

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلِهَةً إِنْ أَنْ تَعْبُدُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140531390000241845
تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره پرونده ها :

140431920001195460 , 140431920001046814 , 140331920001151090 , 140331920000235373 , 140331920001176547 , 140331920000030882 , 140331920001084130 , 140431920000971898 , 140331920000867149 ,

شماره بایگانی شعبه :

0302599 , 0402125 , 0302126 , 0402754 , 0402428 , 0302701 , 0300625 , 0302732 , 0300041

تاریخ دادنامه: 1405/2/8

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع: ابطال بند 1 از ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 و بخشنامه شماره 200/1401/535 مورخ 1401/5/30 از زمان صدور و رسیدگی به اعتراض رییس دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره 140431390001669164 مورخ 1404/7/7 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

گردشکار: آقایان بهمن زبردست، محمدرضا باقرمهربان، سیدمسیح مولانا، امید یاهو، قادر شیرینی جناب و خانم فاطمه ولی جانی شکایاتی را به خواسته ابطال بندهای 1 و 2 از ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26، بخشنامه شماره 200/1401/531 مورخ 1401/4/25 و بخشنامه شماره 200/1401/535 مورخ 1401/5/30 از زمان صدور در دیوان عدالت اداری مطرح نمودند. متن مقررات فوق به شرح زیر است:

بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26:

موضوع: ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی

پیرو دستورالعمل شماره 200/1401/531 مورخ 1401/4/25 و اصلاحیه‌های بعدی آن منتهی به اصلاحیه شماره 200/1402/1 مورخ 1402/1/7 و با هدف تکریم مؤدیان ارائه مطلوبتر خدمات فناورانه و در راستای مفاد تبصره (۱) ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم بند (ج) ماده (۶۷) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و قانون تجارت الکترونیک متن ذیل جایگزین مفاد ماده (۲) دستورالعمل مذکور می‌گردد:

ماده (۲): ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی

۱- تمامی مؤدیان که با تسلیم درخواست خود مبنی بر برخورداری از خدمات الکترونیک مالیاتی،

تصویر برابر با اصل است.

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



دادنامه

توافق نموده‌اند که بارگذاری اوراق در حساب کاربری به عنوان ابلاغ به شخص مؤدی محسوب شود، مشمول خدمات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی می‌باشند. سازمان موظف است اوراق مالیاتی این مؤدیان را در حساب کاربری آنان بارگذاری و طی ده روز از تاریخ بارگذاری سه پیامک اطلاع‌رسانی به شماره‌ای که توسط مؤدی در حساب کاربری خود اعلام شده است ارسال نماید. برای این دسته از مؤدیان روز یازدهم پس از تاریخ بارگذاری اوراق در حساب کاربری آنان یا تاریخ رؤیت برگه توسط مؤدی هرکدام که مقدم باشد تاریخ ابلاغ به شخص مؤدی محسوب و در اوراق مالیاتی منعکس می‌شود.

۲- سازمان می‌تواند در مورد مؤدیانی که درخواست موضوع بند (۱) این ماده را تکمیل نکرده‌اند نیز در صورت دسترسی به شماره‌ای که تعلق آن به مؤدی احراز شده باشد، جهت ابلاغ اوراق مالیاتی از شیوه الکترونیکی استفاده نمایند. در مورد این دسته از مؤدیان نیز اوراق مالیاتی در حساب کاربری آنان بارگذاری و طی ده روز از تاریخ بارگذاری سه پیامک اطلاع‌رسانی به شماره مذکور ارسال می‌گردد. چنانچه مؤدی ظرف این مدت اوراق را رؤیت نماید تاریخ رؤیت برگه توسط مؤدی به عنوان تاریخ ابلاغ به شخص مؤدی محسوب می‌شود. در غیر این صورت روز یازدهم پس از تاریخ بارگذاری اوراق در حساب کاربری آنان به عنوان تاریخ ابلاغ قانونی موضوع تبصره (۱) ماده (۲۰۳) قانون مالیات‌های مستقیم به شمار خواهد آمد.

۳- هرگونه اعتراض مؤدی وفق ترتیبات ماده (۵) این دستورالعمل قابل رسیدگی خواهد بود.

بخشنامه شماره 200/1401/531 مورخ 1401/4/25:

موضوع: ترتیبات ابلاغ الکترونیکی

اوراق مالیاتی با عنایت به تبصره (۱) ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1394/4/31 و بند (ح) ماده (۶۸) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی به شرح زیر مقرر می‌شود:

ماده (۱):

تعاریف

۱- سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور

تصویر برابر با اصل است.

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



2- مؤدّی: تمامی اشخاصی که بر مبنای قوانین مالیاتی (اعم از قوانین مالیات های مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده، پایانه های فروشگاهی و سامانه مؤدیان) و یا احکام مالیاتی سایر قوانین (از جمله قوانین بودجه، قوانین برنامه های توسعه و...) برای آنها به هر نحو یا در هر مرحله از طریق سامانه های سازمان، اوراق مالیاتی قابل ابلاغ صادر می شود.

3- اوراق مالیاتی: عبارت است از کلیه اوراق صادره (ثبت شده) قابل ابلاغ به مؤدّی توسط سامانه های مالیاتی.

4- ابلاغ الکترونیکی: ابلاغ اوراق مالیاتی با استفاده از بسترهای الکترونیکی، مخابراتی یا سایر شیوه های نوین.

5- حساب کاربری: کار پوشه الکترونیکی که به هر یک از مؤدیان ثبت نام شده در نظام مالیاتی، جهت دسترسی به خدمات مالیاتی الکترونیکی، حسب مورد اختصاص می یابد. حساب کاربری هر مؤدّی دارای شناسه کاربری و گذرواژه یکتاست.

6- درخواست خدمات الکترونیکی: فرمی الکترونیکی که مؤدّی در قالب آن، تقاضای خود را برای بهره مندی از خدمات الکترونیکی نظیر ابلاغ اوراق مالیاتی، ثبت اعتراضات، درخواست های مرتبط با اوراق قطعی و ... اعلام و تأیید می نماید که از شرایط و آثار ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی و واکنش های الکترونیکی خود نسبت به این اوراق مطلع است.

7- قانون مالیات های مستقیم: قانون مالیات های مستقیم مصوّب 1366/12/3 و اصلاحات و الحاقات بعدی آن.

ماده (2): ترتیبات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی

1- تمامی مؤدیان دارای ثبت نام در نظام مالیاتی که درخواست خدمات الکترونیکی را تأیید و ارسال کرده اند، مشمول خدمات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی می شوند. برای این دسته از مؤدیان، اوراق مالیاتی بلافاصله پس از صدور در سامانه های مالیاتی در حساب کاربری مؤدّی بارگذاری و همزمان، پیامک اطلاع رسانی برای وی ارسال می شود. حسب واکنش مؤدّی به اوراق بارگذاری شده، ابلاغ الکترونیکی به نحو زیر محقق و ضمن ارسال پیامک اطلاع رسانی مناسب برای مؤدّی، تاریخ ابلاغ در اوراق و سامانه ها منعکس می شود.



۲- چنانچه مؤدی ظرف ده روز (شامل روز بارگذاری برگه) با مراجعه به حساب کاربری خود نسبت به رؤیت اوراق بارگذاری شده اقدام نماید، ابلاغ واقعی به شخص مؤدی محسوب شده و تاریخ رؤیت به عنوان تاریخ ابلاغ به شخص مؤدی در نظر گرفته می‌شود.

۳- چنانچه مؤدی ظرف ده روز به حساب کاربری خود مراجعه ننماید، روز یازدهم به عنوان تاریخ ابلاغ قانونی موضوع تبصره (۱) ماده ۲۰۳ قانون مالیات های مستقیم در نظر گرفته می‌شود. در صورتی که روز یازدهم با تعطیل/ تعطیلات رسمی یا عمومی مصادف شود، اولین روز پس از تعطیلی/تعطیلات مزبور به عنوان روز ابلاغ قانونی محسوب می‌شود.

ماده (۳): اصالت اوراق بارگذاری شده در حساب کاربری

۱- با توجه به یکتا و محرمانه بودن نام کاربری و گذرواژه مأموران مالیاتی برای ورود به سامانه های سازمان، صدور اوراق در سامانه در حکم امضای برگه توسط مأمور مالیاتی مربوط (از جمله حکم ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم) است. لذا تا زمان پیاده سازی امضای الکترونیکی در سامانه های سازمان، اوراق بارگذاری شده در حساب کاربری مؤدی بدون امضای فیزیکی در تمام مراجع مالیاتی قابل قبول خواهد بود.

۲- امکان رؤیت تاریخ ابلاغ و اصالت سنجی سیستمی اوراقی که از طریق سیستم ابلاغ در اختیار مؤدی قرار گرفته است، با در نظر گرفتن قوانین و مقررات و رعایت محرمانگی اطلاعات، برای مراجع درون و برون سازمانی فراهم است.

ماده (۴): غیرفعال سازی حساب کاربری

در موارد زیر مؤدی از شمول ابلاغ الکترونیکی خارج و حساب کاربری وی غیرفعال می‌شود. اوراق مالیاتی این گروه از مؤدیان باید وفق مواد ۲۰۳ الی ۲۰۹ قانون مالیات های مستقیم به صورت فیزیکی ابلاغ شود:

در مورد اشخاص حقیقی در صورت فوت مؤدی و در مورد اشخاص حقوقی در صورت ثبت انحلال آنها در مرجع ثبت شرکت ها، مؤدی از شمول ابلاغ الکترونیکی خارج می‌شود. غیرفعال سازی حساب کاربری به صورت خودکار توسط سیستم و بر مبنای اطلاعات روزانه دریافتی از سرویس متوقیان ثبت احوال و سرویس آگهی تغییرات ثبت شرکت ها انجام می‌گیرد. در صورت عدم امکان دریافت سرویس های مذکور از مراجع ذی ربط، اداره امور مالیاتی مربوط می‌تواند بر مبنای مدارک دریافتی

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140531390000241845

تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

از وراثت متوفی یا مدیر تصفیه شرکت منحل، نسبت به غیرفعال سازی حساب کاربری مؤدی اقدام کند.

۱- اشخاص ورشکسته در صورت وصول رأی قطعی دادگاه مبنی بر ورشکستگی مؤدی، از شمول ابلاغ الکترونیکی خارج می شوند و اداره امور مالیاتی ذی ربط باید بلافاصله پس از دریافت رأی مذکور نسبت به غیرفعال سازی حساب کاربری مؤدی اقدام کند.

۲- چنانچه براساس وصول آرای قطعی مراجع قضایی، تأییدیه سازمان پزشکی قانونی یا تأییدیه رسمی بیمارستان ها و مراکز درمانی معتبر برای اداره امور مالیاتی محرز شود که مؤدی به دلیل مشکلات ذهنی یا جسمی قادر به استفاده از حساب کاربری خود نیست، اداره امور مالیاتی باید نسبت به غیرفعال سازی حساب کاربری مؤدی اقدام نماید.

ماده (۵) : اعتراض مؤدی به صحت ابلاغ الکترونیکی اعتراض به صحت ابلاغ الکترونیکی، در موارد زیر مجاز بوده و از طریق هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم قابل رسیدگی خواهد بود:

۱- مؤدی متکی بر دلایل و اسناد و مدارک معتبر اثبات نماید، به دلیل عدم دسترسی به سامانه های رایانه ای/ مخابراتی یا نقص در این سامانه ها از بارگذاری اوراق یا مفاد ابلاغ مطلع نشده است.

۲- ابلاغ الکترونیکی در شرایطی انجام گرفته باشد که حساب کاربری مؤدی می بایست غیرفعال بوده و یا مؤدی از شمول ابلاغ الکترونیکی خارج شده باشد.

ماده (۶): قواعد و سازوکارهای اجرایی ابلاغ الکترونیکی مقررات و قواعد عام ابلاغ الکترونیکی از جمله شرایط بهره مندی از این خدمت، مواعد، شیوه تأیید اصالت اوراق ابلاغی و نیز اعتراض به ابلاغ الکترونیکی، در این دستورالعمل تعیین شده است. دفتر امور مؤدیان و خدمات مالیاتی موظف است با هماهنگی و تأیید معاونت درآمدهای مالیاتی به ترتیب زیر نسبت به بررسی، وضع و ابلاغ قواعد جدید و سازوکارهای اجرایی مرتبط با این دستورالعمل ها اقدام نماید:

۱- تعیین سازوکارها و تهیه شیوه نامه های اجرایی لازم برای پیاده سازی مفاد این دستورالعمل از جمله نحوه فعال سازی و غیرفعال سازی حساب کاربری برای مؤدیان، شیوه های اخذ درخواست خدمات الکترونیک از مؤدیان، نحوه نظارت بر فرایندهای مربوط و سایر ساز و کارهای مرتبط با اجرای این دستورالعمل.

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 : 140531390000241845
تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

۲- بازبینی قواعد ابلاغ الکترونیکی در مواردی که به علت بروز الزامات اجرایی با تغییرات قانونی، برای اوراق مالیاتی خاص نیاز به تغییر یا بازبینی بخشی از قواعد (مانند رعایت فاصله زمانی میان صدور و بارگذاری برگه، دریافت تأییدیه‌های سیستمی و... یا اجتناب از ابلاغ الکترونیکی برای اوراق خاص) باشد. در صورت ایجاد الزامات قانونی و اجرایی جدید، دفاتر ستادی ذی ربط مکلفند مراتب را به همراه تمام مستندات و الزامات قانونی جهت اعمال به دفتر امور مؤدیان و خدمات مالیاتی اعلام نمایند.

۳- طراحی و پیاده سازی سامانه مدیریت یکپارچه ابلاغ جهت پیگیری و نظارت بر ابلاغ اوراقی که از فرآیند ابلاغ الکترونیکی خارج می‌شوند، ظرف یک سال از تاریخ ابلاغ این شیوه نامه با همکاری واحدهای ذی ربط در معاونت فناوری های مالیاتی

ماده (۷) : ابلاغ دستورالعمل این دستورالعمل در (۷) ماده تهیه و از تاریخ 1401/6/1 لازم الاجرا می‌باشد.

بخشنامه شماره 200/1401/535 مورخ 1401/5/30 سازمان امور مالیاتی کشور

در بند (3) ماده (2) دستورالعمل شماره 200/1401/531 مورخ 1401/4/25 عبارت «ابلاغ به شخص مؤدی» جایگزین عبارت «ابلاغ قانونی موضوع تبصره (1) ماده 203 قانون مالیات های مستقیم» می‌شود.

شکات به موجب دادخواست های تقدیمی اجمالاً اعلام کرده‌اند که مقررات مورد شکایت از جهت عدم توجه به موضوع ابلاغ واقعی و اطلاع مؤدی از مفاد ابلاغیه و قانونی تلقی نمودن ابلاغ مدنظر سازمان امور مالیاتی، با مواد 17، 19 و 22 قانون تجارت الکترونیکی و مواد 203 تا 209 قانون مالیات های مستقیم مغایرت دارد.

مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 2272722 مورخ 1403/6/19 در پاسخ به شکایات مطروحه اعلام کرده است که براساس تبصره 1 ماده 219

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 : 140531390000241845

تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی 1394/4/31) سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش‌های ماشینی (مکانیزه)، ترتیبات و رویه‌های 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 می‌کند و وضع مقررات مورد شکایت در راستای اجرای حکم قانونی مذکور بوده و ارسال پیامک به شماره‌ای که مؤدی به سازمان مالیاتی اعلام کرده صورت می‌گیرد.

پس از ارجاع موضوع به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی جهت رسیدگی، اکثریت اعضای هیأت مذکور بند 1 از ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 و بخشنامه شماره 200/1401/535 مورخ 1401/5/30 را قابل ابطال تشخیص داده و نظریه خود را جهت طرح در جلسه هیأت عمومی به اداره کل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی ارسال نمودند و در رابطه با بندهای 2 و 3 از ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 و کل بخشنامه شماره 200/1401/531 مورخ 1401/4/25 به موجب دادنامه شماره 140431390001669164 مورخ 1404/7/7 رأی به رد شکایت صادر کردند. متن دادنامه مذکور به شرح زیر است:

«راجع به تقاضای ابطال بخشنامه‌های شماره 200/1402/531 مورخ 1401/4/25 و شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 که توسط شاکیان متعدّد طرح شکایت شده است (و به استثنای بند (1) ماده (2) بخشنامه 200/1402/514 که به شرح جداگانه نظریه تدوین و به هیأت عمومی ارسال می‌گردد) با عنایت به این که مقرره‌های مورد شکایت در چهارچوب اختیارات و صلاحیت‌های قانونی سازمان امور مالیاتی کشور و بندهای (پ) و (ج) ماده 67 قانون برنامه ششم توسعه و نیز سیاست‌های کلی دولت الکترونیک وضع گردیده‌اند و بعضاً مبتنی بر اراده و درخواست خود شاکی این نحو ابلاغ مورد پذیرش واقع و در صورت عدم تمایل و یا وجود ایراد در روند ابلاغ نیز مفاد مواد 203 الی 209 قانون مالیات‌های مستقیم بر ابلاغ صورت گرفته حاکم می‌باشد، لذا مقرره‌های وضع شده در حدود اختیار و منطبق با قانون بوده و مستند به بند (ب) ماده 84 قانون دیوان عدالت اداری رأی بر رد شکایت صادر می‌گردد. رأی صادره ظرف مدت بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست دیوان و یا ده نفر از قضات گران قدر دیوان عدالت اداری می‌باشد.»

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 : 140531390000241845

تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

پس از صدور رأی مذکور، آقای دکتر مهدی درببین معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی به موجب نامه شماره 0300041 مورخ 1404/7/19 به رییس دیوان عدالت اداری، ایرادات رأی صادره در هیأت تخصصی را به رییس دیوان اعلام و پیشنهاد اعمال مقررات بند (ب) ماده 84 قانون دیوان عدالت اداری را نسبت به آن مطرح نمود. متن نامه ایشان به شرح زیر است :

حجت الاسلام و المسلمین جناب آقای دکتر عابدی (زیده عزه)

رییس دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

در پرونده های کلاسه 0300174، 0300254، 0300312، 0300163 و 0300332 هیأت عمومی، شکایاتی به خواسته ابطال بخشنامه های شماره 200/1402/531 مورخ 1401/4/25 و شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 سازمان امور مالیاتی مطرح شده و مقررات مختلفی مورد شکایت قرار گرفته، ولی آنچه در این گزارش و در رأی مذکور هیأت تخصصی قابل اعتراض به نظر می رسد بند 2 شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 سازمان امور مالیاتی کشور است که براساس آن مقرر شده است: «سازمان می تواند در مورد مؤدیانی که درخواست موضوع بند (۱) این ماده را تکمیل نکرده اند نیز در صورت دسترسی به شماره ای که تعلق آن به مؤدی احرار شده باشد جهت ابلاغ اوراق مالیاتی از شیوه الکترونیکی استفاده نمایند. در مورد این دسته از مؤدیان نیز اوراق مالیاتی در حساب کاربری آنان بارگذاری و طی ده روز از تاریخ بارگذاری سه پیامک اطلاع رسانی به شماره مذکور ارسال می گردد. چنانچه مؤدی ظرف این مدت اوراق را رؤیت نماید تاریخ رؤیت برگه توسط مؤدی به عنوان تاریخ ابلاغ به شخص مؤدی محسوب می شود. در غیر این صورت روز یازدهم پس از تاریخ بارگذاری اوراق در حساب کاربری آنان به عنوان تاریخ ابلاغ قانونی موضوع تبصره (۱) ماده (۲۰۳) قانون مالیات های مستقیم به شمار خواهد آمد.»

همان طور که استحضار دارید مقررات ابلاغ اوراق مالیاتی در فصل هشتم باب سوم قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1366 با اصلاحات بعدی و در قالب مواد 203 تا 211 این قانون تبیین شده است.

یکی از مهم ترین محورهای مورد اهتمام قانونگذار در این مواد قانونی، تأکید بر این موضوع مهم

تصویر برابر با اصل است.

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



دادنامه

است که شهروندان باید از ابلاغ اوراق مالیاتی مطلع شوند و به همین دلیل در ماده 203 این قانون، ابلاغ واقعی اصل قرار گرفته و مقرر شده است که: «اوراق مالیاتی به طور کلی باید به شخص مؤدی ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ گردد...» و در همین ماده موارد ابلاغ قانونی به مستخدمین یا بستگان مؤدی به دقت مشخص شده و بر الصاق اوراق در صورت عدم حضور افراد مذکور در محل تأکید گردیده و حتی در موارد ابلاغ از طریق پست نیز مقرر شده است که: «هرگاه هیچ یک از اشخاص یادشده در محل نباشند، مأمور پست با قید تاریخ مراجعه، عبارت «پانزده روز پس از این تاریخ مجدداً مراجعه خواهد شد» را در اوراق مذکور قید و نسخه دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخه اول را عودت می‌دهد.» به علاوه قانونگذار در ماده 208 این قانون اعلام نموده است که: «در مواردی که نشانی مؤدی در دست نباشد اوراق مالیاتی یک نوبت در روزنامه کثیرالانتشار اداره امور مالیاتی محل و اگر در محل مزبور روزنامه نباشد در روزنامه کثیرالانتشار نزدیک ترین محل به اداره امور مالیاتی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار مرکز آگهی می‌شود و این آگهی در حکم ابلاغ به مؤدی محسوب خواهد شد.»

بنابراین مجموعه موارد فوق بیانگر این واقعیت است که قانونگذار ضمن محور قرار دادن ابلاغ واقعی، در مواردی نیز که ابلاغ قانونی را به رسمیت می‌شناسد بر ضرورت مطلع شدن مؤدی از اوراق مالیاتی تأکید داشته و حتی انتشار اوراق مالیاتی یک مؤدی مشخص را در روزنامه کثیرالانتشار به عنوان راهکار شناسایی وی تعیین کرده تا الزام افراد به پرداخت مالیات مبتنی بر آگاه شدن قبلی آنها از مالیات متعلقه باشد.

از سوی دیگر با توجه به توسعه روزافزون فناوری های جدید، قانونگذار براساس تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی 1394/4/31) مقرر نموده 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 می‌کند...» و بر مبنای بند (ح) ماده 68 قانون برنامه ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران نیز مقرر کرده است که: «دولت مکلف است تا پایان اجرای قانون برنامه، سامانه های مالیات الکترونیکی، معاملات دولتی الکترونیکی (شامل مناقصه، مزایده، خرید کالا) و سلامت الکترونیکی را با پوشش کلیه ذی نفعان مستقر و بهره‌برداري نماید» و در بند (ج) ماده 67 همین قانون نیز در مقام تعیین ضابطه‌ای برای انجام

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140531390000241845

تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

الکترونیکی موارد فوق تأکید کرده است که: «به منظور توسعه دولت الکترونیک و عرضه خدمات الکترونیکی و نیز توسعه و استقرار خزانه‌داری الکترونیکی و اصالت بخشیدن به اسناد الکترونیکی از جمله اسناد مالی و حذف اسناد کاغذی در هر موردی که به موجب قانون، تنظیم اوراق یا اسناد، صدور یا اعطای مجوز، اخطار و ابلاغ، مبادله وجه، استعلام و مانند آن ضروری باشد، انجام الکترونیکی آن با رعایت مفاد قانون تجارت الکترونیکی مصوب 1382/10/17 معتبر بوده و کفایت می‌نماید.»

با توجه به مبنا قرار دادن قانون تجارت الکترونیکی از سوی قانونگذار، توجه به برخی مواد این قانون در خصوص شرایط احراز دریافت یک پیام و اثبات اطلاع مخاطب از مفاد آن ضروری است و ابتدائاً باید اشاره کرد که براساس ماده 2 قانون تجارت الکترونیکی مصوب 1382/10/17: «داده پیام (DataMessage) هر نمادی از واقعه، اطلاعات یا مفهوم است که با وسایل الکترونیکی، نوری و یا فناوری‌های جدید اطلاعات تولید، ارسال، دریافت، ذخیره یا پردازش می‌شود» و «اصل ساز (Originator) منشأ اصلی داده پیام است که داده پیام به وسیله او یا از طرف او تولید یا ارسال می‌شود اما شامل شخصی که در خصوص داده پیام به عنوان واسطه عمل می‌کند نخواهد شد» و در نهایت «مخاطب (Addressee) شخصی است که اصل ساز قصد دارد وی داده پیام را دریافت کند، اما شامل شخصی که در ارتباط با داده پیام به عنوان واسطه عمل می‌کند، نخواهد شد.»

پس از ارائه تعاریف فوق، لازم به ذکر است که قانونگذار براساس ماده 22 قانون تجارت الکترونیکی مقرر کرده است که: «هرگاه قبل یا به هنگام ارسال داده پیام، اصل ساز از مخاطب بخواهد یا توافق کنند که دریافت داده پیام تصدیق شود، اگر به شکل یا روش تصدیق توافق نشده باشد هر نوع ارتباط خودکار یا مکاتبه یا اتخاذ هر نوع تدبیر مناسب از سوی مخاطب که اصل ساز را به نحو معقول از دریافت داده پیام مطمئن کند تصدیق دریافت داده پیام محسوب می‌گردد.»

بنابراین با توجه به این که در جریان ابلاغ اوراق مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی به مؤدی، سازمان مزبور «اصل ساز» محسوب شده و مؤدی نیز «مخاطب» موضوع ماده 22 قانون تجارت الکترونیکی است، الزام مقرر در ماده مزبور در خصوص احراز دریافت پیام باید رعایت شود و آن الزام این است که در مواردی که اصل ساز (در اینجا یعنی سازمان امور مالیاتی) با مخاطب (در اینجا یعنی مؤدی) در خصوص لزوم تصدیق دریافت پیام توافق کند، با انجام هر عملی که اصل ساز را از دریافت پیام مطلع کند، پیام مزبور دریافت شده محسوب می‌شود و از قضا سازمان امور مالیاتی در بند 1 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 به این حکم عمل کرده و مقرر نموده است

تصویر برابر با اصل است.

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



دادنامه

که: «تمامی مؤدیانی که با تسلیم درخواست خود مبنی بر برخورداری از خدمات الکترونیک مالیاتی توافق نموده‌اند که بارگذاری اوراق در حساب کاربری به عنوان ابلاغ به شخص مؤدی محسوب شود مشمول خدمات ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی می‌باشند. سازمان موظف است اوراق مالیاتی این مؤدیان را در حساب کاربری آنان بارگذاری و طی ده روز از تاریخ بارگذاری سه پیامک اطلاع رسانی به شماره‌ای که توسط مؤدی در حساب کاربری خود اعلام شده است ارسال نماید. برای این دسته از مؤدیان روز یازدهم پس از تاریخ بارگذاری اوراق در حساب کاربری آنان یا تاریخ رؤیت برگه توسط مؤدی هرکدام که مقدم باشد تاریخ ابلاغ به شخص مؤدی محسوب و در اوراق مالیاتی منعکس می‌شود.»

همان طور که ملاحظه می‌فرمایید در این بند از بخشنامه، پذیرش استفاده از سامانه الکترونیکی به معنای آن است که سازمان و مؤدی توافق دارند که دریافت پیام (که همان ابلاغ اوراق در سامانه کاربری است) باید تصدیق شود و این تصدیق نیز به تصریح بند فوق با رؤیت اوراق در حساب کاربری تحقق یابد و لذا این حکم منطبق با ماده 22 قانون تجارت الکترونیکی است که در فرض توافق طرفین بر تصدیق دریافت پیام، بر ضرورت احراز این موضوع تأکید نموده است. نکته جالب توجه این است که هیأت تخصصی این بند از بخشنامه را که با توجه به توضیحات فوق با قانون تطابق دارد، قابل ابطال تشخیص داده و در نظریه خود اعلام نموده است که: «با توجه به این که در بند 1 از ماده 2 بخشنامه مورد شکایت به شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 روز یازدهم پس از تاریخ بارگذاری اوراق مالیاتی در حساب کاربری مؤدیان را تاریخ ابلاغ به شخص مؤدی محسوب این در حالی است که صرف بارگذاری و ارسال پیامک برای مؤدی هم ردیف با رؤیت پیامک تلقی و نوعی ابلاغ واقعی محسوب گردیده در صورتی که عدم رؤیت پیامک نوعی استتکاف محسوب که از سوی قانونگذار در ماده 203 قانون مالیات‌های مستقیم از مصادیق ابلاغ قانونی تلقی شده است، در نتیجه این قسمت از مقرره مذکور و جایگزینی نوع ابلاغی که در بخشنامه شماره 200/1401/535 صورت گرفته مجموعاً برخلاف قانون می‌باشد.»

با این حال نکته تعجب‌آورتر این است که سازمان امور مالیاتی در بند 2 همین بخشنامه در رابطه با مؤدیانی نیز که درخواستی مبنی بر برخورداری از خدمات الکترونیک مالیاتی ارائه نکرده و در واقع با سازمان امور مالیاتی توافقی نکرده‌اند که قرار گرفتن اوراق در حساب کاربری آنها به منزله ابلاغ باشد، همان سازوکار مقرر در بند 1 بخشنامه را قابل اجرا اعلام کرده و مقرر نموده است که: «سازمان می‌تواند در مورد مؤدیانی که درخواست موضوع بند (۱) این ماده را تکمیل نکرده‌اند نیز در



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000241845

تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

صورت دسترسی به شماره‌ای که تعلق آن به مؤدی احراز شده باشد جهت ابلاغ اوراق مالیاتی از شیوه الکترونیکی استفاده نمایند. در مورد این دسته از مؤدیان نیز اوراق مالیاتی در حساب کاربری آنان بارگذاری و طی ده روز از تاریخ بارگذاری سه پیامک اطلاع رسانی به شماره مذکور ارسال می‌گردد. چنانچه مؤدی ظرف این مدت اوراق را رؤیت نماید تاریخ رؤیت برگه توسط مؤدی به عنوان تاریخ ابلاغ به شخص مؤدی محسوب می‌شود. در غیر این صورت روز یازدهم پس از تاریخ بارگذاری اوراق در حساب کاربری آنان به عنوان تاریخ ابلاغ قانونی موضوع تبصره (۱) ماده (۲۰۳) قانون مالیات‌های مستقیم به شمار خواهد آمد.»

ایرادات این بند از بخشنامه به شرح زیر است:

1) نکته اول و قابل توجه درخصوص بند 2 بخشنامه مذکور این است که در فرضی که افراد بارگذاری اوراق مالیاتی را در حساب کاربری خود به عنوان ابلاغ نمی‌پذیرند، این امر علی‌القاعده به معنای آن است که تمایلی به استفاده از این شیوه ابلاغ ندارند و طبیعتاً در این وضعیت نمی‌توان اوراق مالیاتی را در حساب کاربری افرادی که تمایلی به استفاده از این شیوه ندارند قرار داد و با ارسال سه پیامک به آنها و عدم پاسخ‌گویی این افراد، اوراق مالیاتی را به این گروه نیز ابلاغ شده محسوب کرد. ولی با این وجود در بند 2 بخشنامه مورد اعتراض عملاً همین اتفاق افتاده و در حقیقت استفاده از شیوه ابلاغ الکترونیکی به افرادی که تمایلی به استفاده از این شیوه ابلاغ ندارند، تحمیل شده و برخلاف نظر هیأت تخصصی با توجه به مفاد بند مذکور از بخشنامه این امر مبتنی بر اراده و درخواست خود شاکی نیست و این در حالی است که اصولاً فرض ماده 22 قانون تجارت الکترونیکی این است که طرفین بر استفاده از روش الکترونیکی در ابلاغ داده پیام توافق دارند و از این رو بند 2 بخشنامه از جهت الزام افراد به استفاده از روش الکترونیکی ابلاغ در شرایطی که آنها به استفاده از این شیوه رضایت ندارند، خارج از حدود اختیار و مغایر با ماده 22 قانون تجارت الکترونیکی است.

2- در تمام مواردی که ابلاغ از طریق ارسال پیامک یا پُست الکترونیکی معتبر است، شماره تلفن و یا آدرس الکترونیکی که پیام به آن ارسال می‌شود باید توسط خود مخاطب اظهار و تأیید شده باشد و بر همین اساس برای نمونه در ماده 12 آیین‌نامه نحوه استفاده از سامانه‌های رایانه‌ای یا مخابراتی مصوب 1395/5/24 رییس قوه قضاییه مقرر شده است که: «در صورت هرگونه تغییر اطلاعات ثبت شده در سامانه ثنا از قبیل تغییر آدرس یا نام یا تلفن همراه و مانند آن، اشخاص موظفند تغییرات ایجادشده را بلافاصله در سامانه ثنا ثبت نمایند.» با این همه، در بند 2 مقررره مورد شکایت، خود سازمان امور

تصویر برابر با اصل است.

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



مالیاتی به عنوان مرجع تشخیص شماره تلفن متعلق به افراد اعلام شده و این سازمان پیامک های خود را به شماره های که صرفاً خودش تعلق آن را به افراد احراز می کند، ارسال می نماید. وضع این حکم در حالی است که در بسیاری از موارد افراد شماره های مختلفی دارند که از بعضی از آنها استفاده نمی کنند و حتی در سال های اخیر فراخوان هایی هم برای مراجعه افراد به سامانه های مشخص برای تعیین تعداد سیم کارت های متعلق به آنها و غیر فعال کردن سیم کارت هایی که توسط افراد استفاده نمی شود، اعلام شده و همین امر بیانگر این واقعیت است که تعداد بسیار زیادی سیم کارت در کشور وجود دارد که عملاً خاموش یا بلااستفاده ولی به نام افراد است و از سوی دیگر ممکن است افراد به دلایلی مانند بیماری یا کهولت یا زندگی در خارج از کشور عملاً و با وجود این که خط تلفنی به نام آنها است، امکان استفاده از آن را نداشته باشند و در همه این موارد واگذاری اختیار تشخیص شماره تلفن های متعلق به افراد به سازمان امور مالیاتی بدون کسب نظر از خود آنها موجب می شود تا در بسیاری از موارد شهروندان بدون آگاهی و اطلاع، مشمول تکالیف و ضمانت اجرای مختلف مالیاتی شوند که این امر با قاعده قبح عقاب بلا بیان و سایر عمومات فقهی و حقوقی حاکم مغایر است.

3- قانونگذار در تبصره 1 ماده 203 قانون مالیات های مستقیم مقرر کرده است که: «هرگاه مؤدی یا در صورت عدم حضور وی بستگان یا مستخدمین او از گرفتن برگ ها استتکاف نمایند یا در صورتی که هیچ يك از اشخاص مذکور در محل نباشند مأمور ابلاغ باید امتناع آنان از گرفتن اوراق یا عدم حضور اشخاص فوق را در محل در هر دو نسخه قید نموده و نسخه اول اوراق را به درب محل سکونت یا محل کار مؤدی الصاق نماید. اوراق مالیاتی که به ترتیب فوق ابلاغ شده قانونی تلقی و تاریخ ابلاغ به مؤدی محسوب می شود.» همان طور که ملاحظه می شود در این تبصره قانونگذار به تبیین شیوه ابلاغ قانونی در ابلاغ اوراق مالیاتی پرداخته و نکته جالب توجه این است که سازمان امور مالیاتی در بند 2 بخشنامه مورد شکایت مقرر کرده است که اوراق مالیاتی در صفحه کاربری کسانی که تمایلی به استفاده از شیوه الکترونیکی ابلاغ ندارند بازگذاری شده و پس از ارسال سه پیامک و عدم رؤیت اوراق توسط افراد این امر به منزله ابلاغ تلقی می شود و با کمال تعجب سازمان امور مالیاتی در قسمت انتهایی این بند، شیوه ابلاغ مقرر در آن را در حکم ابلاغ قانونی موضوع تبصره (۱) ماده (۲۰۳) قانون مالیات های مستقیم اعلام کرده است!

ایراد این امر آن است که ابلاغ قانونی بنا به تعریف و عنوان آن ابلاغی است که قانونگذار (و نه مقررگذار) در مواردی مشخص که ابلاغ به شخص مخاطب انجام نمی شود، آن را ابلاغ محسوب می نماید و همان طور که ملاحظه می فرمایید سازمان امور مالیاتی در قسمت انتهایی بند 2 بخشنامه



خود را در جایگاه قانونگذار قرار داده و یک مورد دیگر را به موارد ابلاغ قانونی موضوع تبصره 1 ماده 203 قانون مالیات های مستقیم افزوده است که طبعاً این امر خارج از حدود اختیار و خلاف قانون است و برخلاف نظر هیأت تخصصی، در بند مذکور حکمی در این خصوص مقرر نشده است که در صورت عدم تمایل و یا وجود ایراد در روند ابلاغ مفاد مواد 203 الی 209 قانون مالیات های مستقیم بر ابلاغ صورت گرفته حاکم است و بلکه دقیقاً همین شیوه قابل انتقاد از سوی سازمان امور مالیاتی به عنوان ابلاغ قانونی تلقی می شود.

4- همان طور که اشاره شد هیأت تخصصی در نظریه خود بند 1 بخشنامه مورد شکایت را خلاف قانون اعلام کرده و خلاصه نظریه هیأت این است که اگر رؤیت اوراق مالیاتی در صفحه کاربری به معنای ابلاغ واقعی است، دلیلی ندارد که در ادامه بند 1 بخشنامه مقرر شود که روز یازدهم پس از تاریخ بارگذاری اوراق مالیاتی در حساب کاربری مؤدیان نیز به عنوان تاریخ ابلاغ محسوب شود. صدور این نظریه و تلقی صرف بارگذاری اوراق مالیاتی در صفحه کاربری مؤدی به عنوان ابلاغ، با توجه به این که مؤدیان موضوع این بند رضایت خود را به استفاده از شیوه ابلاغ الکترونیکی اعلام کرده اند مبتنی بر این فرض است که توافق سازمان امور مالیاتی و مؤدی برای اجرای شیوه ابلاغ الکترونیکی در خصوص مؤدی موضوعیت دارد و با توجه به همین موضوع، بند 2 بخشنامه مورد شکایت که مبتنی بر عدم توافق سازمان امور مالیاتی و مؤدی در خصوص استفاده از شیوه ابلاغ الکترونیکی است از اساس واجد ایراد بوده و با توجه به استدلال هیأت تخصصی در نظریه ابطالی خود، باید قابل ابطال تشخیص داده می شود. از سوی دیگر، حتی اگر عدم توافق سازمان امور مالیاتی و مؤدی در بند 2 بخشنامه مورد اعتراض واجد ایراد نباشد، مبنای ابطال بند 1 بخشنامه که تلقی روز یازدهم پس از تاریخ بارگذاری اوراق مالیاتی در حساب کاربری مؤدیان به عنوان ابلاغ است، در بند 2 بخشنامه نیز مقرر گردیده و مشخص نیست که چگونه این موضوع در بند 1 بخشنامه واجد ایراد دانسته شده و در بند 2 بخشنامه ایرادی بر آن وارد نگردیده است.

با توجه به مراتب فوق و با عنایت به آثار و پیامدهای گسترده ابقای بند 2 بخشنامه شماره 200/ 1402/514 مورخ 1402/12/26 سازمان امور مالیاتی کشور که عملاً حقوق شهروندان عادی را (و نه تجار و کسبه و صاحبان اصناف را که ملزم به عضویت در سامانه مؤدیان هستند) از جهت تحمیل تکالیف مالیاتی بر آنها بدون اطلاعشان تضییع می کند، پیشنهاد می شود دادنامه شماره 140431390001669164 مورخ 1404/7/7 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که در مقام تأیید بند 2 بخشنامه مزبور صادر شده، در اجرای مقررات بند (ب) ماده 84 قانون دیوان عدالت اداری مورد

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000241845
تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

اعتراض قرار بگیرد. مراتب جهت صدور دستور مقتضی خدمت حضرت عالی ارائه می‌شود. - مهدی
دربین معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی

رییس دیوان عدالت اداری پس از بررسی نامه فوق، در هامش آن اعلام نمودند که: «بسمه تعالی، با
عنایت به مراتب، در اجرای مقررات ماده 84 قانون دیوان عدالت اداری به رأی صادره اعتراض
دارم.»

پس از اعتراض رییس دیوان عدالت اداری به دادنامه صادره، موضوع جهت بررسی به هیأت
تخصصی مالیاتی بانکی ارجاع شد و در جلسه مورخ 1404/10/21 آن هیأت مورد رسیدگی قرار
گرفت و در نهایت اکثریت اعضا (11 نفر) با اعتراض مطروحه موافقت نمودند و اقلیت (3 نفر) آن را
وارد ندانستند. پس از اخذ نظریه هیأت تخصصی پرونده به منظور رسیدگی به نظریه هیأت تخصصی
در قسمت بند 1 ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 و بخشنامه شماره 200/
1401/535 مورخ 1401/5/30 که بر ابطال اظهار نظر شده بود و نیز اعتراض ریاست دیوان عدالت
اداری در قسمت رأی به رد شکایت به شرح مذکور در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت و هیأت
عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1405/2/8 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 نمود:

رأی هیأت عمومی

الف. اولاً قانونگذار براساس تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی 1394/4/31)
مقرر نموده 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 می‌کند...» ثانیاً براساس ماده 13 آیین نامه نحوه استفاده از سامانه های رایانه ای
یا مخابراتی مصوب 1395/5/24 رییس قوه قضاییه: «وصول الکترونیکی اوراق قضایی به حساب
کاربری مخاطب در سامانه ابلاغ، ابلاغ محسوب می‌شود. رؤیت اوراق قضایی در سامانه ابلاغ، با

تصویر برابر با اصل است.

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



دادنامه

ثبت زمان و سایر جزئیات، ذخیره می‌شود و کلیه آثار ابلاغ واقعی بر آن مترتب می‌گردد.» نظر به این که در اجرای حکم قانونی مذکور براساس بند 1 ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 و بخشنامه شماره 200/1401/535 سازمان امور مالیاتی کشور بر توافق مؤدی و سازمان امور مالیاتی در خصوص برخورداری مؤدی از خدمات الکترونیک مالیاتی و بارگذاری اوراق در حساب کاربری وی تأکید شده و مقرر گردیده است که پس از گذشت ده روز از تاریخ بارگذاری سه پیامک اطلاع‌رسانی به شماره‌ای که توسط مؤدی در حساب کاربری خود اعلام شده ارسال خواهد شد و این امر یا رؤیت اوراق توسط مؤدی هر کدام مقدم باشد به منزله ابلاغ به وی است و در وضع مقررات فوق تخطی از قوانین و مقررات صورت نگرفته است و حکم فوق با وحدت ملاک حاصل از ماده 13 آیین‌نامه نحوه استفاده از سامانه‌های رایانه‌ای یا مخابراتی مصوب 1395/5/24 رییس قوه قضاییه نیز منطبق است، لذا بند 1 ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 و بخشنامه شماره 200/1401/535 مورخ 1401/5/30 سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نبوده و ابطال نشد.

ب. بر مبنای بند (ح) ماده 68 قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به عنوان قانون حاکم در زمان وضع مقرر مورد اعتراض و موضوع رأی هیأت تخصصی: «دولت مکلف است تا پایان اجرای قانون برنامه، سامانه‌های مالیات الکترونیکی، معاملات دولتی الکترونیکی (شامل مناقصه، مزایده، خرید کالا) و سلامت الکترونیکی را با پوشش کلیه ذی‌نفعان مستقر و بهره‌برداري نماید» و در بند (ج) ماده 67 همین قانون در مقام تعیین ضابطه‌ای برای انجام الکترونیکی موارد فوق تأکید شده است که: «به منظور توسعه دولت الکترونیک و عرضه خدمات الکترونیکی و نیز توسعه و استقرار خزانه‌داری الکترونیکی و اصالت بخشیدن به اسناد الکترونیکی از جمله اسناد مالی و حذف اسناد کاغذی در هر موردی که به موجب قانون، تنظیم اوراق یا اسناد، صدور یا اعطای مجوز، اخطار و ابلاغ، مبادله وجه، استعلام و مانند آن ضروری باشد، انجام الکترونیکی آن با رعایت مفاد قانون تجارت الکترونیکی مصوب 1382/10/17 معتبر بوده و کفایت می‌نماید.» از سوی دیگر، براساس ماده 2 قانون تجارت الکترونیکی مصوب 1382/10/17: «داده پیام (Data Message) هر نمادی از واقعه، اطلاعات یا مفهوم است که با وسایل الکترونیکی، نوری و یا فناوری‌های جدید اطلاعات تولید، ارسال، دریافت، ذخیره یا پردازش می‌شود» و «اصل ساز (Originator) منشأ اصلی داده پیام است که داده پیام به وسیله او یا از طرف او تولید یا ارسال می‌شود اما شامل شخصی که در خصوص داده پیام به عنوان واسطه عمل می‌کند نخواهد شد» و در نهایت «مخاطب



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000241845
تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

(Addressee) شخصی است که اصل ساز قصد دارد وی داده پیام را دریافت کند، اما شامل شخصی که در ارتباط با داده پیام به عنوان واسطه عمل می‌کند، نخواهد شد» و براساس ماده 22 قانون مذکور: «هرگاه قبل یا به هنگام ارسال داده پیام، اصل ساز از مخاطب بخواهد یا توافق کنند که دریافت داده پیام تصدیق شود، اگر به شکل یا روش تصدیق توافق نشده باشد هر نوع ارتباط خودکار یا مکاتبه یا اتخاذ هر نوع تدبیر مناسب از سوی مخاطب که اصل ساز را به نحو معقول از دریافت داده پیام مطمئن کند تصدیق دریافت داده پیام محسوب می‌گردد.» بنابراین با توجه به این که در جریان ابلاغ اوراق مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی به مؤدی، سازمان مزبور «اصل ساز» محسوب شده و مؤدی نیز «مخاطب» موضوع ماده 22 قانون تجارت الکترونیکی است، الزام مقرر در ماده مزبور درخصوص احراز دریافت پیام باید رعایت شود و آن الزام این است که در مواردی که اصل ساز (در اینجا یعنی سازمان امور مالیاتی) با مخاطب (در اینجا یعنی مؤدی) درخصوص لزوم تصدیق دریافت پیام توافق کند، با انجام هر عملی که اصل ساز را از دریافت پیام مطلع کند، پیام مزبور دریافت شده محسوب می‌شود. بنا به مراتب فوق، اولاً بر مبنای مقرره مورد شکایت در رابطه با مؤدیانی که درخواستی مبنی بر برخورداری از خدمات الکترونیک مالیاتی ارائه نکرده و در واقع با سازمان امور مالیاتی توافقی نکرده‌اند که قرار گرفتن اوراق در حساب کاربری آنها به منزله ابلاغ باشد قرار دادن اوراق در حساب کاربری آنها به منزله ابلاغ تلقی شده که این امر با ماده 22 قانون تجارت الکترونیکی که براساس آن طرفین بر استفاده از روش الکترونیکی در ابلاغ داده پیام توافق دارند مغایر است. ثانیاً در تمام مواردی که ابلاغ از طریق ارسال پیامک یا پست الکترونیکی معتبر است، شماره تلفن و یا آدرس الکترونیکی که پیام به آن ارسال می‌شود باید توسط خود مخاطب اظهار و تأیید شده باشد و برای نمونه در ماده 12 آیین‌نامه نحوه استفاده از سامانه‌های رایانه‌ای یا مخابراتی مصوب 1395/5/24 رییس قوه قضاییه مقرر شده است که: «در صورت هرگونه تغییر اطلاعات ثبت شده در سامانه ثنا از قبیل تغییر آدرس یا نام یا تلفن همراه و مانند آن، اشخاص موظفند تغییرات ایجادشده را بلافاصله در سامانه ثنا ثبت نمایند.» با این حال، در بند 2 مقرره مورد شکایت، خود سازمان امور مالیاتی به عنوان مرجع تشخیص شماره تلفن متعلق به افراد اعلام شده و این سازمان پیامک‌های خود را به شماره‌ای که صرفاً خودش تعلق آن را به افراد احراز می‌کند، ارسال می‌نماید و وضع این حکم در حالی است که در بسیاری از موارد افراد شماره‌های مختلفی دارند که از بعضی از آنها استفاده نمی‌کنند و حتی در سال‌های اخیر فراخوان‌هایی هم برای مراجعه افراد به سامانه‌هایی مشخص برای تعیین تعداد سیم کارت‌های متعلق به آنها و غیرفعال کردن سیم کارت‌هایی که توسط افراد استفاده نمی‌شود، اعلام شده و همین امر بیانگر این واقعیت است که تعداد بسیار زیادی سیم کارت در کشور وجود دارد که عملاً

تصویر برابر با اصل است.

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



دادنامه

خاموش یا بلااستفاده ولی به نام افراد است و از سوی دیگر ممکن است افراد به دلایلی مانند بیماری یا کهولت یا زندگی در خارج از کشور عملاً و با وجود این که خط تلفنی به نام آنها است، امکان استفاده از آن را نداشته باشند و در همه این موارد واگذاری اختیار تشخیص شماره تلفن های متعلق به افراد به سازمان امور مالیاتی بدون کسب نظر از خود آنها موجب می شود تا در بسیاری از موارد شهروندان بدون آگاهی و اطلاع، مشمول تکالیف و ضمانت اجرای های مختلف مالیاتی شوند که این امر با قاعده قبح عقاب بلابیان و سایر عمومات فقهی و حقوقی حاکم مغایر است. ثالثاً قانونگذار در تبصره 1 ماده 203 قانون مالیات های مستقیم مقرر کرده است که: «هرگاه مؤدی یا در صورت عدم حضور وی بستگان یا مستخدمین او از گرفتن برگ ها استنکاف نمایند یا در صورتی که هیچ يك از اشخاص مذکور در محل نباشند مأمور ابلاغ باید امتناع آنان از گرفتن اوراق یا عدم حضور اشخاص فوق را در محل در هر دو نسخه قید نموده و نسخه اول اوراق را به درب محل سکونت یا محل کار مؤدی الصاق نماید. اوراق مالیاتی که به ترتیب فوق ابلاغ شده قانونی تلقی و تاریخ ابلاغ به مؤدی محسوب می شود» و در این تبصره قانونگذار به تبیین شیوه ابلاغ قانونی در ابلاغ اوراق مالیاتی پرداخته و در عین حال سازمان امور مالیاتی نیز در بند 2 بخشنامه مورد شکایت مقرر کرده است که اوراق مالیاتی در صفحه کاربری کسانی که تمایلی به استفاده از شیوه الکترونیکی ابلاغ ندارند بارگذاری شده و پس از ارسال سه پیامک و عدم رؤیت اوراق توسط افراد این امر به منزله ابلاغ تلقی می شود و در قسمت انتهایی این بند، شیوه ابلاغ مقرر در آن در حکم ابلاغ قانونی موضوع تبصره (1) ماده (203) قانون مالیات های مستقیم اعلام شده و این در حالی است که ابلاغ قانونی بنا به تعریف و عنوان آن ابلاغی است که قانونگذار (و نه مقررگذار) در مواردی مشخص که ابلاغ به شخص مخاطب انجام نمی شود، آن را ابلاغ محسوب می نماید و لذا مقرر مورد اعتراض از این حیث نیز خارج از حدود اختیار و خلاف قانون است. با توجه به مراتب فوق، بند 2 ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 سازمان امور مالیاتی به دلایل مذکور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و لذا بر مبنای جواز قانونی حاصل از بند (ب) ماده 84 قانون دیوان عدالت اداری ضمن پذیرش اعتراض رئیس دیوان عدالت اداری به دادنامه شماره 140431390001669164 مورخ 1404/7/7 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری که در مقام تأیید بند فوق صادر شده، چون اعتراض رئیس دیوان صرفاً معطوف به تأیید بند 2 ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 سازمان امور مالیاتی (و نه سایر مقررات موضوع آن دادنامه) است، لذا دادنامه مذکور هیأت تخصصی در حد تأیید بند مزبور نقض شده و مآلاً بند 2 ماده 2 بخشنامه شماره 200/1402/514 مورخ 1402/12/26 سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140531390000241845
تاریخ تنظیم : 1405/02/08

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری 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