



پژوهشکده شورای نگهبان



گزارش کارشناسی

پرونده‌های دیوان عدالت اداری در خصوص:

تقاضای ابطال بخشنامه شماره ۵/۵۹۸۹/۲۳۰ -
۱۳۹۰/۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کل کشور

کد گزارش: ۹۵۰۴۰۲۱

تاریخ انتشار: ۱۳۹۵/۴/۱

پژوهشکده شورای نگهبان

شناسنامه گزارش

گزارش کارشناسی پرونده‌های دیوان عدالت اداری

موضوع:

تقاضای ابطال بخشنامه شماره ۵/۵۹۸۹/۲۳۰ - ۱۳۹۰/۲/۲۸
سازمان امور مالیاتی کل کشور

تهیه و تنظیم:

محمدعلی فراهانی

نظارت:

محمد برومند و سیدمجتبی حسینی پور

پژوهشکده شورای نگهبان

شماره گزارش: ۹۵۰۴۰۲۱

تاریخ تنظیم: ۱۳۹۵/۰۴/۰۱

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

گزارش کارشناسی پرونده‌های استعلامی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت: تقاضای ابطال بخشنامه شماره ۵/۵۹۸۹/۲۳۰ - ۱۳۹۰/۲/۲۸

سازمان امور مالیاتی کل کشور

شاکی: آقای حمید شفیعی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کل کشور

جهات مغایرت شرعی: اصل لاضرر

شماره و تاریخ نامه دیوان: ۹۰۰۰/۲۱۱/۱۳۶۹۶۴/۲۰۰ - ۱۳۹۴/۹/۴

مقدمه

شاکی پرونده از بخشنامه‌ای شکایت کرده است که مفاد آن صرفاً دستور معاون سازمان امور مالیاتی در رابطه با اجرای ماده (۱۶۰) «قانون مالیات‌های مستقیم» است. بر اساس این بخشنامه - که به دنبال سه بخشنامه دیگر با همین موضوع صادر شده است - واحدهای مالیاتی موظف هستند درخصوص نقل و انتقال املاکی که در وثیقه بانکها و اشخاص حقوقی دولتی بوده، صرفاً در ازای مالیات نقل و انتقال متعلقه برابر مقررات فصل مالیات بر درآمد املاک، گواهی موضوع ماده (۱۸۷) «قانون مالیات‌های مستقیم» را صادر نمایند. شاکی علاوه بر اینکه این بخشنامه را مخالف ماده (۳۴) «قانون ثبت اسناد و املاک» و ماده (۱۲۱) «آیین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا» دانسته؛ آن را از جهت مغایرت با اصل لاضرر نیز مورد اعتراض قرار داده و ابطال این بخشنامه را از دیوان عدالت اداری درخواست کرده است. در این گزارش به بررسی موضوع می‌پردازیم.

شرح و بررسی

بر اساس ماده (۱۶۰) قانون مالیات‌های مستقیم^۱، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به سایر طلبکاران در وصول طلب خود دارای حق تقدم است و مطابق همین ماده «صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه» یکی از مواردی هستند که به تصریح خود ماده از این حکم استثنا شده‌اند، البته مطابق قسمت اخیر همین ماده حکم مزبور این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود. از طرفی براساس ماده (۱۸۷)^۲ همین قانون، دفاتر اسناد رسمی

۱. ماده (۱۶۰) قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷):

سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم خواهد داشت. حکم قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود.

۲. ماده (۱۸۷) قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷):

در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره و مرجع صدور آن را در سند معامله قید نمایند.

گواهی انجام معامله حداکثر ظرف ده روز از تاریخ اعلام دفترخانه، پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذیربط، از قبیل مالیات بر درآمد اجاره املاک و همچنین وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد.

تبصره ۱ - ...

تبصره ۲ - (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) در مواردی که به موجب احکام دادگاه‌ها، وجوه مربوط به حق واگذاری محل در صندوق دادگستری و امثال آن تودیع می‌گردد، مسئولان در موقع پرداخت به ذینفع مکلفند ضمن استعلام از اداره امور مالیاتی مربوط، مالیات متعلق را کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.»

مکلف شده‌اند، در مواردی که انجام معامله نیازمند صدور سند رسمی است، مراتب را به سازمان امور مالیاتی اطلاع داده و پس از أخذ و رؤیت گواهی انجام معامله از ادارات امور مالیاتی، سند جدید را صادر نمایند. بنابراین مطابق این ماده تا زمانی که گواهی انجام معامله از سوی اداره امور مالیاتی صادر نشود، معامله ثبت رسمی نخواهد شد. گواهی فوق نیز زمانی صادر می‌شود که بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله تسویه شود.

بنابراین از جمع بین دو حکم مذکور این‌گونه برداشت می‌شود که براساس تصریح ماده (۱۶۰) قانون مالیات‌های مستقیم، در مواردی که موضوع معامله‌ای، مال مورد وثیقه باشد، صرفاً مشمول مالیات نقل و انتقال می‌شود و در خصوص صدور گواهی انجام معامله در چنین مواردی (موضوع ماده ۱۸۷)، ادارات امور مالیاتی صرفاً باید پس از پرداخت مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه، گواهی مزبور را صادر کند و نمی‌تواند صدور گواهی را منوط به تسویه بدهی‌های سابق مربوط به مال مورد وثیقه نماید.

اما از سوی دیگر، بر اساس قوانین و مقررات مربوط به معاملات رهنی و شرطی و نیز در مواردی که مال یا ملکی وثیقه دین یا انجام تعهد و یا ضمانتی قرار دارد، مرتهن یا بستانکار حسب مورد می‌تواند از طریق اجرائیه‌های ثبت اقدام و نسبت به فروش مال مرهونه از طریق مزایده اقدام کنند^۱ و از جمله

۱. ماده (۳۴) قانون ثبت اسناد و املاک مصوب ۱۳۱۰/۱۲/۲۶ با اصلاحات بعدی:

در مورد کلیه معاملات رهنی و شرطی و دیگر معاملات مذکور در ماده (۳۳) قانون ثبت، راجع به اموال منقول و غیرمنقول، در صورتی که بدهکار ظرف مهلت مقرر در سند، بدهی خود را نپردازد، طلبکار می‌تواند از طریق صدور اجرائیه وصول طلب خود را توسط دفترخانه تنظیم کننده سند، درخواست کند. چنانچه بدهکار ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ اجرائیه نسبت به پرداخت بدهی خود اقدام ننماید بنا به

←

مواردی که در آگهی مزایده قید می‌شود تصریح به این نکته است که «بدهی مالیاتی و عوارض شهرداری و غیره تا تاریخ مزایده اعم از اینکه رقم قطعی آن معلوم شده یا نشده باشد به عهده برنده مزایده است.»^۱

حال بخشنامه موضوع شکایت براساس برداشتی که از جمع مواد (۱۶۰) و (۱۸۷) قانون مالیات‌های مستقیم ارائه گردید صادر شده است. بدین صورت که بخشنامه مزبور مقرر داشته واحدهای مالیاتی مکلف‌اند در خصوص نقل و انتقال املاکی که در وثیقه بانک‌ها و اشخاص حقوقی دولت بوده صرفاً با وصول مالیات نقل و انتقال متعلقه برابر مقررات، گواهی موضوع ماده (۱۸۷) قانون

→

تقاضای بستنکار، اداره ثبت پس از ارزیابی تمامی مورد معامله و قطعیت آن، حداکثر ظرف مدت دو ماه از تاریخ قطعیت ارزیابی، با برگزاری مزایده نسبت به وصول مطالبات مرتبه به میزان طلب قانونی وی اقدام و مازاد را به راهن مسترد می‌نماید.

تبصره ۱ - ...

تبصره ۲ - (الحاقی ۱۳۸۶/۱۱/۲۹) نحوه ابلاغ اجرائیه، بازداشت مازاد مورد رهن و چگونگی ختم عملیات اجرائی و برگزاری مزایده و اعراض از رهن و سایر موارد به موجب آئین نامه ای است که ظرف مدت سه ماه از طرف سازمان ثبت اسناد و املاک کشور تهیه و به تصویب رئیس قوه قضائیه خواهد رسید.

۱. ماده (۱۲۱) آئین نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم الاجراء و طرز رسیدگی به شکایت از عملیات اجرائی سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مصوب ۱۳۸۷/۱۱/۶
رییس قوه قضائیه:

در اجرای اسناد ذمه‌ای یا وثیقه پس از ارزیابی مال و قطعیت آن با رعایت نکات ذیل آگهی مزایده منتشر می‌گردد:

الف - آگهی مزایده اموال غیرمنقول

در آگهی مزایده اموال غیرمنقول نکات زیر تصریح می‌شود:

۱- ...

۶- اشاره به اینکه پرداخت بدهی‌های مربوط به آب، برق، گاز اعم از حق انشعاب و یا حق اشتراک و مصرف در صورتی که مورد مزایده دارای آنها باشد و نیز بدهی مالیاتی و عوارض شهرداری و غیره تا تاریخ مزایده اعم از اینکه رقم قطعی آن معلوم شده یا نشده باشد به عهده برنده مزایده است.

۷-

مالیات‌های مستقیم را صادر کنند.

با توجه به توضیحات فوق ادله شاکی و جوابیه سازمان امور مالیاتی کشور

بررسی می‌شود:

ادله شاکی:

علی‌رغم اینکه به نظر می‌رسد بخشی از متن دادخواست شاکی در پرونده ارسالی وجود نداشته و ناقص می‌باشد اما با عنایت به مطالب موجود، شاکی در توضیحات خود ضمن بیان روند اجرایی قبل و بعد از ابلاغ بخشنامه، بخشنامه مزبور را مغایر ماده (۳۴) قانون ثبت اسناد و املاک و بند «الف» ماده (۱۲۱) آیین‌نامه اجرایی آن دانسته است. شاکی مدعی است بر اساس مواد فوق، مشخص بود که پرداخت تمامی دیون از جمله دیون مالیاتی به عهده بستانکار یا برنده مزایده بوده و پس از پرداخت و با صدور گواهی موضوع ماده (۱۸۷) قانون مالیات‌های مستقیم نقل و انتقال انجام می‌شد. اما با صدور بخشنامه مورد شکایت، تنها مالیات نقل و انتقال از برنده مزایده اخذ می‌شود و تکلیف مالیات‌های دیگر مشخص نشده و به دلیل عدم پرداخت آن‌ها، وجوه مازاد بر بدهی مدیون که از محل فروش مال مورد وثیقه به دست آمده نزد صندوق دادگستری باقی مانده و تا صدور گواهی پرداخت سایر مالیات‌های متعلق به مال مورد وثیقه توسط اداره مالیاتی (در راستای تبصره «۲» ماده (۱۸۷) قانون مالیات‌های مستقیم)، به مدیون مسترد نمی‌گردد و این امر موجب تضییع حقوق مالکین و صاحبان حقوق می‌شود.

به عبارت دیگر پیش از صدور بخشنامه مورد شکایت، برنده مزایده مکلف

بوده تا کلیه مالیات‌های متعلق به مال مورد وثیقه را به استناد ماده (۱۸۷) قانون

مالیات‌های مستقیم و همچنین جزء «۶» بند «الف» ماده (۱۲۱) «آئین‌نامه اجرایی مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجراء و طرز رسیدگی به شکایت از عملیات اجرائی سازمان ثبت اسناد و املاک کشور» (مصوب ۱۳۸۷/۱۱/۶ رییس قوه قضائیه)، پرداخت نماید و لذا تکلیفی برعهده مدیون نبوده و وجوه مازاد بر دین بدون نیاز به پرداخت مالیات، به مدیون مسترد می‌گردد. اما بعد از صدور بخشنامه مزبور صرفاً مالیات نقل و انتقال از برنده مزایده اخذ می‌شود و مابقی مالیات متعلق به مال مورد وثیقه از مدیون اخذ می‌شود و پرداخت این مالیات شرط استرداد وجوه مازاد از دین به مدیون می‌باشد. توضیح آنکه مطابق تبصره «۲» ماده (۱۸۷) قانون مالیات‌های مستقیم «در مواردی که به موجب احکام دادگاه‌ها، وجوه مربوط به حق واگذاری محل در صندوق دادگستری و امثال آن تودیع می‌گردد، مسئولان در موقع پرداخت به ذینفع مکلفند ضمن استعلام از اداره امور مالیاتی مربوط، مالیات متعلق را کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.» بنابراین مطابق این تبصره از محل وجوه مذکور مالیات متعلقه کسر می‌شود.

جوایه سازمان امور مالیاتی:

ضمن اینکه جوایه سازمان نیز در پرونده ارسالی به پژوهشکده به صورت ناقص می‌باشد به نظر می‌رسد سازمان مزبور بخشنامه صادره را نتیجه حکم ماده (۱۶۰) و در راستای اجرای مواد (۵۲)^۱ و (۵۹)^۱ و (۷۷)^۲ و (۲۱۹)^۳ قانون

۱. ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم:

درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد.

مالیات‌های مستقیم دانسته است. در این خصوص لازم به ذکر است که مبنای صدور بخشنامه مورد شکایت باتوجه به برداشتی که از جمع بین ماده (۱۶۰) و (۱۸۷) قانون مالیات‌های مستقیم قابل ارائه بود، بیان گردید.

نتیجه گیری

با توجه به توضیحات فوق، به نظر می‌رسد اگرچه بخشنامه موضوع شکایت را می‌توان در راستای ماده (۱۶۰) قانون مالیات‌های مستقیم دانست که براساس آن صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه نسبت به سازمان مالیاتی مقدم بوده

→

۱. ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم:

نقل و انتقال قطعی املاک به مآخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مآخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد.

تبصره ۱ - (الحاقی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

تبصره ۲ - (الحاقی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) 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.

۲. ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷):

اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد، علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مآخذ ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال خواهند بود. اشخاص حقیقی یا حقوقی، مشمول مالیات دیگری از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهند بود.

۳. ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷):

اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد، علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مآخذ ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال خواهند بود. اشخاص حقیقی یا حقوقی، مشمول مالیات دیگری از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهند بود.

و این حکم صرفاً مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود و ازین رو سازمان مالیاتی نیز درچنین مواردی صرفاً با أخذ مالیات نقل و انتقال (از برنده مزایده) گواهی لازم را جهت انجام معامله (که در ماده ۱۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم پیش بینی شده) صادر می‌نماید و طلب خود را بابت سایر مالیات‌های متعلقه مقدم نمی‌دارد. اما از سوی دیگر براساس جزء «۶» بند «الف» ماده (۱۲۱) «آئین‌نامه اجرایی مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجراء و طرز رسیدگی به شکایت از عملیات اجرائی سازمان ثبت اسناد و املاک کشور» (مصوب ۱۳۸۷/۱۱/۶ رییس قوه قضاییه)، از جمله مواردی که در آگهی مزایده درج می‌شود اشاره به اینکه پرداخت بدهی‌های مالیاتی و عوارض شهرداری و غیره تا تاریخ مزایده اعم از اینکه رقم قطعی آن معلوم شده یا نشده باشد به عهده برنده مزایده است. لذا باتوجه به این حکم و همچنین حکم مربوط به عدم تقدم سازمان مالیاتی بر مال مورد وثیقه نسبت به صاحب وثیقه، پیش از صدور بخشنامه اخیرالذکر، سازمان مالیاتی مالیات متعلق را از برنده مزایده (نه بستانکار یا صاحب وثیقه) أخذ می‌نمود. به عبارتی رویه مذکور بین احکام مذکور از قانون مالیات‌های مستقیم و آئین‌نامه اجرایی مزبور را به نوعی جمع نموده است. اما بخشنامه اخیر براساس مواد قانون مالیات‌های مستقیم بوده و منافاتی نیز با این قانون ندارد.

امام خمینی (ره):

و از شورای محترم مکهبان می‌خواهم و توصیه می‌کنم، چه در نسل حاضر و
چه در نسل های آینده، که با کمال دقت و قدرت و نظایف اسلامی و ملی خود
رایعنا و تحت تاثیر هیچ قدرتی واقع نشوند و از قوانین مخالف با شرع مطهر و
قانون اساسی بدون هیچ ملاحظه جلوگیری نمایند.

(صحیفه امام، ج ۲۱، ص ۴۲۲)



بزرگسازده شورای مکهبان

تهران، خیابان شهید سبهد قرنی، کوجه خسرو، پلاک ۱۲

صلدوق پستی: ۱۴۶۳-۱۳۱۴۵ تلفکس: ۸۸۳۳۵۰۴۵

info@shora-rc.ir

www.shora-rc.ir