

بسمه تعالی

تاریخ دادنامه : ۱۳۹۸/۱۱/۱۵

شماره دادنامه: ۱۶۹ الی ۱۷۲

شماره پرونده : ۹۸۰۳۳۸۵، ۹۸۰۱۸۷۵، ۹۸۰۳۵۴، ۹۷۰۳۹۱۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی : آقایان: ۱- بهمن زبردست ۲- عطا ... سهرابی با وکالت ذبیح اله فرامرز ۳- حمیدرضا فتاحی ۴- سعید کریمی

موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰/ص - ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار : شاکیان به موجب دادخواست‌های جداگانه ابطال بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰/ص ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده‌اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده‌اند که:

«۱- بر اساس تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم: «حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل» و با توجه به اینکه بر اساس این تبصره حق واگذاری صرفاً شامل کاربری تجاری بوده و شامل کاربری‌های دیگر مانند کاربری اداری و صنعتی نمی‌گردد؛ بنابراین بخشنامه مورد شکایت که مفاد حکم مقرر در قانون را نسبت به سایر کاربری‌ها توسعه داده، خلاف قانون و خارج از اختیار می‌باشد .

۲- بر اساس بخشنامه مورد شکایت، اراضی دارای کاربری‌های مختلف از جمله تجاری (با تأیید مراجع ذیصلاح قانونی)، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل موضوع قسمت اخیر ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند. در متن این بخشنامه به سه مقرر استناد شده است که در هر سه مورد از این مقررات، حکمی مغایر با بخشنامه مورد شکایت بیان شده و مقررات فوق اراضی تجاری را مشمول مالیات حق واگذاری محل ندانسته‌اند. مقرر اول بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ - ۲۷/۷/۱۳۸۴ است که بر اساس آن اعلام شده است که: «منظور از (موقعیت تجاری) مذکور در تبصره ۲ ماده ۵۹ آن نیست که زمینه‌ای واقع در منطقه تجاری در صورت انتقال مشمول مالیات حق واگذاری محل بشود. لذا متذکر می‌گردد مادام که ملک به صورت زمین بوده و فعالیت تجاری و یا کسب و کاری در آن صورت نگیرد، در موارد انتقال قطعی مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.» مقرر دوم مورد استناد رأی مورخ ۲۶/۴/۱۳۷۹ شورای عالی مالیاتی است که بر اساس آن مقرر شده است که: «منظور از حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل موضوع تبصره ۵ ماده ۵۹ قانون مذکور، حقوق به رسمیت شناخته شده توسط مراجع ذیصلاح برای واحدهای تجاری می‌باشد، بنابراین در مورد نقل و انتقال اراضی به طور کلی و ساختمان‌های دارای کاربری مسکونی به صرف وقوع این گونه املاک در مناطق تجاری و یا صنعتی فرض تعلّق حق واگذاری محل موجه نمی‌باشد.» مقرر سوم مورد استناد هم‌رأی مورخ ۱۳۹۵/۸/۱۲ شورای عالی مالیاتی است که در خصوص مصادیق بند (ز) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور صادر شده و در آن حتی یک‌بار هم به عبارت «زمین» اشاره نشده است. بنابراین با توجه به مغایرت نتیجه بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰ - ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ با مقررات مورد استناد در خود این بخشنامه، این بخشنامه مغایر با ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم و دادنامه شماره ۸۷/۳۲۵ - ۱۳۸۷/۵/۱۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است که مفاد یکی از مقررات مورد استناد در بخشنامه مورد شکایت (بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ - ۱۳۸۴/۷/۲۷) را تأیید کرده است.»

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:



«مخاطبان/ ذینفعان: امور مالیاتی شهر و استان تهران و ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: نحوه مطالبه مالیات حق واگذاری محل اراضی دارای کاربری‌های متفاوت

با توجه به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نحوه مطالبه مالیات حق واگذاری محل اراضی دارای کاربری‌های متفاوت بدین وسیله مقرر می‌دارد:

با توجه به قسمت‌های (الف)، (ب) و (ج) بند ۵ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ - ۱۳۸۴/۷/۲۷ و رأی شماره ۳۸۱۴/۴/۳۰ - ۱۳۹۶/۴/۲۶ شورای عالی مالیاتی و همچنین با اتخاذ ملاک از رأی اکثریت صورت جلسه شماره ۶ - ۲۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱۲ شورای عالی مالیاتی مبنی بر اینکه حق واگذاری محل مستلزم وجود حقوق به رسمیت شناخته شده از سوی مراجع ذی صلاح قانونی می‌باشد که در عرف رایج نیز متضمن مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه و اعیان برای صاحب حق است، بنابراین اراضی بایر و یا دارای کاربری مسکونی، فارغ از محل استقرار در موقعیت‌های مختلف اعم از تجاری، صنعتی، اداری و ... به طور کلی مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهند بود و سایر اراضی دارای کاربری‌های مختلف از جمله تجاری (با تأیید مراجع ذی صلاح قانونی)، فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحقات در محل، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، ملک مذکور مشمول مالیات حق واگذاری محل موضوع قسمت اخیر ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور (وزارت امور اقتصادی و دارایی) به موجب لوایح شماره ۱۳۹۸/۶/۱۰ - د/۱۶۷۴۵/۲۱۲ - ۱۳۹۸/۴/۳ و ۱۶۷۴۳/۲۱۲ - د/۱۶۷۴۳/۲۱۲ توضیح داده است که:

«طبق ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴ نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد. همچنین طبق تبصره ۲ ماده مذکور حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل. مطابق بند (الف) رأی شماره ۶ - ۲۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱۲ شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه شماره ۹۹/۹۵/۲۳۰ - ۱۳۹۵/۱۲/۲ ابلاغ گردیده است، حق واگذاری محل مستلزم وجود حقوق به رسمیت شناخته شده از سوی مراجع ذی صلاح قانونی است که در عرف رایج نیز متضمن مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه و اعیان مورد نظر برای صاحب حق می‌باشد. همان طور که در بخشنامه مورد شکایت و بند (ب) بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ - ۱۳۸۴/۷/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور آمده است: منظور از موقعیت تجاری در تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون یادشده آن نیست که زمینه‌ای واقع در منطقه تجاری در صورت انتقال مشمول مالیات حق واگذاری محل تلقی شود مادام که ملک به صورت زمین بوده و فعالیت تجاری و یا کسب و کاری در آن صورت نگیرد، در موارد انتقال قطعی مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

درواقع زمین تنها در صورتی که دارای کاربری‌های مختلف از جمله تجاری از سوی مراجع ذی صلاح قانونی (حقوق به رسمیت شناخته شده از سوی مراجع ذی صلاح قانونی) باشد که در عرف رایج نیز چنین زمینی متضمن مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی برای صاحب حق است، در زمان نقل و انتقال این حقوق، مشمول مالیات حق واگذاری محل می‌باشد. لیکن اراضی بایر (فاقد کاربری) و دارای کاربری مسکونی اعم از این که در موقعیت تجاری مستقر باشند یا در موقعیت غیرتجاری، مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهند بود. در بخشنامه مورد شکایت تصریح شده که در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی برای سایر اراضی (به جزء اراضی بایر و دارای کاربری مسکونی) به لحاظ تأییدیه مراجع ذی صلاح قانونی از حیث کاربری در زمان انتقال، مشمول مالیات حق واگذاری محل می‌باشد. با توجه به توضیحات پیش گفته، بخشنامه یادشده، مغایرتی با مفاد بخشنامه ۱۳۵۳۰ - ۱۳۸۴/۷/۲۷ و آراء شماره ۶ - ۲۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱۲ و ۱۳۸۴ - ۱۳۷۹/۴/۲۶ شورای عالی مالیاتی نداشته، شاکی نیز صریحاً دلیلی بر مغایرت بخشنامه با قانون خاص بیان نکرده است.



لذا استدعای رسیدگی و رد شکایت را دارد. در پایان یادآور می‌شود: همچنین دعوت از این سازمان جهت شرکت در جلسه هیئت تخصصی و حسب مورد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد استدعاست.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ 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

بر اساس ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم: «نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد.» و طبق تبصره ۲ همین ماده: «حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل.» با توجه به اینکه بر اساس حکم مقرر در تبصره فوق، حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری‌های تجاری می‌باشد، بخشنامه مورد شکایت که بر اساس آن، سایر اراضی دارای کاربری‌های مختلف نیز با تأیید مراجع ذیصلاح قانونی فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحذات در محل، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل اعلام شده‌اند، مغایر با تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم است و مستند به حکم 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 - محمد کاظم بهرامی

