تاریخ دادنامه: 1402/10/5

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای ضیاءالدین موسوی جراحی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: 1- ابطال بند 7 بخشنامه شماره 13530 مورخ 1384/7/27 سازمان امور مالیاتی کشور 2- ابطال بند 2 رأی شماره 30/4/11818 مورخ 1376/11/19 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی 3- ابطال رأی شماره /30 4/11886 مورخ 1371/10/13 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال بند 7 بخشنامه شماره 13530 مورخ 1384/7/27 سازمان امور مالیاتی کشور، بند 2 رأی شماره 30/4/11818 مورخ 1376/11/19 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و رأی شماره 30/4/11886 مورخ 1371/10/13 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" نظر به اینکه در معاملات غیر رسمی یا عادی پس از تنظیم قرارداد عادی و انتقال ثمن معامله انتقال سند در دفاتر اسناد رسمی طبق نوع معامله ثبت می گردد که گاهاً به دلایل مختلف از جمله مشکلات ادارات پاسخ دهنده به استعلام دفترخانه یا اختلافات حقوقی فی مابین طرفین معاملات امکان ثبت سند فراهم نبوده و پرواضح است قرارداد عادی به شرط رعایت مواد فصل سوم قانون مدنی (در معاملات) فیمابین طرفین معامله جاری و حاکم می باشد که گرچه با عنایت به ماده 22 قانون ثبت اسناد و املاک از لحاظ قانونی خریدار مالک تلقی نمی گردد. لیکن تلقی رابطه استیجاری بین طرفین و مطالبه مالیات بر درآمد اجاری به صرف تصرف مال غیر، خارج از شرع و عرف و مخالف قوانین جاری می باشد و اداره امور مالیاتی ذیصلاح مکلف است با توجه به نوع معامله و درآمد تحقق یافته حسب مورد مالیات را از انتقال دهنده یا انتقال گیرنده (برای مثال صلح بلاعوض یا معاملات محاسباتی) مطالبه نماید که در مصوبه های مورد شکایت بدون توجه به نوع معامله و درآمد حاصل حکم به درآمد اجاره املاک برای مؤدی صادر شده است لذا در اعتراض به بخشنامه ها و نظریه های شورای عالی مالیاتی موارد ذیل به استحضار می رسد:

با استناد به ماده 35 قانون مدنی تصرف به عنوان مالکیت، دلیل مالکیت است، مگر این که خلاف آن ثابت شود لذا متصرف ملک قطعاً مستاجر نبوده و سازمان امور مالیاتی موظف به مطالبه یا عدم مطالبه طبق درآمد تصرف از صاحب درآمد است.

به استناد ماده 52 قانون مالیات های مستقیم درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می باشد لذا مجوز سازمان امور مالیاتی برای اخذ مالیات بر درآمد اجاره املاک وجود عنصر مادی کسب درآمد بخش املاک بوده و در صورت عدم تحقق درآمد بار اثبات درآمد مؤدی با سازمان امور مالیاتی می باشد.

طبق ماده 53 قانون مالیاتی مستقیم درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال

الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهد مالک نسبت به مورد اجازه می باشد لذا با عنایت به نصح صریح این ماده نیز وجود در آمد اجاره (یا رهن تصرفی) برای مطالبه مالیات مستغلات اجباری می باشد.

سازمان امور مالیاتی در سایر موارد مشابه از جمله در تبصره 8 و 10 ماده 53 قانون مالیات های مستقیم بند «و» بخشنامه شماره 13530 مورخ 1384/7/27 و بخشنامه شماره 35481 تاریخ 1381/6/19 ریاست سازمان امور مالیاتی و نظریه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 30/4/1864 تاریخ 1374/3/16 خریداران قولنامه ای را از نظر مالیاتی مالک فرض نموده و در نظریه اخیر الذکر همانطور که طی آراء 1369/7/25-30/4/9621 و 1372/12/-30/4/14005 7 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز تصریح گردیده در خصوص املاک مورد اشاره دفتر فنی مالیاتی حسب مورد مالکیت خریداران عادی آپارتمان های موصوف و همچنین صاحبان حقوق نسبت به املاک موضوع عقود اجاره به شرط تملیک از حیث مالیاتی محرز است. علیهذا در اجرای احکام سایر فصول قانون مالیات های مستقیم از جمله مالیات سالانه املاک هم باید با خریداران و صاحبان حقوق نامبرده مانند مالک رفتار نمود.

از تاریخ لازم الاجراء شدن قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366/12/3 ماده 20 قانون 1345 لغو و تلقی اجاری بودن املاکی که مورد استفاده غیر مالک می باشد برخلاف قانون و عملاً کلیه بخشنامه ها و دستور العمل های اجرائی مواد قانونی لغو شده, ملغی الاثر می باشد.

به موجب ماده 237 قانون مالیات های مستقیم برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد. امضاکنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلف اند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هر گونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.

نظر به اینکه وفق تبصره 2 ماده 80 در مواردی که معاملات موضوع این فصل به موجب اسناد رسمی انجام نمی گیرد، انتقال گیرنده مکلف است مراتب را ظرف سی روز از تاریخ انجام معامله کتباً به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک اطلاع دهد. لذا سازمان امور مالیاتی در مورد قراردادهای عادی حق مطالبه مالیات بر اساس واقعیت معامله و جرائم ماده 190 را با رعایت ماده 156 قانون مالیات های مستقیم دارد.

همچنین نظر به اینکه در قوانین موضوعه علی الخصوص قانون مدنی در خصوص اموال غیر منقول و املاک شقوق معاملات از تنوع زیادی از قبیل صلح، هبه، رهن تصرف، معاوضه، وقف و ... برخوردار بوده و عملاً شاید در اختیار گذاشتن مال غیر منقول تابع قراردادهایی اعم از رسمی یا غیر رسمی منطبق با قانون مدنی بوده که در قانون مالیات های مستقیم نحوه محاسبه و نرخ مالیاتی متفاوتی داشته باشد یا عملاً نوع معامله از پرداخت مالیات معاف باشد. لذا صرف در اختیار غیر بودن املاک و اموال مؤدی حکم اجاری بودن را نداشته و تعیین و تکلیف شمول یا عدم شمول و تعیین منبع مالیات در خصوص شمول مالیاتی از وظایف اداره امور مالیاتی بوده و هیات حل اختلاف مالیاتی به استناد ماده 244 قانون مالیات های مستقیم مرجع حل اختلاف مالیاتی بین اداره امور مالیاتی و مؤدیان است که با عنایت به ماده 80 قانون مالیات

های مستقیم عملاً اختیار اظهار نظر در خصوص نوع تصرف و شمول و عدم شمول درآمد با اداره امور مالیاتی ذیربط بوده و اخذ صرف مالیات بر درآمد اجاره به موجب حکم سازمان امور مالیاتی مانع اجرای ماده 237 قانون مالیات های مستقیم و وظیفه اداره امور مالیاتی در بررسی مستندات و مدارک مؤدی و سایر اختیارات قانونی در جهت شمول یا عدم شمول و نوع منبع درآمد و میزان درآمد حاصل از منبع مذکور بوده و برگ تشخیص صادره فاقد شرایط قانونی ماده 237 قانون مالیات های مستقیم می باشد.

لذا با توجه به موارد ذکر شده تقاضای ابطال دستورالعمل های مورد اشاره مغایر با قانون و شرع را از تاریخ ابلاغ دارم.

ضمناً مقرره های مورد شکایت مغایر قاعده فقهی اکل مال به باطل نیز می باشند."

متن مقرره های مورد شکایت به شرح زیر است:

" الف- بند 7 بخشنامه شماره 13530 مورخ 1384/7/27 سازمان امور مالیاتی کشور

بخشنامه راجع به فصل اول باب سوم

قانون مالیات های مستقیم (مالیات بر درآمد املاک)

نظر به برخی ابهامات موجود در فصل مالیات بر درآمد املاک که گویا سبب اعمال رویه های مختلفی نسبت به پرونده های مالیاتی گردیده و به منظور ایجاد هماهنگی بین تمامی واحدهای تابعه و کاهش اختلافات بین مؤدیان و سازمان متبوع نکات زیر را یادآوری و مقرر می دارد مأموران و مراجع مالیاتی در رسیدگی های خود حسب مورد مطابق مفاد این بخشنامه عمل نمایند.

.....

بطور کلي طبق ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک مصوب ۱۳۱۰ (و اصلاحات و الحاقات آن) دولت فقط شخصی را که ملک در دفتر املاک به اسم او ثبت شده و یا به او منتقل گردیده و این انتقال نیز در دفتر املاک به ثبت رسیده یا اینکه از مالک رسمی ارثاً به او رسیده باشد، مالک خواهد شناخت.

با توجه به ماده ۲۲ مزبور و نیز با عنایت به ماده ٤۷ قانون یاد شده، در نقاطی که اداره ثبت اسناد و املاک و دفاتر اسناد رسمی موجود باشد، از لحاظ مالیاتی هم که مجری مقررات آن دولت است، فقط انتقال املاک بشرح فوق الذکر دارای رسمیت بوده و گرنه واگذاری به غیر بودن تنظیم سند رسمی از حیث مالیاتی جنبه اجاره خواهد داشت. با وجود این بنا به نص صریح ماده 74 قانون مالیات های مستقیم در مواردی که ملک حسب عرف محل مورد معامله قطعی واقع شود، در صورت احراز واقعیت، موضوع انتقال قطعی آن قابل قبول خواهد بود، لیکن انتقال عادی سایر املاک وفق مواد ۲۲ و ٤۷ مزبور از نظر دولت (از جمله سازمان امور مالیاتی کشور) در حکم انتقال قطعی نمی باشد، هر چند در این حالت نیز اعتراض مؤدیان وفق قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم قابل رسیدگی در هیأت های حل اختلاف مالیاتی خواهد بود.

ب- بند 2 رأی شماره 30/4/11818 مورخ 1376/11/19 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

در مورد املاکی که به صورت زمین یا دارایی اعیان با تنظیم سند عادی، به فروش می رود و اینکه تا زمان رفتن محضر این فاصله آیا ملک اجاری تلقی می شود یا خیر

گزارش شماره 15721/34 مورخ 1376/8/14 اداره کل مالیات های غرب تهران عنوان معاونت درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ 1376/11/20 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. خلاصه گزارش مذکور عبارت از این است که «گروهی از اشخاص تحت شرایط خاصی املاکی را به صورت زمین یا دارای اعیان با تنظیم مبایعه نامه و یا وکالتنامه رسمی، به طور عادی خریداری و پس از احداث و یا تکمیل بنا و یا بدون ایجاد هر گونه تغییر در مقام تنظیم سند رسمی بر می آیند، اما در مراجعه به حوزه مالیاتی ذیربط جهت اخذ گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم، بنا به مفهوم برخی تبصره های ماده ۵۳ و به لحاظ آنکه قبلا انتقال رسمی صورت نگرفته، آنان مستأجر تلقی و در نتیجه با مشکل پرداخت مالیات بر درآمد اجاری مواجه می گردند. از طرفی حوزه ها و مراجع مالیاتي ملزم به تبعیت از رأی شماره 30/4/11886 مورخ 1371/10/13 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در این خصوص می باشند و با این ترتیب علیرغم وجود مدارك مستند دایر بر انتقال واقعی ملک به خریدار و نیز برخلاف مجوز قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون فوق الاشعار اتخاذ تصمیم بر مبنای واقعیت غیر ممکن گردیده است، لذا اظهار نظر و ارائه طریق در جهت حل این مشکل ضروری می نماید.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بررسی موضوع و شور و تبادل نظر به استناد بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳٦٦ و اصلاحیه های بعدی به شرح زیر مبادرت به صدور رأی مینماید:

.....

2 - در موارد غیر از مصادیق موضوع ماده ۷٤ ، بنا به حکم ماده ۲۲ قانون ثبت و اینکه نمی توان در وادی امر و بدون قید و شرط مبایعه نامه عادی و یا وکالتنامه رسمی را به منزله مدرک مقنن برای معامله قطعی دانست و نیز احتمال نفی حقایق توسط برخی اشخاص به منظور فرار از پرداخت مالیات را نباید از نظر دور داشت. ماموران تشخیص اصولا باید از نظر مالیاتی بین طرفین را به عنوان اجاره یا حسب مورد واگذاری حق انتفاع تلقی به عبارت دیگر رأی شماره 30/4/ 11886 مورخ 1371/10/13 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی را رعایت کنند، اما در عین حال قواعد مذکور مانع از آن نخواهد بود که هیات های حل اختلاف مالیاتی در اجرای ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم پیش گفته بر اساس واقعیات اتخاذ شده تصمیم نمایند، بلکه اگر متعاقب اعتراض مودی با توجه به مدارک مثبته و تحقیقات معموله احراز نمایند که هیچ گونه مال الاجاره ای در بین نبوده است در این صورت هیأت های مزبور مکلف به احقاق حق از لحاظ غیر اجاری بودن ملک خواهند بود.

ج- رأی شماره 30/4/11886 مورخ 1371/10/13 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۲۵۰۶-30/5 – 1370/8/12 دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ 1371/10/8 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. موضوع گزارش اجمالاً مبتنی بر استعلام تعلق یا عدم تعلق مالیات نقل و انتقال قطعی نسبت به انتقالات املاکی است که دارای سند مالکیت بوده اما عملاً با تنظیم مبایعه نامه های عادی مورد نقل و انتقال قرار می گیرند. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از شور و بررسی راجع

به موضوع مطروحه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ بشرح آتی اعلام رأی می نماید: اولاً با توجه به اینکه طبق مفاد ماده ۲۰ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی و احکام موضوع ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و تبصره های (مربوط) آن ، اصولاً ملک مورد استفاده و غیر مالک اجاری تلقی می شود، ثانیاً با عنایت به نص صریح ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک که به استناد آن دولت صرفاً کسی را که ملک به اسم او ثبت شده و یا ملک مزبور با ثبت در دفتر املاک به او منتقل گردیده و یا ملک از مالک رسمی ارثاً به او رسیده باشد مالک خواهد شناخت، بطور کلی انتقالات عادی اینگونه املاک بلحاظ آنکه متضمن قطعیت قانونی نیست، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع بخش درآمد املاک قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ نمی باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/3461/ص مورخ 1400/4/5 توضیح داده است که:

" با عنایت به مواد (۲۲)، (۴۶) و (۴۸) «قانون ثبت اسناد و املاک» کلیه عقود و معاملات راجع به عین یا منافع املاک می بایست با رعایت شرایط مقرر قانونی، به ثبت برسند و در صورت عدم ثبت، سندی که مطابق مواد فوق باید به ثبت برسد و به ثبت نرسیده در هیچ یک از ادارات و محاکم پذیرفته نخواهد شد.

متأسفانه با فقدان قوانین جامع مبنی بر الزام به ثبت رسمی معاملات اموال غیر منقول، همواره گروهی از اشخاص تحت شرایط خاصی، املاکی را که به صورت زمین یا دارای اعیان با تنظیم مبایعه نامه و یا وکالتنامه رسمی، به طور عادی خریداری می کنند، لیکن مدت مدیدی پس از احداث و یا تکمیل بنا و یا بدون ایجاد هر گونه تغییر در مقام تنظیم سند رسمی قطعی غیر منقول اقدام به عمل می آورند. از طرفی با عنایت به مجموعه مقررات مالیاتی و پیشینه قانون گذاری در خصوص موضوع شکایت، از جمله ماده (۷۴) «قانون مالیات های مستقیم» مصوب ۱۳۶۶ که مقرر می دارد: «در مورد املاک با عنوان «دستدارمی» یا «عناوین دیگر» که حسب عرف محل در تصرف شخصی است چنانچه متصرف، تمامی حقوق خود نسبت به ملک را به دیگری منتقل نماید، انتقال مزبور مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل [فصل اول - مالیات بر درآمد املاک- از باب سوم قانون مذکور] می باشد»؛ و با توجه به پیشینه قانونگذاری در ماده (۲۰) «قانون مالیات های مستقیم» مصوب ۱۳۴۵ که وفق آن، «املاکی که مورد استفاده غیر مالک می باشد اجاری تلقی می گردند»؛ اینگونه برداشت می گردد که، انتقال املاک با سند عادی مشمول مقررات ناظر بر مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نخواهد بود و از طرفی با لحاظ اینکه از تاریخ تنظیم سند عادی انتقال ملک، ملک موصوف در تصرف شخص قرار می گیرد که در سند عادی از او به عنوان خریدار یاد شده است و هم او از منافع آن ملک منتفع می گردد و در عوض این تصرف، مبلغی به مالک پرداخت گردیده است؛ با لحاظ شرایط و ضوابطی؛ مبلغ موصوف، «درآمد» مالک ناشی از واگذاری ملک، تلقی و مشمول مقررات موضوع ماده (۵۲) «قانون مالیات های مستقیم» محسوب می گردد. لذا با لحاظ مستندات و مقررات پیش گفته و از آنجا که در وادی امر نمی توان بدون قید و شرط، مبایعه نامه عادی و یا وکالتنامه رسمی را به منزله مدرک و قرینه متقن برای معامله قطعی (بیع) دانست و نیز با توجه به اینکه در خصوص موضوع موصوف همواره احتمال نفی حقایق توسط برخی اشخاص به منظور فرار از پرداخت مالیات وجود دارد؛ سندهای عادی انتقال ملک، از نظر مالیاتی اصولا باید به عنوان اجاره یا حسب مورد واگذاری حق انتفاع تلقی گردند که این مطلب به درستی در مقررات مورد شکایت -که اصولاً ناظر بر انتقال ملک در قالب عقد بیع می باشند - تبیین گردیده است. لازم به

ذکر است، همان گونه که در مقررات موضوع شکایت تصریح گردیده است، تلقی اجاره از مبایعه نامه های عادی، مانع از آن نخواهد بود که هیأت های حل اختلاف مالیاتی در اجرای ماده (۲۲۹) «قانون مالیات های مستقیم»، بر اساس واقعیات اتخاذ شده تصمیم گیری نمایند و بدین ترتیب اگر متعاقب اعتراض مؤدی با توجه به مدارک مثبته و تحقیقات معموله احراز گردد که هیچ گونه مال الاجاره ای در بین نبوده است؛ در این صورت هیأت های مزبور، مکلف به احقاق حق از لحاظ غیر اجاری بودن ملک خواهند بود.

