



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001616458
تاریخ تنظیم : 1404/07/01
شماره پرونده : 140331920000867194
شماره بایگانی شعبه : 0302131

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

تاریخ دادنامه: 1404/7/1

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای امید یاهو

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق عبارت «و یا مستخدمین» از بند 1 بخشنامه شماره 3205 مورخ 1384/2/31 رییس کل وقت سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال اطلاق عبارت «و یا مستخدمین» از بند 1 بخشنامه شماره 3205 مورخ 1384/2/31 رییس کل وقت سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" مطابق با اطلاق بند مورد اعتراض در بخشنامه موصوف؛ در صورت عدم دسترسی به شخص مؤدی، ابلاغ در خصوص اشخاص حقیقی به بستگان و کارکنان وی و در خصوص اشخاص حقوقی صرفاً به کارکنان شرکت میسر است.

اطلاق بند مذکور که این امکان و اختیار را جهت ابلاغ به کارمندان و کارکنان شخص حقوقی می دهد، مغایر با ماده 206 قانون مالیات های مستقیم است چرا که وفق ماده 206 قانون مالیات های مستقیم اگر مؤدی شرکت تجاری یا سایر اشخاص حقوقی باشد، اوراق مالیاتی باید به مدیر یا اشخاص دیگری که از طرف شرکت حق امضا دارند ابلاغ شود. بنابراین اشخاص دیگر از جمله کارکنان شرکت و امثالهم هیچ صلاحیتی جهت دریافت اوراق مالیاتی ندارند. به عبارت دیگر در هیچ يك از نصوص قانونی این اختیار جهت ابلاغ اوراق مالیاتی شخص حقوقی به شخصی جز مدیر و یا دارنده حق امضاء اعطا نشده و حتی در ماده 76 قانون آیین دادرسی مدنی (که مطابق با ماده 209 قانون مالیات های مستقیم در خصوص ابلاغ مالیاتی نیز لازم الرعایه است) نیز صلاحیت اخذ اوراق مالیاتی را صرفاً به مدیر و همچنین دارنده حق امضاء و نهایتاً مسئول دفتر اعطاء شده است.

همان طور که مستحضرید ابلاغ دارای احکام و آثار خاصی است که می تواند منشأ حقوق متعدّد برای مؤدیان مالیاتی و هم دستگاه مالیات ستان باشد و بر همین اساس به جهت آن که نتیجه امر ابلاغ می تواند منجر به اجرای ماده 198 قانون مالیات های مستقیم و ماده 202 قانون مالیات های مستقیم که

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390001616458

تاریخ تنظیم : 1404/07/01

شماره پرونده : 140331920000867194

شماره بایگانی شعبه : 0302131

همانا مکلف شدن مدیر به برخی تکالیف و مشمول شدن ذمه وی به پرداخت مالیات و برخی محدودیت ها گردد لذا شایسته و بایسته است که ابلاغ به عنوان مبدا و نقطه آغاز این تعهد است صرفاً به وی صورت پذیرد.

در خصوص ابلاغ اوراق مالیاتی آنچه موضوعیت داشته و هدف اصلی است اطلاع شخص مؤدی از صدور اوراق مالیاتی است و نه صرف رفع تکلیف و ابلاغ به هر شخص و در هر مکان و زمان (ملاك ماده 83 قانون آیین دادرسی مدنی) بنابراین ابلاغ به اشخاص نامحصور همچون کارمند که به جهت نامشخص بودن مصداق آن می تواند موجب عدم اطلاع وی شود فاقد وجاهت قانونی است. دقیقاً مشابه با نحوه ابلاغ به شخص حقوقی در آیین دادرسی مدنی که ماده 76 قانون آیین دادرسی مدنی در صورت عدم حضور مدیر یا دارنده حق امضاء صرفاً مسئول دفتر را صالح در خصوص اخذ اوراق مالیاتی دانسته است نه هر کارمندی در شرکت.

از سوی دیگر یکی از موارد مهم در خصوص ابلاغ، صلاحیت شخصی است که اوراق مالیاتی به وی ابلاغ می گردد نتیجتاً با صحیح پنداشتن بخشنامه مورد اعتراض؛ در خصوص شرکت هایی با چند صد یا هزار کارمند، ابلاغ به هریک از آنان صحیح بوده و مدیر شرکت می بایست ابلاغ یا عدم ابلاغ اوراق مالیاتی در 24 ساعت گذشته را روزانه از یکایک هزاران کارمند خود استعلام نماید و از سوی دیگر مشخص نیست که شخص علم و اطلاع نسبت به اهمیت اوراق را دارا است یا اساساً تعارض منافع پنهانی با شرکت دارد یا ندارد.

لازم به توضیح است مفاد تبصره 1 ماده 206 قانون مالیات های مستقیم در خصوص تسری مقررات ماده 203 قانون مالیات های مستقیم و تبصره های آن به اشخاص حقوقی صرفاً در خصوص مواردی است که قابل تعمیم به اشخاص حقوقی باشد (از قبیل الصاق به درب محل و پست سفارشی و ...). با توجه به مواد 203، 206، 209 قانون مالیات های مستقیم و ماده 76 قانون آیین دادرسی مدنی و تبصره آن نحوه ابلاغ صحیح در خصوص اشخاص حقوقی به ترتیب زیر است:

در مرحله اول: مدیر یا دارنده حق امضاء.

در مرحله دوم: مسئول دفتر.

در مرحله سوم: الصاق درب شرکت با توجه به آخرین نشانی ثبت شده شرکت در اداره ثبت شرکت ها رویه شعب دیوان عدالت اداری نیز ابلاغ به کارمندان شخص حقوقی را فاقد وجاهت قانونی دانسته و

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390001616458

تاریخ تنظیم : 1404/07/01

شماره پرونده : 140331920000867194

شماره بایگانی شعبه : 0302131

در آراء متعدد این گونه ابلاغ را واجد آثار قانونی ندانسته است.

مع الوصف با توجه به موارد مذکور و با لحاظ این که تعمیم اطلاق «مستخدمین» برای ابلاغ اشخاص حقیقی و حقوقی مغایر با موارد قانونی فوق الذکر است تقاضای ابطال اطلاق عبارت «در صورت عدم توفیق به ملاقات با نامبردگان، اقدام به ابلاغ به یکی از بستگان (در مورد اشخاص حقیقی) و یا مستخدمین نمایند» از بخشنامه 3205 مورخ 1384/2/31 ریاست وقت سازمان امور مالیاتی که منجر به جواز ابلاغ اوراق مالیاتی شخص حقوقی به کارمند شرکت می شود را مستند به بند 1 ماده 12، 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری خواستارم.

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره 3205 مورخ 1384/2/31 رییس کل وقت سازمان امور مالیاتی کشور

خلاصه موضوع: الزامات ابلاغ اوراق مالیاتی توسط مأموران ابلاغ و یا مسئولین مالیاتی که امر ابلاغ را نیز خود عهده دار هستند.

به طوری که در پرونده های مختلف مالیاتی مشاهده می شود، بعضی از مأموران ابلاغ و یا مسئولین مالیاتی که امر ابلاغ را نیز خود عهده دار می باشند، توجه کافی به حکم مواد 203 و 204 قانون مالیات های مستقیم نمی نمایند، تا آنجا که از مندرجات جداول ذیل اوراق مالیاتی مشکل بتوان صحت و یا عدم صحت ابلاغ اوراق مذکور را استنباط نمود، در حالی که آثار و عواقب امر ابلاغ بر کسی پوشیده نیست و چه بسا کمترین بی دقتی در این خصوص موجبات تضییع حق مؤدیان محترم و یا دولت را فراهم آورد، لذا با عنایت به اهمیت موضوع مقرر می دارد مأموران و متصدیان ابلاغ و به نوبه خود رؤسا و مسئولین دستورات زیر را دقیقاً به موقع اجراء بگذارند:

1- مأموران یاد شده تمامی مساعی خود را برای دسترسی به خود مؤدی یا حسب مورد مدیران مسئول ذی ربط به کار بندند و در صورت عدم توفیق به ملاقات با نامبردگان، اقدام به ابلاغ به یکی از بستگان (در مورد اشخاص حقیقی) و یا مستخدمین نمایند و نهایتاً در صورت ضرورت ابلاغ غیابی (قانونی) طبق تبصره 1 ماده 203، اولاً اطلاعات لازم موضوع ماده 204 را به طور دقیق در جای خود درج، ثانیاً در هر روز موارد ابلاغ قانونی را با قید فهرست مؤدیان و شرح مراجعات و ساعات مراجعه مربوط به هر یک از آنها به رییس واحد مالیاتی مربوط گزارش دهند و رؤسای مزبور موظفند با

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390001616458

تاریخ تنظیم : 1404/07/01

شماره پرونده : 140331920000867194

شماره بایگانی شعبه : 0302131

بازرسی و رسیدگی های لازم از صحت این گونه ابلاغ اوراق مالیاتی کسب اطمینان بنمایند.

- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/4737/ص مورخ 1404/3/5 توضیحاتی داده که خلاصه آن به قرار زیر است:

" اختصاص یک فصل مُجزّا در قانون مالیات های مستقیم به مبحث ابلاغ حاکی از آن است که به نظر مقتن امر ابلاغ اوراق مالیاتی اهمیت ویژه ای دارد و به رغم وجود مقررات آیین دادرسی مدنی قانونگذار اقدام به وضع مقررات خاص نموده است قانونگذار در صورت عدم دسترسی به مدیران شرکت در تبصره ماده 206 قانون مالیات های مستقیم ابلاغ براساس مقررات ماده 203 قانون پیشگفت و تبصره آن را با این عبارت امکان پذیر دانسته است: مقررات ماده 203 این قانون و تبصره آن در مورد شرکت های تجاری و سایر اشخاص حقوقی نیز مُجرا است. لذا بر خلاف ادعای شاکی در تبصره فوق صرفاً به مُجرا بودن مقررات تبصره 2 ماده 203 قانون مارالذکر در مورد شرکت های تجاری تصریح نشده بلکه ماده 203 قانون مذکور مُجرا دانسته شده و ابلاغ اوراق مالیاتی تنها در سایر موارد فاقد حکم، به موجب ماده 209 قانون مالیات های مستقیم مشمول مقررات عام (قانون آیین دادرسی مدنی) است.

با وجود مقررات عام آیین دادرسی مدنی، اقدام مقتن به اختصاص یک فصل مُجزّا (فصل هشتم از باب چهارم) در قانون مالیات های مستقیم به موضوع ابلاغ اوراق مالیاتی خود به تنهایی مؤید اهمیت این بحث می باشد. به نظر می رسد قانونگذار به منظور پیشگیری از خلط مباحث ابلاغ در قانون اخیر الذکر از یک طرف و آیین دادرسی مدنی از طرف دیگر است که در ماده 209 قانون مالیات های مستقیم بیان می دارد (مقررات آیین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ، جز در مواردی که در این قانون مقرر گردیده است در مورد ابلاغ مالیاتی اجرا خواهد شد) بنابراین از منظر نگاه قانونگذار ابلاغ اوراق مالیاتی خصوصاً در مورد اشخاص حقوقی و شرکت های تجاری از میزان بالایی از اهمیت برخوردار بوده که ضمن تعیین مقررات مختص به این اشخاص (ابلاغ اوراق مالیاتی به مدیر یا اشخاص دیگری که از

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390001616458

تاریخ تنظیم : 1404/07/01

شماره پرونده : 140331920000867194

شماره بایگانی شعبه : 0302131

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

طرف شرکت حق امضاء دارند) در ماده 206 قانون مالیات‌های مستقیم، به موجب تبصره همین ماده، احکام ماده 203 این قانون (ابلاغ به مستخدمین) را نیز در خصوص اشخاص مذکور مجرا دانسته است. لذا تفسیر شاکی با این وصف «تسری مقررات ماده 203 و تبصره‌های آن به اشخاص حقوقی در مواردی مانند الصاق به درب محل و پُست سفارشی متصور است» صحیح ولی کامل نمی باشد؛ چرا که بر خلاف ادعای شاکی در تبصره فوق صرفاً به مجرا بودن مقررات تبصره های 1 و 2 ماده 203 قانون مارالذکر در مورد شرکت های تجاری و سایر اشخاص حقوقی تصریح نشده، بلکه ماده 203 قانون مذکور مجرا دانسته شده، و از آنجا که شخص حقوقی نیز می تواند مانند شخص حقیقی دارای مستخدم باشد، در صورت عدم دسترسی به مدیر یا سایر اشخاص دارای حق امضاء در شرکت، ابلاغ اوراق مالیاتی به آنها نیز امکان پذیر دانسته شده است. در خاتمه رد شکایت شاکی مورد استدعاست.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/7/1 با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

اولاً اساس ابلاغ در قانون آیین دادرسی دادگاه های عمومی و انقلاب در امور مدنی ابلاغ به شخص مخاطب و یا بستگان و خادمین و یا الصاق اوراق و یا ارائه گزارش استتکاف از تحویل اوراق بوده و در خصوص این امر در حوزه ابلاغ اوراق و آراء مالیاتی به شرح مقرر در مواد 203 به بعد قانون مالیات های مستقیم تعیین تکلیف شده است. ثانیاً علی رغم این موضوع، قانونگذار به شرح مقرر در ماده 206 قانون مالیات های مستقیم نوع خاصی از ابلاغ را در خصوص اشخاص حقوقی و مشخصاً شرکت های تجاری به جهت رعایت حقوق آنها در بحث مالیات ستانی عادلانه بیان نموده و آن ابلاغ واقعی به مدیر اشخاص حقوقی یا صاحبان حق امضاء است. ثالثاً رویه دیوان عدالت اداری در رسیدگی موردی شعب نیز از ابتدا مبتنی بر رعایت مفاد ماده 206 قانون و احراز ابلاغ واقعی بوده است و حکم مندرج در تبصره ماده مزبور مبنی بر رعایت مفاد ماده 203 و تبصره آن ناظر به سایر متفرعات امر ابلاغ به غیر از اصل بحث ابلاغ از جمله بحث استتکاف و کیفیت اخذ رسید و امضاء گرفتن و گزارش عدم حضور در محل و شناسایی مخاطب ابلاغ و مستخدمین دارای معرفی نامه و ... است و در غیر این صورت حکم ماده 206 قانون لغو و بی اثر بود. با توجه به مراتب فوق، اطلاق عبارت "و یا مستخدمین" در بخشنامه شماره 3205 مورخ 1384/2/31 رییس کل سازمان امور مالیاتی که

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001616458
تاریخ تنظیم : 1404/07/01
شماره پرونده : 140331920000867194
شماره بایگانی شعبه : 0302131

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

ناظر بر اشخاص حقوقی است در فرضی که صاحب امضای معرفی شده نباشند، با ماده 206 قانون مالیات های مستقیم مغایرت دارد و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال می شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری