دیوان عدالت اداری

رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۷۲۶۳۹۱ مورخ ۱۴۰۳/۰۳/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : بندهای ۴- ۵- ۶ دستورالعمل شماره ۳/۱۴۰۲/۲۰۰ مورخ ۲۷/۲/۱۴۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور در مورد مالیات مقطوع عملکرد سال ۱۴۰۱ - سازمان امور مالیاتی کشور)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

*** شماره پرونده :** هـ ت/ ۰۲۰۰۲۳۷ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۷۲۶۳۹۱ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۳/۲۷

*** شاکی :** آقای حمیدرضا فتاحی

*** طرف شکایت :** سازمان امور مالیاتی کشور

*** موضوع شکایت و خواسته :** بندهای ۴- ۵- ۶ دستورالعمل شماره ۳/۱۴۰۲/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور در مورد مالیات مقطوع عملکرد سال ۱۴۰۱

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

دستورالعمل شماره ۳/۱۴۰۲/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور در مورد مالیات مقطوع عملکرد سال ۱۴۰۱

۴-مهلت پرداخت مالیات تعیین شده در اجرای این دستورالعمل تا تاریخ ۱۴۰۲/۰۳/۳۱ می باشد. صاحبان مشاغلی که امکان پرداخت مالیات مقطوع موضوع این دستورالعمل را به صورت یک جا تا تاریخ مذکور ندارند، مالیات مقطوع فوق، حداکثر تا چهار ماه]این زمان حداکثر به مدت ۲ ماه مازاد بر ۴ ماه قابل افزایش می باشد.[[۱] به صورت مساوی تقسیط می شود. عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر، مشمول جریمه موضوع ماده (۱۹۰) قانون مالیات های مستقیم خواهد بود.

۵-چنانچه متعاقبا اسناد و مدارک مثبته ای به دست آید که موید فروش و درآمد بیش از فروش یا درآمدی که مبنای محاسبه و تعیین مالیات قرار گرفته است، باشد:

الف- در صورتی که بیش از حد نصاب موضوع بند (۱) فوق (مبلغ ۶۷,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) باشد، مودی مذکور مشمول مفاد تبصره ماده (۱۰۰) قانون مالیات های مستقیم نبوده و علاوه بر محاسبه و مطالبه مالیات بر اساس مقررات ماده (۹۷) قانون مالیات های مستقیم، مشمول جرایم متعلقه از جمله جریمه عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی و همچنین عدم امکان استفاده از کلیه معافیت ها و نرخ صفر از جمله معافیت موضوع ماده (۱۰۱) قانون مالیات های مستقیم خواهد شد.

ب- در صورتی که تا حد نصاب موضوع بند (۱) فوق (مبلغ ۶۷,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) و مبلغ ما به التفاوت نیز بیش از پانزده (۱۵) درصد باشد، مالیات ما به التفاوت با رعایت مقررات مطالبه خواهد شد. ما به التفاوت مالیات مطالبه شده در اجرای این بند از دستورالعمل، مشمول جریمه موضوع ماده (۱۹۲) قانون مالیات های مستقیم نخواهد شد.

-۶در صورتی که مودی متقاضی اعمال مقررات قانونی از جمله مفاد مواد (۱۳۷)، (۱۶۵) و (۱۷۲) قانون مالیات های مستقیم در خصوص درآمد عملکرد سال ۱۴۰۱ خود باشد، می بایست نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام نماید.

***دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :**

فلسفه تاسیس تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم، تسریع و تسهیل در رسیدگی به پرونده های مالیاتی کسبه جزء و معافیت آنان از قسمتی از مقررات از جمله تسلیم اظهارنامه، ارایه حساب سود و زیان و نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک، با تعیین مالیات مقطوع برای اشخاص مشمول مقررات این تبصره می باشد، استفاده از مقررات این تبصره برای عملکرد سال ۱۴۰۱، صرفاً ناظر به افرادی است که درآمد آنان از یکصد برابر معافیت ماده ۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم یعنی مبلغ (۶/۷۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال) بیشتر نباشد. سازمان امور مالیاتی برخلاف نص قانون و یا خروج از اختیارات قانونی، در بند ۶ دستورالعمل مورد شکایت شرط استفاده از مقررات این تبصره را منوط به صرفنظر نمودن مودی از تسهیلات قانونی دیگر از جمله مقررات ماده ۱۳۷- ۱۶۵- ۱۷۲ نموده که واجد اشکال قانونی است کارکرد متفاوت پذیرش هزینه های قابل قبول موضوع مادتین ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم با خروج قانونی و نادیده انگاشتن قسمتی از درآمد مودی (موضوع مواد ۱۳۷- ۱۶۵- ۱۷۲) این دو مفهوم را از هم متمایز می نماید. پذیرش هزینه های مورد قبول، موضوع مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ اگر منتهی به زیان در یک عملکرد گردد کسر و مستهلک نمودن آن در سنوات بعدی نیز امکان پذیر است در حالی که کسر و خروج آن قسمت از درآمد مودی که مصروف امور مصرح در موارد مذکور (مواد ۱۳۷، ۱۶۵، ۱۷۲) گردیده تنها برای عملکرد همان سال قابلیت اعمال را دارد و مستهلک نمودن آن از درآمد مشمول مالیات سنوات بعد مودی فاقد وجاهت قانونی می باشد. هدف قانونگذار از جعل تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مذکور، نه ایجاد تزاحم بین اجرای مقررات تبصره ماده ۱۰۰ و مواد (۱۳۷- ۱۶۵- ۱۷۲) بلکه جلوگیری از اجتناب از پرداخت مالیات (فراز قانونی پرداخت مالیات) با استفاده از پذیرش مالیات یک عملکرد در اجرای ماده ۱۰۰ قانون مذکور از یکسو ارایه و هزینه های قابل قبول که منتهی به پذیرش زیان گردد، در همان عملکرد از سوی دیگر می باشد در چنین مواردی ادارات امور مالیاتی ضمن التزام به کسر هزینه های موضوع مادتین ۱۴۷- ۱۴۸ ملتزم به کسر و مستهلک نمودن این زیان، در سنوات آتی نیز می باشد. به موجب ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و بند ت ماده ۴۶ قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه دستگاه های اجرایی مکلف شده اند که زیر ساختهای نرم افزاری خود را به نحوی آماده نمایند که محاسبه کلیه حقوق و عوارض دولتی از جمله مالیات و ثبت اعتراضات صرفاً از طریق نرم افزار و بدون نفوذپذیری انسانی میسر شود. با توجه به اینکه مودیان هیچگونه دسترسی و طبعاً امکان دخل و تصرفی در تعیین و تبیین ارقام مستخرجه از این سیستم را ندارند مسیولیت خطا در تعیین مالیات مقطوع آنان که ناشی از تقصیر یا قصور مسیولیت فناوری سازمان امورمالیاتی می باشد را نمی توان متوجه این گروه از مودیان کرد و متعاقباً آنها را جریمه و محروم نمودن آنان از کلیه معافیت ها تسهیلات قانونی محکوم کرد. سازمان امور مالیاتی در موارد بروز خطا حداکثر می تواند ما به التفاوت مالیات را از آنان مطالبه و وصول نماید لذا تقاضای اقدام قانونی دارد.

*** در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۸۶۰۳/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۹ به طور خلاصه توضیح داده است که :**

اولاً سازمان امور مالیاتی برمبنای تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم و بند ل تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ به منظور معاف نمودن مودیانی که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر صد برابر معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم باشد، از انجام برخی تکالیف قانونی از اختیار قانونی لازم برخوردار بوده و تنها شرط الزام آور محدود کننده این اختیار، رعایت حدنصاب مذکور است.

ثانیاً مطابق قسمت اخیر تبصره ماده ۱۰۰ در صورتی که مودیان مورد نظر تمایلی به پذیرش میزان مالیات مقطوع تعیین شده، نداشته باشند و نسبت به تسلیم اظهارنامه اقدام نمایند، این سازمان برابر وظایف محوله مکلف به حسابرسی پرونده های مالیاتی مودیان مزبور خواهد بود.

ثالثاً بر اساس ماده ۱۰۰ مهلت پرداخت مالیات مقطوع در بند ۴ دستورالعمل، ۳۱- ۱۴۰۱/۱/۳ تعیین گردیده و جریمه بابت تاخیر در پرداخت مالیات پس از سررسید مقرر نیز مستند به ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم مطالبه می شود.

رابعاً بدیهی است چنانچه مودی دارای فروش و یا درآمد حاصل از خدمات بیش از حدت نصاب مذکور باشد، اساساً مشمول حکم تبصره ۱ ماده ۱۰۰ نیست و این دسته از مودیان مکلف به تسلیم اظهارنامه بوده اند و به موجب ماده ۱۴۶ مکرر همان قانون نیز، شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت و مشوق مالیاتی، ارایه اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی می باشد. بنابراین جریمه عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر قانونی، مستند به ماده ۱۹۲ از اینگونه مودیان قابل مطالبه است.

خامساً مستنبط از دادنامه شماره ۰۱۲۰- ۱۴۰۰/۳/۳ هیأت تخصصی، رسیدگی به مدارک مودی مبنی بر تحمل هزینه های مواد (۱۳۷- ۱۶۵- ۱۷۲) در قالب تعیین مالیات مقطوع میسر نبوده و نیازمند تسلیم اظهارنامه می باشد لذا رد شکایت درخواست می شود.

بسم الله الرحمن الرحیم

پرونده کلاسه هـ ت/ ۰۲۰۰۲۳۷ در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۳/۶ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی با حضور نمایندگان طرف شکایت و شاکی مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده حاضرین، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :

نظر به اینکه اصل تبصره ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم و حکم مقرر در آن از اختیارات سازمان امور مالیاتی و در راستای تسهیل در رسیدگی به موضوع مالیات ستانی و تسریع در این فرایند و نیز تسهیل برای مودیان از حیث ایجاد معافیت از انجام تکالیف مالیاتی بوده و صرفاً نصاب مندرج در آن سالیانه در قوانین بودجه سنواتی مشخص می شود و احکام مندرج در مقرره معترض عنه (بندهای ۴- ۵- ۶ دستورالعمل شماره ۳/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷) برای عملکرد سال ۱۴۰۱ نیز این موضوع را بیان و نیز متضمن احکام قانونی دیگری نیز می باشد و آن اینکه چنانچه ثابت شود (بدون رسیدگی و صرفاً بر اساس مدارک سایر مودیان یا اطلاعات سامانه ها) که مودی کتمان داشته است از شمول مزایای تبصره ماده صد خارج بوده و مشمول جرایم ماده ۱۹۰ می باشد و این موضوع با رعایت مرور زمان مالیاتی ماده (۱۵۶) قانون مالیاتهای مستقیم می باشد و نیز بیان شده چنانچه با اسناد و مدارک احراز شود که مودی کتمان درآمد داشته و مبالغ فروش وی بیشتر از نصاب مندرج در دستورالعمل موضوع تبصره ماده (۱۰۰) می باشد سایر تکالیف قانونی نیز متوجه وی خواهد بود و النهایه به نحو صحیح قید شده است، متقاضی اعمال هزینه های قابل قبول از جمله هزینه های ماده ۱۳۷- ۱۶۵ و ۱۷۲ ق. م. م می بایست اظهارنامه ارایه نماید یعنی موضوعاً از شمول دستورالعمل خارج می باشد که این موضوع، با مفاد ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره های آن و مفاد دادنامه شماره ۱۲۰ مورخ ۱۴۰۰/۳/۳ هیأت تخصصی مالیاتی سازگار می باشد، چون مالیات مقطوع مشمول احتساب هزینه های قابل قبول مالیاتی نخواهد شد فلذا مجموعاً ایراد موثری به مفاد مقرره مورد شکایت مترتب نبوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمد علی برومند زاده

رییس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری