

دغدغه

سراب یا واقعیت؛ مسأله این است!خسرو عباسی داکانی^۱

مقدمه:

آیا خدمات دفاتر اسناد رسمی مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد؟ این سؤالی است که مدت ها است ذهن سران دفاتر اسناد رسمی را به خود مشغول داشته و مکاتباتی را بین کانون سردفتران و دفتریاران و سازمان امور مالیاتی کشور موجب گردیده است. سازمان امور مالیاتی کشور اخیراً با درج اطلاعیه ای مرحله چهارم اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده را در کشور در جراید کثیرالانتشار اعلان نموده و در بند ۹ شق "الف" اطلاعیه مذکور صراحتاً نام "صاحبان دفاتر اسناد رسمی" را به عنوان یکی از مشمولان مرحله چهارم اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده درج نموده است. اجرای قانون مذکور صرف نظر از این که دفاتر اسناد رسمی نیز مشمول قانون مذکور تلقی گردیده یا نه، گام مثبتی در اجرای قوانین و مقررات مالیاتی در کشور محسوب می شود. امید می رود با اجرای آن از بار عظیم بودجه عمومی بر دوش درآمدهای نفتی کاسته شده و عدالت اجتماعی که هدف غایی از اجرای قوانین مالیاتی

۱. سردفتر دفتر اسناد رسمی شماره ۱۰۶ تهران و عضو کمیسیون حقوقی کانون سردفتران و دفتریاران.

است، ره‌آورد عینی و ملموس اجرای قانون اخیر باشد.

اما دستیابی به اهداف مذکور نباید موجب شود که نهادها و مؤسساتی که طرف خطاب قانون‌گذار و قانون‌مذکور نیستند نیز با چنین بهانه و هدف زیبایی به ناروا مشمول اجرای قانون مذکور تلقی شوند و با تهدید و ارعاب نسبت به عواقب گردن‌نهادن به درخواست سازمان امور مالیاتی مجبور و موظف به اجرای مقرراتی شوند که به موجب قانون وظیفه‌ای به ایشان درباره اجرای مفاد آن در مؤسسه تحت تصدی خویش شوند. هرچند همان‌طور که گفته شد اجرای قانون اخیر در صورت اجرای صحیح و مناسب آن می‌تواند موجبات برقراری عدالت اجتماعی را در کشور فراهم نماید اما این امر نمی‌تواند موجب شود که نهادها و سازمان‌های غیرمشمول نیز بخشی از اجرای مقررات قانون مذکور را برعهده گیرند. به‌عنوان مثال، محاکم دادگستری یا ادارات دولتی و مؤسسات تابع قوه مجریه و مؤسسات عمومی دولتی و غیردولتی که وظایف محوله به ایشان آثار مالی بر جای می‌گذارد و هزینه‌هایی در قبال ارائه خدمات خویش از متقاضیان دریافت و به حساب خزانه عمومی واریز می‌نمایند نیز مکلف به اخذ وجوه و مبالغ دیگری تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده از متقاضیان باشند، تنها به این دلیل که به لحاظ مقایسه فعالیت ایشان هم نوعی درآمدزایی در پی دارد و در قبال ارائه خدمات خود، وجوهی از متقاضیان دریافت می‌نمایند. بنابراین، بهتر است که ایشان نیز مکلف به رعایت و اجرای مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده گردند. زیرا همان‌طور که گفته شد، مکلف نمودن اشخاص و نهادهای مختلف به اجرای قانون مذکور نیاز به نص صریح قانونی دارد و تنها در صورتی که در خود قانون این تکلیف برعهده نهادی قرار داده شده باشد، می‌توان از آن نهاد توقع داشت که مفاد قانون مذکور را به اجرا گذاشته و مالیات بر ارزش افزوده را در ازای ارائه خدمات خود به متقاضیان علاوه بر هزینه‌های قانونی مقرر دریافت نماید.

با این مقدمه به طرح پاسخ سؤال مطروحه می‌پردازیم که آیا دفاتر اسناد رسمی جزو

نهادهای مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی می‌شوند یا خیر؟

در این خصوص کانون سردفتران و دفترباران با ارسال نامه شماره ۳۰۱۱ مورخ ۱۳۸۹/۴/۹ به سازمان امور مالیاتی با طرح موضوع، دلایلی را در ردّ شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به دفاتر اسناد رسمی ذکر و احصا نموده است. از جمله دلایل مذکور، به وابسته بودن دفاتر اسناد رسمی به قوه قضائیه و غیرتجاری بودن فعالیت دفاتر اسناد رسمی و تحت نظارت و بازرسی و مراقبت بودن فعالیت دفاتر اسناد رسمی و رعایت تعرفه‌های مقرر قانونی در وصول دستمزد دفترخانه و وصول حقوق دولتی توسط دفاتر اسناد رسمی و عدم خرید یا فروش هیچ نوع کالا یا خدمتی توسط دفاتر که لزوماً ارزش افزوده‌ای در برداشته باشد و عدم متابعت دفاتر اسناد رسمی از قانون نظام صنفی و الزام قانونی متقاضیان به ثبت رسمی معاملات و اسناد خویش در موارد مقرر قانونی و لزوم تداوم فعالیت دفاتر اسناد رسمی در موارد انفصال سردفتران و الزام سردفتران به بازنشستگی قانونی و تبعیت دفاتر اسناد رسمی از نظامات وزارت دادگستری (قوه قضائیه) در تمام موارد می‌توان اشاره نمود.

لیکن سازمان امور مالیاتی به نامه مشروح و مدلل کانون سردفتران و دفترباران در نامه کوتاهی به شماره ۸۸۵۸ - ۱۳۸۹/۵/۲۴ تنها به این پاسخ اجمالی بسنده نموده است که: «به موجب فراخوان مرحله چهارم اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده کلیه اشخاصی که براساس شرایط مرحله اول، دوم و سوم ثبت‌نام مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نگردیده‌اند در صورتی که شاغل به فعالیت‌های موضوع بند "ب" ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم باشند با هر میزان فروش یا درآمد مشمول مرحله چهارم ثبت‌نام و اجرای قانون خواهند بود از جمله اشخاص مذکور، صاحبان دفاتر اسناد رسمی هستند. بنابراین خواهشمند است دستور فرمایید به منظور بررسی موضوع، وجوه دریافتی حاصل از ارائه خدمات به مراجعین از جمله حقوق و عوارض قانونی، حق‌التحریر و... را با ذکر مبانی قانونی مشخص و جهت اقدامات بعدی به این معاونت ارسال نمایند».

ملاحظه می‌شود که سازمان امور مالیاتی با بی‌توجهی کامل با مبانی و دلایل قانونی کانون

سردفتران و دفتریاران در عدم شمول قانون موردنظر بر دفاتر اسناد رسمی بر روش ناصحیح خود پافشاری نموده و صرف اعلام و تشخیص سازمان امور مالیاتی را در معرفی مشمولان قانون مذکور برای تعیین مشمولان قانون مذکور کافی دانسته است. و با قیاس مع الفارق و فاقد وجاهت قانونی شاغلین به فعالیت‌های موضوع بند "ب" ماده‌ی ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم را که دفاتر اسناد رسمی نیز یکی از آن‌ها محسوب می‌شود، مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده تعیین و اعلام نموده است بدون آن که خود را درخصوص پاسخ‌گویی مستدل و مستند به کانون سردفتران و دفتریاران مسئول بدانند و آن‌چنان شمول قانون یادشده را بر دفاتر اسناد رسمی بدیهی دانسته است که حتی حاضر نیست درخصوص بیان مبانی نظری چنین نظریه‌ای به خود زحمت داده و چند سطری درخصوص مورد بنویسد. در حالی که در یک جامعه آزاد و مبتنی بر حقوق شهروندی، پاسخ‌گو بودن نهادهای دولتی و عمومی یکی از بدیهی‌ترین اصول شناخته‌شده در جوامع متمدن بشری تلقی می‌شود. با وجود آن که سازمان امور مالیاتی راه را بر هرگونه مناقشه و مباحثه و بررسی موضوع شمول یا عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر دفاتر اسناد رسمی بسته است ولی این امر موجب نمی‌شود که خویشتن را از پرداختن به مبانی نظری و قانونی و دلایل سازمان امور مالیاتی در چنین تشخیص ناصواب و استنباط ناصحیحی از قانون معاف داریم.

بنابراین با توجه به مراتب یادشده به بحث و بررسی و تحلیل مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازیم تا روشن شود که آیا دفاتر اسناد رسمی نیز مشمول قانون مذکور و یکی از مؤدیان مقرر در آن قانون محسوب می‌شوند یا نه؟ چنانچه پاسخ این سؤال مثبت باشد؛ دفاتر اسناد رسمی با دلگرمی و جدیت بیش‌تری به انجام وظایف قانونی در اجرای قانون مذکور خواهند پرداخت و می‌توانند به بازوی مؤثری برای سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات‌های موضوع قانون تبدیل شوند. ولیکن اگر پاسخ این سؤال منفی باشد؛ با وجود آن که اجرای قانون مذکور فواید بسیاری در بردارد، موجب نمی‌شود که سردفتران برخلاف قانون در حوزه فعالیت

خود و بابت خدماتی که به متقاضیان ارائه می‌دهند وجوهی را به ناروا به نفع دولت وصول نمایند. در نتیجه هرگاه سازمان امور مالیاتی تمایل داشته باشد تا از نیرو و توان دفاتر اسناد رسمی در جهت وصول مالیات بر ارزش افزوده بهره‌مند شود، ناچار خواهد بود که از طریق مجاری قانونی نسبت به اصلاح قانون اقدام نماید اما تا آن زمان نمی‌تواند از دفاتر اسناد رسمی توقع اجرای مفاد قانون مذکور را داشته باشد.

با بررسی قانون مذکور ملاحظه می‌شود که این قانون جزو قوانینی است که به لحاظ مغایرت آن با قوانین و احکام بدیهی و اولیه شناخته شده و اشکالات شرعی آن به عنوان احکام ثانویه و به طور موقت و آزمایشی به تصویب کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی رسیده است و مقرر شده است به مدت ۵ سال به طور آزمایشی در کشور به اجرا گذارده شود. با وجود آزمایشی و موقت بودن اجرای قانون، برخلاف رویه قانون گذاری مألوف و مطلوب در ماده ۵۲ آن مقرر شده است که از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون کلیه قوانین خاص و عام و مغایر با آن و همچنین قوانین و مقرراتی که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام می‌باشد، لغو و منسوخ گردیده و قابلیت اجرا نخواهند داشت. در حالی که این امر با توجه به موقتی و آزمایشی بودن قانون اخیر بسیار عجیب و بحث‌برانگیز می‌باشد. قوانین آزمایشی و موقتی که برخلاف مبانی و اصول قانون اساسی و سایر قوانین اصلی و اساسی با توجه به شرایط خاص کشور به طور موقت و تا رفع مشکلات و مسائل مبتلابه و تنها با چنین هدفی به تصویب می‌رسند، فاقد آن چنان صلابت و استحکامی هستند که بتوانند مقررات اولیه و اساسی را لغو نمایند بلکه با اجرا و تحقق اهداف ناشی از وضع چنین مقرراتی خود به ناچار بایستی لغو و منسوخ شوند. زیرا با محقق شدن اهداف ناشی از وضع این گونه قوانین و بازگشت کشور به شرایط عادی و اعاده وضعیت مناسب و مطلوب و طبیعی اقتصادی به کشور، دیگر نیازی به اجرای این گونه قوانین در کشور احساس نمی‌شود. لذا ضرورت وجودی خود را از دست می‌دهند و دیگر قابلیت اجرا نخواهند داشت مگر آن که قائل باشیم واضعان قانون اخیر به

اطلاعاتی دسترسی دارند که نشان می‌دهد کشور بعد از اتمام مهلت اجرای قانون باز هم در شرایط بحرانی به سر خواهد برد و لذا اجرای قانون اخیر باز هم تداوم خواهد یافت و خود به قانون اصلی و اولیه تبدیل خواهد شد که تنها در این صورت است که می‌توان از وضع ماده‌ی ۵۲ قانون دفاع نمود. اما صرف‌نظر از این موضوع در بررسی ماده‌ی ۲ ملاحظه می‌شود که منظور از ارزش افزوده در این قانون «تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه‌شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل‌شده در یک دوره معین می‌باشد». با این تعریف از ارزش افزوده باید بررسی نمود که آیا خدمات دفاتر اسناد رسمی نیز از چنین ویژگی برخوردار هستند تا مشمول عنوان ارزش افزوده تلقی شوند یا نه؟

خدماتی که توسط دفاتر اسناد رسمی ارائه می‌شود شامل تنظیم و ثبت اسناد راجع به معاملات متقاضیان نسبت به اموال غیرمنقول و منقول و تنظیم سایر اسناد مورد تقاضای ایشان می‌باشد. با اندکی مذاقه در مقررات قانون اخیر در مواد بعدی ملاحظه می‌شود که به تصریح خود قانون در ماده‌ی ۱۲ در فصل معافیت‌ها اموال غیرمنقول و در نتیجه خدمات ارائه‌شده در خصوص مورد از شمول قانون اخیر معاف می‌باشد. در نتیجه، اسنادی که در دفاتر اسناد رسمی در خصوص اموال غیرمنقول متقاضیان تنظیم و به ثبت می‌رسند از شمول قانون اخیر معاف هستند. به علاوه به موجب ماده‌ی ۵ قانون مذکور ارائه خدمات در این قانون که عبارت از انجام خدمات برای غیر در قبال مابه‌ازا می‌باشد، شامل موارد مندرج در فصل نهم قانون نمی‌گردد.

در فصل نهم قانون که از ماده‌ی ۴۲ به بعد آغاز می‌شود نقل و انتقال انواع خودرو و تنظیم و ثبت اسناد راجع به معاملات خودروها مشمول عنوان ارائه خدمت مورد نظر قانون اخیر نبوده و لذا از شمول قانون اخیر خارج گردیده و وصول مالیات بر ارزش افزوده در خصوص مورد منتفی می‌باشد.

با توجه به مراتب یادشده و تصریح قانون خدمات اصلی دفاتر اسناد رسمی که به تنظیم و

ثبت اسناد راجع به معاملات اموال منقول (خودروها) و غیرمنقول اختصاص دارد از شمول قانون اخیر مستثنا می‌باشد. در خصوص سایر خدمات دفاتر اسناد رسمی که به تنظیم اسناد اداری و غیرمالی متقاضیان اختصاص دارد و اسنادی از قبیل اقرارنامه، تعهدنامه و وکالت‌نامه اداری را شامل می‌شود و هم‌چنین تصدیق امضای متقاضیان و صدور رونوشت اسناد نیز باید اذعان نمود که این‌گونه اسناد نیز نمی‌توانند مشمول ماده‌ی ۳ قانون تلقی شوند. زیرا در خصوص مورد بحث از ارزش افزوده بی‌مورد و فاقد وجهت منطقی و قانونی می‌باشد و تصور ارزش‌افزوده در مورد اسناد مزبور که عبارت از تفاوت ارزش خدمات عرضه‌شده با ارزش خدمات خریداری یا تحصیل‌شده در یک دوره معین منتفی می‌باشد. چگونه می‌توان تصور نمود که ارزش یک اقرارنامه یا تعهدنامه یا وکالت‌نامه کاری می‌تواند نسبت به یک دوره دیگر از ارزش مالی و اقتصادی بیش‌تری برخوردار باشد؟ آیا اسناد مزبور در یک دوره معین زمانی خاص ممکن است به ارزش بالاتری به فروش رسیده یا ارائه شود؟ چه‌کسی بابت اسناد مزبور چنین ارزش اضافه‌ای را خواهد پرداخت؟ و اصولاً چنین اسنادی برای چه کسی به‌جز صاحبان اسناد و اطراف آن از ارزش مالی و اقتصادی برخوردار می‌باشد؟

چنین فرضی در خصوص اسناد اخیر تنها در خلأ و در عالم معنا قابل تصور می‌باشد. در حالی که در عالم واقع، چنین فرضی قابل تصور نمی‌باشد و پیش‌بینی چنین امری از سوی قانون‌گذار بعید به‌نظر می‌رسد و از قانون‌گذار حکیم چنین تصور نمی‌رود که وقت خود را برای مفروضات غیرواقعی صرف نماید و مقرراتی را وضع کند که در عمل، امکان تحقق آن نمی‌رود و فایده عقلایی بر آن متصور نمی‌باشد. بنابراین به‌نظر می‌رسد که تصور ارزش‌افزوده با تعریف مقرر در ماده‌ی ۳ قانون برای خدمات دفاتر اسناد رسمی با وجود مستثنا نمودن فعالیت اصلی دفاتر در خصوص ثبت اسناد راجع به معاملات اموال غیرمنقول و منقول مصداق نداشته و با این توصیف، دیگر صحبت از این‌که خدمات دفاتر اسناد رسمی نیز مشمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد، ادعایی واهی و فاقد ادله اثباتی محکمه‌پسند و منطقی و قانونی می‌باشد.

به‌علاوه، با توجه به تصریح قانون‌گذار در مواد ۹ و ۲۰ قانون، مالیات بر ارزش افزوده تنها در مورد خدماتی قابل تصور می‌باشد که بین اشخاص مورد معامله قرار گرفته باشد. در غیر این صورت، در مورد سایر اسنادی که به معاملات راجع به خدمات مربوط نمی‌شود، اصولاً ارزش افزوده و مالیات بر ارزش مذکور قابل تصور نمی‌باشد. در نتیجه، اسناد غیرمالی و غیرمعاملاتی دفاتر اسناد رسمی نیز به‌صراحت قانون اساساً مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیستند.

این استدلال با توجه به سیاق عباراتی که در سایر مواد قانون مذکور به کار گرفته شده‌اند، تقویت می‌گردد. به‌عنوان مثال، در ماده‌ی ۹ قانون مقرر شده است که؛ «*معاوضه کالاها و خدمات در این قانون، عرضه کالا یا خدمت از طرف هر یک از متعاملین تلقی و به‌طور جداگانه مشمول مالیات می‌باشد*» هرچند این ماده‌ی به تعریف معاوضه از نظر این قانون اختصاص دارد ولیکن سیاق عبارات مندرج در آن که «*عرضه خدمت از طرف هر یک از متعاملین*» مورد نظر قانون‌گذار می‌باشد این نتیجه را مدلل می‌سازد که عرضه خدمت تنها در فرضی که معامله‌ای در بین اشخاص خصوصی در جریان باشد و خدمتی توسط یکی از متعاملین به دیگری عرضه و به‌فروش برسد ارزش افزوده متصور خواهد بود در حالی که سازمان امور مالیاتی دفاتر اسناد رسمی را که واسطه تنظیم سند راجع به معامله مذکور بین متعاملین هستند، به‌عنوان مؤدی و مشمول قانون مذکور دانسته و مطالبه وصول مالیات متعلقه را می‌نماید این در حالی است که سردفتران معامله‌ای با هیچ‌یک از متعاملین ننموده و خدمتی به ایشان ن فروخته‌اند و اصولاً در صورت ارتکاب چنین امری از سوی سردفتران، این امر از موارد ردّ محسوب گردیده و سردفتران، دیگر، نمی‌توانند سند مربوطه را در دفتر تحت تصدی خود به ثبت برسانند. بنابراین خدمتی که مورد نظر قانون‌گذار می‌باشد، خدمتی است که از سوی یکی از متعاملین به دیگری در قبال مابه‌ازا ارائه می‌شود و لذا شامل خدمات دفترخانه به هر دو متعاملین که عبارت از تنظیم و ثبت سند راجع به معامله ایشان است، نمی‌گردد. در نتیجه، در موارد مورد نظر قانون هرگاه یکی از متعاملین خدمتی به دیگری ارائه دهد مکلف به وصول و ایصال مالیات بر ارزش افزوده

به نفع سازمان امور مالیاتی خواهد بود.

این نظریه با دقت در ماده‌ی ۲۰ قانون نیز بیش‌تر تقویت می‌گردد. در ماده‌ی ۲۰ قانون مقرر شده است؛ «مؤدیان مکلف‌اند، مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند».

باز هم مشاهده می‌شود که مؤدی موردنظر قانون‌گذار یکی از طرفین معامله است که خدمتی را به دیگری به فروش می‌رساند که در صورت انجام معامله، موظف است در تاریخ صدور صورت‌حساب یا فاکتور فروش یا در تاریخ ارائه خدمت هر کدام که مقدم باشد برحسب مورد (براساس بند "ب" ماده‌ی ۱۱ قانون) مالیات موضوع این قانون را محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. با توجه به سیاق عبارات مذکور متوجه می‌شویم که سردفتران، طرف معامله اشخاص نیستند که براساس ماده‌ی ۲۰ قانون مکلف باشند در تاریخ انجام معامله مالیات بر ارزش افزوده را از طرف دیگر معامله وصول و ایصال نمایند و تنها مأمور رسمی حاکمیت در ثبت معاملات ایشان هستند و بنابراین تکلیفی درخصوص مورد متوجه ایشان نمی‌باشد. در غیر این صورت، هرگاه دفاتر اسناد رسمی طرف خطاب قانون‌گذار بوده و قانون‌گذار نظر بر این داشته که ایشان نیز مؤدی این قانون محسوب می‌شوند، می‌بایستی به صراحت و یا با به‌کار گرفتن عباراتی که مفید این معنا باشد، نظر خود را در مقام بیان، به نحو مقتضی تبیین نماید. در حالی که قانون‌گذار نه تنها بر این امر تأکید ننموده است بلکه با درج عبارات مذکور و به‌کار گرفتن عبارات یادشده بر این نظر تأکید نموده است که منظور قانون‌گذار از مؤدی یکی از طرفین معامله است که در صورت فروش و عرضه خدمات موردنظر قانون‌گذار به طرف دیگر، می‌بایستی مالیات متعلق را از طرف معامله خود وصول نموده و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نماید. در نتیجه ملاحظه می‌شود که دفاتر اسناد رسمی طرف خطاب قانون‌گذار نبوده و مشمول قانون مذکور تلقی نگردیده و مؤدی مالیات بر ارزش افزوده محسوب نمی‌شوند در ماده‌ی ۲۶ قانون نیز در قسمت دوم مقرر شده

است؛ «مؤدیان و خریداران مکلف به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد می‌باشند» ملاحظه می‌شود که در مورد ارائه خدمت مؤدیان موردنظر قانون‌گذار، فروشندگان و عرضه‌کنندگان خدمت موردنظر قانون به خریداران خدمات مذکور هستند و لذا باز هم این نتیجه حاصل می‌شود که دفاتر اسناد رسمی طرف خطاب قانون‌گذار نبوده و تنها فروشندگان خدمات موردنظر قانون هستند که مکلف به وصول و ایصال مالیات بر ارزش افزوده و ارائه اسناد و مدارک مثبت به مأمورین سازمان امور مالیاتی در صورت تقاضا هستند.

سازمان امور مالیاتی مدعی است که مطابق ماده‌ی ۲۵ قانون، شناسایی مؤدیان به آن سازمان محول شده است و با توجه به این که در فصل دوم قانون موارد معافیت از قانون ذکر و احصا شده است و فعالیت دفاتر اسناد رسمی در زمره موارد مشمول معافیت درج نشده است؛ بنابراین فعالیت دفاتر اسناد رسمی مشمول مقررات قانون اخیر بوده و سردفتران از نظر این قانون مؤدی مالیات بر ارزش افزوده تلقی می‌شوند. اما همان‌طور که در بررسی و مذاقه در مواد قانون مذکور ملاحظه شد اساساً فعالیت دفاتر اسناد رسمی با توجه به تصریح مواد مختلف آن قانون مشمول قانون مذکور نمی‌باشد؛ نه این که فعالیت دفاتر اسناد رسمی مشمول قانون مذکور بوده ولیکن قانون‌گذار به دلایلی خاص ایشان را از اجرای مفاد قانون و وصول مالیات بر ارزش افزوده معاف نموده باشد. همان‌طور که در خصوص کلیه موارد معافیت مندرج در ماده‌ی ۱۲ این امر قابل تصور می‌باشد که کالاها و خدمات مندرج در آن ماده‌ی اساساً مشمول آن قانون محسوب می‌شوند و عنوان ارزش افزوده در مورد آن‌ها مصداق دارد ولیکن قانون‌گذار با وجود صدق موضوع افزایش ارزش اقتصادی در مورد کالاها و خدمات مذکور بنابر دلایل خاصی کالاها و خدمات مذکور را از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف نموده است. در حالی که در بررسی فعالیت‌های دفاتر اسناد رسمی این نتیجه حاصل شد که علاوه بر موارد معافیت از قانون که شامل اموال غیرمنقول و خودروها می‌گردد، در مورد سایر اسناد تنظیمی در دفاتر اسناد رسمی اساساً فرض افزایش ارزش مالی و اقتصادی قابل تصور نمی‌باشد و لذا با منتفی بودن

موضوع ارزش افزوده در مورد اسناد مذکور فرض وصول مالیات بر ارزش مذکور نیز خود به خود منتفی می‌باشد و به همین دلیل است که در ماده‌ی ۱۲ تنها اموال غیرمنقول که تصور ارزش افزوده در مورد آن‌ها مصداق دارد از شمول قانون معاف شده‌اند ولیکن در سایر موارد اساساً فرض ارزش افزوده منتفی بوده و مالیاتی نیز در نتیجه به آن‌ها تعلق نمی‌گیرد تا قانون‌گذار آن‌ها را از پرداخت مالیات معاف نماید و یا مکلف به پرداخت مالیات نماید.

به‌علاوه در ماده‌ی ۵ قانون ارائه برخی خدمات را با وجود آن‌که در تعریف خدمات موضوع قانون می‌گنجد از شمول قانون مستثنا نموده است. زیرا در مورد آن‌ها مالیات خاصی مقرر گردیده است که توسط ارائه‌دهندگان خدمات مذکور باید به حیطة وصول درآید. در نتیجه برای جلوگیری از وصول مالیات مضاعف قانون‌گذار کالاها و خدمات موردنظر را به‌شرح فصل نهم قانون از شمول وصول مالیات بر ارزش افزوده مستثنا نموده است. در فصل نهم، علاوه بر فعالیت دفاتر اسناد رسمی در خصوص تنظیم اسناد راجع به خودروها، برخی فعالیت‌های دیگر از قبیل خدمات نیروی انتظامی در خصوص نقل و انتقال خودروهای دولتی به اشخاص، حمل و نقل برون شهری داخلی مسافران، عوارض سالیانه شهرداری خودروها، صدور، تمدید و اصلاح انواع کارت‌ها و مجوزهای موضوع موارد مقرر در ماده‌ی ۴۴ قانون، عوارض خروجی مسافران خارج از کشور و عوارض شماره‌گذاری خودروها و عوارض بلیت پروازهای داخلی از شمول وصول مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مستثنا گردیده است.

با توجه به مراتب و مطالب یادشده، این نتیجه حاصل می‌شود که فعالیت دفاتر اسناد رسمی مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده و اصرار مسئولان سازمان امور مالیاتی بر درج نام دفاتر اسناد رسمی جزو مؤدیان قانون مذکور فاقد وجاهت قانونی بوده و ایشان نمی‌توانند با تهدید دفاتر اسناد رسمی به تعقیب مالیاتی آن‌ها در صورت عدم وصول مالیات بر ارزش افزوده در ازای تنظیم و ثبت اسناد متقاضیان، سردفتاران را وادار به اجرای مقرراتی بنمایند که وظیفه قانونی در خصوص موارد به آن‌ها محول نشده است. این امر در صورت وقوع ولو

آن که در نتیجه الزام و اجبار سازمان امور مالیاتی صورت گیرد رافع مسئولیت عمومی و قانونی و مدنی سردفتران نخواهد بود و در صورتی که مواجهه با طرح شکایت یا اقامه دعوی از سوی اشخاص ذی نفع شوند وسیله‌ای در جهت دفاع از خود نخواهند داشت و نمی‌توانند به امر امر قانونی استناد نموده و در جهت رفع مسئولیت از خویش به معاذیر یادشده تمسک جویند.

بنابراین به نظر می‌رسد تا زمانی که مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده اصلاح نگردیده و سردفتران به صراحت به عنوان مؤدی مالیاتی و مشمول قانون مذکور شناخته و اعلام نشوند. سردفتران حق ندارند از مراجعین و متقاضیان ثبت اسناد در دفاتر تحت تصدی خود جوهری را تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده وصول نموده و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. در غیر این صورت، این امر تخلف انتظامی و مالیاتی محسوب گردیده و موجبات تعقیب انتظامی و مدنی و جزایی سردفتران را فراهم خواهد ساخت.

