

دستورالعمل شماره : ۵۱۹ / ۹۹ / ۲۰۰

تاریخ : ۰۴ / ۰۹ / ۱۳۹۹

موضوع : نحوه اعمال همزمان تبصره ۶ و تبصره ۷

ماده ۱۰۵ ق.م.م

نظر به ابهامات مطرح شده در نحوه محاسبه مالیات بر درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی در مواردی که مؤدی به طور همزمان مشمول اعمال تخفیف های موضوع تبصره های ۶ و ۷ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم می باشد، بدینوسیله به منظور اتخاذ رویه واحد در محاسبه مالیات در این گونه موارد و با استناد به :

۱ - طبق بخشنامه شماره ۳۵ / ۹۶ / ۲۰۰ مورخ ۰۳ / ۰۳ / ۱۳۹۶، در ارتباط با ابلاغ رای اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورت جلسه شماره ۷ - ۲۰۱ مورخ ۱۲ / ۰۸ / ۱۳۹۵، شورای مزبور مفاد فراز اول پیش نویس بخشنامه مربوطه مبنی بر اینکه "طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم، معافیت، بخشودگی و تخفیف های مورد نظر در خصوص نرخ یا مالیات، نسبت به مالیات بر درآمد های مربوط در نظر گرفته شده است لذا در صورتی که مؤدی 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 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.

۲ - مطابق مفاد بند ۱ از قسمت (الف) بخشنامه شماره ۱۵۸ / ۹۶ / ۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶ / ۱۲ / ۰۷ " در مواردی که در تعیین مالیات اشخاص حقوقی تخفیف موضوع تبصره های ۶ و ۷ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم توأمان قابل اعمال باشد، با توجه به سیاق عبارت تبصره ۷ فوق الذکر (نرخ های مذکور)، می بایست ابتدا تخفیف نرخ تبصره ۶ و سپس تخفیف نرخ تبصره ۷ اعمال گردد. " بنابراین، بخشنامه مذکور صرفاً بر ترتیب اعمال تخفیف های مورد بحث تأکید دارد و محاسبه نرخ مؤثر برای محاسبه مالیات در مواردی که مؤدی از چند تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می باشد، مطابق مقررات بخشنامه شماره ۳۵ / ۹۶ / ۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶ / ۰۳ / ۰۳ خواهد بود.

با توجه به توضیحات ارائه شده مقرر می دارد در مواردی که مؤدی استحقاق برخورداری بیش از یک تخفیف در نرخ مالیاتی را دارد، در محاسبه تخفیف نرخ هر مرحله، مجموع تخفیف های قبلی به نحوی لحاظ شود که در تعیین نرخ مؤثر نهایی ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم، از اعمال تخفیف مضاعف اجتناب به عمل آید. بنابراین در مورد اعمال تخفیف موضوع تبصره ۷ ماده یاد شده، در مواردی که تخفیف موضوع تبصره ۶ ماده مذکور قابل اعمال باشد، می بایست تخفیف در نرخ قبلی (موضوع تبصره ۶ فوق الذکر) و سیاق عبارت حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ های 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 می باشد. 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 هیچ گونه درآمد کتمان شده ای 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 می شود :

تخفیف نرخ موضوع تبصره ۶ ماده ۱۰۵ قانون مالیات هات های مستقیم
: $۶/۲۵ = ۲۵\% * ۲۵$

نرخ مؤثر ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم نسبت به درآمد مشمول مالیات ابرازی پس از کسر تخفیف تبصره ۶ ماده ۱۰۵ :
 $۱۸/۷۵ = ۲۵ - ۶/۲۵$

درصد تخفیف تبصره ۷ ماده ۱۰۵ استفاده شده ناشی از اعمال تبصره ۶ ماده ۱۰۵ : $۱/۲۵ = ۲۵\% * ۵$

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

$$۲ - ۱/۲۵ = ۳/۷۵$$

نرخ مؤثر ماده ۱۰۵ نسبت به درآمد مشمول مالیات ابرازی پس از کسر تخفیف در نرخ موضوع تبصره های 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 :

$$20 = 25 - 5$$

محاسبه مالیات درآمد ابرازی مشمول مالیات مندرج در اظهارنامه مالیاتی :

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

محاسبه مالیات درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی :

مابه‌التفاوت درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و درآمد ابرازی مشمول مالیات مؤدی :

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

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

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

جمع مالیات درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی :

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



امید علی پارسا

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان



WWW.HESABDANAN.COM



HESABDANAN



HESABDANAN_COM