

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۱۰۱۴۴۶
شماره پرونده: ۱۴۰۱۳۱۹۲۰۰۰۶۴۸۴۰۳
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۴۰
تاریخ: ۱۴۰۱/۰۸/۱۷
پیوست:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140109970905811440

تاریخ دادنامه: 1401,8,17

شماره پرونده: 0101446

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکا: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال یک عبارت از جزء 1-1 بند (ب) دستورالعمل شماره 200,97,22 ص مورخ 1397,8,19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکا به موجب دادخواستی ابطال یک عبارت از جزء 1-1 بند (ب) دستورالعمل شماره 22/97/200 ص مورخ 19/8/1397 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را با استناد به مواد 247، 251 و 256 قانون مالیات های مستقیم (حق اعتراض به آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی) و دادنامه شماره 9909970905810464 مورخ 1399,3,27 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خواستار شده و اینگونه اعلام کرده است که:

"به موجب حکم مقرر در جزء 1-1 بند (ب) دستورالعمل مورد اعتراض، عملاً فرض شده است که آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی صادره در اجرای ماده 157 قانون مالیات های مستقیم، در صورتی که رأی به «غیر مؤدی بودن» مؤدی مورد نظر اداره مالیاتی و مطالبه مالیات از شخص دیگری داده باشند، صد در صد درست و غیر قابل اعتراضند؛ در حالی که عملاً چنین فرضی قابل پذیرش نیست چرا که در صورت اشتباه بودن آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، شخصی که به اشتباه مؤدی تلقی شده ناچار به پرداخت مالیات خواهد بود. بنابراین حکم مذکور به جهت سلب حق اعتراض از اشخاص خلاف قانون و همچنین خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی است."

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" شماره 200,97,22 ص مورخ 1397,08,19؛ دستورالعمل نحوه بررسی و رسیدگی به پرونده های مالیاتی دارندگان کارت بازرگانی و پبله وری در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم:

.....

(ب) نحوه و چگونگی رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم

در مواردی که مؤدی با ارائه دلیل، اسناد و مدارک به شرح بند «الف» بصورت مکتوب اعلام نماید که مالیات مطالبه شده مربوط به او نبوده و مؤدی واقعی شخص دیگری است. پرونده امر در هر مرحله ای که باشد، می بایست به قید فوریت و خارج از نوبت در هیأت حل اختلاف مالیاتی به شرح زیر مورد رسیدگی قرار گیرد:

1- قبل از قطعیت درآمد مشمول مالیات (در مواردی که هیأت حل اختلاف مالیاتی در مرحله اعتراض مؤدی به برگ تشخیص با اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی تشکیل شده باشد)

1-1 در مواردی که اعتراض مؤدی به شرح بند «ب» مورد قبول و پذیرش هیأت های حل اختلاف مالیاتی واقع شده باشد:

در این صورت هیأت حل اختلاف مالیاتی می بایست در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم نسبت به انشاء رأی جهت مطالبه مالیات از مؤدی واقعی که مشخصات آن نیز می بایست در متن رأی درج گردد، اقدام نماید. رأی صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی قابل تجدیدنظرخواهی با شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود. این حکم در خصوص بخشی از یک رأی نیز که در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم صادر شده باشد، جاری خواهد بود.

..... -رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 13597 مورخ 1401,06,27 توضیح داده است که:

"وفق مفاد تبصره ماده 157 قانون مالیات های 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 مرحله ای که باشد کان لم یکن تلقی می شود و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع ماده یاد شده، ظرف یک سال از تاریخ صدور رأی هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان خواهد بود. در این راستا با توجه به این که برخی از دارندگان کارت بازرگانی و پبله وری، پس از رسیدگی و صدور برگ تشخیص مالیات، اعتراض داشته اند که درآمد حاصله و مالیات مطالبه شده، متعلق به آنان نبوده و به شخص دیگری تعلق داشته و مطالبه مالیات از غیر مؤدی صورت گرفته است، به منظور ایجاد وحدت رویه و تسریع در رسیدگی به این قبیل ادعاها و از سوی دیگر با توجه به اتخاذ رویه های متفاوت از سوی هیأت های حل اختلاف مالیاتی، دستورالعمل نحوه بررسی و رسیدگی به

پرونده های مالیاتی دارندگان کارت بازرگانی و پیله وری به شماره ۲۰۰،۹۷،۲۲ ص مورخ ۱۳۹۷،۸،۱۹ صادر و ابلاغ شده است که به موجب بند (الف) دستورالعمل مزبور هرگاه پس از ابلاغ برگ تشخیص، قطعی یا مطالبه مالیات، مؤدی موصوف ادعا نماید که مالیات مطالبه شده مربوط به او نیست، می بایست مراتب را به طور مکتوب با ارائه دلایل کافی، اطلاعات و اسناد و مدارک مثبته از جمله قرارداد منعقد با ذینفع، وکالت نامه تنظیمی با ذینفع، معرفی و ارائه مشخصات ذینفع، مشتمل بر نام و نام خانوادگی، نام شرکت، شماره شناسنامه، شماره ثبت، کد ملی، شماره اقتصادی، تاریخ تولد، تاریخ ثبت، نشانی محل سکونت یا فعالیت و یا اقامتگاه قانونی، تلفن های تماس، (پست الکترونیکی در صورت امکان) و همچنین رسید دریافت کارمزد از ذینفع یا مشخصاً وجوه واریزی بابت کارمزد به حساب مدعی (مؤدی) صورت ریز گردش کلیه حساب های بانکی مؤدی (شخص مدعی) در سال مورد رسیدگی با امضاء و درج تاریخ (در صورت وجود هر یک از اطلاعات مزبور)، به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نماید.

همان گونه که ملاحظه می شود مؤدی باید با ارائه دلایل، اسناد و مدارک متقن و کافی به شرح فوق اعلام کند که مالیات مطالبه شده مربوط به او نبوده و مؤدی واقعی شخص دیگری است. به این ترتیب در مواردی که اعتراض مؤدی با ادله یاد شده مورد قبول و پذیرش هیأت های حل اختلاف مالیاتی واقع شده باشد، هیأت حل اختلاف مالیاتی در اجرای تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم نسبت به انشاء رأی جهت مطالبه مالیات از مؤدی واقعی که مشخصات آن نیز می بایست در متن رأی درج گردد، اقدام می نماید. بنابراین با عنایت به اینکه حکم تبصره ماده (۱۵۷) قانون مالیات های مستقیم فاقد قید و حصر بوده و در این گونه موارد حقی از اداره امور مالیاتی از باب تعدیل مالیات تزییع نمی شود تا مأمور مالیاتی به واسطه احقاق حقوق دولت نسبت به رأی صادره معترض باشد، بلکه صرفاً مطالبه اصل و جرائم مالیاتی به موجب رأی هیأت از غیر مؤدی رفع تعرض و به موجب برگ تشخیص صادره بعدی به مؤدی واقعی انتقال می یابد، از این حیث رأی مذکور از طرف مأموران مالیاتی ذی ربط قابل تجدینظر خواهی محسوب نشده و درج عبارت «رأی صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی قابل تجدینظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی نخواهد بود» در متن بخشنامه، با عنایت به توضیحات ذکر شده عاری از ایراد قانونی تلقی می شود. با عنایت به موارد پیش گفته، تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی مورد درخواست می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱،۸،۱۷ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور 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

اولاً تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی مصوب ۱۳۸۰،۱۱،۲۷) صرفاً درصدد بیان این موضوع است که چنانچه مطالبه مالیات از غیر مؤدی صورت پذیرفته باشد، می بایست موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود و پس از تأیید هیأت، مطالبه از غیر مؤدی کان لم یکن می شود 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 تجدینظر خواهی 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 تبصره های ۳ و ۴ از ماده ۲۴۷ و ماده ۲۵۱ قانون مالیات های 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 (علی الخصوص با فرض تصور حالی که می تواند رعایت حقوق بیت المال را تحت الشعاع قرار دهد) وجود ندارد. ثانیاً مرجع تشخیص این امر که رأی هیأت حل اختلاف ماده ۱۵۷ قانون مالیات های 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 مالیات های مستقیم که به موجب قانون قطعی و لازم الاجرا است، قابل اعتراض نیز هست و قطعی و لازم الاجرا بودن غیر از مقوله قابل اعتراض بودن است. بنا به مراتب فوق، فراز مورد شکایت از بند ۱-۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۲۰۰،۹۷،۲۲ ص مورخ ۱۳۹۷،۸،۱۹ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که در راستای رأی صادره از سوی هیأت حل اختلاف ماده ۱۵۷ قانون مالیات های 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 تجدینظر خواهی 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 ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

مهدی دربین
هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
معاون قضایی دیوان عدالت اداری