



بسمه تعالی

صور تجلسه شورای عالی مالیاتی

در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم

نامه شماره ۲۳۳۳۶۹/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۹/۷/۲۷ معاون درآمدهای مالیاتی در خصوص موارد شمول مالیات حق واگذاری محل، موضوع ماده (۵۹) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، حسب ارجاع مورخ ۱۳۹۹/۸/۱۴ رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

۱- به موجب نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۵/۹۹ مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۰۲، "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 ۵۰ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۰۷/۲۷ 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، شمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود."

و نیز بخشنامه شماره ۳۰/۴/۳۸۱۴ مورخ ۱۳۷۹/۰۴/۲۶ 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 ناکنون نسخ و یا ابطال نگردیده اند و دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز صرفا دایر بر ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۴۶ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ می باشد، که اساسا 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، شمول مالیات موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم خواهند بود.

۲- با عنایت به مفاد دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری که تصریح دارد: "طبق تبصره ۲ همین ماده در 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 بر اساس حکم مقرر در تبصره فوق، حق واگذاری محل صرفا شامل کاربری های تجاری می باشد، بخشنامه مورد شکایت که بر اساس آن، سایر اراضی دارای کاربری های مختلف نیز با تایید مراجع ذیصلاح 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، شمول مالیات حق واگذاری محل اعلام شده اند، مغایر با تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات های 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 مالیات های 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 مالیات های 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 مالیات های 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. این حکم (حق واگذاری محل از نظر قانون مالیات های مستقیم) در اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ به عنوان تبصره (۵) ماده ۵۹ قانون مالیات های 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 مالیات های 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 مالیات های مستقیم نیز (تعیین ارزش حق واگذاری محل همانند ارزش معاملاتی موضوع ماده ۶۴ ق.م.م) 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 (۲) ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم دارای حقوق به رسمیت شناخته شده هستند، می باشد. علیهذا با عنایت به مراتب پیش گفته و مفاد بخشنامه شماره ۳۰۴/۶۶۰۶/۴۹۹۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ و رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰۴/۳۸۱۴ مورخ ۱۳۷۹/۴/۲۶ و همچنین قسمت اخیر جزء (ح) بند (۱۰) بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ و دادنامه شماره ۸۷/۳۲۵ مورخ ۱۳۸۷/۵/۱۳ دیوان عدالت اداری و ملحوظ نظر قرار دادن این موضوع که مرجع موصوف در دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ مفاد بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۴۶ مورخ 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.

محمد تقی پاکدامن محمد رضا شایان پور حسین بنی صفار سید ناصر ابراهیمی امیراله عابدی علی اصغر قزاق احمدی

سعید آستوکی سید کاظم ختمی رضا اصدقی مهرعلی قنبرپور احمد جلیلیان غلامحسن کشاورز حسن بابایی

محمد حسن زارع حسن نیرو بخش عباس بنی تبار یعقوب مزرعه لی حجت اله مولایی سید امیر حسین سید صالحی

حمید تهذیبی رضا سلطانی سید رضا صادق زاده محمد رضا سالار فرد