



رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۵۶۷۴ مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۲۹ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال رای شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۸/۴/۱۳۹۹ شورای عالی مالیاتی و بند ۳ دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۹/۲۰۰ مورخ ۲/۱۲/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی از زمان صدور (اعمال ماده ۱۳))	موضوع
---	--------------

بسمه تعالی هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : ه ت / ۰۲۰۰۰۵۵ * شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۵۶۷۴ تاریخ: ۱۴۰۲/۰۶/۲۹ * شاکیان : آقایان آرش موسی زاده حقیقی- پویا جهان پرور * طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور * موضوع شکایت و خواسته : ابطال رای شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ شورای عالی مالیاتی و بند ۳ دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۹/۲۰۰ مورخ ۲/۱۲/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی از زمان صدور (اعمال ماده ۱۳) * شاکیان دادخواستی

به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال رای شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ شورای عالی مالیاتی و بند ۳ دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۹/۲۰۰ مورخ ۲/۱۲/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی از زمان صدور (اعمال ماده ۱۳) به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد: رای شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ شورای عالی مالیاتیتصورتجلسه مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیمنامه شماره ۱۳۲۲۶/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۹/۴/۸ معاون درآمدهای مالیاتی در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیاتهای 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 مالیاتهای 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 مالیاتهای 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 مالیاتهای 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 مستأجرین 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 مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ در صورتی که مستأجر 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 مالیاتهای مستقیم در رهن تصرف، رهن 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 صرفا 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 ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد)، تعیین ارزش اجاری با رعایت صدر ماده ۵۴ قانون براساس جدول املاک مشابه خواهد بود. نظر اقلیت: هر چند که حکم قسمت ذیل ماده ۵۳ در 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. مواد قانونی وابسته ماده ۵۳- درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی ماده ۵۴ - درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارایه آن خودداری شود و با مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد (۸۰) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد، میزان اجاره بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد. در اجرای مفاد تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم با عنایت به نظر اکثریت اعضای محترم شورایعالی مالیاتی در صورتجلسه شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ که طی بخشنامه

شماره ۴۶/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۵/۷ ابلاغ شده است، در صورتی که قرارداد اجاره املاک صرفاً مبنی بر اجاره بهای پرداختی تنظیم شده باشد و مستاجر نیز جزء مشمولان تبصره (۹) ماده (۵۳) این قانون باشد، فارغ از میزان اجاره بها و نوع قرارداد اجاره تنظیمی اعم از رسمی یا عادی، اجاره پرداختی مستاجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره موجر خواهد بود و در قراردادهای اجاره املاک که علاوه بر اجاره بهای قابل پرداخت مبلغی تحت عنوان ودیعه، رهن یا قرض الحسنه توسط مستاجر به مالک پرداخت می شود، چنانچه مبلغ اجاره بهای پرداختی توسط مستاجر کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) میزان اجاره بهای محاسبه شده بر اساس جدول اجاره املاک مشابه باشد و همچنین در قراردادهای اجاره املاک که به صورت رهن تصرف و بدون پرداخت مال الاجاره منعقد شده است، درآمد مشمول مالیات موجر بر اساس ارقام مندرج در جدول اجاره املاک مشابه محاسبه خواهد شد.* دلایل شاکیان برای ابطال مقرره مورد شکایت: شورای عالی مالیاتی و سازمان امور مالیاتی به موجب بند ۳ دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۹/۲۰۰ و همچنین رای شماره ۷-۲۰۱ در اقدامی برخلاف قانون از تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم اعلام داشته اند که در صورتی که قرارداد اجاره املاک صرفاً مبتنی بر اجاره بهای پرداختی تنظیم شده باشد و مستاجر، جزو مشمولان تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون باشد، فارغ از میزان اجاره بها و نوع قرارداد اعم از رسمی یا عادی، اجاره بهای پرداختی مستاجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره موجر خواهد بود و در قراردادهای اجاره املاک، که علاوه بر اجاره بها، مبالغی تحت عنوان ودیعه، رهن یا قرض الحسنه، توسط مستاجر به مالک پرداخت می شود، چنانچه مبلغ اجاره بهای پرداختی کمتر از هشتاد درصد میزان اجاره بهای محاسبه شده بر اساس جدول املاک مشابه باشد و همچنین در قراردادهای اجاره املاک که به صورت رهن تصرف و بدون پرداخت مال الاجاره منعقد شده است، درآمد مشمول مالیات موجر بر اساس ارقام مندرج در جدول املاک مشابه محاسبه خواهد شد. سازمان امور مالیاتی و شورای عالی مالیاتی با تفسیری کاملاً غلط از قانون، نسبت به حصر موضوع اقدام نموده اند، در حالی که در قانون در صدر ماده ۵۴ و تبصره ۱ آن موارد کاملاً به صورت مجزا از هم و بدون قید و شرط بیان شده است فلذا تقاضای ابطال مصوبات مورد شکایت از زمان صدور را داریم.* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۷۱۸۴/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۵ به طور خلاصه توضیح داده است که: بر اساس بند ۱ ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم تمامی اشخاص نسبت به اموال و املاک خود در ایران مشمول مالیات می باشند و مال الاجاره مشمول مالیات به موجب ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مشخص شده است که ۲۵٪ آن از بابت استهلاکات کسر می شود در حکم تبصره یک ماده (۵۴) اصلاحیه سال ۱۳۹۴ قانون، هیچ گونه معافیت و یا عدم شمول مالیات را در مورد املاکی که به صورت رهن تصرف و یا رهن و اجاره به اشخاص موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ واگذار می شوند در نظر نگرفته است. رای شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به موجب دادنامه شماره ۹۰۶ مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۵ هیات تخصصی مالیاتی بانکی در پرونده کلاسه ۰۰۰۰۵۸۰ قبلاً مورد رسیدگی واقع شده است و موضوع مشمول ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد. در خصوص مورد دیگر با عنایت به عدم خروج سازمان امور مالیاتی از وظایف قانونی خویش و بیان احکام منطبق با مفاد قانون تقاضای رد شکایت شاکی را داریم. بسمه تعالی با عنایت به عقیده قضات حاضر در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۵/۲۲ هیات تخصصی مالیاتی بانکی، راجع به پرونده کلاسه هـ/ت/۰۲۰۰۵۵ از حیث تقاضای ابطال از زمان صدور بند ۳ دستورالعمل شماره ۹۹۱۵۲۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۲ سازمان امور مالیاتی با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل اقدام به صدور و انشاء رای می نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری: با توجه به اینکه مفاد بند ۳ دستورالعمل مورد شکایت به شماره ۵۲۴/۹۹/۲۰۰ از حیث احکام مندرج در آن، مشابه حکم مندرج در رای شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۴ شورای عالی مالیاتی بوده که سابقاً و در قالب دادنامه هیات تخصصی مالیاتی بانکی به شماره ۱۲۷۰۱۱ مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۵ مفاد این رای شورای عالی مالیاتی، مورد تأیید واقع شد و فی الواقع مرجع وضع دستورالعمل یاد شده و مورد شکایت با استفاده از رای ذکر شده شورای عالی مالیاتی در صدد بیان این موضوع است که با حکم مقنن به شرح ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در صورتی که میزان اجاره بها، کمتر از ۸۰٪ املاک مشابه باشد یا به صورت اجاره بها و رهن و یا رهن کامل باشد، ملاک در تعیین اجاره بها برای تعیین مأخذ مشمول مالیات، املاک مشابه خواهد بود و در خصوص مشمولان تبصره ۹ ماده ۵۳ اصولاً ناظر به پرداخت کننده مالیات نمی باشد و فی الواقع در صدد جمع بین مواد مختلف صرفاً راجع به اینکه در مواردی که ملک به صورت رهن و اجاره و یا رهن کامل واگذار می شود یا میزان اجاره بها کمتر از ۸۰٪ املاک مشابه است، حکم مأخذ مشمول مالیات اجاره را بیان می نماید فلذا مغایرتی با مقررات و قوانین نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری