



رای شماره ۱۲۴۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (تبصره ماده ۱۱ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸، با عنایت به اینکه یکی از شرایط لازم برای اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، «بصیر و مطلع بودن» آنان است و تبصره مذکور صرفاً به تعریف و تبیین شرط مذکور پرداخته است، ابطال نشد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۴۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۷/۱۲

شماره پرونده: ۰۰۰۲۲۹۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای حمیدرضا فتاحی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ماده ۱۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال قسمت اخیر ماده ۱۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ و همچنین تبصره ماده مذکور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" با عنایت به اینکه ماده ۲۴۵ قانون مالیات های مستقیم شرط انتصاب برای نماینده سازمان در هیأت حل اختلاف مالیاتی را ده سال سابقه، که شش سال آن باید مالیاتی باشد ذکر کرده اما تبصره ماده ۱۱ آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مازاد بر دستورالعمل قانون، شروط دیگری به آن افزوده که مغایر با ماده ۲۴۵ قانون مالیات های مستقیم می باشد. ضمناً در سال ۱۳۹۱ شرط دارا بودن پست رئیس اداره امور مالیاتی (حسابرس کل) برای انتصاب به پست نماینده سازمان در هیأت حل اختلاف مالیاتی با صدور دادنامه ۶۷۷ هیأت عمومی ابطال گردید و همچنین با توجه به اینکه ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم صلاحیت حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی را عهده این هیأت که متشکل از نماینده سازمان امور مالیاتی و نماینده دادگستری و نیز نماینده

بخش خصوصی می باشد واگذار نموده، مقررات قسمت اخیر ماده ۱۱ دستورالعمل ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم که نماینده سازمان را از حدود «نمایندگی» خارج و در عداد کارمندان اداره کل درآورده که باید از مافوق خود تبعیت نمایند وضع این مقررات مغایر قانون در صلاحیت سازمان مزبور نمی باشد.

بنا به مراتب فوق شروط عدیده و مازاد بر دستورالعمل ماده ۲۴۵ قانون مالیات های مستقیم که در تبصره ماده ۱۱ آیین نامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم برای انتصاب نماینده سازمان در هیأت حل اختلاف مالیاتی بیان گردیده، من جمله اناطه آن به اینکه مأمور مالیاتی باید یک سال در پست سازمانی حسابرس کل اشتغال داشته باشد مغایر قانون می باشد. همچنین وضع مقررات قسمت اخیر ماده ۱۱ که مقرر داشته، نماینده سازمان امور مالیاتی در هیأت حل اختلاف باید « تحت نظر مسئول مربوط» انجام وظیفه نماید (که نتیجه آن خروج نماینده سازمان از حدود «نمایندگی» و مقید ساختن ایشان به تمکین از شخصی که قانون صلاحیت حل و فصل اختلافات مالیاتی را به ایشان نداده) از صلاحیت سازمان امور مالیاتی و مقام وزارت خارج و مغایر اصول کلی دادرسی منصفانه است."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم:

" ماده ۱۱: نماینده سازمان در هیأت های حل اختلاف مالیاتی از بین کارمندان سازمان دارای مدرک کارشناسی و یا بالاتر با رشته تحصیلی مرتبط و دارای حداقل ۱۰ سال سابقه خدمت که حداقل ۶ سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب می شوند و تحت نظر مسئول مربوطه در چارچوب فعالیتهای مربوطه به نظام مالیاتی کشور انجام وظیفه می نمایند.

تبصره: بصیر و مطلع بودن در این ماده عبارتست از دارا بودن پست سازمانی حسابرس کل با حداقل یک سال، سابقه رسیدگی و حسابرسی مالیاتی سطح یک با حداقل چهارسال سابقه در همان سطح، دادیار مسئول انتظامی مالیاتی با حداقل یک سال سابقه رئیس گروه راهبردی مالیاتی سطح یک با حداقل یک سال سابقه در همان سطح و یا پستهای بالاتر."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲۰۹۴۲۴ ص-۱۴۰۰۹۰۱ توضیح داده است که:

" مطابق بند (ر) ماده ۹ آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مورخ ۱۳۸۰/۰۶/۰۴ هیأت وزیران انجام مطالعات، بررسی، بهسازی و اصلاح ساختار تشکیلاتی و نیروی انسانی شاغل در امور مالیاتی برای اجرای وظایف محول شده و تأمین نیروی انسانی مورد نیاز از وظایف و اختیارات این سازمان محسوب می شود. بدیهی است که یکی از مصادیق اجرای بند مذکور، وضع مقررات پیرامون نحوه ارتقا و انتصاب مامورین مالیاتی به پست های مختلف می باشد. همچنین به موجب ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مقرر گردیده: شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می شود که به موجب بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد گردیده است. نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین نامه ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و

دارایی خواهد رسید. پر واضح است که صلاحیت های ماموران مالیاتی در این ماده شامل مسائل علمی و فنی می شود که شرایط و طریق احراز آنها به این سازمان واگذار شده است.

برابر ماده ۵۳ قانون مدیریت خدمات کشوری، انتصاب و ارتقاء شغلی کارمندان باید با رعایت شرایط تحصیلی و تجربی لازم و پس از احراز شایستگی و عملکرد موفق در مشاغل قبلی آنان صورت گیرد. با عنایت به مقدمات فوق، تعیین معیارهای لازم برای بصیر و مطلع بودن و تشخیص مصادیق آن از میان کارمندان واجد شرایط در زمره صلاحیت ها و اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور است. بر این اساس تعیین شروط در تبصره ماده ۱۱ آیین نامه صدرالاشاره، به منظور تبیین وصف بصیر و مطلع بودن صورت گرفته است. در واقع شرط سابقه خدمت ۱۰ ساله که ۶ سال آن، باید در امور مالیاتی باشد، مذکور در ماده ۲۴۵ قانون مالیات های مستقیم (در صدر ماده ۱۱ آیین نامه موصوف نیز تکرار شده)، شرط لازم تلقی گردیده ولیکن جهت احراز وصف بصیر و مطلع بودن (شرط کافی) مقررات تبصره ماده ۱۱ آن آیین نامه وضع گردیده است و از نظر مرجع تصویب آیین نامه (وزیر امور اقتصادی و دارایی)، اشتغال در پست حسابرس کل و سایر پست های مذکور، به شرح تبصره مذکور می تواند برای تشخیص بصیر یا مطلع بودن ملاک باشد. حسب توضیحات ارائه شده این مقررات در صدد افزایش شرایط قانونی انتخاب عضو بند یک ماده ۲۴۴ قانون مارالذکر (نماینده سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت حل اختلاف مالیاتی) نبوده است.

همان گونه که آگاهی دارند: مراجع حل اختلاف مالیاتی، از حیث اداری و تشکیلاتی، بخشی از ساختار سازمان امور مالیاتی کشور می باشند. لذا عبارت قسمت اخیر ماده ۱۱ صرفاً ناظر به مسائل اداری و تشکیلاتی بوده و از آن دخالت اشخاص غیر از اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، در کیفیت رسیدگی، حل و فصل اختلاف و صدور رای قابل استنباط و استنتاج نمی باشد. چه اینکه این قید در سایر مواد (۴ تا ۹) این آیین نامه در ارتباط با دیگر عناوین پست ها نیز ذکر شده است. "

پرونده در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری سال ۱۳۹۲ به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۴۰۲۲-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۲۱۳ قسمت اخیر ماده ۱۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به تقاضای ابطال تبصره ماده ۱۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱۰۷۰۱۲ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداریو رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

با توجه به اینکه براساس ماده ۲۴۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ مقرر شده است که: «نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت، از بین کارمندان سازمان مذکور که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و لااقل شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند، انتخاب خواهند شد» و با عنایت به اینکه یکی از شرایط لازم برای اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی، «بصیر

و مطلع بودن» آنان است و تبصره ماده ۱۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ صرفاً به تعریف و تبیین شرط مذکور پرداخته است، بنابراین تبصره فوق خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری