

## ابطال بخشنامه های ۱۷۶۸/۳۸۸۴/۱۵۷۷۶-۲۳۲ مورخ

۱۵/۹/۱۳۸۳ و ۱۲۱-۲/۴۵۴۴/۲۱۱ مورخ ۱۹/۱۱/۱۳۸۳ سازمان

### امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 209

تاریخ: 11 / 04 / 1385

کلاس پرونده: 20 / 84

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای محمد مهدی ناظمیان

موضوع شکایت و خواسته:

ابطال بخشنامه های 15776 / 3884 / 1768 - 232 مورخ 15 / 9 / 1383 و 121 - 2 / 4544 / 211 مورخ 19 / 11 / 1383 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 1 الحاقی ماده 11 ماده را به تصویب رساند که کلیه اماکن مسکونی، مطابق الگوی مصرف و همچنین مترائ 150 متر مربع برای تهران و 200 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 11 مواد 57 و 84 و 101 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 129 (تجمیع درآمد) عملاً این دستورالعمل خلاف قانون و غیر عملی است. استدعای لغو بخشنامه 15776 / 3884 / 1768 - 232 مورخ 15 / 9 / 1383 را دارد. شورای عالی مالیاتی هم در خصوص تبصره الحاقی 11 به ماده 53 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 20122 / 4544 - 211 مورخ 19 / 11 / 83 را تقاضا دارم. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 1306 - 212 مورخ 26 / 1 / 1385 اعلام داشته اند. بخشنامه شماره 15776 / 3884 / 1768 - 232 مورخ 15 / 9 / 1383 که به جهت رفع ابهام و چگونگی نحوه اعطای معافیتهای مالیاتی مقرر در تبصره 11 ماده 53 و مواد 57، 84 و 101 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 می رسد استنباط شاکی از مفاد بخشنامه این است که اشخاص حقیقی فقط یکی از معافیت‌های 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 9098-201 مورخ 30 / 10 / 1383 شورای عالی مالیاتی که راجع به چگونگی اعطای معافیت موضوع تبصره 11 ماده 53 و به موجب آن بخشنامه شماره 20121 / 4544 / 211 مورخ 19 / 11 / 1383 اصدار یافته و ابطال بخشنامه مذکور را نیز خواسته است. می بایست به استحضار برساند، فلسفه وجودی و پیشینه تبصره 11 ماده 53 قانون مالیات‌های مستقیم، قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب 1377 می باشد که در ماده 11 آن قانون کلیه واحدهای مسکونی دارای زیر بنای مفید 120 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 مؤدیان در تبصره 11 ماده 53 قانون یاد شده (اصلاحیه سال 81) متر از آن از 120 متر به 150 متر در تهران و 200 متر در شهرستان ها 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 می باشد و هدف قانون گذار از تدوین تبصره مذکور هم صرفاً اماکن مسکونی می باشد که برای سکونت واگذار می شود و لا غیر. ضمناً بند (ز) بخشنامه اخیر سازمان به شماره 13530 مورخ 27 / 7 / 1384 نیز مؤید همین معناست. بنابراین رأی شورای عالی مالیاتی وفق مقررات قانون ی و در مقام اجرای ماده 11 قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری **تبصره 11 ماده 13** قانون مالیات‌های مستقیم ویا در نظر گرفتن صراحت مواد قانون ی یاد شده صادر گردیده و هیچگونه ایرادی به آن وارد نمی باشد. 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 می نماید. رأی هیأت عمومی

**الف-** سیاق عبارت تبصره 11 الحاقی به **ماده 53** 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 قانون ی است و بدین جهت رأی شماره 9098-201 مورخ 30 / 10 / 1383 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره 20121 / 4544 / 211 مورخ 19 / 11 / 1383 سازمان امور مالیاتی کشور که مبین این معنی می باشد. مغایرتی با قانون ندارد.

**ب-** در تبصره 11 الحاقی به **ماده 53** قانون مالیات‌های 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 درآمد های حاصل از حقوق و مشاغل نافی استفاده از معافیت مالیاتی مقرر در تبصره فوق الذکر نیست، سیاق عبارات بخشنامه شماره 15776 / 3884 / 1768 - 232 مورخ 15 / 9 / 83 سازمان امور مالیاتی کشور که مفهوم استفاده از یک بار معافیت قانون ی در هر مورد و موجب تضییق قلمرو حکم مقرر در باب اعمال معافیت های قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده می شود و مستنداً به قسمت دوم **ماده 25 قانون دیوان عدالت اداری** ابطال می گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

علی رازینی