



رای شماره ۱۳۸۹ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته:
ابطال بند ۶ ماده ۴۴ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم، صادره به شماره ۱۸۰۷۱۸ مورخ
۱۳۹۸/۰۹/۱۳)

شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۰۲۳۰۳ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۸۹ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۲/۱۴

* شاکی: آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۶ ماده ۴۴ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای
مستقیم، صادره به شماره ۱۸۰۷۱۸ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۱۳

* شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته فوق الذکر تقدیم کرده که به هیأت
تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

فصل دوازدهم- حسابرسی تجمیعی صاحبان مشاغل موضوع تبصره ۲ ماده ۱۰۱ ق.م.م.

ماده ۴۴- درخصوص شخص حقیقی دارای بیش از یک فعالیت شغلی، در زمان قطعی شدن اظهارنامه یا انجا
حسابرسی هریک از پرونده ها، می بایست پرونده های آنها به صورت کاملاً مجزا با اعمال نرخ های موضوع ماده
۱۳۱ قانون برای هر پرونده و صرفاً با اعمال حداکثر یک معافیت موضوع ماده ۱۰۱ قانون برای کل پرونده ها حسب
مورد قطعیت یا مورد حسابرسی قرار گرفته و برای اجرای حکم تبصره ۲ ماده ۱۰۱ قانون از حیث اعمال نرخ ماده
۱۳۱ قانون برای مجموع درآمد مشمول مالیات به ترتیب زیر اقدام شود:

بند ۶- برگ مطالبه مالیات در راستای مقررات موضوع این فصل تأثیری در ارائه گواهی های موضوع مواد ۱۸۶
تبصره ۱ ماده ۱۸۶، ۱۸۷ قانون و نظایر آنها نخواهد داشت.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

مطابق ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم "صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص
حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع صلاحیتدار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذیربط مبنی بر پرداخت یا
ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعیشده می باشد و در صورت عدم رعایت این حکم مسئولان امر نسبت به
پرداخت مالیاتهای مزبور با مودی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. تبصره ۱- اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص
حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانکها و سایر موسسات اعتباری منوط به اخذ گواهی های ذیل
خواهد بود: ۱- گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده. ۲- گواهی اداره امور مالیاتی مربوط
مبنی بر وصول نسخه ای از صورت های مالی ارائه شده به بانکها و سایر موسسات اعتباری."

حکم این ماده روشن و صریح است و مقنن برای حفظ بیت‌المال و بستن راه فرار مالیاتی، چنین مقرر کرده که، اگر شخصی حقیقی یا حقوقی، دارای مالیات قطعی شده‌ای است که آن را پرداخت نکرده و ترتیبات پرداختش را هم نداده، قادر به دریافت گواهی از اداره امور مالیاتی ذیربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعیشده، جهت صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب و کار یا دریافت تسهیلات بانکی نباشد. با این‌همه در بند ۶ ماده ۴۴ از فصل دوازدهم آیین‌نامه اجرایی مورداعتراض، که درخصوص برگ مطالبه مالیات قطعی شده تجمیعی اشخاص حقیقی دارای بیش از یک فعالیت شغلی است، بدون توجه به اینکه اگر شخص دارای چند فعالیت موضوع این برگ مطالبه تجمیعی، مالیات مطالبه‌شده را پرداخت نکرده یا ترتیب پرداخت آن را نداده، به معنای آن است که نه فقط مالیات یک شغل، بلکه مالیات هیچ یک از مشاغل موضوع آن برگ مطالبه را تسویه نکرده، به طور کلی و مطلق، مقرر شده، "برگ مطالبه مالیات در راستای مقررات موضوع این فصل تاثیری در ارائه گواهی‌های موضوع مواد ۱۸۶، تبصره ۱ ماده ۱۸۶، ۱۸۷ قانون و نظایر آنها نخواهد داشت." یعنی وفق این بند، صدور و ابلاغ برگ مطالبه مالیات قطعی شده اشخاص حقیقی دارای بیش از یک فعالیت شغلی، هیچ تاثیری در ارائه گواهی‌های موضوع مواد ۱۸۶، تبصره ۱ ماده ۱۸۶، ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم و نظایر آنها نداشته، اداره امور مالیاتی ذیربط می‌تواند با استناد به این بند و حسب نوع بدهی مالیاتی، برخلاف نص هر یک از مواد ۱۸۶، تبصره ۱ ماده ۱۸۶ و ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم، گواهی مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی‌شده را صادر و به بدهکاران مالیاتی ارائه نماید. همچنین باید توجه داشت که در بند ۶ ماده ۴۴ آیین‌نامه اجرایی مورداعتراض، موضوع صدور گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعیشده اشخاص حقیقی دارای بیش از یک فعالیت شغلی، بدون توجه به صدور و ابلاغ برگ مطالبه مالیات قطعی‌شده تجمیعی آنها، منحصر به گواهی‌های موضوع مواد ۱۸۶، تبصره ۱ ماده ۱۸۶ و ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم هم نشده و با قید کلی و مبهم "و نظایر آنها" به گواهی‌های دیگری که ذکرشان در این بند نرفته نیز تسری داده شده است.

*تا لحظه تنظیم گزارش (۱۴۰۰/۱۱/۱۶) پاسخی از طرف شکایت واصل نگردیده است.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

خواسته شاکی تقاضای ابطال بند ۶ از ماده ۴۴ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم در قالب بخشنامه شماره ۱۸۰۷۱۸ مورخه ۱۳۹۸/۹/۱۳ می باشد و ماده ۴۴ در فصل دوازدهم از دستورالعمل یاد شده با عنوان حسابرسی تجمیعی صاحبان مشاغل موضوع تبصره ۲ ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم آمده است و در مورد اشخاص حقیقی است که بیش از یک فعالیت شغلی دارند که رویه رسیدگی را، اجرای ماده ۱۳۱ قانون برای هر پرونده به صورت مجزا با حداکثر اعمال یک معافیت ماده ۱۰۱ قانون برای مؤدی می داند و در بند ۶ مورد شکایت، اعلام می دارد که برگ مطالبه مالیات در راستای مقررات موضوع این فصل تأثیری در ارائه گواهی های موضوع مواد ۱۸۶ تبصره ۱ ماده ۱۸۶، ۱۸۷ قانون و نظیر آن نخواهد داشت و با لحاظ اینکه اصولاً بحث مواد ۱۸۶ و ۱۸۷ قانون در مورد مالیات های قطعی شده می باشد که مؤدی جهت برخورداری از امتیازات قانونی می بایست مالیات متعلقه را پرداخت نماید یا ترتیب پرداخت بدهد تا مفاصا حساب مالیاتی یا گواهی و نحو آن برای بانک ها و مؤسسات مالی و اعتباری جهت اعطای تسهیلات و نظایر آن صادر شود، در حالی که فرآیند صدور برگ مطالبه که قسیم برگ تشخیص می باشد در مراحل اولیه مالیاتی بوده و در فرضی صادر می شود که مالیات هنوز به قطعیت نرسیده و امکان اعتراض مؤدی را به دنبال دارد که به درستی در مقررره مورد شکایت صدور چنین برگ مطالبه ای را غیر مؤثر در فرآیند مواد ۱۸۶ و ۱۸۷ که متعلق آنها قطعیت مالیات است می داند.

تهیه کننده گزارش:

ابوالقاسم رادنیا

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

خواسته شاکی تقاضای ابطال بند ۶ از ماده ۴۴ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم در قالب بخشنامه شماره ۱۸۰۷۱۸ مورخه ۱۳۹۸/۹/۱۳ می باشد و ماده ۴۴ در فصل دوازدهم از دستورالعمل یاد شده با عنوان حسابرسی تجمیعی صاحبان مشاغل موضوع تبصره ۲ ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم آمده است و در مورد اشخاص حقیقی است که بیش از یک فعالیت شغلی دارند که رویه رسیدگی را ، اجرای ماده ۱۳۱ قانون برای هر پرونده به صورت مجزا با حداکثر اعمال یک معافیت ماده ۱۰۱ قانون برای مؤدی می داند و در بند ۶ مورد شکایت ، اعلام می دارد که برگ مطالبه مالیات در راستای مقررات موضوع این فصل تأثیری در ارایه گواهی های موضوع مواد ۱۸۶ تبصره ۱ ماده ۱۸۶ ، ۱۸۷ قانون و نظیر آن نخواهد داشت و با لحاظ اینکه اصولاً بحث مواد ۱۸۶ و ۱۸۷ قانون در مورد مالیات های قطعی شده می باشد که مؤدی جهت برخورداری از امتیازات قانونی می بایست مالیات متعلقه را پرداخت نماید یا ترتیب پرداخت بدهد تا مفاصا حساب مالیاتی یا گواهی و نحو آن برای بانک ها و مؤسسات مالی و اعتباری جهت اعطای تسهیلات و نظایر آن صادر شود ، در حالی که فرآیند صدور برگ مطالبه که قسیم برگ تشخیص می باشد در مراحل اولیه مالیاتی بوده و در فرضی صادر می شود که مالیات هنوز به قطعیت نرسیده و امکان اعتراض مؤدی را به دنبال دارد که به درستی در مقررره مورد شکایت صدور چنین برگ مطالبه ای را غیر مؤثر در فرآیند مواد ۱۸۶ و ۱۸۷ که متعلق آنها قطعیت مالیات است می داند ، بنابراین به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره 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.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری