



سازمان امور مالیاتی کشور

شماره بخشنامه : 286-287

تاریخ : ۱۳۹۹/۰۲/۱۶

موضوع	رای شماره 286 و 287 مورخ 1399/02/16 هیات عمومی دیوان عدالت اداری
بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: 286 - 287 تاریخ دادنامه: 16/2/1399 شماره پرونده: 9802304 و 9701454 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقایان محمدرضا سماواتی و حمیدرضا فتاحی موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده 13 «آیین‌نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 3869/ت-52885-هـ-1395 هیات وزیران گردش کار: الف) آقای محمدرضا سماواتی به موجب دادخواستی ابطال مواد 8 و 13 «آیین‌نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 3869/ت-52885-هـ-1395 هیات وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " مستنداً به مطالب مشروحه در این دادخواست تقاضای ابطال مواد 8 و 13 مصوبه هیات وزیران به شماره 52885-هـ-1395/3869 [3869/ت-52885-هـ-1395] مورد استدعاست. مقدمتاً به جهت تشحیذ اذهان قضات به استحضار می‌رساند: ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 ناظر بر تکلیف مراجعی است که مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات بر ارث اموال متوفی را به ورث 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 2 ماده مرقوم مقرر می‌دارد: « آیین‌نامه اجرایی ماده فوق‌الاشعار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی طرف شش ماه تهیه و به تصویب هیات وزیران برسد» که قاعداً تأیید می‌فرمایید که آیین‌نامه اجرایی می‌باید در مسیر حکم اصل ماده یعنی تکلیف ادارات احصاء شده و جزئیات مربوطه تصویب گردد لکن آیین‌نامه مذکور که طی شماره 52885-هـ-1395/3869 [3869/ت-52885-هـ-1395] به تصویب هیات وزیران می‌رسد خلاف قانون بوده و خارج از صلاحیت مقام تصویب کننده بوده است: 1- طبق ماده 237 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 جزئیات گزارش منتج به صدور برگ تشخیص را به مودی اعلام نمایند. 2- از طرفی طبق ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم مودی می‌تواند در صورتی که به برگ تشخیص صادره توسط ممیز معترض باشد، ظرف 30 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 معترض تلقی پرونده به طور اتوماتیک به هیات حل اختلاف مالیاتی ارسال خواهد شد. لکن طبق ماده 8 و 13 آیین‌نامه اجرایی ماده 34: اولاً: برگ تشخیص موضوع ماده 237 قانون مالیاتهای مستقیم به کاربرگ تغییر نام یافته و تکلیفی که در ماده 237 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 13 آیین‌نامه فوق‌الاشعار در صورتی که مودی بر مالیات تعیینی معترض باشد، مکلف است بدو مالیات را تماماً پرداخته و سپس اعتراض نماید. لذا هرچند علی‌الظاهر ماده 13 صریحاً حق اعتراض مودی را لغو ننموده است، لکن تکلیفی مالاطلاق 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 مندرج در ماده 13 از جهات مختلفی با اصول قانون اساسی، احکام شرعی و همچنین مقررات موضوعه در تعارض می‌باشد. 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 2 ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 ضمن اینکه با شان وضع حکم مندرج در اصل ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم انطباق نداشته، خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده بوده و با مقررات قانون مالیاتهای مستقیم من جمله مواد 237 و 238 و همچنین اصول قانون اساسی در تعارض بوده و مستلزم تضییع حقوق مودیان مالیاتی و ایجاد تکلیف مالاطلاق بر عهده ایشان می‌باشد وفق ماده 80 قانون آیین دادرسی تقاضای ابطال آن را از هیات عمومی دیوان عدالت اداری خواستارم."	

در پی اخطار رفع نقضی که از دفتر هیات عمومی برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه ای که به شماره 1454-2 مورخ 11/12/1397 ثبت دفتر اداره کل هیات عمومی و هیاتهای تخصصی دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده است که:

" در قسمت پایانی ماده 13 آیین نامه اجرایی ماده 34 که ابطال آن درخواست شده مقرر 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 الذلک 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 هیاتهای تخصصی و نهایتاً هیات عمومی دیوان عدالت اداری ارسال گردد."

متن مصوبات در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394:

" ماده 8- در موارد درخواست گواهی موضوع ماده 34 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 ارائه به مرجع ذی ربط صادر کند.

ماده 13- 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 34 قانون، اعتراض مودی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده 216، 238، 244، 247، 251 و 251 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 رئیس جمهور"

در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت (حوزه معاونت حقوقی رئیس جمهور) به موجب لایحه شماره 1398/5/28-37157/66092 توضیح داده است که:

" 1- شاکی با استناد به مواد 237 و 238 قانون مالیاتهای مستقیم و قیاس مفاد این دو ماده با مواد 8 و 13 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 237 و 238 قانون مالیاتهای مستقیم در مقام بیان چگونگی صدور برگ تشخیص مالیات و نحوه اعتراض به آن بوده است، در حالی که مواد 8 و 13 آیین نامه در مقام بیان صدور گواهی تجویز نقل و انتقال و سایر تصرفات در ماترک است. بنابراین موضوع مورد حکم مواد 237 و 238 قانون و مواد 8 و 13 آیین نامه متفاوت بوده و در نتیجه بروز تعارض و مغایرت میان آنها ممتنع و منتفی است. ثانیاً؛ مواد 8 و 13 آیین نامه به هیچ وجه دلالتی بر عدم رعایت مفاد قانون مالیاتهای مستقیم از جمله مواد 237 و 238 آن نداشته و از عدم ذکر اوصاف، لوازم و تکالیف مندرج در ماده 237 قانون و مواد 8 و 13 آیین نامه، به هیچ وجه نمی توان ساقط شدن این اوصاف، لوازم و تکالیف را نتیجه گرفت.

2- در بخشی از دادخواست ارائه شده از سوی شاکی ادعای تعارض ماده 13 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 238 قانون مالیاتهای مستقیم است، به هیچ وجه تعارض با ماده 238 نداشته چرا که همان گونه که در بند پیشین معروض گردیده مقام و مورد ابتلا این مواد با هم متفاوت است و ماده 34 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 26 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 237 و 238 قانون مالیاتهای مستقیم) نیست.

نظر به مراتب فوق و با عنایت به اینکه در تصویب آیین نامه ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 هیچ گونه خروجی از مقررات و مفاد قانون صورت نپذیرفته و تعارضی میان مواد 8 و 13 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 13 « آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 3869/ت/52885-هـ-1/21/1395 هیات وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" بند 13 مقررات تصویب آیین نامه هیات وزیران به شماره 3869/ت/52885-هـ-1/21/1395 موسوم به آیین نامه اجرایی ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 31/4/1394 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 34 قانون، اعتراض مودی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد 216، 238، 244، 247، 251 و 251 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 244 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه های بعدی، مرجع رسیدگی و حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی را هیاتهای حل اختلاف مالیاتی (در دو مرحله بدوی و تجدیدنظر) تعیین نموده است.

مقررات بند 13 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب تیر ماه 1394 که بررسی تقاضای تجدید رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی (موضوع ماده 238 قانون مذکور) یا طرح پرونده مودی در هیات حل اختلاف مالیاتی را (موضوع ماده 244 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 حیطة وصول درآورد. بنابر مدلول ماده 210 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی، مالیات قطعی شده با صدور برگ قطعی از سوی واحد مالیاتی باید ظرف 10 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 237 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 تأکیدات 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 238 قانون مالیاتهای مستقیم از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مودی حق دارد ظرف سی روز با ارائه 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 مسئول مربوط و مودی می رسد و درآمد مشمول مالیات مستنداً به ماده 239 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 هیات 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 239 قانون مالیاتهای مستقیم در صورتی که مودی ظرف 30 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 270 قانون مذکور «... ماموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیات 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 167 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 1326-23-1397 هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز در مورد مشابه بند 3 بخشنامه شماره 51076-27-4-1388 را که مودی جهت تجدیدنظر خواهی (موضوع ماده 247 قانون مالیاتهای مستقیم) الزام به پرداخت مالیات مورد قبول می نمود، ابطال نموده است.

رابعاً: با تفسیر موسع از اصل 34 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 هیات حل اختلاف فاقد وجاهت قانونی می باشد. اعتراض به مالیات مشخصه و تقاضای دادرسی عادلانه در مراجع قانونی از حقوق بنیادین مودیان و منبعت از اصل 34 قانون اساسی است که مقید به هیچ پیش شرطی نشده است. اصل 34 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 هیاتهای حل اختلاف مالیاتی که به موجب ماده 244 مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی می باشد بنا بر تفسیر موسع از اصل 34 هیاتهای حل اختلاف مالیاتی نیز از مصادیق این اصل می باشند، قانونگذار در قانون مالیاتهای مستقیم در مواد 238، 244، 247، 216، 251 و 251 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 هیاتهای حل اختلاف مالیاتی، یا تجدید رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی موضوع ماده 238 قانون مالیاتهای 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 238 قانون مالیاتهای مستقیم) و یا طرح پرونده در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی موضوع مادین 244 و 247 قانون مذکور و سپس فرایند استرداد مالیات در اجرای مقررات مواد 242 و 243 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 هیاتهای 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 می‌باشد مشروط نمودن اجابت درخواست تجدید رسیدگی یا طرح پرونده در هیاتهای 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 می‌گردد. مضافاً اینکه مقررات بند 13 آیین‌نامه مورد بحث مخالف «اصل صرفه جویی» که یکی از اصول چهارگانه در اخذ مالیات است می‌باشد. منظور از اصل فوق آن است که در مالیاتها بایستی حتی مخارج وصول به حداقل تقلیل داده شود و به هر حال مخارج وصول فقط جزئی از مبلغ وصول مالیات باشد. اصل صرفه جویی در وصول مالیاتها و برقراری مالیات بر طبق اصول اقتصادی است که از یک طرف ناظر بر سازمان وصولی دولت بوده و از طرف دیگر نوع مالیاتها را در سیستم مالیاتی دولت مورد توجه قرار می‌دهد. 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 هزینه‌های مربوط تحویل خزانه دولت می‌گردد 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 می‌نمایند و قسمت اعظم وصولی مالیات صرف پرداخت حقوق و مستمری آنها می‌شود. با توجه به اینکه غالب پرونده‌های مالیاتی در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی منتهی به تعدیل و درصدی از آنها نیز منتهی به رفع تعرض می‌گردد فرایند استرداد مالیات اخذ شده مستلزم صرف وقت و هزینه‌های قابل توجهی برای سازمان امور مالیاتی می‌باشد که این امر به خودی خود نقض غرض و مغایر با اصل صرفه جویی می‌باشد.

سادساً: قواعد آمره حاکم بر دادرسی مالیاتی در قانون مالیاتهای مستقیم تفکیک نگردیده و برای مالیات بر ارث و سایر مالیاتهای دیگر یکسان عمل می‌گردد. با توجه به اینکه قانونگذار در صدر ماده 244 قانون مالیاتهای مستقیم تصریح نموده که هیاتهای حل اختلاف « مرجع حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی » می‌باشند. این قاعده قابل تسری به کلیه اختلافات مالیاتی اعم از مالیات بر اشخاص حقوقی، مشاغل، مستغلات، حق تمیر، 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 مالیات بر ارث جهت طرح پرونده و حل و فصل اختلاف در اداره امور مالیاتی (موضوع ماده 238) یا هیاتهای حل اختلاف مالیاتی) موضوع مادین 244 و 247 با موازین قانونی سازگاری ندارد. سابعاً: فلسفه وجودی هیات موضوع ماده 216 شکایت مودی از اقدامات اجرایی می‌باشد. 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 هیات را ندارد. منصرف از مواردی که ذکر شد مقررات بند 13 آیین‌نامه مورد بحث دارای نوعی آشفتگی و تناقض می‌باشد که مبین این است تهیه کنندگان پیش نویس این آیین‌نامه در سازمان امور مالیاتی فاقد اطلاعات حقوقی و مالیاتی بوده اند به نحوی که حتی توجه ننموده‌اند مقررات ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم ناظر به شکایت از اقدامات اجرایی می‌باشد و لاغیر. وقتی به موجب مقررات بند 13 آیین‌نامه مورد بحث پرداخت مالیات صورت گرفته باشد دیگر اقدامات اجرایی علیه مودی صورت نگرفته که برای مودی طرح شکایت در هیات موضوع ماده 216 موضوعیت داشته باشد. با فرض طرح پرونده در هیات موضع 216 به علت فقد هرگونه عملیات اجرایی شکایت مودی مسموع نمی‌باشد.

آنچه که در ترتیبات قانون برای حل و فصل اختلافهای مالیاتی مقرر گردیده این است که اگر مودی به تعیین مالیات مشخصه معترض باشد در اداره امور مالیاتی تقاضای تجدید رسیدگی می‌کند (موضوع ماده 238 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 (موضوع ماده 244) ارجاع می‌دهد. رای صادره از هیات حل اختلاف قطعی می‌باشد مگر اینکه ظرف 20 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 هیات حل اختلاف تجدیدنظر (موضوع ماده 247) 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 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 نمی‌گردد. لکن اگر مودی از اقدامات اجرایی شکایت داشته باشد مراتب در هیات موضوع ماده 216 قابل رسیدگی می‌باشد. آراء صادره از هیات مزبور قطعی و لازم الاجرا می‌باشد. تهیه کنندگان پیش نویس این آیین‌نامه در سازمان امور مالیاتی توجه نداشته اند که طرح پرونده در هیات موضوع ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم مستلزم اقدامات اجرایی توسط اداره وصول اجرا و شکایت مودی از اقدامات اجرایی می‌باشد. این امر زمانی متصور است که فرایند قطعیت پرونده انجام شده باشد و برگ قطعی نیز با ترتیبات مقرر در ماده 210 صادر و به مودی ابلاغ شده باشد و مودی مالیاتی نیز از پرداخت مالیات متعلقه در موعد مقرر (10 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 13 آیین‌نامه مبنی بر اناطه پرداخت مالیات، طرح پرونده در هیات موضوع ماده 216 دیگر موضوعیت نخواهد داشت. زیرا فلسفه وجودی هیات موضوع ماده 216 رسیدگی به «شکایات از اقدامات اجرایی می‌باشد» زمانی که هیچ گونه اقدام اجرایی صورت نگرفته طرح پرونده در هیات موضوع 216 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 هیاتهای 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 می‌باشد و برای مودیان مالیات بر ارث تکلیف مالا یطاق است ابطال بند 13 تصویب نامه هیات وزیران به شماره 3869ت/52885هـ-1395/11/21 موسوم به آیین‌نامه اجرایی ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/4/31 مورد استدعاست.

در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 پرونده به هیات تخصصی اقتصادی، مالی دیوان عدالت اداری ارجاع می‌شود و هیات مذکور در خصوص خواسته شاکی مبنی بر تقاضای ابطال ماده 8

« آیین‌نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394 » موضوع مصوبه شماره 3869 ت 52885 هـ 1395 هیات وزیران، آن را خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات ندانسته است و به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 به موجب دادنامه شماره 728 و 1398 ت 10 727 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 قطعی یافته است.

رسیدگی به ماده 13 « آیین‌نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394 » موضوع مصوبه شماره 3869 ت 52885 هـ 1395 هیات وزیران در دستور کار هیات عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1398 ت 16 2 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 هیات عمومی

بر مبنای ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال 1394، 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 آیین‌نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً در راستای اجرای حکم مقرر در ماده 34 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 13 آیین‌نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر طرح اعتراض موّدی در هیات 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری

