



رای شماره ۱۱۸۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (دستورالعمل شماره ۳۹۴۵۲/۲۳۵/د مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۰۷ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که در عین آنکه خریداران سکه از بانک مرکزی را مشمول مالیات مقطوع قرار داده، ولی آنها را به ارائه اظهارنامه مالیاتی و انجام تکالیف قانونی دیگر نیز مکلف کرده و آنها را موظف نموده است تا تعیین تکلیف آخرین سکه خریداری شده همه ساله اظهارنامه مالیاتی ارائه نمایند، ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۶/۲۹

شماره پرونده: ۰۰۰۲۶۵۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای حمیدرضا فتاحی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره ۳۹۴۵۲/۲۳۵/د مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۰۷ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال دستورالعمل شماره ۳۹۴۵۲/۲۳۵/د مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۰۷ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" سازمان امور مالیاتی کشور خریداران سکه از بانک مرکزی را به موجب صدور چندین دستورالعمل، مشمول مالیات بر درآمد با نرخ مقطوع نموده است. علاوه بر مطالبه مالیات مقطوع از خریداران سکه از بانک مرکزی، دفتر حسابرسی این سازمان برخلاف نص صریح قانون مالیات های مستقیم اقدام به وضع یک مقرره جدید در قالب صدور دستورالعمل شماره ۳۹۴۵۲/۲۳۵/د مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۰۷ نموده، که موجب استقرار یک وضعیت حقوقی جدید -یعنی تسلیم اظهار نامه مالیاتی در موعد مقرر- برای این اشخاص گردیده است. لزوم توجه به فلسفه وضع مقررات الزام آور و تقابل ذهنی و عرفی مبنی بر اینکه خودداری از هر گونه اعمال الزام آور مستوجب

جریمه از سوی قانون گذار می باشد ایجاب می نماید تا به درستی این مفهوم در اذهان متبادر گردد که علاوه بر مطالبه مالیات از خریداران سکه، یک مطالبه غیر قانونی دیگر، تحت عنوان خودداری از انجام و تکالیف قانونی منجمله عدم تسلیم اظهارنامه در مواعد قانونی، برای خریداران سکه از بانک مرکزی در راه است. در قانون مالیات های مستقیم عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر برای صاحبان مشاغل -که سازمان امور مالیاتی خریداران سکه از بانک مرکزی را بر خلاف قانون در زمره این اشخاص شناسائی نموده- موجب تعلق جریمه سی درصدی (۳۰٪) و غیرقابل بخشودگی از اصل مالیات -موضوع ماده (۱۹۲)- می باشد. دستورالعمل فوق الاشعار نیز ناظر به همین موضوع و با هدف مطالبه یک وصولی جدید تحت عنوان جرائم خودداری از انجام تکالیف قانونی -منجمله عدم تسلیم اظهار نامه در موعد قانونی- تهیه و صادر گردیده است. سازمان امور مالیاتی کشور به استناد تبصره ماده (۱۰۰) قانون مالیات های مستقیم از خریداران سکه مطالبه مالیات مقطوع نموده، که به استناد مقررات همین تبصره و صراحت بیان رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در بند (۱) دستورالعمل شماره ۵۰۴-۱۴۰۰-۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸.۳.۱۲ تسلیم اظهار نامه مالیاتی در موعد مقرر و نیز بند (الف) دستور العمل شماره ۲۰۰۹۸.۵۰۷ مورخ ۱۳۹۸.۳.۱۲ تسلیم اظهار نامه مالیاتی در موعد مقرر و نگهداری اسناد و مدارک، برای اشخاص مذکور را، منتفی اعلام نموده است. با توجه به اینکه وضع هر نوع مقرره که برای اشخاص موجد حق و تکلیف گردد در صلاحیت انحصاری مجلس شورای اسلامی و با ترتیبات و فرایند خاص تصویب قانون می باشد، مفاد دستور العمل صدالذکر خلاف قانون و خارج از صلاحیت و اختیارات این سازمان می باشد. جهت تنویر موضوع معروض می دارد:

اولاً: رویکرد و رویه قانونگذار در تدوین قوانین و مقررات مالیاتی مؤید این است که متعلق مالیات، تحقق درآمد برای شخص است. از طرفی احراز تحقق درآمد، به عهده سازمان امور مالیاتی است. هدف قانونگذار از بیان حکم ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم این است که مأمورین مالیاتی با اطلاعات صحیح و کافی از تحقق درآمد شخص اطمینان حاصل سپس مبادرت به صدور برگ تشخیص یا مطالبه مالیات (حسب مورد) نمایند. سازمان امور مالیاتی بر خلاف قانون بدون اینکه اسنادی دال بر فروش مسکوکات داشته باشد با پیش فرض فروش برای خریداران سکه از بانک مرکزی، آنان را مشمول مالیات مقطوع نموده سپس اثبات ادعای عدم فروش مسکوکات را، به عهده خریداران گذاشته است. در حالی که ابتدا باید با ضوابط و اصول حسابرسی مالیاتی از تحقق در آمد یقین حاصل گردد سپس از این اشخاص مطابحه مالیات به عمل آید.

بند ۱۵ از شماره (۳) استاندارد های حسابداری (به خصوص قسمت های الف-ب-ج-آن) برای فروش کالا شاخص های معینی تعریف نموده، تا یقین حاصل آید که کالائی به فروش رفته است.

ثانیاً: اطلاق صاحبان مشاغل برای کسانی که فعالیت مستمر تجاری ندارند -مثلاً کارمند یا بازنشسته می باشند- و در سال فقط یک بار مبادرت به خرید سکه از بانک مرکزی نموده اند محمل قانونی ندارد و نمی توان درآمد های این اشخاص را در عداد «صاحبان مشاغل یا گروه هائی از آنان» موضوع تبصره (۱۰۰) قانون مالیات های مستقیم شناسائی و بتبع همین امر از آنها مطالبه مالیات مقطوع نمود. افزون بر این، مقررات این تبصره ناظر به مواردی است که اشخاص مسبوق به فعالیت شغلی بوده باشند و سازمان امور مالیاتی برای آنان پرونده شغلی تشکیل داده باشد که حسب مالیات قطعی شده سنوات قبل، بتواند با درصدی افزایش برای آنان مالیات مقطوع وضع نماید. بنابراین با فرض صحت عمل سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص اینکه، خرید مسکوکات از بانک مرکزی مشمول مالیات بر در آمد می باشد، مطالبه مالیات بردرآمد آنها می بایست، با ترتیبات مقرر در ماده (۲۳۷) قانون مالیات های مستقیم و ضمن شناسائی در آمد از طریق حسابرسی مالیاتی و کسر معافیت های مقرر در قانون مالیات های مستقیم -منجمله ماده (۱۰۱) که درآمد مشاغل را، که تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف می داند- محاسبه و تعیین می گردید. در حالی که صرفاً خرید آنها بدون ضوابط

تبدیل آن به فروش و نیز لحاظ نمودن معافیت های مقرر در قانون مورد بحث، موضوع مطالبه مالیات قرار گرفته است.

ثالثاً: با توجه به اصول و قواعد حاکم بر سیستم حقوقی کشور و قاعده «قبح عقاب بلا بیان» دلیلی دیگر است که مطالبه این مالیات بر اساس موازین قانونی صورت نگرفته است.

رابعاً: یکی از اصول حاکم بر تفسیر متون فقهی، اصل استصحاب (ابقاء ما کان علی ماکان) می باشد. کاربرد این اصل در حقوق ایران، یک امر اجتناب ناپذیر می باشد؛ بنابراین اصل، مادام که سازمان امور مالیاتی کشور دلیلی بر تحقق در آمد برای اشخاصی که مبادرت به خرید سکه از بانک مرکزی نموده اند ارائه ندهد، همان حالت سابق بر مستصحب حاکم است.

مقررات حاکم بر دستورالعمل بر خلاف قوانین و اصول حاکم و البینه علی المدعی می باشد و جای مدعی «و مدعی علیه» عوض شده است و در دستورالعمل قید شده است دریافت کنندگان مکلف خواهند بود هر ساله تا تعیین تکلیف آخرین قطعه سکه های خریداری شده اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر به ادارات مالیاتی تسلیم نمایند و این در حالی است که در اظهارنامه درآمدهای مکتسبه یک ساله اشخاص باید ابراز شود و تصمیم آن به موارد دیگر نیاز به تصریح قانون دارد.

با عنایت به موارد اشعاری که به شرف عرض رسید و تاکید بر این که تکالیف صاحبان مشاغل موضوع قانون مالیاتهای مستقیم، منجمله تسلیم اظهارنامه در مواعد قانونی، قابل تسری به اشخاصی که از بانک مرکزی مبادرت به خرید مسکوکات نموده اند نمی باشد و رئیس کل سازمان امور مالیاتی به موجب اختیارات حاصل از مقررات تبصره (۱۰۰) قانون مذکور معافیت این اشخاص از نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر و همچنین تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مواعد قانونی را، در دو فقره دستورالعمل فوق البیان مورد تصریح قرار داده است ابطال مقرر دفتربرسی که صرفاً با انگیزه وصول جرائم عدم تکالیف قانونی، منجمله مطالبه جریمه (۳۰٪) سی درصدی موضوع ماده (۱۹۲) قانون مالیاتهای مستقیم از اشخاص مذکور، به علت خودداری از تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مواعد قانونی نگاشته شده و مصداق بارز ظلم مضاعف به این اشخاص می باشد، مورد استدعاست.

شاکی متعاقباً به موجب لایحه تکمیلی اعلام نمود که خواسته اینجانب مخالف با شرع انور نمی باشد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"دستورالعمل شماره ۲۳۵،۳۹۴۵۲ مورخ ۱۴۰۰/۸/۷ مدیر کل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

مستفاد از مفاد بند (الف) دستورالعمل شماره ۲۰۰۹۸/۵۱۱ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۹ و مفاد بند (۲) جزء (ج)

دستورالعمل شماره ۲۰۰۹۸/۵۰۷ مورخ ۱۳۹۸/۳/۱۲ و با عنایت به مفاد ماده (۱) قانون مالیات های مستقیم، اشخاص حقیقی خریدار سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران صرفاً برای درآمدهای حاصله از بابت واگذاری سکه های مزبور، مشمول مالیات بر درآمد بوده و مکلف به انجام تکالیف قانونی از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر و پرداخت مالیات متعلقه (مالیات مقطوع) مالیات قطعی ناشی از حسابرسی حسب مورد می باشند. بنابراین در صورتی که اشخاص مذکور (خریداران سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران) با ارائه اسناد و مدارک مثبت مدعی عدم فروش سکه های دریافتی می باشند و این ادعا برابر ضوابط و مقررات قانونی مورد تأیید مأموران مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی مؤدی و با اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی واقع می شود، مطالبه مالیات از جمله مالیات مقطوع تعیین شده وفق مقررات دستورالعمل شماره ۲۰۰۹۸/۵۰۷ مورخ

۱۳۹۸.۳.۱۲ از مؤدی صرفاً بابت خرید سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مغایر با موازین قانونی می باشد. در همین راستا رعایت موارد ذیل به منظور جلوگیری از تضییع احتمالی حقوق دولت پیشنهاد می شود:

۱- مأمورین مالیاتی و اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی می بایست با بررسی های جامع بر روی تراکنش های بانکی و دارایی های اشخاص مذکور از طریق سامانه های جامع اطلاعاتی در اختیار سازمان متبوع، از عدم ایجاد درآمد ناشی از واگذاری سکه های خریداری شده اطمینان کامل حاصل نمایند.

هر گونه تحصیل دارایی منقول و غیر منقول بدون انتقال وجه به حساب فروشنده می تواند ناشی از واگذاری سکه های خریداری شده به عنوان ثمن معامله به فروشنده باشد.

۲- دریافت کنندگان سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که مدعی عدم واگذاری سکه های خریداری شده می باشند مکلف خواهند بود هر ساله تا تعیین تکلیف آخرین قطعه سکه های خریداری شده، اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر قانونی به ادارات امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نمایند.

ادارات کل امور مالیاتی می بایست مؤدیان مذکور را به عنوان مؤدی با ریسک بالا در سامانه شناسایی و هر ساله اظهار نامه مالیاتی نامبردگان را با بررسی کامل تراکنش های بانکی آنها و همچنین اظهار نظر در خصوص تغییرات ایجاد شده در دارایی های منقول و غیر منقول ایشان (از طریق بررسی سامانه های اطلاعاتی در اختیار سازمان متبوع و یا استعلام از مراجع ذی ربط در اجرای مقاد مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات های مستقیم)، رسیدگی نمایند. لازم به ذکر است در صورت عدم انتخاب مؤدی به عنوان مؤدی پر ریسک در اجرای کنترل های سیستمی توسط ستاد سازمان، ادارات کل امور مالیاتی می توانند این دسته از مؤدیان را در اجرای مفاد تبصره (۱) ماده (۲۴) آیین نامه اجرای موضوع ماده (۲۱۹) اصلاحی مصوب ۱۳۹۴.۴.۳۱ قانون مالیات مستقیم درانباره حسابرسی قرار داده و اظهار نامه مؤدی را حسابرسی نمایند. - مدیر کل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۱۰۲۳ ص مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۵ توضیح داده است که:

" ۱- آنچه شاکی ابطال آن را خواستار شده اولاً: نامه ای است که در راستای تبیین دستورالعمل های شماره ۱۳۹۸.۳.۱۲-۲۰۰۹۸.۵۰۷ و ۱۳۹۸.۳.۲۹-۲۰۰۹۸.۵۱۱ صادر شده و متضمن دستور لازم الاتباع برای مقامات اداری نبوده است. لذا خارج از مصادیق مصوبات دولتی مذکور در بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد. ثانیاً: شکایت از دستورالعمل های پیش گفته به موجب دادنامه های ۲۰۴۴ الی ۱۳۹۸.۱۲.۱۰-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۴۳ و ۱۴۰۰.۸.۱۹-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۴۳ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری مردود اعلام گردیده است. از این روی چنانچه دیوان عدالت اداری شکایت را قابل رسیدگی تشخیص دهد، با توجه به صدور دادنامه های مزبور نیز درخواست شاکی محکوم به رد است.

۲- بر اساس بندهای ۲ و ۴ ماده ۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴.۴.۳۱ هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران و هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمد هایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نمایند، مشمول مالیات می باشند. همچنین بر اساس ماده ۲۱۹ قانون یاد شده شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است که به موجب بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد شده است.

۳- مطابق ماده ۹۳ قانون مالیات های مستقیم، درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون در ایران تحصیل کند. پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد.

۴- بر اساس ماده ۱۰۰ قانون مزبور، مؤدیان موضوع فصل چهارم قانون مکلف اند اظهار نامه مالیاتی مربوط به فعالیت های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه ای که وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم و تا آخر خرداد ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ قانون مذکور پرداخت نمایند.

۵- با توجه به مفاد تبصره ماده ۱۰۰ قانون مذکور سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برخی از مشاغل یا گروه هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون یاد شده باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مؤدیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤدی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می شود. حکم این تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه های مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر نخواهد بود.

۶- بر اساس ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم، درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان موضوع فصل چهارم قانون مذکور که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده اند تا میزان معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ های مذکور در ماده ۱۳۱ همان قانون مشمول مالیات خواهد بود. شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیت فوق نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۲ به بعد جاری است.

۷- با توجه به قسمت دوم بند (الف) دستورالعمل شماره ۱۳۹۸/۳/۲۹-۲۰۰۹/۸/۵۱۱ چنانچه هر یک از اشخاص حقیقی که کمتر از ۲۰۰ سکه دریافت نموده و مشمول دستورالعمل مالیات مقطوع سکه بوده لکن مایل به استفاده از تسهیلات دستورالعمل مورد نظر نباشند، می توانند در اجرای مقررات ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم نمایند و پرونده آنها بر اساس این دستورالعمل مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرد.

۸- با عنایت به مطالب گفته شده علی الخصوص درج عبارت «یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های قانون مالیات های مستقیم» در متن ماده ۹۳ قانون یاد شده مؤدیانی که از محل فروش سکه های خریداری شده درآمد کسب نموده اند (فارغ از آن که وجه حاصله از این درآمد (تفاوت خرید و فروش) را صرف چه امری نموده باشند) مشمول مالیات بر درآمد مشاغل بوده و مطابق صراحت ماده ۱۰۰ قانون مزبور مؤدیان مالیاتی موصوف مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی به شرح مذکور بوده و در صورت عدم تسلیم در موعد مقرر نه تنها به موجب حکم ماده ۱۰۱ قانون فوق الذکر امکان استفاده از معافیت های مالیاتی مقرر را نخواهند داشت، بلکه به موجب ماده ۱۹۲ قانون یاد شده مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد مالیات متعلق خواهند بود. با ملحوظ نظر قرار دادن مطالب اخیرالذکر جهت رفاه حال این بخش از مؤدیان مالیاتی بر اساس مفاد تبصره ماده اخیرالذکر این سازمان می تواند برخی از مشاغل یا گروه هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها کمتر از حد نصاب قانونی مقرر باشد از انجام برخی تکالیف قانونی از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی معاف کند، لیکن مؤدیان مالیاتی مشمول موضوع تبصره ماده ۱۰۰ قانون یاد شده که تمایل به تعیین مالیات به صورت مقطوع نداشته و اظهارنامه مالیاتی تسلیم نموده باشند، اظهارنامه های مالیاتی تسلیمی ایشان ملاک عمل برای رسیدگی و تعیین مالیات توسط اداره امور مالیاتی ذی ربط خواهد بود که به این موضوع در

قسمت اخیر بند (الف) دستورالعمل شماره ۱۳۹۸.۳.۲۹-ص ۲۰۰۹۸.۵۱۱ و همچنین دستورالعمل های صادره بعدی نیز اشاره شده است.

۹- از طرفی به موجب ماده ۹۷ قانون یاد شده درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع قانون مالیات های مستقیم که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می باشند، به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرارگرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می تواند اظهارنامه های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می گیرد، این حکم مانع از تعلق جریمه ها و اعمال مجازات های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.

نحوه تعیین شاخص ها و معیارهای این ماده در آیین نامه موضوع ماده (۲۱۹) اصلاحی مصوب ۱۳۹۴.۴.۳۱ قانون مالیات های مستقیم بیان شده است.

۱۰- اگرچه بر اساس ماده ۲۱۹ قانون یاد شده تشخیص و یا عدم تشخیص درآمد مشمول مالیات و متعاقب آن مطالبه و وصول مالیات از اشخاص به استناد قوانین و مقررات مربوطه صرفاً از طریق این سازمان امکان پذیر خواهد بود؛ لیکن اظهارات مدیر کل ریالی و نشر بانک مرکزی مبنی بر معافیت مالیات بر ارزش افزوده صرفاً در خصوص معافیت از مالیات بر ارزش افزوده (و نه مالیات بر درآمد موضوع دستورالعمل مورد اشاره مربوط به مالیات خریداران سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی) می باشد.

۱۱- با عنایت به موارد فوق دستورالعمل های شماره ۲۰۰۹۸.۵۰۷ مورخ ۱۳۹۸.۳.۱۲ و ۲۰۰۹۸.۵۱۱ مورخ ۱۳۹۸.۳.۲۹ بر اساس مواد قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴.۴.۳۱ تنظیم شده و همان طور که پیشتر بیان شد، با توجه به مدلول دادنامه شماره ۲۰۴۴ الی ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۷۵ مورخ ۱۳۹۸.۱۲.۱۰ مفاد آن دستورالعمل ها (از جمله تعلق مالیات به خریداران سکه که از محل واگذاری سکه های خریداری شده درآمد کسب نموده اند) مغایر با قانون تشخیص نشده است. لازم به ذکر است، قانون اصلاحی فوق الذکر که با انجام فرایند قانون گذاری به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده، از حیث عدم مغایرت با شرع و قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به تأیید شورای نگهبان رسیده و لازم الاجرا گردیده است. سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان دستگاه اجرایی متولی وصول مالیات صرفاً مکلف به اجرای قوانین موضوعه می باشد.

۱۲- با توجه به موارد پیش گفته یادآور می شود:

متن مورد اعتراض شاکی (نامه شماره ۲۳۵۳۹۴۵۲ مورخ ۱۴۰۰.۸.۷ دفتر حسابرسی مالیاتی) برخلاف نظر نامبرده دستورالعمل نبوده و صرفاً نامه داخلی است و در پاسخ به ابهامات یک اداره کل و در تبیین ترتیبات حسابرسی مالیاتی که در شرح وظایف دفتر مذکور بوده است صادر شده است. لذا طرح شکایت از نامه داخلی غیر الزام آور در دیوان عدالت اداری اصولاً فاقد توجیه قانونی می باشد.

بر خلاف نظر شاکی، دفتر حسابرسی مالیاتی در متن نامه صادره مورد شکایت به هیچ عنوان افراد مشمول پرداخت مالیات مقطوع سکه را که به برگ قطعی صادره تمکین نموده و اعتراضی نیز مبنی بر عدم حصول درآمد از محل واگذاری سکه های خریداری شده به سازمان تسلیم ننموده اند مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی نکرده است و جریمه ای از باب عدم تسلیم اظهارنامه از ایشان مطالبه ننموده است.

دفتر حسابرسی مالیاتی اداره کل مخاطب نامه مذکور را از باب اجرای مفاد بندهای ۱ و ۲ مندرج در نامه ملزم به تبعیت نکرده است و همان گونه که در متن نامه تسلیمی مشهود است اجرای موارد مندرج در بندهای ۱ و ۲ آن نامه صرفاً به منظور جلوگیری از تضییع احتمالی حقوق دولت به اداره کل مذکور پیشنهاد شده است.

بر خلاف نظر شاکی، دفتر حسابرسی مالیاتی به هیچ عنوان از باب الزام ارتباط تحصیل دارایی منقول و غیر منقول بدون انتقال وجه به درآمد حاصل از واگذاری سکه های خریداری شده، حکم مطلق صادر ننموده و از آن جا که در متن نامه مورد اعتراض از واژه «می تواند» استفاده شده، برای اداره کل مذکور جنبه راهنمایی و ارشادی داشته است که امر کنترل های ذاتی حسابرسی را در باب شناسایی مالیات عادلانه و جلوگیری از تضییع حقوق دولت در زمان حسابرسی مراعات نماید.

برخلاف نظر شاکی، محاسبات تعداد سکه و میزان مالیات مقطوع تعیین شده به صورت تصادفی نبوده و کلیه محاسبات بر اساس رعایت مفاد ماده (۱۰۱) قانون مالیات های مستقیم از باب اعمال معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مذکور انجام شده است.

صرافی های فعالی در کشور از باب انجام فعالیت خود از جمله خرید و فروش سکه مشمول مالیات بردرآمد می باشند و انجام تکالیف ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مواعید مقرر برای آن ها الزامی است؛ لذا دفتر حسابرسی مالیاتی در بند ۲ نامه مورد اعتراض شاکی با استناد به مفاد مواد ۱، ۹۳ و ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم صرفاً چنین نظر داده است که خریداران سکه از بانک مرکزی که مدعی عدم فروش سکه های خریداری شده می باشند به اجرای تکالیف قانونی خود و اعلام میزان موجودی کالای مشمول مالیات در اظهارنامه تسلیمی ملزم می باشند و بند مذکور به هیچ عنوان به افرادی که از بانک مرکزی سکه خریداری کرده و مشمول مالیات مقطوع بوده و به میزان مالیات مقطوع خود نیز اعتراضی نداشته اند، تسری نخواهد داشت.

با عنایت به توضیحات ارائه شده، نامه مذکور صرفاً در راستای تبیین قوانین و مقررات قانونی متضمن راهنمایی و پیشنهاد بوده، تکالیف مازاد بر ضوابط قانونی برای مؤدیان و مأمورین مالیاتی ایجاد نکرده و به چیزی فراتر از وظایف و اختیارات و تکالیف قانونی سازمان اشاره ننموده است. لذا با توجه به توضیحات مذکور استدعای رسیدگی و رد درخواست شاکی را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

بر مبنای اصول و مبانی مندرج در قانون مالیات های مستقیم از جمله ماده ۹۷ و ماده ۲۱۹ این قانون و آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، مبنای تشخیص مالیات رسیدگی براساس دفاتر و مستندات مؤدی و اظهارنامه تقدیم شده و بررسی آن و یا تولید اظهارنامه توسط مأمورین مالیاتی (براساس اصلاحیه سال

۱۳۹۴ قانون مالیات های مستقیم) است که در این فرض، درآمد ناویژه محاسبه و سپس هزینه‌ها بررسی و بر قانون تطبیق داده می‌شود و پس از احراز خالص درآمد، مالیات بر مبنای نرخ مندرج در قانون مطالبه می‌گردد که در این صورت مؤدی مکلف است تمامی تکالیف قانونی خود را انجام دهد. از طرفی بنا به حکم مندرج در تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در موضوع مالیات بر درآمد به تعیین مالیات مقطوع اقدام نماید که براساس حکم همین تبصره در این حالت اشخاص و مؤدیان مکلف به انجام دادن تکالیف مقرر نبوده و با توجه به تعیین مالیات به صورت مقطوع نیازی نیست که دفاتر و مدارک هزینه‌ای و درآمدی و اظهارنامه و نحو آن را تقدیم نمایند. با توجه به احکام مقرر در موازین قانونی مذکور، دستورالعمل شماره ۲۳۵۰۳۹۴۵۲ مورخ ۱۴۰۰/۸/۷ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که در عین آنکه خریداران سکه از بانک مرکزی را مشمول مالیات مقطوع قرار داده، ولی آنها را به ارائه اظهارنامه مالیاتی و انجام تکالیف قانونی دیگر نیز مکلف کرده و آنها را موظف نموده است تا تعیین تکلیف آخرین سکه خریداری شده همه ساله اظهارنامه مالیاتی ارائه نمایند، با تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود. /

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری