

شماره ۲۰۰۹۷۳۵

تاریخ ۹۹/۲/۲۵

پست



وزارت امور اقتصادی و دارایی

سازمان امور مالیاتی کشور

رئیس کل

۴

۱۶۹ مکرر

۹۶

مخاطبین اصلی

امور مالیاتی شهر و استان تهران

/ ذینفعان

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع

ابطال اطلاق دستورالعمل شماره ۲۰۰/۲۴۶۶۸/ص مورخ ۱۳۹۰/۱/۲۷ و بخشنامه های مربوط برای دفاتر اسناد رسمی مبنی بر ارائه صورت حساب فصلی

به پیوست تصویر رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص دادنامه شماره ۳۷۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۷ مبنی بر "اطلاق دستورالعمل و بخشنامه های مورد شکایت به شرح مندرج در گردش کار که دفاتر اسناد رسمی را مشمول تکلیف ارائه صورت حساب فصلی کرده مغایر قوانین فوق الذکر و خارج از حدود اختیارات مراجع تصویب آنها می باشد و به استناد بند (۱) ماده (۱۲) و موارد (۱۳) و (۸۸) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود" جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد. ۴۰-

۱۶۹/۱-۱۴

سید کامل تقوی نژاد

نحوه ابلاغ: فیزیکی / سیستمی

مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی

تاریخ اجرا: از تاریخ تصویب



## روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
مرجع تصویب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
شماره ویژه نامه: ۱۳۸۴

سه شنبه ۱۳ خرداد ۱۳۹۹

سال هفتاد و شش شماره ۳۱۹۰۷

رای شماره‌های ۳۶۲ و ۳۶۳ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: تسری ابطال بند ۱-۵ دستورالعمل اجرایی شماره ۳۴۴۶۸/۳۰۰/ص مورخ ۲۷/۱۰/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور موضوع دادنامه شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ - ۴/۳/۱۳۹۴ به زمان تصویب مصوبه

۳۱/۳/۱۳۹۹

شماره ۹۸۰۲۶۰۶

بسمه تعالی

جناب آقای اکبرپور

رئیس هیات مدیره و مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۶۳ و ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۶۲ مورخ ۱۶/۰۲/۱۳۹۹ با موضوع: «تسری ابطال بند ۱-۵ دستورالعمل اجرایی شماره ۳۴۴۶۸/۳۰۰/ص مورخ ۲۷/۱۰/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور موضوع دادنامه شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ - ۴/۳/۱۳۹۴ به زمان تصویب مصوبه» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیات عمومی و هیاتهای تخصصی دیوان عدالت اداری - مهدی دربین

تاریخ دادنامه: ۱۶/۳/۱۳۹۹ شماره دادنامه: ۲۶۲، ۲۶۳

شماره پرونده: ۹۸۰۲۶۰۶ و ۹۸۰۲۶۰۷

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شکای: ۱- رئیس کانون وکلای دادگستری مرکز ۲- رئیس کانون وکلای دادگستری استان قم

موضوع شکایت و خواسته: اعلام تعارض در آراء هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره‌های ۲۷۹ - ۲۷/۳/۱۳۹۶ و ۲۰۵ الی ۲۰۸ - ۴/۳/۱۳۹۴ از حیث اعمال ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری

گردش کار: ۱- هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۲۷۹ - ۲۷/۳/۱۳۹۶ دستورالعمل شماره ۳۴۴۶۸/۳۰۰/ص - ۲۷/۱۰/۱۳۹۰ و بخشنامه شماره ۲۹۸۲/۲۳۱/ص - ۲۸/۲/۱۳۹۲ و بند ۱۰ بخشنامه شماره ۲۳۹۹۷/۲۰۰ - ۲۷/۱۲/۱۳۹۲ در خصوص تکلیف ارائه صورت حساب فصلی دفاتر اسناد رسمی به سازمان امور مالیاتی را خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی تشخیص و حکم به ابطال آنها از تاریخ تصویب صادر کرده است و در دادنامه شماره ۲۰۵ الی ۴/۳/۱۳۹۴ هیات عمومی حکم به ابطال بند ۱-۵ دستورالعمل شماره ۳۴۴۶۸/۳۰۰/ص - ۲۷/۱۰/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی در خصوص ارائه فهرست معاملات به صورت فصلی به سازمان امور مالیاتی صادر کرد ولی با اعمال ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری موافقت نکرده است.

۲- رئیس کانون وکلای دادگستری مرکز و رئیس کانون وکلای دادگستری استان قم به موجب لایحه شماره ۱۵۱۳/ک/ق/۹۶ - ۲/۱۱/۱۳۹۶ هر کدام جداگانه خطاب به رئیس دیوان عدالت اداری به طور خلاصه اعلام کرده‌اند که:

«الف: در دادنامه شماره ۲۷۹ - ۲۷/۳/۱۳۹۶ اثر حکم ابطال مصوبات مرقوم در مورد سردفتران اسناد رسمی به زمان تصویب مصوبات ابطالی موضوع رای صادره تسری داده شده است.

ب: در دادنامه شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ - ۱/۳/۱۳۹۶ [ ۴/۳/۱۳۹۴ ] با تسری اثر حکم ابطال مصوبات مرقوم در مورد وکلای دادگستری به زمان تصویب موافقت نشده است. »

۳- متن رای شماره ۲۷۹ - ۲۷/۳/۱۳۹۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شرح زیر است:

«به موجب بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص حقیقی و حقوقی مکلف به ثبت فعالیتهای شغلی در دفاتر روزنامه و کل و درآمد و هزینه و نگهداری دفاتر یاد شده هستند و ماده ۱۶۹ مکرر قانون فوق‌الذکر ناظر بر آن دسته از اشخاص حقیقی

و حقوقی که خدمت ارائه می‌کنند، نیست. به همین جهات اطلاق بخشنامه و دستورالعمل‌های مورد شکایت به شرح مندرج در گردشکار که دفاتر اسناد رسمی را مشمول تکلیف ارائه صورت حساب فصلی کرده مغایر قوانین فوق‌الذکر و خارج از حدود اختیارات مراجع تصویب آنها می‌باشد و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شوند.»

۴- منی رای شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ - ۲/۳/۱۳۹۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شرح زیر است:

«الف - مطابق ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، به سازمان امور مالیاتی اجازه داده شده است دستورالعملی در ارتباط با مفاد همان ماده قانون تهیه و اعلام شود. نظر به این که اجازه قانونی مذکور برای تدوین دستورالعمل در اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور می‌باشد و دلیلی بر این که سازمان امور مالیاتی بتواند در دستورالعمل تنظیمی، قانون مالیات بر ارزش افزوده را نیز مشمول دستورالعمل قرار دهد ملاحظه نمی‌شود و از طرفی در ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، احکام موادی از قانون مالیاتهای مستقیم در مورد مالیاتهای قانون مالیات بر ارزش افزوده جاری اعلام شده است و حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم از جمله این مواد نیست، بنا به مراتب فوق‌الذکر سازمان امور مالیاتی صلاحیت ندارد تا در دستورالعمل موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده را نیز مشمول دستورالعمل قرار دهد و به همین جهت در تعریف دامنه موضوع دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰ ص - ۲۷/۱۰/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی عبارت «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی تشخیص در نتیجه حذف و ابطال می‌شود.

ب - هر چند به موجب ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور، موظف به اخذ کارت اقتصادی می‌باشند مکلفند بر اساس دستورالعملی که توسط سازمان مزبور تهیه و اعلام می‌شود برای انجام دادن معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورتحسابها و فرمها و اوراق مربوط درج نموده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم نمایند، اما چون در بند ۱- ۵ دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰ ص - ۲۷/۱۰/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۱ فهرست معاملات خود را به صورت فصلی تا یک ماه پس از پایان هر فصل به اداره امور مالیاتی ذربط ارائه کنند و تعدادی از مشاغل موضوع ماده ۹۵ که در ماده ۹۶ قانون یادشده احصاء شده است، فعالیت آنها در مقام ارائه خدمت است و به موجب تبصره ۲ ماده ۱۶۹ مکرر مذکور مقرر شده است اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ این قانون مکلف به نگهداری صورتحسابهای مربوط به خریدهای خود در سال عملکرد و سال بعد از آن می‌باشند و در صورت درخواست مأموران مالیاتی باید به آنان ارائه دهند در غیر این صورت مشمول جریمه ای معادل ده درصد صورتحسابهای ارائه نشده خواهند بود، بنابر آن است که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به نگهداری صورتحساب فروش خدمات نیستند، بنابراین بند ۱- ۵ دستورالعمل مورد اعتراض از حیث این که در آن عموم مشاغل موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ همان قانون را مشمول حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تلقی کرده است، مغایر قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، ابطال می‌شود. همچنین بخشنامه‌های شماره ۲۵۹/۱۳۶ ص - ۲/۳/۱۳۹۲ و ۹۰۸۲/۲۳۲ د - ۲۱/۳/۱۳۹۲ که در راستای اجرای دستورالعمل مورد شکایت صادر شده‌اند نیز به نفع ابطال قسمتهای فوق‌الذکر باطل می‌شوند و با تسری ابطال دستورالعمل به زمان تصویب آن و اعمال ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان موافقت نشد.»

۵ - معاون نظارت و بازرسی دیوان عدالت اداری به موجب نامه شماره ۱۹۸۸۲۹/۲۱۰ - ۳۰۰ - ۹۰۰۰ - ۱۸/۱/۱۳۹۷ اعلام کرده است با توجه به اینکه موضوع خواسته‌ها و بخشنامه‌های مورد شکایت در دو دادنامه (افراد مشمول بخشنامه مورد شکایت) یکی می‌باشند. عدم موافقت نسبت به تسری اثر ابطال به زمان تصویب در دادنامه ۲۰۵ الی ۳۰۸ - ۲/۳/۱۳۹۲ و تسری ابطال به زمان تصویب در دادنامه ۳۷۹ - ۲۷/۳/۱۳۹۶ از مصادیق تعارض در آراء هیأت عمومی است و اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را درخواست کرده است.

۶ - رییس دیوان عدالت اداری پس از ملاحظه نظر معاونت نظارت و بازرسی و هیأت مشاورین، رسیدگی به موضوع را در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیأت عمومی ارجاع کرد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۶/۲/۱۳۹۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

### رای هیأت عمومی

چون در رای شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ - ۲/۳/۱۳۹۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مقرر شده است اعتراض در مورد وکلای دادگستری از تاریخ صدور رای هیأت عمومی باطل شده است ولی در رای شماره ۲۷۹ - ۲۷/۳/۱۳۹۶ مقرر شده است اعتراض در مورد سردفتران اسناد رسمی و در همان موضوع از تاریخ تصویب مصوبه ابطال شده است، بین آراء هیأت عمومی تعارض وجود دارد و در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ رای شماره ۳۷۹ - ۲۷/۳/۱۳۹۶ هیأت عمومی صحیح است و در نتیجه با این رای، بند ۱- ۵ دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰ ص - ۲۷/۱۰/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی، موضوع رای شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ مورخ ۲/۳/۱۳۹۲ هیأت عمومی، در اجرای ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب مصوبه ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدکاظم بهرامی

تاریخ: ۱۳۸۸

شماره:

پیوست:

فَلَا تُظْلَمُوا أَهْوَى أَنْ تُعْلَمُوا

دادنامه



"ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری"

احتراماً نظر به اینکه دادخواستی طی کلاسه هـ/ع ۸۵۷/۹۳ جهت ابطال عبارتی از دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۳۶۸/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور و نیز ابطال تکلیف دفاتر اسناد رسمی به ارسال آمار موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تقدیم گردیده و با توجه به اینکه سازمان امور مالیاتی از سال ۱۳۹۱ دفاتر اسناد رسمی را به دلیل عدم ارسال آمار مذکور مشمول جریمه تلقی نموده که با توجه به صراحت قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر ارسال آمار تنظیم اسناد به موجب ماده ۱۸۵ قانون مذکور و نیز تبصره ۲ ماده ۴۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و اینکه سردفتر اساساً حق تنظیم سند برای خود و یا شتواده خود تا درجه ۳ را نداشته و ندارد و حتی در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم که در سال ۱۳۹۴ به تصویب رسیده سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلف به ارسال آمار مورد نظر به سازمان امور مالیاتی شده و تکلیفی در قانون جدید نیز برای سردفتر ایجاد نشده موارد مندرج در دادنامه شماره ۲۰۵ تا ۱۳۹۴/۲/۴ گماکان جاری می باشد. لذا استدعای اعمال ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری هنگام رسیدگی به دادخواست مذکور را دارم.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۹۶-۲۱۲/۴-۱۳۹۳/۱۱/۱۸ توضیح داده است که:

"۱- نامه شماره ۲۳۱/۲۹۸۳/ص-۱۳۹۲/۲/۲۸ مدیرکل دفتر اطلاعات مالیاتی و نامه های شماره ۲۵۹/۱۴۶/ص-۱۳۹۳/۲/۳۰ اداره کل امور مالیاتی جنوب تهران و شماره ۲۳۳/۹۰۸۴-۱۳۹۳/۲/۱-۱۳۹۳/۲/۱۴۶ دفتر خدمات مودیان سازمان امور مالیاتی کشور که به صورت مکاتبه و نامه صادر شده و در راستای اطلاع رسانی و آگاهی از شرایط و ترتیبات قانونی در خصوص ارسال اظهارنامه های مالیاتی الکترونیکی و رعایت مفاد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم می باشد، با توجه به اینکه برخی شاکیان درخواست ابطال آنها را داشتند لذا مستنداً به بند ۱ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری قابلیت طرح در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را ندارد

دفتر هیئت عمومی

تاریخ: ۱۳۸۸

شماره: .....

پیوست: .....

فَلَا تُظْلَمُوا أَهْلُوهَا أَنْ تُعْلَمُوا

دادنامه



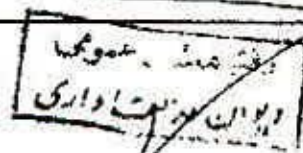
در واقع، در جهت حسن اجرای مواد ۹۳ تا ۹۶ قانون یاد شده و از بابت اعمال اختیارات، قدرت و اقتدار مالیاتی دستگاه مالیات ستانی دولت تقریر، تصویب و صادر شده است. تا «اسناد و مدارک مثبت کاف» در دسترس سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تشخیص، تعیین درست و واقعی مالیاتهای موضوع «قانون مالیاتهای مستقیم» قرار گیرد. از این دو مقایسه مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و دستورالعمل یاد شده توسط شاکیان با مقررات «قانون مالیات بر ارزش افزوده» که از اصول و قواعد حقوقی و مالیاتی مخصوص به خود برخوردار می باشد، به دور از پایگاه حقوقی و قانونی می باشد. با عنایت به مراتب فوق و استعلامهای به عمل آمده به شرح نامه های پیوست و با توجه به اینکه دستورالعمل ها و بخشنامه و مکاتبات موضوع خواسته با رعایت مواد ۱۶۹ مکرر و ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و در راستای حسن اجرای مقررات مالیاتی و امر تشخیص و وصول مالیات صادر گردیده است و از حدود و اختیارات قانونی تجاوز نکرده است با استناد به مواد قانونی، رد شکایت را درخواست می نماید.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۴/۲۷ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

#### رأی هیأت عمومی

به موجب بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص حقیقی و حقوقی مکلف به ثبت فعالیتها و شغلی در دفاتر روزنامه و کل و درآمد و هزینه و نگهداری دفاتر یاد شده هستند و ماده ۱۶۹ مکرر قانون فوق الذکر ناظر بر آن دسته از اشخاص حقیقی و حقوقی که خدمت ارائه می کنند، نیست. به همین جهات اطلاق بخشنامه و دستورالعمل های مورد شکایت به شرح مندرج در گردشکار که دفاتر اسناد رسمی را

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری قرار شهید ستاری تهران استان تهران



تاریخ: ۱۳۸۰

شماره: .....

پیوست: .....

## فَلَا تُظْهِرُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تُعْلِفُوا

دادنامه



از این حیث به دلیل عدم ایجاد قاعده حقوقی الزام آور و متضمن نبودن حق و تکلیف در نامه های موضوع درخواست ابطال در دادخواستهای تقدیمی، این بخش از شکایت شاکیان معکوم به رد می باشد.

۲- اختیارات و تکالیف سازمان امور مالیاتی در خصوص صدور بخشنامه ها، دستورالعمل های اجرایی و همچنین مکاتبات انجام شده با اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای مواد ۲۱۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مذکور در راستای وظایف محوله به سازمان متبوع مطابق بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و در جهت شناسایی، تشخیص و وصول مالیاتهای قانونی می باشد. ضمن اینکه آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی موضوع تصویب نامه شماره ۲۷۱۳۳/ت/۲۳۹۱۳-هـ-۱۳۸۰/۶/۱۰ هیأت وزیران (بندهای الف، ب، گ ماده ۹ و ماده ۱۳) صلاحیت قانونی لازم در خصوص صدور دستورالعمل را به سازمان امور مالیاتی کشور داده است.

۳- دستورالعمل مورد اشاره به تجویز ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم صادر شده است که مقرر می دارد، به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می شود برای اشخاص حقیقی و حقوقی کارت اقتصادی شامل شماره اقتصادی صادر کنند. اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به اخذ کارت اقتصادی می شود بر اساس دستورالعملی که توسط سازمان مزبور تهیه و اعلام می شود برای انجام دادن معاملات خود صورتجلسات، صادره و شماره اقتصادی مربوط را در صورتحسابها و فرمها و اوراق مربوط درج نموده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم کنند.

بر اساس دستورالعمل صادره و اصلاحات بعدی انجام گرفته در آن، اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم (از جمله پزشکان، وکلا و دفاتر اسناد رسمی) موظف به رعایت مفاد آن می باشند و مطابق با شرایط مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، اشخاص مذکور مکلفند با توجه به نوع فعالیت و

آدرس: تهران، زرگره، شهید ستاری، پلاک شهید صفیری، پهن شهبان، ایران زمین

دفتر هیئت عمومی  
دیوان عدالت اداری

تاریخ: ۱۳۸۸

شماره: .....

پیوست: .....

قَلَّا تُثْبِتُوا لِلْهَوَى أَنْ تُعْذِلُوا

دادنامه



خدماتی که انجام می دهند، فهرست معاملات خود را (که شامل هر نوع فعالیت و خدمات انجام شده می باشد) ارائه نمایند. بنابراین فعالیتها و خدمات صورت گرفته توسط پزشکان، وکلا و دفاتر اسناد رسمی و درآمدهای حاصل از آنها را نیز (بر اساس دستورالعمل مربوطه) شامل می شود.

۴- مدلول و مصداق ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم به یک یا چند مودی خاص دلالت ندارد، بلکه حکم مقرر در آن همه اشخاص حقیقی و حقوقی را که برای آنها کارت اقتصادی (شماره اقتصادی) صادر شده است، در بر می گیرد. این شمولیت عام، دقیقاً در سه خط آغازین پاراگراف نخست منطوق ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مورد تقریر قانونگذار قرار گرفته است.

۵- افزون بر موارد یاد شده، آنچه که در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تحت عنوان «معاملات» تقریر قانونی شده است مفهوم عام دارد و منصرف از مفهوم خاص معاملات تجاری مقرر در مواد (۳) و (۲) قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱/۲/۱۳ می باشد. بنابراین واژه «معاملات» مقرر در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم یک حکم اطلاعی می باشد و هرگونه معامله اعم از تجاری و غیر تجاری را در بر می گیرد، از این رو قید پذیر نبوده از این حیث نیز شکایت محکوم به رد می باشد. محدود و مقید کردن گستره موضوعی، حکمی، زمانی و مکانی قانون به مجوز قانونی نیاز دارد و در صلاحیت انحصاری مجلس شورای اسلامی می باشد.

۶- وکلای دادگستری و مشاوران حقوقی در شمار صاحبان مشاغل موضوع بند (ب) ماده (۹۵) و ردیف (۵) بند (ب) ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم و صاحبان دفاتر اسناد رسمی در ردیف (۱۵) بند (ب) ماده (۹۶) و پزشکان و دندانپزشکان در ردیف (۱۱) بند (ب) ماده (۹۶) قانون پیش گفته قرار دارند و مکلف اند «اسناد و مدارک مثبت کافیه» برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگهداری کنند. فارغ از اینکه این اسناد و مدارک در رابطه با معاملات و یا قراردادها و یا تحت هر عنوان دیگری باشد، ماده (۱۶۹) مکرر و دستورالعمل موضوع درخواست ابطال

آدم به تهران در گروه شعبه شاری بازار شعبه خبری پیش طایان ایران دین

دفتر هیئت مدیره  
ویران عدالت اداری

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره: ۱۳۸۰

پیوست: ۱

## فَلَا تَنْهَوُا النَّهْدِي أَنْ تُعْجِلُوا

دادنامه



می باشد خواهند شد.

در همین راستا دفاتر اسناد رسمی نیز مکلفند کلیه میالغ دریافتی بابت ثبت قراردادهای معاملات، اسناد و ... را که تحت هر عنوان از جمله «حق التحریر» از مشتریان برای انجام امور مربوطه و به جهت درآمد خود دریافت می دارند در فهرست فروش و نیز کلیه میالغ خرید و هزینه های انجام شده را در فهرست خرید ارسال نمایند. ارسال فهرست قراردادهای نیز مربوط به قراردادهای دفاتر مذکور با اشخاص می باشد که به جهت فعالیتهای اقتصادی انجام گرفته است. همچنین صدور و یا دریافت صورتحساب حسب مورد بر اساس مفاد دستورالعمل فوق الزامی می باشد بدیهی است مبلغ معامله بین متعاملین ارتباطی با فعالیتهای دفاتر اسناد رسمی نداشته و ارسال اطلاعات مذکور ضرورتی ندارد.

شایسته است با توجه به اینکه کلیه تکالیف و جرایم متعلقه در مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مذکور و نیز دستورالعمل صادره وجود دارد و از طریق سامانه سازمان قابل دریافت است، ترتیبی اتخاذ نمایند تا به نحو مقتضی اطلاع رسانی به دفاتر اسناد رسمی، سردفتران و دفتریاران انجام گیرد و با مطالعه دقیق تکالیف مذکور به وظایف قانونی خویش عمل نموده و مشمول جریمه از این بابت نگردند. مدیر کل دفتر اطلاعات مالیاتی

ج: بخشنامه شماره ۲۳۹۹۷/۲۰۰/ص-۱۳۹۲/۱۲/۲۷

" ۱۰ - بر اساس دستورالعمل های مذکور بنگاههای املاک و دفاتر اسناد رسمی ملزم به ارسال فهرست ثبت معاملات تنظیم شده نبوده و صرفاً بابت حق الزحمه دریافتی و هزینه های مرتبط مشمول تکالیف مقرر در دستورالعمل های ماده ۱۶۹ مکرر می باشد."

همچنین شایکی به موجب لایحه ای که به شماره ۱۳۹۶/۲/۲۷-۸۴۱ ثبت دفتر هیات عمومی شده اعلام

کرده است که:

آدرس: تهران، پلاک ۱۰، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۰، تهران

دفتر هیات عمومی  
دیوان عالی کشور

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره:

پیوست:

فَلَا تُظْهِرُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

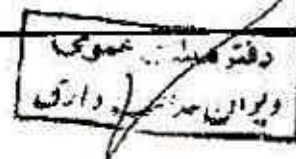
دادنامه



مشمول تکلیف آرائه صورت حساب فصلی کرده مقایر قوانین فوق الذکر و خارج از حدود اختیارات مراجع تصویب آنها می باشد و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شوند.

مرتضی علی اشواقی  
معاون قضایی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید حسنی، پلاک شهید بهشتی، پلاک ۱۳۸، تهران



شماره ۱۹۲/۲۵  
تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۴  
نوع سند



وزارت امور داخلی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور

رئیس کل  
بخشنامه

|   |    |          |   |
|---|----|----------|---|
| ۴ | ۹۴ | ۱۶۹ مکرر | ۴ |
|---|----|----------|---|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                            |                                                                                |                                                   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| مخاطبین<br>دینفعان                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | امور مالیاتی شهر و استان تهران<br>اداره کل امور مالیاتی                                                                                                                    |                                                                                |                                                   |
| موضوع                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | ابطال دامنه کاربرد و اصلاح بند (۱-۵) دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۴۶۸/ص مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ و نامه های شماره ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ و ۱۳۹۰/۱۰/۲۷/ص مورخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۴<br>قانون مالیات های مستقیم |                                                                                |                                                   |
| <p>به پیوست تصویر رای حیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه های شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ مبنی بر ابطال قسمتی از دامنه کاربرد و اصلاح بند ۱-۵ دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۴۶۸/ص مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ و نامه های شماره ۱۳۹۰/۱۰/۲۷/ص مورخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۴ امور مالیاتی شهر تهران و شماره ۲۳۴/۹۰۸۴ مورخ ۱۳۹۴/۰۳/۲۱ دفتر خدمات مودیان جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد.</p> <p>با عنایت به رای یاد شده، اصلاحات ذیل در دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸/ص مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ اعمال می گردد و از زمان صدور رای فوق لازم الاجرا است:</p> <p>۱- عبارت "و قانون مالیات بر ارزش افزوده" از دامنه کاربرد دستورالعمل فوق ال ذکر حذف می گردد.</p> <p>۲- بند (۱-۵) دستورالعمل به شرح ذیل اصلاح می گردد:</p> <p>"۵-۱- اشخاص حقیقی موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم (به استثنای مشاغل که فعالیت آنها در مقام ارائه خدمت است) و همچنین کلیه اشخاص حقوقی مکلفند فهرست معاملات خود را به صورت فصلی (بر اساس سال شمسی) تا یک ماه پس از پایان هر فصل به صورت الکترونیکی از طریق پورتال سازمان یا در محیط رایانه ای طبق فرم نمونه (پیوست شماره ۳ و ۴) به اداره امور مالیاتی ذیربط ارائه نمایند."</p> <p>۳- اصلاحات فوق از تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۴ (تاریخ صدور رای دیوان عدالت اداری) اجرایی می باشد.</p> <p>بدیهی است دیگر تکالیف مندرج در دستورالعمل صادره و ماده قانونی مذکور کماکان به قوت خود باقی می باشد.</p> |                                                                                                                                                                            |                                                                                |                                                   |
| <p>امیر حاجی پور<br/>معاون دفتر اطلاعات مالیاتی و مبارزه با پولشویی<br/>تاریخ: ۱۳۹۴/۰۳/۰۴<br/>امضاء:</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <p>علی رستم پور<br/>مدیر کل دفتر اطلاعات مالیاتی و مبارزه با پولشویی<br/>تاریخ: ۱۳۹۴/۰۳/۰۴<br/>امضاء:</p>                                                                  | <p>حسین دکیلی<br/>معاون مالیات های مستقیم<br/>تاریخ: ۱۳۹۴/۰۳/۰۴<br/>امضاء:</p> | <p>علی حسینی<br/>تاریخ: ۱۳۹۴/۰۳/۰۴<br/>امضاء:</p> |
| <p>تاریخ اجراء: ۱۳۹۴/۰۳/۰۴<br/>مدت اجراء: نامحدود<br/>مرجع تأیید: دادستانی انتظامی مالیاتی<br/>نحوه ابلاغ: قریبیکر سیستمی</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                            |                                                                                |                                                   |
| <p>گیرندگان رونوشت:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>فام مقام محترم رئیس کل برای اطلاع</li> <li>معاونین محترم سازمان برای اطلاع</li> <li>شورای عالی مالیاتی برای اطلاع</li> <li>هیأت عالی انتظامی مالیاتی برای اطلاع</li> <li>دادستانی انتظامی مالیاتی برای اطلاع</li> <li>مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات برای اطلاع و اقدام لازم</li> <li>دفتر حقوقی برای اطلاع و درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها</li> <li>دفتر مدیریت عملکرد برای اطلاع</li> <li>دفتر رئیس کل برای اطلاع</li> <li>مرکز عاشر دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای برای اطلاع</li> <li>دفتر اطلاعات مالیاتی و مبارزه با پولشویی به همراه سنجش برای اطلاع</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                            |                                                                                |                                                   |

# دیوان عدالت اداری

تاریخ: ۰۴ خرداد ۱۳۹۴

کلاس پرونده: ۹۰۹/۹۳، ۸۶۲، ۸۶۳، ۶۲۷

شماره دادنامه: ۲۰۵ الی ۲۰۸

موضوع رأی: ابطال دامنه کاربرد و بند ۵-۱ دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۴۴۸/۲۰۰/ص-۱۰/۲۷-۱۳۹۰ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و بخشنامه های شماره ۲۵۹/۱۴۶/ص-۱۳۹۲/۲/۳ مدیرکل امور مالیاتی شهر تهران و ۲۳۴/۹۰۸۴/د-۱۳۹۲/۲/۳۱ مدیرکل دفتر خدمات مودیان سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: آقایان: ۱- عیسی امینی ۲- نادر دیوسالار ۳- حجت الله مقیمی ۴- سید مهدی حجتی ۵- سید حمید رضا موسوی

بسم الله الرحمن الرحيم

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستهای مفاد اعلام کرده اند:

" به موجب ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ به سازمان امور مالیاتی اجازه شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی کارت اقتصادی شامل شماره اقتصادی صادر کند و اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام آن سازمان موظف به اخذ کارت اقتصادی می شوند بر اساس دستورالعمل آن سازمان باید در معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در آن و در فرمهای مربوط درج و فهرست معاملات خود را به سازمان تسلیم کنند. با توجه به این که مقررات مذکور به دلالت صریح شواهد مندرج در ماده ۱۶۹ مکرر از جمله کارت اقتصادی و شماره اقتصادی و معاملات به فعالیتهای اشخاص حقیقی و حقوقی در حوزه اقتصادی است و دلالت بر تجار دارد نه مشاغل که ارائه خدمت می نمایند. سازمان امور مالیاتی کشور به موجب بند ۵-۱ دستورالعمل شماره ۲۴۴۴۸/۲۰۰/ص-۱۰/۲۷، مودیان موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم که وکلا و پزشکان نیز جزء آن می باشند را به استناد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم ملزم کرده است هر سه ماه صورت معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی تسلیم نمایند. همچنین سازمان مذکور به موجب بخشنامه های ۲۵۹/۱۴۶/ص-۱۳۹۲/۲/۳ و ۲۳۴/۹۰۸۴/د-۱۳۹۲/۲/۳۱ همین تکلیف را به اعضای سازمان نظام پزشکی تسری داده است. این در حالی است که به موجب ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم، مودیان مکلفند اظهار نامه مالیاتی مربوط به فعالیت شغلی خود را هر سال یک بار در قالب اظهار نامه به سازمان امور مالیاتی تسلیم نمایند و در ماده ۱۶۹ مکرر در این خصوص حکمی ندارد. همچنین انجام معامله و ارائه خدمات دو مفهوم متمایز دارند و در این رابطه می توان به مواد ۵-۱ و بندهای ذیل ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده اشاره نمود. در قانون مالیاتهای مستقیم نیز به مواردی بر می خوریم که به وضوح دلالت بر تفکیک معامله از خدمات دارد همانند ماده ۹۴ قانون مالیاتهای مستقیم که تصریح کرده «درآمد مشمول مالیاتی مودیان موضوع این فصل عبارت است از «کل فروش کالا و خدمات...» علاوه بر این هیات عمومی دیوان عدالت

اداری به شرح دادنامه شماره ۸۱۴-۸۱۳-۱۳۸۷/۱۱/۲۰- مصوبه مشابیهی از سازمان امور مالیاتی را مبنی بر الزام مودیان به تسلیم خلاصه عملیات در هر سه ماه یک بار ابطال کرده است. لذا به جهات و دلایل یاد شده نظر به این که بند ۵-۱ دستورالعمل شماره ۱۳۹۰/۱۰/۲۷-ص/۲۰۰/۲۴۴۶۸ و بخشنامه های شماره ۱۳۹۰/۱۲/۲۵۹-ص/۱۳۹۲/۲/۳ و شماره ۱۳۹۲/۲/۲۱-د/۲۳۲/۹۰۸۴ سازمان امور مالیاتی کشور مغایر حکم ماده ۱۰۰ و ۱۶۹ مکرر الحاقی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و مفاد رأی شماره ۸۱۴-۸۱۳-۱۳۸۷/۱۱/۲۰- هیات عمومی و تجاوز از حدود اختیارات سازمان یاد شده است، ابطال آنها را از تاریخ صدور تقاضا دارد.

متعاقباً آقایان عبسی امینی و نادر دیوسالار طی لایحه تکمیلی که به هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف تقدیم کرده اند علاوه بر موارد شکایت مذکور در دادخواست، ابطال بند مربوط به «دامنه کاربرد» را از دستورالعمل مورد شکایت تقاضا کرده اند.

متن دستورالعمل اجرایی مورد اعتراض در قسمتهای مورد نظر به قرار زیر است:

«دامنه کاربرد: کلیه اشخاص حقیقی که به انجام معاملات و هر نوع فعالیت اقتصادی مبادرت می نمایند و کلیه اشخاص حقوقی که در دامنه شمول قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار می گیرند.»

«۵- نحوه ارائه فهرست معاملات اشخاص حقیقی و حقوقی به اداره امور مالیاتی:

۵-۱- کلیه اشخاص حقوقی و حقیقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۱ فهرست معاملات خود را به صورت فصلی (بر اساس سال شمسی)، تا یک ماه پس از پایان هر فصل به صورت الکترونیکی از طریق پورتال سازمان یا در محیط رایانه ای، طبق فرم نمونه (پیوست شماره ۲ و ۴ و ۵) به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارائه نمایند.

تبصره: چنانچه انتهای سال مالی اشخاص حقوقی در خلال یکی از فصلهای سال شمسی باشد، برای فصل شمسی مذکور دو فهرست معامله تنظیم و ارسال می نمایند، به گونه ای که از ابتدای فصل شمسی تا پایان سال مالی خود یک فهرست و همچنین از ابتدای سال مالی تا پایان فصل شمسی مذکور نیز یک فهرست جداگانه تسلیم می نمایند.»

متن بخشنامه شماره ۱۳۹۲/۲/۳-ص/۲۵۹/۱۴۶ به قرار زیر است:

«اتحادیه محترم صنف سازمان نظام پزشکی

سلام علیکم:

احتراماً، با عنایت به تمدید فرصت انجام تکالیف قانونی در راستای اجرای مفاد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم یادآوری می گردد: آخرین مهلت ارسال اطلاعات معاملات کلیه فصول سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ برای اشخاص حقیقی (مشمولین بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم) تا تاریخ ۱۳۹۲/۲/۴ تمدید گردیده است. لذا خواهشمند است به نحو مقتضی موضوع اطلاعیه پیوست را به اطلاع اعضاء محترم آن اتحادیه رسانیده تا ایشان تسببت به انجام تکالیف قانونی خود اقدام نمایند.

بدیهی است عدم انجام تکالیف قانونی در مهلت مذکور موجب تعلق جرایم مالیاتی خواهد بود. مدیرکل سازمان امور مالیاتی کشور

متن بخشنامه شماره ۱۳۹۲/۳/۲۱-د/۲۳۲/۹۰۸۴ به قرار زیر است:

«جناب آقای دکتر زالی

رئیس محترم سازمان نظام پزشکی جمهوری اسلامی ایران

سلام علیکم:

احتراماً، همان گونه که استحضار دارید، شغل صاحبان حرفه های پزشکی از جمله مشاغل موضوع بند (ب) ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم بوده و این مشاغل مکلف به تسلیم اظهار نامه مالیاتی عملکرد خود در موعد مقرر می باشند. (مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۲ حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۲/۲/۲۱ است.)

نظر به این که در سال جاری، ارائه اظهار نامه مالیاتی به صورت الکترونیکی (از طریق سامانه عملیات الکترونیکی مالیاتی [www.Tax.gov.ir](http://www.Tax.gov.ir)) کفایت دارد، لزومی به مراجعه مودیان به واحد مالیاتی جهت تسلیم اظهار نامه کاغذی نمی باشد و به منظور جلوگیری از ایجاد ازدحام خطوط اینترنتی، توصیه می شود مودیان از هم اکنون نسبت به ارسال اظهار

نامه مالیاتی اقدام نموده و آن را به روزهای پایانی تیر ماه موکول ننمایند.

از سوی دیگر به منظور شفاف سازی اطلاعات مبادلات اقتصادی و توسعه عدالت مالیاتی، دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، توسط سازمان امور مالیاتی کشور تدوین و اجرای آن از تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ آغاز گردیده است که به موجب آن، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند ضمن صادر نمودن صورتحساب برای معاملات و درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله در تمامی صورتحسابها، فرمها و اوراق مربوط، فهرست معاملات خود را به صورت فصلی تا یک ماه پس از پایان هر فصل مطابق ترتیبات مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور، ارائه نمایند. عدم رعایت مقررات مندرج در دستورالعمل مذکور منجر به تعلق جریمه می گردد.

با عنایت به این که برخورداری از تسهیلات مذکور و جلوگیری از تعلق جرایم، مستلزم آگاهی از شرایط و ترتیبات قانونی آن می باشد، لذا به منظور اجتناب از تضییع حقوق مودیان موصوف، خواهشمنداست دستور فرمایید در خصوص ارسال اظهار نامه مالیاتی الکترونیکی عملکرد سال (۱۳۹۳) در موعد مقرر و رعایت مفاد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم (از جمله اخذ شماره اقتصادی و تنظیم و ارائه صورت معاملات فصلی) اطلاع رسانی لازم از طریق، نشریات تخصصی و سایر مسیرهای ارتباطی آن سازمان صورت پذیرد. - مدیرکل سازمان امور مالیاتی کشور "

مدیرکل حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور، ( که خارج از مهلت مقرر قانونی ارسال شده است) به موجب لایحه شماره ۱۹۶/۴۰۲۱۲/د-۱۸/۱۱/۱۳۹۳ توضیح داده است که:

" ۱- اختیارات و تکالیف سازمان امور مالیاتی در خصوص صدور بخشنامه ها، دستورالعملهای اجرایی و همچنین مکاتبات انجام شده با اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای مواد ۲۱۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مذکور در راستای وظایف محوله به سازمان متبوع مطابق بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و در جهت شناسایی، تشخیص و وصول مالیاتهای قانونی است. ضمن این که، آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی موضوع تصویب نامه شماره ۲۷۱۳۳/ت-۲۳۹۱۳-هـ-۱۰/۶/۱۳۸۰ هیأت وزیران (بندهای الف، ت، گ ماده ۹ و ماده ۱۲) صلاحیت قانونی لازم در خصوص صدور دستورالعمل را به سازمان امور مالیاتی کشور داده است.

۲- بر اساس دستورالعمل صادر شده و اصلاحات بعدی انجام گرفته در آن، اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم ( از جمله پزشکان، وکلا و دفاتر اسناد رسمی) موظف به رعایت مفاد آن می باشند و مطابق با شرایط مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، اشخاص مذکور مکلفند با توجه به نوع فعالیت و خدماتی که انجام می دهند، فهرست معاملات خود را ( که شامل هر نوع فعالیت و خدمات انجام شده می باشد) ارائه نمایند. بنابراین فعالیتهای و خدمات صورت گرفته توسط پزشکان، وکلا و دفاتر اسناد رسمی و درآمدهای حاصل از آنها را نیز (بر اساس دستورالعمل مربوطه) شامل می شود.

۳- برخلاف ادعای شاکیان در متن شکواییه شان مدلول و مصداق ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم به یک با چند مودی خاص دلالت ندارد. بلکه، حکم مقرر در آن همه اشخاص حقیقی و حقوقی را که برای آنها کارت اقتصادی (شماره اقتصادی) صادر شده است، در بر می گیرد. این شمولیت عام، دقیقاً در سه خط آغازین پاراگراف نخست منطوق ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مورد تفسیر قانونگذار قرار گرفته است. همه شاکیان نسبت به دستورالعمل یاد شده، از اشخاص حقیقی و حقوقی اند که برای آنان کارت اقتصادی در بردارنده شماره اقتصادی صادر شده است.

با توجه به این که شاکیان اذعان و اقرار صریح به داشتن کارت و شماره اقتصادی دارند، بنابراین مستند به بحث دوم پاراگراف نخست منطوق ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم همه آنها مکلف اند بر اساس دستورالعمل سازمان امور مالیاتی فهرست معاملات خود را به این سازمان تسلیم کنند.

یادآوری می نماید در آغاز پاراگراف دوم ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تنها به « ارائه فهرست معاملات انجام شده» دلالت دارد، فارغ از این که مربوط به خود سردفتران باشد یا اشخاص دیگر که معاملات خود را در دفاتر اسناد رسمی درخواست به ثبت رساندن آن را دارند و گرنه مشمول ضمانت اجرای جریمه مقرر در ماده (۱۶۹) مکرر

قانون مالیاتهای مستقیم خواهند شد. موکداً یاد آوری می نماید، ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم در فصل چهارم باب چهارم (مواد ۱۵۵ تا ۱۷۶) قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان «مقررات عمومی» تقریر قانونی شده است و برخلاف ادعای شاکیان، حکم مقرر در آن همه مودیان دارای شماره و کارت اقتصادی را شامل می شود. که از این حیث، نیز ادعای شاکیان محکوم به رد بوده و دستورالعمل صادر شده و نامه ها و مکاتبات موضوع درخواست ابطال شاکیان در راستای اهداف قانونگذار و برابر منطوق قانونی و در حدود صلاحیت سازمان امور مالیاتی کشور است.

۲- افزون بر موارد یاد شده، آنچه که در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تحت عنوان «معاملات» تقریر قانونی شده است مفهوم عام دارد و منصرف از مفهوم خاص معاملات تجاری مقرر در مواد (۲) و (۳) قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱/۲/۱۳ است. بنابراین برخلاف ادعای شاکیان، واژه «معاملات» مقرر در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم حکم اطلاقی است و هر گونه معامله اعم از تجاری و غیر تجاری را در بر می گیرد، از این رو قید پذیر نبوده، ادعای شاکیان از این حیث نیز محکوم به رد است. محدود و مقید کردن گستره موضوعی، حکمی، زمانی و مکانی قانون به مجوز قانونی نیاز دارد و در صلاحیت انحصاری مجلس شورای اسلامی است. شاکیان در شکواییه های خود به گونه های مختلف در اندیشه تفسیر واژه «معاملات» مقرر در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم برآمده اند و با تفسیر غیر قانونی خود نظر بر تحدید و تقیید گستره حکم قانونی و مفهوم واژه «معاملات» دارند که از این حیث، نیز شکایت آنها محکوم به رد است.

۵- شاکیان در متن شکواییه های خود به این موضوع توجه کافی نشان نداده اند که وکلای دادگستری و مشاوران حقوقی در شمار صاحبان مشاغل موضوع بند (ب) ماده (۹۵) و ردیف (۵) بند (ب) ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم و صاحبان دفاتر اسناد رسمی در ردیف (۱۵) بند (ب) ماده (۹۶) و پزشکان و دندانپزشکان در ردیف (۱۱) بند (ب) ماده (۹۶) قانون پیش گفته، قرار دارند و مکلف اند «اسناد و مدارک مثبتیه کافی» برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگهداری کنند. قارغ از این که این اسناد و مدارک در رابطه با معاملات و یا قراردادهای و یا تحت هر عنوان دیگری باشد، ماده (۱۶۹) مکرر و دستورالعمل موضوع درخواست ابطال شاکیان در واقع، در جهت حسن اجرای مواد ۹۲ تا ۹۶ قانون یاد شده و از بابت اعمال اختیارات، قدرت و اقتدار مالیاتی دستگاه مالیات ستانی دولت تقریر، تصویب و صادر شده است، تا «اسناد و مدارک مثبتیه کافی» در دسترس سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تشخیص، تعیین درست و واقعی مالیاتهای موضوع «قانون مالیاتهای مستقیم» قرار گیرد. از این رو مقایسه مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و دستورالعمل یاد شده توسط شاکیان یا مقررات «قانون مالیات بر ارزش افزوده» که از اصول و قواعد حقوقی و مالیاتی مخصوص به خود برخوردار است، به دور از پایگاه حقوقی و قانونی است.

با عنایت به مراتب فوق و با توجه به این که دستورالعملها و بخشنامه و مکاتبات موضوع خواسته شاکیان با رعایت مواد ۱۶۹ مکرر و ۳۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و در راستای حسن اجرای مقررات مالیاتی و امر تشخیص و وصول مالیات صادر شده است و از حدود و اختیارات قانونی تجاوز نکرده است با استناد به مواد قانونی، رد شکایت شاکیان را درخواست می نماید.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤساء، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رای مبادرت می کند.

رای هیات عمومی

الف- مطابق ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، به سازمان امور مالیاتی اجازه داده شده است دستورالعملی در ارتباط با مفاد همان ماده قانون تهیه و اعلام شود. نظر به این که اجازه قانونی مذکور برای تدوین دستورالعمل در اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور می باشد و دلیلی بر این که سازمان امور مالیاتی بتواند در دستورالعمل تنظیمی، قانون مالیات بر ارزش افزوده را نیز مشمول دستورالعمل قرار دهد ملاحظه نمی شود و از طرفی در ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، احکام موادی از قانون مالیاتهای مستقیم در مورد مالیاتهای قانون مالیات بر ارزش افزوده جاری اعلام شده است و حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم از جمله این مواد نیست، بنا به مراتب فوق الذکر سازمان امور مالیاتی صلاحیت ندارد تا در دستورالعمل موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده را نیز مشمول دستورالعمل قرار دهد و به همین جهت در تعریف دامنه موضوع

دستورالعمل اجرایی شماره ۱۳۹۰/۱۰/۲۷-ص/۲۰۰/۲۴۲۶۸۰ سازمان امور مالیاتی عبارت « قانون مالیات بر ارزش افزوده» مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی تشخیص در نتیجه حذف و ابطال می شود.

ب- هر چند به موجب ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور، موظف به اخذ کارت اقتصادی می باشند مکلفند بر اساس دستورالعملی که توسط سازمان مزبور تهیه و اعلام می شود برای انجام دادن معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورتحسابها و فرمها و اوراق مربوط درج نموده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم نمایند، اما چون در بند ۵-۱ دستورالعمل شماره ۱۳۹۰/۱۰/۲۷-ص/۲۰۰/۲۴۲۶۸۰ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند از تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ فهرست معاملات خود را به صورت فصلی تا یک ماه پس از پایان هر فصل به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارائه کنند و تعدادی از مشاغل موضوع ماده ۹۵ که در ماده ۹۶ قانون یاد شده احصاء شده است، فعالیت آنها در مقام ارائه خدمت است و به موجب تبصره ۲ ماده ۱۶۹ مکرر مذکور مقرر شده است اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ این قانون مکلف به نگهداری صورتحسابهای مربوط به خریدهای خود در سال عملکرد و سال بعد از آن می باشند و در صورت درخواست مأموران مالیاتی باید به آنان ارائه دهند در غیر این صورت مشمول جریمه ای معادل ده درصد صورتحسابهای ارائه نشده خواهند بود، بیانگر آن است که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به نگهداری صورتحساب فروش خدمات نیستند، بنابراین بند ۵-۱ دستورالعمل مورد اعتراض از حیث این که در آن عموم مشاغل موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ همان قانون را مشمول حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تلقی کرده است، مغایر قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، ابطال می شود، همچنین بخشنامه های شماره ۲۵۹/۱۳۶/ص-۱۳۹۲/۲/۳ و ۱۳۹۲/۲/۳۱-د/۲۳۲/۹۰۸۲ که در راستای اجرای دستورالعمل مورد شکایت صادر شده اند نیز به تبع ابطال قسمتهای فوق الذکر باطل می شوند و با تسری ابطال دستورالعمل به زمان تصویب آن و اعمال ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان موافقت نشد./

محمدجعفر منتظری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

خیابان بهشت (ضلع جنوبی پارک شهر) دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.

نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=9756>