

## مالیات بر حق واگذاری محل و ابعاد حقوقی آن

حسین عبداللهی\*

### چکیده

مالیات بر حق واگذاری محل از جمله مباحث حقوق مالیاتی است که مذاقه کمتری پیرامون ابعاد حقوقی آن انجام پذیرفته است. تعریف قانونی موجود از «حق واگذاری محل و مصادیق آن» با دو اشکال «ابهام» و «نقص» مواجه است و در این نوشتار تلاش شده تعریفی جامع از این موارد ارائه شود. همچنین با تتبع در منابع حقوق مالیاتی، شروط چهارگانه‌ای جهت «تحقق انتقال حق واگذاری» استخراج شده است که احراز آن‌ها جهت شمول این نوع مالیات، ضروری است. در مورد «روش انتقال حق واگذاری» نیز این امر منحصر به انتقال از طریق اسناد رسمی نیست و با اسناد عادی نیز انتقال، تحقق می‌یابد. همچنین جهت تشخیص «زمان تعلق مالیات» می‌بایست «توافق طرفین جهت انتقال حق» را ملاک دانست و در «تشخیص درآمد مشمول مالیات» نیز عموماً «قیمت عرفی حق واگذاری محل» ملاک کار مأموران مالیاتی قرار گیرد؛ روشی که نه تنها عامل بی‌انضباطی مالی است، بلکه می‌تواند جرم‌خیز و فسادزا باشد، لذا راه‌حل‌های جایگزینی در این مورد پیشنهاد شده است. روش پژوهش از نوع توصیفی - تحلیلی است و جدیدترین «مقررات مالیاتی» به‌علاوه آرای صادره از شورای عالی مالیاتی، هیئت عمومی، هیئت‌های تخصصی و شعب دیوان عدالت اداری مورد توجه این پژوهش بوده است.

**واژگان کلیدی:** حقوق اقتصادی، حقوق مالیاتی، مالیات‌های مستقیم، مالیات بر درآمد، حق واگذاری محل

## مقدمه

مالیات بر حق واگذاری محل از جمله بخش‌های اصلی مالیات بر دارایی است. در قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ کل کشور به ترتیب ۱۵٪ و ۲۳٪ از کل درآمدهای حاصله از مالیات بر دارایی کشور، به این نوع مالیات تعلق یافته بود که طبق جدیدترین گزارشات منتشره از مراجع رسمی، عملکرد هشت‌ماهه نخست سال ۱۳۹۹ نشان از تحقق ۱۱۲ درصدی این مالیات؛ معادل ۱۱۷۸۰ میلیارد ریال دارد.<sup>۱</sup> این سهم از تأمین درآمدهای مالیاتی، اهمیت و جایگاه مالیات بر حق واگذاری محل را منعکس می‌کند و بررسی بیشتر ابعاد این پایه مالیاتی را ضروری می‌سازد.<sup>۲</sup>

در این راستا نیز مسئله اصلی مقاله، لزوم تبیین ابعاد حقوقی مالیات بر حق واگذاری محل در نظام حقوقی ایران است و لذا سؤال اصلی پژوهش این است که «ابعاد حقوقی مالیات بر حق واگذاری محل»؛ اعم از ماهیت و مصادیق، شروط شمول مالیات، شیوه‌های انتقال حق و... کدام است؟ علی‌رغم پژوهش‌های ارزشمندی که در حوزه حقوق مالیاتی؛ به‌ویژه مالیات بر درآمد املاک انجام پذیرفته است،<sup>۳</sup> اما مبحث مالیات بر حق واگذاری محل، مورد اهتمام ویژه و کافی قرار نگرفته است. البته دو نوع از پژوهش‌های موجود به‌نحوی با این موضوع مرتبط هستند: اول آن بخش از منابع حقوقی که حسب مورد به تبیین مصادیق آشکار حق واگذاری محل؛ به‌ویژه حق کسب و پیشه پرداخته‌اند. از آنجا که این بررسی‌ها فارغ از رویکردهای مالیاتی انجام پذیرفته است، لذا وافی به مقصود نیست. از جمله این منابع، کاتوزیان (۱۳۷۱) و کشاورز (۱۳۷۴) است که به بررسی ماهیت سرقتی و تفاوت آن با حق کسب و پیشه پرداخته‌اند. بخش دوم نیز پژوهش‌هایی است که علی‌رغم داشتن رویکرد مالیاتی؛ اما به مباحث عام و فراگیر مالیاتی مانند تعهدات مالیاتی، فرار مالیاتی و جرایم مالیاتی پرداخته‌اند. از جمله این منابع را می‌توان به ترتیب رستمی و عبادی (۱۳۹۶)، چراغی و دیگران (۱۳۹۹) و تاجمیر ریاحی، حسین (۱۳۹۰) نام برد. دو دسته از منابع یادشده، ارزشمند بوده و در این نوشتار نیز مورد بهره‌برداری قرار گرفته‌اند، اما ورود اختصاصی به مالیات بر حق واگذاری محل نداشته‌اند. طبق بررسی‌های نویسنده تنها منبعی که به موضوع مقاله ورود بیشتری داشته است سنجایی (۱۳۹۶) بوده که تلاش کرده برخی از مصادیق این حق و مشکلات اجرایی

۱. نک: گزارش با عنوان «بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور ۸. درآمدهای مالیاتی». (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۹: ۸)

۲. در نگاه کلی‌تر، واگذاری حقوق نسبت به املاک ممکن است به صورت واگذاری حقوق مربوط به عین (نقل و انتقال ملک)، یا منافع (اجاره ملک)، یا حق کسب و پیشه یا رهن باشد (رستمی، ۱۳۹۹: ۱۰۰-۱۰۵).

۳. نک: توکل، ۱۳۸۶: ۱۷-۵؛ محمدی و اسدیان، ۱۳۹۵: ۲۴۶-۲۱۵ و نصر اصفهانی، ۱۳۹۰: ۲۰۲-۱۸۳.

وصول آن را بررسی نماید و در این مقاله نیز حسب مورد از یافته‌های وی استفاده شده است. اولین بخش از مقاله درصدد ماهیت‌شناسی موضوع است و درصدد اثبات این فرضیه خواهد بود که مالیات برحق واگذاری محل نوعی مالیات مقطوع است که هرگونه انتقال حقوق ملکی اشخاص که مشمول سایر مالیات‌ها قرار نگرفته باشد را دربر می‌گیرد. بخش دوم مقاله نیز درصدد تبیین و تشریح «مصادیق» مختلف این حق بر خواهد آمد. این هدف، بعضاً با کمک تعاریف قانونی و غالباً با استنباط از آرای قضایی انجام می‌پذیرد؛ چراکه نقص تعاریف قانونی در این مسئله، بسیار مشهود است. همچنین تتبع در منابع حقوق مالیاتی نشان می‌دهد شمول مالیات بر حق واگذاری محل، مشروط به تحقق شروطی پنج‌گانه است که تبیین این شروط در بخش مستقلی تحت عنوان شروط تحقق انتقال حق واگذاری محل انجام می‌پذیرد. فرضیه این مقاله در باب شیوه انتقال حق واگذاری این است که انتقال حق می‌تواند به موجب اسناد رسمی و همچنین اسناد عادی صورت پذیرد که بررسی و نقد آن، بخش دیگری از مقاله را به خود اختصاص خواهد داد. به‌علاوه در مبحث زمان تعلق مالیات این موضوع را بررسی خواهیم کرد که زمان تعلق همان تاریخ انتقال حق است که ناظر بر هر یک از اسناد رسمی و عادی قابل‌بحث و تفصیل خواهد بود. نهایتاً در قسمت تشخیص مؤدی مالیاتی درصدد اثبات این موضوع هستیم که تعهد منتقل‌الیه، به هیچ شکل نافی حق مراجعه سازمان به مؤدی اصلی نیست. تمامی اجزای این مقاله به کمک رویکرد توصیفی - تحلیلی انجام خواهد پذیرفت و حسب مورد از مقررات مالیاتی، آرای صادره از شورای عالی مالیات<sup>۱</sup> و دادنامه‌های هیئت عمومی، هیئت‌های تخصصی و شعب دیوان عدالت اداری نیز استفاده می‌شود.

### ۱. ماهیت‌شناسی مالیات بر حق واگذاری محل

شناخت ماهیت حق واگذاری محل، مقدمه‌ای است بر فهم سایر ابعاد حقوقی؛ چراکه تعیین دقیق مصادیق و سپس آثار حقوقی متعددی که بر این نوع مالیات بار می‌شود، منوط به شناخت صحیح ماهیت آن است.<sup>۱</sup> در این قسمت، ابتدا تعاریف موجود بررسی می‌شود، سپس تلاش می‌گردد با نگاهی وسیع‌تر به مجموع احکام قانونی، این پایه مالیاتی بازتعریف شود.

۱. اساساً در نگاه کلی نیز تعیین اینکه «ماهیت مالیات» را چه چیزی بدانیم در تشخیص «ابعاد و آثار حقوقی مالیات» نقش مهمی دارد. به‌عنوان نمونه در تعریف زیر از مالیات می‌توان ابعاد آن را درک کرد: «مالیات بخشی از درآمد و با دارایی است که به‌موجب یک قرارداد اجتماعی ضمنی، هر شخص بر پایه مسئولیت اجتماعی و اصل تعاون ملی و برابر مقررات قانونی به‌گونه بلاشروط و اجباری، ملزم است برای تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی کشور به میزان توانایی مالی خود به خزانه دولت بپردازد» (طاهری تاری، ۱۳۹۴: ۴۱).

قانون مالیات‌های مستقیم در تبصره ۲ ماده ۵۹ حق واگذاری محل را مشتمل بر حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل دانسته است. هرچند در ادامه مقاله، مصادیق یادشده تشریح می‌شوند، اما اکنون که به دنبال ارائه تعریف کلی از این نوع مالیات هستیم؛ بنظر می‌رسد تعریف قانونی مذکور با دو اشکال مواجه است: اول ابهام در مصادیق و دوم نقص در مصادیق. مصادیقی که در تبصره ۲ این ماده ذکر شده است مبهم‌اند و اولین اثر منفی این مشکل، سردرگمی و اشتباه مخاطبان یک قانون است (Corkery, 2003: 2). قانون‌گذار تاکنون عناوینی مانند «حق تصرف محل» و یا «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل» را تعریف نموده است و همین امر منجر به ارائه تعاریفی از سوی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری شده است که محل نقد و تامل به نظر می‌رسد. به‌عنوان نمونه مطابق با رأی شماره ۸۷/۳۲۵ مورخ ۱۳۸۷/۵/۱۳ «حق واگذاری محل» صرفاً شامل «کاربری‌های تجاری» تلقی شده و بر این اساس، نقل و انتقال زمینی که در منطقه تجاری واقع شده، از آنجا که فاقد بنای تجاری و فاقد فعالیت و کسب و کار تجاری است، مشمول حق واگذاری محل قرار نمی‌گیرد. به‌علاوه مستفاد از نظر این هیئت در رأی شماره ۱۶۹-۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ از شروط لازم جهت شمول مالیات بر نقل و انتقال، «کاربری (کاربرد) تجاری» محل است و اگر محلی قابلیت استفاده تجاری نداشته باشد، مشمول این مالیات قرار نخواهد گرفت.<sup>۱</sup> ضمناً از آنجا که مقررات مالیاتی از جمله منابع مهم نظام حقوق مالیاتی (TACIS, 1996: 13) و نشان‌دهنده تفسیر مجریان از قوانین مالیاتی است، لذا برداشت سازمان امور مالیاتی کشور در این مورد نیز درخور توجه است. تفسیر سازمان از این مفهوم چنین بوده که هر نوع از اراضی با هر شکل از کاربری و فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحدثات در محل، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل است.<sup>۲</sup>

مشکل دوم به «نقص در مصادیق» باز می‌گردد. استناد به تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون، جهت ماهیت‌شناسی مالیات بر حق واگذاری محل کافی نیست، چراکه آنچه مشمول مالیات بر حق واگذاری محل می‌شود محدود و محصور به مصادیق این تبصره نبوده و با توجه به ماده ۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم، واگذاری برخی حقوق دیگر نیز مشمول نرخ مالیات بر حق واگذاری محل قرار می‌گیرد و لذا به نوعی می‌توان این حقوق را در حکم حق واگذاری محل تلقی کرد.

۱. در ادامه مقاله، به تحلیل این رأی خواهیم پرداخت.

۲. بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۰/۲۴-ص/۲۰۰/۹۷/۱۴۶ سازمان امور مالیاتی کشور. این مقرر به موجب رأی شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ هیئت عمومی دیوان ابطال شده است.

به جز تعریف قانونی یادشده برخی نویسندگان، حق واگذاری محل را مجموعه‌ای از حقوق دائمی و تبعی وابسته به ملک می‌دانند که مستقیماً مورد استفاده منتفع قرار نمی‌گیرد (سنجایی، ۱۳۹۶: ۵۷-۵۶)، اما باید توجه داشت بسیاری از مصادیق حتمی برای حق واگذاری محل مانند «حق کسب و پیشه، سرفقلمی و...» را نمی‌توان به‌عنوان حق دائمی تصور نمود که این مصادیق در بخش بعدی مقاله، بررسی خواهند شد.

بنابر آنچه بیان شد حق واگذاری محل، مصادیق اصلی و همچنین مصادیقی که صرفاً در حکم حق واگذاری محل هستند را در بر می‌گیرد و از آنجا که تمامی این مصادیق، مشمول مالیات بر حق واگذاری محل خواهند بود، لذا جهت بازتعریف این نوع مالیات می‌توان گفت: «نوعی مالیات مقطوع است که به هرگونه انتقال حقوق ملکی اشخاص؛ چنانچه مشمول سایر مالیات‌ها قرار نگرفته باشد، تعلق می‌گیرد». همان گونه که در صدر این تعریف بیان شده است مالیات مذکور از نوع مالیات مقطوع<sup>۱</sup> است. هرچند مالیات بر درآمد املاک، داری اقسام مختلفی مانند مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک، مالیات بر درآمد اجاره، مالیات بر انتقال حق واگذاری محل است، اما باید توجه داشت که نمی‌توان تمامی این اقسام را نوعی مالیات بر درآمد املاک دانست. هرچند در برخی مصادیق مانند مالیات بر اجاره تعبیر درآمد صحیح است، اما مواردی چون مالیات بر انتقال حق واگذاری محل و یا مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک به‌صورت مقطوع محاسبه می‌شود و ارتباطی با میزان درآمد شخص ندارد. لذا می‌توان گفت استفاده از تعبیر درآمد املاک در این موارد، نوعی مسامحه در تعبیر است و تعبیر دقیق‌تر، مالیات بر املاک است.

دومین بخش از تعریف یادشده به این نکته باز می‌گردد که ماده ۵۲ قانون، کلیه درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران را مشمول مالیات بر درآمد املاک اعلام نموده است. حال طبق ماده ۷۸ این قانون، واگذاری هر یک از حقوق ملکی مذکور در ماده ۵۲ از طرف مالک عین؛ چنانچه مشمول سایر عناوین فصل مالیات بر درآمد املاک قرار نگیرد، مشمول نرخ مالیات بر حق واگذاری محل خواهد بود. همچنین مراد از سایر عناوین، همان مالیات بر نقل و انتقال قطعی، درآمد اجاره و مالیات بر ساخت و فروش (موضوع مواد ۵۳ الی ۷۷ قانون) است.

## ۲. مصادیق حق واگذاری محل

با ملاک قراردادن تعریفی که از مالیات بر حق واگذاری محل ارائه شد در ادامه بخشی از مصادیق پرکاربرد حق واگذاری محل؛ اعم از مصادیق مذکور در ماده ۵۲ قانون - به‌عنوان مصادیق اصلی - و

همچنین موارد موضوع ماده ۷۸ قانون - به عنوان مصادیقی که در حکم حق واگذاری محل هستند - بررسی خواهند شد.

## ۲-۱. حق کسب و پیشه و حق سرقتی

ماهیت «حق کسب و پیشه» و «حق سرقتی» به صورت شفاف در نظام حقوقی ما مشخص نشده است. برخی حق سرقتی را وجهی می دانند که مالک در ابتدای اجاره و جدای از مال الاجاره از مستأجر می گیرد تا محل خالی را به او اجاره دهد (کشاورز، ۱۳۷۴: ۱۸). برخی دیگر از حقوق دانان، پولی را که مستأجر اول به مالک می دهد و یا مستأجر ثانی به مستأجر سابق در موقع انتقال اجاره می دهد سرقتی نامیده اند (جعفری لنگرودی، ۱۳۶۷: ۳۵۶). در تعریف دیگر، سرقتی امتیازی دانسته شده است که به موجب آن مستأجر متصرف به دلیل حقی که در نتیجه فعالیت خود در جلب مشتری پیدا کرده است در اجاره کردن محل کسب خویش بر دیگران مقدم شناخته می شود (کاتوزیان، ۱۳۷۱: ۵۱۷). به موجب تبصره ۲ ماده ۶ قانون روابط موجر و مستأجر مصوب سال ۱۳۷۶ در صورتی که موجر به طریق صحیح شرعی، سرقتی را به مستأجر منتقل نماید هنگام تخلیه، مستأجر حق مطالبه سرقتی به قیمت عادلانه روز را دارد.

همچنین حق کسب و پیشه در واقع جبران زیان ناشی از تخلیه کار و فعالیت انتفاعی مستأجر و از بین رفتن موقعیت شغلی اوست که طی سالیان متمادی فراهم شده است (نوبخت، ۱۳۷۰: ۲۶۶) و می توان آن را حق بر جذب مشتری نیز نامید. حق کسب و پیشه در قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶ دیگر وجود ندارد لذا برای اجاره هایی که پس از این تاریخ بوده امکان دریافت آن نیست.

جهت مقایسه دو مفهوم حق کسب و پیشه و حق سرقتی می توان گفت از منظر قانون روابط موجر و مستأجر سال ۱۳۵۶ آثار و احکام این دو اصطلاح یکسان هستند؛ حتی اگر مفهوم آن ها هم متفاوت باشد. از جمله تشابهات این است که هر دو «حقوق مالی» هستند که قابل نقل و انتقال است. اما از منظر قانون روابط موجر و مستأجر سال ۱۳۷۶ حق سرقتی با حق کسب و پیشه، متفاوت است. به موجب این قانون منشأ ایجاد حق سرقتی، عقد اجاره است، زیرا حق سرقتی برای اماکن تجاری به دو صورت ایجاد می شود: اول اینکه مالک با دریافت عوض و مبلغی به عنوان سرقتی، حق سرقتی را به مستأجر منتقل نموده باشد. صورت دوم آن است که ضمن عقد اجاره، شرطی به نفع مستأجر و علیه مالک گنجانده شود که به موجب آن مالک حق افزایش بها و یا حق تخلیه را قبل از اتمام موعد اجاره نداشته باشد و یا بعد از اتمام موعد نیز مالک، عین مستأجره را به غیر مستأجر اجاره ندهد (مواد ۷ و ۸ قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶). همچنین طبق تبصره ۲ ماده ۶ قانون مذکور، مستأجر حق مطالبه سرقتی به قیمت عادلانه روز را دارد. این در حالی است که منشأ

ایجاد حق کسب و پیشه (حق بر جذب مشتری) «قانون» بوده است و پس انعقاد قرارداد، اندک اندک حق مستأجر نسبت به مشتری‌های خود به وجود می‌آید. باتوجه به قانون سال ۱۳۵۶ حق کسب و پیشه درحقیقت حق مستأجر نسبت به جذب مشتری است و به‌موجب آن، قانون برای مستأجر نسبت به دیگران حق تقدم قائل شده است (عبدی پور فرد، ۱۳۸۴: ۱۱۴-۸۹).

## ۲-۲. حق تصرف محل

مفهوم «حق تصرف محل» مبهم است و نه تنها در قانون بلکه در مقررات نیز تعریف مشخصی از این اصطلاح ارائه نشده است. حقوق دانان نیز هنگام بررسی ابعاد حق واگذاری محل صرفاً به ذکر آن اکتفا نموده‌اند. شاید هدف مقنن از درج اصطلاح «حق تصرف محل» این بوده که هرگونه اجازه‌ای از سوی مالک به دیگری را که منجر به تصرف ملک توسط وی شده است را مشمول حق واگذاری محل نماید؛ اعم از اینکه این اجازه در قالب عقد اجاره یا سایر اقسام عقود، محقق شده باشد. به هر ترتیب ضروری بود قانون‌گذار به‌صورت شفاف، مراد خود را از درج این اصطلاح در قانون ذکر می‌کرد تا مانع هرگونه برداشت ناصحیح توسط مفسران اجرایی و قضایی گردد.

## ۲-۳. حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل

برداشت اولیه که از اصطلاح «موقعیت تجاری محل» به ذهن متبادر می‌شود، اعم است از اینکه ملک، مورد استفاده تجاری باشد (کاربری تجاری) و یا اینکه صرفاً در یک موقعیت جغرافیایی واقع شود که آن موقعیت، تجاری باشد؛ هرچند خود ملک نیز فاقد کاربری تجاری باشد. علی‌رغم این برداشت، هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به‌موجب رأی شماره ۸۷/۳۲۵ مورخ ۱۳۸۷/۵/۱۳ حق واگذاری محل را صرفاً شامل کاربری‌های تجاری دانسته و بر این اساس، نقل و انتقال زمینی که در منطقه تجاری واقع شده، از آنجا که فاقد بنای تجاری و فاقد فعالیت و کسب و کار تجاری است، مشمول حق واگذاری محل تلقی ننموده است. به‌علاوه هیئت عمومی به‌موجب رأی شماره ۱۶۹-۱۷۲ مورخ

۱. به‌موجب این رأی با موضوع ابطال بند ۲ و جزء (ب) بند ۵ و جزء (ح) بند ۱۰ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ سازمان امور مالیاتی: «... وقوع زمین ساده در منطقه تجاری فی حد ذاته [دارای] حق سرقفلی نیست و اطلاق واحد تجاری به زمین ساده فاقد بنای تجاری و فاقد فعالیت و کسب و کار تجاری موردی ندارد و طبعاً به نقل و انتقال زمین تجاری با اوصاف مزبور حق سرقفلی تعلق نمی‌گیرد بنابراین جزء (ب) بند ۵ بخشنامه خلاف قانون نیست. نظر به مراتب فوق‌الذکر و عدم مغایرت موارد اعتراض شاکی نسبت به بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ سازمان امور مالیاتی موردی برای ابطال هیچ یک از شقوق مذکور در اجرای ماده ۴۲ قانون دیوان وجود ندارد.»

۱۳۹۹/۲/۱۶ از شروط لازم جهت شمول مالیات بر نقل و انتقال را کاربری (کاربرد) تجاری محل دانسته است و اگر محلی قابلیت استفاده تجاری نداشته باشد، آن را مشمول این مالیات نمی‌داند. با صدور این رأی، مفهوم موقعیت تجاری محل عملاً به مفهوم کاربری تجاری تقلیل و تنزل پیدا کرده است. این درحالی است که به نظر می‌رسد استنباط هیئت عمومی دیوان با نص عبارت «حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل» مطابقت ندارد، چراکه حسب اعتبار دلالت ظاهری الفاظ، واژه موقعیت ظهور در تجاری بودن محل قرارگیری ملک دارد و نمی‌توان آن را صرفاً به تجاری بودن کاربری ملک محدود کرد.

#### ۴-۲. مایه تجاری

«مایه تجاری» در بردارنده مجموع عناصر «مادی» و «غیرمادی» سرمایه تاجر است و شامل موقعیت محل تجارت، مشتریان دائم، اسم تجاری، علامت تجاری، حق اختراع، حق تقدم، اثاثیه تجاری و... خواهد شد. بدین ترتیب مواردی مانند حق تقدم در اجاره و سرقتی نیز از جمله اجزای مایه تجاری است (ستوده تهرانی، ۱۳۷۴: ۷۸). به بیان دیگر مایه تجاری شامل مجموعه عوامل منقول مادی مانند: اثاثیه، مواد اولیه، ابزارآلاتی که برای بهره‌برداری به کار می‌رود، کالاهای تجاری، پول نقد و غیره است. همچنین عوامل منقول غیرمادی از قبیل: حق اختراع، حقوق راجع به نام و شهرت و علائم تجاری، حق تجدید اجاره بنگاه تجاری، حقوق راجع به مشتریان، پروانه‌های تجاری، حق مالکیت صنعتی، حق مالکیت ادبی یا هنری مرتبط با موارد بالا را در بر می‌گیرد (عرفانی، ۱۳۸۰: ۶۳).

لازم به ذکر است برخی نویسندگان به نقد رویه سازمان امور مالیاتی پرداخته‌اند که به موجب آن،

۱. مطابق با این رأی: «براساس ماده ۵۹ ق.م.م: «نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد.» و طبق تبصره ۲ همین ماده: «حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل» با توجه به اینکه براساس حکم مقرر در تبصره فوق، حق واگذاری محل صرفاً شامل کاربری‌های تجاری می‌باشد، بخشنامه مورد شکایت که بر اساس آن، سایر اراضی دارای کاربری‌های مختلف نیز با تأیید مراجع ذی صلاح قانونی فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحقات در محل، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل اعلام شده‌اند، مغایر با تبصره ۲ ماده ۵۹ ق.م.م است و مستند به حکم بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.»



انتقال برخی از مصادیق مایه تجاری مانند پروانه کسبی به عنوان یکی از مصادیق مالیات بر درآمد مشاغل در نظر گرفته شده است و لذا پیشنهاد شده با توجه به اینکه پروانه‌های تجاری از مصادیق مایه تجاری تلقی می‌شود لذا انتقال آن ذیل مالیات بر انتقال حق واگذاری محل محاسبه گردد (سنجایی، ۱۳۹۶: ۶۳-۶۱).

## ۵-۲. حق رضایت مالکانه

عبارت «حق رضایت مالکانه» در کتب حقوقی کمتر به چشم می‌خورد و می‌توان گفت این اصطلاح بیشتر نزد عموم مردم و سازمان امور مالیاتی رایج است. با ملاک قراردادن بخشنامه شماره ۴-۱۷۴۹-۱۳۸۸/۳۰ مورخ ۱۳۷۹/۲/۲۷ صادره از وزارت امور اقتصادی و دارایی و رأی شماره ۸۴/۶۱۶ مورخ ۱۳۸۴/۱۱/۲ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، می‌توان اصطلاح «حق رضایت مالکانه» را چنین تعریف کرد: «دریافتی موجر (مالک عین تجاری) جهت انتقال برخی منافع ملک تجاری توسط مستأجر به ثالث»<sup>۱</sup>.

در بررسی مصادیق فوق ملاحظه شد مقنن تنها از طریق ذکر برخی مصادیق، حق واگذاری محل را تعریف نموده است. در این شیوه از تعریف اولاً ملاک و معیار ملموسی به مخاطب ارائه نشده است، ثانیاً مصادیق ذکر شده نیز خود واجد ابهام بودند. این در حالی است که در سایر نظام‌های حقوقی، تدوین اسناد توضیحی به شفافیت تقنینی کمک فراوانی می‌کنند. به عنوان نمونه در نظام تقنینی انگلستان «یادداشت‌های توضیحی»<sup>۲</sup> می‌تواند کمک مؤثری در حل این مشکل داشته باشد. تهیه این یادداشت‌ها که در پی پیشنهاد «کمیته مدرنیزه کردن» در سال ۱۹۹۸ به وجود آمد<sup>۳</sup> برای هر

۱ به موجب رأی یادشده: «مطابق ماده ۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم: در مورد واگذاری هر یک از حقوق مذکور در ماده ۵۲ این قانون از طرف مالک عین غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ این قانون ذکر شده است دریافتی مالک به نرخهای مذکور در ماده ۵۹ مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.» نظر به اینکه رضایت مالک عین ملک تجاری در خصوص انتقال حق کسب و پیشه و تجارت از طرف مستأجر به شخص ثالث با وجود سلب حق انتقال عین مستأجره به غیر در واقع و نفس الامر مقید اعمال حق انتقال منافع ملک تجاری به مستأجر جدید است و در نتیجه درآمد ناشی از آن مشمول پرداخت مالیات می‌باشد. بنابراین بخشنامه شماره ۸۱۳۸-۱۷۴۹-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۹/۲/۲۷ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی مغایرتی با قانون ندارد.» به عقیده برخی نویسندگان «ماهیت حق رضایت مالکانه را می‌توان نوعی حق کسب و پیشه و تجارت دانست.» (سنجایی، ۱۳۹۶: ۷۱-۷۲). با توجه به تعاریفی که در مباحث قبل از حق کسب و پیشه ارائه شد این برداشت صحیح بنظر می‌رسد.

2. Explanatory Notes (ENs)

3. Explanatory Material for Bills, second report from the Modernization Committee. Available online at:

دو مجلس انگلستان اجباری است. در نظام قانون‌گذاری استرالیا نیز فارغ از «یادداشت کلی»<sup>۱</sup> که در بردارنده دلایل و اموری است که منجر به تنظیم لایحه شده و نمای کلی لایحه را نشان می‌دهد؛ یادداشت توضیحی باید دارای شرح «هر یک» از مواد لایحه (شرح مواد)<sup>۲</sup> من جمله «معنا و مفهوم مواد» باشد (Bayne, 2011: 2-10). از آنجا که تدوین این اسناد در نظام حقوقی ایران پیش‌بینی نشده است، لذا ضرورت ارائه تعاریف دقیق از واژگان تقنینی مانند حق واگذاری محل و مصادیق آن، درون متن قوانین دوچندان احساس می‌شود.

### ۳. شروط تحقق انتقال حق واگذاری محل

تحقق انتقال حق واگذاری محل، منوط به شروطی است که بدون آن‌ها نمی‌توان اقدام به اخذ مالیات بر انتقال حق واگذاری محل نمود. با تتبع در منابع حقوق مالیاتی به‌ویژه مقررات جاری و رویه قضایی می‌توان سخن از چهار شرط اساسی به میان آورد که در ادامه تشریح می‌شود:

۱) وجود کاربری تجاری: همان‌گونه که پیش از این نیز بیان شد دیدگاه هیئت عمومی دیوان عدالت اداری من جمله در دادنامه شماره ۱۶۹-۱۷۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ دلالت بر این دارد که تحقق حق واگذاری محل الزاماً مشروط به وجود «کاربری تجاری» برای محل است و لذا انتقال اراضی که فاقد بنای تجاری و فاقد فعالیت و کسب‌وکار تجاری است، مشمول حق واگذاری محل نخواهد بود.<sup>۳</sup> البته پس از صدور رأی فوق، شورای عالی مالیاتی به‌موجب صورتجلسه شماره ۱۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ از رأی فوق چنین برداشت کرد که صرفاً «اراضی مسکونی» مشمول مالیات نیستند و لذا می‌بایست از «اراضی با کاربری تجاری، املاک تجاری و غیرتجاری» مالیات اخذ کرد. به‌نظر می‌رسد برداشت اخیر، مغایر مفاد رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری باشد، چراکه مطابق دیدگاه این مرجع قضایی، وجود بنای تجاری شرط حتمی جهت ایجاد حق واگذاری است.

۲) مزاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه و اعیان از لحاظ عرفی: هر نوع انتقال قطعی املاک و یا واگذاری سایر حقوق مانند واگذاری در قالب عقد اجاره لزوماً متضمن انتقال حق واگذاری محل نیست، بلکه می‌بایست مزاد ارزش این واگذاری، نسبت به قیمت روز عرصه و اعیان از لحاظ عرفی احراز گردد. همان‌گونه که در قانون الحاق یک ماده به قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۶۵/۸/۱۵ نیز اشاره شده ممکن است واگذارنده به‌موجب سند رسمی، حق واگذاری دریافت

<http://www.publications.parliament.uk/pa/cm199798/cmselect/cmmodern/389ii/md0203.htm>

1. General Note
2. Clause Note

۳. تحلیل رأی صادره از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در قسمت «مصادیق حق واگذاری محل» انجام شد.

نمایند و یا به هر حال به صورت مستند، حق واگذاری را برای خود محفوظ دارد،<sup>۱</sup> لذا اراضی دارای کاربری تجاری در صورت عدم احراز مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، موجد حق واگذاری نیست.<sup>۲</sup>

۳) به رسمیت شناخته شدن حق واگذاری محل از سوی مراجع ذیصلاح قانونی و یا عدم وجود منع قانونی برای واگذاری: مستنبط از مقررات موجود، به صرف وقوع یک ملک در مناطق تجاری و یا صنعتی نمی‌توان برای آن حق واگذاری محل متصور بود، بلکه این حق باید در قالب کاربری تجاری و به موجب مجوزهای قانونی به رسمیت شناخته شده باشند.<sup>۳</sup> براین اساس هیچ‌یک از فعالیت‌های فاقد مجوز قانونی، مشمول مالیات نخواهد بود و تنها استثنای این موضوع حالتی است که به موجب احکام صادره از دادگاه‌ها مالک مکلف به پرداخت حقی بابت تخلیه ملک شده باشد که در این صورت مستأجر طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود. به عنوان نمونه چنانچه در زمینی بدون کسب مجوز، اقدام به اموری از قبیل پارکینگ‌داری، فروش مصالح ساختمانی، گل و گلدان و نظایر آن‌ها شود این‌گونه فعالیت‌ها موجد حق واگذاری نیست؛ هر چند شمول سایر پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر درآمد مشاغل متصور است. اما چنانچه زمین محصور و مشخصی به صورت رسمی و یا بدون منع قانونی مورد استفاده برای فعالیت‌های یادشده یا انواع دیگر مانند انبارداری بوده و

۱. به موجب بخشنامه شماره ۴۹۹۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ «ممکن است تصور شود هر نوع واگذاری یا تصرف محل کسب و تجارت متضمن انتقال حق واگذاری محل و به تبع آن لزوم وصول مالیات حق واگذاری است، بلکه همان‌گونه که در قانون الحاق یک ماده به قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۶۵/۸/۸۵ نیز اشاره شده ممکن است واگذارنده بموجب سند رسمی، حق واگذاری دریافت نماید و یا بصورت مستند، حق واگذاری را برای خود محفوظ دارد.» لازم به ذکر است هر چند این بخشنامه در مورد تبصره ۵ ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم است، علی‌رغم حذف تبصره مذکور اما مفاد آن به عین به تبصره همان ماده ذکر شده و همچنین این بخشنامه مورد تأیید رأی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۸۱۴/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۹/۰۴/۲۶ نیز قرار گرفته است.

۲. نک: قسمت‌های (الف)، (ب) و (ج) بند ۵ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ و رأی شماره ۳۰/۴/۳۸۱۴ مورخ ۱۳۹۷/۴/۲۶ شورای عالی مالیاتی و همچنین صورتجلسه شماره ۶-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱۲ شورای عالی مالیاتی و بخشنامه شماره ۱۴۶/۹۷/۲۰۰ ص مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴.

۳. رأی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۸۱۴ مورخ ۱۳۷۹/۴/۲۶: «منظور از حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل موضوع تبصره ۵ ماده ۵۹ قانون مذکور، حقوق به رسمیت شناخته شده توسط مراجع ذیصلاح برای واحدهای تجاری می‌باشد، بنابراین در مورد نقل و انتقال اراضی به طور کلی و ساختمان‌های دارای کاربری مسکونی به صرف وقوع این‌گونه املاک در مناطق تجاری و یا صنعتی فرض تعلق حق واگذاری محل موجه نمی‌باشد و در هر حال مفاد دستورالعمل شماره ۳۰/۴-۶۶۰۶/۴۹۹۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ مورد تأیید بوده و اجرای آن تأکید می‌گردد.»

به طور واضح و مسلم حق واگذاری محل - مانند کسب و پیشه - در آن ایجاد شده باشد، انتقال دهنده مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.<sup>۱</sup>

۴) وجود خارجی حق واگذاری محل در زمان انتقال: اساساً موجود بودن مورد معامله، از جمله شروط تحقق معامله است (شهیدی، ۱۳۸۸: ۳۰۸).<sup>۲</sup> از این رو چنانچه در زمان انتقال حق واگذاری، این حق وجود خارجی نداشته باشد در حقیقت نوعی «تعهد به انتقال حق» تلقی شده و مستتب از ماده ۳۶۱ قانون مدنی<sup>۳</sup> انتقال حق واگذاری محقق نگردیده است. به عنوان مثال اگر اسناد انتقال صرفاً دلالت بر توافق طرفین معامله جهت انتقال حق واگذاری ملک پس از اتمام ساخت ملک در آینده نمایند، نمی توان این مورد را مشمول مالیات بر حق واگذاری محل دانست.<sup>۴</sup> همچنین باتوجه به این شرط، مالکین املاکی که حق واگذاری آن متعلق به مستأجر بوده و اکنون با حفظ حقوق مستأجر، به دیگری یا به همان مستأجر به صورت قطعی منتقل می شود، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی باشند.<sup>۵</sup> در پایان این موضوع، سؤال قابل طرح اینکه آیا برای تحقق مالیات بر انتقال حق واگذاری محل، لزوماً دریافت وجه توسط واگذارنده ضروری است و یا چنانچه در مواردی که به جای دریافت وجه، امتیازاتی نیز تحصیل شود مشمول این نوع مالیات خواهد شد؟

مطابق با دیدگاه اول: به موجب تبصره ۲ ماده ۷۳ قانون مالیات های مستقیم سابق «حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارتست از جوهی که مالک یا مستأجر از بابت حق کسب و پیشه و یا حق تصرف محل و یا به لحاظ موقعیت تجاری ملک تحصیل می نماید. در مواردی که به جای دریافت

۱. نک: بخشنامه شماره ۴۹۹۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ صادره از سازمان امور مالیاتی. البته برخلاف بخشنامه مذکور، به نظر می رسد «توجه به قالب کاربری» با تعریفی که از «حق واگذاری محل» ارائه شد منطبق نباشد. حتی مطابق تعریف تبصره ۲ ماده ۵۹ ق.م.م نیز حق واگذاری محل عبارت است از «حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل»؛ که باتوجه به عبارت پردازی مقنن که علی الاطلاق «کلیه حقوق ناشی از موقعیت تجاری و یا تصرف محل» را مورد توجه قرار داده می بایست به صرف تحقق مازاد ارزش یک ملک نسبت به قیمت روز عرصه و اعیان که ناشی از موقعیت تجاری، کاربری یا... باشد انتقال حق واگذاری محل را مسلم دانست. به بیان دیگر حتی اگر آن اراضی با کاربری مسکونی باشد چنانچه درآمد مازاد بر عرصه و اعیان ایجاد گردد باید مشمول مالیات تلقی شود.

۲. همچنین دکتر جعفری لنگرودی در کتاب حقوق اموال عناصر مال را شامل مواردی از جمله: وجود چیزی در خارج هر چند که مالیت نداشته باشد... می داند. نک: جعفری لنگرودی، ۱۳۷۰: ۳۷-۳۴.

۳. به موجب این ماده «اگر در بیع عین معین معلوم شود که میباید وجود نداشته بیع باطل است.»

۴. مستتب از رأی شورای عالی مالیاتی به شماره ۲۰۸۹/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۰۳/۲۴.

۵. متخذ از بخشنامه شماره ۴۹۹۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ سازمان.

پول امتیازاتی تحصیل شود درآمد مشمول مالیات از طریق برآورد ارزش حق واگذاری محل تشخیص داده خواهد شد.» باتوجه به حذف این تبصره، اعطای امتیازات در قبال دریافت حق واگذاری محل مانند تقبل پرداخت مالیات متعلقه نمی‌تواند پرداخت وجه به شمار آید و لذا این حالت، مشمول مالیات نخواهد بود.<sup>۱</sup> برخلاف رویکرد فوق به نظر می‌رسد علی‌رغم حذف تبصره یادشده اما با استناد به اطلاق ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر نکاتی که ذیل تعریف حق واگذاری ذکر شد، دریافت هرگونه مابه‌ازا (درآمد)؛ اعم از وجوه و یا امتیازات مالی، مورد را مشمول مالیات قرار خواهد داد. بنابراین نمی‌توان دریافت «وجه» توسط واگذارنده را از جمله شروط تحقق انتقال حق واگذاری محل تلقی نمود.<sup>۲</sup>

#### ۴. شیوه انتقال

در اینجا منظور از «شیوه انتقال»، انتقال حق واگذاری محل از طریق اسناد عادی و یا رسمی است. سؤالی که در این قسمت طرح می‌شود پیرامون شیوه معتبر قانونی جهت انتقال حق واگذاری است. سابقاً قانون‌گذار به موجب ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ انتقال حق واگذاری محل را بدون سند رسمی ممکن نمی‌دانست<sup>۳</sup> و تبصره ۲ ماده ۱۹ قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۵۶ که انتقال حق کسب و پیشه یا تجارت به مستأجر جدید را صرفاً به موجب تنظیم سند رسمی معتبر می‌دانست مؤیدی بر این موضوع تلقی می‌شد. به موجب اصلاحات بعدی، در حال حاضر شیوه معتبر جهت انتقال حق واگذاری محل، محدود به انتقال رسمی نیست، چراکه مستفاد از مواد مختلف قانونی، انتقال حق واگذاری محل به موجب اسناد عادی نیز معتبر اعلام شده است. به عنوان نمونه بر اساس تبصره ۲ ماده ۶ قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶ «در

۱. در نظر اقلیت در رأی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۱۸۰۴/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۰۹ نیز به مفاد این تبصره اشاره شده است.

۲. همان گونه که ذکر شد، شروط مذکور، به عنوان شروط اساسی انتقال حق در نظر گرفته می‌شوند و لذا در کنار این موارد می‌توان به شروط دیگر از جمله شرط «در ایران» بودن اشاره کرد. چراکه بند اول ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم مشمولین این قانون را کلیه مالکین؛ اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود که «در ایران» واقع است دانسته بود و ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم نیز درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک «واقع در ایران» را مشمول مالیات بر درآمد املاک دانسته است.

۳. به موجب این ماده: «انتقال حق واگذاری محل به ماخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق به نرخ ۲ درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان دین یا صاحبان حق مشمول مالیات می باشد و بدون سند رسمی انتقالی صورت نمی‌پذیرد.»

صورتی که موجر به طریق صحیح شرعی سرقفلی را به مستأجر منتقل نماید، هنگام تخلیه مستأجر حق مطالبه سرقفلی به قیمت عادله روز را دارد.» همچنین به موجب ماده ۱۴ آیین‌نامه اجرایی قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۸ «دفتر اسناد رسمی علاوه بر رعایت شرایط عمومی تنظیم اسناد اجاره مکلفند در سند اجاره اماکن با کاربری تجاری و اماکنی که با رعایت قوانین و مقررات مربوط به منظور استفاده تجاری واگذار می‌شوند، تصریح کنند که عقد اجاره با سرقفلی یا بدون سرقفلی واقع شده است و در قراردادهای عادی اجاره نیز طرفین مکلفند سند اجاره را با قید همین مطلب تنظیم نمایند.» لذا بر مبنای موازین قانونی جاری، شیوه انتقال حق واگذاری محل صرفاً محدود به تنظیم سند رسمی نمی‌باشد.

در برابر دیدگاه فوق، نظر مخالف نیز قابل طرح است که بر اساس آن می‌بایست قائل به عدم اعتبار انتقال حق واگذاری محل به موجب اسناد عادی شد، چراکه به موجب ماده ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت اسناد و املاک<sup>۱</sup> ثبت کلیه عقود و معاملات راجع به عین یا منافع اموال غیر منقول و همچنین تنظیم صلح‌نامه - من جمله معاملات مربوط به حق واگذاری محل - در دفتر اسناد رسمی ضروری است و اساساً هدف مقنن از ماده مذکور، نظم بخشی به اسناد حقوقی بوده است. به عقیده برخی صاحب نظران از استقرار در مواد مختلف از قانون مالیات‌ها این نتیجه حاصل می‌شود که تا زمانی که سند رسمی تنظیم نشده باشد، نقل و انتقال املاکی که سابقه ثبتی دارند، تحقق پیدا نمی‌کند. مثلاً تبصره ۱۰ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً به دلیل وسعت کار شرکت‌های سازنده مسکن به این شرکت‌ها اجازه داده است که اگر مالیات نقل و انتقال قطعی خود را پردازند، حتی اگر واحدهای خود را با قرارداد عادی واگذار کنند، خریدار مالک شناخته شده و مالیات پرداخت نشود و این اجازه برای سایر اشخاص وجود ندارد (عباسی، ۱۳۹۰: ۳۷).

در جمع بندی به نظر می‌رسد همان گونه که ذیل رویکرد اول ذکر شد انتقال عادی حق واگذاری محل از مواد مختلف قانونی قابل استنباط است که این مواد به نوعی مفاد ماده ۴۷ قانون ثبت اسناد و املاک را تخصیص خواهند زد. همچنین در این موضوع رأی صادره از هیئت تخصصی اقتصادی

۱. «در نقاطی که اداره ثبت اسناد و املاک و دفتر اسناد رسمی موجود بوده و وزارت عدلیه مقتضی بداند ثبت اسناد ذیل اجباری است: ۱- کلیه عقود و معاملات راجعه به عین یا منافع اموال غیر منقوله که در دفتر املاک ثبت نشده. ۲- صلحنامه و هبه‌نامه و شرکتنامه.»

به موجب ماده ۴۸: «سندی که مطابق مواد فوق باید به ثبت برسد و به ثبت نرسیده در هیچ یک از ادارات و محاکم پذیرفته نخواهد شد.»

مالی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۰۰۹۹ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۸ فصل الخطاب تلقی می‌شود، زیرا به موجب این رأی، شیوه انتقال حق واگذاری محل صرفاً محدود به تنظیم سند رسمی نیست. در عین حال اهمیت اسناد رسمی و مشکلات ناشی از اعتبار اسناد عادی مانند ایجاد معاملات معارض<sup>۲</sup> در نظم حقوقی کشور بر کسی پوشیده نیست و می‌بایست اعتبار اسناد رسمی را بازیابی کرد. اساساً سیستم مالیاتی یک کشور باید به گونه‌ای طراحی شود که تشخیص مالیات برای دستگاه مالیاتی به راحتی انجام شود (Gaisbauer, 2015: 15). این قبیل ملاحظات؛ که تحت عنوان فرایندهای «ساده‌سازی مالیاتی»<sup>۳</sup> شناخته می‌شود (James, 2015: 280) به‌طور شایسته‌ای مورد توجه نظام حقوقی ما قرار نگرفته است.<sup>۴</sup> ملاک قراردادن انتقال رسمی حق واگذاری محل به نوبه خود در ساده‌سازی تشخیص مالیات مؤثر خواهد بود و عدم توجه به این موضوع حتی منجر به طرح دعاوی مالیاتی متعددی نیز شده است که نمونه آن را در پرونده کلاسه ۱۹۲۶ نزد شعبه بدوی دیوان عدالت اداری با موضوع «اعتراض نسبت به اخذ مالیات بر حق واگذاری محل» می‌توان مشاهده کرد.<sup>۵</sup>

۱. به موجب این رأی: «بر اساس تبصره ۲ ماده ۶ قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶ و ماده ۱۴ آیین‌نامه اجرایی قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۸ و باتوجه به اینکه بر مبنای تبصره ۲ ماده ۵۹ ق.م.م و بند «ز» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور، حق واگذاری محل در برگیرنده حق تصرف محل نیز بوده و بر مبنای موازین قانونی فوق‌الذکر، شیوه انتقال حق واگذاری محل صرفاً محدود به تنظیم سند رسمی نمی‌باشد. بنابراین مقرره مورد شکایت که تاریخ مقدم از بین تاریخ تحویل یا تصرف مغازه یا تنظیم سند رسمی اجاره را به عنوان تاریخ انتقال حق واگذاری محل مغازه‌ها تعیین کرده، مغایرتی با قوانین ندارد.»

۲. نک: انجم شعاع، ۱۳۹۷: ۶۷-۸۴ و همچنین گزارش نشست نقد رأی، ۱۳۹۵: ۱۲۵-۱۴۴.

### 3. Tax simplification

۴. البته در کنار اصل ساده‌سازی مالیات، اصول دیگری نیز مرتبط با این موضوع هستند. به‌عنوان نمونه «اصل بهره‌وری» به لزوم تناسب هزینه‌های مصروفه جهت تشخیص مالیات و عواید حاصل از آن اشاره دارد. توجه به این اصل باعث می‌شود چنانچه تشخیص مالیات بر اساس اسناد غیر متقن عادی صورت پذیرد به نحوی که منجر به بروز دعاوی متعدد مالیاتی گردد، این تشخیص به صرفه و اقتصادی نباشد. جهت مطالعه بیشتر در این اصل نک: (AICPA, 2001). جهت مطالعه بیشتر پیرامون سایر اصول حاکم بر حقوق مالیاتی نک: رستمی، ۱۳۹۹: ۱۰۵-۱۰۰؛ شاحیدر، ۱۳۸۰: ۱۷۲. لازم به ذکر است تدقیق پیرامون این اصول هنگامی ممکن است که اساساً اصول حقوق اقتصادی و اکاوی بشتی شود. بعنوان نمونه نک: عبدی پور فرد و بیدار، ۱۴۰۰.

۵. در این پرونده، شاکی به عنوان یک شرکت پیمانکاری اقدام به فروش زمین به خریدار از طریق اسناد عادی می‌نماید و سپس اقدام به نظارت بر ساخت سوله صنعتی در زمین مزبور نموده است. نهایتاً حوزه مالیاتی اقدام به اخذ مالیات بر انتقال قطعی و حق واگذاری محل بر اساس مستحقات بنا شده نموده است. از جمله دلایل اصلی این دعوا، به نظر می‌رسد انتقال زمین از طریق سند عادی توسط پیمانکار باشد.

## ۵. زمان تعلق مالیات

عنصر «زمان» نقش مهمی در تعیین ابعاد حقوقی این موضوع دارد. به‌صراحت ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم، تاریخ تعلق مالیات بر حق واگذاری محل، تاریخ انتقال حق اعلام شده است. همچنین تعیین صحیح زمان انتقال این اثر حقوقی مهم را به دنبال دارد که قانون مالیاتی معتبر را نیز 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 بر اساس تاریخ واگذاری خواهد پذیرفت.

در این مورد باید گفت چنانچه واگذاری به‌موجب سند عادی انجام شود تاریخ آن همان تاریخ مندرج در سند عادی خواهد بود، چراکه به‌عنوان مثال در موضوع انتقال منافع ملک، به‌موجب 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.» بر این اساس جهت تشخیص تاریخ شروع رابطه استیجاری، دو فرض پیش‌بینی شده است: فرض اول هنگامی است که طرفین در حین انعقاد قرارداد اجاره، تاریخ شروع عقد را قید می‌نمایند که همین تاریخ، ملاک شروع قرارداد است. فرض دوم در صورت عدم تعیین تاریخ شروع اجاره است که قانون‌گذار شروع اجاره را همان تاریخ وقوع عقد تلقی نموده است.

از سوی دیگر، چنانچه انتقال به‌موجب 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 انعقاد قرارداد به‌موجب 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 مندرجه در آن معتبر خواهد بود؛ مگر آنکه معجولیت آن ثابت شود (شمس، ۱۳۸۹: ۸۶-۸۱). بنابراین در حالت یادشده نیز تاریخ انتقال به‌موجب سند عادی که از جمله «محتویات» سند رسمی است معتبر و ملاک تعیین زمان انتقال، خواهد بود.

لازم به ذکر است هرچند ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی مقرر می‌دارد که در اسناد رسمی، «تاریخ تنظیم» معتبر است،<sup>۱</sup> اما با استناد به این ماده نمی‌توان تاریخ انعقاد قرارداد مندرج در سند رسمی را به‌عنوان ملاک تشخیص زمان واگذاری دانست. چراکه ماده یادشده درصدد اثبات قابلیت استناد و

۱. ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی: «در اسناد رسمی تاریخ تنظیم معتبر است حتی بر علیه اشخاص ثالث ولی در اسناد عادی تاریخ فقط درباره اشخاصی که شرکت در تنظیم آنها داشته و ورثه آنان و کسی که به نفع او وصیت شده معتبر است.»



خداشه‌ناپذیری مفاد اسناد رسمی؛ من جمله تاریخ تنظیم آن درمقایسه با اسناد عادی است و در راستای همان مفاد ماده ۷۰ قانون ثبت اسناد و املاک کشور تلقی می‌شود.<sup>۱</sup>

همچنین مطابق رأی شماره ۲۰۸۹/۴/۳۰ مورخ ۷۴/۳/۲۴ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی که مورد تأیید هیئت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری نیز قرار گرفته است در مورد تاریخ انتقال حق واگذاری محل، تاریخ تحویل یا تصرف مغازه یا تنظیم سند رسمی اجاره، هر کدام که مقدم باشد، به‌عنوان تاریخ انتقال حق تعیین شده است. به‌نظر می‌رسد از آنجا که ملاک تاریخ واگذاری، زمان توافق طرفین جهت انتقال حق واگذاری محل است، لذا چنانچه تاریخ تحویل یا تصرف ملک، مقدم بر تاریخ تنظیم سند رسمی باشد به‌عنوان اماره‌ای بر توافق طرفین نسبت به انتقال حق (انعقاد قرارداد) تلقی می‌شود که این موضوع با مفاد ماده ۳۳۹ قانون مدنی در عقد بیع و ماده ۴۶۹ قانون مدنی در عقد اجاره مبنی بر ملاک بودن توافق طرفین نیز مطابق است.<sup>۲</sup>

۱. این نکته از رای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۶/۳ مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹ قابل استنباط است که 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 مجعولیت آن ثابت شود. بنابه مراتب فوق‌الذکر 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 منحصراً مفهم 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 یک ماده ۴۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ ابطال می‌شود.»

۲. لازم به ذکر است در رای هیئت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری به شماره ۱۰۰۹۹ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۸ با استدلال و استناداتی متفاوت با آنچه ذکر شد مفاد رأی یادشده را مورد تأیید قرار داده است. به موجب این رأی: «براساس تبصره ۲ ماده ۶ قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶: در صورتی که موجر به طریق صحیح شرعی سرفقلى را به مستأجر منتقل نماید، هنگام تخلیه مستأجر حق مطالبه سرفقلى به قیمت عادله روز را دارد. همچنین به موجب ماده ۱۴ آیین‌نامه اجرایی قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۸: دفاتر اسناد رسمی علاوه بر رعایت شرایط عمومی تنظیم اسناد اجاره مکلفند در سند اجاره اماکن با کاربری تجاری و اماکنی که با رعایت قوانین و مقررات مربوط به منظور استفاده تجاری واگذار می‌شوند، تصریح کنند که عقد اجاره با سرفقلى یا بدون سرفقلى واقع شده است و در قراردادهای عادی اجاره نیز طرفین مکلفند سند اجاره را با قید همین مطلب تنظیم نمایند. به علاوه، بر مبنای تبصره ۲ ماده ۵۹ ق.م.م. و بند «ز» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور، حق واگذاری محل دربرگیرنده حق تصرف محل نیز بوده و بر مبنای موازین قانونی فوق‌الذکر، شیوه انتقال حق واگذاری محل صرفاً محدود به تنظیم

## ۶. تشخیص مؤدی مالیاتی

قانون‌گذار در ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم از مالک یا صاحب حق نام برده است و مواد ۱ و ۵۲ همان قانون نیز بر درآمد تمرکز کرده و لذا اصل بر این است که مالک یا صاحب حق به‌عنوان «صاحبان درآمد» به‌عنوان مؤدی مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند. بنابراین چنانچه برخلاف این قاعده و به‌موجب قرارداد فی مابین، طرف مقابل (منتقل‌الیه حق واگذاری محل) که صاحب درآمد به شمار نمی‌رود، متعهد به پرداخت مالیات شود، صاحب درآمد نمی‌تواند با استناد به این امر از پرداخت مالیات استتکاف نماید و حق مراجعه سازمان به صاحب درآمد، زائل نمی‌شود. نکته قابل توجه اینکه چنانچه قرارداد یادشده به‌صورت رسمی تنظیم شده باشد سازمان حق مراجعه به هر دو طرف قرارداد را به‌صورت تضامنی دارا خواهد شد. چراکه به‌موجب ماده ۱۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم کسانی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد کرده باشند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد و پاسخ اداره کل فنی سازمان به شماره ۴۷۵۷-۱۱ مورخ ۸۵/۱۲/۲۴ نیز مؤید این نکته است.

این موضوع در بند ج ماده ۱ قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵ نیز ذکر شده است<sup>۱</sup> و هرچند در سال ۱۳۹۴ به‌موجب ماده ۲۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی، استثنای مذکور در این بند لغو شد اما لغو آن اصل امکان تعهد طرف مقابل به پرداخت مالیات به‌موجب سند رسمی را مخدوش نمی‌کند و تنها اثر آن، 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 مکلفند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاصاحساب مالیاتی و بدهی موضوع ماده (۳۷) قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴ را از انتقال‌دهنده مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید نمایند.

سند رسمی نمی‌باشد. بنابراین مقرره مورد شکایت که تاریخ مقدم از بین تاریخ تحویل یا تصرف مغازه یا تنظیم سند رسمی اجاره را به عنوان تاریخ انتقال حق واگذاری محل مغازه‌ها تعیین کرده، مغایرتی با قوانین نداشته و خارج از اختیار نیز نمی‌باشد؛ لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رأی به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند...»

۱. «ج- دفاتر اسناد رسمی مکلفند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاصاحساب 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.»

از سوی دیگر، چنانچه قرارداد یادشده به صورت عادی تنظیم شده باشد، اگر مفاد این اسناد به نحوی مورد تأیید طرف معامله قرار گیرد - مثل ثبت در اسناد و دفاتر قانونی مؤدی و... که می تواند به منزله اقرار وی به شمار آید (امامی، ۱۳۹۰: ۲۳) - و یا اینکه اسناد و مدارک دال بر وقوع معامله و تبادل وجه ارائه و احراز شود، سازمان می تواند بر اساس این گونه اسناد عادی نیز اقدام به اخذ مالیات از منتقل الیه نماید، چراکه طبق ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم سازمان مجاز به مراجعه و رسیدگی به هرگونه اسناد و مدارک جهت تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان شناخته شده است. لازم به ذکر است حتی چنانچه سازمان نتواند به موجب اسناد عادی، اقدام به اخذ مالیات نماید، این امر نافی امکان مراجعه بعدی سازمان و همچنین مؤدی اصلی (ناقل حق واگذاری محل) به مراجع قضایی جهت اثبات قرارداد و الزام طرف مقابل به اجرای مفاد آن - من جمله پرداخت مالیات توسط وی - نخواهد بود. نکته ای که باید مدنظر داشت اینکه در هر یک از انواع انتقالات فوق، 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 آمره مالیاتی، معتبر نیست. ولی اگر هدف توافق آن باشد که دین در ذمه خود مؤدی باقی بماند و درعین حال شخص ثالث نیز موظف به پرداخت آن باشد این توافق صحیح به نظر می رسد (رستمی و عبادی بشیر، ۱۳۹۶: ۵۳۱).

#### ۷. درآمد مشمول مالیات و نرخ مالیاتی

طبق نص ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق به عنوان مأخذ مالیات بر حق واگذاری محل و نرخ مالیاتی آن نیز به میزان دو درصد در تاریخ انتقال تعیین شده است. بر این اساس، ملاک مأموران مالیاتی در تشخیص مالیات می بایست وجوه اخذشده باشد و چنانچه در موارد استثنائی، اخذ وجوه منتفی باشد و بابت انتقال حق واگذاری محل، وجهی (مابه ازایی) دریافت نشود، امکان دریافت این نوع مالیات وجود ندارد و این انتقال، شمول مالیات

۱. همچنین طبق ماده ۱۲۸۱ قانون مدنی «قید دین در دفتر تاجر به منزله اقرار کتبی است».

۲. به نظر می رسد مورد الف از بند ۵ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ نیز درصدد بیان این موضوع است، اما عبارات آن به گونه ای است که امکان برداشت های متفاوت را نیز ممکن می سازد. به موجب این مقرر: «طبق نص صریح ماده ۵۹ ق.م.م در یافتی مالک یا صاحب حق بابت حق واگذاری محل مشمول مالیات می باشد، بنابراین در مواردی که بابت واگذاری محل کسب و کار یا تجارت وجهی دریافت نمی شود، باید موضوع واگذاری دقیقاً مورد بررسی واقع و با توجه به وضعیت خاص عقد فی مابین اقدام لازم معمول گردد. اگر فی المثل بنا به جهات مربوط به عرف محل یا عقاید مذهبی متعاملین دریافت حق واگذاری محل موضوعیت نداشته باشد، و یا از آنجا که میزان مال الاجاره با مبلغ حق واگذاری محل دریافتی نسبت معکوس دارد، چنانچه در مقابل عدم دریافت حق واگذاری محل،

بر درآمد اتفاقی برای منتقل الیه خواهد بود.

نکته آخر اینکه چنانچه قیمت اعلامی توسط مؤدی، منعکس کننده قیمت واقعی برای وجوه دریافتی وی نباشد، مأموران مالیاتی اقدام به کارشناسی قیمت عرفی حق واگذاری محل خواهند نمود. از آنجا که رویه واحدی جهت تعیین قیمت حق واگذاری محل وجود ندارد، لذا امکان اینکه مأموران مالیاتی با دیدگاه‌های متفاوت با آن برخورد نمایند وجود دارد که خود به‌عنوان منشأ بی‌نظمی در تشخیص مالیات و بروز جرم<sup>۱</sup> نیز قابل بررسی است. باهدف ایجاد انضباط مالی و ایجاد وحدت رویه، شایسته بود قانون به‌نحوی تنظیم می‌شد که ضمن پیش‌بینی ارزش معاملاتی ناظر بر حق واگذاری محل (مشابه ارزش جاری و معاملاتی موضوع ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم) در صورت کم‌تر بودن وجوه اخذ شده بابت حق واگذاری محل از میزان مشخص، ارزش مذکور به‌عنوان ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات تعیین می‌شد و یا حداقل در رویه عملی حوزه‌های مالیاتی جهت کاهش اختلافات مالیاتی، اخذ نظر کارشناس رسمی دادگستری الزامی شود. لازم به یادآوری است ملاک قرارگرفتن ارزش معاملاتی جهت تعیین درآمد یادشده در ماده ۵۹ اصلاحی مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ نیز مسبق به سابقه بوده است.<sup>۲</sup> به‌علاوه بند ۶ تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۵ نیز مالیات نقل و انتقال حق واگذاری محل را به مأخذ ده برابر ارزش معاملاتی ملک و به نرخ ۳۰٪ تعیین نموده بود.

### نتیجه

پرهیز از ابهامات تقنینی، لزوم بازیابی اعتبار اسناد رسمی، اهمیت ایجاد انضباط و وحدت رویه در تعیین مأخذ این مالیات و لزوم توسعه مصادیق حق واگذاری در رویه عملی سازمان امور مالیاتی بخشی از نکاتی است که در نتیجه بررسی ابعاد حقوقی مالیات بر حق واگذاری محل به دست می‌آید. در این میان به‌نظر می‌رسد ابهامات قانونی بیشترین اهمیت را به خود اختصاص می‌دهد. هرچند در این نوشتار

مال الاجاره بیشتری نسبت به املاک مشابه بین طرفین تعیین شده باشد، در اینصورت نیز مطالبه مالیات منتفی خواهد بود.»

۱. موضوع «تعیین حق واگذاری محل توسط مأموران مالیاتی» به‌عنوان یکی از عوامل بروز فساد و جرم در میان مأموران مالیاتی است که باتوجه به عدم وجود ضابطه و بسط ید این مأموران، نیازمند بررسی مستقلی است. نک: تاجمیر ریاحی، ۱۳۹۰: ۵۸.

۲. به موجب این ماده: «نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در تاریخ انتقال از طرف مالکین عین یا صاحبان حق به طور مجزا یا توأم<sup>۳</sup> به شرح زیر مشمول مالیات می‌باشد...»

تلاش شد ابتدا تعریف مشخصی از مالیات بر حق واگذاری محل و مصادیق آن ارائه شود، اما نکته اصلی لزوم ارائه تعاریف روشن توسط قانون‌گذار به‌عنوان اولین و ساده‌ترین راهکار جهت عبور از ابهامات قانونی است. تعیین مصادیق حق واگذاری محل؛ مندرج در تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم، بدون هرگونه تعریف صریح از سوی قانون‌گذار صورت گرفته است و همین امر ما را از شفافیت به دور خواهد کرد. هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی، هیئت عمومی و هیئت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری نیز هر یک به‌نوبه خود جهت رفع این مشکل تلاش کرده‌اند، اما به‌عنوان مثال، هیئت عمومی دیوان در آرای سال ۱۳۸۷ و ۱۳۹۹ عملاً «موقعیت تجاری محل» را به مفهوم کاربری تجاری تقلیل داده است که این برداشت، محل تأمل و نقد قرار گرفت.

نکته دیگر، تأثیر افزایش اعتبار اسناد رسمی بر شفافیت انتقال حق واگذاری محل و تسهیل در وصول این نوع مالیات است. خوشبختانه این موضوع در ماده ۶۲ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ و اخیراً در سند تحول قضایی مصوب ۱۳۹۹ ریاست قوه قضائیه نیز مورد اهتمام قرار گرفته و موضوع تبدیل معاملات عادی به اسناد رسمی به‌عنوان یکی از راهبردهای این سند تعریف شده است، اما آنچه مهم است اجرایی کردن این‌گونه الزامات است تا شاهد تأثیرات آن در نظام حقوقی باشیم.

نکته بعدی اینکه باهدف ایجاد وحدت‌رویه و ساده‌سازی در تشخیص مأخذ مالیات بر حق واگذاری محل دو راهکار قابل‌پیشنهاد است: اول تعیین ارزش معاملاتی ناظر بر حق واگذاری محل (مشابه ارزش اجاری و معاملاتی موضوع ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم) به‌نحوی که در صورت کم‌تر بودن وجوه اخذشده بابت حق واگذاری محل از میزان مشخص، ارزش مذکور به‌عنوان ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات تعیین شود. راهکار دوم نیز الزامی شدن اخذ نظر کارشناس رسمی دادگستری جهت تعیین مأخذ این مالیات جهت کاهش اختلافات در مراجع دادرسی است.

نکته پایانی لزوم توسعه مصادیق حق واگذاری در رویه عملی سازمان امور مالیاتی است. از آنجاکه تعیین پایه مالیاتی صحیح جهت اخذ مالیات، از مصادیق حاکمیت قانون است، لذا به‌نظر می‌رسد سازمان امور مالیاتی می‌بایست باتوجه به ماده ۸۷ قانون، انتقال کلیه حقوق ملکی که مشمول مالیات‌های دیگر قرار نگرفته است؛ مانند پروانه کسب تجاری را نیز تحت شمول مالیات بر حق واگذاری محل به‌شمار آورد.

## منابع

## فارسی

- امامی، سیدحسین (۱۳۹۰)، حقوق مدنی، جلد ششم، تهران: انتشارات اسلامیه.
- انجم‌شعاع، محمد مهدی (۱۳۹۷)، «اعتبار اسناد عادی در مقابل اسناد رسمی»، دانشنامه‌های حقوقی، شماره ۱.
- تاجمیر ریاحی، حسین (۱۳۹۰)، بررسی عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی و راه‌های پیشگیری از آن در حقوق کیفری ایران، پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد، دانشگاه قم.
- توکل، محمد (۱۳۸۶)، «مقررات مربوط مالیات املاک و قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۴.
- جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۶۷)، ترمینولوژی حقوق، تهران: گنج دانش.
- جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۷۰)، حقوق اموال، تهران: گنج دانش.
- چراغی، رضا، منصور امینی و ولی رستمی (۱۳۹۹)، «قواعد عمومی قراردادها و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۵.
- رستمی، ولی و مقصود عبادی بشیر (۱۳۹۶) «سقوط دین مالیاتی»، مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
- رستمی، ولی (۱۳۹۹)، مالیه عمومی، تهران: میزان.
- ستوده تهرانی، حسن (۱۳۷۴)، حقوق تجارت، تهران: دادگستر.
- سنجابی، سمانه (۱۳۹۶)، ارتباط و تعارض قانون مالیات‌های مستقیم با قواعد حقوق خصوصی، تهران: استاد شهریار.
- شا حیدر، عبدالکریم (۱۳۸۰)، «اصول حاکم بر حقوق مالیاتی»، مجله حقوقی دادگستری، شماره ۳۵.
- شهیدی، مهدی (۱۳۸۸)، حقوق مدنی، جلد اول: تشکیل قراردادها و تعهدات، چاپ هشتم، تهران: مجد.
- شمس، عبدالله (۱۳۸۹)، ادله اثبات دعوا، تهران: دراک.
- طاهری تازی، میرحسین (۱۳۹۴)، آیین دادرسی مالیاتی، جلد ۱، تهران: شهردانش.
- عباسی، محمدرضا (۱۳۹۰) حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی، تهران: نگاه بینه.
- عبدی پورفرد، ابراهیم (۱۳۸۴)، «رویکردی تحلیلی به ماهیت حق کسب یا پیشه یا تجارت و حق سرفقلمی»، فقه و حقوق، شماره ۶.
- عبدی پور فرد، ابراهیم و زهرا بیدار (۱۴۰۰)، «تأملی بر قلمرو و اهداف اصول حقوق عمومی اقتصادی در پرتو آراء هیئت عمومی دیوان عدالت اداری»، مجله حقوقی دادگستری، شماره ۱۱۵.
- عرفانی، محمود (۱۳۸۰)، حقوق تجارت، جلد چهارم، چاپ پنجم، تهران: انتشارات جنگل، جاودانه.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۱)، عقود دینی، تهران: شرکت انتشار.
- کشاورز، بهمن (۱۳۷۴)، سرفقلمی و حق کسب و پیشه در تجارت، تهران: مرکز انتشارات جهاد دانشگاهی.
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۹)، بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، ۸. درآمد‌های مالیاتی، گزارش شماره ۳۰۰.

- گزارش نشست نقد رأی (۱۳۹۵)، «ابطال سند رسمی مالکیت به استناد سند عادی بیع با تاریخ مقدم (نقد رأی دادگاه تجدیدنظر استان تهران)، فصلنامه رأی، شماره ۱۴.
- محمدی، سام و سودابه اسدیان (۱۳۹۵)، «ماهیت و آثار حق دستارمی»، *مطالعات فقه و حقوق اسلامی*، شماره ۱۴.
- نصر اصفهانی، رضا، آمنه شهیدی و الهام مومنی (۱۳۹۰)، «مالیات بر املاک منبع مناسب برای تأمین مالی بخش عمومی شهری در ایران (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان)»، ویژه نامه علمی-پژوهشی (وزارت علوم).
- نوبخت، یوسف (۱۳۷۰)، *اندیشه اقتصادی*، تهران: انتشارات کیهان.

#### انگلیسی

- AICPA. (2001), **Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals**, New York, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. NY 10036-8775
- Bayne, Peter (2011), **Guide to writing an explanatory statement**, Available at: [http://www.parliament.act.gov.au/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0006/434346/Guide-to-writing-anexplanatory-statement.pdf](http://www.parliament.act.gov.au/__data/assets/pdf_file/0006/434346/Guide-to-writing-anexplanatory-statement.pdf). The green book appraisal and evaluation in central government. (last visited on 2021/5/3).
- Corkery, Jim (2003), "On Literalism of law and Due Process", **Revenue law Journal**, Vol.13: Iss.1, Article 1.
- Dictionary of taxation terms (1996), **TACIS (Program)**, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.
- Gaisbauer, Helmut P. (2015), **Philosophical Explorations of Justice and Taxation**.
- James, Simon and Sawyer, Adrian and Ian Wallschutzky (2015), **Tax Simplification: A Review of Initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom**, *Ejournal of Tax Research*, vol. 13.
- Second report from the Modernization Committee, **Explanatory Material for Bills**, Available at: <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm199798/cmselect/cmmodern/389ii/md0203.htm> (last visited on 2021/5/3).