



| موضوع                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۳۱۹۷۳۲۸ مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۰۸ هیات عمومی دیوان عدالت اداری |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <p>شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۳۱۹۷۳۲۸<br/> تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۱۲/۸<br/> شماره پرونده: ۰۲۰۶۹۶۰-۰۲۹۷۹<br/> مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>شاکیان: آقایان امید یاهو و بهمن زبردست</p> <p>طرف شکایت: ۱- وزارت امور اقتصادی و دارایی ۲- وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی ۳- وزارت آموزش و پرورش ۴- وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ۵- سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۳-۳ و عبارت مورد شکایت از بند ۵ ضوابط اجرایی ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۹/۱/۹ مشترک وزرای امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش، علوم، تحقیقات و فناوری و سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ای ابطال بند ۳-۳ و عبارت مورد شکایت از بند ۵ ضوابط اجرایی ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۹/۱/۹ را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:</p> <p>" مطابق با قسمت اول خواسته (بند ۳-۳) در صورتی که اشخاص و مراکز مورد اشاره در ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم از قبیل: «مدارس، دانشگاه ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و ...» وجوه اهدا شده از سوی اشخاص را در امور مذکور در ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم هزینه نمایند یا از ارایه اسناد و مدارک مثبته استنکاف نمایند امتیازات قانونی موضوع این ماده برای اشخاص حقیقی و حقوقی احسان کننده اعمال نمی شود. محدودیت مذکور علاوه بر مغایرت با نص ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم مغایر با اصل شخصی بودن مجازات نیز می باشد. توضیح آن که در هیچ یک از متون قانونی بالاخص ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم شرطی جز پرداخت یا تخصیص وجوه و اموال غیر نقدی ندارد و هر شرطی مازاد بر آن به منزله محدود نمودن قلمرو اجرایی قانون بوده و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری خارج از حدود صلاحیت مرجع مصوب است چرا که در صدر ماده فوق الذکر مقنن صراحتاً عبارت صد در صد وجوه و در میانه ماده به صورت مطلق وجوه پرداختی و تخصیصی و کمک های نقدی را مشمول این امتیاز نموده لذا در صورتی که مطابق با نظر مقنن محدودیت و استثنایی در این خصوص وجود داشته می بایست صراحتاً در نص ماده مورد اشاره قرار می گرفت که در مانحن فیه چنین حکمی وجود ندارد. مضاف بر آن مجازات شخص «محسن» (هدیه دهنده) با عدم اعمال امتیاز به واسطه اقدام شخص دیگر (به جهت عدم هزینه کرد کمک ها و اموال غیر نقدی در امور دیگر یا عدم ارایه اسناد و مدارک) مغایر با اصل شخصی بودن جرم و مجازات موضوع ماده ۱۴۱ قانون مجازات اسلامی است و موجب می شود امتیاز قانونی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم که در راستای کار نیکو و پسندیده شخص نیکوکار تعیین شده برخلاف هدف مقنن و عدالت به جهت اهمال شخص دیگر زایل شود.</p> <p>در خصوص قسمت دوم خواسته (بند ۵) مطابق با ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم: « مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیات حل اختلافات مالیاتی است» مضافاً بر اساس ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم: «آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است. مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای بر اساس ماده ۲۰۳ این قانون و تبصره های آن به مؤدی از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد. مستفاد از مواد فوق الذکر طرح کلیه اختلافات مالیاتی در بدو امر در هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی میسر بوده و در صورت عدم فصل خصومت، با اعتراض مؤدی یا سازمان امور مالیاتی اختلاف مذکور در هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قابل طرح است. با وجود موارد مذکور مقام واضع مصوبه خارج از حدود قانونی خود و بدون وجود نص قانونی رای صادره توسط هیات موضوع بند مورد اشاره را قطعی و لازم الاجرا دانسته است که این امر برخلاف استثنایی بودن قطعیت آراء در مراجع دادرسی مالیاتی و شایسته ابطال است.</p> |                                                                            |

با توجه به موارد مذکور تقاضای ابطال بند ۳-۳ و عبارت «رای آن قطعی و لازم الاجرا بوده و در سایر مراجع مالیاتی قابل طرح نخواهد بود.» مندرج در بند ۵ اصلاحیه ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم به شماره ۷۴۵ مورخ ۱۳۹۹/۱/۹ هیات وزیران مستند به ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم و بند ۱ ماده ۱۲ و ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری تحت استعفاست. "

متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است:

" تصویب نامه یا تصمیم نامه

شماره: ۷۴۵ تاریخ: ۱۳۹۹/۱/۹ پیوست: ندارد

خلاصه موضوع: ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم

ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ به شرح ذیل اصلاح و ابلاغ می گردد:

.....

۳- وجوهی که جهت بهداشت و درمان و بهزیستیس بیماران به انجمن حمایت از بیماران کلیوی، بنیاد امور بیماری های خاص، مؤسسه خیریه حمایت از کودکان مبتلا به سرطان، کانون بهبود و پرورش هموفیلیان ایران، انجمن امداد به بیماران سرطانی ایران و (انجمن امداد ایران)، انجمن حمایت از بیماران سرطانی یزد، ..... پرداخت می شود، مشروط به رعایت موارد ذیل از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت و از منبع مالیاتی منتخب مؤدی کسر می شود.

.....

۳-۳- در صورت عدم مصرف وجوه و یا کمک های غیرنقدی بلاعوض دریافتی از اشخاص حقیقی یا حقوقی جهت مصرف در موارد مصرح در این بند (بند۳) توسط مؤسسات دریافت کننده وجوه و یا کمک ها و همچنین عدم ارایه مدارک و مستندات مربوط به چگونگی و نحوه مصرف وجوه به سازمان امور مالیاتی کشور، امکان برخورداری از تسهیلات مقرر در ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم برای این گونه مؤدیان (اشخاص حقیقی و حقوقی) نسبت به پرداخت وجوه یا کمک های غیرنقدی مذکور میسر نخواهد بود.

.....

۵- در صورتی که اموال منقول و غیر منقول یا منافع اموال به عنوان کمک های غیر نقدی به مؤسسات مذکور در بندهای ۲ و ۳ اعطا گردد، ارزش اموال غیر منقول طبق نظر کارشناس رسمی دادگستری به تاریخ انتقال، تقویم و در مورد انتقال اموال منقول مبنای محاسبه قیمت روز اعطای آنها خواهد بود. در صورتی که نسبت به مورد اخیر بین ادارات کل امور مالیاتی و اعطا کنندگان راجع به میزان قیمت اختلاف بروز نماید، مرجع رسیدگی به اختلاف هیات حل اختلاف مالیاتی خواهد بود که رای آن قطعی و لازم الاجرا بوده و در سایر مراجع مالیاتی قابل طرح نخواهد بود.

..... وزیر امور اقتصادی و دارایی- وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی-وزیر علوم، تحقیقات و فناوری-وزیر آموزش و پرورش و سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۶/۱-۹۱/۹۹۹۵۸ نامه شماره ۱۴۰۲/۵/۳۰-ص/۲۰/۹۲۵۴ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال نموده که متن آن به قرار زیر است:

" جناب آقای دکتر سلمانی

سرپرست محترم معاونت امور حقوقی و مجلس

با سلام و احترام

بر اساس تکالیف مقرر در نامه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۸-۲۷۲۴۸۳ وزیر امور اقتصادی و دارایی، ضوابط اجرایی موضوع ماده قانونی یاد شده در دست بررسی و اصلاح می باشد و بندهای ۳-۳ و ۵ ضوابط پیش گفته که در دادخواست صدرا اشاره مورد اعتراض واقع شده، در پیش نویس اصلاحی مورد بازنگری قرار گرفته است. متن اصلاحی پس از تدوین نهایی به آن وزارتخانه ارسال خواهد شد. بنابراین درخواست تمدید وقت از دیوان عدالت اداری برای ارسال پاسخ، با توجه به مفاد تبصره ماده ۸۳ قانون دیوان عدالت اداری مورد پیشنهاد است. "

مدیرکل حقوقی، املاک و تنظیم مقررات وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی نیز به موجب لایحه شماره ۱۰۷/۱۳۲۲-۱۴۰۲/۵/۳۰ در پاسخ به شکایت مذکور توضیحاتی داده که خلاصه آن به قرار زیر است:

" به موجب مواد ۱۷۲ و ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم وظیفه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی حصول اطمینان از مصرف کمک ها و پرداخت های موضوعه در محل مورد نظر پرداخت کننده می باشد و هرگونه اظهارنظر تخصصی در خصوص موضوع شکایت در حیطه صلاحیت و اختیارات سازمان امور مالیاتی است. علی رغم مراتب فوق یک نکته در ارتباط با دادخواست شاکی به خواسته ابطال بند ۳-۳ از ضوابط اجرایی مصوب ۱۳۹۹/۱/۹ ضروری است، شاکی مدعی است به موجب بند ۳-۳ از ضوابط اجرایی مصوب ۱۳۹۹/۱/۹ در صورتی که اشخاص و مراکز مورد اشاره در ماده ۱۷۲ قانون مالیات های غیرمستقیم وجوه اهدا شده را در امور مذکور در این ماده هزینه نمایند امتیازات قانونی موضوع این ماده برای اشخاص حقیقی و حقوقی احسان کننده اعمال نمی شود. در این خصوص شایان ذکر است به موجب ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم تدوین ضوابط مربوط به ماده مزبور به وزارتخانه های آموزش و پرورش، علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی اعطاء شده است. بنابراین تعیین ضابطه یاد شده رد حیطه صلاحیت امضاء کنندگان ضابطه بوده است.

از دیگر سو مبنا و شأن نزول این ماده حمایت از بازسازی، کمک، تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاه ها، مؤسسات درمانی و ... بوده است. بدیهی است در صورتی که وجوه اختصاص یافته به مؤسسات اعلامی رد ضوابط اجرایی ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم هزینه نشود، اعمال معافیت مالیاتی وجود ندارد و اصلاً فاقد محمل است. مضافاً به اینکه به نظر می رسد این تصمیم در راستای جلوگیری از عدم اجرای صحیح قانون و به نحوی فرار مالیاتی توسط اشخاص حقیقی و حقوقی پیش بینی شده است که مراتب برای استحضار و صدور رای به رد دعوا ایفاد می گردد. "

سرپرست دفتر حقوقی، املاک و حمایت قضایی وزارت آموزش و پرورش هم در پاسخ به شکایت مذکور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۱۰/۲۴-۸۱۰/۲۳۹۸۳۶ توضیحاتی داده که خلاصه آن به قرار زیر است:

" در خصوص خواسته اول شاکی مبنی بر «تقاضای ابطال بند ۳-۳ ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ و ادعای مغایرت آن با ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم مستحضر می دارد: ۱- به موجب ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم که مستند شاکی در ابطال بند ۳ ماده ۳ ضوابط اجرایی آن قرار گرفته است بنا بر ظاهر ماده مذکور و در نگاه نخست، معافیت مالیاتی اشخاص حقیقی یا حقوقی که مبادرت به کمک های نقدی و غیر نقدی بلاعوض به مؤسسات و مراکز خاص می نمایند، مورد نظر مقنن بوده است. لکن با نگاهی عمیق و فراطاهری به منصوص ماده و تدقیق در قید مندرج در انتهای آن که معافیت مالیاتی را در سال پرداخت مقرر نموده، می بایست قایل بر این بود که:

اولاً: معافیت مالیاتی مندرج در ماده مختص به سال پرداخت بوده و نمی توان با استنباط شخصی مفاد آن را به سنوات بعد تسری داد، چه اینکه این امر ایجاد تسلسل را به دنبال خواهد داشت که قطعاً در امور مالی و مالیاتی با عنایت به اسناد سالانه مالیاتی و مکانیزم های دریافت و پرداخت ناموجه می نماید و نکته دیگر اینکه ماده دارای مفهوم مخالف است، بدین شرح که با توجه به اینکه منصوص ماده معافیت مالیاتی را برای همان سال در نظر گرفته، مفهوم مخالف آن دلالت دارد که این معافیت به سال های بعد تسری نخواهد یافت و سال های بعد از مالیات معاف نخواهند بود.

ثانیاً: اختصاص و تأکید واضح به معافیت مالیاتی سال پرداخت، مجدداً در ماده ۱ ضوابط اجرایی بدین شرح قید شده است «وجوهی که به حساب های تعیین شده از طرف دولت به منظور بازسازی و یا کمک و نظایر آن به صورت بلاعوض پرداخت می شود، با تسلیم قبض بانکی به اداره امور مالیاتی ذی ربط از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت و از منبع مالیاتی که مؤدی انتخاب خواهد کرد کسر می گردد.

ثالثاً: مطابق ماده یک قانون مالیات های مستقیم اصل بر پرداخت مالیات توسط کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی بوده و موارد استثناء و عدول از اصل منحصراً در ماده ۲ آن مذکور شده است و نمی توان به یاری استنباط های شخصی از دامنه اصل کاست و به استثناء افزود و بدون سبب قانونی، فلسفه و زیربنای نهاد مالیاتی را مخدوش نمود.

۲- با امعان نظر به بند ۳-۳ ضوابط اجرایی ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم ملاحظه می گردد که ممضیان آن (وزیر امور اقتصادی و دارایی، وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، وزیر آموزش و پرورش و وزیر علوم، تحقیقات و فناوری) با امضا و توشیح آن متعهد شده اند کلیه وجوه نقدی و یا کمک های غیرنقدی بلاعوض دریافتی از اشخاص حقیقی یا حقوقی را در سال زمان اهداء، هزینه نموده و به سنوات بعدی موکول نمایند. همچنین حداکثر تا پایان تیر ماه سال بعد، صورت کلیه کمک های دریافتی خود را به اداره امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نمایند. به عبارت دیگر از اهمال و تسامح در هزینه کرد کمک های دریافتی خودداری نموده و هر یک را در همان سال، در موضوع مورد نظر مورد استفاده قرار دهند. حتی مقنن در ماده ۷ ضوابط اجرایی برای این امر ضمانت اجرا تعیین نموده، بدین نحو که به منظور مراقبت از وجوه دریافتی و ممانعت از مصرف تعیین شده و نیز عدم رعایت جزءهای ۲ و ۳ ماده ۳ توسط مؤسسات در ارایه فهرست وجوه دریافتی، موارد مصرف و خودداری از اخذ تأییدیه لازم یا عدم اقدام به مصرف خارج از اهداف تعیین شده اولیه، با اعلام سازمان امور مالیاتی کشور از فهرست بند مذکور حذف و تا ۳ سال امکان درج مجدد در فهرست مربوطه را نخواهند داشت، فهرست اشخاص حذف شده از بند مزبور هر سال توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد.

با عنایت به اینکه ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم موارد مصرف وجوه پرداختی یا تخصیصی و یا کمک های غیردولتی بلاعوض اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی صرفاً به موارد تعمیر، تجهیز، احداث یا تکمیل آن دسته از مدارس، دانشگاه ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و یا اردوگاه های تربیتی و آسایشگاه ها، مراکز بهزیستی، کمیته امداد امام (ره) جمعیت هلال احمر و کتابخانه ها و مراکز فرهنگی و هنری پیش بینی کرده است. لذا وزارتخانه های مندرج در قانون به منظور تأمین نظر مقنن و اینکه موارد مصرف صرفاً در جای خود هزینه شده و در جای دیگر هزینه نشود عدم مصرف وجوه و یا کمک های غیرنقدی بلاعوض دریافتی از اشخاص حقیقی یا حقوقی و عدم ارایه مدارک و مستندات موجب ضمانت اجرای عدم برخورداری از تسهیلات مقرر در ماده مذکور مورد تصریح و حکم قرار داده است و این امر منطبق با قانون بوده و هیچ گونه دامنه شمول قانون را توسعه یا تضییق ننموده است. در نهایت و در مقام جمع بندی مطالب معنونه به استحضار می رساند با ملحوظ نظر قرار دادن ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور پیرامون اختیار و مسیولیت وزیر دستگاه یا رئیس مؤسسه در تشخیص و انجام تعهد و تسجیل و حواله و مسیولیت ذی حساب در تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات و نیز توجه به بند ۲ از ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ که صراحتاً عنوان می دارد، وجوهی که توسط مؤدیان مالیاتی به حساب وزارت آموزش و پرورش واریز می شود مطابق قانون می بایست صرف تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل آن دسته از مدارس گردد که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می شود و دستگاه دریافت کننده مکلف است صورت کمک های دریافتی خود در هر سال را حداکثر تا آخر تیر ماه سال بعد به اداره کل امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نماید، همچنین ضمانت اجرای پیش بینی شده در بند ۷ تصویب نامه مذکور در رابطه با تکلیف دستگاه های پذیرنده مالیات، به نظر می رسد قانونگذار تکلیفی فراتر از عناوین اعلامی برای وزارت آموزش و پرورش قایل نگردیده و وزارت آموزش و پرورش به تمامی تکالیف قانونی خود در این راستا عمل نموده و هیچ گونه تخطی از قوانین و مقررات جاری صورت پذیرفته است، بنابراین رد شکایت شاکی در این قسمت مورد استدعاست.

در خصوص اعتراض دوم شاکی نسبت به قطعی بودن رای هیات حل اختلاف مالیاتی مندرج در بند ۵ ماده ۳ ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ به نامه شماره ۱۳۹۹/۱/۹-۷۵۴ و اعتقاد مشارالیه به مغایرت بند مزبور با مواد ۲۰۳، ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم مستحضر می دارد:

۱- بند ۵ ماده ۳ ضوابط اجرایی، مرجع رسیدگی به رفع اختلاف راجع به میزان مال منقول اهدایی را هیات حل اختلاف مالیاتی مقرر نموده که مطابق ظاهر ماده رای آن نیز قطعی و لازم الاجرا بوده و در سایر مراجع مالیاتی قابل طرح نخواهد بود لکن با غور، تدقیق و تطبیق مقررات مشخص می گردد که ماده مزبور تکرار سایر موارد مندرج در قانون مالیات های مستقیم در زمینه قطعیت و لازم الاجرا بودن آرای صادره می باشد، به نحوی که برابر تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قانون اخیرالذکر آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی، قطعی و لازم الاجرا است. این امر مجدداً در ماده ۲۴۷ نیز مورد تأکید قرار گرفته و تنها استثنای آن مربوط به زمانی است که وفق ماده ۲۰۳ قانون، رای صادره به مخاطب ابلاغ قانونی (نه ابلاغ واقعی) شده و یا اینکه با امتناع از دریافت ابلاغیه یا عدم حضور اشخاص و بستگان، ابلاغیه در محل الصاق شده باشد. بنابراین برخلاف ادعای بدون استدلال شاکی هیچ گونه مغایرتی بین بند ۵ ماده ۳ ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم و مواد ۲۰۳، ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم وجود ندارد که محل و محل رسیدگی در هیات عمومی دیوان عدالت اداری قرار گیرد.

۲- در راستای اثبات و تحکیم بند ۵ ماده ۳ ضوابط اجرایی، ماده ۱۷۲ و در گامی رو به جلو، آراء قطعی هیات های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رای هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می یابد برابر مقررات ماده ۲۵۱ قانون فوق الذکر قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود. فراتر از ماده فوق تصریح قانون به اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی در اعاده رسیدگی از آرای قطعی است که برابر ماده ۲۵۳ (مکرر) قانون مالیات های مستقیم، در مورد مالیات های قطعی موضوع قانون و مالیات های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود. وزیر امور اقتصادی و دارایی می تواند پرونده امر را به هیاتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رای هیات به اکثریت آراء قطعی و لازم الاجرا می باشد، بنابراین علی رغم اصل قطعیت آرای حل اختلاف مالیاتی در مواد مختلف پیش گفته قابلیت اعتراض به آنان به کرات مورد شناسایی و وضع قرار گرفته است.

۳- منصرف از موارد فوق الذکر رسیدگی به دعاوی مالیاتی در دیوان عدالت اداری یکی از طرق شکایت از آرای صادره از سازمان امور مالیاتی و هیات های حل اختلاف مالیاتی است. به موجب اصل ۱۷۳ قانون اساسی کشور و بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری و رای وحدت رویه هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره داندنامه ۱۳۹۵/۲/۲۸-۱۰۴ یکی از وظایف و صلاحیت دیوان عدالت اداری رسیدگی به شکایت از تصمیمات و اقدامات سازمان امور مالیاتی و آراء و تصمیمات قطعی هیات های حل اختلاف مالیاتی، هیات موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم، هیات موضوع ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم، هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم، شورای عالی مالیاتی و ... می باشد. بنابراین آرای قطعی هیات های حل اختلاف قابل شکایت در دیوان عدالت اداری نیز می باشد.

با امعان نظر به موارد فوق مقنن در بند ۵ ماده ۳ ضوابط اجرایی موضوع ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ همانند قانون مالیات های مستقیم، اصل را بر قطعیت آراء گذاشته است. لکن این امر نافی اعتراض به آرای صادره در شورای عالی مالیاتی، هیات سه نفره منصوب از وزیر امور اقتصادی و دارایی با شعب دیوان عدالت اداری نمی باشد. بنا به مراتب و با تصریح به وجود ایرادات شکلی و دفاعیات به عمل آمده و با تأکید بر این موضوع که اختیارات این

وزارت در مورد شکایت مطروحه با مانع قانونی مواجه نبوده و تخطی از مقررات صورت نگرفته است. رد شکایت شکای  
مورد استدعاست. "

همچنین وزارت علوم، تحقیقات و فناوری در پاسخ به شکایت مذکور به موجب لوایح شماره ۱۴۰۲۲۲۰۳۲۰۷۹۵۳۴۰-۱۴۰۲/۴/۲۷ و ۱۴۰۲۲۲۰۷۸۸۴۷۸۲۷۹-۱۴۰۲/۱۰/۱۰ توضیح داده است که:

" موضوع مصوبه مورد اعتراض بحث مالیاتی است و لذا از حیث ماهیتی، مرتبط با سازمان امور مالیاتی است که در همین راستا، وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در این دادخواست خوانده دعوا قرار گرفته است و قاعداً باید دفاع مقتضی در این خصوص از سوی آن وزارتخانه و سازمان امور مالیاتی صورت پذیرد. شایان ذکر است موضوع دعوا در حیطه وظایف و اختیارات وزارت علوم نیست، زیرا بحث محاسبه و صدور برگ تشخیص مالیاتی و همچنین بحث کسر و معافیت آن، جزو وظایف و اختیارات سازمان امور مالیاتی است ضوابط اجرایی ماده ۱۷۲ و کمک های نقدی و غیرنقدی، اساساً به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۳/۲۷-۴۵۸۵/۱۰۹۴/۲۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور بوده است که همین امر مؤید عدم ارتباط موضوع با این وزارتخانه است. "

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۱۲/۸ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

با عنایت به اینکه قانونگذار در ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم در راستای امتیازدهی به مؤدیانی که اقدام به پرداخت وجه و اعطای کمک برای احداث، تعمیر، تجهیز مدارس، دانشگاه ها، مراکز آموزش عالی، مراکز بهزیستی و سایر مراجع مندرج در ماده مزبور می نمایند و این اقدام آنها به تأیید وزارتخانه های ذیربط در قالب ضوابط اجرایی این ماده می رسد، حکم به قابل کسر بودن صد درصد وجوه پرداختی از بابت مالیات عملکرد سال پرداخت منبعی داده است که مؤدی انتخاب می کند و حکم قانونگذار دایر مدار پرداخت از جانب مؤدی است و برخلاف اینکه در بعضی از موارد مانند بند (ط) ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم حکم قانونگذار دایر مدار صرف وجوه است، در این مورد اصولاً معطوف به صرف وجوه و نتیجه نیست و لذا بند ۳-۳ و عبارت مورد شکایت از بند ۵ ضوابط اجرایی ماده ۱۷۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۹/۱/۹ مشترک وزرای امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش، علوم، تحقیقات و فناوری و سازمان امور مالیاتی کشور که این امتیاز را محدود و دایر مدار صرف وجوه در محل های مذکور در قانون اعلام کرده و در دایره شمول امتیاز مالیاتی تضییق ایجاد نموده است، با مواد ۲۱۶، ۲۴۴، ۲۴۷ و ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

