



رای شماره ۱۴۰۴/۱۰/۳۰ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی (موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت (عبارتی که دلالت آن مشابه معانی این عبارت باشد) بخشنامه شماره ۴۸/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۰۸/۱۱/۱۴۰۳ و مغایر اصل ۱۶۶ قانون اساسی_وزارت امور اقتصادی و دارایی)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده : ه ت/۴۰۰۰۴۴ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۲۸۱۲۸۲۸ تاریخ: ۱۴۰۴/۱۰/۳۰

* شاکی : آقای نیما غیاثوند

*طرف شکایت : وزارت امور اقتصادی و دارایی

*موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت (عبارتی که دلالت آن مشابه معانی این عبارت باشد) بخشنامه شماره ۴۸/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۰۸/۱۱/۱۴۰۳ و مغایر اصل ۱۶۶ قانون اساسی

* شاکی دادخواست به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته ابطال عبارت (عبارتی که دلالت آن مشابه معانی این عبارت باشد) بخشنامه شماره ۴۸/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۰۸/۱۱/۱۴۰۳ و مغایر اصل ۱۶۶ قانون اساسی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

موضوع: نحوه اعمال ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم

با توجه به سوالات و ابهامات مطروحه درخصوص نحوه اعمال ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم و آثار و تبعات عدم اجرای صحیح قوانین و مقررات که موجبات اطاله دادرسی را فراهم می نماید، مقتضی است در مواردی که شعب دیوان عدالت اداری و همچنین شعب شورای عالی مالیاتی اقدام به نقض آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی می نمایند و پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگری ارجاع می گردد، هیأت مذکور با رعایت نظر شعب دیوان عدالت اداری و شورای عالی مالیاتی اقدام به رسیدگی نموده و رای مقتضی صادر نماید. بدیهی است عدم رعایت موارد مندرج در آرای شعب دیوان عدالت اداری و نیز شعب شورای عالی مالیاتی توسط هیأت های حل اختلاف مالیاتی رسیدگی کننده موجب خواهد شد با اعتراض مویدان مالیاتی فرآیند رسیدگی و دادرسی در مراجع مالیاتی و دیوان عدالت اداری تکرار گردد: بنابراین به منظور پرهیز از رسیدگی های مجدد که حسب مورد موجبات تضییع حقوق بین الملل و یا مودی مالیاتی را به همراه دارد مقتضی است هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مفاد مندرج در آرای شعب دیوان عدالت

اداری و شورای عالی مالیاتی اقدام به رسیدگی و صدور رای مقتضی نمایند. عدم اجرای مفاد حکم مذکور تخلف محسوب می گردد و موجبات تعقیب انتظامی متخلفان را توسط دادستانی انتظامی مالیاتی فراهم می نماید. مسئولیت نظارت بر حسن اجرای این بخشنامه بر عهده دادستانی انتظامی مالیاتی می باشد.

تبصره:

چنانچه عباراتی از قبیل موارد زیر یا عباراتی که دلالت آن مشابه معانی این عبارات باشد، در آرای صادره از شعب مذکور درج شده باشد معنای آن الزاماً پذیرش خواسته شاکی مندرج در پرونده مطروحه نبوده و وجود چنین عباراتی اختیارات قانونی هیأت رسیدگی کننده ناظر بر بررسی پرونده و صدور رای و عنداللزوم تأیید مالیات رای قبلی را نفی نمی نمایند. این عبارات عمدتاً دلالت بر نقض تشریفات در صدور رای داشته و لزوماً به معنای ناصحیح بودن رای صادره نخواهد بود:

(لزوم امعان نظر کامل به سایر قوانین)، (بررسی دقیق موارد ادعایی)، (رفع نقص در رسیدگی)، (رفع ابهام از رای معترض عنه)، (لزوم بررسی سایر موارد اعتراض که در رای نقض شده، نفیاً یا اثباتاً اظهار نظر نشده است)، (بررسی جامع نسبت به ادعای مودی)، ضرورت در نظر گرفتن موارد مطروحه در لایحه)، (صدور قرار کارشناسی و تطبیق اطلاعاتی های ثبت شده در دفتر قانونی و توجه به تعلیلات انجام شده)، (رسیدگی به ادعا نفیاً یا اثباتاً)، (مشخص نمودن مبانی محاسباتی تعدیل انجام شده)، تحقیقات لازم در خصوص منابع درآمدی)، (بررسی دقیق جزئیات اعتراض مودی)، رسیدگی مجدد و رفع نقایص)، (پرهیز از حدس و گمان و اقدام و رای مقتضی براساس واقعیت امر)، (رسیدگی و تحقیق)، (با عنایت به اختصار و کلی گویی در اصدار رای، عدم ارائه ادله قانونی و عدم اظهارنظر متقن و موجه نسبت به موارد مورد اعتراض مودی، پس از رسیدگی به جزئیات خواسته)، (ضرورت در نظر گرفتن موارد مطروحه در لایحه)

***دلایل شاکی برای ابطال مقررره مورد شکایت :**

- طبق اصل ۱۶۶ قانون اساسی، آرای که مبنای رسیدگی قرار می گیرند باید مبتنی بر قوانین و مقررات صریح و بدون ابهام باشند. ابهام موجود در این بخشنامه نه تنها امکان اعمال سلیقه در اجرا و روند رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی را افزایش می دهد بلکه با اصل شفافیت و قانونی بودن تنظیمات اداری مغایرت دارد.

- تجربه نشان داده است که وجود عبارات مبهم در متون قانونی و اجرایی موجب گیجی و سردرگمی شهروندان و کارکنان دولتی می شود. استفاده از عبارت مورد اعتراض امکان تفسیرهای شخصی را افزایش داده و تهدیدی برای عدالت اداری محسوب می شود.

- اصل حاکمیت قانون ایجاب می نماید تمامی دستورات و قوانین شفاف، واضح، و بدون ابهام باشند، تا از سوءاستفاده یا تفسیر نادرست جلوگیری شود.

در همین راستا، عبارت "عباراتی که دلالت آن مشابه معنی این عبارات باشد" به وضوح با این اصل مغایرت دارد، زیرا هیچ گونه دقت و وضوحی در تعیین مصادیق این عبارت وجود ندارد. از این رو، این عبارت منجر به بروز ابهام و در نتیجه ایجاد تفسیرهای متفاوت در عمل می شود. این وضعیت، حقوق اشخاص را تحت تأثیر قرار می دهد و ممکن است به اعمال سلیقه های شخصی و ناعادلانه منتهی گردد.

عبارت مذکور در بخشنامه به‌ویژه در رسیدگی های هیأت های حل اختلاف مالیاتی مشکلات فراوانی ایجاد خواهد کرد. این عبارت مبهم این امکان را به افراد و مقامات اجرایی می‌دهد که براساس برداشت‌های شخصی خود و بدون معیارهای مشخص تصمیم‌گیری کنند. به این ترتیب اجرای قانون به روشی ناعادلانه و غیرشفاف انجام خواهد گرفت و افراد مختلف تحت همین بخشنامه ممکن است با تفسیرهای متفاوت و حتی متناقض روبه‌رو شوند.

عبارت "عباراتی که دلالت آن مشابه معنی این عبارات باشد" نه تنها از لحاظ حقوقی مشکل‌آفرین است، بلکه از جنبه اجتماعی نیز می‌تواند آثار منفی به همراه داشته باشد. یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های هر قانون و مقرره، قدرت پیش‌بینی و قابلیت اجرایی آن است. وقتی که قانون‌گذار یا مقام اداری عباراتی مبهم و غیرشفاف را در مقررات به کار می‌برد عملاً زمینه را برای بروز اشتباهات تضییع حقوق افراد و اعمال سلیقه در تصمیم‌گیری‌ها فراهم می‌آورد.

این امر در عمل به عدم اعتماد عمومی به سیستم اداری و قضائی می‌انجامد و می‌تواند باعث ایجاد ابهام و تردید در میان شهروندان و مسئولین اجرائی و مراجع دادرسی مالیاتی شود. در نهایت این وضعیت می‌تواند به افزایش نارضایتی عمومی و کاهش اعتبار دستگاه‌های دولتی منتهی گردد.

جهت رفع این ابهام و جلوگیری از مشکلات قانونی و اجرائی آینده پیشنهاد می‌شود عبارت مذکور ابطال گردد که معنای دقیق و شفاف آن برای همگان روشن باشد. از آنجایی که هدف اصلی قوانین و مقررات باید ایجاد شفافیت و تضمین حقوق افراد باشد پیشنهاد می‌شود استفاده از عبارات مبهم مانند "عباراتی که دلالت آن مشابه معنی این عبارات باشد" خودداری گردد و در عوض موارد مشخص و دقیق به‌طور شفاف ذکر شود.

با توجه به موارد فوق به‌ویژه ایجاد ابهام در اجرای قوانین و مقررات که موجب تضییع حقوق افراد و اعمال سلیقه‌های شخصی در تصمیم‌گیری‌ها می‌گردد از دیوان عدالت اداری تقاضا دارم که با توجه به اصول قانونی اقدام به ابطال عبارت "عباراتی که دلالت آن مشابه معنی این عبارات باشد" نماید.

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

اولاً: باتوجه به ماده ۲۵۶ قانون مالیات های مستقیم که اشعار می دارد: (هرگاه از طرف مؤدی یا اداره امور مالیاتی شکایتی در موعد مقرر از رای قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقص رسیدگی شده باشد، رئیس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود. شعبه مزبور موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رای مقتضی بر نقض آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید.) رسیدگی شورای عالی مالیاتی به شکایت مؤدیان از آراء قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی جنبه شکلی داشته و از حیث رعایت قوانین و مقررات و تشریفات و کامل بودن فرآیند رسیدگی به پرونده مالیاتی صورت می گیرد.

ثانیاً: همچنین با عنایت به بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری (رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری و کمیسیون های مالیاتی، هیأت حل اختلاف کارگر و کارفرما، کمیسیون موضوع ماده ۱۰۰ قانون شهرداری ها منحصراً از حیث قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها) در دیوان

مذکور صورت می گیرد. در بند ۴ ماده ۶۳ قانون مذکور نیز به نقص تحقیقات و یا ایراد شکلی به عنوان یکی از علل نقض آرای مراجع مذکور در بند ۲ ماده ۱۰ آن قانون توسط شعب دیوان عدالت اداری تصریح شده است.

ثالثاً: مطابق ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم در مواردی که رای هیأت حل اختلاف مالیاتی از طرف شعبه شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری نقض می گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع شده و مرجع مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی با رعایت نظر شورای عالی مالیاتی و یا دیوان عدالت اداری رسیدگی و رای مقتضی صادر می نماید.

بنابراین تصدیق می فرمایند نقض آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی در شورای عالی مالیاتی و یا دیوان عدالت اداری لزوماً به معنی محق بودن مؤدی در ماهیت پرونده نبوده و بخشنامه های شماره ۶۵/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۰۱ و شماره ۴۸/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۰۸ در راستای تبیین نحوه رسیدگی ماهوی هیأت همعرض با تأکید بر لزوم رعایت نظر شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری و مرتفع نمودن نواقص اعلامی مراجع صادر شده اند و ذکر عباراتی که جنبه تمثیلی دارند جملگی بر یک مفهوم که همانا وجود نقص در تشریفات رسیدگی و رفع آنها می باشد دلالت می کنند؛ لذا مشخص نیست شاکی محترم چگونه این توضیح و تشریح یک مفهوم واحد را موجب بروز تفسیر و اعمال سلیقه و به معنای اتخاذ تصمیم بدون استفاده از یک معیار مشخص می پندارد.

همچنین بر خلاف استدلال شاکی محترم توجه به این نکته نیز حائز اهمیت است که موارد نقص در رسیدگی را مراجع رسیدگی کننده شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری تعیین می نمایند نه سازمان مالیاتی، لیکن شاکی به دلیل عدم امکان دقت و وضوح در تعیین مصادیق نقص رسیدگی ابطال مقرر فوق را خواستار شده است. این در حالی است که هیأت های موضوع ماده ۲۵۷ ق.م.م مکلفند پس از ارجاع پرونده به آنها نسبت به بررسی و رفع موارد نقص رسیدگی که معمولاً در قالب عبارات مشابه که به عنوان نمونه تعدادی از آنها در ذیل بخشنامه ۴۸/۱۴۰۳/۲۰۰ تصریح گردیده اند، اقدام و رای مقتضی صادر نمایند.

با این اوصاف، نظر به اینکه، مفاد عبارت مورد شکایت حاوی حکمی مغایر و افزون بر مفاد ماده ۲۵۷ ق.م.م نیست بلکه مقررهای مذکور تبیین کننده حکم آن ماده است و موجب می شود حقوق مؤدیان و حکم قانونگذار در مرحله رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر تأمین گردد و برخلاف استدلال شاکی محترم در راستای اصل حاکمیت قانون صادر شده رد شکایت ایشان مورد استدعا است.

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه شکایت شاکی تقاضای ابطال بخشی از مقررهای شماره ۴۸/۱۴۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۰۸ که دلالت دارد "عبارتی که دلالت آن مشابه معانی این عبارت باشد" بوده که با بررسی تمامی مفاد بخشنامه مورد شکایت که در جهت رفع ابهامات و سؤالات نسبت به نحوه دادرسی مالیاتی در راستای ماده ۲۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد و آنچه موضوع شکایت شاکی است اینکه ذکر عباراتی مثل "لزوم امعان نظر کامل به سایر قوانین" بررسی دقیق موارد ادعایی"، "لزوم بررسی سایر موارد اعتراض که در رای نقض شده نفیاً یا اثباتاً اظهار نشده است" و سایر مواردی که مقررهای گذار آنها را متذکر شده است به معنای عدم تبعیت از رای صادره از شورای عالی مالیاتی و رای شعبه دیوان عدالت اداری می باشد در حالی که حسب مفاد ماده ۶۳ قانون دیوان عدالت اداری آنچه در مرجع اداری پس از نقض اولیه رای مرجع شبه قضایی در شعبه دیوان باید مراعات شود و یا آنچه پس از نقض رای

هیأت حل اختلاف مالیاتی در شعبه شورای عالی مالیاتی بایستی مراعات شود انجام اقدامات مذکور در مراجع عالی ذکر شده و رفع نقض می باشد و اینکه مرجع رسیدگی کننده مکلف باشد حتماً طبق رای منقوض از دیدگاه اولیه خویش عدول نماید و نظر نهایی خویش را تغییر دهد مدنظر مقنن نبوده و لذا پیش بینی رای اصراری و صدور رای ماهیتی در دیوان عدالت اداری مبتنی بر این مبنا می باشد بنابراین موجبی جهت ابطال وجود نداشته به استناد بند (ب) ماده (۸۴) از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمدعلی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری