



شماره بخشنامه : 14346-210

تاریخ : ۱۳۸۹/۰۵/۱۱

بخشنامه های مالیاتی

موضوع	ارسال رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 456 مورخ 1388/05/25 ابطال مفاد بندهای 2 و 3 ماده 33 آئین نامه اجرائی ماده 219 ق.م.م
شماره: 14346/210 تاریخ: 11/05/1389 پیوست: دارد بخشنامه	مخاطبین ادارات کل امور مالیاتی موضوع ارسال رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 456 مورخ 25/5/88 ابطال مفاد بندهای 2 و 3 ماده 33 آئین نامه اجرائی ماده 219 ق.م.م به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 456 مورخ 25/5/88 که متضمن ابطال مفاد بندهای 2 و 3 ماده 33 آئین نامه اجرائی موضوع ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/80 است، جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد.
امیر حسن علی حکیم معاون فنی و حقوقی	شماره دادنامه: 456 تاریخ: 25/05/1388 کلاس پرونده: 86/531 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. شاکی: شرکت بایر ایران شیمی (سهامی خاص). موضوع شکایت و خواسته: ابطال مفاد بند 2 و قسمتی از بند 3 ماده 33 آیین نامه اجرائی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم.
گردشکار: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، به موجب مفاد بند 2 و قسمتی از بند 3 ماده 33 آیین نامه اجرایی 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 مشروحه در ذیل، مورد مذکور بر خلاف اختیارات مصرح در قانون مالیاتها و به عنوان وضع قانون می باشد. 1- با توجه به مفاد قانون مالیاتهای مستقیم صرفا 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 می باشد که با صدور برگ تشخیص اصلاحی امکان پذیر است و در مفاد بند یک و قسمتی از بند 3 ماده 33 آیین نامه مذکور تصریح گردیده است. 2- 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. 3- 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. 4- از طرف دیگر صدور برگ قطعی اصلاحی ایجاد اختلاف مالیاتی می نماید و با توجه به اینکه اختلاف مالیاتی به وجود آمده بدون صدور برگ تشخیص می باشد، موضوع قابل طرح در مراجع مالیاتی نمی باشد و این بر خلاف حکم قانونی ماده 244 قانون مالیاتها می باشد. 5- 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 مختومه، مستقیم به اداره امور مالیاتی، اختیار اصلاح مالیات قطعی شده و صدور برگ قطعی اصلاحی داده نشده است. 6- از طرف دیگر صدور برگ قطعی اصلاحی ایجاد اختلاف مالیاتی می نماید و با توجه به اینکه صدور برگ قطعی جدید به عنوان برگ قطعی اصلاحی بدون صدور برگ تشخیص می باشد، اختلاف مالیاتی به وجود آمده، در مراجع مالیاتی قابل طرح نمی باشد. لذا مورد برخلاف مفاد ماده 244 قانون مالیاتهای مستقیم نیز می باشد. 7- با توجه به اینکه هیچ گونه تعریفی قانونی از لفظ (اشتباه در محاسبات مالیات) وجود ندارد به اداره امور مالیاتی اختیار داده شده است، هر گونه اشتباه در تشخیص مالیات قطعی شده و مختومه را برخلاف مفاد ماده 239 به عنوان اشتباه در محاسبه مالیات از قطعیت خارج و اقدام به صدور برگ قطعی اصلاحی بنماید. 8- با توجه به مراتب مذکور و عنایت به مفاد مواد 156 و 227 و 239 و 249 قانون مالیاتهای مستقیم ملاحظه می فرمایند، 8/الف- در هیچ یک از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم اختیار قانونی به اداره امور مالیاتی در مورد صدور برگ قطعی اصلاحی داده نشده است. 8/ب- تعریف قانونی از لفظ (اشتباه در محاسبه مالیات) وجود ندارد. 8/ج- به موجب مفاد قسمت آخر ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم، تصویب آیین نامه مذکور می بایست در ترتیبات اجرای احکام مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم باشد. 9- لذا چون به موجب مفاد بند 2 و قسمتی از بند 3 ماده 33 آیین نامه مذکور در مورد صدور برگ قطعی اصلاحی بر خلاف مقررات قانونی اقدام به وضع قانون گردیده است، لذا متقاضی ابطال آن می باشد. معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 55057/210 مورخ 9/6/1387 اعلام داشته اند، با توجه به اینکه درآمد مشمول مالیات با رعایت مفاد ماده 239 و تبصره آن و مواد 244، 249 و سایر مقررات قانونی قطعیت می یابد و مفاد بند 2 ماده 33 آیین نامه یاد شده که متضمن ارسال گزارش اشتباه در محاسبه موضوع برگ قطعی بعد از قطعیت درآمد مشمول مالیات به اداره امور مالیاتی می باشد و اقدام برای اصلاح اشتباه در محاسبه درآمد مشمول مالیات بعد از قطعیت به موجب این بند از آیین 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 2 و 3 ماده 33 از آیین 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 نمی رسد. معاون قضائی دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارائی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 185362/91 مورخ 14/11/1387 اعلام داشته اند، 1- اشتباه 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، آیین نامه موضوع شکایت به این موضوع پرداخته و از آنجا که آیین نامه مربوطه با توجه به دلایلی که ذکر خواهد شد، مغایرتی با مفاد قانون ندارد. بر خلاف ادعای شاکی در بند 2 دادخواست، عدم تصریح مقنن بر موضوع اصلاح محاسبه مالیات و صدور برگ قطعی اصلاحی نمی تواند مانع پرداختن به موضوع یاد شده در آیین نامه باشد. به عبارت دیگر وضع آیین 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 می دارد، «هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، مکلفند مآخذ مورد محاسبه مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی 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 می باشد 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، اشتباه 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 می باشد. زیرا اولاً، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در آراء صادره مآخذ مالیات را پس از رسیدگی به اعتراض واصله تعیین می نمایند که ماده مورد اشاره به این موضوع تصریح نموده (توضیح اینکه پس از وصول رأی هیأت‌ها توسط اداره امور مالیاتی، مالیات مربوطه از مآخذ رأی تعیین و مطالبه می گردد). در حالی که شاکی در بند 3 دادخواست، محاسبه مالیات رأی و اصلاح آن را در صورت بروز اشتباه به هیأت‌های حل اختلاف منتسب نموده است که این امر دلالت بر عدم اطلاع شاکی از قانون دارد. ثانیاً، از آنجا که اثبات شیبی نفی ماعدا نمی کند، تصریح مقنن به اختیار هیأت‌های حل اختلاف در اصلاح اشتباه مآخذ مورد محاسبه مالیات مانع از اقدام مشابه حسب مورد و رعایت مقررات توسط مأموران مالیات در چارچوب سایر مواد قانونی علی‌الخصوص ماده 157 قانون نخواهد بود. 3- بر خلاف نظر شاکی در بند 4 دادخواست، صدور برگ قطعی اصلاحی ایجاد اختلاف نمی نماید. بدین توضیح که در مواردی که اصلاح اشتباه محاسبه قبل از قطعیت درآمد مشمول مالیات منجر به افزایش درآمد مشمول مالیات می گردد، با صدور برگ تشخیص اصلاحی و ابلاغ آن به مودی مالیاتی، حق اعتراض به برگ تشخیص اصلاحی و مراجعه 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 یا 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 می گردد. واضح است در صورتی که اصلاح محاسبه منجر به کاهش درآمد مشمول مالیات گردد، اعتراضی از سوی مودی صورت نخواهد گرفت. چنانچه اصلاح اشتباه 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 قطعی 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 اشتباه در محاسبه مالیات از مآخذ قطعی شده درآمد نمی تواند مورد اعتراض مودی واقع شود. زیرا صدور

برگ قطعی اصلاحی به منزله مطالبه مالیات جدید نمی باشد. از طرفی ممکن است صدور برگ قطعی اصلاحی به نفع مودی و از مصادیق 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 آیین نامه مورد شکایت با قانون مالیاتهای مستقیم، رد شکایت شاکی مورد استدعا می باشد. 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 آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

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 اشتباه در محاسبه در این مورد از جمله وظایف هیأت حل اختلاف مالیاتی است و صدور برگ قطعی اصلاحی متضمن 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 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر صدور برگ قطعی مالیاتی اصلاحی متضمن افزایش مالیات و اجرای آن بدون اطلاع مودی و رسیدگی به اعتراض وی در این باب توسط مراجع ذیصلاح قانونی که از مقوله وضع قاعده آمره در خصوص مورد است، خارج از حدود اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی در وضع مقررات دولتی تشخیص داده می شود و بندهای مزبور مستنداً به قسمت دوم اصل 170 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده یک و بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

علی رازینی
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

