

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَّ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001576428
تاریخ تنظیم : 1402/06/21

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

شماره پرونده ها :

140131920001367121 , 140131920001611842 , 140131920001477000 , 140131920001462543 , 140131920001476942 , 140131920001535599
140131920001411615 , 140131920001503235 , 140131920001678519 ,

شماره بایگانی شعبه :

0106817 , 0106998 , 0107435 , 0106728 , 0107320 , 0106966 , 0106906 , 0106963 , 0107060

تاریخ دادنامه: 1402/6/21

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

شاکیان: آقایان محسن دانشور، سیدمسیح مولانا، نیما غیاثوند، حمیدرضا فتاحی، مرتضی پورکاویان، محمدرضا باقر مهربان، محمدمهدی زاهدی، بهمن زبردست و امید یاهو

موضوع شکایت و خواسته: ابطال پارگراف سوم بخشنامه شماره 1401/9/29-د/214/62620 رئیس مرکز دادرسی مالیاتی

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست هایی جداگانه ابطال پارگراف سوم بخشنامه شماره 214/62620-د/1401/9/29 رئیس مرکز دادرسی مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

" وفق ماده 216 قانون مالیات های مستقیم «مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیاتها قابل مطالبه و وصول می باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم الاجرا است. تبصره 1- در مورد مالیات های مستقیم در صورتی که شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذارده شده است هرگاه هیأت حل اختلاف مالیاتی شکایت را وارد دانست ضمن صدور رأی به بطلان اجراییه حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیأت حل اختلاف قطعی است.»

بر همین اساس هم در ماده 5 دستورالعمل رئیس کل سازمان امور مالیاتی در خصوص ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی، به شماره 1401/4/25-200/1401/531 مقرر شده که «اعتراض به صحت ابلاغ الکترونیکی در موارد زیر مجاز بوده و از طریق هیأت موضوع ماده 216 قانون مالیات های مستقیم قابل رسیدگی خواهد بود: 1- مؤدی، متکی بر دلایل و اسناد و مدارک معتبر اثبات نماید، به دلیل عدم دسترسی به

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001576428
تاریخ تنظیم : 1402/06/21

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

سامانه های رایانه ای/مخابراتی یا نقص در این سامانه ها از بارگذاری اوراق یا مفاد ابلاغ مطلع نشده است. 2- ابلاغ الکترونیکی در شرایطی انجام گرفته باشد که حساب کاربری مؤدی می بایست غیر فعال بوده و یا مؤدی از شمول ابلاغ الکترونیکی خارج شده باشد.» روشن است که مانند همه اعتراضاتی که در مراجع قضایی و شبه قضایی مطرح می شود، اعتراضات مطرح شده در این هیأت نیز ممکن است بی پایه یا برعکس متکی بر دلایل و اسناد و مدارک معتبر باشد، اما مرجع تصمیم گیری در این خصوص صرفاً خود هیأت مذکور است و وفق آرای متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری درباره استقلال مراجع قضایی و شبه قضایی، از جمله رأی شماره 1385/9/19-668 که در آن مقرر شده «تشخیص صلاحیت مراجع قضایی و شبه قضایی در انجام وظایف محوله علی الاصول به عهده مراجع مزبور است و تعیین تکلیف برای مقام قضا و آراء و احکام او جز از طریق مقنن، مداخله در امر استقلال قوه قضاییه و مغایر قانون است»؛ هر مقرر ای که حکم به چنین تعیین تکلیفی داده باشد هم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات است.

مستفاد از ماده 216 قانون مالیات های مستقیم ورود به ماهیت یا تصمیم به عدم ورود امری است که نیاز به بررسی اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده 216 قانون مالیات های مستقیم دارد و قانونی بودن قطعیت یا غیر قانونی بودن قطعیت از مواردی نیست که در صلاحیت مسئولان ادارات مالیاتی باشد. با این همه در پاراگراف سوم بخشنامه مورد شکایت که تنها 5 ماه پس از صدور دستورالعمل رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی، صادر گردیده، چنین مقرر شده که «قطعیت مالیات با ادعای مؤدی مبنی بر عدم اطلاع از مفاد رأی هیأت بدوی که به شیوه غیر حضوری ابلاغ شده است، از مصادیق قابل طرح در هیأت های حل اختلاف موضوع تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم نبوده و مجوزی برای ابطال اوراق قطعی و اجرایی و ورود ماهوی هیأت های مذکور به پرونده در مقام هیأت تجدیدنظر نمی باشد.» لذا به دلیل مغایرت اطلاق این حکم با ماده 216 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 1 آن، همچنین ماده 5 دستورالعمل رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی و مواد 83 و 88 قانون آیین دادرسی و نیز خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بودن آن با اتخاذ ملاک از رأی مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ابطال پاراگراف سوم بخشنامه شماره 1401/9/29-د/214/62620 رئیس مرکز دادرسی مالیاتی مورد درخواست است."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" مدیران محترم دادرسی مالیاتی

با سلام و احترام

با عنایت به طرح برخی ابهامات در خصوص صلاحیت هیأت حل اختلاف مالیاتی برای استفاده از ظرفیت تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم جهت رسیدگی به شکایات مؤدی از اوراق اجرایی صادره بر

تصویر برابر یا اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَى أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001576428
تاریخ تنظیم : 1402/06/21

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

مبنای قطعیت آراء بدوی ابلاغی به طرق غیر حضوری وفق مقررات تبصره 1 و قسمت اخیر تبصره 2 ماده 203 و ماده 208 قانون مالیات های مستقیم و یا ابلاغ الکترونیکی طبق بند 3 ماده 2 اصلاحی دستورالعمل شماره 1401/4/25-531/1401/200 به آگاهی می رساند: بر اساس ماده 247 قانون مالیات های مستقیم آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی بدوی، قطعی و لازم الاجرا است، مگر آن که ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی به مؤدی بر اساس ماده 203 قانون مالیات های مستقیم و تبصره های آن از طرف مأموران مالیاتی یا مؤدی به صورت کتبی مورد اعتراض قرار گیرد. در این شرایط پرونده به هیأت حل اختلاف تجدیدنظر احاله خواهد شد. بر این اساس قانونگذار استثنایی در روند قطعیت آرای بدوی ابلاغی به شیوه های مختلف در نظر نگرفته و ابلاغ آراء مذکور وفق مقررات تبصره های ماده 203 و ماده 208 قانون مالیات های مستقیم را مانع قطعیت این آراء ندانسته است. با توجه به توضیحات فوق قطعیت مالیات با ادعای مؤدی مبنی بر عدم اطلاع از مفاد رأی هیأت بدوی که به شیوه غیر حضوری ابلاغ شده است، از مصادیق قابل طرح در هیأت های حل اختلاف موضوع تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم نبوده و مجوزی برای ابطال اوراق قطعی و اجرایی و ورود ماهوی هیأت های مذکور به پرونده در مقام هیأت تجدیدنظر نمی باشد. - رئیس مرکز دادرسی مالیاتی "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 1401/12/11-ص-212/26107 توضیح داده است که:

" به استحضار می رساند: نامه مورد شکایت تجویزی در رابطه با شیوه ابلاغ نداشته است، بدیهی است با توجه به پیش بینی شیوه غیر حضوری ابلاغ در قانون، مجریان (مأموران مالیاتی) نیز مجاز هستند از این شیوه در چارچوب قانون جهت ابلاغ کلیه اوراق مالیاتی از جمله آراء هیأت بدوی استفاده نمایند. بر این اساس چنانچه ابلاغ رأی هیأت بدوی مطابق قانون و با رعایت ترتیبات مربوط انجام شده باشد (فارغ از آن که ابلاغ به شخص مؤدی یا به بستگان وی و یا بر اساس مقررات قسمت اخیر ماده 203 یا ماده 208 قانون مالیات های مستقیم انجام گرفته باشد) ابلاغ صحیح بوده و ابطال قطعیت به استناد غیر حضوری بودن ابلاغ رأی هیأت بدوی، فاقد وجهت قانونی است. طبعاً چنانچه در هیأت موضوع تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم اثبات شود که ابلاغ رأی هیأت حل اختلاف بدوی (اعم از ابلاغ حضوری یا غیر حضوری) مطابق قانون و به درستی انجام پذیرفته امکان ابطال قطعیتی به دلیل نقص در ابلاغ رأی هیأت بدوی و ورود ماهوی به پرونده فراهم می باشد که این امر تعارضی با مفاد نامه صدرالاشاره ندارد.

در پاسخ به ادعای شاکیان مبنی بر ورود نامه مذکور به حدود صلاحیت هیأت های حل اختلاف لازم به تأکید است که نامه صدرالاشاره در پاسخ به استعلامات واحدهای دادرسی مالیاتی جهت تصریح موضوع صادر گردیده و صرفاً شیوه اجرایی ماده 247 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم را برای بهره برداری هیأت های حل اختلاف مالیاتی بیان کرده است. در زمان رسیدگی در هیأت حل اختلاف این نمایندگان هیأت هستند که با در نظر گرفتن قوانین و مقررات مربوط و در نظر گرفتن جمیع شرایط ناظر بر

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



یک پرونده مالیاتی مشخص نسبت به صدور رأی اقدام می نمایند. شاکی در دادخواست تقدیمی خلط مبحث ماده 157 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم را مطرح کرده است که در پاسخ متذکر می شود رسیدگی به اعتراض مؤدیان در اجرای ماده 157 قانون مالیات های مستقیم (در مورد مطالبه مالیات از شخص ثالث) در هر مرحله از فرآیند مالیات ستانی امکان پذیر است و این حق مؤدی ارتباطی با نحوه قطعیت مالیات مورد مطالبه ندارد.

در مورد بحث ابلاغ الکترونیکی نیز اشعار می دارد در دستورالعمل ابلاغ الکترونیکی به شماره 200/1401/531-1401/4/25 امکان اعتراض مؤدی به هیأت موضوع ماده 216 قانون مالیات های مستقیم در صورت احراز عدم دسترسی مؤدی به اوراق ابلاغ در اثر اختلال سامانه های اطلاعاتی و مخابراتی پیش بینی شده است. لذا در صورت احراز چنین اختلالی در زمان ابلاغ رأی هیأت بدوی، هیأت موضوع ماده 216 می تواند نسبت به رفع اثر از ابلاغ اقدام نماید و مانع از تضییع حقوق مؤدی شود.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/6/21 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس پاراگراف سوم بخشنامه شماره 214/62620/د مورخ 1401/9/29 رئیس مرکز دادرسی مالیاتی مقرر شده است : «...قطعیت مالیات با ادعای مؤدی مبنی بر عدم اطلاع از مفاد رأی هیأت بدوی که به شیوه غیرحضوری ابلاغ شده است، از مصادیق قابل طرح در هیأت های حل اختلاف موضوع تبصره (1) ماده (216) قانون مالیات های مستقیم نبوده و مجوزی برای ابطال اوراق قطعی و اجرایی و ورود ماهوی هیأت های مذکور به پرونده در مقام هیأت تجدیدنظر نمی باشد» و این حکم برخلاف منطوق و استنتاج از حکم مندرج در ماده 216 و تبصره 1 آن از قانون مالیات های مستقیم است و به لحاظ اینکه در تبصره 1 ماده مزبور تفاوتی در ابلاغ به شیوه الکترونیکی و غیر آن وجود ندارد و مجوز قانونگذار برای استفاده از ظرفیت هیأت های حل اختلاف مالیاتی از تبصره 1 ماده 216 قانون مالیات های مستقیم ناظر به موردی است که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذاشته شود که در این فرآیند عدم اطلاع از مفاد رأی بدوی و یا اصولاً عدم ابلاغ صرف نظر از شیوه و نحوه ابلاغ آن برای استحقاق مؤدی از این امتیاز قانونی کفایت می نماید، بنابراین به جهت تضییع حقوق مؤدیان و حذف یک مرحله از دادرسی برای آنان و با ذکر اینکه کلمه کتبی که در ماده 247 قانون مالیات های مستقیم از آن استفاده شده در فرضی به تصویب رسیده که امکان ابلاغ الکترونیکی منتفی بوده است، در نتیجه پاراگراف سوم بخشنامه شماره 214/62620/د مورخ 1401/9/29 رئیس مرکز دادرسی مالیاتی خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001576428
تاریخ تنظیم : 1402/06/21

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری