



موضوع	رای شماره ۱۳۲۴ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۲۴ هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری
<p>هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی* شماره پرونده : ه ع /۹۸۰۰۴۲۲/۹۸ شماره دادنامه : ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۲۴۴ موضوع شکایت تاریخ : ۲۴/۱۰/۹۹* شاکی : موسسه محلاتی و همکاران* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۶/ص سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۷/۰۲/۰۱ مقرر در «در مواردی که قرارداد و فعالیت های مربوط به آن توسط شرکت اصلی (مادر) انجام می شود و شعبه بدون انجام فعالیت موضوع قرارداد شرکت اصلی، صرفا امور هماهنگی را انجام می دهد، ثبت عملیات مربوط به قرارداد مذکور در دفاتر شعبه موضوعیت نداشته و شعبه یا نماینده می بایست علاوه بر تسلیم اظهارنامه مالیاتی خود به صورت مجزا، برابر مقررات تبصره ۲ ماده ۱۷۷ قانون مذکور حسب مورد نسبت به تسلیم اظهارنامه شرکت اصلی و پرداخت مالیات متعلق به صورت جداگانه اقدام نماید.۱-۲- تسلیم اظهار نامه مالیاتی شرکت خارجی اصلی (شرکت مادر) در اجرای تبصره (۲) ماده ۱۷۷ قانون مالیاتهای مستقیم طبق اسناد و مدارک مثبت، با توجه به تکلیف مقرر در ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص کسر و پرداخت مالیات موضوع این ماده توسط پرداخت کنندگان وجوه در صورتی که کارفرما (پرداخت کننده وجه) نسبت به انجام تکالیف مقرر در کسر و پرداخت مالیات متعلق برابر مقررات اقدام نماید، با توجه به اینکه در مقررات تبصره ۲ ماده ۱۷۷ ق.م.م تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات متعلق مورد حکم قرار گرفته است، لذا با توجه به پرداخت مالیات الزام قانونی به تسلیم اظهارنامه مالیاتی از طرف شعبه یا نماینده شرکت خارجی در اجرای تبصره مذکور نمی باشد. بنابراین در صورت عدم تسلیم اظهارنامه مشمول جریمه عدم تسلیم اظهارنامه از این بابت نخواهد بود.» دلایل شاکی برای ابطال مقرر در شکایت : ۱- به موجب مفاد صدر ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم، اشخاص حقوقی مکلف اند که اظهار نامه مالیاتی متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را به اداره امور مالیاتی محل فعالیت تسلیم نمایند و لذا مفاد پاراگراف دوم بخشنامه مزبور از حیث آنکه شعبه را مکلف می کند عملیات مربوط به قرارداد را در دفاتر ثبت نماید و اظهارنامه مالیاتی دفتر مرکزی را بدون اتکا به دفاتر قانونی تسلیم نمایند مغایر با ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم می باشد.۲- به موجب مفاد ماده ۱۵۶ قانون مالیات های مستقیم مقرر گردیده است که اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مودیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد مقرر قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در حالی که در صورت عدم اتکا اظهارنامه تسلیمی شرکت خارجی به دفاتر، رسیدگی به اظهارنامه تسلیمی صرفا براساس اعداد و ارقام ثبت شده عملا غیر ممکن و فاقد پشتوانه از نظر اتکا به روش های حسابداری ثبت فعالیت و مستندات خواهد بود و لذا در صورت عدم ارایه دفاتر قانونی مفاد بخشنامه مورد شکایت از حیث عدم امکان رسیدگی اظهارنامه تسلیمی مغایر مفاد ماده ۱۵۶ قانون مالیات های مستقیم بوده و موجب سلب اختیار قانونی ماموران مالیاتی در تطبیق اجرای مفاد قانون مالیات های مستقیم با فعالیت مودی خواهد گردد.۳- به موجب مفاد ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم، صاحبان مشاغل موظف به نگهداری دفاتر و یا اسناد و مدارک برای تشخیص درآمد مشمول مالیات و تنظیم اظهارنامه مالیاتی براساس آن گردیده اند و به موجب ماده ۱۰۶ قانون مزبور نیز در مورد اشخاص حقوقی مقرر گردیده است که درآمد مشمول مالیات براساس مقررات مواد ۹۴ و ۹۵ و ۹۷ این قانون و تبصره آن تعیین می شود و لذا مفاد بخشنامه مزبور از حیث پاراگراف دوم آن و عدم الزام ثبت فعالیت شرکت اصلی در دفاتر مغایر مواد قانونی فوق الاشاره می باشد. از آنجا که شرکت خارجی (شرکت مادر) با توجه به ثبت شخصیت حقوقی آن در خارج از ایران، فاقد شماره ثبت و شناسه ملی می باشد و اداره ثبت شرکت های ایران از پلمپ دفاتر قانونی جهت شرکت های مزبور خودداری می نماید و لذا عملا امکان درخواست، اخذ و پلمپ دفاتر قانونی برای آن وجود ندارد و به این لحاظ مستفاد از مفاد ماده ۲ آیین نامه اجرایی قانون اجازه ثبت شعبه و یا نمایندگی شرکت خارجی، که شعبه شرکت خارجی را واحد محلی تابع شرکت اصلی دانسته است، بخشنامه مورد شکایت از حیث رفع تکلیف ثبت فعالیت، (و درآمد های شرکت مادر از و یا در ایران) در دفاتر شعبه مغایر مفاد قانون و آیین نامه مذکور می باشد.۴- به موجب مفاد ماده ۱۹۳ قانون مالیات های مستقیم عدم ارایه دفاتر مشمول جریمه ای معادل ۲۰٪ مالیات متعلق گردیده است و به این ترتیب در صورت عدم ارایه دفاتر توسط شرکت خارجی، مالیات مطالبه شده مشمول محاسبه ۲۰٪ جریمه عدم ارایه دفاتر خواهد گردید و لذا بخشنامه مزبور اولاً مودی را مکلف به انجام امر خلاف قانون (خلاف ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم) و ثانیاً مشمول پرداخت جریمه مزبور می نماید که این امر ناقض حقوق مودی (اشخاص حقوقی خارجی) می باشد و ثالثاً تکلیفی از حیث شمول و یا عدم شمول جریمه مذکور به مالیات مودی (که نیازمند تصویب قانون می باشد) و یا نحوه بخشودگی آن تعیین نمی نماید.۵- به موجب مفاد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و سایر دول، درآمد شرکت های خارجی در و یا از کشور متعاقد دیگر (ایران) تحت شرایط مندرج در قانون مذکور از مالیات ایران معاف گردیده است. لیکن تشخیص و احراز معافیت و یا عدم معافیت درآمد شرکت های خارجی در اجرای قراردادهای مذکور، مستلزم بررسی دفاتر اسناد و مدارک مربوطه توسط ادارات مالیاتی می باشد.۶- به موجب مفاد تبصره ۱ ماده ۱۰۷ قانون مالیات</p>	

های مستقیم، اصلاحی مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، در مورد عملیات پیمانکاری مقرر گردیده، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می رسد مشروط برآنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ، لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، در مورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورتحساب خرید و در مورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت های قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است. لذا تشخیص موارد مذکور مستلزم ثبت در دفاتر قانونی و ارائه اسناد و مدارک می باشد و از این رو پارگراف دوم بخشنامه مورد شکایت مغایر با قانون می باشد.۷- به موجب بند ۱-۲ بخشنامه مورد شکایت و در اجرای مفاد تبصره ۲ ماده ۱۷۷ قانون مالیات های مستقیم، تسلیم اظهارنامه مالیاتی شرکت خارجی اصلی (شرکت مادر) توسط شعبه و اجرای ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم مشروط به کسر و پرداخت مالیات توسط کارفرما گردیده است، در حالی که ماده قانونی مذکور قانون آمره است و اجرای آن نمی تواند مشروط به انجام امری توسط شخص دیگر باشد.۸- به موجب مفاد ماده ۱۵۶ قانون مالیات های مستقیم اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مودیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد مقرر قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید و به موجب ماده ۱۵۷ قانون مزبور میز موعد مرور زمان مالیاتی نسبت به مودیانی که از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری نموده اند، از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی ۵ سال تعیین گردیده است لذا عدم تسلیم اظهارنامه از جانب شرکت خارجی موجب بلا تکلیفی واحد مالیاتی در تعیین موعد مرور زمان مطالبه مالیات و بلا تکلیفی شرکت خارجی از جهت نحوه قطعیت و یا عدم قطعیت مالیات عملکردی که اظهارنامه آن تسلیم نگردیده خواهد گردید و از این رو بند ۱-۲ مغایر با مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم می باشد.۹- به موجب بند ۱-۲ بخشنامه مورد شکایت مقرر گردیده که در صورت کسر مالیات توسط کارفرما از شرکت خارجی اصلی (شرکت مادر) و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی شعبه تکلیفی در تسلیم اظهارنامه مالیاتی (شرکت مادر) نخواهد داشت. اما در حالتی که مالیات توسط کارفرما از شرکت خارجی اصلی (شرکت مادر) کسر ولی به سازمان امور مالیاتی پرداخت نگردیده باشد و شعبه یا شرکت مادر از این موضوع مطلع نبوده و نسبت به تسلیم اظهارنامه شرکت مادر اقدام ننمایند، عملاً مفاد ماده ۱۱۰ و تبصره ۲ ماده ۱۷۷ قانون مالیات های مستقیم را رعایت نموده و به این ترتیب شرکت خارجی، به جهت عدم پیش بینی حالت مذکور در بخشنامه مورد شکایت با مطالبه جرایم موضوع ماده ۱۹۰ و ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم مواجه خواهد گردید و از آنجایی که ترتیبات بخشودگی در ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم تعیین گردیده است، اعلام عدم شمول جرمه از جهت عدم تسلیم اظهارنامه در قسمت اخیر بند مذکور در حکم صدور قانون جدید و خارج از اختیارات سازمان امور مالیاتی می باشد. خلاصه مدافعات طرف شکایت: مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، موجب لایحه شماره ۱۷۵۵۷/۲۱۲/د مورخ ۱۳۹۸/۰۴/۱۱ در پاسخ به شکایت مطروحه اعلام کرده است که: ۱- ماده ۱۰۶ قانون مالیات های مستقیم، به تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی براساس میزان سوددهی فعالیت و مقررات مواد ۹۴، ۹۵ و ۹۷ این قانون تصریح نموده است لیکن درآمدهایی که طبق مقررات همین قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده، از شمول حکم ماده مذکور مستثنی می باشد. در واقع بر طبق مفاد ماده (۱۰۷) قانون پیش گفته و آیین نامه اجرایی آن، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارج از ایران بابت درآمد هایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می کنند، از طریق اعمال ضریب مربوط، به مجموع وجوه عایدی آنها در ظرف مدت یک سال مالیاتی تعیین می گردد. فلذا با وجود این حکم خاص، ثبت فعالیت این شرکت ها در دفاتر شعب شرکت های خارجی، در مواردی که آن فعالیت توسط شعبه آن شرکت خارجی انجام نمی شود مراد قانونگذار نبوده چرا که چنین اقدامی به منزله ثبت رویدادهای غیر مرتبط با فعالیت نمایندگی و از موجبات تشخیص بی اعتباری دفاتر می باشد. از این روی پارگراف دوم بخشنامه مورد شکایت، ناظر به مواردی می باشد که قرارداد یا فعالیت مربوط به آن جز فعالیت شرکت اصلی به حساب آمده و مطابق قانون تجارت به عنوان فعالیت شرکت مادر در دفاتر مربوط به شرکت ثبت خواهد شد. با عنایت به آنکه دفاتر تجارتهای هر شخص مطابق قانون تجارت برای ثبت فعالیت های آن شخص می باشد و همچنین براساس ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم صاحبان مشاغل به منظور تشخیص درآمد مشمول مالیات مربوط به خود مکلف به تنظیم دفاتر می باشند. و از این رو فعالیت هایی از این قبیل که نماینده صرف امورهماهنگی را انجام می دهد فعالیت های مربوط به شرکت مادر بوده و نه نمایندگی آن فلذا ثبت آن در دفاتر تجارتهای نمایندگی منتفی است که حکم تبصره (۳) ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم نیز موید این امر است.۲- به موجب نص صریح تبصره (۲) ماده ۱۷۷ قانون مالیات های مستقیم تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مودیانی که خارج از ایران اقامت دارند و همچنین موسسات و شرکت هایی که مرکز اصلی آنها در خارج از کشور است، چنانچه دارای نماینده در ایران باشند بر عهده نماینده آنها خواهد بود: (اولاً) تکلیف به تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی توسط نماینده آنها در ایران مطابق حکم این تبصره مقرر شده است و پارگراف دوم بخشنامه مورد شکایت صرف بیانگر حکم این ماده بوده و افزون بر آن تکلیفی ایجاد نشده است. ثانیاً) در تبصره مرقوم، تکلیف مذکور به صورت مطلق بیان شده است فارغ از بیان هرگونه حکم در مورد ثبت فعالیت های شرکت مادر در دفاتر نماینده می باشد.۳- در خصوص درخواست ابطال بند ۱-۲ بخشنامه لازم به ذکر است که با عنایت به حکم ماده (۱۰۷) قانون مالیات های مستقیم، پرداخت کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده اند، کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند. براین اساس مالیات متعلق به فعالیت شرکت های خارجی مقیم ایران بابت درآمدهایی که در ایران یا از ایران تحصیل می کنند توسط پرداخت کنندگان وجوه مقرر در این ماده پرداخت خواهد شد. با توجه به پیش بینی مسوولیت تضامنی پرداخت اصل مالیات و جرایم متعلق بین پرداخت کنندگان وجوه مذکور در این ماده و دریافت کنندگان و همچنین با توجه به حکم مقرر در تبصره (۲) ماده ۱۷۷ که تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مودیانی که خارج از ایران اقامت دارند و همچنین موسسات و شرکت هایی که مرکز اصلی آنها خارج از کشور است، بر عهده نماینده آنها گذارده شده است، چنین استنباط می شود که تکلیف پرداخت مالیات متعلق به مودیان موضوع ماده (۱۰۷) آن قانون توسط نمایندگان آنها در ایران، در صورت عدم انجام تکلیف مقرر در همان ماده توسط پرداخت کنندگان وجوه مذکور ایجاد می شود.۴- در بند ۱-۲ بخشنامه مذکور بیان شده در صورتی که کارفرما (پرداخت کننده

وجه نسبت به انجام تکلیف مقرر در ماده (۱۰۷) (کسر و پرداخت مالیات متعلق) اقدام نموده باشد، الزام قانونی به تسلیم اظهارنامه مالیاتی از طرف شعبه یا نماینده شرکت های خارجی در اجرای تبصره (۲) ماده ۱۷۷ به وجود نمی آید. با توجه به توضیحات پیش گفته در صورتی که مالیات کسر اما پرداخت نشده باشد تکلیف مذکور همچنان باقی است.* نظریه تهیه کننده گزارش: با متوجه به مفاد دفاعیات انجام شده و عدم مغایرت بخشنامه مورد شکایت با مراد استنادی شاکی عقیده به رد شکایت مبنی بر ابطال دارم. تهیه کننده گزارش: غلامعلی آریافررای هیات تخصصیبا مذاقه در اوراق و محتوای پرونده ، به موجب تبصره (۲) ماده (۱۷۷) قانون مالیات های مستقیم، « تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مودیانی که در خارج از ایران اقامت دارند و همچنین موسسات و شرکت های که مرکز اصلی آنها در خارج از کشور است، چنانچه دارای نماینده در ایران باشند به عهده نماینده آنها خواهد بود.» نظر به این که مفاد تبصره مذکور دلالتی بر ثبت فعالیت های شرکت های که مرکز اصلی آنها در خارج از کشور بوده، در دفاتر شعب و نمایندگی این شرکت ها ندارد و نماینده و شعب شرکت های مذکور موظفند به موجب ماده (۹۵) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت در خصوص تجار تنظیم می گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را براساس آنها تنظیم کنند، بر این مبنا بخشنامه مورد شکایت در اجرای حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. 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 - رییس هیات تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری

