



رای شماره ۹۰۵ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده (۳) و تبصره ماده (۳) و تبصره (۲) ماده (۷) آیین نامه اجرایی ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۱۴۷۰/ت/۵۲۹۶۶ هـ مورخ ۲۰/۰۳/۱۳۹۶ هیأت وزیران با اعمال ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری)

\* شماره پرونده: هـ / ع / ۰۰۰۰۳۵۲ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۵ تاریخ: ۱۴۰۰/۷/۲۵

\* شاکی: ضیا الدین موسوی جراحی

\* طرف شکایت: هیأت وزیران

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده (۳) و تبصره ماده (۳) و تبصره (۲) ماده (۷) آیین نامه اجرایی ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۱۴۷۰/ت/۵۲۹۶۶ هـ مورخ ۲۰/۰۳/۱۳۹۶ هیأت وزیران با اعمال ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری

\* شاکی دادخواستی به طرفیت هیأت وزیران، به خواسته ابطال ماده (۳) و تبصره ماده (۳) و تبصره (۲) و (۳) ماده (۷) آیین نامه اجرایی ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۱۴۷۰/ت/۵۲۹۶۶ هـ مورخ ۲۰/۰۳/۱۳۹۶ هیأت وزیران، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- ماده (۳) و تبصره ماده (۳) و تبصره (۲) ماده (۷) آیین نامه اجرایی ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۱۴۷۰/ت/۵۲۹۶۶ هـ مورخ ۲۰/۰۳/۱۳۹۶ هیأت وزیران

« ماده ۳- نقل و انتقال ساختمان های در حال ساخت و ناتمام، علاوه بر مالیات نقل و انتقال موضوع ماده (۵۹) قانون، با توجه به میزان پیشرفت عملیات ساختمان و درآمد حاصله در آن مقطع، مشمول مالیات صدر ماده (۷۷) و مالیات علی الحساب موضوع تبصره (۱) ماده مذکور است. این موضوع مانع از وصول مالیات موضوع ماده (۷۷) قانون و تبصره (۱) آن در زمان نقل و انتقال قطعی ساختمان های مذکور پس از پایان کار آن با رعایت مقررات مربوط نخواهد بود.

تبصره- در مورد نقل و انتقال ساختمان های نیمه تمام، مبلغ فروش هر مرحله به عنوان بهای تمام شده خریدار مرحله بعدی محسوب و از درآمد ناشی از ساخت و فروش املاک مذکور کسر می شود.

ماده ۷- درآمد مشمول مالیات عملکرد اشخاص مشمول ماده (۷۷) قانون بابت ساخت و فروش هر نوع ساختمان (عرصه و اعیانی) با رعایت مقررات فصل چهارم و پنجم باب سوم قانون تعیین و مالیات متعلق مطالبه و وصول می شود.

تبصره ۲- زیان حاصل بابت ساخت و فروش ساختمان در مورد اشخاص حقیقی که در اجرای مقررات تبصره (۲) ماده (۷۷) قانون مشمول مالیات نشده باشند، قابل استهلاك از درآمد مشمول مالیات سنوات بعد آنها نخواهد بود. این حکم در مورد آن قسمت از فعالیت اشخاص در شهرهای با جمعیت کمتر از یکصد هزار نفر برای سال مورد رسیدگی و سنوات بعد آن نیز جاری است.

تبصره ۳- درآمد ناشی از حق واگذاری محل نیز مشمول مالیات ساخت و فروش است. در این صورت حق واگذاری محل مشمول مالیات موضوع ماده (۵۹) قانون نخواهد بود. در صورت عدم شمول مالیات ساخت و فروش در مورد اشخاص حقیقی، انتقال حق واگذاری محل، مشمول مالیات موضوع ماده (۵۹) قانون خواهد بود.»

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- مقررات مورد شکایت مبنی بر اخذ علی الحساب مالیات بر ساخت و فروش در انتقالات دست دوم به بعد از مودی در مغایرت با ماده ۷۷ قانون مالیات های مستقیم و اصل ۵۱ قانون اساسی و خارج از اختیارات مرجع صدور تصویب نامه می باشد.

۲- حکم تبصره (۲) ماده (۷) از مقررات مورد شکایت مبنی بر عدم استحقاق استهلاك زیان حاصل بابت ساخت و فروش ساختمان در مورد اشخاص حقیقی که در اجرای مقررات تبصره (۲) ماده (۷۷) قانون مشمول مالیات نشده باشند در مغایرت با صدر ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم می باشد.

۳- حکم تبصره (۳) ماده (۷) از مقررات مورد شکایت در مغایرت با صدر ماده ۷۷ و ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم می باشد زیرا که حق واگذاری در تعاریف مواد قانونی مذکور و آیین نامه به عنوان ساخت و فروش ذکر نگردیده است.

۴- به جهت تضییع حقوق مودیان ابطال مقررات مورد شکایت از زمان تصویب مقتضی است.

\* در پاسخ به شکایت مذکور، امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره ۵۵۸۰۶/۴۵۶۹۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۳۱ به طور خلاصه توضیح داده است که:

۱- در خصوص ابطال تبصره (۳) ماده (۷) از مقررات مورد شکایت، هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری پیشتر به موجب دادنامه شماره ۴۳ مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۷ رای به رد شکایت صادر نموده است و شکایت حاضر مشمول ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد.

۲- در خصوص ماده (۳) از مقررات مورد شکایت لازم به ذکر است که اجرای ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم، صرفاً مشروط به این است که از تاریخ صدور گواهی پایان کار بیش از سه سال نگذشته باشد و این حکم به هیچ وجه دربردارنده این معنا نیست که اجرای ماده ۷۷ ناظر به پس از صدور گواهی پایان کار بوده و پیش از صدور آن نمی توان ماده ۷۷ را اجرا نمود.

۳- فرض قانونگذار در تبصره (۲) ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم این است که شخص حقیقی بدون این که ساخت و فروش ساختمان ممر درآمد وی باشد، مبادرت به ساخت و فروش مسکن کرده است لذا چنین شخصی مشمول پرداخت مالیات بر درآمد شناخته نشده و با توجه به انتفا شمول مالیات بر درآمد چنین

اشخاصی، زیان احتمالی وارد بر آنها نیز قابل کسر از درآمدهای مشمول مالیات آنان نیست که امر در تطابق با قاعده فقهی « من له الغنم، فعليه الغرم » می باشد.

نظریه تهیه کننده گزارش:

در خصوص شکایت شاکی به خواسته، ابطال تبصره (۳) ماده (۷) آیین نامه اجرایی ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۱۴۷۰/ت/۵۲۹۶۶هـ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۲۰ هیأت وزیران، نظر به این که خواسته مذکور پیشتر در پرونده کلاسه ۹۸۰۲۳۰۹ مورد رسیدگی قرار گرفته است و هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره (۴۳) مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۷ رای به عدم ابطال مقررات مورد شکایت داده است لذا رسیدگی به درخواست ابطال به شرح خواسته، موضوعاً منتفی بوده است و شکایت مطروحه مشمول حکم مقرر در ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ می باشد.

تهیه کننده گزارش:

دکتر زین العابدین تقوی

\*رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ «درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم این قانون خواهد بود.» و به موجب تبصره (۱) ماده (۷۷) قانون مذکور « اولین نقل و انتقال ساختمان های مذکور علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون مشمول مالیات علی الحساب به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مأخذ ارزش معاملاتی ملک مورد انتقال است. مالیات قطعی مودیان موضوع این ماده پس از رسیدگی طبق مقررات مربوط تعیین می شود. » و به موجب تبصره (۲) ماده مذکور، « شمول مقررات این ماده در خصوص ساخت و فروش ساختمان توسط اشخاص حقیقی منوط به آن است که بیش از سه سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن نگذشته باشد.» نظر به این که مهلت سه ساله از تاریخ صدور گواهی پایان کار در خصوص ساخت و فروش ساختمان توسط اشخاص حقیقی ناظر بر غایت مهلت شمول مقررات ماده (۷۷) قانون مالیات های مستقیم بوده و ماده مذکور حکمی نسبت به مبدا زمانی شمول مقررات خود ندارد، لذا مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده و خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند « ب » ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی

دیوان عدالت اداری

