



رای شماره ۲۶۶۸ و ۲۶۶۹ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (اطلاق بخشنامه شماره ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۳۹۷/۰۸/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص اثر آرای هیأت عمومی در پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی در فرضی که مقرره ای از جهت خلاف شرع بودن ابطال شده یا بشود و اثر ابطال آن به پرونده های قطعی و مختومه تسری نیابد و همچنین در فرضی که امکان پرداخت مالیات محاسبه شده جدید با کنار گذاشتن احکام مذکور در بخشنامه های ابطال شده قبلی توسط مودی وجود ندارد از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۶۶۸-۲۶۶۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۰/۷

شماره پرونده: ۹۹۰۱۸۱۴-۹۹۰۰۷۴۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت های مهندسان مشاور پایا راز طرح - مهندسین سازه تحکیم مکان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۳۹۷/۸/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستهای جداگانه ای و با متن واحد ابطال بخشنامه شماره ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۳۹۷/۸/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

" به استحضار می رساند معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی اقدام به صدور بخشنامه ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۳۹۷/۸/۱۴ در راستای ابلاغ نظریه شماره ۲۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۹۰۰۰-۱۳۹۷/۷/۲۱ معاونت حقوقی پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری نموده اند که بخشنامه مرقوم مغایر با موازین قانونی و تفسیری غلط از نظریه مزبور بوده است. در مقام تعلیل ادعای مطروحه مبنی بر مغایر قانون بودن بخشنامه مبحث عنه به استحضار می رساند: سازمان امور مالیاتی در ضمن بخشنامه معترض عنه و در مقام اعلام تاریخ اثر آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشعار داشته اند: « چنانچه حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی، قطعی و در زمان حاکمیت مصوبه سابق تمام مراحل قانونی را طی کرده باشد، مشمول رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیست و باید برابر مصوبه سابق عمل گردد. لیکن چنانچه مراحل حسابرسی و رسیدگی به اعتراض مالیاتی پایان نیافته باشد و پرونده در جریان باشد استناد به مصوبه سابق که به موجب رای هیأت عمومی دیوان باطل گردیده است، فاقد وجاهت قانونی است.»

حال آن که الف- به موجب ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ تعلق مالیات مزبور در ارائه خدمات عبارتست از: « تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت هر کدام که مقدم باشد حسب مورد» لذا تاریخ رسیدگی

سازمان اصولاً تأثیری در تکالیف قانونی مودیان نخواهد داشت. ب- به موجب ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مودیان مکلفند مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند لذا تکلیف مودی به اجرای مقررات و قوانین در زمان تعلق مالیات (ارائه خدمت یا صدور صورتحساب) بوده و تکلیفی به رعایت مقررات موخرالتصویب و احتمالی نداشته و عقلاً نیز نمی تواند مقررات و ضوابط زمان رسیدگی سازمان را پیش بینی و در صورتحساب لحاظ نمایند. ج- به موجب ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری اثر ابطال مصوبات از زمان صدور رای هیأت عمومی است لذا در فرض عدم ترتیب آثار ابطال به زمان تصویب مصوبه، تسری اثر مصوبه ابطال شده بر تکالیف مودیان در سنوات قبل از ابطال صحیح نمی باشد. د- هر اهل فنی از پاسخ صادره از معاونت حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری در راستای استفسار صورت گرفته، چنین متوجه می گردد که اثر قانون نسبت به آتیه بوده و به گذشته اثری ندارد لکن استنباط سازمان امور مالیاتی به موجب بخشنامه صادره دقیقاً مفهومی برخلاف این منظور بوده است. ه- اصولاً نظرات مشورتی صادره از ناحیه معاونت حقوقی پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری، جنبه مشورتی داشته و حتی در فرض جامع و مانع بودن نیز، لازم الاتباع نمی باشد.

همان گون که ملاحظه می فرمایند بخشنامه صادره صراحتاً مغایر اصول و موازین حقوقی صادر گردیده و در موارد متعددی موجب ایجاد «تکلیف مالایطاق» برای مودیان و بر خلاف قاعده «قیح عقاب بلا بیان» می باشد. مصداقاً در ابطال معافیت مصوب برای پروژه های مسکن مهر از پرداخت مالیات و عوارض بر ارزش افزوده (موضوع رای شماره ۸۶-۱۳۹۸/۱/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری) سازمان امور مالیاتی به استناد بخشنامه معترض عنه در رسیدگی های انجام شده بعد از تاریخ ابطال معافیت، اقدام به مطالبه مالیات و عوارض بر ارزش افزوده بابت سنوات قبل از ابطال می نماید. حال آن که اولاً: در موردی که مودی مالیاتی در زمان اعتبار مصوبه و بخشنامه قانونی «مبنی بر معافیت از وصول مبالغ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده از کارفرمایان و پرداخت آن به سازمان» مالیات و عوارض مذکور را از کارفرما (مصرف کننده نهایی) دریافت ننموده (و نمی توانسته دریافت نماید) ولیکن سازمان امور مالیاتی رسیدگی به تکالیف مزبور را در زمان بعد از ابطال مصوبه به انجام می رساند. آیا سازمان می تواند اثر ابطال مصوبه توسط هیأت عمومی را به تکالیف قانونی سابق مودی بار نماید؟ به عبارت دیگر مودیی که دقیقاً بر اساس ضوابط و مصوبه قانونی مجری در زمان خود عمل نموده و تقصیری متوجه وی نیست آیا باید با این تکلیف مالایطاق روبه رو گردد که چرا برای مصوبه قانونی مجری در زمان خود اعتبار قائل شده! و حال که مصوبه ابطال گردیده به جهت عمل به مصوبه که تکلیف قانونی وی بوده متوجه خسارت گردد و مالیاتی که از مصرف کننده نهایی بنا بر معافیت وی دریافت ننموده از کیسه خودش پرداخت نماید! و آیا مودیان می بایست انجام تکالیف مالیاتی خویش را بر اساس پیش بینی تغییر قوانین در زمان های آتی به انجام رسانند؟ و ثانیاً: با عنایت به نص صریح ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری (در مواردی که اثر ابطال توسط هیأت عمومی به زمان تصویب مصوبه مترتب نگردیده است) آیا سازمان امور مالیاتی می تواند اثر ابطال مصوبه در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را به تکالیف سابق مودیان مترتب نماید؟

با عنایت به معروضات فوق و اینکه مطالبه وجوه توسط سازمان امور مالیاتی (مستند به بخشنامه معترض عنه) منجر به صدور برگ مطالبه و اجراییه علیه اشخاص حقوقی و حقیقی گردیده و موجودیت شرکتها و اشخاص حقیقی را برخلاف سیاست نظام مبنی بر حمایت از فعالین اقتصادی و نیز اجرای اقتصاد مقاومتی به مخاطره انداخته و تعطیلی شرکتها ناشی از اجرای بخشنامه جبران ناپذیر خواهد بود. ابتدأً صدور دستور موقت مبنی بر توقف اجرای بخشنامه تا زن صدور رای و متعاقباً ابطال بخشنامه معترض عنه مورد استدعاست. ضمناً با عنایت به اینکه اجرای بخشنامه معترض عنه قطعاً موجب تضییع حقوق مکتسبه اشخاص گردیده و خواهد گردید،

مستدعی است حسب ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری اثر ابطال را به تاریخ تصویب بخشنامه مترتب فرمایید.

شرکت مهندسان مشاور پایا راز طرح به موجب لایحه تکمیلی که به شماره ۱۴۰۰-۷۴۰-۴ مورخ ۱۳/۵/۱۴۰۰ در دبیرخانه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به ثبت رسیده اعلام کرده است که:

" به استحضار می‌رساند ابطال بخشنامه شماره ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۳۹۷/۸/۱۴ معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی به جهت مغایرت با نص صریح ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری خواسته شده است و استناد به قاعده «قبح عقاب بلا بیان» و نیز ایجاد « تکلیف مالایطاق» در متن شکایت از بخشنامه مزبور در جهت تقویت استدلال و احتجاجات ذکر شده بوده است. لذا بدو ارجاع امر به شورای نگهبان جهت تشخیص مغایرت بخشنامه با اصول و موازین شرعی مد نظر نمی‌باشد. توضیحاً اینکه همان طور که مستحضرید، حسب نص صریح ماده ۱۳ از قانون دیوان عدالت اداری اثر ابطال بخشنامه ها و مصوبات در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از تاریخ ابطال بوده و به عبارتی اثر ابطال به گذشته سرایت ندارد، حال آن که سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه معترض عنه اقدام به بار نمودن آثار بخشنامه ابطال شده به تکالیف مالیاتی مودیان در زمان قبل از ابطال نموده است چرا که تاریخ رسیدگی سازمان مزبور بر تکالیف مالیاتی مودیان، خارج از اختیار مودیان بوده و مسلماً نمی‌تواند موثر در تغییر تکالیف گردد.

لازم به توضیح است که حسب ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ تعلق مالیات مزبور در ارائه خدمات عبارتست از « تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد حسب مورد» و حسب ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده « مؤدیان مکلفند مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند»، به عبارتی مودیان تکلیف دارند که در زمان صدور صورتحساب و یا ارائه خدمت (هر کدام که مقدم باشد) نسبت به شناسایی، دریافت و نهایتاً ایصال مبالغ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده به سازمان اقدام نمایند و همان طور که ملاحظه می‌فرمایند مودیان حتی صرف نظر از عدم توان، تکلیفی نیز ندارند که ابطال احتمالی بخشنامه ها و مصوبات در دیوان عدالت اداری را پیش بینی و در حسابهای فی مابین با کارفرمایان و یا سازمان لحاظ نمایند. حال اینکه سازمان امور مالیاتی در بخشنامه معترض عنه مقرر داشته است که در صورتیکه رسیدگی و راستی آزمایی در خصوص صحت انجام تکالیف مالیاتی مودیان به بعد از ابطال بخشنامه موکول شده باشد، اثر ابطال بر تکالیف مورد ارزیابی (که مربوط به زمان قبل از ابطال می‌باشد) بار خواهد گردید. به عبارتی سازمان امور مالیاتی در ضمن صدور بخشنامه مزبور اعتقاد داشته است که اگر رسیدگی به تکالیف مالیاتی مودیان به عنوان مثال ۱۰ سال بعد از تاریخ تکلیف صورت پذیرد، صدور هرگونه تغییر در بخشنامه ها و مصوبات در طول ۱۰ سال موصوف توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، موجب تغییر در تکالیف سابق خواهد گردید!

در تقویت استدلال فوق‌الاشاره نظر آن هیأت را به نظریه مشورتی شماره ۶۲۰/۹۹/۷-۱۳۹۹/۵/۲۹ اداره کل حقوقی قوه قضاییه جلب می‌نماید که در خصوص تاریخ اعمال دادنامه شماره ۱۳۹۸/۱/۲۷-۸۶ (دایر بر ابطال معافیت پروژه های مسکن مهر از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده) بیان می‌دارد: « تمامی مودیان که پیش از تاریخ صدور رای فوق‌الذکر از معافیت مالیاتی مصوبه یاد شده برخوردار شده اند، تکلیفی به پرداخت مابه التفاوت مالیات مربوطه نخواهند داشت و سازمان امور مالیاتی مجاز به مطالبه مابه التفاوت مزبور نیست.» لازم به ذکر است که حتی فارغ از استدلال قانونی فوق نیز، بخشنامه معترض عنه عقلاً بلاوجه بوده و مستحق ابطال می‌باشد، زیرا که اعتقاد به بخشنامه موصوف دارای این تالی فاسد خواهد بود که مودیان می‌بایست در زمان مقرر برای انجام تکالیف مالیاتی خویش، شخصاً مغایرت احتمالی بخشنامه و مصوبات با قوانین بالادست را

کشف و در صورت اعتقاد به وجود مغایرت، بخشنامه و یا مصوبه مورد بررسی را در تکالیف خویش لحاظ نمایند! و به عبارتی این تالی فاسد بدین معنا خواهد بود که هرکس قاضی کار خویش گردیده و مخیر در اعمال و یا عدم اعمال بخشنامه ها و مصوبات قانونی بر تکالیف خویش باشد. همان طور که ملاحظه می فرمایند مغایرت این امر با عقل سلیم و اصول و موازین قانونی و همچنین اصل ۱۷۰ قانون اساسی به حدی روشن و مسلم است که توضیح و استدلال بیشتر در این خصوص صرفاً موجب تضییع وقت آن هیأت خواهد بود. با عنایت به معروضات فوق و شرح شکواییه تقدیمی، بررسی امر در هیأت تخصصی و متعاقباً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و اخذ تصمیم شایسته دایر بر ابطال بخشنامه معترض عنه و همچنین حسب فراز پایانی ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری، به جهت جلوگیری از تضییع حقوق مکتسبه مودیان ناشی از برخورداری از معافیت ها تا قبل از زمان ابطال بخشنامه و مصوبات، مترتب نمودن آثار ابطال موصوف به زمان تصویب بخشنامه از آن هیأت مورد استدعاست."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه ۱۱۵/۹۷/۲۳۰ - ۱۳۹۷/۸/۱۴

۹۷

آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

س

مخاطبین، ذینفعان

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع

در خصوص تاریخ اثر آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی

به پیوست تصویر نظریه شماره ۲۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۹۰۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۷/۲۱ معاون حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری که درخصوص اعلام چگونگی اثر آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده‌های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی صادر گردیده است جهت اطلاع و بهره برداری به شرح ذیل ابلاغ می‌گردد: «چنانچه حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی، قطعی و در زمان حاکمیت مصوبه سابق تمام مراحل قانونی را طی کرده باشد، مشمول رای هیأت عمومی دیوان نیست و باید برابر مصوبه سابق عمل گردد. لیکن چنانچه مراحل حسابرسی و رسیدگی به اعتراض مالیاتی پایان نیافته باشد و پرونده در جریان باشد استناد به مصوبه سابق که به موجب رای هیأت عمومی دیوان باطل گردیده است، فاقد وجاهت قانونی است.» **نادر جنتی- معاون مالیاتهای مستقیم**

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۰۰۳۵/۲۱۲/ص-۱۳۹۹/۶/۱۸ توضیح داده است که:

" ۱- به عنوان پیشینه بحث ذکر این نکته ضروری است که ادارات و مراجع حل اختلاف مالیاتی غالباً در رابطه با اثر آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی با ابهام مواجه بودند و به منظور رفع این ابهام و تعیین شیوه صحیح و قانونی اجرای آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که متضمن ابطال مقررات سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ صدور رای می باشد، این سازمان ضمن برشمردن مصادیق کلی ابهامات مطرح شده به موجب استعلام پیش گفته، از دیوان عدالت اداری درخواست نمود که راجع به اثر آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی (تشخیص یا مطالبه) و دادرسی مالیاتی اظهارنظر نماید و معاونت حقوقی، پیشگیری و پژوهشی دیوان عدالت اداری نیز طی نامه شماره ۲۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۹۰۰۰-۱۳۹۷/۷/۲۱ نظر کمیسیون مشورتی اقتصادی، اراضی و شهرسازی دیوان عدالت اداری را اعلام کرد. متعاقباً سازمان امور مالیاتی کشور نیز طی بخشنامه موضوع شکایت (بدون هیچ گونه دخل و تصرفی) صرفاً نسبت به ابلاغ نظریه فوق الذکر به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی مبادرت کرد.

۲- نظریه مذکور آن کمیسیون وفق ضوابط و مقررات ناظر بر موضوع جهت مراعات شدن قاعده «فراغ» و اصل حقوقی «اعتبار امر مختوم» تنظیم و اعلام گردیده است. زیرا مطابق صدر ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری که اثر ابطال مصوبات از زمان صدور رای هیأت عمومی است، در صورتیکه وفق ضوابط مقرر در یک مصوبه مالیاتی، حسابرسی مربوط به یک پرونده مالیاتی پایان پذیرفته یا فرآیند رسیدگی به اعتراض مودی در مراجع دادرسی مالیاتی خاتمه یافته باشد، چنانچه معتقد باشیم با ابطال مصوبه مذکور توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، پس از ختم مرحله حسابرسی مالیاتی یا به پایان رسیدن فرآیند رسیدگی به اختلاف مالیاتی در مرجع دادرسی مالیاتی، بر اساس رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می تواند در آن ادارات و مراجع، امر حسابرسی و دادرسی مالیاتی تجدید شود، با اعمال این باور علاوه بر اطاله رسیدگی به پرونده های مالیاتی بر خلاف نص ماده ۱۳ قانون مذکور، اثر ابطال مصوبه توسط هیأت عمومی دیوان، عطف بماسبق می گردد، به علاوه آنکه در این صورت امر مالیاتی که در زمان حاکمیت مصوبه سابق مختوم بوده برخلاف ماده ۲۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم دوباره توسط ماموران مالیاتی مورد اقدام قرار می گیرد، با آراء قطعی و لازم الاجرای مراجع دادرسی مالیاتی، بدون آن که از جانب مراجع ذی صلاح قانونی نقض شود، دوباره در همان مراجع مورد تجدید رسیدگی واقع می شود.

لکن چنانچه در زمان حاکمیت مصوبه سابق، مراحل حسابرسی یک پرونده مالیاتی یا رسیدگی به اعتراض مودی در مراجع حل اختلاف مالیاتی پایان نیافته باشد، تصمیم نهایی در خصوص مالیات مقرر قانونی اتخاذ نگردیده است و از طرفی حق مکتسبی برای مودی ایجاد نشده یا رای مرجع دادرسی مالیاتی نسبت به مالیات مودی، از اعتبار امر مختوم برخوردار نگردیده است. لذا وفق ضوابط فوق الذکر، حسب مورد حسابرسی یا اتخاذ تصمیم نهایی نسبت به مالیات مودی می بایست بر اساس مفاد رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صورت پذیرد نه بر اساس مصوبه سابق که با ابطال آن توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، قابلیت اجرا ندارد. بدین ترتیب بخشنامه شماره ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۳۹۷/۸/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور، مخالفتی با قوانین موضوعه ندارد و در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و با رعایت نظر کمیسیون مشورتی اقتصادی، اراضی و شهرسازی دیوان عدالت اداری مندرج در نامه شماره ۲۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۹۰۰۰-۱۳۹۷/۷/۲۱-۲۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۹۰۰۰ معاونت حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری و ملاحظه اصول حقوقی ناظر بر موضوع، تنظیم و اعلام گردیده است و مفاد بخشنامه موضوع شکایت اقدامی در راستای اجرای صحیح زمان ترتیب اثر رای ابطالی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی (تشخیص، مطالبه) و دادرسی مالیاتی می باشد. لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری رد خواسته شاکی مورد استدعاست."

در پاسخ به ادعای شاکیان مبنی بر خلاف شرع بودن تعرفه مورد شکایت، قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۲۸۵۱۵/۱۰۲-۱۴۰۰/۹/۷-۲۸۵۱۵/۱۰۲ این گونه اعلام کرده است:

" عطف به نامه شماره ۹۹۰۰۷۴۰-۱۳۹۹/۷/۱۶ موضوع بخشنامه شماره ۱۱۵/۹۷/۲۳۰-۱۳۹۷/۸/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص اثر آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی، در جلسه مورخ ۱۴۰۰/۹/۳ فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت که به شرح ذیل اعلام نظر می گردد: اطلاق صدر بخشنامه مورد شکایت مبنی بر عدم شمول اثر ابطال مصوبات ذی ربط توسط دیوان عدالت اداری بر پرونده های مالیاتی که حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی آنها قطعی شده است، در فرضی که مصوبات ذی ربط به دلیل مغایرت با موازین شرع مقدس اسلام ابطال شده اند، خلاف شرع شناخته شد. همچنین اطلاق ذیل بخشنامه مبنی بر عدم قابلیت استناد به مصوبات ابطال شده توسط دیوان عدالت اداری در مورد پرونده های مالیاتی جاری، در فرضی که امکان پرداخت مالیات محاسبه شده جدید با کنار گذاشتن احکام مذکور در بخشنامه های ابطال شده قبلی توسط مودی وجود ندارد از قبیل مالیات بر ارزش افزوده ای که مودی در زمان سابق (پیش از ابطال بخشنامه های ذی ربط) باید از خریداران کالا و خدمات طرف حساب خود اخذ می کرده است و در زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی، امکان اخذ آن را ندارد و نیز مواردی که مودی با اجرای بخشنامه های سابق (که در حین رسیدگی ابطال شده اند) مبنی بر بخشودگی یا تخفیف مالیاتی و نظایر آن، منابع ذی ربط را هزینه کرده و موضوع مالیات ذی ربط موجود نمی باشد، خلاف شرع شناخته شد. تشخیص قانونی بودن بخشنامه به عهده دیوان عدالت اداری است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۷ با حضور رئیس و 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۴۰۰/۹/۷-۲۸۵۱۵/۱۰۲ و در رابطه با جنبه شرعی بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۸/۱۴-۱۱۵/۹۷/۲۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص اثر آرای هیأت عمومی در پرونده‌های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی اعلام کرده است که: «اطلاق صدر بخشنامه مورد شکایت مبنی بر عدم شمول اثر ابطال مصوبات ذیربط توسط دیوان عدالت اداری بر پرونده‌های مالیاتی که حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی آنها قطعی شده است، در فرضی که مصوبات ذیربط به دلیل مغایرت با موازین شرع مقدس اسلام ابطال شده‌اند، خلاف شرع شناخته شد. همچنین اطلاق ذیل بخشنامه مبنی بر عدم قابلیت استناد به مصوبات ابطال شده توسط دیوان عدالت اداری در مورد پرونده‌های مالیاتی جاری، در فروضی که امکان پرداخت مالیات محاسبه شده جدید با کنار گذاشتن احکام مذکور در بخشنامه‌های ابطال شده قبلی توسط مؤدی وجود ندارد، از قبیل مالیات بر ارزش افزوده‌ای که مؤدی در زمان سابق (پیش از ابطال بخشنامه‌های ذیربط) باید از خریداران کالا و خدمات طرف حساب خود اخذ می‌کرده است و در زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی، امکان اخذ آن را ندارد و نیز مواردی که مؤدی با اجرای بخشنامه‌های سابق (که در حین رسیدگی ابطال شده‌اند) مبنی بر بخشودگی یا تخفیف مالیاتی و نظایر آن؛ منابع ذیربط را هزینه کرده و موضوع مالیات ذیربط موجود نمی‌باشد، خلاف شرع شناخته شد. تشخیص قانونی بودن بخشنامه برعهده دیوان عدالت اداری است.» با توجه به مفاد نظریه مزبور و با عنایت به احکام مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مبنی بر لزوم تبعیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از نظر فقهای شورای نگهبان، اطلاق بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۸/۱۴-۱۱۵/۹۷/۲۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص اثر آرای هیأت عمومی در پرونده‌های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی در فرضی که مقررهای از جهت خلاف شرع بودن ابطال شده یا بشود و اثر ابطال آن به پرونده‌های قطعی و مختومه تسری نیابد و همچنین در فروضی که امکان پرداخت مالیات محاسبه شده جدید با کنار گذاشتن احکام مذکور در بخشنامه‌های ابطال شده قبلی توسط مؤدی وجود ندارد، خلاف شرع شناخته شد 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 می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری