



رای شماره: ۱۴۰۲/۱۱/۱۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود» از انتهای اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۲/۱۱/۱۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۱۱/۱۷

شماره پرونده: ۰۲۰۰۹۴۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای امید یاهو

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود» از انتهای اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود» از انتهای اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" دفتر روابط عمومی سازمان امور مالیاتی در ۱۴۰۲/۲/۲۰ اقدامی پسندیده و به جهت تشویق مودیان به تنظیم اظهارنامه به صورت اصولی و دقیق اطلاعیه ای صادر نمود با این وجود در قسمت انتهایی بخشنامه مورد اعتراض بیان نمود که «ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی در مراجع دادرسی مالیاتی مسموع نخواهد بود.» این امر به وضوح مغایر با مواد متعددی از قانون مالیات های مستقیم است که در سطور آتی بیان می گردد:

۱- مغایرت با ماده ۹۳ و ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم، بنابر مواد ذکر شده آنچه مبنای محاسبه مالیات و مطالبه آن توسط سازمان امور مالیاتی است سود ناشی از تفاضل هزینه از درآمد مودی است و تا زمانی که مودی سودی بدست نیاورده باشد سازمان امور مالیاتی قانوناً حق دریافت مالیات ندارد اما بنابر اطلاعیه مورد اعتراض صرف ابراز مودی در اظهارنامه مالیاتی را مبنای مطالبه مالیات قرار داده و اعتراض وی مبنی بر اشتباه یا سهو قلم و... را بدون بررسی صحت و سقم اظهارات مودی رد می نماید. این در حالی است که هیأت های حل اختلاف مالیاتی طبق وظیفه ذاتی خود مکلف به بررسی صحت یا عدم صحت اظهارات مودی بوده و عدم بررسی ادعای مودی و نهایتاً مطالبه مالیات از مودی که سودی به دست نیاورده به شرح مواد فوق الذکر مغایر با قانون است.

۲- مغایرت با اصل ۳۴ قانون اساسی و مواد ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم: هر چند که در تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم مقنن ابرازی مودی را قطعی دانسته اما می بایست به این موضوع توجه نمود که این امر مانع اعتراض مودی مبنی بر اعلام اشتباه در میزان ابرازی نبوده و در هر حال مودی با ارایه اسناد مثبته که حاکی اشتباه مودی در ابراز و درآمد کمتر مودی باشد می تواند به مالیات تعیینی بر اساس اشتباه وی اعتراض نماید. علی هذا با وجود امکان قانونی اعتراض در مواد متعدد قانون مالیات های مستقیم، با توجه به استدلال های پیش گفته اطلاعیه مورد اعتراض با ایجاد مانع در برابر اعتراض و تظلم خواهی مودی در مراجع دادرسی مالیاتی بدون صلاحیت قانونی و مغایر با اصل ۳۴ قانون اساسی هیأت های حل اختلاف مالیاتی را از رسیدگی به ادعای اشتباه و ... مودی منع می نماید. این در حالی است که در کلیه مواد قانونی راجع به فرآیند دادرسی مالیاتی از جمله ماده ۲۴۴ و ... صلاحیت های هیأت حل اختلاف مالیاتی را عام و مطلق دانسته و مراجع موصوف را ملجا اعتراضات مودیان مالیاتی در برابر اختلافات مالیاتی حادث شده بین مودی و سازمان امور مالیاتی دانسته است و به هیچ روی تخصیصی در باب محدودیت هیأت حل اختلاف مالیاتی برای رسیدگی به اعتراضات مودی مبنی بر اشتباه در ارقام مندرج در اظهارنامه وجود ندارد. مطابق با رویه اتفاق شعب دیوان عدالت اداری در صورت اثبات اشتباه در قید اقلام مندرج در اظهارنامه ادعای اشتباه و ... مودی قابل پذیرش بوده و مطابق با آراء مذکور رویه هیأت های حل اختلاف مالیاتی در خصوص عدم رسیدگی به اعلام اشتباه مودی فاقد مبنای قانونی است.

۳- مغایرت با تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم: مطابق با تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم «هیأت های حل اختلاف مالیاتی دارای استقلال کامل بوده» بنابراین صدور حکم الزام آور از سوی دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی سازمان امور مالیاتی به جهت عدم صلاحیت قانونی مرجع مذکور فاقد مبنای قانونی بوده و با توجه به اصل قانونی بودن صلاحیت مراجع دولتی صدور حکم تکلیفی بدون صلاحیت قانونی شایسته ابطال می باشد.

بنا به مراتب معروضه تقاضای ابطال قسمت انتهایی اطلاعیه دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی سازمان امور مالیاتی به جهت مغایرت با مواد فوق الذکر وفق بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری تحت استدعاست. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

" اطلاعیه مهم

قابل توجه مودیان محترم مالیاتی

طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم، مسئولیت تسلیم اظهارنامه مالیاتی و صحت مندرجات آن با مودی می باشد، لذا ضمن تاکید بر دقت در تنظیم و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، چنانچه تکمیل فرم مذکور با مراجعه به دفاتر پیشخوان خدمات دولت، کافی نت ها و سایر مراجع، انجام می گیرد، ضروری است قبل از ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، مودیان از صحت اطلاعات وارده اطمینان کامل کسب نمایند. بدیهی است در این صورت ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی، در مراجع مالیاتی، مسموع نخواهد بود. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۸۳۱۸/ص-۱۴۰۲/۵/۱۷ توضیح داده است که:

" به موجب اطلاعیه دفتر روابط عمومی: ادعای خطا یا اشتباه در اظهارنامه های مالیاتی که از طریق مراجعه به کافی نت ها یا ... ارسال می شود در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود. شاکی مدعی است این مقررره موجب سلب حق اعتراض مودیان در خصوص سهو قلم و اشتباه در محاسبه ارقام و نیز ایجاد محدودیت برای مراجع دادرسی مالیاتی در رسیدگی به اعتراض ایشان گردیده است. این در حالی است که هدف این سازمان از ذکر عبارت مورد شکایت یاد آوری تکلیف قانونی مودیان مبنی بر تنظیم صحیح اظهارنامه مالیاتی بوده است. همچنین امکان استفاده از فرجه تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات های مستقیم (امکان اصلاح) برای مودی وجود دارد. به طور کلی به موجب ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع قانون یاد شده که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مودی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارایه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. ضمن آن که طبق حکم تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم، آن قسمت از مالیات مورد قبول مودی مندرج در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی، به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است. بنابر مراتب فوق درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی ملاک اصلی در تعیین مالیات متعلق است.

شایان ذکر است، در مواردی که به موجب اسناد و مدارک مثبت ثبت اطلاعات اشتباه توسط مودی و ابراز بیش از واقع احراز شود این امر مانع از اصلاح اشتباه مودی در زمان رسیدگی اداره امور مالیاتی به اظهارنامه مالیاتی مودی نخواهد بود. حکم تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات های مستقیم و به منظور رعایت حقوق مودیان به آنها پیش بینی شده است تا در صورتی که به نحوی از انحاء در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی صرفاً از نظر محاسبه اشتباهی شده باشد مودیان با ارایه مدارک لازم ظرف یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نمایند و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مودی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می باشد. بنابراین ذکر عبارت مورد شکایت در قسمتی از اطلاعیه دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی که بر رعایت الزامات قانونی تاکید دارد و برای آگاهی بخشی به مودیان نسبت به انجام صحیح تکالیف قانونی درج شده است، در حدود وظایف این سازمان قرار دارد. با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج سازمان امور مالیاتی کشور از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی خود رد شکایت شاکی مورد استدعا است. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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

براساس قسمت انتهایی مقررہ مورد شکایت کہ در قالب اطلاعیہ منتشر و جهت اجرا بہ مودیان مالیاتی اطلاع رسانی گردیدہ، اعلام شدہ است کہ در فرض اشتباہ در تنظیم اظهارنامہ، ادعای خطا یا اشتباہ در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامہ مالیاتی در مراجع مالیاتی مسموع نخواہد بود و حکم مذکور از این جهت واجد ایراد است کہ اگر بنا بر عدم استماع ادعای خطا یا اشتباہ در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامہ مالیاتی باشد، اعلام این امر بر عہدہ ہیأت های حل اختلاف مالیاتی است کہ برای رسیدگی بہ این موضوع صلاحیت دارند و از طرف دیگر در تبصرہ مادہ ۲۲۶ قانون مالیات های مستقیم بحث اصلاح اظهارنامہ پیش بینی شدہ و محدود کردن حق اصلاح اظهارنامہ مبنای قانونی ندارد و لذا عبارت «... ادعای خطا یا اشتباہ در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامہ مالیاتی در مراجع مالیاتی مسموع نخواہد بود»، در انتہای اطلاعیہ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرہنگ سازی سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند بہ بند ۱ مادہ ۱۲ و مادہ ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و ابطال می شود. این رای براساس مادہ ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

حکمتعلی مظفری

رئیس ہیأت عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شہید ستاری بلوار شہید مخبری نبش خیابان ایران زمین