



رای شماره ۵۹۸۳۵/۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۰۷/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۷۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مورخ ۱۳۹۶/۳/۱۷ مصوب هیأت وزیران )

شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۵۵۹۸۳۵

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۷/۳

شماره پرونده: ۰۲۰۶۷۴۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای علی سلطانی بی باک

طرف شکایت: هیأت وزیران

**موضوع شکایت و خواسته:** ابطال ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۷۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مورخ ۱۳۹۶/۳/۱۷ مصوب هیأت وزیران

**گردش کار:** شاکی به موجب دادخواستی ابطال ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۷۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مورخ ۱۳۹۶/۳/۱۷ مصوب هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند در سال ۱۳۹۹ نسبت به تخریب واحدی کلنگی و نوسازی بنای مورد بحث (۳ واحد ۸۰ متری) در شهرستان اسلامشهر اقدام نموده که اداره مالیاتی جهت شمولیت مالیات ساخت و ساز و فروش، با اعمال ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۷۷ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ (موضوع ارزش گذاری ملک و تعیین مالیات) بدون توجه به وضعیت جانمایی ملک و قدمت و ارزش آن که خود حق مکتسبه ای برای بنده ایجاد نموده، ارزش ملک مورد بحث را (به عبارتی قیمت روز عرصه بنای موصوف را ۲۰۰ میلیون تومان تعیین نموده) درحالی که قیمت عرصه، حداقل ۵۰ درصد قیمت بنای نوساز می باشد و قیمت بنای حاصل از ساخت و ساز بنده توسط اداره مالیاتی ۳ میلیارد تومان ارزش گذاری گردیده است و مابه التفاوت قیمت روز عرصه و بنای نوساز را مشمول مالیات نموده است که تصمیمی برخلاف شرع قوانین عادی و بعضی از مفاد قانون اساسی (موضوع حق مکتسبه) و یک نوع ترجیح بلامرجح است و در واقع مغایر اصل ۴۰ قانون اساسی است تصمیم کمیسیون تبعیض در قیمت گذاری ملک بنده مغایر بند ۹ اصل سوم قانونی اساسی که توجه به لزوم رعایت تعیین مبالغ مالیات طبق ارزش بنای مسکونی به قیمت روز نقل و انتقال، لذا ابطال مصوبه ماده ۱۲ آیین نامه قابل توجیه می باشد.

با این توضیح که آن چه در روند رسیدگی معموله مشهود و مبرهن بوده، نادرست بودن مبنایی مفاد مندرج در ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی معترض عنه می باشد که متأسفانه با پذیرش آن از سوی دستگاه ذی ربط، و نتیجتاً اخذ

تصمیمات ناصواب و خلاف مقرراتی که حاکی از بی توجهی اعضای رسیدگی کننده به بدهی‌ات و مسلمات حقوقی داشته، اسباب تضییع حق و حقوق بنده را ایجاد نموده اند.

لذا بنا به مراتب فوق که جملگی حکایت از خلاف بین شرع بودن ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی دارد لذا به سبب نقض صریح مفهوم حدیث نبوی «سَبَابُ الْمُؤْمِنِ فُسْقٌ... وَ حُرْمَةُ مَالِهِ كَحُرْمَةِ دَمِهِ» یا همان قاعده اجتناب از تضییع حق الناس و همچنین عدم توجه حداقلی به مراتب استناد به شرح فوق می باشد، تقاضا دارم تا در صورت صلاحدید و حصول قناعت وجدانی، با تجویز و اعمال مقررات مواد ۱۰-۱۱ قانون دیوان عدالت اداری، امکان نقض و ابطال ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی معترض عنه را امکان پذیر نمایند."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

" آیین نامه اجرایی ماده (۷۷) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب هیأت وزیران

آیین نامه اجرایی ماده (۷۷) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴ در خصوص مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان و نیز نقل و انتقال ساختمان های در حال ساخت و ناتمام (تصویب نامه شماره ۳۱۴۷۰/ت/۵۲۹۶۶/هـ مورخ ۱۳۹۶/۳/۲۰ هیأت وزیران)

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۹۶/۳/۱۷، به پیشنهاد شماره ۲۳۱۳۳۲/۲۳۶۵۰/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۱۵ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره (۵) ماده (۷۷) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم - مصوب ۱۳۹۴ - آیین نامه اجرایی ماده یاد شده را به شرح زیر تصویب کرد:

.....

ماده ۱۲- ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک که در اجرای مقررات ماده (۶۴) قانون تعیین شده یا ارزش خرید عرصه هرکدام بیشتر باشد، در محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات منظور خواهد شد.

تبصره- در صورت تعیین ضرایب مالیاتی برای تعیین درآمد مشمول مالیات ساخت و فروش موضوع آیین نامه توسط کمیسیون موضوع ماده (۱۵۴) قانون، ضرایب ساخت و فروش در بافت های فرسوده با رعایت قوانین ذی ربط به میزان شصت درصد (۶۰٪) ضرایب مربوط، اعمال خواهد شد.

.....- معاون اول رییس جمهور"

در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت (معاونت حقوقی رییس جمهور) به موجب لایحه شماره ۵۳۲۰۶/۲۱۸۰۳۹ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۶ ضمن ارسال نامه شماره ۲۱۰/۱۹۹۶۳/ص مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور و نامه شماره ۱۹۸۱۴۷/۷۳۰ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۱ وزارت راه و شهرسازی اجمالاً به شرح ذیل توضیح داده است که:

" ۱- به موجب ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم مقرر شده که «درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم این قانون خواهد بود.» در این باره در تبصره (۱) ماده مذکور، قانونگذار مقرر داشته است: «اولین نقل و انتقال ساختمان های مذکور علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون، مشمول مالیات علی الحساب به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مأخذ ارزش معاملاتی ملک مورد انتقال است. مالیات قطعی مؤدیان موضوع این ماده پس از رسیدگی طبق مقررات مربوط تعیین می شود.»

مرجع وضع مقررات ناظر بر تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان موضوع این ماده و چگونگی تسویه علی الحساب مالیاتی، حسب مفاد تبصره (۵) ماده فوق الذکر، هیأت وزیران تعیین شده که بر همین اساس، مرجع مزبور در چهارچوب صلاحیت قانونی مذکور، اقدام به وضع مصوبه مورد شکایت نموده است.

۲- در ماده (۱۲) آیین نامه مورد شکایت مقرر شده است: «ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک که در اجرای مقررات ماده (۶۴) قانون تعیین شده یا ارزش خرید عرصه هرکدام بیشتر باشد، در محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات منظور خواهد شد.» طبق ماده (۶۴) قانون که در ماده (۱۲) آیین نامه مورد اشاره قرار گرفته، کمیسیون تقویم املاک در محاسبه ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک، میانگین قیمت روز منطقه را با لحاظ قیمت اراضی با توجه به نوع کاربری و موقعیت جغرافیایی تعیین می نماید و از آن جا که ممکن است ارزش خرید عرصه بیشتر از ارزش روز آن باشد که طبق ماده (۶۴) قانون مالیات های مستقیم تعیین می شود، دولت در ماده (۱۲) مصوبه معترض عنه، به منظور رعایت حقوق مؤدیان، قائل به آن شده که «هرکدام بیشتر باشد، در محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات منظور خواهد شد.»

۳- با توجه به مفاد ماده (۱۲) آیین نامه معترض عنه، اگر ملاک «ارزش روز عرصه» باشد، حسب حکم قانونگذار در ماده (۶۴) قانون مالیات های مستقیم، میانگین قیمت روز منطقه با لحاظ قیمت اراضی با توجه به «نوع کاربری» و «موقعیت جغرافیایی» و به عبارتی، آنچنان که شاکی مورد ادعا قرار داده، «جانمایی ملک» باید در تعیین آن مبنای عمل قرار گیرد و «قدمت» آن و معیارهای عرفی آنچنان که شاکی مدعی آن شده، همچون «قیمت عرصه، حداقل ۵۰ درصد قیمت بهای نوساز می باشد» نمی تواند ملاک عمل باشد.

۴- ماده (۱۲) آیین نامه ناظر بر این مطلب وضع شد که اگر «ارزش خرید عرصه» بیش از «ارزش روز عرصه» باشد، باید ارزش خرید عرصه در محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات ملاک قرار گیرد تا بدین ترتیب، مالیات اضافی از مؤدی مطالبه نشود و حقوق مردم از این حیث تضییع نگردد. لذا اگر شاکی قائل به آن است که ارزش خرید عرصه بیش از ارزش روز آن است و مأموران مالیاتی در اعمال ماده (۱۲) آیین نامه قصور و تقصیری داشته اند، می توان مراتب اعتراض خود را در هیأت های موضوع مواد (۲۴۴)، (۲۴۷)، (۲۱۶)، (۲۵۱) و (۲۵۱) مکرر قانون مالیات های مستقیم، حسب مورد، مطرح و پیگیری نماید. بنا به مراتب فوق و با تأکید بر این که شکایت مطروحه فاقد استدلال کافی در خصوص مغایرت مقررره مورد شکایت با بند (۹) اصل سوم و اصل چهارم قانون اساسی است، درخواست اتخاذ تصمیم شایسته دایر بر رد شکایت را دارم.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۷/۳ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آرا به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

### رای هیأت عمومی

با توجه به این که در مقررره مورد شکایت، برخلاف مفاد قانون و بدون توجیه و مستند قانونی، ارزش گذاری عرصه املاک در اجرای مقررات ماده ۶۴ قانون مالیات های مستقیم به عنوان ارزش قابل قبول در محاسبه مالیات وفق ماده ۷۷ قانون مالیات های مستقیم محسوب شده است و حکم مندرج در ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۷۷ قانون مالیات های مستقیم برخلاف مبانی و کلیات قانون مالیات های مستقیم و مفاد ماده ۷۷ قانون مزبور بوده و موجب تضییع حقوق فعالین اقتصادی در حوزه ساخت مسکن می شود، بنابراین ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۷۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۶/۳/۱۷ هیأت وزیران به دلیل مغایرت با قانون مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می گردد. 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. /

**احمدرضا عابدی**

**رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری**

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