

Reflections on the Legal Aspects of Taxation on Transfer of Property in Iran

(Type of Paper: Research Article)

Hossein Abdollahi*

Abstract

Although the property transfer tax has been studied from an economic-financial point of view, its legal aspects need further consideration. The Iranian Tax Code has categorized property transfer tax as a kind of income tax. However, a transfer tax could be considered a kind of lump-sum tax which can have positive effects on the tax assessment procedure. Verifying the transfer of property title is subject to its notarization and official registration. But in many cases there is a legal possibility of taxing transfers of property done through non-notarized conveyance deeds, which of course depends on the fulfillment of certain conditions. Also, the transfer of property can take place in various legal forms, including sale, rent on condition of ownership, settlement (solh) against consideration, gift (heba) against consideration, exchange, etc. the taxation of which is done under the law valid at the time of transfer. The method used in this research is descriptive-analytical.

Keywords

economic law, tax law, income tax, property transfer tax, direct taxes.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

* Assistant Prof., Department of Public Law, Faculty of Humanities, University of Shahed, Tehran, Iran
(Corresponding Author). Email: h.a8314@yahoo.com
Received: March 3, 2021 - Accepted: June 27, 2021



This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International, which permits others to download this work, share it with others and Adapt the material for any purpose.

تأملی بر ابعاد حقوقی مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک در ایران

(نوع مقاله: علمی - پژوهشی)

حسین عبداللهی*

چکیده

مالیات بر نقل و انتقال املاک هرچند از منظر اقتصادی-مالی مورد مذاقه صاحب‌نظران قرار گرفته، اما ابعاد حقوقی آن نیازمند تأمل بیشتری است. قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات یادشده را ذیل فصل «مالیات بر درآمد املاک» جای داده، با وجود این، ماهیت آن از نوع «مالیات مقطوع» است که این ماهیت، واجد آثار مثبتی در فرایند تشخیص مالیات خواهد بود. همچنین احراز انتقال ملک منوط به ثبت رسمی آن است، اما در موارد متعددی امکان قانونی اخذ مالیات از انتقالاتی که به شکل عادی انجام می‌گیرد نیز وجود دارد که البته به احراز برخی شروط وابسته است. همچنین واگذاری قطعی املاک در قالب‌های حقوقی متنوعی صورت می‌پذیرد، اعم از بیع، اجاره به شرط تملیک، صلح معوض، هبه معوض، معاوضه و... که تشخیص مالیات آنها به موجب قانون معتبر در زمان «انتقال» صورت می‌پذیرد. روش به‌کارگرفته‌شده در این پژوهش از نوع توصیفی-تحلیلی است.

کلیدواژگان

حقوق اقتصادی-حقوق مالیاتی- مالیات بر درآمد- مالیات بر نقل و انتقال املاک-مالیات‌های مستقیم.

مقدمه

حقوق مالیاتی فقط به جنبه‌های حقوقی مالیات مربوط می‌شود؛ نه جنبه‌های مالی، اقتصادی یا سایر جنبه‌های آن (Houtte & McLure, 2011: 12). اگر این ویژگی حقوقی مالیاتی را بپذیریم، می‌توان گفت از جمله بخش‌هایی که خصیصه یادشده انعکاس بیشتری دارد، بخش «مالیات بر درآمد املاک» است، چراکه شامل مسائل حقوقی متعدد مانند عقود «بیع، اجاره، اجاره به شرط تملیک، صلح» و موضوعاتی مانند «حق واگذاری محل، عقود محاباتی و...» خواهد بود. البته این نکته، نافذ دیگر ابعاد این حوزه از جمله آثار اقتصادی-مالی آن نیست. «تأثیر مالیات بر املاک بر نرخ رشد سالانه قیمت مسکن» (Zaichao Du, 2015)، یا «تأثیر این نوع مالیات بر توسعه شهر» (Salvator & Arsenio, 2015: 100)، تنها قسمتی از تأثیرات جانبی مالیات املاک بر حوزه اقتصادی-مالی است. اما از منظر حقوقی، ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم «واگذاری حقوق» را به شکل مطلق به منزله عامل شمول مالیات بر املاک عنوان کرده است. این «واگذاری» اعم از این است که توسط مالک «عین» انجام گیرد یا توسط مالک «منافع» (اجاره‌داری دسته دوم) یا از طریق صاحب «حق انتفاع یا حق واگذاری» یا از کسی که حق واگذاری محل به او واگذار شده یا منتفع از حق انتفاع (حبس) اتفاق بیفتد.^۱ اما بی‌تردید از مهم‌ترین و فراگیرترین آن «نقل و انتقال قطعی املاک» است. بر این اساس هر گونه واگذاری حق مالکیت نسبت به املاک در ایران توسط تمامی اشخاص حقوقی یا حقیقی به هر شخص (منتقل‌الیه) به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ ۵ درصد مشمول مالیات قرار می‌گیرد.^۲ چنانچه این انتقال به موجب اسناد رسمی صورت پذیرد، اخذ گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون از طریق دفاتر اسناد رسمی الزامی بوده و ماده ۸۰ قانون نیز تکالیفی ناظر بر تسلیم اظهارنامه از سوی مؤدیان را مقرر کرده است. با وجود این، موارد متعددی از انتقال املاک، خارج از شمول یا معاف از این مالیات است. از جمله مواردی که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی بوده (ماده ۶۵ قانون مالیات‌های مستقیم)، نقل و

۱. ر.ک: مواد ۵۲ تا ۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم. همچنین ماده ۲۹ قانون مدنی اقسام علاقه‌های حقوقی اشخاص نسبت به اموال را بر می‌شمرد. بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۱ و ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ نیز به گستره این واگذاری تصریح کرده است.

۲. ر.ک: مواد ۱ و ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم. همچنین ارزش معاملاتی نیز مطابق ترتیبات ماده ۶۴ همین قانون تعیین می‌شود. تنها مورد استثنا که ارزش معاملاتی موضوع ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم ملاک تعیین مالیات بر درآمد نقل انتقالات قطعی قرار نمی‌گیرد، فرضی است که انتقال‌گیرنده دولت یا شهرداری‌ها یا مؤسسات وابسته به آنها باشد و همچنین در مواردی که ملک به وسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم‌مقامی مالک انتقال داده می‌شود. در این موارد، چنانچه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی باشد، در محاسبه مالیات، بهای مذکور در سند به جای ارزش معاملاتی، ملاک عمل قرار خواهد گرفت (ماده ۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم).

انتقال قطعی واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها (ماده ۶۵ قانون مالیات‌های مستقیم)، املاک تملیکی به دولت در اجرای ماده ۳۴ اصلاحی قانون ثبت اسناد و املاک (ماده ۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم)، انتقال اموال موضوع ماده ۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین «فسخ معاملات قطعی املاک براساس حکم مراجع قضایی» به‌طور کلی و در سایر موارد «اقاله یا فسخ معاملات قطعی املاک تا شش ماه بعد از انجام معامله» (ماده ۶۷ قانون مالیات‌های مستقیم)^۱ را می‌توان یاد کرد.

در این پژوهش، مستفاد از احکام مالیاتی و به‌ویژه مواد ۱، ۵۲ و ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم مراد از «نقل و انتقال قطعی» هر گونه واگذاری حق مالکیت ملک در ایران توسط تمامی اشخاص حقوقی یا حقیقی به هر شخص (منتقل‌الیه) است و بر این اساس می‌بایست دو واژه «نقل» و «انتقال» را مترادف تلقی کرد. همچنین واژه «املاک» اعم است از زمین یا بنا که عرصه و اعیانی را در برمی‌گیرد.

فارغ از تصریحات قانونی مذکور، ابعاد حقوقی این نوع مالیات و فرایند وصول آن از جهات مختلف قابل تأمل و بررسی است: اساساً «ماهیت» مالیات بر نقل و انتقال املاک چیست؟ این واگذاری به موجب کدام «قالب‌های حقوقی» انجام می‌پذیرد؟ «طرق ثبت» نقل و انتقال املاک کدام‌اند و هر یک چه آثار حقوقی را به‌دنبال خواهد داشت؟ همچنین عنصر «زمان» چه آثار حقوقی را بر این موضوع مترتب خواهد کرد؟ همگی پرسش‌هایی هستند که در این پژوهش به دنبال پاسخ آنها خواهیم بود.

فرضیه‌های متناظر با پرسش‌های یادشده این است که اولاً ماهیت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک را نمی‌توان «درآمدی» دانست، بلکه از نوع «مالیات مقطوع» است؛ ماهیتی که فواید متعددی را به‌همراه دارد؛ ثانیاً متعاقب با انتقال ملک، اصل بر شمول «مالیات بر نقل و انتقال قطعی» است، چراکه «محاباتی بودن انتقالات» خلاف اصل تلقی می‌شود. همچنین هر قالب حقوقی که سبب واگذاری حقوق مالکانه نسبت به عین ملک به‌صورت معوض گردد، معامله را مشمول این نوع مالیات خواهد کرد؛ ثالثاً انتقالات، اعم از رسمی یا عادی سبب شمول مالیات یادشده می‌شود، هرچند ثبت رسمی انتقالات، عامل تسهیل در «احراز انتقال» و «وصول مالیات» خواهد بود؛ رابعاً تعیین قوانین حاکم بر موضوع، منوط به تشخیص صحیح «زمان انتقال» است که مطابق با تاریخ مندرج در سند عادی است.

تحقیقات متعددی حول موضوع کلی «مالیات بر املاک» انجام پذیرفته است. توکل (۱۳۸۶) قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی را از حیث تأثیرات آن بر مالیات نقل و انتقال املاک بررسی کرد. سبحانیان و همکاران (۱۳۹۶) به تبیین ابعاد مالیات بر عایدی سرمایه املاک و

۱. ر.ک: بخشنامه ۵۹۵۱۰ مورخ ۶۸/۱۲/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور.

مسکن پرداختند. همچنین تحقیقات متعددی «رابطه مالیات بر املاک را با توسعه شهری» بررسی کرده‌اند؛ نمونه آن تحقیق نصرافهانی و همکاران (۱۳۹۰) و پورکیخایی (۱۴۰۰) است. از منظر دادرسی مالیاتی نیز طاهری تازی (۱۳۹۴) موارد و مصادیق وقوع اختلافات مالیاتی ناظر بر مالیات بر املاک و به‌ویژه نقل و انتقال آن را احصا کرده و رستمی (۱۳۹۹) نیز به تحلیل برخی قوانین این حوزه پرداخته است.^۱ در این پژوهش اولاً بر موضوع خاص «مالیات بر نقل و انتقال املاک» تمرکز شده است؛ ثانیاً تنها از منظر حقوقی به بررسی این موضوع پرداخته خواهد شد و به ابعاد اقتصادی-مالی آن ورود نخواهیم داشت. در این زمینه تبیین «ماهیت حقوقی مالیات بر نقل و انتقال املاک»، «قالب‌های حقوقی نقل و انتقال»، «طرق مختلف ثبت» و در نهایت بررسی عنصر «زمان» در نقل و انتقال املاک، چهار بخش اصلی را تشکیل خواهد داد که به کمک رویکرد توصیفی-تحلیلی انجام خواهد پذیرفت و حسب مورد از «مقررات مالیاتی»، «آرای صادره از شورای عالی مالیاتی» و «دادنامه‌های هیأت عمومی دیوان عدالت اداری» استفاده می‌شود.

«ماهیت» مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک

تشخیص «قواعد حقوقی و احکام قانونی» حاکم بر هریک از اقسام مالیات، تابعی از تعیین «ماهیت آن مالیات» است. تشخیص این مسئله که آیا مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک از جمله موارد «مالیات بر درآمد» است یا به‌عنوان قسمتی از اقسام مالیات‌های مقطوع شناخته می‌شود، از حیث تفاوت «احکام قانونی» حاکم بر هریک شایان توجه و تأمل است، چراکه می‌دانیم برخی احکام قانونی صرفاً ناظر بر مالیات‌های عملکردی است و سایر انواع مالیات را در برنمی‌گیرد. برای مثال «قواعد مرور زمان رسیدگی به مالیات مؤدیان» به صراحت مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً ناظر بر «مالیات‌های عملکردی» است و شامل سایر انواع مالیات‌ها نخواهد شد.

برای تعیین ماهیت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک در نگاه اول شاید گفته شود که احکام قانونی این نوع مالیات ذیل «فصل اول باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم» (مالیات بر درآمد املاک) جای گرفته است. همچنین این فصل از قانون دارای تکالیف عام قانونی است که ناظر بر «کلیه مؤدیان مالیاتی این فصل» از جمله «مؤدیان مالیات نقل و انتقال قطعی» است؛ مانند تکلیف به ارائه اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۸۰ قانون که همگی می‌توانند مؤید وجود ماهیت یکسان برای تمامی اقسام مالیات این فصل (ماهیت درآمدی) تلقی شود. اما برخلاف

۱. البته برخی پژوهشگران نیز به بهینه‌سازی این نوع مالیات‌ها با کمک مدل‌های اقتصادی پرداخته‌اند، مانند ممتازان و همکاران (۱۳۸۳) که از جمله تحقیقات با رویکرد اقتصادی به‌شمار می‌آید.

این دیدگاه باید توجه داشت که نکات مذکور نمی‌تواند «ماهیت درآمدی» را برای مالیات بر نقل و انتقال املاک به اثبات رساند، چراکه بررسی سابقه تاریخی این موضوع نشان می‌دهد در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مالیات نقل و انتقال قطعی املاک به دو روش «درآمدی» و «غیردرآمدی» پیش‌بینی شده بود. بدین نحو که طبق ماده ۵۹ قانون یادشده مالیات نقل و انتقال قطعی املاکی که تاریخ تملک انتقال‌دهنده آن قبل از اجرای این قانون بوده، ۴ درصد ارزش معاملاتی در زمان فروش تعیین شده بود که مالیات غیردرآمدی یا مقطوع خوانده می‌شد و طبق ماده ۶۰ این قانون، درآمد مشمول مالیات در مورد نقل و انتقال قطعی املاکی که تاریخ تملک آنها پس از اجرای این قانون بود، عبارت بود از ارزش معاملاتی زمان فروش نسبت به ارزش معاملاتی زمان تملک. بر این اساس می‌توان نتیجه‌گیری کرد که مطابق قانون مصوب ۱۳۶۶ ماهیت مالیات بر نقل و انتقال املاک نسبت به «املاکی که تاریخ تملک انتقال‌دهنده آن قبل از اجرای این قانون بوده» به صورت «مالیات غیردرآمدی یا مقطوع» تعیین شده و اگر تاریخ تملک «بعد از اجرای این قانون» باشد، ماهیت مالیات «درآمدی» تعیین شده بود. سپس با تصویب «قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ و ۱۳۸۰/۱۱/۲۷» و حذف «ماده ۶۰ قانون مصوب ۱۳۶۶» مالیات درآمدی از نقل و انتقال املاک ملغی شد و مالیات نقل و انتقال املاک به صورت مقطوع و غیردرآمدی شد.

بنابراین صرف قرار گرفتن احکام قانونی مالیات نقل و انتقال املاک در فصل اول باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم که به دلیل ارتباط موضوعی آن (ملک) در فصل مالیات بر درآمد املاک باقی مانده و همچنین برخی احکام مشترک برای تمامی اقسام مالیات‌های این فصل - مانند تکلیف به ارائه اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۸۰ قانون - موجب نخواهد شد که ماهیت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک را از نوع «درآمدی» تلقی کنیم؛ بلکه ماهیت واقعی آن از نوع «مالیات مقطوع» است. این موضوع از رأی اکثریت شورای عالی مالیاتی به شماره ۲۴-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۹/۱۶ نیز قابل استنباط است^۱ و دارای دو نتیجه است: اول اینکه بدین ترتیب تفاوت بارز مالیات بر نقل و انتقال املاک با سایر انواع مالیات بر ملک مشخص می‌شود. در موارد اخیر (سایر موارد مالیات بر درآمد املاک) شرط «تحقق درآمد» ضروری است و بر همین اساس نیز برای نمونه «رهن غیرتصرفی» که فی‌نفسه موجب تحقق درآمد برای رهن نمی‌گردد

۱. مطابق رأی یادشده «از آنجایی که مالیات نقل و انتقال املاک موضوعاً در شمول مالیات‌های عملکردی نبوده و در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالکین می‌باشد بنابراین عدم ایفای تکالیف قانونی از سوی مالکین ذی‌ربط یا عدم اعلام به‌موقع دفاتر اسناد رسمی در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد به‌منظور پرداخت مالیات مزبور موجب مرور زمان مالیات نقل و انتقال املاک نخواهد بود.» (شورای عالی مالیاتی، ۱۳۹۶: بند ۱). شایان ذکر است این رأی به موجب رأی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۷۲۸ مورخ ۲۸ تیر ۱۳۹۹ مطابق قانون تشخیص داده شده است.

مشمول احکام مالیات بر درآمد اجاره املاک نخواهد بود، چراکه این نوع مالیات، به‌عنوان مالیات بر درآمد تلقی می‌شود^۱، درحالی‌که مالیات بر نقل و انتقال قطعی اساساً ماهیت درآمدی ندارد و شرط تحقق درآمد برای آن لحاظ نمی‌شود. دوم اینکه احکام خاصی که صرفاً ناظر بر «مالیات بر عملکرد» است، قابل تسری به مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک نخواهد بود. برای مثال انقضای مهلت‌های مقرر در مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم (یک سال و پنج سال) به شمول قواعد مرور زمان مالیاتی نسبت به این نوع از مالیات‌ها منجر نخواهد شد. به‌نظر می‌رسد تغییر نگرش قانونگذار در مورد تبدیل ماهیت مالیات از نوع «درآمدی» به «مقطوع» قابل دفاع باشد. کین^۲ و همکاران (۲۰۰۶) معتقدند از آنجا که مؤدیان مالیاتی نمی‌توانند با تغییر رفتار خود بر میزان مالیات مقطوع تأثیر بگذارند، هیچ تحریفی در تعیین مالیات وجود ندارد. همچنین این نوع مالیات، انگیزه کار صاحبان سرمایه را افزایش می‌دهد، زیرا به نسبت درآمدی که دارند، مالیات کمتری نسبت به اقشار ضعیف می‌پردازند. از سوی دیگر سیستم مالیاتی یک کشور باید به‌گونه‌ای طراحی شود که فهم آن برای مؤدی عام، به‌راحتی میسر باشد و به‌گونه‌ای پیچیده نباشد که مؤدی شیوه محاسبه و تعیین آن را درک نکند و همچنین می‌بایست جمع‌آوری مالیات برای دستگاه مالیاتی نیز به‌راحتی انجام گیرد (Gaisbauer, 2015: 15). این قبیل ملاحظات که تحت عنوان فرایندهای «ساده‌سازی مالیاتی»^۳ (James, 2015: 280) نیز از آن یاد شده، هرچند از بررسی میزان «کسب سود مؤدی» صرف‌نظر می‌کند، اما در مغایرت با عدالت مالیاتی – به‌مثابه یکی از مهم‌ترین اهداف اخذ مالیات – تلقی نمی‌شود. البته مشروط بر اینکه قانونگذار در کنار اخذ این قبیل مالیات‌های مقطوع اقدام به پیش‌بینی پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر عایدی املاک نیز کند تا سبب کنترل فعالیت‌های سوداگرانه، نوسانات قیمت^۴ و در نهایت کمک به تحقق عدالت مالیاتی شود.

۱. «قالب‌های حقوقی» نقل و انتقال قطعی املاک

۱. مستنبط از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۶/۴ مورخ ۱۳۸۶/۱۱/۱۹. به موجب این رأی: «قانونگذار به شرح ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم در مقام تعیین مالیات بر درآمد املاکی که به طرق مختلف مذکور در آن ماده به تصرف غیر داده می‌شود، منحصرأ در مورد رهن تصرف، رهن را مشمول مالیات اعلام داشته است. نظر به مراتب فوق‌الذکر و اینکه به حکم مقنن مطالبه مالیات منوط به کسب درآمد براساس مقررات مربوط است و حکم مقرر در ماده (۱۸۷) قانون فوق‌الاشعار نیز مؤید این معنی است، بنابراین اطلاق بخشنامه شماره ۶۰۰۴۸-۴۶۳۸-۵ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۲۴ و تعمیم حکم مقنن به «رهن غیرتصرفی» خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی تشخیص داده می‌شود و مستنداً به بند یک ماده (۱۹) و ماده (۴۲) قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ عبارت «یا غیرتصرفی» از متن بخشنامه مزبور ابطال و حذف می‌شود» (هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ۱۳۸۶: بند ۱).

2. Keen

3. Tax simplification

۴. ر.ک: سبحانیان و همکاران، ۱۳۹۶: ۹۴.

از اصلی‌ترین موضوعاتی که در بررسی ابعاد حقوقی مالیات بر نقل و انتقال املاک باید مدنظر قرار داد، احصای قالب‌های حقوقی است که به موجب آنها نقل و انتقال ملک صورت می‌گیرد. نقل و انتقال قطعی املاک به موجب کدام قالب‌های حقوقی محقق می‌شود تا مشمول مالیات یادشده شود؟ پاسخ به این پرسش، دایره شمول این مالیات را برای بازیگران نظام مالیاتی (دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان) مشخص خواهد کرد.

پیش از پاسخ به این پرسش لازم است نکته‌ای درباره «اصل اولیه» در تشخیص نوع قالب حقوقی در انتقال املاک -از حیث معوض بودن یا نبودن انتقالات- مطرح شود. «تشخیص اصل اولیه در مورد معوض و یا غیرمعوض بودن نقل و انتقال ملک» از دو حیث ثمربخش خواهد بود: اولاً تعیین «مقررات حاکم بر هر واگذاری» منوط به تشخیص ماهیت حقوقی آن -از حیث معوض یا مجانی بودن- است؛ ثانیاً در صورت «شک و تردید» در کشف ماهیت حقوقی واگذاری ملک، اصل یادشده راهگشا است (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۲: ۴) و ما را از تردید خارج می‌کند.^۱ در این مورد اصل بر نقل و انتقال املاک «به صورت معوض» است و باید مجانی بودن انتقالات ملک را به عنوان یک استثنا بر اصل دانست که نیازمند اثبات و احراز است.^۲ اساساً اصل بر این است که انتقال منافع به صورت «معوض و غیرمجان» انجام شده باشد، چراکه در مبادلات اقتصادی، «معاملات محاباتی و واگذاری به شکل مجانی» امری استثنایی تلقی می‌شود.^۳ حال در صورت احراز غیرمعوض بودن از طریق اقرار^۴ منتفع یا وجود مدارک متقن دیگر، منتفع مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.^۵

۱. «اصل» در لغت به معنای «پایه و ریشه» است و معانی اصطلاحی مختلفی برای آن ذکر شده که از آن جمله، «دستورالعمل شارع نسبت به افراد در حال شک و تردید، بدون آنکه در دستور مزبور، کشف از واقع ملحوظ شده باشد» است. اصل در این معنی در مقابل ظاهر، دلیل و اماره به کار می‌رود و در حقوق جدید به آن فرض قانونی و در فقه آن را اصل عملی هم می‌گویند (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۲: ۴).

۲. ر.ک: شهیدی، ۱۳۸۸: ۹۱.
۳. در عقد بیع معمولاً طرفین می‌کوشند تا حد ممکن تعادل ارزش عوضین حفظ شود. هر گاه میان ارزش عوضین تفاوتی فاحش و عدم تعادل غیرقابل مسامحه وجود داشته باشد و طرف متضرر هنگام عقد از ارزش مورد معامله آگاه نباشد، به استناد خیار غبن حق برهم زدن معامله را خواهد داشت. اما اگر به لحاظ امور عاطفی و مانند آن، از روی علم و عمد، تعادل ارزش عوضین مورد توجه قرار نگیرد (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۰: ۱۷۷) و ارزش مبیع و ثمن بیش از حد متفاوت باشد، این عدم تعادل را «محابات» می‌نامند و به چنین بیعی، بیع محاباتی می‌گویند (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۲: ۳۳).

۴. مطابق ماده ۱۲۵۹ قانون مدنی: «اقرار عبارت از اخبار به حقی است برای غیر بر ضرر خود».
۵. همچنین ر.ک: بند «د» بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ سازمان امور مالیاتی. شایان ذکر است به عقیده برخی حقوقدانان چنانچه «تشخیص ماهیت قراردادهای» توسط مأموران مالیاتی متفاوت با قالب حقوقی که توسط مؤدی اعلام شده باشد می‌تواند در مواردی تعرض آشکار به حقوق خصوصی اشخاص از قبیل حاکمیت اراده و آزادی قراردادهای، وقوع نتایج غیرمعقول مانند دو ماهیتی شدن قراردادهای، نادیده انگاشتن اراده

پس از بیان این نکته مقدماتی به احصای قالب‌های حقوقی انتقال املاک پرداخته می‌شود: متداول‌ترین قالب حقوقی جهت نقل و انتقال قطعی املاک انتقال به موجب «عقد بیع» است. همچنین از مواردی که امکان تحقق عقد بیع در آن وجود دارد، انعقاد «قرارداد اجاره به شرط تملیک» است، چراکه به موجب ماده ۵۷ آیین‌نامه تسهیلات اعطایی بانکی (آیین‌نامه فصل سوم عملیات بانکی بدون ربا) مصوب هیأت وزیران در تاریخ ۱۳۶۲/۱۰/۱۴ «اجاره به شرط تملیک عقد اجاره‌ای است که در آن شرط شود مستأجر در پایان مدت اجاره و در صورت عمل به شرایط مندرج در قرارداد، عین مستأجره را مالک گردد»^۱. بر این اساس در ابتدای تحقق این عقد، منافع مال منتقل می‌شود و در صورت عمل به شرایط (به‌ویژه پرداخت اقساط) عین مال نیز در قالب عقد بیع به مستأجر منتقل خواهد شد.^۲ همچنین مطابق ماده ۵۸ آیین‌نامه مذکور اصلاحی ۱۳۸۱/۵/۳۰ بانک‌ها می‌توانند به‌منظور ایجاد تسهیلات لازم جهت گسترش امور خدماتی، کشاورزی، صنعتی و معدن، ساختمان و مسکن، بازرگانی و کسب و کار و مصرف کالاهای بادوام ساخت داخل کشور به عنوان موجر، مبادرت به معاملات اجاره به شرط تملیک نمایند. شایان ذکر است در فرایند مذکور عملاً دو انتقال (دو بیع) صورت خواهد گرفت، چراکه ضمن معامله بین طرفین، بانک نیز به قصد اعطای تسهیلات وارد معامله شده و به‌جای انتقال گیرنده واقعی، سند به نام بانک صادر می‌شود و پس از بازپرداخت تسهیلات، سند به نام انتقال گیرنده واقعی صادر خواهد شد. در این فرایند هرچند دو بیع صورت گرفته است، با توجه به اینکه این دو انتقال ماهیتاً ناظر بر یک قرارداد (قرارداد اجاره به شرط تملیک) است، از این رو اخذ صرفاً یک فقره مالیات از انتقال‌دهنده مجاز بوده و اخذ مالیات مجدد هنگام تنظیم سند به نام انتقال گیرنده واقعی، مصداق مالیات مضاعف و مغایر قانون است.^۳ شایان ذکر است بنابر

اشخاص و... باشد. (چراغی و همکاران، ۱۳۹۹: ۱۲۱).

۱. در ماده ۱ دستورالعمل اجرایی اجاره به شرط تملیک مصوب ۱۳۶۳/۱/۱۹ شورای پول و اعتبار نیز به این تعریف اشاره شده است. حقوقدانان نیز اجاره به شرط تملیک را یکی از عقود معینی می‌دانند که عرف تجاری شرایط آن را تعیین می‌کند و از نظر تحلیلی، عقد اجاره است همراه با وعده به انجام بیع. (کاتوزیان، ۱۳۹۹: ۲۹۲).

۲. برای مطالعه بیشتر ر.ک: اسلامی پناه و عباسیان، ۱۳۸۸: ۴۳-۲۳.

۳. به موجب رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۳۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۱/۱۹ «با توجه به مواد ۵۹ و ۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم اخذ مالیات بر نقل و انتقال قطعی اعم از بیع و غیر آن تجویز گردیده است و عقد اجاره به شرط تملیک در مدت اجاره، معلق و مشروط به تحقق شرایط آن می‌باشد و در این مدت انتقال قطعی صورت نمی‌پذیرد. لذا در مواردی که ضمن معامله بین طرفین، بانک نیز به قصد اعطای تسهیلات وارد معامله شده و به‌جای انتقال گیرنده واقعی سند به نام بانک صادر می‌گردد، فقط یک فقره مالیات از انتقال‌دهنده اخذ و موقع تنظیم سند به نام انتقال گیرنده واقعی مالیات دیگری نباید مطالبه شود و چون در این مدت، انتقال قطعی صورت نمی‌پذیرد، نمی‌تواند واجد آثار انتقال قطعی و تبعات ناشی از آن از جمله تکلیف انتقال‌دهنده به پرداخت مالیات باشد، بنابراین قسمت دوم بند یک بخشنامه شماره

توضیحات مذکور، نمی‌توان پیش از انتقال نهایی به خریدار به این دلیل که املاک مذکور مورد استفاده غیرمالک است، اقدام به اخذ مالیات بر درآمد اجاره کرد.^۱

همچنین در یک مورد، مقنن از نظر مالیاتی، «قرارداد اجاره» را نیز در حکم بیع تلقی کرده و آثار قرارداد بیع را بر آن مترتب می‌کند. این مورد ناظر بر مستأجران املاک اوقافی؛ اعم از اینکه اعیان مستحدثه در آن داشته یا نداشته باشند است که نسبت به عرصه، مشمول مالیات بر درآمد املاک خواهند بود و در محاسبه مالیات این گونه مؤدیان تاریخ اجاره به جای تاریخ تملک منظور خواهد شد.^۲

به جز عقد بیع، نقل و انتقال در قالب عقود مانند «صلح معوض» و «هبه معوض» نیز ملک را مشمول این نوع از مالیات قرار خواهد داد. همچنین اگر انتقالات در قالب «عقد معاوضه» باشد، یعنی عوضین، هر دو ملک باشند، در واقع «دو بیع همزمان» صورت پذیرفته و لذا پرداخت دو مالیات نیز ضروری است و باید هر یک از متعاملین، مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را بپردازند (ماده ۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم). باید مدنظر داشت از آنجا که بیع عبارت است از تملیک عین به عوض معلوم (ماده ۳۳۸ قانون مدنی) و تناسب ارزش اقتصادی عوضین در آن شرط است (شهییدی، ۱۳۸۸: ۹۲)، لذا نقل و انتقالات بلاعوض مانند انتقالاتی که در قالب هبه غیرمعوض، صلح غیرمعوض، وقف، نذر، حبس، وصیت و... صورت می‌پذیرد، مشمول این نوع از مالیات نیست و حسب مورد، مطابق مقررات مربوطه (مالیات بر درآمد اتفاقی، مالیات بر ارث و...) تعیین تکلیف خواهد شد.

پرسشی که در مورد قالب‌های حقوقی انتقال قطعی قابل طرح است، اینکه آیا به موجب «تقسیم اموال مشاع» نیز نقل و انتقال حقوق مالکانه متصور است و بر این اساس می‌توان اخذ مالیات کرد؟ مستفاد از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۶/۵ مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹ تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی و لزوم پرداخت یا اصلاح یا سازش مابه التفاوت سهام مالکان مشاع در پایان تقسیم از مصادیق درآمدهای مشمول مالیات محسوب نمی‌شود.^۳ اما رأی

۱۳۸۵/۹/۱۱ مورخ ۲۱۱/۲۷۰۰/۴۱۰۱۹ سازمان امور مالیاتی کشور که مفهم و متضمن وقوع انتقال قطعی براساس اجاره به شرط تملیک می‌باشد و براساس آن متعاملین عقد اجاره به شرط تملیک را مکلف به پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی می‌نماید، مغایر قانون تشخیص می‌گردد و به استناد بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد» (هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ۱۳۸۹: بند ۱).

برای مطالعه دیدگاه مخالف با این رأی ر.ک: چراغی و همکاران، ۱۳۹۹: ۱۴۸.

۱. ر.ک: بخشنامه ۵۶۱۰۲ مورخ ۱۳۷۱/۱۱/۱۴ سازمان امور مالیاتی.

۲. مستنبط از ماده ۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم.

۳. مطابق رأی یادشده: «به صراحت اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. نظر به مراتب فوق الذکر و اینکه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است و تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی و لزوم پرداخت یا اصلاح یا سازش مابه التفاوت سهام مالکین

یادشده محل تأمل است، چراکه هرچند افراز و تقسیم املاک مشاع به نسبت حصه هریک از مالکان -در صورتی که ارزش سهم هریک از مالکان مشاعی پس از تفکیک با ارزش حصه آنها قبل از تفکیک، تفاوتی نداشته باشد- مشمول هیچ‌گونه مالیات؛ اعم از مالیات بر درآمد املاک یا مالیات بر درآمد اتفاقی نخواهد شد، اما به‌نظر می‌رسد در مواردی که ارزش سهم برخی از مالکان پس از تقسیم یا تفکیک، نسبت به ارزش سهم آنها قبل از تقسیم یا تفکیک «بیشتر» شود، چنانچه بابت آن وجهی به کسانی که ارزش سهم آنها کاهش یافته است، پرداخت شود، می‌بایست دریافت‌کنندگان وجه نسبت به مبلغ اضافی که عایدشان می‌شود، مشمول مالیات بر نقل و انتقال قطعی شوند، چراکه ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم به‌نحو مطلق هر گونه درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک را مشمول مالیات بر درآمد املاک دانسته است. از این رو حتی اگر این امر را معامله نیز قلمداد نکنیم، انتقال حقوق به موجب تقسیم‌نامه اموال مشاع نیز طبعاً مصداقی از «واگذاری» است و مشمول حکم یادشده خواهد بود. همچنین به‌نظر می‌رسد در صورت عدم پرداخت وجه یا پرداخت وجه کمتر از میزان واقعی نیز مالکانی که ارزش سهم آنها به نسبت قبل تقسیم و تفکیک، بیشتر شود، می‌بایست مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی به‌شمار روند، چراکه ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم «تحصیل درآمد به هر عنوان اعم از معاملات محاباتی و بلاعوض» را مشمول دانسته است.^۱

«طرق ثبت» نقل و انتقال قطعی املاک

مراد از طریق (شیوه) انتقال قطعی، ثبت نقل و انتقالات به موجب سند «رسمی» یا «عادی» است. از آنجا که شیوه‌های متفاوت در نقل و انتقال املاک به تفاوت‌هایی از جمله از حیث «شروط احراز انتقال» و «ترتیبات اجرایی وصول مالیات» خواهد شد، لذا بررسی این موضوع

مشاع در پایان تقسیم از مصادیق موارد مصرح در مادتين ۱۱۹ و ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر درآمدهای مشمول مالیات محسوب نمی‌شود، بنابراین بخشنامه‌های شماره ۳۴۷۹۲/۲۰۳۶/۲۰ مورخ ۱۳۶۶/۹/۱ و ۴۸۲۶۰/۲۵۶۰/۲ مورخ ۱۳۶۶/۱۱/۳ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی از جهت اینکه امر تقسیم را به شرح مندرج در مصوبات مزبور مشمول مالیات اعلام داشته است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط تشخیص داده می‌شود و به استناد بند «الف» ماده ۱۹ و ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ ابطال می‌گردند. بر مبنای این رأی، استدلال شده است که «تقسیم‌نامه از دیدگاه حقوق مالیاتی ایران، معامله به‌شمار نمی‌آید و واجد آثار انتقال قطعی ملک نمی‌باشد. از این رو مالیات به آن تعلق نمی‌گیرد.» (طاهری تار، ۱۳۹۴: ۱۳۱).

۱. این رویکرد مطابق رأی شماره ۱۰۸۹۸ مورخ ۱۳۶۷/۱۰/۱۸ شورای عالی مالیاتی نیز است. البته هرچند رأی یادشده صراحتاً توسط دیوان عدالت اداری ابطال نشده است، این رأی با توجه به ملاک رأی شماره ۸۶/۵ مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری منسوخ و غیرمعتبر تلقی می‌شود.

حائز اهمیت است. نقل و انتقال قطعی املاک به موجب سند رسمی، علی‌القاعده معتبر است، چراکه مطابق ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک همین که ملکی مطابق قانون در دفاتر اسناد رسمی به ثبت رسیده، دولت فقط کسی را که ملک به اسم او ثبت شده یا کسی را که ملک مزبور به او منتقل شده و این انتقال نیز در دفتر املاک به ثبت رسیده است، مالک خواهد شناخت. همچنین مطابق ماده ۴۷ قانون یادشده، ثبت تمامی عقود و معاملات در خصوص عین یا منافع اموال غیرمنقول در دفاتر اسناد رسمی ضروری است. بر این اساس واگذاری ملک، بدون تنظیم سند رسمی از حیث مالیاتی قاعدتاً در حکم اجاره خواهد بود، چراکه به موجب این انتقالات صرفاً «انتقال منافع ملک» بدون واگذاری مالکیت عین، معتبر و قانونی تلقی می‌شود. علی‌رغم قاعده کلی مذکور اما در دو حالت، نقل و انتقالات عادی نیز معتبر است و مشمول مالیات بر نقل و انتقال قطعی قرار می‌گیرد: الف) چنانچه با توجه به محل وقوع ملک و عرف محل، معامله املاک به صورت عادی نیز رایج باشد، مانند املاک دستداری^۱ موضوع ماده ۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم و یا واحدهای مسکونی متعلق به شرکت‌های سازنده مسکن موضوع تبصره ۱۰ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم^۲ و ب) همچنین مطابق ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم اداره امور مالیاتی می‌تواند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هر گونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی کنند. از این رو با توجه به عمومیت اسناد و مدارک مذکور در این ماده که شامل اسناد عادی نیز می‌شود، احراز انتقال قطعی ملک به موجب اسناد عادی با توجه به مدارک مثبت و تحقیقات معموله توسط سازمان به‌نحوی که معلوم شود هیچ‌گونه مال‌الاجاره‌ای وجود نداشته است نیز ممکن است.^۳

۱. در کتاب‌های ترمینولوژی حقوق تعریفی از اصطلاح دستداری ارائه نشده است. این عنوان، تأسیسی کاملاً عرفی است که اعتبار خود را از عرف و عادات مسلم و رایج بین مردم در طول سال‌های متمادی کسب کرده است و شباهت زیادی با حق کسب و پیشه در اجاره اماکن تجاری دارد. هنگامی این عنوان ایجاد می‌شود که شخصی با اجازه مالک در زمینی تصرف کرده و اقدام به احیای زمین و ایجاد آبادانی در آن زمین به‌صورت مستمر کند. در این نوع املاک، مالک به استناد اسناد مالکیت نمیتواند حق متصرف را نادیده گرفته و خلع ید وی را بخواهد. همچنین متصرف نیز نمیتواند به استناد تصرفات طولانی‌مدت و بدون معارض خود در ملک متعلق به دیگری ادعای مالکیت نسبت به ملک مزبور نماید و ابطال اسناد مالکیت مالک را تقاضا کند (محمدی و اسدیان، ۱۳۹۵: ۲۴۴). در املاک دستداری هرچند متصرف، دارای تمامی حقوق مالکانه نیست، چنانچه وی تمامی حقوق خود نسبت به ملک را به دیگری منتقل کند، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک می‌شود.

۲. به موجب این تبصره: «واحدهای مسکونی متعلق به شرکت‌های سازنده مسکن که قبل از انتقال قطعی و طبق اسناد و مدارک مثبت به موجب قرارداد واگذار می‌گردد مادام که در تصرف خریدار می‌باشد، در مدت مذکور اجاری تلقی نمی‌شود و لحاظ مالیاتی با خریدار مانند مالک رفتار خواهد شد مشروط بر اینکه مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون به مأخذ تاریخ تصرف پرداخت شده باشد.»

۳. مستنبط از بند «و» بخشنامه ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ و همچنین رأی شماره ۱۱۸۱۸ مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۹ و

«شیوه انتقال قطعی املاک» می‌تواند بر «ترتیبات اجرایی وصول مالیات» نیز مؤثر واقع شود. اگر خریدار در ضمن قرارداد انتقال قطعی ملک که به صورت «رسمی» تنظیم شده، تعهد به پرداخت بدهی‌های مالیاتی ملک کند، سازمان امور مالیاتی حق مراجعه به هر دو طرف قرارداد را به صورت تضامنی دارد، چراکه به موجب ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم کسانی که پرداخت مالیات دیگری را به صورت رسمی تعهد کرده باشند، در حکم مؤدی محسوب می‌شوند و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد^۱ که این موضوع در بند «ج» ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵ نیز مورد اشاره قرار گرفته است.^۲ اما چنانچه قرارداد یادشده به صورت «عادی» تنظیم شده باشد از آنجا که برخلاف اسناد رسمی، این اسناد می‌توانند توسط طرف قرارداد (متعهد به پرداخت مالیات) مورد انکار و تردید قرار گیرند، از این رو علی‌القاعده سازمان نمی‌تواند براساس آنها اقدام به اخذ مالیات از طرف قرارداد کند؛ مگر مفاد این اسناد به نحوی مورد تأیید مؤدی قرار گیرد -مثلاً ثبت در اسناد و دفاتر قانونی مؤدی و...- در این حالت می‌تواند به منزله اقرار وی به شمار آید^۳ و در نتیجه سازمان می‌تواند براساس این گونه اسناد عادی نیز اقدام به اخذ مالیات کند. همچنین ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم سازمان را مجاز به مراجعه و رسیدگی به هر گونه اسناد و مدارک جهت تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان شناخته

رأی شماره ۳۰/۴/۱۱۸۸۶ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۱۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی. همان گونه که ذکر شد در این موارد، احراز اینکه هیچ گونه مال الاجاره‌ای وجود نداشته از شروط تعلق مالیات بر نقل و انتقال قطعی است.
۱. ر.ک: پاسخ اداره کل فنی سازمان به شماره ۴۷۵۷-۱۱ مورخ ۸۵/۱۲/۲۴. به موجب این اظهار نظر: «مراد از تعهد در ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم تعهدی است که طبق سند رسمی به عمل آمده که در این صورت واحد امور مالیاتی ذیربط می‌تواند پس از طی مراحل مربوط به تشخیص درآمد و قطعیت موضوع، مالیات متعلق را از متعهد با رعایت مقررات وصول نماید...»

۲. به موجب این بند «دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاصا حساب مالیاتی و بدهی موضوع ماده (۳۷) قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴ را از انتقال‌دهنده مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید نمایند مگر اینکه انتقال‌گیرنده ضمن سند تنظیمی، متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسئولیت تضامنی خواهند داشت». البته هرچند در سال ۱۳۹۴ به موجب ماده ۲۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی، استثنای مذکور در این بند لغو شد، اما به نظر نمی‌رسد که لغو آن اصل امکان تعهد طرف مقابل به پرداخت مالیات به موجب سند رسمی را مخدوش کند و اثر لغو، تسری صدر بند به تمامی حالات است. به بیان دیگر، حتی در صورتی که انتقال‌گیرنده ضمن سند تنظیمی، متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد نیز دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاصا حساب مالیاتی و بدهی موضوع ماده (۳۷) قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴ را از «انتقال‌دهنده» مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید کنند.

۳. ر.ک: امامی، ۱۳۹۰: ۲۳. همچنین طبق ماده ۱۲۸۱ قانون مدنی «قید دین در دفتر تاجر به منزله اقرار کتبی است.»

است.^۱ حتی چنانچه سازمان نتواند به موجب اسناد عادی، اقدام به اخذ مالیات کند، این امر نافی امکان مراجعه بعدی سازمان و همچنین مؤدی اصلی (فروشنده، موجر یا...) به مراجع قضایی جهت اثبات قرارداد و الزام طرف مقابل به اجرای مفاد آن -از جمله پرداخت مالیات توسط وی- نخواهد بود. نکته‌ای که باید مدنظر داشت اینکه در هریک از انواع انتقالات مذکور «اگر هدف توافق این باشد که دین مالیاتی از ذمه مؤدی خارج و بر ذمه شخص ثالث قرار گیرد، این امر به علت مغایرت با قوانین امره مالیاتی، معتبر نیست. ولی اگر هدف توافق آن باشد که دین در ذمه خود مؤدی باقی بماند و در عین حال شخص ثالث نیز موظف به پرداخت آن باشد این توافق صحیح به نظر می‌رسد» (رستمی و عبادی بشیر، ۱۳۹۶: ۵۳۱).

«زمان» نقل و انتقال قطعی املاک

تعیین صحیح «زمان نقل و انتقال حقوق مالکانه» این اثر حقوقی مهم را به دنبال دارد که «قانون مالیاتی معتبر» را مشخص خواهد کرد. قانون حاکم بر انتقالات، همان قانون حاکم در زمان «واگذاری» است و بنابراین مواردی چون «محاسبه درآمد مشمول مالیات املاک» و «تعیین ارزش معاملاتی» براساس «تاریخ واگذاری» انجام خواهد پذیرفت. باید توجه داشت چنانچه واگذاری به موجب «سند عادی» انجام گیرد، تاریخ آن همان «تاریخ مندرج در سند عادی» خواهد بود و این نکته در موضوع انتقال منافع ملک نیز صادق است. به موجب ماده ۴۶۹ قانون مدنی «مدت اجاره از روزی شروع می‌شود که بین طرفین مقرر شده است و اگر در عقد اجاره ابتدای مدت ذکر نشده باشد از وقت عقد محسوب است». از سوی دیگر، چنانچه انتقال به موجب «سند رسمی» انجام شود و تاریخ تنظیم سند رسمی با تاریخ انعقاد قرارداد (تاریخ انتقال) یکسان باشد، طبعاً در تشخیص تاریخ انتقال، اختلافی مطرح نخواهد شد. اما در صورتی که تاریخ انتقال مندرج در «سند عادی» مقدم بر تاریخ تنظیم «سند رسمی» باشد، مطابق ماده ۷۰ قانون ثبت اسناد و املاک کشور سندی که مطابق قوانین به ثبت رسیده، رسمی است و «تمام محتویات» و امضاهای مندرج در آن معتبر خواهد بود؛ مگر مجعولیت آن ثابت شود.^۲ بنابراین در این حالت نیز «تاریخ انتقال به موجب سند عادی» که از جمله «محتویات» سند رسمی است، معتبر و ملاک تعیین زمان انتقال خواهد بود. شایان ذکر است هر چند ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی مقرر می‌دارد که در اسناد رسمی «تاریخ تنظیم» معتبر است^۳،

۱. به هر طریق بتوان در مورد اسناد عادی باتوجه به قرائن، صدور سند را اثبات کرد، نوشته سندیت خواهد داشت (شمس، ۱۳۸۹: ۹۰).

۲. ر.ک: شمس، ۱۳۸۹: ۸۶-۸۱.

۳. ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی: «در اسناد رسمی تاریخ تنظیم معتبر است حتی بر علیه اشخاص ثالث ولی در اسناد

اما با استناد به این ماده نمی‌توان «تاریخ انعقاد قرارداد مندرج در سند رسمی» را به‌عنوان ملاک تشخیص زمان نقل و انتقال قطعی ملک دانست. در واقع ماده یادشده درصدد اثبات قابلیت استناد و خدشه‌ناپذیری مفاد اسناد رسمی از جمله تاریخ تنظیم آن در مقایسه با اسناد عادی است و لذا این ماده در راستای مفاد ماده ۷۰ قانون ثبت اسناد و املاک کشور تلقی می‌شود.^۱ بنابراین در صورت تفاوت در تاریخ تنظیم سند رسمی و تاریخ مندرج در قرارداد عادی، تاریخ اخیر ملاک قرار می‌گیرد و بدین ترتیب «احکام قانونی معتبر در زمان انتقال عادی» - و نه زمان تنظیم سند رسمی - معتبر خواهد بود.^۲

نتیجه‌گیری

سیر قانونگذاری مالیاتی نشان می‌دهد مالیات بر نقل و انتقال املاک از «ماهیت درآمدی» به ماهیت «مالیات مقطوع» تغییر شکل داده است. با توجه اینکه مالیات‌های مقطوع به ساده‌سازی در فرایند تشخیص مالیات کمک چشمگیری می‌کند، از این‌رو از این حیث برای دستگاه مالیات‌ستانی و مؤدیان مفید تلقی می‌شود؛ اما دغدغه اصلی نظام حقوق مالیاتی که توزیع ثروت و ایجاد عدالت مالیاتی است، هنگامی به‌نحو شایسته‌تر جامعه عمل می‌پوشد که مالیات دریافتی تابعی از درآمد مؤدی باشد و کنترل فعالیت‌های سوداگرانه و تنظیم بازار مسکن را نیز هدف قرار دهد. البته این سخن به معنای لزوم تبدیل ماهیت این مالیات از مقطوع به درآمدی نیست،

عادی تاریخ فقط درباره اشخاصی که شرکت در تنظیم آنها داشته و ورثه آنان و کسی که به نفع او وصیت شده معتبر است.»

۱. مستنبط از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۶/۳ مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹. به موجب این رأی: «به صراحت صدر ماده ۴۶۸ قانون مدنی، مدت اجاره از روزی شروع می‌شود که بین طرفین مقرر شده است و مطابق ماده ۷۰ قانون ثبت اسناد و املاک کشور سندی که مطابق قوانین به ثبت رسیده رسمی است و تمام محتویات و امضاهای مندرجه در آن معتبر خواهد بود مگر آنکه معقولیت آن ثابت شود. بنابه مراتب فوق الذکر و اینکه اعتبار تاریخ تنظیم سند به شرح ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی نافی اعتبار آثار مترتب بر سایر مندرجات سند رسمی از جمله تاریخ شروع مدت اجاره مقرر بین طرفین نیست، بنابراین اطلاق بخشنامه شماره ۳۰۴/۷۵۹۸ مورخ ۱۳۷۷/۸/۱۶ رئیس شورای عالی مالیاتی که منحصرأ مفهوم تأکید بر اعتبار تاریخ تنظیم سند رسمی حتی در صورت تفاوت آن با تاریخ شروع مدت اجاره است، خلاف قانون تشخیص داده می‌شود و مستنداً به بند ۱ ماده ۴۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ ابطال می‌شود.» (هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ۱۳۸۶: بند ۱).

۲. این نکته از ملاک ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز قابل استنباط است. به موجب این ماده: «زمین‌هایی که از طریق اسناد عادی معامله گردیده است در موقع تنظیم سند رسمی به نام خریدار قیمت اعیانی احداث شده وسیله خریدار در محاسبه منظور نخواهد شد مشروط بر این که موضوع مورد تأیید مراجع ذی صلاح دولتی یا محاکم قضایی یا شهرداری محل که ملک در محدوده آن واقع است حسب مورد قرار گرفته باشد.»

بلکه ایجاد پایه‌های مالیاتی مکمل مانند «مالیات بر عایدی سرمایه»، «مالیات بر املاک با ارزش بالا» و... برای تحقق اهداف مذکور نقش قابل توجهی ایفا می‌کند که بند «ت» تبصره ۶ بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور و پیش‌نویس لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم^۱ نویدبخش این مسئله است. همچنین توجه به «قالب‌های انتقال املاک» نشان می‌دهد نظام حقوق مالیاتی ایران از یک سو در برخی قالب‌ها به اخذ «مالیات مضاعف» قائل بوده که نمونه آن را در «قرارداد اجاره به شرط تملیک مابین بانک و دریافت‌کننده تسهیلات خرید مسکن» می‌توان مشاهده کرد؛ اما از سوی دیگر در برخی انتقالات، آن را مشمول مالیات نمی‌دانند؛ برای مثال انتقال حقوق مالکانه به موجب تقسیم‌نامه اموال مشاع در صورتی که به دریافت وجه از سوی «شرکایی که ارزش سهم آنها کاهش یافته» منجر شود. به نظر می‌رسد هر دو حالات مذکور محل نقد و مغایر قواعد و احکام مالیاتی باشد.

نقل و انتقال املاک چنانچه از طریق سند رسمی انجام گیرد، مشمول مالیات موضوع این مقاله خواهد شد، اما مقنن در مواردی نیز به صورت استثنایی انتقالاتی را که به شکل عادی انجام شود، مشمول مالیات یادشده می‌داند. از جمله نکات چالشی در این مورد، احراز انتقال ملک به موجب صلاحیت‌های عمومی مأموران مالیاتی «وفق ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم» است. هرچند مقررات مالیاتی شروطی را در این مورد مقرر کرده (بند «و» بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷)، اما اجرایی شدن الزامات قانونی جهت ثبت «رسمی» تمامی انتقالات اموال غیرمنقول در کاهش اشتباهات و برداشت‌های سلیقه‌ای در تشخیص موارد فوق بسیار مؤثر خواهد بود؛ موضوعی که مورد تأکید سند تحول قضایی مصوب مورخ ۱۳۹۹/۹/۳۰ رئیس قوه قضاییه (مأموریت هفتم: حمایت از حقوق مالکیت اشخاص) نیز قرار گرفته است.

منابع

۱. فارسی

الف) کتاب‌ها

۱. امامی، سید حسن (۱۳۹۰)، حقوق مدنی، ج ۶، تهران: اسلامیه.
۲. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۲)، ترمینولوژی حقوق، تهران: گنج دانش.
۳. ----- (۱۳۸۲)، حقوق ثبت، ج ۱، تهران: گنج دانش.
۴. ----- (۱۳۷۰)، رهن و صلح، تهران: گنج دانش.
۵. رستمی، ولی (۱۳۹۹)، مالیة عمومی، تهران: میزان.

۱. خبرگزاری ایسنا به آدرس: www.isna.ir کدخبر: ۹۸۰۵۱۴۰۷۳۶۲ تاریخ خبر: ۱۴ مرداد ۱۳۹۸.

۶. شمس، عبدالله (۱۳۸۹)، *دله اثبات دعوا*، تهران: دراک.
۷. شهیدی، مهدی (۱۳۸۸)، *تشکیل قراردادهای و تعهدات*، تهران: مجد.
۸. طاهری تازی، میرمحسن (۱۳۹۴)، *آیین دادرسی مالیاتی*، ج ۱، تهران: شهر دانش.
۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۹)، *قانون مدنی در نظم کنونی*، تهران: میزان.

ب) مقالات

۱۰. اسلامی پناه، علی؛ عباسیان، رضا (۱۳۸۸)، «ماهیت حقوقی اجاره به شرط تملیک»، *مطالعات حقوق خصوصی*، ش ۳، ص ۴۳-۲۳.
۱۱. پورکیخایی، عبدالعلی؛ میری، غلامرضا؛ انوری، محمودرضا (۱۴۰۰)، «بررسی فرایند توسعه کالبدی شهری با تأکید بر مالیات املاک و مستغلات (مورد مطالعه: مناطق پنج‌گانه شهر زاهدان)»، *تحقیقات کاربردی علوم جغرافیایی*، ش ۶۱، ص ۷۷-۵۷.
۱۲. توکل، محمد (۱۳۸۶)، «مقررات مربوط مالیات املاک و قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۴۴، ص ۱۷-۵.
۱۳. چراغی، رضا؛ امینی، منصور؛ رستمی، ولی (۱۳۹۹)، «قواعد عمومی قراردادهای و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۴۵، ص ۱۵۳-۱۱۹.
۱۴. رستمی، ولی؛ عبادی بشیر، مقصود (۱۳۹۶)، «سقوط دین مالیاتی»، *مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران*، ص ۵۴۸-۵۲۷.
۱۵. سبحانیان، سید محمدهادی؛ آقاجانی معمار، احسان؛ توتونچی ملکی، سعید (۱۳۹۶)، «مالیات بر عایدی سرمایه املاک و مسکن؛ منبع درآمدی پایدار برای شهرداری‌ها و ابزاری مناسب به منظور کنترل سوداگری در بازار مسکن اقتصاد و مدیریت شهری»، *علمی-پژوهشی (وزارت علوم)*، ش ۲۱، ص ۸۳-۹۶.
۱۶. محمدی، سام؛ سودابه، اسدیان (۱۳۹۵)، «ماهیت و آثار حق دستداری»، *مطالعات فقه و حقوق اسلامی*، ش ۱۴، ص ۲۴۶-۲۱۵.
۱۷. ممتازان، عبدالرسول (۱۳۸۳)، «اقتصاد ایران: شناسایی مالیات بهینه بر نقل و انتقال املاک با استفاده از مدل قیمت هدانیک»، *مجله اقتصادی*، ش ۳۹ و ۴۰، ص ۲۵-۷.
۱۸. نصر اصفهانی، رضا؛ شهیدی، آمنه؛ مؤمنی، الهام (۱۳۹۰)، «مالیات بر املاک منبع مناسب برای تأمین مالی بخش عمومی شهری در ایران (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان)»، *ویژه‌نامه علمی-پژوهشی (وزارت علوم)*، ص ۲۰۲-۱۸۳.

ج) آرا

۱۹. شورای عالی مالیاتی (۱۳۹۶)، ۲۴-۲۰۱.
۲۰. شورای عالی مالیاتی (۱۳۶۷)، ۱۰۸۹۸.
۲۱. هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (۱۳۹۹)، ۷۲۸.
۲۲. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (۱۳۸۶)، ۸۶/۴.
۲۳. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (۱۳۸۹)، ۸۳۱.
۲۴. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (۱۳۸۶)، ۸۶/۳.
۲۵. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (۱۳۸۶)، ۸۶/۵.
۲۶. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (۱۳۷۶)، ۱۱۸۱۸.
۲۷. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (۱۳۷۱)، ۳۰/۴/۱۱۸۸۶.

۲. انگلیسی

A) Books

1. Gaisbauer, Helmut P. (2015), *Philosophical Explorations of Justice and Taxation*, Cham, Springer International Publishing.
2. Houtte & McLure, Baron Jean M.J. van & Charles E. (2011), "Tax Law", *Encyclopædia Britannica*, Illinois, Encyclopædia Britannica.

B) Articles

3. Bimonte, Salvatore; Stabile, Arsenio (2015), "Local Taxation and Urban Development, Testing for the Side Effects of the Italian Property Tax", *Ecological Economics Journal*, Vol. 120, No.3, pp. 100-107.
4. James, Simon; Sawyer, Adrian & Wallschutzky, Ian (2015), "Tax Simplification: A Review of Initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom", *Ejournal of Tax Research*, Vol. 13, pp. 280-302. Available in: https://www.researchgate.net/publication/282282114_Tax_simplification_A_review_of_initiatives_in_Australia_New_Zealand_and_the_United_Kingdom/link/57577a5908ae04a1b6b69388/download
5. Keen, M. Smith, S. (2006), "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?", *National Tax Journal*, Vol. 59, No.4, pp. 861-887.
6. Zaichao Du, Lin Zhang (2015), "Home-purchase Restriction, Property Tax and Housing Price in China: A Counterfactual Analysis", *Journal of Econometrics*, Vol. 188, No.2, pp. 558-568.