



رای شماره ۱۳۲۶ مورخ ۱۳۹۷/۰۵/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۵۱۰۷۶-۱۳۸۸/۰۴/۲۷-سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۳۲۶

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۷/۵/۲۳

کلاس پرونده: ۹۶/۸۱۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت سنگ آهن مرکزی ایران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۵۱۰۷۶-۱۳۸۸/۴/۲۷-سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شرکت سنگ آهن مرکزی ایران به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۵۱۰۷۶-۱۳۸۸/۴/۲۷-سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم اعلام می دارد مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.

۱- در تبصره یاد شده صرفاً تکلیف پرداخت آن قسمت از مالیات مورد قبول را مشخص نموده و هیچگونه قیدی در بلاثر بودن اعتراض مودی در صورت عدم پرداخت لحاظ نشده است بنابراین منظور از تبصره یاد شده این است که مودی نمی تواند به کل بدهی اعم از آن قسمت که مورد قبول است و آن قسمت که مورد قبول نیست اعتراض نماید فقط می توان به آن قسمت از مالیاتی که مورد قبول او نمی باشد اعتراض کند.

۲- در مورد پرداخت با اختیار ماده ۱۶۷ قانون مذکور مودی می تواند بدهی مالیاتی قطعی خود را تقسیط نموده و ترتیب پرداخت را بدهد که خود به منزله پرداخت مالیات می باشد پس مودیانی که بدهی مورد قبول خود را تقسیط می نمایند نیز به منزله پرداخت مالیات مورد قبول است.

۳- با توجه به توضیحات بند ۱ و ۲ از نظر تبصره یاد شده عدم پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات مورد قبول مانع از اعتراض مودی بر اساس ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد و به منزله عدم قبول اعتراض مودی نخواهد بود و می تواند پرونده مالیاتی مربوطه در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر مطرح و به اعتراضات مودی رسیدگی شود.

لذا تقاضای ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۴/۲۷-۵۱۰۷۶ سازمان امور مالیاتی کشور را دارد."

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" شماره و تاریخ: ۱۳۸۸/۴/۲۷-۵۱۰۷۶

پیرو بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۴/۱-۵۰۱۲۹/۲۱۰ در رابطه با ابلاغ قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده ۲۴۷ به قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور اتخاذ رویه واحد موارد زیر را متذکر می شود:

۱- آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مربوط به سال تعلق مالیات با عملکرد سال ۱۳۸۱ و به بعد که قبل از اجرای قانون الحاقی مذکور صادر شده اند، فارغ از اینکه تاریخ ابلاغ آنها قبل یا بعد از تاریخ اجرای قانون مزبور باشد، با توجه به تبصره (۱) ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم قطعی و لازم الاجرا است و برابر مقررات ماده ۲۵۱ قانون یاد شده از طرف مودیان مالیاتی یا اداره امور مالیاتی مربوط صرفاً قابل واخواهی در شورای عالی مالیاتی خواهند بود.

۲- آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی که از تاریخ اجرای قانون الحاقی مذکور و به بعد صادر می شوند، در صورتی که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای به مودی از طرف ماموران مالیاتی مربوط و یا مودیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد، پرونده قابل احاله و رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر خواهد بود.

۳- با توجه به تبصره (۱) قانون الحاقی مذکور چنانچه مودی مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت نماید و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مهلت مقرر تسلیم کند، پرونده قابل احاله و رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر خواهد بود. بدیهی است مالیات مورد قبول مودی نباید کمتر از مالیات متعلق به درآمد مشمول مالیات یا مآخذ محاسبه مالیات ابرازی و یا مندرج در اظهار نامه مالیاتی تسلیمی به واحد مالیاتی باشد.

۴- ادارات کل امور مالیاتی مکلفند به منظور اطلاع مودیان از مقررات نحوه اعتراض به آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی، در فرم رای هیأت حل اختلاف مالیاتی چاپ شده موجود عبارت «بدوی» و نیز متن ماده ۲۴۷ الحاقی و تبصره (۱) و (۶) آن را به نحو مقتضی درج و اضافه نمایند.

ضمناً مقررات مربوط به نحوه اجرای تبصره (۵) ماده ۲۴۷ الحاقی قانون مالیاتهای مستقیم طی دستورالعمل جداگانه متعاقباً ابلاغ خواهد شد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۱۴۰۵/۲۱۲/د-۱۳۹۶/۸/۲۲ توضیح داده است که:

" جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

در خصوص پرونده کلاسه ۹۶/۸۱۴ موضوع دادخواست شرکت سنگ آهن مرکزی ایران بافق به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۴/۲۷-۵۱۰۷۶ سازمان امور مالیات کشور، ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۸۷۲۰/۲۰۱/د-۱۳۹۶/۷/۲۵ شورای عالی مالیاتی به استحضار می رساند: از آنجا که بخشنامه یاد شده مغایرتی با قانون نداشته و به منظور بیان نظر مقنن و شیوه های اجرای قانون و جلوگیری از برداشتهای متفاوت ادارات امور مالیاتی از

حکم تبصره (۱) ماده (۲۴۷) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی تهیه و ابلاغ گردیده است و بند (۳) بخشنامه مذکور مفاد تبصره (۱) ماده یاد شده نسبت به مودیان مالیاتی را به صورت شفاف بیان کرده است و موجبات ایجاد قاعده حقوقی را فراهم نساخته است. از مفهوم تبصره مرقوم نیز چنین مستفاد گردیده است که تکلیف به پرداخت مالیات مورد قبول از جانب مودیان مالیاتی به لحاظ اعتراض به رای هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی ساقط نمی شود. علی هذا با عنایت به مفاد نامه های صدرالذکر و موارد پیش گفته تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.

متن نامه شماره ۱۳۹۶/۷/۲۵-د/۸۷۲۰/۲۰۱ رئیس شورای عالی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است:

" جناب آقای تاجمیر ریاحی

مدیرکل محترم دفتر حقوقی

سلام علیکم

احتراماً بازگشت به رونوشت نامه شماره ۱۳۹۶/۷/۲۲-د/۲۶۱۴۰/۲۱۲ در ارتباط با دادخواست شرکت سنگ آهن مرکزی به دیوان عدالت اداری به خواسته ابطال بخشنامه ۱۳۸۸/۴/۲۷-۵۱۰۷۶ سازمان متبوع، خواهشمند است دستور فرمایند نکات و مطالب ذیل در تهیه لایحه دفاعیه عندالاقضاء مورد بهره برداری قرار گیرد:

از اطلاق و عموم مفاد تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم (الحاقی طی ماده واحده مصوب ۱۳۸۸/۲/۲۰) که مقرر داشته « مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول خود را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم نماید» چنین استنباط می گردد که قبل از پرداخت مقدار مالیات مورد قبول مودی (که پرداخت آن هم در صورت اعتراض به عنوان تکلیف اولیه وی برشمرده شده است) اجازه اعتراض و تجدیدنظر خواهی به مودی داده نشده است و در واقع و نفس الامر حق تجدیدنظر خواهی وی موکول به زمانی شده است که ابتدا مقدار مالیات مورد قبول مودی پرداخت گردیده باشد. از طرفی در خصوص بخشی از مفاد دادخواست فوق - قسمت اخیر بند ۱ آن- مبنی بر اینکه «منظور از تبصره یاد شده این است که مودی نمی تواند به کل بدهی اعم از آن قسمت که مورد قبول است و آن قسمت که مورد قبول نیست اعتراض نماید و فقط می تواند به آن قسمت از مالیات که مورد قبول او نمی باشد اعتراض کند» قابل ذکر است که با عنایت به اینکه در حالات عادی (بدون وضع چنین تبصره ای) نیز عملاً اعتراض مودیان نسبت به مازاد بر مالیات مورد قبول آنها می باشد، بنابراین با این برداشت شاکی از مفهوم تبصره یاد شده، ظاهراً نیازی به وضع و یا الحاق تبصره ۱ ماده فوق الذکر نبوده است که قطع نظر از بطلان ذاتی اسناد عمل لغو به مقنن، هدف قانونگذار در این خصوص بیان عمل بدیهی و عرفی در حالت عادی قضیه (اعتراض به مازاد مالیات مورد قبول) نبوده و قصد و اراده اش در وضع تبصره ۱ الحاقی اعلام این مطلب بوده که حق اعتراض و تجدیدنظر خواهی مودی زمانی ایجاد و یا شروع می شود که مقدار مالیات مورد قبول وی بدواً پرداخت گردیده باشد. از مفهوم مخالف تبصره هم استنباط می گردد که قبل از پرداخت مقدار مالیات مورد قبول مدعی، حق اعتراض و تجدیدنظر خواهی وی موضوعیت نداشته و سالبه به انتفاء موضوع می گردد. لذا شرط پرداخت مقدار مالیات مورد قبول مودی که در صورت اعتراض به عنوان تکلیف اولیه وی برشمرده شده است- مقدمه و رکن اساسی جهت برقراری و شناخته شدن حق اعتراض و تجدیدنظر خواهی برای او محسوب می گردد.

بنا به مراتب فوق، مفاد بند ۳ بخشنامه مورد شکایت مودی به دیوان عدالت اداری دایر بر اینکه: « چنانچه مودی مالیات مورد قبول خود را پرداخت نماید و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مهلت مقرر تسلیم کند، پرونده

امر قابل احاله و رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر خواهد بود» کاملاً صحیح و مطابق مقررات قانونی فوق بوده و ایراد و خللی به آن مرتب به نظر نمی رسد.

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری پرونده به هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری ارجاع شد و هیأت مذکور در خصوص خواسته شاکی بندهای ۱، ۲ و ۴ بخشنامه مورد شکایت را خلاف و خارج از حدود اختیارات ندانسته است و به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۷/۳/۳۰-۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۰۶۸ رای به رد شکایت شاکی صادر کرده است.

رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیته یافته است.

در راستای رسیدگی به بند (۳) بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۴/۲۷-۵۱۰۷۶ سازمان امور مالیاتی کشور پرونده در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۷/۵/۲۳ 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

از تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم این حکم مستفاد می شود که اعتراض مودی نسبت به مالیات مورد قبول قابل پذیرش نیست و مالیات مازاد بر مالیات مورد قبول مودی که نسبت به آن اعتراض دارد در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قابل رسیدگی خواهد بود و حکم تبصره مذکور دلالتی ندارد که رسیدگی به اعتراض مودی به مالیات مازاد بر مالیات مورد قبول به پرداخت مبلغ مالیات مورد قبول منوط می باشد. بنابراین اناطه ارجاع اعتراض مودی به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به پرداخت مالیات مورد قبول در بند ۳ بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۴/۲۷-۵۱۰۷۶ رئیس کل وقت سازمان امور مالیاتی خلاف مراد و حکم مقنن به شرح فوق الذکر است و از طرفی با توجه به اینکه در بخشنامه مورد اعتراض ارجاع و احاله پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به پرداخت مالیات مورد قبول منوط شده ولی در ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم، تقسیط بدهی مودی تا حداکثر ۳ سال پیش بینی شده و در فرم پیوست بند ۳ بخشنامه ترتیبات پرداخت بدهی مالیاتی از جمله مصادیق پرداخت لحاظ نشده است، بنابراین در مواردی که مودی بدهی مالیاتی خود را تقسیط کند، پرداخت بدهی مالیاتی تلقی نمی شود و اعتراض مودی نسبت به مالیات مازاد بر مالیات مورد قبول به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر ارجاع نخواهد شد. با توجه به مراتب، بند ۳ بخشنامه مورد اعتراض مغایر قوانین فوق الذکر است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

محمدکاظم بهرامی