



رای شماره ۴۶۴ مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۸۸۲۰-۱۳۷۵/۰۳/۰۲ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۴۶۴

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۳/۲۷

شماره پرونده: ۹۷۰۲۵۸۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۸۸۲۰-۱۳۷۵/۳/۲ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار : شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۸۸۲۰-۱۳۷۵/۳/۲ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"براساس ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجراست، مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار بگیرد. از آنجا که مؤدی در پذیرفته شدن اعتراضش نفع مشخص مادی داشته، قانونگذار جهت رعایت حقوق دولت و جلوگیری از اعتراض بدون دلیل قانونی مؤدی که با هدف به تعویق انداختن پرداخت مالیات، باعث اتلاف وقت هیأت های حل اختلاف مالیاتی و تضییع حقوق دولت میگردد، در تبصره ۶ همین ماده مقرر داشته که در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت های بدوی و هیأت های تجدیدنظر مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد تفاوت مالیات موضوع رای مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی در نظر گرفته می شود و با همین منطق، از آنجا که مأموران مالیاتی مربوط، نفع مشخص مادی در این خصوص نداشته و از به تعویق افتادن پرداخت مالیات هم سودی نمی برند، بالطبع در صورت رد شدن اعتراضشان هم تبعات قانونی متوجهشان نگردیده است. مع هذا در بخشنامه شماره ۸۸۲۰ مقرر شده است که در صورت رد اعتراض مأموران مالیاتی نیز، دادستانی انتظامی مالیاتی مأمورین فوق را به علت اعتراض غیرموجه تحت پیگرد قانونی قرار خواهد داد و ممیز کل مالیاتی هم که مفاد اعتراض را تأیید کرده است، مؤاخذه خواهد شد و البته در این گونه موارد، همان طور که مؤدیان مالیاتی به حکم ماده ۲۶۰ به علت رد شکایت مشمول پرداخت هزینه رسیدگی می شوند، دادستانی انتظامی مالیاتی نیز ممیزین کل مالیاتی را به علت شکایت غیرموجه و اتلاف وقت و تأخیر در مختومه شدن پرونده امر، تحت تعقیب قانونی قرار خواهد داد. ضمن آن که مشخص نیست که بدون وجود قوانین معین، دادستانی انتظامی مالیاتی براساس چه قانونی مأمورانی را که اعتراضشان رد شده، تحت تعقیب قانونی قرار خواهد داد. لذا با عنایت به قاعده قبح عقاب بلایبان و اصل قانونی

بودن جرم و مجازات، به دلیل مغایرت این دو فراز نقل شده از بخشنامه شماره ۸۸۲۰ با ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، درخواست حذف و ابطال این دو فراز از بخشنامه مذکور را دارم."

متن مقررره مورد اعتراض به شرح زیر است:

"به طوری که ملاحظه می شود اکثر قریب به اتفاق مأمورین تشخیص (ممیز و سر ممیز مالیاتی) همین که به موجب رای هیأت حل اختلاف بدوی مبنای مالیات (درآمد یا ارزش دارایی) موضوع برگ تشخیص بیش از ۲۰۰ درصد تعدیل می شود، به استناد بند ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن مبادرت به اعتراض و ارجاع پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر می نمایند، در صورتی که:

اولاً: از صدر ماده ۲۴۷ و بند ۲ آن لزوم قانونی مبنی بر اعتراض مأمورین تشخیص به رای هیأت حل اختلاف بدوی مستفاد نمی شود. ثانیاً: آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی بدوی، به ویژه آرای که دلالت دقیق به مفاد اعتراضات و عنداللزوم تحقیقات کافی در خصوص آنها و با توجه به ماهیت موضوعات مورد اختلاف و به نحو مستدل و منطقی و توجیهات کافی و رعایت قسمت اخیر ماده ۲۲۹ از حیث تعیین درآمد واقعی صادر می گردد. بنابراین قانونی و صحیح و موجه نیست که مورد اعتراض واقع شوند، زیرا به طور مسلم هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر آراء هیأت های حل اختلاف بدوی را که با اوصاف فوق صادر شده اند، تأیید خواهند نمود و امور، کاهش سرعت مختومه شدن پرونده ها و قطعیت مالیات و تأخیر غیرموجه و اجتناب از بروز مشکلات یاد شده و برقراری و حفظ انتظام امور و اتخاذ رویه واحد مقرر می دارد:

۱- مأمورین تشخیص مالیات (ممیز و سر ممیز مالیاتی بر حسب مورد) وفق ماده ۲۴۶ در هیأت حل اختلاف مالیاتی شرکت و دفاع از برگ های تشخیص صادره را که به منزله دفاع از شئون و حیثیت شغلی خودشان نیز می باشد به خصوص در مواردی که مبلغ مالیات حائز اهمیت است، عهده دار شوند و متعاقباً از اعتراض به صرف تعدیل بیش از ۲۰٪ بدون دلایل موجه و قانونی اکیداً خودداری نمایند.

۲- هرگاه به نظر مأمورین تشخیص اعتراض به آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی به لحاظ عدم رعایت قوانین موضوعه (قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین و مقررات بر حسب مورد و نوع پرونده) و عدم توجه به ماهیت موضوع اختلاف و عدم احراز واقعیت امر از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی ضروری و قانوناً اجتناب ناپذیر باشد، الزاماً اعتراض باید کاملاً به نحو مستدل و موجه و مستند به قوانین موضوعه و دلایل و مدارک کافی و اطلاعات متقن و غیر قابل تردید و انکار تهیه و ممیز کل مالیاتی ذیربط نیز که حسب قسمت اخیر ماده ۲۲۳ مسئولیت حسن اجرای قانون را به عهده دارد باید مفاد آن را با دلایل موجه و قانونی تأیید نماید. بدیهی است هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر اعتراضاتی را که واجد اوصاف فوق نباشند، به ویژه اگر مأمورین تشخیص در هیأت حل اختلاف بدوی حاضر نشده و از تشخیص خود دفاع نکرده و توضیحات لازم را به طور مکتوب نداده باشند، مورد توجه قرار نخواهد داد و در نتیجه آراء صادره از هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی را تأیید خواهد نمود. در این صورت همان طور که مؤدیان مالیاتی به موجب تبصره ۱ ماده ۲۴۷ به لحاظ اعتراض غیرموجه مشمول پرداخت جریمه می شوند، دادستانی انتظامی مالیاتی نیز مأمورین را به علت اعتراض غیرموجه تحت پیگرد قانونی قرار خواهد داد و ممیز کل مالیاتی هم که مفاد اعتراض را تأیید کرده است، مؤاخذه خواهد شد.

۳- ممیزین کل مالیاتی نیز نباید بر حسب عادت و رویه مرسوم بدون دلایل موجه و قانونی و با کاربرد الفاظ و عبارات کلی و مبهم از آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به شورای عالی مالیاتی شکایت نمایند، بلکه به لحاظ تجربیات و آگاهی کاملی که از قوانین موضوعه دارند و با ملاحظه اینکه هیأت های حل اختلاف مالیاتی به

