

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۰۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱۰/۱۰

شماره پرونده: ۰۱۰۱۴۶۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «قبل از صدور برگ اجرایی» از بند ۳۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی ابلاغ شده به موجب بخشنامه شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی، ابطال عبارت «قبل از صدور برگ اجرایی» از بند ۳۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی ابلاغ شده به موجب بخشنامه شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«به استحضار می‌رساند، وفق ماده ۲۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، «هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند با درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کنند.» یعنی اگر سه رکن اشتباه بودن مأخذ مورد محاسبات مالیات در متن رأی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، درخواست رسیدگی و اصلاح اشتباه توسط مؤدی یا اداره امور مالیاتی و اذعان به اشتباه توسط خود هیأت حل اختلاف، با هم جمع شوند. آنگاه دیگر، هیأت مزبور، بدون هیچ قید و شرطی، مکلف به اصلاح رأی است و مرجع دیگری هم حق افزودن شرط اضافه‌ای در این خصوص را ندارد. با این همه، سازمان امور مالیاتی در بند ۳۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی مورد شکایت، که در مورد نحوه اصلاح اشتباه در مأخذ مالیات رأی صادره است، با افزودن شرط اضافی «قبل از صدور برگ اجرایی»، چنین مقرر نموده که، «هرگاه در تنظیم و نوشتن رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی، اشتباهی در محاسبه مأخذ مشمول مالیات یا درآمد مشمول مالیات مورد رأی صورت گیرد، قبل از صدور برگ اجرایی، هیأت رأساً به درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را تصحیح می‌نماید. رأی اصلاحی به مؤدی ابلاغ خواهد شد. تسلیم رأی اصلی بدون رأی اصلاح شده ممنوع می‌باشد. آن بخش از حکم موضوع رأی که مورد اشتباه نبوده در صورت قطعیت اجراء خواهد شد.»

با این حکم، از نظر سازمان امور مالیاتی کشور، پس از صدور برگ اجرایی، حتی اگر مأخذ مورد محاسبات مالیات در متن رأی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی واقعاً اشتباه بوده مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط هم از هیأت حل اختلاف مالیاتی، درخواست اصلاح این اشتباه را بکنند و خود هیأت هم متوجه اشتباهش بشود صرفاً به دلیل صدور برگ اجرایی، امکان اصلاح رأی وجود ندارد. در چنین حالتی، اگر شرایط مربوط به اقدامات اجرایی مذکور در ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم هم رعایت شده باشد ولو اینکه محاسبات مالیات در متن رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی اشتباه فاحشی، به زیان مؤدی یا به زیان بیت المال داشته باشد، دیگر موضوع در هیچ هیأت حل اختلاف مالیاتی قابل طرح و رسیدگی نخواهد بود.

در واقع این حکم، نه تنها از این باب که اصولاً در صورت صدور برگ اجرایی، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را از اصلاح رأی اشتباهی که خود به اشتباه بودنش اذعان دارند و قانوناً هم مکلف به اصلاحش هستند باز داشته و با تعیین تکلیف برای هیأت‌های شبه قضایی، حکم خلاف قانون و خارج از حدود اختیاراتی داده بلکه از جهت افزودن شرطی به ماده

۲۴۹ قانون مالیات های مستقیم هم، با تضييق حدود و ثغور حکم مقنن، حکمی مغایر ماده مذکور و خارج از حدود اختیارات قانونی داده است و بر همین اساس، درخواست ابطال از زمان صدور اطلاق عبارت «قبل از صدور برگ اجرایی» از بند ۲۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی مورد شکایت را در حدی که مطلقاً اجازه اصلاح مأخذ مورد محاسبات مالیات در آرای اشتباه هیأت های حل اختلاف مالیاتی، پس از صدور برگ اجرایی را نمی دهد، دارم." متن مقررده مورد شکایت به شرح زیر است:

"بند ۳۲- نحوه اصلاح اشتباه در مأخذ مالیات رأی صادره

هر گاه در تنظیم و نوشتن رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی، اشتباهی در محاسبه مأخذ مشمول مالیات یا درآمد مشمول مالیات مورد رأی صورت گیرد، قبل از صدور برگ اجرایی، هیأت رأساً به درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را تصحیح می نماید. رأی اصلاحی به مؤدی ابلاغ خواهد شد. تسلیم رأی اصلی بدون رأی اصلاح شده ممنوع می باشد. آن بخش از حکم موضوع رأی که مورد اشتباه نبوده در صورت قطعیت اجرا خواهد شد." علی رغم ابلاغ دادخواست و ضمائم آن به سازمان امور مالیاتی کشور تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیأت عمومی، پاسخی از طرف آن سازمان واصل نشده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۰/۱۰/۱۴۰۱ با حضور رئیس و 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس ماده ۲۴۹ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی مصوب ۱۱/۲۷/۱۳۸۰) : «هیأت های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند، با درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کنند.» نظر به اینکه حکم مقرر در این ماده علی الاطلاق شامل هر نوع اشتباهی در محاسبه می شود و هیأت های حل اختلاف مالیاتی مکلف به اصلاح کلیه اشتباهات محاسباتی هستند، بنابراین عبارت "قبل از صدور برگ اجرایی" در بند ۳۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (موضوع بخشنامه شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳/۱۱/۱۳۸۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) که اصلاح اشتباه در محاسبه را به دوره زمانی قبل از صدور برگ اجرایی محدود کرده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری