

رأی شماره 2641848 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: عبارت «سیستمی و خوشه ای» از ماده 2 دستورالعمل 29659 مورخ 1399/3/13 وزارت امور اقتصادی و دارایی ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200147 - 0200148 - 0200149

شماره دادنامه سیلور: 140231390002641848 تاریخ: 1402/10/11

* **شاکیان:** 1- آقای سعید هدایتی 2- فریما کمجانی بز چلوئی 3- آقای امید یاهو

* **طرف شکایت:** وزارت امور اقتصادی و دارایی

* **موضوع شکایت و خواسته:** ابطال عبارت «سیستمی و خوشه ای» از ماده 2 دستورالعمل 29659 مورخ 1399/3/13 وزارت امور اقتصادی و دارایی

* شاکیان دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته ابطال عبارت «سیستمی و خوشه ای» از ماده 2 دستورالعمل 29659 مورخ 1399/3/13 وزارت اقتصاد به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در شکایت به قرار زیر می باشد:

دستورالعمل 29659 مورخ 1399/3/13 وزارت اقتصاد

ماده 2) سازمان مجاز است ظرف یک ماه از آخرین مهلت ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد هر سال، نسبت به انتخاب حداکثر دو و نیم درصد (2/5%) مؤدیان عضو سامانه مؤدیان که اظهارنامه مالیاتی عملکرد همان سال خود را در موعد مقرر تسلیم نموده اند، به طور تصادفی (سیستمی، خوشه ای و به قید قرعه) جهت انطباق، رسیدگی و بررسی صحت اسناد اظهار شده در سامانه مؤدیان، اقدام نماید.

* دلایل شاکیان برای ابطال مقرر در شکایت:

در تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1398/7/21 مقرر شده است: به منظور حصول اطمینان از صحت اسناد اظهار شده در سامانه مودیان سازمان مجاز است حداکثر دو نیم درصد - (2/5%) مودیان مشمول قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده را که عضو سامانه هستند به صورت تصادفی (به قید قرعه) انتخاب کرده و دفاتر آنان را مطالبه یا برای مشاهده دفاتر و اسناد به محل کار آنان مراجعه کند؛ دستورالعمل این تبصره ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون به تایید وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد، محدودیت مذکور در این تبصره نسبت به مودیان که عضو سامانه مودیان نیستند وجود ندارد.

و از طرفی وفق ماده 2 دستورالعمل موضوع تبصره 14 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1398/7/21 سازمان مجاز است ظرف یکماه از آخرین مهلت ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد هر سال نسبت به انتخاب حداکثر دو نیم درصد مودیان عضو سامانه مودیان که اظهارنامه 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 مودیان اقدام نماید)

واضع مقررات قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان شاخص انتخاب مودیان جهت کنترل صحت اسناد و مدارک به صورت تصادفی را که همانا انتخاب قید قرعه بوده با نص و تصریح بیان داشته در هر کجا که حکم قانون روشن است باید مطابق آن عمل کرد و با وجود نص و تصریح تبصره 1 ماده 19 توسعه حکم

این ماده از شاخص انتخاب به قید قرعه به انتخاب تصادفی (سیستمی؛ خوشه ای و به قید قرعه) بیان حکم مقنن نبوده و توسعه آن می باشد.

1- آنچه از الفاظ و عبارات معین به صورت تصادفی (سیستمی؛ خوشه ای و به قید قرعه) در مقرر مقرر شکایت برمی آید این است که: وزارت امور اقتصادی و دارایی می خواهد به سازمان امور مالیاتی صلاحیت بدهد پس از استقرار پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان اساس انتخاب مودیان مالیاتی جهت مطالبه دفاتر و اسناد بر اساس اعداد و ارقام معین اظهارنامه مثلاً اظهارنامه های از یک عدد و رقم بالا تر قرار دهد همچنین عبارت خوشه ای می خواهد به سازمان امور مالیاتی صلاحیت بدهد شاخص انتخاب مودیان را از یک دسته یا کد یا منطقه جغرافیایی یا یک عرضه اظهارنامه انتخاب نماید مثلاً کلیه مودیان که در اظهارنامه تسلیمی تجدید ارزیابی داشته یا در سال مالی اقدام به تغییر نرخ ارزی کرده یا تحت شمول معافیت مالیاتی بوده اند حال آنکه شاخص انتخاب تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان ماهیت حصری داشته و مطلقاً تمثیلی نبوده است بنا به مراتب انتخاب تصادفی (سیستمی؛ خوشه ای و به قید قرعه) مطلقاً بیان حکم مقنن نبوده و به نظر توسعه قلمرو موضوعی حکم مقنن می باشد.

2- نظر به نص و تصریح در تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان شاخص انتخاب مودیان مالیاتی ماهیت تقنینی داشته و از جنس قانون گذاری است با توجه به اینکه واضع مقررات تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان برای انتخاب مودیان جهت کنترل دفاتر ضابطه شرایطی را ذکر کرده است که همانا انتخاب بر اساس به صورت تصادفی (به قید قرعه) می باشد و لا غیر و اگر مقنن قصد واگذاری تعیین شرایط بدون قید و ضابطه را داشت و یا اگر قانون گذار در مقام مصلحت اندیشی و رعایت جوانب احتیاط قصد تفویض صلاحیت توسعه شاخص های انتخاب مودیان بوسیله شخص محترم وزیر امور اقتصادی و دارایی را داشت باید به صراحت در متن قانون بدان اشاره می شد که چنین نشده است در مورد بحث شاخص انتخاب مودیان به لحاظ وجود صراحت در بیان مقنن و دلالت لفظ قدر متقین آنچه مطمح نظر مقنن بوده انتخاب به صورت تصادفی (به قید قرعه بوده ولا غیر)

3- وفق اصل 138 قانون اساسی نظام مقدس جمهوری اسلامی ایران هیات وزیران حق دارد برای انجام وظایف اداری و تامین اجرای قوانین و تنظیم سازمان های اداری به وضع تصویب نامه و آیین نامه بپردازد هر یک از وزیران نیز در حدود وظایف خویش و مصوبات هیات وزیران حق وضع آیین نامه و بخشنامه را دارد ولی مفاد این مقررات نباید با متن و روح قوانین مخالف باشد. در حالی که آنچه از طرز تنقیح تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان مصوب 1398/7/21 بر می آید حفظ وحدت و انسجام بین حکم این ماده و غایت آن تنها با انتخاب مودیان بر اساس به صورت تصادفی (به قید قرعه) ممکن است و لا غیر بنا به مراتب نظر به اینکه بر مبنای ماده 2 دستورالعمل موضوع تبصره 14 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان شاخص های انتخاب مودیان جهت کنترل دفاتر به صورت تصادفی (سیستمی؛ خوشه ای و به قید قرعه) تعیین شده است ماده 2 دستورالعمل مغایر با حکم مقرر در تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان بوده و خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده می باشد.

4) وفق ماده 2 دستورالعمل موضوع تبصره 14 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان مصوب 1398/7/21 سازمان مجاز است ظرف یکماه از آخرین مهلت ارایه اظهارنامه مالیاتی عملکرد هر سال نسبت به انتخاب حداکثر دونیم درصد مودیان عضو سامانه مودیان که اظهارنامه 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 مودیان اقدام نماید.

آنچه از عبارت ظرف یکماه از آخرین مهلت ارایه اظهارنامه مالیاتی بر می آید این است که این مقرر می خواهد به سازمان امور مالیاتی صلاحیت بدهد یکماه پس از تسلیم اظهارنامه اسناد و مدارک مودیان مورد اشاره را بررسی و کنترل نماید و از طرفی طبق مقررات ماده 272 از قانون مالیاتهای مستقیم مهلت مقرر جهت تسلیم صورتهای مالی حسابرسی شده 3 ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه می باشد و از طرفی صورتهای مالی حسابرسی شده بخشی از اسناد و مدارکی است که مودیان در صورتی که تحت شمول این ماده باشند ملزم به تسلیم آن به ماموران تشخیص می باشند عبارت ظرف یکماه از آخرین مهلت ارایه اظهارنامه مالیاتی عملکرد هر سال نسبت بیان حکم مقنن نبوده و تضییق قلمرو موضوعی ماده 272 می باشد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 200/4149/ص مورخ 1402/3/17 به طور خلاصه توضیح داده است که:

وفق مقررات ماده 4 قانون پایانه های فروشگاه و سامانه مودیان اصل بر صحت اطلاعات وارد شده مودی در سامانه مودیان است مگر خلاف آن ثابت گردد. بنابراین در راستای اجرای ماده 19 و تبصره 1 آن

و به منظور حصول اطمینان از صحت اسناد اظهار شده، سازمان مجاز به انتخاب حداکثر دو و نیم درصد (2/5%) مودیان عضو سامانه مودیان به صورت تصادفی (به قید قرعه) جهت انطباق رسیدگی و بررسی اسناد اظهار شده در سامانه مودیان می باشد.

در خصوص ادعای مغایرت ماده 2 دستورالعمل مذکور، به لحاظ نگارش عبارت "سیستمی و خوشه ای" با مفاد تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، مقدمتاً و به طور اجمالی معروض می دارد:

در علم آمار، به منظور انجام نمونه گیری آماری در پژوهش ها و مطالعات مختلف، دو روش کلی نمونه گیری شامل نمونه گیری تصادفی و نمونه گیری غیر تصادفی تبیین شده و به کار می رود. نمونه گیری تصادفی یا نمونه گیری بر مبنای احتمال به معنای انتخاب تصادفی و هم شانس تمامی اعضای یک جامعه آماری بر پایه اصول احتمال می باشد. این روش نمونه گیری اکثراً در مطالعات و تحقیقات کمی که در آنها نتایج کمی مورد انتظار است به کارگیری می شود. مصادیق روش نمونه گیری تصادفی عبارتند از: نمونه گیری تصادفی ساده، نمونه گیری سیستمی، نمونه گیری طبقه بندی شده و نمونه گیری خوشه ای.

روش خوشه ای و سیستمی از انواع روشهای انجام نمونه گیری تصادفی است که در ماده 2 دستورالعمل مورد شکایت به آنها اشاره شده و متعاقب آن عبارت "و به قید قرعه" یعنی روش انجام نمونه گیری های فوق (خوشه ای و سیستمی) مشخص گردیده است؛ لذا روش های خوشه ای و سیستمی را نمی بایست در عرض روش «به قید قرعه» تلقی کرد.

با عنایت به موارد مطروحه و نظر به اینکه هدف از تهیه و تدوین دستورالعمل، تبیین شیوه ها و روش های اجرای مفاد قانون کلی می باشد و در مانحن فیه، صرفاً طرز یا روش انجام نمونه گیری در ماده 2 دستورالعمل معترض عنه تعیین شده است، لذا صدور دستورالعمل یاد شده، موجب خروج این سازمان از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی و بروز مغایرت با تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان نشده است.

با عنایت به عقیده قضات حاضر در جلسه مورخ 1402/9/19 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی، راجع به تقاضای ابطال عبارت «سیستمی و خوشه ای» از ماده 2 دستورالعمل شماره 29659 مورخ 1399/3/13 وزارت امور اقتصادی و دارایی، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل اقدام به اتخاذ تصمیم و صدور رأی می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

شاکیان مدعی شده اند مفاد مقرر معترض عنه برخلاف تبصره 1 ماده 19 قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب 1398 می باشد در حالی که در قانون یاد شده، به سازمان امور مالیاتی اجازه داده شده است که حداکثر 2/5 درصد مودیان مشمول قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده را که عضو سامانه هستند به صورت تصادفی (به قید قرعه) انتخاب و دفاتر آنها را مطالبه و بررسی نماید و در مقرر مورد شکایت به طور تصادفی را به صورت «سیستمی و خوشه ای» معنا و تفسیر نموده است تا از بین همه مودیان با مشاغل مختلف در انتخاب به روش قرعه ای، امکان انتخاب وجود داشته باشد و کماکان تعیین قرعه ای در مقرر معترض عنه که اصل بنای حکم مقنن می باشد نیز معیار سازمان امور مالیاتی قرار داده شده است فلذا عبارت مورد شکایت نه تنها مغایرتی با قانون نداشته بلکه جهت تبیین بهتر موضوع و اجرای صحیح قانون تفسیر می شود به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات دیوان می باشد.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزاده