



شماره بخشنامه : 140231390003067234

تاریخ : ۱۴۰۲/۱۱/۲۴

موضوع: رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۰۶۷۲۳۴ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

موضوع

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی

\* شماره پرونده : ه ت / ۰۲۰۰۱۶۷ - ۰۲۰۰۱۶۸

شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۰۶۷۲۳۴ تاریخ: ۱۴۰۲/۱۱/۲۴

\* شاکی : آقای مرتضی حبیب زاده - محمدرضا باقر مهربان

\* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۴ بخشنامه ۲۰۰/۹۶/۵۱۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۷ و بخشنامه ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ (ابلاغ نظریه ۱۸/۴/۹۹ شورای عالی مالیاتی)

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند ۴ بخشنامه ۲۰۰/۹۶/۵۱۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۷ و بخشنامه ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ (ابلاغ نظریه ۱۸/۴/۹۹ شورای عالی مالیاتی) به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

بخشنامه ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ (ابلاغ نظریه ۱۸/۴/۹۹ شورای عالی مالیاتی)

نامه شماره ۱۳۲۲۶/۲۳۰/د مورخ ۸/۴/۱۳۹۹ معاون درآمدهای مالیاتی در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم، حسب ارجاع مورخ ۱۳۹۹/۴/۹ رییس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم که عنوان می دارد «در صورتی که مستاجر جز مشمولان تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم باشد، اجاره پرداختی مستاجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود» در نظر متفاوت به شرح زیر در سازمان وجود دارد:

۱- در صورتی که در قرارداد اجاره، میزان اجاره بها به صورت رهن و اجاره و یا رهن کامل تعیین شده باشد، اعمال مفاد تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم در تعیین درآمد مشمول مالیات موجر مجری نبوده و در این شرایط تعیین درآمد مشمول مالیات موجر بر اساس اجاره بهای تعیین شده در جدول اجاره املاک مشابه خواهد بود .

۲- حکم تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم فارغ از نوع قرارداد اجاره تنظیمی (رهن کامل، رهن و اجاره ، اجاره) همواره ملاک عمل بوده و مالیات بر درآمد اجاره موجر بر اساس مبلغ بهای پرداختی مستاجرین موضوع تبصره مذکور تعیین خواهد شد.

اظهار نظر شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهام مطرح شده در نامه صدرالاشاره، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم

مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

نظر اکثریت:

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

همچنین وفق مقررات ماده ۵۳ قانون مالیات های 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 مالیات های مستقیم در مواردی است که اجاره ملک به اشخاص موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم صرفاً در قالب اجاره پرداختی بوده و در مواردی که ملک به صورت رهن یا رهن و 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 ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد)، تعیین ارزش اجاری با رعایت صدر ماده ۵۴ قانون براساس جدول املاک مشابه خواهد بود.

محمد تقی پاکدامن-سید ناصر ابراهیمی-عباس ورزیده-علی اصغر تراب احمدی-عباس خیرخواه-امراه عابدی-حسین بنی صفار-رضا امیدی-احمد جلیلیان-غلامحسین کشاورز-محمد حسن زارع-حسن بابایی-عباس بی نیاز-حمید تهذیبی-رضا سلطانی-سید رضا صادق زاده-محمد رضا سالار فرد-سید کاظم ختمی

نظر اقلیت:

هر چند که حکم قسمت ذیل ماده ۵۳ در رهن تصرف نیز راهن مشمول مقررات فصل اول از باب سوم شناخته شده و بشرح مقرر در حکم ماده ۵۴ نحوه تقویم درآمد اجاره مشخص گردیده، لکن به صراحت حکم تبصره ۱ این ماده مجوز تبدیل ودیعه به درآمد اجاره در ما نحن فیه سلب و موکول به اجاره پرداختی گردیده است.

بند ۴ بخشنامه ۲۰۰/۹۶/۵۱۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۷

در خصوص قراردادهای رهن تصرف و «رهن و اجاره» (مشروط بر اینکه مبلغ اجاره پرداختی در قرارداد اخیرالذکر کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد)، تعیین ارزش اجاری با رعایت مقررات صدر ماده ۵۴ قانون بر اساس جدول املاک مشابه خواهد بود.

\* دلایل شاکای برای ابطال مقرره مورد شکایت :

شاکای عنوان داشته اخذ مالیات از رهن عرفی (یعنی رهنی که عرفاً در قالب مبلغی به عنوان ودیعه به موجر پرداخت می گردد) غیرقانونی بوده، فلذا ابطال بند ۴ بخشنامه ۵۱۰/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۷ و بخشنامه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ (ابلاغ نظریه مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ شورای عالی مالیاتی) که در آنها (و البته بخشنامه های متعدد دیگر) اخذ مالیات از مبلغ رهن عرفی (ودیعه) مجاز دانسته شده است، مورد استدعاست. در تمام مواردی که در آنها سازمان امور مالیاتی، اخذ مالیات از رهن عرفی را مجاز دانسته (از جمله در بخشنامه های معترض عنه)، به قسمتی از ماده (۵۳) قانون مالیات های مستقیم که مقرر می دارد: «در رهن تصرف، راهن طبق مقررات این فصل، مشمول مالیات خواهد بود»، استناد نموده است. حال آنکه عبارت «رهن تصرف» که در ماده فوق الذکر آمده است، اساساً به هیچ وجه افاده معنای رهن عرفی (ودیعه) نمی کند. به موجب ماده (۷۷۱) قانون مدنی: «رهن عقدی است که به موجب آن، مدیون، مالی را برای وثیقه به داین می دهد. رهن دهنده را راهن و طرف دیگر را مرتهن می گویند». بنابراین از نظر قانون گذار، رهن به معنای وثیقه گذاردن مالی از طرف بدهکار (مدیون) برای تضمین پرداخت بدهی خود به طلبکار (داین) می باشد. رهن، ممکن است حالات مختلفی داشته باشد از جمله رهن مازاد، رهن مکرر و رهن تصرف. رهن تصرف، عقد رهنی است که ضمن آن یا به موجب قرارداد جداگانه، منافع به مرتهن تملیک شود. این جواز به صراحت در ماده (۷۸۶) قانون مدنی نیز آمده است. بنابراین آنچه تحت عنوان رهن تصرف در ماده (۵۳) ق.م.آ. آمده است به همین معناست مگر اینکه قانون گذار در قانون مالیات های مستقیم صراحتاً یا به قرینه، معنای دیگری از آن را مدنظر داشته باشد؛ از قضا نه تنها چنین صراحت یا قرینه ای وجود ندارد بلکه به دو

دلیل، رهن تصرف به کاررفته در قانون مالیات‌های مستقیم به همان معنایی است که در قانون مدنی و دکترین حقوقی آمده است. در نتیجه، از یک سو رهن تصرف مذکور در ماده (۵۳) ق.م.م به معنای رهن عرفی (یا همان ودیعه) نیست و از سوی دیگر عبارت «ودیعه» (که از نظر قانونگذار معادل معنای رهن عرفی در قراردادهای اجاره بود) در اصلاحیه جدید ماده (۵۴) ق.م.م حذف گردیده است. بنابراین در این صورت، چه مبنای قانونی‌ای برای اخذ مالیات از قراردادهای اجاره‌ای که در قالب رهن کامل یا رهن و اجاره می‌باشند وجود دارد که در بخشنامه‌های معترض‌عنه، سخن از اخذ مالیات از این دسته از قراردادهای رفته است؟! بر این اساس به نظر می‌رسد تمام مالیات‌های اخذشده از قراردادهای اجاره‌ای که در قالب رهن کامل یا رهن و اجاره بوده و درآمد آن از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ به این سو ایجاد شده است، خلاف قانون بوده است.

\* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۶۳۵ به طور خلاصه توضیح داده است که :

در خصوص ادعای شاکای در عدم تعلق مالیات اجاره به قراردادهای رهن کامل بنا به صراحت ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد اجاره براساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی تشخیص می‌شود و در مواردی که مبلغ مندرج در قرارداد اجاره کمتر از ۸۰ درصد ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد میزان اجاره‌بها براساس اجاره املاک مشابه تهیه می‌شود لذا اگر قرارداد اجاره به صورت رهن کامل باشد پس معیار بالا رعایت نشده است و منظور از رهن تصرف در ماده ۵۳ عقد رهن است و آن همان مبالغی است که تحت عنوان عرفی رهن یا ودیعه توسط مستاجر پرداخت می‌شود ضمن آنکه ادعای شاکای مبنی بر اینکه مبلغی که مستاجر علاوه بر اجاره‌بها به موجر پرداخت می‌کند از مصادیق عقد ودیعه است اشتباه است چرا که در ودیعه شخص نمی‌تواند از مال مورد ودیعه استفاده کند ولی در اجاره موجر از این مال استفاده برده و بهره‌مند می‌شود بنابراین درخواست رد شکایت مطروحه را دارد.

\* در خصوص ادعای مغایرت مصوبه با شرع، ادعای مغایرت با شرع نشده است.

پرونده کلاسه هـ ت/ ۰۲۰۰۱۶۷ در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۲۴ مجدداً مورد بررسی واقع که با لحاظ عقیده حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می‌نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

شاکای تقاضای ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۵۱۰/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۷ سازمان امور مالیاتی را که بیان نموده است «در خصوص قراردادهای رهن تصرف و رهن اجاره (مشروط به اینکه مبلغ اجاره پرداختی در قرارداد اخیرالذکر کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد)، تعیین ارزش اجاری با رعایت مقررات صدر ماده ۵۴ قانون بر اساس جدول املاک مشابه خواهد بود» را نموده است و با عنایت به اینکه مفاد این بند از بخشنامه که مورد شکایت واقع شده است در راستای ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در خصوص، تعیین اجاره بهای موضوع مالیات بر درآمد اجاره بوده که حکم آن در تبصره ۱ ماده مذکور آمده است و از طرفی شورای عالی مالیاتی نیز رای شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ خود را مبنیاً بر احکام این قانون و همین بخشنامه صادر نموده است که مفاد رای شورای عالی مالیاتی طی دادنامه شماره ۱۰۹۰۶ مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۵ هیات تخصصی مالیاتی بانکی مورد تأیید و ابرام واقع و رای به رد شکایت صادر شده است و اصولاً در دو موضوع تبدیل رهن و رهن تصرفی به اجاره و سپس تعیین اجاره بها با لحاظ جدول املاک مشابه در فرضی که اجاره یا رهن کمتر از ۸۰٪ املاک مشابه باشد قانونگذار تعیین تکلیف نموده است فلذا موضوع منطبق با قانون تشخیص به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری رای به رد شکایت صادر می‌نماید.

رای مزبور طرف بیست روز از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می‌باشد.

محمد علی برومند زاده

رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری

