



رای شماره ۱۶۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (بخشنامه شماره ۹۰/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۱۰/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص مالیات و عوارض ارزش افزوده نسبت به قراردادهای مشارکت مدنی با موضوع ساخت و انتقال مالکیت، ابطال شد)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۱۶۰

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱/۲۳

شماره پرونده: ۰۰۰۲۳۵۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای احمد شهنیائی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۹۰-۱۳۹۸/۱۰/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور

گرددش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۹۰-۱۳۹۸/۱۰/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" مقررده مورد شکایت شمول حکم مقرر در بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مبنی بر معافیت معامله اموال غیر منقول از مالیات بر ارزش افزوده، بر سود هر شریک بابت درآمد حاصل از قراردادهای مشارکت در ساخت را مشروط به این نموده که قراردادهای یاد شده بر اساس ماده ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت اسناد و املاک کشور تنظیم و به ثبت رسیده باشد و یا به موجب حکم مرجع قضایی دارای اعتبار شرعی شناخته شده باشد. بر اساس این مقررده چنانچه قرارداد مشارکت مدنی در ساخت، بر اساس ماده ۴۷ قانون ثبت اسناد و املاک تنظیم و به ثبت نرسیده باشد یا اینکه اعتبار شرعی آن بر اساس تصمیم مرجع قضایی مورد حکم قرار نگرفته باشد، سود شریک حاصل از این قرارداد (تملک سهم شریک از ملک موضوع مشارکت) مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود. بخشنامه یاد شده متضمن احکام یاد شده خلاف قانون و موازین حقوق مربوطه است:

اولاً: حکم معافیت موضوع بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده دال بر معافیت معاملات اموال غیر منقول از مالیات بر ارزش افزوده مطلق است و قید و یا شرطی دال بر تخصیص این حکم به ثبت رسمی معامله اموال

غیر منقول و یا اعتبار شرعی یافتن معامله به موجب حکم مرجع قضایی ندارد. ثانیاً: الزام و وجوب قانون ثبت رسمی معاملات اموال غیرمنقول در مواد ۲۲ و ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت اسناد و املاک کشور، بر مبنای تمهید وسیله قانونی برای اثبات معامله و مالکیت اموال غیرمنقول، دارای ضمانت اجرا و یا آثار قانونی مشخصی است و تعلق و یا عدم تعلق مالیات بر ارزش افزوده در زمره این آثار نیست نه در قانون ثبت اسناد و املاک و نه قانون مالیات بر ارزش افزوده و نه سایر قوانین دیگر، عدم ثبت معامله اموال غیرمنقول مستوجب تعلق مالیات بر ارزش افزوده نشده است. با عنایت به مبانی و مستندات قانونی یاد شده بخشنامه مورد شکایت که شمول معافیت موضوع بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده بر سهم هر شریک بابت سود مشارکت مدنی ساخت را مشروط به ثبت معامله مشارکت مدنی مربوطه و یا تایید اعتبار آن به موجب حکم مرجع قضایی نموده و تملک سهم ناشی از قرارداد مشارکت مدنی عادی را مشمول مالیات بر ارزش افزوده نموده است خلاف قانون به شرح یاد شده است و درخواست ابطال آن را دارد."

شاکی همچنین به موجب لایحه رفع نقص که با شماره ۱۴۰۰-۲۳۵۹-۲ مورخ ۱۴۰۰/۸/۸ در دفتر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به ثبت رسیده اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند که برحسب مفاد دادخواست تقدیمی اینجانب، مبنای شکایت مطروحه صرفاً مغایرت مقرر مقرر شکایت با قانون (بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده) است و لذا دادخواست تقدیمی متضمن هیچ گونه ادعایی در مورد مغایرت مقرر با شرع نمی باشد. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" مالیات و عوارض ارزش افزوده نسبت به قراردادهای مشارکت مدنی با موضوع ساخت و انتقال مالکیت.

شماره: ۲۰۰۹۸۹۰-۱۳۹۸۱۰۲۵

بخشنامه

۹۰

۹۸

قانون مالیات بر ارزش افزوده

الف

مخاطبان، ذینفعان

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

مالیات و عوارض ارزش افزوده نسبت به قراردادهای مشارکت مدنی با موضوع ساخت و انتقال مالکیت

با توجه به سوالات و ابهامات مطرح در ارتباط با مالیات و عوارض ارزش افزوده نسبت به قراردادهای مشارکت مدنی با موضوع ساخت و انتقال مالکیت، بدینوسیله مقرر می‌دارد:

با عنایت به مقررات مواد ۲۲، ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت اسناد و املاک کشور، قراردادهای مشارکت مدنی (مشارکت در ساخت) که با رعایت احکام مواد ۴۷ و ۴۸ قانون مذکور تنظیم شده یا می‌شود و یا به موجب احکام قطعی مراجع قضایی دارای اعتبار شرعی باشند (به استناد ماده ۶۲ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور) سهم هر شریک بابت درآمد حاصل از مشارکت مذکور مشمول معافیت موضوع بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

بدیهی است در صورت عدم احراز شرایط فوق، پیمانکار در صورتی که طبق فراخوان‌های ۷ گانه مکلف به رعایت مقررات قانون فوق می‌باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲۰۱۵۰۰۲۱۲۰۱۵۰-ص-۱۴۰۰۹۰۱۵ توضیح داده است که:

" همان طور که شاکی نیز اذعان داشته است به موجب جزء ۲ ماده ۴۷ قانون ثبت اسناد و املاک کشور ثبت مشارکت نامه در اداره ثبت اسناد و املاک و دفاتر اسناد رسمی اجباری است و وفق ماده ۴۸ قانون اخیرالذکر در صورتی که مشارکت نامه مطابق مواد ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت اسناد و املاک به ثبت نرسیده باشد در هیچ یک از ادارات و محاکم پذیرفته نخواهد شد. ضمناً به استناد ماده ۶۲ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور که مقرر می‌دارد: « کلیه معاملات راجع به اموال غیرمنقول ثبت شده مانند بیع، صلح، اجاره، رهن و نیز وعده یا تعهد به انجام این گونه معاملات باید به طور رسمی در دفاتر اسناد رسمی تنظیم شود. اسناد عادی که در خصوص معاملات راجع به اموال غیر منقول تنظیم شوند مگر اسنادی که بر اساس تشخیص دادگاه دارای اعتبار شرعی است در برابر اشخاص ثالث غیر قابل استناد بوده و قابلیت معاوضه با اسناد رسمی را ندارند» بنابراین در صورتی که احراز شود قرارداد مشارکت مدنی، مطابق مقررات مذکور به ثبت رسیده است حکم بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، ۲، ۱۷ مبنی بر معافیت اموال غیرمنقول از مالیات بر ارزش افزوده، بر آن جاری است و در غیر این صورت هر یک از شرکاء به نسبت سهم شرکت خود چنانچه مشمول ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد مکلف به رعایت این قانون خواهد بود. با عنایت به موارد معنونه و از آنجایی که بخشنامه صدرالاشاره منطبق با موازین قانونی صادر شده است، درخواست رد شکایت شاکی را دارد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱، ۱، ۲۳ 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

به موجب مواد ۱، ۳، ۴ و ۵ از قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، موارد شمول و تعلق مالیات بر ارزش افزوده بیان شده است که عمده آن عرضه کالا و ارائه خدمت به غیر در قبال دریافت مابه‌ازاء می‌باشد و

حسب بندهای ۱۷ گانه مندرج در ماده ۱۲ همین قانون، موارد معافیت به تفصیل هم در مورد عرضه کالاها و هم ارائه خدمات ذکر شده است که از جمله آن بند ۸ ماده ۱۲ قانون با عبارت « اموال غیرمنقول» می باشد که با این فرض، علی الاطلاق اموال غیرمنقول اعم از اینکه عین یا منفعت آنها و به هر طریق و شیوه در قالب عرضه یا ارائه خدمت و منطبق با مفاد این قانون، مورد معامله به معنای اعم آن واقع شوند، تحت حکم مندرج در بند ۸ ماده ۱۲ قانون بوده و معاف از شمول مالیات می باشند، لیکن به شرح بخشنامه مورد شکایت تحت شماره ۲۰۰۹۸۹۰-۱۳۹۸.۱۰.۲۵، این اطلاق مندرج در قانون مورد خدشه واقع شده و بیان گردید چنانچه قراردادهای مشارکت در ساخت و انتقال مالکیت راجع به اموال غیرمنقول منطبق با مواد ۴۷ و ۴۸ از قانون ثبت اسناد و املاک و ماده ۶۲ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور بوده و یا احکام قطعی از مراجع قضایی داشته باشند مشمول معافیت و الا مشمول فراخوان های مالیات بر ارزش افزوده و شمول مالیات می باشند، در حالی که این حکم برخلاف اهداف مقنن و اطلاق قانون بوده و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری