



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره قرار: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۴۵۳۶۰۴
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۲/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۴۵۸۸۱
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۰۹۱

* شماره پرونده : هت/۰۴۰۰۰۹۱

* شاکی : آقای نیما غیاثوند

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : درخواست ابطال پاراگراف پایانی بخشنامه شماره ۹۱۸۷۴/۳۱۴ مورخ ۱۱/۱۲/۱۴۰۳ مرکز دادرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل مغایرت با ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته درخواست ابطال پاراگراف پایانی بخشنامه شماره ۹۱۸۷۴/۳۱۴ مورخ ۱۱/۱۲/۱۴۰۳ مرکز دادرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل مغایرت با ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

باتوجه به اینکه وفق مفاد بخشنامه شماره ۱۰/۱۴۰۳/۲۰۰ د مورخ ۰۵/۰۶/۱۴۰۳ رئیس کل محترم سازمان متبوع، مجوز اعطای معافیت صرفاً در موارد خاص برای مودیانی که در موعد مقرر اسناد و مدارک و دفاتر خود را ارائه ننموده اند، جاری می باشد. لذا اعطای معافیت در سایر موارد به استناد ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم توسط اعضاء محترم هیأت های حل اختلاف مالیاتی فاقد محمل قانونی می باشد.

بدیهی است عدم اعطای معافیت در مراتب معنونه، موجبی برای عدم رسیدگی و تعیین درآمد مشمول توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی براساس دفاتر و اسناد و مدارک در اجرای ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود.

محمد طاهری نژاد

رئیس مرکز دادرسی مالیاتی

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

مطابق ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم

رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مؤدیان صرفاً در صلاحیت ادارات امور مالیاتی است.

مراجع حل اختلاف تنها مجاز میباشند استناد به اسناد و مدارک ارائه شده توسط مؤدی نمایند و نه رسیدگی ماهوی یا تحلیل و تطبیق آنها.

بنابراین، اعطای اختیار رسیدگی به هیأت های حل اختلاف مالیاتی، مغایر با نص صریح ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم است.

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره قرار: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۴۵۳۶۰۴
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۲/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۴۵۸۸۱
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۰۹۱

بخشنامه فوق‌الاشاره به روشنی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را مجاز دانسته است تا به دفاتر، اسناد و مدارک مؤدی برای «رسیدگی مالیاتی» مراجعه کرده و آنها را مبنای رسیدگی قرار دهند. این موضوع، از حیث شکلی و ماهوی، مغایر با نص صریح ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم و اصول مسلم دادرسی مالیاتی است.

قانونگذار در قسمت پایانی ماده ۲۲۹ قانون مالیات مستقیم، صرفاً از عبارت (اسناد و مدارک) استفاده نموده است، تا ظرفیت استناد بخشی آنها را نشان دهد.

معیار مقنن از عدم درج عبارت (دفاتر) در قسمت انتهایی ماده ۲۲۹ قانون مالیات از این جهت می‌باشد که دفاتر تجاری مودیان مالیاتی، تنها در زمان رسیدگی به مالیات مودی و در اداره امور مالیاتی وجاهت دارد و اساسی در مقام اثبات ادله در مرجع دادرسی نمی‌باشد.

بر اساس ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مرجعی برای رسیدگی به اختلاف بین مؤدی و سازمان امور مالیاتی هستند. این هیأت‌ها صرفاً پس از آن که اداره امور مالیاتی بر اساس دفاتر و اسناد و قرائن، تشخیص درآمد نموده، وارد عمل شده و در مورد اختلاف حادث‌شده تصمیم می‌گیرند.

هیأت‌های مزبور، جایگاه شبه‌قضایی دارند و صلاحیت آن‌ها محدود به داوری در اختلافات مالیاتی است. ورود آن‌ها به «مرحله رسیدگی ابتدایی» به اسناد و دفاتر مؤدی، فاقد وجاهت قانونی بوده و جایگاه نهادهی آن‌ها را مخدوش می‌کند.

بر اساس اصول حقوقی، قوانین مالیاتی باید به صورت مضیق تفسیر شوند. اعطای اختیارات فراتر از نص قانون به مراجع شبه قضایی، بدون وجود تصریح قانونی، فاقد وجاهت قانونی است و مغایر با اصل قانونی بودن اخذ مالیات می‌باشد.

در آرا متفاوت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، تأکید شده است که مراجع رسیدگی‌کننده باید در حدود صلاحیت‌های قانونی خود عمل نمایند و هرگونه تجاوز از این حدود، مغایر با قانون است.

اعطای اختیار رسیدگی به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، بدون پیش‌بینی در قانون، می‌تواند منجر به تضییع حقوق دفاعی مؤدیان گردد. مؤدیان باید از مراحل رسیدگی و مراجع صلاحیت‌دار مطلع باشند تا بتوانند دفاعیات خود را به‌درستی ارائه نمایند.

حکم مواد ۲۲۹ و ۲۴۴ قانون مالیات مستقیم با سادگی نشان می‌دهد که هیچ مرجع شبه قضایی، ولو با حسن نیت، نمی‌تواند اختیارات قانونی خود را توسعه دهد.

بنابراین، بخشنامه مورد اعتراض که اختیاری مضاعف برای هیأت‌های حل اختلاف قائل شده، مصداق بارز توسعه غیرقانونی صلاحیت است. و ابطال آن مورد تقاضاست.

با توجه به موارد فوق، تقاضا می‌گردد:

پاراگراف پایانی بخشنامه فوق‌الاشاره رییس محترم مرکز دادرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، که به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی اختیار رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مؤدیان را اعطا می‌نماید، به دلیل مغایرت با ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم و اصل تفکیک مراجع رسیدگی و

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره قرار: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۴۵۳۶۰۴
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۲/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۴۵۸۸۱
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۰۹۱

حل اختلاف مالیاتی ، ابطال گردد.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت:

اولاً: پاراگراف اخیر بخشنامه مورد شکایت بیان داشته عدم اعطای معافیت در مراتب معنونه، موجبی برای رسیدگی و تعیین درآمد مشمول توسط هیأت حل اختلاف براساس دفاتر و اسناد و مدارک نخواهد بود.

کاملاً واضح است منظور از آن عبارت، رسیدگی به پرونده اختلاف مالیاتی برای تعیین درآمد مشمول مالیات است که این امر براساس بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی و سایر مستندات صورت می گیرد. شاکی با برداشت اشتباه از عبارت مقرر، مراد از آن را رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک پنداشته است.

ثانیاً: شاکی مدعی شده است هیأت های حل اختلاف تنها مجاز به استناد به اسناد و مدارک ارایه شده توسط مؤدی هستند، نه رسیدگی ماهوی یا تحلیل و تطبیق آن ها، لازم به ذکر است لازمه استناد بررسی است. استناد یعنی استفاده کردن از یک سند یا مدرک به عنوان مبنای تصمیم یا رأی. اما برای اینکه هیأت بتواند به دلایل (اسناد و مدارک) استناد کند، ابتدا باید سند را بررسی کند تا اعتبار آن را بسنجد و ارتباط با موضوع را درک کند. بدیهی است در صورتی می تواند به آن ها استناد کند که از صحت مدارک و تأثیر آن در تعیین مأخذ و مبلغ مالیات اطمینان یابد.

ثالثاً: براساس قاعده مقدمه واجب، واجب است زمانی که قانونگذار اختیار استناد به مدارک و اسناد را به هیأت ها داده است، باتوجه به مراتب فوق، برای اینکه هیأت بتواند استناد کند، ابتدا باید سند را بررسی کند، اعتبار آن را بسنجد و ارتباط با موضوع را درک کند و پس به آن استناد کند. بنابراین بررسی اسناد و مدارک مقدمه واجب استناد به آن ها می باشد.

شاکی بیان داشته است هیأت حل اختلاف صرفاً مجاز به پذیرش یا رد اسناد ارایه شده توسط مؤدی است، آن هم در محدوده ای که قبلاً بررسی و رسیدگی شده باشد. آیا با پذیرش استدلال شاکی، استقلال هیأت های حل اختلاف که در تبصره ۲ بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم به آن اشاره شده است، نادیده گرفته نخواهد شد؟

همچنین در قسمت دیگری از دادخواست، شاکی مدعی شده است، قانونگذار به این دلیل در پاراگراف آخر ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم به دفاتر اشاره نکرده است که دفاتر صرفاً در مرحله رسیدگی به پرونده مالیاتی مؤدی مورد استناد قرار می گیرد و هیأت ها مرجع رسیدگی به مالیات نیستند. در حالی که:

اولاً: قانونگذار در قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم ماده اختیار تشخیص درآمد واقعی مؤدی را به هیأت های حل اختلاف مالیاتی داده است. همچنین در ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اختیار تعدیل درآمد مشمول مالیات و در ماده ۲۴۹ این قانون درخصوص تعیین مأخذ محاسبه مالیات توسط هیأت ها مقرر شده است که حاکی از اختیار هیأت ها در رسیدگی اختلاف مالیاتی و تشخیص مأخذ محاسبات مالیات می باشد.

ثانیاً: حسب مقررات تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات های مستقیم (که موضوع بخشنامه ای است که مرکز دادرسی مالیاتی آن را مورد اشاره قرار داده است) " ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده ۹۵ این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره قرار: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۴۵۳۶۰۴
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۲/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۴۵۸۸۱
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۰۹۱

می نماید به جز مورد بند (ح) ماده ۱۳۹ این قانون که مطابق ماده (۸۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب ۴/۱۲/۱۳۹۳ عمل می شود شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین می باشد و در صورت عدم ارائه اظهار نامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک مذکور، مؤدی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می شود... " نظر به اینکه وفق تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات های مستقیم، شرط هرگونه برخورداری از مشوق های مالیاتی از جمله معافیت ها و بخشودگی ها و نرخ صفر مالیاتی انجام تکالیف مقرر در این ماده در موعد مقرر تعیین شده است. مقرر مقرر شکایت، باتوجه به قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون موصوف و احکام مواد ۲۴۸ و ۲۴۹ ق.م.م در خصوص وظایف هیأت مذکور تدوین شده است. با این توضیح که مطابق قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون پیشگفت، مراجع حل اختلاف مالیاتی، امکان بررسی مستندات مؤدی از جمله اسناد و مدارکی را دارند که پیشتر به عللی خارج از حدود اختیار خود قادر به ارائه آنها نبوده است. بدیهی است که عدم توانایی و اختیار مؤدی برای ارائه اسناد و مدارک یادشده در موعد مقرر به اداره امور مالیاتی، موجب نخواهد شد وی از معافیت، نرخ صفر یا مشوق مالیاتی محروم شود، چرا که در مرحله اعتراض به برگ تشخیص مالیات و رسیدگی به اختلاف مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ یا ۲۴۴ قانون مذکور، اسناد و مدارک و دفاتر به مسؤول یا مسؤولان مربوط یا هیأت حل اختلاف مالیاتی ارائه شده است. در غیر این صورت عدم بررسی اسناد و مدارک و دفاتر مؤدی در رسیدگی به اختلاف مالیاتی ممکن است، محرومیت مؤدی از معافیت های مالیاتی و تضییع حقوق وی را به دنبال داشته باشد.

با این وصف، نظر به معروضات و مستندات ارائه شده، رد شکایت شاکی محترم مورد استدعاست.

پرونده کلاسه هـ ت/۰۴۰۰۰۹۱ در جلسه مورخ ۱۴۰۵/۲/۲۰ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با لحاظ عقیده همکاران به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

شکایت شاکی نسبت به مفاد پاراگراف پایانی بخشنامه شماره ۹۱۸۷۴/۳۱۴ مورخ ۱۱/۱۲/۱۴۰۳ سازمان امور مالیاتی ناظر به این است که مراجع حل اختلاف مالیاتی حق ورود به ماهیت اسناد و مدارک را ندارند و براساس ماده ۲۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم فقط می بایست به آنها استناد نمایند، درحالی که استناد نمودن به اسناد و مدارک مودی جهت تعیین مآخذ مالیات و میزان درآمد ناویژه و سپس استناد به مدارک و مستندات هزینه ای و انطباق با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون و درخصوص مالیات بر ارزش افزوده تعیین میزان عرضه و ارایه خدمت و واردات با لحاظ مستندات مودی، نیازمند بررسی دقیق مستندات و صحت سنجی آنها می باشد و لذا در همین راستا آیین نامه تحریر دفاتر به عنوان مبنای پذیرش و عدم پذیرش دفاتر مودی و پلمپ نمودن آنها و پذیرش و یا رد دفاتر، تدوین یافته است، فلذا ادعای شاکی از این جهت که مراجع حل اختلاف مالیاتی صرفاً باید به مستندات استناد نمایند و حق ورود در ماهیت آنها و بررسی صحت و سقم مندرجات آنها را ندارند، مورد پذیرش نبوده و مفاد بخشنامه مورد شکایت از این حیث فاقد ایراد بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد./

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره قرار: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۴۵۳۶۰۴
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۲/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۴۵۸۸۱
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۰۹۱

محمدعلی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری