

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

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست ابطال عبارت « با رعایت مفاد بخشنامه شماره 17940-12/10/1384 سازمان » از تذکر 1 بند 4 دستورالعمل شماره 1399/11/27-200/99/522 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 تسليم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسليم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جرمیه 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 تسليمی و یا هزینه های غیرواقعي نیز جاری است.» چنانکه متن این ماده نیز صراحت دارد هر میزان درآمد کتمان شده در اظهارنامه های مالیاتی تسليمی، 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 فانوی موجب تعلق جرمیه شده، تعلق این جرمیه 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 « جرمیه موضوع ماده 192 قانون با رعایت مفاد بخشنامه شماره 17940-12/10/1384 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 ». اصولاً مربوط به پیش از تصویب متن کنونی ماده 192-31/04/1394 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 تسليمی و یا هزینه های غیرواقعي نیز جاری است » اضافه نشده بود و سازمان امور مالیاتی می توانست با توجه به عدم تصریح مفنن، درآمدهای کتمان شده را درآمدهایی تعریف کند که مودی « در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نگردد ». اما حال که مفنن در متن اصلاح شده ماده 192، صرف کتمان درآمد در اظهارنامه تسليمی را صرف نظر از ثبت یا عدم ثبت در دفاتر قانونی، مشمول جرمیم این ماده دانسته، دیگر مشروط نمودن اعمال جرمیم موضوع ماده 192 مذکور به حکم بخشنامه ای که با اصلاح قانون، نسخ ضمنی شده و در نتیجه مشروط نمودن اعمال این جرمیم 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 جرمیم 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 17940-12/10/1384 سازمان » را از تذکر 1 بند 4 (کتمان درآمد یا فعالیت) دستورالعمل مورد اعتراض دارم. "

متن مقرره 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، جرمیه موضوع ماده 192 قانون با رعایت مفاد بخشنامه شماره 17940-12/10/1384 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 1400/7/24 مديركل دفتر حسابرسی مالیاتی، به موجب لايجه شماره 7535 212/7535

" به طور کلی وفق قوانین و مقررات 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 احرار درآمدهای ناشی از فعالیت های مكتوم که مستند به دلایل و قرائن کافی باشد صورت می پذیرد. در این راستا در بخشناهه شماره 1384/10/12 سازمان امور مالیاتی و صرفا در مقام تبیین و توضیح حکم مقتن برای اجرای صحیح مقررات یاد شده، مقرر گردیده که در موارد استفاده از روش علی الرأس برای تبیین درآمد مشمول مالیات درآمدهای تخمینی بدون اتكا به مدارک یا انتخاب فروش ابزاری مودی به عنوان قربنه مالیاتی، درآمد کتمان شده موضوع مقررات تبصره ماده 192 قانون مالیات های مستقیم، نبوده و مشمول جرمیه موضوعه نخواهد گردید و بدون تردید تغییرات موتر صورت پذیرفته در ماده 192 قانون مذکور در اصلاحات سال 1394 موتر در حکم موصوف در بخشناهه یاد شده نمی باشد.

با عنایت به مراتب فوق برخلاف استنباط شاکی، استناد دستورالعمل موضوع شکایت به بخشناهه شماره 1384/10/12 سازمان امور مالیاتی در بخش تذکر 1 بند 4 صرفا ناظر به نحوه شناسایی و تعیین مأخذ جرایم کتمان شده مبنی بر عدم تعلق جرمیه به درآمدهای برآورده و تخمینی می باشد و ارتباطی با تعریف درآمد کتمان شده مورد نظر شاکی ندارد. لذا باید توجه داشت که صرفا این قسمت از بخشناهه مذکور در بند 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 بخشناهه شماره 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 بخشناهه شماره 1400/02/21-210/1400/7 معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور مناطق اعتبار می باشند، بنابراین مقرره مورد شکایت در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور و در راستای تعیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد 29 و 41 آین 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 تسليم اظهارنامه مالیاتی است، چنانچه نسبت به تسليم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جرمیه 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 تسليمی 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 اصولاً موضوعیت ندارد و صرفا در موارد عدم ابراز درآمد در اظهارنامه تحقق می باید. بنا به مراتب فوق و با عنایت به اینکه براساس تذکر 1 بند 4 دستورالعمل شماره 1399/11/27-200/99/522 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که جرمیه موضوع ماده 192 قانون مالیاتهای مستقیم براساس مفاد بخشناهه شماره 1384/10/20-17940 سازمان امور مالیاتی کشور محاسبه می شود و برمنای بخشناهه 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 1399/11/27-200/99/522 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 آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

حکمتعلی مظفری
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری