



رای شماره ۷۶ تا ۸۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۱۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

شماره پرونده: هـ ع / ۹۸۰۱۸۹۳، ۹۸۰۲۷۳۲، ۹۸۰۳۱۹۱، ۹۸۰۲۰۹۵، ۹۸۰۳۷۸۸، ۹۹۰۰۰۵۲، ۹۸۰۴۱۸۶، ۹۹۰۲۴۱۹

شماره دادنامه: ۸۳ الی ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۷۶

تاریخ: ۱۴۰۰/۲/۱۹

شاکی: آقایان بهمن زبردست، رضا شعبانی شهبندی، محمد زارعی، احسان معدولیت، حسین عبداللهی، مرتضی حبیب زاده

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شورای عالی مالیاتی به صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱ و بخشنامه ابلاغ رای مذکور به شماره ۱۸/۹۸/۲۳۰ معاون مالیات های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۱۲

مقررہ مورد شکایت:

- بخشنامه ابلاغ رای شورای عالی مالیاتی، به صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱، به شماره ۱۸/۹۸/۲۳۰ معاون مالیات های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۱۲

« به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱ در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص "نحوه اعمال معافیت موضوع تبصره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مذکور در ارتباط با مشارکت مدنی برخی از صاحبان مشاغل که نیاز به تأیید صلاحیت های تخصصی دارند" که به تنفیذ سرپرست محترم سازمان امور مالیاتی کشور رسیده، جهت اطلاع و اجراء ابلاغ می گردد.»

- رای شورای عالی مالیاتی به صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۰۱

« صورتجلسه مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۲۵ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم

نامه شماره ۶۲۹۸۹/۲۳۰ د معاون محترم مالیاتهای مستقیم در خصوص ابهامات مطرح شده راجع به استفاده از معافیت موضوع تبصره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم در مشارکت های خاص در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵

ق.م.م حسب ارجاع مورخ ۱۳۹۸/۰۲/۱۸ سرپرست محترم سازمان امور مالیاتی کشور در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید. شرح ابهام

مطابق تبصره ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم " در مشارکت های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به طور مساوی بین آنان تقسیم و باقی مانده سهم هر شریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود، شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطا می گردد. "

با توجه به ماده قانونی فوق، در مواردی مشاهده شده است برخی از صاحبان مشاغل که اشتغال به آن مشاغل نیاز به تایید برخی صلاحیت های تخصصی دارد از جمله سردفتری دفاتر اسناد رسمی نسبت به انعقاد قرارداد رسمی شراکت اقدام و برای خود شریک اعلام نموده اند و درخواست استفاده از معافیت موضوع تبصره مذکور را هم برای صاحب اصلی شغل و هم برای شریک دارند، لذا ابهاماتی در خصوص اعمال با عدم اعمال معافیت مذکور برای شریک وجود داشته و نظریاتی به شرح زیر مطرح می باشد:

۱- وفق ماده ۵۷۱ قانون مدنی مصوب ۱۳۰۷ "شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شی واحد به نحو اشاعه ". با توجه به اینکه انجام فعالیت هایی از قبیل دفاتر اسناد رسمی، پزشکان، نمایندگی های بیمه و .. قائم به شخص بوده و پروانه و مجوز فعالیت این گونه مشاغل از سوی مراجع مربوط به نام شخصی صادر می گردد که دارای تخصص و گواهی مرتبط به آن فعالیت را داشته باشد و برای آن شریک در نظر گرفته نمی شود.

لذا، از آنجائی که شیء واحد در این قرارداد مصداقی نداشته و تحقق اجتماع حقوق مالکین به نحو اشاعه نیز محقق نشده است، لذا به طبع مورد مذکور از مصادیق مشارکت مدنی موضوع تبصره یادشده نبوده و صرفاً قراردادی منطبق با ماده ۱۰ قانون مدنی می باشد. بنابراین تسری معافیت تبصره ماده ۱۰۱ اصلاحی قانون یادشده به قراردادهای مورد بحث فاقد محمل قانونی خواهد بود.

۲- کلیه صاحبان مشاغل فارغ از نوع فعالیت با توجه به مقررات ماده ۱۰ قانون مدنی می توانند در فعالیت های خود دارای شراکت کاری بوده و در نتیجه از معافیت مالیاتی یاد شده استفاده نمایند.

شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۹ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوعات مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

با توجه به مقررات مواد ۵۷۱ لغایت ۶۰۶ قانون مدنی در بابت مشارکت مدنی، از لحاظ مقررات تبصره یک ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم، نظر مذکور در بند یک ابهام مطرح شده در انطباق با قانون می باشد.»

دلایل شکات برای ابطال مقرر مقرر شکایت :

۱- مطابق ماده ۵۷۱ قانون مدنی مصوب ۱۳۰۷ "شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شی واحد به نحو اشاعه ". که در این عبارت "شی" همان راس المال یا سرمایه مشترک میان شرکاست، از این رو مشارکت مدنی در تأمین سرمایه دفترخانه اسناد رسمی یا مطب با آنکه فعالیت این مشاغل حرفه ایی، قائم به شخص می باشد قابل تصور می باشد و لذا شرکای دفاتر اسناد رسمی و یا مطب اطبا، مشمول معافیت های موضوع تبصره (۱) ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم می گردند و از این جهت مقررات مورد شکایت، مغایر با ماده ۵۷۱ قانون مدنی -که قانونی غیر مالیاتی و مورد تفسیر خارج از صلاحیت توسط شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است- و تبصره (۱) ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم می باشد.

۲- مشمولین ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم و تبصره (۱) آن به صورت عام و مطلق، تمامی مودیان موضوع فصل چهارم از قانون مالیات های مستقیم می باشند و در متن ماده و تبصره هیچ گونه استثنایی بر آن وارد نگردیده است لذا خارج نمودن سردفتران اسناد رسمی یا هر مودی از هر حرفه دیگر، تضییق دایره قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی و شورای عالی مالیاتی می باشد.

۲- موضوع شی واحد که در ماده ۵۷۱ قانون مدنی ذکر گردیده است علاوه بر پروانه فعالیت، می تواند مواردی دیگر مانند کار، سرمایه، ابزار کار، و حتی منافع و حقوق دینی و فکری یا حقوق ناشی از قراردادهای باشد و لذا «حصر شیء واحد در پروانه فعالیت» یک تفسیر بلاوجه از ماده ۵۷۱ قانون مدنی می باشد و صرف عدم تحقق مشارکت در پروانه فعالیت نمی تواند مانع تحقق اشاعه در امر مشارکت مدنی گردد.

۳- تفکیک بین مشارکت موضوع ماده ۵۷۱ قانون مدنی و مشارکت موضوع ماده ۱۰۱ قانون مدنی به نحوی که در صورتجلسه مورد شکایت صادره از شورای عالی مالیاتی آمده است، فاقد استدلال حقوقی و مستند قانونی می باشد و همه مشارکت های مدنی اعم از مشارکت های قهری و اختیاری به صورت مطلق، (با شرط تحقق اشاعه در شی واحد) می توانند مصادیقی باشند از مشارکت موضوع تبصره (۱) ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم و از این تبصره چنین تفکیک و تمیزی برداشت نمی گردد.

۴- شعبه هفتم شورای عالی مالیاتی در کلاسه پرونده ۲۰۱-۱۱۸۳ مورخ ۱۳۹۴/۰۲/۱۹ در خصوص اعتراض اداره امور مالیاتی نسبت به رای هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی که مشارکت مدنی سردفتر را پذیرفته رای به تایید نظر هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی صادر نموده است در حالی که صورتجلسه مورد شکایت صادره از شورای عالی مالیاتی خلاف رویه سابق این شورا می باشد.

۵- طبق تبصره ۱ ماده ۴ آیین نامه اجرایی ماده ۱۲ قانون نظام صنفی، در مشارکت مدنی با قید مشارکت پروانه به نام احدی از شرکا صادر می گردد، بنابراین مشارکت در نظام صنفی مورد پذیرش قرار گرفته است.

از این رو مصوبات مورد شکایت، خلاف اطلاق ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم، ماده ۵۷۱ قانون مدنی و از جهت تضییع حقوق اشخاص مطابق ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از زمان تصویب قابل ابطال می باشد.

خلاصه مدافعات طرف شکایت :

مدیر کل حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۹۸۳۸/۲۱۲/د مورخ ۱۳۹۸/۰۶/۲۵ در پاسخ به شکایت مطروحه اعلام نموده است که:

۱- با عنایت به تبصره (۱) ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم، و ماده ۵۷۱ قانون مدنی، در فعالیت هایی که انجام آن فعالیت مستلزم دارا بودن شرایط و صلاحیت حرفه ایی و دارا بودن مجوز قانونی لازم به نام شخص از سوی مراجع ذی صلاح قانونی می باشد، از جمله امر وکالت، امور پزشکی، دندانپزشکی، حسابدار رسمی، دفتر اسناد رسمی و مهندسین مشاور، چنانچه حسب تعهد شخص دیگری نسبت به در اختیار قرار دادن فضای اداری یا تامین مالی برای هریک از این اشخاص اقدام کند اولاً نمی توان این موارد را از مصادیق مقرر در ماده ۵۷۱ قانون مدنی دانست و ثانیاً شخص دارنده مجوز که مدعی است تخصصش به عنوان آورده در مشارکت است، در قبال اقدامات خود شخصاً مسئول بوده و شخص دیگر که فضای لازم برای فعالیت را در اختیار قرار داده یا مبادرت به تامین مالی نموده است هیچ گونه مسوولیتی در خصوص فعالیت طرف مقابل نخواهد داشت.

ثانیا طبق قانون مالیات های مستقیم، مالیات بر درآمد مشاغل با مالیات بر درآمد اجاره املاک دو موضوع کاملا متفاوت بوده است که حتی اگر فرض را بر صحت مشارکت مدنی در چنین مواردی قرار دهیم، چنانچه کسی ملک خود را به عنوان آورده، برای انجام فعالیت طبابت به پزشک ارائه داده باشد، از آنجا که درآمد مشمول مالیات هر شریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود، فعالیت چنین شخصی قعا به عنوان فعالیت پزشکی منظور نخواهد گردید. از این رو صورتجلسه شورای عالی مالیاتی که مورد شکایت قرار گرفته است مطابق وظیفه مقرر در بند (۳) ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم و در راستای قوانین موضوعه می باشد.

شماره پرونده : هـ/ع/۹۸۰۳۷۸۸

شاکی : بهمن زبر دست

طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۱۴۹/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۰۷ و ابطال رای شماره ۱۵-۲۰۱ شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۱۷

شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۴۹/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۰۷ و ابطال رای شماره ۱۵-۲۰۱ شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۱۷ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- جز دوم بند الف دستورالعمل ۱۲۰۶۹/۲۰۰/ص سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۱۸

- بخشنامه شماره ۱۴۹/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۰۷

« به پیوست اظهارنظر شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم درخصوص موضوعیت یافتن اجرای حکم تبصره ۸ الحاقی به ماده (۱۴) قانون معادن (موضوع بند الف ماده (۳۵) قانون رفع موانع تولید رقابتپذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱) از تاریخ ۱۳۹۵/۰۶/۰۱ برای اجرا و بهره برداری لازم ارسال می شود.

سید کامل تقوی نژاد

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور»

- رای شماره ۲۰۱-۱۵ شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۱۷

« ... هر چند طبق ماده ۲ قانون مدنی تاریخ لازم الاجرا شدن قوانین پانزده روز پس از تاریخ انتشار در روزنامه رسمی می باشد مگر آنکه در خود قانون ترتیب خاصی برای موقع اجرا مقرر شده باشد. لیکن در مورد تاریخ اعمال بند الف ماده ۳۵ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، موضوع تبصره ۸ و ۱۱ الحاقی به ماده ۱۴ قانون معادن مصوب ۱۳۷۷/۰۳/۲۳ و اصلاحیه های بعدی آن، تعیین فهرست کالاهای معدنی خام موضوع تبصره ۸ الحاقی ماده فوق الاشاره بر عهده شورای اقتصاد بوده است، لذا زمان اجرای تبصره ۸ الحاقی از

زمان اعلام فهرست مذکور می باشد. مضافا در جایی که اجرای قانون منوط به تعیین مصداق می باشد تا زمانی که مصداق تعیین نشود اجرای قانون موضوعیت نمی یابد.

بنا به مراتب فوق اجرای تبصره فوق الذکر در بازه زمانی ۱۳۹۴/۰۳/۱۵ تا ۱۳۹۵/۰۵/۳۱ امکان پذیر نمی باشد.»

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- از آنجا که قانونگذار در بند الف ماده ۳۵ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، موضوع تبصره ۸ و ۱۱ الحاقی به ماده ۱۴ قانون معادن مصوب ۱۳۷۷/۰۳/۱۳ و اصلاحیه های بعدی آن، صراحتا مواد خام معدنی را مشمول معافیت صادرات ندانسته و در متن قانون نیز اعمال آن را منوط به تعیین و ابلاغ مصدقش توسط شورای اقتصاد نموده است لذا رای مورد شکایت از شورای عالی مالیاتی و بخشنامه ابلاغی آن از آن جهت که اجرای قانون را در محدوده زمانی خاصی لغو نموده است در مغایرت با ماده ۳۵ پیش گفته و ماده ۲ قانون مدنی و خارج از حدود اختیارات شورای عالی مالیاتی می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۲۳۹۵۳/ص مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۱۷ اعلام نموده است:

۱- عدم شمول معافیت مالیاتی صادرات مواد خام معدنی صرفا در خصوص مصدق مواد خام معدنی مصوبه شورای اقتصاد می باشد، بنابراین تا زمان تعیین مصدق عملا امکان اجرای حکم قانونی مذکور فراهم نبوده است.

۲- بر اساس ماده (۴) قانون مدنی «اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ما قبل خود اثر ندارد مگر اینکه در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد». با توجه به این ماده و قاعده عطف بماسبق نشدن، در جایی که قانون تعیین مصداق را ملاک قرار داده تا زمانی که مصداق تعیین نشود اجرای قانون موضوعیت نمی یابد. هم چنین اجرای این حکم از قانون از زمان لازم الاجرا شدن آن، به مفهوم شمول مالیات به مواد خام معدنی ۱۵ روز پس از انتشار قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قبل از اعلام مصدق مواد خام معدنی با قاعده قبح عقاب بلا بیان، منافات دارد. تا زمانی که از سوی قانونگذار تکلیفی به صورت منجر ایجاد نشود، قاعده قبح عقاب بلا بیان الزام آن را برمی دارد و قبل از اعلام مصدق نمی توان مشمولین مصدق را به انجام تکلیف ملزم کرد.

۳- تا قبل از تصویب ماده (۳۵) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور به موجب بند (ب) ماده (۱۰۴) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه ... که حسب ماده واحده قانون اصلاح ماده (۲۳۵) قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه، تا پایان سال ۱۳۹۵ هجری شمسی معتبر تلقی شده، اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع بوده است. لذا صادرات مواد خام معدنی نیز مشمول مالیات نبوده است. با توجه به این که معافیت از پرداخت مالیات به عنوان حق مکتسبه شخص بوده و مصوبه ای که مصدق مواد خام معدنی را برای خارج کردن از شمول منع اخذ مالیات اعلام می کند، رافع این حق است و فارغ از این که مرجع تشخیص مصدق، به موقع آن را اعلام می کند یا نه؛ و به دلیل این که تا زمانی که مصدق مواد خام معدنی اعلام نشده، افراد اطلاع متیقن و معتبر از شمول پرداخت مالیات نسبت به مواد معدنی صادراتی نداشته؛ و در مورد تشخیص مصدق، صلاحیت ذاتی تنها با شورای اقتصاد بوده است، دریافت مالیات از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون و قبل از اعلام فهرست مربوط، با حق مکتسبه اشخاص منافات دارد.

موضوع شکایت و خواسته : ابطال صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲۲ شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۱۹
موضوع بخشنامه شماره ۱۳۳۲/۹۷/۲۰۰/ص سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۶

شاکلی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲۲ شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۱۹ موضوع بخشنامه شماره ۱۳۳۲/۹۷/۲۰۰/ص سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۶ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

- بخشنامه شماره ۱۳۳۲/۹۷/۲۰۰/ص سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۰۹/۲۶

« به موجب صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲۲ مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۱۹ شورای عالی مالیاتی که در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم اقدام گردیده است، در خصوص تکلیف پرداخت هزینه رسیدگی موضوع تبصره (۶) ماده (۲۴۷) قانون مالیاتهای مستقیم در موارد طرح پرونده در هیأت موضوع ماده (۲۵۱) مکرر که منجر به کاهش مالیات می گردد؛ مقرر می دارد: با توجه به ماهیت رسیدگی هیأت های موضوع ماده (۲۵۱) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، مفاد صورتجلسه شماره ۱۰-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۲۹ شورای عالی مالیاتی موضوع پیوست بخشنامه شماره ۱۰۸/۹۵/۲۳۰ مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۲۱، قابل تسری به پرونده های مطرح شده در هیأت های مذکور نخواهد بود.

براین اساس هرگاه رای هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر که منجر به رد شکایت مودی شده است، توسط هیأت موضوع ماده (۲۵۱) مکرر به هر دلیل منجر به کاهش مالیات گردد موجبی برای عدم پرداخت هزینه رسیدگی (موضوع تبصره (۶) ماده (۲۴۷) قانون مذکور) از سوی مودی نمی باشد. «

دلایل شاکلی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- بخشنامه مورد شکایت در راستای ابلاغ رای شورای عالی مالیاتی، راسا اقدام به وضع هزینه رسیدگی، در صورت صدور رای به کاهش مالیات توسط هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم نموده است در حالی که قانونگذار، در تبصره (۶) ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، مراحل و موارد مجاز جهت اخذ این هزینه رسیدگی را احصا نموده است و شکایت از آرا هیأت های تجدیدنظر را صرفاً «در مرحله شعب شورای عالی مالیاتی و آنهم در مورد صدور رای به رد شکایت» مشمول هزینه رسیدگی دانسته است. لذا مقرره مورد شکایت مغایر با تبصره (۶) ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ماده ۶۰ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مبنی بر «ممنوعیت اخذ وجوه خارج از قوانین موضوعه» می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۴۶۴/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۱۳ اعلام نموده است:

صورتجلسه مورد اشاره شورای عالی مالیاتی به اخذ هزینه دادرسی مذکور در تبصره (۶) ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم جهت طرح پرونده در هیأت موضوع ۲۵۱ مکرر دلالت ندارد. لیکن با توجه به اینکه هیأت مزبور صرفاً از جنبه عدالت مالیاتی به شکایت واصله نسبت به مالیات قطعی نه آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر یا شورای عالی مالیاتی، رسیدگی می نماید، لذا باتوجه به ماهیت رسیدگی این هیأت موجبی برای عدم پرداخت هزینه رسیدگی موضوع تبصره (۶) ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم از سوی مودی تلقی نمی شود. لذا طرح پرونده در هیأت مذکور هیچ گونه تأثیری در هزینه رسیدگی یاد شده ندارد.

شماره پرونده : هـ/ع/۹۸۰۴۱۸۶

شاکی : بهمن زبر دست

طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۱۲۰/۹۷/۲۰۰/ص سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۲۳ و ابطال بند (ب) رای شماره ۲۰۱-۱۳ شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۰۵

شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۲۰/۹۷/۲۰۰/ص سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۲۳ و ابطال بند (ب) رای شماره ۲۰۱-۱۳ شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۰۵ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

- بخشنامه شماره ۱۲۰/۹۷/۲۰۰/ص سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۲۳

« به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۳ مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۰۵ در اجرای بند (۳) ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در ارتباط با پذیرش هزینه استهلاک دارایی های استهلاک پذیر از حیث ثبت سند قانونی به نام مودی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی، جهت اجرا ابلاغ می گردد.»

- بند (ب) رای شماره ۲۰۱-۱۳ شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۰۵

« ب- اموال غیر منقول: در خصوص اموال غیرمنقول با امعان نظر به مقررات قسمت اخیر ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم و با رعایت مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات، چنانچه دارایی های استهلاک پذیر فارغ از طی تشریفات قانونی ثبت سند مالکیت، (در صورت احراز انجام معامله و تصرف دارایی مورد نظر)، براساس استانداردهای حسابداری به عنوان دارایی غیر جاری در دفاتر انتقال گیرنده ثبت و در صورت های مالی آن منعکس گردد هزینه استهلاک آن با رعایت مقررات به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی انتقال گیرنده محسوب می گردد.»

دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

۱- استانداردهای حسابداری مذکور در رای مورد شکایت از شورای عالی مالیاتی مربوط به درآمد های عملیاتی می باشد و نه استانداردهای حسابداری مربوط به دارایی های مشهود، و این استانداردها تنها در هنگامی در محاسبه

مالیات مورد استناد قرار می گیرند که قوانین مالیاتی در آن خصوص مسکوت بوده و یا دارای ابهامی باشد، در حالی که این امر به صراحت در مغایرت با ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم می باشد که « نقل و انتقال قطعی ملک» را ملاک برای تاریخ انتقال ملک و تعلق مالیات نقل و انتقال به ملک می داند و استثنائات در این خصوص به دقت در فصل اول از باب سوم قانون مالیات های مستقیم احصا گردیده است و رای شورای عالی مالیاتی توسعه دایره قانون و مغایر با قانون و خارج از حدود اختیارات شورای عالی مالیاتی و سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

از سوی دیگر رای مورد شکایت از جهت جواز امکان استهلاك اموالی که هنوز مالکیتشان وفق قوانین قطعا انتقال نیافته است معادل احتمال استهلاك یک ملک در دفاتر دو مودی جداگانه بوده است و از این جهت نیز در مغایر با مواد ۱۴۹ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۷۲۶۲/۲۱۲/د مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۰۳ اعلام نموده است:

۱- اگرچه براساس ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک کشور: « دولت فقط کسی که ملک به نام او ثبت شده و یا کسی را که ملک مزبور به او منتقل گردیده و این انتقال نیز در دفتر املاک به ثبت رسیده یا از طریق ارث منتقل شده باشد، را مالک خواهد شناخت و» اما مطابق نظریه فقهای شورای نگهبان: «... اما مفاد ماده ۲۲ و ۴۸ قانون مذکور که دلالت بر بی اعتبار دانستن اسناد عادی غیر رسمی دارد اطلاق آن در مورد سند عادی که قرائن و ادله قانونی یا شرعی معتبر بر صحت مفاد آنها باشد خلاف شرع و باطل است و اما در مورد سند عادی همراه با قرائن و ادله فوق مانند سندی که بینه و شهادت شهود معتبر بر صحت آن باشد این اسناد معتبر است و دو ماده مذکور در چنین مواردی تخصیص خورده است و مواد ۱۲۸۵ و ۱۲۹۱ قانون مدنی اشاره به اینگونه اسناد عادی دارد « بدین روی اظهارات شاکي در خصوص عدم مالکیت بر دارایی های ثابت غیر منقول توسط خریداران آنها که به موجب اسناد عادی در ید آنها قرار گرفته است، مغایر با نظریه فقهای محترم شورای نگهبان می باشد.

۲- مطابق مقررات ماده ۱۴ قانون تجارت، رویدادهای مالی ثبت شده در دفاتر تجاری (موضوع ماده ۶ قانون مذکور) که ضمن مقررات آئین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی نیز تصریح گردیده است، بین تجار در امور تجاری سندیت داشته و در صورت عدم رعایت مقررات موضوع قانون تجارت فقط بر علیه صاحب آن معتبر است. از این رو خرید، تحصیل یا ساخت دارایی های ثابت استهلاك پذیر از جمله اموال غیر منقول از نظر حسابداری یک نوع رویداد مالی تلقی می گردد. بنابراین ثبت رویداد مذکور در دفاتر قانونی خریدار یا تحصیل کننده یا سازنده به عنوان دارایی ثابت و خروج دارایی مذکور از دفاتر فروشنده در صورت احراز، دلیل مالکیت بر دارایی ثابت توسط خریدار یا تحصیل کننده می باشد.

۳- به موجب تجویز اصل ۵۱ قانون اساسی و مفاد مواد ۱۴۷ و ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم، مقررات و ضوابط، محاسبه هزینه استهلاك دارایی های استهلاك پذیر از جمله اموال غیر منقول با اتخاذ ملاک از استاندارد شماره ۱۱ حسابداری تهیه و پس از تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی (به موجب بخشنامه شماره ۷۸/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۱۱/۰۴) جهت اجراء ابلاغ گردیده است. بنا به مراتب فوق و با اتخاذ ملاک از بند ۴ از استاندارد شماره ۵۰۰ حسابداری تحت عنوان شواهد و مدارک حسابرسی و همچنین مقررات موضوع مواد ۱،۵ و ۶ آئین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ همان قانون اصلاحی مصوب تیر ماه ۱۳۹۴، قراردادهای، صورت حساب های خرید و فروش، دفاتر روزنامه، کل و معین و سایر مدارک و شواهد جهت حسابرسی و تشخیص درآمد مشمول مالیات در حکم مدارک در حدود متعارف (موضوع صدر ماده ۱۴۷ آن قانون) جهت احراز موجودیت دارایی های ثابت تلقی می گردد.

۴- ماده ۱۴۹ مذکور در فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات، موضوع فصل دوم از باب چهارم قانون مالیات های مستقیم، به طور خاص بر رعایت استانداردهای حسابداری در وضع مقررات مربوط به استهلاک دارایی های استهلاک پذیر و چگونگی اجرای آن تاکید گردیده است و مطابق الزامات مقرر در بند ۵۱ از استاندارد حسابداری شماره (۱۱) با عنوان دارایی های ثابت مشهود، استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده، یعنی زمانی که دارایی در مکان و شرایط لازم برای بهره برداری است، شروع می شود و از تاریخ طبقه بندی دارایی به عنوان آماده برای فروش، تاریخ برکناری دائمی یا واگذاری آن، هرکدام زودتر باشد، متوقف می شود.

از سوی دیگر مطابق بند (۷۲) استاندارد حسابداری شماره (۱۱) با عنوان دارایی های ثابت مشهود « جهت تعیین تاریخ واگذاری دارایی، واحد تجاری از معیارهای شناسایی درآمد حاصل از فروش کالا طبق استاندارد حسابداری شماره (۳) با عنوان درآمد عملیاتی استفاده می کند.»

و از طرف دیگر، به موجب یکی از شرایط مذکور (جزء الف) در بند ۱۵ استاندارد حسابداری شماره (۳) درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد.

۵- مطابق مقررات مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی و به ترتیبی که در آئین نامه اجرای موضوع ماده ۹۵ قانون یاد شده اصلاحی مصوب تیرماه ۱۳۹۴ مشخص گردیده است، مودیان مالیاتی مکلف اند اظهارنامه مالیاتی سال عملکرد مالی خود را (شامل ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه) حسب مورد به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند. هم چنین وفق مقررات ماده ۲۷۲ همان قانون اصلاحی تیرماه ۱۳۹۴ بخشی از مودیان مکلف به تسلیم صورتهای مالی حسابرسی شده می باشند. برابر مقررات موضوع ماده ۹۷ قانون مذکور اصلاحی مصوب تیرماه ۱۳۹۴ مأمورین مالیاتی مکلف به رسیدگی به اظهارنامه و صورتهای مالی تسلیمی مودی و قبول یا رد آن هستند. از آنجا که نتیجه عملیات مالی و رویدادهای مالی ثبت شده در دفاتر قانونی در صورتهای مالی مودی منعکس می گردد، تاثیرات هر گونه تغییرات در دارایی های ثابت مودی (اعم از خرید، تحصیل، ساخت و یا فروش آنها) در درآمد مشمول مالیات مطابق مقررات موضوعه از حیث درآمد فروش یا از حیث قابل قبول بودن یا نبودن هزینه استهلاک آنها قابل بررسی بوده، در صورت شمول مالیات، مالیات متعلقه مطالبه می شود. در همین راستا قانون گذار به شرح ماده ۶۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن در خصوص املاکی که در دفاتر اسناد رسمی انتقال نمی یابد، نیز ارزش معاملاتی موضوع ماده ۶۴ قانون مذکور را مبنای محاسبه مالیات دانسته است. بنا به مراتب مذکور در این بند نیز احراز اصالت موجودیت دارایی های ثابت و خرید یا فروش آن ها وفق اسناد و مدارک و شواهد حسابرسی که در بندهای فوق الذکر بیان گردید و بدون رعایت تشریفات قانونی مربوط به اسناد رسمی موضوع قانون ثبت اسناد و املاک از نظر مالیاتی به عنوان مدارک در حدود متعارف موضوع صدر ماده ۱۴۷ قانون یاد شده تلقی می گردد.

۶- در خصوص ادعایی که شاکی در مورد ابراز و پذیرش دو استهلاک دارایی مورد انتقال، یکی برای فروشنده چون هنوز سند بنام اوست و دیگری برای خریدار با توجه به ثبت در دفاتر، مطرح کرده شایان ذکر است: در این گونه موارد صرفا هزینه استهلاک برای خریدار با رعایت مقررات مورد پذیرش بوده و هزینه استهلاک برای فروشنده قابل پذیرش نخواهد بود و در صورت شناسایی در دفاتر برگشت خواهد شد.

رای هیأت تخصصی

با لحاظ اینکه الف- رای شماره ۲۰۱-۲۲ مورخ ۱۳۹۷/۸/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه شماره ۱۳۲/۹۷/۲۰۰/ص با موضوع لزوم پرداخت هزینه رسیدگی موضوع تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که شکایت مودی در هیأت ماده ۲۵۱ مکرر منتهی به تعدیل مالیات می شود. ب- رای شماره ۲۰۱-۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۸/۳/۱ ابلاغی در قالب بخشنامه شماره ۱۸/۹۸/۲۳۰ مورخ ۱۳۹۸/۳/۱۲ سازمان امور مالیاتی با موضوع عدم جواز اعطای معافیت تبصره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص مشارکت مدنی صرفاً در مشاغل خاصی که نیاز به تأیید صلاحیت های تخصصی از قبیل پزشکان، دفاتر اسناد رسمی، نمایندگی های بیمه ... دارند. ج- بند ب رای شماره ۲۰۱-۱۳ مورخ ۱۳۹۷/۶/۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ابلاغ شده در قالب بخشنامه شماره ۱۲۰/۹۷/۲۰۰/ص مورخه ۱۳۹۷/۸/۲۳ با موضوع پذیرش هزینه استهلاک دارایی های استهلاک پذیر در مورد اموال غیر منقول به نفع خریدار در فرضی که تشریفات سند انتقال انجام نشده ولیکن صحت انجام معامله و یا تصرف دارایی استهلاک پذیر محرز شده باشد. د- مفاد رای شماره ۲۰۱-۱۵ مورخ ۱۳۹۷/۶/۱۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ابلاغ شده طی بخشنامه شماره ۱۴۹/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۱/۷ سازمان امور مالیاتی با موضوع تاریخ اجرای تبصره ۸ الحاقی به ماده ۱۴ قانون معادن (موضوع بند الف ماده ۳۵ قانون رفع موانع تولیدی) از تاریخ اعلام فهرست کالاهای معدنی خام توسط شورای اقتصاد و در نتیجه اینکه مفاد تبصره یاد شده در بازه زمانی ۱۳۹۴/۳/۱۵ لغایت ۱۳۹۵/۵/۳۱ قابلیت اجرا نداشته است همگی در راستای اجرای صحیح قانون و با نظر داشت بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم انشاء شده و مفاد آنها به تنفیذ ریاست سازمان امور مالیاتی رسیده و جهت اجرا ابلاغ شده اند و با مذاقه در محتوای آنها، مغایرتی با مفاد قانون در آنها مشاهده نمی گردد و بعضاً موجب تسهیل در فهم موضوع و حکم قانون و نیز سهولت اجرای آن برای مأمورین و ادارات مالیاتی شده و نتیجتاً در راستای اهداف مقنن و تبیین شیوه های اجرایی آن بوده فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری با تأیید مفاد آنها رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز از تاریخ صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

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