دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۵۰۴۰۳۹
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۶/۱۷
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۸۱۵۱۰۹
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۱۷۷۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۵/۶/۱۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای نیما غیاثوند

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور – وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مواد ۴، ۳، ۲ دستورالعمل موضوع تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش‌کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال مواد ۴، ۳، ۲ دستورالعمل موضوع تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" در تبصره (۱) ماده (۱۹) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، قانونگذار استثنایی محدود برای مؤدیان عضو سامانه مؤدیان، صرفاً به منظور حصول اطمینان از صحت اسناد و اطلاعات اظهار شده در سامانه پیش بینی نکرده است. مطابق این حکم، سازمان امور مالیاتی کشور، صرفاً مجاز است حداکثر نسبت به انتخاب ۲/۵ درصد از مؤدیان اقدام و دفاتر اسناد آنان را مطالبه یا برای مشاهده دفاتر و اسناد آنان به محل کار مؤدی مراجعه کند. واژه «مشاهده» در ادبیات مالیاتی به معنای بررسی شکلی و تطبیق ظاهری مدارک است، نه رسیدگی ماهوی یا ممیزی کامل.

قانونگذار در تبصره (یک) ماده (۲۵) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، تصریح کرده که مقررات ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم (تشخیص، مطالبه، رسیدگی) نسبت به مؤدیان قابل اعتماد موضوع قانون پایانه‌ها جاری نیست، مگر در موارد خاص مصرح در ماده ۱۴ این قانون یا تبصره (یک) ماده (۱۹) قانون پایانه‌ها.

بنابراین، حتی استثنای مندرج در تبصره (یک) ماده (۱۹) باید در همان محدوده معنایی و لفظی «مشاهده» اجرا شود و اجازه توسعه به رسیدگی جامع را نمی‌دهد.

همچنین آیین‌نامه اجرایی مورد شکایت با تغییر معنای «مشاهده» به «رسیدگی و بررسی صحت اسناد» (مواد ۴، ۲) و با ارجاع به ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۳)، عملاً محدوده استثنا را توسعه داده و این توسعه، خارج از اختیارات قوه مجریه است.

صلاحیت سازمان امور مالیاتی در خصوص مؤدیان عضو سامانه مؤدیان، صرفاً محدود به «مشاهده و مطالبه دفاتر و اسناد» به قید قرعه و در موارد تصادفی است. این اختیار ماهیت «مشاهده» دارد، که از نظر مفهومی و آثار حقوقی متمایز از «رسیدگی» موضوع مواد ۲۱۹، ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم است.

در حالی که مواد ۴، ۳، ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره مذکور، با بکارگیری عبارت «رسیدگی» و مصادره به مطلوب نمودن از ماده ۲۱۹ قانون مالیات مستقیم صلاحیت مشاهدات نمونه‌گیرانه را به فرایند رسیدگی ماهوی توسعه داده و این امر توسعه قانون به شمار می‌رود که خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب آیین‌نامه وفق اصل ۱۳۸ قانون اساسی است. این مغایرت ماهوی، آیین‌نامه را در قسمت مورد بحث واجد قابلیت ابطال می‌کند.

فقر اجرای کامل قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان باعث شده سازمان با آیین‌نامه روند را دوباره بر رسیدگی ممیز محور استوار کند.

نکته اساسی آن است که این انگیزه عملی (حتی اگر موجه باشد) جواز قانونی ایجاد نمی‌کند. وقتی قانونگذار «مشاهده» را مقرر و آن را به قرعه‌کشی محدود کرده است، آیین‌نامه نمی‌تواند آن را به «رسیدگی» سیستماتیک با همان آثار مترتب بر تشخیص مالیات تبدیل کند.

تبصره (یک) ماده (۲۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تبصره (یک) ماده (۱۹) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان را در زمره موارد استثنا قرار داده است. پس رسیدگی کامل طبق ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مُجاز است در حالی که ۱- استثنا باید به قدر متیقن و بر اساس الفاظ قانون تفسیر شود و قابل توسعه نیست (قاعده اصولی «الاستثنا یقدر بقدره»). تبصره (یک) ماده (۱۹) قانون مذکور، واژه «مشاهده» را به کار برده، نه «رسیدگی». بنابراین، حتی اگر این تبصره استثنای ماده ۲۵ باشد، اجرای آن فقط در محدوده مشاهده مجاز است، نه فراتر.

۲- ماده ۲۱۹ در قانون مالیات‌های مستقیم معطوف به تشخیص درآمد مشمول و صدور برگ تشخیص است، نه بازدید شکلی. ارجاع آیین‌نامه به ماده ۲۱۹ به معنای احیای کل فرایند ممیزی کامل است که قانونگذار آن را برای مؤدیان سامانه مؤدیان حذف کرده است.

۳- هدف قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان حذف ممیز محوری و جایگزینی آن با پایش سیستمی است. استثنای «مشاهده» صرفاً برای کنترل حداقلی صحت اطلاعات بوده، نه بازگشت به ممیزی سنتی.

۴- در آرای متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله رأی شماره ۹۲۰۹۹۷۰۹۰۰۹۰۱۳۸۱ مورخ ۱۳۹۲/۵/۱۴، تفسیر موسع از استثنا و توسعه اختیارات با آیین‌نامه، مغایر قانون است.

لذا با توجه به مراتب، صدور حکم به ابطال مواد ۴، ۳، ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره (یک) ماده (۱۹) از تاریخ تصویب تقاضا می‌شود. "

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است :

" دستورالعمل موضوع تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۳۱

ماده یک)

.....

ماده ۲) سازمان مُجاز است ظرف یک ماه از آخرین مهلت ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد هر سال، نسبت به انتخاب حداکثر (۲/۵٪) مؤدیان عضو سامانه مؤدیان که اظهارنامه مالیاتی عملکرد همان سال خود را در موعد مقرر تسلیم نموده اند. به صورت تصادفی (سیستمی، خوشه ای و به قید قرعه) جهت انطباق، رسیدگی و بررسی صحت اسناد اظهار شده در سامانه مؤدیان، اقدام نماید.

ماده ۳) اداره امور مالیاتی به منظور حصول اطمینان از صحت اسناد اظهار شده در سامانه مؤدیان باید تاریخ مراجعه برای بررسی دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی (حسب مورد) را با رعایت آیین نامه های اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم به مؤدی ابلاغ نماید.

ماده ۴) اداره امور مالیاتی باید دفاتر و اسناد و مدارک سال مراجعه و سال مورد رسیدگی را انطباق و رسیدگی نماید.

تبصره: در صورتی که با انطباق و رسیدگی دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی در سال‌های مورد بررسی مشخص گردد بین اطلاعات مندرج در دفاتر و اسناد و مدارک و کارپوشه مغایرت وجود نداشته و همچنین اظهارنامه مالیاتی مؤدی نیز در چهارچوب مقررات قانونی تنظیم شده باشد، اداره امور مالیاتی نسبت به تنظیم گزارش انطباق و تأیید اظهارنامه مالیاتی اقدام خواهد نمود. در غیر این صورت اداره امور مالیاتی باید برابر مقررات اقدام نماید.

- سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۵۰۶۶/ص مورخ ۱۴۰۴/۸/۲۱ توضیحاتی داده‌اند که خلاصه مفاد آن به شرح زیر است:

" بنا بر حکم صریح تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، منظور از وضع مقررات مندرج در آن، راستی آزمایی و حصول اطمینان از صحت اسناد ارائه شده در سامانه مؤدیان می‌باشد. بر خلاف ادعای شاکی، عبارت حصول اطمینان از صحت اسناد در امور مالیاتی، محدود به مشاهده شکل و ظاهر اسناد نمی‌باشد و صحت اسناد مالیاتی به معنی درستی و قابل اتکا بودن مفاد آن است که این امر از طریق رسیدگی مالیاتی به معنای تطبیق مندرجات سند با دفاتر و سایر مستندات، بررسی صحت معامله و ... حاصل می شود.

همچنین در رد استدلال شاکی مبنی بر این که «مشاهده» صرفاً ناظر بر بررسی شکلی و تطبیق ظاهری اسناد و مدارک است، این پرسش مطرح می شود که چه فایده ای برای چنین اختیاری از سوی قانونگذار وجود خواهد داشت؟ حصول اطمینان از صحت اطلاعات، مستلزم بررسی و تطبیق اسناد و دفاتر با مندرجات سامانه مؤدیان است و تفسیر «مشاهده» به منظور بررسی شکلی و ظاهری، موجب بی اثر شدن حکم مقنن در تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی خواهد شد.

افزون بر این، بر خلاف استدلال شاکی، تبصره یک ماده ۲۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مبنا و مجوز قانونی ارجاع و استناد به ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم در مقررات مورد شکایت می‌باشد.

مفهوم مخالف حکم این تبصره چنین است: حکم شناسایی، تشخیص درآمد مشمول مالیات و رسیدگی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، در مورد مؤدیان موضوع تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی جاری می باشد. بنابراین اجازه رسیدگی به اظهارنامه در تبصره یک ماده ۲۵ قانون ارزش افزوده که ناظر به تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی است، بر رسیدگی ماهوی پس از مطالبه و مشاهده اسناد و مدارک

دلالت دارد. لذا استناد به آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم در صدور مقررات مورد شکایت، بر مبنای مجوز قانونی تبصره یک ماده ۲۵ قانون ارزش افزوده صورت گرفته و به منزله تفسیر موسع قوانین و توسعه اختیارات محسوب نمی‌شود.

ضمناً با عنایت به فراز پایانی تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، دایر بر این که محدودیت مذکور در این تبصره نسبت به مؤدیانی که عضو سامانه مؤدیان نیستند، وجود ندارد، اسناد و مدارک و دفاتر تمامی مؤدیانی که عضو سامانه نیستند بدون هر گونه محدودیت مطالبه، بررسی و رسیدگی خواهد شد. بالتبع دفاتر و اسناد مربوط به مؤدیانی که طبق درصد مجاز در تبصره مورد بحث، از مجموع مؤدیان عضو سامانه انتخاب شده‌اند نیز باید مورد رسیدگی قرار گیرد.

علی ای حال بنا بر نظر قانونگذار، پیاده‌سازی مفاد ماده ۱۹ قانون موصوف مبنی بر پذیرش اظهارنامه‌های بدون رسیدگی، مستلزم آن است که صحت اسناد اظهار شده توسط مؤدیان در سامانه از طریق انتخاب یک نمونه کوچک و صحت سنجی آن، مورد بررسی قرار داده شود. لذا دستورالعمل مورد شکایت مغایرتی با قانون ندارد. با این اوصاف رد شکایت شاکی، مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۵/۶/۱۷ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آرا به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

مواد ۴، ۳، ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان با مفاد ماده ۱۹ قانون مذکور که اصل را بر پذیرش اطلاعات مندرج در سامانه مؤدیان قرار داده و تبصره یک همین ماده که استثنایی بر اصل بوده و اجازه راستی آزمایی و صحت سنجی اطلاعات حداکثر (۲/۵) درصد از مؤدیان عضو سامانه را به سازمان امور مالیاتی داده است، منطبق است و با تبصره یک ماده ۱۸۱ قانون مالیات های مستقیم نیز مغایرتی ندارد. چون اصولاً صحت سنجی و اجازه بررسی در استثنای مذکور در تبصره، ملازمه تام با بررسی اسناد و مدارک و انطباق آنها با واقعیات از طرق متعارف دارد و الا اگر مراد مقنن صرف مشاهده دفاتر و اسناد مؤدی در (۲/۵) درصد بود، مواد موضوع لغو و بلااثر بوده و صرف رؤیت بدون بررسی، ضرورتی به ذکر در تبصره ماده ۱۹ قانون را ایجاب نمی‌کرد و بر همین اساس مواد ۴، ۳، ۲ دستورالعمل موضوع تبصره یک ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. این رأی براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

احمدرضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری