



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:
9900339

شاکی:
رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع:
اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، شماره 287 و 286-16/2/1399 هیات عمومی دیوان عدالت اداری نقض گردید و ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 3 ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم ابطال شد.

تاریخ رأی:
یکشنبه 8 تیر 1399

شماره دادنامه:
439

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه : 439

تاریخ دادنامه: 1399,3,20

شماره پرونده: 9900339

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

متقاضی: رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 نسبت به رأی شماره 286-287 مورخ 1399,2,16 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: 1- به موجب دادنامه شماره 286-287 مورخ 1399,2,16 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ماده 13 « آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 3869,52885ت-1395,1,21 هیأت وزیران، ابطال نشد.

2- متن رأی شماره 286-287 مورخ 1399,2,16 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به قرار زیر است:

" بر مبنای ماده 34 قانون مالیات های 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 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات های 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 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات های مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مؤدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد. "

3- مدیرکل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری و معاونت نظارت و بازرسی دیوان عدالت اداری به موجب گزارشی، اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رأی مذکور را به رئیس دیوان عدالت اداری پیشنهاد می‌کنند. استدلال مصرح در این گزارش به شرح زیر است:

" به استحضار می‌رساند که به موجب ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394 مقرر شده است که: «چنانچه در خصوص میزان مالیات مشخصه بین مؤدی و اداره امور مالیاتی اختلاف باشد، پس از پرداخت مالیات تعیین شده، ضمن صدور گواهی موضوع ماده 34 قانون، اعتراض مؤدی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد 216، 238، 244، 247، 251 و 251 مکرر قانون می‌باشد. در صورتی که طبق رأی قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد.»

در پرونده های مطروحه در هیأت عمومی به شماره کلاسه 9802304 و 9701454، شاکیان به موجب دادخواست های تقدیمی و با این استدلال که در فرض معترض بودن افراد به میزان مالیات تعیین شده، الزام آنها به پرداخت مالیات قبل از طرح اعتراض در هیأت های حل اختلاف مالیاتی مبنای قانونی ندارد، ابطال ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394 را به دلیل مغایرت با مواد 237 و 238 قانون مالیات های مستقیم و خروج مرجع تصویب کننده از حدود اختیارات خود خواستار شده اند. در مقام رسیدگی به شکایت فوق، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره 286-287 مورخ 1399/2/16 و به شرح آتی رأی به عدم ابطال مقرر فوق صادر کرده است: « بر مبنای ماده 34 قانون مالیات های 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 وراث 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 2 ماده 34 قانون مالیات های 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 وراث 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 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات های مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مؤدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیار مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد.»

با این حال به نظر می‌رسد که دادنامه فوق واجد ایراد قانونی است. زیرا به موجب ماده 244 قانون مالیات های مستقیم: « مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلافات مالیاتی است... » و بر اساس تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات های مستقیم: « مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.» بنابراین بر مبنای عموماً فوق، در کلیه اختلافات مالیاتی افراد قبل از طرح اعتراض در هیأت حل اختلاف مالیاتی صرفاً مکلف به پرداخت مالیات مورد قبول خود بوده و الزامی به پرداخت کل مالیات تعیین شده ندارند. از این رو با عنایت به اینکه حکم مقرر در ماده 34 قانون مالیات های مستقیم صرفاً در مقام اعمال ممنوعیت برای برخی اشخاص در رابطه با در اختیار قرار دادن اموال و دارایی های متوفی پیش از اخذ گواهی پرداخت مالیات وضع شده و متضمن حکمی نیست که بر اساس آن ارجاع پرونده های موضوع این ماده به هیأت های حل اختلاف مالیاتی مستلزم این باشد که اشخاص قبل از مراجعه به هیأت های فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند، لذا حکم این ماده استثنایی بر احکام کلی مقرر در ماده 244 و تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات های مستقیم قبل از طرح اعتراض در هیأت حل اختلاف مالیاتی که بر مبنای ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394 مقرر شده، با تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات های مستقیم مغایرت دارد. علیهذا مراتب به محضر حضرتعالی اعلام و پیشنهاد می‌شود که در راستای اعمال اختیار حاصل از ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، رأی یاد شده برای رسیدگی مجدد در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مطرح شود.

4- رئیس دیوان عدالت اداری پس از ملاحظه گزارش معاونت نظارت و بازرسی دیوان عدالت اداری و مدیرکل هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری، موضوع را در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیأت عمومی ارجاع می‌کند.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1399/3/20 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

به موجب ماده 244 قانون مالیات های مستقیم: « مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است ... » و بر اساس تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات های مستقیم: « مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند. » با توجه به حکم مقرر در مواد قانونی فوق و با عنایت به اینکه حکم مقرر در ماده 34 قانون مالیات های مستقیم صرفاً در مقام اعمال ممنوعیت برای برخی اشخاص در رابطه با در اختیار قرار دادن اموال و دارایی های متوفی پیش از اخذ گواهی پرداخت مالیات وضع شده و متضمن حکمی نیست که بر اساس آن، ارجاع پرونده های موضوع این ماده به هیأت های حل اختلاف مالیاتی مستلزم آن باشد که اشخاص قبل از مراجعه به هیأت های فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند؛ لذا حکم ماده 34 قانون مالیات های مستقیم استثنایی بر احکام کلی مقرر در ماده 244 و تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات های مستقیم محسوب نمی‌شود، بر همین اساس، در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، رأی شماره 286-287 و 1399/2/16 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد و ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات های مستقیم که متضمن الزام افراد به پرداخت مالیات تعیین شده موضوع ماده 34 قانون مالیات های مستقیم قبل از طرح اعتراض در هیأت حل اختلاف مالیاتی است، به دلیل مغایرت با تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات های مستقیم مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود./

