

شماره  
تاریخ  
پرست



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور

رئیس کل

### بخشنامه

تیمبره ۶ ماده ۱۰۵ - تیمبره ۳ ماده ۱۳۲، ۱۳۸ و ماده ۱۴۳ م  
م

| مخاطبین / ذینفعان | امور مالیاتی شهر و استان تهران<br>ادارات کل امور مالیاتی |
|-------------------|----------------------------------------------------------|
| موضوع             | نحوه اعمال معافیت ها و بخشودگی های مالیاتی               |

با عنایت به ابهامات ایجاد شده درخصوص نحوه اعمال معافیت، بخشودگی و تخفیف های مالیاتی مربوط به قانون مالیاتهای مستقیم از جمله تبصره ۶ ماده ۱۰۵، تبصره ۳ ماده ۱۳۲، ماده ۱۳۸ و ماده ۱۴۳ قانون مذکور، به آگاهی می رساند:

با توجه به اینکه طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم معافیت، بخشودگی و تخفیف های مورد نظر در خصوص نرخ یا مالیات نسبت به مالیات بر درآمد های مربوط در نظر گرفته شده لذا در صورتی که مودی از چند معافیت، بخشودگی یا تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می باشد در محاسبه معافیت، بخشودگی یا تخفیف می بایست معافیت، بخشودگی یا تخفیف قبلی مدنظر قرار گرفته و از خالص نرخ یا مالیات مربوط (پس از کسر معافیت، بخشودگی یا تخفیف محاسبه شده) نسبت به اعمال معافیت، بخشودگی یا تخفیف بعدی اقدام شود.

در ضمن میزان در برابر بخشودگی مقرر در ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم درخصوص شرکت هایی که سهام آنها برای معامله در بورس های داخلی یا خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می شود در صورتی که در پایان سال مالی به تأیید سازمان بورس اوراق بهادار حداقل بیست درصد (۲۰٪) سهام شناور آزاد داشته باشند، با توجه به ماهیت آن صرفاً به بخشودگی ۱۰٪ یا ۵٪ پذیرش سهام در بورس یا فرابورس حسب مورد تسری داشته و به بخشودگی درآمد حاصل از فروش کالا در بورس کالایی قابل تسری نمی باشد. ۱۳۹۲-۱۱۶

سید کامل تقوی نژاد

رئیس کل

جناب آقای/سرکار خانم

بسم الله الرحمن الرحیم  
این بخشنامه در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ صادر گردید و در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ به اطلاع شما رسید.  
این بخشنامه در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ صادر گردید و در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ به اطلاع شما رسید.  
این بخشنامه در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ صادر گردید و در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ به اطلاع شما رسید.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| تیمبره ۶ ماده ۱۰۵ - تیمبره ۳ ماده ۱۳۲، ۱۳۸ و ماده ۱۴۳ م                                                                                                                                                                                                                          | موضوع: نحوه اعمال معافیت ها و بخشودگی های مالیاتی |
| شماره: ۹۵                                                                                                                                                                                                                                                                        | تاریخ: ۱۳۹۲/۰۵/۰۵                                 |
| <p>این بخشنامه در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ صادر گردید و در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ به اطلاع شما رسید.</p> <p>این بخشنامه در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ صادر گردید و در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ به اطلاع شما رسید.</p> <p>این بخشنامه در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ صادر گردید و در تاریخ ۱۳۹۲/۰۵/۰۵ به اطلاع شما رسید.</p> |                                                   |

الف- در صورتی که مودی توانان از بخشودگی نرخ موضوع تبصره ۶ ماده ۱۰۵ و معافیت تبصره ۳ ماده ۱۳۲ و بخشودگی ماده ۱۴۳ قانون مذکور مربوط به فروش کالا در بورس برخوردار باشد:

شرکت الف که درآمد مشمول مالیات ابرازی آن ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و دارای ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال سود حاصل از فروش کالا در بورس کالا، ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال سود حاصل از فعالیتهای ایرانگردی و جهانگردی برخوردار بوده و ضمناً از مصادیق تعاونی های متعارف موضوع تبصره ۶ ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم است.

| نحوه محاسبه                                                                                                                                                            |            |                              | شرح                                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------------------------|-------------------------------------------|
| ماخذ                                                                                                                                                                   | نرخ مالیات | اعمال بخشودگی یا معافیت قبلی | مبلغ                                      |
| ۱۰/۰۰۰/۰۰۰                                                                                                                                                             | ×٪۲۵       | —                            | ۲/۵۰۰/۰۰۰                                 |
| ۱۰/۰۰۰/۰۰۰                                                                                                                                                             | ×٪۲۵       | ×٪۲۵                         | ۶۲۵/۰۰۰                                   |
| بخشودگی حاصل از تعاونی متعارف موضوع تبصره ۶ ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۱۱ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم توسعه مصوب ۱۳۸۶/۱۱/۸        |            |                              |                                           |
| ۲/۰۰۰/۰۰۰                                                                                                                                                              | ×٪۲۵       | ×٪۷۵×٪۵۰                     | ۱۸۷/۵۰۰                                   |
| معافیت سود حاصل از فعالیت های ایرانگردی و جهانگردی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷                                               |            |                              |                                           |
| ۵/۰۰۰/۰۰۰                                                                                                                                                              | ×٪۲۵       | ×٪۷۵×٪۱۰                     | ۹۳/۷۵۰                                    |
| بخشودگی حاصل از فروش کالا در بورس موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید لازم الاجراء از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵ |            |                              |                                           |
|                                                                                                                                                                        |            |                              | ۹۰۶/۲۵۰                                   |
|                                                                                                                                                                        |            |                              | ۱/۵۹۳/۷۵۰                                 |
| ۲/۵۰۰/۰۰۰ - ۹۰۶/۲۵۰                                                                                                                                                    |            |                              | کل بخشودگی و معافیت مالیاتی               |
|                                                                                                                                                                        |            |                              | مالیات پس از کسر بخشودگی و معافیت مالیاتی |

ب- در صورتی که مودی توانان از بخشودگی ماده ۱۴۳ درخصوص پذیرش در بورس داخلی و فروش کالا در بورس و معافیت تبصره (۳) ماده ۱۳۲ برخوردار باشد:

شرکت ب که درآمد مشمول مالیات ابرازی آن ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و دارای ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال سود حاصل از فروش کالا در بورس بوده و همچنین ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال سود حاصل از فعالیتهای ایرانگردی و جهانگردی داشته باشد.

ب-۱- میزان سهام شناور در بورس کمتر از ۲۰٪ باشد:

| نحوه محاسبه                                                                                                                                                                                  |            |                              | شرح                                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------------------------|-------------------------------------------|
| ماخذ                                                                                                                                                                                         | نرخ مالیات | اعمال بخشودگی یا معافیت قبلی | مبلغ                                      |
| ۱۰/۰۰۰/۰۰۰                                                                                                                                                                                   | ×٪۲۵       | —                            | ۲/۵۰۰/۰۰۰                                 |
| ۱۰/۰۰۰/۰۰۰                                                                                                                                                                                   | ×٪۲۵       | ×٪۱۰                         | ۲۵۰/۰۰۰                                   |
| بخشودگی بابت پذیرش سهام شرکت در بورس های داخلی یا خارجی موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید لازم الاجراء از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵ |            |                              |                                           |
| ۵/۰۰۰/۰۰۰                                                                                                                                                                                    | ×٪۲۵       | ×٪۹۰×٪۱۰                     | ۱۱۲/۵۰۰                                   |
| بخشودگی حاصل از فروش کالا در بورس کالایی موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید لازم الاجراء از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵                |            |                              |                                           |
| ۲/۰۰۰/۰۰۰                                                                                                                                                                                    | ×٪۲۵       | ×٪۹۰×٪۵۰                     | ۲۲۵/۰۰۰                                   |
| معافیت سود حاصل از فعالیت های ایرانگردی و جهانگردی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷                                                                     |            |                              |                                           |
|                                                                                                                                                                                              |            |                              | ۵۸۷/۵۰۰                                   |
| ۲/۵۰۰/۰۰۰ - ۵۸۷/۵۰۰                                                                                                                                                                          |            |                              | کل بخشودگی و معافیت مالیاتی               |
|                                                                                                                                                                                              |            |                              | مالیات پس از کسر بخشودگی و معافیت مالیاتی |

ب- ۲- میزان سهام شناور در بورس حداقل ۲۰٪ باشد :

| شرح                                                                                                                                                                                          |           |                                 |               | نحوه محاسبه |                     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------------------------------|---------------|-------------|---------------------|
| شرح                                                                                                                                                                                          | مبلغ      | اعمال بخشودگی یا<br>معافیت قبلی | نرخ<br>مالیات | ماخذ        |                     |
| مالیات شرکت بدون بخشودگی                                                                                                                                                                     | ۲/۵۰۰/۰۰۰ | —                               | ×/۲۵          | ۱۰/۰۰۰/۰۰۰  |                     |
| بخشودگی بابت پذیرش سهام شرکت در بورس های داخلی یا خارجی موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید لازم الاجراء از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵ | ۵۰۰/۰۰۰   | ×/۲۰                            | ×/۲۵          | ۱۰/۰۰۰/۰۰۰  |                     |
| بخشودگی حاصل از فروش کالا در بورس کالایی موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید لازم الاجراء از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵                | ۲۰۰/۰۰۰   | ×/۸۰ ×/۲۰                       | ×/۲۵          | ۵/۰۰۰/۰۰۰   |                     |
| معافیت سود حاصل از فعالیت های ایرانگردی و جهانگردی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷                                                                     | ۲۰۰/۰۰۰   | ×/۸۰ ×/۵۰                       | ×/۲۵          | ۲/۰۰۰/۰۰۰   |                     |
| کل بخشودگی و معافیت مالیاتی                                                                                                                                                                  | ۹۰۰/۰۰۰   |                                 |               |             |                     |
| مالیات پس از کسر بخشودگی و معافیت مالیاتی                                                                                                                                                    | ۱/۶۰۰/۰۰۰ |                                 |               |             | ۲/۵۰۰/۰۰۰ - ۹۰۰/۰۰۰ |

ج- در صورتی که مودی توانان از بخشودگی ماده ۱۴۳ درخصوص پذیرش در فرا بورس داخلی و یا خارجی، فروش کالا در بورس کالایی و معافیت ماده ۱۳۸ برخوردار باشد، با توجه به مثال ذیل اقدام شود:

شرکت ج که درآمد مشمول مالیات ابرازی آن ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و دارای ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال سود حاصل از فروش کالا در بورس بوده و همچنین ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال هزینه موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مربوط به بخش مشمول (با توجه به مفاد دستورالعمل شماره ۱۲۹۹۲/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۱/۴/۱۲) داشته باشد و سهام آن در فرا بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شده باشد و سهام شناور آن بیش از ۲۰ درصد باشد.

| شرح                                                                                                                                                                      |           |                                 |               | نحوه محاسبه  |                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------------------------------|---------------|--------------|---------------------|
| شرح                                                                                                                                                                      | مبلغ      | اعمال بخشودگی یا معافیت<br>قبلی | نرخ<br>مالیات | ماخذ         |                     |
| مالیات شرکت بدون بخشودگی                                                                                                                                                 | ۲/۵۰۰/۰۰۰ | —                               | ×/۲۵          | ۱۰/۰۰۰/۰۰۰   |                     |
| بخشودگی بابت پذیرش سهام در فرا بورس موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید لازم الاجراء از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵ | ۵۰۰/۰۰۰   | ×/۲۰                            | ×/۲۵          | ۱۰/۰۰۰/۰۰۰   |                     |
| بخشودگی حاصل از فروش کالا در بورس موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید لازم الاجراء از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵   | ۲۰۰/۰۰۰   | ×/۸۰ ×/۲۰                       | ×/۲۵          | ۵/۰۰۰/۰۰۰    |                     |
| معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم طبق بند الف ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه                                                                        | ۱۰۴/۰۰۰   | ×/۸۰ ×/۸۰ ×/۶۵                  | ×/۲۵          | ۱/۰۰۰/۰۰۰ *  |                     |
|                                                                                                                                                                          | ۱۳۰/۰۰۰   | ×/۸۰ ×/۶۵                       | ×/۲۵          | ۱/۰۰۰/۰۰۰ ** |                     |
| کل بخشودگی و معافیت مالیاتی                                                                                                                                              | ۹۳۴/۰۰۰   |                                 |               |              |                     |
| مالیات پس از کسر بخشودگی و معافیت مالیاتی                                                                                                                                | ۱/۵۶۶/۰۰۰ |                                 |               |              | ۲/۵۰۰/۰۰۰ - ۹۳۴/۰۰۰ |

\* سهم سود حاصل از فروش کالا در بورس از مبالغ مصرف شده در اجرای ماده ۱۳۸ ق.م.م  $\frac{2/000/000 \times (5/000/000 \div 10/000/000)}{1/000/000} = 1/000/000$

\*\* سهم سود حاصل از فروش کالا در خارج از بورس از مبالغ مصرف شده در اجرای ماده ۱۳۸ ق.م.م  $\frac{2/000/000 \times (5/000/000 \div 10/000/000)}{1/000/000} = 1/000/000$

## سال اقتصاد و معادمتی اقدام و عمل

باسمه تعالی

صور تجلسه مورخ ۱۳۹۵/۵/۱۳ شورای عالی مالیاتی  
در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم

بیش نویس بخشنامه تنظیمی مرتبط با نحوه اعمال معافیت ها و بخشودگی های مالیاتی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم از جمله تبصره ۶ ماده ۱۰۵، تبصره ۳ ماده ۱۳۲، ماده ۱۳۸ و ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم بنابه پیشنهاد قائم مقام محترم سازمان امور مالیاتی کشور و حسب دستور مورخ ۱۳۹۵/۴/۱۵ رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی هاشم پیش نویس بخشنامه تنظیمی مذکور جهت اظهار نظر مشورتی به شورای عالی مالیاتی ارجاع گردیده است. در همین رابطه جلسه عمومی شورای عالی مالیاتی با حضور رئیس شورا، روسا و اعضای شعب شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مذکور در تاریخ ۱۳۹۵/۵/۱۳ تشکیل و پس از شور و تبادل نظر پیرامون موضوع به شرح آتی مبادرت به اعلام نظر می گردد:

### رای اکثریت:

مفاد فراز (پاراگراف) اول پیش نویس بخشنامه موصوف با رعایت سایر مقررات وفق موازین قانونی می باشد. در مورد فراز (پاراگراف) دوم، سیاق و منطوق عبارات ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم چنین مستفاد می شود که دو برابر معافیت های مذکور در فراز انتهایی ماده موصوف به کلیه معافیت های ذکر شده در ماده مذکور قابل تسری می باشد.

محمد علی توابع زاده  
عباس ورزیده  
محمدرضا شایان پور  
ناصر صادقی  
محمد حیدری  
عادل بهرامی  
محمد تقی رضائیان  
سید آسترکی  
علی نصرتی  
علی پدram

### نظر اقلیت: - ضمن تیرل گزارشات کمیسیون

باستناد مفاد ماده ۱۰۵ اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی حاصل: اعمال جمع درآمد مشمول مالیات موضوع ماده مذکور پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت های مقرر باستثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد در نرخ مقرر ماده مذکور خواهد بود.

براین اساس اعمال هرگونه بخشودگی و تخفیفات حسب مورد نسبت به نرخ و یا مالیات متعلق مستقلاً (بدون قائل شدن تقدم و تاخر حسب مقررات قانونی) وفق شرایط و احکام مقرر در هر مورد خواهد بود در نتیجه تخفیفات مذکور قابل کسر از جمع مالیات متعلق مشخصاً تحت عنوان تخفیف یا بخشودگی در اجرای ماده ۲۳۷ قانون مذکور می باشد.

بدیهی است در اجرای قانون اصلاحی ۹۴/۴/۲۱ اعمال نرخ صفر نسبت به مانده مالیات مذکور در هر مورد قابل اجرا خواهد بود. (در اعمال نرخ صفر حکم وضع زیان منابع غیرمعاف جاری خواهد بود).

سیدناصر ابراهیمی

محسن ابراهیمی

امیرحسن علی حکیم

علی اصغر قرباب احمدی

عباس خیرخواه

رضا جنانی

سیداحمد ذبیح نیا

تاریخ تصویب