

دادنامه شماره : ۴۳۹

تاریخ : ۲۰ / ۰۳ / ۱۳۹۹

موضوع : ابطال ماده ۱۳ آئین نامه اجرایی ماده ۳۴
قانون مالیات های مستقیم

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

متقاضی: رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای شماره ۲۸۶ -

۲۸۷ مورخ ۱۶/۰۲/۱۳۹۹ هیات عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: ۱ - به موجب دادنامه شماره ۲۸۶ - ۲۸۷ مورخ ۱۶ / ۰۲ / ۱۳۹۹

هیات عمومی دیوان عدالت اداری، ماده ۱۳ « آیین نامه اجرایی

ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ » موضوع

مصوبه شماره ۳۸۶۹ / ت ۵۵۲۸۸۵ - ۱۳۹۵ / ۰۱ / ۲۱ هیات وزیران، ابطال

نشود.

۲ - متن رای شماره ۲۸۶ - ۲۸۷ مورخ ۱۶ / ۰۲ / ۱۳۹۹ هیات 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 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 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 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 ۱۳ آیین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مودی در هیات حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد."

۳ - مدیرکل هیات عمومی و هیاتهای تخصصی دیوان عدالت اداری و معاونت نظارت و بازرسی دیوان عدالت اداری به موجب گزارشی، اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رای مذکور را به رئیس دیوان عدالت اداری پیشنهاد می کنند. استدلال مصرح در این گزارش به شرح زیر است :

"به استحضار می رساند که به موجب ماده ۱۳ آیین 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 مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد ۲۱۶، ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر

قانون می باشد. در صورتی که طبق رای قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد.»

در پرونده های مطروحه در هیات عمومی به شماره کلاسه ۹۸۰۲۳۰۴ و ۹۷۰۱۴۵۴، 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 هیاتهای حل اختلاف مالیاتی مبنای قانونی ندارد، ابطال ماده ۱۳ آیین 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، هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۲۸۶ - ۲۸۷ مورخ ۱۶ / ۰۲ / ۱۳۹۹ و به شرح آتی رای به عدم ابطال مقرر 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 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 ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم صرفاً در راستای اجرای حکم مقرر در ماده ۳۴ 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 ۱۳ آیین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات

های مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مودی در هیات 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 ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم: « مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیات حل اختلافات مالیاتی است... » و بر اساس تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم: « مودی 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 عمومات فوق، در کلیه اختلافات مالیاتی افراد قبل از طرح اعتراض در هیات 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 ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً در مقام اعمال ممنوعیت برای برخی اشخاص در رابطه با در اختیار قرار دادن اموال و دارایی‌های متوفی پیش از اخذ گواهی پرداخت مالیات وضع شده و متضمن حکمی نیست که بر اساس آن ارجاع پرونده‌های موضوع این ماده به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی مستلزم این باشد که اشخاص قبل از مراجعه به هیات‌های فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند، لذا حکم این ماده استثنایی بر احکام کلی مقرر در ماده ۲۴۴ و تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم قبل از طرح اعتراض در هیات حل اختلاف مالیاتی که بر مبنای ماده ۱۳ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ مقرر شده، با تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات

های مستقیم مغایرت دارد. علیهذا مراتب به محضر حضرتعالی اعلام و پیشنهاد می شود که در راستای اعمال اختیار حاصل از ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، رای یاد شده برای رسیدگی مجدد در هیات عمومی دیوان عدالت اداری مطرح شود."

۴ - رئیس دیوان عدالت اداری پس از ملاحظه گزارش معاونت نظارت و بازرسی دیوان عدالت اداری و مدیرکل هیات عمومی و هیاتهای تخصصی دیوان عدالت اداری، موضوع را در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیات عمومی ارجاع می کند.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۲۰ / ۰۳ / ۱۳۹۹ 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 هیات عمومی

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

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، هیات حل اختلاف مالیاتی است ...» و بر اساس تبصره ۱ ماده ۲۴۷ 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 تسلیم کند.» با توجه به حکم مقرر در مواد قانونی فوق و با عنایت به اینکه حکم مقرر در ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم صرفا در مقام اعمال ممنوعیت 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 هیاتهای حل اختلاف مالیاتی مستلزم آن باشد که اشخاص قبل از مراجعه به هیات های فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند؛ لذا حکم ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم استثنایی بر احکام کلی مقرر در ماده ۲۴۴ و تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم محسوب نمی شود، بر همین اساس، در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، رای شماره ۲۸۶ - ۲۸۷ مورخ ۱۶ / ۰۲ / ۱۳۹۹ هیات عمومی دیوان عدالت اداری نقض می گردد و ماده ۱۳ آیین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم که متضمن الزام افراد به پرداخت مالیات تعیین شده موضوع ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم قبل از طرح اعتراض در هیات حل اختلاف مالیاتی است، به دلیل مغایرت با تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری