



موضوع	رای شماره ۱۴۵۳ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۰۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
<p>هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : ه/ع/۳۸۲/۹۹۰ شماره دادنامه : ۱۱۴۵۳/۰۶۰۹۹۷۰۹۰ تاریخ : ۳/۱۲/۹۹ شکای : شرکت انبوه سازی هه تاو آوران دنیا طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته : ابطال عبارت « دریافت پروانه جواز ساخت به نام خود» در بخشنامه شماره ۴۹۹۴/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۰۸ شکای دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال عبارت «دریافت پروانه جواز ساخت به نام خود» در بخشنامه شماره ۴۹۹۴/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۰۸، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد :- بخشنامه شماره ۴۹۹۴/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۱/۰۳/۰۸ «پیرو دستورالعمل شماره ۲۳۰۰۳/۲۰۰ مورخ ۱۱/۱۰/۹۰ و در اجرای تصوب نامه شماره ۱۲۲۴۴/ت/۴۷۲۶۷/ک مورخ ۲۸/۱/۹۱ وزیران عضو کار گروه مسکن (تصویر پیوست) مقرر میدارد : سازندگان مسکن مهر که طبق اعلام وزارت راه و شهرسازی در چارچوب تفاهم نامه سه جانبه و چهار جانبه (تعاونیهای مسکن) با در اختیار گرفتن زمین و دریافت پروانه جواز ساخت بنام خود نسبت به احداث ساختمان اقدام و آن را حسب مورد به اشخاص متقاضی معرفی شده از طرف ادارات راه و شهر سازی یا تعاونیها واگذار می نمایند مالک اعیانی محسوب و مشمول فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مالیاتهای مستقیم بوده و هنگام انتقال اعیانی، با رعایت مقررات مشمول مالیات به نرخ مواد ۷۷ و ۵۹ قانون مذکور میباشند. لذا وجوه دریافتی اینگونه سازندگان از بابت قرار داد های ساخت املاک مذکور مشمول مالیات عملکرد پنج (۵٪) مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۷/۱۱/۸۰ نخواهد بود. علی عسکر رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور» دلایل شکای برای ابطال مقرر مورد شکایت : براساس مصوبات ذیل : ۱- تصویب نامه شماره ۱۵۲۷۵۳/ت/۴۳۵۰۵ کارگروه منتخب به عنوان نمایندگان ویژه رییس جمهور مورخ ۱۳۸۸/۰۸/۲۲ - تصویب نامه شماره ۳۱۷۸۲/ت/۴۴۵۴۸ کارگروه منتخب به عنوان نمایندگان ویژه رییس جمهور مورخ ۱۳۸۹/۰۲/۱۳۳ - تصویب نامه شماره ۸۷۶۷۰/ت/۴۴۸۵۷ کارگروه منتخب به عنوان نمایندگان ویژه رییس جمهور مورخ ۱۳۸۹/۰۴/۲۳۴ - مصوبه شماره ۱۶۹۴۶۷/ت/۴۷۲۶۷ ه هیأت وزیران عضو کارگروه مسکن مورخ ۱۳۹۰/۰۸/۲۸۵ - مصوبه شماره ۱۲۲۴۴/ت/۴۷۲۶۷ ک هیأت وزیران عضو کارگروه مسکن مورخ ۱۳۹۱/۰۱/۲۸۶ - مصوبه شماره ۳۰۵۶۲/ت/۴۹۱۲۸ ه هیأت وزیران مورخ ۱۳۹۲/۰۲/۱۵۷ - بخشنامه شماره ۳۳۵۹۰/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۸۹/۱۱/۱۴۸ - بخشنامه شماره ۳۳۰۳/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۱۱۹ - بخشنامه شماره ۲۳۱۵۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۱۹ به صراحت نحوه معافیت پروژه های مسکن مهر از مالیات و مالیات بر ارزش افزوده ذکر و تبیین گردیده است و در تمام مصوبات فوق الذکر اشاره گردیده است که «پروژه های مزبور با دارا بودن قرارداد سه جانبه مستقیم با سازندگان و تعاونی ها و پیمانکاران فرعی طرف قرارداد با آنها با هر نوع قرارداد، از پرداخت مالیات و مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشند.» علاوه بر آن در بند (۲) از ماده (۳) قراردادهای تیب ساخت مسکن مهر آمده است که «هیچ گونه کسورات قانونی به مبلغ قرارداد فوق تعلق نگرفته و لحاظ نشده است» با این حال بخشنامه مورد شکایت صادره از سازمان امور مالیاتی کشور با خروج از اختیارات قانونی خویش و در مغایرت با مقررات بالادستی، با اضافه نمودن شرط «سازنده با دریافت پروانه جواز ساخت به نام خود» اقدام به تضییع حقوق ذینفعان مصوبات هیأت وزیران و بخشنامه های سابق الصدور از سازمان امور مالیاتی کشور نموده است. لازم به ذکر است مالکیت اعیان املاک، صرفا با به نام بودن جواز ساخت محرز نمی گردد و این امر دلیلی بر مالکیت اعیان نمی باشد، بلکه همانگونه که در مصوبات صدرالاشاره ذکر گردیده است زمین می بایست در اختیار سازنده قرار گیرد (در رهن ایشان برود) و کلیه تسهیلات مستقیما در وجه سازنده کارسازی گردد و این امر برای کلیه سازندگان مسکن مهر که دارای قرارداد سه جانبه مستقیم هستند، محقق است. از سوی دیگر در بسیاری از موارد جهت تسریع در روند اجرای پروژه های مسکن مهر، قبل از انعقاد قرارداد ساخت با سازنده و شروع به کار، نقشه و مشخصات فنی و جواز ساخت توسط مقامات دولتی دریافت شده بود و نبودن جواز ساخت به نام سازنده، هیچ گونه مغایرت حقوقی و قراردادی در بحث قرارداد سه جانبه و ترهین زمین به نام سازنده ندارد. لذا اقدام سازمان امور مالیاتی کشور در صدور بخشنامه مورد شکایت با شرط مورد اشاره، خروج از اختیارات قانونی و از آنجا که موجبات تضییع حقوق اشخاص را فراهم نموده است تقاضای ابطال شرط مذکور و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به آن وجود دارد. در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۶۵۵۱/۲۱۲/س مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۲۳ به طور خلاصه توضیح داده است که : ۱- با عنایت به تغییر مقررات ناظر بر معافیت مالیاتی ساخت مسکن مهر در بازه های زمانی و وجود ابهام در بخشنامه های پیشین ناظر بر اجرای معافیت مالیاتی نسبت به سازندگان مسکن مهر و به ویژه با لحاظ مفاد دادنامه شماره ۸۶ به تاریخ ۱۳۹۸/۱/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند (۲) مصوبه شماره ۳۰۵۶۲/ت/۴۹۱۲۸ ه به تاریخ ۱۳۹۲/۲/۱۵ هیأت وزیران (که مفاد آن رای به موجب بخشنامه شماره ۲۳۱۵۸/۲۰۰/ص به تاریخ ۱۳۹۲/۲/۱۹ این سازمان به واحدها و مراجع مالیاتی اعلام شده) یادآور می</p>	

شود که در راستای اجرای صحیح تصویب نامه شماره ۱۲۲۴۴/ت/۴۷۲۶۷/ک به تاریخ ۱۳۹۱/۱/۲۸ وزیران عضو کارگروه مسکن سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه معترض عنه مبادرت به تبیین دقیق شمول معافیت مالیاتی نسبت به سازندگان مسکن مهر نموده است و برخلاف ادعای شاکی، ذکر عبارت "دریافت جواز ساخت به نام سازنده" در بخشنامه مورد شکایت دقیقاً مستند به اسناد بالادستی و قوانین و مقرراتی می باشد که ذیلاً به مهمترین آن ها اشاره می گردد: الف) به منظور تأمین زمین، طراحی، آماده سازی و ساخت واحدهای مسکونی طرح مسکن مهر، تفاهم نامه سه جانبه ای فیما بین سازمان مسکن و شهرسازی و تأمین کننده زمین و بانک مسکن پیش بینی شده است و به موجب جزء ۲ بند (ج) ماده (۲) تفاهم نامه مذکور (موضوع تصویب نامه شماره ۱۲۶۵۶۰/ت/۴۳۱۶۵ به تاریخ ۲۴/۶/۱۳۸۸ و شیوه نامه ابلاغی به شماره ۲/۱۰۰/۳۳۱۶۳ به تاریخ ۱۳۸۸/۷/۵) (تصاویر پیوست)، وظایف سازنده مسکن مهر عبارت است از: «تهیه نقشه های کامل واحدهای مسکونی و محوطه سازی در صورت عدم تهیه توسط شرکت/سازمان/بنیاد طرف مدت دو هفته و تأیید شرکت/سازمان/بنیاد و اخذ پروانه ساختمان براساس نقشه های مربوطه.» به موجب جزء اخیرالذکر، انبوه سازان به اخذ پروانه ساختمان و جواز ساخت به نام خود نسبت به احداث مسکن مهر مکلف گردیده اند. ب) به موجب ماده (۱۰۰) قانون شهرداری «مالکین اراضی و املاک واقع در محدوده شهر یا حریم آن باید قبل از هر اقدام عمرانی یا تفکیک اراضی و شروع ساختمان از شهرداری پروانه اخذ نمایند.» مستنبط از ماده قانونی یادشده، احراز شرایط پیمانکاران مسکن مهر منوط به ارائه پروانه ساختمان و مجوز ساخت، پایان کار، صورتمجلس تفکیکی و... می باشد تا پس از اخذ مجوزهای قانونی فوق الذکر، متعاقباً مشمول معافیت مالیاتی مقرر گردند. ۲- موضوع بخشنامه موضوع شکایت، صرفاً ابلاغ مفاد تصویب نامه شماره ۱۲۲۴۴/ت/۴۷۲۶۷ به تاریخ ۱۳۹۱/۱/۲۸ وزیران عضو کارگروه مسکن می باشد (تصویریوست). مستنبط از تصویب نامه اخیرالذکر: اولاً) سازندگانی که خارج از چهارچوب تفاهم نامه های سه جانبه و چهارجانبه مسکن مهر به عنوان پیمانکار با وزارت راه و شهرسازی (مسکن و شهرسازی) یا تعاونی های مسکن یا سایر اشخاص در قبال دریافت حق الزحمه نسبت به احداث ساختمان اقدام می نمایند، مشمول این مصوبه نبوده و حسب مقررات مشمول مالیات عملکرد و همچنین مالیات برارزش افزوده بابت خدمات ارائه شده از ماهه اداء دریافتی خواهند بود. ثانیاً) بر اساس مصوبه فوق الذکر، صرفاً زمینی که «متعلق به سازنده» است با رعایت سایر شرایط مقرر در آن مصوبه، مشمول معافیت مالیاتی قلمداد گردیده است. بدیهی است دریافت پروانه و جواز ساخت به نام سازنده، از جمله شرایط احراز تعلق زمین به سازنده می باشد. لذا مصوبه مذکور منصرف از پیمانکاران ساخت و احداثی می باشد که مالکیت زمین، متعلق به آنان نیست. ثالثاً) به موجب مصوبه یادشده، مقرر شده بود: قراردادهای منعقد شده طرح مسکن مهر، بر اساس بخشنامه ای که سازمان امور مالیاتی در چهارچوب ماده (۱۰۴) قانون مالیات های مستقیم صادر می نماید، مصداق مالیات موضوع این ماده نخواهد بود. لذا برخلاف ادعای شاکی، تعیین ضوابط معافیت مالیاتی و انطباق آن بر سازندگان طرح مسکن مهر، در چهارچوب اختیاری است که مصوبه فوق الذکر به سازمان امور مالیاتی کشور در صدور بخشنامه ناظر بر موضوع اعطاء نموده است و این سازمان نیز به موجب تفویض اختیار مذکور در مصوبه یاد شده، با رعایت کلیه ضوابط و مقررات صدرالذکر و در حیطه صلاحیت های ذاتی خود، در بخشنامه موضوع شکایت، «دریافت پروانه جواز ساخت به نام سازنده» را از جمله ضوابط اعمال معافیت مالیاتی نسبت به سازندگان طرح مسکن مهرتلفی نموده است. نظریه تهیه کننده گزارش: با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، اولاً: به موجب ماده (۱۰۰) قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴/۰۴/۱۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی «مالکین اراضی و املاک واقع در محدوده شهر یا حریم آن باید قبل از هر اقدام عمرانی یا تفکیک اراضی و شروع ساختمان از شهرداری پروانه اخذ نمایند.» ثانیاً: بر مبنای جزء (۲) بند (ج) ماده (۲) تفاهم نامه سه جانبه فی مابین سازمان مسکن و شهرسازی و تأمین کننده زمین و بانک مسکن مستند به بخشنامه شماره ۱۲۶۵۶۰/ت/۴۳۱۶۵ معاونت اول ریاست جمهور مورخ ۱۳۸۸/۰۶/۲۴ «اخذ پروانه ساختمان براساس نقشه های مربوطه» از وظایف سازنده بوده، نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، بنابراین خلاف قانون و خارج از اختیار نمی باشد. تهیه کننده گزارش: صفدر محققیرای هیات تخصصی مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، اولاً: به موجب ماده (۱۰۰) قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴/۰۴/۱۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی «مالکین اراضی و املاک واقع در محدوده شهر یا حریم آن باید قبل از هر اقدام عمرانی یا تفکیک اراضی و شروع ساختمان از شهرداری پروانه اخذ نمایند.» ثانیاً: بر مبنای جزء (۲) بند (ج) ماده (۲) تفاهم نامه سه جانبه فی مابین سازمان مسکن و شهرسازی و تأمین کننده زمین و بانک مسکن مستند به بخشنامه شماره ۱۲۶۵۶۰/ت/۴۳۱۶۵ معاونت اول ریاست جمهور مورخ ۱۳۸۸/۰۶/۲۴ «اخذ پروانه ساختمان براساس نقشه های مربوطه» از وظایف سازنده بوده، نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، بنابراین خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا 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 طرف 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 - رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری