



رای شماره ۱۳۸۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال فراز پایانی بند ۱ " با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی مصوب ۹۴/۴/۳۱ " و ابطال اطلاق بند ۵ در قسمت " لیکن این بخشودگی به درآمدهای کتمان شده و هزینه های غیر واقعی تعلق نمی گیرد " و ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰۱۶ - ۱۴۰۰/۳/۸)

شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۱۸۷۲ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۸۴ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۲/۹

* شاکی: آقای مرتضی پورکاویان

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال فراز پایانی بند ۱ " با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی مصوب ۹۴/۴/۳۱ " و ابطال اطلاق بند ۵ در قسمت " لیکن این بخشودگی به درآمدهای کتمان شده و هزینه های غیر واقعی تعلق نمی گیرد " و ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰۱۶ - ۱۴۰۰/۳/۸

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال فراز پایانی بند ۱ " با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی مصوب ۹۴/۴/۳۱ " و ابطال اطلاق بند ۵ در قسمت " لیکن این بخشودگی به درآمدهای کتمان شده و هزینه های غیر واقعی تعلق نمی گیرد " و ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰۱۶ - ۱۴۰۰/۳/۸ تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

قسمت های مورد اعتراض شاکی که در دادخواست منعکس شده به صورت برجسته مشخص گردیده است:

بند ۱. مبنای محاسبه بخشودگی یاد شده با توجه به بخشنامه شماره ۱۲/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۲۶ پنج واحد درصد از نرخ های مالیاتی موضوع مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم حسب مورد با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات های مستقیم.

بند ۵. ملاک اعمال بخشودگی مذکور، درآمد مشمول مالیات ابرازی، تشخیصی و قلبی شده حسب مورد خواهد بود. هزینه های برگشتی نیز با رعایت سایر مقررات از بخشودگی مذکور برخوردار می گردد لیکن این بخشودگی به درآمدهای کتمان شده و هزینه های غیر واقعی تعلق نمی گیرد. شایان ذکر است چنانچه درآمد مشمول مالیات واحد صنفی در مراحل ابراز، حسابرسی مالیاتی و یا قطعیت از حد نصاب یک میلیارد ریال تجاوز نماید بخشودگی مورد نظر قابل اعمال نخواهد بود. همچنین در مواردی که پس از طی مراحل دادرسی مالیاتی درآمد مشمول مالیات واحد صنفی کمتر از یک میلیارد ریال شود بخشودگی مذکور قابل اعمال می باشد.

بند ۶. در خصوص واحدهای صنفی که به صورت مشارکت مدنی اعم از قهری یا اختیاری اداره می شوند (برای محاسبه حد نصاب کمتر از یک میلیارد ریال) مجموع درآمد مشمول مالیات مشارکت ملاک عمل خواهد بود.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

الف) برابر جزء (۲) بند (ق) تبصره (۶) قانون بودجه ۱۴۰۰ به منظور حمایت از تولید و صاحبان کسب و کارهای آسیب دیده از کرونا، واحدهای صنفی با درآمد مشمول مالیات کمتر از یک میلیارد ریال و واحدهای تولیدی در سال ۱۳۹۶ علاوه بر معافیت های قانونی و بخشودگی و مشوق های مالیاتی، برای مالیات بر عملکرد سال ۱۳۹۶ از پنج واحد درصد بخشودگی برخوردار می شوند. به موجب قسمت اخیر بند (۱) بخشنامه معترض عنه در صورت انجام تکالیف تبصره (۱) ماده ۱۴۶ مکرر در خصوص ارائه اظهارنامه، ارائه دفاتر و اسناد و مدارک حسب مورد در مهلت مقرر از سوی مودیان مالیاتی، در اینصورت اعمال بخشودگی پنج واحد درصدی قابل اعمال خواهد بود و مفهوم مخالف این موضوع بیانگر آن است که در صورت عدم انجام تکالیف، اعمال بخشودگی که به موجب قانون برای فعالان اقتصادی در قانون بودجه پیش بینی شده، قابل اعمال نخواهد بود در حالیکه قانون گذار بدون هیچگونه قید و شرطی از حیث انجام تکالیف قانونی، مطلقا کلیه درآمد های مشمول مالیات را مشمول تسهیلات قانونی بخشودگی پنج واحد درصدی تلقی نموده و بیشتر در صدد تمهیدات آسان تری در اعمال برقراری مشوق های مالیاتی در سال ۱۳۹۹ نسبت به قانون مالیاتهای مستقیم بوده است.

ب) برابر ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم کتمان درآمد و هزینه غیر واقعی در اظهارنامه های تسلیمی مشمول جریمه غیر قابل بخشودگی خواهد شد و از طرفی برابر بند (ژ) ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه ۱۳۹۶/۰۶/۳۱ مالیات با نرخ صفر صرفا شامل در آمد ابرازی به جز درآمدهای کتمان شده بوده و این حکم مهم قانونی در خصوص درآمدهای ابرازی در مورد کلیه احکام مالیاتی با نرخ صفر منظور در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین مجری خواهد بود. در واقع مقنن با تخصیص این حکم در ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم در آمد کتمان شده در اظهارنامه تسلیمی را مشمول مالیات به نرخ صفر تلقی ننموده، بنابراین با توجه به بخشودگی جزء (۲) بند (ق) تبصره (۶) قانون بودجه ۱۴۰۰ در خصوص حمایت از تولید و صاحبان کسب و کارهای آسیب دیده از کرونا، برخورداری از پنج واحد درصد بخشودگی بصورت مطلق حق مودیان مالیاتی مشمول حکم قانونی اخیر الذکر خواهد بود و در صورت کتمان درآمد جرائم متعلقه برابر مقررات پیش گفته شده جاری بوده و نمی توان به واسطه کتمان درآمد، برقراری اعمال بخشودگی را از این حیث محل اشکال دانست.

ج) به موجب بند (۱) بخشنامه مورد درخواست ابطال مجموع درآمدهای مشمول مالیات مشارکت در خصوص واحدهای صنفی که بصورت مشارکت مدنی اعم از قهری یا اختیاری اداره می شوند مناط اعتبار قلمداد شده است در حالی که اساسا اصل عدالت مالیاتی ایجاب می نماید همواره قانون گذار در اعمال برقراری معافیت، بخشودگی، مشوقات مالیاتی را برای همه آحاد جامعه یکسان عمل نماید. مگر اینکه با تخصیص حکم اشخاصی را محدود و یا برای آنان امتیازات ویژه تری قائل شود همانند تبصره (۱) ماده (۱۰۱) قانون مالیاتهای مستقیم که در مشارکتهای مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا را با هر تعداد نفر مشمول حداکثر دو معافیت مالیاتی و شرکای با رابطه زوجیت را مشمول یک معافیت اعطا نموده است و برابر تبصره (۲) ماده (۱۰۱) قانون مالیاتهای مستقیم در صورتی که هر شخص حقیقی دارای بیش از یک واحد شغلی باشد، مجموع درآمد واحدهای شغلی وی با کسر فقط یک معافیت مشمول مالیات به نرخهای مذکور در ماده (۱۳۱) قانون مالیاتهای مستقیم می شود که با توجه به اصل سالانه بودن بودجه این حکم استثنائی در قانون بودجه ۱۴۰۰ اساسا ظرفیتی جدید، افزون بر قانون مالیاتهای مستقیم بوده و بطور مطلق واحدهای صنفی دارای درآمد کمتر از یک میلیارد ریال را مشمول استفاده از ظرفیت های قانونی مورد بحث نموده و امتیاز یکسانی برای کلیه واحدهای صنفی اعم از مشارکت مدنی یا انفرادی قائل

شده و سازمان امور مالیاتی کشور بر خلاف قانون در عمل مشارکت های مدنی را جز شرکتهای تجاری تلقی نموده است.

مفاد تبصره (۱) ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه ۱۳۹۶/۰۶/۳۱ اساسا در خصوص نرخ صفر و معافیت ها یا مشوق مالیاتی حکم شده و از تصریح بخشودگی در اعمال برقراری تسهیلات قانونی اخیر الذکر دوری شده ولی از طرفی جزء (۲) بند (ق) تبصره (۱) قانون بودجه ۱۴۰۰ با تصریح عبارت "علاوه بر معافیت های قانونی و بخشودگی و مشوق های مالیاتی" عملا بخشودگی را از مشوق های مالیاتی جدا دانسته است، بنابراین نمی توان بخشودگی را نیز جزء مشوق های مالیاتی تبصره (۱) ماده ۱۶۹ مکرر قلمداد نمود همانطوریکه اصل ۵۱ قانون اساسی نیز در کنار واژه معافیت، بخشودگی را از مشوق های مالیاتی (تخفیفات) منفک نموده است و عملا معنای واحد هریک از واژگان را بیان نموده است.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره ۶۷۹۶/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۷/۳ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

۱- به موجب جزء ۲ بند (ق) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ به منظور حمایت از تولید و صاحبان کسب و کارهای آسیب دیده از کرونا، واحدهای صنفی با درآمد مشمول مالیات کمتر از یک میلیارد ریال و واحدهای تولیدی در سال ۱۳۹۹ علاوه بر معافیت های قانونی و بخشودگی و مشوق های مالیاتی، برای مالیات بر عملکرد سال ۱۳۹۹ از پنج واحد درصد بخشودگی برخوردار می شوند.

۲- در خصوص درخواست ابطال عبارت «با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم»، مندرج در انتهای بند ۱ بخشنامه فوق اشاره، خاطر نشان می سازد: مطابق تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون یاد شده، «ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (۹۵) این قانون در موعد مقرر ... شرط برخورداری از نرخ صفر و هر گونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین میباشد...» همان طور که ملاحظه می شود برخورداری از هر گونه مشوق یا معافیت مالیاتی نه تنها در قانون مالیاتهای مستقیم بلکه در سایر قوانین از جمله قوانین بودجه سنواتی (جزء ۲ بند (ق) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰) نیز منوط به انجام تکالیف مصرح در تبصره یاد شده می باشد و لذا درج عبارت یاد شده در انتهای بند یک بخشنامه موصوف، مطابق قانون می باشد.

۳- عبارت علاوه بر معافیت های قانونی و بخشودگی و مشوق های مالیاتی، مندرج در جزء ۲ بند (ق) تبصره ۶ قانون بودجه مذکور صرفا در ارتباط با اشخاصی موضوعیت دارد که به وظایف و تکالیف قانونی خود از جمله ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (۹۵) این قانون در موعد مقرر قانونی اقدام نموده اند؛ زیرا مودیان مالیاتی صرفا در صورت رعایت تکالیف یادشده به موجب تبصره ۱ ماده ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم از معافیت یا مشوق مالیاتی و نرخ صفر بهره مند خواهند شد و در صورت عدم رعایت تکالیف مذکور وفق حکم همین تبصره مودی علاوه بر محرومیت از معافیت ها و مشوق های مقرر، مطابق احکام و ضوابط قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات، جریمه و مجازات های مقرر خواهد شد.

۴. مطابق ماده ۴ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم «مشاغلی که به صورت مشارکت مدنی اعم از قهری یا اختیاری اداره می شوند، به عنوان یک مؤدی در نظام مالیاتی ثبت نام خواهند شد...»، هم چنین مطابق بند ۱ ماده ۴۳ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون یاد شده و با توجه به اینکه ثبت نام این گونه مودیان به صورت یک مودی در نظام مالیاتی انجام می پذیرد لذا مشارکت (شرکا) می بایست نسبت به تسلیم یک اظهارنامه مالیاتی به عنوان اظهارنامه مالیاتی مشارکت اقدام نمایند.»

۵. وفق ماده ۳ قانون نظام صنفی با اصلاحات مصوب ۱۳۹۲/۶/۱۲ واحد صنفی: هر واحد اقتصادی که فعالیت آن در محل ثابت یا وسیله سیار باشد و توسط فرد یا افراد صنفی با اخذ پروانه کسب دایر شده باشد واحد صنفی شناخته می شود.

۶. به موجب ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم، مودیان موضوع این فصل این قانون (صاحبان مشاغل) 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.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

هر سه فراز مورد شکایت یعنی فراز پایانی بند ۱ با موضوع " با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ " و اطلاق بند ۵ " لیکن این بخشودگی به درآمدهای کتمان شده و هزینه های غیر واقعی تعلق نمی گیرد " و بند ۶ " در خصوص واحدهای صنفی که به صورت مشارکت مدنی اعم از قهری و یا اختیاری اداره می شوند (برای محاسبه حد نصاب کمتر از یک میلیارد ریال) مجموع درآمد مشمول مالیات مشارکت ملاک عمل خواهد بود " که در قالب بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۶/۲۰۰ مورخه ۱۴۰۰/۳/۸ سازمان امور مالیاتی صادر شده اند و مورد شکایت می باشند در راستای حکم مقرر در جز (۲) بند (ق) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ بوده که یک مشوق و حمایتی را مقنن در راستای حمایت از کسب و کارها در مقابله با بیماری کرونا در نظر گرفته است و آن پنج واحد درصد بخشودگی ، علاوه بر معافیت های دیگر قانونی می باشد و طبیعی است که منظور و مراد مقنن از این امتیاز و مشوق ، ترویج رویه های غیر صحیح و غیر منطبق بر قانون از جمله کتمان درآمد و یا عدم تسلیم اظهارنامه و یا غیر واقعی جلوه دادن هزینه های مالیاتی و یا بر خلاف قانون عدم توجه به مفاد مشارکت ها ، نمی باشد بلکه این امتیاز و مشوق برای اشخاصی است که رعایت ضوابط و مقررات قانونی را می نمایند و از سایر مشوق های قانونی نیز برخوردار می شوند در عین حال به موجب این حکم مندرج در قانون بودجه سال ۱۴۰۰ (جز ۲ بند ق تبصره ۶) یک مشوق دیگر نیز به آنها اعطاء می شود و این موضوع از قید عبارت " علاوه بر معافیت های قانونی و ... " نیز قابل فهم و برداشت می باشد ، بنابراین مصوبات مورد شکایت در راستای تبیین حکم مقنن بوده و مغایرتی با قانون نداشته است.

تهیه کننده گزارش:

صدر محقق

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

هر سه فراز مورد شکایت یعنی فراز پایانی بند ۱ با موضوع " با رعایت سایر مقررات قانونی از جمله تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ " و اطلاق بند ۵ " لیکن این بخشودگی به درآمدهای

کتمان شده و هزینه های غیر واقعی تعلق نمی گیرد " و بند ۶ " در خصوص واحدهای صنفی که به صورت مشارکت مدنی اعم از قهری و یا اختیاری اداره می شوند (برای محاسبه حد نصاب کمتر از یک میلیارد ریال) مجموع درآمد مشمول مالیات مشارکت ملاک عمل خواهد بود " که در قالب بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۶/۲۰۰ مورخه ۱۴۰۰/۳/۸ سازمان امور مالیاتی صادر شده اند و مورد شکایت می باشند در راستای حکم مقرر در جز (۲) بند (ق) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ بوده که یک مشوق و حمایتی را مقنن در راستای حمایت از کسب و کارها در مقابله با بیماری کرونا در نظر گرفته است و آن پنج واحد درصد بخشودگی ، علاوه بر معافیت های دیگر قانونی می باشد و طبیعی است که منظور و مراد مقنن از این امتیاز و مشوق ، ترویج رویه های غیر صحیح و غیر منطبق بر قانون از جمله کتمان درآمد و یا عدم تسلیم اظهارنامه و یا غیر واقعی جلوه دادن هزینه های مالیاتی و یا بر خلاف قانون عدم توجه به مفاد مشارکت ها ، نمی باشد بلکه این امتیاز و مشوق برای اشخاصی است که رعایت ضوابط و مقررات قانونی را می نمایند و از سایر مشوق های قانونی نیز برخوردار می شوند در عین حال به موجب این حکم مندرج در قانون بودجه سال ۱۴۰۰ (جز ۲ بند ق تبصره ۶) یک مشوق دیگر نیز به آنها اعطاء می شود و این موضوع از قید عبارت " علاوه بر معافیت های قانونی و ... " نیز قابل فهم و برداشت می باشد ، بنابراین مصوبات مورد شکایت در راستای تبیین حکم مقنن بوده و 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 صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری