



رای شماره ۱۷۹۷۱۰۳۰۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۵۶ از اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۳ وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر دادگستری)

شماره دادنامه: ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰۳۰۱۷۹۷۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۱۲/۱۴

شماره پرونده: ۰۲۰۷۸۴۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای سید پیمان سجادی

طرف شکایت: ۱- وزارت امور اقتصادی و دارایی ۲- وزارت دادگستری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۵۶ از اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۳ وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر دادگستری

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال ماده ۵۶ و همچنین ابطال عبارت «اسناد اداری» از بند ب ماده ۵۸ اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۳ وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر دادگستری را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"قانونگذار در ماده ۱۴۶ قانون اجرای احکام مدنی با آوردن حرف ربط (یا) بین عبارات حکم قطعی و سند رسمی در صدد اعلان برابری ماهوی این دو سند در مقام ادله ناقض حکم توقیف اموال بوده و با توجه به تقدم تاریخ تصویب این قانون یعنی ۱۳۵۶/۸/۱ و تسری حکم کلی این ماده در اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۳ به نظر می رسد مقنن قصد اعمال این حکم در ضوابط اجرایی وصول مالیات ها را داشته اما در مقام تبیین و انشاء این آیین نامه و ترکیب حکم ماده ۱۴۶ در عبارات جدید، مشخصاً مواد ۵۶ و ۵۸ به خطا رفته است. به این ترتیب که در تبصره ۱ ماده ۸ آیین نامه آورده «هر گاه نسبت به مال منقول یا غیر منقول یا وجه نقد توقیف شده، شخص ثالث اظهار حقی نماید، اگر ادعای مزبور مستند به حکم قطعی یا سند رسمی بوده که تاریخ آن مقدم بر تاریخ توقیف باشد، توقیف رفع می شود» تا اینجا عین نص ماده ۱۴۶ قانون اجرای احکام مدنی قید گردیده و در ادامه عبارت «هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم» پس از عبارت «در غیر این صورت عملیات اجرایی تعقیب می گردد و مدعی حق برای اثبات ادعای خود می تواند به» جایگزین دادگاه شده است. به این ترتیب ارجاع

شکایت به هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم یا دادگاه ناظر بر حالتی است که معترض به عملیات اجرایی قضایی یا مالیاتی می تواند با تمسک به سایر ادله تقاضای رفع توقیف نماید. تا این جا ایرادی به آیین نامه وارد نیست و به درستی حکم کلی قانون عام سابق در قانون خاص لاحق اعمال گردیده است. اما در ماده ۵۶ آیین نامه نه تنها حکم تبصره ۱ ماده ۸ را که اموال منقول، غیرمنقول و وجه نقد را هم تراز هم آورده بوده را بلاجهت تخصیص زده و صرفاً ضابطه خاصی برای اموال غیرمنقول و حقوق ناشی از آن در نظر گرفته، برخلاف حکم ماده ۱۴۶ و تبصره ۱ ماده ۸ با تصرف در آن احکام و با آوردن حرف ربط (و) پیش از عبارت «این امر مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قرار گیرد» عملاً برای این مرجع جایگاهی برتر از محاکم حقوقی قائل گردیده و امری را که حتی دادگاه مجاز به عدول از آن نیست را معلق به تشخیص هیأت مذکور نموده است.

همچنین در بند ب ماده ۵۸ آیین نامه، مجدداً با جابه جا نمودن عبارات تبصره ۱ ماده ۸ ذیل مقررات عمومی به همان حکم سابق برگشته اما مجدداً با درج حرف ربط «یا» بعد از عبارات سند و احکام قطعی مراجع قضایی و اضافه نمودن عبارت اسناد اداری هم ردیف اسناد مذکور مبادرت به درج یک وصف ادبی فاقد شأن قانونی در این ماده نموده که حتی از بیان ماهیت آن در ذیل عنوان کلیات آیین نامه که به شرح واژگان و اصطلاحات پرداخته خودداری نموده است. لذا با توجه به این که مقنن در مواد ۱۲۸۴ لغایت ۱۳۰۵ قانون مدنی و خصوصاً ماده ۱۲۸۶ اسناد را به دو قسم رسمی و عادی تفکیک نموده درج این عبارت در آیین نامه فاقد وجهت به نظر می رسد. لذا با توجه به مراتب فوق ابطال ماده ۵۶ و همچنین حذف عبارت «اسناد اداری» از بند ب ماده ۵۸ آیین نامه مورد شکایت به جهت مغایرت با ماده ۱۴۶ قانون اجرای احکام مدنی مورد استدعاست."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"اصلاحیه

آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

این آیین نامه براساس ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن به شرح مواد و تبصره های ذیل تنظیم، و بعد از تصویب و پانزده روز پس از انتشار آن در روزنامه رسمی کشور به اجرا گذاشته می شود.

.....

ماده ۵۶- هرگاه شخص ثالث نسبت به تمام یا قسمتی از اموال غیرمنقول بازداشت شده و حقوق ناشی از آن ادعای حق کند، عملیات اجرایی در صورتی متوقف می شود که دعوی، مستند به سند رسمی یا رای قطعی دادگاه بوده و تاریخ وجود حق یا تنظیم سند، مقدم بر تاریخ بازداشت اموال غیرمنقول باشد و این امر مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی مستقیم قرار گیرد.

.....

- وزیر امور اقتصادی و دارایی- وزیر دادگستری"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی ضمن ارسال تصویر نامه شماره / ۱۴۰۳/۴۱۰۳ ص مورخ ۱۴۰۳/۲/۳۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۹۱/۳۸۰/۵ مورخ ۱۴۰۳/۲/۳۱ توضیح داده است که:

" هر چند در نگارش تبصره (۱) ماده (۸) آیین نامه مورد شکایت، از ماده (۱۴۶) قانون اجرای احکام مدنی مصوب سال ۱۳۵۶ الگو برداری شده است، لیکن برداشت و عبارت‌پردازی شاکی نادرست می باشد؛ بدین نحو که ایشان در دادخواست خود مطرح نموده اند که: «به نظر می رسد که مقنن قصد اعمال این حکم در ضوابط اجرایی وصول مالیات‌ها را داشته ...» اولاً: نسبت دادن عنوان مقنن به واضعان آیین نامه مورد شکایت (وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر دادگستری) خارج از معنای دقیق حقوقی آن می باشد. پوشیده نیست که مقصود از مقنن در علم حقوق، قوه مقننه و قانونگذار است و نمی توان آن را به تصویب کنندگان مقررات اداری اطلاق نمود. ثانیاً: در ادامه این اختلاط مفاهیم و بر مبنای ظن و گمان، ایشان بیان نموده اند که قصد اعمال ماده (۱۴۶) قانون اجرای احکام مدنی در تبصره (۱) ماده (۸) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۳ وجود داشته و از آن نتیجه گرفته اند که مواد (۵۶) و (۵۸) نیز بایستی محدود به مفاد اشاره شده قانون اجرای احکام مدنی باشد. حال آن که، چنین تلقی از اساس نادرست می باشد؛ چرا که «آیین نامه ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم» همان گونه که از نام آن پیداست مستند به ماده مزبور تدوین شده است که بدون اشاره به قانون اجرای احکام مدنی و هیچ محدودیت دیگری، مقرر نموده است که: «آیین نامه مربوط به قسمت وصول مالیات وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی و دادگستری تصویب و ... خواهد شد.»

بنا به مطالب یاد شده و با تأکید بر این که موارد مورد شکایت و به طور کلی آیین نامه ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم در چهارچوب قانون وضع شده است، صدور قرار شایسته به رد شکایت مورد تقاضا است."

خلاصه متن نامه شماره ۱۴۰۳/۴۱۰۳ ص مورخ ۱۴۰۳/۲/۳۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به شرح زیر است:

" صلاحیت هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم در این مورد، مطابق با تصریح ماده (۵۶) آیین نامه صرفاً تأیید تقدم تاریخ وجود حق یا تنظیم سند بر تاریخ بازداشت اموال غیرمنقول و همچنین احراز رسمی بودن سند یا قطعیت رای دادگاه که مورد استناد شخص ثالث بوده، می باشد و از آن جا که یکی از اعضای این هیأت از میان قضات یا حقوقدانان مطلع در امور مالیاتی با انتخاب رییس کل دادگستری هر استان منصوب می شود، بنابراین هیأت مذکور واجد صلاحیت علمی و تخصصی مورد نیاز می باشد. نهایتاً این مقرر دلالتی بر صلاحیت این هیأت نسبت به امکان عدم ترتیب اثر به مفاد اسناد رسمی یا احکام قطعی محاکم ندارد."

همچنین معاون حقوقی و امور مجلس وزارت دادگستری نیز در پاسخ به شکایت مذکور به موجب لایحه شماره ۴۱۶۰ مورخ ۱۴۰۳/۱/۱۴ توضیح داده است که:

" ادله ابرازی شاکی دایر بر مغایرت مقرر یاد شده با حکم کلی ماده (۱۴۶) قانون اجرای احکام مدنی مصوب ۱۳۵۶ در خصوص حق مراجعه مدعی برای اثبات ادعا به دادگاه، کامل نبوده و این تلقی که مصوبه مذکور جایگاه هیأت حل اختلاف مالیاتی را بالاتر از محاکم حقوقی دادگستری نشانده است، برداشتی ناصواب بوده و نمی تواند موجهی برای درخواست ابطال باشد.

مطابق ماده (۵۶) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۸) قانون مالیات های مستقیم- مصوب ۱۳۹۰: «هرگاه شخص ثالث نسبت به تمام یا قسمتی از اموال غیر منقول بازداشت شده و حقوق ناشی از آن، ادعای حق کند، عملیات اجرایی در صورتی متوقف می شود که دعوی، مستند به سند رسمی یا رای قطعی دادگاه بوده و تاریخ وجود حق یا تنظیم سند، مقدم بر تاریخ بازداشت اموال غیرمنقول باشد و این امر مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده (۲۱۶) قانون مالیات های مستقیم قرار گیرد.»

قسمت اخیر ماده مبین تأیید امر توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی ناظر بر تأیید اصالت مستندات مربوط به لحاظ بررسی «تاریخ وجود حق یا تنظیم سند» می باشد که هیأت یاد شده مراتب تأیید را در خصوص رعایت ترتیبات شکلی و ضوابط اجرایی وصول مالیات اعلام می دارد. لذا اساساً آن هیأت در جایگاه بررسی ماهوی ادله و رد یا اثبات آنها نیست.

ابطال و حذف عبارت «اسناد اداری» از بند (ب) ماده (۵۸) آیین نامه مورد اعتراض به لحاظ مغایرت با ماده ۱۲۸۶ قانون مدنی در تفکیک اسناد به رسمی و عادی؛ دیگر خواسته شاکی است که موجه نمی نماید.

مقنن در ماده (۱۲۸۴) قانون مدنی پیش بینی کرده هر نوشته که در مقام دعوی یا دفاع قابل استناد باشد سند است و رسمی بودن و عادی بودن آن لزوماً نمی تواند مابینت و مغایرتی با سند اداری داشته باشد. اسناد تنظیمی توسط مأمورین دولتی در زمره اسناد قابل استناد بوده و مغایرتی با بیان قانونگذار ندارد و موجبی برای ابطال مقررره مورد اعتراض وجود ندارد."

در اجرای ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع و این هیأت به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۶۵۵۴۷۳ مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۶ عبارت «اسناد اداری» از بند ب ماده ۵۸ اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۳ وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر دادگستری را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر نمود. رای مزبور به دلیل عدم اعتراض از سوی رییس و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به ماده ۵۶ از اصلاحیه آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۰/۳/۲۳ وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر دادگستری در دستورکار جلسه هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۱۲/۱۴ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

براساس ماده ۱۴۶ قانون اجرای احکام مدنی: «هرگاه نسبت به مال منقول یا غیرمنقول یا وجه نقد توقیف شده شخص ثالث اظهار حقی نماید اگر ادعای مزبور مستند به حکم قطعی یا سند رسمی باشد که تاریخ آن مقدم بر تاریخ توقیف است، توقیف رفع می شود. در غیر این صورت عملیات اجرایی تعقیب می گردد و مدعی حق برای جلوگیری از عملیات اجرایی و اثبات ادعای خود می تواند به دادگاه شکایت کند.» با توجه به حکم قانونی مذکور، ماده ۵۶ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۸ قانون مالیات های مستقیم که براساس آن مقرر شده است: «هرگاه شخص ثالث نسبت

به تمام یا قسمتی از اموال غیرمنقول بازداشت شده و حقوق ناشی از آن ادعای حق کند، عملیات اجرایی در صورتی متوقف می شود که دعوی، مستند به سند رسمی یا رای قطعی دادگاه بوده و تاریخ وجود حق یا تنظیم سند، مقدم بر تاریخ بازداشت اموال غیرمنقول باشد و این امر مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات های مستقیم قرار گیرد»، با ماده ۱۴۶ قانون اجرای احکام مدنی مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری