



کد خبر: ۱۱۴۲۴ | تاریخ خبر: جمعه ۱۵ بهمن ۱۴۰۰ - ۱۷:۴۴ | نسخه چاپی

رأی شماره های ۲۵۲۸ و ۲۵۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع حکم مقرر در رأی شماره ۱۲۸۳۰/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۹ شورای عالی مالیاتی که ضمن تفکیک بین موجرین مقرر کرده است که: «مستأجرینی که ملک مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیرمالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود»، به دلیل خارج کردن موارد مربوط به اجاره دست دوم ابطال شد



تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۹/۱۶ شماره دادنامه: ۲۵۲۸ - ۲۵۲۹

شماره پرونده: ۰۰۰۲۲۲۳ و ۰۰۰۵۹۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان حمیدرضا فتاحی و بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۲۸۳۰/۴/۳۰ - ۱۳۷۲/۱۱/۹

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۲۸۳۰/۴/۳۰ - ۱۳۷۲/۱۱/۹ را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" بنا بر صراحت تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ موضوع بند (الف) ماده ۹ «قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی که در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، «وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتهای و مؤسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفانند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند.» لکن شورای عالی مالیاتی با صدور صورتجلسه شماره ۱۲۸۳۰/۴/۳۰ - ۱۳۷۲/۱۱/۹ حکم قانون را مقید و آن را محصور به اجاره دست اول نموده است که نتیجه طبیعی آن خروج مستأجرین دست دوم - یعنی زمانی که موجرین مالک نباشد - از شمول حکم قانون و تکلیف مذکور می‌باشد. رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مشعر بر این است که: «حسب استنباط از احکام قانون، مستأجرین که ملک مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیرمالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود.» این رأی به جهت عدیده مغایر با قانون می‌باشد.

اولاً: ساختار و هیأت دستوری عبارات این تبصره به هیچ وجه دلالت بر حصر و قصر ندارد که افاده بر تحدید حکم نماید، بلکه کاملاً به عکس عبارت «... اشخاص حقوقی مکلفانند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره‌هایی ...» در تبصره مورد بحث دلالت مطلق بر مفهوم اجاره - فارغ از نوع آن - را دارد. یعنی مفهومی که کلیه افراد و مصادیق خود - من جمله اجاره دست دوم را - نیز شامل و داخل در حکم می‌نماید. زیرا عبارت «در این فصل» ظرف و اجاره دست اول و دوم مطروفاً آن می‌باشند که داخل در «این فصل» قرار می‌گیرند. مضافاً اینکه صدور کلام از سوی قانونگذار بدون هیچ گونه تقيید یا شرطی بیان گردیده و افاده حصر نمی‌نماید تا حکم به مورد معین (اجاره دست اول) تخصیص یابد. بلکه قید «موجر» در قسمت اخیر تبصره موصوف (برخلاف مالک) خود قرینه‌ای متقن است که دلالت بر این دارد که مراد قانونگذار در مورد مذکور عموم مطلق است که اجاره دست دوم را - یعنی مواردی که موجرین مالک نباشند - هم شامل می‌شود. زیرا اگر غیر از این بود قانونگذار از واژه «مالک» استفاده می‌نمود، آن وقت این ظرفیت در مقررات تبصره مذکور وجود داشت که با استفاده از مفهوم «مالک» حکم را به مورد معین (اجاره دست اول) تخصیص دهیم و بگوییم که مراد قانونگذار اجاره دست اول و ناظر به مواردی است که موجر و مالک شخص واحد باشند و اگر موجر مالک نباشد این حکم قابل تسری به آن نخواهد بود.

ثانیاً: امکان دستیابی به اطلاعات دقیق و قابل اعتماد در خصوص املاک هنگام وقوع عقد اجاره، برای سازمان امور مالیاتی که مسئول مطالبه و وصول مالیات می‌باشد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بر همین اساس و طبق یک قاعده کلی در مقررات حاکم بر نظام مالیاتی، قانونگذار به منظور تحصیل اطلاعات متقن در خصوص شناسایی و درآمد مودیان، تکالیفی برای اشخاص ثالث وضع نموده که از آن به عنوان مالیاتهای تکلیفی نامبرده می‌شود. از

جمله این تکالیف مقررات تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد. مقنن اشخاص مصرح در صدر این تبصره را مکلف نموده که قبل از پرداخت مال الاجاره به موجر ابتدا مالیات آن را طبق مقررات موضوعه محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر نیز تسلیم نمایند. فعل کسر و پرداخت مالیات توسط مستاجر (شخص ثالث)، به عنوان مالیات علی‌الحساب تلقی گردیده و در مواعد قانونی که واحد مالیاتی مربوطه اقدام به رسیدگی و صدور برگ مطالبه یا تشخیص حسب مورد نماید، پرداخت‌ها محاسبه و از مالیات متعلقه کسر می‌گردد. چنانچه کسورات بیشتر از مالیات متعلقه باشد. با درخواست مودی و در اجرای مقررات مادتهای ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مورد بحث مالیات مکسوره مسترد می‌گردد. با وصفی که بیان شد فلسفه وضع مقررات تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم در وهله اول شناسایی مودی و درآمدهای او و بعد از آن وصول قسمتی از مالیات بدون صرف هزینه با رعایت «اصل صرفه جویی» که از اصول کلی حاکم بر حقوق مالیاتی است می‌باشد. علاوه بر اینکه قانونگذار در مقام بیان این تکلیف، تفکیکی بین اجاره دست اول و دست دوم قائل نگردیده، بنابر روح قانون، به عنوان منبع قاعده حقوقی که تأسیس این تبصره بر اساس آن شکل گرفته و همچنین صراحت قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن که رهن تصرف در اموال غیرمنقول را تابع حکم قانونگذار در باب شمول مالیات نسبت به درآمد اجاره املاک شناخته است، به نظر می‌رسد حکم مذکور با تمهیداتی قابل تسری به عقد رهن نیز باشد. اگرچه در بادی امر این مفهوم به ذن متبادر می‌گردد که رهن و اجاره ماهیتی متفاوت از هم دارند و در سرفصل‌های جدا در قانون مدنی ذیل عقود معین ذکر گردیده‌اند و طبعاً آثار و عوارض مترتب بر آنها نیز یکسان نمی‌باشد. بالاخص اینکه در عقد رهن پرداختی تحت عنوان مال الاجاره صورت نمی‌گیرد تا این حکم قابل تسری به عقد رهن هم باشد. اما با اندکی تامل می‌توان اذعان کرد که قانونگذار از منظر مقررات مالیاتی، رهن تصرف را تابع مقررات اجاره املاک شناخته که طبعاً آثار و عوارض عقد اجاره از حیث مقررات مالیاتی بر آن نیز مترتب می‌گردد. موید این مفهوم از قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مورد بحث، مبنا و ملاک رأی اصداری هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۶۲. ۱۳۷۹/۲/۱۸ است که مصوبه شماره ۳۳۵۰ - ۳۰۴ مورخ ۱۳۷۴/۴/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی را ابطال نموده است. با توجه به فلسفه وجودی و تأسیس تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم می‌توان گفت تصرف اشخاص مصرح در صدر تبصره موصوف بر حسب تراضی با موجر یا نماینده قانونی او به عنوان اجاره یا صلح منافع و یا هر عنوان دیگری که به منظور اجاره باشد اعم از اینکه نسبت به مورد اجاره سند رسمی یا عادی تنظیم شده یا نشده باشد، مشمول مقررات پیش گفته خواهد بود. مزید استحضار اینکه مقررات تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً ناظر به مواردی است که مستاجر شخص حقوقی باشد و در مواردی که اشخاص حقیقی مستاجر می‌باشند از قلمرو شمول این حکم خارج و از این حیث مشقتی بر ایشان نیست.

ثالثاً: مضیق نمودن حکم و محدود نمودن تکلیف مذکور به مستاجرین دست اول، ظرفیتی برای اجتناب مالیاتی (فرار مالیاتی با ترفند و حيله قانونی) ایجاد می‌نماید که اشخاص متخلف بتوانند ابتدا با انعقاد یک قرارداد اجاره با یک شخص معتمد یا یکی از اعضای خانواده، ملک خود را به اجاره واگذار و سپس توسط این شخص ملک را به اشخاص ثالث مصرح در صدر تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم واگذار نمایند و به سهولت از تکالیف مقرر در قانون بگریزند. همان طور که بیان شد فلسفه کسر مالیات اجاره و واریز آن به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک توسط مستاجر، علاوه بر وصول قسمتی از مالیات مودی بدون صرف هزینه برای دستگاه مالیات ستانی، این است که مودیان مالیاتی و فعالان اقتصادی مورد شناسایی قرار گیرند، انجام این تکلیف توسط مستاجر از سویی موجب شناسایی موجر و درآمدهایی که از اجاره دادن ملک تحصیل می‌نماید گردیده و از سوی دیگر اشخاص حقوقی (بالاخص اشخاص حقوقی موضوع حقوق خصوصی) و فعالیت‌های آنان و درآمدهایی که تحصیل می‌نمایند را شناسایی می‌شوند و دسترسی دستگاه مالیات ستانی کشور را به آنان تسهیل می‌گردد. در سنوات اخیر بسیاری از فرارهای مالیاتی را شرکت‌هایی انجام داده‌اند که اصطلاحاً به شرکت‌های کاغذی معروف شده‌اند. این شرکتها که از لحاظ تشریفات ثبت فقط روی کاغذ وجود دارند، هیچ گونه کارمند و تشکیلاتی نداشته اما از مزایایی مانند دریافت وام، دریافت اعتبار، حساب بانکی و غیره بهره‌مند بوده‌اند و بدون اینکه مورد شناسایی سازمان امور مالیاتی قرار گیرند سالها در سایه، به فعالیت‌های گسترده خود ادامه داده‌اند. از فعالیت‌های این نوع شرکتها صدور فاکتورهای صوری و کد فروشی به اشخاص و شرکت دیگر بوده است. استفاده از فاکتورهای صوری در فرار مالیاتی به منظور غیر واقعی و بالاتر نشان دادن هزینه‌های واحد اقتصادی و شناسایی سود کمتر و طبعاً پرداخت مالیات کمتر انجام می‌گیرد. استفاده از کد اشخاص دیگر جهت خرید و فروش و فعالیت‌های اقتصادی، نیز به خاطر محفوظ ماندن هویت واقعی فعالان اقتصادی صورت می‌گیرد. به عبارت دیگر شرکت‌های صوری بستر مناسبی برای فعال اقتصادی که منتفع اصلی هستند فراهم می‌آورند تا این اشخاص و فعالیت‌های آنان از زاویه دید دستگاه مالیات ستانی کشور پنهان مانده و توجه دستگاه به شخصی معطوف گردد که فعالیت‌های اقتصادی به نام و هویت شخصی او انجام شده است که البته قریب به اتفاق این اشخاص اگر شخص حقیقی باشند مفلس و فاقد توانایی مالی هستند تا سازمان امور مالیاتی بتواند از آنها مالیات دولت را وصول نماید و اگر اشخاص حقوقی باشند، شرکت اموالی ندارد تا بتوان آن را توقیف و مالیات دولت را با فروش دارایی‌های آنها تهاتر نماید. مسئولیت تضامنی مدیران شرکت در دوران مدیریت خود که به موجب ماده ۱۲۲ قانون برنامه پنجم توسعه به تصویب مجلس شورای اسلامی از ابتدای سال ۱۳۹۰ اجرایی گردید. مقررات این ماده هر چند دیر هنگام اما اموال مدیران را شرکت بابت تأمین مالیات در وثیقه سازمان امور مالیاتی قرار می‌داد. مقررات این ماده ناظر بر پرداخت مالیات بر درآمد شخص حقوقی که مربوط به دوران مدیریت آنها باشد، پرداخت مالیات‌هایی که شخص حقوقی به موجب مقررات قانون مالیات مستقیم مکلف به کسر و ایصال آن بوده و همچنین پرداخت مالیات‌هایی که شخص حقوقی به موجب مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به وصول و ایصال آن بوده و ایضاً جرایم آنها می‌شد. اما نکته اساسی این بود که مدیران این نوع شرکتها که می‌توانستند اسناد تعهدآور شرکت را امضا نمایند غالباً از همین افراد مفلس انتخاب شده بودند که هیچ گونه اموالی ندارند تا سازمان امور مالیاتی بتواند دارایی‌های آنها را در قبال مالیات‌های نجومی توقیف نماید. دستگاه مالیات ستانی فقط به ممنوع الخروج کردن این اشخاص از کشور بسنده نموده است. علی کل حال مفاد رأی مورد بحث به مثابه ایجاد یک پناه گاه مالیاتی برای موجر و مستاجر بود تا درآمدهای هر دو به صورت قانونی در ظل مقررات موضوعه از زاویه دید مقامات مالیاتی پنهان بماند. برای موجر از این جهت که وقتی ملک مسکونی خود را برای غیر سکونت اجاره می‌دهد (مثلاً اقامتگاه قانونی شخص حقوقی) مشمول معافیت موضوع تبصره ۱۱ قانون مالیاتهای مستقیم نمی‌گردد. (موید این مفهوم رأی اصداری هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۲۰۹ - ۱۳۸۵/۱۱/۱۴ می‌باشد) زیرا وقتی که تکلیف کسر و پرداخت مالیات موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ از مستاجر دست دوم ساقط گردد امکان دارد که موجر به واسطه این امر شناسایی نگردد و از پرداخت مالیات بر اجاره نیز اجتناب نماید. به طریق اولی این وضعیت برای مستاجر دست دوم وجود دارد. مستاجر دست دوم که تکلیفی برای کسر و پرداخت مالیات اجاره موضوع تبصره پیش گفته را نداشته باشد می‌تواند به سهولت در سایه به فعالیت‌های اقتصادی

خود ادامه داده و سالها از زاویه دید دستگاه مالیات ستانی پنهان بماند اگر گفته شود ایجاد این گریزگاه مناسب برای اجتناب از پرداخت مالیات برای قریب به سه دهه صدور رأی مذکور بوده گزاف گفته نشده است. با عنایت به موارد معنون و پوزش از تصدیع ابطال مقرر فوق البیان که قریب به سه دهه بستر مناسبی را برای اجتناب از پرداخت مالیات به وجود آورده و به یک گریزگاه مالیاتی تبدیل گردیده مورد استدعاست. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" گزارش شماره ۱۷۸۴/۵/۳۰. ۱۳۷۲/۴/۲۳ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است مضمون گزارش مزبور عبارت است از در اجرای مقررات تبصره الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص حقوقی مکلفند مالیات مال الاجاره پرداختی را کسر و ظرف ده روز به اداره امور اقتصادی و دارایی محل وقوع ملک پرداخت رسید آن را به موجر تسلیم نمایند اکنون در خصوص شمول حکم مزبور نسبت به اجاره دست دوم املاک دو نظر وجود دارد: ۱. حکم تبصره ۹ فوق الذکر عام بوده و کلیه اشخاص حقوقی مستاجر خواه اجاره به صورت دست اول باشد و یا دست دوم، مکلف به کسر مالیات میباشد. ۲. در ارتباط با اجاره دست دوم املاک چون موجر مالک عین مستاجر نیست و درآمد مشمول مالیات وی به موجب قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم براساس مابه التفاوت مال الاجاره دریافتی و پرداختی تعیین می‌گردد از طرفی اجرای تکلیف یاد شده توسط مستاجر در این گونه موارد با عنایت به اینکه اطلاع دقیقی از میزان مال الاجاره پرداختی توسط موجر مزبور به مالک ندارد بالاخص در مواردی که شخصی مجموعه واحدهای مسکونی - تجاری را به طور یکجا اجاره گرفته و جزئی از آن را مجدداً به غیر اجاره دهد تفکیک میزان مال الاجاره پرداختی مستاجر بابت این قسمت جزئی غالباً امکان پذیر نخواهد بود. لذا به علت وجود مشکلات اجرایی من جمله مسائل مربوط به استرداد اضافه مالیات پرداختی می‌توان تکلیف کسر مالیات از مال الاجاره پرداختی به موجرین غیرمالک را منتفی دانست. النهایه دفتر فنی مالیاتی جهت تعیین تکلیف راجع به موجود، پیشنهاد احاله موضوع شورای عالی مالیاتی نموده است اینک هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، پس از شور و بررسی در این خصوص به شرح آتی اعلام رأی می‌نماید. رأی اکثریت از آنجا که اصولاً محاسبه هر نوع مالیات مستلزم معلوم و مشخص بودن درآمد با ماخذ مشمول مالیات می‌باشد، طرفی مستاجرین بعدی صلاحیت تحقیق و ورود در رابطه بین مالکین و مستاجرین اولیه ندارند و با این ترتیب مبنای احتساب مالیات بر درآمد اجاری در این گونه موارد برای مستاجرین یاد شده روشن نیست، علیهذا صرف نظر از مشکلات اجرایی که دفتر فنی مالیاتی به آن اشاره نموده، حسب استنباط از احکام قانون نیز مستاجرین که ملک مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیرمالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود.

نظر اقلیت: با عنایت به اطلاق عموم تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی اصلاحیه بعدی آن دایر بر تکلیف کسر مالیات بر درآمد از مال الاجاره پرداختی و تسلیم رسید آن به موجب کلیه اشخاص مذکور در تبصره مکلف به رعایت مفاد تبصره فوق‌الذکر در خصوص اجاره دست دوم نیز خواهند بود. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوابح شماره ۲۸۳۳. ۱۴۰۰/۳/۲۲ و ۱۴۰۰/۷/۱۴. د. ۲۱۲/۴۰۷۳۴ توضیح داده است که:

" مطابق تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتهای و مؤسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند. در اجاره املاک دست دوم، موجر مالک عین مستاجر نبوده و درآمد مشمول مالیات وی (و فوق مقررات قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مذکور) بر اساس مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی تعیین می‌شود، از آنجا که در اجاره داری دست دوم، مستاجر یا مستاجرین بعدی صلاحیت، مسئولیت و مجوز برای تحقیق و ورود به روابط بین مالک و مستاجر اولیه را دارا نبوده و اصولاً در خصوص میزان اجاره بهای پرداختی موجر/ موجرینی که مالک نیستند، اطلاعاتی ندارند نمی‌توانند مابه التفاوت مذکور و در نتیجه مالیات متعلق را تعیین نمایند. برداشت شاکی از تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون پیش گفته صائب نیست چرا که اصولاً قانونگذار تکلیفی را که نوعاً امکان اجرای آن از جانب اشخاص نباشد وضع نمی‌کند.

هرچند مفاد حکم مقررات تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم به صورت عام بیان شده و ناظر به تکلیف کسر و پرداخت مالیات علی‌الحساب اجاره املاک توسط اشخاص مذکور در تبصره یاد شده است، لیکن مفاد رأی شماره ۱۲۸۳۰/۴/۳۰. ۱۳۷۲/۱۱/۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی صرفاً ناظر بر رفع مشکلات اجرایی مکلفین کسر مالیات علی‌الحساب بابت اجاره داری دست دوم بوده و به منزله برقراری معافیت از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره برای موجرینی که مالک عین مستاجر نیستند، نمی‌باشد و این اشخاص مکلفند درآمد مشمول مالیات خود را مطابق قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مذکور از مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره، پرداخت نمایند. قانونگذار با توجه به اینکه اشخاص مشمول تبصره ۹ ماده ۵۳ آن قانون مطابق سایر مقررات قانون به نگهداری دفاتر موضوع قانون تجارت و اسناد و مدارک مکلف بوده و از طرفی اجاره‌های پرداختی آنان (مطابق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاک)، جز هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب می‌گردد و امکان ثبت و ضبط و رصد اطلاعات مالی مربوط به هزینه اجاره‌های پرداختی اشخاص یاد شده وجود دارد، به شرح تبصره مذکور تکلیف پرداخت مالیات علی‌الحساب را پیش‌بینی کرده است. یادآور می‌شود: در صورت ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، مستاجر/ مستاجرینی در آینده دچار چالش می‌شوند که خود مالک ملکی نباشند که به اجاره واگذار می‌نمایند. راه‌اندازی سامانه ملی املاک و اسکان کشور در اجرای مقررات تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم و تکمیل بانک اطلاعات املاک در کشور نیز می‌تواند بخش قابل توجهی از دغدغه‌های شاکی را در ارتباط با پیشگیری از فرار مالیاتی مرتفع سازد. "

رئیس شورای عالی مالیاتی نیز به موجب لایحه شماره ۱۵۱۷. ۱۴۰۰/۳/۲ توضیح داده است که:

" هرچند مفاد حکم مقررات تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم به صورت عام بیان شده و ناظر به تکلیف کسر و پرداخت مالیات علی الحساب اجاره املاک توسط اشخاص مذکور در تبصره یاد شده است، لیکن با توجه به اینکه در اجاره املاک دست دوم، موجر مالک عین مستاجر نبوده و درآمد مشمول مالیات وی (وفق مقررات قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مذکور) بر اساس مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی تعیین می‌شود، بنابراین در اجاره داری دست دوم علاوه بر اینکه مستاجر یا مستاجرین بعدی صلاحیت، مسئولیت و مجوزی جهت تحقیق و ورود به روابط بین مالک و مستاجر اولیه را ندارند، ایشان هیچ گونه اطلاعاتی راجع به میزان مبلغ اجاره پرداختی موجر/ موجرینی که مالک نیستند، ندارند که بتوانند نسبت به تعیین مابه‌التفاوت و در نتیجه تعیین مالیات متعلق اقدام نمایند. لازم به ذکر است مفاد رأی شماره ۱۳۸۳۰/۴/۳۰ - ۱۳۷۲/۱۱/۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی صرفاً ناظر بر رفع مشکلات اجرایی مکلفین کسر مالیات علی الحساب بابت اجاره داری دست دوم بوده و به مثابه برقراری معافیت از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره برای موجرینی که مالک نیستند، نمی‌باشند. همچنین خاطر نشان می‌سازد، قانونگذار با توجه به اینکه اشخاص مشمول تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مطابق مقررات قانون مکلف به نگهداری دفاتر موضوع قانون تجارت و اسناد و مدارک بوده و از طرفی اجاره‌های پرداختی آنان (مطابق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاک)، جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب می‌گردد و امکان ثبت و ضبط و رصد اطلاعات مالی مربوط به هزینه اجاره‌های پرداختی اشخاص یاد شده وجود دارد، تکلیف پرداخت مالیات علی الحساب در قالب مقررات به شرح تبصره مذکور را پیش‌بینی کرده است و در صورت ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، مستاجر/ مستاجرینی که مالک نباشند، را در آینده با چالش جدی مواجه خواهند شد. ضمناً شایان ذکر است با راه‌اندازی سامانه ملی املاک و اسکان کشور و در اجرای مقررات تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم و تکمیل بانک اطلاعات املاک در کشور بخش قابل توجهی از دغدغه‌ها و خواسته‌های شاکی (مبنی بر فرار مالیاتی) مرتفع خواهد شد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۹/۱۶ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

به موجب تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم (الحاقی ۱۳۷۱/۲/۷) که در زمان صدور رأی شماره ۱۳۸۳۰/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۹ شورای عالی مالیاتی حاکم بوده: «وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتهای وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفند مالیات موضوع این فصل را از مال‌الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و ظرف ده روز به اداره امور اقتصادی و دارایی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به مؤجر تسلیم نمایند.» با عنایت به اینکه حکم تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم (الحاقی ۱۳۷۱/۲/۷) که در جریان تصویب قانون اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ تغییر کلی نیافته، حکمی استثنایی در پرداخت مالیات بر اجاره است و بر مبنای آن، اجاره‌ای که به نحو متعارف باید توسط موجر پرداخت شود به عنوان مالیات تکلیفی اجاره برعهده مستأجر قرار داده شده تا آن را به صورت علی‌الحساب پرداخت نماید و مبنای این تکلیف، وصول به موقع مالیات و جلوگیری از فرار مالیاتی است و در این حکم قانونی، وظیفه پرداخت‌کننده اجاره بیان شده و تفاوتی ندارد که موجر وی دست اول باشد یا دست دوم و... در عین حال، حکم مقرر در صدر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر اینکه: «درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال‌الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره» به دلیل اطلاق آن شامل مالیات املاکی نیز می‌شود که به صورت دست دوم اجاره می‌گردد و این اجاره پرداختی توسط مستأجر به عنوان اعتبار برای ایادی قبلی (موجرین) محاسبه می‌شود و از همین رو، حکم مقرر در رأی شماره ۱۳۸۳۰/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۹ شورای عالی مالیاتی که ضمن تفکیک بین موجرین مقرر کرده است که: «مستأجرینی که ملک مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیر مالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود»، به دلیل خارج کردن موارد مربوط به اجاره دست دوم از شمول حکم مقرر در ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۹ آن خارج از حدود اختیار بوده و با حکم مقرر در ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۹ آن ماده مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری

دسته بندی ها

اخبار آراء حقوقی دیوان عدالت اداری مجموعه اداری مجموعه مالی و اقتصادی سازمان امور مالیاتی

برچسب ها

قانون مالیاتهای مستقیم

ارسال دیدگاه ها

ارسال یادداشت

فرستنده

نظر بدهید

پست الکترونیک

کاراکترهای باقی مانده : (۱۰۰۰) حرف

کد امنیتی

