

۱۵/۷/۱۸  
۲۳۲/۲۴۰/۱  
۴۸۳۵



سازمان امور مالیاتی کشور  
ریس کل

۱۰۴  
روی جلده

شورای عالی مالیاتی  
هیأت عالی انتظامی مالیاتی  
دادستانی انتظامی مالیاتی  
جامعه حسابداران رسمی ایران  
سازمان حسابرسی

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان  
اداره کل امور مالیاتی استان  
اداره کل  
دفتر  
دیو خانه هیاتهای موضوع ماده ۲۵۱ مکرر  
مجله مالیات

نظر به برخی ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی، موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و مأموران مالیاتی در خصوص موضوعات زیر مقرر می دارد:

۱- استهلاك زبان سنواتی:

به استناد بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم زبان 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 اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ از درآمد سال یا سالهای بعد و حداکثر تا میزان درآمد مشمول مالیات ابرازی قابل استهلاك خواهد بود.

۲- زبان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها:

زبان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد.

۳- زبان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاریها:

زبان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاریها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم و با عنایت به مفاد ماده ۱۴۳ قانون یاد شده به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی گردد.

۴- هزینه بازخرید مرخصی کارکنان:

وجوه پرداختی یا تخصیصی بابت بازخرید مرخصی کارکنان وفق مقررات موضوعه مشمول مالیات حقوق می باشد و در صورت پرداخت به استناد بند ۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد. در ضمن وجوه پرداختی بابت بازخرید مرخصی کارکنان به استناد بند ۵ ماده ۹۱ صرفاً در صورت پرداخت در زمان بازنشستگی یا از کارافتادگی مشمول مالیات حقوق نمی باشد.

۵- زبان تسعیر ارز:

زبان حاصل از تسعیر دارائی ها و بدهی های ارزی که بر اساس اصول متداول حسابداری محاسبه شده باشد، مشروط بر اتخاذ بک روش بکنواخت طی سالهای مختلف توسط مؤدی، جزء هزینه های قابل قبول می باشد.

۸۵۷۱۸۰  
۲۳۲/۲۱۳۴۵



سازمان مالیات کشور

۶- مالیات و عوارض موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض:

طبق تبصره ۲ ماده ۶ قانون موسوم به تجمیع عوارض تولیدکنندگان کالاهای موضوع ماده ۳ و همچنین ارائه دهندگان خدمات موضوع ماده ۴ قانون مذکور مکلفند مالیات و عوارض موضوعه را در مبادی تولید یا ارائه خدمات با درج در سند فروش از خریداران کالا یا خدمات اخذ و به حساب های تعیین شده واریز نمایند. نظر به اینکه خریداران کالا یا خدمات، مالیات و عوارض مذکور را پرداخت می نمایند، مبالغ مذکور به عنوان هزینه قابل قبول تولید کننده یا ارائه دهنده خدمات نمی باشد.

۷- هزینه ها یا پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی:

در خصوص هزینه ها و وجوه پرداخت شده توسط اشخاص که وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می باشند، عدم پذیرش هزینه های مذکور صرفاً به دلیل عدم کسر مالیات تکلیفی (به استثنای موارد مصرح در آیین نامه اجرائی موضوع بند ۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۲۴۴۰۸ مورخ ۱۳۸۱/۸/۷ سازمان امور مالیاتی کشور) صحیح نمی باشد.

۸- پاداش هیأت مدیره:

پرداخت پاداش هیأت مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد ۲۳۹ و ۲۴۱ قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد. بدیهی است در هر صورت پاداش اعضای حقیقی هیأت مدیره (اعم از موظف و غیر موظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می باشد که در صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرایم متعلقه اقدام نماید.

۹- پرداختهای انجام شده طبق قوانین بودجه سالانه کشور:

در مواردیکه به موجب قوانین مصوب اشخاص مکلف به پرداخت وجوهی در وجه خزانه یا سایر مراجعی که قانون گذار ذکر نماید، باشند چنانچه طبق قانون مذکور یا سایر قوانین به عنوان هزینه قابل قبول اعلام شود و یا از مآخذ درآمد مشمول مالیات قابل وصول باشد، در این صورت براساس قسمت اخیر ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم وجوه پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول سال پرداخت تلقی و یا به استناد تبصره ۵ ماده ۱۰۵ از درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل کسر خواهد بود. در غیر اینصورت به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نخواهد شد.

۱۰- درآمد حاصل از فروش حق تقدم سهام و صرف سهام شرکتهای خارج از بورس:

الف: در اجرای تبصره ۲ ماده ۱۴۳ ق.م.م. ارزش اسمی حق تقدم سهام در شرکتهای خارج از بورس جهت محاسبه مالیات نقل و انتقال، ارزش اسمی سهام یا سهم الشرکه اصلی آن می باشد.

۱۵۷۱۸  
۲۳۲/۲۳۰/۲۳۱/۲۳۴



سازمان امور مالیاتی کشور

ب: درآمد حاصل از صرف سهام:

۱- ب- درآمد حاصل از صرف سهام ناشی از سلب حق تقدم سهامداران (شرکتهای پذیرفته شده در بورس و سایر شرکتهای) در صورتی که مبلغ مذکور در دفاتر به حساب سهامداران قبلی (سهامدارانی که از آنها سلب حق تقدم شده است) منظور گردد و متعاقباً به صورت نقد پرداخت یا صرف افزایش سرمایه به نام سهامداران قبلی شود، حسب مورد مشمول مقررات تبصره ۲ و ۳ ماده ۱۴۳ ق.م.م. خواهد بود.

۲- ب- درآمد حاصل از صرف سهام شرکتهای خارج از بورس که بصورت اندوخته در حسابهای شرکت ثبت و به کلیه سهامداران تعلق دارد طبق مقررات ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات می باشد.

۳- ب- درآمد حاصل از صرف سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس در صورتی که سهام آنها طبق مقررات و با مجوز بورس در خارج از بورس عرضه و به فروش برسد مشمول مقررات تبصره ۳ ماده ۱۴۳ ق.م.م. خواهد بود. در غیر اینصورت درآمد حاصله طبق مقررات ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات می باشد.

ج- در صورتی که تمام یا قسمتی از معاملات سهام و حق تقدم سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس، از طریق کارگزاران بورس انجام نشده و نیز تشریفات این معامله در دفتر سازمان بورس و اتاق پایاپای ثبت نشده باشد ۱۰٪ بخشودگی مالیات موضوع ماده ۱۴۳ ق.م.م. به عملکرد سال مزبور تعلق نمی گیرد.

۱۱- معافیت موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م.:

به استناد ماده ۱۳۸ ق.م.م آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف (هزینه) گردد با رعایت کلیه شرایط مقرر در ماده مذکور از ۵۰٪ مالیات متعلقه موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م. معاف خواهد بود. مبالغ مصرف شده (هزینه شده) بابت توسعه و تکمیل و... در هر سال نسبت به کل سود ابرازی اعم از معاف و غیر معاف قابل اعمال می باشد.

۱۲- ذخیره (اندوخته) طرح و توسعه موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م. قبل از اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷:

مودبانیکه در اجرای مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم قبل از اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و با رعایت بند ۸ بخشنامه شماره ۲۱۱/۷۰۴۱/۷۱۱۹۷ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور برای سنوات ۱۳۸۱ و به بعد نسبت به ایجاد ذخیره طرح و توسعه اقدام نموده اند در صورت تخلف از شرایط مقرر در ماده مذکور مشمول مالیات و جرایم متعلق مطابق مقررات تبصره ۲ ماده ۱۳۸ قبل از اصلاحیه خواهند بود.

۱۴۳ ۱۴۸

۱۵/۷/۱۸

۲۲۲,۲۴۰۱/۲۸۳۴۵



سازمان امور مالیاتی کشور  
ریس کل

۱۳- مطالبه ۵٪ مالیات تکلیفی از پیمانکاران خارجی :

قراردادهای پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران موضوع بند الف ماده ۱۰۷ ق.م.م. که از تاریخ ۸۲/۱/۱ به بعد منعقد شده باشند و دارای شعبه یا نمایندگی در ایران نباشند مشمول کسر ۵ درصد مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ ق.م.م. خواهند بود.

۱۴- مالیات سود سهام در ارتباط با قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف :

در ارتباط با مالیات اشخاص حقوقی که مشمول قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف می گردند یادآور می شود ۲۵ درصد مالیات اشخاص حقوقی موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مالیات شخص حقوقی بوده لذا تلقی آن بعنوان مالیات سهامداران فاقد وجهت قانونی می باشد.

۱۵- هزینه های قابل قبول سنوات قبل :

هزینه های قابل قبول سنوات قبل که به هر دلیل خارج از اختیار مودی در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می یابد به استناد بند ۲۷ ماده ۱۴۸ ق.م.م. بعنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد.

۱۶- وجوه اداره شده :

نظر به اینکه مانده وجوه اداره شده نزد بانکها سپرده بانکی تلقی نمیگردد بنابراین سود دریافتی ناشی از وجوه اداره شده نزد بانکهای ایرانی یا موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز ، مشمول معافیت موضوع بند ۲ ماده ۱۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود

علی اکبر عرب مازار

۲۶۹۵-۲۱۱  
۱۵/۷/۱۸