



رای شماره ۱۳۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۲۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال بندهای ۱-۲، ۱-۳، ۱ و ۴ ماده ۴۱ آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰- ۱۳۹۸/۰۹/۲۴ سازمان امور مالیاتی)

شماره پرونده : ه ع/۳۵۹۹۰۰۰ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۱۳۷ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۳/۲۱

* شاکی : آقای سید مصطفی هاشمی موسوی

* طرف شکایت : وزارت امور اقتصاد و دارایی-سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بندهای ۱-۲، ۱-۳، ۱ و ۴ ماده ۴۱ آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰- ۲۴/۹/۹۸ سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصاد و دارایی-سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بندهای ۱-۲، ۱-۳، ۱ و ۴ ماده ۴۱ آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰- ۲۴/۹/۹۸ سازمان امور مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

ماده ۴۱ در مواردی که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل برای حسابرسی مالیاتی انتخاب شده اند فرآیند انجام حسابرسی مالیاتی و تعیین درآمد یا اخذ شمول مالیات آنها در هر یک از موارد ممکن، به شرح زیر خواهد بود.

۲- عدم تسلیم بخشی از اسناد و مدارک از جمله:

۲-۱ در خصوص واحدهای تولیدی، خدماتی یا بازرگانی، در صورتی که قیمت تمام شده کالا و خدمات ساخته شده یا فروش رفته، آنالیز محصول (کالا و خدمت)، صورت گردش مواد و کالا و مستندات هزینه ای آن از جمله صورت حساب خرید مواد اولیه و کالا، حقوق و دستمزد و سایر هزینه های مربوط حسب مورد ارائه نشود و براساس سایر روش های حسابرسان مالیاتی امکان تعیین و یا برآورد قیمت تمام شده کالا و خدمات ساخته شده و فروش رفته براساس اسناد و مدارک ارائه شده فراهم نباشد، می بایست با در نظر گرفتن نسبت سود نا ویژه به فروش هر کالا یا خدمات (براساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تایید رئیس کل سازمان باتوجه به اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل تعیین می شود)، بهای تمام شده کالا و خدمات مربوط به آن بخش که مدارک مذکور آن ارائه نشده است، محاسبه شود.

۲-۳ عدم ارائه مدارک هزینه ای

۱-۳-۲- عدم ارائه تمام مدارک هزینه ای، در این گونه موارد با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، هزینه های آن براساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تایید رئیس کل سازمان باتوجه به اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل تعیین می شود، با رعایت مقررات مربوط به عنوان هزینه قابل قبول مؤدی منظور می شود.

۳- عدم ارائه تمامی اسناد و مدارک درآمدی و هزینه ای، در این گونه موارد با در نظر گرفتن حجم فعالیت و نسبت سود فعالیت، براساس ابراز مؤدی نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان باتوجه به اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل با تایید رئیس کل سازمان تعیین می شود، درآمد یا ماخذ مشمول مالیات با رعایت ماده ۹۴ قانون تعیین می شود.

۴- دریافت اطلاعاتی موید کتمان درآمد یا فعالیت:

۱-۴- کتمان فعالیت، در این گونه موارد با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان باتوجه به اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل با تایید رئیس کل سازمان تعیین می شود، با رعایت مقررات درآمد یا ماخذ مشمول مالیات آن تعیین می شود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

قانونگذار در مواد ۹۴، ۹۷ و ۱۰۵ قانون مالیت های مستقیم تصریح کرده که درآمد مشمول مالیات حاصلی کسر هزینه ها و زیان ها از کل درآمد برای مودی است در صورتی که در بندهای ۱-۲، ۳-۱، ۳، ۲ و ۱-۴ ماده ۴۱ آیین نامه ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم برای تعیین درآمد یا ماخذ مشمول مالیات از نسبت سود نا ویژه سود فعالیت استفاده شده است که در واقع همان ضریب محاسباتی می باشد درحالی که در مواد فوق الذکر هیچ صحبتی از نسبت محاسباتی، ضریب و یا فرمول خاصی نشده است و در ماده ۹۷ قانون استفاده از ضرایب و قوانین علی الراس حذف شده است. بنابراین بندهای مصوبه مذکور مغایر با مواد ۹۴ و ۹۷ و ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم می باشد.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

۱- براساس ماده ۹۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم، تعیین معیارها و شاخص های لازم برای رسیدگی در حوزه اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور می باشد و وفق ماده ۱۰۶، درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی براساس میزان سوددهی فعالیت و مقررات ماده ۹۴ و ۹۵ و ۹۷ تعیین می شود.

۲- رویکرد اصلی آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ و دستورالعمل مواد ۲۹ و ۴۱ آیین نامه مذکور ناظر بر بهره برداری از اطلاعات مستند و غیر قابل انکار مبتنی بر اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده و تا حد امکان عدم استفاده از نسبت سود ناویژه در تعیین درآمد مشمول مالیات می باشد.

۳- سود ناویژه به فروش یا سود فعالیت با ضرایب مالیاتی متفاوت است. به لحاظ شکلی: نسبت سود ناویژه براساس ابرازی مؤدی فعالیت مشابه یا نسبتی که هر ساله در پایگاه اطلاعاتی سازمان تعیین می شود، است اما ضرایب معاملاتی توسط کمیسیون ضرایب مالیاتی تعیین می گردد. به لحاظ کارکردی: ضرایب برای تعیین درآمد مشمول مالیات است اما نسبت سود فعالیت یا ناویژه گاهی برای محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (بند ۲-۱) گاهی برای تعیین هزینه های قابل قبول (۱-۳-۲) است تنها در موارد کتمان فعالیت (بند ۱-۴) برای تعیین درآمد یا مآخذ مشمول مالیات است که در این حالت توجه به دستورالعمل تعیین انواع و ترتیبات حسابرسی مواد ۲۹ و ۴۱ آیین نامه اجرای ماده ۲۱۹ حائز اهمیت است و در راستای عدالت مالیاتی است و با روش علی الراس متفاوت است.

*نظریه تهیه کننده گزارش :

شاکی تقاضای ابطال بندهای ۱-۲ و ۱-۳-۲ و بند ۳ و بند ۱-۴ از ماده ۴۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ که بخشنامه یاد شده به موجب نامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۸/۹/۲۴ سازمان امور مالیاتی، ابلاغ شده است را نموده است و با لحاظ اینکه اولاً پس از حاکمیت و اجرایی شدن قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و با لحاظ مفاد ماده ۹۷ از اصلاحیه قانون مذکور و حذف ماده ۱۵۴ قانون اصلاحی سال ۱۳۸۰، اصولاً در فرآیند تشخیص مالیات، مقوله رسیدگی علی الرأس و لحاظ قراین مالیاتی و تشخیص مالیات بر اساس ضرایب، منتفی شده و مأمورین مالیاتی بر اساس رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی مؤدی یا اظهارنامه برآوردی، آن هم طبق اطلاعات استخراج شده از سامانه ها و طرح جامع مالیاتی و اطلاعات ثبت شده در سامانه ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر ق.م.م و نیز بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی مؤدیان، مکلف به تشخیص مالیات و مطالبه آن می باشند. ثانیاً در جهت نیل به موضوع یاد شده و مستفاد از دادنامه شماره ۱۲۶۸۴ مورخه ۱۴۰۰/۱۰/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، تعیین شاخص و معیار (بدون عنصر محرمانه بودن) جهت رسیدگی به اظهارنامه و یا تولید اظهارنامه برآوردی و یا تعیین درجه ریسک مؤدیان، امری منطبق با مفاد قانون بوده و فاقد ایراد محسوب می شود. ثالثاً مفاد ماده ۴۱ آیین نامه اجرایی قانون مالیاتهای مستقیم که بخش هایی از آن، از جمله احکام راجع به عدم تسلیم بخشی از اسناد و مدارک و عدم ارایه مدارک هزینه ای و عدم ارایه تمامی مدارک هزینه ای و درآمدی و نیز دریافت اطلاعات کتمان فعالیت، مورد شکایت واقع شده است در فصل نهم از دستورالعمل یاد شده یعنی در ترتیبات حسابرسی مالیاتی قرار گرفته است که تخصصاً و موضوعاً از مقوله تشخیص مالیات و اعمال ضرایب مالیاتی یا رسیدگی طبق قراین خارج بوده و مفروض در خصوص ماده ۴۱ آیین نامه مورد شکایت، مرحله حسابرسی مالیاتی است که از لحاظ ترتیب و مراحل مالیات ستانی در مرحله بعد از تشخیص مالیات قرار دارد و نمی توان با این استدلال که مقنن در تشخیص مالیات اقدام به حذف ضرایب مالیاتی و یا قراین و یا شیوه رسیدگی علی الرأس نموده ولی مرجع وضع مصوبه آن را به موجب مقرره مورد شکایت احیا نموده است، خدشه ای به آن وارد نمود. رابعاً اصولاً معیارها و مبانی که در بندهای مقرره مورد شکایت در حسابرسی مالیاتی مورد ذکر و عمل مأمورین می باشد و توجه به نسبت سنجی بین سود ناویژه و سود ویژه (حسب مورد و نسبت به هر مؤدی و با لحاظ تفاوت در نوع هزینه های متحمل شده هر مؤدی) و نیز برآورد هزینه ها در فرضی که اسناد هزینه ها بالجمله و یا فی الجمله ارایه نمی گردد بر اساس نسبت سنجی با مشاغل مشابه در سامانه جامع مالیاتی و یا نسبت متعارف و معقول با لحاظ اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات داده ها و نیز نسبت سنجی سود در موارد کتمان درآمد بر اساس روش مذکور (مشاغل مشابه و یا نسبت متعارف بر اساس اطلاعات حاصله) و ایضاً بحث اقدام طبق ارزش منصفانه که مفاد آن در دادنامه شماره ۳۲۶ مورخه ۱۴۰۰/۱۱/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی (بررسی دستورالعمل تبیین و ترتیبات رسیدگی مالیاتی) مورد تأیید دیوان عدالت اداری واقع شده است، همگی حکایت از صحیح

بودن فرازهای مندرج در بندهای مورد شکایت و عدم مغایرت آنها با مبانی قانونی و اهداف مقنن داشته و اصولاً در جهت تشخیص و مطالبه و وصول مالیات حقه و اخذ حقوق بیت المال ، راهی جزء تبیین شیوه های حسابرسی بر اساس مبانی قانونی که رعایت عدالت و حقوق مؤدیان و بیت المال را توأمان در برگیرد وجود ندارد.

تهیه کننده گزارش :

جواد سپهری کیا

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

شاکی تقاضای ابطال بندهای ۱-۲ و ۱-۳-۲ و بند ۳ و بند ۱-۴ از ماده ۴۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ که بخشنامه یاد شده به موجب نامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۸/۹/۲۴ سازمان امور مالیاتی ، ابلاغ شده است را نموده است و با لحاظ اینکه اولاً پس از حاکمیت و اجرایی شدن قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و با لحاظ مفاد ماده ۹۷ از اصلاحیه قانون مذکور و حذف ماده ۱۵۴ قانون اصلاحی سال ۱۳۸۰ ، اصولاً در فرآیند تشخیص مالیات ، مقوله رسیدگی علی الرأس و لحاظ قراین مالیاتی و تشخیص مالیات بر اساس ضرایب ، منتفی شده و مأمورین مالیاتی بر اساس رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی مؤدی یا اظهارنامه برآوردی ، آن هم طبق اطلاعات استخراج شده از سامانه ها و طرح جامع مالیاتی و اطلاعات ثبت شده در سامانه ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر ق.م.م و نیز بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی مؤدیان ، مکلف به تشخیص مالیات و مطالبه آن می باشند. ثانیاً در جهت نیل به موضوع یاد شده و مستفاد از دادنامه شماره ۱۲۶۸۴ مورخه ۱۴۰۰/۱۰/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ، تعیین شاخص و معیار (بدون عنصر محرمانه بودن) جهت رسیدگی به اظهارنامه و یا تولید اظهارنامه برآوردی و یا تعیین درجه ریسک مؤدیان ، امری منطبق با مفاد قانون بوده و فاقد ایراد محسوب می شود. ثالثاً مفاد ماده ۴۱ آیین نامه اجرایی قانون مالیاتهای مستقیم که بخش هایی از آن ، از جمله احکام راجع به عدم تسلیم بخشی از اسناد و مدارک و عدم ارایه مدارک هزینه ای و عدم ارایه تمامی مدارک هزینه ای و درآمدی و نیز دریافت اطلاعات کتمان فعالیت ، مورد شکایت واقع شده است در فصل نهم از دستورالعمل یاد شده یعنی در ترتیبات حسابرسی مالیاتی قرار گرفته است که تخصصاً و موضوعاً از مقوله تشخیص مالیات و اعمال ضرایب مالیاتی یا رسیدگی طبق قراین خارج بوده و مفروض در خصوص ماده ۴۱ آیین نامه مورد شکایت ، مرحله حسابرسی مالیاتی است که از لحاظ ترتیب و مراحل مالیات ستانی در مرحله بعد از تشخیص مالیات قرار دارد و نمی توان با این استدلال که مقنن در تشخیص مالیات اقدام به حذف ضرایب مالیاتی و یا قراین و یا شیوه رسیدگی علی الرأس نموده ولی مرجع وضع مصوبه آن را به موجب مقررره مورد شکایت احیا نموده است ، خدشه ای به آن وارد نمود. رابعاً اصولاً معیارها و مبانی که در بندهای مقررره مورد شکایت در حسابرسی مالیاتی مورد ذکر و عمل مأمورین می باشد و توجه به نسبت سنجی بین سود ناویژه و سود ویژه (حسب مورد و نسبت به هر مؤدی و با لحاظ تفاوت در نوع هزینه های متحمل شده هر مؤدی) و نیز برآورد هزینه ها در فرضی که اسناد هزینه ها بالجمله و یا فی الجمله ارایه نمی گردد بر اساس نسبت سنجی با مشاغل مشابه در سامانه جامع مالیاتی و یا نسبت متعارف و معقول با لحاظ اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات داده ها و نیز نسبت سنجی سود در موارد کتمان درآمد بر اساس روش مذکور (مشاغل مشابه و یا نسبت متعارف بر اساس اطلاعات حاصله) و ایضاً بحث اقدام طبق ارزش منصفانه که مفاد آن در دادنامه شماره ۳۲۶ مورخه ۱۴۰۰/۱۱/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی (بررسی دستورالعمل

تبیین و ترتیبات رسیدگی مالیاتی (مورد تأیید دیوان عدالت اداری واقع شده است ، همگی حکایت از صحیح بودن فrazهای مندرج در بندهای مورد شکایت و عدم مغایرت آنها با مبانی قانونی و اهداف مقنن داشته و اصولاً در جهت تشخیص و مطالبه و وصول مالیات حقه و اخذ حقوق بیت المال ، راهی جزء تبیین شیوه های حسابرسی بر اساس مبانی قانونی که رعایت عدالت و حقوق مؤدیان و بیت المال را توأمان در برگیرد وجود ندارد ، فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری