

ارسال رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه

شماره ۴۵۶ مورخ ۱۳۸۸/۵/۲۵ ابطال مفاد بندهای ۲ و ۳ ماده

۳۳ آئین نامه اجرائی ماده ۲۱۹ ق.م.م

بخشنامه

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 456 مورخ 25 / 5 / 88 که متضمن ابطال مفاد بندهای 2 و 3 ماده 33 آیین نامه اجرائی موضوع ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27 / 11 / 80 است، جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد.

امیر حسن علی حکیم
معاون فنی و حقوقی

شماره دادنامه: 456

تاریخ: 25 / 05 / 1388

کلاسه پرونده: 86 / 531

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: شرکت بایر ایران شیمی (سهامی خاص) .

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مفاد بند 2 و قسمتی از بند 3 ماده 33 آیین نامه اجرائی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم.

گردشکار: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، به موجب مفاد بند 2 و قسمتی از بند 3 ماده 33 آیین نامه اجرائی شماره 9888 مورخ 24 / 10 / 1382 مصوب 20 / 10 / 1382 وزیر امور اقتصادی و دارایی، بر خلاف مفاد قانون مالیاتهای مستقیم، به اداره امور مالیاتی اختیار داده شده است که پس از قطعیت مالیات و پرداخت مالیاتهای قطعی شده به عنوان اصلاح در محاسبه مالیات، اقدام به صدور برگ قطعی نماید. به دلایل قانونی مشروحه در ذیل، مورد مذکور بر خلاف اختیارات مصرح در قانون مالیاتها و به عنوان وضع قانون می باشد.

1_ با توجه به مفاد قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً به موجب مفاد مواد 156 و 227 قانون مالیاتهای مستقیم مجوز صدور برگ تشخیص اصلاحی داده شده است که آنهم در مورد کتمان درآمد از طرف مؤدی و اصلاح و تشخیص درآمد مشمول مالیات کتمان شده می باشد که با صدور برگ تشخیص اصلاحی امکان پذیر است و در مفاد بند یک و قسمتی از بند 3 ماده 33 آیین نامه مذکور تصریح گردیده است.

2- در مورد اختیار اصلاح محاسبه مالیات و صدور برگ قطعی اصلاحی در هیچ یک از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم، هیچ گونه اختیاری به اداره امور مالیاتی محول نشده است.

3_ به موجب مفاد ماده 249 قانون مالیاتهای مستقیم، فقط هیأت حل اختلاف مالیاتی مکلف و اختیار دارد، چنانچه در محاسبه مالیات رأی صادره اشتباه کرده باشد به موضوع رسیدگی و اقدام به اصلاح رأی نماید و این اختیار به مراجع دیگر از جمله

اداره امور مالیاتی داده نشده است.

4- از طرف دیگر صدور برگ قطعی اصلاحی ایجاد اختلاف مالیاتی می نماید و با توجه به اینکه اختلاف مالیاتی به وجود آمده بدون صدور برگ تشخیص می باشد، موضوع قابل طرح در مراجع مالیاتی نمی باشد و این بر خلاف حکم قانون [ماده 244](#) قانون مالیاتها می باشد.

5- با توجه به اینکه هیچ گونه تعریف قانونی از اشتباه در محاسبه مالیات وجود ندارد، به اداره امور مالیاتی اختیار داده شده است، هر گونه اشتباه در تشخیص مالیات قطعی شده و مختومه، مستقیم به اداره امور مالیاتی، اختیار اصلاح مالیات قطعی شده و صدور برگ قطعی اصلاحی داده نشده است.

6- از طرف دیگر صدور برگ قطعی اصلاحی ایجاد اختلاف مالیاتی می نماید و با توجه به اینکه صدور برگ قطعی جدید به عنوان برگ قطعی اصلاحی بدون صدور برگ تشخیص می باشد، اختلاف مالیاتی به وجود آمده، در مراجع مالیاتی قابل طرح نمی باشد. لذا مورد برخلاف مفاد [ماده 244](#) قانون مالیاتهای مستقیم نیز می باشد.

7- با توجه به اینکه هیچ گونه تعریفی قانونی از لفظ (اشتباه در محاسبات مالیات) وجود ندارد به اداره امور مالیاتی اختیار داده شده است، هر گونه اشتباه در تشخیص مالیات قطعی شده و مختومه را برخلاف مفاد [ماده 239](#) به عنوان اشتباه در محاسبه مالیات از قطعیت خارج و اقدام به صدور برگ قطعی اصلاحی بنماید.

8- با توجه به مراتب مذکور و عنایت به مفاد مواد [156](#) و [227](#) و [239](#) و [249](#) قانون مالیاتهای مستقیم ملاحظه می فرمایند،

8/ الف- در هیچ یک از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم اختیار قانونی به اداره امور مالیاتی در مورد صدور برگ قطعی اصلاحی داده نشده است.

8/ ب- تعریف قانونی از لفظ (اشتباه در محاسبه مالیات) وجود ندارد.

8/ ج- به موجب مفاد قسمت آخر ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم، تصویب آیین نامه مذکور می بایست در ترتیبات اجرای احکام مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم باشد.

9- لذا چون به موجب مفاد بند 2 و قسمتی از بند 3 ماده 33 آیین نامه مذکور در مورد صدور برگ قطعی اصلاحی بر خلاف مقررات قانونی اقدام به وضع قانون گردیده است، لذا متقاضی ابطال آن می باشد. معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 55057 / 210 مورخ 9 / 6 / 1387 اعلام داشته اند، با توجه به اینکه درآمد مشمول مالیات با رعایت مفاد [ماده 239](#) و تبصره آن و مواد [244](#) □ [240](#) و [249](#) و سایر مقررات قانونی قطعیت می یابد و مفاد بند 2 ماده 33 آیین نامه یاد شده که متضمن ارسال گزارش اشتباه در محاسبه موضوع برگ قطعی بعد از قطعیت درآمد مشمول مالیات به اداره امور مالیاتی می باشد و اقدام برای اصلاح اشتباه در محاسبه درآمد مشمول مالیات بعد از قطعیت به موجب این بند از آیین نامه مذکور تجویز نشده است، لذا مستلزم تغییر میزان قطعی درآمد مشمول مالیات نیست و موجب تضییع حق مؤدی مالیاتی یا دولت نخواهد شد و با اجرای مفاد بندهای 2 و 3 ماده 33 از آیین نامه مزبور صرفاً موجبات اصلاح اشتباه در محاسبه مالیات قانونی به تأیید رئیس امور مالیاتی فراهم خواهد شد و این معنا مخالف با متن و روح قوانین به نظر نمی رسد. معاون قضائی دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارائی در پاسخی به شکایت مذکور طی نامه شماره 91 / 185362 / 14 / 11 / 1387 اعلام داشته اند،

1- اشتباه در محاسبه ممکن است به ضرر مؤدی مالیاتی و یا دولت باشد. فلذا علیرغم عدم تصریح مقنن به چگونگی رفع آن، با توجه به اختیار حاصل از ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم، آیین نامه موضوع شکایت به این موضوع پرداخته و از آنجا که آیین نامه مربوطه با توجه به دلایلی که ذکر خواهد شد، مغایرتی با مفاد قانون ندارد. بر خلاف ادعای شاکی در بند 2 دادخواست، عدم

تصریح مقنن بر موضوع اصلاح محاسبه مالیات و صدور برگ قطعی اصلاحی نمی تواند مانع پرداختن به موضوع یاد شده در آیین نامه باشد. به عبارت دیگر وضع آیین نامه به منظور اجراء قانون و تنظیم و تنسيق امور و راهكار رفع معضلات و مشكلات مبتلا به مامورين در راستای انجام وظايف محوله اگرچه در قانون هم پيش بينی نشده باشد، يا شرط عدم مغايرت با قانون مجاز است.

2- **ماده 249** قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می دارد، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، مکلفند ماخذ مورد محاسبه 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. برداشت شاکی از این ماده به عنوان مرجع حل اختلاف مالیاتی و در خصوص هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی می باشد به نحوی که در بند 3 دادخواست قید گردیده. فقط هیأت حل اختلاف مالیاتی مکلف و اختیار دارد چنانچه در محاسبه مالیات رأی صادر شده، اشتباه کرده باشد به موضوع رسیدگی و اقدام به اصلاح رأی نماید و این اختیار به مراجع دیگر از جمله اداره مالیاتی داده نشده است. نادرست می باشد. زیرا اولاً، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در آراء صادره ماخذ مالیات را پس از رسیدگی به اعتراض واصله تعیین می نمایند که ماده مورد اشاره به این موضوع تصریح نموده (توضیح اینکه پس از وصول رأی هیأت‌ها توسط اداره امور مالیاتی، مالیات مربوطه از ماخذ رأی تعیین و مطالبه می گردد). در حالی که شاکی در بند 3 دادخواست، محاسبه مالیات رأی و اصلاح آن را در صورت بروز اشتباه به هیأت‌های حل اختلاف منتسب نموده است که این امر دلالت بر عدم اطلاع شاکی از قانون دارد. ثانیاً، از آنجا که اثبات شیئی نفی ماعدا نمی کند، تصریح مقنن به اختیار هیأت‌های حل اختلاف در اصلاح اشتباه ماخذ مورد محاسبه مالیات مانع از اقدام مشابه حسب مورد و رعایت مقررات توسط مأموران مالیات در چارچوب سایر مواد قانونی علی الخصوص ماده 157 قانون خواهد بود.

3- بر خلاف نظر شاکی در بند 4 دادخواست، صدور برگ قطعی اصلاحی ایجاد اختلاف نمی نماید. بدین توضیح که در مواردی که اصلاح اشتباه محاسبه قبل از قطعیت درآمد مشمول مالیات منجر به افزایش درآمد مشمول مالیات می گردد، با صدور برگ تشخیص اصلاحی و ابلاغ آن به مؤدی مالیاتی، حق اعتراض به برگ تشخیص اصلاحی و مراجعه به مراجع حل اختلاف مالیاتی در چارچوب مقررات برای مؤدی باقی خواهد بود. بنابراین فرض یاد شده مغایرتی با **ماده 244** ندارد. زیرا برگ قطعی با قطعیت برگ تشخیص اصلاحی پس از انقضای مهلت اعتراض از زمان ابلاغ، توافق مؤدی با مدیر امور مالیاتی و یا اعتراض به برگ مطالبه و طرح موضوع در هیأت‌های حل اختلاف و صدور رأی قطعی صادر می گردد. واضح است در صورتی که اصلاح محاسبه منجر به کاهش درآمد مشمول مالیات گردد، اعتراضی از سوی مؤدی صورت نخواهد گرفت. چنانچه اصلاح اشتباه محاسبه پس از قطعیت درآمد مشمول مالیات و در هر یک از فروض مواد **238** و **239** باشد به دلیل اینکه درآمد مشمول مالیات مؤدی در برگ تشخیص و برگ قطعی نخستین ابلاغی با برگ قطعی اصلاحی مغایرت ندارد. لذا درآمد مشمول مالیات قبلاً به مؤدی ابلاغ گردیده و به قطعیت رسیده است. صرف نظر از اینکه قطعیت در کدام مرحله از مراحل قید شده در مورد اخیرالذکر بوده اشتباه در محاسبه مالیات از ماخذ قطعی شده درآمد نمی تواند مورد اعتراض مؤدی واقع شود. زیرا صدور برگ قطعی اصلاحی به منزله مطالبه مالیات جدید نمی باشد. از طرفی ممکن است صدور برگ قطعی اصلاحی به نفع مؤدی و از مصادیق **ماده 242** باشد که به طور حتم مؤدیان مالیاتی اعتراضی نسبت به آن نخواهد داشت. نظر به مراتب یاد شده به دلیل عدم مغایرت بندهای آیین نامه مورد شکایت با قانون مالیاتهای مستقیم، رد شکایت شاکی مورد استدعا می باشد.

هیأت عمومی **دیوان عدالت اداری** در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

نظر به اینکه الزام اشخاص حقیقی یا حقوقی به پرداخت مالیات بر درآمد منوط به انجام تشریفات قانونی مربوط به تنظیم برگ تشخیص مالیاتی و ابلاغ آن به شخص مؤدی و طی مراحل قانونی از جمله صدور رأی قطعی توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی است و به دلالت **ماده 249** قانون مالیاتهای مستقیم تعیین ماخذ مورد محاسبه مالیات و رفع اشتباه در محاسبه در این مورد از

جمله وظایف هیأت حل اختلاف مالیاتی است و صدور برگ قطعی اصلاحی متضمن افزایش مالیات تعیین شده بدون ابلاغ مراتب به مؤدی و تعیین تکلیف اعتراض وی در این خصوص توسط مراجع ذیصلاح، موقعیت قانونی ندارد. بنابراین مفاد بندهای 2 و 3 ماده 33 آیین نامه اجرایی [ماده 219](#) قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر صدور برگ قطعی مالیاتی اصلاحی متضمن افزایش مالیات و اجرای آن بدون اطلاع مؤدی و رسیدگی به اعتراض وی در این باب توسط مراجع ذیصلاح قانونی است که از مقوله وضع قاعده آمره در خصوص مورد است، خارج از حدود اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی در وضع مقررات دولتی تشخیص داده می شود و بندهای مزبور مستنداً به قسمت دوم اصل 170 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده یک و بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

علی رازینی

رئیس هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)