



رای شماره ۷۶۹ مورخ ۱۳۹۱/۱۰/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

کلاس پرونده: ۸۹/۳۵

شاکی: عبدالرزاق جامی فروشانی

موضوع: ابطال عبارت « دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) » از ماده ۲ آیین نامه موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و کلمه « قانونی » از عبارت « نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی » مندرج در ذیل عنوان فصل سوم آییننامه مذکور

تاریخ رای: دوشنبه ۱۸ دی ۱۳۹۱

شماره دادنامه: ۷۶۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست تقدیمی، ابطال عبارت « دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) » از ماده ۲ آیین نامه موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و کلمه « قانونی » از عبارت « نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی » مندرج در ذیل فصل سوم آییننامه مذکور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " در ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) از نظر مالیاتی در ردیف دفاتر قانونی قرار گرفته بود، ولی به علت مشکلاتی که برای عده ای از مودیان مالیاتی به وجود آمده بود، در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ماده ۹۵ اصلاح شد و دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) از ردیف دفاتر قانونی خارج گردید. در این قانون هیچ اشاره ای به قانونی بودن دفاتر درآمد و هزینه نشده است. هرچا که اشاره به دفتر یا دفاتر قانونی شده است، مراد دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت است. این موضوع از بند (الف) ماده ۹۵ که صریحاً به دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت اشاره شده است و ماده ۱۰۶ که به دفاتر قانونی بر طبق مقررات بند الف ماده ۹۵ توجه دارد و ماده ۱۸۴ که ادارت ثبت را مکلف کرده است: در آخر هر ماه نام اشخاص حقیقی یا حقوقی را که دفتر قانون به ثبت رسانده اند با ذکر تعداد دفاتر ثبت شده است و شماره های آن به اداره امور مالیاتی محل اقامت موسسه ارسال دارند، مستفاد می شود. طبق ماده ۱۴ قانون تجارت، دفاتر روزنامه و کل، در صورتی که مطابق مقررات قانون تجارت مرتب شده باشد، بین تجار در امور تجاری سندیت خواهد

داشت، به همین جهت به آن دفاتر قانونی گفته می شود. لیکن دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) چنین خصوصیتی ندارد و برای ثبت فعالیتهای شغلی صاحبان مشاغل موضوع بند (ب) ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بدون درج کلمه (قانونی) پیش بینی شده است و فقط در امور مالیاتی ملاک عمل خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور، آیین نامه موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی قانون نامبرده را که از آیین نامه موضوع تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون ملغی شده سابق (مصوب سال ۱۳۶۶) اقتباس و ماده ۲ آیین نامه سابق عیناً در آن گنجانده شده و به تصویب وزیر وقت امور اقتصادی و دارایی رسیده است، دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) را مانند گذشته، دفتر قانونی دانسته است. در نتیجه این اقدام غیر قانونی، مستمسک به دست ماموران مالیاتی داده است تا به موجب اقدام غیر قانونی دیگر از مودیان احصا شده در بند (ب) ماده ۹۶ که طبق تبصره ۴ ماده ۱۰۰ مکلف به تسلیم اظهارنامه شامل حساب درآمد و هزینه و حسب بند (ب) ماده ۹۵ مکلف به ثبت فعالیتهای شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه هستند، جریمه ای معادل بیست درصد مالیات بابت عدم ارایه دفاتر قانونی مقرر در ماده ۱۹۳ مطالبه نمایند که مربوط به مودیانی است که به موجب مقررات این قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی روزنامه و کل موضوع قانون تجارت و تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان هستند. نظر به این که تبصره ۲ ماده ۹۵ متضمن جواز تهیه و تصویب آیین نامه مربوط به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی بر اساس نوع فعالیت و همچنین رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری است، وزیر امور اقتصادی و دارایی اختیاری برای قانونی دانستن دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) که قانونگذار حسب اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ از ردیف دفاتر قانونی خارج کرده است، نداشته است. علی هذا به لحاظ خارج شدن مقام تصویب کننده آیین نامه از اختیارات قانونی، تقاضای ابطال عبارت « دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه)» از ماده ۲ آیین نامه مورد اشاره و کلمه قانونی از عبارت « نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی» مندرج در ذیل فصل سوم آیین نامه به لحاظ سرایت کلمه « قانونی» به دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) مذکور در ماده ۱۱ آیین نامه را دارد. " متن آیین نامه مورد اعتراض شاکی به قرار زیر است: مشخصات دفاتر قانونی: " ماده ۲- دفاتر قانونی مشمول این آیین نامه عبارت است از کلیه دفاتر روزنامه و کل اعم از مشترک یا جدا از یکدیگر و دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) که قبل از ثبت هر گونه عملیات حسابداری در آنها دفاتر روزنامه و کل مطابق مقررات مواد ۱۲ و ۱۱ قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ از طرف نماینده اداره ثبت اسناد و دفتر مشاغل از طرف ادارات امور مالیاتی ذی ربط حسب مورد امضا، پلمپ و ثبت گردیده و به فارسی تحریر شده باشد. " نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی: " ماده ۱۱) مودیانی که دفتر روزنامه و کل نگهداری می نمایند باید کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی و مودیان مجاز به نگهداری دفاتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) باید هر گونه درآمد و هزینه و خرید و فروش داراییهای قابل استهلاک خود را طبق مقررات این آیین نامه حسب مورد در دفاتر مربوط ثبت کنند ولو آن که برای نگهداری حسابها از ماشینهای الکترونیکی و کارتهای حساب استفاده شود. " در پاسخ به این شکایت، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی، به موجب لایحه شماره ۲۴۴۵۷۵/۹۱-۱۳۸۹/۱۲/۱۴ توضیح داده است که: " با عنایت به ماده ۳۸ قانون دیوان عدالت اداری درخواست ابطال مصوبه مشروط به ذکر (۱) موارد مغایرت مصوبه با قانون (۲) یا خروج از اختیارات (۳) ذکر ماده قانونی که مغایرت مصوبه با آن ادعا شده است، می باشد. حال آن که با مطالعه شرح دادخواست اولاً: ادعای مغایرت مصوبه با قانون از متن مستفاد نمی شود. ثانیاً: استدلالات نگارنده برای اثبات آنچه که وی در پاراگراف پایانی متن دادخواست « خارج شدن مقام تصویب کننده آیین نامه از اختیارات قانونی» عنوان کرده نه تنها مکفی نبوده بلکه خروج موضوعی صغرای احتجاج از بنای طرح مساله آن چنان مشهود است که بر همین اساس تزلزل در ارکان استدلال، طرف مقابل را فارغ از تکلیف به ارایه پاسخ می نماید. نگارنده مدعی است اصلاح ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۸۰ که بیان می داشت: « دفاتر

قانونی از نظر مالیاتی عبارت است از دفاتر روزنامه (اعم از نقدی یا غیرنقدی) و دفتر کل موضوع قانون تجارت و یا دفاتر مخصوص که وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان دفتر مشاغل (درآمد و هزینه) تهیه و در دسترس مودیان قرار می دهد» به نحو فعلی به منظور خارج کردن دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) از ردیف دفاتر قانونی صورت پذیرفته ولی مطالعه مواد جایگزین در قانون مالیاتهای مستقیم نه تنها این مطلب را به ذهن تداعی نمی کند بلکه تدبر و ذکاوت مقنن را آشکار می سازد آن جا که به علت تغییر ساختار مواد بعد از آن و به منظور بیان احکام به گونه ای که هم جامع افراد باشد و هم مانع اغیار هم مجری قانونی را برای درک منظور واضع یا ابهام و اجمال و تعارض مواجهه نسازد، هنگامی که مواد ۹۶ و ۹۵ به کلی تغییر می نماید، ترجیحاً با حذف آگاهانه دفاتر قانونی از این ماده اما با بقای این عنوان در ماده ۱۹۳ نشان می دهد که کما کان بر این عقیده است که دفاتر قانونی مشمول دفاتر درآمد و هزینه نیز می باشد. به عبارتی هر چند متن ماده ۹۵ قدیم برداشته شده اما با شیوه ای بهتر در ماده ۹۵ در بند الف صاحبان مشاغل را که به موجب همان قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در « دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت» و در بند ب صاحبان مشاغل که بر حسب همان قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در « دفاتر درآمد و هزینه» می باشد، تقسیم و عامدانه از استعمال « دفاتر قانونی» و احصاء دفاتر قانونی اجتناب کرده است. به عبارتی بر عکس آنچه شاکی استنباط کرده است قانونگذار در مقام آن بوده که از تقییدی که در متن قبلی برایش به وجود آمده و دفاتر قانونی را منحصر به چند مورد می کرده است رها شود چه بسا در مواد دیگر قانون نیاز داشته باشد دفاتری را در متن قانون بگنجاند که آن زمان بروز تعارض آشکار خواهد شد. سوال اینجاست که شاکی مدعی است « هر جا که اشاره به دفتر یا دفاتر قانونی شده است مراد دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت است» و یا « طبق ماده ۱۴ قانون تجارت ... به همین جهت به آن دفاتر قانونی گفته می شود.» کلی گویی در این سطح در عالم حقوق شایسته نبوده و بعید است. آیا دفاتر موجود در دفاتر اسناد رسمی دفاتر غیر قانونی است و قس علی هذا. فلذا قانونگذار آگاهانه و با رعایت جوانب امر برای مسدود کردن این چنین برداشتهایی که منطوقاً و مفهوماً امکان بروز دارد ساز و کار مناسب را اتخاذ و تنسیق کرده است. اصولاً بر فرض این که بپذیریم عنوان دفاتر قانونی از قسمتهای مورد اعتراض در آیین نامه حذف (ابطال) شود، باز هم در اصل صورت مساله تغییری ایجاد نمی کند. چرا که ماده ۱۹۳ از عنوان « دفاتر قانونی» استفاده کرده است اما ماده ۹۵ بند الف « دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت» را استعمال کرده است نه « دفاتر قانونی» به عبارتی نسخ ماده ۹۵ قدیم نه تنها تایید ادعای مطروحه نمی باشد که موید تعمیم اصطلاح دفاتر قانونی هم به این گونه دفاتر و هم دفاتر درآمد و هزینه است. چنانچه استدلال مردود حاضر را مرور کنیم دفاتر اخیر از این منظر غیر قانونی محسوب خواهند شد. سوال اینجاست که کدام یک از نصوص معتبر و غیر منسوخ و جاری قانونی در احصا موارد مشمول دفاتر قانونی تصریح دارد، که بر اساس آن اقدام وزارت امور اقتصادی و دارایی در تصویب آیین نامه حاضر از حدود اختیارات خارج و برخلاف محدودیت موجود عمل کرده باشد. بنا علی هذا شکایت حاضر بی مورد و رد آن مورد استدعاست. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رای مبادرت میکند.

رای هیأت عمومی

بر مبنای ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، صاحبان مشاغلی که مکلف به ثبت و نگهداری فعالیت‌های شغلی هستند به سه دسته تقسیم شده اند و وظیفه هر یک به تصریح بیان شده است. دسته اول مکلف به ثبت دفتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت و دسته دوم مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی در دفاتر درآمد و هزینه و دسته سوم مکلف به ثبت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه مطابق نمونه های تعیین شده از سوی

سازمان امور مالیاتی هستند. نظر به این که دفتر درآمد و هزینه در بند (ب) این ماده قانونی مورد پذیرش قانونگذار قرار گرفته است، ماده ۲ و ابتدای فصل سوم از آیین نامه مورد اعتراض که دفتر درآمد و هزینه را از جمله دفاتر قانونی قلمداد کرده است با حکم مقنن [به شرح پیش گفته] موافقت دارد و قابل ابطال تشخیص نمی شود.

معاون قضایی دیوان عدالت اداری - علی مبشری