

موسسه حسابرسی آزمون پرداز ایران مشهود

شماره: 12992/230/د

سامانه هوشمند مالیاتی | قوانین مالیات مستقیم و ارزش افزوده

نحوه محاسبه معافیت موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم

دستورالعمل

نظر به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه محاسبه معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۸ ق. م. بدین وسیله مقرر می‌دارد:

طبق مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم 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 گردد با رعایت سایر مقررات مربوط از پنجاه درصد (۵۰ درصد) مالیات متعلق معاف خواهد بود. بنابراین همانطور که در بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵ / ۲۴۰۱ / ۲۳۲ مورخ ۱۸ / ۷ / ۱۳۸۵ تصریح گردیده است معافیت مذکور می بایست پس از اعمال درآمدهای مشمول و معاف از مالیات و همچنین درآمدهای مشمول مالیات مقطوع محاسبه گردد. به عنوان مثال در مورد شخص حقوقی که با رعایت دستورالعملهای صادره نسبت به اخذ گواهی امکان برخورداری از معافیت موضوع ماده مذکور اقدام نموده است چنانچه اطلاعات سال مالی (اولین سال صدور مجوز موضوع ماده مذکور بشرح زیر باشد نحوه محاسبه معافیت و مالیات متعلق با رعایت مقررات بشرح زیر خواهد بود:

۱_ سود ابرازی ناشی از فعالیت های مشمول مالیات ۶۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰

۲_ سود ابرازی ناشی از فعالیت های معاف از مالیات ۲۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰

۳_ سود ابرازی ناشی از فعالیت های مشمول مالیات مقطوع ۱۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰

۴_ میزان مبالغ مصرف شده در اجرای مقررات ماده ۱۳۸ ق. م. م. ۳۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰
جمع کل سود ابرازی مشمول مالیات و سود ناشی از درآمدهای معاف و مشمول مالیات مقطوع:

$$۶۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ + ۲۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ + ۱۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ = ۹۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰$$

سهم سود مشمول مالیات از مبالغ مصرف شده در اجرای ماده ۱۳۸ ق. م. م.:

$$۳۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ \times (۶۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ \div ۹۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰) = ۲۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰$$

میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۸ ق. م. م.:

$$۲۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ \times ۵۰ \text{ درصد} \times ۲۵ \text{ درصد} = ۲۵ / ۰۰۰ / ۰۰۰$$

مالیات متعلق نسبت به سود ابرازی مشمول مالیات:

$$۶۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ \times ۲۵ \text{ درصد} = ۱۵۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰$$

مالیات قابل پرداخت پس از کسر معافیت ماده ۱۳۸ ق. م. م. مربوط به سود ابرازی: ۱۲۵ / ۰۰۰ / ۰۰۰ =

$$۱۵۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ - ۲۵ / ۰۰۰ / ۰۰۰$$

حسین وکیلی

معاون مالیاتهای مستقیم

شماره: ۲۳۲ / ۲۴۰۱ / ۲۸۳۴۵

تاریخ: ۱۳۸۵ / ۰۷ / ۱۸

پیوست:

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان
شورای عالی مالیاتی
اداره کل امور مالیاتی استان
هیأت عالی انتظامی مالیاتی
اداره کلدادستانی انتظامی مالیاتی
دفتر جامعه حسابداران رسمی ایران
دبیرخانه هیأت‌های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر
سازمان حسابرسی
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، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و مأموران مالیاتی در خصوص موضوعات زیر مقرر می‌دارد:

۱_ استهلاك زیان سنواتی:

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

۲_ زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها:

زیان (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_ زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاریها:

زیان (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 های قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌گردد .

۴_ هزینه بازخرید مرخصی کارکنان:

وجوه پرداختی یا تخصیصی بابت بازخرید مرخصی کارکنان وفق مقررات موضوعه مشمول مالیات حقوق می‌باشد و در صورت پرداخت به استناد بند ۲ ماده ۱۴۸ ق. م. م. به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد. 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 نمی‌باشد .

۵_ زیان تسعیر ارز:

زیان حاصل از تسعیر دارائی‌ها و بدهی‌های ارزی که بر اساس متداول حسابداری محاسبه شده باشد، مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سالهای مختلف توسط مؤدی، جزء هزینه های قابل قبول می‌باشد .

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

طبق تبصره ۲ ماده ۶ قانون موسوم به تجمیع عوارض تولید کنندگان 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 ۸/۷/۱۳۸۱ 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 اعضاء حقیقی هیأت مدیره (اعم از موظف و غیر موظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می باشد که در هر صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرائم 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 بر اساس 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 این صورت 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.
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 به صورت اندوخته در حسابهای شرکت ثبت و به درآمد 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 اوراق پایاپای ثبت نشده باشد 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 درصد 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 ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰:
مؤدیانی که در اجرای مقررات ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم قبل از اصلاحیه مورخ ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰ و با رعایت بند ۸ بخشنامه شماره ۷۱۱۹۷ / ۷۰۴۱ / ۲۱۱ مورخ ۱۴ / ۱۲ / ۱۳۸۱ 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 .

۱۳- مطالبه ۵ درصد مالیات تکلیفی از پیمانکاران خارجی:
قراردادهای پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران موضوع بند الف ماده ۱۰۷ ق. م. م. که از تاریخ ۱ / ۱ / ۸۲ 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 اشخاص حقوقی بوده لذا تلقی آن به عنوان مالیات سهامداران فاقد وجهت قانونی می باشد .

۱۵- هزینه های قابل قبول سنوات قبل:
هزینه های قابل قبول 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. به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد .

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

علی اکبر عرب مازار

مربوط به قانون مالیاتهای مستقیم

