



موضوع	رای شماره ۱۵۷۶۴۲۸-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال پارگراف سوم بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۹-د/۲۱۴/۶۲۶۲۰ رئیس مرکز دادرسی مالیاتی)
شمــــــــــــــــاره دادنــــــــــــــــامه: ۱۵۷۶۴۲۸-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰ تا تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۰۶/۲۱ شمــــــــــــــــاره پرونده: ۰۱۰۷۰۶۰ - ۰۱۰۶۹۹۸ - ۰۱۰۶۹۶۶ - ۰۱۰۶۹۶۳ - ۰۱۰۶۹۰۶ - ۰۱۰۶۸۱۷ - ۰۱۰۶۷۲۸۰۱۰۷۴۳۵ - ۰۱۰۶۷۳۲۰ - مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریطرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشورشاکیان: آقایان محسن دانشور، سیدمسیح مولانا، نیما غیاثوند، حمیدرضا فتاحی، مرتضی پورکاویان، محمدرضا باقر مهربان، محمدمهدی زاهدی، بهمن زبردست و امید یاهوموضوع شکایت و خواسته: ابطال پارگراف سوم بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۹-د/۲۱۴/۶۲۶۲۰ رئیس مرکز دادرسی مالیاتی گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست هایی جداگانه ابطال پارگراف سوم بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۹-د/۲۱۴/۶۲۶۲۰ رئیس مرکز دادرسی مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که: " وفق ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم «مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیاتها قابل مطالبه و وصول می باشد هیات حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رای صادر خواهد شد. رای صادره قطعی و لازم الاجرا است. تبصره ۱- در مورد مالیات های مستقیم در صورتی که شکایت حاکمی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذارده شده است هرگاه هیات حل اختلاف مالیاتی شکایت را وارد دانست ضمن صدور رای به بطلان اجراییه حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رای صادر خواهد کرد. رای صادره از هیات حل اختلاف قطعی است.» بر همین اساس هم در ماده ۵ دستورالعمل رئیس کل سازمان امور مالیاتی در خصوص ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی، به شماره ۱۴۰۱/۴/۲۵-۲۰۰/۱۴۰۱/۵۳۱ مقرر شده که «اعتراض به صحت ابلاغ الکترونیکی در موارد زیر مجاز بوده و از طریق هیات موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم قابل رسیدگی خواهد بود: ۱- مؤدی، متکی بر دلایل و اسناد و مدارک معتبر اثبات نماید، به دلیل عدم دسترسی به سامانه های رایانه ای/مخابراتی یا نقص در این سامانه ها از بارگذاری اوراق یا مفاد ابلاغ مطلع نشده است. ۲- ابلاغ الکترونیکی در شرایطی انجام گرفته باشد که حساب کاربری مؤدی می بایست غیر فعال بوده و یا مؤدی از شمول ابلاغ الکترونیکی خارج شده باشد.» روشن است که مانند همه اعتراضاتی که در مراجع قضایی و شبه قضایی مطرح می شود، اعتراضات مطرح شده در این هیات نیز ممکن است بی پایه یا برعکس متکی بر دلایل و اسناد و مدارک معتبر باشد، اما مرجع تصمیم گیری در این خصوص صرفاً خود هیات مذکور است و وفق آرای متعدد هیات عمومی دیوان عدالت اداری درباره استقلال مراجع قضایی و شبه قضایی، از جمله رای شماره ۱۳۸۵/۹/۱۹-۶۶۸ که در آن مقرر شده «تشخیص صلاحیت مراجع قضایی و شبه قضایی در انجام وظایف محوله علی الاصول به عهده مراجع مزبور است و تعیین تکلیف برای مقام قضا و آراء و احکام او جز از طریق مقنن، مداخله در امر استقلال قوه قضاییه و مغایر قانون است؛» هر مقرر ای که حکم به چنین تعیین تکلیفی داده باشد هم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات است. مستفاد از ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم ورود به ماهیت یا تصمیم به عدم ورود امری است که نیاز به بررسی اعضای هیات حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم دارد و قانونی بودن قطعیت یا غیر قانونی بودن قطعیت از مواردی نیست که در صلاحیت مسئولان ادارات مالیاتی باشد. با این همه در پاراگراف سوم بخشنامه مورد شکایت که تنها ۵ ماه پس از صدور دستورالعمل رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی، صادر گردیده، چنین مقرر شده که «قطعیت مالیات با ادعای مؤدی مبنی بر عدم اطلاع از مفاد رای هیات بدوی که به شیوه غیر حضوری ابلاغ شده است، از مصادیق قابل طرح در هیات های حل اختلاف موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم نبوده و مجوزی برای ابطال اوراق قطعی و اجرایی و ورود ماهوی هیات های مذکور به پرونده در مقام هیات تجدیدنظر نمی باشد.» لذا به دلیل مغایرت اطلاق این حکم با ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۱ آن، همچنین ماده ۵ دستورالعمل رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی و مواد ۸۳ و ۸۸ قانون آیین دادرسی و نیز خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بودن آن با اتخاذ ملاک از رای مذکور هیات عمومی دیوان عدالت اداری، ابطال پاراگراف سوم بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۹-د/۲۱۴/۶۲۶۲۰ رئیس مرکز دادرسی مالیاتی مورد درخواست است." متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: " مدیران محترم دادرسی مالیاتی با سلام و احترام با عنایت به طرح برخی ابهامات در خصوص صلاحیت هیات حل اختلاف مالیاتی برای استفاده از ظرفیت تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم جهت رسیدگی به شکایات مؤدی از اوراق اجرایی صادره بر مبنای قطعیت آراء بدوی ابلاغی به طرق غیرحضوری وفق مقررات تبصره ۱ و قسمت اخیر تبصره ۲ ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ قانون مالیات های مستقیم و یا ابلاغ الکترونیکی طبق بند ۳ ماده ۲ اصلاحی دستورالعمل شماره ۱۴۰۱/۴/۲۵-۵۳۱/۱۴۰۱/۲۰۰ به آگاهی می رساند: بر اساس ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم آراء هیات های حل اختلاف مالیاتی بدوی، قطعی و لازم الاجرا است، مگر آن که ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ رای	

به مؤدی بر اساس ماده ۲۰۳ قانون مالیات های مستقیم و تبصره های آن از طرف مأموران مالیاتی یا مؤدی به صورت کتبی مورد اعتراض قرار گیرد. در این شرایط پرونده به هیات حل اختلاف تجدیدنظر احواله خواهد شد. بر این اساس قانونگذار استثنایی در روند قطعیت آرای بدوی ابلاغی به شیوه های مختلف در نظر نگرفته و ابلاغ آراء مذکور وفق مقررات تبصره های ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ قانون مالیات های مستقیم را مانع قطعیت این آراء ندانسته است. با توجه به توضیحات فوق قطعیت مالیات با ادعای مؤدی مبنی بر عدم اطلاع از مفاد رای هیات بدوی که به شیوه غیر حضوری ابلاغ شده است، از مصادیق قابل طرح در هیات های حل اختلاف موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم نبوده و مجوزی برای ابطال اوراق قطعی و اجرایی و ورود ماهوی هیات های مذکور به پرونده در مقام هیات تجدیدنظر نمی باشد. - رییس مرکز دادرسی مالیاتی " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۱۱-ص/۲۱۲/۲۶۱-۷ توضیح داده است که: " به استحضار می رساند: نامه مورد شکایت تجویزی در رابطه با شیوه ابلاغ نداشته است، بدیهی است با توجه به پیش بینی شیوه غیرحضوری ابلاغ در قانون، مجریان (مأموران مالیاتی) نیز مجاز هستند از این شیوه در چارچوب قانون جهت ابلاغ کلیه اوراق مالیاتی از جمله آراء هیات بدوی استفاده نمایند. بر این اساس چنانچه ابلاغ رای هیات بدوی مطابق قانون و با رعایت ترتیبات مربوط انجام شده باشد (فارغ از آن که ابلاغ به شخص مؤدی یا به بستگان وی و یا بر اساس مقررات قسمت اخیر ماده ۲۰۳ یا ماده ۲۰۸ قانون مالیات های مستقیم انجام گرفته باشد) ابلاغ صحیح بوده و ابطال قطعیت به استناد غیر حضوری بودن ابلاغ رای هیات بدوی، فاقد وجهت قانونی است. طبعاً چنانچه در هیات موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم اثبات شود که ابلاغ رای هیات حل اختلاف بدوی (اعم از ابلاغ حضوری یا غیر حضوری) مطابق قانون و به درستی انجام پذیرفته امکان ابطال قطعیتی به دلیل نقص در ابلاغ رای هیات بدوی و ورود ماهوی به پرونده فراهم می باشد که این امر تعارضی با مفاد نامه صدرالاشاره ندارد. در پاسخ به ادعای شاکیان مبنی بر ورود نامه مذکور به حدود صلاحیت هیات های حل اختلاف لازم به تأکید است که نامه صدرالاشاره در پاسخ به استعلامات واحدهای دادرسی مالیاتی جهت تصریح موضوع صادر گردیده و صرفاً شیوه اجرایی ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم را برای بهره برداری هیات های حل اختلاف مالیاتی بیان کرده است. در زمان رسیدگی در هیات حل اختلاف این نمایندگان هیات هستند که با در نظر گرفتن قوانین و مقررات مربوط و در نظر گرفتن جمیع شرایط ناظر بر یک پرونده مالیاتی مشخص نسبت به صدور رای اقدام می نمایند. شاکی در دادخواست تقدیمی خلط میحث ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم را مطرح کرده است که در پاسخ متذکر می شود رسیدگی به اعتراض مؤدیان در اجرای ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم (در مورد مطالبه مالیات از شخص ثالث) در هر مرحله از فرآیند مالیات ستانی امکان پذیر است و این حق مؤدی ارتباطی با نحوه قطعیت مالیات مورد مطالبه ندارد. در مورد بحث ابلاغ الکترونیکی نیز اشعار می دارد در دستورالعمل ابلاغ الکترونیکی به شماره ۱۴۰۱/۵/۳۱/۱۴۰۱/۴/۲۵۰۰/۱۴۰۱/۴/۲۵۰۰ امکان اعتراض مؤدی به هیات موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم در صورت احراز عدم دسترسی مؤدی به اوراق ابلاغ در اثر اختلال سامانه های اطلاعاتی و مخابراتی پیش بینی شده است. لذا در صورت احراز چنین اختلالی در زمان ابلاغ رای هیات بدوی، هیات موضوع ماده ۲۱۶ می تواند نسبت به رفع اثر از ابلاغ اقدام نماید و مانع از تضییع حقوق مؤدی شود. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۶/۲۱ 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی براساس پاراگراف سوم بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۹/د مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۹ رییس مرکز دادرسی مالیاتی مقرر شده است: «...قطعیت مالیات با ادعای مؤدی مبنی بر عدم اطلاع از مفاد رای هیات بدوی که به شیوه غیرحضوری ابلاغ شده است، از مصادیق قابل طرح در هیات های حل اختلاف موضوع تبصره (۱) ماده (۲۱۶) قانون مالیات های مستقیم نبوده و مجوزی برای ابطال اوراق قطعی و اجرایی و ورود ماهوی هیات های مذکور به پرونده در مقام هیات تجدیدنظر نمی باشد» و این حکم برخلاف منطوق و استنتاج از حکم مندرج در ماده ۲۱۶ و تبصره ۱ آن از قانون مالیات های مستقیم است و به لحاظ اینکه در تبصره ۱ ماده مزبور تفاوتی در ابلاغ به شیوه الکترونیکی و غیر آن وجود ندارد و مجوز قانونگذار برای استفاده از ظرفیت هیات های حل اختلاف مالیاتی از تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم ناظر به موردی است که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذاشته شود که در این فرآیند عدم اطلاع از مفاد رای بدوی و یا اصولاً عدم ابلاغ صرف نظر از شیوه و نحوه ابلاغ آن برای استحقاق مؤدی از این امتیاز قانونی کفایت می نماید، بنابراین به جهت تضییع حقوق مؤدیان و حذف یک مرحله از دادرسی برای آنان و با ذکر اینکه کلمه کتبی که در ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم از آن استفاده شده در فرضی به تصویب رسیده که امکان ابلاغ الکترونیک منتفی بوده است، در نتیجه پاراگراف سوم بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۹/۲۹/د مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۹ رییس مرکز دادرسی مالیاتی خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری

اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین