



رای شماره ۳۴۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۳۱ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال واژگان "و قسمت اخیر"، در تبصره ۲ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۲۴ نسبت به قبل از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ و ترتب اثر ابطال به زمان تصویب مصوبه مورد شکایت)	موضوع
--	-------

شماره پرونده : ه ع / ۰۰۳۵۴۸ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۳۴۵ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۵/۳۱\*شکای: آقای احمد شهنیایی\* طرف شکایت : ۱- وزارت امور اقتصادی و دارایی ۲- سازمان امور مالیاتی\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال واژگان "و قسمت اخیر"، در تبصره ۲ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۲۴ نسبت به قبل از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ و ترتب اثر ابطال به زمان تصویب مصوبه مورد شکایت\* شکای دادخواستی به طرفیت ۱- وزارت امور اقتصادی و دارایی ۲- سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال واژگان "و قسمت اخیر"، در تبصره ۲ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۲۴ نسبت به قبل از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ و ترتب اثر ابطال به زمان تصویب مصوبه مورد شکایت به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد: ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم؛ حوزه کاری دریافت و پردازش اظهارنامه موظف است: در مورد آن دسته از مودیانی که در موعد مقرر و مطابق مقررات از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری می نمایند، با رعایت مقررات ماده ۹۷ قانون، اظهارنامه های مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودی از طرح جامع مالیاتی مطابق روش ها و معیارهایی که توسط سازمان تعیین شده یا می شود، ایجاد (تولید) و نسبت به صدور برگ تشخیص مالیات بر اساس آن اقدام و برگ تشخیص مالیات مذکور را جهت ابلاغ به واحد ذیربط ارسال نماید. تبصره ۱ - در صورت عدم امکان تولید اظهارنامه برآوردی به صورت سیستمی، پرونده به منظور تولید اظهارنامه برآوردی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص یا مطالبه مالیات حداکثر طرف مدت یک سال از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی به حوزه کاری حسابرسی ارجاع خواهد شد. حکم این تبصره مانع از مطالبه و وصول مالیات این گونه مودیان در اجرای مفاد ماده ۱۵۷ قانون نخواهد بود. تبصره ۲ - در صورتی که مودی طرف مهلت مقرر قانونی از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص یا مطالبه مالیات بر اساس اظهارنامه های برآوردی نسبت به تسلیم اعتراض و اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات اقدام ننماید بر اساس قسمت اخیر ماده ۹۷ قانون، برگ تشخیص مالیات مذکور از نظر درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه قطعی است. حکم این تبصره در خصوص تسلیم اظهارنامه بعد از صدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات بر اساس اظهارنامه برآوردی، در مواردی که برگ تشخیص در اجرای تبصره ۱ ماده ۲۰۳ و قسمت اخیر تبصره ۲ آن و ماده ۲۰۸ قانون ابلاغ شده است جاری نمی باشد.\* دلایل شکای برای ابطال مقرره مورد شکایت: در موارد تهیه اظهارنامه برآوردی و صدور برگ تشخیص بر مبنای آن، موضوع ماده ۹۷ قانون، مودی می تواند طرف سی روز از ابلاغ برگ تشخیص، نسبت به ارایه اظهارنامه مالیاتی اقدام کند و اعتراض مودی مورد رسیدگی قرار می گیرد. با این حال بموجب بخش اخیر ماده یاد شده، حکم تبصره ماده ۲۳۹ قانون در اجرای این ماده جاری است یعنی چنانچه براساس تبصره ماده ۲۳۹ قانون، برگ تشخیص، طبق مقررات تبصره ماده ۲۰۳ و ۲۰۸ قانون ابلاغ شده باشد و مودی عملاً اقدامی به اعتراض نکرده باشد، در حکم معترض شناخته می شود و پرونده جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می شود. در واقع، به صراحت تبصره ماده ۲۳۹ قانون، در هر دو قسمت تبصره ۲ ماده ۲۰۳، مودی در حکم معترض شناخته می شود و پرونده باید برای رسیدگی به هیات حل اختلاف ارجاع گردد. با وجود اطلاق تبصره ماده ۲۳۹ و شمول آن بر هر دو قسمت تبصره ماده ۲۰۳، در مقرره مورد شکایت (تبصره ۲ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون) متضمن عدم لزوم تسلیم اظهارنامه در صورت ابلاغ طبق قسمت اخیر تبصره ۲، اضافه کردن بلاوجه واژگان "قسمت اخیر" به عین عبارت مندرج در قانون (تبصره ماده ۲۳۹) موجب تضییق قلمرو قانون ماده ۹۷ و تبصره ماده ۲۳۹ قانون شده است. در واقع، حکم مورد اعتراض، برخلاف قانون، مواردی که بموجب قسمت نخست تبصره ماده ۲۰۳، برگ تشخیص توسط مامور پست به سبب امتناع مودی یا بستگان یا مستخدمین از گرفتن برگ، به نشانی تعیین شده الصاق می شود را از شمول تبصره ماده ۲۳۹ و حکم اخیر ماده ۹۷ قانون و لزوم ارسال پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی برای رسیدگی خارج نموده است و برگ تشخیص ابلاغی از طریق قسمت اول تبصره ۲ ماده ۲۰۳ قانون را در صورت عدم اقدام مودی، قطعی تلقی نموده است. اصلاحیه تبصره ماده ۲۰۳ قانون، در ماده ۴۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، متضمن عبارت "و قسمت اخیر تبصره ۲ ماده ۲۰۳" مبین این است که تا قبل از اصلاحیه یاد شده، مدلول حکم قانون در مورد ارسال پرونده مالیاتی به هیات حل اختلاف مالیاتی، مطلق و شامل تمام قسمت های تبصره ۲ ماده ۲۰۳ قانون بوده است. با عنایت به اینکه واژگان مورد شکایت در زمان صدور بخشنامه و تا قبل از اجرایی شده اصلاحیه آن در تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ موجب تضییق بلامبنای قلمرو حکم قانون و نقض حقوق اعتراضی افراد شده و خلاف قانون است، درخواست ابطال آن برای قبل از اجرایی شدن اصلاح ماده ۲۰۳ قانون (۱۴۰۰/۱۰/۱۳) را از تاریخ تصویب دارد.\* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره

۱۸۳۶۹/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۸ به طور خلاصه توضیح داده است که: منظور از «قسمت اخیر» مورد اشاره در تبصره ۲ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ عبارت «حکم موضوع تبصره ماده ۲۳۹ این قانون در اجرای این ماده جاری است» می باشد. که در تبصره مذکور به موارد ابلاغ شده طبق مقررات تبصره ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ قانون مالیات های مستقیم اشاره می کند که به موجب آن «اوراقی که بدین ترتیب الصاق می شوند از تاریخ الصاق، ابلاغ شده محسوب می شود»، می باشد و علی الاصول واژه الصاق به هر دو عبارت امتناع و عدم حضور که در تبصره ۲ ماده ۲۰۳ قانون مالیات های مستقیم ذکر گردیده است، تسری می یابد. لذا کلیه اوراقی که به صورت امتناع و یا عدم حضور ابلاغ می گردند، در راستای مقررات تبصره ماده ۲۳۹ قانون یاد شده، به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد. مزید اطلاع، طبق بند ۲ دستورالعمل دادرسی مالیاتی «در صورتی که برگ تشخیص مالیات به دلیل عدم حضور مودی در نشانی قانونی یا استتکاف از دریافت آن و یا به هر دلیلی به صورت قانونی ابلاغ شده باشد، واحد مالیاتی مربوط مکلف است نسبت به ارسال پرونده به دبیرخانه هیاتها (حداکثر ظرف مهلت یک هفته، پس از گذشت ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ مزبور) اقدام نماید.» لذا با توجه به موارد فوق الذکر استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.\*نظریه تهیه کننده گزارش: شکایت تقاضای ابطال واژه " و قسمت اخیر " از تبصره ۲ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۹/۲۴ را تقاضا نموده است و از آنجایی که در متن مقرر مقرر شکایت آمده است " در صورتی که مؤدی طرف مهلت مقرر قانونی از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص تا مطالبه مالیات بر اساس اظهارنامه های برآوردی نسبت به تسلیم اعتراض و اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات اقدام نماید ، بر اساس قسمت اخیر ماده ۹۷ قانون ، برگ تشخیص مالیات مذکور از نظر درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه قطعی است ... " و چون در قسمت اخیر ماده ۹۷ قانون آمده است که حکم موضوع تبصره ماده ( ۲۳۹ ) این قانون در اجرای این ماده جاری است ، و در تبصره ماده ۲۳۹ در تبصره ماده ۲۰۳ و ۲۰۸ قانون ( یعنی ابلاغ قانونی ) و عدم اعتراض مؤدی ، در حکم معترض می باشد و مفاد تبصره معترض عنه مقید به این است که اگر مؤدی طبق مقررات اقدام ننماید و ابلاغ برگ تشخیص یا مطالبه مالیات صورت پذیرفته باشد که این منصرف به مواردی است که مشمول تبصره ماده ۲۳۹ نباشد و قرینه این استنباط ، ادامه مقرر مقرر شکایت است که بیان می دارد حکم این تبصره در خصوص تسلیم اظهارنامه بعد از صدور و ابلاغ برگ تشخیص بر اساس اظهارنامه برآوردی در مواردی که برگ تشخیص مالیات در اجرای تبصره ۱ ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ قانون ابلاغ شده باشد جاری نمی باشد یعنی مواردی که طبق مفاد تبصره معترض عنه بر اساس قسمت اخیر ماده ۹۷ قطعی تلقی می شود مواردی است که خارج از مفاد تبصره ۱ ماده ۲۳۹ ق.م.م محسوب می شوند ، بنابراین موجبی جهت ابطال مقرر مقرر شکایت وجود نداشته است. تهیه کننده گزارش: محمد برازنده های هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری شکایت تقاضای ابطال واژه " و قسمت اخیر " از تبصره ۲ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۸۶/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۹/۲۴ را تقاضا نموده است و از آنجایی که در متن مقرر مقرر شکایت آمده است " در صورتی که مؤدی طرف مهلت مقرر قانونی از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص تا مطالبه مالیات بر اساس اظهارنامه های برآوردی نسبت به تسلیم اعتراض و اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات اقدام ننماید ، بر اساس قسمت اخیر ماده ۹۷ قانون ، برگ تشخیص مالیات مذکور از نظر درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه قطعی است ... " و چون در قسمت اخیر ماده ۹۷ قانون آمده است که حکم موضوع تبصره ماده ( ۲۳۹ ) این قانون در اجرای این ماده جاری است ، و در تبصره ماده ۲۳۹ که اصل ماده موارد قطعی بودن تشخیص مالیات را بیان می نماید ، در صدد بیان این است که در موارد ابلاغ طبق مواد ۲۰۳ و ۲۰۸ قانون ( یعنی ابلاغ قانونی ) و عدم اعتراض مؤدی ، در حکم معترض می باشد و مفاد تبصره معترض عنه مقید به این است که اگر مؤدی طبق مقررات اقدام ننماید و ابلاغ برگ تشخیص یا مطالبه مالیات صورت پذیرفته باشد که این منصرف به مواردی است که مشمول تبصره ماده ۲۳۹ نباشد و قرینه این استنباط ، ادامه مقرر مقرر شکایت است که بیان می دارد حکم این تبصره در خصوص تسلیم اظهارنامه بعد از صدور و ابلاغ برگ تشخیص بر اساس اظهارنامه برآوردی در مواردی که برگ تشخیص مالیات در اجرای تبصره ۱ ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ قانون ابلاغ شده باشد جاری نمی باشد یعنی مواردی که طبق مفاد تبصره معترض عنه بر اساس قسمت اخیر ماده ۹۷ قطعی تلقی می شود مواردی است که خارج از مفاد تبصره ۱ ماده ۲۳۹ ق.م.م محسوب می شوند ، بنابراین موجبی جهت ابطال مقرر مقرر شکایت وجود نداشته ، به استناد بند ب ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز یا ده نفر از قضات محترم دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

Editor