



رای شماره ۶۳۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۰۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته :  
ابطال بند ۱ بخشنامه ۲۰۰/۹۸/۲۴ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی)

\* شماره پرونده : هـ/ع/ ۰۱۰۱۶۰۰ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۶۳۱ تاریخ: ۰۹/۰۹/۱۴۰۱

\* شاکی : آقای حسین عبداللهی

\* طرف شکایت : وزارت امور اقتصادی و دارایی

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۱ بخشنامه ۲۰۰/۹۸/۲۴ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی

\* شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته ابطال بند ۱ بخشنامه ۲۰۰/۹۸/۲۴ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

با عنایت به اینکه به موجب صدر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر ۲۵ درصد بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره و نظر به اینکه در این ماده از لحاظ کسر هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک هیچ تفاوتی بین دارنده عین یا منفعت وجود ندارد، بنابراین در مواردی که صاحبان حقوق موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ اصلاحی قانون موصوف نیز حقوق خود را (با رعایت مقررات قانونی مربوط به حقوق مالکین عین محل) به غیره به اجاره واگذار نمایند، درآمد اجاره دریافتی آنان با اتخاذ ملاک از حکم تبصره ۷ ماده ۵۳ قانون مذکور پس از کسر مبالغ پرداختی بابت اجاره ملک مورد نظر و طبق مقررات صدر ماده ۵۳ قانون فوق مشمول مالیات خواهد بود.

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرر در مورد شکایت :

۱- مغایرت با فراز انتهایی ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم (هرگاه موجر مالک نباشد...)

۲- از نظر معانی و اهداف آنچه سبب تجویز کسر ۲۵ درصد شده هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مال مورد اجاره است (که به مواد ۴۸۶ و ۴۷۷ قانون مدنی هم اشاره داشته) و بیان داشته از آنجا که بدو موجر اول می بایست مال الاجاره را بنحوی که معد استفاده باشد به مستأجر اول تحویل دهد لذا طبعاً مستأجر اول بابت این امر ملک به پرداخت هزینه به مستأجر دوم نخواهد بود. لذا مقرر معروض از حیث تجویز کسر ۲۵ درصد از درآمد مشمول مالیات اجاره دست دوم املاک در فرضی که وفق قرارداد فی مابین موجر دوم با مستأجر دوم هزینه مذکور بر عهده موجر دوم قرار نگرفته باشد و به موجب قرارداد متکفل پرداخت هیچ هزینه و استهلاک و تعهد نشده باشد مغایر نص و هدف مقنن در ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم است.

\* در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۴۷۰۶/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۷ به طور خلاصه توضیح داده است که :

با توجه به اینکه بر اساس مفاد ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم دارنده حق واگذاری محل، مالک یا صاحب حق شناخته شده و در واقع مالک منفعت ملک می باشد. در بند ۱ بخشنامه اینگونه استنتاج شده که در حکم صدر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم، هیچ تفاوتی بین دارنده عینی و یا منفعت از لحاظ کسر هزینه و استهلاک و تعهدات مالک وجود ندارد. بنابراین، اطلاق عبارت «موجر غیر مالک» به مالک یا صاحب حق موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم از سوی شاکی صحیح نبوده، و اعمال مقررات مربوط به محاسبه مالیات موجر غیر مالک، در خصوص مالک منفعت فاقد

موضوعیت است همچنان وفق تبصره ۷ ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم در صورتیکه مالک اعیان احداث شده در عرصه استیجاری ملک را کلاً یا جزئاً به اجاره واگذار نماید، مبلغ اجاره پرداختی بابت عرصه به نسبت مورد اجاره از مال الاجاره دریافتی کسر و مازاد طبق مقررات صدر ماده ۵۳ مشمول مالیات خواهد بود. بنابراین اتخاذ ملاک صورت پذیرفته از این تبصره، در بند ۱ بخشنامه به درستی تبیین شده است.

طرف شکایت همچنان به جزء الف، بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۰۷/۲۷ که مقرر نموده منظور از اجاره دست اول املاک مورد حبس مذکور در متن ماده ۵۳ آنست که ملک به وسیله صاحب حق (انتفاع) به اجاره واگذار شود تمسک جسته و بیان داشته در این گونه موارد عین ملک متعلق به دیگری است و هزینه استهلاک ظاهراً به مالک عین تحمیل می شود ، و بلحاظ حکم صریح مندرج در ماده ۵۳ در اجاره دست اول املاک مورد حبس ۲۵% کسر شود و بر این اساس کسورات مقرر در ماده ۵۳ به صاحبان حقوق موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ اصلاحی قانون نیز قابل تسری قلمداد شد. و با این اوصاف مدعی عدم تخطی و تخلف در بخشنامه مورد اعتراض بوده اند.

ه- ع/۱۰۱۶۰۰

پرونده کلاسه ه- ع/۱۰۱۶۰۰ در جلسه مورخ ۱۴۰۱/۸/۲۲ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مطرح و با لحاظ نظر اعضای حاضر، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید :

#### رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه در صدر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم ، درآمد مشمول مالیات که از طریق اجاره واگذار می باشند ، به نحو کامل و صریح و بیان شده است که عبارت از کل مال الاجاره دریافتی توسط ( مالک ) منهای ۲۵ % به عنوان هزینه ها و استهلاکات و تعهدات می باشد و در کسر این ۲۵ % اصولاً نگاه مقنن به تحقق هزینه و استهلاکات نمی باشد بلکه حتی در فرضی که موجر و مالک هیچ هزینه ای در طول سال انجام ندهد یا ملک استهلاکات نداشته باشد ، باز ۲۵ % از کل مال الاجاره دریافتی کسر می شود و از سویی اصولاً مقرر راجع به املاکی که به عنوان دستداری و دست دوم به اجاره واگذار می گردد ، نبوده و موضوع منصرف از حکم ذیل ماده ۵۳ ق.م.م می باشد که می گوید " اگر موجر مالک نباشد ... " چرا که حسب مفاد مصوبه معترض عنه به شماره بخشنامه ۲۰۰/۹۸/۲۴ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۱ ، صاحب و مالک منافع ملک از باب تبصره ۲ ماده ۵۹ و نه از باب مستأجری که مالک منافع است ( که فی الواقع این مؤجر و صاحب حق واگذاری و سرقفلی و امثال آن مالک و موجر است نه مستأجر و موجر ) ملک را به اجاره واگذار می نماید که مشمول صدر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای

مستقیم بوده و مفاد مقررہ مورد شکایت منطبق بر قانون بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان عدالت یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری