



## حق واگذاری محل و مطالعه ای در رای دیوان عدالت اداری در شمول یا عدم شمول مالیات مذکوربر

### اماکن صنعتی، اداری و آموزشی

منصور عشق پور، محمدرضا عباسی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۰۹

#### چکیده

حق واگذاری محل از تاسیسات قانون مالیات‌های مستقیم بوده و مالیات بر انتقال «حق واگذاری محل» یکی از مهمترین منابع مالیاتی است. قانون مالیات‌های مستقیم، حق واگذاری محل را عبارت از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل دانسته است. نظام مالیاتی انتقال اماکن با کاربری تجاری، اداری و صنعتی را مشمول این نوع مالیات می‌دانست، ولی دیوان عدالت اداری، با نقض این رویکرد، مالیات مذکور را صرفاً شامل کاربری تجاری نمود. در این پژوهش که به روش توصیفی-تحلیلی صورت پذیرفته است، به این پرسش پاسخ داده شده است که آیا اماکن با کاربری‌های غیر تجاری نیز مشمول مالیات بر این منبع می‌گردد یا خیر؟ با توجه به تعریف حق واگذاری محل در قانون مالیات‌ها و با عنایت به ماده (۲) قانون تجارت و قانون روابط موجر و مستاجر مصوب ۱۳۵۶ و اصل عدالت مالیاتی، دستاورد تحقیق بر این است که حق واگذاری محل مختص اماکن تجاری نبوده و با توجه به حسن شهرت کاسب و موقعیت تجاری محل، ممکن است شامل اماکن با کاربری صنعتی، اداری و آموزشی نیز شود. در ضمن قلمرو این حق وسیعتر از حق کسب یا پیشه یا تجارت است.

**کلید واژه:** حق واگذاری محل، موقعیت تجاری، کاربری، حق کسب و پیشه، تجارت

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حقوق، واحد گرمی، دانشگاه آزاد اسلامی، گرمی، ایران

<sup>۲</sup> دانش آموخته دکتری حقوق خصوصی، گروه حقوق، مرکز تحصیلات تکمیلی، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

## مقدمه

یکی از مهمترین منابع مالیاتی ایران، مالیات بر حق واگذاری محل است که قانونگذار در تبیین آن بیان داشته است: «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» (ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم) گرچه عبارت «حق واگذاری محل» مورد انتقاد پاره ای از نویسندگان قرار گرفته است. (عباسی، ۱۳۹۰: ۷۴) ولی تعریفی که قانونگذار از آن ارائه داده است، مفهوم و قلمرو آن را مشخص نموده است. با وجود این، ابهاماتی در گستره شمول این نوع مالیات وجود دارد. سوالی که در اینجا مطرح می شود، این است که آیا انتقال اماکن با کاربری اداری، صنعتی، مدارس و غیره مشمول مالیات بر حق واگذاری می شود یا خیر؟ در این پژوهش که به شیوه توصیفی - تحلیلی صورت می پذیرد، به این سوال پاسخ داده می شود. رویه سازمان امور مالیاتی طی دهها سال بر این بود که انتقال اماکنی شغلی ( اماکن با کاربری غیر مسکونی و غیرکشاورزی) حتی با کاربری های غیر تجاری مشمول مالیات موضوع ماده (۵۹) می شوند، با وجود این دیوان عدالت اداری طی رای هیات عمومی با شماره دادنامه های؛ ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ مطالبه مالیات حق واگذاری از اماکن مذکور را غیر قانونی تلقی نموده است. بعد از تبیین مفهوم حق واگذاری و عناصر آن، چگونگی سنجش آن در رویه سازمان امور مالیاتی مورد مطالعه قرار گرفته سپس به مفهوم تجارت پرداخته و رای دیوان عدالت اداری مورد مطالعه قرار می گیرد.

### ۱- تعریف حق واگذاری و مصادیق آن

همچنانکه پیشتر بیان شد، تعبیر «حق واگذاری محل» از تاسیسات قانون مالیات های مستقیم بوده و عبارت مذکور مورد انتقاد برخی از نویسندگان قرار گرفته است (عباسی، ۱۳۸۶: ۳۷) تبصره (۳) ماده (۲۸) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ در تعریف آن بیان داشته است: «حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از وجوهی که مالک یا مستاجر ملک از بابت حق اشغال محل یا حق کسب و پیشه دریافت می دارند.» اصلاحیه های مختلف قانون چندان در تعریف

حق واگذاری محل تغییر ایجاد ننموده و تعریف آن در اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ به ترتیب ذیل است: «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»

قانون گذار به جای تبیین اوصاف و ویژگی‌های عبارت «حق واگذاری محل»، به بیان نمونه‌ها و تصاویری از مصادیق پرداخته است. در حقیقت این قانون یک «تعریف مصداقی» از عبارت مذکور ارائه داده است. در این نوع تعاریف، به جای تبیین اوصاف و ویژگی‌ها، مصادیق آن بیان می‌شود. (مظفر، ۱۳۶۹: ۷۴) مصادیق ذکر شده در قانون مارالذکر عبارتند از؛ حق کسب، حق پیشه، حق تصرف محل و حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل. برای قضاوت بهتر در باره رای دیوان عدالت اداری لازم است مفاهیم هر یک از مصادیق حق واگذاری مورد بررسی قرار گیرد تا قلمرو حق واگذاری مذکور مشخص شود.

#### الف - حق کسب:

در معنای کسب نوشته اند؛ ورزیدن، طلب روزی کردن، سود بردن از مالی، طلب کردن و سود بردن مال و علم، جلب نفع و دفع ضرر (دهخدا، ۱۳۷۲: ۷۴) گرچه عبارت «حق کسب، پیشه و تجارت» در قوانین مختلف به ویژه در قانون روابط موجر و مستاجر سال ۱۳۵۶ بیان شده است، ولی نویسندگان حقوقی چندان به بیان مفهوم کسب نپرداخته اند. در قانون موجر و مستاجر نیز مفهوم کسب مورد تاویل قرار نگرفته است. پاره‌ای دیگر از نویسندگان در تبیین مفهوم کاسب بیان داشته اند: «کاسب، به مفهومی که ما از آن داریم، تاجر است: در حقوق کنونی ما، تاجر را به میزان سرمایه یا داشتن کارت بازرگانی نمی‌شناسند و هر کس اعمال تجاری را پیشه خود سازد تاجر است. کاسب نیز کسی است که کالایی را به قصد فروش و سود جویی می‌خرد و به همان شکل و گاه با تغییر مختصر در کالا آن را می‌فروشد: مانند بقال و قصاب و نانوا و کتابفروش و روزنامه فروش.... و مانند اینها. صاحبان این مشاغل، چون به کار خرید و فروش می‌پردازند تاجر محسوب می‌شوند، خواه به صورت دوره گرد کم بضاعت باشند یا شرکت تجاری معتبر در تایید همین مطلب، ماده ۶ قانون تجارت کسبه جزء را هم تاجر شناخته ولی آنان را از داشتن دفاتر تجاری معاف کرده

است.» (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۵۱۸). براساس نظر نویسنده مذکور، هرکسی که اعمال تجارتي را پيشه خود سازد تاجر تلقی می شود. اعمال تجارتي نیز در ماده ۲ قانون تجارت احصاء شده است و قلمرو آن وسيعتر از تجارت به معنای لغوی و عامیانه آن، یعنی خرید و فروش بوده و در حقیقت صرفاً بند یک آن به مفهوم مذکور اختصاص دارد. وانگهی براساس یک قاعده منطقی، اصولی و حقوقی اگر دو کلمه مترادف در یک جمله قرار گیرد، متکلم از آنها معانی متفاوتی را اراده کرده است. براین اساس گفته اند: «اذا اجتماعاً افتراقاً واذا افتراقاً اجتماعاً» (عبود، ۱۴۱۸: صص ۱۸۱-۲۴۸) بنابر این به جرات می توان گفت که منظور قانونگذار از واژه «کسب» در عبارت «کسب، پيشه و تجارت» همان تجارت نیست. لذا نویسنده دیگری در تبیین معنای کسب بیان داشته است: «در عرف عصر حاضر عبارت است از تحصیل مال به وسیله معاملات و غیر آنها. اصول مکاسب، عبارت است از زراعت، تجارت، حرفت.» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹: ۵۸۰) آنگونه که از تعریف ترمینولوژی حقوقی مشخص است، کسب سه مصداق بارز دارد؛ الف- حرفه. ب- تجارت. ج- زراعت. با وجود این قانون موجر و مستاجر سال ۱۳۵۶ زراعت را از شمول قانون مذکور استثنا نموده است. البته خروج آن خروج تخصصی نبوده، بلکه تخصصی است. به تعبیر دیگر گرچه از لحاظ معنایی زراعت در زمره کسب است ولی قانونگذار آن را از احکام قانون موجر و مستاجر استثنا نموده است.

## ب- حق پيشه

در معنای لغوی پيشه نوشته اند: «[ش/ش'] (ا) صنعت. هنر. صنع. طرقة. صناعة. حرفه. کسب.» (دهخدا، ۱۳۷۲: ۴۱۷) در باره مفهوم اصطلاحی پيشه در حقوق، برخی از نویسندگان ضمن انتقاد از قانون روابط موجر و مستاجر که عبارت «حق کسب یا پيشه یا تجارت» را تاسیس کرده است بیان داشته اند: «...عنوان «حق پيشه» این فکر را بوجود می آورد که صاحبان مشاغل گوناگون، مانند پزشک و سردفتر و وکیل دادگستری، نیز می توانند حق پيشه خود را به دیگری منتقل سازند یا در برابر تخلیه ملک از موجر سرقفلی مطالبه کنند. در حالی که دیدیم، مفهوم سرقفلی تنها در جایی قابل تصور است که مشتریان موسسه ای به دلیل شهرت و موقعیت محل و مرغوب بودن کالا به آن رجوع کنند نه بخاطر شخصیت مالک آن. مشتری پزشک یا وکیل دادگستری وابسته به شخص اوست و به مطب و دفتر و کالت

ارتباط ندارد تا تخلیه ملک حقی را از او سلب کند یا بر ارزش منافع بیفزاید. احتمال دارد مقصود قانونگذار اشاره به پیشه وران باشد (مانند خیاط و کفاش) که از حیث مقررات اجاره و سرقتی در زمره بازرگانان در می آیند، زیرا مشتریان پیشه وران نیز تا اندازه ای به اعتبار موسسه به محل رجوع می کنند. (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۵۱۸) پاره ای از نویسندگان در تعریف پیشه ور بیان داشته است: «(= کسبه و اصناف) به معنی صاحب فن. کسی است که با کار دستی خود، اثر آفرین است. در برابر زراعت و تجارت به کار می رود. واژه کسب، شامل زراعت، تجارت، حرفه (=پیشه) است.» (توفیق، ۱۴۰۰: ۱۲۷) بنا بر این منظور از کسب و پیشه و تجارت، نمی تواند صرفاً تجارت به معنای لغوی آن یعنی داد و ستد باشد.

### ج- حق تصرف محل

این عبارت نشان دهنده این امر است که قلمرو «حق واگذاری محل» حتی از قلمرو «حق کسب و پیشه و تجارت» در قانون موجر و مستاجر مصوب ۱۳۵۶، نیز وسیع تر است، چرا که تبصره (۲) ماده (۵۹) ق.م.م.ع علاوه بر حقوق اخیر، «حق تصرف محل» را نیز به آن اضافه نموده است. (عبداللهی، ۱۴۰۰: ۹۲) همچنانکه پیشتر بیان شد، در قانون سال ۱۳۴۵ به جای «حق تصرف محل» تعبیر «حق اشغال محل» به کار رفته بود. شاید قانونگذار، خواسته با این تغییر، واژه ای که بار حقوقی بیشتری دارد، مورد استفاده قرار دهد. اینکه منظور قانونگذار از «حق تصرف محل» چیست، چندان مشخص نیست. شاید منظور وی این بوده که اگر کسی محلی را در تصرف داشته باشد، و بخواهد با اخذ مبلغی آن محل را تخلیه کند، باید مالیات بر حق واگذاری محل پرداخت نماید. (عباسی، ۱۳۸۵: ۴۷) با وجود این هیچگونه اظهار نظر رسمی در باره «حق تصرف محل» نشده بود. (زینالی، ۱۴۰۰: ۴۱) البته منظور از «تصرف» در اینجا، تصرف قانونی و مشروع بوده و به این معنی نیست که قانون مالیات های مستقیم، تصرف عدوانی را به رسمیت بشناسد، و همانگونه که برخی از اساتید به درستی اشاره فرموده اند، در قانون روابط موجر و مستاجر سال ۱۳۵۶ که اصل آزادی اراده به طور قابل توجهی تحدید گشته، قانونگذار در ماده اول قانون مذکور به تراضی ابتدایی طرفین احترام گذاشته است. (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۴۶۴) و شاید تغییر تعبیر «حق اشغال محل» به «حق تصرف محل» از این بعد بوده است. با

وجود این اگر شخصی به هر دلیلی ملکی را در تصرف داشته باشد، بخواهد نسبت به تصرف خود با انتقال گیرنده، مصالحه کند، مشمول این نوع مالیات می شود.

### ۱-۱. حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل

به نظر می رسد مفهوم «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل» که در تبصره (۲) ماده (۵۹) بیان شده است، حداقل برای مدت طولانی مورد توجه قرار نگرفته بود و اینکه چرا قانون مالیات های مستقیم، به جای استفاده از تعبیر معروف «کسب و پیشه و تجارت»، عبارت تجارت را در همراه حق کسب یا پیشه نیاورده است، بلکه بعد از بیان حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل، آن را با تعبیر «موقعیت تجاری محل» بیان داشته، لازم است در باره مفهوم این تعبیر بررسی شود؛ ظاهراً عبارت «موقعیت»، تعبیر فصیحی نیست، و عبارت «موقع» و «جایگاه» به جای آن صحیح است. (مشیری، ۱۳۷۸: ۳۱۷) به نظر می رسد که منظور قانونگذار از «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل»، حقوق مربوط به قرار گرفتن ملک در یک جایگاه تجاری است. به نظر می رسد این نوع حق، اعم از «حق تجارت» است، چرا که حق کسب و پیشه و تجارت اصولاً به تدریج و با فعالیت و تلاش تاجر و کاسب و پیشه ور حاصل می شود ولی قانونگذار با تعبیر «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل» خواسته، حتی محل هایی که در طرح های مختلف شهری در جایگاه تجاری نیز قرار دارد، مشمول مالیات کند. این نگاه قانونگذار قابل تحسین است چرا که منظور از مالیات بر «حق واگذاری»، مطالبه مالیات از املاکی است که قیمت آنها از قیمت املاک مشابهی که مالیات آنها به وسیله ارزش معاملاتی تعیین می شود، بیشتر است. با وجود این سازمان مالیاتی در جزء (ب) بند (۵) بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷، موقعیت تجاری به معنای مذکور را مشمول مالیات ندانسته است.<sup>۱</sup> این دیدگاه قابل نقد است، چرا که تنها برداشتی که از عبارت «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل» حاصل می شود، این است که املاکی که در موقعیت تجاری هستند، مشمول مالیات حق واگذاری می شود. مطالبه مالیات نه تنها با ظاهر عبارت متناسب است، بلکه از نظر عدالت مالیاتی و مصلحت اجتماعی نیز صحیح است. گاهی قیمت زمین با کاربری تجاری چندین برابر زمینی است که در محل مشابه قرار گرفته، ولی کاربری آن مسکونی است. به همین خاطر سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ ص مورخ ۲۰۰۹/۹/۱۴۶ بخشنامه پیشین خود را نقض نموده و برخی از اراضی را نیز

مشمول مالیات حق واگذاری نمود. اراضی که در موقعیت تجاری قرار داشته و ارزش آن به خاطر این موقعیت بیشتر از اراضی عادی و مسکونی است.

**ماحصل:** حق واگذاری محل عبارت است از حق کسب یا پیشه یا تجارت یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری است. این حق اعم از حق کسب یا پیشه یا تجارت است. لذا نه تنها به وسیله تلاش و شهرت و خوشنامی تاجر و کاسب و پیشه ور حاصل می شود، بلکه محل وقوع ملک به دلیل قرار گرفتن در گذرگاه عابری نیز بر این حقوق تاثیر دارد.

## ۲. تجاری و کاربری آن

الف- واژه «تجاری»: تجاری یعنی منسوب به تجارت لذا لازم است، معنای این واژه روش شود. در معنای لغوی تجارت نوشته اند: « ۱- داد و ستد کردن. ۲- خرید و فروش کلیب هر نوع کالا، سوداگری، بازرگانی» (معین، ۱۳۸۷: ۳۲۷) تجاری با ضمه فاعل الفعل منسوب به تاجر و بازرگان است و با کسره آن منسوب به تجارت است و با فتحه آن به معنی با هم رفتن و مناظره کردن در سخن است (عمید، ۱۳۷۷: ۴۱۰)

برخلاف معنای لغوی تجارت؛ مفهوم اصطلاحی آن خیلی وسیعتر است. نویسندگان حقوق تجارت در تبیین مفهوم تاجر و عملیات تجاری بیان داشته اند: «تاجر شخصی است که به نحو احترام تحت نام و به حساب خود مبادرت به عمل تجاری می کند و یا شرکتی است که یکی از اشکال مذکور در ماده ۲۰ قانون تجارت را اتخاذ کرده باشد.» (سماواتی، ۱۳۹۵: ۶۳) ماده (۱) قانون تجارت ایران با اقتباس از ماده (۱) قانون تجارت فرانسه بیان داشته است: «تاجر کسی است که شغل معمولی خود را معاملات تجاری قرار بدهد.» ماده (۲) قانون تجارت به احصاء «معاملات تجاری» پرداخته است و اموری مانند خرید به قصد فروش، تصدی به حمل و نقل، دلالی، تاسیس کارخانه، حراجی و غیره را در زمره معاملات تجاری دانسته است. بنابر این مفهوم اصطلاحی تاجر خیلی وسیعتر از مفهوم لغوی و عامیانه

آن است. در حالی که به موجب معنای لغوی تاجر فقط به داد و ستد و خرید و فروش اشتغال دارد ولی براساس تعریف قانون تجارت ایران و فرانسه؛ تاجر کسی است که به اعمال تجارتي مارالاشاره اشتغال داشته باشد. به همین دليل نويسندگان حقوقی به خوبی به این موضوع تاکید داشته اند: «کلمه تجارت در زبان حقوقی مفهوم موسع تری از معنای آن در زبان عادی و علم اقتصاد دارد زیرا این کلمه نه تنها فعالیت کسانی را که اقدام به خرید کالا برای فروش بدون تغییر در آن می کنند در بر می گیرد بلکه فعالیت صاحبان صنایع، بانک داران، بیمه گران، حق العمل کاران، دلالان و عاملین، مقاطعه کاران، نمایشگاه های عمومی، متصدیان حمل و نقل و غیره را نیز شامل می گردد. از طرف دیگر حقوق تجارت در عمل به کلیه فعالیت های اقتصادی (به استثناء بنگاه های صنایع دستی - بهره برداری کشاورزی - مشاغل آزاد یا مزدبگیر) گسترش یافته است.» (عرفانی، ۱۳۷۵: ۲۵)

برخی از صاحب نظران حقوق تجارت، قلمرو معاملات تجارتي را حتی وسیع تر از معاملات ماده (۲) قانون تجارت می دانند، آنها بیان داشته اند که معاملات تجارتي که در ده گروه ماده (۲) منحصر شده اند، بسیاری از فعالیت های تجارتي را شامل نمی شود؛ فعالیت هایی مانند ساخت، خرید و فروش واجاره هواپیما، راه اندازی و اداره انبارهای عمومی، راه اندازی و مدیریت فرودگاه ها، بنادر و پایانه ها، همکاری اقتصادی و صنعتی، سرمایه گذاری مشترک، پیمانکاری، استخراج معادن، قراردادهای ليسانس و امثال آن از شمول قلمرو ماده (۲) خارج است. وی بیان داشته اند که تا حدودی، ضعف مذکور راماده (۳) قانون تجارت رفع نموده است. (شیروی، ۱۴۰۰، ۳۱) به موجب ماده اخير الذکر، معاملات زیر به اعتبار تاجر بودن متعاملین یا یکی از آنها تجارتي محسوب می شود؛ الف - کلیه معاملات بین تاجر و کسبه و صرفان و بانکها؛ ب - کلیه معاملاتی که تاجر با غیر تاجر برای حوایج تجارتي خود می نماید؛ ج - کلیه معاملاتی که اجزاء یا خدمه یا شاگرد تاجر برای امور تجارتي ارباب خود می نماید؛ د - کلیه معاملات شرکت های تجارتي. از انجا که امروزه عمده فعالیت های تجاری به خصوص در زمینه بین المللی از طریق شرکت های تجاری انجام می شود، به استناد بند (۴) ماده ۳ قانون تجارت، کلیه معاملات آنها تجاری تلقی می گردد. (شیروی، ۱۴۰۰، ۳۲) بنابر این قلمرو معاملات تجاری



در حقوق تجارت حتی وسیع تر از موارد احصاء شده در ماده (۲) قانون تجارت است. از بعد یکسان سازی قوانین و مقررات تجاری نیز باید متذکر شد که در حقوق برخی از کشورهای متعلق به حقوق نوشته (رومی- ژرمنی) از جمله کشورهای فرانسه و بلژیک، دامنه معاملات تجاری در این کشورها بسیار گسترده تر از نظام حقوقی ایران است. (هدایت زاده، ۱۳۹۱، ۷۴)

ب- کاربری تجاری: در هیچیک از لغت نامه های دهخدا، فرهنگ عمید و معین نامی از کاربری نیافتیم. یکی از معضلات حقوقی قانونگذاری در کشورمان، عدم تعریف و تبیین واژه های مورد استفاده در قانون است. تعریف صحیح، لازم و کافی واژه های ضروری یکی الزامات قانونگذاری است. با وجود اینکه شهرداری ها متولی تعیین کاربری اراضی و امکان هستند، در این قانون نیز تعریفی از کاربری ارائه نشده است. برخی از نویسندگان در تعریف کاربری بیان داشته است: «کاربری ساختمان طرحی جامع و تفصیلی است که چگونگی استفاده و کاربرد ساختمان را بیان می کند. جهت شناخت شهر و آشنایی با چگونگی و پراکندگی فعالیت های شهری مطالعاتی اساسی صورت گرفته و بر مبنای آن نوع کاربری ساختمان تعیین می شود.» (حقیقت طلب، ۱۳۹۰: ۲۷ الی ۵۳) همچنین بیان شده است: «کاربری ساختمان طرحی جامع و تفصیلی است که چگونگی استفاده و کاربرد ساختمان را بیان می کند. جهت شناخت شهر و آشنایی با چگونگی و پراکندگی فعالیت های شهری مطالعاتی اساسی صورت گرفته و بر مبنای آن نوع کاربری ساختمان تعیین می شود.» (حقیقت طلب، ۱۳۹۰، ۲۹) برخی نویسندگان در تبیین مفهوم آن نوشته اند: «کاربری زمین جنبه های فضایی و هم فعالیت های انسانی را در روی زمین برای رفع نیازهای مادی و غیر مادی او نشان می دهد. تعیین کاربری زمین براساس مطالعات اساسی در جهت شناخت شهر و آشنایی با چگونگی و پراکندگی فعالیتها استوار است. در تبصره های ماده صد قانون شهرداری تنها به چهار کاربری مسکونی، تجاری، صنعتی و اداری اشاره شده است و از باقی کاربریها همچون کاربری آموزشی، فرهنگی، بهداشتی، ورزشی و... یاد نشده است. طبق دستور العمل شماره

۶۹/۱۱/۲۴۱۵۰-۲ وزارت کشور واحدهای مسکونی، تجارتي، صنعتی و اداری تعریف شده اند. .. ( رضایی زاده،

۱۳۹۱: ۲۱۱)

### ۳ - مطالعه ای پیرامون رای وحدت رویه دیوان عدالت اداری

پیش از تحلیل و بررسی رای وحدت رویه دیوان، لازم است به یک پرسش مقدری جواب داده شود. سوال این است، با توجه به اختیارات دیوان عدالت اداری در ابطال بخشنامه های دولت، مبنای دیوان در ابطال مذکور چیست؟ بدیهی است که دیوان نمی تواند به دلخواه خود بخشنامه ها را نقض کند، لذا دیوان باید قوانین را به روش علمی تفسیر کرده، در صورتی که بخشنامه با تفسیر مبتنی بر اصول حقوقی مغایرت داشته باشد، دیوان اقدام به ابطال بخشنامه ها نماید. نویسندگان حقوقی طرق مختلف تفسیر قوانین را مورد توجه قرار داده اند. (امامی، جلد دوم، ۱۳۷۶: ۲۵) روشهای مذکور را می توان به دو گروه تقسیم نمود؛ الف- تفسیر مبتنی بر مصالح اجتماعی و عدالت. ب- تفسیر لفظی و اصولی (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۲۱۴) از بین دو روش فوق، به نظر می رسد که دیوان عدالت اداری مجاز نباشد مصلحت اندیشی کرده و قوانین را با مصلحت اندیشی خود تفسیر کند. چرا که؛ اولاً: نظام حقوقی ما مقتبس از دو نظام حقوقی اسلامی و رومی- ژرمنی بوده، قانون و واژه های آن و متن مدون حائز اهمیت زیادی بوده لذا تفسیر لفظی مقبول است. (ره پیک، ۱۳۸۸: ۱۲۰) ثانیاً؛ ابزارها و امکاناتی که در اختیار دولت و مجلس قرار دارد، آنها بهتر میتوانند مصلحت جامعه را تشخیص دهند. ثالثاً؛ با توجه به اینکه رئیس دولت و نمایندگان مجلس، به طور مستقیم توسط مردم انتخاب می شوند، به طور مستقیم پاسخگوی مردم جامعه بوده و به طور مستقیم نسبت به مصلحت جامعه مسئول هستند.

با مقدمه فوق دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ را مورد تحلیل قرار می دهیم.<sup>۳</sup> رای هیات عمومی دیوان از چند بعد مورد تحلیل قرار می گیرد؛ الف- مقایسه آن با خواسته شاکیان ب- از بعد تحلیل حقوقی ج- از بعد عدالت مالیاتی و مصلحت اجتماعی.

الف- **موضوع خواسته شاکیان و رای دیوان:** یکی از نکات مهمی که در باره دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ دیوان می توان گفت این است که رای دیوان، غیر از خواسته شاکیان بود. موضوع خواسته شاکیان «ابطال بخشنامه شماره ۲۴/۱۰/۱۳۹۷-ص/۱۴۶/۹۷/۲۰۰» بوده، بخشنامه ای که پیشتر مورد بررسی قرار گرفت و این بخشنامه یکی از بخشنامه های قبلی سازمان امور مالیاتی را نقض نمود. همچنانکه پیشتر بیان شد، بخشنامه اخیر منطبق با تفسیر لفظی از تعبیر «موقعیت تجاری محل» در تبصره (۲) ماده (۵۹) قانون مالیات های مستقیم است. بخشنامه مذکور تاسیس جدید و برخلاف رویه سابق سازمان بود، لذا عده ای برای ابطال آن شکایت نمودند. رای دیوان هیچ التفاتی به بخشنامه مذکور ننمود، برعکس اخذ مالیات از اماکن با کاربری غیر تجاری را غیر قانونی دانست در حالی که رویه دهها ساله سازمان مالیاتی بر این بود که از اماکن صنعتی، اداری مالیات اخذ کند. بخشنامه های متعددی از جمله بند (۹) ماده ۳۰/۴-۶۶۰۶/۴۹۹۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ نیز مؤید این امر بود. شاکی ها اگر خواسته مذکور را داشتند، درخواست ابطال بخشنامه های مذکور را می نمودند نه بخشنامه که صرفاً مربوط به اراضی است.

براساس خواسته شاکی، سازمان امور مالیاتی از ظاهر رای مذکور اینگونه استنباط نمود که به موجب رای مذکور، فقط بخشنامه فوق نقض شده است، لذا طبق سابق اماکن دارای کاربری تجاری، اداری و صنعتی را مشمول مالیات دانست. با این وجود از بخشنامه و نظریه شورای عالی مالیاتی مجدداً شکایت صورت پذیرفت و دیوان عدالت اداری طی رای هیات عمومی با شماره دادنامه ۳۵۲-۳۵۳ مورخ ۱۴۰۰/۳/۴ بخشنامه مذکور را نقض نمود.<sup>۴</sup>

ب- **تحلیل حقوقی رای دیوان:** صغرای استدلال رای دیوان مورد تایید است که بیان داشته است «... 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».

ولی در ادامه بیان فرموده است: «با توجه به اینکه براساس حکم مقرر در تبصره فوق، حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری های تجاری می باشد» قابل نقد است. چرا که منطبق با «تبصره (۲) ماده (۵۹) نیست». از هیچ واژه و عبارت تبصره اینگونه استنباط نمی شود که حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری های تجاری است. این نتیجه گیری از دو جهت قابل نقد است. یک- پیشتر تعبیر «حق کسب یا پیشه یا تجارت» مورد مطالعه قرار گرفت. همچنانکه بیان شد، تعبیر مذکور، فراتر از تجارت حتی به مفهوم قانون تجارت است، چرا که تجارت یکی از عناصر، حق کسب یا پیشه یا تجارت می باشد، و حق واگذاری محل علاوه بر تجارت، شامل حق کسب یا پیشه نیز می گردد.

-از بررسی قوانینی که به تبیین «حق کسب یا پیشه یا تجارت» پرداخته مشخص می شود که منظور از حقوق مذکور صرفاً کاربری تجاری نیست. از جمله این قوانین، ماده (اول) قانون روابط مالک و مستاجر مصوب ۱۳۳۹ است که کلیه دکانها، مغازه ها، مسافرخانه ها، گرمابه ها، کاروانسراها، محل کارخانه ها، محل باشگاه های ورزشی، کاراژها، انبارها، به طور کلی هر محلی که برای پیشه و کسب یا تجارت بوده، مشمول حق کسب یا پیشه یا تجارت است. از ماده (۱) قانون روابط موجر و مستاجر مصوب ۱۳۵۶ نیز اینگونه استنباط می شود که کلیه اماکن به استثنای «اراضی مزروعی» و مسکونی از حکم مذکور مستثنی است.

- نویسندگان حقوقی نیز براین که حق کسب و پیشه و تجارت صرفاً برشغل تجارت نیست تاکید نموده و بیان داشته اند منظور از حق کسب و پیشه و تجارت «حقی است برای مستاجر بازرگان و پیشه وران و مطلق کسانی که از طریق اجاره مکانی کسب معاش کنند ولو آنکه بازرگان نباشند...» (جعفری لنگرودی، محمدجعفر؛ وسیط ترمینولوژی حقوق، گنج دانش، ۱۳۸۹، ص ۲۹۸- بسیط در ترمینولوژی حقوق ص ۲۲۴-۲۲۵ شماره ۱۷۹۰)

رویه قضایی در حقوق خصوصی از یک طرف و نویسندگان و صاحب نظران حقوقی از طرف دیگر به بررسی مشاغلی پرداخته اند که مشمول «حق کسب و پیشه و تجارت» نمی شود. از جمله این مشاغل، «مطب پزشکان و دفاتر و کلاء دادگستری» است. به دلیل اختلاف نظرهایی که بین قضات و نویسندگان حقوقی بود، «هیات عمومی دیوان عالی کشور» طی

رای شماره ۵۷۶ مورخ ۱۳۷۱/۷/۱۴ اماکن استیجاری مطب پزشکان محل کسب و پیشه یا تجارت تلقی نمود، که البته با تصویب «قانون الحاق یک بند به عنوان بند ج و دو تبصره به ماده (۲) قانون روابط موجر و مستاجر مصوب سال ۱۳۶۲» بر دشواری امر افزود. دفاتر وکالت نیز طی رای شماره ۶۰۷ مورخ ۱۳۷۵/۶/۲۰ در حکم محل مسکونی محسوب شده و ح ک پ ت به آنها تعلق نمی گیرد. برخی نویسندگان دفاتر اسناد رسمی را نیز مشمول حق کسب و پیشه تجارت نمی دانند. (کشاورز، ۱۳۸۳: ۱۲۰) نویسندگان مذکور برای اماکن آموزشی تخصصی نظیر گلدوزی و خیاطی و حسابداری و الکترونیک و آرایشگری و حتی مدارس غیر انتفاعی نیز حق کسب و پیشه و تجارت قائل شده اند. (کشاورز، ۱۳۸۳: ۱۲۱) گفته شده اکثریت دادگاه ها حقوقی یک و دو تهران «مطلق انبار» را مستحق دریافت ح ک پ ت می دانند. (پیشین) یکی از محققین در رابطه با «سرقفلی و حق کسب و پیشه و تجارت» در تبیین یک ضابطه کلی بیان داشته است که «باید گفت امروزه در جامعه ما تقریباً هیچ محلی را نمی توان یافت که محل کار به مفهوم «عملی که زاینده و ایجاد کننده ثروت است» باشد و به آن ح ک پ ت تعلق نگیرد. علت را باید در کمبود امکان استیجاری (اعم از کسبی و مسکونی) و رشد غیر عادی درآمد های ناشی از مشاغل واسطه ای و غیر مولد و منافع سرشار و بی دردسری که از خرید و فروش سرقفلی یا ح ک پ ت عاید می شود. جستجو کرد. بدیهی است این مسائل راه حل قضایی نمی تواند داشته باشد. زیرا تا علل مرتفع نشوند معلولها کما کان باقی خواهند بود.» (کشاورز، ۱۳۸۳: ۱۳۱)

دو- تعبیر «کاربری تجاری»: تعبیر کاربری تجاری خیلی مضیق بوده به گونه ای که این نوع کاربری ها حتی «تجارت» به مفهوم قانون تجارت را نیز شامل نمی شود. در تبصره های ماده صد قانون شهرداری فقط از چهار کاربری مسکونی، تجاری، صنعتی و اداری نام برده شده است. به عنوان مثال براساس بند (۴) ماده تاسیس کارخانه در زمره معاملات تجاری محسوب می شود، این در حالی است که براساس مقررات شهرداری، اینگونه مشاغل مجاز به فعالیت در اماکن تجاری نیستند. این نوع رویکرد قوانین شهرداری برای انضباط شهری قابل تحسین بوده و موجب می شود که هر بنایی که در محدوده و حریم شهر احداث می شود صرفاً براساس کاربری منظور شده در طرح مصوب شده، مورد استفاده قرار گیرد. (بمانیان، ۱۳۸۹: ۱۵۵) و به

تعبیر دیگر مقررات شهرداری کاربری را به طور تخصصی و دقیق مد نظر قرار دارد. به همین دلیل واژه تجاری در «کاربری تجاری» بیشتر همان مفهوم مضیق عامیانه یعنی خرید و فروش را دارد نه مفهوم حقوقی.

سه - همچنانکه برخی از صاحب نظران در انتقاد از رای هیئت عمومی دیوان بیان داشته اند؛ استنباط هیئت عمومی دیوان با نص عبارت «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل» مطابقت ندارد، تعبیر «موقعیت» مبین تجاری بودن «محل قرار گرفتن» ملک بوده و نمی توان آن را فقط به «کاربری تجاری» محدود نمود. (عبداللهی، ۱۴۰۰: ۴۷-۲۵)

### ج- مغایرت رای دیوان با عدالت مالیاتی و مصلحت اجتماعی:

**یک-** عدالت ایجاب می کند که افراد جامعه متناسب با درآمدهایی که دارند مالیات پرداخت کنند. حقیقت این است که مالیات بر «حق واگذاری محل» علاوه بر اینکه برای تامین بودجه کشور وضع شده مهمترین هدف آن منضبط نمودن و عادلانه نمودن مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک است. گاهی دیده می شود، شخصی به وسیله هر ضابطه و رابطه برای ده هزار متر زمین لم یزرع به قیمت مثلاً دویست هزار تومان مجوز احداث کارخانه می گیرد و بنایی در آن احداث می کند، که به دلیل مجوز مذکور حتی متری پنج میلیون تومان نیز نمی دهند. عدالت ایجاب می کند که مالیات انتقال اینگونه اماکن با اماکن همسایه آن که همچنان لم یزرع باقی مانده و قیمت آن بیش از بیست برابر آن است متفاوت باشد.

**دو-** با صدور رای وحدت رویه دیوان عدالت اداری، وصولی برخی از ادارات مالیاتی به طور قابل توجه کاهش نمود. در حقیقت با صدور رای مذکور سازمان مالیاتی یکی از سهل الوصول ترین منابع خود را از دست داد. این در حالی است که امروزه یکی از اهداف عالی دولت ها در دنیا، اداره کشور از طریق مالیات است.

### ۳-۴. بررسی تاریخچه ماده (۵۹)

سوالی که در اینجا مطرح می شود این است که هدف قانونگذار از اخذ مالیات بر حق واگذاری محل چیست؟ این سوال از این جهت مطرح است، که ماده (۵۹) قانون مالیات های مستقیم، نسبت به انتقال مالکیت و انتقال حق واگذاری محل دو

فرمول جداگانه تبیین نموده است. با وجود اینکه ماهیت این انتقال تا حدودی شبیه به هم بوده، قانونگذار، چرا دو فرمول مختلف ابداع نموده است. برای پاسخ به این سوال لازم است تا خلاصه ای از پیشینه این قانونگذاری مورد مطالعه قرار گیرد.

ماده (۲۸) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ بیان داشته بود: «درآمد مشمول مالیات در مورد انتقال حق واگذاری محل از طرف مالک، مشروط بر اینکه قبلاً بابت تخلیه آن وجهی بعنوان حق واگذاری محل به مستاجر پرداخته باشد و تاریخ تملک ملک بعد از اجرای مفاد تبصره ماده ۲۳ باشد عبارتست از:

اضافه ارزش معاملاتی زمین در تاریخ انتقال حق واگذاری محل نسبت به ارزش معاملاتی زمین در تاریخ تملک ضرب در مبلغ دریافتی بابت حق واگذاری محل تقسیم بر ارزش معاملاتی زمین در تاریخ انتقال حق واگذاری محل.

در مواردی که مالیاتی به معامله تعلق نگیرد و یا مالیات متعلق کمتر از ۲۰ درصد باشد، مالیات مقطوع به نرخ ۲۰ درصد وجوه دریافتی بابت حق واگذاری وصول می شود...» بنیان مالیات بر حق واگذاری محل با این ماده نهاده شده است. این ماده نشان می دهد که مبنای محاسبه مالیات حق واگذاری، تجاری یا غیر تجاری بودن ملک نیست، بلکه تفاوت قیمت ملک با ارزش معاملاتی آن هست.

قانونگذار در سال ۱۳۷۱ رویکرد خود را در چگونگی محاسبه مالیات بر حق واگذاری محل تغییر داده و در ماده (۵۹) اصلاحی مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ نیز بیان شده است: «نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی و همچنین انتقال حق واگذاری محل به ماخذ ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در تاریخ انتقال از طرف مالکین عین یا صاحبان حق به طور مجزا یا توأم بشرح زیر مشمول مالیات می باشد.

تا بیست میلیون ریال به نرخ ۴٪

تا شصت میلیون ریال مازاد بیست میلیون ریال به نرخ ۸٪

نسبت به مازاد شصت میلیون ریال به نرخ ۱۲٪»

بخشنامه شماره ۱۳۷۱/۰۴/۲۳-۳۰/۵/۱۲۵۸/۱۷۷۵۸ معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصاد و دارایی وقت، در تبیین این ماده و بیان ارزش معاملاتی حق واگذاری بیان داشته است: «... تا تعیین و ابلاغ آئیننامه مذکور و اعلام ارزش معاملاتی حق واگذاری محل وجوه دریافتی مالک و یا صاحب حق بابت انتقال حق واگذاری محل وجوه دریافتی مالک و یا صاحب حق بابت انتقال حق واگذاری محل طبق قسمت اخیر تبصره ۱ ماده ۵۹ اصلاحی مزبور ماخذ محاسبه و وصول مالیات بنرخ های مقرر در ماده ۵۹ یاد شده خواهد بود...» این بخشنامه نشان می دهد که نظام مالیاتی در ابتدا درصدد قاعده مند نمودن مالیات بر حق واگذاری محل بوده است ولی در ارائه یک فرمول برای محاسبه ارزش معاملاتی از همان ابتدا با مشکل مواجه بوده است.

بالاخره ماده ۵۹ اصلاحی مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ نیز بیان داشت: «نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به ماخذ 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...» لازم به ذکر است که قسمت اخیر این ماده، برگرفته از بخشنامه «۱۳۷۱/۴/۲۳-۳۰/۵/۱۲۵۸/۱۷۷۵۸» است.

در راستای قاعده مند نمودن مالیات بر حق واگذاری محل، بند (ز) قانون بودجه سال ۱۳۹۵ نیز بیان شد: «در سال ۱۳۹۵ به منظور تحقق درآمدهای مالیاتی و رعایت انضباط مالی، نقل و انتقال املاک به ماخذ ارزش معاملاتی به نرخ پنج درصد و مالیات نقل و انتقال حق واگذاری محل به ماخذ ده برابر ارزش معاملاتی ملک مربوطه به نرخ سی درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق می باشد...» ولی اجرای این ماده نه تنها موجب اعتراض تعداد قابل توجهی از مودیان گردید، بلکه موجب تنزل شدید مالیات حق واگذاری محل نیز شد.

با مطالعه در پیشینه مالیات بر حق واگذاری محل به ویژه قانون سال ۱۳۷۱ و بخشنامه فوق الذکر که در راستای آن صادر شده و قانون سال ۱۳۸۱ که مقتبس از بخشنامه مذکور بوده، این نتیجه حاصل می شود که؛ قانونگذار برای منضبط نمودن و عادلانه کردن وصول این منبع نسبتاً مهم تلاش های زیادی نموده است و حقیقت این است که این منبع برای تعدیل و



منصفانه کردن مالیات بر نقل و انتقال فراهم شده است. قانونگذار از نقل و انتقال اموال غیر منقول مالیات بر نقل و انتقال اخذ می کند. قیمت بسیاری از اماکن ضابطه مند هست. به تعبیر دیگر می توان با به کارگیری یک فرمول و قاعده، ارزش اماکن را تا حدودی تعیین نمود. با وجود این، بنا به دلائل متعدد، ارزش بسیاری از اماکنی که در آن اشتغال صورت می پذیرد نسبت به دیگر اماکن موجود در آن محل، متفاوت است. عوامل مختلف در این افزایش قیمت موثر است؛ حسن شهرت صاحب مغازه، اخذ جوازهایی مانند پروانه بهره برداری، جواز کسب، موقعیت محل کسب و غیره از جمله این موارد است. به همین دلیل تلاش های متعدد قانونگذار و سازمان امور مالیاتی در تهیه فرمول و قاعده برای محاسبه آن به نتیجه نرسیده و در حقیقت تلاش برای ضابطه مند نمودن آن نیز اشتباه است، به گونه ای که در قانون بودجه سال ۱۳۹۵ که مجلس شورای اسلامی در صدد ارائه فرمول برای مالیات حق واگذاری بودند، مشکلات عدیده ای بوجود آمد و بالاخره مجبور شدند راهکار مذکور را کنار بگذارند. با توجه به اطلاعات حاصله از نهاد ماده (۱۶۹) و با عنایت به جرم انگاری تنظیم اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن، مبالغ دریافتی مالک و صاحب حق بهترین ملاک در محاسبه این مالیات است

### نتیجه گیری و پیشنهاد:

همچنانکه بیان شد رای دیوان محترم عدالت اداری مبنی بر عدم شمول مالیات بر حق واگذاری برای اماکن صنعتی، آموزشی و اداری قابل نقد بوده و صحیح نیست. دیوان از این تعبیر تبصره (۲) ماده ۵۹ق.م.م «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» نتیجه گرفته است که حق واگذاری صرفاً شامل «کاربری تجاری» می شود. منظور از تجاری در عبارت «کاربری تجاری»، مفهوم مضیق تجارت، یعنی خرید و فروش است. در حالی که در عبارت «حق کسب یا پیشه یا تجارت»، اولاً؛ تجارت به معنای موسع خود که در ماده (۲) قانون تجارت به کار رفته، استفاده شده است. ثانیاً؛ قلمرو کسب یا پیشه یا تجارت حتی گسترده تر از مفهوم «تجارت» در قانون تجارت است، چرا که تجارت یکی از عناصر حق مذکور است، علاوه بر حق تجاری، تعبیر مذکور شامل دو حق کسب یا پیشه نیز می شود. توضیح اینکه؛ همچنانکه نظر صاحب نظران حقوق بر این است، منظور از حق کسب یا پیشه یا

تجارت در قانون موجر و مستاجر و در نتیجه قانون مالیات های مستقیم صرفاً تجارت به معنای عامیانه آن نیست، بلکه حق کسب یا پیشه یا تجارت نه تنها شامل تمام عملیات تجاری مذکور در قانون تجارت می شود، بلکه اعم از آن نیز بوده و شامل کسب، پیشه نیز می شود. این حقوق با حسن شهرت کاسب حاصل می شود. البته حق واگذاری محل حتی اعم از آن بوده، و شامل موقعیت تجاری محل نیز می شود. لازم به ذکر است که در طول دهها سال قانونگذاری در حقوق خصوصی، احکام حق کسب و پیشه و تجارت فراز و نشیب داشته است ولی این امر خللی به مفهوم آن و احکام آن در حقوق عمومی و حقوق اداری ایجاد نمی کند.

به دولت و مجلس پیشنهاد می شود که برای جلوگیری از تنزل درآمدهای مالیاتی، تبصره (۲) ماده (۵۹) به ترتیب ذیل اصلاح شده و تبصره (۳) نیز به آن اضافه شود:

« تبصره ۲- 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. کلیه اماکن تجاری، اداری، صنعتی، آموزشی و غیره، که ارزش آنها نسبت به اماکن مشابه آن به دلیل داشتن مجوز خاص، شهرت کسبه، صاحبین شغل، اسم تجاری و یا به هر دلیل دیگر بیشتر باشد، مشمول مالیات حق واگذاری می گردد.»

«تبصره ۳- در انتقالاتی که حقوق مذکور با عین ملک منتقل می شود؛ ماخذ حق واگذاری عبارت خواهد بود از وجوه دریافتی منهای قیمت عین ملک محاسبه شده براساس ماده ۶۴ق.م.م. لازم به ذکر است که به موجب ماده مذکور هر سال دو واحد درصد به ارزش معاملاتی افزایش می یابد تا زمانی که ارزش معاملاتی هر منطقه به بیست درصد میانگین قیمت های روز املاک برسد. بنابر این منظور ما از قیمت عین ملک، ارزشی است که با اعمال درصدهای مذکور حاصل می شود.»

#### فهرست منابع:

امامی، حسن (۱۳۷۶)، **حقوق مدنی**، جلد اول، کتابفروشی اسلامی.

امامی، حسن (۱۳۷۶)، **حقوق مدنی**، جلد دوم، کتابفروشی اسلامی.

بمانیان، محمدرضا (۱۳۸۹)، **آموزش کمیسیون ماده ۱۰۰، سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور**.

بنی صدر، سید علی (۱۳۹۲)، **اصول فقه**، تهران، چتر دانش.

توفیق، علیرضا (۱۴۰۰)، **ترمینولوژی حقوق اقتصادی**؛ تهران، اشکان.

جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۶۷)، **ترمینولوژی حقوق**، گنج دانش.

جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۸۹)، **وسیط در ترمینولوژی**، گنج دانش

حقیقت طلب، محمود (۱۳۹۰)، **اشنایی با ضوابط، مقررات و ملاک عمل شهرداری**، موسسه فرهنگی انتشارات

الماس دانش.

دهخدا، علی اکبر (۱۳۷۲)، **لغتنامه**، دانشگاه تهران، تهران.

رضایی زاده، محمد جواد (۱۳۹۱)، **حقوق برنامه ریزی شهری مداخله قدرت عمومی در شهر سازی**، مجد.

ره پیک، حسن (۱۳۸۸)، **مقدمه علم حقوق**، خرسندی.

زینالی، حامد (۱۴۰۰)، **مالیات از منظر حقوق**، دزفول، اهورا قلم.

سماواتی، حشمت الله (۱۳۹۵)، **اصول ورشکستگی**، مجد.

شیروی، عبدالحسین (۱۴۰۰)، **داوری تجاری بین المللی**، سمت.

عباسی، محمدرضا (۱۳۹۰)، **حقوق مالیات ها از منظر حقوق خصوصی**، نگاه بینه.

عباسی، محمدرضا (۱۳۸۶)، حق واگذاری محل در قانون مالیات ها و مقایسه آن با حق کسب و پیشه و تجارت، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات.

عبداللهی، حسین (۱۴۰۰)، **حقوق مالیاتی**، تهران، جنگل.

عبداللهی، حسین (۱۴۰۰)، «مالیات بر حق واگذاری محل و ابعاد حقوقی آن»، **مجله حقوقی دادگستری**، دوره هشتم و ششم، شماره یکصد و هفده، ص ۲۵-۴۷

عبود بن علی بن درع، (۱۴۱۸)، **المقدمه المهمه**، الحکمه، جمادی الثانیه.

عرفانی، محمود (۱۳۷۵)، **حقوق تجارت**، ج ۱، انتشارات جهاد دانشگاهی (ماجد).

عمید، حسن (۱۳۷۷)، **فرهنگ عمید**، انتشارات عمید، چاپ دهم.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۶)، **دوره عقود معین (۱)**، **حقوق مدنی، معاملات معوض - عقود تملکی، بیع - معاوضه، اجاره و قرض**، شرکت انتشار با همکاری شرکت بهمن برنا.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۶)، **عقود معین**، شرکت انتشار با همکاری شرکت بهمن برنا - انتشارات مدرس، جلد اول

کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۳)، **مقدمه علم حقوق و مطالعه در نظام حقوقی ایران**، شرکت سهامی انتشار.

کشاوری، بهمن (۱۳۸۳)، **سرقفلی و حق کسب و پیشه و تجارت در حقوق ایران و فقه اسلام**، انتشارات کشاوری.

مشیری، مهشید (۱۳۷۸)، **فرهنگ جامع فارسی**، بنیاد دانشنامه بزرگ فارسی.

مظفر، محمدرضا (۱۳۶۹)، **المنطق**، تهران، فقیه.

معین، محمد (۱۳۸۷)، **فرهنگ فارسی معین**، انتشارات فرهنگ نما.

هدایت زاده، سیدحسام الدین (۱۳۹۱)، **حقوق بازرگانی بین الملل**، ارومیه، دانشگاه ارومیه.

<sup>۱</sup> - با وجود این سازمان مالیاتی در جزء (ب) بند (۵) بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ بیان داشته بود: «... برخلاف تصور برخی ماموران مالیاتی، منظور از «موقعیت تجاری» مذکور در تبصره ۲ ماده ۵۹ آن نیست که زمین های واقع در منطقه تجاری در صورت انتقال مشمول مالیات حق واگذاری محل بشود. لذا 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...»

<sup>۲</sup> - بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ ص مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ سازمان امور مالیاتی: «... اراضی بایر و یا دارای کاربری مسکونی، فارغ از محل استقرار در موقعیت های مختلف اعم از تجاری، صنعتی، اداری و ... به طور کلی مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهند 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 مستحذات 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 مالیات های مستقیم می باشند.»

<sup>۳</sup> - دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ دیوان عدالت اداری: «براساس ماده (۵۹) قانون مالیات های مستقیم، نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به ماخذ 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 حکم مقرر در تبصره فوق، حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری های تجاری می باشد، بخشنامه مورد شکایت که براساس آن، سایر اراضی دارای کاربری های مختلف نیز با تایید مراجع ذی صلاح 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 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. «رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری- محمد کاظم بهرامی»

<sup>۴</sup> - دادنامه شماره ۳۵۳-۳۵۲ مورخ ۱۴۰۰/۳/۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری: «براساس ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲: «چنانچه مصوبه ای در هیات عمومی ابطال شود، رعایت مفاد رای هیات عمومی در مصوبات بعدی الزامی است. هرگاه مراجع مربوط، مصوبه جدیدی مغایر رای هیات عمومی تصویب کنند، رئیس دیوان موضوع را خارج از نوبت بدون رعایت مفاد ماده (۸۳) این قانون و فقط با دعوت نماینده مرجع تصویب کننده، در هیات عمومی مطرح می نماید.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲-۱۳۹۸/۱۱/۱۵ و با استدلال که حق واگذاری محل ناظر بر املاک تجاری است، بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۰/۲۴/

ص مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور را به لحاظ شمول مالیات حق واگذاری محل به سایر اراضی دارای کاربری های مختلف فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحذات در محل ابطال کرده است. نظر به اینکه شورای عالی مالیاتی به موجب رای شماره ۱۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ و سازمان امور مالیاتی کشور به موجب بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۷۲-۱۳۹۹/۱۰/۲۰ برخلاف استدلال مصرح در رای قبلی هیات عمومی، مالیات فوق را شامل کاربری های اداری، صنعتی و آموزشی نیز اعلام کرده، رای مذکور شورای عالی مالیاتی و بخشنامه یاد شده سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳، ۸۸ و ۹۲ قانون تشکیلات و این دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به لحاظ مغایرت با رای هیات عمومی، از تاریخ تصویب ابطال می شود....»

### **The right to transfer the place and a study in the decision of the Court of Administrative Justice including or not including the said tax on industrial, administrative and educational places**

**Abstract:** The right to transfer the place is one of the facilities of the law taxes and the tax on the transfer of the "right to transfer the place" is one of the most important tax sources. According to the Tax Law: " the assignment of a place is the right to acquire or profession or the right to occupy the place or the rights arising from the commercial position of the place." The tax system considered the transfer of premises for commercial, administrative and industrial use to be subject to this type of tax, but the Court of Administrative Justice, in violation of this approach, included the said tax only in commercial use. In this research, which has been done by

descriptive-analytical method, the question has been answered whether places with non-commercial uses are also subject to tax on this resource or not? According to the definition of the right to transfer the place in the tax law and with reference to Article (2) of the Commercial Law and the Law of Landlord-Tenant Relations approved in 1977 and the principle of tax justice, the research achievement is that Due to the good reputation of the business and the commercial position of the place, it may also include places with industrial and office use. In addition, the scope of this right is wider than the right of business or profession or trade.

**Keywords:** right to transfer location, business position, use, right to business, trade