



شماره بخشنامه : 9909970905811942

تاریخ : ۱۳۹۹/۱۲/۱۶

موضوع	ابطال بند 2 دستور العمل شماره 42543-1384/10/18 وزارت امور اقتصادی و دارایی
<p style="text-align: right;">شماره: 9909970905811942 تاریخ: 1399/12/16</p> <p style="text-align: right;">شماره پرونده: 9803189</p> <p style="text-align: right;">مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p style="text-align: right;">شاکی: آقای حسین عبداللهی</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 2 دستور العمل شماره 42543-1384/10/18 وزارت امور اقتصادی و دارایی</p> <p>گردش کار: شاکی به موجب درخواستی ابطال بند 2 دستور العمل شماره 42543-1384/10/18 وزارت امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p style="text-align: right;">«حضرت حجت الاسلام جناب آقای بهرامی</p> <p style="text-align: right;">ریاست محترم دیوان عدالت اداری</p> <p style="text-align: right;">با سلام</p> <p>احتراما وفق صلاحیت موضوع بند 1 ماده 2 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، درخواست ابطال بند 2 دستورالعمل شماره 42543-1384/10/18 در خصوص مودیان درخواست کننده طرح پرونده در هیأت موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیات های مستقیم صادر شده از وزیر امور اقتصادی و دارایی به شرح زیر تقدیم می گردد: به موجب مقرر فوق « در مواردی که شکواییه های واصله مربوط به مودیان مالیاتی است که مطابق مواد 238 و 239 و نیز تبصره 5 ماده 100 قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به مالیات متعلق توافق یا تمکین نموده اند و یا در مواردی که پس از صدور رأی مراجع مالیاتی موضوع مواد 37، 216، تبصره ماده 157 و 251 آن قانون معترض می باشند می بایست ضمن ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی قابل ارائه و یا دسترس نبوده، تقاضای رسیدگی نمایند.» این حکم در حالی در دستورالعمل وزارتی آمده است که مطابق با نص ماده 251 مکرر قانون مالیات های مستقیم، «اثبات ناعادلانه بودن مالیات مستندا به مدارک و دلایل کافی» کفایت می کند و مقنن ارائه این مدارک و دلایل کافی را به نحو مطلق و بدون هیچگونه شرط مقدماتی ذکر نموده است. بر این اساس مودی می تواند از هر مدرک و دلیلی که در این باره وافی به مقصود باشد بهره بگیرد، خواه آنکه در سازمان امور مالیاتی یا دیگر مراجع مالیاتی ارائه شده یا در دسترس مودی بوده باشد، خواه از حیث ارائه یا دسترسی تازگی داشته باشد.</p> <p>لازم به ذکر است در هیچ یک از مقررات موخر نیز مصوبه مورد اعتراض، نسخ ضمنی و یا صریح نشده است و از جمله این مقررات، دستورالعمل «ساماندهی و تنظیم امور و تسریع در رسیدگی به امور مودیان مالیاتی موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم» ابلاغ شده به موجب بخشنامه شماره 1396/07/10-200/96/86 است. علی رغم اشاره بند 1 دستورالعمل فوق به موضوع «اسناد و مدارک و متکی به دلایل و اطلاعات کافی» به نحو مطلق لکن همچنان امکان «جمع کردن بین دو مقرر» و معتبر تلقی نمودن مقرر مورد اعتراض ممکن است. بر این اساس نظر به اینکه مقرر مذکور، اقدام به تحدید و تضییق حکم مقرر در ماده 251 مکرر قانون مالیات های مستقیم نموده است خلاف قانون مذکور به نظر رسیده و تقاضای ابطال آن می گردد.»</p> <p style="text-align: right;">متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:</p> <p style="text-align: right;">« دبیرخانه هیأت موضوع ماده 251 مکرر</p>	

2- در مواردی که شکوائیه های واصله مربوط به مودیان مالیاتی است که مطابق مواد 238 و 239 و نیز تبصره 5 ماده 100 قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به مالیات متعلق توافق یا تمکین نموده اند و یا در مواردی که پس از صدور رأی مراجع مالیاتی موضوع مواد 37، 216، تبصره ماده 157 و 251 آن قانون معترض می باشند می بایست ضمن ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی قابل ارائه و یا دسترس نبوده، تقاضای رسیدگی نمایند./ وزیر اقتصاد»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره 1399/06/03-91/79588 توضیح داده است که:

« 1- با توجه به اینکه برابر ماده 251 مکرر قانون مالیات های مستقیم الحاقی مصوب 1371/02/07 مقرر شده است: «در مورد مالیات های قطعی موضوع این قانون و مالیات های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستندا به مدارک و دلایل کافی از طرف مودی شکایت و تقاضای تمديد رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید.» بنابراین، شرط رسیدگی در این هیأت که گونه ای مرجع اعاده دادرسی اداری مالیاتی و یک نهاد فوق العاده دادرسی اداری مالیاتی می باشد، عدم قابلیت طرح شکایت و اعتراض در مرجع دیگر از جمله برابر مواد 238، 237، 216، 242 تا 251 و 257 و ماده 37 و تبصره ماده 157 قانون مالیات های مستقیم است. از این رو، در بند 2 دستورالعمل مورد شکایت، به مواد قانونی یاد شده اشاره است، چرا که این نهاد، یک مرجع فوق العاده دادرسی و دارای صلاحیت استثنایی و اختصاصی محدود می باشد و از این حیث، در رابطه با صلاحیت آن در امر دادرسی مالیاتی باید تفسیر مضیق با حفظ اختیاری بودن صلاحیت استرجاعی وزیر امور اقتصادی و دارایی به استناد منطوق ماده 251 مکرر قانون یاد شده و دادنامه شماره 1390/07/25-310 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارائه شود که شکای در متن درخواست خود از این اصول کلی حقوقی و مالیاتی در امر دادرسی مالیاتی دور شده است و از این حیث نیز، شکایت وی در خور رد می باشد.

2- نظام حقوقی و قانونی توافق با نظر اتحادیه مربوط به جهت تعیین مالیات متعلق به مودیان و صدور برگ قطعی مالیات بر پایه آن در تبصره 5 ماده 10 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1380/11/27 مقرر شده بود، به موجب اصلاحیه مصوب 1394/04/31 از بین رفته است. بنابراین، مشخص نیست شکای با چه مبانی حقوق مالیاتی و با چه استناد قانونی حاکم در امروز، بند 2 دستورالعمل یاد شده را بدون توجه به بدیهیات اصول کلی حقوقی دادرسی های اداری مالیاتی در نهاد فوق العاده دادرسی مغایر قانون آن را تحدید و تضییق کننده حکم مقرر در ماده 251 مکرر قانون مالیات های مستقیم قرار داده است. نهاد دادرسی فوق العاده و مرجع اعاده دادرسی اداری که از اساس صلاحیت محدود و استثنایی دارد مگر می شود خلاف موازین و اصول کلی و قواعد حقوقی تفسیر موسع از صلاحیت آن داشت؟!!

3- ارجاع جهت رسیدگی به شکایت مودی در هیأت ماده 251 مکرر قانون یاد شده از صلاحیت های اختیاری وزیر امور اقتصادی و دارایی به موجب قانون و دادنامه وحدت رویه شماره 1390/07/25-310 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می باشد. این صلاحیت استرجاعی استثنایی و فوق العاده هنگامی قابلیت اعمال دارد که مودی ثابت کند دلایل و مدارک او با معاذیر موجه در مراحل قبلی دادرسی (دادرسی اصلی) یعنی در هیأت های بدوی و تجدید نظر حل اختلاف مالیاتی و یا شورای عالی مالیاتی و یا هیأت های خاص دیگر مانند هیأت های موضوع ماده 37 و تبصره ماده 157 و شورای عالی مالیات موضوع ماده 251 و هیأت ماده 216 قانون مالیات های مستقیم رو به رو بوده است. چرا که اعمال صلاحیت این مراجع مالیاتی سلب صلاحیت رسیدگی هیأت ماده 251 مکرر قانون یاد شده را در پی خواهد داشت.

با توجه به مطالب یاد شده، از آنجا که بند 2 دستورالعمل مورد شکایت در راستای قانون و موافق آن صادر و هیچ گونه تضییق و تحدید غیر قانونی را نسبت به ماده 251 مکرر قانون یاد شده در پی نداشته است، با استناد به مواد قانونی یاد شده و مفهوم مخالف بند 1 ماده 12 و منطوق بند (ب) ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1390/09/22 رد شکایت شکای را درخوست می نماید.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1399/12/16 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان 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

هرچند که به موجب ماده 251 مکرر قانون مالیات های مستقیم و دادنامه شماره 310 - 1390/07/25 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ارجاع پرونده به هیأت مربوطه از ناحیه وزیر امور اقتصادی و دارایی اختیاری است، لیکن نظر به اینکه توافق یا تمکین مودی مبنی بر پرداخت مالیات نمی تواند مسقط حق قانونی مودی باشد، همچنین مقید شدن پذیرش درخواست مودی (نه ارجاع آن) از حیث «ادعای ناعادلانه بودن مالیات» به «ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی قابل ارائه و در دسترس نبوده» مغایر با نص ماده 251 مکرر قانون مالیات های مستقیم است، زیرا به صراحت ماده مذکور تنها دلیل برای پذیرش درخواست متقاضی و ثبت آن «ادعای ناعادلانه بودن مالیات» است و قانون شرط دیگری را برای پذیرش و ثبت درخواست معین نکرده است. بدیهی است که در صورت پذیرش و ثبت درخواست مودی، ارجاع آن پس از بررسی های لازم از اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی است. بنا بر مراتب بند 2 دستورالعمل شماره 1384/10/18-42543 وزیر امور اقتصادی و دارایی مغایر قانون است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

محمد کاظم بهرامی  
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب