



رای شماره ۲۴۵۲ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (حکم مقرر در تبصره ۳ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ که براساس آن مقرر شده است «عدم ارائه ترازنامه یا حساب سود و زیان یا صورت درآمد و هزینه یا خلاصه درآمد و هزینه همراه اظهارنامه مالیاتی و یا ابراز مبلغ صفر برای کل مبالغ هر یک از صورت های مالی مذکور یا صورت های فوق حسب مورد به منزله تسلیم اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات قانونی مربوط تلقی نمیگردد، منصرف از مؤدیانی است که فاقد فعالیت بوده و درآمدی ندارند، ابطال نشد.

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۴۵۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱۰/۰۳

شماره پرونده: ۰۱۰۱۴۳۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای مسعود آرین نژاد

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۳ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ارسالی ابطال تبصره ۳ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" تبصره ۳ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم با مواد ۹۷، ۱۹۲ و ۱۹۶ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴) و بخشنامه شماره ۱۳۸۴/۱۰/۱۲-۱۷۹۴۰ درباره نحوه تشخیص و اعمال جریمه کتمان و منشور حقوق مؤدیان مالیاتی و آراء متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دائر بر مستند و مستدل بودن تشخیص مالیات (اعم از اصل و جریمه های مالیاتی) به شرح زیر مغایرت دارد:

۱- بر اساس ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴) در فرآیند حسابرسی مالیاتی، مادامی که مستندات و دلایل متقن برای عدم پذیرش اظهارنامه مؤدی وجود نداشته باشد، اصل بر پذیرش اظهارنامه است و سازمان امور مالیاتی می تواند اظهارنامه های مالیاتی را که با رعایت مقررات مربوط تنظیم شده باشند بدون رسیدگی قبول نماید. در عین حال سازمان می تواند تعدادی از اظهارنامه ها را برای بررسی و تطبیق با سامانه های اطلاعاتی مورد رسیدگی دقیق قرار دهد، بنابراین تحمیل جریمه ای غیرمستند و بدون دلایل متقن به صرف تسلیم اظهارنامه با درآمد صرف با صراحت و منطق این ماده در تناقض است.

۲- «رسیدگی» مورد اشاره در ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم بنا به مفاد پایانی این ماده بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی مؤدی انجام می گیرد. این اطلاعات از طریق منابع طرح جامع مالیاتی کسب می شود و به موجب برگ تشخیص به مؤدی اعلام می گردد. بنابراین فرض جریمه ای که هیچ رد و استنادی از آن در برگه تشخیص و رسیدگی پرونده مؤدی موجود نیست و توسط صادر کننده برگ تشخیص اعلام نشده است صحیح نیست و نباید به صورت سیستمی و بدون هیچ فرصت ممیزی و تشخیص مالیاتی بر مؤدی تحمیل شود. این رویه با رویه های اجرایی مسبوق به سابقه برای اعمال جرائم مالیاتی ناسازگار است.

۳- با اتکا به ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم برای تشکیل نظام جامع مالیاتی متکی بر دسترسی سازمان امور مالیاتی به سامانه های مالی بانکی و درگاه های فروش و غیره امکان تخلف و کتمان درآمد در اظهارنامه های مالیاتی میسر نیست یا نادرست است. لذا بررسی مستندات درآمد ادعایی در اظهارنامه ها از بابت موضوع مالیات به هر مقدار به سادگی میسر است. به این ترتیب محدود ساختن مؤدیان برای اظهار غیر واقعی و نمایشی درآمد به صورت درآمد «یک ریال» یا مانند آن (چنانچه مأموران سازمان می گویند عدم درآمد باید به این نحو نوشته شود) برای گریز از تور سیستمی و خودکار تبصره ۳ ماده ۲۲ با وجاهت، منطق و روح استنادی و استدلالی قوانین و فرآیندهای تشخیصی مالیاتی به ویژه در چارچوب نظام جامع مالیاتی که برای اظهارنامه های سال ۱۳۹۸ به بعد اجرا می گردد در تضاد است. در این حال جریمه کتمان متکی بر تبصره ۳ ماده ۲۲ نیز برای اظهارنامه های سال ۱۳۹۸ به بعد اجرا می گردد.

۴- هیأت عمومی دیوان در آراء متعدد خود از جمله در دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۱ تصریح می کند که «سادساً: همان گونه که در دادنامه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی به شماره ۱۴۰۰۹۰۲۷-۱۱۱۷۶ آمده است تمام امتیازاتی که مقنن برای برگ تشخیص از جمله ... مستند و مستدل بودن ... در نظر گرفته است برای برگه مطالبه نیز وجود دارد». بنابراین اعمال سیستمی جرایم مالیاتی غیر مستند و غیرمستدل در زمره رویه های عادلانه و متعارف مالیاتی نیست.

۵- بخشنامه شماره ۱۳۸۴۰۱۰۱۲-۱۷۹۴۰ تحت عنوان «درآمد کتمان شده و هزینه های غیر واقعی غیرقابل قبول» به نحو روشنی نحوه تشخیص و تعیین کتمان درآمد را در اظهارنامه های مالیاتی توضیح می دهد. بنابراین تشخیص کتمان درآمد مؤدی، راهکارهای روشنی دارد. در این بخشنامه تصریح شده است که در هنگام صدور برگ تشخیص به صورت علی الرأس از اعمال جریمه کتمان خودداری شود. این رویه سال هاست که در برگه های تشخیص صادره به صورت علی الرأس رعایت می شود. تبصره ۳ ماده ۲۲ مورد شکایت به نحو ناعادلانه و غیرمستند و غیر مستدلی، خارج از هرگونه اختیار ممیزی و تشخیصی و استنادی و بررسی مستندات ناشی از سامانه های مالیاتی در دسترس این جریمه را به هنگام صدور مالیات علی الرأس نیز به صرف تسلیم اظهارنامه با درآمد صفر به صورت خودکار درست برخلاف سنت دیرینه و منطقی سازمان اعمال می کند.

۶- در تاریخ ۱۴۰۰.۳.۵ تبصره جدیدی با نام تبصره ۵ به ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ اضافه شده است. در این تبصره اجرای ماده ۲۲ (در واقع تبصره ۳ مورد شکایت) به صاحبان مشاغلی که به عنوان «مؤدی فعال» شناسایی شده اند محدود شده است. اضافه شدن این تبصره نشانه آن است که قانونگذار خود جامعیت اطلاق تبصره ۳ ماده ۲۲ را بر همه اظهارنامه های با درآمد صفر وارد نمی داند و با اضافه کردن این تبصره در صد وجه ساختن آن برآمده است. با این وجود تبصره ۵ اضافه شده مشکل تحمیل ناعادلانه جریمه ناشی از تبصره ۳ را برای مواردی که مالیات به صورت علی الرأس تعیین می شد حل نمی کند (مانند مثال پیش گفته در مورد خریداران سکه از بانک مرکزی که همگی به صورت علی الرأس و بدون هیچ استناد درآمدی و مطلقاً به صرف بخشنامه های صادره انجام می گیرد). اصولاً تبصره جدید به شماره ۵، راهکاری عرضه نمی کند تا به استناد آن مؤدی بتواند خود را در زمره مؤدیان غیرفعال، معرفی و اثبات کند و از مزایای آن از جمله عدم پرداخت مالیات و جریمه های آن بهره مند سازد. در انتساب اجرای این ماده برای «مؤدیان فعال» هیچ حقوق قابل استیفایی برای مؤدیان تعبیه نشده و قابل تأمین نیست.

۷- در منشور حقوق مؤدیان مالیاتی مصوب سازمان امور مالیاتی در ذیل اصل ۳ آمده است: «رسیدگی ها و تمییزهای ما مستند و مستدل به دلایل، مدارک، شواهد و قراین است». جریمه تصریح شده در تبصره ۳ ماده ۲۲ به صرف تسلیم اظهارنامه با درآمد صفر و بدون هیچ گونه بررسی مستند و مستدلی با این اصل در منشور حقوق مؤدیان در تناقض است. لذا ابطال تبصره مذکور مورد تقاضا می باشد."

متن مقرر مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" ماده ۲۲- حوزه کاری دریافت و پردازش اظهارنامه موظف است:

.....

تبصره ۳- اظهارنامه مطابق مقررات، اظهارنامه ای می باشد که در خصوص اشخاص حقوقی حداقل شامل ترازنامه و حساب سود و زیان و برای صاحبان مشاغل مطابق مقررات فصل سوم آیین نامه موضوع ماده ۹۵ قانون تنظیم و تکمیل شده باشد.

عدم ارائه ترازنامه یا حساب سود و زیان یا صورت درآمد و هزینه یا خلاصه درآمد و هزینه همراه اظهارنامه مالیاتی و یا ابراز مبلغ صفر برای کل مبالغ هر یک از صورت های مالی مذکور یا صورت های فوق حسب مورد به منزله تسلیم «اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات قانونی» مربوط تلقی نمی گردد. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب نامه شماره ۱۴۰۱.۸.۲۵-۹۱.۱۷۵۲۹۶، نامه شماره ۲۰۰.۱۷۷۵۷-ص-۱۴۰۱.۸.۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال کرده است که متن آن به قرار زیر است:

" حسب مقررات ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم 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. بر این اساس تعریف «اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات» در تبصره مورد بحث، به منظور اجرای مفاد ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم در آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون یاد شده پیش بینی شده است. با توجه به اینکه در ماده ۱۹۳ قانون مالیات های مستقیم جریمه جداگانه ای برای عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان مقرر شده، که قابل بخشودگی است، بنابراین تسلیم اظهارنامه مالیاتی بدون

ترازنامه یا حساب سود و زیان یا تسلیم اظهارنامه ای که ترازنامه و یا حساب سود و زیان آن صفر منظور شده است، در حکم عدم تسلیم اظهارنامه نبوده و مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۹۲ قانون مزبور نمیباشد. بدیهی است برخلاف برداشت شاکی از مقررات تبصره مورد اشاره تسلیم اظهارنامه ای که وفق مقررات تبصره مورد شکایت مطابق مقررات نیست، مشمول جریمه عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود.

با عنایت به مفاد بندهای ۱-۱ و ۲-۳ دستورالعمل شماره ۱۳۹۹،۵،۲۲-۲۰۰۹۹،۵۱۲ در سال ۱۳۹۸ اشخاص حقیقی خریدار سکه از بانک مرکزی تا سقف ۱۸۵ قطعه، با توجه به مقررات تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم، از انجام تکلیف تسلیم اظهارنامه مالیاتی معاف بوده اند. در آن دستورالعمل مقرر شده است، اشخاص حقیقی خریدار بیش از سقف مزبور همانند صاحبان مشاغل که به موجب سوابق پرونده و یا مجوز صادره به خرید و فروش سکه اشتغال دارند، بابت درآمد حاصله مکلف بوده اند نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام کنند و برخلاف مقررات حاکم بر مشمولین تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم که اعتراض آنها به مالیات قطعی شده در هیأت موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم قابل طرح می باشد، اعتراض این اشخاص از حیث عدم فروش سکه های دریافتی از بانک مرکزی، مطابق مقررات مربوط به دادرسی مالیاتی حسب مورد در مراجع موضوع مواد ۲۳۸، ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم و مراجع بعدی قابل طرح و بررسی است، بنابراین اظهارات درخواست کننده ابطال تبصره ۳ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم در مورد عدم امکان طرح اعتراضات مؤدیان مالیاتی دریافت کننده سکه از بانک مرکزی صحیح نیست.

هدف از اجرای احکام فصل چهارم از باب سوم قانون یاد شده (مالیات بر درآمد مشاغل) تعیین درآمد صاحبان مشاغل و مطالبه مالیات متعلق می باشد، بنابراین چنانچه بر اساس واقعیت امر مشخص شود که اشخاص مورد بحث سکه های دریافتی را نفروخته اند، مالیاتی از این حیث مطالبه نخواهد شد. بدیهی است در صورت وجود اختلاف مالیاتی نیز در اجرای مفاد قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مؤدی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی استناد خواهند کرد. نظر به اینکه مأخذ محاسبه جریمه عدم تسلیم اظهارنامه، عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان، مالیات متعلق است، در صورت عدم فروش سکه درآمد مؤدی صفر و در نتیجه مالیات متعلق به آن صفر خواهد بود و مطالبه جریمه ها نیز که درصدی از مالیات متعلق است، منتفی می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱،۱۰،۳ 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

براساس ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۸،۹،۱۳ : «حوزه کاری دریافت و پردازش اظهارنامه موظف است در مورد آن دسته از مؤدیانی که در موعد مقرر و مطابق مقررات از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری می نمایند، با رعایت مقررات ماده ۹۷ قانون، اظهارنامه های مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدی از طرح جامع مالیاتی مطابق روشها و معیارهایی که توسط سازمان تعیین شده یا می شود، ایجاد (تولید) و نسبت به صدور برگ تشخیص مالیات براساس آن اقدام و برگ تشخیص مالیات مذکور را جهت ابلاغ به واحد ذیربط ارسال نماید» و بر مبنای تبصره ۵ ماده ۲۲ آیین نامه مذکور (الحاقی ۱۴۰۰،۳،۵) : «اجرای حکم این ماده صرفاً در خصوص صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی که به

عنوان مؤدی فعال شناسایی شده‌اند، لازم‌الاجرا می‌باشد.» بنا به مراتب فوق، حکم مقرر در تبصره ۳ ماده ۲۲ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ که براساس آن مقرر شده است عدم ارائه ترازنامه یا حساب سود و زیان یا صورت درآمد و هزینه یا خلاصه درآمد و هزینه همراه اظهارنامه مالیاتی و یا ابراز مبلغ صفر برای کل مبالغ هر یک از صورت‌های مالی مذکور یا صورت‌های فوق حسب مورد به منزله تسلیم اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات قانونی مربوط تلقی نمی‌گردد، منصرف از مؤدیانی است که فاقد فعالیت بوده و درآمدی ندارند و لذا خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد./

مهدی درببین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری