

دیوان عدالت اداری

| موضوع | ابطال مفاد بندهای ۲ و ۳ ماده ۳۳ آین نامه اجرائی |
|--|---|
| <p>شماره دادنامه: 456 تاریخ: 25/05/1388 کلاسه پرونده: 86/531</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. شاکی: شرکت بایر ایران شیمی (سهامی خاص).</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال مفاد بند ۲ و قسمتی از بند ۳ ماده ۳۳ آین نامه اجرائی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم.</p> <p>گردشکار: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، به موجب مفاد بند ۲ و قسمتی از بند ۳ ماده ۳۳ آین نامه اجرائی شماره 9888 مورخ 24/10/1382 مصوب 20/10/1382 وزیر امور اقتصادی و دارایی، بر خلاف مفاد قانون مالیات‌های مستقیم، به اداره امور مالیاتی اختیار داده شده است که پس از قطعیت مالیات و پرداخت مالیات‌های قطعی شده به عنوان اصلاح در محاسبه مالیات، اقدام به صدور برگ قطعی نماید. به دلایل قانونی مشروحة در ذیل، مورد مذکور بر خلاف اختیارات مصريح در قانون مالیات‌ها و به عنوان وضع قانون می‌باشد.</p> <p>۱- با توجه به مفاد قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً به موجب مفاد مواد 156 و 227 قانون مالیات‌های مستقیم مجوز صدور برگ تشخیص اصلاحی داده شده است که آنهم در مورد کتمان درآمد از طرف مودی و اصلاح و تشخیص درآمد مشمول مالیات کتمان شده می‌باشد که با صدور برگ تشخیص اصلاحی امکان پذیر است و در مفاد بند یک و قسمتی از بند ۳ ماده ۳۳ آین نامه مذکور تصریح گردیده است. ۲- در مورد اختیار اصلاح محاسبه مالیات و صدور برگ قطعی اصلاحی در هیچ یک از مفاد قانون مالیات‌های مستقیم، هیچ گونه اختیاری به اداره امور مالیاتی محول نشده است.</p> <p>۳- به موجب مفاد ماده 249 قانون مالیات‌های مستقیم، فقط هیأت حل اختلاف مالیاتی مکلف و اختیار دارد، چنانچه در محاسبه مالیات رأی صادره اشتباه کرده باشد به موضوع رسیدگی و اقدام به اصلاح رأی نماید و این اختیار به مراجع دیگر از جمله اداره امور مالیاتی داده نشده است. ۴- از طرف دیگر صدور برگ قطعی اصلاحی ایجاد اختلاف مالیاتی می‌نماید و با توجه به اینکه اختلاف مالیاتی به وجود آمده بدون صدور برگ تشخیص می‌باشد، موضوع قابل طرح در مراجع مالیاتی نمی‌باشد و این بر خلاف حکم قانونی ماده 244 قانون مالیات‌ها می‌باشد. ۵- با توجه به اینکه هیچ گونه تعریف قانونی از اشتباه در محاسبه مالیات وجود ندارد، به اداره امور مالیاتی اختیار داده شده است، هر گونه اشتباه در تشخیص مالیات قطعی شده و مختصمه، مستقیم به اداره امور مالیاتی، اختیار اصلاح مالیات قطعی شده و صدور برگ قطعی اصلاحی داده نشده است. ۶- از طرف دیگر صدور برگ قطعی اصلاحی بدون صدور برگ تشخیص می‌باشد، اخلاق مالیاتی به وجود آمده، در مراجع مالیاتی قابل طرح نمی‌باشد. لذا مورد برخلاف مفاد ماده 244 قانون مالیات‌های مستقیم نیز می‌باشد. ۷- با توجه به اینکه صدور برگ قطعی جدید به عنوان لفظ (اشتباه در محاسبات مالیات) وجود ندارد به اداره امور مالیاتی اختیار داده شده است، هر گونه اشتباه در تشخیص مالیات قطعی شده و مختصمه را برخلاف مفاد ماده 239 به عنوان اشتباه در محاسبه مالیات از قطعیت خارج و اقدام به صدور برگ قطعی اصلاحی بنماید. ۸- با توجه به مراتب مذکور و عنایت به مفاد مواد 156 و 227 و 239 و 249 قانون مالیات‌های مستقیم ملاحظه می‌فرمایند، ۸/الف- در هیچ یک از مفاد قانون مالیات‌های مستقیم اختیار قانونی به اداره امور مالیاتی در مورد صدور برگ قطعی اصلاحی داده نشده است. ۸/ب- تعریف قانونی از لفظ (اشتباه در محاسبه مالیات) وجود ندارد.</p> <p>۸/ج- به موجب مفاد قسمت آخر ماده 219 قانون مالیات‌های مستقیم، تصویب آین نامه مذکور می‌باشد در ترتیبات اجرای احکام مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم باشد. ۹- لذا چون به موجب مفاد بند ۲ و قسمتی از بند ۳ ماده ۳۳ آین نامه مذکور در مورد صدور برگ قطعی اصلاحی بر خلاف مقررات قانونی اقدام به وضع قانون گردیده است، لذا متقاضی ابطال آن می‌باشد. معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 55057/210 مورخ 9/6/1387 اعلام داشته‌اند، با توجه به اینکه درآمد مشمول مالیات با رعایت مفاد ماده 239 و تبصره آن و مواد 244، 240 و 249 و سایر مقررات قانونی قطعیت می‌یابد و مفاد بند ۲ ماده ۳۳ آین نامه یاد شده که متن‌ضمن ارسال گزارش اشتباه در محاسبه موضوع برگ قطعی بعد از قطعیت درآمد مشمول مالیات به اداره امور مالیاتی می‌باشد و اقدام برای اصلاح اشتباه در محاسبه درآمد مشمول مالیات بعد از قطعیت به موجب این بند از آین نامه مذکور تجویز نشده است، لذا مستلزم تغییر میزان قطعی درآمد مشمول مالیات نیست و موجب تضییع حق مودی مالیاتی یا دولت نخواهد شد و با اجرای مفاد بندهای ۲ و ۳ ماده 33 از آین نامه مزبور صرفاً موجبات اصلاح اشتباه در محاسبه مالیات قانونی به تأیید رئیس امور مالیاتی فراهم خواهد شد و این معنا مخالف با متن و روح قوانین به نظر نمی‌باشد.</p> | |

رسد.معاون قضائی دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 185362/91 14/11/1387 مورخ 14/11/1387 اعلام داشته اند.1- اشتباہ در محاسبه ممکن است به ضرر مودی مالیاتی و یا دولت باشد.فلذا علیرغم عدم تصریح مقنن به چگونگی رفع آن، با توجه به اختیار حاصل از ماده 219 قانون مالیات‌های مستقیم، آینه نامه موضوع شکایت به این موضوع پرداخته و از آنجا که آینه نامه مربوطه با توجه به دلایلی که ذکر خواهد شد، مغایرتی با مفاد قانون ندارد.برخلاف ادعای شاکی در بند 2 دادخواست، عدم تصریح مقنن بر موضوع اصلاح محاسبه مالیات و صدور برگ قطعی اصلاحی نمی‌تواند مانع پرداختن به موضوع یاد شده در آینه نامه باشد.به عبارت دیگر وضع آینه نامه به منظور اجراء قانون و تنظیم و تنسيق امور و راهکار رفع معضلات و مشکلات مبتلا به مأمورین در راستای انجام وظایف محوله اگرچه در قانون هم پیش بینی نشده باشد،یا شرط عدم مغایرت با قانون مجاز است.2- ماده 249 قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد، «هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، مکلفند مأخذ مورد محاسبه مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباہی کرده باشند، با درخواست مودی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کنند». برداشت شاکی از این ماده به عنوان «مرجع حل اختلاف مالیاتی» و در خصوص هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌باشد به نحوی که در بند 3 دادخواست قید گردیده.« فقط هیأت حل اختلاف مالیاتی مکلف و اختیار دارد چنانچه در محاسبه مالیات رأی صادر شده، اشتباہ کرده باشد به موضوع رسیدگی و اقدام به اصلاح رأی نماید و این اختیار به مراجع دیگر از جمله اداره مالیاتی داده نشده است ». نادرست می‌باشد. زیرا اولاً، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در آراء صادره مأخذ مالیات را پس از رسیدگی به اعتراض واصله تعیین می‌نمایندکه ماده مورد اشاره به این موضوع تصریح نموده (توضیح اینکه پس از وصول رأی هیأتها توسط اداره امور مالیاتی، مالیات مربوطه از مأخذ رأی تعیین و مطالبه می‌گردد).در حالی که شاکی در بند 3 دادخواست، محاسبه مالیات رأی و اصلاح آن را در صورت بروز اشتباہ به هیأت‌های حل اختلاف مناسب نموده است که این امر دلالت بر عدم اطلاع شاکی از قانون دارد.ثانیاً، از آنجا که اثبات شیوه نفی ماعداً نمی‌کند، تصریح مقنن به اختیار هیأت‌های حل اختلاف در اصلاح اشتباہ مأخذ مورد محاسبه مالیات مانع از اقدام مشابه حسب مورد و رعایت مقررات توسط مأموران مالیات در چارچوب سایر مواد قانونی علی الخصوص ماده 157 قانون نخواهد بود.3- برخلاف نظر شاکی در بند 4 دادخواست، صدور برگ قطعی اصلاحی ایجاد اختلاف نمی‌نماید.بدین توضیح که در مواردی که اصلاح اشتباہ محاسبه قبل از قطعیت درآمد مشمول مالیات منجر به افزایش درآمد مشمول مالیات می‌گردد،با صدور برگ تشخیص اصلاحی و ابلاغ آن به مودی مالیاتی، حق اعتراض به برگ تشخیص اصلاحی و مراجعته به مراجع حل اختلاف مالیاتی در چارچوب مقررات برای مودی باقی خواهد بود.بنابراین فرض یاد شده مغایرتی با ماده 244 ندارد. زیرا برگ قطعی با قطعیت برگ تشخیص اصلاحی پس از انقضای مهلت اعتراض از زمان ابلاغ، توافق مودی با مدیر امور مالیاتی و یا اعتراض به برگ مطالبه و طرح موضوع در هیأت‌های حل اختلاف و صدور رأی قطعی صادر می‌گردد. واضح است در صورتی که اصلاح محاسبه منجر به کاهش درآمد مشمول مالیات گردد، اعتراضی از سوی مودی صورت نخواهد گرفت.چنانچه اصلاح اشتباہ محاسبه پس از قطعیت درآمد مشمول مالیات و در هر یک از فروض مواد 238 و 239 باشد به دلیل اینکه درآمد مشمول مالیات مودی در برگ تشخیص و برگ قطعی نخستین ابلاغی با برگ تشخیص اصلاحی مغایرت ندارد. لذا درآمد مشمول مالیات قبلاً به مودی ابلاغ گردیده و به قطعیت رسیده است.صرف نظر از اینکه قطعیت در کدام مرحله از مراحل قید شده در مورد اخیرالذکر بوده اشتباہ در محاسبه مالیات از مأخذ قطعی شده درآمد نمی‌تواند مورد اعتراض مودی واقع شود.زیرا صدور برگ قطعی اصلاحی به منزله مطالبه مالیات جدید نمی‌باشد.از طرفی ممکن است صدور برگ قطعی اصلاحی به نفع مودی و از مصاديق ماده 242 باشد که به طور حتم مودیان مالیاتی اعتراضی نسبت به آن نخواهد داشت.نظر به مراتب یاد شده به دلیل عدم مغایرت بندهای آینه نامه مورد شکایت با قانون مالیات‌های مستقیم، رد شکایت شاکی مورد استدعا می‌باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آنی مباردت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیأت عمومی

نظر به اینکه الزام اشخاص حقیقی یا حقوقی به پرداخت مالیات بر درآمد منوط به انجام تشریفات قانونی مربوط به تنظیم برگ تشخیص مالیاتی و ابلاغ آن به شخص مودی و طی مراحل قانونی از جمله صدور رأی قطعی توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی است و به دلالت ماده 249 قانون مالیات‌های مستقیم تعیین مأخذ مورد محاسبه مالیات و رفع اشتباہ در محاسبه در این مورد از جمله وظایف هیأت حل اختلاف مالیاتی است و صدور برگ قطعی اصلاحی متنضم افزایش مالیات تعیین شده بدون ابلاغ مراتب به مودی و تعیین تکلیف اعتراض وی در این خصوص توسط مراجع ذیصلاح، موقعیت قانونی ندارد.بنابراین مفاد بندهای 2 و 3 ماده 33 آینه نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر صدور برگ قطعی مالیاتی اصلاحی متنضم افزایش مالیات و اجرای آن بدون اطلاع مودی و رسیدگی به اعتراض وی در این باب توسط مراجع ذیصلاح قانونی که از مقوله وضع فاعده آمره در خصوص مورد است، خارج از حدود اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی در وضع مقررات دولتی تشخیص داده می‌شود و بندهای مزبور مستندا به قسمت دوم اصل 170 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده یک و بند یک ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

