



رای شماره ۲۴۶۱ تا ۲۴۶۳ مورخ ۱۳۹۸/۰۸/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ج

ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۵)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۴۶۳-۲۴۶۲-۲۴۶۱

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸/۰۸/۲۸

شماره پرونده: ۳۷۰۲۹۷، ۱۰۶۹۷، ۱۷۴۹۹۶

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 ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۵

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستها و لوائح تقدیمی ابطال بند ج ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۵ را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

« ۱- به موجب مقرره مورد اعتراض، دارندگان دفاتر پیشخوان به جهت شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر آنها ملزم به ارایه فهرست معاملات فصلی شده اند. این در حالی است که بر اساس ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم، مودیان مکلفند سالی یک مرتبه نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام نمایند و به لحاظ ماهیت فعالیت دفاتر پیشخوان امکان انجام چنین امر وجود ندارد.

۲- بر اساس ماده ۳۳ 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 ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم در میان مواد فوق وجود ندارد. بنابراین سازمان امور مالیاتی کشور، صلاحیت وضع مقرره مورد شکایت را که بر اساس آن مالیاتهای بر ارزش افزوده مشمول دستورالعمل اجرایی ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم قرار گرفته، ندارد.

۳- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب برخی آرای خود از جمله دادنامه شماره ۸۱۳ و ۸۱۴-۱۱، ۱۳۸۷ برخی مقررات سازمان امور مالیاتی را که بر اساس آن مودیان ملزم به ارایه خلاصه عملیات سه ماهه شده اند، ابطال کرده است و مقرره مورد شکایت مغایر با آرای فوق می باشد.

۴- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه ۲۰۵ الی ۲۰۸-۳، ۱۳۹۴ آیین نامه های مشابه مبنی بر الزام دفاتر اسناد رسمی به ارسال فهرست معاملات فصلی را ابطال کرده است و مقرره مورد شکایت مغایر با دادنامه فوق و مشمول حکم ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد.

۵- در ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اشاره به «معاملات» شده است و در مقابل در بند «ح» ماده ۱ آیین نامه اجرایی این ماده به «خدمت» هم اشاره شده و با توجه به خروج عنوان «خدمت» از شمول مصادیق عنوان «معاملات» مقرره مورد 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 ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۵ از تاریخ تصویب مورد تقاضاست.»

متن مقرره مورد اعتراض به شرح زیر است:

« ماده ۹) 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 ۱۳۹۸، ۵، ۲۸-۹۱، ۱۰۹۵۵۵ توضیح داده است که:

« ۱- استناد شاکی به رای شماره ۸۱۳-۸۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موجه نیست. زیرا آیین نامه موضوع آن دادنامه (آیین نامه تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم) با هدف قانونگذار در ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم) با هدف قانونگذار در ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم متفاوت و مغایر است.

۲- در بند (د) ماده ۱ آیین نامه، عبارت «صاحبان مشاغل» که در بند (ب) و (ج) ماده ۹ 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 ۹۵ قانون محسوب می گردند و با عنایت به این موضوع در آیین نامه مورد ایراد شاکی هم صاحبان مشاغل مشمول آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ 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 مودیان 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.

۳- انجام تکالیف مربوط به تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد مشاغل (موضوع ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم) با تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون یاد شده در رابطه با ارایه 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 ۱۳۹۷،۵،۳-ص-۲۱۲،۹۲۴۰ توضیح داده است که:

« ۱- به موجب ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم، اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل مکلف به ارایه فهرست معاملات خود به سازمان امور مالیاتی شده اند و طبق تبصره ۳ این ماده وضع آیین نامه اجرایی آن به وزیر امور اقتصادی و دارایی محول شده است.

۲- معنای اصطلاح «صاحبان مشاغل» در بند (د) ماده ۱ آیین نامه یاد شده « کلیه اشخاص حقیقی مشمول فصل چهارم باب سوم آن» ذکر شده است. برابر بندهای (ب) و (ج) ماده ۹ آن آیین نامه از میان صاحبان مشاغل مذکور، هم اشخاصی که حسب نوع یا حجم فعالیت جزء گروه اول موضوع ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ 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 ۹ آیین نامه مورد شکایت صرفاً یکی از ملاکها را برای تعیین مودیان 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.

۳- انجام تکلیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم که مربوط به ارایه فهرست معاملات می باشد با اجرای تکلیف مقرر در ماده ۱۰۰ آن قانون متفاوت می باشد و بهره برداری از اطلاعات واصله در اجرای ماده ۱۶۹ قانون مذکور در تعیین نوع و میزان فعالیت اقتصادی دیگر افراد می تواند کاربرد داشته باشد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸،۸،۲۸ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

بر اساس ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ مقرر شده است: « احکام مربوط به فصول هشتم و نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم و مواد ۱۶۷، ۱۹۱، ۲۰۲، ۲۳۰ تا ۲۳۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰،۱۱،۲۷ در مورد مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای این قانون جاری است...» نظر به اینکه به موجب بند (ج) ماده ۹ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴،۴،۳۱، صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز موظف به ارسال فهرست معاملات خود شده و با وجود عدم تصریح ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده به تسری احکام مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به آنها، مکلف به انجام تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون یاد شده شده اند، بنابراین بند (ج) ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مقام واضع تصویب شده و

مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

محمدکاظم بهرامی-رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری