



تاریخ دادنامه: 1404/1/19

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی قطعی شده و غیر قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی می باشد» از بند 1 بخشنامه شماره 200/85609/د مورخ 1402/12/12 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی قطعی شده و غیر قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی می باشد» از بند 1 بخشنامه شماره 200/85609/د مورخ 1402/12/12 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می‌رساند، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی ماهیت شبه قضایی دارند و در صورت قطعی شدن آرای صادره توسط این هیأت‌ها و غیر قابل اعتراض بودن آرا در مراجع حل اختلاف مالیاتی دیگر، تنها در مهلت قانونی مقرر قابل اعتراض در دیوان عدالت اداری خواهند بود. با این‌همه در بند 1 بخشنامه مورد شکایت با ذکر عبارت «آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی قطعی شده و غیر قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی» صراحتاً حکم داده که این آرای قطعی و غیر قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی، مطابق آن چه که در ادامه و در بند 2 بخشنامه آمده، «در مواردی که به علت عدم ارائه اسناد و مدارک توسط مؤدی و یا بدون توجه به اسناد و مدارک مثبت ابرازی یا به دست آمده، درآمد یا مأخذ مشمول مالیات مؤدی بیش از میزان واقعی آن محاسبه و مبنای محاسبه مالیات قرار گرفته باشد، با درخواست مأموران مالیاتی ذی ربط از دادیار مسئول انتظامی یا مدیرکل امور مالیاتی و پس از تأیید دادستان انتظامی مالیاتی در اجرای بند (1) ماده 30 آیین‌نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم با تهیه گزارش، برگ قطعی اصلاحی صادر شود.»

در واقع با این حکم خلاف قانون و خارج از حدود اختیار، برای اولین بار در تاریخ سازمان امور مالیاتی کشور است که یکی از رؤسای این سازمان، صراحتاً اعتبار آرای مالیاتی قطعی هیأت های حل اختلاف را که حتی در مراجع حل اختلاف مالیاتی دیگر هم قابل اعتراض نیستند زیر سوال برده و



به صرف ارائه اسناد و مدارکی که پیشتر به هیأت های حل اختلاف ارائه نشده، یا اگر هم ارائه شده، هیأت رأی خود را با توجه به آن اسناد و مدارک صادر کرده، بدون تأیید یا حتی اطلاع هیأت های حل اختلاف مالیاتی، آرای آنها را، بدون ذکر مهلت زمانی برای این کار، قابل نقض می داند؛ یعنی مطابق این حکم، حتی با گذشت دهه ها از قطعیت آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، این آرا توسط سازمان امور مالیاتی و به تشخیص خود این سازمان قابل نقض هستند.

لذا، باتوجه به مغایرت ذکر عبارت «آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی قطعی شده و غیر قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی» مذکور در بند 1 بخشنامه مورد شکایت، با مواد 170، 247 و 251 قانون مالیات های مستقیم، همچنین خروج از حدود اختیارات قانونی، درخواست ابطال از زمان صدور آن را دارم.

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره 200/85609/د مورخ 1402/12/12 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

ادارات کل امور مالیاتی

با سلام

در اجرای تبصره (2) الحاقی به ماده 30 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات های مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در اجرای این تبصره در مواردی که در محاسبه مأخذ یا درآمد مشمول مالیات بیش برآوردی صورت گرفته باشد، مقرر می دارد:

1- مفاد تبصره مذکور در مورد پرونده هایی است که برگ تشخیص یا مطالبه مالیات صادره و یا آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی قطعی شده و غیر قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی می باشد.

.....

- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه شماره 212/8723/ص مورخ 1403/5/3، لایحه دفاعیه معاون درآمدهای مالیاتی



سازمان امور مالیاتی کشور به شماره 230/19486/د مورخ 1403/3/26 و همچنین لایحه دفاعیه مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی آن سازمان به شماره 235/18983/د مورخ 1403/3/23 را ارسال کرده است.

- مشروح دفاعیات معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است:

" به موجب ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون مزبور به سازمان امور مالیاتی کشور محول می شود که به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد گردیده است. در ادامه ماده قانونی فوق تصریح شده است که نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین نامه موضوع ماده قانونی اشاره شده خواهد بود.

در این خصوص بنا به محدودیت های ذاتی امر تشخیص مالیات و با توجه به اشتباهاتی که به دلیل برآوردهای ناشی از واکنشی اطلاعات از بانک های اطلاعاتی (عمدتاً برآوردهای سیستمی) در تعیین درآمد مشمول مالیات برخی مؤدیان پدید می آید و سپس مالیات آن قطعی می شود لذا این موضوع طی تبصره (۲) الحاقی مصوب 1402/10/24 ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم پیش بینی گردید. به موجب تبصره مزبور، در صورتی که در محاسبه مأخذ یا درآمد مشمول مالیات بیش بر آوردی صورت گرفته باشد و مراتب با اعلام اداره کل امور مالیاتی یا دادیار مسئول دادستانی انتظامی مالیاتی اداره کل ذی ربط به تأیید دادستان انتظامی مالیاتی برسد و این امر منجر به کاهش مالیات یا جرائم متعلقه شود، مطابق مقررات این ماده اقدام می شود.

در این راستا سازمان امور مالیاتی اقدام به صدور بخشنامه داخلی به شماره 200/85609/د مورخ 1402/12/12 نموده است. بر اساس بند (۱) این بخشنامه مقرر گردیده مفاد تبصره مذکور در مورد پرونده هایی است که برگ تشخیص یا مطالبه مالیات صادره و یا آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، قطعی شده و غیر قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی می باشد.

بدیهی است، چنانچه مالیات هایی که با مبالغ اشتباه و در هر مرحله ای (از جمله مراحل حل اختلاف مالیاتی) قطعی شده اند، قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی باشند و از طریق آرا مراجع موصوف اشتباهات یاد شده اصلاح شوند، در این صورت اساساً نیازی به استفاده از مفاد تبصره (۲) الحاقی



مصوب 1402/10/24 به ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم برای اصلاح برگ قطعی مالیات نخواهد بود. همچنین در فرض شکایت مطرح شده احتمال این که مراجع حل اختلاف به دلیل فقد مستندات لازم، درآمد مشمول مالیاتی که به اشتباه بیشتر از واقع برآورد گردیده را تأیید نموده باشند همواره وجود داشته است. بنابراین به منظور جلوگیری از تضییع حقوق این گونه مؤدیان فرصت استفاده از مفاد این تبصره می بایست برای آنان فراهم باشد.

ضمناً خاطر نشان می سازد به طور کلی مراجع حل اختلاف زمانی موضوعیت می یابند که یکی از طرفین نسبت به اقدام طرف دیگر معترض بوده و شکایت خود را تسلیم مرجع حل اختلاف می نماید، در صورتی که اجرای تبصره یاد شده در شرایطی است که اشتباه صورت گرفته از سوی هر دو طرف پرونده مالیاتی مورد پذیرش و توافق بوده و صرفاً می بایست برگ قطعی مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات صحیح صادر شود بنا بر مراتب فوق بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰/۸۵۶۰۹/د مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۱۲ مغایرتی با مقررات و قوانین موضوعه ندارد.

- دفاعیات مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان طرف شکایت نیز به شرح زیر است:

"حسب مقررات بند (۱) ماده (۲۷۰) قانون مالیات های مستقیم «هرگاه بعد از تشخیص مالیات و غیرقابل اعتراض بودن آن معلوم شود که مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیات حل اختلاف مالیاتی از روی تعمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی درآمد مؤدی را کم تر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده اند علاوه بر جبران خسارت وارده به میزانی که شورای عالی مالیاتی تعیین می نماید متخلف به مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهد شد. به موجب مقررات ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است و نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در قانون موصوف به موجب آیین نامه اجرایی ماده یاد شده می باشد.

وفق مقررات ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم و تبصره های الحاقی به آن موضوع مصوبه شماره ۲۰۷۰۷۵ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۲۴ وزیر امور اقتصادی و



دارایی چگونگی اقدام جهت اصلاح اشتباه در محاسبه مأخذ درآمد مشمول مالیات یا مالیات متعلق قبل و بعد از قطعیت آنها تبیین شده است. بر همین اساس هرگاه مأموران مالیاتی در محاسبه مأخذ درآمد مشمول مالیات یا مالیات متعلق اشتباه کرده باشند در صورتی که قبل از قطعیت مأخذ یا درآمد مشمول مالیات، اصلاح اشتباه محاسبه منجر به افزایش مأخذ درآمد مشمول مالیات یا مالیات گردد، با رعایت مهلت مرور زمان ماده (۱۵۷) قانون و چنانچه قبل یا بعد از قطعیت مأخذ یا درآمد مشمول مالیات، اصلاح اشتباه محاسبه منجر به کاهش مأخذ، درآمد مشمول مالیات یا مالیات گردد، بدون رعایت مهلت مرور زمان یاد شده گزارش لازم عنوان مسئول حوزه کاری حسابرسی ارائه می شود در صورت تأیید گزارش فوق توسط مسئول حوزه کاری حسابرسی و طبق دستور وی، در صورت افزایش با رعایت مهلت مرور زمان مالیاتی و در صورت کاهش بدون رعایت مهلت مرور زمان حسب مورد نسبت به اصلاح اشتباه محاسبه و صدور برگ تشخیص یا برگ مطالبه یا برگ قطعی مالیات اصلاحی و ابلاغ آن به مؤدی اقدام می شود.

به موجب مقررات تبصره (۲) الحاقی به ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم، «در صورتی که در محاسبه مأخذ یا درآمد مشمول مالیات بیش برآوردی صورت گرفته باشد و مراتب با اعلام اداره کل امور مالیاتی یا دادیار مسئول دادستانی انتظامی مالیاتی اداره کل ذی ربط به تأیید دادستان انتظامی مالیاتی برسد و این امر منجر به کاهش مالیات یا جرائم متعلقه شود مطابق مقررات این ماده اقدام می شود. براساس تبصره مذکور و به منظور ایجاد وحدت رویه در اجرای این تبصره، بخشنامه شماره ۲۰۰/۸۵۶۰۹/د مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۱۲ عنوان ادارات کل امور مالیاتی صادر و به موجب بند (۱) بخشنامه موصوف، «مفاد تبصره مذکور در مورد پرونده هایی است که برگ تشخیص یا مطالبه مالیات صادره و یا آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی قطعی شده و غیر قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی می باشد با عنایت به مقررات مطروحه فوق، نظر به این که قانونگذار در مفاد حکم بند (۱) ماده (۲۷۰) قانون مالیات های مستقیم نحوه مجازات مأموران مالیاتی را مشخص نموده، لکن در خصوص نحوه اصلاح مالیات مؤدی در موارد غیر قابل اعتراض که مالیات وی بیشتر از میزان واقعی قطعی شده می باشد راهکاری ارائه ننموده است. در همین راستا به استناد مقررات ماده (۲۱۹) قانون مذکور و ترتیبات اجرایی مقرر در ماده (۳۰) و تبصره های آن در آیین نامه اجرایی ماده موصوف، ترتیبات اصلاح برگ تشخیص یا مطالبه مالیات به عنوان مصادیق قبل از قطعیت و آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی قطعی شده و غیرقابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی به عنوان مصادیق بعد از قطعیت مالیاتی تبیین و به منظور ایجاد وحدت



رویه در اجرای مقررات یاد شده مراتب در بخشنامه شماره 1402/12/12 تأکید شده است به نحوی که صراحتاً در صدر بخشنامه مذکور به مصادیق قانون مالیات های مستقیم اشاره گردیده که به قطع منظور از مراجع حل اختلاف مالیاتی در بند (۱) بخشنامه مذکور مراجع حل اختلاف مالیاتی تسریع شده در قانون مالیات های مستقیم می باشد و به هیچ وجه رافع حقوق مؤدیان مالیاتی در خصوص طی مراحل دادرسی مالیاتی در مراجع مقرر در سایر قوانین و مقررات موضوعه نخواهد بود.

در همین راستا مزید استحضار است که موارد مربوط به آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری یا تصویب قوانین مؤخر یا مقررات موضوعه در تبصره (۳) ماده (۳۰) آیین نامه اجرای ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم ذکر شده است. علی ای حال با توجه به جمیع جهات و مباحث مطروحه حکم مقرر شده در بند مورد شکایت حکمی خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی سازمان متبوع نبوده و در چهارچوب قوانین و مقررات به منظور تعیین مالیات و درآمد واقعی مؤدی و جلوگیری از ایجاد تکالیف اضافی و تطویل مراحل دادرسی مالیاتی و خارج از قانون برای مؤدیان مالیاتی متصور نشده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/1/19 با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس بند (الف) ماده 59 قانون برنامه سوم توسعه جمهوری اسلامی ایران نحوه انجام تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در قانون به موجب آیین نامه مربوط تعیین خواهد شد و با عنایت به این که در تبصره 2 الحاقی به ماده 30 آیین نامه اجرایی برای اشتباه در محاسبه و درآمد مشمول مالیات یا مالیات بیش آوردی با تأیید دادستان انتظامی حکمی پیش بینی نشده و مقرره مورد شکایت عملاً در راستای تبیین چگونگی اجرای تبصره 2 الحاقی به ماده 30 آیین نامه مذکور صادر شده است، بنابراین بند 1 بخشنامه شماره 200/85609/د مورخ 1402/12/12 سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390000078459

تاریخ تنظیم : 1404/01/19

شماره پرونده : 140231920001629347

شماره پایگانی شعبه : 0208269

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر یا اصل است.

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



omoorepeyman.ir