

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوته نقد ۱۵۱

### فصلنامه حقوق اداری

سال نهم، زمستان ۱۴۰۰، شماره ۲۹

مقاله علمی پژوهشی

## نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوته نقد

محمدرضا عباسی<sup>۱</sup>؛ حمیدرضا صالحی<sup>۲</sup>  
تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۰۳  
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۱۶

### چکیده

به دلیل غیر منضبط بودن معاملاتی که در راستای قانون تسهیل صورت می‌پذیرد، سازمان امور مالیاتی نتوانسته به اطلاعات اینگونه اسناد دسترسی پیدا کند، لذا با وجود انقضای مدت طولانی، گزارش مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری بسیاری از آنها تنظیم نشده است. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که این نوع معاملات مشمول مرور زمان مالیاتی می‌گردد یا خیر؟ اکثریت شورای عالی مالیاتی بین مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری تمایز قائل شده و به این استدلال که؛ الف: مالیات نقل و انتقال در شمول مالیات‌های عملکردی نیست. ب: مالکین این نوع معاملات به وظایف خود عمل ننموده‌اند، آن‌ها نقل و انتقال معاملات را برخلاف حق واگذاری مشمول مرور زمان ندانسته‌اند. به نظر می‌رسد که این استدلال صحیح نباشد؛ زیرا به موجب قانون مالیات‌ها هیچ کدام از آنها مانع مرور زمان نیست. در این مقاله که به طور توصیفی - تحلیلی صورت گرفته به دو دلیل مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری این نوع معاملات، مشمول مرور زمان تلقی نشده‌است؛ الف: مهلت مرور زمان از تاریخ سر رسید محاسبه می‌شود و قانونگذار قانون تسهیل، سر رسید این نوع معاملات را مؤخر از تاریخ تنظیم سند قرار داده و مشخص نیست. ب: اصل بر عدم مرور زمان است.

**واژگان کلیدی:** مرور زمان، حق واگذاری، نقل و انتقال، شورای عالی مالیاتی، مالیات

۱. دانش آموخته دکتری، حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، mra1390@yahoo.com

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

## مقدمه

یکی از موضوعات مهم قانون مالیات‌ها، بحث مرور زمان مالیاتی است که ماده ۱۵۷ ق.م.م به آن پرداخته است. مرور زمان مالیاتی دارای آثار فراوانی است، آثار مرور زمان در تحقق بودجه دولت، مسئولیت مدنی ماموران مالیاتی و عدالت اجتماعی، نمود بیشتری دارد. (یزدانبخش، ۱۳۶۷: ۱۰۳).

در تاریخ ۱۳۸۵/۵/۲۴ قانونی تحت عنوان «قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی» در مجلس شورای اسلامی تصویب شد، هدف این قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی بود. به موجب ماده (۲) قانون مذکور «دفاتر اسناد رسمی موظفند در صورت عدم وصول پاسخ استعلامات، منتقل الیه را از آثار و تبعات سند تنظیمی موضوع تبصره ماده (۱)، مطلع سازند در این صورت طرفین پس از تنظیم سند و نقل و انتقال متضامناً مسؤول و پاسخگوی کلیه تعهدات قانونی و بدهی‌های مربوط به ملک که تا زمان تنظیم سند، طبق قوانین محقق و مسلم بوده می‌باشند.» گرچه با تصویب قانون «اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱»، و به موجب نص صریح بند (۴) قانون مذکور استثنای مذکور در بند (ج) ماده (۱) و ماده (۶) قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۶ لغو گردید ولی برخی از دفاتر اسناد رسمی به دلائل مختلف اقدام به تنظیم اسناد فوق می‌نمایند. با وضع قانون مذکور، یک معضلی برای سازمان مالیاتی ایجاد شد و در حقیقت این قانون از ابعاد مختلف نظام مالیاتی را متزلزل نمود؛ در عمل وصول مالیات از افرادی که معاملات خود را به وسیله قانون تسهیل تنظیم اسناد انجام داده بودند، با مشکل مواجه گردید، (عباسی، ۱۴۰۰: ۱۲۷). افرادی که اقدام به تنظیم سند از طریق قانون تسهیل تنظیم اسناد نموده بودند، گرچه هنگام تنظیم سند قابل شناسایی نبودند و امکان وصول مالیات در آن حین از آنها موجود نبود، ولی برخی از آنها به طور اجباری برای انتقالات بعدی به اداره امور مالیاتی مراجعه می‌نمایند، منتها وقتی این افراد به اداره امور مالیاتی مراجعه می‌نمایند، در عمل پنج سال از تاریخ تنظیم سند منقضی شده است (ربانی، ۱۳۹۲: ۱۱۷ - عباسی، ۱۳۹۰: ۴۷). سوالی که مطرح می‌شود این است که آیا این نوع مالیات‌ها مشمول مرور زمان می‌شود یا خیر؟ شورای عالی مالیاتی طی دو نظر جداگانه با رویکرد متفاوت مالیات‌های حق‌واگذاری را مشمول مرور زمان دانسته ولی نقل و انتقال را مشمول مرور زمان ندانسته است؟

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوته نقد ۱۵۳

الف. در تاریخ ۱۹-۶/۱۳۹۶ در پاسخ به نامه شماره ۳۶۱۹۰/م مورخ ۱۳۹۶/۴/۱۷ منضم به نامه شماره ۲۳۰/۵۵۱۶/د مورخ ۱۳۹۴/۲/۲۸ معاون مالیات‌های مستقیم در باره برخی از ابهامات در شورای عالی مالیاتی مورد نقد و بررسی قرار گرفت. سومین ابهام از این مجموعه سؤال ذیل بود:

«ابهام سوم- مرور زمان مالیات نقل و انتقال املاک موضوع مواد ۵۹، ۶۳ و ۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، (با توجه به اشکالات ایجاد شده با تصویب قانون تسهیل)

### نظرات

۱. با استناد به ماده ۱۵۷ قانون مزبور، مهلت رسیدگی و مرور زمان مالیاتی ۵ سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از انقضای آن، مالیات مربوطه قابل مطالبه و وصول نخواهد بود.

۲. از آنجا که مطابق با ماده ۱۸۷ قانون مذکور، در کلیه نقل و انتقالات که در دفتر اسناد رسمی صورت می‌گیرد، فارغ از زمان انجام آن، مالک موظف به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی می‌باشد، لذا در هر زمان که نقل و انتقال در دفتر اسناد رسمی ثبت می‌گردد مالیات نقل و انتقال قطعی شده ولی نسبت به پرداخت آن اقدام نشده است. در نتیجه مرور زمان در نقل و انتقال املاک موضوعیت نخواهد داشت.

در این باره اعضای شورای عالی مالیاتی دو نظر ترتیب ذیل ابراز داشته‌اند:

نظر اکثریت: از آنجائیکه مالیات نقل و انتقال املاک موضوعاً در شمول مالیات‌های عملکردی نبوده و در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالکین می‌باشد، بنابر این عدم ایفاء تکالیف قانونی از سوی مالکین ذی‌ربط یا عدم اعلام به موقع دفاتر اسناد رسمی در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد به منظور پرداخت مالیات مزبور، موجب مرور زمان مالیات نقل و انتقال املاک نخواهد بود.

نظر اقلیت: طبق فصل اول باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات نقل و انتقال به‌عنوان مالیات بر درآمد شناخته شده است و از طرفی تکالیف مودیان موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک در خصوص تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات متعلق در ماده ۸۰ آن قانون و تبصره ۱ آن مشخص شده است، لذا با توجه به صراحت حکم مذکور در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم در باب مرور زمان مالیاتی مودیان مالیاتی بردرآمد، حکم ماده مذکور به مالیات نقل و انتقال املاک نیز تسری دارد. (کرمی، ۱۳۹۹: ۸۹۴).

ب. شورای مالیاتی در نظر شماره ۴۱-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ در جواب نامه شماره ۱۳۸۱۲۱/۳۳۰/د مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۰۷ معاون مالیات‌های مستقیم نسبت به این ابهام که: «نظر به اینکه در خصوص تسری مرور زمان مالیات مربوط به انتقال حق واگذاری محل موضوع تبصره (۲) ماده (۵۹) اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم که در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی منتقل می‌گردند در صورتجلسه یاد شده شورای عالی مالیاتی (صورتجلسه شماره ۲۰۱/۲۴ مورخ ۱۳۹۶/۶/۱۹) سؤالاتی مطرح گردیده و صورتجلسه مزبور متضمن اظهار نظر صریحی راجع به موضوع نمی‌باشد.»

اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در این باره بیان داشته‌اند: «صورتجلسه شماره ۲۰۱/۲۴ مورخ ۱۳۹۶/۶/۱۹ شورای عالی مالیاتی با توجه به ابهامات مطرح شده طی نامه شماره ۳۶۱۹۰/م مورخ ۱۳۹۶/۴/۱۷ معاون مالیات‌های مستقیم منضم به نامه شماره ۲۳۰/۵۵۱۶/د مورخ ۱۳۹۴/۲/۲۸ معاونت مذکور صادر گردیده است، با توجه به اینکه ابهام مطرح شده در خصوص مرور زمان مالیاتی اسناد تنظیمی در دفاتر اسناد رسمی در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی صرفاً در ارتباط با نقل و انتقال قطعی املاک بوده و انتقال حق واگذاری محل مورد ابهام نبوده است، لذا در این خصوص اظهار نظری در صورتجلسه شورای عالی مالیاتی به عمل نیامده است. علیهذا نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در صورتجلسه یاد شده در خصوص مرور زمان مالیاتی صرفاً مربوط به نقل و انتقال قطعی املاک بوده و قابل تسری به انتقال حق واگذاری محل نمی‌باشد و انتقال حق واگذاری محل در هر صورت با رعایت مقررات مربوط به خود مشمول مرور زمان مالیاتی می‌باشد.

اقلیت نیز نظر خود را به ترتیب ذیل ابراز داشته‌اند:

با ترجیح اصول و مبانی مالیاتی بر رویه‌های اجرایی با حذف و اصلاح مواد ۵۹، ۷۳، ۷۸ و ۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ به موجب قانون اصلاحی اردیبهشت ۱۳۷۱ و به‌کارگیری عبارت ماخذ به‌جای درآمد مشمول مالیات، عملاً مالیات مقطوع جایگزین مالیات درآمدی (عملکردی) شده است. بر این اساس اینگونه مالیات‌ها از شمول حکم مرور زمان احکام مادتين ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم خارج گردیده است. (آخوندی، ۱۳۹۶: ۲۶۴).

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوته نقد ۱۵۵

در این پژوهش که به روش توصیفی و تحلیلی صورت گرفته، ضمن بررسی برخی تعابیر مورد استفاده در نظریات اعضای شورای عالی مالیاتی، ابتدا نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی در باره هر دو موضوع مرور زمان مالیات حق واگذاری و نقل و انتقال و سپس نظر اقلیت مورد بررسی قرار گرفته و در پایان نظریه منتخب تحلیل می‌شود.

## ۱. مفهوم مرور زمان و تحلیل دیدگاه اعضای شورای عالی مالیاتی

### ۱-۱. مفهوم مرور زمان

منظور از مرور زمان مدتی است که پس از سپری شدن آن، دعوا به شرط ایراد خواننده در اولین جلسه دادرسی، مسموع نمی‌گردد. (شمس، ۱۳۸۱: ۳۴۳). البته در نظام حقوقی ما به ویژه در حقوق مالیاتی نهادهای دیگری نیز وجود دارد که از جمله آنها مهلت قانونی (مدنی، ۱۳۷۷: ۴۳۳) و بقایای مالیاتی غیر قابل وصول، مهلت مذکور در ماده (۷۷) ق.م.ا است، که خارج از موضوع بحث ما قرار دارند.

مرور زمان یکی از حقوق مودیان بوده و در نظام حقوقی اکثر کشورهای دنیا این حق برای مودیان پیش‌بینی شده است. در برخی از نظام‌های حقوقی مرور زمان مالیاتی را به ترتیب ذیل تبیین نموده‌اند: مرور زمان مالیاتی قاعده حقوقی است که برابر آن می‌توان عمل حقوقی معینی مانند تشخیص و تعیین مالیات، پژوهش خواهی از تصمیمات مقام مالیاتی را تنها در یک دوره زمانی مشخص انجام داد. (I.B.F.D, 2009:400) در قانون آلمان مدت مرور زمان با توجه به موارد مختلف، متفاوت بوده، و نسبت به مالیات مخفی یا کتمان شده، مرور زمان ده سال است. (Sommerhalder, 1997:66-67) در حقوق مالیاتی فرانسه، دو نوع مرور زمان؛ الف. برای تشخیص که چهار سال است. ب. وصول که مرور زمان آن سه سال می‌باشد. (رضوی فرد؛ ۱۳۹۲: ۱۳۹). در نظام حقوقی ما سال مالیاتی از اول فروردین شروع و به آخر اسفند ماه ختم می‌شود. (بیگ پور، ۱۳۹۰: ۱۰۷). ولی به موجب ماده (۱۵۵) ق.م.ا استثنائاً در مورد اشخاص حقوقی که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال شمسی منطبق نباشد، سال مالی آنها مبنای تشخیص و مواعد مختلف قرار خواهد گرفت. (طاهری تازی، ۱۳۹۴: ۳۶۴). در مقررات دیگر کشورهای دنیا از جمله هلند نیز این امر رعایت می‌شود. (Beth, 2008:20-23) فقه امامیه در حقوق خصوصی و روابط بین افراد جامعه، مرور زمان را صحیح نمی‌داند به همین دلیل شورای نگهبان، در پاسخ به استعلام مورخ ۱۳۶۱/۱۱/۲۷ بیان فرموده‌اند: «مواد ۷۳۱ قانون آیین دادرسی مدنی به بعد در مورد مرور زمان در

جلسه فقهای شورای نگهبان مطرح و مورد بحث و بررسی قرار گرفت و به نظر اکثریت فقهای شورا مواد مزبور که مقرر می‌دارد پس از گذشتن مدتی دعوی در دادگاه شنیده نمی‌شود، مخالف با موازین شرع تشخیص داده شد. «هدایت نیا، فرج الله؛ ۱۳۸۰: ۱۲۸». با وجود این در حقوق عمومی ایرادی به مشروعیت مرور زمان گرفته نشده است. لذا مبحث چهارم از قانون مجازات اسلامی به مرور زمان اختصاص داده شده است. (فرشباغ، ۱۳۹۵: ۱۸۶-۱۵۵).

## ۲-۱. نظر اکثریت شورای مالیاتی در باره مرور زمان مالیات حق واگذاری و نقل و انتقال و تحلیل آن

اکثریت شورای عالی مالیاتی در حالی که مالیات بر نقل و انتقال املاکی که به موجب قانون تسهیل تنظیم اسناد صورت می‌پذیرد را مشمول مرور زمان ندانسته، مالیات بر حق واگذاری معاملاتی که به وسیله قانون تسهیل صورت می‌پذیرد را مشمول مرور زمان دانسته است.

### ۱-۲-۱. مبانی نظری دیدگاه اکثریت

اکثریت شورای عالی مالیاتی مهمترین مبنای عدم شمول مرور زمان در مالیات‌های نقل و انتقال را، خروج موضوعی آن از «مالیات بر درآمد» دانسته‌اند ولی درباره مالیات بر حق واگذاری از ابراز هرگونه مبنا خودداری نموده و فقط بیان داشته‌اند که حکم مربوط به مالیات نقل و انتقال مشمول حق واگذاری نمی‌گردد.

مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری، برای سازمان مالیاتی ناگوار است؛

اولاً؛ با مرور شدن مالیات‌های مذکور به ویژه مالیات حق واگذاری، تحت این عنوان مبالغ قابل توجهی از وصولی‌ها کاهش پیدا می‌کند. (سنجایی، ۱۳۹۶: ۲۲۴).

ثانیاً؛ عدالت مالیاتی متزلزل می‌شود، به ویژه اینکه برخی از مودیان آگاهانه و برای فرار از پرداخت مالیات، اقدام به تنظیم سندهای مذکور می‌نمایند. این در حالی است که برخی از همسایه‌های وی مجبور هستند که مبالغ هنگفتی مالیات پرداخت نمایند. (قلی، ۱۳۹۱: ۵۹)

ثالثاً؛ ممکن است، ماموران مالیاتی مشمول مسئولیت مدنی شناخته شوند، قانون مالیات‌های مستقیم در ماده (۲۷۰) تسامح ماموران مالیاتی در مرور نمودن مالیات را یکی از دلایل مسئولیت مدنی دانسته است. (عامری، ۱۳۹۶: ۶۷).

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوطه نقد ۱۵۷ رابعاً؛ مرور نمودن مالیات به طور عمده، نشانگر بی‌انضباطی و ضعف سازمان مالیاتی است، شاید به این دلیل آماری از مبالغ مرور شده مالیاتی ارائه نمی‌شود.

## ۲-۲-۱. تحلیل دیدگاه اکثریت

همچنانکه پیش‌تر بیان شد، اکثریت دو نظر مختلف در باره نقل و انتقال و حق واگذاری ابراز نموده‌اند که هر یک جداگانه بررسی می‌شود؛ الف. نظر اکثریت در باره نقل و انتقال: نظر اکثریت شورای مالیاتی از ابعاد مختلف محل نقد است؛ گرچه شورای استدلال‌های مستحکمی در این زمینه ابراز نموده است، ولی با تدقیق در نظریان وی می‌توان مبانی نظری آن را به ترتیب ذیل بیان نموده و مورد نقد و بررسی قرار داد: یک. درباره نقل و انتقال بیان داشته‌اند که چون جزء مالیات‌های عملکردی نیست، لذا مشمول مرور زمان نمی‌شود.

در این استدلال ایرادات زیر وجود دارد؛

اولاً: قانونگذار در ماده (۱۵۷) بیان داشته‌است: «نسبت به مودیان مالیات بر درآمد... مرور زمان... پنج سال... می‌باشد...» در هیچ جای قانون مالیات‌ها، از مرور زمان مالیات عملکردی سخنی گفته نشده است، بلکه در ماده فوق بیان شده است که؛ نسبت به مودیان مالیات بر درآمد مرور زمان صورت می‌پذیرد. (باختر، ۱۳۹۵: ۱۰۳) از طرف دیگر قانون‌گذار باب سوم را به مالیات بر درآمد اختصاص داده است. به تعبیر دیگر عبارت مودیان مالیات بر درآمد را به‌طور مطلق بیان نموده و شامل تمام انواع مالیات از باب سوم است. قانونگذار در مقام بیان بوده و اگر قصد داشت که فقط مالیات عملکردی را مشمول مرور زمان کند، بدون تردید بیان می‌نمود و به جای استفاده از واژه «مالیات بر درآمد» از تعبیر «مالیات بر عملکرد» استفاده می‌کرد. در حالی که به‌طور مطلق و بدون هیچ استثنائی بیان داشته است: «نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند... مرور زمان مالیاتی پنج سال... می‌باشد...» بنابراین قانونگذار بین مالیات عملکردی و غیر عملکردی تفاوتی قائل نشده‌است. به‌همین دلیل نیز اقلیت شورای عالی مالیاتی این استدلال را ضعیف دانسته و آن را نپذیرفته‌اند.

ثانیاً: معنای دقیق واژه «عملکردی» معلوم نبوده و این واژه مبهم است، لذا نمی‌تواند به عنوان مبنایی برای مرور زمان قرار گیرد. به تعبیر حقوقدانان؛ در حقوق مالیاتی تفسیر باید دقیق باشد و

نمی‌توان در استنباط از الفاظ و عبارات، معانی و برداشت‌های وسیع را ملاک قرار داد. (ره‌پیک، ۱۳۸۸: ۱۲۱). چرا که به موجب قانون اساسی؛ مالیات، معافیت، بخشودگی و تخفیف آن باید مبتنی بر قانون باشد (اصل پنجاه و یکم قانون اساسی)

ثالثاً؛ با مراجعه به مواد مختلف از جمله تبصره (۲) ماده ۱۶۹، ماده ۱۶۹ مکرر و ماده ۲۷۹ ق.م.م. که این واژه در آن مواد مورد استفاده قرار گرفته است و با توجه به اینکه قانونگذار، عبارت «عملکردی» را در مقابل «دارایی» به کار برده است، به نظر می‌رسد که قانونگذار مفهوم وسیعی از عملکرد را مدنظر قرار داده و منظور از مالیات عملکردی در مواد مذکور همان مالیات بر درآمد بوده که شامل تمام باب سوم قانون مالیات‌ها اعم از مالیات بر مشاغل و حقوق، اشخاص حقوقی و املاک است. (عباسی، ۱۳۹۰: ۳۶-۲۳) به ویژه اینکه در ماده ۱۶۹ مکرر اطلاعات معاملاتی را هم ظاهراً در ضمن اطلاعات عملکردی قرار داده است، که این نشان دهنده این است که مالیات بر معاملات املاک نیز جزء مالیات‌های عملکردی است.

دو- «.. در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالکین می‌باشد...»: شورا در یک قسمت از استدلال‌های خود بیان داشته که مالیات بر نقل و انتقال از تکالیف قانونی مالکین است. این عبارت نیز از جهات متعدد قابل نقد است؛

اولاً؛ اینکه منظور شورا چه چیز مالیات نقل و انتقال از تکالیف قانونی مالکین است، که موجب وجه تمایز آن با بقیه مالیات بر درآمدها شده، معلوم نیست. تعبیر مالیات را به کار برده‌اند که مبهم است، اگر منظور پرداخت مالیات باشد، پرداخت مالیات در همه حال از تکالیف قانونی مالکین است، اگر منظور «اعلام دریافتی و یا در آمد موضوع از تکالیف» باشد که مؤدی در مالیات بر درآمدهای دیگر تکالیف بیشتری به عهده داشته و آنها مکلف هستند اظهارنامه تسلیم نمایند.

ثانیاً؛ اتفاقاً مشکل در اینجا است که قانون «تسهیل تنظیم اسناد» که موضوع مورد بحث ما هست، برخی از تکالیف را نیز از دوش مالکین برداشته است. به تعبیر دیگر اگر در نقل و انتقال‌های عادی مؤدی برخی تکالیف را عمل می‌نمود و موجب می‌شد که مالیات مرور نشود، در مورد قانون تسهیل معضل این است که قانونگذار تکالیف را از دوش مودیان برداشته است، لذا حتی اگر می‌شد کوچکترین استدلالی به این نمود که «در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالک است»، در قانون تسهیل این استدلال را هم نمی‌توان انجام داد. به تعبیر بهتر اگر بنا به فرض چنان استدلالی نسبت

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوته نقد ۱۵۹

به معاملاتی که از اداره امور مالیاتی گواهی ماده (۱۸۷) اخذ می‌کند، صدق می‌کرد، نسبت به معاملاتی که این گواهی را از اداره مالیاتی اخذ نمی‌کنند، صدق نمی‌کند. (عباسی، ۱۳۸۶: ۶۳).

سه - «... عدم ایفاء تکالیف قانونی از سوی مالکین ذی‌ربط یا عدم اعلام به موقع دفاتر اسناد رسمی در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد به منظور پرداخت مالیات مزبور، موجب مرور زمان مالیات نقل و انتقال املاک نخواهد بود» در قانون مالیات‌ها، عدم ایفاء تکالیف قانونی از سوی مالکین ذی‌ربط یا عدم اعلام به موقع دفاتر اسناد رسمی از عوامل انقطاع مرور زمان شناخته نشده است، قانون مالیات‌ها برعکس انقطاع آن را منوط به «تعیین درآمد و صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن» دانسته است (عباسی، ۱۳۹۰: ۱۳۹).

استدلال مذکور که از جمله استدلال‌های قیاسی بوده (مظفر، ۱۳۶۹: ۱۴۹). نه تنها در گزاره‌ها دارای ایراد است، بلکه در نتیجه‌گیری نیز اشکال دارد. اینکه اگر فرض کنیم مالیات نقل و انتقال املاک در زمره مالیات‌های عملکردی نباشد، و در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالکین باشد، از کجا نتیجه‌گیری می‌کنید که عدم ایفاء تکالیف قانونی از سوی مالکین، موجب مرور زمان نمی‌شود... به بیان دیگر بین گزاره‌ها ارتباط منطقی موجود نیست.

شورا در مورد نقل انتقال بیان داشته است: «نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی در صورت جلسه یاد شده در خصوص مرور زمان مالیاتی صرفاً مربوط به نقل و انتقال قطعی املاک بوده و قابل تسری به انتقال حق واگذاری محل نمی‌باشد و انتقال حق واگذاری محل در هر صورت با رعایت مقررات مربوط به خود مشمول مرور زمان مالیاتی می‌باشد».

متأسفانه در این مورد هیچ استدلالی به کار نرفته است، و فقط به این اکتفا شده که نظر اکثریت درباره نقل و انتقال قابل تسری به انتقال حق واگذاری محل نیست. عدم بیان استدلال در ضمن آراء و نظرات مهمترین رکن سازمان مالیاتی یعنی شورای عالی مالیاتی که تئوری پرداز سازمان تلقی می‌شود، خود نقطه ضعف بزرگی محسوب می‌شود، ولی تمایز قائل شدن بین مالیات بر «حق واگذاری محل» و «نقل و انتقال» بنا به دلایل زیر جای تأمل است؛

یک - همچنانکه پیش‌تر بیان شد، گرچه مفهوم «مالیات عملکردی» مشخص نیست ولی اگر قرار باشد مالیات «نقل و انتقال» عملکردی نباشد، مالیات «حق واگذاری» نیز عملکردی نیست. اگر منظور از عملکرد این است که عمل نقل و انتقال به طور متناوب هر ساله اتفاق نمی‌افتد و در حقیقت

از جمله منافی محسوب نمی‌شود که دولت هر ساله با کمی تغییر آن را مبنا قرار دهد، «حق واگذاری» نیز دارای این ویژگی است. به تعبیر دیگر هر دو این درآمدها از درآمدهایی نیست که سالانه صورت پذیرد، بلکه از جمله درآمدهای گذری بوده و به‌طور معمول قابل پیش‌بینی نیست. (عباسی، ۱۳۸۵: ۵۷).

دو- هر دو این مالیات‌ها مشمول حکم یک ماده است و فقط یکی از آنها با نرخ (۵٪) ارزش معاملاتی و دیگری با نرخ (۲٪) وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق است. چگونه می‌توان بین یک ماده قائل به تمایز شد، یکی را تحت عنوان «مالیات عملکردی» از شمول مرور زمان خارج نمود و دیگری را مشمول مرور زمان دانست.

سه- هر دو آنها مالیات بر انتقال حقوق است. اولی مالیات بر انتقال حقوق تجاری با آن توصیفی که در ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم بیان شده است. دومی مالیات بر انتقال حق مالکیت است. (عباسی، ۱۳۸۵: ۵۱). در حقیقت حق مالکیت، کامل‌ترین حق عینی است که شخص می‌تواند نسبت به مال داشته باشد و بقیه حقوق عینی دیگر اجزاء حق مالکیت است، به بیان دیگر حقوق عینی مراتب ضعیف حق مالکیت تلقی می‌گردد. (امامی، ۱۳۷۶: ۵۰). از نظر اصولی صحیح نیست که تکرر حکمی داشته باشیم، به تعبیر دیگر برای موضوع مشابه و چه بسا با ماهیت واحد احکام متعددی را بار کنیم. در انتقال املاکی که دارای واحد تجاری یا شغلی هستند، انتقال حق مالکیت به ماخذ ارزش معاملاتی و به نرخ (۵٪) مشمول مالیات می‌شود، انتقال حقوق تجاری به ماخذ وجوه دریافتی مشمول نرخ (۲٪) می‌گردد، پس چگونه می‌توان بین این دو تمایز قائل شد و برای یکی از آنها حکم مرور زمان قائل شد و برای دیگری حکم عدم مرور زمان.

چهار- مبالغ مالیات بر حق واگذاری محل نیز به طور قابل توجه از مالیات بر نقل و انتقال به ویژه در قانون تسهیل بیشتر است. تعداد قابل توجه از افرادی که به قانون تسهیل رجوع می‌کنند، برای فرار از پرداخت مالیات است، به تعبیر دیگر از بعد قانون تسهیل، اهمیت مالیات بر حق واگذاری محل، بیشتر از اهمیت مالیات بر نقل و انتقال بوده، چرا که میزان آن به‌طور قابل توجهی بیشتر از مالیات بر نقل و انتقال است.

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوبته نقد ۱۶۱

### ۳-۱. نظر اقلیت و تحلیل آن

اقلیت نیز دو دیدگاه مختلف درباره نقل و انتقال و حق واگذاری ابراز داشته‌اند، در حالی که این گروه مالیات حق‌واگذاری را مشمول مرور زمان ندانسته‌اند، ولی نسبت به مالیات نقل و انتقال قائل به مرور زمان شده‌اند.

#### ۱-۳-۱. تعارض مبانی نظری اقلیت در مرور زمان حق واگذاری با نقل و انتقال

##### ۱-۳-۱-۱. نظر آنها درباره مرور زمان نقل و انتقال

این گروه در باره نقل و انتقال بیان داشته‌اند: «طبق فصل اول باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات نقل و انتقال به‌عنوان مالیات بر درآمد شناخته شده است و از طرفی تکالیف مودیان موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک در خصوص تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات متعلق در ماده ۸۰ آن قانون و تبصره ۱ آن مشخص شده است، لذا با توجه به صراحت حکم مذکور در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم در باب مرور زمان مالیاتی مودیان مالیاتی بردرآمد، حکم ماده مذکور به مالیات نقل و انتقال املاک نیز تسری دارد.»

به‌نظر می‌رسد که نظریه‌پردازان این تئوری، صرفاً استدلال‌های خود را در پاسخ به گروه اکثریت بیان نموده‌اند؛

استدلال اول آنها مبتنی بر این است که، به موجب قانون مالیات‌ها، مالیات نقل‌وانتقال به عنوان مالیات بر درآمد شناخته می‌شود، چرا که در ذیل فصل اول باب سوم ذکر شده است. استدلال دوم آنها مبتنی بر این است که تکالیف مودیان موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک در ماده (۸۰) و تبصره (۱) آن ذکر شده است. استدلال اول این گروه مورد تایید است، ولی استدلال دوم آنها قابل پذیرش نیست. در جواب استدلال دوم همین کافی است که گفته شود، ماده (۸۰) درباره نقل و انتقالات عادی صحیح است، آیا حکم ماده (۸۰) و تبصره (۱) آن در باره نقل و انتقالاتی که در راستای قانون تسهیل انجام می‌شود نیز صحیح است یا خیر؟ موضوعی است که در مباحث بعدی بیشتر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲-۱-۳-۱. نظر اقلیت در باره حق واگذاری:

«با ترجیح اصول و مبانی مالیاتی بر رویه‌های اجرایی با حذف و اصلاح مواد ۵۹، ۷۳، ۷۸ و ۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ به موجب قانون اصلاحی اردیبهشت ۱۳۷۱ و به‌کارگیری عبارت ماخذ به‌جای درآمد مشمول مالیات، عملاً مالیات مقطوع جایگزین مالیات درآمدی (عملکردی) شده است. براین اساس اینگونه مالیات‌ها از شمول حکم مرور زمان احکام مادتهای ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم خارج گردیده است»

در اینکه اصول و مبانی صحیح باید جایگزین رویه‌های غلط شود تردیدی نیست، ولی استدلال این گروه نیز مبتنی بر دو واژه عملکرد و ماخذ است. درباره عملکرد پیشتر توضیح دادیم. واژه «ماخذ» به معنای: «مکان اخذ، جایی که چیزی را از آن گیرند، جای گرفت. مأخذ، محل صدور چیزی و مصدر و اصل بنیاد و سرچشمه، منبع، مدرک، در اصطلاح نگارش اصل و منبعی که از آن برای موضوعی استفاده کنند، مکان گردش». (عمید، ۱۳۷۷: ۸۴۶).

در رد استدلال گروه اقلیت همین کافی است که بگوییم؛ قانون مالیات‌ها در مواد متعدد این عبارت را به کار برده است. این واژه در موارد متعددی برای مصادیق اعلائی مالیات بر درآمد مورد استفاده قرار گرفته است به عنوان مثال در تبصره (۱) ماده (۱۰۵) برای درآمد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری و در تبصره (۲) همان ماده برای اشخاص حقوقی خارجی و در ماده (۱۰۷) برای اشخاص حقیقی و حقوقی و در ماده ۱۱۵ برای آخرین دوره اشخاص حقوقی در ماده (۱۲۰) برای درآمد اتفاقی به کار رفته است، لذا این مبنا، مبنای صحیحی نبوده و خود قانون مالیات‌ها، هر دو واژه را در مورد مالیات بر درآمد استفاده نموده است.

## ۲. نظر منتخب

به نظر ما مالیات بر معاملات موضوع ماده (۵۲) قانون مالیات‌ها که اسناد رسمی آنها در راستای قانون تسهیل انجام می‌شود، مشمول مرور زمان نمی‌گردد؛ به تعبیر دیگر نه تنها مالیات بر نقل و انتقال بلکه حتی مالیات بر حق واگذاری موصوف نیز مشمول مرور زمان نمی‌شود. البته نه به دلیلی که اکثریت شورای بیان نموده‌اند، بلکه به دو دلیل دیگر؛

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوطه نقد ۱۶۳

الف. سررسید پرداخت مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری که در راستای قانون تسهیل تنظیم می‌شود، مشخص نبوده و مؤخر بر زمان تحقق معامله و درآمد بوده و مرور زمان نیز مبتنی بر موعداست وقتی ابتدای این وقت مشخص نباشد، لذا انتهای آن نیز مشخص نیست.

ب. اصل بر عدم مرور زمان بوده و لذا در صورت تردید باید به این اصل و قاعده مراجعه شود. هر یک از دو استدلال مورد بررسی بیشتر قرار می‌گیرد.

#### ۱-۲. سررسید پرداخت مالیات در معاملات مبتنی بر گواهی و قانون تسهیل

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که سررسید، پرداخت مالیات در هر یک از معاملات مبتنی بر گواهی و قانون تسهیل چه تاریخی است؟

#### ۱-۱-۲. سررسید پرداخت مالیات نسبت به معاملات با گواهی ماده ۱۸۷

قانونگذار درباره مرور زمان بیان داشته است: «نسبت به مودیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سر رسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سر رسید پرداخت مالیات می‌باشد.»

ابتدا باید معلوم شود که مودیان نقل و انتقال و حق واگذاری که اسناد آنها در راستای قانون تسهیل تنظیم می‌شود، در زمره مودیان هستند که باید اظهارنامه تسلیم نمایند و یا اصولاً طبق مقررات این قانون، مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیات نیستند؟ قانونگذار به طور صریح درباره معاملات که به موجب اسناد رسمی انجام می‌پذیرد، بیان داشته است: «...در مواردی که معاملات موضوع ماده (۵۲) این قانون به موجب اسناد رسمی انجام می‌گیرد، مؤدی مکلف است قبل از انجام معامله میزان دریافتی و یا در آمد موضوع هر یک از مالیات‌های مندرج در ماده (۱۸۷) این قانون را به تفکیک به اداره امور مالیاتی ذی ربط اعلام دارد. این اعلام، به استثنای مواردی که موجد تغییر نموده، به منزله انجام تکالیف مقرر در متن این ماده می‌باشد.» (تبصره (۱) ماده (۸۰)) بنابر این ماده مذکور، به‌طور صریح نسبت به معاملات که به موجب اسناد رسمی صورت می‌پذیرد، تکالیف مقرر در ماده ۸۰ را از دوش مودیان برداشته است، از مهمترین تکالیف مذکور تسلیم اظهارنامه در مواعد

مذکور است. بنابراین مودیان نسبت به معاملاتی که به موجب اسناد رسمی صورت می‌پذیرد، مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی نیستند. (شعبانی، ۱۳۹۱: ۱۳۴).

سؤال دیگری که در این باره مطرح بوده، این است که تاریخ سررسید پرداخت مالیات، معاملاتی که به موجب اسناد رسمی صورت می‌پذیرد، چه زمانی است؟

همچنانکه پیش‌تر مطرح شد به موجب تبصره (۱) ماده (۸۰) در مواردی که معاملات موضوع ماد (۵۲) ق.م.م به موجب اسناد رسمی انجام می‌گیرد، مؤدی مکلف است قبل از انجام معامله میزان دریافتی و یا درآمد موضوع هریک از مالیات‌های مندرج در ماده (۱۸۷) به اداره مالیاتی ذی‌ربط اعلام کند. به موجب همان تبصره این اعلام، به استثنای مواردی که موجد تغییر ننموده، به منزله انجام تکالیف مقرر در متن ماده است، یکی از تکالیف مذکور پرداخت مالیات در سررسیده‌های ذکر شده است. به تعبیر دیگر به موجب تبصره (۱) مودیانی که معاملات آنها به موجب اسناد رسمی صورت می‌پذیرد نه تنها تکلیف تسلیم اظهارنامه، بلکه تکلیف پرداخت در آن موعد نیز از دوش مودیان مذکور برداشته شده است. شاید اشکال گرفته شود که منظور تبصره این است که فقط تکلیف تسلیم اظهارنامه از دوش مودیان برداشته شده است، نه پرداخت مالیات در موعد ذکر شده در متن ماده. در جواب این اشکال باید گفته شود که تبصره (۱) به صراحت کل تکالیف متن ماده (۸۰) را از دوش مودیان برداشته است و تکلیف را با تعبیر جمع بیان نموده است، لذا شامل تمام تکالیف از جمله تسلیم اظهار نامه و تکالیف دیگر می‌باشد. قانونگذار سیاق دیگری برای پرداخت مالیات املاکی که با تنظیم سند رسمی صورت می‌پذیرد، پیش بینی نموده است و آن سیاق در ماده (۱۸۷) ق.م.م به ترتیب ذیل بیان شده است: «در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را به شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد اعلام ... نمایند.... گواهی انجام معامله حداکثر ظرف ده روز از تاریخ اعلام دفتر خانه، پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذی‌ربط، از قبیل مالیات بر اجاره املاک و همچنین وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد». به

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوطه نقد ۱۶۵

تعبیر دیگر مالیات مذکور به موجب تبصره (۱) ماده (۸۰) و ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌ها، باید پیش از تسلیم گواهی وصول گردد. لازم به ذکر است که قانونگذار بالاجبار و به درستی این تبصره را وضع نموده است، قانونگذار با این سیاق به راحتی و با کمترین هزینه مالیات معاملاتی که به موجب اسناد رسمی انجام می‌گیرد، وصول می‌نماید. با توجه به ماده (۱۸۷) و تبصره (۱) ماده (۸۰) به نظر می‌رسد که سررسید پرداخت مالیات معاملاتی به موجب اسناد رسمی انجام می‌گیرد، پیش از صدور گواهی ماده (۱۸۷) است. در حقیقت صدور گواهی حتی یک لحظه قبل از پرداخت مالیات مذکور تخلف محسوب می‌شود.

### ۲-۱-۲. سررسید پرداخت مالیات در قانون تسهیل

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که سررسید پرداخت مالیات معاملاتی که به موجب قانون تسهیل صورت می‌پذیرد، چه تاریخی است. همچنانکه پیش‌تر بیان شد، به موجب قانون مالیات‌ها مودیانی که معاملات آنها به موجب اسناد رسمی صورت می‌پذیرد، و گواهی‌نامه ماده (۱۸۷) اخذ می‌نمایند، باید پیش از اخذ گواهی ماده ۱۸۷ مالیات خود را پرداخت کنند، اما درباره افرادی که معاملات آنها به موجب اسناد رسمی صورت می‌پذیرد ولی گواهی ماده (۱۸۷) اخذ نمی‌نماید، سکوت داشته و سررسیدی ذکر نشده است.

با توجه به مقدمه فوق حال این سؤال مطرح می‌شود که سررسید پرداخت مالیات، معاملاتی که به موجب قانون تسهیل انجام می‌شود، چه تاریخی است؟ در پاسخ این سؤال باید بگوییم که قانونگذار هیچ موعدی را برای این موضوع بیان نکرده است. قانون تسهیل اتفاقاً حکم تنها موعدی که برای این امر در ماده ۱۸۷ تبیین شده بود، «یعنی پرداخت پیش از صدور گواهی ماده ۱۸۷» را برداشته است. لذا نه تنها در قانون مالیات‌ها بلکه در قانون تسهیل نیز سررسیدی برای پرداخت ذکر نشده است.

### ۳-۱-۲. تأخر سررسید پرداخت، از تاریخ تحقق معامله

شاید در پاسخ به مباحث فوق، این جواب بیان شود که اصولاً لازم نیست که تاریخ سررسید پرداخت بیان شود، با تحلیل معامله می‌توان تاریخ تحقق معامله را به دست آورد، و به‌طور معمول، تاریخ تحقق معامله، همان تاریخ سررسید پرداخت نیز هست. پیش از اینکه به این سؤال دقیق و علمی

پاسخ بدهیم. به این سؤال جواب می‌دهیم که تاریخ تحقق معاملاتی که در راستای قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی صورت می‌پذیرد چه تاریخی است؟ گرچه مباحث در این باره مطول بوده و در این مجیزه قصد پرداختن به آن را نداریم، فقط به این گفته بسنده می‌کنیم که براساس نظر اکثر حقوقدانان، و به موجب ماده (۴۸) قانون ثبت، تاریخ تحقق معاملاتی که سابقه ثبتی دارند، تاریخ تنظیم سند آنها است. (کاتوزیان، ۱۳۷۶: ۲۷۴؛ شهیدی، ۱۳۸۳: ۲۱). بنابراین به طور اصولی باید قائل به این شویم که تاریخ سررسید پرداخت مالیاتی که در راستای قانون تسهیل صورت می‌پذیرد، تاریخ تنظیم اسناد رسمی است، ولی این گفته در باره قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی صحیح نیست. قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی این اجازه را داده که مالیات مؤخر بر تاریخ تحقق معامله پرداخته شود. چرا که از یک طرف تبصره (۱) ماده (۸۰) تکالیف مختلف را از دوش مودیانی که معاملات موضوع ماده (۵۲) ق.م.م.ا.ها به موجب اسناد رسمی انجام می‌شود، برداشته است، از طرف دیگر قانون تسهیل حکم ماده (۱۸۷) را برداشته است. البته از روح قانون تسهیل نیز این امر قابل استنباط است. در حقوق خصوصی نیز گاهی اینگونه بوده، گاهی بنابه دلائل متعدد تاریخ تحقق سبب دین با تاریخ سررسید آن متفاوت است. (امامی، ۱۳۷۶: ۲۷۴). به عنوان مثال در دیون مؤجل اینگونه است و پرداخت دین موکول به یک زمان دیگر می‌گردد. لازم به ذکر است که سر رسید مربوط به معاملاتی که به موجب قانون تسهیل صورت می‌پذیرد، یک امر استثنا است، چرا که قانونگذار با عمد این اجازه را داده است که مالیات معاملات مذکور نسبت به سر رسید پرداخت در معاملات دیگر، با تأخیر پرداخت شود. به همین دلیل تکلیف اخذ گواهی برای مالکین اینگونه املاک نیز از دوش آنها برداشته شده است. به همین دلیل بند (ج) ماده (۱) قانون تسهیل بیان داشته است: «دفاتر اسناد رسمی مکلفند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاسحاسب مالیاتی و بدهی موضوع ماده (۳۷) قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴ را از انتقال‌دهنده مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید نمایند مگر اینکه انتقال‌گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسؤولیت تضامنی خواهند داشت». قانون مذکور اجازه داده که اگر خریدار، ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی مالیاتی شود، مالیات هنگام تحقق معامله و یا پیش از آن پرداخت نشود.

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوته نقد ۱۶۷

از مطالب فوق نتیجه گرفته می‌شود که از آنجا که مرور زمان مبتنی بر موعدی تحت عنوان «مبدأ مرور زمان» است و با توجه به اینکه این مبدأ در معاملاتی که در راستای قانون تسهیل انجام می‌شود، در قانون مشخص نیست، البته نه تنها مشخص نیست، بلکه قانونگذار به طور عمد این اجازه را داده که پرداخت مالیات پیشتر و یا حتی همزمان با تحقق معامله صورت نپذیرد، بنابر مبدأ مرور زمان اینگونه معاملات مشخص نیست و اگر مبدأ مرور زمان معلوم نباشد، امکان مرور شدن معنی ندارد، چون باید یک تاریخی باشد که گفته شود پنج سال از تاریخ مذکور مالیات منقضی شده است.

قانون گذار با تصویب قانون تسهیل، این اجازه را داده که مودیان مذکور نه تنها پیش از تنظیم سند و برای اخذ گواهی به اداره مالیاتی مراجعه نکنند بلکه این اجازه را داده که حتی به‌طور معنی‌داری زمان پرداخت را از زمان تنظیم سند به تأخیر بیاورد. مفهوم تسهیل نیز غیر از آن نیست، والا برای قانونگذار نقض غرض حاصل می‌گردد. اگر قرار باشد مؤدی همان روزی که سند تنظیم نموده به اداره مراجعه کرده و مالیات خود را پرداخت کند، هیچ سهولتی در حق مؤدی ایجاد نشده به جز اینکه امور کمی پیچیده و ناهماهنگ شده است، تسهیل وقتی حاصل می‌شود که عرف آن را به عنوان سهولت تلقی کنند و این نیز ممکن نیست مگر اینکه مؤدی حداقل چند روزی این اجازه را داشته باشد که تاریخ پرداخت را به تأخیر بیاورد. این امر از تعهد خریدار به پرداخت بدهی مالیاتی نیز استنباط می‌شود.

## ۲-۲. اصل عدم مرور شدن در مالیات

پیش‌تر باید به این سؤال پاسخ داده شود که آیا از نظر حقوقی مرور زمان یک اصل و یک قاعده است و یا نه عدم مرور شدن، اصل و قاعده محسوب می‌شود. تبیین اصل و قاعده از این جهت مفید است، که اگر حکم یک موضوعی مشخص نباشد، اعم از اینکه حکم آن تبیین نشده و یا مشخص نباشد و به هر دلیلی مورد تردید واقع شود، به قاعده مراجعه می‌شود.

در پاسخ به سؤال فوق، به دلایل زیر باید در نظام حقوقی ما عدم مرور شدن را اصل تلقی نموده و باید قائل بر این شد که مرور شدن از نظر حقوقی خلاف قاعده است؛

الف. حق پس از تحقق و تنجیز علی‌الاصول ساقط نگردیده و باقی می‌ماند و تمامی آثار آن علیه آنکه حق بر اوست و به نفع آنکه حق متعلق به وی هست، الی‌الابد مترتب می‌گردد.

(شمس، ۱۳۸۱: ۳۴۲) این در حالی است که مرور شدن مستلزم اسقاط حق است، بنابر این عدم مرور شدن به عنوان یک اصل و قاعده شناخته می‌شود و در صورت تردید در مرور شدن باید به اصل مذکور مراجعه نمود.

ب. مرور شدن با شریعت منور اسلام مغایرت دارد (الواعظ الحسینی، بی‌تا، ۳۱۰) و شورای نگهبان به عنوان یک اصل و قاعده کلی مرور شدن را غیر شرعی دانسته‌اند، بنابراین به عنوان یک قاعده کلی اصل بر عدم مرور شدن است.

ج. مرور شدن مستلزم زیر پا نهادن اصولی مانند عدالت اجتماعی و غیره است، مرور تلقی نمودن مالیات آثار منفی اجتماعی دارد. این امر موجب تبعیض می‌شود به ویژه اینکه مودیان گاهی آگاهانه اقدام به کارهایی می‌کنند که مشمول مرور زمان گردد.

د. اگر این اصل را به رسمیت نشناسیم در موارد زیادی، به موجب ماده (۲۷۰) قانون مالیات‌ها، به این دلیل که ماموران مالیاتی دچار تساهل و تسامح گشته مکلف به پرداخت خسارت غیر عادلانه می‌شوند؛ این امر نیز از جهات مختلف ایراد دارد؛ اولاً اینکه گاهی مأمور مالیاتی توان پرداخت مالیات‌های مرور شده را ندارد. ثانیاً؛ گوارا نیست که پرداخت مالیات را از دوش کسی که متعهد به پرداخت آن بوده، با عنوان مسئولیت مدنی به دوش کسی دیگر قراردسیم.

### ۳. نتیجه‌گیری

از طرف اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی، دو نظر در باره مرور زمان مالیات حق واگذاری و نقل و انتقال املاکی که اسناد آنها در راستای قانون تسهیل تنظیم اسناد صادر شده است که محل تأمل است؛

الف. براساس این نظرها، مالیات نقل و انتقال مشمول مرور زمان نیست، زیرا این نوع مالیات موضوعاً در شمول مالیات‌های عملکردی نبوده و در زمان وقوع معامله از تکالیف قانونی مالکین است، سپس نتیجه‌گیری کرده‌اند که عدم ایفاء تکالیف قانونی موجب مرور زمان نخواهد بود. در نظر دیگری بیان داشته‌اند که مالیات حق واگذاری مشمول نظر فوق نیست. استدلال مربوط به اثبات عدم شمول مرور زمان برای مالیات نقل و انتقال از جمله استدلال‌های قیاسی است که نه تنها هر یک از گزارها دارای ایراد بوده، بلکه نتیجه‌گیری نیز دارای اشکال است. ابتدا در صغری بیان نمودند که مالیات نقل و انتقال املاک در زمره مالیات‌های عملکردی نیست. که اولاً؛ خود عبارت عملکرد

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بوبه نقد ۱۶۹

مبهم بوده چندان معلوم نیست با وجود این قانون مالیات‌ها، در چندین ماده عبارت مالیات‌های عملکردی را در مقابل مالیات بر دارایی به کار برده، که نشان دهنده این است که عبارت عملکردی همان مالیات بر درآمد است. قانون مالیات‌های مستقیم، در ماده ۱۵۷ تمام انواع مالیات بر درآمد را مشمول مرور زمان دانسته است.

با وجود شباهت خیلی زیادی که بین مالیات بر نقل و انتقال و حق واگذاری دارد، معلوم نیست شورای چرا حق واگذاری را مشمول مرور زمان دانسته و در این باره نیز هیچگونه توضیحی نداده است. به نظر ما؛ نقل و انتقال و حق واگذاری که در راستای قانون تسهیل تنظیم اسناد صورت پذیرفته است، مشمول مرور زمان نمی‌شود، نه به‌دلیلی که اعضای شورای مالیاتی بیان داشته‌اند، بلکه به این دلیل که ماده (۱۵۷) قانون مالیات‌های مستقیم، مرور زمان را مبتنی بر سررسید پرداخت مالیات دانسته است. در معاملاتی که در راستای قانون تسهیل انجام می‌شود، سررسید پرداخت؛ اولاً مشخص نیست، ثانیاً قانون تسهیل به عمد، اجازه داده است که پرداخت بعد از تحقق معامله صورت پذیرد، مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری مانند دیون مؤجل است، قانونگذار اجازه داده که مالیات بعد از تحقق معامله پرداخت شود، زمان پرداخت را هم مشخص ننموده است چرا که به موجب ماده (۸۰) در مواردی که معاملات موضوع ماده (۵۲) به موجب اسناد رسمی انجام می‌گیرد مؤدی مکلف است قبل از انجام معامله میزان دریافتی و یا درآمد موضوع هر یک از مالیات‌های مندرج در ماده ۱۸۷ این قانون را به تفکیک به اداره امور مالیاتی ذی ربط اعلام دارد. اعلام مذکور به منزله انجام تکالیف مقرر در متن ماده (۸۰) است، سررسید پرداخت مالیات معاملاتی که گواهی ماده ۱۸۷ اخذ می‌کنند، پیش از اخذ گواهی است، ولی در قانون تسهیل اجازه داده شده که این پرداخت بعد از تحقق معامله صورت پذیرد، به‌گونه‌ای که خریدار نیز ضمانت پرداخت آن را نموده است. بنابراین با وجود اینکه تحقق معاملات املاکی که سابقه ثبتی دارند، با تاریخ تنظیم سند رسمی صورت می‌پذیرد، قانونگذار این اجازه را داده که پرداخت مالیات مؤخر صورت پذیرد. با معلوم نبودن سررسید پرداخت، نمی‌توان برای آن مرور زمان تعیین نمود، چرا که مرور زمان مبتنی بر سررسید پرداخت است. از طرف دیگر در نظام حقوقی ما اصل بر عدم مرور شدن است.

### فهرست منابع

- آخوندی، احمد؛ (۱۳۹۶)، قوانین و مقررات مالیاتی با رویکرد آزمون تعیین سطح ماموران مالیاتی، تهران، انتشارات سخنوران.
- امامی، حسن؛ (۱۳۷۶)، حقوق مدنی، ج ۱، تهران: انتشارات اسلامیة
- امامی، حسن؛ (۱۳۷۶)، حقوق مدنی، جلد ۲، تهران: انتشارات اسلامیة
- بیگ پور، محمدعلی؛ (۱۳۹۰)، حسابرسی مالیاتی، تهران: دانشگاه علوم اقتصادی
- رهیپک، حسن؛ (۱۳۸۸)، مقدمه علم حقوق، تهران: خرسندی.
- رضوی فرد، بهزاد؛ (۱۳۹۲)، «تقویت اصل قانونی بودن جرائم و کیفرهای مالیاتی ضمانت اجرای اولین گام‌های پیشگیری از جرائم مالیاتی: با نگاهی به حقوق فرانسه»، مجموعه مقالات همایش چالش‌ها و فرصت‌های فرا روی سلامت نظام مالیاتی کشور، به کوشش دکتر شهرام ابراهیمی، تهران: میزان
- سنجایی، سمانه؛ (۱۳۹۶)، ارتباط و تعارض قانون مالیات‌های مستقیم با قواعد حقوق خصوصی، نشر استاد شهریار.
- شهریار، شعبانی، پیمان؛ (۱۳۹۱)، نحوه تنظیم و رسیدگی اظهارنامه مالیات بر درآمد املاک، تهران: جاودانه
- شمس، عبدالله؛ (۱۳۸۱)، آیین دادرسی مدنی، تهران: نشر دراک، جلد اول، چاپ دوم.
- شهیدی، مهدی؛ (۱۳۸۳)، حقوق مدنی ۶ عقود معین، تهران: انتشارات مجد.
- طاهری تازی، میر محسن؛ (۱۳۹۴)، آیین دادرسی مالیاتی، پاره دوم، تهران: شهردانش
- عامری، ریحانه؛ (۱۳۹۶)، حقوق مالیاتی ایران، تهران: پندار قلم
- عباسی، محمدرضا؛ (۱۳۸۵)، حق واگذاری محل در قانون مالیات‌ها و مقایسه آن با حق کسب و پیشه و تجارت و سرقتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات.
- عباسی، محمدرضا؛ (۱۴۰۰)، مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی، جلد اول، تهران: انتشارات امجد.
- عباسی، محمدرضا؛ (۱۳۹۷)، حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی، تهران: نگاه بینه
- عمید حسن، (۱۳۷۷)، فرهنگ عمید، تهران: انتشارات عمید، چاپ دهم
- فرشاد، ایرج؛ (۱۳۹۵)، «بررسی تطبیقی مرور زمان کیفری در قانون مجازات اسلامی ایران و قانون کیفری فرانسه»؛ مجله کانون وکلا، بهار و تابستان، صص ۱۵۵-۱۸۶
- کاتوزیان، ناصر؛ (۱۳۷۶)، دوره عقود معین (۱)، حقوق مدنی، معاملات معوض - عقود تملیکی، شرکت انتشار کرمی، غلامرضا، (۱۳۹۹)، مجموعه قوانین مالیاتی ۹۹، تهران: انتشارات آسیا

نظر شورای عالی مالیاتی در باره مرور زمان مالیات نقل و انتقال و حق واگذاری در بونه نقد ۱۷۱

مظفر، محمدرض (۱۳۶۹): المنطق، فقیه، قم: انتشارات اسماعیلیان.

هدایت نیا، فرج الله؛ (۱۳۸۰)، بررسی فقهی - حقوقی نظریات شورای نگهبان، موسسه فرهنگی دانش و اندیشه معاصر؛

الواعظ الحسینی، السید محمد (بی تا)، مصباح الاصول، تقریر بحث السید ابوالقاسم الخوئی، ج ۱، مکتبه الداوری

یزدانبخش، محمدعلی (۱۳۶۷): حقوق مالیاتی، تهران: نشر خاتون

### منابع انگلیسی

Sommerhalder, Raud, "Tax payer Rights in Netherlands", Revenue law Journal: vol. 7: iss.1, Article 5.1997.p.p.66-67

Beth Waltston, Dunham: According And Tax principles for Legal professional: THMASO)N, 2008

27-I.B.F.D. International tax Glossary Amesterdam, 2009