

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره پرونده: ۹۸۰۳۱۸۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای حسین عبداللهی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ دستور العمل شماره ۴۲۵۴۳-۱۰،۱۸، ۱۳۸۴، وزارت امور اقتصادی و دارایی

گردش کار: شاکی به موجب درخواستی ابطال بند ۲ دستور العمل شماره ۴۲۵۴۳-۱۰،۱۸، ۱۳۸۴، وزارت امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" حضرت حجت الاسلام جناب آقای بهرامی

ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام

احتراماً وفق صلاحیت موضوع بند ۱ ماده ۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، درخواست ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۴۲۵۴۳-۱۰،۱۸، ۱۳۸۴، در خصوص مؤدیان درخواست کننده طرح پرونده در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ 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 مؤدیان مالیاتی است که مطابق مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و نیز تبصره ۵ ماده ۱۰۰ 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 ۳۷، ۲۱۶، تبصره ماده ۱۵۷ و ۲۵۱ 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 ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم، «اثبات ناعادلانه بودن مالیات مستنداً 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 مؤدی 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 مؤدی بوده باشد، خواه از حیث ارائه یا دسترسی تازگی داشته باشد.

لازم به ذکر است در هیچ یک از مقررات مؤخر 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 مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم» ابلاغ شده به موجب بخشنامه شماره ۹۸،۹۶،۲۰۰-۱۳۹۶،۷،۱۰ است. علی رغم اشاره بند ۱ 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 ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم نموده است خلاف قانون مذکور به نظر رسیده و تقاضای ابطال آن می گردد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" دبیرخانه هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

۲- در مواردی که شکواییه های واصله مربوط به مؤدیان مالیاتی است که مطابق مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و نیز تبصره ۵ ماده ۱۰۰ 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 ۳۷، ۲۱۶، تبصره ماده ۱۵۷ و ۲۵۱ 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 ۹۱،۷۹۵۸۸-۱۳۹۹،۶،۳ توضیح داده است که:

۱- با توجه به اینکه برابر ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم الحاقی مصوب ۱۳۷۱،۲،۷ 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 مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تمدید 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 ۲۳۸، ۲۳۷، ۲۱۶، ۲۴۲ تا ۲۵۱ و ۲۵۷ و ماده ۳۷ و تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم است. از این رو، در بند ۲ 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 ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده و دادنامه شماره ۱۳۹۰،۷،۲۵-۳۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارایه شود که شاکی 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.

۲- نظام حقوقی و قانونی توافق با نظر اتحادیه مربوط به جهت تعیین مالیات متعلق به مؤدیان و صدور برگ قطعی مالیات بر پایه آن در تبصره ۵ ماده ۱۰ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰،۱۱،۲۷ مقرر شده بود، به موجب اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴،۴،۳۱ از بین رفته است. بنابراین، مشخص نیست شاکی با چه مبانی حقوق مالیاتی و با چه استناد قانونی حاکم در امروز، بند ۲ 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 ۲۵۱ 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؟

۳- ارجاع جهت رسیدگی به شکایت مؤدی در هیأت ماده ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده از صلاحیت های اختیاری وزیر امور اقتصادی و دارایی به موجب قانون و دادنامه وحدت رویه شماره ۱۳۹۰،۷،۲۵-۳۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می باشد. این صلاحیت استرجاعی استثنایی و فوق العاده هنگامی قابلیت اعمال دارد که مؤدی 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 ۳۷ و تبصره ماده ۱۵۷ و شورای عالی مالیات موضوع ماده ۲۵۱ و هیأت ماده ۲۱۱۶ قانون مالیات های مستقیم رو به رو بوده است. چرا که اعمال صلاحیت این مراجع مالیاتی سلب صلاحیت رسیدگی هیأت ماده ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده را در پی خواهد داشت.

با توجه به مطالب یاد شده، از آنجا که بند ۲ دستورالعمل مورد شکایت در راستای قانون و موافق آن صادر و هیچ گونه تضییق و تحدید غیر قانونی را نسبت به ماده ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده در پی نداشته است، با استناد به مواد قانونی یاد شده و مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۲ و منطوق بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۰،۹،۲۲ رد شکایت شاکی را درخواست می نماید.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹،۱۲،۱۶ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا 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

هر چند که به موجب ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم و دادنامه شماره ۳۱۰ - ۱۳۹۰،۷،۲۵ 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 مؤدی مبنی بر پرداخت مالیات نمی تواند مسقط حق قانونی مؤدی باشد، همچنین مقید شدن پذیرش درخواست مؤدی (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 ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم است، زیرا به صراحت ماده مذکور تنها دلیل برای پذیرش درخواست متقاضی

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۸۰۳۱۸۹

شماره پرونده: ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۳۴۲۶

دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۴۲

تاریخ: ۱۳۹۹/۱۲/۱۶

پیوست:

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 مؤدی، ارجاع آن پس از بررسی‌های لازم از اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی است. بنا بر مراتب بند ۲ دستورالعمل شماره ۴۲۵۴۳-۱۸/۱۰/۱۳۸۴ وزیر امور اقتصادی و دارایی مغایر قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود./

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری