



موضوع	ابطال ماده 51 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم
<p>شماره دادنامه: 140009970905810244 تاریخ: 1400/02/21 شماره پرونده: 9900717 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: شرکت تعاونی پترو توزیع نواندیشان خاورمیانه موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده 51 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره 1398/09/13-180718 وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره 1398/09/24-200/98/86 سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال ماده 51 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره 1398/09/13-180718 وزارت امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:</p> <p>" براساس تبصره ماده 97 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 و تایید شده توسط شورای نگهبان به تاریخ 1394/05/07، آخرین مهلت برای اجرای مواد (97، 98، 152، 153، 154 و 271) قانون مالیات های مستقیم، تاریخ سه سال بعد از ابلاغ قانون مذکور یعنی 1397/05/07 می باشد. اما در ماده 51 از آیین نامه اجرایی ماده 219 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 97 قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب می باشد. " متن بخشنامه های شماره 1398/09/24-200/98/86 سازمان امور مالیاتی کشور و 1398/09/13-180718 وزارت امور اقتصادی و دارایی به شرح زیر است:</p> <p>" به پیوست آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات های مستقیم با اصلاحات مصوب 1394/04/31 که به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی طی شماره 1398/09/13-180718 رسیده است جهت اجرای مفاد آن ابلاغ می شود. رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور " متن مقرر مورد اعتراض (ماده 51 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم) به شرح زیر است:</p> <p>ماده 51- طبق مقررات تبصره ماده 97 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 1398 و به بعد صرفا فرایندهای این آیین نامه قابل اجرا می باشد. "</p> <p>در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 1399/04/29-17643 به طور خلاصه توضیح داده است که:</p> <p>" بر اساس ماده 51 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مزبور، « طبق مقررات تبصره ماده 97 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 1398 و به بعد صرفا فرایندهای این آیین نامه قابل اجرا می باشد.»</p> <p>با عنایت به مراتب فوق و با ملحوظ نظر قرار دادن آن که طبق صراحت ماده 219 قانون مذکور، آیین نامه ماده اخیرالذکر می بایست در برگیرنده دو بعد 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 51 آیین نامه اجرایی ماده یاد شده، صرفا در خصوص بعد 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 97 اصلاحیه مصوب 1394/04/31 قانون مالیات های مستقیم)، مطابق قانون و مقررات مربوطه جاری خواهند بود.</p> <p>لذا ضمن اعلام آن که قسمت صدر ماده 51 آیین نامه اجرایی مورد نظر فاقد هرگونه حکم در خصوص تمدید زمان اجرای</p>	

ماده 97 اصلاحیه 1380/11/27 قانون مالیات های مستقیم می باشد، ادعای شاکای مبنی بر نقض حصر زمانی موجود در ماده 97 قانون اخیرالذکر به واسطه استفاده از عبارت « مادام » موضوعیت نخواهد داشت. " مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره 1399/06/17-91/86767 توضیح داده است که:

" با توجه به اینکه قانون مالیات های مستقیم در سال 1394 اصلاح و بعضی از مواد آن حذف و نیز مقرراتی به آن الحاق گردید، لیکن ماده 219 اصلاحی مورخ 1380/11/27 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 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 219 قانون یاد شده از جمله ماده 51 آن نیز در همین راستا تهیه و به تصویب رسیده است. همان گونه که در ابتدای ماده 51 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مورد اشاره (مورد شکایت) با ذکر این عبارت:

« طبق مقررات تبصره ماده 97 قانون» تصریح گردیده، واضح است که مقام تصویب کننده آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم، موعد زمانی سه ساله اعتبار مواد قانونی ذیل تبصره اصلاحی ماده 97 قانون پیش گفت مصوب 1394/04/21 مواد 97، 98، 152، 153، 154 و 271 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1380 را کاملاً و برحسب مورد لحاظ نموده و این گونه به نظر می رسد که منظور از ذکر کلمه «مادامی» در صدر ماده 51 مورد شکایت با در نظر گرفتن سقف موعد سه ساله اعتبار مواد مندرج در ذیل تبصره اصلاحی ماده 97 قانون مالیات های مستقیم برحسب مورد بوده است.

مقررات موضوع آیین نامه اجرایی ماده 219 از جمله ماده 51 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 شاکای از موضوع ماده 51 آیین نامه دایر بر توسعه محدودیت سه ساله اعتبار مواد مندرج در ذیل تبصره اصلاحی ماده 97 قانون موصوف به بعد از تاریخ 1397/05/07 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 85 و 138 قانون اساسی مصوب 1368/10/26 با اصلاحات بعدی، مغایر با قانون اعلام نگردیده است. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/02/21 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است. رأی هیأت عمومی براساس تبصره ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی 1394/04/31): «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 (97)، (98)، (152)، (153)، (154) و (271) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1380 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 1394/04/31)، مواد (97)، (98)، (152)، (153)، (154) و (271) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1380 مجری خواهد بود، لذا ماده 51 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم (موضوع بخشنامه شماره 1398/09/13-180718-1398/09/13-180718 وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخشنامه شماره 1398/09/24-200/98/86 سازمان امور مالیاتی کشور) که بدون تصریح به مدت مذکور و با استفاده از قید «مادامی که»، اجرای حکم مقرر در تبصره ماده 97 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 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

محمد مصدق رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری