



رای شماره ۸۵۷ و ۸۵۸ مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۸۵۷-۸۵۸

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۵/۱۰/۲۸

کلاس پرونده: ۹۴/۳-۹۳/۵۴۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: ۱- سازمان بازرسی کل کشور ۲- آقای محمدحسن درویشی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم

گردش کار:

الف) آقای محمدحسن درویشی به موجب دادخواستی ابطال ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

« احتراماً، به استحضار می رساند اداره امور مالیاتی به استناد ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً با استناد به مقررات ماده ۳۰ و آیین نامه اجرایی تنها به علت اینکه شخص ثالث ظرف مدت سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف نامه پاسخ نداده اقدام به توقیف و برداشت وجوه متعلقه به شخص ثالث نزد بانکها می نماید، به عبارت دیگر اداره مذکور به استناد ماده مذکور بدون توجه به اینکه شخص ثالث وجوهی از بدهکار را در اختیار داشته باشد مطالبات خود را از محل وجوه شخص ثالث که برای مقاصد دیگری در حسابهای بانکی خود سپرده نموده، برداشت می نماید که در نتیجه آن خسارت غیر قابل جبرانی به شخص ثالث وارد می گردد. ضمناً مفهوم ماده ۳۰ آیین نامه مذکور، اجازه امور مالیاتی برای استیفاء مطالبات خود از دارایی شخص ثالث بدون وجود دین نبوده و نمی باشد. بنابراین مستنداً به بند ب ماده ۸۰ قانون دیوان عدالت اداری، به جهت مغایرت مصوبه با شرع و قانون و همچنین خروج مصوبه از اختیارات مقام تصویب کننده مراتب ذیل را به استحضار می رساند:

الف: مغایرت مصوبه با موازین شرعی

۱) به موجب نص صریح آیه ۳۹ سوره نجم (و ان لیس للانسان الا ما سعی) (و اینکه برای انسان جز حاصل تلاش او نیست) حقی و مالکیتی برای کسی ایجاد نمی شود مگر آنکه حاصل سعی و تلاش آن باشد.

۲) سازمان امور مالیاتی به استناد ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم و به صرف اینکه ظرف مدت سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف نامه اداره امور مالیاتی از ناحیه شخص ثالث پاسخ داده نشود، به اعتبار این مرور زمان مال شخص ثالث را به نفع خود مصادره و برداشت می نماید. این در حالی است که شورای محترم نگهبان در سال ۱۳۶۳ مرور زمانهای قانونی مواد ۷۳۱ به بعد قانون آیین دادرسی مدنی را خلاف موازین شرع تشخیص نموده، لذا در جایی که قانون مرور زمان که موجب مالکیت می شود خلاف شرع تشخیص داده شده، به طریق اولی آیین نامه ای که چنین اختیاری به اشخاص می دهد که با انقضای مدت زمانی محدود، اموال و دارایی اشخاص را به صرف سپری شدن زمان، تملک نماید، نیز خلاف شرع به نظر می رسد.

ب: مغایرت مصوبه با مقررات قانون مدنی

۱) به موجب ماده ۱۴۰ قانون مدنی که بر اساس موازین شرعی تدوین شده و از سوی شورای محترم نگهبان نیز مغایر شرع تشخیص داده نشده، اسباب تملک حصر شده، به جز موارد مذکور به طریق دیگری تملک حاصل نمی شود، لذا اقدام سازمان امور مالیاتی به صرف انقضای سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف نامه توجیه شرعی ندارد.

۲) نظر به اینکه اعطای حق یا سلب حق اشخاص مستلزم وضع قانون می باشد، اقدام مقام تصویب کننده آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم اعطای اختیار به اداره امور مالیاتی برای برداشت مال شخص ثالث به جای مال مدیون واقعی به صرف عدم پاسخ ظرف مدت سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف نامه اداره امور مالیاتی نوعی قانونگذاری تلقی می شود که خارج از حیطه اختیار مقام تصویب کننده است. نظر به اینکه در مورد مشابه سازمان تامین اجتماعی وفق ماده ۴۰ آیین نامه اجرایی ماده ۵۰ قانون تامین اجتماعی اقدام به توقیف و برداشت اموال ثالث به صرف عدم انکار وجود مال مدیون در مهلت ۱۰ روزه می نمود، که این موضوع مورد اعتراض در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری واقع و در نهایت دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۴۸۲۳۱/۳۰/۹۱-۱۶/۷/۱۳۹۱ اعلام کرده است که:

ماده ۴۰ آیین نامه خلاف موازین شرع شناخته شد و انکار شخص ثالث ولو در خارج از مهلت ده روزه مذکور موثر است و در صورت ترافع مدعی باید به دادگاه صالحه مراجعه تا رسیدگی شود.

بنابراین در اجرای مواد ۴۱ و ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری، ماده ۴۰ آیین نامه اجرایی ماده ۵۰ قانون تامین اجتماعی به موجب دادنامه شماره ۸۳۵ - ۱۳۹۱/۱۱/۹ به لحاظ مغایرت با موازین شرع مقدس اسلام از تاریخ تصویب ابطال گردیده است. با عنایت به مراتب فوق و اینکه ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم مغایر موازین شرعی و قانونی و خارج از حدود اختیار مقام تصویب کننده آیین نامه به نظر می رسد. لذا با توجه به ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری تقاضای ابطال ماده ۳۰ آیین نامه مذکور که موجب تضییع حقوق اشخاص می شود را دارد.»

ب) سازمان بازرسی کل کشور نیز به موجب شکایت نامه شماره ۲۲۶۵۲۳-۱۳۹۳/۱۱/۲۸، ابطال ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

سلام علیکم

احتراماً، به پیوست تصویری از گزارش اداره کل بازرسی استان البرز و مستندات مرتبط با آن راجع به مغایرت ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) که در کمیسیون تطبیق مصوبات دستگاههای اداری با قانون این سازمان مورد بررسی و تایید قرار گرفته است، ارسال می گردد:

ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مذکور مقرر داشته است: « هرگاه شخص ثالث، منکر وجود تمام یا قسمتی از طلب، وجه نقد یا اموال منقول مودی نزد خود باشد باید ظرف مدت سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف نامه، مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی ذی ربط اطلاع داده و رسید دریافت نماید. در این صورت عملیات اجرایی نسبت به مورد ادعای شخص ثالث متوقف می شود و قسمت اجرا می تواند برای اثبات وجود وجوه و اموال یا مطالبات در نزد شخص ثالث به مرجع صلاحیت دار مراجعه نماید. مرجع صلاحیت دار موضوع را به قید فوریت و خارج از نوبت رسیدگی می نماید در صورتی که اطلاع مزبور داده نشود شخص ثالث مکلف است وجه نقد یا سایر اموال را به اداره امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نماید، اگر اعتراضی داشته باشد به مرجع صالح شکایت کند.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۸۳۵-۱۳۹۱/۱۱/۹، موضوع مشابهی (ماده ۴۰ آیین نامه اجرایی ماده ۵۰ قانون تامین اجتماعی) را حسب نظر فقهای شورای نگهبان خلاف موازین شرع اعلام داشته و انکار شخص ثالث را ولو در خارج از مهلت ده روز موثر دانسته و دادگاه صالح را مرجع ترافع اعلام کرده است.

ماده ۸۷ قانون اجرای مدنی (مصوب ۱۳۶۵/۸/۱) اشعار می دارد: « هرگاه مال متعلق به محکوم علیه نزد شخص ثالث اعم از حقیقی یا حقوقی باشد یا مورد درخواست توقیف طلبی باشد که محکوم علیه از شخص ثالث دارد خطاری در باب توقیف مال یا طلب و میزان آن به پیوست رونوشت اجراییه به شخص ثالث ابلاغ و رسید دریافت می شود و مراتب فوراً به محکوم علیه نیز ابلاغ می گردد.» لذا ماده ۳۰ آیین نامه فوق الذکر که در آن مهلت زمانی سه روزه برای اطلاع دادن کتبی به اداره امور مالیاتی توسط شخص ثالث برای توقیف عملیات اجرایی نسبت به وی شرط شده است و شخص ثالث مکلف به تسلیم وجه نقد و سایر اموال به اداره امور مالیاتی به صرف عدم اطلاع با تشخیص اداره امور مالیاتی گشته است مغایر با قوانین و مقررات موضوعه می باشد.

بنا به مراتب و با عنایت به تبصره (۲) ماده (۲) قانون تشکیل این سازمان، خواهشمند است دستور فرمایید موضوع در هیأت عمومی آن دیوان مطرح و به طور فوق العاده و خارج از نوبت مورد رسیدگی قرار گیرد. موجب امتنان است که از تصمیم متخذه این سازمان را مطلع فرمایند. «

متن آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم در قسمت مورد اعتراض به قرار زیر است:

« ماده ۳۰- هرگاه شخص ثالث، منکر وجود تمام یا قسمتی از طلب، وجه نقد یا اموال منقول مودی نزد خود باشد باید ظرف مدت سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف نامه، مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی ذی ربط اطلاع داده و رسید دریافت نماید. در این صورت عملیات اجرایی نسبت به مورد ادعای شخص ثالث متوقف می شود و قسمت اجرا می تواند برای اثبات وجود وجوه و اموال یا مطالبات در نزد شخص ثالث به مرجع صلاحیت دار مراجعه نماید.

مرجع صلاحیت دار موضوع را به قید فوریت و خارج از نوبت رسیدگی می نماید در صورتی که اطلاع مزبور داده نشود شخص ثالث مکلف است وجه نقد یا سایر اموال را به اداره امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نماید، اگر اعتراضی داشته باشد به مرجع صالح شکایت کند.

تبصره ۱: در مواردی که وجود اموال یا وجوه یا حقوق موضوع ماده ۲۷ این آیین نامه نزد شخص ثالث طبق اسناد رسمی محرز باشد، صرف انکار شخص ثالث، مانع از ادامه عملیات اجرایی نمی باشد و اگر شخص ثالث از تسلیم اموال یا وجه یا حقوق مذکور توقیف شده نزد وی امتناع نماید و اداره امور مالیاتی به آن مال دسترسی پیدا نکند معادل قیمت و هزینه های آن از اموال وی توقیف و به فروش خواهد رسید.

تبصره ۲: چنانچه وجود وجوه و یا اموال یا حقوق موضوع ماده ۲۷ این آیین نامه مورد ادعای قسمت اجرا در نزد شخص ثالث در مراجع صلاحیت دار به اثبات برسد و بدهی مالیاتی معادل آنچه نزد شخص ثالث است پرداخت نشده و یا نشود، شخص منکر به تادیه وجوه و مطالبات و تحویل اموال یا قیمت آن و هر نوع هزینه مترتبه ملزم خواهد شد. جمع این مبالغ از طریق فروش اموال وی وصول خواهد شد.

در پاسخ به شکایت سازمان بازرسی کل کشور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۵۴۲۶۳/۹۱-۱۳۹۴/۳/۳۱ تصویر نامه های شماره ۴۱۳۰/۲۱۲-۱۳۹۴/۳/۲-۱۳۹۴/۳/۲ سرپرست دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور و ۱۸۶۴۹۵/۹۱-۱۳۹۳/۱۱/۱۲ مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی را ارسال کرده است که متن آنها به قرار زیر است:

متن نامه شماره ۴۱۳۰/۲۱۲-ص/۱۳۹۴/۳/۲-سرپرست دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است:

«جناب آقای موحدی ساوجی

مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی

سلام علیکم

احتراماً، بازگشت به نامه شماره ۳۱۴۴/۹۱-۱۳۹۴/۱۲/۱۶، در خصوص بررسی و اظهار نظر درباره موضوع دادخواست «سازمان بازرسی کل کشور» در رابطه با مغایرت ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم با قانون آن سازمان، به پیوست تصویر نامه های شماره ۳۴۹۸۸/۲۱۲-د-۱۳۹۳/۱۰/۱۰-این دفتر و نامه شماره ۲۷۵۰۵/۲۳۳-د-۱۳۹۳/۸/۱۰ دفتر حسابداری و وصول مالیات سازمان متبوع «در خصوص اظهار نظر درباره موضوع شکایت مشابه، فرستاده می شود.

با عنایت به مفاد نامه های مورد اشاره و با توجه به اینکه آیین نامه مورد بحث در راستای وظایف و اختیارات محوله و در اجرای مواد ۲۱۰ الی ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم مطابق قوانین و مقررات، وضع و تصویب شده است و در این راستا مواد ۲۷ الی ۳۰ این آیین نامه نحوه بازداشت اموال منقول اشخاص ثالث را بیان می دارد، بنابراین ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی موضوع شکایت هیچ مغایرتی با قوانین و مقررات موضوعه ندارد.

همچنین در خصوص ادعای شاکی نسبت به خلاف شرع بودن موضوع شکایت اعلام می دارد: با توجه به طرح شکایت مشابه پیشین در دیوان عدالت اداری نسبت به تقاضای ابطال ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی یاد شده (

شکایت آقای محمدحسن درویشی) و حسب پاسخ استعلام به عمل آمده از شورای محترم نگهبان، موضوع این ماده در جلسه مورخ ۱۳۹۳/۱۰/۲۴ فقهای محترم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت و خلاف شرع شناخته نشد. بنابراین شکایت شاکی از این جهت نیز محکوم به رد می باشد. »

متن نامه شماره ۱۸۶۴۹۵/۹۱-۱۳۹۳/۱۱/۱۲ مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به قرار زیر است:

» رئیس محترم دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً، در خصوص پرونده کلاسه ۹۳/۵۴۷ موضوع دادخواست آقای محمدحسن درویشی به خواسته ابطال ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم ضمن معطوف نمودن نظر آن مرجع به نامه شماره ۱۳۹۳/۱۰/۱۰-د/۳۴۹۸۸/۲۱۲ دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور مزیداً به استحضار می رساند:

از نظر این دفتر بحث مرور زمان، موضوع ماده ۷۳۱ آیین دادرسی مدنی سابق با مهلت سه روزه شخص ثالث جهت انکار وجود اموال منقول، وجه نقد یا طلب مودی نزد وی مندرج در ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم موضوعاً ارتباط با یکدیگر ندارد.

در ارتباط با حکم ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی اشعار می دارد که در ماده مذکور عدم انکار شخص ثالث در مهلت سه روزه موجب عدم توقف عملیات اجرایی می گردد و این امر مانع از این نخواهد بود که شخص ثالث پس از سپری شدن مهلت سه روزه مندرج در ماده ۳۰ مارالذکر هم منکر وجود مال منقول، طلب و یا وجه نقد مربوط به مودی نزد خود گردد و مورد را تا رسیدن به حقیقت و نتیجه مطلوب و متقاعد نمودن اداره وصول و اجرا و نهایتاً رفع تعرض پیگیری نماید.

لذا با عنایت به مراتب مذکور ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی مورد اعتراض و شکایت شاکی، منطبق با موازین شرعی و قانونی و در حدود اختیارات و صلاحیت وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری تصویب گردیده است. لذا رسیدگی و رد شکایت شاکی مورد استدعاست. »

در پاسخ به شکایت آقای محمدحسن درویشی، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۳/۱۰/۱۰-د/۳۴۹۸۸/۲۱۲ توضیح داده است که:

» رئیس محترم دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً، درباره پرونده شماره ۹۳/۵۴۷ موضوع شکایت آقای « محمدحسن درویشی » به خواسته ابطال ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیاتهای مستقیم» به پیوست تصویر نامه شماره ۱۳۹۳/۸/۱۰-د/۲۷۵۰۵/۲۳۳ دفتر حسابداری و وصول مالیات فرستاده می شود و در رد شکایت نامبرده، به شرح زیر معروض می دارد:

الف) صلاحیت آیین نامه نویسی و مقررات گذاری مالیاتی در خصوص عملیات اجرایی وصول مالیات و امکان توقیف، مزایده و فروش اموال مودی مالیاتی در نزد اشخاص ثالث از منطوق صریح ماده (۲۱۸) قانون مالیاتهای

مستقیم برای وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری حاصل شده که در پیوند با اصل (۱۳۸) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، صلاحیت یاد شده به وزرای دو وزارتخانه های یاد شده، واگذار شده است. بنابراین ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی یاد شده، در راستای مواد ۲۱۰ تا ۲۱۸، ۱۶۰ و ۱۶۲ قانون مالیاتهای مستقیم و اصل ۱۳۸ قانون اساسی، در حیطه صلاحیتهای و وظایف قانونی وزرای یاد شده صادر گردیده است. از این رو برخلاف ادعای شاکی در بخشهای آغازین و خطوط پایانی متن شکواییه، آیین نامه اجرایی یاد شده و ماده (۳۰) آن در گستره صلاحیتهای قانونی و تکلیفی آنها تصویب شده است و بر این پایه، ادعای شاکی در این خصوص خلاف واقع و به استناد مفهوم مخالف بند ۱ ماده (۱۲) « قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری » مصوب ۱۳۹۲ محکوم به رد می باشد. گرچه شاکی وزارت دادگستری را طرف شکایت قرار نداده است، لیکن با توجه به تعدد مرجع تصویب کننده، ارسال نسخه ای از شکواییه به وزارت دادگستری طبق ماده (۸۳) قانون پیش گفته، بایسته است.

ب) مبانی حقوقی تقریر ماده (۳۰) آیین نامه یاد شده، از باب قدرت و اقتدار مالیاتی است که به دلیل برخورداری دولت و سازمان امور مالیاتی کشور از امتیازات حقوق عمومی و اعمال حاکمیت مالیاتی برای وصول به هنگام مالیات، پیش گیری و جلوگیری از فرار مالیاتی، ضمانت حسن اجرای قوانین مالیاتی، اجرای عدالت مالیاتی و برای رعایت و حفظ نظم عمومی اقتصادی و مالیاتی، توسط مقام و مرجع قانونی مقررات گذاری مالیاتی وضع و پیش بینی گردیده است، تا طلب مودی مالیاتی نزد اشخاص ثالث و یا هر گونه اموال منقول و غیر منقول مودی نزد اشخاص ثالث، برای احقاق حقوق، منافع و مصلحت عمومی (طلب مالیاتی دولت) مورد توقیف، مزایده و فروش قرار گیرد، که این شیوه از ضمانت اجرای مالیاتی به وسیله مقررات گذاری مالیاتی به شکل آیین نامه اجرایی در همه نظامهای حقوقی مالیاتی جهان مرسوم و از دیدگاه حقوقی امری بدیهی به شمار می آید. صلاحیتی را که قانونگذار در ماده (۲۱۸) قانون مالیاتهای مستقیم برای وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری در رابطه با تهیه و صدور آیین نامه یاد شده، در نظر گرفته است صلاحیتی عام و مطلق است.

ج) بر خلاف ادعای شاکی، اصولاً مرور زمان مالیاتی اسقاط حق است و به صراحت در مواد متعدد « قانون مالیاتهای مستقیم » مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحیه های بعدی از جمله مواد ۲۳۹ و ۲۷۰ (بند ۲) قانون پیش گفته، مورد پذیرش قانونگذار قرار گرفته است، فقهای محترم شورای نگهبان نیز نه در هنگام تصویب قانون مالیاتهای مستقیم و نه در هنگام اصلاح آن در ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ تاکنون، هیچ گونه اظهار نظر منفی از حیث عدم انطباق آن با موازین شرعی نسبت به مرور زمان مالیاتی که در مواد متعدد قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی گردیده است، به عمل نیاورده اند. بنابراین، ادعای شاکی بابت خلاف شرع بودن مرور زمان پیش بینی شده در قوانین و مقررات مالیاتی، به ویژه موعد سه روزه اعتراض شخص ثالث که در ماده (۳۰) آیین نامه یاد شده مقرر گردیده، هیچ گونه پایگاه فقهی، حقوقی و قانونی در حقوق مالیاتی کنونی ایران ندارد و از این حیث ادعای شاکی محکوم به رد می باشد.

د) اصولاً مرجع تشخیص انطباق و عدم مغایرت قوانین و مقررات با موازین شرعی، برابر اصول ۴، ۹۱، ۹۴ تا ۹۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، فقهای شورای نگهبان است. فقهای شورای نگهبان در رویه عملی خود از هنگام تصویب « قانون مالیاتهای مستقیم » در ۱۳۶۶/۱۲/۳ تاکنون تصویب چندین اصلاحیه بعدی آن در مجلس شورای اسلامی، هرگز مرور زمانهای مقرر در قوانین مالیاتی- چه مرور زمان تشخیص مالیات، چه مرور زمان اعتراضات مالیاتی- را مغایر با شرع اسلام اعلام نکرده و برعکس، آن را مورد تایید خود قرار داده است.

استناد شاکی به نظریه مربوط به سال ۱۳۶۳ شورای نگهبان (بدون ذکر شماره و تاریخ دقیق) ارتباط موضوعی و مفهومی با مرور زمان مالیاتی، به ویژه مرور زمان تشخیص و اعتراض مالیاتی ندارد. مرور زمانهای مقرر در قوانین مالیاتی در پیوند نزدیک با نظم عمومی اقتصادی و مالیاتی و منافع و حقوق عمومی دولت و جامعه است. از این رو، قانونگذار و مجلس شورای اسلامی و مرجع مقررات گذاری در قوه مجریه، مرور زمانهای متعددی را درباره مالیات پیش بینی کرده اند. در حالی که، موضوع نظریه شورای نگهبان که مورد استناد شاکی قرار گرفته است، پیوندی با نظم عمومی اقتصادی و مالیاتی و منافع حقوق عمومی و مالی دولت ندارد. بلکه نظریه مورد استناد شاکی در باره مواد (۷۳۱) به بعد « قانون آیین دادرسی مدنی» سابق بوده و در « قانون آیین دادرسی مدنی» مصوب ۱۳۷۹/۱/۲۱ مرور زمان اعتراض، تجدیدنظر خواهی و اقامه دعوا پیش بینی شده و مورد تایید شورای نگهبان نیز قرار گرفته است.

حتی در قوانین متعدد از جمله در ماده (۱۷۳) « قانون آیین دادرسی کیفری» مصوب ۱۳۷۸/۶/۲۸ و مواد ۱۳ (بند «ث») و ۸۳۹ (بند «پ») « قانون آیین دادرسی کیفری» مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۴ و ماده ۱۰۵ « قانون مجازات اسلامی» مصوب ۱۳۹۲/۲/۱ به صراحت، مرور زمان کیفری مورد پذیرش قرار گرفته است. در تبصره (۲) ماده ۱۶ « قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» نیز با تعیین مهلت شکایت، مرور زمان پذیرفته شده است. ضمن اینکه شورای نگهبان در مورخ ۱۳۶۱/۱۲/۱۶ شمول مرور زمان پیش بینی شده در « آیین نامه انتظامی نظام پزشکی» از حیث اینکه آیین نامه یاد شده، برای حفظ نظم عمومی در جامعه است، شمول مرور زمان در آن را مخالف موازین شرعی ندانسته است.

ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیاتهای مستقیم، نیز در واقع در بر دارنده موازین نظم عمومی اقتصادی و مالیاتی می باشد. تا بر پایه اصول سرعت در فرآیند رسیدگی در مراجع صلاحیت دار و فوریت وصول مالیات، هرچه زودتر طلب مالیاتی دولت به منظور انجام بهینه خدمات عمومی به مرحله وصول برسد. ضمن اینکه، حق اعتراض ظرف مهلت سه روز کاری برای شخص ثالث در نظر گرفته است تا حقوق مورد ادعای اشخاص ثالث، مورد نقض و تضییع واقع نشود.

هـ) حتی شورای نگهبان در نظریات اولیه خود، برابر نظریه شماره ۷۲۵۷-۱۳۶۱/۱۱/۲۷ غیر شرعی بودن مرور زمان دعاوی را شامل اشخاص حقیقی و حقوقی که در کشورشان مرور زمان پذیرفته شده، ندانسته است.

آنچه که شورای نگهبان در سال ۱۳۶۱ خلاف موازین شرعی دانسته، « مرور زمان مدنی» است که مربوط به حوزه حقوق خصوصی می باشد، نه مرور زمان مالیاتی که به حوزه حقوق عمومی مربوط می شود.

بنابراین با توجه به مطالب فوق الاشعار ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی مورد اعتراض و شکایت شاکی، نه مغایرت با شرع و قانون دارد و نه خارج از صلاحیت وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری صادر گردیده است، از این رو مستند به مفهوم مخالف بند (۱) ماده (۱۲) « قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۹۲/۳/۲۵ رد شکایت شاکی را درخواست می نماید. «

در خصوص ادعای مغایرت ماده ۳۰ از آیین نامه مورد اعتراض با شرع مقدس اسلام، دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۳۹۳/۱۰/۲۸-۳۳۳۴/۱۰۰/۹۳ اعلام کرده است که:

« موضوع ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم، در جلسه مورخ ۱۳۹۳/۱۰/۲۴ فقهای معظم شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت و خلاف موازین شرع شناخته نشد. «

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۵/۱۰/۲۸ 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

الف- با توجه به اینکه حسب نامه شماره ۱۳۹۳/۱۰/۲۸-۳۳۳۴/۱۰۰/۹۳ دبیر شورای نگهبان، فقهای شورای نگهبان ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم را مغایر موازین شرع تشخیص نداده اند، بنابراین در اجرای حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و در تبعیت از نظر فقهای شورای نگهبان رای بر عدم ابطال ماده ۳۰ آیین نامه مورد اعتراض از بُعد عدم مغایرت با موازین شرعی صادر می شود.

ب- با توجه به حکم مقرر در ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر اینکه قسمت وصول مالیات به آیین نامه موکول شده و چگونگی وصول مالیات در ماده ۳۰ آیین نامه پیش بینی شده است، بنابراین تصویب آن از حدود اختیارات مرجع مصوب خارج نیست و با مواد قانونی مورد استناد شاکیان نیز مغایرت ندارد و قابل ابطال تشخیص نشد.

محمدکاظم بهرامی - رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری