



رای شماره ۱۲۵۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (بند ۳ ماده ۴۳ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ که براساس آن «...ابلاغ کلیه اوراق مشارکت از جمله برگ تشخیص یا مطالبه یا قطعی مالیاتی به صورت الکترونیکی و یا فیزیکی به هر یک از شرکا و یا مستخدمین مشارکت در حکم ابلاغ به مشارکت (مؤدی) می باشد»، ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۵۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۷/۱۲

شماره پرونده: ۱۰۰۳۹۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای حسین عبداللهی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۳ ماده ۴۳ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۳ ماده ۴۳ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" مطابق بند مورد شکایت « ابلاغ کلیه اوراق مشارکت از جمله برگ تشخیص یا مطالبه یا قطعی مالیاتی به صورت الکترونیکی و یا فیزیکی به هر یک از شرکا و یا مستخدمین مشارکت در حکم ابلاغ به مشارکت ( مؤدی) می باشد.»

الف- ناظر بر امکان ابلاغ به «هر یک از شرکا»: به تصریح ماده ۲۰۳ قانون مالیات های مستقیم « اوراق مالیاتی به طور کلی باید به شخص مؤدی ابلاغ گردد» که ظهور در لزوم ابلاغ به « هر یک از مؤدیان» به نحو استقلالی دارد و برخلاف شرکتهای تجاری، هیچ حکم قانونی دال بر ایجاد «شخصیت حقوقی مستقل» ناشی از تحقق عقود مشارکت مدنی وجود ندارد. از سوی دیگر چون ابلاغ، مقدمه اطلاع و اعمال حق دادخواهی هر یک از شرکا است

لذا عدم ابلاغ به احد از شرکا زمینه محرومیت از حق یاد شده را موجب شده و از جمله مغایر حق اعتراض مؤدی مذکور در ماده ۲۳۸ قانون یاد شده خواهد بود.

ب- ناظر بر امکان ابلاغ به «مستخدمین مشارکت» این تجویز اساساً مطابقتی با ساز و کار قانونی ابلاغ به اشخاص حقوقی یا حقیقی مندرج در قانون مالیات های مستقیم نداشته و با قانون آیین دادرسی مدنی سازگاری ندارد. چراکه اولاً: ماده ۲۰۶ قانون مالیات های مستقیم و تفسیر شعب آن دیوان از ماده مذکور دلالت بر عدم امکان ابلاغ اوراق به مستخدمین اشخاص حقوقی دارد. ثانیاً: در ساز و کار ابلاغ به اشخاص حقیقی نیز طبق نص ماده ۲۰۳ اولاً: «اولویت با شخص مؤدی» است در حالی که بند یاد شده بدون ذکر ترتیب و با درج حرف «یا» هیچ گونه «تقدم یا تأخری» را برای مأمور ابلاغ الزام ننموده است. حتی اگر به تجویز ماده ۲۹ قانون مالیات های مستقیم به ماده ۶۹ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹ مراجعه کنیم نیز مغایرت، آشکار است. به موجب این ماده «هرگاه مأمور ابلاغ نتواند اوراق را به شخص خوانده برساند باید در نشانی تعیین شده به یکی از بستگان یا خادمان او که سن و وضعیت ظاهری آنان برای تمییز اهمیت اوراق یاد شده کافی باشد ابلاغ نماید

«...»

ج- وفق ماده ۲۰۶ قانون مالیات های مستقیم ابلاغ صرفاً « در محل سکونت یا محل کار مؤدی» به مستخدمین و بستگان آنها صحیح است، نه در سایر اماکن و حتی در واحد مالیاتی، در حالی که از این حیث نیز مقرر شده مطلق است. لذا ابطال بند مذکور مورد تقاضا می باشد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم

فصل یازدهم: فرآیندهای مالیاتی صاحبان مشاغل مشارکت مدنی

" ماده ۴۳-

.....

۳- ابلاغ کلیه اوراق مشارکت از جمله برگ تشخیص یا مطالبه یا قطعی مالیاتی به صورت الکترونیکی و یا فیزیکی

به هر یک از شرکا و یا مستخدمین مشارکت در حکم ابلاغ به مشارکت (مؤدی) می باشد. - وزیر امور اقتصادی و دارایی"

علیرغم ابلاغ دادخواست و ضامم آن به طرف شکایت تا زمان صدور رای در هیأت عمومی پاسخی از طرف شکایت واصل نشده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱۲ با حضور رئیس 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 هیأت عمومی

با عنایت به اینکه براساس بند ۳ ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ که موضوع آن کیفیت ابلاغ اوراق مالیاتی است، مقرر شده است که: «...ابلاغ کلیه اوراق مشارکت از جمله برگ تشخیص یا مطالبه یا قطعی مالیاتی به صورت الکترونیکی و یا فیزیکی به هر یک از شرکا و یا مستخدمین مشارکت در حکم ابلاغ به مشارکت (مؤدی) می‌باشد» و حکم مزبور در مورد مؤدیانی که در قالب شخص حقوقی فعالیت داشته و مؤدی واحد محسوب می‌شوند به دلیل برخورداری از صرفاً یک پرونده مالیاتی و یک تکلیف مشخص برای مؤدی با رعایت ماده ۲۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم فاقد ایراد است، لیکن در مورد مشارکت‌های مدنی عادی که در آن مؤدیان هرکدام به صورت جداگانه مؤدی محسوب شده و هریک از آنها باید تکالیف خود از قبیل ارائه اظهارنامه و دفاتر و تبیین دلایل معافیت‌ها و هزینه‌ها را به نحو جداگانه انجام دهند، این حکم واجد ایراد بوده و با توجه به اینکه در ماده ۲۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر مقررات مربوط به امر ابلاغ در قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی ابلاغ به شخص مخاطب و مؤدی یا بستگان و یا مستخدم وی ملاک عمل است، بنابراین بند ۳ ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ که براساس آن در این فرض ابلاغ به هر یک از شرکا به منزله ابلاغ به شریک دیگر تلقی می‌شود، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

#### حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری