



۱۴۰۱/۷/۲۴

شماره ۰۰۰۳۶۲۱

بسمه تعالی

جناب آقای اکبرپور

رئیس هیأت مدیره و مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۴ مورخ ۱۴۰۱/۶/۲۹ با موضوع: «عبارت «می تواند» از ماده ۶ آیین نامه اجرایی بند (ش) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ هیأت وزیران که مقرر داشته است «سازمان امور مالیاتی کشور می تواند ارزش روز انواع خودروهای سواری و وانت دو تا اتاقک (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 ۱۳۹۹ اعلام شده است، تعیین نماید». ابطال شد.» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می گردد.

مدیرکل هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری - یداله اسمعیلی فرد

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۶/۲۹ شماره دادنامه: ۱۱۸۴ شماره پرونده: ۰۰۰۳۶۲۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: آقای سید مسیح مولانا

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «می تواند» از ماده ۶ آیین نامه اجرایی بند (ش) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ هیأت وزیران

گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «می تواند» از ماده ۶ و ابطال عبارت «اطلاع» از ماده ۷ و ماده ۹ از آیین نامه اجرایی بند (ش) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"مطابق با بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، «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». در نتیجه صرفاً مأخذ 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 می تواند به طور سلیقه ای از هر مرجع و منبعی استفاده کند. لذا درج عبارت می تواند در این ماده در تعارض با حکم بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور می باشد.

مطابق با ماده (۲۰۳) قانون مالیات های مستقیم، اوراق مالیاتی به طور کلی باید به شخص مؤدی ابلاغ گردد و در حالت کلی طبق فصل هشتم از باب چهارم قانون مالیات های مستقیم، صرفاً اوراق مالیاتی از وجاهت قانونی و ضمانت اجرایی برخوردار می باشند 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 می باشد و هر نوع پیام رساندن و آگاه کردنی را در بر می گیرد و این در حالی است که ابلاغ مقید به حد و حصر و تابع تشریفات مربوطه مطابق با قوانین موضوعه می باشد. 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 مالیات های مستقیم در خصوص ابلاغ می باشد.

طبق ماده ۹ آیین نامه معترض عنه در صورت عدم پرداخت مالیات متعلق، سازمان می تواند از طریق عملیات اجرایی موضوع فصل نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم قانون مالیات های مستقیم، مالیات متعلق را وصول نماید. ماده ۹ آیین نامه در شرایطی وضع شده است که مطابق با ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های 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 مالیات های مستقیم آراء هیأت های 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 مالیات های مستقیم در خصوص مرجع حل اختلاف مالیاتی به یک باره مالیات مطالبه شده از مؤدی را قطعی در نظر گرفته است و با سلب حق اعتراض مؤدی 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 آن ها مطابق قانون رسیدگی می شود. وضع ماده (۱۱) آیین نامه عملاً بلااثر و فاقد ضمانت اجرایی می باشد چرا که طبق ماده (۹) این آیین نامه، مالیات مطالبه شده قطعی در نظر گرفته شده است و مطابق با قانون مالیات های مستقیم، تنها مرجعی که می توان نسبت به مالیات های قطعی شده اعتراض نمود هیأت موضوع ماده (۲۱۶) قانون مالیات های مستقیم می باشد. از طرفی مطابق با ماده (۲۱۶) قانون مالیات های مستقیم این هیأت صرفاً صلاحیت ورود به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از مؤدیان 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 مالیات های مستقیم در خصوص ترتیب رسیدگی و مرجع حل اختلاف مالیاتی و تزییع حقوق قانونی مؤدیان می باشد. بنا به مراتب فوق و با امعان نظر نسبت به اینکه عبارت «می تواند» از ماده (۶) و عبارت «اطلاع» از ماده (۷) و همچنین ماده (۹) آیین نامه اجرایی به شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱/هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ در تعارض با قوانین حاکم وضع شده است مستند به بند ۱ ماده ۸۸ و ماده ۱۰۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال آن مورد استدعاست . "

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

" تصویب نامه هیأت وزیران

بسمه تعالی

با صلوات بر محمد و آل محمد

## وزارت امور اقتصادی و دارایی - وزارت کشور

## وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی

هیأت وزیران در جلسه ۱۴۰۰/۹/۳۱ به پیشنهاد شماره ۲/۲۲۹۰۲ مورخ ۱۴۰۰/۲/۱۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، آیین نامه اجرایی بند یادشده را به شرح زیر تصویب کرد:

آیین نامه اجرایی بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور

.....

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 ۱۳۹۹ اعلام شده است، تعیین نماید.

..... - معاون اول رئیس جمهور"

در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت (معاونت حقوقی رئیس جمهور) به موجب لایحه شماره ۴۷۳۴۸/۳۰۹۱۷ مورخ ۱۴۰۱/۲/۳۱ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" برداشت شاکی از مفهوم واژه «می تواند» در ماده (۶) آیین نامه مورد شکایت، ناشی از تفسیر این عبارت در حیطه

حقوق خصوصی است. توضیح اینکه برخلاف حقوق خصوصی که واژه ها و عباراتی از قبیل می تواند یا مجاز است، بیانگر اختیار اشخاص در انجام یا خودداری از عمل است، در حقوق عمومی حاکی از ایجاد صلاحیت قانونی است. بر این اساس واژه «می تواند» 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 به کار 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 مالیات های مستقیم به کار برده می شد، ایرادی غیر قابل قبول است؛ چرا که همان گونه که قانون گذار در مقام بیان نحوه اطلاع رسانی به اشخاص مشمول نبوده، آیین نامه 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 مالیات های مستقیم ناظر بر ابلاغ اوراق مالیاتی به مؤدی است. نظر به مراتب فوق درخواست اتخاذ تصمیم شایسته دایر به رد شکایت مطروحه، خواهشمند است.

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیأت مذکور به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۳۳۰. ۱۴۰۱/۵/۲۹، ماده ۷ و ماده ۹ از آیین نامه اجرایی بند (ش) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ هیأت وزیران را قابل ابطال تشخیص نداد و رأی به رد شکایت صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت. «رسیدگی به عبارت «می تواند» از ماده ۶ آیین نامه اجرایی بند (ش) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۵۲۶۶/ت/۵۸۷۹۱ هـ مورخ ۱۴۰۰/۹/۲۸ هیأت وزیران در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۶/۲۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان 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

برمبنای بند «ش» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مصوب ۱۳۹۹/۱۲/۲۶، کلیه مالکین (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین دارای شماره انتظامی شخصی به نام خود و فرزندان کمتر از هجده سال و محجور تحت تکفل که در پایان سال ۱۴۰۰ مجموع ارزش آنها بیش از ده میلیارد ریال باشد، به شرح مقرر در این بند مشمول مالیات سالانه خودرو است و به موجب همین بند: «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...» با توجه به احکام قانونی مذکور، ماده ۶ آیین نامه اجرایی بند (ش) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور که براساس آن مقرر شده است: «سازمان (امور مالیاتی کشور) 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 ۱۳۹۹ اعلام شده است، تعیین نماید»، از جهت آنکه بکارگیری کلمه "می تواند" در آن بیانگر اختیار سازمان امور مالیاتی کشور برای استفاده از معیارها و مبانی دیگر است که سازمان امور مالیاتی کشور اختیاری برای استفاده از آن ها ندارد، بنابراین کلمه «می تواند» در ماده ۶ آیین نامه اجرایی بند (ش) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مصوب ۱۴۰۰/۹/۲۱ هیأت وزیران خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری