



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002047624
تاریخ تنظیم : 1402/08/09
شماره پرونده : 140131920001647852
شماره بایگانی شعبه : 0107364

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

تاریخ دادنامه: 1402/8/9

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «رأی 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 2-1 قسمت (ب) دستورالعمل شماره 200/97/22/ص-1397/8/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «رأی 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 2-1 قسمت (ب) دستورالعمل شماره 200/97/22/ص-1397/8/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" وفق رأی شماره 140109970905811440-1401/8/17 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، «اولاً تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی مصوب 1380/11/27) صرفاً در صدد 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 يك 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 يك ساله را از دست ندهند به تصویب مقرر معترض عنه و نفي 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 تبصره های 3 و 4 از ماده 247 و ماده 251 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 (علي الخصوص با فرض تصور حالاتی 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 157 قانون مالیات های مستقیم غیر قابل اعتراض است یا قابل اعتراض، به دلالت عموماً حاکم و ماده 16 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 216 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 2-1 قسمت (ب) دستورالعمل شماره 200/97/22/ص-1397/8/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که در راستای رأی صادره از سوی هیأت حل اختلاف ماده 157 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 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 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَغْدُلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002047624
تاریخ تنظیم : 1402/08/09
شماره پرونده : 140131920001647852
شماره بایگانی شعبه : 0107364

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 و به دلیل مغایرت با مواد 251 و 256 قانون مالیات های مستقیم درخواست ابطال از تاریخ تصویب را دارم. "

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

دستور العمل شماره 200/97/22/ص-1397/8/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

"

2- بعد از قطعیت درآمد مشمول مالیات:

2-1 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 تجدیدنظر خواهی 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 1402/1/20/ص-212/567 توضیح داده است که:

" طبق 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 گردد 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 و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود. بر این اساس در شرایطی که به دلیل وجود اسناد و مدارک و همچنین ادله کافی برای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، مطالبه مالیات از غیر مؤدی، محرز و اثبات شود، هیأت های یاد شده بدون در نظر گرفتن مرحله پرونده نسبت به صدور رأی مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی اقدام می نمایند. 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 می نماید.

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 می شود. 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) دستور العمل یاد شده، حقی از بیت المال و یا حقوق دولت ضایع نمی شود که بتوان به دلیل آن برای اداره امور مالیاتی حق تجدیدنظر خواهی 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 می باشد. در این ارتباط با توجه به اینکه پس از صدور رأی مربوطه و مطالبه مالیات از مؤدی واقعی در صورت هرگونه اعتراض

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002047624
تاریخ تنظیم : 1402/08/09
شماره پرونده : 140131920001647852
شماره بایگانی شعبه : 0107364

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

از طرف مؤدی مزبور، مراتب بر اساس مقررات قانون مالیات های 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 1401/17/8-140109970905811440 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در خصوص قسمت 1-1 بند (ب) بخشنامه مورد اعتراض صادر گردیده مقرر می دارد «مرجع تشخیص این امر که رأی هیأت حل اختلاف ماده 157 قانون مالیات های مستقیم غیر قابل اعتراض است یا قابل اعتراض، به دلالت عموماً حاکم و ماده 16 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 157 قانون مالیات های مستقیم) قابل اعتراض می باشد یا خیر، مقررات قانون مالیات های مستقیم می باشد و نه نظر هیأت حل اختلاف مالیاتی. با توجه به مطالب پیش گفته، 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 1402/8/9 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 1440 مورخ 1401/8/17 در موردی مشابه و با این استدلال که آرای صادره هم از سوی مؤدیان و هم از سوی ادارات مالیاتی وفق تبصره های 3 و 4 ماده 247 و نیز ماده 251 قانون مالیات های 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 1-1 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 1-2 قسمت (ب) دستورالعمل شماره 200/97/22/ص مورخ 1397/8/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رأی بر اساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390002047624
تاریخ تنظیم : 1402/08/09
شماره پرونده : 140131920001647852
شماره بایگانی شعبه : 0107364

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری