

موضع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۱۳ «آییننامه اح
گردش کار: الف) آقای محمدرضا سماواتی به موجب داد
۱۳۹۵/۱/۲۱--۵۵۲۸۸۵ ت/خواستا

تشحیذ اذهان قضات به استحضار می رساند: ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ ناظر بر تکلیف مراجعی است که مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات بر اثر اموال متوفر را به وراث وی تحویل دهند، مانند: بانکها، ادارات ثبت، دفاتر اسناد رسمی، شرکتهایی که متوفی در آن سهام یا سهم الشرکه دارد و همچنین صندوقهای دادگستری و ثبت. همچنین تبصره ۲ ماده مرقوم مقرر می دارد: «آییننامه اجرایی ماده فوق اشاره به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی ظرف شش ماه تهیه و به تصویب هیات وزیران برسد» که قاعدهاً تایید می فرمایید که آییننامه اجرایی می باشد در مسیر حکم اصل ماده یعنی تکلیف ادارات احصاء شده و جزییات مربوطه تصویب گردد لکن آییننامه مذکور که طی شماره ۵۵۲۸۸۵-۳۸۶۹ [۳۸۶۹/ت/۱/۲۱] به تصویب هیات وزیران می رسد خلاف قانون بوده و خارج از صلاحیت مقام تصویب کننده بوده است:

۱- طبق ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم به جهت حفظ حقوق مودیان مالیاتی مقرر گردیده است: «برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی بر دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیتهای مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد...» و حتی در قسمت اخیر ماده آمده که در صورت ابهام مودی مکلفند جزییات گزارش منتج به صدور برگ تشخیص را به مودی اعلام نمایند.

۲- از طرفی طبق ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم می تواند در صورتی که به برگ تشخیص صادره توسط ممیز معتبر باشد، ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا توسط وکیل، تقاضای رسیدگی مجدد نموده و مالاً در صورت عدم توافق ارجاع پرونده به هیات حل اختلاف را خواستار شود. حکم مذکور یعنی همان حق اعتراض مودی مالیاتی در درجه ای از اهمیت قرار دارد که مطابق تبصره همان ماده در صورت عدم ابلاغ واقعی برگ تشخیص به مودی، مودی معتبر تلقی پرونده به طور اتوماتیک به هیات حل اختلاف مالیاتی ارسال خواهد شد. لکن طبق ماده ۸ و آییننامه اجرایی ماده ۳۴:

اولاً: برگ تشخیص موضوع ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم به کاربرگ تغییر نام یافته و تکالیفی که در ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص ضرورت اتکاء برگ تشخیص به دلایل متقن بر عهده سازمان مالیاتی بوده در تحریر و تنظیم کاربرگ از ماموران سازمان مالیاتی ساقط گردیده و حذف شده است.

ثانیاً: طبق ماده ۱۳ آییننامه فوق اشاره در صورتی که مودی بر مالیات تعیینی معتبر باشد، مکلف است بدوً مالیات را تماماً پرداخته و سپس اعتراض نماید. لذا هرچند علی الظاهر ماده ۱۳ صریحاً حق اعتراض مودی را لغو ننموده است، لکن تکلیفی مالایطاق بر دوش مودیان مالیاتی نهاده است. زیرا دلیل وجود ندارد وقتی مودی بر میزان مالیات معتبر است بدوً مکلف به پرداخت

ثالثاً: کلیات مواد آییننامه از شان نزول ماده خروج موضوعی دارد و همان طور که گفته شد خارج از حدود اختیارات بوده و نوعی با تدوین این آییننامه اقدام به قانونگذاری نموده اند.
لذا با عنایت به مراتب مذکور با توجه به اینکه آییننامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ ضمن اینکه با شان وضع حکم مندرج در اصل ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم انطباق نداشته، خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده بوده و با مقررات قانون مالیاتهای مستقیم من جمله مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ و همچنین اصول قانون اساسی در تعارض بوده و مستلزم تضییع حقوق مودیان مالیاتی و ایجاد تکلیف مالایطاق بر عهده ایشان میباشد وفق ماده ۸۰ قانون آیین دادرسی تقاضای ابطال آن را از هیات عمومی دیوان عدالت اداری خواستارم."

" ماده ۸- در موارد درخواست گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون، اداره امور مالیاتی موظف است پس از بررسی و رسیدگی های لازم نتیجه رسیدگی را در قالب کاربرگی (فرم) که حداقل دربرگیرنده اطلاعات هویتی، نوع و ارزش اموال و دارایی ها، نرخ و مبلغ مالیات متعلق باشد به مودی ابلاغ و در صورت پرداخت مالیات، گواهی موضوع ماده مذکور را جهت ارائه به مرجع ذی ربط صادر کند.

در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت (حوزه معاونت حقوقی رئیس جمهور) به موجب لایحه شماره ۱۳۹۸/۵/۲۸-۳۷۱۵۷/۶۶۰۹۲ توضیح داده است که:

ماده اخیرالذکر شده است. حال آن که اولاً: مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم در مقام بیان چگونگی صدور برگ تشخیص مالیات و نحوه اعتراض به آن بوده است، در حالی که مواد ۸ و ۱۳ آیین‌نامه در مقام بیان صدور گواهی تجویز نقل و انتقال و سایر تصرفات در ماترک است. بنابراین موضوع مورد حکم مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ قانون و مواد ۸ و ۱۳ آیین‌نامه متفاوت بوده و در نتیجه بروز تعارض و مغایرت میان آنها ممتنع و منتفی است. ثانیاً: مواد ۸ و ۱۳ آیین‌نامه به هیچ وجه دلالتی بر عدم رعایت مفاد قانون مالیات‌های مستقیم از جمله مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ آن نداشته و از عدم

۲- در بخشی از دادخواست ارائه شده از سوی شاکی ادعای تعارض ماده ۱۳ آییننامه با «اصول قانون اساسی، احکام شرعی و همچنین مقررات موضوعه» طرح شده اما مبنای این تعارض بیان نشده است و معلوم نیست که این تعارض با کدام اصول قانون اساسی و موازین شرعی بوده و دلیل آن از نظر شاکی چیست. علاوه بر آن منوط نمودن اعتراض احتمالی مودی به پرداخت مالیات تعیین شده که از نظر شاکی برخلاف ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم است، به هیچ وجه تعارض با ماده ۲۳۸ نداشته چرا که همان گونه که در بند پیشین معروض گردیده مقام و مورد ابتلا این مواد با هم متفاوت است و ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم و آییننامه اجرایی آن ناظر بر مواردی است که وراث یا سایر اشخاص ذینفع، خواستار تصرف و یا نقل و انتقال در اموالی از ماترکو باشند که وفق ماده ۲۶ قانون نسبت به تعیین مالیات و اخذ آن اقدام نشده باشد که در این خصوص ساز و کارهایی در آییننامه پیش بینی شده است و این فرایند به هیچ وجه قابل انطباق و قیاس با فرایند تشخیص مالیات و اعتراض به آن (موضوع ماده ۲۳۷ و ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم) نیست.

ب) آقای حمیدرضا فتاحی به موجب دادخواستی ابطال ماده ۱۳ «آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴» موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۵۲۸۸۵-۵ آیین‌نامه با احکام مندرج در قانون وجود ندارد، اتخاذ تصمیم شایسته دایر بر رد شکایت مطروحه مورد تقاضاست."

قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد ۲۱۶، ۲۴۴، ۲۳۸، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر قانون می‌باشد در صورتی که طبق رای قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد.» بی‌گمان یکی از حقوق مودیان مالیاتی برخورداری از دادخواهی مالیاتی عادلانه می‌باشد زیرا مودیان در مقابل دستگاه مالیات ستانی کشور از موقعیت ضعیف‌تری قرار دارند اما دستگاه مالیات ستانی از اقتدار و اختیارات گسترده و منحصر به فردی در زمینه تشخیص و وصول مالیات برخوردار است. این امتیاز ویژه و

مقررات بند ۱۳ آییننامه اجرایی موضوع ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب تیر ماه ۱۳۹۴ که بررسی تقاضای تجدید رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی (موضوع ماده ۲۳۸ قانون مذکور) یا طرح پرونده مودی در هیات حل اختلاف مالیاتی را (موضوع ماده ۲۴۴ قانون مذکور) اناطه به پرداخت مالیات مشخص (قطعی نشده) نموده مغایر با قواعد عمومی دادرسی در قانون

اولاً: سازمان امور مالیاتی نمی تواند هیچ گونه مالیاتی را قبل از قطعیت به حیطه وصول درآورد. بنابر مدلول ماده ۲۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی، مالیات قطعی شده با صدور برگ قطعی از سوی واحد مالیاتی باید ظرف ۱۰ روز پرداخت گردد. اگر مودی مالیاتی ظرف ده روز از پرداخت مالیات قطعی شده استنکاف نماید برگ اجرایی صادر می گردد. بنابراین تا زمانی که مالیات تعیین شده برای یک مالیات دهنده، قطعی نشده باشد سازمان امور مالیاتی برای مطالبه مالیات تعیین شده و اقدامات اجرایی در جهت وصول آن با محدودیتهای قانونی مواجه است. ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم به مالیات دهنده حق داده است که از مأخذ تشخیص مالیات، دلایل و اطلاعاتی که مبنای تشخیص مالیات قرار گرفته،

۲۳۹ همان قانون مختومه تلقی می‌گردد. اما اگر دلایا، مودع، باء، تعدیا، مالیات از کفایت لازم برخوردار نباشد بروندۀ امر بدون هیچ گونه قبده، من حمله برداخت مالیات مستند است که مالیات دهنده بتواند در صورت لزوم، مانع قطعی شدن مالیاتی شود که مبنای قانونی ندارد یا فاقد مستندات و مدارک و مأخذ قانونی است. همچنین بنا بر مقررات ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مودی حق دارد ظرف سی روز با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتابی از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید. اداره امور مالیاتی چنانچه ادله و اسناد و مدارک ابرازی مودی را وارد تشخیص دهد جهت تعديل مالیات مشخص مراتب را ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مودی می‌رسد و درآمد مشمول

ثانیاً: پرداخت مالیات توسط مودی مختمه شدن پرونده می‌گردد. نفس پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات توسط مودیان مالیاتی دلالت بر قبولی مالیات مشخصه از سوی اداره امور مالیاتی را دارد و موجب «مختمه» گردیدن پرونده می‌گردد. مستنداً به مقررات ماده ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم در صورتی که مودی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص، مالیات مشخصه را «پرداخت یا ترتیب پرداخت» آن را بدهد پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختمه تلقی می‌گردد. همچنین مستنداً به ماده ۲۷۰ قانون مذکور «... ماموران مالیاتی که امر مالیاتی

ثالثاً: حتی مالیات قطعی شده نیز قابلیت تقسیط را دارد. بنابر مقررات ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم «سازمان امور مالیاتی می‌تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یک جا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نمایند.» دادنامه شماره ۱۳۲۶-۵/۲۳-۱۳۹۷ هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز در مورد مشابه بند ۳ بخشنامه شماره ۵۱۰۷۶-۴/۲۷-۱۳۸۸ را که مودی جهت تجدیدنظر خواهی (موضوع ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم) الزام به پرداخت مالیات مورد قبول می‌نمود، ابطال نموده است.

اختلافات مالیاتی تقاضای طرح پرونده را در این مراجع مالیاتی درخواست نمایند. بنابراین اناطه پرداخت مالیات جهت طرح پرونده در هیات حل اختلاف فاقد وجاهت قانونی می‌باشد. اعتراض به مالیات مشخصه و تقاضای دادرسی عادلانه در مراجع قانونی از حقوق بنیادین مودیان و منبعث از اصل ۳۴ قانون اساسی است که مقید به هیچ پیش شرطی نشده است. اصل ۳۴ قانون اساسی مالیات مشخصه و تقاضای دادرسی عادلانه در مراجع قانونی از حقوق بنیادین مودیان و منبعث از اصل ۳۴ قانون اساسی است که مقید به هیچ پیش شرطی نشده است. اصل ۳۴ قانون اساسی

خامساً: مشروط نمودن پرداخت مالیات قطعی نشده جهت طرح در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی، یا تجدید رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم علاوه بر اینکه خلاف قانون میباشد و میتواند موجب توالی فساد گردد اطاله دادرسی را به همراه خواهد داشت. اناطه به پرداخت مالیات قطعی نشده جهت درخواست تجدید کارشناسی توسط اداره امور

مقررات مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مورد بحث، منصرف از مغایرت آن با قوانین مالیاتی و اصول دادرسی موجب اطالة دادرسی می‌شود. طولانی شدن فرایند دادرسی گذشته از اینکه نارضایتی مردم و مراجعان به نظام مالیاتی در پرداخت مالیات مشخص (قطعی نشده) که محتمل است در تجدید قرار کارشناسی توسط اداره امور مالیاتی مربوطه یا طرح پرونده هیاتهای حل اختلاف مالیاتی (بدوی و تجدیدنظر) رفع تعرض یا حداقل تعديل گردد به وجود می‌آورد و مودیان را جهت استرداد مالیات پرداخت شده گرفتار بورکراسی اداری می‌نماید که احتمال توالی فساد در فرایند استرداد نیز وجود دارد. همچنین با عنایت به اینکه غالب مودیان به مالیات تشخیص شده توسط ادارات امور مالیاتی معتبر می‌باشد مشروط نمودن اجابت درخواست تجدید رسیدگی

سادساً: قواعد آمده حاکم بر دادرسی مالیاتی، در قانون مالیات‌ها، مستقیم تفکیک نگردیده و برای مالیات‌ها، دیگر بکسان، عمل می‌گردد. با توجه به اینکه قانونگذار در صدر مادده

اشخاص حقوقی، مشاغل، مستغلات، حق تمبر، درآمدهای اتفاقی، ارث، جرایم مالیاتی و سایر موارد نیز می‌باشد و فرقی بین اختلاف مالیاتی در موضوع مالیات بر ارث و غیر آن نمی‌باشد. بنابراین وضع قاعده خاص و مقید نمودن حکم مزبور به پرداخت مالیات صرفاً برای مودیان مالیاتی (موضوع ماده ۲۳۸) یا هیاتهای حل اختلاف مالیاتی) موضوع مادتین ۲۴۴ و ۲۴۷ با موازین قانونی سازگاری ندارد.

شکایت در هیات موضوع ماده ۲۱۶ موضوعیت داشته باشد. با فرض طرح پرونده در هیات موضع ۲۱۶ به علت فقد هرگونه عملیات اجرایی شکایت مودی مسموع نمی‌باشد.

(موضع ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم) چنانچه اعتراض مودی وارد تشخیص داده شد اختلاف در همان اداره امور مالیاتی حل و فصل و پرونده مختومه می‌گردد. اما اگر اداره امور مالیاتی اعتراض مودی را وارد نداند پرونده امر را به هیات حل اختلاف (موضع ماده ۲۴۴) ارجاع می‌دهد. رای صادره از هیات حل اختلاف قطعی می‌باشد مگر اینکه ظرف ۲۰ روز از سوی اداره امور مالیاتی یا مودی اعتراض یکی از طرفین و تقاضای تجدیدنظر خواهی پرونده امر در هیات حل اختلاف تجدیدنظر (موضع ماده ۲۴۷) رسیدگی می‌گردد. آراء صادره هیات‌های تجدیدنظر قطعی و لازم الاجرا می‌باشد. بعد از رای اصداری هیات تجدیدنظر مودی یا اداره امور مالیاتی می‌تواند به علت «نقض مقررات» یا «نقض رسیدگی» ظرف یک ماه به شورای عالی مالیاتی

موضع ماده ۲۱۶ قابل رسیدگی می باشد. آراء صادره از هیات مزبور قطعی و لازم الاجرا می باشد. تهیه کنندگان پیش نویس این آیین نامه در سازمان امور مالیاتی توجه نداشته اند که طرح پرونده دهیات موضع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم مستلزم اقدامات اجرایی توسط اداره وصول اجرا و شکایت مودی از اقدامات اجرایی می باشد. این امر زمانی متصور است که فرایند قطعیت پرونده انجام شده باشد و برگ قطعی نیز با ترتیبات مقرر در ماده ۲۱۵ صادر و به مودی ابلاغ شده باشد و مودی مالیاتی نیز از پرداخت مالیات متعلقه در موعد مقرر (۱۰ روز) استنکاف نموده باشد که متعاقب آن برگ اجرایی توسط اداره وصول اجرا صادر و مراتب طبق ترتیباتی که در قانون مشخص شده از طریق قوه قهریه مالیات قطعی شده به حیطه وصول درآید. بنابراین با فرض رعایت بنده

۱۳۹۵/۱/۲۱- موسوم به آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ مورد استدعاست.^۵

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشكیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ارجاع می‌شود و هیات مذکور در حصوص خواسته شاکی مبنی بر تقاضای ابطال ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ «آیین‌نامه اجرایی ماده ۸۴ قانون تشكیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۵-۱۲۱/ت۵۲۸۸۵-۳۸۶۹» موضوع مصوبه شماره ۱۳۹۵-۱۲۱/ت۵۲۸۸۵-۳۸۶۹ هیات وزیران، آن را خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات ندانسته است و به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشكیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به موجب دادنامه شماره ۷۲۷ و ۷۲۸ رای به رد شکایت شاکی صادر کرده است. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافته است.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۲/۱۶ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.