

کرسی نقد

نقد رأی شماره ۱۴۰ - ۱۳۸۶/۳/۶

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

محمد عظیمیان^۱

اشاره:

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در پی شکایت کانون سردفتران و دفتریاران به خواسته‌ی ابطال دستورالعمل شماره ۱۹۷۳ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۶/۳۱ اداره کل فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که در آن دفاتر اسناد رسمی ضمن رعایت کامل مفاد گواهی‌های صادره از حوزه‌های مالیاتی به‌ویژه نام متعامل از پذیرش گواهی‌هایی که به نام سایر دفاتر صادر گردیده است، منع شده‌اند، مبادرت به صدور دادنامه شماره ۱۴۰ مورخ ۱۳۸۶/۳/۶ نموده که نقد آن موضوع این یادداشت است.

متن رأی: به موجب ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم،^۲ صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند

۱. سردفتر دفتر اسناد رسمی شماره ۶۴۸ تهران، عضو هیئت تحریریه ماهنامه «کانون» و کمیسیون حقوقی کانون سردفتران و دفتریاران.

۲. ماده‌ی ۱۸۷: «در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به‌موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله‌ی 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 - چنانچه میزان مالیات مشخصه، مورد اختلاف باشد پرونده امر، خارج از نوبت در مراجع^۳

در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم قانون مزبور به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد، قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله‌ی موردنظر به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک 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. نظر به این که سیاق عبارات ماده‌ی مزبور به‌ویژه ضرورت اعلام مراتب انجام معاملات مزبور با ذکر مشخصات کامل به حوزه مالیاتی مفهومی انجام ثبت معامله، اقاله و یا فسخ سند به‌طور مشروح و با قید مشخصات کامل اشخاص امضاکننده اسناد مزبور و اختصاص گواهی صادره از حوزه مالیاتی به دفتر اسناد رسمی اعلام‌کننده موارد مذکور است. بنا به مراتب فوق‌الذکر بخشنامه شماره ۱۹۷۳ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۶/۲۱ مدیرکل فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط نیز نمی‌باشد.^۱

دادنامه صادره از دو جهت قابل نقد می‌باشد:

الف - ایجاد تکلیف برخلاف نصوص قانون.

ب - عدم توجه به قوانین و مقررات مرتبط.

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری با تفسیر موسّع از ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم و عدم التفات به روح قانون با برداشت انتزاعی از ماده قانونی، تکالیفی متوجه دفاتر اسناد رسمی و تبعاً مراجعین و متقاضیان ثبت سند نموده که برخلاف نصوص قانونی است و در این بخش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱ - تنظیم سند صرفاً به نام خریدار موضوع گواهی مالیاتی

ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم ناظر به تکلیف دفاتر اسناد رسمی در اعلام مراتب و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله موردنظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد، قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند

❏ حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون رسیدگی خواهد شد و اگر مؤدی تمایل به اخذ گواهی قبل از رسیدگی و صدور رأی از طرف مراجع حل اختلاف داشته باشد با وصول مالیات مورد قبول مؤدی و اخذ سپرده یا تضمین معتبر از قبیل سفته، بیمه نامه، اوراق بهادار، وثیقه ملکی و ... معادل مبلغ مابه اختلاف گواهی انجام معامله صادر خواهد شد.

تبصره ۲ - 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 مکلف‌اند ضمن استعلام از اداره امور مالیاتی مربوط، مالیات متعلق را کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

۱. یادآور می‌شود گردشکار و متن کامل رأی مورد نقد در پایان همین یادداشت آورده شده است.

معامله می‌باشد. در این ماده قانونی، شرح و مشخصات کامل به منظور تسهیل در وصول مالیات از جمله مالیات بر درآمد اجاره‌ی املاک، مالیات حق واگذاری، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی (به استثنای مواد ۱۲۲ و ۱۲۳) و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک بوده و ارتباطی به مشخصات خریدار ندارد و تعمیم مشخصات موضوع معامله به مشخصات متعاملین به‌ویژه معاملی که در قرارداد قطعی غیرمنقول یک دستگاه آپارتمان مسکونی، فروشنده نسبت به پرداخت مالیات نقل و انتقال آن اقدام نموده است، بدون دلایل و مستندات دیگر، خالی از وجه است. بنابراین به لحاظ فقد عنصر تکلیف نسبت به گزارش نام خریدار در ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، تأیید مفاد بخشنامه مورد شکایت و نتیجتاً تکلیف رعایت نام خریدار در گواهی‌های صادره، فاقد مبنای قانونی است.^۱

۲ - اختصاص گواهی مالیاتی به دفترخانه مخاطب

یکی دیگر از محدودیت‌هایی که بدون تصریح در مواد قانونی، مورد تأیید دادنامه معترض‌عنه قرار گرفته است، تکلیف مؤدی به حضور در دفترخانه‌ی استعلام‌کننده و تنظیم سند، صرفاً توسط دفتر اسناد رسمی مخاطب گواهی مالیاتی است؛ تکلیفی که از یک طرف، متقاضی ثبت سند را به انتقال مورد معامله فقط در دفترخانه مورد خطاب گواهی، اجبار نموده و از طرف دیگر، سایر دفاتر اسناد رسمی را از تنظیم سند به استناد چنین گواهی منع می‌کند. به عبارت دیگر، این وضعیت، در عین حالی که باعث تحدید آزادی عمل مؤدی در انتخاب دفترخانه‌ی تنظیم‌کننده‌ی سند می‌گردد، دفاتر اسناد رسمی را که در اجرای ماده‌ی ۳۰ ق.د.ا.ر.ک. مکلف به تنظیم و ثبت اسناد مراجعین به استثنای مواردی که مخالف مقررات، نظم عمومی و اخلاق حسنه بوده، با تردید مواجه می‌سازد. آیا در مراجعه اشخاص به دفاتر اسناد رسمی و ارائه گواهی مالیاتی که به نام دفترخانه‌ای دیگر صادر گردیده است، می‌توان از ثبت سند امتناع نمود و در صورت امتناع و اعلام مراتب به صورت کتبی به متقاضی، آیا اقدام سردفتر مبنی بر استنکاف از تنظیم سند، در مراجع انتظامی، قابلیت دفاع دارد؟ به نظر می‌آید در صورت ملاحظه و دقت بیشتر در ماده‌ی ۱۸۵ قانون مالیات‌های

۱. برای اطلاعات بیشتر، رک: «نظریه‌های مشورتی کمیسیون حقوقی کانون سردفتران و دفتریاران، کانون سردفتران و دفتریاران، انتشارات سرخ، تهران، پاییز ۱۳۸۸، ش. ۳۶۲، ص. ۱۵۳.

مستقیم^۱ و فلسفه وضع آن، پاسخ این سؤال روشن می‌گردد. چرا که وفق ماده مذکور، صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند فهرست خلاصه معاملات هر ماه را تا پایان ماه بعد در مقابل اخذ رسید به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط در محل، تسلیم نمایند و انجام این تکلیف اعم از این که توسط دفترخانه‌ی مخاطب حوزه مالیاتی صادرکننده مفاصاحساب صورت پذیرد یا دفترخانه‌ی دیگر، مبادرت به تنظیم سند و اجرای تکلیف مقرر نماید، هیچ‌گونه تأثیری در میزان و نحوه‌ی وصول مالیات متعلقه نخواهد داشت؛ به‌ویژه در صورت عدم ثبت سند.^۲ و همچنین خروج «وزارت‌خانه‌ها و مؤسسات دولتی»، «دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها وسیله دولت تأمین می‌شود» و «شهرداری‌ها»^۳ از اشخاص مشمول پرداخت مالیات که قطعاً تأکید بر عدم تغییر نام خریدار در این موارد به‌لحاظ عدم تصور هیچ‌گونه مالیاتی،

۱. ماده‌ی ۱۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم: «در کلیه مواردی که معاملات مربوط به فصل ۴ از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به‌موجب سند رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند فهرست خلاصه معاملات هر ماه را تا پایان ماه بعد در مقابل اخذ رسید به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط در محل تسلیم نمایند».

۲. ماده‌ی ۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم: «در مواردی که پس از پرداخت مالیات از طرف مؤدی معامله انجام نشود اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است بنا به درخواست مؤدی و تأیید دفتر اسناد رسمی مربوط، مبنی بر عدم ثبت معامله ظرف پانزده روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول‌شده متعلق به معامله‌ی انجام‌نشده را از محل وصولی جاری طبق مقررات این قانون مسترد دارد. حکم این ماده در مورد استرداد مالیات‌های مربوط به حق واگذاری و درآمد اتفاقی نیز جاری خواهد بود».

۳. ماده‌ی ۲ قانون مالیات‌های مستقیم: «اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی

۲- دستگاه‌هایی که بودجه آنها وسیله دولت تأمین می‌شود.

۳- شهرداری‌ها

تبصره ۱ - شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد، سهم درآمد یا سود آن‌ها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد، نیست.

تبصره ۲ - درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده، که به‌نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد به‌طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. مسئولان اداره امور در این‌گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات این قانون خواهند بود. در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

تبصره ۳ - معافیت مالیاتی این ماده برای مواردی که از طرف حضرت امام‌خمينی (ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند براساس نظر مقام معظم رهبری است».

کاملاً بی‌فایده خواهد بود، دادنامه صادره به دلیل بی‌توجهی به این موارد، قابل نقد می‌باشد.^۱

۳- تحدید حقوق مالکین و مؤدیان

وفق عموماً قوانین مالیاتی، تصریح ماده‌ی یک قانون مالیات‌های مستقیم^۲ به اشخاص مشمول مالیات و تأکید ماده‌ی ۵۹ همان قانون^۳ به دریافت مالیات نقل و انتقال از مالک یا صاحب حق، تردیدی در تعلق مالیات مربوطه به شخص مالک یا صاحب حق باقی نمی‌ماند و با پرداخت مالیات متعلقه، تکلیف از مالک یا ذی‌حق ساقط و سایرین از جمله خریدار با تکلیف دیگری مواجه نیستند. به عبارت دیگر، با انجام تکلیف قانونی پرداخت مالیات توسط مؤدی، نامبرده در انتقال حقوق خویش به شخص ثالث مختار است و لازمه‌ی این اختیار، درخواست تنظیم سند رسمی به نفع شخص معرفی شده در گواهی مالیاتی مربوطه یا هر شخص دیگری است، چرا که تغییر نام خریدار یا دفترخانه مخاطب

۱. اشخاص مشمول مواد ۱۲۲ و ۱۲۳ قانون مالیات‌های مستقیم از موضوع این بند خارج می‌باشند و در شکایت منجر به صدور دادنامه مورد اعتراض نیز نقل و انتقال موضوع ماده‌ی ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم بیشتر مورد تأکید قرار گرفته که مشمول حکم بند ۳ می‌باشند.

۲. ماده‌ی یک قانون مالیات‌های مستقیم: «اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.

۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.

۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند.

۵- هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند».

۳. ماده‌ی ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم: «نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ 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.

تبصره‌ی ۱: چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی نزدیک‌ترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

تبصره‌ی 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».

حوزه مالیاتی صادرکننده مفاصاحساب، هیچ‌گونه تأثیری در کیفیت و میزان حقوق دولتی (مالیات نقل و انتقال تأدیه‌شده) نخواهد گذاشت. به‌ویژه این‌که به‌دلیل عدم پذیرش قراردادهای عادی اشخاص نسبت به عین و منافع املاک^۱ توسط ادارات و محاکم و تصریح به شمول مالیات نقل و انتقال در معاملات رسمی و همچنین تکلیف حوزه‌های مالیاتی به استرداد مالیات پرداخت‌شده، تصمیم دیوان عدالت اداری به لحاظ تنافی با حقوق مزبور، قابل نقد است.

ب - عدم توجه به قوانین و مقررات مرتبط

دادنامه‌ی صادره علاوه بر انتقاداتی که در بخش نخست مورد اشاره قرار گرفت، به لحاظ بی‌توجهی به قوانین و قواعد مؤخرالتصویب که حاکی از اراده‌ی قانون‌گذار در ایجاد تحول در بخش تنظیم و ثبت اسناد می‌باشد نیز قابل انتقاد است. بدیهی است در صورت لحاظ این مقررات، رأی صادره باید از جهاتی مورد جرح و تعدیل قرار می‌گرفت.

۱ - قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی

مطابق بند "ج" ماده‌ی یک ق.ت.ا؛ «*دفاتر اسناد رسمی مکلفاند هنگام نقل و انتقال عین املاک مفاصاحساب مالیاتی و بدهی موضوع ماده‌ی ۳۷ قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴ را از انتقال‌دهنده مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید نمایند مگر این‌که انتقال‌گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد که در این صورت، متعاملین نسبت به پرداخت آن مسئولیت تضامنی خواهند داشت*».

در این بند از ماده قانونی، تنظیم سند انتقال عین اراضی و املاک بدون اخذ مفاصاحساب مالیاتی به اختیار انتقال‌گیرنده واگذار گردیده است. به عبارت دیگر، در صورت تعهد خریدار به پرداخت بدهی احتمالی، تنظیم سند رسمی انتقال عین اراضی و املاک بدون اخذ مفاصاحساب‌های مربوطه بلامانع است. حال، در فرضی که قانون‌گذار تنظیم سند بدون اخذ گواهی دارایی را تجویز بلکه متعاملین را به استفاده از تسهیلات مقرر در تنظیم اسناد ترغیب نموده است، چگونه می‌توان مدعی شد که پرداخت مالیات مقرر و اخذ مفاصاحساب مربوطه به صرف تغییر نام خریدار یا تغییر نام دفترخانه نتواند منشأ اثری قانونی و تنظیم سند بدون دغدغه برای سردفتر گردد. باید توجه داشت که تأکید بر مفاد دادنامه دیوان عدالت اداری باعث خواهد گردید حتی در موردی که استعلام دفاتر اسناد

۱. ر.ک.: مواد ۴۶ و ۴۷ و ۴۸ ق.ت.ا.

رسمی از حوزه‌های مالیاتی پس از جری تشریفات قانونی منجر به صدور مفصاحساب مالیاتی شده است، دفاتر اسناد رسمی با کنار گذاشتن گواهی صادره به تجویز بند «ج» ماده‌ی یک ق.ت.ا. با تعهد خریدار مبادرت به تنظیم سند نمایند که این نقض غرض قانون‌گذار است. بدون تردید، رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری می‌توانست با عنایت به قانون تسهیل تنظیم اسناد از انسجام و استحکام بیشتری برخوردار باشد.

۲ - بخشنامه رأی وحدت رویه شماره ۱۲/۴۳۵۷ - و - ر - ۱۳۸۰/۲/۸ کانون سردفتران و

دفترباران^۱

بدیهی است صرف‌نظر از غیرقابل شکایت بودن آراء کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران و دفترباران که به تأیید سازمان ثبت اسناد و املاک کشور رسیده باشد، در دیوان عدالت اداری و تأکید دیوان عدالت اداری بر غیرقابل اعتراض بودن تصمیمات کانون سردفتران و دفترباران طی دادنامه شماره ۶۹ مورخ ۱۳۶۹/۳/۱۰، کمیسیون وحدت رویه کانون در تاریخ ۱۳۸۰/۲/۸ در پاسخ به دفتر اسناد رسمی شماره ۸ کرمان مبنی بر این که آیا دفاتر اسناد رسمی می‌توانند پاسخ استعلامیه‌هایی را که خطاب به سایر دفاتر صادر گردیده است، مستند تنظیم سند قرار دهند یا خیر؟ مقرر داشته است: «با توجه به صراحت بند ۲۹ م.ب.ث. تا مهر ۶۵ منع سردفتران از تنظیم سند با پاسخ استعلام دفترخانه دیگر فقط شامل پاسخ استعلامیه‌های ثبتی می‌باشد و لاغیر». بدین ترتیب، سردفتر در پذیرش مفصاحساب‌های مربوط به سایر دفاتر با محدودیتی مواجه نیست و به زعم سازمان متولی امور اسناد، چنین اقدامی واجد شرایط تعقیب انتظامی نیست؛ وضعیتی که در صدور دادنامه موردنظر، مغفول مانده است.

۳ - بخشنامه رأی وحدت رویه شماره ۴۳/۱۷۵۲۴ - و - ر - ۱۳۸۵/۷/۱ کانون سردفتران و

دفترباران^۲

مطابق بند «و» رأی کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران و دفترباران، با تصویب قانون تسهیل تنظیم اسناد، تکلیف دفاتر اسناد رسمی در ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم لغو گردیده است. با توجه به لغو اصل تکلیف، اعتقاد به وجود اجزای آن از قبیل نام

۱. ر.ک.: ماهنامه «کانون»، کانون سردفتران و دفترباران، ضمیمه‌ی ش. ۸۰، اردی‌بهشت ماه ۱۳۸۷، ص. ۲۴۰.

۲. ر.ک.: همان، ص. ۲۷۳.

دفترخانه‌ی مخاطب یا نام خریدار (که تکلیف ادعاشده فاقد مبنای قانونی نیز می‌باشد) با هیچ منطق حقوقی سازگاری ندارد. و لذا دادنامه‌ی مذکور، از این بابت، قابل انتقاد می‌باشد.

۴ - بخشنامه رأی وحدت رویه شماره ۴۸/۲۶۸۰۵ - و - ر - ۸۶/۶/۱۸۸ کانون سردفتران و

دفتریاران^۱

کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران و دفتریاران در پاسخ به سؤال دفتر اسناد رسمی ۳۳۲ تهران مبنی بر این‌که؛ فسخ قراردادهای اجاره قبل از تصویب قانون تسهیل تنظیم اسناد، آیا نیاز به اخذ گواهی و مفاصاحساب از دارایی و بیمه دارد یا خیر؟ به صورت مطلق مبادرت به رأی وحدت رویه بدین شرح نموده است: «با توجه به بند "الف" رأی شماره ۴۳/۱۷۵۲۴ - و - ر مورخ ۸۵/۷/۱ کمیسیون وحدت رویه هنگام فسخ و اقاله اسناد جهت استعلام از ادارات تکلیفی متوجه دفاتر اسناد رسمی نمی‌باشد.».

همان‌گونه که در ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر گردیده است، تکلیف دفاتر اسناد رسمی در فسخ معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و فصول اول و ششم باب سوم، همانند ثبت اسناد معاملات مذکور می‌باشد که در رأی وحدت رویه کانون سردفتران و دفتریاران، این تکلیف ساقط گردیده است و با وحدت ملاک، تردیدی در ساقط شدن تکلیف دفاتر اسناد رسمی نسبت به تنظیم اسناد معاملات موضوع ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم باقی نمی‌ماند. به نظر می‌آید، رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در صورت التفات به آراء وحدت رویه کانون سردفتران و دفتریاران و همچنین قوانین و مقررات مؤخرالتصویب، قطعاً به وجهی دیگر - و منطبق بر قانون - انشا می‌گردید.

نتیجه:

اجابت خواسته مؤدی و مالک در تنظیم سند رسمی انتقال اموال موضوع فصول سه‌گانه ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم به نام شخصی به غیر از خریدار مندرج در مفاصاحساب مالیاتی صادره و در دفترخانه‌ای به‌جز دفتر اسناد رسمی مخاطب حوزه‌ی مالیاتی مربوطه، بلامانع و از لحاظ مقررات خاص دفاتر اسناد رسمی، فاقد ممنوعیت قانونی است که متأسفانه در دادنامه‌ی صادره از دیوان عدالت اداری مورد توجه قرار نگرفته است.

بدون شک، در صورت وقوع چنین امری، دادستان انتظامی مالیاتی، مدعی تخلف سردفتر و سردفتر اسناد رسمی مدعی عمل به تکلیف قانونی مقرر می‌باشد که ضرورت دارد مراتب ادعای طرفین در محکمه صالح مورد رسیدگی و اتخاذ تصمیم قرار گیرد.^۱ به دلیل مسبوق بودن موضوع، رأی مورخ ۸۹/۵/۱۱ دادگاه بدوی انتظامی سردفتران و دفتریاران استان تهران، مؤید مطالب عنوان شده به عنوان نتیجه نهایی بحث مورد اشاره قرار می‌گیرد:

«در خصوص تخلف انتسابی ... سردفتر دفتر اسناد رسمی ... به شرح کیفرخواست شماره ... صادره از دادسرای انتظامی مالیاتی مشعر بر این که سردفتر در تنظیم سند قطعی غیرمنتقول به شماره ... مربوط به یک واحد تجاری به دلیل عدم درخواست اصلاح گواهی مالیاتی موضوع مادهی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم مبادرت به تنظیم سند مزبور به نام خریدار دیگر نموده است و از این حیث خساراتی متوجه دولت گردیده، خواستار تعقیب انتظامی سردفتر و ایصال حقوق گردیده است که با نگرش در مجموع اوراق و محتویات پرونده و ملاحظه و مذاقه در لایحه دفاعیه سردفتر صرف نظر از این که مادهی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم در اجرای مادهی ۸ ق.ت.ا. و رأی شماره ۴۳/۱۷۵۲۴ مورخ ۸۵/۷/۱ کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران و دفتریاران که به تأیید سازمان ثبت اسناد و املاک رسیده است، لغو گردیده، نظر به این که به موجب مادهی مرقوم (۱۸۷ قانون مالیات مستقیم) دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم قانون مزبور به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد، سردفتر باید 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 حوزه مالیاتی محل وقوع ملک 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 و در مانحن‌فیه، سردفتر قبل از وقوع ثبت معامله به تکلیف مقرر عمل نموده و شماره و مرجع گواهی را در سند مربوطه قید کرده است و معامله مزبور فسخ یا اقاله نگردیده تا سردفتر مکلف به اخذ گواهی دیگر باشد و نظر به این که سیاق عبارات مذکور "دلالتی بر این که چنانچه خریدار مندرج در گواهی صادره از ناحیهی دارایی منصرف و خریدار جدیدی از ناحیهی فروشنده معرفی گردد، دفاتر اسناد رسمی مکلف به استعلام جدید باثباتند" ندارد. زیرا مطابق مقررات ماده مذکور، مالیات مربوطه از فروشنده مطالبه و اخذ می‌گردد و منصرف از خریدار مندرج در گواهی‌های صادره از ناحیهی دارایی است. بنا به مراتب، وقوع تخلفی از این حیث،

۱. مادهی ۲۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم: «در مواردی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی به سبب معاملات که در دفتر اسناد رسمی انجام می‌شود تکالیفی به‌عهده صاحبان دفتر گذارده شده است تخلف آنان از انجام تکالیف مذکور به‌وسیله دادستانی انتظامی مالیاتی تعقیب خواهد شد. محاکمه و مجازات سردفتر متخلف در مرجع صلاحیت‌دار مذکور در قانون دفاتر اسناد رسمی به عمل خواهد آمد ولی دادستانی انتظامی مالیاتی علاوه بر تسلیم ادعای نامی می‌تواند از وجود نماینده اداره امور مالیاتی برای ادای توضیحات لازم در مرجع مزبور استفاده نماید.»

از ناحیه‌ی سردفتر احراز نگردیده و دادگاه رأی بر برانته مشارالیه صادر و اعلام می‌نماید و در خصوص ایصال حقوق دولت، این دادگاه مواجه با تکلیفی نبوده و رسیدگی به آن در صلاحیت مراجع عمومی دادگستری است».

ابطال دستورالعمل شماره ۱۹۷۲ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۶/۲۱ اداره کل فنی مالیاتی سازمان امور

مالیاتی کشور

کلاسسه پرونده: ۷۶۵/۸۳

شماره دادنامه: ۱۴۰

تاریخ: ۸۶/۳/۶

مرجع رسیدگی: هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکای: کانون سردفتران و دفتریاران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره ۱۹۷۲ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۶/۲۱

اداره کل فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

مقدمه: شاکای به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، برابر ماده‌ی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله را به ادارات مالیاتی اعلام نمایند و نیز برابر ماده‌ی ۵۹ قانون مذکور (نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و با نرخ ۵ درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق به نرخ ۲ درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد). ادارات مذکور مالیات را از مالک عین یا صاحب حق دریافت می‌دارند مگر در مورد معاملات موضوع فصل ششم از باب سوم خصوصاً مواد ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۲۴ و ۱۲۵ و ... لذا درج نام خریدار در برگ مفصاحساب مالیاتی و تغییر آن در اسناد تنظیمی دفاتر اسناد هیچ‌گونه تأثیری در محاسبه و اخذ مالیات نداشته و ندارد و تنها مؤدی است و همچنین است تغییر نام دفترخانه. تفسیر اجرایی ادارات از قوانین و مقررات نیز باید تابع روح قانون و در نظر گرفتن کلیه مواد قانون باشد و برداشت از یک ماده‌ی قانونی به صورت انتزاعی و منصرف از سایر مواد قانون نامعقول و به دور از منطقی حقوقی است. با عنایت به مقدمه فوق‌الذکر و دلایل زیر، تقاضای لغو دستورالعمل شماره ۱۹۷۲ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۶/۲۱ اداره کل فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را دارد.

۱ - در متن ماده‌ی ۱۸۷ مذکور، شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع

معامله مدنظر قانون گذار می‌باشد. لذا تغییر نام خریدار و یا متعامل، تأثیری در نحوه‌ی وصول مالیات و یا تعلق مالیات نداشته و ندارد و مالیات در هر حال از فروشنده مطالبه و اخذ می‌گردد. لازم به تذکر است که ماده‌ی ۲۳ قانون مالیات‌های مستقیم که برای خرید ملک برای اشخاص صغیر مالیات دیگری تعیین نموده بود، وفق اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ نسخ گردید. لذا تعداد خریدار و متعاملین و شرایط آن‌ها و نیز تغییر خریداران در گواهی صادره هیچ‌گونه مدخلیت نخواهد داشت و اساساً درج نام خریدار در گواهی مالیاتی بی‌مورد می‌باشد.

۲- وفق ماده‌ی ۱۸۵ قانون مذکور، ... صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند فهرست خلاصه معاملات هر ماه را تا پایان ماه بعد در مقابل اخذ رسید به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط در محل تسلیم نمایند. لذا تغییر دفتر اسناد رسمی تنظیم‌کننده سند نیز علاوه بر این که در نحوه و میزان وصول مالیات تأثیر ندارد، نهایتاً هر دفترخانه‌ای که مبادرت به تنظیم سند نماید وفق ماده مذکور مراتب را به حوزه‌ی مالیاتی محل اعلام نموده و فهرست مذکور در پرونده مالیاتی بایگانی خواهد شد.

لذا استعلام یک دفترخانه و صدور مفصاحساب مالیاتی برای مالک و فروشنده سالب تکلیف استعلام مجدد از دارایی می‌باشد. لذا بنا به دلایل مذکور، صدور دستورالعمل مذکور خارج از حدود اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد و ابطال آن مورد تقاضا است.

مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه‌ی شماره ۲۸۱۶ - ۲۱۲ مورخ ۱۳۸۴/۴/۲۵ ضمن ارسال تصویر نامه‌ی شماره ۷۱۷ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۴/۳/۱۰ دفتر فنی مالیاتی اعلام داشته‌اند، دستورالعمل شماره ۱۹۷۲ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۶/۲۱ دفتر فنی مالیاتی سازمان متبوع که در مورد خاص انشا شده است، متضمن قواعد آمره و عام و کلی نبوده و در نتیجه از مصادیق ماده‌ی ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری محسوب نمی‌گردد. لذا موردی برای رسیدگی به اعتراض نسبت به دستورالعمل فوق در آن هیئت وجود ندارد. در نامه‌ی مدیرکل فنی مالیاتی آمده است؛ وفق مفاد ماده‌ی ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور و به‌موجب آیین‌نامه اجرایی مربوط به مأمورین ذی‌ربط محول شده است. لذا صرف عدم تعلق مالیات سالب تکالیف قانونی دفاتر

اسناد رسمی مشعر بر استعلام از اداره امور مالیاتی ذی ربط نخواهد بود. بنا به مراتب معنونه و از آنجایی که با مطابقت مفاد نامه ۱۹۷۲ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۶/۲۱ این دفتر با متن مادهی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم به وضوح ملاحظه می‌شود و مفاد آن عیناً منطبق با قانون و در چارچوب وظایف و اختیارات محوله می‌باشد، رد شکایت شاکی مورد تقاضا است. هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیئت عمومی

بهموجب مادهی ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند در کلیه‌ی مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم قانون مزبور به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله موردنظر به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک 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. نظر به این که سیاق عبارات مادهی مزبور به‌ویژه ضرورت اعلام مراتب انجام معاملات مزبور با ذکر مشخصات کامل به حوزه‌ی مالیاتی مفهم انجام ثبت معامله، اقاله و یا فسخ سند به‌طور مشروح و با قید مشخصات کامل اشخاص امضاکننده اسناد مزبور و اختصاص گواهی صادره از حوزه مالیاتی به دفتر اسناد رسمی اعلام‌کننده موارد مذکور است، بنا به مراتب فوق‌الذکر بخشنامه شماره ۱۹۷۲ - ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۶/۲۱ مدیرکل فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط نیز نمی‌باشد.

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

مقدسی‌فرد