



رای شماره ۳۱۱۱ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (حکم مقرر در نامه شماره ۴۷۵۷-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۴ مدیرکل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که مراد از تعهد در ماده ۱۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم تعهدی است که طبق سند رسمی به عمل آمده باشد که در این صورت واحد امور مالی ذیربط می تواند پس از طی مراحل مربوط به تشخیص در آمد و قطعیت موضوع، مالیات متعلق را از متعهد با رعایت مقررات وصول نماید، ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۱۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

شماره پرونده: ۰۰۰۲۰۱۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۴۷۵۷-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۴ مدیرکل دفتر فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال نامه شماره ۴۷۵۷-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۴ مدیرکل دفتر فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند وفق ماده ۱۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم « هرکس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه ای شناخته شده اند در حکم مودی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیاتها با آنان رفتار خواهد شد.» شرایط تعهد و ضمانت دین در قوانین از جمله فصل چهاردهم قانون مدنی تشریح شده است و در هیچ یک از مواد قانون مرتبط و به ویژه در ماده ۱۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، اعتبار این تعهد با ضمانت، منوط به سند رسمی نشده است. با این همه در نامه مورد اعتراض ذکر شده « مراد از تعهد در ماده ۱۸۲ قانون یاد

شده تعهدی است که طبق سند رسمی به عمل آمده که در این صورت واحد امور مالی ذیربط می تواند پس از طی مراحل مربوط به تشخیص درآمد و قطعیت موضوع، مالیات متعلق را از متعهد با رعایت مقررات وصول نماید.» لذا به دلیل مغایرت این حکم نامه مورد اعتراض با ماده ۱۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم و خارج از حدود اختیار بودن چنین حکمی از این حیث که توسیع و تضییق حدود و ثغور قانون از شئون مقنن و منحصر به مقنن است، درخواست ابطال از تاریخ تصویب در اجرای ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را دارم."

متن مقررده مورد شکایت به شرح زیر است:

" اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی

بازگشت به نامه شماره ۱۷۹۰۲/الف/۱۰۶/۸۳-۱۳۸۳/۱۱/۱۲ منضم به مدارک ارسالی به اطلاع می رساند:

با توجه به مفاد ماده ۱۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن که به موجب آن کسانی که پرداخت مالیات دیگران را تعهد یا ضمانت کرده باشند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیاتها با آنان رفتار خواهد شد البته ادارات امور مالیاتی توجه خواهند داشت که مراد از تعهد در ماده ۱۸۲ قانون یادشده تعهدی است که طبق سند رسمی به عمل آمده که در این صورت واحد امور مالیاتی ذیربط می تواند پس از طی مراحل مربوط به تشخیص درآمد و قطعیت موضوع، مالیات متعلق را از متعهد با رعایت مقررات وصول نماید با این توضیح که این گونه تعهدات مانع از مراجعه واحدهای امور مالیاتی به مودی ذیربط جهت وصول مالیات متعلقه نبوده و ادارات امور مالیاتی مخیر خواهند بود برای وصول مالیات به متعهد مراجعه کنند یا به شخص مؤدی، ولیکن در مورد کسانی که پرداخت بدهی مالیاتی دیگری را ضمانت نمایند مالیات قطعی شده صرفاً از شخص ضامن وصول خواهد گردید زیرا به موجب مقررات قانونی مدنی بعد از اینکه ضامن به طور صحیح واقع شد ذمه مضمون عنه بری و ذمه ضامن مشغول می شود. مدیرکل فنی مالیاتی."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۷۵۹۶/۲۱۲/ص-۱۴۰۰/۷/۲۵ توضیح داده است که:

" در خصوص پرونده کلاسه ۰۰۰۲۰۱۰ با موضوع شکایت آقای بهمن زبردست مبنی بر « درخواست ابطال نامه شماره ۲۱۱-۴۷۵۷ مورخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۴ دفتر فنی مالیاتی به استحضار می رساند: با عنایت به اینکه به موجب پاسخ مذکور دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی، مفاد نامه موضوع شکایت، غیرمعتبر تلقی و از طریق سامانه نرم افزاری مکاتبات سازمان امور مالیاتی کشور (دیدگاه) نیز مراتب کان لم یکن شدن مفاد نامه موضوع شکایت به مرجع مخاطب نامه مذکور (اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی) اعلام گردیده است، لذا مفاد نامه موضوع شکایت، مبنی بر لزوم تعهد مندرج در ماده ۱۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، به موجب سند رسمی منتفی گردیده است، از این روی، خواهشمند است با عنایت به مواد ۸۲ و ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رد درخواست شاکی تصمیم مقتضی اتخاذ فرمایند."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۱/۳۰ 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

براساس ماده ۱۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم : «کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند و همچنین هرکس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه‌ای شناخته شده‌اند، در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیاتها با آنان رفتار خواهد شد.» با توجه به حکم مقرر در ماده فوق و با لحاظ اطلاق آن که به صورت مطلق مقرر نموده است که افرادی که پرداخت مالیات دیگری را متعهد شده یا ضمانت نموده‌اند در حکم مؤدی محسوب می‌شوند و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی مربوط به وصول مالیاتها با آنها برخورد می‌شود و این حکم در مرحله وصول و اجرا است و براساس قوانین و مقررات عام حاکم و از جمله قانون مدنی تعهد هرگز به تعهد رسمی مقید نشده است، بنابراین حکم مقرر در نامه شماره ۲۱۱-۴۷۵۷ مورخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۴ مدیرکل دفتر فنی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن اعلام شده است که مراد از تعهد در ماده ۱۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم تعهدی است که طبق سند رسمی به عمل آمده باشد که در این صورت واحد امور مالی ذیربط می‌تواند پس از طی مراحل مربوط به تشخیص درآمد و قطعیت موضوع، مالیات متعلق را از متعهد با رعایت مقررات وصول نماید، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود. با اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تسری اثر ابطال مقرر مزبور به زمان تصویب آن موافقت نشد. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری