

# ابلاغ رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه

## های شماره ۸۱۳، ۸۱۴ مورخ ۲۰/۱۱/۸۷

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه های شماره 814،813 مورخ 20 / 11 / 87 مبنی بر ابطال قسمت اخیرهای ماده 17 و نیز بند 12 ماده 20 آیین نامه اصلاحی مربوط به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت نام وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی موضوع تبصره 2 ماده 95 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27 / 11 / 80 جهت اطلاع و اقدام لازم ابلاغ می گردد.

علی اکبر عرب مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

### اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم

تاریخ دادنامه: 1387 / 11 / 20

شماره دادنامه: 813.814

کلاسه پرونده: 414،455 / 87

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شکات: شرکت های سرمایه و دانش، جهان سیم، دنیای نوین، بورس ابزار.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت اخیر از ماده 17 و قسمت اخیر بند 12 ماده 20 آیین نامه تبصره 2 ماده 95 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم.

مقدمه: شکات در دادخواستهای تقدیمی اعلام داشته اند، وزیر وقت امور اقتصادی و دارایی خارج از اختیارات قانونی در قسمت اخیر ماده 17 آیین نامه موضوع تبصره 2 ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم حداقل دو تکلیف اضافی را برای مودیانی که از سیستمهای الکترونیکی استفاده می نمایند، تعیین کرده است که در نتیجه تعیین این تکلیفهای غیر قانونی دفاتر گروهی از مودیان به موجب اقدام غیر قانونی دیگر، مشمول قسمت اخیر بند 12 از ماده 20 همان آیین نامه شده و موجب رد دفاتر قانونی این گروه از مودیان مالیاتی گردیده است و نهایت موجب تشخیص درآمد مشمول مالیات غیرواقعی (علی الرأس) و تعیین جریمه رد دفاتر از همه مهمتر موجب سلب اعتماد مودی در تسلیم اظهارنامه واقعی گردیده است. برای روشن شدن موضوع، تبصره 2 قانون مالیاتهای مستقیم قابل توجه است،

1- آیین نامه مربوط به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی

2- آیین نامه مربوط به چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی... به موجب ماده 106 قانون مالیاتهای مستقیم درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی بر طبق مقررات ماده 94 و بند (الف) ماده 95 این قانون در موارد مذکور در ماده 97 این قانون به طور علی الرأس تشخیص می گردد. وزیر با اضافه کردن تکالیفی خارج از اختیارات قانونی یعنی اینکه هر سه ماه یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشینهای الکترونیکی را حداکثر تا... روز پس از پایان سه ماه به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نماید موجب رد دفاتر و تعیین درآمد مشمول مالیات غیر واقعی و جریمه برای این شرکتها گردیده است. در صورتی که در آیین نامه یاد شده برابر تصریح تبصره 2 ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم مربوط به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی... بوده است و در قانون مالیاتهای مستقیم، تنها در ماده 100 مودیان مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی یک ساله آن هم تا چهار ماه بعد از اتمام

سال مالی شده اند و در مورد رسیدگی به اسناد و مدارک و دفاتر مستندات اظهارنامه نیز اداره امور مالیاتی مکلف است با تسلیم درخواست کتبی در محل کار مودی حاضر و رسیدگی نماید و مودی در قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به تسلیم خلاصه عملیات غیر سالانه به ادارت امور مالیاتی نیستند و مسئولین دستگاههای اجرایی حق تعیین تکلیف اضافی و مطالبه مالیات غیر واقعی و تعیین جریمه از مودیان را ندارند. لذا تقاضای رسیدگی و ابطال آیین نامه فوق الذکر در قسمت های مورد شکایت را دارد. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت شکات طی نامه شماره 96139 / 212 مورخ 23 / 9 / 1387 اعلام داشته است، آیین نامه مربوط به روش نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی و نهایی موضوع [تبصره 2 ماده 95](#) اصلاحی مصوب 27 / 11 / 1380 قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای وظایف و اختیارات قانونی سازمان امور مالیاتی کشور که قانون گذار بر عهده این سازمان گذارده و به تصویب وزیر وقت امور اقتصادی و دارایی رسیده است ماده 17 آیین نامه مورد بحث برای رعایت حال مودیان و به دلیل اینکه برای تسلیم خلاصه عملیات سه ماهه آخر سال مدت زمان 10 روزه مصادف با ایام تعطیلات نوروزی و اصلاح حسابها طبق نظر مجمع عمومی صاحبان سهام می باشد و برای آنکه موجب بروز مشکلاتی در ارسال خلاصه عملیات برای مودیان شده بود طی پیشنهاد شماره 59651 مورخ 1 / 7 / 1386 که به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده به شرح ذیل اصلاح گردیده، ضمناً مودیان مذکور مکلفند خلاصه عملیات داده شده به ماشینهای الکترونیکی را برای هر یک از سه ماهه اول تا سوم هر سال حداکثر ظرف مدت یک ماه پس از پایان سه ماهه و برای سه ماهه چهارم تا تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه به ادارت امور مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند بر اساس ماده 7 و 8 قانون تجارت که ناظر بر سایر قوانین مالی و تجاری است، قانون گذار بیان داشته تاجر همه روزه مطالبات دیون و داد و ستد تجاری و معاملات راجع به اوراق تجاری... در آن دفتر ثبت نماید و متعاقباً تاجر باید کلیه معاملات را حداقل هفته ای یکبار از دفتر روزنامه استخراج و در دفتر کل ثبت کند، چون آیین نامه موضوع [تبصره 2 ماده 95](#) قانون مالیاتهای مستقیم علاوه بر روش نگهداری دفاتر، بر اسناد و مدارک و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی تصریح دارد. ماده 17 آیین نامه به دلیل اطلاعات رایانه ای یک اطلاعات مجازی می باشد و در آن واحد قابل از بین بردن و تغییر هستند، سازمان امور مالیاتی به منظور ایجاد یک ابزار کنترل و دسترسی آسان جهت تطبیق اطلاعات رایانه ای با دفاتر ارائه شده و داشتن اطلاعات کافی و وافی از عملکرد شرکتها در طول مدت کارکرد و رعایت عدالت مالیاتی و حقوق حقه دولت در حدود اختیارات قانونی اقدام به پیشنهاد و تصویب این آیین نامه نموده است، قسمت اخیر ماده 17 آیین نامه موصوف هیچگونه تکلیف اضافی برای مودیان ایجاد ننموده و شامل کلیه مودیانی که از سیستمهای الکترونیکی استفاده می نمایند، می شود و مختص شرکتهای شاکی نمی باشد، همچنین با عنایت به صدر ماده 17 مذکور هدف تصویب کننده صرفاً انتقال اطلاعات و عملیات ماشینهای الکترونیکی به دفاتر تجاری بوده است. هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل در تاریخ فوق تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید.

#### رای هیات عمومی

**الف -** قانون گذار به شرح [ماده 100](#) قانون مالیاتهای مستقیم، مودیان مالیاتی مشمول ماده مذکور را مکلف کرده است که اظهار نامه مالیاتی مربوط به فعالیتهای شغلی خود را در سال مالیاتی برای هر واحد شغلی با رعایت مقررات تنظیم و تا آخر تیر ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه طبق قانون اقدام نمایند. نظر به اینکه [تبصره 2 ماده 95 قانون مزبور](#) متضمن جواز تنظیم و تصویب آیین نامه مربوط به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی در دفاتر تجاری است و ملازمه ای با وضع قاعده امره مبنی بر ایجاد تکلیف برای مودیانی که به منظور ثبت و نگهداری عملیات معاملاتی از سیستم های الکترونیکی استفاده می کنند به تسلیم خلاصه عملیات مذکور هر سه ماه یک بار به اداره امور مالیاتی ندارد، بنابراین قسمت اخیر ماده 17 آیین نامه اصلاحی موضوع [تبصره 2 ماده 95](#) قانون مالیاتهای مستقیم در این خصوص خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی در وضع مقررات دولتی است.

ب- در مورد **ماده 95** اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم، صاحبان مشاغل مشمول پرداخت مالیات موظف به تهیه و تنظیم و نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر تجاری مربوط به منظور ثبت فعالیت های تجاری و تشخیص درآمد مشمول مالیات بر اساس شرایط و ضوابط مقرر در آیین نامه موضوع تبصره 2 ماده مذکور شده اند و به شرح ماده 97 قانون و تبصره 2 آن موارد تشخیص درآمد مشمول پرداخت مالیات به طور علی الرأس به واسطه رد دفاتر قانونی معتبر تعیین گردیده است. بنابراین بند 12 ماده 20 آیین نامه مورد اعتراض که عدم تسلیم خلاصه عملیات موضوع ماده 17 در مهلت مقرر در آن ماده را از موجبات رد دفاتر مودی مالیاتی اعلام داشته است و نتیجتاً سبب تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی الرأس می گردد. خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی می باشد لذا قسمت اخیر ماده 17 و بند 12 ماده 20 آیین نامه مورد اعتراض مستنداً به قسمت دوم اصل 170 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده یک و بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می شود.

هیئت عمومی **دیوان عدالت اداری**

معاون قضائی

شماره: 90630

تاریخ: 11 / 10 / 1386

پیوست:

بخشنامه

به منظور تشویق و تکریم مودیان محترم مالیاتی و ایجاد تسهیلات متناسب با نیازهای آنان متن اصلاح شده ماده 17 آیین نامه اصلاحی مربوط به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی موضوع **تبصره 2 ماده 95** اصلاحی مصوب 27 / 11 / 80 قانون مالیاتهای مستقیم که اصلاحات قسمت اخیر آن در تاریخ 1 / 7 / 86 در ذیل پیشنهاد شماره 59651 مورخ 1 / 7 / 86 به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارائی رسیده و مفاد آن نسبت به سال مالی که از 1 / 1 / 85 به بعد شروع شده نیز قابل تسری خواهد بود به شرح ذیل جهت اطلاع و اقدام لازم ابلاغ می گردد.

ماده 17 اصلاحی: مودیان که از سیستم های الکترونیکی استفاده می نمایند، موظفند حداقل ماهی یک بار خلاصه عملیات داده شده به ماشین های الکترونیکی را در دفتر روزنامه یا مشاغل حسب مورد ثبت و حداکثر ظرف مهلت تعیین شده در ماده 14 این آیین نامه به دفتر کل منتقل کنند، علاوه بر این به منظور تسهیل رسیدگی باید آیین نامه ها یا دستورالعمل های کار ماشین و برنامه های آن و نحوه کار با نرم افزارهای مالی مورد استفاده را در اختیار مأموران رسیدگی قرار دهند. ضمناً مودیان مذکور مکلفند خلاصه عملیات داده شده به ماشین های الکترونیکی را برای هر یک از سه ماهه اول تا سوم هر سال حداکثر ظرف مدت یک ماه پس از پایان سه ماه و برای سه ماهه چهارم تا تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به ادارات امور مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند

علی اکبر عرب مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره: 52509

تاریخ: 10 / 06 / 1386

پیوست:

ادارات کل امور مالیاتی استان

شورای عالی مالیاتی

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان  
هیات عالی انتظامی مالیاتی  
اداره کل دادستانی انتظامی مالیاتی  
دفترسازمان حسابرسی  
دبیرخانه هیات موضوع **ماده 251 مکرر**  
جامعه حسابداران رسمی ایران  
مجله مالیات

گرچه مطابق قسمت اخیر مقررات بند 12 ماده 20 آیین نامه روش نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک، تسلیم خلاصه عملیات موضوع ماده 17 آیین نامه مزبور در خارج از مهلت مقرر می تواند موجب بی اعتباری دفاتر مودیان محترم مالیاتی شود، لذا از آنجا که با وجود ایرادات اعلام شده از سوی ادارت امور مالیاتی هیات های سه نفری موضوع **بند 3 ماده 97** قانون مالیاتهای مستقیم، مطابق تجویز ماده 21 آیین نامه موصوف. اختیار دارند نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند، بنابراین مقرر می دارد، به منظور تشویق و تکریم مودیان محترم مالیاتی در صورتیکه تسلیم خلاصه عملیات موضوع ماده 17 آیین نامه در خارج از مهلت مقرر، به سبب عواملی خارج از اختیار مودی و یا دلایل موجه دیگر پدید آمده باشد. در این صورت هیات های موضوع **بند 3 ماده 97** قانون مالیاتهای مستقیم با رعایت واقعیت امر نظر خود را مبنی بر تائید دفاتر قانونی اعلام نمایند. مدیران کل و روسای ادارات امور مالیاتی مسئول حسن اجرای این بخشنامه می باشند.

علی اکبر عرب مازار