



موضوع

رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۰۰۸۰۶۹ مورخ ۱۴۰۲/۰۸/۰۶ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال ماده (۳۵) و ماده (۳۶) از دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر الحاقی ۱۳۷۱/۲/۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به شماره ۲۱۳۷۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۴)

بسمه تعالی هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : هـ ت / ۰۲۰۰۰۷۱ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۰۰۸۰۶۹ تاریخ: ۱۴۰۲/۰۸/۰۶ * شاکی : آقای سید مسیح مولانا* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر حقوقی ستاد سازمان امور مالیاتی کشور)* موضوع شکایت و خواسته : ابطال ماده (۳۵) و ماده (۳۶) از دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر الحاقی ۱۳۷۱/۲/۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به شماره ۲۱۳۷۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۴ * شاکی

دخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر حقوقی ستاد سازمان امور مالیاتی کشور) به خواسته ابطال ماده (۳۵) و ماده (۳۶) از دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر الحاقی ۱۳۷۱/۲/۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به شماره ۲۱۳۷۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۴ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد : دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر الحاقی ۱۳۷۱/۲/۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به شماره ۲۱۳۷۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۴ ماده (۳۵) ریس هیات مستشاری باید حایز شرایط ذیل باشد: الف- کارمند رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا سازمانب - داشتن حداقل دو سال سابقه عضویت در هیات مستشاری مرکز- دارا بودن مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر در رشته های حسابداری، حسابرسی، مدیریت با تمام گرایش ها، علوم اقتصادی، حقوق و علوم مالی و مالیاتی.د- داشتن حداقل ۲۰ سال سابقه خدمت دولتی که ۱۰ سال آن مربوط به امور مالیاتی باشد.ماده (۳۶) عضو هیات مستشاری باید حایز شرایط ذیل باشد: الف- کارمند رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا سازمانهای تابعه وزارت.ب- اعضای شورای عالی مالیاتی، مدیران کل و معاونان مرتبط با امور مالیاتی و همچنین (نمایندگان سازمان عضو هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و رؤسای اداره امور مالیاتی با حداقل ۵ سال سابقه تصدی پست مذکور)، دادرس امور مالیاتی مرکز یا حداقل ۷ سال سابقه در پست دادرسی و پستهای همتر از مرتبط با امور مالیاتی. ج- دارا بودن مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر در رشته های حسابداری، حسابرسی، مدیریت با تمام گرایش ها، علوم اقتصادی، حقوق و علوم مالی و مالیاتی.*دلایل شاکی برای ابطال مقرر در شکایت : طبق ماده (۲۵۱) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، در مورد مالیات های قطعی موضوع این قانون و مالیاتهای 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 تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می تواند پرونده امر را به هیاتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید.با توجه به قید عبارت "به انتخاب خود" در انتهای ماده مورد اشاره از منطوق آن چنین برداشت می شود که وزیر امور اقتصادی و دارایی در انتخاب اعضای هیات سه نفره هیچ گونه محدودیتی ندارد و در انتخاب اعضا هیات از اختیارات کامل برخوردار می باشد. همچنین مفتن داشتن شرایط خاصی را برای اعضای این هیات تکلیف نکرده است. از طرفی صلاحیت هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر از حیث ورود و رسیدگی، عام و گسترده بوده و چه از منظر شکلی و چه ماهوی می توانند در خصوص شکایت مودی اقدام به اصدار رای نمایند و جنبه غیر عادلانه بودن ادعای مودی را بررسی کنند. نظر به اینکه نا عادلانه بودن بیش از آنکه معنای حقوقی داشته باشد معنای اخلاقی و فلسفی دارد، انتخاب اعضای هیات مورد اشاره از جهت رعایت عدل و انصاف بیش از پیش احساس می شود و مقید به سابقه شغلی در سازمان و رده ای خاص و یا رشته ی تحصیلی خاصی نمی باشد. مضافا اینکه انتخاب اعضای هیات مستشاری از افرادی خارج از سازمان و وزارتخانه که هیچ رابطه قبلی و استخدامی با این ارگان ها نداشته اند، نزدیک تر به روح ماده (۲۵۱) مکرر ق.م.م می باشد. ماده (۳۵) و ماده (۳۶) دستورالعمل اجرایی مورد اعتراض در شرایطی صادر شده است که بنا به ماده (۲۵۱) مکرر قانون مالیات های مستقیم، وزیر امور اقتصادی و دارایی در انتخاب اعضای هیات مستشاری سه نفره دارای اختیارات تام می باشد و بنا به صلاحدید خود می تواند هر فردی را در چنین منصبی به کار گمارد. این در حالی است که موارد مورد اشاره از دستورالعمل مورد اعتراض، دایره اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی در انتخاب اعضای هیات مستشاری را بر خلاف ماده (۲۵۱) مکرر ق.م.م تحدید و تضییق کرده است.لذا بنا به توضیحات فوق الذکر ماده (۳۵) و ماده (۳۶) دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر الحاقی ۱۳۷۱/۰۲/۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به شماره ۲۱۳۷۰۳ مورخ ۱۴۰۱ / ۰۱ / ۱۴ متضمن وضع قاعده جدید و بر خلاف ماده (۲۵۱) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. * در پاسخ به شکایت مذکور ، ریس مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای به موجب لایحه شماره ۲۶۸۳۴/۱۷ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۴ به طور خلاصه توضیح داده است که :بر خلاف نظر و استنباط شاکی محترم از مفاد ماده ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده، نه تنها مقام وزارت متبوع تکلیفی در پذیرش و ارجاع شکایت مؤدیان مالیاتی در هیات موصوف ندارد، بلکه در صورت تحقق شروط

اولیه مندرج در آن ماده (مانند شرط عدم قابلیت طرح شکایت و اعتراض مؤدی در مرجع دیگر از جمله برابر مواد ۲۳۸، ۲۴۷، ۲۱۶، ۲۴۴ تا ۲۵۱، ۲۵۷ و تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم)، نسبت به پذیرش و یا عدم پذیرش دعوی مطروحه نیز مخیر می باشد. بنابراین از آنجا که هیات مباحث عنه دارای صلاحیت استثنایی و اختصاصی محدود و یک نهاد فوق العاده دادرسی اداری مالیاتی محسوب می گردد، تفسیر صلاحیت آن در امر دادرسی مالیاتی باید با حفظ اختیاری بودن صلاحیت استرجاعی وزیر امور اقتصادی و دارایی به استناد منطوق ماده ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده و دادنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۲۵-۳۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری ارایه گردد. موضوع مواد مورد شکایت که در رابطه با تعیین شرایط و نحوه انتخاب اعضای هیات سه نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر (ق.م.م) می باشد، نه تنها مغایر با منطوق ماده ۲۵۱ مکرر (ق.م.م) نمی باشد، بلکه بنا به آنچه که بیان شد، وضع مقررات گزینشی اعضای هیات یاد شده از حیث تخصص و تجارب در امر دادرسی، کاملاً مؤید اختیار مقام محترم وزارت متبوع است. همچنین تعیین شرایط در نحوه انتخاب افراد شایسته برای هیات، ضمن اینکه مطابق اصول مسلم حقوقی بوده و خدشه ای بر حق تظلم خواهی و دادخواهی اشخاص وارد نمی نماید، تحقق عدالت در دادرسی مبنی بر دقت در رسیدگی و احراز ناعادلانه بودن مالیات مورد شکایت نیز منوط به آن است که هیات مزبور از میان افراد متخصص و با تجربه در امر مالیات مطابق شرایط مقرر در مواد ۳۵ و ۳۶ انتخاب گردند. لذا ادعای نامبرده از این حیث فاقد وجهت حقوقی و محکوم به رد است. دستورالعمل مذکور به وسیله شخص وزیر امور اقتصادی و دارایی به عنوان مقام صلاحیت دار در این امضاء شده است، بنابر این با استناد به مواد قانونی یاد شده و مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۲ و منطوق بند (ب) خصوص ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۰/۹/۲۲، رد شکایت شاکی را از مرجع قضایی صدر الذکر درخواست می نماید. بسمه تعالی عنایت به عقیده حاضرین در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۷/۹ راجع به پرونده کلاسه ه ت / ۰۲۰۰۰۷۱ با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری: شاکی تقاضای ابطال ماده (۳۵) و (۳۶) از دستورالعمل اجرایی ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم به شماره مصوبه (۲۱۳۷۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۴) را نموده است که در این ماده از دستورالعمل، راجع به شرایط و ویژگی های رییس هیات مستشاری و عضو هیات مستشاری، شرایط و ضوابطی را بیان نموده است و شاکی معتقد است چون در ماده ۲۵۱ مکرر ق. م. م ذکر شده که اعضای عضو هیات، به انتخاب وزیر اقتصاد و دارایی می باشند، بنابراین تعیین شرایط و ویژگی ها و اینکه دارای سابقه در پست های دادرسی مالیاتی باشند یا دارای تجربه باشند یا اینکه مدرک کارشناسی ارشد و بالاتر در رشته های خاصی داشته باشند، برخلاف قانون بوده و وزیر اقتصاد و دارایی اختیار خویش را محدود نموده است، در حالی که در جهت تنظیم بخشی امور و اینکه رسیدگی در هیات ماده ۲۵۱ مکرر ق. م. م که به ادعای ناعادلانه بودن مالیات رسیدگی می نماید و به نوعی آخرین مرجع و ملجأ اداری جهت رسیدگی به تظلم خواهی مؤدیان می باشد و اعضای آن باید ویژگی های علمی و مدیریتی خاصی داشته باشند امری ممدوح و اقرب به صواب بوده بعلاوه که وزیر اقتصاد و دارایی خود دستورالعمل را امضاء و تصویب نموده است و از اختیار خویش استفاده نموده و هر وقت ضرورت بداند در اختیار خویش تغییر می دهد و الزام وی به انجام امری که در آن اختیار دارد برخلاف قانون می باشد بنابراین مقررات یاد شده با قانون مغایرت نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده 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. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکدیان عدالت اداری

