



شماره بخشنامه : 140231390000240267

تاریخ : ۱۴۰۲/۰۲/۰۵

موضوع
ابطال بند 2 دستورالعمل شماره 200/14701/537 مورخ 1401/09/01 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب

شماره دادنامه: 140231390000240267

تاریخ دادنامه: 1402/02/05

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 2 دستورالعمل شماره 200/14701/537 مورخ 1401/09/01 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند 2 دستورالعمل شماره 200/14701/537 مورخ 1401/09/01 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«به استحضار می رساند، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با صدور دادنامه 140109970905811273 مورخ 1401/07/19 با توجه به اینکه بر مبنای ماده 12 آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور مقرر شده بود، که «چنانچه اشخاص به ارزش دارایی مشمول مالیات متعلقه یا اقدامات اجرایی موضوع ماده 10 آیین نامه اعتراض داشته باشند، اعتراض آنها قابل طرح و رسیدگی در هیأت موضوع ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود» و با لحاظ اینکه بر مبنای ماده مذکور در رابطه با اختلاف بین مودیان مشمول قانون با ادارات مالیاتی در خصوص ارزش دارایی مشمول و نیز میزان مالیات متعلقه، مفاد مواد 170 و 244 و 247 قانون مالیاتهای مستقیم در مورد مراحل مقدماتی رسیدگی هیأت های حل اختلاف مالیاتی به اعتراض مودیان نقض شده و بر مبنای ماده صدر الذکر مالیات مورد تشخیص قطعی محسوب شده و فرآیند اعتراض به آن صرفا در صلاحیت هیأت حل اختلاف موضوع ماده 216 قانون مالیات های مستقیم است، ماده 12 آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور را خلاف قانون و خارج از اختیار دانسته و آن را ابطال نموده است.

آشکار است که بر اساس این دادنامه، اختلاف بین مودیان مشمول بند (خ) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور با ادارات مالیاتی در خصوص ارزش دارایی مشمول و نیز میزان مالیات متعلقه، نخست باید در هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی مذکور در مواد 170 و 216 و 244 و 247 قانون مالیات های مستقیم طرح گردد، نه در هیأت حل اختلاف موضوع ماده 216 قانون مالیات های مستقیم با این همه در دستورالعمل مورد شکایت که اتفاقا در بند 1 آن هم از همین دادنامه اتخاذ ملاک شده، نه تنها در ذکر شماره دادنامه بی دقتی و این شماره به اشتباه 140109970905811237 ذکر شده، بلکه در برداشت از مفاد دادنامه نیز دقت نشده و برخلاف مفاد دادنامه مذکور، در بند 2 دستورالعمل مقرر گردیده که، «هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره 1 ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم، در مقام هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی نسبت به رسیدگی به شکایت مودی و صدور رأی اقدام نمایند. در صورت اعتراض مودی به رأی صادره مطابق مقررات ماده 247 قانون مالیاتهای مستقیم، موضوع قابل رسیدگی در هیأت تجدید نظر قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود.»

لذا با اتخاذ ملاک از دادنامه صدر الذکر و با توجه به اینکه بند 2 دستور العمل مورد شکایت، در مغایرت با این دادنامه و نیز مواد 170، 216، 244 و 247 قانون مالیاتهای مستقیم، کماکان بخشی از مقرر ابطال شده در این دادنامه را تکرار نموده، درخواست ابطال از زمان صدور آن را دارم.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

537 بند (ش) تبصره (6) قانون بودجه سال 1400

مخاطبین اصلی/ذینفعان: ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: پیرو بند 7 دستورالعمل شماره 200/1401/523 مورخ 1401/02/10 در خصوص نحوه رسیدگی به اعتراضات مالکان خودروهای گران قیمت

پیرو بند 7 دستورالعمل شماره 200/1401/523 مورخ 1401/02/10، در ارتباط با رسیدگی به اعتراض مالکان خودروهای با مجموع ارزش بیش از ده میلیارد ریال موضوع بند (ش) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور و نظر به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه رسیدگی به اعتراضات واصله در هیأت های حل اختلاف مالیاتی در اجرای مقررات ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم، مقرر می دارد:

2- هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره (1) ماده (216) قانون مالیاتهای مستقیم، در مقام هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی نسبت به رسیدگی به شکایت مودی و صدور رأی اقدام نمایند. در صورت اعتراض مودی به رأی صادره مطابق مقررات ماده (247) قانون مالیاتهای مستقیم، موضوع قابل رسیدگی در هیأت تجدید نظر قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود. فرآیندهای مرتبط از طریق ادارات وصول و اجرا و مدیریت دادرسی مالیاتی پشتیبانی خواهد شد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 1401/11/08/212/23872 توضیح داده است که:

در خصوص پرونده به شماره 140109970905811273 با موضوع درخواست ابطال بند 2 دستورالعمل شماره 200/1401/537 مورخ 1401/09/01 سازمان امور مالیاتی کشور، با توجه به توضیحات زیر رسیدگی بدین پرونده درخواست می شود.

1- شکای در دادخواست خود با استناد به دادنامه شماره 140109970905811273 مورخ 1401/07/19 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، دادنامه مذکور را از جمله دلایل درخواست ابطال بند 2 دستورالعمل موضوع شکایت بیان نموده است، در حالی که مفاد دادنامه یاد شده ناظر بر ابطال ماده 12 آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور» (موضوع تصویب نامه شماره 73974/ت/58792 هـ مورخ 1400/07/14 هیأت وزیران) می باشد؛ اما دستورالعمل موضوع شکایت در راستای اجرای صحیح آیین نامه اجرایی موضوع بند (ش) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره 115266/ت/58791 هـ مورخ 1400/09/28 هیأت وزیران) تهیه و اصدار یافته است. با وجود انصراف دادنامه فوق الذکر از موضوع دستورالعمل مورد شکایت، سازمان امور مالیاتی در راستای تکریم مودی مالیاتی و حفظ حقوق عامه با اتخاذ ملاک از دادنامه یاد شده اقدام به صدور دستورالعمل موضوع شکایت نموده است.

2- به موجب بند (ش) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور که ناظر بر دستورالعمل موضوع شکایت می باشد، برای مالکین خودروهای سواری و وانت دو کابین دارای پلاک شخصی که ارزش خودروهای آنان و فرزندانش کمتر از هجده سال و محجور تحت تکفل که مجموع ارزش آنها بیش از ده میلیارد ریال بوده است، مالیاتی به شرح جدول مندرج در ذیل بند مذکور وضع شده است آیین نامه اجرایی بند مذکور به شماره 115266/ت/58791 هـ مورخ 1400/09/28 به تصویب هیأت وزیران رسیده است و در ماده 9 تصویب نامه مذکور، مقرر شده است که چنانچه اشخاص مشمول تا پایان بهمن ماه سال 1400 نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام نمایند، سازمان امور مالیاتی کشور میتواند از طریق عملیات اجرایی موضوع فصل نهم از باب چهارم «قانون مالیاتهای مستقیم»، مالیات متعلق را وصول نماید. همچنین در ماده 11 این تصویب نامه مقرر شده است چنانچه اشخاص مشمول با توجه به حوادثی از قبیل سیل، زلزله، آتش سوزی و تصادف نسبت به ارزش خودرو یا مالیات متعلق یا اقدامات اجرایی معترض باشند، اعتراض آنها مطابق قانون رسیدگی می شود.

3- با عنایت به عبارات به کار رفته در بند (ش) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور و با توجه به مواد 9 و 11 آیین نامه اجرایی بند مذکور (موضوع تصویب نامه 115266/ت/58791 هـ مورخ 1400/09/28 هیأت وزیران) این گونه مستفاد شده که مالیات متعلق موضوع بند مذکور نسبت به اشخاص مشمول، قطعی است و سازمان امور مالیاتی کشور صرفاً در موارد محدود مندرج در ماده 11 آیین نامه یاد شده (حوادثی از قبیل سیل، زلزله، آتش سوزی و تصادف) موظف به رسیدگی به اعتراض اشخاص مشمول مطابق قانون خواهد بود. از این روی با توجه به مراتب فوق سازمان امور مالیاتی در بند 7 دستورالعمل شماره 200/1401/523 مورخ 1401/02/10 مقرر داشت که اعتراض مالکان در اجرای ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم قابل طرح در هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و این هیأت یک مرحله ای بوده و رأی صادره غیر قابل تجدیدنظر خواهی باشد.

4- پس از ابطال ماده 12 آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور به موجب دادنامه صدر الذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (دادنامه شماره 11401099709055811273 مورخ 1401/07/19)، سازمان امور مالیاتی کشور با اتخاذ ملاک از دادنامه یاد شده و در راستای رعایت حقوق مودیان مالیاتی و تعدیل حکم مندرج در بند 7 دستور العمل فوق الذکر (دستورالعمل شماره 200/1401/523 مورخ 1401/02/10 سازمان امور مالیاتی کشور)، اقدام به صدور دستور العمل موضوع شکایت نموده است.

5- شایان ذکر است که بر خلاف ادعای، شاکی با اینکه در ماده 12 آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور (ابطالی به موجب دادنامه صدر الذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری) مقرر شده بود که اعتراض مودیان مالیاتی صرفاً قابل طرح در هیأت موضوع ماده 216 قانون مالیات های مستقیم می باشد؛ بند 2 دستور العمل موضوع شکایت، مقرر نموده است که اعتراض اشخاص مشمول در هیأت موضوع تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم که در مقام هیأت بدوی تشکیل می شود، قابل رسیدگی و حل و فصل می باشد و شکایت از آرای این هیأت های حل اختلاف مالیاتی نیز قابل رسیدگی در هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر موضوع ماده 247 قانون مالیات های مستقیم می باشد. طبیعتاً آرای هیأت های مذکور نیز به استناد ماده 250 قانون موصوف برابر مقررات، قابل شکایت به شورای عالی مالیاتی خواهد بود و نهایتاً پس از قطعیت مالیات (بر اساس رأی هیأت موضوع ماده 247 یا هیأت موضوع ماده 257 قانون مالیات های مستقیم)، شکایت اشخاص مشمول از اقدامات اجرایی و یا شکایت از غیرقانونی بودن روند قطعیت مالیات به ترتیب در هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده 216 و تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم قابل رسیدگی خواهد بود. بنابراین برخلاف مفاد ماده 12 آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه سال 1400 کل کشور، در بند 2 دستور العمل موضوع شکایت به لحاظ محتوایی فرآیندهای دادرسی مالیاتی از طریق رسیدگی در هیأت های حل اختلاف مالیاتی (فارغ از عنوان هیأت) به صورت کامل در مورد اشخاص مشمول معترض به مالیات مطالبه شده پیش بینی شده است و بر این اساس عدم تغییر عنوان هیأت حل اختلاف مالیاتی در خصوص اشخاص مشمول معترض به مالیات موضوع بند (ش) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور دلالت بر تضییع حقوق حقه ایشان ندارد.

لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/02/05 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس بند (خ) تبصره 6 قانون بودجه سال 1400 کل کشور در خصوص مطالبه مالیات از خودروهای گران قیمت به نرخ مندرج در آن، پایه مالیاتی تعریف شده است و در راستای اجرای مفاد این قانون، هیأت وزیران به تصویب آیین نامه اجرایی بند فوق در قالب تصویب نامه شماره 58792/ت73974 مورخ 1400/07/14 اقدام نموده است که ماده 12 آیین نامه مزبور به موجب رأی شماره 1273 مورخ 1401/07/19 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و با این استدلال ابطال شده است که طرح موضوع اعتراض دارندگان خودرو (در واقع افرادی که از بابت پایه مالیاتی یادشده مورد مطالبه مالیات واقع میشوند) به ارزش داراییهای مشمول و یا میزان مالیات متعلقه نمیبایست مستقیماً در هیأت موضوع ماده 216 قانون مالیات های مستقیم مطرح شود و فرآیند اعمال مواد 170 و 244 و 247 از قانون مالیات های مستقیم باید در مورد معترضین رعایت شود. بنا به مراتب فوق و نظر به اینکه براساس بند 2 دستورالعمل شماره 200/1401/537 مورخ 1401/09/01 سازمان امور مالیاتی کشور با تعبیر دیگری از مقرر ابطال شده به موجب رأی سابق الذکر هیأت عمومی اقدام به جانشینی هیأت موضوع ماده 216 به جای هیأت موضوع ماده 244 قانون مالیات های مستقیم شده است، بنابراین بند مذکور از دستور العمل مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال میشود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

