

## قانون مالیاتهای مستقیم - ماده 53

29 آبان 1404  
Thursday, November 20, 2025  
28 جمادی الاول 1447

سامانه رسیدگی به شکایات  
(موضوع ماده 25 قانون ارتقای  
سلامت اداری و مبارزه با فساد)

سامانه دریافت گزارش  
فرار مالیاتی

## اطلاعیه ها

قابل توجه فعالان اقتصادی مناطق آزاد  
تجاری - صنعتی

اطلاعیه (قابل توجه اشخاص  
حقیقی و حقوقی) - اصلاح مواد  
فصل دوم آیین نامه اجرایی موضوع  
تبصره (3) ماده 169 قانون مالیات  
های مستقیم (تسهیل فرایند صدور  
شماره اقتصادی برای فعالان اقتصادی)

اطلاعیه- مالیات مقطوع سکه (قابل  
توجه اشخاص حقیقی خریدار سکه در  
سال 1398)

قابل توجه جایگاهداران سوخت-  
فراخوان مشمولان مرحله هشتم اجرای  
نظام مالیات بر ارزش افزوده

اطلاعیه- قابل توجه موسسات خیریه و  
عام المنفعه

فرم نظرسنجی از ارباب رجوع - موضوع  
ماده 8 طرح تکريم مردم

آرشیو اطلاعیه ها

**ماده 53-** 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.

درآمد مشمول مالیات در مورد اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس بر اساس این ماده محاسبه خواهد شد.

در رهن تصرف، رهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

هرگاه موجر مالک نباشد، درآمد مشمول مالیات وی عبارت است از مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره.

حکم این ماده در مورد خانه های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود جاری نخواهد بود. [1]

**تبصره 1-** محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی شود مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می شود. در صورتی که چند واحد مسکونی، محل سکونت مالک و یا افراد مزبور باشد، یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از شمول مالیات موضوع این بخش خارج خواهد بود.

**تبصره 2-** املاکی که مجانا در اختیار سازمانها و موسسات موضوع ماده (2) این قانون قرار می گیرد غیر اجاری تلقی می شود.

**تبصره 3-** از نظر مالیات بر درآمد اجاره املاک هر واحد آپارتمان یک مستغل محسوب می شود.

**تبصره 4-** در مورد املاکی که با اثاثه یا ماشین آلات به اجاره واگذار می شود، درآمد ناشی از اجاره اثاثه و ماشین آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات این فصل می شود.

**تبصره 5-** مستحذاتی که طبق قرارداد از طرف مستأجر در عین مستأجره به نفع موجر ایجاد می شود، بر اساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحذنه به موجر تقویم و پنجاه درصد (50%) آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می گردد.

**تبصره 6-** هزینه هایی که به موجب قانون یا قرارداد به عهده مالک است و از طرف مستأجر انجام می شود و همچنین مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستأجر تقبل شده در صورتی که عرفا به عهده مالک باشد، به بهای روز انجام هزینه تقویم و به عنوان مال الاجاره غیر نقدی به جمع اجاره بهای سال انجام هزینه اضافه می شود.

**تبصره 7-** در صورتی که مالک اعیان احداث شده در عرصه استیجاری ملک را کلا یا جزئا به اجاره واگذار نماید، مبلغ اجاره پرداختی بابت عرصه به نسبت مورد اجاره از مال الاجاره دریافتی کسر و مازاد طبق مقررات صدر این ماده مشمول مالیات خواهد بود.

**تبصره 8-** در صورتی که مالک محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بها مهلتی برای تخلیه ملک داده شود، در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می باشد تا شش ماه و در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می شود.

**تبصره 9-** وزارتخانه ها، موسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتها و موسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفاند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی که پرداخت می کنند کسر و تا پایان ماه بعد [2] به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند.

**تبصره 10-** واحدهای مسکونی متعلق به شرکتهای سازنده مسکن که قبل از انتقال قطعی و طبق اسناد و مدارک مثبته به موجب قرارداد واگذار می گردد مادام که در تصرف خریدار می باشد، در مدت مذکور اجاری تلقی نمی شود و از لحاظ مالیاتی با خریدار مانند مالک رفتار خواهد شد مشروط براینکه مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (59) این قانون به مأخذ تاریخ تصرف پرداخت شده باشد.

**تبصره 11-** مالکان مجتمع های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت راه و شهرسازی [3] ساخته شده یا می شوند در طول مدت اجاره از صد در صد (100%) مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می باشد در

## رای شورا: 30/4/12830

رفع ابهام درخصوص حکم تبصره 9 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به اجاره دست دوم

شماره: 30/4/12830

تاریخ: 1372/11/09

پیوست:

سامانه رسیدگی به شکایات  
(موضوع ماده 25 قانون ارتقای  
سلامت اداری و مبارزه با فساد)سامانه دریافت گزارش  
فرار مالیاتی

## اطلاعیه ها

قابل توجه فعالان اقتصادی مناطق آزاد  
تجاری - صنعتیاطلاعیه (قابل توجه اشخاص  
حقیقی و حقوقی) - اصلاح مواد  
فصل دوم آیین نامه اجرایی موضوع  
تبصره (3) ماده 169 قانون مالیات  
های مستقیم (تسهیل فرایند صدور  
شماره اقتصادی برای فعالان اقتصادی)اطلاعیه- مالیات مقطوع سکه (قابل  
توجه اشخاص حقیقی خریدار سکه در  
سال 1398)قابل توجه جایگاهداران سوخت-  
فراخوان مشمولان مرحله هشتم اجرای  
نظام مالیات بر ارزش افزودهاطلاعیه- قابل توجه موسسات خیریه و  
عام المنفعهفرم نظرسنجی از ارباب رجوع - موضوع  
ماده 8 طرح تکریم مردم

آرشیو اطلاعیه ها

تاریخ سند: 1372/11/09  
شماره سند: 30/4/12830  
کد سند: م/53/1372/  
وضعیت سند: منسوخ  
دانلود پیوست

بازگشت به ماده قانونی

سایر رای شوراها

\*انتقال با اسناد عادی

رفع ابهام درخصوص حکم تبصره  
9 ماده 53 قانون مالیاتهای

مستقیم نسبت به اجاره دست

دوم

رفع ابهام درخصوص درآمد رهن  
تصرف

\* وضعیت مالکیت در اسناد

عادی

\* اجاره واگن

معافیت درآمد اجاره موضوع

تبصره 11 صرفا مختص

واحدهای مسکونی می باشد

در مورد املاکی که به صورت

زمین یا دارایی اعیان با تنظیم

سند عادی به فروش می رود

واینکه تا زمان رفتن محضر این  
فاصله آیا ملک اجاری تلقی می

شود یا خیر

صورجلسه مورخ 1396/05/03

شورای عالی مالیاتی در اجرای بند  
3 ماده 255 قانون مالیاتهای

مستقیم

سایر اسناد مرتبط

گزارش شماره 30/5/1784- 1372/04/23 دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ 1372/11/05 هیئت عمومی شورایعالی 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 دارائی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجد تسلیم نمایند. اکنون درخصوص شمول حکم مزبور نسبت به اجاره دست دوم املاک دونظر وجود دارد:

1-حکم تبصره 9 فوق الذکر عام بوده و کلیه اشخاص حقوقی مستأجر خواه اجاره بصورت دست اول باشد و یا دست دوم، مکلف به کسر مالیات می باشد.

2-در ارتباط با اجاره دست دوم املاک، چون موجد مالک عین مستاجر نیست و درآمد مشمول مالیات وی به موجب قسمت اخیر ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم براساس مابه التفاوت مال الاجاره دریافتی و پرداختی تعیین می گردد، از طرفی اجرای تکلیف یادشده توسط مستاجر در اینگونه موارد با عنایت به اینکه اطلاع دقیقی از میزان مال الاجاره پرداختی توسط موجد مزبور به مالک ندارد بالاخص در مواردیکه شخصی مجموعه واحدهای مسکونی ای تجاری را بطور یک جا اجاره گرفته و جزئی از آنرا مجددا بغیر اجاره دهد تفکیک میزان مال الاجاره پرداختی مستاجر بابت این قسمت جزئی غالبا امکان پذیر نخواهد بود، لذا بعلت وجود مشکلات اجرائی منجمله مسائل مربوط به استرداد اضافه مالیات پرداختی می توان تکلیف کسر مالیات از مال الاجاره پرداختی به موجدین غیرمالک را منتفی دانست.»

التهایه دفتر فنی مالیاتی جهت تعیین تکلیف راجع به ابهام موجود، پیشنهاد احاله موضوع به شورایعالی مالیاتی نموده است.

اینک هیأت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن ، پس از شور و بررسی در این خصوص بشرح آتی اعلام رای می نماید.

## رای اکثریت

از آنجا که اصولا محاسبه هرنوع مالیات مستلزم معلوم و مشخص بودن درآمد یا مأخذ مشمول مالیات می باشد، از طرفی مستاجرین بعدی صلاحیت تحقیق و ورود در رابطه بین مالکین و مستاجرین اولیه ندارند و با این ترتیب مبنای احتساب مالیات بردرآمد اجاری در اینگونه موارد برای مستاجرین یادشده روشن نیست، علیهذا صرف نظر از مشکلات اجرائی 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 غیر مالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره 9 الحاقی مورد بحث نخواهند بود.

## نظر اقلیت :

با عنایت به اطلاق و عموم تبصره 9 ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه 1366 مجلس شورای اسلامی و اصلاحیه بعدی آن دایر بر تکلیف کسر مالیات بر درآمد از مال الاجاره پرداختی و تسلیم رسید آن به موجر، کلیه اشخاص مذکور در تبصره مکلف به رعایت مفاد تبصره فوق الذکر درخصوص اجاره دست دوم نیز خواهند بود[1].

محمد طاهر - علی اصغر محمدی - محمدعلی سعیدزاده

1 . به موجب دادنامه شماره 140009970905812528 و 140009970905812529 مورخ 1400/09/16 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، این رای ابطال شد. تصویر دادنامه های فوق به موجب نامه شماره 200/11944/ص مورخ 1400/10/20 رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور ارسال شد.

## مواد قانونی وابسته

**ماده 53 -** درآمد مشمول مالیات املایی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر ...



سامانه عملیات الکترونیکی مودیان مالیاتی

بیانیه حریم خصوصی

شناسنامه خدمات سازمان امور مالیاتی کشور

سامانه مالیات بر ارزش افزوده

سایر سامانه ها...

آدرس: میدان امام خمینی، خیابان صور اسرافیل خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور  
کد پستی : 1114943661  
صندوق پستی : 11115-1651  
تلفنخانه 39903990

کلیه حقوق این سامانه برای سازمان امور مالیاتی کشور محفوظ می باشد.  
سازمان امور مالیاتی کشور همواره از پیشنهادات و انتقادات سازنده شما مودیان گرامی استقبال می نماید.



intamedia.ir © 2019

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 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 ابطال شد - مصوب ۱۴۰۰/۰۹/۱۶

شماره 0000596 - 1400/ 10/ 1

بسمه تعالی

جناب آقای اکبرپور

رئیس هیأت مدیره و مدیر عامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه های 140009970905812528 و 140009970905812529 مورخ 9/ 16/ 1400/ با موضوع: «حکم مقرر در رأی شماره 12830/ 4/ 30 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 ابطال.» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می گردد.

مدیر کل هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری - یدالله اسمعیلی فرد

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

شماره پرونده: ۰۰۰۲۲۲۳ و ۰۰۰۰۵۹۶

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:

" بنابر صراحت تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ موضوع بند (الف) ماده ۹ «قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی که در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، «وزارتخانه ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاه هایی 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 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 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 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 غیر مالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ 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 مظرورف 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 -





**رأی شماره هاي 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 ملك مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیر مالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ه الحاقی مورد بحث نخواهند بود»، به دلیل خارج کردن موارد مربوط به اجاره دست دوم ابطال شد - مصوب ۱۴۰۰/۰۹/۱۶**

یعني 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 يك 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 ملك 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 مادتين 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 بر 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. موبد 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 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 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 يك قرارداد اجاره با يك شخص معتمد یا یکی از اعضای خانواده، ملك خود را به اجاره واگذار و سپس توسط این شخص ملك 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 ملك 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 ملك تحصیل می‌نماید گردیده و از سویی 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



**رأی شماره هاي 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 ملك 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 ابطال شد - مصوب ۱۴۰۰/۰۹/۱۶**

اقتصادي صورت مي‌گیرد. به عبارت دیگر شرکتهای صوري بستر مناسبی برای فعال اقتصادی که منتفع اصلي 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 يك 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 ملك مسکونی خود را برای غیر سکونت اجاره می‌دهد (مثلاً اقامتگاه قانونی شخص حقوقی) مشمول معافیت موضوع تبصره ۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌گردد. (مؤید 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 گراف 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 يك 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 مال‌الاجاره پرداختی را کسر و ظرف ده روز به اداره امور اقتصادی و دارایی محل وقوع ملك 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 فوق‌الذکر 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 مستاجره نیست و درآمد مشمول مالیات وی به موجب قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم براساس مابه‌التفاوت مال‌الاجاره 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 مال‌الاجاره 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 مال‌الاجاره 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 مال‌الاجاره 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 جاری 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 ملك مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیرمالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود.



**رأی شماره هاي 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 ملك 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 ابطال شد - مصوب ۱۴۰۰/۰۹/۱۶**

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 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 ۲۸۳۳- ۱۴۰۰/۳/۲۲ و ۴۰۷۳۴/۲۱۲/د - ۱۴۰۰/۷/۱۴ 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 ملك پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند. 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 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 شاکي از تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون پیش گفته صایب 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 ملك 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 شاکي 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 علی‌الحساب 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 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 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 علی‌الحساب در قالب مقررات به شرح تبصره مذکور را





**رأی شماره هاي 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 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 ابطال شد - مصوب ۱۴۰۰/۰۹/۱۶**

پیش‌بینی کرده است و در صورت ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، مستاجر/ مستأجرینی 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 شاکي (مبني 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 ۱۲۸۳۰/۴/۳۰ 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 و مؤسسات 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 موادی 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 مؤجر 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 مؤجر وی دست اول باشد یا دست دوم و... در عین حال، حکم مقرر در صدر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مبني بر اینکه: «درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال‌الاجاره، اعم از نقدي و غیر نقدي، 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 قبلي (موجرین) محاسبه می‌شود و از همین رو، 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 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

