

Examining the Scope of Tax Liabilities under Article 187 of Direct Taxes Act of Iran: A Consideration in Islamic Jurisprudence and the Iranian Law

Mohammad Reza Abbasi • PhD in Private Law, Faculty of Law and Social Sciences, Payame
Noor University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) mra1390@yahoo.com

Mohammad Shokri • Assistant Professor, Department of Law, Faculty of Law and Social
Sciences, Payame Noor University, Tehran, Iran. mshokri@pun.ac.ir

Abstract

1. Introduction

This paper delves into the examination of article 187 of Direct Taxes Act of Islamic Republic of Iran, which mandates the role of Public Notaries in guiding property owners through the tax obligations associated with the transfer of immovable property, as a prerequisite for the formal documentation and registration process. This legislative requirement underscores the critical intersection of legal procedure and fiscal responsibility within the realm of property transactions. By employing a descriptive analytical method, this study navigates through the complexities of tax liabilities as outlined in article 187, with a focus on the practical implications of this statute in the legal and Islamic jurisprudential context of Iran. The research underscores the importance of understanding these tax obligations, not only for property owners but also for legal practitioners and stakeholders in the real estate domain.

2. Research Question

The central inquiry of this study revolves around the scope and extent of tax liability under article 187 of direct taxes act of Iran. Specifically, it investigates how comprehensive this tax liability is and whether the



notion of prioritizing certain debts, as proposed in article 160 of the same law is essential for the issuance of the certificate required under article 187. This question is pivotal in understanding the legislative intent and the practical enforcement of tax obligations in the context of property transactions.

3. Research Hypothesis

The hypothesis posited in this research is twofold. Firstly, it asserts that the principle of indivisibility of debt applies uniformly to the liabilities under article 187, suggesting that tax debts are considered in their entirety without limitation to specific portions. This presumption is based on the absence of legislative specification to the contrary, aligning with broader principles of indivisibility of obligations within Islamic jurisprudence and Iranian law. Secondly, the study hypothesizes that in instances where mortgaged properties are sold, the prioritization of mortgage holders' rights, as articulated in article 160, necessitates that only the tax relevant to the property's transfer be collected, excluding other tax liabilities that might pertain to the property.

4. Methodology & Framework, if Applicable

The methodology adopted for this research is primarily descriptive-analytical, relying on a thorough review of library resources, legal texts, and the examination of prevailing legal practices in Iran concerning the subject matter. This approach enables a detailed exploration of both the theoretical and practical dimensions of tax liabilities under Article 187, within the broader framework of direct taxes act of Iran and Islamic jurisprudence (Fiqh). The study meticulously analyzes legislative texts, judicial interpretations, and administrative practices to unravel the complexities of tax obligations in property transactions.

5. Results & Discussion

The findings of this research elucidate several key aspects of tax liabilities under article 187. It confirms the hypothesis that tax debts related to the transfer of immovable property are indeed considered indivisible, thereby requiring the settlement of the entire debt amount for the formal transfer process to proceed. This principle is affirmed through the lens of both Iranian law and Islamic jurisprudence, highlighting the comprehensive nature of tax obligations in property transactions.

Moreover, the study sheds light on the specific types of taxes and penalties that fall under the ambit of tax liability related to property

transactions. These include, but are not limited to, inheritance tax, income tax on property rentals, transfer rights, professional tax, incidental income tax, definitive transfer tax on properties, annual property tax, tax on vacant residential properties, and fallow land tax.

Regarding the prioritization of debts, the research validates the hypothesis that, in the case of mortgaged property sales, only the tax directly associated with the transfer should be collected. This finding aligns with Article 160's provisions, emphasizing the precedence of mortgage holders' rights in such scenarios. However, the General Board of the Court of Administrative Justice decision presents a notable exception, mandating the auction winner or property buyer to settle all tax liabilities under article 187, thus presenting a nuanced view on the prioritization of tax debts.

6. Conclusion

The research conclusively establishes that tax liabilities under Article 187 of Iran's Direct Taxation Law encompass a wide range of tax debts and penalties associated with property transactions. The indivisibility of these debts underscores a legislative intent to ensure comprehensive fiscal accountability in the transfer of property ownership. While the law prioritizes the collection of transfer-related taxes in the context of mortgaged property sales, the overarching principle remains the holistic settlement of tax obligations.

This study's findings provide valuable insights for property owners, legal practitioners, and stakeholders in the real estate sector, highlighting the critical importance of understanding and adhering to tax obligations under article 187. It also underscores the need for a nuanced interpretation of these legal provisions, considering both the letter and spirit of the law within the cultural and jurisprudential context of Iran.

In essence, this article contributes to the broader discourse on tax law and property rights, offering a detailed exploration of the fiscal responsibilities that accompany property transactions in Iran. It bridges the gap between legal theory and practice, providing a comprehensive analysis that enhances our understanding of the legal and fiscal landscape governing property transfers.

Keywords: Direct Tax, Tax Liability, Indivisibility of Debts, Creditor with Right of Priority.

واکاوی قلمرو بدهی‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم؛ ملاحظه‌ای در مبانی فقهی اسلام و حقوق ایران

محمدرضا عباسی • دانش‌آموخته دکتری حقوق خصوصی، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.
mra1390@yahoo.com (نویسنده مسئول)
محمدشکری • استادیار، گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.
mshokri@pun.ac.ir

چکیده

مطابق با ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، چنانچه انتقال اموال غیرمنقول به موجب اسناد رسمی باشد، دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند پیش از تنظیم و ثبت سند، مؤدی مالیاتی رقبه مورد معامله را به اداره امور مالیاتی دلالت کرده تا ضمن پرداخت بدهی‌های مالیاتی موضوع این ماده، گواهی مربوطه را اخذ کرده و به منظور جری تشریفات انتقال رسمی رقبه به دفتر اسناد رسمی ارائه نماید. پژوهش حاضر با مراجعه به منابع کتابخانه‌ای و رویه حقوقی کشور، با روش توصیفی تحلیلی به این سؤال پرداخته است که قلمرو بدهی مالیاتی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم تا کجاست؟ و آیا برای صدور گواهی موضوع این ماده، رعایت حق تقدم بدهی‌ها - مطابق با ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم - لازم است؟ حاصل پژوهش آن است که در بدهی‌های موضوع ماده ۱۸۷ مذکور، مانند دیگر دیون، اصل بر تجزیه‌ناپذیری باشد؛ چرا که عنوان بدهی مالیاتی، مطلق بوده و اگر منظور قانون‌گذار تنها قسمتی از بدهی بوده، باید آن را ذکر می‌کرد و اصل مذکور را می‌توان از اصل تجزیه‌ناپذیری تعهد و مجموعی بودن عام نیز استنباط نمود. در خصوص سؤال دیگر، چنین حاصل گردید که اگر ملک مورد رهن به فروش برسد، بر اساس ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم و به دلیل حق تقدم صاحبان حقوق رهنی، می‌بایست صرفاً مالیات بر نقل و انتقال وصول شود، اگر چه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، در دادنامه شماره ۲۶۶ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۳۰ پرداخت تمامی بدهی‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۸۷ فوق‌الذکر را بر عهده برنده مزایده دانسته است.

واژگان کلیدی: مالیات مستقیم، بدهی مالیاتی، تجزیه‌ناپذیری دیون، دائن دارای حق تقدم.



مقدمه

بدهی‌های موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم یکی از بحث‌برانگیزترین مباحث در قانون مالیات‌های مستقیم است. این ماده بیان داشته است در مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین، فصول اول و ششم باب سوم این قانون به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد، صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند قبل از ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را به اداره امور مالیاتی اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله کنند. گواهی انجام معامله حداکثر ظرف ده روز از تاریخ اعلام دفترخانه، پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط از قبیل مالیات بر درآمد اجاره املاک و همچنین، وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغل محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد.

برای انتقال ملک و تنظیم سند رسمی آن، یکی از گواهی‌هایی که باید دفاتر اسناد رسمی اخذ کنند، گواهی ماده ۱۸۷ است. به استناد ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط، گواهی یادشده صادر می‌شود. پرسش‌های متعددی در این باره مطرح است از قبیل قلمرو بدهی مالیاتی موضوع ماده ۱۸۷ چیست و چه مصادیقی از دیون مالیاتی را شامل می‌شود؟ این بدهی نسبت به کدام دیون از حق تقدم برخوردار است؟ آیا این بدهی به نسبت بخشی از ملک که موضوع معامله قرار گرفته، قابل تجزیه است؟ این پژوهش که به روش توصیفی-تحلیلی صورت پذیرفته است، پرسش‌های یادشده را بررسی می‌کند.

۱. قلمرو و انواع بدهی‌های ماده ۱۸۷

قانون مالیات‌ها تعریفی از بدهی مالیاتی ارائه نداده است، ولی از استقرا در مواد مختلف می‌توان گفت منظور از بدهی مالیاتی، جرائم و مالیات‌هایی است که مهلت پرداخت آن رسیده و منظور از آن، بدهی مالیات بر دارایی (سالانه املاک، مستغلات، اراضی بایر، ارث و حق تمیر) و مالیات بر درآمد (مالیات بر درآمد املاک، کشاورزی، حقوق، مشاغل، اشخاص حقوقی و درآمد اتفاقی) و جرائم مربوط است. گواهی موضوع ماده ۱۸۷، گواهی تسویه حساب مالیاتی برای معامله نسبت به اموال غیرمنقول است. اینکه برای اخذ گواهی یادشده کدام یک از بدهی‌های مالیاتی باید پرداخت

شود، قانون مالیات‌ها از برخی بدهی‌ها نام برده و با تعبیر «از قبیل» نسبت به برخی دیگر سکوت کرده است. درباره بدهی‌های احصاشده اختلاف نظر وجود ندارد. از سوی دیگر، عبارت «از قبیل» نشان‌دهنده غیرحصری بودن بدهی‌های یادشده است. از این رو درباره بدهی‌های دیگر اختلاف نظر وجود دارد. قانون تصریح نکرده که برای اخذ گواهی نسبت به قسمتی از ملک، آیا لازم است کل بدهی پرداخت شود یا پرداخت قسمتی از آن کافی است؟ ماهیت بدهی موضوع ماده ۱۸۷ از دو لحاظ مورد بررسی قرار می‌گیرد. الف. از لحاظ رابطه میان بدهی یادشده با ملک مورد انتقال و ب. از لحاظ قطعی و غیرقطعی بودن بدهی.

۱.۱. قلمرو بدهی از حیث ارتباط با ملک مورد انتقال

بر اساس ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند پیش از ثبت معامله، گواهی بلامانع بودن معامله از جنبه مالیاتی را دریافت کنند. گواهی انجام معامله هم به شرطی صادر می‌شود که بدهی‌های مالیاتی پرداخت شود. از این رو این پرسش مطرح می‌شود که میان بدهی‌های مالیاتی با ملک مورد انتقال چه رابطه‌ای وجود دارد که بدون پرداخت بدهی یادشده امکان انتقال ملک موجود نیست؟ بر اساس تقسیم‌بندی‌ای، حقوق مالی به دو گروه حق عینی و حق دینی تقسیم می‌شود. حق عینی سلطه‌ای است که شخص نسبت به چیزی دارد و می‌تواند آن را به‌گونه مستقیم و بی‌واسطه اجرا کند (کاتوزیان، ۱۳۸۲، ص. ۲۵۸). در مقابل حق یادشده، حقی وجود دارد که به آن حق دینی گفته می‌شود. در تعریف این حق گفته شده حقی است که شخص نسبت به دیگری می‌یابد و به موجب آن می‌تواند کاری را از او بخواهد. صاحب حق را دائن یا طلبکار و کسی را که ملزم به انجام دادن کاری است، مدیون یا بدهکار گویند (کاتوزیان، ۱۴۰۰، ص. ۲۴).

با توجه به پیوند میان بدهی مالیاتی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌ها با ملکی که شخص از آنجا درآمد کسب می‌کند، این پرسش مطرح می‌شود که آیا بدهی یادشده، حق عینی بوده یا حق دینی است؟ حق عینی اصلی اختیار استعمال و انتفاع از مال یادشده را به شخص می‌دهد. از این رو این ادعا مطرح نیست که سازمان امور مالیاتی نسبت به مال یادشده حق عینی اصلی دارد. با وجود این، نمی‌توان انکار کرد که سازمان امور مالیاتی نسبت به ملک مورد انتقال که در آن درآمد حاصل شده، دارای نوعی اقتدار است که پیش از پرداخت دین یادشده، دفاتر اسناد رسمی مجاز به

ثبت سند نسبت به آن نیستند. حدود اقتدار سازمان امور مالیاتی نسبت به املاک یادشده را ماده ۱۸۷ مشخص کرده است. از این رو به نظر می‌رسد که حقوق یادشده از نوع حقوق عینی تبعی یا حقوق شبیه حقوق عینی باشد (مدنی، ۱۳۸۲، ج ۱، ص. ۲۲۳).

گاه در نظام مالیاتی، بنا به دلایلی مشاغل را به دو گروه تقسیم می‌کنند. الف. مشاغل وابسته به مکان و ب. مشاغل وابسته به شخص. برای مثال، سامانه پیشین مالیاتی مشاغلی مانند پزشکی، مهندسی و سردفتری را در زمره مشاغل وابسته به شخص تلقی کرده بود. صاحبان مشاغل نوع اخیر ملزم نیستند برای فعالیت‌هایی که در محل‌های مختلف دارند، اظهارنامه جداگانه تسلیم کنند. اگر مکان فعالیت این افراد تغییر کند، پرونده آن‌ها نیز جابه‌جا می‌شود. برای مثال، اگر پزشکی بخواهد مکان فعالیت خود را از خیابانی به خیابان دیگری منتقل کند، پرونده وی نیز به ابواب جمعی واحد مالیاتی جدید منتقل می‌شود (عباسی، ۱۳۹۰، ص. ۳۷). پرسش مطرح در اینجا این است که آیا برای اخذ گواهی ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، پرداخت مالیات‌های مربوط به مشاغل وابسته به شخص نیز لازم است یا خیر؟ از تقسیم‌بندی مشاغل به دو گروه وابسته به مکان و وابسته به شخص، استنباط می‌شود که برای انتقال املاکی که در آنجا درآمد وابسته به شخص کسب می‌شود، ضرورتی به پرداخت مالیات مشاغل یادشده نباشد.

با وجود این و با توجه به مطلق بودن عبارت «بدهی‌های مالیاتی»، در صورت انتقال اماکنی که در آنجا پزشک، مهندس، سردفتر و... فعالیت دارند، باید بدهی مالیات بر مشاغل یادشده مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط نیز وصول شود. بنابراین، شاید تقسیم‌بندی تحت عنوان یادشده چندان صحیح نباشد؛ ضمن اینکه تقسیم‌بندی یادشده و رویه سازمان مالیاتی ممکن است آثار منفی نیز داشته باشد. برای مثال، پزشکی مطب خود را به مکان دیگری منتقل کند و در پی آن پرونده شغلی وی نیز از واحد مالیاتی مربوط به واحد دیگری منتقل شود، اگر بعد از چند سال وی مکان یادشده را به دیگری انتقال دهد، مؤدی باید مالیات یادشده را پرداخت کند. این در حالی است که اگر پرونده منتقل شود (پرونده منتقل شده ممکن است کاغذی یا الکترونیکی باشد) بدهی وی معلوم نخواهد شد؛ زیرا پرونده از صلاحیت واحد مالیاتی مربوط خارج می‌شود.

۲.۱. قلمرو بدهی از حیث قطعیت آن

پرسش مطرح در اینجا این است که برای اخذ گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم،

آیا لازم است همه بدهی‌ها پرداخت شود یا تنها باید بدهی قطعی شده وصول شود. با استقرا در مقررات مالیاتی، این قاعده حاصل می‌شود که اصولاً پیش از قطعی شدن مالیات، مؤدیان مالیاتی مجبور به پرداخت آن نیستند. برای مثال، بر اساس ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم، صدور و تمدید پروانه کسب منوط به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیات قطعی شده است. ماده ۲۱۰ قانون مالیات‌ها نیز صدور برگ اجرایی را منوط به ابلاغ برگ قطعی و انقضای ده روز از آن کرده است. تبصره ۲ ماده یادشده این اجازه را داده است که «آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی مذکور در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی» از طریق عملیات اجرایی وصول شود، اما در این مورد نیز قانون آن را مالیات «قطعی» تلقی کرده است (عباسی، ۱۴۰۲، ج ۱، ص. ۳۷). با وجود این، تا اصلاحیه سال ۱۳۹۴، باید برای اخذ گواهی ماده ۱۸۷ نه تنها بدهی قطعی، بلکه بدهی غیرقطعی نیز وصول می‌شد. این موضوع از تبصره ۱ ماده یادشده شایان استنباط است. تبصره یادشده بیان داشته است «چنانچه میزان مالیات مشخصه مورد اختلاف باشد، پرونده امر خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون رسیدگی خواهد شد». به تعبیر دیگر، این ماده متعرض مالیاتی که قطعی نشده نیز است و اگر مؤدی نسبت به آن اعتراض داشته باشد، برای اخذ گواهی ماده ۱۸۷ باید موضوع در کمیسیون مطرح شود و اگر مؤدی بخواهد پیش از قطعی شدن مالیات گواهی یادشده را بگیرد باید تضمین مناسبی بدهد. از این رو حتی این پرسش مطرح می‌شد که اگر شخصی در نیمه سال ملک خود را منتقل کند، آیا مالیاتی را که هنوز سررسید پرداخت آن فرا نرسیده است، باید پرداخت کند؟ عملاً در بسیاری از ادارات مالیاتی، مالیات سال یادشده با توجه به مدت فعالیت و به نسبت مالیات سال پیش از مؤدی وصول می‌شد. در بند ۲ از تبصره ۴ ماده ۱۸۷ بیان شده است «پس از اجرای مفاد این ماده، ثبت نقل و انتقال اموال و دارایی‌های منقول و غیرمنقول که به موجب این قانون برای آن‌ها مالیات وضع شده است، قبل از پرداخت بدهی مالیاتی قطعی مورد انتقال ممنوع است. متخلف در پرداخت مالیات متعلقه مسئولیت تضامنی دارد». آیا عبارت یادشده مفهوم مخالف دارد یا خیر؟ به تعبیر دیگر، آیا پس از اجرای قانون، نیازی به پرداخت بدهی غیرقطعی نیست. به نظر می‌رسد که جمله مفهوم مخالف نداشته باشد؛ زیرا اولاً، مفهوم مخالف ماده یادشده با مفاد ماده ۱۸۷ مغایرت دارد. ثانیاً، در حال حاضر از سامانه برای اخذ گواهی املاکی که صرفاً مالیات نقل و انتقال دارد، استفاده می‌شود. این مالیات نیز به نظر ما با تنظیم سند قطعی

می‌شود. ثالثاً، عدم اخذ مالیات از املاکی که بدهی مالیات شغلی و اجاری املاک و... دارد، در عمل مشکلاتی ایجاد می‌کند.

۳.۱. انواع بدهی موضوع ماده ۱۸۷

برای اخذ گواهی ماده ۱۸۷ لازم است چه بدهی‌هایی پرداخت شود و آیا لازم است بدهی مالیات بر ارث، بدهی اشخاص حقوقی و... پرداخت شود؟ در این قسمت ضرورت پرداخت بدهی‌های یادشده مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

۱.۳.۱. بدهی مالیات بر ارث

آیا برای اخذ گواهی ماده ۱۸۷ لازم است بدهی مالیات بر ارث پرداخت شود؟ پیش‌تر لازم است گفته شود که بدهی مالیات بر ارث غیر از بدهی مالیاتی متوفیست. متوفی‌یی که فعالیت اقتصادی دارد، ممکن است هنگام فوت بدهی‌هایی هم داشته باشد.

در پاسخ به پرسش بالا باید میان دو موضوع تفاوت قائل شد. الف. ضرورت اخذ گواهی ماده ۱۸۷ و ب. ضرورت پرداخت مالیات بر ارث. ظاهراً قانون، اخذ گواهی ماده ۱۸۷ را برای انتقال مال متوفی به نام ورثه لازم دانسته و بیان داشته است «در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم... به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد، صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند... پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت... نموده...». فصل چهارم از باب دوم، مربوط به مالیات بر ارث است. از این رو اگر شخصی بخواهد سندی را از نام مورث خود به نام خود منتقل کند، باید گواهی ماده ۱۸۷ را اخذ کند. این در حالی است که در احصای بدهی‌های مالیاتی که برای اخذ آن باید مالیات ماده ۱۸۷ باید پرداخت شود، نامی از مالیات بر ارث به میان نیامده است.

آیا از ظاهر ماده ۱۸۷ می‌توان نتیجه گرفت که برای انتقال سند از نام مورث به نام وارث، نیازی به پرداخت مالیات بر ارث نیست؟ پاسخ این پرسش را ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم داده و بیان داشته است «اشخاص زیر مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی‌های متوفی را به وراثت یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آن‌ها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی‌های مزبور انجام دهند». بند ۳ این ماده، دفاتر اسناد رسمی را مکلف کرده است که هنگام تنظیم سند به نام وراثت یا موصی له از آن‌ها گواهی ماده ۳۴

را مطالبه کنند. بنابراین، برای انتقال ملک باید مالیات بر ارث پرداخت شود، اما در راستای این کار، دفاتر اسناد رسمی مکلف هستند که از وراثت گواهی موضوع ماده ۳۴ را اخذ کنند نه گواهی ماده ۱۸۷ را (اسماعیلی، ۱۴۰۱، ص. ۴۲). همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، هنگام انتقال سند از نام متوفی به نام غیر، لازم است گواهی ماده ۱۸۷ نیز اخذ شود. از این‌رو پرسشی که مطرح می‌شود این است که با وجود گواهی ماده ۳۴، چه نیازی به اخذ گواهی ماده ۱۸۷ است؟ در پاسخ باید گفت که گواهی ماده ۳۴ تنها نسبت به مالیات بر ارث صادر می‌شود و ماده ۱۸۷ نشان‌دهنده نبود دیگر بدهی‌های مالیاتی است. با وجود این، هنگام صدور گواهی ماده ۱۸۷، مأموران مالیاتی باید توجه کنند که مؤدی، مالیات بر ارث را پرداخته و گواهی موضوع ماده ۳۴ را نیز اخذ کرده باشد.

۲.۳.۱. بدهی مالیات بر اشخاص حقوقی

اگر ملکی که به نام شخص حقوقی است بخواهد منتقل شود، آیا لازم است مالیات بر درآمد شخص حقوقی پرداخت شود یا خیر؟

ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، اسمی از مالیات برآمد اشخاص حقوقی نبرده است، اما آیا بدهی‌های احصاشده در این ماده حصری است یا تمثیلی؟ این ماده بیان داشته است «... گواهی انجام معامله... پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط از قبیل مالیات بر درآمد اجاره املاک و همچنین، وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد». به نظر می‌رسد که طرز بیان قانون با آوردن واژه «همچنین» جای نقد باشد. در بادی امر این‌گونه به نظر می‌رسد که بدهی‌ها حصری نباشد؛ زیرا عبارت «از قبیل» به کار رفته است. این تعبیر نشان‌دهنده این است که اخذ گواهی ماده ۱۸۷ مستلزم پرداخت بدهی‌های دیگر غیر از موارد یادشده نیز هست، اما واژه «همچنین» بعد از «از قبیل مالیات بر درآمد اجاره املاک» نشان‌دهنده این است که عبارت «از قبیل» تنها مربوط به مالیات بر درآمد اجاره املاک است. مالیات‌های دیگر که عبارت‌اند از مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل و مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک، حصری و تنها این مالیات‌هاست که باید برای اخذ گواهی ماده ۱۸۷ پرداخت شود. پرسش مطرح در اینجا این است که مالیات‌های شبیه به «اجاره املاک» کدام مالیات‌ها هستند؟ این مالیات‌ها عبارت‌اند از مالیات بر «رهن تصرف»، «اجاره وقف» و «اجاره

حبس» که در ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم بیان شده است. از سوی دیگر، شخص حقوقی ممکن است صدها واحد ملکی داشته باشد. اگر برای انتقال آن‌ها لازم باشد که کل بدهی شخص حقوقی پرداخت شود، در عمل مشکلاتی هم برای سازمان امور مالیاتی و هم برای مؤدی به وجود خواهد آمد. پیش‌تر گفته شد که منظور از بدهی، تنها بدهی قطعی شده نیست و شامل بدهی‌های غیرقطعی نیز می‌شود. بنابراین، اگر لازم باشد برای انتقال واحد ملکی، همه بدهی‌های شخص حقوقی مورد بررسی و محاسبه قرار گیرد، مشکلاتی به وجود خواهد آمد؛ البته دیدگاه دیگر می‌تواند این باشد که در صورت انتقال دفتر مرکزی یا اقامتگاه شخص حقوقی، پرداخت همه بدهی‌ها لازم است، والا لازم نیست؛ زیرا قانون بیان داشته است «... پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله...». منظور از عبارت «مورد معامله»، مورد معامله‌ای است که در آنجا درآمد حاصل می‌شود. تأکید می‌شود گاه شرکت‌هایی مانند اکباتان و آپادانا دارای صدها ملک هستند. اگر اخذ گواهی برای هر واحد موکول به تصفیه همه بدهی شود، موجب سختی و دشواری هم برای واحد مالیاتی و هم مؤدی خواهد شد. درهرحال، قانون در این باره مبهم به نظر می‌رسد.

۳.۳.۱. دیگر بدهی‌های مربوط به ماده ۱۸۷

آیا برای اخذ گواهی موصوف، پرداخت بدهی مالیات بر درآمد اتفاقی، حق تمبر و ارزش‌افزوده ضرورت دارد یا خیر؟

در رابطه با بدهی مالیات بر درآمد اتفاقی، قانون به وصول آن تصریح دارد؛ ضمن اینکه اخذ گواهی برای معاملات موضوع فصل ششم از باب سوم که همان درآمد اتفاقی باشد، ضروری تلقی شده است. این موضوع نشان‌دهنده ضرورت وصول مالیات یادشده است، اما باید توجه داشت که بدهی درآمد اتفاقی باید مربوط به مورد معامله باشد. بنابراین، اگر شخصی به‌خاطر داشتن یک حساب غیرتجاری از مؤسسه اعتباری برنده یک دستگاه خودرو شده باشد، آیا لازم است برای اخذ گواهی ماده ۱۸۷ نسبت به ملک مسکونی خود، مالیات بر درآمد اتفاقی پرداخت کند. به نظر می‌رسد که پرداخت آن ضرورت نداشته باشد که البته محل تأمل است.

با توجه به بخش‌نامه شماره ۳۰/۵/۷۸۶/۱۲۶۲۰ مورخ ۱۳۶۹/۰۳/۲۸، برای صدور گواهی ماده ۱۸۷ لازم است مالیات سالانه املاک نیز پرداخت شود. بر همین مبنا، ضروری است که

مالیات مستغلات مسکونی خالی و مالیات بر اراضی بایر نیز تسویه شود.
مالیات حق تمبر نیز اگر مربوط به مورد معامله باشد، ممکن است پرداخت آن ضرورت داشته باشد و الاً لازم نیست.

۲. حق تقدم بدهی ماده ۱۸۷

قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۱۶۰ بیان داشته است «سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرائم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلب‌کاران به‌استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم خواهد داشت. حکم قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود». در این باره دو رأی از دو دیوان مهم کشوری صادر شده است که هر دو با ظاهر این ماده در تضاد است.

نخستین رأی را دیوان عالی کشور صادر کرده است. قانون مالیات‌ها در ماده ۱۶۰ بر حق تقدم بدهی مالیاتی تصریح کرده است. پرسشی که باقی می‌ماند این است که آیا حق تقدم یادشده نسبت به ورشکسته نیز جاری است یا حکم ماده ۱۶۰ فقط بر امور حسبی و موارد دیگر غیر از ورشکستگی صدق می‌کند؟ دیوان عالی کشور در رأی شماره ۲۱۲ - ۱۳۵۰ بیان داشته است «قانون تصفیه امور ورشکستگی مصوب ۱۳۱۸، ترتیب خاصی برای پرداخت دیون ورشکسته مقرر داشته و بستانکاران از ورشکسته را به پنج طبقه تقسیم و حق تقدم هر طبقه را بر طبقه دیگر تصریح نموده و ماده ۳۰ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۵ راجع به وصول مالیات و جرائم آن از اموال و دارایی عموم مؤدیان ناظر به اشخاص ورشکسته که وضع مالی آن‌ها تابع قانون خاصی می‌باشد، نبوده و آرای شعب پنجم و دهم دیوان عالی کشور که وزارت دارایی را در مورد وصول مالیات و جرائم متعلق به آن از بازرگان ورشکسته در طبقه پنجم و در ردیف سایر بستانکاران عادی شناخته، صحیحاً صادر گردیده و به اکثریت آرا تأیید می‌شود...». دادستان کل کشور وقت مخالف رأی یادشده بود. بر اساس دیدگاه وی، بدهی مالیاتی در صورت در طبقه سوم و بعد از مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان قرار دارد. با وجود این، اعضای دیوان عالی کشور، استدلال‌های ایشان را نپذیرفتند و بدهی مالیاتی را درباره دیون ورشکسته در طبقه پنجم تلقی کردند. دادگاه تجدیدنظر بدهی مالیاتی را با ماده ۲۶۹ قانون آیین دادرسی مدنی سابق مقایسه کرده

و با استناد به رأی دیوان عالی کشور در این باره، برای بدهی مالیاتی درباره ورشکستگی حق تقدم قائل نشده بود. به نظر می‌رسد که مقایسه بدهی مالیاتی با ماده ۲۶۹ قانون آئین دادرسی مدنی سابق درست نباشد. ماده ۲۶۹ قانون یادشده بیان داشته است «درخواست‌کننده تأمین در استیفای طلبش از مال مورد تأمین بر دیگر طلب‌کاران حق تقدم دارد». تقدم درخواست‌کننده تأمین، تقدم ذاتی نیست. طلب درخواست‌کننده تأمین، طلب عادی است و هیچ مصلحت ذاتی ایجاب نمی‌کند که بدهی وی در اولویت قرار گیرد. احتمالاً تنها ویژگی طلب یادشده این بوده که طلب‌کار زودتر نسبت به استیفای طلبش اقدام کرده است؛ موضوعی که مغایر اصول تصفیه ورشکستگی است. دیوان عالی کشور قانون اداره تصفیه امور ورشکستگی را قانون خاص تلقی کرده است، اما این دیدگاه قابل انتقاد است و به نظر می‌رسد که قانون مالیات‌ها حاکم بر قوانین امور حسبی و اداره تصفیه امور ورشکستگی است. احکام مربوط به طلب‌کاران مقدم در هر دو قانون تقریباً یکسان است و به نظر می‌رسد که مقررات قانون مالیات‌ها بر هر دو قانون یادشده حاکم است و هیچ مبنایی وجود ندارد که میان دو قانون یادشده قائل به تفاوت شویم.

مبنای حقوق تجارت و ورشکستگی بر این اصل استوار است که میان طلب‌کارانی که زودتر اقدام کرده و طلب‌کارانی که دیرتر اقدام کرده‌اند و نیز میان آن‌هایی که آگاه‌اند و آن‌هایی که اطلاع ندارند، تفاوتی قائل نشود و از همه به یک اندازه حمایت کند (عرفانی، ۱۳۷۵، ج ۱، ص. ۵)، اما مقررات مالیاتی مانند حقوق اساسی و عمومی و کیفری در زمره مقرراتی است که مبتنی بر نظم عمومی است و تخلف از آن پذیرفتنی نیست (عامری، ۱۴۰۱، ص. ۷۳). بنابراین، درحالی‌که مطالبات پزشکان و داروسازان در زمره دیون ممتاز قرار دارد، مطالبات مالیاتی باید مقدم بر آن قرار گیرد. ترتیب پرداخت بدهی به این شرح است. الف. مالیات نقل و انتقال مال مورد انتقال، ب. حقوق صاحبان وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت و ج. دیگر مالیات‌ها و جرائم مربوط (یوسفی، ۱۳۹۷، ص. ۱۱۸).

رأی دوم مربوط به هیئت عمومی دیوان عدالت اداری است؛ توضیح اینکه، گاهی ملکی که به رهن گذاشته می‌شود به دلیل عدم پرداخت بدهی، به موجب ماده ۳۴ قانون ثبت به فروش می‌رسد. پرسش مطرح در اینجا این است که آیا در این صورت باید کل بدهی‌های مالیاتی (اعم از مالیات بر مشاغل، مستغلات و مالیات حق واگذاری و نقل و انتقال) که در ماده ۱۸۷ گفته شده است، وصول شود یا با توجه به ماده ۱۶۰، تنها مالیات نقل و انتقال وصول شود؟ هیئت عمومی دیوان

عدالت اداری در رأی شماره ۲۶۶ بیان داشته است «... مطابق ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر شده است گواهی انجام معامله پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط از قبیل مالیات بر درآمد اجاره املاک و همچنین، وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد.

نظر به اینکه در مواردی که ملک در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت اسناد و املاک کشور به فروش می‌رسد؛ خواه به تملک بستانکار مرتهن برسد یا به تملیک دیگران، مطابق حکم ماده ۱۲۱ آیین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا و طرز رسیدگی به شکایات از عملیات اجرایی مصوب سال ۱۳۸۷ مقرر شده که پرداخت کلی بدهی‌های مربوط از جمله بدهی مالیاتی تا تاریخ مزایده به عهده برنده مزایده است و بدهی مالیاتی علی‌الطلاق ذکر شده و مصادیق مختلف مصرح در ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم استننا نشده است. بنابراین، پرداخت کلی بدهی‌های مالیاتی باید توسط برنده مزایده پرداخت شود. از طرفی چنانچه بنا بود مطابق حکم ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم که ناظر بر بیان حق تقدم سازمان امور مالیاتی بر سایر طلبکاران به استثنای دارندگان وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت است، فقط مالیات متعلقه به انتقال مال مورد وثیقه اخذ شود، مقنن در ماده ۱۸۷ قانون یادشده در صدور گواهی انجام معامله نسبت به وثایق به این امر تصریح می‌کرد...». این رأی در رابطه با صدور اجرائیه نسبت به دارندگان وثیقه جای نقد دارد. این رأی مبتنی بر دو ماده است. الف. ماده ۱۲۱ آیین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا و ب. ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم. این در حالی است که حکم مواد یادشده در رابطه با کلیات است و نسبت به چگونگی پرداخت، حکم تفصیلی ندارد. به تعبیر پاره‌ای نویسندگان، فرض ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌ها، فرضی است که ملک مورد معامله در رهن نباشد، و الاً موضوع تحت شمول ماده ۱۶۰ خواهد بود (یوسفی، ۱۳۹۷، ص. ۱۲۲). مواد یادشده بیان می‌دارد که بدهی‌ها باید پرداخت شود، ولی این ماده درباره چگونگی پرداخت حکمی ندارد.

از سوی دیگر، ماده ۱۶۰ بیان داشته است «سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرائم متعلق... نسبت به سایر طلبکاران به استثنای... حق تقدم خواهد داشت. حکم قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود». حکم ماده ۱۶۰ به‌طور

خاص در مورد وصول مالیات و یکی از مهم‌ترین مجاری وصول مالیات هنگام صدور گواهی ماده ۱۸۷ است؛ به طوری که ماده اخیر بیان داشته است گواهی پس از وصول بدهی‌های مالیاتی صادر خواهد شد. از این رو این دو ماده از این لحاظ به هم مرتبط هستند. وانگهی، قسمت اخیر ماده ۱۶۰ دقیقاً تأکید بر ماده ۱۸۷ دارد که بیان می‌دارد «قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود». حکم این قسمت از ماده مربوط به انتقال مال مورد وثیقه است. بر اساس ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز در مواردی که انتقال به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد، صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند گواهی یادشده را کسب کنند. این قسمت از ماده نشان‌دهنده این است که قانون‌گذار به گواهی ماده ۱۸۷ التفات داشته است. بر اساس تبصره ۱ ماده ۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات انتقال معاملاتی که به موجب اسناد رسمی انجام می‌شود، در راستای اخذ گواهی ماده ۱۸۷ وصول می‌شود.

به نظر می‌رسد که رأی دیوان عدالت اداری از بعدی دیگر نیز ایراد داشته باشد؛ رأی دیوان عدالت اداری با ماهیت عقد رهن مغایرت دارد؛ زیرا در تعریف «رهن» گفته‌اند «و هو عقد شرع للاستيثاق علی الدین» (خمینی، بی‌تا، ج ۱، ص. ۵۱۷). رهن برای وثوق و خاطر جمعی طلب‌کار بر دینی که بر ذمه بدهکار است، وضع شده است. بنابراین، در اولویت بودن بدهی‌های مالیاتی بر رهن، آن را از وثیقه بودن خارج می‌کند. شخصی که ملکی را به رهن می‌گیرد، اصولاً از حدود ارزش ملک مورد رهن آگاهی دارد و ملک یادشده را رهن می‌گیرد که احیاناً در صورت وصول نشدن بدهی بتواند با فروش آن، دین خود را وصول کند. این در حالی است که گاه مالیات شغلی و مستغلات آن قدر زیاد است که شخص با فروش مال ممکن است حتی نتواند مالیات‌های یادشده را پرداخت کند. فقها نیز فرموده‌اند «مرتهن نسبت به عین مرهونه به سایر طلب‌کاران مقدم است» (عاملی (شهید اول)، بی‌تا، ج ۱، ص. ۲۰۵). گفتنی است که ایراد یادشده درباره مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری وارد نیست؛ زیرا مالیات‌های یادشده در زمره هزینه‌های عرفی فروش و انتقال ملک است در حالی که مالیات‌هایی مانند مالیات شغلی و... در زمره هزینه‌های متعارف نیست و پرداخت مالیات‌های شغلی و... ممکن است موجب غرری شدن عقد رهن شود. با اینکه به طور معمول میان ارزش ملک و مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری تناسب وجود دارد، اما میان مالیات شغلی و ارزش ملک هیچ‌گونه نسبت مشخصی وجود ندارد و چنان‌که بیان شد، این احتمال وجود دارد که مالیات بیشتر از ارزش ملک باشد.

۳. تجزیه‌ناپذیری بدهی

هنگامی که قسمتی از ملکی که انتقال می‌یابد، این پرسش مطرح می‌شود که آیا لازم است بدهی مالیاتی کل ملک پرداخت شود یا پرداخت بدهی به نسبت مورد انتقال کافی است؟ برای مثال، بدهی مالیات بر اجاره املاک یا مشاغل فردی یک میلیارد تومان است و مؤدی فقط یک دانگ از ملک را منتقل می‌کند. آیا وی باید کل یک میلیارد را پرداخت کند یا کافی است یک‌ششم آن را پرداخت کند؟ مبنایی که در اینجا مورد بررسی قرار می‌گیرد، تجزیه‌پذیری دین است. آیا اصل بر این است که دیون تجزیه‌پذیر است یا خیر؟

گفتنی است که این پرسش نسبت به بدهی مالیاتی اجاره املاک، مشاغل و درآمد اتفاقی مطرح است و الاً نسبت به نقل و انتقال و حق واگذاری مطرح نیست؛ زیرا وقتی قسمتی از ملک انتقال می‌یابد، مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل تنها نسبت به قسمت یادشده محاسبه و مطالبه می‌شود. به تعبیر دیگر، مالیات نسبت به بیش از مورد انتقال در مورد نقل و انتقال و حق واگذاری محل موضوعیت ندارد. برای بررسی جوانب مختلف مسئله، لازم است وجوه مختلف آن مطالعه شود.

۱.۳. پرداخت به وسیله شخص مؤدی

اصولاً خود مؤدی پرداخت‌کننده بدهی است. درباره اخذ گواهی ماده ۱۸۷ نیز غالباً خود انتقال‌دهنده بدهی‌های مالیاتی را پرداخت و گواهی ماده ۱۸۷ را اخذ می‌کند. درباره این پرسش که آیا وی باید کل بدهی شغلی و مستغلات را پرداخت کند یا خیر، اختلاف نظر وجود دارد و دو دیدگاه مطرح است.

الف. انتقال‌دهنده با پرداخت کل مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل مربوط به مورد انتقال، مالیات شغلی و مستغلات و... را به نسبت مورد انتقال پرداخت و گواهی اخذ کند. ظاهراً این دیدگاه در دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی طرف‌دارانی دارد (دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، نظریه مشورتی شماره ۷۴۲۳۱ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۵). برای این دیدگاه می‌توان دلایل زیر را ارائه کرد.

یک. با توجه به تعبیر «... پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط،...»، در ماده ۱۸۷ موصوف، در اینجا مورد معامله نسبتی از ملک است. بنابراین، باید

با پرداخت نسبتی از آن بتوان گواهی ماده ۱۸۷ را نسبت به مورد معامله اخذ کرد. دو. عدالت اقتضا می‌کند که این گواهی با پرداخت مقداری از بدهی به نسبت مورد انتقال صادر و به مؤدی ارائه شود. این موضوع به‌ویژه در برخی موارد حائز اهمیت است. برای مثال، گاهی انتقال با صدور اجراییه انجام می‌شود و انتقال‌گیرنده از طرف دادگاه یا دفترخانه مأموریت می‌یابد که گواهی را دریافت کند. در این صورت به نظر عادلانه نیست که انتقال‌گیرنده کل بدهی را پرداخت کند.

ب. دیدگاه دیگر بر این است که افزون‌بر وصول بدهی‌های مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری محل، باید کل مالیات بر درآمد مشاغل و مستغلات و دیگر مالیات‌های مربوط وصول شود. برای این دیدگاه می‌توان دلایل ذیل را ارائه کرد (عباسی، ۱۳۹۰، ص. ۴۷).

یک. عبارت «بدهی‌های مالیاتی» اطلاق در کل بدهی دارد. اینکه قانون بیان داشته است «... بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله» باید پرداخت شود، منظور قانون‌گذار کل بدهی مورد انتقال است نه قسمتی از آن. قانون‌گذار در مقام بیان بوده است و اگر منظورش قسمتی از بدهی بود، باید آن را می‌گفت (عباسی، ۱۳۹۰، ص. ۵۴).

دو. سررسید بدهی‌های یادشده سپری شده و از این رو شایسته است که قانون‌گذار، صدور گواهی را منوط به پرداخت کل بدهی‌های مؤدی کند. با انقضای سررسید پرداخت دلیلی ندارد که به بدهکار فرصتی داده شود. اصولاً یکی از آسان‌ترین روش‌های وصول مالیات، وصول آن هنگام نقل و انتقال است. برعکس، یکی از احساس‌برانگیزترین روش‌های وصول، وصول با عملیات اجرایی است (عباسی، ۱۳۹۰، ص. ۵۱).

سه. تجزیه‌ناپذیری تعهد و دین: از اصولی که مورد قبول فقها و حقوق‌دانان قرار گرفته، تجزیه‌ناپذیری تعهد است. این اصل هم در فقه و هم در نظام حقوقی غربی پذیرفته شده است. امروزه تعهد را در شمار یکی از عناصر دارایی قرار می‌دهند (کاتوزیان، ۱۴۰۰، ص. ۲۲). از این رو اصل بر تجزیه‌ناپذیری آن است مگر اینکه دلیل خاصی موجب تجزیه آن شود. در این موارد اصل یادشده شکسته می‌شود؛ تراضی طرفین بر تقسیط، مهلت قضایی، تهاتر، شرط ضمن عقد، فوت مدیون و انتقال طلب به اشخاص دیگر از جمله استثنائات اصل تجزیه‌ناپذیری تعهد است (فرزانه و چرخ‌کوهگرد، ۱۳۹۸، ص. ۳۵۱).

نویسندگان حقوقی در تفسیر ماده ۲۷۷ قانون مدنی تصریح کرده‌اند که دین تجزیه‌ناپذیر است

و طلبکار می‌تواند چنین پیشنهادی را از جانب مدیون رد کند (اسکینی، ۱۳۷۷، ص. ۱۱). پاره‌ای نویسندگان تجزیه‌ناپذیر بودن پرداخت را نتیجه یگانگی بین طلب و تأدیه دین دانسته‌اند. این حکم، حکمی کلی است و فرق نمی‌کند که چند تن مسئول یک دین باشند یا تمام دین بر عهده یک تن باشد. بنابراین، یکی از مسئولان دین تضامنی نمی‌تواند بخشی از طلب را بدین بهانه که در رابطه میان مسئولان بیش از آن بدهکار نیست، بپردازد و طلبکار را به پذیرش آن اجبار کند (کاتوزیان، ۱۳۹۵، ج ۴، ص. ۵۵). تجزیه‌ناپذیری دین اصل است؛ البته این اصل نیز مانند دیگر اصول با استثناهایی مواجه است. از جمله استثناهای این اصل برات است؛ اگر مبلغی از برات پرداخت شود، به همان اندازه مسئولان برات بری می‌شوند (ماده ۲۶۸ قانون تجارت).

ماده ۲۷۷ از جمله اصول فرعی حاصل از تجزیه‌ناپذیری تعهد است. این ماده بیان می‌دارد که «متعهد نمی‌تواند متعهد له را مجبور به قبول قسمتی از موضوع تعهد نماید...». این قاعده درباره بدهی مالیاتی مربوط به ماده ۱۸۷ نیز جاری است.

چهار. اتخاذ وحدت ملاک از رهن: هرگاه عقد رهن به‌طور مطلق منعقد شود، تمام مال مرهون وثیقه هر جزئی از اجزای دین قرار می‌گیرد و مادامی‌که تمام دین ساقط نشود، رهن فک نمی‌شود (امامی، ۱۳۷۷، ص. ۴۳۸). مبنای این قاعده چیست؟ در این باره اختلاف نظر وجود دارد. برخی معتقد هستند که مبنای آن استصحاب است. پاره‌ای نیز معتقدند مبنای آن اجماع است. بعضی فقها در این باره فرموده‌اند «و اما اذا ابراه من بعض الدین او قضاة بعضه فان الرهن بحاله لاینفک منه شیء ما بقى من الدین شیء و ان قل لان الرهن وثیقة فی جمیع الدین و فی کل جزء من اجزائه و هو اجماع» (طوسی، ۱۳۸۷، ج ۲، ص. ۲۰۲). برخی دیگر دلالت ظاهر عقد رهن را بر وثیقه بودن تمام مال مرهون در مقابل تمام اجزای دین دانسته‌اند. عده‌ای دیگر نیز هدف از رهن را وصول تمام دین از محل وثیقه دانسته‌اند (عاشوری و همکاران، ۱۴۰۱، ص. ۱۶۸). برخی محققان شیعه گفته‌اند معنی رهن بودن در مقابل ده دینار این است که مال مرهونه حبس می‌شود تا آنکه ده دینار پرداخت شود و پرداخت ده دینار تحقق نمی‌یابد مگر اینکه تمام آن پرداخت شود (همدانی، بی‌تا، ج ۱۴، ص. ۶۲۱). برخی نیز علت این موضوع را عرف تلقی می‌کنند. توجه به این دلایل نشان‌دهنده یکپارچگی دین هست. درحقیقت، دین موضوعی واحد است و در صورت تردید، باید قائل به عدم تجزیه آن بود.

پنج. نظریه عام مجموعی: وقتی مقرره‌ای به‌طور عام وضع شود یا حکمی به‌طور عموم صادر شود و معلوم نشود که منظور نویسنده عام مجموعی بوده یا عام استغراقی، نویسندگان با استناد به مواد مختلف قانون مدنی از جمله ماده ۸۵۴ قانون مدنی نتیجه گرفته‌اند که در عام، اصل بر مجموعی بودن آن است و برای امتثال امر باید عموم امر مجموعاً امتثال شود. به نظر می‌رسد از این قاعده نیز می‌توان نتیجه گرفت که دیون تجزیه‌ناپذیر هستند (رفسنجانی مقدم و حسن‌پور، ۱۳۹۵، ص. ۲۷۳).

نظریه برگزیده: به نظر می‌رسد اگر مؤدی بخواهد قسمتی از ملک خود را منتقل کند، باید کل بدهی مربوط را پرداخت کند.

۲.۳. پرداخت به‌وسیله ورثه متوفی

در اینجا دو پرسش مطرح می‌شود.

الف. مغازه‌داری که سال‌ها در یک مغازه فعالیت داشت، فوت می‌کند و ورثه نیز چند سال، در مغازه یادشده به همان شغل یا شغلی دیگر اشتغال دارند. برای اخذ گواهی ماده ۱۸۷، آیا لازم است بدهی‌های متوفی نیز پرداخت شود یا پرداخت بدهی‌های ورثه کافی است؟
ب. اگر پاسخ مثبت باشد و یکی از ورثه بخواهد سهم خود را منتقل کند، آیا لازم است وی تمام بدهی مالک را پرداخت کند یا نه پرداخت قسمتی از بدهی کافی است؟

پرسش نخست از این‌رو مطرح می‌شود که ماده (۱۸۷) بیان داشته است «... پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط...»؛ با توجه به اینکه قانون بیان داشته است بدهی مالیاتی مربوط به مؤدی از وی مطالبه می‌شود و با توجه به اینکه مؤدی ورثه متوفیست، این پرسش مطرح می‌شود که آیا لازم است که بدهی متوفی نیز پیش از صدور گواهی وصول شود یا خیر؟ گفتنی است که در این باره رویه ادارات مالیاتی یکسان نیست و میان آن‌ها اختلاف نظر وجود دارد.

با توجه به دلایل زیر و به‌رغم ظاهر ماده ۱۸۷، برای اخذ گواهی موصوف، ورثه باید بدهی مالیاتی مربوط به مورد معامله متوفی را نیز پرداخت کنند.

یک. پس از فوت متعهد، دیون او به ترکه تعلق می‌گیرد و از همان محل پرداخته می‌شود (ماده ۲۲۵ قانون امور حسبی). از این‌رو نویسندگان حقوقی بیان داشته‌اند که ترکه دارای شخصیت

حقوقی و ادامه شخصیت متوفیست. ترکه پس از تصفیه و پیوستن به دارایی وارثان دارای حقوق و تعهدهای جدا از آنان است و مانند شرکت در حال تصفیه، شخصیت پیشین را ادامه می‌دهد (کاتوزیان، ۱۴۰۰، ص. ۳۸۷). بنابراین، ورثه پیش از فروش و انتقال اموال باید بدهی را پرداخت کنند. گفتنی است دیون مؤجل متوفی بعد از فوت حال می‌شود (ماده ۲۳۱ قانون امور حسبی). ظاهراً درباره حال شدن دین روایات مختلفی وجود دارد. نظر برخی از علمای اهل سنت این است که اگر ورثه موثق باشند، دین حال نمی‌شود (ابن قدامه، بی‌تا، ج ۴، ص. ۵۰۲)، اما علمای شیعه معتقد هستند که دین با مرگ مدیون حال می‌شود و مرگ دائن در آن تأثیر ندارد و فرموده‌اند «موت من علیه‌الدین المؤجل موجب لحلول دینه لا موت الدائن» (موسوی بجنوردی، ۱۳۷۷، ج ۷، ص. ۲۰۸).

دو. مبنای قائم‌مقامی ورثه: پس از مرگ، دارایی شخص به حکم قانون و به‌طور قهری به وارثان می‌رسد. درحقیقت، وراث قائم‌مقام مورث خود در تمام دیون و حقوق هستند. نتیجه مهم قائم‌مقام شدن وارث این است که طلب‌کاران مورث و دیگر اشخاصی که حقی بر ترکه ادعا دارند، باید حق خود را از او مطالبه کنند (کاتوزیان، ۱۳۸۳، ص. ۱۷۴). پرسش مطرح در اینجا این است که اگر بدهی مالیاتی متوفی پیش از ترکه باشد، آیا وراث مکلف به پرداخت هستند یا خیر؟ اگر ورثه ترکه را قبول کنند، اصولاً باید مالیات را پرداخت کنند. درحقیقت، قبول ترکه اماره بر کافی بودن آن است. باوجوداین، ورثه می‌توانند خلاف این اماره ثابت کنند، اما اگر ورثه ترکه را رد کنند یا آن را مشروط بپذیرند، آنچه از متوفی باقی مانده است، پیش از تصفیه کامل به دارایی ورثه نمی‌پیوندد. دیون و حقوقی که بر عهده متوفیست از ترکه پرداخته می‌شود و مسئولیت وارث در پرداخت دیون محدود می‌شود و وارث بیش از آنچه از ترکه می‌برد، ضمانتی بر عهده نمی‌گیرد و می‌تواند از قائم‌مقام شدن خود از مورث بگریزد (کاتوزیان، ۱۳۹۶، ج ۳، ص. ۲۴۸).

با توجه به مباحث بالا، وراث قائم‌مقام مورث خود هستند و درحقیقت، جانشین متوفی تلقی می‌شوند و بنابراین، باید بدهی مربوط به متوفی را پیش از اخذ گواهی پرداخت کنند. در پاسخ به پرسش دوم (اینکه اگر شخصی فوت کند و یکی از ورثه بخواهد سهم خود را به کسی منتقل کند، آیا همه بدهی مالیاتی مربوط به گواهی ماده ۱۸۷ باید پرداخت شود یا نه؛ وارث

می‌تواند فقط سهم خود را پرداخت کند؟) پیش‌تر گفته شد که دیون تجزیه‌ناپذیر است. نتیجه معمولی اصل یادشده این خواهد بود که بدون پرداخت همه بدهی متوفی، امکان صدور گواهی ماده ۱۸۷ موجود نیست. باوجوداین، اصل تجزیه‌ناپذیری دیون با استثنائاتی مواجهه است. یکی از استثنائات این است که مدیون فوت کند و چند وارث داشته باشد که هرکدام به نسبت میراثی که می‌برد مدیون است و می‌تواند سهم خود را جدا از دیگران بپردازد. پولی که از دیدگاه وارث کل بدهی است، از لحاظ طلبکار بخشی از آن است که در نتیجه مرگ بدهکار و تقسیم دارایی او تجزیه می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۹۵، ج ۴، ص. ۵۶). ماده ۶۰۶ قانون مدنی نیز در این باره بیان داشته است «هرگاه ترکه میت قبل از ادای دیون تقسیم شود یا بعد از تقسیم معلوم شود که بر میت دینی بوده است، طلبکار باید به هریک از وراث به نسبت سهم او رجوع کند و اگر یک یا چند نفر از وراث معسر شده باشد، طلبکار می‌تواند برای سهم معسر یا معسرین نیز به وراث دیگر رجوع کند».

بنابراین، اگر یکی از ورثه بخواهد سهم خود از ملک را منتقل کند، می‌تواند بدهی متوفی را نسبت به سهم خود پرداخت و گواهی ماده ۱۸۷ را اخذ کند (عباسی، ۱۳۹۰، ص. ۴۷).

۳.۳. پرداخت به وسیله برنده مزایده

ممکن است نسبت به قسمتی از یک ملک مؤدی، به دلیل داشتن بدهی به دیگران، عملیات اجرایی صادر شده باشد. در این صورت به‌طور معمول پیگیری انتقال سند به نام انتقال‌گیرنده به‌وسیله ایشان صورت می‌پذیرد. پرسش مطرح در اینجا این است که برای صدور گواهی ماده ۱۸۷، چه مالیات‌ها و به چه نسبت از آن‌ها باید پرداخت شود. آیا جز مالیات نقل و انتقال لازم است مالیات‌های دیگر از جمله مالیات مشاغل و مالیات بر اجاره املاک نیز پرداخت شود. اگر پرداخت مالیات‌های یادشده لازم باشد، آیا پرداخت تمام مالیات‌ها ضروری است یا خیر؟

همچنان‌که پیش‌تر بیان شد، اصل بر تجزیه‌ناپذیری بدهی‌هاست. در این مورد نیز به نظر می‌رسد که هیچ مبنایی بر تجزیه‌پذیر بودن دیون موجود نیست. مورد یادشده را نمی‌توان با انتقال قهری که قانون خاص در آن باره موجود است، مقایسه کرد. باوجوداین، دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به استناد دادنامه شماره ۲۶۶ مورخ ۱۳۹۶/۳/۳۰ و ماده ۱۲۱ آیین‌نامه اجرای مفاد اسناد رسمی لازم‌الاجرا بر این عقیده است که صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ منوط به وصول

بدهی‌های مالیاتی موضوع ماده اخیر نسبت به سهم مالیات است (دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، نظر مشورتی شماره ۲۹۶۰۵/۲۱۲/د مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۸). به نظر می‌رسد که این دیدگاه جای تأمل دارد؛ زیرا دادنامه بالا بیان داشته است «... بدهی مالیاتی علی‌الاطلاق ذکر شده است و مصادیق مختلف مصرح در ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم استتنا نشده است. بنابراین، پرداخت کلی بدهی‌های مالیاتی بایستی توسط برنده مزایده پرداخت شود». آنچه از دادنامه استنباط می‌شود این است که باید همه بدهی‌های مالیاتی پرداخت شود؛ ضمن اینکه ماده ۱۲۱ یادشده، بدهی مالیاتی را به‌طور مطلق و در ردیف بدهی‌های آب و برق و گاز عنوان داشته است. با توجه به اینکه بدهی آب و برق و گاز تجزیه نمی‌شود، به نظر می‌رسد که بدهی مالیاتی و عوارض شهرداری نیز نباید تجزیه شود.

پرسش مطرح در اینجا این است که اگر عملیات اجرایی و برگزاری مزایده در راستای ماده ۳۴ قانون ثبت و نسبت به مال مورد وثیقه باشد، آیا در اینجا نیز باید همه بدهی‌ها وصول شود یا خیر؟ پیش‌تر بیان شد که سازمان امور مالیاتی در بخش‌نامه‌های ۳۰/۵/۱۸۷/۶۹۷۰ مورخ ۱۳۶۸/۰۲/۱۶ و ۲۳۰/۵۹۸۹/د مورخ ۱۳۹۰/۰۲/۲۸، به دلیل حق تقدم صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه، بر اساس ماده ۱۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم، تنها وصول مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل را ضروری دانسته بود که رأی شماره ۲۶۶ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۳۰ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، بخش‌نامه‌های یادشده را ابطال کرد. این مباحث پیش‌تر مورد بررسی قرار گرفت و به نظر می‌رسد که رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری شایان نقد باشد.

۴.۳. انتقال سهم شریک

پرسش مطرح در اینجا این است که اگر شریک ملکی بخواهد سهم خود را از ملک منتقل کند، آیا باید کل بدهی موضوع ماده ۱۸۷ را باید پرداخت کند یا خیر؟ در نظام حقوقی ایران و فقه امامیه، مسئولیت هریک از شرکا نسبت به بدهی مشارکت تضامنی نیست و تنها نسبت به سهم خودش است (عباسی، ۱۴۰۱، ص. ۵۷۳). از این‌رو اگر شریکی بخواهد سهم خود را انتقال دهد، نیازی به پرداخت مالیات سهم شریک نیست. بنابراین، انتقال سهم شریک نیز در زمره استثنائات حاکم بر تجزیه‌ناپذیری دین است.

نتیجه‌گیری

منظور از بدهی مالیاتی، بدهی قطعی شده مالیاتی و جرائم متعلقه است. صدور گواهی ماده ۱۸۷ مستلزم پرداخت بدهی مالیاتی مربوط به مورد معامله نسبت به مالیات بر ارث و مالیات بر درآمد اجاره املاک، حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل، مالیات درآمد اتفاقی، مالیات نقل و انتقال قطعی املاک، مالیات سالانه املاک، مسکونی خالی و اراضی بایر است. ترتیب پرداخت بدهی به ترتیب زیر است.

الف. مالیات نقل و انتقال مال مورد انتقال

ب. حقوق صاحبان وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت

ج. دیگر مالیات‌ها و جرائم مربوط

اصل این است که بدهی ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز مانند دیگر بدهی‌ها، تجزیه‌ناپذیر باشد؛ زیرا عنوان بدهی مالیاتی مطلق است و اگر منظور قانون‌گذار قسمتی از بدهی بود، باید آن را می‌گفت و اصل یادشده را می‌توان از اصل تجزیه‌ناپذیری تعهد و اصل بر مجموعی بودن عام استنباط کرد. همچنین، با اتخاذ ملاک از احکام رهن نیز می‌توان به این نتیجه رسید. بنابراین، اگر شخصی بخواهد قسمتی از ملک خود را منتقل کند، باید تمام بدهی خود را تسویه کند. اگر شخصی فوت کند و یکی از ورثه بخواهد ملک خود را منتقل کند، با توجه به مقررات موجود، اصل بر تجزیه‌پذیری دیون است. اگر قسمتی از ملک به موجب ماده ۳۴ قانون ثبت و به صورت مزایده به فروش برسد، به نظر می‌رسد اصل تجزیه‌ناپذیری دیون نیز جریان دارد. اگر ملک مورد رهن در راستای اجرای ماده یادشده به فروش برسد، بر اساس ماده ۱۶۰ و به دلیل حق تقدم صاحبان حقوق رهن، تنها مالیات انتقال (مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری) باید وصول شود. با وجود این، هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در رأی شماره ۲۶۶ مقرر کرده است که باید همه بدهی‌های موضوع ماده ۱۸۷ وصول شود.

منابع

- ۱) ابن قدامه مقدسی، عبدالرحمن بن محمد (بی تا). الشرح الکبیر. قاهره: دارالکتب العربی.
- ۲) اسکینی، ربیعا (۱۳۷۷). قواعد حاکم بر تعهد تجاری در حقوق ایران. حقوق دادگستری.
- ۳) اسماعیلی، حسین (۱۴۰۱). بررسی مالیات بر ارث و مالیات بر درآمد مشاغل و حق تمیر از منظر قانون مالیات‌ها. قم: صبح امید دانش.
- ۴) امامی، میرسیدحسن (۱۳۷۷). حقوق مدنی (جلد ۲). تهران: کتاب‌فروشی اسلامی.
- ۵) خمینی، سیدروح‌الله (بی تا). تحریرالوسیله (جلد ۱). مؤسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی (رحمت‌الله علیه).
- ۶) رفسنجانی مقدم، حسین و حسن پور، معصومه (۱۳۹۵). ترمینولوژی تنقیح قوانین. نگاه بین.
- ۷) صالحی، حمیدرضا، عباسی، محمدرضا و احمدی بیاضی، علی (۱۴۰۱). مغایرت موادی از آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم با مبانی فقهی و قواعد حقوقی؛ بررسی مصداقی مشارکت مدنی. پژوهشنامه حقوق اسلامی، صص. ۵۶۵-۵۹۰. doi: 10.30497/law.2023.243874.3329
- ۸) طوسی، محمدبن حسن (۱۳۸۷). المبسوط فی فقه الامامیه (جلد ۲). الکتب‌المترضویه للاحیاء‌آل‌انار‌الجعفریه.
- ۹) عاشوری، مهدی، امینی، مهدی و اکبری، سیدروح‌الله (۱۴۰۱). بازپژوهشی تجزیه رهن در فقه امامیه و عامه و حقوق ایران با تکیه بر ماده ۱۹ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴. پژوهش‌نامه حقوق تطبیقی. شماره ۹، صص. ۱۱۶۶-۱۸۵. doi: 10.22080/lps.2022.23358.1328
- ۱۰) عامری، ربیحانه (۱۴۰۱). حکمرانی مطلوب در نظام حقوق مالیاتی ایران. گنج دانش.
- ۱۱) عاملی (شهید اول)، محمدبن جمال‌الدین (بی تا). لمعه (جلد ۱). دارالفکر.
- ۱۲) عباسی، محمدرضا (۱۳۹۰). حقوق مالیاتی از منظر حقوق خصوصی. نگاه بین.
- ۱۳) عباسی، محمدرضا (۱۴۰۲). مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آرا و بخش‌نامه‌های مالیاتی (جلد ۱).
- ۱۴) عرفانی، محمود (۱۳۷۵). حقوق تجارت (جلد ۱). ماجد.
- ۱۵) فرزانه، عبدالحمید و چرخ‌کوهگرد، کوروش (۱۳۹۸). گستره مستثنیات ممنوعیت تجزیه تعهد در حقوق ایران و برخی از نظام‌های حقوقی دیگر. تحقیقات حقوقی، شماره ۸۵، صص. ۳۴۹-۳۷۱.
- ۱۶) کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۲). مقدمه علم حقوق. شرکت سهامی انتشار.
- ۱۷) کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۳). دوره مقدماتی حقوق مدنی؛ اعمال حقوقی. شرکت سهامی انتشار.

- ۱۸) کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۵). قواعد عمومی قراردادها (جلد ۴). شرکت سهامی انتشار.
- ۱۹) کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۶). قواعد عمومی قراردادها (جلد ۳). شرکت سهامی انتشار.
- ۲۰) کاتوزیان، ناصر (۱۴۰۰). نظریه عمومی تعهدات. میزان.
- ۲۱) مدنی، سیدجلال‌الدین (۱۳۸۲). حقوق مدنی (جلد ۱). پایدار.
- ۲۲) موسوی بجنوردی، سیدحسین (۱۳۷۷). القواعد الفقهیه (جلد ۷). قم: الهادی.
- ۲۳) همدانی، آقارضا (بی‌تا). مصباح الفقیه (جلد ۱۴). مؤسسه الجعفریه لاحیاء التراث.
- ۲۴) یوسفی، علی (۱۳۹۷). تأملی در دادنامه شماره ۲۶۶ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری. فصلنامه رأی؛ مطالعات آرای قضایی، شماره ۲۲، صص. ۱۱۸-۱۲۴. doi: 10.22106/jcr.2018.77263.1112



References

- 1) Abbāsī, Moḥammad Rezā (1390 SH). Ḥuqūq-e Mālīātī az Manẓar-e Ḥuqūq-e Koṣūšī [Tax Law from the Perspective of Private Law]. Negāh-e Bīneh [in Persian].
- 2) Abbāsī, Moḥammad Rezā (1402 SH). Majmū‘a-ye Maqālāt-e Taḥlīlī dar Enteqād az Moqararāt, Ārā wa Baqš-nāmeḥ-hā-ye Mālīātī (Vol. 1) [A Collection of Analytical Articles Critiquing Tax Regulations, Opinions, and Circulars (Vol. 1)] [in Persian].
- 3) Āmelī (Šahīd Awwal), Moḥammad b. Jamāl al-Dīn (n.d.). Al-Lom‘a (Vol. 1). Dār al-Fīkr [in Arabic].
- 4) Āmerī, Reyḥāne (1401 SH). Ḥokmrānī-ye Maṭlūb dar Neẓām-e Ḥuqūq-e Mālīātī-ye Īrān [Good Governance in Iran's Tax Law System]. Ganj-e Dāneš [in Persian].
- 5) Āšūrī, Mahdī, Amīnī, Mahdī & Akbarī, Seyyed Rūḥollāh (1401 SH). Bāzpaẓūhī-ye Tajziyye-ye Rahn dar Feqh-e Emāmīya wa ‘Amma wa Ḥuqūq-e Īrān bā Takiye bar Mādḍa-ye 19 Qānūn-e Raf‘-e Mawāne‘-e Tolīd-e Reḡābat-Pazīr wa Erteqā-ye Neẓām-e Mālī-e Kešvar Mošawab 1394 [A Reexamination of Mortgage Division in Imamiyya and General Jurisprudence and Iranian Law, with Emphasis on Article 19 of the 2015 Law on Removing Obstacles to Competitive Production and Enhancing the Financial System]. Puzhešnāmeḥ-ye Ḥuqūq-e Taṭbīqī, 9, 1166-185. doi: 10.22080/lps.2022.23358.1328 [in Persian].
- 6) Ebn-Qodāma Maqdesī, ‘Abd al-Raḥmān b. Moḥammad (n.d.). Al-Šarḥ al-Kabīr. Cairo: Dār al-Kotob al-‘Arabī [in Arabic].
- 7) Emāmī, Mīr Seyyed Ḥasan (1377 SH). Ḥuqūq-e Madanī (Vol. 2) [Civil Law (Vol. 2)]. Tehran: Ketābforūšī-e Eslāmī [in Persian].
- 8) Erfānī, Maḥmūd (1375 SH). Ḥuqūq-e Teḡarat (Vol. 1) [Commercial Law (Vol. 1)]. Mājed [in Persian].
- 9) Eskinī, Rabī‘a (1377 SH). Qavā‘ed-e Ḥākem bar Ta‘ahhod-e Teḡarī dar Ḥuqūq-e Īrān [Governing Rules on Commercial Obligations in Iranian Law]. Ḥuqūq-e Dādgoṣṭarī [in Persian].
- 10) Esmā‘īlī, Ḥoseyn (1401 SH). Barrasi-ye Mālīāt bar Erṭ wa Mālīāt bar Daramad-e Mešāḡel wa Ḥāqq-e Tambr az Manẓar-e Qānūn-e Mālīāt-hā [A Study on Inheritance Tax, Business Income Tax, and Stamp Duty from the Perspective of Tax Law]. Qom: Šobḥ-e Omīd-e Dāneš [in Persian].
- 11) Farzāne, ‘Abd al-Ḥamīd & Čarkī Kūhgerd, Kūrūš (1398 SH). Gostare-ye Mostasnīyāt-e Mammū‘iyat-e Tajziyye-ye Ta‘ahhod dar Ḥuqūq-e Īrān wa Barḳī az Neẓām-hā-ye Ḥuqūqī-ye Dīḡar [The Scope of Exemptions from the Prohibition of Obligation Division in Iranian Law and Some Other Legal Systems]. Teḡqīqāt-e Ḥuqūqī, 85, 349-371 [in Persian].
- 12) Hamadānī, Āqā Rezā (n.d.). Mešbah al-Feqhīh (Vol. 14). Mo‘assesa al-Ja‘fariya le Iḥyā‘ al-Torāt [in Arabic].
- 13) Kātūziān, Nāšer (1382 SH). Moqaddame-ye ‘Ilm-e Ḥuqūq [Introduction to the Science of Law]. Šerkat-e Sahāmī Entesār [in Persian].
- 14) Kātūziān, Nāšer (1383 SH). Dūre-ye Moqaddamatī-ye Ḥuqūq-e Madanī; A‘māl-e Ḥuqūqī [Preliminary Course of Civil Law; Legal Acts]. Šerkat-e Sahāmī

- Entešār [in Persian].
- 15) Kātūziān, Nāšer (1395 SH). Qavā'ed-e 'Omūmī-e Qāradādhā (Vol. 4) [General Rules of Contracts (Vol. 4)]. Šerkat-e Sahāmī Entešār [in Persian].
 - 16) Kātūziān, Nāšer (1396 SH). Qavā'ed-e 'Omūmī-e Qāradādhā (Vol. 3) [General Rules of Contracts (Vol. 3)]. Šerkat-e Sahāmī Entešār [in Persian].
 - 17) Kātūziān, Nāšer (1400 SH). Nažariya-ye 'Umūmī-e Ta'ahhodāt [General Theory of Obligations]. Mizān [in Persian].
 - 18) Komeynī, Seyyed Rūhollāh (n.d.). Tahṛīr al-Wasīla (Vol. 1). Mo'assesa-ye Tanzīm wa Našr-e Ātār-e Emām Komeynī (raḥmat Allāh 'alayh) [in Arabic].
 - 19) Madanī, Seyyed Jalāl al-Dīn (1382 SH). Ḥuqūq-e Madanī (Vol. 1) [Civil Law (Vol. 1)]. Pāydār [in Persian].
 - 20) Mūsawī Bejnūrdī, Seyyed Ḥasan (1377 SH). Al-Qawā'ed al-Feqhīya (Vol. 7) [Jurisprudential Rules (Vol. 7)]. Qom: Al-Hādī [in Arabic].
 - 21) Rafsanjānī Moqaddam, Ḥoseyn & Ḥasanpūr, Ma'šūme (1395 SH). Termīnūloḡī-ye Tanqīh-e Qavānīn [Terminology of Legal Refinement]. Negāh-e Bīneh [in Persian].
 - 22) Šāleḡī, Ḥamīd Reżā, 'Abbāsī, Moḥammad Reżā & Aḡmadī Bīāzī, 'Alī (1401 SH). Moḡayerat-e Mavādī az Ā'in-nāme-ye Eḡrā'i-ye Mādā-ye 219 Qānūn-e Mālīāt-hā-ye Mostaqīm bā Mabānī-ye Feqhī wa Qavā'ed-e Ḥuqūqī; Barrasi-ye Mošdāqī-e Mošārekat-e Madanī [Pathology of The Executive Regulations of Article 219 of the Law on Direct Taxes in compliance with legal principles and rules]. Pažūheš'nāme-ye Hoqūq-e Islāmī [Journal of Islamic Law Research], 565-590. doi: 10.30497/law.2023.243874.3329 [in Persian].
 - 23) Tūsī, Moḥammad b. Ḥasan (1387 SH). Al-Mabsūṭ fī Feqh al-Emāmīya (Vol. 2). Al-Ketābat al-Mortazawīya le lḡyā' al-Ātār al-Ja'fariya [in Arabic].
 - 24) Yūsefī, 'Alī (1397 SH). Ta'molī dar Dādnāmeḡ Šomāre-ye 266 Hey'at-e 'Omūmī-ye Dīvān-e 'Adālat-e Edārī [A Reflection on General Assembly Judgment No. 266 of the Administrative Justice Court]. Fašlnāmeḡ-ye Ra'y; Moṭāle'āt-e Ārā-ye Qazā'i, 22, 118-124. doi: 10.22106/jcr.2018.77263.1112 [in Persian].