



رای شماره ۳۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (۱- دادنامه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی به شماره ۱۱۱۷۶-۱۴۰۰/۰۹/۲۷ که بر اساس آن تمام امتیازاتی که مقنن برای برگ تشخیص از جمله اعتراض، رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی، رسیدگی در دیوان عدالت اداری، مستند و مستدل بودن و ... در نظر گرفته است برای برگ مطالبه نیز وجود دارد، بنابراین رای هیأت تخصصی صحیح صادر شده است و موجبی برای نقض آن در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری وجود ندارد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۰۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱/۲۳

شماره پرونده: ۰۰۰۱۱۳۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعتراض به رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۱۷۶-۱۴۰۰/۰۹/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

گردش کار: آقای احمد شهنیایی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «یا مطالبه مالیات» در تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۲۲ و عبارت «به موجب برگ مطالبه مالیات» در بند ۷ ماده ۴۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۸/۰۹/۱۳ را خواستار شده و اعلام کرده است که عبارت «به موجب برگ مطالبه مالیات» در تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۲۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم دلالت بر امکان مطالبه مالیات بر درآمد بدون صدور برگ تشخیص دارد و این در حالی است که براساس احکام قانونی از جمله مواد ۹۷ و ۲۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم، مطالبه مالیات درآمد موضوع مواد یادشده باید متعاقب تشخیص مالیات و به موجب برگ تشخیص باشد و مطالبه مالیات بر درآمد و یا صدور برگ مطالبه بدون طی فرآیند تشخیص و صدور برگ تشخیص برخلاف مواد قانونی مذکور است و در بند ۷ ماده ۴۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم نیز عبارت «به موجب برگ مطالبه مالیات» که مطالبه مالیاتهای تکلیفی را به موجب برگ مطالبه مقرر

کرده، برخلاف ماده ۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم است که براساس آن مطالبه مالیات تکلیفی باید به موجب برگ تشخیص صورت بگیرد.

در پاسخ به شکایت مزبور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۵۱۶۰ ص مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۱۷ اعلام کرده است که:

اولاً: ذکر عبارت «و یا مطالبه مالیات» که شاکی در دادخواست خود مطرح کرده، یعنی اضافه کردن حرف ربط «و» به عبارت «یا مطالبه مالیات»، وجاهت قانونی ندارد و منظور از این عبارت که در تبصره ۱ ماده ۲۲ آیین‌نامه مورد شکایت آمده، صدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات یا صدور و ابلاغ برگ مطالبه مالیات است که در اینجا عبارت «صدور ابلاغ برگ» و «مالیات» به قرینه حذف گردیده و عبارت «یا مطالبه مالیات» به معنی مطالبه مالیات بر درآمد بدون صدور برگ تشخیص نیست و مقرر در اعتراض در راستای رعایت مقررات قانونی صادر شده است. ثانیاً: درخصوص ابطال عبارت «به موجب برگ مطالبه مالیات» در بند ۷ ماده ۴۲ آیین‌نامه اجرایی مورد شکایت نیز لازم به یادآوری است که به موجب قسمت اخیر ماده ۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم مطالبه مالیات حقوق بگیران به موجب برگ تشخیص صورت می‌گیرد و پرداخت‌کنندگان حقوق نیز در حکم مؤدی شناخته شده‌اند و در بندهای مختلف ماده ۴۲ و نیز بند ۷ ماده اخیرالذکر آیین‌نامه اجرایی نیز موارد مطالبه مالیاتها به موجب برگ مطالبه مشخص شده و در نتیجه این امر مبین آن است که بند مذکور مربوط به مالیات بر درآمد حقوق نیست و در راستای قوانین و مقررات مربوطه صادر شده است.

در مقام رسیدگی به شکایت فوق، هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری به موجب رای شماره ۱۱۱۷۶۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۱۷۶-۱۴۰۰/۰۹/۲۷ اتخاذ تصمیم کرده و اعلام نموده است که: «با لحاظ اینکه عمده ایراد شاکی به تبصره ۱ و ۲ از ماده ۲۲ و بند ۷ ماده ۴۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه مورد شکایت به شماره ۱۳۹۸/۰۹/۲۴-۸۶۹۸/۲۰۰ و شماره ۱۳۹۸/۰۹/۱۳-۱۸۰۷۱۸ ناظر به این است که در مصوبات مورد شکایت امکان مطالبه مالیات بدون صدور برگ تشخیص پیش‌بینی شده است، در حالی که طبق مواد مختلف از قانون مالیاتهای مستقیم از جمله مواد ۹۷ و ۲۳۸ مطالبه می‌بایست با برگ تشخیص انجام پذیرد و این در حالی است که اولاً: در مواد مختلف از قانون مالیاتهای مستقیم امکان مطالبه مالیات و عوارض بدون صدور برگ تشخیص و صرفاً با صدور برگ مطالبه وجود دارد و حتی در مواردی اصولاً مطالبه مالیات بدون صدور برگ تشخیص و مطالبه انجام می‌شود و آن در مواردی مثل کسر حقوق کارمندان دولت و نحو آن می‌باشد و ثانیاً: احکامی که درخصوص برگ تشخیص مالیات و امکان اعتراض به آن وجود دارد (مفاد ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم) درخصوص برگ مطالبه نیز وجود دارد و آن مفاد ماده ۱۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۲۴۴ همین قانون است که هرگونه اختلاف مالیاتی می‌تواند در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود و از این جهت خدشه‌ای به مطالبه مالیات و رعایت حقوق مؤدیان وارد نمی‌باشد. ثالثاً: آنچه درخصوص امکان تولید اظهارنامه برآوردی و امکان قطعی شدن برگ تشخیص و نیز امکان مطالبه مالیات در جهت وصول مالیات تکلیفی موضوع تبصره ۲ ماده ۱۰۳ و ماده ۱۰۷ قانون در مقررات مورد شکایت آمده است با لحاظ مطالب پیش گفته و مصادیق متعدد و متنوع مالیاتی و قابلیت حمل بر مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم و نیز عوارض موضوع قانون (حسب مورد برگ تشخیص یا برگ مطالبه) در راستای تبیین مفاد قانون بوده و اهداف مقنن را علی‌الخصوص با نظرداشت امکان اعتراض به برگ مطالبه در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، تسهیل می‌نماید. لذا به استناد بند (ب) ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می‌نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات معزز دیوان عدالت اداری می‌باشد.»



همچنانکه ملاحظه می‌فرمایید، در صورتی که مؤدی مالیات بر درآمد از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی به موجب برگ تشخیص مالیات نسبت به مطالبه مالیات متعلق وی اقدام می‌کند و در این ماده امکان مطالبه مالیات از طریق صدور برگ مطالبه پیش‌بینی نشده است. در تبیین تفاوت برگ تشخیص و برگ مطالبه باید گفت که با توجه به احکام مقرر در مواد ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۱ و ۳۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم، تنظیم برگ تشخیص مالیات توسط کارشناس ارشد امور مالیاتی و با تأیید رئیس امور مالیاتی و در مواردی حتی توسط مأموران بالاتر از کارشناسان ارشد مالیاتی و یا توسط چند کارشناس ارشد امور مالیاتی صورت می‌گیرد و تنظیم برگ تشخیص باید از طریق بررسی ترازنامه، حساب سود و زیان و یا صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه بوده و مستدل و متضمن برآورد کارشناسی مأموران ذیربط و براساس اطلاعات و قرائن و شواهد مربوط و متکی به اسناد و مدارک باشد. بنابراین صدور برگ تشخیص که اصولاً پس از عدم پذیرش اظهارنامه مالیاتی مؤدی صورت می‌گیرد، یک فرآیند کاملاً ماهوی است که در جریان آن با تکیه بر اسناد و مدارک و محاسبه دقیق مالیات و به شیوه‌ای مستدل و مستند به اظهارات کارشناسی، مالیات بر درآمد شخص تعیین شده و به وی ابلاغ می‌شود. در ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم نیز با توجه به همین موارد اعلام شده است که: «برگ تشخیص مالیات باید براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد...» در مقابل، برگ مطالبه اصولاً ناظر بر مالیات‌های تکلیفی از قبیل مالیات بر خانه‌های خالی (موضوع تبصره ۱ ماده ۵۴ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۹/۰۵) و مالیات بر منافع بلاعوض اموال (موضوع ماده ۱۲۳ قانون مالیاتهای مستقیم) است که در این موارد قانونگذار به دلایلی مانند مشخص بودن مأخذ مالیاتی، مطالبه مالیات را صرفاً از طریق صدور برگ مطالبه (که واجد جنبه ماهوی و جزئیات مقرر در برگ تشخیص نیست) و در واقع بدون صدور برگ تشخیص امکان‌پذیر دانسته است. اما بدیهی است که وجود چنین مواردی در قانون که دارای تفاوت روشنی با موضوع مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی هستند، نمی‌تواند منجر به تعمیم موضوع به مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شود که قانونگذار به صراحت ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم درخصوص آن تعیین تکلیف کرده و مقرر نموده است که مطالبه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی پس از عدم پذیرش اظهارنامه مؤدی صرفاً از طریق صدور برگ تشخیص مالیات امکان‌پذیر است.

به بیان بهتر، با توجه به اینکه مقررات مورد شکایت درخصوص ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم وضع شده‌اند و ماده مزبور، مطالبه مالیات موضوع این ماده را صرفاً از طریق صدور برگ تشخیص امکان‌پذیر دانسته است، بنابراین مقررات مورد شکایت که مطالبه مالیات موضوع ماده ۹۷ را از طریق برگ مطالبه نیز قابل تحقق اعلام کرده‌اند، صریحاً مغایر با حکم ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم هستند و با توجه به تفاوت مشخص برگ تشخیص و برگ مطالبه از حیث شمول یا عدم شمول بر جزئیات محاسبه مالیات، قابل اعتراض بودن هردو برگ مزبور نمی‌تواند مبنایی قانونی برای اخذ مالیات موضوع ماده ۹۷ از طریق صدور برگ مطالبه به جای صدور برگ تشخیص باشد. زیرا برگ مطالبه عملاً دربرگیرنده جزئیات مؤثر در تعیین مالیات نیست و نمی‌تواند مانند برگ تشخیص در جریان اعتراض مؤدی مورد استفاده او قرار بگیرد. به علاوه، با توجه به اینکه مقررات مورد شکایت درخصوص ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم وضع شده‌اند و این ماده در رابطه با لزوم صدور برگ تشخیص برای مطالبه مالیات صراحت دارد، بنابراین استناد به اینکه در برخی مواد قانون مالیاتهای مستقیم مطالبه مالیات براساس برگ مطالبه نیز امکان‌پذیر اعلام شده، نمی‌تواند مبنای قانونی برای رد اعتراض مطرح شده باشد.

با توجه به موارد فوق بدیهی است که مخیر بودن سازمان امور مالیاتی در مطالبه مالیات از طریق برگ تشخیص یا برگ مطالبه که مقررات مورد شکایت متضمن اختیار فوق هستند، با عنایت به حکم صریح قانونگذار در ماده ۹۷

قانون مالیاتهای مستقیم، خلاف قانون است و زمینه تضييع حقوق مؤدیان مالیاتی را که براساس ماده ۲۳۷ قانون مزبور باید دلایل و مبانی تعیین مالیات مربوط به خود مطلع شوند، فراهم می‌نماید. مراتب جهت صدور دستور مقتضی خدمت حضرتعالی ارائه می‌شود.»

رئیس دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۸ در هاشم گزارش فوق، با اعتراض نسبت به رای هیأت تخصصی موافقت کرده‌اند و پرونده در اجرای مقررات بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی ارجاع شد و پس از وصول نظریه اعضای هیأت تخصصی، موضوع در دستور کار جلسه هیأت عمومی قرار گرفت و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۱۰/۲۳ به ریاست رئیس دیوان عدالت اداری و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرد.

### رای هیأت عمومی

اولاً: دستورالعمل مورد شکایت مربوط به آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در قالب بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۹/۲۴-۸۶/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی است و یکی از کلیدی ترین آییننامه اجرای قانون مالیاتهای مستقیم، همین آیین نامه است که تمامی فرآیندها و روش های رسیدگی و تشخیص و مطالبه و وصول مالیات و اعتراضات و اقدامات اجرایی را در همه ابواب و حوزه های مالیاتی پوشش می دهد.

ثانیاً: با اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۹۴، اصولاً در فرآیند تشخیص مالیات و مطالبه آن، یا باید از سوی مؤدی اظهارنامه مالیاتی ارایه شود و یا اینکه بر اساس آنچه در ماده ۹۷ اصلاحی آمده است، ادارات مالیاتی اقدام به تولید اظهارنامه و برآورد آن با لحاظ فرآیندهای مذکور در قانون نمایند.

ثالثاً: هر چند عمده موارد مذکور در قانون در راستای فرآیندهای مذکور در قسمت ثانیاً، نیاز به برگ تشخیص و صدور آن دارند لیکن مواردی در قانون وجود دارند که اصولاً مطالبه مالیات می بایست با برگ مطالبه مالیات انجام شود و نمی توان در آنها برگ تشخیص صادر نمود در عین حال نیاز به ارایه اظهارنامه ( اعم از ابرازی یا تولیدی ) وجود دارد.

رابعاً: طبق دادنامه شماره ۱۰۸۵ - ۱۰۸۴ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و بر اساس حکم مندرج در ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم تمامی مصادیق مندرج در فصل اول از باب سوم مالیات بر درآمد ( رای هیأت عمومی در خصوص ماده ۵۷ قانون بود است ) می بایست اظهارنامه ارایه نمایند و این در حالی است که اگر اظهارنامه ندهند سازمان امور مالیاتی برای آنها اظهارنامه تقدیم می نماید لیکن بیشتر موارد پس از صدور اظهارنامه برگ مطالبه صادر می نماید که نمونه صریح آن در تبصره ۱ ماده ۵۴ مکرر اصلاحی سال ۱۳۹۹ قانون مالیات های مستقیم آمده است.

خامساً: اصولاً در مالیات تکلیفی و مالیات های غیر مستقیم که مؤدی وظیفه وصول و ایصال یا کسر و ایصال دارد، تشخیص مالیات از نظر حقوقی و حسابرسی سالبه به انتفای موضوع است و در این موارد مالیات تکلیفی مؤدی صرفاً مطالبه می شود در حالی که همه این موارد اظهارنامه ابرازی یا تولیدی نیاز دارد.

سادساً: همانگونه که در دادنامه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی به شماره ۱۴۰۰/۹/۲۷-۱۱۱۷۶ آمده است، تمام امتیازاتی که مقنن برای برگ تشخیص از جمله اعتراض، رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی، رسیدگی در دیوان عدالت اداری، مستند و مستدل بودن و ... در نظر گرفته است برای برگ مطالبه نیز وجود دارد.

سابعاً: مراد از دادنامه هیأت تخصصی، هرگز این نیست که در مواردی که می بایست برگ تشخیص صادر شود از جمله ماده ۹۷ قانون، می توان به جای آن برگ مطالبه صادر نمود بلکه منظور این بوده که مقررات مورد شکایت قابلیت تفسیر را دارد یعنی هم شامل مواردی می شوند که برگ تشخیص باید صادر شود و هم برگ مطالبه. بنا بر مراتب رای هیأت تخصصی صحیح صادر شده و موجبی برای نقض آن در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری وجود ندارد./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری