

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۹۱۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۱/۵

شماره پرونده: ۰۰۰۰۴۹۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تصویب نامه شماره ۳۱۵/ت۶۳۱۵-هـ/۵۸۵۷۲-۱۴۰۰م/۲۴ هیأت وزیران
گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال تصویب نامه شماره ۳۱۵/ت۶۳۱۵-هـ/۵۸۵۷۲-۱۴۰۰م/۲۴ هیأت وزیران را خواستار شده است و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند وفق تبصره ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان فهرست مودیانی که به دلیل ارائه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و نیز ماهیت کسب و کار آنها، امکان عضویت در سامانه مودیان و صدور صورتحساب الکترونیکی را ندارند. به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و پس از تصویب هیأت وزیران حداکثر تا پایان دی ماه هر سال برای عملکرد سال بعد توسط سازمان اعلام خواهد شد. اما در متن تصویب نامه مورد اعتراض که به استناد همین تبصره صادر شده فهرست مودیانی تصویب شده « که در سال ۱۴۰۰ ملزم به ثبت نام در سامانه مودیان و صدور صورتحساب الکترونیکی نمی باشند.» لذا از آنجا که وفق تبصره ماده ۲ قانون صدرالذکر فهرست مودیانی که در تصویب نامه مورخ ۱۴۰۰م/۲۴ هیأت وزیران مصوب شده و حتی پیشنهاد آن توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در تاریخ ۱۳۹۹م/۱۲ و بیش از یک ماه پس از پایان دی ماه ۱۳۹۹ بوده صرفاً برای عملکرد سال بعد یعنی ۱۴۰۱ معتبر خواهد بود. درخواست ابطال این مصوبه را داشته همچنین از آنجا که تصویب بدون رعایت قانون چنین فهرستی، موجبات تعلق جرایم مذکور در قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان به دیگر مودیان و تضییع احتمالی حقوق قانونی آنان را فراهم خواهد ساخت. درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و ابطال از زمان صدور را نیز دارم."

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه ۱۴۰۰م/۲۲ به پیشنهاد شماره ۲۱۹۵۲۹۸-۲۶م/۱۲۹۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸ تصویب کرد: فهرست گروه مودیانی که در سال ۱۴۰۰ ملزم به ثبت نام در سامانه مودیان و صدور صورتحساب الکترونیکی نمی باشند به شرح زیر تعیین می شود:

۱- اشخاص حقیقی موضوع ماده ۸۱ قانون مالیات های مستقیم

۲- اشخاص حقیقی موضوع ماده ۱۴۲ قانون مالیات های مستقیم

۳- صاحبان مشاغل (اشخاص حقیقی) گروه سوم موضوع آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ که صرفاً فروشنده و ارائه کننده کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ می باشند.

تبصره- مشاغل و حرفی که مشمول فراخوان شماره ۱۰۹۲/۲۶۸م-د- ۱۳۹۸/۷م-۱ سازمان امور مالیاتی کشور موضوع تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم و جزء ۲ بند (ح) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور شده اند، مشمول تبصره ماده ۲ قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸ نمی شوند.-معاون اول رئیس جمهور"

علی رغم ابلاغ درخواست و ضمائ آن به امور حقوقی دولت (هیأت وزیران) تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیأت عمومی، پاسخی از آن مرجع واصل نشده است.

در راستای اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع و این هیأت به موجب دادنامه ۰۹۰۷- ۱۴۰۰/۷م-۲۵ به شرح زیر به رد شکایت و عدم ابطال تصویب نامه شماره ۶۳۱۵م-ت-۵۵۸۵۷۲- ۱۴۰۰/۱م-۲۴ هیأت وزیران رأی صادر کرد:

" با لحاظ اینکه تصویب نامه مورد شکایت به شماره ۶۳۱۵م-ت-۵۵۸۵۷۲- ۱۴۰۰/۱م-۲۴ هیأت وزیران، به استناد تبصره ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸، وضع شده است که قانون یاد شده مقرر می دارد « فهرست مودیانی که به دلیل ارائه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و نیز ماهیت کسب و کار آنها امکان عضویت در سامانه مودیان و صدور صورتحساب الکترونیکی را ندارند، به پیشنهاد وزارت امور اقتصاد و دارایی و پس از تصویب هیأت وزیران، حداکثر تا پایان دی ماه هر سال برای عملکرد سال بعد توسط سازمان، اعلام خواهد شد و با توجه به اینکه حسب مفاد مصوبه معترض عنه این فهرست برای سال ۱۴۰۰ تدوین شده است و اگرچه به موجب قانون موصوف الذکر، مراجع قانونی می بایست تا دی ماه سال ۱۳۹۹ راجع به فهرست اشخاص غیر مشمول (موضوع تبصره ماده ۲) تعیین تکلیف می نمودند و این تأخیر در وضع تصویب نامه از حیث اداری، دارای تبعات می باشد، لیکن با لحاظ اینکه لسان قانونگذار در اینجا لسان عدم تکلیف است یعنی در صدد بیان تکلیف برای مودیان نمی باشد تا عدم وضع مصوبه در مهلت قانونی برای آنها برخلاف مسلمات قانونی و فقهی و قاعده بیان باشد، بلکه در واقع یک تکلیف را که قانوناً می بایست اشخاص انجام دهند و در سامانه مودیان ثبت نام نمایند از برخی افراد برداشته و آنها را مستثنی نموده و از تأخیر در بیان استثناء خللی به حقوق آنها وارد نمی نماید و برعکس ابطال این مصوبه ارفاقی، موجب بروز مشکلاتی خواهد شد و مستثنیات قانون بدون بیان خواهند ماند، لذا مجموعاً تصویب نامه مورد شکایت (هرچند در زمان قانونی تصویب نشده است) در حدود مقررات بوده و موجبی برای ابطال آن وجود نداشته به استناد بند (ب) ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست دیوان یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری می باشد. "

متعاقب صدور رأی مذکور رئیس دیوان عدالت اداری با استدلال مصرح در گزارش مورخ ۱۴۰۰/۸م-۸ معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی، در مهلت مقرر در ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به رأی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی اعتراض کرد. استدلال مصرح در گزارش مذکور به شرح ذیل است:

" هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری در مقام رسیدگی به شکایت مطروحه به خواسته ابطال تصویب نامه شماره ۶۳۱۵م ت ۵۸۵۷۲هـ- ۱۴۰۰م ۱۲۴ هیأت وزیران به موجب رأی شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۷- ۱۴۰۰م ۷۲۵ اتخاذ تصمیم کرده و با استناد به برخی ملاحظات عملی و اجرایی حکم به رد شکایت صادر نموده است. با این حال با بررسی شکایت مطروحه به نظر می رسد که رأی صادره واجد ایراد است و در این قسمت به ایراد قانونی وارد بر آن اشاره می شود: قانونگذار بر اساس ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸م ۷۲۱ کلیه اشخاص مشمول این قانون را مکلف به ثبت نام در سامانه مودیان کرده است و به موجب تبصره همین ماده مقرر نموده است که: « فهرست مودیانی که به دلیل ارائه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و نیز ماهیت کسب و کار آنها، امکان عضویت در سامانه مودیان و صدور صورتحساب الکترونیکی را ندارند، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و پس از تصویب هیأت وزیران حداکثر تا پایان دی ماه هر سال برای عملکرد سال بعد توسط سازمان اعلام خواهد شد.» هیأت وزیران با استناد به تبصره مذکور به وضع تصویب نامه شماره ۶۳۱۵م ت ۵۸۵۷۲هـ- ۱۴۰۰م ۱۲۴ اقدام کرده و بر مبنای این تصویب نامه فهرست مودیانی را که در سال ۱۴۰۰ ملزم به ثبت نام در سامانه مودیان نمی باشند، اعلام کرده است.

شاکی در شکایت خود اعلام کرده است که هر چند صرف تأخیر در اعلام فهرست مزبور و اعلام آن در بازه زمانی پس از دی ماه ۱۳۹۹ فی نفسه واجد ایراد قانونی نیست، ولی با توجه به اینکه در تبصره ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان صراحتاً اعلام شده است که فهرست فوق برای عملکرد سال بعد اعلام خواهد شد. حکم مقرر در تصویب نامه مورد شکایت که فهرست اعلامی خود را برای سال ۱۴۰۰ قابل اجرا اعلام داشته، خلاف قانون است. زیرا تصویب نامه یاد شده در سال ۱۴۰۰ وضع شده و با توجه به عبارت « سال بعد » در تبصره ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان این تصویب نامه نمی تواند در همان سال تصویب یعنی سال ۱۴۰۰ قابل اجرا باشد و حکم به اجرای آن در سال ۱۴۰۰ که سال وضع تصویب نامه است، با حکم مقرر در تبصره ماده ۲ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان که اجرای تصویب نامه های موضوع این تبصره را برای عملکرد سال بعد از وضع آنها معتبر می داند مغایرت دارد. به نظر می رسد که استدلال شاکی از این جهت صحیح است و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز در موارد مشابه از جمله به موجب رأی شماره ۱۶۸۱ الی ۱۷۳۵- ۱۳۹۳م ۱۰م ۸ و با این استدلال که شورا های اسلامی شهر بر اساس تبصره ۱ ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده باید عوارض محلی جدید را حداکثر تا ۱۵ بهمن هر سال برای اجرا در سال بعد تصویب کنند، حکم به ابطال مصوبات شورا های اسلامی که خارج از موعد فوق برای سال بعد تصویب شده اند، صادر کرده است.

در پرونده حاضر نیز هیأت تخصصی در رأی صادره با ذکر عبارت « ... اگرچه به موجب قانون موصوف الذکر، مراجع قانونی می بایست تا دی ماه سال ۱۳۹۹ راجع به فهرست افراد غیرمشمول (موضوع تبصره ماده ۲) تعیین تکلیف می نمودند و این تأخیر در وضع تصویب نامه از حیث اداری دارای تبعات می باشد...» به وارد بودن ایراد شاکی به طور ضمنی اذعان کرده، ولی ظاهراً با توجه به تبعات اجرایی ابطال تصویب نامه فوق، از صدور حکم ابطال آن خودداری کرده است. با این وجود و علی رغم توجه به اهمیت ملاحظات اجرایی در این زمینه، واقعیت این است که رأی صادره از سوی هیأت تخصصی عملاً می تواند به مستندی برای دستگاه های اجرایی تبدیل شود تا در موارد مشابه به آن استناد نمایند و برای تضمین اصل حاکمیت قانون و جلوگیری از ایجاد این وضعیت و در عین حال برای جلوگیری از حدوث تبعات

اجرایی صدور حکم ابطال تصویب نامه فوق پیشنهاد می گردد که ضمن اعتراض نسبت به رأی شماره ۱۰۹۰۷۰۹۰۶۰۹۹۷۰۹۴۰۰-۱۴۰۰م۷م۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری موعده طرح این موضوع در هیأت عمومی در یکی از جلسات اسفند ماه هیأت عمومی در سال جاری تعیین شود تا با توجه به اینکه اجرای تصویب نامه مورد اعتراض عملاً تا پایان سال ۱۴۰۰ اعتبار دارد، در صورت ابطال احتمالی آن عملاً خللی به روند اجرایی امور وارد نشود و در عین حال، جنبه نظارتی دیوان عدالت اداری بر اقدامات خلاف قانون (از جمله وضع تصویب نامه مورد شکایت) به دلیل توجه به ملاحظات و مسائل اجرایی خدشه دار نگردد."

در اجرای بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، اعتراض رئیس دیوان عدالت اداری در هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری مورد بررسی و پس از اظهار نظر آن هیأت، به دستور رئیس دیوان عدالت اداری در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰م۱۱م۵ 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

قانونگذار براساس ماده ۲ **قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان** مصوب ۱۳۹۸م۷م۲۱، کلیه اشخاص مشمول این قانون را مکلف به ثبت نام در سامانه مؤدیان کرده و به موجب تبصره همین ماده مقرر نموده است که: «فهرست مؤدیانی که به دلیل ارائه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده و نیز ماهیت کسب و کار آنها، امکان عضویت در سامانه مؤدیان و صدور صورتحساب الکترونیکی را ندارند، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و پس از تصویب هیأت وزیران، حداکثر تا پایان دی ماه هر سال برای عملکرد سال بعد توسط سازمان اعلام خواهد شد.» نظر به اینکه بر مبنای تصویب نامه شماره ۶۳۱۵م۶ت۵۸۵۷۲-هـ-۱۴۰۰م۱۲م۴ هیأت وزیران اعلام شده است که فهرست گروه مؤدیانی که در سال ۱۴۰۰ ملزم به ثبت نام در سامانه مؤدیان و صدور صورتحساب الکترونیکی نمی‌باشند، تعیین می‌شود و تصویب این فهرست در تاریخ ۱۴۰۰م۱۲م۴ و برای اجرا در سال ۱۴۰۰، هم خارج از مهلت مقرر در قانون (حداکثر تا پایان دی ماه هر سال) بوده و هم از جهت آنکه به جای عملکرد سال بعد برای عملکرد همان سال اعلام فهرست صورت گرفته، مغایر با حکم مقرر در تبصره ماده ۲ **قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان** و خارج از حدود اختیار هیأت وزیران و به منزله تخلف در اجرای قوانین و مقررات و خودداری از انجام وظایف قانونی دولت است که در بند ۱ ماده ۱۲ **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** به عنوان جهات ابطال مقررات اجرایی احصاء شده‌اند. بر همین اساس و با استناد به بند (ب) ماده ۸۴ **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال ۱۳۹۲، ضمن نقض رأی شماره ۱۰۹۰۷۰۹۰۶۰۹۹۷۰۹۴۰۰-۱۴۰۰م۷م۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری که در مقام تأیید تصویب نامه شماره ۶۳۱۵م۶ت۵۸۵۷۲-هـ-۱۴۰۰م۱۲م۴ هیأت وزیران صادر شده، تصویب نامه مذکور صرف نظر از ماهیت آن و صرفاً به دلیل عدم تصویب در بازه زمانی مقرر در قانون و اعلام فهرست موضوع آن برای سال تصویب، مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری