

Pathology of The Executive Regulations of Article 219 of the Law on Direct Taxes in compliance with legal principles and rules

Hamid Reza Salehi*

Received: 2022/10/27

Mohammad Reza Abbasi**

Accepted: 2023/01/22

Ali Ahmadi Bayazi***

Abstract

The Executive Regulations of Article 219 of the Direct Taxes Law is one of the most important executive regulations of this Law, which explains how the tax organization interacts with taxpayers and how the officers perform their duties. The results of this research, which had carried out descriptively and analytically, indicate that the mentioned regulations have violated the laws and legal principles in many cases. The conflict of the mentioned regulation is more noticeable in the dimension of civil participation; Of course, the difference between the regulation and the regulations is also evident in other parts, including; First, contrary to Article 101 of the Direct Taxes Law, after one year, the said exemption is divided equally between the forced and voluntary partners. Contrary to Article 203 of the Law on Direct Taxes and Tax Procedures, it is allow to serve the documents from a partner to partners who are separate natural persons, and only one recognition sheet is issued. The debated regulation declares the responsibilities of partners in paying the tax debt to be a liability, while in the jurisprudence and legal system of Iran, joint and several liabilities are acceptable only in special cases. Secondly, contrary to Article 54 of the Direct Taxes Law, the head of the Tax Affairs Organization has been permitted to deal with disputes arising from this article. To make the calculation of income and expenses legal, the law of direct taxes declared the tax coefficients obsolete while the mentioned regulation established them without regulation and with a different title. This article deals with the pathology of the above mentioned regulations by the legal principles and standards, and in the end, appropriate suggestions are present.

Keywords: Notification, Regulation of Article 219 of the direct taxes law, Joint responsibility, Civil partnership.

* Assistant Professor, Department of Law, Payame-Noor University, Tehran, Iran.

Salehi_hamid1202@yahoo.com

** Ph.D in private Law, Department of Law, Payame-Noor University, Tehran, Iran
(Corresponding Author). Mra1390@yahoo.com

*** Member of The Law Department, Payame-Noor University, Tehran, Iran.

Ahmadiiali1356@yahoo.com



مغایرت موادی از آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم با

مبانی فقهی و قواعد حقوقی؛ بررسی مصداقی مشارکت مدنی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۰۵

حمیدرضا صالحی*

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۰۲

محمد رضا عباسی**

نوع مقاله: پژوهشی

علی احمدی بیاضی***

چکیده

آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم یکی از مهم ترین آیین نامه های اجرایی این قانون است که چگونگی تعامل سازمان مالیاتی با مؤدیان و نحوه انجام تکالیف مأموران در آن تبیین شده است. یافته های این پژوهش که به صورت توصیفی تحلیلی انجام شده، حاکی از این است که آیین نامه مذکور در موارد متعددی قوانین و اصول حقوقی را نقض نموده است. تعارض آیین نامه مذکور در بُعد مشارکت مدنی بیشتر محسوس است؛ البته در قسمت های دیگر نیز اختلاف آیین نامه با مقررات مشهود است، من جمله؛ اولاً. برخلاف ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم، بعد از یک سال، معافیت مذکور بین شرکای قهری و اختیاری به طور مساوی تقسیم می شود. برخلاف ماده ۲۰۳ قانون مالیات های مستقیم و آیین دادرسی مالیاتی، اجازه داده شده است که اوراق به شریک نیز ابلاغ شود و برای شرکایی که هر یک شخص حقیقی علی حده ای هستند، فقط یک برگ تشخیص صادر شود. آیین نامه مورد بحث، مسئولیت شرکاء در پرداخت بدهی مالیاتی را تضامنی اعلام نموده، در حالی که در نظام فقهی و حقوقی ایران، مسئولیت تضامنی صرفاً در موارد مصرحه قابل قبول است؛ ثانیاً. برخلاف ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم، به رئیس سازمان امور مالیاتی اجازه رسیدگی به اختلافات ناشی از این ماده اعطاء شده است. قانون مالیات های مستقیم برای قانونمند نمودن محاسبه درآمد و هزینه، ضرایب مالیاتی را منسوخ اعلام کرده بود حال آنکه آیین نامه مذکور آنها را بدون ضابطه و با عنوانی دیگر برقرار کرده است. این مقاله به آسیب شناسی آیین نامه فوق الاشعار در تطابق با اصول و موازین حقوقی پرداخته و در خاتمه نیز پیشنهاد های مقتضی ارائه شده است.

واژگان کلیدی: آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، ابلاغ، مسئولیت تضامنی، مشارکت مدنی.

Salehi_hamid1202@yahoo.com

* استادیار، گروه حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

** دانش آموخته دکتری حقوق خصوصی، گروه حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

Mra1390@yahoo.com

Ahmadiali1356@yahoo.com

*** عضو هیئت علمی گروه حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.



آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها یکی از مهم‌ترین آیین‌نامه‌های مالیاتی است. در حقیقت، چگونگی تعامل و برخورد مأموران مالیاتی با مؤدیان در این آیین‌نامه تبیین شده است. ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها بیان داشته است: «شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود که به موجب بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد شده است. نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید». آیین‌نامه‌ای که در تاریخ ۱۳۹۸/۰۹/۰۹ در این راستا تصویب شده، آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم از ابعاد مختلف قابل نقد است. در این نوشتار، مقررات این آیین‌نامه با قانون مالیات‌های مستقیم و دیگر قوانین و مقررات جاری، مورد مقایسه و تطبیق قرار گرفته و در خاتمه نیز پیشنهادات مقتضی ارائه شده است. با توجه به اینکه یکی از مهم‌ترین مستندات دیوان عدالت اداری، منابع فقهی است، لذا گاهی در این نوشته به مبانی مذکور نیز توجه شده است. در این نوشتار، مطالب در سه قسمت فراهم آمده است:

الف) مقررات مشارکت مدنی در آیین‌نامه مذکور و تعارض آن با قوانین و اصول حقوقی.

ب) چگونگی محاسبه معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم بین ورثه و مقایسه آن با آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم.

ج) بررسی نقض تبصره (۳) ماده ۵۴ و ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم توسط آیین‌نامه مرقوم.

۱. مقررات مشارکت مدنی در آیین‌نامه مذکور و تعارض آن با قوانین و اصول حقوقی

در موارد متعددی در آیین‌نامه مذکور به مفهوم مشارکت مدنی در نظام حقوقی ایران توجه

نشده است، بنابراین لازم است ابتدا مفهوم مشارکت مدنی در فقه امامیه و حقوق ایران مورد بررسی قرار گیرد و تفاوت آن با شرکت‌های تجاری در قانون تجارت تبیین شود.

۱-۱. مفهوم مشارکت مدنی و تفاوت آن با شرکت تجاری

در نظام حقوقی ما دو نوع شرکت وجود دارد:

الف) شرکت تجاری: قانون تجارت ایران تعریفی از شرکت تجاری ارائه نموده و فقط به احصاء اقسام آن پرداخته است (صقری، ۱۳۹۳، ج ۱، ص. ۷۴). در تعریف این شرکت بیان داشته‌اند: «شرکت تجاری عبارت است از سازمانی که بین دو یا چند نفر تشکیل می‌شود که در آن هر یک سهمی به صورت نقدی یا جسم یا کار خود در بین می‌گذارند تا مبادرت به عملیات تجاری نموده و منافع و زیان‌های حاصله را بین خود تقسیم کنند» (ستوده تهرانی، ۱۳۴۶، ج ۱، ص. ۱۷۲). بعضی از اساتید حقوق تجارت با نقد تعریف فوق بیان داشته‌اند: «شرکت تجاری، قراردادی است که به موجب آن یک یا چند نفر توافق می‌کنند سرمایه مستقلی را که از جمع آورده‌های آنها تشکیل می‌شود، ایجاد کنند و به مؤسسه‌ای که برای انجام مقصود خاصی تشکیل می‌گردد، اختصاص دهند و در منافع و زیان‌های احتمالی حاصل از به‌کارگیری سرمایه سهم شونند» (اسکینی، ۱۳۷۷، ج ۱، ص. ۱۵).

ب) مشارکت مدنی: در تعریف شرکت مدنی، قانون مدنی چنین بیان داشته است: «شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیء واحد به نحو اشاعه» (ماده ۵۷۱ قانون مدنی). تعریف مذکور از فقه اقتباس شده است. فقها از تعبیری مانند: «اجتماع حقوق الملاك فی شیء الواحد علی سبیل الشیاع» (محقق حلی، بی‌تا، ص. ۲۷۳؛ طباطبائی مجاهد، بی‌تا، ج ۱، ص. ۱۸۳؛ شهید ثانی، بی‌تا، ج ۴، ص. ۳۰۱؛ محقق سبزواری، ۱۳۸۹، ج ۱، ص. ۶۱۸ و علامه حلی، بی‌تا، ص. ۳۲۵) و برخی نیز چنین بیان داشته‌اند: «اجتماع حقوق مالکین فصاعدا فی شیء الواحد بالشخص علی سبیل الاشاعه» (مامقانی، ۱۴۰۴، ص. ۲۸۵). انتقاداتی به تعریف شرکت مدنی در ماده ۵۷۱ قانون مدنی، صورت پذیرفته است، برخی بیان داشته‌اند تعریف مذکور تعریف شرکت نیست، بلکه ماده ۵۷۱ مبین اشاعه است (عدل، ۱۳۸۹، ص. ۳۷۲). در جواب این انتقاد پاره‌ای از نویسندگان نیز گفته‌اند تعریف مذکور تعریف «عقد شرکت» نیست، بلکه شرکت به

طور مطلق بوده و انگهی اشاعه یکی از عناصر تشکیل‌دهنده شرکت تلقی می‌شود (حسینی تهرانی، ۱۳۶۵، ص. ۳۵). به نظر می‌رسد که قانون مدنی مفهوم تعابیر اشاعه و شرکت را درهم آمیخته است (سیدی آرانی، ۱۳۹۳، ص. ۲۵۵).

با وجود نقدی که به تعریف فوق‌شده، قدر متیقن این است که بین شرکت مدنی و شرکت تجاری در نظام حقوقی ما تفاوت‌های قابل توجهی وجود دارد؛ درست است که برای تحقق هر یک از دو نوع شرکت دو یا چند حق مالکیت با هم درمی‌آمیزد، در مورد شرکت‌های تجاری، مالکیت‌های جزء اصالت خود را از دست می‌دهند و در یک مالکیت جمعی و مشترک ادغام می‌شوند ولی در نظام حقوقی ما اتحاد مالکیت‌ها در شرکت مدنی به کمال نمی‌رسد؛ درست است که به حالت اجتماعی درمی‌آید، ولی مالکیت‌ها اصالت خود را از دست نمی‌دهند (کاتوزیان، ۱۳۸۸، ص. ۹).

اجتماع مذکوره در صور مختلف حاصل می‌شود: الف) ممکن است از امتزاج موضوع مالکیت‌ها حاصل شود؛ به نحوی که آنها قابل تمییز نباشند مثل امتزاج روغن دو نفر، ب) ممکن است مشارکت در اثر یک واقعه حقوقی حاصل شود مانند اینکه خانه‌ای در اثر فوت متوفی به ورثه وی برسد (امامی، ۱۳۷۶، ج ۱، ص. ۱۵۷، ج) مالکان به اختیار قبول می‌کنند که مالکیت خصوصی و مستقل به مالکیت اشتراکی تبدیل شود. خصیصه مشارکت مدنی در تمام موارد فوق این است که حقوق هر یک از شریکان اصالت خود را از دست نمی‌دهد و در مالکیت جمعی منحل نمی‌شود، منتها در عالم خارج، آمیخته با حق دیگران است، به گونه‌ای که در هر جزء وجود دارد، بدون اینکه بتوان مصداق مستقل و جداگانه برای آن تعیین نمود. این شرکت‌ها شخصیت حقوقی پیدا نمی‌کنند، زیرا فرض بر این است که اموال شریک به خود آنها متعلق است و سود و زیان ناشی از اداره مال مشاع به آنها می‌رسد.

مواد متعددی از قانون مالیات‌های مستقیم به تبیین مقررات مالیاتی مشارکت مدنی پرداخته است. تبصره ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم اظهار داشته است: «درآمد شرکت‌های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد، تابع مقررات این فصل می‌باشد».

تبصره (۱) ماده ۱۰۱ نیز به چگونگی اعطای معافیت موضوع ماده مذکور به

مشارکت مدنی پرداخته و بیان داشته است: «در مشارکت‌های مدنی اعم از اختیاری و قهری، شرکاء حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به‌طور مساوی بین آنان تقسیم و باقی‌مانده سهم هر شریک، جداگانه مشمول مالیات خواهد بود...».

مفهوم مشارکت مدنی در قانون مالیات‌ها دارای اهمیت زیادی است، به همین دلیل مباحث متعددی نیز در این باره مطرح شده است. شورای عالی مالیاتی در صورتجلسه شماره ۲-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۸/۳/۱ در پاسخ به این سؤال که آیا در مشاغلی که نیاز به تخصص و جوازهای خاص است، مانند سردفتری دفاتر اسناد رسمی، پزشکی و نمایندگی بیمه و غیره مشارکت مدنی صحیح بوده یا خیر؟ شورای عالی مالیاتی قراردادهای مذکور را صرفاً قراردادی منطبق با ماده ۱۰ قانون مدنی تلقی نموده و تسری معافیت ماده ۱۰۱ به آن را صحیح ندانسته است. هیئت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری نیز طی رأی شماره ۸۳-۱۰۰۷۶-۱۰۰۶۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰ نیز نظر مذکور را تأیید نموده است. نظر شورای عالی مالیاتی و در نتیجه رأی هیئت تخصصی دیوان عدالت اداری از سه بُعد جای تأمل است:

الف) در فقه نیز این‌گونه قراردادهای شرکت مدنی تلقی شده است برخی از علما ضمن احصاء برخی از مصادیق حصه در مشارکت مدنی، نقد، اوراق مالی، منقول، عقار، حق انتفاع، عمل، اسم تجاری، حق اختراع را در زمره حصه قرار داده‌اند. وی بیان داشته است؛ هر چیزی که قابلیت التزام را دارد، قابلیت این را دارد که به‌عنوان حصه‌ای در شرکت قرار گیرد. بنابراین به نظر می‌رسد که حتی از منظر فقهی نیز عقد مذکور مشارکت است (موسوی اردبیلی، بی‌تا، ص. ۱۲۳).

ب) شخصی سرمایه لازم برای یک متخصص را تأمین می‌کند تا در عایدی وی شریک شود، ماهیت این قرارداد، چیزی به غیر از شرکت نیست، و شرکت نیز دو نوع است، یا تجاری بوده و یا مدنی است. مشارکت موصوف؛ شرکت تجاری نیست، بنابراین شرکت مدنی است.

ج) مهم‌ترین ایرادی که به نظر شورا وارد می‌شود این است که فرض کنیم که عقد مذکور، مشارکت نباشد، چند معافیت باید به اطراف عقد مذکور اعطاء شود؟ قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۱۰۱ بیان می‌کند که هر یک از صاحبان مشاغل از یک

معافیت ماده ۱۰۱ بهره‌مند می‌شوند. فقط به یک گروه از افرادی که در موعد مقرر اظهارنامه تسلیم می‌نمایند، معافیت اعطاء نمی‌شود؛ و آن هم شرکای مشارکت مدنی است. بنابراین اگر قرارداد مذکور، شرکت مدنی تلقی نشود، باید به هر یک از اطراف قرارداد، یک معافیت اعطاء شود، نه اینکه اصلاً معافیت اعطاء نشود. به تعبیر دیگر، در مشارکت مدنی اگر دو معافیت اعطاء می‌شود، در صورتی که قرارداد مشارکت مدنی تلقی نشود و اطراف عقد ده نفر باشند، همه آنها از معافیت مذکور بهره‌مند خواهند شد (عباسی و فیضی چکاب، ۱۳۹۹، صص. ۱۱۶-۱۲۴).

۱-۲. تعارض آیین‌نامه مذکور با مقررات مربوط به مشارکت مدنی در قانون مالیات‌های مستقیم و مبانی فقهی و حقوقی

با توجه به مطالب فوق، به نظر می‌رسد رویکرد آیین‌نامه درباره مشارکت نسبت به موارد زیر قابل نقد است:

۱-۲-۱. ابلاغ برگ تشخیص

آیین‌نامه مرقوم بیان داشته است: «ابلاغ کلیه اوراق مشارکت از جمله برگ تشخیص یا مطالبه یا قطعی مالیاتی به صورت الکترونیکی و یا فیزیکی به هر یک از شرکاء و یا مستخدمین مشارکت، در حکم ابلاغ به مشارکت (مؤدی) می‌باشد. (بند ۳ ماده ۴۳ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم)».

این آیین‌نامه اجازه داده است که برگ تشخیص به هر یک از شرکاء ابلاغ شود! این در حالی است که ابلاغ برگ تشخیص به شریک هیچ مبانی قانونی ندارد و در حقیقت، آیین‌نامه در این قسمت، قوانین مالیات‌های مستقیم و آیین‌دادرسی مدنی را نقض کرده است، زیرا:

اولاً. براساس قواعد، پیام و اوراق را نمی‌توان به غیر از شخص مخاطب، به شخص دیگری ابلاغ نمود، مگر اینکه ارسال‌کننده پیام و اوراق، این اجازه را داده باشد که اوراق به‌نحو دیگری ابلاغ یا به شخصی دیگر ابلاغ شود. دقیقاً بر همین اساس است که قانون مالیات‌های مستقیم در صدر ماده ۲۰۳ به‌عنوان اولین ماده از مواد مربوط به ابلاغ، این‌چنین مقرر کرده است: «اوراق مالیاتی به‌طور کلی باید به شخص مؤدی ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ گردد...». براین‌اساس، در مورد اوراق قانونی نیز،

- اوراق مذکور باید صرفاً به شخص مخاطب ابلاغ شود، مگر مقنن خلاف آنرا تصریح کرده باشد که چنین تصریحی وجود ندارد.
- ثانیاً. به استناد ماده ۲۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم، اوراق مالیاتی باید به شخص مؤدی ابلاغ شود. مقنن برای تسهیل امر ابلاغ اجازه داده است تحت شرایطی، صرفاً به بستگان یا مستخدمین مؤدی نیز ابلاغ شود. شرایط مذکور عبارت است از:
- به خود مؤدی دسترسی پیدا نشود.
 - شخصی که به وی ابلاغ صورت می‌پذیرد، سن ظاهری وی برای تمییز اهمیت اوراق مورد ابلاغ کافی باشد.
 - ابلاغ فقط در محل سکونت یا محل کار مؤدی، به مستخدمین و بستگان آنها صحیح است، بنابراین اگر بستگان مؤدی یا مستخدمین وی به اداره مراجعه کنند، اوراق را نمی‌توان به آنها ابلاغ نمود. همچنین اوراق مذکور را نمی‌توان در یک محل دیگر به افراد مذکور ابلاغ کرد.
 - بین مؤدی و شخصی که اوراق را دریافت می‌کند تعارض منفعت نباشد. این شرط از ماده ۹۱ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۱۸ اقتباس شده، مع‌الوصف، شرط مذکور در قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹ ذکر نشده است (محمدی، ۱۴۰۰، ص. ۱۱۶).
- ثالثاً. قانون مالیات‌های مستقیم در ماده (۲۰۹) درباره ابلاغ، مقررات آیین دادرسی مدنی را مبنا قرار داده و چنین اشعار داشته است: «مقررات آیین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ، جز در مواردی که در این قانون مقرر شده است، در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی اجرا خواهد شد». قانون آیین دادرسی مدنی نیز چنین بیان داشته است: «هر گاه مأمور ابلاغ نتواند اوراق را به شخص خوانده برساند، باید در نشانی تعیین شده به یکی از بستگان یا خادمان او که سن و وضعیت ظاهری آنان برای تمییز اهمیت اوراق یادشده کافی باشد، ابلاغ نماید و نام و سمت گیرنده اختاریه را در نسخه دوم قید و آنرا اعاده کند» (ماده ۶۹ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹). بدیهی است که در مشارکت مدنی، شخصیت حقوقی حاصل نمی‌شود؛ بنابراین، امکان ابلاغ اوراق مالیاتی به‌موجب ماده (۲۰۶) قانون مالیات‌های مستقیم

وجود ندارد.

به نظر می‌رسد طرز بیان آیین‌نامه نیز جای نقد جدی دارد زیرا آیین‌نامه مرقوم این‌چنین بیان داشته است: «ابلاغ کلیه اوراق مشارکت... به هر یک از شرکاء و یا مستخدمین مشارکت در حکم ابلاغ به مشارکت (مؤدی) می‌باشد». این امر مبین این است که نویسندگان آیین‌نامه به مشارکت مدنی نیز شخصیت حقوقی بخشیده‌اند و آلا ابلاغ به مشارکت معنی ندارد. مشارکت مدنی برخلاف شرکت‌های تجاری دارای شخصیت حقوقی نیست و ابلاغ به آنها معنی ندارد. لازم به ذکر است که نمی‌توان «مشارکت» را حتی مجازاً نیز به‌عنوان «مؤدی» تلقی کرد لذا از این حیث نیز آیین‌نامه مذکور فاقد مبنا و در تغایر با اصول و مبانی متقن حقوقی است.^۱

۲-۲-۱. اعتراض یا تمکین همه شرکاء

وفق بند (۴) ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم: «در صورت اعتراض هر یک از شرکاء به برگ تشخیص مالیات یا مطالبه یا آراء هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، پرونده مشارکت با رعایت مقررات مربوط قابل رسیدگی در مراجع مربوط خواهد بود». به‌موجب بند اخیر و همچنین رویه عملی سازمان امور مالیاتی که به تازگی اتخاذ شده و برخلاف رویه سنوات گذشته است، در صورت اعتراض هر یک از شرکاء، پرونده مشارکت به مراجع حل اختلاف ارجاع داده می‌شود، گو اینکه به موجب این بند اتحاد مالکیت‌ها به حالت اجتماع درمی‌آید، مالکیت هر یک از شرکاء اصالت خود را از دست می‌دهند و در مالکیت جمعی منحل می‌شود. لذا صحبت از «پرونده مشارکت» شده است. درحالی‌که ممکن است یک یا چند نفر از شرکاء اعتراضی نداشته باشند. از تعبیر «پرونده مشارکت» حداقل برخی از ادارات امور مالیاتی این استنباط را دارند که در صورت اعتراض یکی از شرکاء، «پرونده مشارکت» به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع شده و هیئت نسبت به همه شرکاء نظر می‌دهد، البته این دیدگاه صحیح نیست و در نظام حقوقی ما مالکیت هر یک از شرکاء در مشارکت مدنی اصالت خود را از دست نمی‌دهند.

باید توجه داشت که قانون مالیات‌های مستقیم، نه حکمی درباره مشارکت مدنی دارد و نه در جایگاه تبیین مقررات مشارکت است. مقررات مربوط به مشارکت مدنی

در قانون مدنی و در مواد ۵۷۱ به بعد مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به مقررات مشارکت مدنی، بند (۴) ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی از جهات مختلف دارای ایراد است:

اولاً. هم‌چنان‌که سابقاً بیان شد، در نظام حقوقی ایران، در مشارکت مدنی، مالکیت‌های جزء، اصالت خود را به‌طور کامل از دست نمی‌دهند و اگر هر یک از آنها به‌طور صریح به دیگری اجازه نداده باشد، وی نمی‌تواند بدون اجازه شرکاء نسبت به سهم شریک دخالت نماید. هیچ‌یک از قوانین به ویژه قانون مدنی، حقوق شرکاء را به هم پیوند نزده است و آنها را منوط به هم نکرده است. ماده ۵۷۸ قانون مدنی در این خصوص این‌گونه بیان داشته است: «شرکاء همه وقت می‌توانند از اذن خود رجوع کنند...». علاوه‌براین، ماده ۵۸۱ قانون مدنی نیز بیان داشته است که تصرفات هر یک از شرکاء در صورتی که بدون اذن یا خارج از اذن باشد فضولی است. فقها نیز در این باره اتفاق نظر داشته و بیان فرموده‌اند: «... ولیس لاحد الشركاء التصرف فی المال المشترك الا باذن الجميع لقبح التصرف فی مال الغير بغیر اذنه عقلاً و شرعاً، و يقتصر من التصرف علی الماذون علی تقدیر حصول الاذن فان تعدی الماذون» (شهید ثانی، بی‌تا، ج ۴، ص. ۴۳۷)؛ هیچ‌یک از شرکاء حق تصرف در مال مشترک را جز با اذن تمامی شرکاء ندارند زیرا تصرف در مال دیگران بدون اذن آنها از نظر عقل و شرع قبیح است و در صورت بودن اذن هم باید در تصرف به مقدار ماذون اکتفا گردد و اگر از قدر ماذون تجاوز نماید ضامن است.

ثانیاً. این امر با حقوق مؤدیان مالیاتی مغایرت دارد؛ زیرا اجبار نمودن شریک به تبعیت از شریک دیگر در اقامه دعوی، موجب ایجاد محدودیت برای مشارالیه است و به نظر می‌رسد که با حقوق بنیادین وی در تقابل باشد.

ثالثاً. هم‌چنان‌که گفته شد، در مشارکت‌های مدنی، مالکیت‌های جزء، اصالت خود را به‌طور کامل از دست نمی‌دهند؛ به همین جهت ممکن است در محل اشتغال به‌کار مشارکت، هر یک از شرکاء به تنهایی نیز اقدام به فعالیت یا انجام معامله جداگانه‌ای نیز بنمایند، بنابراین، درآمدهایی داشته باشند که شریک دیگرشان نداشته باشد. شایان ذکر است هیچ ممنوعیتی چه از نظر حقوق خصوصی و چه از منظر حقوق

عمومی برای فعالیت انفرادی شرکای شرکت مدنی وجود ندارد و هیچ امری نمی‌تواند مانع انجام معاملات انفرادی شرکاء شود. مشاهدات تجربی نیز نشان داده است که هر یک از شرکاء در محل شرکت اقدام به فعالیت‌های انفرادی می‌نمایند. بنابراین، اگر شریکی فقط نسبت به این معاملات بخواهد اعتراض کند، چه نیازی دارد که شریک یا شرکای دیگر، ملزم به شکایت و تبعیت از او شوند؟! رابعاً. بالاتر دید، این مقرر مخرج زیادی را به سازمان مالیاتی تحمیل می‌کند؛ زیرا با اعتراض هر یک از شرکاء به برگ تشخیص یا مطالبه یا آراء هیئت حل اختلاف مالیاتی، پرونده مشارکت به مراجع حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد. مقررات باید به نحوی تدوین شوند که امکان حداکثر وصولی و حداقل اعتراض را فراهم نمایند؛ نه اینکه مؤدیانی هم که بخواهند تمکین کنند، آیین‌نامه آنها را مجبور به اعتراض نمایند!

۳-۲-۱. صدور برگ تشخیص برای مشارکت

وفق بند (۲) آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، حسابرسی و صدور برگ تشخیص و مطالبه قطعی مالیات عملکرد برای مشارکت انجام می‌شود، لیکن سهم درآمد مشمول مالیات و مالیات هر یک از شرکاء به صورت جداگانه در برگ تشخیص مالیات تعیین می‌شود. یکی از اشتباه‌های مبنایی این آیین‌نامه، صدور برگ تشخیص برای مشارکت است؛ این اشتباه موجب بروز بسیاری از اشتباه‌های دیگر است. صدور برگ تشخیص برای تمام شرکاء در یک برگ موجب می‌شود که نتوان اوراق هر یک از شرکاء را به خود آنها ابلاغ نمود. همچنین این امکان موجود نمی‌شود که شرکاء بتوانند به‌طور انفرادی در دادرسی مالیاتی شرکت نمایند. علاوه بر آن، ممکن است در محل مشارکت، هر یک از شرکاء به‌طور انفرادی نیز معاملاتی را انجام داده باشند که در این صورت قابلیت‌های لازم برای محاسبه آن موجود نخواهد بود.

شاید خود این رویکرد نیز به دلیل استفاده از سیستم‌های وارداتی باشد. در برخی از نظام‌های حقوقی دنیا، حقوق شرکاء اصالت خود را از دست می‌دهد و اتحاد مالکیت‌ها به کمال خود می‌رسد (سیدی آرانی، ۱۳۹۶، ص. ۲۷). با وجود این، نظام حقوقی ایران، متفاوت از نظام‌های مذکور است و در شرکت مدنی، اتحاد مالکیت‌ها به معنای واقعی

کلمه ایجاد نمی‌شود. به نظر می‌رسد نظام حقوقی ایران از این جهت که گستره وسیعی از نهادهای حقوقی را با قابلیت‌های مختلف در خود جای داده قابل دفاع است، ضمن اینکه به آزادی اراده‌ها نیز احترام گذاشته است. بنابراین هیچ ضرورتی ندارد که ما از نهادهای حقوقی خارجی که هیچ برتری به نهادهای حقوقی بومی ندارد، تبعیت کنیم.

۴-۲-۱. مسئولیت تضامنی

سؤالی که در این جا مطرح می‌شود این است که اگر دو یا چند نفر بدهکار باشند، طلبکار به چه نحوی می‌تواند به آنها مراجعه کند؟ در این خصوص جواب‌های ذیل قابل طرح است:

یک) طلبکار می‌تواند به هر یک از شرکاء برای مطالبه کل دینش مراجعه کند. در این صورت، اگر به هر دلیلی به یکی از آنها دسترسی نداشته باشد، می‌تواند برای مطالبه تمام دین خود به دیگری مراجعه کند. به تعبیر دیگر، برای وصول بدهی نسبت به سهم شریک یا شرکای دیگر نیز می‌تواند به شریکی که به وی دسترسی پیدا کرده است مراجعه نماید.

دو) طلبکار فقط نسبت به دین هر یک از آنها بتواند به آنها مراجعه کند و طلبکار نتواند نسبت به سهم دیگری به وی مراجعه کند.

اگر طلبکار این اجازه را داشته باشد که بتواند برای مطالبه همه دین به هر یک از آنها مراجعه کند، «مسئولیت تضامنی»، ولی اگر مجاز نباشد نسبت به دین دیگری به شریک دیگر مراجعه کند و برای مطالبه دین هر کسی به نسبت دین او فقط به خود وی حق مراجعه داشته باشد، «مسئولیت نسبی» خواهد بود. در اینکه کدام یک از دو روش صحیح است باید گفت: در کلیه مواردی که به موجب قوانین یا موافق قراردادهای خصوصی، مسئولیت تضامنی یا نسبی باشد، طلبکار می‌تواند مطابق قانون مذکور یا قرارداد خصوصی دین خود را از بدهکاران مطالبه کند.

سؤالی که در این جا قابل طرح است این است که اگر قرارداد خصوصی یا قانون خاصی نباشد، دین چگونه پرداخت می‌شود؟ دو نوع تضامن وجود دارد:

الف) تضامن قراردادی؛

ب) تضامن قانونی.

تضامن قراردادی و قانونی هر دو خلاف اصل بوده و در حقوق خصوصی و فقه، مسئولیت تضامنی به سختی و با تردید پذیرفته شده است. گفته شده که خلاف اصل بودن تضامن قراردادی از قاعده انحلال‌پذیری عقد و تعهد ناشی می‌شود، زیرا، تضامن مانع اعتباری برای تجزیه تعهدی است که بنابر طبیعت خود و روال متعارف باید به اعتبار تعدد بدهکار بین آنان تقسیم شود (کاتوزیان، ۱۴۰۱، ص. ۲۰۵). بسیاری از قوانینی که مسئولیت تضامنی متعهدان پرداخت یک دین را مقرر می‌کند، ریشه خارجی داشته و هدف آنها یا تضمین حق بوده و یا حفظ نظم عمومی. در نظام حقوقی برخی از کشورها گفته شده است که در امور تجارتي، پرداخت به‌طور تضامنی صورت می‌پذیرد (کاتوزیان، ۱۳۹۰، ج ۲، ص. ۱۵۳). گرچه قانون مدنی فرانسه اصل را عدم تضامن اعلام داشته است ولی رویه قضایی فرانسه با اتکا به عرف و استقراء در روابط بازرگانی اصل را تضامن بدهکاران شمرده و در این زمینه به حقوق آلمان نزدیک شده است (کاتوزیان، ۱۴۰۰، ص. ۲۰۶). اینکه آیا این دیدگاه در نظام حقوقی ما نیز پذیرفته است باید متذکر شد که بر اساس نظریه فقهای امامیه، اصل بر شخصی بودن مسئولیت است، مگر اینکه مقنن خود به تضامنی بودن آن تصریح نموده باشد (صفایی و رحیمی، ۱۳۹۶، ص. ۵۶۸؛ قاسم‌زاده، ۱۳۹۵، ص. ۳۹۸؛ ره‌پیک، ۱۳۸۱، ص. ۵۰ و تقی‌زاده، ۱۳۹۳، ص. ۱۱۷). خصوصاً آنکه آیه شریفه فرموده است: «كُلُّ نَفْسٍ بِمَا كَسَبَتْ رَهِينَةٌ» (مذکر / آیه ۳۸) و «وَلَا تَزِرُ وَازِرَةٌ وِزْرَ أُخْرَى» (انعام / آیه ۱۶۳).

با امعان نظر به توضیحات فوق و توجهاً به بند (۵-۱) از ماده (۴۳) آیین‌نامه مرقوم که چنین بیان داشته است: «در خصوص هر نوع مالیات و جرایم دیگری که نوعاً مربوط با فعالیت مشارکت می‌باشد از جمله مالیات‌های تکلیفی، حقوق، جرایم موضوع ماده ۱۶۹ قانون و مالیات بر ارزش افزوده، حساب مشترکی برای مشارکت ایجاد و تمامی شرکاء نسبت به پرداخت آن مسئول می‌باشند»، به نظر می‌رسد اگرچه نویسندگان آیین‌نامه مذکور به صراحت بیان نکرده‌اند که منظورشان از اینکه مسئول هستند، چه نوع مسئولیتی است، ولی با توجه به این عبارت که «تمامی شرکاء نسبت به پرداخت آن مسئول می‌باشند» نشان می‌دهد که منظور آنها «مسئولیت تضامنی» است. به عبارت دیگر، سازمان مالیاتی می‌تواند تمام مالیات یا جرائم را حتی از یکی از شرکاء مطالبه نماید؛

این در حالی است که همچنان که بیان شد، در نظام حقوقی ایران، تضامنی بودن مسئولیت، خلاف قاعده است و برخی از متخصصین حقوق تجارت بیان داشته‌اند که مسئولیت تضامنی حتی در حقوق تجارت ایران نیز خلاف قاعده است (اسکینی، ۱۳۸۳، ص. ۴۵). بر این اساس، آیین‌نامه مزبور خلاف قانون مدنی، فقه امامیه و حتی قانون تجارت بوده و مستحق ابطال است.

۲. چگونگی محاسبه معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌ها بین ورثه

اینکه محاسبه معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم در یک عنوان جداگانه‌ای مورد بحث قرار می‌گیرد به این دلیل است که اگرچه این انتقاد نیز مربوط به مبحث مشارکت مدنی است، ولی معافیت ماده ۱۰۱ مربوطه به ماهیت مشارکت نیست و درحقیقت، مقرره ای از قانون مالیات‌های مستقیم است.

قانون مالیات‌های مستقیم برای ارتزاق و امرار معاش اشخاص حقیقی اعم از پرداخت‌کنندگان حقوق، موجرین املاک و اشخاص حقیقی صاحبان مشاغل، مقداری از درآمد آنها را از پرداخت مالیات معاف کرده است (عباسی و فیضی، ۱۳۹۹، صص. ۱۲۳-۱۱۵). البته در منبع اجازه املاک، اعمال این معافیت منوط به آن است که شخص حقیقی هیچ‌گونه درآمدی دیگر، غیر از درآمد ناشی از اجازه املاک نداشته باشد. (ماده ۵۷ ق.م.م) ولی در منبع حقوق، اصل بر شمول معافیت ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به درآمد مذکور است. در منبع درآمد شغلی اشخاص حقیقی نیز به موجب ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم، اصل بر شمول معافیت بر تمامی صاحبان مشاغل است مگر اینکه درآمدی استثنا شده باشد. مع‌هذا، قانون مالیات‌های مستقیم درباره مشارکت مدنی رویکرد دیگری اتخاذ نموده است و شاید به این دلیل که مبادا صاحبان مشاغل برای استفاده بیشتر از معافیت این ماده به مشارکت‌های صوری روی بیاورند، فقط اجازه داده است که شرکاء حداکثر از دو معافیت استفاده نمایند. با توجه به اینکه این معافیت برای ارتزاق مؤدیان مالیاتی است، لذا معافیت مذکور به نسبت مساوی بین شرکاء تقسیم می‌شود. (عباسی و فیضی چکاپ، ۱۳۹۹، ص. ۱۱۵).

سؤالی که در اینجا قابل طرح است این است که اگر دو نفر به‌طور مدنی با هم مشارکت داشته باشند و یکی از آنها فوت کند، معافیت بین آنها به چه نحو تقسیم

می‌شود؟ به نظر می‌رسد نسبت به این امر می‌توان دو رویکرد مختلف اتخاذ نمود:

الف) معافیت بین تمام شرکای فعلی و قبلی به‌طور مساوی تقسیم شود؛ یعنی شرکای اختیاری و قهری به‌طور یکسان از معافیت برخوردار باشند.

ب) شرکای زنده از سهم معافیت به نسبت سهمی که شریک متوفی قبل از فوت داشته است برخوردار شوند و ورثه شریک متوفی نیز فقط از معافیت مورث خود استفاده کنند و از سهم شرکای دیگر نتوانند منتفع شوند.

آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، رویکرد سومی را در این‌باره اتخاذ نموده و بیان داشته است: «در صورت فوت هر یک از شرکاء، سهم درآمد مشمول مالیات متوفی به نسبت سهم الارث و سهم معافیت متوفی در سال فوت بین وراثت بر اساس قسمت اخیر تبصره ماده ۱۰۱ قانون تقسیم می‌شود و سال بعد، مطابق صدر تبصره فوق عمل خواهد شد» (بند ۷ ماده ۴۳ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم).

وفق این آیین‌نامه، در صورت فوت هر یک از شرکاء، فقط در سال فوت معافیت وی بین ورثه تقسیم می‌شود، ولی در سال بعد، معافیت ما بین تمام شرکاء، اعم از شرکاء اختیاری و قهری تقسیم می‌شود. این طرز محاسبه معافیت ماده ۱۰۱ جای تأمل دارد زیرا:

الف) به نظر می‌رسد که راه‌حل آیین‌نامه با روش قانون مالیات‌های مستقیم متفاوت است. این قانون در تبصره (۱) بیان داشته است: «در مشارکت مدنی اعم از اختیاری و قهری، شرکاء حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به‌طور مساوی بین آنان تقسیم و باقی‌مانده سهم هر شریک، جداگانه مشمول مالیات خواهد بود. شرکت‌هایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطاء می‌گردد. در صورت فوت احدی از شرکاء، وراثت وی به‌عنوان قائم‌مقام معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت به شرح فوق استفاده نموده و این معافیت به‌طور مساوی بین آنان تقسیم و از درآمد سهم هر کدام کسر خواهد شد».

به‌تعبیر دیگر، قانون مالیات‌ها بین سال فوت و سال‌های بعدی تفاوتی قائل نشده است و علت رویکرد متخذه در آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها قابل درک نیست که این آیین‌نامه به چه دلیلی بین سال فوت و سنوات بعد قائل به تمایز شده است؟!

آیا با گذشت چند ماه و بدون اراده مجدد شرکاء، شرکت از حالت قهری به حالت اختیاری تبدیل می‌شود؟ مگر نه این است که اصولاً وضعیت سابق استصحاب می‌شود، مگر اینکه نسبت به حدوث حالت جدید علم حاصل شود (انصاری، بی‌تا، ص. ۲۱).

ب) قاعده «الخراج بالضمنان» و «من له الغرم» و تقسیم معافیت: در فقه موازینی تحت عنوان «الخراج بالضمنان» و «الغرم بالغنم» و «النعمة بقدر النعمة» وجود دارد که همه این موارد حاکی از آن است که اگر کسی هزینه و خسارت یک چیزی را پرداخت می‌کند، باید از منافع آن نیز بهره‌مند شود. اگر کسی مکلف به پرداخت هزینه یا خسارت چیزی باشد، باید بتواند از منافع آن نیز منتفع شود. به نظر می‌رسد که عکس این قاعده نیز درست است و اگر کسی از منافع مالی متمتع شود، هزینه آن را نیز باید پرداخت کند. اگرچه درباره قلمرو این قواعد اختلاف نظر وجود دارد، ولی قدر متیقن این است که خسارات مالی متعلق به کسی خواهد بود که منافع و فواید آن متعلق به او است (محمدی، ۱۳۸۳، ص. ۱۵۰). البته موازین دیگری نیز در این زمینه وجود دارد از جمله «تابعیت منفعت از ضرر» یا «تلازم بین منفعت و خسارت». همه این موازین مبتنی بر این هستند که خسارت یک چیز را شخصی باید متحمل شود که از آن منتفع می‌شود (بکتاش، ۱۳۹۱، ج ۷، ص. ۶).

ج) ایراد دیگری که در این باره وجود دارد این است که آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، صلاحیت ورود به موضوعات مربوط به چگونگی تعلق مالیات و تقسیم معافیت را ندارد؛ زیرا موضوع حکم ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، درباره تکالیف و اختیارات مأموران مالیاتی و اداره مالیاتی است و این قانون، نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مربوطه را به آیین‌نامه محول نموده است. به تعبیر دیگر، شمول یا عدم شمول معافیت، داخل در موضوع، صلاحیت و قلمرو ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها نیست، لذا به طریق اولی، اختیار وضع مقررات در این قبیل موارد به آیین‌نامه تفویض نشده است که واضعان آیین‌نامه بخواهند در این خصوص اظهار نظر کنند.

۳. نقض تبصره (۳) ماده ۵۴ و ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم توسط آیین‌نامه موصوف

۳-۱. قابلیت رسیدگی مجدد به اختلافات ماده ۵۴ نزد رئیس امور مالیاتی

قانون مالیات‌های مستقیم درباره چگونگی محاسبه مالیات بر اجاره املاک چنین مقرر داشته است: «درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی و عادی، مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارائه آن خودداری گردد و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از ۸۰ درصد ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد و نیز در مورد ماده ۵۴ مکرر این قانون، میزان اجاره‌بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد».

با توجه به اینکه مالیات بر درآمد اجاره املاک، در زمره انواع مالیات بر درآمدها قرار دارد، لذا اصولاً این نوع مالیات باید منطبق و متناسب با میزان درآمد افراد باشد و میزان درآمد واقعی افراد به‌عنوان مأخذ مالیات قرار گیرد؛ مع‌هذا، این امر بنابه دلایل متعدد و منطقی، از آنجا که در بیشتر موارد، اجاره‌نامه واقعی به‌دست نمی‌آید و با توجه به اینکه در موارد عمده، عقد رهن در ضمن عقد اجاره شرط می‌شود، لذا قانون مالیات‌های مستقیم طی ماده ۵۴ اجازه داده است تا برای جلوگیری از اعمال سلیقه شخصی توسط مأموران مالیاتی، مالیات بر درآمد اجاره املاک از روی جدول محاسبه شود. جدول مزبور سابقاً به‌وسیله سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شد، لکن به دلیل محدودیت‌هایی که سازمان امور مالیاتی برای تهیه این جدول پیش‌بینی کرده است، در بیشتر موارد، درآمد به‌دست آمده به وسیله این جدول، تفاوت قابل توجهی با میزان اجاره دریافتی دارد، گاهی اجاره‌های دریافتی کمتر و گاهی نیز بیشتر از ارزش اجاره محاسبه‌شده به‌وسیله جدول است.

سؤالی که در این جا مطرح بوده، این است که اگر میزان اجاره دریافتی کمتر از ارزش استیجاری باشد، آیا مؤدی می‌تواند به مالیات اعتراض کند یا خیر؟ در جواب به این سؤال باید گفت: بر اساس قاعده و به‌موجب ماده ۲۴۴ ق.م.م، کلیه اختلافات مالیاتی قابل اعتراض است و مؤدی می‌تواند به آن اعتراض کند (عباسی، ۱۳۹۰، ص. ۱۴۷). بنابراین، اختلاف‌های مربوط به این امر نیز قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی است. شایان ذکر است که در نظام مالیاتی قبل از اینکه اختلافات در

مرجع حل اختلاف مالیاتی مطرح شود، به موجب ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم، در اداره امور مالیاتی مطرح می‌شود که عمدتاً مسئول رسیدگی به آن، رئیس امور مالیاتی است.

سؤال دیگری که در این‌جا مطرح می‌شود این است که آیا اختلاف‌های مربوط به مالیات بر اجاره‌ای که بر اساس جدول ارزش جاری نوشته می‌شود، به موجب ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم، قابل طرح نزد رؤسای امور مالیاتی هست یا خیر؟ لازم به ذکر است اختلاف‌هایی که در راستای ماده ۵۴ مطرح می‌شود، ممکن است مبانی مختلفی داشته باشند. این اختلاف‌ها ممکن است به این دلیل باشد که مأمور مالیاتی، مالیات را به اشتباه از دفترچه ارزش جاری محاسبه نموده یا بلوک را به اشتباه تطبیق داده باشد یا ادعا شود مبلغ اجاره بیشتر از ۸۰ درصد اجاره‌های دریافتی است یا ادعاهای شبیه به این مطرح شود. بدیهی است که این اختلاف‌ها قابل طرح نزد رؤسای امور مالیاتی است. حال سؤال این است که اگر مؤدی بپذیرد که مالیات به‌درستی از روی جدول ارزش جاری محاسبه شده است و فقط اعتراض مؤدی به این باشد که درآمدی که منطبق با جدول محاسبه‌شده بیشتر از اجاره دریافتی وی است، آیا رئیس امور مالیاتی می‌تواند به این اختلاف رسیدگی کند؟

این سؤال از این جهت مطرح می‌شود که یکی از مهم‌ترین اهداف سازمان مالیاتی از تهیه این جدول، جلوگیری از اعمال سلیقه توسط مأموران مالیاتی است. در پاسخ به سؤال فوق‌الذکر، بند (۲-۳) ماده ۴۲ آیین‌نامه موصوف بیان داشته است: «اعتراضات مؤدیان مالیاتی در راستای تبصره‌های (۲) و (۳) ماده ۵۴ قانون قابل بررسی مجدد در راستای مفاد ماده ۲۳۸ قانون خواهد بود». همچنان‌که سابقاً بیان شد، مستنداً به ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌ها، اختلاف قبل از طرح، در هیئت حل اختلاف در امور مالیاتی مطرح می‌شود. بنابراین، به موجب آیین‌نامه، اختلافات قابل طرح نزد مسئولین مذکور است. این در حالی است که در این‌باره تبصره (۳) ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم بیان داشته است: «در مواردی که درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین‌شده طبق مقررات این ماده باشد و مالیات تعیین‌شده مورد اعتراض مؤدی باشد، در این صورت، پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون خواهد بود».

با توجه به ماده فوق‌الذکر، به نظر می‌رسد دیدگاه آیین‌نامه قابل قبول نیست؛ زیرا: اولاً. مقنن در مقام بیان بوده و به‌طور صریح، حل اختلاف‌های مذکور را به‌عهده مراجع حل اختلاف مالیاتی گذاشته است. اگر قانون‌گذار قصد داشت که اختلاف‌های مربوط به ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم به آن نحوی که پیش‌تر بیان شد، نزد رئیس امور مالیاتی نیز مطرح شود، خود به‌طور صریح آن‌را متذکر می‌شد و آن‌را جزء اختیارات ماده ۲۳۸ نیز می‌شمرد. لازم به ذکر است که قانون مالیات‌ها، ضمن اینکه عنوان فصل سوم از باب نهم را مرجع حل اختلاف مالیاتی نهاده، در تبیین مرجع حل اختلاف مالیاتی بیان داشته است: «مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیئت حل اختلاف مالیاتی است. هیئت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد...».

ثانیاً. هدف مقنن از تهیه دفترچه ارزش اجاره‌ای، جلوگیری از اعمال سلیقه مأموران مالیاتی است. رئیس امور مالیاتی نیز مأمور مالیاتی است و امکان رسیدگی مجدد توسط مشارالیه می‌تواند منجر به اعمال سلیقه شود و امری مفسده‌انگیز است. این در حالی هست که رویکرد قانون‌گذار درباره اجاره املاک، منع اعمال سلیقه به‌وسیله آن‌هاست. بنابراین، حل اختلاف‌ها بین مؤدی و اداره مالیاتی نسبت به درآمد و مالیات مؤدی، مستلزم رویکردی دیگر است که از عهده اداره مالیاتی خارج است. لازم به ذکر است که به‌موجب تبصره (۱) ماده ۳۱ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، سابقه اظهارنظر و رسیدگی، مانع رسیدگی مجدد نخواهد بود. به تعبیر دیگر، به‌موجب تبصره (۱) ماده ۳۱ آیین‌نامه اجرایی موصوف، رئیس قسمتی که گزارش مستغلات را تهیه کرده است، می‌تواند اقدام به تعدیل مالیات در راستای ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم نماید. این روش که مغایر اصل فراغ در آیین دادرسی و مفسده‌انگیز است، در مورد تبصره (۳) ماده ۵۴ به طریق اولی ایجادکننده بستر فساد است؛ زیرا در آن صورت، رئیس امور مالیاتی حتی می‌تواند برخلاف جدولی که سازمان مالیاتی، برای جلوگیری از فساد و خودکامگی مأموران مالیاتی فراهم آورده است، نظر دهد که این امر نقض غرض فاحش و غیرقابل دفاع است (رضوی، ۱۳۹۱، صص. ۱۶۳-۱۷۶).^۲

۲-۳. ضرایب مالیاتی

قبل از اصلاحیه سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، در سه مورد مالیات به‌طور علی‌الرأس مورد رسیدگی قرار می‌گرفت:

الف) مؤدی ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه را تا موعد مقرر تسلیم اداره مالیاتی نمی‌کرد؛

ب) با وجود درخواست کتبی اداره مالیاتی، مؤدی دفاتر یا مدارک را به اداره ارائه نمی‌داد؛
ج) دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد، غیرقابل رسیدگی بود یا به علت عدم رعایت موازین قانونی، مورد قبول واقع نمی‌شد (ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰).

به‌موجب ماده ۹۸ قانون سابق، اداره امور مالیاتی ابتدا قرائن را انتخاب می‌نمود و سپس با اعمال ضریب، درآمد مشمول مالیات وی را تعیین می‌کرد. به‌موجب مقررات مذکور، کمیسیونی ضرایب مالیاتی را مشخص می‌کرد و از حاصل ضرب فروش در ضریب مذکور، درآمد مؤدی به‌دست می‌آمد. در اصلاحیه سال ۱۳۹۴، ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم به‌طور کلی تغییر نمود و رسیدگی تحت عنوان «علی‌الرأس» از مقررات مالیاتی حذف شد.

هدف طرح جامع مالیاتی این بود که به‌طور کلی ضریب را از نظام مالیاتی حذف و اطلاعات مسجل و منضبط را جایگزین اعداد و ارقام تخمینی کند. در همین راستا، ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ برای چگونگی محاسبه درآمد مشمول مالیات مؤدیان بیان داشته است: «درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین‌شده و یا به‌طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات

اقتصادی کسب‌شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند...». به موجب ماده مذکور، سازمان امور مالیاتی باید اظهارنامه برآوردی را براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب‌شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی تهیه کند، نه براساس ضرایب یا نسبت‌های تخمینی.

تبصره این ماده نیز بیان داشته است: «سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید». به موجب مواد متعددی از آیین‌نامه، خصوصاً مواد ۴۱ و ۲۲ آن، برای تهیه اظهارنامه برآوردی، از ضرایبی تحت عنوان «نرخ سود» استفاده می‌شود که نه تنها نسبت به ضرایب سابق غیرواقعی‌تر، بلکه مبهم و غیر شفاف نیز هست. همچنان‌که تفصیل آن رفت، ضرایب مذکور به‌وسیله کمیسیون برآورد می‌شد؛ این در حالی است که طرز تهیه نرخ‌های فعلی مبهم است و حتی به موجب تبصره (۴) ماده ۲۲ آیین‌نامه اجرایی، افشا نمودن چگونگی تهیه آن نیز جرم محسوب شده است!! نکته حائز اهمیت این است که این رویه مفسده‌انگیز است، زیرا به دلیل عدم وجود ضابطه در چگونگی استفاده از ضرایب، ممکن است مأموران مالیاتی به دلخواه خود از نسبت فعالیت، نسبت سود یا حتی از روش درآمد و هزینه برای محاسبه مالیات استفاده کنند. لازم به ذکر است شکایت‌های متعددی به دیوان عدالت اداری مبنی بر نقض اصول و قواعد حقوقی در آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم صورت پذیرفته است؛ که برخی از این شکایات به نتیجه رسیده است؛ از جمله این شکایات، جرم‌انگاری افشای اطلاعات در تبصره (۴) ماده ۲۲ و تبصره (۲) ماده ۲۴ آیین‌نامه مذکور است. دیوان عدالت اداری وفق رأی هیئت عمومی به شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۴، تبصره (۴) ماده ۲۲ و تبصره (۲) ماده ۲۴ آیین‌نامه مذکور را خلاف قانون تشخیص داده و آنرا ابطال نموده است. در برخی از موارد نیز شکایت به نتیجه نرسیده است.

نتیجه‌گیری و پیشنهاد

آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۸/۰۹/۰۹، از ابعاد مختلف قابل نقد و خلاف قانون است. در این آیین‌نامه، علاوه بر اینکه حقوق مؤدیان و مأموران

مالیاتی نادیده انگاشته شده است، به‌طور قابل توجهی، قوانین و اصول فقهی نیز نقض شده است. درباره نقض مقررات، احکام آیین‌نامه را می‌توان به دو قسمت تقسیم کرد:

الف) احکامی که مقررات مشارکت مدنی را نقض نموده است: تلقی این آیین‌نامه به‌طور کلی مغایر با مبانی فقهی است. همچنین این آیین‌نامه اجازه داده است که اوراق به شریک ابلاغ شود. این حکم با نص قانون مالیات‌های مستقیم و آیین دادرسی مدنی مغایر است. درباره چگونگی تقسیم معافیت ماده ۱۰۱ بین ورثه شریک متوفی و دیگر شرکاء، بین سال فوت و سنوات بعدی قائل به تمایز شده است که این امر نیز با نص تبصره مذکور در تعارض است. همچنین این آیین‌نامه برای شرکاء مسئولیت تضامنی در نظر گرفته، که برخلاف موازین فقهی است.

ب) احکامی که دیگر مقررات و اصول حقوقی را نقض نموده است:

یک) این آیین‌نامه اختیارات رئیس امور مالیاتی را بیش از حد قانونی بسط داده است. از جمله این اختیارات، رسیدگی به اختلاف‌های موضوع ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم است که اصولاً از صلاحیت رئیس امور مالیاتی خارج است و از نظر اصول و مبانی نیز، اعطای این قبیل صلاحیت‌ها به رئیس امور مالیاتی وجیه نیست و می‌تواند سبب ایجاد «امضاء طلایی» و ایجادکننده بستر فساد باشد.

دو) آیین‌نامه مذکور، ضرایب منسوخ در ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم را به‌طور غیرشفاف و مبهم احیاء نموده است و در عمل دیده می‌شود که این امر موجب اتخاذ رویه‌های غیرضابطه‌مند در ادارات امور مالیاتی شده که مفسده‌انگیز است. این در حالی است که ضرایب موجود در قوانین سابق، ضابطه‌مند بودند. همچنان‌که قبلاً بیان شد، به‌دلیل ابهام در موارد استفاده از نسبت فعالیت، نسبت سود ویژه و روش درآمد و هزینه، در عمل دیده می‌شود که مأموران مالیاتی به دلخواه خود، یکی از روش‌ها را استفاده می‌کنند؛ درحالی‌که مالیات هر یک از روش‌های مذکور ممکن است ده‌ها برابر مالیات روش‌های دیگر باشد بنابراین پیشنهاد می‌شود روش دقیق امکان استفاده از هر یکی از روش‌ها به صراحت تبیین شود تا سبب ایجاد تبعیض، فساد و بی‌عدالتی نشود.

۱. لازم به ذکر است که اخیراً در تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱۲ طی دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۵۹ رأیی از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری صادر شده و این نوع ابلاغ را غیرقانونی تلقی کرده و بند ۳ ماده ۴۳ آیین‌نامه ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم را نقض نموده است. رأی مذکور بیان داشته است: «با عنایت به اینکه براساس بند ۳ ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ که موضوع آن کیفیت ابلاغ اوراق مالیاتی است، مقرر شده است که: «... ابلاغ کلیه اوراق مشارکت از جمله برگ تشخیص یا مطالبه یا قطعی مالیاتی به صورت الکترونیکی و یا فیزیکی به هر یک از شرکا و یا مستخدمین مشارکت در حکم ابلاغ به مشارکت (مودی) می‌باشد» و حکم مزبور در مورد مودیانی که در قالب شخص حقوقی فعالیت داشته و مؤدی واحد محسوب می‌شوند به دلیل برخورداری از صرفاً یک پرونده مالیاتی و یک تکلیف مشخص برای مؤدی با رعایت ماده ۲۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم فاقد ایراد است، لیکن در مورد مشارکت‌های مدنی عادی که در آن مؤدیان هر کدام به صورت جداگانه مودی محسوب شده و هر یک از آنها باید تکالیف خود از قبیل ارائه اظهارنامه و دفاتر و تبیین دلایل معافیت و تبیین دلایل معافیت‌ها و هزینه‌ها را به‌نحو جداگانه انجام دهند، این حکم واجد ایراد بوده و با توجه به اینکه در ماده ۲۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر مقررات مربوط به امر ابلاغ در قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی ابلاغ به شخص مخاطب و مؤدی یا بستگان و یا مستخدم وی ملاک عمل است، بنابراین بند ۳ ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۸ که براساس آن در این فرض ابلاغ به هر یک از شرکاء به‌منزله ابلاغ به شریک دیگر تلقی می‌شود، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

۲. لازم به ذکر است که شکایتی جهت ابطال تبصره (۱) ماده ۳۱ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم به دیوان عدالت اداری تقدیم شده است ولی هیئت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری رأی به رد شکایت نموده است. هیئت تخصصی در رأی خود بیان داشته است: «مقرر شده است که شکایت یعنی تبصره ۱ ماده ۳۱ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۸ در خصوص این موضوع است که مسئول امر تشخیص مالیات (مسئول پرونده) اگر سابقه اظهارنظر را داشته باشد مانع رسیدگی مجدد در اجرای

مقررات نمی‌باشد و از آنجایی که در این خصوص می‌بایست دو امر راجدای از هم مورد تأمل قرار دارد مرحله اول تشخیص مأخذ مشمول مالیات و متفرعات آن و مرحله دوم سابقه اظهارنظر به‌عنوان مامور تشخیص یا کارشناس مالیاتی را دارد می‌تواند در مرحله رسیدگی در هیئت‌ها و مراحل بعدی نیز اظهارنظر نماید و از آنجایی که منع قانونی جهت این حکم وجود ندارد و ممنوعیت مربوط به تبصره ۲ ماده ۲۴۷ الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم است که رسیدگی به اعتراض مودیان و اختلاف در هیئت‌ها در یک مرحله موجب منع رسیدگی در مراحل دیگر می‌شود و ماده ۱۵ قانون ارتقای نظام سلامت اداری نیز صریحاً یا تلویحاً موید ادعای شاکی نمی‌باشد، فلذا به جهت اینکه دلیل قانونی بر مخدوش بودن مقررره مورد شکایت وجود ندارد به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رأی به رد شکایت صادر می‌نماید، رأی مزبور ظرف مدت بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت می‌باشد».

کتابنامه

- قرآن کریم.
آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم.
قانون آیین دادرسی مدنی.
قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران.
قانون تجارت.
قانون مالیات‌های مستقیم.
قانون مدنی.
اسکینی، ربیعا (۱۳۷۷). حقوق تجارت، شرکت‌های تجاری. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی، سمت.
اسکینی، ربیعا (۱۳۸۳). حقوق تجارت (کلیات، معاملات تجاری، تجار، سازمان‌دهی فعالیت تجاری). تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی، (سمت).
امامی، سید حسن (۱۳۷۶). حقوق مدنی. تهران: انتشارات اسلامی.
انصاری، مرتضی (بی‌تا). حاشیه الاستصحاب. تهران: کتابخانه مدرسه فقهت.
بکناش، محمدکاظم (۱۳۹۱). معرفت اقتصادی. قم: انتشارات مؤسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی (رحمت‌الله‌علیه).

- تقی‌زاده، ابراهیم و هاشمی، احمدعلی (۱۳۹۳). مسئولیت مدنی (ضمان قهری). تهران: انتشارات دانشگاه پیام‌نور.
- حسینی تهرانی، سید مرتضی (۱۳۶۵). شرکت و مفاهیم آن و مختصات شرکت مدنی. فصلنامه حق، (۷)، صص. ۳۲-۶۶.
- ره‌پیک، سیامک (۱۳۸۱). الزام‌های خارج از قرارداد. تهران: انتشارات اطلاعات.
- رضوی، سید علی و رضوی، سید مهدی (۱۳۹۱). قاعده فراغ دادرس. نشریه گفتمان حقوقی، پاییز و زمستان.
- ستوده تهرانی، حسن (۱۳۴۶). حقوق تجارت. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
- سیدی‌آرانی، سید عباس (۱۳۹۶). شرکت مدنی حرفه‌ای سردفتری از پیدایش تا پذیرش در ایران. تهران: انتشارات میزان.
- شهید ثانی، زین‌الدین بن علی (بی‌تا). مسالک الافهام الی تنقیح شرائع الاسلام. قم: مؤسسه المعارف الاسلامیه.
- صفائی، حسین و رحیمی، حبیب‌الله (۱۳۹۶). مسئولیت مدنی (الزامات خارج از قرارداد). تهران: انتشارات سمت.
- صقری، محمد (۱۳۹۳). حقوق بازرگانی، شرکت‌ها. قواعد عمومی، شخصیت حقوقی، تهران: انتشارات شرکت سهامی انتشار.
- طباطبائی مجاهد، سید محمد (بی‌تا). کتاب المناهل. تهران: کتابخانه مدرسه فقاقت.
- عباسی، محمدرضا و فیضی‌چکاپ، غلام‌نبی (۱۳۹۹). نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و عدم معافیت مالیاتی مشاغل حرفه‌ای. فصلنامه حقوق داری، سال هشتم، (۲۴)، صص. ۱۱۵-۱۲۵.
- عدل، مصطفی (۱۳۸۹). حقوق مدنی. قزوین: طه.
- علامه حلی، حسن بن یوسف (بی‌تا). قواعد الاحکام فی معرفه الحلال و الحرام. تهران: کتابخانه مدرسه فقاقت.
- قاسم‌زاده، سید مرتضی (۱۳۹۵). الزام‌ها و مسئولیت مدنی بدون قرارداد. تهران: انتشارات میزان.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۸). حقوق مدنی، (مشارکت‌ها - صلح). انتشارات گنج‌دانش.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۰). دوره مقدماتی حقوق مدنی، درس‌هایی از عقود معین. تهران: انتشارات گنج‌دانش.
- کاتوزیان، ناصر (۱۴۰۰). حقوق مدنی نظریه عمومی تعهدات. تهران: میزان.
- کاتوزیان، ناصر (۱۴۰۱). حقوق مدنی نظریه عمومی تعهدات. تهران: میزان.

مامقانی، عبدالله (۱۴۰۴ق). *مناهج المتقین*. قم: مؤسسه آل‌البیت.
محقق حلی، ابوالقاسم جعفر بن حسن (بی‌تا). *شرایع؛ قواعد شرکت*. بیروت: مکتبه مرکزی.
محقق سبزواری، محمد باقر بن محمد (۱۳۸۹). *کفایه الاحکام*. قم: مؤسسه النشر الاسلامی.
محمدی، ابوالحسن (۱۳۸۳). *قواعد فقه*. تهران: انتشارات میزان.
محمدی، الهام (۱۴۰۰). *آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی*. تهران: چتر دانش.
موسوی اردبیلی، عبدالکریم (بی‌تا). *فقه الشرکه علی نهج الفقه و القانون*. قم: دارالعلم مفید.