حکم قانون مکلف به ورود در ماهیت و احراز واقعیت و صدور رای براساس آن هستند، شکایات واصله از طرف آنها به شورای عالی مالیاتی الزاماً باید از کلیه شرایط و اوصاف مقرر در مواد ۲۵۱ و ۲۵۶ برخوردار و به نقض قوانین و مقررات موضوعه با قید عنوان قوانین و مواد تبصره های مربوط و یا نقض رسیدگی با مشخص کردن اینکه رای در چه قسمتی و از چه جهاتی نقض رسیدگی دارد، ضمن شکایات تصریح شده باشد. مسلماً هرگاه شکایات واصله از طرف ممیزین کل به شورای عالی مالیاتی واجد اوصاف فوق نباشد، شعب شورای عالی مالیاتی رد شکایات و استواری آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی را اعلام خواهند نمود. البته در این گونه موارد همان طور که مؤدیان مالیاتی به حکم ماده ۲۶۰ به علت رد شکایت مشمول پرداخت هزینه رسیدگی می شوند، دادستانی انتظامی مالیاتی نیز ممیزین کل مالیاتی را به علت شکایت غیرموجه و اتلاف وقت و تأخیر در مختومه شدن پرونده امر تحت تعقیب قانونی قرار خواهد داد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۴۷۹۸/۲۱۲/ص-۱۳۹۷/۱۱/۱۰ توضیح داده است که:

"براساس مفاد ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم، برگ تشخیص مالیات باید متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد و با اتخاذ وحدت ملاک از بند ۱ و قسمت اخیر بند ۲ ماده ۲۷۰ همین قانون، اقدامات مأموران مالیاتی باید با استناد به اسناد و مدارک و دلایل کافی انجام شود. بر همین اساس، با توجه به اینکه اکثریت قریب به اتفاق مأموران تشخیص به صرف اینکه به موجب رای هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، مبنای مالیات (درآمد یا ارزش دارایی) موضوع برگ تشخیص بیش از ۲۰ درصد تعدیل شده است، بدون ارائه دلایل موجه قانونی مبادرت به اعتراض نموده و پرونده را به هیأت حل اختلاف تجدیدنظر ارجاع می دهند و لذا در این بخشنامه مقرر شده است که در صورت طرح اعتراض غیرموجه، دادستان انتظامی مالیاتی اقدام به تعقیب مأمورین مالیاتی می نماید و برخلاف استنباط شاکي، مبنای تعقیب مأموران فوق صرفاً رد شدن اعتراض آنها در هیأت تجدیدنظر مالیاتی نیست و در بند ۳ بخشنامه مورد شکایت هم به لزوم ارائه دلیل تصریح شده است. ضمن آن که، به موجب اصل ۴۰ قانون اساسی، هیچ کس نمی تواند اعمال حق خویش را وسیله اضرار به غیر قرار دهد و طبق ماده ۹۰ قانون مدیریت خدمات کشوری بر رعایت انصاف و تبعیت از قوانین و مقررات عمومی و اختصاصی دستگاه های اجرایی در هنگام انجام وظایف تأکید شده و به همین دلیل، در بخشنامه مورد اعتراض با توجه به اینکه مأمورین مالیاتی نمی توانند به بهانه اعمال حق منجر به اتلاف وقت و اطاله دادرسی شوند، مقرراتی در خصوص جلوگیری از این موارد پیش بینی شده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۳/۲۷ با حضور رئیس 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 هیأت عمومی

به موجب ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم: «آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است، مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای براساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد...» همچنین بر مبنای تبصره ۶ همین ماده: «در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیأت های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر

مرحله معادل یک درصد تفاوت مالیات موضوع رای مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلّق می گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.» نظر به اینکه براساس تبصره فوق، صرفاً در صورت رد شکایت مطرح شده توسط مؤدیان مالیاتی هزینه رسیدگی مشخصی از آنها دریافت می شود و در قوانین و مقررات مربوطه به اعمال مجازات یا اخذ جریمه از مأموران مالیاتی در صورت رد اعتراض آنها تصریحی نشده، لذا مقررره مورد شکایت که بر مبنای آن مقرر شده است که در صورت رد اعتراض مأموران مالیاتی، دادستانی انتظامی مالیاتی مأمورین فوق را به علّت اعتراض غیرموجه تحت پیگرد قانونی قرار خواهد داد و ممیز کل مالیاتی هم به دلیل تأیید مفاد اعتراض مؤاخذ خواهد شد، خلاف قانون و خارج از اختیار مرجع صادرکننده آن است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

محمدکاظم بهرامی-رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری