



رای شماره ۳۲۷۹ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (آرای شماره ۱۰۸۹۸/۴-س-۱۰۸۹۸/۱۰/۱۸ و ۱۳۶۷/۱۰/۱۸ و ۱۳۶۸/۰۶/۲۶-۹۳۷۰/۴/۳۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در خصوص تقسیم و تفکیک سهم مالکین مشاعی از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۲۷۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۱۷

شماره پرونده: ۰۰۰۲۱۱۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال آراء شماره ۱۰۸۹۸/۴-س-۱۰۸۹۸/۱۰/۱۸ و ۱۳۶۷/۱۰/۱۸ و ۱۳۶۸/۰۶/۲۶-۹۳۷۰/۴/۳۰ شورای عالی مالیاتی

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال آرای شماره ۱۰۸۹۸/۴-س-۱۰۸۹۸/۱۰/۱۸ و ۱۳۶۷/۱۰/۱۸ و ۱۳۶۸/۰۶/۲۶-۹۳۷۰/۴/۳۰ شورای عالی مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" با اتخاذ ملاک از رای شماره ۱۳۸۶/۱۹-۸۶/۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، که وفق آن، «به صراحت اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ نوع مالیات وضع نمیشود مگر به موجب قانون. نظر به مراتب فوقالذکر و اینکه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است و تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی و لزوم پرداخت یا اصلاح یا سازش مابه التفاوت سهام مالکین مشاع در پایان تقسیم از مصادیق موارد مصرح در مادتين ۱۱۹ و ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم و سایر درآمدهای مشمول مالیات محسوب نمیشود.» به دلیل مغایرت آراء شماره ۱۰۸۹۸/۴-س-۱۰۸۹۸/۱۰/۱۸ و ۱۳۶۷/۱۰/۱۸ و نیز ۱۳۶۸/۰۶/۲۶-۹۳۷۰/۴/۳۰ شورای عالی مالیاتی با اصل ۵۱ قانون اساسی و خارج از حدود اختیار بودنشان، همچنین اینکه در زمان صدور این آراء، اجرائیشان نیاز به تنفیذ وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رییس کل سازمان امور مالیاتی نداشته، لذا تا زمان ابطال توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، کماکان لازمالاتباع به شمار میروند، درخواست ابطال هر دو رای را داشته، و نظر به تضییع حقوق افرادی که بر اساس این

آرا از آنان مطالبه مالیات شده، درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نیز می گردد.

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

الف- " رای شورای عالی مالیاتی (نظر اکثریت) به شماره ۳۰۴۱۰۸۹۸-۱۳۶۷۱۰۱۸: به طور کلی افراز و تقسیم املاک مشاعی به نسبت حصه هر یک از مالکین در صورتی که ارزش سهم هر یک از مالکین مشاعی پس از تفکیک و تقسیم و ثبت سند با ارزش حصه آنها قبل از تفکیک و تقسیم و ثبت سند تفاوتی نداشته باشد مشمول هیچ گونه مالیاتی اعم از مالیات بر درآمد بخش املاک یا مالیات بر درآمد اتفاقی نخواهد بود اما مواردی که ارزش سهم برخی از مالکین پس از تقسیم و تفکیک نسبت به ارزش سهم آنها قبل تقسیم و تفکیک بیشتر شود هرگاه بابت آن وجهی به کسانی که ارزش سهم آنها پس از تقسیم و تفکیک نسبت به حالت قبل کاهش یافته است پرداخت نمایند در صورتی که ارزش سهم ملک دریافت کنندگان وجه به اضافه مبلغی که دریافت نموده اند بیش از ارزش سهم ملک مشاع آنها قبل از تنظیم و تفکیک باشد دریافت کنندگان وجه نسبت به مبلغ اضافی که عایدشان میشود طبق مقررات ماده ۳۰ مشمول مالیات خواهند بود و اگر محرز شود کسانی که ارزش سهم آنها بعد از تقسیم و تفکیک نسبت به حالت قبل افزایش یافته وجهی به کسانی که ارزش سهم آنها کاهش یافته پرداخت نکرده اند یا کمتر از مبلغی که می باید پرداخت نمایند پرداخت کرده اند نسبت پرداختی در حالت اخیر مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهند بود.

ب- رای شورای عالی مالیاتی (نظر اکثریت) به شماره ۳۰۴۹۳۷۰-۱۳۶۸۶۶۲۶: رای اکثریت شماره ۱۳۶۷۱۰۱۸-۳۰۴۱۰۸۹۸ شورای عالی مالیاتی از نظر انطباق با بخش های املاک و درآمدهای اتفاقی قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی مورد بررسی قرار گرفت، رای مزبور برای تقسیم نامه های تنظیمی از اول سال ۱۳۶۸ به بعد با جایگزینی ماده ۷۸ قانون مذکور به جای ماده ۳۰ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن مورد تأیید بوده و قابلیت اجرا خواهد داشت.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲۷۴۵۰-ص-۱۴۰۰۷۲۰ توضیح داده است که:

" به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۸۶۱۷-۲۱۰۵۶۸۶۱ سازمان امور مالیاتی کشور، دادنامه شماره ۱۳۸۶۱۱۹-۸۶۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، جهت اجراء به کلیه ادارات امور مالیاتی ابلاغ گردیده است و متعاقباً به موجب بخشنامه مؤخر التصویب شماره ۱۳۹۵۷۱۳-۲۰۰۹۵۴۴ سازمان امور مالیاتی کشور تصریح گردیده که با توجه به مفاد دادنامه شماره ۱۳۸۶۱۱۹-۸۶۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، نحوه عمل مالکین در میزان سازش برای تقسیم اموال مشاع در اسناد تقسیم نامه های تنظیمی، ماهیتاً معامله محسوب نشده و مشمول محاسبه مالیات نخواهد بود؛ لذا احکام مندرج در آراء موضوع شکایت شورای عالی مالیاتی، موضوع منتفی و غیر معتبر تلقی می گردند و در حال حاضر نیز نسبت به تقسیم اموال مشاع، صرفاً مفاد بخشنامه های یادشده مبنای عمل ادارات و مراجع مالیاتی می باشند. از این رو خواهشمند است با عنایت به مواد ۸۲ و ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رد درخواست شاکی تصمیم مقتضی اتخاذ فرمایید.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۷ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

براساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مطالبه مالیات از پایه مالیاتی باید بر مبنای حکم قانون صورت پذیرد و هیچ مالیاتی وضع نمی شود مگر به حکم قانون و تفسیر مصادیق و انطباق آنها با قوانین و مقررات نیز از شئون مقامات قضایی است که هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به عنوان مرجع عالی قضایی به موجب رای شماره ۱۳۸۶/۱/۱۹-۵/۸۶ در خصوص تقسیم اموال مشاع و پرداخت یا اصلاح یا سازش مابه التفاوت سهام مالکین مشاع تعیین تکلیف کرده و فرآیند مزبور را مشمول مواد ۱۱۹ و ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم و سایر درآمدهای مشمول مالیات تشخیص نداده و حکم به ابطال بخشنامه های وزارت امور اقتصادی و دارایی در این خصوص صادر کرده است و به موجب بخشنامه شماره ۱۳۹۵/۷/۱۳-۴۴/۹۵/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور نیز رویکرد سازمان امور مالیاتی بر تبعیت از مفاد رای اخیرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و عدم شمول مالیات بر فرآیند فوق استقرار یافته است. بنا به مراتب، آرای شماره ۳۰۴۱۰۸۹۸-۳۰۴۱۰۸۱۸ و ۳۰۴۹۳۷۰-۱۳۶۸/۶/۲۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که مفاد آنها دلالت بر این دارد که در صورتی که بعد از تقسیم و تفکیک سهم مالکین مشاعی، سهم آنها نسبت به قبل از این فرآیند ارزش بیشتری داشته باشد، اگر وجهی به کسانی که ارزش سهم آنها نسبت به قبل از تقسیم کاهش پیدا نموده است پرداخت نمایند، دریافت کنندگان این وجوه در فرضی که ارزش ملک آنها به علاوه وجوه دریافتی نسبت به قبل از تقسیم بیشتر شود، نسبت به وجوه اضافی اخذ شده باید مالیات متعلقه را پرداخت نمایند و اگر ثابت شود کسانی که ارزش سهام آنها نسبت به قبل افزایش یافته، وجهی به کسانی که ارزش سهام آنها کاهش یافته پرداخت ننموده اند یا مبلغ کمتری پرداخت کرده اند، (نسبت به آنچه می بایست پرداخت می نموده اند) نسبت به پرداخت اخیر یا عدم پرداخت مشمول مالیات اتفاقی خواهند بود، مغایر با اصل پنجاه و یکم قانون اساسی بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شوند. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری