



موضوع	رای شماره ۱۰۴۳ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
<p>هیات تخصصی مالیاتی، بانکی* شماره پرونده: ه ع / ۹۷/۱۳۳۹ شماره دادنامه: ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۴۳ تاریخ: ۳۰/۱۱/۹۸* شاکی: آقای بهمن زبردست* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۴۵۶۷۲/۶۰۷۷/۴/۳۰ مورخ ۱۳۸۰/۸/۸ سازمان امور مالیاتی کشور* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۴۵۶۷۲/۶۰۷۷/۴/۳۰ مورخ ۱۳۸۰/۸/۸ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد: ضمن بازدید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی از برخی واحدهای مالیاتی تهران و مذاکره با تعدادی از مراجعین و مأموران تشخیص معلوم گردید یکی از عوامل بروز اختلاف بین مأموران یادشده و مؤدیانی که ملک خود را به صورت رهن تصرف و یا به اصطلاح رایج در افواه عامه - به طور رهن و اجاره واگذار می نمایند، عملکردهای متفاوت ممیزین مالیاتی در تقویم مال الاجاره براساس املاک مشابه بنا به حکم ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم و چگونگی رعایت حکم دیوان محترم عدالت اداری درخصوص اجرای حکم ماده ۵۵ آن قانون می باشد. همکاران به خوبی واقف هستند که با وجود نص صریح قانون در این باره، به طور کلی یافتن ملک مشابه برای تمامی انواع واحدهای اجاری و رهنی میسر نیست، به خصوص این که مراد مقنن صرفاً مشابهت فیزیکی نبوده، بلکه در باب مشابهت عوامل متعددی مطرح است که نایبستی آنها را از نظر دور داشت و در این صورت تقویم مال الاجاره توسط مأموران تشخیص از لحاظ دوری و نزدیکی به واقعیت و مال الاجاره واقعی املاک مشابه معمولاً تقریبی و دقت در اجرای قانون از این جهت به طور نسبی صورت می پذیرد. در خصوص رهن، آنچه در بادی امر و در دایره مشابهت موضوع جلب توجه می نماید، مقدار دین (دریافتی) رهن است که بابت عقد رهن دریافت نموده است، در نتیجه می تواند به عنوان مهمترین مؤلفه مدنظر ممیزین و سرممیزین مالیاتی در تعیین مال الاجاره ملاک عمل قرار گیرد، چرا که به لحاظ قواعد اقتصادی، اصل بر این واقع می شود که دو ملک کاملاً مشابه در ازای دو مبلغ متساوی به رهن واگذار شوند. با عنایت به نظرخواهی و پرسش و تحقیق این نتیجه حاصل شده است که حسب مقایسه مال الاجاره های تقویمی توسط مأموران و مال الاجاره های واقعی دریافتی بر مبنای اجاره نامه های رسمی بابت املاک مشابه (در حوزه های مالیاتی که دقت نظر کافی دارند) از طرفی و مقایسه آن با املاک مشابه دیگری که به طریق رهن تصرف و واگذار می شوند از طرف دیگر، به طور متوسط هر ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال سپرده نزد رهن از حیث عقود مربوط به اجاره و رهن، معادل ۲۵۰۰۰۰۰ ریال مال الاجاره ماهانه است. نظر به مراتب فوق، به لحاظ اتخاذ رویه واحد یا لاقط ایجاد هماهنگی نسبی در رسیدگی به پرونده های مالیات بر درآمد مستغلات و کاستن از اختلافات فیما بین به طور عموم - و ترتیب اجرای حکم ماده ۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که واگذاری و تصرف املاک مورد نظر به صورت رهن انجام می شود به طور اخص، مقرر می گردد: ۱- مأموران تشخیص مالیات درخصوص املاک رهنی سعی کنند به جای ارزیابی تخمینی و نظری، میزان دقیق وجه پرداختی به رهن را معین و بازای هر ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال آن مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال اجاره بهای ماهانه منظور و اگر رهن علاوه بر دین (دریافتی) رقمی هم به عنوان اجاره از مرتبه دریافت می نماید، رقم اخیر را نیز به مبلغ احتسابی فوق الذکر علاوه و جمع آن را به عنوان مال الاجاره تقویمی قلمداد نمایند. بدیهی است، اولاً در صورت عدم دستیابی به مبلغ دین و یا مواجهه با گفتارهای متناقض رهن و مرتبه و به طور کلی عدم اطمینان از میزان دقیق دریافتی رهن، وفق روال معمول بایستی مال الاجاره بر مبنای املاک مشابه تعیین گردد، ثانیاً در موارد خاص (مثلاً در مجتمع های مسکونی و شهرک ها) که ممکن است واحدهای مختلف ملکی از هر نظر وضعیت همسان با یکدیگر داشته باشند، توجه نمایند که اجرای این دستورالعمل نباید سبب بروز اختلاف فاحش مالیاتی بین اینگونه واحدها باشد. ۲- از آنجا که هیات عمومی دیوان محترم عدالت اداری به موجب رای شماره ۶۲ مورخ ۱۳۷۹/۰۲/۱۸ (ابلاغی طی شماره ۲۲۳۷۰/۴۲۸۹-۲۲۳۷۰ مورخ ۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۹/۰۵/۱۸) حکم ماده ۵۵ پیش گفته را نسبت به رهن تصرف هم قابل تسری دانسته است، لذا حوزه های مالیاتی ذی ربط مکلف اند درخصوص تعیین مال الاجاره هر یک از دو ملک واگذاری و تصرفی که عقد رهن، تصرف یا واگذار شده باشد، روش محاسباتی مزبور را حسب مورد اعمال و هر حوزه در صورت استعلام حوزه دیگر، مال الاجاره را طبق بند ۱ بالا تعیین و به حوزه متقاضی اعلام و خود نیز در احتساب درآمد مشمول مالیات ملک ابواب جمعی به همان ترتیب عمل نماید. ۳- مبنای آرایه شده طی این دستورالعمل نسبت به پرونده هایی که تاکنون برگ تشخیص مالیات مربوط به آنها صادر نشده قابل اعمال می باشد و در مورد سایر پرونده ها هم، در صورت عدم قطعیت، ممیزین کل و هیاتهای حل اختلاف مالیاتی می توانند حتی الامکان در رفع اختلافات مطروحه آن را به کار بندند. ناگفته نماند، دستورالعمل حاضر مانع اتخاذ تصمیم مراجع حل اختلاف مالیاتی وفق قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر توجه به واقعیات نخواهد بود. مفاد دستورالعمل به تأیید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.* دلایل شاکی برای ابطال مقرر در مورد شکایت: شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال بخشنامه مورد شکایت را از زمان صدور آن مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام داشته است: بر اساس ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم در رهن تصرف، رهن طبق مقررات این فصل (فصل اول باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم) مشمول مالیات خواهد بود. در</p>	

ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان تنها ماده‌ای که در فصل فوق به درآمد مشمول مالیات اجاره پرداخته هیچ ذکری از تبدیل مبلغ رهن به اجاره و تعیین آن به عنوان مبنای درآمد مشمول مالیات اجاره نرفته و انجام آن به آیین‌نامه یا دستورالعمل خاصی نیز ارجاع نگردیده است. از این رو، بخشنامه مورد شکایت که براساس آن مبنای ۲۵۰۰۰۰ ریال اجاره ماهانه به ازای هر ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال رهن تعیین و بعدها نیز به ۱۵۰۰۰۰۰ ریال اصلاح گردیده، خارج از حدود اختیارات رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور و مصداق تجاوز از حکم مقتن می‌باشد.\* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۳۱۱/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۷/۷/۲ به طور خلاصه توضیح داده است که: بر اساس ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ مقرر شده بود که: «در رهن تصرف راهن طبق مقررات این فصل {مالیات بر درآمد املاک} مشمول مالیات خواهد بود.» و طبق ماده ۵۴ این قانون: «مال‌الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود و در صورتی که اجاره‌نامه سند رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری گردد و یا موجر علاوه بر اجاره‌بها وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره‌بها براساس املاک مشابه تعیین خواهد شد.» به موجب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰، تبصره ۲ به شرح زیر به ماده ۵۴ آن قانون الحاق شد: «از ابتدای سال ۱۳۸۲ مأخذ محاسبه و درآمد مشمول مالیات اجاره املاک، ارزش جاری خواهد بود که توسط کمیسیون تقسیم املاک موضوع ماده ۶۴ این قانون برای محدوده شهرها و روستاها و براساس هر متر مربع تعیین خواهد شد.» از ابتدای سال ۱۳۸۲ این حکم مجری بوده و نه مقررات بخشنامه مورد شکایت. به موجب بند ۱۱ ماده واحده قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ متن دیگری جایگزین ماده ۵۴ و تبصره‌های آن شد و براساس آن مقرر گردید: «درآمد اجاره براساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارایه آن خودداری گردد و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد و نیز در مورد ماده (۵۴ مکرر) این قانون، میزان اجاره‌بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد.» با توجه به این که در رهن تصرف، مالیات مطابق مقررات مالیات اجاره دریافت می‌شود و با شرط عدم وجود قرارداد اجاره میزان اجاره بهای ملک مورد رهن تصرف براساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد، به موجب بند ۴ بخشنامه شماره ۵۱۰/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۷ احکام جدیدی در این خصوص مقرر شد و با توجه به نسخ شدن بخشنامه مورد شکایت، رسیدگی به درخواست شکای موضوعاً منتفی بوده و مشمول حکم مقرر در ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می‌باشد.\* نظریه تهیه‌کننده گزارش: بر اساس ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که قانون حاکم در زمان وضع مقرره مورد شکایت است، مقرر شده بود که: «در رهن تصرف راهن طبق مقررات این فصل {مالیات بر درآمد املاک} مشمول مالیات خواهد بود» و طبق ماده ۵۴ این قانون: «مال‌الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود و در صورتی که اجاره‌نامه سند رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری گردد و یا موجر علاوه بر اجاره‌بها وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره‌بها براساس املاک مشابه تعیین خواهد شد.» نظر به اینکه بر مبنای موازین قانونی فوق مقرر شده بود که در رهن تصرف، مالیات مطابق مقررات مالیات اجاره دریافت می‌شود و با شرط عدم وجود قرارداد اجاره، میزان اجاره بهای ملک مورد رهن تصرف براساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین می‌گردد، بنابراین مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نمی‌باشد. تهیه‌کننده گزارش: دکتر زین‌العابدین تقوی‌رای هیات تخصصیبر اساس ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که قانون حاکم در زمان وضع مقرره مورد شکایت است، مقرر شده بود که: «در رهن تصرف راهن طبق مقررات این فصل {مالیات بر درآمد املاک} مشمول مالیات خواهد بود» و طبق ماده ۵۴ این قانون: «مال‌الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود و در صورتی که اجاره‌نامه سند رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری گردد و یا موجر علاوه بر اجاره‌بها وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره‌بها براساس املاک مشابه تعیین خواهد شد.» نظر به اینکه بر مبنای موازین قانونی فوق مقرر شده بود که در رهن تصرف، مالیات مطابق مقررات مالیات اجاره دریافت می‌شود و با شرط عدم وجود قرارداد اجاره، میزان اجاره بهای ملک مورد رهن تصرف براساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین می‌گردد، بنابراین مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است. دکتر زین‌العابدین تقوی-رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری