

دیوان عدالت اداری

موضع	رای شماره ۲۴۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۵۱ آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۷۱۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور)
------	---

بسم الله الرحمن الرحيمشماره دادنامه: ۱۴۰۰/۰۲/۲۱ شماره پرونده: ۷۱۷۰۰۹۹مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکی: شرکت تعاونی پترو توزیع نوادیشان خاورمیانهموضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۵۱ آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۷۱۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور

این نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۷۱۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: «براساس تبصره ماده ۹۷ اقتصادی و دارایی را خواستار شده و تایید شده توسط شورای نگهبان به تاریخ ۰۷/۰۵/۱۳۹۴ فایل مذکور یعنی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و قانون مالیات های مستقیم، تاریخ سه سال بعد از ابلاغ قانون مذکور یعنی اجرای مواد (۹۷، ۹۸، ۱۰۲، ۱۰۳، ۱۰۴ و ۲۷۱) از آنین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، با ذکر عبارت «مادام» حصر زمانی اجرای مواد پیش گفته که مورد تأکید قانونگذار بوده است شکسته و دایره قانون گسترده تر گردیده است و مواد منسخ مذکور را احیا نموده است که در مغاییرت با تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب می باشد.» متن بخشنامه های شماره ۱۳۹۸/۰۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور و ۱۳۹۸/۰۹/۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی به شرح زیر است: «به پیوست آین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم با اصلاحات مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ که به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی طی شماره ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۷۱۸ رسیده است جهت اجرای مفاد آن ابلاغ می شود. ریسیس کل سازمان امور مالیاتی کشور» متن مقرره مورد اعتراض (ماده ۵۱ آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم) به شرح زیر است: «ماده ۵۱- طبق مقررات تبصره ماده ۹۷ آین نامه اجرایی که در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به طور کامل به اجراء در نیامده است، نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی بر اساس آین نامه قبلی یا حاضر حسب مورد خواهد بود. لکن در اداراتی که سیستم یکپارچه مالیاتی در خصوص پرونده هایی که در سازمان فوق قرار می گیرند از عملکرد سال ۱۳۹۸ و به بعد صرفاً فرایندهای این آین نامه قابل اجرا می باشد.» در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسیس مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۷۶۴۳-۱۳۹۹/۰۴/۲۹ به طور خلاصه توضیح داده است که: «بر اساس ماده ۵۱ آین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مزبور، «طبق مقررات تبصره ماده ۹۷ قانون، مادامی که در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به طور کامل به اجرا در نیامده است، نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی بر اساس آین نامه قبلی یا حاضر حسب مورد خواهد بود. لکن در اداراتی که سیستم یکپارچه مالیاتی در حال انجام است در خصوص پرونده هایی که در سامانه فوق قرار می گیرند از عملکرد سال ۱۳۹۸ و به بعد صرفاً فرایندهای این آین نامه قابل اجرا می باشد.» با عنایت به مراتب فوق و با ملحوظ نظر قرار دادن آن که طبق صراحت ماده ۲۱۹ قانون مذکور، آین نامه ماده اخیرالذکر می باشد در برگیرنده دو بُعد نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی از یک سو و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در قانون مالیات های مستقیم از سوی دیگر باشد لازم به ذکر است، حکم قسمت صدر ماده ۵۱ آین نامه اجرایی ماده یاد شده، صرفاً در خصوص بُعد نخست پیش بینی شده در قانون برای آین نامه اجرایی مزبور مربوط به نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی (و نه ترتیبات اجرایی) بوده و بدیهی است ترتیبات اجرایی احکام مقرر در این قانون از قبیل زمان اجرا (از جمله زمان اجرای ماده ۹۷ اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم)، مطابق قانون و مقررات مربوطه جاری خواهد بود. لذا ضمن اعلام آن که قسمت صدر ماده ۵۱ آین نامه اجرایی موردنظر فاقد هرگونه حکم در خصوص تمدید زمان اجرای ماده ۹۷ اصلاحیه آن که قسمت صدر ماده ۱۱/۱۱/۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم می باشد، ادعای شاکی مبنی بر نقض حصر زمانی موجود در ماده ۹۷ قانون اخیرالذکر به واسطه استفاده از عبارت «مادام» موضوعیت خواهد داشت.» مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۱۳۹۹/۰۶/۱۷-۸۶۷۶۷/۹۱ توضیح داده است که: « با توجه به اینکه قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴ اصلاح و بعضی از مواد آن حذف و نیز مقرراتی به آن الحاق گردید، لیکن ماده ۲۱۹ اصلاحی مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مذکور، بدون تغییر و به اعتبار خود باقی بوده و کماکان لازم الاجرا می باشد. در ماده قانونی مذکور مقرر گردید: «... نحوه انجام تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آین نامه ای خواهد بود که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.» از آنجایی که وضع آین نامه اجرایی قانون به منظور تشریح

قانون و چگونگی و تسهیل اجرای آن می باشد، بنابراین آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون یاد شده از جمله ماده ۵۱ آن نیز در همین راستا تهیه و به تصویب رسیده است. همان گونه که در ابتدای ماده ۵۱ آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مورد اشاره (مورد شکایت) با ذکر این عبارت: « طبق مقررات تبصره ماده ۹۷ قانون» تصریح گردیده، واضح است که مقام تصویب کننده آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، موعد زمانی سه ساله اعتبار مواد قانونی ذیل تبصره اصلاحی ماده ۹۷ قانون پیش گفت مصوب ۱۳۹۴/۴/۲۱ مواد ۹۷، ۱۰۲، ۹۸، ۱۰۳ و ۲۷۱ مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ را کاملاً و برجسب مورد لحاظ نموده و این گونه به نظر می رسد که منظور از ذکر کلمه «مادامی» در صدر ماده ۵۱ مورد شکایت با در نظر گرفتن سقف موعد سه ساله اعتبار مواد مندرج در ذیل تبصره اصلاحی ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم برجسب مورد بوده است. مقررات موضوع آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ از جمله ماده ۵۱ آن صرفاً در خصوص تکلیف، اختیارات و صلاحیت های ادارات امور مالیاتی و مامورین مالیاتی و همچنین ترتیبات چگونگی اجرای احکام مقرر در مواد قانون مالیات های مستقیم، تشریح مقررات موضوع قانون مذکور و ارشاد مجریان به تصویب مقام صلاحیت دار رسیده و موضوعیت می یابد. لذا استبطاط شاکی از موضوع ماده ۵۱ آین نامه دایر بر توسعه محدودیت سه ساله اعتبار مواد مندرج در ذیل تبصره اصلاحی ماده ۹۷ قانون موصوف به بعد از تاریخ ۱۳۹۷/۵/۷ منطقی و موجه نمی باشد. شایان ذکر است آین نامه مورد شکایت از سوی ریس مجلس شورای اسلامی با توجه به اختیارات حاصل از اختیارات آنچه اجرای اصول ۸۵ و ۱۳۸ قانون اساسی مصوب ۱۳۶۸/۱۰/۲۶ با اصلاحات بعدی، مغایر با قانون اعلام نگردیده است.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۲/۲۱ با حضور ریس 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 مبارکت کرده است. رای هیات عمومی براساس تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱): «سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداقل طرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است، مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۰۲)، (۱۰۳)، (۱۰۴) و (۲۷۱) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.» با توجه به اینکه بر مبنای حکم مقرر در تبصره مذکور، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده، صرفاً تا سه سال پس از ابلاغ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱)، مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۰۲)، (۱۰۳)، (۱۰۴) و (۲۷۱) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود، لذا ماده ۵۱ آین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۹/۱۳-۱۸۰۷۱۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور) که بدون تصریح به مدت مذکور و با استفاده از قید «مادامی که»، اجرای حکم مقرر در تبصره ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم را به خارج از مدت سه سال مصرح در قانون تعیین داده است، خلاف قانون و خارج از اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. محمد مصدق-ریس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

Powered by Froala EditorPowered by Froala EditorPowered by Froala EditorPowered by Froala Editor