

کلاس پرونده: 3702، 106.97، 9717.96

شاکلی: آقایان محمد زارعی و عیسی عباسی و انجمن صنفی کارفرمایی دفاتر پیشخوان دولت استان البرز با وکالت آقای نادر قویدل

موضوع: ابطال بند ج ماده 9 آیین نامه اجرایی تبصره 3 ماده 169 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1395

تاریخ رای: شنبه 16 آذر 1398

شماره دادنامه: 2461-2462-2463

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 2461-2462-2463

تاریخ دادنامه: 1398.8.28

شماره پرونده: 3702.97، 106.97، 1749.96

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان محمد زارعی و عیسی عباسی و انجمن صنفی کارفرمایی دفاتر پیشخوان دولت استان البرز با وکالت آقای نادر قویدل

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ج ماده 9 آیین نامه اجرایی تبصره 3 ماده 169 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1395

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستها و لوائح تقدیمی ابطال بند ج ماده 9 آیین نامه اجرایی تبصره 3 ماده 169 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1395 را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

" 1- به موجب مقرر مقرر اعتراض، دارندگان دفاتر پیشخوان به جهت شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر آنها ملزم به ارائه فهرست معاملات فصلی شده اند. این در حالی است که بر اساس ماده 100 قانون مالیاتهای مستقیم، مؤدیان مکلفند سالی یک مرتبه نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام نمایند و به لحاظ ماهیت فعالیت دفاتر پیشخوان امکان انجام چنین امر وجود ندارد.

2- بر اساس ماده 33 قانون مالیات بر ارزش افزوده، احکام برخی مواد قانون مالیاتهای مستقیم را نسبت به مالیات بر ارزش افزوده جاری اعلام شده است. در حالی که ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم در میان مواد فوق وجود ندارد. بنابراین سازمان امور مالیاتی کشور، صلاحیت وضع مقرر مقرر شکایت را که بر اساس آن مالیاتهای بر ارزش افزوده مشمول دستورالعمل اجرایی ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم قرار گرفته، ندارد.

3- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب برخی آرای خود از جمله دادنامه شماره 813 و 1387.11.20-814 برخی مقررات سازمان امور مالیاتی را که بر اساس آن مؤدیان ملزم به ارائه خلاصه عملیات سه ماهه شده اند، ابطال کرده است و مقرر مقرر شکایت مغایر با آرای فوق می باشد.

4- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه 205 الی 1394.3.4-208 آیین نامه های مشابه مبنی بر الزام دفاتر اسناد رسمی به ارسال فهرست معاملات فصلی را ابطال کرده است و مقرر مقرر شکایت مغایر با دادنامه فوق و مشمول حکم ماده 92 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد.

5- در ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم اشاره به «معاملات» شده است و در مقابل در بند «ح» ماده 1 آیین نامه اجرایی این ماده به «خدمت» هم اشاره شده و با توجه به خروج عنوان «خدمت» از شمول مصادیق عنوان «معاملات» مقرر مقرر شکایت در رابطه با الزام به ارسال فهرست

معاملات فصلی خارج از حدود اختیارات مرجع وضع، تصویب شده است. در نهایت ابطال بند ج ماده 9 آیین نامه اجرایی تبصره 3 ماده 169 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1395 از تاریخ تصویب مورد نقض است.

متن مقرر در مورد اعتراض به شرح زیر است:

" ماده 9) اشخاص زیر مشمول ارسال فهرست معاملات می باشند:

....

ج) صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره 109505، 91-28، 5، 1398 توضیح داده است که:

" 1- استناد شاکی به رأی شماره 813-814 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موجه نیست. زیرا آیین نامه موضوع آن دادنامه (آیین نامه تبصره 2 ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم) با هدف قانونگذار در ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم با هدف قانونگذار در ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم متفاوت و مغایر است.

2- در بند (د) ماده 1 آیین نامه، عبارت «صاحبان مشاغل» که در بند (ب) و (ج) ماده 9 آیین نامه به آن اشاره شده، تعریف گردیده و منظور از آن، کلیه اشخاص حقیقی مشمول فصل چهارم باب سوم قانون عنوان شده است که صاحبان مشاغل موضوع این فصل مشمول آیین نامه اجرایی ماده 95 قانون محسوب می گردند و با عنایت به این موضوع در آیین نامه مورد ایراد شاکی هم صاحبان مشاغل مشمول آیین نامه اجرایی ماده 95 قانون مکلف به ارسال فهرست معاملات گردیده اند و هم افرادی که مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند و بدین ترتیب انتخاب صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده صرفاً یکی از ملاکها برای تعیین مؤدیان مشمول اجرای تکلیف ارسال فهرست معاملات بوده است و ایجاد مقررات یاد شده مغایرتی با قانون ندارد. احکام قانون مالیاتهای مستقیم به قانون مالیات بر ارزش افزوده تسری نیافته است.

3- انجام تکالیف مربوط به تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد مشاغل (موضوع ماده 100 قانون مالیاتهای مستقیم) با تکالیف مقرر در ماده 169 قانون یاد شده در رابطه با ارائه فهرست معاملات که به منظور تعیین و تشخیص درآمد مشمول مالیات دریافت می شود، متفاوت است."

همچنین مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی (وزارت امور اقتصادی و دارایی) به موجب لایحه شماره 212، 9240، ص-3، 5، 1397 توضیح داده است که:

" 1- به موجب ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم، اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل مکلف به ارائه فهرست معاملات خود به سازمان امور مالیاتی شده اند و طبق تبصره 3 این ماده وضع آیین نامه اجرایی آن به وزیر امور اقتصادی و دارایی محول شده است.

2- معنای اصطلاح «صاحبان مشاغل» در بند (د) ماده 1 آیین نامه یاد شده «کلیه اشخاص حقیقی مشمول فصل چهارم باب سوم آن» ذکر شده است. برابری بندهای (ب) و (ج) ماده 9 آن آیین نامه از میان صاحبان مشاغل مذکور، هم اشخاصی که حسب نوع یا حجم فعالیت جزء گروه اول موضوع ماده 2 آیین نامه اجرایی ماده 95 قانون مذکور محسوب می شوند و هم افرادی که مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند، در شمار

مشمولین ارسال فهرست مطالعات قرار گرفته اند. لذا بند (ج) ماده 9 آیین نامه مورد شکایت صرفاً یکی از ملاکها را برای تعیین مؤدیان مشمول اجرای تکلیف ارسال فهرست معاملات بیان کرده است و در نتیجه احکام قانون مالیاتهای مستقیم به قانون مالیات بر ارزش افزوده تسری نیافته است.

3- انجام تکلیف مقرر در ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم که مربوط به ارائه فهرست معاملات می باشد با اجرای تکلیف مقرر در ماده 100 آن قانون متفاوت می باشد و بهره برداری از اطلاعات واصله در اجرای ماده 169 قانون مذکور در تعیین نوع و میزان فعالیت اقتصادی دیگر افراد می تواند کاربرد داشته باشد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1398/8/28 با حضور رئیس 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

بر اساس ماده 33 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 مقرر شده است: « احکام مربوط به فصول هشتم و نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم و مواد 167، 191، 202، 230 تا 233 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 در مورد مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای این قانون جاری است ...» نظر به اینکه به موجب بند (ج) ماده 9 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 3 ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1394، صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز موظف به ارسال فهرست معاملات خود شده و با وجود عدم تصریح ماده 33 قانون مالیات بر ارزش افزوده به تسری احکام مقرر در ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به آنها، مکلف به انجام تکالیف مقرر در ماده 169 قانون یاد شده شده اند، بنابراین بند (ج) ماده 9 آیین نامه اجرایی تبصره 3 ماده 169 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مقام واضع تصویب شده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 88 و 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری