



رای شماره ۳۵۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۳۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته :
ابطال ماده ۱۰ و ۱۲ مصوبه شماره ۷۳۹۷۴/ت/۵۸۷۹۲ هـ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۴)

شماره پرونده : هـ ع/۰۰۴۱۱۵ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۳۵۰ تاریخ: ۳۱/۰۵/۱۴۰۱

* شاکی : ضیاء الدین موسوی جراحی

* طرف شکایت : هیأت وزیران

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال ماده ۱۰ و ۱۲ مصوبه شماره ۷۳۹۷۴/ت/۵۸۷۹۲ هـ مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۴

* شاکی دادخواستی به طرفیت هیأت وزیران به خواسته ابطال ماده ۱۰ و ۱۲ مصوبه شماره ۷۳۹۷۴/ت/۵۸۷۹۲ هـ مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۴ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

ماده ۱۰: چنانچه اشخاص مشمول تا پایان بهمن ماه سال ۱۴۰۰ نسبت به پرداخت مالیات متعلقه اقدام ننمایند سازمان می تواند از طریق عملیات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم قانون مالیات متعلق را وصول نماید.

ماده ۱۲: چنانچه اشخاص به ارزش دارایی مشمول، مالیات متعلقه یا اقدامات اجرایی موضوع ماده ۱۰ این آئین نامه اعتراض داشته باشند اعتراض آنها قابل طرح و رسیدگی در هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون خواهد بود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

نظر به اینکه الزام اشخاص حقیقی یا حقوقی به پرداخت مالیات بر درآمد منوط به انجام تشریفات قانونی مربوط به تنظیم برگ تشخیص مالیاتی و ابلاغ آن به شخص مودی و طی مراحل قانونی از جمله صدور رای قطعی توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی است و به دلالت ماده ۲۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم تعیین مآخذ مورد محاسبه و رفع اشتباه در محاسبه در این مورد از جمله وظایف هیأت حل اختلاف مالیاتی است همچنین به موجب ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم برگ تشخیص مالیات باید براساس مآخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیتهای مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد امضاء کنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نماید و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود. و در صورت استعلام مودی از نحوه تشخیص مالیات مکلفند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مودی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهد لذا بنا به اصل ۵۱ قانون اساسی اخذ مالیات از مودی طی مراحل قانونی وفق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ می باشد لیکن هیأت وزیران باتوجه به مواد ۸ و ۹ تصویب نامه شماره ۷۳۹۷۴/ت/۵۸۷۹۲ هـ مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۴ با حذف مراحل قانونی مطالبه و دادرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی را وفق مواد ۱۰ و ۱۲ همان

مصوبه در ابتدای مطالبه به سمت اخذ مالیات براساس عملیات اجرائی سوق داده و باعث تضییع حقوق مالیاتی و دادرسی مودیان گردیده است که موارد ذیل اجمالاً تقدیم می گردد.

۱- وفق ماده ۲۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم هرگاه مودی ظرف مدت ۱۰ روز از ابلاغ برگ قطعی بدهی مالیاتی خود را پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد که در ماده فوق و سایر دستورالعمل های صادره بدهی مالیاتی عبارت است از مبلغ مالیاتی که پس از طی مراحل قانونی از جمله مواد ۲۴۴ و ۲۴۷ و قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۴/۱۴ به قطعیت رسیده و برگ قطعی به مودی ابلاغ شده باشد و مودی نسبت به پرداخت آن طی ۱۰ روز از ابلاغ قطعی اقدام ننموده باشد.

۲- نظر به اینکه به موجب ماده ۴ تصویب نامه مزبور به سازمان اجازه داده شده است ارزش روز املاک موضوع این آئین نامه را متناسب با ارزش روز مبنای محاسبه آخرین ارزش معاملاتی مصوب موضوع ماده ۶۴ قانون برای هر شهر، بخش و روستاهای تابع تعیین نماید و طبق ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم تعیین ارزش معاملاتی موضوع این قانون را در سال اول معادل دو درصد میانگین قیمت های روز منطقه با لحاظ ملاک های زیر تعیین کرده است و این شاخص هر سال به میزان دو واحد درصد افزایش می یابد تا زمانیکه ارزش معاملاتی هر منطقه به بیست درصد میانگین قیمت های روز املاک برسد لذا با عنایت به موقعیت های املاک و ضوابط حاکم بر موقعیت های جغرافیایی و سایر عوامل منطقه ای و نوع ساختمان عملاً امکان قطعی ارزش هر ملک میسر نبوده و ارزش گذاری بر اساس میانگین قیمت منطقه می باشد که در تشابه احکام مالیاتی ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم مبین این فرضیه می باشد لذا ارزش فوق حکم ارزش قطعی نداشته و با لطبع مطالبه مالیات براساس میانگین ارزش منطقه نمی تواند حکم مالیات قطعی یا مقطوع را داشته باشد.

۳- با مذاقه در ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم نظر به اینکه مالیات نقل و انتقال املاک موضوع ماده ۵۹ نیز از مصادیق اخذ مالیات بر اساس درصدی از ارزش معاملاتی ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد در تشابه قانونگذار در تبصره ۱ ماده فوق اشاره اعلام نموده چنانچه میزان مالیات مشخصه مورد اختلاف باشد پرونده امر خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون رسیدگی خواهد شد لذا به عینه مشاهده می گردد متضمن مالیات مطالبه شده براساس ارزش فوق را قطعی یا مقطوع و غیر قابل رسیدگی در مراجع ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۴/۱۴ اعلام ننموده و حق دادرسی مالیاتی وفق آئین دادرسی مالیاتی را به مودی داده است.

۴- هیأت وزیران در ماده ۱۰ تصویب نامه مورد شکایت عملاً قبل از طی مراحل قانونی و قطعیت به صورت ابتدا به ساکن مجوز عملیات اجرائی موضوع فصل نهم باب چهارم قانون را تجویز نموده و با این حکم مأموران مالیاتی مجاز به کلیه عملیات اجرایی مندرج در قانون بوده و در صورت تطویل رسیدگی جهت جلوگیری از تضییع حقوق مودی دستور هیأت ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم و مواد ۲۵۹ و دستور موقت آن دیوان محترم در صورت شکایت مودی مورد نیاز می باشد در حالیکه مالیات وفق فصل دوم و سوم باب پنجم رسیدگی و دادرسی بدون تضییع حقوق مودی از تکالیف سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

۵- در ماده ۸ تصویب نامه سازمان امور مالیاتی مکلف شده است نسبت به تعیین دارایی های مشمول و ارزش آنها حداکثر تا پایان آذر ماه ۱۴۰۰ اقدام و مراتب را طی دو ماه به نحو مقتضی به اطلاع مالکین دارایی های مشمول برساند همچنین وفق ماده ۹ تصویب نامه مزبور کل فرصت اعطایی از تاریخ صدور تا تاریخ پرداخت در اختیار سازمان امور مالیاتی بوده و با عنایت به ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۴/۱۴ که مؤخر

بر قانون بودجه نیز می باشد به موجب 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 لذا با عنایت به اینکه مقنن در متن بند (خ) تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۰ نسبت به مرجع رسیدگی به اختلاف مالیاتی مرجع رسیدگی پیش بینی ننموده است لذا احکام رسیدگی به

اعتراضات مودیان وفق مقررات قانونی ذکر شده مرجع رسیدگی ماده ۵۰ قانون فوق الاشاره مراجع ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد.

۶- با عنایت به متن بند (خ) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و تبصره های ذیل آن از شمولیت مالیات نام برده شده است و مقنن در متن ماده از کلمات مالیات قطعی یا مقطوع استفاده ننموده است و ذکر کلمه شمولیت به هیچ وجه حکم قطعیت صادر نمی نماید همچنین در متن قانون مجوزی برای تعیین نوع مالیات از نظر (برآوردی، قطعی، مقطوع) به هیأت وزیران اعطاء نشده است و برداشت هیأت وزیران از شمولیت به عنوان قطعیت مالیات و ارجاع به هیأت ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم خلاف اداره قانونگذار می باشد.

۷- نظر به اینکه مالیات بند (خ) تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۰ از جمله مالیاتهای مستقیم بوده لذا در خصوص اعتراضات ماده ۲۱۶ در مالیات های مستقیم: ۱- ابتدا از مصادیق صدر ماده ۲۱۶ رسیدگی به شکایت ناشی از اقدامات اجرایی نبوده و در صورت صدور دستور بازداشت و اجرای عملیات اجرایی حق مودی جهت اعتراض به صدر ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم فراهم می باشد ۲- نظر به اینکه مشمولین شکایت تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم مودیانی هستند که شکایت آنها حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجراء گذارده شده است که مطالبه مالیات فوق کلاً مراحل قطعیت خود را طی ننموده است که در صلاحیت تأیید یا عدم تأیید وصول قبل از قطعیت تبصره ۱ ماده ۲۱۶ باشد ۳- در خصوص تبصره ۲ ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم باتوجه به مستقیم بودن مالیات فوق اصلاً شکایت مودی قابل طرح نمی باشد لذا با عنایت به موارد فوق ابطال مواد ۱۰ و ۱۲ تصویب نامه مورد تقاضاست.

* در پاسخ به شکایت مذکور ، معاون امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره ۳۰۵۴۰/۴۷۳۰۱ به طور خلاصه توضیح داده است که :

آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور بر اساس تکلیف قانونی مقرر در ذیل جزء (۴) بند مزبور و با رعایت تشریفات مقرر در آن به تصویب هیأت وزیران رسیده و بر خلاف ادعای شاکی محترم، مغایرتی با اصل (۱۳۸) قانون اساسی ندارد.

در بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، قانونگذار مقرر داشته که در سال ۱۴۰۰ واحدهای مسکونی و باغ ویلاهای گران قیمت به شرح این بند مشمول مالیات بر دارایی (سالانه) خواهد بود و از آنجا که مأخذ مالیاتی و نرخ مالیات متعلقه در جزء (۱) بند مزبور به صورت مقطوع مشخص شده است، مالیات مورد اشاره قطعی است و در صورت عدم پرداخت توسط اشخاص مشمول در موعد مقرر، مشمول عملیات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود. بنا به موارد فوق، درخواست اتخاذ تصمیم شایسته دایر بر رد شکایت مطروحه، مورد تقاضاست .

*نظریه تهیه کننده گزارش :

راجع به شکایت آقایان حسین عبداللهی و مجتبی خسرویان و سید مسیح مولانا و محمد علی اوجی و ضیاء الدین موسوی جراحی به طرفیت هیأت وزیران به خواسته ابطال تبصره ۲ ماده ۷ و ماده ۸ و تبصره آن و نیز ماده ۱۰ از آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، هر چند رعایت تاریخ مندرج در قانون جهت تدوین آیین نامه اجرایی مورد شکایت (مصوبه شماره ۷۳۹۷۴/ت/۵۸۷۹۲ هـ مورخ ۱۴/۷/۱۴۰۰) توسط هیأت وزیران که خرداد ماه ۱۴۰۰ بوده است، نگردیده است، لیکن از جهت ماهیت مقررهای مورد شکایت و انطباق آنها بر قوانین، از آنجایی که در تبصره ۲ ماده ۷ بیان می دارد واحدهای مسکونی و باغ ویلاهایی که قبل از اعلام ارزش آن توسط سازمان یا کارگروه به فروش رفته، مشمول مالیات این آیین نامه نمی باشد و مفروض این است که خریدار بعدی چون در بازه زمانی اجرای قانون، مالک محسوب می شود مشمول مالیات خواهد بود و فی الواقع این مقرر، فقط شخص مؤدی را تغییر داده است و در ماده ۸ آیین نامه نیز وظیفه سازمان امور مالیاتی در تعیین ارزش اموال مشمول و اطلاع مراتب به مالکین مشمول را بیان نموده که هرچند، باز تاریخ مندرج در این مقرر با تاریخ تدوین آیین نامه سازگاری ندارد ولی النهایه موجب تعطیلی این پایه مالیاتی در سال ۱۴۰۰ نخواهد بود بلکه در هر صورت در پایان سال مالیات به این ملک مشمول تعلق گرفته و از مالک فعلی مطالبه خواهد شد و در تبصره ماده ۸ نیز مشابه تبصره ماده ۷ حکمی را بیان نموده که موجب تعطیلی قانون نبوده بلکه صرفاً جابجایی مؤدی را موجب می شود و در ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی، اختیار سازمان امور مالیاتی در انجام اقدامات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم، در جهت وصول مالیات، نسبت به مؤدیان مشمولی که مالیات متعلق را پرداخت نمی کنند، بیان نموده است که با وصف قید "مالیات متعلق" مذکور در مصوبه معترض عنه که حکایت از این دارد که مراد مالیاتی است که فرآیند تشخیص و مطالبه و احیاناً اعتراض به آن طی شده و مالیات قطعی و متعلق شده باشد، که با این فرض انجام اقدامات اجرایی، امری قانونی و متبع بوده و ایرادی به آن وارد نمی باشد، فلذا مجموعاً مصوبات مورد شکایت در راستای بیان احکام قانون بوده و خدشه ای به آنها وارد نمی باشد.

تهیه کننده گزارش :

علی اکبر رشیدی

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به شکایت آقایان حسین عبداللهی و مجتبی خسرویان و سید مسیح مولانا و محمد علی اوجی و ضیاء الدین موسوی جراحی به طرفیت هیأت وزیران به خواسته ابطال تبصره ۲ ماده ۷ و ماده ۸ و تبصره آن و نیز ماده ۱۰ از آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، هر چند رعایت تاریخ مندرج در قانون جهت تدوین آیین نامه اجرایی مورد شکایت (مصوبه شماره ۷۳۹۷۴/ت/۵۸۷۹۲ هـ مورخ ۱۴/۷/۱۴۰۰) توسط هیأت وزیران که خرداد ماه ۱۴۰۰ بوده است، نگردیده است، لیکن از جهت ماهیت مقررهای مورد شکایت و انطباق آنها بر قوانین، از آنجایی که در تبصره ۲ ماده ۷ بیان می دارد واحدهای مسکونی و باغ ویلاهایی که قبل از اعلام ارزش آن توسط سازمان یا کارگروه به فروش رفته، مشمول مالیات این آیین نامه نمی باشد و مفروض این است که خریدار بعدی چون در بازه زمانی اجرای قانون، مالک محسوب می شود مشمول مالیات خواهد بود و فی الواقع این مقرر، فقط شخص مؤدی را تغییر داده است و در ماده ۸ آیین نامه نیز وظیفه سازمان امور مالیاتی در تعیین ارزش اموال مشمول و اطلاع مراتب به مالکین مشمول را بیان نموده که

هرچند ، باز تاریخ مندرج در این مقررہ با تاریخ تدوین آیین نامہ سازگاری ندارد ولی النہایہ موجب تعطیلی این پایہ مالیاتی در سال ۱۴۰۰ نخواہد بود بلکہ در ہر صورت در پایان سال مالیات بہ این ملک مشمول تعلق گرفتہ و از مالک فعلی مطالبہ خواہد شد و در تبصرہ مادہ ۸ نیز مشابہ تبصرہ مادہ ۷ حکمی را بیان نمودہ کہ موجب تعطیلی قانون نبودہ بلکہ صرفاً جابجایی مؤدی را موجب می شود و در مادہ ۱۰ آیین نامہ اجرایی ، اختیار سازمان امور مالیاتی در انجام اقدامات اجرایی موضوع فصل نہم باب چہارم ، در جہت وصول مالیات ، نسبت بہ مؤدیان مشمولی کہ مالیات متعلق را پرداخت نمی کنند ، بیان نمودہ است کہ با وصف قید " مالیات متعلق " مذکور در مصوبہ معترض عنہ کہ حکایت از این دارد کہ مراد مالیاتی است کہ فرآیند تشخیص و مطالبہ و احیاناً اعتراض بہ آن طی شدہ و مالیات قطعی و متعلق شدہ باشد ، کہ با این فرض انجام اقدامات اجرایی ، امری قانونی و متبع بودہ و ایرادی بہ آن وارد نمی باشد ، فلذا مجموعاً مصوبات مورد شکایت در راستای بیان احکام قانون بودہ و خدشہ ای بہ آنها وارد نمی باشد. بہ استناد بند ب مادہ ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای بہ رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا دہ نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زادہ

رئیس ہیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری