



رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۴۱۱۵۰۷ مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت اخیر اختتامیه آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۴ وزیر وقت وزارت امور اقتصادی و دارایی - سازمان امور مالیاتی کشور - وزارت امور اقتصادی و دارایی)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت / ۰۲۰۰۲۳۲ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۴۱۱۵۰۷ تاریخ: ۱۴۰۲/۱۲/۲۷

* شاکیان: غلامرضا معتمدی - موعود عسگری

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور- وزارت امور اقتصادی و دارایی

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت اخیر اختتامیه آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۴ وزیر وقت وزارت امور اقتصادی و دارایی

* شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور- وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در شکایت به قرار زیر می باشد:

ماده ۱۷ - هیأت سه نفری حسابرسان موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)، در صورتی که با توجه به دلایل توجیهی مؤدی و نحوه تحریر دفاتر و رعایت استانداردهای حسابداری و درجه اهمیت ایرادات مطروحه از سوی اداره امور مالیاتی و رعایت واقعیت امر، احراز نمایند که ایرادات مزبور به اعتبار دفاتر خللی وارد نمی نماید، مکلف است نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند.

تبصره - در اجرای مقررات تبصره ماده ۹۷ قانون، مفاد این فصل به مدت سه سال (عملکرد سال ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷) و صرفاً در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی به صورت کامل اجرا نشده است، جاری می باشد.

این آیین نامه در اجرای ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور در ده فصل و ۱۷ ماده و ۱۰ تبصره به تصویب و مقررات آن از ۱۳۹۵/۱/۱ لازم الاجرا بوده و نسبت به اشخاص حقوقی که سال مالی آنها با سال شمسی منطبق نباشد، در مورد سال مالی که از ۱۳۹۵/۱/۱ به بعد آغاز می گردد جاری بوده و نسبت به سال مالی قبل از آن مفاد آیین نامه قبلی مجری می باشد.

*دلایل شاکیان برای ابطال مقرر در شکایت:

۱- ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم سال ۱۳۹۴ مصوب مجلس شورای اسلامی مقرر داشته است: "درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مودی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته 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 بطور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مودی 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

مودیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می کند. در صورت اعتراض مودی چنانچه ظرف مدت سی روز از ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مودی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می گیرد.... " بنابراین همانگونه که ملاحظه می فرمایند حسب صریح صدر ماده مذکور، مخاطب قانونگذار منحصر اشخاص حقیقی است. از سوی دیگر تبصره ماده ۹۷ فوق الذکر بیان داشته است: "سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است، مواد ۹۷، ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴ و ۲۷۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود "علیهذا بدیهی است متن و مفاد تبصره مذکور نیز چیزی جز ایضاح و تبیین اصل ماده که اساساً معطوف و ناظر و محدود و مقید بر " اشخاص حقیقی " می باشد نیست.

۲- قانونگذار حکیم، با علم و آگاهی نسبت به اراده خود که در ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم سال ۱۳۹۴ نسبت به اشخاص حقیقی ایجاد حق و تکلیف نموده است، متعاقباً در ماده ۲۸۱ قانون مارالذکر، بالصراحه مقرر داشته است: " کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده ۹۵ این قانون که سال مالی آنها از ۰۱/۰۱/۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می شود از لحاظ تسلیم اظهارنامه، ترتیب رسیدگی و مقررات ماده ۲۷۲ و نرخ مالیاتی، مشمول احکام این قانون می باشند." بنابراین مشاهده می فرمایند که قانونگذار در دو ماده علیحده و متمایز، از یک سو تکلیف اشخاص حقیقی را در ماده ۹۷ و از سوی دیگر تکلیف اشخاص حقوقی را در ماده ۲۸۱ قانون تعیین نموده است.

۳- برخلاف اطلاق ماده ۲۸۱ که ناظر بر "کلیه اشخاص حقوقی" است، متأسفانه بر اساس بخش اختتامیه آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۰۴ مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی مقرر شده است: "..... نسبت به اشخاص حقوقی که سال مالی آنها با سال شمسی منطبق نباشد، در مورد سال مالی که از ۰۱/۰۱/۱۳۹۵ به بعد آغاز می گردد جاری بوده..." در حالیکه اولاً: ماده ۲۸۱ اطلاق داشته و تفکیکی بین سال شمسی و غیر آن قائل نشده است؛ ثانیاً: سال شروع سال مالی و بعد از آن را در خصوص اشخاص حقوقی از ۰۱/۰۱/۱۳۹۴ منظور و تصریح نموده نه ۰۱/۰۱/۱۳۹۵. ثالثاً: بطور شفاف و بدون هرگونه ابهام، اشخاص حقوقی را تابع احکام قانون جدید نموده است نه قانون قبلی مصوب ۱۳۸۰.

التهیه نظر به تصریح و اطلاق ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در خصوص اشخاص حقوقی فارغ از سال شمسی و غیر آن و با التفات به اینکه در بخش اختتامیه آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۰۴ وزیر امور اقتصادی و دارایی که تبعیت از احکام قانون جدید را برای کلیه اشخاص حقوقی بدون جواز قانونی و بلاذلیل موجه به سال شمسی و غیر شمسی تفکیک کرده و برخلاف اراده قانونگذار و خارج از صلاحیت مبادرت به اقدام مذکور نموده، تقاضای رسیدگی و صدور رای بر ابطال قسمت اخیر اختتامیه آیین نامه معترض عنه را داریم.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

تاکنون پاسخی واصل نشده است.

با عنایت به عقیده قضات حاضر در جلسه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۳ در خصوص پرونده کلاسه هـ ت/ ۰۲۰۰۲۳۲ به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :

با لحاظ اینکه شاکی در تقاضای ابطال بیان داشته است که قسمت اخیر (اختتامیه) آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۴ وزیر وقت اقتصاد و دارایی (قسمت ذیل ماده ۱۷ آیین نامه) از این جهت که اشخاص حقوقی را نیز در اجرای ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۴ مشمول می داند، در حالی که احکام ماده ۹۷ قانون یاد شده صرفاً راجع به اشخاص حقیقی است فلذا با قانون مغایرت داشته و تقاضای ابطال نموده است در حالی که در قوانین و مقررات از جمله اجرای ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم، تفکیک و تفاوتی بین اشخاص حقیقی و حقوقی وجود ندارد و همانگونه که صراحت مفاد ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم که در بحث درآمد مشاغل آمده است شامل اشخاص حقیقی می شود، در خصوص اشخاص حقوقی نیز جاری و ساری است و مالیات این سنخ اشخاص از طریق ارایه اظهارنامه و یا تولید اظهارنامه با فرایندهای قانونی تعیین می شود و ماده ۱۰۶ قانون مالیاتهای مستقیم نیز بر شمول ماده ۹۷ قانون بر اشخاص حقوقی نیز تصریح دارد فلذا مقررره مورد شکایت مغایرتی با قانون نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات ارزشمند دیوان عدالت اداری است.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری