



رای شماره ۱۲۰۵ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۵ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ۱. ابطال صورتجلسه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۸-۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۸. ۲. ابطال بخشنامه شماره ۳۹/۹۹/۲۱۰ مورخ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی ۳. ابطال بند (۱) نظریه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی به شماره ۲۹۴۱۱/۲۳۲/د مورخ ۱۳۹۹/۰۷/۰۵)

* شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۰۰۰۹۲ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۰۵ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۰/۱۵

* شاکی: آقای حمیدرضا فتاحی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ۱. ابطال صورتجلسه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۸-۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸. ۲. ابطال بخشنامه شماره ۳۹/۹۹/۲۱۰ مورخ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی ۳. ابطال بند (۱) نظریه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی به شماره ۲۹۴۱۱/۲۳۲/د مورخ ۱۳۹۹/۷/۵

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ۱. ابطال صورتجلسه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۸-۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸. ۲. ابطال بخشنامه شماره ۳۹/۹۹/۲۱۰ مورخ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی ۳. ابطال بند (۱) نظریه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی به شماره ۲۹۴۱۱/۲۳۲/د مورخ ۱۳۹۹/۷/۵ تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

۱. صورتجلسه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۸-۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸:

املاکی (ساختمان و مستحذات) که با تایید مراجع ذیصلاح قانونی، دارای حقوق شناخته شده بوده و به تبع ارزشی بیش از قیمت روز آن املاک با کاربری مسکونی دارند، از جمله کاربری های اداری- صنعتی و آموزشی و همچنین اراضی با کاربری تجاری وفق دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۵، در هنگام واگذاری، مشمول مالیات موضوع ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم خواهند بود.

۲. ابطال بخشنامه شماره ۳۹/۹۹/۲۱۰ مورخ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی:

ابلاغ دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۴۶ ص مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴: به پیوست دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متضمن رای آن هیأت به شرح ذیل (مبنی بر ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۴۶ ص مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴)، جهت اجرا ابلاغ می شود.

۳. ابطال بند (۱) نظریه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی به شماره ۲۹۴۱۱/۲۳۲/د مورخ ۱۳۹۹/۷/۵:

با توجه به رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶، به نظر این دفتر، نقل و انتقال زمین با کاربری تجاری با تایید مراجع ذیصلاح قانونی و فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحقات در محل، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل می باشد.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

مطابق ماده ۷۶ قانون مالیات های مستقیم در راستای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف مقرر می دارد: در مواردی که نقل و انتقال موضوع ماده ۵۲ این قانون حسب مورد مشمول موارد ۵۹ یا ۷۷ باشد وجه دیگری بابت مالیات بر درآمد نقل و انتقال مزبور مطالبه نخواهد شد.

تبصره ۲ ماده ۵۹ موارد حق واگذاری را به مصادیق تجاری محدود نموده است. همچنین رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۰ اخذ مالیات حق واگذاری محل به سیار اراضی دارای کاربری های غیرتجاری را ابطال نموده است. لذا مصوبات مورد شکایت مغایر با قانون و رای سابق هیأت عمومی دیوان عدالت اداری می باشد.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۹۰۵۴/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۸/۲۴ و لایحه شماره ۳۳۳۷/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۴/۱ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

۱. به موجب بخشنامه شماره ۲۹/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۴/۸ معاونت حقوقی و فنی مالیاتی تصویر دادنامه شماره ۳۵۳ مورخ ۱۴۰۰/۳/۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی جهت اجرا به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی ابلاغ گردیده است. لذا رسیدگی به درخواست ابطال صورتجلسه مذکور موضوعاً منتفی می باشد.

۲. موضوع بخشنامه شماره ۳۹/۹۹/۲۱۰ مورخ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی صرفاً ابلاغ عین رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بوده و از این جهت قابل ابطال نمی باشد.

۳. اولاً؛ نظریه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی به شماره ۲۹۴۱۱/۲۳۲/د مورخ ۱۳۹۹/۷/۵ جنبه مشورتی داشته و در پاسخ به استعلام اداره کل امور مالیاتی استان زنجان صادر شده که متضمن توضیحات و برداشت خود از مفاد رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بوده و تهیه کننده نامه مذکور در مقام وضع مقررات و قواعد مستقل الزام آور نبوده است به همین دلیل از مصادیق مصوبات دولتی مشمول بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نمی باشد. به هر ترتیب ادارات و مراجع مالیاتی مکلفند مفاد بخشنامه شماره ۲۹/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۴/۸ را رعایت نمایند. ثانیاً؛ نمی توان با تفسیر به رای، نقل و انتقال اراضی با سوابق مربوط به کاربری های تجاری را که نسبت به بهای زمین با کاربری مسکونی دارای مازاد ارزش هستند از شمول پرداخت مالیات حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم خارج دانست و نامه مذکور دقیقاً به همین مطلب اشاره دارد. ثالثاً؛ ماخذ محاسبه مالیات حق واگذاری محل مطابق ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم، وجوه دریافتی صاحب حق در تاریخ انتقال بوده و اینکه در بخشنامه های سازمان امور مالیاتی و بند یک نامه مذکور «احراز وجوه مازاد نسبت به بهای ملک با کاربری مسکونی» به عنوان یکی از شروط لازم برای شمول مالیات حق واگذاری اعلام شده به دلیل ارائه معیار تشخیص برای مواردی است که وجه پرداختی بابت انتقال حق واگذاری محل به صورت مجزا صورت نمی گیرد لذا از مقایسه وجه دریافتی صاحب ملک با بهای ملک

به فرض مسکونی بودن در تاریخ انتقال، وجود مازاد ارزش بابت حق واگذاری محل امکان پذیر می گردد. لذا بند یک نامه مذکور مغایرتی با قوانین ندارد.

۴. سابقاً در ارتباط با همین موضوع و در راستای اجرای ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و با توجه به رای شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، شاهد صدور رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۳۵۲ الی ۳۵۳ مورخ ۱۴۰۰/۳/۴ می باشیم لذا این قسمت خواسته مشمول ماده ۸۵ قانون مذکور می باشد.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

الف- با لحاظ اینکه بخشنامه شماره ۳۹/۹۹/۲۱۰ مورخه ۱۳۹۹/۴/۱۴ صادره از معاون حقوقی و فنی مالیاتی، به لحاظ موضوع مندرج در بخشنامه و نیز مقدمه آن صرفاً ابلاغ مفاد دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (متضمن ابطال بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰ ص مورخه ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ که در خصوص مالیات حق واگذاری اراضی با سایر کاربری های (غیرتجاری) اعم از مسکونی و غیره بوده است.) جهت اطلاع و اجرا می باشد و به جز ابلاغ مفاد دادنامه صادره از هیأت عمومی جهت اجرا هیچ حکم دیگری که قابلیت ابطال باشد نداشته است.

ب- راجع به تقاضای شاکی نسبت به ابطال نظریه شماره ۲۹۴۱۱/۲۳۲ د مورخه ۱۳۹۹/۷/۵ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی، نیز با عنایت به اینکه این نظر بر راستای مفاد و محتویات دادنامه صدرالاشاره هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخه ۱۳۹۹/۲/۱۶ صادر شده است و در حدود دادنامه یاد شده راجع به موارد مشمول مالیات حق واگذاری اظهارنظر نموده است (هرچند به موجب رای اخیر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۲۱۷۸ مورخه ۱۴۰۰/۷/۲۷ نگرش و اراده هیأت عمومی در خصوص شمول حق واگذاری با تغییراتی مواجه شده است) لیکن این نظریه که ارجاع به دادنامه زمان حاکمیت خویش یعنی دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخه ۱۳۹۹/۲/۱۶ و صدور حکم بر اساس آن می نماید نسبت به مقررات حاکم منطبق بوده و مخالفتی با قوانین نداشته است.

تهیه کننده گزارش:

علی محمدی

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به شکایت آقای حمیدرضا فتاحی در پرونده کلاسه یاد شده:

الف- با لحاظ اینکه بخشنامه شماره ۳۹/۹۹/۲۱۰ مورخه ۱۳۹۹/۴/۱۴ صادره از معاون حقوقی و فنی مالیاتی، به لحاظ موضوع مندرج در بخشنامه و نیز مقدمه آن صرفاً ابلاغ مفاد دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (متضمن ابطال بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰ ص مورخه ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ که در

خصوص مالیات حق واگذاری اراضی با سایر کاربری های (غیرتجاری) اعم از مسکونی و غیره بوده است.) جهت اطلاع و اجرا می باشد و به جز ابلاغ مفاد دادنامه صادره از هیأت عمومی جهت اجرا هیچ حکم دیگری که قابلیت ابطال باشد نداشته است فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید.

ب- راجع به تقاضای شاکی نسبت به ابطال نظریه شماره ۲۳۲/۲۹۴۱۱/د مورخه ۱۳۹۹/۷/۵ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی، نیز با عنایت به اینکه این نظر بر راستای مفاد و محتویات دادنامه صدرالاشاره هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخه ۱۳۹۹/۲/۱۶ صادر شده است و در حدود دادنامه یاد شده راجع به موارد مشمول مالیات حق واگذاری اظهارنظر نموده است (هرچند به موجب رای اخیر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۲۱۷۸ مورخه ۱۴۰۰/۷/۲۷ نگرش و اراده هیأت عمومی در خصوص شمول حق واگذاری با تغییراتی مواجه شده است) لیکن این نظریه که ارجاع به دادنامه زمان حاکمیت خویش یعنی دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخه ۱۳۹۹/۲/۱۶ و صدور حکم بر اساس آن می نماید نسبت به مقررات حاکم منطبق بوده و مخالفتی با قوانین نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ قانون مرقوم الذکر رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره در قسمت الف وب ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. /ط

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری