



رای شماره ۳۱۹ مورخ ۱۳۹۱/۰۶/۱۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

کلاس پرونده: ۷۰۳/۸۸

شاکی: عبدالرزاق جامی فروشانی

موضوع: عدم ابطال بخشنامه شماره ۲۱۸۲۷/۲۰۱/۱۰۴/ص - ۱۳۸۸/۸/۶ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان

تاریخ رای: دوشنبه ۱۳ شهریور ۱۳۹۱

شماره دادنامه: ۳۱۹

گردش کار: آقای عبدالرزاق جامی فروشانی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۱۸۲۷/۲۰۱/۱۰۴/ص - ۱۳۸۸/۸/۶ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " با توجه به این که آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا، به موجب قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده (۲۴۷) به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن قابل اعتراض و رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قرار گرفته است، حکم این ماده شامل آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع بند یک ماده ۱۸۷، متن ماده ۲۱۶ و بندهای ۲ و ۱ این ماده، ماده ۲۴۳، تبصره یک ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن و ماده ۳۲ آیین نامه اجرایی قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا، ارایه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی می شود که قبل از تصویب ماده واحده مصوب ۱۳۸۸/۲/۲۰ قطعی و لازم الاجرا بوده است. قطعی و غیر قابل تجدیدنظر بودن ماده ۲۴۳ هم به موجب قانون موخر مذکور نسخ ضمنی شده است. مدیر کل امور مالیاتی استان اصفهان به موجب بخشنامه شماره ۲۱۸۲۷/۲۰۱/۱۰۴/ص - ۱۳۸۸/۸/۶ با استناد به بند ب بخشنامه شماره ۲۵۶۱۶۰/۷۶۵۵/۴/۳۰ - ۱۳۶۹/۶/۱۴ رای هیأت حل اختلاف مالیاتی مربوط به قانون موسوم به تجمیع عوارض را قابل رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر ندانسته است. چون بخشنامه مورد استناد نامبرده در شرایط خاص حاکم بر ماده ۲۴۷ سابق قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ صادر شده است که به جای آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، رای هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی را در موارد مذکور در ذیل این ماده قابل اعتراض و رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر می دانست، با نسخ ماده ۲۴۷ سابق و جایگزینی ماده واحده مصوب ۱۳۸۸/۲/۲۰ به عنوان ماده ۲۴۷ الحاقی، تاریخ مصرف بخشنامه شماره

با ماده ۲۴۷ الحاقی می باشد و موجب تضییع حقوق مودیان مالیاتی موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض شده است و خارج از اختیارات مقام تصویب کننده می باشد، بدین وسیله اطلاع رسانی می شود تا حسب ماده ۴۰ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۸۵ موضوع در هیأت عمومی دیوان مطرح و ابطال آن مورد درخواست قرار گیرد. " متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است: " در اجرای قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده ۲۴۷ به قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصطلاحات بعدی آن که به عنوان ماده واحده در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۲۰ مورد تصویب مجلس شورای اسلامی قرار گرفته است متذکر می گردد. همان طوری که طی بند ب بخشنامه شماره ۱۳۶۹/۶/۱۴-۲۵۶۱۶۰/۷۶۵۵/۴/۳۰ اعلام شده است رای هیأت حل اختلاف مالیاتی مربوط به رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی به شرح متن ماده ۲۱۶ و همچنین شکایات اجرایی طبق نص تبصره ۲ آن قطعی و لازم الاجراست و پرونده امر قابل رسیدگی مجدد در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر نمی باشد لذا با توجه به ماده ۳۲ آیین نامه اجرایی قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا ارایه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی به شماره ۶۷۴۵۲/ت/۲۸۳۲۸هـ - ۱۳۸۱/۱۲/۲۸ که مرجع رسیدگی به شکایات مودیان قانون مذکور را هیأت حل اختلاف مالیاتی برابر مقررات ماده ۲۱۶ و تبصره ۲ آن ذکر نموده است. آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی مربوط به قانون موسوم به تجمیع عوارض قابل رسیدگی مجدد در هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر موضوع ماده واحده الحاقی ۲۴۷ فوق الذکر نمی باشد. " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۵۳۳۵/۲۱۲-ص- ۱۳۸۹/۲/۲۹ توضیح داده است که: " ۱- به موجب مقررات مواد ۲۵۱ و ۲۴۴ و ۱۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم مرجع رسیدگی به هر گونه اختلاف که در تشخیص مالیاتهای موضوع این قانون بین اداره امور مالیاتی و مودی ایجاد شود هیأت حل اختلاف مالیاتی می باشد مگر این که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع رسیدگی دیگری تعیین شده باشد، همچنین مودی یا اداره امور مالیاتی می توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم رعایت قوانین موضوعه یا نقص رسیدگی با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رای و تجدید رسیدگی را درخواست کنند. به طوری که ملاحظه می شود از لحاظ مقررات قانون یاد شده کلیه اختلافات ناشی از رسیدگی مالیاتی صرفاً در هیأت های حل اختلاف مورد رسیدگی و حل و فصل خواهد شد. ۲- به موجب مقررات قانون موسوم به تجمیع عوارض مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ مجلس شورای اسلامی و آیین نامه اجرایی آن مصوب هیأت وزیران تولید کنندگان کالا و ارایه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی میبایستی مبالغی را به عنوان مالیات و عوارض از خریداران کالا و دریافت کنندگان خدمات اخذ و ظرف مهلت مقرر به حسابهای مربوط واریز نمایند. در مقررات ماده ۳۲ آیین نامه اجرایی یاد شده آمده است مرجع رسیدگی به شکایت مودیان ناشی از اقدامات اجرایی در وصول مالیات و عوارض موضوع مواد ۴ و ۳ قانون هیأت حل اختلاف مالیاتی می باشد که برابر مقررات ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی و تبصره ۲ آن به شکایت مزبور رسیدگی و رای مقتضی صادر خواهد نمود، رای صادر شده قطعی و لازم الاجرا می باشد. بنابراین با توجه به این که شکایاتی که در این هیأت مطرح می گردد مطابق نص صریح قانون ناشی از عملیات اجرایی و یا شکایت اجرایی از این جهت می باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست رایی که از هیأت مذکور در این باره صادر می شود قطعی و لازم الاجراست. همچنین نظر به این که بخشنامه معترض عنه با تمسک به بخشنامه شماره ۱۳۶۹/۶/۱۴-۲۵۶۱۶۰/۷۶۵۵/۴/۳۰ معاون درآمد مالیاتی وقت وزارت متبوع که به تایید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز رسیده صادر شده و در بند ب ردیف ۱ بخشنامه اخیرالذکر چنین مقرر شده است « چنانچه رای هیأت حل اختلاف مالیاتی مربوط به رسیدگی به شکایت ناشی از اقدامات اجرایی به شرح متن ماده ۲۱۶ و همچنین شکایات

اجرایی طبق تبصره ۲ آن بوده باشد رای صادره قطعی و لازم الاجراست و پرونده امر قابل رسیدگی مجدد در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر موضوع ماده ۲۴۷ قانون مورد نظر نمی باشد اما حسب ماده ۲۵۱ از این آراء می توان ظرف فرجه مقرر به شورای عالی مالیاتی شکایت نمود» و از سویی مقررات ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ بدون هیچ گونه تغییری عیناً در اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی آورده شده و همچنین نیز تا کنون هیچ گونه دادنامه یا بخشنامه ای در نقض یا لغو بخشنامه اخیرالذکر معاون مالیاتی وقت اصدار نگردیده کما کان قابل استناد خواهد بود و آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مربوط به قانون موسوم به تجمیع عوارض قابل رسیدگی مجدد در هیأت‌های حل اختلاف تجدیدنظر نخواهد بود. لذا به نظر می رسد شاکی مقررات ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم که نحوه اقدام موضوع ماده ۳۲ آیین نامه اجرایی قانون موسوم به تجمیع عوارض بر اساس حکم ماده قانونی یاد شده خواهد بود را با سایر مقررات موضوعه قانون مالیاتهای مستقیم خلط موضوع کرده است. علی هذا با تاکید و تایید بر این که مفاد بخشنامه معترض عنه دقیقاً به پیروی از مفاد بخشنامه صادر شده از سوی معاون وقت درآمدهای مالیاتی صادر شده و متضمن هیچ گونه مغایرتی با حکم ماده ۲۴۷ الحاقی به قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۸/۲/۲۰ مجلس شورای اسلامی نبوده و در حدود اختیارات مقام صادر کننده می باشد رسیدگی و رد شکایت مورد استدعاست. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رای مبادرت میکند.

رای هیأت عمومی

به موجب ماده ۱۷۰ و تبصره یک ماده ۱۸۷ و تبصره ذیل ماده ۲۳۹ و مواد ۲۴۴ و ۲۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم، رسیدگی به هر گونه اختلاف در تشخیص مالیات و میزان آن و درخواست استرداد از سوی مودی مالیاتی در صلاحیت هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی ذکر شده و مشمول ماده ۲۴۷ قانون یاد شده است. در صورتی که مطابق قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا، ارایه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ و ماده ۳۲ آیین نامه اجرایی آن، مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به وصول مالیات و عوارض هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم است و آراء صادر شده از هیأت مذکور نیز قطعی و لازم الاجراست و قابل رسیدگی مجدد در هیأت تجدیدنظر حل اختلاف مالیاتی نیست. بنابراین برای تسری ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی مجوز قانونی وجود ندارد. از این روی بخشنامه معترض به در جهت تبیین حکم مقنن است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات تشخیص نمی شود و قابل ابطال نیست.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری- محمدجعفر منتظری