

# نظریه ۱:

## جزئیات نظریه:

شماره نظریه ۷/۹۸/۴۰۵

شماره پرونده ۹۸-۹۶-۴۰۵ ع

تاریخ نظریه ۱۳۹۸/۰۶/۲۶

## استعلام:

شخصی ملک خود را کاربری تجاری و با عقد بیع واگذار می‌کند و با مراجعه به اداره مالیات و دارای برای اخذ پاسخ استعلام دفاتر رسمی برای انتقال ملک اداره دارائی مستند به ماده ۵۹ ق مالیات های مستقیم ۲ نوع مالیات مطالبه می کند .

۱. مالیات نقل و انتقال قطعی ملک به نرخ ۵ درصد.

۲. مالیات انتقال حق واگذار محل به نرخ ۲درصد.

۳. آیا اخذ چنین مالیاتی صحیح می باشد یا خیر؟

به عبارتی وقتی مالکیت ملک به طور کامل بدون صحبت در خصوص حق واگذار محل معامله می شود آیا اخذ مالیات نقل و انتقال قطعی ملک و همچنین حق واگذاری محل صحیح است یا فقط باید مالیات نقل و انتقال قطعی ملک را دریافت کنند؟

با این توضیح که وفق تبصره ۲ ذیل همین ماده حق واگذاری محل به حق کسبه و پیشه یا حق تصرف محل یا حقوقی ناشی از موقعیت تجاری محل تفسیر شده است و اداره مالیات با عبارت فروش سرقفلی این نوع مالیات ۲درصدی را دریافت می کند در حالی که در موارد متعددی ملکی که دارای کاربری است جدیدالاحداث بوده و هیچگونه فعالیت تجاری در آن انجام نشده است و در حین معامله نیز اصلاً بحث سرقفلی در میان نبوده است .

## نظریه مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضاییه:

مستفاد از ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی و تبصره های این ماده، در مواردی که ملک با کاربری تجاری بدون منافع (صرفاً عین) انتقال می یابد، مشمول مالیات نقل و انتقال به نرخ پنج درصد به مأخذ ارزش معاملاتی است و چنان چه ملک مذکور به صورت عین و منافع (به طور کامل) انتقال داده شود، علاوه بر اخذ مالیات به نرخ فوق، نرخ دو درصد به مأخذ وجوه دریافتی توسط مالک نیز به عنوان حق واگذاری محل (بابت حق کسب، پیشه یا تجارت یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل) مالیات وصول خواهد شد .

.....

## نظریه ۲:

### جزئیات نظریه:

شماره نظریه: ۷/۹۹/۷۰۰  
شماره پرونده: ۹۹-۶۶-۷۰۰ ع  
تاریخ نظریه: ۱۳۹۹/۰۷/۱۹

### استعلام:

آیا وفق ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ بیمارستان‌ها درمانگاه‌ها و کلینیک‌های درمانی خصوصی از ارگان‌های ارائه دهنده خدمات محسوب و از عوارض شغلی و همچنین عوارض بر درآمد موضوع ماده ۷۷ قانون شهرداری معاف می‌باشند یا خیر؟

### نظریه مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضاییه:

در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی موارد معافیت از پرداخت این مالیات تعیین شده و در بند ۹ آن آمده است «انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی» اطلاق بند مذکور شامل بیمارستان‌ها، درمانگاه‌ها و کلینیک‌های درمانی خصوصی ارائه دهنده خدمات درمانی می‌شود. بنابراین، مؤسسات نامبرده از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و عوارض موضوع ماده ۳۸ قانون فوق‌الذکر معاف هستند.

در تأیید این استنباط یادآوری می‌شود که سازمان امور مالیاتی کشور در این خصوص بخشنامه شماره ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ را صادر کرده است و دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره ۲۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ به عدم ابطال این بخشنامه رأی داده است.

با توجه به ماده ۵۰ قانون یاد شده که برقراری هرگونه عوارض برای انواع کالاها و همچنین ارائه خدمات که در این قانون تکلیف مالیات و عوارض آن‌ها تعیین شده است و نیز برقراری عوارض به درآمدهای مأخذ محاسبه مالیات توسط شوراهای اسلامی و سایر مراجع را ممنوع کرده است، لذا شورای اسلامی شهر نمی‌تواند در مورد خدمات درمانی بیمارستانی که در ماده ۱۲ قانون مذکور از پرداخت مالیات و عوارض موضوع این قانون معاف و تعیین تکلیف شده است، عوارض وضع کند.

همچنین ماده ۷۷ قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴ با اصلاحات و الحاقات بعدی در مقام تعیین عوارض و بهای خدمات نیست؛ بلکه مرجع حل اختلاف بین مؤدی و شهرداری را در این موارد تعیین کرده است.

.....

## نظریه ۳:

### جزئیات نظریه:

شماره نظریه: ۷/۹۵/۱۹۵۴

شماره پرونده: ۹۵-۶۶-۹۸۱

تاریخ نظریه: ۱۳۹۵/۰۸/۱۵

### استعلام:

.....

### نظریه مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضاییه:

به موجب ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ با اصلاحات بعدی، «برقراری هرگونه عوارض و سایر وجوه برای انواع کالاهای وارداتی و تولیدی و همچنین ارائه خدمات که در این قانون، تکلیف مالیات و عوارض آنها معین شده است، همچنین برقراری عوارض به درآمدهای مأخذ محاسبه مالیات، سود سهام شرکتها، سود اوراق مشارکت، سود سپرده‌گذاری و سایر عملیات مالی اشخاص نزد بانکها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، توسط شوراهای اسلامی و سایر مراجع ممنوع است» و برابر ماده ۵۲ قانون مذکور از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ و اصلاحیه بعدی آن و سایر قوانین و مقررات خاص و عام مغایر مربوط به دریافت هرگونه مالیات غیرمستقیم و عوارض بر واردات و تولید کالاها و ارائه خدمات، لغو گردیده و برقراری و دریافت هرگونه مالیات غیرمستقیم و عوارض دیگر از تولیدکنندگان و واردکنندگان کالاها و ارائه‌دهندگان خدمات ممنوع می‌باشد و در مانحن‌فیه با توجه به اینکه صنفی که قانون خاص دارند و از شمول قانون نظام صنفی مستثنی می‌باشند، شهرداری‌ها نباید از آنها عوارض تجاری دریافت نمایند و با عنایت به ماده ۲ و تبصره ذیل آن و ماده ۴ قانون اصلاح قانون نظام صنفی کشور مصوب ۱۳۹۲/۶/۱۲ و آئین نامه اجرایی آموزشگاه‌های رانندگی مصوب ۱۳۸۳، آموزشگاه‌های رانندگی مشمول قانون نظام صنفی نیستند و خدماتی محسوب می‌شوند و مشمول ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده ناظر به ماده ۱۶ قانون مذکور می‌باشند؛

لکن با عنایت به اینکه هر شهرداری تابع مصوبات شورای اسلامی شهر خود می‌باشد و با توجه به تبصره ۱ ماده ۸۰ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران، مراجعی که حق اعتراض به مصوبات شوراهای اسلامی را دارند، قانونگذار مشخص کرده است و شهرداری خارج از مراجع مصرح در تبصره ۱ ماده قانونی اخیرالذکر می‌باشد، لذا حق اعتراض به مصوبات شورای اسلامی شهر را

ندارد و شهرداری‌ها موظفند عوارض را بر اساس مصوبات شورای اسلامی شهر خود از مؤدیان دریافت نمایند و چنانچه مصوبه شورای اسلامی، خلاف قانون و یا خارج از حدود اختیارات واضح تصویب شود، کلیه اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی از جمله شهرداری‌ها در اجرای بند ۱ ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ می‌توانند ابطال مصوبه شورای اسلامی را از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری درخواست نمایند و هیئت مزبور به این موضوع رسیدگی و در صورت تشخیص خروج از حدود اختیارات و یا مخالفت مصوبه با مقررات قانونی، مبادرت به ابطال آن خواهد نمود و تا زمانی که مصوبات شوراهای اسلامی شهر در هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال نگردیده، برای شهرداری‌ها (مجری) لازم‌الاتباع هستند.

## نظریه ۴:

### جزئیات نظریه:

شماره نظریه: ۷/۱۴۰۰/۱۵۵۱  
شماره پرونده: ۱۴۰۰-۹۶-۱۵۵۱ ع  
تاریخ نظریه: ۱۴۰۰/۱۱/۱۹

### استعلام:

با توجه به ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲/۳/۱۴۰۰، آیا می‌توان از قضات شاغل به عنوان نماینده کمیسیون موضوع بند ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی و حقوقدان مطلع در امور مالیاتی استفاده کرد؟

### نظریه مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضاییه:

با توجه به این‌که قانون‌گذار در بند ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی (پیش از اصلاح بند یاد شده به موجب ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲) تعیین قضات شاغل به عنوان عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی را تحت شرایطی پذیرفته بود؛ اما در اصلاح اخیر تنها به عضویت قضات بازنشسته در این هیأت اعلام نظر کرده است و همچنین با عنایت به این‌که از حیث حقوقدان بودن نمی‌توان بین قضات شاغل و بازنشسته قائل به تفکیک شد و اگر بنای قانون‌گذار بر استفاده از تمامی حقوقدانان اعم از قضات شاغل و بازنشسته بود، ضرورتی به تصریح به «قضات بازنشسته» وجود نداشت؛ لذا عضویت قضات شاغل در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی، منطبق بر قانون به نظر نمی‌رسد.

## نظریه ۵:

### جزئیات نظریه:

شماره نظریه: ۷/۱۴۰۰/۱۳۹۰

شماره پرونده: ۱۳۹۰-۶۳/۴-۱۴۰۰ ع

تاریخ نظریه: ۱۴۰۰/۱۱/۱۷

### استعلام:

- همان‌گونه که مستحضرید بند ۲ ماده ۲۲۴ قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی (موضوع بند ۲ ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲) مقرر می‌دارد: بند ۲- یک نفر از میان قضات بازنشسته یا حقوقدانان مطلع در امور مالیاتی با شرط وثاقت و امانت به درخواست سازمان امور مالیاتی و انتخاب رئیس کل دادگستری هر استان. «توضیح این که در قانون سابق بند ۲ این ماده مقرر می‌داشت.»؛ یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستان‌ها یا مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد، بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوه قضاییه یک نفر قاضی شاغل را برای عضو هیأت معرفی می‌کند. «با عنایت به مقرر فوق‌الذکر، خواهشمند است اعلام نظر بفرمایید آیا «حقوقدان مطلع» شامل قضات شاغل است؟
- در قسمتی از تبصره ۲ این ماده نیز آمده است: «انشای رأی با رعایت اصل عدالت و بی‌طرفی کلیه اعضا و متکی به اسناد و مدارک مثبت و دلایل و شواهد متقن در همان جلسه و یا حداکثر ظرف سه روز کاری پس از برگزاری جلسه، توسط نماینده بند (۲) این ماده به عمل آمده و به امضای تمامی اعضا می‌رسد.» پرسش این است که در صورت اختلاف نظر بین اعضا، نظر قاضی انشاکننده رأی قاطع است یا اکثریت آراء ملاک اتخاذ تصمیم و انشای رأی است؟

### نظریه مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضاییه:

الف- با توجه به این‌که قانونگذار در بند ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی (پیش از اصلاح بند یادشده به موجب ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲) که تعیین قضات شاغل به عنوان عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی را تحت شرایطی پذیرفته بود؛ اما در اصلاح اخیر تنها به عضویت قضات بازنشسته در این هیأت اعلام نظر کرده است و همچنین با عنایت به این‌که از حیث حقوقدان بودن نمی‌توان بین قضات شاغل و بازنشسته قائل به تفکیک شد و اگر بنای قانونگذار بر استفاده از تمامی حقوقدانان اعم از قضات شاغل و بازنشسته بود، ضرورتی به تصریح به «قضات بازنشسته» وجود نداشت؛ لذا عضویت قضات شاغل در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات منطبق بر قانون به نظر نمی‌رسد.

ب- با توجه به این که اصولاً در مراجع شبه قضایی که با اعضای متعدد تشکیل می شوند، نصاب رأی اکثریت است؛ بنابراین در فرض پرسش نیز که مقنن حکم خاصی را بیان نکرده است، رأی اکثریت اعضای هیأت ملاک است. همچنین، صرف انشای رأی توسط نماینده موضوع بند ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۴۰۰ نافذ نصاب فوق نیست .

## نظریه ۶:

### جزئیات نظریه:

شماره نظریه ۷/۱۴۰۰/۱۵۶۶  
شماره پرونده ۱۴۰۰-۵۹-۱۵۶۶-ع  
تاریخ نظریه ۱۴۰۰/۱۱/۲۴

### استعلام :

آیا معرفی قضات شاغل به عنوان عضو حقوقدان در کمیسیون تبصره ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم اجازه قانونی دارد یا خیر صرفاً منحصر به قضات بازنشسته و حقوقدانان می باشد .

### نظریه مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضاییه :

با توجه به این که قانونگذار در بند ۲ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی (پیش از اصلاح بند یادشده به موجب ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲) تعیین قضات شاغل به عنوان عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی را تحت شرایطی پذیرفته بود؛ اما در اصلاح اخیر تنها به عضویت قضات بازنشسته در این هیأت اعلام نظر کرده است و همچنین با عنایت به این که از حیث حقوقدان بودن نمی توان بین قضات شاغل و بازنشسته قائل به تفکیک شد و اگر بنای قانونگذار بر استفاده از تمامی حقوقدانان اعم از قضات شاغل و بازنشسته بود، ضرورتی به تصریح به «قضات بازنشسته» وجود نداشت؛ لذا عضویت قضات شاغل در هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی، منطبق بر قانون به نظر نمی رسد .