



رای شماره ۲۱۷۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال صورت جلسه شماره ۱۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰ مورخ ۲۰/۱۰/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۱۷۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۷/۲۷

شماره پرونده: ۹۹۰۳۲۷۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای حسین یارمطافلو

موضوع شکایت و خواسته: ابطال صورت جلسه شماره ۱۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰ مورخ ۲۰/۱۰/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال صورت جلسه شماره ۱۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰ مورخ ۲۰/۱۰/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" با توجه به ابطال بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰/ص-۱۳۹۷/۱۰/۲۴ سازمان امور مالیاتی توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مجدداً شورای عالی مالیاتی طی صورت جلسه شماره ۱۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۱۸ رای دیوان را تفسیر نموده و بخشنامه جدیدی به شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰-۱۳۹۹/۱۰/۲۰ صادر نموده است و از زمین های خالی با کاربری تجاری مالیات سرقفلی اخذ می نماید. همچنین صدور بخشنامه فوق مغایر با بخشنامه ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷ اداره امور مالیاتی نیز می باشد که متذکر می گردد مادام که ملک به صورت زمین بوده و فعالیت تجاری و یا کسب و کاری در آن صورت نمی گیرد در مورد نقل و انتقال اعم از قطعی و غیر قطعی مشمول مالیات سرقفلی نمی گردد لذا خواهشمند است بخشنامه جدید امور مالیاتی به شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰ سازمان امور مالیاتی ابطال گردد. زمین که به صورت بایر بوده و هیچ گونه ساخت و سازی در آن صورت نگرفته است چه مالیات سرقفلی باید پردازد. ضمناً مقرره مورد شکایت مغایر با ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم است. "

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

الف- بخشنامه شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰-۱۳۹۹/۱۰/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور:

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: ابلاغ نظر شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸

به پیوست نظر شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ در خصوص « وضعیت شمول مالیات حق واگذاری محل نسبت به نقل و انتقال املاک دارای کاربری های مختلف» که در اجرای قسمت اخیر بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ به تنفیذ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور رسیده است، برای اجرا ابلاغ می شود. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

ب- صورتجلسه شورای عالی مالیاتی به شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸

" « نامه شماره ۳۳۳۶۹/۲۳۰/د - ۱۳۹۹/۷/۲۷ معاون درآمدهای مالیاتی در خصوص موارد شمول مالیات حق واگذاری محل، موضوع ماده (۵۹) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱، حسب ارجاع مورخ ۱۳۹۹/۸/۱۴ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

به موجب نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۵/۹۹ - ۱۳۹۵/۱۲/۲، «مصادیق مربوط به حق واگذاری محل، مستلزم وجود حقوق به رسمیت شناخته شده از سوی مراجع ذیصلاح قانونی است که در عرف رایج نیز متضمن مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه و اعیان مورد نظر برای صاحب حق می باشد.»

همچنین به موجب مفاد جزء (ب) بنده ۱۵ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ - ۱۳۸۴/۷/۲۷ که اشعار می دارد: «متذکر می گردد مادام که ملک بصورت 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.» و نیز بخشنامه شماره ۳۸۱۴/۴/۳۰ - ۱۳۷۹/۴/۲۶ مبنی بر اینکه 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 می باشد، بنابراین در مورد نقل و انتقال اراضی به طور کلی و ساختمان های دارای کاربری مسکونی به صرف وقوع این گونه املاک در مناطق تجاری و یا صنعتی، فرض تعلق حق واگذاری محل موجه نمی باشد.»

بنابراین از آنجا که بخشنامه های مورد اشاره تاکنون نسخ و یا ابطال نگردیده اند و دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز صرفاً دائر بر ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۴۶ - ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ می باشد، که اساساً متضمن هیچ گونه حکمی در خصوص املاک و ساختمان ها نمی باشد، لذا کماکان املاکی (ساختمان و مستحقات) 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 مزبور، در هنگام واگذاری، مشمول مالیات موضوع ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم خواهند بود.

با عنایت به مفاد دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که تصریح دارد: «طبق تبصره ۲ همین ماده حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب و پیشه با حق تصرف محل با حقوق

ناشی از موقعیت تجاری محله با توجه به اینکه بر اساس حکم مقرر در تبصره فوق، حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری های تجاری می باشد، بخشنامه مورد شکایت که بر اساس آن، بایر 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 شده اند، 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 می شود.

از مفاد دادنامه فوق چنین مستفاد می گردد که صرفاً املاک و اراضی با کاربری تجاری مشمول مالیات موضوع ماده (۵۹) قانون مالیاتهای مستقیم بوده و سایر اراضی و املاک با کاربری های غیر تجاری اعم از اداری، صنعتی و آموزشی و ... از شمول این مالیات خارج می باشند.

#### اظهاری نظر شورای عالی مالیاتی

با توجه به ابهام مطرح شده بشرح فوق، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

طبق تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم، حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه با حق تصرف محل با حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل این حکم (حق واگذاری محل از نظر قانون مالیاتهای مستقیم) در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ به عنوان تبصره (۵) ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم لحاظ و در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ بدون تغییر در متن آن در قالب تبصره (۲) ماده ۵۹ متجلی گردیده است. از طرفی قانونگذار در تبصره (۱) ماده ۵۹ اصلاحیه مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ قانون مالیاتهای مستقیم « تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل را بر حسب نوع کاربری ملک و محل وقوع آن از لحاظ موقعیت تجاری و سایر موارد مؤثر در ارزش آن به موجب آیین نامه ای دانسته که در سه ماهه اول هر سال توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و اعلام می گردید. هر چند به دلیل معاذیر اجرایی مفاد تبصره مذکور در تعیین ارزش حق واگذاری محل اجرایی نشده و در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم نیز (تعیین ارزش حق واگذاری محل همانند ارزش معاملاتی موضوع ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم) حذف گردیده است، لیکن تغییری در مراد قانونگذار در تعریف حق واگذاری محل نداشته و مفاد این تبصره بیانگر تعلق حق واگذاری به املاک تجاری و املاک با سایر کاربری ها که در انطباق با تبصره (۳) ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم دارای حقوق به رسمیت شناخته شده هستند، می باشد. علیهذا با عنایت به مراتب پیش گفته و مفاد بخشنامه شماره ۱۳۷۱/۱۰/۹-۶۶۰۶/۴/۳/۴۹۹۲۸ و رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۸۱۴/۴/۳۰ - ۱۳۷۹/۴/۲۶ و همچنین قسمت اخیر جز، (ح) بند (۱۰) بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ - ۱۳۸۴/۷/۲۷ و دادنامه شماره ۳۲۵/۸۷ - ۱۳۸۷/۵/۱۳ دیوان عدالت اداری و ملحوظ نظر قرار دادن این موضوع که مرجع موصوف در دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ - ۱۳۹۹/۲/۱۶- مفاد بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۴۶ - ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ در ارتباط با حق واگذاری سایر اراضی به استثنای اراضی تجاری را باطل نموده است، لذا مفاد بند (۱) ابهام مطرح شده در انطباق با قوانین و مقررات می باشد. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۱۱۶۷/۲۱۲-۱۴۰۰/۲/۷ توضیح داده است که:

" طبق بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۰/۲۴-۱۴۶/۹۷/۲۰۰ با توجه به مقررات تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم اراضی بایر و یا دارای کاربری مسکونی، فارغ از محل استقرار در موقعیت های مختلف اعم از صنعتی، اداری و ... به طور کلی مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود و سایر اراضی دارای کاربری های مختلف از جمله تجاری ( با تایید 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 می باشند. بخشنامه اخیرالذکر در خصوص شمول مالیات حق واگذاری نسبت به سایر اراضی با کاربری های مختلف به موجب دادنامه های شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲-۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردید. بر اساس قسمت اخیر این رای « ... با توجه به اینکه بر اساس حکم مقرر در تبصره فوق (تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم) حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری های تجاری می باشد، بخشنامه مورد شکایت که بر اساس آن سایر اراضی دارای کاربری های مختلف نیز با تایید 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، مشمول مالیات حق واگذاری محل اعلام شده اند، 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 می شود.»

با توجه به مراتب فوق صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی که مطابق با آن املای ( ساختمان و مستحقات) که با تایید مراجع ذی صلاح 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 در هنگام واگذاری، مشمول مالیات موضوع ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم خواهند بود، مغایرتی با قانون و مقررات و رای هیأت عمومی یاد شده ندارد چرا که از رای یاد شده چنین مستفاد نمی گردد که نقل و انتقال املاک (ساختمان و مستحقات) و زمین با کاربری تجاری در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل نیست، رای مزبور صرفاً متضمن خروج سایر اراضی دارای کاربری های مختلف ( کاربری هایی غیر از کاربری تجاری) از شمول مالیات حق واگذاری محل می باشد. بنابراین صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی ( بخشنامه شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰-۱۳۹۹/۱۰/۲۰) در راستای رای شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲-۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صادر شده و مغایرتی با قانون و مقررات مالیاتی و رای مزبور ندارد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۷/۲۷ 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 رای مبادرت کرده است.

#### رای هیأت عمومی

به موجب 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 می باشد» 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 براساس نظریه اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی که در صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ شورای مذکور منعکس شده و موضوع بخشنامه شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور قرار گرفته، نسبت به انتقال اماکن و مستحقات با کاربری آموزشی، صنعتی، اداری و

نحو آن که قابلیت تجاری ندارند و اصولاً حقوق قابل انفکاک نسبت به عین املاک درباره آنها قابل تصور نیست، مالیات حق واگذاری تعیین شده است و این در حالی است که بر مبنای موازین قانونی یادشده، حق واگذاری شامل این قبیل موارد نمی شود؛ لذا صورتجلسه شماره ۲۰۱-۱۸ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ شورای عالی مالیاتی (موضوع بخشنامه شماره ۷۲/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور) مغایر با ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم و دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری