

# موسسه حقوقی آوا می عدالت سرش

رای شماره ۴۶۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۰۰۷/۲۸-۲۰۰/۱۳۹۱/۶ سازمان امور مالیاتی کشور

شماره ۵/۵/۱۳۹۴ ۲۹۴/۹۴

رای شماره ۴۶۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۰۰۷/۲۸-۲۰۰/۱۳۹۱/۶ سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۴/۴/۲۲ شماره دادنامه: ۴۶۰ کلاس پرونده: ۲۹۴/۹۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: آقای حمیدرضا سعیدی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۰ از بخشنامه شماره ۱۳۰۰۷/۲۸-۲۰۰/۱۳۹۱/۶ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی ابطال بند ۱۰ از بخشنامه شماره ۱۳۰۰۷/۲۸-۲۰۰/۱۳۹۱/۶ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

توقیرا ضمن عرض ادب، به تجویز اصل ۱۷۳ از قانون اساسی و با توجه به اصل حاکمیت قانون و نه حکومت اشخاص متضمن کنترل قدرت سیاسی نهادها و مراجع حاکمیتی در راستای مبیانت از حقوق مکتسبه شهروندان در برابر تعديت و اجافات ناروای مراجع مزبور به سبب خروج از حدود صلاحیت و اختیارات قانونی مستندا به ادله و امارات احصایی مشعر بر مقبولیت شرعی و قانونی به خواسته ابطال بند ۱۰ از بخشنامه شماره ۱۳۰۰۷/۲۸-۲۰۰/۱۳۹۱/۶ سازمان امور مالیاتی کل کشور مبنی بر الزام داروخانه‌ها به عنوان مؤسسه پزشکی به استفاده از سامانه صندوق فروش (فروشگاهی) بدوا استدعای صدور دستور موقت مبنی بر توقف اجرای بند ۱۰ بخشنامه معترض‌عنه به جهت جلوگیری از تحمیل خسارات جبران‌ناپذیر و اضرار مادی بنا به قاعده نفی لاضرر و لاضرار فی‌الاسلام و قاعده نفی عسر و حرج به استحضار آن قضات عالی مقام می‌رساند. همان طوری که به خوبی مستحضر می‌باشید:

وفق مسلمات شرعی و عموماً و اطلاعات حاکم بر حقوق اساسی - مدنی و به موجب اصول کلی حقوقی فی‌نفسه ذاته تاسیس هر گونه وضعیت حقوقی منتج به ایجاد تکلیف و اشتغال ذمه اشخاص..... سلباً و ایجاباً منوط به حکم شارع مقدس و یا تقنین قانون و یا تصویب مراجع ذیصلاح مشروط به رعایت حدود اختیارات قانونی و صلاحیت های اشعاری است. لذا با عنایت به اصول عملیه فقه شیعه در صورت حدوث ظن و شبهه در ایجاد تکلیف به اشتغال ذمه مکلف عقلاً شرعاً اصل بر عدم اشتغال مکلف استصحاب و مالا حسب موازین قانونی حکم بر برائت و عدم تحقق تکلیف در عالم خارج صادر و اعلام می‌شود.

به موجب تبصره ماده ۲ اصلاحی قانون نظام صنفی کشور مصوب ۱۳۹۲/۶/۲۰ مقنن در تبیین جهالت صنف مشمول قانون خاص موضوع تبصره ماده ۲ همان قانون مصوب ۱۳۸۲/۱۲/۲۴ اراده انشائیه خویش را چنین به منصفه ظهور رسانیده است.

تبصره - متوفی که قانون خاص دارند، از شمول این قانون مستثنی می‌باشند.

قانون خاص قانونی است که بر اساس آن نحوه صدور مجوز فعالیت، تنظیم و تنسيق امور واحدهای ذی ربط، نظارت، بازرسی و رسیدگی به تخلفات افراد و واحدهای تحت پوشش آن به صراحت در متن قانون مربوطه معین می‌شود.

معالوصف به موجب ماده ۱ از قانون مقررات پزشکی و دارویی مصوب ۱۳۳۴/۳/۲۹ مقنن به جهت نفس فعالیت مؤسسات پزشکی ناظر بر حوزه سلامت و بهداشت عمومی متضمن امنیت آحاد و عموم هموطنان مراحتاً داروخانه‌ها را در زمره مؤسسات پزشکی مورد احصا واقع لذا حسب ماده ۸ از قانون تشکیل و شرح وظایف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مصوب ۱۳۶۴/۷/۹ کلیه مؤسسات و واحدهای بهداشتی و درمانی کشور مستقیماً تحت نظارت - کنترل و برنامه‌ریزی عام و خاص و برابر تنسيق ضوابط و آیین‌نامه‌های ابلاغی وزارت بهداشت مجاز به فعالیت و مکلف به عرضه خدمات پزشکی و دارویی می‌باشند.

با کمال تأسف مشتکی عنه خارج از اختیارات و حدود صلاحیت قانونی و با توسعه غیرمجاز قلمروی شمول اراده مقنن به شرح ماده ۱۲۱ از قانون برنامه توسعه پنجم اقتصادی که طی آن قانونگذار چنین مقرر داشته است.

ماده ۱۲۱ - ... وزارت صنعت، معدن و تجارت مکلف است با هماهنگی سازمان امور مالیاتی کشور و شورای اصناف کشور تا پایان سال دوم برنامه صاحبان مشاغل را بر اساس اولویت، ملزم به استفاده از سامانه‌های صندوق فروش (مکانیزه فروش) نماید.

با تدقیق در ماده ۱۲۱ از قانون برنامه توسعه پنجم اقتصادی مدلولاً و منطوقاً محرز و مستنبط است:

اولاً: بنا به اصل اصله الظهور اراده تقنینی قانونگذار به شرح صدر ماده مرقوم وزارت صنعت، معدن و تجارت (بازرگانی سابق) را به عنوان متولی اجرای حکم مقرر در تکلیف تا با هماهنگی سازمان امور مالیاتی و شورای اصناف اقدام به اعلام اولویت صاحبان مشاغل ملزم به استفاده از صندوق فروش نماید لذا اطلاق حکم مقید به شورای اصناف کشور و در ادامه... اتحادیه صنفی مربوطه فی نفسه ذاته دامنه افاده شمول ماده مرقوم را از عموم خارج و نسبت به تابعین قانون نظام صنفی کشور و مشاغلی که زیر نظر شورای اصناف کشور فعالیت می‌نمایند مقید و در معرض اراده قانونگذار قرار گرفته است و نه مؤسسات پزشکی دارای قانون خاص.

ثانیاً: در بخشنامه معترض‌علیه من غیرواقع برخلاف مفاد نامه شماره ۱۱۵۱۸۳/۶۰ - ۱۳۹۲/۵/۱۳ وزارت صنعت، معدن و تجارت چنین مدعی شده است:

...در اجرای ماده ۱۲۱ قانون برنامه توسعه پنجم... و با توجه به هماهنگی به عمل آمده با وزارت صنعت، معدن و تجارت و شورای اصناف کشور در خصوص تعیین اولویت صاحبان مشاغل برای نصب، راه‌اندازی و استفاده از صندوق فروش..... و لیکن با تخریج [ منطوق و ملایم مفهوم مخالف و موافق نامه شماره ۱۱۵۱۸۳/۶۰ - ۱۳۹۲/۵/۱۳ وزارت صنعت، معدن و تجارت به شرح بند اول و دوم نامه مزبور مستفاد و مستنبط می‌شود:

۱- وزارت صنعت، معدن و تجارت صرفاً در خصوص ۹ رسته صنفی به عنوان اولویت اول اجرای ماده ۱۲۱ به استثنای داروخانه اعلام نظر کرده است لذا ذکر نام داروخانه راساً توسط مشتکی عنه در ردیف ۱۰ بخشنامه معترض‌عنه بدون هماهنگی و نظر وزارت صنعت و معدن مورد ذکر و در معرض ابلاغ واقع شده است.

۲- با توجه به تصریح وزارت صنعت و معدن به شرح بند ۲ نامه مزبور دلالت تضمینی بر عدم شمول قانون نظام صنفی به داروخانه‌ها و پذیرش اعتراض از سوی وزارت صنعت و معدن (بازرگانی سابق) که به کیفیت مانحن فیه مبین تعیین نام داروخانه‌ها به شرح بخشنامه معترض‌عنه مستقلاً از سوی سازمان امور مالیاتی کشور مجرز و مسلم است.

۳- برخلاف ادعا و استنباط مبتنی بر اشتباه فاحش مشتکی عنه به شرح بخشنامه معترض‌علیه مبنی بر هماهنگی با شورای اصناف کشور و مکاتبه با اتحادیه‌های صنفی... داروخانه به عنوان مؤسسه پزشکی احصایی ماده ۱ از قانون مقررات پزشکی و دارویی مصوب ۱۳۳۴/۳/۲۹ به موجب تبصره ذیل ماده ۲ اصلاحی قانون نظام صنفی کشور مصوب ۱۳۹۲/۶/۲۰ حکماً و موضوعاً از شمول قانون نظام صنفی کشور خارج است. علی‌هذا در بادی نظر واضح و مبرهن است:

قید نام داروخانه به عنوان مؤسسه پزشکی در زمره مشاغل ملزم به استفاده از صندوق فروش برخلاف اراده قانونگذار و روح حاکم بر ماده ۱۲۱ از قانون برنامه توسعه پنجم فاقد کسب نظر مثبت مرجع اخیرالذکر به عنوان متولی اجرای حکم مقرر در ماده مرقوم، راساً از سوی سازمان امور مالیاتی مورد تعیین و ابلاغ واقع و اساساً وزارت صنعت، معدن و تجارت هیچ



مالیاتی کشور تعیین می‌کند، استفاده نمایند. در این راستا، سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت صنعت، معدن و تجارت و شورای اصناف کشور، سه مرجع تعیین مشاغل دارای اولویت برای نگهداری صندوق فروش می‌باشند و عدم ذکر نام از سوی سازمان نظام پزشکی یا هر مرجع دیگر به منزله عدم وجود مجوز برای تعیین مشاغل زیر مجموعه سازمانی که نام آن درج نشده است، نخواهد بود.

۴- شایسته یادآوری است، اولویت های اعلام شده جهت استفاده از سامانه های مکانیزه فروش که با هماهنگی این سازمان و وزارت صنعت، معدن و تجارت و شورای اصناف کشور تعیین گردیده، عمدتاً مشاغلی را در برمی‌گیرد که در حال حاضر نیز دارای رایانه یا صندوق فروش بوده و از آن بهره برداری می‌کنند و یا مشاغلی هستند که به لحاظ اهمیت فعالیت، ضرورت لازم برای نصب صندوق فروش برای آنها نسبت به سایر مشاغل وجود دارد. در اجرای مقررات مزبور مبنی بر الزام فروشندگان به استفاده از صندوق های فروش تمهیدات لازم جهت انجام اقدامات مورد نیاز در خصوص دعوت از طیف وسیعی از مؤدیان از جمله مشمولین بند ج ماده (۹۵) قانون مالیات های مستقیم جهت نصب صندوق مکانیزه فروش به صورت تدریجی پیش‌بینی شده است و مسلماً اشاره به بحث اولویت‌بندی اجرا و نصب دستگاه های مزبور می‌تواند به جهت اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد.

۵- وفق مفاد ماده (۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده، شناسایی، نحوه رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول مالیات ها و عوارض به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده، لذا این تفویض اختیار در جهت ترتیبات و مقدمات شناسایی مؤدیان و زیرساخت های اجرای این قانون صورت گرفته و صراحت قانون در این ارتباط هر گونه ابهامی را برطرف می‌نماید. از آنجا که اجرای یک مرحله‌ای نیز تقریباً امری محال و تکلیفی مالایطاق برای سازمان و مؤدیان بوده، بنابراین سازمان بنا به اختیارات مقرر در قوانین موضوعه، اقدام به صدور بخشنامه شماره ۱۳۵۰۷/۱۳۵۰۵-۲۰۰/۶/۲۸-۱۳۹۱ مبنی بر قرار دادن داروخانه‌ها در زمره ده اولویت اول مشاغل مشمول نصب و راه‌اندازی سامانه فروش کرده است تا مؤدیان مالیاتی واجد شرایط پس از فراهم نمودن زیرساخت های لازم جهت اجرای این قانون و همچنین فراگیری آموزش مربوطه اقدام به اجرای آن نمایند.

۶- صاحبان داروخانه‌ها ضمن انعکاس موضوع فراخوان برای صندوق مکانیزه فروش به معاونت حقوقی ریاست جمهوری درخواست کردند که معاونت مذکور، در این ارتباط اظهار نظر نماید. متعاقب درخواست ارائه شده معاونت حقوقی ریاست جمهوری، نظریه شماره ۶۶۷۶۵/۶۶۵۳۳/۱-۱۳۹۲/۴/۱۱ را صادر و به موجب آن، مقرر گردیده با توجه به این که داروخانه‌ها به عنوان صاحبان مشاغل و مؤدیان مالیاتی مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده محسوب و از طرفی مشمول هدف مورد نظر ماده یاد شده با ظرفیت استفاده از سامانه‌های صندوق فروش می‌باشند، لذا صرف خروج موضوعی داروخانه‌ها از شمول قانون نظام منفی موجب مستثنی شدن داروخانه‌ها از شمول تکلیف مندرج در ماده (۱۲۱) قانون برنامه پنجم نمی‌شود.

علی‌حال سازمان امور مالیاتی کشور بنا به اختیار حاصل از احکام مواد (۱۶۹) قانون مالیات های مستقیم و (۳۴) قانون مالیات بر ارزش افزوده و (۱۲۱) قانون برنامه پنجم توسعه نسبت به فراخوان داروخانه‌ها که در عداد صاحبان مشاغل موضوع قوانین مالیاتی محسوب می‌شوند، اقدام کرده و صاحبان مشاغل مذکور در راستای اجرای مقررات و مشمول اجرای قانون بوده است و بنا بر اصل عدم تبعیض در امور مالیاتی نمی‌توان نامبردگان را از شمول اجرای قانون مستثنی نمود. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آرا به شرح آینده به صدور رای مبادرت می‌کند.

#### رای هیأت عمومی

مطابق قسمت اول ماده ۱۲۱ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، به منظور شفافیت در مبادلات اقتصادی و تشخیص درآمدهای مؤدیان مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده، وزارت صنعت، معدن و تجارت مکلف شده است با هماهنگی سازمان امور مالیاتی و شورای اصناف کشور تا پایان سال دوم برنامه، صاحبان مشاغل را بر اساس اولویت، ملزم به استفاده از سامانه‌های صندوق فروش (مکانیزه فروش) نماید. نظر به اینکه الزام قانونگذار در هماهنگی وزارت صنعت، معدن و تجارت با شورای اصناف کشور جهت انجام تکلیف قانونی مذکور مفید این معنی است که حکم مقنن شامل صنوفی است که مشمول قانون نظام منفی کشور می‌باشند و داروسازان به عنوان بخشی از اعضای سازمان نظام پزشکی دارای مقررات خاص بوده و به موجب تبصره اصلاحی ذیل ماده ۲ قانون نظام منفی مصوب سال ۱۳۹۲، مشمول قانون نظام منفی نمی‌باشند، بنابراین بند ۱۰ بخشنامه مورد شکایت در باب الزام داروخانه‌ها به نصب و راه‌اندازی و استفاده از سامانه صندوق فروش، مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده می‌شود و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و مادتهای ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدجعفر منتظری

منبع : سایت مجلس شورای اسلامی