

رأی شماره 3010962 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: دستورالعمل 186/1401/530 مورخ 1401/4/18 (ابطال بندهای یک تا سه ماده 5 و بند دو ماده 6 طبق لایحه رفع نقص 1402/5/27) (ماده 5 و بند دو ماده 6 طبق لایحه رفع نقص 1402/5/27) ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200206

شماره دادنامه سیلور: 140231390003010962 تاریخ: 1402/11/17

* شاکی: آقای میلاد سیادت به وکالت از شرکت امید آفرین آناهیتا

* طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل 186/1401/530 مورخ 1401/4/18 (ابطال بندهای یک تا سه ماده 5 و بند دو ماده 6 طبق لایحه رفع نقص 1402/5/27) (ماده 5 و بند دو ماده 6 طبق لایحه رفع نقص 1402/5/27)

* شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

ماده 5) بدهی مالیاتی قابل وصول جهت صدور گواهی مالیاتی

1- در مورد اشخاص حقوقی، تمامی بدهی مالیاتی قطعی شناسایی شده در سامانه ها عملکردی یا وصول و اجرا مربوط به پرونده مالیاتی شخص حقوقی شامل بدهیهای مربوط به مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتهای تکلیفی و حقوق، مالیات حق تمیر و جرائم مالیاتی متعلقه مقرر در قوانین و مقررات مربوط جهت صدور گواهی مالیاتی باید وصول گردد.

2- در مورد صاحبان مشاغل، بدهی های مالیاتی در منبع مالیات بر درآمد مشاغل (موضوع فصل چهارم باب سوم ق.م.م) مالیات بر ارزش افزوده و حسب مورد، مالیاتهای تکلیفی، حقوق و نیز جرائم مالیاتی متعلقه مقرر در قوانین و مقررات مربوط، به تفکیک بدهیهای شناسایی شده در سامانه های عملکردی و سامانه وصول و اجرا به ترتیب زیر می بایست وصول گردد:

2-1 در مورد بدهیهای شناسایی شده در سامانه های عملکردی صرفاً بدهیهای مالیاتی مربوط به واحد کسبی مورد استعلام ملاک عمل می باشد.

2-2 در مورد بدهی های شناسایی شده در سامانه وصول و اجرا یا بخش وصول و اجرای سامانه سنیم: تمامی بدهی های شناسایی شده فارغ از فعالیت کسبی ملاک عمل می باشد.

3- در مشارکتهای مدنی بدهی های مالیاتی مذکور در بند (2) این ماده برای تمامی شرکا باید ملاک عمل قرار گیرد.

تبصره 1) بدهی های مالیاتی اشخاص ثالث در محلی که متقاضی به نشانی آن درخواست صدور گواهی مالیاتی نموده است (جز در صورت وجود تعهد و مسئولیت قانونی برای متقاضی، بر اساس مقررات ماده 182 ق.م.م یا قسمت اخیر ماده 22 ق.م.ا) مانع صدور گواهی مالیاتی برای متقاضی نیست.

تبصره 2) در مواردی که مودی از رأی قطعی هیات حل اختلاف مالیاتی به شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری شکایت نماید چنانچه رأی مورد شکایت از طرف این مراجع نقض شده باشد. بدهی مالیاتی تا

زمان صدور رأی هیات موضوع ماده (257) ق.م.م (هیات هم عرض) قطعی نبوده و مانع صدور گواهی مالیاتی نخواهد بود.

تبصره 3) چنانچه مالیات به قطعیت رسیده باشد، لیکن پرونده در شورای عالی مالیاتی در دست رسیدگی باشد، چنانچه مودی به میزان مالیات مورد رأی وجه نقد یا تضمین بانکی بسپارد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد معرفی نماید (رعایت مقررات ماده 259 ق.م.م) صدور گواهی مالیاتی بلامانع است.

ماده 6) فرآیند و مواعید پاسخ به استعلام

پس از دریافت استعلام مراجع قانونی بدهی های مالیاتی به صورت سیستمی بررسی و به شرح زیر اقدام خواهد شد.:

1- چنانچه بدهی مالیاتی برای مودی شناسایی نشود گواهی مالیاتی به صورت سیستمی صادر و برای مراجع ذیربط ارسال می شود.

2- چنانچه بدهی مالیاتی برای مودی شناسایی شود اقدامات زیر به صورت همزمان انجام می شود.

2-1- مراتب وجود بدهی مالیاتی به صورت سیستمی به مراجع قانونی مربوط اعلام می شود.

2-2- مراتب وجود بدهی از طریق پیامک به مودی اعلام و همزمان فهرست بدهی مالیاتی به تفکیک سال، منبع موضوع و مبلغ بدهی مالیاتی در پنجره واحد بارگذاری می گردد.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مود شکایت:

شاکی در دادخواست مطروحه و همچنین در لایحه رفع نقص شماره 9292 مورخ 1402/5/27 در مقام تجیز خواسته عنوان داشته است که:

در خصوص دستورالعمل شماره 186/1401/530 مورخ 1401/04/18 سازمان امور مالیاتی کشور به امضاء رئیس کل وقت سازمان امور مالیاتی کشور که از تاریخ ابلاغ لازم الاجرا شده است شرایط مقرر قانونی رعایت نشده و موجب تضییع حقوق موکل گردیده است؛ بدین شرح که در خصوص صدور گواهی موضوع ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم وفق صراحت ماده مزبور و در اصلاحیه سال 1394 آن مقنن اشعار می دارد: صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع صلاحیت دار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذیربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده میباشد موضوع بدهی مالیاتی قطعی شده مورد توجه قرار گرفته لذا هر نوع مالیات با هرمنشأ و مبنایی به غیر از بدهی مالیاتی قطعی شده محل صدور گواهی مزبور در این ماده نمی باشد. نظر به اینکه مفهوم مالیات قطعی شده در قوانین موضوعه کاملاً روشن بوده و اصولاً مالیاتی قطعی شده تلقی می شود که اولاً در روال رسیدگیهای مالیاتی شناسایی شده باشد؛ ثانیاً مراتب تشخیص آن به مودی اعلام و ابلاغ شده باشد؛ ثالثاً یا مورد تایید و پذیرش مودی قرار گرفته باشد یا در مراجع حل اختلاف مالیاتی مورد رسیدگی قرار گرفته و پس از سیر روال قانونی و بررسی اعتراضات احتمالی مودی قطعیت یافته باشد. لیکن در بخشنامه مورد اشاره در این دادخواست صادر کننده دستورالعمل در بند 1 ماده 5 اشاره نموده است تمامی بدهی مالیاتی قطعی شناسایی شده که این عبارت با متن قانون مربوط به آن ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم در تضاد است. همچنین در بند 2 ماده 6 دستورالعمل موضوع دادخواست قید شده است چنانچه بدهی مالیاتی برای مودی شناسایی شود در این خصوص با توجه به اینکه قانونگذار مصرحاً تأکید بر مالیات قطعی شده دارد متن موجود در دستورالعمل موضوع دادخواست بر خلاف قانون بوده و موجب تضییع حقوق موکل گردیده و قابلیت استماع و اجرا ندارد.

همچنین در بند 2-1 بند 2 ماده 6 دستورالعمل موضوع دادخواست اعلام شده است مراتب وجود بدهی مالیاتی به صورت سیستمی به مراجع قانونی مربوطه اعلام می شود برخلاف قانون مالیاتهای مستقیم اشاره به بدهی مالیاتی شده است در حالی که مقنن به صراحت در ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم بدهی قطعی مالیاتی را مد نظر قرار داده است لیکن صادر کننده بخشنامه به صورت عام به بدهی مالیاتی اشاره داشته است. ثالثاً مقنن در متن قانون مالیاتهای مستقیم و کلیه اصلاحیه های آن (سامانه) یا سیستم های مورد استفاده سازمان امور مالیاتی کشور را مبنای شناسایی و قطعیت بخشیدن به بدهی مالیاتی مودی اعم از قطعی و غیر قطعی را به رسمیت نشناخته و استناد صادر کننده دستورالعمل مذکور به سامانه امور مالیاتی و مبنای قرار دادن آن برای شناسایی هر نوع بدهی در تناقض آشکار با متن صریح قانون مالیاتهای مستقیم است و مودی مکلف است ظرف مدت 10 روز از زمان اعلام بدهی مالیاتی با مراجعه به

پنجره واحد نسبت به پرداخت ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی اعلام شده یا حسب مورد ارائه مدارک پرداختهای قبلی ثبت نشده در سیستم اقدام نماید در این خصوص اولاً مشخص نیست منظور از سیستم کدام سیستم سامانه می باشد. ثانیاً مجدداً و موكداً مستقیم می باشد. لذا با توجه به اینکه مفاد دستورالعمل موضوع این دادخواست عملاً با مصادره به مطلوب نمودن نابجا من غیر حق و ناصواب و تفسیر به رای غیرقانونی ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم و با فشار غیرقانونی بر مودیان مالیاتی صدور گواهی موضوع ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم را مستمسک وصول مطالبات عام ادعایی خود اعم از قطعی شده یا قطعی نشده قرار داده است بنابر مراتب فوق و با توجه به ادله و مدارک ابرازی، رسیدگی و صدور رای مبنی بر ابطال مصوبه مذکور، مورد استدعا است.

همچنین در لایحه رفع نقص آمده است: به استحضار می رساند نظر به اینکه ماده 186 قانون مالیات های مستقیم بیان می دارد صدور یا تحدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع صلاحیت دار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذیربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده می باشد؛ لذا اولاً بدهی مالیاتی قطعی شده را ملاک قرار می دهد و ثانیاً علاوه بر پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده با ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده نیز الزام به ارائه گواهی مربوطه به مودیان نموده است لیکن ابطال بندهای 1 الی 3 ماده 5 و بند 2 ماده 6 دستورالعمل مذکور که از عبارت بدهیهای شناسایی شده استفاده نموده و بدهی مالیاتی به معنای عام و قطعی نشده را ملاک قرار می دهد و حقوق مودیان از جمله حقوق شرکت موکل را بدهی تضییع می نماید و در تناقض آشکار با ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم است. مورد استدعا است.

*در پاسخ به شکایت مذکور، طرف شکایت به موجب لایحه شماره 52207 مورخ 1402/7/10 توضیح داده است که:

شاکي محترم مدعی است بدهی مالیاتی قطعی شناسایی شده در بند 1 ماده 5 دستورالعمل مورد شکایت با متن قانون مربوط به آن (ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم) در تضاد است.

در پاسخ می توان گفت برابر مقررات قانون مالیاتهای مستقیم به ویژه ماده 219 آن از جمله فرآیندهای مالیاتی شامل شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول میباشد. پس از جری این فرآیند حسب مورد با تمکین مودی یا اعتراض وی و رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی در صورت تایید برگ تشخیص، مالیات قطعی و قابل وصول می گردد لذا شناسایی فرع بر قطعیت بوده و مالیات قطعی لزوماً مرحله شناسایی را پیموده است. در خصوص مورد اعتراض همان گونه که از عنوان مقرر (دستورالعمل) بر می آید در مده ترسیم سازوکار اجرا هر چه بهتر ماده 186 پیش گفته و ناظر به نحوه اقدام ماموران مالیاتی و سامانه های مربوط می باشد. این امر به خوبی در دادنامه شماره 140109970906010705 مورخ 1401/9/27 هیات تخصصی مالیاتی بانکی مورد پذیرش قرار گرفته است.

همان گونه که استحضار دارید طبق رویه مرسوم در برخی از مقررات مرجع تصویب کننده نخست به تعریف پاره از واژگان به کار رفته در متن می پردازد به این ترتیب منظور و مراد خویش را به طور صریح از کاربرد لفظ در مصوبه بیان می دارد. بر همین اساس دستورالعمل مورد شکایت نیز در ماده یک ذیل عنوان تعاریف در بند و بدهی مالیاتی را تعریف نموده است بدهی قطعی شده اهم از اصل مالیات و عوارض و جرایم متعلقه وفق قوانین و مقررات مالیاتی اعم از مالیاتهای مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده و سایر قوانین مربوط " لذا بدهی مالیاتی مذکور در مقرر منصرف به همین معنا می باشد.

در بخش دیگر دادخواست شاکي محترم مدعی است در بند 2-1 ماده 6 دستورالعمل معترض عنه (وجود بدهی مالیاتی به صورت سیستمی به مراجع قانونی مربوط اعلام می شود. اولاً: مشخص نیست منظور از سیستم کدام سیستم سامانه می باشد. ثانیاً: مجدداً و موكداً بر خلاف قانون مالیاتهای مستقیم اشاره به بدهی مالیاتی شده است ثالثاً مقنن در متن قانون مالیاتهای مستقیم و کلیه اصلاحیه های آن سامانه با سیستم های مورد استفاده سازمان امور مالیاتی کشور را مبنای شناسایی و قطعیت بخشیدن به بدهی مالیاتی به رسمیت نشناخته در پاسخ به جزء اولاً تبصره ماده 4 دستورالعمل یادشده بدین شرح نحوه اطلاع رسانی و سامانه مرتبط را تعریف نموده است امکان ثبت الکترونیکی استعلام از طریق کارپوشه در پنجره واحد برای مودی نیز وجود دارد. همزمان با صدور پاسخ استعلام (اعم از صدور گواهی با اعلام عدم امکان صدور گواهی مراتب از طریق پیامک به مودی اطلاع رسانی و اطلاعات پاسخ صادره بر روی پنجره واحد برای مودی و نیز برای مرجع ذیربط بارگذاری می شود. به علاوه امکان اصالت سنجی پاسخ استعلام برای مرجع ذیربط فراهم می باشد. پاسخ جزء ثانیاً در بخشهای پیشین آمده است که به منظور رعایت اختصار از تکرار آن پرهیز می گردد. پاسخ جزء ثالثاً: فارغ از اینکه در مانحن فیه سیستم با سامانه ای مبنای شناسایی و قطعیت بدهی مالیاتی قرار نگرفته و بحث تجميع اطلاعات جهت بررسی دقیق و سریع مطرح می باشد همان گونه که مستحضرد استفاده از فناوری اطلاعات و یکپارچگی هر بیشتر در ارائه خدمات عمومی و تلاش در گسترش دولت الکترونیک از ضروریات نظام اداری بوده و قوانین و مقررات گوناگون از جمله

برنامه های پنج ساله به این موضوع پرداخته و به آن تاکید دارند. از جمله این مقررات می توان به تبصره 1 ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم اشاره نمود.

پرونده کلاسه هـ ت/ 0200206 در جلسه مورخ 1402/11/1 هیأت تخصصی مورد بررسی واقع شد و با لحاظ عقیده قضات حاضر در جلسه در هیأت تخصصی با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل اقدام به صدور و انشاء و رأی می نماید:

رأی هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به تقاضای ابطال بند 3 از ماده 5 و تبصره های سه گانه آن و نیز بند 2 ماده 6 از دستورالعمل شماره 186/1401/530 مورخ 1401/4/18 (سایر بندهای مورد شکایت به شرح جداگانه منتهی به صدور نظریه در هیأت تخصصی شده است) با لحاظ اینکه مرجع وضع مصوبه منطبق با مفاد قانون در خصوص چگونگی صدور گواهی ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم در جهت اخذ تسهیلات، احکامی را بیان نموده است از جمله اینکه در مشارکت های مدنی تمامی بدهی شرکا باید لحاظ شود که این حکم مصوبه مربوط به فعالیت مشارکت است و نه شرکاء و نیز قید شده است در صورت وجود و طرح پرونده اختلافی در شورای عالی مالیاتی یا هیأت همعرض، به جهت قطعی نبودن بدهی، امکان صدور گواهی وجود دارد که این حکم به نفع مؤدیان و در جهت مساعدت می باشد و در موارد طرح در شورای عالی مالیاتی با تودیع تضمین، امکان اخذ گواهی وجود دارد و سایر احکامی که در مقرر و بندهای موضوع شکایت وجود داشته، مغایرتی با قوانین و مقررات از آنها احراز و استنباط نمی شود، فلذا به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزاده