

# ابطال بخشنامه های شماره ۲۰/۲۰۳۶/۳۴۷۹۲ مورخ ۱/۹/۱۳۶۶ و ۲۰/۲۵۶۰/۴۸۲۶۰ مورخ ۳/۱۱/۱۳۶۶ معاون درآمدهای مالیاتی

## وزارت امور اقتصادی و دارائی

شماره دادنامه: 5

تاریخ: 19 / 1 / 1386

کلاس پرونده: 83 / 322

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: کانون سر دفتران و دفتر یاران.

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

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی به موجب بخشنامه شماره 34792 / 2036 / 20 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 48260 / 2560 / 20 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 34792 / 2036 / 20 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 مشتکی عنه 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 نخواهد 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 مابین متفاوت 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](#)