



<p>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 ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۰۷۱۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور)</p>	<p>موضوع</p>
<p>بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۲۴۴ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۲/۲۱ شماره پرونده: ۹۹۰۰۷۱۷ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشکای: 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 ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۰۷۱۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکای به موجب دادخواستی ابطال ماده ۵۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۰۷۱۸ 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 تأیید شده توسط شورای نگهبان به تاریخ ۱۳۹۴/۵/۷، آخرین مهلت برای اجرای مواد (۹۷، ۹۸، 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 تأکید 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 ۱۳۹۸/۰۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰۰ 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 ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۰۷۱۸ رسیده است جهت اجرای مفاد آن ابلاغ می شود. -رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور» متن مقرر در مورد اعتراض (ماده ۵۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم) به شرح زیر است: «ماده ۵۱- طبق مقررات تبصره ماده ۹۷ قانون، مادامی 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 مالیات و اداره امور مالیاتی بر اساس آیین 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 سازمان فوق قرار می گیرند از عملکرد سال ۱۳۹۸ و به بعد صرفاً فرایندهای این آیین نامه قابل اجرا می باشد. » در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۹/۴/۲۹-۱۷۶۴۳ به طور خلاصه توضیح داده است که: « بر اساس ماده ۵۱ آیین 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 آیین 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 آیین نامه قابل اجرا می باشد.» با عنایت به مراتب فوق و با ملحوظ نظر قرار دادن آن که طبق صراحت ماده ۲۱۹ قانون مذکور، آیین نامه ماده اخیرالذکر می بایست در برگزیده 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 آیین نامه اجرایی ماده یاد شده، صرفاً در خصوص بُعد نخست پیش بینی شده در قانون برای آیین 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 ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم)، مطابق قانون و مقررات مربوطه جاری خواهند بود. لذا ضمن اعلام آن که قسمت صدر ماده ۵۱ آیین نامه اجرایی مورد نظر فاقد هرگونه حکم در خصوص تمدید زمان اجرای ماده ۹۷ اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات های مستقیم می باشد، ادعای شکای مبنی بر نقض حصر زمانی موجود در ماده ۹۷ قانون اخیرالذکر به واسطه استفاده از عبارت « مادام» موضوعیت نخواهد داشت.» مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۱۳۹۹/۶/۱۷-۸۶۷۶۷/۹۱ 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 آیین نامه ای خواهد بود که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی</p>	

کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.» از آنجایی که وضع آیین نامه اجرایی قانون به منظور تشریح قانون و چگونگی و تسهیل اجرای آن می باشد، بنابراین آیین 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 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.» هیات 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 هیات عمومی میراساس 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 در نیامده 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری

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

