

نابسامانی نظام مالیاتی در تحلیل و جمع مواد ۶۶ و ۷۲ قانون مالیات مستقیم و پیشنهادهایی برای اصلاح قانون

منصور عشق پور^{۱*}، محمدرضا عباسی^{۲**}

۱. دانش آموخته دکتری، گروه حقوق، واحد گرمی، دانشگاه آزاد اسلامی، گرمی، ایران.

۲. دانش آموخته دکتری، گروه حقوق خصوصی، دانشگاه تحصیلات تکمیلی پیام نور دانشگاه تهران، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۲/۲۰

چکیده

جمع بین مواد ۶۷ و ۷۲ قانون مالیات‌ها از ابعاد مختلف با دشواری‌هایی مواجه است؛ اینکه معاملات املاک از نظر مالیاتی در چه صورتی انجام نمی‌گیرد و به چه نحوی فسخ یا اقاله می‌شود، فسخ براساس حکم مراجع قضایی به چه معناست، از جمله آن‌هاست. مشکل این است که نظام قضایی ما تحقق معاملات قطعی املاکی را که سابقه ثبتی دارند، برخلاف ماده ۴۸ قانون ثبت بدون تنظیم سند رسمی نیز می‌پذیرد، ولی این امر به موجب تبصره‌های ماده ۵۳ ق.م.م. برای اداره مالیاتی امکان‌پذیر نیست. البته این تلقی اگرچه صحیح است، آثار نامطلوبی دارد، از جمله اینکه تا زمانی که سند رسمی تنظیم نشده، از نظر قانونی فروشنده، مؤجر فرض می‌شود و باید مالیات بر اجاره املاک پرداخت کند، البته درباره واگذاری حق سرقفلی این اشکال وجود ندارد، چراکه بیشتر نویسندگان به‌ویژه بعد از تصویب قانون روابط مؤجر و مستأجر، واگذاری حق سرقفلی را با صرف ایجاب و قبول می‌پذیرند. در این پژوهش که به روش توصیفی و تحلیلی صورت می‌پذیرد، بعد از تحلیل هریک از دو ماده ۷۲ و ۶۷ پیشنهادهایی به مجلس شورای اسلامی، برای رهایی از این معضل ارائه شده است.

واژگان کلیدی: اقاله، انجام نشدن معامله، قانون مالیات‌ها، فسخ، مواد ۶۶ و ۷۲.

* Email: m.eshghpour91@gmail.com

** Email: mra1390@yahoo.com

مقدمه

در در نظام حقوقی همواره سؤالی مطرح است، اینکه آیا معاملات املاک و انتقال سرقفلی تشریفاتی بوده یا رضایی هستند؟ این سؤال به شکل جدی‌تر در حقوق مالیات‌ها مطرح است، به‌گونه‌ای که پاسخ این سؤال آثار متعددی داشته و پرونده‌های معتناهایی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در این باره در جریان است، چگونگی انتقال ملک و سرقفلی از این حیث مهم است که اگر مقررات مالیاتی انتقال را به رسمیت نشناسد، با خریدار به‌مثابه مستأجر برخورد می‌کند و مالیات اجاره املاک مطالبه می‌شود و اگر آن را بپذیرد، از آن مالیات نقل و انتقال قطعی و چه‌بسا مالیات بسازوبفروشی یا مالیات انتقال حق واگذاری مطالبه می‌کند (مالکی مقدم، ۱۳۸۲: ۴۶). پاسخ به این پرسش‌ها در گرو جمع مواد ۶۷ و ۷۲ ق.م.م است. در نظام مالیاتی جمع این دو ماده به این دلیل با مشکل مواجه است که قانون مالیات‌ها در فصل املاک، با نظم حقوق ثبت گره خورده است و به‌نظر می‌رسد قانون مالیات‌ها به پیروی از نظر برخی اساتید حقوق (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۳۷) و به استناد ماده ۴۸ قانون ثبت تحقق معاملات املاک را تشریفاتی تلقی کرده است. این در حالی است که امروزه دادگاه‌ها به تبعیت از فقهای امامیه (محقق داماد و همکاران، ۱۳۹۱: ۲۲۲) و با توجه به حقیقت امر، تنظیم سند رسمی را شرط صحت معاملات غیرمنقول نمی‌دانند (صفایی، ۱۳۹۵: ۵۰). ماده ۶۲ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور نیز رویه دادگاه‌ها را به‌ترتیب ذیل تثبیت کرده و نظام قانون ثبت را متزلزل و با دوگانگی مواجه کرده است: «کلیه معاملات راجع به اموال غیرمنقول ثبت‌شده مانند بیع، صلح، اجاره، رهن و نیز وعده یا تعهد به انجام این‌گونه معاملات باید به‌طور رسمی در دفتر اسناد رسمی تنظیم شود. اسناد عادی که در خصوص معاملات راجع به اموال غیرمنقول تنظیم شوند مگر اسنادی که براساس تشخیص دادگاه دارای اعتبار شرعی است در برابر اشخاص ثالث غیرقابل استناد بوده و قابلیت معارضه با اسناد رسمی را ندارند».

برای تحلیل مواد ۶۷ و ۷۲ ابتدا باید بدانیم که معاملات به‌ویژه معاملات املاک به تعبیر ماده ۷۲ قانون مالیات‌ها در چه صورتی انجام می‌گیرد. شایان ذکر است که فهم بسیاری از مواد فصل مالیات بر درآمد املاک متأثر از تفسیر مواد ۶۷ و ۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم است. در این پژوهش بعد از تحلیل مواد ۶۷ و ۷۲، پیشنهادهایی به مجلس محترم شورای اسلامی ارائه می‌شود که در صورت تصویب آن‌ها، علاوه بر رفع مشکلات اساسی این دو ماده، منبع جدید مالیاتی ایجاد می‌شود، از فساد اداری کاسته می‌شود و چه‌بسا برخی از معضلات اجتماعی نیز از بین برود.

۱. چگونگی تحقق عقود

عقد از لحاظ چگونگی انعقاد به سه گروه تقسیم می‌شود: الف) عقد رضایی؛ ب) عقد تشریفاتی و ج) عقد عینی.

الف) قراردادهای رضایی: در قراردادها، اصل بر رضایی بودن آنهاست، در انشا و ابراز آن، شکل خاصی معتبر نیست و در وقوع یا نفوذ خود نیازی به تشریفات صورتی، الفاظ مخصوص یا تسلیم مورد معامله ندارد (محقق داماد و همکاران، ۱۳۹۱: ۲۲۱). این قاعده، قاعده‌ای استقرایی است که از نتایج اصل حاکمیت اراده است (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۳۷). در این نوع قراردادها، با تحقق رکن اخیر، یعنی قبول، قرارداد تحقق پیدا می‌کند (محقق داماد و همکاران، ۱۳۹۱: ۷۵).

ب) قراردادهای عینی: این قراردادها علاوه بر ایجاب و قبول منوط به تسلیم موضوع تعهد یا تملیک است. نمونه بارز این نوع عقود، عقد وقف، بیع صرف، رهن و هبه است. شمار این نوع عقود محدود است و چهره استثنایی دارد (دیانی، ۱۳۹۵: ۷۹). با این حال، عینی بودن پاره‌ای از عقود معین، مانند عقد قرض، عارضه و ودیعه مورد تردید است (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۵۰ و ۴۹).

ج) عقد تشریفاتی: در تعریف عقد تشریفاتی گفته‌اند: «عقدی است که علاوه بر اجتماع تمامی شرایط اساسی برای صحت معامله که در ماده ۱۹۰ قانون مدنی ذکر گردیده، تشریفات صوری مخصوصی را لازم دارد تا بتواند دارای آثار قانونی شود» (امامی، ۱۳۷۶: ۱۸۳). همچنین در تعریف آن گفته‌اند: «پیمانی است که تراضی آن باید همراه با تشریفات یا با واژه‌های خاص باشد» (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۳۷).

۱-۱. تحقق معامله نسبت به املاک

سؤالی که در این جا مطرح می‌شود این است که معاملات املاک به چه نحو انجام می‌گیرد. اگر این نوع معاملات با صرف ایجاب و قبول صورت پذیرد، با تحقق جزء اخیر علت تامه، یعنی قبول صورت می‌پذیرد؟ در این باره بین حقوقدانان اختلاف نظر وجود دارد. با اینکه پاره‌ای از اساتید حقوق معتقدند که در قانون مدنی ایران عقود تشریفاتی که بدون انجام تشریفات باطل شناخته شود، وجود ندارد. ایشان معاملات املاک را نیز از این نوع دانسته و بیان داشته‌اند: «لزوم ثبت معاملات راجع به املاک و هبه‌نامه و صلح‌نامه و شرکت‌نامه برای اثبات آن در مقامات صالحه است، نه آنکه بدون ثبت معامله صحیح شناخته نشود» (امامی، ۱۳۷۶: ۱۸۳).

این در حالی است که پاره‌ای از اساتید حقوق تمامی عقود و معاملات راجع به عین یا منافع املاک ثبت شده را تشریفاتی دانسته‌اند. برخی حقوقدانان در این باره بیان فرموده‌اند: «بر طبق مواد ۴۶ و ۴۷ قانون ثبت، کلیه عقود و معاملات راجع به عین یا منافع املاک ثبت شده و همچنین املاکی که ثبت نشده، ولی در نقاطی واقع است که وزارت دادگستری

مقتضی می‌داند، باید با سند رسمی انجام شود». ماده ۴۸ در مقام بیان ضمانت اجرای این حکم می‌گوید: «سندی که مطابق مواد فوق باید به ثبت برسد و به ثبت نرسیده در هیچ‌یک از ادارات و محاکم پذیرفته نخواهد شد» (کاتوزیان: ۱۳۷۶: ۹۲).

همچنین گفته‌اند: «از آنچه گفته شد، معلوم می‌شود که عقد تشریفاتی «پیمانی است که تراضی آن باید همراه با تشریفات یا با واژه‌های خاص باشد»، و گرنه نفوذ حقوقی ندارد و التزامی به بار نمی‌آورد. نمونه بارز این‌گونه قراردادها خرید و فروش املاک ثبت شده است...» (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۳۷). همچنین گفته‌اند انتقال املاک ثبت شده باید به وسیله سند رسمی انجام گیرد و در دفتر املاک ثبت شود (مفاد ماده ۲۲ قانون ثبت) و پیش از این تشریفات، انتقال حتی در روابط بین دو طرف نیز اثر ندارد (کاتوزیان: ۱۳۹۵: ۸۸). برخی صاحب‌نظران وقوع بیع املاک را آنچنان در گرو تنظیم سند رسمی دیده‌اند که به بررسی این پرسش پرداخته‌اند که «باید دید، اگر معامله ملکی با سند عادی انجام شود ولی دو طرف در دادگاه به وقوع آن اعتراف کنند، آیا دادگاه می‌تواند حکم به وقوع بیع دهد، یا شناسایی بیع، حتی در روابط بین خریدار و فروشنده نیز با قانون ثبت منافات دارد؟» (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۹۳). وی در پاسخ به این پرسش فرموده است: «طبیعی است دادگاه نمی‌تواند سند عادی مورد استناد را برای اثبات بیع بپذیرد، زیرا ماده ۴۸ قانون ثبت او را منع می‌کند» (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۹۴). با وجود انتقاد برخی نویسندگان (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۸۸)، رأی شماره ۱۲۵۲ مورخ ۱۳۲۶/۸/۲۷ صادره از شعبه ۴ دیوان عالی کشور بیان داشته است: «در صورتی که خواننده در دادگاه به صدور سند عادی از ناحیه خود اقرار کند، استناد دادگاه به مواد ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت اسناد علیه خواهان مجوزی ندارد».

بعد از پیروزی انقلاب اسلامی، بیشتر احکام دادگاه‌ها در پرتو نظریات فقهای امامیه صادره می‌شود، از این‌رو دادگاه‌ها تنظیم سند رسمی را شرط صحت معاملات غیرمنقول نمی‌دانند و سند عادی را برای اثبات وقوع معاملات می‌پذیرند که با ظاهر ماده ۴۸ قانون ثبت اسناد سازگار نیست (صفایی، ۱۳۹۵: ۵۰).

۲-۱. تحقق انتقال حق واگذاری محل

تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون مالیات‌ها در تعریف حق واگذاری محل بیان داشته است: «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» مفهوم «حق واگذاری محل» از جمله مفاهیم گنگ قانون مالیات‌هاست (عباسی، ۱۳۹۵: ۳۲). با وجود این، از مهم‌ترین مصادیق آن «حق کسب یا پیشه و تجارت» و «حق سرقتی» است. از این‌رو با تبیین انتقال این نوع حق می‌توان حکم بقیه مصادیق آن را نیز پیدا کرد.

نسبت به حق کسب و پیشه و تجارت و سرقفلی دو قانون مهم حکومت می‌کند؛ الف) قانون مؤجر و مستأجر مصوب ۱۳۵۶؛ ب) قانون روابط مؤجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶. اینکه حق کسب و پیشه و تجارت یا سرقفلی در چه صورت منتقل می‌شود، نسبت به قانون مؤجر و مستأجر سال ۱۳۵۶ اختلاف نظر وجود دارد، از ماده ۲ قانون روابط مؤجر و مستأجر و روح قانون مذکور این گونه استنباط می‌شود که انتقال سرقفلی صرفاً با ایجاب و قبول صورت می‌پذیرد (بهرامی، ۱۳۸۴: ۳۷) و نیازی به امر دیگری نیست، ولی همچنان که بیان شد، در مورد اینکه به موجب قانون مؤجر و مستأجر سال ۱۳۵۶ حق کسب و پیشه و تجارت باید با تنظیم سند رسمی صورت پذیرد یا با اسناد عادی نیز قابل انتقال است، اختلاف نظر وجود دارد؛ عده‌ای در این باره عقیده دارند: «با توجه به ماده ۱ قانون روابط مؤجر و مستأجر که متصرف استیجاری ولو بدون سند رسمی را نیز مشمول این قانون و مستأجر می‌داند که به این ترتیب مستأجر جدید محل کسب قانوناً مستحق سرقفلی است هر چند دارای سند رسمی اجاره و انتقال سرقفلی نباشد و با توجه به اینکه از حیث قانون نویسی تبصره فقط ناظر به ماده قبلی است و به سایر مواد تسری نمی‌یابد. علی‌هذا تبصره ۲ ماده ۱۹ یادشده تنها در محدوده ماده ۱۹ کاربرد داشته و فقط در مورد این ماده قبال اعمال است و لا غیر. یعنی اگر مستأجر محل کسب دارای حق انتقال به غیر باشد تنها به موجب سند رسمی می‌تواند منافع و سرقفلی ناشی از آن را به غیر واگذار کند و اگر حق انتقال به وی تفویض نشده و برای این کار از دادگاه تحصیل اجازه کرده باشد باز برای انتقال باید سند رسمی تنظیم کند و الا چنانچه بدون تنظیم سند رسمی، انتقال صورت گرفته باشد این انتقال از حیث تعلق سرقفلی به مستأجر لاحق معتبر نیست. در غیر مورد مذکور در ماده ۱۹ مثل موردی که انتقال با رضایت مالک صورت می‌گیرد تبصره ۲ ماده ۱۹ قابلیت اعمال ندارد و لزومی به تنظیم سند رسمی برای انتقال سرقفلی به مستأجر لاحق نیست و متصرف جدید مستأجر و صاحب حق کسب و پیشه و تجارت شناخته می‌شود» (نوبخت، بی تا: ۴۶).

گروهی دیگر معتقدند: «با توجه به صراحت تبصره ۲ ماده ۱۹ قانون روابط مؤجر و مستأجر دایر به ضرورت تنظیم سند رسمی برای انتقال سرقفلی و اطلاق تبصره ۲، محدوده و منحصر کردن کاربرد آن به ماده ۱۹ خلاف منطوق و مفهوم و ظاهر تبصره مذکور بوده و اجتهاد در مقابل نص است. علی‌هذا در هر حال چه در مورد ماده ۱۹ و چه در هر موردی که محل کسب از مستأجر سابق به لاحق منتقل می‌شود؛ تعلق سرقفلی به متصرف و مستأجر جدید وقتی معتبر است که به موجب سند رسمی باشد...» (نوبخت، بی تا: ۴۷).

برخی محققان نیز نظر بیشتر را بنا به دلایل زیر پسندیده‌اند:

الف) از تبصره ۲ استفاده عموم نمی‌شود، زیرا اولاً؛ تبصره از الفاظ عموم خالی است. ثانیاً؛ اگر بنا به فرض عموم را برای آن بخواهیم در نظر بگیریم، تبصره ۱ ماده ۱۹ و ماده ۱۰ قانون روابط مؤجر و مستأجر آن را تخصیص داده است.

ب) استناد به اطلاق حکم تبصره هم صحیح به نظر نمی‌رسد، زیرا قانونگذار در ماده ۱۹ در مقام بیان وجه و حالت خاصی از ح ک پ ت بوده است (کشاورز، ۱۳۸۳: ۱۴۰). براساس قاعده در ورای بیان وجه خاص نمی‌توان به اطلاق استناد کرد، بلکه باید به دست آورد که گوینده در مقام بیان چه چیزی بوده است (محقق داماد، ۱۳۶۴: ۱۰۱). بنابراین برخلاف انتقال قطعی املاک، ثبوت انتقال حق سرقفلی مستلزم تنظیم سند رسمی نیست.

۲. تحقق معاملات املاک و حق واگذاری در قانون مالیات‌ها

سؤالی که در این‌جا مطرح می‌شود این است که معاملات املاک و حق سرقفلی چگونه تحقق پیدا می‌کند، آیا با صرف ایجاب و قبول تحقق می‌یابد یا مستلزم تشریفات خاص است.

۲-۱. تحقق معاملات املاک در قانون مالیات‌ها

دلایل متعدد و کافی وجود دارد که نظم قانون ثبت، در قانون مالیات‌ها نیز مراعات شده است و این نیز اگرچه منطبق با قاعده بوده و مطابق اصول است، به‌ویژه اینکه اولاً قانون ثبت به‌عنوان قانون مبنا برای تشخیص مالکیت در مواد ۲۲ و ۴۸ به این امر تأکید داشته است. ماده ۲۲ قانون ثبت مقرر داشته است: «همین که ملکی مطابق قانون در دفتر املاک به ثبت رسید دولت فقط کسی را که ملک به اسم او ثبت شده و یا کسی را که ملک مزبور به او منتقل گردیده و این انتقال نیز در دفتر املاک به ثبت رسیده یا اینکه ملک مزبور از مالک رسمی ارثاً به او رسیده باشد مالک خواهد شناخت». ماده ۴۸ نیز بیان داشته است: «سندی که مطابق مواد فوق باید به ثبت برسد و به ثبت نرسیده در هیچ‌یک از ادارات و محاکم پذیرفته نخواهد شد». به تعبیر دیگر، قانون مالیات‌ها با قانون ثبت مطابقت دارد و سازگار است؛ امری که رعایت آن در قانونگذاری ضرورت دارد (عامری، ۱۳۹۶: ۲۵)؛ ثانیاً؛ دادگاه‌ها به سبب تخصص و جایگاهی که دارند، می‌توانند درباره مالکیت اظهارنظر کنند، ضمن اینکه ماده ۶۲ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ نیز به دادگاه‌ها این اجازه را داده است.

از استقرا در مواد مختلف از قانون مالیات‌ها این نتیجه حاصل می‌شود که اولاً، تا زمانی که سند رسمی تنظیم نشده باشد، نقل و انتقال املاکی که سابقه ثبتی دارند، تحقق پیدا نمی‌کند؛ ثانیاً خریدار اگر بدون تنظیم سند رسمی بخواهد از ملک منتفع بشود، مستأجر شناخته می‌شود و از مالک مالیات بر اجاره املاک مطالبه می‌شود (عباسی، ۱۳۹۰: ۳۷).

تبصره ۱۰ ماده ۵۳ قانون مالیات‌ها به‌خوبی بیانگر این امر است، این ماده بیان داشته است: «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 از 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». طرز بیان این ماده و تاریخچه وضع آن نشان‌دهنده این است که حکم این ماده، یک حکم استثنا صرفاً برای شرکت‌های سازنده مسکن است. به‌دلیل حجم فعالیت این شرکت‌ها، گویا این شرکت‌ها فرصت تنظیم سند به نام خریداران را نداشتند و آن‌ها مشمول مالیات مستغلات می‌شدند، از این رو قانونگذار این حکم استثنا را برای این مورد وضع کرده است. به‌دلیل وسعت کار این شرکت‌ها و بوروکراسی اداری فقط به شرکت‌های سازنده مسکن اجازه داده شده است که اگر مالیات نقل و انتقال قطعی خود را بپردازند، حتی اگر واحدهای خود را با قرارداد عادی واگذار کنند، خریدار مالک شناخته شده و مالیات اجاری پرداخت نشود. از طرز بیان این تبصره به‌خوبی مشخص است که این حکم مختص شرکت‌های سازنده مسکن است (قلی، ۱۳۹۰: ۳۴). این امر نه تنها از تبصره مذکور، از مواد ۲۲ و ۴۸ قانون ثبت و نیز ماده ۷۲ قانون مالیات‌ها نیز قابل استنباط است که بیان داشته است: «در مواردی که پس از پرداخت مالیات از طرف مؤدی معامله انجام نشود اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است بنا به درخواست مؤدی و تأیید دفتر اسناد رسمی مربوط، مبنی بر عدم ثبت معامله ظرف پانزده روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شد متعلق به معامله انجام‌نشده را از محل وصولی جاری طبق مقررات این قانون مسترد دارد...». اگر تحقق مالیات با صرف ایجاب و قبول انجام می‌گرفت، امکان عدم انجام معامله بعد از ایجاب و قبول و پرداخت مالیات موجود نبود، ضمن اینکه این ماده عدم تحقق آن را منوط به تأیید دفتر اسناد رسمی دانسته است، که نشان می‌دهد از نظر مالیاتی تحقق معاملات املاک با تنظیم سند رسمی صورت می‌گیرد.

۲-۲. اضطراب و پربشانی رویه سازمان مالیاتی نسبت به زمان تحقق حق واگذاری

سؤالی که مطرح می‌شود این است که حق واگذاری محل به چه نحوی و در چه زمانی واگذار می‌شود. همچنان‌که مطرح شد، مهم‌ترین و اصلی‌ترین مصداق حق واگذاری محل، حق سرقتی است. سازمان مالیاتی طی بخشنامه ۲۳۲/۹۶۴/ص مورخ ۱۳۹۶/۱/۲۹ بیان داشته است: «...در ضمن وفق مفاد رأی شماره ۳۰/۴/۲۰۸۹ مورخ ۱۳۷۴/۳/۲۴ شورای عالی مالیاتی که «تاریخ تحویل یا تصرف یا تنظیم سند رسمی هر کدام که مقدم باشد را تاریخ انتقال حق واگذاری محسوب نموده است»، حق واگذاری محل‌هایی که تاریخ تحویل یا تصرف یا تنظیم

سند رسمی آن در طول (۹۵) بوده طبق مقررات بند ز تبصره ۶ قانون بودجه سال ۹۵ رسیدگی خواهد شد...». دفتر فنی نیز طی نامه شماره ۲۳۲/۹۴۱/ص مورخ ۱۳۹۶/۰۱/۲۹ بیان داشته است: «مدیرکل محترم امور مالیاتی

بازگشت به نامه شماره ۱۱۲/۲۰۹/ص مورخ ۱۳۹۶/۱/۲۸ ...

با در نظر داشتن مفاد بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۵/۹۹ مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۲ در خصوص ابلاغ نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۶-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱۲ و وفق مفاد رأی شماره ۲۰۸۹/۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۴/۳/۲۴ شورای عالی مالیاتی (تصویر پیوست) که تاریخ تحویل یا تصرف یا تنظیم سند رسمی هر کدام که مقدم باشد را تاریخ انتقال حق واگذاری محسوب نموده است...».

همچنانکه در بخشنامه‌های صادره قید شده است، مبنای صدور آن‌ها رأی شماره ۳۰/۴/۲۰۸۹ مورخ ۱۳۷۴/۳/۲۴ شورای عالی مالیاتی است (آخوندی، ۱۳۹۶: ۷۳). در این رأی اکثریت بیان داشته‌اند:

«نظر به اینکه مفاد کلیه قولنامه‌های موجود در پرونده‌های مربوط فقط مبین توافق طرفین معامله برای انتقال حق واگذاری محل مغازه پس از ایجاد ساختمان پاساژ در آینده بوده و برگ پایان کار ساختمان به تاریخ ۱۳۷۱/۹/۱۸ و اعلامیه کتبی فروشندگان دال بر اتمام عملیات ساختمان و آمادگی آن‌ها برای انجام معامله با خریداران، مؤید آن بوده که در تاریخ تنظیم قولنامه‌ها مغازه‌های مورد بحث وجود خارجی نداشته‌اند مضافاً اینکه پرونده‌ها نیز متضمن مدارک و دلایل اثبات، تصرف محل یا شروع فعالیت کسبی خریداران یا تنظیم سند رسمی اجاره نبوده‌اند، علی‌هذا به دلیل عدم احراز انتقال حق واگذاری محل و عدم تحقق درآمد در تاریخ تنظیم قولنامه‌ها مطالبه مالیات از این بابت موجه نبوده بلکه مأمورین تشخیص مالیات و یا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی حسب مورد، باید پس از بررسی‌های لازم و تحقیق کافی تاریخ تحویل یا تصرف مغازه یا تنظیم سند رسمی اجاره، هر کدام را که مقدم باشد تاریخ انتقال حق تعیین و سپس مطابق مقررات قانونی اقدام لازم به عمل آورند. مفاد این رأی به تجویز قسمت اخیر ماده ۲۵۸ یادشده در موارد مشابه نیز لازم‌الاتباع خواهد بود».

اگرچه پرونده مورد بحث شورای عالی مالیاتی در اختیار ما نیست، نمی‌توان به درستی درباره آن نظر داد. با وجود این به نظر می‌رسد آرای اخیر از استحکام قابل قبولی برخوردار باشند. آنچه رأی اکثریت مبتنی بر آن بوده، این است که هنگام گفت‌وگو و مذاکره مغازه‌ای نبوده است و انتقال‌دهنده براساس قولنامه‌ای متعهد می‌شود که مغازه‌هایی با مترژ مشخص را بسازد و تحویل خریدار دهد (عباسی، ۱۳۹۰: ۴۶). این نوع قراردادها حداقل در آن برهه از

زمان، بیع و خرید و فروش محسوب نمی‌شد، و با توجه به اینکه هنوز مورد معامله موجود نیست، نمی‌توان آن‌ها را خرید و فروش محسوب داشت (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۲۷۴؛ شهیدی، ۱۳۸۳: ۲۱). از این رو رأی به درستی آن را بیع ندانسته و لذا زمان بیع را منطبق با زمان قولنامه ندانسته‌اند، بلکه زمان آن را منطبق با اولین قرینه و اماره‌ای دانسته‌اند که فروشنده مغازه را به خریدار فروخته است و آن نیز زمان‌هایی است که در رأی قید شده یعنی زمان تحویل، تصرف یا زمان تنظیم سند رسمی است (عباسی، ۱۳۹۹: ۱۳۹).

نتیجه اینکه بخشنامه مذکور که تاریخ تحقق حق واگذاری محل را تاریخ تحویل، تصرف یا تنظیم سند که هر کدام مقدم باشد، دانسته، اشتباه است و هیچ مبنای علمی ندارد، حتی منطبق با رأی شورای عالی مالیاتی نیز نیست، همچنان‌که بیان شد، تحقق حق واگذاری با ایجاب و قبول صورت می‌گیرد و بهترین ملاک برای آن نیز مبیعه‌نامه یا قولنامه است. نهایت اینکه درباره تحقق انتقال سرقفلی نظر اقلیت حقوقدانان را در نظر بگیریم که البته آن نیز مربوط به قانون مؤجر و مستأجر مصوب ۱۳۵۶ است و تاریخ تنظیم سند را ملاک قرار دهیم. اینکه تاریخ تحویل یا تاریخ تصرف یا تاریخ تنظیم سند آن هم به این شکل که هر کدام مقدم باشد، در ادبیات حقوقی ما هیچ جایگاهی ندارد (عباسی: ۱۳۸۶: ۳۷).

۳. تحلیل مواد ۷۲ و ۶۷

ماده ۷۲ قانون مالیات‌ها درباره عدم تحقق معاملات املاک و ماده ۶۷ نیز درباره انحلال آن است.

۳-۱. تحلیل ماده ۷۲

بعد از اینکه معامله منعقد شود، یعنی جزء اخیر علت تکمیل شود، معامله انجام‌گرفته محسوب می‌شود. پیشتر بیان شد، اگر معامله صرفاً به ایجاب و قبول تحقق یابد، جزء اخیر قبول خواهد بود. اما اگر معامله، معامله عینی باشد، علاوه بر ایجاب و قبول باید مورد معامله به تصرف خریدار نیز داده شود و جزء اخیر قبض متعامل است. در معاملاتی که تحقق آن‌ها با تنظیم سند صورت می‌پذیرد، جزء اخیر، تنظیم سند است، از این رو تا زمانی که سند تنظیم نشده باشد، معامله صورت نگرفته است (اسدی‌نژاد، ۱۳۹۳: ۱۰۴). با توجه به اینکه دیدگاه ما درباره معاملات املاک به چه نحو باشد، انجام شدن معامله به تعبیر ماده ۷۲ ق.م.م متفاوت خواهد بود، اگر تحقق معامله را با تنظیم سند بدانیم، تا زمانی که سند تنظیم نشده، معامله انجام نگرفته است، لذا معامل اگر مالیاتی پرداخت کرده باشد، می‌تواند آن را مسترد کند. نه اگر دیدگاه ما مبتنی بر رویه قضایی کشور باشد، با صرف ایجاب و قبول معامله صورت می‌پذیرد، البته در عمل ثبوت ایجاب و قبول در قولنامه و مبیعه‌نامه متبلور می‌شود، از این رو در چنین حالتی

معامله انجام گرفته فرض می‌شود و مالیات معامله انجام گرفته قابل استرداد نخواهد بود. همچنان‌که بیان شد، به نظر می‌رسد دیدگاه قانون مالیات‌ها بر این است که تحقق معاملاتی که سابقه ثبتی دارند، صرفاً با تنظیم سند صورت می‌گیرد (سنجایی، ۱۳۹۶: ۷۴)، از این رو با عدم تنظیم این نوع اسناد، همچنان‌که از ماده ۷۲ مشخص است، مالیات قابل استرداد خواهد بود. اما درباره حق سرقفلی همچنان‌که گفتیم، این گونه نیست و تحقق آن‌ها با قولنامه صورت می‌پذیرد، از این رو با صرف ایجاب و قبول انتقال حق سرقفلی تحقق می‌یابد، اگر قولنامه نوشته شود، مالیات آن قابل استرداد نخواهد بود. با وجود این گفته شد که نظام مالیاتی دیدگاه دیگری دارد و آن این است که اگر محل به تصرف متعامل داده شود یا وی آنجا را تحویل بگیرد یا سند رسمی تنظیم کنند، معامله تحقق یافته فرض می‌شود و معامله قابل استرداد نخواهد بود. این دیدگاه هیچ مبنای علمی ندارد. شایان ذکر است که رویکرد قانون مالیات‌ها نسبت به استرداد مالیات معامله انجام نگرفته رویکرد مناسبی است.

۲-۳. تحلیل ماده ۶۷

ماده ۶۷ ق.م.م بیان داشته است: «فسخ معاملات قطعی املاک براساس حکم مراجع قضایی به طور کلی و اقاله یا فسخ معاملات قطعی املاک در سایر موارد تا شش ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جدید مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود». تفاوت این ماده با ماده ۷۲ این است که در این‌جا معامله انجام گرفته است، ولی سپس بنا به دلایلی منحل می‌شود، آیا در این صورت نیز باید مالیاتی که برای انجام آن پرداخت شده است، مسترد شود؟ بدیهی است که در این صورت مالیات آن نباید مسترد شود، چراکه معامله‌ای انجام گرفته، و مالیات آن نیز پرداخت شده و هیچ دلیلی وجود ندارد که مالیات معامله‌ای که به درستی انجام گرفته است، مسترد شود و این امر از منطوق ماده ۷۲ مشخص است. اما سؤال دیگری که در این‌جا مطرح می‌شود این است که اگر معامله‌ای که به درستی انجام گرفته، منحل شود، آیا باز باید مالیات پرداخت شود. به تعبیر دیگر، آیا انحلال معامله، خود معامله جداگانه‌ای است تا مشمول مالیات شود یا خیر؟ قانون مالیات‌ها انحلال‌های مذکور را نیز مشمول مالیات دانسته و فقط تحت شرایطی آن‌ها را از پرداخت مالیات معاف کرده است.

۴. مالیات بر بطلان معاملات و انحلال آن

سؤالی که قانون مالیات‌ها به آن‌ها جواب نداده، این است که آیا بطلان مالیات مشمول مالیات می‌گردد یا خیر؟

۴-۱. مالیات بطلان معاملات

در تعریف بطلان گفته‌اند: «وصف عملی است که مطابق قانون نباشد و بی‌اثر باشد مانند قمار و بیع صغیر و مجنون. این را بطلان مطلق گویند. (=بطلان ذاتی) در برابر بطلان نسبی (=عدم نفوذ) به‌کار می‌رود مانند وصف عقد ناشی از اشتباه. در فقه بطلان نسبی را موقوف گویند» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹: ۱۶۱). عوامل بطلان معامله مفصل بوده و از حوصله این وجیز خارج است. فقط باید متذکر شد که بطلان حالت قهقرایی دارد، به تعبیر دیگر، وضعیت طرفین به گذشته بازمی‌گردد، گو اینکه هیچ اتفاقی نیفتاده است، لذا بطلان نه‌تنها خود مشمول مالیات نمی‌شود، بلکه به موجب ماده ۷۲ قانون مالیات‌ها، مالیات‌های پرداخت‌شده نیز باید مسترد شود. ماده ۷۲ قانون مالیات‌ها بیان داشته است: «در مواردی که پس از پرداخت مالیات از طرف مؤدی معامله انجام نشود...». یکی از مهم‌ترین و بارزترین مواردی که معامله انجام نمی‌گیرد، بطلان معاملات است، باید متذکر شد که انجام نشدن معامله ممکن است به صورت مختلف باشد، مثلاً قسمت اخیر علت تامه تکمیل نشود. برای مثال در عقود عینی و تشریفاتی، تصرف صورت نگیرد یا سند تنظیم نشود. همچنین ممکن است در شرایط اساسی صحت معامله اختلال ایجاد شود.

۴-۲. ابطال

ابطال را نباید با بطلان اشتباه کرد. در تعریف ابطال گفته‌اند: «از درجه اعتبار، ساقط کردن است. اصطلاحاً از ابطال اعتبار عمل حقوقی (مانند ابطال عقدی از عقود) و یا سندی از اسناد (مانند ابطال سند مالکیت یا سند معارض در معاملات) و یا چیزهای دیگر مانند ابطال ثبت ملک و ابطال دادخواست و ابطال تمبر یا ابطال اعمال اجرایی دادگاه یا اداره ثبت و یا ابطال حکم دادگاه. رد عقد فضولی هم ابطال طرح عقدی است که بین عاقد فضول و اصیل واقع شده است. عقد فضولی، عقد واقعی نیست ولی طرح عقد است. فسخ به‌خیار و نیز اقاله هم متضمن ابطال عقد است» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹: ۱۹). از این رو اگر از یک عمل حقوقی ازاله اعتبار شود، چه به‌وسیله انحلال یا چه از طریق بطلان، ابطال گفته می‌شود. به تعبیر دیگر، ابطال شامل هر دو آن‌ها می‌شود و از نظر حقوق مالیات‌ها ابطال تعبیر چندان جامع و کاربردی نیست. شایان ذکر است که ابطال ممکن است توسط دادگاه صورت پذیرد.

۴-۳. انحلال و مالیات بر انحلال معاملات

پیش از بررسی مالیات بر انحلال لازم است ابتدا مفهوم انحلال معاملات را بررسی کنیم. انحلال قرارداد را نباید با بطلان آن اشتباه کرد، عقد باطل صورتی بی‌معناست که از آغاز نیز

نفوذ و اعتباری نداشته است. ولی در انحلال قرارداد، سببی عقد موجود را بر هم می‌زند و گفته شده است حکم دادگاه، اگر نیازی به وجود آن احساس شود، ناظر بر حدوث همین سبب است (کاتوزیان: ۱۳۸۳: ۳۲۷).

در انحلال قرارداد دو مرحله ممتاز وجود دارد:

الف) از آغاز تراضی تا زمان وقوع سبب انحلال، که قراردادی نافذ بر رابطه دو طرف حکومت دارد؛

ب- از لحظه تحقق سبب انحلال، که سبب گسیختن پیمان می‌شود و عقد را در حکم باطل می‌کند (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۲۱۴).

انحلال قرارداد ممکن است به سه نحو صورت پذیرد: الف) به تراضی یا همان «اقاله» یا «تفاسخ» (ماده ۲۳۸ قانون مدنی)؛ ب- انحلال ارادی که به تصمیم یکی از دو طرف انجام می‌گیرد. این عمل حقوقی برخلاف اقاله که در شمار قراردادهای می‌آید، ایقاع است و نیاز به تراضی ندارد. این نوع انحلال را «فسخ» گویند و اختیاری را که طرف عقد لازم در فسخ آن دارد، «خیار» می‌گویند (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۸۸-۸۹).

۴-۳-۱. مالیات بر اقاله یا تفاسخ

۴-۳-۱-۱. مفهوم و برخی احکام

در تعریف اقاله گفته‌اند: «تراضی دو طرف عقد است بر انحلال و زوال آثار آن در آینده» (محبوبی، ۱۳۹۴: ۲۷). به تعبیر دیگر اگر طرفین به هر علتی توافق کنند که معامله را منحل کنند، به آن اقاله گویند. در این مورد قانون هیچ‌یک از طرفین را مجبور به انحلال عقد نمی‌کند. در صورتی که مفاد عقد و تعهدهای متقابل اجرا نشده است، اثر عقد محدود به انحلال عقد است. ولی اگر تعهد اجرا شده یا تملیک صورت پذیرفته باشد، عوضین هریک به مالک سابق خود برگردانده می‌شود، بنابراین نقل ملکیت تازه‌ای صورت می‌پذیرد و اگر عوضین تلف شده باشد، ضمان رد مثل یا قیمت عوض تلف شده بر عهده مالک بعد از عقد قرار می‌گیرد. سؤالی که در این جا مطرح می‌شود این است که آیا در اقاله می‌توان شرط فزونی یا کاستی کرد یا خیر؟ فقهای امامیه درباره لزوم ثابت ماندن تعادل قراردادی اتفاق نظر دارند و مشهور نیز معتقد است که فزونی و کاستی، آن را از ماهیت اقاله خارج می‌کند (صافی، ۱۳۸۵: ۳۱۸).

در اقاله نیز مانند فسخ انحلال قرارداد نسبت به آینده انجام می‌گیرد و برخلاف بطلان در گذشته اثر ندارد، از این رو منافعی که از زمان عقد تا لحظه اقاله به دست آمده از آن خریدار است، چراکه مالک عین بر منافع نیز مالکیت تبعی دارد (امامی، ۱۳۷۶: ۲۳۸).

۴-۳-۱-۲. مالیات بر اقاله معاملات قطعی املاک

همچنان که بیان شد، براساس قانون مالیات‌های مستقیم، معاملات قطعی املاک با تنظیم سند رسمی صورت می‌پذیرد، از این رو اقاله زمانی تحقق پیدا می‌کند که این سند تنظیم شده باشد، همچنان که از ماده ۶۷ مشخص است، بدون تردید معامله اولیه مشمول مالیات می‌شود. اقاله آن نیز اگر تا شش ماه بعد از انجام معامله صورت پذیرد، مشمول مالیات نخواهد بود. شایان یادآوری است اگر معامله‌ای منحل شود، یکی از طرفین به دلیل اقاله اضافه‌ای را پرداخت کند، دیگر این عمل، اقاله نخواهد بود، بنابراین مشمول مالیات خواهد بود. البته در دید عرف تغییرات جزئی قابل چشم‌پوشی است (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۳۲۵). برخی گفته‌اند اگر دو عوض معامله ثابت بماند و شرط ناظر بر تعهد خارجی و اضافی باشد، خلاف مقتضای اقاله نیست (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۳۳۸). بنابراین اگر یکی از متعاملینی که خواهان اقاله است، بخواهد مالیات و دیگر هزینه‌های انجام معامله را بپردازد، به اقاله بودن معامله اختلال ایجاد نمی‌کند، چراکه به موجب قاعده اقدام، وی باید این هزینه را متحمل شود، چراکه خود خواهان انحلال عقد بوده است (محمدی، ۱۳۸۳: ۱۲۷).

اما درباره حق سرقفلی یا حق کسب و پیشه و تجارت، همچنان که بیان شد، براساس نظر بیشتر حقوقدانان انتقال این حق از عقود رضایی است، بنابراین به محض ایجاب و قبول (نوشتن قولنامه) تحقق پیدا می‌کند. اگر بعد از آن طرفین بخواهند معامله را اقاله کنند، اگر طی شش ماه از تاریخ انعقاد قرارداد صورت گرفته باشد، مشمول مالیات مجدد نمی‌شود. مجدداً تأکید می‌شود که مالیات پرداخت شده، نسبت به معامله پیشین برگردانده نمی‌شود. البته نظر دفتر فنی سازمان امور مالیاتی بر این نیست.

۴-۳-۲. فسخ معاملات قطعی

۴-۳-۱-۲. مفهوم فسخ

در نظام حقوقی ما در عقد لازم بر هم زدن قرارداد امری است خلاف اصل. به تعبیر دیگر، از نظر قانونی کسی مجاز نیست پیمان را بشکند، مگر در موارد محدود که قانون این اجازه را به کسی بدهد. همان‌طور که بیان شد، انحلال ارادی که به تصمیم یکی از دو طرف صورت می‌پذیرد و در حقیقت نوعی ایقاع است و به تراضی نیاز ندارد، فسخ خوانده می‌شود. برخی از خیاراتی که به موجب آن‌ها طرفین می‌توانند عقد لازم را برهم بزنند عبارت‌اند از:

- **خیار شرط:** منظور این است که ممکن است شرط شود که در مدت معین برای بایع یا مشتری یا هر دو یا شخص خارجی اختیار فسخ معامله باشد (ماده ۳۹۹ قانون مدنی)؛

- **خيار غبن:** هریک از متعاملان که در معامله غبن فاحش داشته باشد، بعد از علم به غبن می‌تواند معامله را فسخ کند (ماده ۴۱۶ ق.م). منظور از غبن «زیانی است که به‌هنگام دادوستد، در نتیجه نابرابری فاحش بین ارزش آنچه باید پرداخته یا انجام شود و ارزشی که در برابر آن دریافت می‌گردد، به طرف ناآگاه می‌رسد» (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۳۸۶)؛
 - **خيار عیب:** اگر بعد از معامله ظاهر شود که مبيع معیوب بوده، مشتری مختار است در قبول مبيع معیوب با اخذ ارش یا فسخ معامله (ماده ۴۲۲ ق.م).
- از دیگر خيارات، عبارت‌اند از: خيار تدلیس، تخلف از شرط، خيار تفلیس و تعذر تسلیم.

۴-۳-۲. مالیات بر فسخ معاملات قطعی املاک

برای فسخ معامله نیز لازم است معامله انجام گرفته باشد، سپس فسخی صورت بگیرد. پیشتر بیان شد که به موجب قانون مالیات‌ها و قانون ثبت، املاکی که سابقه ثبتی دارند، معاملات آن‌ها با تنظیم سند رسمی صورت می‌پذیرد. این در حالی است که معامله املاکی که سابقه ثبتی ندارند و انتقال حق سرقفلی و کسب و پیشه و تجارت متفاوت از آن‌ها بوده و به صرف ایجاب و قبول تحقق پیدا می‌کند که بهترین ضابطه برای ادارات همان قولنامه یا مبیاعه‌نامه است (عباسی، ۱۳۸۶: ۲۷). در مورد فسخ نیز فقط خود فسخ، آن هم اگر تا شش ماه بعد از انجام معامله صورت پذیرد، مشمول مالیات نخواهد بود. در این‌جا لازم است متذکر شویم که قراردادهای نمونه‌ای وجود دارد که دفاتر اسناد رسمی و بنگاه‌های معاملات ملکی از آن‌ها استفاده می‌کنند. در این قراردادها طرفین توافق می‌کنند که کافه خيارات ولو خيار غبن فاحش اسقاط شود. بنابراین معاملات قطعی که در دفاتر اسناد رسمی و بنگاه‌های معاملات ملکی صورت می‌پذیرد، در عمل خیاری باقی نمی‌ماند که شخصی بخواهد به آن متوسل شود و معامله را فسخ کند، از این‌رو این نوع معاملات یا اقاله هستند یا معامله جدید محسوب می‌شوند.

۴-۳-۳. فسخ معاملات قطعی املاک براساس حکم مراجع قضایی

این تعبیر قانون مالیات‌ها، از بعد حقوقی مبهم و از بعد مالیاتی غیرقابل قبول است. الف) از بعد حقوقی: اینکه معلوم نیست، منظور قانونگذار از فسخ معاملات قطعی املاک براساس حکم مراجع قضایی، چیست؟ اصولاً فسخ به وسیله اراده صاحب خيار صورت می‌پذیرد و از این‌رو در حقوق ما فسخ عقد از تاریخ اعلان اراده صاحب حق واقع می‌شود و به تأیید دادگاه نیز نیازی ندارد. آنچه از نوشته‌های صاحب‌نظران پیداست، فسخ عقد توسط دادگاه در دو صورت انجام می‌پذیرد: یک- درباره این تردید که مدعی فسخ عقد، اختیار انحلال را

دارد یا باید ملتزم به عقد باقی بماند؟ دادگاه در پاسخگویی به این پرسش وارد می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۳۴۶)؛ دو- برخی صاحب‌نظران درباره مفهوم فسخ دادگاه نوشته‌اند: «نظر جماعتی این است که در فرض امتناع متعهد از اجرای تعهد عقدی، متعهده، باید برای فسخ عقد به دادگاه رجوع کند تا قاضی، وقوع امتناع را احراز کند» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹: ۵۳۸).
ب) از بعد مالیاتی: این سؤال لاینحل باقی می‌ماند که چه تفاوتی بین فسخ معاملات توسط دادگاه با فسخ توسط خود افراد وجود دارد، چراکه ماهیت امر یکسان بوده و نباید از بعد مالیاتی نیز احکام متفاوتی داشته باشند.

۴-۳-۳. مالیات انفساخ یا انحلال قهری

الف) انفساخ یا انحلال قهری: پیشتر بیان شد که منظور از تفاسخ یا اقاله انحلالی است که به وسیله اراده دو طرف معامله صورت می‌پذیرد. منظور از فسخ نیز انحلالی است که صرفاً از طریق اراده صاحب‌خیار یعنی یکی از متعاملان صورت می‌پذیرد. در این‌جا منظور از انفساخ این است که عقد، بدون اینکه نیاز به عمل حقوقی اضافی باشد، به‌طور قهری و بدون اراده هیچ‌یک از طرفین از بین می‌رود. در این نوع انحلال حق انتخاب برای یکی از دو طرف یا دادگاه باقی نمی‌ماند (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۴۵۲؛ کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۹۸؛ کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۱۳۸-۱۳۹). خود انفساخ به سه گروه تقسیم می‌شود.

ب) شرط فاسخ: منظور از این نوع شرط شرطی است که دو طرف بر احتمال انفساخ و انحلال قرارداد در آینده شرط می‌کنند (محرابی، ۱۳۹۹: ۱۰۷). شرط فاسخ را نباید با خیار شرط فسخ اشتباه گرفت، در شرط فسخ اراده انحلال در اختیار یکی از طرفین قرارداد وجود دارد و وی می‌تواند در مدت معین قرارداد را منحل کند (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۳۴۳).

ج) تلف مبیع قبل از قبض: برخی از اساتید آن را امر استثنا و مختص بیع می‌دانند (امامی، ۱۳۷۶: ۱۷۶). پاره‌ای دیگر از محققان با استقرا در موارد متعدد آن را به‌عنوان یک اصل شناخته و بیان می‌دارند در صورت تلف مورد معامله، معامله منفسخ می‌شود، مگر در موارد خاص (کاتوزیان: ۱۳۷۶: ۷۴).

سؤالی این است که آیا اولاً معامله‌ای که منتج به انفساخ می‌شود، مشمول مالیات می‌گردد یا خیر؟ فرض کنید آپارتمانی فروخته شده، ولی هنوز تحویل خریدار نشده است، حادثه غیرمترقبه‌ای مانند زلزله یا انفجار صورت می‌گیرد و ساختمان تخریب می‌شود، در این صورت معامله به دلیل تلف مبیع قبل از قبض منحل می‌شود، سؤالی که مطرح می‌شود این است که آیا این معامله مشمول مالیات است یا خیر؟ دوم اینکه انحلال آن مشمول مالیات است یا نه؟ قانون مالیات‌ها در این باره ساکت است. اینکه معامله اول به‌درستی صورت پذیرفته است،

تردیدی در شمول مالیات نیست، اما تردید در مورد مالیات انفساخ است. به نظر می‌رسد اگر به تفسیر لفظی محض متوسل شویم، باید این‌گونه انحلال‌ها را مشمول مالیات بدانیم، چراکه قانونگذار در مقام بیان بوده و فقط فسخ و تفاسخ را در شرایطی از شمول مالیات خارج کرده است، ولی با در نظر گرفتن مبانی مالیات ستانی و عدالت باید بین شرط انفساخ و تلف مبیع قبل از قبض تمایز قائل شویم؛ در مورد تلف مبیع قبل از قبض با توجه به اینکه این‌گونه انحلال‌ها به‌طور قهری صورت می‌گیرد و در اختیار مردم نیست، آن‌ها را نباید مشمول مالیات تلقی کرد. به نظر می‌رسد که از صدر ماده ۶۷ نیز می‌توان استفاده کرد؛ آنجایی که انحلال با حکم مراجع قضایی صورت می‌پذیرد، نوعی اجبار حاکم بوده و قانونگذار آن را مشمول مالیات ندانسته است، از این رو می‌توان گفت که تلف مبیع قبل از قبض مشمول مالیات نخواهد بود. ولی درباره شرط فاسخ به نظر می‌رسد که بتوان آن را مشمول مالیات دانست.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

از ماده ۷۲ قانون مالیات‌ها و تبصره ۱۰ ماده ۷۳ ق.م.م و ماده ۲۲ و ۴۸ قانون ثبت چنین استنباط می‌شود که معاملات املاکی که سابقه ثبتی دارند، با تنظیم سند رسمی صورت می‌گیرد. البته درباره تحقق انتقال حق کسب و پیشه و تجارت یا حق سرفعلی این دیدگاه صحیح نیست و به‌ویژه با تصویب قانون روابط مؤجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶، تحقق آن مانند دیگر عقود رضایی با ایجاب و قبول و حداکثر با نوشتن قولنامه صورت می‌پذیرد. از این رو دیدگاه دفتر فنی سازمان مالیاتی که تاریخ تحقق آن را تاریخ تحویل یا تصرف یا تنظیم سند رسمی هر کدام که مقدم باشد، دانسته اشتباه است.

اینکه تحقق معاملات املاکی که سابقه ثبتی دارند با تنظیم سند رسمی صورت می‌پذیرد، آثار متعددی دارد که گاهی ناگوار است و آشفتگی رویکردها و رویه‌های مالیاتی را در پی دارد. از جمله آثار نامطلوب آن موردی است که شخصی به‌طور قولنامه‌ای ملکی را خریداری کرده و در آن‌جا سکونت دارد، مستأجر محسوب می‌شود و باید مالیات بر مستغلات بپردازد. قانون مالیات‌ها فقط به‌عنوان ارفاق در تبصره ۱۰ ماده ۷۳ شرکت‌های سازنده مسکن، آن هم به شرطی که مالیات نقل و انتقال را پرداخت کنند، از شمول مالیات اجاری خارج کرده است.

افرادی که ملک خود را به‌طور قولنامه‌ای فروخته‌اند و املاک مذکور سال‌های متمادی در تصرف خریدار قولنامه‌ای است، نمی‌پذیرند که خریدارشان مستأجر تلقی شود و آن‌ها مالیات بر اجاره املاک پرداخت کنند. پذیرش این امر نه تنها برای مؤدیان، بلکه برای تصمیم‌گیرندگان مالیاتی و قضات دیوان نیز چندان ملموس و قابل‌پذیرش نیست، از این رو بخشنامه‌ها و آرای‌ها با آشفتگی‌های زیاد صادر می‌کنند. بی‌تردید این امر می‌تواند موجب فساد نیز شود. از تالی‌ها

فاسدی که برای این امور وجود دارد، عدم پرداخت مالیات نقل و انتقال و احیاناً مالیات حق واگذاری محل و مالیات بر اجاره املاک است.

پیشنهادهایی برای مجلس محترم شورای اسلامی

یک- با توجه به مراتب مذکور پیشنهاد می‌شود که در شرایط فعلی که قضات محترم دادگاه‌ها نیز، التفات چندانی به مواد ۲۲ و ۴۸ قانون ثبت ندارند، تبصره‌هایی به ترتیب زیر را در قانون مالیات‌ها تصویب فرمایند:

تبصره ۱۲ ماده ۵۳ قانون مالیات‌ها

«در نقاطی که اداره ثبت اسناد و املاک و دفاتر اسناد رسمی موجود بوده و قوه قضاییه مقتضی بداند، ثبت اسناد ذیل اجباری است:

۱. کلیه عقود و معاملات راجعه به عین یا منافع اموال غیرمنقوله که در دفتر املاک ثبت نشده،

۲. صلح‌نامه و هبه‌نامه و شرکت‌نامه،

۳. در مواردی که به هر دلیلی امکان تنظیم سند رسمی برای طرفین مقدور نباشد، طرفین معامله با حضور در اداره مالیاتی محل خود و تحویل قولنامه، رونوشت شناسنامه و دیگر اسناد مرتبط به آن، و پرداخت مالیات، معامله از نظر مالیاتی تحقق یافته فرض می‌شود و فروشنده مشمول مالیات بر اجاره املاک نخواهد شد. سازمان امور مالیاتی باید تمهیداتی بیندیشد که رونوشت قولنامه‌ها با تأیید کارشناس ارشد و رئیس گروه مالیاتی و متعاملان، در سامانه سازمان امور مالیاتی باقی بماند. اسناد مذکور می‌تواند صرفاً به‌عنوان قرینه‌ای در ادارات دیگر و دادگاه‌ها مورد استفاده قرار گیرد. آیین‌نامه اجرایی این تبصره در ظرف شش ماه از طرف هیأت وزیران تنظیم می‌گردد.

۴. وکالت‌های فروش املاک که در دفاتر اسناد رسمی تنظیم می‌شود و قصد طرفین نیز فروش املاک است، صرفاً از نظر مالیاتی فروش محسوب شده و مشمول مالیات نقل و انتقال می‌گردد.»

در صورت تصویب این ماده، اولاً، منبعی برای وصول مالیات به‌وجود می‌آید. در حال حاضر دلالاتی که به‌وسیله قولنامه ملک خرید و فروش می‌کنند و درآمدهای کلانی نیز از این طریق عاید آن‌ها می‌شود، هیچ مالیاتی پرداخت نمی‌کنند؛ ثانیاً رویه سازمان مالیاتی درباره چگونگی تحقق معاملات املاکی که سابقه ثبتی دارند مشخص می‌شود و از تشتت آراء و نظریه‌ها جلوگیری می‌شود، این امر سبب تقلیل چشمگیر فساد اداری نیز خواهد شد؛ ثالثاً قرینه

مذکور نیز می‌تواند کمک زیادی به دیگر سازمان‌ها کند و به‌نظر می‌رسد بتواند تعداد پرونده‌های تشکیل‌شده در دادگاه‌ها را نیز کاهش دهد؛ رابعاً، مهم‌تر اینکه از افرادی که از نظر شرعی و عرفی مالک نیستند، مالیات بر اجاره املاک مطالبه نمی‌شود؛ خامساً، تصویب این ماده به این نحو هیچ اختلالی در نظم قانون ثبت ایجاد نمی‌کند و فقط به نظام مالیاتی سامان می‌بخشد؛ سادساً، امروز با تصویب ماده ۷۷ مالیات بسازوبفروشی تعارض عجیبی بین مقررات رخ داده است، این مالیات که نوعی مالیات شغلی است و باید براساس تحقق درآمد نوشته شود، گاهی این‌گونه نیست. فرض کنید بسازوبفروشی، با شخصی که یک منزل کلنگی دارد، قرارداد غیررسمی مشارکت منعقد می‌کنند، به موجب ماده ۱۱ آیین‌نامه اجرایی شماره ۲۰۰/۹۶/۴۶ مورخ ۱۳۹۶/۳/۳۱ مالیات بسازوبفروشی را که مبلغ معتنا بهی نیز است، باید شخصی که سند به نام وی است بپردازد، نه شخص بسازوبفروش.

همچنان‌که بیان شد براساس مقررات ثبت، تحقق معاملاتی که سابقه ثبتی دارند، با تنظیم سند رسمی صورت می‌پذیرد، با وجود این، ضرورت‌های اجتماعی، عدالت و انصاف اقتضا می‌کند که رویه قضایی از خریدارانی که موفق به تنظیم سند رسمی نشده بودند، حمایت کند. ماده ۶۲ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور این رویه را مبدل به قانون کرد. بر همین اساس ضرورت‌های مهم‌تر اجتماعی، عدالت و انصاف حکم می‌کند، اصلاحات جزئی در مقررات مالیاتی صورت پذیرد. با وجود کاستی و نقصانی که در تکرر و انشقاق مقررات مادر وجود دارد، به‌نظر می‌رسد که تغییرات جزئی با حفظ مبانی قانون مادر ضروری باشد.

منابع

الف: فارسی

۱. آخوندی، احمد (۱۳۹۶)، قوانین و مقررات مالیاتی با رویکرد آزمون تعیین سطح مأموران مالیاتی، تهران: سخنوران.
۲. اسدی نژاد، محمد (۱۳۹۳)، مبادی حقوق مدنی ۳، رشت: نشر آثار حقوقی حقیق.
۳. اصغری آقمشهدی، فخرالدین (۱۳۹۸)، قواعد عمومی قراردادها، بابلسر: دانشگاه مازندران.
۴. امامی، حسن (۱۳۷۶)، حقوق مدنی، تهران، کتاب‌فروشی اسلامیه، ج ۱.
۵. بهرامی، زهرا (۱۳۸۴)، حق سرقفلی، حق کسب و پیشه و تجارت، تهران: نگاه بینه.
۶. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۹)، بسیط در ترمینولوژی، تهران: گنج دانش.
۷. دیانی، عبدالرسول (۱۳۹۵)، حقوق مدنی قواعد عمومی قراردادها، تهران: میزان.
۸. ربانی، سید محمد (۱۳۹۲)، اصول و حقوق مالیاتی، یاسوج: چویل.
۹. سنجابی، سمانه (۱۳۹۶)، ارتباط و تعارض قانون مالیات‌های مستقیم با قواعد حقوق خصوصی، تهران، انتشارات استاد شهریار.
۱۰. شهیدی، مهدی (۱۳۸۳)، حقوق مدنی ۶، عقود معین، تهران: مجد.
۱۱. صافی، لطف‌الله (۱۳۸۵)، جامع الاحکام، قم: دفتر تنظیم و نشر آثار حضرت آیت‌الله‌العظمی صافی گلپایگانی، ج ۱.
۱۲. صفایی، حسین (۱۳۹۵)، دوره مقدماتی حقوق مدنی، تهران: میزان، ج ۲.
۱۳. ----- (۱۳۹۵)، قواعد عمومی قراردادها، تهران: میزان.
۱۴. عامری، ریحانه (۱۳۹۶)، حقوق مالیاتی ایران، تهران: پندار قلم.
۱۵. عباسی، محمدرضا (۱۳۹۰)، حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی، تهران: نگاه بینه.

۱۶. ----- (۱۳۹۹)، مجموعه مقالات تحلیلی حقوقی در انتقاد از مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی، تهران: مجد، ج ۱.
۱۷. عباسی، محمدرضا (۱۳۹۵)، حق واگذاری محل در قانون مالیات‌ها و مقایسه آن با حق کسب و پیشه و تجارت، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، حقوق خصوصی، دانشگاه علوم و تحقیقات.
۱۸. ----- (۱۳۹۸)، مفهوم مالکیت در حقوق ایران با رویکرد تطبیقی و نقد بخشنامه سازمان مالیاتی، نخستین کنفرانس ملی حقوق، فقه و فرهنگ، شیراز، <https://civilica.com/doc/1019093>.
۱۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۶)، حقوق مدنی، عقود معین (۱)، تهران، شرکت انتشار با همکاری شرکت بهمن برنا، انتشارات مدرس، چ ششم.
۲۰. ----- (۱۳۸۳)، دوره مقدماتی حقوق مدنی، اعمال حقوقی، قرارداد-ایقاع، تهران، شرکت سهامی انتشار با همکاری بهمن برنا.
۲۱. ----- (۱۳۹۵)، قواعد عمومی قراردادها، تهران: شرکت سهامی انتشار، ج ۱ و ۵.
۲۲. کشاورز، بهمن (۱۳۸۳)، سرقفلی و حق کسب و پیشه و تجارت در حقوق ایران و فقه اسلام، تهران، انتشارات کشاورز.
۲۳. قلی، باقر (۱۳۹۰)، ارتباط و تعارض قانون مالیات‌ها با حقوق خصوصی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات.
۲۴. مالکی مقدم، هوشنگ (۱۳۸۲)، حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، قم، خانه خرد.
۲۵. محبوبی، نرگس (۱۳۹۴)، بررسی فقهی و حقوقی اقاله، تهران: مجد.
۲۶. محرابی یاسر، محبوبه (۱۳۹۹)، فسخ، تفاسخ، انفساخ و شرط فاسخ، تهران، دادبخش.
۲۷. محقق داماد، مصطفی؛ قنوتی، جلیل، وحدتی شبیری، سید حسن؛ عبدی‌پور، ابراهیم (۱۳۹۱)، حقوق قراردادها در فقه امامیه، تهران: سمت، ج ۱ و ۲.
۲۸. محقق داماد، مصطفی (۱۳۶۴)، مباحثی از اصول فقه، قم، اندیشه‌های نو در علوم اسلامی.
۲۹. میرشجاعی، سید علی اصغر (۱۳۹۴)، اصول حقوق مالیات در ایران، تهران: راشدین.

نوبخت، یوسف (بی‌تا)، مجموعه نظرات قضات دادگاه‌های حقوقی ۲، تهران: وزارت دادگستری، ج ۱، چ دوم.

References

1. Akhundi, Ahmad; Tax rules and regulations with a test approach to determine the level of tax officials, sokhanvaran, 2017
2. Asadi Nejad, Mohammad; Principles of Civil Law 3, Rasht, Publication of Real Legal Works, 2014
3. Asghari Aqamshahdi, Fakhreddin, General Rules of Contracts, Babolsar, Mazandaran University, 2019,
4. Emami, Hassan; Civil Law, Volume One, Tehran, Islamic Bookstore, 1997
5. Bahrami, Zahra; The right to goodwill, the right to business and profession, Negah Baine, 2005
6. Jafari Langroudi, Mohammad Jafar; Simple in Terminology, Treasure of Knowledge, 2010
7. Daiani, Abdul Rasool; Civil Law General Rules of Contracts, Mizan Publishing, 2016,
8. Rabbani, Seyed Mohammad; Principles and Laws of Taxation, Yasuj, Chovil, 2013
9. sanjabi, Samaneh; The book of the relationship and conflict between the law of direct taxes and the rules of private law, Tehran, Shahriyar, 2017
10. Shahidi, Mehdi, Civil Law 6, Certain Contracts, Majd, 2004
11. Safi, Lutfullah; Jame al-Ahkam Volume (1), Office for Compiling and Publishing the Works of Grand Ayatollah Safi Golpayegani, Qom, 2006
12. Safaei, Hossein; Civil Law Preparatory Course, Volume II, mizan, 2016
13. Safaei, Hossein; General rules of contracts, mizan, 2016
14. Ameri, Reyhaneh; Iranian tax law, Tehran, Pendar Ghalam, 2017
15. Abbasi, Mohammad Reza; Tax Laws from the Perspective of Private Law, Negah Baine Publications, 2011,
16. Abbasi, Mohammad Reza; Collection of Legal Analytical Articles in Criticism of Tax Regulations, Opinions and Circulars "Volume One", Majd Publication, 2019
17. Katozian, Nasser; Civil Law, Certain Contracts (1), Publishing Company in collaboration with Bahman Borna Company, Sixth Edition, 1997
18. Katozian, Nasser; Introductory Course in Civil Law, Legal Practices, Contract-Agreement, Publishing Company in collaboration with Bahman Borna, 2004
19. Katozian, Nasser; General Rules of Contracts, Enteshar Co., Volume (1), 2016
20. Katozian, Nasser; General Rules of Contracts, Enteshar Co., Volume (5), 2016
21. keshavarz, Bahman; Goodwill and the right of business and profession in Iranian law and Islamic jurisprudence, Keshavarz Publications, 2004

22. Maliki Moghadam, Houshang; Tax law and its procedure, Qom, Khaneye Kherad, 2003
23. Mahboubi, Narges; Jurisprudential and legal study of Aqala, Tehran, Majd, 2015
24. Mehrabi Yaser, Mahboubeh; Annulment, Rescission, Revocation, Annulment Clause; Dadbakhsh, 2020
25. Mohaghegh Damad, Mustafa; Qanavati, Jalil, Vahdati Shobiri, Seyed Hassan; Abdipour, Ebrahim; Contract Law in Imami Jurisprudence, Volume One, Tehran, smt, 2012,
26. Mohaghegh Damad, Mustafa; Qanavati, Jalil, Vahdati Shobiri, Seyed Hassan; Abdipour, Ebrahim; Contract Law in Imami Jurisprudence, Volume 2, Tehran, smt, 2012,
27. Mohaghegh Damad, Mustafa; Discussions of the principles of jurisprudence, new ideas in Islamic sciences, Qom, 1985
28. Mirshojaei, Seyed Ali Asghar, Principles of Tax Law in Iran, Tehran, Rashdin, 2015
29. Nobakht, Yusuf; Collection of Decisions of Judges of Legal Courts 2 Tehran, Ministry of Justice, Volume One (Second Edition),
B- Articles and dissertations
30. Abbasi, Mohammad Reza; The right to assign a place in the tax law and compare it with the right of business and profession, Master Thesis, Private Law, University of Science and Research, 2016
31. Abbasi, Mohammad Reza; The Concept of Ownership in Iranian Law with a Comparative Approach and Critique of the Tax Organization Circular, First National Conference on Law, Jurisprudence and Culture, Shiraz, <https://civilica.com/doc/1019093>
32. Qoli, Baqir; Relationship and Conflict between Tax Law and Private Law, M.Sc. Thesis in Private Law, Azad University, Science and Research Branch, 2011