



موضوع	ابطال یک عبارت از جزء 1-1 بند (ب) دستورالعمل شماره 200/97/22/ص مورخ 1397/08/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور
<p>شماره دادنامه: 140109970905811440  تاریخ دادنامه: 1401/08/17  شماره پرونده: 0101446  مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری  شاکی: آقای بهمن زبردست</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال یک عبارت از جزء 1-1 بند (ب) دستورالعمل شماره 200/97/22/ص مورخ 1397/08/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال یک عبارت از جزء 1-1 بند (ب) دستورالعمل شماره 200/97/22/ص مورخ 1397/08/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را با استناد به مواد 247، 251 و 256 قانون مالیات های مستقیم (حق اعتراض به آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی) و دادنامه شماره 9909970905810464 مورخ 1399/03/27 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خواستار شده و اینگونه اعلام کرده است که:</p> <p>«به موجب حکم مقرر در جزء 1-1 بند (ب) دستورالعمل مورد اعتراض، عملاً فرض شده است که آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی صادره در اجرای ماده 157 قانون مالیات های مستقیم، در صورتی که رأی به «غیر مودی بودن» مودی مورد نظر اداره مالیاتی و مطالبه مالیات از شخص دیگری داده باشند، صد در صد درست و غیر قابل اعتراضند؛ در حالی که عقلاً چنین فرضی قابل پذیرش نیست چرا که در صورت اشتباه بودن آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، شخصی که به اشتباه مودی تلقی شده ناچار به پرداخت مالیات خواهد بود. بنابراین حکم مذکور به جهت سلب حق اعتراض از اشخاص خلاف قانون و همچنین خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی است.»</p> <p>متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: «شماره 200/97/22/ص مورخ 1397/08/19؛ دستورالعمل نحوه بررسی و رسیدگی به پرونده های مالیاتی دارندگان کارت بازرگانی و پبله وری در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم: .....</p> <p>(ب) نحوه و چگونگی رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم در مواردی که مودی با ارائه دلیل، اسناد و مدارک به شرح بند «الف» بصورت مکتوب اعلام نماید که مالیات مطالبه شده مربوط به او نبوده و مودی واقعی شخص دیگری است. پرونده امر در هر مرحله ای که باشد، می بایست به قید فوریت و خارج از نوبت در هیأت حل اختلاف مالیاتی به شرح زیر مورد رسیدگی قرار گیرد:</p> <p>1- قبل از قطعیت درآمد مشمول مالیات (در مواردی که هیأت حل اختلاف مالیاتی در مرحله اعتراض مودی به برگ تشخیص با اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی تشکیل شده باشد) 1-1 در مواردی که اعتراض مودی به شرح بند «ب» مورد قبول و پذیرش هیأت های حل اختلاف مالیاتی واقع شده باشد؛ در این صورت هیأت حل اختلاف مالیاتی می بایست در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم نسبت به انشاء رأی جهت مطالبه مالیات از مودی واقعی که مشخصات آن نیز می بایست در متن رأی درج گردد، اقدام نماید. رأی صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مودی واقعی قابل تجدیدنظرخواهی با شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود. این حکم در خصوص بخشی از یک رأی نیز که در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم صادر شده باشد، جاری خواهد بود.</p> <p>رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور» در پاسخ به شکایت مذکور مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 13597 مورخ 1401/06/27 توضیح داده است که: «وفق مفاد تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم، در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مودی مطالبه شده باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مودی در هر مرحله ای که باشد کان لم یکن تلقی می شود و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع ماده یاد شده، ظرف یک سال از تاریخ صدور رأی هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مودی واقعی مطالبه نماید و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.</p> <p>در این راستا با توجه به این که برخی از دارندگان کارت بازرگانی و پبله وری، پس از رسیدگی و صدور برگ تشخیص مالیات، اعتراض داشته اند که درآمد حاصله و مالیات مطالبه شده، متعلق به آنان نبوده و به شخص دیگری تعلق داشته و مطالبه مالیات از غیر مودی صورت گرفته است،</p> <p>به منظور ایجاد وحدت رویه و تسریع در رسیدگی به این قبیل ادعاها و از سوی دیگر با توجه به اتخاذ رویه های متفاوت از</p>	

سوی هیأت های حل اختلاف مالیاتی، دستورالعمل نحوه بررسی و رسیدگی به پرونده های مالیاتی دارندگان کارت بازرگانی و پبله وری به شماره /200/97/22 ص مورخ 1397/08/19 صادر و ابلاغ شده است که به موجب بند (الف) دستورالعمل مزبور هرگاه پس از ابلاغ برگ تشخیص، قطعی یا مطالبه مالیات، مودی موضوع ادعا نماید که مالیات مطالبه شده مربوط به او نیست،

می بایست مراتب را به طور مکتوب با ارائه دلایل کافی، اطلاعات و اسناد و مدارک مثبتیه از جمله قرارداد منعقد با ذینفع، وکالت نامه تنظیمی با ذینفع، معرفی و ارائه مشخصات ذینفع، مشتمل بر نام و نام خانوادگی، نام شرکت، شماره شناسنامه، شماره ثبت، کد ملی، شماره اقتصادی، تاریخ تولد، تاریخ ثبت، نشانی محل سکونت یا فعالیت و یا اقامتگاه قانونی، تلفن های تماس، (پست الکترونیکی در صورت امکان) و همچنین رسید دریافت کارمزد از ذینفع یا مشخصا وجوه واریزی بابت کارمزد به حساب مدعی (مودی) صورت ریز گردش کلیه حساب های بانکی مودی (شخص مدعی) در سال مورد رسیدگی با امضاء و درج تاریخ (در صورت وجود هر یک از اطلاعات مزبور)، به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نماید.

همان گونه که ملاحظه می شود مودی باید با ارائه دلایل، اسناد و مدارک متقن و کافی به شرح فوق اعلام کند که مالیات مطالبه شده مربوط به او نبوده و مودی واقعی شخص دیگری است. به این ترتیب در مواردی که اعتراض مودی با ادله یاد شده مورد قبول و پذیرش هیأت های حل اختلاف مالیاتی واقع شده باشد، هیأت حل اختلاف مالیاتی در اجرای تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم نسبت به انشاء رأی جهت مطالبه مالیات از مودی واقعی که مشخصات آن نیز می بایست در متن رأی درج گردد، اقدام می نماید.

بنابراین با عنایت به اینکه حکم تبصره ماده (157) قانون مالیات های مستقیم فاقد قید و حصر بوده و در این گونه موارد حتی از اداره امور مالیاتی از باب تعدیل مالیات تضييع نمی شود تا مأمور مالیاتی به واسطه احقاق حقوق دولت نسبت به رأی صادره معترض باشد، بلکه صرفا مطالبه اصل و جرائم مالیاتی به موجب رأی هیأت از غیر مودی رفع تعرض و به موجب برگ تشخیص صادره بعدی به مودی واقعی انتقال می یابد، از این حیث رأی مذکور از طرف مأموران مالیاتی ذی ربط قابل تجدیدنظر خواهی محسوب نشده و درج عبارت «رأی صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مودی واقعی قابل تجدیدنظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی نخواهد بود» در متن بخشنامه، با عنایت به توضیحات ذکر شده عاری از ایراد قانونی تلقی می شود. با عنایت به موارد پیش گفته، تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی مورد درخواست می باشد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/08/17 به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور 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 اولاً تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی مصوب 1380/11/27) صرفا درصدد بیان این موضوع است که چنانچه مطالبه مالیات از غیرمودی صورت پذیرفته باشد،

می بایست موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود و پس از تأیید هیأت، مطالبه از غیرمودی کان لم یکن می شود و اداره امور مالیاتی بدون رعایت مرور زمان مکلف است ظرف یک سال از صدور رأی هیأت مزبور مالیات را از مودی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان است و طرف شکایت به جهت اینکه ادارات امور مالیاتی فرصت یک ساله را از دست ندهند به تصویب مقرر معترض عنه و نفی حق تجدیدنظرخواهی و اعتراض نسبت به رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی اقدام نموده است و این در حالی است که به صراحت قانون، رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی وفق تبصره های 3 و 4 از ماده 247 و ماده 251 قانون مالیات های مستقیم هم از سوی مودیان و هم از سوی ادارات مالیاتی قابل اعتراض است و هیچ دلیل قانونی مبنی بر اینکه این حق از ادارات امور مالیاتی سلب شود (علی الخصوص با فرض تصور حالاتی که می تواند رعایت حقوق بیت المال را تحت الشعاع قرار دهد) وجود ندارد.

ثانیا مرجع تشخیص این امر که رأی هیأت حل اختلاف ماده 157 قانون مالیات های مستقیم غیر قابل اعتراض است یا قابل اعتراض، به دلالت عمومات حاکم و ماده 16 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، خود هیأت حل اختلاف مالیاتی است و نه ادارات مالیاتی و از سوی دیگر رأی هیأت ماده 216 قانون مالیات های مستقیم که به موجب قانون قطعی و لازم الاجرا است، قابل اعتراض نیز هست و قطعی و لازم الاجرا بودن غیر از مقوله قابل اعتراض بودن است.

بنا به مراتب فوق، فراز مورد شکایت از بند 1-1 قسمت (ب) دستورالعمل شماره /200/97/22 ص مورخ 1397/08/19 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که در راستای رأی صادره از سوی هیأت حل اختلاف ماده 157 قانون مالیات های مستقیم در بحث تعیین مودی واقعی صادر شده و مقرر کرده است که : «...رأی صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مودی واقعی قابل تجدیدنظرخواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود»، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است 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 می شود.

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

