



موضوع	رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۵۷۶۵۴۱ مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء «و» بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)
شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۵۷۶۵۴۱ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۰۶/۲۱ شماره پرونده: ۰۱۰۷۰۶۴ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای بهمن زبردستطرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشورموضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء «و» بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال جزء «و» بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "به استحضار می رساند، وفق تبصره ذیل ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم، که در خصوص موعد و نحوه تسلیم اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی است، مقرر شده، «اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه که در فصل های مربوط پیش بینی شده است نیستند.» یعنی اشخاص حقوقی، برای نمونه، مکلف به دادن اظهارنامه موضوع ماده ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم که طی آن، در خصوص مؤدیان موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک، مقرر شده، «مؤدیان موضوع این فصل مکلفند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می گیرد تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.» نیستند. با وجود صراحت حکم مقنن در این باره و بدهات امر، در جزء (و) بند ۱ بخشنامه مورد شکایت، با عنوان «در مورد تبصره ۱۰ ماده ۵۳» مقرر شده، «این تبصره متضمن دو نکته مبهم می باشد، یکی راجع به موعد پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی و دیگری چگونگی اقدام در مورد خریدارانی است که مجدداً به لحاظ فقد سند رسمی ملک را با تنظیم مبیعه نامه عادی منتقل می نمایند. در خصوص موعد پرداخت مالیات توسط شرکت سازنده مسکن، چنانچه با توجه به محل وقوع ملک و عرف محل، معامله املاک به صورت عادی در آن محل رایج باشد، شرکت مکلف است وفق ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم طرف سی روز با تسلیم اظهارنامه مالیات متعلق را پردازد (تبصره ماده ۱۱۰ رفع این تکلیف خاص نمی باشد.) و اگر مسکن مورد انتقال واجد وصف فوق نباشد، بایستی هماهنگ با قواعد کلی ماده ۱۸۷ که مشعر بر ضرورت پرداخت مالیات قبل از انتقال می باشد، عمل نمود، با این ترتیب که مالیات باید در روز تنظیم قرارداد و یا روز بعد و اگر روزهای مزبور مصادف با تعطیلات رسمی باشد، در اولین روز اداری بعد از ایام تعطیل پرداخت گردد. بدیهی است با عنایت به شرط مصرح در تبصره ۱۰ مورد بحث، عدم پرداخت مالیات متعلق در مواعد مذکور و یا کسر پرداخت و یا حسب مورد عدم تسلیم اظهارنامه در مواعد مذکور موجب تعلق جرایم مقرر در فصل تشویقات و جرایم مالیاتی خواهد بود. درباره خریداران اینگونه واحدهای مسکونی نیز که مبادرت به انتقال ملک با سند عادی به دیگری می نمایند، مادام که سند رسمی بابت هرواحد تنظیم نشده باشد، به همان ترتیب فوق الذکر و با همان شرایط رفتار خواهد شد. ضمناً چنانچه این خریداران ملک را به اجاره واگذار کنند، مطالبه مالیات بر درآمد اجاره از آنها نیز تابع مقررات مربوط به مالکین ملک خواهد بود.» تبصره ۱۰ ماده ۵۳، که بخشنامه مورد شکایت، مدعی وجود دو نکته مبهم در آن شده، از این قرار است که، «واحدهای مسکونی متعلق به شرکت های سازنده مسکن که قبل از انتقال قطعی و طبق اسناد و مدارک مثبت به موجب قرارداد واگذار می گردد مادام که در تصرف خریدار می باشد، در مدت مذکور جاری تلقی نمی شود و از لحاظ مالیاتی با خریدار مانند مالک رفتار خواهد شد مشروط بر اینکه مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده ۵۹ این قانون به مأخذ تاریخ تصرف پرداخت شده باشد.» در واقع این تبصره بی هیچ ابهامی مراد مقنن را بیان نموده است و متضمن حکمی راجع به موعد پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی هم نیست و تنها مأخذ مالیات متعلقه را، مأخذ تاریخ تصرف ملک دانسته، و چون فروشنده، شخص حقوقی است، حکم موعد پرداخت، چنانکه در ابتدای دادخواست ذکر شد، در تبصره ذیل ماده ۱۱۰ مقرر گردیده است. گرچه همین اندازه مغایرت با قانون برای ابطال بخشنامه مورد شکایت کافی است، اما بد نیست ببینیم استناد آن جهت تعیین موعد سی روزه چیست. در واقع استناد بخشنامه به ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم است که، چنان که دیدیم، موعد سی روزه مذکور در آن، تنها «در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون» است و در سایر موارد موعد را تا آخر تیرماه سال بعد تعیین نموده پس چون تبصره ۱۰ ماده ۵۳، اصولاً درباره واحدهای مسکونی است که حق واگذاری محل در موردشان مصداق ندارد و ماده ۷۴ هم تنها درباره انتقال حقوق متصرفان نسبت به «املاک با عنوان دستداری یا عناوین دیگر که حسب عرف در تصرف شخصی است»، که الزاماً درباره همه واحدهای مسکونی متعلق به شرکت های سازنده مسکن صدق نمی کند، لذا تعیین این موعد سی روزه، از این باب نیز خلاف قانون و مغایر ماده ۷۴ قانون مالیات های مستقیم است. مع الوصف صادر کننده بخشنامه، در هنگام صدور آن، نه تنها از حکم تبصره ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم بی اطلاع نبوده، یا آن را از یاد نبرده، بلکه، به صراحت از این	

تبصره نیز یاد نموده است و مشخص نیست در هفده سال گذشته، با این حکم ناورا، چه تعداد از شرکت های سازنده مسکن، که جدا از کسب سود اقتصادی مشروع و قانونی، به تأمین سرپناه هموطنان کمک می کنند، به دلیل عمل کردن به حکم تبصره ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم، متحمل جریمه های غیرقانونی شده اند. لذا درخواست ابطال از زمان صدور حکم جزء (و) بند ۱ بخشنامه مورد شکایت را، در خصوص تعیین موعد سی روزه تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات نقل و انتقال ملک از تاریخ نقل و انتقال با تنظیم مبیعه نامه عادی برای شرکت های سازنده مسکن، که ملک مسکونی را به خریداران انتقال می دهند و همچنین اطلاق شمول همین حکم به خریدارانی که ملک مذکور را به خریدار بعدی انتقال می دهند، در صورت عدم شمول عناوین مذکور در ماده ۷۴ قانون مالیات های مستقیم به ملک مربوطه، و تعلق جرایم در صورت عدم پرداخت یا کسر پرداخت مالیات متعلقه، یا عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مذکور، به دلیل مغایرت این احکام با مواد ۷۴ و ۸۰، همچنین تبصره ۱۰ ماده ۵۳ و تبصره ذیل ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم و نیز خروج از حدود اختیارات قانونی، که موجبات امکان تحمیل جرایم غیر قانونی را به شرکت های سازنده مسکن فراهم نموده، دارم." متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است: "و- در مورد تبصره ۱۰ ماده ۵۳: این تبصره متضمن دو نکته مهم می باشد یکی راجع به موعد پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی و دیگری چگونگی اقدام در مورد خریدارانی که مجدداً به لحاظ فقد سند رسمی، ملک را با تنظیم مبیعه نامه عادی منتقل می نمایند. در خصوص موعد پرداخت مالیات توسط شرکت سازنده مسکن، چنانچه با توجه به محل وقوع ملک و عرف محل، معامله املاک بصورت عادی در آن محل رایج باشد، شرکت مکلف است وفق ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم، ظرف سی روز با تسلیم اظهارنامه، مالیات متعلق را بپردازد (تبصره ماده ۱۱۰ رفع این تکلیف خاص نمی باشد) و اگر مسکن مورد انتقال، واجد وصف فوق نباشد، بایستی هماهنگ با قواعد کلی ماده ۱۸۷ که مشعر بر ضرورت پرداخت مالیات قبل از انتقال می باشد، عمل نمود. با این ترتیب که مالیات باید در روز تنظیم قرارداد و یا روز بعد و اگر روزهای مزبور مصادف با تعطیلات رسمی باشد، در اولین روز اداری بعد از ایام تعطیل پرداخت گردد. بدیهی است با عنایت به شرح مصرح در تبصره ۱۰ مورد بحث، عدم پرداخت مالیات متعلق در مواعد مذکور و یا کسر پرداخت و یا حسب مورد عدم تسلیم اظهارنامه در مواعد مذکور، موجب تعلق جرایم مقرر در فصل تشویقات و جرایم مالیاتی خواهد بود. درباره خریداران اینگونه واحدهای مسکونی نیز که مبادرت به انتقال ملک با سند عادی به دیگری می نمایند، مادام که سند رسمی بابت هر واحد تنظیم نشده باشد، به همان ترتیب فوق الذکر و با همان شرایط رفتار خواهد شد. ضمناً چنانچه این خریداران، ملک را به اجاره واگذار کنند، مطالبه مالیات بر درآمد اجاره از آنها نیز تابع مقررات مربوط به مالکین ملک خواهد بود." در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۷۳۳۵/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۸ توضیح داده است که: "بر طبق تبصره ۱۰ ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم، واحدهای مسکونی متعلق به شرکت های سازنده مسکن که قبل از انتقال قطعی و طبق اسناد و مدارک مثبته به موجب قرارداد واگذار می گردد مادام که در تصرف خریدار می باشد، در مدت مذکور اجاری تلقی نمی شود و از لحاظ مالیاتی با خریدار مانند مالک رفتار خواهد شد مشروط بر اینکه مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده ۵۹ این قانون به مأخذ تاریخ تصرف پرداخت شده باشد. بر اساس ماده ۷۴ قانون مذکور، در مورد املاک با عنوان دستداری یا عناوین دیگر که حسب عرف محل در تصرف شخصی است، چنانچه متصرف تمامی حقوق نسبت به ملک را به دیگری منتقل نماید انتقال مزبور مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل می باشد. همچنین در مورد درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مربوط به این نوع املاک متصرف از نظر مالیاتی مانند مالک حسب مورد مشمول مالیات مربوط خواهد بود و در موارد فوق تاریخ تصرف تاریخ تملک متصرف محسوب می گردد. به موجب ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم، مؤدیان موضوع این فصل مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آن ها قرار می گیرد تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند. در حکم مورد شکایت از جزء (و) بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ ذکر شده که «در خصوص موعد پرداخت مالیات توسط شرکت سازنده مسکن، چنانچه با توجه به محل وقوع ملک و عرف محل، معامله املاک به صورت عادی در آن محل رایج باشد، شرکت مکلف است وفق ماده ۸۰ قانون مذکور ظرف سی روز با تسلیم اظهارنامه مالیات متعلق را بپردازد.» با توجه به مراتب فوق، قانونگذار پذیرش مالکیت خریداران واحدهای مسکونی متعلق به شرکت های سازنده مسکن قبل از انتقال قطعی را مشروط به پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده ۵۹ قانون مذکور به مأخذ تاریخ تصرف، دانسته است. از طرف دیگر مطابق ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم، اشخاص حقوقی مکلف اند اظهارنامه و تراز نامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهارماه پس از سال مالیاتی به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. بدین ترتیب، تسری حکم تبصره ماده ۱۱۰ قانون مذکور به معاملات عادی موضوع تبصره ۱۰ ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم، به معنی موکول کردن پرداخت مالیات متعلقه به چهارماه پس از سال مالیاتی (موعد مقرر در ماده ۱۱۰ قانون) است که این موضوع مغایر با اراده قانونگذار در پذیرش مالکیت خریداران مورد بحث می باشد. در واقع حکم پیش بینی شده در جزء (و) بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ در راستای قابلیت اجرای تبصره ۱۰ ماده ۵۳ قانون موصوف و جلوگیری از بروز خلاء قانونی در فاصله بین انجام معامله و موعد موضوع ماده ۱۱۰ قانون مورد اشاره بوده است. لذا بخش نخست شکایت ارایه شده مربوط به تعیین موعد برای پرداخت مالیات نقل و انتقال، قابل قبول نیست. همچنین با توجه به اینکه حکم مربوط به تعیین موعد سی روزه برای تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مربوط به مواردی است که با توجه به محل وقوع ملک و عرف محل، معامله املاک به صورت عادی در آن محل رایج باشد و نه همه معاملات املاک مسکونی متعلق به شرکت های سازنده مسکن، و از طرف دیگر می توان معاملات مورد بحث را از مصادیق معاملات ماده ۷۴ قانون مالیات های مستقیم و در نتیجه مشمول مفاد ماده ۸۰ قانون مزبور دانست، بنابراین مطالبی که شاکی در بخش دوم شکایت در خصوص استناد به ماده ۸۰ قانون ارایه نموده، نیز وارد نمی باشد." هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۶/۲۱ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به

صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی ولاً مفاد ماده ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم درخصوص تمامی مواد مندرج در فصل اول از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم (مالیات بر درآمد) حاکم است و استثنای بر آن، مالیات حق واگذاری و نیز مفاد ماده ۷۴ قانون یادشده است که در آن ظرف زمانی سی روز جهت ارایه اظهارنامه متعلقه قرار داده شده است، لیکن در مورد سایر پایه‌های مالیاتی، تیر ماه سال بعد موعد تسلیم اظهارنامه است. ثانیاً مصوبه معترض‌عنه در راستای تبصره ۱۰ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم است که در آن یک سازنده وجود دارد و یک انتقال‌گیرنده با اسناد عادی که در عین حال متصرف نیز هست و قانونگذار در اینجا نظر به پرداخت مالیات نقل و انتقال از تاریخ تصرف داده است، لیکن تبصره ۱۰ ماده ۵۳ موضوعاً از مفاد ماده ۷۴ که بحث انتقال توسط متصرف به متصرف دیگر است، خارج بوده و در عین حال مهلت اظهارنامه تیرماه ماده ۸۰، قانون حاکم بر مفاد تبصره ۱۰ ماده ۵۳ است و اصولاً دلیلی بر عدول از حکم کلی ماده ۸۰ قانون وجود ندارد. ثالثاً با این احتساب مشمولین تبصره مکلف هستند اظهارنامه را در تیرماه سال بعد ارایه دهند و مالیات نقل و انتقال را همراه با همان اظهارنامه با مأخذ سال قبل که سال تصرف است، محاسبه و پرداخت نمایند و این در حالی است که در مقررره مورد شکایت اظهارنامه یک ماهه از تاریخ معامله و پرداخت مالیات مورد حکم قرار گرفته که این امر برخلاف قانون است و لذا جزء (و) بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص تعیین موعد سی روزه تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات نقل و انتقال ملک از تاریخ نقل، به دلیل مغایرت با قانون مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب