

## مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۰۰۰۲۱۹۱	شماره دادنامه:	۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۲۸
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۰/۱۰/۲۹
شاکی:	بهمن زبردست	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات تخصصی
دسته بندی:	مالیات بر درآمد املاک (۰۸۰۱۰۲۰۱)		

مصوبه ها: بند سوم و اطلاق بند دوم دستورالعمل شماره ۱۳۹۹/۵۱۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۲۱ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور، در خصوص تقسیم صاحبان املاک به دو دسته حقیقی و حقوقی و غیرمشمول نمودن اشخاص حقوقی از برخی موارد مقرر در حکم مطلق ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۹۹ - ۹۹ - ۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۹/۰۵/۲۱ بند سوم

بند سوم و اطلاق بند دوم دستورالعمل شماره ۱۳۹۹/۵۱۱ مورخ ۲۰۰/۹۹/۵۱۱ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور، در خصوص تقسیم صاحبان املاک به دو دسته حقیقی و حقوقی و غیرمشمول نمودن اشخاص حقوقی از برخی موارد مقرر در حکم مطلق ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۹۹ - ۹۹ - ۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۹/۰۵/۲۱ بند دوم

## پیام رای:

عدم ابطال کل بند سوم و اطلاق بند دوم دستورالعمل شماره ۱۳۹۹/۵۱۱ مورخ ۲۱/۵/۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص مالیات متعلق به ملک اعم از مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل

## متن دادنامه:

هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

\* شماره پرونده: ه ع، 0002191

\* شاکی: آقای بهمن زبردست

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال کل بند سوم و اطلاق بند دوم دستورالعمل شماره 1399,5,21 مورخ 200,99,511 سازمان امور مالیاتی کشور

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال کل بند سوم و اطلاق بند دوم دستورالعمل شماره 1399,5,21 مورخ 200,99,511

سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

تاریخ: 139921.05

شماره: 200511,99

دستورالعمل

م	187	99	511
---	-----	----	-----

مخاطبان، ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	ترتیبات وصول بدهی قطعی ملک مورد انتقال و صدور گواهی نقل و انتقال موضوع ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم

به منظور ایجاد وحدت رویه در فرآیند صدور گواهی موضوع ماده 187 اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1394/04/04 و بهره‌برداری بهینه از سامانه الکترونیکی مربوط و با عنایت به مفاد تبصره 4 اصلاحی ماده قانونی مذکور، مقرر می‌دارد؛ در مورد مالیات‌های مرتبط با ملک مورد معامله، به ترتیب زیر عمل شود:

- 1) صدور گواهی نقل و انتقال تمامی املاک منوط به دریافت مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل موضوع ماده 59 قانون مالیات‌های مستقیم و حسب مورد مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل که بر اساس قسمت اخیر بند ج ماده (1) قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی، انتقال یافته باشند و مالیات علی الحساب موضوع تبصره 1 ماده 77 قانون مذکور و مالیات بر درآمد اتفاقی می‌باشد. در مورد مالیات‌های فوق، وفق تبصره 1 ماده 187 قانون مذکور چنانچه میزان مالیات مشخصه مورد اختلاف باشد، پرونده امر می‌بایست خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم رسیدگی شود و اگر مودی تمایل به اخذ گواهی قبل از رسیدگی و صدور رأی از طرف مراجع حل اختلاف مالیاتی را داشته باشد، با وصول مالیات مورد قبول مودی و اخذ سپرده یا تضمین معتبر معادل مبلغ مابه‌الاضافه، گواهی انجام معامله صادر شود. همچنین وراثت در هنگام انتقال سهم الارث، می‌بایست حسب مورد، مالیات بر ارث ملک مورد انتقال را (با رعایت مقررات ماده 26 قانون مالیات‌های مستقیم) پرداخت نمایند.
- 2) برای اشخاص حقیقی، صدور گواهی موصوف علاوه بر پرداخت مالیات مربوط (به شرح بند (1) فوق الذکر) منوط به پرداخت بدهی‌های قطعی مالیاتی مودی، مربوط به ملک مورد معامله است که در اجرای ماده 29 آئین نامه اجرایی موضوع ماده 219 (مصوب 1382/24/10) و تبصره 2 ماده 22، قسمت اخیر ماده 24، تبصره 7 بند (ب) ماده 29 و بند (1) و (2) ماده 30 آئین نامه اجرایی موضوع ماده 219 قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب 1398/13/09)، تبصره 2 ماده 210، تبصره ماده 100 یا مواد 238، 239، 247 و 257 قانون مالیات‌های مستقیم به قطعیت رسیده باشد.
- بدهی‌های قطعی قابل مطالبه شامل بدهی‌های انتقال دهنده در منبع مالیات بر درآمد شغلی، مالیات بر درآمد اجاره املاک، مالیات اجاره "واحدهای خالی" موضوع ماده 54 و مالیات واحدهای مسکونی بند (ت) تبصره 6 قانون بودجه سال 1399 و جرائم متعلقه در قانون مالیات‌های مستقیم (صرفاً در رابطه با مورد معامله) می‌باشد. بنابراین نمی‌توان پرداخت مالیات متعلق به خریداران و فروشندگان قبلی را که داخل در معامله اخیر نیستند، به عهده متعاملین فعلی قرار داد، مگر آنکه بطور مستند (برای نمونه در مورد املاکی که بر اساس قسمت اخیر بند ج ماده (1) قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی، انتقال یافته اند) تعهد پرداخت مالیات‌ها را نموده باشند.
- 3) برای اشخاص حقوقی برابر مقررات فصل پنجم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم، در زمان تنظیم سند انتقال املاک، صرفاً مالیات مربوط، به شرح بند (1) فوق الذکر و حسب مورد مالیات "واحدهای مسکونی خالی" موضوع ماده 54 مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات واحدهای مسکونی بند (ت) تبصره 6 قانون بودجه سال 1399 برای ملک مورد معامله می‌بایست مطالبه و وصول شود (به استثناء مصادیق بندهای 4 و 5 ذیل).
- 4) در مواردی که ملک به عنوان مال مورد وثیقه در اجرای ماده 34 قانون ثبت اسناد و املاک کشور منتقل می‌شود، صدور گواهی مالیاتی نقل و انتقال املاک منوط به آن است که علاوه بر پرداخت مالیات نقل و انتقال ملک مورد انتقال (به شرح بندهای 1، 2 و 3 فوق الذکر) کلیه بدهی‌های مالیاتی قطعی مربوط به ملک، تا تاریخ مزایده، توسط برنده مزایده پرداخت شود.
- 5) در مورد املاکی که در اجرای ماده 211 قانون مالیات‌های مستقیم، توقیف و یا در اجرای ماده 161 قانون مذکور برای آنها قرار تأمین صادر شده است و یا در اجرای ماده 259 قانون مذکور به عنوان وثیقه به اداره امور مالیاتی ذیربط معرفی شده اند، صدور گواهی مالیاتی منوط به اقدام مودی برای رفع توقیف رفع قرار تأمین خارج نمودن ملک از وثیقه می‌باشد.
- 6) چنانچه به هر دلیلی بخشی از مالیات‌های مربوط به ملک مورد معامله، در زمان صدور گواهی موضوع ماده 187 قانون مالیات‌های مستقیم، مطالبه و پرداخت نشده باشد، بر مبنای اظهار نظر شورای عالی مالیاتی (موضوع صورتجلسه شماره 27-201 مورخ 1397/05/09 که طی بخشنامه شماره 230136/97 مورخ 1397/08/10 ابلاغ گردیده است) پس از صدور گواهی نیز این بدهی‌ها با رعایت مقررات مربوط از جمله مواد 156، 157، 227 و 277 قانون مالیات‌های مستقیم، قابل مطالبه بوده و اداره امور مالیاتی ذیربط مکلف به مطالبه و وصول آن، با رعایت مقررات مربوط می‌باشد.

امید علی پارسا

رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

\*دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

- 1- علی رغم اینکه حکم ماده 187 قانون مالیات‌های مستقیم به صورت مطلق بوده و بدون استثناء شامل همه صاحبان املاک اعم از حقیقی یا حقوقی می‌شود در دستورالعمل مورد اعتراض صاحبان املاک به دو دسته حقیقی و حقوقی تقسیم شده اند.

2- وفق حکم مطلق ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم همه صاحبان املاک اعم از حقیقی و یا حقوقی خواه درآمد دیگری غیر از درآمد این املاک داشته یا نداشته باشند پیش از دریافت گواهی مربوطه باید تمامی بدهی های مالیاتی ذکر شده در این ماده را پرداخت نمایند.

3- از آنجا که موارد ذکر شده در بند دوم دستورالعمل بدون استثناء شامل همه صاحبان املاک اعم از حقیقی یا حقوقی می شود بنابراین به دلیل مغایرت حکم بند سوم و اطلاق بند دوم دستورالعمل مورد اعتراض در خصوص غیر مشمول نمودن اشخاص حقوقی از برخی موارد مقرر در حکم مطلق ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم بلحاظ خارج از حدود اختیار بودن و تضییق حدود و ثغور قانون، قابل ابطال است.

**\* خلاصه مدافعات طرف شکایت :**

1- با عنایت به ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین و مقررات مالیاتی ناظر بر موضوع ترتیبات وصول بدهی قطعی ملک مورد انتقال و صدور گواهی موضوع ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به اشخاص حقیقی و حقوقی متفاوت است. نقل و انتقال محل فعالیت کسبی توسط اشخاص حقیقی به منزله اتمام فعالیت شغلی و اختتام پرونده مالیاتی مؤدی در آن محل تلقی و می بایست پیش از انتقال ملک مربوطه نسبت به تصفیه بدهی های مالیاتی قطعی مؤدی مربوط به ملک مورد معامله (از جمله مالیات بر درآمد شغلی مربوط به محل کسبی، مالیات بر درآمد اجاره ملک و ...) اقدام شود ولی در مورد اشخاص حقوقی با تغییر محل فعالیت ثبت نام در نظام مالیاتی به قوت خود باقی خواهد بود مالیات مربوط به درآمدهای شخص حقوقی در زمان رسیدگی به مالیات بر عملکرد مطالبه شده و ضرورتی بر تصفیه مالیات مربوط به ملک مورد معامله متعلق به اشخاص حقوقی در زمان نقل و انتقال نمی باشد. از این روی در دستورالعمل موضوع شکایت از میان مالیاتهای قابل مطالبه از اشخاص حقوقی در زمان نقل و انتقال املاک متعلق به آنان اخذ بدهی مالیاتی قطعی مربوط به درآمد اجاره املاک و فعالیت شغلی، برای صدور گواهی موضوع ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم ضروری شناخته نشده است.

2- این مقررات با توجه به حکم مقرر در تبصره ماده 110 قانون مالیاتهای مستقیم وضع شده است. طبق این تبصره اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است (از جمله درآمد حاصل از نقل و انتقال ملک و درآمد ناشی از اجاره ملک) مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه (مانند اظهارنامه موضوع ماده 80 قانون مالیاتهای مستقیم) که در فصلهای مربوط پیش بینی شده است نیستند.

3- در مورد اشخاص حقوقی با دامنه فعالیت گسترده که املاک متعدد را در تملک دارند عملاً تفکیک بدهی مالیاتی شخص حقوقی مرتبط با محلی خاص از مجموع بدهی مالیاتی شخص حقوقی امکان پذیر نمی باشد و طبق این دستورالعمل آن بخش از بدهی مالیاتی قطعی شخص حقوقی که مشخصاً مربوط به ملک مورد معامله می باشد (نه مجموع درآمد شخص حقوقی) از جمله مالیات بر درآمد اتفاقی، مالیات املاک لوکس و خانه های خالی احصاء شده و صدور گواهی موضوع ماده 187 قانون مذکور منوط به وصول این گونه از مالیاتها شده است.

### رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

مستفاد از ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره های آن این است که در جهت صدور گواهی موضوع ماده مرقوم الذکر ، اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی وفق تکلیف مندرج در ماده مرقوم الذکر که در دادنامه شماره 266 مورخه 1396,3,30 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به نوعی بر آن تأکید شده است ، می بایست نسبت به پرداخت مالیات متعلق به ملک اعم از مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل و سایر مالیات های ذکر شده در قانون و مصوبه مورد شکایت به شرح بندهای 1 و 2 و 3 دستورالعمل معترض عنه به شماره 200,99,511 مورخه 1399,5,21 اقدام نمایند و صدور گواهی یاد شده منوط به پرداخت مالیات های متعلقه و یا مالیات مورد قبول مؤدی و اخذ تضامین معتبر معادل مابه الاختلاف می باشد و از آنجایی که در بندهای 2 و 3 مصوبه مورد شکایت ، صدور گواهی به صراحت منوط به پرداخت بدهی های قطعی مالیاتی مؤدی ، مربوط به ملک مورد معامله بوده که در بند 1 و نیز در بندهای مورد شکایت مجموع آنها بیان شده است بعلاوه که عبارت مربوط به ملک مورد معامله ( بدهی های مالیاتی ) عبارت مطلق بوده که همه موارد مندرج در ماده 187 قانون مالیاتهای مستقیم را در بر می گیرد و طبعاً منطقی نیست در مواردی که هنوز موعد پرداخت مالیات مشاغل یا عملکرد فرا نرسیده اما ملک منتقل می شود ، صدور گواهی منوط به پرداخت مالیات آتی گردد. بنابراین مجموعاً مفاد مصوبات معترض عنه در حدود قانون و مقررات تشخیص و به استناد بند ب ماده 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر می نمایند. رأی صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری