



دیوان عدالت اداری

موضوع	شمول درآمد حاصل از واگذاری حق الامتیاز دفاتر اسناد رسمی
شماره دادنامه: 104 تاریخ: 1386/02/23 کلاس پرونده: 754/83 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکا: کانون سر دفتران و دفتر یاران موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره 5776-211 مورخ 1383/04/14 سازمان امور مالیاتی کشور و نظریه شماره 253/8977 مورخ 1382/06/24 هیأت تعیین ضرایب مالیاتی. مقدمه: شاکا به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، سازمان امور مالیاتی طی دستورالعمل شماره 5776-211 مورخ 1383/04/14 و با عنایت به نظریه شماره 253/8977 مورخ 1382/06/24 هیأت تعیین ضرایب مالیاتی، معرفی جانشین توسط سر دفتر در حال بازنشستگی و یا ورثه سر دفتر متوفی را نوعی انتقال حق الامتیاز تلقی نموده و آن را به عنوان درآمد اتفاقی مشمول مالیات موضوع ماده 131 قانون مالیاتهای مستقیم دانسته است که دستورالعمل و اتخاذ تصمیم مذکور بنا به دلایل زیر خارج از اختیارات وزارت مذکور و بر خلاف قانون می باشد. 1- طبق نامه شماره 32017/34/1 مورخ 1382/11/25 معاونت قوه قضائیه و ریاست سازمان ثبت اسناد و املاک کشور تجاری تلقی شدن واگذاری امتیاز دفاتر اسناد رسمی مردود شناخته شده و انتصاب جانشین را منوط به طی مراحل فوق الذکر دانسته و معرفی جانشین را در حد (معرفی) معتبر دانسته است. 2- قانون مالیاتهای مستقیم از اول سال 1368 لازم الاجراء گردیده لذا چنانچه مطالبه مالیات مذکور از سر دفتران باز نشسته مطابق موازین قانونی می بود از زمان لازم الاجراء شدن قانون مذکور به مورد اجراء گذاشته می شد و قوانین و مقررات نمی توانند طبق نظر متصدیان امر تغییر گردند. از طرف دیگر چون طبق تبصره 4 ماده 3 آیین نامه بیمه و بازنشستگی مصوب 1381/08/12 صدور حکم برقراری حق بیمه بازنشستگی سر دفتران منوط به پرداخت کلیه بدهیهای مسلم سر دفتر در دوران عملکرد می باشد حوزه های مالیاتی از صدور گواهی جهت برقراری حق بیمه بازنشستگی سر دفتر خودداری نموده و حتی در مواردی که فرزند سر دفتر به جانشینی وی تعیین می شود صدور گواهی را منوط به دریافت مالیات حق الامتیاز و واگذاری دفتر خانه نموده و شروع به کار سر دفتر جانشین و برقراری حق بیمه بازنشستگی، در گرو پرداخت مالیات فوق شده است در نتیجه به علت تحت فشار قرار گرفتن سر دفتر بازنشسته و همچنین سر دفتر جانشین، امکان اعتراض و مراجعه به هیأتهای حل اختلاف و نیز دیوان عدالت اداری منتفی شده و طبق جدول ماده 131 قانون مالیاتهای مستقیم مبالغی به ناحق دریافت گردد. 3- استناد وزارت امور اقتصادی و دارائی تبصره 5 ماده 100 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1380/11/27 می باشد. حال آن که مورد استناد این ماده مشمولین بند (ج) ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم بوده و دفاتر اسناد رسمی مشمول بند (ب) ماده 95 می باشند و در ردیف 15 بند (ب) ماده 96 برای آنها تعیین تکلیف شده است. 4- برابر ماده 69 قانون دفاتر اسناد رسمی، سر دفتر می تواند 2 ماه قبل از بازنشستگی شخص واجد شرایطی را به جانشینی معرفی نماید. این اختیار ضمن اینکه هیچگونه الزامی برای سازمان ثبت یا قوه قضائیه در صدور ابلاغ برای جانشین ایجاد می نماید و چنانچه فرد معرفی شده در آزمونها و اختیار و کارآموزی و غیره موفق نگردد حتی برای وی و سر دفتر بازنشسته ایجاد نموده و بعد از مدت زمان دو ماهه مذکور هیچگونه حقی برای سر دفتر بازنشسته متصور نیست. لذا چون دفاتر اسناد رسمی زیر مجموعه قوه قضائیه بوده و طبق ماده 29 قانون دفاتر اسناد رسمی، سر دفتر مکلف به رعایت نظامات قوه قضائیه می باشد. تجاری تلقی نمودن یکی از زیر مجموعه های قوه قضائیه که در واقع یک نهاد حکومتی است (نه دولتی) بر خلاف مدلول قانون دفاتر اسناد رسمی و بر خلاف نظر قانونگذار در تدوین تشکیلات و تأسیس دفاتر اسناد رسمی بوده با توجه به نامه شماره 34/12917 مورخ 1383/07/27 سازمان ثبت اسناد و املاک کشور استدعای رسیدگی و لغو دستورالعمل و نظریه مذکور را دارد. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 1518-212 مورخ	

1384/05/18 مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره 211/432 مورخ 1384/02/28 دفتر فنی مالیاتی نموده اند. در این نامه آمده است، طبق بند 2 ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهائی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید، مشمول پرداخت مالیات می باشد. همچنین طبق اصل پنجاه و یکم قانون اساسی «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود.» از طرف دیگر طبق بند 15 جزء (ب) ماده 96 قانون مالیاتهای مستقیم صاحبان دفاتر اسناد رسمی جزء صاحبان مشاغل اعلام شده اند که مکلف به ثبت فعالیت شغلی خود در دفتر درآمد و هزینه می باشند. و ادعای کانون مبنی بر خود گران بودن و یا غیر انتفاعی بودن فاقد وجاهت قانونی است. آنچه مسلم است سر دفتران در موقع واگذاری امتیاز دفترخانه به دیگری که صلاحیت او توسط مراجع ذیربط تایید گردیده مبالغی را دریافت می نمایند که این وجوه دریافتی مشمول فصل چهارم از باب سوم (مالیات بر درآمد مشاغل) تلقی و حسب مقررات و قوانین ذیربط مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود و هیچگونه معافیت مالیاتی یا بخشودگی را مقنن در این خصوص تجویز ننموده است. ضمناً در موقع تشخیص مالیات از طریق علی الرأس نیز به درآمد مشمول مالیات مکنسبه بایستی اعمال ضریب گردد که این عمل نیز در اجرای مقررات ماده 154 قانون مالیاتهای مستقیم توسط کمیسیون تعیین ضرایب مرکب از نمایندگان ذیربط تعیین و مشخص می گردد. بنا به مراتب فوق پاسخ اعلام شده طی نامه شماره 5776 مورخ 1383/04/14 رئیس کل سازمان امور مالیاتی و همچنین ضریب مالیاتی طی نظریه شماره 253/8977 مورخ 1382/02/24 کمیسیون تعیین ضرایب حسب قوانین و مقررات مالیاتی بوده و مراتب مندرج در آن عیناً تایید می گردد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسا 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

احکام و مقررات قانون مالیاتهای مستقیم از جمله ماده 93 آن قانون مصرح در تعلق مالیات به درآمد اشخاص موارد مذکور در قانون و در آمد شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا عناوین دیگر است. بنابراین دستورالعمل و نظریه مورد اعتراض که اعلام داشته «... در مواردی که به موجب اسناد و مدارک مثبت محرز گردد که سر دفتران اسناد رسمی موضوع ماده 69 قانون دفاتر اسناد رسمی و کانون سر دفتران و دفتریاران مصوب 1354 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 اقدام نمایند ...» و متضمن هدف و حکم مقنن است مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات قانونی نمی باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضائی دیوان عدالت اداری

مقدسی فرد

