



موضوع	رای شماره : ۱۴۱۲۰۰۳۰۰۳۹۱۳۹۰۰۲ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۱۷ هیات عمومی دیوان عدالت اداری
<p>شماره دادنامه: ۱۴۱۲۰۰۳۰۰۳۹۱۳۹۰۰۲ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۱۱/۱۷ شماره پرونده: ۰۲۰۰۹۴۵ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای امید یاهو طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود» از انتهای اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود» از انتهای اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p>" دفتر روابط عمومی سازمان امور مالیاتی در ۱۴۰۲/۲/۲۰ در اقدامی پسندیده و به جهت تشویق مؤدیان به تنظیم اظهارنامه به صورت اصولی و دقیق اطلاعیه ای صادر نمود با این وجود در قسمت انتهایی بخشنامه مورد اعتراض بیان نمود که «ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی در مراجع دادرسی مالیاتی مسموع نخواهد بود.» این امر به وضوح مغایر با مواد متعددی از قانون مالیات های مستقیم است که در سطور آتی بیان می گردد:</p> <p>۱- مغایرت با ماده ۹۳ و ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم، بنابر مواد ذکر شده آنچه مبنای محاسبه مالیات و مطالبه آن توسط سازمان امور مالیاتی است سود ناشی از تفاضل هزینه از درآمد مؤدی است و تا زمانی که مؤدی سودی بدست نیاورده باشد سازمان امور مالیاتی قانوناً حق دریافت مالیات ندارد اما بنابر اطلاعیه مورد اعتراض صرف ابراز مؤدی در اظهارنامه مالیاتی را مبنای مطالبه مالیات قرار داده و اعتراض وی مبنی بر اشتباه یا سهو قلم و... را بدون بررسی صحت و سقم اظهارات مؤدی رد می نماید. این در حالی است که هیات های حل اختلاف مالیاتی طبق وظیفه ذاتی خود مکلف به بررسی صحت یا عدم صحت اظهارات مؤدی بوده و عدم بررسی ادعای مؤدی و نهایتاً مطالبه مالیات از مؤدی که سودی به دست نیاورده به شرح مواد فوق الذکر مغایر با قانون است.</p> <p>۲- مغایرت با اصل ۳۴ قانون اساسی و مواد ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم:</p> <p>هر چند که در تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم مقنن ابرازی مؤدی را قطعی دانسته اما می بایست به این موضوع توجه نمود که این امر مانع اعتراض مؤدی مبنی بر اعلام اشتباه در میزان ابرازی نبوده و در هر حال مؤدی با ارائه اسناد مثبتی که حاکی اشتباه مؤدی در ابراز و درآمد کمتر مؤدی باشد می تواند به مالیات تعیینی بر اساس اشتباه وی اعتراض نماید. علی هذا با وجود امکان قانونی اعتراض در مواد متعدد قانون مالیات های مستقیم، با توجه به استدلال های پیش گفته اطلاعیه مورد اعتراض با ایجاد مانع در برابر اعتراض و تظلم خواهی مؤدی در مراجع دادرسی مالیاتی بدون صلاحیت قانونی و مغایر با اصل ۳۴ قانون اساسی هیات های حل اختلاف مالیاتی را از رسیدگی به ادعای اشتباه و ... مؤدی منع می نماید.</p> <p>این در حالی است که در کلیه مواد قانونی راجع به فرآیند دادرسی مالیاتی از جمله ماده ۲۴۴ و ... صلاحیت های هیات حل اختلاف مالیاتی را عام و مطلق دانسته و مراجع موصوف را ملجا اعتراضات مؤدیان مالیاتی در برابر اختلافات مالیاتی حادث شده بین مؤدی و سازمان امور مالیاتی دانسته است و به هیچ روی تخصیصی در باب محدودیت هیات حل اختلاف مالیاتی برای رسیدگی به اعتراضات مؤدی مبنی بر اشتباه در ارقام مندرج در اظهارنامه وجود ندارد. مطابق با رویه اتفاق شعب دیوان عدالت اداری در صورت اثبات اشتباه در قید ارقام مندرج در اظهارنامه ادعای اشتباه و ... مؤدی قابل پذیرش بوده و مطابق با آراء مذکور رویه هیات های حل اختلاف مالیاتی در خصوص عدم رسیدگی به اعلام اشتباه مؤدی فاقد مبنای قانونی است.</p> <p>۳- مغایرت با تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم: مطابق با تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم «هیات های حل اختلاف مالیاتی دارای استقلال کامل بوده» بنابراین صدور حکم الزام آور از سوی دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی سازمان امور مالیاتی به جهت عدم صلاحیت قانونی مرجع مذکور فاقد مبنای قانونی بوده و با توجه به اصل قانونی بودن صلاحیت مراجع دولتی صدور حکم تکلیفی بدون صلاحیت قانونی شایسته ابطال می باشد.</p> <p>بنا به مراتب معروضه تقاضای ابطال قسمت انتهایی اطلاعیه دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی سازمان امور مالیاتی به</p>	

جهت مغایرت با مواد فوق الذکر وفق بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری تحت استدعاست. " متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور " اطلاعیه مهم

قابل توجه مؤدیان محترم مالیاتی

طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم، مسیولیت تسلیم اظهارنامه مالیاتی و صحت مندرجات آن با مؤدی می باشد، لذا ضمن تأکید بر دقت در تنظیم و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، چنانچه تکمیل فرم مذکور با مراجعه به دفاتر پیشخوان خدمات دولت، کافی نت ها و سایر مراجع، انجام می گیرد، ضروری است قبل از ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، مؤدیان از صحت اطلاعات وارده اطمینان کامل کسب نمایند. بدیهی است در این صورت ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، در مراجع مالیاتی، مسموع نخواهد بود. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۵/۱۷-ص/۲۱۲/۸۳۱۸ توضیح داده است که:

" به موجب اطلاعیه دفتر روابط عمومی:

ادعای خطا یا اشتباه در اظهارنامه های مالیاتی که از طریق مراجعه به کافی نت ها یا ... ارسال می شود در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود. شاکای مدعی است این مقررہ موجب سلب حق اعتراض مؤدیان در خصوص سهو قلم و اشتباه در محاسبه ارقام و نیز ایجاد محدودیت برای مراجع دادرسی مالیاتی در رسیدگی به اعتراض ایشان گردیده است. این در حالی است که هدف این سازمان از ذکر عبارت مورد شکایت یاد آوری تکلیف قانونی مؤدیان مبنی بر تنظیم صحیح اظهارنامه مالیاتی بوده است. همچنین امکان استفاده از فرجه تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات های مستقیم (امکان اصلاح) برای مؤدی وجود دارد.

به طور کلی به موجب ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع قانون یاد شده که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارایه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. ضمن آن که طبق حکم تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم، آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی مندرج در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی، به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است. بنابر مراتب فوق درآمد مشمول مالیات ابرازی مؤدی ملاک اصلی در تعیین مالیات متعلق است.

شایان ذکر است، در مواردی که به موجب اسناد و مدارک مثبت ثبوت اطلاعات اشتباه توسط مؤدی و ابراز بیش از واقع احراز شود این امر مانع از اصلاح اشتباه مؤدی در زمان رسیدگی اداره امور مالیاتی به اظهارنامه مالیاتی مؤدی نخواهد بود. حکم تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات های مستقیم و به منظور رعایت حقوق مؤدیان به آنها پیش بینی شده است تا در صورتی که به نحوی از انحاء در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی صرفاً از نظر محاسبه اشتباهی شده باشد مؤدیان با ارایه مدارک لازم طرف یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نمایند و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مؤدی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می باشد. بنابراین ذکر عبارت مورد شکایت در قسمتی از اطلاعیه دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی که بر رعایت الزامات قانونی تأکید دارد و برای آگاهی بخشی به مؤدیان نسبت به انجام صحیح تکالیف قانونی درج شده است، در حدود وظایف این سازمان قرار دارد.

با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج سازمان امور مالیاتی کشور از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی خود رد شکایت شاکای مورد استدعا است. "

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ 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 قسمت انتهایی مقررہ مورد شکایت که در قالب اطلاعیه منتشر و جهت اجرا به مؤدیان مالیاتی اطلاع رسانی گردیده، اعلام شده است که در فرض اشتباه در تنظیم اظهارنامه، ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود و حکم مذکور از این جهت واجد ایراد است که اگر بنا بر عدم استماع ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی باشد، اعلام این امر بر عهده هیات های حل اختلاف مالیاتی است که برای رسیدگی به این موضوع صلاحیت دارند و از طرف دیگر در تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات های مستقیم بحث اصلاح اظهارنامه پیش بینی شده و محدود کردن حق اصلاح اظهارنامه مبنای قانونی ندارد و لذا عبارت «... ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود»، در انتهای اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ 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

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

