان و سندسازی)**» است.

در ادبیات اقتصادی (آلینگهام و سندمو، ۱۹۷۲)، فرار مالیاتی رفتاری در شرایط نااطمینانی تلقی می‌شود که فرد با مقایسه مطلوبیت ناشی از پرداخت نکردن مالیات در برابر ریسک کشف توسط سازمان مالیاتی و شدت مجازات‌ها و جرایم، دست به نقض قانون می‌زند.

۲. مصادیق جرم فرار مالیاتی در نظام حقوقی و مالیاتی ایران

قانون‌گذار در اصلاحیه مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م)، رویکرد خود را از برخورد صرفاً اداری–جریمه‌ای به «**جرم‌انگاری کیفری**» تغییر داد. بر اساس **ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم**، رفتارهای زیر مصداق جرم مالیاتی بوده و مرتکب به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردد:

۱. **تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن:** نگهداری دفاتر دوگانه (دفتر رسمی برای ممیز و دفتر غیررسمی برای شرکا)، فاکتورسازی و دستکاری ثبت‌های حسابداری.

۲. **کتمان فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن:** عدم ثبت معاملات، عدم افشای قراردادهای پیمانکاری، واسطه‌گری یا حق‌العمل‌کاری، و استفاده از روش‌های پنهان فروش.

۳. **ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات:** جلوگیری از بازرسی و حسابرسی مأموران موضوع ماده ۱۸۱ ق.م.م (بازرسی مالیاتی) یا امتناع از ارائه سامانه‌های مالی و دفاتر.

٤. **عدم انجام تکالیف مالیات‌های تکلیفی و ارزش افزوده:** وصول مالیات بر ارزش افزوده یا مالیات تکلیفی از طرف معامله و عدم ایصال (واریز نکردن) آن به حساب سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی.

٥. **استفاده از کارت بازرگانی و کد اقتصادی دیگران:** واگذاری یا اجاره کارت‌های بازرگانی به اشخاص غیر (کارت‌های یک‌بارمصرف یا اجاره‌ای) به قصد فرار از پرداخت مالیات بر واردات و عملکرد.

٦. **معاملات با شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار (Paper Companies):** خرید فاکتورهای جعلی از شرکت‌های کاغذی جهت ایجاد اعتبار صوری مالیات بر ارزش افزوده و ثبت هزینه‌های واهی.

٧. **استفاده از حساب‌های بانکی اجاره‌ای و ابزارهای پرداخت غیر:** استفاده از کارتخوان‌های ثبت‌نشده یا حساب‌های بانکی اشخاص ثالث، صندوق‌های قرض‌الحسنه، یا بسترهای غیررسمی ارزی و رمزارزی به منظور اختفای گردش وجوه نقد حاصل از فروش.

۳. پیامدها و ضمانت‌اجراهای قانونی فرار مالیاتی

الف) ضمانت‌اجراهای کیفری (مواد ۲۷۴ تا ۲۷۹ ق.م.م)

- **حبس تعزیری:** حبس بیش از ۶ ماه تا ۲ سال (مجازات درجه شش قانون مجازات اسلامی).
- **محرومیت‌های اجتماعی:** محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از ۶ ماه تا ۵ سال و ممنوعیت از تصدی برخی سمت‌های مدیریتی یا حرفه‌ای.
- **مسئولیت تضامنی:** محکومیت به پرداخت اصل مالیات، عوارض قانونی و خسارات وارده به دولت به صورت تضامنی میان مرتکبان، معاونان و مباشر جرم.
- **مجازات اشخاص حقوقی (ماده ۲۷۵):** ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و ممنوعیت از صدور اسناد تجاری برای شخص حقوقی، علاوه بر مجازات مدیران مرتکب.

- **مسئولیت حسابداران و حسابرسان (ماده ۲۷۶):** چنانچه حسابداران، حسابرسان یا مشاوران مالیاتی در ارتکاب جرم فرار مالیاتی معاونت یا مشارکت داشته باشند، علاوه بر مجازات‌های قانونی، به محرومیت دائم یا موقت از اشتغال در این حرفه‌ها محکوم می‌شوند.

ب) ضمانت‌اجراهای مالی و اداری

- **جرایم سنگین غیرقابل‌بخشش:** طبق ماده ۱۹۲ ق.م.م، کتمان درآمد یا ابراز هزینه‌های غیرواقعی در اظهارنامه مشمول جریمه غیرقابل‌بخشش معادل ۳۰ درصد برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل و ۱۰ درصد برای سایر مؤدیان است.

- **محرومیت کامل از تسهیلات قانونی (تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر ق.م.م):** ارائه هرگونه نرخ صفر، معافیت، بخشودگی جرایم یا مشوق مالیاتی منوط به تسلیم اظهارنامه شفاف و اسناد واقعی است؛ با کشف کتمان درآمد، کلیه معافیت‌ها سلب و درآمد با نرخ قانونی مشمول مالیات می‌شود.

۴. ابزارهای مدرن کشف و مقابله با فرار مالیاتی در ایران

سازمان امور مالیاتی با گذار از حسابرسی سنتی، سازوکارهای هوشمندی را برای رهگیری فرار مالیاتی مستقر کرده است:

۱. **سامانه پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۱۳۹۸):** تقاطع‌گیری هوشمند خرید و فروش، حذف فاکتورهای دستی و کاغذی، و بی‌اعتبار شدن فاکتورهای اشخاص فاقد کارپوشه فعال.

۲. **اتصال برخط پایانه‌های پرداخت (دستگاه‌های POS و درگاه‌های پرداخت اینترنتی):** تفکیک حساب‌های تجاری از حساب‌های شخصی با همکاری بانک مرکزی و رصد واریزی‌های مشکوک به حساب‌های شخصی.

۳. **سامانه بازرسی و کشف تقلبات مالیاتی (ماده ۱۸۱ ق.م.م):** اعزام هیأت‌های بازرسی با اختیارات قضایی برای ورود به محل فعالیت و توقیف کلیه دفاتر، سرورها، هارددیسک‌ها و اسناد مالی مکتوم.

٤. **تقاطع‌گیری داده‌های شخص ثالث (ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م):** دریافت خودکار داده‌های گمرک، ثبت اسناد، بورس کالا، شهرداری‌ها، تسهیلات بانکی و معاملات ملکی.

۵. مقایسه جمع‌بندی: فرار مالیاتی در برابر برنامه‌ریزی و اجتناب

معیار	برنامه‌ریزی مالیاتی	اجتناب مالیاتی	فرار مالیاتی
مشروعیت	کاملاً قانونی و مشروع	دارای ظاهر قانونی، فاقد اصالت اقتصادی	نامشروع، غیرقانونی و جرم کیفری
رویکرد به قانون	بهره‌برداری از امتیازات صریح قانون	سوءاستفاده از خلأها و ابهامات متنی	شکستن، نقض مستقیم و تحریف نصوص
نحوه انعکاس	افشای دقیق، شفاف و ثبت رسمی	معاملات چندلایه، پیچیده و مه‌آلود	کتمان، دفاتر موازی، جعل و امحای سند
نتیجه اداری-قضایی	برگ قطعی، مشوق و استرداد اعتبار	احتمال تعدیل، رد معامله و مطالبه مالیات	برگ تشخیص متمم، جرایم غیرقابل‌بخشش، دادگاه کیفری

منابع

۱. قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات مصوب ۱۳۹۴ و قوانین بودجه سنواتی)، مواد ۱۶۹، ۱۶۹ مکرر، ۱۸۱، ۱۹۲، تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر، و به‌ویژه باب پنجم – فصل هفتم (مواد ۲۷۴ الی ۲۷۹: تشویق‌ها و جرایم مالیاتی و احکام کیفری). روزنامه رسمی کشور.

۲. قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲)، ماده ۱۹ (درجه‌بندی مجازات‌های تعزیری، ناظر بر مجازات‌های درجه شش مقرر در ماده ۲۷۴ ق.م.م).

۳. قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب آبان ۱۳۹۸) و قانون تسهیل تکالیف مؤدیان (مصوب دی ۱۴۰۲)، به‌ویژه ماده ۲۲ پیرامون جرایم عدم عضویت، کتمان و عدم ثبت صورتحساب.

٤. دستورالعمل اجرایی ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور (آیین‌نامه نحوه استقرار کارگروه‌های بازرسی و توقیف اسناد مالیاتی).

٥. Allingham, M. G & ,.Sandmo, A“ .(١٩٧٢) .Income tax evasion: A theoretical analysis ”.Journal of Public Economics ,١(٤-٣), ٣٢٣–٣٣٨.(مقاله بنیادین و جریان‌ساز علم اقتصاد بخش عمومی در تحلیل انگیزه و ریسک رفتارهای فرار مالیاتی).

٦. Slemrod, J“ .(٢٠٠٧) .Cheating ourselves: The economics of tax evasion ”.Journal of Economic Perspectives ,٢١(١), ٢٥–٤٨.(پژوهش جامع اقتصاد رفتاری پیرامون مکانیسم‌های کشف تقلب و تبعات کلان فرار مالیاتی بر رفاه اجتماعی).

٧. OECD .(٢٠٢١) Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles (٢nd ed.). OECD Publishing, Paris .(راهنمای ١٠ اصل کلیدی جهانی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی برای مقابله با جرایم و فرارهای مالیاتی).

٨. Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L & ,.Shevlin, T .(٢٠٢٠)Taxes and Business Strategy: A Planning Approach (٦th ed.). Pearson .(تبیین تفاوت‌های ساختاری میان برنامه‌ریزی مبتنی بر کارایی و شیوه‌های غیرقانونی پنهان‌سازی درآمد).

٩. یزدانی، هادی؛ و رستمی، نورالله (۱۴۰۰). «بررسی اثر بازرسی‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۸۱ ق.م.م بر کاهش فرار مالیاتی و تمکین داوطلبانه مؤدیان». فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی, دوره ۲۹، شماره ۹۸، صص ۱۴۵–۱۷۴.

١٠. پناهی، علی؛ و شمس، حمیدرضا (۱۳۹۹). بررسی جرم مالیاتی در نظام حقوقی ایران با تأکید بر ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم. تهران: نشر میزان.

١١. مرادی، محمد؛ و شکری، مهدی (۱۴۰۱). رسیدگی به تراکنش‌های بانکی مشکوک و حسابرسی جرایم مالیاتی. تهران: انتشارات نگاه دانش.

۶. ابعاد اخلاقی، حقوقی و مسئولیت اجتماعی در برنامه‌ریزی مالیاتی

۱. تبیین مفهوم و رویکرد اخلاقی به مالیات

در دهه‌های اخیر، مالیات از یک مبحث خشک حسابداری و حقوقی به حوزه «**اخلاق کسب‌وکار**» (**Business Ethics**) و «**مسئولیت اجتماعی شرکتی**» (**CSR - Corporate Social Responsibility**) راه یافته است. پرداخت مالیات دیگر صرفاً هزینه تحمیلی دولت نیست، بلکه بخش کلیدی از قرارداد اجتماعی (Social Contract) میان بنگاه اقتصادی و جامعه است.

- **اخلاق مالیاتی (Tax Morale):** مفهوم «اخلاق مالیاتی» بیانگر انگیزه درونی و تمایل داوطلبانه اشخاص و شرکت‌ها به پرداخت مالیات است (OECD, ۲۰۱۹). پژوهش‌ها نشان می‌دهند شرکت‌هایی که فرهنگ سازمانی خود را بر پایه صداقت و مسئولیت‌پذیری استوار می‌کنند، هزینه کمتری برای نظارت‌های اجباری متحمل می‌شوند.
- **مرز اخلاق در برنامه‌ریزی مالیاتی:** در حالی که «برنامه‌ریزی مالیاتی کارا» در راستای حفظ منافع سهامداران و منطبق بر روح قانون است، «اجتناب تهاجمی» (Aggressive Tax Planning) با سوءاستفاده از خلأها، منافع عمومی را تضعیف کرده و از نظر اخلاقی چالش‌برانگیز است؛ زیرا بار مالیاتی را به دوش سایر اقشار جامعه (به‌ویژه حقوق‌بگیران خرد) منتقل می‌کند.

۲. مسئولیت اجتماعی شرکتی (CSR) و شفافیت مالیاتی

در استانداردهای نوین گزارشگری پایداری، رویکرد شرکت‌ها نسبت به مالیات به عنوان شاخصی از تعهد به توسعه پایدار جوامع محلی ارزیابی می‌شود:

۱. **استاندارد جهانی گزارشگری GRI ۲۰۷ (موضوع مالیات – ۲۰۱۹):** این استاندارد، به عنوان نخستین چارچوب جهانی گزارشگری مالیاتی، شرکت‌ها را ملزم می‌کند تا استراتژی مالیاتی، سیستم حاکمیت و کنترل ریسک، تعامل با ذی‌نفعان و گزارش‌دهی کشوری مبالغ مالیات پرداختی (Country-by-Country Reporting) را به‌صورت شفاف افشا کنند (GRI, ۲۰۱۹). شفافیت مالیاتی به عنوان سنگ بنای مسئولیت اجتماعی شناخته می‌شود.

۲. **اصول راهنمای سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD MNE Guidelines, ۲۰۲۳):** بر اساس این راهنما، شرکت‌های چندملیتی و بزرگ ترغیب می‌شوند که از رفتارهای مالیاتی مخدوش‌کننده پرهیز کرده و با پایبندی به «روح قانون»، یکپارچگی و شفافیت کامل را در پرداخت مالیات و بهره‌گیری از مشوق‌ها رعایت کنند (OECD, ۲۰۲۳).

۳. ابعاد حقوقی و ضمانت‌اجراهای صیانت از اخلاق مالیاتی در ایران

نظام حقوقی ایران نیز با جرم‌انگاری رفتارهای مکارانه، خط قرمز میان برنامه‌ریزی مشروع و تخلفات مجرمانه را رسم کرده است:

- **ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم:** قانون‌گذار با احصای ۷ مورد از جرایم مالیاتی (از جمله تنظیم اسناد خلاف واقع، کتمان درآمد، استفاده از کارت بازرگانی دیگران و خرید فاکتورهای صوری)، مرتکبان را مشمول مجازات‌های درجه شش تعزیری و محرومیت‌های اجتماعی می‌داند.
- **اصل محتوا بر شکل (Substance over Form):** مراجع دادرسی و حسابرسان مستقل موظفند به جای تکیه صرف بر شکل ظاهری اسناد، ماهیت واقعی اقتصادی معاملات را بررسی کنند تا قراردادهای صوری یا ساختارهای اخلاق‌گریز افشا شوند.

۴. پیامدهای تخطی از اخلاق و مسئولیت اجتماعی مالیاتی بر ارزش بنگاه

شرکت‌هایی که از مرزهای برنامه‌ریزی قانونی و اخلاقی عبور کرده و وارد حوزه اجتناب تهاجمی یا فرار می‌شوند، با مخاطرات زیر روبه‌رو خواهند شد:

- **ریسک شهرت و افشای عمومی (Reputational Risk):** لطمات جبران‌ناپذیر به برند تجاری در صورت افشای پرونده‌های فرار مالیاتی در رسانه‌ها یا بورس.
- **افزایش هزینه سرمایه (Cost of Capital):** سرمایه‌گذاران نهادی و بانک‌ها تمایل کمتری به تأمین مالی شرکت‌های فاقد شفافیت و دارای ریسک بالای دعاوی مالیاتی دارند.

منابع و مراجع معتبر

١. OECD (٢٠٢٣). OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct. OECD Publishing, Paris. DOI: https://doi.org/١٠,١٧٨٧/٨١f٩٢٣٥٧-en.

٢. OECD (٢٠١٩). Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax? OECD Publishing, Paris. DOI: https://doi.org/١٠,١٧٨٧/f٣d٨ea١٠-en.

٣. Global Reporting Initiative - GRI (٢٠١٩). GRI ٢٠٧: Tax ٢٠١٩. Amsterdam: GRI (استاندارد جهانی افشای اطلاعات استراتژی و پرداختی‌های مالیاتی شرکت‌ها).

٤. شیوه‌نامه اجرایی مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور (ناظر بر رویکرد پیشگیری، بررسی تراکنش‌های مشکوک و تعامل پیش از طرح دعوای کیفری).

٥. شیوه‌نامه اجرایی مواد ۲۷۴ الی ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور (ناظر بر رویکرد پیشگیری، بررسی تراکنش‌های مشکوک و تعامل پیش از طرح دعوای کیفری).

٦. Arnaud, P., et al“ .(٢٠٢٤) .Tax transparency and sustainability reporting: A critical evaluation of GRI ٢٠٧adoption ”.Journal of Cleaner Production.١٤٠٢٧٢ ,٤١٢ ,

٧. طالبی، مهدی؛ و رضایی، علی (۱۴۰۰). «تبیین جایگاه مسئولیت اجتماعی شرکتی (CSR) در گزارشگری مالی و اخلاق مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس». فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی, دوره ۲۸، شماره ۲، صص ۸۵–۱۱۰.

٨. Scholes, M. S., et al .(٢٠٢٠) .Taxes and Business Strategy: A Planning Approach (٦th ed.). Pearson . (تحلیل هزینه‌های غیرمالیاتی، شهرت و ریسک‌های اخلاقی برنامه‌ریزی‌های تهاجمی).

۷. جایگاه برنامه‌ریزی مالیاتی در زنجیره ارزش و مدیریت استراتژیک بنگاه

۱. درآمد و ضرورت پیوند مالیات با استراتژی کلان

در نگرش سنتی مدیریت، مالیات صرفاً یک هزینه تحمیلی، برون‌زا و پیامد ثانویه عملیات حسابداری در پایان سال مالی پنداشته می‌شد. در مقابل، رویکرد استراتژیک نوین به مالیات (Modern Strategic Tax Management)، برنامه‌ریزی مالیاتی را به عنوان یک «محرک ارزش‌آفرین» (Value Driver) و یکی از ارکان محوری تصمیم‌گیری در تمام سطوح سازمان بازتعریف می‌کند.

بر اساس چارچوب شولز-ولفسون (Scholes-Wolfson Framework)، اتخاذ هر تصمیم تجاری بدون در نظر گرفتن پیامدهای چندگانه مالیاتی ناقص است. این چارچوب بر سه اصل بنیادین تأکید دارد:

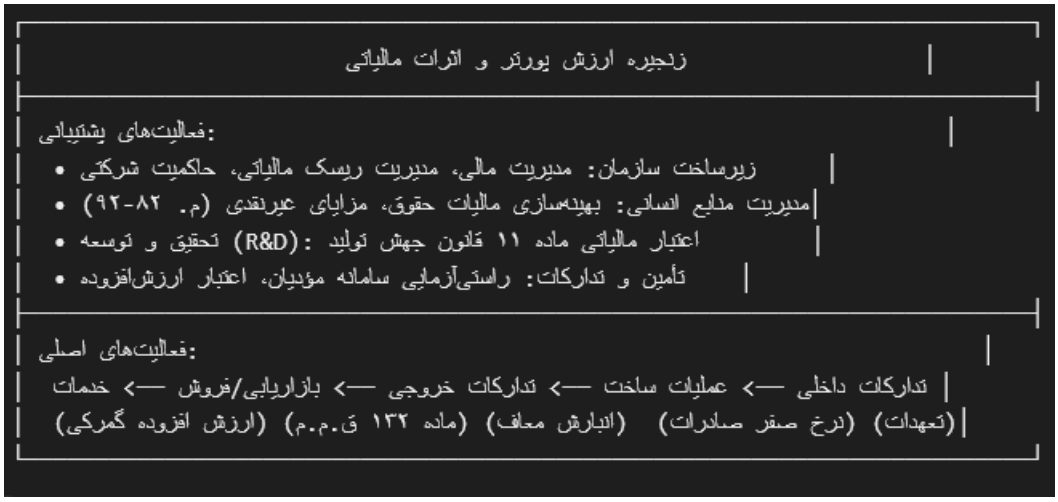
۱. **رویکرد چندجانبه (All Parties):** در هر معامله استراتژیک باید منافع و هزینه‌های مالیاتی کلیه طرفین (خریدار، فروشنده، سرمایه‌گذار، نیروی کار و دولت) به صورت هم‌زمان تحلیل شود.

۲. **رویکرد کلیه مالیات‌ها (All Taxes):** برنامه‌ریزی استراتژیک نباید به مالیات بر عملکرد (درآمد) محدود شود، بلکه باید مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، عوارض گمرکی، مالیات‌های تکلیفی و بیمه تأمین اجتماعی را در یک سبد جامع ببیند.

۳. **رویکرد کلیه هزینه‌ها (All Costs):** تصمیم‌های مالیاتی نباید هزینه‌های غیرمالیاتی (Non-tax Costs) نظیر هزینه‌های نمایندگی، ریسک ورشکستگی، هزینه‌های ساختاردهی حقوقی و ریسک از دست رفتن شهرت را بر بنگاه تحمیل کنند.

۲. برنامه‌ریزی مالیاتی در زنجیره ارزش مایکل پورتر (Porter’s Value Chain)

در مدل زنجیره ارزش پورتر (۱۹۸۵)، برنامه‌ریزی مالیاتی در رده فعالیت‌های پشتیبانی (Support Activities) قرار می‌گیرد، اما اثرات ملموس و تعیین‌کننده‌ای بر تمامی حلقه‌های فعالیت‌های اصلی (Primary Activities) بر جای می‌گذارد:



الف) تأثیر بر فعالیت‌های پشتیبانی:

- **تأمین و تدارکات (Procurement):** انتخاب تأمین‌کنندگان عضو سامانه مؤدیان جهت تضمین پذیرش اعتبار مالیات بر ارزش افزوده پرداختی (ماده ۸ قانون دائمی ارزش افزوده) و جلوگیری از رد هزینه‌ها ذیل مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م).

- **تحقیق و توسعه و نوآوری (Technology Development):** استفاده از اعتبار مالیاتی مستقیم برای پروژه‌های D&R مطابق **ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب ۱۴۰۱)** که هزینه تحقیق و توسعه را مستقیماً از بدهی مالیاتی قطعی کسر می‌کند.

- **مدیریت منابع انسانی (HRM):** طراحی بسته‌های پاداش و حقوق با ترکیب بهینه مزایای معاف از مالیات (موضوع ماده ۹۱ ق.م.م) به منظور به حداقل رساندن شکاف میان حقوق ناخالص کارفرما و دریافتی خالص پرسنل.

ب) تأثیر بر فعالیت‌های اصلی:

- **تدارکات و عملیات (Operations & Inbound Logistics):** تصمیم‌گیری درباره استقرار خطوط تولید در مناطق محروم یا شهرک‌های صنعتی جهت بهره‌مندی از نرخ صفر مالیاتی ۵ تا ۱۳ ساله (موضوع **ماده ۱۳۲ ق.م.م**).

- **بازاریابی و صادرات (Sales & Marketing):** هدایت استراتژی بازاریابی به سمت بازارهای فرامرزی جهت استفاده از معافیت‌های صادراتی با نرخ صفر (موضوع **ماده ۱۴۱ ق.م.م**) و استرداد سریع اعتبارات مالیات بر ارزش افزوده.

- **۳. پیوند برنامه‌ریزی مالیاتی با استراتژی‌های عمومی پورتر**

- بنگاه‌ها متناسب با انتخاب استراتژی رقابتی خود، رویکرد متفاوتی در برنامه‌ریزی مالیاتی اتخاذ می‌کنند:

استراتژی رقابتی	هدف استراتژیک	نقش برنامه‌ریزی مالیاتی	سازوکار پیاده‌سازی در ایران
رهبری هزینه (Cost Leadership)	دستیابی به پایین‌ترین بهای تمام‌شده در صنعت	کاهش جریان خروجی نقد ناشی از مالیات، بهره‌گیری حداکثری از استهلاک و معافیت‌ها	استفاده از جدول استهلاکات (ماده ۱۴۹)، انتقال زیان سنواتی (ماده ۱۰۵)، کاهش جرایم مالیاتی
تمایز (Differentiation)	ارائه محصولات متمایز با حاشیه سود بالاتر	حفظ شهرت برند، مدیریت ریسک عدم‌اطمینان و رعایت شفافیت کامل	رعایت استانداردهای شفافیت، اجتناب از معاملات کاغذی، بهره‌مندی از اعتبار مالیاتی نوآوری (R&D)
تمرکز (Focus / Niche)	تسلط بر بخش خاصی از بازار یا جغرافیا	تطبیق ساختار با مشوق‌های منطقه‌ای یا صنعتی خاص	استقرار در مناطق آزاد تجاری-صنعتی (ماده ۱۳) یا شرکت‌های مستقر در پارک‌های علم و فناوری

۵. نتیجه‌گیری استراتژیک

برنامه‌ریزی مالیاتی وقتی استراتژیک است که از رویکرد انفعالی (واکنشی) به رویکرد پیش‌دستانه (فعالانه) ارتقا یابد. در این سطح، مدیران مالیاتی نه به عنوان مأموران پس از واقعه، بلکه به عنوان **شرکای تجاری استراتژیک (Strategic Business Partners)** در کنار مدیران ارشد، در طراحی قراردادها، مکان‌یابی سرمایه‌گذاری‌ها و مهندسی محصولات جدید نقش‌آفرینی می‌کنند.

منابع

۱. Porter, M. E .(۱۹۸۵) .Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance .Free Press, New York (مرجع بنیادین زنجیره ارزش و استراتژی‌های عمومی رهبری هزینه و تمایز).

۲. Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L & ,.Shevlin, T .(۲۰۲۰)Taxes and Business Strategy: A Planning Approach (٦th ed.).

.(متن درسی مرجع جهانی در تلفیق برنامه‌ریزی مالیاتی با تئوری‌های استراتژی و اقتصاد Pearson خرد).

۳. Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T & ,.Shroff, N“ .(۲۰۱٤) .Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field ”.The Accounting Review , ۸۹(۳), ۹۹۱–۱۰۲۳.(تحلیل تجربی میدانی از نقش برنامه‌ریزی مالیاتی در ایجاد مزیت رقابتی پایدار برای بنگاه‌ها).

٤. Dhaliwal, D. S., Gleason, C. A & ,.Mills, L. F“ .(۲۰۰٤) .Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts ”.Contemporary Accounting Research , ۲۱(۲), ٤۳۱–٤٥۹.(پژوهش کلاسیک در حوزه مدیریت جریان‌های نقد و سود از طریق اهرم‌های مالیاتی استراتژیک).

٥. قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی):

- ماده ۱۰۵ (انتقال زیان سنواتی به عنوان سپر مالیاتی سود آتی)؛
- ماده ۱۱۱ (معافیت ادغام و تملک شرکت‌ها)؛
- ماده ۱۳۲ (مشوق‌های سرمایه‌گذاری صنعتی و مناطق محروم)؛
- ماده ۱۴۱ (نرخ صفر درآمدهای حاصل از صادرات)؛
- مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ (هزینه‌های قابل قبول مالیاتی و سپر مالیاتی بهره)؛
- ماده ۱۴۹ (استهلاک دارایی‌ها).

٦. قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب ۱۱/۰۲/۱۴۰۱)، به‌ویژه **ماده ۱۱** (سازوکار اعتبار مالیاتی مستقیم تحقیق و توسعه به عنوان اهرم استراتژیک نوآوری).

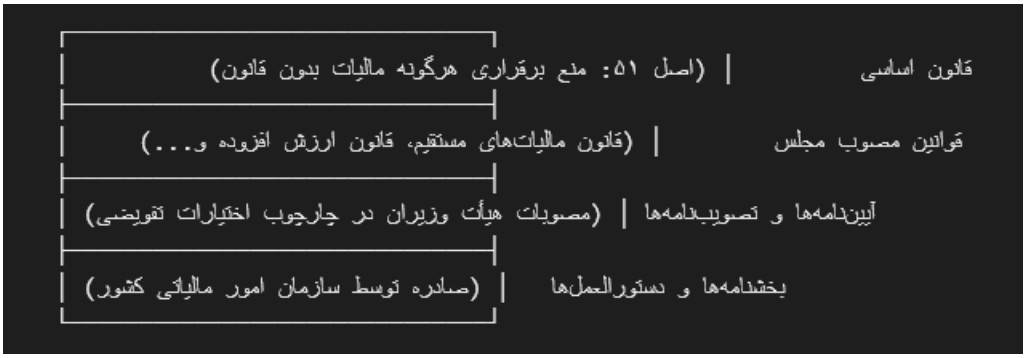
۷. قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰)، مواد ۸ و ۹ (مدیریت جریان نقد ورودی و خروجی اعتبار ارزش افزوده در زنجیره تأمین).

۸. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی **(۱۴۰۲).** «بررسی مشوق‌های مالیاتی تحقیق و توسعه و زنجیره ارزش در بخش صنعت کشور». گزارش پژوهشی شماره ۱۹۴۲۰، تهران.

فصل دوم: ساختار قوانین و نظام مالیاتی ایران (چارچوب قانونی برنامه‌ریزی مالیاتی)

۱. سلسله‌مراتب منابع حقوق مالیاتی در نظام حقوقی ایران

برنامه‌ریزی مالیاتی بدون تسلط بر ساختار هرمی قوانین و مقررات مالیاتی غیرممکن است. بر اساس حقوق عمومی و حقوق اداری ایران، هرم هنجارهای مالیاتی از بالاترین تا پایین‌ترین مرتبه به شرح زیر است:



۱. قانون اساسی :اصل ۵۱ تصریح می‌دارد» :هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود «.این اصل متضمن «اصل قانونی بودن مالیات‌ها» است؛ بدین معنا که سازمان امور مالیاتی حق ندارد با بخشنامه، دایره شمول مالیات را گسترش دهد یا معافیتی وضع کند .

۲. قوانین عادی :شامل قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده و قوانین مکمل .

۳. مقررات دولتی و آیین‌نامه‌ها :ضوابط اجرایی مصوب هیأت وزیران که نمی‌توانند فراتر از حدود مقرر در متن قانون بروند .

٤. دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های سازمانی :برای ایجاد رویه واحد صادر می‌شوند، اما در صورت مغایرت با نصوص صریح قانون، از طریق دیوان عدالت اداری ابطال‌پذیرند.

۲. ارکان سه‌گانه قوانین پایه در برنامه‌ریزی مالیاتی ایران

الف) قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م – با اصلاحات و الحاقات بعدی)

قانون مادر در تعیین اشخاص مشمول و مالیات‌های عملکردی و سرمایه‌ای است:

- **قلمرو شمول (ماده ۱):** تفکیک اشخاص حقیقی و حقوقی مقیم و غیرمقیم نسبت به درآمدهای با منشأ ایران و خارج از کشور.
- **حذف نظام علی‌الرأس و مبنا قرار گرفتن دفاتر و مدارک (ماده ۹۷):** درآمد مشمول مالیات اصولاً بر اساس اظهارنامه، اسناد و مدارک مؤدی تعیین می‌شود و ورود به سازوکار قرائن مالیاتی تنها در موارد نقص مدارک، عدم ارائه اظهارنامه یا عدم انطباق با واقع صورت می‌پذیرد.
- **نرخ عمومی مالیات شرکت‌ها (ماده ۱۰۵):** سود مشمول مالیات شرکت‌ها پس از کسر معافیت‌ها و هزینه‌ها، مشمول نرخ مقطوع ۲۵ درصد است (که در بودجه‌های سنواتی یا قوانین حمایتی می‌تواند با تخفیفاتی همراه باشد).
- **شرطیت شکلی بهره‌مندی از نرخ صفر و معافیت‌ها (ماده ۱۴۶ مکرر):** برخورداری از کلیه مشوق‌ها، نرخ صفر و معافیت‌ها منوط به تسلیم اظهارنامه، دفاتر و اسناد و مدارک در مواعد قانونی است.
- **هزینه‌های قابل‌قبول و استهلاکات (مواد ۱۴۷، ۱۴۸ و ۱۴۹):** شرایط انطباق هزینه‌ها (تحصیل درآمد، متعارف بودن و اتکا به مدرک معتبر) و جداول استهلاک دارایی‌ها، مهم‌ترین سپر مالیاتی قانونی بنگاه را تشکیل می‌دهند.

ب) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰)

این قانون جایگزین قانون آزمایشی ۱۳۸۷ شده و نظام مالیات بر مصرف را بازتعریف کرده است:

- **مأخذ و نرخ:** اعمال مالیات و عوارض بر عرضه کالا و ارائه خدمات و واردات.
- **سازوکار اعتبار مالیاتی (ماده ۸):** مالیات‌های پرداخت‌شده توسط مؤدی بابت خرید نهاده‌های تولید، به عنوان طلب وی منظور شده و از بدهی مالیاتی فروش کسر یا مسترد می‌گردد.
- **دوره مالیاتی و مواعد پرداخت (ماده ۴):** تکالیف مالیاتی دوره‌های فصلی که باید حداکثر تا پایان ماه پس از پایان هر دوره تسویه شود.

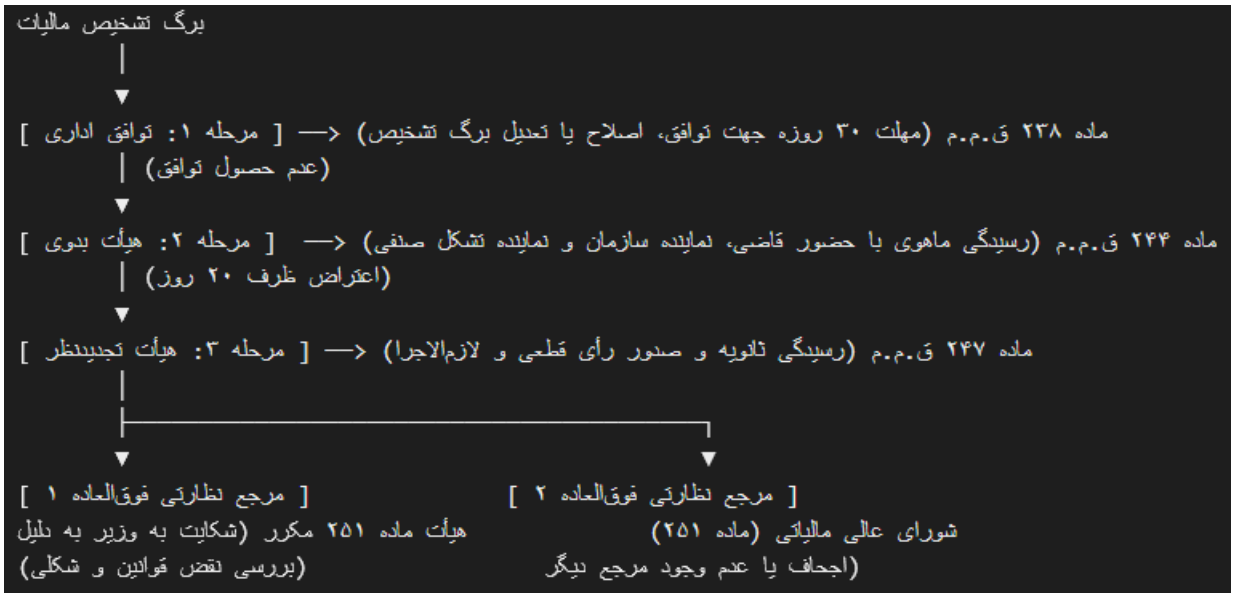
ج) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۲۱/۰۷/۱۳۹۸)

زیرساخت تحول دیجیتال و شفافیت زنجیره تأمین مالیاتی:

- ایجاد کارپوشه اختصاصی برای هر مؤدی اقتصادی.
- صدور صورتحساب‌های الکترونیکی و تقاطع‌گیری خودکار میان خریدار و فروشنده.
- حذف ممیزمحوری و اعتبارسنجی خودکار اعتبار مالیات بر ارزش افزوده و هزینه‌های قابل‌قبول.

۳. مراحل قانونی حل اختلاف و مراجع دادرسی مالیاتی (نقشه راه مؤدی)

- چنانچه میان ارزیابی مأموران مالیاتی و اظهارنامه مؤدی اختلافی بروز کند، مقنن فرآیند چهارمرحله‌ای زیر را تعبیه نموده است:



مرحله توافق با رئیس امور مالیاتی (ماده ۲۳۸) :مؤدی ظرف ۳۰ روز از ابلاغ برگ تشخیص می‌تواند اعتراض مستند خود را ارائه کند؛ اداره مالیاتی صلاحیت تعدیل، رفع تعرض یا تأیید برگ تشخیص را دارد .

هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی (ماده ۲۴۴) :مرجع شبه‌قضایی با ترکیب سه‌نفره (قاضی دادگستری، نماینده امور مالیاتی، نماینده اتاق یا صنف مربوطه) .

هیأت حل اختلاف تجدیدنظر (ماده ۲۴۷) :طرفین ظرف ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی بدوی، حق اعتراض دارند. رأی این هیأت قطعی است .

طرق فوق‌العاده رسیدگی :

- **ماده ۲۵۱ (شورای عالی مالیاتی):** شکایت صرفاً از حیث نقض قوانین موضوعه و رویه‌های شکلی.
- **ماده ۲۵۱ مکرر:** در مواردی که پرونده در مراجع دیگر قابل طرح نباشد یا ادعای اجحاف غیرعادلانه در تعیین مالیات قطعی وجود داشته باشد، با تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی به هیأت سه‌نفره ویژه ارجاع می‌شود.

منابع

۱. **قانون مالیات‌های مستقیم** (مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی تا سال ۱۴۰۴)، مواد ۱، ۹۷، ۱۰۵، ۱۳۲، ۱۴۶ مکرر، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر؛ قابل دسترسی در سامانه ملی قوانین:https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=۸۹۲۵۸۳۸۴۰۶۵۳۸۲۹۷۸۵

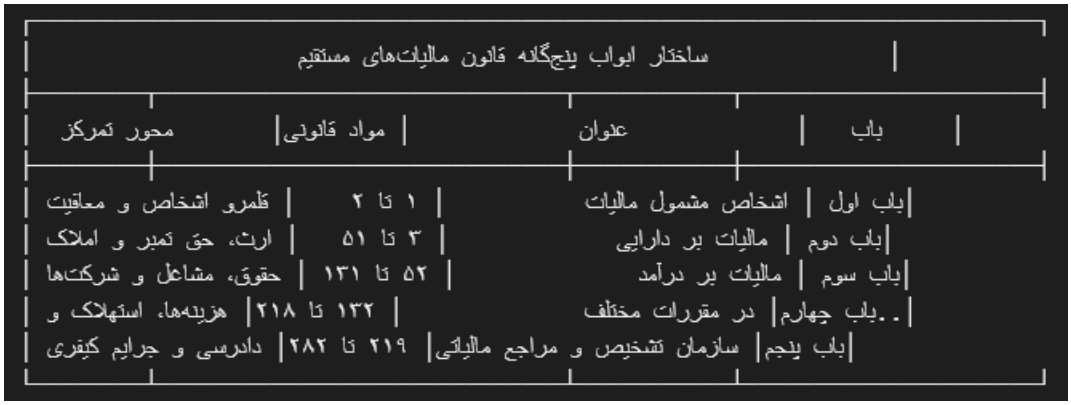
۲. **قانون مالیات بر ارزش افزوده** (مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ مجلس شورای اسلامی با اصلاحات بعدی)، به‌ویژه مواد ۴ و ۸؛ قابل دسترسی در سامانه ملی قوانین:https://qavanin.ir/Law/TreeText?ApproveStateNo=&IDS=۱۷۸۷۴۸۱۱۶۷۲۲۳۲۷۸۰۶۵۲

۳. **قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان** (مصوب ۲۱/۰۷/۱۳۹۸ مجلس شورای اسلامی) و مقررات مرتبط؛ قابل دسترسی در پایگاه تنقیح قوانین:https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=۱۲۹۳۶۹۵۵۴۸۶۲۳۴۵۴۲۴۸۱https://qavanin.ir/Law/RelatedIndex/?IDS=۱۲۹۳۶۹۵۵۴۸۶۲۳۴۵۴۲۴۸۱

۱. ساختار مدون قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده

بخش اول: ساختار قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م)

قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۰۳/۱۲/۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی تا کنون، مشتمل بر ۲۸۲ ماده) در **۵ باب** و فصول متعدد به شرح زیر تدوین شده است:



۱. تفکیک ابواب و فصول کلیدی:

- **باب اول: اشخاص مشمول مالیات (مواد ۱ و ۲):**تعریف اشخاص حقیقی و حقوقی مقیم و غیرمقیم، تابعیت، و اشخاص مشمول معافیت بنیادی (مانند وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی).
- **باب دوم: مالیات بر دارایی (مواد ۳ تا ۵۱):**شامل فصول مالیات سالیانه املاک و مستغلات مسکونی خالی، اراضی بایر، مالیات بر ارث (مواد ۱۷ تا ۴۳) و مالیات حق تمبر (مواد ۴۴ تا ۵۱ بر اسناد و اوراق بهادار و ثبت شرکت‌ها).
- **باب سوم: مالیات بر درآمد (مواد ۵۲ تا ۱۳۱ – قلب تپنده عملیات بنگاه‌ها):**
  - فصل اول: درآمد املاک (مواد ۵۲ تا ۸۰): اجاره، سرقفلی و نقل‌وانتقال قطعی.
  - فصل دوم: درآمد کشاورزی (ماده ۸۱): معافیت‌های بخش کشاورزی و دامداری.
  - فصل سوم: درآمد حقوق (مواد ۸۲ تا ۹۲): معافیت‌های پرسنلی و نرخ‌های پلکانی.
  - فصل چهارم: درآمد مشاغل (مواد ۹۳ تا ۱۰۴): کسب‌وکارهای انفرادی و اصناف.

- فصل پنجم: درآمد اشخاص حقوقی (مواد ۱۰۵ تا ۱۱۸): شمول نرخ ۲۵٪، انحلال و ادغام.
- فصل ششم و هفتم: درآمد اتفاقی و منابع مختلف (مواد ۱۱۹ تا ۱۳۱).

- **باب چهارم: در مقررات مختلف (مواد ۱۳۲ تا ۲۱۸ - جعبه‌ابزار برنامه‌ریزی مالیاتی):**

- فصل اول (معافیت‌ها - مواد ۱۳۲ تا ۱۴۶ مکرر): مشوق‌های مناطق محروم، صادرات، شهرک‌های صنعتی و شروط برخورداری.
- فصل دوم (هزینه‌های قابل قبول و استهلاک - مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱): معیارهای پذیرش هزینه‌ها و قواعد استهلاک دارایی‌ها.
- فصل سوم تا نهم: تکالیف تسلیم اظهارنامه، وظایف اشخاص ثالث (ماده ۱۶۹ مکرر)، تشویق‌ها و جرایم (مواد ۱۹۰ تا ۲۰۲)، ابلاغ و وصول و اجرا.

- **باب پنجم: سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی (مواد ۲۱۹ تا ۲۸۲ - چتر دادرسی و نظارتی):**شامل قواعد تشخیص، مراجع حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر (مواد ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷)، شورای عالی مالیاتی (ماده ۲۵۱)، هیأت ۲۵۱ مکرر، و فصل هفتم (مواد ۲۷۴ تا ۲۸۲ ناظر بر جرایم مالیاتی و ضمانت‌اجراهای کیفری).

- **بخش دوم: ساختار قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (VAT)**
- قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ مجلس شورای اسلامی، مشتمل بر **۵۷ ماده**) جایگزین قانون آزمایشی ۱۳۸۷ شده و در **۱۰ فصل** تخصصی سامان یافته است:

ساختار ۱۰ فصل قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده

فصل	عنوان	مواد قانونی
اول	تعاریف و کلیات	مواد ۱ تا ۴
دوم	مأخذ، نرخ و نحوه محاسبه	مواد ۵ تا ۸
سوم	معافیت‌ها	مواد ۹ تا ۱۲
چهارم	وظایف و تکالیف مؤدیان و اشخاص ثالث	مواد ۱۳ تا ۲۲
پنجم	ساختار سازمانی مالیات بر ارزش افزوده	مواد ۲۳ تا ۲۵
ششم	مالیات کالاهای خاص	ماده ۲۶
هفتم	مالیات‌ها و عوارض خاص (سیز، دخانیات و...)	مواد ۲۷ تا ۳۴
هشتم	جریمه‌ها	مواد ۳۵ تا ۳۷
نهم	تخصیص، انتقال و توزیع مالیات و عوارض	مواد ۳۸ تا ۴۵
دهم	سایر مقررات	مواد ۴۶ تا ۵۷

نکات کلیدی در فصول ده‌گانه ارزش افزوده:

۱. فصل دوم (محاسبه و اعتبار – مواد ۵ تا ۸): تبیین نحوه محاسبه مأخذ، نرخ عمومی و مکانیسم کسر «اعتبار مالیاتی» (مالیات‌های پرداختی در خرید نهاده‌ها) از مالیات بر فروش مؤدی.

۲. فصل سوم (معافیت‌ها – مواد ۹ تا ۱۲): فهرست جامع و مصرح کالاها و خدمات معاف (سبد غذایی، خدمات درمانی و پژوهشی، خدمات مالی و بیمه‌ای و صنایع دستی).

۳. فصل چهارم (تکالیف – مواد ۱۳ تا ۲۲): پیوند الزامی تکالیف ارزش افزوده با قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و صدور صورتحساب‌های الکترونیکی.

٤. فصل هفتم و هشتم (عوارض خاص و جریمه‌ها): عوارض آلایندگی (مالیات سبز)، مالیات بر دخانیات و تعیین رژیم جرایم تخلف از تکالیف شکلی.

منابع

۱. فهرست ابواب و فصول قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی):

https://hesabdanan.com/library/terms-and-conditions/direct-taxes-/https://www.sepidarsystem.com/blog/direct-tax/law/

۲. فهرست فصول ده‌گانه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰):

https://hesabdanan.com/library/terms-and-conditions/value-added-tax-/law/permanent-vat

۳. متن رسمی قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (منتشر در پایگاه اختبار):

https://www.ekhtebar.ir/wp-content/uploads/۰۷/۲۰۲۱/

۲. مواعد قانونی، تکالیف مؤدیان و تقویم مالیاتی شرکت‌ها

۱. جدول مواعد قانونی و تکالیف بنیادی اشخاص حقوقی

تکالیف مالیاتی شرکت‌ها بر اساس قوانین مادر (قانون مالیات‌های مستقیم، قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده و قانون پایانه‌های فروشگاهی) دارای زمان‌بندی‌های مشخص و ضمانت‌اجراهای سنگین هستند:

۲. تشریح تکالیف دوره‌ای در چارچوب قوانین مالیاتی

الف) تکالیف ماهانه (مالیات بر درآمد حقوق – ماده ۸۶ ق.م.م)

- قاعده قانونی: طبق ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم، پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص موظف‌اند مالیات متعلق را کسر و تا پایان ماه بعد به همراه فهرست مشخصات دریافت‌کنندگان به اداره امور مالیاتی تسلیم و پرداخت نمایند.
- جریمه تخلف: بر اساس ماده ۱۹۷ ق.م.م، عدم تسلیم لیست در موعد مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ۲ درصد حقوق پرداختی خواهد بود.

ب) تکالیف فصلی (سه‌ماهه)

۱. مالیات بر ارزش افزوده:

- طبق ماده ۴ قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰)، دوره مالیاتی سه‌ماهه و منطبق بر فصول سال شمسی است. مؤدیان مکلف‌اند حداکثر تا پایان ماه پس از انقضای هر دوره (پایان تیر، مهر، دی و فروردین)، اظهارنامه را تسلیم و مالیات و عوارض را تسویه نمایند.

۲. فهرست معاملات فصلی (ماده ۱۶۹ ق.م.م):

- اشخاص حقوقی مکلف‌اند اطلاعات کلیه معاملات (خرید، فروش، قراردادها و هزینه‌ها) را حداکثر تا ۴۵ روز پس از پایان هر فصل در سامانه معاملات فصلی ثبت نمایند. تخلف از ارسال فهرست مشمول ۱٪ و عدم درج کد اقتصادی یا صورتحساب غیرواقعی مشمول ۲٪ جریمه معامله است.

ج) تکالیف سالانه (اظهارنامه عملکرد اشخاص حقوقی – ماده ۱۱۰ ق.م.م)

- اشخاص حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالی (برای سال مالی منطبق بر تقویم شمسی: حداکثر تا ۳۱ تیرماه) تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند.

- اثر برنامه‌ریزی: عدم ارائه اظهارنامه در موعد مقرر، علاوه بر جریمه غیرقابل بخشش ۳۰ درصدی (ماده ۱۹۲)، به موجب ماده ۱۴۶ مکرر ق.م.م موجب سلب کلیه معافیت‌ها، نرخ صفر و مشوق‌های قانونی شرکت می‌شود.

د) تکالیف مستمر سامانه‌ای (قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸)

- بر اساس ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، صدور صورتحساب الکترونیکی، ثبت در کارپوشه، اعلام حساب‌های بانکی تجاری و اتصال به پایانه فروشگاهی از الزامات قطعی است.

- عدم صدور صورتحساب الکترونیکی معادل ۱۰٪ مبلغ فروش بدون فاکتور جریمه داشته و طرف مقابل را نیز از اعتبار مالیاتی ارزش افزوده محروم می‌سازد.

منابع

۱. قانون مالیات‌های مستقیم (مواد ۸۶، ۱۱۰، ۱۶۹، ۱۹۲ و ۱۹۷ با اصلاحات بعدی)

:https://persianhesab.com/مهلت-ارسال-اظهارنامه-مالیاتی/_https://yassystem.com/elemacademy_m/https://tarazmali.com/۱۹۷گزارش-فصلی-عواقب-عدم-ارسال/۱۸۲۰۳/

۲. قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۰۲/۰۳/۱۴۰۰ — ماده ۴)

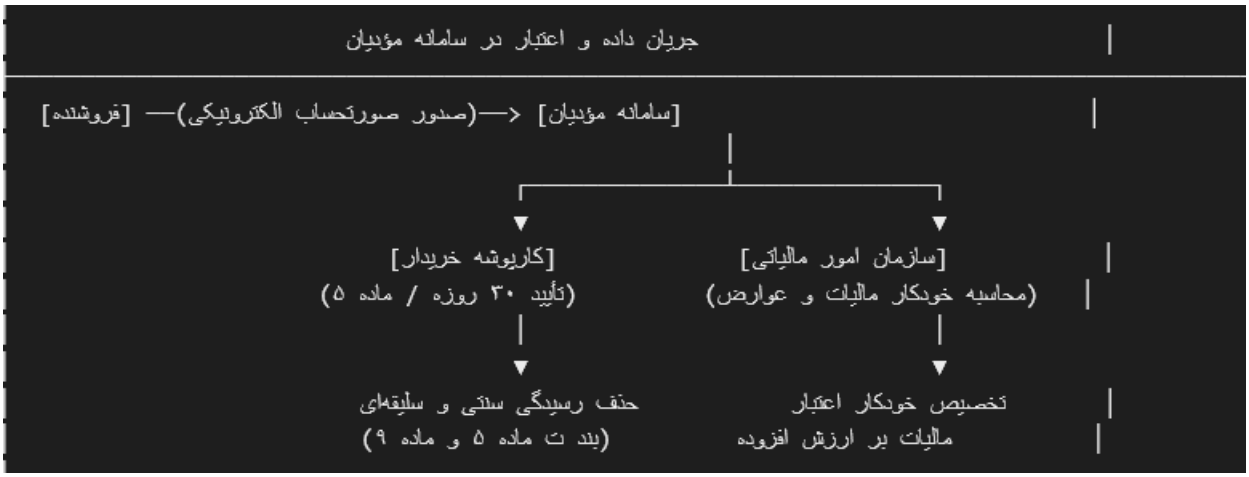
:https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=https://hesabdan۱۷۸۷۴۸۱۱۶۷۲۲۳۲۷۸۰۶۵۲an.com/library/terms-and-conditions/value-added-tax-law/permanent-/۴/matter۱vat/season

۳. قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۲۱/۰۷/۱۳۹۸ – ماده ۲۲) و قانون تسهیل تکالیف مؤدیان: https://rc.m۱۲۹۳۶۹۵۵۴۸۶۲۳۴۵۴۲۴۸۱https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=
https://sarayehesabdar.ir/taxpayer-system-۱۷۹۴۱۹۳ajlis.ir/fa/law/show/
/crimes

۳. سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی و تأثیر آن بر شفافیت و برنامه‌ریزی مالیاتی

قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۲۱/۰۷/۱۳۹۸ با اصلاحات قانون تسهیل تکالیف مؤدیان مصوب ۲۳/۰۸/۱۴۰۲ و اصلاحات بعدی)، مبنای تحول نظام مالیاتی ایران از «رسیدگی ممیزمحور و سنتی» به «نظام داده‌محور، متقاطع و مبتنی بر هوش مالیاتی» است. این تحول بنیادین، قواعد برنامه‌ریزی مالیاتی را از اقدامات پایان سال (Ex-post) به مدیریت هم‌زمان فرآیندها در طول سال (Real-time) دگرگون کرده است.

۱. ارکان و سازوکارهای قانونی سامانه مؤدیان



الف) سازوکار ماده ۵ (تولید صورتحساب، اعتبار خودکار و حذف ممیزمحوری)

- طبق ماده ۵ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، هر فروشنده پس از صدور صورتحساب الکترونیکی، اطلاعات را به سامانه ارسال می‌کند. سامانه این صورتحساب را به کارپوشه خریدار منتقل می‌نماید.
- **قاعده ۳۰ روزه:** خریدار ظرف ۳۰ روز از تاریخ درج صورتحساب در کارپوشه فرصت دارد آن را تأیید یا رد کند؛ عدم اظهارنظر به منزله تأیید صورتحساب است.
- **حذف ممیزمحوری (بند «ت» ماده ۵):** مأموران مالیاتی جز در موارد مصرح قانونی، حق مداخله سلیقه‌ای در تشخیص بدهی مالیات بر ارزش افزوده را ندارند و بدهی یا طلب مؤدی به‌صورت ماشینی بر مبنای صورتحساب‌های معتبر محاسبه می‌شود.

- **تقاطع داده‌ها (تبصره‌های ۱ تا ۳):** اتصال برخط سامانه‌های بانکی (رسیدهای پوز با شناسه یکتا)، گمرک جمهوری اسلامی و سامانه جامع تجارت، هرگونه مغایرت میان موجودی کالا و تراکنش‌های بانکی را آشکار می‌سازد.

ب) سقف مجاز فروش دوره‌ای (ماده ۶ اصلاحی ۲۳/۰۸/۱۴۰۲)

- بر اساس **ماده ۶**، جمع صورتحساب‌های الکترونیکی صادره توسط هر مؤدی در هر دوره نمی‌تواند از **۵ برابر فروش اظهارشده دوره مشابه سال قبل** (که مالیات آن پرداخت یا ترتیب پرداخت داده شده) بیشتر باشد. برای واحدهای نوپا یا کسب‌وکارهای با فروش پایین‌تر، سقف اولیه معادل ۵ برابر معافیت سالانه موضوع ماده ۱۰۱ ق.م.م در نظر گرفته می‌شود.

- **اثر برنامه‌ریزی مالیاتی:** عبور از سقف مجاز، منوط به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، تودیع تضمین یا تعیین تکلیف است؛ در غیر این صورت، برای خریدار اعتبار مالیاتی ایجاد نخواهد شد.

ج) رژیم تفکیک مؤدیان عضو و غیرعضو (ماده ۸ و ۹)

- **ماده ۸ (مؤدیان غیرعضو):** مؤدیانی که از ثبت‌نام استنکاف ورزند، علاوه بر تعیین درآمد به شیوه‌های علی‌الرأس و اطلاعات میدانی، از هرگونه اعتبار مالیاتی خریدهای انجام‌شده محروم می‌شوند.

- ماده ۹ (رسیدگی دوناحیه‌ای به تخلفات): در صورت کتمان فعالیت یا صدور صورتحساب غیرواقعی، سازمان موضوع را در کارپوشه اعلام می‌کند؛ اگر مؤدی بپذیرد، صرفاً مشمول جریمه‌های مقرر در ماده ۲۲ می‌شود. در صورت رد و عدم پذیرش، پرونده به هیأت حل اختلاف ارجاع و در صورت اثبات، کلیه دوره‌های آن سال مالی مورد حسابرسی جامع قرار خواهد گرفت.

۲. رژیم ضمانت‌اجراها و جرایم سنگین (ماده ۲۲)

طبق ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (با اصلاحات بعدی)، ضمانت‌اجراهای مالی و بازدارنده به‌گونه‌ای طراحی شده که هزینه دور زدن قانون از پرداخت اصل مالیات بسیار فراتر رود:

عنوان تخلف	جریمه و اثر قانونی
الف) عدم صدور صورتحساب الکترونیکی	۱۰٪ مبلغ فروش بدون فاکتور یا ۲۰ میلیون ریال
ب) عدم عضویت در سامانه / عدم استفاده از پایانه یا واگذاری پایانه به دیگران	۱۰٪ فروش از آن طریق + محرومیت از کلیه معافیت‌ها، نرخ صفر و مشوق‌های قانونی همان سال
پ) عدم اعلام حساب‌های بانکی تجاری به سازمان	۱۰٪ وجوه واریزی به حساب یا ۲۰ میلیون ریال
محرومیت از معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی +	
ت) عدم تحویل صورتحساب چاپی یا مخدوش‌کردن آن	۲٪ مبلغ صورتحساب یا ۲۰ میلیون ریال

۳. تغییر پارادایم در برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها

پیاده‌سازی سامانه مؤدیان، الگوهای سنتی حسابداری و برنامه‌ریزی مالیاتی را به کلی تغییر داده است:

۱. **انقضای «حساب‌سازی‌های پایان سال مالی»:** پیش از این، بسیاری از شرکت‌ها تعدیلات درآمد و هزینه را در ماه‌های پایانی سال یا حین رسیدگی ممیز انجام می‌دادند. با اتصال هم‌زمان سامانه به پایانه و بانک، هرگونه فاکتور باید در بازه زمانی واقعی صادر شود و امکان ثبت فاکتورهای صوری (فاکتورسازی معوق) ناممکن گردیده است.

۲. **مدیریت سرمایه در گردش و اعتبار مالیاتی ارزش افزوده:** عدم ثبت فاکتور در سامانه توسط طرف تجاری به معنای از دست رفتن قطعی اعتبار مالیاتی خرید (۱۰٪ ارزش کالا) است. بنابراین در قراردادها و زنجیره تأمین، اعتبار مالیاتی شرکا و احراز عضویت آن‌ها در سامانه مؤدیان به یک شرط قراردادی و پیش‌نیاز مالی تبدیل شده است.

۳. **کنترل و مهندسی سقف ماده ۶ برای رشد فروش:** شرکت‌هایی که استراتژی توسعه یا جهش فروش دارند، باید برنامه گردش مالی و اعتبار خود را از پیش تنظیم کنند تا در فصول اوج فروش، به دلیل پر شدن سقف پنج برابری با مسدود شدن صدور فاکتور مواجه نشوند.

٤. **جداسازی کامل حساب‌های شخصی از حساب‌های تجاری:** به موجب بند «پ» ماده ۲۲، واریزی به حساب‌های تجاری‌نشده به منزله کتمان درآمد با جریمه ۱۰ درصدی و سلب معافیت‌هاست؛ امری که ضرورت انضباط شدید در مدیریت نقدینگی و خزانه‌داری را دیکته می‌کند.

منابع

۱. قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۲۱/۰۷/۱۳۹۸ با اصلاحات بعدی، مواد ۵، ۶، ۸، ۹ و ۲۲)

https://www.ekhtebar.ir/قانون-پایانه‌های-فروشگاهی-و-سامانه-مؤ/https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=۱۲۹۳۶۹۵۵۴۸۶۲۳۴۵۴۲۴۸۱

۲. ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (تنقیح‌شده و جدول جرایم)

https://davoudabadi.ir/page/۸۶۳۷۱۵۰/ماده-۲۲-قانون-پایانه-های-فروشگاهی-سامانه-مودیان/https://sarayehesabdar.ir/taxpayer-system-crimes

۳. قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی (مصوب ۲۳/۰۸/۱۴۰۲ مجلس شورای اسلامی)

https://rc.majlis.ir/fa/law/show/https://holoo.co.ir۱۷۹۴۱۹۳/قانون-تسهیل-تکالیف-مودیان/

٤. بخشنامه نحوه بخشودگی جرایم سامانه مؤدیان (مصوب سازمان امور مالیاتی)

https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=۱۴۸۸۵۵۵۱۶۹۹۵۰۳۰۶۸۵۱

۴. بخشنامه‌ها، آرای شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری به عنوان ابزارهای برنامه‌ریزی

در برنامه‌ریزی مالیاتی استراتژیک (Strategic Tax Planning)، صرف اتکا به متن صریح و کلی قوانین پایه (ق.م.م و قانون مالیات بر ارزش افزوده) کافی نیست؛ زیرا ابهام در تعابیر، خلأهای قانونی و رویه‌های اجرایی گوناگون، ریسک مالیاتی بنگاه را به شدت افزایش می‌دهند. به همین جهت، مقررات مادون قانون (Sub-statutory rules) و رویه قضایی–اداری (Precedents) به سه ابزار حیاتی برای «کاهش نااطمینانی»، «مدیریت هزینه‌های مالیاتی» و «دفاع مؤثر در مراحل رسیدگی و دادرسی» تبدیل شده‌اند.

۱. سلسله‌مراتب اعتبار حقوقی در ابزارهای برنامه‌ریزی مالیاتی

قاعده طلایی در اتکا به این ابزارها، توجه به سلسله‌مراتب قانونی و دامنه شمول الزام‌آوری آن‌هاست:

۲. بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اداری (Administrative Circulars)

ماهیت و اثر حقوقی:

بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی تفسیر مدیران ارشد مالیاتی از متن قوانین و آیین‌نامه‌ها هستند. طبق قواعد حقوق عمومی، بخشنامه قانون جدید ایجاد نمی‌کند، بلکه شیوه اجرای قانون را برای مأموران تعیین می‌کند.

کارکرد در برنامه‌ریزی مالیاتی:

۱. **پیش‌بینی‌پذیری رویه رسیدگی (Compliance Certainty):** بخشنامه‌ها برای حسابرسان و مأموران مالیاتی الزام‌آور درون‌سازمانی هستند. بنابراین اگر ساختار مالی و قراردادهای شرکت بر اساس مفاد بخشنامه‌های مساعد تنظیم شود، مأمور رسیدگی‌کننده مکلف به پذیرش آن است.

۲. **استفاده از معافیت‌ها، مشوق‌ها و تبیین هزینه‌های قابل قبول:** بسیاری از شرایط اعمال ماده ۱۴۸ ق.م.م (هزینه‌های قابل قبول مالیاتی) از طریق بخشنامه‌ها مصداق‌یابی و تبیین می‌شوند (نظیر هزینه‌های پژوهشی، تسهیلات بانکی و خسارات).

۳. **ریسک راهبردی بخشنامه‌ها:** بخشنامه در صورتی که دایره قانون را تضییق یا توسعه دهد، غیرقانونی بوده و مودی می‌تواند با تکیه بر اصل برتری قانون یا طرح دعوا در دیوان عدالت اداری آن را بی‌اثر کند.

۳. آرای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (ماده ۲۵۸ ق.م.م)

جایگاه قانونی و اثر حقوقی:

بر اساس ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۲۷/۱۱/۱۳۸۰، ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ و تبصره الحاقی ۱۲/۰۴/۱۴۰۰)، هرگاه در شعب شورای عالی مالیاتی یا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی پیرامون تفسیر موارد مشابه رویه‌های متهافت و متناقض وجود داشته باشد، موضوع در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح می‌شود.

- الزام‌آوری مطلق: رأی هیأت عمومی که با دو سوم آرای تمام اعضا صادر می‌شود، قطعی و برای کلیه شعب شورا، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (بدوی و تجدیدنظر) و تمامی مأموران مالیاتی در موارد مشابه لازم‌الاتباع است.

کارکرد در برنامه‌ریزی مالیاتی:

- تثبیت الگوهای دفاعی استاندارد: آرای ماده ۲۵۸ وحدت رویه اداری ایجاد می‌کنند. برنامه‌ریز مالیاتی ساختار حقوقی-مالی شرکت را دقیقاً بر اساس منطق مندرج در آرای هیأت عمومی ماده ۲۵۸ تنظیم می‌کند تا پرونده در مواجهه با ممیز یا هیأت‌های حل اختلاف با استناد مستقیم به شماره رأی بسته شود.
- نمونه‌های کاربردی: آرای صادره در خصوص نحوه شناسایی هزینه‌های مالی تسهیلات، پذیرش جرایم تأخیر تأدیه بانکی، یا نحوه محاسبه معافیت‌های املاک اجاری (تبصره ۱۱ ماده ۵۳ ق.م.م) از قوی‌ترین ابزارهای دفاعی در هیأت‌های ماده ۲۴۴ و ۲۴۷ هستند.

۴. آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (Annulments & Judicial Precedents)

دیوان عدالت اداری عالی‌ترین مرجع قضایی نظارت بر تصمیمات و مقررات دستگاه‌های اجرایی کشور است.

اصول و مبانی قانونی حاکم:

۱. **اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران:** قضات دادگاه‌ها و مراجع رسیدگی مکلفند از اجرای تصویب‌نامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های دولتی مخالف با قوانین و شرع یا خارج از اختیارات قوه مجریه خودداری کنند.

۲. **تبصره ۱ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری:** کلیه دستگاه‌های اجرایی مکلفند مفاد آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را در تصمیمات، اقدامات و صدور دستورالعمل‌های بعدی خود رعایت نمایند.

۳. **دامنه اثر زمانی آرای ابطال (دادنامه ۲۶۶۸–۲۶۶۹ هیأت عمومی دیوان):** طبق دادنامه ۲۶۶۸–۲۶۶۹ مورخ ۰۷/۱۰/۱۴۰۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (که طی آن بخشنامه ۱۱۵/۹۷/۲۳۰ ابطال گردید)، آرای ابطالی و تفسیری هیأت عمومی دیوان شامل پرونده‌های در جریان (در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی) می‌شود، اما نسبت به پرونده‌های قطعی و مختومه‌شده تسری نمی‌یابد.

کارکرد در برنامه‌ریزی مالیاتی:

۱. **ابطال بخشنامه‌های مغایر با منافع مؤدیان:** اگر سازمان امور مالیاتی با صدور بخشنامه‌ای دامنه یک معافیت قانونی را محدود کند یا شرایط مضاعفی برای پذیرش هزینه‌ها بتراشد، برنامه‌ریزان مالیاتی و تشکل‌های صنفی با اقامه دعوا در هیأت عمومی دیوان اقدام به ابطال عام‌الشمول آن می‌نمایند.

۲. **آزادسازی منابع مسدود:** با ابطال مقرره غیرقانونی، پرونده‌های باز شرکت‌ها بر مبنای رأی دیوان از پرداخت مالیات‌های تکلیفی نادرست تبرئه می‌شوند.

۳. **تنظیم استراتژی پرونده‌های در جریان:** با در نظر داشتن دادنامه ۲۶۶۸–۲۶۶۹، در صورتی که شرکت درگیر اختلافی است که بخشنامه مربوط به آن در دیوان تحت رسیدگی است، باید جریان دادرسی مالیاتی خود را معطل نگه دارد تا پرونده قطعی نشود و بتواند از اثر قهقرایی رأی ابطال دیوان بهره‌مند گردد.

۵. مقایسه تحلیلی ابزارهای سه‌گانه



منابع

۱. اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران (تکلیف قضات و عدم اجرای مقررات خلاف قانون):https://wikihoghoogh.net/wiki/اصل_۱۷۰_قانون_اساسیhttps://www.malr.ir/a/f.pdfhttps://elmnet.ir/keyword۴۲۸۵۴۶۴۳e۴۴۰cf۹f۴۱۷۴d۵۵b۶۸۵۱۶f۶_۳۹۶۹۰rticle_صل-۱۷۰-قانون-اساسی

۲. ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم (آرای وحدت رویه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی):https://davoudabadi.ir/page/۱۵۷۳۸۰۹/ماده-۲۵۸-قانون-مالیاتهای-مستقیمhttps://hesabno.com/m/۲۵۸

۳. نمونه آرای وحدت رویه ماده ۲۵۸ شورای عالی مالیاتی (پذیرش هزینه‌های بانکی و لیزینگ / معافیت‌ها):https://maliatman.com۱۹۷۵۱https://acco.ir/بخشنامه-در-خصوص-اجرای-ماده-۲۵۸-قانون-مالی/

۴. دادنامه ۲۶۶۸ و ۲۶۶۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (اثر آرای هیأت عمومی بر پرونده‌های جاری و عدم تسری به مختومه)

https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=۱۶۸۱۳۳۴https://rc.majlis.ir/en/law/show/:
۷۰۲۴۶۸۰۴۸۷۳۸۱۹۸۶۳۶۸

۵. رویه دیوان عدالت اداری در ابطال مصوبات مالیاتی و صلاحیت‌های نظارتی

:https://persianhesab.com/صلاحیت‌های-دیوان-عدالت-اداری-در-
امور/https://www.vakileirani.ir/۲۱۷۷/

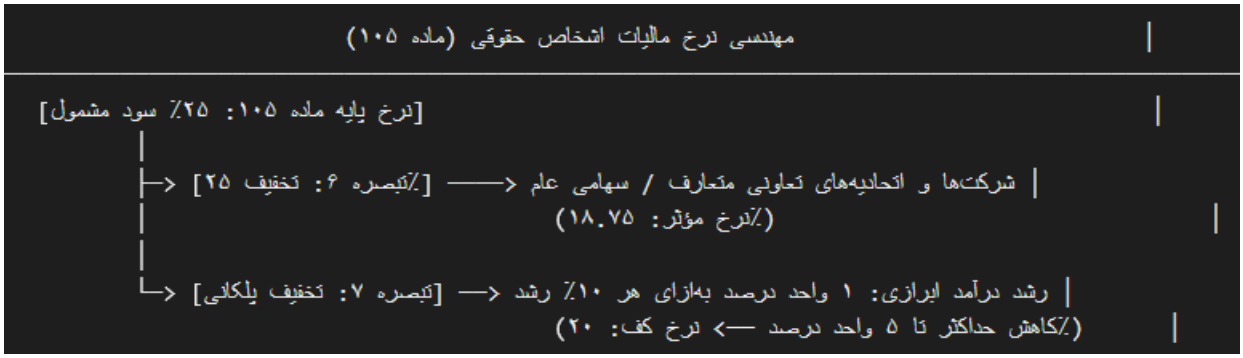
۶. پایگاه قوانین و مقررات و بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی

https://shaghool.ir/list.php?gr۱https://inta.tax.gov.ir/Pages/Action/LastDocs/:
۲۶=

فصل سوم: برنامه‌ریزی مالیاتی در مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در ایران بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م) یکی از مهم‌ترین حوزه‌های برنامه‌ریزی مالیاتی است. نرخ مبنای مالیات شرکت‌ها طبق ماده ۱۰۵ معادل ۲۵ درصد درآمد مشمول مالیات است؛ با این حال، قانون‌گذار مکانیزم‌ها، تخفیف‌های پلکانی، نرخ‌های صفر و رژیم هزینه‌های قابل قبولی تعبیه کرده که با طراحی استراتژیک می‌توان بار مالیاتی مؤثر (Effective Tax Rate) را به شکل قانونی به حداقل رساند.

۱ .ساختار نرخ ماده ۱۰۵ و مشوق‌های کاهش نرخ اسمی



نرخ عمومی اشخاص حقوقی (ماده ۱۰۵):

جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌ها، مشمول مالیات به نرخ ۲۵٪ خواهد بود.

- مرجع: ماده ۱۰۵ ق.م.م متن ماده ۱۰۵ در اختبار

تخفیف ساختاری تعاونی‌ها (تبصره ۶ ماده ۱۰۵ الحاقی ۰۸/۱۱/۱۳۸۶):

درآمد مشمول ابرازی شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی متعارف و تعاونی سهامی عام مشمول ۲۵ درصد تخفیف از نرخ موضوع ماده ۱۰۵ است. به این ترتیب نرخ مؤثر مالیاتی آن‌ها به ۱۸.۷۵٪ کاهش می‌یابد که یکی از جذاب‌ترین ابزارهای انتخاب نوع شخصیت حقوقی در تأسیس شرکت است.

تخفیف انطباق و رشد درآمد ابرازی (تبصره ۷ ماده ۱۰۵ الحاقی ۳۱/۰۴/۱۳۹۴):

به‌ازای هر ۱۰ درصد افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی سال قبل، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ ۲۵ درصد کاسته می‌شود (کاهش نرخ پایه به ۲۰٪).

- شروط الزامی: ۱) تسویه یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی سال قبل؛ ۲) تسلیم اظهارنامه عملکرد در مواعد قانونی مقرر.

۲. رژیم نرخ صفر مالیاتی در مناطق کمترتوسعه‌یافته و صنایع (ماده ۱۳۲)

بر اساس ماده ۱۳۲ ق.م.م اصلاحی به موجب ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (مصوب ۰۱/۰۲/۱۳۹۴)، معافیت سنتی به «مالیات با نرخ صفر» تغییر ماهیت داد:

- **دوره پایه نرخ صفر:** درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی و همچنین هتل‌ها، مراکز اقامتی گردشگری و بیمارستان‌ها از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج، به مدت ۵ سال و در مناطق کمترتوسعه‌یافته به مدت ۱۰ سال مشمول مالیات با نرخ صفر است.
- **تمدید مشوق در شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه (جزء پ):** استقرار در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی تجاری، دوره نرخ صفر را **۲ سال** و در صورت قرارگیری در مناطق کمترتوسعه‌یافته ۳ سال افزایش می‌دهد (مجموعاً تا ۱۳ سال نرخ صفر در مناطق کمترتوسعه‌یافته).
- **پاداش افزایش نیروی کار (جزء ب):** بنگاه‌های با بیش از ۵۰ نفر شاغل رسمی در صورت افزایش سالانه حداقل ۵۰ درصد نیروی کار، به‌ازای هر سال افزایش، یک سال به دوره برخورداری اضافه می‌شود.
- **تداوم نرخ صفر تا سقف سرمایه (جزء ث):** پس از پایان دوره پایه، در مناطق کمترتوسعه‌یافته تا زمانی که جمع درآمد مشمول به دو برابر سرمایه ثبت‌شده برسد و در سایر مناطق تا معادل سرمایه ثبت‌شده (با ضریب ۵۰٪)، مشمول مالیات با نرخ صفر خواهد بود.
- **مرجع:** ماده ۱۳۲ قانون رفع موانع تولید متن ماده ۱۳۲ در پایگاه اختبار

۳. برنامه‌ریزی مالیاتی صادرات و ترانزیت (ماده ۱۴۱)

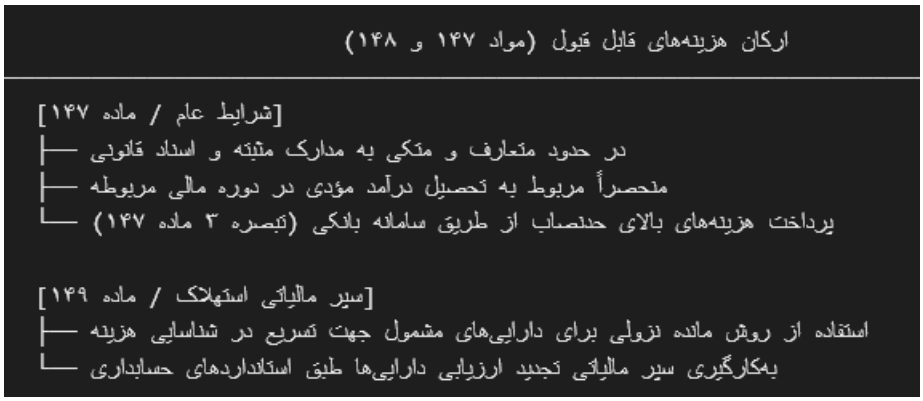
به‌موجب ماده ۱۴۱ ق.م.م (اصلاحی ۱۳۹۴ و ۱۱/۰۲/۱۴۰۱):

- ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و ۲۰ درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام مشمول مالیات با **نرخ صفر** است.
- صادرات کالاهای عبوری (ترانزیت خارجی) طبق تبصره ۱ ماده ۱۴۱ به‌طور کامل مشمول مالیات با نرخ صفر است.
- **استراتژی مالیاتی:** شرکت‌ها می‌توانند زنجیره ارزش خود را تفکیک نموده و بخش فروش برون‌مرزی و ترانزیت را در قالب واحدهای مستقل صادراتی سازمان‌دهی کنند تا از مشوق نرخ صفر و همچنین استرداد مالیات بر ارزش افزوده موضوع ماده ۸ قانون دائمی VAT بهره‌مند گردند.
- مرجع: **ماده ۱۴۱ ق.م.م** متن ماده ۱۴۱ در اختبار

۴. مشوق‌های بازار سرمایه و پذیرش در بورس (مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر)

- **ماده ۱۴۳ ق.م.م:** شرکت‌هایی که سهام آن‌ها در بورس یا فرابورس پذیرفته شده و دادوستد می‌شود، بسته به شناوری سهام (حداقل ۲۰ یا ۲۵ درصد) مشمول **۱۰ تا ۲۰ درصد بخشودگی مالیاتی از اصل مالیات متعلقه** می‌شوند. همچنین معادل ۱۰ درصد مالیات بر درآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس‌های کالایی پذیرفته شده و به فروش می‌رسند، بخشوده می‌شود.
- **ماده ۱۴۳ مکرر ق.م.م:** نقل‌وانتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها در بورس و بازارهای خارج از بورس صرفاً مشمول مالیات مقطوع نیم درصد (۰.۵٪) ارزش فروش بوده و هیچ‌گونه مالیات دیگری از این بابت مطالبه نمی‌گردد.
- مرجع: **مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م** متن در داودآبادی و پایگاه قوانین مجلس

- **۵. مدیریت راهبردی هزینه‌های قابل قبول مالیاتی و استهلاک (مواد ۱۴۷ تا ۱۴۹)**
- یکی از مؤثرترین کانال‌های کاهش سود مشمول مالیات، بهره‌گیری کامل از ظرفیت هزینه‌های عملیاتی و استهلاک دارایی‌هاست:



انضباط بانکی در پذیرش هزینه‌ها (تبصره ۳ ماده ۱۴۷ اصلاحی):

پرداخت هزینه‌های بیش از حدنصاب قانونی مقرر (اصلاحی با آخرین تعدیل مبالغ) باید لزوماً از طریق سامانه بانکی و حساب تجاری شرکت صورت گیرد؛ در غیر این صورت حتی با وجود فاکتور معتبر، هزینه توسط حسابرس مالیاتی غیرقابل قبول تشخیص داده شده و برگشت می‌خورد.

- مرجع: ماده ۱۴۷ ق.م.م متن ماده ۱۴۷ در اختبار

سرفصل‌های کلیدی در ماده ۱۴۸:

- حقوق و مزایای پایان خدمت: ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان طبق مقررات وزارت کار جزء هزینه‌های قطعی قابل قبول است.
- ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول: بر اساس بند ۱۱ ماده ۱۴۸ و آیین‌نامه اجرایی مربوطه، با مستندسازی عدم وصول و اقدامات حقوقی می‌توان ذخیره را به عنوان هزینه دوره منظور نمود.
- هزینه‌های تحقیق و توسعه و آموزش: علاوه بر مشوق‌های ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان، هزینه‌های تحقیق و آموزش کارکنان مستقیماً از درآمد مشمول کسر می‌شود.
- مرجع: ماده ۱۴۸ ق.م.م متن ماده ۱۴۸ در اختبار

سپر مالیاتی استهلاک (Depreciation Tax Shield – ماده ۱۴۹):

- طبق ماده ۱۴۹ ق.م.م و آیین‌نامه و جدول استهلاکات مصوب سازمان امور مالیاتی، دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر به دو شیوه خط مستقیم و نزولی مستهلک می‌شوند.
- برنامه‌ریزی نرخ تنزیل و ارزش زمانی پول: انتخاب روش نزولی برای ماشین‌آلات و تجهیزات صنعتی موجب بالا رفتن هزینه استهلاک در سال‌های نخست بهره‌برداری و در نتیجه تعویق پرداخت مالیات (Tax Deferral) می‌شود که ارزش فعلی خالص (NPV) جریان‌های نقدی شرکت را بیشینه می‌سازد.
- مرجع: ماده ۱۴۹ ق.م.م و جدول استهلاکات تفسیر ماده ۱۴۹ در حسابدارشید و ضوابط اجرایی استهلاک در اروند مشاور و جدول استهلاک در رهبرحساب

۱. روش‌های بهینه‌سازی درآمد مشمول مالیات (Taxable Income Optimization)

در برنامه‌ریزی مالیاتی اشخاص حقوقی، هدف نهایی «کمینه‌سازی درآمد مشمول مالیات از طریق مجاری صریح قانونی» با رعایت تطابق استانداردهای حسابداری مالی و قوانین مالیاتی است. فرمول بنیادین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم به صورت زیر تعریف می‌شود:

محور اول: استهلاک ساختاریافته زیان سنواتی (Tax Loss Carryforward)

یکی از کارآمدترین روش‌های بهینه‌سازی درآمد مشمول، تسویه سود سال‌های رونق از طریق سرشکن کردن زیان‌های سنوات قبل است.

- **مبنای قانونی (بند ۱۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م اصلاحی ۲۷/۱۱/۱۳۸۰):**«زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آن‌ها و با توجه به مقررات احراز گردد، بدون تفکیک نوع فعالیت، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک‌پذیر است.»
- **الزامات و تکنیک برنامه‌ریزی:**

۱. زیان صرفاً با ثبت در دفاتر یا اظهارنامه مودی مستهلک نمی‌شود، بلکه باید در برگ تشخیص و قطعی مالیاتی توسط اداره امور مالیاتی **احراز و تأیید** شده باشد.

۲. شرکت‌ها در سال‌های زیان‌ده باید با وسواس کامل کلیه دفاتر و مدارک را مطابق استانداردهای حسابداری و آیین‌نامه ماده ۹۵ ق.م.م تنظیم و تحویل دهند تا ممیز اقدام به رد دفاتر نکند؛ زیرا رد دفاتر مانع احراز زیان مالیاتی خواهد شد.

- مرجع قانونی: **بند ۱۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م** متن ماده ۱۴۸ و استهلاک زیان و تحلیل بند ۱۲ ماده ۱۴۸

محور دوم: سپر مالیاتی استهلاک دارایی‌ها و هزینه‌های تأسیس (ماده ۱۴۹)

استهلاک یک هزینه غیرنقدی (Non-cash expense) است که بدون خروج نقدینگی از بنگاه، سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات را کاهش می‌دهد.

- **مبنای قانونی (ماده ۱۴۹ ق.م.م اصلاحی ۳۱/۰۴/۱۳۹۴):**آن قسمت از دارایی‌های استهلاک‌پذیر که بر اثر بهره‌برداری، زمان یا پیشرفت فناوری مستهلک می‌شود، بر اساس مقررات و جدول استهلاکات مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان هزینه قابل قبول منظور می‌گردد.

- **استراتژی‌های بهینه‌سازی:**

۱. **به‌کارگیری روش نزولی (Declining Balance Method):** در سال‌های نخست بهره‌برداری دارایی‌ها، بیشترین نرخ استهلاک اعمال می‌شود که اثر تعویق مالیاتی (Tax Deferral) ایجاد کرده و ارزش فعلی پرداخت‌های مالیاتی را کاهش می‌دهد.

۲. **احتساب یکجای زیان فروش دارایی (تبصره ۲ ماده ۱۴۹):** در صورت فروش یا اسقاط زودهنگام ماشین‌آلات و تجهیزات با بهای کمتر از ارزش دفتری، زیان حاصله در همان سال به عنوان هزینه قابل قبول کسر می‌شود.

۳. **تکلیف مازاد تجدید ارزیابی (تبصره ۱ ماده ۱۴۹):** افزایش بهای دارایی‌ها ناشی از تجدید ارزیابی مالیات ندارد، اما هزینه استهلاک ناشی از آن مازاد به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته نمی‌شود.

- مرجع قانونی: **ماده ۱۴۹ ق.م.م و ضوابط استهلاک** شرح ماده ۱۴۹ و استهلاک دارایی‌ها

محور سوم: سپر مالیاتی تأمین مالی و آورده نقدی (ماده ۱۳۸ مکرر)

قانون‌گذار برای خروج بنگاه‌ها از وابستگی به وام‌های بانکی و تشویق سهامداران به تأمین مالی پروژه، سازوکار هزینه‌تراشی قانونی بر پایه آورده نقدی تعبیه کرده است.

- **مبنای قانونی (ماده ۱۳۸ مکرر ق.م.م الحاقی به موجب ماده ۳۰ قانون رفع موانع تولید):**اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه، طرح یا سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار:
  - الف) سود دریافتی آن‌ها **معاف از پرداخت مالیات** است.
  - ب) برای شرکت پرداخت‌کننده، این مبلغ معادل **هزینه قابل قبول مالیاتی** شناخته می‌شود.

- **الزامات:** عدم خروج آورده نقدی حداقل به مدت ۲ سال از بنگاه (تبصره ۱ ماده ۱۳۸ مکرر).
- مرجع قانونی: **ماده ۱۳۸ مکرر ق.م.م** متن ماده ۱۳۸ مکرر در پایگاه لیام

محور چهارم: بهینه‌سازی نرخ مؤثر از طریق مدیریت رشد درآمد ابرازی (تبصره ۷ ماده ۱۰۵)

گاهی افزایش هوشمندانه درآمد ابرازی در مقایسه با کتمان یا کم‌اظهاری درآمد، بار مالیاتی کل شرکت را به شدت کاهش می‌دهد.

- **مبنای قانونی (تبصره ۷ ماده ۱۰۵ الحاقی ۳۱/۰۴/۱۳۹۴):** به ازای هر ۱۰ درصد افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات نسبت به سال قبل، ۱ واحد درصد (تا سقف ۵ واحد درصد) از نرخ مالیاتی ۲۵ درصد کسر می‌گردد (کاهش نرخ پایه تا **۲۰٪**).
- **کاربرد در برنامه‌ریزی:**
  - در صورتی که بنگاه بتواند سود مشمول خود را تا ۵۰ درصد افزایش دهد، کل سود آن به جای ۲۵ درصد با نرخ ۲۰ درصد محاسبه می‌شود.
  - این ابزار در ترکیب با رشد طبیعی تورم، به شرکت‌های در حال توسعه اجازه می‌دهد حجم عظیمی از سود واقعی را بدون جریمه کتمان و با تخفیف ۵ درصدی تسویه نمایند.
- مرجع قانونی: **ماده ۱۰۵ و تبصره‌های آن** متن ماده ۱۰۵ در داودآبادی و تحلیل ماده ۱۰۵ در محاسبان

محور پنجم: جانمایی جغرافیایی و استقرار در شهرک‌ها/مناطق کمتر توسعه‌یافته (ماده ۱۳۲)

پایه‌ریزی ساختار سرمایه و استقرار فیزیکی شرکت، مهم‌ترین تصمیم برنامه‌ریزی در مرحله تأسیس است.

- **مبنای قانونی (ماده ۱۳۲ ق.م.م اصلاحی قانون رفع موانع تولید):**
  - فعالیت تولیدی/معدنی در مناطق عادی: **۵ سال نرخ صفر**.
  - در مناطق کمتر توسعه‌یافته: **۱۰ سال نرخ صفر**.

- استقرار در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه: **افزایش ۲ سال** (در مناطق کمتر توسعه‌یافته **۳ سال** اضافه، مجموعاً تا ۱۳ سال نرخ صفر).

- **شرط بنیادین:** رعایت تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر و بند (ت) ماده ۱۳۲ (تسلیم اظهارنامه و دفاتر در موعد قانونی).

- مرجع قانونی: **ماده ۱۳۲ ق.م.م** متن ماده ۱۳۲ در بیدبرگ و متن ماده ۱۳۲ در همراه‌یار و دستورالعمل اجرایی ماده ۱۳۲ در پایگاه قوانین

منابع

۱. Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Hanlon, M., Maydew, E. L & ,. Shevlin, T .(۲۰۱۵) .Taxes and Business Strategy: A Planning Approach . Pearson (Prentice Hall) .(مرجع اصلی چارچوب بهینه‌سازی درآمد مشمول مالیات و تعویق Tax Deferral.(مالیاتی/

۲. OECD .(۲۰۲۰) .Corporate Tax Statistics and Tax Incentive Design .OECD Publishing, Paris.(راهنمای طراحی مشوق‌های مالیاتی و نرخ‌های ترجیحی منطقه‌ای/تولیدی).

۳. Dyreng, S. D., Hanlon, M & ,.Maydew, E. L .(۲۰۰۸) .Long-run corporate tax avoidance .The Accounting Review, ۸۳(۱), ۶۱–۸۲.(پژوهش مبنایی در اندازه‌گیری نرخ مؤثر مالیاتی و بهینه‌سازی سود ابرازی).

۲. هزینه‌های قابل قبول مالیاتی (مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م) و راهکارهای مستندسازی استاندارد

در حسابداری مالی و مالیاتی، یکی از ارکان بهینه‌سازی درآمد مشمول، حداکثرسازی «هزینه‌های قابل قبول مالیاتی» و انطباق آن‌ها با ضوابط سامانه مؤدیان است. عدم رعایت استانداردهای مستندسازی باعث «برگشت هزینه (Disallowance)» توسط سازمان امور مالیاتی شده و هزینه به درآمد مشمول مالیات اضافه می‌شود که علاوه بر اصل مالیات ۲۵ درصدی، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی موضوع ماده ۱۹۲ ق.م.م نیز خواهد شد.

الف) شرایط عمومی پذیرش هزینه‌ها (ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم)

ماده ۱۴۷ به عنوان چتر حاکم بر تمام هزینه‌ها عمل می‌کند؛ بدین معنا که حتی اگر هزینه‌ای در بندهای ماده ۱۴۸ تصریح شده باشد، تا زمانی که شروط ماده ۱۴۷ را احراز نکند، مورد پذیرش ممیزین و هیئت‌های حل اختلاف قرار نمی‌گیرد.

طبق متن کامل ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم و تحلیل‌های فنی در شرایط عمومی پذیرش هزینه‌ها، ۴ شرط بنیادین عبارت‌اند از:

۱. ارتباط مستقیم با تحصیل درآمد: هزینه باید منحصراً در جهت فعالیت، اهداف اساسنامه و تحصیل درآمد مؤسسه در ایران واقع شده باشد.

۲. رعایت حد متعارف و حد نصاب‌ها: مبالغ پرداختی نباید صوری، غیرمتعارف و خارج از استانداردهای عرف بازار باشد و حد نصاب‌های قانونی و آیین‌نامه‌ای رعایت شده باشد.

۳. تطابق دوره‌ای (اصل تطابق): هزینه باید متکی به مدارک بوده و مربوط به دوره مالی عملکرد تحت رسیدگی باشد.

٤. الزام تسویه از طریق سامانه بانکی (تبصره ۳ ماده ۱۴۷):

- پذیرش هزینه‌های پرداختی که به صورت تهاتری انجام نشود، مشروط به پرداخت یا تسویه وجه از طریق سامانه بانکی (حساب بانکی مودی / ساتنا / پایا / چک صیادی) است.

- بر اساس مقررات و نصاب‌های جدید (از جمله تعدیل سالانه نصاب‌ها به ۴۰۰ میلیون ریال)، هرگونه پرداخت بالاتر از نصاب به شکل وجه نقد (صندوق/تنخواه نقدی) سبب رد قطعی هزینه می‌گردد (ر.ک: تحلیل هزینه‌های قابل قبول مالیاتی و نصاب‌ها).

۵. تفکیک هزینه‌های درآمدهای معاف (تبصره ۲ ماده ۱۴۷): هزینه‌های مربوط به درآمدهای معاف از مالیات، درآمدهای مشمول نرخ صفر و مشمول مالیات مقطوع، به عنوان هزینه قابل قبول برای درآمدهای مشمول مالیات پذیرفته نخواهد شد.

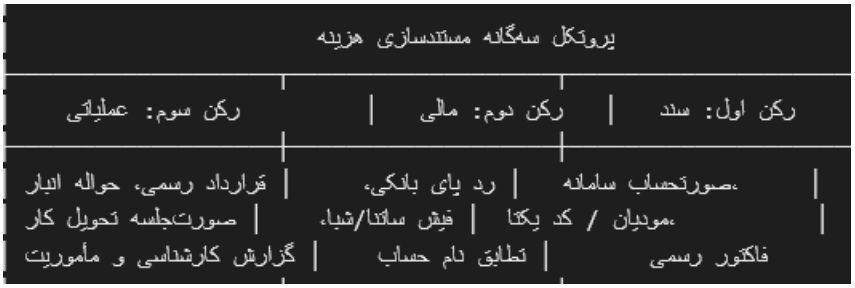
ب) دسته‌بندی مصادیق هزینه‌های قابل قبول (ماده ۱۴۸ ق.م.م)

ماده ۱۴۸ دارای ۲۹ بند احصاءشده است که مهم‌ترین آن‌ها در حوزه شرکت‌ها به شرح زیر است (ر.ک: فهرست کامل ۲۹ بند ماده ۱۴۸ و تحلیل شرایط پذیرش بندهای ۱ تا ۸):

- **بند ۱:** بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته یا مواد اولیه مصرف‌شده در خدمات و تولید.
- **بند ۲:** هزینه‌های پرسنلی و استخدامی (حقوق، دستمزد، مزایا، حق بیمه سهم کارفرما، درمان و بهداری کارکنان، پاداش مصوب).
- **بند ۳ و ۴:** کرایه محل شرکت، کارخانه، انبار و اجاره ماشین‌آلات عملیاتی.
- **بند ۶ و ۷:** انواع بیمه‌های عملیاتی و تکمیلی؛ حقوق و عوارض شهرداری و دولتی (به جز جرایم پرداختی).
- **بند ۱۲:** استهلاک زیان سنواتی احرازشده در رسیدگی مالیاتی.
- **بند ۱۸:** سود، کارمزد و جرایم پرداختی به بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز؛ توجه شود که جرایم مالیاتی، بیمه‌ای یا شهرداری هرگز قابل قبول نیستند، اما جرایم تسهیلات بانکی مجاز پذیرفته است (ر.ک: هزینه‌های قابل قبول در اظهارنامه و جرایم مجاز).
- **بند ۱۹:** ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول با احراز شرایط پیگیری قضایی یا مستندات احراز عدم وصول.
- **بند ۲۹:** هزینه ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) برای اشخاص حقوقی.

ج) راهکارهای مستندسازی استاندارد جهت پیشگیری از رد هزینه

برای تضمین پذیرش هزینه‌ها در فرایند حسابرسی مالیاتی، بنگاه‌های اقتصادی باید پروتکل‌های مستندسازی سه‌گانه زیر را مستقر نمایند:



۱. انطباق با قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مؤدیان :

۲. ثبت کلیه خریدهای کالا و خدمات از طریق صورتحساب الکترونیکی دارای شماره منحصربه‌فرد مالیاتی در کارپوشه سامانه مؤدیان. فاکتورهای دستی یا غیررسمی فاقد اعتبار مالیاتی تلقی می‌شوند (ر.ک: بخشنامه تکالیف صورتحساب الکترونیکی).

۳. شجره مالی و ردپای بانکی :(Audit Trail)

٤. تمامی پرداخت‌های خرید کالا و خدمات باید مستقیماً از حساب بانکی تجاری شرکت به حساب بانکی شخص فروشنده (مندرج در قرارداد یا فاکتور) واریز شده و فیش پرداخت به ضمیمه سند حسابداری پیوست باشد (رعایت تبصره ۳ ماده ۱۴۷).

٥. مستندسازی هزینه‌های خاص و خدمات مشاوره‌ای :

٦. برای هزینه‌های بازاریابی، آموزش، مشاوره حقوقی/مدیریتی، علاوه بر فاکتور، باید قرارداد معتبر، شرح خدمات تفصیلی (Deliverables)، صورت‌جلسات تحویل پروژه و مفاصاحساب بیمه (ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی) ضمیمه گردد تا از تلقی آن به عنوان «هزینه صوری» جلوگیری شود.

۷. رعایت آیین‌نامه‌ها و مصوبات هیئت وزیران :

۸. رعایت مفاد آیین‌نامه اجرایی مصادیق هزینه‌های ماده ۱۴۷ و ۱۴۸ مصوب هیئت وزیران (ر.ک: تصویب‌نامه هیئت وزیران در خصوص مصادیق هزینه‌ها).

منابع

۱. قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب اسفند ۱۳۶۶ با کلیه اصلاحات تا ۱۴۰۴):

a. ماده ۱۴۷ و تبصره‌های ۱، ۲ و ۳: شرایط عمومی هزینه‌های قابل قبول و لزوم تسویه از طریق سامانه بانکی.

۲. منبع دسترسی: متن کامل ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم — حسابدانان

a. ماده ۱۴۸ (بندهای ۱ الی ۲۹): مصادیق احصاءشده هزینه‌های قابل قبول مالیاتی و هزینه‌های بانکی.

۳. منابع دسترسی: فهرست کامل ۲۹ بند ماده ۱۴۸ — بلاگ فینتو | شرایط پذیرش هزینه‌ها در مالیات — خانه حسابداری | تحلیل هزینه‌ها، بند ۱۸ و جرایم — سپیدار سیستم

a. تصویب‌نامه‌ها و بخشنامه‌های اجرایی ماده ۱۴۷ و سامانه مؤدیان:

٤. منبع دسترسی: تصویب‌نامه هیئت وزیران در خصوص هزینه‌های قابل قبول — پایگاه قوانین | بخشنامه تکالیف سامانه مؤدیان و صدور صورتحساب الکترونیکی — پایگاه قوانین | تحلیل حد نصاب‌های تبصره ۳ ماده ۱۴۷ — پایگاه هوفر

٥. نوروش، ایرج و حیدری، مهدی. حسابداری مالیاتی کاربردی بر اساس اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم. انتشارات دانشگاه تهران.

٦. بزرگمهر، عباس. راهنمای جامع مستندسازی حسابداری و هزینه‌های قابل قبول در رسیدگی مالیاتی. تهران: انتشارات دانش پذیرش.

۷. سازمان حسابرسی. استاندارد حسابداری شماره ۳ (درآمد عملیاتی) و استاندارد شماره ۱۶ (آثار تغییر در نرخ ارز). کمیته تدوین استانداردهای حسابداری.

۸. Scholes, M. S., Wolfson, M. A., et al .(۲۰۱۵) .Taxes and Business Strategy: A Planning Approach .Pearson. (Chapter on Deductibility and Non-Tax Costs).

۳. استهلاک دارایی‌ها (ماده ۱۴۹ ق.م.م) و اثر روش‌های استهلاک بر جریان نقد و بار مالیاتی

در برنامه‌ریزی مالیاتی اشخاص حقوقی، **استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود** از مهم‌ترین ابزارهای تعویق تعهدات مالیاتی (Tax Deferral) و تقویت جریان‌های نقدی در دسترس است. از دیدگاه مالی، استهلاک یک «هزینه غیرنقدی» (Non-cash Expense) محسوب می‌شود؛ بدین معنا که بدون وقوع خروج نقد از بنگاه، سود حسابداری و در نتیجه مأخذ درآمد مشمول مالیات را مستقیماً کاهش می‌دهد و سبب شکل‌گیری پدیده‌ای موسوم به **سپر مالیاتی استهلاک (Depreciation Tax Shield)** می‌گردد.

۱. ساختار حقوقی ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم

طبق بند ۳۹ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴)، چارچوب استهلاک دگرگون شد:

۱. **متن حکم ماده ۱۴۹:** آن قسمت از دارایی‌های استهلاک‌پذیر که بر اثر بهره‌برداری، زمان یا پیشرفت فناوری دچار افت قیمت و فرسودگی می‌شوند، بر اساس مقررات و **جدول استهلاکات مالیاتی** مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی به عنوان هزینه قابل قبول تلقی می‌گردد (ر.ک: متن تنقیحی ماده ۱۴۹ ق.م.م در پایگاه مالیات‌من و متن ماده ۱۴۹ در کارمنتو).

۲. **تبصره ۱ ماده ۱۴۹ (تجدید ارزیابی دارایی‌ها):** افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی مشمول مالیات بر درآمد نیست، اما هزینه استهلاک ناشی از مازاد تجدید ارزیابی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نمی‌شود. همچنین در زمان فروش یا معاوضه دارایی، مابه‌التفاوت ارزش فروش با ارزش دفتری «بدون اعمال تجدید ارزیابی» مبنای محاسبه مالیات خواهد بود (ر.ک: آیین‌نامه اجرایی تبصره یک ماده ۱۴۹ در پایگاه اختبار).

۳. **تبصره ۲ ماده ۱۴۹ (زیان ناشی از فروش یا اسقاط دارایی):** در صورت فروش مال قابل استهلاک یا مسلوب‌المنفعه شدن آن، زیان حاصل از مابه‌التفاوت ارزش دفتری مستهلک‌نشده با عایدات حاصل از فروش یا اسقاط، یک‌جا در همان سال عملکرد به عنوان هزینه قابل قبول منظور خواهد شد.

۲. جدول استهلاکات مالیاتی و روش‌های استهلاک

بر اساس بخشنامه شماره ۷۸/۹۵/۲۰۰/پ مورخ ۱۹/۱۰/۱۳۹۵ و مقررات اجرایی آن (ر.ک: مقررات و ضوابط اجرایی استهلاک در اروند مشاور)، جدول استهلاک شامل ۲۵ گروه دارایی (۲۴ گروه دارایی‌های مشهود صنعتی و خدماتی و گروه ۲۵ دارایی‌های نامشهود نظیر حقوق اختراع و نرم‌افزارها) است (ر.ک: متن کامل جدول استهلاکات مالیاتی ماده ۱۴۹ – نسخه پی‌دی‌اف و جدول استهلاکات بخش معادن).

سازمان امور مالیاتی برای هر طبقه دارایی دو روش مجاز تعیین کرده است:

- روش خط مستقیم (Straight-Line Method): استهلاک بر مبنای دوره عمر مفید دارایی (تعداد سال ثابت).
- روش مانده نزولی (Declining-Balance Method): اعمال یک نرخ درصدی ثابت روی مانده ارزش دفتری مستهلک‌نشده در پایان هر سال مالی.

۳. تحلیل اثر روش‌های استهلاک بر جریان وجوه نقد و بار مالیاتی

- رابطه ریاضی سپر مالیاتی استهلاک عبارت است از:
- $\text{Depreciation Tax Shield} = \text{Depreciation Expense} \times \tau_c$
- (که در آن τ_c نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها معادل ۲۵٪ طبق ماده ۱۰۵ ق.م.م است).
- مقایسه راهبردی دو روش:

شاخص تطبیقی	روش خط مستقیم	روش مانده نزولی
الگوی استهلاک سالانه	یکنواخت در تمام طول عمر مفید	بسیار بالا در سال‌های ابتدایی
اثر خنثی یا متوسط	حداکثرسازی ارزش فعلی سپر مالی	ارزش زمانی پول (NPV)
استراتژی مناسب برای شرکت دارای معافیت موقت (ماده ۱۳۲)	شرکت‌های با سود پایدار یا سودآوری سنگین اولیه	شرکت‌های سرمایه‌بر در دوران
اثر بر جریان نقد عملیاتی	جریان ورود نقد مالیاتی یکدست	آزادسازی سریع نقد در سال‌های ۱

ارزش زمانی پول:(Time Value of Money) هرچند در طول عمر دارایی، جمع مبالغ اسمی استهلاک در هر دو روش برابر با بهای تمام‌شده دارایی است، اما روش مانده نزولی به واسطه انتقال سهم عمده استهلاک به سال‌های نخست، مالیات سال‌های اولیه را به سال‌های دورتر مؤکول می‌کند. **(Tax Deferral)** از منظر مدیریت مالی،

دریافت تخفیف مالیاتی امروز ارزشمندتر از فرداست و ارزش فعلی خالص (NPV) جریان‌های نقد ورودی بنگاه افزایش می‌یابد .

شرکت‌های مشمول نرخ صفر (ماده ۱۳۲ ق.م.م):چنانچه شرکتی در سال‌های ابتدایی تأسیس از مشوق ماده ۱۳۲ (نرخ صفر ۵ تا ۱۰ ساله) برخوردار باشد، استفاده از روش مانده نزولی سبب «سوخت شدن سپر مالیاتی» می‌گردد؛ زیرا در این بازه، درآمد با نرخ صفر مالیات‌ستانی می‌شود و استهلاکِ سنگین عملاً تخفیف مالیاتی مضاعفی ایجاد نمی‌کند. در چنین حالتی، انتخاب روش خط مستقیم با دوره استهلاک طولانی، ذخیره مالیاتی را برای سال‌های انقضای معافیت حفظ می‌نماید.

منابع

۱. قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶ با کلیه اصلاحات، به‌ویژه بند ۳۹ اصلاحیه ۳۱/۰۴/۱۳۹۴):

ماده ۱۴۹ و تبصره‌های ۱ و ۲: نحوه استهلاک‌پذیری دارایی‌ها، ضوابط تجدید ارزیابی و استهلاک یکجای زیان فروش مال استهلاک‌پذیر.

- پیوند منبع: پایگاه جامع مالیات‌من — ماده ۱۴۹ ق.م.م و ضوابط مربوطه
- پیوند منبع: کارمنتو — ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم و تحلیل تبصره‌ها
- پیوند منبع: بیدبرگ — ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم
- پیوند منبع: حسابدانان — کتاب چهارم، فصل دوم، ماده ۱۴۹
  - آیین‌نامه اجرایی تبصره یک ماده ۱۴۹ اصلاحی ق.م.م (مصوب هیأت وزیران مورخ ۱۵/۰۱/۱۳۹۵):
- پیوند منبع: پایگاه اختبار — آیین‌نامه اجرایی تبصره یک ماده ۱۴۹ ق.م.م
- پیوند منبع: دانلود کامل جدول استهلاکات ماده ۱۴۹ (PDF) — عصر نخبگان
- پیوند منبع: جدول استهلاکات دارایی‌های مشهود و نامشهود با تبصره‌های معدنی (PDF) — پایگاه آتشانی
- پیوند منبع: اروند مشاور — مقررات و ضوابط اجرایی هزینه استهلاک دارایی‌ها

۱. سازمان حسابرسی. استاندارد حسابداری شماره ۱۱ (دارایی‌های ثابت مشهود) و استاندارد شماره ۱۷ (دارایی‌های نامشهود). کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی.

۲. جهانخانی، علی و پارسائیان، علی. مدیریت مالی نوین (جلد اول: اثر استهلاک بر جریان‌های نقدینگی و بودجه‌بندی سرمایه‌ای). انتشارات سمت.

۳. **Brealey, R. A., Myers, S. C & ,.Allen, F** .(۲۰۲۰) **.**Principles of Corporate Finance .McGraw-Hill Education. (Chapter :Depreciation Tax Shields and Capital Budgeting.(

٤. **Scholes, M. S., et al** .(۲۰۱٥) **.**Taxes and Business Strategy: A Planning Approach .Pearson. (Chapter :Non-debt Tax Shields and Accelerated Depreciation.(

۴. تعدیلات سنواتی، ذخایر و تأثیر استانداردهای حسابداری بر اظهارنامه مالیاتی

در تنظیم اظهارنامه عملکرد و دفاع مالیاتی، تعارض میان «استانداردهای حسابداری» (Accounting Standards) و «احکام قانون مالیات‌های مستقیم» به ویژه در حوزه **تعدیلات سنواتی (سود و زیان انباشته)** و **انواع ذخیره‌گیری‌ها**، یکی از اصلی‌ترین نقاط اصطکاک میان مودیان و سازمان امور مالیاتی است.

الف) مبانی حسابداری: استاندارد شماره ۶ و استاندارد شماره ۳۴

۱. مفهوم تعدیلات سنواتی (استاندارد حسابداری شماره ۶ و ۳۴):

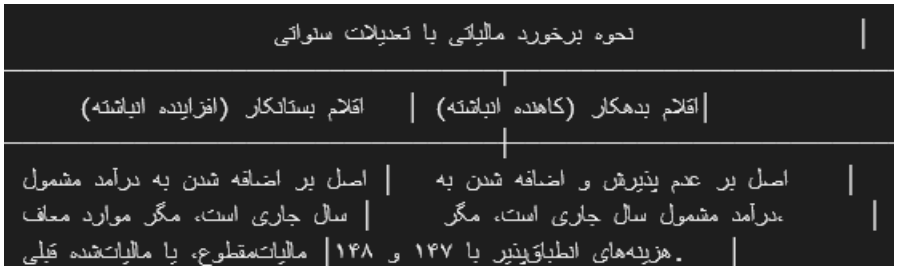
- بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۶ (گزارش عملکرد مالی) و استاندارد جایگزین شماره ۳۴ (رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات)، تعدیلات سنواتی شامل اقلام بااهمیتی است که به دوره‌های مالی قبل مربوط می‌شود و ناشی از «تغییر در رویه حسابداری» یا «اصلاح اشتباهات اساسی» است.
- از منظر حسابداری مالی، این اقلام نباید در صورت سود و زیان دوره جاری منظور شوند، بلکه مستقیماً بر مانده **سود (زیان) انباشته ابتدای دوره** اثر گذاشته و ارقام مقایسه‌ای دوره‌های قبل تجدید ارائه (Restatement) می‌گردند (ر.ک: متن استاندارد حسابداری شماره ۶ در پایگاه دانشگاه علوم پزشکی گلستان و متن استاندارد ۳۴ و تحلیل بند ۴ در پایگاه درسان).

۲. تعارض بنیادین با نظام مالیاتی:

- سازمان امور مالیاتی پرونده‌های عملکرد گذشته را پس از صدور برگ قطعی مختومه تلقی می‌کند و اجازه دستکاری یا بازگشایی گذشته را نمی‌دهد؛ لذا گردش حساب تعدیلات سنواتی را به عنوان یکی از اجزای درآمد مشمول سال رسیدگی جاری بررسی می‌کند.

ب) نحوه رسیدگی مالیاتی به حساب تعدیلات سنواتی (دستورالعمل ۲۰۰/۲۱۰۱۲)

سازمان امور مالیاتی ضوابط ممیزی گردش حساب تعدیلات سنواتی را طی دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۱۰۱۲ مورخ ۲۵/۱۰/۱۳۹۱ ابلاغ نموده است (ر.ک: دستورالعمل رسیدگی به حساب تعدیلات سنواتی شماره ۲۰۰/۲۱۰۱۲ در حسابدانان و تحلیل رسیدگی به تعدیلات سنواتی در پرشین حساب):



۱. **اقلام بدهکار تعدیلات سنواتی (هزینه‌های ثبت‌شده به حساب سود و زیان انباشته):**

- **قاعده عمومی:** به درآمد مشمول مالیات سال جاری اضافه می‌شوند.

- **استثناء بسیار مهم (دادنامه ۱۱۴۱ دیوان عدالت اداری):** در دستورالعمل اولیه مقرر شده بود هزینه‌های سنوات قبل تنها در صورتی پذیرفته می‌شوند که تحقق آن‌ها «خارج از اختیار مودی» بوده باشد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی **دادنامه شماره ۱۱۴۱ مورخ ۱۰/۱۱/۱۳۹۶** عبارت «خارج از اختیار مودی» را غیرقانونی تشخیص داده و **ابطال** کرد (بخشنامه شماره ۳۳/۹۷/۲۰۰). بنابراین:

- چنانچه هزینه‌ای مربوط به سنوات قبل بوده اما با شرایط **مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم** منطبق باشد و مربوط به فعالیت‌های معاف نباشد، در سال جاری به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می‌شود (ر.ک: متن دادنامه شماره ۱۱۴۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در پایگاه قوانین).

۲. **اقلام بستانکار تعدیلات سنواتی (درآمدهای ثبت‌شده به حساب سود و زیان انباشته):**

- تمامی درآمدها یا برگشت هزینه‌ها به درآمد مشمول مالیات سال جاری اضافه می‌شوند، **مگر** اینکه مودی اثبات نماید:

- این اقلام متعلق به درآمدهای معاف یا نرخ صفر همان سال بوده‌اند.

- مشمول مالیات مقطوع (نظیر سود سپرده یا فروش املاک) بوده‌اند.

- قبلاً در رسیدگی مالیاتی عملکرد سنوات گذشته به درآمد مشمول مالیات اضافه و مالیات آن پرداخت شده است.

ج) وضعیت مالیاتی ذخایر (مواد ۱۴۸ ق.م.م و بخشنامه‌های ملاک‌عمل)

طبق اصول حسابداری، ذخیره‌گیری بر مبنای اصل محافظه‌کاری انجام می‌شود، اما در قانون مالیات‌های مستقیم تنها ذخایری پذیرفته می‌شوند که صراحتاً در قانون قید شده باشند (ر.ک: متن رسمی ماده ۱۴۸ در درگاه سازمان امور مالیاتی و جدول هزینه‌های قابل قبول در محاسبان):

۱. **ذخیره حق سنوات و پاداش پایان‌خدمت (جزء «و» بند ۲ ماده ۱۴۸ و بخشنامه ۹۱/۹۸/۲۰۰):**

- **مبنای پذیرش:** هزینه ذخیره مزایای پایان‌خدمت کارکنان منحصراً به میزان معادل **یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل** به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می‌شود.
- بر اساس بخشنامه شماره ۹۱/۹۸/۲۰۰ مورخ ۳۰/۱۰/۱۳۹۸، ذخیره‌گیری حق سنوات مشمول ارائه لیست ماده ۱۹۷ و کسر مالیات حقوق در زمان ذخیره‌گیری نیست و در زمان تسویه نیز بر اساس بند ۵ ماده ۹۱ ق.م.م از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف است (ر.ک: بخشنامه شماره ۹۱/۹۸/۲۰۰ در همت تراز و متن بخشنامه در سامانه قوانین).

۲. **ذخیره مرخصی استفاده‌نشده:**

- **عدم پذیرش در زمان ذخیره‌گیری:** بر اساس بخشنامه ۹۱/۹۸/۲۰۰، از آنجا که ذخیره مرخصی استفاده‌نشده در نص مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ذکر نشده، هزینه ثبت‌شده بابت این ذخیره در زمان برآورد، **برگشت داده شده و غیرقابل قبول** است.
- **پذیرش در زمان پرداخت:** تنها زمانی که مبلغ بازخرید مرخصی نقداً به پرسنل پرداخت یا تخصیص قطعی داده شود، طبق بند ۲ ماده ۱۴۸ به عنوان هزینه سال پرداخت مورد قبول واقع می‌شود.

۳. **ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول (بند ۱۹ ماده ۱۴۸):**

- صرف برآورد درصدی از مطالبات پذیرفته نیست؛ باید مطالبات ناشی از فعالیت مؤسسه باشد، لاوصول بودن آن احراز یا اقدامات حقوقی و ثبتی مکفی جهت وصول آن صورت گرفته باشد.

۴. **ذخیره گارانتی و خدمات پس از فروش (بند ۲۹ ماده ۱۴۸):**

- منحصراً برای اشخاص حقوقی و در چارچوب قرارداد و تعهدات رسمی ارائه خدمات پس از فروش پذیرفته است.

منابع

۱. احکام قانونی، آرا قضایی و بخشنامه‌های مالیاتی (Judicial Sources & Statutory)

۱. دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۱۰۱۲ مورخ ۲۵/۱۰/۱۳۹۱ سازمان امور مالیاتی: ضوابط رسیدگی به حساب تعدیلات سنواتی در عملکرد اشخاص حقوقی.

- پیوند دسترسی: حسابدانان — متن کامل دستورالعمل ۲۰۰/۲۱۰۱۲

۲. دادنامه شماره ۱۱۴۱ مورخ ۱۰/۱۱/۱۳۹۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: ابطال قید «خارج از اختیار بودن مودی» در پذیرش هزینه‌های سنوات قبل.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات — دادنامه شماره ۱۱۴۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

۳. بخشنامه شماره ۹۱/۹۸/۲۰۰ مورخ ۳۰/۱۰/۱۳۹۸ سازمان امور مالیاتی: تبیین وضعیت مالیاتی ذخیره حق سنوات و مرخصی استفاده‌نشده کارکنان.

- پیوند دسترسی: همت‌تراز — بخشنامه ۹۱/۹۸/۲۰۰ | سامانه ملی قوانین و مقررات ریاست‌جمهوری

۴. ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی): بندهای ۲ (جزء و)، ۱۸، ۱۹ و ۲۹ پیرامون هزینه‌های استخدامی و ذخایر مجاز.

- پیوند دسترسی: درگاه رسمی سازمان امور مالیاتی کشور — متن ماده ۱۴۸ | جدول تفکیکی بندهای ماده ۱۴۸ — پایگاه محاسبان

۵. تحلیل‌های فرایندی تعدیلات سنواتی و استانداردهای حسابداری:

- پیوند دسترسی: پرشین حساب — ابعاد مالیاتی تعدیلات سنواتی و سود انباشته | پرشین حساب — مفهوم تعدیلات سنواتی در حسابداری

۲. استانداردهای ملی حسابداری و مراجع دانشگاهی (Textbooks & Accounting Standards)

۱. سازمان حسابرسی. استاندارد حسابداری شماره ۶ (گزارش عملکرد مالی): تعریف اقلام غیرمترقبه و تعدیلات سنواتی.

- پیوند دسترسی: متن کامل استاندارد شماره ۶ حسابداری — معاونت پشتیبانی GOUMS | نسخه استاندارد شماره ۶ — مؤسسه حسابرسی تأمین

۲. سازمان حسابرسی. استاندارد حسابداری شماره ۳۴ (رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات): آثار مالیاتی تعدیلات و اصلاح اشتباهات.

- پیوند دسترسی: متن استاندارد حسابداری شماره ۳۴ — پایگاه درسان

۳. سازمان حسابرسی. استاندارد حسابداری شماره ۴ (ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی). انتشارات سازمان حسابرسی.

٤. نوروش، ایرج و حیدری، مهدی. حسابداری مالیاتی و مدیریت مالی در چارچوب تطبیق استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی. انتشارات دانشگاه تهران.

٥. Kieso, D. E., Weygandt, J. J & ,.Warfield, T. D .(۲۰۲۰) .Intermediate Accounting . Wiley. (Chapter on Accounting Changes and Error Analysis.(

۵. انتقال و استهلاک زیان سنواتی (Tax Loss Carryforward)

یکی از مهم‌ترین و کارآمدترین ابزارهای برنامه‌ریزی مالیاتی، استهلاک زیان سنوات قبل از درآمد سال‌های بعد است. این سازوکار از پرداخت مالیات بر سودهای اسمی در شرایطی که شرکت در مجموع دوره‌های فعالیت خود با زیان انباشته مواجه بوده، جلوگیری می‌کند.

الف) مبانی قانونی و سازوکار اجرایی

سازوکار انتقال و استهلاک زیان بر دو رکن بنیادین در «قانون مالیات‌های مستقیم» استوار است:

۱. صدر ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم:

- قانون‌گذار صراحتاً اشعار می‌دارد: «جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی... پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.»
- این عبارت تصریح می‌کند که زیان‌های مربوط به فعالیت‌های معاف یا دارای نرخ صفر، به هیچ وجه قابلیت استهلاک از درآمدهای غیرمعاف را ندارند (ر.ک: متن ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم در پایگاه داودآبادی و سامانه ملی قوانین و مقررات).

۲. بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم (رکن اجرایی استهلاک زیان):

- طبق بند ۱۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م: «زیان اشخاص حقیقی و حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آن‌ها و با توجه به مقررات احراز گردد، بدون تفکیک آن به سنوات قبل یا بعد از آن، از درآمد سال یا سال‌های بعد و حداکثر تا میزان درآمد مشمول مالیات ابرازی مستهلک خواهد شد.» (ر.ک: بررسی شرایط استهلاک زیان در تدبیر تراز پیروز و متن هزینه‌های قابل قبول در پایگاه محاسبان).

ب) شروط و قواعد کلیدی پذیرش زیان سنواتی

شرط اساسی پذیرش استهلاک زیان سنواتی ۴
۱. احراز از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی (نه برآورد علی‌الرأس)
۲. عدم ارتباط با فعالیت‌ها و منابع درآمدی معاف یا مالیات مقطوع
۳. سقف استهلاک در هر سال: حداکثر تا میزان درآمد مشمول مالیات ابرازی همان سال
۴. تسلیم به موقع اظهارنامه عملکرد و درج رقم زیان سنواتی در جدول مربوطه

احراز زیان توسط اداره امور مالیاتی:

- زیان ابرازی مودی به خودی خود ملاک نیست؛ بلکه زیان باید از طریق رسیدگی ماموران مالیاتی به دفاتر اسناد و مدارک، احراز و در برگه تشخیص/قطعی عملکرد همان سال زیان‌ده ثبت شده باشد (بخشنامه شماره ۱۴۰۲۳/۱۳۱۱/۲۱۱ مورخ ۲۱/۰۴/۱۳۸۵ شورای عالی مالیاتی).

- در مواردی که نسبت به میزان زیان رسیدگی‌شده میان مودی و ممیز اختلاف وجود داشته باشد، رسیدگی به اعتراض زیان تا زمان ابراز سود در سنوات بعد موکول خواهد شد (ر.ک: دستورالعمل‌های استهلاک زیان سنواتی در مالیات من).

سقف استهلاک سالانه (درآمد مشمول مالیات ابرازی):

- زیان تاییدشده سنوات قبل را نمی‌توان بیش از سود ابرازی دوره جاری مستهلک کرد؛ به این معنا که استهلاک زیان نمی‌تواند عملکرد سال جاری را مجدداً به «زیان مالیاتی» تبدیل کند، بلکه صرفاً سود سال جاری را تا سقف صفر کاهش می‌دهد و مابقی زیان به سال‌های آتی منتقل خواهد شد.

نبود محدودیت زمانی در استهلاک زیان:

- برخلاف برخی کشورها که مهلت زمانی مشخص (مثلاً ۵ یا ۷ سال) برای استهلاک زیان دارند، در حقوق مالیاتی ایران به موجب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، **هیچ سقف زمانی وجود ندارد** و تا زمانی که کل زیان احرازشده مستهلک نشود، قابلیت انتقال به سنوات نامحدود بعدی را خواهد داشت.

تفاوت استهلاک مالیاتی زیان با تهاتر حسابداری (رأی ۳۴۸ دیوان عدالت اداری):

- از نظر حسابداری، زیان انباشته ممکن است از طریق کاهش سرمایه یا آورده نقدی شرکا و سهامداران جبران شود.
- بر اساس **دادنامه شماره ۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری** (ابلاغ‌شده طی بخشنامه سازمان به شماره ۶۷/۹۶/۲۰۰)، جبران و تقبل زیان انباشته شرکت توسط صاحبان سرمایه (کاهش مطالبات سهامداران یا تزریق آورده نقدی جهت اصلاح ساختار مالی) درآمد اتفاقی یا انتفاعی محسوب نمی‌شود و مشمول مالیات نیست (ر.ک: بخشنامه ۶۷/۹۶/۲۰۰ و رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در حسابدانان و سامانه ملی تنقیح قوانین و مقررات).

ج) راهکارهای استراتژیک در برنامه‌ریزی مالیاتی زیان سنواتی

۱. انعکاس صحیح در جدول شماره ۱۱ و محاسبه درآمد مشمول در اظهارنامه:

- مودی موظف است رقم زیان تاییدشده سنوات قبل را دقیقاً در جدول اختصاصی استهلاک زیان اظهارنامه عملکرد درج کند. عدم درج ممکن است ممیز را به سمت عدم اعمال خودکار سوق دهد که در این صورت نیازمند ارائه لایحه و درخواست کتبی خواهد بود (ر.ک: راهنمای درج زیان در اظهارنامه عملکرد در مستر تکس).

۲. مدیریت درآمدها در سال‌های سودده:

- در سالی که شرکت سودده می‌شود، استهلاک زیان احرازشده سنوات قبل به عنوان یک «سپر مالیاتی خالص» عمل می‌کند که نرخ مؤثر مالیاتی شرکت را در آن سال به صفر درصد می‌رساند و نقدینگی ناشی از معافیت پرداخت مالیات را در چرخه عملیاتی حفظ می‌نماید.

منابع

۱. قوانین، آرا هیأت عمومی و بخشنامه‌های مالیاتی (Judicial Sources & Statutory)

۱. قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی):

- ماده ۱۰۵ و تبصره‌های آن: مبنای کسر زیان‌های منابع غیرمعاف از مجموع درآمدها.

- پیوند دسترسی: متن کامل ماده ۱۰۵ — پایگاه تخصصی داودآبادی | پایگاه ملی قوانین و مقررات ریاست‌جمهوری

  - بند ۱۲ ماده ۱۴۸: ضوابط و تشریفات استهلاک زیان سنواتی احرازشده از طریق دفاتر.

- پیوند دسترسی: پایگاه محاسبان — تحلیل هزینه‌های قابل قبول و بند ۱۲ ماده ۱۴۸

۲. رأی شماره ۱۴۰۲۳/۱۳۱۱/۲۱۱ مورخ ۲۱/۰۴/۱۳۸۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و بخشنامه ب ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵: رفع ابهام در خصوص استهلاک کل زیان تاییدشده بدون قید سنواتی.

  - پیوند دسترسی: مالیات من — پایگاه تحلیل قوانین مالیاتی در خصوص استهلاک زیان سنواتی

۳. دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۲۰/۰۴/۱۳۹۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (ابلاغ‌شده با بخشنامه شماره ۶۷/۹۶/۲۰۰): عدم شمول مالیات بر درآمد نسبت به تقبل و تهاتر زیان انباشته توسط سهامداران.

  - پیوند دسترسی: حسابدانان — ابلاغ دادنامه ۳۴۸ دیوان عدالت اداری در بخشنامه ۶۷/۹۶/۲۰۰ | پایگاه ملی تنقیح قوانین و مقررات داتیک

٤. دستورالعمل‌ها و تحلیل‌های کاربردی درج زیان در اظهارنامه:

  - پیوند دسترسی: تدبیر تراز پیروز — نحوه استهلاک زیان سنواتی در حسابداری و مالیات | مستر تکس — مقررات حاکم بر درج زیان شرکت‌ها در اظهارنامه

۲. کتب و منابع مرجع دانشگاهی (Academic Textbooks)

۱. پارسائیان، علی. حسابداری مالیاتی بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم. انتشارات ترمه.

۲. بزرگمهر، عباس. برنامه‌ریزی و استراتژی‌های مالیاتی در شرکت‌ها. انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.

۳. Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Hanlon, M., Maydew, E. L & ,. Shevlin, T .(۲۰۱۵) .Taxes and Business Strategy: A Planning Approach .Pearson. (Chapter on Net Operating Losses and Tax Shields.(

فصل چهارم: استفاده از مشوق‌ها، معافیت‌ها و اعتبارات مالیاتی (Tax Incentives, Exemptions & Tax Credits)

استفاده بهینه و قانونی از چترهای حمایتی دولت، مؤثرترین و کم‌ریسک‌ترین استراتژی برنامه‌ریزی مالیاتی است. با تصویب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ و سپس قانون جهش تولید دانش‌بنیان در سال ۱۴۰۱، ساختار مشوق‌های مالیاتی ایران از رویکرد سنتی «معافیت مالیاتی» (Tax Exemption) به سازوکارهای مدرن «مالیات با نرخ صفر» (Zero-Rate Taxation) و «اعتبارات مالیاتی» (Tax Credits) تغییر یافته است.

۱. تفاوت بنیادین «معافیت مالیاتی» با «مالیات با نرخ صفر» (ماده ۱۴۶ مکرر ق.م.م)

بر اساس ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی ۳۱/۰۴/۱۳۹۴):

- **نرخ صفر مالیاتی:** مودی مشمول نرخ صفر مکلف است کلیه تکالیف قانونی از جمله نگهداری دفاتر قانونی، تنظیم صورت‌های مالی، ثبت فاکتورها در سامانه مودیان و تسلیم اظهارنامه عملکرد در موعد مقرر را انجام دهد؛ در این فرایند، ممیزی صورت گرفته و درآمد مشمول محاسبه می‌گردد، اما در مرحله محاسبه مالیات، نرخ صفر (۰٪) در آن ضرب می‌شود.
- **شرط حیاتی تبصره (۱) ماده ۱۴۶ مکرر:** برخورداری از هرگونه نرخ صفر، معافیت یا مشوق مالیاتی منوط به **ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر یا اسناد و مدارک در موعد مقرر قانونی** است. تسلیم حتی با یک روز تأخیر، موجب سلب کلیه معافیت‌ها و تعلق مالیات به نرخ کامل ۲۵٪ و غیرقابل‌بخشش شدن جرایم خواهد بود (ر.ک: متن اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در پایگاه داودآبادی و بخشنامه سازمان امور مالیاتی در سامانه ملی قوانین).

۲. مشوق‌های مالیاتی تولید، معدن و گردشگری (ماده ۱۳۲ ق.م.م)

طبق ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر:

مدت و نرخ صفر مشوق موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م	
استقرار در مناطق توسعه‌یافته و عادی	۵ سال محاسبه با نرخ صفر مالیاتی
استقرار در مناطق کمترتوسعه‌یافته	۱۰ سال محاسبه با نرخ صفر مالیاتی

۳. مشوق صادرات کالاها و خدمات غیرنفتی (ماده ۱۴۱ ق.م.م)

به موجب ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴):

- **٪۱۰۰ درآمد حاصل از صادرات:** خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی مشمول مالیات با نرخ صفر هستند.
- **٪۲۰ درآمد حاصل از صادرات مواد خام:** مشمول نرخ صفر بوده و ٪۸۰ مابقی مشمول مالیات عادی است.
- **شرط بازگشت ارز حاصل از صادرات:** بر اساس قوانین بودجه سنواتی، برخورداری از نرخ صفر ماده ۱۴۱ منوط به رفع تعهد ارزی و بازگشت ارز حاصل از صادرات طبق ضوابط بانک مرکزی در سامانه مربوطه است (ر.ک: بررسی ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم در تدبیر حساب).

۴. اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه (R&D Tax Credit)

مترقی‌ترین ابزار تشویقی در نظام مالیاتی ایران، **اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه** بر اساس **ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب ۱۱/۰۲/۱۴۰۱)** است:

۱. **تفاوت «معافیت مالیاتی» با «اعتبار مالیاتی» (Tax Credit vs. Tax Exemption):**

- در معافیت یا نرخ صفر، درآمد مشمول مالیات کسر می‌شود (پایه مالیاتی صفر می‌شود).
- در **اعتبار مالیاتی**، هزینه انجام‌شده مستقیماً از **اصل مالیات قابل پرداخت شرکت (Bottom-line Tax)** کسر (Offset) می‌گردد؛ یعنی اثری به مراتب سنگین‌تر و جذاب‌تر بر نقدینگی شرکت دارد.

۲. **بند (ب) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان:**

- تمامی شرکت‌های تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره‌برداری که پروژه‌های تحقیق و توسعه و نوآوری آن‌ها به تأیید معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان ریاست جمهوری برسد، هزینه‌های واقعی صرف‌شده در پروژه به عنوان **اعتبار مالیاتی** محاسبه می‌گردد.

- این اعتبار از مالیات عملکرد همان سال مؤدی کسر شده و چنانچه اعتبار بیشتر از مالیات سال باشد، مانده آن **به مالیات عملکرد سال‌های آتی منتقل خواهد شد**.

۳. بند (ت) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان:

- سرمایه‌گذاری اشخاص حقوقی در تأسیس صندوق‌های پژوهش و فناوری یا شتاب‌دهنده‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری خطرپذیر (VC)، مشمول اعتبار مالیاتی معادل رقم سرمایه‌گذاری خواهد بود (ر.ک: متن قانون جهش تولید دانش‌بنیان در سامانه ملی قوانین و آیین‌نامه اجرایی بند ب در سامانه ملی قوانین و آیین‌نامه اجرایی بند ت در سامانه قوانین).

منابع

۱. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴:

- **ماده ۱۴۶ مکرر و تبصره ۱:** ساختار نرخ صفر و شرط تسلیم به‌موقع اظهارنامه.

- پیوند دسترسی: پایگاه حقوقی داودآبادی — اصلاحات ق.م.م | بخشنامه سازمان امور مالیاتی در خصوص تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر

- **ماده ۱۳۲ و تبصره‌های الحاقی (ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید):** نرخ صفر واحدهای تولیدی، معدنی و گردشگری.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات ریاست‌جمهوری — دستورالعمل ماده ۱۳۲ | سرای حسابدار — تحلیل ماده ۱۳۲

- **ماده ۱۴۱ ق.م.م:** نرخ صفر درآمدهای حاصل از صادرات خدمات، محصولات کشاورزی و کالاهای غیرنفتی.

- پیوند دسترسی: تدبیر حساب — تفسیر و ضوابط اجرایی ماده ۱۴۱

- **ماده ۱۱، بندهای (ب) و (ت):** رژیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و سرمایه‌گذاری خطرپذیر.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات — قانون جهش تولید دانش‌بنیان

- **آیین‌نامه اجرایی بند (ب) ماده ۱۱ (مصوب ۱۳/۰۶/۱۴۰۱ هیأت وزیران):** نحوه تأیید هزینه‌های D&R و انتقال اعتبار به سنوات آتی.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات — آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱

- **آیین‌نامه اجرایی بند (ت) ماده ۱۱ (مصوب ۲۴/۰۷/۱۴۰۱ هیأت وزیران):** ضوابط اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری در صندوق‌های پژوهش و فناوری.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات — آیین‌نامه اجرایی بند ت ماده ۱۱

- **راهنمای اجرایی اعتبار مالیاتی D&R:**

- پیوند دسترسی: پایگاه دانشگاه کردستان — فرایند ثبت و احراز اعتبار مالیاتی D&R

۱. **دستگیر، محسن و فتاحی، مهدی.** تأثیر سیاست‌های معافیت و مشوق‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها. مجله دانش حسابداری مالی.

۲. **صادقی، مجید و زنگنه، پروانه.** حقوق مالیاتی ایران با رویکرد تطبیقی به مشوق‌های سرمایه‌گذاری. نشر میزان.

۳. OECD .(۲۰۲۰) .Tax Incentives and the Design of Tax Credits for R&D .OECD Publishing, Paris.

٤. Gupta, S & ,.Newberry, K .(۱۹۹۷) .Determinants of the Variability in Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Longitudinal Data .Journal of Accounting and Public Policy.

۱. معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی مناطق آزاد تجاری-صنعتی، مناطق ویژه اقتصادی و ماده ۱۳۲ ق.م.م

۱. تمایز بنیادین در مبانی حقوقی مناطق آزاد و مناطق ویژه

در برنامه‌ریزی مالیاتی ابتدا باید تفاوت ماهوی میان «**منطقه آزاد تجاری-صنعتی**» و «**منطقه ویژه اقتصادی**» را تفکیک نمود؛ چرا که رژیم حقوقی مالیاتی حاکم بر آن‌ها از دو مجرای قانونی متفاوت تبعیت می‌کند:

- **مناطق آزاد تجاری-صنعتی (کیش، قشم، چابهار، ارس، اروند، انزلی، ماکو و...):** تابع «قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران» (مصوب ۱۳۷۲) هستند.
- **مناطق ویژه اقتصادی (پارس جنوبی/عسلویه، سلفچگان، پیام، شهید رجایی، سیرجان و...):** تابع «قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران» (مصوب ۱۳۸۴) می‌باشند.

۲. رژیم مالیاتی مناطق آزاد تجاری-صنعتی (ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد)

اصل معافیت ۲۰ ساله عملکرد

ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تصریح می‌دارد:

«اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود...»

شروط حیاتی و چهارگانه برای برقراری معافیت

برای اینکه یک بنگاه در منطقه آزاد بتواند از این سپر مالیاتی قانونی استفاده کند و مشمول مالیات نگردد، احراز ۴ شرط هم‌زمان الزامی است:

۱. **اخذ مجوز فعالیت معتبر از سازمان منطقه آزاد مربوطه:** فعالیت باید دقیقاً منطبق بر موضوع مندرج در پروانه یا مجوز اقتصادی صادره از دبیرخانه/سازمان منطقه باشد.

۲. **استقرار فیزیکی و تحقق فعالیت در محدوده جغرافیایی منطقه:** انجام معامله یا ایجاد درآمد در سرزمین اصلی (خارج از فنس منطقه آزاد) به‌هیچ‌وجه مشمول این معافیت نیست و به نرخ‌های عادی سرزمین اصلی (۲۵٪ ماده ۱۰۵ یا نرخ‌های ماده ۱۳۱) مشمول مالیات خواهد شد.

۳. **تسلیم اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان در مواعد مقرر (شرط ماده ۱۴۶ مکرر ق.م.م):** طبق ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی ۱۳۹۴)، استفاده از هرگونه نرخ صفر، معافیت یا مشوق مالیاتی منوط به **تسلیم اظهارنامه مالیاتی، دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری در مواعد مقرر قانونی** است. عدم تسلیم اظهارنامه، حتی برای شرکتی که مجوز معتبر منطقه آزاد دارد، موجب لغو کامل معافیت و مطالبه اصل مالیات به همراه جریمه غیرقابل بخشش ۳۰ درصدی (ماده ۱۹۲) می‌گردد.

٤. **عضویت و ثبت صورتحساب در سامانه مؤدیان:** با تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، فعالان اقتصادی مناطق آزاد نیز مکلف به انجام کامل تکالیف کارپوشه می‌باشند.

وضعیت مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در مناطق آزاد

طبق قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۴۰۰) و آرای اصلاحی، مبادلات درون محدوده مناطق آزاد تجاری و صادرات از مناطق آزاد به خارج از کشور معاف/نرخ صفر است؛ اما ورود کالا و خدمات از منطقه آزاد به سرزمین اصلی مشمول وصول مالیات بر ارزش افزوده و عوارض در مبادی ورودی (گمرک) خواهد بود.

۳. رژیم مالیاتی مناطق ویژه اقتصادی (اتصال به ماده ۱۳۲ ق.م.م)

برخلاف تصور عامیانه، در مناطق ویژه اقتصادی معافیت عام ۲۰ ساله ماده ۱۳ مناطق آزاد وجود ندارد. ماده ۴ قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی مقرر کرده است که امتیازات و تخفیفات مالیاتی این مناطق **تابع مقررات قانون مالیات‌های مستقیم (به‌ویژه ماده ۱۳۲)** خواهد بود.

پیوند با ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴)

ماده ۱۳۲ ق.م.م شاکله اصلی مشوق‌های مالیاتی تولیدی و معدنی کشور است. طبق این ماده:

«درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ یادشده از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت **پنج سال** و در **مناطق کمترتوسعه‌یافته به مدت ده سال** با **نرخ صفر** مشمول مالیات است.»

مزیت مضاعف استقرار در «شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی»

بند «پ» ماده ۱۳۲ ق.م.م یکی از جذاب‌ترین ابزارهای برنامه‌ریزی مالیاتی را فراهم کرده است:

- دوره برخورداری از محاسبه مالیات با نرخ صفر، در صورت استقرار واحد تولیدی یا خدماتی در **شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی**، به مدت **دو سال افزایش می‌یابد**.
- **محاسبه دوره مشوق:**
  - مناطق عادی: ۵ سال ←با استقرار در منطقه ویژه یا شهرک صنعتی می‌شود: **۷ سال**.
  - مناطق کمترتوسعه‌یافته: ۱۰ سال ←با استقرار در منطقه ویژه یا شهرک صنعتی می‌شود: **۱۲ سال**.

مشوق مالیاتی سرمایه‌گذاری مجدد و افزایش سرمایه (بند «ث» ماده ۱۳۲)

واحدهایی که دوره نرخ صفر اولیه آن‌ها به پایان رسیده است، در صورت انجام سرمایه‌گذاری جدید جهت توسعه، بازسازی، نوسازی یا ایجاد خطوط تولیدی جدید، تا سقف آورده نقدی یا تسهیلات مصرف‌شده، می‌توانند از درآمد مشمول مالیات سال‌های آتی خود تا معادل سرمایه‌گذاری انجام‌شده، مالیات با نرخ صفر پرداخت نمایند.

۴. ریسک‌ها و چالش‌های ممیزی در مناطق آزاد و ویژه (Audit Red Flags)

در حسابرسی‌های سازمان امور مالیاتی، موارد زیر بلافاصله به عنوان «نشانه‌های هشدار و کتمان» بررسی می‌شوند:

۱. **شرکت‌های کاغذی (Shell Companies):** ثبت صوری شرکت در منطقه آزاد (مثلاً کیش یا قشم) در حالی که دفتر مرکزی واقعی، تصمیم‌گیری‌ها و زنجیره عملیاتی در تهران یا شهرهای دیگر مستقر است. سازمان مالیاتی با اعزام هیئت‌های بازرسی میدانی یا رصد تراکنش‌های پوز بانکی و IP سیستم‌ها، در صورت احراز صوری بودن استقرار، معافیت ۲۰ ساله را ابطال و مالیات عملکرد ۲۵٪ مطالبه می‌کند.

۲. **انتقال سود از سرزمین اصلی به منطقه آزاد (Transfer Pricing داخلی):** بنگاه‌هایی که دارای دو شرکت (یکی در سرزمین اصلی و دیگری در منطقه آزاد) هستند و کالا را با قیمت نازل به شرکت منطقه آزاد فروخته و از آنجا با قیمت بالا به مشتری نهایی عرضه می‌کنند تا سود را در شرکت معاف متمرکز سازند. ممیزین به استناد ماده ۱۴۷ و مقررات قیمت‌گذاری منصفانه، این سودها را تعدیل می‌کنند.

۳. **عدم انطباق با سرفصل پروانه:** کسب درآمد از حوزه‌ای که خارج از متن صریح مجوز اقتصادی صادره از منطقه آزاد است.

جدول مقایسه‌ای: مناطق آزاد، مناطق ویژه اقتصادی و ماده ۱۳۲

شاخص مقایسه	مناطق آزاد تجاری-صنعتی	مناطق ویژه اقتصادی ماده ۱۳۲ ق.م.م (سرزمین اصلی)
مبنای قانونی	ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد (۱۳۷۲)	ماده ۴ قانون مناطق ویژه (۱۳۸۴) ماده ۱۳۲ اصلاحی ق.م.م (۱۳۹۴)
دوره مشوق/معافیت	۲۰ سال از تاریخ بهره‌برداری مجوز	۷ تا ۱۲ سال (بر حسب ضریب منطقه) ۵ تا ۱۰ سال بر اساس سطح توسعه‌یافتگی
دامنه شمول فعالیت	کلیه فعالیت‌های تجاری، خدماتی و تولیدی مندرج در مجوز	صرفاً فعالیت‌های صنعتی، معدنی و خدماتی خاص صرفاً تولیدی، معدنی، هتلداری و بیمارستانی
الزام به تسلیم اظهارنامه	الزامی طبق ماده ۱۴۶ مکرر (شرط برقراری)	الزامی طبق ماده ۱۴۶ مکرر الزامی طبق ماده ۱۴۶ مکرر
ارزش افزوده (VAT)	معاف در داخل محدوده؛ مشمول در مرز خروج به سرزمین اصلی	ورود به سرزمین اصلی مشمول تشریفات گمرکی و VAT تابع نرخ‌های استاندارد عمومی قانون VAT

منابع

۱. قوانین بالادستی (پایگاه قوانین مجلس شورای اسلامی و روزنامه رسمی):

- قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران (مصوب ۱۳۷۲ با اصلاحات بعدی)، به‌ویژه ماده ۱۳: www.rrk.ir
- قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران (مصوب ۱۳۸۴)، مواد ۴، ۸ و ۲۰: rc.majlis.ir
- قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱)، مواد ۱۳۲، ۱۴۶ مکرر، ۱۴۷ و ۱۴۸: www.rrk.ir
- قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۴۰۰)، احکام مربوط به مناطق آزاد و ویژه اقتصادی.

۲. پایگاه‌ها و بخشنامه‌های اجرایی سازمان امور مالیاتی کشور:

- آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (تصویب‌نامه هیئت وزیران به شماره ۱۶۵۳۱۱/ت۵۲۶۴۲هـ): www.intamedia.ir
- دستورالعمل سازمان امور مالیاتی در خصوص نحوه اعطای نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده ۱۴۶ مکرر به فعالان اقتصادی مناطق آزاد: www.intamedia.ir
- درگاه دبیرخانه شورای‌عالی مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی (قوانین و آیین‌نامه‌ها): www.freena.ir

۳. آرای قضایی و تفسیری مراجع عالی:

- دادنامه‌های هیئت عمومی دیوان عدالت اداری پیرامون ابطال بخشنامه‌های خلاف ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد و تاکید بر لزوم ارائه اظهارنامه جهت بهره‌مندی از نرخ صفر (نظیر دادنامه‌های شماره ۳۳۲۸ و ۱۲۷۱): divan-edalat.ir
- آرای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در خصوص تفکیک درآمدهای داخل و خارج از محدوده جغرافیایی مناطق آزاد.

معافیت‌ها و نرخ صفر مالیاتی در بخش‌های تولیدی، معدنی، کشاورزی و صادرات

۱. نظام نرخ صفر مالیاتی و تفاوت ماهوی آن با «معافیت قطعی»

در ساختار قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴)، مفهوم «**نرخ صفر**» جایگزین بسیاری از معافیت‌های مطلق سنتی شده است.

- تعریف نرخ صفر (بند «الف» ماده ۱۳۲ ق.م.م): مالیاتی که نرخ محاسبه آن برای درآمد ابرازی مؤدی صفر درصد است؛ اما این به معنای حذف تکالیف قانونی نیست. مؤدی مشمول نرخ صفر مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی، نگهداری دفاتر قانونی و ارائه اسناد و مدارک حسابداری در مواعد مقرر است.
- ضمانت اجرای عدم رعایت تکالیف (تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر ق.م.م): ارائه اظهارنامه و دفاتر در موعد مقرر، شرط لازم و قطعی برای برخورداری از نرخ صفر و هرگونه مشوق مالیاتی است. عدم تسلیم اظهارنامه یا عدم ارائه دفاتر قانونی (مانند دفاتر سفید یا نانویس)، موجب محرومیت کامل از نرخ صفر و تعلق مالیات با نرخ‌های عمومی (ماده ۱۰۵ یا ۱۳۱) به همراه جرایم غیرقابل بخشش قانونی (از جمله جریمه ماده ۱۹۲) خواهد شد.

۲. واحدهای تولیدی، معدنی و خدماتی (ماده ۱۳۲ ق.م.م)

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم شاکله اصلی مشوق‌های مالیاتی بخش مولد کشور است.

الف) دوره برخورداری از نرخ صفر پایه

- **فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی:** از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج (مندرج در پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج و فروش)، به مدت **۵ سال** (در مناطق کمترتوسعه‌یافته به مدت **۱۰ سال**) با نرخ صفر مشمول مالیات هستند.
- **بخش خدمات گردشگری و سلامت:** درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری نیز از تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری مشمول همین دوره‌های ۵ ساله (عادی) و ۱۰ ساله (کمترتوسعه‌یافته) با نرخ صفر می‌گردند.

ب) مشوق‌های افزایشی دوره نرخ صفر (بندهای «ب» و «پ» ماده ۱۳۲)

۱. **افزایش اشتغال و نیروی کار (بند «ب»):** واحدهای تولیدی دارای بیش از ۵۰ نفر نیروی کار که در دوره نرخ صفر، هر سال نسبت به سال قبل نیروی کار بیمه‌شده را حداقل ۵۰ درصد افزایش دهند، به ازای هر سال افزایش، **یک سال** به دوره نرخ صفر آن‌ها اضافه می‌شود.

۲. **استقرار در شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی (بند «پ»):** دوره برخورداری از نرخ صفر برای واحدهای مستقر در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی، **۲ سال** (و در صورتی که آن شهرک یا منطقه ویژه در مناطق کمترتوسعه‌یافته واقع شده باشد، **۳ سال**) افزایش می‌یابد.

ج) حمایت‌های پس از دوره نرخ صفر (بند «ث» ماده ۱۳۲)

پس از اتمام دوره اصلی نرخ صفر:

- در **مناطق کمترتوسعه‌یافته:** مالیات سال‌های بعد تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات به «دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت‌شده» برسد، همچنان با نرخ صفر محاسبه می‌شود.
- در **سایر مناطق: ۵۰ درصد** مالیات سال‌های بعد با نرخ صفر و **۵۰ درصد** با نرخ‌های ماده ۱۰۵ (نرخ عمومی ٪۲۵) محاسبه می‌شود تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات معادل سرمایه ثبت و پرداخت‌شده گردد.

۳. بخش کشاورزی و فعالیت‌های وابسته (ماده ۸۱ ق.م.م)

حوزه کشاورزی یکی از سنتی‌ترین و در عین حال پایه‌ای‌ترین حوزه‌های معافیت مالیاتی در نظام حقوقی ایران است.

دامنهٔ شمول ماده ۸۱

به استصواب ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰):

«درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.»

تمایز مهم میان اشخاص حقیقی و حقوقی در کشاورزی:

۱. **اشخاص حقیقی:** فعالیت‌های کشاورزی ذکرشده برای اشخاص حقیقی «**معافیت قطعی**» محسوب می‌شود و طبق رویه‌های اجرایی و بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی، نیازی به تکالیف سنگین اظهارنامه‌ای برای این بخش وجود ندارد.

۲. **اشخاص حقوقی (شرکت‌های کشاورزی و زراعی):** از آنجا که شخص حقوقی است، طبق احکام کلی قانون، فعالیت‌های تولیدی و کشاورزی آن‌ها مشمول **نرخ صفر** (موضوع بند الف ماده ۱۳۲) بوده و **ملزم به تسلیم اظهارنامه و نگهداری دفاتر قانونی** در مواعد مقرر می‌باشند تا معافیت آن‌ها ساقط نگردد.

۳. **حدود فعالیت‌های معاف:** معافیت صرفاً شامل محصولاتی است که در فرآیند تولید کشاورزی، دامی یا صیادی به دست می‌آیند؛ پردازش‌های صنعتی و تجاری‌سازی‌های ثانویه پس از تولید اولیه (صنایع تبدیلی صنعتی پیشرفته) مشمول این معافیت نیستند.

۴. بخش صادرات کالا و خدمات (ماده ۱۴۱ ق.م.م و قانون ارزش افزوده)

پشتیبانی از صادرات غیرنفتی و ارزآوری برای اقتصاد کشور از طریق مکانیسم‌های نرخ صفر مالیاتی هدایت می‌شود.

الف) رژیم مالیات بر درآمد صادرات (ماده ۱۴۱ ق.م.م)

- **صد درصد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات خدمات، کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی** مشمول مالیات با **نرخ صفر** می‌گردد.
- **صادرات مواد خام و کالاهای واسطه‌ای نیمه‌خام:** طبق اصلاحات قانون جهش تولید دانش‌بنیان، تنها **۲۰ درصد** از درآمد حاصل از صادرات مواد خام و کالاهای واسطه‌ای نیمه‌خام مشمول نرخ صفر است (فهرست این اقلام به‌طور سالانه توسط هیئت وزیران ابلاغ می‌شود).

ب) شرط حیاتی بازگشت ارز (تعهد ارزی) برخورداری از نرخ صفر صادراتی در قوانین بودجه سنواتی و بخشنامه‌های اجرایی سازمان امور مالیاتی مشروط به «**بازگشت ارز حاصل از صادرات به چرخه اقتصادی**

کشور و رفع تعهد ارزی» است. چنانچه صادرکننده نسبت به بازگشت ارز اقدام نکند، نرخ صفر ابطال و مالیات قطعی به همراه جرایم تعلق می‌گیرد.

ج) مالیات بر ارزش افزوده در صادرات (ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰)

صادرات کالاها به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی (با ارائه پروانه سبز گمرکی یا برگ خروجی) و صادرات خدمات (با ارائه گواهی انجام کار)، مشمول **نرخ صفر مالیات بر ارزش افزوده و استرداد عوارض پرداخت‌شده** در زنجیره خرید است.

جدول مقایسه‌ای: مشوق‌های تولید، کشاورزی و صادرات

حوزه فعالیت مبنای قانونی نوع مشوق مالیاتی شرط اصلی برخورداری

واحدهای تولیدی و معدنی ماده ۱۳۲ ق.م.م نرخ صفر ۵ تا ۱۰ ساله (+ توسعه در شهرک‌ها) پروانه بهره‌برداری، تسلیم اظهارنامه و دفاتر (ماده ۱۴۶ مکرر)

بخش کشاورزی و دامداری ماده ۸۱ ق.م.م معافیت قطعی (اشخاص حقیقی) / نرخ صفر (اشخاص حقوقی) انطباق فعالیت با فهرست ماده ۸۱؛ اشخاص حقوقی نیازمند اظهارنامه

صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی ماده ۱۴۱ ق.م.م نرخ صفر ۱۰۰ درصدی درآمد صادراتی بازگشت ارز به چرخه اقتصاد (رفع تعهد ارزی) و پروانه سبز گمرکی

صادرات مواد خام و نیمه‌خام ماده ۱۴۱ ق.م.م (با اصلاحات جهش تولید) نرخ صفر ۲۰ درصدی درآمد قرار داشتن در فهرست مصوب هیئت وزیران + رفع تعهد ارزی

منابع

۱. قوانین بالادستی (پایگاه قوانین مجلس شورای اسلامی و روزنامه رسمی):

- قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱)، مواد ۱۳۲، ۸۱، ۱۴۱ و ۱۴۶ مکرر: www.rrk.ir
- قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۴۰۰)، ماده ۱۷ (نرخ صفر صادرات): www.rrk.ir
- قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب ۱۴۰۱)، الحاقات ماده ۱۴۱ ق.م.م: rc.majlis.ir

۲. آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی سازمان امور مالیاتی:

- آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (تصویب‌نامه شماره ۱۶۵۳۱۱/ت۵۲۶۴۲هـ): www.intamedia.ir
- دستورالعمل اجرایی نحوه اعمال نرخ صفر و معافیت‌های مالیاتی (دستورالعمل‌های تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر و تکالیف دفاتر): www.intamedia.ir
- فهرست مواد خام و کالاهای نفتی موضوع ماده ۱۴۱ ق.م.م (مصوب هیئت وزیران با اصلاحات بعدی):

۴.اعتبارات مالیاتی تحقیق و توسعه (D&R) و سرمایه‌گذاری در قانون جهش تولید دانش‌بنیان

۱. تحول بنیادین در حمایت از نوآوری (مبنای قانونی)

پیش از تصویب قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب ۱۴۰۱)، هزینه‌های تحقیق و توسعه (D&R) صرفاً در زمره «هزینه‌های قابل قبول مالیاتی» (موضوع مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم) محسوب می‌شدند؛ یعنی شرکت‌ها فقط می‌توانستند این هزینه‌ها را از درآمد ناخالص خود کسر کنند تا سود مشمول مالیات آن‌ها کاهش یابد.

اما با تصویب ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان، ساختار حمایتی از «هزینه قابل قبول» به مکانیسم بسیار قدرتمندتر و جذاب‌ترِ «اعتبار مالیاتی (Tax Credit)» ارتقا یافت. این سازوکار به شرکت‌ها اجازه می‌دهد که مبالغ هزینه شده در بخش D&R را مستقیماً از مالیات قطعی‌شده خود کسر کنند.

۲. مکانیسم حقوقی و اجرایی «اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه» (بند «ب» ماده ۱۱)

الف) تعریف و نحوه عملکرد (متن صریح بند ب ماده ۱۱)

«معادل هزینه انجام‌شده برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه، به عنوان اعتبار مالیاتی با قابلیت انتقال به سنوات آتی به شرکت‌ها و مؤسسات متقاضی اعطا می‌شود و معادل آن از مالیات قطعی‌شده سال انجام هزینه مذکور یا سال‌های بعد کسر می‌شود.»

ب) تفاوت کلیدی «هزینه قابل قبول» با «اعتبار مالیاتی»

- **هزینه قابل قبول قدیمی:** اگر شرکتی ۱ میلیارد تومان هزینه D&R می‌کرد و نرخ مالیات ۲۵٪ بود، نهایتاً ۲۵۰ میلیون تومان صرفه‌جویی مالیاتی ایجاد می‌شد.
- **اعتبار مالیاتی قانون جهش تولید:** اگر شرکتی ۱ میلیارد تومان در پروژه‌های مصوب تحقیق و توسعه هزینه کند، **عیناً همان ۱ میلیارد تومان** از مبلغ مالیات قطعی‌شده سال جاری (یا سال‌های آتی) آن کسر می‌گردد؛ یعنی بازگشت کامل سرمایه از محل بدهی مالیاتی به دولت.

ج) قابلیت انتقال به سنوات آتی (Carried Forward)

چنانچه اعتبار مالیاتی ایجادشده در یک سال، **بیشتر از بدهی مالیاتی قطعی‌شده** همان سال شرکت باشد، سازمان امور مالیاتی مکلف است مانده اعتبار را به سال‌های آتی منتقل نماید تا در حساب مالیاتی سال‌های بعد شرکت منظور گردد.

۳. شرایط، ضوابط و فرآیند اجرایی پروژه‌های D&R

بر اساس آیین‌نامه اجرایی بند «ب» ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب شهریور ۱۴۰۱ هیئت وزیران):

۱. **دامنه مشمولان:** کلیه شرکت‌ها و مؤسسات تولیدی و خدماتی (اعم از دانش‌بنیان یا غیردانش‌بنیان) که دارای پروانه بهره‌برداری یا مجوز فعالیت معتبر از وزارتخانه‌ها یا مراجع ذی‌ربط هستند، می‌توانند از این مشوق بهره‌مند شوند.

۲. **ماهیت پروژه:** طرح تحقیق و توسعه باید با هدف تولید محصول یا خدمت جدید، ارتقای محصول یا خدمت فعلی، یا بهبود فرآیند تولید/عملیات با به‌کارگیری فناوری و نوآوری تعریف شود.

۳. **تأییدیه دبیرخانه شورا:** پروژه‌ها باید پیش از اجرا یا در چارچوب ضوابط اعلامی، به تایید **دبیرخانه شورای راهبری فناوری‌ها و تولیدات دانش‌بنیان** (سامانه تخصصی مربوطه نظیر ir۱۴etebar.) برسند.

٤. **سرفصل‌های هزینه‌کرد مجاز:** هزینه‌های مشمول شامل منابع انسانی تخصصی، مواد اولیه، ملزومات مصرفی، تجهیزات و خدمات پژوهشی است که باید در حساب‌های معین و جداگانه در دفاتر قانونی شرکت ثبت شوند. (خرید زمین، ساختمان و خودرو به‌جز موارد خاص مهندسی معکوس، جزء هزینه‌های D&R پذیرفته نمی‌شوند).

۴. ارتباط با دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی (ماده ۱۳ قانون جهش تولید)

طبق ماده ۱۳ این قانون، اگر شرکت‌ها قراردادهای تحقیق و توسعه خود را از طریق تفاهم‌نامه و قرارداد رسمی با دانشگاه‌ها، پژوهشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی منعقد کنند، هزینه‌های انجام‌شده در این قالب نیز مشمول مزایای کامل اعتبار مالیاتی بند «ب» ماده ۱۱ خواهد بود که پیوند میان صنعت و دانشگاه را تقویت می‌کند.

۵. مقایسه مشوق تحقیق و توسعه با سایر ابزارها (جدول تحلیلی)

شاخص مقایسه هزینه قابل قبول مالیاتی سنتی (ماده ۱۴۷) اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه (بند «ب» ماده ۱۱ جهش تولید)

مبنای قانونی قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴) قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب ۱۴۰۱)

نحوه اثرگذاری بر مالیات کاهش سود مشمول مالیات (تأثیر جزئی به نرخ مالیات) کسر مستقیم از مالیات قطعی‌شده (به میزان ۱۰۰٪ هزینه)

انتقال به سنوات آتی امکان‌پذیر نیست (سوخت می‌شود) قابلیت انتقال کامل به سنوات آتی در صورت عدم کفایت مالیات سالانه

دامنه شمول شرکت‌ها عموم شرکت‌ها شرکت‌های تولیدی/خدماتی دارای مجوز + شرکت‌های دانش‌بنیان

نیاز به تأییدیه علمی نیازی به تأییدیه فناوری خاصی نیست الزامی بودن تأیید پروژه از سوی دبیرخانه شورای راهبری

منابع

۱. قوانین بالادستی (پایگاه قوانین مجلس شورای اسلامی و روزنامه رسمی):

- قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب ۱۴۰۱)، ماده ۱۱ (بندهای الف، ب، پ، ت) و ماده ۱۳: rc.majlis.ir
- قانون مالیات‌های مستقیم، مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ (هزینه‌های قابل قبول): www.intamedia.ir

۲. آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی:

- آیین‌نامه اجرایی بند «ب» ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش‌بنیان (تصویب‌نامه هیئت وزیران به شماره ۱۱۷۲۰۵/ت۶۰۰۲۳هـ مورخ ۰۴/۰۷/۱۴۰۱): rc.majlis.ir

- سامانه‌ها و درگاه‌های ثبت و پیگیری پروژه‌های تحقیق و توسعه کشور: سامانه اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه (www.etebar.ir۱۴) و معاونت علمی، فناوری و اقتصاد دانش‌بنیان ریاست جمهوری (isti.ir).

۵. بخشودگی جرایم مالیاتی و شرایط استفاده از تسهیلات قانونی (ماده ۱۹۱ ق.م.م)

۱. مبانی حقوقی و فلسفه ماده ۱۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم

در نظام مالیاتی، جریمه‌ها ابزاری برای تضمین اجرای قانون و تسویه به‌موقع تکالیف مؤدیان هستند؛ اما قانون‌گذار برای حمایت از بنگاه‌های اقتصادی در شرایط بحران، مشکلات کلان اقتصادی یا موانع خارج از اراده مؤدی، سازوکار **ماده ۱۹۱ ق.م.م** را پیش‌بینی کرده است.

متن قانونی ماده ۱۹۱

«تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مؤدی و با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و همچنین سوابق مالیاتی و خوش‌حسابی مؤدی با تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی قابل بخشودگی است.»

نکات حیاتی در فهم مفاد ماده ۱۹۱:

۱. **تفکیک اصل مالیات و جرایم:** بخشودگی ماده ۱۹۱ **فقط شامل جرایم** است و تحت هیچ شرایطی به «اصل مالیات» تعلق نمی‌گیرد.

۲. **غیرخودکار بودن (درخواست مؤدی):** بخشودگی به‌صورت اتوماتیک اعمال نمی‌شود؛ مؤدی یا نماینده قانونی وی باید درخواست کتبی خود را همراه با مستنداتِ خارج از اختیار بودن (مانند حوادث قهری، مشکلات ارزی خارج از اراده، قطع اینترنت سامانه مؤدیان و...) به اداره امور مالیاتی تسلیم نماید.

۳. **اختیار تفویض‌شده به مدیران کل:** سازمان امور مالیاتی همه‌ساله طی دستورالعمل‌های مدون (دستورالعمل‌های تفویض اختیار بخشودگی جرایم)، درصد مشخصی از این اختیار را به مدیران کل امور مالیاتی استان‌ها و ادارات تابعه تفویض می‌کند تا فرآیند اداری سرعت گیرد.

۲. چارچوب و درصدهای دستورالعمل تفویض اختیار بخشودگی جرایم (آخرین الگو)

بر اساس آخرین دستورالعمل‌های تفویض اختیار سازمان امور مالیاتی کشور (نظیر دستورالعمل‌های جامع تبصره ماده ۱۹۱):

الف) جدول پایه بخشودگی متناسب با سال عملکرد

میزان حداکثر بخشودگی جرایم قابل بخشش بر اساس قدمت سال عملکرد و به شرط پرداخت اصل بدهی به شرح زیر تعیین می‌گردد:

- عملکرد سال ۱۴۰۳ و بعد: تا ۱۰۰ درصد
- عملکرد سال ۱۴۰۲: تا ۹۵ درصد
- عملکرد سال ۱۴۰۱: تا ۸۵ درصد
- عملکرد سال ۱۴۰۰: تا ۷۵ درصد
- عملکرد سال ۱۳۹۹ و قبل: تا ۶۵ درصد

ب) عوامل کاهنده درصد بخشودگی (ریسک‌ها و تأخیرها)

درصد فوق‌الذکر در صورت بروز شرایط زیر کاهش می‌یابد:

۱. **تأخیر در پرداخت پس از ابلاغ برگ اجرایی:** به ازای هر ماه تأخیر در پرداخت یا ارائه ترتیب پرداخت (تقسیط) پس از مهلت قانونی یک‌ماهه، درصدی از بخشودگی کسر می‌گردد.

۲. **طولانی شدن فرآیند دادرسی مالیاتی:** هر مرحله اعتراض و دادرسی (هیئت‌های حل اختلاف بدوی، تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری) که به نتیجه منجر شود، اگر مؤدی محکوم گردد، درصدی از سقف بخشودگی را کاهش می‌دهد (مگر اینکه کاهش بدهی در دادرسی بیش از ۳۰ درصد باشد).

۳. تفکیک «جرایم قابل بخشش» از «جرایم غیرقابل بخشش»

در برنامه‌ریزی مالیاتی، مدیران مالی باید بدانند که برخی از جرایم قانوناً تحت هیچ شرایطی قابل بخشودگی نیستند:

- **جرایم قابل بخشش:** جریمه دیرکرد پرداخت مالیات (ماده ۱۹۰)، جریمه عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر (ماده ۱۹۲)، جرایم تأخیر در تکالیف ارزش افزوده (ماده ۳۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده) و جریمه عدم ارسال صورت معاملات فصلی (ماده ۱۶۹).

- **جرایم غیرقابل بخشش:** جرایمی که به دلیل ارتکاب تخلفات سنگین یا کتمان درآمد عمدی با احکام خاص قضایی و کیفری (مانند بخش‌هایی از ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص فرار مالیاتی یا جرم‌انگاری‌های خاص) صادر می‌شوند.

۴. شرایط قطعی و پیش‌نیازهای بهره‌مندی از تسهیلات بخشودگی

برای اینکه اداره امور مالیاتی با درخواست بخشودگی موافقت کند، رعایت سه شرط هم‌زمان الزامی است:

۱. **تسویه یا تقسیط اصل بدهی و جرایم غیرقابل بخشش:** مؤدی باید کل اصل مالیات قطعی‌شده و جرایم غیرقابل بخشش را پرداخت کرده باشد یا برای پرداخت آن‌ها «ترتیب پرداخت» (تقسیط مصوب ماده ۱۶۷ ق.م.م) داده باشد. تقسیط باید به‌گونه‌ای باشد که هر قسط شامل تناسبی از اصل و جرایم غیرقابل بخشش باشد.

۲. **تسلیم اظهارنامه مالیاتی (رعایت شرط ماده ۱۴۶ مکرر):** شرکتی که اظهارنامه تسلیم نکرده باشد، معمولاً در صدر جدول محرومیت از تسهیلات تشویقی و بخشودگی قرار می‌گیرد.

۳. **ارائه درخواست کتبی و مستندات موجه:** اعلام دلایل دقیق که نشان دهد عدم انجام تکلیف «خارج از اراده» مؤدی بوده است.

۵. نکات کلیدی برنامه‌ریزی مالیاتی در مدیریت بدهی و جرایم

۱. **استفاده از بازه‌های زمانی تشویقی فصلی:** سازمان امور مالیاتی در ماه‌های پایانی سال (به‌ویژه بهمن و اسفند) یا در مناسبت‌های خاص (مانند حمایت از واحدهای تولیدی)، بخشنامه‌های ویژه‌ای با عنوان تفویض اختیار ۱۰۰ درصدی جرایم برای مؤدیانی که اصل بدهی را یکجا پرداخت کنند، صادر می‌کند. رصد این بخشنامه‌ها از ابزارهای مهم کاهش بار مالی است.

۲. **اثر تقسیط بر سودآوری:** تقسیط بدهی مالیاتی (ماده ۱۶۷) در کنار استفاده از بخشودگی جرایم ماده ۱۹۱، نقدینگی شرکت را حفظ می‌کند؛ اما عدم پرداخت به‌موقع اقساط مصوب، موجب لغو کل بخشودگی اعمال‌شده و مطالبه تمام جرایم اولیه خواهد شد.

جدول مقایسه کلان: تسهیلات مالیاتی، جرایم و بخشودگی

شاخص مقایسه ماده ۱۹۱ ق.م.م (بخشودگی جرایم) ماده ۱۶۷ ق.م.م (تقسیط بدهی) ماده ۱۶۹ / قانون پایانه‌های فروشگاهی

موضوع اصلی بخشش جرایم قابل بخشش بر اساس خوش‌حسابی تقسیط اصل مالیات و بدهی قطعی‌شده به صورت تدریجی جرایم عدم ارسال اطلاعات صورتحساب‌ها و فصلی

مرجع تصمیم‌گیری مدیرکل امور مالیاتی استان / رئیس اداره مدیرکل امور مالیاتی یا مقام مجاز وزارت اقتصاد سازمان امور مالیاتی (مشمول تخفیف/بخشودگی در بازه‌های خاص)

شرط اصلی پرداخت یا تعیین تکلیف قطعی اصل بدهی ارائه تضمین معتبر و توانایی مالی پرداخت اقساط اتصال کارپوشه و رعایت سامانه مؤدیان

قابلیت انتقال به سنوات ندارد (بر اساس عملکرد سالانه بررسی می‌شود) حداکثر تا ۳ سال (سقف تقسیط قانونی) ندارد

منابع

- قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۱۹۱ (بخشودگی جرایم)، ماده ۱۹۰ (جریمه دیرکرد) و ماده ۱۶۷ (تقسیط): www.rrk.ir
- قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، مواد ۳۶ و ۳۷ (جرایم ارزش افزوده): www.rrk.ir
- دستورالعمل‌های تفویض اختیار بخشودگی جرایم قابل بخشش موضوع مواد قانونی (دستورالعمل‌های سالانه تبصره ماده ۱۹۱): www.intamedia.ir

- بخشنامه‌های حمایتی ویژه واحدهای تولیدی و معدنی در خصوص تقسیط بلندمدت و بخشودگی جرایم: www.intamedia.ir

منابع کلی

۱. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴:

- ماده ۱۴۶ مکرر و تبصره ۱: ساختار نرخ صفر و شرط تسلیم به‌موقع اظهارنامه.

- پیوند دسترسی: پایگاه حقوقی داودآبادی — اصلاحات ق.م.م | بخشنامه سازمان امور مالیاتی در خصوص تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر

- ماده ۱۳۲ و تبصره‌های الحاقی (ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید): نرخ صفر واحدهای تولیدی، معدنی و گردشگری.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات ریاست‌جمهوری — دستورالعمل ماده ۱۳۲ | سرای حسابدار — تحلیل ماده ۱۳۲

- ماده ۱۴۱ ق.م.م: نرخ صفر درآمدهای حاصل از صادرات خدمات، محصولات کشاورزی و کالاهای غیرنفتی.

- پیوند دسترسی: تدبیر حساب — تفسیر و ضوابط اجرایی ماده ۱۴۱

۲. قانون جهش تولید دانش‌بنیان (مصوب ۱۱/۰۲/۱۴۰۱ مجلس شورای اسلامی):

- ماده ۱۱، بندهای (ب) و (ت): رژیم اعتبار مالیاتی تحقیق و توسعه و سرمایه‌گذاری خطرپذیر.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات — قانون جهش تولید دانش‌بنیان

- آیین‌نامه اجرایی بند (ب) ماده ۱۱ (مصوب ۱۳/۰۶/۱۴۰۱ هیأت وزیران): نحوه تأیید هزینه‌های D&R و انتقال اعتبار به سنوات آتی.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات — آیین‌نامه اجرایی بند ب ماده ۱۱

- آیین‌نامه اجرایی بند (ت) ماده ۱۱ (مصوب ۲۴/۰۷/۱۴۰۱ هیأت وزیران): ضوابط اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری در صندوق‌های پژوهش و فناوری.

- پیوند دسترسی: سامانه ملی قوانین و مقررات — آیین‌نامه اجرایی بند ت ماده ۱۱

- راهنمای اجرایی اعتبار مالیاتی D&R:

- پیوند دسترسی: پایگاه دانشگاه کردستان — فرایند ثبت و احراز اعتبار مالیاتی D&R

۱. دستگیر، محسن و فتاحی، مهدی. تأثیر سیاست‌های معافیت و مشوق‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها. مجله دانش حسابداری مالی.

۲. صادقی، مجید و زنگنه، پروانه. حقوق مالیاتی ایران با رویکرد تطبیقی به مشوق‌های سرمایه‌گذاری. نشر میزان.

۳. OECD .(۲۰۲۰) .Tax Incentives and the Design of Tax Credits for R&D .OECD Publishing, Paris.

٤. Gupta, S & ,.Newberry, K .(۱۹۹۷) .Determinants of the Variability in Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Longitudinal Data .Journal of Accounting and Public Policy.

٥. Scholes, M. S., et al. (۲۰۲۰). Taxes and Business Strategy, Pearson, ٦th Ed. (مأخذ اصلی مباحث استراتژی مالیاتی).

٦. Scholes, Wolfson, Erickson, Maydew & Shevlin (۲۰۱٥). Taxes and Business Strategy: A Planning Approach, Pearson.

۷. Hanlon, M. & Heitzman, S. (۲۰۱۰). “A review of tax research”, Journal of Accounting and Economics, ٥۰(۲-۳), ۱۲۷–۱۷۸.

۸. Allingham, M. G. & Sandmo, A. (۱۹۷۲). “Income tax evasion: A theoretical analysis”, Journal of Public Economics, ۱(۳-٤), ۳۲۳–۳۳۸.

۹. OECD (۲۰۲۳). OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct, OECD Publishing, Paris.

۱۰. Porter, M. E. (۱۹۸٥). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance.

۱۱. Brealey, R. A., Myers, S. C. & Allen, F. (۲۰۲۰). Principles of Corporate Finance.

۱۲. Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D. (۲۰۲۰). Intermediate Accounting, Wiley.

۱۳. فروغی، قاسم؛ مرادی، مهدی) ۱۳۹۹» .(بررسی ابعاد اقتصادی و حقوقی اجتناب مالیاتی و تأثیر آن بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها«، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۱۲، ش ۳، صص ۵۵–۷۶ .

۱٤. یزدانی، هادی؛ رستمی، نورالله) ۱۴۰۰» .(بررسی اثر بازرسی‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۸۱ ق.م.م بر کاهش فرار مالیاتی و تمکین داوطلبانه مؤدیان«، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، دوره ۲۹، ش ۹۸، صص ۱۷۴–۱۴۵ .

۱۵. مقالات تخصصی پیرامون اخلاق مالیاتی شرکت‌های بورسی(فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی)

۱٦. شباهنگ، رضا (۱۳۹۸). مدیریت مالی پیشرفته (فصل آثار مالیاتی در تصمیمات سرمایه‌ای)، انتشارات سازمان حسابرسی.

۱۷. پارسائیان، علی .حسابداری مالیاتی بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، انتشارات ترمه.

۱۸. بزرگمهر، عباس .برنامه‌ریزی و استراتژی‌های مالیاتی در شرکت‌ها، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.

۱۹. بزرگمهر، عباس .راهنمای جامع مستندسازی حسابداری و هزینه‌های قابل قبول در رسیدگی مالیاتی، انتشارات دانش‌پذیرش.

۲۰. نوروش، ایرج؛ حیدری، مهدی .حسابداری مالیاتی کاربردی بر اساس اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم و حسابداری مالیاتی و مدیریت مالی، انتشارات دانشگاه تهران.

۲۱. جهانخانی، علی؛ پارسائیان، علی .مدیریت مالی نوین (جلد اول: اثر استهلاک بر جریان‌های نقدینگی و بودجه‌بندی سرمایه‌ای)، انتشارات سمت.

۲۲. مرادی، محمد؛ شکری، مهدی) ۱۴۰۱ .(رسیدگی به تراکنش‌های بانکی مشکوک و حسابرسی جرایم مالیاتی، انتشارات نگاه دانش.