

مالیات بر حق واگذاری محل و ابعاد حقوقی آن

حسین عبداللهی^۱

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 لذا 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 ماموران مالیاتی قرار می‌گیرد؛ 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» بعلاوه 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.

^۱ استادیار، گروه حقوق عمومی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه شاهد، تهران، ایران.

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 هشت ماهه نخست سال ۱۳۹۹ نشان از تحقق ۱۱۲ درصدی این مالیات؛ معادل ۱۱۷۸۰ میلیارد ریال دارد.^۱ این سهم از تامین درآمدهای مالیاتی، اهمیت و جایگاه مالیات بر حق واگذاری محل را منعکس می‌کند و بررسی بیشتر ابعاد این پایه مالیاتی را ضروری می‌سازد.

در این راستا نیز مساله اصلی مقاله، لزوم تبیین ابعاد حقوقی مالیات بر حق واگذاری محل در نظام حقوقی ایران است و لذا سوال 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؛ بویژه مالیات بر درآمد املاک انجام پذیرفته است،^۲ 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»؛ بویژه «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 سرفعلی 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 سنجابی (۱۳۹۶) بوده که تلاش کرده برخی

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

۲ ر.ک. (توکل، ۱۳۸۶: ۵-۱۷)، (محمدی و اسدیان، ۱۳۹۵: ۲۱۵-۲۴۶) و (نصر اصفهانی، ۱۳۹۰: ۱۸۳-۲۰۲).

از مصادیق این حق و مشکلات اجرایی 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 مساله، 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 به‌موجب «اسناد رسمی» و همچنین «اسناد عادی» صورت پذیرد که بررسی و نقد آن، بخش دیگری از مقاله را به خود اختصاص خواهد داد. بعلاوه 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 قابل بحث و تفصیل خواهد بود. نهایتاً در قسمت «تشخیص مؤدی مالیاتی» در صدد 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 مالیاتی» و «دادنامه‌های هیئت عمومی، هیئت‌های تخصصی و شعب دیوان عدالت اداری» نیز استفاده می‌شود.

۱- ماهیت شناسی «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. در این قسمت، ابتدا تعاریف موجود بررسی می‌شود، سپس تلاش می‌گردد با نگاهی وسیع‌تر به مجموعه احکام قانونی، این پایه مالیاتی بازتعریف شود.

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. به عنوان نمونه مطابق با رای شماره ۸۷/۳۲۵ مورخ ۱۳۸۷/۵/۱۳ «حق واگذاری محل» صرفاً شامل «کاربری‌های تجاری» تلقی شده و براین 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. بعلاوه مستفاد از نظر این هیئت در رای 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.^۱ 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 مستحقات در محل، در صورت احراز وجود مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، مشمول مالیات حق واگذاری محل است.^۲

مشکل دوم به «نقص در مصادیق» باز می‌گردد. استناد به تبصره ۲ ماده ۵۹ قانون، جهت ماهیت-شناسی «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. بجز 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:

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

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

۵۶-۵۷)، اما باید توجه داشت بسیاری از مصادیق حتمی برای حق واگذاری محل مانند «حق کسب و پیشه، سرقفلی و...» را نمی‌توان به عنوان «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.»

همانگونه که در صدر این تعریف بیان شده است مالیات مذکور از نوع «مالیات مقطوع»^۱ 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» به صورت «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-

1 Flat-rate Tax.

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 سرقفلی»

ماهیت «حق کسب و پیشه» و «حق سرقفلی» به صورت شفاف در نظام حقوقی ما مشخص نشده است. برخی «حق سرقفلی» را وجهی می‌دانند که مالک در ابتدای اجاره و جدای از مال الاجاره از مستاجر می‌گیرد تا محل خالی را به او اجاره دهد (کشاوری، ۱۳۷۴: ۱۸). برخی دیگر از حقوقدانان، پولی را که مستاجر اول به مالک می‌دهد و یا مستاجر ثانی به مستاجر سابق در موقع انتقال اجاره می‌دهد سرقفلی نامیده‌اند (جعفری لنگرودی، ۱۳۶۷: ۳۵۶). در تعریف دیگر، «سرقفلی» امتیازی دانسته شده است که به موجب آن مستاجر 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 می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۷۱: ۵۱۷). به موجب تبصره ۲ ماده ۶ قانون روابط موجر و مستاجر مصوب سال ۱۳۷۶ در صورتی که موجر به طریق صحیح شرعی، سرقفلی را به مستاجر منتقل نماید هنگام تخلیه، مستاجر حق مطالبه سرقفلی به قیمت عادله روز را دارد.

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

جهت مقایسه دو مفهوم حق کسب و پیشه و حق سرقفلی می‌توان گفت از منظر قانون روابط موجر و مستاجر سال ۱۳۵۶ آثار و احکام این دو اصطلاح یکسان هستند؛ حتی اگر مفهوم آنها 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 مستاجر سال ۱۳۷۶ حق سرقفلی با حق کسب و پیشه، متفاوت است. به موجب این قانون منشأ ایجاد حق سرقفلی، «عقد اجاره» است، زیرا حق سرقفلی برای امکان تجاری به دو صورت ایجاد می‌شود: اول اینکه مالک با دریافت عوض و مبلغی به عنوان سرقفلی، حق سرقفلی را به مستاجر منتقل نموده باشد. صورت دوم آن است که ضمن عقد اجاره، شرطی به نفع مستاجر 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 مستاجر را به غیرمستاجر اجاره ندهد (مواد ۷ و ۸ قانون روابط موجر و مستاجر مصوب ۱۳۷۶). همچنین طبق تبصره ۲ ماده ۶ قانون مذکور، مستاجر حق مطالبه سرقفلی به قیمت عادله روز را دارد. این درحالی است که منشأ ایجاد حق کسب و پیشه (حق بر جذب مشتری) «قانون» بوده است و پس انعقاد قرارداد، اندک اندک حق مستاجر نسبت به مشتری‌های خود به وجود می‌آید. باتوجه به قانون سال ۱۳۵۶ حق کسب و پیشه درحقیقت حق مستاجر نسبت به جذب مشتری است و به موجب آن، قانون برای مستاجر نسبت به دیگران حق تقدم قائل شده است (عبدی‌پور فرد، ۱۳۸۴: ۸۹-۱۱۴).

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. حقوقدانان نیز در 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 به صورت شفاف، مراد خود را از درج این اصطلاح در قانون ذکر می‌نمود 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 استفاده‌ی 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 رای شماره ۸۷/۳۲۵ مورخ ۱۳۸۷/۵/۱۳^۱ «حق واگذاری محل» را صرفاً شامل «کاربری‌های تجاری» دانسته و براین اساس، نقل و انتقال زمینی که در منطقه تجاری واقع شده، از آنجا که فاقد بنای تجاری و فاقد فعالیت و

۱ به‌موجب این رای 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.»

کسب و کار تجاری است، مشمول حق واگذاری محل تلقی ننموده است. بعلاوه هیئت عمومی به موجب رای شماره ۱۶۹-۱۷۲ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶^۱ 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 رای، مفهوم «موقعیت تجاری محل» عملاً به مفهوم «کاربری تجاری» تقلیل و تنزل پیدا کرده است. این درحالی است که بنظر 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.

۲-۴- «مایه تجاری»

«مایه تجاری» دربردارنده‌ی 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 «سرقفلی» 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، ابزار آلاتی که برای بهره‌برداری به کار می‌رود، کالاهای تجارتي، پول نقد و غیره است. همچنین عوامل «منقول غیرمادی» از قبیل: حق اختراع، حقوق راجع به نام و شهرت و علائم تجارتي، حق تجدید اجاره بنگاه تجارتي، حقوق راجع به مشتریان، پروانه‌های تجارتي، 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، انتقال برخی از مصادیق مایه تجاری مانند «پروانه کسبی» به عنوان یکی از مصادیق «مالیات بر

۱ مطابق با این رای: «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 ملک 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 براساس 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.»

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: ۶۱-۶۳).

۲-۵- «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 ۸۱۳۸-۱۷۴۹-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۹/۲/۲۷ صادره از وزارت امور اقتصادی و دارائی و رای 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 مستاجر به ثالث».^۱

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 درحالی است که در سایر نظام‌های حقوقی، تدوین اسناد توضیحی به شفافیت تقنینی کمک فراوانی می‌کنند. به‌عنوان نمونه در نظام تقنینی انگلستان «یادداشت‌های توضیحی»^۲ می‌تواند کمک موثری در حل این مشکل داشته باشد. تهیه این یادداشت‌ها که در پی پیشنهاد «کمیته مدرنیزه کردن» در سال ۱۹۹۸ بوجود آمد^۳ برای هر دو مجلس انگلستان اجباری است. در نظام قانون‌گذاری استرالیا نیز فارغ از «یادداشت کلی»^۴ که در بردارنده دلایل و اموری است که منجر به تنظیم لایحه شده و نمای کلی لایحه را نشان می‌دهد؛

۱ به موجب رای 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 مستاجر به شخص ثالث با وجود سلب حق انتقال عین مستاجر به غیر در واقع و نفس‌الامر مفید اعمال حق انتقال منافع ملک تجاری به مستاجر 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 دارائی 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 درمباحث قبل از حق کسب و پیشه ارائه شد این برداشت صحیح بنظر می‌رسد.

^۲Explanatory Notes (ENs).

^۳Explanatory Material for Bills, second report from the Modernization Committee. Available online at:

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

^۴ General Note.

یادداشت توضیحی باید دارای شرح «هریک» از مواد لایحه (شرح مواد)^۱ 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 بویژه «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 کسب و کار تجاری است، مشمول حق واگذاری محل نخواهد بود.^۲ البته پس از صدور رای فوق، شورای عالی مالیاتی به موجب صورتجلسه شماره ۱۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ از رای 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. بنظر می‌رسد برداشت اخیر، مغایر مفاد رای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری باشد، چراکه مطابق دیدگاه این مرجع قضایی، «وجود بنای تجاری» شرط حتمی جهت ایجاد حق واگذاری است.

۲- مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه و اعیان از لحاظ عرفی:

هرنوع انتقال قطعی املاک و یا واگذاری سایر حقوق مانند واگذاری در قالب عقد اجاره لزوماً متضمن انتقال «حق واگذاری محل» نیست، بلکه می‌بایست مازاد 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 موجرومستاجر مصوب ۱۳۶۵/۸/۱۵ نیز اشاره شده ممکن است واگذارنده بموجب سند رسمی، حق واگذاری دریافت نماید و یا به هر حال بصورت مستند، حق واگذاری را برای

1 Clause Note.

^۲ تحلیل رای صادره از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در قسمت «مصادیق حق واگذاری محل» انجام شد.

خود محفوظ دارد،^۱ لذا اراضی دارای کاربری تجاری در صورت عدم احراز مازاد ارزش نسبت به قیمت روز عرصه با کاربری مسکونی، موجد حق واگذاری نیست.^۲

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.^۳ براین اساس هیچ یک 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 مستاجر طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود. به عنوان نمونه چنانچه درزمینی «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؛ هرچند شمول سایر پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر درآمد مشاغل متصور است. اما چنانچه زمین محصور و مشخصی بصورت رسمی و یا بدون منع قانونی مورد استفاده برای فعالیت‌های یادشده یا انواع دیگر مانند انبارداری بوده و بطور واضح و مسلم حق واگذاری محل -مانند کسب و پیشه- در آن ایجاد شده باشد، انتقال دهنده مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.^۴

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 مستاجر مصوب ۱۳۶۵/۸/۱۵ نیز اشاره شده ممکن است واگذارنده بموجب سند رسمی، حق واگذاری دریافت ننماید و یا بصورت مستند، حق واگذاری را برای خود محفوظ دارد.» لازم به ذکر است هرچند این بخشنامه در مورد تبصره ۵ ماده ۵۹ ق.م.ا. است، علی‌رغم حذف تبصره مذکور اما مفاد آن به عین در تبصره همان ماده ذکر شده و همچنین این بخشنامه مورد تأیید رای شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۸۱۴/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۹/۰۴/۲۶ نیز قرار گرفته است.

۲ ر.ک. قسمت‌های (الف)، (ب) و (ج) بند ۵ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ و رای 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 ۱۴۶۷۹۷/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۲۴.

