



موضوع	رای شماره 9709970906010068 مورخ 1397/03/30 هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری
<p style="text-align: right;">هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف شماره پرونده: ه- ع 96/814/ دادنامه: 9709970906010068 تاریخ: 1397/03/30</p> <p>شاکلی: شرکت سنگ آهن مرکزی ایران با نمایندگی آقای محمد جواد عسگری و آقای حسین محمد میرزایی طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 51076 مورخ 1388/04/27 سازمان امور مالیاتی کشور متن مقرر مورد شکایت: بند 3 بخشنامه شماره 51076 مورخ 1388/04/27 سازمان امور مالیاتی کشور:</p> <p>« 3- با توجه به تبصره (1) قانون الحاقی مذکور (قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده 247 به قانون مالیات های مستقیم) چنانچه مودی مقدار مالیات مورد قبول را (مطابق فرم پیوست) پرداخت نماید و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مهلت مقرر تسلیم کند، پرونده قابل احاله و رسیدگی در هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر خواهد بود. بدیهی است مالیات مورد قبول مودی نباید کمتر از مالیات متعلق به درآمد مشمول مالیات یا ماخذ محاسبه مالیات ابرازی و یا مندرج در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی به واحد مالیاتی باشد. »</p> <p>دلایل شاکلی برای ابطال مقرر مورد شکایت:</p> <p>شاکلی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 51076 مورخ 1388/04/27 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است:</p> <p>1- به موجب تبصره (1) ماده 247 قانون مالیات های مستقیم، مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند. بنابراین تبصره یاد شده صرفاً تکلیف پرداخت آن قسمت از مالیات مورد قبول را مشخص نموده و هیچگونه قیدی در بلا اثر بودن اعتراض مودی در صورت عدم پرداخت ندارد. از این رو منظور از تبصره 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 توان به آن قسمت از مالیاتی که مورد قبول او نمی باشد، اعتراض کند.</p> <p>2- در مورد پرداخت با اختیار ماده 167 قانون مذکور مودی می تواند، بدهی مالیاتی قطعی خود را تفسیط نموده و ترتیب پرداخت را بدهد که خود به منزله پرداخت مالیات می باشد.</p> <p>3- بنا به استنادات فوق، عدم پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات مورد قبول مانع از اعتراض مودی وفق ماده 247 قانون مالیات های مستقیم نمی باشد و به منزله عدم قبول اعتراض مودی نیست و می تواند پرونده مالیاتی مربوطه در هیات حل اختلاف تجدید نظر مطرح و به اعتراضات مودی رسیدگی شود.</p> <p>خلاصه مدافعات طرف شکایت: در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال تصویر نامه های شماره 12061/232/ص - 1396/07/30 دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی و 8720/210/د - 25/7/96 شورای عالی مالیاتی؛ طی لایحه ای به شماره 31405/212/د - 1396/08/22 اعلام داشته است که:</p> <p>1- از اطلاق و عموم مفاد تبصره (1) ماده 247 قانون مالیات های مستقیم (الحاقی طی ماده واحده مصوب 1388/02/20) 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 بر شمرده شده است) اجازه اعتراض و تجدید نظر خواهی به مودی داده نشده است و در واقع و نفس الامر حق تجدید نظر خواهی وی موقوف به زمانی شده است که ابتدا مقدار مالیات مورد قبول مودی پرداخت گردیده باشد. از این رو بخشنامه یاد شده مغایرتی با قانون نداشته و به منظور بیان نظر مقنن و شیوه های اجرای قانون و جلوگیری از برداشت های متفاوت ادارات امور مالیاتی از حکم تبصره مذکور تهیه و ابلاغ گردیده است و بند (3) بخشنامه مورد شکایت عیناً مفاد تبصره (1) ماده یاد شده نسبت به مودیان مالیاتی را به صورت شفاف بیان کرده و موجبات ایجاد قاعده حقوقی را فراهم نساخته است.</p> <p>2- همچنین از مفهوم مخالف تبصره چنین استنباط می گردد که قبل از پرداخت مقدار مالیات مورد قبول مودی، حق اعتراض و تجدید نظر خواهی وی موضوعیت نداشته و سالبه به انتفاء موضوع می گردد. فلذا شرط پرداخت مقدار مالیات مورد قبول مودی، مقدمه و رکن اساسی جهت برقراری و شناخته شدن حق اعتراض و تجدید نظر خواهی برای او محسوب می گردد. نظریه تهیه کننده گزارش:</p> <p>با لحاظ اینکه در ماده 247 الحاقی قانون مالیاتهای مستقیم مقررات مربوط به نحوه اعتراض را بیان نموده و به عبارت صحیح تر، حق برخورداری از اعتراض به آرای هیات های بدوی حل اختلاف مالیاتی را بیان می نماید و در تبصره یک این ماده</p>	

درصد بیان این مطلب است که اعتراض نسبت به مالیات مورد قبول قابل پذیرش نمی‌باشد. لیکن در بند 3 بخشنامه معترض عنه، حق اعتراض و رسیدگی به اعتراض منوط به شرطی خارج از مفاد قانون شده است و آن پرداخت مالیات مورد قبول است. فلذا خارج از اختیار و خلاف قانون می‌باشد. لیکن بندهای 1 و 2 و 4 بخشنامه خلاف قانون نمی‌باشد. تهیه کننده گزارش: برومند زاده

نظریه هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان: بخشنامه مورد شکایت قابل طرح در هیات محترم عمومی دیوان می‌باشد.

نظریه اکثریت (سیزده نفر از همکاران قضایی ارزشمند):

بر مبنای ماده 247 قانون مالیاتهای مستقیم «آراء هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است. مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای بر اساس ماده (203) این قانون و تبصره های آن به مودی، از طرف ماموران مالیاتی مربوط یا مودیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد. رای هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم الاجرا می‌باشد.» و مطابق تبصره یک ماده یاد شده

« مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.» بنابراین در ماده 247 قانون مالیاتهای مستقیم مقررات مربوط به نحوه اعتراض به آرای هیاتهای بدوی حل اختلاف مالیاتی را بیان نموده و پیام تبصره یک آن، این است که اعتراض نسبت به مالیات مورد قبول قابل پذیرش نمی‌باشد. نظر به اینکه در بند 3 بخشنامه مورد شکایت، حق اعتراض و رسیدگی به آن منوط به شرطی خارج از مفاد قانون (پرداخت مالیات مورد قبول) شده است، لذا خلاف قانون و خارج از اختیار بوده و قابل ابطال می‌باشد.

نظریه اقلیت (سه نفر از همکاران قضایی گرانقدر):

بند سه بخشنامه به منظور بیان نظر مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا مغایر قانون و خارج از اختیار نبوده و قابل ابطال نمی‌باشد.

رای هیات تخصصی

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده بر مبنای ماده 247 قانون مالیاتهای مستقیم «آراء هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است، مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای بر اساس ماده (203) این قانون و تبصره های آن به مودی، از طرف ماموران مالیاتی مربوط یا مودیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد. رای هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم الاجرا می‌باشد.» و مطابق تبصره یک قانون مذکور « تبصره 1 - مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.» و طبق تبصره پنج قانون یاد شده

« تبصره 5 - سازمان امور مالیاتی کشور اجازه دارد شکایت کتبی مودیان مالیاتی از آراء هیاتهای حل اختلاف مالیاتی صادر تا تاریخ تصویب این ماده که در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی ذیربط تسلیم شده است را یک بار به هیاتهای حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر به منظور رسیدگی و صدور رای مقتضی احاله نماید.» و به موجب تبصره شش قانون فوق الذکر «تبصره 6 - در مواردی که شکایت مودیان مالیاتی از آراء هیاتهای بدوی از طرف هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیاتهای تجدید نظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (1%) تفاوت مالیات موضوع رای مورد شکایت و مالیات ابرازی مودی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق میگیرد که مودی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.» نظر به این که بندهای (1 و 2 و 4) بخشنامه مورد شکایت در اجرای قانون و تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده به استناد بند « ب » ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رای به رد شکایت صادر و اعلام میکند، رای صادره ظرف مدت بیست روز از سوی ریاست ارزشمند دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری

