



موضوع	رای شماره ۳۰۸۵۶۵/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۰۲/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت انتهایی بند ۶ از بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۰۷/۲۲-۵۱۷/۹۶/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور)
شماره دادنامه: ۳۰۸۵۶۵/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۰۲/۱۲ شماره پرونده: ۱۰۶۰۵۶ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای امید یاهو طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت انتهایی بند ۶ از بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۰۷/۲۲-۵۱۷/۹۶/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکایتی به موجب دادخواستی ابطال قسمت انتهایی بند ۶ از بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۰۷/۲۲-۵۱۷/۹۶/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " بنا بر حکم مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم در صورت احراز شمولیت مالیات بر درآمد متعلق به شخص ثالث، مطالبه مالیات از مؤدی در هر زمان و در هر مرحله ای می بایست رفع تعرض گردد. چرا که مطابق با اصل ۵۱ قانون اساسی که بیان می دارد، هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون ... » و همچنین با توجه به نص صریح ماده ۱ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر اینکه: « اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می باشند... ۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید... » هر شخصی نسبت به درآمدهای خود مشمول مالیات بوده و اصولاً هیچ مسئولیتی در قبال پرداخت مالیات اشخاص ثالث ندارد مگر به حکم قانون در موارد مسئولیت تضامنی (مانند ماده ۱۹۸ قانون مالیات های مستقیم و ...) یا مطابق با توافق طرفین مبنی بر تعهد به پرداخت مالیات شخصی توسط شخص دیگر مع الوصف ایجاد آثار مالیاتی و مطالبه مالیات از شخص دیگر جز موارد فوق حکماً منتفی و برخلاف قوانین و مقررات است. مستند بر همین استدلال مقنن در انتهای ماده ۱۵۷ به سازمان امور مالیاتی تکلیف نموده که پس از احراز تعلق درآمد و به تبع آن مالیات به شخص دیگر ولو در هر مرحله ای باشد اقدام به رفع تعرض نماید. با این وجود در بند ۶ بخشنامه مورد اعتراض با کاهش قلمرو اجرایی ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم، ریاست وقت سازمان امور مالیاتی با ایجاد تکلیف به روسای امور مالیاتی مبنی بر عدم امکان رفع تعرض از مؤدی (که محرز شد، مالیات مطالبه شده مرتبط با وی نیست) در حالی که امکان مطالبه مالیات از مؤدی اصلی وجود نداشته باشد، پرونده را برخلاف حکم قانونی مندرج در ماده ۱۵۷ بدون تعدیل یا رفع تعرض به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع دهند که این امر منجر به عدم امکان اجرای حکم مندرج در ماده ۱۵۷ قانون در مرحله رسیدگی مجدد موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم می گردد و قلمرو اجرایی قانون را کاهش می دهد. با این وصف مصوبه مورد اعتراض در تعارض با نص صریح قانون بوده و خارج از حدود صلاحیت مرجع صادر کننده صادر شده و قلمرو اجرایی قانون را مضیق نموده است. " متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: " بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۰۷/۲۲-۵۱۷/۹۶/۲۰۰ روسای امور مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم موظفند بر اساس واقعیت و مستندات موجود نسبت به اعتراض مؤدی در خصوص اشتباه بودن اطلاعات منتسب به وی، بررسی مقتضی را به عمل آورده و در صورت احراز صحت ادعای مؤدی اقدام به تعدیل یا رفع تعرض از برگ تشخیص مالیات نمایند و همچنین موظفند با رعایت مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع ماده (۱۵۷) قانون مالیات های مستقیم) به صورت مکتوب مراتب درخواست اصلاح اطلاعات طرف دوم اطلاعات مالیاتی را به اداره کل امور مالیاتی مؤدی طرف اول (ارسال کننده اطلاعات) ارسال نمایند. بدیهی است در صورتی که با تعدیل یا رفع تعرض از مؤدی امکان مطالبه مالیات از مؤدی اصلی به علت مرور زمان مالیاتی فراهم نباشد، روسای امور مالیاتی می بایست بدون انجام تعدیل یا رفع تعرض، پرونده امر را به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع تا با رعایت تبصره ماده ۱۵۷ قانون رای مقتضی صادر گردد. " در پاسخ به شکایت مذکور، معاون دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۸۷۸/۲۱۲-ص/۱۴۰۱/۱۰/۲۶ توضیح داده است که: " با توجه به ماده ۱۳۷ قانون مالیات های مستقیم در صورتی که مهلت پنجساله موضوع ماده قانونی یاد شده سپری شده باشد، به دلیل مرور زمان مالیاتی، امکان مطالبه مالیات از مؤدی وجود نخواهد داشت مگر در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مؤدی مطالبه شده باشد و در اجرای تبصره ماده مذکور پس از تایید مراتب از طرف هیات حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله که باشد کان لم یکن تلقی و اداره امور مالیاتی بدون رعایت مرور زمان موضوع ماده مذکور ظرف یک سال از تاریخ صدور رای هیات مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان خواهد بود. همان گونه که در مفاد صدر بند ۶ بخشنامه مورد شکایت به آن تصریح شده است، روسای امور مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم موظفند بر اساس واقعیت و مستندات موجود نسبت به اعتراض مؤدی در خصوص اشتباه بودن اطلاعات منتسب به وی بررسی مقتضی را به عمل آورده و در صورت احراز ادعای مؤدی اقدام به تعدیل یا رفع تعرض از برگ تشخیص مالیات نمایند و در همین راستا موظفند با رعایت مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم به صورت مکتوب مراتب درخواست اصلاح اطلاعات طرف دوم در سامانه اطلاعات مالیاتی را به اداره کل امور مالیاتی مؤدی طرف اول (ارسال کننده اطلاعات) ارسال نمایند. بنابر این همان گونه که از مفاد صدر بند ۶ بخشنامه مورد شکایت مشهود است برخلاف نظر شاکی بخشنامه هیچگونه محدودیتی برای روسای امور مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ قانون	

مالیات های مستقیم برای رفع تعرض از غیر مؤدی در مواردی که مطالبه مالیات از مؤدی واقعی هنوز مشمول مرور زمان ۵ ساله نشده است ایجاد نموده است. لیکن آنچه شاکی در متن دادخواست خود به آن توجه ننموده است، عبارت «به علت مرور زمان» در بخش انتهایی بند ۶ بخشنامه مورد شکایت است که اجرای مفاد مورد تأکید در قسمت صدر بخشنامه را غیر ممکن می نماید، به عبارت دیگر در صورتی که مهلت مرور زمان مالیاتی برای مطالبه مالیات از مؤدی واقعی سپری شده باشد، امکان اجرای موارد تأکید شده در صدر بخشنامه برای روسای امور مالیاتی از باب ارسال مکتوب مراتب درخواست اصلاح اطلاعات طرف دوم در سامانه اطلاعات مالیاتی به اداره کل امور مالیاتی طرف اول (ارسال کننده اطلاعات) برای مطالبه مالیات از مؤدی واقعی میسر نخواهد بود و به همین دلیل مرجع صدور بخشنامه با رعایت مفاد تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم و در راستای اراده مقنن در متن قانون قسمت اخیر بند ۶ بخشنامه را تبیین نموده است. همان گونه که در متن تبصره یاد شده به صراحت به آن تأکید شده است، مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله که باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیات حل اختلاف مالیاتی کان لم یکن تلقی می گردد و تنها در صورتی که مراتب کان لم یکن شدن مطالبه مالیات از مؤدی به موجب رای هیات حل اختلاف موضوع تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم انجام پذیرد، فارغ از مهلت مرور زمان امکان مطالبه مالیات از مؤدی واقعی در مهلت یک ساله مقرر در متن تبصره موصوف میسر خواهد بود. بنابراین مرجع صدور بخشنامه در اجرای اراده مقنن در باب جلوگیری از تضییع حقوق دولت، صرفاً در مواردی که به دلیل مشمول مرور زمان شدن مطالبه مالیات از مؤدی واقعی در اجرای مفاد ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم، امکان استیفای حقوق دولت با رعایت ترتیبات صدر بند ۶ بخشنامه میسر نمی باشد، با تأکید بر لزوم رعایت تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم، در قسمت اخیر بند ۶ بخشنامه مورد شکایت حکم قانونگذار را تبیین نموده است که کاملاً منطبق بر نص صریح قانون بوده و تناقضی با متن قانون در آن مشهود نمی باشد. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۲/۱۲ 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 عنایت به اینکه براساس بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۷/۲۲-۵۱۷/۹۶/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور و در راستای تبیین حکم مقنن مقرر شده است که در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم رؤسای امور مالیاتی مکلفند که به اعتراض مؤدی رسیدگی نمایند و چنانچه اطلاعات منتسبه اشتباه باشد با رعایت مهلت مرور زمان ماده ۱۵۷ قانون مزبور مراتب را به اداره امور مالیاتی طرف اول ارسال کنند و اگر مرور زمان شامل موضوع شود بدون انجام تعدیل یا رفع تعرض، پرونده را به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع کنند تا وفق ماده ۱۵۷ قانون فوق الذکر اقدام به صدور رای مقتضی گردد و این امر از مفاد تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم نیز قابل استنباط است، بنابراین حکم مندرج در انتهای بند ۶ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۷/۲۲-۵۱۷/۹۶/۲۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد./ حکمتعلی مظفررییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

