



شماره بخشنامه : 140431390000818507

تاریخ : ۱۴۰۴/۰۴/۱۰

موضوع	ابطال بند 3 بخشنامه شماره 200/49108/د مورخ 1403/7/10 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور
شماره دادنامه: 140431390000818507 تاریخ تنظیم: 1404/04/10 شماره پرونده: 140331920000906154, 140331920001096212, 140331920000867071 شماره بایگانی شعبه: 0302192, 0302607, 0302120 تاریخ دادنامه: 1404/4/10 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکیان آقایان بهمن -زبردست نیما غیاثوند - امید یاهو طرف شکایت 1- وزارت امور اقتصادی و دارایی - 2- سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 3 بخشنامه شماره 200/49108/د مورخ 1403/7/10 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار شاکیان به موجب دادخواستهای جداگانه ای ابطال بند 3 بخشنامه شماره 200/49108/د مورخ 1403/7/10 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده‌اند و در جهت تبیین خواسته اجمالاً به طور خلاصه اعلام کرده اند که: " برابر ماده (77) قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره (1) آن، 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. از آنجا که چگونگی تعیین ارزش معاملاتی ذکر شده در این تبصره نیز در ماده (64) قانون مالیاتهای مستقیم بیان شده، لذا حکم قانونگذار در این باره روشن و بی ابهام است، اما سازمان امور مالیاتی، پس از ذکر این حکم روشن قانونگذار یعنی، «با احتساب ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک»، بلافاصله مبنای محاسبه خلاف قانون و خارج از حدود اختیار «یا قیمت قدرالسهم عرصه در تاریخ قرارداد مشارکت، هر کدام که بیشتر باشد» را نیز از سوی خود به آن افزوده است. الوصف با توجه به موارد مذکور و با لحاظ این که در بخشنامه مورد اعتراض شیوه محاسبه ماده 12 آیین نامه ماده 77 قانون مالیاتهای مستقیم که همان «ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک که در اجرای مقررات ماده (64) قانون تعیین شده است یا قیمت قدرالسهم عرصه در تاریخ قرارداد مشارکت» است را برای تشخیص مالیات مؤدیان فعال در حوزه ساخت و ساز تعیین نموده در حالی که این شیوه مطابق با دادنامه 140331390001559835 مورخ 1403/07/03 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری غیرقانونی قلمداد شده و ابطال شده است تقاضای ابطال بند 3 بخشنامه شماره 200/49108/د مورخ 1403/07/10 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری خواستاریم." متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است: "بخشنامه شماره 200/49108/د مورخ 1403/07/10 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مخاطبان: ادارات کل امور مالیاتی موضوع: رفع ابهام در خصوص اجرای مقررات ماده (6) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (5) ماده (77) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم نظر به ابهامات مطرح شده در رابطه با نحوه اجرای مقررات ماده (6) آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (5) ماده (77) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31، موضوع فعالان حوزه ساخت و فروش ساختمان، مبنی بر این که «ساختمانهایی که پروانه ساختمانی آنها پس از لازم الاجرا شدن قانون مزبور صادر میشود، مشمول مقررات موضوع ماده (77) قانون یاد شده و تبصره های آن هستند»، موارد ذیل را مقرر می دارد: 1-..... 2-..... 3- ساختمان هایی که از طریق مشارکت صاحب زمین و سازنده ، ساخته و با رعایت سایر مقررات مشمول مالیات موضوع ماده 77 شناخته میشوند، ضروری است درآمد مشمول مالیات سازنده (طرف مشارکت) با احتساب ارزش روز عرصه در زمان فروش ملک که در اجرای مقررات ماده (64) قانون تعیین شده است یا قیمت قدرالسهم عرصه در تاریخ قرارداد مشارکت، هر کدام که بیشتر باشد؛ و هزینه ساخت سهم تعلق گرفته از بنای ساخته شده به سازنده و در خصوص صاحب زمین نیز قیمت قدر السهم عرصه با	

رعایت مقررات ماده (12) آیین نامه اجرایی فوق الذکر و احتساب هزینه های سهم تعلق گرفته از بنا، تعیین و پس از محاسبه درآمد مشمول مالیات، مالیات متعلقه محاسبه و مطالبه شود.

4- در کلیه موارد که پرونده های مالیاتی در فرآیند حسابرسی یا دادرسی قرار دارد براساس این بخشنامه اقدام به عمل آید.-
رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/1688/ص مورخ 1404/02/01 توضیح داده است که:

"با عنایت به این که، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره 140331390001559835 مورخ 1403/07/03، ماده 12 آیین نامه اجرایی ماده 77 قانون مالیات های مستقیم را ابطال نموده است، بر این اساس، نسبت به تهیه پیش نویس اصلاحیه ماده 12 آیین نامه مذکور ناظر بر تعیین و پیش بینی معیار جدید برای محاسبه قیمت عرصه (به عنوان جایگزین معیار سابق تعیین قیمت عرصه مطابق ماده 64 قانون مالیات های مستقیم) اقدام صورت گرفته است تا جهت فرآیند تصویب به دولت ارسال شود.

لیکن از آنجا که انجام فرآیند تصویب در هیأت وزیران به دلیل ملاحظات فنی و حفظ حقوق مؤدیان، مستلزم طی زمان لازم بوده، در اجرای تبصره ماده 83 قانون دیوان عدالت اداری، تأخیر در رسیدگی به شکایتهای موصوف مورد استدعا است."

علی رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضمائم آن برای طرف دیگر شکایت (وزارت امور اقتصادی و دارایی) تا زمان رسیدگی به پرونده پاسخی واصل نگردیده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/04/10 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 رأی مبادرت کرده است.
رأی هیأت عمومی

با توجه به این که سابقاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره 9835 مورخ 1403/07/030 حکم به ابطال ماده 12 آیین نامه اجرایی ماده 77 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم صادر نموده است و با لحاظ استدلال مندرج در آن رأی که مبتنی بر حفظ حقوق فعالین اقتصادی در حوزه ساخت مسکن بوده و براساس آن و در جهت تعیین هزینه قابل قبول میبایست قیمت روز عرصه ملاک عمل قرار بگیرد و نه معیار مندرج در ماده 12 آیین نامه موصوف و با عنایت به این که وفق ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری مفاد آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری باید برای مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل باشد،

لذا بند (3) بخشنامه شماره 200/49108/د مورخ 1403/07/10 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به جهت عدم رعایت مفاد رأی شماره 140331390001559835 مورخ 1403/7/3 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و بر مبنای استدلال مقرر در آن رأی، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوّب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال میشود.

این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوّب 1402/02/10) در رسیدگی و تصمیمگیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

