

رای شماره 3403654 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: دستورالعمل شماره 200/98/511 مورخ 98/3/29 و 200/1400/504 مورخ 1400/2/8 رئیس سازمان امور مالیاتی ابطال

نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200216

شماره دادنامه سیلور: 140231390003403654 تاریخ: 1402/12/26

* شاکی: آقای ابوالفضل مرتضوی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره 200/98/511 مورخ 98/3/29 و 200/1400/504 مورخ 1400/2/8 رئیس سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال دستورالعمل شماره 200/98/511 مورخ 98/3/29 و 200/1400/504 مورخ 1400/2/8 رئیس سازمان امور مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررهای مورد شکایت به قرار زیر می باشد: دستورالعمل شماره 200/98/511 مورخ 98/3/29

پیرو دستورالعمل شماره 200/98/507/ص مورخ 1398/3/12 و جهت ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در تعیین مالیات عملکرد دریافت کنندگان سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، به شرح ذیل مقرر می دارد:

الف - اشخاص حقیقی خریدار سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران: اشخاص حقیقی موصوف برای درآمدهای حاصله از بابت واگذاری سکه های مزبور مشمول مالیات بر درآمد بوده و مکلف به انجام کلیه تکالیف قانونی از جمله تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر (به استثنای مودیانی که در راستای دستورالعمل مذکور مشمول مالیات مقطوع گردیده اند) می باشند.

ضمناً چنانچه هریک از اشخاص حقیقی که کمتر از 200 سکه دریافت نموده و مشمول دستورالعمل مالیات مقطوع سکه بوده لکن مایل به استفاده از تسهیلات دستورالعمل مورد نظر نباشند، می توانند در اجرای مقررات ماده 100 قانون مالیات های مستقیم اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم نمایند و پرونده آنها بر اساس مفاد این دستورالعمل مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرد.

ب - اشخاص حقوقی خریدار سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران: کلیه اشخاص حقوقی خریدار سکه فارغ از تعداد سکه های خریداری شده مشمول مفاد این دستورالعمل می باشند و مکلفند رویداد مالی مربوط به خرید و فروش سکه را نیز در اظهارنامه مالیاتی خود منعکس و اعمال نمایند.

پ - اقدامات مالیاتی:

کلیه اطلاعات مربوط به خرید/پیش خرید سکه اشخاص حقوقی توسط مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات در سامانه های مربوط بارگذاری شده تا آثار مالیاتی فعالیت مزبور در هنگام رسیدگی به پرونده های مالیاتی اشخاص حقوقی موصوف مورد بررسی قرار گرفته و مطابق مقررات ذیربط و مفاد این دستورالعمل اقدام گردد.

همچنین کلیه اطلاعات مربوط به اشخاص حقیقی که مبادرت به خرید سکه نموده اند، با همکاری مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات و از سوی معاونت مالیات های مستقیم (دفتر اطلاعات مالیاتی) جهت رسیدگی به ادارات کل امور مالیاتی مربوط ارسال می گردد.

اطلاعات مربوط به تراکنش های بانکی مربوط به اشخاص موضوع این دستورالعمل، از طریق دفتر بازرسی ویژه، مبارزه با پولشویی و فرار مالیاتی به ادارات امور مالیاتی ذیربط ارسال می شود.

ت - نحوه رسیدگی مالیاتی:

1- در مورد اشخاص حقیقی دارای پرونده مرتبط با خرید و فروش سکه و اشخاص حقوقی:

1-1. چنانچه مودی اقدام به تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ابراز خرید، فروش و یا اعلام موجودی سکه حسب مورد در موعد مقرر نموده باشد، اداره امور مالیاتی مربوط اظهارنامه مالیاتی مودی با اطلاعات دریافتی تطبیق داده و ضمن رسیدگی و اظهارنظر در خصوص میزان فروش و همچنین موجودی پایان دوره سکه، وفق مقررات مربوط و این دستورالعمل، نسبت به تشخیص مالیات اقدام نماید.

2-1. در مواردی که مودی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر خودداری نموده و اسناد و مدارک مثبت مبنی بر فروش و یا عدم واگذاری (موجودی) سکه خریداری شده از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران را ارائه ننماید، در این صورت چنانچه اسناد و مدارک مثبت ای مبنی بر احراز قیمت فروش سکه ارائه یا واصل نشود با رعایت مقررات تبصره 2 ماده 97 اصلاحی مصوب 1380/11/27 قانون مالیات های مستقیم تفاوت مبلغ خرید از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران با بهای روز سکه در تاریخ تحویل (که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود) از سیستم بانکی با رعایت مقررات مواد 152 و 153 قانون اخیرالذکر به عنوان درآمد مشمول مالیات، مبنای محاسبه مالیات قرار می گیرد.

2- در مواردی که اشخاص حقیقی فاقد پرونده مالیاتی در ارتباط با خرید و فروش سکه باشند؛ ادارات کل امور مالیاتی می بایست در مواردی که مودی (اشخاص حقیقی) فاقد پرونده مالیاتی در ارتباط با خرید و فروش سکه (از جمله طلا فروشی و صرافی) بوده ابتدا نسبت به تشکیل پرونده مالیاتی برای مودی اقدام نموده و سپس نسبت به صدور احکام جهت رسیدگی به کلیه منابع مالیات های مستقیم مودیان مزبور اعم از مشاغل، حقوق و تکلیفی حسب مورد مبادرت نمایند. کارگروه های رسیدگی منتخب می بایست پس از دعوت از مودی و درخواست ارائه اسناد و مدارک مربوط حسب مورد، طبق دفاتر و حسب مورد اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی و یا به دست آمده (از جمله تراکنش های بانکی) و اطلاعات مآخوذه از پایگاه های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور، طبق بند (2-1) این دستورالعمل اقدام نمایند.

ث - سایر موارد:

1- مودیان مالیاتی موضوع این دستورالعمل می بایست جهت تسلیم اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات متعلق به سامانه عملیات الکترونیکی مودیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی www.tax.gov.ir مراجعه نمایند.

2- اداره امور مالیاتی صلاحیت دار جهت حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی موضوع این دستورالعمل، اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیات عملکرد اشخاص مذکور و برای اشخاص حقیقی فاقد پرونده مالیاتی مشاغل در ارتباط با خرید و فروش سکه اداره امور مالیاتی مربوط به محل استقرار بانک عامل تحویل دهنده سکه به اشخاص موصوف، تعیین می گردد.

3- چنانچه اشخاص موضوع این دستورالعمل نسبت به مالیات تعیین شده معترض باشند، می توانند نسبت به طرح ادعای خود در مراجع دادرسی مالیاتی اقدام و درخواست رسیدگی مجدد نمایند.

4- چنانچه تمام یا بخشی از تراکنش های بانکی ارتباطی با فعالیت خرید و فروش سکه نداشته باشد مطابق دستورالعمل های رسیدگی به تراکنش های مشکوک بانکی واصله، صادره توسط سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به موضوع اقدام شود.

5 - با اتخاذ ملاک از بند 14 تفاهم نامه مورخ 1390/12/2 فیما بین سازمان متبوع و اتحادیه طلا و جواهر، نقره و سکه تهران، فروش سکه طلا که توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ضرب شده، در مرحله عرضه توسط بانک مذکور مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده، بنابراین بعد از اولین فروش توسط بانک مزبور تا اعلام بعدی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود.

6 - ادارات کل امور مالیاتی می بایست اطلاعات واصله مربوط به خرید سکه، تراکنش های بانکی و سایر اطلاعات بدست آمده مربوطه در سنوات موضوع این دستورالعمل را، پس از انقضای آخرین مهلت تسلیم اظهارنامه در اولویت رسیدگی قرار دهند.

امیدعلی پارسا - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

دستورالعمل 200/1400/504 مورخ 1400/2/8

با توجه به مفاد مواد (1) و (93) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 و بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده (100) قانون مذکور و به منظور تکریم مودیان و تسهیل وصول مالیات عملکرد سال 1399 دریافت کنندگان سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مقرر می دارد:

(1) مشمولین مالیات مقطوع و تکالیف آنها:

1-1. تمامی اشخاص حقیقی خریدار سکه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که در سال 1399 نسبت به دریافت حداکثر (155) قطعه سکه اقدام نموده اند، مشمول مالیات مقطوع موضوع این دستورالعمل می باشند. این گروه از خریداران سکه از نگهداری اسناد و مدارک موضوع قانون صدرا اشاره و تسلیم اظهارنامه مالیاتی معاف می باشند. بدیهی است با استناد به قسمت اخیر تبصره ماده (100) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31، مالیات اشخاص موضوع این بند که اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر تسلیم نمایند، براساس رسیدگی به اسناد و مدارک ارائه شده تعیین خواهد شد.

2- (1) مهلت پرداخت مالیات موضوع این دستورالعمل حداکثر تا پایان خردادماه سال 1400 می باشد. خریداران مذکور مکلفند با مراجعه به سامانه عملیات الکترونیک مودیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

به نشانی <https://my.tax.gov.ir> نسبت به پرداخت مالیات متعلق به شرح بند (2) این دستورالعمل اقدام نمایند. پرداخت مالیات بعد از سررسید تعیین شده موجب تعلیق جریمه دیرکرد موضوع ماده (190) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 خواهد شد.

(2) میزان مالیات مقطوع قابل پرداخت اشخاص حقیقی دریافت کننده سکه بر اساس تعداد سکه تحویلی طی سال 1399:

2-1) تا 5 قطعه سکه مشمول مالیات نمی باشد.

2-2) نسبت به مازاد 5 سکه تا میزان 15 سکه به ازای هر قطعه سکه 9,600,000 ریال مالیات مقطوع.

2-3) نسبت به مازاد 15 سکه تا میزان 25 سکه به ازای هر قطعه سکه 12,800,000 ریال مالیات مقطوع.

2-4) نسبت به مازاد 25 سکه تا میزان 155 سکه به ازای هر قطعه سکه 16,000,000 ریال مالیات مقطوع.

(3) سایر موارد:

3-1) درخصوص مودیانی که امکان پرداخت مالیات مقطوع موضوع این دستورالعمل را به صورت کامل تا پایان خردادماه سال 1400 ندارند، مالیات مقطوع تعیین شده حداکثر تا چهار ماه به صورت مساوی تقسیط می شود.

3-2) اشخاصی که در سال 1399 نسبت به دریافت بیش از (155)[1] قطعه سکه از بانک مرکزی اقدام نموده و همچنین صاحبان مشاغلی که حسب سوابق پرونده یا مجوز صادره از سوی مراجع ذی ربط به شغل خرید و فروش سکه اشتغال دارند، مشمول این دستورالعمل نبوده و مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات متعلق در موعد مقرر (پایان خرداد ماه 1400) می باشند.

3-3) از آنجا که مطابق حکم تبصره ماده (100) قانون مذکور، مالیات مقطوع تعیین شده مطابق بند (2) این دستورالعمل در صورت عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر، قطعی و وفق مقررات قابل وصول می باشد، لذا اوراق قطعی تمامی مشمولین موضوع بند (1) این دستورالعمل، یک ماه پس از سررسید پرداخت مالیات صادر و به مودیان ذی ربط ابلاغ خواهد شد.

3-4) آن دسته از مشمولین این دستورالعمل که به مالیات قطعی شده اعتراض داشته باشند، اعتراض آنها برابر مقررات در هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره (1) ماده (216) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 قابل رسیدگی خواهد بود.

امیدعلی پارسا - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

*دلایل شاکی برای ابطال مقررہ مورد شکایت:

دستورالعمل های مورد شکایت مبنی بر وضع مالیات به دریافت (عبارت خرید صحیح تر است) سکه از بانک مرکزی است، مخالف اصل 51 و 57 و 58 قانون اساسی و مفاد آرائی از دیوان عدالت اداری (بر اینکه وضع قواعد موجه حق و تکلیف یا متضمن اعطاء امتیازات خاصی یا پرداخت هرگونه وجه یا سلب مالکیت یا اسقاط امتیاز یا اخذ وجه یا مال، اختصاص به قانون گزار یا مأذون از قبل مقنن دارد) و مواد 1 و 93 قانون مالیات های مستقیم بوده و دلیلی بر اینکه رئیس سازمان امور مالیاتی مأذون از مقنن بر وضع مالیات باشد وجود ندارد و خارج از اختیارات بوده تقاضای ابطال از بدو الی الختم را دارد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره 212/9769/ص مورخ 1402/6/6 به طور خلاصه توضیح داده است که:

شرح دفاعیه:

1- براساس اصل (51) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود.»

2- براساس بندهای (2) و (4) ماده (1) قانون مالیاتهای مستقیم هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران و هر شخص حقوقی ایرانی، نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید مشمول مالیات می باشد. تعبیر «کلیه» در بندهای مذکور «عام استغراقی» بوده و شامل تمام مصادیق درآمد می شود. لذا کلیه درآمدهای اشخاص مذکور مشمول مالیات است، مگر اینکه قانون مالیاتهای مستقیم و یا دیگر قوانین درآمد خاص را از شمول مالیات استثناء نموده باشد.

3- طبق ماده (93) قانون مالیاتهای مستقیم درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصلهای قانون مزبور در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت های مقرر در قانون یاد شده مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد. براساس ماده (93)، نه تنها درآمدهایی که اشخاص حقیقی تحت عنوان «مشاغل» تحصیل می کنند، مشمول مالیات فصل چهارم می شود، بلکه درآمدهایی که تحت عناوین دیگر نیز، تحصیل می کنند و مشمول فصول دیگر قانون مالیات ها نمی شود، مشمول این فصل می گردد.

4- به موجب تبصره ماده (100) اصلاحی مصوب 1394/4/31 قانون مالیاتهای مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور می تواند برخی از مشاغل با گروههایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده 84 قانون مزبور باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع قانون مذکور و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مودیان یاد شده را به

صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤدی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می شود.

5 - بر اساس ماده (219) قانون فوق الذکر، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات و مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون مزبور، به سازمان امور مالیاتی کشور محول می شود که به موجب بند (الف) ماده (59) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد شده است.

با توجه به موارد فوق، بدیهی است بر اساس صراحت مواد قانونی فوق الذکر تمامی اشخاص دارای درآمد از جمله کسانی که از فروش سکه های خریداری شده (فارغ از خرید از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و یا سایر مراجع) درآمد کسب نموده اند، مشمول مالیات خواهند بود؛ چرا که ویژگی خاصی در این نوع درآمدها وجود ندارد تا آنها را از شمول مالیات خارج کند، قانون مالیاتهای مستقیم و دیگر قوانین نیز درآمدهای مذکور را از شمول مالیات خارج ننموده است. همچنین اگر چه مالیات مودیان موضوع تبصره ماده (100) قانون مالیاتهای مستقیم از قبیل مشمولان دستورالعمل صدر الذکر، به موجب قانون به صورت مقطوع تعیین می شود، لیکن با عنایت به آنکه در ماده (93) قانون فوق الذکر منظور از درآمد مشمول مالیات بر درآمد مشاغل، درآمد تحصیل شده اشخاص مورد نظر می باشد، لذا برای مودیانی که فاقد درآمد تحصیل شده از این محل (عدم فروش) باشند، و یا برای آنها درآمد کمتری حاصل شده باشد. سازوکار لازم در دستورالعمل مذکور پیش بینی شده است. به عنوان مثال در قسمت اخیر بند (الف) دستورالعمل شماره 200/98/511 مورخ 1398/3/29 آمده است: «چنانچه هر یک از اشخاص حقیقی که کمتر از 200 سکه دریافت نموده و مشمول دستورالعمل مالیات مقطوع سکه بوده، لکن مایل به استفاده از تسهیلات دستورالعمل مورد نظر نباشند، می توانند در اجرای مقررات ماده 100 قانون مالیاتهای مستقیم اظهارنامه مالیاتی خود را تسلیم نمایند و پرونده آنها بر اساس مفاد این دستورالعمل مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرد.»

در بند 3-4 دستورالعمل شماره 200/1400/504 به قابل رسیدگی بودن اعتراض مشمولین این دستورالعمل نسبت به مالیات قطعی شده در هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره 1 ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم تصریح شده است.

لازم به ذکر است از آنجا که حکم مواد قانونی فوق الذکر پس از طی فرایند قانونگذاری (تصویب توسط مجلس شورای اسلامی، تایید شورای نگهبان و سایر الزامات قانونی) لازم الاجراء شده است، سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان دستگاه اجرایی متولی وصول مالیات صرفاً مکلف به اجرای قوانین مصوب توسط مراجع ذی صلاح می باشد. همچنین یادآور می شود، شکایت از دستورالعمل های شماره 200/98/507 مورخ 1398/3/12 و شماره 200/98/511 مورخ 1398/3/29 به موجب دادنامه های 2044 الی 9809970906011075 مورخ 1398/12/10 و 140009970906010943 مورخ 1400/8/19 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری مردود اعلام شده و رسیدگی به شکایت نسبت به دو دستورالعمل فوق به علت وجود رأی قبلی موضوعاً منتفی و بر اساس مفاد ماده 85 قانون دیوان عدالت اداری در خور صدور قرار رد دادخواست است.

با عنایت به مراتب فوق، صدور مقررات مورد شکایت براساس مفاد احکام قانون مالیاتهای مستقیم است و مغایر با قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی نیست لذا رسیدگی و رد شکایت مورد استدعا است.

بسمه تعالی

با عنایت به توضیحات ارایه شده توسط نمایندگان طرف شکایت در جلسه مورخ 1402/11/29 و عقیده اعضای حاضر در جلسه هیأت تخصصی نسبت به تقاضای ابطال دستورالعمل شماره 200/1400/504 مورخ 1400/2/28 سازمان امور مالیاتی، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

نظر به اینکه سابقاً هیأت تخصصی مالیاتی بانکی در قالب دادنامه شماره 10943 مورخ 1400/8/19 دستورالعمل های مشابه مربوط به مطالبه مالیات از سکه سال 1398 به شماره 200/98/507 مورخ 1398/3/12 را با استدلال مندرج در رأی یاد شده ابطال ننموده است و این مقرر از نظر احکام کلی و اساسی و بنادین مشابه بخشنامه و دستورالعمل سال 1398 می باشد و احکام مندرج در دستورالعمل در راستای اختیار مندرج در ماده (100) قانون مالیاتهای مستقیم بوده و مضاف بر آن در بند 3-4 دستورالعمل مورد شکایت نحوه رسیدگی به اعتراض مودیان به مالیات تعیین شده و مورد مطالبه بیان شده است و قید گردید که اعتراض مودیان مورد رسیدگی در هیأت های حل اختلاف قرار می گیرد و حسب مقررات حاکم و بر اساس رویه سازمان امور مالیاتی ادعای اینکه سکه ها از بابت مهریه بوده و پرداخت شده و یا هنوز مورد فروش واقع نشده است و یا موارد دیگر اعم از ارزش و مالیات مورد توجه واقع می گردد فلذا مقرر مورد شکایت منطبق بر قانون بوده و ذکر هیأت ماده (216) ق. م. م به جهت اینکه فرض این است که مالیات قطعی است و اعتراض به قطعیت مالیات در هیأت 216 ق. م. م به عمل می آید، خللی به موضوع

وارد نمی نماید فلذا به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزاده