



شماره بخشنامه : 14033139000902702

تاریخ : ۱۴۰۳/۰۴/۱۹

موضوع	رای شماره ۰۲۷۰۲۰۹۰۰۰۰۳۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۰۴/۱۹ هیات عمومی دیوان عدالت اداری
<p>شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۹۰۲۷۰۲</p> <p>تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۴/۱۹</p> <p>شماره پرونده: ۰۲۰۲۹۷۲</p> <p>مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>شاکی: آقای نیما غیاثوند</p> <p>طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۴۳۳۱/۱۳۰/۴ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۴ دادستان انتظامی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۴۳۳۱/۱۳۰/۴ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۴ دادستان انتظامی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:</p> <p>" احتراماً در خصوص بخشنامه دادستانی انتظامی مالیاتی به شماره ۴۳۳۱/۱۳۰/۴ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۴ با موضوع نماینده بند سوم هیات های حل اختلاف مالیاتی، به دلیل مغایرت با مواد ۲۴۴ و ۲۶۴ و ۲۶۶ و ۲۶۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ توضیح نکاتی را به استحضار عالی می‌رساند:</p> <p>در ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم: به طور خلاصه تشکیل هیات حل اختلاف مالیاتی با عضویت نمایندگان ذیل رسمیت می‌یابد:</p> <p>بند یک: نماینده سازمان امور مالیاتی</p> <p>بند دوم: نماینده قضات بازنشسته یا حقوق دانان مطلع در امور مالیاتی</p> <p>بند سوم: نماینده مؤدی</p> <p>نکته بسیار مهم که قابل ذکر می باشد در تمام مواد قانون مالیات های مستقیم در باب پنجم فصل ششم وظایف دادستان انتظامی مالیاتی را صراحتاً در قبال عبارت نمایندگان سازمان امور مالیات که ذکر گردیده است مورد وثوق قرار داده است و مراد قانونگذار به غیر از نمایندگان بند دوم و سوم ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ می باشد.</p> <p>قانونگذار در (باب پنجم سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی، و در فصول سوم: مرجع حل اختلاف مالیاتی و ششم: دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن) سعی نمود به دلیل اهمیت موضوع، جزییات را به گونه‌ای تشریح نماید تا اتقان مورد نیاز حاصل شده و در نتیجه مانع از تفاسیر ناصحیح و بی مبنا و النهایه صادره به مطلوب گردد. امری که مع الاسف مکرراً در بخشنامه دادستانی انتظامی مالیاتی منعکس است:</p> <p>۱- مدافه در ماده ۲۶۴ قانون مالیات های مستقیم برخلاف برداشت ناصحیح دادستان وقت در مقرر فوق الاشاره واضحاً به تکلیف و وظایف دادستانی انتظامی مالیاتی نسبت به مأموران و کارمندان و نمایندگان سازمان امور مالیاتی تصریح نموده و هیچ گونه اختیاری را نفیاً یا اثباتاً برای صدور حکم لغو نمایندگان بند سوم ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم توسط سازمان امور مالیات یا دادستان انتظامی مالیاتی در نظر نگرفته است.</p>	

۲- با توجه به ماده ۲۶۶ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ هرگونه تصمیم گیری و اصدار حکم از طرف دادستان انتظامی مالیاتی در جهت رسیدگی به تخلفات کلیه مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور که هیچ ارتباطی به نمایندگان بند سوم ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم ندارد، نداشته و مرجع صالح در این خصوص هیات های رسیدگی به تخلفات اداری می باشد.

نکته ی مهم و قابل تأمل دیگر آن است که قانونگذار به درستی با علم و آگاهی سازمان و تشکیلات زیر مجموعه آن را مرجع احراز تخلف ندانسته و به همین دلیل به صراحت و در قالب ماده ۲۶۹ قانون مالیات های مستقیم اشعار می دارد: در مورد قضات بازنشسته و نیز نمایندگان موضوع بند (۳) ماده (۲۴۴) این قانون به تخلف آنان با اعلام دادستانی انتظامی در محاکم دادگستری رسیدگی و به مجازات متناسب محکوم خواهند شد.

با عنایت به مقرر معترض عنه نسبت به استدلال اینجانب امعان نظر فرموده و ابطال مقرر فوق الاشاره مورد استدعا می باشد."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" رییس محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران

مدیران کل محترم امور مالیاتی...

با سلام و احترام

به قرار اخبار و اطلاعات واصله برخی از نمایندگان بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم همزمان با عضویت در هیات های حل اختلاف مالیاتی و شرکت در جلسات هیات، مبادرت به ارائه مشاوره مالیاتی نموده و یا به عنوان وکیل یا نماینده مؤدیان به ادارات کل امور مالیاتی مراجعه می نمایند.

از آنجایی که همزمانی تصدی عضویت در هیات حل اختلاف مالیاتی و ارائه خدمات مذکور، رعایت جوانب بی طرفی در انجام وظایف قانونی دچار خدشه و تردید می نماید، لذا در صورت مشاهده تخطی از جانب نمایندگان بند ۳ ماده صدرالذکر به شرح موصوف، خواهشمند است دستور فرمایید مراتب مورد بررسی واقع و پس از احراز اقدامات لازم در راستای لغو عضویت ایشان در هیات های حل اختلاف مالیاتی معمول و از نتیجه، این دادستانی را مطلع نمایند. دادستان انتظامی مالیاتی"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۷/۱۵/ص مورخ ۱۴۰۲/۷/۱۵، نامه شماره ۶۴۱/۱۳۰/د مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۵ از دادستانی انتظامی مالیاتی را ارسال نموده که متن آن به شرح زیر است:

" ۱- به استناد تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم «هیات های حل اختلاف مالیاتی دارای استقلال کامل بوده و صرفاً اداره امور دبیرخانه ای هیات های حل اختلاف مالیاتی و تشکیل جلسات هیات ها به عهده سازمان امور مالیاتی می باشد. انشاء رای با رعایت اصل عدالت و بی طرفی کلیه اعضاء و متکی به اسناد و مدارک مثبت و دلایل و شواهد متقن در همان جلسه و یا حداکثر ظرف سه روز کاری پس از برگزاری جلسه، توسط نماینده بند (۲) این ماده به عمل آمده و به امضای تمامی اعضا می رسد...» همان گونه که ملاحظه می شود عدالت و بی طرفی، از اصول اولیه آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی محسوب شده و اساساً آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی بدون رعایت اصول اولیه فوق بی اعتبار می باشند. پدیده ای است آرای مبتنی بر عدالت و بی طرفی، از سوی داوران بی طرف صادر خواهد شد و این رویه است که نه تنها در آرای مالیاتی بلکه در کلیه آرای قضایی نیز جاری می باشد. اهمیت اصل بی طرفی موجب شده است که در بند ۱۱ دستورالعمل دادرسی مالیاتی- که طی بخشنامه شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ از سوی سازمان امور مالیاتی ابلاغ و برای کلیه مأمورین مالیاتی و نمایندگان هیات های حل اختلاف مالیاتی لازم الاجراء می باشد- قرابت، خدمت، قیومیت، مباشرت و هرگونه ارتباط بین مؤدی و نمایندگان هیات های حل اختلاف مالیاتی و حتی فرزندان و وابستگان آن ها که اصل بی طرفی را خدشه دار می نمایند مانع صدور رای می گردد. در بند ۱۰ همان دستورالعمل نیز بیان شده است «کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور در دوره خدمت یا آمادگی خدمت و اعضای هیات های حل اختلاف مالیاتی نمی توانند به عنوان وکیل یا نماینده مؤدی در جلسات هیات های حل اختلاف مالیاتی حاضر شوند». بنابراین نامه مورد شکایت، مستند به تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم و بندهای ۱۰ و ۱۱ دستورالعمل مذکور و با رعایت اصل عدالت و بی طرفی صادر شده است.

۲- طبق ماده ۲۶۴ قانون مالیات های مستقیم رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأمورین و نمایندگان سازمان در هیات های حل اختلاف مالیاتی و سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند از وظایف دادستان انتظامی مالیاتی است. نامه مذکور دادستان انتظامی مالیاتی خطاب به رییس امور مالیاتی شهر و استان تهران و مدیران کل امور مالیاتی که وظیفه صدور احکام نمایندگان موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم را بر عهده داشته اند صادر

شده است. در واقع یکی از وظایف صادرکنندگان احکام، بررسی و احراز شرایط اولیه نمایندگان موضوعه می باشد و دادستان انتظامی مالیاتی با این نامه، وظایف مراجع صدور حکم را که بر آن ها نظارت نیز دارد یادآوری نموده و در جهت پیشگیری از تخلف و قصور می باشد. بنابراین برخلاف ادعای شاکی، دادستان انتظامی مالیاتی، رأساً اقدام به صدور یا لغو حکم نمایندگان موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم نمی نمایند و تشکیک در اختیارات دادستانی انتظامی مالیاتی بی اساس می باشد.

۳- ماده ۲۶۶ قانون مالیات های مستقیم ناظر بر تخلفات و نادیده انگاشتن قوانین و مقرراتی است که مأموران مالیاتی و نمایندگان هیات های حل اختلاف مالیاتی به هنگام انجام وظایف قانونی مرتکب می شوند که در این صورت دادستان انتظامی مالیاتی رأساً اقدام به مجازات نموده و مراتب تخلف نامبرگان با صدور ادعانامه به هیات رسیدگی به تخلفات اداری احاله می گردد. لیکن در نامه مورد شکایت، به هیچ عنوان موضوع تخلف مطرح نبوده است و لغو حکم نمایندگی نیز به عنوان مجازات نماینده مطرح نشده است حتی با فرض آن که مفاد نامه دادستان انتظامی مالیاتی مورد توجه قرار نگیرد و حکم نمایندگی این گونه افراد لغو نگردد، باز هم مسیولیتی متوجه نماینده بند ۳ ماده ۲۴۴ ماده قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود و اعلام جرمی علیه آن ها صورت نخواهد پذیرفت بلکه مسیولیت، متوجه مراجع صدور حکم خواهد بود و دادستان انتظامی مالیاتی به دلیل آن که مشاوره و وکالت نمایندگان هیات های حل اختلاف مالیاتی اصل بی طرفی آن ها را دچار خدشه و تردید می نماید، از مراجع صدور احکام خواسته است به دلیل از بین رفتن شرایط و صلاحیت اولیه افراد و قبل از وقوع جرم و تخلف، از ادامه همکاری آن ها جلوگیری نمایند."

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۴/۱۹ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات عمومی و هیات های تخصصی و با حضور 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیات عمومی

براساس بخشنامه شماره ۱۳۰/۴۳۳۱/۱۳ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۴ صادره از سوی دادستان انتظامی مالیاتی و برخلاف مبانی حاکم بر فرآیندهای دادرسی و نیز بند ۳ ماده ۲۴۴ و مواد ۲۶۴ و ۲۶۶ و ۲۶۹ قانون مالیات های مستقیم، برای نمایندگان بند ۳ ماده ۲۴۴ هیات های حل اختلاف مالیاتی که در حال فعالیت و دارای عضویت نمایندگی بند یادشده هستند، ایجاد محدودیت شده است و در واقع اعلام گردیده است نمایندگان بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون یادشده که هم زمان با عضویت مزبور، اشتغال به مشاوره مالیاتی یا وکالت یا نمایندگی دارند، می بایست عضویت آن ها به عنوان نماینده بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون لغو شود و این اعطای اختیار برای ادارات مالیاتی برای لغو عضویت اعضا برخلاف مفاد قانون بوده و از طرفی اطلاق مقررره مورد شکایت در مواردی که اقدامات یادشده تعارض منافع ایجاد نمی کند و شخصی مشاور یا وکیل یا نماینده مؤدی دیگری است و برای مؤدی دیگری به عنوان نماینده بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون عضو هیات می شود، برخلاف قانون است و موجب می گردد که اصولاً نمایندگان بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون تا زمانی که عضو هیات هستند هرگز به شغل مشاوره مالیاتی و وکالت اشتغال نداشته باشند و این در حالی است که نص ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم و انواع صنوف مندرج در بند ۳ آن، استثنایی برای این دو شغل در نظر نگرفته و با توجه به مراتب فوق، اطلاق بخشنامه شماره ۱۳۰/۴۳۳۱/۱۳ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۴ دادستان انتظامی مالیاتی خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

مهدی دربین

هیات عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

