

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390001019815  
تاریخ تنظیم : 1404/04/30  
شماره پرونده : 140331920000544163  
شماره بایگانی شعبه : 0300180

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

\* شماره پرونده : هت/0300180

\* شاکی : آقای حمیدرضا فتاحی

\* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره 73/200 مورخ 6/1/1392 سازمان امور مالیاتی

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال بخشنامه شماره 73/200 مورخ 6/1/1392 سازمان امور مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

موضوع : اجرای مقررات ماده 239

با توجه به ابهامات و سوالات متعدد در خصوص مفاد ماده 239 قانون مالیاتهای مستقیم، بدینوسیله اعلام می گردد:

در صورتی که موذیان مالیاتی ظرف مهلت مقرر در ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم به برگ تشخیص مالیاتی کتبا اعتراض نمایند، فارغ از اینکه قبل یا بعد از تاریخ اعتراض مذکور نسبت به پرداخت مالیات متعلقه اقدام نموده باشند، مادامی که به صورت کتبی از اعتراض خود صرف نظر و یا کتبا اعلام قبولی خود را نسبت به برگ تشخیص مالیاتی اعلام ننمایند، پرونده از نظر مالیاتی مختوم و یا قطعی نبوده و اعتراض مزبور در اجرای مفاد مواد 238 و 244 قانون مالیاتهای مستقیم حسب مورد در اداره امور مالیاتی و یا هیات های حل اختلاف مالیاتی، قابل طرح می باشد.

در ضمن در مواردی که مودی پس از اعتراض به برگ تشخیص یا آراء هیات های حل اختلاف مالیاتی کتبا از اعتراض یا شکایت حسب مورد منصرف و نسبت به اعلام قبولی برگ تشخیص یا آراء هیات حل اختلاف مالیاتی در مرجع ذیربط ( مرجع تسلیم اعتراض ) اقدام نماید در این صورت ادامه مراحل دادرسی و جاهت قانونی نداشته و می بایست نسبت به صدور برگ مالیات قطعی، با رعایت مقررات اقدام گردد.

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

با درود و ارج و پیشکش مهر ، ضمن تقدیم دادخواست به آن دیوان و تقاضای استماع دعوی ، مستحضر می دارد: رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور با بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۳ مورخ ۰۶/۰۱/۱۳۹۲ بر خلاف منطوق ماده ( ۲۳۹ ) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۰۳/۱۲/۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن ، رسیدگی به اعتراض مؤذیان و رفع اختلافات مالیاتی در اجرای مقررات مواد ( ۲۳۸ ) و ( ۲۴۴ ) قانون مورد بحث را ، بعد از مختومه شدن پرونده مجاز دانسته است .

اگر چه مفاد این بخشنامه علی الظاهر تجلی گاه تعامل سازمان امور مالیاتی با مؤذیان است لکن باید توجه داشت که امکان رسیدگی مجدد توسط تنظیم کننده گزارش ( اداره امور مالیاتی ) در اجرای ماده ( ۲۳۸ ) قانون مذکور و یا طرح پرونده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی بعد از پرداخت مالیات متعلقه ضمن اینکه نقض مسلم امر مختومه - موضوع ماده ۲۳۹ قانون

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»

شماره دادنامه : 140431390001019815  
تاریخ تنظیم : 1404/04/30  
شماره پرونده : 140331920000544163  
شماره بایگانی شعبه : 0300180

## هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

مالیاتیهای مستقیم - است بلکه فساد خیز و با حقوق مودیان نیز در تعارض می باشد . به این علت که هرگاه سازمان امور مالیاتی اراده نماید حتی بعد از پرداخت مالیات و صدور مفاسد حساب مالیاتی می تواند پرونده مختومه را مجدداً مفتوح و آن را مورد رسیدگی قرار داده و مالیات بیشتری مطالبه نماید. مضافاً اینکه ، بخشنامه مورد شکایت که اجازه طرح پرونده مختومه را، در هیأت حل اختلاف بدوی نیز صادر نموده به تبع این امر پرونده امر قابلیت تجدید نظر خواهی و شکایت به شورای عالی مالیاتی و با ادعای نا عادلانه بودن در اجرای مواد (۲۵۱)، (247) و (۲۵۱ مکرر) را خواهد داشت . در حالی که به موجب فراز سوم بند (۲) ماده (۲۷۰) قانون مورد بحث قانون گذار برای ناقض امر مالیاتی مختوم از طریق رسیدگی مجدد پرونده ، مجازات انفصال از خدمات اداری را پیش بینی نموده است .

مغایرت مفاد بخشنامه مورد شکایت با قانون و اصول حقوقی به شرح ذیل ایفاد می گردد :

اولاً - اصل بر این است که دادرسی (در مراجع قضائی یا مراجع شبه قضائی یا مراجع اداری ) باید عادلانه باشد. دادرسی عادلانه یا منصفانه به معنای تضمینات کلی است که جهت رعایت حقوق طرفین در فرایند دادرسی انواع دعاوی نزد مرجعی صلاحیت دار، مستقل، بی طرف و قابل پیش بینی در مکانیزم قضایی و اداری پیش بینی شده است . به همین جهت قانون گذار در راستای عملی نمودن این امر با وضع قواعد ثابت تدابیری را اتخاذ نموده تا این مهم را عملی نماید . یکی از این قواعد اعتبار امر مختوم است . از آثار اعتبار امر مختوم در دعاوی حقوقی و اداری عدم امکان مجدد آن پس از صدور قطعیت با همان موضوع و همان جهت و همان اصحاب دعوا است. مصادیق امر مختوم که در ماده (۲۳۹) قانون مالیاتیهای مستقیم که مورد صریح قرار گرفته در چهار مورد احصاء شده است . :

الف ) در صورتی که مودی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتبا اعلام کند .

ب) مالیات مورد مطالبه رابه مأخذ بری تشخیص پرداخت نماید .

ب) ترتیب پرداخت مالیات متعلقه را بدهد . این امر ناظر به ماده (167) قانون مالیاتیهای است که بیان می دارد: "وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید."

ث) اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید.

با این وصف هر يك موارد فوق الاشعار به تنهایی و بدون عاملیت دیگری - از جمله پرداخت مالیات - موجب مختومه گردیدن پرونده مالیاتی و برخورداری از اعتبار امر مختوم است .

ثانیاً - یکی از مواردی که جهت فهم قوانین اهمیت در خور توجه دارد خوانش قانون با توجه به مفاهیم متعارف کلماتی است که مورد استفاده قانون گذار قرار گرفته است . با توجه به اینکه قانون گذار در تدوین و نگارش قانون قطعاً به نکات دستوری در زبان فارسی واقف و کاربرد واژه ها و حروف را به همان مرتبتهایی که در دستور زبان فارسی وجود دارد مورد استفاده قرار داده ، با رجوع به معانی این کلمات و حروف مراد و مقصود قانون گذار مشخص می گردد . در ماده (۲۳۹)

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»

شماره دادنامه : 140431390001019815  
تاریخ تنظیم : 1404/04/30  
شماره پرونده : 140331920000544163  
شماره بایگانی شعبه : 0300180

## هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

قانون مالیاتهای مستقیم مقنن برای احصاء مصادیق مختومه از حرف ربط "یا" که در دستور زبان فارسی مفهوم "تساوی (مساوی) و تخیر" را دارد استفاده موده است. کاربرد حرف ربط "یا" در بیان احصاء مصادیق امر مختومه مفید این معنا است که هر کدام از عوامل چهار گانه در ماده مذکور بدون نیاز به عامل دیگری بطور مستقل و علیحده می تواند موجب مختومه شدن پرونده گردد. اگر مراد و منظور قانون غیر از این بود قاعدتاً استفاده از حرف ربط "یا" که افاده در مفهوم تساوی و اختیار دارد بی مورد بود.

بنابراین، در ماده (۲۳۹) قانون مالیاتهای مستقیم عبارت "قبولی خود را نسبت به آن (برگ تشخیص) کتبا اعلام کند" مشروط به عبارت "مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد" نمی باشد بلکه اعلام قبولی مالیات یا پرداخت آن به مأخذ برگ تشخیص یا ترتیب پرداخت مالیات، هر یک بدون نیاز به عاملیت دیگری موجب مختومه شدن پرونده گردد.

ثالثاً - مقررات بخشنامه مورد شکایت مشعر بر اینکه، "در صورتی که مودیان مالیاتی ظرف مهلت مقرر در ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم به برگ تشخیص مالیاتی کتبا اعتراض نمایند، فارغ از اینکه قبل یا بعد از تاریخ اعتراض مذکور نسبت به پرداخت مالیات متعلقه اقدام نموده باشند، مادامی که به صورت کتبی از اعتراض خود صرف نظر و یا کتبا اعلام قبولی خود را سبب به برگ تشخیص مالیاتی اعلام ننمایند، پرونده از نظر مالیاتی مختوم و یا قطعی نبوده و اعتراض مزبور در اجرای مفاد مواد ۲۳۸ و ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم حسب مورد در اداره امور مالیاتی و یا هیات های حل اختلاف مالیاتی، قابل طرح می باشد." با عنایت به مقررات تبصره ذیل ماده (۲۳۹) که بیان می دارد: "در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره (۱) و قسمت اخیر تبصره (۲) ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) این قانون ابلاغ شده باشد و مودی به شرح مقررات این ماده اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می شود." منتهی به این امر است که، پرونده مؤدی که به مالیات متعلقه اعتراض و سپس آن را پرداخت و کواهی مفصلاً حساب نیز دریافت داشته است حتی سالها بعد، به استناد مقررات بخشنامه مورد بحث و تبصره ذیل ماده (۲۳۹) قابل طرح در هیأت حل اختلاف مالیاتی بوده و مودی می تواند به اداره امور مالیاتی مربوطه مراجعه و خواستار رسیدگی پرونده امر توسط رئیس اداره امور مالیاتی و یا هیأت حل اختلاف مالیاتی گردد که تالی فساد های آن روشن و نیازی به توضیح بیشتر ندارد.

رابعاً - در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت آمده است: "در ضمن در مواردی که مودی پس از اعتراض به برگ تشخیص یا آراء هیات های حل اختلاف مالیاتی کتبا از اعتراض یا شکایت حسب مورد منصرف و نسبت به اعلام قبولی برگ تشخیص یا آراء هیات حل اختلاف مالیاتی در مرجع ذیربط (مرجع تسلیم اعتراض) اقدام نماید در این صورت ادامه مراحل دادرسی و جاهت قانونی نداشته و می بایست نسبت به صدور برگ مالیات قطعی، با رعایت مقررات اقدام گردد." مفهوم موافق این فراز بخشنامه این است که تا شخص مؤدی کتباً از اعتراض خود صرف نظر ننماید (حتی در مواردی که مالیات را پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را داده باشد و نیز مفصلاً حساب مالیاتی را نیز دریافت نموده باشد) پرونده امر مختومه تلقی نگردیده و کماکان در مراجع حل اختلاف قابل طرح است. در واقع سازمان امور مالیاتی با صدور این بخشنامه امر مختومه را اناطه به قبولی کتبی مؤدی یا مسترد داشتن و صرف نظر نمودن از اعتراض خود داده و حتی پس از پرداخت مالیات، بر خلاف تصریح ماده ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم آن را قطعی و مختومه تلقی نمی نماید، در حالی که قانون کذار چهار مصداق برای امر مختومه در ماده (۲۳۹) بیان نموده که هر کدام بدون عاملیت دیگری موجب مختومه شدن پرونده می گردد.

تصویر برابر با اصل است.

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

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390001019815  
تاریخ تنظیم : 1404/04/30  
شماره پرونده : 140331920000544163  
شماره بایگانی شعبه : 0300180

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

## دادنامه

رئیس سازمان امور مالیاتی در بخشنامه اخیر الصدور به شماره 200/۱۴۰۳/۵ مورخ 1403/۲/24 بدون توجه به علت و مبنای قضای قضای هیات عمومی آن دیوان به شماره دادنامه های 286 و ۲۸۷ مورخ 16/2/1399 و صدور رای ۲۳۹ مورخ ۲۰/۳/۱۳۹۹ که در اجرای ماده (۹۱) قانون دیوان عدالت اداری انجام و منتهی به ابطال ماده (۱۳) آئین نامه اجرایی ماده (34) قانون مالیاتهای مستقیم با موضوع طرح پرونده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی بعد از پرداخت مالیات متعلقه گردیده ، مفاد رای دادنامه 439 را صرفاً معطوف به مالیات بر ارث نموده و سایر موارد را مسکوت گذارده است . همین امر باعث شده تا با بقا مقررات بخشنامه مورد شکایت مأمورین مالیاتی اقدام به ورود و رسیدگی پرونده های مختومه نمایند . در حالی که مقررات ماده (۲۳۹) قانون مالیاتهای مستقیم در بیان مصادیق امر مختوم از عمومات این قانون است و صرفاً ناظر به منبع ارث نمی باشد .

بدیهی است رای هیأت عمومی آن دیوان به شماره دادنامه ۳۲۵ مورخ ۱۳/۳/۱۳۸۸ که ناظر به ماده (242) قانون مالیاتهای مستقیم با موضوع استرداد اضافه پرداخت مالیات است ، امری متفاوت و مجزاء از مقررات مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و 244 می باشد .

علیهذا با عنایت به موارد اشعاری در این دادخواست و با عنایت به مقررات ماده (۲۳۹) قانون مالیاتهای مستقیم که پرداخت مالیات را از جمله موارد امر مختوم تلقی نموده و همچنین فراز سوم از بند دوم ماده (۲۷۰) قانون مذکور که به جریان انداختن امر مختومه را موجب مجازات انفصال از خدمات دولتی به مدت یک تا چهار سال تعیین نموده ، ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۳ مورخ 06/۰۱/1392 سازمان امور مالیاتی که بر خلاف منطوق ماده ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم صادر گردیده ، مورد استدعاست .

\* خلاصه مدافعات طرف شکایت:

در خصوص پرونده کلاسه 140331920000544163 به شماره بایگانی 0301265 موضوع دادخواست آقای حمیدرضا فتاحی، به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۳ مورخ 06/۰۱/1392 به استحضار می رساند:

۱- چکیده:

به موجب مقرر مقرر شکایت، در صورتی که مودیان مالیاتی ظرف مهلت مقرر در ماده ۲۳۸ ق.م.م به برگ تشخیص مالیاتی کتباً اعتراض نمایند، فارغ از اینکه قبل یا بعد از تاریخ اعتراض مذکور نسبت به پرداخت مالیات متعلقه اقدام نموده باشند، مادامی که به صورت کتبی از اعتراض خود صرف نظر نکنند و یا کتباً اعلام قبولی خود ران نسبت به برگ تشخیص مالیاتی اعلام ننمایند، پرونده از نظر مالیاتی مختوم و یا قطعی نبوده و اعتراض مزبور در اجرای مفاد مواد ۲۳۸ و 244 حسب مورد در اداره امور مالیاتی و یا هیأت های حل اختلاف مالیاتی، قابل طرح می باشد. در ضمن در مواردی که مودی پس از اعتراض به برگ تشخیص یا آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی کتباً از اعتراض یا شکایت حسب مورد منصرف و نسبت به اعلام قبولی برگ تشخیص یا آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی در مرجع ذیربط (مرجع تسلیم اعتراض) اقدام نماید، در این صورت ادامه مراحل دادرسی و جاهت قانونی نداشته و می بایست نسبت به صدور برگ مالیات قطعی، بارعایت مقررات اقدام گردد.

شاکی مدعی است، مصادیق چهار گانه امر مختومه در ماده ۲۳۹ ق.م.م، بدون عاملیت دیگر ی، موجب مختومه شدن

تصویر برابر با اصل است.

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



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001019815  
تاریخ تنظیم : 1404/04/30  
شماره پرونده : 140331920000544163  
شماره بایگانی شعبه : 0300180

## هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

پرونده مالیاتی می گردد و سازمان مالیاتی با صدور بخشنامه مورد شکایت، مختومه شدن پرونده را منوط به قبولی کتبی برگ تشخیص یا آراء هیئت حل اختلاف مالیاتی از جانب مؤدی و مسترد داشتن اعتراض خود نموده و حتی پس از پرداخت مالیات، آن را قطعی و مختومه تلقی نمی کند و در نتیجه پرونده مؤدی حتی سال ها پس از اعتراض به مالیات متعلقه و سپس پرداخت آن و دریافت مفاسد حساب، به استناد بخشنامه مورد شکایت و تبصره ماده ۲۳۹، قابل رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی و یا هیئت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. لذا به دلیل مغایرت با ماده ۲۳۹ و فراز سوم از بند دوم ماده ۲۷۰ ق.م.م، خواستار ابطال آن شده است.

این در حالی است که این بخشنامه که با هدف رعایت کامل حق اعتراض مودیان صادر شده است، اولاً - بر اساس مفاد ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 با اصلاحات آن در سال ۱۳۸۰، حق مراجعه به اداره مالیاتی و اعتراض مودیان نسبت به برگ تشخیص مالیاتی ظرف مهلت مقرر در این ماده، اعتراض، بنا به دلایلی همچون جلوگیری از تعلق جرائم موضوع ماده ۱۹۰ و یا عدم آگاهی از قوانین و مقررات، سبب به پرداخت مالیات اقدام نموده باشند که این امر موجب نمی شود حق ایشان برای اعتراض در موعد مقرر سلب شود.

ثالثاً- در خصوص مودیانی که در اجرای مقررات ماده ۲۳۸ و در مهلت مقرر به مالیات تشخیصی، اعتراض نموده اند، مختومه شدن پرونده، براساس فراز سوم ماده ۲۳۹، منوط به رفع اختلاف مؤدی با اداره امور مالیاتی است و اصولاً مقررات ماده ۲۳۹، مانع از رسیدگی و رفع اختلاف مؤدی با اداره امور مالیاتی در اجرای ماده ۲۳۸ ق.م.م برای مودیانی نمی باشد که قبل یا بعد از اعتراض، نسبت به پرداخت مالیات اقدام نموده اند.

رابعاً- وفق تبصره ماده ۲۳۹ اصلاحی مصوب ۱۳۸۰، اشخاصی در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می شدند که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) این قانون به آنها ابلاغ شده بود و مؤدی به شرح مقررات ماده مزبور اقدام نکرده بود و در مواردی که مشمول این قسمت از تبصره ماده ۲۳۹ می شد، چنانچه مؤدی مالیات مورد مطالبه رابه مأخذ برگ تشخیص، پرداخت یا ترتیب پرداخت آنرا می داد، پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می شد.

۲. شرح دفاعیه:

الف) در صدر ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مقرر شده بود، در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می تواند ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام الاختیار خود با ارائه دلایل و اسناد و مدارك كتباً از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید.

ب) بر اساس ماده ۲۳۹ قانون یاد شده، در صورتی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه رابه مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی رابه شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می گردد و در مواردی که مؤدی ظرف سی روز کتباً اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر در ماده مذکور به اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است.

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 : 140431390001019815  
تاریخ تنظیم : 1404/04/30  
شماره پرونده : 140331920000544163  
شماره بایگانی شعبه : 0300180

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

## دادنامه

ب) در تبصره ماده ۲۳۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مقرر شده بود، در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ این قانون ابلاغ شده باشد و مؤدی به شرح مقررات این ماده اقدام نکرده باشد، در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می شود. در این صورت و همچنین در مواردی که مؤدی ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتباً به برگ تشخیص اعتراض کند پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می گردد.

ت) به موجب بخشنامه شماره 73/200 مورخ 06/۰۱/1392، (در صورتی که مؤدیان مالیاتی ظرف مهلت مقرر در ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم به برگ تشخیص مالیاتی کتباً اعتراض نمایند، فارغ از اینکه قبل یا بعد از تاریخ اعتراض مذکور نسبت به پرداخت مالیات متعلقه اقدام نموده باشند، مادامی که به صورت کتبی از اعتراض خود صرف نظر و یا کتباً اعلام قبولی خود رانسبت به برگ تشخیص مالیاتی اعلام ننمایند، پرونده از نظر مالیاتی مختوم و یا قطعی نبوده و اعتراض مزبور در اجرای مفاد مواد ۲۳۸ و 244 قانون مالیات های مستقیم حسب مورد در اداره امور مالیاتی و یا هیأت های حل اختلاف مالیاتی، قابل طرح می باشد. در ضمن ...))

بنا به مراتب فوق: اولاً: دادخواهی مالیاتی در مراجعی که قانون تعیین نموده، جزء حقوق اشخاص است و مؤدیان می توانند جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی طرح پرونده را در این مراجع مالیاتی با رعایت مقررات مربوط درخواست نمایند و بر اساس مفاد ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰، حق مراجعه به اداره امور مالیاتی و اعتراض مؤدیان نسبت به برگ تشخیص مالیاتی ظرف مهلت مقرر در این ماده، منوط به پرداخت یا عدم پرداخت مالیات نیست.

ثانیاً: به طور کلی مؤدیان مالیاتی ممکن است قبل یا بعد از تاریخ اعتراض، بنا به دلایلی از جمله جلوگیری از تعلق جرائم موضوع ماده ۱۹۰ قانون یاد شده و یا به دلیل عدم آگاهی از قوانین و مقررات مالیاتی، نسبت به پرداخت مالیات اقدام نموده باشند که این امر باعث سلب حقوق ایشان بابت ثبت اعتراض در موعد مقرر نمی شود.

ثالثاً: پاراگراف نخست بخشنامه مورد شکایت، مربوط به مودیانی است که ظرف مهلت مقرر در ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰ به برگ تشخیص مالیاتی کتباً اعتراض نمایند. از سوی دیگر یکی از موارد مندرج در ماده ۲۳۹ قانون فوق برای مختومه شدن درآمد مشمول مالیات عبارت است از این که: «اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده ۲۳۸ این قانون رفع نماید»؛ در واقع احکام قانون مذکور را می توان این گونه بیان کرد، مودی که مطابق ماده ۲۳۸ قانون پیش گفت به برگ تشخیص مالیاتی عترض شده و برای تجدید رسیدگی به اداره امور مالیاتی مراجعه نماید، در صورتی که با رسیدگی مسئول مربوط رفع اختلاف با اداره امور مالیاتی به شرح ماده ۲۳۸ صورت گیرد، پرونده امر مختومه تلقی می شود، به عبارت دیگر، برای مودیانی که در اجرای مقررات ماده ۲۳۸ قانون و در مهلت مقرر به مالیات تشخیصی، اعتراض نموده اند، مختومه شدن پرونده، براساس فراز سوم ماده ۲۳۹ قانون، منوط به رفع اختلاف مؤدی با اداره امور مالیاتی است و در واقع از مقررات ماده ۲۳۹ قانون جنین بر می آید، مودیانی که قبل یا بعد از اعتراض به موقع به صورت کتبی، نسبت به پرداخت مالیات اقدام نموده اند، بی آن که به صورت صریح انصراف کتبی از اعتراض را اعلام کرده باشند، اقدام موصوف مانع از اجرای ماده ۲۳۸ قانون -رسیدگی و رفع اختلاف مودی با اداره امور مالیاتی با رعایت مهلت قانونی - تلقی نمی شود.

رابعاً: شاکی اظهار داشته با توجه به بخشنامه یادشده، هرگاه سازمان امور مالیاتی اراده نماید حتی بعد از پرداخت مالیات

تصویر برابر با اصل است.

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



«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَغْدُلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001019815

تاریخ تنظیم : 1404/04/30

شماره پرونده : 140331920000544163

شماره بایگانی شعبه : 0300180

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

## دادنامه

دیوان عدالت اداری

و صدور مفاسدحساب مالیاتی می تواند پرونده مختومه را مجدداً مفتوح و آن را مورد رسیدگی قرار داده و مالیات بیشتری مطالبه نماید. در حالی که افزایش مالیات مازاد بر مبلغ مندرج در برگ تشخیص در مراحل دادرسی مالیاتی موضوعیت ندارد. در این ارتباط لازم به ذکر است بخش نخست بخشنامه، صرفاً به مودیانی اختصاص دارد که ظرف مهلت مقرر در ماده ۲۳۸ قانون مورد اشاره به برگ تشخیص مالیاتی کتباً اعتراض کرده اند که در این صورت، اعتراض مزبور در اداره امور مالیاتی و یا هیأت حل اختلاف مالیاتی قابل طرح می باشد و افزایش مبلغ مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات توسط مراجع حل اختلاف مالیاتی، فاقد موضوعیت است. خاطرنشان می سازد، شاکی در بخش دیگری از دادخواست مدعی است که با استناد به بخشنامه موصوف و تبصره ذیل ماده ۲۳۹ قانون مورد اشاره، چنانچه مؤدی مالیات را پرداخت و مفاسدحساب.

دریافت نموده است حتی سالها بعد، موضوع قابل طرح در هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود؛ این در حالی است که وفق تبصره یاد شده اشخاصی در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می شوند که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) این قانون ابلاغ شده باشد و مؤدی به شرح مقررات ماده مزبور اقدام نکرده باشد. بنابراین در موارد مشمول تبصره یاد شده، چنانچه مؤدی مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص، پرداخت یا ترتیب پرداخت آنرا داده باشد، در آن صورت پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه می شود.

با توجه به مراتب فوق، بخشنامه مورد شکایت که به منظور رعایت حق دادخواهی مودیان مالیاتی تصویب گردیده، در چارچوب قانون معتبر در زمان مقرر و با هدف جلوگیری از سلب حق اعتراض مودیان صادر شده است.

با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه صلاحیتهای و اختیارات قانونی در مقرر گذاری، رد شکایت شاکی، مورد استدعا است.

پرونده کلاسه هـ/ت/0300180 در جلسه مورخ 1404/03/04 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با لحاظ نظر اتفاقی حاضرین در جلسه با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

### رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

شاکی تقاضای ابطال بخشنامه شماره 73/200 مورخ 16/1/1392 سازمان امور مالیاتی در خصوص سوالات و ابهامات راجع به نحوه اجرای ماده 239 را نموده است و معتقد است پیام مصوبه امکان رسیدگی پرونده های مختومه توسط مأمورین مالیاتی است در حالی که با مذاقه در مفاد این بخشنامه مشخص می شود که متعلق آن در مواردی است که مؤدی نسبت به برگ تشخیص و قبل از صدور برگ قطعی اعتراض داشته باشد که در این فرض امکان رسیدگی به اعتراض در هیأت ها و طی مراحل اداری مالیاتی وجود دارد لیکن چنانچه بعد از ابلاغ برگ تشخیص، قبولی مؤدی یا انصراف از شکایت اعلام شود می بایست برگ قطعی صادر شود و این حکم مقرر منطبق با قانون بوده موجب جهت ابطال وجود ندارد فلذا به استناد بند (ب) ماده (84) قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1400 رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی یادشده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می

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 الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001019815  
تاریخ تنظیم : 1404/04/30  
شماره پرونده : 140331920000544163  
شماره بایگانی شعبه : 0300180

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

باشد./

محمد علی برومند زاده  
رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی  
دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

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