



روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری
مرجع تصویب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شماره ویژه نامه: ۱۷۶۱
یکشنبه، ۱۰ دی ۱۴۰۲

سال هفتاد و نه شماره ۲۲۹۴۷

رای شماره ۲۰۴۷۶۲۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: عبارت «رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدید نظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود ...»

شماره ۰۱۰۷۳۶۴۴ - ۲۱/۸/۱۴۰۲

بسمه تعالی

مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری با شماره دادنامه ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۰۴۷۶۲۴ مورخ ۹/۸/۱۴۰۲ با موضوع: «عبارت «رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدید نظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود» از انتهای بند ۲.۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۲۲/۹۷/۲۰۰ ص مورخ ۱۹/۸/۱۳۹۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی از تاریخ تصویب ابطال شد» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیات عمومی و هیات‌های تخصصی دیوان عدالت اداری - یداله اسمعیلی‌فرد

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۸/۹ شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۰۴۷۶۲۴

شماره پرونده: ۰۱۰۷۳۶۴

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدیدنظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود» از انتهای بند ۲.۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۲۲/۹۷/۲۰۰ ص - ۱۳۹۷/۸/۱۹ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدیدنظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود» از انتهای بند ۲.۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۲۲/۹۷/۲۰۰ ص -

۱۳۹۷/۸/۱۹ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"وفق رأی شماره ۱۴۰۱/۸/۱۷ - هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، «اولاً تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) صرفاً در صدد بیان این موضوع است که چنانچه مطالبه مالیات از غیرمؤدی صورت پذیرفته باشد، می‌بایست موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود و پس از تأیید هیأت، مطالبه از غیرمؤدی کان لم یکن می‌شود و اداره امور مالیاتی بدون رعایت مرور زمان مکلف است ظرف یک سال از صدور رأی هیأت مزبور مالیات را از مؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان است و طرف شکایت به جهت اینکه ادارات امور مالیاتی فرصت یک ساله را از دست ندهند به تصویب مقرر معترض عنه و نفی حق تجدیدنظرخواهی و اعتراض نسبت به رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی اقدام نموده است و این در حالی است که به صراحت قانون، رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی وفق تبصره‌های ۲ و ۴ از ماده ۲۴۷ و ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم هم از سوی مؤدیان و هم از سوی ادارات مالیاتی قابل اعتراض است و هیچ دلیل قانونی مبنی بر اینکه این حق از ادارات امور مالیاتی سلب شود (علی‌الخصوص با فرض تصور حالاتی که می‌تواند رعایت حقوق بیت‌المال را تحت الشعاع قرار دهد) وجود ندارد.

ثانیاً مرجع تشخیص این امر که رأی هیأت حل اختلاف ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم غیر قابل اعتراض است یا قابل اعتراض، به دلالت عمومات حاکم و ماده ۱۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، خود هیأت حل اختلاف مالیاتی است و نه ادارات مالیاتی و از سوی دیگر رأی هیأت ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم که به موجب قانون قطعی و لازم‌الاجرا است، قابل اعتراض نیز هست و قطعی و لازم‌الاجرا بودن غیر از مقوله قابل اعتراض بودن است. بنا به مراتب فوق، فراز مورد شکایت از بند ۲-۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۷/۲۲/ص - ۱۳۹۷/۸/۱۹ رئیس‌کل سازمان امور مالیاتی کشور که در راستای رأی صادره از سوی هیأت حل اختلاف ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم در بحث تعیین مؤدی واقعی صادر شده و مقرر کرده است که: «... رأی صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی قابل تجدیدنظرخواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود»، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و به دلیل مغایرت با مواد ۲۵۱ و ۲۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم درخواست ابطال از تاریخ تصویب را دارم."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۷/۲۲/ص - ۱۳۹۷/۸/۱۹ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

"....."

۲. بعد از قطعیت درآمد مشمول مالیات:

۲-۱. در مواردی که اعتراض مؤدی به شرح بند (ب) مورد قبول و پذیرش هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی واقع شده باشد: در این صورت هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌بایست در اجرای تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به انشاء رأی جهت مطالبه مالیات از مؤدی واقعی که مشخصات آن نیز می‌بایست در متن رأی درج گردد، اقدام نماید. رأی صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی قابل تجدیدنظرخواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۵۶۷/ص - ۱۴۰۲/۱/۲۰ توضیح داده است که:

"طبق مفاد تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم «در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مؤدی مطالبه شده باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله‌ای که باشد کان لم یکن تلقی می‌گردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رأی هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان خواهد بود. بر این اساس در شرایطی که به دلیل وجود اسناد و مدارک و همچنین ادله کافی برای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، مطالبه مالیات از غیر مؤدی، محرز و اثبات شود، هیأت‌های یاد شده بدون در نظر گرفتن مرحله پرونده نسبت به صدور رأی مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی اقدام می‌نمایند. علیهذا با توجه به کان لم یکن تلقی شدن مطالبه مالیات از غیر مؤدی، اداره امور مالیاتی طبق مفاد تبصره قانونی یاد شده و با رعایت مهلت یک سال نسبت به مطالبه مالیات از مؤدی واقعی اقدام می‌نماید.

این بدان معنی است که در ازای ابطال مطالبه مالیات از غیر مؤدی، بر مبنای همان اسناد و مدارک و مستندات که مالیات مطالبه شده از غیر مؤدی محاسبه شده است، مالیات مؤدی واقعی نیز محاسبه و مطالبه می‌شود. در این شرایط اصولاً به دلیل صدور برگ مطالبه از مؤدی واقعی و ارائه دلایل کافی و وجود اطلاعات و اسناد و مدارک مثبت مندرج در بند (الف) دستورالعمل یاد شده، حقی از بیت‌المال یا حقوق دولت ضایع نمی‌شود که بتوان به دلیل آن برای اداره امور مالیاتی حق تجدیدنظرخواهی و یا شکایت قائل شد. در حقیقت در این مرحله تنها اعتراض قابل تصور برای اداره امور مالیاتی اعتراض به تغییر مؤدی قبلی به مؤدی واقعی و اشتباه هیأت حل اختلاف موصوف در شناسایی مؤدی واقعی می‌باشد. در این ارتباط با توجه به اینکه پس از صدور رأی مربوطه و مطالبه مالیات از مؤدی واقعی در صورت هرگونه اعتراض از طرف مؤدی مزبور، مراتب بر اساس مقررات قانون مالیات‌های مستقیم قابل بررسی

و طی مراحل دادرسی مالیاتی خواهد بود، حق اداره امور مالیاتی برای اعتراض در مراحل دادرسی مالیاتی از جمله اشتباه در شناسایی مؤدی واقعی با ارائه اسناد و مدارک و دلایل کافی بر اساس مقررات موصوف محفوظ است، لذا دستورالعمل موصوف مغایرتی با قانون و مقررات مالیاتی ندارد.

همچنین لازم به ذکر است مفاد رأی شماره ۱۴۰۱/۸/۱۷ - ۱۴۰۱/۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۴۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در خصوص قسمت ۱.۱ بند (ب) بخشنامه مورد اعتراض صادر گردیده مقرر می‌دارد «مرجع تشخیص این امر که رأی هیأت حل اختلاف ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم غیر قابل اعتراض است یا قابل اعتراض، به دلالت عمومات حاکم و ماده ۱۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، خود هیأت حل اختلاف مالیاتی است و نه ادارات مالیاتی»، این در حالی است که به طور کلی مرجع تشخیص این امر که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی (از جمله هیأت ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم) قابل اعتراض می‌باشد یا خیر، مقررات قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد و نه نظر هیأت حل اختلاف مالیاتی. با توجه به مطالب پیش‌گفته، دستورالعمل مورد شکایت مطابق قانون و مقررات صادر شده است، از این روی رسیدگی و صدور رأی مبنی بر رد شکایت شاکی مورد استدعاست.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۸/۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قبلاً و به موجب دادنامه شماره ۱۴۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱۷ در موردی مشابه و با این استدلال که آرای صادره هم از سوی مؤدیان و هم از سوی ادارات مالیاتی وفق تبصره‌های ۳ و ۴ ماده ۲۴۷ و نیز ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم قابل اعتراض است و مستثنی نمودن ادارات مالیاتی از امکان اعتراض و سلب این حق از ادارات مزبور موجه و قانونی نیست، حکم به ابطال عبارتی از جزء ۱.۱ بند (ب) دستورالعمل موضوع شکایت در آن پرونده صادر کرده است. بنا به مراتب فوق و بر مبنای استدلال مقرر در رأی صدرالاشاره هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، عبارت «رأی صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدیدنظرخواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود» از انتهای بند ۲.۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۷/۲۲/ص مورخ ۱۳۹۷/۸/۱۹ رئیس کل سازمان امور مالیاتی خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رأی بر اساس ماده ۹۲ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری