



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390000902702
تاریخ تنظیم : 1403/04/19
شماره پرونده : 140231920000525835
شماره بایگانی شعبه : 0202972

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1403/4/19 به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

بر اساس بخشنامه شماره 130/4331/د مورخ 1398/10/14 صادره از سوی دادستان انتظامی مالیاتی و برخلاف مبانی حاکم بر فرآیندهای دادرسی و نیز بند 3 ماده 244 و مواد 264 و 266 و 269 قانون مالیاتهای مستقیم، برای نمایندگان بند 3 ماده 244 هیأت 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 3 ماده 244 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 3 ماده 244 قانون لغو شود و این اعطای اختیار برای ادارات مالیاتی برای لغو عضویت اعضا برخلاف مفاد قانون بوده و از طرفی اطلاق مقرره 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 3 ماده 244 قانون عضو هیأت می شود، برخلاف قانون است و موجب می گردد که اصولاً نمایندگان بند 3 ماده 244 قانون تا زمانی که عضو هیأت هستند هرگز به شغل مشاوره مالیاتی و وکالت اشتغال نداشته باشند و این در حالی است که نص ماده 244 قانون مالیات های مستقیم و انواع صنوف مندرج در بند 3 آن، استثنایی برای این دو شغل در نظر نگرفته و با توجه به مراتب فوق، اطلاق بخشنامه شماره 130/4331/د مورخ 1398/10/14 دادستان انتظامی مالیاتی خلاف قانون بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود. این رأی بر اساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیمگیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140331390000902702

تاریخ تنظیم : 1403/04/19

شماره پرونده : 140231920000525835

شماره بایگانی شعبه : 0202972

به قرار اخبار و اطلاعات واصله برخی از نمایندگان بند 3 ماده 244 قانون مالیات های مستقیم همزمان با عضویت در هیأت های حل اختلاف مالیاتی و شرکت در جلسات هیأت، 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 هیأت 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 3 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 هیأت 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 قرار دادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/12580/ص مورخ 1402/7/15، نامه شماره 130/641/د مورخ 1402/5/15 از دادستانی انتظامی مالیاتی را ارسال نموده که متن آن به شرح زیر است:

" 1- به استناد تبصره 2 ماده 244 قانون مالیات های مستقیم «هیأت های حل اختلاف مالیاتی دارای استقلال کامل بوده و صرفاً اداره امور دبیرخانه ای هیأت های حل اختلاف مالیاتی و تشکیل جلسات هیأت ها به عهده سازمان امور مالیاتی می باشد. انشاء رأی 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 (2) 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 هیأت های حل اختلاف مالیاتی محسوب شده و اساساً آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی بدون رعایت اصول اولیه فوق بی اعتبار می باشند. بدیهی 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 قضایای نیز جاری می باشد. اهمیت اصل بی طرفی موجب شده است که در بند 11 دستورالعمل دادرسی مالیاتی- که طی بخشنامه شماره 117300 مورخ 1387/11/13 از سوی سازمان امور مالیاتی ابلاغ و برای کلیه مأمورین مالیاتی و نمایندگان هیأت های حل اختلاف مالیاتی لازم الاجراء می باشد- قرابت، خدمت، قیومیت، مباشرت و هرگونه ارتباط بین مؤدی و نمایندگان هیأت های حل اختلاف مالیاتی و حتی فرزندان و وابستگان آن ها که اصل بی طرفی را خدشه دار می نمایند مانع صدور رأی می گردد. در بند 10 همان دستورالعمل نیز بیان شده است «کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی و

نصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نشن خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



مالیاتی و ششم: دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن) سعی نمود به دلیل اهمیت موضوع، جزئیات 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:

1- مذاقه در ماده 264 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 244 قانون مالیات های مستقیم توسط سازمان امور مالیات یا دادستان انتظامی مالیاتی در نظر نگرفته است.

2- با توجه به ماده 266 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394 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 244 قانون مالیات های مستقیم ندارد، نداشته و مرجع صالح در این خصوص هیأت های رسیدگی به تخلفات اداری می باشد.

نکته 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 269 قانون مالیات های مستقیم اشعار می دارد: در مورد قضات بازنشسته و نیز نمایندگان موضوع بند (3) ماده (244) 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 استدلالات 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



تاریخ دادنامه: 1403/4/19

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای نیما غیاثوند

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 130/4331/ د مورخ 1398/10/14 دادستان انتظامی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 130/4331/ د مورخ 1398/10/14 دادستان انتظامی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" احتراماً در خصوص بخشنامه دادستانی انتظامی مالیاتی به شماره 130/4331/ د مورخ 1398/10/14 با موضوع نماینده بند سوم هیأت های حل اختلاف مالیاتی، به دلیل مغایرت با مواد 244 و 264 و 266 و 269 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394 توضیح نکاتی را به استحضار عالی می‌رساند: در ماده 244 قانون مالیات های مستقیم: به طور خلاصه تشکیل هیأت حل اختلاف مالیاتی با عضویت نمایندگان ذیل رسمیت می‌یابد:

بند یک: نماینده سازمان امور مالیاتی

بند دوم: نماینده قضات بازنشسته یا حقوق دانان مطلع در امور مالیاتی

بند سوم: نماینده مؤدی

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 244 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1394 می باشد.

قانونگذار در (باب پنجم سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی، و در فصول سوم: مرجع حل اختلاف



سازمان امور مالیاتی کشور در دوره خدمت یا آمادگی خدمت و اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی نمی توانند به عنوان وکیل یا نماینده مؤدی در جلسات هیأت های حل اختلاف مالیاتی حاضر شوند». بنابراین نامه مورد شکایت، مستند به تبصره 2 ماده 244 قانون مالیات های مستقیم و بندهای 10 و 11 دستورالعمل مذکور و با رعایت اصل عدالت و بی طرفی صادر شده است.

2- طبق ماده 264 قانون مالیات های مستقیم رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأمورین و نمایندگان سازمان در هیأت 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 3 ماده 244 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 3 ماده 244 قانون مالیات های مستقیم نمی نماید و تشکیک در اختیارات دادستانی انتظامی مالیاتی بی اساس می باشد.

3- ماده 266 قانون مالیات های مستقیم ناظر بر تخلفات و نادیده انگاشتن قوانین و مقرراتی است که مأموران مالیاتی و نمایندگان هیأت های حل اختلاف مالیاتی به هنگام انجام وظایف قانونی مرتکب می شوند که در این صورت دادستان انتظامی مالیاتی رأساً اقدام به مجازات ننموده و مراتب تخلف نامبرگان با صدور ادعانامه به هیأت 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 مسئولیتی متوجه نماینده بند 3 ماده 244 ماده قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود و اعلام جرمی علیه آن ها صورت نخواهد پذیرفت بلکه مسئولیت، متوجه مراجع صدور حکم خواهد بود و دادستان انتظامی مالیاتی به دلیل آن که مشاوره و وکالت نمایندگان هیأت 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.