



سازمان امور مالیاتی کشور

شماره بخشنامه : 16635

تاریخ : ۱۳۸۷/۰۲/۲۹

موضوع	رفع ابهام از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص دادنامه شماره 209 مورخ 1385/04/11
شماره: 16635	
تاریخ: 1387-02-29	
پیوست: دارد	
بخشنامه	
مخاطبین	
ادارات کل امور مالیاتی	
موضوع	
	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 15776/3884/1768-232 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.)) و به 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>
علی اکبر عرب مازار	
رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور	

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 معافیتهای 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 و تأخر مواد 53 و 57 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 وجاهت 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 الاشاره پرداخت نمایند.

غلامرضا حیدری کرد زنگنه

شماره: 41/د/21/10

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.

شاکای 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: شاکای به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، در سال های اخیر به پیشنهاد وزارت مسکن و شهرسازی برای

بهبود معضل مسکن و با هدف و تشویق 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 و همچنین متراژ 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 و مغوله جداگانه ای است که متأسفانه رئیس کل سازمان امور مالیاتی با تفسیری نادرست و عکس 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 (تجمیع درآمد) عملاً این دستورالعمل خلاف قانون و غیر 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 و مستأجرین از آنها به عنوان اداری، آموزشی، بهداشتی و غیره استفاده کنند مالکین باید مالیات متعلقه را پردازند و از معافیت ساختمان مسکونی استفاده نخواهند نمود. جای تأسف است که اولاً در تبصره قید گردیده که به اجاره واگذار شود و لا غیر. هیچگونه صراحتی در این خصوص که حتماً باید استفاده مسکونی شود ندارند. البته ساختمان باید مسکونی ساخته شده باشد و به اجاره واگذار شود. (به هر طریقی که به اجاره داده شود) هم اکنون شهرداری ها، دادگستری، آموزش و پرورش، دارایی، بهداشت و غیره همگی از اماکن مسکونی استفاده می کنند و قانونگذار هم با این معضل کمبود محل و جا برای ادارات توجه داشته و شاید 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 و مواد 84، 57 و 101 قانون مالیاتهای مستقیم صادر گردیده است به صراحت اشخاص حقیقی مشمول پرداخت مالیات برای هر یک از منابع مالیاتی مستغلات، حقوق و یا 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 و به موجب آن بخشنامه شماره 211-20121/4544 مورخ 19/11/1383 اصدار یافته و ابطال بخشنامه مذکور را نیز خواسته است. می بایست به استحضار برساند، فلسفه وجودی و پیشینه تبصره 11 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم، قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب 1377 می باشد که در ماده 11 آن قانون کلیه واحدهای مسکونی دارای زیر بنای مفید 120 متر مربع و کمتر 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 از آن از 120 متر به 150 متر در تهران و 200 متر در شهرستان ها تغییر یافته و این تسهیلات بطور کلی و بنا به صراحت قانون و تبصره مذکور مختص به واحدهای مسکونی، برای موارد واگذاری ملک جهت سکونت می باشد و هدف قانونگذار از تدوین تبصره مذکور هم صرفاً اماکن مسکونی می باشد که برای سکونت واگذار می شود و لا غیر. ضمناً بند (ز) بخشنامه اخیر سازمان به شماره 13530 مورخ 27/7/1384 نیز موید همین معناست. بنا براین 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 و با 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 و روسا و مستشاران شعب تجدید نظر 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

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 منحصراً جهت سکونت به اجاره داده نشده است فاقد مجوز قانونی است و بدین جهت رأی شماره 201-9098 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 نافه استفاده از معافیت مالیاتی مقرر در تبصره فوق الذکر نیست، سیاق عبارات بخشنامه شماره 232-15776/3884/1768 مورخ 15/9/83 سازمان امور مالیاتی کشور که مفهم استفاده از یک بار معافیت قانونی در هر

مورد وموجب تضییق قلمرو حکم مقنن در باب اعمال معافیتهای قانون وخارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور  
تشخیص داده می شود ومستندا به قسمت دوم ماده 25 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

علی رازینی



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب