



رای شماره ۹۰۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته :
ابطال بخشنامه شماره ۴۶/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۵/۷)

* شماره پرونده : ه ع / ۰۰۰۰۵۸۰ / شماره دادنامه : ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۶ تاریخ : ۱۴۰۰/۷/۲۵

* شاکی : آقای نیما غیاثوند

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۴۶/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۵/۷

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۴۶/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۵/۷ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ در خصوص «نحوه اجرای مفاد تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم» در اجرای قسمت اخیر بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، برای اجراء ابلاغ می شود.

«نظر اکثریت: طبق تبصره یک ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره ۹ ماده ۵۳ این قانون باشد، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود.

همچنین وفق مقررات ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم در رهن تصرف، راهن طبق مقررات فصل مالیات بر درآمد املاک مشمول مالیات است.

بنابراین با عنایت به مراتب فوق، حکم تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی است که اجاره ملک به اشخاص موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً در قالب اجاره پرداختی بوده و در مواردی که ملک به صورت رهن یا رهن و اجاره، به اجاره واگذار می شود، همانطور که در بند ۴ بخشنامه شماره ۵۱۰/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۷ تصریح شده است، در خصوص قراردادهای «رهن تصرف» و «رهن و اجاره» (مشروط بر اینکه مبلغ اجاره پرداختی در قرارداد کمتر از ۸۰ درصد اقلام مندرج در جدول املاک مشابه باشد)، تعیین ارزش جاری با رعایت صدر ماده ۵۴ قانون بر اساس جدول املاک مشابه خواهد بود.»

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- اگر نظر قانونگذار همین بود که اکثریت بیان نموده اند، می بایست در متن قانون ذکر می شد و هرگونه تفسیری از قانون موجب بی اعتمادی و اخفای حقیقت و صوری بودن قراردادها را به دنبال خواهد داشت.

۲- بر اساس مفاد ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۹ آن که مالیات تکلیفی در بحث اجاره را بیان می نماید مجوز تبدیل رهن و ودیعه به درآمد سلب شده و موکول به اجاره پرداختی است.

۳- با این اوصاف نظریه اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در تبدیل رهن تصرف به اجاره، موضوع مفاد قانون نبوده تقاضای ابطال آن را دارم.

*** خلاصه مدافعات طرف شکایت :**

الف- بر اساس مفاد ماده ۵۴ از قانون مالیاتهای مستقیم، مطالبه مالیات اجاره بها بر اساس قرارداد انجام می شود و چنانچه قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارایه آن خودداری شود و یا مبلغ مندرج در آن از ۸۰٪ ارقام مندرج در املاک مشابه کمتر باشد ، میزان اجاره بها بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد.

ب- با عنایت به اینکه قانونگذار به موجب ماده ۵۳ قانون در رهن تصرف، رهن را طبق مقررات فصل اول از باب سوم (مالیات بر درآمد املاک) مشمول مالیات می داند و از طرفی مفاد تبصره ۱ ماده ۵۴ دلالتی بر عدم شمول مالیات در صورتی که ملک به صورت رهن کامل واگذار می شود، ندارد فلذا با عنایت به صدر ماده ۵۴ قانون مذکور، در موارد رهن تصرف (کامل) همچنین رهن و اجاره، ارزش جاری مبنای محاسبه مالیات خواهد بود و اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز طبق این مبنا نظر خویش را اعلام و در قالب بخشنامه سازمان تنفیذ و اجرایی شده است. / ت

نظریه تهیه کننده گزارش:

موضوع رای اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با شرح ابهام مطرح شده به شماره ۲۰۱-۷ مورخه ۱۳۹۹/۴/۲۴ که در قالب بخشنامه معترض عنه به شماره ۹۶/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۵/۷ تنفیذ و ابلاغ شده است در خصوص قراردادهای «رهن تصرف» و «رهن و اجاره» و تعیین ارزش جاری آنها در موارد مشمولین تبصره ۹ ماده ۵۳ می باشد و اصولاً ناظر به پرداخت کننده مالیات بر اجاره نمی باشد و دلالتی بر مطالبه از مستأجر (مالیات تکلیفی موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳) ندارد بلکه در راستای جمع بین ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مزبور، در صدد بیان این حکم است که اصولاً رهن تصرف رهن اجاره، قابلیت تعیین ارزش جاری با رعایت صدر ماده ۵۴ و جدول املاک مشابه را دارند (در مواردی که ارزش جاری اعلامی در قرارداد کمتر از ۸۰ درصد املاک مشابه باشد)، فلذا بخشنامه مورد شکایت که در صدر بیان رای اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی است در راستای تبیین حکم مقنن و تسهیل در فهم قانون و جمع دلالتی بین مواد قانون بوده و مخالفی با قوانین و مقررات نداشته است.

تهیه کننده گزارش :

محمدعلی برومندزاه

***رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :**

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، نظر به اینکه موضوع رای اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با شرح ابهام مطرح شده به شماره ۲۰۱-۷ مورخه ۱۳۹۹/۴/۲۴ که در قالب بخشنامه معترض عنه به شماره ۹۶/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۵/۷ تنفیذ و ابلاغ شده است در خصوص قراردادهای «رهن تصرف» و «رهن و اجاره» و تعیین ارزش اجاری آنها در موارد مشمولین تبصره ۹ ماده ۵۳ می باشد و اصولاً ناظر به پرداخت کننده مالیات بر اجاره نمی باشد و دلالتی بر مطالبه از مستأجر (مالیات تکلیفی موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳) ندارد بلکه در راستای جمع بین ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مزبور، در صدد بیان این حکم است که اصولاً رهن تصرف رهن و اجاره، قابلیت تعیین ارزش اجاری با رعایت صدر ماده ۵۴ و جدول املاک مشابه را دارند (در مواردی که ارزش اجاری اعلامی در قرارداد کمتر از ۸۰ درصد املاک مشابه باشد)، فلذا بخشنامه مورد شکایت که در صدر بیان رای اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی است در راستای تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده و مخالفتی با قوانین و مقررات نداشته لذا 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 صادره ظرف بیست روز پس از صدور، قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات دیوان می باشد. /ط

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری