

موسسه حسابرسی آزمون پرداز ایران مشهود

شماره: 16635

سامانه هوشمند مالیاتی | قوانین مالیات مستقیم و ارزش افزوده

رفع ابهام از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص دادنامه شماره ۲۰۹ مورخ ۱۱/۴/۱۳۸۵

مورخ ۱۱ / ۴ / ۱۳۸۵ مبنی بر ابطال سیاق عبارات بخشنامه شماره ۱۵۷۷۶ / ۳۸۸۴ / ۱۷۶۸ - ۲۳۲ مورخ ۱۵ / ۹ / ۱۳۸۳ سازمان امور مالیاتی کشور و با عنایت به رفع ابهام به عمل آمده از رأی مزبور توسط معاون محترم قضایی دیوان عدالت اداری به شماره ۲۱ / ۱۰ / ۴۱ / د / مورخ ۲۱ / ۱ / ۱۳۸۷، بدین مضمون که ((مفاد رأی هیأت عمومی مبین این نکته است که مؤدی مالیاتی همزمان می تواند از چند معافیت مالیاتی که از منابع مختلف مالیاتی می باشد استفاده نمایند.)) و به منظور ایجاد وحدت رویه در نحوه اعمال معافیت های مالیاتی موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ و مواد ۸۴، ۵۷ و ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰، که مرتبط با این امر می باشند، مقرر میدارد:

۱- برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیات های فوق الذکر، مانع استفاده از معافیت مالیاتی ماده ۵۷ قانون یاد شده نخواهد بود.

۲- در خصوص ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰، با توجه به صراحت ماده قانونی، درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، از یک معافیت مالیاتی برخوردار می باشد.

۳- صاحبان مشاغل صرفاً برخوردار از یک معافیت مالیاتی (موضوع ماده ۱۰۱ قانون فوق) می باشند. به عبارت دیگر دارندگان واحدهای کسبی متعدد می توانند جهت یکی از واحدهای فوق از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۰۱ قانون موصوف استفاده نمایند.

۴- اشخاص حقیقی که در عملکرد یک سال از منابع مختلف دارای درآمد باشند، می توانند همزمان در هر منبع از یک معافیت مالیاتی برخوردار گردند.

علی اکبر عرب مازار
رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

بر اساس بخشنامه شماره ۵۰۶۳۵ / ۲۱۰ / مورخ ۲۲ / ۰۴ / ۱۳۸۸ و دادنامه های شماره ۸۱۱ و ۸۱۲ مورخ ۲۰ / ۱۱ / ۱۳۸۷ بند ۳ این بخشنامه ابطال گردیده است.

شماره: ۲۳۰ / ۱۳۳۳۸
تاریخ: ۱۳۸۷ / ۰۲ / ۱۸
پیوست:

جناب آقای دکتر عرب مازار
رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور

با سلام
احتراماً، عطف به پیش نویس بخشنامه تهیه شده در خصوص تبصره ۱۱ ماده ۵۳ و مواد ۵۷، ۸۴ و ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم، مراتب را به شرح زیر به استحضار می رساند:

۱_ طبق ماده ۵۲ ق. م. م. درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیههای مقرر در قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می باشد .

۲_ درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد طبق مقررات ماده ۵۳ ق. م. م.، کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره می باشد .

۳_ تسهیلات مقرر در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ ق. م. م. بعنوان یک معافیت مالیاتی برای اشخاص مذکور در نظر گرفته شده است .

۴_ در ماده ۵۷ ق. م. م. در صورتی که شخص حقیقی هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات مشمول مالیات می باشد و در قسمت اخیر این ماده حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده های بانکی از تلقی عنوان درآمد استثناء گردیده است .

با عنایت به مراتب فوق و با توجه به تقدم و تأخر مواد ۵۷ و ۵۳ چنین به نظر می رسد که چنانچه قانون گذار درآمد حاصل از تبصره ۱۱ ماده ۵۳ را بعنوان درآمد تلقی نمی نمود می بایست درآمد مذکور را در استثنائات قسمت اخیر ماده ۵۷ منظور می نمود . بنا براین به نظر این معاونت عدم تلقی درآمد اجاره بعنوان درآمد و استفاده از معافیت موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ و ماده ۵۷ ق. م. م. بدون لحاظ نمودن درآمد اجاره فاقد وجاهت قانونی می باشد .

محمود شکری
معاون عملیاتی

شماره: ۱۷۶۸/۳۸۸۴/۱۵۷۷۶

تاریخ: ۱۳۸۳/۰۹/۱۵

پیوست:

اداره کل امور مالیاتی استان . . .
دبیرخانه هیأت های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر
اداره کل امور مالیاتی
سازمان امور اقتصادی و دارائی استان
دفتر
جامعه حسابداران رسمی ایران
شورای عالی مالیاتی
پژوهشکده امور اقتصادی
هیأت عالی انتظامی مالیاتی
دانشکده امور اقتصادی
دادستانی انتظامی مالیاتی
سازمان حسابرسی

حسب اطلاع واصله در مورد نحوه اعطاء معافیت مالیاتی مقرر در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ و ماده ۵۷ و ۸۴ و ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعد از آن ابهام و سؤالاتی مطرح می باشد، لذا با بررسی موارد موصوف و با توجه به اصول و موازین حقوقی و اهدافی که تحقق آنها مورد عنایت مقنن بوده است یادآوری می شود:

اشخاص حقیقی مشمولین پرداخت مالیات بر درآمد اجاره املاک، مالیات بر درآمد حقوق و مالیات بر درآمد مشاغل موضوع تبصره و موافق الذکر در عملکرد سنوات ۱۳۸۱ و به بعد فقط مجاز به استفاده از یک معافیت مقرر در هر منبع مالیاتی بوده و باید مالیات بر درآمد خود را با رعایت یک معافیت در هر یک از منابع فوق الاشاره پرداخت نمایند

غلامرضا حیدری کرد زنگنه

شماره: ۴۱/۵/۱۰/۲۱

تاریخ: ۱۳۸۷/۰۱/۲۱

پیوست:

رئیس محترم کل سازمان امور مالیاتی کشور

با ابلاغ سلام و تحیات:

عطف به نامه ۸۸۰۹۸ - ۴ / ۱۰ / ۸۶ اشعار میدارد که مفاد رأی هیئت عمومی همانطوریکه در استدلال رأی بدان اشاره شده است مبین این نکته است که مؤدی مالیاتی همزمان می تواند از چند معافیت مالیاتی که از منابع مختلف مالیاتی می باشد استفاده نماید. بنابراین مؤدی که از معافیت حقوق برخوردار است همزمان می تواند از معافیت مشاغل استفاده کند و همین طور از معافیت تبصره (۹) ماده ۵۳ قانون مالیاتها و چون کلمه یکباره در سیاق بخشنامه مفهوم عدم استفاده همزمان از چند جهت معافیت از منابع مختلف بود ابطال شده است بنا براین ابهامی در رأی مزبور وجود ندارد.

معاون قضائی دیوان عدالت اداری

مقدس فرد

شماره: ۲۰۹

تاریخ: ۱۳۸۵/۰۴/۱۱

کلاس پرونده: ۲۰/۸۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای محمد مهدی ناظمیان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های ۱۵۷۷۶ / ۳۸۸۴ / ۱۷۶۸ - ۲۳۲ مورخ ۱۵ / ۹ / ۱۳۸۳ و ۱۲۱ - ۲ / ۴۵۴۴ / ۲۱۱ مورخ ۱۹ / ۱۱ / ۱۳۸۳ سازمان امور مالیاتی کشور.

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 ساختمانهای مسکونی ملک خود را به اجاره واگذار نمایند و مستأجرین از آنها 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 قانون گذار 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 درخواستهای 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 - ۲۱۲ 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 معافیت‌های مالیاتی مقرر در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ و مواد ۵۷، ۸۴، ۱۰۱ و ۱۰۱ قانون مالیاتهای 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 می‌رسد استنباط شاکی از مفاد بخشنامه این است که اشخاص حقیقی فقط یکی از معافیت‌های مذکور را می‌توانند استفاده نمایند. بنا براین نامبرده تفسیری نادرست از مفاد بخشنامه داشته است. لذا با توجه به مراتب فوق موجبی برای ابطال آن به نظر می‌رسد 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. می‌بایست به استحضار برساند، فلسفه وجودی و پیشینه تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم، قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۱۳۷۷ می‌باشد 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 می‌گردد از پرداخت صد در صد مالیات بر درآمد اجاری معاف می‌باشند. لذا جهت رفاه حال مؤدیان 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 شهرستان‌ها تغییر یافته و این تسهیلات بطور کلی و بنا به صراحت قانون و تبصره مذکور مختص به واحدهای مسکونی، برای موارد واگذاری ملک جهت سکونت می‌باشد و هدف قانون‌گذار از تدوین تبصره مذکور هم صرفاً اماکن مسکونی می‌باشد که برای سکونت واگذار می‌شود و لا غیر. ضمناً بند (ز) بخشنامه اخیر سازمان به شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۲۷ / ۷ / ۱۳۸۴ نیز مؤید 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 مالیاتهای مستقیم و یا در نظر گرفتن صراحت مواد قانونی یاد شده صادر گردیده و هیچگونه ایرادی به آن وارد نمی‌باشد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا 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 می‌نماید.

رأی هیأت عمومی

الف- سیاق عبارت تبصره ۱۱ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای 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 منحصراً 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 می‌باشد. مغایرتی با قانون ندارد.

ب- در تبصره ۱۱ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم تصریح شده است که (مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند در طول مدت اجاره از صد در صد مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می‌باشند 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 می‌باشد). نظر به اینکه برخورداری از معافیت‌های مالیاتی درآمد‌های حاصل از حقوق و مشاغل نافی استفاده از معافیت مالیاتی مقرر در تبصره فوق‌الذکر 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 معافیت‌های قانونی و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده می‌شود و مستنداً به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
علی رازینی

مربوط به قانون مالیاتهای مستقیم