

رأی شماره ۳۱۶۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال اطلاق تذکره ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹ - ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از جهت شمول عنوان درآمد کتمان شده نسبت به موارد عدم ثبت درآمد در دفتر

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۳ شماره دادنامه: ۳۱۶۸ شماره پرونده: ۰۰۰۱۵۹۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق تذکره ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹ - ۲۰۰/۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست ابطال عبارت «با رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ - ۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان» از تذکره ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹ - ۲۰۰/۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

« به استحضار می‌رساند در ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده «در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده آن که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل ۳۰٪ مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ۱۰٪ مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می‌باشد. حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه‌های تسلیمی و یا هزینه‌های غیرواقعی نیز جاری است.» چنانکه متن این ماده نیز صراحت دارد هر میزان درآمد کتمان شده در اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیمی، یعنی درآمدی که مؤدی آن را در اظهارنامه درج و اظهار نکرده باشد، مشمول ۳۰٪ مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل و ۱۰٪ مالیات متعلق برای سایر مؤدیان است. پس صرف کتمان و عدم درج و اظهار در اظهارنامه، به خودی خود قانوناً موجب تعلق جریمه شده، تعلق این جریمه نیز مشروط به هیچ شرط دیگری مانند عدم ثبت در دفاتر قانونی نشده است.

با این وجود در تذکره ۱ بند ۴ در انتهای صفحه هفتم دستورالعمل مورد اعتراض چنین مقرر شده که « جریمه موضوع ماده ۱۹۲ قانون با رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ - ۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان محاسبه و مطالبه می‌شود.» بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ که در آن چنین مقرر شده « منظور از درآمد کتمان شده درآمدی است که مؤدی در طول یک سال مالیاتی از فعالیت‌های اقتصادی خود به دست آورده اما در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نگردیده باشد.» اصولاً مربوط به پیش از تصویب متن کنونی ماده ۱۹۲ - ۱۳۹۴/۴/۳۱ بوده و در واقع زمانی تصویب و ابلاغ شده که در متن ماده ۱۹۲ هنوز عبارت «حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه‌های تسلیمی و یا هزینه‌های غیرواقعی نیز جاری است» اضافه نشده بود و سازمان امور مالیاتی می‌توانست با توجه به عدم تصریح مقنن، درآمدهای کتمان شده را درآمدهایی تعریف کند که مؤدی « در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نکرده باشد.» اما حال که مقنن در متن اصلاح شده ماده ۱۹۲، صرف کتمان درآمد در اظهارنامه تسلیمی را صرف نظر از ثبت یا عدم ثبت در دفاتر قانونی، مشمول جرایم این ماده دانسته، دیگر مشروط نمودن اعمال جرایم موضوع ماده ۱۹۲ مذکور به حکم بخشنامه‌ای که با اصلاح قانون، نسخ ضمنی شده و در نتیجه مشروط نمودن اعمال این جرایم به شرط اضافی و مغایر قانونی، مغایر با ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم و به ویژه با توجه به غیرقابل بخشودگی بودن جرایم این ماده خارج از حدود اختیارات رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور است و به همین دلیل درخواست ابطال عبارت «با رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ - ۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان» را از تذکره ۱ بند ۴ (کتمان درآمد یا فعالیت) دستورالعمل مورد اعتراض دارم. »

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

۴. کتمان درآمد یا فعالیت:

تذکره. در مواردی که درآمد مؤدی بر اساس مفاد این بند افزایش می‌یابد، جریمه موضوع ماده ۱۹۲ قانون با رعایت مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ - ۱۳۸۴/۱۰/۱۲ سازمان محاسبه و مطالبه می‌شود. *

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال نامه شماره ۲۳۳۵/۴۱۷۲۰ - ۱۴۰۰/۷/۱۹ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی، به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۷۵۳۵ - ۱۴۰۰/۷/۲۴ توضیح داده است که:

* به طور کلی وفق قوانین ومقررات مالیاتی، تشخیص و مطالبه مالیات بر درآمد فعالیت‌های کتمان شده اشخاص با رعایت مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم و مستند به احکام مندرج در مواد ۱۵۶ و ۲۲۷ قانون مزبور و احراز درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مکتوم که مستند به دلایل و قرائن کافی باشد صورت می‌پذیرد. در این راستا در بخشنامه شماره ۱۳۸۴/۱۰/۱۲.۱۷۹۴۰ سازمان امور مالیاتی و صرفاً در مقام تبیین و توضیح حکم مقنن برای اجرای صحیح مقررات یاد شده، مقرر گردیده که در موارد استفاده از روش علی‌الرأس برای تعیین درآمد مشمول مالیات درآمدهای تخمینی بدون اتکا به مدارک یا انتخاب فروش ابزاری مؤدی به عنوان قرینه مالیاتی، درآمد کتمان شده موضوع مقررات تبصره ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم، نبوده و مشمول جریمه موضوعه نخواهد گردید و بدون تردید تغییرات موخر صورت پذیرفته در ماده ۱۹۲ قانون مذکور در اصلاحات سال ۱۳۹۴ موثر در حکم موصوف در بخشنامه یاد شده نمی‌باشد.

با عنایت به مراتب فوق برخلاف استنباط شاکی، استناد دستورالعمل موضوع شکایت به بخشنامه شماره ۱۳۸۴/۱۰/۱۲.۱۷۹۴۰ سازمان امور مالیاتی در بخش تذکره ۱ بند ۴ صرفاً ناظر به نحوه شناسایی و تعیین مآخذ جرایم کتمان شده مبنی بر عدم تعلق جریمه به درآمدهای برآوردی و تخمینی می‌باشد و ارتباطی با تعریف درآمد کتمان شده مورد نظر شاکی ندارد. لذا باید توجه داشت که صرفاً این قسمت از بخشنامه مذکور در بند موصوف از دستورالعمل موضوع شکایت تنفیذ و مورد تایید قرار گرفته است، نه تعریف درآمد کتمان شده. همان گونه که ذکر گردید در دستورالعمل موضوع شکایت به هیچ وجه تعریف درآمد کتمان شده در بخشنامه شماره ۱۳۸۴/۱۰/۱۲.۱۷۹۴۰ سازمان امور مالیاتی مد نظر نبوده و مورد استناد قرار نگرفته است و در خصوص تعریف درآمد کتمان شده، صراحت قسمت اخیر ماده ۱۹۲ و تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و همچنین نظر تفصیلی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مندرج در رأی شماره ۲۰۱۲۹ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۲۰ موضوع بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۲/۲۱.۲۱۰/۱۴۰۰/۷ معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور مناط اعتبار می‌باشند، بنابراین مقرره مورد شکایت در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور و در راستای تعیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد ۲۹ و ۴۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم تنظیم شده است. *

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۳ 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

اولاً: بر اساس ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ مقرر شده است که: « در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است، چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می‌باشد و حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان‌شده در اظهارنامه‌های تسلیمی و یا هزینه‌های غیرواقعی نیز جاری است. » ثانیاً: با تصویب اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴، موضوع کتمان درآمد در مقوله عدم ثبت در دفاتر اصولاً موضوعیت ندارد و صرفاً در موارد عدم ابراز درآمد در اظهارنامه تحقق می‌یابد. بنا به مراتب فوق و با عنایت به اینکه براساس تذکره ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۲۰۰/۵۲۲/۹۹ - ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که جریمه موضوع ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم براساس مفاد بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ - ۱۳۸۴/۱۰/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور محاسبه می‌شود و بر مبنای بخشنامه اخیر نیز منظور از درآمد کتمان شده، درآمدی است که مؤدی در طول یک سال مالیاتی از فعالیت‌های اقتصادی خود به دست آورده، اما در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نکرده باشد، بنابراین اطلاق تذکره ۱ بند ۴ دستورالعمل شماره ۲۰۰/۵۲۲/۹۹ - ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از جهت شمول عنوان درآمد کتمان شده نسبت به موارد عدم ثبت درآمد در دفتر، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری