



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390003012807
تاریخ تنظیم : 1402/11/18
شماره پرونده : 140131920001472094
شماره بایگانی شعبه : 0200257

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

* شماره پرونده : هت/ 0200257

* شاکیان : آقایان 1- مصطفی با تقوا 2- محمدعلی موثقی

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بندهای الف (1-2 ب) 3 ج (1-4 از ماده 41 آیین نامه اجرایی ماده 219 ق.م م مصوب 1398/9/13 (بخشنامه شماره 200/98/86) از تاریخ تصویب و ابطال د) بند 2-1-1 قسمت (واو) ه) قسمتی از بند 4-1 رهنمود صادره به شماره 522-99-200 مورخ 1399/11/27 در تبیین ماده 41 سازمان امور مالیاتی و) ابطال کامل بخشنامه شماره 28499-232 مورخ 1400/5/18 معاونت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی

* شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

بخشنامه شماره 200/98/86

1-2 - 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 حسابرسی مالیاتی امکان تعیین و یا برآورد قیمت تمام شده کالا و خدمات ساخته شده و فروش رفته بر اساس اسناد و مدارک ارائه شده فراهم نباشند،

می بایست با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش هر کالا یا خدمت (بر اساس ابراز مؤدی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با تأیید رئیس کل سازمان با توجه 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.

2-2- عدم ارائه اسناد در آمدی مربوط به فروش یا درآمد ابرازی مودیانی که ملزم به صدور صورتحساب می باشد:

1-2-2- عدم ارائه تمام اسناد در آمدی، چنانچه دلایل و یا اسناد و مدارکی (از جمله اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات مالیاتی سازمان مربوط به فروش کالا و خدمت، صادرات و یا صورت حسابرسی های بانکی یا ابرازی یا بدست آمده (براساس ارزش منصفانه) موید درآمد یا فروش بیشتر از فروش ابرازی نباشد، فروش یا درآمدی مورد قبول خواهد بود و صرفاً با رعایت مقررات قانونی مربوط جرایم موضوع عدم صدور صورتحساب از مودی مطالبه می شود، در صورت عدم مطابقت و احراز کتمان درآمد یا فروش، فروش و یا درآمد بدست آمده به عنوان فروش و درآمدهای مودی مدنظر قرار خواهد گرفت.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390003012807
تاریخ تنظیم : 1402/11/18
شماره پرونده : 140131920001472094
شماره بایگانی شعبه : 0200257

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

۲-۲-۲- عدم ارائه بخشی از اسناد درآمدی، در خصوص آن بخش که اسناد و مدارک آن ارائه شده است براساس حسابرسی قسمت درآمدی بند ۱ این ماده و در خصوص آن بخش که اسناد درآمدی آن ارائه نشده است مطابق بند ۱-۲-۲- اقدام خواهد شد.

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 تأیید رئیس کل سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مردادماه هر سال برای سال قبل تعیین می شود با رعایت مقررات قانونی مربوط به عنوان هزینه قابل قبول مودی منظور می شود.

۲- ۲- ۳- عدم ارائه بخشی از مدارک هزینه ای (به استثنای قیمت تمام شده و امثالهم) در خصوص هزینه هایی که اسناد و مدارک آن ارائه شده در این صورت هزینه مذکور از نظر مالیاتی قابل قبول نخواهد بود.

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: بر اساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هر ساله توسط سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل با تأیید رئیس کل سازمان تعیین می شود، درآمد یا مأخذ مشمول مالیات با رعایت ماده ۹۴ قانون تعیین می شود.

۱- ۴- 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 با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط حداکثر تا پانزدهم مرداد ماه هر سال برای سال قبل با تأیید رئیس کل سازمان تعیین می شود، با رعایت مقررات درآمد یا مأخذ مشمول مالیات آن تعیین می شود.

رهنمود صادره به شماره ۵۲۲-۹۹-۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ در تبیین ماده ۴۱ سازمان امور مالیاتی

۱- ۱- ۲- در صورت عدم ارائه تمامی اسناد و مدارک مرتبط با قیمت تمام شده کالای ساخته و فروش رفته و خدمات ارائه شده و یا کل مستندات هزینه های مربوط به هر یک از بخش های قیمت تمام شده هر یک از کالاهای تولیدی، از جمله صورت حساب خرید مواد اولیه و کالا، حقوق و دستمزد و سایر هزینه های مربوط (سربار) حسب مورد، توسط واحدهای تولیدی، خدماتی یا بازرگانی، حسابرسان مالیاتی موظفند چنانچه از طریق سایر روش های حسابرسی امکان تعیین یا برآورد بهای تمام شده کالای فروش رفته میسر نباشد، با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش هر کالا یا خدمت صرفاً بهای تمام شده کالا و خدمات آن بخش (کالا) را که مدارک مربوط به آن ارائه نشده است، محاسبه و تعیین نمایند.

۴- ۱- چنانچه در حسابرسی مالیاتی احراز شود، مبلغ درآمد یا فروش ابرازی طبق اسناد و مدارک ارائه شده در معامله فی مابین شرکتهای گروه یا اشخاص وابسته از ارزش منصفانه معامله مذکور:

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390003012807

تاریخ تنظیم : 1402/11/18

شماره پرونده : 140131920001472094

شماره بایگانی شعبه : 0200257

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

1- 4- 1- کمتر بوده و این امر منجر به انتقال سود شده است، در این صورت مابه التفاوت آن، به درآمد یا فروش ابرازی فروشنده اضافه می شود.

2- 4- 1- بیشتر بوده و این امر منجر به انتقال سود شده است، در این صورت مابه التفاوت آن، صرفاً از هزینه ها و بهای تمام شده خریدار کسر می شود.

تذکر: در موارد معامله بین شرکتهای گروه یا اشخاص وابسته، در صورتی که طرفین معامله مشمول هیچ گونه معافیت، نرخ صفر و تخفیف مالیاتی نباشند، حکم بندهای (1- 4- 1 و 2- 4- 1) جاری نخواهد بود.

بخشنامه شماره 28499- 232 مورخ 1400/5/18 معاونت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی

بازگشت به نامه شماره 257/1807/د مورخ 1400/2/3 در خصوص نسبت های سود ناویژه و سود فعالیت موضوع ماده 41 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم به آگاهی می رساند:

در مورد اول مبنی بر نحوه و چگونگی دسترسی مؤدیان مالیاتی به نسبت های سود مرتبط با فعالیت آنان خاطر نشان می سازد وفق مقررات ماده 41 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی 1394/4/31 مربوط به ترتیبات حسابرسی مالیاتی در مواردی که مؤدی نسبت به ارائه قسمتی از اسناد و مدارک مربوط به بهای تمام شده اقدام نماید و امکان تعیین یا برآورد قیمت تمام شده کالا و خدمات ساخته شده و فروش رفته بر اساس اسناد و مدارک ارائه شده و نیز سایر روش های حسابرسی برای حسابسان مالیاتی مقدور باشد و یا مؤدی از ارائه تمام مدارک هزینه ای خود خودداری نماید اداره امور مالیاتی می بایست وفق مقررات یاد شده نسبت به حسابرسی مالیاتی پرونده مؤدی، بر اساس ابراز مؤدی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی اقدام نماید در صورتی که حسابرسی از طریق موارد یاد شده امکان پذیر نبوده در این صورت حسابرسی با در نظر گرفتن نسبتی که هرساله توسط رییس کل سازمان با توجه به اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعاتی سازمان و اطلاعات سایر مراجع مربوط، بهای تمام شده کالا و خدمات و سود فعالیت محاسبه می شود.

با توجه به اینکه پست های مذکور دارای کاربری درون سازمانی می باشد که در حسابرسی و تعیین درآمد مشمول مالیات در مواردی که مؤدی مالیاتی به تکلیف قانونی خود به طور کامل اقدام نموده است مورد استفاده واقع می گردد لذا در آیین نامه یاد شده به منظور عدم ترویج آن اشاره ای به نحوه و یا امکان دسترسی مؤدیان به این پست ها شده است. لذا خواهشمند است ترتیبی اتخاذ فرمایید که در مواردی که مؤدیان مالیاتی بد حساب به تکالیف قانونی خود به طور کامل عمل ننموده اند به آنان توصیه و راهنمایی شود که در هر مرحله از فرایندهای دادرسی مالیاتی که هستند اسناد و مدارک خود را برای رسیدگی تسلیم نمایند تا پستهای مذکور حذف و مالیات بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک انجام شود. لکن در نهایت مطابق ماده 137 قانون مالیات های مستقیم، در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات، اداره امور مالیاتی مکلف است جزئیات گزارشی که منتهی صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را به مؤدی اعلام نمایند.

در خصوص بحث دوم مبنی بر نحوه اقدام اداره امور مالیاتی در مورد فعالیت هایی که نسبت های مذکور برای آنها تعیین شده باشد سپس ملحوظ نظر قرار دادن مفاد دستورالعمل شماره 200099/512 مورخ 1399/11/17 به اطلاع می رساند در این گونه موارد مراتب می بایست به صورت کتبی از معاونت حقوقی و فنی مالیاتی استعلام شود. بدیهی است در

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390003012807
تاریخ تنظیم : 1402/11/18
شماره پرونده : 140131920001472094
شماره بایگانی شعبه : 0200257

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

صورت احراز عدم تعیین نسبت سود برای آن فعالیت پست مذکور با پیشنهاد معاونت حقوقی و فنی مالیاتی و تأیید رئیس کل سازمان در سامانه مدیریت اطلاعات و ثبت نام بارگذاری خواهد شد.

*دلایل شاکیان برای ابطال مقررہ مورد شکایت :

مفاد بخشنامه های مورد شکایت نقض ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد چرا که رسیدگی علی الرأس حذف شده است. و روش تعیین درآمد و مالیات متعلقه به کلی تغییر نمود و اظهارنظر مبنای تعیین مالیات است و ضرایب و قراین حذف شده است.

مرجع صدور این دستورالعمل برخلاف مفاد قانون و با تفسیری خلاف از مواد 97 و 219 قانون مالیاتهای مستقیم، اقدام به مقررہ گذاری نموده است و بایستی نهادی جدید تحت عنوان سود فعالیت و ارزش منصفانه در واقع ضرایب مالیاتی سابق را رنگ و لعاب داده است.

مقتن در ماده 219 از واژه سود استفاده نمود و نه درآمد که استاندارد شماره یک سود را نیز تعریف نموده است و از طرفی در ماده 237 قانون بیان نمود تعیین درآمد باید بر اساس اسناد و مدارک متقن باشد فلذا تقاضای ابطال مصوبات مورد شکایت را دارم.

* در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره 26880/212 ص مورخ 1401/12/22 به طور خلاصه توضیح داده است که :

حسب مفاد ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص مکلف به ارایه اظهارنامه مالیاتی می باشند و الا نسبت به تولید اظهارنامه برای آنها اقدام خواهد شد که این اظهارنامه برآوردی و تولیدی بر اساس شاخص های فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده از طرح جامع مالیاتی می باشد.

از طرفی حسب مفاد ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم حسابرسی مالیاتی در قالب آیین نامه و دستورالعمل تدوین یافته است و آنچه تحت عنوان سود ناویژه در ماده 41 آیین نامه اجرایی ماده 219 ق.م.م آمده است از لحاظ شکلی و عملی با بحث ضرایب متفاوت است.

حسب مفاد آیین نامه در موارد کتمان درآمد با گزارش محلی و تحقیق و در نظر گرفتن عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، تعداد کارکنان و ... و یا ضمیمه نمودن اطلاعات جمع آوری شده از طرح جامع مالیاتی، حسب مورد ارزش منصفانه استخراج می شود.

سابقاً بندهای 1-2 و 3 و 4- ماده 41 آیین نامه اجرایی به موجب دادنامه شماره 10137 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی رد شده است. و دادنامه شماره 326 مورخ 1400/11/27 هیأت تخصصی نیز در موضوع صادر شده است.

هیأت عمومی دیوان نیز در دادنامه شماره 12684 مورخ 1400/10/14 شاخص ها را در اظهارنامه تولیدی و برآوردی بیان نموده است.

به جهت عدم خروج سازمان از اختیارات قانونی تقاضای رد شکایت را دارم.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا آلِهَتِي أَنْ تَغْدُلُوا»

شماره دادنامه : 140231390003012807
تاریخ تنظیم : 1402/11/18
شماره پرونده : 140131920001472094
شماره بایگانی شعبه : 0200257

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

*چنانچه ادعای مغایرت مقررہ مورد اعتراض با موازین شرعی مطرح شده است، نظریه شورای نگهبان نوشته شود:
از شورای محترم نگهبان استعلام که تا کنون پاسخی واصل نشده است.

پرونده کلاسه هـ ت/ 0200257 در جلسه مورخ 1402/11/1 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی و تبادل نظر واقع شد و نسب به شکایت آقای مصطفی با تقوا و محمدعلی موثقی راجع به تقاضای ابطال بخشی هایی از همنمود شماره 200/99/522 و بخشنامه شماره 28499-232 و نیز بخش هایی از آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم با لحاظ عقیده حاضرین به شرح ذیل اقدام به صدور رأی می نماید:

رأی هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :

راجع به شکایت شاکیان نسبت به بند 2-2 و بند 1-2-2 و بند 2-2-2 و بند 2-2-3 از بخشنامه شماره 200/98/86 مصوب 1398 و نیز ابطال بندهای 1-1-2 و بند 1-4-1 و بند 1-4-1 و تذکر ذیل آن از بخشنامه (رهنمود) شماره 522-99-200 مورخ 1399/11/27 در تبیین ماده 41 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم و نیز ابطال کامل بخشنامه شماره 28499-232 مورخ 1400/5/18 معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی، که مفاد تمامی موارد موضوع شکایت راجع به نحوه تشخیص و حسابرسی مالیاتی مؤدیانی است که در راستای ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال 1394، برای آنها اظهارنامه تولیدی یا برآوردی تهیه می شود که علی القاعده و طبق قانون اطلاعات موجود در سامانه جامع مالیاتی و با لحاظ سایر فعالیت های اقتصادی مؤدی مبنای تولید اظهارنامه یاد شده می باشد و در جهت رعایت عدالت و عینی و مملوس نمودن فرایند رسیدگی، مأمورین مالیاتی ناگزیر از رعایت معیارها و شاخص هایی در مواردی که اصولاً اطلاعات موجود در سامانه جامع مؤدیان ناقص بوده یا وجود نداشته یا مورد تردید باشد، بوده و در این راستا، معیارهای همچون وضعیت مودیان مشابه یا ارزش منصفانه یا وضعیت اطلاعات سنوات قبل با برآورد سود ویژه و ناویژه در حسابرسی مالیاتی مورد امعان نظر واقع می شود، فلذا مودای مقررات مورد شکایت به همان استدلال که در آرای سابق هیأت تخصصی از جمله دادنامه های شماره 173 مورخ 1401/3/21 و شماره 11300 مورخ 1400/11/20 آمده است منطبق با موازین قانونی بوده به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390003012807
تاریخ تنظیم : 1402/11/18
شماره پرونده : 140131920001472094
شماره بایگانی شعبه : 0200257

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری