



رای شماره ۱۰۶ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی کشور در مورد تفسیر درآمد ابرازی مشمول مالیات در صورتجلسه شماره ۱۳۹۶/۱۰/۰۳-۲۰۱-۳۶ و ابطال بند ۴ و ۷ قسمت ج مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۱۲/۰۷ سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره پرونده : ه ع/۳۴۱۵/۰۰۰ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۱۰۶ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۲/۲۸

\* شاکی : آقای روح اله سلحشوری

\* طرف شکایت : ۱- سازمان امور مالیاتی کشور ۲- شورای عالی مالیاتی

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی کشور در مورد تفسیر درآمد ابرازی مشمول مالیات در صورتجلسه شماره ۱۳۹۶/۱۰/۳-۲۰۱-۳۶ و ابطال بند ۴ و ۷ قسمت ج مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور

\* شاکی دادخواستی به طرفیت ۱- سازمان امور مالیاتی کشور ۲- شورای عالی مالیاتی به خواسته ابطال نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی کشور در مورد تفسیر درآمد ابرازی مشمول مالیات در صورتجلسه شماره ۱۳۹۶/۱۰/۳-۲۰۱-۳۶ و ابطال بند ۴ و ۷ قسمت ج مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

صورتجلسه مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۳ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم نامه شماره ۱۳۵۱۴۶/۲۳۰/ذ مورخ ۱۳۹۶/۹/۲۱ معاون محترم مالیاتهای مستقیم درخصوص ابهامات مطرح شده راجع به تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای بند ۳ ماده ۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم حسب دستور رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

طبق حکم مذکور در تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به ازای هر ده درصد (۱۰٪) 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 کاسته می شود شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و ارائه اظهار نامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است بنابراین این ابهاماتی به شرح زیر در خصوص حکم مذکور به وجود آمده است:

درخصوص درآمد ابرازی مشمول مالیات دو دیدگاه وجود دارد:

الف- درآمد ابرازی مشمول مالیات به دلایل زیر همان درآمد مشمول مالیات ابرازی است.

الف-۱- طبق ماده ۱۰۵ قانون فوق جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود پس از وضع زیانهای حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهند بود.

الف-۲- طبق ماده ۱۳۱ قانون مذکور نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد به نرخهای مذکور در این ماده مشمول مالیات می باشد. با عنایت به مراتب فوق مراد از درآمد مشمول مالیات است که به نرخهای مذکور در مواد یادشده مشمول مالیات می باشد از آنجائیکه تبصره های الحاقی به مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ اضافه شده است بالطبع درآمد ابرازی مشمول مالیات نیز همان درآمد مشمول مالیات ابرازی می باشد.

ب- درآمد ابرازی مشمول مالیات به دلایل زیر همان فروش و سایر درآمد ابرازی مشمول مالیات است (غیر از فروش ها و درآمدهای مشمول مالیات به نرخ صفر و مشمول مالیات به نرخ مقطوع)

ب-۱- به موجب بند ت ماده ۱ آئین نامه اجرایی ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم درآمد ابرازی بدین شرح تعریف شده است «درآمد ابرازی: ارزش فروش کالا و یا ارائه خدمات ابراز شده توسط مودی در اظهار نامه مالیاتی تسلیمی به اداره امور مالیاتی در موعد مقرر قانونی» بنابراین منظور از درآمد ابرازی در قانون مالیاتهای مستقیم طبق مصوبه هیأت محترم وزیران ارزش فروش کالا و یا ارائه خدمات ابراز شده توسط مودی است.

ب-۲- براساس بند الف ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مودیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهار نامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می باشند. و سازمان مذکور مکلف به بررسی اظهار نامه و تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان براساس مستندات، مدارک و اظهار نامه مذکور است و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان، مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می شود. با عنایت به توضیحات مذکور باید در نظر داشت که محاسبه مالیات اشخاص حقوقی خدمات با اعمال نرخ ۲۵ درصد نمی باشد و بعضاً در قانون به نرخ صفر درصد و یا سایر نرخ ها (با در نظر گرفتن برخی بخشودگی های قانونی مربوط به نرخ اشخاص حقوقی) محاسبه مالیات می گردد بنابراین اعمال تخفیف در محاسبه مالیات اشخاص حقوقی به واسطه افزایش درآمد مشمول مالیات که مالیات آن به نرخ صفر درصد و یا نرخهای دیگر محاسبه می گردد موضوعیت نخواهد داشت از طرفی مودی به موجب قانون مکلف به ابراز درآمد و فروش می باشد. با عنایت به مراتب فوق و نظر به اینکه در مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی نیز مخالفان تصویب تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون به دلیل اینکه افزایش فروش را به واسطه تورم قلمداد می کردند خواستار عدم تصویب آن شوند لکن این پیشنهاد در مجلس شورای اسلامی رای نیاورده است بنابراین درآمد ابرازی مشمول مالیات همان فروش و سایر درآمد ابرازی مشمول مالیات (غیر از فروش ها و درآمدهای معاف مشمول مالیات به نرخ صفر و مشمول مالیات به نرخ مقطوع) می باشد.

۲- در صورتی که منظور از درآمد ابرازی مشمول مالیات همان درآمد مشمول مالیات تلقی شود محاسبه نرخ مالیات (تخفیف نرخ مورد نظر) در خصوص مودیان که در سال نخست دارای زیان ابرازی باشد و در سال بعد

درآمد مشمول مالیات ابراز نماید چگونه است؟

۳- مهلت تسویه بدهی مالیاتی سال قبل تا چه تاریخی می باشد؟

شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ مالیتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شورا تبادل نظر در خصوص موضوعات مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

ابهام اول و دوم:

نظر اکثریت:

۱- باتوجه به مقررات قانون مالیتهای مستقیم و سیاق عبارت تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و ماده ۱۳۱ قانون مذکور نظر یادشده در جزء الف بند یک نامه صدرالاشاره منطبق با قانون می باشد.

۲- در صورتیکه مودی در سال قبل زیان ابراز نموده باشد باتوجه به فقد درآمد مشمول مالیات ابرازی در سال قبل مشمول حکم تبصره های مذکور نمی باشد.

نظر اقلیت:

باتوجه به صراحت تبصره ماده ۱۳۱ و تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مالیتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ مراد از عبارت درآمد ابرازی مشمول مالیات، درآمد مشمول مالیات ابرازی نبوده فلذا اقلیت معتقد به نتیجه مفاد نظریه جزء (ب) بند (۱) مورد سوال می باشد.

ابهام سوم:

باتوجه به اینکه طبق احکام مقرر در تبصره های یادشده شرط برخورداری از تخفیف موضوع تبصره های موصوف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و ارائه اظهار نامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است لذا مهلت مذکور برای تسویه بدهی مالیاتی سال قبل تا زمان انقضای مهلت تسلیم اظهار نامه مالیاتی سال جاری مذکور می باشد.

بند ۴ و ۷ قسمت ج- مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۷

۴- باتوجه به نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در خصوص ابهامات اول و دوم منظور از درآمد ابرازی مشمول مالیات کلیه درآمدهای مشمول مالیات ابرازی مودی در سال پایه و سال بعد که به نرخهای مذکور در مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ مشمول مالیات می باشند خواهد بود.

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

\*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

بنا به صراحت تبصره ۷ الحاقی به ماده ۱۰۵ قانون مالیتهای مستقیم اصلاحیه ۱۳۹۴/۴/۳۱ «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 نرخهای مذکور کاسته می شود» لکن شورای عالی

مالیاتی در صورتجلسه شماره ۳۶-۲۰۱-۳/۱۰/۱۳۹۶ درآمد ابرازی مشمول مالیات را همان درآمد مشمول مالیات ابرازی اعلام کرده و براساس ابلاغیه شورای عالی مالیاتی (نظر اکثریت اعضای شورا) سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به صدور بخشنامه به شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۷/۱۲/۹۶ اقدام نموده و در بند ۴ قسمت ج مقررات عمومی بخشنامه مذکور اعلام نموده «۴-باتوجه به نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در خصوص ابهامات اول و دوم منظور از درآمد ابرازی مشمول مالیات کلیه درآمدهای مشمول مالیات ابرازی مودی درسال بعد که به نرخهای مذکور در مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ مشمول مالیات می باشند خواهد بود» در صورتیکه اگر به مراد و نیست قانونگذار برای وضع این قانون و تبصره ۷ ماده ۱۰۵ توجه بیشتری داشته باشیم قصد قانونگذار حمایت از بنگاههای اقتصادی و تولیدی بوده تا شرکتها بتوانند با تولید بیشتر و کسب درآمد بیشتر حاصل از فروش از مشوق ها و تخفیف های مالیاتی استفاده لازم را داشته باشند ولی شورای عالی مالیاتی با تفسیر متفاوت خود باعث ضرروزیان به شرکت ها و دریافت مالیات خارج از ضوابط و مقررات توسط سازمان امور مالیاتی کشور شده است و مستند به اصل ۷۳ قانون اساسی که اعلام داشته شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی می باشد اقدام شورای عالی مالیاتی در تفسیر قانون در حدود صلاحیت و اختیاراتش نبوده است شایان ذکر است که با ابطال بند ۴ قسمت ج مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۷/۱۲/۹۶ بند ۷ بخشنامه مذکور در همین قسمت که اعلام داشته در صورت عدم ابراز درآمد مشمول مالیات در سال پایه (ابراز صفر یا زیان) تخفیف مورد نظر اعمال نخواهد شد به صورت خودکار حذف خواهد شد چرا که مراد و هدف قانونگذار از تصویب مشوق و تخفیف مالیاتی تبصره ۷ ماده ۱۰۵ تعلق آن به شرکتهایی بوده که درآمد ابرازی مشمول مالیات آنها افزایش یافته است نه درآمد مشمول مالیات ابرازی آنها، باتوجه به توضیحات بالا ابطال مقررره های موضوع شکایت مورد تقاضاست.

\* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

طبق ادعای شاکی منظور از عبارت درآمد ابرازی مشمول مالیات مذکور در تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مالیتهای مستقیم ارزش کل فروش کالا و یا ارایه خدمات ابراز شده توسط مودی در اظهار نامه تسلیمی بدون کسر هزینه های مربوط می باشد که در این صورت مفهوم درآمد ابرازی مشمول مالیات همان تعریف مفهوم درآمد ابرازی موضوع بند «ت» ماده ۱ آئین نامه اجرایی ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیتهای مستقیم خواهد بود«ت- درآمد ابرازی: ارزش فروش کالا و یا ارایه خدمات ابرازی شده توسط مودی در اظهار نامه تسلیمی به اداره امور مالیاتی در موعد مقرر قانونی» بدهی است چنانچه از نظر قانونگذار در عبارت یادشده دارای مفاهیم یکسان می بود به کارگیری دو عبارت متفاوت توسط قانونگذار دیگر لزومی نداشت و در تبصره ۷ ماده یادشده نیز همان عبارت درآمد ابرازی درج می گردید از سوی دیگر از آنجاکه طبق صراحت قسمت صدر ماده ۱۴۷ قانون مالیتهای مستقیم برای تشخیص درآمد مشمول مالیات کسر هزینه های قابل قبول مالیاتی الزامی است به طور کلی درآمد مشمول مالیات هزینه های قابل قبول می بایست از درآمد کسر گردد.

در خصوص درخواست ابطال جزء ۷ بخشنامه موضوع در پرونده های متعدد دارای سابقه رسیدگی و صدور رای به رد شکایت از هیأت تخصصی اقتصادی مالی دیوان است بنابراین به لحاظ اعتبار امر مختومه موضوع شکایت شاکی منتفی است باتوجه به توضیحات فوق رد شکایت شاکی مورد استدعاست. /۶

\*نظریه تهیه کننده گزارش :

الف - در خصوص تقاضای ابطال نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی کشور در مورد تفسیر درآمد ابرازی مشمول مالیات که در خصوص ابهام به عمل آمده نظریه الف - ۱ با این مضمون که طبق ماده ۱۰۵ قانون فوق ، جمع درآمد

شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود پس از وضع زیان های حاصل از منابع معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد ، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهند بود ، را منطبق با قانون تشخیص داده اند با مذاقه در محتوای نظریه یاد شده که کاملاً منطبق با مفاد ماده ۱۰۵ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی بوده و هم در مورد مأخذ مالیات که جمع درآمدها و هم در مورد معافیت ها و استثنائات مالیات و هم در مورد احتساب نرخ های جداگانه به موجب نص قانون و نیز نهایتاً اعمال نرخ ۲۵٪ برای درآمد اشخاص حقوقی ، مفاد قانون حاکم را بیان نموده است و خدشه ای بر آن وارد نمی باشد ، فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید.

ب - راجع به تقاضای ابطال بند ۴ قسمت ج مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور که مشعر بر این است که با لحاظ نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در خصوص ابهامات اول و دوم ، منظور از درآمد ابرازی مشمول مالیات ، کلیه درآمدهای مشمول مالیات ابرازی مؤدی در سال پایه و سال بعد که به نرخ های مذکور در مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ مشمول مالیات می باشند خواهد بود ، که این قسمت از بخشنامه سازمان امور مالیاتی که اصطیاد از نظرات شورای عالی مالیاتی است با نظر داشت نص صریح مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ قانون در باب شمول تخفیف های مالیاتی که اصولاً احکام آنها راجع به دو سال می باشد یکی سال گذشته که سال پایه و مبنا جهت محاسبه تخفیف است یکی هم سال بعدی که سال فعلی و سال تعلق مالیات و نهایتاً اعمال تخفیف موضوع مواد یاد شده در صورت حصول تمامی شرایط است ، انطباق این فراز از مصوبه با مفاد قانون محرز و مسلم بوده و مغایرتی با قوانین احراز نمی شود و مصوبه در راستای تبیین و شیوه صحیح اجرای قانون بوده است.

تهیه کننده گزارش :

علی اکبر رشیدی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

الف - در خصوص تقاضای ابطال نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی کشور در مورد تفسیر درآمد ابرازی مشمول مالیات که در خصوص ابهام به عمل آمده نظریه الف - ۱ با این مضمون که طبق ماده ۱۰۵ قانون فوق ، جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود پس از وضع زیان های حاصل از منابع معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد ، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهند بود ، را منطبق با قانون تشخیص داده اند با مذاقه در محتوای نظریه یاد شده که کاملاً منطبق با مفاد ماده ۱۰۵ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی بوده و هم در مورد مأخذ مالیات که جمع درآمدها و هم در مورد معافیت ها و استثنائات مالیات و هم در مورد احتساب نرخ های جداگانه به موجب نص قانون و نیز نهایتاً اعمال نرخ ۲۵٪ برای درآمد اشخاص حقوقی ، مفاد قانون حاکم را بیان نموده است و خدشه ای بر آن وارد

نمی باشد ، فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید.

ب - راجع به تقاضای ابطال بند ۴ قسمت ج مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور که مشعر بر این است که با لحاظ نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در خصوص ابهامات اول و دوم ، منظور از درآمد ابرازی مشمول مالیات ، کلیه درآمدهای مشمول مالیات ابرازی مؤدی در سال پایه و سال بعد که به نرخ های مذکور در مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ مشمول مالیات می باشند خواهد بود ، که این قسمت از بخشنامه سازمان امور مالیاتی که اصطیاد از نظرات شورای عالی مالیاتی است با نظر داشت نص صریح مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ قانون در باب شمول تخفیف های مالیاتی که اصولاً احکام آنها راجع به دو سال می باشد یکی سال گذشته که سال پایه و مبنا جهت محاسبه تخفیف است یکی هم سال بعدی که سال فعلی و سال تعلق مالیات و نهایتاً اعمال تخفیف موضوع مواد یاد شده در صورت حصول تمامی شرایط است ، انطباق این فراز از مصوبه با مفاد قانون محرز و مسلم بوده و مغایرتی با قوانین احراز نمی شود و مصوبه در راستای تبیین و شیوه صحیح اجرای قانون بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون مزبور رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

دکتر محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری