

فَلَا تَنْبِغُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا
دادنامه

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه:

۱۳۹۸/۸/۲۸

شماره پرونده: ۱۷۴۹/۹۶، ۱۰۶/۹۷، ۳۷۰۲/۹۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان محمد زارعی و عیسی عباسی و انجمن صنفی کارفرمایی دفاتر پیشخوان دولت استان البرز با

وکالت آقای نادر قویدل

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ج ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیاتها

مستقیم مصوب ۱۳۹۵

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستها و لواح تقدیمی ابطال بند ج ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیاتها مستقیم مصوب ۱۳۹۵ را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام

کرده اند که:

"۱- به موجب مقرره مورد اعتراض، دارندگان دفاتر پیشخوان به جهت شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر آنها ملزم به ارائه فهرست معاملات فصلی شده اند. این در حالی است که بر اساس ماده ۱۰۰ قانون مالیاتها مستقیم، مؤذیان مکلفند سالی یک مرتبه نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام نمایند و به لحاظ ماهیت فعالیت دفاتر پیشخوان امکان انجام چنین امر وجود ندارد.

۲- بر اساس ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، احکام برخی مواد قانون مالیاتها مستقیم را نسبت به مالیات

نماره:

فَلَا تُثْبِطُوا الْهُوَى أَنْ شَعِلُوا لِإِنَّمَاهٍ

پیوست:

بر ارزش افزوده جاری اعلام شده است. در حالی که ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم در میان مواد فوق وجود ندارد. بنابراین سازمان امور مالیاتی کشور، صلاحیت وضع مقرره مورد شکایت را که بر اساس آن مالیات‌های بر ارزش افزوده مشمول دستورالعمل اجرایی ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم قرار گرفته، ندارد.

۳- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب برشی آرای خود از جمله دادنامه شماره ۸۱۴ و ۸۱۳ ۱۳۸۷/۱۱/۲۰ برشی مقررات سازمان امور مالیاتی را که بر اساس آن مؤذیان ملزم به ارائه خلاصه عملیات سه ماهه شده‌اند، ابطال کرده است و مقرره مورد شکایت مغایر با آرای فوق می‌باشد.

۴- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه ۲۰۵ الی ۲۰۸ ۱۳۹۴/۴/۳-۲۰۸ آیین نامه‌های مشابه مبنی بر الزام دفاتر اسناد رسمی به ارسال فهرست معاملات فصلی را ابطال کرده است و مقرره مورد شکایت مغایر با دادنامه فوق و مشمول حکم ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می‌باشد.

۵- در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره به «معاملات» شده است و در مقابل در بند «ح» ماده ۱ آیین نامه اجرایی این ماده به «خدمت» هم اشاره شده و با توجه به خروج عنوان «خدمت» از شمول مصاديق عنوان «معاملات» مقرره مورد شکایت در رابطه با الزام به ارسال فهرست معاملات فصلی خارج از حدود اختیارات مرجع وضع، تصویب شده است. در نهایت ابطال بند ج ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۵ از تاریخ تصویب مورد تقاضاست.

متن مقرره مورد اعتراض به شرح زیر است:

"ماده ۹) اشخاص زیر مشمول ارسال فهرست معاملات می‌باشند،

....

ج) صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۹۵۰۵-۹۱/۱۰-۹۱/۵/۲۸ ۱۳۹۸ توضیح داده است که:

"۱- استاد شاکی به رأی شماره ۸۱۴-۸۱۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موجہ نیست. زیرا آینه نامه

موضوع آن دادنامه (آیین نامه تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالباتهای مستقیم) با هدف قانونگذار در ماده ۱۶۹ قانون مالباتهای مستقیم) با هدف قانونگذار در ماده ۱۶۹ قانون مالباتهای مستقیم متفاوت و مغایر است.

۲- در بند (د) ماده ۱ آیین نامه، عبارت «صاحبان مشاغل» که در بند (ب) و (ج) ماده ۹ آیین نامه به آن اشاره شده، تعریف گردیده و منظور از آن، کلیه اشخاص حقیقی مشمول فصل چهارم باب سوم قانون عنوان شده است که صاحبان مشاغل موضوع این فصل مشمول آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون محسوب می گردند و با عنایت به این موضوع در آیین نامه مورد ابراد شاکی هم صاحبان مشاغل مشمول آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مکلف به ارسال فهرست معاملات گردیده اند و هم افرادی که مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند و بدین ترتیب انتخاب صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده صرفاً یکی از ملاکها برای تعیین مؤذیان مشمول اجرای تکلیف ارسال فهرست معاملات بوده است و ایجاد مقررات یاد شده مغایرتی با قانون ندارد.

احکام قانون مالیاتهای مستقیم به قانون مالیات بر ارزش افزوده تسری نیافته است.

۳- انجام تکالیف مربوط به تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد مشاغل (موضوع ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم) با تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون یاد شده در رابطه با ارائه فهرست معاملات که به منظور تعیین و تشخیص درآمد مشمول مالیات دریافت می‌شود، متفاوت است.

همجتین مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی (وزارت امور اقتصادی و دارایی)، به موجب لایحه شماره

۱۳۹۷/۵/۳-ص ۲۱۲/۹۲۴ توضیح داده است که:

" ۱- به موجب ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل مکلف به ارائه فهرست معاملات خود به سازمان امور مالیاتی شده‌اند و طبق تبصره ۳ این ماده وضع آیین نامه اجرایی آن به وزیر امور اقتصادی و دارایی محول شده است.

۲- معنای اصطلاح «صاحبان مشاغل» در بند (د) ماده ۱ آیین نامه یاد شده «کلیه اشخاص حقیقی مشمول فصل

چهارم باب سوم آن « ذکر شده است. برابر بندهای (ب) و (ج) ماده ۹ آیین نامه از میان صاحبان مشاغل مذکور، هم اشخاصی که حسب نوع یا حجم فعالیت جزء گروه اول موضوع ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مذکور محسوب می شوند و هم افرادی که مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند، در شمار مشمولین ارسال فهرست مطالعات قرار گرفته اند. لذا بند (ج) ماده ۹ آیین نامه مورد شکایت صرفاً یکی از ملاکها را برای تعیین مددیان مشمول اجرای تکلیف ارسال فهرست معاملات بیان کرده است و در نتیجه احکام قانون مالیاتهای مستقیم به قانون مالیات بر ارزش افزوده تسری نیافته است.

۳- انجام تکلیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم که مربوط به ارائه فهرست معاملات می باشد با اجرای تکلیف مقرر در ماده ۱۰۰ آن قانون متفاوت می باشد و بهره برداری از اطلاعات و اصله در اجرای ماده ۱۶۹ قانون مذکور در تعیین نوع و میزان فعالیت اقتصادی دیگر افراد می تواند کاربرد داشته باشد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۸/۲۸ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

بر اساس ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ مقرر شده است: «احکام مربوط به فصول هشتم و نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم و مواد ۱۶۷، ۱۹۱، ۲۰۲، ۲۳۰ تا ۲۳۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای این قانون جاری است ...» نظر به اینکه به موجب بند (ج) ماده ۹ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱

صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز موظف به ارسال فهرست معاملات خود شده و با وجود عدم تصریح ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده به تسری احکام مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به آنها، مکلف به انجام تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون یاد شده شده‌اند، بنابراین بند (ج) ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مقام واضح تصویب شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری