



موضوع

ابطال اطلاق تذکر 1 بند 4 دستورالعمل شماره 200/99/522-1399/11/27 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 140009970905813168

تاریخ دادنامه: 1400/12/03

شماره پرونده: 0001593

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق تذکر 1 بند 4 دستورالعمل شماره 200/99/522-1399/11/27 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست ابطال عبارت « با رعایت مفاد بخشنامه شماره 17940-1384/10/12 سازمان » از تذکر 1 بند 4 دستورالعمل شماره 200/99/522-1399/11/27 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند در ماده 192 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 30% مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و 10% 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 30% مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل و 10% مالیات متعلق برای سایر مودیان است. پس صرف کتمان و عدم درج و اظهار در اظهارنامه، به خودی خود قانونا 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 1 بند 4 در انتهای صفحه هفتم دستورالعمل مورد اعتراض چنین مقرر شده که « جریمه موضوع ماده 192 قانون با رعایت مفاد بخشنامه شماره 17940 - 1384/10/12 سازمان محاسبه و مطالبه می شود.» بخشنامه شماره 17940 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.» اصولا مربوط به پیش از تصویب متن کنونی ماده 192-1394/04/31 بوده و در واقع زمانی تصویب و ابلاغ شده که در متن ماده 192 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 درآمدهایی 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 192، 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 192 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 192 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 17940-1384/10/12 سازمان » را از تذکر 1 بند 4 (کتمان درآمد یا فعالیتی) دستورالعمل مورد اعتراض دارم. "

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" 4- کتمان درآمد یا فعالیت:

.....

تذکر 1- در مواردی که درآمد مودی بر اساس مفاد این بند افزایش می یابد، جریمه موضوع ماده 192 قانون با رعایت مفاد بخشنامه شماره 17940-1384/10/12 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 1400/07/19-235 41720 مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی، به موجب لایحه شماره 212/7535-1400/7/24

" 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 157 قانون مالیات های مستقیم و مستند به احکام مندرج در مواد 156 و 227 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 17940-1384/10/12 سازمان امور مالیاتی و صرفا در مقام تبیین و توضیح حکم مقنن برای اجرای صحیح مقررات یاد شده، مقرر گردیده که در موارد استفاده از روش علی الرأس برای تعیین درآمد مشمول مالیات درآمدهای تخمینی بدون اتکا به مدارک یا انتخاب فروش ابزاری مودی به عنوان قرینه مالیاتی، درآمد کتمان شده موضوع مقررات تبصره ماده 192 قانون مالیات های مستقیم، نبوده و مشمول جریمه موضوعه نخواهد گردید و بدون تردید تغییرات موخر صورت پذیرفته در ماده 192 قانون مذکور در اصلاحات سال 1394 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 17940-1384/10/12 سازمان امور مالیاتی در بخش تذکر 1 بند 4 صرفا 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 شاکي ندارد. لذا باید توجه داشت که صرفا 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 17940-1384/10/12 سازمان امور مالیاتی مد نظر نبوده و مورد استناد قرار نگرفته است و در خصوص تعریف درآمد کتمان شده، صراحت قسمت اخیر ماده 192 و تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 و همچنین نظر تفصیلی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مندرج در رأی شماره 29-201 مورخ 1399/12/20 موضوع بخشنامه شماره 210/1400/7-1400/02/21 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 29 و 41 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات های مستقیم تنظیم شده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/12/03 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

اولا: بر اساس ماده 192 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب سال 1394 مقرر شده است که: «در کلیه مواردی که مودی 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 مودیان می باشد و حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه های غیرواقعی نیز جاری است.»

ثانیا: با تصویب اصلاحات قانون مالیاتهای مستقیم در سال 1394، موضوع کتمان درآمد در مقوله عدم ثبت در دفاتر اصولا موضوعیت ندارد و صرفا در موارد عدم ابراز درآمد در اظهارنامه تحقق می یابد. بنا به مراتب فوق و با عنایت به اینکه براساس تذکر 1 بند 4 دستورالعمل شماره 200/99/522-1399/11/27 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که جریمه موضوع ماده 192 قانون مالیاتهای مستقیم براساس مفاد بخشنامه شماره 17940-1384/10/20 سازمان امور مالیاتی کشور محاسبه می شود و بر مبنای بخشنامه اخیر نیز منظور از درآمد کتمان شده، درآمدی است که مودی 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 1 بند 4 دستورالعمل شماره 200/99/522-1399/11/27 رئیس 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 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری