



رای شماره ۱۵۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۳۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

شماره پرونده : ه ع ۹۸/۳۳۳۰ شماره دادنامه : ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۵۱ تاریخ: ۳۱/۳/۹۹

شاکی : خانم لیلا جعفرپور ذوالبین

طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۳۷/۹۸/۲۰۰ ص مورخ ۱۳۹۸/۵/۱ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۳۷/۹۸/۲۰۰ ص مورخ ۱۳۹۸/۵/۱ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

به استناد مفاد قسمت اخیر تبصره ماده ۹۷ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و در اجرای مقررات بند (ب) ماده ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به پیوست یک عدد لوح فشرده (CD) مجموعه ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۷ حوزه تهران مصوب کمیسیون بند (الف) ماده مذکور به انضمام فهرست اصلاحات و تغییرات ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۷ نسبت به عملکرد سال ۱۳۹۶ (در قالب ۱۳۷ ردیف و ۲۸ صفحه) به منظور تشکیل کمیسیونهای بند (ب) ماده ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در شهرستانهای استان تهران و همچنین مراکز استانها و شهرستانهای تابعه آنها (با رعایت موارد ذیل) ارسال می-گردد.

۱- با توجه به تعدیل و اصلاح ساختار ضرایب مالیاتی بیش از ۱۶۰ مورد از فعالیتهای اقتصادی توسط کمیسیون موضوع بند (الف) ماده مذکور در راستای تحقق اهداف سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی، حمایت از تولید و کالای ایرانی و به ویژه افزایش شفافیت در فعالیتهای اقتصادی در اجرای مقررات مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ (از طریق تراکنشهای بانکی، صورت معاملات فصلی و سایر پایگاههای اطلاعاتی)، ضمن تأکید بر لزوم دقت نظر کامل ادارات امور مالیاتی در رعایت نکات و ضوابط اجرایی مندرج در مقدمه مجموعه مذکور و نیز استخراج و اعمال دقیق ضرایب مالیاتی فعالیتهای ادارات مزبور موظفند با رعایت کلیه جوانب امر و با توجه کامل به دلایل و اسناد و مدارک مؤدی و اهمیت موضوع از طریق تحقیق و رسیدگی و نه صرفاً هدف قرار دادن ضریب مالیاتی نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی و مالیات عادلانه مؤدی اقدام و حتی‌الامکان از اعلام نظر غیرکارشناسی و یا ارائه دلایل ضعیف در امور گزارشگری مالیاتی خودداری نمایند. ضروری است اقدامات فوق به نحوی مدیریت شود که با توجه به اینکه مطابق حکم مقررات تبصره ماده ۹۷ قانون

یادشده، ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۷ آخرین دوره تدوین جدول ضرایب مالیاتی می‌باشد، مؤدیان محترم مالیاتی به رعایت انضباط مالی و نگهداری و ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک ترغیب و موجبات رضایت، اعتماد و تشویق آنان به انجام تکالیف قانونی و زمینه‌های گسترش تشخیص مالیات مستند به اسناد و مدارک لازم و براساس واقعیات را فراهم نماید.

۲- نظر به تعدیلات و اصلاحات صورت گرفته در مجموعه ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۷ به شرح بند یک و نیز تشابه ساختاری فعالیتهای اقتصادی در حوزه‌های جغرافیایی همجوار، ضروری است ادارات کل امور مالیاتی ترتیبی اتخاذ نمایند تا مصوبات کمیسیونهای بند (ب) ماده یادشده و اصلاحات پیشنهادی آنان (با توجه به تعدیلات صورت گرفته توسط کمیسیون موضوع بند (الف) ماده مذکور طی سالهای ۱۳۹۵ تاکنون، واجد حداقل تغییرات پیشنهادی در مجموعه مذکور و بیشترین هماهنگی میان تصمیمات کمیسیونهای ضرایب مالیاتی شهرستانهای تابعه استان باشد.

۳- با توجه به موارد فوق، مقتضی است ادارات کل امور مالیاتی با رعایت مفاد بند (ب) و تبصره‌های ۱، ۲ و ۴ ماده فوق‌الاشاره نسبت به تشکیل کمیسیونهای مربوط در مرکز استان و ادارات امور مالیاتی شهرستانهای تابعه اقدام و ضمن انجام بررسیهای کارشناسی و توجه به اوضاع و احوال اقتصادی خاص حوزه جغرافیایی، با رعایت مفاد بند دو این بخشنامه، در صورت نیاز تغییرات لازم را در اقلام آن با ذکر دلایل مستند و کافی به عمل آورده و صورتجلسات مربوط و اصلاحات پیشنهادی را صرفاً مطابق صفحه و ردیف مندرج در فایل کتاب ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۷ و در قالب فرمهای پیوست شماره (یک و دو) تنظیم و به صورت متمرکز از طریق آن اداره کل حداکثر تا ۱۵ مرداد ماه، نسبت به ارسال آن به دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی از طریق بارگذاری بر روی *FTP* استان اقدام نمایند، تا اقدامات قانونی بعدی به عمل آید. موکداً اعلام میگردد پیشنهادهای کمیسیونهای بند (ب) ماده ۱۵۴ قانون بایستی در قالب فرمهای پیوست به صورت مرتب و مطابق طبقه‌بندی مندرج در کتاب تهیه و منضم به دلایل کافی و مستند بوده و به امضای اعضای کمیسیون موصوف رسیده باشد. شایان ذکر است با توجه به تصمیمات ستاد درآمدهای مالیاتی سازمان متبوع مبنی بر تسریع در رسیدگی به پرونده‌های بارگذاری شده در سامانه سنیم، ضروری است صورتجلسات و اصلاحات پیشنهادی حداکثر تا تاریخ اعلام شده به دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی ارسال شود.

۴- ضمن تأکید بر لزوم توجه نمایندگان هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (موضوع تبصره ۳ ماده ۱۵۴ ق.م.م) به نحوه اجرای صحیح حکم قسمت اخیر مقررات یادشده مبنی بر تعیین ضرایب مالیاتی با توجه به مشاغل مشابه، ادارات کل امور مالیاتی مکلفند فهرست مواردی که در اجرای مقررات تبصره ۳ ماده ۱۵۴ قانون مالیاتها تعیین ضرایب مالیاتی آنها به هیأت حل اختلاف مالیاتی احاله میگردد را به انضمام تصاویر آراء هیأت‌های مزبور، هر سه ماه یکبار به دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی ارسال نمایند.

مزید اطلاع، کتاب ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۷ در دست چاپ می‌باشد که به محض چاپ به تعداد مورد نیاز ادارات امور مالیاتی آن اداره کل، ارسال خواهد شد.

مدیران کل امور مالیاتی، مسئول حسن اجرای مفاد این بخشنامه و اعلام موارد تخلف از آن به دادستانی انتظامی مالیاتی میباشند.

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقررہ مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام کرده است که براساس ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم : «درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی میباشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرارگرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور میتواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را براساس معیارها و شاخصهای تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب‌شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند.» همچنین به موجب تبصره همین ماده مقرر شده است که : «سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا درنیامده است، مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.» بنابراین، بر مبنای مفاد تبصره فوق، مواد ۹۷ و ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ که در سال ۱۳۹۴ اصلاح و یا حذف شده‌اند، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل در آنها به اجرا درنیامده است، برای مدت سه سال مجری خواهند بود و با توجه به اینکه قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در تاریخ ۱۳۹۴/۵/۲۹ در روزنامه رسمی منتشر شده، بنابراین حکم مقرر در تبصره ماده ۹۷ آن قانون پس از سه سال یعنی در تاریخ ۱۳۹۷/۵/۲۹ منقضی شده و لذا صدور بخشنامه مورد شکایت به منظور اجرایی ساختن مواد ۹۷ و ۱۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰، با حکم تبصره ماده ۹۷ قانون فوق مغایرت دارد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۹۶۷۷/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۸ در پاسخ به شکایت مطروحه به طور خلاصه اعلام کرده است که :

براساس ماده ۱۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم : «سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می‌شود، لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند، درآمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد.» بنابراین کسانی که سال مالیاتی آنها قبل از پایان مهلت سه ساله پیش‌بینی شده در تبصره ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم شروع شده باشد، مشمول مقررات قبل از اصلاحیه خواهند بود و بدیهی است که مؤدیانی که تاریخ شروع سال مالیاتی آنها پس از مهلت تعیین شده مزبور می‌باشد، مشمول مقررات اصلاحیه اخیر خواهند بود. این موضوع در تبصره ماده ۱۷ آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم با این شرح مورد تأکید قرار گرفته است : «در اجرای مقررات تبصره ماده ۳۷ قانون، مفاد این فصل به مدت سه سال (عملکرد سال ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷) و صرفاً در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی به صورت کامل اجرا نشده است، جاری می‌باشد.»

بخشنامه مورد شکایت نیز بر مبنای ضرورت فوق و به منظور پیش‌بینی جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات صادر شده و لغو آن موجب اختلال در رسیدگی به مالیات عملکرد بسیاری از مشاغل و اشخاص حقوقی خواهد شد.

اولاً قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۹۶۹۰/۱۰۲/۹۸ مورخ ۱۳۹۸/۲/۳ در پاسخ به استعلام صورت گرفته درخصوص ادعای مغایرت مقررات مورد شکایت با موازین شرعی اعلام کرده است که : «با توجه به عدم مخالفت شورای نگهبان با وجه التزام تأخیر تأدیه دین، مصوبه مذکور خلاف شرع دانسته نشد.» بنابراین در اجرای حکم مقرر در مواد ۸۴ و ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، موجبی برای ابطال مقررات مورد شکایت از بعد شرعی وجود ندارد.

ثانیاً در مقام بررسی و تحلیل حقوقی موضوع شکایت، پیش از بررسی ماهوی مقرر موضوع شکایت، ذکر این نکته لازم است که از لحاظ شکلی، براساس تبصره ماده ۲۳ قانون بهبود مستمر محیط کسب و کار، شورای پول و اعتبار دارای صلاحیت تصویب «فرم قرارداد مشارکت مدنی» می باشد و همچنین اقدام بانک مرکزی در صدور بخشنامه درخصوص ابلاغ این فرم به شبکه بانکی جهت اجرا نیز مطابق ماده ۳۷ قانون پولی و بانکی کشور بوده و ایراد صلاحیت به آن وارد نیست.

ثالثاً درخصوص تحلیل و ارزیابی ماهوی محتوا و مفاد مقرر موضوع شکایت، می توان ایرادات مطروحه توسط شاکی را به چند دسته تقسیم کرد که هریک نیاز به بررسی جداگانه دارد:

۱- ایرادات ناظر به مغایرت فرمول مذکور در قرارداد با قوانین و مقررات مربوط که در این رابطه باید گفت اولاً تبصره های ۱ و ۲ ماده ۱۵ قانون عملیات بانکی بدون ربا (بهره)، مطالبه و دریافت خسارت را درخصوص تسهیلات اعطایی بانکی، چه در فرض عدم بازپرداخت وجوه و تسهیلات دریافتی در سررسید معین و چه در فرض بهره مندی غیرمجاز از وجوه و منابع مالی بانکها، به شرط پیش بینی در قرارداد تنظیمی، به ترتیب مقرر شده در قرارداد مجاز اعلام کرده است. ثانیاً ماده ۵۲۲ قانون آیین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب در امور مدنی نیز که مبنای تعیین خسارت را نرخ تورم اعلامی بانک مرکزی دانسته است، گذشته از استنادپذیر بودن یا نبودن آن در امور بانکی، جنبه امری نداشته و قاعده ای تکمیلی است و در انتهای ماده مذکور، به صراحت اجازه توافق دو طرف برخلاف آن داده شده است. با این حال، به نظر می رسد که فرمول تعیین شده در مقررات مورد شکایت با مواد ۱۲ و ۱۳ آیین نامه وصول مطالبات سررسید گذشته، معوق و مشکوک الوصول مؤسسات اعتباری (ریالی و ارزی) مصوب ۱۳۸۸/۷/۱ هیأت وزیران مغایر بوده و وضع آن خارج از اختیار صادرکنندگان بخشنامه معترض عنه می باشد. زیرا در مواد ۱۲ و ۱۳ آیین نامه یادشده، میزان وجه التزام تأخیر تأدیه در حالت های مختلف با درصدهای مشخصی تعیین شده و طراحی فرمول جدید برای محاسبه میزان خسارت تأخیر تأدیه که بر مبنای مقررات مورد شکایت صورت گرفته با سازوکار مقرر در مواد ۱۲ و ۱۳ آیین نامه فوق الاشاره در تعارض است.

۲- ایرادات ناظر به لزوم طی تشریفات قضایی جهت وصول مطالبات که مستند به برخی آیین نامه های مصوب ریاست محترم قوه قضائیه است. در این خصوص باید توجه داشت که این امر نافی پیش بینی موضوع در قرارداد و عمل به آن بدون مراجعه به مراجع قضایی نیست. چنانکه در ماده ۱۶ فرم قرارداد مشارکت مدنی نیز به این موضوع اشاره شده است. تهیه کننده گزارش : غلامعلی آریافر

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، براساس ماده ۱۵۵ قانون مالیات های مستقیم : «سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می شود، لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی کند، درآمد

سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد.» بنابراین کسانی که سال مالیاتی آنها قبل از پایان مهلت سه ساله پیش‌بینی شده در تبصره ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم شروع شده باشد، مشمول مقررات قبل از اصلاحیه خواهند بود، بدیهی است مؤدیانی که تاریخ شروع سال مالیاتی آنها پس از مهلت تعیین شده مزبور می‌باشد، مشمول مقررات اصلاحیه اخیر خواهند بود و این موضوع در تبصره ماده ۱۷ آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم با این شرح مورد تأکید قرار گرفته است : «در اجرای مقررات تبصره ماده ۳۷ قانون، مفاد این فصل به مدت سه سال (عملکرد سال ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷) و صرفاً در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی به صورت کامل اجرا نشده است، جاری می‌باشد.» بنا بر مراتب فوق، مقررره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی - رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری