



شماره بخشنامه : 140431390000194852

تاریخ : ۱۴۰۴/۰۱/۳۰

موضوع	ابطال بخشنامه رئیس کل سازمان امور مالیاتی - کشور اجرای ماده 13 قانون دیوان عدالت اداری اصلاحی مصوب 1402
شماره دادنامه: 140431390000194852 تاریخ تنظیم: 1404/01/30 شماره پرونده: 140331920000728998 شماره بایگانی شعبه: 0300134 * شماره پرونده: ه ت/0300134 * شاکی: آقای خسرو حسین پور هرمزی طرف شکایت سازمان امور مالیاتی کشور	
* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه رئیس کل سازمان امور مالیاتی - کشور اجرای ماده 13 قانون دیوان عدالت اداری اصلاحی مصوب 1402 * شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در شکایت به قرار زیر می باشد: با عنایت به سوالات و ابهامات مطروحه در اجرای مقررات تبصره (1) ماده (146) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر اینکه ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (95) قانون مذکور در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام مینماید شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در قانون و سایر قوانین میباشد همچنین پیرو بند (4) بخشنامه شماره 200/98/24 مورخ 1398/03/21 در خصوص موعد مقرر یادشده لازم به تأکید است؛	
حسب مقررات ماده (229) قانون مالیاتهای مستقیم و ماده (15) آئین نامه اجرایی موضوع ماده (95) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/03/31 اداره امور مالیاتی میتوانند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مودی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مودی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها باشد و در همین راستا، دفاتر صورت درآمد و هزینه ماهانه خلاصه درآمد و هزینه سالانه و اسناد و مدارک حسب مورد با درخواست کتبی اداره امور مالیاتی و یا گروه رسیدگی در روز و محل تعیین شده در برگ درخواست ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک (محل اقامتگاه قانونی مودی و یا محلی که قبلاً بصورت مکتوب اداره امور مالیاتی) اعلام شده است و یا محل اداره امور مالیاتی حسب مورد باتوجه به نوع حسابرسی مالیاتی تحویل و توسط اداره امور مالیاتی صورت مجلس میشود. بدیهی است حسب مقررات قسمت اخیر ماده (229) قانون چنانچه محرز شود ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک به عللی خارج از حدود اختیار مودی میسر نبوده است از جمله اینکه دفاتر و یا اسناد و مدارک در اجرای حکم مرجع قضائی در اختیار مودی نباشد با برگ درخواست ارائه اسناد و مدارک در اجرای تبصره یک و قسمت اخیر تبصره (2) ماده (203) یا ماده (208) قانون مالیاتهای مستقیم به مودی ابلاغ شده (ابلاغ قانونی) و اطلاع مودی از آن احراز نشود در صورت ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک در مرحله رسیدگی مجدد موضوع ماده (238) قانون مذکور و یا مراجع دادرسی مالیاتی حسب مورد از حیث عدم ارائه موارد فوق در موعد مقرر موجب محرومیت از معافیت یا نرخ صفر یا مشوق مالیاتی نخواهد بود. دلایل شاکی برای ابطال مقرر در شکایت :	
به موجب مواد 170 و 244 قانون مالیاتهای مستقیم منتهی به اصلاحیه های مصوب 1394/04/31 و مصوب 1400/03/02 مرجع رسیدگی به هرگونه (یا کلیه) اختلاف که در تشخیص مالیاتهای موضوع این قانون بین اداره امور مالیاتی و مودی ایجاد شود، هیات حل اختلاف مالیاتی است، مگر مواردی که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع رسیدگی دیگری تعیین شده باشد. بنابراین مطابق احکام مواد 170 و 244 قانون یاد شده نمی توان هیچ گونه محدودیتی برای هیات های حل اختلاف مالیاتی قائل شد چون اطلاق این مواد بدون حصر بوده و هرگونه محدودیتی بر خلاف قانون یاد شده و خارج از اراده مقنن است.	
مطابق ماده 219 قانون یاد شده ، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات ، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده که نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین نامه ای خواهد بود ، در این ارتباط با نظر گرفتن حکم بند (2) ماده 220 قانون یاد شده اصلاحی مصوب 1380/11/27 اداره امور مالیاتی مسئولیت های شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات ، مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون یاد شده را بعهدہ دارد که در ماده 229 قانون یاد شده مخاطب حکم مقنن قرار گرفته است،	

و بررسی علل خارج از حدود اختیار مودی در عهده مسئولیت اداره امور مالیاتی است و به هیچ وجه بررسی این علل در عهده مسئولیت هیات های حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد 170 و 244 قانون یاد شده نبوده چون در این مواد هیات های حل اختلاف مالیاتی مرجع رسیدگی به هرگونه (یا کلیه) اختلاف در تشخیص مالیات بین اداره امور مالیاتی و مودی میباشند ، و به صراحت قسمت اخیر ماده 229 قانون یاد شده حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مودی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مودی استناد نمایند ، با این وصف پاراگراف سوم بخشنامه مورد شکایت

اولاً: از حیث اینکه علل خارج از حدود اختیار مودی را در دو مورد یعنی دفاتر و یا اسناد و مدارک در اختیار مرجع قضایی باشند و یا اینکه درخواست ارائه دفاتر و اسناد و مدارک از مودی بصورت ابلاغ قانونی صورت گرفته باشد، احصاء و محدود نموده است .

و ثانیاً: اینکه مراجع حل اختلاف مالیاتی را داخل در حکم ماده 229 قانون یاد شده قرار داده، یعنی بررسی علل خارج از حدود اختیار مودی را در عهده مسئولیت و بررسی این مراجع دانسته، خلاف احکام مواد 170 ، 224 و 229 قانون یاد شده بوده ، لذا تقاضا دارد با اختیار حاصل از مقررات بند (1) ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری اصلاحی مصوب 1402 این بخش از بخشنامه را با امعان نظر از تاریخ صدور ابطال فرمائید.

خلاصه مدافعات طرف شکایت :

1- حسب مقررات تبصره (1) ماده (146) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم "ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (95) این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید به جز مورد بند (ح) ماده (139) این قانون که مطابق ماده (85) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (2) مصوب 1393/12/04 عمل میشود شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین میباشد و در صورت عدم ارائه اظهارنامه دفاتر و یا اسناد و مدارک، مذکور مودی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول جریمه و مجازات مقرر در این قانون می شود."

2 به موجب ماده (229) قانون صدر اشاره اداره امور مالیاتی میتوانند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مودی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط و رسیدگی نمایند و مودی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می باشد وگرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آن که قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مودی میسر نبوده است.

حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مودی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مودی استناد نمایند. با عنایت به موارد فوق، نظر به اینکه وفق تبصره 1 ماده (146) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم شرط هرگونه برخورداری از مشوقهای مالیاتی از جمله معافیتها و بخشودگی ها و نرخ صفر مالیاتی انجام تکالیف مقرر در این ماده در موعد مقرر تعیین شده است و همچنین با توجه به تاکید قسمت اخیر ماده (229) قانون موصوف مبنی بر اینکه در صورتی که تسلیم مدارک مذکور خارج از اختیار مودی باشد و برای تشخیص درآمد واقعی قبل از تشخیص قطعی درآمد، دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه را تحویل مراجع حل اختلاف نماید هیأت های مذکور میتوانند به این مدارک برای تشخیص مالیات استناد نمایند،

لذا بخشنامه مذکور مطابق نص صریح قانون صادر شده و به هیچ وجه خارج از حدود و اختیارات قانونی این سازمان نمی باشد به علاوه آنکه بخشنامه موضوع شکایت با هدف عدم محرومیت از معافیت یا نرخ صفر یا مشوق مالیاتی برای مودیان مالیاتی که در مرحله رسیدگی مجدد در اجرای ماده 238 ق.م. م یا مراجع حل اختلاف مالیاتی دفاتر و اسناد و مدارک خود را ارائه مینمایند به تبیین این نکته پرداخته که مودیان ممکن است دفاتر و یا اسناد و مدارک مربوط به خود را در اختیار نداشته و قادر به ارائه آنها نباشند و دو مورد بارز از این علل یا به عبارتی معاذیر را اعلام کرده است و بر خلاف استدلال ،شاکی کاربرد عبارت از جمله مفید عدم حصر این گونه معاذیر بوده و بدیهی است مطالبه تکلیف ارائه اسناد و مدارک که خارج از حیطه اقتدار و اختیار مودی باشد، مغایر اصول و مبانی حقوقی است و خلاف این معنا در مقرر مقرر شکایت نیامده است.

3- در خصوص این قسمت از شکایت شاکی که داخل دانستن مراجع حل اختلاف مالیاتی در حکم ماده (229) قانون مالیات های مستقیم را بر خلاف نص مواد (170) ، (224) و (229) قانون مذکور قلمداد نموده است ذکر این نکته ضروری است که بر خلاف استنباط ،شاکی مطابق قسمت اخیر ماده (229) قانون ،پیشگفت مراجع حل اختلاف مالیاتی، امکان استناد به اسناد و مدارکی را که مودی به عللی خارج از حدود اختیار خود قادر به ارائه آنها نبوده است،

برای تشخیص درآمد واقعی وی دارند و عدم توانایی و اختیار مودی برای ارائه اسناد و مدارک یادشده در موعد مقرر به اداره امور مالیاتی، موجب نخواهد شد وی از معافیت نرخ صفر یا مشوق مالیاتی محروم شود چرا که در مرحله اجرای ماده 238 یا رسیدگی به اختلاف مالیاتی اسناد و مدارک و دفاتر به مسوول یا مسؤولان مربوط یا هیأت حل اختلاف مالیاتی ارائه شده است.

در پایان با عنایت به اینکه بخشنامه یادشده با هدف حفظ حقوق مودیان صادر گردیده و نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه صلاحیتهای و اختیارات قانونی در صدور آن رد شکایت شاکی مورد استدعاست.

پرونده کلاسه ه ت/0300134 در جلسه مورخ 1404/1/17 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی و تبادل دیدگاه واقع که با لحاظ عقیده اتفاقی قضات حاضر در جلسه با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

بخشنامه مورد شکایت به شماره 200/1403/10 مورخ 1403/06/05 صادره از سازمان امور مالیاتی در راستای اجرای مقررات مواد (95) و (229) قانون مالیاتهای مستقیم و نیز اعمال مفاد تبصره یک ماده (146 مکرر ق.م.م) و شرط برخورداری مودیان از معافیت و نرخ صفر، مالیاتی مبین احکام و تکالیفی است که مودیان و مأمورین مالیاتی در بحث رسیدگی مالیاتی باید مورد توجه قرار دهند و در فرآیند صدور برگ تشخیص مالیاتی و یا رسیدگی به اظهار نامه مالیاتی تکالیفی که مأمورین مالیاتی جهت اعمال تشویقها و نرخ صفرها را باید اعمال نمایند،

بیان مینمایند و اصولاً در حوزه دادرسی مالیاتی و تکالیف هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که به نحو مستقل رسیدگی مینمایند و اینکه از منظر دادرسی مالیاتی چه دفاتر و مستنداتی قابل انطباق با مفاد تبصره 1 ماده 146 مکرر ق.م.م میباشد و یا اظهار نامه منطبق با آن چه اوصافی باید داشته باشد ورود پیدا ننموده است و طبعاً و قانوناً احراز آن به عهده اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی است،

لیکن از جهت ایجاد روبه برای مأمورین، مالیاتی اسناد و مدارکی را که باید مطالبه نمایند و اوصاف آنها را بیان نموده است که این امر مانع از فرآیند دادرسی در مراحل بعدی نمی باشد (در صورت تضییع حقوق مودیان) فلذا مقرر مغایرتی با قانون نداشته به استناد ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی یادشده طرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری میباشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب