



گزارش کارشناسی

پرونده‌های دیوان عدالت اداری در خصوص:

ابطال ماده (۳۰) آئین‌نامه اجرایی موضوع
ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم

کد گزارش: ۹۵۰۹۰۶۵

تاریخ انتشار: ۱۳۹۵/۹/۱۳

پژوهشکده شورای نگهبان

شناسنامه گزارش

گزارش کارشناسی پرونده های دیوان عدالت اداری

موضوع:

ابطال ماده (۳۰) آئین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸)

قانون مالیات های مستقیم

تهیه و تنظیم:

مرتضی حاجی علی خمسه

نظارت:

محمد علی فراهانی

پژوهشکده شورای نگهبان

شماره گزارش: ۹۵۰۹۰۶۵

تاریخ تنظیم: ۱۳۹۵/۹/۱۳

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

گزارش کارشناسی پرونده‌های استعلامی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت: ابطال ماده (۳۰) آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) قانون

مالیات‌های مستقیم

شاکی: آقای امید محمدی

طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت دادگستری

جهات مغایرت شرعی: آیه شریفه ۳۹ از سوره مبارکه نجم^۱ و از مصادیق «اکل

مال به باطل»

شماره و تاریخ نامه دیوان: ۱۳۹۵/۶/۲۳ - ۹۰۰۰/۲۱۰/۱۰۰۳۰۵/۲۰۰

مقدمه

شاکی در پرونده حاضر، ماده (۳۰) آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم^۲ را مغایر شرع و قانون دانسته و تقاضای ابطال آن را مطرح کرده است. ماده مذکور مربوط به نحوه وصول بدهی‌های مالیاتی در خصوص آن دسته از اموال مؤدی است که ادعا شده است در اختیار اشخاص ثالث می‌باشد. در این گزارش پس از ذکر ادله شاکی و جوابیه دستگاه ذی‌ربط، به بررسی و تحلیل مفاد پرونده و ادله مطرح شده خواهیم پرداخت.

۱. وَأَنْ لَّيْسَ لِلْإِنْسَانِ إِلَّا مَا سَعَى

۲. نام کامل و صحیح این آئین‌نامه، «آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷» (مصوب ۱۳۹۰/۳/۳۰) می‌باشد که جهت رعایت اختصار، از این پس در این گزارش تحت عنوان «آئین‌نامه» از آن یاد خواهد شد.

شرح و بررسی

فصل نهم از قانون مالیات‌های مستقیم تحت عنوان «وصول مالیات»، به ضوابط مربوط به این موضوع پرداخته است و در انتها به موجب ماده (۲۱۸) مقرر داشته است: «آئین‌نامه مربوط به قسمت وصول مالیات توسط وزارتخانه-های امور اقتصادی و دارایی و دادگستری^۱ تصویب و توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به موقع اجرا گذارده خواهد شد.» در همین راستا، آئین‌نامه موضوع این ماده در تاریخ ۱۳۹۰/۳/۲۳ به تصویب دو وزارتخانه یاد شده رسید و مقررات اجرایی مربوط به نحوه وصول مالیات را تنظیم نمود.

فصل سوم این آئین‌نامه با عنوان «بازداشت اموال منقول نزد شخص ثالث» به چگونگی وصول بدهی‌های مالیاتی مؤدیان از اموالی که در نزد اشخاص ثالث دارند، می‌پردازد. به همین منظور ماده (۲۷) آئین‌نامه مقرر می‌دارد: «هرگاه مؤدی کتباً یا شفهاً اعلام نماید که وجه نقد، اموال منقول، ودیعه یا مطالبات یا مازاد وثیقه، و یا به طور کلی هر چیزی که ارزش مالی داشته باشد متعلق به او نزد شخص ثالثی (اعم از حقیقی یا حقوقی) است و یا اداره امور مالیاتی به هر نحو از چنین امری مطلع شود مکلف است از آن اموال و یا وجه معادل بدهی اعم از اصل و جرایم متعلقه و ده درصد وجه بدهی موضوع ماده ۵ این آئین‌نامه و سایر هزینه‌های اجرایی بازداشت، و توقیف‌نامه‌ای ... تهیه و یک نسخه از آن را به شخص ثالث که مال یا وجه نقد و یا مطالبات مالی نزد اوست ابلاغ و ... رسید اخذ نماید.»

از سوی دیگر در ماده (۳۰) این آئین‌نامه - که تقاضای ابطال آن در این

۱. به دلیل نقش وزارت دادگستری در تصویب این آئین‌نامه، جوابیه موجود در پرونده از سوی این وزارتخانه تهیه شده است.

پرونده مطرح شده است - در خصوص مواردی که شخص ثالث وجود اموال بدهکار مالیاتی نزد خود را انکار می‌کند، چنین بیان شده است: «هرگاه شخص ثالث، منکر وجود تمام یا قسمتی از طلب، وجه نقد یا اموال منقول مؤدی نزد خود باشد باید ظرف مدت سه روز کاری از تاریخ ابلاغ توقیف‌نامه، مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط اطلاع داده و رسید دریافت نماید. در این صورت عملیات اجرایی نسبت به مورد ادعای شخص ثالث متوقف می‌شود و قسمت اجرا می‌تواند برای اثبات وجود وجوه و اموال یا مطالبات در نزد شخص ثالث به مرجع صلاحیت‌دار مراجعه نماید. مرجع صلاحیت‌دار موضوع را به قید فوریت و خارج از نوبت رسیدگی می‌نماید؛ در صورتی که اطلاع مزبور داده نشود، شخص ثالث مکلف است وجه نقد یا سایر اموال را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط تسلیم نماید [و] اگر اعتراضی داشته باشد به مرجع صالح شکایت کند.

تبصره ۱- در مواردی که وجود اموال یا وجوه یا حقوق موضوع ماده ۲۷ این آئین‌نامه نزد شخص ثالث طبق اسناد رسمی محرز باشد، صرف انکار شخص ثالث، مانع از ادامه عملیات اجرایی نمی‌باشد 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 هزینه‌های آن از اموال وی توقیف و به فروش خواهد رسید.

تبصره ۲- چنانچه وجود وجوه و یا اموال یا حقوق موضوع ماده ۲۷ این آئین‌نامه مورد ادعای قسمت اجرا در نزد شخص ثالث در مراجع صلاحیت‌دار به اثبات برسد و بدهی مالیاتی معادل آنچه نزد شخص ثالث است پرداخت نشده و یا نشود، شخص منکر به تأدیه 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.»

با توجه به توضیحات فوق، شاکی درخواست خود را نسبت به ابطال مقرره مذکور در ماده (۳۰) آئین‌نامه در خصوص احتساب شخص ثالث به عنوان مدیون در صورت عدم انکار در مهلت تعیین شده مطرح کرده است و آن را مغایر شرع و قانون دانسته است؛ ادله وی به طور خلاصه از قرار زیر است:

الف) مغایرت شرعی:

بر اساس ماده (۳۰) آئین‌نامه، در صورتی که شخص ثالث ظرف مدت سه روز کاری، «وجود تمام یا قسمتی از طلب، وجه نقد یا اموال منقول مؤدی نزد خود» را منکر نشود، «مکلف است وجه نقد یا سایر اموال را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط تسلیم نماید [و] اگر اعتراضی داشته باشد به مرجع صالح شکایت کند». در صورتی که به موجب آیه شریفه ۳۹ از سوره مبارکه نجم، حق و مالکیتی برای کسی حاصل نمی‌شود مگر آنکه حاصل سعی و تلاش وی باشد. بنابراین مقرر مزبور در خصوص برداشت وجوه و اموال متعلق به شخص ثالث و تخصیص آن به مؤدی و احتساب آن به عنوان مطالبات اداره مالیات از مؤدی، مغایر آیه شریفه بوده و از مصادیق بارز «اکل مال به باطل» است.

همچنین با وحدت ملاک از نظر فقهای شورای نگهبان در خصوص ماده (۴۰) از آئین‌نامه اجرایی ماده (۵۰) قانون تأمین اجتماعی^۱، می‌توان گفت که به

۱. ماده (۵۰) قانون تأمین اجتماعی: «مطالبات سازمان بابت حق بیمه و خسارات تأخیر و جریمه‌های نقدی که ناشی از اجرای این قانون یا قوانین سابق بیمه‌های اجتماعی و قانون بیمه‌های اجتماعی روستاییان باشد، همچنین هزینه‌های انجام شده طبق مواد ۶۵ و ۸۹ و خسارات مذکور در مواد ۹۹ و ۱۰۰ این قانون در حکم مطالبات مستند به استناد لازم الاجرا بوده و طبق مقررات مربوط به اجرای مفاد اسناد رسمی به وسیله مأمورین اجرای سازمان قابل وصول می‌باشد.

لحاظ شرعی انکار شخص ثالث حتی بعد از «سه روز کاری» - مذکور در آئین‌نامه مورد شکایت - هم باید مؤثر باشد. توضیح آنکه به موجب ماده (۴۰) از آئین‌نامه فوق، «هرگاه شخص ثالث منکر وجود تمام یا قسمتی از وجه نقد یا اموال منقول بدهکار نزد خود باشد باید ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ بازداشت‌نامه مراتب را به اجرا اطلاع دهد و الا خود مسئول پرداخت وجه یا تسلیم مال خواهد بود.» این ماده به موجب نامه شماره ۹۱/۳۰/۴۸۲۳۱ مورخ ۱۳۹۱/۷/۱۶ قائم‌مقام شورای نگهبان (مذکور در دادنامه شماره ۸۳۵ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری) خلاف موازین شرع اعلام شده است. متن نظریه فقهای شورای نگهبان چنین است: «ماده ۴۰ آئین‌نامه خلاف موازین شرع شناخته شد و انکار شخص ثالث ولو در خارج از مهلت ده روزه مذکور مؤثر است و در صورت ترافع مدعی باید به دادگاه صالحه مراجعه تا رسیدگی شود.» حال با توجه به مشابهت موضوع این پرونده در خصوص عدم پذیرش انکار شخص ثالث بعد از اتمام مهلت مقرر در آئین‌نامه با مقرر مذکور در ماده (۴۰) از آئین‌نامه اجرایی ماده (۵۰) قانون تأمین اجتماعی و وحدت ملاک میان آنها، ماده مورد اعتراض نیز خلاف شرع است.

ب) مغایرت قانونی:

مصوبه مورد شکایت اولاً از جهت بیرون کردن مال از ید شخص ثالث (که مدیون محسوب نمی‌شود) و تصرف آن از سوی اداره امور مالیاتی بدون وجود حکم قانونی، مغایر ماده (۳۱)^۱ قانون مدنی است. ثانیاً از جهت دارا شدن

→

آئین‌نامه اجرایی این ماده حداکثر ظرف شش ماه از تاریخ تصویب این قانون از طرف سازمان تهیه و پس از تصویب وزارت رفاه اجتماعی و وزارت دادگستری به موقع اجرا گذارده خواهد شد. ...»
۱. ماده (۳۱): «هیچ مالی را از تصرف صاحب آن نمی‌توان بیرون کرد مگر به حکم قانون.»

غیرعادلانه اداره امور مالیاتی و مؤدی، مغایر مواد (۳۰۱)^۱ و (۳۰۳)^۲ قانون مدنی است. ثالثاً اعطای حق یا سلب آن از مواردی است که در حیطه صلاحیت قانونگذار است. بنابراین از آنجا که آئین‌نامه مورد شکایت به حیطه قانونگذاری ورود کرده است، خارج از اختیار مقام تصویب‌کننده می‌باشد. رابعاً ماده (۳۰) آئین‌نامه را نمی‌توان با این عنوان که در راستای جلوگیری از تضییع حقوق بستانکار (اداره امور مالیاتی) وضع شده است، صحیح دانست؛ زیرا به موجب اصل ۴۰ قانون اساسی هیچ کس نمی‌تواند اعمال حق خویش را وسیله اضرار به غیر قرار دهد.

علاوه بر موارد فوق، شاکی بیان داشته است که بر اساس قاعده «البینه علی المدعی»، اثبات وجود اموال مؤدی در نزد شخص ثالث، بر عهده مدعی وجود این اموال - یعنی اداره امور مالیاتی - می‌باشد.

در مقابل وزارت دادگستری طی جوابیه خود مدعی شده است که مفاد آئین‌نامه، مخالفتی با شرع نداشته و در چارچوب صلاحیت آئین‌نامه‌نویسی تنظیم شده است و بر اساس آن، کلیه حقوق اشخاص ثالث تأمین شده است. همچنین بر اساس ادعای مطرح شده در جوابیه، ماده مورد شکایت صرفاً برای خروج از بن بست اجرایی تنظیم شده است. خلاصه ادله مذکور در جوابیه بدین شرح است:

۱- شخص ثالثی که اموال بدهکار مالیاتی نزد وی است، شرعاً و قانوناً

۱. ماده (۳۰۱): «کسی که عمداً یا اشتهاً چیزی را که مستحق نبوده است دریافت کند ملزم است آن را به مالک تسلیم کند.»

۲. ماده (۳۰۳): «کسی که مالی را من غیر حق دریافت کرده است ضامن عین و منافع آن است اعم از اینکه به عدم استحقاق خود عالم باشد یا جاهل.»

مكلف است تا اموالی را که از مدیون در اختیار دارد، به اداره امور مالیاتی معرفی کند و نباید با انکار، موجبات عدم وصول حقوق دولتی را فراهم آورد.

۲- در ماده مورد اعتراض، اصل برائت در خصوص اشخاص ثالث رعایت شده است. چرا که برای اشخاص ثالث، مهلتی در نظر گرفته شده است تا اداره امور مالیاتی را از وجود یا عدم وجود اموال بدهکار مالیاتی نزد خود آگاه سازد. اما اگر اصل برائت در مورد این اشخاص رعایت نشده بود، اداره امور مالیاتی ابتدا اقدام به توقیف اموال مورد ادعا می نمود و پس از آن، شخص ثالث باید در مقام تبرئه خود بر می آمد. در ماده مورد شکایت نیز بیان شده است که در صورت انکار شخص ثالث از وجود چنین اموالی در نزد خود، دولت مکلف به اثبات خلاف آن می باشد که این امر به معنای تأمین و رعایت اصل برائت در ماده مورد شکایت است.

۳- شخص ثالثی که بدون توجه به ضوابط مقرر در ماده مورد شکایت، حاضر به انکار یا تأیید وجود اموال بدهکار در نزد خود نیست، در حقیقت به ضرر خود اقدام کرده است و دولت می تواند برای جلوگیری از تضییع حقوق دولتی، اقدام به توقیف اموال مورد ادعا نماید. مقررات فقهی در مورد نکول در ابواب مختلف فقهی نیز بنا به مصلحت مشابه ایجاد شده است.

۴- در ماده مورد شکایت، حق اعتراض شخص ثالث به رسمیت شناخته شده است و می تواند در مراجع قانونی خلاف ادعای دولت را به اثبات برساند. در واقع موضوع این ماده صرفاً در خصوص عملیات اجرایی است و نه تملک!

۵- استناد به نظریه فقهای شورای نگهبان در خصوص این پرونده صحیح نیست. زیرا نظرات شورای نگهبان در رابطه با همان مورد خاص معتبر است و نمی تواند ملاک درستی یا نادرستی سایر مقررات باشد.

۶- ادعای خلاف شرع بودن ماده مورد شکایت، نظر شخص شاکی است و دیوان عدالت صلاحیت بررسی چنین مواردی را ندارد.

۷- مواد مورد استناد از قوانین نیز مشتمل بر کلیاتی است که قادر به اثبات ادعای شاکی در خصوص مفاد این پرونده نمی‌باشد.

پس از روشن شدن ادله طرفین پرونده، به نقد و تحلیل موضوع مطروحه می‌پردازیم و در پایان برخی نکات مطرح شده توسط طرفین را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، آئین‌نامه مربوط به نحوه اجرای فصل نهم قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص وصول مالیات، مستند به ماده (۲۱۸) این قانون تنظیم شده است. این فصل از قانون، اجمالاً در مورد استنکاف مؤدیان از پرداخت مالیات قطعی و ضوابط توقیف اموال مؤدیان مستنکف و ارزیابی و تقویم آنها می‌باشد^۱ و در رابطه با نحوه وصول مالیات از آن دسته از اموال مؤدیان بدهکار که در نزد اشخاص ثالث است، مقرره‌ای ندارد و این موضوع در ماده (۳۰) آئین‌نامه مورد توجه قرار گرفته است.

بخش ابتدایی این ماده، کاملاً مطابق با اصول حقوقی نگاشته شده است. بدین ترتیب که با انکار شخص ثالث نسبت به وجود اموال مؤدی بدهکار در نزد وی، انجام هرگونه اقدام اجرایی در این رابطه متوقف شده و به جریان افتادن مجدد آن، منوط به اثبات ادعای اداره امور مالیاتی در مراجع صالح و محاکم قضایی خواهد بود. اما نکته اساسی در این میان که در بخش بعدی ماده ذکر شده است و مورد اعتراض شاکی قرار گرفته است، آن است که اگر شخص

۱. مواد قانونی مربوط به فصل «وصول مالیات» در پیوست گزارش قابل دسترسی است.

ثالث ظرف مهلت تعیین شده (۳ روز کاری) وجود اموال مؤدی بدهکار رانزد خود انکار نکند، اصل بر وجود این اموال در نزد وی قرار داده شده است و به تبع آن، عملیات اجرایی مربوط به توقیف اموال مورد ادعا آغاز خواهد شد و در این حالت، این شخص ثالث است که باید خلاف ادعای مطرح شده از سوی اداره امور مالیاتی را در مراجع صالح اثبات نماید. در حقیقت با عدم مراجعه شخص ثالث در مدت تعیین شده و به تبع آن عدم انکار وجود اموال مؤدی بدهکار در نزد خود، بار اثبات ادعای مطرح شده توسط اداره امور مالیاتی به شخص ثالث منتقل خواهد شد که این امر، در مغایرت کامل با اصول مسلم حقوقی است. زیرا اثبات ادعایی که بر عهده مدعی (اداره امور مالیاتی) بوده است، تنها به دلیل عدم انکار مدعی علیه (شخص ثالث)، بر عهده وی قرار داده شده است و شخص ثالث موظف به اثبات ادعایی است که دیگری علیه او مطرح کرده است. گفتنی است که صرف به رسمیت شناختن حق اعتراض شخص ثالث در این خصوص، ایراد مربوط به نقض اصول حقوقی را رفع نمی‌کند.

حتی این امر با مقررات مذکور در قانون اجرای احکام مدنی در خصوص توقیف اموالی از محکوم علیه که نزد شخص ثالث است نیز مغایر است. بر اساس مواد (۹۱)^۱ و (۹۲)^۲ این قانون، عدم انکار شخص ثالث در مهلت تعیین

۱. ماده (۹۱): «هرگاه شخص ثالث منکر وجود تمام یا قسمتی از مال یا طلب یا اجور و عواید محکوم

علیه نزد خود باشد باید ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ اخطاریه مراتب را به قسمت اجرا اطلاع دهد.»

۲. ماده (۹۲): «هرگاه شخص ثالث به تکلیف مقرر در ماده قبل عمل نکند و یا بر خلاف واقع منکر وجود تمام یا قسمتی از مال یا طلب یا اجور و عواید محکوم علیه نزد خود گردد و یا اطلاعاتی که داده موافق با واقع نباشد و موجب خسارت شود محکوم له می‌تواند برای جبران خسارت به دادگاه صلاحیت‌دار مراجعه نماید.»

شده، منجر به مسئولیت وی و لزوم جبران خسارت توسط او می‌گردد. البته مشروط به آنکه دادگاه صلاحیت‌دار به این موضوع حکم دهد. به عبارت دیگر، مرجع صالح باید وجود اموال محکوم علیه نزد شخص ثالث را تأیید نماید تا امکان تصرف در آن اموال وجود داشته باشد.

طبیعی است در مواردی که حکم خاصی در قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص نحوه توقیف اموال شخص بدهکار نزد اشخاص ثالث وجود ندارد، باید به قواعد عمومی و قوانین عامی که در این خصوص وجود دارد، مراجعه شود؛ در نتیجه در این خصوص هم با توجه به سکوت قانون مالیات‌های مستقیم، نحوه توقیف اموال شخص بدهکار نزد اشخاص ثالث باید تابع قواعد مذکور در قانون اجرای احکام مدنی باشد و آئین‌نامه، صلاحیت ورود به این موضوع و تعیین تکلیف در خصوص حقوق و تکالیف اشخاص در این باب را ندارد. در حقیقت، صلاحیت تعیین تکلیف در خصوص این موضوع، در زمره صلاحیت‌های قانونگذار است و نمی‌توان آن را در صلاحیت آئین‌نامه دانست. بنابراین اولاً با توجه به سکوت قانون مالیات‌های مستقیم در مورد نحوه توقیف اموال شخص بدهکار نزد اشخاص ثالث و ثانیاً وجود مقررات عام در قانون اجرای احکام مدنی در این رابطه و ثالثاً اینکه تعیین تکلیف در این موضوع در صلاحیت مرجع قانونگذاری است و مرجع وضع آئین‌نامه، صلاحیتی در این خصوص ندارد، باید گفت که ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم که صلاحیت وضع آئین‌نامه مربوط به قسمت وصول مالیات را بیان می‌کند، منصرف از ورود به موضوع «نحوه توقیف اموال بدهکاران مالیاتی نزد اشخاص ثالث» است و نمی‌توان مجوز مذکور در ماده (۲۱۸) در رابطه با وضع آئین‌نامه را ناظر به موضوع مزبور دانست. نتیجه آنکه ورود آئین‌نامه به موضوع یاد شده،

به معنای خروج از صلاحیت وضع آئین‌نامه و مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی می‌باشد.

همچنین استناد به نظر شماره ۹۱/۳۰/۴۸۲۳۱ مورخ ۱۳۹۱/۷/۱۶ فقهای شورای نگهبان توسط شاکی با توجه به مشابهت حقوقی موضوع پرونده مزبور با این پرونده، صحیح به نظر می‌رسد. زیرا موضوع نظر مزبور عبارت است از مسئول شناخته شدن شخص ثالث در رابطه با ادعای وجود اموال بدهکار نزد وی به دلیل عدم انکار این امر ظرف مدت تعیین شده. موضوع پرونده حاضر نیز عبارت است از مکلف شناختن شخص ثالث به تسلیم اموال مورد ادعا صرفاً به دلیل عدم انکار تعلق این اموال به بدهکار ظرف مدت تعیین شده. علاوه بر این، مفاد ماده مورد اعتراض در این پرونده نسبت به پرونده سابق، سنگین‌تر و ناسازگارتر با اصول حقوقی است. زیرا در پرونده مذکور، شخص ثالث به صرف عدم انکار در مهلت تعیین شده، «مسئول» شناخته شده بود که اخذ وجوه مورد ادعا از اموال وی، مستلزم طی تشریفات قانونی مربوطه می‌باشد. لکن در پرونده حاضر، تکلیف شخص ثالث به تسلیم اموال مزبور، صرفاً با عدم انکار وی محقق خواهد شد. مضاف بر اینکه مهلت در نظر گرفته شده در ماده مورد اعتراض در این پرونده (۳ روز)، محدودتر از مدت در نظر گرفته شده در ماده ابطال شده توسط فقهای شورای نگهبان (۱۰ روز) می‌باشد. بنابراین علی‌رغم ادعای مذکور در جوابیه وزارت دادگستری مبنی بر عدم صحت استناد به این نظر، با توجه به مشابهت این دو پرونده به لحاظ موضوعی و از منظر حقوقی، استناد به نظر فوق صحیح به نظر می‌رسد.

در خصوص ادعای شاکی مبنی بر مغایرت مصوبه با مواد (۳۱)، (۳۰۱) و (۳۰۳) قانون مدنی نیز باید خاطر نشان کرد که مواد فوق مشتمل بر کلیات و

اصول حقوقی مربوط به حرمت اموال اشخاص است که در صورت اثبات مالکیت شخص نسبت به چیزی، این احکام خودبه‌خود در مورد آن جاری می‌شود. در رابطه با موضوع این پرونده نیز در صورت اثبات مالکیت شخص ثالث یا بدهکار نسبت به اموال مورد ادعا، به تناسب، احکام مربوطه - که مواد مذکور از قانون مدنی نیز از جمله آنهاست - جاری خواهد شد. بنابراین مواد یاد شده ارتباط مستقیمی با موضوع این پرونده ندارد.

همچنین ادعای مذکور در جوابیه در خصوص رعایت اصل برائت در خصوص اشخاص ثالث، ناظر بر بخش ابتدایی ماده (۳۰) آئین‌نامه صحیح است؛ اما در بخش انتهایی این ماده الزامات اصل برائت در مورد اشخاص ثالث تأمین نشده است که توضیحات آن، بیان شد.

نکته دیگر آنکه در جوابیه وزارت دادگستری چنین استدلال شده بود که شخص ثالثی که حاضر به انکار یا تأیید وجود اموال بدهکار نزد خود نیست، در واقع به ضرر خود اقدام کرده است و دولت می‌تواند برای جلوگیری از تضییع حقوق دولتی، اقدام به توقیف اموال وی کند. این استدلال مخدوش و غیرقابل قبول است. هرچند اساس این ادعا و صلاحیت حاکمیت در چنین اقدامی ممکن است صحیح به نظر برسد، اما این صلاحیت باید به موجب ضوابط شرعی و قانونی خاص خود صورت پذیرد. بدین معنا که اولاً اساس این حکم باید در «قانون» پیش‌بینی شود. ثانیاً اثبات آن باید در محاکم قضایی صورت پذیرد و ثالثاً صرف عدم انکار یا تأیید وجود اموال بدهکار نزد شخص ثالث، مجوزی برای تکلیف وی به تسلیم اموال مزبور نیست؛ بنابراین حتی بر فرض عدم انکار یا تأیید شخص ثالث، توقیف اموال وی به منظور جلوگیری از تضییع حقوق دولتی، باید با طی مراتب و تشریفات قانونی و پس از حکم مرجع صالح قضایی

انجام شود و نمی‌توان به موجب «آئین‌نامه» و بدون طی تشریفات لازم و اخذ رأی دادگاه صالح، حکم به توقیف اموال شخص ثالث داد.

نکته پایانی آنکه ادعای مذکور در جوابیه در رابطه با عدم صلاحیت دیوان عدالت اداری در بررسی ادعای مغایرت شرعی ماده مورد شکایت، بی‌اساس است. زیرا علاوه بر اصل ۱۷۳ قانون اساسی^۱، به موجب ماده (۱) قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری^۲، صلاحیت دیوان عدالت اداری در رابطه با بررسی اعتراضات مربوط به مغایرت شرعی و قانونی آئین‌نامه‌های دولتی، به صراحت مورد تأکید قرار گرفته است که طبیعتاً بررسی مغایرت شرعی آئین‌نامه‌های مذکور، به موجب اصل ۴ قانون اساسی در صلاحیت فقهای شورای نگهبان است که از طریق سازوکار تنظیم شده در دیوان عدالت اداری صورت می‌گیرد و سایر جزئیات مربوط به نحوه رسیدگی به این موارد، به تفصیل در قانون یاد شده ذکر شده است.

نتیجه‌گیری

بر اساس نکات مطرح شده در این گزارش، مشخص شد که بخش انتهایی ماده (۳۰) آئین‌نامه ناظر بر تکلیف شخص ثالث نسبت به تسلیم اموال مورد ادعا به دلیل عدم انکار وجود این اموال نزد خود در مهلت تعیین شده، مغایر اصول

۱. اصل ۱۷۳ قانون اساسی: «به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا آئین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی به نام «دیوان عدالت اداری» زیر نظر رئیس قوه قضائیه تأسیس می‌گردد. حدود اختیارات و نحوه عمل این دیوان را قانون تعیین می‌کند.»

۲. ماده (۱): «در اجرای اصل یکصد و هفتاد و سوم (۱۷۳) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأموران، واحدها و آئین‌نامه‌های دولتی خلاف قانون یا شرع یا خارج از حدود اختیارات مقام تصویب‌کننده، دیوان عدالت اداری که در این قانون به اختصار «دیوان» نامیده می‌شود زیر نظر رئیس قوه قضائیه تشکیل می‌گردد.»

مسلم حقوقی است. گفتنی است موضوعی مشابه با موضوع پرونده حاضر، پیش‌تر توسط فقهای شورای نگهبان مغایر شرع اعلام شده است. علاوه بر این، قوانین عام مربوط به نحوه توقیف اموالی از محکوم علیه که نزد شخص ثالث است، از جمله مواد (۹۱) و (۹۲) قانون اجرای احکام مدنی نیز خلاف آنچه در ماده (۳۰) آئین‌نامه در نظر گرفته شده است را مقرر می‌دارد و ماده (۳۰)، از این جهت نیز مغایر قانون است. مضاف بر اینکه در فرضی که قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به این موضوع ساکت باشد، باید به ضوابط و قواعد مذکور در سایر قوانین - نظیر قانون اجرای احکام مدنی - مراجعه کرد.

از سوی دیگر، «آئین‌نامه» صلاحیت ورود به موضوع مورد بحث و تعیین تکلیف در خصوص حقوق و تکالیف اشخاص در این باب را ندارد و این امر، تنها در صلاحیت مرجع قانونگذاری است. بنابراین باید گفت که ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم که صلاحیت وضع آئین‌نامه مربوط به قسمت وصول مالیات را در اختیار وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و دادگستری قرار داده است، منصرف از ورود به موضوع «نحوه توقیف اموال بدهکاران مالیاتی نزد اشخاص ثالث» است و نمی‌توان مجوز مذکور در ماده (۲۱۸) را ناظر به موضوع مزبور دانست. نتیجه آنکه ورود آئین‌نامه به موضوع یاد شده، به معنای خروج از صلاحیت وضع آئین‌نامه و مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی می‌باشد.

پیوست

مواد مربوط به فصل نهم از قانون مالیات‌های مستقیم با عنوان «وصول

مالیات»:

ماده (۲۱۰): هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد.

- تبصره ۱- در برگ اجرایی باید نوع و مبلغ مالیات، مدارک تشخیص قطعی بدهی، سال مالیاتی، مبلغ پرداخت شده قبلی و جریمه متعلق درج گردد.
- تبصره ۲- آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی مذکور در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می‌شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است.
- ماده (۲۱۱): هرگاه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی در موعد مقرر مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را با اداره امور مالیاتی ندهد به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول یا غیرمنقول و مطالبات مؤدی توقیف خواهد شد.
- صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن به عهده اجرایات اداره امور مالیاتی می‌باشد.
- ماده (۲۱۲): توقیف اموال زیر ممنوع است:
- ۱- دو سوم حقوق حقوق‌بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه.
- ۲- لباس و اشیا و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و همچنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب‌النفقه مؤدی.
- ۳- ابزار و آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تأمین حداقل معیشت مؤدی لازم است.
- ۴- محل سکونت به قدر متعارف.
- تبصره ۱- هرگاه ارزش مالی که برای توقیف در نظر گرفته می‌شود زائد بر میزان بدهی مالیاتی مؤدی بوده و قابل تفکیک نباشد تمام مال توقیف و فروخته خواهد شد و مازاد مسترد می‌شود مگر اینکه مؤدی اموال بلاعارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید.
- تبصره ۲- هرگاه مؤدی یکی از زوجین باشد که در یک خانه زندگی می‌نمایند از اثاث‌البیت آنچه عادتاً مورد استفاده زنان است متعلق به زن و بقیه متعلق به شوهر شناخته می‌شود مگر آنکه خلاف ترتیب فوق معلوم شود.
- تبصره ۳- توقیف واحدهای تولیدی اعم از کشاورزی و صنعتی در مدت عملیات اجرایی نباید موجب تعطیلی واحد تولیدی گردد.
- ماده (۲۱۳): ارزیابی اموال مورد توقیف به وسیله ارزیاب اداره امور مالیاتی به عمل خواهد آمد ولی مؤدی می‌تواند با تودیع حق‌الزحمه ارزیابی طبق مقررات مربوط به دستمزد کارشناسان رسمی دادگستری تقاضا کند که ارزیابی اموال و وسیله ارزیاب رسمی به عمل آید.
- ماده (۲۱۴): کلیه اقدامات لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده و فروش اموال مورد توقیف اعم از منقول و غیرمنقول به عهده مسئول اجرایات اداره امور مالیاتی می‌باشد در مورد فروش اموال غیرمنقول در صورتی که پس از انجام تشریفات مقرر و تعیین خریدار، مالک برای امضای سند حاضر نشود مسئول اجرایات اداره امور مالیاتی به استناد مدارک مربوط از اداره ثبت محل تقاضای انتقال ملک به نام خریدار خواهد کرد و اداره ثبت اسناد و املاک مکلف به اجرای آن است.
- ماده (۲۱۵): در مورد اموال غیرمنقول توقیف شده در صورتی که پس از دو نوبت آگهی (که نوبت دوم آن بدون حداقل قیمت آگهی می‌شود) خریداری برای آن پیدا نشود و سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مطابق

ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری معادل کل بدهی مؤدی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف، تملک و بهای آن را به حساب بدهی مؤدی منظور نماید.

تبصره ۱- در صورتی که مؤدی قبل از انتقال مال مذکور به نام سازمان امور مالیاتی کشور و یا دیگری، حاضر به پرداخت بدهی خود باشد سازمان امور مالیاتی کشور با دریافت بدهی مؤدی به اضافه ده درصد بدهی و هزینه‌های متعلقه از ملک مزبور رفع توقیف می‌نماید.

تبصره ۲- در صورتی که مال به تملک سازمان امور مالیاتی کشور در آمده باشد اگر آمادگی جهت فروش داشته باشد و مؤدی درخواست نماید در شرایط مساوی اولویت با مؤدی است.

ماده (۲۱۶): مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص، اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول می‌باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی لازم‌الاجرا است.

تبصره ۱- در مورد مالیات‌های مستقیم در صورتی که شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت، به موقع اجرا گذارده شده است هرگاه هیأت حل اختلاف مالیاتی شکایت را وارد دانست ضمن صدور رأی به بطلان اجرائیه حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیأت حل اختلاف قطعی است.

تبصره ۲- در مورد مالیات‌های غیرمستقیم هرگاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و رأی هیأت مزبور در این باره قطعی و لازم‌الاجرا است.

مفاد این تبصره شامل جرایم قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق از بین رفته و نیز آن دسته از مالیات‌های غیرمستقیم که طبق مقررات مخصوص به خود در مراجع خاص باید حل و فصل شود نخواهد بود.

ماده (۲۱۷): به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می‌شود که یک درصد از وجوهی که بابت مالیات و جرایم موضوع این قانون وصول می‌گردد (به استثنای مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی) در حساب مخصوص در خزانه منظور نموده و در مورد آموزش و تربیت کارمندان در امور مالیاتی و حسابرسی و تشویق کارکنان و کسانی که در امر وصول مالیات فعالیت مؤثری مبذول داشته و یا می‌دارند خرج نماید. وجوه پرداختی به استناد این ماده به عنوان پاداش وصولی از شمول مالیات و کلیه مقررات معایر مستثنی است.

وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است که در هر شش ماه گزارشی از میزان وصول مالیات و توزیع مالیات وصولی بین طبقات و سطوح مختلف درآمد را به کمیسیون امور اقتصادی و دارایی مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

ماده (۲۱۸): آئین‌نامه مربوط به قسمت وصول مالیات توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و دادگستری تصویب و توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به موقع اجرا گذارده خواهد شد.

امام خمینی (ره):

و از شورایی محترم نگهبان می‌خواهم و توصیه می‌کنم، چه در نسل حاضر و چه در نسل مابقی آینده، که با کمال دقت و قدرت و ظایف اسلامی و ملی خود رایانها و تحت تأثیر هیچ قدرتی واقع نشوند و از قوانین مخالف با شرع مطهر و قانون اساسی بدون هیچ ملاحظه جلوگیری نمایند.

(سخن امام، ج ۲۱، ص ۴۲۲)



بزهشکده شورای نگهبان

تهران، خیابان شهید سپهبد قزنی، کوچه خسرو، پلاک ۱۲

صندوق پستی: ۱۴۶۳-۱۳۱۴۵ تلفکس: ۸۸۳۳۵۰۴۵

info@shora-rc.ir

www.shora-rc.ir