

رای شماره 2008069 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: ماده (35) و ماده (36) از دستورالعمل اجرایی موضوع ماده 251 مکرر الحاقی 1371/2/7 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 به شماره 213703 مورخ 1401/10/14 ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200071

شماره دادنامه سیلور: 140231390002008069 تاریخ: 1402/08/06

* شاکی: آقای سید مسیح مولانا

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر حقوقی ستاد سازمان امور مالیاتی کشور)

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده (35) و ماده (36) از دستورالعمل اجرایی موضوع ماده 251 مکرر الحاقی 1371/2/7 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 به شماره 213703 مورخ 1401/10/14

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر حقوقی ستاد سازمان امور مالیاتی کشور) به خواسته ابطال ماده (35) و ماده (36) از دستورالعمل اجرایی موضوع ماده 251 مکرر الحاقی 1371/2/7 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 به شماره 213703 مورخ 1401/10/14 به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

دستورالعمل اجرایی موضوع ماده 251 مکرر الحاقی 1371/2/7 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 به شماره 213703 مورخ 1401/10/14

ماده (35) رئیس هیات مستشاری باید حایز شرایط ذیل باشد:

الف - کارمند رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا سازمان

ب - داشتن حداقل دو سال سابقه عضویت در هیأت مستشاری مرکز

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.

د - داشتن حداقل 20 سال سابقه خدمت دولتی که 10 سال آن مربوط به امور مالیاتی باشد.

ماده (36) عضو هیأت 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 5 سال سابقه تصدی پست

مذکور)، دادرس امور مالیاتی مرکز با حداقل 7 سال سابقه در پست دادرسی و پستهای همتراز 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 مقرره مورد شکایت:

طبق ماده (251) 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 251 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 استخدای با این ارگان ها نداشته اند، نزدیک تر به روح ماده (251) مکرر ق.م.م می باشد.

ماده (35) و ماده (36) دستورالعمل اجرایی مورد اعتراض در شرایطی صادر شده است که بنا به ماده (251) 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 (251) مکرر ق.م.م تحدید و تضییق کرده است.

لذا بنا به توضیحات فوق الذکر ماده (35) و ماده (36) دستورالعمل اجرایی موضوع ماده 251 مکرر الحاقی 1371/2/7 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 به شماره 213703 مورخ 1401/10/14 متضمن وضع قاعده جدید و بر خلاف ماده (251) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم می باشد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، رئیس مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای به موجب لایحه شماره 17/268340 مورخ 1401/12/24 به طور خلاصه توضیح داده است که:

بر خلاف نظر و استنباط شاکی محترم از مفاد ماده 251 مکرر قانون یاد شده، نه تنها مقام وزارت متبوع تکلیفی در پذیرش و ارجاع شکایت مؤدیان مالیاتی در هیأت 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 238، 244 تا 251، 257 و تبصره ماده 157 قانون مالیاتهای مستقیم)، نسبت به پذیرش و یا عدم پذیرش دعوی مطروحه نیز مخیر می باشد.

بنابراین از آنجا که هیأت مبحوث 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 251 مکرر قانون یاد شده و دادنامه شماره 310 - 1390/7/25 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارائه گردد.

موضوع مواد مورد شکایت که در رابطه با تعیین شرایط و نحوه انتخاب اعضای هیأت سه نفره موضوع ماده 251 مکرر (ق.م.م) می باشد، نه تنها مغایر با منطوق ماده 251 مکرر (ق.م.م) نمی باشد، بلکه بنا به آنچه

که بیان شد، وضع مقررات گزینشی اعضای هیأت 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 هیأت، 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 هیأت مزبور از میان افراد متخصص و باتجربه در امر مالیات مطابق شرایط مقرر در مواد 35 و 36 انتخاب گردند. لذا ادعای نامبرده از این حیث فاقد وجاهت 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 1 ماده 12 و منطوق بند (ب) خصوص ماده 84 قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1390/9/22، رد شکایت شاکی را از مرجع قضایی صدر الذکر درخواست می نماید.

بسمه تعالی

با عنایت به عقیده حاضرین در جلسه مورخ 1402/7/9 راجع به پرونده کلاسه ه ت/0200071 با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

شاکی تقاضای ابطال ماده (35) و (36) از دستورالعمل اجرایی ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم به شماره مصوبه (213703 مورخ 1401/10/14) را نموده است که در این ماده از دستورالعمل، راجع به شرایط و ویژگی های رئیس هیأت مستشاری و عضو هیأت مستشاری، شرایط و ضوابطی را بیان نموده است و شاکی معتقد است چون در ماده 251 مکرر ق. م. م ذکر شده که اعضای عضو هیأت، به انتخاب وزیر اقتصادی 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 اقتصادی و دارایی اختیار خویش را محدود نموده است، در حالی که در جهت تنظیم بخشی امور و اینکه رسیدگی در هیأت ماده 251 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 اقتصادی 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 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی 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.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزاده