



رای شماره ۳۹۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته :

ابطال بند الف ماده ۵۸ اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق م م)

\* شماره پرونده : هـ / ع / ۰۰۳۸۰۳ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۳۹۳ تاریخ: ۲۱/۰۶/۱۴۰۱

\* شاکی : آقای نیما غیاثوند

\* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور- وزارت امور اقتصادی و دارایی- وزارت دادگستری

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند الف ماده ۵۸ اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق م م

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور- وزارت امور اقتصادی و دارایی- وزارت دادگستری به خواسته ابطال بند الف ماده ۵۸ اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق م م به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

الف- مؤدی نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی حسب مقررات این آیین نامه اقدام نماید و یا معادل میزان بدهی، وجه نقد یا تضمین بانکی و یا وثیقه ملکی بسپارد و یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد، معرفی نماید.

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

در مصوبه موضوع شکایت درخواست توقف موقت عملیات اجرایی و یا درخواست رفع اثر اقدامات اجرایی را در بند الف ماده ۵۸ آیین نامه موضوع ماده مذکور نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی حسب مقررات این آیین نامه محول نموده و یا میزان معادل بدهی، وجه نقد یا تضمین بانکی و یا وثیقه ملکی بسپارد و یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد معرفی نماید، مقرر نموده است.

در ماده یک آیین نامه موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م بدهی را اعم از اصل مالیات و جرائم متعلقه در قانون مالیات های مستقیم، تفسیر و تشریح نموده است .

در ماده ۲۵۹ ق.م.م عبارت «میزان مالیات مورد رای» که اطلاق به اصل مالیات دارد، جهت اخذ وثیقه در صورت اعتراض مودی به مرجع شورای عالی مالیاتی ، که وفق بخشنامه ۵۳۳۳۸/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۹ دیگر مراجع فرجام خواهی پس از قطعیت را که در راستای نص صریح ماده ۲۵۹ ق.م.م می باشد بر عهده بند الف ماده ۵۸ موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م قرار داده است.

بند الف ماده ۵۸ آیین نامه موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م جهت اخذ وثایق و تضامین از محل اصل مالیات و جرایم که مصرح از عنوان بدهی در بند الف ماده مذکور می باشد ،خلاف قوانین و مقررات بوده علاوه بر اینکه در پرداخت اصل مالیات به دلیل وجود دین بر عهده مودی هیچگاه قابلیت بخشودگی پس از قطعیت امکانپذیر نمی باشد.

۲۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی که مودیان مالیاتی در جهت اخذ وثایق جهت تضمین از پرداخت وجه نقد به عنوان سپرده در حساب سازمان امور مالیاتی استفاده کنند، اگر جرایم متعلقه را با اصل مالیات به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نمایند و به حکم مراجع ذیصلاح برگ اجرایی یا رای هیأت حل اختلاف مالیاتی را نقض نمایند، در صورت ارجاع پرونده به هیأت‌های همعرض موضوع ماده ۲۵۷ ق.م.م و به همراه آن مختومه نمودن پرونده سابق به دلیل خروج از مرحله قطعیت با درخواست مودی نسبت به استرداد مبلغ مالیات سپرده نزد سازمان امور مالیاتی با عنایت به نص ماده ۲۴۲ ق.م.م سازمان امور مالیاتی مجوز استرداد جرایم پرداخت شده به مودی را ندارد در قانون مالیات مراد و نیت مبنی بر اخذ وثیقه و ضمانت جهت اصل مالیات می باشد و هیچ ظرفیت قانونی مبنی بر اخذ ضمانت بر جرائم قابل بخشش متصور نگردیده است.

علی ایحال بند الف ماده ۵۸ آیین نامه موضوع ماده ۲۱۸ ق.م.م مبنی بر اخذ تضامین و وثایق بر اصل و جرایم مالیاتی با عنوان بدهی مصداق بارز تجاوز از حدود قانون گذاری بوده و حکم ابطال مورد استدعاست.

\* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۹۹۷۲/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۵ به طور خلاصه توضیح داده است که:

به موجب ماده (۵۸) « آیین‌نامه موضوع ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم» و بند(الف)آن، «شکایت از اقدامات اجرایی با درخواست توقف موقت عملیات اجرایی و یا درخواست رفع اثر از اقدامات اجرایی، مانع از ادامه عملیات اجرایی نمی‌گردد، مگر در موارد ذیل: الف) مؤدی نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی حسب مقررات این آیین‌نامه اقدام نماید و یا معادل میزان بدهی، وجه نقد یا تضمین بانکی و یا بعضی وثیقه ملکی بسپارد و یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد، معرفی نماید.»

با عنایت به مواد ۲۱۰ و ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات ناظر بر وصول مالیات، عملیات اجرایی ناظر بر «بدهی مالیاتی» (شامل «اصل بدهی مالیاتی» و «جرائم متعلق» می‌باشد. برخلاف ادعای شاکی مفاد ماده (۲۵۹) قانون مزبور منصرف از عملیات اجرایی می‌باشد و حکم بند الف ماده (۵۸) «آیین‌نامه ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم» که با رعایت مقررات مواد (۲۱۰) و (۲۱۱) « قانون مالیات‌های مستقیم» تصویب شده است؛ حکمی جدا از ماده (۲۵۹) قانون یاد شده و برای مواردی غیر از مورد مصرح در ماده (۲۵۹) قانون مذکور است. بدیهی است در صورتی که حسب نظر شاکی، در بند (الف) ماده (۵۸) آیین‌نامه مذکور، شکایت از اقدامات اجرایی و درخواست توقف موقت عملیات اجرایی و یا درخواست رفع اثر از اقدامات اجرایی (برای موارد غیر از ماده ۲۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم) نیز صرفاً منوط به سپردن وجه نقد، تضمین بانکی یا وثیقه ملکی یا ضمانت ضامن صرفاً معادل مالیات می‌گردید نه جرائم متعلق؛ این حکم، حکم فراقانونی و تصویب آن هدف صریح مواد قانونی فوق الذکر بود. با توجه به توضیحات مذکور، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد.

\* همچنین معاون حقوقی و امور مجلس وزارت دادگستری به موجب لایحه شماره ۷۶۰۸ مورخ ۱۴۰۱/۲/۳۱ به طور خلاصه توضیح داده است که:

آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم مطابق قوانین توسط وزارت دادگستری و وزارتخانه امور اقتصادی و دارائی تصویب گردیده است.

و از سوی دیگر در ماده ۵ آن بدهی را اعم از اصل و جرایم دانسته است که این امر برای حفظ حقوق بیت المال و نیز عدم سو استفاده مودی می باشد زیرا اگر جرایم مالیاتی را حذف می نمود دیگر انگیزه ای برای رعایت مقررات و پرداخت به موقع مالیات وجود ندارد و مقصود مقنن حاصل نمی گردد. لذا به درستی آیین نامه با اقتباس از

قانون مالیاتهای مستقیم، بدهی را اعم از مالیات و جرایم دانسته است که برخلاف استدلال شاکی این موضوع (ذکر اصل مالیات و جریمه) در قانون مالیاتهای مستقیم در مواد ۲۲۷ و ۱۰۷ بیان شده است لذا خواستار رد شکایت شاکی گردیده است.

پرونده کلاسه هـ ع/۳۸۰۳/۰۰۰ در جلسه مورخ ۱۳/۶/۱۴۰۱ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد رسیدگی واقع که با لحاظ نظر اتفاقی حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید:

**\*رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :**

با عنایت به اینکه مقرر مقرر شکایت ( بند الف ماده ۵۸ اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ ق. م. م ) در خصوص مواردی است که اقدامات اجرایی متوقف می شود یعنی در خصوص یکی از فروعی است که ادارات مالیاتی بنا به تقاضای مودی و یا به جهت اعتراض وی عملیات اجرایی را تا رسیدگی به اعتراض مودی در هیأت حل اختلاف مالیاتی یا مرجع مربوطه صالح، متوقف می نمایند و چون این مقرر در راستای اختیار مندرج در ماده ۲۱۸ ق. م. م. تدوین یافته است و آیین نامه مربوط به وصول مالیات است و از سویی قید عبارت " بدهی مودی " در ماده ۲۱۰ و نیز ماده ۲۱۱ قانون مالیاتهای مستقیم که عبارتی فراتر از صرف مالیات می باشد و شامل مالیات و متفرعات آن می شود یعنی جرایم را نیز مشمول می گردد و آنچه در ماده ۲۵۹ ق. م. م. آمده است موضوعاً از این مقوله خارج می باشد چون مفاد ماده ۲۵۹ مربوط به جایی است که در مرحله اولیه تشخیص مالیات و ابلاغ به مودی و صدور رای از هیأت، مودی می خواهد در شورای عالی مالیاتی رسیدگی شود که به اندازه مالیات مندرج در رای، تضمین می سپارد، لیکن در ما نحن فیه، مالیات مشخص شده و قطعی گردیده و به مرحله وصول و اجرا رسیده و در فرضی که مشمول جرایم شده باشد بدهی مودی اعم از مالیات و جرایم متعلقه می باشد، فلذا مصوبه مورد شکایت که دلالت بر ارایه تضمین به اندازه تمامی بدهی مودی دارد در راستای حکم قانون بوده و مخالفتی با مقررات ندارد به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید، رای مزبور ظرف مدت بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری