

# ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه

## های شماره ۸۱۱ و ۸۱۲ مورخ ۲۰/۱۱/۸۷

### بخشنامه

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه های شماره 811 و 812 مورخ 20 / 11 / 87 مبنی بر خلاف قانون نبودن بند 3 بخشنامه شماره 16635 مورخ 29 / 2 / 87 سازمان امور مالیاتی کشور که در خصوص حصر معافیت مالیاتی موضوع ماده 101 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27 / 11 / 80 برای صاحبان واحدهای کسبی متعدد صادر گردیده است، جهت اطلاع و اقدام لازم ابلاغ می گردد.

محمدقاسم پناهی  
معاون فنی و حقوقی

شماره دادنامه: 811،812

تاریخ: 20 / 11 / 1387

کلاس پرونده: 87 / 230،459

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شکات: 1- خانم فاطمه بهار 2- آقای محمد زارعی.

موضوع شکایت وخواست: ابطال بند 3 بخشنامه شماره 16635 مورخ 29 / 2 / 1387 سازمان امور مالیاتی کشور. گردشکار: شکات به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته اند، به منظور تشویق ایجاد واحدهای تولید و اشتغال زایی و ترغیب دارندگان واحدهای کسبی متعدد برای تقدیم اظهارنامه و حذف ماده 129، اظهارنامه مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل، به طور جداگانه تسلیم می گردد (صدر ماده 100 قانون مالیاتهای مستقیم) و این بدان منظور است که دارندگان واحدهای کسبی متعدد می توانند برای هر واحد شغلی یا هر محل از معافیت موضوع ماده 101 برخوردار گردند و با توجه به بخشنامه مورخ 15 / 9 / 1383 سازمان امور مالیاتی به موجب دادنامه شماره 209 مورخ 11 / 4 / 1384 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده است و سازمان امور مالیاتی با تفسیری نادرست و عکس العمل به موارد فوق طی بخشنامه شماره 16635 مورخ 29 / 2 / 1387 بر خلاف منطوق و مفهوم قانون و بی توجهی به رأی دیوان در عوض تصحیح عملکرد بر رفتار نا صحیح خود اصرار ورزیده و طبق بند 3 این بخشنامه ((دارندگان واحدهای کسبی متعدد را برخوردار از یک معافیت موضوع ماده 101 می داند)) که این بخشنامه به دلایل زیر خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور و خلاف قانون می باشد.

1- تفسیر قانون عادی طبق اصل 73 قانون اساسی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است.

2- چون پرداخت مالیات از قوانین آمره است، لذا طبق اصل 51 قانون اساسی وضع مالیات و بخشودگی و تخفیف به موجب قانون امکان پذیر است.

3- بر خلاف تفسیر سازمان امور مالیاتی کشور نقطه اتکاء و تمرکز ماده 100 و 101 بر واحد شغلی است و نه منبع مالیاتی، زیرا هر منبع مالیاتی ممکن است از چند واحد شغلی تشکیل یافته باشد.

4- با اجرای این بخشنامه، قانون منسوخ (ماده 129 سابق) لازم الاجراء می گردد.

5- طبق [ماده 255](#) قانون مالیاتهای مستقیم تهیه آیین نامه ها و بخشنامه ها مربوط به اجرای قانون از جمله وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی است نه سازمان امور مالیاتی.

6- بخشنامه بایستی در راستای اجرای قانون باشد نه اینکه مقررات جدید را وضع نماید لذا متقاضی ابطال بند 3 بخشنامه 16635 مورخ 28 / 2 / 1387 می باشم. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 95566 / 12 مورخ 20 / 9 / 1387 اعلام داشته است.

**الف-** با توجه به اصل 51 قانون اساسی که مالیات معافیت و بخشودگی بایستی به موجب قانون برقرار شود، قانون گذار در ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران را نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید، مشمول مالیات دانسته است و در [ماده 93](#) آن نیز در فصل مالیات بر مشاغل مجدداً درآمدهای که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا عناوین دیگر در ایران تحصیل نماید را مشمول مالیات بر درآمد مشاغل دانسته است، یعنی دامنه شمول اشخاص و درآمدهایی که موضوع مالیات بر درآمد مشاغل قرار می گیرند، به عنوان یک قاعده کلی مشخص نموده است. لیکن در جهت دنبال کردن اهدافی از جمله ((تشویق افراد به تسلیم اظهارنامه، تشویق و ترغیب افراد به احداث واحدهای مسکونی و اجاره آنها به منظور سکونت و...)) خود قانون گذار با برقراری معافیت‌های گوناگون که هر یک برای نیل به یکی از اهداف مذکور تصویب شده اند، قواعد کلی مالیاتی را تخصیص نموده است و اقشار خاص یا درآمدهای به خصوصی از پرداخت تمام یا قسمتی از مالیاتهای مقرر معاف شده اند و از آن دسته، معافیت موضوع ماده [101](#) قانون می باشد که درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان موضوع فصل مالیات بر درآمد مشاغل، که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات، در موعد مقرر تسلیم نموده اند تا میزان معافیت موضوع [ماده 84 این قانون](#) از پرداخت مالیات معاف کرده است و در ماده قانون سابق الذکر از یک معافیت مالیاتی برای درآمد سالانه اشخاص، به طور مطلق و کلی یاد شده و تفکیک این درآمد به درآمدهای کوچکتر که از واحدهای کسبی متعدد حاصل می شود و بار نمودن معافیت موضوع این ماده به هر یک نه تنها خلاف اصل قانون بودن معافیتها است، بلکه عادلانه هم نیست، افراد با درآمد حاصل از چند واحد کسبی در مقایسه با افرادی که درآمدها صرفاً از یک واحد شغلی حاصل می شود از چند معافیت مالیاتی بهره مند شوند.

**ب-** هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در رأی خود به شماره 209 مورخ 11 / 4 / 1385 صرفاً از منابع مختلف مالیاتی از جمله ((درآمد حاصل از اجاره، حقوق و مشاغل)) نام برده است و برخورداری از معافیت‌های مالیاتی درآمدهای حاصل از حقوق و مشاغل نافی استفاده از معافیت مالیاتی مقرر در قانون پیشین نیست، در پاسخ به استعلام از رئیس کل [دیوان عدالت اداری](#) در رابطه با رفع ابهام و چگونگی اجرای دادنامه، معاونت قضائی دیوان اعلام کرده اند، ((مؤدی که از معافیت حقوق هم برخوردار است هم زمان می تواند از معافیت مشاغل استفاده کند و همین طور از معافیت [تبصره 11 ماده 53](#) قانون مالیاتهای مستقیم و بخشنامه مورخ 15 / 9 / 1383 سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل اینکه کلمه ((یکبار)) در سیاق آن مقهم استفاده از یک بار معافیت قانونی در هر مورد و عدم استفاده هم زمان از چند معافیت از منابع مختلف بوده ابطال شده است.)) و عدم برقراری چندین معافیت در یک منبع مثل مشاغل و برای اشخاصی که دارای چندین واحد کسبی مجزا می باشند، دلیل بطلان بخشنامه مذکور عنوان نشده است. در پاسخ به محتویات هر دو دادخواست اعلام می دارد، بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور، مالیاتی را به جمع مالیاتها اضافه نکرده است بلکه به منظور ایجاد وحدت رویه در نحوه اعمال معافیت‌های مالیاتی و در اجرای بند (ث) تصویب نامه مربوط به تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین نامه اجرائی بند (الف) ماده 59 قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و [ماده 219](#) قانون مالیاتهای مستقیم و ماده 54 آیین نامه ماده مزبور و در حیطه وظایف و اختیارات خود مبنی بر اتخاذ تدابیر لازم در خصوص چگونگی اجرای قوانین و مقررات مالیاتی از طریق تهیه و تنظیم آیین نامه و دستورالعملهای لازم و طراحی نظام ها و روشهای اجرایی برای تشخیص و وصول، مالیات عمل نموده است.

**ج-** یکی از وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به موجب مفاد [ماده 255](#) قانون مالیاتهای مستقیم تهیه آیین نامه و بخشنامه

است، اما نه به عنوان تنها مرجع صالح سازمان امور مالیاتی نیز می تواند به صدور آیین نامه و بخشنامه مبادرت نماید، و با توجه به مفاد [ماده 219](#) و ماده 54 آیین نامه اجرایی آن کلیه بخشنامه ها، دستورالعملها و رویه های اجرایی که توسط سازمان جهت اجرای قانون مقرر می شود، برای کلیه واحدهای تابعه سازمان مأموران مالیاتی و مؤدیان لازم الاتباع است. هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

## رأی هیأت عمومی

با عنایت به مندرجات لایحه جوابیه و حکم مقرر در مادتين 100 و 101 قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص الزام مؤدیان مالیاتی به تنظیم ارسال اظهارنامه مالیاتی برای هر واحد شغلی و برای هر محل به طور جداگانه و حصر معافیت مالیاتی به میزان مقرر در قانون به درآمد هر یک از منابع متفاوت و اینکه تعمیم معافیت مزبور به هریک از مشاغل مؤدی مالیاتی مجوز قانونی ندارد در بند 3 بخشنامه مورد اعتراض خلاف قانون نمی باشد.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)

معاون قضائی [دیوان عدالت اداری](#)

رهبر پور

شماره: 16635

تاریخ: 1387 / 02 / 29

پیوست:

## بخشنامه

ضمن ارسال تصویر رأی هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در خصوص دادنامه شماره 209 مورخ 11 / 4 / 1385 مبنی بر ابطال سیاق عبارات بخشنامه شماره 15776 / 3884 / 1768 - 232 مورخ 15 / 9 / 1383 سازمان امور مالیاتی کشور و با عنایت به رفع ابهام به عمل آمده از رأی مزبور توسط معاون محترم قضائی [دیوان عدالت اداری](#) به شماره 21 / 10 / د / 41 مورخ 21 / 1 / 1387، بدین مضمون که ((مفاد رأی هیأت عمومی مبین این نکته است که مؤدی مالیاتی همزمان می تواند از چند معافیت مالیاتی که از منابع مختلف مالیاتی می باشد استفاده نمایند)) و به منظور ایجاد وحدت رویه در نحوه اعمال معافیتهای مالیاتی موضوع [تبصره 11 ماده 53](#) و مواد [84](#) و [57](#) و [101](#) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27 / 11 / 1380، که مرتبط با این امر می باشند، مقرر میدارد:

**1\_** برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع تبصره 11 [ماده 53](#) قانون مالیاتهای فوق الذکر، مانع استفاده از معافیت مالیاتی [ماده 57](#) قانون یاد شده نخواهد بود.

**2\_** در خصوص [ماده 84](#) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27 / 11 / 1380، با توجه به صراحت ماده قانونی، درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، از یک معافیت مالیاتی برخوردار می باشد.

**3\_** صاحبان مشاغل صرفاً برخوردار از یک معافیت مالیاتی (موضوع ماده [101](#) قانون فوق) می باشند. به عبارت دیگر دارندگان واحدهای کسبی متعدد می توانند جهت یکی از واحدهای فوق از معافیت مالیاتی موضوع ماده [101](#) قانون موصوف استفاده نمایند.

4\_ اشخاص حقیقی که در عملکرد یک سال از منابع مختلف اداری دارای درآمد باشند، می توانند همزمان در هر منبع از یک معافیت مالیاتی برخوردار گردند.

علی اکبر عرب مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور