



رای شماره ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۹/۹۹/۲۰۰ مورخ ۴/۹/۱۳۹۹، بند ۲ بخشنامه شماره ۱۶/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۰۸، قسمت اول رای اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۱۲ و مفاد بند ۱ از قسمت الف بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۰۷ سازمان امور مالیاتی)

شماره پرونده: هـ ع/۲۸۹۶-۰۰۰۳۳۹۲ شماره دادنامه: ۱۳۹۱-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۹۰ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۲/۱۴

*شاکیان: ۱- آقای وحید خسروی ۲- آقای احمد سلیمانی

*طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

*موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۹/۹۹/۲۰۰ مورخ ۴/۹/۱۳۹۹، بند ۲ بخشنامه شماره ۱۶/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۰۸، قسمت اول رای اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۱۲ و مفاد بند ۱ از قسمت الف بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۰۷ سازمان امور مالیاتی

*شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۹/۹۹/۲۰۰ مورخ ۴/۹/۱۳۹۹، بند ۲ بخشنامه شماره ۱۶/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۴/۹/۱۳۹۹، قسمت اول رای اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۱۲ و مفاد بند ۱ از قسمت الف بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۰۷ سازمان امور مالیاتی تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

نظر به ابهامات مطرح شده در نحوه محاسبه مالیات بردرآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی در مواردیکه مودی به طور همزمان مشمول اعمال تخفیفهای موضوع تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیاتهای مستقیم میباشد، بدینوسیله به منظور اتخاذ رویه واحد در محاسبه مالیات در اینگونه موارد و با استناد به :

۱- طبق بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳، در ارتباط با ابلاغ رای اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۱۲، 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 صورتیکه 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.

مطابق مفاد بند(۱) از قسمت (الف) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۵۸ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۰۷ " در مواردیکه در تعیین مالیات اشخاص حقوقی تخفیف موضوع تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیاتهای مستقیم توأمان قابل اعمال باشد، با توجه به سیاق عبارت تبصره (۷) فوق‌الذکر(نرخهای مذکور)، میبایست ابتدا تخفیف نرخ تبصره (۶) و سپس تخفیف نرخ تبصره(۷) اعمال گردد. " بنابراین، بخشنامه مذکور صرفاً بر ترتیب اعمال تخفیف‌های مورد بحث تأکید دارد و محاسبه نرخ موثر برای محاسبه مالیات در مواردیکه مودی از چند تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردار می‌باشد، مطابق مقررات بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳ 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 (۱۰۵) قانون مالیاتهای 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، میبایست تخفیف در نرخ قبلی(موضوع تبصره(۶) فوق‌الذکر) و سیاق عبارت حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخهای ذکر شده در تبصره (۷) یاد شده ملحوظ نظر قرار گیرد.

بند ۲ بخشنامه شماره ۱۶/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۳/۸ :

در مواردی که مودی استحقاق برخورداری بیش از یک معافیت، بخشودگی یا تخفیف در نرخ مالیاتی را دارد با رعایت بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳ اقدام شود.

قسمت اول رای اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱۲ :

با توجه به اینکه طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم معافیت، بخشودگی و تخفیف‌های مورد نظر در خصوص نرخ یا مالیات بر درآمدهای مربوط در نظر گرفته شده 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 مدنظر قرار گرفته و از خالص نرخ یا مالیات مربوطه (پس از کسر معافیت، بخشودگی یا تخفیف محاسبه شده) نسبت به اعمال معافیت، بخشودگی یا تخفیف بعدی اقدام شود.

مفاد بند یک از قسمت الف بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۷ :

در مواردی که در تعیین مالیات اشخاص حقوقی تخفیف موضوع تبصره‌های ۶ و ۷ ماده ۱۰۵ قانون فوق‌توأم قابل اعمال باشد با توجه به سیاق عبارت تبصره ۷ فوق (نرخهای مذکور) می‌بایست ابتدا تخفیف نرخ تبصره ۶ و سپس تخفیف نرخ تبصره ۷ اعمال گردد.

*دلایل شاکیان جهت ابطال مقرر مورد شکایت:

سازمان امور مالیاتی طی دستورالعمل و بخشنامه‌های موضوع شکایت تخفیفهای قانونی پیش‌بینی شده جهت مودیان در قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و قانون بودجه سال ۱۴۰۰ موضوع جزء ۲ بند ق تبصره ۶ را برخلاف قانون و حدود اختیارات محدود نموده که منجر به تضییع حقوق شهروندان و عدم برخورداری ایشان از مزایای قانون شده است پر واضح است که نظر قانونگذار در تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و همچنین جزء ۲ بند ق

تبصره ۶ کسر واحد درصد از نرخ مالیات بوده و هیچ گونه ارتباطی به کسر از درصد تخفیف قانونی پیش بینی شده وجود ندارد لذا در صورتی که مودی از چند تخفیف توأمان برخوردار باشد به ترتیب مواد قانونی پیش بینی شده از نرخ مالیاتی مربوطه باید کسر گردد لذا بدینوسیله ابطال بخشنامه ها و دستورالعمل مذکور از تاریخ صدور مورد تقاضاست.

*خلاصه مدافعات طرف شکایت:

از ناحیه طرف شکایت لایحه ای واصل نشده است.

*نظریه تهیه کننده گزارش :

راجع به شکایت آقای وحید خسروی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۹/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۹/۴ و بند ۲ بخشنامه شماره ۱۶/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخه ۱۴۰۰/۳/۸ و بند ۱ از قسمت الف بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی که مصوبات معترض عنهم در احکامی مشابه ، مشعر بر این می باشند که چنانچه در فرآیند اعمال تخفیف ها و یا ترجیح های مالیاتی و یا اعمال بخشودگی و معافیت ها ، مؤدی استحقاق چندین معافیت و بخشودگی و یا تخفیف را دارد ، نحوه اعمال بدین صورت است که معافیت یا تخفیف قبلی اعمال شده مورد نظر قرار گیرد و تخفیف یا معافیت بعدی بر خالص نرخ یا مالیات متعلقه (پس از کسر معافیت ، بخشودگی یا تخفیف قبلی) اعمال شود و این فرآیند به نظر ، منطبق بر مبانی و اصول صحیح تشخیص و مبانی حسابداری می باشد و با اصل عدالت نیز سازگار است زیرا همانگونه که فرآیند اعمال مالیات مضاعف بر مؤدیان مورد پذیرش و مقبول نمی باشد ، اعطای امتیازات مضاعف از قبیل معافیت یا تخفیف مضاعف مالیاتی نیز مقبول و مبتنی بر مبانی نمی باشد بدین منظور در فرآیندی که چندین معافیت یا تخفیف بر درآمد مشمول مالیات مؤدی قابلیت انطباق دارد با اعمال هر کدام از معافیت ها یا تخفیف ها ، مابقی درآمد مشمول مالیات مجرای معافیت یا تخفیف بعدی با درصد و میزان اعلامی در قوانین و مقررات می باشد ، فلذا مصوبات مورد شکایت در جهت اجرای صحیح قوانین بوده و مغایرتی با مقررات و قوانین نداشته است.

تهیه کننده گزارش :

علی اکبر رشیدی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به شکایت آقایان وحید خسروی و احمد سلیمانی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال دستورالعمل شماره ۵۱۹/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۹/۴ و بند ۲ بخشنامه شماره ۱۶/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخه ۱۴۰۰/۳/۸ و بند ۱ از قسمت الف بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی که مصوبات معترض عنهم در

احکامی مشابه ، مشعر بر این می باشند که چنانچه در فرآیند اعمال تخفیف ها و یا ترجیح های مالیاتی و یا اعمال بخشودگی و معافیت ها ، مؤدی استحقاق چندین معافیت و بخشودگی و یا تخفیف را دارد ، نحوه اعمال بدین صورت است که معافیت یا تخفیف قبلی اعمال شده مورد نظر قرار گیرد و تخفیف یا معافیت بعدی بر خالص نرخ یا مالیات متعلقه (پس از کسر معافیت ، بخشودگی یا تخفیف قبلی) اعمال شود و این فرآیند به نظر ، منطبق بر مبانی و اصول صحیح تشخیص و مبانی حسابداری می باشد و با اصل عدالت نیز سازگار است زیرا همانگونه که فرآیند اعمال مالیات مضاعف بر مؤدیان مورد پذیرش و مقبول نمی باشد ، اعطای امتیازات مضاعف از قبیل معافیت یا تخفیف مضاعف مالیاتی نیز مقبول و مبتنی بر مبانی نمی باشد بدین منظور در فرآیندی که چندین معافیت یا تخفیف بر درآمد مشمول مالیات مؤدی قابلیت انطباق دارد با اعمال هر کدام از معافیت ها یا تخفیف ها، مابقی درآمد مشمول مالیات مجرای معافیت یا تخفیف بعدی با درصد و میزان اعلامی در قوانین و مقررات می باشد ، فلذا مصوبات مورد شکایت در جهت اجرای صحیح قوانین بوده و مغایرتی با مقررات و قوانین نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری