



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۷۵۶۱
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۳۰
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۷۳۳۷۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۵۵۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۵/۴/۳۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: خانم مهتاب سلیمانی فر

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۳۶ مورخ ۱۴۰۱/۷/۴ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۳۶ مورخ ۱۴۰۱/۷/۴ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"طبق بند (خ) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰، واحدهای مسکونی و باغ ویلاهای گران قیمت مشمول مالیات بر دارایی (سالانه) می باشند. آیین نامه اجرایی این بند توسط وزارت اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) حداکثر تا پایان خرداد ماه سال ۱۴۰۰ تهیه می شود و به تصویب هیأت وزیران می رسد.

بر اساس جزء (۴) بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰، کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند مالیات سالانه مربوط به هر یک از واحدهای مسکونی و باغ ویلاهای تحت تکفل را حداکثر تا پایان بهمن ماه سال ۱۴۰۰ پرداخت نمایند و در این میان قانونگذار تفاوت و استثنایی بین اشخاص حقوقی خصوصی، عمومی و دولتی قائل نشده و تفکیکی در خصوص شمول یا عدم شمول مالیات اشخاص حقیقی، حقوقی، دولتی و خصوصی مشمول حکم مزبور در قانون بودجه صورت نگرفته است.

از طرفی در صدر ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم تأکید گردیده، اشخاص موضوع این ماده صرفاً از لحاظ مالیات های موضوع این قانون که در باب دوم و سوم آن پیش بینی شده است، مشمول پرداخت مالیات نمی باشند و بر اساس مفاد باب دوم قانون مالیات های مستقیم که در خصوص پایه مالیات بر دارایی توسط قانونگذار تصویب گردیده، انواع مالیات بر دارایی طبق فصول اول لغایت پنجم این باب به ترتیب شامل مالیات سالانه املاک، مالیات بر مستغلات مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر، مالیات بر ارث و حق تمبر می باشد و فصول اول، دوم و سوم باب دوم قانون در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم حذف گردیده است و لذا در سال ۱۴۰۰ قابلیت استناد قانونی را نداشته و چنانچه مدّ نظر قانونگذار از مالیات موضوع بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ همان مالیات های موضوع باب دوم قانون مالیات های مستقیم بود، باید صراحتاً در قانون بودجه به این موضوع و ارتباط اشاره می نمود و اگر اراده قانونگذار در احیا و پیش بینی مجدد مالیات سالانه املاک بوده که در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم حذف گردیده باید تصریحاً امر در قانون بودجه قید می گردید، لذا بر اساس صدر ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم، اشخاص موضوع ماده اخیر الذکر، صرفاً و صراحتاً در خصوص منابع مالیات بر دارایی موضوع قانون مالیات های مستقیم مشمول پرداخت مالیات نیستند و این امر در صدر ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم از طرف قانونگذار با درج عبارت «مشمول پرداخت مالیات های موضوع این قانون نیستند» کاملاً به وضوح بیان و تأکید و پیش بینی گردیده است و بنابراین سایر منابع مالیات بر دارایی مندرج در سایر قوانین از جمله مالیات بر واحدهای مسکونی و

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۷۵۶۱
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۳۰
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۷۳۳۷۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۵۵۴

باغ ویلاهای گران قیمت (موضوع بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰)، نمی تواند در زمره مالیات بر دارایی موضوع باب دوم قانون مالیات های مستقیم تلقی گردد. لذا اگرچه در صدر بند مزبور حکم قانون بودجه، این نوع مالیات را نوعی مالیات بر دارایی قلمداد نموده است، لیکن به جهت متفاوت بودن ماهیت آن و نیز منشاء تصویب قانون، مالیات بر دارایی قابل مطالبه به موجب بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ متفاوت و منصرف از مالیات بر دارایی موضوع باب دوم قانون مالیات های مستقیم می باشد، زیرا چنانچه منظور قانونگذار از مالیات بر واحدهای مسکونی و باغ ویلاهای گران قیمت (موضوع بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰) همان مالیات سالانه املاک موضوع فصل اول باب دوم قانون مالیات های مستقیم باشد، صراحتاً توسط قانونگذار با بیان آن در قانون بودجه مشخص می گردید.

حال آن که سازمان امور مالیاتی کشور طبق بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۳۶ مورخ ۱۴۰۱/۷/۴ و با استناد به مواد (۱۰، ۱۲) آیین نامه اجرایی شماره ۷۳۹۷۴/ت/۵۸۷۹۲ مورخ ۱۴۰۰/۷/۱۴ مصوب هیأت وزیران با توسعه دایره شمول قانون، مالیات بر واحدهای مسکونی و باغ ویلاهای گران قیمت (موضوع بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰) را صرفاً با این استدلال که نوعی مالیات بر دارایی بوده، در زمره مالیات بر دارایی موضوع باب دوم قانون مالیات های مستقیم تلقی و بر اساس تفسیر اشتباه و خلاف قانون خود، اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم را از شمول مالیات بر واحدهای مسکونی و باغ ویلاهای گران قیمت که در قانون بودجه سالانه به عنوان مالیات بر دارایی پیش بینی گردیده خارج نموده است.

بخشنامه های صادره سازمان امور مالیاتی باید در طریق بیان و توضیح بهتر برای اجرای قانون باشد بدون این که دایره قانون را توسعه دهد یا تضییق نماید و یا از محدوده تعیین شده آن قانون تجاوز کند، حال آن که این بخشنامه در صدد خروج اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم از حکم مندرج در قانون بودجه بوده و مخالف نص قانون بودجه در خصوص عدم اعمال معافیت نسبت به اشخاص موضوع ماده (۲) نسبت به مالیات پیش بینی شده در قانون بودجه است.

اساساً این پایه مالیاتی، مالیات سالانه املاک نبوده، زیرا در قوانین بودجه سال های بعد (۱۴۰۱ لغایت ۱۴۰۴) قانونگذار علی رغم پیش بینی حکم مزبور در این قوانین راجع به مطالبه مالیات از زمین ها، واحدها و باغ ویلاهای گران قیمت، مالیات مزبور را مالیات سالانه املاک قلمداد ننموده است.

طبق اصول ۷۱، ۵۸ و ۵۷ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و رعایت اصل تفکیک قوا وضع قانون و قواعد آمره موجب حق و تکلیف و سالب حق و تکلیف و الزامات اشخاص در عموم مسائل به قوه مقننه و یا مأذون از قبل قانونگذار اختصاص دارد و مصوبات و آیین نامه های دولت نمی توانند در برابر مفاد قانون تجاوز کنند به این دلیل در بخشنامه مورد اشاره بر خلاف اختیار قانونی از بند (خ) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، دامنه قانون مخالف اختیار قانونی توسعه داده شده است که تصمیم ابطال مصوبه فاقد اعتبار قانونی از زمان تصویب توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شایسته اتخاذ تصمیم قضایی می باشد.

بخشنامه و آیین نامه مفسر و مبین زوایای مبهم و تاریک و مجمل قانونی بوده و امکان توسیع یا تضییق حدود و ثغور قانون را نداشته و نمی تواند ایجاد قاعده نماید و چنان که مخالف با نظر مقنن و اهداف عالیه قانونگذار باشد فاقد وجاهت و اعتبار قانونی می باشد.

وفق اصل سلسله مراتب قواعد حقوقی قواعد مادون مثل بخشنامه نمی تواند بدون مجوز از قواعد مافوق خود مثل قانون عادی و اساسی از جهت حوزه و حیطه شمول دایره قانون محدود و یا آن را توسعه و یا نقض کند؛ بنابراین بخشنامه مورد اشاره، نباید مغایر با قانون اساسی و عادی باشد ضمناً

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۷۵۶۱
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۳۰
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۷۳۳۷۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۵۵۴

بخشنامه نباید معافیت یا عدم شمول مالیات جدیدی علاوه بر معافیت های پیش بینی شده مندرج در قانون برای سازمان ها و ادارات دولتی ایجاد نماید.

لذا نظر به این که اگرچه بر اساس قانون بودجه سال ۱۴۰۰، مالیات بر واحدهای مسکونی و باغ و بهیلهای گران قیمت نوعی مالیات بر دارایی (مالیات سالانه املاک) پیش بینی گردیده، لیکن از آنجایی که ماهیت مالیات بر دارایی مندرج در قانون بودجه با انواع مالیات بر دارایی طبق باب دوم قانون مالیات های مستقیم متفاوت بوده و قانونگذار نیز اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم را تصریحاً و صرفاً از بابت مالیات های موضوع قانون مالیات های مستقیم، مشمول پرداخت مالیات ندانسته است و در صدر ماده (۲) تأکید شده که اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات های موضوع این قانون نیستند و منظور از این قانون نیز، قانون مالیات های مستقیم بوده است. لذا نظر به اصول ۱۷۳، ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مستنداً به مواد ۸۸، ۸۰، ۱۳ و ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری درخواست ابطال بخشنامه فوق الذکر را استدعا دارم."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۳۶ مورخ ۱۴۰۱/۷/۴ سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع: عدم مشمولیت اشخاص موضوع ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم نسبت به مالیات موضوع بند (خ) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور

با عنایت به این که در صدر بند (خ) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور به صراحت مالیات موصوف را «مالیات بر دارایی سالانه» اعلام و معرفی نموده و مالیات مزبور جزو احکام مالیاتی باب دوم قانون مالیات های مستقیم محسوب می گردد و مضافاً آن که در آیین نامه اجرایی مربوطه (از جمله مواد ۱۲، ۱۰) مقررات قانون مالیات های مستقیم حاکم شده است، بنابراین با اتخاذ ملاک از مفاد حکم ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم، کلیه اشخاص موضوع ماده مزبور از شمول پرداخت مالیات بند (خ) تبصره یادشده خارج می باشند.

- رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۰۸۳۷/۱۰۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۴/۶/۲۴ توضیحاتی داده که خلاصه مفاد آن به شرح زیر است:

"طبق ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم، وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی؛ دستگاه هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می شود؛ شهرداری ها و دهیاری ها و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری، مشمول پرداخت مالیات نمی باشند. این در حالی است که، در باب دوم قانون یادشده با عنوان «مالیات بر دارایی»، پیشتر فصلی با عنوان «مالیات سالانه املاک» پیش بینی

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۷۵۶۱
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۳۰
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۷۳۳۷۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۵۵۴

شده بود که مواد آن به موجب ماده ۲ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، از ابتدای سال ۱۳۸۱ حذف گردیده است.

در بند (خ) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، به صراحت قید شده که در سال مربوطه، واحدهای مسکونی و باغ ویلاهای گران قیمت به شرح بندهای موضوع این بند مشمول مالیات بر دارایی (سالانه) می شوند. لذا مالیات مزبور جزو احکام مالیاتی باب دوم قانون مالیات های مستقیم محسوب می گردد و قانونگذار با هدف احیای مالیات سالانه املاک (سابق)، احکام بند (خ) تبصره مورد اشاره را وضع نموده است.

مضافاً آن که در آیین نامه اجرایی بند (خ) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مصوب ۱۴۰۰/۷/۷، از جمله مواد ۱۲، ۱۱ و ۱۰، مقررات قانون مالیات های مستقیم حاکم گردیده است. بنابراین، با اتخاذ ملاک از مفاد ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم، کلیه اشخاص موضوع ماده مزبور از شمول پرداخت مالیات بند (خ) تبصره یادشده خارج شده اند.

با این وصف نظر به معروضات و مستندات ارائه شده، رد شکایت شاکی مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۵/۴/۳۰ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران : «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود.» با توجه به حکم قانونی فوق، اصل صلاحیت سازمان امور مالیاتی درخصوص این که موضوع مانحن فیه را مشمول ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم تشخیص و املاک متعلق به چهار گروه مندرج در متن ماده مزبور را از شمول مالیات بر خانه و املاک گران قیمت خارج نموده، واجد ایراد بوده و با عنایت به این که اعطای معافیت از شمول مالیات باید به موجب قانون باشد و رییس سازمان امور مالیاتی اختیار و صلاحیتی جهت صدور بخشنامه مورد شکایت و انطباق موضوع مذکور در قانون بودجه بر مفاد قانون مالیات های مستقیم نداشته است، بنابراین بخشنامه مورد اعتراض خارج از اختیار بوده و مستند به بند یک ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می شود. این رأی 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

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۷۵۶۱
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۳۰
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۰۲۷۳۳۷۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۵۵۴

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری