

رأی شماره 3067234 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: بند 4 بخشنامه 510/96/200 مورخ 1396/4/7 و بخشنامه 7-201 مورخ 1399/4/24 (ابلاغ نظریه 1399/4/18 شورای عالی مالیاتی) ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200167-0200168

شماره دادنامه سیلور: **140231390003067234** تاریخ: 1402/11/24

* **شاکیان:** آقای مرتضی حبیب زاده - محمدرضا باقر مهربان

* **طرف شکایت:** سازمان امور مالیاتی کشور

* **موضوع شکایت و خواسته:** ابطال بند 4 بخشنامه 510/96/200 مورخ 1396/4/7 و بخشنامه 7-201 مورخ 1399/4/24 (ابلاغ نظریه 1399/4/18 شورای عالی مالیاتی)

* شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند 4 بخشنامه 510/96/200 مورخ 1396/4/7 و بخشنامه 7-201 مورخ 1399/4/24 (ابلاغ نظریه 99/4/18 شورای عالی مالیاتی) به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

بخشنامه 7-201 مورخ 1399/4/24 (ابلاغ نظریه 1399/4/18 شورای عالی مالیاتی)
نامه شماره 230/13226/د مورخ 1399/4/8 معاون درآمدهای مالیاتی در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره 1 ماده 54 قانون مالیات های 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 مالیات های 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 مالیات های 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 مالیات های مستقیم فارغ از نوع قرارداد اجاره تنظیمی (رهن کامل، رهن و اجاره، اجاره) همواره ملاک عمل بوده و مالیات بر درآمد اجاره موجد 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 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 مالیات های مستقیم مصوب 1394/4/31، در صورتی که مستاجر جزء مشمولین تبصره 9 ماده 53 این قانون باشد، اجاره پرداختی مستاجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود.

همچنین وفق مقررات ماده 53 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 1 ماده 54 قانون مالیات های مستقیم در مواردی است که اجاره ملک به اشخاص موضوع تبصره 9 ماده 53 قانون مالیات های 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، درخصوص 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.

محمد تقی پاکدامن - سید ناصر ابراهیمی - عباس ورزیده - علی اصغر تراب احمدی - عباس خیرخواه - امراه عابدی - حسین بنی صفار - رضا امیدی - احمد جلیلیان - غلامحسن 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 53 در رهن تصرف نیز راهن مشمول مقررات فصل اول از باب سوم شناخته شده و به شرح 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 مانحن فیه سلب و موکول به اجاره پرداختی گردیده است.

بند 4 بخشنامه 510/96/200 مورخ 1396/4/7

در خصوص قراردادهای رهن تصرف و «رهن و اجاره» (مشروط بر اینکه مبلغ اجاره پرداختی در قرارداد اخیرالذکر کمتر از هشتاد درصد (80%) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد)، تعیین ارزش جاری با رعایت مقررات صدر ماده 54 قانون براساس جدول املاک مشابه خواهد بود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقررره مورد شکایت:

شاکی 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 4 بخشنامه 200/96/510 مورخ 1396/4/7 و بخشنامه شماره 7- 201 مورخ 1399/4/24 (ابلاغ نظریه مورخ 1399/4/18 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 (53) قانون مالیاتهای 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 (771) قانون مدنی: «رهن عقدی است که به موجب آن، مدیون، مالی را برای وثیقه به دائن 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 (دائن) 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 (786) قانون مدنی نیز آمده است. بنابراین آنچه تحت عنوان رهن تصرف در ماده (53) ق.م.م.آ آمده است به همین معناست مگر اینکه قانونگذار 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 مالیات های مستقیم به همان معنایی است که در قانون مدنی و دکتترین حقوقی آمده است. در نتیجه، از یک سو رهن تصرف مذکور در ماده (53) ق.م.م.آ 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 (54) ق.م.م.آ حذف گردیده است. بنابراین در این صورت، چه مبنای قانونی ای برای اخذ مالیات از قراردادهای اجاره ای که در قالب رهن کامل یا رهن و اجاره می باشند وجود دارد که در بخشنامه های معترض عنه، سخن از اخذ مالیات از این دسته از قراردادها رفته است؟! بر این اساس به نظر می رسد تمام مالیات های اخذشده از قراردادهای اجاره ای که در قالب رهن کامل یا رهن و اجاره بوده و درآمد آن از تاریخ 1395/1/1 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 1635 به طور خلاصه توضیح داده است که:

در خصوص ادعای شاکی در عدم تعلق مالیات اجاره به قراردادهای رهن کامل بنا به صراحت ماده 54 قانون مالیات های مستقیم درآمد اجاره براساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی تشخیص می شود و در مواردی که مبلغ مندرج در قرارداد اجاره کمتر از 80 درصد ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد میزان اجاره بها براساس اجاره املاک مشابه تهیه می شود لذا اگر قرارداد اجاره به صورت رهن کامل باشد پس معیار بالا رعایت نشده است و منظور از رهن تصرف در ماده 53 عقد رهن است و آن همان مبالغی است که تحت عنوان عرفی رهن یا ودیعه توسط مستاجر پرداخت می شود ضمن آنکه ادعای شاکی مبنی بر اینکه مبلغی که مستاجر علاوه بر اجاره بها به موجر پرداخت می کند از مصادیق عقد ودیعه است اشتباه است چرا که در ودیعه شخص نمی تواند از مال مورد ودیعه استفاده کند ولی در اجاره موجر از این مال استفاده برده و بهره مند می شود بنابراین درخواست رد شکایت مطروحه را دارد.

بسمه تعالی

پرونده کلاسه هـ ت/ 0200167 در جلسه مورخ 1402/10/24 مجدداً مورد بررسی واقع که با لحاظ عقیده حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

شاکی تقاضای ابطال بند 4 بخشنامه شماره 200/96/510 مورخ 1396/4/7 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 (80%) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد)، تعیین ارزش جاری با رعایت مقررات صدر ماده 54 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 54 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 در خصوص، تعیین اجاره بهای موضوع مالیات بر درآمد اجاره بوده که حکم آن در تبصره 1 ماده مذکور آمده است و از طرفی شورای عالی مالیاتی نیز رأی شماره 201-7 مورخ 1399/4/24 خود را مبنیاً بر احکام این قانون و همین بخشنامه صادر نموده است که مفاد رأی شورای عالی مالیاتی طی دادنامه شماره 10906 مورخ 1400/7/25 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد تأیید و ابرام واقع و رأی 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 80% املاک مشابه باشد قانونگذار تعیین تکلیف نموده است فلذا موضوع منطبق با قانون تشخیص به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری رأی به رد شکایت صادر می نماید.

رأی مزبور ظرف بیست روز 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