



رای شماره ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۹۸۲۰۳۸ مورخ ۱۴۰۵/۰۴/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۸۵۱/۱۳۰/د مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۲۰ دادستان انتظامی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۹۸۲۰۳۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۵/۴/۲۳

شماره پرونده: ۰۴۰۰۰۶۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای نیما غیاثوند

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۸۵۱/۱۳۰/د مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۲۰ دادستان انتظامی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۸۵۱/۱۳۰/د مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۲۰ دادستان انتظامی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" بخشنامه مورد شکایت به طور مستقیم نه تنها در موارد اجرایی امور مالیاتی دخالت کرده است، بلکه عدم انطباق اطلاعات پستی (که حتی ممکن است ناشی از خطای انسانی یا سیستمی باشد) را به عنوان ارتکاب جرم تلقی کرده و بدون در نظر گرفتن فرآیند قضایی، سوء نیت یا حتی فرصت دفاع برای مؤدی، چنین مواردی را از مصادیق «جعل» برشمرده است. با توجه به این موضوع، بخشنامه فوق از جهات ذیل قابل اعتراض و ابطال به نظر می‌رسد:

۱- تجاوز از صلاحیت ذاتی و نقض اصل تفکیک قوا: این بخشنامه از یک سو اقدام به تشخیص جرم (جعل) کرده است و از سوی دیگر، بدون بررسی قضایی یا رای دادگاه صالح، عملاً حکم به مجرمانه بودن عمل داده است و بی شک مغایر مواد ۵۲۳ تا ۵۴۲ قانون مجازات اسلامی که مربوط به جرم جعل است، می باشد.

هم چنین مطابق مقررات قانونی ایران، تشخیص جرم و مجازات تنها در صلاحیت دادگاه‌ها و نهادهای قضا است، نه سازمان امور مالیاتی یا بخشنامه‌های صادره از آن. اعلام جعل به صورت مطلق از سوی یک نهاد اداری، نه تنها خارج از وظایف قانونی آن نهاد و تجاوز از صلاحیت است، بلکه باعث ورود مستقیم به حیطه اختیارات دستگاه قضایی کشور می‌شود.

جعل یک جرم کیفری است که دارای شرایط خاص قانونی (از جمله اثبات سوء نیت و احراز قصد مجرمانه) است و صدور حکم در این خصوص نیازمند طی فرآیند دادرسی کیفری و حقوق دفاعی متهم است. اعمال چنین حکمی (اطلاق جعل بدون رسیدگی قضایی)، در قالب یک بخشنامه مغایر اصول اولیه تفکیک وظایف قوا است.

۲- نقض اصول دادرسی عادلانه و حقوق دفاعی مؤدیان: یکی از اصول بنیادین قانون، اصل برائت است که فرض را بر بی‌گناهی افراد می‌داند تا زمانی که جرم و سوء نیت آن‌ها در دادگاه صالح اثبات گردد. بخشنامه مزبور این اصل را نقض کرده و مؤدی را به صورت پیشینی و بدون طی فرآیند قضایی، مسئول وقوع جعل دانسته است.

هم چنین این بخشنامه هیچ‌گونه ساز و کاری برای دفاع یا اعتراض مؤدی پیش از متهم شدن به جعل پیش‌بینی نکرده است، در نتیجه حق بنیادی مؤدیان برای بیان نظر و دفاع از خود نقض شده است.

۳- نادیده گرفتن شرایط و احتمال وقوع خطای انسانی یا سیستمی: یکی از ایرادات مهم بخشنامه این است که عدم انطباق اطلاعات درج شده در سامانه رهگیری پُست با مرسوله رسیده را مستقیماً به مؤدی نسبت داده و آن را جرم تلقی کرده است.

سامانه‌های الکترونیکی و رهگیری پُست، مانند هر ابزار دیجیتالی دیگر، ممکن است دچار اختلال یا خطا شوند که فارغ از اراده ارسال‌کننده یا گیرنده است. این خطاها نمی‌توانند مستقیماً به مؤدی نسبت داده شوند.

اگر درج شماره مرسوله با اشتباه کاربر پُستی همراه باشد (که خارج از اختیار مؤدی است)، نمی‌توان این اشتباه را سند مجعول تلقی کرد یا مؤدی را مجرم فرض کرد.

۴- ابهام در تعریف جرم و شفافیت ناکافی در بخشنامه: بخشنامه تعریف دقیق و روشنی از مفهوم جعل در ارتباط با موضوع مالیاتی ارائه نکرده است.

صرف عدم انطباق اطلاعات سامانه رهگیری با مرسوله رسیده به اداره مالیاتی نمی‌تواند به عنوان جعل تلقی شود، زیرا جعل نیازمند شرایطی از جمله تغییر عمدی اطلاعات با سوء نیت خاص است که در این بخشنامه به صورت کلی و مبهم بیان شده است.

بخشنامه نه تنها نتیجه‌گیری مشخص و روشنی ندارد، بلکه احتمال سوءتفسیر یا ایجاد اختلافات اضافی در فرآیندهای مالیاتی را افزایش می‌دهد که باعث سردرگمی در میان مؤدیان و پیچیده کردن رویه مالیاتی می‌شود.

لذا به منظور احقاق حقوق عمومی مؤدیان مالیاتی و جلوگیری از ایجاد رویه‌های غیرشفاف و خلاف قانون، درخواست صدور حکم ابطال این بخشنامه و اجتناب از رویه‌های مشابه را دارم.

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره ۱۸۵۱/۱۳۰/د مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۲۰

ادارات کل امور مالیاتی

با سلام و احترام

نظر به این که اعتراضات مؤدیان مالیاتی واصله از طریق مرسوله های پستی بدواً مستلزم الزاماتی من جمله احراز اعتراض در مهلت قانونی بوده و لازمه این امر نیز بررسی تاریخ دقیق تسلیم اعتراض به دفاتر پستی می باشد، لذا ضرورت دارد ادارات کل امور مالیاتی به محض دریافت مرسوله های پستی حاوی اعتراض مؤدیان نسبت به اوراق مالیاتی، نسبت به بررسی اصالت شماره مرسوله مندرج در پاکت پستی واصله از سامانه رهگیری مرسولات شرکت ملی پست اقدام نمایند. لازم به ذکر است عدم انطباق اطلاعات مرسوله در سامانه یادشده ناشی از الصاق اطلاعات مرسوله دیگر به مرسوله پستی واصله، از مصادیق جرم جعل و استفاده از سند مجعول تلقی می گردد.

- دادستان انتظامی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۷۷۲۴/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۴/۵/۴، نامه شماره ۱۳۰/۱۴۴/د مورخ ۱۴۰۴/۲/۷ دادستان انتظامی مالیاتی را ارسال کرده است. متن آن نامه به طور خلاصه به قرار زیر است:

" به موجب ماده ۱۷۸ قانون مالیات های مستقیم، در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراقی که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می باشد به وسیله اداره پست واصل می گردد، تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز، تاریخ تسلیم به مراجع مربوط محسوب شده و معاونت وقت درآمدهای مالیاتی نیز این مهم را طی بخشنامه شماره ۵۸۷۷۲/۱۳۱۶۷/۴۰/۴ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۲۴ یادآور گردیده است. همچنین قسمت اخیر بخشنامه شماره ۷۴/۹۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۴/۷/۲۸ رییس کل وقت سازمان متبوع در خصوص ارسال گزارش های حسابرسی مالیاتی و مالیاتی از طریق پست نیز بر اهمیت تاریخ تسلیم گزارش های حسابرسی واصله از طریق پست اشاره دارد. با این وصف بدیهی است که در اجرای این ماده و مقررهای قانونی، تعیین دقیق تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیاتی و سایر اوراق پیش گفته به دفاتر پستی به دلیل آثار قانونی قابل ملاحظه ای که در پی خواهند داشت، از اهمیت ویژه ای برخوردار بوده و در زمره الزامات پیش فرضی است که باید توسط اداره کل امور مالیاتی ذی ربط احراز شده که از روش های این احراز، کنترل اصالت شماره مرسوله پستی می باشد.

از جمله جرایم علیه مصالح عمومی کشور، جرم جعل و استفاده از سند مجعول بوده که مقنن بدون تعریف حقوقی این جرم، به ذکر برخی از مصادیق آن به ویژه در ماده ۵۲۳ قانون مجازات اسلامی بسنده نموده که از جمله این مصادیق «الصاق» بوده که صرف نظر از شیوه ارتکاب آن، در زمره مصادیق جرم جعل قرار گرفته است.

شایان ذکر است، در الصاق شماره مرسوله پستی مشاهده گردیده که شماره مرسوله پستی دیگر که تاریخ آن داخل در مهلت قانونی مقرر در قانون مالیات های مستقیم می باشد، از پاکت آن جدا شده و مجدداً بر روی مرسوله پستی حاوی اوراق مرتبط با مالیات الصاق گردیده که وقوع چنین عملی قطعاً نمی تواند مفهوم خطای انسانی و یا سیستمی را به ذهن متبادر نماید و بر مبنای اصول حقوقی، به دلیل تحقق چنین امری و با طرح دعوی در مرجع قضایی، مدعی وقوع خطا باید نسبت به اثبات ادعای خویش اقدام نماید.

به صراحت مفاد ماده ۷۲ قانون آیین دادرسی کیفری، مقامات و اشخاص رسمی (که مراد از آن، مدیران و کارکنان سازمان ها و ادارات عمومی و دولتی می باشد)، در مواجهه با اطلاع از وقوع جرائم غیرقابل گذشت در حوزه کاری خویش، مکلف به اعلام مراتب به دادستان (عمومی و انقلاب) گردیده اند. هم چنین به موجب ماده ۱۴ قانون ارتقا سلامت اداری، بازرسان، کارشناسان رسمی، حسابرسان و حسابداران، ممیزین، ذی حساب ها، ناظرین و سایر اشخاصی

که مسئول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیت های اشخاص حقیقی و حقوقی در حیطه وظایف خود می باشند، موظفند در صورت مشاهده هرگونه فساد موضوع قانون ارتقاء سلامت اداری، مراتب را به مرجع نظارتی یا قضایی ذی صلاح اعلام نموده و در غیر این صورت، متخلفین به سه سال محرومیت یا انفصال از خدمت در دستگاه های مشمول این قانون و یا جزای نقدی به میزان دو تا ده برابر مبلغ معاملات بزرگ مذکور در قانون برگزاری مناقصات و نیز لغو عضویت در انجمن ها، مؤسسات و اتحادیه های صنفی و حرفه ای و یا هر دو مجازات محکوم گردیده که از جمله فساد مذکور در بند (الف) ماده یک قانون ارتقا سلامت اداری، جرم جعل می باشد.

علی ای حال با عنایت به مراتب معنونه و با ذکر این امر که مفاد مواد ۵۲۴ الی ۵۳۲، ۵۳۴، ۵۳۶ الی ۵۴۲ قانون مجازات اسلامی مورد اشاره توسط شاکی از موضوع دادخواست مطروحه خروج موضوعی دارد، لذا رد شکایت شاکی مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۵/۴/۲۳ با حضور رئیس 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 هیأت عمومی

نظر به این که در بخشنامه شماره ۱۳۰/۱۸۵۱/د مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۲۰ صادره از سوی دادستان انتظامی مالیاتی برخلاف شرح وظایف دادستان انتظامی مالیاتی (به شرح مذکور در مواد ۲۶۴ و ۲۶۵ قانون مالیات های مستقیم که در آن صرفاً شأن و صلاحیت اعلام تخلف و جرم به مراجع صالح قضایی و اداری علیه مؤدیان و مأمورین متخلف پیش بینی شده) مقرر گردیده است که عدم انطباق اطلاعات مرسوله پستی ناشی از الصاق اطلاعات مرسوله دیگر به مرسوله پستی، از مصادیق جعل و استفاده از سند مجعول است و این در حالی است که طبق قانون مجازات اسلامی و قانون آیین دادرسی کیفری و سایر قوانین جزایی تشخیص ارکان سه گانه جرم در صلاحیت قاضی رسیدگی کننده است که حسب مورد و با لحاظ مستندات و دفاعیات متهم، بزه و جرم از منظر وی اثبات می گردد یا منتفی می شود، لذا وضع مقررره مورد شکایت خارج از صلاحیت مقام مقررره گذار بوده و مستند به بند یک ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب 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. /

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری