

وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور

صفحه نخست چند رسانه‌ای قوانین معرفی سازمان ارتباط با ما میز خدمت الکترونیک

12 اسفند 1402  
Saturday, March 2, 2024  
1445 شعبان 20

**بخشنامه: 200/98/24**

رفع ابهام مواد 53 و 81 و 103 و 138 مکرر- شروط مقرر در بند (ت) ماده 132 و تبصره یک ماده 146 مکرر- استهلاک زیان سنواتی بند 12 ماده 148 - کتمان درآمد موضوع مواد 156 و 227- جریمه ماده 272- تخفیفات فروش

تاریخ سند: 21/03/1398  
شماره سند: 24-200/98/24  
کد سند: /م-156-227-238-272-148  
تبصره 1 ماده 146 مکرر- 138  
52/1398/24-53-81-103-227-156-148  
وتعیت سند: معتبر  
امضا کننده: رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور  
(امیدعلی پارسا)

بازگشت به ماده قانونی

شماره: 200/98/24  
تاریخ: 21/03/1398

**بخشنامه**

م	138-103-81-53-52 مکرر- تبصره 1 ماده 146 بند 12 272-238-227-156-148	98	24
---	--	----	----

امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی	مخاطبان/ ذینفعان
رفع ابهام درخصوص مواد 53 و 81 و 103 و 138 مکرر- شروط مقرر در بند (ت) ماده 132 و تبصره یک ماده 146 مکرر- استهلاک زیان سنواتی بند 12 ماده 148 - کتمان درآمد موضوع مواد 156 و 227- جریمه ماده 272- تخفیفات فروش	
با توجه به ابهامات مطرح شده در خصوص برخی مواد قانون مالیات‌های مستقیم و به منظور تسريع 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 ذیلاً یاد آور می‌گردد:  1- با عنایت به اینکه به موجب قسمت صدر ماده 53 قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد (%) بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره و نظر به اینکه در این ماده از لحظه کسر هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک هیچ تفاوتی بین دارنده عین و یا منفعت وجود ندارد، بنابراین در مواردی که صاحبان حقوق موضوع تبصره 2 ماده 59 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 ملک از حکم تبصره 7 ماده 53 قانون مذکور پس از کسر مبالغ پرداختی بابت اجاره ملک مورد نظر و طبق مقررات صدر ماده 53 قانون فوق مشمول مالیات خواهد بود.  2- نظر به اینکه اشخاص حقیقی که به فعالیتهای موضوع ماده 81 قانون مالیات‌های مستقیم اشتغال دارند درخصوص فعالیتهای مزبور حسب مفاد دستورالعمل شماره 1391/03/23/ص مورخ 200/5958 و قسمت اخیر تبصره یک ماده 146 مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/04/31 در صورتی که تکالیف قانونی خود از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعده مقرر را انجام نداده باشند، نیز از معافیت ها و مشوق های مربوط برخوردار می‌باشند. بنابراین در صورتی که اشخاص فوق نسبت به صادرات محصولات تولیدی خود ناشی از فعالیت های مندرج در ماده 81 قانون مذکور اقدام لکن تکالیف مالیاتی خود از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعده مقرر را انجام نداده باشند، نیز می‌توانند از معافیت موضوع ماده 81 قانون فوق برخوردار شوند.	

سامانه رسیدگی به شکایات  
(موضوع ماده 25 قانون ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد)

سامانه دریافت گزارش  
فارما مالیاتی

اطلاعیه ها

- قابل توجه فعلان اقتصادی مناطق آزاد- صنعتی
- اطلاعیه (قابل توجه اشخاص حقیقی و حقوقی)- اصلاح ماده فصل دوم آینین نام اجرایی موضوع تبصره (3) ماده 169 قانون مالیات های مستقیم (تسهیل فرآیند صدور شماره اقتصادی برای فعلان اقتصادی)
- اطلاعیه- مالیات مقطوع سکه (قابل توجه اشخاص حقیقی خریدار سکه در 1398 سال)
- قابل توجه جایگاهداران سوخت- فراخوان مشمولان مرحله هشتم اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده
- اطلاعیه- قابل توجه موسسات خیریه و عالم المتفق
- فرم نظرسنجی از ارباب رجوع - موضوع ماده 8 طرح تکریم مردم

آرشیو اطلاعیه ها

رفع ابهامات نحوه اجرای مقررات بخشنامه 54409 مورخ 1388-05-26
ابلاغ دادنامه شماره 90 مورخ 1393-6-30، درخصوص بخشنامه شماره 34111 مورخ 1381-6-12
رفع ابهام مواد 53 و 81 و 103 و 138 مکرر- شروط مقرر در بند (ت) ماده 132 و تبصره یک ماده 146 مکرر- استهلاک زبان سوانح بند 12 ماده 148 - کتمان درامد موضوع مواد 156 و 227- جرمیه ماده 272- تخفیفات فروش ارسال تصویر دادنامه شماره 140231390002587410 مورخ 1402/10/05 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متنضم ابطال از تاریخ تصویب بند 7 بخشنامه شماره 13530 مورخ 1384/07/27 سازمان امور مالیاتی و ابطال از تاریخ تصویب بند 2 رأی شماره 30/4/11818 و رأی شماره 1376/11/19 مورخ 30/4/11886 1371/10/13 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی؛
سایر اسناد مرتبط

3- در صورتی که اشخاص حقیقی و حقوقی که در اجرای مقررات ماده 272 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 ملزم به ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران موضوع این ماده شده باشد و از ارائه آن در مهلت مقرر خودداری نمایند علاوه بر آنکه در آمد مشمول مالیات آنها طبق مقررات این قانون از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد مشمول جرمیه ای معادل بیست درصد (20%) مالیات متعلق به درآمد مشمول مالیات خواهد بود. لذا این جرمیه قابل مطالبه از مالیات هایی که طبق قانون مالیاتهای مستقیم به صورت نرخ مقطوع (از جمله مالیات نقل و انتقال املاک) محاسبه می شود، نخواهد شد.

4- مطابق تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده 95 این قانون در مورد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید (به جز موارد استثنای 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 موارد استثنای شده، در هریک از موارد زیر (عدم انجام تکالیف) توسط صاحبان مشاغل موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای 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:

1- مودی نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعده مقرر قانونی اقدام ننماید.

2- مودی (صاحبان مشاغل گروه اول ماده 95 و اشخاص حقوقی) نسبت به ارائه دفاتر قانونی حسب درخواست اداره امور مالیاتی اقدام ننمایند و یا دفاتر ارائه شده کلا به صورت سفید و نانویس ارائه شده باشد.(طبق جزء 12 بند الف ماده 6 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم، ارائه دفاتر سفید و نانویس در حکم عدم ارائه دفاتر محسوب می شود).

3- صاحبان مشاغل موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای 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 101 قانون مالیات های مستقیم در اجرای تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون فوق نخواهد شد.

5- از آنجایی 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 10 استاندارد حسابداری شماره 3 شناسایی شود، تخفیفات اعمال شده در صورت احرار از طریق بررسی اسناد و مدارک مثبته، 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.

6- در خصوص موضوع ماده 138 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم الحقی به موجب ماده 30 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب 1394/02/01 مجلس شورای اسلامی که از تاریخ 15/03/1394 لازم الاجرا می باشد موارد زیر لازم است مد نظر قرار گیرد:

الف- درخصوص اعمال معافیت برای صاحب درآمد:

الف-1- با توجه به مقررات تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم حسب مورد انجام تکالیف قانونی مقرر.

الف-2- انعقاد قرارداد در قالب عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار شامل: مشارکت مدنی، مشارکت حقوقی، سرمایه گذاری مستقیم و سلف با بنگاههای تولیدی. {بنگاه های تولیدی شامل اشخاص حقوقی و حقیقی دارای مجوز تاسیس یا

پروانه بهره برداری از مراجع ذی ربط و یا پروانه کسب تولیدی از اتحادیه های ذی ربط حسب مورد می باشد.

الف-3- انعقاد قرارداد و آورده نقدی (ریالی- ارزی) برای تامین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاه های تولیدی باشد.

الف-4- معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.<sup>[1]</sup>

الف-5- عدم خروج آورده نقدی به مدت دو سال (بر اساس 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 بر اساس 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-6- معافیت مذکور صرف نظر از نوع رابطه اشخاص با بنگاه های تولیدی درخصوص آورده نقدی کلیه اشخاص اعم از حقیقی (شرکا) و حقوقی (شرکت های سرمایه گذار) می باشد و درآمد اشخاصی که آورده نقدی برای تامین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه های تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می شوند و معافیت مزبور به سایر درآمدهای اشخاص یادشده تسری نخواهد یافت.<sup>[2]</sup>

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

ب-1- صرف برای بنگاه های تولیدی

ب-2- پرداخت سود به صورت نقدی، غیر نقدی، پرداخت ما به ازا، تهاتر با طلب قبلی به پرداخت کننده آورده از دریافت کننده آورده یا تهاتر با طلب سایر اشخاص با تایید پرداخت کننده آورده طی دوره مالی مربوطه

ب-3- رعایت مقررات ماده 147 و تبصره های آن توسط دریافت کننده آورده

ب-4- استفاده از آورده نقدی برای تامین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاه های تولیدی

ب-5- انعقاد قرارداد در قالب عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار.

ب-6- تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار بعنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می شود. بدیهی است خروج آورده ارتباطی به هزینه مذکور ندارد.

ج- عدم رعایت هریک از موارد فوق توسط یکی از طرفین قرارداد موجب عدم برخورداری طرف مقابل از مقررات تصریح شده در ماده 138 مکرر فوق نخواهد بود.

7- با توجه به اجرایی شدن مقررات اصلاحیه مورخ 1394/04/31 قانون مالیاتهای مستقیم به خصوص مواد 97 و 106 آن قانون راجع به تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی بر مبنای اظهارنامه دریافتی و یا برآورده بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودیان از طرح جامع مالیاتی و عنایت به اینکه در مواردی که مودیان با ابراز زیان در اظهارنامه های تسیلیمی می باشند پرونده و درآمد مشمول مالیات آنان بر اساس شاخص ها و معیارهای تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات موردن رسیدگی قرار گیرند. لذا با ملحوظ نظر داشتن مفاد بند 12 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم ضمن لغو بخشنامه شماره 30-1108/48794 مورخ 1376/11/16 خاطر نشان می سازد زیان ابرازی مودیان برابر مقررات موردن رسیدگی و در صورت احرار و تایید از درآمد مشمول مالیات سال و یا سال های بعد مودی با ملحوظ نظر داشتن مفاد بند 1 بخشنامه 232/2401/28345 مورخ 1385/07/18 موردن تایید اداره امور مالیاتی ذیربیط قرار نگیرد و این امر موردن اعتراض مودی واقع شود مقتضی است مراتب از طریق مراجع حل اختلاف مالیاتی وفق مقررات مواد 238 و 244 قانون موردن بحث سریعا حل و فصل شود و رسیدگی به اعتراض مزبور به سال های بعد موقول نشود.

بدیهی است در مواردی که اعتراض به زیان تایید نشده مطرح می باشد و نظر به اینکه حسب رای شماره 30/4/11885 1371/10/13 مورخ حق تمبر موضوع ماده 103 قانون مالیات‌های مستقیم می باشد از مالیات مابه اختلاف محاسبه و مطالبه گردد لذا در این گونه موارد حق تمبری متصور نمی باشد. لکن در زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی وکلا یا کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می کنند و همچنین نمایندگان قانونی، درآمد اشخاص مزبور از این محل مد نظر قرار خواهد گرفت.

8- نظر به اینکه برخورداری از نرخ صفر یا هر گونه 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 سهوا و یا به دلیل عدم اطلاع از قوانین و مقررات مربوط در اظهار نامه تسليمی، 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 برعی از درآمدهای سال مورد رسیدگی خود را که دارای نرخ مقطوع بوده مشمول سایر نرخ‌های مالیاتی غیر مرتبط می نماید و نیز در مواردی که مودی وفق مقررات بند 12 ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم دارای زیان سنواتی احراز شده توسط اداره امور مالیاتی بوده و آن را از درآمد ابرازی در اظهارنامه مالیاتی تسليم 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 یا هرگونه معافیت، مشوق، تخفیف، ترجیح و نرخ صحیح مالیاتی مربوط اقدام نمایند.

بدیهی است درخصوص استهلاک 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 2 ماده 210 قانون مالیات‌های مستقیم با رعایت ترتیبات قانونی مقرر قابل استرداد خواهد بود.

#### امیدعلی پارسا

#### رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

نحوه ابلاغ:	مرجع ناظر:	مدت اجرا:	تاریخ اجرا:
فیزیکی/سیستمی	دادستانی انتظامی مالیاتی		-

[1] به موجب قسمت اخیر بخشنامه شماره 1400/1400/51 210 مورخ 1400/07/10 ، جزء الف-4 (با توجه به دادنامه شماره 1400/04/08 مورخ 1400/04/08) اصلاح شد.

متن قبل از اصلاح: «حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.»

[2] به موجب قسمت اخیر بخشنامه شماره 1400/1400/51 210 مورخ 1400/07/10 ، جزء الف-6 (با توجه به دادنامه شماره 1400/04/08 مورخ 1400/04/08) اصلاح شد.

متن قبل از اصلاح: «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 (18) ماده (148) قانون مالیات‌های مستقیم می باشد.»

#### مواد قانونی وابسته

ماده 52 - درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول ...

ماده 53 - درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال اجاره، اعم از نقدی و غیر

<p>نقدی، پس ا...</p> <p>ماده 81 - درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغانداری...</p> <p>ماده 103 - وکلای دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند مکلف اند در وکالت نامه‌های خود رقم حق الوکاله‌ها را قید نمای...</p>
<p>ماده 138 - حذف شد. (۱)</p> <p>۱. به موجب ماده (۳۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، م...</p> <p>ماده 138 مکرر- اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند،...</p>
<p>ماده 146 - کلیه معافیت‌های مدت‌دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت مقررات مربوط نا انقضای مدت ...</p>
<p>ماده 146 مکرر- معافیت‌های مذکور در مواد (۱۳۳)، (۱۳۴)، (۱۳۹) « به استثنای بندهای (الف)، (ب) و (ز) آن»، (۱۴۲)، (۱۴۳) و تصری...</p>
<p>ماده 148 - هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می‌باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است:[۱]</p> <p>۱ - قی...</p>
<p>ماده 156 - اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مودیان مالیات بر درآمد را در مورد هر منبع که در موعد قانونی تسليم شده است حدا...</p>
<p>ماده 227- در مواردی که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود وزیان مودی حسب مورد قبول می‌شود و همچنین پس از تشخیص علی الرأس و صدور ب...</p>
<p>ماده 238 - در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می‌شود، چنانچه مودی نسبت به آن معتبرض باشد می‌تواند ظرف سی ...</p>
<p>ماده 272- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان دی‌ماه هر سال نسبت به اعلام آن گروه یا گروههایی از اشخاص حقیقی و حقوقی ک...</p>



سامانه عملیات الکترونیکی مودیان مالیاتی  
بیانیه حریم خصوصی  
شناسنامه خدمات سازمان امور مالیاتی کشور  
سامانه مالیات بر ارزش افزوده

سایر سامانه‌ها...

آدرس: میدان امام خمینی، خیابان صور اسرافیل خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور  
کد پستی : ۱۱۱۴۹۴۳۶۶۱  
صندوق پستی : ۱۱۱۱۵-۱۶۵۱  
تلفنخانه ۳۹۹۰۳۹۹۹۰

کلیه حقوق این سامانه برای سازمان امور مالیاتی کشور محفوظ می‌باشد.

سازمان امور مالیاتی کشور همواره از پیشنهادات و انتقادات سازنده شما مودیان گرامی استقبال می‌نماید.



intamedia.ir © 2019