



موضوع	رای شماره ۱۱۷۴ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱ و قسمت ارزش افزوده بند ۳ از بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۰۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور)
بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه : ۱۱۷۴ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۰۹/۲۹ شماره پرونده: ۹۷۰۳۷۰۹ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشکای: سازمان نظام مهندسی ساختمان استان خوزستانموضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱ و قسمت ارزش افزوده بند ۳ از بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۰۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: سازمان نظام مهندسی ساختمان استان خوزستان به موجب درخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۰۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "احتراماً به رعایت مفاد ماده (۸۰) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ درخواست ابطال نامه شماره ۱۳۹۷/۰۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ مدیرکل دفتر اطلاعات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به شرح ذیل تقدیم مقام عالی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می گردد: همان طور که استحضار دارید هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه های شماره ۲۰۵ الی ۱۳۹۴/۳/۴-۲۰۸ دامنه کاربرد و بند (۱-۵) دستورالعمل اجرای شماره ۱۳۹۰/۱۰/۲۷-ص/۲۴۴۶۸/۲۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل اینکه عبارت «قانون مالیات بر ارزش افزوده» در تعریف دامنه مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی تشخیص گردید و همچنین بند(۱-۵) دستورالعمل مذکور از حیث این که در آن عموم مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۹۵ (قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) را مشمول حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم تلقی کرده است مغایر قانون است با استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری (مصوب سال ۱۳۹۲) ابطال نمود. به عبارت دیگر و به استناد بخشنامه شماره ۱۳۹۴/۴/۲۴-۴۵/۹۴/۲۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور «اشخاص حقیقی بندهای (الف) و (ب) موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که فعالیت آنها در مقام ارائه خدمت است تکلیفی به ارائه فهرست معاملات ندارند، اگر چه به موجب دادنامه های ۲۰۵ الی ۲۰۸ فوق با تسری ابطال دستورالعمل اجرایی فوق الذکر به زمان تصویب آن و اعمال ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان موافقت نشد، لیکن هیأت عمومی دیوان مجدداً به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۶/۴/۲۷-۳۷۹ و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ناظر بر آن دسته از اشخاص حقیقی و حقوقی که خدمت ارائه می کنند، نیست. به همین جهات اطلاق بخشنامه و دستورالعمل های مورد شکایت به شرح مندرج درگرددش کار که دفاتر اسناد رسمی را مشمول تکلیف ارائه صورت حساب فصلی کرده مغایر قوانین فوق الذکر و خارج از حدود اختیارات مراجع تصویب آنها می باشد و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری (مصوب سال ۱۳۹۲) از تاریخ تصویب ابطال می شود» نتیجتاً آراء هیأت عمومی دیوان در دادنامه های شماره ۲۰۵ الی ۱۳۹۴/۳/۴-۲۰۸ و علی الخصوص دادنامه شماره ۱۳۹۶/۴/۲۷-۳۷۹ مبتنی بر این است که اشخاص حقیقی و حقوقی که فعالیت آنها در مقام ارائه خدمت است، این اشخاص در دایره شمول و احکام و تکالیف ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قرار نخواهند گرفت بنابراین تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی فوق که عبارتند از موارد ذیل ناظر برآن دسته از اشخاص حقیقی و حقوقی که فعالیت آنها در مقام ارائه خدمت است نخواهد گردید: ۱) موظف به اخذ کارت اقتصادی (۲) مکلف به استفاده از صورتحساب برای معاملات خود (۳) مکلف به درج شماره اقتصادی مربوط (به خود و دیگران) در صورتحساب ها و فرم ها و اوراق مربوط (۴) تکلیف به ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور طبق دستورالعمل مذکوره منظور بررسی نامه مورد شکایت لازم می داند به استحضار برساند: ۱- در بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری (مصوب سال ۱۳۹۲) « رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از آیین نامه ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداری ها و موسسات عمومی غیردولتی در مواردی که مقررات مذکور به علت مغایرت با شرع یا قانون و یا عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز یا سوء استفاده از اختیارات یا تخلف در اجرای قوانین و مقررات یا خودداری از انجام وظایفی که موجب تضییع حقوق اشخاص می شود» از حدود صلاحیت و وظایف هیأت عمومی دیوان است. ۲- به استناد ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ « چنانچه مصوبه ای در هیأت عمومی ابطال شود، رعایت مفاد رای هیأت عمومی در مصوبات بعدی، الزامی است. هرگاه مراجع مربوط، مصوبه جدیدی مغایر رای هیأت عمومی تصویب کنند رییس دیوان موضوع را خارج از نوبت بدون مفاد ماده (۸۳) این قانون و فقط با دعوت نماینده مرجع تصویب کننده در هیأت عمومی مطرح می نماید.» ۳- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ در دادنامه های شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ۱۳ و ۸۸ در دادنامه شماره ۳۷۹ اصدار رای نمود، لیکن مدیرکل مربوط در نامه مورد شکایت علیرغم صراحت آراء هیأت عمومی دیوان عدالت در دادنامه های مذکور و علی الخصوص در دادنامه شماره ۳۷۹ مبنی بر اینکه « ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم منتهی به اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ناظر بر آن دسته از اشخاص	

حقیقی و حقوقی که خدمت ارایه می کنند نیست» بدون رعایت مفاد ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲) در نامه مورد شکایت مفاد آراء هیات عمومی موضوع دادرسی های صدرالذکر را رعایت ننموده است لذا به منظور اثبات ادعای پندهای نامه مورد شکایت از حیث نقض ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مورد بررسی قرار می گیرند: الف) بند ۱ نامه مورد شکایت «و مفاد بند (۱-۵) دستورالعمل اجرایی مربوط، مودیان اشخاص حقیقی مشمول اجرای تکالیف فهرست معاملات (بند الف و ب ماده ۹۶ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) صرفاً از تاریخ صدور دادنامه های ۲۰۵ الی ۱۳۹۴/۳/۴-۲۰۸ تا پایان سال ۱۳۹۴ تکلیفی برای ارسال فهرست معاملات در سامانه ذیربط ندارند لیکن رعایت تکالیف صدور صورت حساب و ارسال فهرست معاملات برای مشمولین حقیقی مذکور در سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ الزامی بوده و در سال ۱۳۹۴ نیز صرفاً تکلیف ارسال از تاریخ یاد شده ساقط گردیده ولی تکلیف صدور صورتحساب برای سال ۱۳۹۴ الزامی بوده است. موارد فوق الذکر در خصوص اشخاص حقیقی که صرفاً به خدمات اشتغال دارند صدق می کند.» صرفاً با فرض عدم وجود دادنامه شماره ۱۳۹۶/۴/۲۷-۳۷۹ موثر و نافذ خواهد بود لیکن با وجود رای هیات عمومی دیوان موضوع دادنامه ۳۷۹ مبنی بر اینکه «ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم منتهی به اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ناظر بر آن دسته از اشخاص حقیقی و حقوقی که خدمت ارایه می کنند نیست.» غیرنافذ و بر خلاف قانون و از مصادیق عدم رعایت مفاد ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری خواهد بود، به عبارت دیگر مدیرکل مربوطه می بایست در بند ۱ نامه مورد شکایت رای هیات عمومی موضوع دادنامه ۳۷۹ را لحاظ می نمود. ب) در بند ۲ نامه مورد شکایت ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان از حیث رعایت رای هیات عمومی موضوع دادنامه ۳۷۹ رعایت نشده است: ۱- «با عنایت به استفساریه از دفتر حقوقی سازمان متبوع در رابطه با دادنامه شماره ۱۳۹۶/۴/۲۷-۳۷۹ هیات عمومی دیوان عدالت اداری تکالیف دفاتر اسناد رسمی فقط نسبت به ارسال صورتحساب معاملات، به استناد ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از تاریخ تصویب ابطال شده است» به استناد بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ حدود صلاحیت و وظایف هیات عمومی دیوان تبیین گردید و در همین راستا و به استناد مواد ۱۳ و ۸۸ این قانون هیات عمومی دیوان به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۶/۴/۲۷-۳۷۹ «و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم منتهی به اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ناظر بر آن دسته از اشخاص حقیقی و حقوقی که خدمت ارایه می کنند نیست» اصدار رای نمود لیکن در بند ۲ نامه مورد شکایت فقط و صرفاً دفاتر اسناد رسمی را مخاطب این دادنامه و از تکلیف ارسال صورتحساب معاملات موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مستثنی نموده و این حکم در بند ۲ نامه مورد شکایت مغایر با مفاد ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری (مصوب سال ۱۳۹۲) است. ضمناً از آنجا که این سازمان مخاطب دادنامه شماره ۱۳۹۶/۴/۲۷-۳۷۹ می باشد و به استناد ماده ۹۳ این قانون (قانون تشکیلات) خود را ذی نفع می داند، در بند ۲ نامه مورد شکایت با حصر و محدودیت ایجاد شده سایر ذی نفعان از بهره مندی دادنامه مذکور (دادنامه ۳۷۹) محروم نموده است و این امر موجب نقض ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان است. ۲- «لیکن تکلیف صدور صورتحساب وفق ماده (۸) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون به قوت خود باقی است از این روی، جریمه های ناشی از عدم ارسال فهرست معاملات از سوی دفاتر اسناد رسمی از تاریخ صدور دادنامه (۳۷۹) تا پایان سال ۱۳۹۴ قابل مطالبه نخواهد بود و...» به استحضار می رساند: هیات عمومی دیوان در رای خود موضوع دادنامه شماره ۳۷۹ و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ناظر بر آن دسته از اشخاص حقیقی و حقوقی که خدمت ارایه می کنند نیست. کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی ارایه دهندگان خدمات را از کلیه تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مستثنی نموده است، لیکن نظر به اینکه در نامه مورد شکایت تکلیف صدور صورتحساب را برای این گونه مودیان جاری می داند مغایر با دادنامه شماره ۳۷۹ است و موجب نقض ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ گردید چون مدیرکل مربوطه در بند ۲ نامه مورد شکایت ملزم به رعایت دادنامه مذکور بوده است. ضمناً در ادامه استناد نمودن به ماده ۸ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ فاقد موضوعیت و دارای ایراد است و در بخش پایانی بند ۲ نامه مورد شکایت «از این روی، جریمه های ناشی از عدم ارسال فهرست معاملات از سوی دفاتر اسناد رسمی از تاریخ صدور دادنامه تا پایان سال ۱۳۹۴ قابل مطالبه نخواهد بود.» به اشتباه اثر ابطال دادنامه شماره ۳۷۹ را از تاریخ صدور این دادنامه تا پایان سال ۱۳۹۴ عنوان نموده است در حالی که اثر ابطال این دادنامه به استناد ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب دستورالعمل اجرایی ۱۳۹۰/۱۰/۲۷-ص/۲۴۴۶۸/۲۰۰ تا پایان سال ۱۳۹۴ خواهد بود. ج) وفق بند ۳ نامه مورد شکایت «و همچنین مطابق با مفاد بند ۱ ردیف (ب) ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ که خدمات را نیز از مصادیق معاملات تصریح نموده است لذا در صورتی که اشخاص حقیقی که به خدمت اشتغال دارند، وفق ماده ۹ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ از حیث حجم فعالیت در زمره گروه اول موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ یا مشمول اجرای تکالیف مقرر در ارزش افزوده و یا گروه های خاص شغلی باشند مشمول اجرای تکالیف مربوط به فهرست معاملات هستند.» اشخاص حقیقی در زمره اشخاص ذکر نام شده ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ تلقی شده اند حال آن که افراد مخاطب در این ماده عبارتند از: «وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شهرداری ها، موسسات وابسته به دولت و شهرداری ها، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک ها و موسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می آورند موظفند اطلاعات به شرح بسته های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند.» بنابراین مفاد بند ۳ نامه مورد شکایت از حیث اینکه اشخاص حقیقی را در دایره شمول اشخاص ذکر شده این ماده تلقی نموده است مغایر با مفاد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب آن می باشد. بنابراین نظر به اینکه در بند ۱ و ۲ نامه مورد شکایت به استناد ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ مفاد رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۱۳۹۶/۴/۲۷-۳۷۹ مورد لحاظ قرار نگرفته و همچنین در

بند ۳ نامه مورد شکایت اشخاص حقیقی را در زمره اشخاص ذکر شده ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی منتهی به ۱۳۹۴/۴/۳۱ تلقی نموده است از حیث اینکه تصمیمات اتخاذ شده در بندهای ۱، ۲ و ۳ نامه مورد شکایت مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب آن می باشد، درخواست می گردد به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص ابطال فرماید." متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است: "جناب آقای هاشمی مدیرکل محترم امور مالیاتی استان خوزستان با سلام و احترام عطف به نامه شماره ۴۸۱۲/۱۱۰-ص/۱۳۹۷/۵/۲ در خصوص بند (ب) مطروحه در رابطه با انجام تکالیف مقرر در مواد (۱۶۹ مکرر) و ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم به ترتیب وفق اصلاحیه های ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و ۱۳۹۴/۴/۳۱ شامل صدور صورتحساب و ارسال فهرست معاملات به آگاهی می رساند: با عنایت به استفسار به دفتر حقوقی سازمان متبوع در خصوص رای صادره هیات عمومی دیوان عدالت اداری در رابطه با دادنامه های شماره ۲۰۵ الی ۱۳۹۴/۳/۴-۲۰۸ و ۱۳۹۴/۴/۲۷-۳۷۹-۱ وفق قسمت اخیر دادنامه شماره ۲۰۵ الی ۱۳۹۴/۳/۴-۲۰۸ با توجه به عبارت «با تسری ابطال دستورالعمل به زمان تصویب آن و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری موافقت نشد» و مفاد بند ۵- دستورالعمل اجرایی مربوط، مودیان اشخاص حقیقی مشمول اجرای تکالیف فهرست معاملات (بند الف و ب ماده ۹۶ اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون) صرفاً از تاریخ صدور دادنامه ۱۳۹۴/۳/۴ تا پایان سال ۱۳۹۴ تکلیفی برای ارسال فهرست معاملات در سامانه ذیربط ندارند لیکن رعایت تکالیف صدور صورتحساب و ارسال فهرست معاملات برای مشمولین حقیقی مذکور در سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ الزامی بوده و در سال ۱۳۹۴ نیز صرفاً تکلیف ارسال از تاریخ یاد شده ساقط گردیده ولی تکلیف صدور صورتحساب برای سال ۱۳۹۴ الزامی بوده است. موارد فوق الذکر در خصوص اشخاص حقیقی که صرفاً به خدمت اشتغال دارند صدق می کند. ۲- با عنایت به استفسار به دفتر حقوقی سازمان متبوع در رابطه با دادنامه شماره ۱۳۹۴/۴/۲۷-۳۷۹-۱ هیات عمومی دیوان عدالت اداری تکلیف دفاتر اسناد رسمی فقط نسبت به ارسال صورتحساب معاملات، به استناد ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از تاریخ تصویب ابطال شده است لیکن تکلیف صدور صورتحساب وفق ماده ۸ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون به قوت خود باقی است از این روی، جریمه های ناشی از عدم ارسال فهرست معاملات از سوی دفاتر اسناد رسمی از تاریخ صدور دادنامه تا پایان سال ۱۳۹۴ قابل مطالبه نخواهد بود و برای ارایه فهرست معاملات از ابتدای سال ۱۳۹۵، مطابق ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و مفاد آیین نامه اجرایی تبصره ۳ آن رفتار می شود. ۳- با توجه به زمان لازم الاجرا شدن مفاد اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم که از ابتدای سال ۱۳۹۵ می باشد و همچنین مطابق با مفاد بند ۱ ردیف (ب) ماده ۱۶۹ مکرر اصلاحیه مذکور که خدمات را نیز از مصادیق معاملات تصریح نموده است لذا در صورتی که اشخاص حقیقی که به خدمات اشتغال دارند، وفق ماده ۹ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحیه اخیر قانون از حیث حجم فعالیت در زمره گروه اول موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ اصلاحیه اخیر، یا مشمول اجرای تکالیف مقرر در ارزش افزوده و یا گروه های خاص شغلی باشند مشمول اجرای تکالیف مربوط به فهرست معاملات هستند. - مدیرکل دفتر اطلاعات مالیاتی" در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۷۰۲/۲۱۲-د/۱۳۹۸/۴/۹- توضیح داده است که: "در خصوص پرونده کلاسه ۹۷۰۳۷۰۹ و به شماره بایگانی ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۲۲۲۱ موضوع درخواست ابطال نامه شماره ۲۳۸۶۳/۳۱-د/۱۳۹۷/۵/۱۰- مدیرکل دفتر اطلاعات مالیاتی توسط سازمان نظام مهندسی ساختمان استان خوزستان به استحضار می رساند: ۱- نامه یاد شده در پاسخ به استعلام اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان اصدار یافته بخشنامه تلقی نمی گردد، از این روی از مصادیق بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نبوده تا شکایت از آن قابل رسیدگی در هیات عمومی دیوان عدالت اداری تلقی شود. ۲- در پاسخ به قسمت اخیر پاراگراف سوم صفحه اول اعلام می دارد: بخشی از دادنامه مورد استناد به شماره ۳۷۹-۱۳۹۴/۴/۲۷ هیات عمومی که بیان می دارد: «و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ناظر به آن دسته از اشخاص حقیقی و حقوقی که خدمت ارایه می کند نیست.» موجبات اشتباه اشخاص از مفاد دادنامه یاد شده و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم را فراهم آورده است. فارغ از اینکه به نظر می رسد این بخش از دادنامه نیاز به اصلاح داشته باشد. چون از مفاد ماده ۱۶۹ مکرر قانون یاد شده چنین حکمی به ذهن متبادر نمی شود و مشخص نشده این استنباط از قانون که اشخاص حقیقی و حقوقی ارایه کنند خدمت مکلف نیستند صورت معاملات فصلی را به سازمان امور مالیاتی تسلیم کنند، بر پایه چه دلیلی بوده است. به هر حال در دادنامه اخیرالذکر اعلام گردیده اطلاق بخشنامه ها و دستورالعمل های مورد شکایت... که دفاتر اسناد رسمی را مشمول تکلیف ارایه صورتحساب فصلی کرده ... از تاریخ تصویب ابطال می شود. از آنجا که مقنن حکم بیهوده وضع نمی کند استدلال شاکی در برداشت از دادنامه های ۲۰۵ الی ۱۳۹۴/۳/۴-۲۰۸ و دادنامه ۱۳۹۴/۴/۲۷-۳۷۹ از جایگاه قانونی برخوردار نیست و محکوم به رد است. ۳- شاکی در بندهای (الف) و (ب) و تا آخر درخواست تقدیمی کراراً با اشاره این عبارت از دادنامه ۱۳۹۴/۴/۲۷-۳۷۹ که عنوان می دارد «و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ناظر به آن دسته از اشخاص حقیقی و حقوقی که خدمت ارایه می کنند نیست.» اظهار می دارد که نامه مورد شکایت با قانون مغایرت دارد. لیکن از آنجا که دادنامه یاد شده راجع به دفاتر اسناد رسمی اصدار یافته در ارتباط با اعمال شدن ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری شامل سایر اشخاص نمی شود. ۴- در پاسخ به بخش پایانی بند ۲ جزء (ب) درخواست شاکی یادآور می شود مفاد دادنامه های ۲۰۵ الی ۱۳۹۴/۳/۴-۲۰۸ با دادنامه ۱۳۹۴/۴/۲۷-۳۷۹ متفاوت است، تفاوت دو دادنامه در تسری ابطال دستورالعمل به زمان تصویب آن و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری است. در دادنامه ۲۰۵ الی ۱۳۹۴/۴/۲۷-۳۷۹ تسری به زمان تصویب مصوبه مورد موافقت قرار نگرفته است. در حالی که در دادنامه ۱۳۹۴/۴/۲۷-۳۷۹ درخواست تسری به زمان تصویب مصوبه مورد موافقت قرار گرفته است. از این رو دفتر اطلاعات مالیاتی همین موضوع را در پاسخ به استعلام اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان بیان کرده است و به نظر نمی رسد موضوع نامه دفتر یاد شده خروج موضوعی از مفاد دادنامه های مذکور داشته باشد. شاکی معترض است که چرا در نامه دفتر اطلاعات اشاره به ماده ۸ و ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴ شده است. در مقام پاسخ به

ایراد شاکی اعلام می نماید که مقنن به موجب تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ اختیار صدور آیین نامه اجرایی ماده یاد شده را با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی منوط کرده است. از این روی دفتر اطلاعات مالیاتی با بازگو نمودن احکام آیین نامه ماده مذکور در مورد تکالیفی که بر عهده ارایه کنندگان خدمت می باشد، به نامه اداره کل امور مالیاتی پاسخ داده، تاکنون نیز این آیین نامه اصلاح یا ابطال نشده است با عنایت به موارد مذکور رد شکایت شاکی مورد استدعاست. " در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیات مذکور به موجب دادنامه شماره ۱۰۸۹-۱۳۹۹/۸/۷-۲ و بند ۳ (در قسمت غیر ارزش افزوده) از بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رییس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت. رسیدگی به بند ۱ و قسمت ارزش افزوده بند ۳ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور در دستور کار هیات عمومی قرار گرفت. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۹/۲۹ با حضور رییس 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی ولاً: براساس مفاد دادنامه های شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸-۱۳۹۴/۳/۴ و شماره ۱۳۹۶/۴/۲۷-۳۷۹ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، هرچند به موجب ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به اخذ کارت اقتصادی می باشند، مکلفند براساس دستورالعملی که توسط سازمان مزبور تهیه و اعلام می شود، برای انجام دادن معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورتحساب ها و فرم ها و اوراق مربوط درج نموده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم نمایند، ولی به موجب تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور مقرر شده است که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۹۵ این قانون مکلف به نگهداری صورتحساب های مربوط به خریدهای خود در سال عملکرد و سال بعد از آن می باشند و در صورت درخواست مأموران مالیاتی باید به آنان ارایه دهند و در غیر این صورت مشمول جریمه ای معادل ده درصد صورتحساب های ارایه نشده خواهند بود و این امر بیانگر آن است که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مکلف به نگهداری صورتحساب فروش خدمات نیستند. از این رو، بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن اشخاص حقیقی که به ارایه خدمات اشتغال دارند، صرفاً در دوره زمانی (۱۳۹۴/۳/۴) تا پایان سال ۱۳۹۴ تکلیفی به ارسال فهرست معاملات خود ندارند، از جهت محدود ساختن این امر به دوره زمانی مشخص، با تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم و مفاد آرای یاد شده هیات عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت دارد. ثانیاً: نظر به این که اجازه قانونی تصویب آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم در اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور می باشد و دلیلی بر اینکه سازمان امور مالیاتی بتواند در اجرای آیین نامه یادشده، مشمولین قانون مالیات بر ارزش افزوده را نیز مشمول تکالیف مقرر در آیین نامه فوق الذکر قرار دهد، وجود ندارد و در عین حال، بر مبنای ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، احکام موادی از قانون مالیات های مستقیم در مورد مالیات های قانون مالیات بر ارزش افزوده جاری اعلام شده است و حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم از جمله این مواد نیست، لذا حکم مقرر در بند ۳ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور صرفاً در بخش ارزش افزوده و به جهت اعمال تکالیف مقرر در آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم بر مشمولین قانون مالیات بر ارزش افزوده، مغایر با ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم و ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد. بنا به مراتب فوق مقررات مورد شکایت شامل بند ۱ و بند ۳ (صرفاً در بخش ارزش افزوده) از بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۵/۱۰۰-د/۲۳۸۶۳/۲۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور، خلاف قانون و خارج از اختیار وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. محمدکاظم بهرامی - رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری