

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۹۳۰۰۴۱۸	شماره دادنامه:	۹۶۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۰۱۳۶
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۳۹۶/۰۲/۲۶
شاکی:	احمد علی سیروس	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان ثبت اسناد و املاک کشور	مرجع صدور رای:	هیات عمومی
دسته بندی:	مالیات بر ارث (۰۸۰۱۰۱۰۲)		
مصوبه ها:	مالیات بر ارث ۱۶۸ ۴۶ - ۸۹ سازمان ثبت اسناد و املاک کشور ۱۳۸۹/۰۴/۲۲		

پیام رای:

غیرموجه بودن انتقال اسناد مالکیت مورث به ورثه در فرض عدم اخذ گواهی نامه واریز مالیات بر ارث، منطبق با قانون است.

متن دادنامه:

شماره دادنامه: ۱۳۶ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۰۲/۲۶ کلاس پرونده: ۹۳۰۰۴۱۸ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای احمد سیروس موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۶۸ ۸۹۰۴۶-۱۳۸۹/۰۳/۲۲ مدیرکل دفتر حقوقی و امور بین الملل سازمان ثبت اسناد و املاک کشور متضمن اعلام موافقت رئیس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور با نظریه مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۰۷ کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران و دفتریاران در موضوع الزام به ارائه گواهی نامه واریز مالیات بر ارث پیش از تنظیم سند انتقال گردش کار: آقای احمدعلی سیروس به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۶۸ ۸۹۰۴۶-۱۳۸۹/۰۳/۲۲ مدیرکل دفتر حقوقی و امور بین الملل سازمان ثبت اسناد و املاک کشور به هیأت مدیره کانون سردفتران و دفتریاران متضمن اعلام موافقت رئیس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور با تصمیم مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۰۷ کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران و دفتریاران مبنی بر عدم امکان انتقال اسناد مالکیت املاک مورث به ورثه در فرض عدم وصول مفاصا حساب مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: « آقای احمدعلی سیروس به موجب دادخواستی اعلام کرده است که: " هیأت محترم عمومی دیوان عدالت اداری احتراماً به استحضار می رساند وفق ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، دفاتر اسناد رسمی مکلف شدند قبل از انجام معامله و یا اقاله و فسخ کلیه معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم (مالیات بر ارث) و همچنین فصول اول و ششم باب سوم (مالیات بر درآمد املاک و مستغلات اعم از نقل و انتقال و اجاره) 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 مودی حسب مورد اعلام و پس از اخذ گواهی مربوطه، مبادرت به تنظیم سند انتقال و یا اقاله و فسخ معامله نمایند. قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵ به منظور رفع مشکلات و معضلات ایجاد شده همان گونه که از اسم قانون مذکور استنباط می شود بسیاری از موانع و معضلات بر سر راه انجام معاملات را رفع نموده خصوصاً بند (ج) ماده (۱) قانون مذکور اشعار می دارد: « دفاتر اسناد رسمی مکلفند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاصا حساب مالیاتی و بدهی موضوع ماده (۳۷) قانون تامین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴ را از انتقال دهنده مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید نمایند مگر اینکه انتقال گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسئولیت تضامنی خواهند داشت.» ماده ۲ قانون مذکور نیز مقرر می دارد: « دفاتر اسناد رسمی موظفند در صورت عدم وصول پاسخ استعلامات، منتقل الیه را از آثار و تبعات سند تنظیمی موضوع تبصره ماده (۱) مطلع سازند در این صورت طرفین پس از تنظیم سند و نقل و انتقال متضامناً مسئول و پاسخگوی کلیه تعهدات قانونی و بدهیهای مربوط به مالک که تا زمان تنظیم سند طبق قوانین محقق و مسلم بوده می باشند.» که در همین راستا، مواد ۶ الی ۸ آیین نامه اجرایی قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۶ تدوین و در قسمت اخیر ماده ۶ آیین نامه مذکور، دفاتر اسناد رسمی ملکفاً به ارسال تصویر سند تنظیمی به ادارات امور مالیاتی و تامین اجتماعی محل مربوطه جهت وصول مطالبات موصوف تا پایان ماه بعد گردیدند. لذا ملاحظه می شود تکلیف به اخذ مفاصا حساب مالیاتی موضوع بند (ج) ماده (۱) قانون مذکور، در بر گیرنده کلیه مواردی است که در ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم به آن اشاره شده اعم از مالیات نقل و انتقال، مستغلاتی، مالیات بر اجاره و غیره و ماده ۳۵ قانون مالیاتهای مستقیم (مالیات بر ارث) نیز از مواردی است که در ماده ۱۸۷ قانون مذکور بدان اشاره شده است (فصل چهارم از باب دوم). سازمان ثبت اسناد و املاک کشور ضمن بخشنامه شماره ۱۶۸ ۸۹۰۴۱-۱۳۸۹/۰۳/۲۲ که طی بخشنامه شماره ۵۸۰۲۸۹۳-و-ر-۱۳۸۹/۰۴/۰۶ کانون سردفتران به دفاتر اسناد رسمی ابلاغ گردید با استناد به مواد ۸۶۸ قانون مدنی و ۲۲ قانون ثبت و رعایت مصالح عمومی، اعلام داشته ... « مالیات بر ارث از شمول قانون مذکور خارج بوده و قبل از اخذ گواهینامه واریز مالیات بر ارث، تنظیم سند انتقال موجه به نظر نمی رسد.» لذا علیرغم قبول بدهی توسط خریدار (موضوع قسمت اخیر بند (ج) ماده (۱) قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵) دفاتر اسناد رسمی مکلف به اخذ گواهی نامه واریز مالیات بر ارث گردیده که بنا به دلایل زیر بخشنامه مذکور برخلاف مدلول بند (ج) ماده یک قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵ و نیز خارج از حدود اختیارات سازمان ثبت و کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران می باشد. ماده ۸۶۸ قانون مدنی که در بخشنامه مذکور به آن استناد شده مقرر می دارد: « مالکیت ورثه نسبت به ترکه متوفی مستقر نمی شود مگر پس از اداء حقوق و دیونی که به ترکه میت تعلق گرفته.» لکن ماده ۸۶۹ قانون مذکور حقوق و دیونی که به ترکه میت تعلق می گیرد را احصاء نموده که عبارتند از: ۱- قیمت کفن میت و حقوقی که متعلق است به اعیان ترکه مثل عینی که متعلق رهنی است. ۲- دیون و واجبات متوفی ۳- وصایای میت تا ثلث ترکه بدون اجازه ورثه و زیاده بر ثلث با اجازه آنها. لذا ملاحظه می شود که اولاً: در قانون مدنی، اشاره ای به مالیات بر ارث نشده زیرا برقراری مالیات بر ارث و نیز تکلیف دفاتر اسناد رسمی به اخذ مفاصا حساب مالیات بر ارث اولین بار به موجب ماده ۱۹۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ ایجاد گردید (حدود ۳۸ سال بعد) ثانیاً: مالیات بر ارث، بدهی وراثت است حال آن که مواد ۸۶۸ و ۸۶۹ قانون مدنی مصوب ۱۳۰۷ در خصوص بدهی مورث است لذا استناد به ماده ۸۶۸ قانون مدنی جهت ایجاد تکلیف برای دفاتر اسناد رسمی به اخذ مفاصا حساب مالیات بر ارث و عدم شمول مقررات بند (ج) ماده یک قانون تسهیل تنظیم اسناد، فاقد وجهت قانونی است. ۲- استناد بخشنامه و رأی وحدت رویه مذکور به ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک مصوب ۱۳۱۰ نیز فاقد وجهت قانونی است زیرا قسمت اخیر ماده ۲۲ قانون ثبت مقرر می دارد: « در مورد ارث هم ملک وقتی در دفتر املاک به اسم وراثت ثبت می شود که وراثت و انحصار آنها محرز و در سهم الارث بین آنها توافق بوده و یا در صورت اختلاف، حکم نهایی در آن باب صادر شده باشد.» ملاحظه می شود ماده ۲۲ قانون ثبت علاوه بر اینکه بر اخذ گواهی مالیات بر ارث که سالها بعد تصویب گردید اشاره ای ندارد بلکه فقط دفتر املاک ادارات ثبت را مکلف به اخذ گواهی حصر وراثت نموده که در ماده ۲۹۹ قانون امور حسبی مصوب ۱۳۱۹ و آیین نامه اجرایی آن مصوب ۱۳۲۲ نیز تکلیف ادارات ثبت مشخص شده است و در برگیرنده مفاصا حساب مالیاتی نمی باشد. لذا دفاتر اسناد رسمی به موجب ماده ۲۲ قانون ثبت نیز تکلیفی به اخذ مفاصا حساب مالیات بر ارث ندارند. ۳- رعایت مصالح عمومی که در رأی و بخشنامه مذکور به آن اشاره شده خارج از حدود اختیارات سازمان ثبت و کانون سردفتران می باشد زیرا رعایت غبطه و مصالح عمومی از وظایف قانونگذار در تدوین قوانین و مقررات است که بنا به مراتب فوق، سازمان ثبت و کانون سردفتران مبادرت به تفسیر قانون نموده اند حال آن که وفق اصل ۷۳ قانون اساسی، تفسیر قانون از وظایف مجلس شورای اسلامی است و رأی وحدت رویه کانون سردفتران که در اجرای بند ۲ ماده ۶۶ قانون دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۵۴ صادر می شود باید منطبق با قوانین ومقررات موضوعه باشد و اینکه مصالح عمومی چگونه اقتضاء می نماید در حیطه وظایف سازمان ثبت و کانون سردفتران نبوده و باید از مجلس شورای اسلامی تعیین تکلیف می گردید. ۴- لذا با توجه به اینکه تکلیف به اخذ مفاصا حساب مالیات بر ارث توسط دفاتر اسناد رسمی به موجب ماده ۱۹۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ و ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ برقرار گردیده و چون وفق بند (ج) ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵ و جهت جلوگیری از مراجعات مردم به محاکم دادگستری، خریدار مخیر به قبول مسئولیت جهت پرداخت هرگونه بدهی بابت هر گونه مالیات و کلاً بدهیهای احتمالی مورد معامله گردید و چون وفق قسمت اخیر ماده ۶ آیین نامه اجرایی قانون مذکور مصوب ۱۳۸۶، دفاتر اسناد رسمی مکلف به ارسال تصویر مصدق سند تنظیمی به حوزه مالیاتی جهت پرداخت بدهی احتمالی گردیده و وفق تبصره ماده مذکور، حوزه های مالیاتی نیز در اسرع وقت مکلف به صدور برگ تشخیص جهت وصول بدهی احتمالی شده اند که حقوق دولت در این زمینه کاملاً در نظر گرفته شده و با توجه به ماده ۸ قانون تسهیل تنظیم اسناد که کلیه قوانین ومقررات مغایر را لغو نموده لذا تکلیف دفاتر اسناد رسمی به رعایت ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم (چنانچه خریدار در متن سند قبول مسئولیت نماید) لغو شده است کما اینکه در بند (و) رأی شماره ۱۳۸۵/۱۷۵۲۴-۴۳۰۷۱ کمیسیون وحدت رویه کانون نیز به آن اشاره شده است. لذا استدعای رسیدگی و ابطال بخشنامه های یاد شده را دارد. اضافه می نماید دادخواست مبنی بر ابطال آراء کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مسبوق به سابقه می باشد مانند پرونده های کلاس ۳۶۲۰۸۰۵ و ۱۸۴/۸۳۰۵ و ۲۲۶/۸۳۰۵ و ۴۵۳/۸۳۰۵ که منجر به رسیدگی و بعضاً ابطال بخشنامه های مذکور شده است. " در نامه شماره ۱۶۸ ۸۹۰۴۶-۱۳۸۹/۰۳/۲۲ مدیرکل دفتر حقوقی و امور بین الملل سازمان ثبت اسناد و املاک کشور به رئیس هیأت مدیره کانون سردفتران و دفتریاران اعلام شده است که رئیس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور با نظریه [۷] ۱۳۸۶/۱۲/۰۵ کمیسیون وحدت رویه کانون موافقت کرده است. متن مصوبه کمیسیون ۱۳۸۶/۱۲/۰۷ کانون به قرار زیر می باشد: " صورت جلسه مورخ ۱۳۸۶/۱۰/۰۲ کمیسیون به شماره ۱۴۳۴-۱۳۸۶/۱۰/۰۴ موضوع نامه شماره ۱۳-۳۰-۱۳۸۶/۰۵/۲۱ دفترخانه ۱۱۱ تهران بدین شرح « آیا بند ج ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد و عدم تکلیف به وصول گواهی مالیاتی موضوع ماده ۱۸۷ در صورت درخواست متعاملین شامل گواهی مالیاتی موضوع ماده ۳۵ قانون مالیاتهای مستقیم نیز می گردد؟» که از طرف هیأت مدیره کانون جهت بررسی مجدد به کمیسیون وحدت

رویه ارجاع گردیده بود با حضور جناب آقای محقق عضو هیأت مدیره مجدداً مورد بحث و بررسی واقع شد و به اتفاق آراء به شرح زیر اظهار نظر گردید: با توجه به ماده ۸۶۸ قانون مدنی که استقرار مالکیت ورثه بر ترکه متوفی را موکول به پرداخت حقوق و دیونی که بر ترکه میت تعلق گرفته می داند و با توجه به سایر مقررات موضوعه از جمله ماده ۲۲ قانون ثبت و به لحاظ رعایت مصالح عمومی به نظر می رسد مالیات بر ارث از شمول قانون مذکور خارج بوده و قبل از اخذ گواهی نامه واریز مالیات بر ارث تنظیم سند انتقال موجه به نظر نمی رسد. " در پاسخ به شکایت مذکور، رئیس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور به موجب لایحه شماره ۹۳۰۱۳۳۸۴۸-۱۳۹۳۰۸۰۲۴ توضیح داده است که: " ریاست محترم دیوان عدالت اداری سلام علیکم با احترام، بازگشت به پرونده کلاسه ۴۱۸۰۹۳ موضوع شکایت آقای احمدعلی سیروس به طرفیت سازمان ثبت اسناد و املاک کشور ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۹۳۰۱۱۱۱۴۹-۱۳۹۳۰۷۰۹ اداره کل امور اسناد و سردفتران، به استحضار می رساند: آنچه که به عنوان بخشنامه شماره ۸۹۰۴۶۱۶۸-۱۳۸۹۳۰۲۲ سازمان مورد اعتراض واقع و بنا به خواسته شاکی (احمدعلی سیروس) تقاضای ابطال آن گردیده، در واقع نامه ای است که دفتر حقوقی سازمان به کانون سردفتران و دفتریاران ارسال نموده و بخشنامه محسوب نمی شود تا قابلیت رسیدگی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را داشته باشد. از طرفی در نامه دفتر حقوقی مراتب تایید سازمان نسبت به بند سوم نظریه جلسه مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۵ کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران و دفتریاران به شماره ۱۴۵۰-۱۳۸۶/۱۲/۷ که منجر به صدور بخشنامه شماره ۵۸۰۲۸۹۳-و-ر-۱۳۸۹/۴/۶ کانون سردفتران و دفتریاران (بند یک آن) گردیده، در راستای بند ۲ ماده ۶۶ قانون دفاتر اسناد رسمی و بنا به تجویز قانونی حاصله، اعلام شده است. لذا اقدامی خارج از حدود اختیارات و وظایف قانونی سازمان صورت نگرفته لذا شکایت شاکی به طرفیت سازمان ثبت اسناد و املاک کشور فاقد توجیه قانونی و مردود است. صرف نظر از مراتب مذکور و بنا به تایید بخشنامه مورد اشاره کانون (بند یک آن) که در راستای بند ۲ ماده ۶۶ قانون دفاتر اسناد رسمی انجام گرفته نظر ریاست محترم را به موارد ذیل معطوف می دارد: فراز آخر ماده ۶ آیین نامه اجرایی قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی به موجب آرای شماره ۴۸۵ الی ۴۸۸-۱۳۹۱/۷/۱۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده لذا استناد شاکی به قسمت اخیر ماده مذکور به جهت ابطال آن غیر موجه است. طبق مواد ۸۶۷ و ۸۶۸ و ۸۶۹ قانون مدنی مالکیت ورثه نسبت به ماترک به محض وقوع فوت به طور قهری حاصل می شود و استقرار آن منوط به ادای حقوق و دیونی است که به ترکه تعلق می گیرد و باید قبل از تقسیم ماترک، حقوق و دیون اداء شود. همچنین وفق ماده ۲۲۹ قانون امور حسبی که مقرر داشته: « تصرفات ورثه در ترکه از قبیل فروش و صلح و هبه و غیره نافذ نیست مگر بعد از اجازه بستانکاران و یا اداء دیون.» بنابراین وراثت برای استفاده از حقوق مالی و اموال باقیمانده از متوفی جهت هر گونه نقل و انتقال یا ثبت اموال حقوقی با توجه به مواد قانونی مذکور ملزم به ارائه گواهی حصر وراثت و گواهی واریز مالیات بر ارث می باشند. مالیات بر ارث منصرف از مالیات نقل و انتقال است و مالیاتی است که در اثر فوت مورث، ترکه بر اساس موازین قانونی و به صورت قهری به ورثه انتقال می یابد و این انتقال مستلزم مفاصا حساب مالیاتی است. ثبت ملک در دفتر املاک در راستای قسمت دوم ماده ۲۲ قانون ثبت و نیز ترتیبات صدور سند مالکیت در اجرای ماده ۲۹۹ قانون امور حسبی و آیین نامه اجرایی آن، با توجه به مواد ۸۶۷ الی ۸۶۹ قانون مدنی و ماده ۲۲۹ قانون امور حسبی موکول به ارائه گواهی انحصار وراثت و گواهینامه واریز مالیات بر ارث به اداره ثبت می باشد و منافاتی با بند ج ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد ندارد. علیهذا با عنایت به مراتب معنونه و با توجه به این که مرقومه شماره ۱۶۸-۸۹۰۴۶-۱۳۸۹/۳/۲۲ که به عنوان بخشنامه مورد اعتراض واقع شده، نامه دفتر حقوقی سازمان بوده که به کانون سردفتران و دفتریاران در اجرای بند ۲ ماده ۶۶ قانون دفاتر اسناد رسمی که مقرر داشته: « ایجاد وحدت رویه در جهت اجرای مقررات و نظامات در دفاتر اسناد رسمی، با تایید سازمان ثبت اسناد و املاک کشور» ارسال گردیده و خارج از حدود اختیارات و وظایف قانونی سازمان نمی باشد لذا استدعای رد شکایت شاکی نسبت به سازمان ثبت اسناد و املاک کشور را دارد. -معاون رئیس قوه قضاییه و رئیس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۶ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

به موجب بند ۵ ماده ۲۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴، استثنای مذکور در بند ج ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب سال ۱۳۸۵ لغو شده است لیکن به منظور اظهار نظر بر نامه مورد اعتراض در زمان حاکمیت بند ج ماده ۱ قانون مذکور، از آنجا که حکم مقرر در بند ج ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب سال ۱۳۸۵ به دلالت ذکر مسئولیت تضامنی متعاملین در پرداخت بدهی احتمالی مالیاتی و بیمه ای در فرض تراضی با یکدیگر، منصرف است از شمول حکم بر مالیات بر ارث که در آن متعاملین وجود ندارد، بنابراین نامه شماره ۸۹۰۴۶۱۶۸-۱۳۸۹/۴/۲۲ دفتر حقوقی و امور بین الملل سازمان ثبت اسناد و املاک کشور متضمن موافقت رئیس سازمان ثبت اسناد و املاک کشور با رأی کمیسیون وحدت رویه کانون سردفتران مبنی بر غیر موجه بودن انتقال اسناد مالکیت مورث به ورثه در فرض عدم اخذ گواهی نامه واریز مالیات بر ارث منطبق با قانون است و قابل ابطال تشخیص نشد.

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: داخلی (۷۵۳۵) ۰۲۱ - ۵۱۲۰۰

