



دستور العمل

م	ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم	۹۹	۵۱۹
---	----------------------------------	----	-----

مخاطبان / دینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	نحوه اعمال نرخ ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که مودی توأمان مشمول اعمال تخفیف در نرخ موضوع تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.
<p>نظر به ابهامات مطرح شده در نحوه محاسبه مالیات بر درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی در مواردی که مودی به طور همزمان مشمول اعمال تخفیف‌های موضوع تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد، بدینوسیله به منظور اتخاذ رویه واحد در محاسبه مالیات در این گونه موارد و با استناد به:</p> <p>۱- طبق بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳، در ارتباط با ابلاغ رای اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۱۲، شورای مزبور مفاد فراز اول پیش نویس بخشنامه مربوطه مبنی بر اینکه "طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت، بخشودگی و تخفیف‌های مورد نظر در خصوص نرخ یا مالیات، نسبت به مالیات بر درآمد‌های مربوط در نظر گرفته شده است لذا در صورتی که مودی از چند معافیت، بخشودگی یا تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می‌باشد، در محاسبه معافیت، بخشودگی یا تخفیف، می‌بایست معافیت، بخشودگی یا تخفیف قبلی مد نظر قرار گرفته و معافیت، بخشودگی یا تخفیف بعدی بر خالص نرخ یا مالیات مربوطه (پس از کسر معافیت، بخشودگی یا تخفیف محاسبه شده)، اعمال شود." را با رعایت سایر مقررات، وفق موازین قانونی دانسته است.</p> <p>۲- مطابق مفاد بند (۱) از قسمت (الف) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۵۸ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۰۷ "در مواردی که در تعیین مالیات اشخاص حقوقی تخفیف موضوع تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم توأمان قابل اعمال باشد، با توجه به سیاق عبارت تبصره (۷) فوق الذکر (نرخ‌های مذکور)، می‌بایست ابتدا تخفیف نرخ تبصره (۶) و سپس تخفیف نرخ تبصره (۷) اعمال گردد." بنابراین، بخشنامه مذکور صرفاً بر ترتیب اعمال تخفیف‌های مورد بحث تأکید دارد و محاسبه نرخ مؤثر برای محاسبه مالیات در مواردی که مودی از چند تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می‌باشد، مطابق مقررات بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳ خواهد بود.</p> <p>با توجه به توضیحات ارائه شده مقرر می‌دارد در مواردی که مودی استحقاق برخورداری بیش از یک تخفیف در نرخ مالیاتی را دارد، در محاسبه تخفیف نرخ هر مرحله، مجموع تخفیف‌های قبلی به نحوی لحاظ شود که در تعیین نرخ مؤثر نهایی ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم، از اعمال تخفیف مضاعف اجتناب به عمل آید. بنابراین در مورد اعمال تخفیف موضوع تبصره (۷) ماده</p>	



یاد شده، در مواردی که تخفیف موضوع تبصره (۶) ماده مذکور قابل اعمال باشد، می‌بایست تخفیف در نرخ قبلی (موضوع تبصره (۶) فوق الذکر) و سیاق عبارت حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های ذکر شده در تبصره (۷) یاد شده ملحوظ نظر قرار گیرد. برای درک بهتر موضوع به مثال زیر توجه شود؛

مثال: درآمد ابرازی مشمول مالیات شرکت تعاونی سهامی عام (الف) در سال ۱۳۹۶ مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. درآمد ابرازی مشمول مالیات سال ۱۳۹۷ منعکس در اظهارنامه مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر این شرکت مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی معادل ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت هیچ‌گونه درآمد کتمان شده‌ای نداشته و بدهی مالیاتی سال قبل خود را تا زمان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی تسویه نموده است. میزان مالیات ابرازی و مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات سال ۱۳۹۷ مؤدی به شرح ذیل محاسبه می‌شود:

$$۲۵ * \% ۲۵ = ۶/۲۵$$

تخفیف نرخ موضوع تبصره (۶) ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم:

نرخ مؤثر ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به درآمد مشمول مالیات ابرازی پس از کسر تخفیف تبصره (۶) ماده (۱۰۵):

$$۲۵ - ۶/۲۵ = ۱۸/۷۵$$

درصد تخفیف تبصره (۷) ماده (۱۰۵) استفاده شده ناشی از اعمال تبصره (۶) ماده (۱۰۵):

$$۵ * \% ۲۵ = ۱/۲۵$$

مانده درصد تخفیف استفاده نشده تبصره (۷) ماده (۱۰۵) قابل کسر از نرخ مؤثر ماده (۱۰۵):

$$۵ - ۱/۲۵ = ۳/۷۵$$

نرخ مؤثر ماده (۱۰۵) نسبت به درآمد مشمول مالیات ابرازی پس از کسر تخفیف در نرخ موضوع تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵):

$$۱۸/۷۵ - ۳/۷۵ = ۱۵$$

نرخ مؤثر ماده (۱۰۵) نسبت به مابه‌التفاوت درآمد مشمول مالیات تشخیصی و درآمد ابرازی مشمول مالیات مؤدی (صرفاً تخفیف تبصره (۷) ماده (۱۰۵) اعمال می‌شود):

$$۲۵ - ۵ = ۲۰$$

محاسبه مالیات درآمد ابرازی مشمول مالیات مندرج در اظهارنامه مالیاتی:

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ * \% ۱۵ = ۱,۵۰۰,۰۰۰$$

شماره ۲۹۹۱۵۱۹
تاریخ ۹۹/۹/۴
پست



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
رئیس گل

محاسبه مالیات در آمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی:

مابه التفاوت در آمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و در آمد ابرازی مشمول مالیات مؤدی:

$$20,000,000 - 10,000,000 = 10,000,000$$

مالیات متعلق به مابه التفاوت در آمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و در آمد ابرازی مشمول مالیات مؤدی:

$$10,000,000 * 20\% = 2,000,000$$

جمع مالیات در آمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی:

$$1,500,000 + 2,000,000 = 3,500,000$$

امیدعلی پارسا