توجه به مراتب مذکور، گویای این مطلب است که هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی بر اساس صلاحیت قانونی مقرر در ماده (۲۵۵) و بند ۳ ماده (۲۵۵) و حکم مذکور در ماده (۲۵۸) از «قانون مالیات های مستقیم» مصوب 1366/12/3 نسبت به صدور آن آراء مبادرت کرده و قسمت مورد شکایت از بخشنامه فوق الذکر نیز دارای همان مبانی استنباطی ابرازی شورای عالی مالیاتی یعنی ضوابط حاکم بر مقررات مالیاتی مقرر در مواد (۲۲)، (۴۶) و (۴۸) قانون ثبت اسناد و املاک و مواد (۵۲) و (۷۴) «قانون مالیات های مستقیم» مصوب ۱۳۶۶ و اتخاذ ملاک از ماده (۲۰) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ بوده است لذا با توجه به توضیحات اعلام شده، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد."

در پاسخ به ادعای شاکی مبنی بر مغایر شرع بودن مصوبات مورد شکایت، قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره 102/35632-1401/11/23 اعلام کرده است که:

موضوع بند 7 بخشنامه شماره 13530-1387/7/27 سازمان امور مالیاتی کشور راجع به فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مالیات های مستقیم و بند 2 رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 30/4/11818-1376/11/19، در جلسه مورخ 1401/10/28 فقهای شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت که به شرح ذیل اعلام نظر می گردد:

«بخشنامه و رأی مورد شکایت نسبت به اخذ مالیات فی نفسه خلاف شرع شناخته نشد لکن اطلاق این قسمت از بخشنامه که انتقال عادی املاک از نظر دولت در حکم انتقال قطعی نمی‌باشد، خلاف شرع شناخته شد»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/10/5 با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومي

با توجه به اینکه قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره 102/35632 مورخ 1401/11/23 و در رابطه با جنبه شرعی مقررات مورد شکایت اعلام کرده است که : «بخشنامه و رأی مورد شکایت نسبت به اخذ مالیات فی نفسه خلاف شرع شناخته نشد لکن اطلاق این قسمت از بخشنامه که انتقال عادی املاک از نظر دولت در حکم انتقال قطعی نمی‌باشد، خلاف شرع شناخته شد»، بنابراین در اجرای حکم مقرر در ماده 87 قانون دیوان عدالت اداری مبنی بر لزوم تبعیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از نظر فقهای شورای نگهبان درخصوص جنبه شرعی مقررات اجرایی، اطلاق بند 7 بخشنامه شماره 13530 مورخ 1384/7/27 سازمان امور مالیاتي کشور راجع به فصل مالیات بر درآمد املاك قانون مالیات هاي مستقیم و بند 2 رأي هیأت عمومي شوراي عالي مالیاتي به شماره 30/4/11818 مورخ 1376/11/19 در حد مقرر در نظریه فقهای شورای نگهبان خلاف شرع بوده و با لحاظ اینکه موضوع هر سه مقرره مورد شکایت درخصوص نقل و انتقال موضوع ماده 59 قانون مالیات های مستقیم و چگونگی احتساب فرآیند صورت پذیرفته به عنوان نقل و انتقال

و امکان یا عدم امکان احتساب نقل و انتقال عادی به عنوان پایه مالیاتی موضوع ماده یادشده است و در مقررات موصوف صرفاً نقل و انتقال موضوع ماده 22 قانون ثبت اسناد و املاک برای مطالبه مالیات یادشده ضروری اعلام گردیده و نقل و انتقال با اسناد عادی تحت عناوین دیگری تفسیر شده، بنابراین اطلاق این مقررات نسبت به مواردی که با اسناد عادی، نقل و انتقال قطعی املاک اثبات و احراز می‌شود برخلاف حکم مندرج در ماده 59 قانون مالیات های مستقیم است و لذا برمبنای دلایل مذکور مقررات مورد اعتراض مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رامندی

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده