



رای شماره ۸۱۲ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند سوم رفع ابهام مطروحه در رای شورای عالی مالیاتی به شماره ۴۸_۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ و اصدار رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی بر اساس بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم، به دلیل مغایرت آن با ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره یک آن)

شماره پرونده: ه.ع. ۰۱۰۱۷۳۳ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۸۱۲ تاریخ: ۱۴۰۱/۱۰/۱۸

* شاکی: آقای نیما غیاثوند

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند سوم رفع ابهام مطروحه در رای شورای عالی مالیاتی به شماره ۴۸_۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ و اصدار رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی بر اساس بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم، به دلیل مغایرت آن با ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره یک آن

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند سوم رفع ابهام مطروحه در رای شورای عالی مالیاتی به شماره ۴۸_۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ و اصدار رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی بر اساس بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم، به دلیل مغایرت آن با ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره یک آن به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

صورتجلسه مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم:

با عنایت به نامه شماره ۵۲۲۰۰۳۴۵ مورخ ۱۳۹۶/۹/۱۹ دیوان محاسبات کشور در خصوص نحوه اجرای مقررات ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم، موضوع در اجرای بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

... اظهار نظر شورای عالی مالیاتی: با توجه به ابهام مطرح شده به شرح فوق، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نمایند:

... ابهام سوم: صدور برگ مالیات قطعی علی رغم اعتراض مؤدی نسبت به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات یا رای هیأت بدوی در موعد مقرر قانونی و یا در موارد ابلاغ قانونی برگ تشخیص یا مطالبه مالیات

نظر اکثریت: در مواردی که علی رغم اعتراض مؤدی در موعد مقرر قانونی نسبت به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات و یا رای هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی و همچنین ابلاغ قانونی برگ تشخیص یا برگ مطالبه صادره،

نسبت به صدور برگ مالیات قطعی اقدام شده باشد؛ با توجه به اینکه طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم، درآمد، مأخذ مشمول مالیات و مالیات به قطعیت نرسیده است، برگ قطعی صادره دارای وجاهت قانونی نبوده و از درجه اعتبار ساقط می باشد و لذا پرونده امر حسب مورد در مراجع مذکور در مواد ۲۳۸، ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم قابل طرح خواهد بود.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

باعنایت به اختیارات مقنن در ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره یک آن، هرگاه به هر نحو (حتی مؤدی در مقاطع قانونی به برگ تشخیص یا رای هیأت حل اختلاف مالیاتی اعتراض نموده باشد) در صورت قصور مأموران مالیاتی یا هر سیاق دیگر، بدون توجه به اعتراض مؤدی یا ابلاغ قانونی ماده ۲۰۳ ق مالیاتهای مستقیم، برگ قطعی مالیات صادر گردید؛ به هیچ عنوان به دلیل وجود قطعیت در پرونده، ولو خارج از موعد، برگ قطعی مالیاتی قابل ابطال نمی باشد. در فرض محال اگر غیر از این باشد باب وصول مالیات که در مرحله قطعیت پرونده مالیاتی می باشد و همچنین ظرفیت قانونی تبصره یک ذیل ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم قابلیت اجرایی نخواهد داشت. لذا در اینگونه موارد ضمن ارجاع تخلف مأمور مالیاتی به دادستانی انتظامی مالیاتی جهت بررسی چگونگی قطعیت پرونده در خارج از موعد قانونی، پرونده امر جهت رسیدگی در مرحله قطعیت، به هیأت حل اختلاف مالیاتی ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم ارجاع خواهد یافت.

با عنایت به ایرادات فوق الذکر تقاضای ابطال نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در ابهام قسمت سوم دستورالعمل فوق اشاره به دلیل مغایرت با ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره یک ذیل ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین باب وصول مالیات در قانون مالیاتهای مستقیم مورد استدعا می باشد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، معاون دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به نمایندگی از آن سازمان به موجب لایحه شماره ۲۱۲۰۱۶۸۱۳، ص مورخ ۱۴۰۱/۸/۱۰ به طور خلاصه توضیح داده است که:

۱- به استناد مواد ۱۷۰ و ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم، مرجع رسیدگی به هرگونه اختلاف که بین اداره امور مالیاتی و مؤدی ایجاد شود، هیأت حل اختلاف مالیاتی می باشد و صلاحیت هیأت موضوع تبصره یک ماده ۲۱۶ قانون یاد شده در مواردی است که مؤدی به موضوع به موقع اجرا گذاردن وصول مالیات (عملیات اجرایی) قبل از قطعیت معترض باشد که در صورت وارد بودن شکایت مؤدی، هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده مزبور، رای بر بطلان اجراییه و توقف عملیات اجرایی صادر و نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی می نماید، در حالی که مفاد رای اکثریت موضوع صورتجلسه مذکور، ناظر بر مواردی است که درآمد، مأخذ مشمول مالیات و مالیات آن طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم به قطعیت نرسیده است و برگ قطعی صادره فاقد اعتبار و وجاهت قانونی می باشد. بر این اساس ادارات امور مالیاتی می توانند در چارچوب مقررات قانونی مربوط، رأساً نسبت به اصلاح و رفع اشتباه در صدور برگ قطعی مالیاتی که ماهیت صورتحساب دارد، اقدام نماید. به عنوان نمونه چنانچه مودی نسبت به پرداخت مالیات علی الحساب اقدام نماید ولیکن اداره امور مالیاتی به اشتباه، برگ قطعی با بدهی صادر نموده باشد جایز نیست پرونده مالیاتی مؤدی برای حل و فصل به هیأت موضوع تبصره یک ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم احاله نماید. بنابراین با توجه به کارکردهای متفاوت مقرره های یاد شده، قیاس این دو موضوع با یکدیگر صحیح نمی باشد.

۲- اظهارات شاکی در خصوص ابطال بند سوم صورتجلسه مذکور محکوم به رد است زیرا اجرای مفاد رای شورای عالی مالیاتی تا کنون به کارکردهای هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره یک ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات فصل «وصول مالیات» خدشه ای وارد ننموده است.

۳- رای اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی با هدف تسریع در وصول مالیات، کاهش زمان دادرسی، جلوگیری از ارجاع پرونده های مالیاتی به واحد اجرائیات و نیز تسهیل امور مؤدیان و در چارچوب قوانین و مقررات مالیاتی صادر شده است و بر اساس رای مذکور، امکان استفاده و بهره مندی از تمامی ظرفیت های قانونی برای طرح اعتراض و رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد ۲۳۸، ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم قبل از ورود پرونده به واحد اجرائیات، فراهم می گردد و در صورت پذیرش نظر شاکی، حق و حقوق قانونی و مسلم مؤدیان مالیاتی به دلیل قصور و مسامحه و یا تخلف مأموران مالیاتی تزییع شده و آنها برای احقاق حق خود باید وارد بوروکراسی های پیچیده اداری شوند که چنین مطلبی از احکام قانون مزبور مستفاد نمی شود. با عنایت به این که تخلفی از قوانین و مقررات صورت نگرفته است؛ تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.

پرونده کلاسه هـ - ع ۱۰۱۷۳۳۳ در جلسه مورخ ۱۴۰۱٫۰۹٫۲۰ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد تبادل نظر واقع که به شرح ذیل با لحاظ تصمیم اعضای حاضر با استعانت از درگاه خداوند متعال اقدام به انشاء رای می نماید.

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

در نظریه اکثریت اعضای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۴۸ - ۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶٫۱۲٫۱۵ در پاسخ به ابهام سوم طرح شده که بیان داشته است در مواردی که علی رغم اعتراض مؤدی در موعد مقرر قانونی به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات یا آرای بدوی هیأت حل اختلاف مالیاتی و ابلاغ قانونی برگ تشخیص یا مطالبه، اقدام به صدور برگ قطعی می شود، آیا برگ قطعی صادره معتبر می باشد؟ قید شده است که چنین برگ قطعی که بدون رعایت مفاد مواد ۲۳۸ - ۲۴۴ - ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم اصدار یافته است و درآمد مأخذ مشمول مالیات وفق مقررات به قطعیت نرسیده است، فاقد اعتبار و وجاهت بوده و از درجه اعتبار ساقط است و معنای این نظر اکثریت این است که موضوع مستقیماً قابل طرح در هیأت ماده ۲۱۶ ق.م.م نخواهد بود و می بایست به اعتراض مؤدی به برگ تشخیص یا مطالبه یا رای هیأت بدوی، وفق قوانین در هیأت های موضوع مواد ۲۴۴ و ۲۴۷ ق.م.م حسب مورد رسیدگی شود که این نظریه و رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، منطبق با ضوابط و مقررات بوده و مغایرتی با قوانین ندارد و اصولاً منصرف از مواردی است که برگ قطعی از لحاظ ماهیت صحیح نمی باشد، بلکه صرفاً در خصوص مواردی است که از لحاظ سلسله مراتب دادرسی مالیاتی، اصولاً برگ قطعی نمی بایست صادر شود، فلذا 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 بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری