



رای شماره ۳۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (فراز پایانی نامه شماره ۳۳ - ۱۳۹۸/۰۱/۰۷ مدیر امور فنی، حقوقی و اعتراضات سازمان امور مالیاتی کشور که مقرر داشته است « حق الامتیاز پمپ بنزین مستقل از جایگاه و قبل از احداث از سوی مراجع قانونی اخذ می گردد. لذا عرضه آن مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون می باشد.» از تاریخ تصویب ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۳۰۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱/۳۰

شماره پرونده: ۰۰۰۲۷۹۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال فراز پایانی نامه شماره ۳۳ - ۱۳۹۸/۱/۷ مدیر امور فنی، حقوقی و اعتراضات سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال فراز پایانی نامه شماره ۳۳ - ۱۳۹۸/۱/۷ مدیر امور فنی، حقوقی و اعتراضات سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته خود به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" وفق ماده یک قانون مالیات بر ارزش افزوده: « عرضه کالاها و خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد.» این امر عیناً در ماده ۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ نیز بیان شده است. بنابراین از ابتدای اجرایی شدن این قانون تاکنون و در آینده، شمول آن منحصرأ در خصوص عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها بوده ولاغیر. همچنین در تبصره ۲ ماده ۴ پیش نویس مقدماتی لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده هم ذکر شده بود: «حق الامتیاز شامل واگذاری یا انتقال مجوز، علائم تجاری، انتقال دانش فنی و اسرار تجاری، حق لیسانس، حقوق مالکیت های صنعتی و بازرگانی، حقوق محصولات نرم افزاری، از نظر این قانون خدمت محسوب می شود.» اما با توجه به عدم تطبیق

مفهوم ارائه خدمت با واگذاری یا انتقال حقوق مذکور این حکم تصویب و تبدیل به قانون نشد. با این همه در انتهای نامه مورد اعتراض، پس از بیان معافیت عرضه اموال غیر منقول از مالیات بر ارزش افزوده، ذکر شده «همچنین با توجه به اینکه حق الامتیاز پمپ بنزین مستقل از جایگاه و قبل از احداث از سوی مراجع قانونی اخذ می گردد، لذا عرضه آن مشمول مالیات و عوارض این قانون می باشد.» لذا مغایر با مواد پیش گفته بوده و موجب توسعه دامنه شمول حکم مقنن شده است و با توجه به تزییع حقوق مؤدیان درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری را دارم. "

متن نامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" جناب آقای قهرمانی

معاون محترم مالیات بر ارزش افزوده، اداره کل مؤدیان بزرگ

سلام علیکم؛

احتراماً عطف به نامه شماره ۲۵۱۰۱۴۷۹۷-۱۳۸۸۰۱۰۹ به اطلاع می رساند: به استناد قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات آنها به استثنای موارد معاف مصرح در ماده ۱۲، مشمول مالیات و عوارض می باشد. همچنین به استناد بند ۸ ماده ۱۲ قانون عرضه اموال غیر منقول از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد، لیکن عرضه فروش تأسیسات، تجهیزات تعمیرگاهی، ابزار آلات، اثاثیه و سایر تجهیزات مشمول مالیات و عوارض بوده و صرفاً عرضه اموال غیرمنقول شامل زمین و ساختمان از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. همچنین با توجه به اینکه حق الامتیاز پمپ بنزین مستقل از جایگاه و قبل از احداث از سوی مراجع قانونی اخذ می گردد. لذا عرضه آن مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون می باشد. -مدیر امور فنی حقوقی و اعتراضات"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲،۱۱۹۶۶ص-۱۴۰۰،۱۰،۲۰ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" به استناد ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، «عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد» به موجب مواد ۴ و ۵ قانون مزبور، عرضه کالا عبارت است از انتقال کالاها از طریق هر نوع معامله ( اعم از صلح، هبه و ...) و ارائه خدمت نیز به استثنای موارد مندرج در فصل نهم، انجام خدمت برای غیر در قبال مابه ازاء می باشد. همچنین موارد معافیت به موجب بند ۱۷ ماده ۱۲ این قانون به صراحت تصریح گردیده است. از آنجا که واگذاری حق الامتیاز پمپ بنزین از موارد احصاء شده در این ماده نمی باشد، بنابراین وجوهی که مؤدیان تحت عنوان واگذاری حق الامتیاز پمپ بنزین از خریداران دریافت می نمایند و در دفاتر به حساب درآمد منظور می گردد، مشمول مالیات و عوارض خواهد بود.

به استناد بند ۸ ماده ۱۲ قانون مذکور و همچنین بند ۱۷ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸،۱۱،۱۲، صرفاً عرضه اموال غیرمنقول اعم از عین و منفعت از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد و به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی و همچنین بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه مبنی بر اینکه «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سالهای اجرای قانون برنامه ممنوع است». بنابراین در نظر گرفتن هرگونه مشوق یا معافیت مالیاتی فراتر از آنچه که در قانون صدرالذکر تصریح گردیده، خارج از اختیارات این سازمان بوده و مستلزم تصویب مجلس شورای اسلامی می باشد."

همچنین طرف شکایت به موجب لایحه دفاعیه شماره ۲۱۲۵۲۰ ص- ۱۴۰۱/۱۷ به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" به موجب نامه شماره ۲۳۳۲۸۳۷۰۹ د. ۱۴۰۰/۱۲/۱۵ خطاب به مدیرکل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ عبارت مورد اعتراض شاکه به شرح زیر اصلاح و از آن رفع اثر شده است: «حق الامتیاز پمپ بنزین مستقل از جایگاه و قبل از احداث که از سوی مراجع قانونی ذی ربط اخذ می گردد، مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون نمی باشد.» "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۱۳/۳۰ 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

نظر به اینکه اولاً: موارد تعلق و شمول مالیات بر ارزش افزوده، در موارد ۱، ۳ و ۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ بیان شده است و غیر از امر واردات و صادرات که از حیث شمول قانون مذکور دارای احکام خاص می باشد، تعلق مالیات یاد شده عمدتاً به عرضه کالا و ارائه خدمت به غیر در قبال مابه ازا میباشد، بنابراین مالیات مذکور ماهیتاً و تخصصاً از مقوله کسب و تحصیل درآمد و منفعت خارج می باشد و به صرف اینکه عرضه کالا یا ارائه خدمت به غیر در قبال مابه ازا احراز شود، از موارد تعلق مالیات محسوب می گردد، مگر آن که مشمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده به شرح بندهای ۱۷ گانه ماده ۱۲ قانون فوق الذکر باشد. ثانیاً: با عنایت به اینکه مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی که بیان داشته «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود، مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود». بنابراین در وضع مالیات می بایست بر موارد و پایه های قانونی مالیاتی اکتفا نموده و اخذ مالیات از وجوه کسب شده توسط اشخاص به نحو مبسوط الید امکان پذیر نخواهد بود. ثالثاً: با توجه به اینکه در اصلاحیه قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲، موضوع مطالبه مالیات از واگذاری امتیازات- که جزیی از لایحه اصلاح قانون بوده- با عدم تصویب مجلس شورای اسلامی حذف گردیده و ارائه خدمت محسوب نشده است، علیهذا مراد قانونگذار، عدم احتساب واگذاری حق الامتیاز یاد شده به عنوان پایه مالیاتی می باشد. رابعاً: با توجه به دلایل و مستندات فوق الذکر با فرض اینکه واگذاری حق الامتیاز پمپ بنزین مندرج در مصوبه مورد شکایت، جایز باشد، واگذاری مذکور نه در قالب عرضه کالا بوده و نه ارائه خدمت محسوب می گردد و از این جهت، شمول مالیات و عوارض ارزش افزوده بر آن، خلاف قانون می باشد. بنا به مراتب فوق فراز پایانی نامه شماره ۳۳- ۱۳۸۹/۱/۷ مدیر امور فنی، حقوقی و اعتراضات سازمان امور مالیاتی کشور، مغایر قوانین بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲، ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود./

### حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری