



رای شماره ۲۴۰۲۶۷/۰۰۰۰۲۳۱۳۹ مورخ ۱۴۰۲/۰۲/۰۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۲۰۰-۵۳۷/۱۴۰۱/۹/۱-۱۴۰۱/۰۹/۰۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)

موضوع

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۴۰۲۶۷ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۲/۵ شماره پرونده: ۰۱۰۶۴۰۷ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای بهمن زبردست طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۲۰۰-۵۳۷/۱۴۰۱/۹/۱-۱۴۰۱/۹/۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۲۰۰-۵۳۷/۱۴۰۱/۹/۱-۱۴۰۱/۹/۱ 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 ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۷۳ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۹، با توجه به اینکه بر مبنای ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مقرر شده بود که، «چنانچه اشخاص به ارزش دارایی مشمول مالیات متعلقه یا اقدامات اجرایی موضوع ماده ۱۰ آیین نامه اعتراض داشته باشند، اعتراض آنها قابل طرح و رسیدگی در هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم خواهد بود» و با لحاظ اینکه بر مبنای ماده مذکور در رابطه با اختلاف بین مؤدیان مشمول قانون با ادارات مالیاتی در خصوص ارزش دارایی مشمول و نیز میزان مالیات متعلقه، مفاد مواد ۱۷۰ و ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم در مورد مراحل مقدماتی رسیدگی هیأت های حل اختلاف مالیاتی به اعتراض مؤدیان نقض شده و بر مبنای ماده صدرالذکر مالیات مورد تشخیص قطعی محسوب شده و فرآیند اعتراض به آن صرفاً در صلاحیت هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم است، ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ 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 مؤدیان مشمول بند (خ) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ 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 ۱۷۰ و ۲۱۶ و ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، طرح گردد، نه در هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم. با این همه در دستورالعمل مورد شکایت، که اتفاقاً در بند ۱ آن هم از همین دادنامه اتخاذ ملاک شده، نه تنها در ذکر شماره دادنامه بی دقتی و این شماره به اشتباه، ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۳۷ ذکر شده، بلکه در برداشت از مفاد دادنامه نیز دقت نشده و برخلاف مفاد دادنامه مذکور، در بند ۲ دستورالعمل مقرر گردیده که، «هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم، در مقام هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی نسبت به رسیدگی به شکایت مؤدی و صدور رای اقدام نمایند. در صورت اعتراض مؤدی به رای صادره مطابق مقررات ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، موضوع قابل رسیدگی در هیأت تجدید نظر قانون مالیات های مستقیم خواهد بود.» لذا با اتخاذ ملاک از دادنامه صدرالذکر و با توجه به اینکه بند ۲ دستورالعمل مورد شکایت، در مغایرت با این دادنامه و نیز مواد ۱۷۰، ۲۱۶، ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیات های 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: " دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۹/۱-۵۳۷/۱۴۰۱/۲۰۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ۵۳۷ بند (ش) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ امخاطبین اصلی/ ذینفعان: ادارات کل امور مالیاتی موضوع: پیرو بند ۷ دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۲۰۰-۵۳۳/۱۴۰۱/۲۰۰ در خصوص نحوه رسیدگی به اعتراضات مالکان خودروهای گران قیمت پیرو بند ۷ دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۲۰۰-۵۳۳/۱۴۰۱/۲۰۰، در ارتباط با رسیدگی به اعتراضات مالکان خودروهای با مجموع ارزش بیش از ده میلیارد ریال موضوع بند (ش) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ 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 ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم، مقرر می دارد: ۲.....- هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره (۱) ماده (۲۱۶) قانون مالیات های مستقیم، در مقام هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی نسبت به رسیدگی به شکایت مؤدی و صدور رای اقدام نمایند. در صورت اعتراض مؤدی به رای صادره مطابق مقررات ماده (۲۴۷) قانون مالیات های مستقیم، موضوع قابل رسیدگی در هیأت تجدید نظر قانون مالیات های 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 ۱۴۰۱/۱۱/۸-ص/۲۳۸۷۲/۲۱۲ توضیح داده است که: "در خصوص پرونده به شماره ۱۴۰۱۳۱۹۲۰۰۰۱۲۲۹۶۵۶ با موضوع «درخواست ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۹/۱-۵۳۳/۱۴۰۱/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور»، با توجه به توضیحات زیر رسیدگی بدین پرونده درخواست می شود. ۱- شاکی در دادخواست خود با استناد به دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۷۳ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، دادنامه مذکور را از جمله دلایل درخواست ابطال بند ۲ دستورالعمل موضوع شکایت بیان نموده است، در حالی که مفاد دادنامه یاد شده ناظر بر ابطال ماده ۱۲ «آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور» (موضوع تصویب نامه شماره

۷۳۹۷۴/۷۳۹۷۴ت ۵۸۷۹۲ هـ مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۴ هیات وزیران) می باشد؛ اما دستورالعمل موضوع شکایت در راستای اجرای صحیح آیین نامه اجرایی موضوع بند (ش) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور (موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ هیات وزیران) تهیه و اصدار یافته است. با وجود انصراف دادنامه فوق الذکر از موضوع دستورالعمل مورد شکایت، سازمان امور مالیاتی در راستای تکریم مؤدیان مالیاتی و حفظ حقوق عامه با اتخاذ ملاک از دادنامه یاد شده اقدام به صدور دستورالعمل موضوع شکایت نموده است. ۲- به موجب بند (ش) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور که ناظر بر دستورالعمل موضوع شکایت می باشد، برای مالکین خودروهای سواری و وانت دوکابین دارای پلاک شخصی که ارزش خودروهای آنان و فرزندان کمتر از هجده سال و محجور تحت تکفل که مجموع ارزش آن ها 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 ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ به تصویب هیات وزیران رسیده است و در ماده ۹ تصویب نامه مذکور، مقرر شده است که چنانچه اشخاص مشمول تا پایان بهمن ماه سال ۱۴۰۰ نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام ننمایند، سازمان امور مالیاتی کشور می تواند از طریق عملیات اجرایی موضوع فصل نهم از باب چهارم «قانون مالیات های مستقیم»، مالیات متعلق را وصول نماید. همچنین در ماده ۱۱ 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. ۳- با عنایت به عبارات به کار رفته در بند (ش) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور و با توجه به مواد ۹ و ۱۱ آیین نامه اجرایی بند مذکور (موضوع تصویب نامه ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ هیات 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 ۱۱ 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 ۷ دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۲۰۰-۵۲۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مقرر داشت که اعتراض مالکان در اجرای ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم قابل طرح در هیات حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و این هیات یک مرحله ای بوده و رای صادره غیر قابل تجدیدنظر خواهی می باشد. ۴- پس از ابطال ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور به موجب دادنامه صدرالذکر هیات عمومی دیوان عدالت اداری (دادنامه شماره ۱۱۲۷۳/۵۵۸۱۱۲۷۳-۹۰۹۹۷۰۹۰۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۹)، سازمان امور مالیاتی کشور با اتخاذ ملاک از دادنامه یاد شده و در راستای رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی و تعدیل حکم مندرج در بند ۷ دستورالعمل فوق الذکر (دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۲۰۰-۵۲۳/۱۴۰۱/۲۰۰-۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور)، اقدام به صدور دستورالعمل موضوع شکایت نموده است. ۵- شایان ذکر است که بر خلاف ادعای شاکی، با اینکه در ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور (ابطالی به موجب دادنامه صدرالذکر هیات عمومی دیوان عدالت اداری) مقرر شده بود که اعتراض مؤدیان مالیاتی صرفاً قابل طرح در هیات موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم می باشد؛ بند ۲ دستورالعمل موضوع شکایت، مقرر نموده است که اعتراض اشخاص مشمول در هیات موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم که در مقام هیات بدوی تشکیل می شود، قابل رسیدگی و حل و فصل می باشد و شکایت از آرای این هیات های حل اختلاف مالیاتی نیز قابل رسیدگی در هیات های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر موضوع ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم می باشد. طبیعتاً آرای هیات های مذکور نیز به استناد ماده ۲۵۰ قانون موصوف برابر مقررات، قابل شکایت به شورای عالی مالیاتی خواهد بود و نهایتاً پس از قطعیت مالیات (بر اساس رای هیات موضوع ماده ۲۴۷ یا هیات موضوع ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم)، شکایت اشخاص مشمول از اقدامات اجرایی و یا شکایت از غیرقانونی بودن روند قطعیت مالیات به ترتیب در هیات های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ و تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم قابل رسیدگی خواهد بود. بنابراین برخلاف مفاد ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، در بند ۲ دستورالعمل موضوع شکایت به لحاظ محتوایی، فرایندهای دادرسی مالیاتی از طریق رسیدگی در هیات های حل اختلاف مالیاتی (فارغ از عنوان هیات) به صورت کامل در مورد اشخاص مشمول معترض به مالیات مطالبه شده پیش بینی شده است و بر این اساس عدم تغییر عنوان هیات حل اختلاف مالیاتی در خصوص اشخاص مشمول معترض به مالیات موضوع بند (ش) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، دلالت بر تضییع حقوق حقه ایشان ندارد. لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۲/۵ با حضور رییس 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 هیات عمومی براساس بند (خ) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ 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، هیات وزیران به تصویب آیین نامه اجرایی بند فوق در قالب تصویب نامه شماره ۷۳۹۷۴/ت/۵۸۷۹۲ هـ مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۴ اقدام نموده است که ماده ۱۲ آیین نامه مزبور به موجب رای شماره ۱۲۷۳ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۹ هیات 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 یاد شده مورد مطالبه مالیات واقع می شوند) به ارزش دارایی های مشمول و یا میزان مالیات متعلقه نمی بایست مستقیماً در هیات موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم مطرح شود و فرآیند اعمال مواد ۱۷۰ و ۲۴۴ و ۲۴۷ از قانون مالیات های مستقیم باید در مورد معترضین رعایت شود. بنا به مراتب فوق و نظر به اینکه براساس بند ۲ دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۲۰۰-۵۳۷/۱۴۰۱/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور با تعبیر دیگری از مقرر ابطال شده به موجب رای سابق الذکر هیات عمومی، اقدام به جانشینی هیات موضوع ماده ۲۱۶ به جای هیات موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم شده است، بنابراین بند مذکور از دستورالعمل مورد اعتراض خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. /حکمتعلی مظفریرییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب