



رای شماره ۳۱۶۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (اطلاق تذکر ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹-۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از جهت شمول عنوان درآمد کتمان شده نسبت به موارد عدم ثبت درآمد در دفتر ابطال شد.)	موضوع
--	-------

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۰۳ شماره پرونده: ۰۰۰۱۵۹۳ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکي: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق تذکر ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰-۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکای به موجب دادخواست ابطال عبارت « با رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰-۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان» از تذکر ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰-۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " به استحضار می رساند در ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده « در کلیه مواردی که مودی یا نماینده آن 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 غیر قابل بخشودگی معادل ۳۰٪ مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ۱۰٪ مالیات متعلق برای سایر مودیان می باشد. حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه های غیرواقعی نیز جاری است.» چنانکه متن این ماده نیز صراحت دارد هر میزان درآمد کتمان شده در اظهارنامه های مالیاتی تسلیمی، یعنی درآمدی که مودی آن را در اظهارنامه درج و اظهار نکرده باشد، مشمول ۳۰٪ مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل و ۱۰٪ مالیات متعلق برای سایر مودیان است. پس صرف کتمان و عدم درج و اظهار در اظهارنامه، به خودی خود قانوناً موجب تعلق جریمه شده، تعلق این جریمه نیز مشروط به هیچ شرط دیگری مانند عدم ثبت در دفاتر قانونی نشده است. با این وجود در تذکر ۱ بند ۴ در انتهای صفحه هفتم دستورالعمل مورد اعتراض چنین مقرر شده که « جریمه موضوع ماده ۱۹۲ قانون یا رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰-۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان محاسبه و مطالبه می شود.» بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ که در آن چنین مقرر شده « منظور از درآمد کتمان شده درآمدی است که مودی در طول یک سال مالیاتی از فعالیت های اقتصادی خود به دست آورده اما در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نگردیده باشد.» اصولاً مربوط به پیش از تصویب متن کنونی ماده ۱۹۲-۱۳۹۴/۴/۳۱ بوده و در واقع زمانی تصویب و ابلاغ شده که در متن ماده ۱۹۲ هنوز عبارت « حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه های غیرواقعی نیز جاری است» اضافه نشده بود و سازمان امور مالیاتی می توانست با توجه به عدم تصریح مقنن، درآمدهای کتمان شده را درآمدهای تعریف کند که مودی « در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نکرده باشد.» اما حال که مقنن در متن اصلاح شده ماده ۱۹۲، صرف کتمان درآمد در اظهارنامه تسلیمی را صرف نظر از ثبت یا عدم ثبت در دفاتر قانونی، مشمول جرایم این ماده دانسته، دیگر مشروط نمودن اعمال جرایم موضوع ماده ۱۹۲ مذکور به حکم بخشنامه ای که با اصلاح قانون، نسخ ضمنی شده و در نتیجه مشروط نمودن اعمال این جرایم به شرط اضافی و مغایر قانون عدم ثبت در دفاتر قانونی، مغایر با ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم و به ویژه با توجه به غیرقابل بخشودگی بودن جرایم این ماده خارج از حدود اختیارات رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور است و به همین دلیل درخواست ابطال عبارت « با رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰-۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان» از تذکر ۱ بند ۴ (کتمان درآمد یا فعالیت) دستورالعمل مورد اعتراض دارم. " متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است: " ۴- کتمان درآمد یا فعالیت:..... تذکر ۱- در مواردی که درآمد مودی بر اساس مفاد این بند افزایش می یابد، جریمه موضوع ماده ۱۹۲ قانون با رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰-۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان محاسبه و مطالبه می شود." در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال نامه شماره ۴۱۷۲۰/۲۳۵-۱۴۰۰/۷/۱۹-۱۴۰۰/۷/۲۴-۷۵۳۵/۲۱۲ شماره لایحه شماره ۱۴۰۰/۷/۲۴-۷۵۳۵/۲۱۲ توضیح داده است که: " به طور کلی وفق قوانین ومقررات مالیاتی، تشخیص و مطالبه مالیات بر درآمد فعالیت های کتمان شده اشخاص با رعایت مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم و مستند به احکام مندرج در مواد ۱۵۶ و ۲۲۷ قانون مزبور و احراز درآمدهای ناشی از فعالیت های مکتوم که مستند به دلایل و قرائن کافی باشد صورت می پذیرد. در این راستا در بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰-۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان امور مالیاتی و صرفاً در مقام تبیین و توضیح حکم مقنن برای اجرای صحیح مقررات یاد شده، مقرر گردیده که در موارد استفاده از روش علی الراس برای تعیین درآمد مشمول مالیات درآمدهای تخمینی بدون اتکا به مدارک یا انتخاب فروش ایزاری مودی به عنوان قرینه مالیاتی، درآمد کتمان شده موضوع مقررات تبصره ماده ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم، نبوده و مشمول جریمه موضوعه نخواهد گردید و بدون تردید تغییرات موخر صورت پذیرفته در ماده ۱۹۲ قانون مذکور در اصلاحات سال ۱۳۹۴ موثر در حکم موصوف در بخشنامه یاد شده نمی باشد. با عنایت به مراتب فوق برخلاف استنباط شاکي، استناد دستورالعمل موضوع شکایت به بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰-۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان امور مالیاتی در بخش تذکر ۱ بند ۴ صرفاً ناظر به نحوه شناسایی و تعیین مآخذ جرایم کتمان

شده مبنی بر عدم تعلق جریمه به درآمدهای برآوردی و تخمینی می باشد و ارتباطی با تعریف درآمد کتمان شده مورد نظر شاکتی ندارد. لذا باید توجه داشت که صرفاً این قسمت از بخشنامه مذکور در بند موصوف از دستورالعمل موضوع شکایت تنفیذ و مورد تایید قرار گرفته است، نه تعریف درآمد کتمان شده. همان گونه که ذکر گردید در دستورالعمل موضوع شکایت به هیچ وجه تعریف درآمد کتمان شده در بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰-۱۳۸۴/۱۰/۱۲-۱۴۰۰/۲/۲۱ سازمان امور مالیاتی مد نظر نبوده و مورد استناد قرار نگرفته است و در خصوص تعریف درآمد کتمان شده، صراحت قسمت اخیر ماده ۱۹۲ و تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و همچنین نظر تفصیلی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مندرج در رای شماره ۲۹-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۲۰ موضوع بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۲/۲۱-۷/۱۴۰۰/۲۱۰ معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور مناط اعتبار می باشند، بنابراین مقرر در شکایت در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور و در راستای تعیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد ۲۹ و ۴۱ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم تنظیم شده است." هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۳ با حضور رییس و 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 هیات عمومی اولاً: بر اساس ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ مقرر شده است که: «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 مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می باشد و حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه های غیرواقعی نیز جاری است.» ثانیاً: با تصویب اصلاحات قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۹۴، موضوع کتمان درآمد در مقوله عدم ثبت در دفاتر اصولاً موضوعیت ندارد و صرفاً در موارد عدم ابراز درآمد در اظهارنامه تحقق می یابد. بنا به مراتب فوق و با عنایت به اینکه براساس تذکر ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۱۳۹۹/۱۱/۲۷-۵۲۲/۹۹/۲۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که جریمه موضوع ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم براساس مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰-۱۳۸۴/۱۰/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور محاسبه می شود و بر مبنای بخشنامه اخیر نیز منظور از درآمد کتمان شده، درآمدی است که مؤدی در طول یک سال مالیاتی از فعالیتهای اقتصادی خود به دست آورده، اما در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نکرده باشد، بنابراین اطلاق تذکر ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۱۳۹۹/۱۱/۲۷-۵۲۲/۹۹/۲۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور از جهت شمول عنوان درآمد کتمان شده نسبت به موارد عدم ثبت درآمد در دفتر، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود./حکمتعلی مظفریرییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

