

## قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۱۰۰۳۰۵  
شماره پرونده: ۱۴۰۱۳۱۹۲۰۰۰۲۲۲۱۳۱  
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۰۵۱  
تاریخ: ۱۴۰۱/۰۶/۱۲  
پیوست:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140109970905811051

تاریخ دادنامه: 1401,12/6

شماره پرونده: 0100305

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: آقای ناصر میلانی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مواد 1 و 7 دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم

گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی ابطال مواد 1 و 7 دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"اولاً در ماده 238 اصلاحی و استنادی الزام و حصری برای مؤدیان مشروط به شروط مذکور در ماده 1 دستورالعمل اجرایی مقام وزارت نشده است.

ثانیاً در تبصره 1 ماده 219 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم در ذیل تبصره تصریح شده است حکم این تبصره شامل مواعد قانونی مقرر در مورد تسلیم اظهارنامه، ثبت اعتراض، ابلاغ اوراق مالیاتی و پرداخت مالیات نیست بنا به مراتب مذکور قسمت اخیر تبصره ثبت اعتراضات از طریق استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش ماشینی (مکانیزه) مستثنی گردیده است.

ثالثاً ماده 56 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 2/3/1400 مقرر می دارد اجرای احکام این قانون نافی اجرای احکام و مقررات ذیل نیست:

1- قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب 14/12/1395 با اصلاحات و الحاقات بعدی (به استثنای موارد...)

2- قانون مالیات های مستقیم مصوب 3/12/1366 با اصلاحات و الحاقات بعدی با تسری احکام قانون مالیات های مستقیم با اصلاحات و الحاقات بعدی در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و استواری ماده 178 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 27/11/1380 که مقرر نموده «در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراقی که مودی 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 تسلیم به مراجع مربوط تلقی خواهد شد»

بنا به مراتب اطلاق مواد 1 و 7 دستورالعمل تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم مبنی بر تسلیم اعتراض و غیره از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی و لاغیر با ماده 238 اصلاحی قانونی مالیات های مستقیم و ماده 178 قانون مذکور در تضاد کامل بوده و موجب تضییق دایره شمول حکم مقنن را فراهم نموده و سالب حق مؤدیان از حقوق قانونی شده لذا ابطال آنها مورد تقاضاست."

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل اجرایی ماده (238) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1400,3,2

در اجرای تبصره (1) ماده (238) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1400,3,2 موضوع ماده (48) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400,3,1 مجلس شورای اسلامی مقرر می دارد:

بند 1 : 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 30 روز از تاریخ ابلاغ اوراق مذکور با مراجعه به پنجره واحد خدمات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی [www.tax.gov.ir](http://www.tax.gov.ir) اعتراض خود را به همراه مستندات مربوط ارسال نموده و همزمان نسبت به انتخاب نماینده موضوع بند 3 ماده 244 قانون مالیات های مستقیم اقدام نمایند. تمامی اعتراضات واصله از طریق این سامانه به حوزه کاری اعتراضات و شکایات ارسال می شود.

..... - وزیر امور اقتصادی و دارایی

اصلاحیه دستورالعمل اجرایی ماده (238) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1400,3,2

متن زیر به عنوان بند (7) به مفاد دستورالعمل الحاق می شود:

7- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند مفاد این دستورالعمل را تا تاریخ 17/2/1401 در مواردی که امکان اجراء به صورت الکترونیکی فراهم نباشد همچنان به روش های قبلی (غیرالکترونیکی) عملیاتی نماید. وزیر امور اقتصادی و دارایی"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212,5103,ص مورخ 1401,3,21 به طور خلاصه توضیح داده است که:

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۱۰۰۳۰۵

شماره پرونده: ۱۴۰۱۳۱۹۲۰۰۰۲۳۲۱۳۱

دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۰۵۱

تاریخ: ۱۴۰۱/۰۶/۱۲

پیوست:

"قانونگذار با علم به وجود مفاد ماده 178 قانون مالیات های مستقیم تبصره 1 ماده 219 اصلاحی را در تاریخ 31/4/1394 تصویب کرده است. چرا که با عنایت به مفاد تبصره ذیل ماده 97 قانون مذکور، قانونگذار برای اجرای کامل نظام جامع مالیاتی در سراسر کشور از تاریخ ابلاغ قانون اصلاحی سه سال مهلت به این سازمان داده است و با استقرار نظام جامع مالیاتی طبق مفاد تبصره 1 ماده 219 قانون مزبور به سازمان اجازه داده شده است ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب با اجرای طرح جامع مالیاتی را در موارد 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 67 قانون برنامه پنجساله ششم توسعه 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. با عنایت به توضیحات یاد شده و نظر به اینکه انجام مراودات الکترونیکی 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 21/1/1396 و امکان بهره گیری غیر تبعیض آمیز شهروندان از مزایای دولت الکترونیک و خدمات الکترونیک به صورت روز افزون در حال گسترش می باشد این سازمان نیز با بهره مندی از اختیارات قانونی اعطاء شده و به منظور فراهم نمودن شرایط ذکر شده دستورالعمل ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم را تدوین و ابلاغ کرده است و این اقدام خارج از حیطه اختیارات نمی باشد. با توجه به مراتب فوق رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401.6.12 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 رأی مبادرت کرده است.

### رأی هیأت عمومی

اولاً قانونگذار به شرح ماده 238 قانون مالیات های مستقیم که براساس ماده 48 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 اصلاح و به قانون اخیرالذکر نیز تسری یافته، صراحتاً مقرر کرده است که مؤدی یا وکیل وی می تواند اعتراض خود را نسبت به برگ تشخیص مالیات به صورت کتبی به عمل آورند. ثانیاً مفاد ماده 178 قانون مالیات های مستقیم در خصوص ارسال پستی اوراق مالیاتی که شامل اعتراض نیز می شود و براساس آن تاریخ تسلیم به اداره پست تاریخ تحویل به مراجع مربوطه تلقی می گردد، در حال حاضر نیز حاکمیت دارد. ثالثاً آنچه در تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم و بند «ث» ماده 46 قانون برنامه ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران مقرر شده، در رابطه با تکلیف مراجع رسمی و دولتی جهت ایجاد زیرساخت ها و بسترهای مربوط به فناوری و الکترونیکی کردن فرآیندها بوده و متضمن محدود کردن حقوق قانونی مردم که اعتراض کتبی به اوراق مالیاتی مصداق بارز آن محسوب می شود، نیست. بنا به مراتب فوق، مواد 1 و 7 دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم که انجام اعتراض نسبت به برگ تشخیص مالیات یا برگ اعلام نتیجه رسیدگی یا برگ مطالبه استرداد صادره را صرفاً از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی مورد تأیید قرار داده است و برای اعتراض به روال سابق نیز با تعیین بازه ای مشخص در ماده 7 دستورالعمل ایجاد محدودیت کرده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود./

### حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری