



شماره بخشنامه : 140231390003012807

تاریخ : ۱۴۰۲/۱۱/۱۸

موضوع	رای شماره 140231390003012807 مورخ 1402/11/18 هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
هیات تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده: ه- ت/ 0200257 شماره دادنامه سیلور: 140231390003012807 تاریخ: 1402/11/18 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 1398/09/13 (بخشنامه شماره 86/98/200) از تاریخ تصویب و ابطال د) بند 2- 1- 1 قسمت (واو) ه- قسمتی از بند 1-4 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 1400/05/18 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 هیات عمومی ارجاع شده است متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد: بخشنامه شماره 86/98/200 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 ارایه 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 ارایه شده فراهم نباشند، می بایست با در نظر گرفتن نسبت سود ناویژه به فروش هر کالا یا خدمت (بر اساس ابراز مودی، نسبت فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هرساله توسط سازمان با تایید 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 ارایه نشده است محاسبه شود. 2- 2- عدم ارایه اسناد در آمدی مربوط به فروش یا درآمد ابرازی مودیانی که ملزم به صدور صورتحساب می باشد: 2-2-1- عدم ارایه 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 به دست آمده (براساس ارزش منصفانه) موبد درآمد یا فروش بیشتر از فروش ابرازی نباشد، فروش یا درآمدی مورد قبول خواهد بود و صرفا 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 به دست آمده به عنوان فروش و درآمدهای مودی مدنظر قرار خواهد گرفت. 2-2-2- عدم ارایه بخشی از اسناد درآمدی، در خصوص آن بخش که اسناد و مدارک آن ارایه شده است براساس حسابرسی قسمت درآمدی بند 1 این ماده و در خصوص آن بخش که اسناد درآمدی آن ارایه نشده است مطابق بند 2-2-1- اقدام خواهد شد. 2-3- عدم ارایه مدارک هزینه ای: 1- 3- 2- عدم ارایه 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 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. 2- 3- 2- عدم ارایه بخشی از مدارک هزینه ای (به استثنای قیمت تمام شده و امثالهم) در خصوص هزینه هایی که اسناد و مدارک آن ارایه شده در این صورت هزینه مذکور از نظر مالیاتی قابل قبول نخواهد بود. 3- عدم ارایه 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 هرساله 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 تایید رییس کل سازمان تعیین می‌شود، درآمد یا مآخذ مشمول مالیات با رعایت ماده 94 قانون تعیین می‌شود.

1- 4 - کتمان فعالیت، در این گونه موارد با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت مشاغل مشابه در سامانه طرح جامع مالیاتی و یا نسبتی که هرساله 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 تایید رییس کل سازمان تعیین می‌شود، با رعایت مقررات درآمد یا مآخذ مشمول مالیات آن تعیین می‌شود.

رهنمود صادره به شماره 522- 99- 200 مورخ 1399/11/27 در تبیین ماده 41 سازمان امور مالیاتی

1- 1- 2- در صورت عدم ارایه تمامی اسناد و مدارک مرتبط با قیمت تمام شده کالای ساخته و فروش رفته و خدمات ارایه شده و یا کل مستندات هزینه‌های 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 هرکالا یا خدمت صرفاً بهای تمام شده کالا و خدمات آن بخش (کالا) را که مدارک مربوط به آن ارایه نشده است، محاسبه و تعیین نمایند.

4- 1- چنانچه در حسابرسی مالیاتی احراز شود، مبلغ درآمد یا فروش ابرازی طبق اسناد و مدارک ارایه شده در معامله فی مابین شرکتهای گروه یا اشخاص وابسته از ارزش منصفانه معامله مذکور:

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 می‌شود.

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 می‌شود.

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 1400/05/18 معاونت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی

بازگشت به نامه شماره 1807/257/د مورخ 1400/02/03 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 مودیان 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 1394/04/31 مربوط به ترتیب حسابرسی مالیاتی در مواردی که مودی نسبت به ارایه 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 ارایه شده و نیز سایر روش های حسابرسی برای حسابرسان مالیاتی مقدور باشد و یا مودی از ارایه تمام مدارک هزینه ای خود خودداری نماید اداره امور مالیاتی می‌بایست وفق مقررات یاد شده نسبت به حسابرسی مالیاتی پرونده مودی، بر اساس ابراز مودی، 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 می‌شود.

با توجه به اینکه پست های مذکور دارای کاربری درون سازمانی می‌باشد که در حسابرسی و تعیین درآمد مشمول مالیات در مواردی که مودی مالیاتی به تکلیف قانونی خود به طور کامل اقدام نموده است مورد استفاده واقع می‌گردد لذا در آیین نامه یاد شده به منظور عدم ترویج آن اشاره ای به نحوه و یا امکان دسترسی مودیان به این پست ها شده است.

لذا خواهشمند است ترتیبی اتخاذ فرمایید که در مواردی که مودیان مالیاتی بد حساب به تکالیف قانونی خود به طور کامل عمل نموده‌اند به آنان توصیه و راهنمایی شود که در هر مرحله از فرآیندهای 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 مودی از نحوه تشخیص مالیات، اداره امور مالیاتی مکلف است جزییات گزارشی که منتهی صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را به مودی 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 512/200099 مورخ 1399/11/17 به اطلاع می رساند در این گونه موارد مراتب می‌بایست به صورت کتبی از معاونت حقوقی و فنی مالیاتی استعلام شود. بدیهی است در صورت احراز عدم تعیین نسبت سود برای آن فعالیت پست مذکور با پیشنهاد معاونت حقوقی و فنی مالیاتی و تایید رییس کل سازمان در سامانه مدیریت اطلاعات و ثبت نام بارگذاری خواهد شد.

دلایل شاکیان برای ابطال مقررره مورد شکایت:

مفاد بخشنامه های مورد شکایت نقض ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد چرا که رسیدگی علی الراس 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 مقررره 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.

مقنن 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 می‌باشند 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 می‌باشد.

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

حسب مفاد آیین‌نامه 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 می‌شود.

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

هیات 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.

چنانچه ادعای مغایرت مقرر در 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 ه- ت/ 0200257 در جلسه مورخ 1402/11/01 هیات 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 هنمود شماره 522/99/200 و بخشنامه شماره 28499-232 و نیز بخش هایی از آیین‌نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم با لحاظ عقیده حاضرین به شرح ذیل اقدام به صدور رای می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

راجع به شکایت شاکیان نسبت به بند 2-2 و بند 1-2 و 2-2 و بند 2-2 و بند 2-2 از بخشنامه شماره 86/98/200 مصوب 1398 و نیز ابطال بندهای 1-1 و 2-1 و بند 4-1 و بند 1-4 و بند 2-4 و 1 و تذکر ذیل آن از بخشنامه (رهنمود) شماره 522-99-200 مورخ 1399/11/27 در تبیین ماده 41 آیین‌نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم و نیز ابطال کامل بخشنامه شماره 28499-232 مورخ 1400/05/18 معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی، که مفاد تمامی موارد موضوع شکایت راجع به نحوه تشخیص و حسابرسی مالیاتی مودیان است که در راستای ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال 1394، برای آنها اظهارنامه تولیدی یا برآوردی تهیه می‌شود که علی القاعده و طبق قانون اطلاعات موجود در سامانه جامع مالیاتی و با لحاظ سایر فعالیت های اقتصادی مودی مبنای تولید اظهارنامه یاد شده می‌باشد و در جهت رعایت عدالت و عینی و مملوس نمودن فرایند رسیدگی، مامورین مالیاتی ناگزیر از رعایت معیارها و شاخص هایی در مواردی که اصولاً اطلاعات موجود در سامانه جامع مودیان 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 می‌شود، فلذا مودای مقررات مورد شکایت به همان استدلال که در آرای سابق هیات تخصصی از جمله دادنامه های شماره 173 مورخ 1401/03/21 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 رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده طرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می‌باشد.

محمد علی برومند زاده

رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری

