



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور

صفحه نخست   چنדרسانه ای   قوانین   معرفی سازمان   ارتباط با ما   میز خدمت الکترونیک

تاریخ سند: 1387/02/29  
شماره سند: 16635  
کد سند: م/تبصره 11 ماده 53 و مواد  
101/1387/006 و 57.84  
وضعیت سند: -  
امضا کننده: رئیس سازمان امور مالیاتی (علی اکبر عرب مازار)

**بخشنامه: 16635**

شماره: **16635**

تاریخ: 1387-02-29

پیوست: دارد

20 اسفند 1402  
Sunday, March 10, 2024  
28 شعبان 1445

رفع ابهام از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص دادنامه شماره 209 مورخ 1385/4/11

اسناد منسوخ شده

بخشنامه استفاده از یک معافیت در هر منبع (مشاغل- حقوق مستغلات)

اطلاعیه ها

قابل توجه فعالان اقتصادی مناطق آزاد تجاری - صنعتی

اطلاعیه (قابل توجه اشخاص حقیقی و حقوقی) - اصلاح مواد فصل دوم آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (3) ماده 169 قانون مالیات های مستقیم (تسهیل فرایند صدور شماره اقتصادی برای فعالان اقتصادی)

اطلاعیه- مالیات مقطوع سکه (قابل توجه اشخاص حقیقی خریدار سکه در سال 1398)

قابل توجه جایگاهداران سوخت- فراخوان مشمولان مرحله هشتم اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده

اطلاعیه- قابل توجه موسسات خیریه و عام المنفعه

فرم نظرسنجی از ارباب رجوع - موضوع ماده 8 طرح تکریم مردم

آرشیو اطلاعیه ها

**بخشنامه**

م	تبصره 11 ماده 53 و مواد 84، 57 و 101	87	006
---	--------------------------------------	----	-----

بازگشت به ماده قانونی

مخاطبین	ادارات کل امور مالیاتی
<b>موضوع</b>	رفع ابهام از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص دادنامه شماره 209 مورخ 1385-4-11
	<p>ضمن ارسال تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص دادنامه شماره 209 مورخ 11/4/1385 مبنی بر ابطال سیاق عبارات بخشنامه شماره 232-15776/3884/1768 مورخ 15/9/1383 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 41/د/21/10 مورخ 21/1/1387، بدین مضمون که ((مفاد رأی هیأت عمومی مبین این نکته است که مودی مالیاتی همزمان می تواند از چند معافیت مالیاتی که از منابع مختلف مالیاتی می باشد استفاده نمایند))، وبه منظور ایجاد وحدت رویه در نحوه اعمال معافیتهای مالیاتی موضوع تبصره 11 ماده 53 و مواد 84، 57 و 101 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380، که مرتبط با این امر می باشند، مقرر میدارد:</p> <p>1- برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع تبصره 11 ماده 53 قانون مالیاتهای فوق الذکر، مانع استفاده از معافیت مالیاتی ماده 57 قانون یاد شده نخواهد بود.</p> <p>2- در خصوص ماده 84 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 27/11/1380، با توجه به صراحت ماده قانونی، درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، از یک معافیت مالیاتی برخوردار می باشد.</p> <p>3- صاحبان مشاغل صرفاً برخوردار از یک معافیت مالیاتی (موضوع ماده 101 قانون فوق) می باشند. به عبارت دیگر دارندگان واحدهای کسبی متعدد می توانند جهت یکی از واحدهای فوق از معافیت مالیاتی موضوع ماده 101 قانون موصوف استفاده نمایند.</p> <p>4- 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.</p>

سایر بخشنامه ها

در خصوص فصل مالیات بر درآمد املاک

\* مالیات اجاره پرداختی شرکتهای دولتی

\* دستورالعملهای مالیاتی شرکتهای تاسیساتی

\* خود اظهاری املاک مسکونی استیجاری

\* پرداخت به موقع مالیاتهای تکلیفی

استفاده از یک معافیت در هر منبع (مشاغل- حقوق مستغلات) حوزه ذیصلاح برای وصول مالیات های تکلیفی

در خصوص معافیت املاک مسکونی در تهران تا 150 متر و در شهرستان تا 200 متر مربع

\* بخشنامه در خصوص اجرای ماده 258 قانون مالیاتهای مستقیم و در خصوص استفاده از معافیت موضوع تبصره 11 الحاقی به ماده 53

حوزه ذیصلاح مالیات های تکلیفی

\* بخشنامه در خصوص اجرای طرح خود اظهاری مالیات املاک مسکونی اجاری

\* بخشنامه در خصوص لایحه مالیات بر ارزش افزوده

\* خود اظهاری در مورد املاک مسکونی استیجاری عملکرد 77

\*کسر مالیات اجاره

\*املاک اجاری با زیربنای 120

متر مربع و کمتر از مالیات معاف

میباشند

سایر اسناد مرتبط

<b>علی اکبر عرب مازار</b>			
<b>رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور</b>			
دامنه کاربرد: 1- داخلی 2- خارجی:		مرجع پاسخگویی: دفتر فنی مالیاتی و قراردادهای بین المللی	
تاریخ اجراء: از عملکرد سال		مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	
مدت اجراء: نامحدود		نحوه ابلاغ: فیزیکی	
تاریخ اجراء: از عملکرد سال		85 به بعد	
بخشنامه های منسوخ: 15776/1768/232/3884 مورخ 15/9/83			

بر اساس بخشنامه شماره 50635/210 مورخ 22/04/1388 و دادنامه های شماره 811 و 812 مورخ 20/11/1387 بند 3 این بخشنامه ابطال نگردیده است.

شماره: 13338/230

تاریخ: 18/02/1387

پیوست:

جناب آقای دکتر عرب مازار

رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور

با سلام

احتراما، عطف به پیش نویس بخشنامه تهیه شده در خصوص تبصره 11 ماده 53 و مواد 84،57 و 101 قانون مالیاتهای مستقیم، مراتب را به شرح زیر به استحضار می رساند:

1- طبق ماده 52 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.

2- درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد طبق مقررات ماده 53 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.

3- تسهیلات مقرر در تبصره 11 ماده 53 ق.م.م بعنوان یک معافیت مالیاتی برای اشخاص مذکور در نظر گرفته شده است.

4- در ماده 57 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 وتأخر مواد 57 و 53 چنین به نظر می رسد که چنانچه قانونگذار درآمد حاصل از تبصره 11 ماده 53 را بعنوان درآمد تلقی نمی نمود می بایست درآمد مذکور را در استثنائات قسمت اخیر ماده 57 منظور می نمود. بنا براین به نظر این معاونت عدم تلقی درآمد اجاره بعنوان درآمد و استفاده از معافیت موضوع تبصره 11 ماده 53 و ماده 57 ق.م.م بدون لحاظ نمودن درآمد اجاره فاقد وجهت قانونی می باشد.

محمود شکری

معاون عملیاتی

شماره: 15776/3884/1768

تاریخ: 15/09/1383

پیوست:

اداره کل امور مالیاتی استان...

دبیرخانه هیأت های موضوع ماده 251 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 11 ماده 53 و ماده 57 و 84 و 101 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند 1366 و اصلاحیه های بعد از آن ابهام و سوالاتی 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 مواد فوق الذکر در عملکرد سنوات 1381 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 اشاره پرداخت نمایند.

#### غلامرضا حیدری کرد زنگنه

شماره: 41/د/21/10/10

تاریخ: 21/01/1387

پیوست:

#### رئیس محترم کل سازمان امور مالیاتی کشور

با ابلاغ سلام و تحیات:

عطف به نامه 4/10/86-88098 اشعار میدارد که مفاد رأی هیئت عمومی همانطوریکه در استدلال رأی بدان اشاره شده است مبین این نکته است که مودی مالیاتی همزمان می تواند از چند معافیت مالیاتی که از منابع مختلف مالیاتی می باشد استفاده نماید. بنابراین مودی که از معافیت حقوق برخوردار است همزمان می تواند از معافیت مشاغل استفاده کند و همین طور از معافیت تبصره (9) ماده 53 قانون مالیاتها و چون کلمه یکباره در سیاق بخشنامه مفهم 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

مقدسی فرد

شماره: 209

تاریخ: 11/04/1385

کلاس پرونده: 84/20

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای محمد مهدی ناظمیان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های 232-15776/3884/1768 مورخ 15/9/1383 و 2/4544/211-121 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 وبا هدف وتشویق 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 وهمچنین متر اژ 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 ومغوله جداگانه ای است که متأسفانه رئیس کل سازمان امور مالیاتی با تفسیری نادرست وعکس 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 (تجمع درآمد) عملاً این دستورالعمل خلاف قانون وغیر عملی است. استدعای لغو بخشنامه 232-15776/3884/1768 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 ومستأجرین از آنها به عنوان اداری، آموزشی، بهداشتی وغیره استفاده کنند مالکین باید مالیات متعلقه را بپردازند واز معافیت ساختمان مسکونی استفاده نخواهند نمود. جای تأسف است که اولاً در تبصره قید گردیده که به اجاره واگذار شود ولا غیر. هیچگونه صراحتی در این خصوص که حتماً باید استفاده مسکونی شود ندارند. البته ساختمان باید مسکونی ساخته شده باشد وبه اجاره واگذار شود. (به هر طریقی که به اجاره داده شود) هم اکنون شهرداری ها، دادگستری، آموزش و پرورش، دارایی، بهداشت وغیره همگی از اماکن مسکونی استفاده می کنند وقانونگذار هم با این معضل کمبود محل وجا برای ادارات توجه داشته وشاید 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 211-20122/4544 مورخ 19/11/83 را تقاضا دارم. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 212-1306 مورخ 26/1/1385 اعلام داشته اند. بخشنامه شماره 232-15776/3884/1768 مورخ 15/9/1383 که به جهت رفع ابهام و چگونگی نحوه اعطای معافیتهای مالیاتی مقرر در تبصره 11 ماده 53 ومواد 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 ویا 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 201-9098 مورخ 30/10/1383 شورای عالی مالیاتی که راجع به چگونگی اعطای معافیت موضوع تبصره 11 ماده 53 وبه موجب آن بخشنامه شماره 211-20121/4544 مورخ 19/11/1383 اصدار یافته وابطال بخشنامه مذکور را نیز خواسته است. می بایست به استحضار برساند، فلسفه وجودی وپیشینه تبصره 11 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم، قانون تشویق احداث وعرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب 1377 می باشد که در ماده 11 آن قانون کلیه واحدهای مسکونی دارای زیر بنای مفید 120 متر مربع وکمتر 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 مودیان در تبصره 11 ماده 53 قانون یاد شده (اصلاحیه سال 81) متر اژ آن از 120 متر به 150 متر در تهران و 200 متر در شهرستان ها تغییر یافته واین تسهیلات بطور کلی وبنا به صراحت قانون وتبصره مذکور مختص به واحدهای مسکونی، برای موارد واگذاری ملک جهت سکونت می باشد وهدف قانونگذار از تدوین تبصره مذکور هم صرفاً اماکن مسکونی می باشد که برای سکونت واگذار می شود ولا غیر. ضمناً بند (ز) بخشنامه اخیر سازمان به شماره 13530 مورخ

27/7/1384 نیز موید همین معناست. بنابراین رأی شورای عالی مالیاتی وفق مقررات قانونی 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 قانونی یاد شده صادر گردیده و هیچگونه ایرادی به آن وارد نمی باشد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسای شعب بدوی وروسا و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل وپس از بحث وبررسی وانجام 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 منحصر جهت سکونت به اجاره داده نشده است فاقد مجوز قانونی است و بدین جهت رأی شماره 9098-201 مورخ 30/10/1383 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره 211-20121/4544 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 قانونی در هر مورد و موجب تضییق قلمرو حکم مقنن در باب اعمال معافیتهای قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده می شود و مستندا به قسمت دوم ماده 25 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

### رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

علی رازینی

#### مواد قانونی وابسته

**ماده 53 -** درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس ا...

**ماده 57 -** در مورد شخص حقیقی که هیچگونه درآمندی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع **ماده ( 84 )** این قانون از درآمد...

**ماده 84 -** میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می شود. [1] ...]

**ماده 101-** درآمد سالانه مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم ...

شناسنامه خدمات سازمان امور مالیاتی کشور  
سامانه مالیات بر ارزش افزوده

سایر سامانه ها ...



آدرس: میدان امام خمینی، خیابان صور اسرافیل خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور  
کد پستی: 1114943661  
صندوق پستی: 11115 - 1651  
تلفنخانه 39903990

کلیه حقوق این سامانه برای سازمان امور مالیاتی کشور محفوظ می باشد.  
سازمان امور مالیاتی کشور همواره از پیشنهادات و انتقادات سازنده شما مودیان گرامی استقبال می نماید.



intamedia.ir © 2019