



## انتقال امتیاز دفتر اسناد رسمی: شرحی بر دیوان عدالت اداری

پدیدآورده (ها) : همدانی، م. ت

اقتصاد :: پژوهشنامه مالیات :: بهار 1387 - شماره 48 (ISC)

از 19 تا 25

آدرس ثابت : <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/882908>

دانلود شده توسط : حمیدرضا برازنده

تاریخ دانلود : 15/08/1397

مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) جهت ارائه مجلات عرضه شده در پایگاه، مجوز لازم را از صاحبان مجلات، دریافت نموده است، بر این اساس همه حقوق مادی برآمده از ورود اطلاعات مقالات، مجلات و تألیفات موجود در پایگاه، متعلق به "مرکز نور" می باشد. بنابر این، هرگونه نشر و عرضه مقالات در قالب نوشتار و تصویر به صورت کاغذی و مانند آن، یا به صورت دیجیتالی که حاصل و برگرفته از این پایگاه باشد، نیازمند کسب مجوز لازم، از صاحبان مجلات و مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) می باشد و تخلف از آن موجب پیگرد قانونی است. به منظور کسب اطلاعات بیشتر به صفحه [فوائین و مقررات](#) استفاده از پایگاه مجلات تخصصی نور مراجعه فرمائید.



پایگاه مجلات تخصصی نور

[www.noormags.ir](http://www.noormags.ir)

## انتقال امتیاز دفتر اسناد رسمی:

### شرحی بر رأی دیوان عدالت اداری

م.ت.همدانی

سردفترانی که قریب به بازنشستگی هستند معمولاً امتیاز دفتر خود را به اشخاص جدید منتقل می‌سازند. این کار که به موجب قانون دفاتر اسناد رسمی مجاز شناخته شده، دو ماه قبل از بازنشستگی سر دفتر قبلی از طریق معرفی شخص جدید صورت می‌پذیرد. انتقال دفتر به این شیوه از سوی ورثه سر دفتر متوفی نیز امکان پذیر است. ناگفته پيدا است که چنین واگذاری خواه توسط سر دفتر انجام شود و یا ورثه او بدون قرار و مدار قبلی بین انتقال دهنده و انتقال گیرنده مقدور نیست و چنین قرار و مداری بر حسب طبیعت اجتناب ناپذیر امور بلا عوض نمی‌تواند باشد. همین مسأله عوض طبعاً پای بحث تعلق مالیات را به میان می‌کشد زیرا درآمدی را برای انتقال دهنده متضمن است و کسب درآمد نیز می‌تواند مشمول مالیات شاخته شود.

همین جنبه قضیه موجب بروز اختلاف بین مرجع مالیاتی و سردفتران گردیده است. به دنبال آن کانون سردفتران و دفتریاران مداخله نموده و به طرح شکایت در محضر دیوان عدالت اداری پرداخته است. بحث ما نیز به مسائل مطروحه در جریان این شکایت و نتیجه حاصل یعنی رأی هیأت عمومی دیوان در باب موضوع مرتبط است.

### خواسته و استدلال شاکی

کانون سردفتران خواستار ابطال دستورالعمل مورخ ۸۳/۴/۱۴ سازمان امور مالیاتی گردیده است. این دستورالعمل ظاهراً نامه ای است که سازمان ضمن آن دریافت های مربوط به انتقال امتیاز دفاتر را مشمول مالیات شناخته است. شاکی همچنین ابطال نظریه مورخ ۸۲/۶/۱۴ هیأت تعیین ضرائب مالیاتی را تقاضا کرده است که طی آن ضریب مالیاتی قابل اعمال در همین رابطه اعلام

گردیده است. در توجیه این خواسته شاکی دلایل زیر را اقامه کرده است:

۱. دفاتر اسناد رسمی زیر مجموعه قوه قضائیه بوده و طبق ماده ۲۹ قانون دفاتر اسناد رسمی مکلف به رعایت نظامات قوه مذکور می باشند. تجاری تلقی نمودن یکی از زیرمجموعه های قوه قضائیه که یک نهاد حکومتی است (و نه دولتی) بر خلاف مدلول قانون دفاتر اسناد رسمی و خلاف نظر قانونگذار در تدوین تشکیلات دفاتر اسناد رسمی است.

۲. طبق نامه مورخ ۸۲/۱۱/۲۵ ریاست سازمان ثبت اسناد و املاک «تجاری تلقی شدن واگذاری امتیاز دفاتر اسناد رسمی مردود شناخته شده است».

۳. معرفی جانشین از سوی سردفتر قریب به بازنشستگی یا ورثه سردفتر متوفی الزاماً به معنی قبول حتمی نامزد معرفی شده نیست. شخص جدید باید واجد شرایط بوده و از عهده آزمون های مربوط برآید.

۴. قانون مالیات های مستقیم کنونی سالها است (از اول سال ۱۳۶۸) که لازم الاجراء گردیده و اگر مطالبه مورد بحث قانونی بوده است می بایستی از همان آغاز به مورد اجراء گذارده می شد.

۵. استناد مرجع مالیاتی به تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم است. اما اشاره این ماده به جزء «ج» ماده ۹۵ است که به صاحبان دفاتر اسناد رسمی ربطی ندارد. این اشخاص جزء گروه بند «ب» ماده مذکور هستند که در ردیف ۱۵ بند «ب» ماده ۹۶ از آنان نام برده شده است.

با دقت در موارد فوق می توان ملاحظه نمود که استدلال کانون سردفتران در واقع حول دو نکته دور می زند. یکی این که دفاتر اسناد رسمی و فعالیت های آنها، از جمله انتقالی امتیاز دفاتر، را نباید تجاری تلقی نمود. دیگر این که اگر چنین انتقالی مشمول مالیات بوده است چرا از همان آغاز اجرای قانون مالیات های مستقیم مطالبه مالیات نشده است؟ البته استدلال بند ۵ فوق نیز مطرح شده که کمی پایین تر به آن خواهیم پرداخت ضمن این که در اصل قضیه یعنی تعلق یا عدم تعلق مالیات بر انتقال امتیاز دفاتر تأثیر اصولی ندارد.

شاکی اصطلاح «تجاری» را به کار برده است. مفهوم این اصطلاح از دیدگاه های مختلف

ممکن است متفاوت باشد. یک مفهوم آن بازرگانی و امور و فعالیت های مربوط به حیطة قانون تجارت است. اگر همین مفهوم مورد نظر بوده است، پاسخ آن ساده است. شمول مالیات منحصر به امور بازرگانی نیست. مثلاً حقوق بگیران مشمول مالیات هستند ولی کار آنان را نمی توان یک فعالیت بازرگانی نامید. مفهوم کلی تر و شاید بتوان گفت عامیانه اصطلاح مذکور هرگونه فعالیت برای کسب معاش و ارتزاق است. گستره شمول مالیات حتی از این حد هم فراتر است. مثلاً کسی که مالی را به ارث می برد فعالیت برای کسب روزی و تأمین اقتصاد خود انجام نداده است اما موظف به پرداخت مالیات هست. در عین حال، این مفهوم واژه دقیقاً بر کاری که سردفتر یا ورثه او انجام می دهند یعنی کسب درآمد با انتقال امتیاز صادق است. صرف نظر از همه اینها، همان گونه که مرجع مالیاتی در پاسخ به دعوای مطروحه اعلام داشته و شاکی نیز خود یادآور شده است، صاحبان دفاتر اسناد رسمی صریحاً در قانون مالیات های مستقیم جزء صاحبان مشاغل اعلام شده و مکلف به نگهداری دفاتر گردیده اند.

در رابطه با بحث تجاری بودن از ذکر یک نکته نمی توان صرف نظر کرد و آن عبارت به کار رفته در همان دستورالعمل یا نامه سازمان امور مالیاتی است که مورد شکایت کانون سردفتران قرار گرفته است. عین عبارتی که در متن رأی دیوان نقل شده چنین است: « ... در مواردی که به موجب اسناد و مدارک مثبتة محرز گردد که سردفتران اسناد رسمی ... بابت معرفی جانشین و اشخاص واجد صلاحیت برای تصدی دفترخانه که نوعی حق الامتیاز تلقی می گردد درآمدی کسب نموده اند، می بایست پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی نسبت به پرداخت مالیات آن اقدام نمایند». ملاحظه می شود که دستورالعمل مورد اعتراض سخن از محرز شدن دریافت وجه بابت انتقال امتیاز دفاتر به موجب اسناد و مدارک مثبتة می نماید. با توجه به چنین تصریحی می توان پرسید آیا به زعم کانون سردفتران با وجود محرز بودن موضوع و مسلم شدن دریافت وجه از سوی انتقال دهنده، باز هم باید چشم بر واقعیت دوخت و رفت دنبال این استدلال که دفاتر اسناد رسمی زیر مجموعه قوه قضائیه هستند و نمی توانند «تجاری» باشند؟ این نحوه استدلال منحصر به کانون سردفتران و همین مورد خاص نمی باشد بلکه مبتنی بر تفکر معینی است که حتی بین مراجع مالیاتی هم مشابه آن ملاحظه می شود. اساس

فکر از مکتب تفسیر تحت‌اللفظ و اتکاء بر صورت مقررات و مصوبات و دستور ها و امثال آن سرچشمه می‌گیرد. البته طبع راحت طلب آدمی نیز در توسل به این شیوه تفسیر بی دخالت نمی‌باشد زیرا جستجوی واقعیت و ماهیت قضایا معمولاً مستلزم زحمت است.

اما این که به اظهار شاکی، سازمان ثبت اسناد و املاک تجاری شدن واگذاری امتیاز دفاتر را مردود شناخته است، مسأله‌ای است که سخن گفتن در باب آن موکول به رؤیت متن دقیق نامه سازمان مذکور است. البته یک احتمال این است که منظور سازمان ثبت اسناد بر حذر داشتن صاحبان دفاتر اسناد رسمی از تبدیل موضوع به یک راه کسب درآمد هرچه بیشتر و توجه به عامل مادی بیش از سایر ملاحظات بوده است که ممکن است آثار منفی بر تمامیت و سلامت این حرفه بجای گذارد. این فقط یک احتمال است اما اگر موضوع از همین قرار بوده باشد، در آن صورت مسلم است که ربطی به مسأله تعلق یا عدم تعلق مالیات نخواهد داشت.

اما استدلال دوم در این باب که چرا از آغاز اجرای قانون مالیاتی در این خصوص اقدام نشده است، نکته‌ای است که باید درستی آن معلوم شود. ولی اگر هم چنین بوده باشد، یعنی مطالبه مورد نظر از زمان صدور دستورالعمل مورد اعتراض شروع شده باشد، باز هم از حیث شمول یا عدم شمول مالیات در هر زمان بلا تأثیر است و به هر حال، نمی‌تواند دلیلی بر عدم تعلق مالیات تلقی شود.

مرکز تحقیقات کامپیوتر علوم اسلامی

## ماهیت امر

اما گذشته از هر چیز یک نکته در مجموع اظهارات کانون سردفتران به چشم می‌خورد و آن این که هیچ‌گاه به این نکته اصلی و ماهوی پرداخته نشده است که آیا به نظر این کانون عملاً در انتقال امتیاز دفاتر عوضی از سوی انتقال گیرنده به انتقال دهنده داده می‌شود یا این که چنین واگذاری و انتقالی تبرعاً و بلاعوض صورت می‌گیرد؟ تمامی بحث شاکی در سطح قضایا ارائه می‌شود و به این پرسش اساسی نمی‌پردازد. حال آن که در مورد مسائل مالیاتی نکته مهم پرداختن به ماهیت و واقعیت امور است. پیرامون این جنبه اصولی حقوق مالیاتی قبلاً در این نشریه سخن گفته شده است. در رابطه با مالیات قاعده‌ای در جهان امروز رعایت

می شود که از آن تحت عنوان ماهیت فوق شکل نام برده می شود. مفهوم آن این است که در هر مورد باید دید ماهیت و واقعیت قضیه از چه قرار بوده است و همان را مبنای کار در تشخیص مالیات قرار داد. اگر شکل ظاهری قضایا چیز دیگری غیر از آن ماهیت را نشان دهد، از جهت مالیاتی باید آن واقعیت و ماهیت امر ملاک تشخیص قرار گیرد و نه صورت ظاهری رابطه بین طرفین.

نظام مالیاتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. با دقت در مفاد قانون اصلی مالیاتی، یعنی قانون مالیات های مستقیم، همین نحوه برخورد را در احکام مربوطه قانون می توان ملاحظه نمود. روح این قاعده با اندکی دقت همه جا قابل درک است ضمن این که تصریح به همین قاعده نیز در جای جای قانون ملاحظه می شود. به عنوان نمونه، ماده ۹۰ قانون در رابطه با مالیات بر درآمد حقوق روی میزان واقعی درآمد مالیاتی تکیه می کند. و یا ماده ۵۴ حاکی از آن است که در مورد مالیات بر درآمد اجاره اگر اجاره واقعی ملک بیش از حتی مبلغ مذکور در سند رسمی باشد، ملاک تعیین مالیات همان اجاره بهای واقعی است.

## ابهامات

در اظهارات کانون سردفتران که در متن دادنامه دیوان منعکس است چند مورد ابهام نیز به چشم می خورد. یکی این که گویا ضمن دستورالعمل یا نامه مورخ ۸۳/۴/۱۴ سازمان امور مالیاتی (مورد شکایت شاک) این سازمان وجه دریافتی بابت انتقال امتیاز دفاتر را «به عنوان درآمد اتفاقی» مشمول مالیات دانسته است. اما اولاً ضمن پاسخی که دفتر فنی مالیاتی ارسال داشته و در متن دادنامه نقل شده است، دریافتی مورد بحث مشمول مالیات بر درآمد مشاغل دانسته شده است که مقوله ای است جدا از درآمد اتفاقی. ثانیاً بخشی از دستورالعمل مذکور در متن رأی دیوان آمده است که در آنجا نیز سخنی از درآمد اتفاقی در میان نمی باشد. ثالثاً وجوهی که بابت انتقال امتیاز دفاتر ردّ و بدل می شود بلا عوض و محاباتی نیست تا بتواند مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی شود. با دقت در مقررات فصل مربوط به مالیات بر درآمد اتفاقی ملاحظه می شود که وصف عمومی چنین درآمدهایی همانا محاباتی و بلاعوض بودن

اتفاقی ملاحظه می شود که وصف عمومی چنین درآمدهایی همانا محاباتی و بلاعوض بودن آنها است. در گذشته هم از این نوع درآمد تحت عنوان نقل و انتقالات بلاعوض یاد می شد. ابهام دیگر این قسمت از اظهارات شاکی است که می گوید: استناد مرجع مالیاتی به تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم است. اما اشاره این ماده به جزء «ج» ماده ۹۵ است که به صاحبان دفاتر اسناد رسمی ربطی ندارد. این اشخاص جزء گروه بند «ب» ماده مذکور هستند که در ردیف ۱۵ بند «ب» ماده ۹۶ از آنان نام برده شده است. متن دستورالعمل یا نامه سازمان در اختیار نگارنده نیست ولی موضوع مبهم به نظر می رسد. اساساً تصور نمی رود در اظهار نظر سازمان نیازی به ورود در این جزئیات وجود داشته است. البته واضح است که تبصره ۵ ماده ۱۰۰ ربطی به سردفتران ندارد ولی به هر حال پرداختن به این بحث تاثیری در اصل قضیه یعنی تعلق یا عدم تعلق مالیات بر درآمد حاصل از انتقال امتیاز دفاتر اسناد رسمی ندارد تا قابل بحث بیشتری باشد.

## استدلالات مرجع مالیاتی

پاسخ شاکی به موجب نامه مورخ ۸۴/۲/۲۸ دفتر فنی مالیاتی اعلام شده است که حاوی نکات زیر می باشد:

۱. استناد به بند ۲ ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم دائر بر این که ایرانیان مقیم ایران نسبت به هر درآمدی مشمول مالیات می باشند.
۲. استناد به اصل ۵۱ قانون اساسی که طبق آن وضع مالیات و همچنین معافیت از مالیات تنها به موجب قانون ممکن است.
۳. استناد به بند ۱۵ جزء «ب» ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم که صاحبان دفاتر اسناد رسمی را جزء صاحبان مشاغل و مکلف به نگهداری دفاتر درآمد و هزینه نموده است.
۴. مسلم بودن دریافت عوض به هنگام واگذار امتیاز دفاتر اسناد رسمی که چنین عوضی درآمد به شمار رفته و مشمول مالیات است.
۵. تعیین ضرائب برای این گونه درآمد نیز به موجب مقررات مربوطه قانون مالیاتی بوده و به

درستی صورت پذیرفته است.

## رأی دیوان

متن رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شرح زیر است:  
«احکام و مقررات ... مربوط نمی باشد».

++++++



مرکز تحقیقات کامپیوتر علوم اداری