



بخشنامه‌های مالیاتی

موضوع	اصلاح آئین نامه اجرایی قانون جمع عوارض
شماره: 21862/4465/211 تاریخ: 1384/12/13 تصویر دادنامه شماره 185,186,187 مورخ 1384/05/03 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مبنی بر ابطال تبصره های یک و پنج ماده 11 و عبارت "به صورت روز شمار محاسبه می شود" از متن ماده 29 آئین نامه اجرایی 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 تولید کنندگان کالا، ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب 1381/10/22 مجلس شورای اسلامی ایران به پیوست جهت اطلاع و بهره برداری لازم ارسال می گردد. ضمناً مبنای احتساب جرائم مقرر در قانون مذکور در اجرای تبصره (3) ماده (6)، دو و نیم درصد (2/5%) به ازای ماده (30) تأخیر می باشد و مدت کمتر از (30 روز) نیز قابل وصول نمی باشد. علی اکبر عرب مازار شماره: دادنامه 185، 186، 187 تاریخ: 1384/05/02 کلاس پرونده: 82/1045 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی 1- کانون سر دفتران و دفتر یاران 2- آقای احمد علی سیروس 3- آقای محسن میراب زاده اردکانی موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره های یک، 3 و 5 ماده 11 و ماده 29 آئین نامه اجرایی قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مقدمه: الف- کانون سر دفتران و دفتر یاران و آقای احمد علی سیروس در دادخواست های تقدیمی اعلام داشته اند، به موجب تبصره 2 ماده 4 قانون موسوم به جمع عوارض مصوب 1381/10/22 مجلس شورای اسلامی، دفاتر اسناد رسمی مکلف شدند قبل از تنظیم سند مربوط به انواع خودرو، رسید یا گواهی پرداخت عوارض و مالیات نقل و انتقال را از (فروشنده) دریافت نمایند لذا با توجه به صدر تبصره مذکور، قانونگذار تعلق مالیات را مختص مواردی دانسته که قصد نقل و انتقال و فروش خودرو در بین بوده و در واقع مالکیت از ید فروشنده خارج می شود و تأکید قانونگذار در اخذ رسید مالیات از فروشنده، مبین این قصد است در غیر این صورت از کلماتی مانند معامل و یا تنظیم کننده سند و امثال آن استفاده می شد نه فروشنده بنابراین در مواردی که سند تنظیمی موجب تغییر مالکیت نمی گردد قاعدتاً مشمول مالیات نخواهد شد. هیأت وزیران در تصویب آئین نامه اجرایی قانون فوق خارج از حدود اختیارات قانونی بنا به دلایل زیر اقدام نموده است: 1- به موجب تبصره 1 ماده 11 آئین نامه اجرایی قانون موسوم به جمع عوارض، اولاً مبادرت به قانونگذاری نموده و تنظیم هر نوع سند اعم از قطعی و شرطی و رهنی و اجاره ای و وکالتی و غیره را مشمول مالیات دانسته که مغایر صدر تبصره 2 ماده 4 قانون مرقوم است. 2- علیرغم آن که تنظیم سند وثیقه را قانون مشمول مالیات ندانسته تبصره 1 ماده 11 آئین نامه تنظیم سند رهنی را از موارد اخذ مالیات و عوارض محسوب نموده است. 3- در تبصره 3 ماده 11 آئین نامه، تنظیم وکالت کلی را محدود نموده که چنین صراحت و مجوزی در قانون به تنظیم کنندگان آئین نامه داده نشده و قوانین مغایر لغو شده است. 4- دفاتر اسناد رسمی را مکلف به ارسال تصویر فیش های پرداختی نموده و در قسمت اخیر آئین نامه، عدم ارسال تصویر فیش های پرداختی و فهرست مالیات نقل و انتقال را مشمول جریمه ای معادل 2/5% مالیات برای هر ماه تأخیر و جریمه دیگری معادل 50% اصل مالیات دانسته است. حال آنکه حکم اصلی تبصره 2 ماده 4 قانون مذکور، پرداخت مالیات نقل و انتقال خودرو بوده و عبارت "در صورت تخلف از این حکم مشمول جریمه ای..." اشاره قانونگذار به وصول حقوق دولتی بوده و عدم ارسال آمار که امری اداری است، نمی تواند مستوجب 2 جریمه نقدی (به شرح تبصره 2 ماده 4 و تبصره 3 ماده 6) گردد زیرا هنگامی که مالیات صحیحاً وصول و به حساب خزانه واریز شده تأخیر یا عدم ارسال آمار ضرر وزیانی به حقوق دولتی وارد نمی سازد. گذشته از آن طبق ماده 29 آئین نامه قانون دفاتر اسناد رسمی مصوب 1354 و اصلاحی های بعدی آن و ماده 268 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366، تخلف سر دفتر در ارسال آمار موجب تعقیب انتظامی و انفصال است، لذا تبصره یک بر خلاف اختیارات قانونی تصویب شده است.	

5- طبق تبصره 5 ماده 11 آئین نامه مذکور، ادارات راهنمایی و رانندگی مجاز به انجام معاملات خودرو در خارج از سیستم سازمان ثبت و املاک کشور شده و بدین ترتیب بنیاد تعاون ناجا با درج آگهی در جراید، بخش خصوصی را جهت واگذاری خطوط نقل و انتقال خودرو به همکاری دعوت و مبادرت به واگذاری غرفه در این خصوص نموده است. حال آنکه با توجه به نسخ کلیه قوانین و مقررات مغایر به موجب قانون تجمیع عوارض مذکور، هیچ گونه مجوزی برای انجام معاملات خودرو در خارج از سیستم سازمان ثبت اسناد و املاک کشور صادر نشده و تأکید تبصره 2 ماده 4 قانون مذکور بر وصول مالیات نقل و انتقال توسط دفاتر اسناد رسمی در چارچوب سیستم سازمان ثبت اسناد و املاک کشور می باشد و در صورت انجام معامله توسط بخش خصوصی، گذشته از آن که بر خلاف صریح ماده 1287 قانون مدنی و بند ص ماده 51 قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب 1380 می باشد.

میلیاردها ریال حق الثبت و حقوق دولتی نیز بلا وصول خواهد ماند. لذا استدعای رسیدگی و لغو تبصره های یک، 3 و 5 ماده 11 آئین نامه اجرائی 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 و ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب 1381/11/28 دارد.

ب- آقای محسن میراب زاده اردکانی در دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، در تبصره 3 ماده 6 قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به صراحت اعلام می گردد. "...پرداخت مالیات و عوارض پس از موعد مقرر موجب تعلیق جریمه ای معادل 5/2% به ازاء هر ماه تأخیر خواهد بود" در حالی که در تنظیم ماده 29 آئین نامه اجرائی قانون فوق با اضافه نمودن عبارت "به صورت روز شمار" به متن قانون، حکم اصلی ماده قانونی فوق را تغییر داده اند.

لذا با عنایت به اینکه مورد مذکور از مصادیق قانونگذاری پوده و خارج از حدود اختیارات قانونی هیأت وزیران می باشد تقاضای ابطال عبارت "به صورت روز شمار" از ماده 29 آئین نامه اجرائی فوق الذکر را دارم. معاون دفتر امور حقوقی دولت در پاسخ به شکایت قانون سر دفتران و دفتر یاران و آقای احمد علی سیروس طی نامه شماره 2978 مورخ 1383/10/27 ضمن ارسال تصویر نظریه شماره 1818/91 مورخ 1383/05/18 وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام داشته اند،

1- ایراد شاکی در بند یک و 2 دادخواست اعتراض به درج عبارت "هرنوع سند" همچنین کاربرد واژه های رهنی - وکالتی و غیره در تبصره یک ماده 11 آئین نامه مورد بحث است. حکم قانون به شرح ذیل است، تبصره 2 ماده 4 قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم "تنظیم سند وثیقه، وکالت خرید و خروج موقت برای خودرو، مشمول مالیات نقل و انتقال موضوع بند "ح" این ماده نمی باشد.

دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از تنظیم سند مربوط به انواع خودرو، رسید و یا گواهی پرداخت عوارض موضوع بند "و" این ماده و هم چنین رسید پرداخت مالیات موضوع بند "ح" این ماده را از فروشنده اخذ نموده و ضمن درج شماره فیش بانکی و تاریخ و مبلغ و نام بانک دریافت کننده مالیات و نیز فیش بانکی و گواهی پرداخت موضوع بند "و" و هم چنین نوع و مشخصات نوع خودرو در سند تنظیمی، فهرست کامل نقل و انتقال خودروها را هر پانزده روز یکبار به ادارات مالیاتی ذیربط ارسال نمایند.

در صورت تخلف از این حکم علاوه بر پرداخت مالیات و عوارض متعلقه و جرایم موضوع این قانون مشمول جریمه ای معادل 50% مالیات و عوارض متعلقه خواهد بود..." در پاسخ به ایراد مزبور اعلام می دارد، اولاً صدر تبصره راجع به مستثنی بودن تنظیم برخی از اسناد از پرداخت مالیات است و حکمی راجع به عوارض ندارد. ثانیاً در قسمت میانی تبصره مقرر کرده است، دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از تنظیم سند مربوط به انواع خودرو رسید یا گواهی پرداخت عوارض را اخذ کنند و در این قسمت "سند" علی الاطلاق آمده و مقید به نوع خاصی از سند از جمله قطعی نشده است لذا دولت ناگزیر بوده برای اجرای حکم قانون انواع سند را قید کند تا اشکالی در اجرا پیش نیاید.

2- شاکی در بند سوم دادخواست نسبت به تبصره 3 ماده 11 آئین نامه ایراد گرفته که دولت دفاتر اسناد رسمی را مکلف نموده که در وکالتنامه های کلی به وکالت در نقل و انتقال خودرو تصریح نمایند. دلیل تأکید دولت به تصریح به وکالت نقل و انتقال خودرو در وکالتنامه های کلی آن است که تکالیف دفاتر اسناد رسمی مندرج در تبصره 2 ماده 4 از جهت اخذ گواهی پرداخت عوارض روشن و انجام پذیر باشد. با توجه به نکات فوق و نظریه تفصیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی خواهشمند است نسبت به شکایت مطروحه اتخاذ تصمیم گردد. در نامه شماره 1818/91 مورخ 1383/05/15 مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی آمده است،

1- در تبصره 2 ماده 4 قانون تجمیع عوارض، قانونگذار با ذکر عبارت "تنظیم سند وثیقه، وکالت خرید و خروج موقت خودرو مشمول مالیات نقل و انتقال موضوع بند (ح) نمی باشد." و هم چنین اضافه نمودن عبارت "دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از تنظیم سند مربوط به انواع خودرو، رسید یا گواهی پرداخت عوارض و هم چنین مالیات موضوع بند (ح) این ماده را اخذ نمایند." عدم پرداخت مالیات نقل و انتقال را صرفاً منحصر به موارد فوق الاشاره نموده و معنی مخالف آن این است که تنظیم سایر اسناد مشمول مالیات خواهد بود.

2- تصویب تبصره 3 ماده 11 آئین نامه و مکلف نمودن دفاتر اسناد رسمی مبنی بر تصریح وکالت نسبت به خودرو در اسناد وکالتی که در راستای وصول مالیات از تنظیم اسناد وکالتی خودرو می باشد مطابق نظر قانونگذار بوده و سابقاً هم به همین نحو عملی می شده است و منظور این است که اشخاص با تنظیم وکالت در خصوص خودرو از پرداخت مالیات مقرر قانون فرار نمایند.

3- عبارات مندرج در تبصره یک ماده 11 آئین نامه اجرایی معروف به تجمیع عوارض عین و تکرار مندرج در تبصره 2 ماده 4 قانون مذکور است. شایان ذکر است که در صورتی که دفتر اسناد رسمی قبل از تنظیم سند رسید پرداخت عوارض و مالیات مقرر و مربوطه را اخذ نماید چه دلیلی دارد که سایر تکالیف و از جمله ارسال فهرست های مربوطه را بعد از سپری شدن پانزده روز اقدام و یا وصول ارسال نمایند.

4- در تبصره 5 ماده 11 آئین نامه حکمی مبنی بر انجام معاملات اتومبیل در خارج از سیستم ثبت اسناد صادر نشده و چنین برداشتی از آن نادرست است، بلکه مراد از تبصره جلوگیری از عدم پرداخت مالیات های متعلقه مربوط به معاملات اتومبیل و وصول حقوق دولتی در صورتی که معامله خارج از سیستم سازمان ثبت اسناد صورت گیرد، بوده است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسای شعب بدوی و روسا و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل و پس از استماع توضیحات نمایندگان کانون سر دفتران و دفتر یاران، وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) و راهنمایی و رانندگی و نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران و بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

الف- حکم مقرر در صدر تبصره 2 ماده 4 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 تولید کنندگان کالا، ارائه دهندگان خدمات وکالاهای وارداتی مصوب 1381مصرح در عدم شمول مالیات موضوع بند (ح) ماده مزبور در موارد تنظیم سند وثیقه، وکالت خرید و خروج موقت برای خودرو و هم چنین به قرینه تکلیف دفاتر اسناد رسمی به اخذ رسید یا گواهی پرداخت مالیات و عوارض از فروشنده مفید اختصاص حکم قانون گذار به اخذ مالیات و عوارض در صورت نقل و انتقال قطعی خودرو و لزوم تنظیم سند انتقال در دفاتر اسناد رسمی است.

بنا به جهات فوق الذکر و عنایت به اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که وضع هر گونه مالیات را منحصر از طریق قانون مجاز اعلام داشته است، مفاد تبصره 1 ماده 11 آئین نامه مورد اعتراض که مفهوم تسری حکم مقنن به اخذ مالیات و عوارض در صورت تنظیم هرنوع سند "شرطی، اجاره ای، رهنی، صلح، وکالتی، و غیره" و هم چنین تبصره 5 ماده آئین نامه که مبین تفویض صلاحیت تنظیم سند انتقال توسط نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران، (ادارات راهنمایی و رانندگی) در خارج از سیستم سازمان ثبت اسناد و املاک کشور است، معایر قانون و خارج از حدود اختیارات قوه مجریه در وضع مقررات دولتی تشخیص داده می شود.

ب- مستفاد از حکم مقرر در قسمت دوم تبصره 2 ماده 4 قانون مذکور با عنایت به عدم جواز دریافت مالیات و عوارض مضاعف در مورد نقل و انتقال قطعی خودرو، الزام دفاتر اسناد رسمی به پرداخت مالیات و عوارض متعلقه و جرایم مقرر در تبصره 2 ماده 4 قانون مزبور منحصر ناظر به تنظیم سند رسمی انتقال قطعی (در صورت عدم پرداخت مالیات و عوارض مربوط) توسط فروشنده است .

بنابراین سیاق عبارات تبصره یک ماده 11 آئین نامه مزبور که الزام دفاتر اسناد رسمی به پرداخت مالیات و عوارض و جرائم موضوع این قانون حتی در صورت پرداخت مالیات و عوارض مقرر قبل از تنظیم سند رسمی توسط فروشنده می باشد خلاف هدف و حکم مقنن در این باب است.

ج- طبق تبصره 3 ماده 4 قانون موسوم به تجمیع عوارض پرداخت مالیات و عوارض پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل 5/2% به ازاء هر ماه تأخیر خواهد بود. بنابراین مدلول قسمت آخر ماده 29 آئین نامه اجرائی قانون که دریافت جریمه فوق الاشعار را به صورت روز شمار اعلام داشته خلاف حکم مقنن در این باب است.

بنا به مراتب مذکور تبصره های یک و 5 ماده 11 از جهات فوق الذکر و هم چنین عبارت "به صورت روز شمار محاسبه می شود" از متن ماده 29 آئین نامه اجرائی قانون مستندا به قسمت دوم ماده 25 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می شود.

د- نظر به توضیحات نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران در خصوص شرایط مربوط به تنظیم سند انتقال خودرو و لزوم تعیین مشخصات دقیق مالک و ضرورت تصریح در مورد اختیار وکیل به انتقال خودروی متعلق به موکل، تبصره 3 ماده 11 آئین نامه قانون خارج از حدود اختیارات قوه مجریه در وضع مقررات دولتی نمی باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مقدسی فرد-
معاون قضائی دیوان عدالت اداری

