



رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۱۱۳۹۴۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۰۵/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: اعمال مقررات ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۲۶۶-۱۳۹۶/۳/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری)

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۱۱۳۹۴۰۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۵/۳

شماره پرونده: ۰۱۰۷۲۵۲ - ۰۱۰۶۷۵۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعمال مقررات ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۲۶۶-۱۳۹۶/۳/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۲۶۶-۱۳۹۶/۳/۳۰ بخشنامه شماره ۵۹۸۹-۲۳۰-د/۲۸-۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور را ابطال کرده است. متن دادنامه مذکور به شرح زیر است:

" الف: نظر به اینکه قایم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۶۶۳/۱۰۲/۹۵-۱۳۹۵/۵/۲ اعلام کرده است که بخشنامه شماره ۵۹۸۹-۲۳۰-د/۲۸-۱۳۹۴ [۱۳۹۰/۲/۲۸] سازمان امور مالیاتی توسط فقهای شورای نگهبان خلاف شرع دانسته نشد، بنابراین در اجرای حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و تبعیت از نظر فقهای شورای نگهبان موجبی برای ابطال مصوبه از بعد ادعای مغایرت با موازین شرعی وجود ندارد.

ب- مطابق ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است گواهی انجام معامله پس از وصول بدهی های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مودی ذیربط از قبیل مالیات بر درآمد اجاره املاک و همچنین وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد.

نظر به اینکه در مواردی که ملک در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت اسناد و املاک کشور به فروش می رسد خواه به تملک بستانکار مرتهن برسد یا به تملیک سایرین، مطابق حکم ماده ۱۲۱ آیین نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم الاجرا و طرز رسیدگی به شکایات از عملیات اجرایی مصوب سال ۱۳۸۷ مقرر شده است که پرداخت کلی بدهی های مربوط از جمله بدهی مالیاتی تا تاریخ مزایده به عهده برنده مزایده است و بدهی مالیاتی علی الاطلاق ذکر شده است و مصادیق مختلف مصرح در ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم استثناء نشده است، بنابراین پرداخت کلی بدهی های مالیاتی بایستی توسط برنده مزایده پرداخت شود و از طرفی چنانچه بنا بود مطابق حکم ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم که فقط ناظر بر بیان حق تقدم سازمان امور مالیاتی بر سایر طلبکاران به استثناء دارندگان وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت می باشد، فقط مالیات متعلقه به انتقال مال مورد وثیقه اخذ شود مقنن در ماده ۱۸۷ قانون یاد شده در صدور گواهی انجام معامله نسبت به وثایق به این امر تصریح می کرد. با توجه به مراتب فوق الذکر بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۲/۲۸-د/۲۳۰/۵۹۸۹ سازمان امور مالیاتی که در آن مقرر شده است در مورد وثایق با صرف پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی گواهی ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم صادر شود، مغایر قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود."

متعاقب صدور دادنامه مذکور، معاون اول قوه قضاییه به موجب نامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۲۱-۱۰۰۰/۴۵۴۴/۲/۹۰۰۰، نامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۱۱-م/۴۶۳۰۶ رییس دبیرخانه ستاد هماهنگی مبارزه با مفاسد اقتصادی که متضمن اعتراض به دادنامه فوق می باشد را ارسال کرده اند؛ متن نامه رییس دبیرخانه ستاد هماهنگی مبارزه با مفاسد اقتصادی به شرح زیر است:

" احتراماً همان گونه که مستحضر می باشند رسیدگی به پرونده های مفاسد کلان بانکی و وصول مطالبات معوق بانکی از بدهکاران متخلف بانک ها در دستورکار مشترک ارکان قوه قضاییه و دولت در ستاد هماهنگی مبارزه با مفاسد اقتصادی و کمیته فرادستگاهی بانک مرکزی قرار دارد و تاکنون گام های موثری در این زمینه برای صیانت از حقوق بیت المال و مردم در بانک ها برداشته شده است که در این میان برخی موانع ساختاری و قانونی، تحقق این اهداف را با دشواری مواجه نموده است. یکی از این موارد که در جلسات اخیر کمیته فرادستگاهی و دبیرخانه ستاد با حضور مشترک بانک ها مطرح و آسیب شناسی شده است، موضوع مغایرت رای شماره ۱۳۹۶/۳/۳۰-۲۶۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (مبنی بر پرداخت کلیه بدهی های مالیاتی شخص بدهکار بانکی به هنگام تملک وثیقه توسط بانک ها و موسسات اعتباری) با ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم است، به طوری که اجرای رای دیوان ناقض صریح ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم و خساراتی برای شبکه بانکی کشور (بیت المال و سرمایه مردم) همچون عدم کفایت ارزش وثیقه تملیکی در برابر مطالبات بانک ها و موسسات اعتباری، لزوم واگذاری و فروش مال رقم زده و مشکلاتی را در این خصوص به وجود آورده است که شرح آن اجمالاً به قرار ذیل است:

۱- حکم مقرر در ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم بیان می دارد: وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی) برای وصول مطالبات و جرایم متعلقه از مودیان و مسیولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای ۱- صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه ۲- مطالبات کارگزاران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم دارد؛ بنابراین حکم مذکور متضمن شناسایی حق رجحان بستانکاران با وثیقه نسبت به سازمان امور مالیاتی می باشد.

۲- رای شماره ۱۳۹۶/۳/۳۰-۲۶۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به وضوح این تقدم و ترتیبات قانون را برهم زده و با تجویز مطالبه گواهی ماده ۱۷۸ قانون مالیات های مستقیم و فراهم آوردن امکان وصول انواع بدهی مالیاتی قبل از

انتقال به صاحب وثیقه (طلبکار اجرایی) عملاً حق رجحان شناسایی شده در ماده ۱۶ قانون مالیات های مستقیم را از حیز انتفاع برای صاحب حق ساقط و خارج نموده است.

۳- سازمان امور مالیاتی کشور طی چندین دهه از اجرای ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم با صدور بخشنامه های مکرر و متواتر به عنوان ذی نفع در عمل تفسیر اجرایی مناسب مورد نظر قانونگذار را در پیش گرفته و با تاکید بر وصول صرفاً مالیات نقل و انتقال که در قسمت اخیر ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم تاکید شده به این حق رجحان که متضمن مصلحت عالیّه جامعه در احترام به نظام وثیقه گیری و تحکیم تجارت و اجرای تعهد و سند لازم الاجرا و حقوق کارگر و کارمند بوده است احترام گذاشته، کما اینکه در خصوص پرونده منتهی به رای هیأت عمومی مورد اعتراض نیز لایحه مفصلی در مخالفت با مبانی رای رسیدگی ارایه نموده است.

۴- از نگاه دیگر خواسته خواهان پرونده ای که منتهی به رای هیأت عمومی گردیده نیز با نتایج حاصله به موجب رای مذکور در تضاد صریح است. وکیل خواهان معترض این امر شده است که پس از برگزاری مزایده ملک موکل وی، بانک بستانکار برابر آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون ثبت نسبت به تودیع مابه التفاوت طلب اجرایی تا قیمت ملک نزد صندوق ثبت اقدام نموده است. لیکن سازمان امور مالیاتی پس از توقیف این وجوه بابت طلب از مودی عملاً پیشرفت اقدامات اجرایی را مسکوت گذاشته در حالی که جرایم متعلقه نسبت به اصل طلب منقطع نشده و از این حیث موجبات ورود ضرر به موکل ایشان فراهم شده است. نتیجه مفاد رای هیأت عمومی تناسبی با خواسته خواهان نداشته و منطقی نیست که مفروضاً با اعطای جوایز به طلبکار کاهل (واحد مالیاتی) برخلاف ترتیبات شناسایی شده قانونگذار در ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم حق رجحان طلبکار با وثیقه را نقض و عملاً سازمان امور مالیاتی را برخلاف قانون به اول صف طلبکاران و مقدم بر دارندگان حق رجحان هدایت نماییم.

۵- تفسیر صحیح اجرایی از ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم به نحوی که طی چند دهه مورد عمل سازمان امور مالیاتی کشور قرار گرفته و مورد تایید آن سازمان نیز بوده است حاصل این موضوع است که بستانکار پرونده اجرایی با وثیقه با حق رجحان قانونی مندرج در ماده ۱۶۰ از پرداخت سایر دیون مالیاتی مصون بوده و اجرای ماده ۱۲۱ آیین نامه اجرایی نیز کما فی السابق برابر با رویه قانون اعمال می گردد و قابلیت تعارض با قانون موضوعه و خاص مالیاتی را نداشته و نخواهد داشت.

ملاحظه می فرمایید رای وحدت رویه مذکور با برهم زدن عدالت اجتماعی و اقتصادی و نظم منطقی وصول مالیات از آحاد جامعه موجب تضعیف اجرای قانون گردیده و بدهکاران بانکی چندین سال است با استفاده از این رای، با فراغ بال با استنکاف از پرداخت بدهی و مزایده وثایق، بانک ها را جایگزین خود در پرداخت بدهی های مالیاتی می نمایند، (که خود عامدانه آن را نپرداخته اند)، لذا با توجه به مراتب فوق، خواهشمند است در راستای تحکیم حق الناس، اجرای عدالت مالیاتی و اصلاح رویه های مشکل آفرین در فرایند قضایی، مطابق ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، موضوع مجدد در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد رسیدگی قرار گرفته و نتیجه را اعلام فرمایند."

متعاقباً موضوع در راستای اعمال مقررات ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع و پس از بررسی و صدور نظریه توسط این هیأت، پرونده در دستورکار هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۵/۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ : «در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به موجب اسناد رسمی صورت می گیرد، صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مودی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره مرجع صدور آنرا در سند معامله قید نمایند.» با عنایت به حکم قانونی مذکور و عدم وجود دلیلی برای عدول از آن و همچنین با لحاظ این امر که حکم مقرر در ماده ۱۶۰ قانون مالیات های مستقیم درخصوص حق تقدم صاحب حقوق بر مورد معامله است و نافی حکم مقرر در ماده ۱۸۷ قانون از حیث پرداخت مالیات متعلقه نیست، بنابراین رای شماره ۲۶۶ مورخ ۱۳۹۶/۳/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در چهارچوب قوانین حاکم صادر شده و موجبی برای اعمال ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به آن وجود ندارد./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین