



رای شماره ۸۵۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۷/۰۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

شماره پرونده: ه ع / ۹۸۰۲۸۵۶

شماره دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۸۵۶

تاریخ: ۷/۷/۹۹

شاکی: محمد زارعی

طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته: آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱

شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته ابطال آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

ماده ۱- در این آئیننامه، اصطلاحات در معانی مشروح زیر به کار می روند:

....

(ح) معاملات: هر گونه فعالیت اعم از تجاری و غیر تجاری است که منجر به خرید کالا و خدمات و دارایی یا تحصیل درآمد در ازای فروش کالا و دارایی یا ارائه خدمت برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون می شود.

ماده ۹- اشخاص زیر مشمول ارسال فهرست معاملات می باشند:

....

(ج) صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۱۸- عدم انجام تکالیف مقرر در این آئین نامه و دستورالعملهای مرتبط مشمول جرائم مقرر در قانون می باشد. این حکم مانع اجرای دیگر قوانین موضوعه نخواهد بود

ماده ۱۹- عدم انجام هر یک از تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مشمول جریمه های مقرر در ماده مذکور به شرح زیر می باشد. جرائم مذکور با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) قانون قابل مطالبه خواهد بود.

ردیف

شرح تخلف

نرخ جریمه

مأخذ محاسبه جریمه

۱

عدم صدور صورتحساب فروش کالا یا ارائه خدمت

۲%

مبلغ مورد معامله

۲

عدم درج شماره اقتصادی خود

۲%

مبلغ مورد معامله

۳

عدم درج شماره اقتصادی طرف معامله

۲%

مبلغ مورد معامله

۴

استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران

۲%

مبلغ مورد معامله

۵

استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود

۲%

مبلغ مورد معامله

عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان طبق روشهای تعیین شده

۱%

مبلغ معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است

تبصره - در صورت انجام تخلفات موضوع ردیفهای یک الی سه جدول فوقالذکر در هر معامله، جریمه قابل محاسبه و مطالبه حداکثر معادل ۲% مبلغ همان معامله خواهد بود.

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

شاکی به موجب درخواست تقدیمی،

۱- با استناد به مفاد ماده ۲ قانون مدنی مبنی بر لازم الاجرا شدن قوانین ۱۵ روز پس از انتشار، عطف به ماسبق شدن آیین نامه به کلیه فصول سال ۱۳۹۵ را مغایر با ماده ۲ قانون مدنی بیان نموده است.

۲- طبق ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم، تهیه آیین نامه الزاما بایستی به پیشنهاد شورای عالی مالیاتی از طریق رئیس سازمان، به وزیر امور اقتصادی و دارایی پیشنهاد گردد در حالی که شورای عالی مالیاتی در فرآیند تصویب آیین نامه نقشی نداشته است.

۳- اولاً در بند "ح" ماده یک آیین نامه، معامله به حدی گسترده تعریف گردیده است که در تضاد با تعریف معامله در مواد ۲ و ۳ قانون تجارت و همینطور مواد ۱۸۳ و ۱۸۴ قانون مدنی - که عقد و معامله را یکی دانسته است- می باشد.

دوما حکم ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، برای "معاملات خود" اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون به کاررفته است، در حالی که دفاتر اسناد رسمی معامله را برای خود انجام نمی دهند و سردفتران تنها به ثبت معاملات سایرین می پردازند و نسبت به این معاملات ثالث تلقی می گردند.

سوما اضافه نمودن خرید خدمات به تعریف معامله در حکم قانونگذاری تلقی و از حدود اختیارات مرجع تصویب خارج می باشد.

۴- بند ج ماده ۹ آیین نامه، صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده را بدون رعایت ضوابط مقرر در ماده ۱۶۹ مشمول مقررات آیین نامه قرار داده است در حالی که ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم اجازه تسری مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده را به قانون مالیات های مستقیم نمی دهد.

۵- جرایم مذکور در ماده ۱۹ آیین نامه و تبصره آن بر خلاف اصل ۵۱ قانون اساسی و گسترش دایره قانون تلقی می گردد.

۶- ماده ۱۸ آیین نامه بر خلاف ماده ۴ قانون مدنی و اصول حقوقی، با بیان آنکه « عدم انجام تکالیف مقرر در این آیین نامه و دستورالعمل های مرتبط، مشمول جرائم در این قانون می باشد» موجبات حیات دستورالعمل های ابطال شده قبلی را مجددا حیات می بخشد و اجرای مقررات را عطف به ما سبق می نماید.

۷- طبق دادنامه ۲۰۵ الی ۲۰۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۴ دستورالعمل های قبلی و آیین نامه قبلی ابطال گردیده است.

۸- طبق دادنامه شماره ۳۷۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۷ دستورالعمل مشابه ابطال گردیده است.

۹- با توجه به موارد فوق با عنایت به اینکه دفاتر اسناد رسمی تکالیف قانونی خود را طبق ماده ۱۸۵ و ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۴۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده انجام می دهند، مفاد آیین نامه تکالیف جدیدی خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۱۶۲۴۱۷/۹۱ مورخ ۱۳۹۸/۰۸/۱۹ اعلام کرده است که:

۱- ماده ۲ قانون مدنی، بر لزوم اجرای مفاد این ماده درمورد قوانین تصریح می کند و نه مصوبات و آیین نامه ها، زیرا که دولت می تواند اجرای فوری مصوبات و آیین نامه ها را پس از انتشار آنها مقرر دارد.

۲- آیین نامه اجرایی موضوع شکایت در تاریخ ۱۳۹۵/۰۳/۳۱ تصویب شده است و به موجب قسمت پایانی ماده (۱۹) آن از تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ لازم الاجرا بوده است. با نظر به اینکه ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم مقرر نموده است که « تاریخ اجرای این قانون مصوب (۱۳۹۴/۰۴/۳۱) به استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است از ابتدای سال ۱۳۹۵ می باشد» لذا آیین نامه مورد شکایت دقیقاً در راستای عملی نمودن مفاد ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ می باشد که موعد اجرای آن از ابتدای فروردین ۱۳۹۵ بوده است.

۳- مهلت های مقرر در قوانین در خصوص تصویب آیین نامه ها و ... صرفاً حاکی از ظرف زمانی مطلوب قانون گذار جهت تصویب آیین نامه ها می باشد و تصویب خارج از موعد، خللی بر اعتبار قانونی آنها ایجاد نمی کند. این موضوع در دادنامه شماره ۳۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۶۹/۰۲/۰۲ تصریح گردیده است.

۴- تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، حاکی از آن است که چارچوب اجرای حکم این تبصره، شامل تعیین مصادیق اعمال معاملات و ... براساس آیین نامه ایی است که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد. صلاحیت و اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی در تدوین آیین نامه مربوط و تعیین ساز و کار و چارچوب اجرای مفاد حکم تبصره ۳ قانون (۱۶۹) قانون مالیات های مستقیم به نحو علی الاطلاق بوده و بر این اساس تعیین دامنه مصادیق اعمال معاملات فاقد ایراد قانونی است.

۵- براساس بند (۱) ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم، تهیه آیین نامه ها و بخش نامه های مربوط به اجرای این قانون در مواردی که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی و یا رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می گردد و یا در مواردی که شورای عالی مالیاتی تهیه آن را ضروری می داند، پس از تهیه به رییس کل سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می گردد. سیاق نگارش بند فوق الذکر نشان می دهد که موارد بالا در زمره وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی می باشد در حالی که تبصره ۳ ماده (۱۶۹) قانون مالیات های مستقیم بر لزوم پیشنهاد آیین نامه اجرایی ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی کشور برای تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی تصریح دارد.

۶- جریمه های مالی مقرر در ماده (۱۹) و تبصره آن که در قالب جدول ترسیم شده است، مطابق مندرجات بند (۲) ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم می باشد. اگر چه آیین نامه مورد شکایت مستند به تبصره (۳) ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ تصویب شده است اما همانگونه که در صدر آیین نامه مربوط بیان شده است، آیین نامه برای عملی نمودن تمام مفاد ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم تصویب شده است و اختصاص به تبصره (۳) ندارد.

۷- در ماده (۱۸) آیین نامه بیان « دستورالعمل های مربوط » ناظر بر دستورالعمل های قانونی و معتبر می باشد و نه دستورالعمل هایی که پیشتر ابطال گردیده است.

۸- بسیاری از مواد قانونی مستند در دو دادنامه شماره ۲۰۵ الی ۲۰۸ مورخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۴ و ۳۷۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۷ که مستند درخواست مذکور می باشد مربوط به پیش از اصلاح قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴ بوده است. مانند ماده ۹۶ قانون مالیات های مستقیم که حذف شده است و یا مواد ۹۵ و ۱۶۹ این قانون که با تغییر ساختار امکان استناد به آن را دشوار می سازد.

نظریه تهیه کننده گزارش :

درخصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال بند «ج» ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم، نظر به اینکه قبلاً نیز شکایتی به خواسته ابطال مقرر فوق مطرح شده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۲۴۶۳-۲۴۶۲-۲۴۶۱ مورخ ۱۳۹۸/۸/۲۸ رای به ابطال مقرر مذکور صادر نموده، لذا رسیدگی به شکایت فوق موضوعاً منتفی بوده و مشمول حکم مقرر در ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ می باشد. تهیه کننده گزارش : دکتر زین العابدین تقوی

نظریه اتفافی اعضای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری :

درخصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال بند «ج» ماده ۹ آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۶۹ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم، نظر به اینکه قبلاً نیز شکایتی به خواسته ابطال مقرر فوق مطرح شده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۲۴۶۳-۲۴۶۲-۲۴۶۱ مورخ ۱۳۹۸/۸/۲۸ رای به ابطال مقرر مذکور صادر نموده، لذا رسیدگی به شکایت فوق موضوعاً منتفی بوده و مشمول حکم مقرر در ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ می باشد. دکتر زین العابدین تقوی رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

#### رای هیأت تخصصی

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، اولاً براساس ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم : «تاریخ اجرای این قانون (مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱)، به استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است، از ابتدای سال ۱۳۹۵ می باشد.» ثانیاً به موجب ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم : «اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحسابها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند» و بر مبنای تبصره ۳ همین ماده: «ترتیبات اجرایی احکام این ماده و تبصره (۱) آن و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی) به موجب آیین نامه ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.»

ثالثاً مستفاد از بند ۱ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم این است که تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می‌گردد و یا در مواردی که شورای عالی مالیاتی تهیه آن را ضروری می‌داند، از وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی خواهد بود و این شورا تکلیفی به ایفای این نقش در تمام موارد ندارد. رابعاً در ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم، کلمه «معاملات» به طور مطلق ذکر شده و مقید به معاملات تجاری موضوع مواد ۲ و ۳ قانون تجارت نشده است و لذا شامل خدمات نیز می‌گردد. بنا بر مراتب فوق، مقررات مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی - رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری