



رای شماره ۹۰۲ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های شماره ۱. ۲۱۱/۶۸۶/۳۶۹۶ مورخه ۱۳۸۳/۳/۱۶. ۲. ۱۳۸۳/۳/۱۶ مورخه ۱۳۷۷/۱۲/۵)

* شماره پرونده: ه ع / ۰۰۰۰۵۴۷ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۲ تاریخ: ۱۴۰۰/۷/۲۵

* شاکی: آقای ضیاءالدین موسوی جراحی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های شماره ۱. ۲۱۱/۶۸۶/۳۶۹۶ مورخه ۱۳۸۳/۳/۱۶. ۲. ۱۳۷۷/۱۲/۵ مورخه ۱۳۷۷/۱۲/۵

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال بخشنامه های شماره ۱. ۲۱۱/۶۸۶/۳۶۹۶ مورخه ۱۳۸۳/۳/۱۶. ۲. ۱۳۷۷/۱۲/۵ مورخه ۱۳۷۷/۱۲/۵ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

۱. شماره ۲۱۱/۶۸۶/۳۶۹۶ مورخه ۱۳۸۳/۳/۱۶

به قرار اطلاع بعضی از مأمورین مالیاتی به لحاظ عدم وجود ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات مشاغل، موضوع ماده ۱۵۳ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن که در موارد تشخیص علی الرأس درآمد مشمول مالیات بکار می رود، از صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مذکور مودیان مالیاتی که به هر دلیل از جمله پایان قرارداد اجاره یا انتقال سرقفلی محل ناگزیر به ترک شغل یا اتمام فعالیت هستند، خودداری و صدور گواهی مذکور را به تصویب و ابلاغ جدول ضرایب مالیاتی موضوع ماده ۱۵۴ قانون موصوف می نمایند لذا موکداً یادآور می گردد: مأموران مالیاتی موظفند برای محاسبه درآمد مشمول مالیات این قبیل مودیان که طبعاً به صورت علی الحساب خواهد بود با رعایت قوانین و مقررات موضوعه، رسیدگی های لازم را با استفاده از آخرین ضریب مالیاتی مصوب مندرج در جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات که توسط کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی به تصویب رسیده و ملاک عمل برای تعیین درآمد مشمول مالیات خواهد بود، معمول و در صورت شمول مالیات، با محاسبه و مطالبه مالیات تا تاریخ اتمام فعالیت اقدام نمایند. بدیهی است در صورتی که مودیان مذکور به مالیات علی الحساب مذکور معترض باشند می توانند وفق مقررات تبصره یک ماده ۱۸۷ قانون موصوف نسبت به تودیع سپرده یا تضمین معتبر اقدام نمایند تا گواهی مورد نظر ظرف مهلت مقرر صادر گردد. ضمناً مفاد این دستورالعمل وفق مقررات ماده ۵۴ آئین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مذکور برای کلیه واحدهای سازمان امور مالیاتی کشور لازم الاتباع است.

۲. شماره ۱۳۷۷/۱۲/۵ مورخه ۱۳۷۷/۱۲/۵ تاریخ ۱۳۷۷/۱۲/۵

بقرار اطلاع برخی حوزه های مالیاتی موقع صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن بابت حق واگذاری محل و یا انتقالات مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی مبادرت به صدور برگ تشخیص مالیات مینمایند و بعضاً این عمل را در خصوص مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و سایر حقوق مربوط به املاک (درمواردیکه میزان مالیات مورد اختلاف واقع و پرونده امر خارج از نوبت طبق تبصره ۱ ماده ۱۸۷ مذکور به هیأت حل اختلاف مالیاتی احاله میگردد) نیز انجام میدهند. لذا بموجب این دستورالعمل متذکر می گردد که صدور برگ تشخیص مالیات در این مرحله که طرفین معامله متقاضی صدور گواهی انجام معامله و در حقیقت مشغول تهیه مقدمات کار برای صدور سند معامله هستند و هنوز درآمدی تحقق نیافته است فاقد وجهت قانونی است و صدور برگ تشخیص مالیات در این مقطع فقط بابت مالیاتهای مستقیم معوقه مانند مالیات بر درآمد اجاره و یا مشاغل سنوات گذشته بلامانع خواهد بود. عده ای از مأموران تشخیص و اعضاء هیأتهای حل اختلاف مالیاتی از مفاد تبصره ۱ پیش گفته چنین استنباط مینمایند که لازمه ارجاع امر به هیأت حل اختلاف مالیاتی صدور برگ تشخیص مالیات است. حال آنکه علاوه بر لزوم رسیدگی خارج از نوبت مصرح در آن تبصره، اگر طرفین بنا به عللی از انجام معامله منصرف شوند، برگ تشخیص مالیات بصورت یک سند معلق و غیر قابل پیگیری در پرونده باقی خواهد ماند که چنین وضعی مورد نظر مقنن نمی تواند باشد. بنا به ملاحظات فوق و بمنظور اتخاذ رویه واحد مقتضی است جهت صدور گواهی انجام معامله منبسط ضمن خودداری از صدور برگ تشخیص مالیات برای موارد فوق الذکر بطریق زیر عمل نمایند: ۱. ممیز مالیاتی ابتدا راجع به مالیاتهای معوقه ای که تا آن تاریخ مورد مطالعه قرار نگرفته، با تهیه گزارش جداگانه در صورت لزوم برگ تشخیص مالیات را با رعایت ماده ۲۳۶ قانون مالیاتهای مستقیم صادر و یا حسب مورد برای امضاء سرممیز تنظیم و پس از وصول مالیاتهای موضوع اوراق تشخیص، نسبت به صدور اوراق مالیات قطعی اقدام و اگر برگ تشخیص مورد اعتراض مودی قرار گرفت و اختلاف مالیاتی وسیله ممیز کل ذیربط رفع نگردد. پرونده را خارج از نوبت به هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۷ احاله کند. ۲. ممیز مالیاتی همزمان با اجرای مقررات موضوع بند ۱ بالا گزارشی مبنی بر شرح نوع معامله در دست انجام و محاسبات مالیاتی مربوط به آن تهیه و به سر ممیز مالیاتی ذیربط تسلیم و حسب نظر سرممیز مالیاتهای متعلق را وصول و در صورت مواجهه با اعتراض مودی، ضمن آنکه نظر حوزه ممیزی با سرممیزی را در خصوص مأخذ و میزان مالیات طی نامه رسمی به او ابلاغ میکند، پرونده را (بدون صدور برگ تشخیص) خارج از نوبت به هیأت حل اختلاف مالیاتی احاله نماید. ۳. پس از رفع اختلاف احتمالی، مالیاتهای معوقه و حسب مورد جرائم متعلق و نیز مالیاتهای متعلق به معامله مورد نظر و سایر مالیاتهای موضوع ماده ۱۸۷ توسط ممیز مالیاتی وصول و در نهایت گزارش جامعی از وضعیت پرونده (از تاریخ صدور آخرین مفاصا حساب و یا گواهی انجام معامله تا زمان اقدام) و معامله در دست انجام با ذکر شماره و تاریخ آخرین مفاصا حساب و یا گواهینامه قبلی و یا در موارد عدم صدور اوراق مالیاتی مزبور با قید شماره و تاریخ برگ های مالیاتی قطعی و احتساب جمع بدهیهای مالیاتی (اصل و جرایم و محقات) و مالیات متعلق به معامله مذکور و سایر مالیاتهای مربوط به مورد معاوله و بالاخره قید مشخصات و مبالغ قبوض مالیات پرداختی و بطور کلی اجرای دقیق ماده ۱۵ آئین نامه سازمان تشخیص موضوع ماده ۲۲۵، فرم گواهی انجام معامله تهیه و همراه با این گزارش نزد سرممیز مالیاتی متبوع ارسال نمایند. ۴. سرممیز مالیاتی مکلف است با بررسی دقیق گزارش یاد شده و رفع نقائص احتمالی، گواهی مورد درخواست را ظرف مهلت مقرر در ماده ۱۸۷ صادر و تحویل مودی بنماید و ضمناً عملکرد حوزه ممیزی را دقیقاً کنترل و هرگونه سهل انگاری و اعمال غیرقانونی احتمالی را که سبب وقفه در کار و نارضایتی مودی گردیده است بدون اغماض از طریق مقامات مافوق به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش کند. ۵. در مواردیکه مودی برابر قسمت اخیر تبصره ۱ ماده ۱۸۷ مایل به اخذ گواهی انجام معامله قبل از رسیدگی و صدور رای مراجع حل اختلاف مالیاتی باشد، حوزه مالیاتی مکلف است ضمن وصول مالیات مورد قبول او و اخذ سپرده با تضمین معتبر معادل ما به اختلاف، نسبت به صدور گواهی

انجام معامله اقدام و توجه نماید که مراجعه به هیأت حل اختلاف مالیاتی قبل از صدور گواهی و یا موکول نمودن آن به بعد، بسته به نظر مودی است و مأموران مالیاتی حق تعیین تکلیف در این خصوص را ندارند. بعلاوه، در موارد صدور گواهی قبل از رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی، ممیز مالیاتی موظف است پرونده امر را در اولین فرصت جهت صدور رای به هیأت حل اختلاف مالیاتی احاله نماید. مفاد این بخشنامه مورد تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است.

***دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :**

الف- در خصوص بخشنامه شماره ۲۱۱/۶۸۶/۳۶۹۶ مورخه ۱۳۸۳/۳/۱۶ با عنایت به اینکه در خصوص اخذ مالیات علی الحساب از بابت گواهی ماده ۱۸۷ قانون قبل از سررسید و بر اساس ضریب آخرین سال قبل از رسیدگی تجویز حکم نموده که در قانون نیامده است بر خلاف مقررات می باشد چون مفاد قانون یاد شده و نیز مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ و ۲۲۷ و ۲۷۷ قانون در این خصوص رعایت نشده است و بدان توجه نگردید

ب- در خصوص بخشنامه شماره ۶۱۷۲/۴/۳۰/۵۷۸۰۸ مورخه ۱۳۷۷/۱۲/۵ که مشعر به عدم صدور برگ تشخیص مالیات حق واگذاری است نیز بر خلاف ماده ۲۳۷ و ماده ۵۹ قانون بوده است کما اینکه در ماده ۸ قانون نیز بر تسلیم اظهارنامه تأکید شده است و عدم صدور برگ تشخیص موجب تضییع حقوق مودی از حیث اعتراض و نحو آن می باشد تقاضای ابطال بخشنامه های یاد شده را دارم.

*** در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب نامه شماره ۳۱۶۶/۲۱۲/ص مورخه ۱۴۰۰/۳/۳۰ به طور خلاصه توضیح داده است که :**

۱. که با عنایت به اینکه مفاد ماده ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در قالب ماده ۲۲ اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴، منسوخ و حذف شده است فلذا بخشنامه سال ۱۳۸۳ در مورد چگونگی تنظیم و ابلاغ ضرایب مالیاتی منسوخ می باشد و در حال حاضر دستورالعمل شماره ۵۱۱/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۵/۲۱ در خصوص گواهی ماده ۱۵۷ قانون مالیات ملاک عمل قرار می گیرد.

۲. در رابطه با بخشنامه سال ۱۳۷۷ در رابطه با صدور برگ تشخیص برای مالیات حق واگذاری از آنجا که برگ تشخیص برای تحقق درآمد منوط به آن است و تا قبل از انجام و تحقق معامله درآمد ناشی از آن در حق واگذاری محقق نگردیده است فلذا صدور برگ تشخیص موضوعیت ندارد و به استناد ماده ۲۳۹ قانون در صورت صدور برگ تشخیص در این مرحله (قبل از انجام معامله) و تمکین مودی وفق ماده ۲۳۸ موضوع مختومه می شود اولاً پرونده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی مطرح و به موضوع رسیدگی خواهد شد و بخشنامه های یاد شده در جهت تمهید امور مالیاتی به منظور سهولت حل و فصل امور تدوین شده اند .

نظریه تهیه کننده گزارش:

به موجب ماده (۱۵۴) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ « جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات به ترتیب زیر تنظیم و ابلاغ می گردد: الف - برای تعیین ضرایب هر سال کمیسیونی مرکب از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران در مورد سایر مشاغل در سازمان امور مالیاتی کشور تشکیل می شود و با توجه به جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی ضرایب مربوط به مالیات های اداره امور مالیاتی تهران را نسبت به هر یک از قرائن مذکور در ماده (۱۵۲) این قانون درباره مودیان مختلف بر حسب نوع مشاغل به طور تفکیک تعیین و فهرست آن

را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم می‌نماید. تصمیمات این کمیسیون از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان جدول ضرایب اداره امور مالیاتی تهران برای اجرا ابلاغ خواهد شد. ب - جدول مذکور در بند (الف) از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به ادارات امور مالیاتی شهرستان‌ها ارسال می‌گردد.

به محض وصول جدول مذکور کمیسیونی مرکب از رئیس اداره امور مالیاتی محل و رئیس بانک ملی ایران و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران در مورد سایر مشاغل تشکیل می‌شود، کمیسیون مزبور جدول رسیده را مبنای مطالعه قرار داده و با توجه به اوضاع و احوال اقتصادی خاص حوزه جغرافیایی محل در صورت اقتضاء، تغییرات لازم را در ارقام آن با ذکر دلیل به عمل خواهد آورد، نتیجه بررسی کمیسیون به مرکز گزارش شده و از طرف سازمان امور مالیاتی کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد و تا حدی که دلایل اقامه شده برای تغییرات جدول قانع‌کننده به نظر برسد جدول از طرف سازمان امور مالیاتی کشور اصلاح و به عنوان جدول ضرایب به اداره امور مالیاتی مربوط ابلاغ خواهد شد.» و به موجب ماده (۲۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم « در صورتی که مودی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتبا اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد و در مواردی که مودی ظرف سی روز کتبا اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر در ماده مذکور به اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است.» نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه‌های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده است.

تهیه کننده گزارش :

محمد علی برومند زاده

*رای هیأت مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۱۵۴) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ « جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات به ترتیب زیر تنظیم و ابلاغ می‌گردد: الف - برای تعیین ضرایب هر سال کمیسیونی مرکب از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران در مورد سایر مشاغل در سازمان امور مالیاتی کشور تشکیل می‌شود و با توجه به جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی ضرایب مربوط به مالیات‌های اداره امور مالیاتی تهران را نسبت به هر یک از قرائن مذکور در ماده (۱۵۲) این قانون درباره مودیان مختلف بر حسب نوع مشاغل به طور تفکیک تعیین و فهرست آن را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم می‌نماید. تصمیمات این کمیسیون از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان جدول ضرایب اداره امور مالیاتی تهران برای اجرا ابلاغ خواهد شد. ب - جدول مذکور در بند (الف) از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به ادارات امور مالیاتی شهرستان‌ها ارسال می‌گردد.

به محض وصول جدول مذکور کمیسیونی مرکب از رئیس اداره امور مالیاتی محل و رئیس بانک ملی ایران و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران در مورد سایر مشاغل تشکیل می‌شود، کمیسیون مزبور جدول رسیده را مبنای مطالعه قرار داده و با توجه به اوضاع و احوال اقتصادی خاص حوزه جغرافیایی محل در صورت اقتضاء، تغییرات لازم را در ارقام آن با ذکر دلیل به عمل خواهد آورد، نتیجه بررسی کمیسیون به مرکز گزارش شده و از طرف سازمان امور مالیاتی کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد و تا حدی که دلایل اقامه شده برای تغییرات جدول قانع‌کننده به نظر برسد جدول از طرف سازمان امور مالیاتی کشور اصلاح و به عنوان جدول ضرایب به اداره امور مالیاتی مربوط ابلاغ خواهد شد.» و به موجب ماده (۲۳۹) قانون مالیات های مستقیم « در صورتی که مودی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتبا اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد و در مواردی که مودی ظرف سی روز کتبا اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر در ماده مذکور به اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است.» نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا 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 می‌کند. 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.

رئيس هيئة تخصصى مالياتى ، بانكى

ديوان عدالت ادارى