

رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۵ مورخ ۸۶/۱/۱۹ در مورد مالیات تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی

تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 5 مورخ 19 / 1 / 86 مبنی بر:
” ابطال نامه های شماره 20 / 2036 / 34792 مورخ 1 / 9 / 1366 و شماره 20 / 2560 / 48260 مورخ 3 / 11 / 1366 معاون
محترم وقت درآمدهای مالیاتی وزارت متبوع عنوان سازمان ثبت اسناد و املاک کشور در خصوص ایجاد تکلیف برای دفاتر
اسناد رسمی در خصوص اخذ گواهی انجام معامله از ادارات امور مالیاتی ذیربط در زمان تنظیم اسناد راجع به تقسیم نامه های
املاک و قید شماره آن در سند تقسیم نامه” جهت اطلاع و بهره برداری لازم ارسال می گردد.

محمد قاسم پناهی
معاون فنی و حقوقی

شماره: 20 / 2036 / 34792

تاریخ: 01 / 09 / 1366

پیوست:

سازمان ثبت اسناد و املاک کشور

به قرار اطلاع برخی از دفاتر اسناد رسمی، بدون اخذ گواهی موضوع ماده 10 لایحه قانونی اصلاح پاره ای از مواد قانون
مالیاتهای مستقیم مصوب 3 / 3 / 1359 شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران اقدام به تنظیم اسناد راجع به تقسیم نامه املاک
می نمایند، با توجه به اینکه در اغلب موارد مفاد تقسیم نامه های مذکور از مصادیق مواد 19 و 24 قانون مالیاتهای مستقیم می
باشد که تشخیص شمول یا عدم شمول مالیات نسبت به آنها به عهده ماموران تشخیص مالیاتی مربوطه است لذا خواهشمند
است به کلیه دفاتر اسناد رسمی ابلاغ فرمایند به استثنای تقسیم نامه های بین ورثه بر اساس گواهی حصر وراثت و در حدود
حصه آنان به موجب مقررات مربوط به ماده 194 قانون مالیاتهای مستقیم انجام می پذیرد در سایر موارد قبلاً گواهی انجام
معامله موضوع ماده 10 لایحه قانونی فوق الذکر را از حوزه مالیاتی یا اداره امور اقتصادی و دارائی ذیربط مطالبه و شماره
آن را در سند تقسیم نامه قید نمایند.

احمد حسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

شماره: 20 / 2560 / 48260

تاریخ: 03 / 11 / 1366

پیوست:

نظر به اینکه تقسیم نامه راجع به املاک صرفنظر از عنوان سند از نظر مالیاتی از مصادیق مواد 19 و 24 قانون مالیاتهای
مستقیم مصوب اسفند ماه 1340 و اصلاحیه های بعدی آن حسب مورد می باشد و در مواردیکه به طور مثال دو یا چند ملک

مشاعی متعلق به دو نفر یا بیشتر باشد و مالکین بخواهند با تنظیم تقسیم نامه شش‌دانگ هر پلاک را در سهم اختصاص خود قرار دهند علاوه بر تعلق مالیات موضوع بند 2 ماده 24 قانون فوق‌الذکر، منتفع شونده در کلیه موارد نسبت به مازاد حصه مشاعی مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی نیز خواهد بود که به هر صورت مرجع تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات به استناد مقررات قانون مزبور مأمورین تشخیص مالیاتی مربوطه می‌باشند بر این اساس و در این رابطه این وزارتخانه طی نامه شماره 20 / 2036 / 34792 مورخ 1 / 9 / 66 از آن سازمان درخواست نموده که مراتب لزوم اخذ گواهی انجام معامله موضوع ماده 10 لایحه قانونی مصوب 3 / 3 / 59 شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران و قید شماره آن در اسناد تقسیم نامه را به دفاتر اسناد رسمی ابلاغ نمایند، ولی اداره کل امور اسناد و سر دفتران آن سازمان با عنوان نمودن عدم نص قانونی در خصوص خواسته خود را متعذر از صدور بخشنامه دانسته و خواستار ارائه مستند قانون گردیده است علیهذا با عنایت به اینکه قبلاً نیز در مورد نامه شماره 17 / 5175 / 12596 این وزارت عنوان آن سازمان از طرف اداره کل مزبور مکاتبه مشابه ای انجام شده است ضمن ارسال فتوکپی پاسخ آن به شماره 20 / 2237 مورخ 20 / 9 / 66 خواهشمند است دستور فرمائید نسبت به ابلاغ مفاد نامه شماره 20 / 2036 / 34792 مورخ 1 / 9 / 66 این وزارتخانه به دفاتر اسناد رسمی تسریع و نتیجه را اعلام دارند. بدیهی است قطع نظر از ابلاغ مفاد نامه مزبور به دفاتر اسناد رسمی صرفاً به منظور ایجاد هماهنگی و رعایت صحیح مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و در ارتباط با ماده 9 آیین نامه نظارت بر عملیات صاحبان دفاتر اسناد رسمی درخواست گردیده، مأموران مالیاتی وزارت متبوع به وظایف مقرر کماکان ادامه داده و در صورت مشاهده تخلفات مالیاتی دفاتر اسناد رسمی را مسئول تضییع حقوق دولت دانسته و طبق مقررات و قوانین مالیاتی کلیه مالیاتهای متعلقه به اضافه 25 % جریمه تخلف را از آنان مطالبه و وصول خواهند نمود.

احمد حسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

شماره: 322 / 82 / 5

تاریخ: 1386 / 03 / 20

پیوست:

رأی شماره 5 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه های شماره 20 / 2036 / 34792 مورخ 1 / 9 / 1366 و 20 / 2560 / 48260 مورخ 3 / 11 / 1366 معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی

تاریخ: 1386 / 1 / 19

شماره دادنامه: 5

کلاس پرونده: 322 / 83

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: کانون سر دفتران و دفتر یاران.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های شماره 20 / 2036 / 34792 مورخ 1 / 9 / 1366 و 20 / 2560 / 48260 مورخ 3 / 11 / 1366 معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب بخشنامه شماره 20 / 2036 / 34792 مورخ 1 / 9 / 1366، هنگام تنظیم تقسیم نامه بین مالکین مشاعی، دفاتر اسناد رسمی را مکلف به اخذ گواهی انجام معامله موضوع ماده 10 لایحه قانونی اصلاح پاره ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 3 / 3 / 1359 شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران نموده است. لکن در قبال درخواست اداره کل امور اسناد و سر دفتران سازمان ثبت مبنی بر ارائه مستند قانونی، مشتکی عنه طی شماره 20 / 2560 / 48260 مورخ 3 / 11 / 1366 ضمن تکرار مجدد درخواست خود اعلام داشته بدیهی است قطع نظر از ابلاغ مفاد نامه مزبور به دفاتر اسناد رسمی که صرفاً به منظور

ایجاد هماهنگی و رعایت صحیح مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و ارتباط با ماده 9 آیین نامه نظارت بر عملیات صاحبان دفاتر اسناد رسمی درخواست گردیده مأموران مالیاتی وزارت متبوع به وظایف مقرر کماکان ادامه داده و در صورت مشاهده تخلفات مالیاتی دفاتر اسناد رسمی را مسئول تصبیح حقوق دولت دانسته و طبق مقررات و قوانین مالیاتی، کلیه مالیاتهای متعلقه به اضافه 25 % جریمه تخلف را از آنان مطالبه و وصول خواهند کرد. بخشنامه های مذکور بنا به دلائل زیر خارج از اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارائی و بر خلاف قانون است،

1- بخشنامه شماره 20 / 2036 / 34792 مورخ 1 / 9 / 1366 به ادعای استناد به [ماده 19](#) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1345 صادر شده و با توجه به تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه های بعدی آن خصوصاً اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27 / 11 / 1380 و نسخ قوانین قبلی، کلیه دستورالعملهایی که به استناد قوانین قبلی صادر شده اند فاقد قابلیت اجرا می باشند، مگر در مواردی که نسبت به آن از طرف قانون گذار حکم دیگری صادر شده باشد که این امر محقق نشده است.

2- در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1345، تقسیم، مشمول مالیات نبوده و به تبع آن با تصویب ماده 10 لایحه قانونی اصلاح پاره ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 3 / 3 / 1359 شورای انقلاب اسلامی اخذ گواهی انجام معامله نیز ضرورت ندانسته بنابراین علیرغم گذشت 21 سال از زمان تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1345، صدور بخشنامه مذکور بر خلاف قانون بوده است. با امعان نظر به مراتب معروضه، بخشنامه های موصوف وزارت امور اقتصادی و دارائی خارج از حدود اختیارات قانونی مشتمل عتبه و نیز بر خلاف مقررات [ماده 187](#) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 صادر گردیده است. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 4001-212 مورخ 12 / 7 / 1383 مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره 2673-211 مورخ 31 / 6 / 1383 دفتر فنی مالیاتی نموده است. در نامه اخیرالذکر آمده است، صرفنظر از اینکه تقسیم مال مشاع، معامله تلقی شود یا خیر، هنگام تقسیم اموال مشاع (اعم از منقول یا غیر منقول) الزاماً حصه اختصاصی و مشاعی منقسمین مساوی و برابر خواهد بود. لذا امکان وجود تفاوت فرضیه، عینه و یا متصوره میان آنها وجود دارد. از این رو در متن اسناد تقسیم نامه و در خاتمه آنها، اصحاب تقسیم به موجب عقد خارج لازم هر گونه تفاوت ارزش فرضی و یا واقعی میان حصه اختصاصی و سهم مشاعی خود را از هر حیث و جهت به صورت بلا عوض یا محاباتی به یکدیگر صلح و سازش می نمایند. تردیدی نیست این بخش از اسناد تقسیم نامه واجد اوصاف معاملات مصرح در [ماده 119](#) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن بوده و در نتیجه مشمول مقررات فصل ششم از باب سوم و به تبع آن حکم [ماده 187](#) [قانون مزبور](#) می گردد. لذا تنظیم اسناد تقسیم نامه منصرف از مفاد بخشنامه های مورد شکایت بنا به صراحت حکم [ماده 187](#) [قانون](#) مستلزم اخذ گواهی انجام معامله می باشد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید:

رأی هیأت عمومی

به صراحت اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. نظر به مراتب فوق الذکر و اینکه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانون گذار است و تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی و لزوم پرداخت یا اصلاح یا سازش مابه التفاوت سهام مالکین مشاع در پایان تقسیم از مصادیق موارد مصرح در مادتين 119 و 187 قانون مالیاتهای مستقیم و سایر درآمدهای مشمول مالیات محسوب نمی شود، بنابراین بخشنامه های شماره 20 / 2036 / 34792 مورخ 1 / 9 / 1366 و 2 / 2560 / 48260 مورخ 3 / 11 / 1366 معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی از جهت اینکه امر تقسیم را به شرح مندرج در مصوبات مزبور مشمول مالیات اعلام داشته است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط تشخیص داده می شود و به استناد بند (الف) ماده 19 و 42 قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1385 ابطال می گردند.

علی رازینی

رئیس هیئت عمومی دیوان عدالت اداری