



معاونت حقوقی و فنی مالیاتی
دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی

سال جهش تولید

بسمه تعالی

جناب آقای مسعود مصلحی
مدیر کل محترم دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی
با سلام و احترام؛

پیرو نامه شماره ۲۱۲/۲۰۱۹۳/ص به تاریخ ۱۳۹۸/۱۱/۲، به پیوست تصویر دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۰۸ به تاریخ ۱۳۹۹/۱۰/۱۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، متضمن ابطال جزء ۳ بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۵۸ به تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور، جهت آگاهی و اقدام لازم ارسال می گردد. خواهشمند است دستور فرمایید مراتب اجرای رأی یادشده را جهت انعکاس به مرجع قضایی به این دفتر اعلام نمایند. (کلاس ۴۲۶-۴۵)


حسین ناجم ریاحی
مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی



کلاس پرونده: ۹۸۰۳۳۰۶
شماره پرونده: ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۹۰
دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۰۸
تاریخ: ۱۳۹۹/۱۱/۱۳
پوسته:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره پرونده: 9802306

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زیرنست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء 3 بند (ب) بخشنامه شماره 1396/12/7-200/96/158 سازمان امور مالیاتی کشور
گردش کار: شاکی به موجب درخواستی ابطال جزء 3 بند (ب) بخشنامه شماره 1396/12/7-200/96/158 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام،

من تقدیم بخشنامه شماره 1396/12/7-200/96/158 سازمان امور مالیاتی کشور به استحضار می‌رساند: در بند (ب) 3 بخشنامه در خصوص نحوه استناد اشخاص حقیقی از مزایای تبصره ماده 131 اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مقرر شده: «در صورتی که اشخاص حقیقی صاحبان مشاغل در یک محل دارای تغییر شغل باشند، این تخفیف نرخ با احراز سایر شرایط قابل اعمال است، لکن در صورتی که نسبت به تغییر نشانی (تغییر مکان فعالیت شغلی) اقدام نمایند، این تخفیف قابل اعمال نمی‌باشد.» یعنی اگر مثلاً مؤدی از یک طرف کوچه به طرف دیگر تغییر نشانی بدهد، مشمول تخفیف نخواهد شد، در حالی که در متن تبصره چنین شرطی وجود ندارد. لذا از آن مقام عالی درخواست ابطال این بند از بخشنامه را به دلیل مغایرت با تبصره ماده 131 اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم دارم.

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

"3- در صورتی که اشخاص حقیقی صاحبان مشاغل در یک محل دارای تغییر شغل باشند، این تخفیف نرخ با احراز سایر شرایط قابل اعمال است، لکن در صورتی که نسبت به تغییر نشانی (تغییر مکان فعالیت شغلی) اقدام نمایند، این تخفیف قابل اعمال نمی‌باشد."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور طی لایحه شماره 212,33169-د-1398/7/9 توضیح داده است که:

"1- همان گونه که مستحضردر راستای تعیین تکلیف نسبت به یک موضوع در نظام مالیاتی، می‌بایست با نگاه جامع نسبت به تمامی قوانین و مقررات ناظر بر این موضوع، حکم قضیه را استنباط نمود؛ در غیر این صورت، نگاه به برخی از مواد قانون در ارتباط با یک موضوع مالیاتی، می‌تواند منتج به فهم نادرست از قوانین مالیاتی شود. در این راستا، هر چند که تبصره ماده 131 «قانون مالیات‌های مستقیم» اصلاحی مصوب 1394/4/31 به نحو اطلاق بیان می‌دارد: «به ازای هر ده درصد (10%) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کسبه می‌شود، شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه به ملت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.» در خصوص تعیین حکم استنباطی راجع به امکان اعمال تخفیف نرخ مقرر در این تبصره نسبت به مؤدیان که مبادرت به تغییر مکان فعالیت شغلی خود نموده اند، می‌بایست از سایر مقررات ناظر بر این موضوع استمداد جست.

2- بر اساس ماده 93 قانون مذکور، درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عنوان دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.

3- به موجب ماده 100 قانون یاد شده: «مؤدیان موضوع این فصل قانون مکلف اند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد، تنظیم و تا آخر خرداد ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (131) این قانون پرداخت نمایند.» همان گونه که ملاحظه می‌گردد، ماده قانونی فوق‌الذکر به صراحت مؤدیان موضوع فصل «مالیات بر درآمد مشاغل» را مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی برای هر واحد شغلی یا هر محل به صورت جداگانه نموده است و با عتبات به مستقل بودن هر واحد شغلی/محل از سایر واحدهای شغلی/محل‌های مؤدیان مالیاتی مورد نظر، بدیهی است که حکم تبصره ماده 131 قانون مذکور صرفاً در خصوص یک واحد شغلی و یا محل قابل تسری خواهد بود و در صورتی که مؤدی نسبت به تغییر محل فعالیت شغلی خود اقدام نماید، تخفیف نرخ مقرر در تبصره ماده یاد شده درخصوص وی قابل اعمال نمی‌باشد. بدین ترتیب، جزء 3 بند (ب) بخشنامه شماره 1396/12/7-200/96/158 سازمان امور مالیاتی کشور؛ نه تنها مخالف با قوانین موضوعه ندارد و در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در مواد 93، 100 و تبصره ماده 131 «قانون مالیات‌های مستقیم» و با رعایت اصول مقررات مالیاتی حاکم بر موضوع تنظیم و اعلام گردیده است بلکه مفاد آن، اقدامی در راستای اجرای صحیح تخفیف نرخ مقرر در تبصره ماده 131 قانون یاد شده نسبت به مؤدیان است که مکان فعالیت شغلی خود را تغییر داده اند. لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده 84 «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری»، تقاضای رد خواسته شاکی را دارم."



کلاس: پروانه: ۹۸۰۲۳۰۶
شماره پروانه: ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۹
تذکره: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۰۸
تاریخ: ۱۳۹۹/۱۰/۱۳
پوسته:

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَغْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1399/10/13 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیات عمومی

در مبنای ماده 131 قانون مالیات های مستقیم، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، به نسبت میزان درآمد مشمول نرخ های مقرر در این ماده است و به موجب تبصره همین ماده: «به ازای هر ده درصد افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ های مذکور کاسته می شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.» نظر به اینکه بر مبنای تبصره فوق، شرط برخورداری از تخفیف مقرر در این تبصره صرفاً تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی می باشد، بنابراین حکم مقرر در جزء 3 بند «ب» بخشنامه شماره 158/200/96-1396/12/7 سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن در صورت تغییر نشانی اشخاص حقوقی صاحبان شاعل در یک محل تخفیف موضوع تبصره ماده 131 قانون مالیات های مستقیم درخصوص آنها قابل اعمال نیست، خلاف قانون و خارج از اختیار مقام صادر کننده بخشنامه است و به همین جهت مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 88 و 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود.

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - پلاک تسبیح مخبری - ایستایان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تهران (مجلس) ۷۵۳۵/۳۱ - ۱۴۲۰۰

شماره ۲۰۰/۹۴/۱۵۸
تاریخ ۹۴/۱۲/۷
پست



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
رئیس کل

بخشنامه

تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ م ۱۵۸ ۹۶

مخاطبین / ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	ابلاغ نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۳۶-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۳ درخصوص مقررات تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱
به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۳۶-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۳ در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در ارتباط با مقررات تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، جهت اجراء ابلاغ می گردد. ضمنا لازم است موارد زیر در حسابرسی های مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی مدنظر قرار گیرد: الف- درخصوص اشخاص حقوقی: ۱- در مواردی که در تعیین مالیات اشخاص حقوقی تخفیف موضوع تبصره های (۶) و (۷) ماده ۱۰۵ قانون فوق توانان قابل اعمال باشد، با توجه به سیاق عبارت تبصره (۷) فوق (نرخ های مذکور) می بایست ابتدا تخفیف نرخ تبصره (۶) و سپس تخفیف نرخ تبصره (۷) اعمال گردد. ۲- در مواردی که در تعیین مالیات اشخاص حقوقی می بایست تخفیف موضوع تبصره (۷) ماده ۱۰۵ و معافیت موضوع بند (ر) ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم اعمال شود، مقتضی است ابتدا تخفیف موضوع تبصره (۷) ماده ۱۰۵ و سپس معافیت موضوع بند (ر) ماده ۱۳۲ قانون مذکور اعمال گردد. ۳- در مواردی که اشخاص حقوقی در دوره سال مالی قبل کمتر از یک سال مالیاتی فعالیت داشته اند و یا سال مالی خود را تغییر داده باشند، اعمال مفاد تبصره (۷) ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم فارغ از مدت فعالیت در مورد این گونه مودیان نیز جاری می باشد. ۴- با توجه به مفاد ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم، مشوق موضوع تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مذکور صرفا درخصوص اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از ۱۳۹۵/۱/۱ و به بعد شروع می شود، قابل اعمال است. ب- درخصوص اشخاص حقیقی: ۱- تخفیف نرخ موضوع تبصره ماده ۱۳۱ قانون مزبور، کلیه درآمدهای اشخاص حقیقی در منابع مختلف مالیاتی که دارای درآمد ابرازی مشمول مالیات اعم از درآمد حاصل از اجاره املاک، مشاغل و اتفاقی (موضوع ماده ۱۲۳ قانون مذکور) می باشند را شامل می گردد، لکن در محاسبات مربوط به تعیین تخفیف می بایست درآمد ابرازی مشمول مالیات هر منبع و هر شغل جداگانه مدنظر قرار گیرد. ۲- در صورت احراز تخفیف نرخ برای اشخاص حقیقی کلیه نرخ های موضوع ماده ۱۳۱ قانون متاثر از این امر شده و تخفیف محاسبه شده در تمام طبقات ماده اخیر الذکر مدنظر قرار می گیرد. (به عنوان مثال در صورتی که درآمد مشمول مالیات یک مودی دارای فعالیت شغلی بعد از کسر معافیت ها مبلغ ۱/۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال گردد و یا احراز شرایط از ۳ درصد تخفیف نرخ	

تهران، خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور - صندوق پستی: ۱۱۱۱۵-۱۶۵۱

شماره ۹۶/۱۵۸/۲۰۰۹
تاریخ ۹۶/۱۲/۷
پست



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
رئیس کل

برخوردار شود، مالیات او به ترتیب تا ۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال با نرخ ۱۲ درصد، تا مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال با نرخ ۱۷ درصد و مابقی با نرخ ۲۲ درصد محاسبه می گردد.

۳- در صورتی که اشخاص حقیقی صاحبان مشاغل در یک محل دارای تغییر شغل باشند، این تخفیف نرخ با احراز سایر شرایط قابل اعمال است، لکن در صورتی که نسبت به تغییر نشانی (تغییر مکان فعالیت شغلی) اقدام نمایند، این تخفیف قابل اعمال نمی باشد.

۴- مفاد بند (۳) فوق درخصوص صاحبان مشاغلی که به واسطه یک مجوز دارای یک پرونده مالیاتی هستند (تبصره ۱ ماده ۳ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم) لازم الرعایه نبوده و می بایست در صورت احراز انجام فعالیت در سال پایه و سال بعد آن در قالب مجوز مورد نظر تخفیف مربوط در صورت احراز اعمال گردد.

۵- در مواردی که در تعیین مالیات صاحبان مشاغل می بایست تخفیف موضوع تبصره ماده ۱۳۱ قانون مذکور و معافیت موضوع بند (ر) ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم اعمال شود، مقتضی است ابتدا تخفیف موضوع تبصره ماده ۱۳۱ قانون یادشده و سپس معافیت موضوع بند (ر) فوق اعمال گردد.

۶- نظر به اینکه صاحبان مشاغل که در سال قبل (سال پایه) در اجرای تبصره ماده ۱۰۰ قانون، مالیات آنها به صورت مقطوع تعیین گردیده است، دارای درآمد ابرازی مشمول مالیات برای سال قبل (سال پایه) نمی باشند، لذا مفاد تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم (برای سال بعد از شمول تبصره ماده ۱۰۰ قانون) در مورد آن ها جاری نمی باشد.

۷- در مورد صاحبان مشاغلی که به صورت مشارکت فعالیت دارند هر یک از شرکاء نسبت به سهم درآمد ابرازی مشمول مالیات سال قبل (سال پایه) و سال جدید خود (در صورت دارا بودن شرایط) می توانند از مفاد تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم استفاده نمایند.

ج- مقررات عمومی:

۱- عدم فعالیت در قسمتی از یک سال مالیاتی مودی تاثیری در محاسبات نداشته و درآمد ابرازی مشمول مالیات سال پایه و سال بعد از آن بدون توجه به مدت فعالیت طی هر سال در محاسبات لحاظ می گردد.

۲- منظور از تسویه در تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون فوق، صرفاً پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده سال قبل (سال پایه) بوده و این موضوع قابل تسری به بدهی های قطعی شده سال های قبل از سال پایه نمی باشد. بدیهی است در صورتی که مالیات تشخیصی سال قبل در مهلت مندرج در نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی به شرح فوق به قطعیت نرسیده باشد صرفاً می بایست مالیات اظهارنامه در مهلت مورد نظر پرداخت شده باشد.

۳- منظور از بدهی های مالیاتی مندرج در تبصره ماده ۱۳۱ و تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مذکور کلیه بدهی های قطعی شده سال قبل، اعم از اصل و جرایم متعلقه تصریح شده در قانون مالیات های مستقیم بوده و به سایر بدهی های مالیاتی مودی مربوط به سایر قوانین ارتباطی نخواهد داشت.

۴- با توجه به نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی درخصوص ابهامات اول و دوم، منظور از درآمد ابرازی مشمول مالیات، کلیه درآمدهای مشمول مالیات ابرازی مودی در سال پایه و سال بعد که به نرخ های مذکور در مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ مشمول مالیات

تهران، خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور - صندوق پستی: ۱۶۵۱-۱۱۱۱۵

شماره ۹۲/۱۵۷
تاریخ ۹۲/۱۲/۷
پست



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
رئیس کل

می باشند، خواهد بود.

۵- در صورت احراز تخفیف برای هر مودی، این تخفیف قابل اعمال به کلیه درآمد مشمول مالیات تعیین شده برای مودی (به استثنای درآمد مشمول مالیات تعیین شده به واسطه کتمان درآمد) می باشد. تخفیف مزبور قابل اعمال به درآمد مشمول مالیات تعیین شده به واسطه برگشت هزینه های واحد مالیاتی و همچنین اقلام موثر در افزایش درآمد مشمول مالیات از محل حساب تعدیل سنواتی نیز می باشد.

۶- با توجه به مفاد تبصره ۱ ماده ۱۴۶ قانون مالیات های مستقیم، نظر به اینکه شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی، ارائه اظهارنامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم در موعد مقرر است و از آنجایی که تخفیف موردنظر از مصادیق مشوق های مالیاتی می باشد، لذا در صورت عدم ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد بنا به درخواست اداره امور مالیاتی برای حسابرسی، موجب عدم برخورداری از تخفیف موصوف خواهد شد.

۷- در صورت عدم ابراز درآمد مشمول مالیات در سال پایه (ابراز صفر و یا زیان) تخفیف موردنظر قابل اعمال نخواهد بود.

۸- در صورتی که مودی به هر دلیلی در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی علیرغم استحقاق برخورداری از این تخفیف نسبت به ابراز آن در اظهارنامه خود اقدام ننموده باشد، لکن در زمان حسابرسی مالیاتی و یا مراجع حل اختلاف مالیاتی احراز گردد مودی امکان برخورداری از تخفیف مورد نظر را دارا است، اداره امور مالیاتی ذریط یا هیات های حل اختلاف مالیاتی می بایست نسبت به اعمال آن اقدام نمایند و در صورتی که مودی به واسطه ابراز، مالیات بیشتری را پرداخت نموده باشد اضافه پرداختی موردنظر فارغ از مفاد تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مقررات مربوطه قابل استرداد می باشد.

سید کامل تقوی نژاد

تاریخ اجرا: مطابق بخشنامه	مدت اجرا: نامحدود	مراجع ناظر: دادستانی نظامی مالیاتی	نحوه ی ابلاغ: فیزیکی / سیستمی
---------------------------	-------------------	------------------------------------	-------------------------------