



رای شماره ۹۰۳ و ۹۰۴ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (بند ۲ ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۳۱-۱۴۰۰/۱۱/۱۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) که براساس آن اعلام شده است که از تاریخ ۱۴۰۱/۰۲/۱۸ به بعد صرفاً اعتراضاتی که از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی در موعد مقرر قانونی به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم می‌شوند، به عنوان اعتراض قابل رسیدگی مجدد بوده و مواردی که از سایر طرق ارسال می‌شوند مورد رسیدگی قرار نخواهد گرفت، ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۳ و ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۵/۱۱

شماره پرونده: ۰۰۰۳۸۳۳-۰۰۰۳۸۷۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان سیدمسیح مولانا و نیما غیاثوند

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۳۱-۱۴۰۰/۱۱/۱۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)

گردش کار: آقای سیدمسیح مولانا به موجب دادخواستی ابطال بند ۲ ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۳۱-۱۴۰۰/۱۱/۱۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" قانونگذار با وضع کلمه «کتباً» در خط پایانی پاراگراف اول ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ شرط پذیرش اعتراض مؤدی در راستای مقررات ماده مذکور را تسلیم درخواست کتبی مؤدی ظرف مهلت مقرر دانسته است و از مدلول ماده فوق چنین برداشت می شود که تقدیم اعتراض مؤدی چه به صورت فیزیکی و چه الکترونیکی مورد قبول می باشد و مقید به شرط و حالت خاصی نیست و به قدر متیقن تقدیم کتبی و فیزیکی

اعتراض در شمول این ماده قرار می گیرد. حال با توجه به مراتب فوق، سازمان امور مالیاتی طی دستورالعمل اجرایی معترض عنه دایره شمول قبول اعتراضات موضوع ماده ۲۳۸ را محدود کرده و طبق بند ۲ دستورالعمل از تاریخ ۱۴۰۱/۲/۱۸ به بعد اعتراض هایی که از سایر طرق ارسال می شوند، از قبیل ارسال پستی مطابق با ماده ۱۷۸ قانون مالیات های مستقیم و اعتراض دستی و به صورت مستقیم توسط مؤدی را در حکم عدم درخواست اعتراض دانسته است و ترتیب اثری به چنین مواردی نمی دهد. ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی ماده ۲۳۸، مؤدیان مالیاتی را ملزم به ارسال اعتراض به صورت الکترونیکی کرده است که وضع چنین تکلیفی از شئون قانونگذار (مجلس شورای اسلامی) می باشد و اگر هدف از وضع ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم صرفاً ارسال اعتراضات به روش الکترونیکی بود در متن ماده ۲۳۸ کلمه کتباً ذکر نمی شد. به طور نمونه طبق تبصره ۹ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۴۰۰/۳/۲ به صراحت نحوه ثبت اعتراض توسط مؤدی و سایر موارد مربوط به دادرسی را صرفاً از طریق سامانه مؤدیان و آن هم مشروط به استقرار سامانه مؤدیان دانسته است، حال آنکه در ماده ۲۳۸ مورد اعتراض چنین تکلیفی به صراحت قید نشده و مؤدی صرفاً مقید به تقاضای رسیدگی به صورت کتباً شده است. هر چند که مطابق با تبصره ۱ ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، تعیین ترتیبات و رویه های اجرایی مواردی از قبیل ثبت اعتراضات مؤدیان به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است، لکن این امر نایستی منجر به منحصر نمودن حکم کلی قانون شود و موظف نمودن ثبت اعتراض مؤدیان صرفاً از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی در برخی موارد منجر به ضرر و زیان به اشخاص می شود. به طور نمونه اگر به دلیل اختلال در سامانه مربوطه و یا قطعی اینترنت و مواردی از این دست امکان ثبت اعتراض برای مؤدی فراهم نباشد و از طرفی آخرین روز موعد تسلیم اعتراض وی باشد و مؤدی مربوطه به ناچار بخواهد در راستای ماده ۱۷۸ قانون مالیات های مستقیم، کتباً و به وسیله اداره پست اعتراض خود را تسلیم مراجع مربوطه کند، مطابق با دستورالعمل اجرایی معترض عنه، امکان طرح و ترتیب اثر دادن اعتراض چنین شخصی فراهم نمی باشد و مالیات مورد مطالبه قطعی خواهد شد. در نتیجه تنها مرجعی که مؤدی می تواند به آن شکایت کند صرفاً کمیسیون موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم خواهد بود. در این حالت به فرض اینکه کمیسیون مذکور شکایت مؤدی را هم بپذیرد باز هم مؤدی مربوطه امکان برخورداری و استفاده از حق مسلم و قانونی خود در توافق با مسئولان اداره امور مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم را از دست خواهد داد. لذا اجرای مطلق چنین روشی در برخی موارد در حکم تکلیف مالایطاق می باشد. مضافاً اینکه در سنوات گذشته اختلافات مکرر در سامانه های مالیاتی سازمان امور مالیاتی برای اکثریت مؤدیان مالیاتی تجربه شده است و تکرار چنین مشکلاتی در آینده نیز به دور از انتظار نمی باشد. لذا ابطال بند ۲ از دستورالعمل اجرایی مورد تقاضا می باشد. "

آقای نیما غیاثوند نیز به موجب دادخواست جداگانه ای اعلام کرده است که:

" در خصوص بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۱/۱۲-۵۳۱/۱۴۰۰/۲۰۰ با عنایت به فراز دوم و اختیارات حاصله از مفاد تبصره ۱ ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱، از تاریخ ۱۴۰۰/۲/۱۸ به بعد صرفاً اعتراضاتی که از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی در موعد مقرر قانونی به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم میشوند به عنوان اعتراض قابل رسیدگی مجدد می باشد که مغایر با اصل عدالت مالیاتی می باشد. لذا با الهام از اصل سهولت و اینکه به هر دلیل در صورتی که پنجره واحد خدمات الکترونیکی در شرایط کارایی و بازدهی نباشد، موجب تضییع حقوق مؤدی می گردد و بر همین معیار ماده ۱۷۸ قانون مالیات های مستقیم اشاره دارد در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراق که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می باشد به وسیله اداره پست واصل می گردد، تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز تاریخ به مراجع مربوطه تلقی خواهد شد. با مذاقه به عبارت سایر اوراق مالیاتی ملاک و ثبت حتی مواعد و ابراز اعتراض به اوراق مالیاتی به صورت پستی میباشد. با این

تفاسیر با توجه به مغایرت با ماده ۱۷۸ قانون مالیات های مستقیم در خصوص نحوه ارسال هرگونه اوراق مالیاتی و همچنین نقض اصول عدالت اجتماعی و اصل سهولت مصداق بارز تجاوز از حدود قانونگذار می باشد و حکم ابطال در راستای بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ مورد استدعاست.

متن دستورالعمل مورد شکایت به شرح زیر می باشد:

" دستورالعمل تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۴۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده به شماره ۱۴۰۰/۱۱/۱۲-۲۰۰/۱۴۰۰/۵۳۱

موضوع: ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۴۰۰/۳/۲

پیرو دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم موضوع ماده ۴۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ ابلاغی به شماره ۱۴۰۰/۱۰/۲۱-۲۰۰/۱۴۰۰/۵۲۰، ترتیبات اجرایی و سیستمی دستورالعمل مذکور درخصوص اعتراض هایی که از تاریخ لازم الاجرا شدن حکم مزبور به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم می شود، به شرح ذیل می باشد:

.....

۲- به موجب اختیارات حاصل از مفاد تبصره ۱ ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۶/۴/۳۱ از تاریخ ۱۴۰۱/۲/۱۸ به بعد صرفاً اعتراضاتی که از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی در موعد مقرر قانونی به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم می شوند، به عنوان اعتراض قابل رسیدگی مجدد بوده و مواردی که از سایر طرق ارسال می شوند در اجرای مفاد ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ مورد رسیدگی مجدد قرار نخواهند گرفت. - وزارت امور اقتصادی و دارایی- سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت های مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه ۱۴۰۰/۱۲/۲۱-ص-۲۱۲/۱۹۲۶۴ توضیح داده است که:

" ۱- به موجب مفاد تبصره ۱ ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۶/۴/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش های ماشینی (مکانیزه) ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب با آن شامل مواردی از قبیل ثبت نام، نحوه ارائه اظهارنامه، پرداخت مالیات، رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات، ثبت اعتراضات مؤدیان، ابلاغ اوراق مالیاتی و تعیین ادارات امور مالیاتی ذی صلاح برای انجام موارد فوق را تعیین و اعلام می کند. حکم این تبصره شامل مواعد قانونی مقرر در مورد تسلیم اظهارنامه، ثبت اعتراضات، ابلاغ اوراق مالیاتی و پرداخت مالیات نیست. به همین منظور حسب مقررات بند ۱ دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی به موجب ماده ۴۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ مقرر گردید، کلیه مؤدیان پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات یا برگ اعلام نتیجه رسیدگی یا برگ مطالبه استرداد صادره، چنانچه نسبت به هر یک معترض باشند، می بایستی ظرف مدت ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ اوراق مذکور با مراجعه به پنجره واحد خدمات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی www.tax.gov.ir اعتراض خود را به همراه مستندات مربوط ارسال نموده و هم زمان نسبت به انتخاب نماینده موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم اقدام نمایند. تمامی اعتراضات واصله از طریق این سامانه به حوزه کاری اعتراضات و شکایات ارسال می شود. به همین منظور و در اجرای مفاد بند ۸ دستورالعمل مورد شکایت این سازمان حداکثر تا تاریخ ۱۴۰۱/۲/۱، (۱۶ روز قبل از الزامی شدن ثبت الکترونیکی

اعتراض برای مؤدیان) ترتیبات سیستمی مربوط به الزام اخذ اعتراض مؤدی به همراه مستندات مربوط را به نحوی در سامانه اشاره شده پیاده سازی خواهد نمود که امکان ارسال تصویر الکترونیک متن اعتراض مکتوب مؤدی به همراه مستندات مربوطه همزمان با ثبت الکترونیک اعتراض از طریق همان سامانه میسر باشد. لذا شکایت شاکی از این حیث که امکان تسلیم درخواست کتبی برای مؤدی ظرف مهلت مقرر از وی سلب شده است، فاقد موضوعیت بوده و اساساً به دلیل پیش بینی اقدام مورد درخواست شاکی در بند ۸ همان دستورالعمل مسموع نمی باشد.

۲- قانونگذار با علم به وجود مفاد ماده ۱۷۸ قانون مالیات های مستقیم اقدام به وضع تبصره ۱ ماده ۲۱۹ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ همان قانون نموده است، چرا که با عنایت به مفاد تبصره ذیل ماده ۹۷ قانون مذکور، قانونگذار برای اجرای کامل نظام جامع مالیاتی و استقرار بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی در سراسر کشور، سه سال مهلت قانونی به این سازمان اعطاء نموده است و با استقرار نظام جامع مالیاتی طبق مفاد تبصره ۱ ماده ۲۱۹ قانون مزبور به سازمان اجازه داده شده است ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب با اجرای طرح جامع مالیاتی را در مواردی مصرح از جمله نحوه ثبت اعتراضات مؤدیان تعیین و اعلام نماید. لذا اقدام این سازمان در صدور دستورالعمل مورد شکایت مستند به قانون بوده و در راستای تدوین ترتیبات و رویه های اجرایی نحوه ثبت اعتراضات مؤدیان صادر شده است. لازم به ذکر است اقدام مذکور در راستای اجرای مقررات بالادستی به موجب بند (پ) ماده ۶۷ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۶-۱۴۰۰) که دستگاه های اجرایی را موظف به الکترونیکی کردن کلیه فرآیندها و خدمات با قابلیت الکترونیکی و تکمیل بانک های اطلاعاتی مربوط، تا پایان سال سوم اجرای قانون اخیرالذکر نموده است، انجام پذیرفته است. بند ۲ دستورالعمل ۱۴۰۰/۱۱/۱۲-۲۰۰/۱۴۰۰/۵۳۱ متضمن وضع قواعد مستقل از سوی سازمان امور مالیاتی کشور نبوده و با بند ۷ دستورالعمل اجرایی ماده ۲۳۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم موضوع مصوبه شماره ۱۴۰۰/۱۰/۱۱-۱۶۴۶۲۹ وزیر امور اقتصادی و دارایی منطبق می باشد.

با عنایت به توضیحات فوق و نظر به اینکه انجام مراودات الکترونیک به منظور حفظ محیط زیست، کاهش قطع درختان، استفاده بهینه از اوقات در اختیار، کاهش ترافیک و حجم تردد درون شهری و علی الخصوص رعایت مفاد منشور حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب ۱۳۹۶/۱/۲۱ و امکان بهره گیری غیر تبعیض آمیز شهروندان از مزایای دولت الکترونیک و خدمات الکترونیکی به صورت روز افزونی در حال گسترش می باشد. لذا این سازمان نیز با بهره مندی از اختیارات قانونی اعطاء شده و به منظور فراهم نمودن شرایط ذکر شده فوق اقدام به تنظیم دستورالعمل ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ نموده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۵/۱۱ 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

هرچند به موجب تبصره ۱ ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ مقرر شده است که سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روشهای ماشینی (مکانیزه)، ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب با آن شامل مواردی از قبیل ثبت نام، نحوه ارائه اظهارنامه، پرداخت مالیات، رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات، ثبت اعتراضات مؤدیان، ابلاغ اوراق مالیاتی و تعیین ادارات

امور مالیاتی ذیصلاح برای انجام موارد فوق را تعیین و اعلام می‌کند و این موضوع تکلیف سازمان امور مالیاتی کشور است و از سوی دیگر با وجود اینکه براساس بند (ث) ماده ۴۶ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۹۵ دستگاه های اجرایی مکلف شده اند که زیرساختهای نرم افزاری خود را به نحوی آماده نمایند که محاسبه کلیه حقوق و عوارض دولتی از جمله مالیات و ثبت اعتراضات صرفاً از طریق نرم افزار و بدون حضور نیروی انسانی میسر شود، لیکن قانونگذار به شرح ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم که با تصویب ماده ۴۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ اصلاح شده، فرآیند اعتراض مؤدیان به برگ تشخیص را به صورت کتبی پیش‌بینی کرده که هر چند اعتراض از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی نیز می‌تواند مصداقی از اعتراض کتبی باشد، ولی با توجه به اینکه تنظیم اعتراض به صورت نوشتاری و مکتوب، مصداق بارز اعتراض کتبی تلقی می‌شود و با لحاظ این موضوع که احکام مقرر در تبصره ۱ ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم و بند (ث) ماده ۴۶ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران اصولاً درخصوص سازمان امور مالیاتی کشور و دستگاه های اجرایی وضع شده و نمی‌توان با استناد به آنها اشخاص حقیقی و حقوقی را از حقوق مقرر قانونی خود برای تنظیم اعتراض نوشتاری و کتبی محروم کرد، بنابراین بند ۲ ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۱/۱۲-۲۰۰/۱۴۰۰/۵۳۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) که براساس آن اعلام شده است که از تاریخ ۱۴۰۱/۲/۱۸ به بعد صرفاً اعتراضاتی که از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی در موعد مقرر قانونی به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم می‌شوند، به عنوان اعتراض قابل رسیدگی مجدد بوده و مواردی که از سایر طرق ارسال می‌شوند در اجرای مفاد ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ مورد رسیدگی قرار نخواهد گرفت، با حکم مقرر در ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ مغایر بوده و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری