



رای شماره ۱۲۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۰۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

شماره پرونده : هـ/ع/۹۹۰۲۱۱۹

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۲۰

تاریخ: ۱۴۰۰/۰۳/۰۳

شاکی : ناصر بیابانی

طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند (۱۱) دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۲ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال بند (۱۱) دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۲ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- بند (۱۱) دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور

« ۱۱- مالیات عملکرد سال ۱۳۹۸ مودیان موضوع این دستورالعمل در صورتی که اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۸ خود را در موعد مقرر قانونی تسلیم نمایند یا پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی نسبت به تسلیم فرم موضوع بند (۱) این دستورالعمل اقدام ننموده باشند (به عنوان آخرین اقدام مودی قبل از پایان مرداد سال ۱۳۹۹) و یا در مهلت مقرر فرم مربوط را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم نکنند و یا متقاضی اعمال مقررات قانونی از جمله مفاد مواد (۱۳۷)، (۱۶۵) و (۱۷۲) قانون مالیات های مستقیم درخصوص درآمد عملکرد سال ۱۳۹۸ خود هستند، از شمول این دستورالعمل خارج بوده و با رعایت مقررات مربوطه تعیین خواهد شد.»

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

مطابق ماده ۱۳۷ قانون مالیات های مستقیم هزینه های درمانی پرداختی هر مودی از درآمد مشمول مالیات مودی کسر می گردد در حالی که مقرره مورد شکایت در مغایرت با ماده مذکور اقدام به تضییق دایره قانون نموده است.

در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۶۷۶۱/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۰۳ به طور خلاصه توضیح داده است که:

سازمان امور مالیاتی کشور در راستای تکریم مؤدیان، تسهیل وصول مالیات و ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در تعیین مالیات بردرآمد عملکرد برخی از صاحبان مشاغل؛ حسب صلاحیت اختیاری مقرر در تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۱ ماده (۲۱۹) همان قانون، به موجب دستور العمل مورد شکایت، مؤدیان را با لحاظ قیود و شرایطی مشمول اوصاف تبصره مذکور تلقی و آن ها را از انجام بخشی از تکالیف موضوع قانون مالیات های مستقیم و ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۸ معاف کرده و مقرر داشته است، مالیات مربوط به صورت مقطوع تعیین و وصول شود.

در اجرای مفاد این تبصره، فرایند رسیدگی به هزینه هایی که توسط مؤدی پرداخت شده، موضوعیت نداشته و لاجرم هزینه های اختصاصی مؤدیان قابل کسر از درآمد مشمول مالیات قطعی نمی باشد و در صورتی که مؤدی تقاضای رسیدگی به اسناد و مدارک خود (از جمله مدارک مربوط به هزینه ها) را داشته باشد، وفق تعریف اظهارنامه مالیاتی و با عنایت به حکم تصریح شده در فراز اخیر تبصره مذکور، می بایست کلیه اسناد و مدارک مربوط و هزینه های پرداختی را ضمن انجام تکلیف مربوط به تسلیم اظهارنامه، جهت حسابرسی مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارایه نماید تا با رسیدگی و تشخیص درآمد واقعی مؤدی و کسر هزینه های مربوط، نسبت به تعیین مالیات متعلق - و نه مالیات مقطوع- بر اساس اظهارنامه اقدام گردد.

نظریه تهیه کننده گزارش:

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۱۰۰) قانون مالیات های مستقیم « مؤدیان موضوع این فصل این قانون مکلف اند اظهارنامه 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) این قانون پرداخت نمایند.

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برخی از مشاغل یا گروههایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون 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 مودی 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.» نظر به این که مالیات مؤدیان موضوع تبصره ماده (۱۰۰) قانون مذکور به صورت مقطوع تعیین و وصول می گردد لذا بخشنامه مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده و خلاف قانون و خارج از اختیار نمی باشد.

تهیه کننده گزارش: دکتر زین العابدین تقوی

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۱۰۰) قانون مالیات های مستقیم « مودیان موضوع این فصل این قانون مکلف اند اظهارنامه 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) این قانون پرداخت نمایند.

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برخی از مشاغل یا گروههایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مودیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مودی 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.» نظر به این که مالیات مودیان موضوع تبصره ماده (۱۰۰) قانون مذکور به صورت مقطوع تعیین و وصول می گردد لذا بخشنامه مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده و خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند « ب » ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی- رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

- مستندات قانونی:

ماده (۱۰۰) قانون مالیات های مستقیم :

مودیان موضوع این فصل این قانون مکلف اند اظهارنامه 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) این قانون پرداخت نمایند.

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برخی از مشاغل یا گروههایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مودیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مودی 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.

ماده ۱۳۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱:

هزینه های درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط این که اگر دریافت کننده موسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم

معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به موسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مودی کسر می‌گردد.

در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب‌العلاج علاوه بر هزینه‌های مذکور هزینه مراقبت و توانبخشی آنان نیز قابل کسر از درآمد مشمول مالیات معلول یا بیمار یا شخصی که تکفل او را عهده دار است می‌باشد.

ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم :

شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود که به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد گردیده است. نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش‌های ماشینی (مکانیزه)، ترتیبات و رویه‌های اجرائی متناسب با آن شامل مواردی از قبیل ثبت نام، نحوه ارائه اظهارنامه، پرداخت مالیات، رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات، ثبت اعتراضات مودیان، ابلاغ اوراق مالیاتی و تعیین ادارات امور مالیاتی ذیصلاح برای انجام موارد فوق را تعیین و اعلام می‌کند. حکم این تبصره شامل مواعید قانونی مقرر در مورد تسلیم اظهارنامه، ثبت اعتراضات، ابلاغ اوراق مالیاتی و پرداخت مالیات نیست.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است به منظور تسهیل در انجام امور مالیاتی مودیان، قسمتی از فعالیت‌های خود به استثنای تشخیص و تعیین مأخذ مالیات، دادرسی مالیاتی و عملیات اجرائی وصول مالیات را به بخش غیردولتی واگذار کند. نحوه واگذاری و انجام دادن تکالیف طبق آیین‌نامه اجرائی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۳- در تبصره (۹) ماده (۵۳)، ماده (۸۶)، ماده (۸۸)، تبصره (۲) ماده (۱۰۳)، تبصره (۵) ماده (۱۰۹)، ماده (۱۲۶) و تبصره (۲) ماده (۱۴۳) عبارت «تا پایان ماه بعد» حسب مورد جایگزین عبارت‌های «ظرف ده روز»، «ظرف سی روز» و «منتهی ظرف سی روز» می‌شود.