



* شماره پرونده : هت/0300191

* شاکی : آقای حمیدرضا فتاحی

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال 1- نامه شورای عالی مالیاتی به شماره 130953/1003/13803 مورخ 29/3/1403

2- ابطال قسمت اخیر از بند 5 بخشنامه 67/1400/200 مورخ 18/10/1400

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال مصوبات صدرالشعار به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

1- نامه شورای عالی مالیاتی به شماره 130953/1003/13803 تاریخ 29/3/1403 بشرح ذیل است.

خانم/ آقای/ شرکت به شماره شناسه/ملی/مشارکت

به آدرس، تهران

احتراماً بازگشت به شکایت ارسالی به شماره در خصوص مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی مربوط به سال 1399 موارد ذیل را اشعار می دارد:

مطابق مقررات ماده 251 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم موضوع ماده 51 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 2/2/1400 شورای عالی مالیاتی به شکایات مودی یا دادستان انتظامی مالیاتی که ظرف مدت 2 ماه از تاریخ ابلاغ آرای هیاتهای حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به شورا واصل گردد. رسیدگی می نماید.

باتوجه به اینکه رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی مورد شکایت به شماره مورخ 22/02/1403 از مصادیق آرای هیأت حل اختلاف مالیاتی مرحله بدوی 216 محسوب می گردد و توسط هیأت حل اختلاف رد شکایت شده است، بنابراین شکایت فوق اشاره قابل طرح و بررسی در شورای عالی مالیاتی نمی باشد. بدیهی است در صورت ارائه مدارک و شواهدی مبنی بر رد موارد فوق اشاره پرونده امر مجدد مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

بخشنامه شماره 67/1400/200 مورخ 11/10/1400 :

موضوع: اجرای اصلاحات قانون مالیاتهای مستقیم موضوع مواد (48) و (50) و (51) قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب 02/01/1400)

نظر به این که به موجب مواد (48) و (50) و (51) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 02/03/1400 مجلس شورای اسلامی، مفاد مواد (238) و (251) قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب اسفند 1366 و اصلاحات و الحاقات بعدی) اصلاح و



از تاریخ 10/10/1400 لازم الاجرا می باشد. بدین وسیله موارد ذیل را مقرر می دارد.

1- کلیه اعتراضاتی که از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده و در مهلت مقرر تسلیم اداره امور مالیاتی ذی ربط می شود. قانون رسیدگی مجدد در اجرای مفاد ماده (238) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و دستورالعمل اجرایی آن می باشد. بنابراین اعتراضات به عمل آمده، قبل از اجرای قانون مذکور تابع مقررات زمان اعتراض (حسب مورد ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه 31/04/1394 و قسمت اخیر ماده 29 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387) می باشد.

2- باتوجه به تسری ماده (238) قانون مالیاتهای مستقیم به قانون مالیات بر ارزش افزوده به موجب ماده (48) قانون مذکور مصوب 02/03/1400 مهلت اعتراض به اوراق مطالبه یا استرداد مالیات بر ارزش افزوده که از تاریخ 10/10/1400 به بعد ابلاغ می شود. سی (30) روز از تاریخ ابلاغ اوراق مذکور خواهد بود.

3- باتوجه به تغییر ساختاری هیأت های حل اختلاف مالیاتی به شرح مقررات ماده (244) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و نظر به لازم الاجرا شدن احکام مقرر در این ماده و تبصره های آن از تاریخ 10/10/1400 در مواردی که ساختار جدید هیأت های حل اختلاف مالیاتی به موجب احکام صادره توسط مرکز دادرسی مالیاتی شکل نگرفته است. مدیریت هیأت های حل اختلاف مالیاتی موظفند در خصوص پرونده هایی که برای آنها از تاریخ 10/10/1400 به بعد تعیین وقت جلسه دادرسی مالیاتی شده است با هماهنگی مرکز مذکور نسبت به تجدید دعوت از مودی و برگزاری جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی در چارچوب تشکیلات جدید مرکز دادرسی مالیاتی اقدام و مراتب عدم تشکیل جلسه هیأت را با اطلاع مودی ذی ربط برسانند.

4- به موجب ماده (251) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم، مهلت اعتراض به آرای قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، دو ماه از تاریخ ابلاغ رای مذکور می باشد. در اجرای این ماده مودی یا دادستان انتظامی مالیاتی می توانند از آرای مذکور به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی اعتراض و درخواست تجدید رسیدگی نمایند. دادستان انتظامی مالیاتی در اجرای تبصره ماده (263) قانون مالیاتهای مستقیم می تواند اختیار اعتراض خود را به دادیاران تفویض نماید.

5- مهلت دو ماهه اعتراض موضوع ماده (251) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم، صرفاً مربوط به آرای صادره ای است که از تاریخ 10/10/1400 ابلاغ می شوند. بنابراین آرای قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی که قبل از تاریخ مذکور ابلاغ شده اند. به لحاظ اعتراض کماکان تابع مقررات ماده (251) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه مصوب 31/04/1394 می باشند. همچنین آرای قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی یک مرحله ای از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور قابل اعتراض در شورای عالی مالیاتی نمی باشند. نظارت بر حسن اجرای این بخشنامه بر عهده دادستانی انتظامی مالیاتی می باشد.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

1- نادیده انگاشتن اصل تناظر و حق دفاع در یک مرجع عالی اداری (شورای عالی مالیاتی) که قانون به عنوان یک حق بنیادین برای مودی تعیین نموده است. 2- نقض مسلم اصل (34) قانونی اساسی و سلب حق دادخواستی در شورای عالی



مالیاتی به عنوان مرجعی که قانون تعیین نموده 3- نقض حقوق مودی که در ماده (256) و (259) و بند (4) ماده (255) قانون مالیاتهای مستقیم برای مودی جهت شکایت به شورای عالی مالیاتی با ادعای نقض قوانین و مقررات یا نقض در رسیدگی توسط قانون گذار به رسمیت شناخته شده 4- جلوگیری از شکایت شهروندان به شورای عالی مالیاتی به عنوان یک مرجع عالی اداری از اقدامات اجرایی مأمورین وصول اجراء که از یک سوی باتوجه به اقتدارات و اختیارات منحصر به فردی که این اشخاص در توقیف و ضبط اموال دارند و از سوی دیگر مستظهر به قدرت عمومی می باشند. که همین امر احتمال امکان زیاده روی یا سوء استفاده از قدرت قوت می بخشد طبیعتاً جلوگیری از شکایت شهروندان در مرجعی که قانون تعیین نموده می تواند موجب گرفتاری و ناراضایتی شهروندان را فراهم آورد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل حقوقی دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره 18/ 7/1403 به طور خلاصه توضیح داده است که :

درخصوص پرونده به شماره 140331920000658798 با موضوع شکایت آقای حمیدرضا فتاحی به خواسته ابطال نامه شماره 67/1400/ 130953/1003/13803/201 مورخ 29/3/1403 شورای عالی مالیاتی و ابطال بند 5 بخشنامه شماره 67/1400/ 200 مورخ 11/10/1400 سازمان امور مالیاتی کشور باتوجه به توضیحات زیر رسیدگی بدین پرونده درخواست می شود.

الف: چکیده

وفق مقررات مورد شکایت با عنایت به ماده 251 ق.م.م آرای قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی یک مرحله ای (از جمله آرای هیأت حل اختلاف مالیاتی مرحله بدوی موضوع ماده 216 قانون مذکور) قابل اعتراض در شورای عالی مالیاتی نمی باشند. شاکی مدعی است که اولاً مقررات مورد شکایت بر خلاف اصل تناظر و حق دفاع در یک مرجع عالی اداری (شورای عالی مالیاتی) است. ثانیاً حکم مقرر در مقررات موضوع شکایت بر خلاف مفاد مواد 247، 256، 259 و بند 4 ماده 255 ق.م.م و اصل 34 قانون اساسی، حق شکایت از آراء قطعی و یک مرحله ای صادره از هیأت حل اختلاف مالیاتی در شورای عالی مالیاتی را از مودیان مالیاتی سلب نموده است.

این درحالی است که اولاً نامه معاون شورای عالی مالیاتی که شاکی ابطال آن را خواستار است قابل طرح در هیأت عمومی دیوان نیست، چرا که در پاسخ به شکایت مودی یک مودی و در راستای بند 5 بخشنامه موضوع شکایت صادر شده است و خود، قاعده عام الشمول نیست. ثانیاً بند 5 بخشنامه فوق، براساس ماده 251 اصلاحی ق.م.م است (که به موجب ماده 51 قانون مالیات بر ارزش افزوده در تاریخ 2/3/1400 تصویب شده است) و به عنوان آخرین اراده قانونگذار، صرفاً رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر را قابل اعتراض در شورای عالی مالیاتی بیان نموده است. ثالثاً وفق ماده 256 ق.م.م حدود وظایف و اختیارات رئیس شورای عالی مالیاتی ارجاع شکایاتی است که حائز شرایط مندرج در ماده 251 ق.م.م (رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر) باشد.

ب: 1- پیش از ورود در ماهیت موضوع و به عنوان دفاع شکلی پیرامون شکایت مطرح شده، ذکر این نکته ضروری است که شورای عالی مالیاتی اساساً هیچگونه تصمیم نامه ای در قالب فرم مشخص مطرح ننموده است و نامه موضوع شکایت معاون شورای عالی مالیاتی در پاسخ به شکایت مودی احد از مودیان نظام مالیاتی صادر شده است و در مقام وضع مقررات و قواعد مستقل الزام آور بر نیامده است. لذا نامه موضوع شکایت معاون شورای مذکور از شمول ماده (12)



قانون دیوان عدالت اداری خروج موضوعی دارد و قابل طرح در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نمی باشد.

2- پیش از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 ماده (251) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مورخ 27/11/1380 مقرر می داشت: مودی یا اداره امور مالیاتی می تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی یا اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند. به موجب ماده (51) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 ماده (251) قانون مالیات های مستقیم به شرح زیر اصلاح گردید: مودی یا دادستان انتظامی مالیاتی می تواند ظرف دو ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی یا اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی اعتراض نموده و تجدید رسیدگی را درخواست کنند.

3- همانگونه که ملاحظه می گردد، ماده (251) قانون مالیات های مستقیم پس از اصلاح در سال 1400 که در بردارنده آخرین اراده ی قانونگذار نسبت به شیوه شکایت از آراء صادره از هیأت های حل اختلاف مالیاتی است درخصوص نحوه و شرایط مربوط به شکایت قابل طرح در شورا تعیین اشخاص مجاز به شکایت، مهلت قانونی جهت طرح شکایت و نوع آرای که قابل رسیدگی و شکایت در شورای عالی مالیاتی می باشند (آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر) متضمن حکم بدیعی می باشد که موخر بر احکام بند (4) ماده (255) و مواد (256) و (259) قانون مالیات های مستقیم تصویب شده است. ضمن آنکه رعایت اراده ی (موخر) قانونگذار در طرح شکایت نسبت به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی ضروری است، فقدان هر یک از موارد مذکور در ماده (251) اصلاحی قانون مذکور، موجب غیر قابل طرح و رسیدگی بودن در شورای عالی مالیاتی خواهد بود. بنابراین نادیده انگاشتن عبارت اصلاحی در ماده قانونی اخیرالذکر مخالف با نظر قانونگذار و فاقد محمل قانونی است.

4- شاکی در دادخواست مطروحه، برخلاف نص بکار رفته در ماده (251) اصلاحی قانون مالیات مستقیم با استناد به ماده (256) قانون مذکور شکایت از آراء تک مرحله ای و قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی را در شورای عالی مالیاتی امکانپذیر تلقی نموده است حال آن که استنباط مذکور صحیح نمی باشد زیرا مقررات ماده (256) قانون مالیات های مستقیم به تبیین دو موضوع پرداخته است: الف: حدود وظایف و اختیارات رئیس شورای عالی مالیاتی در خصوص شکایات واصله ارجاع شکایاتی که حائز شرایط مندرج در ماده (251) اصلاحی قانون باشند توسط رئیس شورای عالی مالیاتی به شعب شورا و ب: نحوه و چگونگی به شکایات واصله در شعب شورای عالی مالیاتی، بنابراین اولاً: مطابق مقررات ماده (251) اصلاحی قانون ادارات امور مالیاتی دیگر مجاز به طرح شکایت به شورای مذکور نیستند بلکه این وظیفه به دادستانی انتظامی مالیاتی محول گردیده است ثانیاً قانونگذار با ذکر عبارت موعده مقرر در ماده (256) قانون مذکور، مهلتی برای طرح شکایت پیش بینی ننموده است که مبنای اعتراض و وارد شدن شکایت برای طرح در شورای عالی مالیاتی باشد. پر واضح است که عدم ذکر مهلت به دلیل آن است که مهلت قانونی اعتراض به آراء در مقررات ماده (251) قانون مذکور پیش بینی شده است. از این روی از آنجا که در مقام جمع بین دو ماده قانونی (مواد 251 و 256 قانون مالیات های مستقیم) نمی توان سیاست دوگانه ای اتخاذ نمود (نمی توانیم مهلت دو ماهه جهت طرح شکایت را طبق ماده 251 اصلاحی عمل نماییم و نوع رأی مورد شکایت را از حکم ماده 256 اقتباس کنیم) منظور قانونگذار از رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی مندرج در ماده 256 قانون مالیات های مستقیم همان رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر خواهد بود و بر خلاف ادعای



شاکي، امکان طرح شکایت از آرای قطعی تک مرحله ای هیأت حل اختلاف مالیاتی به شورای عالی مالیاتی وجود ندارد. لذا در صورتی که وفق تبصره 1 ماده 216 قانون مذکور رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی از این حیث باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذاشته شده است، رأی صادره وفق تبصره مذکور قطعی و غیر قابل تجدیدنظر است و همان گونه که در مقررات موضوع شکایت به درستی بیان گردیده است شکایت از رأی صادره موصوف، قابل طرح و بررسی در شورای عالی مالیاتی نمی باشد.

5- در پایان ذکر این نکته ضروری است این که در بخشنامه مورد درخواست ابطال اعلام شده، شرط لازم ناظر به رأی قابل شکایت در شورای عالی مالیاتی این است که رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر باشد اولاً بر اساس نص قانون گذار در ماده 251 قانون مالیات های مستقیم است ثانیاً در مواردی که قانون بطور صریح حد و مرز اجرای آن را مشخص نموده باشد، باید بر همان اساس قانون را تفسیر نمود و نمی توان خارج از چارچوب مصرح در قانون آن را تفسیر و اجرا کرد. لذا شرط لازم برای رسیدگی در شورای عالی مالیاتی این است که شکایت از رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر باشد. باتوجه به مطالب پیشگفت تقاضای رد خواسته شاکي را دارد.

پرونده کلاسه هـ/ت/0300191 در جلسه مورخ 1404/04/08 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی، مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده اتفاقی حاضرین در جلسه، با استعانت از درگاه خداوند متعال نسبت به بخشی از موضوع مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به تقاضای ابطال قسمت اخیر از بند 5 بخشنامه شماره 67/1400/200 مورخ 18/10/1400 رئیس کل سازمان امور مالیاتی که مقرر داشته است "همچنین رأی قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی یک مرحله ای از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مذکور قابل اعتراض در شورای عالی مالیاتی نمی باشد..." با عنایت به اینکه در ماده 251 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 اصلاحات بعدی و قبل از اصلاحات سال 1400 رأی قطعی قابل رسیدگی در شعب شورای عالی مالیاتی بوده است لیکن مقنن در اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده سال 1400 به موجب ماده (51) قانون یادشده اقدام به اصلاح ماده 251 قانون مالیات های مستقیم نموده و صرفاً رأی صادره از هیأت تجدیدنظر مالیاتی را قابل اعتراض در شعب شورای عالی مالیاتی دانسته است و مقرره مورد شکایت نیز در زمان حاکمیت این اصلاحیه صادر شده است و به درستی بیان داشته است که رأی هیأت های حل اختلاف مالیاتی یک مرحله ای که مراد غیر از رأی هیأت مالیاتی تجدیدنظر است قابل طرح در شورای مالیاتی نمی باشد، فلذا مغایرتی با قانون نداشته به استناد بند (ب) ماده (84) از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر نماید رأی یادشده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد./

محمدعلی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001095550

تاریخ تنظیم : 1404/05/08

شماره پرونده : 140331920000658798

شماره بایگانی شعبه : 0300191

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری