



شماره داینامه : 140331390001524613  
تاریخ تنظیم : 1403/06/28  
شماره پرونده : 140231920000739696  
شماره بایگانی شعبه : 0200265

هیأت تخصصی مالیاتی باکی دیوان عدالت اداری  
دادنامه

دیوان عدالت اداری

\* شماره پرونده : ه ت / 0200265

\* شاکی : آقای مهدی زاهدی

\* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر حقوقی ستاد سازمان امور مالیاتی کشور)

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال نامه شماره 8276-104 د مورخ 1402/2/13 معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر حقوقی ستاد سازمان امور مالیاتی کشور) به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

نامه شماره 8276 / 104 د مورخ 1402/2/13 معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان

روسای محترم امور حسابرسی مالیاتی

موضوع: بازگشت به تاکید بر اجرای صحیح و رعایت قوانین و مقررات در خصوص اعطای معافیت موضوع ماده ۱۰۱ ق.م.م

با توجه به نامه شماره 45/130/104/ص به تاریخ 22/1/1402، دادیار مسئول محترم اداره کل امور مالیاتی استان (قابل مشاهده در سایر مراجع) و سوالات مکرر همکاران و ابهاماتی که در زمینه اعمال معافیت سالانه مشاغل موضوع ماده ۱۰۱ ق.م.م به وجود آمده است، جهت ایجاد وحدت رویه و رفع ابهامات و کمک به محاسبه معافیت سالانه در گزارش های رسیدگی به پیوست جدولی حاوی حالت های مختلفی که در اظهارنامه مودیان موضوع فصل مشاغل ممکن است مشاهده شود؛ برای بهره برداری ارسال میگردد

لازم به ذکر است این نحوه محاسبه معافیت سالانه با توجه به جز ۳) بند (۴) بخشنامه شماره 24/98/200 سازمان و نیز رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۲۹-۲۰۱ به تاریخ 20/12/1399 (قابل مشاهده در سایر مراجع) و همچنین با توجه به تعریف مندرج در بند (ت) ماده (۱) آیین نامه اجرایی تبصره (۲) ماده (۱۳۲) ق.م.م «درآمد ابرازی: ارزش فروش کالا و یا ارائه خدمات ابراز شده توسط مودی در اظهارنامه تسلیمی به اداره امور مالیاتی در موعد مقرر قانونی» و نیز مفاد تبصره (۱) ماده (۱۴۶) مکرر ق.م.م تنظیم شده است.

مقتضی است روسای محترم امور مالیاتی به عنوان مدیران حسابرسی و نیز ناظرین حسن اجرای قانون، جهت جلوگیری از تبعات انتظامی و تضییع احتمالی حقوق دولت یا مودیان نظارت کافی را بر گزارش های حسابرسی در این خصوص اعمال فرمایند.

مظاهر سعیدی- معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری





دیوان عدالت اداری

هیات تخصصی مالیاتی باتکی دیوان عدالت اداری  
دادنامه

شماره دادنامه : 140331390001524613  
تاریخ تنظیم : 1403/06/28  
شماره پرونده : 140231920000739696  
شماره بایگانی شعبه : 0200265

\*دلایل شاکی برای ابطال مقررہ مورد شکایت :

1- در ماده 101 قانون مالیات های مستقیم مقرر گردیده « درآمد سالانه مشمول مالیات مودیان موضوع فصل مالیات بر درآمد مشاغل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده اند تا میزان معافیت موضوع ماده (84) این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ های مذکور در ماده (131) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیت فوق نسبت به عملکرد سال 1382 به بعد جاری است.

تبصره 1- در مشارکت های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به طور مساوی بین آنان تقسیم و باقی مانده سهم هر شریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود. شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطا می گردد. در صورت فوت احد از شرکا وراثت وی به عنوان قائم مقام قانونی از معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت به شرح فوق استفاده نموده و این معافیت به طور مساوی بین آنان تقسیم و از درآمد سهم هر کدام کسر خواهد شد.

تبصره 2- در صورتی که هر شخص حقیقی دارای بیش از یک واحد شغلی باشد، مجموع درآمد واحدهای شغلی وی با کسر فقط یک معافیت موضوع این ماده مشمول مالیات به نرخهای مذکور در ماده (131) این قانون می شود.

2- در ماده 84 قانون مالیات های مستقیم مقرر گردیده . «میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می شود»

3- از سال 1395 همه ساله در یکی از بند های تبصره های 6 یا 12 قوانین بودجه سنواتی معافیت مالیات سالانه درآمد حقوق، مستغلات اشخاص فاقد درآمد موضوع ماده (57) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1380-11-27 و مالیات بر درآمد مشاغل تعیین گردیده، از جمله در بند « الف » تبصره 12 قانون بودجه سال 1400 میزان معافیت مالیات سالانه مستغلات اشخاص فاقد درآمد موضوع ماده (57) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1380-11-27 و مالیات بر درآمد مشاغل موضوع ماده (101) قانون مذکور سالانه به مبلغ سیصد و شصت میلیون (360- 000- 000) ریال تعیین گردیده است.

4- در ماده 132 قانون مالیات های مستقیم مقرر گردیده « درآمد ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان ها، هتلها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری یا مجوز صادر می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می باشد»

5- در بند « ژ » ماده 132 قانون مالیات های مستقیم مقرر گردیده « مالیات با نرخ صفر موضوع این قانون صرفاً شامل درآمد ابرازی به جز درآمدهای کتمان شده می باشد. این حکم در مورد کلیه احکام مالیاتی با نرخ صفر منظور در این قانون و سایر قوانین مجری است.» و در بند « ت » آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 132 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم « درآمد ابرازی: ارزش فروش کالا و یا ارائه خدمات ابراز شده توسط مودی در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی به اداره امور مالیاتی در موعد مقرر قانونی.» می باشد.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلوار شهید مطهری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری





6- در بند 4 بخشنامه شماره 24-98-200 21-03-1398 مقرر گردیده «مطابق تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب 31-04-1394 ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده 95 این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید (به جز موارد استثنای شده در این تبصره) شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین می باشد. در این ارتباط با رعایت موارد استثنای شده، در هر یک از موارد زیر (عدم انجام تکالیف) توسط صاحبان مشاغل موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم حسب مورد و اشخاص حقوقی، امکان برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین فراهم نخواهد بود:

1-4 - مودی نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی اقدام ننماید.

2-4 - مودی (صاحبان مشاغل گروه اول ماده 95 و اشخاص حقوقی) نسبت به ارائه دفاتر قانونی حسب درخواست اداره امور مالیاتی اقدام ننمایند و یا دفاتر ارائه شده کلاً به صورت سفید و نانویس ارائه شده باشد. (طبق جزء 12 بند الف ماده 6 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم، ارائه دفاتر سفید و نانویس در حکم عدم ارائه دفاتر محسوب می شود).

3-4 - صاحبان مشاغل موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم و اشخاص حقوقی نسبت به ارائه اسناد و مدارک حسب درخواست اداره امور مالیاتی اقدام ننمایند.

عدم ارائه بخشی از اسناد و مدارک (اعم از اسناد درآمدی یا هزینه ای) موجب محرومیت از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین در اجرای این تبصره درخصوص درآمدهای ابرازی در اظهارنامه مالیاتی نخواهد بود. همچنین در مورد صاحبان مشاغل نیز عدم ارائه بخشی از اسناد و مدارک موجب محرومیت از معافیت موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم در اجرای تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون فوق نخواهد شد.

7- در بند 5 بخشنامه شماره 158-96-200 مورخ 07-12-1396 مقرر گردیده «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 و 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.»

8- رای شماره 201-29 مورخ 20-12-1399 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در ارتباط با معافیت مالیاتی موضوع ماده 81 قانون مالیاتهای مستقیم برای اشخاص حقوقی نسبت به درآمد کتمان شده در اظهارنامه تسلیمی صادر و در آن مقرر گردیده «از آنجا که مطابق جزء 3 بند 4 بخشنامه شماره 24-98-200 مورخ 21-03-1398 شمول نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین با رعایت مقررات تبصره (1) ماده 146 مکرر قانون مذکور نسبت به درآمدهای ابرازی در اظهارنامه مالیاتی موضوعیت دارد لذا باتوجه به مراتب فوق و با عنایت به بند (5) بخشنامه شماره 158-96-200 مورخ 07-12-1396 درآمدهای کتمان شده مشمول نرخ صفر، هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین نخواهد بود.

9- معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان در نامه شماره 8276-104-د

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری





مورخ 13-02-1402 با استناد به جزء 3 بند 4 بخشنامه شماره 24-98-200 مورخ 21-03-1398 ، رای شماره 29-201 مورخ 20-12-1399 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، بند «ت» آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده (132) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم و تبصره 1 ماده 146 مکرر ، نحوه محاسبه معافیت درآمد سالانه موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم را به مجموعه ابوابجمعی ابلاغ نموده است.

بنابه مراتب مذکور اولاً : موضوع معافیت سالانه درآمدحقوق ، درآمد مستغلات اشخاص فاقد درآمد موضوع ماده (57) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 27-11-1380 و درآمد مشاغل، همگی مرتبط با اشخاص حقیقی بوده و تعیین سقف درآمد معاف از مالیات برای گروههای مذکور همواره برابر یا کمتر از سقف درآمدسالانه برای حداقل معاش ( خط فقر) مطابق آمارهای رسمی کشور بوده است ثانیاً : در مفاد مواد 84 و 101 قانون مالیات های مستقیم و همچنین بند های مرتبط با معافیت مالیاتی در تبصره های 6 یا 12 قوانین بودجه سال های 1395 الی 1402 ، عبارت درآمد ابرازی بکار برده نشده بلکه از عبارت درآمد سالانه یا درآمد استفاده شده است. ثالثاً : مراد مقنن در ملاحظه درآمد حداقل معاش در تبصره 1 ماده 101 قانون مالیات های مستقیم « اعطاء دو معافیت طور مساوی در مشارکت های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا فارغ از سهم هر یک از شرکاء در مشارکت» ، عبارت « مجموع درآمد واحدهای شغلی وی با کسر فقط یک معافیت » در تبصره 2 ماده 101 قانون مالیات های مستقیم ، درآمد سالانه مستغلات اشخاص فاقد درآمد موضوع ماده (57) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 27-11-1380 ، عبارت «از یک یا چند منبع» در ماده 84 قانون مالیات های مستقیم به عینه مشهود می باشد. رابعاً : در تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون مالیات های مستقیم ، شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده 95 این قانون در موعد مقرر تعیین گردیده و درآمد ابرازی در اظهارنامه ارائه شده موثر در میزان معافیت یا مشوق مالیاتی قلمداد نگردیده است. بنابراین استناد غیر موجه معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان در نامه شماره 104-8276-د مورخ 13-02-1402 به جزء 3 بند 4 بخشنامه شماره 24-98-200 مورخ 21-03-1398 و رای شماره 29-201 مورخ 20-12-1399 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و موضوعیت داشتن درآمدهای ابرازی در اظهارنامه مالیاتی برای اعطاء معافیت موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم ، قیاس مع الفارق و فاقد محمل قانونی می باشد . خامساً : رای شماره 29-201 مورخ 20-12-1399 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در ارتباط با معافیت مالیاتی موضوع ماده 81 قانون مالیاتهای مستقیم برای اشخاص حقوقی نسبت به درآمد کتمان شده در اظهارنامه تسلیمی با استناد به جزء 3 بند 4 بخشنامه شماره 24-98-200 مورخ 21-03-1398 و بند 5 بخشنامه شماره 158-96-200 مورخ 07-12-1396 صادرگردیده در صورتیکه موضوع نامه شماره 104-8276-د مورخ 13-02-1402 معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان نحوه محاسبه معافیت ماده 101 قانون مالیات های مستقیم می باشد. بنابراین استناد به رای شماره 29-201 مورخ 20-12-1399 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و موضوعیت داشتن درآمدهای ابرازی در اظهارنامه مالیاتی برای محاسبه معافیت موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم ، در نامه شماره 104-8276-د مورخ 13-02-1402 معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان قیاس مع الفارق و فاقد محمل قانونی می باشد . سادساً : قسمت اخیر جزء 3 از بند 4 بخشنامه شماره 24-98-200 مورخ 21-03-1398 در جهت حفظ حقوق مودی می باشد. گما اینکه در قسمت آخر این بند نیز برای صاحبان مشاغل حکم جداگانه ای تعیین شده است. ( عین عبارت ) «همچنین در مورد صاحبان مشاغل نیز عدم ارائه بخشی از اسناد و مدارک موجب محرومیت از معافیت موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم در اجرای تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون

نصیر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلاک شهید مخبري - نبش خیابان ایران (مین) - ساختمان دیوان عدالت اداری



فوق نخواهد شد.». بنابراین استناد غیر موجه به جزء 3 بند 4 بخشنامه شماره 24-98-200 مورخ 21-03-1398، در نامه شماره 104-8276-د مورخ 13-02-1402 معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان فاقد محمل قانونی می باشد سابعاً: عبارت درآمد ابرازی موضوعاً مرتبط با تبصره 7 ماده 105 و تبصره ماده 131 و ماده 132 قانون مالیات های مستقیم بوده و در مواد مذکور و همچنین در بند (ژ) ماده 132 قانون یاد شده به اعمال نرخ صفر مالیاتی و یا اعطاء مشوق مالیاتی نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات تصریح شده است. ثمانیاً: به تصریح مفاد تبصره 7 ماده 105 و تبصره ماده 131 و همچنین بند (ژ) ماده 132 قانون مالیات های مستقیم، کتمان درآمد، مشمول مشوق های موضوع تبصره های یادشده و همچنین نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده 132 قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود. بنابراین تسری محرومیت های تعیین شده به معافیت ماده 101 قانون مالیات های مستقیم در نامه شماره 104-8276-د مورخ 13-02-1402 معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان فاقد محمل قانونی می باشد.

باتوجه به موارد مذکور، نحوه محاسبه معافیت درآمد سالانه موضوع ماده 101 قانون مالیات های مستقیم در نامه شماره 104-8276-د مورخ 13-02-1402 معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان در مبنای درآمد ابرازی در اظهارنامه مالیاتی ارائه شده خارج از اختیار و مغایر با مواد 84 و 101 و 146 مکرر قانون مالیات های مستقیم و همچنین مغایر با بند های مرتبط با تعیین معافیت درآمد سالانه در تبصره های 6 و 12 قوانین بودجه سنواتی می باشد مضافاً اینکه محرومیت استفاده از سقف معافیت تعیین شده در قوانین بودجه سنواتی در مواقعی که درآمد ابرازی کمتر از درآمد برآوردی باشد، موجب مطالبه مالیات ناعالانه و اجحاف مسلم نسبت به مؤدیان مالیاتی خواهد بود که مغایر با آیات شریف قرآن کریم، احادیث و روایات منقول از اهل بیت (ع) و قاعده فقهی «لاضرر و لاضرار فی الاسلام» می باشد.

نا به مراتب معروض داشته شده نه گانه ابطال نامه شماره 104-8276-د مورخ 13-02-1402 معاون حسابرسی مالیاتی مرکز شهر اصفهان اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان از تاریخ صدور مورد استدعا می باشد.

خلاصه مدافعات طرف شکایت:

۱- اعتراض شاکی در دادخواست تسلیمی نسبت به نامه شماره 104/8249/د- 13/2/1402 معاون مالیاتی مرکز شهر اصفهان می باشد. طبق ماده 50 آیین نامه اجرایی ماده 219 ق.م.م «کلیه بخشنامه ها، دستورالعمل ها و رویه های اجرایی نه توسط سازمان جهت اجرای قانون مقرر می شود برای کلیه واحدهای تابعه سازمان، ماموران مالیاتی و مؤدیان لازم الاتباع است.» آنچه برای ماموران مالیاتی الزام تبعیت دارد بخشنامه ها و دستورالعملها و رویه های اجرایی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ می شود. نامه مذکور (مورد اعتراض) فقط به منظور یادآوری بخشنامه ها و ایجاد رویه های اجرایی سازمان امور مالیاتی (رویه واحد) برای مامورین مالیاتی می باشد. لذا از آنجایی که به موجب نامه مورد اشاره و انین و مقررات جدیدی وضع نگردیده و جنبه ارشادی داشته، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. چنانچه شاکی از تشخیص درآمد مشمول مالیات که به استناد بخشنامه های سازمان صادر گردیده، اعتراضی دارد می تواند نسبت به برگ تشخیص در هیات حل اختلاف مالیاتی طرح شکایت نماید و یا نسبت به مفاد بخشنامه های صادره از سازمان امور مالیاتی در دیوان عدالت موضوع ماده 12 دیوان شکایت و تقاضای ابطال آن را نماید.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری





دیوان عدالت اداری

هيات تخصصي مالياتي باکي دیوان عدالت اداری  
دادنامه

شماره داینامه : 140331390001524613  
تاریخ تنظیم : 1403/06/28  
شماره پرونده : 140231920000739696  
شماره بایگي نامه : 0200265

2- شاکی در بند اول در استنباطی کاملاً غیرموجه مدعی شده است که معافیت تعیین شده در قانون بودجه برابر و یا کمتر از خط فقر و حداقل امرار معاش بوده است. در حالی که در هیچ جایی از قانون مالیات های مستقیم و یا قانون بودجه به واره خط فقر و حداقل امرار معاش اشاره ای نشده است و در تعیین میزان آن به آمارهای رسمی کشور استناد نشده است. ضمن این که میزان این معافیت برای حقوق بگیران و صاحبان مشاغل متفاوت بوده که خود بیانگر عدم ارتباط با موضوعی به نام خط فقر است که قاعدتاً در اقتصاد برای آحاد مردم مساوی تعیین می شود.

3- در بند دوم اعلام شده که «در مفاد ماده 84 و 101 ق.م.م و بندهای مرتبط با معافیت مالیاتی قانون بودجه سنواتی عبارت درآمد ابرازی به کار برده نشده است بلکه از درآمد سالانه یا درآمد استفاده شده است.» آنچه که در مواد قانونی فوق الذکر آمده است تنها بحث میزان معافیت سالانه به صورت کلی است. بدیهی است نحوه اعمال آن تابع مواد قانونی دیگر و بخشنامه و رویه های سازمان امور مالیاتی است. همچنین میزان معافیت شرکا در شراکتهای مدنی اشاره شده است و ارتباطی با موضوع ندارد. (بند سوم اعتراض شاکی)

4- شاکی در بند چهارم به تبصره 1 ماده 146 مکرر ق.م.م. اشاره کرده است و استناد به بخشنامه 24/98/200 و رای شورای عالی مالیاتی به شماره 29-201 مورخ 21/3/1398 را فاقد محمل قانونی دانسته است. لازم به توضیح است که در رای شورای عالی مالیاتی با استناد به جزء 3 بند 4 بخشنامه فوق الذکر این عبارت آورده شده است: «شمول نرخ صف و هرگونه معافیت و مشوق مالیاتی مندرج در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین با رعایت مقررات تبصره (1) ماده 146 مکرر قانون مذکور نسبت به درآمدهای ابرازی در اظهارنامه مالیاتی موضوعیت دارد...» قانونگذار در ماده مذکور از قید «هرگونه» قبل از معافیت مالیاتی استفاده شده است صراحتاً اعمال معافیت را پس از احراز سایر شرایط نسبت به درآمدهای ابرازی در اظهارنامه اعلام نموده است و مشخص نیست که شاکی اتخاذ ملاک از این عبارت صریح را چه استدلالی قیاس مع الفارق دانسته است. لازم به ذکر است اکنون رویه معمول در سازمان امور مالیاتی و سامانه ها الکترونیکی بر اساس اعمال معافیت نسبت به درآمد ابرازی مودی است که مطابق با قانون و مقررات می باشد. بدیهی است اعمال معافیت به درآمدهایی که مودی در اظهارنامه تسلیمی خود کتمان نموده منطقی و قانونی نمی باشد.

5- در بند پنجم لایحه عنوان شده است که رای شورای عالی مالیاتی مورد اشاره برای درآمدهای کشاورزی موضوع ماده 81 ق.م.م. بوده است و قابل تسری به سایر معافیتها از جمله معافیت ماده 101 ق.م.م. نمی باشد در حالی که در رای مزبور با اتخاذ ملاک از بخشنامه 24/98/200 اعلام نظر در مورد معافیت ماده 81 ق.م.م. شده است. به عبارت دیگر گرچه رای شورای عالی مالیاتی در ارتباط با معافیت ماده 81 بوده اما بخشنامه مورد اشاره به طور کلی با موضوع رفع ابهام خصوص تبصره يك ماده 146 مکرر صادر شده است.

6- در بند ششم دادخواست، شاکی به بخش پایانی بند 4 بخشنامه 24/98/200 اشاره کرده است که گفته شده: «همچنین مورد صاحبان مشاغل نیز عدم ارائه بخشی از اسناد و مدارک موجب محرومیت از معافیت موضوع ماده ق.م.م. در اجر تبصره 1 ماده 146 مکرر نخواهد شد» همانگونه که مشاهده می فرمایید در جمله مزبور از قیود «همچنین و نیز» استناد شده است که یعنی علاوه بر شرایط پیش گفته در بخشنامه در مورد صاحبان مشاغل وجود نواقص در اسناد و مدارک مانع از اعطای معافیت ماده 101 ق.م.م. ندانسته است. لیکن در خصوص میزان معافیت صحبتی نشده است و به هیچ و از این جمله نمی توان نتیجه گرفت که باید کل معافیت به صاحب درآمد مشاغل (با فرض کتمان درآمد) داده شود.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه سناری - پلوار شهید مطهری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری





7- در خصوص بند هفتم و هشتم نیز لازم به ذکر است که اعطای معافیت تا سقف درآمدهای ابرازی در اظهارنامه مستنبط از تبصره یک ماده 146 مکرر ق.م.م و بخشنامه های 24/98/200 و رای شورای عالی مالیاتی به شماره 29-201 مورخ 21/3/1398 بوده است که ارتباطی با مفاد مورد اشاره در لایحه شاکی ندارد.

علیهذا باتوجه به مراتب مذکور و سایر قوانین و مقررات مربوطه و اینکه نسبت به اعتراض مودی در مراحل مختلف دادرسی مالیاتی رسیدگی گردیده تقاضای رد تجدید نظرخواهی شاکی را دارد. ضمناً تصویر مصدق دلیل سمت به پیوست ارسال می گردد.

پرونده کلاسه هـ/ت/ 0200265 در جلسه مورخ 1403/5/28 با حضور قضات عضو هیأت تخصصی مالیاتی بانکی و نیز نمایندگان طرف شکایت با موضوع ابطال نامه شماره 8276-104 مورخ 1402/2/13 معاون حسابرسی مالیاتی اصفهان مورد بررسی واقع که با عنایت به عقیده اتفافی قضات حاضر در جلسه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید:

#### رای هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه مفاد مصوبه مورد شکایت در خصوص پاسخ به ابهامات در زمینه چگونگی اعمال معافیت سالانه مشاغل موضوع ماده 101 قانون مالیاتهای مستقیم و اعلام پاسخ جهت ایجاد رویه عملی بوده است و بر اساس مفاد آن و ضمایم پیوست، نحوه اعمال معافیت با میزان اظهار و ابراز مودی و جداول آن با اعداد و ارقام بیان شده است و نیز بر مفاد تبصره (1) ماده 146 مکرر ق.م.م جهت بهره مندی از این امتیاز قانونی (معافیت مالیاتی) و ارایه اسناد مدارک تأیید شده است و نماینده سازمان امور مالیاتی در جلسه رسیدگی بر این موضوع که عدم ارایه برخی مدارک و مستندات بر فرض انجام تکلیف مندرج در تبصره 1 ماده 146 مکرر ق.م.م، موجب محرومیت از مزایای ماده 101 قانون مالیاتهای مستقیم نمی شود و مفاد بخشنامه مورد شکایت بر این امر دلالتی ندارد، اذعان نموده است فلذا با فرض اینکه اصولاً در موارد کتمان و یا عدم ارایه اظهارنامه متعارف طبعاً امتیاز ماده مذکور تعلق نمی گیرد لیکن در فرض انجام تکالیف متعارف ولو اینکه برخی از اقلام اعلامی مورد پذیرش واقع نشوند یا حتی برخی از مدارک و اسناد ارایه نشوند موجب محرومیت از مزایای ماده 101 قانون مالیاتهای مستقیم وجود ندارد، مقررره مورد شکایت مغایرتی با قوانین و مقررات نداشته به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری