



رای شماره ۲۴۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۵۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۱۸۰۷۱۸-۱۳۹۸/۰۹/۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۹/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۴۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۲/۲۱

شماره پرونده: ۹۹۰۰۷۱۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت تعاونی پترو توزیع نواندیشان خاورمیانه

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۵۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۱۸۰۷۱۸-۱۳۹۸/۰۹/۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۹/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال ماده ۵۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۱۸۰۷۱۸-۱۳۹۸/۰۹/۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: «براساس تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و تایید شده توسط شورای نگهبان به تاریخ ۱۳۹۴/۵/۷، آخرین مهلت برای اجرای مواد ( ۹۷، ۹۸، ۹۹، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴ و ۲۷۱) قانون مالیات های مستقیم، تاریخ سه سال بعد از ابلاغ قانون مذکور یعنی ۱۳۹۷/۵/۷ می باشد. اما در ماده ۵۱ از آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، با ذکر عبارت « مادام» حصر زمانی اجرای مواد پیش گفته که مورد تاکید قانونگذار بوده است شکسته و دایره قانون گسترده تر گردیده است و مواد منسوخ مذکور را احیا نموده است که در مغایرت با تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب می باشد.»

متن بخشنامه های شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۹/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور و ۱۸۰۷۱۸-۱۳۹۸/۰۹/۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی به شرح زیر است:

«به پیوست آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم با اصلاحات مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ که به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی طی شماره ۱۸۰۷۱۸-۱۳۹۸/۰۹/۱۳ رسیده است جهت اجرای مفاد آن ابلاغ

متن مقررہ مورد اعتراض (مادہ ۵۱ آیین نامہ اجرایی مادہ ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم) به شرح زیر است:

«مادہ ۵۱- طبق مقررات تبصرہ مادہ ۹۷ قانون، مادامی کہ در ادارات امور مالیاتی کہ نظام جامع مالیاتی به طور کامل به اجراء در نیامدہ است، نحوه انجام دادن تکالیف و استفادہ از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیات و ادارہ امور مالیاتی بر اساس آیین نامہ قبلی یا حاضر حسب مورد خواهد بود. لکن در اداراتی کہ سیستم یکپارچہ مالیاتی در حال انجام است در خصوص پروندہ هایی کہ در سازمان فوق قرار می گیرند از عملکرد سال ۱۳۹۸ و به بعد صرفاً فرایندهای این آیین نامہ قابل اجرا می باشد.»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحہ شماره ۱۳۹۹/۴/۲۹-۱۷۶۴۳ به طور خلاصہ توضیح دادہ است کہ:

« بر اساس مادہ ۵۱ آیین نامہ اجرایی موضوع مادہ ۲۱۹ قانون مزبور، « طبق مقررات تبصرہ مادہ ۹۷ قانون، مادامی کہ در ادارات امور مالیاتی کہ نظام جامع مالیاتی به طور کامل به اجرا در نیامدہ است، نحوه انجام دادن تکالیف و استفادہ از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و ادارہ امور مالیاتی بر اساس آیین نامہ قبلی یا حاضر حسب مورد خواهد بود. لکن در اداراتی کہ سیستم یکپارچہ مالیاتی در حال انجام است در خصوص پروندہ هایی کہ در سامانہ فوق قرار می گیرند از عملکرد سال ۱۳۹۸ و به بعد صرفاً فرایندهای این آیین نامہ قابل اجرا می باشد.» با عنایت به مراتب فوق و با ملحوظ نظر قرار دادن آن کہ طبق صراحت مادہ ۲۱۹ قانون مذکور، آیین نامہ مادہ اخیرالذکر می بایست در برگیرندہ دو بُعد نحوه انجام دادن تکالیف و استفادہ از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و ادارہ 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 مادہ ۵۱ آیین نامہ اجرایی مادہ یاد شدہ، صرفاً در خصوص بُعد نخست پیش بینی شدہ در قانون برای آیین نامہ اجرایی مزبور مربوط به نحوه انجام دادن تکالیف و استفادہ از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و ادارہ امور مالیاتی ( و نہ ترتیبات اجرایی) بوده و بدیہی است ترتیبات اجرایی احکام مقرر در این قانون از قبیل زمان اجرا ( از جمله زمان اجرای مادہ ۹۷ اصلاحیہ مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم)، مطابق قانون و مقررات مربوطہ جاری خواهند بود. لذا ضمن اعلام آن کہ قسمت صدر مادہ ۵۱ آیین نامہ اجرایی مورد نظر فاقد هرگونه حکم در خصوص تمدید زمان اجرای مادہ ۹۷ اصلاحیہ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات های مستقیم می باشد، ادعای شاکی مبنی بر نقض حصر زمانی موجود در مادہ ۹۷ قانون اخیرالذکر به واسطہ استفادہ از عبارت « مادام» موضوعیت نخواهد داشت.»

مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحہ شماره ۱۳۹۹/۶/۱۷-۸۶۷۶۷/۹۱ توضیح دادہ است کہ: « با توجہ به اینکه قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴ اصلاح و بعضی از مواد آن حذف و نیز مقرراتی به آن الحاق گردید، لیکن مادہ ۲۱۹ اصلاحی مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مذکور، بدون تغییر و به اعتبار خود باقی بودہ و کماکان لازم الاجرا می باشد. در مادہ قانونی مذکور مقرر گردید: « ... نحوه انجام تکالیف و استفادہ از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و ادارہ امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین نامہ ای خواهد بود کہ به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.» از آنجایی کہ وضع آیین نامہ اجرایی قانون به منظور تشریح قانون و چگونگی و تسهیل اجرای آن می باشد، بنابراین آیین نامہ اجرایی مادہ ۲۱۹ قانون یاد شدہ از جمله مادہ ۵۱ آن نیز در همین راستا تهیه و به تصویب رسیدہ است.

همان گونه که در ابتدای ماده ۵۱ آیین 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 آیین 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، ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴ و ۲۷۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ را کاملاً و برحسب 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 برحسب مورد بوده است. مقررات موضوع آیین 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 استنباط شاکی از موضوع ماده ۵۱ آیین 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 آیین نامه مورد شکایت از سوی رئیس مجلس شورای اسلامی با توجه به اختیارات حاصل از قانون نحوه اجرای اصول ۸۵ و ۱۳۸ قانون اساسی مصوب ۱۳۶۸/۱۰/۲۶ با اصلاحات بعدی، مغایر با قانون اعلام نگردیده است.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۲/۲۱ 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

براساس تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱): «سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف 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 درنیامده است، مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) 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)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود، لذا ماده ۵۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۹/۱۳-۱۸۰۷۱۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰۰ 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 تعمیم داده است، خلاف قانون و خارج از اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

محمد مصدق-رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری