



موضوع	نحوه اعمال نرخ ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که مودی توامان مشمول اعمال تخفیف در نرخ موضوع تبصره‌های (6) و (7) ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.
شماره: 200/99/519 تاریخ: 1399/09/04	
موضوع: نحوه اعمال نرخ ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که مودی توامان مشمول اعمال تخفیف در نرخ موضوع تبصره‌های (6) و (7) ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. نظر به ابهامات مطرح شده در نحوه محاسبه مالیات بردرآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی در مواردی که مودی به طور همزمان مشمول اعمال تخفیف‌های موضوع تبصره‌های (6) و (7) ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد، بدینوسیله به منظور اتخاذ رویه واحد در محاسبه مالیات در این‌گونه موارد و با استناد به ; 1- طبق بخشنامه شماره 200/96/35 مورخ 1396/03/03، در ارتباط با ابلاغ رای اکثریت اعضای شورایعالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره 201-7 مورخ 1395/08/12، 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 بردرآمدهای 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.	
2- مطابق مفاد بند (1) از قسمت (الف) بخشنامه شماره 200/96/158 مورخ 1396/12/07 " در مواردی که در تعیین مالیات اشخاص حقوقی تخفیف موضوع تبصره‌های (6) و (7) ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم توامان قابل اعمال باشد، با توجه به سیاق عبارت تبصره (7) فوق الذکر (نرخ‌های مذکور)، می‌بایست ابتدا تخفیف نرخ تبصره (6) و سپس تخفیف نرخ تبصره (7) اعمال گردد."	
بنابراین، بخشنامه مذکور صرفاً بر ترتیب اعمال تخفیف‌های مورد بحث تأکید دارد و محاسبه نرخ موثر برای محاسبه مالیات در مواردی که مودی از چند تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می‌باشد، مطابق مقررات بخشنامه شماره 200/96/35 مورخ 1396/03/03 خواهد بود.	
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 موثر نهایی ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم، از اعمال تخفیف مضاعف اجتناب به عمل آید. بنابراین در مورد اعمال تخفیف موضوع تبصره (7) ماده یاد شده، در مواردی که تخفیف موضوع تبصره (6) ماده مذکور قابل اعمال باشد، می‌بایست تخفیف در نرخ قبلی (موضوع تبصره (6) فوق الذکر) و سیاق عبارت حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های ذکر شده در تبصره (7) 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 1396 مبلغ 5,000,000 ریال می‌باشد. درآمد ابرازی مشمول مالیات سال 1397 منعکس در اظهارنامه مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر این شرکت مبلغ 10,000,000 ریال و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی معادل 20,000,000 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 1397 مودی به شرح ذیل محاسبه می‌شود:	
تخفیف نرخ موضوع تبصره (6) ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم:	
$25\% \times 25 = 6.25$	
نرخ موثر ماده (105) قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به درآمد مشمول مالیات ابرازی پس از کسر تخفیف تبصره (6) ماده (105):	
$25 - 6.25 = 18.75$	
درصد تخفیف تبصره (7) ماده (105) استفاده شده ناشی از اعمال تبصره (6) ماده (105):	
$5\% \times 25 = 1.25$	

مانده درصد تخفیف استفاده نشده تبصره (7) ماده (105) قابل کسر از نرخ موثر ماده (105):
 $2 - 1/25 = 3/75$

نرخ موثر ماده (105) نسبت به درآمد مشمول مالیات ابرازی پس از کسر تخفیف در نرخ موضوع تبصره‌های (6) و (7) ماده (105):

$$18/75 - 3/75 = 15$$

نرخ موثر ماده (105) نسبت به مابه التفاوت درآمد مشمول مالیات تشخیصی و درآمد ابرازی مشمول مالیات مودی (صرفاً تخفیف تبصره (7) ماده (105) اعمال می‌شود):

$$25 - 5 = 20$$

محاسبه مالیات درآمد ابرازی مشمول مالیات مندرج در اظهارنامه مالیاتی:

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

محاسبه مالیات درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی:

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

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

مالیات متعلق به مابه‌التفاوت درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و درآمد ابرازی مشمول مالیات مودی :

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

جمع مالیات درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی:

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

امید علی پارسا

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