۳ رای 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 می باشد، بنابراین در مورد نقل و انتقال اراضی به طور کلی و ساختمان‌های دارای کاربری مسکونی به صرف وقوع این گونه املاک در مناطق تجاری و یا صنعتی فرض تعلق حق واگذاری محل موجه نمی باشد و در هر حال مفاد دستورالعمل شماره ۶۶۰۶/۴-۳۰/۴-۶۶۰۶/۴ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ مورد تأیید بوده و اجرای آن تأکید می گردد.»

۴ ر.ک. بخشنامه شماره ۴۹۹۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ صادره از سازمان امور مالیاتی. البته برخلاف بخشنامه مذکور، بنظر 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.ا. 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

۴- «وجود خارجی حق واگذاری محل در زمان انتقال»: اساساً موجود بودن مورد معامله، از جمله شروط تحقق معامله است (شهیدی، ۱۳۸۸: ۳۰۸).^۱ از این رو چنانچه در زمان انتقال حق واگذاری، این حق وجود خارجی نداشته باشد درحقیقت نوعی «تعهد به انتقال حق» تلقی شده و مستنبط از ماده ۳۶۱ قانون مدنی^۲ 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.^۳ همچنین باتوجه به این شرط، مالکین املاکی که حق واگذاری آن متعلق به مستاجر بوده و اکنون با حفظ حقوق مستاجر، به دیگری یا به همان مستاجر بصورت قطعی منتقل می شود، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی باشند.^۴

در پایان این موضوع، سوال 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 وجوهی 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 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 درقبال دریافت حق واگذاری محل مانند «تقبل پرداخت مالیات متعلقه» نمی تواند پرداخت وجه به شمار آید و لذا این حالت، مشمول مالیات نخواهد بود.^۵ برخلاف رویکرد فوق بنظر می رسد علی رغم حذف تبصره یادشده اما با استناد به اطلاق ماده ۵۲ قانون مالیات های مستقیم و سایر نکاتی که ذیل

که علی الاطلاق «کلیه حقوق ناشی از موقعیت تجاری و یا تصرف محل» را مورد توجه قرارداد 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.

^۱ 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. ر.ک. (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۰: ۳۷-۳۴)

^۲ به موجب این ماده «اگر در بیع عین معین معلوم شود که مبیع وجود نداشته بیع باطل است.»

^۳ مستنبط از رای شورای عالی مالیاتی به شماره ۲۰۸۹/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۰۳/۲۴.

^۴ متخذ از بخشنامه شماره ۴۹۹۲۸ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ سازمان.

^۵ در نظر اقلیت در رای شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۱۸۰۴/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۰۹ نیز به مفاد این تبصره اشاره شده است.

تعریف حق واگذاری ذکر شد، دریافت هرگونه مابه از (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.^۱

۴- شیوه انتقال

در اینجا منظور از «شیوه انتقال»، انتقال حق واگذاری محل از طریق اسناد عادی و یا رسمی است. سوالی 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^۲ 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. به‌عنوان نمونه بر اساس تبصره ۲ ماده ۶ قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶ «در صورتی که موجر به طریق صحیح شرعی سرقفلی را به مستأجر منتقل نماید، هنگام تخلیه مستأجر حق مطالبه سرقفلی به قیمت عادلانه 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.

۱ همانگونه که ذکر شد، شروط مذکور، به‌عنوان 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.

۲ به‌موجب 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 می‌باشد و بدون سند رسمی انتقالی صورت نمی‌پذیرد.»

در برابر دیدگاه فوق، نظر مخالف نیز قابل طرح است که براساس آن می‌بایست قائل به عدم اعتبار انتقال حق واگذاری محل به موجب اسناد عادی شد، چراکه به موجب ماده ۴۷ قانون ثبت اسناد و املاک^۱ ثبت کلیه عقود و معاملات راجع به عین یا منافع اموال غیرمنقول و همچنین تنظیم صلح‌نامه -من جمله معاملات مربوط به حق واگذاری محل- در دفاتر اسناد رسمی ضروری است و اساساً هدف مقنن از ماده مذکور، نظم‌بخشی به اسناد حقوقی بوده است.

در جمع بندی بنظر می‌رسد همانگونه 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 رای صادره از هیئت تخصصی اقتصادی-مالی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۰۰۹۹ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۸^۲ فصل‌الخطاب تلقی می‌شود، زیرا به موجب این رای، 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^۳ 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 فرآیندهای «ساده‌سازی مالیاتی»^۴ شناخته می‌شود (James, 2015:280) به طور شایسته‌ای مورد توجه نظام حقوقی ما قرار نگرفته است.^۵ ملاک قراردادن انتقال رسمی حق واگذاری محل به نوبه

۱ «در نقاطی که اداره ثبت اسناد و املاک و دفاتر 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 غیرمنقول که در دفتر املاک ثبت نشده. ۲- صلح‌نامه و هبه‌نامه و شرکت‌نامه.»

۲ به موجب این رای: «براساس 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.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 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.»

۳ ر.ک. (انجم شعاع، ۱۳۹۷: ۶۷-۸۴) و همچنین گزارش نشست نقد رای، ۱۳۹۵: ۱۲۵-۱۴۴).

4 Tax simplification

۵ البته در کنار اصل ساده سازی مالیات، اصول دیگری نیز مرتبط با این موضوع هستند. به عنوان 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 غیرمقنن 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 ر.ک. (AICPA, 2001).

خود در ساده سازی تشخیص مالیات موثر خواهد بود و عدم توجه به این موضوع حتی منجر به طرح دعوی مالیاتی متعددی نیز شده است که نمونه آن را در پرونده به شماره کلاسه ۱۹۲۶ نزد شعبه بدوی دیوان عدالت اداری با موضوع «اعتراض نسبت به اخذ مالیات بر حق واگذاری محل» می توان مشاهده کرد.^۱

۵- زمان تعلق مالیات

عنصر «زمان» نقش مهمی در تعیین ابعاد حقوقی این موضوع دارد. به صراحت ماده ۵۹ قانون مالیات های 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» براساس «تاریخ واگذاری» انجام خواهد پذیرفت.

در این مورد باید گفت چنانچه واگذاری به موجب «سند عادی» انجام شود تاریخ آن همان تاریخ مندرج در سند عادی خواهد بود، چراکه به عنوان مثال در موضوع انتقال منافع ملک، به موجب ماده ۶۶۹ قانون مدنی «مدت اجاره از روزی شروع می شود که بین طرفین مقرر شده است و اگر در عقد اجاره ابتدای مدت ذکر نشده باشد از وقت عقد محسوب است.» برای اساس جهت تشخیص تاریخ شروع رابطه استیجاری، دو فرض پیش بینی شده است: فرض اول هنگامی است که طرفین در حین انعقاد قرارداد اجاره تاریخ شروع عقد را قید می نمایند 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 به موجب سند رسمی انجام شود و تاریخ تنظیم سند رسمی با تاریخ انعقاد قرارداد (تاریخ انتقال) یکسان باشد طبعاً در تشخیص تاریخ انتقال، اختلافی مطرح نخواهد شد. اما در صورتی که تاریخ انعقاد قرارداد به موجب 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

۱ در این پرونده، شاکی بعنوان یک شرکت پیمانکاری اقدام به فروش زمین به خریدار از طریق اسناد عادی می نماید 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 براساس مستحذات بنا شده نموده است. از جمله دلایل اصلی این دعوا، بنظر می رسد انتقال زمین از طریق سند عادی توسط پیمانکار باشد.

مجموعیت آن ثابت شود (شمس، ۱۳۸۹: ۸۱-۸۶). بنابراین در حالت یادشده نیز «تاریخ انتقال به موجب 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،^۱ اما با استناد به این ماده نمی‌توان «تاریخ انعقاد قرارداد مندرج در سند رسمی» را به عنوان ملاک تشخیص زمان واگذاری دانست. چراکه ماده یادشده درصدد اثبات قابلیت استناد و خدشه‌ناپذیری مفاد اسناد رسمی؛ من جمله تاریخ تنظیم آن در مقایسه با اسناد عادی است و در راستای همان مفاد ماده ۷۰ قانون ثبت اسناد و املاک کشور تلقی می‌شود.^۲

همچنین مطابق رأی شماره ۲۰۸۹/۴/۳۰ - ۷۴/۳/۲۴ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی که مورد تایید 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؛ هرکدام که مقدم باشد» به عنوان تاریخ انتقال حق تعیین شده است. بنظر 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 به عنوان 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.^۳

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.»

۲ این نکته از رای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۸۶۳ مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹ قابل استنباط است که به موجب این رای: «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 مجموعیت 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 مفهوم تاکید 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.»

۳ 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 رای یادشده را مورد تایید قرار داده است. به موجب این رای: «براساس تبصره ۲ ماده ۶ قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶: در 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: دفاتر

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 می‌شود. 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 استنکاف نماید و حق مراجعه سازمان به صاحب درآمد، زائل نمی‌شود. نکته قابل توجه اینکه چنانچه قرارداد یادشده به صورت «رسمی» تنظیم شده باشد سازمان حق مراجعه به هر دو طرف قرارداد را به صورت تضامنی دارا خواهد شد. چراکه به موجب 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. بعلاوه چنانچه قرارداد یادشده به صورت «عادی» تنظیم شده باشد، اگر مفاد این اسناد به نحوی مورد تایید طرف معامله قرار گیرد -مثل ثبت در اسناد و دفاتر قانونی مؤدی و... که می‌تواند به منزله اقرار وی به شمار آید (امامی، ۱۳۹۰: ۲۳)^۱- و یا اینکه اسناد و مدارک دال بر وقوع معامله و تبادل وجه ارائه و احراز شود، سازمان می‌تواند بر اساس اینگونه اسناد عادی نیز اقدام به اخذ مالیات از منتقل‌الیه نماید، چراکه طبق ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های 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 - من‌جمله

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

پرداخت مالیات توسط وی - نخواهد بود. نکته‌ای که باید مدنظر داشت اینکه در هر یک از انواع انتقالات فوق «اگر هدف توافق این باشد که دین مالیاتی از ذمه مودی خارج و بر ذمه شخص ثالث قرارگیرد این امر به علت مغایرت با قوانین آمره مالیاتی، معتبر نیست. ولی اگر هدف توافق آن باشد که دین در ذمه خود مودی باقی بماند و درعین حال شخص ثالث نیز موظف به پرداخت آن باشد این توافق صحیح بنظر می‌رسد» (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.

براین اساس، ملاک ماموران مالیاتی در تشخیص مالیات می‌بایست «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^۱ و این انتقال، شمول مالیات بر درآمد اتفاقی برای منتقل‌الیه خواهد بود.

نکته آخر اینکه چنانچه «قیمت اعلامی توسط مؤدی»، منعکس‌کننده «قیمت واقعی» برای وجوه دریافتی وی نباشد، ماموران 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 ماموران مالیاتی با دیدگاه‌های متفاوت با آن برخورد نمایند وجود دارد که خود به‌عنوان منشأ بی‌نظمی در تشخیص مالیات و بروز جرم^۲ 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 اجاری و معاملاتی موضوع ماده ۶۴ قانون

۱ بنظر می‌رسد 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 می‌سازد. به موجب این مقرر: «طبق نص صریح ماده ۵۹ ق.م.م دریافتی مالک یا صاحب حق بابت حق واگذاری محل مشمول مالیات می‌باشد، بنابراین در مواردی که بابت واگذاری محل کسب و کار یا تجارت وجهی دریافت نمی‌شود، 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، مال الاجاره بیشتری نسبت به املاک مشابه بین طرفین تعیین شده باشد، در اینصورت نیز مطالبه مالیات منتفی خواهد بود.»

۲ موضوع «تعیین حق واگذاری محل توسط ماموران مالیاتی» بعنوان یکی از عوامل بروز فساد و جرم در میان ماموران مالیاتی است که باتوجه به عدم وجود ضابطه و بسط ید این ماموران، نیازمند بررسی مستقلی است. ر.ک. (تاجمیر ریاحی، ۱۳۹۰: ۵۸).

مالیات‌های مستقیم) در صورت کم‌تر بودن وجوه اخذشده بابت حق واگذاری محل از میزان مشخص، ارزش مذکور به عنوان 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 مسبوق به سابقه بوده است.^۱ بعلاوه 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 گیری

«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 نتیجه‌ی بررسی ابعاد حقوقی مالیات بر حق واگذاری محل بدست می‌آید. در این میان بنظر می‌رسد «ابهامات قانونی» بیشترین اهمیت را به خود اختصاص می‌دهد. هرچند در این نوشتار 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 هریک به نوبه 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، تاثیر «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

۱ 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 توأمأ به شرح زیر مشمول مالیات می‌باشد...»

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 وحدت رویه و ساده‌سازی در «تشخیص مأخذ مالیات بر حق واگذاری محل» دو راهکار قابل پیشنهاد 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 به عنوان 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 با توجه 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 به شمار آورد.

منابع

فارسی:

- امامی، سید حسن (۱۳۹۰)، *حقوق مدنی*، جلد ششم، تهران: انتشارات اسلامیه.
- انجم شعاع، محمدمهدی (۱۳۹۷)، «اعتبار اسناد عادی در مقابل اسناد رسمی»، *دانشنامه های 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، امینی، منصور، رستمی، ولی (۱۳۹۹)، «قواعد عمومی قراردادهای و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات»، *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۴۵.
- رستمی، ولی و عبادی بشیر، مقصود (۱۳۹۶) «سقوط دین مالیاتی»، *مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاستهای مالی و مالیاتی ایران*.
- ستوده تهرانی، حسن (۱۳۷۴)، *حقوق تجارت*، تهران: دادگستر.
- سنجایی، سمانه (۱۳۹۶)، *ارتباط و تعارض قانون مالیات های مستقیم با قواعد حقوق خصوصی*، تهران: استاد شهریار.
- شهیدی، مهدی (۱۳۸۸)، *حقوق مدنی*، جلد اول: *تشکیل قراردادهای و تعهدات*، چاپ هشتم، تهران: مجد.
- شمس، عبدالله (۱۳۸۹)، *ادله اثبات دعوا*، تهران: دراک.
- عبدی پور فرد، ابراهیم (۱۳۸۴)، «رویکردی تحلیلی به ماهیت حق کسب یا پیشه یا تجارت و حق سرقفلی»، *فقه و حقوق*، شماره ۶.
- عرفانی، محمود (۱۳۸۰)، *حقوق تجارت*، جلد چهارم، چاپ پنجم، تهران: انتشارات جنگل، جاودانه.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۱)، *عقود دینی*، تهران: شرکت انتشار.
- کشاورز، بهمن (۱۳۷۴)، *سرقفلی و حق کسب و پیشه در تجارت*، تهران: مرکز انتشارات جهاد دانشگاهی.
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۹)، گزارش با عنوان «بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور
۸. *درآمدهای مالیاتی*»، شماره ثبت: ۳۰۰.
- گزارش نشست نقد رای (۱۳۹۵)، «ابطال سند رسمی مالکیت به استناد سند عادی بیع با تاریخ مقدم (نقد رای دادگاه تجدیدنظر استان تهران)»، *فصلنامه رأی*، شماره ۱۴.

محمدی، سام و سودابه، اسدیان (۱۳۹۵)، «ماهیت و آثار حقّ دستداری»، *مطالعات فقه و حقوق اسلامی*، شماره ۱۴.

نصر اصفهانی، رضا، شهیدی، آمنه و مومنی، الهام (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. 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).

Taxation of the right to assign the place and its legal aspects

Abstract

Taxation of the right to assign the place is one of the tax law issues that has been less studied about its legal aspects. The existing legal definition of the "right to assign the place and its instances" is faced with the two problems "ambiguity and imperfection" and therefore, in this article, an attempt has been made to provide a comprehensive definition of these examples.

Also by following the sources of tax law, five conditions were extracted for the "realization of the transfer of the right to assignment", which must be met in order to include this type of tax.

Regarding the "method of transfer of the right to assignment", this is not limited to transfer through official documents and the transfer is also realized with ordinary documents. Also, in order to determine the "time of taxation", the "agreement of the parties to transfer the right" should be considered as a criterion, and in "determining the taxable income", the "customary price of the right to assign the place" is generally used as a criterion for tax officials; A method that is not only a cause of financial indiscipline, but can also be criminal and corrupting, so alternative solutions have been proposed in this case.

The method used in this research is descriptive-analytical and attention to the latest "tax regulations" in addition to the votes issued by the "supreme tax council", "general assembly, specialized committees and branches of the court of administrative justice" has been considered in this study.

Keywords: Economic law, Tax law, Direct taxes, Income tax, The right to assign the place