

دستورالعمل در خصوص ابهامات موجود در گزارشات

حسابرسی مالیاتی موضوع ماده (۲۷۲) ق.م.م

نظر به برخی ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع [ماده 272 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 ماموران مالیاتی در خصوص موضوعات زیر مقرر می‌دارد:

1. استهلاك زیان سنواتی:

به استناد [بند 12 ماده 148 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 1380/11/27 از درآمد سال یا سالهای بعد و حداکثر تا میزان درآمد مشمول مالیات ابرازی قابل استهلاك خواهد بود .

2. زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی به شرح [مواد 147 و 148 قانون مالیاتهای مستقیم](#) مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد .

3. زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاریها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاریها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی به شرح [مواد 147 و 148 قانون مالیاتهای مستقیم](#) و با عنایت به مفاد ماده 143 قانونیاد شده به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌گردد . (به موجب رای شماره 1215 هیات عمومی دیوان عدالت اداری بندهای 2 و 3 فوق ابطال شده است.)

4. 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 2 ماده 148](#) به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد . در ضمن وجوه پرداختی بابت بازخرید مرخصی کارکنان به استناد [بند 5 ماده 91](#) صرفاً در صورت پرداخت در زمان بازنشستگی یا از کارافتادگی مشمول مالیات حقوق نمی‌باشد .

5. زیان تسعیر ارز:

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

6. مالیات و عوارض موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض:

طبق تبصره 2 ماده 6 موسوم به تجمیع عوارض تولیدکنندگان کالاهای موضوع ماده 3 و همچنین ارائه دهندگان خدمات موضوع [ماده 4 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 حساب‌های تعیین شده واریز نمایند . نظر به این که خریداران کالا یا خدمات ، مالیات و عوارض مذکور را پرداخت می‌نمایند ، مبالغ مذکور به عنوان هزینه قابل قبول تولیدکننده یا ارائه دهنده خدمات نمی‌باشد .

7. هزینه‌ها یا پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی:

در خصوص هزینه‌ها و وجوه پرداخت شده توسط اشخاص که وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می‌باشند ، عدم پذیرش هزینه‌های مذکور صرفاً به دلیل عدم کسر مالیات تکلیفی (به استثنای موارد مصرح در آیین‌نامه اجرائی موضوع [بند 8 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم](#) موضوع بخشنامه شماره 24408 مورخ 1381/8/7 سازمان امور مالیاتی

کشور) صحیح نمی‌باشد .

8. پاداش هیات مدیره:

پرداخت پاداش هیات مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت‌ها با عنایت به مفاد مواد 239 و 241 قانون تجارت از محل سود

خالص قابل تقسیم انجام می‌پذیرد ، لذا پاداش مذکور نمی‌تواند در زمره هزینه‌های قابل قبول تلقی گردد . بدیهی است در هر صورت پاداش اعضاء حقیقی هیات مدیره (اعم از موظف و غیرموظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می‌باشد که در صورت عدم اقدام توسط شرکت ، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرایم متعلقه اقدام نماید .

9. پرداختهای انجام شده طبق قوانین بودجه سالانه کشور: (به موجب رای شماره 412 مورخ 1392/6/25 دیوان عدالت اداری این بند ابطال شده است.)

در مواردی که 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 ماخذ درآمد مشمول مالیات قابل وصول باشد ، در این صورت بر اساس قسمت اخیر **ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم** وجوه پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول سال پرداخت تلقی و یا به استناد **تبصره 5 ماده 105** از درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل کسر خواهد بود در غیر این صورت به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نخواهد شد .

10. درآمد حاصل از فروش حق تقدم سهام و صرف سهام شرکت‌های خارج از بورس:

الف: در اجرای **تبصره 2 ماده 143** ارزش اسمی حق تقدم سهام در شرکت‌های خارج از بورس جهت محاسبه مالیات نقل و انتقال ، ارزش اسمی سهام یا سهم‌الشرکه اصلی آن می‌باشد .

ب: درآمد حاصل از صرف سهام:

1- ب- درآمد حاصل از صرف سهام ناشی از سلب حق تقدم سهامداران (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و سایر شرکتها) 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 2 و 3 ماده 143 خواهد بود .

2- ب- درآمد حاصل از صرف سهام شرکت‌های خارج از بورس که به صورت اندوخته در حسابهای شرکت ثبت و به کلیه سهامداران تعلق دارد طبق مقررات **ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم** مشمول مالیات می‌باشد .

3- 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 3 ماده 143** خواهد بود ، در غیر این صورت درآمد حاصله طبق مقررات **ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم** مشمول مالیات می‌باشد .

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 اطاق پایاپای ثبت نشده باشد 10% بخشودگی مالیات موضوع ماده 143 به عملکرد سال مزبور تعلق نمی‌گیرد .

11. معافیت موضوع ماده 138 :

به استناد ماده 138 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 50% مالیات متعلقه موضوع ماده 105 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 غیرمعاف قابل اعمال می‌باشد .

12. ذخیره (اندوخته) طرح و توسعه موضوع ماده 138 قبل از اصلاحیه 1380/11/27

مودیانی که در اجرای مقررات **ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم** قبل از اصلاحیه مورخ 1380/11/27 و با رعایت بند 8 بخشنامه شماره 211/7041/71197 مورخ 1381/12/14 سازمان امور مالیاتی کشور برای سنوات 1381 و به بعد نسبت به ایجاد ذخیره طرح و توسعه اقدام نموده‌اند در صورت تخلف از شرایط مقرر در ماده مذکور مشمول مالیات و جرایم متعلق مطابق مقررات **تبصره 2 ماده 138** قبل از اصلاحیه خواهند بود .

13. مطالبه 5% مالیات تکلیفی از پیمانکاران خارجی:

قراردادهای پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران موضوع **بند الف ماده 107** که از تاریخ 1383/1/1 به بعد منعقد شده باشند و دارای شعبه یا نمایندگی در ایران نباشند مشمول کسر 5 درصد مالیات تکلیفی موضوع

ماده 104 خواهند بود .

14. 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 می‌گردند یادآور می‌شود 25 درصد مالیات اشخاص حقوقی موضوع [ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم](#) مالیات شخص حقوقی بوده لذا تلقی آن به عنوان مالیات سهامداران فاقد وجاهت قانونی می‌باشد .

15. هزینه‌های قابل قبول سنوات قبل:

هزینه‌های قابل قبول سنوات قبل که به هر دلیل خارج از اختیار مودی در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد به استناد [بند 27 ماده 148](#) به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد .

16. وجوه اداره شده:

نظر به این که مانده وجوه اداره شده نزد بانکها سپرده بانکی تلقی نمی‌گردد بنا بر این سود دریافتی ناشی از وجوه اداره شده نزد بانکهای ایرانی یا موسسات اعتباری غیربانکی مجاز ، مشمول معافیت موضوع [بند 2 ماده 145 قانون مالیاتهای مستقیم](#) نخواهد بود .

علی اکبر عرب مازار