



رای شماره ۱۴۲۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت «و یا وجه نقد، اموال، دارایی و یا مطالبات مودی نزد وی باشد» از بند (و) بخش کلیات و مواد (۲۷، ۲۸ و ۲۹) و تبصره (۱ و ۲) ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه مشترک وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری مورخ ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با آخرین اصلاحات مورخ ۱۳۹۰/۰۳/۲۳)

شماره پرونده : هـ/ع/۹۹۰۲۴۳۵ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۴۲۴ تاریخ: ۱۷/۱۲/۱۴۰۰

* شاکی : آقای احمد شهنیایی

* طرف شکایت : وزارت امور اقتصادی و دارایی- وزارت دادگستری

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت «و یا وجه نقد، اموال، دارایی و یا مطالبات مودی نزد وی باشد» از بند (و) بخش کلیات و مواد (۲۷، ۲۸ و ۲۹) و تبصره (۱ و ۲) ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه مشترک وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری مورخ ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با آخرین اصلاحات مورخ ۱۳۹۰/۰۳/۲۳

* شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت دادگستری، به خواسته ابطال عبارت «و یا وجه نقد، اموال، دارایی و یا مطالبات مودی نزد وی باشد» از بند (و) بخش کلیات و مواد (۲۷، ۲۸ و ۲۹) و تبصره (۱ و ۲) ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه مشترک وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری مورخ ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با آخرین اصلاحات مورخ ۱۳۹۰/۰۳/۲۳، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- بند (و) بخش کلیات و مواد (۲۷، ۲۸ و ۲۹) و تبصره (۱ و ۲) ماده (۳۰) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه مشترک وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری مورخ ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با آخرین اصلاحات مورخ ۱۳۹۰/۰۳/۲۳

» کلیات

واژه ها و اصطلاحات بکار برده شده در این آیین نامه به شرح زیر تعریف می شود :

(و) « شخص ثالث » : شخصی که مطابق مقررات قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران بوده و یا پرداخت مالیات دیگری را تعهد و ضمانت کرده و یا وجه نقد، اموال، دارایی و یا مطالبات مودی نزد او باشد . شخص ثالث در حکم مودی مالیاتی محسوب و از نظر وصول بدهی مالیاتی مطابق این آیین نامه با او رفتار خواهد شد .

ماده ۲۷- هرگاه مودی کتبا یا شفاهاً اعلام نماید که وجه نقد ، اموال منقول ، ودیعه یا مطالبات یا مازاد وثیقه ، و یا بطور 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 هرنحو 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 آیین نامه و سایر هزینه های اجرایی بازداشت ، و توقیف نامه ای در دو نسخه با درج ساعت و تاریخ مراجعه تهیه و یک نسخه از آن را به شخص ثالث که مال یا وجه نقد و یا مطالبات مالی نزد اوست ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ نماید .

ماده ۲۸- شخص ثالث مکلف است در زمان ابلاغ توقیف نامه ، وجه نقد ، اموال و مطالبات اعم از نقدی و غیرنقدی نزد خود را در متن توقیف نامه اعلام و نسبت به حفظ و حراست آن اقدام و حسب درخواست اداره امور مالیاتی عمل نماید، والا اداره امور مالیاتی معادل بدهی از وجه یا قیمت آن اموال را از شخص ثالث وصول خواهد کرد و این نکته در توقیف نامه قید می شود .

ماده ۲۹- هرگاه شخص ثالث اعم از حقیقی یا حقوقی که اموال موضوع ماده ۲۷ این آیین نامه متعلق به مودی نزد او توقیف شده است :

الف) ازتحويل عين اموال به مأموران اجراء به محض مطالبه خودداری نماید .

ب) چنانچه طلب ، وجه نقد یا طلب حال باشد به محض مطالبه از واریز آن به حسابی که از طرف سازمان امور مالیاتی تعیین شده خودداری نماید .

ج) در مورد طلبی که مهلت پرداخت آن در تاریخ ابلاغ توقیف نامه منقضی نگردیده به محض انقضای مهلت آن به حساب مزبور واریز ننماید .

د) در مورد مازاد وثیقه و یا رهن ، پس از فروش و کسر هزینه ها مطابق مقررات ، از پرداخت مازاد خودداری نماید .

هـ) از تسلیم یا تحویل و یا رد و یا به قبض دادن حقوق مالکیت های فکری معنوی و سایر حقوق از قبیل سرقتی ، حق الامتیاز ، حق اکتشاف و اختراع ، حق استخراج ، موافقت اصولی ، جواز ، حق انتفاع و . . . خودداری نماید ؛

مستتکف محسوب و علاوه بر این که معادل بدهی از اموال شخصی او بازداشت و به فروش خواهد رسید ، در صورتی که عمل وی منطبق با تبصره ماده ۲۶ این آیین نامه باشد با وی وفق مقررات مربوط رفتارخواهد شد و در صورت واریز وجه یا طلب به حساب مذکور یا تسلیم عین یا حق یا شیء ، گواهی اجرائیات اداره امور مالیاتی صادر و به شخص ثالث تسلیم می گردد . این گواهی به منزله برائت ذمه ثالث در قبال بدهکار مالیاتی و نیز برائت ذمه بدهکار مالیاتی در قبال سازمان امور مالیاتی به میزان مال مربوط پس از وضع مخارج احتمالی خواهد بود .

ماده ۳۰- ...

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 اجراء 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 تأدیه وجوه و مطالبات و تحویل اموال یا قیمت آن و هر نوع هزینه مرتبه ملزم خواهد شد . جمع این مبالغ از طریق فروش اموال وی وصول خواهد شد .»

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- به موجب ماده ۱۸۲ قانون مالیات های مستقیم، اشخاصی که از نظر وصول بدهی در حکم مودی محسوب می گردند احصا گردیده و عبارت مورد شکایت از بند (و) مقررات مورد شکایت با توسیع دایره قانون در مغایرت با ماده مذکور و اصل ۲۲ قانون اساسی و ماده ۳۱ قانون مدنی بوده و ماده ۲۸، ۲۹ و تبصره (۱ و ۲) از ماده ۳۰ مقررات مورد شکایت نیز به همین جهت که وصول معادل بدهی مالیاتی را از شخص ثالث با تعریف مقرر در بند (و) مورد شکایت، مورد حکم قراردادده است در مغایرت با مواد قانونی پیش گفته می باشد.

۲- ماده ۲۷ مقررات مورد شکایت مبنی بر آنکه به صرف اعلام کتبی یا شفاهی مودی مبنی بر این که مالی نزد دیگری دارد، اداره امور مالیاتی مکلف است آن مال را بدون مطالبه هیچ گونه دلیلی در معرض بازداشت، توقیف و فروش قرار دهد، در مغایرت با ماده ۳۵ قانون مدنی از آن جهت که تصرف را دلیل مالکیت می داند، می باشد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۱۳۳۰۷/۹۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۳۰ به طور خلاصه توضیح داده است که:

۱- آیین نامه مورد شکایت مطابق صلاحیت تکلیفی مصرح در ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم به تصویب رسیده و هدف مقنن وصول مالیات هایی است که به قطعیت رسیده و این آیین نامه را نمی توان محدود به تعاریف ماده ۱۸۲ قانون مالیات های مستقیم نمود.

۲- با توجه به اصل کلی حقوقی قدرت و اقتدار مالیاتی دولت و صلاحیت عامی که مقنن در خصوص وصول مالیات ها به مرجع تهیه آیین نامه داده است توقیف اموال اشخاص ثالث با ترتیبات مذکور در ماده ۳۰ آیین نامه مورد شکایت مطابق قانون می باشد.

۳- ماده ۷۴ آیین نامه اجرایی مفاد اسناد رسمی لازم الاجرا و مواد ۳۶ تا ۴۳ آیین نامه اجرایی ماده ۵۰ قانون تامین اجتماعی به مانند مقررات مورد شکایت، مقررات صریحی راجع به بازداشت اموال منقول بدهکار نزد شخص ثالث دارا می باشند و از این جهت نیز مقررات مورد شکایت مغایر با متن و روح قوانین کشور نمی باشد.

همچنین وزارت دادگستری طی لایحه مضبوط در پرونده اعلام کرده است آیین نامه مشتمل بر احکامی است که وصول مالیات را تسهیل کرده و به معترض هم فرصت اعتراض سه روزه داده و این امر تعارض هم با اصل مالکیت مورد ادعای شاکی نداشته است و موضوع نیز قبلاً طی دادنامه شماره ۸۵۸۰۸۵۷ مورخه ۱۳۹۵/۱۰/۲۸ موضوع شکایت سازمان بازرسی در خصوص ماده ۳۰ از ناحیه هیأت عمومی دیوان رد شده است فلذا درخواست رد دارد.

*نظریه تهیه کننده گزارش :

با امعان نظر در مفاد دادنامه سابق الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۵۸ - ۸۵۷ مورخه ۱۳۹۵/۱۰/۲۸ در عدم ابطال مفاد ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم (آیین نامه مورد شکایت) هم از بعد شرعی و هم از بعد قانونی و اینکه در هر صورت ماده ۳۰ مورد اشاره که ابطال نگردید ، متضمن توسعه مذکور در قسمت کلیات و به شرح بند " واو " مورد شکایت ، نیز بوده است یعنی مفاد بند " واو " که شخص ثالث را علاوه بر متعهد و ضامن به کسی که اموال ، وجه نقد ، دارایی و یا مطالبات مؤدی نزد او باشد نیز تعریف نموده است و با این وصف توسعه مذکور در تعریف شخص ثالث را هیأت عمومی ابطال ننموده است و از طرفی سایر احکام مندرج در مواد ۲۷ - ۲۸ - ۲۹ و تبصره های ۱ ، ۲ ماده ۳۰ که علاوه بر بند " واو " مورد شکایت واقع شده اند وظایف و تکالیف شخص ثالث به عنوان کسی که در حکم مؤدی می باشد را بیان نموده و در این مواد بحث امکان اعتراض شخص ثالث ، نیز مورد اشاره واقع شده که اگر به توقیف وجوه یا اموال یا نسبت به عدم تعلق آنها به بدهکار اصلی مالیاتی ، و یا تعلق به خویش ادعایی داشته باشد می تواند آن را در مرجع صلاحیت دار که عمدتاً هیأت حل اختلاف مالیاتی ماده ۲۱۶ ق.م.م می باشد طرح نماید ، فلذا به نظر مقررات یاد شده در راستای تبیین اهداف مقنن و با هدف جلوگیری از امکان فرار مالیاتی مؤدیان و پیشگیری از تبانی با اشخاص ثالث بوده و مغایرتی با مقررات نداشته است.

تهیه کننده گزارش:

جواد سپهری کیا

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با امعان نظر در مفاد دادنامه سابق الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۵۸ - ۸۵۷ مورخه ۱۳۹۵/۱۰/۲۸ در عدم ابطال مفاد ماده ۳۰ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیاتهای مستقیم (آیین نامه مورد شکایت) هم از بعد شرعی و هم از بعد قانونی و اینکه در هر صورت ماده ۳۰ مورد اشاره که ابطال نگردید ، متضمن توسعه مذکور در قسمت کلیات و به شرح بند " واو " مورد شکایت ، نیز بوده است یعنی مفاد بند " واو " که شخص ثالث را علاوه بر متعهد و ضامن به کسی که اموال ، وجه نقد ، دارایی و یا مطالبات مؤدی نزد او باشد نیز تعریف نموده است و با این وصف توسعه مذکور در تعریف شخص ثالث را هیأت عمومی ابطال ننموده است و از طرفی سایر احکام مندرج در مواد ۲۷ - ۲۸ - ۲۹ و تبصره های ۱ ، ۲ ماده ۳۰ که علاوه بر بند " واو " مورد شکایت واقع شده اند وظایف و تکالیف شخص ثالث به عنوان کسی که در حکم مؤدی می باشد را بیان نموده و در این مواد بحث امکان اعتراض شخص ثالث ، نیز مورد اشاره واقع شده که اگر به توقیف وجوه یا اموال یا نسبت به عدم تعلق آنها به بدهکار اصلی مالیاتی ، و یا تعلق به خویش ادعایی داشته باشد می تواند آن را در مرجع صلاحیت دار که عمدتاً هیأت حل اختلاف مالیاتی ماده ۲۱۶ ق.م.م می باشد طرح نماید ، فلذا به نظر مقررات یاد شده در راستای تبیین اهداف مقنن و با هدف جلوگیری از امکان فرار مالیاتی مؤدیان و پیشگیری از تبانی با اشخاص ثالث بوده و مغایرتی با مقررات نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین

دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات ارزشمند دیوان می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری