



شماره ۹۸/۲۴
تاریخ ۹۸/۳/۲۱
پست

بخشنامه

۲۶	۹۸	۵۲-۵۳-۸۱-۱۰۳-۱۲۸ مکرر- تبصره ماده ۱۴۶ مکرر- بند ۱۲ ماده ۱۲۸- ۱۵۶- ۲۲۷- ۲۳۸- ۲۷۲ م	م
----	----	---	---

مخاطبان / دینداران	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	رفع ابهام در خصوص مواد ۵۳ و ۸۱ و ۱۰۳ و ۱۲۸ مکرر- شروط مقرر در بند (ت) ماده ۱۳۲ و تبصره یک ماده ۱۴۶ مکرر- استهلاك زیان سنواتی بند ۱۲ ماده ۱۲۸- کتمان درآمد موضوع مواد ۱۵۶ و ۲۲۷- ماده ۲۳۸- جریمه ماده ۲۷۲- تخفیفات فروش
با توجه به ابهامات مطرح شده در خصوص برخی مواد قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور تسریع امور و اتخاذ رویه واحد و نیز جلوگیری از مکاتبات غیر ضرور و تکریم ارباب رجوع برای تبیین و شفاف سازی قوانین و مقررات مالیاتی ذیل یادآور می گردد: ۱- با عنایت به اینکه به موجب قسمت صدر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسریست و پنج درصد (۲۵٪) بابت هزینه ها و استهلاكات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره و نظر به اینکه در این ماده از لحاظ کسر هزینه ها و استهلاكات و تعهدات مالک هیچ تفاوتی بین دارنده عین و یا منفعت وجود ندارد، بنابراین در مواردی که صاحبان حقوق موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ اصلاحی قانون موصوف نیز حقوق خود را (با رعایت مقررات قانونی مربوط به حقوق مالکین عین محل) به غیر به اجاره واگذار نمایند، درآمد اجاره دریافتی آنان با اتخاذ ملاک از حکم تبصره ۷ ماده ۵۳ قانون مذکور پس از کسر مبالغ پرداختی بابت اجاره ملک مورد نظر و طبق مقررات صدر ماده ۵۳ قانون فوق مشمول مالیات خواهد بود. ۲- نظر به اینکه اشخاص حقیقی که به فعالیتهای موضوع ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم اشتغال دارند در خصوص فعالیتهای مزبور حسب مفاد دستورالعمل شماره ۵۹۵۸/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۱/۳/۲۳ و قسمت اخیر تبصره یک ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ در صورتی که تکالیف قانونی خود از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر را انجام نداده باشند، نیز از معافیت ها و مشوق های مربوط برخوردار می باشند. بنابراین در صورتی که اشخاص فوق نسبت به صادرات محصولات تولیدی خود ناشی از فعالیت های مندرج در ماده ۸۱ قانون مذکور اقدام لکن تکالیف مالیاتی خود از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر را انجام نداده باشند، نیز می توانند از معافیت موضوع ماده ۸۱ قانون فوق برخوردار شوند. ۳- در صورتی که اشخاص حقیقی و حقوقی که در اجرای مقررات ماده ۲۷۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ ملزم به ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران موضوع این ماده شده باشند و از ارائه آن در مهلت مقرر خودداری نمایند علاوه بر آنکه درآمد مشمول مالیات آنها طبق مقررات این قانون از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد مشمول جریمه ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق به درآمد مشمول مالیات خواهند بود. لذا این جریمه قابل مطالبه از مالیات هایی که طبق قانون مالیات های مستقیم به صورت نرخ مقطوع (از جمله مالیات نقل و انتقال املاک) محاسبه می شود، نخواهد شد. ۴- مطابق تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده ۹۵ این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید (به جز موارد استثنا شده در این تبصره) شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین می باشد. در این	



ارتباط با رعایت موارد استثنا شده، در هریک از موارد زیر (عدم انجام تکالیف) توسط صاحبان مشاغل موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم حسب مورد و اشخاص حقوقی، امکان برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین فراهم نخواهد بود:

۱-۴- مودی نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی اقدام ننماید.

۲-۴- مودی (صاحبان مشاغل گروه اول ماده ۹۵ و اشخاص حقوقی) نسبت به ارائه دفاتر قانونی حسب درخواست اداره امور مالیاتی اقدام ننمایند و یا دفاتر ارائه شده کلاً بصورت سفید و نانویس ارائه شده باشد. (طبق جزء ۱۲ بند الف ماده ۶ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم، ارائه دفاتر سفید و نانویس در حکم عدم ارائه دفاتر محسوب می شود).

۳-۴- صاحبان مشاغل موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم و اشخاص حقوقی نسبت به ارائه اسناد و مدارک حسب درخواست اداره امور مالیاتی اقدام ننمایند.

عدم ارائه بخشی از اسناد و مدارک (اعم از اسناد درآمدی یا هزینه ای) موجب محرومیت از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین در اجرای این تبصره درخصوص درآمدهای ابرازی در اظهارنامه مالیاتی نخواهد بود. همچنین در مورد صاحبان مشاغل نیز عدم ارائه بخشی از اسناد و مدارک موجب محرومیت از معافیت موضوع ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم در اجرای تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون فوق نخواهد شد.

۵- از آنجائی که تخفیفات فروش حسب مورد به عنوان کاهنده حساب درآمد یا فروش کالا و خدمات محسوب می گردد، لذا در صورتی که درآمد مورد نظر با رعایت بند ۱۰ استاندارد حسابداری شماره ۳ شناسایی شود، تخفیفات اعمال شده در صورت احراز از طریق بررسی اسناد و مدارک مثبت، دفاتر طرفین یا سایر روش ها در حساب مالیاتی مودی قابل قبول خواهد بود. همچنین در مواردی که مودیان صورتحساب های صادره دارای تخفیف ذیل صورتحساب را مطابق استانداردهای حسابداری به صورت خالص در حساب ها منعکس می نمایند، این موضوع از مصادیق عدم ثبت رویدادهای مالی و پولی قلمداد نمی شود.

۶- درخصوص موضوع ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیات های مستقیم الحاقی به موجب ماده ۳۰ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱ مجلس شورای اسلامی که از تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۱۵ لازم الاجرا می باشد موارد زیر لازم است مد نظر قرار گیرد:

الف- درخصوص اعمال معافیت برای صاحب درآمد:

الف-۱- با توجه به مقررات تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات های مستقیم حسب مورد انجام تکالیف قانونی مقرر.

الف-۲- انعقاد قرارداد در قالب عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار شامل: مضاربه، مشارکت مدنی، مشارکت حقوقی، سرمایه گذاری مستقیم و سلف با بنگاه های تولیدی. (بنگاه های تولیدی شامل اشخاص حقوقی و حقیقی دارای مجوز تأسیس یا پروانه بهره برداری از مراجع ذی ربط و یا پروانه کسب تولیدی از اتحادیه ذی ربط حسب مورد می باشند).

الف-۳- انعقاد قرارداد و آورده نقدی (ریالی - ارزی) برای تامین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه های تولیدی باشد.

الف-۴- حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات معاف خواهند بود.

الف-۵- عدم خروج آورده نقدی به مدت دو سال (براساس سال شمسی و از تاریخ واریز وجه به حساب بنگاه تولیدی) از بنگاه تولیدی، در صورت خارج نمودن آورده نقدی قبل از دو سال به میزان خروج آورده نقدی و براساس شاخص های اعلامی از



سوی بانک مرکزی میزان معافیت به ارزش روز خروج محاسبه و مالیات متعلق به مالیات سال خروج آورده اضافه و مطابق مقررات مطالبه و وصول خواهد شد.

الف-۶- معافیت مذکور صرف نظر از نوع رابطه اشخاص با بنگاه‌های مزبور درخصوص آورده نقدی کلیه اشخاص اعم از حقیقی (شرکا) و حقوقی (شرکت‌های سرمایه‌گذار) به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

ب- درخصوص هزینه قابل قبول مالیاتی برای پرداخت کننده سود:

ب-۱- صرفاً برای بنگاه‌های تولیدی

ب-۲- پرداخت سود به صورت نقدی، غیرنقدی، پرداخت ما به ازا، تهاثر با طلب قبلی به پرداخت کننده آورده از دریافت کننده آورده یا تهاثر با طلب سایر اشخاص با تایید پرداخت کننده آورده طی دوره مالی مربوطه

ب-۳- رعایت مقررات ماده ۱۴۷ و تبصره‌های آن توسط دریافت کننده آورده

ب-۴- استفاده از آورده نقدی برای تامین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی

ب-۵- انعقاد قرارداد در قالب عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار.

ب-۶- تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار بعنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می‌شود. بدیهی است خروج آورده ارتباطی به هزینه مذکور ندارد.

ج- عدم رعایت هر یک از موارد فوق توسط یکی از طرفین قرارداد موجب عدم برخورداری طرف مقابل از مقررات تصریح شده در ماده ۱۳۸ مکرر فوق نخواهد بود.

۷- با توجه به اجرایی شدن مقررات اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم به خصوص مواد ۹۷ و ۱۰۶ آن قانون راجع به تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی بر مبنای اظهارنامه دریافتی و یا برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودیان از طرح جامع مالیاتی و عنایت به اینکه در مواردی که مودیان با ابراز زیان در اظهارنامه‌های تسلیمی می‌بایست پرونده و درآمد مشمول مالیات آنان براساس شاخص‌ها و معیارهای تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار گیرند. لذا با ملحوظ نظر داشتن مفاد بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم ضمن لغو بخشنامه شماره ۱۱۰۸/۴۸۷۹۴-۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۶ خاطرنشان می‌سازد زیان ابرازی مودیان برابر مقررات مورد رسیدگی و در صورت احراز و تائید از درآمد مشمول مالیات سال و یا سال‌های بعد مودی با ملحوظ نظر داشتن مفاد بند ۱ بخشنامه ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ مورخ ۱۳۸۵/۷/۱۸ کسر شود. لیکن در مواردی که تمام و یا بخشی از زیان مزبور احراز و مورد تائید اداره امور مالیاتی ذریبط قرار نگیرد و این امر مورد اعتراض مودی واقع شود مقتضی است مراتب از طریق مراجع حل اختلاف مالیاتی وفق مقررات مواد ۲۳۸ و ۲۴۴ قانون مورد بحث سریعاً حل و فصل شود و رسیدگی به اعتراض مزبور به سال‌های بعد موکول نشود.

بدیهی است در مواردی که اعتراض به زیان تائید نشده مطرح می‌باشد و نظر به اینکه حسب رای شماره ۳۰/۴/۱۱۸۸۵ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۱۳ حق تعبر موضوع ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم می‌بایست از مالیات ما به الاختلاف محاسبه و مطالبه گردد لذا در این گونه موارد حق تعبری متصور نمی‌باشد. لکن در زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی و کلاً یا کسانی که در محاکم



شماره ۲۰۶۹۸۲۴

تاریخ ۸۸/۳/۲۱

پست

اختصاصی و کالت می کنند و همچنین نمایندگان قانونی، درآمد اشخاص مزبور از این محل مدنظر قرار خواهد گرفت.

۸- منظر به اینکه برخورداری از نرخ صفر و یا هرگونه معافیت و مشوق مالیاتی حسب مورد با رعایت انجام تکالیف قانونی موضوعه از جمله حقوق مسلم مودیان محترم مالیاتی است لذا در مواردی که مودی سهواً و یا به دلیل عدم اطلاع از قوانین و مقررات مربوط در اظهارنامه تسلیمی، معافیت و یا مشوق و یا نرخ صفر مالیاتی نسبت به درآمدهای ابرازی خود را ابراز ننموده باشد و همچنین در مواردی که مودی به اشتباه برخی از درآمدهای سال مورد رسیدگی خود را که دارای نرخ مقطوع بوده مشمول سایر نرخ های مالیاتی غیر مرتبط می نماید و نیز در مواردی که مودی وفق مقررات بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم دارای زیان سنواتی احراز شده توسط اداره امور مالیاتی بوده و آن را از درآمد ابرازی در اظهارنامه مالیاتی تسلیم کسر ننموده، در این گونه موارد لازم است حسابرسان و ماموران مالیاتی ذیربط در هنگام حسابرسی مالیاتی و یا طرح موضوع در مراجع حل اختلاف مالیاتی حسب مورد نسبت به اعمال نرخ صفر و یا هرگونه معافیت، مشوق، تخفیف، ترجیح و نرخ صحیح مالیاتی مربوط اقدام نمایند.

بدیهی است درخصوص استهلاك زیان سنواتی این امر منوط به ارائه درخواست از طرف مودیان می باشد. همچنین در صورتی که به واسطه ابراز درآمد و عدم ابراز معافیت یا نرخ صفر یا استفاده از نرخ مالیاتی اشتباه، مالیات بیشتری توسط مودی پرداخت شده باشد، اضافه پرداختی مورد نظر فارغ از مفاد تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم با رعایت تریبات قانونی مقرر قابل

استرداد خواهد بود. ۱۲/۰۸-۵۷-۲.۵

امید علی پارسا