



رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۴۱۳۴۱۹ مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال فزانهایی از ا. جزء ۲-۳ از بند ۲ ماده ۴۲ از فصل دهم آئین نامه در خصوص مطالبه مالیات حق تمبر مشمول مقررات ماده ۱۹۱، ۲۳۸ و فصل سوم باب پنجم قانون می. باشد. ۲. قسمت اخیر جزء ۱-۳ از بند ۳ ماده ۴۲ از فصل دهم موضوع شکایت آئین نامه مطالبه مالیات تکلیفی مشمول مقررات ماده ۱۹۱، ۲۳۸ و فصل سوم باب پنجم قانون خواهد بود. ۳. بند ۶ ماده ۴۲ از فصل دهم آئین نامه در خصوص جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون مشمول مقررات مواد ۱۹۱ و ۲۳۸ قانون میباشد. ۴. قسمت اخیر بند ۷ ماده ۴۲ از فصل دهم آئین نامه در خصوص مطالبه مذکور مشمول مقررات مواد ۱۹۱، ۲۳۸ و فصل سوم از باب پنجم قانون می باشد.)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ ۰۲۰۰۲۸۵ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۴۱۳۴۱۹ تاریخ: ۱۴۰۲/۱۲/۲۷

* شاکی: آقای مرتضی پورکاویان

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

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال فزانهایی از ا. جزء ۲-۳ از بند ۲ ماده ۴۲ از فصل دهم آئین نامه در خصوص مطالبه مالیات حق تمبر مشمول مقررات ماده ۱۹۱، ۲۳۸ و فصل سوم باب پنجم قانون می. باشد. ۲. قسمت اخیر جزء ۱-۳ از بند ۳ ماده ۴۲ از فصل دهم موضوع شکایت آئین نامه مطالبه مالیات تکلیفی مشمول مقررات ماده ۱۹۱، ۲۳۸ و فصل سوم باب پنجم قانون خواهد بود. ۳. بند ۶ ماده ۴۲ از فصل دهم آئین نامه در خصوص جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون، مشمول مقررات مواد ۱۹۱ و ۲۳۸ قانون میباشد. ۴. قسمت اخیر بند ۷ ماده ۴۲ از فصل دهم آئین نامه در خصوص مطالبه مذکور مشمول مقررات مواد ۱۹۱، ۲۳۸ و فصل سوم از باب پنجم قانون می باشد.

* شاکی 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 مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

فصل دهم-سایر مقررات حسابرسی و مطالبه و حل اختلاف مالیات

ماده ۴۲-

۲- فصل حق تمبر:

۲-۲- مطالبه مالیات حق تمبر مشمول مقررات ماده ۱۹۱، ۲۳۸ و فصل سوم باب پنجم قانون می باشد.

۳- مالیات بر درآمد املاک:

۳-۱- در صورت عدم پرداخت مالیات تکلیفی موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون و جرایم متعلقه حسب مورد توسط اشخاص مشمول مالیات و جرایم مربوطه حسب مورد برابر مقررات به موجب برگ مطالبه توسط حوزه کاری حسابرسی از اشخاص مذکور مطالبه و مطالبه مالیات تکلیفی مذکور مشمول مقررات ماده ۱۹۱ و ۲۳۸ و فصل سوم باب پنجم قانون خواهد بود.

۶- جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون، مشمول مقررات مواد ۱۹۱ و ۲۳۸ قانون می باشد.

۷- در صورت عدم کسر و ایصال مالیاتهای تکلیفی موضوع قانون از جمله تبصره ۲ ماده ۱۰۳ و ماده ۱۰۷ قانون اداره امور مالیاتی مربوط می بایست مالیات و جرایم متعلق را با رعایت مقررات قانونی مربوط به موجب برگ مطالبه مالیات از اشخاص مشمول مطالبه نماید و مطالبه

مذکور مشمول مقررات مواد ۱۹۱ ۲۳۸ و فصل سوم از باب پنجم قانون می باشد.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرر مقرره شکایت:

(الف) مقدمه:

۱- برابر تبصره (۱) ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهار نامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حساب مورد ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام نموده‌اند در موارد مذکور در ماده (۲۳۹) این قانون، هرگاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند از هشتاد درصد (۸۰) جرایم مقرر در این قانون معاف خواهند بود، همچنین در صورتی که این گونه مؤدیان ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند از چهل درصد (۴۰) جرایم متعلقه مقرر در این قانون معاف خواهند بود.

۲- مطابق ماده ۱۹۲ قانون مذکور در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد (۳۰) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد (۱۰) مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می باشد.

۳- برابر تبصره (۱) ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم ارائه اظهارنامه، مالیاتی دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (۹۵) این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام مینماید به جز مورد بند (ح) ماده (۱۳۹) این قانون که مطابق ماده (۸۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ عمل می شود شرط برخورداری از نرخ صفر و هر گونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین میباشد و در صورت عدم ارائه اظهارنامه دفاتر و یا اسناد و مدارک، مذکور مؤدی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می شود.

۴- در خصوص اعطای نرخ صفر معافیت و مشوق مالیاتی و همچنین مطالبه جرائم و نحوه برخورد با، آن مقنن در موادهای متعددی از قانون رویکرد متفاوتی مورد هدف قرار داده است بطوریکه قانونگذار به منظور تشویق مؤدیانی که به انجام تکالیف قانونی در موعد مقرر اقدام نموده به منظور تسریع در فرایند مختومه شدن پرونده این قبیل مؤدیان با رعایت مقررات و شروطی ناظر بر تبصره (۱) ماده ۱۹۰ قانون تا میزان حد نصاب مقرر از جرائم متعلقه مؤدیان را معاف تلقی نموده و از طرفی برابر ماده ۱۹۱، قانون بخشودگی جرائم را بدون رعایت مقررات و حد آستانه و بسته به شرایط هر مؤدی مورد حکم قرار داده است و مقنن در طرف مقابل در ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم جرائم متعلقه را غیر قابل بخشش دانسته است.

۵- وزیر امور اقتصادی و دارایی با قید عبارت مزبور با محدودیتی اعمال معافیت در خصوص جرائم متعلقه مؤدیانی که به اجرای تکالیف قانونی مقرر در تبصره (۱) ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم تسلیم اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و ارائه دفاتر و اسناد و مدارک در موعد مقرر به آن اشاره شده از مؤدی سلب و ساقط نموده است و اساساً صرف عدم کسر و ایصال مالیات تکلیفی مانع از اجرای مقررات نخواهد بود کمی اینکه در خصوص جرائم حق تمبر و ماده ۱۶۹، قانون مطلقاً مشمول واقع نشده است.

۶) مقررات ناظر بر اجرای ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم از اختیارات وسیع که قانونگذار به سازمان امور مالیاتی کشور اعطا نموده است تا بسته به صلاحدید و ویژگی مؤدی مشمول برخورداری از میزان بخشودگی قرار گیرد و علی القاعده خوش حسابی و سوابق مالیاتی تأثیر بسزایی در میزان بخشودگی جرائم خواهد داشت اما استاندارد سازی نحوه بخشودگی از طریق بخشنامه ها برای اجرا ابلاغ میگردد در طرف مقابل تبصره (۱) ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم فارغ از ویژگی مؤدی و خارج از اختیار سازمان یا وزیر امور اقتصادی و دارایی مقنن همه اشخاص را با یک نگاه یکسان مشمول معافیت جرائم تا حداکثر سقف مورد نظر تعمیم داده است مشروط بر اینکه مؤدیان نسبت به تسلیم اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و ارائه دفاتر و اسناد و مدارک در موعد مقرر اقدام نموده باشد و برگ تشخیص یا برگ مطالبه را در اجرای ماده ۲۳۹ قانون مورد توافق و یا آنرا پرداخت یا نسبت به ترتیب پرداخت اقدام نماید.

۷) مؤدیانی که در اجرای مواد (۱۹۷) قانون مالیاتهای مستقیم تا پایان سال ۱۳۹۴ از ارسال فهرست قراردادها امتناع نمودند بواسطه صدور برگ مطالبه مالیات تکلیفی و رعایت تکالیف مقرر در تبصره (۱) ماده ۱۹۰ قانون، مشمول برخورداری از معافیت ۸۰ درصدی شدند و از طرفی با توجه به مقررات ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم که تکلیف ارسال معاملات را به جای ارسال فهرست قرارداد مشخص نموده، عدم ارسال صورت معاملات فصلی در موعد مقرر و صدور برگ مطالبه جرائم نیز از این بابت نمی بایست تفاوتی قائل شد.

برای درک صحیح از هدف قانونگذار از این، مقرره حالتی را فرض فرمائید که پرداخت کنندگان حقوق زیر سقف معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیاتهای مستقیم تکلیفی به پرداخت مالیات حقوق نخواهند شد و صرفاً وفق مقررات می بایست نسبت به تسلیم فهرست حقوق

اقدام نمایند و چنانچه مؤدی از تسلیم فهرست امتناع نماید برابر ضمانتهای پیش بینی شده در قانون مشمول جریمه خواهد شد و مؤدی با توجه به نبود پرداخت اصل مالیات حقوق صرفاً مشمول مطالبه جرائم متعلقه در رسیدگی میگردد و وفق بخشنامه شماره ۲۱۱/۲۰۱/۱۷۴۷۳ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۱۰ که مقررات تبصره (۱) ماده (۱۹۰) قانون مالیاتهای مستقیم برای پروندههای مالیات حقوق نیز تسری دارد از (۸۰ درصد جرائم متعلقه مشمول معافیت قرار خواهد گرفت.

۸- نمیتوان صرف مطالبه جرائم موضوع ماده ۱۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم بدون مطالبه اصل، مالیات مانع از اعمال معافیت ۸۰ درصدی موضوع ماده تبصره (۱) ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم شد چرا که به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ مالیاتی وضع نمیشود مگر به موجب قانون موارد، معافیت، بخشودگی تخفیف مالیاتی نیز به موجب قانون مشخص خواهد شد و اساساً مقررات ناظر بر صدور برگ تشخیص همسو با صدور برگ مطالبه است و صرفاً ویژگی مؤدی و غیر مؤدی بودن در رسیدگی مالیاتی تفاوت این دو را مشخص می نماید.

۹- با توجه به اینکه برگ مطالبه جرائم موضوع ماده ۱۶۹ قانون اخیر الذکر امکان توافق آن در تبصره (۱) ماده ۱۹۰ پیش بینی شده و تعلق معافیت به جرائم متعلقه صرف نظر از مبلغ اصل مالیات که در بسیاری از موارد امکان مطالبه مالیات صفر توأم با جریمه وجود دارد لذا صرف مطالبه جریمه موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم نیز خللی به اعمال معافیت وارد نخواهد نمود.

*خلاصه مدافعات طرف شکایت:

بر اساس مقررات مورد شکایت؛ مطالبه مالیات حق، تمبر مطالبه مالیات تکلیفی تبصره ۹ ماده قانون مالیاتهای مستقیم، ۵۳ جرایم موضوع ماده ۱۶۹ و مطالبه مالیاتهای تکلیفی موضوع همین قانون از جمله تبصره ۲ ماده ۱۰۳ و ماده ۱۰۷ مشمول مقررات مواد ۱۹۱ و ۲۳۸ و فصل سوم باب پنجم قانون فوق میباشد. شاکي مدعی است؛ با وجود اینکه مقنن در مواد متعددی از قانون در خصوص اعطای نرخ صفر، معافیت و مشوق مالیاتی و همچنین مطالبه جرایم و نحوه برخورد با آن رویکرد متفاوتی را مقرر کرده است، در مقررات مورد شکایت صرفاً مشمولیت مواد ۱۹۱ و ۲۳۸ و فصل سوم از باب پنجم قانون فوق بیان شده که از مفهوم مخالف آن محدودیت در برخورداری از معافیت جریمه های مالیاتی نسبت به جرایم متعلقه اوراق تشخیص و مطالبه منتج میشود لذا مغایر با تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون است.

این در حالی است که با توجه به قاعده اثبات شی نی ما عدا نمیکند بیان مقررات مواد ۱۹۱ و ۲۳۸ و فصل سوم از باب پنجم، قانون به منزله نی غیر از خود نمی باشد. باشد مواد مورد شکایت درصدد اعلام شمول مقررات مواد مذکور نسبت به مطالبه های یاد شده بوده و در آن مقرر ها ادات «حصر» به کارگیری نشده است؛ لذا شمول سایر مقررات از جمله تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم در صورت احراز شرایط مقرر (قانونی در محل خود مورد بررسی قرار می گیرد.

بسمه تعالی

باتوجه به عقیده حاضرین در خصوص پرونده شماره هـ ت/ ۰۲۰۰۲۸۵ در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۹ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

شاکي تقاضای ابطال فزازه های از جزء ۳-۲ بند ۲ ماده ۴۲ از فصل دهم آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و نیز تقاضای ابطال قسمت اخیر جزء ۱-۳ از بند ۳ ماده ۴۲ و بند ۶ ماده ۴۲ و قسمت اخیر بند ۷ ماده ۴۲ از آیین نامه یاد شده را نموده است و در تبیین شکایت خویش ذکر نموده است که در مقرر مورد شکایت صرفاً شمول مواد ۱۹۱ و ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم در موضوع مورد ذکر و اشاره واقع شده است و مرجع وضع مصوبه از ذکر سایر مواردی که به موجب قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص موضوع حاکم می باشد از جمله مقررات مربوط به اعمال نرخ صفر و مشوق ها و معافیت های مالیاتی و نیز نحوه مطالبه جرایم و برخورد با آنها خودداری نموده است و این بدان معنا است که سایر امتیازات قانونی به این گونه مؤدیان اعطاء نمی شود و سایر جرایم به موجب قانون در مورد آنها اعمال می شود، در حالی که مواد مورد شکایت از آیین نامه اجرایی، صرفاً لسان ایجابی داشته و از شمول مواد ۱۹۱ و ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم، در خصوص عناوین مندرج در سرفصل های مربوط و مورد شکایت سخن رانده است و هرگز درصدد مفهوم گیری و بیان مواردی که قانون بر ما نحن فیه شامل نمی شود یا حتی سایر مواردی که شامل می شود نبوده بلکه حسب موضوع عناوین، موارد مرتبط حاکم را بیان نموده است فلذا مصوبات معترض عنه در راستای حکم قانون بوده مغایرتی با قانون احراز نمی شود به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری