



DOI: 10.22034/mral.2024.2015047.1542

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۲۷

تاریخ ارسال: ۱۴۰۲/۰۸/۱۳

## ماهیت و آثار مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری محل؛ مقارنه‌ای با رأی شماره ۷۲۴ دیوان عدالت اداری

محمد رضا عباسی<sup>۱</sup>

حمید رضا صالحی<sup>۲</sup>

### چکیده

قانون مالیات‌ها، انواع مالیات‌ها را به دو گروه تقسیم کرده است؛ مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد. این‌که یک نوع مالیات مثلاً مالیات بر نقل و انتقال در کدام یک از گروه‌های یادشده قرار می‌گیرد، دارای آثار مهم حقوقی است و نویسندگان حقوق گاهی از آثار یادشده برای حل برخی مسائل حقوقی استمداد می‌جویند.

این پژوهش که به صورت توصیفی و تحلیلی انجام شده است، به این سؤال پاسخ می‌دهد که مالیات‌های نقل و انتقال و حق واگذاری محل در زمره کدام یک از انواع مالیات‌ها قرار دارد. دیوان عدالت اداری و برخی از نویسندگان استدلال کرده‌اند که مشمول مالیات شدن نقل و انتقال املاک مستلزم حصول درآمد نیست و گاهی حتی شخص در فروش ملک و حقوق ملکی خود ممکن است متضرر نیز شود. با این وجود، وی باید این مالیات‌ها را پرداخت کند.

دیوان عدالت اداری، مالیات نقل و انتقال را در زمره مالیات بر درآمد تلقی نکرده است. با توجه به نص قانون و پیشینه تاریخی و با توجه به شباهت مالیات‌های علی‌الرأس با مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل به نظر می‌رسد که این مالیات‌ها، درآمدی باشد و قانون‌گذار برای سهولت امر، فرمولی ساده برای محاسبه آن ابداع کرده است.

**واژگان کلیدی:** مالیات بر دارایی، مالیات بر درآمد، نقل و انتقال، حق واگذاری محل، دیوان عدالت اداری.

۱. دکتر حقوق خصوصی، دانشگاه پیام نور، تحصیلات تکمیلی، تهران، ایران، Mra1390@yahoo.com

۲. استادیار، گروه حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، Salehi\_hamid1202@yahoo.com

## مقدمه

کشورهای مختلف، مالیات‌های گوناگونی از شهروندان می‌گیرند. برای مثال، مالیات‌هایی که در فرانسه از افراد می‌گیرند، متفاوت از افرادی است که در فرانسه اقامت ندارند. افراد ساکن باید مالیات‌های فدرالی پرداخت کنند که عبارتند از: درآمد شخصی به صورت سالانه؛ سرمایه‌گذاری؛ درآمد شرکت یا کسب و کار؛ ارث؛ ثروت و خدمات و کالاهای خریداری شده. هم‌چنین هر مقیم فرانسه باید مالیات‌های محلی را پرداخت کند که عبارتند از: مالیات مجوز تلویزیون؛ مالیات بر ثروت و مالیات بر عایدی سرمایه. در نظام مالیاتی فرانسه، اموری مانند فروش املاک و سهام مشمول مالیات بر عایدی سرمایه می‌شود. در حقیقت، در این نظام، مالیات بر نقل و انتقال، نوعی از مالیات بر عایدی یا درآمد است.<sup>۱</sup>

انواع مالیات‌هایی که در انگلستان پرداخت می‌شود، به این ترتیب است:<sup>۲</sup>

**الف)** مالیات بر درآمد که شامل مالیات بر درآمد خوداشتغالی، درآمد پرداخت شده از طرف کارفرما، سود حاصل از سرمایه‌گذاری و اجاره بهای ملک و سود سپرده‌گذاری و سود سهام است؛  
**ب)** مالیات بر املاک و مستغلات: در صورتی که شخصی مسکن خود را بفروشد که بیش از ۱۸ ماه در آن ساکن بوده است، مشمول مالیات نخواهد بود، ولی اگر شخصی، ملکی را که در آن سکونت نداشته یا ملک غیر مسکونی را بفروشد که محل کسب وی است، مشمول مالیات بر عایدی سرمایه خواهد بود؛

**ج)** مالیات بر ارزش افزوده؛

**د)** مالیات ثبت شرکت؛

**ه)** مالیات بر محیط زیست و زمین؛

**و)** مالیات بر سوخت.

در قانون مالیات‌های ایران، دو نوع مالیات وجود دارد: مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد. این قانون، احکام مربوط به مالیات بر دارایی را در باب دوم تبیین کرده و عناوینی مانند مالیات سالانه املاک، مالیات مستغلات مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر و مالیات بر ارث و حق تمبر را در

1. Trotabas, Lois, Précis de science et technique fiscales, paris: Librairie Dalloz, 2006, p. 53.

2. Stephen, Dowell, History of Taxation and Taxes in England, Routledge, 2013, pp. 11-24.

این باب گنجانده است. در باب سوم نیز احکام مربوط به مالیات بر درآمد املاک، کشاورزی، حقوق، مشاغل، اشخاص حقوقی، درآمد اتفاقی و مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف را تبیین کرده است.

قانون مالیات‌های مستقیم در مواد مختلف، احکام جداگانه‌ای برای هر یک از مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد وضع کرده است. این‌که هر یک از منابع مالیاتی در زمره کدام یک از این مالیات‌هاست، آثار متفاوتی دارد.

مسئله‌ای که در این پژوهش بررسی می‌شود، ماهیت مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری محل است؛ یعنی این مالیات‌ها در زمره مالیات بر دارایی است یا مالیات بر درآمد؟ تحقیقات چندانی درباره ماهیت مالیات نقل و انتقال صورت پذیرفته است و دیوان عدالت اداری بدون این‌که استدلال خاصی ابراز کند، بیان داشته است مالیات نقل و انتقال در زمره مالیات بر درآمد نیست و از آن نتیجه گرفته است که این مالیات مرور زمان ندارد. برخی نویسندگان نیز این مالیات‌ها را در زمره مالیات بر درآمد تلقی نکرده‌اند. مهم‌ترین دلیل آن‌ها این است که ممکن است از فروش ملک، درآمدی حاصل شود یا خیر.<sup>۱</sup> برخی دیگر از نویسندگان، آن را مالیات بر درآمد می‌دانند و مقررات مالیات بر درآمد را بر آن حاکم می‌شمارند.<sup>۲</sup> فرضیه این پژوهش آن است که مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل در زمره مالیات‌های درآمدی است.

در این تحقیق که به روش توصیفی و تحلیلی صورت گرفته است، بعد از بیان معنای لغوی و مفهوم اصطلاحی درآمد، با توجه به اهمیت آثار حقوقی مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی، آثار یادشده و ماهیت مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری بررسی می‌شود.

۱. عبداللهی، حسین و غلام‌رضا مولاییگی، حقوق مالیاتی با رویکرد تحلیلی کاربردی، تهران: جنگل، ۱۴۰۰، ص ۸۰.

۲. عباسی، محمدرضا، مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آرا و بخش‌نامه‌های مالیاتی (جلد ۱)، تهران: مجد، چاپ اول، ۱۴۰۲، ص ۷۳.

## گفتار اول. درآمد و تعریف آن

برای فهم تعبیرهای مالیاتی، لازم است معنا و مفهوم آن مشخص شود. در معنای درآمد نوشته‌اند: «۱. شروع، ابتدا. ۲. درآمد، سود، دخل، سود و بهره از کسب و تجارت و ملک.»<sup>۱</sup> در معنای دارایی هم نوشته‌اند: «مکنت، مال، ثروت. اصطلاح حقوق مدنی که شامل دو بخش است: یکی از اموال و مطالبات یا دارایی مثبت و دیگری، دیون یا دارایی منفی.»<sup>۲</sup>

در حسابداری، درآمد را چنین تعریف کرده‌اند: افزایش ناخالص در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از فعالیت‌های تجاری که به قصد کسب سود انجام شده است. معمولاً درآمد از فروش کالا، انجام خدمات، اجاره دارایی‌ها و سود قرض دادن پول ایجاد می‌شود. منابع متداول درآمدها عبارتند از: فروش، حق الزحمه‌ها، کمیسیون‌ها، سود تضمین شده، سود سهام، حق الامتیازها و اجاره. معمولاً درآمد منجر به افزایش در یک دارایی یا کاهش در یک بدهی می‌شود. درآمدها از منابع گوناگونی ایجاد می‌شوند و با توجه به ماهیت فعالیت تجاری، عناوین مختلفی دارند.<sup>۳</sup>

با توجه به معنای لغوی درآمد می‌توان گفت که از بعد اقتصادی، درآمد دارای دو معنی است:

**الف) دخل:** به نظر می‌رسد که منظور از دخل عبارت است از مطلق آن چه به دخل طرف وارد می‌شود و این به معنی سود نبوده، بلکه به معنای مبالغی است که شخص به صورت نقد می‌فروشد.

**ب) سود:** این که آیا درآمد در هر یک از این دو مورد، حقیقت است یا در معنای دخل، حقیقت بوده و بعدها آن معنی متروک شده و در معنی سود، حقیقت شده یا درآمد، مشترک لفظی میان آن دو معنی است و با قرینه معینه در معنای سود مشهور شده یا مشترک معنوی میان دو معنی بوده و مشهور بودن در صورت اطلاع، معنی سود را معین می‌کند، جای تأمل است.

سؤالی که در این جا مطرح می‌شود، این است که منظور از درآمد در حقوق مالیات‌ها چیست؟ آیا منظور از آن، مطلق فروش است یا سود؟ قانون مالیات‌ها تعریفی از درآمد ارائه نداده، ولی در چند

۱. معین، محمد، فرهنگ فارسی، تهران: فرهنگ‌نما، چاپ پنجم، ۱۳۸۷، ص ۳۸۴.

۲. دهخدا، علی‌اکبر، لغت‌نامه، تهران: دانشگاه تهران، چاپ دوم، ۱۴۰۰، ج ۷، ص ۴۲۸.

۳. صالحین، الهام و ناهید مؤذن‌زاده، کمک حسابداری، تهران: شهریار، ۱۴۰۱.

ماده، درآمد مشمول را تعریف کرده است. «درآمد مشمول» نوع خاصی از درآمد بوده و با مطلق درآمد متفاوت است. قانون موصوف، درآمد مشمول مالیات مشاغل را به این ترتیب تعریف کرده است: «کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده، پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات». (ماده ۹۴ ق.م.م) در تبیین درآمد مشمول اشخاص حقوقی نیز بیان داشته است: «جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زبان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر...». (ماده ۱۰۵ ق.م.م) در مورد درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد، نیز بیان داشته است: «کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره...». با توجه به این مقررات، مفهوم درآمد مشمول مالیات در قانون مالیات‌ها به «سود خالص»، بیش‌تر نزدیک است.<sup>۱</sup>

## گفتار دوم. آثار حقوقی مالیات بر درآمد یا دارایی

این‌که مالیاتی درآمدی بوده یا مبتنی بر دارایی است، آثار مهم حقوقی دارد. اهمیت آثار یادشده به گونه‌ای است که حتی دیوان عدالت اداری، گاهی برای حل برخی مسائل حقوقی به این عناوین مراجعه می‌کند.

### بند اول. مرور زمان مالیاتی

قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۱۵۷، به شمول مرور زمان نسبت به مؤدیان مالیات بردرآمد تصریح کرده و مدت آن را پنج سال بیان داشته، ولی نسبت به مرور زمان مالیات بر دارایی آن را مسکوت گذاشته است. سؤالی که در این جا مطرح می‌شود، این است که آیا مالیات بر دارایی مشمول مرور زمان است یا خیر؟ بنا به دلایلی که برمی‌شماریم، مرور زمان صرفاً شامل مالیات بردرآمد است و مالیات بر دارایی مشمول مرور زمان نیست:

**الف) قاعده سکوت در مقام بیان (مقام بیان یا اطلاق مقامی):** این قاعده با تعبیر مختلفی تبیین شده است. از جمله گفته‌اند: «السکوت فی مقام البیان یجری البیان شرعاً فیکون من الکاشف

۱. عباسی، محمدرضا، حقوق مالیات‌ها از منظر از حقوق خصوصی، تهران: نگاه بینه، چاپ اول، ۱۳۹۰، ص ۱۰۳.

الفعلی کالتقدیر»<sup>۱</sup>. این که قانون‌گذار به مشمول مرور زمان شدن مالیات بردرآمد تصریح کرده، ولی در مورد مالیات بر دارایی مسکوت گذاشته است، نشان می‌دهد قصد قانون‌گذار، عدم شمول مرور زمان نسبت به مالیات بر دارایی است؛ چون سکوت قانون‌گذار نوعی ظهور و اطلاق تلقی می‌شود.

**ب) اصل بر عدم شمول مرور زمان:** در نظام حقوقی ایران، اصل بر عدم شمول مرور زمان است<sup>۲</sup> و در هیچ یک از مواد قانون مالیات‌های مستقیم به شمول مرور زمان نسبت به مالیات بر دارایی تصریح نشده است. پس مالیات بر دارایی مشمول مرور زمان نمی‌شود. رویه سازمان مالیاتی نیز این است که مالیات بر دارایی مشمول مرور زمان نمی‌شود.

### بند دوم. مشمول مالیات بودن هرنوع درآمد و نوع حسابرسی آن

بر اساس بند (۲) ماده (۱) قانون مالیات‌های مستقیم، تمام درآمدهای هر ایرانی مقیم ایران مشمول مالیات است. بر اساس بند (۳) این ماده، حتی ایرانیان مقیم خارج نیز نسبت به درآمدهایی که از ایران کسب می‌کنند، مشمول مالیات می‌شوند. گاهی برخی مراجع، مشمول مالیات بودن برخی از درآمدها را صحیح نمی‌دانند، ولی با توجه به تعبیر «کلیه» که بر عام بودن درآمدها دلالت دارد و علاوه بر اطلاق درآمد، بر فراگیری آن تأکید دارد، می‌توان گفت که اصل بر مشمول بودن کلیه درآمدهاست، مگر این که قانون‌گذار در جایی، آن را استثنا کرده باشد.<sup>۳</sup>

برعکس به استناد بند (۱) ماده (۱) قانون مالیات‌ها، مالکان اموال و املاک را صرفاً طبق مقررات باب دوم مشمول مالیات دانسته است. در این باب صرفاً مالیات بر ارث و مالیات بر حق تمبیر مشمول مالیات شده است. پس در شمول مالیات بر دارایی تردید هست و اصل را باید بر عدم شمول گذاشت. برعکس، اصل بر شمول مالیات بر درآمد است و اگر در جایی تردید باشد، باید از این اصل استفاده شود.

۱. الرشتی، المیرزا حبیب‌الله، کتاب الاجاره (جلد ۱)، قم: کتاب‌خانه فقاہت، بی تا، ص ۱۶۴؛ خویی، سید ابوالقاسم، تقریر الابحاث (المستند فی شرح العروه الوثقی)، قم: مؤسسه احیاء آثار الامام الخوئی، بی تا، ص ۱۸۱.

۲. عشق‌پور، منصور و محمدرضا عباسی، «ماهیت مرور زمان مالیاتی و تحلیل چند پرسش درباره انقطاع آن»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۵۴، تابستان ۱۴۰۱، ص ۹۴.

۳. عشق‌پور، منصور و محمدرضا عباسی، «رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی هزینه خدمات رفاهی»، پژوهش‌نامه مالیاتی، دوره بیست و نهم، شماره ۵۲، ۱۴۰۰، صص ۲۵۷.

به نظر می‌رسد که چگونگی حسابرسی در رسیدگی به مالیات بر درآمد با چگونگی حسابرسی در رسیدگی به مالیات بر دارایی متفاوت باشد. مبنای رسیدگی در مالیات بر درآمد؛ دفاتر، اسناد و مدارک تنظیم شده و ارائه شده توسط مؤدی است. به بیان دیگر، نسبت به مالیات بر درآمد اصولاً لازم است مؤدی، دفاتر و اسناد و مدارک را نگه‌داری و از پایانه فروشگاهی و سامانه مؤدیان استفاده کنند. بر همین اساس، گروه رسیدگی نیز مکلف است که موارد یادشده را مبنای رسیدگی قرار دهد. متأسفانه در آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م صرفاً چگونگی حسابرسی مالیات بر درآمد مورد حکم قرار گرفته و نسبت به چگونگی محاسبه مالیات بر دارایی، مقررات این آیین‌نامه مجمل است.

### بند سوم. اهمیت تسلیم اظهارنامه و جریمه دیرکرد

تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد بسیار اهمیت دارد. به همین دلیل، قانون‌گذار، ضمانت اجرای متعددی برای آن در نظر گرفته است:

**الف)** عدم تسلیم اظهارنامه نسبت به مالیات بر درآمد موجب جریمه ماده ۱۹۲ ق.م.م خواهد شد.

**ب)** به موجب ماده ۱۰۱ و ۱۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم، عدم تسلیم اظهارنامه موجب محرومیت از کلیه معافیت‌ها و مشوق‌ها می‌گردد. در این باره البته استثنائاتی نیز وجود دارد و معافیت‌های موضوع مواد ۱۴۴ و ۱۴۵ و بندهای (الف)، (ب) و (ز) ماده ۱۳۹ نیز به تسلیم اظهارنامه نیست. (ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم)

تسلیم اظهارنامه در مورد مالیات بر دارایی اهمیت ندارد و ضمانت اجرای چندانی ندارد. در حال حاضر، بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات بر دارایی، دو مصداق اصلی دارد:

**الف)** مالیات بر حق تمیر که اصولاً در این باره نیازی به تسلیم اظهارنامه نیست.

**ب)** مالیات بر ارث؛ بر اساس ماده ۲۶ ق.م.م تنها ضمانت اجرای تسلیم اظهارنامه، امکان کسر هزینه‌های کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی است.<sup>۱</sup>

بر اساس ماده (۹) آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۶ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی یا تسلیم خارج از موعد آن موجب تعلق جریمه ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌ها نخواهد بود. بین مأموران مالیاتی مشهور است که تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث به طور ذاتی

۱. گرگیچ، غزاله، بررسی حقوق مؤدیان مالیاتی در قوانین مالیاتی، قم: اثر قلم، چاپ اول، ۱۴۰۲، ص ۷۳.

لازم نیست و صرفاً افرادی که می‌خواهند هزینه‌های کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی را کسر کنند، ملزم به تسلیم اظهارنامه هستند. این دیدگاه مبتنی بر عبارت زیر از ماده ۲۶ موصوف است: «وراث متوفی... موظفند به منظور کسر هزینه‌های کفن و دفن... ظرف مدت یک سال از تاریخ فوت متوفی، اظهارنامه‌ای... تسلیم نمایند.» به نظر می‌رسد که این دیدگاه صحیح نباشد.

منظور از جریمه دیرکرد، جریمه‌ای است که بدهکار به دلیل تأخیر در تأدیه باید آن را پرداخت کند. ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم بعد از بیان جایزه خوش‌حسابی افرادی که قبل از سررسید مقرر، مالیات را پرداخت می‌کنند، به بیان جریمه دیرکرد و سررسید آن می‌پردازد. این جریمه در قانون مالیات‌های مستقیم، ۲/۵ درصد در ماه است. این جریمه، مختص مالیات‌های عملکردی از انواع مالیات‌های درآمدی است و مالیات بر دارایی مشمول این جریمه نمی‌شود. در فصل مالیات بر ارث، جریمه‌ای نسبت به مؤدیان وضع نشده است. تنها جریمه مربوط به اشخاصی است که قبل از دریافت گواهی پرداخت مالیات، اموال و دارایی‌های متوفی را به وراث یا موصی له تسلیم می‌کنند. درباره مالیات بر حق تمبر نیز فقط جریمه مربوط به عدم ابطال تمبر ظرف دو ماه است. گفته می‌شود در مالیات بر ارث، اموال به روز انتقال، ثبت نام و یا تحویل ارزش‌گذاری می‌شود، نه به تاریخ فوت. پس در نظام حقوقی ایران به جریمه دیرکرد نیازی نیست؛ چون جریمه دیرکرد در صورت تغییر فاحش شاخص قیمت سالانه از زمان سررسید تا هنگام پرداخت است.<sup>۱</sup> با توجه به این‌که سررسید مالیات بر ارث در موارد یادشده هنگام انتقال و تحویل است و محاسبه در آن زمان صورت می‌پذیرد، گفته می‌شود که به این جریمه نیازی نیست.

## گفتار سوم. بررسی درآمدی بودن یا دارایی بودن مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری

سؤال اصلی این است که آیا مالیات بر نقل و انتقال یک مالیات درآمدی است یا در زمره مالیات بر دارایی؟ پاسخ به این سؤال نه تنها از جهت نظری مهم است، بلکه از جهت عملی و حل مسائل حقوقی مالیاتی نیز اهمیت بسیاری دارد. پیش‌تر بیان شد که مالیات بر دارایی مشمول مرور زمان نمی‌شود. پس اگر معلوم شود که مالیات بر نقل و انتقال و مالیات بر حق واگذاری محل در زمره مالیات‌های دارایی است، مشمول مرور زمان نمی‌گردد.

۱. مالکی مقدم، راضیه، حقوق و تکالیف اصحاب دعوا در فرآیند رسیدگی‌های هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، تهران: حامی پژوهش، چاپ اول، ۱۴۰۲، ص ۴۱.

دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره ۷۲۴ الی ۷۲۶ مورخ ۱۴۰۰/۳/۱۸ با توجه به این‌که «اصل بر عدم شمول مرور زمان است» و «مرور زمان مالیاتی نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد پذیرفته شده»، نتیجه گرفته است که انتقال حق واگذاری محل مشمول مرور زمان نمی‌شود. البته برخی نویسندگان نیز با استدلال دیگری نتیجه گرفته‌اند که انتقال حق واگذاری محل که در راستای قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی صورت پذیرفته است، مشمول مرور زمان نمی‌شود. آن‌ها بیان داشته‌اند که مبدأ مرور زمان در قانون مالیات‌های مستقیم، سررسید پرداخت مالیات است. هم‌چنین هیچ کدام از قوانین تسهیل تنظیم اسناد رسمی و مالیات‌های مستقیم، سرسیدی برای پرداخت مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری یادشده تبیین نداشته‌اند و قانون تسهیل موصوف، سرسیدی را که قانون مالیات‌های مستقیم مقرر داشته، نسخ کرده است. پس با توجه به «معلوم نبودن سررسید پرداخت» و «اصل عدم شمول مرور زمان» نتیجه گرفته‌اند که نقل و انتقال و انتقال حق واگذاری محلی که در راستای قانون تسهیل صورت می‌پذیرد، مشمول مرور زمان مالیاتی نمی‌گردد.<sup>۱</sup>

البته دامنه عدم شمول مرور زمان بر اساس دو دیدگاه متفاوت است. نویسندگان یادشده صرفاً مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری را که در راستای قانون تسهیل تنظیم اسناد انجام می‌شود، مشمول مرور زمان ندانسته‌اند، در حالی که دیوان عدالت اداری به طور کلی، نقل و انتقال و حق واگذاری را مشمول مرور زمان نمی‌داند. مهم‌ترین مبنای استدلالی دیوان عدالت نیز این است که مالیات بر حق واگذاری محل در زمره مالیات‌های درآمدی نیست. از طرف دیگر، برخی از نویسندگان، این مالیات را در زمره مالیات بر درآمد تلقی کرده‌اند.<sup>۲</sup> بنابراین، باید بررسی کنیم که آیا حق واگذاری محل و نقل و انتقال در زمره مالیات‌های درآمدی است یا خیر؟ دو دیدگاه در این باره وجود دارد:

**الف) کسانی که معتقدند مالیات بر نقل و انتقال و مالیات حق واگذاری محل در زمره مالیات‌های درآمدی است.**

**ب) کسانی که می‌گویند این مالیات‌ها در زمره مالیات‌های درآمدی است.**

۱. صالحی، حمیدرضا و محمدرضا عباسی، «نظر شورای عالی مالیاتی درباره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوته نقد»، فصل‌نامه حقوق اداری، سال نهم، شماره ۲۹، ۱۴۰۰، صص ۱۷۰-۱۵۱.

۲. صالحی، حمیدرضا، محمدرضا عباسی و علی احمدی بیاضی، «مغایرت موادی از آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم با مبانی فقهی و قواعد حقوقی؛ بررسی مصداقی مشارکت مدنی»، پژوهش‌نامه حقوق اسلامی، دوره بیست و سوم، شماره ۴، ۱۴۰۲، ص ۳۱.

## بند اول. استدلال طرفداران مالیات بر دارایی بودن نقل و انتقال و حق واگذاری

مبنای دیدگاه این گروه، دو دلیل است:

### ۱. درآمدی نبودن مبنای محاسبه

بر اساس ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم، مبنای محاسبه مالیات نقل و انتقال، درآمد نیست، بلکه مبنای محاسبه، در مورد نقل و انتقال ارزش معاملاتی و در مورد حق واگذاری محل نیز وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق است. بنابراین، مبنای محاسبه برخلاف دیگر مالیات‌های باب مالیات بر درآمد، درآمد نیست و قانون‌گذار در این باره، مبنای دیگری برای محاسبه آن قرار داده است.

### ۲. احتمال به دست نیاموردن درآمد

درباره مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری محل این گونه نیست که هر کسی، ملک خود را منتقل یا حقوق کسب یا پیشه یا تجارت خود را واگذار کند، درآمد و سودی به دست می‌آورد. چه بسا واگذارکننده این حقوق و انتقال‌دهنده ملک، حقوق یادشده و ملک خود را به قیمتی پایین‌تر از آن چه خریده است، بفروشد. بنابراین، نمی‌توان ادعا کرد که این گونه مالیات‌ها، مالیات بر درآمد باشند.

## بند دوم. استدلال طرفداران مالیات بر درآمد بودن نقل و انتقال و حق واگذاری

مهم‌ترین دلیل این گروه، نص قانون مالیات‌های مستقیم و مقایسه مالیات بر نقل و انتقال با مالیات علی‌الرأسی است.

### ۱. مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در نظم قانون مالیات‌ها

قانون مالیات‌های مستقیم، انواع مالیات‌ها را به دو گروه تقسیم می‌کند:

(الف) مالیات بر دارایی؛

(ب) مالیات بر درآمد.

این قانون در باب دوم، انواع مالیات بر دارایی را احصا و آن‌ها را چنین برشمرده است: مالیات سالانه املاک؛ مالیات مستغلات مسکونی خالی؛ مالیات بر اراضی بایر؛ مالیات بر ارث و حق تمبر. در باب سوم نیز اقسام مالیات بر درآمد را نام برده است که عبارتند از: مالیات بر درآمد املاک؛ مالیات بر

درآمد کشاورزی؛ مالیات بر درآمد حقوق؛ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی؛ مالیات بر درآمد اتفاقی و مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف. قانون مالیات‌ها، مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری محل را در فصل اول از باب سوم قرار داده که مالیات بر درآمد است و «مالیات بر درآمد املاک» نامیده است. همین تقسیم‌بندی کافی است تا این مالیات را مالیات بر درآمد بدانیم و احکام ویژه مالیات بر درآمد را بر آن بار کنیم.

## ۲. مفاد مواد ۵۲ و ۵۹ و ۷۴

از بررسی فصل مالیات بر درآمد، این نتیجه حاصل می‌شود که قانون مالیات‌های مستقیم، فصل اول مالیات بر درآمد را مختص مالیات بر درآمد ناشی از واگذاری حقوق نسبت به املاک تلقی کرده است. این امر از ماده ۵۲ و ماده ۵۹ و تبصره‌های آن و مواد ۷۴ و ۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم قابل استنباط است. به تعبیر دیگر، قانون بر این موضوع تصریح کرده است.

## ۳. مقایسه ماهیت مالیات بر نقل و انتقال و مالیات بر دارایی

مالیات بر دارایی نیز مانند مالیات بر درآمد می‌تواند انواع مختلف داشته باشد. به نظر می‌رسد اگر ملک مشمول مالیات بر دارایی شود، باید به طور مستمر و هر ساله از آن مالیات گرفت. این‌که مالیات یادشده هنگام فروش مطالبه می‌شود، نشان می‌دهد قانون‌گذار، مبنای درآمد را در درآمد آن در نظر گرفته است؛ چون به طور معمول، درآمد با فروش یک ملک یا کالا حاصل می‌شود.

## گفتار چهارم. نظریه مختار

از بین این دو دیدگاه به نظر می‌رسد که حق با دیدگاه دوم است. تقسیم‌بندی قانون مالیات‌ها، سخنی برای بحث باقی نمی‌گذارد. وانگهی ماده ۵۲ نیز تأکید دارد در فصل اول از باب سوم، درآمد شخص از واگذاری حقوق نسبت به املاک مشمول مالیات است. با وجود این، لازم است ایرادهای دیدگاه اول بررسی شود.

باید به این سؤال مقدر جواب داد که آیا هر یک از مالیات‌های مربوط به قانون مالیات‌ها در یکی از گروه‌های مالیات بردرآمد یا مالیات بر نقل و انتقال قرار دارد؟ این سؤال از این جهت مطرح شد که دیوان عدالت اداری در رأی پیش‌گفته بدون این‌که تصریح کند مالیات حق واگذاری و نقل و انتقال

در زمره مالیات بر دارایی است، صرفاً بیان داشته است که این مالیات در زمره مالیات‌های درآمدی نیست. شاید منظور دیوان این بوده باشد که این مالیات‌ها در هیچ یک از گروه‌های موصوف قرار ندارد. با توجه به نص قانون که مالیات نقل و انتقال را در زمره مالیات‌های درآمدی گنجانده است، می‌توان این احتمال را رد کرد.

### بند اول. مالیات نقل و انتقال در قانون مالیات‌ها

گفتیم که قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات بر درآمد را در باب سوم یعنی مالیات بر درآمد بررسی کرده است. با توجه به تصریح قانون‌گذار و طبقه‌بندی این مالیات در زمره مالیات بر درآمد املاک، نوبت به اعمال نظر نمی‌رسد. در حقیقت، این اعمال نظر، اجتهاد در مقابل نص است و مبنای قانونی ندارد. توضیح این‌که گاه مفهوم عبارات و متون قانونی به قدری روشن و مراد قانون‌گذار آن قدر واضح است که به هیچ وجه احتمال خلاف آن وجود ندارد. به این حالت، «نص یا صراحت» گفته می‌شود.<sup>۱</sup> بدیهی است که با بودن نص معتبر، نوبت به اعمال نظر (= قیاس غیر مصطلح) نمی‌رسد.<sup>۲</sup>

شاید گفته شود که قانون‌گذار، فصل اول از باب سوم را به مالیات بر درآمد املاک اختصاص داده است، ولی این مالیات در زمره مالیات بر درآمد نیست و مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری محل فقط به دلیل ارتباط موضوعی در این فصل گنجانده شده است. در پاسخ به این ایراد گفته می‌شود که اتفاقاً در باب دوم که مالیات بر دارایی مورد حکم قرار گرفته، نسبت به املاک، مالیات‌های متعدد مقرر شده است. برای مثال، در باب یادشده به مالیات بر اراضی بایر و مالیات سالانه املاک حکم شده است. به تعبیر دیگر، این گونه نیست که قانون‌گذار در فصل اول از باب سوم به دلیل مرتبط بودن موضوع، مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری را در فصل یادشده گنجانده باشد؛ چون در باب اول و در مالیات بر دارایی نیز موضوعات مختلف مربوط به املاک را مورد حکم قرار داده است. علاوه بر نظم قانون مالیات‌ها، با استقرا در مواد مختلف قانون مالیات‌ها می‌توان این نتیجه را گرفت که بر اساس قانون مالیات‌ها، مالیات بر نقل و انتقال و مالیات بر حق واگذاری محل، یک نوع مالیات بر درآمد است. به استناد ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم، مبنای محاسبه

۱. رفسنجانی مقدم، حسین و معصومه حسن پور، *ترمیم‌ولوژی تنقیح قوانین*، تهران: نگاه بینه، چاپ سوم، ۱۳۹۵، ص ۲۸۵.

۲. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، *وسیط در ترمینولوژی حقوق*، تهران: گنج دانش، چاپ سوم، ۱۳۸۹، ص ۳۱.

مالیات بر املاک و درآمد است. این ماده بیان داشته است: «درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد».

یکی از مهم‌ترین حقوق مربوط به ملک، حق مالکیت است که ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم، انتقال آن را تحت عنوان «نقل و انتقال» اعلام داشته و عامه مردم آن را تحت عنوان فروش ملک می‌شناسند. حق مالکیت، کامل‌ترین حق عینی است و تمامی منافع اقتصادی مال را در بر دارد و با موضوع خود که مالکیت باشد، در عرف، یکی شناخته می‌شود، به طوری که مالک اسب و خانه می‌گوید خانه من<sup>۱</sup>. قانون مالیات‌ها در تبصره (۲) ماده ۵۹، تعریفی از حق واگذاری محل ارائه داده است که از ذکر مجدد آن خودداری می‌شود. نتیجه این‌که در نقل و انتقال و حق واگذاری، اشخاص، حقوق خود نسبت به املاک را منتقل می‌کنند و در حقیقت، مبنای محاسبه آن گونه که در ماده ۵۲ به طور اجمال گفته شده، درآمد اشخاص است.

در ماده ۷۴ نیز بیان داشته است: «... در مورد درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مربوط به این نوع املاک متصرف از نظر مالیاتی مانند مالک حسب مورد مشمول مالیات مربوط خواهد بود و در موارد فوق، تاریخ تصرف، تاریخ تملک متصرف محسوب می‌شود». این قسمت از ماده ۷۴ از ابعاد مختلف نشان‌دهنده درآمدی بودن مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری است؛ چون:

یک. بیان داشته درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مشمول نرخ ماده ۵۹ می‌شود. پس بر این امر تأکید دارد که آن‌چه مورد حق مالکیت و نقل و انتقال و واگذاری حق کسب و پیشه و تجارت مشمول مالیات شده، درآمد است.

دو. انتقال حقوق مربوط به ماده ۷۴ مشمول مالیات موضوع ماده ۵۹ می‌شود که نشان می‌دهد ماهیت مالیات‌های موضوع ماده ۵۹ نیز درآمدی است؛ زیرا ماهیت مالیات‌های موضوع ماده ۵۹ و ماده ۷۴ باید از یک سنخ باشد، وگرنه موجب تکثر ماهیت مالیات‌هایی خواهد بود که مشمول ماده ۵۹ است. تکثر در ماهیت نیز اصولاً قابل پذیرش نیست و با توجه به نص قانون، ماهیت مالیات موضوع ماده ۷۴، درآمدی است. پس ماهیت مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری یادشده در ماده ۵۹ ق.م.م نیز درآمدی است.<sup>۲</sup>

۱. امامی، حسن، حقوق مدنی (۱)، تهران: کتاب‌فروشی اسلامیة، چاپ هفدهم، ۱۳۷۶، ص ۲۷.

۲. باقری، احمد، عقد تکمیلی «بیع و اجاره»، تهران: سمت، چاپ اول، ۱۳۸۴، ص ۷۳.

در ماده ۷۸ نیز به ماده ۵۲ اشاره داشته که در این ماده، مبنای مالیات فصل اول از باب سوم را درآمد عنوان کرده است. مأخذ مالیات ماده ۷۸ مانند ماده ۵۹، دریافتی مالک است. به تعبیر دیگر، مبنای مواد ۷۸ و ۵۹ یکسان است. چون در ماده ۷۸ به ماده ۵۲ که مبنای درآمدی دارد، اشاره شده، می‌توان گفت که مبنای ماده ۵۹ نیز درآمدی است.

### بند دوم. بررسی احتمال به دست نیاوردن درآمد

گفته شد که در مالیات بر درآمد ممکن است شخصی، درآمد کم یا بیش‌تر داشته یا اصلاً درآمد نداشته باشد و حتی ضرر هم بکند. بنابراین، نمی‌توان عنوان مالیات را مالیات بر درآمد تلقی کرد. در پاسخ به این ایراد باید گفت در قانون مالیات‌ها، این تنها جایی نیست که ممکن است شخص درآمد کسب نکند و مشمول مالیات می‌شود. روزانه ده‌ها نفر در سراسر ایران به ادارات مالیاتی یا حتی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مراجعه و قسم یاد می‌کنند که نه تنها هیچ‌گونه سودی نکرده، بلکه متضرر نیز شده‌اند، ولی حرفشان شنیده نمی‌شود. این‌که چه مواردی حتی ممکن است شخص متضرر شود، نیز مشمول مالیات می‌شود، متعدد است و از حوصله این مقاله خارج است.

فقط باید دانست که محاسبه مالیات بر اساس ماده ۵۹ ق.م.م مانند محاسبه مالیات علی‌الرأس در مقررات پیش از اصلاحیه سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم است. بر اساس ماده ۹۸ قانون مصوب ۱۳۶۶ در موارد تشخیص علی‌الرأس، مأمور مالیاتی پس از تحقیقات، با اعمال ضریب یا ضرایب، در قرینه انتخابی، درآمد مشمول مالیات تعیین می‌شد. مهم‌ترین قرینه مالیاتی، فروش مؤدی بود که آن هم به صورت تخمینی و بر اساس تحقیقات محاسبه می‌گردید. در رسیدگی یادشده معمولاً مأموران مالیاتی، فروش روزانه را تخمین می‌زدند و فرض می‌شد که مؤدی در سال فقط سیصد روز کار کرده است، با ضرب فروش روزانه، در سیصد، میزان فروش سالانه محاسبه می‌گردید و با اعمال ضریب به فروش یادشده، درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شد. (برای مثال، اگر فرض شود که فروش روزانه یک خواربارفروش، ده میلیون ریال در روز بود، فروش سالانه آن سه میلیارد ریال و با توجه به این‌که ضریب خواربارفروشی در سنوات متمادی، ۱۵ درصد بود، با فرض همان ۱۵ درصد

۱. علی‌نیا، علی‌اصغر، حسابداری برای مشاغل خرد، مشهد: کتابداران، ۱۳۹۴، ص ۱۳۸.

برای خواربارفروشی، درآمد وی، چهارصد و پنجاه میلیون ریال می‌شد که پس از کسر معافیت‌های مختلف از جمله معافیت ماده ۱۰۱ ق.م.م، درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شد.

بنابر این، در محاسبه مالیات علی‌الرأس، میزان فروش اهمیت دارد و اگر برای مأموران مالیاتی و حتی هیئت حل اختلاف مالیاتی مسجل شود میزان سود مؤدی، کم‌تر از ۱۵ درصد بوده است، مجاز به کاهش مالیات نیستند. بارها دیده شده است که مؤدیان مالیاتی به دلیل رقابت با دیگر واحدهای تجاری و اقتصادی، قیمت فروش خود را به شدت کاهش می‌دهند و در برخی موارد نیز مؤدی بنا به دلایل مختلف متحمل ضرر می‌شود. در این میان، تنها میزان فروش برای نظام مالیاتی اهمیت دارد.

مالیات موضوع ماده ۵۹ ق.م.م نیز شبیه رسیدگی بر اساس علی‌الرأس است و حتی بهتر و منضبط‌تر از محاسبه یادشده است. برای محاسبه مالیات نقل و انتقال، ارزش معاملاتی بر اساس جدول ارزش معاملاتی محاسبه می‌شود و در مورد حق واگذاری محل نیز وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق به عنوان مأخذ مالیاتی تلقی و به نرخ ۲ درصد مالیات محاسبه می‌گردد. در حقیقت، در مالیات علی‌الرأس، قیمت فروش، ضرب در ضریب و در نهایت، ضرب در نرخ می‌شود، ولی در مالیات موضوع ماده ۵۹ گویا قانون‌گذار با توجه به عدم تنوع موضوع فروش و یکسان بودن آن؛ خود قانون‌گذار، نرخ را در ضریب ضرب کرده و نرخی را آماده در اختیار مأموران مالیاتی قرار داده است.

امروزه که ضرایب و قرایین مالیاتی بر اساس اصلاحیه قانون مالیات‌های سال ۱۳۹۴ برداشته شده، اگرچه عنوان ضرایب و قرایین مالیاتی نسخ شده است، ولی عملاً و بر اساس ماده ۴۱ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۸/۹/۹، با عناوین دیگر (نسبت سود نویژه و نسبت فعالیت) از همان ضرایب استفاده می‌شود. همانا به‌کارگیری نسبت‌های یادشده در حال حاضر به مراتب از قانون سابق بدتر شده است. بر اساس ماده ۱۵۴ ق.م.م قانون مالیات‌های مستقیم پیش از اصلاحات، برای تعیین ضرایب، کمیسیون مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی و نماینده شورای مرکزی اصناف تشکیل می‌شد و و ضرایب را تعیین می‌کردند، ولی در حال حاضر و بر اساس ماده ۴۱ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، ضرایب یادشده بر اساس اطلاعات موجود در پایگاه طرح جامع مالیاتی محاسبه می‌شود که از بحث درباره آن خودداری می‌کنیم.<sup>۱</sup>

۱. صالحی، عباسی و احمدی بیاضی، پیشین، صص ۵۹۰-۵۶۵.

ماده ۱۵۴ق.م.م، ضرایب را نسبت به درآمد اشخاص مقیم ایران حذف کرد، ولی بر اساس ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، ضرایب یادشده هنوز نسبت به اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم ایران محاسبه می‌شود.

### **بند دوم. بررسی درآمدی نبودن مالیات موضوع ماده ۵۹ ق.م.م**

سؤالی که در این جا مطرح می‌شود، این است که آیا مالیات موضوع ماده ۵۹ ق.م.م مبتنی بر درآمد است یا خیر؟ پیش‌تر بیان شد که درآمد دو معنی دارد: مطلق دخل و سود. برای پاسخ به این سؤال که آیا مالیات بر نقل و انتقال و مالیات بر حق واگذاری، درآمدی است یا خیر؟ باید بررسی شود که منظور از درآمد چیست. آیا منظور از درآمد در قانون مالیات‌ها، مطلق دخل یا فروش (مبالغ فروش) بوده یا نه منظور، سود است. اگر منظور، دخل (مبالغ فروش) باشد، تردیدی نیست که مالیات نقل و انتقال و مالیات حق واگذاری، مالیات بر درآمد است؛ زیرا این مالیات مبتنی بر فروش ملک یا انتقال (فروش) حق واگذاری است. البته به نظر می‌رسد که منظور از درآمد، سود حاصل از فروش باشد. در این صورت، با بررسی سیر تاریخی مالیات بر نقل و انتقال و مالیات بر حق واگذاری به نظر می‌رسد که مبنای محاسبه مالیات بر نقل و انتقال و مالیات بر حق واگذاری، درآمد باشد. گرچه محاسبه مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری در قوانین پیش از ۱۳۶۶ تا حدودی پیچیده بود، ولی بر اساس ماده ۲۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵، درآمد مشمول مالیات در مورد نقل و انتقالات قطعی املاکی عبارت است از اضافه بهای فروش نسبت به بهای خرید. بر اساس ماده ۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵، مالیات حق واگذاری محل نیز به روش یادشده محاسبه می‌شد.

به نظر می‌رسد که در قوانین بعدی، برای سهولت محاسبه و احتمالاً برای کاهش اختیارات مأموران مالیاتی و جلوگیری از فساد اداری، قانون‌گذار مالیاتی، چگونگی محاسبه مالیات بر نقل و انتقال را به شکل ساده کنونی مقرر کرده است. قانون‌گذار در مورد نقل و انتقال، ارزش معاملاتی و در مورد حق واگذاری محل، وجوه دریافتی را مأخذ محاسبه قرار داده است.

پیش‌تر بیان شد که در رسیدگی بر مبنای علی‌الرأس، مالیات از مبلغ فروش ضرب در ضریب، ضرب در نرخ حاصل می‌شود. ظاهراً در رسیدگی بر اساس ماده ۵۹ ق.م.م، رسیدگی یادشده نیز خلاصه گشته و ضریب، ضرب در نرخ نیز به نرخ دو درصد و پنج درصد تبدیل شده است.

## نتیجه‌گیری

این‌که مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل در زمره مالیات بر درآمد یا مالیات بر دارایی بوده، دارای آثار مهم حقوقی است. بنا به دلایلی که برمی‌شماریم، این مالیات‌ها در زمره مالیات بر درآمد است:

**الف)** قانون مالیات‌های مستقیم، این مالیات‌ها را در باب سوم قرار داده است. قانون‌گذار عنوان باب یادشده را مالیات بر درآمد نهاده و این مالیات‌ها نیز در زمره مالیات بر درآمد است.

**ب)** ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم در تبیین مالیات فصل درآمد املاک بیان داشته است: درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌ها مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌شود. مهم‌ترین مصداق واگذاری حقوق، واگذاری حقوق مالکیت و حق کسب و پیشه و تجارت است که قانون‌گذار، درآمد آن را مشمول مالیات دانسته است. گویا درآمد در واگذاری حقوق یادشده مفروض است و قانون‌گذار، فرمول خاصی را برای محاسبه مالیات از درآمد موصوف ابداع کرده است.

**ج)** ماده ۷۴ نیز تأکید دارد که درآمد حاصل از واگذاری دیگر حقوق مشمول مالیات نقل و انتقال می‌شود. این تعبیر نشان می‌دهد مالیات بر نقل و انتقال نیز مبتنی بر درآمد است.

**د)** ایراد نشود که در انتقال ملک یا حق کسب و پیشه و تجارت ممکن است شخص هیچ‌گونه درآمدی به دست نیاورده و حتی متضرر نیز شده باشد. پیشینه تاریخی این مالیات نشان می‌دهد قانون‌گذار این فرمول را برای سهولت محاسبه ابداع کرده است، ضمن این‌که در محاسبه علی‌الرأس مالیات، فروش را ضرب در ضریب و حاصل را مشمول نرخ ماده ۱۳۱ می‌کند. به تعبیر دیگر، در محاسبه مالیات به روش علی‌الرأس نیز ضرر و زیان مؤدی یا حصول درآمد کم‌تر پذیرفته نیست و کسی نیز ادعا نمی‌کند که مالیات علی‌الرأس مبتنی بر درآمد نیست. در حال حاضر نیز که روش علی‌الرأس از نظام مالیاتی حذف شده است، عملاً نسبت سود و فعالیت جانشین ضرایب شده و ادعای ضرر و زیان از مؤدیانی که مدارک لازم را ارائه نکنند، پذیرفتنی نیست. با توجه به آثار مهمی که درآمدی بودن مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری محل دارد، پیشنهاد می‌شود که مراجع محترم ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری، رأی شماره ۷۲۴ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری را اصلاح کنند.

## فهرست منابع

### ۱. فارسی

#### الف) کتاب

۱. امامی، حسن، حقوق مدنی (۱)، تهران: کتاب‌فروشی اسلامیة، چاپ هفدهم، ۱۳۷۶.
۲. باقری، احمد، عقد تکمیلی «بیع و اجاره»، تهران: سمت، چاپ اول، ۱۳۸۴.
۳. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، وسیط در ترمینولوژی حقوق، تهران: گنج دانش، چاپ سوم، ۱۳۸۹.
۴. حسن‌زاده، سیف‌الله، حسابداری و حسابداری مالیاتی، آمل: مؤسسه فرهنگی و هنری شمال پایدار، چاپ اول، ۱۳۹۷.
۵. دادخواه، ثمرین، اصول حسابداری (۱)، تهران: پوران پژوهش، چاپ اول، ۱۴۰۱.
۶. دهخدا، علی‌اکبر، لغت‌نامه، تهران: دانشگاه تهران، چاپ دوم، ۱۴۰۰.
۷. رفسنجانی مقدم، حسین و معصومه حسن‌پور، ترمینولوژی تنقیح قوانین، تهران: نگاه بینه، چاپ سوم، ۱۳۹۵.
۸. صالحین، الهام و ناهید مؤذن‌زاده، کمک حسابدار، تهران: شهریار، ۱۴۰۱.
۹. طاهری تازی، میرمحسن، آیین دادرسی مالیاتی؛ پاره دوم: مبانی حقوقی اختلاف، دادخواهی و دادرسی مالیاتی، تهران: شهر دانش، ۱۳۹۴.
۱۰. عباسی، محمدرضا، حقوق مالیات‌ها از منظر از حقوق خصوصی، تهران: نگاه بینه، چاپ اول، ۱۳۹۰.
۱۱. عباسی، محمدرضا، مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آراء و بخش‌نامه‌های مالیاتی (جلد ۱)، تهران: مجد، چاپ اول، ۱۴۰۲.
۱۲. عبداللهی، حسین و غلام‌رضا مولاییگی، حقوق مالیاتی با رویکرد تحلیلی کاربردی، تهران: جنگل، ۱۴۰۰.
۱۳. علی‌نیا، علی‌اصغر، حسابداری برای مشاغل خرد، مشهد: کتابداران، ۱۳۹۴.
۱۴. گرگیچ، غزاله، بررسی حقوق مؤدیان مالیاتی در قوانین مالیاتی، قم: اثر قلم، چاپ اول، ۱۴۰۲.
۱۵. مالکی مقدم، راضیه، حقوق و تکالیف اصحاب دعوا در فرآیند رسیدگی‌های هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، تهران: حامی پژوهش، چاپ اول، ۱۴۰۲.
۱۶. معین، محمد، فرهنگ فارسی، تهران: فرهنگ‌نما، چاپ پنجم، ۱۳۸۷.

۱. صالحی، حمیدرضا و محمدرضا عباسی، «نظر شورای عالی مالیاتی درباره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوته نقد»، فصل‌نامه حقوق اداری، سال نهم، شماره ۲۹، ۱۴۰۰.
۲. صالحی، حمیدرضا، محمدرضا عباسی و علی احمدی بیاضی، «مغایرت موادی از آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم با مبانی فقهی و قواعد حقوقی؛ بررسی مصداقی مشارکت مدنی»، پژوهش‌نامه حقوق اسلامی، دوره بیست و سوم، شماره ۴، ۱۴۰۲.
۳. عشق‌پور، منصور و محمدرضا عباسی، «رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی هزینه خدمات رفاهی»، پژوهش‌نامه مالیاتی، دوره بیست و نهم، شماره ۵۲، ۱۴۰۰.
۴. عشق‌پور، منصور و محمدرضا عباسی، «ماهیت مرور زمان مالیاتی و تحلیل چند پرسش درباره انقطاع آن»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۵۴، تابستان ۱۴۰۱.

## ۲. عربی

۱. الرشتی، المیرزا حبیب‌الله، کتاب الاجاره (جلد ۱)، قم: کتاب‌خانه فقاقت، بی‌تا.
۲. خویی، سید ابوالقاسم، تقریر الابحاث (المستند فی شرح العروه الوثقی)، قم: مؤسسه احیاء آثار الامام الخوئی، بی‌تا.

## 3. Latin Source

1. Trotabas, Lois, Precids de science et technique fiscales, paris: Librairie Dalloz, 2006.
2. Stephen, Dowell, History of Taxation and Taxes in England, Routledge, 2013.

# The nature and effects of the transfer tax and the right to transfer the premises; A comparison with the ruling No. 724 of the Court of Administrative Justice

Mohammadreza Abbasi<sup>1</sup>

Hamidreza Salehi<sup>2</sup>

## Abstract

The tax law has divided the types of taxes into two groups; Property tax and income tax. Which type of tax, for example, transfer tax, is placed in which of the mentioned groups, has important legal effects, and legal writers sometimes refer to the mentioned effects in solving some legal issues. In this research, which is described in a descriptive-analytical form, the question has been answered as to which of the types of taxes are the transfer taxes and the right to assign the place. The Court of Administrative Justice and some writers argue that being subject to property transfer tax does not require income, and sometimes even a person may suffer a loss in the sale of his property and property rights, however, he must pay the said taxes. Therefore, the Court of Justice has not considered the transfer tax as an income tax. According to the text of the law and the historical background and according to the similarity of the overhead taxes with the transfer tax and the right to assign the place, it seems that the mentioned taxes are income and the legislator has invented a simple formula to calculate it for the ease of the matter.

**Keywords:** property tax, income tax, transfer, right to assign premises, general board of the court.

---

1. PhD in Private Law, Center for Graduate Studies, Payame Noor University, Tehran, Iran. [Mr1390@yahoo.com](mailto:Mr1390@yahoo.com)

2. Assistant Professor, Department of Law, Payamnoor University, Tehran, Iran, (Corresponding Author) [Salehi\\_hamid1202@yahoo.com](mailto:Salehi_hamid1202@yahoo.com)