

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390002659074
تاریخ تنظیم : 1404/10/16
شماره پرونده : 140331920000476561
شماره بایگانی شعبه : 0300221

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

* شماره پرونده : هت/0300221

* شاکی : خانم سارا پور نیک دست

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی - سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال 1- بند 5 بخشنامه شماره 11304/201/6247 مورخ 15/11/1382 سازمان امور مالیاتی 2- ابطال بخشنامه شماره 63/93/200 مورخ 8/6/1393 ، 3- ابطال بند 4 بخشنامه مورخ 2/12/1399 سازمان امور مالیاتی در خصوص مالیات املاک شرکت ها

* شاکی دادخواستی به طرفیت اشخاص یاد شده به خواسته ابطال مصوبات فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

بخشنامه ۱۱۳۰۴/۶۲۴۷/۲۰۱ مورخ ۸۲/۱۱/۱۵

به منظور اجرای صحیح حکم تبصره ۲ ماده ۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و اتخاذ رویه واحد در این خصوص نکات زیر را متذکر میگردد:

۱- منظور از موسسات دولتی ، موسسات دولتی موضوع ماده ۳ قانون محاسبات عمومی است .

۲- تمامی دستگاههایی که بودجه آنها وفق قوانین بودجه کل کشور سالانه کلاً وسیله دولت تامین میشود (مهمترین آنها مجلس شورای اسلامی و دستگاههای وابسته به آن مانند دیوان محاسبات عمومی کشور) ، جزء دستگاههای بند ۲ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم میباشد ، با این توضیح که صرف کمکهای بودجه ای دولت به برخی نهادها سبب شمول این بند نسبت به آنها نخواهد بود .

۳- مسئولان اداره امور هریک از فعالیتهای اقتصادی اشخاص حقوقی مذکور در ماده ۲ قانون مزبور ، در صورت تحصیل درآمد ناشی از فعالیتهای اقتصادی ملزم به رعایت تکالیف قانونی مربوط به اشخاص حقوقی میباشد .

۴- بدیهی است که دولت بدون اذن قانون مجاز به امر تجارت و تولید و نظایر آنها و بعبارت دیگر اشتغال به فعالیتهای اقتصادی بمفهوم ورود در بازار دادو ستد نیست و اگر سیاست دولت از باب اعمال مالیه عمومی مطلوب گاهی مبتنی بر این امر باشد، در این قبیل موارد هم معمولاً قصد انتفاع نبوده و دستگاه ذیربط نیز ملزم به واریز در آمد حاصله به حساب مربوط نزد خزانه کشور خواهد بود. النهایه توجه داشته باشند ، فعالیتهای اقتصادی که اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم حسب وظایف محوله یا مسئولیتهای سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی انجام میدهند ، مشمول مالیات تلقی نمی گردد و بخصوص در این راستا باید توجه داشت که حقوق و عوارض قانونی وصولی شهرداریها و درآمدهای ناشی از فعالیتهایی که عیناً مشمول مقررات مالی حقوق و عوارض قانونی باشد ، نباید جزء اقلام درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی منظور شود.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002659074
تاریخ تنظیم : 1404/10/16
شماره پرونده : 140331920000476561
شماره بایگانی شعبه : 0300221

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

۵- نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم توسط نهادهای موضوع ماده ۲ و مال الاجاره دریافتی آنها از این بابت بمنزله فعالیت اقتصادی موضوع این تبصره مشمول مالیات نمی باشد. لکن آن قسمت از درآمد ناشی از فروش ساختمانهای نوساز از این قاعده مستثنی بوده و طبق مقررات ماده ۷۷ قانون مزبور مشمول پرداخت مالیات خواهد بود.

۶- درآمد واحدهای رفاهی نهادهای مذکور (مانند ادارات رفاه و تعاون و باشگاهها و رستوانهای آنها که جهت رفع نیاز کارکنان ایجاد میشوند) بعنوان درآمد ناشی از فعالیتهای اقتصادی، مشمول مالیات تلقی نمیشود.

۷- سایر درآمدهای حاصله خارج از حدود مذکور برابر مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات خواهد بود که در این موارد نیز بایستی با امعان نظر به کلیه جوانب امر درآمد مشمول مالیات را حسب مورد طبق ماده ۱۰۶ و یا احکام قانون مالیاتهای مستقیم و عندالاحتیاج اعمال معافیهایی مقرر (در صورت شمول) تعیین و مالیات را به نرخ ۲۵٪ موضوع ماده ۱۰۵ محاسبه و وصول نمایند، توضیح آنکه، گرچه در تبصره ۲ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم، درآمد در هر مورد بطور جداگانه مشمول نرخ ماده ۱۰۵ شناخته شده، لیکن بلحاظ واحد بودن نرخ مالیاتی (بمیزان ۲۵٪)، در صورت انعکاس تمامی رویدادهای مالی در دفاتر و اظهارنامه و صورتهای مالی، پرداخت مالیات موضوعه برای یک سال مالیاتی بطور یکجا و همچنین مطالبه مالیات در موارد تشخیص علی الراس بدین ترتیب فاقد اشکال قانونی خواهد بود.

تأکید می نماید که اهمیت رسیدگی به پرونده های مالیاتی نهاد های مورد بحث نهایت دقت و ممارست را طلب می نماید، لذا مسئولین ذیربط بایستی با آگاهی و احاطه کامل نسبت به طرز کار و مقررات حاکم بر فعالیت آنها اقدام و در جهت نیل به واقعیت و تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی، هر یک از راهکارها و ابزارهای قانونی لازم از جمله مفاد تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم را در رسیدگی های خود حسب مقتضیات پرونده به کار بندند.

بند ۴ بخشنامه شماره 201-6247/11304 مورخ 15/11/1382 به موجب دادنامه 1068 مورخ 26/12/1392 هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده است.

بخشنامه ۶۳/۹۳/۲۰۰ مورخ ۸/۶/۹۳ :

موضوع : عدم کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون مالیات های مستقیم از مال الاجاره های پرداختی به اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مزبور نظر به اینکه در خصوص کسر یا عدم کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون مالیات های مستقیم توسط اشخاص مذکور در صدر تبصره اخیرالذکر، از مال الاجاره های پرداختی به اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مزبور سؤالاتی مطرح می باشد، لذا به منظور ایجاد وحدت رویه و پیشگیری از مراجعات غیر ضروری به ادارات امور مالیاتی، مقرر می دارد:

وفق حکم تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون مالیات های مستقیم، اشخاص مذکور در این تبصره مکلف می باشند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی که پرداخت می کنند کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت نمایند. لیکن طبق مفاد بند (۵) بخشنامه شماره ۶۲۴۷/۱۱۳۰۴-۲۰۱ مورخ ۱۵/۱۱/۱۳۸۲، مال الاجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم به منزله فعالیت اقتصادی موضوع تبصره (۲) ماده (۲) قانون مزبور، مشمول مالیات قلمداد نمی گردد، بنابر این اجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده مذکور مشمول مالیات بر درآمد اجاره نمی باشد.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002659074
تاریخ تنظیم : 1404/10/16
شماره پرونده : 140331920000476561
شماره بایگانی شعبه : 0300221

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

لذا چنانچه اشخاص مذکور در صدر تبصره (۹) قانون مزبور، مال الاجاره ای به اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات های مستقیم پرداخت می نمایند، به دلیل عدم شمول مالیات به مال الاجاره دریافتی اشخاص مذکور، کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون یادشده از مال الاجاره پرداختی به آنان موضوعیت نخواهد داشت و مشمول کسر مالیات تکلیفی یادشده نمی باشد. بدیهی است در صورت عدم کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره فوق، توسط اشخاص مذکور در صدر تبصره (۹) ماده قانونی اخیرالذکر از سایر اشخاص، علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مودی در پرداخت مالیات خواهند داشت، مشمول جرایم مذکور در ماده (۱۹۹) قانون موصوف نیز می باشند.

بخشنامه 524/99/200 مورخ 2/12/1399 :

موضوع : نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می شود.

نظر به سئوالات و ابهامات مطرح شده در ارتباط با نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می شوند و به منظور ایجاد وحدت رویه در اجرای مقررات ماده (53) قانون مالیات های مستقیم برای تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره املاک (واقع در ایران) شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی، مقرر می دارد:

1- مطابق مفاد ماده (105) قانون مالیات های مستقیم، جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (25%) خواهند بود.

2- برابر مقررات ماده (53) قانون مالیات های مستقیم، درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می شود عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد (25%) بابت هزینه ها، استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره.

3- در اجرای مفاد ماده (54) قانون مالیات های مستقیم، 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 ارائه آن خودداری شود و یا 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 مالیات های مستقیم با عنایت به نظر اکثریت اعضای محترم شورای عالی مالیاتی در صورتجلسه شماره 7-201 مورخ 1399/04/24 که طی بخشنامه شماره 200/99/46 مورخ 1399/05/07 ابلاغ شده است، در صورتی که قرار داد اجاره املاک صرفاً مبتنی بر اجاره بهای پرداختی تنظیم شده باشد و مستأجر 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 مستأجر 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 مستأجر به مالک پرداخت می شود، چنانچه مبلغ اجاره بهای پرداختی توسط مستأجر 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

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002659074
تاریخ تنظیم : 1404/10/16
شماره پرونده : 140331920000476561
شماره بایگانی شعبه : 0300221

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

است، درآمد مشمول مالیات مقرر بر اساس ارقام مندرج در جدول اجاره املاک مشابه محاسبه خواهد شد.

4- با عنایت به مفاد بند(5) بخشنامه شماره 6247/11304-201 مورخ 1382/11/15، اجاره بهای دریافتی اشخاص موضوع ماده (2) قانون مالیات های مستقیم به منزله فعالیت اقتصادی موضوع تبصره (2) ماده (2) قانون مزبور، مشمول مالیات قلمداد نمی شود بنابراین مال الاجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده مذکور مشمول مالیات بر درآمد اجاره نبوده و چنانچه اشخاص موضوع صدر تبصره(9) ماده (53) قانون مزبور، مال الاجاره ای به اشخاص موضوع ماده (2) قانون مالیات های مستقیم پرداخت نمایند، به دلیل عدم شمول مالیات نسبت به مال الاجاره دریافتی اشخاص اخیرالذکر، کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره(9) ماده(53) قانون یاد شده توسط مستأجرین از مال الاجاره پرداختی به آنان فاقد موضوعیت می باشد.

5- تعیین درآمد مشمول مالیات املاکی که در مناطق آزاد تجاری به اجاره واگذار شده است، تابع قوانین مالیاتی مربوط به مناطق مذکور می باشد و مالکانی که املاک ایشان در مناطق مذکور واقع شده باشد در صورت اخذ مجوز فعالیت از سازمان مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران ذی ربط و ارائه اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر، مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده (13) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب 1372/06/07 و اصلاحات بعدی آن خواهند بود.

6- با عنایت به مفاد بند(1) بخشنامه شماره 200/98/24 مورخ 1398/03/21، نظر به اینکه در ماده (53) قانون مالیات های مستقیم از لحاظ کسر هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک هیچ تفاوتی بین دارنده عین و یا منفعت وجود ندارد، بنابراین در مواردی که صاحبان حقوق موضوع تبصره(2) ماده (59) اصلاحی قانون مذکور نیز حقوق خود را (با رعایت مقررات قانونی مربوط به حقوق مالکین عین محل) به غیر به اجاره واگذار نمایند، درآمد اجاره دریافتی آنان با اتخاذ ملاک از حکم تبصره (7) ماده (53) قانون مذکور، پس از کسر مبالغ پرداختی بابت اجاره ملک مورد نظرو طبق مقررات صدر ماده (53) قانون فوق مشمول مالیات خواهد بود. بدیهی است مفاد قسمت اخیر ماده (53) قانون مالیات های مستقیم در ارتباط با تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره دست دوم لازم الاجرا خواهد بود.

7- با توجه به مفاد جزء(ب) بند(1) بخشنامه 13530 مورخ 1384/07/27، طبق نص صریح قسمت اخیر ماده (53) قانون مالیات های مستقیم، هرگاه موجر مالک نباشد، درآمد مشمول مالیات وی عبارت است از مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره بنابراین باید توجه داشت که در این قبیل موارد تقویم مال الاجاره توسط ماموران مالیاتی یا ملاک قراردادن ارزش اجاری تقویمی توسط کمیسیون تقویم املاک منتفی است و ادارات امور مالیاتی مکلفند بر اساس تحقیقات لازم (در صورت عدم ارائه اسناد اجاره)،مبالغ واقعی دریافتی و پرداختی را مشخص نمایند. به همین دلیل در اجاره دست دوم (هرگاه موجر مالک نباشد)، تعیین درآمد مشمول مالیات به شرح بند (3) این دستورالعمل فاقد موضوعیت خواهد بود.

8- با عنایت به توضیحات فوق نظر به این که تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره دارای حکم خاص قانونی می باشد لذا با رعایت مفاد ماده (105) قانون مالیات های مستقیم نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد ناشی از اجاره املاک(واقع در ایران) می باشند به طرق ذیل صورت می پذیرد:

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002659074
تاریخ تنظیم : 1404/10/16
شماره پرونده : 140331920000476561
شماره بایگانی شعبه : 0300221

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

8-1- در شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که درآمد عملیاتی آنها، درآمد اجاره املاک و مستغلات می باشد و در سال مورد رسیدگی نیز مودی دارای درآمد اجاره املاک می باشد، برابر مفاد ماده (54) قانون مالیات های مستقیم و با رعایت مقررات مربوطه، درآمدمشمول مالیات اجاره املاک با اعمال ضریب (75%) به درآمد اجاره املاک محاسبه می شود و از آنجا که در این حالت، فعالیت اجاره ملک، تنها فعالیت اشخاص مذکور در سال مورد رسیدگی می باشد لذا هزینه های ابرازی شرکت در محاسبه درآمد مشمول مالیات موثر نخواهد بود. بدیهی است در اجرای این بند، اعمال سایر موارد موثر بر تعیین درآمد مشمول مالیات از جمله مفاد بند های (12) و (27) ماده (148) قانون مالیات-های مستقیم(در صورتی که مودی در سنوات قبل دارای درآمد های عملیاتی دیگری فارغ از درآمد ناشی از اجاره املاک بوده باشد) در تعیین درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی، حسب مورد و با رعایت مقررات مربوطه، بلامانع خواهد بود. لازم به ذکر است چنانچه مودی دارای سابقه فعالیت های مختلف عملیاتی بوده ولیکن در سال مورد رسیدگی فقط دارای درآمد اجاره املاک (غیر عملیاتی) باشد، برای تعیین درآمد مشمول مالیات عملکرد سال مورد رسیدگی، ابتدا صرفا هزینه های مستقیم و غیر مستقیم مرتبط با املاک به اجاره واگذار شده من جمله هزینه استهلاک املاک مذکور را از حساب سود و زیان مودی خارج نموده و پس از کسر (25%) از درآمد اجاره املاک، باقیمانده را با مجموع هزینه های قابل قبول ابرازی جمع جبری نموده تا درآمد مشمول مالیات یا زیان قابل قبول سال مورد رسیدگی تعیین شود.

8-2- در شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد توأمان اجاره و سایر فعالیت های انتفاعی می باشند، ابتدا مال الاجاره دریافتی مندرج در دفاتر به همراه کلیه هزینه های مستقیم و غیر مستقیم مرتبط با املاک اجاره داده شده، از حساب سود و زیان شرکت خارج و درآمد مشمول مالیات سایر فعالیت های انتفاعی مودی با رعایت مفاد ماده (97) قانون مالیات های مستقیم و با امعان نظر به سایر مقررات مربوطه از جمله فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات تعیین می شود. سپس برابر مقررات ماده (54) قانون مالیات های مستقیم(بارعایت مفاد تبصره (1) ماده مذکور و بند(3) این دستورالعمل)، درآمدمشمول مالیات اجاره املاک با اعمال ضریب (75%) به درآمد اجاره املاک محاسبه می شود (با عنایت به موارد ذکر شده، هزینه های مستقیم و غیر مستقیم مرتبط با املاک اجاره داده شده که از حساب سود و زیان خارج شده است فارغ از فزونی و یا کسری نسبت به ضریب (25%) در نظر گرفته شده بابت هزینه ها، استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره، در محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره و درآمد مشمول مالیات نهایی شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی موثر نخواهد بود) در نهایت درآمد مشمول مالیات اجاره با درآمد مشمول مالیات سایر فعالیت های مودی جمع و با رعایت سایر مقررات، به نرخ ماده (105) قانون مالیات های مستقیم، مشمول مالیات خواهد شد. بدیهی است در صورتی که جمع جبری درآمد مشمول مالیات اجاره تعیین شده و زیان مورد تأیید سایر منابع درآمدی غیر معاف شرکت ها و اشخاص حقوقی نهایتا منتج به شناسایی زیان برای عملکرد آن سال مودی شود، مودی مشمول مالیات نبوده و مطالبه مالیات از درآمد مشمول مالیات اجاره به صورت مجزا فاقد وجاهت قانونی خواهد بود و می بایستی نسبت به تأیید و ابلاغ زیان محاسبه شده اقدام شود.

8-3- مفاد مندرج در این دستورالعمل مانع از اجرای حکم قسمت اخیر ماده (53) قانون مالیات های مستقیم در ارتباط با خانه های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات ایشان طبق دفاتر قانونی تشخیص شود ، نخواهد بود.

8-4- نظر به اینکه درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی پس از کسر بیست و پنج درصد (25%) بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390002659074

تاریخ تنظیم : 1404/10/16

شماره پرونده : 140331920000476561

شماره بایگانی شعبه : 0300221

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

بنابراین در مواردی که موجر زمین فاقد مستحذته ای را به اجاره واگذار می نماید نیز اعمال کسر بیست و پنج درصد (25%) برکل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی بابت هزینه ها و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره برای تعیین درآمد مشمول مالیات ضروری خواهد بود.

*دلایل شاکی برای ابطال مقررہ مورد شکایت :

بخشنامه شماره 6247/201/ 11304 - 1382/11/15 نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل موضوع ماده 59 قانون مالیات های مستقیم توسط نهادهای موضوع ماده 2 و مال الاجاره دریافتی آنها از این بابت به منزله فعالیت اقتصادی موضوع این تبصره مشمول مالیات نمی باشد. لکن آن قسمت از درآمد ناشی از فروش ساختمان های نوساز از این قاعده مستثنی بوده و طبق مقررات ماده 77 قانون مزبور مشمول پرداخت مالیات خواهد بود.

بخشنامه شماره 63/93/200 مورخ 1393/6/8 با نظر به اینکه در خصوص کسر یا عدم کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (9) ماده 53 قانون مالیات های مستقیم توسط اشخاص مذکور در صدر تبصره اخیرالذکر، از مال الاجاره های پرداختی به اشخاص موضوع ماده (2) قانون مزبور سؤالاتی مطرح می باشد، لذا به منظور ایجاد وحدت رویه و پیشگیری از مراجعات غیر ضروری به ادارات امور مالیاتی، مقرر می دارد: وفق حکم تبصره 9 ماده 53 قانون مالیات های مستقیم، اشخاص مذکور در این تبصره مکلف می باشند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی که پرداخت می کنند کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت نمایند. لیکن طبق مفاد بند 5 بخشنامه شماره 6247 / 11304 - 201 مورخ (1382 / 11 / 15)، مال الاجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده 2 قانون مالیات های مستقیم به منزله فعالیت اقتصادی موضوع تبصره 2 ماده 2 قانون مزبور، مشمول مالیات قلمداد نمی گردد، بنابراین اجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده مذکور مشمول مالیات بر درآمد اجاره نمی باشد.

بند 4 بخشنامه سازمان امور مالیاتی در خصوص نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می شود مصوب 2/12/1399 که درج کرده است.

با عنایت به مفاد بند (5) بخشنامه شماره 6247 / 201 / 11304 مورخ 1382/11/15، اجاره بهای دریافتی اشخاص موضوع ماده (2) قانون مالیات های مستقیم به منزله فعالیت اقتصادی موضوع تبصره (2) ماده (2) قانون مزبور، مشمول مالیات قلمداد نمی شود بنابراین مال الاجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده مذکور مشمول مالیات بر درآمد اجاره نبوده و چنانچه اشخاص موضوع صدر تبصره (9) ماده (53) قانون مزبور، مال الاجاره ای به اشخاص موضوع ماده (2) قانون مالیات های مستقیم پرداخت نمایند، به دلیل عدم شمول مالیات نسبت به مال الاجاره دریافتی اشخاص اخیرالذکر، کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (9) ماده (53) قانون یاد شده توسط مستأجرین از مال الاجاره پرداختی به آنان فاقد موضوعیت می باشد.

سابقا به موجب دادنامه شماره 1068 مورخ 1392/12/26 هیات عمومی دیوان عدالت اداری بند 4 بخشنامه مذکور به علت وجود ایرادات ساختاری موجود در آن ابطال گردیده است.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره 13513/212/ص مورخ 10/7/1403 به طور خلاصه توضیح داده است که :

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002659074
تاریخ تنظیم : 1404/10/16
شماره پرونده : 140331920000476561
شماره بایگانی شعبه : 0300221

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری دادنامه

دیوان عدالت اداری

نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل موضوع ماده 59 ق.م.م توسط نهادهای موضوع ماده 2 و مال الاجاره دریافتی آنها از این بابت به منزله فعالیت اقتصادی موضوع این تبصره مشمول مالیات نبوده چنانچه اشخاص یاد شده مال الاجاره ای پرداخت نمایند (به اشخاص ماده 2) کسر مالیات تکلیفی فاقد موضوعیت است.

شاکای مدعی است چون فعالیت اقتصادی شهرداری ها مشمول تبصره 2 ماده 2 ق.م.م می باشد. فلذا نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل توسط شهرداری ها و دهیاری ها از مال الاجاره های دریافتی آنها به عنوان فعالیت اقتصادی مشمول این تبصره و پرداخت مالیات است، لذا مقررات مورد شکایت را به دلیل عدم شمول مالیات بر درآمد ناشی از فعالیت های موصوف، مغایر تبصره مذکور دانسته است. در حالی که اولاً: مطابق بند (دال) ماده (1) قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1371 درآمد حاصل از فعالیت های اقتصادی از قبیل حق واگذاری محل، مستغلات، نقل و انتقال قطعی املاک مشمول مالیات گردیده بود لیکن به موجب ماده (1) اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی 1380 ماده (2) و تبصره های آن اصلاح و درآمدهای مزبور در خصوص اشخاص موضوع ماده (2) از جمله شهرداری ها از عداد مصادیق فعالیت اقتصادی خارج شد. ثانیاً: وفق ماده 4 قانون تجارت معاملات غیر منقول به هیچ وجه تجارتي محسوب نمی شوند و خرید و فروش هرگونه مال غیر منقول به قصد فروش یا اجاره فعالیت اقتصادی تبصره 2 ماده 2 محسوب نمی گردد فلذا خرید و فروش و اجاره توسط اشخاص یاد شده فعالیت اقتصادی و مشمول مالیات نمی باشد. شایان ذکر است که حکم ماده 77 قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص شمول مالیات به قوت خود باقی است تقاضای رد شکایت را دارم.

پرونده کلاسه هـ/ت/0300221 در جلسه مورخ 1404/9/23 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی با حضور اعضای هیأت و طرفین مورد رسیدگی واقع که با عنایت به عقیده اتفافی ابرازی حاضرین در جلسه با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

نظر به اینکه شکایت شاکای نسبت به ابطال بند (5) بخشنامه شماره 11304/201/6247 مورخ 15/11/1382 و ابطال بخشنامه شماره 63/93/200 مورخ 8/6/1393 و ابطال بند (4) بخشنامه مورخ 2/12/1399 را که متکفل احکامی درخصوص چگونگی تشخیص و مطالبه مالیات موضوع نقل و انتقال املاک (ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم) توسط اشخاص موضوع بند (2) ماده قانون یادشده بوده و اینکه این نقل و انتقال صرفاً مشمول مالیات مقطوع ماده یادشده بوده و تحت عنوان عملکرد یا فعالیت اقتصادی مورد بررسی قرار نمی گیرد و اینکه راجع به فروش آپارتمان های نوساز مقررات ماده (77) قانون جاری می شود و ایضاً راجع به موضوع اجرای مقررات ماده (53) قانون مالیاتهای مستقیم و ماده (54) قانون یادشده درخصوص املاکی که به اجاره واگذار می شوند و چگونگی محاسبه مال الاجاره مشمول تعلق مالیات و نیز موارد (عدم موضوعیت مالیات بر اجاره و عدم صدق مالیات تکلیفی) تبصره 9 ماده (53) دارای احکامی می باشد که همگی منطبق با قوانین و مقررات بوده و در راستای نحوه بهتر اجرای قانون و یا رفع ابهامات موجود، تدوین یافته اند و موجبی جهت ابطال آنها احرار نشده است فلذا به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002659074
تاریخ تنظیم : 1404/10/16
شماره پرونده : 140331920000476561
شماره بایگانی شعبه : 0300221

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

محمدعلی برومند زاده
رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی
دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری