



رای شماره ۳۳۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۲۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت 'می تواند' از ماده (۶) و عبارت 'اطلاع' از ماده (۷) و همچنین ماده (۹) آیین نامه اجرایی به شماره ۱۱۵۲۶۶/ت ۵۵۸۷۹۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۸)

شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۳۶۲۱ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۳۳۰ تاریخ: ۲۹/۰۵/۱۴۰۱

* شاکی: آقای سید مسیح مولانا

* طرف شکایت: هیأت وزیران

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت 'می تواند' از ماده (۶) و عبارت 'اطلاع' از ماده (۷) و همچنین ماده (۹) آیین نامه اجرایی به شماره ۱۱۵۲۶۶/ت ۵۵۸۷۹۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۸

* شاکی دادخواستی به طرفیت هیأت وزیران به خواسته ابطال عبارت 'می تواند' از ماده (۶) و عبارت 'اطلاع' از ماده (۷) و همچنین ماده (۹) آیین نامه اجرایی به شماره ۱۱۵۲۶۶/ت ۵۵۸۷۹۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۸ تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

ماده ۶- سازمان می تواند ارزش روز انواع خودروهای سواری و وانت دو اتاقت (کابین) را با توجه به سال ساخت یا واردات آنها و متناسب با جداول ارزش خودرو، موضوع تبصره (۶) ماده (۴۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده که تا پایان سال ۱۳۹۶ اعلام شده است، تعیین نماید.

ماده ۷- سازمان موظف است پس از اخذ داده ها و اطلاعات دریافتی از دستگاههای موضوع مواد (۳) و (۴) این آیین نامه نسبت به تعیین دارایی های مشمول و ارزش آنها حداکثر تا پایان دی ماه سال ۱۴۰۰ اقدام و مراتب را به نحو مقتضی به اطلاع اشخاص مشمول برساند.

ماده ۹- چنانچه اشخاص مشمول تا پایان بهمن ماه سال ۱۴۰۰ نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام نمایند، سازمان می تواند از طریق عملیات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم قانون، مالیات متعلق را وصول نماید.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

مطابق با بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، " ماخذ محاسبه مالیات خودرو موضوع این بند قیمت روز انواع خودرو با توجه به تاریخ ساخت یا واردات آن است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تا پایان سال ۱۳۹۹ تعیین و اعلام شده است". در نتیجه صرفا ماخذ تعیین ارزش خودرو، تبصره (۶) ماده (۴۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده که تا پایان سال ۱۳۹۹ اعلام شده است می باشد. حال آنکه در ماده (۶) آیین نامه اجرایی مورد اعتراض، با درج عبارت "می تواند" سازمان امور مالیاتی را در تعیین ارزش خودروهای

مشمول مخیر کرده و صرفاً مقید به استفاده از مبالغ تعیین شده موضوع تبصره (۶) ماده (۴۲) نکرده است. به عبارتی سازمان امور مالیاتی در تعیین ارزش خودروهای مورد اشاره می‌تواند بطور سلیقه ای از هر مرجع و منبعی استفاده کند. لذا درج عبارت می‌تواند در این ماده در تعارض با حکم بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور می‌باشد.

مطابق با ماده (۲۰۳) قانون مالیات‌های مستقیم، اوراق مالیاتی به طور کلی باید به شخص مودی ابلاغ گردد و در حالت کلی طبق فصل هشتم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم، صرفاً اوراق مالیاتی از وجاهت قانونی و ضمانت اجرایی برخوردار می‌باشند که مراتب ابلاغ مطابق با قوانین مذکور و مقررات آیین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ رعایت گردیده باشد و این در حالی است که در آیین نامه معترض عنه صرفاً با درج عبارت "اطلاع"، سازمان از خود رفع مسئولیت کرده است. معنی عبارت اطلاع از وسعت و دامنه بیشتری نسبت به ابلاغ برخوردار می‌باشد و هر نوع پیام رساندن و آگاه کردنی را در بر می‌گیرد و این در حالی است که ابلاغ مقید به حد و حصر و تابع تشریفات مربوطه مطابق با قوانین موضوعه می‌باشد. اگر چه در بند (ش) تبصره (۶) قانون بودجه ۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی مکلف شده است که مراتب را به نحو مقتضی به اطلاع اشخاص مشمول برساند لکن مراد از درج عبارت "به نحو مقتضی به اطلاع اشخاص برساند" همان رعایت تکالیف فصل هشتم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص ابلاغ می‌باشد.

طبق ماده ۹ آیین نامه معترض عنه در صورت عدم پرداخت مالیات متعلق، سازمان می‌تواند از طریق عملیات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات متعلق را وصول نماید. ماده ۹ آیین نامه در شرایطی وضع شده است که مطابق با ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است و مطابق با ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجراست مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد. حال آنکه مطابق با ماده ۹ آیین نامه معترض عنه بدون رعایت تشریفات فصل سوم از باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص مرجع حل اختلاف مالیاتی به یک باره مالیات مطالبه شده از مودی را قطعی در نظر گرفته است و با سلب حق اعتراض مودی به هیأت حل اختلاف مالیاتی در خصوص اعتراض به میزان مالیات مطالبه شده و یا اعتراض نسبت به ارزش خودرو مشمول، از طریق عملیات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم قانون وصول خواهد کرد. از طرفی طبق ماده (۱۱) آیین نامه مذکور چنانچه اشخاص مشمول، با توجه به حوادثی از قبیل سیل، زلزله، آتش سوزی و تصادف، نسبت به ارزش خودرو یا مالیات متعلق و یا اقدامات اجرایی موضوع ماده (۹) آیین نامه اعتراض داشته باشند، اعتراض آن‌ها مطابق قانون رسیدگی می‌شود. وضع ماده (۱۱) آیین نامه عملاً بلا اثر و فاقد ضمانت اجرایی می‌باشد چرا که طبق ماده (۹) آیین نامه، مالیات مطالبه شده قطعی در نظر گرفته شده است و مطابق با قانون مالیات‌های مستقیم، تنها مرجعی که می‌توان نسبت به مالیات‌های قطعی شده اعتراض نمود هیأت موضوع ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. از طرفی مطابق با ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم این هیأت صرفاً صلاحیت ورود به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از مودیان را دارد. همچنین ماده (۹) آیین نامه اجرایی مذکور در تعارض با اصل ۲۲، ۵۱ و ۱۳۸ قانون اساسی و نادیده گرفتن فصل دوم و فصل سوم از باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص ترتیب رسیدگی و مرجع حل اختلاف مالیاتی و تضییع حقوق قانونی مودیان می‌باشد.

* در پاسخ به شکایت مذکور ، معاون امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره ۳۰۹۱۷/۴۷۳۴۸ به طور خلاصه توضیح داده است که :

برداشت شاکی محترم از مفهوم واژه «می‌تواند» در ماده (۶) آیین‌نامه مورد شکایت، ناشی از تفسیر این عبارت در حیطه حقوق خصوصی است. توضیح اینکه برخلاف حقوق خصوصی که واژه‌ها و عباراتی از قبیل می‌تواند یا مجاز است، بیانگر اختیار اشخاص انجام یا خودداری از عمل است، در حقوق عمومی حاکی از ایجاد صلاحیت قانونی است. بر این اساس واژه «می‌تواند» در ماده (۶) مصوبه مورد شکایت که مخاطب آن سازمان امور مالیاتی کشور است، به هیچ وجه به معنای اختیار و حق انتخاب این سازمان نبوده، بلکه این جواز را به موجب قانون به سازمان یادشده داده است تا مالیات خودروهای موضوع مصوبه را تعیین نماید. شایان ذکر است طبق بند (ش) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰، « مأخذ محاسبه مالیات خودرو موضوع این بند قیمت روز انواع خودرو با توجه به تاریخ ساخت یا واردات آن است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تا پایان سال ۱۳۹۹ تعیین و اعلام شده است.»

درج عبارت «اطلاع» در ماده (۷) آیین نامه مورد شکایت، دقیقاً منطبق با عبارت بکار رفته در بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور است و ایراد شاکی مبنی بر این که در مصوبه مورد شکایت باید به جای واژه «اطلاع»، واژه «ابلاغ» موضوع ماده (۲۰۳) قانون مالیات‌های مستقیم به کار برده می‌شد، ایرادی غیر قابل قبول است؛ چرا که همان‌گونه که قانون‌گذار در مقام بیان نحوه اطلاع‌رسانی به اشخاص مشمول نبوده، آیین‌نامه اجرایی نیز در این مقام نبوده و هیأت وزیران به پیروی از قانون گذار، عبارت «به نحو مقتضی به اطلاع اشخاص مشمول برساند» را کم و بیش در متن ماده (۷) مصوبه مورد اعتراض به کار برده است و ایرادی به آن وارد نیست. مضافاً اینکه مفاد ماده (۲۰۳) قانون مالیات‌های مستقیم ناظر بر ابلاغ اوراق مالیاتی به مؤدی است.

نظر به مراتب فوق درخواست اتخاذ تصمیم شایسته دایر به رد شکایت مطروحه، خواهشمند است .

*نظریه تهیه کننده گزارش :

هر چند هیأت وزیران در مهلت مندرج در بند (ش) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور ، وظیفه قانونی خویش جهت تصویب آیین نامه اجرایی را انجام نداده است و مفاد مصوبه در مورخه ۱۴۰۰/۹/۲۸ تدوین یافته است ، لیکن به جهت تبعیت از نظر هیأت محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ، اشعار می دارد ماده ۷ و ماده ۹ از تصویب نامه شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ که مبین این معنا می باشد که سازمان امور مالیاتی کشور در راستای مطالبه و وصول مالیات از خودروهای مشمول قانون یاد شده (خودروهای گران قیمت) پس از دریافت اطلاعات و داده ها نسبت به ارزش گذاری خودروها اقدام و مراتب را به اطلاع متقاضی و صاحب خودرو جهت اطلاع از مشمول مالیات بودن خویش برساند و هم چنین اگر اشخاص تا پایان بهمن ماه سال ۱۴۰۰ نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام نمایند ، سازمان امور مالیاتی می تواند اقدامات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم را انجام دهد و مفروض این است که مالیات متعلق شده باشد یعنی شخص مشمول شده باشد و در صورت اعتراض به اعتراض وی رسیدگی شده باشد و تمامی احکام و ضوابط مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم و رسیدگی به اعتراض و اختلافات در صورت اختلاف و اعتراض طی شده باشد و مالیات قطعی و متعلق شده باشد تا اقدامات اجرایی صورت پذیرد که با این تفسیر مقررات مورد شکایت در حدود قانون و مقررات بوده و بیان دیدگاه مقنن می باشد.

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

هر چند هیأت وزیران در مهلت مندرج در بند (ش) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور ، وظیفه قانونی خویش جهت تصویب آیین نامه اجرایی را انجام نداده است و مفاد مصوبه در مورخه ۱۴۰۰/۹/۲۸ تدوین یافته است ، لیکن به جهت تبعیت از نظر هیأت محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ، اشعار می دارد ماده ۷ و ماده ۹ از تصویب نامه شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ که مبین این معنا می باشد که سازمان امور مالیاتی کشور در راستای مطالبه و وصول مالیات از خودروهای مشمول قانون یاد شده (خودروهای گران قیمت) پس از دریافت اطلاعات و داده ها نسبت به ارزش گذاری خودروها اقدام و مراتب را به اطلاع متقاضی و صاحب خودرو جهت اطلاع از مشمول مالیات بودن خویش برساند و هم چنین اگر اشخاص تا پایان بهمن ماه سال ۱۴۰۰ نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام ننمایند ، سازمان امور مالیاتی می تواند اقدامات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم را انجام دهد و مفروض این است که مالیات متعلق شده باشد یعنی شخص مشمول شده باشد و در صورت اعتراض به اعتراض وی رسیدگی شده باشد و تمامی احکام و ضوابط مندرج در قانون مالیاتهای مستقیم و رسیدگی به اعتراض و اختلافات در صورت اختلاف و اعتراض طی شده باشد و مالیات قطعی و متعلق شده باشد تا اقدامات اجرایی صورت پذیرد که با این تفسیر مقررات مورد شکایت در حدود قانون و مقررات بوده و بیان دیدگاه مقنن می باشد به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری