



رای شماره ۴۶۴ مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۷۵/۰۳/۲-۸۸۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

موضوع

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۴۶۴ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۳/۲۷ شماره پرونده: ۹۷۰۲۵۸۰ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۷۵/۳/۲-۸۸۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۷۵/۳/۲-۸۸۲۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "براساس ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، آراء هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است، مگر اینکه طرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار بگیرد. از آنجا که مؤدی در پذیرفته شدن اعتراضش نفع مشخص مادی داشته، قانونگذار جهت رعایت حقوق دولت و جلوگیری از اعتراض بدون دلیل قانونی مؤدی که با هدف به تعویق انداختن پرداخت مالیات، باعث اتلاف وقت هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و تصییع حقوق دولت میگردد، در تبصره ۶ همین ماده مقرر داشته که در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیاتهای بدوی و هیاتهای تجدیدنظر مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد تفاوت مالیات موضوع رای مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی در نظر گرفته می شود و با همین منطق، از آنجا که مأموران مالیاتی مربوط، نفع مشخص مادی در این خصوص نداشته و از به تعویق افتادن پرداخت مالیات هم سودی نمی برند، بالطبع در صورت رد شدن اعتراضشان هم تبعات قانونی متوجهشان نگردیده است. مع هذا در بخشنامه شماره ۸۸۲۰ مقرر شده است که در صورت رد اعتراض مأموران مالیاتی نیز، دادستانی انتظامی مالیاتی مأمورین فوق را به علت اعتراض غیرموجه تحت پیگرد قانونی قرار خواهد داد و ممیز کل مالیاتی هم که مفاد اعتراض را تأیید کرده است، مؤاخذه خواهد شد و البته در این گونه موارد، همان طور که مؤدیان مالیاتی به حکم ماده ۲۶۰ به علت رد شکایت مشمول پرداخت هزینه رسیدگی می شوند، دادستانی انتظامی مالیاتی نیز ممیزین کل مالیاتی را به علت شکایت غیرموجه و اتلاف وقت و تأخیر در مختومه شدن پرونده امر، تحت تعقیب قانونی قرار خواهد داد. ضمن آن که مشخص نیست که بدون وجود قوانین معین، دادستانی انتظامی مالیاتی براساس چه قانونی مأمورانی را که اعتراضشان رد شده، تحت تعقیب قانونی قرار خواهد داد. لذا با عنایت به قاعده قبح عقاب بلا بیان و اصل قانونی بودن جرم و مجازات، به دلیل مغایرت این دو فراز نقل شده از بخشنامه شماره ۸۸۲۰ با ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، درخواست حذف و ابطال این دو فراز از بخشنامه مذکور را دارم." متن مقرر در اعتراض به شرح زیر است: "به طوری که ملاحظه می شود اکثر قریب به اتفاق مأمورین تشخیص (ممیز و سر ممیز مالیاتی) همین که به موجب رای هیات حل اختلاف بدوی مبنای مالیات (درآمد یا ارزش داری) موضوع برگ تشخیص بیش از ۲۰۰ درصد تعدیل می شود، به استناد بند ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن مبادرت به اعتراض و ارجاع پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر می نمایند، در صورتی که: اولاً: از صدر ماده ۲۴۷ و بند ۲ آن لزوم قانونی مبنی بر اعتراض مأمورین تشخیص به رای هیات حل اختلاف بدوی مستفاد نمی شود. ثانیاً: آراء هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی، به ویژه آرای که دلالت دقیق به مفاد اعتراضات و عنداللزوم تحقیقات کافی در خصوص آنها و با توجه به ماهیت موضوعات مورد اختلاف و به نحو مستدل و منطقی و توجیهات کافی و رعایت قسمت اخیر ماده ۲۲۹ از حیث تعیین درآمد واقعی صادر می گردد. بنابراین قانونی و صحیح و موجه نیست که مورد اعتراض واقع شوند، زیرا به طور مسلم هیاتهای حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر آراء هیاتهای حل اختلاف بدوی را که با اوصاف فوق صادر شده اند، تأیید خواهند نمود و امور، کاهش سرعت مختومه شدن پرونده ها و قطعیت مالیات و تأخیر غیرموجه و اجتناب از بروز مشکلات یاد شده و برقراری و حفظ انتظام امور و اتخاذ رویه واحد مقرر می دارد: ۱- مأمورین تشخیص مالیات (ممیز و سر ممیز مالیاتی بر حسب مورد) وفق ماده ۲۴۶ در هیات حل اختلاف مالیاتی شرکت و دفاع از برگهای تشخیص صادره را که به منزله دفاع از شیون و حیثیت شغلی خودشان نیز می باشد به خصوص در مواردی که مبلغ مالیات حایز اهمیت است، عهده دار شوند و متعاقباً از اعتراض به صرف تعدیل بیش از ۲۰٪ بدون دلایل موجه و قانونی اکیداً خودداری نمایند. ۲- هرگاه به نظر مأمورین تشخیص اعتراض به آراء هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی به لحاظ عدم رعایت قوانین موضوعه (قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین و مقررات بر حسب مورد و نوع پرونده) و عدم توجه به ماهیت موضوع اختلاف و عدم احراز واقعیت امر از طرف هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی ضروری و قانوناً اجتناب ناپذیر باشد، الزاماً اعتراض باید کاملاً به نحو مستدل و موجه و مستند به قوانین موضوعه و دلایل و مدارک کافی و اطلاعات متقن و غیر قابل تردید و انکار تهیه و ممیز کل مالیاتی ذیربط نیز که حسب قسمت اخیر ماده ۲۲۳ مسئولیت حسن اجرای قانون را به عهده دارد باید مفاد آن را با دلایل موجه و قانونی تأیید نماید. بدیهی است هیاتهای حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر اعتراضاتی را که واجد اوصاف فوق نباشند، به ویژه اگر مأمورین تشخیص در هیات حل اختلاف بدوی حاضر نشده و از تشخیص خود دفاع نکرده و توضیحات لازم را به طور مکتوب نداده باشند، مورد توجه قرار نخواهد داد

و در نتیجه آراء صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی را تأیید خواهد نمود. در این صورت همان طور که مؤدیان مالیاتی به موجب تبصره ۱ ماده ۲۴۷ به لحاظ اعتراض غیرموجه مشمول پرداخت جریمه می شوند، دادستانی انتظامی مالیاتی نیز مأمورین را به علت اعتراض غیرموجه تحت پیگرد قانونی قرار خواهد داد و ممیز کل مالیاتی هم که مفاد اعتراض را تأیید کرده است، مؤاخذه خواهد شد. ۳- ممیزین کل مالیاتی نیز نباید بر حسب عادت و رویه مرسوم بدون دلایل موجه و قانونی و با کاربرد الفاظ و عبارات کلی و مبهم از آراء هیاتهای حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به شورای عالی مالیاتی شکایت نمایند، بلکه به لحاظ تجربیات و آگاهی کاملی که از قوانین موضوعه دارند و با ملاحظه اینکه هیاتهای حل اختلاف مالیاتی به حکم قانون مکلف به ورود در ماهیت و احراز واقعیت و صدور رای براساس آن هستند، شکایات واصله از طرف آنها به شورای عالی مالیاتی الزاماً باید از کلیه شرایط و اوصاف مقرر در مواد ۲۵۱ و ۲۵۶ برخوردار و به نقض قوانین و مقررات موضوعه با قید عنوان قوانین و مواد تبصره های مربوط و یا نقض رسیدگی با مشخص کردن اینکه رای در چه قسمتی و از چه جهاتی نقض رسیدگی دارد، ضمن شکایات تصریح شده باشد. مسلماً هرگاه شکایات واصله از طرف ممیزین کل به شورای عالی مالیاتی واجد اوصاف فوق نباشد، شعب شورای عالی مالیاتی رد شکایات و استواری آراء هیات حل اختلاف مالیاتی را اعلام خواهند نمود. البته در این گونه موارد همان طور که مؤدیان مالیاتی به حکم ماده ۲۶۰ به علت رد شکایت مشمول پرداخت هزینه رسیدگی می شوند، دادستانی انتظامی مالیاتی نیز ممیزین کل مالیاتی را به علت شکایت غیرموجه و اتلاف وقت و تأخیر در مختومه شدن پرونده امر تحت تعقیب قانونی قرار خواهد داد. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۴۷۹۸/۲۱۲/ص-۱۳۹۷/۱۱/۱۰ توضیح داده است که: "براساس مفاد ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم، برگ تشخیص مالیات باید متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد و با اتخاذ وحدت ملاک از بند ۱ و قسمت اخیر بند ۲ ماده ۲۷۰ همین قانون، اقدامات مأموران مالیاتی باید با استناد به اسناد و مدارک و دلایل کافی انجام شود. بر همین اساس، با توجه به اینکه اکثریت قریب به اتفاق مأموران تشخیص به صرف اینکه به موجب رای هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی، مبنای مالیات (درآمد یا ارزش دارایی) موضوع برگ تشخیص بیش از ۲۰ درصد تعدیل شده است، بدون ارایه دلایل موجه قانونی مبادرت به اعتراض نموده و پرونده را به هیات حل اختلاف تجدیدنظر ارجاع می دهند و لذا در این بخشنامه مقرر شده است که در صورت طرح اعتراض غیرموجه، دادستان انتظامی مالیاتی اقدام به تعقیب مأمورین مالیاتی می نماید و برخلاف استنباط شاک، مبنای تعقیب مأموران فوق صرفاً رد شدن اعتراض آنها در هیات تجدیدنظر مالیاتی نیست و در بند ۳ بخشنامه مورد شکایت هم به لزوم ارایه دلیل تصریح شده است. ضمن آن که، به موجب اصل ۴۰ قانون اساسی، هیچ کس نمی تواند اعمال حق خویش را وسیله اضرار به غیر قرار دهد و طبق ماده ۹۰ قانون مدیریت خدمات کشوری بر رعایت انصاف و تبعیت از قوانین و مقررات عمومی و اختصاصی دستگاه های اجرایی در هنگام انجام وظایف تأکید شده و به همین دلیل، در بخشنامه مورد اعتراض با توجه به اینکه مأمورین مالیاتی نمی توانند به بهانه اعمال حق منجر به اتلاف وقت و اطاله دادرسی شوند، مقرراتی در خصوص جلوگیری از این موارد پیش بینی شده است." هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۳/۲۷ با حضور رییس 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 هیات عمومی موجب ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم: «آراء هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است، مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای براساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد...» همچنین بر مبنای تبصره ۶ همین ماده: «در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیاتهای بدوی از طرف هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیاتهای تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد تفاوت مالیات موضوع رای مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.» نظر به اینکه براساس تبصره فوق، صرفاً در صورت رد شکایت مطرح شده توسط مؤدیان مالیاتی هزینه رسیدگی مشخصی از آنها دریافت می شود و در قوانین و مقررات مربوطه به اعمال مجازات یا اخذ جریمه از مأموران مالیاتی در صورت رد اعتراض آنها تصریحی نشده، لذا مقرر شد شکایت که بر مبنای آن مقرر شده است که در صورت رد اعتراض مأموران مالیاتی، دادستانی انتظامی مالیاتی مأمورین فوق را به علت اعتراض غیرموجه تحت پیگرد قانونی قرار خواهد داد و ممیز کل مالیاتی هم به دلیل تأیید مفاد اعتراض مؤاخذه خواهد شد، خلاف قانون و خارج از اختیار مرجع صادرکننده آن است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. محمدکاظم بهرامی-رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری