



رای شماره ۲۵۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (عبارت "قبل از صدور برگ اجرایی" در بند ۳۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی (موضوع بخشنامه شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) که اصلاح اشتباه در محاسبه را به دوره زمانی قبل از صدور برگ اجرایی محدود کرده، از تاریخ تصویب ابطال شد.)	موضوع
---	-------

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۰۱ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱۰۱۰۱۰ شماره پرونده: ۰۱۰۱۴۶۷ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکي: آقای بهمن زبردستموضوع 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 کشورگردش کار: شکای که 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 مالیات های مستقیم، «هیات های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رای قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند با درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رای را اصلاح کنند.» یعنی اگر سه رکن اشتباه بودن مأخذ مورد محاسبات مالیات در متن رای هیات های حل اختلاف مالیاتی، درخواست رسیدگی و اصلاح اشتباه توسط مؤدی یا اداره امور مالیاتی و اذعان به اشتباه توسط خود هیات حل اختلاف، با هم جمع شوند. آنگاه دیگر، هیات مزبور، بدون هیچ قید و شرطی، مکلف به اصلاح رای است و مرجع دیگری هم حق افزودن شرط اضافه ای 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 رای صادره است، با افزودن شرط اضافی «قبل از صدور برگ اجرایی»، چنین مقرر نموده که، «هرگاه در تنظیم و نوشتن رای هیات حل اختلاف مالیاتی، اشتباهی در محاسبه مأخذ مشمول مالیات یا درآمد مشمول مالیات صورت گیرد، قبل از صدور برگ اجرایی، هیات رأساً به درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رای را تصحیح می‌نماید. رای اصلاحی به مؤدی ابلاغ خواهد شد. تسلیم رای اصلی بدون رای اصلاح شده ممنوع می‌باشد. آن بخش از حکم موضوع رای 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 رای هیات های حل اختلاف مالیاتی واقعاً اشتباه بوده مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط هم از هیات حل اختلاف مالیاتی، درخواست اصلاح این اشتباه را بکنند و خود هیات هم متوجه اشتباهش بشود صرفاً به دلیل صدور برگ اجرایی، امکان اصلاح رای وجود ندارد. در چنین حالتی، اگر شرایط مربوط به اقدامات اجرایی مذکور در ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم هم رعایت شده باشد ولو اینکه محاسبات مالیات در متن رای هیات حل اختلاف مالیاتی اشتباه فاحشی، به زیان مؤدی یا به زیان بیت المال داشته باشد، دیگر موضوع در هیچ هیات 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، هیات های حل اختلاف مالیاتی را از اصلاح رای اشتباهی که خود به اشتباه بودنش اذعان دارند و قانوناً هم مکلف به اصلاحش هستند باز داشته و با تعیین تکلیف برای هیات های 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 تضییق 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 ۳۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی مورد شکایت را در حدی که مطلقاً اجازه اصلاح مأخذ مورد محاسبات مالیات در آرای اشتباه هیات های حل اختلاف مالیاتی، پس از صدور برگ اجرایی را نمی‌دهد، دارم.» متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است: «بند ۳۲- نحوه اصلاح اشتباه در مأخذ مالیات رای صادره هر گاه در تنظیم و نوشتن رای هیات حل اختلاف مالیاتی، اشتباهی در محاسبه مأخذ مشمول مالیات یا درآمد مشمول مالیات صورت گیرد، قبل از صدور برگ اجرایی، هیات رأساً به درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رای را تصحیح می‌نماید. رای اصلاحی به مؤدی ابلاغ خواهد شد. تسلیم رای اصلی بدون رای اصلاح شده ممنوع می‌باشد. آن بخش از حکم موضوع رای که مورد اشتباه نبوده در صورت قطعیت اجرا خواهد شد.» علی‌رغم ابلاغ دادخواست و ضمائم آن به سازمان امور مالیاتی کشور تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیات عمومی، پاسخی از طرف آن سازمان واصل نشده است. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱۰۱۰۱۰ 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومیبراساس ماده ۲۴۹ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی مصوب ۱۳۸۰۱۱۰۲۷) : «هیات های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رای قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند، با درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رای را اصلاح کنند.» نظر به اینکه حکم مقرر در این ماده علی‌الاطلاق شامل هر نوع اشتباهی در محاسبه می‌شود و هیات 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 رییس 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 می‌شود. / حکمتعلی مظفررییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب