



موضوع	رای شماره ۲۰۴ و ۲۰۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۴/۱۴ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : اعمال ماده ۹۲- ابطال بخشنامه شماره ۳۶/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۱۴ معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی)
* شماره پرونده : هـ/ع/ ۰۰۰۲۰۵۸ و ۰۰۰۲۱۴۲ شماره دادنامه: ۲۰۵- ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۲۰۴ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۴/۱۴ شاکی : آقای حمیدرضا فتاحی* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته : اعمال ماده ۹۲- ابطال بخشنامه شماره ۳۶/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۱۴ معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی* شاکی دادرستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته اعمال ماده ۹۲- ابطال بخشنامه شماره ۳۶/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۱۴ معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد: بخشنامه شماره ۳۶/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۱۴ معاونت حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده درخصوص وضعیت شمول مالیات انتقال حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم، موکدا یادآور می گردد: به موجب دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ هیات عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۳۹ مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۴)، بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ که درخصوص شمول مالیات حق واگذاری محل نسبت به نقل و انتقال اراضی با کاربری های مختلف صادر شده بود، ابطال شد. همچنین مطابق دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۵۳ مورخ ۱۴۰۰/۳/۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع بخشنامه شماره ۲۱۰/۱۴۰۰/۲۹ مورخ ۱۴۰۰/۰۴/۰۸)، صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی در خصوص تعلق مالیات حق واگذاری محل به املاک دارای اعیانی با کاربری های مختلف (به جز مسکونی) با تأیید مراجع ذیصلاح قانونی و به شرط احراز وجود مازاد ارزش نسبت به بهای ملک مورد انتقال با کاربری مسکونی، با این استدلال که حق واگذاری محل ناظر بر املاک تجاری است و شامل کاربری های اداری، صنعتی و آموزشی نمی شود، از تاریخ تصویب ابطال گردید. بنابراین با عنایت به دادنامه های مذکور و مفاد ماده (۵۹) قانون یادشده و تبصره (۲) آن، به طور کلی انتقال حق واگذاری محل صرفاً در مورد املاک دارای کاربری تجاری مورد تأیید مراجع ذیصلاح قانونی (اعم از عرصه و اعیان) موضوعیت دارد که در زمان انتقال از طرف صاحبان حق، مشمول مالیات حق واگذاری محل در چارچوب مقررات مربوط خواهد بود و درخصوص سایر کاربری ها (اداری، صنعتی، آموزشی و ...) به جز کاربری تجاری مالیات حق واگذاری محل موضوعیت ندارد. محمود علیزاده -معاون حقوقی و فنی مالیاتی* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مقرر شکایت : با عنایت به اینکه بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ سازمان با موضوع نحوه مطالبه حق واگذاری محل اراضی دارای کاربری های متفاوت که برای مطالبه مالیات حق واگذاری از محل اراضی با کاربری های غیرمسکونی طی دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ با استدلال به اینکه حق واگذاری محل ناظر به املاک تجاری است، ابطال شده است، همچنین بخشنامه شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۲۰ و رای شماره ۱۸/۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی پیوست آن در راستای ماده ۹۲ قانون دیوان عدالت اداری بموجب رای شماره ۳۵۳ مورخ ۱۴۰۰/۳/۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده است. مع الاسف سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه مورد شکایت به شماره ۳۶/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۱۴ مطالبه مالیات از اراضی با کاربری تجاری اما فاقد مستحقات تجاری را مشمول حق واگذاری و تجویز و منطبق با تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم دانسته است با توضیحاتی در ماهیت حق کسب و پیشه و کاربری تجاری و سوابق موارد اشاره شده در آراء هیات عمومی دیوان عدالت اداری، درخواست ابطال مصوبه را دارند. پرونده دیگر با موضوع مشابه از شاکی به شکل دادرسی، لف پرونده شده است.* خلاصه مدافعات طرف شکایت : با توجه به اینکه: ۱- بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ در خصوص مالیات حق واگذاری محل نسبت به نقل و انتقال اراضی (به غیر از اراضی بایر و مسکونی، سایر اراضی دارای کاربری های مختلف از جمله تجاری فارغ از وجود مستحقات، در صورت احراز ارزش مازاد نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی مشمول حق واگذاری شناخته شده بود، هیات عمومی دیوان عدالت اداری با استدلال به اینکه برابر تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری تجاری است، رای به ابطال بخشنامه داده اند. ۲- رای شماره ۱۸/۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی نیز راجع به واگذاری املاک (ساختمان و مستحقات) با کاربری های اداری، صنعتی و آموزشی بوده که طی رای شماره ۳۵۳ مورخ ۱۴۰۰/۳/۴ ابطال می گردید. ۳- بخشنامه شماره ۵۹۶۴۸/۱۲۱۲۶/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۱۰/۲۱ چنانچه احراز گردد وجوهی بابت انتقال حق واگذاری محل دریافت شده باشد، فارغ از نوع کاربری ملک، مالیات متعلق مطالبه می شود، که شکایت از این بخشنامه طی رای شماره ۳۱۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۳۰ مردود و حکم به رد شکایت صادر می گردد. ۴- مطابق تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم «حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل.» ولی شاکی حق واگذاری را صرفاً شامل حق کسب و پیشه یا تجارت دانسته است. بنابراین بخشنامه شماره ۳۶/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۵/۱۳ (مورد شکایت) در جهت تبیین موارد تعلق حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ و در راستای آراء هیات عمومی دیوان عدالت اداری صادر شده است، در خواست رد شکایت	

را دارد. همچنین تقاضای دعوت برای حضور در جلسه رسیدگی را دارند.* نظریه تهیه کننده گزارش: نظر به اینکه اولاً مطابق ماده ۵۹ قانون مالیات-های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳) که بیان داشته «نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و 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» و تبصره ۲ ماده مذکور که اعلام می‌دارد «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»، علیهذا اخذ مالیات بابت واگذاری املاک تجاری، مغایرتی با قانون ندارد. ثانیاً بر اساس آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۳۵۳ (مورخ ۱۴۰۰/۳/۴) و ۱۶۹ الی ۱۷۲ (مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵) که بخشنامه مورد شکایت در رای اخیرالذکر را «که براساس آن، سایر اراضی دارای کاربری-های 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»، ابطال نموده است، بنابراین مقررره مورد شکایت در مانحن-فیه که مالیات حق واگذاری را صرفاً نسبت به املاک دارای کاربری تجاری اعلام کرده است و در خصوص سایر کاربری-ها مالیاتی تعیین نکرده، مطابق با آرای مذکور هیات عمومی می-باشد. تهیه کننده گزارش: صفدر محقیپرونده شماره هـ/ع/۲۰۵۸ و ۰۰۰۲۱۴۲ مبنی بر درخواست ابطال بخشنامه شماره ۳۶/۱۴۰۰/۲۱۰۰ (مورخ ۱۴۰۰/۵/۱۴) معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور- با موضوع: موارد تعلق مالیات حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات-های مستقیم)، در جلسه مورخ ۱۴۰۰/۳/۲۹ هیات تخصصی مالیاتی بانکی مورد رسیدگی قرار گرفت و اعضا به شرح ذیل اقدام به صدور رای نمودند: رای هیات تخصصی مالیاتی بانکینظر به اینکه اولاً مطابق ماده ۵۹ قانون مالیات-های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳) که بیان داشته «نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و 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» و تبصره ۲ ماده مذکور که اعلام می‌دارد «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»، علیهذا اخذ مالیات بابت واگذاری املاک تجاری، مغایرتی با قانون ندارد. ثانیاً به موجب آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۳۵۳ (مورخ ۱۴۰۰/۳/۴) و ۱۶۹ الی ۱۷۲ (مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵) که بخشنامه مورد شکایت در رای اخیرالذکر را «که براساس آن، سایر اراضی دارای کاربری-های 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»، ابطال نموده است، بنابراین مقررره مورد شکایت در مانحن-فیه که مالیات حق واگذاری را صرفاً نسبت به املاک دارای کاربری تجاری اعلام کرده است و در خصوص سایر کاربری-ها مالیاتی تعیین نکرده، مطابق با آرای مذکور هیات عمومی می-باشد. بنا به مراتب فوق، بخشنامه شماره ۳۶/۱۴۰۰/۲۱۰۰ (مورخ ۱۴۰۰/۵/۱۴) معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور)، به اتفاق آرای اعضای هیات تخصصی مالیاتی بانکی، خارج از حدود اختیارات مرجع وضع مصوبه و مغایر قوانین نبوده و قابل ابطال تشخیص نمی-گردد. این رای به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ ظرف مهلت بیست روز از تاریخ صدور از جانب رئیس محترم دیوان عدالت اداری یا ۱۰ نفر از قضات محترم دیوان عدالت اداری قابل اعتراض است. ابوالفضل حسن زاده‌نایب رئیس هیات تخصصی مالیاتی بانکیدیوان عدالت اداری