

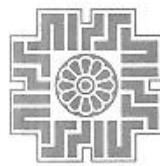


شماره ۹۹/۸۱۹  
تاریخ ۹۹/۱۹/۲  
پیوست

## دستورالعمل

م	ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم	۹۹	۸۱۹
---	----------------------------------	----	-----

موضوع	مخاطبان / ذینفعان
نحوه اعمال نرخ ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که مودی توامان مشمول اعمال تخفیف در نرخ موضوع تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
نظر به ابهامات مطرح شده در نحوه محاسبه مالیات بردرآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی در مواردی که مؤیدی به طور همزمان مشمول اعمال تخفیف‌های موضوع تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد، بدینوسیله به منظور اتخاذ روشی واحد در محاسبه مالیات در این گونه موارد و با استناد به:	
<p>۱- طبق بخشنامه شماره ۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳، در ارتباط با ابلاغ رای اکثریت اعضا شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۱۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۱۲، شورای مذبور مفاد فراز اول پیش نویس بخشنامه مربوطه مبنی بر اینکه "طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت، بخسودگی و تخفیف‌های مورد نظر در خصوص نرخ یا مالیات، نسبت به مالیات بردرآمدهای مربوط در نظر گرفته شده است لذا در صورتی که مؤیدی از چند معافیت، بخسودگی یا تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می‌باشد، در محاسبه معافیت، بخسودگی یا تخفیف، می‌بایست معافیت، بخسودگی یا تخفیف قبلی مد نظر قرار گرفته و معافیت، بخسودگی یا تخفیف بعدی بر خالص نرخ یا مالیات مربوطه (پس از کسر معافیت، بخسودگی یا تخفیف محاسبه شده)، اعمال شود." را با رعایت سایر مقررات، وفق موادین قانونی دانسته است.</p> <p>۲- مطابق مفاد بند(۱) از قسمت (الف) بخشنامه شماره 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 توامان قابل اعمال باشد، با توجه به سیاق عبارت تبصره (۲) فوق الذکر (نرخ‌های مذکور)، می‌بایست ابتدا تخفیف نرخ تبصره (۶) و سپس تخفیف نرخ تبصره (۷) اعمال گردد." بنابراین، بخشنامه مذکور صرفا بر ترتیب اعمال تخفیف‌های مورد بحث تأکید دارد و محاسبه نرخ مؤثر برای محاسبه مالیات در مواردی که مؤیدی از چند تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می‌باشد، مطابق مقررات بخشنامه شماره ۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳ خواهد بود.</p> <p>با توجه به توضیحات ارائه شده مقرر می‌دارد در مواردی که مؤیدی استحقاق برخورداری پیش 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>	



شماره ۱۸۱۹ / ۹۹/۹۹  
تاریخ ۲۴، ۹، ۹۹  
پیوست

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 ریال است. شرکت هیچ‌گونه درآمد کتمان شده‌ای نداشته و بدھی 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 مؤددی به شرح ذیل محاسبه می‌شود:

$$25 * \% 25 = 6/25$$

تحفیف 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):

$$25 - 6/25 = 18/25$$

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

$$5 * \% 25 = 1/25$$

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

$$5 - 1/25 = 3/25$$

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

$$18/25 - 3/25 = 15$$

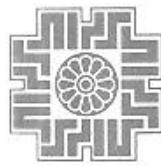
نرخ مؤثر ماده (۱۰۵) نسبت به مابهالتفاوت درآمد مشمول مالیات تشخیصی و درآمد ابرازی مشمول مالیات مؤددی (صرف‌ناجایی) تبصره (۷) ماده (۱۰۵) اعمال می‌شود:

$$25 - 5 = 20$$

محاسبه مالیات درآمد ابرازی مشمول مالیات مندرج در اظهارنامه مالیاتی:

$$10,000,000 * \% 15 = 1,500,000$$

وزارت امور اقتصادی و دارالی  
سازمان امور مالیات کشور  
رئیس کل



شماره ۱۸۱۹  
تاریخ ۲۹/۰۷/۱۴۰۰  
پیوست

**محاسبه مالیات درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی:**

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

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

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

$$10,000,000 * \% ۲۰ = 2,000,000$$

جمع مالیات درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی:

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

امیدعلی پارسا