



رای شماره ۲۸۶ و ۲۸۷ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۱۳ «آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴» موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ هیأت وزیران)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه : ۲۸۶ - ۲۸۷

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹، ۲، ۱۶

شماره پرونده: ۹۸۰۲۳۰۴ و ۹۷۰۱۴۵۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان محمدرضا سماواتی و حمیدرضا فتاحی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۱۳ «آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴» موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ هیأت وزیران

گردش کار: الف) آقای محمدرضا سماواتی به موجب دادخواستی ابطال مواد ۸ و ۱۳ «آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴» موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" مستنداً به مطالب مشروحه در این دادخواست تقاضای ابطال مواد ۸ و ۱۳ مصوبه هیأت وزیران به شماره ۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ - [۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵/۰۱/۲۱] مورد استدعاست. مقدمتاً به جهت 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 ارث اموال متوفی را به وراثت 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: « آیین نامه اجرایی ماده فوق الاشعار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی ظرف شش ماه تهیه و به تصویب هیأت وزیران برسد» که قاعدتاً تایید می فرمایید که آیین نامه اجرایی می باید در مسیر حکم اصل ماده یعنی تکلیف ادارات احصاء شده و جزییات مربوطه تصویب گردد لکن آیین نامه مذکور که طی شماره ۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ - [۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵/۰۱/۲۱] به تصویب هیأت 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 ماخذ 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 مودی می تواند در صورتی که به برگ تشخیص صادره توسط ممیز معترض باشد، ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا توسط وکیل، تقاضای رسیدگی مجدد نموده و مالاً در صورت عدم توافق ارجاع پرونده به هیأت 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 معترض تلقی پرونده به طور اتوماتیک به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارسال خواهد شد. لکن طبق ماده ۸ و ۱۳ آیین نامه 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 آیین نامه فوق الاشعار در صورتی که مودی بر مالیات تعیینی معترض باشد، مکلف است بدو 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 دلیلی وجود ندارد وقتی مودی بر میزان مالیات معترض است بدو مکلف به پرداخت آن و سپس استفاده از حق اعتراض خود به مالیات تعیینی باشد. مقرر در ماده ۱۳ از جهات مختلفی با اصول قانون اساسی، احکام شرعی و همچنین مقررات موضوعه در تعارض می باشد.

ثالثاً: کلیات مواد آیین نامه از شان نزول ماده خروج موضوعی دارد و همان طور که گفته شد خارج از حدود اختیارات بوده و نوعی با تدوین این آیین نامه اقدام به قانونگذاری نموده اند.

لذا با عنایت به مراتب مذکور با توجه به اینکه آیین نامه 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 می باشد وفق ماده ۸۰ قانون آیین دادرسی تقاضای ابطال آن را از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خواستارم."

در پی اخطار رفع نقضی که از دفتر هیأت عمومی برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه ای که به شماره ۹۷-۱۴۵۴ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۱ ثبت دفتر اداره کل هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده است که:

" در قسمت پایانی ماده ۱۳ آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ که ابطال آن درخواست شده گردیده است: « در صورتی که طبق رای قطعی مراجع مذکور مشخص شود مالیات اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی با رعایت مقررات مسترد خواهد شد» در اینجا به نظر می رسد دریافت اضافه مبلغ از مودی بدون رعایت حق اعتراض ایشان و سپس ابهام در چگونگی بازپرداخت مبلغ اضافه دریافت شده از مودی (با سود یا بدون آن) می تواند از مصادیق شرعی اکل مال به باطل باشد، زیرا در مصوبه تصریحی به اینکه اضافه دریافتی از موکل با سود قانونی ظرف چه مدتی و با چه نرخ به مودی مسترد می گردد، صحبتی به میان نیامده است. مع الذالک با عنایت به ضرورت اتخاذ تصمیم فوری در مورد مصوبه، انصراف خویش را از بررسی وجوه شرعی قضیه اعلام و تقاضا دارد پرونده جهت بررسی جهات قانونی به هیأت‌های تخصصی و نهایتاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارسال گردد.

متن مصوبات در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴:

" 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 (فرمی) 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 ارایه به مرجع ذی ربط صادر کند.

ماده ۱۳- چنانچه در خصوص میزان مالیات مشخصه بین مودی و اداره امور مالیاتی اختلاف باشد، پس از پرداخت مالیات تعیین شده ضمن صدور گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون، اعتراض مودی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶، ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر قانون می باشد. در صورتی که طبق رای قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد. - معاون اول رییس جمهور"

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

" ۱- شاکی با استناد به مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم و قیاس مفاد این دو ماده با مواد ۸ و ۱۳ آیین نامه مورد اعتراض، مدعی تعارض آنها با یکدیگر شده و در نتیجه خواستار ابطال دو 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 آیین نامه 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 آیین نامه متفاوت بوده و در نتیجه بروز تعارض و مغایرت میان آنها ممتنع و منتفی است. ثانیاً: مواد ۸ و ۱۳ آیین نامه به هیچ وجه دلالتی بر عدم رعایت مفاد قانون مالیاتهای مستقیم از جمله مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ آن نداشته و از عدم ذکر اوصاف، لوازم و تکالیف مندرج در ماده ۲۳۷ قانون و مواد ۸ و ۱۳ آیین نامه، به هیچ وجه نمی توان ساقط شدن این اوصاف، لوازم و تکالیف را نتیجه گرفت.

۲- در بخشی از دادخواست ارایه شده از سوی شاکی ادعای تعارض ماده ۱۳ آیین نامه 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 آیین نامه اجرایی آن ناظر بر مواردی است که وراثت یا سایر اشخاص ذینفع، خواستار تصرف و یا نقل و انتقال در اموالی از ماترک باشند که وفق ماده ۲۶ قانون نسبت به تعیین مالیات و اخذ آن اقدام نشده باشد که در این خصوص ساز و کارهایی در آیین نامه پیش بینی شده است و این فرایند به هیچ وجه قابل انطباق و قیاس با فرایند تشخیص مالیات و اعتراض به آن (موضوع مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم) نیست.

نظر به مراتب فوق و با عنایت به اینکه در تصویب آیین نامه ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ هیچ گونه خروجی از مقررات و مفاد قانون صورت نپذیرفته و تعارضی میان مواد ۸ و ۱۳ آیین نامه با احکام مندرج در قانون وجود ندارد، اتخاذ تصمیم شایسته دایر بر رد شکایت مطروحه مورد تقاضاست.

ب) آقای حمیدرضا فتاحی به موجب دادخواستی ابطال ماده ۱۳ « آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ » موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵ ا، ۲۱ هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" بند ۱۳ مقررات تصویب آیین نامه هیأت وزیران به شماره ۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ - ۱۳۹۵ ا، ۲۱ موسوم به آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ ا، ۳۱ که مشعر بر این است: « چنانچه در خصوص میزان مالیات مشخصه بین مودی و اداره امور مالیاتی اختلاف باشد، پس از پرداخت مالیات تعیین شده، ضمن صدور گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون، اعتراض مودی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد ۲۱۶، ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر قانون می باشد در صورتی که طبق رای قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد. » بی گمان یکی از حقوق مودیان مالیاتی برخورداری از دادخواهی مالیاتی عادلانه می باشد زیرا مودیان در مقابل دستگاه مالیات ستانی کشور از موقعیت ضعیف تری 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 برخورداری از قدرت عمومی برای دستگاه مالیات ستانی کشور، این نگرانی را برای مودیان مالیاتی به وجود می آورد که حقوق مودیان مالیاتی در مراجعه به این دستگاه توسط مامورین مالیاتی تضییع گردد بر همین اساس قانونگذار با عنایت به اینکه دادرسی مالیاتی یکی از مولفه های اساسی در کارکرد مطلوب یک نظام مالیاتی است در ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ ا، ۱۲ و ۳ اصلاحیه های بعدی، مرجع رسیدگی و حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی را هیأت های حل اختلاف مالیاتی (در دو مرحله بدوی و تجدیدنظر) تعیین نموده است.

مقررات بند ۱۳ آیین نامه 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 هیأت حل اختلاف مالیاتی را (موضوع ماده ۲۴۴ قانون مذکور) اناطه به پرداخت مالیات مشخص (قطعی نشده) نموده مغایر با قواعد عمومی دادرسی در قانون مالیاتهای مستقیم و خلاف اصول دادرسی عادلانه می باشد.

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 مآخذ تشخیص مالیات، دلایل و اطلاعاتی که مبنای تشخیص مالیات قرار گرفته، چگونگی محاسبه مالیات و روش و مستندات آن آگاه شود و حتی به مودی حق داده است که بداند چه کسانی با چه هویت و مشخصات و سمتی، برگ تشخیص مالیات را صادر کرده اند. این تأکيدات برای آن است که مالیات دهنده بتواند در صورت لزوم، مانع قطعی شدن مالیاتی شود که مبنای قانونی ندارد یا فاقد مستندات و مدارک و مآخذ قانونی است. همچنین بنا بر مقررات ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مودی حق دارد ظرف سی روز با ارایه دلایل و اسناد و مدارک کتباً از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید. اداره امور مالیاتی چنانچه ادله و اسناد و مدارک ابرازی مودی را وارد تشخیص دهد جهت تعدیل مالیات مشخص مراتب را ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسیول مربوط و مودی می رسد و درآمد مشمول مالیات مستنداً به ماده ۲۳۹ همان قانون مختومه تلقی می گردد. اما اگر دلایل مودی برای تعدیل مالیات از کفایت لازم برخوردار نباشد پرونده امر بدون هیچ گونه قیدی- من جمله پرداخت مالیات به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می گردد.

ثانیاً؛ پرداخت مالیات توسط مودی موجب مختومه شدن پرونده می گردد. نفس پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات توسط مودیان مالیاتی دلالت بر قبولی مالیات مشخصه از سوی اداره امور مالیاتی را دارد و موجب «مختومه» گردیدن پرونده می گردد. 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 مختومه تلقی می گردد. همچنین مستنداً به ماده ۲۷۰ قانون مذکور «... ماموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیأت رسیدگی به تخلفات به انفصال از خدمات دولت از یک الی چهار سال محکوم می شوند...».

ثالثاً؛ حتی مالیات قطعی شده نیز قابلیت تقسیط را دارد. بنابر مقررات ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم «سازمان امور مالیاتی می تواند 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 ۱۳۲۶-۱۳۹۷/۵/۲۳-هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز در مورد مشابه بند ۳ بخشنامه شماره ۵۱۰۷۶-۵۱۰۷۶/۴/۱۳۸۸ را که مودی جهت تجدیدنظر خواهی (موضوع ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم) الزام به پرداخت مالیات مورد قبول می نمود، ابطال نموده است.

رابعاً: با تفسیر موسع از اصل ۳۴ قانون اساسی دادخواهی مالیاتی در مراجع اختصاصی شبه قضایی که قانون تعیین نموده از مصادیق اصل مذکور می باشد و اشخاص می توانند جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی تقاضای طرح پرونده را در این مراجع مالیاتی درخواست نمایند. بنابراین اناطه پرداخت مالیات جهت طرح پرونده در هیأت حل اختلاف فاقد وجاهت قانونی می باشد. 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 به صراحت اعلام داشته « دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می تواند به منظور دادخواهی به دادگاه های صالح رجوع نماید. همه افراد ملت حق دارند این گونه دادگاه ها را در دسترس داشته باشند و هیچ کس را نمی توان از دادگاهی که به موجب قانون حق مراجعه به آن را دارد منع کرد.» با عنایت به اینکه هیأت های حل اختلاف مالیاتی که به موجب ماده ۲۴۴ مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی می باشد بنا بر تفسیر موسع از اصل ۳۴ هیأت های حل اختلاف مالیاتی نیز از مصادیق این اصل می باشند، قانونگذار در قانون مالیات های مستقیم در مواد ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۱۶، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر مراحل دادرسی مالیاتی را تبیین نموده است. حضور در این مراجع مالیاتی به هیچ وجه مشروط به پرداخت مالیات نشده است.

خامساً: مشروط نمودن پرداخت مالیات قطعی نشده جهت طرح در هیأت های حل اختلاف مالیاتی، یا تجدید رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم علاوه بر اینکه خلاف قانون می باشد و می تواند موجب توالی فساد گردد اطلاع دادرسی را به همراه خواهد داشت. اناطه به پرداخت مالیات قطعی نشده جهت درخواست تجدید کارشناسی توسط اداره امور مالیاتی مربوطه (موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم) و یا طرح پرونده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع مادتين ۲۴۴ و ۲۴۷ قانون مذکور و سپس فرایند استرداد مالیات در اجرای مقررات مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مورد بحث، منصرف از مغایرت آن با قوانین مالیاتی و اصول دادرسی موجب اطلاع دادرسی می شود. طولانی شدن فرایند دادرسی گذشته از اینکه نارضایتی مردم و مراجعان به نظام مالیاتی را به دنبال دارد محظوراتی در پرداخت مالیات مشخص (قطعی نشده) که محتمل است در تجدید قرار کارشناسی توسط اداره امور مالیاتی مربوطه یا طرح پرونده هیأت های حل اختلاف مالیاتی (بدوی و تجدیدنظر) رفع تعرض یا حداقل تعدیل گردد به وجود می آورد و مودیان را جهت استرداد مالیات پرداخت شده گرفتار بورکراسی اداری می نماید 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 معترض می باشد مشروط نمودن اجابت درخواست تجدید رسیدگی یا طرح پرونده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی به پرداخت بلاوجه مالیات و سپس فرایند استرداد آن موجب اختلال در نظم مالی و مالیاتی کشور و ایجاد کار مضاعف برای کارمندان اداری سازمان مالیاتی می گردد. مضافاً اینکه مقررات بند ۱۳ آیین نامه مورد بحث مخالف «اصل صرفه جویی» که یکی از اصول چهارگانه در اخذ مالیات است می باشد. منظور از اصل فوق آن است که در مالیات ها بایستی حتی مخارج وصول به حداقل تقلیل داده شود و به هر حال مخارج وصول فقط جزیی از مبلغ وصول مالیات باشد. اصل صرفه جویی در وصول مالیات ها و برقراری مالیات بر طبق اصول اقتصادی است که از یک طرف ناظر بر سازمان وصولی دولت بوده و از طرف دیگر نوع مالیات ها را در سیستم مالیاتی دولت مورد توجه قرار می دهد. بنابراین اصل مالیات و طریقه وصول آن باید طوری تنظیم شده باشد که تفاوت بین اصل مالیات پرداختی توسط مالیات دهنده و آنچه پس از کسر هزینه های مربوط تحویل خزانه دولت می گردد حداقل باشد. به عبارت دیگر مالیات باید طوری وصول شود که هزینه وصول آن نسبت ناچیزی از اصل مالیات باشد. یکی از علل مهمی که در ازدیاد هزینه وصول موثر است وجود افرادی است که به منظور

برقراری و یا وصول یک مالیات در سازمان دولت انجام وظیفه می نمایند و قسمت اعظم وصولی مالیات صرف پرداخت حقوق و مستمری آنها می شود. با توجه به اینکه غالب پرونده های مالیاتی در هیأت های حل اختلاف مالیاتی منتهی به تعدیل و درصدی از آنها نیز منتهی به رفع تعرض می گردد فرایند استرداد مالیات اخذ شده مستلزم صرف وقت و هزینه های قابل توجهی برای سازمان امور مالیاتی می باشد که این امر به خودی خود نقض غرض و مغایر با اصل صرفه جویی می باشد.

سادساً: قواعد آمره حاکم بر دادرسی مالیاتی در قانون مالیات های مستقیم تفکیک نگردیده و برای مالیات بر ارث و سایر مالیات های دیگر یکسان عمل می گردد. با توجه به اینکه قانونگذار در صدر ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم تصریح نموده که هیأت های حل اختلاف « مرجع حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی » می باشند. این قاعده قابل تسری به کلیه اختلافات مالیاتی اعم از مالیات بر اشخاص حقوقی، مشاغل، مستغلات، حق تمبر، درآمدهای اتفاقی، ارث، جرایم مالیاتی و سایر موارد نیز می باشد و فرقی بین اختلاف مالیاتی در موضوع مالیات بر ارث و غیر آن نمی باشد. بنابراین وضع قاعده خاص و مقید نمودن حکم مزبور به پرداخت مالیات صرفاً برای مودیان مالیات بر ارث جهت طرح پرونده و حل و فصل اختلاف در اداره امور مالیاتی (موضوع ماده ۲۳۸) یا هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع مادتين ۲۴۴ و ۲۴۷ با موازین قانونی سازگاری ندارد.

سابعاً: فلسفه وجودی هیأت موضوع ماده ۲۱۶ شکایت مودی از اقدامات اجرایی می باشد. بنابراین زمانی که مالیات پرداخت شده باشد اساساً اقدام اجرایی صورت نگرفته که مودی بتواند از آن شکایت نماید و پرونده قابلیت طرح در این هیأت را ندارد. منصرف از مواردی که ذکر شد مقررات بند ۱۳ آیین نامه مورد بحث دارای نوعی آشفتگی و تناقض می باشد که مبین این است تهیه کنندگان پیش نویس این آیین نامه در سازمان امور مالیاتی فاقد اطلاعات حقوقی و مالیاتی بوده اند به نحوی که حتی توجه ننموده اند مقررات ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم ناظر به شکایت از اقدامات اجرایی می باشد و لاغیر. وقتی به موجب مقررات بند ۱۳ آیین نامه مورد بحث پرداخت مالیات صورت گرفته باشد دیگر اقدامات اجرایی علیه مودی صورت نگرفته که برای مودی طرح شکایت در هیأت موضوع ماده ۲۱۶ موضوعیت داشته باشد. با فرض طرح پرونده در هیأت موضع ۲۱۶ به علت فقد هرگونه عملیات اجرایی شکایت مودی مسموع نمی باشد.

آنچه که در ترتیبات قانون برای حل و فصل اختلاف های مالیاتی مقرر گردیده این است که اگر مودی به تعیین مالیات مشخصه معترض باشد در اداره امور مالیاتی تقاضای تجدید رسیدگی می کند (موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم) چنانچه اعتراض مودی وارد تشخیص داده شد اختلاف در همان اداره امور مالیاتی حل و فصل و پرونده مختومه می گردد. اما اگر اداره امور مالیاتی اعتراض مودی را وارد نداند پرونده امر را به هیأت حل اختلاف (موضوع ماده ۲۴۴) ارجاع می دهد. رای صادره از هیأت حل اختلاف قطعی می باشد مگر اینکه ظرف ۲۰ روز از سوی اداره امور مالیاتی یا مودی مورد اعتراض قرار گیرد. در صورت اعتراض یکی از طرفین و تقاضای تجدیدنظر خواهی پرونده امر در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر (موضوع ماده ۲۴۷) رسیدگی می گردد. آراء صادره هیأت های تجدیدنظر قطعی و لازم الاجرا می باشد. بعد از رای اصداری هیأت تجدیدنظر مودی یا اداره امور مالیاتی می تواند به علت «نقض رسیدگی» یا «نقض مقررات» ظرف یک ماه به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رای تجدیدنظر را درخواست نماید. شکایت به شورای عالی مالیاتی موجب توقف اقدامات اجرایی نمی گردد. لکن اگر مودی از اقدامات اجرایی شکایت داشته

باشد مراتب در هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قابل رسیدگی می باشد. آراء صادره از هیأت مزبور قطعی و لازم الاجرا می باشد. تهیه کنندگان پیش نویس این آیین نامه در سازمان امور مالیاتی توجه نداشته اند که طرح پرونده در هیأت موضوع 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 ۲۱۰ 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 حیطة وصول درآید. بنابراین با فرض رعایت بند ۱۳ آیین نامه مبنی بر اناطه پرداخت مالیات، طرح پرونده در هیأت موضوع ماده ۲۱۶ دیگر موضوعیت نخواهد داشت. زیرا فلسفه وجودی هیأت موضوع ماده ۲۱۶ رسیدگی به «شکایات از اقدامات اجرایی می باشد» زمانی که هیچ گونه اقدام اجرایی صورت نگرفته طرح پرونده در هیأت موضوع ۲۱۶ سالبه به انتفاء موضوع خواهد بود. بنا بر موارد اشعاری و با پرهیز از تکرار مکررات همچنین با تاکید بر اینکه اناطه پرداخت مالیات قطعی نشده جهت طرح پرونده در هیأتها حل اختلاف مالیاتی خلاف قوانین مالیاتی و اصول دادرسی عادلانه، همچنین مخالف اصول حاکم بر حقوق اداری من جمله اصل انتظارات مشروع و اصل معقول بودن می باشد و برای مودیان مالیات بر ارث تکلیف مالایطاق است ابطال بند ۱۳ تصویب نامه هیأت وزیران به شماره ۳۸۶۹ت۵۲۸۸۵هـ-۱۳۹۵/۱/۲۱ موسوم به آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ مورد استدعاست."

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیأت تخصصی اقتصادی، مالی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیأت مذکور در خصوص خواسته شاکی مبنی بر تقاضای ابطال ماده ۸ « آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴» موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹ت۵۲۸۸۵هـ-۱۳۹۵/۱/۲۱ هیأت وزیران، آن را خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات ندانسته است و به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به موجب دادنامه شماره ۷۲۸ و ۷۲۷-۱۳۹۸/۱۰/۲۱ 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.

رسیدگی به ماده ۱۳ « آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴» موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹ت۵۲۸۸۵هـ-۱۳۹۵/۱/۲۱ هیأت وزیران در دستور کار هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت.

هیأت 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.

رای هیأت عمومی

بر مبنای ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴، اشخاص موضوع این ماده مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی های متوفی را به وراثت یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی های مزبور انجام دهند. نظر به اینکه آیین نامه اجرایی

تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً در راستای اجرای حکم مقرر در ماده ۳۴ قانون فوق الذکر وضع شده و در ماده یاد شده نیز تسلیم اموال و دارایی های متوفی به وراثت یا موصی له و یا ثبت و انجام معاملات راجع به اموال و دارایی های آنها منوط به پرداخت مالیات شده است، لذا حکم مقرر در ماده ۱۳ آیین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر طرح اعتراض موّدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد.

محمدکاظم بهرامی- رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری