



موضوع	رای شماره: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۰۴۷۶۲۴ مورخ ۱۴۰۲/۰۸/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدیدنظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود» از انتهای بند ۲-۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۱۳۹۷/۸/۱۹-ص/۲۰۰/۹۷/۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)
شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۰۴۷۶۲۴ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۸/۹ شماره پرونده: ۱۰۷۳۶۴ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای بهمن زبردست طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدیدنظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود» از انتهای بند ۲-۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۱۳۹۷/۸/۱۹-ص/۲۰۰/۹۷/۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکایت به موجب دادخواستی ابطال عبارت «رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدیدنظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود» از انتهای بند ۲-۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۱۳۹۷/۸/۱۹-ص/۲۰۰/۹۷/۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " وفق رای شماره ۱۴۰۱/۸/۱۷-۱۴۰۱/۹۹۷۰۹۵۸۱۱۴۴۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، «اولاً تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) صرفاً در صدد بیان این موضوع است که چنانچه مطالبه مالیات از غیرمؤدی صورت پذیرفته باشد، می بایست موضوع در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود و پس از تأیید هیأت، مطالبه از غیرمؤدی کان لم یکن می شود و اداره امور مالیاتی بدون رعایت مرور زمان مکلف است طرف یک سال از صدور رای هیأت مزبور مالیات را از مؤدی 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 رای هیأت حل اختلاف مالیاتی اقدام نموده است و این در حالی است که به صراحت قانون، رای هیأت حل اختلاف مالیاتی وفق تبصره های ۳ و ۴ از ماده ۲۴۷ و ماده ۲۵۱ قانون مالیات های مستقیم هم از سوی مؤدیان 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. ثانیاً مرجع تشخیص این امر که رای هیأت حل اختلاف ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم غیر قابل اعتراض است یا قابل اعتراض، به دلالت عمومات حاکم و ماده ۱۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، خود هیأت حل اختلاف مالیاتی است و نه ادارات مالیاتی و از سوی دیگر رای هیأت ماده ۲۱۶ 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 ۲-۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۱۳۹۷/۸/۱۹-ص/۲۰۰/۹۷/۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که در راستای رای صادره از سوی هیأت حل اختلاف ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم در بحث تعیین مؤدی واقعی صادر شده و مقرر کرده است که: «... رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی 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 ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و به دلیل مغایرت با مواد ۲۵۱ و ۲۵۶ قانون مالیات های مستقیم درخواست ابطال از تاریخ تصویب را دارم. " متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: دستورالعمل شماره ۱۳۹۷/۸/۱۹-ص/۲۰۰/۹۷/۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور " ۲- بعد از قطعیت درآمد مشمول مالیات: ۲-۱ - در مواردی که اعتراض مؤدی 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 ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم نسبت به انشاء رای جهت مطالبه مالیات از مؤدی واقعی که مشخصات آن نیز می بایست در متن رای درج گردد، اقدام نماید. رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی قابل تجدیدنظر خواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود. " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۱/۲۰-ص/۲۱۲/۵۶۷ توضیح داده است که: " طبق مفاد تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم «در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مؤدی مطالبه شده باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله ای که باشد کان لم یکن تلقی می گردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده طرف یک سال از تاریخ صدور رای هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود. بر این اساس در شرایطی که به دلیل وجود اسناد و مدارک و همچنین ادله کافی برای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، مطالبه مالیات از غیر	

مؤدی، محرز و اثبات شود، هیات های یاد شده بدون در نظر گرفتن مرحله پرونده نسبت به صدور رای مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی اقدام می نمایند. علیهذا با توجه به کان لم یکن تلقی شدن مطالبه مالیات از غیر مؤدی، اداره امور مالیاتی طبق مفاد تبصره قانونی یاد شده و با رعایت مهلت یک سال نسبت به مطالبه مالیات از مؤدی واقعی اقدام می نماید. این بدان معنی است که در ازای ابطال مطالبه مالیات از غیر مؤدی، بر مبنای همان اسناد و مدارک و مستندات که مالیات مطالبه شده از غیر مؤدی محاسبه شده است، مالیات مؤدی واقعی نیز محاسبه و مطالبه می شود. در این شرایط اصولاً به دلیل صدور برگ مطالبه از مؤدی واقعی و ارایه دلایل کافی و وجود اطلاعات و اسناد و مدارک مثبت مندرج در بند (الف) دستورالعمل یاد شده، حق از بیت المال و یا حقوق دولت ضایع نمی شود که بتوان به دلیل آن برای اداره امور مالیاتی حق تجدیدنظر خواهی و یا شکایت قایل شد. در حقیقت در این مرحله تنها اعتراض قابل تصور برای اداره امور مالیاتی اعتراض به تغییر مؤدی قبلی به مؤدی واقعی و اشتباه هیات حل اختلاف موصوف در شناسایی مؤدی واقعی می باشد. در این ارتباط با توجه به اینکه پس از صدور رای مربوطه و مطالبه مالیات از مؤدی واقعی در صورت هرگونه اعتراض از طرف مؤدی مزبور، مراتب بر اساس مقررات قانون مالیات های مستقیم قابل بررسی و طی مراحل دادرسی مالیاتی خواهد بود، حق اداره امور مالیاتی برای اعتراض در مراحل دادرسی مالیاتی از جمله اشتباه در شناسایی مؤدی واقعی با ارایه اسناد و مدارک و دلایل کافی بر اساس مقررات موصوف محفوظ است، لذا دستورالعمل موصوف مغایرتی با قانون و مقررات مالیاتی ندارد. همچنین لازم به ذکر است مفاد رای شماره ۱۴۰۱/۸/۱۷-۱۴۰۱/۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۴۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری که در خصوص قسمت ۱-۱ بند (ب) بخشنامه مورد اعتراض صادر گردیده مقرر می دارد «مرجع تشخیص این امر که رای هیات حل اختلاف ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم غیر قابل اعتراض است یا قابل اعتراض، به دلالت عمومات حاکم و ماده ۱۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، خود هیات حل اختلاف مالیاتی است و نه ادارات مالیاتی»، این در حالی است که به طور کلی مرجع تشخیص این امر که رای هیات حل اختلاف مالیاتی (از جمله هیات ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم) قابل اعتراض می باشد یا خیر، مقررات قانون مالیات های مستقیم می باشد و نه هیات حل اختلاف مالیاتی. با توجه به مطالب پیش گفته، دستورالعمل مورد شکایت مطابق قانون و مقررات صادر شده است، از این روی رسیدگی و صدور رای مبنی بر رد شکایت شاکی مورد استدعاست. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۸/۹ با حضور رییس 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 دیوان عدالت اداری قبلاً و به موجب دادنامه شماره ۱۴۴۰ مورخ ۱۴۰۱/۸/۱۷ در موردی مشابه و با این استدلال که آرای صادره هم از سوی مؤدیان و هم از سوی ادارات مالیاتی وفق تبصره های ۳ و ۴ ماده ۲۴۷ و نیز ماده ۲۵۱ قانون مالیات های مستقیم قابل اعتراض است و مستثنی نمودن ادارات مالیاتی از امکان اعتراض و سلب این حق از ادارات مزبور موجه و قانونی نیست، حکم به ابطال عبارتی از جزء ۱-۱ بند (ب) دستورالعمل موضوع شکایت در آن پرونده صادر کرده است. بنا به مراتب فوق و بر مبنای استدلال مقرر در رای صدرالاشاره هیات عمومی دیوان عدالت اداری، عبارت «رای صادره در اجرای تبصره مذکور مبنی بر مطالبه مالیات از مؤدی واقعی، قابل تجدیدنظرخواهی یا شکایت توسط اداره امور مالیاتی برای طرح در مراجع بعدی مالیاتی نخواهد بود» از انتهای بند ۲-۱ قسمت (ب) دستورالعمل شماره ۱۳۹۷/۸/۱۹/ص مورخ ۱۳۹۷/۸/۱۹ رییس کل سازمان امور مالیاتی خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است 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

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش

خیابان ایران زمین

