

دادنامه شماره : ۲۰۹

تاریخ : ۱۱ / ۰۴ / ۱۳۸۵

موضوع : ابطال بخشنامه شماره ۱۵۷۷۶

مقدمه : شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، در سال های اخیر به پیشنهاد وزارت مسکن و شهرسازی برای بهبود معضل مسکن و با هدف و تشویق به ایجاد و تولید ساختمان جهت واگذاری به اجاره تبصره ۱ الحاقی ماده ۱۱ ماده را به تصویب رساند که کلیه اماکن مسکونی، مطابق الگوی مصرف و همچنین متراژ ۱۵۰ متر مربع برای تهران و ۲۰۰ متر مربع برای شهرستان ها که ساخته شده می شود به اجاره واگذار شود از اجاره مستغلات و درآمد آن معاف می باشند که این موضوع هیچ گونه ارتباطی با مواد مذکور دیگر ندارد و مغوله جداگانه ای است که متأسفانه رئیس کل سازمان امور مالیاتی با تفسیری نادرست و عکس العمل طی بخشنامه فوق الذکر این حق را از جمع کثیری از جامعه ایران گرفته است در دستورالعمل مورد شکایت اشخاص حقیقی فقط یکی از موارد تبصره ۱۱ مواد ۵۷ و ۸۴ و ۱۰۱ را مجاز به استفاده از معافیت دانسته است. در صورتی که در هیچ یک از موارد فوق الذکر نه به صراحت و نه به اشاره متقاضی دیده نمی شود به خصوص اینکه با لغو ماده ۱۲۹ (تجمیع درآمد) عملاً این دستورالعمل خلاف قانون و غیر عملی است. استدعای لغو بخشنامه ۱۵۷۷۶ / ۳۸۸۴ / ۱۷۶۸ - ۲۳۲ مورخ ۱۵ / ۹ / ۱۳۸۳ را دارد.

شورای عالی مالیاتی هم در خصوص تبصره الحاقی ۱۱ به ماده ۵۳ اماکن مسکونی که به اجاره واگذار می شوند چین رأی داده است چنانچه مالکین ساختمان های مسکونی ملک خود را به اجاره واگذار نمایند و مستأجرین از آن ها به عنوان اداری، آموزشی، بهداشتی و غیره استفاده کنند مالکین باید مالیات متعلقه را بپردازند و از معافیت ساختمان مسکونی استفاده نخواهند نمود. جای تأسف است که اولاً در تبصره قید گردیده که به اجاره واگذار شود و لا غیر. هیچگونه صراحتی در این خصوص که حتماً باید استفاده مسکونی شود ندارند. البته ساختمان باید مسکونی ساخته شده باشد و به اجاره واگذار شود. (به هر طریقی که به اجاره داده شود) هم اکنون شهرداری ها، دادگستری، آموزش و پرورش، دارایی، بهداشت و غیره همگی از اماکن مسکونی استفاده می کنند و قانونگذار هم با این معضل کمبود محل و جا برای ادارات توجه داشته و شاید خواسته است بدینوسیله گشایش در کار ادارات باشد که قید نموده به اجاره واگذار شود و از درخواست های تخلیه که مشکلات فراوان ایجاد کرده کاسته شود.

بنا به مراتب ابطال بخشنامه ۲۰۱۲۲ / ۴۵۴۴ - ۲۱۱ مورخ ۱۹ / ۱۱ / ۸۳ را تقاضا دارم. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۱۳۰۶ - ۱۱۲ مورخ ۲۶ / ۱ / ۱۳۸۵ اعلام داشته اند. بخشنامه شماره ۱۵۷۷۶ / ۳۸۸۴ / ۱۷۶۸ - ۲۳۲ مورخ ۱۵ / ۹ / ۱۳۸۳ که به جهت رفع ابهام و چگونگی نحوه اعطای معافیت های مالیاتی مقرر در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ و مواد ۸۴، ۵۷ و ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم صادر گردیده است به صراحت اشخاص حقیقی مشمول پرداخت مالیات برای هر یک از منابع مالیاتی مستغلات، حقوق و یا مشاغل را محق به استفاده از یک معافیت در هر منبع فوق شناخته شده است. به عبارتی دیگر ((هر منبع مالیاتی یک معافیت))

با وصف فوق به نظر می رسد استنباط شاکی از مفاد بخشنامه این است که اشخاص حقیقی فقط یکی از معافیت های مذکور را می توانند استفاده نمایند. بنا براین نامبرده تفسیری نادرست از مفاد بخشنامه داشته است. لذا با توجه به مراتب فوق موجبی برای ابطال آن به نظر می رسد شاکی در قسمتی دیگر از دادخواست خود با اشاره به رأی شماره ۹۰۹۸ - ۲۰۱ مورخ ۳۰ / ۱۰ / ۱۳۸۳ شورای عالی مالیاتی که راجع به چگونگی اعطای معافیت موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ و به موجب آن بخشنامه شماره ۲۰۱۲۱ / ۴۵۴۴ - ۲۱۱ مورخ ۱۹ / ۱۱ / ۱۳۸۳ اصدار یافته و ابطال بخشنامه مذکور را نیز خواسته است. می بایست به استحضار برساند، فلسفه وجودی و پیشینه تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم، قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۱۳۷۷ می باشد که در ماده ۱۱ آن قانون کلیه واحدهای مسکونی دارای زیر بنای مفید ۱۲۰ متر مربع و کمتر که به منظور سکونت به اجاره واگذار می گردد از پرداخت صد در صد مالیات بر درآمد اجاری معاف می باشند. لذا جهت رفاه حال مودیان در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون یاد شده (اصلاحیه سال ۸۱) متر از آن از ۱۲۰ متر به ۱۵۰ متر در تهران و ۲۰۰ متر در شهرستان ها تغییر یافته و این تسهیلات به طور کلی و بنا به صراحت قانون و تبصره مذکور مختص به واحدهای مسکونی، برای موارد واگذاری ملک جهت سکونت می باشد و هدف قانونگذار از تدوین تبصره مذکور هم صرفا اماکن مسکونی می باشد که برای سکونت واگذار می شود و لا غیر. ضمنا بند (ز) بخشنامه اخیر سازمان به شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ نیز موید همین معناست. بنابراین رأی شورای عالی مالیاتی وفق مقررات قانونی و در مقام اجرای ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری تبصره ۱۱ ماده ۱۳ قانون مالیات های مستقیم و یا در نظر گرفتن صراحت مواد قانونی یاد شده صادر گردیده و هیچگونه

ایرادی به آن وارد نمی باشد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسای شعب بدوی و روسا و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

الف (سیاق عبارت تبصره ۱۱ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم که در جهت تشویق و ترغیب اشخاص به احداث واحدهای مسکونی با رعایت الگوی مصرف وزارت مسکن و شهرسازی انشاء شده مفید اختصاص معافیت از پرداخت مالیات بر اجاره بها واحدهای مذکور به شرط اجاره آنها به منظور سکونت است و تسری معافیت مزبور در مواردی که واحد مسکونی منحصرآ جهت سکونت به اجاره داده نشده است فاقد مجوز قانونی است و بدین جهت رأی شماره ۹۰۹۸ - ۲۰۱ مورخ ۳۰ / ۱۰ / ۱۳۸۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره ۲۰۱۲۱ / ۴۵۴۴ - ۲۱۱ مورخ ۱۹ / ۱۱ / ۱۳۸۳ سازمان امور مالیاتی کشور که مبین این معنی می باشد. مغایرتی با قانون ندارد.

ب (در تبصره ۱۱ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم تصریح شده است که (مالکان مجتمع های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می شوند در طول مدت اجاره از صد در صد مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می باشد در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه متر مربع زیر بنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع



زیر بنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می باشد.)
نظر به اینکه برخورداری از معافیت های مالیاتی درآمدهای حاصل از حقوق
و مشاغل نافی استفاده از معافیت مالیاتی مقرر در تبصره فوق الذکر نیست،
سیاق عبارات بخشنامه شماره ۱۵۷۷۶ / ۳۸۸۴ / ۱۷۶۸ - ۲۳۲ مورخ
۱۵ / ۹ / ۸۳ سازمان امور مالیاتی کشور که مفهوم استفاده از یک بار معافیت
قانونی در هر مورد و موجب تضییق قلمرو حکم مقنن در باب اعمال معافیت
های قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص
داده می شود و مستندا به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری
ابطال می گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

علی رازینی

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان