



رای شماره ۷۲۴ تا ۷۲۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۷۲۴-۷۲۵-۷۲۶

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۳/۱۸

شماره پرونده: ۹۹۰۰۲۷۲-۹۹۰۰۶۵۹-۹۹۰۱۲۲۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان بهمن زبر دست، مسعود ولی پوری گودرزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ۱- بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۱/۲۶-۱۲/۹۹/۲۱۰ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی موضوع ابلاغ رای و صورتجلسه شماره ۲۰۱-۳۸ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

۲- بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۱/۲۵-۱۵۵/۹۶/۲۳۰ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی متضمن ابلاغ رای و صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ابطال ۱- بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۱/۲۶-۱۲/۹۹/۲۱۰ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی متضمن ابلاغ رای و صورتجلسه شماره ۲۰۱-۳۸ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ۲- بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۱/۲۵-۱۵۵/۹۶/۲۳۰ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی متضمن ابلاغ رای و صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

«ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام، به استحضار می رساند، وفق ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم «علی الحساب پرداختی بابت

مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سر رسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سر رسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه ای معادل ۵/۲ % مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.» نه تنها در این بخش ماده مذکور، بلکه در مابقی آن نیز، مقنن تصریح به تعلق این جایزه و یا

جریمه، به صرفاً مالیات عملکرد دارد، اما علیرغم این تصریح، اکثریت شورای عالی مالیاتی، در رای مورد اعتراض، بدون توجه به اینکه توسیع و تضییع حدود و ثغور قانون از شیون مقنن و منحصر به مقنن است، جریمه تاخیر در پرداخت جریمه مالیات عملکرد را به مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری موضوع مواد ۵۹، ۶۳ و ۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم نیز تسری داده، که همچنانکه در نظریه اقلیت شورا هم به درستی ذکر شده، مغایر با ماده ۱۹۰ این قانون است. با توجه به مغایرت این رای شورای عالی مالیاتی با ماده قانونی که عرض شد، از آن مقام عالی درخواست ابطال آن را دارم.

ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام، به استحضار می رساند، با اتخاذ ملاک از رای شماره دادنامه ۷۲۹-۷۲۸-۱۰۶۰۹۰۹۷۰۹۹ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری مبنی بر اینکه، چون به موجب ماده ۱۱ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷، ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاح و ماده ۶۰ قانون مذکور حذف شده و در نتیجه مالیات نقل و انتقال املاک در حال حاضر از مصادیق مالیات غیر درآمدی است و اینکه حکم مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم در رابطه با مودیان مالیات بر درآمد وضع شده است، مطابقت این رای با استدلال اقلیت شورای عالی مالیاتی و نیز این منطق که در صورت عدم شمول مرور زمان مالیاتی به مالیات نقل و انتقال املاک، طبقاً مالیات حق واگذاری محل نیز مشمول مرور زمان نخواهد بود. لذا نظر اکثریت این شورا، در خصوص تفکیک ماهوی میان نقل و انتقال قطعی ملک و حق واگذاری محل، جهت شمول مرور زمان، و اینکه «انتقال حق واگذاری محل در هر صورت با رعایت مقررات مربوط به خود مشمول مرور زمان مالیاتی می باشد.»، خلاف منطوق رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی و نیز مغایر با ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم است، درخواست ابطال این رای شورای عالی مالیاتی را دارم.»

متن مقررهای مورد شکایت به شرح ذیل است:

«۱- بخشنامه شماره: ۱۵۵/۹۶/۲۳۰-۲۵/۱۱/۱۳۹۶:

مخاطبین/ذینفعان: امور مالیاتی شهر و استان تهران - ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: ابلاغ صورت جلسه شورای عالی مالیاتی درخصوص مرور زمان مالیات مربوط به انتقال حق واگذاری محل موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم

به پیوست رای اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورت جلسه شماره ۴۱-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ درخصوص مرور زمان مالیات مربوط به انتقال حق واگذاری محل موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ صادر و به تنفیذ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور رسیده است، برای اجرا و بهره برداری ابلاغ می گردد. - معاون مالیات های مستقیم

بسمه تعالی

صورتجلسه مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۸ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم نامه شماره ۱۳۸۱۲۱/۲۳۰-د/۱۰/۷-۱۳۹۶ معاون مالیاتهای مستقیم در خصوص ابهام مطرح شده در ارتباط با مرور زمان مالیات

مربوط به حق واگذاری محل موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم که در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی منتقل می گردند، حسب دستور رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

نظر به اینکه در خصوص تسری مرور زمان مالیات مربوط به انتقال حق واگذاری محل موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات های مستقیم که در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی منتقل می گردند، در صورتجلسه یاد شده شورای عالی مالیاتی (صورتجلسه شماره ۱۳۹۶/۶/۱۹-۲۴/۲۰۱) سوالاتی مطرح گردیده و صورتجلسه مزبور متضمن اظهارنظر صریحی راجع به موضوع نمی باشد.

اظهار نظر شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهام جدید مطرح شده به شرح نامه صدرالاشاره، 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:

نظر اکثریت:

صورتجلسه شماره ۱۳۹۶/۶/۱۹-۲۴/۲۰۱ شورای عالی مالیاتی با توجه به ابهامات مطرح شده طی نامه شماره ۳۶۱۹۰/م-۱۳۹۶/۴/۱۷ معاون مالیات های مستقیم منضم به نامه شماره ۵۵۱۶/۲۳۰-د/۱۳۹۴/۲/۲۸ معاونت مذکور صادر گردیده است. با توجه به اینکه ابهام مطرح شده در خصوص مرور زمان مالیاتی اسناد تنظیمی در دفاتر اسناد رسمی در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی صرفاً در ارتباط با نقل و انتقال قطعی املاک بوده و انتقال حق واگذاری محل مورد ابهام نبوده است. لذا در این خصوص اظهار نظری در صورتجلسه شورای عالی مالیاتی به عمل نیامده است. علیهذا نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در صورتجلسه یاد شده در خصوص مرور زمان مالیاتی صرفاً مربوط به نقل و انتقال قطعی املاک بوده و قابل تسری به انتقال حق واگذاری محل نمی باشد و انتقال حق واگذاری محل در هر صورت با رعایت مقررات مربوط به خود مشمول مرور زمان مالیاتی می باشد. (ضمناً موضوع قبلاً در جز (ج) بند (۵) بخشنامه شماره ۱۳۸۴/۸/۲۷-۱۳۵۳۰ از طرف سازمان اعلام نظر شده است.)

نظر اقلیت:

با ترجیح اصول و مبانی مالیاتی بر رویه های اجرایی با حذف و اصلاح مواد ۵۹، ۷۳، ۷۸ و ۷۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ به موجب قانون اصلاحی اردیبهشت ۱۳۷۱ و به کارگیری عبارت مآخذ به جای درآمد مشمول مالیات، عملاً مالیات مقطوع جایگزین مالیات درآمدی (عملکردی) شده است. بر این اساس اینگونه مالیاتها از شمول حکم مرور زمان احکام مادتين ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم خارج گردیده است.

۲- بخشنامه شماره: ۱۳۹۹/۱/۲۶-۱۲/۹۹/۲۱۰

مخاطبین/ ذینفعان: امور مالیاتی شهر و استان تهران – ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: ابلاغ نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۳۸-۲۱۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۳

به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۳۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۳ در خصوص «جریمه موضوع ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل اشخاص حقوقی و مبدا محاسبه آن» که در اجرای قسمت اخیر بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به تنفیذ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور رسیده، برای اجراء ابلاغ می‌شود. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی

بسمه تعالی

صورتجلسه مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۳ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم نامه شماره ۱۳۹۷/۱۱/۹-د/۶۰۷۸۴/۲۳۰ معاون مالیاتهای مستقیم در خصوص تسری یا عدم تسری جریمه موضوع ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم (جریمه دیر کرد) نسبت به مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری موضوع مواد ۵۹، ۶۳ و ۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص حقوقی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم حسب دستور رییس کل وقت سازمان امور مالیاتی کشور در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

با توجه به نامه مذکور ابهام مطرح شده به شرح زیر می باشد:

۱- آیا جریمه موضوع ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم قابل تسری به نقل و انتقال املاک و حق واگذاری موضوع مواد ۵۹، ۶۳ و ۷۴ قانون مزبور توسط اشخاص حقوقی هست یا خیر؟

۲- در صورتی که پاسخ بند ۱ فوق بلی است، با توجه به سلب تکلیف ارایه اظهار نامه موضوع ماده ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای تبصره ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم از اشخاص حقوقی، موعد پرداخت مالیات و مبدا احتساب جریمه دیرکرد نقل و انتقال ملک و حق واگذاری موضوع مواد ۵۹، ۶۳ و ۷۴ قانون مذکور از اشخاص حقوقی چه زمانی خواهد بود؟

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 موضوعات مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

نظر اکثریت:

از آنجایی که مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل در مورد اشخاص حقوقی جزئی از عملکرد این اشخاص در سال مالی آنها می باشد و این اشخاص در اجرای مقررات ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان هر سال مالی تا چهارماه پس از پایان سال مالی می باشند و در اجرای تبصره ماده مذکور نسبت به درآمد هایی که طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است (از جمله نقل و انتقال املاک و حق واگذاری) مکلف به تسلیم اظهارنامه جداگانه نمی باشند. بنابراین جریمه ماده ۱۹۰ قانون مذکور مشمول مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل این اشخاص می باشد. ضمناً مبدا محاسبه جریمه نیز مطابق حکم قسمت اخیر ماده ۱۹۰ خواهد بود.

نظر اقلیت:

با توجه به عبارت ماخذ ارزش معاملاتی و وجوه دریافتی مذکور در متن ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۴/۱۲/۳ و اصلاحیه های بعدی و وجه تمایز آن با درآمد مشمول مالیات عملکرد و همچنین سیاق عبارات ماده ۱۹۰ همان قانون و کیفیت انشاء آن، مفهوم حکم مقنن از تعلق جریمه یاد شده در این ماده صرفاً نسبت به مالیات عملکرد بوده و قابل تسری به مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال واگذاری محل توسط اشخاص (اعم از حقیقی و حقوقی) نمی باشد.»

در پاسخ به شکایت های مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۵۶۲۵/۲۱۲/ص-۱۳۹۹/۴/۱۴ در خصوص بخشنامه شماره ۱۲/۹۹/۲۱۰ توضیح داده است که:

«به موجب رای اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲۴ مورخ ۱۳۹۶/۶/۱۹ از آنجایی که مالیات نقل و انتقال املاک موضوعاً در شمول مالیات های عملکردی نبوده و در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالکین می باشد، بنابراین عدم ایفاء تکالیف قانونی از سوی مالکین ذی ربط یا عدم اعلام به موقع دفاتر اسناد رسمی در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد به منظور پرداخت مالیات مزبور، موجب مرور زمان مالیات نقل و انتقال املاک نخواهد بود. این پاسخ در جواب پرسش مطرح شده در ارتباط با مرور زمان مالیات نقل و انتقال املاک موضوع مواد ۵۹، ۶۳ و ۷۴ قانون مالیات های مستقیم (با توجه به اشکالات ایجاد شده در اجرای بند (ج) ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی) از سوی شورای عالی مالیاتی تهیه شده است که در این خصوص شکایاتی مطرح شده بود که طی کلاسه ۹۷۰۱۳۴۲ و ۹۷۰۱۶۲۸ در هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری رسیدگی گردید.

حسب نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورت جلسه شماره ۲۰۱-۳۸ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۳، از آنجایی که مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل در مورد اشخاص حقوقی جزیی از عملکرد اشخاص در سال مالی آن ها می باشد و این اشخاص در اجرای مقررات ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم مکلف به تسلیم اظهار نامه و تراز نامه و حساب سود و زیان هر سال مالی تا چهار ماه پس از پایان سال مالی می باشند و در اجرای تبصره ماده مذکور نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است (از جمله نقل و انتقال املاک و حق واگذاری) مکلف به تسلیم اظهار نامه جداگانه نمی باشند. بنابراین جریمه ماده ۱۹۰ قانون مذکور در مورد مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل این اشخاص مجرا می باشد. ضمناً مبدا محاسبه جریمه نیز مطابق حکم قسمت اخیر ماده ۱۹۰ خواهد بود.

با عنایت به مراتب فوق نظر به این که مالیات بر درآمد املاک دارای فصل اختصاصی در قانون مالیات های مستقیم تحت همین عنوان بوده و با توجه به ماده ۸۰ قانون مزبور، می بایست بابت آن اظهارنامه مخصوص تسلیم شود، لذا نحوه بیان نظراکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در صدر صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲۴ مبنی بر این که مالیات نقل و انتقال املاک موضوعاً در شمول مالیات عملکردی نیست. با صورتجلسه شماره ۲۰۱-۳۸ که با استناد به تبصره ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم نقل و انتقال املاک توسط اشخاص حقوقی را جزیی از عملکرد آن ها می داند، منافاتی ندارد. چرا که منظور شورای عالی مالیاتی از اینکه مالیات نقل و انتقال املاک موضوعاً در شمول مالیات های عملکردی نبوده، این است که مالیات مزبور مالیات غیر درآمدی محسوب می شود. اما همان طور که گفته شد از آنجا که اشخاص حقوقی طبق تبصره ماده ۱۱۰ قانون مزبور مکلف به تسلیم اظهارنامه جداگانه ای که در سایر فصل های قانون مالیات های مستقیم پیش بینی شده نیستند، بنابراین مکلفند کلیه فعالیت های خود را در اظهارنامه (که حداکثر تا

چهار ماه پس از سال مالیاتی می بایست به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند)، درج نمایند و در صورت عدم رعایت مواعد مذکور در ماده ۱۹۰ قانون یاد شده مشمول جریمه مذکور در این ماده خواهند شد.

نتیجه آن که با مراجعه به احکام مواد ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۱۰ و ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم و توجه به جمیع مقررات به وضوح مشهود است که از یک سو فعالیت نقل و انتقال اشخاص حقوقی فارغ از تجاری و غیر تجاری بودن آن داخل در حکم ماده ۱۰۵ قانون مزبور احصاء شده که تنها درآمد مشمول مالیات و مالیات آن وفق ماده ۱۰۶، مطابق مقررات دیگری تعیین می گردد (در خصوص مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل مطابق مقررات ماده ۵۹) و از سوی دیگر این دسته از مودیان (اشخاص حقوقی) باید ماحصل این گونه معاملات خویش را که در حساب سود و زیان و عملکرد فعالیت های خودشان و وضعیت مالی یا ترازنامه شان منعکس می گردد در اظهارنامه مالیاتی خویش درج و در موعد مقرر در ماده ۱۱۰ همان قانون تسلیم نمایند و به موجب تبصره این ماده از تکلیف مقرر در ماده ۸۰ و مقررات مربوط به آن (تسلیم اظهارنامه جداگانه) خارج شده اند. با توجه به مراتب مذکور و از آنجایی که در حکم ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم تصریح به شمول جریمه مقرر به مالیات عملکرد و به تبع آن کلیه اجزاء و عناصر تشکیل آن از جمله مالیات نقل و انتقال املاک شده است، تفاوت آرای شورای عالی مالیاتی بر حسب شخصیت مودیان (اشخاص حقیقی و حقوقی) منطبق با مقررات و مراد مقنن و ارایه اظهار نظرهای مشورتی در حدود اختیارات و صلاحیت شورای عالی مالیاتی مقرر در بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون پیش گفته بوده است. در خصوص علت عدم تعلق جایزه خوش حسابی به مودیان مالیات بر درآمد املاک، مورد ادعای شاکی به استحضار می رساند: جایزه مذکور در ماده (۱۹۰) آن قانون در ازای مالیات علی الحساب پرداختی به مودیان تعلق می گیرد؛ در حالی که در مالیات نقل و انتقال، علی الحسابی پرداخت نمی شود و پرداخت این مالیات اصولاً در اجرای ماده ۱۸۷ قانون یاد شده و پیش از تنظیم سند رسمی جنبه تکلیفی داشته و ثبت سند انتقال در صورت عدم پرداخت آن از سوی مودی منع شده است، لذا رد شکایت مورد درخواست است.»

و همچنین به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۰۹۲۳/ص-۱۳۹۹/۶/۳۰ در خصوص بخشنامه شماره ۱۵۵/۹۶/۲۳۰ توضیح داده است که:

«احکام مالیاتی نقل و انتقال قطعی ملک با انتقال حق واگذاری محل متفاوت است، تعریف حق واگذاری محل در تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم آمده که با نقل و انتقال املاک از حیث مفهوم قانونی متمایز است. از لحاظ مبنای محاسبه و مطالبه مالیات نیز قانون گذار در ماده (۵۹) قانون مالیات های مستقیم مابین این دو نوع انتقال تفاوت قایل شده است؛ مالیات انتقال قطعی املاک از مآخذ ارزش معاملاتی املاک محاسبه و مطالبه می شود. ارزش معاملاتی املاک هر سال در اجرای ماده ۶۴ قانون مالیات های مستقیم با ارزش های ثابت و معینی (با رعایت توضیحات مندرج در ابتدای دفترچه های ارزش معاملاتی مرتبط با نوع ساختمان و قدمت بنا) تعیین و اعلام می گردد؛ در حالی که مبنای مطالبه مالیات حق واگذاری محل «وجوه دریافتی» مالک یا صاحب حق بابت انتقال حق، می باشد. به طوری که مبالغ دریافتی این اشخاص بابت حق واگذاری محل نسبت به هر واحد کسبی به لحاظ وجود معیارهای بسیار گوناگون می تواند با دیگر واحد کسبی دارای تفاوت فاحش باشد. در انتقال حق واگذاری محل هر ملک تجاری، می بایست میزان وجوه دریافتی مربوطه براساس نتیجه تحقیقات میدانی و بررسی اسناد و مدارک مثبت از سوی واحد مالیاتی ذی ربط احراز گردد. بنابراین به علت صحیح نبودن استدلال شاکی، این نتیجه گیری که مطالبه مالیات انتقال حق واگذاری، می تواند همانند مالیات نقل و انتقال قطعی املاک مشمول مرور زمان مالیاتی تلقی شود، فاقد وجاهت قانونی می باشد.

۲- موضوع مورد شکایت در پرونده کلاسه ۹۷/۱۶۲۸ ع و ۹۷/۱۳۴۲ ه ع و (ابطال صورتجلسه ۲۰۱-۲۴ شورای عالی مالیاتی- پرونده مربوط به دادنامه استنادی شاکی) مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک بوده و بالتبع آنچه که در دادنامه مذکور مورد حکم قرار گرفته، صرفاً مربوط به مالیات نقل و انتقال قطعی املاک بوده و این دادنامه در خصوص مالیات انتقال حق واگذاری محل هیچ گونه حکمی ندارد. بنابر توضیحات ارایه شده، مقررات مالیاتی حق واگذاری محل با نقل و انتقال املاک یکسان نبوده و بر خلاف ادعای شاکی، نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی مندرج در صورت جلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ با رای شماره ۷۲۸/۱۰۶۰۹۹۷۰۹۹۷۰۷۲۹ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری مغایرت ندارد. با توجه به مراتب مذکور در این لایحه و پاسخ ارسالی شورای عالی مالیاتی، استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۳/۱۸ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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

الف- براساس ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که: «علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سر رسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلّق جایزه‌ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سر رسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلّق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلّق جریمه‌ای معادل ۵/۲٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود...» با توجه به اینکه حکم مقرر در این ماده ناظر بر مالیات عملکرد بوده و قابل تسری به مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل توسط اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی نیست، بنابراین مفاد بخشنامه شماره ۱۲/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۱/۲۶ معاون حقوقی و فنی سازمان امور مالیاتی کشور و نظریه اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی مندرج در صورتجلسه شماره ۲۰۱-۳۸ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۳ شورای مذکور که متضمن تسری حکم مقرر در ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

ب- مستنبط از نظریات شماره ۷۳۵۷ مورخ ۱۳۶۱/۱۱/۲۷، شماره ۳۵۰۶ مورخ ۱۳۷۱/۵/۱۳ و شماره ۱۳۸۷/۴/۴-۲۷۴۲۶/۳۰/۸۷ شورای نگهبان این است که اصل بر عدم شمول مرور زمان است و با توجه به اینکه در حوزه مسایل مالیاتی نیز صرفاً در ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم اعمال مرور زمان مالیاتی نسبت به مودیان مالیات بر درآمد پذیرفته شده، لذا اعمال این امر در سایر موارد از جمله مودیان مالیات بر انتقال حق واگذاری محل مبنای قانونی ندارد و از این رو حکم مقرر در بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۱/۲۵-۱۵۵/۹۶/۲۳۰ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور و نظریه اکثریت اعضای شورای مالیاتی به شرح مندرج در صورتجلسه شماره ۲۰۱-۴۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ آن شورا که اعمال مرور زمان مالیاتی را نسبت به مالیات بر انتقال حق واگذاری محل مورد پذیرش قرار داده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

محمد مصدق-رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

