

رأی شماره 1656742 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: ابطال رأی شماره 7- 201 مورخ 1399/4/18 شورای عالی مالیاتی و بند 3 دستورالعمل شماره 200/99/524 مورخ 1399/12/2 سازمان امور مالیاتی از زمان صدور (اعمال ماده 13) ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200055

* شماره دادنامه سیلور: 140231390001656742 تاریخ: 1402/06/29

* شاکیان: آقایان آرش موسی زاده حقیقی - پویا جهان پرور

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال رأی شماره 7- 201 مورخ 1399/4/18 شورای عالی مالیاتی و بند 3 دستورالعمل شماره 200/99/524 مورخ 1399/12/2 سازمان امور مالیاتی از زمان صدور (اعمال ماده 13)

* شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال رأی شماره 7- 201 مورخ 1399/4/18 شورای عالی مالیاتی و بند 3 دستورالعمل شماره 200/99/524 مورخ 1399/12/2 سازمان امور مالیاتی از زمان صدور (اعمال ماده 13) به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد:

رأی شماره 7- 201 مورخ 1399/4/18 شورای عالی مالیاتی

صورتجلسه مورخ 1399/4/18 شورای عالی مالیاتی در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم

نامه شماره 230/13226/د مورخ 1399/4/8 معاون درآمدهای مالیاتی در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره 1 ماده 54 قانون مالیاتهای مستقیم حسب ارجاع مورخ 1399/4/9 رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای بند 3 ماده 255 ق.م.م در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره 1 ماده 54 قانون مالیاتهای مستقیم که عنوان می دارد «در صورتی که مستاجر جز مشمولان تبصره 9 ماده 53 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:

1- در صورتی که در قرارداد اجاره، میزان اجاره بها به صورت رهن و اجاره و یا رهن کامل تعیین شده باشد، اعمال مفاد تبصره 1 ماده 54 قانون مالیاتهای مستقیم در تعیین درآمد مشمول مالیات موجد مجری نبوده و در این شرایط تعیین درآمد مشمول مالیات موجد بر اساس اجاره بهای تعیین شده در جدول اجاره املاک مشابه خواهد بود.

2- حکم تبصره 1 ماده 54 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.

اطهار نظر شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهام مطرح شده در نامه صدرالاشاره، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 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 54 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/4/31 در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره 9 ماده 53 این قانون باشد، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود.

همچنین وفق مقررات ماده 53 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 1 ماده 54 قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی است که اجاره ملک به اشخاص موضوع تبصره 9 ماده 53 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 4 بخشنامه شماره 200/96/510 مورخ 1396/4/7، تصریح شده است. در خصوص قراردادهای «رهن تصرف» و «رهن و اجاره» (مشروط بر اینکه مبلغ اجاره پرداختی در قرارداد کمتر از 80 درصد ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد)، تعیین ارزش جاری با رعایت صدر ماده 54 قانون براساس جدول املاک مشابه خواهد بود.

نظر اقلیت:

هر چند که حکم قسمت ذیل ماده 53 در در رهن تصرف نیز رهن مشمول مقررات فصل اول از باب سوم شناخته شده و بشرح مقرر در حکم ماده 54 نحوه تقویم درآمد اجاره مشخص گردیده، لکن به صراحت حکم تبصره 1 این ماده مجوز تبدیل ودیعه به درآمد اجاره در ما نحن فیه سلب و موکول به اجاره پرداختی گردیده است.

مواد قانونی وابسته

ماده 53 - درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی

ماده 54 - 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...

ماده 54 مکرر - هر واحد مسکونی واقع در کلیه شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور.

دستورالعمل شماره 200/99/524 مورخ 1399/12/2 سازمان امور مالیاتی از زمان صدور (اعمال ماده 13)

3- در اجرای مفاد ماده (54) قانون مالیاتهای مستقیم، درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد و در مواردی که قرار داد وجود نداشته باشد یا از ارائه آن خودداری شود و با مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد (80) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین

و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد، میزان اجاره بهاء بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد. در اجرای مفاد تبصره (1) ماده (54) قانون مالیاتهای مستقیم با عنایت به نظر اکثریت اعضای محترم شورای عالی مالیاتی در صورتجلسه شماره 201-7 مورخ 1399/4/24 که طی بخشنامه شماره 200/99/46 مورخ 1399/5/7 ابلاغ شده است، در صورتی که قرارداد اجاره املاک صرفاً مبنی بر اجاره بهای پرداختی تنظیم شده باشد و مستاجر نیز جزء مشمولان تبصره (9) ماده (53) 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 (80%) 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 3 دستورالعمل شماره 200/99/524 و همچنین رأی شماره 201-7 در اقدامی برخلاف قانون از تبصره 1 ماده 54 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 (9) ماده (53) 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، مبلغی 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 54 و تبصره 1 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 212/27184/ص مورخ 1401/12/25 به طور خلاصه توضیح داده است که:**

بر اساس بند 1 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 53 قانون مالیاتهای مستقیم مشخص شده است که 25% آن از بابت استهلاکات کسر می شود در حکم تبصره یک ماده (54) اصلاحیه سال 1394 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 9 ماده 53 واگذار می شوند در نظر نگرفته است.

رأی شماره 201-7 مورخ 1399/4/24 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به موجب دادنامه شماره 906 مورخ 1400/7/25 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی در پرونده کلاسه 0000580 قبلاً مورد رسیدگی واقع شده است و موضوع مشمول ماده 85 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 دارم.

بسمه تعالی

با عنایت به عقیده قضات حاضر در جلسه مورخ 1402/5/22 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی، راجع به پرونده کلاسه ه ت/ 0200055 از حیث تقاضای ابطال از زمان صدور بند 3 دستورالعمل شماره 200/99/1524

مورخ 1399/12/2 سازمان امور مالیاتی با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل اقدام به صدور و انشاء رأی می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

با توجه به اینکه مفاد بند 3 دستورالعمل مورد شکایت به شماره 200/99/524 از حیث احکام مندرج در آن، مشابه حکم مندرج در رأی شماره 7- 201 مورخ 1399/4/24 شورای عالی مالیاتی بوده که سابقاً و در قالب دادنامه هیأت تخصصی مالیاتی بانکی به شماره 127011 مورخ 1400/7/25 مفاد این رأی شورای عالی مالیاتی، مورد تأیید واقع شد و فی الواقع مرجع وضع دستورالعمل یاد شده و مورد شکایت با استفاده از رأی ذکر شده شورای عالی مالیاتی در صدد بیان این موضوع است که با حکم مقنن به شرح ماده 54 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 در صورتی که میزان اجاره بها، کمتر از 80% 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 9 ماده 53 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 80% املاک مشابه است، حکم مأخذ مشمول مالیات اجاره را بیان می نماید فلذا مغایرتی با مقررات و قوانین نداشته به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی 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.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزاده