

Journal iranian political sociology

Vol. ۵, No.۹, Azar ۲۰۲۲

<https://dx.doi.org/10.30510/psi.2022.340533.3424>

Abstract :

The decisions of the General Assembly of the Court of Administrative Justice are considered sources of law due to their binding nature. This study aims to critique one of the tax disputes regarding the inclusion and non-inclusion of tax on the division letter. In this regard, the Ministry of Economic Affairs and Finance, in a circular, has made the division of immovable property and real estate subject to the issuance of certificates and the payment of property transfer taxes, but the General Assembly of the Court of Administrative Justice recognized and annulled this issue. Given that there is disagreement about the nature of the division, it is better to resolve it legally first and then comment on the division or non-division of the tax.

Another issue; The revocation of the above-mentioned directive is due to the contradiction with the law by the Court of Administrative Justice. Some countries with advanced legal systems have adopted this approach. Therefore, it is expected that by eliminating legal loopholes, it will pave the way for such an approach in our country's tax laws.

سیده نرجس حبیبی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۲۰

علی مشهدی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۱۳

علیرضا دبیرنیا^۳

چکیده

آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با توجه به الزام آور بودن آن منابع حقوق به شمار می رود. این پژوهش با هدف نقد یکی از موارد اختلافات مالیاتی در مورد شمول و عدم شمول مالیات بر تقسیم نامه است. در این باره، وزارت امور اقتصادی و دارایی طی بخشنامه، تقسیم نامه اموال غیرمنقول و املاک را مشمول ضرورت اخذ گواهی و پرداخت مالیات نقل و انتقال املاک قرار داده است ولی هیات عمومی دیوان عدالت اداری، این موضوع را خلاف قانون تشخیص و ابطال نمود. با توجه به اینکه در مورد ماهیت تقسیم نامه اختلاف نظر وجود دارد، لذا بهتر است ابتدا از لحاظ حقوقی حل گردد و سپس در مورد شمول یا عدم شمول مالیات اظهار نظر کرد.

موضوع دیگر؛ ابطال بخشنامه مذکور به دلیل مغایرت با قانون، توسط دیوان عدالت اداری است ضمن بررسی رای و بهره بردن از اصول کلی حقوق اداری در نقد رای پیشنهاد می شود که می توان با پذیرش رویکرد تفسیر آزاد در قوانین مالیاتی از ابطال آن جلوگیری نمود. برخی کشورهای سیستم حقوقی پیشرفته به این رویکرد، روی آورده اند. لذا انتظار می رود که با از بین بردن خلاهای قانونی زمینه را برای چنین رویکردی در قوانین مالیاتی کشورمان فراهم آورد.

واژگان کلیدی: مالیات، تقسیم نامه، نظارت قضایی، دیوان عدالت اداری

^۱ دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه قم، قم، نویسنده مسئول

^۲ دانشیار گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه قم

^۳ دانشیار گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه قم

مالکیت، کاملترین شکل علائق انسانی نسبت به اموال است و همیشه به شکل مفروز نیست حالت اشاعه نیز پیش می‌آید. لذا پس از حدوث اشاعه مفهوم تقسیم مطرح خواهد شد. امری که ماهیت آن در قوانین مورد تصریح قرار نگرفته و اختلاف نظرهایی را به وجود آورده است.

یکی از موارد بحث انگیز در مالیات بر درآمد املاک درباره اسناد مربوط به، شمول مالیات تقسیم نامه است؟ که در این باره، وزارت اقتصاد تقسیم نامه را مشمول ضرورت اخذ گواهی و پرداخت مالیات نقل و انتقال املاک قرار داده است. «کانون سردفتران» با اعتقاد به عدم نیاز حقوقی و قانونی نسبت به اخذ گواهی موضوع ماده (۱۸۷) ق.م.م. مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و عدم شمول مالیات نسبت به تقسیم نامه ی املاک مشاعی، شکایتی را در دیوان عدالت اداری به خواسته ابطال بخش نامه‌های یادشده مطرح کرد.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۵ مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹ به شرح زیر حکم داده است: «به صراحت اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. نظر به مراتب فوق‌الذکر و اینکه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است و تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی و لزوم پرداخت یا اصلاح یا سازش مابنه التفاوت سهام مالکین مشاع در پایان تقسیم از مصادیق موارد مصرح در مادتين ۱۱۹ و ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم و سایر درآمدهای مشمول مالیات محسوب نمی‌شود، بنابراین بخشنامه‌های شماره ۳۴۷۹۲/۲۰۳۶/۲۰ مورخ ۱۳۶۶/۹/۱ و ۴۸۲۶۰/۲۵۶۰/۲ مورخ ۱۳۶۶/۱۱/۳ 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 می‌شود و به استناد بند (الف) ماده ۱۹ و ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ ابطال می‌گردند.^۱»

هرچند قانونگذار به مقامات دولتی و حاکمیتی از جمله وزات اقتصاد اختیارات قانونگذاری در اجرای وظایف خود داده است که آیین نامه‌ها، بخشنامه‌ها و مقرراتی در جهت فعالیت خود تصویب می‌کنند و به موقع اجرا می‌گذارند. اما ممکن است این مصوبات به هردلیل با قانون مخالف باشد و چون سلسله مراتب هنجارها در جایگاه پایین تر از قانون قرار دارند بنابراین باید امکان کنترل و نظارت بر آن‌ها وجود داشته باشد. این نظارت مطابق با اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به دیوان عدالت اداری واگذار شده و مقرر نموده که «هرکس می‌تواند ابطال این گونه قوانین را از دیوان عدالت اداری تقاضا کند.» نظارت قضایی بر عمل اداری و ابطال مقامات اداری از قواعد حقوق عمومی در امر تصمیم‌گیری، نیازمند تمسک خواهان و دادرس اداری به معیارهایی است که عمل مورد نظر براساس آن‌ها سنجیده شود و ابطال مقرر دولتی، با استناد به یکسری اصول

^۱. روزنامه رسمی کشور به شماره ۵ مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹

حقوق اداری، که از آن به عنوان جهات نظارت قضایی یاد می‌شود، انجام می‌شود. که در ادامه با استناد به اصول حقوق اداری به بررسی و نقد رای دیوان عدالت خواهیم پرداخت و بررسی آرای دیوان عدالت اداری در پرتو اصول حاکم بر حقوق مالیاتی می‌تواند در ارزیابی عملکرد دیوان عدالت اداری و گسترش ادبیات مالیاتی مؤثر باشد.

لذا با عنایت به موضوع لازم است ابتدا ماهیت تقسیم نامه و شمول مالیات آن بررسی و سپس رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری نقد می‌شود.

(۱-۲) ماهیت حقوقی تقسیم نامه

در اصطلاح حقوق مدنی، تقسیم عبارت است از جداسازی حصص (سهم) شرکا در مال. تقسیم اعم از تفکیک و افراز و غیر آن است، تقسیم‌نامه نیز سند رسمی یا عادی است که بیان‌کننده‌ی تقسیم مال مشاع است. بدین ترتیب رابطه‌ی تقسیم با تفکیک و افراز، رابطه‌ی عموم و خصوص مطلق است. بدین معنا که تفکیک و افراز نوعی تقسیم هستند ولی تقسیم لزوماً به این دو مورد محدود نمی‌شود. تفکیک، فقط تقسیم ملک است؛ اما، افراز، تقسیم ملک توأم با تعیین سهام مالکان مشاعی است. اما در خصوص ماهیت تقسیم دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد، که به شرح ذیل بیان می‌شود:

(۱-۱-۲) دیدگاه بیع بودن تقسیم

بعضی معتقدند که تقسیم از نظر ماهیت، بیع است زیرا تقسیم با این هدف انجام می‌شود که به‌جای سهم مشاع منتشر و در مجموع، حصه مشخصی از مال به‌صورت مفروز به هر شریک داده شود و در مالکیت اختصاصی وی قرار گیرد. به‌عبارتی هر شریک حصه خود را در مقابل تملک حصه شریک دیگر می‌فروشد تا آنچه نزد او باقی می‌ماند در مالکیتش خالص باشد. (بازالبنانی، ۱۳۰۴، ص. ۶۱۹)

برخی نیز صراحتاً تقسیم را بیع دانسته و در نتیجه معتقد به امکان اعمال حق شفعه در آن می‌باشند. (قرافی، ۱۴۲۴، ص. ۲۸) این تصور در مورد تقسیم به رد، یعنی در جایی که تعدیل سهام انجام نمی‌شود بلکه سران یا رد به صاحب ملک کم‌بها تر داده می‌شود، تقویت شده است زیرا هر یک از شرکاء قبل از تقسیم در جزء جزء مال مشترک به‌طور اشاعه مالک بوده اند، ولی پس از تقسیم هر یک مالک بخش معینی از مال در عوض از دست دادن سایر بخش‌ها شده است. حال اگر حصه یکی از شرکا نسبت به سایرین کم‌بها تر باشد، در برابر بخشی از سهم مشاع او که در حصه دیگران قرار گرفته مال دیگری که معمولاً پول است به وی پرداخت می‌شود که از نظر ماهیت به بیع شباهت دارد. به‌عبارتی شریکی که مقدار بیشتر از حصه مشاع خود را تملک می‌کند با پرداخت سرانه در واقع عقد بیع را منعقد ساخته است. (کاتوزیان، ۱۳۷۹، ص. ۵۷؛ کاشانی، ۱۳۷۶، ص. ۶۴)

(۲-۱-۲) دیدگاه صلح بودن تقسیم

بعضی از حقوقدانان معتقدند تقسیم به تراضی در ماهیت صلح است. اینان معتقدند در حقوق ایران، قانونگذار تقسیم مال مشاع را به تبع عقد شرکت یکی از عقود به نام است ذکر کرده، ولی این بدین معنا نیست که تقسیم مال مشترک هم راساً عقدی با نام باشد، باین حال چون تراضی بین شرکاء واقع شده و هر گونه تراضی خارج از قلمرو عقود معینه عنوان صلح را دارد، بنابراین افزای مال مشاع به تراضی از نوع صلح غیر معاوضه یعنی صلحی که در مفهوم معاوضه وجود ندارد، می‌باشد. (جعفری لنگرودی، ۱۳۴۹، ص. ۱۸۹) در مورد تقسیم به رد معتقدند با تقسیم به رد در حقیقت مصالحه بعضی از حصص شرکاء در مقابل عوض محقق می‌شود. در دیدگاه عرف می‌توان گفت که شرکای مال مشاع، قصد انعقاد عقد صلح را نداشته‌اند و با توجه حاکمیت اراده نتیجه گرفتن انعقاد عقد صلح از عمل شرکاء بعید می‌باشد. (طباطبایی و جعفری، ۱۳۹۶، ص. ۱۴)

۲-۱-۳) دیدگاه معامله مستقل بودن تقسیم

گروهی از فقها معتقدند تقسیم در عناوین معاملاتی مانند بیع و معاوضه و ... داخل نیست، بلکه خود عنوان مستقلی دارد و شرعاً و عرفاً اعتبار شده که معامله‌ای مستقل باشد و دلیل اعتبار آن نیز عمومات و اطلاقاتی است که در باب معاملات می‌توان بدان تمسک کرد. (عراقی، ۱۴۲۱ق: ۳۹۸) تعدادی از فقهای اهل سنت نیز ماهیت تقسیم را عقدی همانند سایر عقود می‌دانند که باید شرکاء مال مشترک به عنوان طرفین آن دارای اهلیت بوده و اراده ی آن‌ها خالی از عیب باشد تا احکام عقود بر آن جاری گردد. (السنهوری بی تا: ۸۹۳) به نظر این عده در تقسیم تنها به تمیز حق پرداخته نمی‌شد و نوعی معامله درباره عین یا منافع مال مشاع وجود دارد، زیرا حق مشاع به حق مفروز تبدیل می‌گردد به همین دلیل نیز هرگاه موضوع آن غیر منقول باشد باید ضمن سند رسمی انجام پذیرد و در دفتر اسناد رسمی ثبت شود. (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ۳۲۸) حتی برخی به قانون مدنی خرده گرفتند و بیان داشتند، جمع کردن عقد شرکت و عقد تقسیم اموال مشاع در یک فصل قانون مدنی صحیح نیست و باید در فصلی مستقل و مدون می‌گردید. (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۹: ۳۳۴)

۲-۱-۴-) دیدگاه معاوضه بودن تقسیم

طرفداران این نظریه معتقدند تقسیم نوعی مبادله که مبتنی بر تراضی ضمنی است، بدین ترتیب که یک شریک بگوید بخشی از اموال مشترک به عنوان سهم خود برداشت می‌کنم و مالکیت سایر شرکاء را در هر جزء این بخش تملک می‌کنم در ازای هر جزء بخش باقی مانده که سایر شرکاء می‌توانند برای خود تملک کنند. این مفهوم عقد معاوضه است که در ماده ۴۶۴ قانون مدنی ذکر شده است. از نظر این عده، ماهیت تقسیم به رد، معاوضه است، زیرا در معاوضه حتی اگر ارزش عوضین برابر نباشد و یکی از طرفین مجبور شود مبلغی سرانه دهد باز قصد طرفین آن است که عمل حقوقی انجام شده، معاوضه باشد نه بیع. چنان‌که گروهی از فقها معتقدند تقسیم به رد نوعی معاوضه است و البته اشکال ندارد این نتیجه با صلح حاصل شود. (نوبین، ۱۳۷۸: ۳۰؛ گلپایگانی، ۱۴۱۳ق: ۴۵) و گروهی از حقوقدانان معتقدند که «تقسیم تمیز ساده حق نیست و مبتنی بر معاوضه می‌باشد، زیرا در هر یک از

شرکا، اجزای فرضی مشاع خود را که در حصه شریک دیگر قرار داد در مقابل اجزاء فرضی مشاعی که شریک مزبور در حصه مفروز او دارد تملیک می‌نماید.» (امامی، ۱۴۱۳:ق:۴۵)

گروهی از حقوقدانان فرانسه نیز معتقدند تقسیم مال مشترک ماهیت معاوضه دارد؛ به این معنا که هر شریک از قسمتی از سهم خود از ملک مشاع در مقابل مالکیت مفروزی که بر همان مقدار از سهم مشاع طرف دیگر پیدا کرده، صرف نظر می‌کند. (هانری کاپیتان به نقل از جعفری لنگرودی، ۱۳۵۷:۲۳۵)^۲ حتی اگر قائل باشیم نوعی معاوضه در آن محقق می‌شود، می‌توان توجیه کرد که معاوضه و انتقال شرعی و عقلی است نه معاملی. (طاهری، ۱۳۷۵:۳۱۹)

۲-۱-۵) دیدگاه تمیز حق بودن تقسیم

اکثر فقهای امامیه معتقدند تقسیم تمیز هر نصیب از دیگری، افزای حق و ازاله شرکت بین شرکاء است و نباید آن را با بیع و صلح و معاوضه و ... اشتباه کرد. (آشتیانی، ۱۴۲۵:ق:۷۲۸) به عبارتی معتقدند قصد شرکا تنها تمیز حق است نه عمل دیگری که تقسیم تابع آن باشد و اساساً آنچه انجام می‌پذیرد با ماهیت هیچ‌یک از عقود معین اعم از بیع و معاوضه و سایر عقود معاوضی منطبق نمی‌باشد. به عبارتی شرکا نه سهم مفروز را به عنوان ثمن حصه‌ی مشاع تلقی می‌کنند و نه دو مال را با هم معاوضه می‌کنند، بلکه تنها حق منتشر در مجموع به حق مستقل در بخشی از آن تبدیل می‌شود. (کاتوزیان، ۱۳۷۹:۵۸)

بنابراین، تقسیم دربرگیرنده معاوضه، مبادله یا انتقال مالکیت نیست بلکه تنها بر تشخیص حق است و به همین دلیل نیازمند الفاظ حاکی از تملیک و اعلام قصد انشاء که رکن اصلی آن معاملات است نمی‌باشد به نظر آنان حتی در تقسیم به رد نیز آنچه اتفاق می‌افتد تنها تمیز حق می‌باشد و پرداخت سرانه نیز فقط برای امکان برگزاری تقسیم و آن را تبدیل به بیع یا معاوضه نمی‌کند. (محقق حلی، ۱۴۰۳:ق:۳۷۷)

رویه قضایی نیز دقیقاً ماهیت تقسیم را مشخص نکرده است. تنها دیوان عالی کشور در رأیی ذکر کرده که تقسیم یک معامله است که حصص مشترک بین شرکا را از هم جدا کردند و تخصیص می‌دهد و به همین دلیل باید مشمول مواد ۴۶ و ۴۷ قانون ثبت باشد. (حسینی، ۱۳۷۹:۱۸۲) چنان‌که پیداست تقسیم در این رای از نظر ماهیت معامله دانسته شده ولی نوع معامله بیع معاوضه یا معاوضه مستقل مشخص نشده است.

۲-۲) موضوع دیگر تاثیر ثبت تقسیم نامه

ادارات ثبت و دفاتر اسناد فقط به تقسیم نامه ثبت شده در دفتر اسناد رسمی است ترتیب اثر می‌دهند. آنان که ماهیت تقسیم و افزای حق می‌دانند بر این باورند که به دلیل عدم نقل و انتقال و عدم وقوع معامله در افزای ثبت تقسیم نامه در دفتر اسناد رسمی ضرورت نداشته و الزامی برای شرکا وجود ندارد. (سرخی، ۱۳۸۵: ۸۸-۸۷) اما حقوقدانانی که ماهیت افزای را عقد می‌پندارند، طبق مواد ۲۲، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۳۸، ۳۹، ۴۰، ۴۱، ۴۲، ۴۳، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۴۷، ۴۸، ۴۹، ۵۰، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۵۶، ۵۷، ۵۸، ۵۹، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۷، ۶۸، ۶۹، ۷۰، ۷۱، ۷۲، ۷۳، ۷۴، ۷۵، ۷۶، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۸۳، ۸۴، ۸۵، ۸۶، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۹۰، ۹۱، ۹۲، ۹۳، ۹۴، ۹۵، ۹۶، ۹۷، ۹۸، ۹۹، ۱۰۰، ۱۰۱، ۱۰۲، ۱۰۳، ۱۰۴، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۱۷، ۱۱۸، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۷، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۶، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۵۹، ۱۶۰، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۷۲، ۱۷۳، ۱۷۴، ۱۷۵، ۱۷۶، ۱۷۷، ۱۷۸، ۱۷۹، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۱۹۳، ۱۹۴، ۱۹۵، ۱۹۶، ۱۹۷، ۱۹۸، ۱۹۹، ۲۰۰، ۲۰۱، ۲۰۲، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۶، ۲۰۷، ۲۰۸، ۲۰۹، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۱۵، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۱۹، ۲۲۰، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۲۹، ۲۳۰، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۳۳، ۲۳۴، ۲۳۵، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۳۹، ۲۴۰، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۵۱، ۲۵۲، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۵، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۳، ۲۶۴، ۲۶۵، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۰، ۲۷۱، ۲۷۲، ۲۷۳، ۲۷۴، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۷۸، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۸۴، ۲۸۵، ۲۸۶، ۲۸۷، ۲۸۸، ۲۸۹، ۲۹۰، ۲۹۱، ۲۹۲، ۲۹۳، ۲۹۴، ۲۹۵، ۲۹۶، ۲۹۷، ۲۹۸، ۲۹۹، ۳۰۰، ۳۰۱، ۳۰۲، ۳۰۳، ۳۰۴، ۳۰۵، ۳۰۶، ۳۰۷، ۳۰۸، ۳۰۹، ۳۱۰، ۳۱۱، ۳۱۲، ۳۱۳، ۳۱۴، ۳۱۵، ۳۱۶، ۳۱۷، ۳۱۸، ۳۱۹، ۳۲۰، ۳۲۱، ۳۲۲، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۲، ۳۳۳، ۳۳۴، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۴۹، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۶، ۳۵۷، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۵، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۶۸، ۳۶۹، ۳۷۰، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۷۷، ۳۷۸، ۳۷۹، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۲، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۸۷، ۳۸۸، ۳۸۹، ۳۹۰، ۳۹۱، ۳۹۲، ۳۹۳، ۳۹۴، ۳۹۵، ۳۹۶، ۳۹۷، ۳۹۸، ۳۹۹، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۶، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۰۹، ۴۱۰، ۴۱۱، ۴۱۲، ۴۱۳، ۴۱۴، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۷، ۴۱۸، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۱، ۴۲۲، ۴۲۳، ۴۲۴، ۴۲۵، ۴۲۶، ۴۲۷، ۴۲۸، ۴۲۹، ۴۳۰، ۴۳۱، ۴۳۲، ۴۳۳، ۴۳۴، ۴۳۵، ۴۳۶، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۱، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۶، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۱، ۴۵۲، ۴۵۳، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۵۹، ۴۶۰، ۴۶۱، ۴۶۲، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۷، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۰، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۴، ۴۷۵، ۴۷۶، ۴۷۷، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۰، ۴۸۱، ۴۸۲، ۴۸۳، ۴۸۴، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۷، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۰، ۴۹۱، ۴۹۲، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۵، ۴۹۶، ۴۹۷، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۰۰، ۵۰۱، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۰۷، ۵۰۸، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۱، ۵۱۲، ۵۱۳، ۵۱۴، ۵۱۵، ۵۱۶، ۵۱۷، ۵۱۸، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۳، ۵۲۴، ۵۲۵، ۵۲۶، ۵۲۷، ۵۲۸، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۱، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۴۰، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۳، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۶، ۵۴۷، ۵۴۸، ۵۴۹، ۵۵۰، ۵۵۱، ۵۵۲، ۵۵۳، ۵۵۴، ۵۵۵، ۵۵۶، ۵۵۷، ۵۵۸، ۵۵۹، ۵۶۰، ۵۶۱، ۵۶۲، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۶۷، ۵۶۸، ۵۶۹، ۵۷۰، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۳، ۵۷۴، ۵۷۵، ۵۷۶، ۵۷۷، ۵۷۸، ۵۷۹، ۵۸۰، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۳، ۵۸۴، ۵۸۵، ۵۸۶، ۵۸۷، ۵۸۸، ۵۸۹، ۵۹۰، ۵۹۱، ۵۹۲، ۵۹۳، ۵۹۴، ۵۹۵، ۵۹۶، ۵۹۷، ۵۹۸، ۵۹۹، ۶۰۰، ۶۰۱، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۸، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۲، ۶۲۳، ۶۲۴، ۶۲۵، ۶۲۶، ۶۲۷، ۶۲۸، ۶۲۹، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۲، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۷، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۲، ۶۴۳، ۶۴۴، ۶۴۵، ۶۴۶، ۶۴۷، ۶۴۸، ۶۴۹، ۶۵۰، ۶۵۱، ۶۵۲، ۶۵۳، ۶۵۴، ۶۵۵، ۶۵۶، ۶۵۷، ۶۵۸، ۶۵۹، ۶۶۰، ۶۶۱، ۶۶۲، ۶۶۳، ۶۶۴، ۶۶۵، ۶۶۶، ۶۶۷، ۶۶۸، ۶۶۹، ۶۷۰، ۶۷۱، ۶۷۲، ۶۷۳، ۶۷۴، ۶۷۵، ۶۷۶، ۶۷۷، ۶۷۸، ۶۷۹، ۶۸۰، ۶۸۱، ۶۸۲، ۶۸۳، ۶۸۴، ۶۸۵، ۶۸۶، ۶۸۷، ۶۸۸، ۶۸۹، ۶۹۰، ۶۹۱، ۶۹۲، ۶۹۳، ۶۹۴، ۶۹۵، ۶۹۶، ۶۹۷، ۶۹۸، ۶۹۹، ۷۰۰، ۷۰۱، ۷۰۲، ۷۰۳، ۷۰۴، ۷۰۵، ۷۰۶، ۷۰۷، ۷۰۸، ۷۰۹، ۷۱۰، ۷۱۱، ۷۱۲، ۷۱۳، ۷۱۴، ۷۱۵، ۷۱۶، ۷۱۷، ۷۱۸، ۷۱۹، ۷۲۰، ۷۲۱، ۷۲۲، ۷۲۳، ۷۲۴، ۷۲۵، ۷۲۶، ۷۲۷، ۷۲۸، ۷۲۹، ۷۳۰، ۷۳۱، ۷۳۲، ۷۳۳، ۷۳۴، ۷۳۵، ۷۳۶، ۷۳۷، ۷۳۸، ۷۳۹، ۷۴۰، ۷۴۱، ۷۴۲، ۷۴۳، ۷۴۴، ۷۴۵، ۷۴۶، ۷۴۷، ۷۴۸، ۷۴۹، ۷۵۰، ۷۵۱، ۷۵۲، ۷۵۳، ۷۵۴، ۷۵۵، ۷۵۶، ۷۵۷، ۷۵۸، ۷۵۹، ۷۶۰، ۷۶۱، ۷۶۲، ۷۶۳، ۷۶۴، ۷۶۵، ۷۶۶، ۷۶۷، ۷۶۸، ۷۶۹، ۷۷۰، ۷۷۱، ۷۷۲، ۷۷۳، ۷۷۴، ۷۷۵، ۷۷۶، ۷۷۷، ۷۷۸، ۷۷۹، ۷۸۰، ۷۸۱، ۷۸۲، ۷۸۳، ۷۸۴، ۷۸۵، ۷۸۶، ۷۸۷، ۷۸۸، ۷۸۹، ۷۹۰، ۷۹۱، ۷۹۲، ۷۹۳، ۷۹۴، ۷۹۵، ۷۹۶، ۷۹۷، ۷۹۸، ۷۹۹، ۸۰۰، ۸۰۱، ۸۰۲، ۸۰۳، ۸۰۴، ۸۰۵، ۸۰۶، ۸۰۷، ۸۰۸، ۸۰۹، ۸۱۰، ۸۱۱، ۸۱۲، ۸۱۳، ۸۱۴، ۸۱۵، ۸۱۶، ۸۱۷، ۸۱۸، ۸۱۹، ۸۲۰، ۸۲۱، ۸۲۲، ۸۲۳، ۸۲۴، ۸۲۵، ۸۲۶، ۸۲۷، ۸۲۸، ۸۲۹، ۸۳۰، ۸۳۱، ۸۳۲، ۸۳۳، ۸۳۴، ۸۳۵، ۸۳۶، ۸۳۷، ۸۳۸، ۸۳۹، ۸۴۰، ۸۴۱، ۸۴۲، ۸۴۳، ۸۴۴، ۸۴۵، ۸۴۶، ۸۴۷، ۸۴۸، ۸۴۹، ۸۵۰، ۸۵۱، ۸۵۲، ۸۵۳، ۸۵۴، ۸۵۵، ۸۵۶، ۸۵۷، ۸۵۸، ۸۵۹، ۸۶۰، ۸۶۱، ۸۶۲، ۸۶۳، ۸۶۴، ۸۶۵، ۸۶۶، ۸۶۷، ۸۶۸، ۸۶۹، ۸۷۰، ۸۷۱، ۸۷۲، ۸۷۳، ۸۷۴، ۸۷۵، ۸۷۶، ۸۷۷، ۸۷۸، ۸۷۹، ۸۸۰، ۸۸۱، ۸۸۲، ۸۸۳، ۸۸۴، ۸۸۵، ۸۸۶، ۸۸۷، ۸۸۸، ۸۸۹، ۸۹۰، ۸۹۱، ۸۹۲، ۸۹۳، ۸۹۴، ۸۹۵، ۸۹۶، ۸۹۷، ۸۹۸، ۸۹۹، ۹۰۰، ۹۰۱، ۹۰۲، ۹۰۳، ۹۰۴، ۹۰۵، ۹۰۶، ۹۰۷، ۹۰۸، ۹۰۹، ۹۱۰، ۹۱۱، ۹۱۲، ۹۱۳، ۹۱۴، ۹۱۵، ۹۱۶، ۹۱۷، ۹۱۸، ۹۱۹، ۹۲۰، ۹۲۱، ۹۲۲، ۹۲۳، ۹۲۴، ۹۲۵، ۹۲۶، ۹۲۷، ۹۲۸، ۹۲۹، ۹۳۰، ۹۳۱، ۹۳۲، ۹۳۳، ۹۳۴، ۹۳۵، ۹۳۶، ۹۳۷، ۹۳۸، ۹۳۹، ۹۴۰، ۹۴۱، ۹۴۲، ۹۴۳، ۹۴۴، ۹۴۵، ۹۴۶، ۹۴۷، ۹۴۸، ۹۴۹، ۹۵۰، ۹۵۱، ۹۵۲، ۹۵۳، ۹۵۴، ۹۵۵، ۹۵۶، ۹۵۷، ۹۵۸، ۹۵۹، ۹۶۰، ۹۶۱، ۹۶۲، ۹۶۳، ۹۶۴، ۹۶۵، ۹۶۶، ۹۶۷، ۹۶۸، ۹۶۹، ۹۷۰، ۹۷۱، ۹۷۲، ۹۷۳، ۹۷۴، ۹۷۵، ۹۷۶، ۹۷۷، ۹۷۸، ۹۷۹، ۹۸۰، ۹۸۱، ۹۸۲، ۹۸۳، ۹۸۴، ۹۸۵، ۹۸۶، ۹۸۷، ۹۸۸، ۹۸۹، ۹۹۰، ۹۹۱، ۹۹۲، ۹۹۳، ۹۹۴، ۹۹۵، ۹۹۶، ۹۹۷، ۹۹۸، ۹۹۹، ۱۰۰۰، ۱۰۰۱، ۱۰۰۲، ۱۰۰۳، ۱۰۰۴، ۱۰۰۵، ۱۰۰۶، ۱۰۰۷، ۱۰۰۸، ۱۰۰۹، ۱۰۱۰، ۱۰۱۱، ۱۰۱۲، ۱۰۱۳، ۱۰۱۴، ۱۰۱۵، ۱۰۱۶، ۱۰۱۷، ۱۰۱۸، ۱۰۱۹، ۱۰۲۰، ۱۰۲۱، ۱۰۲۲، ۱۰۲۳، ۱۰۲۴، ۱۰۲۵، ۱۰۲۶، ۱۰۲۷، ۱۰۲۸، ۱۰۲۹، ۱۰۳۰، ۱۰۳۱، ۱۰۳۲، ۱۰۳۳، ۱۰۳۴، ۱۰۳۵، ۱۰۳۶، ۱۰۳۷، ۱۰۳۸، ۱۰۳۹، ۱۰۴۰، ۱۰۴۱، ۱۰۴۲، ۱۰۴۳، ۱۰۴۴، ۱۰۴۵، ۱۰۴۶، ۱۰۴۷، ۱۰۴۸، ۱۰۴۹، ۱۰۵۰، ۱۰۵۱، ۱۰۵۲، ۱۰۵۳، ۱۰۵۴، ۱۰۵۵، ۱۰۵۶، ۱۰۵۷، ۱۰۵۸، ۱۰۵۹، ۱۰۶۰، ۱۰۶۱، ۱۰۶۲، ۱۰۶۳، ۱۰۶۴، ۱۰۶۵، ۱۰۶۶، ۱۰۶۷، ۱۰۶۸، ۱۰۶۹، ۱۰۷۰، ۱۰۷۱، ۱۰۷۲، ۱۰۷۳، ۱۰۷۴، ۱۰۷۵، ۱۰۷۶، ۱۰۷۷، ۱۰۷۸، ۱۰۷۹، ۱۰۸۰، ۱۰۸۱، ۱۰۸۲، ۱۰۸۳، ۱۰۸۴، ۱۰۸۵، ۱۰۸۶، ۱۰۸۷، ۱۰۸۸، ۱۰۸۹، ۱۰۹۰، ۱۰۹۱، ۱۰۹۲، ۱۰۹۳، ۱۰۹۴، ۱۰۹۵، ۱۰۹۶، ۱۰۹۷، ۱۰۹۸، ۱۰۹۹، ۱۱۰۰، ۱۱۰۱، ۱۱۰۲، ۱۱۰۳، ۱۱۰۴، ۱۱۰۵، ۱۱۰۶، ۱۱۰۷، ۱۱۰۸، ۱۱۰۹، ۱۱۱۰، ۱۱۱۱، ۱۱۱۲، ۱۱۱۳، ۱۱۱۴، ۱۱۱۵، ۱۱۱۶، ۱۱۱۷، ۱۱۱۸، ۱۱۱۹، ۱۱۲۰، ۱۱۲۱، ۱۱۲۲، ۱۱۲۳، ۱۱۲۴، ۱۱۲۵، ۱۱۲۶، ۱۱۲۷، ۱۱۲۸، ۱۱۲۹، ۱۱۳۰، ۱۱۳۱، ۱۱۳۲، ۱۱۳۳، ۱۱۳۴، ۱۱۳۵، ۱۱۳۶، ۱۱۳۷، ۱۱۳۸، ۱۱۳۹، ۱۱۴۰، ۱۱۴۱، ۱۱۴۲، ۱۱۴۳، ۱۱۴۴، ۱۱۴۵، ۱۱۴۶، ۱۱۴۷، ۱۱۴۸، ۱۱۴۹، ۱۱۵۰، ۱۱۵۱، ۱۱۵۲، ۱۱۵۳، ۱۱۵۴، ۱۱۵۵، ۱۱۵۶، ۱۱۵۷، ۱۱۵۸، ۱۱۵۹، ۱۱۶۰، ۱۱۶۱، ۱۱۶۲، ۱۱۶۳، ۱۱۶۴، ۱۱۶۵، ۱۱۶۶، ۱۱۶۷، ۱۱۶۸، ۱۱۶۹، ۱۱۷۰، ۱۱۷۱، ۱۱۷۲، ۱۱۷۳، ۱۱۷۴، ۱۱۷۵، ۱۱۷۶، ۱۱۷۷، ۱۱۷۸، ۱۱۷۹، ۱۱۸۰، ۱۱۸۱، ۱۱۸۲، ۱۱۸۳، ۱۱۸۴، ۱۱۸۵، ۱۱۸۶، ۱۱۸۷، ۱۱۸۸، ۱۱۸۹، ۱۱۹۰، ۱۱۹۱، ۱۱۹۲، ۱۱۹۳، ۱۱۹۴، ۱۱۹۵، ۱۱۹۶، ۱۱۹۷، ۱۱۹۸، ۱۱۹۹، ۱۲۰۰، ۱۲۰۱، ۱۲۰۲، ۱۲۰۳، ۱۲۰۴، ۱۲۰۵، ۱۲۰۶، ۱۲۰۷، ۱۲۰۸، ۱۲۰۹، ۱۲۱۰، ۱۲۱۱، ۱۲۱۲، ۱۲۱۳، ۱۲۱۴، ۱۲۱۵، ۱۲۱۶، ۱۲۱۷، ۱۲۱۸، ۱۲۱۹، ۱۲۲۰، ۱۲۲۱، ۱۲۲۲، ۱۲۲۳، ۱۲۲۴، ۱۲۲۵، ۱۲۲۶، ۱۲۲۷، ۱۲۲۸، ۱۲۲۹، ۱۲۳۰، ۱۲۳۱، ۱۲۳۲، ۱۲۳۳، ۱۲۳۴، ۱۲۳۵، ۱۲۳۶، ۱۲۳۷، ۱۲۳۸، ۱۲۳۹، ۱۲۴۰، ۱۲۴۱، ۱۲۴۲، ۱۲۴۳، ۱۲۴۴، ۱۲۴۵، ۱۲۴۶، ۱۲۴۷، ۱۲۴۸، ۱۲۴۹، ۱۲۵۰، ۱۲۵۱، ۱۲۵۲، ۱۲۵۳، ۱۲۵۴، ۱۲۵۵، ۱۲۵۶، ۱۲۵۷، ۱۲۵۸، ۱۲۵۹، ۱۲۶۰، ۱۲۶۱، ۱۲۶۲، ۱۲۶۳، ۱۲۶۴، ۱۲۶۵، ۱۲۶۶، ۱۲۶۷، ۱۲۶۸، ۱۲۶۹، ۱۲۷۰، ۱۲۷۱، ۱۲۷۲، ۱۲۷۳، ۱۲۷۴، ۱۲۷۵، ۱۲۷۶، ۱۲۷۷، ۱۲۷۸، ۱۲۷۹، ۱۲۸۰، ۱۲۸۱، ۱۲۸۲، ۱۲۸۳، ۱۲۸۴، ۱۲۸۵، ۱۲۸۶، ۱۲۸۷، ۱۲۸۸، ۱۲۸۹، ۱۲۹۰، ۱۲۹۱، ۱۲۹۲، ۱۲۹۳، ۱۲۹۴، ۱۲۹۵، ۱۲۹۶، ۱۲۹۷، ۱۲۹۸، ۱۲۹۹، ۱۳۰۰، ۱۳۰۱، ۱۳۰۲، ۱۳۰۳، ۱۳۰۴، ۱۳۰۵، ۱۳۰۶، ۱۳۰۷، ۱۳۰۸، ۱۳۰۹، ۱۳۱۰، ۱۳۱۱، ۱۳۱۲، ۱۳۱۳، ۱۳۱۴، ۱۳۱۵، ۱۳۱۶، ۱۳۱۷، ۱۳۱۸، ۱۳۱۹، ۱۳۲۰، ۱۳۲۱، ۱۳۲۲، ۱۳۲۳، ۱۳۲۴، ۱۳۲۵، ۱۳۲۶، ۱۳۲۷، ۱۳۲۸، ۱۳۲۹، ۱۳۳۰، ۱۳۳۱، ۱۳۳۲، ۱۳۳۳، ۱۳۳۴، ۱۳۳۵، ۱۳۳۶، ۱۳۳۷، ۱۳۳۸، ۱۳۳۹، ۱۳۴۰، ۱۳۴۱، ۱۳۴۲، ۱۳۴۳، ۱۳۴۴،

معاملات راجع به عین یا منافع املاک یا اموال غیر منقول ثبت شده یا ثبت نشده در دفتر املاک را اجباری می‌دانند، ثبت تقسیم نامه را نیز ضروری می‌دانند. (نوروزی، ۱۳۶۹: ۳۶)

رویه قضایی نیز تقسیم نامه‌های عادی را با رسیدگی قضایی به رسمیت شناخته و مفاد آن را قابل اجرا می‌داند.^۳ این رویه مخالف مفاد بند ۱ ماده ۴۷ بوده و مطابق قانون، ثبت تقسیم نامه ضروری است این امر سبب حفظ نظم عمومی امنیت اقتصادی و کاهش طرح دعاوی در دادگستری خواهد شد. تقسیم نامه‌های ناشی از اقرار به اجبار توسط دادگاه یا گزارش اصلاحی تنظیمی محاکم، از جمله اسناد رسمی محسوب شده و قابلیت اجرایی دارند. بنابراین امکان انکار و تردید در آن نیست و در عمل سبب بروز مشکلات آتی برای طرفین نخواهند شد. (ابهری و همکاران، ۱۳۹۹: ص ۲۶)

از جهت دیگر نظارت دولت، سبب منظم ساختن و هماهنگی ساختار نقل و انتقالات و کسب درآمد می‌گردد. به همین دلیل، ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی، متعاملین و دفاتر اسناد رسمی مکلف نموده که در زمان انجام معاملات، از اداره ثبت، دارایی و ... استعلام نمایند.

بین دفاتر اسناد رسمی و ادارات مربوطه اختلاف نظر وجود داشت. دفاتر اسناد رسمی با توجه به ماهیت افزایش معتقد بودند که ماهیت افزایش عقد است، اما سبب نقل و انتقال اموال و املاک نمی‌گردد در نتیجه اخذ استعلامات و پرداخت حقوق دولتی به عهده طرفین نمی‌باشد. (نوروزی، ۱۳۶۹: ۳۵) در مقابل نهاد های متصدی اخذ این وجوه که افزایش را معامله می‌دانستند معتقد به لزوم و اخذ این وجوه می‌دانستند.

نکته دیگر، قانون‌گذار در ماده ۱ قانون تسهیل، دفاتر اسناد رسمی را موظف نمود تا زمان انتقال عین اراضی و املاک از اداره دارایی و حسب مورد شهرداری، جهاد کشاورزی استعلام نماید و در ماده ۹ آیین‌نامه ۴ اعلام شده که: تنظیم اسنادی که موجب تغییر مالکیت عین نمی‌گردد از پرداخت عوارض و اخذ هرگونه گواهی معاف می‌باشد، لذا با توجه به مفهوم مخالف آن میتوان استنباط کرد که اگر تقسیم سبب تغییر مالکیت عین شود، پس معاف نیست. این در حالی است که در رای دیوان بدون توجه به اختلاف دیدگاه ها در ماهیت تقسیم نامه و سایر موارد اقدام به صدور رای نموده است.

ماهیت مالیاتی تقسیم نامه

^۳ شعبه ۲۵ دادگاه تجدیدنظر استان تهران در دادنامه شماره ۱۱۸۷ مورخ ۱۳۸۳/۱۱/۱۲ پرونده کلاسه ۸۳/۲۵/۱۳۳۵ مقرر داشت: «تقسیم نامه عادی تنظیمی فی‌مابین مالکین مشاعی مادام که در یکی از محاکم مورد تنفیذ واقع نشوند، قانوناً قابلیت استناد را ندارد...» همچنین شعبه ۱۷ دیوان عالی کشور در پرونده کلاسه ۷۲/۱۳/۱۷ در دادنامه مورخه ۷۲/۱/۱ می‌نگارد: «اصالت سند عادی... که به امضای خواهان رسیده، از ناحیه دادگاه احراز شده است و اعتبار اسناد عادی که اصالت آن‌ها محرز گردیده است با توجه به موازین شرعی محرز و بلاشکال بوده و مواد استنادی دادگاه از قانون ثبت اسناد، خللی در اعتبار نصب وارد نمی‌کند. از این لحاظ مفاد سند مذکور لازم‌الرعایه می‌باشد.» اداره حقوقی قوه قضاییه در نظریه مشورتی شماره ۱۳۶۴/۷ مورخه ۱۳۶۶/۴/۱۶ بیان داشت: «درخواست تنفیذ صلح‌نامه یا تقسیم نامه عادی از محکمه حقوقی، ذی‌صلاح بلامانع است...» (همان)

^۴ «ماده ۹- هرگونه انتقال بلاعوض اراضی و اعیان به نفع دولت و شهرداری‌ها و نیز تنظیم اسنادی که موجب تغییر مالکیت عین نمی‌گردد از قبیل اجاره، رهن و تقسیم‌نامه (غیر از حبس)، از پرداخت عوارض و اخذ هرگونه گواهی و اعلام نظر به استثنای پاسخ استعلام از اداره ثبت اسناد و املاک محل وقوع ملک معاف می‌باشد، لکن دفاتر اسناد رسمی مکلفند نشانی محل وقوع ملک را طبق اظهار متعاملین در سند تنظیمی قید نموده و حداکثر تا پایان ماه بعد تصویر سند تنظیمی را حسب مورد به اداره امور مالیاتی یا اداره تأمین اجتماعی شهر مربوط ارسال نمایند.»

ماهیت تقسیم نامه به دلیل عدم تصریح قانون مدنی موضع اتفاق نیست. درحالی که با تشخیص ماهیت آن آثار فراوان مترتب می‌گردد. اغلب فقهای عامه، بر بیع بودن تقسیم استدلال نموده اند. گروه دیگر ماهیت آن را معاوضه دانسته و تعداد اندکی معتقد به عقد صلح می‌باشند. گروهی نیز تقسیم را معامله مستقل می‌دانند که ذیل هیچ یک از عقود قرار نمی‌گیرد. اکثر فقهای امامیه و نیز حقوق دانان ماهیت تقسیم را تمیز حق می‌دانند و معتقدند، تمیز و تعیین حصص شرکاء می‌باشد.

استادکاتوزیان، وقایع حقوقی را، از دیدگاه دموک استاد فرانسوی حقوق، به لحاظ سهمی که اراده اشخاصی در ایجاد و اثر آن ها دارد به دو دسته تقسیم میکند: ۱- وقایع حقوقی به معنای خاص، وقایعی که اراده شخص در ایجاد آن دخالت ندارد، مانند فوت و تولد، یا اگر اصل واقعه ارادی است، موافق با درخواست مرتکب نیست مانند غصب و اتلاف مال غیر. (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ص ۶۵۴)

۲- اعمال حقوقی، وقایع ارادی است که اثر آن با خواسته مرتکب موافق است. به بیان دیگر، اعلام اراده ای به منظور ایجاد اثر خاص انجام می‌شود. در اعمال حقوقی، آثار کار شخص بر طبق اراده او معین و حقوق، این اراده را به منزله تصمیم قانون گذار می‌داند. (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ص ۶۵۴)

این دو دسته بندی در حقوق مالیاتی ایران نیز، نمود عملی دارد که آثار متفاوتی بر آن بار می‌شود.

از آن جا که آثار عقود و معاملات نسبی است و به طرفین باز می‌گردد، ممکن است گاهی مودیان مالیاتی بخواهند، مفاد عقود و معاملات یا قراردادهای خود را به گونه ای تنظیم کنند که از راه تقلب به قانون و به کارگیری حيله های قانونی، از بار مالیاتی خود بکاهند و کمترین مالیات را به دولت بپردازند.

در چنین مواردی، اعمال قاعده یا اصل کلی حقوقی برتری ماهیت بر شکل و یا برتری اراده حقیقی متعاملین بر اراده ظاهری توسط ماموران ادارت امور مالیاتی و دادرسان و مراجع دادرسی مالیاتی می‌تواند از ترتیب اثر دادن به معاملات صوری و به کارگیری تقلب و حيله های قانونی توسط مودیان مالیاتی جلوگیری کند و مالیات واقعی که با روح قوانین مالیاتی و اراده حقیقی قانونگذار هم خوانی داشته باشد، تشخیص، تعیین و وصول شود. (طاهری تاری، ۱۳۹۴، ص ۲۴۹)

با عنایت به متن ماده ۵۲ ق.م.م درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک مشمول مالیات می‌باشد. در این ماده به طور کلی درآمد مشمول مالیات می‌باشد. حال با توجه به موضوع اگر دیدگاهی را بپذیریم که تقسیم را یک معامله خواه در قالب عقد بیع، صلح، معاوضه و حتی عقدی مستقل بدانیم برطبق ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی به نرخ پنج درصد محاسبه می‌شود.

از جهت دیگر اگر به عنوان یک عمل حقوقی یک جانبه، ایقاع تلقی شود، که درآمد یک طرفه برای شخصی که به نفع او ایجاد شده است، مشمول درآمد اتفاقی موضوع مواد ۱۱۹ تا ۱۲۸ ق.م.م می‌شود. و با پذیرش تقسیم در

قالب تمییز حق و نه در قالب معامله مطابق با ماده ۱۱۹ ق.م.م شمول درآمد اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ ق.م.م محاسبه و وصول می شود.

در نهایت می توان این چنین بیان کرد که با پذیرش هریک از این ماهیت های تقسیم نامه آثار مالیاتی متفاوتی برای آن بار می شود.

۳) نقد رای دیوان عدالت اداری

موضوع دیگر این که، اصول کلی حقوق، در آیین دادرسی مالیاتی، به عنوان هنجارهایی کلی و بنیادین هستند که به دادرسان راهنمایی می کنند تا در صورت ابهام یا فقدان قوانین و مقررات شفاف، عدالت مالیاتی را در آراء، تصمیمات و اقدامات خود بهتر اجرا و محقق نمایند. (طاهری تازی، ۱۳۹۴:ص. ۲۴۲) اصول کلی حقوقی، امروزه به عنوان راهنمای دستگاه مالیات ستانی دولت، کارکرد بسیار مهمی برای دادرسان، مراجع دادرسی اداری، قضایی و حسابرسان مالیاتی دارند. از این رو، مواقعی که قوانین ساکت یا دارای ابهام اند، این اصول می توانند در حل و فصل اختلافات، دعاوی مالیاتی، احقاق حقوق مودیان مالیاتی، منافع عمومی و حقوق مالیاتی دولت برای مراجع دادرسی مالیاتی، به عنوان یک منبع حقوقی تکمیلی به کار آیند.

اما در اینجا با مواردی از اصول حقوقی به نقد و بررسی رای می پردازیم.

۳-۱) اصل قانونی بودن مالیات یا حاکمیت قانون :

حقوق عمومی، عرصه ایجاد توازن و تعادل بین حقوق دولت و ملت است. لذا لزوم وجود اصلی مبنی بر قانونی بودن مالیات ها، ضروری است تا اولاً اخذ مالیات به عنوان یک حق برای دولت ها محفوظ باشد. ثانیاً این مالیات ها، تنها بر اساس قانون و از طریق نهاد قانونگذاری مشخص، وضع و حدود آن احصاء شده باشد. این امر مبنای حقوقی و عقلی اصل قانونی بودن مالیات ها به شمار می آید. (جعفری، ۱۳۹۵، ص ۵۴) اصل ۵۱ قانون اساسی^۵ و قانون مالیات های مستقیم، مبنای اصل قانونی بودن مالیات هاست. تعیین مالیات بر اشخاص، اراضی، املاک و مستغلات، مالیات بر ارث، موارد معافیت مالیاتی و... در راستای اجرای اصل ۵۱ قانون اساسی است.

از اول سال ۱۳۶۸ کلیه معاملات موضوع ماده ۱۸۷ ق.م.م من جمله تقسیم نامه، به استناد مواد ۶۳ و ۱۱۹ ق.م.م تقسیم نامه مستلزم اخذ گواهی انجام معامله از حوزه مالیاتی ذی ربط قبل از ثبت سند تقسیم نامه است. به هر حال توجه خواهند داشت که در اجرای قوانین مالیاتی تشخیص شمول یا عدم شمول مالیات نسبت به تقسیم نامه مربوط به املاک از وظایف مأمورین تشخیص مالیات می باشد.

همچنین با توجه به اینکه در اغلب مفاد تقسیم نامه از مصادیق ماده ۵۲ و ۶۳ ق.م.م می باشد که تشخیص شمول یا عدم شمول مالیات نسبت به آنها به عهده مأموران تشخیص مالیاتی مربوط است، به نظر می رسد بهتر است دفاتر

^۵ . چنین مقرر می دارد که: "هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون . موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود."

اسناد رسمی باستانهای تقسیم نامه‌هایی که بین ورثه بر اساس گواهی حصر وراثت و در حدود حصه آنان به موجب مقررات مربوط به ماده ۳۵ ق.م.م.ا انجام می‌پذیرد، در سایر موارد قبلاگواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ ق.م.م.ا از حوزه مالیاتی ذی‌ربط مطالبه و شماره آن را در سند تقسیم نامه قید نمایند.

در مواردی که به طور مثال دو یا چند ملک مشاعی متعلق به دو نفر یا بیشتر باشد و مالکین بخواهند با تنظیم تقسیم نامه شش دانگ و پلاک را در سهم اختصاصی خود قرار دهند، 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 در آمد مشمول مالیات به استناد مقررات قانون مزبور، مأمورین تشخیص مالیاتی مربوطه می‌باشد. (رحمت نژاد تهرانی، ۱۳۸۰، ش ۲۵)

۲-۳ اصل جلوگیری از فرار مالیاتی

فرار مالیاتی هر نوع تلاش غیرقانونی یک شخص به منظور طفره رفتن از پرداخت مالیات، به هر شیوه، فرار مالیاتی گفته می‌شود. (Shafik Hebous (۲۰۱۱). p. ۹) براساس این اصل با ابطال بخشنامه و عدم شمول مالیات تقسیم نامه زمینه را برای فرار مالیاتی به خصوص سازندگان املاک فراهم نموده است. با ابطال این بخشنامه این اصل نادیده گرفته و زمینه فرار مالیاتی را فراهم می‌کند.

۳-۳ اصل دخالت دولت از طریق مالیات

در گذشته کلاسیکها با توجه به اصل عدم دخالت دولت در امور اقتصادی واجتماعی اصل بی طرفی مالیات ها اعتقاد داشتند. مالیات باید از نظر اقتصادی کاملاً بی طرف باشد، چرا که در غیر این صورت مردم را از انجام فعالیت معینی باز می‌دارد و به سوی فعالیت های دیگر سوق می‌دهد. (رستمی، ۱۳۹۹:ص ۱۰۱) اما اقتصاددانان جدید، قائل به دخالت همه جانبه دولت در فعالیت های اقتصادی با توسل به ابزارهای مالی و خصوصاً مالیات هستند. دولت باید برای ارشاد فعالیت های اقتصادی دخالت کند. (مهندس و تقوی، ۱۳۹۶:ص ۱۱۶) لذا هنگام مداخله دولت در فعالیت های اقتصادی، بی طرفی مالیات ها نقض می‌شود، چرا که مالیات ها، از ابزار این دخالت هستند. امروزه این اصل دخالت وسیله بسیار موثر مداخله دولت در عرصه های اقتصادی به منظور دستیابی به اهداف اقتصادی واجتماعی محسوب می‌گردند. (همان: ۱۱۷) دولت می‌تواند با کاهش بهای مالیات، برای بعضی گروه های شغلی، اسباب روی آوردن به آن شغل ها را فراهم کند و مؤدیان نیز با هدف مالیات دهی کمتر، در این گروه های شغلی فعالیت کنند و برعکس، در صورت افزایش مالیات در یک گروه شغلی، دولت می‌تواند فعالیت های مربوط به آن گروه شغلی را کاهش دهد. همچنین کاهش یا افزایش مالیات می‌تواند در مهار بحران های اقتصادی مثل تورم و رکود نقش بسزایی داشته باشد. (همان:ص ۱۱۹) لذا دولت می‌تواند با وضع مالیات در برخی موارد از افزایش قیمت ها و تورم جلوگیری و سبب هماهنگی و منظم ساختن ساختار نقل و انتقالات و کسب درآمد می‌گردد

۳-۴) اصل معقولانه بودن؛ ارتباط منطقی و معقول عمل و هدف

اقدامات دولتی مبتنی بر صلاحیت اختیاری باید عقلایی باشد. در یک معنا باید میان تصمیم اتخاذ شده توسط مقام عمومی و اهدافی که مبنای آن بوده، ارتباط منطقی و معقول وجود داشته باشد. در نظام حقوقی انگلستان، قضات با استفاده از مؤلفه های عقلانی، منتج از متن و روح قانون و آنچه غایت صلاحیت واگذار شده به مقام دولتی است، اعمال آن ها را معیارسنجی می کنند. این اصل مقدمه ای برای ایجاد ارتباط میان قانونیت و عقلانیت تصمیمات دولتی است؛ به این صورت که تصمیمات متخذه باید علاوه بر انطباق با قواعد حقوقی، غایت آن ها را نیز مدنظر قرارداده باشند، در غیر این صورت از مسیر انصاف منحرف می شوند. از این انحراف بعضاً با عنوان انحراف از اختیارات یاد می کنند. (Bongiovanni, Giorgio, ۲۰۰۹, pp. ۵-۷) اصل معقولانه بودن، ارتباط بسیار نزدیکی با اصول حقوقی مدرن دارد. (Ventose, Eddy, ۲۰۱۲, p. ۲۵۱) در موارد متعددی مبنای استنادات دادگاه های انگلستان در رسیدگی به شکایات علیه تصمیمات دولتی قرار گرفته است.^۷

یکی از معیارهای اصلی معقولانه بودن عمل اداری، رعایت شاخصه "کارایی و اثربخشی" است. تصمیم یا اقدامی که مفید فایده واقع نشود و یا اثرات مثبت قابل توجهی برای منافع عمومی نداشته باشد اساساً عقلایی نمی باشد و بیشتر موجب هدر رفت منابع عمومی موجود می شود. حکمرانی خوب به معنای آن است که فرآیندها و نهادها در راستای نیاز جامعه عمل کنند و بهترین استفاده ممکن را از منابع به عمل آورند. مفهوم کارایی در زمینه حکمرانی خوب صرفاً به معنای فنی کارایی نیست. (پتنت، ۱۳۹۶، ص ۲۱۳) بلکه بدین معناست که در پس هر صلاحیت قانونی مقام دولتی، عقلانیتی نهفته است که یکی از عناصر اصلی آن اثربخشی و کارایی عمل دولتی می باشد.

شمول مالیات بر تقسیم نامه از جهت نظارت دولت، سبب منظم ساختن و هماهنگی ساختار نقل و انتقالات و کسب درآمد می گردد و عدم شمول آن موجب کاهش کارایی و هدررفت منابع می شود.

۳-۵) اصل ملاحظات مرتبط^۸ و دقت^۹

مقامات دولتی باید در هرگونه اتخاذ تصمیم، ملاحظات مرتبط با موضوع تصمیم را در نظر گرفته باشند. (Groves, Matthew, ۲۰۱۲, ۲۸) یکی از اصول مرتبط با اصل معقولانه بودن، اصل ملاحظات مرتبط است به همین دلیل است که قاضی ماسون بیان می دارد: زمانی که در تصمیم متخذه، ملاحظات مرتبط با موضوع تصمیم

^۶ . Reasonableness.

^۷ For example: Canadian Association of industrial, Mechanical and Allied Workers, Local ۱۴ v. Paccar of. Canada Ltd., [۱۹۸۹]; R. v. Secretary of State for the Environment, Transport and the Regions [۲۰۰۱]; Phalam Gurung v Ministry of Defence [۲۰۰۲] EWHC ۲۴۶۳; R v Swindon NHS Primary Care Trust [۲۰۰۶] EWCA Civ ۳۹۲.

^۸ . Relevant Considerations

^۹ . Care

و غایت آن لحاظ نشود، این تصمیم عقلایی محسوب نمی شود.^{۱۰} هنگامی که صلاحیتی به مقام دولتی اعطا می شود، در واقع وی مکلف می شود تا چنین مسئولیتی را به نحو احسن انجام دهد و عدم ملاحظه مسایل مرتبط و حیاتی تصمیم، به منزله نقض و سهل انگاری در انجام تعهد است. با توجه ویژه قضات به این اصل مدیریتی در دعاوی مختلف، اصل ملاحظات مرتبط، به تدریج به یک اصل کلی حقوق اداری اغلب کشورها، به ویژه استرالیا و انگلستان، تبدیل شد.^{۱۱}

در حقوق انگلستان، عدم توجه به عوامل وابسته و تعیین کننده در تصمیم اداری، عاملی برای سلب وجاهت و اعتبار قانونی آن قلمداد می شود.^{۱۲} مطابق با رویه قضایی اتحادیه اروپا، اصل ملاحظات مرتبط نه تنها مقام اداری را ملزم به جمع آوری و توجه به مسائل مربوط به هر تصمیم می نماید، بلکه وی را متعهد می سازد تا کلیه جوانب معقول مشروع موضوع را در اقدامات خود رعایت نموده و رفتارهای تابعه را با آن ها همسو گرداند.^{۱۳} این اصلی که در رای دیوان نادیده گرفته شده است هنگام صدور رای به جوانب و ملاحظات دیگر نیز باید توجه و دقت لازم را داشته باشد. با رای به عدم شمول مالیات بر تقسیم نامه، زمینه برای فرار مالیاتی فراهم می شود.

۳-۶) اصل خروج از حدود اختیارات و صلاحیت ها

در متن رای دیوان عدالت دلیل ابطال آمده است که: «خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط تشخیص داده می شود...». «این گزاره ساده که مقام عمومی نمی بایست خارج از حدود صلاحیتش عمل نماید، شاید در خور آن باشد که اصل اساسی حقوق اداری نامیده شود. بنیان حقوقی نظارت قضایی، دکترین الترا وایرز^{۱۴} محاکم در سطح وسیع، این ادعا را با پالایش و عمومیت دادن به اصل خروج از صلاحیت توسعه داده اند. «(wade&forsyth, (۲۰۰), p۳۵) حقوق انگلستان، با دو قرائت مضیق و موسع از اصل الترا وایرز استوار است. در مفهوم مضیق، توجه محاکم به منطوق قوانین موضوعه و عدم تجاوز مقام عمومی از صلاحیت های تفویضی مصرح در قانون معطوف است و نص قوانین موجد اختیار تصمیم گیری اداری، ملاک ارزیابی محاکم در نظارت قضایی بر عمل اداری می باشد. (شیرزاد، ۱۳۹۲ ص. ۹۹) « مفهوم موسع که وفق آن، عمل اداری مقام عمومی، خارج از صلاحیت فرض می شود. از تفسیر متن قانونی که صلاحیت را تفویض می کند، نشئت می

^{۱۰}. Minister for Aboriginal Affairs v Peko-Wallsend Ltd [۱۹۸۶]; R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Findlay [۱۹۸۵] AC ۳۱۸.

^{۱۱}. R v. Somerset County Council, ex parte Fewings and others. [۱۹۹۵]; Re Sui and Minister for Immigration and Ethnic Affairs [۱۹۹۶]; Re PW Adams Pty Ltd and Australian Fisheries Management Authority [۱۹۹۵]; Regina v. Gloucestershire County

^{۱۲}. Council, ex parte Barry [۱۹۹۷]; R (Datafin plc) v. Panel on Take-overs and Mergers, ex parte Datafin plc [۱۹۸۶]; R v. Newham London Borough Council, ex parte Sacupima [۲۰۰۴]. R v Home Secretary, ex p Venables [۱۹۹۸] AC ۴۰.

^{۱۳}. Case ۳۴/۷۷. Josef Osizlok v Commission [۱۹۷۸] ECR ۱۰۹۹; Case C-۲۶۹/۹۰, Technische Universität München v Hauptzollamt München-Mitte [۱۹۹۱] ECR I-۵۴۶۹.

^{۱۴}. Ultera Virs

گیرد. در این باره در انگلستان رویکرد محاکم این است که مقتضیات ناشی از عقلایی بودن عمل اداری و عدالت طبیعی، اصول کامن لایی هستند که پارلمان قبلا برای اعطای قدرت قانونگذاری تفویضی به مقامات اداری لحاظ کرده است.» (Zarei, ۱۹۹۸, pp ۱۰۳-۱۰۴) مفهوم موسع، دکترین خروج از صلاحیت است که دغدغه کنترل عمل اداری، فراتر از نص قانون موضوعه را دارد و عمدتا در بستر صلاحیت اختیاری مقامات عمومی مطرح می‌شود. اعمال این معیار توسط دادرسی اداری، مستلزم استناد به معیارهای مستقل مفهوم موسع، مانند سوء استفاده از اختیارات، اهداف ناشایست مقام اداری، و دخالت ملاحظات نامرتبط در اتخاذ تصمیم است. (شیرزاد، ص ۱۰۱)

اما رویه هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در قضایایی که ماهیت آن‌ها ودلائل خواهان، با مفهوم خروج از صلاحیت قرابت دارد حاکی از آن است که اصل قانونی بودن، به مثابه چتری بر رویکرد دیوان سایه افکنده و قضات را از استناد به سایر جهات بازداشته است. (همان، ص ۱۰۲) موضوعی است که در تمام آراء دیوان مشهود است. اما با رجوع به متن رای دیوان، بیان داشته که تقسیم نامه از مصادیق مذکور در ماده ۱۱۹ ق.م.م نبوده است. حال این سوال پیش می‌آید که آیا با رجوع به قانون و تفسیر آن، این دیدگاه قابل پذیرش است؟

ماده ۱۱۹ ق.م.م^{۱۵} با کاربرد عبارت هر عنوان دیگر بر کلی و عام بودن دلالت دارد و در مقام بیان مصادیق نبوده لذا نباید به صورت مضیق تفسیر نمود بلکه به صورت کلی بیان شده است. عام یا عموم لفظی است که بر تمام افراد مفهوم خود دلالت داشته و مفید معنی عموم و فراگیرنده همه افرادی است که به آن نامیده می‌شود عموم را شمول و جاری بودن مفهوم بر جمیع آن میدانند که ممکن است ناشی از وضع کلمه و مدلول لفظی آن و یا ناشی از مقدمات حکمت باشد و گاه همراه با ادات عموم مانند کلیه، همه، هر، تمام، همگی و... بکار می‌رود. (بهرامی، ۱۳۹۰: ص ۱۶۲)

هدف از وضع قانون، ایجاد قاعده ای عام است، ولی قانونگذار نمی‌تواند عمده مقصود خود را کاملا روشن تقنین کند یا تمام موقعیت‌های عملی مربوط به آنرا با جزئیات پیش بینی کند از این رو تفسیر قانون همواره مطرح است. تفسیر قانون، برداشتی روشن و ضروری از متن مشخصی از قانون یا کلیت قانون برای دادرسی درباره اختلافات مربوط به آن. از نظر مفهومی، اصطلاح تفسیر قانون شامل گستره معنایی وسیعی می‌شود؛ از یک سو می‌تواند شامل تفسیر قانون توسط خود قانونگذار باشد و آن در صورتی است که متن قانون آن چنان مبهم باشد که اساسا در خصوص موضوع مورد نظر، مدلول معقولی از آن، قابل فهم توسط مجری قانون یا دادرسی نباشد. براساس اصل ۷۳ ق.ا، تفسیر قانون، در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است. اینگونه تفسیر را «تفسیر قانونی»، در مقابل «تفسیر قضایی»، نام نهاده اند. (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۲: ۲۹۳) در مقابل تفسیر قانونی، نوع دیگری از تفسیر که توسط دادرسی برای دادرسی در خصوص مسئله خاص مربوط به قانون صورت می‌گیرد. براساس اصل ۷۳ ق.ا، صلاحیت مجلس در تفسیر قانون، مانع از تفسیری که دادرسان در مقام تمییز حق، از قوانین می‌کنند،

۱۵. ماده ۱۱۹ ق.م.م «درآمد نقدی و یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.»

نیست. هدف از تفسیر، به دست آوردن درکی موجه از قانون، در فرض ابهام در هریک از جنبه ها و اجزا یا کلیت آن، به منظور تمییز حق است. (شهینایی، ۱۴۰۱: ص ۵۰۸)

تعداد زیادی از آرای دیوان عدالت اداری^{۱۶} نشان می دهد رویکرد دیوان در تفسیر قانون مالیاتی، متن محور است. در رویکرد تفسیر ادبی و درون متنی آنچه منبع تفسیر قانون مالیاتی است، خود متن قانون و دلالت لفظی آن است و اهداف قانون و قصد مقنن نقشی در تفسیر ندارد. (Cunningham & Repetti, ۲۰۰۴: ۸)

در مقابل این رویکرد، رویکرد تفسیر آزاد است که حکم قانونی نه تنها از متن قانون، بلکه براساس دلالت های خارج از متن مثل قصد مقنن، اهداف قانون، مبانی اقتصادی و اجتماعی وضع قانون، روح قانون یا واقعیات اقتصادی پرونده موضوع اختلاف نیز قابل استخراج است.^{۱۷} در حقوق مالیاتی آمریکا، متن گرایی در تفسیر قانون مالیاتی نفوذ زیادی بر دیوان عالی کشور و مقدار کمتری بردادگاه های فدرال داشته است (Choi, ۲۰۲۰: ۲۰۷). رویه دیوان عالی کشور از سال ۱۹۰۰ تا بعد از سال های ۲۰۱۰ به سمت تفسیر متن گرا در حال تغییر بوده است. (Choi(۲), ۲۰۲۰: ۳۷۷)

طبق قانون مالیاتی اسپانیا تفسیر واژگان قانون مالیاتی با لحاظ کلیت متن، زمینه های تاریخی و تقنینی، واقعیت های اجتماعی زمان اجرای قانون و ملاحظه روح و هدف قانون صورت می گیرد. در کشورهای دانمارک، نروژ و فنلاند، در تفسیر قانون مالیاتی تأکید بر ماهیت اقتصادی عمل مالیاتی به جای شکل حقوقی آن است. (Thouronyi, ۲۰۰۳: ۱۴۸)

کشورهای آلمان، سوئیس، هلند، لوکزامبورگ و اتریش ایده استنباط قانون مالیاتی بر مبنای هدف قانون را پذیرفته اند. (Thouronyi: ۱۴, ۲۰۰۳) البته موارد یادشده به معنای این نیست که در این کشورها اصول حقوقی نقشی در تفسیر نداشته باشد، بلکه در نهایت دادگاه است که در خصوص تفسیر قانون براساس معیارهای حقوقی یا معیارهای اقتصادی تصمیم می گیرد. (Thouronyi, ۲۰۰۳: ۱۴۷) تفسیر موسع قانون مالیاتی در حقوق آمریکا، درآمد مالیات پذیر، دربردارنده هرگونه درآمد از هر منبعی خواهد بود و مفهوم درآمد در وسیع ترین مدلول خود تفسیر می شود. (Barker, ۲۰۰۳: ۸۶۲) در رویکرد تفسیر آزاد و برون متنی، دادرس همچون نماینده قانونگذار در اجرای قانون عمل می کند. (Christians, ۲۰۱۴: ۵۰; Cunningham, ۲۰۰۴: ۷-۸)

^{۱۶} در رأی شماره ۱۳۵ مورخ ۹۹۱۰/۳/۵ هیأت عمومی دیوان، که مصوبه هیأت عمومی دیوان در مورد موضوع مالیات حق تمبر بر حواله ارضی را ابطال کرده است، تفسیر دیوان، متن محور، مضیق و براساس استدلال اصولی است به موجب این رأی، از آنجا که حواله ارزی، از نظر قانونی مشمول مالیات حق تمبر نیست، مقید شدن اعمال معافیت حق تمبر بر حواله های ارزی، «به دوره تحریم» در مصوبه هیأت وزیران، متضمن مفهوم غایت بوده که دارای حجت است، اما از این رو این قید از مصوبه مورد شکایت که متضمن شمول حق تمبر بر حواله ارزی برای دوره بعد از تحریم است، ابطال شده است.

^{۱۷} در بیشتر کشورهای عضو نظام حقوقی سویل لا، قضات در تفسیر قوانین مالیاتی از روش ادبی و درون متنی پیروی می کنند، به دلیل اینکه خود را مجری قانون و نه واضع خط مشی های قانونی می دانند. (Thouronyi, ۲۰۰۳: ۱۴۵) طبق دیدگاه سنتی حقوق انگلیسی-آمریکایی، در تفسیر قوانین مالیاتی این قاعده حاکم است که حکم قانون نباید خارج از قلمرو منطوق آن تسری یابد یا قلمرو آن به گونه ای توسعه یابد که شامل موضوعاتی شود که به طور خاص و صریح مورد حکم قرار نگرفته است. (Barker, ۲۰۰۳: ۸۳۵).

برخی آرای هیأت عمومی دیوان نشان دهنده رویکرد تفسیر مضیق و عدم تسری حکم مالیاتی در موارد ابهام است.^{۱۸}

در رأی مورد بحث در مورد شمول مالیات بر تقسیم نامه، بخشنامه سازمان امور مالیاتی مبنی بر اخذ مالیات بر تحصیل ناشی از تقسیم مال مشاع از شرکا را به استناد اینکه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است، ابطال شده است.

با اینکه تفسیر قانون مالیاتی در ایران، با تفاسیر درون متنی سازگاری بیشتری دارد ولی عناصری از رویکرد تفسیر آزاد نیز در آرای قضایی و مالیاتی به چشم می خورد. نظریه شماره ۳۰/۴/۳۷۷۷ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۸ شورای عالی مالیاتی^{۱۹} متضمن نقش دادن تحلیل اقتصادی در تفسیر حقوق مالیاتی و بیانگر تفسیر آزاد است. در این نظریه، اظهار نظر شورا برای رفع ابهام، مستلزم تفسیر قانون مالیاتی است و شورای عالی مالیاتی برای کشف حکم قانونی حاکم بر موضوع، به جای ملاک قرار دادن متن قانون و استناد به اصل قانونی بودن مالیات، در جهت تحلیل ماهیت عمل و براساس معیارهای اقتصادی، آن را فاقد ماهیت انتفاعی مالیات پذیرد دانسته است. نظر شورا نشان دهنده گرایش ملموس شورا به تفسیر آزاد و از وظایف قانونی این شورا اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین است (بند ۲ ماده ۲۵۵ ق.م.م).

آرای دیوان عدالت نشان می دهد در بیشتر موارد دیوان نظریه شورا را به دلیل مغایرت با اصل قانونی بودن مالیات ابطال کرده است.

هرچند رویه عمومی دیوان، با استناد مکرر به اصل ۵۱ ق.ا، به طور رایج به سمت تفسیر درون متنی گرایش دارد، لکن اخیراً مواردی از صدور آرا براساس تفسیر آزاد و برون متنی در آرای هیأت عمومی دیده می شود. رأیی در خصوص معاملات سکه و ارز،^{۲۰} با اشاره به اینکه «اصول فلسفه وضع قوانین مالیاتی، رعایت عدالت مالیاتی است و از افرادی که منتفع می شوند باید مالیات اخذ گردد...» دستورالعمل صادره را تأیید کرد. رأی از حیث اشاره به «فلسفه وضع قانون» و «رعایت عدالت مالیاتی» اینکه که عنصری خارج از متن قانون است و اینکه

^{۱۸} . در رأی شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۰، دیوان برخلاف نظر شورای عالی مالیاتی، انتقال زیان از شرکت (مؤدی) به سهامداران را، موجب منفعت شرکت ندانسته و تلقی از آن به عنوان درآمد مالیاتی را رد کرده است.

^{۱۹} . براساس این رأی، سود پرداختی شرکت های خودروسازان به پیش خریداران در قبال مبلغ پیش پرداخت آنها، ماهیتاً «تخفیفی است که بابت پیش خرید به مشتری منظوری گردد لذا درآمد برای مشتری نبوده و مشمول مالیات نیست.»

^{۲۰} . رأی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۱۱۰۷۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری در مورد دستورالعمل سازمان امور مالیاتی پیرامون مالیات معاملات سکه و ارز، نمونه ای از استناد به عناصری از تفسیر آزاد است. دیوان عدالت اداری در رسیدگی به شکایت از دستورالعمل سازمان امور مالیاتی که خرید سکه و افزایش قیمت آن را مشمول تکالیف مالیاتی برای خریداران سکه دانسته، با استناد به اطلاق مواد مختلف قانونی از قانون مالیات های مستقیم از جمله مواد ۱۰، ۱۱، ۱۹، ۹ و ۹۷، ۹۷۵، که اشخاص را بابت تمامی درآمدهای تحصیل شده، مکلف به پرداخت مالیات می کند،

در رأی دیگری به شماره ۹۷۰۹۹۷۰۹۰۶۱۰۱۳۱ مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۲۶ هیأت تخصصی اقتصادی مالی و اصناف دیوان عدالت اداری، در مورد دستورالعمل سازمان امور مالیاتی مبنی بر اختیار سازمان امور مالیاتی به استفاده از اطلاعات حساب بانکی اشخاص برای تشخیص درآمد مالیاتی، هیأت تخصصی دیوان، با استناد به مواد ۲۲۹ و ۹۳ قانون مالیات های مستقیم، با اشاره به اینکه «دستورالعمل، محاسنی همچون رفع تعارض مالیاتی از گردش بین حساب های واحد یک مؤدی و درآمد تلقی نمودن آن و نیز رعایت مرور زمان مالیاتی نیز دارد»، شکایت خلاف قانون بودن دستورالعمل به استناد نبود صراحت قانونی برای مراجعه به حساب های بانکی را رد کرده است. استناد به کلیت مواد ۲۲۹ و ۹۳ قانون به جای استناد به عبارت مشخصی از قانون دال بر امکان مراجعه به اطلاعات حساب بانکی برای تشخیص درآمد مؤدی و نیز اشاره به محاسن موجود در دستورالعمل مبین دخالت دادن عناصر تفسیر آزاد در تفسیر و استنباط قانون مالیاتی است.

وضعیت اقتصادی مؤدی در انتفاع را مورد تأکید قرار داده، منعکس کننده «هدف و مبانی قانون» و «نتایج اقتصادی عمل مؤدی» به عنوان عناصری از رویکرد آزاد در تفسیر قانون است. (شهنشایی، ۱۴۰۱، ص ۵۲۴)

۴) نتیجه گیری:

در این مقاله یکی از آراء هیات عمومی دیوان عدالت اداری در مورد شمول مالیات تقسیم نامه اموال شراکتی بررسی شده است. نقد بر آراء مراجع قضایی اکثر در بیشتر کشورهای دارای سیستم حقوقی پیشرفته مرسوم است و این امر می تواند به نوبه خود در تولید و تغذیه ادبیات حقوقی نقش برجسته دارد.

موضوع مالیات یکی از حساس ترین نقاط ارتباط شهروندان با قدرت عمومی است. آنچه موضوع بحث می باشد؛ مالیات بر تقسیم نامه، موضوعی که ماهیت آن به دلیل عدم تصریح قانون مدنی موضع اتفاق نیست، درحالی که بر تشخیص ماهیت آن آثار فراوان مترتب می گردد. رویه قضایی نیز دقیقاً ماهیت تقسیم را مشخص نکرده است. تنها دیوان عالی کشور در رای ذکر کرده که تقسیم یک معامله است و به همین دلیل باید مشمول مواد ۴۶ و ۴۷ ق.ت. باشد. لذا از لحاظ مالیاتی، با پذیرش اینکه تقسیم را یک معامله خواه در قالب هر عقدی بدانیم، مالیات آن برطبق ماده ۵۹ ق.م.م به نرخ پنج درصد محاسبه می شود.

و از طرف دیگر با پذیرش تقسیم به عنوان یک عمل حقوقی یک جانبه، در قالب تمیز حق و نه در قالب معامله، مشمول درآمد اتفاقی مطابق با ماده ۱۱۹ ق.م.م به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ ق.م.م محاسبه و وصول می شود. در نهایت می توان این چنین بیان کرد که با قبول هر یک از این دیدگاه های آثار مالیاتی متفاوتی برای آن بار می شود.

در این نوشتار با تکیه بر اصول بنیادین حقوقی حاکم بر حقوق اداری، دلایل ابطال رای دیوان بررسی گردید. با استناد به اصولی مانند اصل جلوگیری از فرار مالیاتی، اصل دخالت دولت، اصل معقولانه بودن، اصل ملاحظات مرتبط بیان شد. پیشنهاد می شود که استفاده قضات از این اصول در آراء خودشان شاید اشکالات را کاهش و آرائ قدرتمندتری صادر گردد. نقد و بررسی تحلیلی و علمی آرای دیوان عدالت اداری باعث تقویت قدرت تحلیل حقوقی ناقدین خواهد بود و زمینه ساز ارتقاء کیفیت و اتقان بیشتر آرای صادره و اجرای هرچه بهتر عدالت در جامعه خواهد بود.

در کشورهای دارای نظام مالیاتی توسعه یافته علاوه بر اینکه نظریه پردازان حقوق مالیاتی به بحث تفسیر قانون، توجه دارند، رویه قضایی نیز در ایجاد و توسعه آگاهانه نظام تفسیری قانون مالیاتی توجه داشته است. در حقوق مالیاتی ایران، به دلیل نبود احکام قانونی متضمن مبانی و اصول تفسیر قانون، با از بین بردن خلا های قانونی زمینه تفسیر قانون مالیاتی فراهم گردد. همچنین پیشنهاد می گردد برای داشتن یک نظام حقوق مالیاتی قانونمند، کارآمد و عادلانه، ایجاد و تبیین یک نظام تفسیری قانون براساس معیارها و مفاهیم حقوقی و علمی فراهم گردد.

منابع و ماخذ:

- ۱- ابهری حمید ، حسینی مقدم، سید حسن ، حسینی مقدم، سید مهدی، (۱۳۹۹)، ماهیت افراز در حقوق موضوعه ایران و فقه امامیه، آموزه های فقه مدنی، ۲۲، ۳-۳۰.
- ۲- امامی، سیدحسین، (۱۳۷۵)، حقوق مدنی: ج ۲، چ ۱۲، تهران: کتاب فروشی اسلامیه.
- ۳- بهرامی، بهرام، (۱۳۹۰)، بایسته های تفسیر قوانین و قراردادها، تهران: نگاه بینه.
- ۴- جعفری لنگرودی، محمد جعفر، (۱۳۴۹)، حقوق مدنی (مشارکت - صلح)، چ ۵، تهران: انتشارات گنج دانش.
- ۵- حسینی، سیدمحمدرضا، (۱۳۷۹)، حقوق مدنی در رویه قضایی، چ ۱، تهران: انتشارات مجد.
- ۶- رستمی، ولی، (۱۳۹۹)، مالیه عمومی، تهران: میزان
- ۷- رحمت نژاد تهرانی زینب السادات، (۱۳۸۰)، ارتباط کار دفاتر اسناد رسمی با مالیات، مجله کانون، ۲۵. قابل دسترسی: <http://ensani.ir/fa/article/۱۵۷۷۶۴>
- ۸- سرخی، علی، (۱۳۸۴)، تقسیم اموال مشترک، چ ۱، تهران: انتشارات فکرسازان
- ۹- سیفی مازندرانی، علی اکبر، (۱۴۲۷)، دلیل تحریر الوسیله، چ ۱، تهران، موسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی (ره)
- ۱۰- شهنیایی احمد، (۱۴۰۱) مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۲۵، شماره ۱، بهار ۱۴۰۱: ۲۵۵-۲۴۵
- ۱۱- شیرزاد، امید، (۱۳۹۳)، دلایل ابطال مصوبات دولتی در دیوان عدالت اداری، تهران: جنگل.
- ۱۲- طاهری، حبیب الله، (۱۳۷۵)، حقوق مدنی، چ ۲، قم: دفتر انتشارات اسلامی.
- ۱۳- طاهری تازی، میرمحسن، (۱۳۹۴)، آیین دادرسی مالیاتی، چ ۱، تهران: شهردانش.
- ۱۴- طباطبایی، محمدصادق، جعفری، نفیسه، (۱۳۹۶)، تاملی بر انگاره فقیهان و قانون مدنی پیرامون ماهیت تقسیم در شرکت حقوقی، فصلنامه مطالعات فقه اسلامی و مبانی حقوق، ۱۱(۳۶): ۲۸-۵.
- ۱۵- طباطبایی مومتمنی، منوچهر، (۱۳۸۷)، حقوق اداری، تهران: سمت.
- ۱۶- کاتوزیان، ناصر، (۱۳۷۹) حقوق مدنی (مشارکت-صلح)، چ ۵، تهران: انتشارات گنج دانش.
- ۱۷- کاتوزیان، ناصر، (۱۳۹۰)، قانون مدنی در نظم حقوقی کنونی، چ ۳۲، تهران: انتشارات میزان
- ۱۸- کاتوزیان، ناصر، (۱۳۹۰)، فلسفه حقوق، ج دوم، تهران: گنج دانش.
- ۱۹- کاشانی، محمود، (۱۳۷۶)، اندیشه هایی در حقوق امروز، چ ۱، تهران: نشر حقوقدان.
- ۲۰- کاشانی، حقوق مدنی (قراردادهای ویژه)، (۱۳۸۸)، چ ۱، تهران: نشر میزان.
- ۲۱- مهندس. ابوطالب، تقوی، مهدی، (۱۳۹۶)، مالیه عمومی، تهران: انتشارات دوران.
- ۲۲- نوین، پرویز، (۱۳۷۸)، حقوق مدنی ۷، چ ۱، تهران: انتشارات گنج دانش.
- ۲۳- نوری، برزو، (۱۳۶۹) «بحث درباره افراز (تقسیم نامه) و لزوم یا عدم لزوم گواهی از دارایی»، ضمیمه ماهنامه کانون، سال چهل و هفتم، دوره دوم، ضمیمه شماره ۴۶.

- پیفت، آرین (۱۳۹۶)، مفهوم و قلمرو اصول حقوق اداری و بررسی آن در رویه قضایی دیوان عدالت اداری، رساله دکتری، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه علامه طباطبائی.
- جعفری، ابراهیم، (۱۳۹۵)، جایگاه اصل قانونی بودن مالیاتها در رویه قضایی دیوان عدالت اداری، پایان نامه ارشد، دانشکده حقوق، دانشگاه قم.

عربی

- السنهوری، عبدالرزاق احمد، بی تا، الوسيط فی شرح القانون مدنی الجدید، ج ۸، چ ۳، بیروت: منشورات الحلبي الحقوقیه.

- بازالبنانی، سلیم رستم، (۱۳۰۴)، شرح المجله، ج ۱، چ ۳، بیروت، انتشارات الحلبي الحقوقیه.

- قرافی، امام شهاب الدین ابی عباس، (۱۴۲۴)، الفروق القواعد السنیه فی الاسرار الفقهیه، بیروت: المكتبه العصریه.

- انگلیسی

۱. Alder, J., *General Principles of Constitutional and Administrative Law*, Plagrove Macmillan, ۲۰۰۲.
۲. Barker, B William (۲۰۰۳), "Statutory Interpretation, Comparative Law, And Economic Theory", *Discovering The Ground Of Income Taxation*, San Diego Law Review, Vol. ۴۰, No ۳, pp. ۸۲۸-۸۸۰ .
۳. Bongiovanni, Giorgio, Giovanni Sartor and Chiara Valentini, *Reasonableness and Law*, Springer: London, ۲۰۰۹.
۴. - *Commonwealth Caribbean Administrative Law*, Routledge: London, ۲۰۱۲.
۵. Cunningham, Noel B, Repetti, James R (۲۰۰۴), "Textualism And Tax Shelter", *Boston College Law School Research Paper No. ۲۸*, *Virginia Law Review*, Vol. ۲۴, No ۱.
۶. Christians, Allison (۲۰۱۴), " Avoidance, Evasion, And Taxpayer Morality", *Washington University Journal Of Law And Policy*, Vol. ۴۴.
۷. Thuronyi, Victor (۲۰۰۳), *Comparative Tax Law*, Hague, Kluwer Law International.
۸. Groves, Matthew, H. P. Lee, *Australian Administrative Law: Fundamentals, Principles and Doctrines*, Cambridge University Press: Cambridge, ۲۰۰۷, p. ۲۱۴.
۹. Groves, Matthew, *Modern Administrative Law in Australia: Concepts and Context*, Cambridge University Press: Cambridge, ۲۰۱۲, p. ۸۰;

Neil, Parpworth, Constitutional and Administrative Law, Oxford University Press: Oxford, ۲۰۱۲, p. ۲۸.

۱۰. Minister for Aboriginal Affairs v Peko-Wallsend Ltd [۱۹۸۶]; R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Findlay [۱۹۸۵] AC ۳۱۸.

۱۱. R v. Somerset County Council, ex parte Fewings and others. [۱۹۹۵]; Re Sui and Minister for Immigration and Ethnic Affairs [۱۹۹۶]; Re PW Adams Pty Ltd and Australian Fisheries Management Authority [۱۹۹۵]; Regina v. Gloucestershire County Council, ex parte Barry [۱۹۹۷]; R (Datafin plc) v. Panel on Take-overs and Mergers, ex parte Datafin plc [۱۹۸۶]; R v. Newham London Borough Council, ex parte Sacupima [۲۰۰۴].

۱۲. Shafik Hebous (۲۰۱۱). " Money at the Docks of Tax Havens: A Guide". CESifo Working Paper Series .No. ۳۵۸۷, p. ۹

۱۳. Ventose, Eddy, Commonwealth Caribbean Administrative Law, Routledge: London, ۲۰۱۲, p. ۲۵۱.