



موضوع	رای شماره 20 مورخ 1398/02/14 هیات تخصصی اقتصادی مالی دیوان عدالت اداری
	هیات تخصصی اقتصادی مالی شماره پرونده: ه- 97/1756 شماره دادنامه: 9809970906010020 تاریخ: 14/2/98 شاکی: آقای بهمن زیر دست طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورت جلسه شماره 201-10 مورخ 10/4/1396 که طی بخشنامه شماره 53/96/230 مورخ 17/4/1396 معاون مالیاتهای مستقیم ابلاغ شده است. شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال رای اکثریت شورای عالی مالیاتی موضوع صورت جلسه شماره 201-10 مورخ 10/4/1396 که طی بخشنامه شماره 53/96/230 مورخ 17/4/1396 معاون مالیاتهای مستقیم ابلاغ شده است به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد: با عنایت به مراتب فوق، بند (ت) ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص فعالان اقتصادی است و به صاحبان درآمد املاک اجاری اشخاص حقیقی تسری ندارد. همچنین حسب سیاق عبارت حکم تبصره یک ماده 146 مکرر مبنی بر ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده 95 این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید، ناظر بر مودیانی می باشد که طبق مقررات مکلف به نگهداری دفاتر و یا اسناد و مدارک بوده و درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به اسناد و مدارک تعیین می گردد. لذا با توجه به اینکه درآمد مشمول مالیات املاک اجاری طبق مقررات ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم تعیین می گردد، بنابراین حکم تبصره مذکور نیز به صاحبان درآمد املاک اجاری اشخاص حقیقی تسری ندارد. دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت: شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال رای اکثریت شورای عالی مالیاتی مورخ 10/4/1396 و بخشنامه ابلاغ آن را مطرح کرده و در تبیین خواسته خود اعلام داشته است: نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی که تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال 1395 و به بعد توسط اشخاص حقیقی صاحب املاک اجاری را برای برخورداری از معافیت موضوع تبصره 11 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم لازم ندانسته در مغایرت کامل با تبصره 1 ماده 146 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم است که طبق آن « به جز مورد بند (ح) ماده 139 این قانون که مطابق ماده 85 قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت 2 عمل می شود. » و اشخاص حقیقی مشمول ماده 81 این قانون که اجرای تبصره 1 ماده 146 مکرر در خصوص ایشان « به صورت تدریجی و متناسب با ایجاد ظرفیت های اجرایی، اداری و حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور خواهد بود »، قانونگذار برای شخص حقیقی و حقوقی دیگری استثناء قائل نشده یا به سازمان امور مالیاتی کشور اختیاری برای در نظر گرفتن چنین استثنایی نداده و طبعاً این امر خلاف قانون و خارج از حوزه اختیارات شورای عالی مالیاتی و معاون مالیات های مستقیم است. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره 19016/212/ص مورخ 28/8/1397 به طور خلاصه توضیح داده است که: 1- طبق تبصره 1 ماده 146 قانون مالیاتهای مستقیم: « ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده 95 این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید به جز مورد بند (ح) ماده 139 این قانون که مطابق ماده 85 قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت 2 مصوب 4/12/1393 عمل می شود، شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین می باشد و در صورت عدم ارائه اظهارنامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک مذکور، مودی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می شود. حکم این تبصره در خصوص مشمولان مواد 144 و 145 و بندهای (الف)، (ب) و (ز) ماده 139 این قانون جاری نمی باشد. اجرای حکم این تبصره در خصوص اشخاص حقیقی مشمول ماده 81 این قانون به صورت تدریجی و متناسب با ایجاد ظرفیت های اجرایی، اداری و حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور خواهد بود. » همانگونه که این تبصره بیان می دارد، حکم آن در رابطه با تسلیم اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم برای برخورداری از معافیت مالیاتی ناظر بر مودیانی است که مطابق ماده 95 این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه و نگهداری دفاتر و اسناد هستند و از آنجا که مقررات موضوع ماده 95 قانون مذکور در فصل مالیات بر درآمد مشاغل گنجانده شده و از طرفی با توجه به اینکه درآمد صاحبان املاک اجاری با رعایت فصل مالیات بر درآمد املاک به موجب ماده 53 قانون مذکور تعیین می گردد، بنابراین حکم مقرر در تبصره 1 ماده 146 مکرر در خصوص تکلیف به ارائه اظهارنامه مالیاتی به اشخاص حقیقی صاحبان درآمد املاک اجاری تسری نمی یابد. 2- حکم مقرر در بند (ت) ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم که بیان می دارد: « شرط

برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است. « صرفاً در خصوص فعالان اقتصادی است و به اشخاص حقیقی صاحبان درآمد املاک جاری تسری ندارد. تهیه کننده گزارش: محمد علی برومند زاده
رای هیات تخصصی

براساس تبصره 1 ماده 146 قانون مالیاتهای مستقیم: «ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (95) این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید به جز مورد بند (ح) ماده (139) این قانون که مطابق ماده (85) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (2) مصوب 4/12/1393 عمل می شود، شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین می باشد و در صورت عدم ارائه اظهارنامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک مذکور، مودی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می شود...» نظر به اینکه حکم مقرر در تبصره فوق مبنی بر لزوم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم برای برخورداری از معافیت های مالیاتی مشخص، ناظر بر مودیانی است که مطابق مقررات ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم و آیین نامه اجرایی آن مکلف به تسلیم اظهارنامه و نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک می باشند و با عنایت به اینکه مقررات ماده 95 قانون مذکور در فصل مالیات بر درآمد مشاغل قرار داشته و به درآمد صاحبان املاک جاری که در فصل مالیات بر درآمد قرار دارد، تسری نمی یابد؛ بنابراین اشخاص حقیقی صاحب درآمد از املاک جاری تکلیفی به ارائه اظهارنامه مالیاتی برای برخورداری از معافیت های مالیاتی مقرر در تبصره 11 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم ندارند و لذا رای اکثریت شورای عالی مالیاتی که موضوع بخشنامه شماره 53/96/230 مورخ 17/4/1396 سازمان امور مالیاتی قرار گرفته، مغایر با قانون و خارج از اختیار نبوده و به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره طرف 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 هیات تخصصی اقتصادی مالی دیوان عدالت اداری

