

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140009970905812528 و 140009970905812529

تاریخ دادنامه: 1400_9_16

شماره پرونده: 0002223 و 0000596

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 4_30_12830-1372_11_9

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 4_30_12830-1372_11_9 را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" بنابر صراحت تبصره 9 الحاقی به ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 3_12_1366 موضوع بند (الف) ماده 9 « قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 3_12_1366 مجلس شورای اسلامی که در تاریخ 2_7_1371 » به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، « وزارتخانه ها، موسسات و شرکتهای دولتی و دستگاه هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تامین می شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتهای و موسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلف اند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی که پرداخت می کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجد تسلیم نمایند.» لکن شورای عالی مالیاتی با صدور صورتجلسه شماره 4_30_12830-1372_11_9 حکم قانون را مفید و آن را محصور به اجاره دست اول نموده است که نتیجه طبیعی آن خروج مستاجرین دست دوم- یعنی زمانی که موجرین مالک نباشد- از شمول حکم قانون و تکلیف مذکور می باشد. رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مشعر بر این است که: « حسب استنباط از احکام قانون، مستاجرین که ملک مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیرمالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره 9 الحاقی مورد بحث نخواهند بود.» این رأی به جهات عدیده مغایر با قانون می باشد.

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 مکلف اند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی ... » 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 می نماید. زیرا عبارت « در این فصل » ظرف و اجاره دست اول و دوم مطروفاً آن می باشند که داخل در « این فصل » قرار می گیرند. مضافاً اینکه صدور کلام از سوی قانونگذار بدون هیچ گونه تقیید یا شرطی بیان گردیده و افاده حصر نمی نماید تا حکم به مورد معین (اجاره دست اول) تخصیص یابد، بلکه قید « موجر » در قسمت اخیر تبصره موصوف (برخلاف مالک) خود قرینه ای 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 می شود. زیرا اگر غیر از این بود قانونگذار از واژه « مالک » استفاده می نمود، 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 می باشد از اهمیت ویژه ای 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 می شود. از جمله این تکالیف مقررات تبصره 9 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. 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 علی الحساب 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 می گردد. چنانچه کسورات بیشتر از مالیات متعلقه باشد، با درخواست مودی و در اجرای مقررات مادتين 242 و 243 قانون مورد بحث مالیات مکسوره مسترد می گردد. با وصفی که بیان شد فلسفه وضع مقررات تبصره 9 ماده 53 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 می باشد. 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 تاسیس این تبصره بر اساس آن شکل گرفته و همچنین صراحت قسمت اخیر ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های 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 می رسد حکم مذکور با تمهیداتی قابل تسری به عقد رهن نیز باشد. اگرچه در بادی امر این مفهوم به دن متبادر می گردد که رهن و اجاره ماهیتی متفاوت از هم دارند و در سرفصل های جدا در قانون مدنی ذیل عقود معین ذکر گردیده اند و طبعاً آثار و عوارض مترتب بر آنها نیز یکسان نمی باشد. بالاخص اینکه در عقد رهن پرداختی تحت عنوان مال الاجاره صورت نمی گیرد تا این حکم قابل تسری به عقد رهن هم باشد. اما با اندکی تأمل می توان ادعان 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 می گردد. موبد این مفهوم از قسمت اخیر ماده 53 قانون مورد بحث، مبنا و ملاک رأی اصداری هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره 62- 1379/2/18 است که مصوبه شماره 3350-304 مورخ 1374/4/7 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی را ابطال نموده است. با توجه به فلسفه وجودی و تاسیس تبصره 9 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم می توان گفت تصرف متصرف 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 9 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً ناظر به مواردی است که مستاجر شخص حقوقی باشد و در مواردی که

اشخاص حقیقی مستاجر می باشند 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 می نماید 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 9 ماده 53 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 می نماید گردیده و از سوی دیگر اشخاص حقوقی (بالاخص اشخاص حقوقی موضوع حقوق خصوصی) و فعالیت های آنان و درآمدهایی که تحصیل می نمایند

را شناسایی می شوند و دسترسی دستگاه مالیات ستانی کشور را به آنان تسهیل می گردد. در سنوات اخیر بسیاری از فرارهای مالیاتی را شرکت هایی انجام داده اند که اصطلاحاً به شرکت های کاغذی معروف شده اند. 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 بهره مند بوده اند و بدون اینکه مورد شناسایی سازمان امور مالیاتی قرار گیرند سالها در سایه، به فعالیت های گسترده خود ادامه داده اند. از فعالیت های 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 هزینه های واحد اقتصادی و شناسایی سود کمتر و طبعاً پرداخت مالیات کمتر انجام می گیرد. استفاده از کد اشخاص دیگر جهت خرید و فروش و فعالیت های اقتصادی، نیز به خاطر محفوظ ماندن هویت واقعی فعالان اقتصادی صورت می گیرد. به عبارت دیگر شرکتها صوری بستر مناسبی برای فعال اقتصادی که منتفع اصلی هستند فراهم می آورند تا این اشخاص و فعالیت های آنان از زاویه دید دستگاه مالیات ستانی کشور پنهان مانده و توجه دستگاه به شخصی معطوف گردد که فعالیت های 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 دارایی های آنها تهاتر نماید. مسئولیت تضامنی مدیران شرکت در دوران مدیریت خود که به موجب ماده 122 قانون برنامه پنجم توسعه به تصویب مجلس شورای اسلامی از ابتدای سال 1390 اجرایی گردید، مقررات این ماده هر چند دیر هنگام اما اموال مدیران را شرکت بابت تأمین مالیات در وثیقه سازمان امور مالیاتی قرار می داد. 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 می شد. اما نکته اساسی این بود که مدیران این نوع شرکتها که می توانستند 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 ظلّ مقررات موضوعه از زوایه دید مقامات مالیاتی پنهان بماند، برای موجر از این جهت که وقتی ملک مسکونی خود را برای غیر سکونت اجاره می دهد (مثلاً اقامتگاه قانونی شخص حقوقی) مشمول معافیت موضوع تبصره 11 قانون مالیاتهای مستقیم نمی گردد، (موید این مفهوم رأی اصرداری هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره 1385/11/14-209 می باشد) زیرا وقتی که تکلیف کسر و پرداخت مالیات موضوع تبصره 9 ماده 53 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 می تواند به سهولت در سایه به فعالیت های اقتصادی خود ادامه داده و سالها از زوایه 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 1784/5/30- 1372/4/23 دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ 1372/11/5 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است مضمون گزارش مزبور عبارت است از در اجرای مقررات تبصره الحاقی به ماده 53 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: 1- حکم تبصره 9 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. 2- در ارتباط با اجاره دست دوم املاک چون موجر مالک عین مستاجره نیست و درآمد مشمول مالیات وی به موجب قسمت اخیر ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم بر اساس مابه التفاوت مال الاجاره دریافتی و پرداختی تعیین می گردد 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 می توان 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 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن، پس از شور و بررسی در این خصوص به شرح آتی اعلام رأی می نماید. رأی اکثریت از آنجا که اصولاً محاسبه هر نوع مالیات مستلزم معلوم و مشخص بودن درآمد با ماخذ مشمول مالیات می

باشد، 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 9 الحاقی مورد بحث نخواهند بود.

نظر اقلیت: با عنایت به اطلاق عموم تبصره 9 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 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 فوق الذکر 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 لوایح شماره 2833-1400/3/22 و 212/40734-د-14/7/1400 توضیح داده است که:

"مطابق تبصره 9 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم، وزارتخانه ها، موسسات و شرکتهای دولتی و دستگاه هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تامین می شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتهای و موسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی که پرداخت می کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجب تسلیم نمایند. در اجاره املاک دست دوم، موجر مالک عین مستاجر نبوده و درآمد مشمول مالیات وی (وفق مقررات قسمت اخیر ماده 53 قانون مذکور) بر اساس مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی تعیین می شود، 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 نمی توانند مابه التفاوت مذکور و در نتیجه مالیات متعلق را تعیین نمایند. پرداخت شاکه از تبصره 9 ماده 53 قانون پیش گفته صایب نیست چرا که اصولاً قانونگذار تکلیفی را که نوعاً امکان اجرای آن از جانب اشخاص نباشد وضع نمی کند.

هرچند مفاد حکم مقررات تبصره 9 ماده 53 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 مفاد رأی شماره 4/12830/30-1372/11/9 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی صرفاً ناظر بر رفع مشکلات اجرایی مکلفین کسر مالیات علی الحساب بابت اجاره داری دست دوم بوده و به منزله برقراری معافیت از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره برای موجرینی که مالک عین مستاجر نیستند، نمی باشد و این اشخاص مکلفند درآمد مشمول مالیات خود را مطابق قسمت اخیر ماده 53 قانون مذکور از مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره، پرداخت نمایند. قانونگذار با توجه به اینکه اشخاص مشمول تبصره 9 ماده 53 آن قانون مطابق سایر مقررات قانون به نگهداری دفاتر موضوع قانون تجارت و اسناد و مدارک مکلف بوده و از طرفی اجاره های پرداختی آنان (مطابق مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاک)، جز هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب می گردد و امکان ثبت و ضبط و رصد اطلاعات مالی مربوط به هزینه اجاره های پرداختی اشخاص یاد شده وجود دارد، به شرح تبصره مذکور تکلیف پرداخت مالیات علی الحساب را پیش بینی کرده است. یادآور می شود: در صورت ابطال رأی هیأت عمومی شورای

عالی مالیاتی، مستاجر، مستاجرینی در آینده دچار چالش می شوند که خود مالک ملکی نباشند که به اجاره واگذار می نمایند. راه اندازی سامانه ملی املاک و اسکان کشور در اجرای مقررات تبصره 7 ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم و تکمیل بانک اطلاعات املاک در کشور نیز می تواند بخش قابل توجهی از دغدغه های شاکی را در ارتباط با پیشگیری از فرار مالیاتی مرتفع سازد. " رئیس شورای عالی مالیاتی نیز به موجب لایحه شماره 1517- 1400/3/2 توضیح داده است که:

" هرچند مفاد حکم مقررات تبصره 9 ماده 53 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 53 قانون مذکور) بر اساس مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی تعیین می شود، 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 مابه التفاوت و در نتیجه تعیین مالیات متعلق اقدام نمایند. لازم به ذکر است مفاد رأی شماره 12830/4/30- 11/9/1372 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، نمی باشند. همچنین خاطر نشان می سازد، قانونگذار با توجه به اینکه اشخاص مشمول تبصره 9 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم مطابق مقررات قانون مکلف به نگهداری دفاتر موضوع قانون تجارت و اسناد و مدارک بوده و از طرفی اجاره های پرداختی آنان (مطابق مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاک)، جزء هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب می گردد و امکان ثبت و ضبط و رصد اطلاعات مالی مربوط به هزینه اجاره های پرداختی اشخاص یاد شده وجود دارد، تکلیف پرداخت مالیات علی الحساب در قالب مقررات به شرح تبصره مذکور را پیش بینی 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 راه اندازی سامانه ملی املاک و اسکان کشور و در اجرای مقررات تبصره 7 ماده 169 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم و تکمیل بانک اطلاعات املاک در کشور بخش قابل توجهی از دغدغه ها و خواسته های شاکی (مبنی بر فرار مالیاتی) مرتفع خواهد شد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/9/16 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 9 ماده 53 **قانون مالیاتهای مستقیم** (الحاقی 1371/2/7) که در زمان صدور رأی شماره 12830/4/30 مورخ 1372/11/9 شورای عالی مالیاتی حاکم بوده : «وزارتخانه ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتهای و مؤسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی که پرداخت می کنند 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 9 ماده 53 **قانون مالیاتهای مستقیم** (الحاقی 1371/2/7) که در جریان تصویب قانون اصلاح موادی از **قانون**

مالیاتهای مستقیم مصوب 1380، 11، 27 و قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394، 4، 31 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 بر عهده 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 53 **قانون مالیاتهای مستقیم** مبنی بر اینکه: «درآمد مشمول مالیات املایی 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 املایی 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 4، 30، 12830 مورخ 1372، 11، 9 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 9 الحاقی مورد بحث نخواهند بود»، به دلیل خارج کردن موارد مربوط به اجاره دست دوم از شمول حکم مقرر در ماده 53 **قانون مالیاتهای مستقیم** و تبصره 9 آن خارج از حدود اختیار بوده و با حکم مقرر در ماده 53 **قانون مالیاتهای مستقیم** و تبصره 9 آن ماده مغایرت دارد و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال 1392 ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری