

## تأملی در دادنامه شماره ۲۶۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

علی یوسفی\*

### مشخصات رأی

شماره دادنامه: دادنامه شماره ۲۶۶

تاریخ: ۱۳۹۶/۳/۳۰

مرجع صدور رأی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۵۹۸۹/۲۳۰-د/۱۳۹۰/۲/۲۸- سازمان امور

مالیاتی کشور

### وقایع پرونده

اشخاص در زندگی اجتماعی نیازمند تجارت با یکدیگرند؛ در این تجارت گاه دائن و گاه مدیون واقع می‌شوند و به تعهدات خود عمل می‌نمایند. دائن برای اطمینان از وصول حق خود، در اندیشه تضمین خاصی است و از تکیه بر وثیقه موهوم دارایی مدیون سودی نمی‌برد. این وثیقه‌ها به دو گروه شخصی و عینی تقسیم می‌شود. در وثیقه شخصی، ذمه شخص ثالث به ذمه مدیون ضمیمه می‌شود و بدین وسیله آن را تضمین می‌کند. اما در وثیقه عینی، طلبکار بر مال معینی از اموال بدهکار حق عینی می‌یابد؛ بدین معنا که به هنگام وصول طلب بر دیگران حق تقدم دارد و از حاصل فروش مال، نخست او استفاده می‌کند. وانگهی، چون مدیون حق ندارد در وثیقه تصرفی کند که به زیان طلبکار باشد، محل وصول طلب محفوظ می‌ماند و طلبکار می‌تواند آن را در دست هرکس بیابد، توقیف سازد.<sup>۱</sup>

\*. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حقوق خصوصی دانشگاه شهیدبهشتی aliyousefisbu@gmail.com

۱. ناصر کاتوزیان، حقوق مدنی؛ عقود ادنی، وثیقه‌های دین (تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ سوم،

مطابق ماده ۳۴ قانون ثبت، در صورتی که بدهکار ظرف مهلت مقرر در سند، بدهی خود را نپردازد، طلبکار می‌تواند از طریق صدور اجراییه، وصول طلب خود را توسط دفترخانه درخواست کند. چنانچه بدهکار ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ اجراییه نسبت به پرداخت بدهی خود اقدام ننماید، بنا به تقاضای بستانکار، اداره ثبت پس از ارزیابی تمامی مورد معامله و قطعیت آن، حداکثر ظرف مدت دو ماه از تاریخ قطعیت ارزیابی با برگزاری مزایده نسبت به وصول مطالبات مرتهن به میزان طلب قانونی وی، اقدام و مازاد را به رهن مسترد می‌نماید. بنا بر ماده ۱۲۱ آیین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا، جهت تملیک مورد رهن، پرداخت عوارض و مالیات مربوط به آن تا تاریخ مزایده به عهده برنده مزایده است. در این راستا رأی شماره ۲۶۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بخشنامه سازمان امور مالیاتی را که مقرر می‌نمود: «صرفاً باید با وصول مالیات نقل و انتقال متعلقه، گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم صادر گردد» ابطال نمود. بدین شرح که شرکت ق.س.ا با وکالت آقای ح.ش.د به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۲/۲۸-د/۵۹۸۹/۲۳۰ سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به تاریخ ۱۳۹۶/۳/۳۰ تشکیل و به موجب دادنامه شماره ۲۶۶ بخشنامه مذکور را ابطال نمود. بدین شرح که شرکت خواهان در راستای اجرایی نمودن فعالیت‌های خود مبادرت به اخذ تسهیلات از بانک... نموده و در قبال آن، تمامیت عرصه و اعیان پلاک ثبتی ۲۹۹/۴۵۹ واقع در بخش ۱۶ ثبتی استان اصفهان به انضمام ماشین‌آلات منصوبه بر روی پلاک فوق را در رهن بانک قرار داده ولی قادر به پرداخت دیون خود نبوده و بانک مرتهن در راستای وصول مطالبات خود، مبادرت به صدور اجرائیه و تعقیب عملیات اجرایی در اداره اجرای ثبت استان اصفهان می‌نماید و پلاک فوق پس از تقویم (که مازاد بر مطالبات بانک ارزیابی می‌شود)، مورد مزایده واقع گردیده و نهایتاً خود بستانکار به‌عنوان برنده مزایده درصدد تملک (با واریز مبلغ مازاد بر ارزش ملک) برمی‌آید. در این راستا بانک، طبق بخشنامه اداره امور مالیاتی با پرداخت مالیات نقل و انتقال ملک، درخواست انتقال آن را به خود می‌نماید. اما بدهکار معتقد بوده که بانک نه تنها باید مالیات نقل و انتقال ملک، بلکه سایر مالیات‌ها و عوارض را نیز پرداخته و سپس ملک

را به نام خود منتقل نماید. لذا اقدام به طرح شکایت در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نموده و خواهان ابطال بخشنامه سازمان امور مالیاتی به دلیل مغایرت با شرع و قانون می‌شود.

### متن رأی

«الف: نظر به اینکه قائم‌مقام دبیر شورای نگهبان به‌موجب نامه شماره ۱۳۹۵/۵/۲-۹۵/۱۰۲/۱۶۶۳ اعلام کرده است که بخشنامه شماره ۵۹۸۹/۲۳۰-د-۱۳۹۴/۲/۲۸ 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 بُعد ادعای مغایرت با موازین شرعی وجود ندارد.

ب: مطابق ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر شده است گواهی انجام معامله پس از وصول بدهی‌های مالیاتی، مربوط به مورد معامله از مؤدی 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 می‌رسد، خواه به تملک بستانکار مرتهن برسد یا به تملیک سایرین، مطابق حکم ماده ۱۲۱ آیین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا و طرز رسیدگی به شکایات از عملیات اجرایی مصوب سال ۱۳۸۷ مقرر شده است که پرداخت کلی بدهی‌های مربوط از جمله بدهی مالیاتی تا تاریخ مزایده به عهده برنده مزایده است و بدهی مالیاتی علی‌الاطلاق ذکر شده است و مصادیق مختلف مصرح در ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم استثناء نشده است؛ بنابراین پرداخت کلی بدهی‌های مالیاتی بایستی توسط برنده مزایده پرداخت شود. از طرفی چنانچه بنا بود مطابق حکم ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های 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 می‌باشد، فقط مالیات متعلقه به انتقال مال مورد وثیقه اخذ شود، مقنن در ماده ۱۸۷ قانون یادشده در صدور گواهی انجام معامله نسبت به وثایق به این امر تصریح می‌کرد. با توجه به مراتب فوق‌الذکر بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۲/۲۸-د/۵۹۸۹/۲۳۰ سازمان امور مالیاتی که در آن مقرر شده است در مورد وثایق با صرف پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی گواهی ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های 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 می‌شود.»

بخشنامه ابطال‌شده سازمان امور مالیاتی مقرر می‌نمود: «به قرار اطلاع، برخی از واحدهای مالیاتی مفاد بخشنامه‌های شماره... معاون وقت درآمدهای مالیاتی در خصوص نقل و انتقال املاکی که در وثیقه بانک‌ها و اشخاص حقوقی دولت بوده و در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت اسناد و املاک کشور تملیک می‌شود را رعایت ننموده و کلیه مالیات‌های مقرر در ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم را مطالبه می‌نمایند. در صورتی که با توجه به استثنای مذکور در ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم، باید صرفاً با وصول مالیات نقل و انتقال متعلقه، برابر مقررات فصل مالیات بر درآمد، املاک حسب مورد نسبت به صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم در اسرع وقت اقدام لازم معمول نمایند. ...»

## نقد و بررسی

جهت بررسی رأی هیأت عمومی دیوان، بهتر است ابتدا مواد قانونی و مقررات مورد استناد را از نظر بگذرانیم.

بنا بر ماده ۱۲۱ آیین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا «در اجرای اسناد ذمه‌ای یا وثیقه پس از ارزیابی مال و قطعیت آن با رعایت نکات ذیل آگهی مزایده منتشر می‌گردد: ... ۶- اشاره به اینکه پرداخت بدهی‌های مربوط به آب، برق، گاز اعم از حق انشعاب و یا حق اشتراک و مصرف در صورتی که مورد مزایده دارای آنها باشد و نیز بدهی مالیاتی و عوارض شهرداری و غیره تا تاریخ مزایده اعم از

اینکه رقم قطعی آن معلوم شده یا نشده باشد به عهده برنده مزایده است. ...» ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز مقرر نموده است: «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 می‌گیرد، صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفاند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله موردنظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی 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 آن را در سند معامله قید نمایند. گواهی انجام معامله حداکثر ظرف ده روز از تاریخ اعلام دفترخانه، پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی 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. ...».

بند الف رأی هیأت عمومی دیوان در راستای اجرای 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 در مواجهه با ادعای خلاف شرع بودن مصوبات است که مرجع مزبور، بخشنامه سازمان امور مالیاتی را خلاف شرع ندانسته است. لذا هیأت عمومی در بخش بعدی رأی، نظر به مغایرت بخشنامه با قانون دارد. باین‌وجود، رأی صادره از جهات ذیل قابل انتقاد به نظر می‌رسد:

۱. آنچه در صدور رأی توجه چندانی به آن نشده و سعی شده است بیشتر حفظ حقوق دولت در اخذ مالیات و عوارض مد نظر قرار گیرد، منطوق ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم است. مطابق این ماده «سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرائم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به‌استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت حق تقدم خواهد داشت. حکم قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود.» با نگاهی دقیق

به منطوق این ماده متوجه می‌شویم که ترتیب پرداخت تعیین شده توسط آن، بدین نحو می‌باشد:

۱. مالیات نقل و انتقال مال؛ دوم: حقوق صاحبان وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت؛ سوم: سایر مالیات‌ها و جرائم متعلقه.

بخشنامه شماره ۵۹۸۹/۲۳۰د سازمان امور مالیاتی بیانگر همین ترتیب مقرر شده در این ماده بوده است که مورد ایراد واقع و باطل شده است. این امر در حالی است که رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کاملاً برخلاف ماده ۱۶۰ مزبور است و حق تقدم صاحبان حق وثیقه را نادیده گرفته است؛ زیرا نظر هیأت عمومی دیوان عدالت بر این است که ابتدا باید کلیه بدهی‌های مالیاتی از جمله مالیات بر درآمد اجاره املاک، مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی، مالیات نقل و انتقال قطعی املاک پرداخته شود و بعد از آن، صاحبان حق وثیقه حقوق خود را وصول نمایند.

۲. استناد هیأت عمومی دیوان به ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، به نظر محل اشکال است؛ زیرا فرض این ماده، صورتی است که ملک مورد معامله در رهن نباشد اما چنانچه ملک در رهن باشد، موضوع تحت شمول ماده ۱۶۰ همان قانون قرار می‌گیرد تا با توجه به ترتیب مقرر در آن اقدام به وصول بدهی‌ها از محل وثیقه گردد.

۳. تفسیر موسع هیأت عمومی از ماده ۱۲۱ آیین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا و اطلاق عبارت «بدهی مالیاتی» در این ماده نیز چندان صحیح به نظر نمی‌رسد؛ چراکه مطابق قواعد اصول فقه، شرط اطلاق، وجود مقدمات حکمت است که از جمله شرایط مقدمات حکمت، فقدان قرینه بر تقیید موضوع است.<sup>۱</sup> در حالی که اطلاق عبارت «بدهی مالیاتی» برخلاف ترتیب مقرر در منطوق ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم است. همچنین در تعارض مفاد قانون با آیین‌نامه، مفاد قانون ارجح بوده و آیین‌نامه خلاف قانون قابل ابطال می‌باشد. لذا

۱. ابوالحسن محمدی، مبانی استنباط حقوق اسلامی (اصول فقه)، (تهران: انتشارات دانشگاه

تهران، چاپ پنجاه و دوم، ۱۳۹۲)، ص ۸۲.

می‌بایست عبارت «بدهی مالیاتی» را صرفاً بر مالیات نقل‌وانتقال حمل کرده تا تعارضی با ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم نداشته باشد.

۴. به نظر می‌رسد رأی هیأت عمومی، با فرض وجود مازاد ارزش وثیقه بر طلب مرتهن تنظیم شده است. درحالی‌که در برخی از موارد، مازاد ارزش مبلغ رهنی وجود ندارد و پرداخت همه مالیات‌ها و عوارض از محل آن، موجب عدم دستیابی مرتهن به حقوق خود می‌شود. از طرف دیگر چنانچه میزان مالیات‌ها و عوارض متعلقه به مورد وثیقه بیشتر از ارزش مال وثیقه باشد، باعث می‌شود که نه تنها صاحب حق وثیقه به حقوق خود دست پیدا نکند بلکه مکلف به پرداخت مالیات و عوارض مالی شود که اساساً نمی‌تواند از آن بهره‌ای ببرد.

۵. اشکال دیگر آن است که تفسیر هیأت عمومی دیوان عدالت می‌تواند راه گریزی را برای بدهکاران مالیاتی فراهم آورد تا علاوه بر سال‌ها طفره رفتن از پرداخت بدهی خود، شخص دیگری را جانشین خود در پرداخت مالیات نماید که این امر، خلاف عدالت و انصاف است.

به نظر می‌رسد مبنای رأی صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، علاوه بر حفظ حقوق عمومی و جلوگیری از فرارهای مالیاتی، تأخیراتی بوده که گاه اداره دارایی در وصول بدهی‌های خود می‌نمود. بدین‌صورت که در مواردی که ارزش مال مرهونه بیش از طلب مرتهن می‌بود، وی می‌بایست مازاد ارزش مال را به صندوق اجرا واریز می‌کرد و چون توسط اداره دارایی این مازاد، توقیف می‌شد (جهت وصول عوارض و سایر مالیات‌ها غیر از مالیات نقل‌وانتقال)، مالک یا مالکان حق برداشت این مازاد را نداشتند. از طرف دیگر به دلیل تعلل اداره دارایی در وصول بدهی‌ها، خسارات تأخیر روزبه‌روز به اصل بدهی اضافه می‌گردید و عملاً این امر موجب افزایش بدهی‌های مدیون می‌گشت. با این حال، به نظر می‌رسد تفسیر هیأت عمومی دیوان از قوانین و مقررات جهت دستیابی به این هدف مقدس، قابل انتقاد بوده و در مغایرت با ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد و آنچه منطبق با عدالت و انصاف است، ترتیبی است که در این ماده پیش‌بینی شده و برنده مزایده نبایست تکلیفی غیر از پرداخت مالیات نقل‌وانتقال داشته باشد و سایر بدهی‌ها و عوارض و

مالیات‌ها باید توسط خود شخص بدهکار تصفیه شود. لذا در این خصوص نیاز به اتخاذ تدابیر و تصویب مقرراتی است تا مانع از فرار بدهکار از پرداخت دیون خود گردد و درعین حال تأخیری در وصول حقوق دولت رخ ندهد. در همین راستا، می‌توان از ظرفیت موجود در ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری (جهت بررسی مجدد رأی صادره از هیأت عمومی) استفاده نمود که مقرر داشته است: «طرح آراء قبلی هیأت عمومی برای رسیدگی مجدد در هیأت عمومی، در موارد ادعای اشتباه یا مغایرت با قانون یا تعارض با یکدیگر، مستلزم اعلام اشتباه از سوی رئیس قوه قضاییه یا رئیس دیوان یا تقاضای کتبی و مستدل بیست نفر از قضات دیوان است...»



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



## فهرست منابع

۱. کاتوزیان، ناصر، حقوق مدنی؛ عقود اذنی، وثیقه‌های دین (تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ سوم، ۱۳۷۸)
۲. محمدی، ابوالحسن، مبانی استنباط حقوق اسلامی (اصول فقه)، (تهران: انتشارات دانشگاه تهران، چاپ پنجاه و دوم، ۱۳۹۲)



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی