

اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای شماره ۲۸۷-۲۸۶ مورخ ۱۶/۰۲/۱۳۹۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری	موضوع
---	-------

شماره دادنامه: 439
 تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۰۳/۲۰
 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
 متقاضی: رئیس دیوان عدالت اداری
 موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای شماره ۲۸۷-۲۸۶ مورخ ۱۶/۰۲/۱۳۹۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری گردش کار:

۱- به موجب دادنامه شماره ۲۸۷-۲۸۶ مورخ ۱۶/۰۲/۱۳۹۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ماده ۱۳ «آین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴» موضوع مصوبه شماره ۵۲۸۸۵-۱/۲۱-۱۳۹۵ هـ مورخ ۱۶/۰۲/۱۳۹۹ هیأت وزیران، ابطال نشد.

۲- متن رای شماره ۲۸۷-۲۸۶ مورخ ۱۶/۰۲/۱۳۹۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به قرار زیر است:
 "بر مبنای ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴، 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 تسليم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی های مزبور انجام دهند.

نظر به اینکه آین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم صرفا در راستای اجرای حکم مقرر در ماده ۳۴ قانون فوق الذکر وضع شده و در ماده یاد شده نیز تسليم 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 ۱۳ آین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مودی در هیأت حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد."

۳- مدیرکل هیأت عمومی و هیأتهای تخصصی دیوان عدالت اداری و معاونت نظارت و بازرسی دیوان عدالت اداری به موجب گزارشی، اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رای مذکور را به رئیس دیوان عدالت اداری پیشههاد می کنند. استدلال مصرح در این گزارش به شرح زیر است: "به استحضار می رساند که به موجب ماده ۱۳ آین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ مقرر شده است که:

«چنانچه در خصوص میران مالیات مشخصه بین مودی و اداره امور مالیاتی اختلاف باشد، پس از پرداخت مالیات تعیین شده، ضمن صدور گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون، اعتراض مودی قابل طرح در مراجعت حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد ۲۱۶، ۲۳۸، ۲۴۷، ۲۴۴ و ۲۵۱ مکرر قانون می باشد. در صورتی که طبق رای قطعی مراجعت مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداخت مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد.» در پرونده های مطروحه در هیأت عمومی به شماره کلاسه ۹۸۰۲۳۰۴ و ۹۷۰۱۴۵۴، شاکیان به موجب دادخواستهای تقدیمی و با این استدلال که در فرض معتبر بودن افراد به میزان مالیات تعیین شده، الزام آنها به پرداخت مالیات قبل از طرح اعتراض در هیأتهای حل اختلاف مالیاتی مبنای قانونی ندارد، ابطال ماده ۱۳ آین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ را به دلیل مغایرت با مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ 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 ۲۸۷-۲۸۶ مورخ ۱۶/۰۲/۱۳۹۹ و به شرح آنی رای به عدم ابطال مقرره فوق صادر کرده است:

«بر مبنای ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴، 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 تسليم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی های مزبور انجام دهند.

نظر به اینکه آین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم صرفا در راستای اجرای حکم مقرر در ماده ۳۴ قانون فوق الذکر وضع شده و در ماده یاد شده نیز تسليم 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 ۱۳ آین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مودی در هیأت حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد.»

با این حال به نظر من رسد که دادنامه فوق واحد ایراد قانونی است. زیرا به موجب ماده ۲۴۴ 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: «مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسیلم کند.» بنابراین بر مبنای عمومات 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 منوعیت 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 هیأتهای حل اختلاف مالیاتی مستلزم این باشد که اشخاص قبل از مراجعت به هیأتهای فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند، لذا حکم این ماده استثنای 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 آین 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 حضر تعالی اعلام و پیشنهاد می شود که در راستای اعمال اختیار حاصل از ماده 91 قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، رای 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 هیأتهای تخصصی دیوان عدالت اداری، موضوع را در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیأت عمومی ارجاع می کند. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 20/03/1399 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 مبارکت کرده است. رای هیأت عمومی به موجب ماده 244 قانون مالیات های مستقیم: «مرجع اختلاف مالیاتی است ...»

و بر اساس تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات های مستقیم: «مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسیلم 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 منوعیت برای برخی اشخاص در رابطه با در اختیار قرار دادن اموال و دارایی متوفی پیش از اخذ گواهی پرداخت مالیات وضع شده و متضمن حکمی نیست که بر اساس آن، ارجاع پرونده های موضوع این ماده به هیأتهای حل اختلاف مالیاتی مستلزم آن باشد که اشخاص قبل از مراجعت به هیأتهای فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند؛ لذا حکم ماده 34 قانون مالیات های مستقیم استثنای بر احکام کلی مقرر در ماده 244 و تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات های مستقیم محسوب نمی شود.

بر همین اساس، در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری، رای شماره 1399/02/16-287-286 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نقض می گردد و ماده 13 آین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیاتی مستقیم که متضمن الزام افراد به پرداخت مالیات تعیین شده موضوع ماده 34 قانون مالیاتی 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 آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

محمدکاظم بهرامی
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

