

ابطال بند ۳ راجع به ماده ۵۵ و بند ۸ راجع به ماده ۷۷

قانون مالیاتهای مستقیم از بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ

۲۷/۷/۱۳۸۴ سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 455

تاریخ دادنامه: 1388 / 05 / 25

کلاس پرونده: 960 / 85

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای محمد مهدی ناظمیان.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 3 راجع به ماده 55 و بند 8 راجع به ماده 77 قانون مالیاتهای مستقیم از بخشنامه شماره 13530 مورخ 1384 / 7 / 27 سازمان امور مالیاتی کشور.

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است،

1- در ماده 55 قانون مالیاتهای مستقیم آمده است، هر گاه مالک خانه آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید و یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می گذارد و ... میزان مال الاجاره پرداختی از مال اجاره دریافتی کسر و مازاد آن مشمول مالیات بر درآمد است در قسمت بعد از ویرگول قید اینکه به اجاره مسکونی بدهد وجود ندارد. لکن در سال 1384 سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه مورد شکایت تفسیری نموده که باید حتماً به مسکونی واگذار شده باشد. چون در موارد ابهام، تفسیر قانون به نفع ضعیف در مقابل قوی اولی و موجه شناخته شده است و سازمان امور مالیاتی توجه نداشته که این ماده تجدید نظر نشده و مانند ماده 53 و تبصره 11 آن نیست که برای تشویق سازندگان ساختمان های اجاره ای اصلاح گردیده لذا با توجه به سوابق که نمی توانسته مدت مدیدی خلاف عمل شده باشد، تقاضای ابطال بند سوم بخشنامه راجع به ماده 55 مورد استدعا است.

2- در بند 8 بخشنامه مورد شکایت راجع به ماده 77 نیز سازمان امور مالیاتی بر خلاف اصل ماده 77 برای معاملات دست دوم اظهار نظری نموده است که با قانون در تضاد است. زیرا در انتقالات بعدی شرایط نقل و انتقال ساختمان دست اول ساقط شده و شرایط برای نقل و انتقال قطعی و نوساز است که 2 سال از صدور گواهی پایان کار نگذشته باشد، حق انتقال به ماخذ 10 درصد ارزش معاملاتی اعیانی اخذ می شود. در انتقال بعدی اولاً دست اول نیست ثانیاً، نوساز نیست ثالثاً بیش از 2 سال از پایان کار گذشته چگونه باید مطابق نقل و انتقال اول عمل کند. البته این 10 درصد همان مالیات بساز بفروش است که اصلاح گردیده است. مضافاً به استحضار می رساند، که خریداران آپارتمان ساختمان به منظور استحکام معامله و جلوگیری از سوء استفاده بعضی از فروشندگان (چند بار فروخته نشود) در همان مراحل اولیه که هنوز تکمیل نیست، سند تنظیم می کنند، لکن مطابق شرایط تکمیل شده تحویل می گیرند و کلیه حق و حقوق خود را پرداخت می کنند و در طول چند سال هیچ گونه دخل و تصرفی در ساختمان ننموده و به صورت تحویلی ممکن است منتقل نمایند. چگونه است که باید مثل اول کار 10 درصد و یا کمتر و یا بیشتر حق انتقال (بساز و بفروشی) پرداخت نمایند، در حالی که مساله اجحافی است برای معاملات دست دوم و غیره. بنابراین متقاضی ابطال بند 8 بخشنامه راجع به ماده 77 می باشد. سازمان امور مالیاتی کشور، در پاسخ به شکایت شاکی طی نامه شماره 212 / 63240 مورخ 1387 / 7 / 2 اعلام داشته اند،

الف- خواسته شاکی درباره ماده 55 (قانون مالیاتهای مستقیم) مصوب اسفند 1366 با اصلاحیه های بعدی و بند 3 بخشنامه یاد شده، با توجه به صراحت بند (الف) دادنامه شماره 209 مورخ 1385 / 4 / 11 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری محکوم به

رد می باشد. چرا که در دادنامه یاد شده به صراحت حکم گردیده است که، ((سیاق عبارات... قانون مالیاتهای مستقیم... مفید اختصاص معافیت از پرداخت مالیات بر اجاره بهای واحدهای مذکور به شرط اجاره آنها به منظور سکونت است و کسری معافیت مزبور در مواردی که واحد مسکونی منحصراً جهت سکونت به اجاره داده نشده است، فاقد مجوز قانونی است...))

ب- خواسته شاکی درباره بند 8 بخشنامه یاد شده راجع به ماده 77 قانون مالیاتهای مستقیم، با توجه به اینکه، در آغاز ماده 77 قانون پیش گفته قید و شرط ((اولین نقل و انتقال)) از سوی قانون گذار آورده شده است و معیار ((تاریخ صدور گواهی پایان کار)) قرار گرفته است، در بندهای الف و ب ردیف 8 بخشنامه یاد شده، راجع به ماده 77 قانون مالیاتهای مستقیم، نیز به نظر و ((اراده حقیقی قانون گذار)) توجه داشته است. از این رو، در بند الف) آن به این موضوع توجه داشته که، چنانچه حسب قراین و شواهد و مدارک متقن معلوم شده است که گواهی پس از گذشت مدت زمانی از تاریخ خاتمه کار صادر گردیده، تاریخ واقعی پایان کار ساختمانی مبدأ محاسبه 2 سال مقرر در ماه 77 قانون یاد شده قرار داده می شود. در بند ب) نیز برخلاف نظر شاکی در قسمت دوم دادخواست تقدیمی، سازمان امور مالیاتی کشور درباره معاملات دست دوم اظهار نظری نکرده است. بلکه به صراحت در بند ب) ردیف 8 بخشنامه یاد شده انتقال واحدهای در حال ساخت و ناتمام را به نسبت پیشرفت کار ساختمانی مشمول مالیات موضوع ماده 77 قانون مالیاتهای مستقیم قرار داده است و در صورت تکمیل و واگذاری توسط اشخاص بعدی، مالیات مذکور تنها نسبت به میزان تکمیلی تعلق خواهد گرفت، نه بیشتر از آن. نظر به اینکه، بخشنامه موضوع خواسته شاکی با رعایت مواد 55 و 77 و 219 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و بند الف) دادنامه شماره 209 مورخ 11 / 4 / 1385 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ((در حدود صلاحیت خود)) جهت حسن اجرای مقررات مالیاتی صادر گردیده و ((از اختیارات)) قانونی آن ((سوء استفاده یا تجاوزی)) صورت نگرفته است، با استناد به مواد قانونی و دادنامه یاد شده و ماده 19 بند یک قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1385 مجمع تشخیص مصلحت نظام، رد شکایت شاکی را درخواست می نماید. هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل در تاریخ فوق 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

همانطور که در دادنامه شماره 209 مورخ 11 / 4 / 1385 هیأت عمومی دیوان نیز تصریح شده، سیاق عبارات حکم مقرر در ماده 55 قانون مالیاتهای مستقیم به ویژه استفاده از وصف مسکونی در عبارت ((خانه یا آپارتمان)) و شرط اجاره محل دیگر به منظور سکونت، مقید شمول حکم مقنن در صورت اجاره خانه یا آپارتمان به منظور سکونت است. بنابراین مفاد بند 3 بخشنامه شماره 13530 مورخ 27 / 7 / 1384 سازمان امور مالیاتی کشور که مبین این معنی است، مغایرتی با قانون ندارد.

ب- طبق ماده 77 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380 ((اولین نقل و انتقال قطعی ساختمانهای نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد، علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده 59 این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد به مأخذ ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال خواهند بود. اشخاص حقیقی یا حقوقی، مشمول مالیات دیگری از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهند بود.)) نظر به اینکه به صراحت ماده فوق الذکر، ملاک اعمال ماده مزبور اولین نقل و انتقال قطعی ملاک در فاصله دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار قید شده است، بنابراین بند 8 بخشنامه مورد اعتراض که تاریخ واقعی پایان کار را مبدأ محاسبه دو سال مقرر در قانون اعلام داشته، خلاف حکم صریح مقنن در این خصوص است و مستنداً به قسمت دوم اصل 170 قانون اساسی و ماده یک و بند یک ماده 19 و 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

علی رازینی