قوه قضاییه
دیوان عدالت اداری

فَلا تَتَّبِعُوا الْهَوي اَنْ تَعدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاسه پرونده:
9803385، 9801875، 9800254، 9703918

شاکی:
1- بهمن زبردست 2- عطا ا... سهرابی بـا وکالت ذبیـح الـه فرامرزی 3- حمیدرضا فتاحی 4- سعید کریمی

موضوع:
ابطال بخشنامه شماره 200/97/146ص-1397/10/24 سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ رأی:
سه شنبه 16 اردیبهشت 1399

شماره دادنامه:
169 الی 172

بسم الله الرحمن الرحیم

شماره دادنامه : 169 الی 172

تاریخ دادنامه: 1398/11/15

شماره پرونده: 9803385، 9801875، 9800254، 9703918

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایـان: 1- بهمن زبردست 2- عطا ا... سهرابی بـا وکالت ذبیـح الـه فرامرزی 3- حمیدرضا فتاحی 4- سعید کریمی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 200/97/146ص-1397/10/24 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستهای جداگانه ابطال بخشنامه شماره 200/97/146ص-1397/10/24 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

" 1- براساس تبصره 2 ماده 59 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 براساس این تبصره حق واگذاریصرفاً شامل کاربری تجاری بوده و شامل کاربریهای دیگر مانند کاربری اداری و صنعتی نمی گردد؛ بنابراین بخشنامه مورد شکایت که مفاد حکم مقرر در قانون را نسبت به سایر کاربریها توسعه داده، خلاف قانون و خارج از اختیار می باشد.

2- براساس بخشنامه مـورد شکایت،اراضی دارای کاربـریهای مختلف از جمله تجـاری (با تأیید مراجع ذی صلاح قانونی)، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل موضوع قسمت اخیر ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم می باشند.در متن این بخشنامه به سه مقرره 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 ندانسته اند. مقرره اولبخشنامه شماره 13530-7/27-1384 است که براساس آن اعلام شده است که:«منظور از (موقعیت تجاری) مذکور در تبصره 2 ماده 59 آن نیست که زمینهای واقع در منطقه تجاری در صورت انتقال مشمول مالیات حق واگذاری محل بشود. لذا متذکر می گردد 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.» مقرره دوم مورد استناد رأی مورخ 1379/4/26 شورای عالی مالیاتی است که براساس آن مقرر شده است که: «منظور از حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل موضوع تبصره 5 ماده 59 قانون مذکور، حقوق به رسمیت شناخته شده توسط مراجع ذی صلاح برای واحدهای تجاری می

باشد، بنابراین در مورد نقل و انتقال اراضی به طور کلّی و ساختمانهای دارای کاربری مسکونی به صرف وقوع این گونه املاک در مناطق تجاری و یا صنعتی فرض تعلّق حق واگذاری محل موجه نمی باشد.» مقرره سوم مورد استناد هم رأی مورخ 1395/8/12 شورای عالی مالیاتی است که درخصوص مصادیقبند (ز) تبصره 6 قانون بودجه سال 1395 کل کشور صادر شده و در آن حتی یک بار هم به عبارت «زمین» اشاره نشده است. بنابراین با توجه به مغایرت نتیجهبخشنامه شماره 200/97/146-1397/10/24با مقررات مورد استناد در خود این بخشنامه، این بخشنامه مغایر با ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم و دادنامه شماره325/87-1387/5/13 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است که مفاد یکی از مقررات مورد استناد در بخشنامه مورد شکایت (بخشنامه شماره 13530-1384/7/27) را تأیید کرده است."

متن مقرره 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 5 بخشنامه شماره 13530-1384/7/27 و رأی شماره 1397/4/26-30/4/3814 شورای عالی مالیاتی و همچنین با اتخاذ ملاک از رأی اکثریت صورتجلسه شماره 6-201 مورخ 1395/8/12 شورای عالی مالیاتی مبنی بر اینکه حق واگذاری محل مستلزم وجود حقوق به رسمیت شناخته شده از سوی مراجع ذی صلاح قانونی می باشد 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 کلّی 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 مستحدثات 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 59 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 212/27562/د-1398/6/10، 212/16745/د-1398/4/5 و 212/16743/د-1398/4/5 توضیح داده است که:

" طبق ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی به نرخ پنج درصد (5%) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (2%) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می باشد. همچنین طبق تبصره 2 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 6-201 مورخ 1395/8/12 شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه شماره 1395/12/2-230/95/99 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 می باشد. همان طور که در بخشنامه مورد شکایت و بند (ب) بخشنامه شماره 13530-1384/7/27 سازمان امور مالیاتی کشور آمده است: منظور از موقعیت تجاری در تبصره 2 ماده 59 قانون یاد شده 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.

در واقع 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 می باشد. لیکن اراضی بایر (فاقد کاربری) و دارای کاربری مسکونی اعم از این که در موقعیت تجاری مستقر باشند یا در موقعیت غیر تجاری، 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 می باشد. با توجه به توضیحات پیش گفته، بخشنامه یاد شده، مغایرتی با مفاد بخشنامه 13530-1384/7/27 و آراء شماره 6-201 مورخ 1395/8/12 و 3814-1379/4/26 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 می شود: همچنین دعوت از این سازمان جهت شرکت در جلسه هیأت تخصصی و حسب مورد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1398/11/15 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

براساسماده 59 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 طبقتبصره 2 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 حکم مقرر در تبصره فوق، حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربریهای تجاری می باشد، بخشنامه مورد شکایت که براساس آن،سایر اراضی دارای کاربریهای مختلف نیز با تأیید مراجع ذی صلاح قانونی فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحدثات 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 2 ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم است و مستند به حکم بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری