



رای شماره ۱۲۹۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته:
ابطال تبصره یک ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب هیأت وزیران)

شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۰۲۱۹۲ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۹۴ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۱/۱۹

* شاکی: شرکت توسعه صنعت ایران افق

* طرف شکایت: هیأت وزیران - امور حقوقی دولت

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره یک ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب هیأت وزیران

* شاکی دادخواستی به طرفیت هیأت وزیران و امور حقوقی دولت به خواسته ابطال تبصره یک ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب هیأت وزیران تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

تبصره ۱ ماده ۲: درآمد حاصل از فعالیت های خدماتی از قبیل آموزش، تعلیمات و کمک های فنی و سایر خدمات و خدمات تشخیصی و درمانی پزشکی که محل ارائه خدمت خارج از ایران باشد مشمول درآمد در ایران یا از ایران نخواهد بود. خدماتی که به صورت غیرحضور و از طریق سامانه های الکترونیکی و نظایر آن به ایران ارائه می شود ارائه خدمات در ایران محسوب می شود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

طبق بند ۵ ماده ۱ قانون مالیاتهای مستقیم هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک های فنی و یا واگذاری فیلم های سینمایی (که به عنوان بهاء یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می گردد) از ایران تحصیل می کند مشمول پرداخت مالیات می باشد. از طرف دیگر به موجب تبصره ۱ ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب هیأت وزیران درآمد حاصل از فعالیت های خدماتی از قبیل آموزش، تعلیمات و کمک های فنی و سایر خدمات تشخیصی و درمانی پزشکی که محل ارائه خدمت خارج از ایران باشد مشمول درآمد در ایران و یا از ایران نخواهد بود. در اینجا تأکید شده خدماتی که به صورت غیر حضور و از طریق سامانه های الکترونیکی و نظایر آن به ایران ارائه می شود ارائه خدمات در ایران محسوب می شود و اما نکته مهم و مورد اعتراض افزودن عبارت (خدماتی که به صورت غیر حضور و از طریق سامانه های الکترونیکی و نظایر آن به ایران ارائه می شود ارائه خدمات در ایران محسوب می شود) به بند آخر تبصره ۱ ماده مذکور در فوق می باشد زیرا در بند ۵ ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم چنین قید

و شرطی مطرح و عنوان نگردیده و بالتبع هدف مقنن مبنی بر این نبوده خدماتی که بصورت غیر حضوری و از طریق سامانه های الکترونیکی و نظایر آن به ایران داده می شود در عداد خدمات در ایران تلقی شود چون وقتی به صراحت محل ارائه خدمت خارج از ایران بوده و از شمول بند ۵ ماده یک قانون اخیرالذکر خارج باشد قطعاً افزودن عبارت مذکور به آخر تبصره ۱ ماده ۲ مورد بحث خارج از حدود اختیارات هیأت وزیران می باشد.

*خلاصه مدافعات طرف شکایت:

*پاسخی از طرف شکایت واصل نگردیده است.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

با لحاظ اینکه در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ که از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا می باشد ، حکم مقنن در بحث شمول و محاسبه مالیات نسبت به فعالیت های اقتصادی و درآمد اشخاص تبعه خارجی در ایران و از ایران تغییر یافته است و هر چند سابقاً درآمد اشخاص مذکور در ایران به نحو علی الاطلاق و درآمد از ایران به نحو محدود و منحصر به ذکر مصادیق مذکور در قانون بوده است که این امر در آرای متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز تبلور یافته است ، لیکن به موجب صدر ماده ۱۰۷ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ درآمدهای اشخاص خارجی در ایران و از ایران دارای حکم واحد بوده که از جمله آن درآمدها بابت تعلیمات و آموزش و کمک های فنی و نحو آن می باشد که در مصوبه مورد شکایت یعنی تبصره ۲ ماده یک آیین نامه اجرایی ماده ۱۰۷ قانون آمده است و از آنجایی که این فراز از مصوبه مورد شکایت است که خدمات غیر حضوری و از طریق سامانه های الکترونیکی و نظایر آن ، درآمد در ایران تلقی و مشمول مالیات محسوب شده اند در حالی که مقرر نویس صلاحیت وضع و تدوین مقرر در تعیین مصادیق انواع تعلیمات و آموزش را داشته است و در همین راستا این مصداق را بیان نموده و از سویی محل کسب درآمد و انجام تعلیمات و خدمت واقعاً ایران می باشد و تا زمانی که مقصد (ایران) منتفع نشود اصولاً خدمت الکترونیکی در مانحن فیه محقق نخواهد شد ، فلذا این موضوع مصداق درآمد از ایران بوده و مفاد مصوبه مورد شکایت در راستای اهداف مقنن تشخیص ، مغایرتی با قانون نداشته است.

تهیه کننده گزارش:

رامین مرادی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با لحاظ اینکه در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ که از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا می باشد ، حکم مقنن در بحث شمول و محاسبه مالیات نسبت به فعالیت های اقتصادی و درآمد اشخاص تبعه خارجی در ایران و از ایران تغییر یافته است و هر چند سابقاً درآمد اشخاص مذکور در ایران به نحو علی الاطلاق و درآمد از ایران به نحو محدود و منحصر به ذکر مصادیق مذکور در قانون بوده است که این امر در آرای متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز تبلور یافته است ، لیکن به موجب صدر ماده ۱۰۷ از قانون مالیاتهای مستقیم

مصوب ۱۳۹۴ درآمدهای اشخاص خارجی در ایران و از ایران دارای حکم واحد بوده که از جمله آن درآمدها بابت تعلیمات و آموزش و کمک های فنی و نحو آن می باشد که در مصوبه مورد شکایت یعنی تبصره ۲ ماده یک آیین نامه اجرایی ماده ۱۰۷ قانون آمده است و از آنجایی که این فراز از مصوبه مورد شکایت است که خدمات غیر حضوری و از طریق سامانه های الکترونیکی و نظایر آن ، درآمد در ایران تلقی و مشمول مالیات محسوب شده اند در حالی که مقرر نویس صلاحیت وضع و تدوین مقرر در تعیین مصادیق انواع تعلیمات و آموزش را داشته است و در همین راستا این مصداق را بیان نموده و از سویی محل کسب درآمد و انجام تعلیمات و خدمت واقعاً ایران می باشد و تا زمانی که مقصد (ایران) منتفع نشود اصولاً خدمت الکترونیکی در مانحن فیه محقق نخواهد شد ، فلذا این موضوع مصداق درآمد از ایران بوده و مفاد مصوبه مورد شکایت در راستای اهداف مقنن تشخیص ، مغایرتی با قانون 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 صاره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

دکتر محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری