

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هيات عمومي

کلاسه پرونده: ۰۰۰۳۸۷۶  
شماره پرونده:  
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۴  
تاریخ: ۱۴۰۱/۰۵/۱۱  
پیوست:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۴ و ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۵/۱۱

شماره پرونده: ۰۰۰۳۸۳۳-۰۰۰۳۸۷۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان سیدمسیح مولانا و نیما غیاثوند

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۵۳۱-۲۰۰/۱۴۰۰/۱۱/۱۲-۱۴۰۰/۱۱/۱۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)

گردش کار: آقای سیدمسیح مولانا به موجب دادخواستی ابطال بند ۲ ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۵۳۱-۲۰۰/۱۴۰۰/۱۱/۱۲-۱۴۰۰/۱۱/۱۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" قانونگذار با وضع کلمه «کتباً» در خط پایانی پاراگراف اول ماده 238 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1400/3/2 شرط پذیرش اعتراض مؤدی در راستای مقررات ماده مذکور را تسلیم درخواست کتبی مؤدی ظرف مهلت مقرر دانسته است و از مدلول ماده فوق چنین برداشت می شود که تقدیم اعتراض مؤدی چه به صورت فیزیکی و چه الکترونیکی مورد قبول می باشد و مقید به شرط و حالت خاصی نیست و به قدر متیقن تقدیم کتبی و فیزیکی اعتراض در شمول این ماده قرار می گیرد. حال با توجه به مراتب فوق، سازمان امور مالیاتی طی دستورالعمل اجرایی معترض عنه دایره شمول قبول اعتراضات موضوع ماده 238 را محدود کرده و طبق بند 2 دستورالعمل از تاریخ 1401/2/18 به بعد اعتراض هایی که از سایر طرق ارسال می شوند، از قبیل ارسال پستی مطابق با ماده 178 قانون مالیات های مستقیم و اعتراض دستی و به صورت مستقیم توسط مؤدی را در حکم عدم درخواست اعتراض دانسته است و ترتیب اثری به چنین مواردی نمی دهد. ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی ماده 238، مؤدیان مالیاتی را ملزم به ارسال اعتراض به صورت الکترونیکی کرده است که وضع چنین تکلیفی از شئون قانونگذار (مجلس شورای اسلامی) می باشد و اگر هدف از وضع ماده 238 قانون مالیات های مستقیم صرفاً ارسال اعتراضات به روش الکترونیکی بود در متن ماده 238 کلمه کتباً ذکر نمی شد. به طور نمونه طبق تبصره 9 ماده 244 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1400/3/2 به صراحت نحوه ثبت اعتراض توسط مؤدی و سایر موارد مربوط به دادرسی را صرفاً از طریق سامانه مؤدیان و آن هم مشروط به استقرار سامانه مؤدیان دانسته است، حال آنکه در ماده 238 مورد اعتراض چنین تکلیفی به صراحت قید نشده و مؤدی صرفاً مقید به تقاضای رسیدگی به صورت کتباً شده است. هر چند که مطابق با تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم، تعیین ترتیبات و رویه های اجرایی مواردی از قبیل ثبت اعتراضات مؤدیان به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است، لکن این امر نایستی منجر به منحصر نمودن حکم کلی قانون شود و موظف نمودن ثبت اعتراض مؤدیان صرفاً از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی در برخی موارد منجر به ضرر و زیان به اشخاص می شود. به طور نمونه اگر به دلیل اختلال در سامانه مربوطه و یا قطعی اینترنت و مواردی از این دست امکان ثبت اعتراض برای مؤدی فراهم نباشد و از طرفی آخرین روز

مؤد تسلیم اعتراض وی باشد و مؤدی مربوطه به ناچار بخواهد در راستای ماده 178 قانون مالیات های مستقیم، کتاباً و به وسیله اداره پست اعتراض خود را تسلیم مراجع مربوطه کند، مطابق با دستورالعمل اجرایی معترض عنه، امکان طرح و ترتیب اثر دادن اعتراض چنین شخصی فراهم نمی باشد و مالیات مورد مطالبه قطعی خواهد شد. در نتیجه تنها مرجعی که مؤدی می تواند به آن شکایت کند صرفاً کمیسیون موضوع ماده 216 قانون مالیات های مستقیم خواهد بود. در این حالت به فرض اینکه کمیسیون مذکور شکایت مؤدی را هم بپذیرد باز هم مؤدی مربوطه امکان برخورداری و استفاده از حق مسلم و قانونی خود در توافق با مسئولان اداره امور مالیاتی در اجرای ماده 238 قانون مالیات های مستقیم را از دست خواهد داد. لذا اجرای مطلق چنین روشی در برخی موارد در حکم تکلیف مالایطاق می باشد. مضافاً اینکه در سنوات گذشته اختلافات مکرر در سامانه های مالیاتی سازمان امور مالیاتی برای اکثریت مؤدیان مالیاتی تجربه شده است و تکرار چنین مشکلاتی در آینده نیز به دور از انتظار نمی باشد. لذا ابطال بند 2 از دستورالعمل اجرایی مورد تقاضا می باشد. "

آقای نیما غیاثوند نیز به موجب دادخواست جداگانه ای اعلام کرده است که:

" در خصوص بخشنامه شماره 1400/11/12-531/1400/200 با عنایت به فراز دوم و اختیارات حاصله از مفاد تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1394/4/31، از تاریخ 1400/2/18 به بعد صرفاً اعتراضاتی که از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی در موعد مقرر قانونی به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم می شوند به عنوان اعتراض قابل رسیدگی مجدد می باشد که مغایر با اصل عدالت مالیاتی می باشد. لذا با الهام از اصل سهولت و اینکه به هر دلیل در صورتی که پنجره واحد خدمات الکترونیکی در شرایط کارایی و بازدهی نباشد، موجب تضییع حقوق مؤدی می گردد و بر همین معیار ماده 178 قانون مالیات های مستقیم اشاره دارد در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراق که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می باشد به وسیله اداره پست واصل می گردد، تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز تاریخ به مراجع مربوطه تلقی خواهد شد. با مذاقه به عبارت سایر اوراق مالیاتی ملاک و ثبت حتی مواعد و ابراز اعتراض به اوراق مالیاتی به صورت پستی می باشد. با این تفاسیر با توجه به مغایرت با ماده 178 قانون مالیات های مستقیم در خصوص نحوه ارسال هرگونه اوراق مالیاتی و همچنین نقض اصول عدالت اجتماعی و اصل سهولت مصداق بارز تجاوز از حدود قانونگذار می باشد و حکم ابطال در راستای بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 مورد استدعاست. "

متن دستورالعمل مورد شکایت به شرح زیر می باشد:

" دستورالعمل تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم و ماده 48 قانون مالیات بر ارزش افزوده به شماره 1400/11/12-200/1400/531

موضوع: ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1400/3/2  
پیرو دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم موضوع ماده 48 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 ابلاغی به شماره 1400/10/21-200/1400/520، ترتیبات اجرایی و سیستمی دستورالعمل مذکور درخصوص اعتراض هایی که از تاریخ لازم الاجرا شدن حکم مزبور به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم می شود، به شرح ذیل می باشد:

.....

2- به موجب اختیارات حاصل از مفاد تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1396/4/31 از تاریخ 1401/2/18 به بعد صرفاً اعتراضاتی که از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی در موعد مقرر قانونی به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم می شوند، به عنوان اعتراض قابل رسیدگی مجدد بوده و مواردی که از سایر طرق ارسال می شوند در اجرای مفاد ماده 238 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1400/3/2 مورد رسیدگی مجدد قرار نخواهند گرفت. - وزارت امور اقتصادی و دارایی- سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت های مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه 212/19264/ص-1400/12/21 توضیح داده است که:

" 1- به موجب مفاد تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش های ماشینی (مکانیزه) ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب با آن شامل مواردی از قبیل ثبت نام، نحوه ارائه اظهارنامه، پرداخت مالیات، رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات، ثبت اعتراضات مؤدیان، ابلاغ اوراق مالیاتی و تعیین ادارات امور مالیاتی ذی صلاح برای انجام موارد فوق را تعیین و اعلام می کند. حکم این تبصره شامل مواعد قانونی مقرر در مورد تسلیم اظهارنامه، ثبت اعتراضات، ابلاغ اوراق مالیاتی و پرداخت مالیات نیست. به همین منظور حسب مقررات بند 1 دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی به موجب ماده 48 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 مقرر گردید، کلیه مؤدیان پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات یا برگ اعلام نتیجه رسیدگی یا برگ مطالبه/استرداد صادره، چنانچه نسبت به هر یک معترض باشند، می بایستی ظرف مدت 30 روز از تاریخ ابلاغ اوراق مذکور با مراجعه به پنجره واحد خدمات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی [www.tax.gov.ir](http://www.tax.gov.ir) اعتراض خود را به همراه مستندات مربوط ارسال نموده و هم زمان نسبت به انتخاب نماینده موضوع بند 3 ماده 244 قانون مالیات های مستقیم اقدام نمایند. تمامی اعتراضات واصله از طریق این سامانه به حوزه کاری اعتراضات و شکایات ارسال می شود. به همین منظور و در اجرای مفاد بند 8 دستورالعمل مورد شکایت این سازمان حداکثر تا تاریخ 1401/2/1، (16 روز قبل از الزامی شدن ثبت الکترونیکی اعتراض برای مؤدیان) ترتیبات سیستمی مربوط به الزام اخذ اعتراض مؤدی به همراه مستندات مربوط را به نحوی در سامانه اشاره شده پیاده سازی خواهد نمود که امکان ارسال تصویر الکترونیک متن اعتراض مکتوب مؤدی به همراه مستندات مربوطه همزمان با ثبت الکترونیک اعتراض از طریق همان سامانه میسر باشد. لذا شکایت شاکی از این حیث که امکان تسلیم درخواست کتبی برای مؤدی ظرف مهلت مقرر از وی سلب شده است، فاقد موضوعیت بوده و اساساً به دلیل پیش بینی اقدام مورد درخواست شاکی در بند 8 همان دستورالعمل مسموع نمی باشد.

2- قانونگذار با علم به وجود مفاد ماده 178 قانون مالیات های مستقیم اقدام به وضع تبصره 1 ماده 219 اصلاحی مصوب 1394/4/31 همان قانون نموده است، چرا که با عنایت به مفاد تبصره ذیل ماده 97 قانون مذکور، قانونگذار برای اجرای کامل نظام جامع مالیاتی و استقرار بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی در سراسر کشور، سه سال مهلت قانونی به این سازمان اعطاء نموده است و با استقرار نظام جامع مالیاتی طبق مفاد تبصره 1 ماده 219 قانون مزبور به سازمان اجازه داده شده است ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب با اجرای طرح جامع مالیاتی را در مواردی مصرح از جمله نحوه ثبت اعتراضات مؤدیان تعیین و اعلام نماید. لذا اقدام این سازمان در صدور دستورالعمل مورد شکایت مستند به قانون بوده و در راستای تدوین ترتیبات و رویه های اجرایی نحوه ثبت اعتراضات مؤدیان صادر شده است. لازم به ذکر است اقدام مذکور در راستای اجرای مقررات بالادستی به موجب بند (پ) ماده 67 قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (1400-1396) که دستگاه های اجرایی را موظف به الکترونیکی کردن کلیه فرآیندها و خدمات با قابلیت الکترونیکی و تکمیل بانک های اطلاعاتی مربوط، تا پایان سال سوم اجرای قانون اخیرالذکر نموده است، انجام پذیرفته است. بند 2 دستورالعمل 1400/11/12-200/1400/531 متضمن وضع قواعد مستقل از سوی سازمان امور مالیاتی کشور نبوده و با بند 7 دستورالعمل اجرایی ماده 238 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم موضوع مصوبه شماره 164629-1400/10/11 وزیر امور اقتصادی و دارایی منطبق می باشد.

با عنایت به توضیحات فوق و نظر به اینکه انجام مراودات الکترونیک به منظور حفظ محیط زیست، کاهش قطع درختان، استفاده بهینه از اوقات در اختیار، کاهش ترافیک و حجم تردد درون شهری و علی الخصوص رعایت مفاد منشور حقوق شهروندی در نظام اداری مصوب 1396/1/21 و امکان بهره گیری غیر تبعیض آمیز شهروندان

از مزایای دولت الکترونیک و خدمات الکترونیکی به صورت روز افزونی در حال گسترش می باشد. لذا این سازمان نیز با بهره مندی از اختیارات قانونی اعطاء شده و به منظور فراهم نمودن شرایط ذکر شده فوق اقدام به تنظیم دستورالعمل ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1400/3/2 نموده است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۵/۱۱ 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

هرچند به موجب تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 مقرر شده است که سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش های ماشینی (مکانیزه)، ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب با آن شامل مواردی از قبیل ثبت نام، نحوه ارائه اظهارنامه، پرداخت مالیات، رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات، ثبت اعتراضات مؤدیان، ابلاغ اوراق مالیاتی و تعیین ادارات امور مالیاتی ذیصلاح برای انجام موارد فوق را تعیین و اعلام می کند و این موضوع تکلیف سازمان امور مالیاتی کشور است و از سوی دیگر با وجود اینکه براساس بند (ث) ماده 46 قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال 1395 دستگاه های اجرایی مکلف شده اند که زیرساخت های نرم افزاری خود را به نحوی آماده نمایند که محاسبه کلیه حقوق و عوارض دولتی از جمله مالیات و ثبت اعتراضات صرفاً از طریق نرم افزار و بدون حضور نیروی انسانی میسر شود، لیکن قانونگذار به شرح ماده 238 قانون مالیات های مستقیم که با تصویب ماده 48 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 اصلاح شده، فرآیند اعتراض مؤدیان به برگ تشخیص را به صورت کتبی پیش بینی کرده که هر چند اعتراض از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی نیز می تواند مصداقی از اعتراض کتبی باشد، ولی با توجه به اینکه تنظیم اعتراض به صورت نوشتاری و مکتوب، مصداق بارز اعتراض کتبی تلقی می شود و با لحاظ این موضوع که احکام مقرر در تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم و بند (ث) ماده 46 قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران اصولاً درخصوص سازمان امور مالیاتی کشور و دستگاه های اجرایی وضع شده و نمی توان با استناد به آنها اشخاص حقیقی و حقوقی را از حقوق مقرر قانونی خود برای تنظیم اعتراض نوشتاری و کتبی محروم کرد، بنابراین بند 2 ترتیبات اجرایی دستورالعمل اجرایی تبصره 1 ماده 238 قانون مالیات های مستقیم (موضوع بخشنامه شماره 1400/531-200/1400/11/12- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور) که براساس آن اعلام شده است که از تاریخ 1401/2/18 به بعد صرفاً اعتراضاتی که از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی در موعد مقرر قانونی به ادارات کل امور مالیاتی تسلیم می شوند، به عنوان اعتراض قابل رسیدگی مجدد بوده و مواردی که از سایر طرق ارسال می شوند در اجرای مفاد ماده 238 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1400/3/2 مورد رسیدگی قرار نخواهد گرفت، با حکم مقرر در ماده 238 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1400/3/2 مغایر بوده و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

