بررسی تطبیقی امکان تأخر تحقق معامله در قانون مالیات بر ارزش افزوده

محمدرضا عباسی[1]
غلام نبی فیضی چکاب[2]

چکیده

ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ تعلق مالیات در مورد عرضه کالا را یکی از تاریخ‌های صورت حساب، تاریخ تحویل کالا و یا تاریخ تحقق معامله، هرکدام که مقدم باشد، دانسته‌است. مسأله اصلی این مقاله، امکان سنجی تأخر تاریخ تحقق معامله از تاریخ تحویل کالا و صورتحساب است. در این تحقیق که به روش توصیفی- تحلیلی صورت پذیرفته، مشخص گردید که ذکر تاریخ تحقق معامله در ماده مذکور، و قراردادن آن در ردیف تاریخ تحویل کالا و تاریخ صورت حساب اشتباه بوده، زیرا تاریخ تحقق قرارداد، همیشه مقدم یا همزمان با تاریخ تحویل کالا و تاریخ صورت حساب است. علاوه بر آن تاریخ مذکور به دو دلیل منضبط و دقیق نیست، لذا قابلیت آن را ندارد که به عنوان معیار تعلق مالیات تلقی شود؛ الف- در اکثر نظام‌های حقوقی دنیا در باره تاریخ تحقق معامله اختلاف نظر وجود دارد. ب- تحقق معامله در اصل با ایجاب و قبول صورت می‌پذیرد، که در اکثر موارد ثبت نشده و منضبط نیست. مقررات مالیاتی باید منضبط باشد تا موجب سوء استفاده نگردد.

واژه‌های کلیدی: ماده ۱۱ ارزش افزوده، تاریخ تحقق معامله، تحقق درآمد، تاریخ تحویل، صورتحساب

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۲۵، تاریخ پذیرش : ۱۳۹۹/۱۲/۲۷

۱ . دکتری حقوق خصوصی دانشگاه پیام نور تهران، مدرس دانشگاه (نویسنده مسئول)، mra1390@yahoo.com
۲. . استادیار رشته حقوق خصوصی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران، legalfiyz@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

۱- مقدمه

قانون مالیات بر ارزش افزوده در ماده ۱۱ تاریخ تعلق مالیات را بیان داشته است : « الف- در مورد عرضه کالا:

۱. تاریخ صورت حساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا، هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد.

۲. در موارد مذکور در تبصره ماده (۴) این قانون، تاریخ ثبت دارایی در دفاتر یا تاریخ شروع استفاده، هر کدام که مقدم باشد یا تاریخ برداشت، حسب مورد؛...»

بند یک این ماده نسبت به تاریخ تعلق مالیات سه فرض را بیان داشته است؛ تاریخ صورتحساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا. همچنین این ماده بیان داشته است که؛ اگر هر یک از این سه مورد مقدم باشد، تاریخ آن به عنوان تاریخ تعلق مالیات محسوب می‌شود. تاریخ صورتحساب، و تاریخ تحویل کالا هر دو مشخص است. تاریخ تحویل کالا آثار زیادی در نظام‌های مختلف حقوقی داشته و تا حدودی نیز مضبوط بوده و لذا در حسابرسی نیز قابل استفاده است. تاریخ صورتحساب، تاریخ مشخصی است که از نظر حقوقی اهمیت چندانی نداشته ولی در حسابداری واجد اهمیت زیادی است، تاریخ تحقق معامله یک عنوان حقوقی مهمی است که در نظام‌های حقوقی مختلف، مباحث مطولی در آن زمینه ارائه شده است. عبارت دیگری نیز وجود دارد که در حقوق چندان مهم نبوده ولی در حسابداری اهمیت زیادی دارد و آن نیز تاریخ تحقق درآمد است.

این مقاله به روش توصیفی- تحلیلی فراهم آمده که اطلاعات آن به طریق کتابخانه‌ای از منابع حقوقی اعم از کتاب، مقاله، سایت‌های معتبر و کتابخانه‌های الکترونیکی جمع‌آوری گردیده است. تحقیق از نوآوری برخوردار بوده به طوری که تا این تاریخ، در رابطه با مباحث مذکور نه تنها هیچگونه تحقیقی مشاهده نشده، بلکه هیچگونه بخشنامه و رایی از دیوان عدالت اداری و هیأت‌های حل اختلاف نیز دیده نشده است. به نظر می‌رسد که مأموران رسیدگی کننده نیز متوجه مفهوم «تاریخ تحقق معامله» نشده و آن را با تاریخ «تحقق درآمد» که یک مفهوم حسابداری بوده و در مباحث آتی مورد بررسی قرار خواهد گرفت، اشتباه نموده‌اند. در این مقاله، بعد از بررسی پیشینه تحقیق و رویه قضایی و عملی، تاریخ تحقق معامله در حقوق ایران و فقه امامیه ، تاریخ تحقق معامله در حقوق کشورهای انگلیس و فرانسه مطالعه شده و بالاخره بند (۱) ماده(۱۱) ارزش افزوده بررسی شده و تاریخ تحقق درآمد مطالعه خواهد شد.

۲- بررسی پیشینه تحقیق و رویه قضایی و عملی

با وجود اینکه در نظام‌های حقوقی ایران و دیگر کشورهای دنیا مطالعات فراوانی در زمینه تاریخ تحقق معامله صورت پذیرفته است (Katozian, 2016: 345-Mohaggegdamad, 2011: 60) ولی در نظام مالیاتی، مطالعات چندانی در باره تاریخ تحقق معاملات منقول که مد نظر این قانون است، صورت نپذیرفته است. البته در باره تاریخ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

تحقق انتقال حق واگذاری، دفتر فنی سازمان مالیاتی بخشنامه شماره ۲۳۲/۹۶۴/ص مورخ ۱۳۹۶/۰۱/۲۹ را صادر نموده و تاریخ آن را مصادف با « تاریخ تحویل یا تصرف یا تنظیم سند رسمی هرکدام که مقدم باشد.» تلقی کرده است، که این دیدگاه موجب انتقاد قرار گرفته و آن را مغایر مبانی حقوقی دانسته‌اند. (Abbasi, 2020: 7) وی ضمن بررسی فرض‌های مختلف؛ اینکه حق واگذاری محل (با توجه به ماده ۵۹ ق.م.م) با عین منتقل شود یا خیر؟ نسبت به تاریخ انتقال حق واگذاری قائل به تفکیک شده است، و در نهایت نظر دفتر فنی را مردود اعلام نموده است (Abbasi, 2020: 7).

با وجود بررسی منابع الکترونیکی و فیزیکی مختلف و متعدد از جمله سایت سازمان امور مالیاتی تا این تاریخ هیچگونه اظهار نظر رسمی در باره عنوان «تاریخ تحقق معامله» در ماده (۱۱) اعم از بخشنامه و آراء دیوان عدالت اداری و غیره مشاهده نشده است. البته فعلاً شورای عالی مالیاتی صلاحیت ورود به دعاوی مربوط به ارزش افزوده را نداشته است.

لازم به ذکر است که در حوزه حقوق مالیاتی به ویژه در زمینه ارزش افزوده بالاخص در باره تفسیر مواد قانونی مطالعات چندانی صورت نپذیرفته است. به همین ترتیب، با وجود جستجوی کتابخانه‌های معتبر الکترونیکی و کتاب‌های فیزیکی و مقالات، اظهار نظری از طرف نویسندگان در باره تاریخ تحقق معامله در ماده (۱۱) نیافتیم.

درباره رویه عملی مأموران مالیاتی نیز گرچه تا این تاریخ بیشتر رسیدگی پرونده‌های ارزش افزوده مبتنی بر پرونده‌های مشاغل اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی در واحدهای مالیات‌های مستقیم بوده و به طور علی‌الراس محاسبه شده است. در پرونده‌هایی که به صورت رسیدگی به دفاتر و اسناد صورت پذیرفته است، مهمترین معیار رسیدگی، تاریخ صورتحساب بوده است. در مواردی که به هر نحوی صورتحساب موجود نبوده، مأموران مذکور به دلیل تشابه ظاهری و نوشتاری تاریخ تحقق معامله با تاریخ تحقق درآمد، تاریخ تحقق درآمد را ملاک عمل خود قرار می‌دهند که البته این امر با ماده قانونی فوق الذکر مطابقت ندارد.

۳- تاریخ تحقق معامله در حقوق ایران و فقه امامیه

با توجه به نوع عقد، تاریخ تحقق معامله در حقوق ایران متفاوت است. برای این منظور می‌توان عقود را به دو دسته تقسیم نمود: الف- عقود از راه دور. ب- عقود با گفتگوی مستقیم.

در عقد با گفتگوی مستقیم، عقد زمانی به وقوع می‌پیوندد، که ارکان آن تحقق پیدا کرده باشد. البته عقود در تعداد رکن با هم یکسان نیستند، از این لحاظ عقود به سه گروه تقسیم می‌شود که در ذیل به بررسی هر یک از آنها می‌پردازیم (Amini, 2020: 119).

الف- عقد رضایی: دراین نوع قراردادها، عقد صرفاً با ایجاب و قبول تحقق پیدا می‌کند. به عبارت دیگر با تحقق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

رکن اخیر، یعنی قبول، عقد صورت می‌پذیرد. نتیجه اینکه زمان تحقق این نوع عقود، لحظه قبول آن محسوب می‌شود (Mohaggeg damad, 2012: 75). بیشتر عقود، از این نوع بوده و لذا فرموده‌اند : « عقد با تراضی واقع می‌شود؛ نه تشریفاتی لازم دارد و نه تسلیم مورد معامله در وقوع ونفوذ پیمان موثر است و فقط می‌تواند از آثار و توابع تملیک و اجرای تعهد باشد» (Katozian, 2004: 36). اعلان و اعلام این نوع عقود معمولاً با اطلاع طرف مقابل هم زمان است، لذا در این باره اختلاف بر سر زمان تحقق معامله چندان هویدا نیست.

ب- عقود عینی: تحقق این عقود علاوه بر ایجاب و قبول، مستلزم قبض نیز می‌باشد. عقد وقف، بیع صرف، رهن، هبه در زمره این عقود می‌باشد. شمار این عقود محدود بوده و چهره استثنائی دارد. به نظر می‌رسد که جزء اخیر ارکان در این نوع عقود، قبض یا تصرف است. بنابر این عقود عینی همزمان با قبض یا تصرف تحقق پیدا می‌کند.

ج- عقود تشریفاتی: منظور از این نوع قراردادها، عقودی هستند که تراضی آن با تشریفات یا با واژه‌های خاص باشد (KAtozian, 2004: 37) . اینکه آیا در حقوق ما عقود تشریفاتی وجود دارد یاخیر اختلاف نظر وجود دارد؛ پاره‌ای از نویسندگان برخی از معاملات، از جمله معاملات زیر را تشریفاتی می‌دانند (Katozian, 2004: 92-Katozian, 2005: 92 -Katozian, 2016) :

الف- در فروش اموال دولتی که به صورت مزایده صورت می‌پذیرد.

ب- فروش اموال محکوم به منظور اجرای حکم به فروش، که باید تشریفاتی خاص رعایت شود، از جمله حضور دادورز و نماینده دادسرا در آن الزامی است (ماده ۱۲۵ قانون اجرای احکام مدنی).

ج- مواردی که دو طرف وقوع بیع را موکول به تنظیم سند رسمی یا عادی در آینده می‌کنند.

د- انتقال اموال غیر منقولی که سابقه ثبتی دارند، مستلزم تنظیم سند رسمی می‌باشد.(مواد ۴۶ و۴۷و ۲۲ قانون ثبت)

برخی دیگر از اساتید حقوق، عقود تشریفاتی را در حقوق ما منتفی دانسته‌اند. این نویسندگان، لزوم ثبت معاملات راجع به املاک و هبه‌نامه و صلح‌نامه و شرکت‌نامه را برای اثبات آنها دانسته و از باب ثبوت آنها نمی‌دانند (Emami, 1997: 182).

ب- عقود از راه دور: عقودی که ایجاب کننده و قبول کننده در یک مجلس درکنار هم نبوده، بلکه به وسیله‌ای مانند نامه‌نگاری، تلفن، وسائل الکترونیکی منعقد می‌شود، عقود از راه دور خوانده می‌شود. در اینجا دو سوال مطرح می‌شود؛ اول اینکه آیا این عقود در حقوق ما صحیح است یا خیر؟ دوم اینکه چه زمانی این عقود تحقق پیدا می‌کند؟

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

یک- بررسی سوال اول: معاملات از راه دور با دو نوع وسیله تحقق پیدا می‌کند؛ الف- معاملاتی که به وسیله گفتگو صورت می‌پذیرد، مانند گفتگوی تلفنی، در باره تحقق عقد به وسیله آن اختلافی وجود ندارد.

ب- معاملاتی که به وسیله نوشته و یا ابزار الکترونیکی صورت می‌پذیرد. مهم‌ترین شیوه معامله از راه دور، معامله به وسیله نامه‌نگاری و وسائل الکترونیکی است. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که آیا نوشته می‌تواند به عنوان مبینی برای انعقاد قرارد محسوب شود. گرچه اکثر علمای حقوق در تحقق عقد در این باره تردید ندارند (Emami, 1997: 190). ولی در فقه در این باره اختلاف زیادی وجود دارد تردید از این جهت است که آیا نوشته می‌تواند به عنوان اراده انشائی و یا خارجی قرار گیرد، چرا که عقد بدون انشاء به وجود نمی‌آید (Katozian, 2004: 105). در جمع بین فقهای امامیه چهار نظر در این باره ارائه شده است.

الف- قول مشهور فقهای امامیه که حتی نسبت به آن ادعای اجماع شده، بر این باور است که نوشته نمی‌تواند به عنوان اراده ظاهری قرار گیرد. این نظریه نوشته را در حد اشاره دانسته و فقط در یک صورت اجازه استفاده از آن را داده است و آن زمانی است که شخص توان سخن گفتن را نداشته باشد، لذا فرموده‌اند: « فلا یکفی الاشاره الا مع العجز للاصل و الکتابة لامکان العبث» (Najafi, N.D: 61). گاهی نیز در صورتی کتابه را مجاز شمرده‌اند، که امکان اشاره نیز موجود نباشد، به عبارت دیگر به نوشتن کمتر از اشاره بها داده شده و فرموده‌اند: «و الظاهر ایضاً کفایة الکتابة مع العجز عن الاشارة لفحوی ما ورد من النص علی جواز ها فی الطلاق مع ان الظاهر عدم الخلاف فیه و اما مع القدرة علی الاشارة فقد رجح بعض الاشاره و لعله لانها اصرح فی الانشاء من الکتابة و فی بعض روایات الطلاق ما یدل علی العکس والیه ذهب الحلی ره هناک» (Ansari,۱۱۸: ۱۹۹۵).

ب- پاره‌ای از فقها نیز نوشته را صرفاً موجب اباحه دانسته و آن را مملک نمی‌شناسند (Ameli, 1990: 35).

ج- برخی نیز هر مبرزی را به عنوان اراده انشائیه تلقی نموده و این اصل را درباره نوشته نیز صادق می‌دانند. این گروه نوشته را مانند لفظ و عمل تلقی نموده و آن را وسلیه متعارف اعلام اراده می‌دانند (Helli, 1968: 452).

د- پاره‌ای دیگر از فقهای امامیه، تحت شرایط خاص و در حالات خاص، نوشته را وسیله مناسب برای اعلام اراده تلقی می‌کنند (Jabaii Amelli, 1994: 72).

علی‌رغم مباحث مطولی که در فقه وجود دارد، همچنانکه پیشتر مطرح شد، دکترین حقوقی ما، نسبت به پذیرفتن نوشته و داده پیام به عنوان مبین اراده هیچ تردیدی ندارند. در قانون نمونه آنسیترال و قوانین تجارت الکترونیکی لبنان، امارات متحده عربی، سوریه و قطر نیز به تبعیت از قانون نمونه آنسیترال «داده پیام» را به عنوان مبین اراده تلقی نموده و در این باره ماده‌ای را تقنین نموده‌اند ولی در قانون تجارت الکترونیکی ایران این ماده حذف شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

دو- سوال دوم: در مورد زمان و مکان وقوع عقد اختلاف زیادی وجود دارد. گویا ریشه اختلاف نیز ناشی از این سؤال است که آیا عقد از توافق اراده‌های باطنی حاصل می‌شود یا از اراده‌های ظاهری (Katozian, 1964: 75).

در هر حال در باره زمان وقوع عقد چهار دیدگاه وجود دارد که در ذیل به بررسی آنها می‌پردازیم:

الف- نظریه اعلام قبول، بر این اساس عقد زمانی منعقد می‌شود که نیت درونی به وسیله‌ای اعلام شود (Katozian, 2004:76). بر اساس این نظریه عقد به محض اعلام قبول، تحقق پیدا می‌کند. نیازی نیست که موجب از آن آگاهی داشته باشد (Mohaggeg damad, 2012: 76).

ب- نظریه ارسال: به موجب این نظریه، عقد زمانی تحقق پیدا می‌کند که قابل نظر خود را به مرحله‌ای رسانده باشد که وی نتواند آن را به میل خود تغییر دهد. این مرحله در حقیقت همان مرحله ارسال است، در این مرحله استرداد ممکن نیست. به عنوان مثال نامه مربوط به قبولی را در صندوق پست انداخته یا به متصدی پست تحویل داده باشند (Mohaggeg damad, 2012: 77).

ج- نظریه وصول و یا دریافت قبول: بر اساس این نظریه، عقد زمانی تشکیل می‌شود که ایجاب کننده، قبول را دریافت کند. در این حالت، قبول کننده نمی تواند نامه قبولی را مسترد کند.

د- نظریه اطلاع از قبول: به موجب این نظریه عقد بعد از انشای قبول و اطلاع گوینده ایجاب تحقق پیدا می‌کند.

در نظام حقوق ایران نیز اکثر فقها و حقوقدانان بر اعلان قبولی تأکید دارند (Katozian, 2004: 76)، ولی افرادی هستند که اطلاع از قبولی توسط موجب را لازم می‌دانند (Hosinimaragy, 1997: 187).

۴- تاریخ تحقق معامله در حقوق دیگر کشورهای دنیا

در این گفتار طی سه بند به بررسی زمان تحقق معامله در نظام‌های حقوقی انگلیس، فرانسه و بالاخره کنوانسیون بیع بین‌المللی کالا می‌پردازیم.

۴-۱- تاریخ تحقق معامله در حقوق انگلیس

با توجه به اینکه نظام حقوقی انگلیس غیر مدون است، رویه قضایی و عرفی تکلیف قواعد حقوقی را روشن می‌کند، به نظر می‌رسد که در این نظام حقوقی در باره زمان تحقق معامله نسبت به قراردادهای از راه دور، قاعده مشخص و دقیقی موجود نباشد و دادگاه‌های مختلف رویه‌های گوناگونی را در این باره پیش گرفته‌اند. به همین دلیل نیز نویسندگان هم دکترین‌های مختلفی را اتخاذ نموده‌اند. برخی از نویسندگان بیان کرده‌اند: نسبت به زمان تحقق معامله، قواعد عمومی قبول اعمال می‌شود، بدین نحو که قبول باید عملاً توسط موجب دریافت شود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

(BROWN, 2002: 217). از اولین دعاوی که این اصل را بنیان نهاد؛ دعوای هولول در مقابل هاکز[1] در سال ۱۹۷۴ بود. لذا زمانی که دادگاه ها در باره دعوای کلی و نویل[2] این مبنا را زیر پا می‌گذارند، مورد انتقاد شدید جامعه حقوقی انگلستان قرار می‌گیرند. دعوای مذکور مربوط به ایجابی بود که موجب بیان داشته بود هر کس اطلاعی را مبنی بر اینکه جرم توسط متهم صورت گرفته، به وی پاداش داده می‌شود. شخصی بدون آگاهی از پاداش، اطلاعات مذکور را به ایجاب کننده می‌رساند، وی بعد از مدتی از ایجاب آگاه شده و به دلیل عدم پرداخت پاداش توسط موجب، به دادگاه شکایت می‌کند، دادگاه در نهایت به نفع اطلاع دهنده حکم می‌دهد. نویسندگان حقوقی به این انتقاد می‌نمودند که هنوز توافقی صورت نگرفته است، ایجاب باید به طرف ایجاب ابلاغ و وی قبولی خود را به ایجاب کننده برساند (Brownsword, 2003: 207). با وجود این به نظر این نویسندگان این اصل نیز مانند دیگر اصول با استثنائاتی مواجه است. از مهمترین استثنائات این است که موجب به روشنی یا به نحو معقول نشان دهد که وی پست کردن را برای قبول کافی دانسته است. البته در این شرایط نیز وی باید نامه را به طور صحیح و با حسن نیت پست نموده باشد. به این نحو که آدرس دریافت کننده به طور دقیق و صحیح نوشته شود، مقررات مربوط به پست نمودن از جمله الصاق تمبر نیز به درستی صورت پذیرفته باشد (به استناد دعوای هنتورن و فریزر۳ مورخ ۱۸۹۲). با وجود شرایط فوق، اگر نامه در اداره پست مفقود شده و به موجب تحویل نگردد، قبول پذیرفته می‌شود.

در دعوای دیگری خوانده درصدد خرید سهام از یک شرکت بود، که شرکت ایجاب وی را پذیرفته و اعلامیه تخصیص سهام را به وی پست نمود، اعلامیه مذکور هیچ وقت به ایجاب کننده نرسید، ولی دادگاه تجدید نظر آن را پذیرفت و نظر داده است که قبولی به محض پست نمودن تحقق یافته است (دعوای شرکت بیمه آتش‌سوزی خانوار و گرانت ۴۱۸۷۹).

در توجیه این امر بیان نموده‌اند که اثبات پست نمودن، سهل‌تر از اثبات دریافت واقعی می‌باشد (Brownsword, 2003: 217).

برخلاف نظر نویسنده فوق، از آرایی که برخی از نویسندگان مطرح نموده‌اند اینگونه به نظر می‌رسد که صرف پست نمودن قبولی در این نظام حقوقی برای تحقق عقد کافی است، به عنوان مثال در دعوای مشهور شرکت بایرن و لئون۵ که در تاریخ ۱۸۸۰ صورت گرفت. خواندگان به خواهان ها، نامه‌ای حاوی ایجاب و پیشنهاد فروش ۱۰۰۰ ورقه حلبی نوشتند. یک هفته بعد، خواندگان نامه‌ای برای آنها پست نمودند که حاوی اعلام عدول از پیشنهاد به عمل آمده بود. اما قبل از اینکه نامه حاوی عدول بدست خواهان‌ها برسد، آنها قبولی خود را تلگرافی به خواندگان

1. Holwell Securities v. Hughes
2. Kelly v. Nevill
3. Henthorn v. Fraser
4. Household fire Insurance Co. v. Grant(1879)
5. Byrne & co. v. Leon van Tiengovn & co.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

اطلاع دادند. در این دعوا دادگاه تحقق قرارداد را پذیرفته و بیان نمود که خواهان ها برای خرید ورقه‌های حلبی قرارداد بسته بودند (John,1997: 27). برخی دیگر از نویسندگان ضمن پذیرفتن این قاعده کلی که قبولی باید به ایجاب کننده اعلام شود، قراردادهای مکاتبه‌ای و تلگرافی را از این قاعده مستثنا نموده و بیان داشته‌اند که قاعده اعلام قبولی به ایجاب کننده یک قاعده مطلق نیست و نظریه پذیرفته شده در کشورهای تابع حقوق کامن لا نسبت به قراردادهای پستی، نظریه ارسال قبولی است (Hans Smit,1981: 63). پاره‌ای از نویسندگان معتقدند که در حقوق انگلیس نیز این نظریه پذیرفته شده است (Atiyah, 1975: 235). به عنوان مثال در پرونده آدامز و لیندزل که در سال ۱۸۱۸ اتفاق افتاد، قبولی زمانی صورت پذیرفت که نامه قبولی به وسیله قبول کننده پست گردید. رویه قضایی حسب اظهار نظر حقوقدانان در صدد ایجاد تحول و جایگزینی نظریه وصول به جای نظریه ارسال می‌باشد (Rostami, 2010: 95).

۴-۲- تاریخ تحقق معامله در نظام حقوقی فرانسه

در حقوق فرانسه نیز مانند حقوق ایران، قرارداد با ایجاب و قبول تحقق پیدا می‌کند. بدیهی است که قبول باید در زمان اعتبار ایجاب ابراز گردد (Safaii, 2013:72).

در اینکه عقد چه زمانی تحقق پیدا می‌کند، بین حقوقدانان فرانسه نیز اختلاف شدید وجود دارد، برخی از نویسندگان فرانسوی نظریه اعلان اراده را صحیح می‌دانند و پاره‌ای دیگر نظریه وصول را قبول دارند (Weill, 2004: 166). این اختلاف حتی در رویه قضایی نیز به چشم می‌خورد، توضیح اینکه برخی از آراء مذکور از نظریه وصول پیروی نموده و پاره‌ای دیگر نیز از نظریه اعلان اراده پیروی نموده‌اند (Stark, 1998: 137). گفته می‌شود که در هر مورد باید اوضاع و احوال مربوط به آن را در نظر گرفت. از جمله به قصد و اراده طرفین و همچنین عرف که به نوعی بیانگر اراده‌های طرفین است مراجعه نمود. برخی معتقد هستند که اگر نتوان از عرف و عادت اراده طرفین را مشخص نمود، باید زمان اعلان قبولی را زمان وقوع عقد دانست. چرا که در آن لحظه اراده وجود خارجی پیدا می‌کند و موثر است، البته در مواردی قانون خود روش‌های ویژه‌ای را برای این امر تبیین نموده است، به عنوان مثال در بند (۲) ماده ۹۳۲ قانون مدنی فرانسه، قبولی هبه را منوط به ابلاغ آن به واهب دانسته است. دیوان تمیز فرانسه در طی سالیان متمادی تشخصی زمان وقوع عقد را در صلاحیت دادگاه رسیدگی کننده می‌دانست، چرا که آن را یک امر ماهوی تشخیص می‌داد. ولی در آراء جدید دیدگاه نوینی اتخاذ نموده است، شعبه بازرگانی این دیوان در رایی که در سال ۱۹۸۱ از این دیوان صادر شد، نظریه صدور را پذیرفت. در این دعوا مخاطب ادعا می‌کند که هنوز هفت روز به مهلت پایانی قبول باقی مانده است، ولی طرف مقابل آن را منکر بود. دیوان تمیز اعلام می‌کند که جز در موارد استثنا، قرارداد با صدور قبول تحقق پیدا می‌کند (Bagervand, 2010: 271).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

بنابر این در نظام حقوقی فرانسه نیز گرچه نظریه اعلان اراده طرفداران زیادی دارد، ولی تا حدودی در این باره تشتت آراء وجود دارد (F. Terre, Ph. Simler, 2005: 136).

۴-۳- تاریخ تحقق معامله در حقوق قراردادهای اروپا

به موجب ماده ۲۰۵-۲ اصول حقوق قراردادهای اروپا، قرارداد زمانی منعقد می‌شود که قبولی به ایجاب کننده برسد. در حقیقت نظام قراردادهای حقوقی اروپا از همان نظریه وصول پیروی می‌نماید. بنابر این اگر قبولی به ایجاب کننده واصل نگردد، قرارداد منعقد نمی‌شود، برهمین اساس تا زمانی که این اتفاق صورت نپذیرد، ایجاب کننده می‌تواند از ایجاب خود رجوع کند ولی با واصل شدن قبولی به ایجاب کننده، وی حق رجوع خود را از دست می‌دهد (Shoarian, 2012: 126). در نظام حقوقی اروپا ممکن است لحظه انعقاد قرارداد، با شروع اجرا همزمان باشد، در این صورت به شرطی رجوع ایجاب کننده پذیرفته می‌شود که رجوع از ایجاب، پیش از شروع اجرا، به قبول کننده رسیده باشد. لازم به توضیح است که در نظام حقوقی اروپا بین دو نهاد «رجوع از ایجاب» و «صرف نظر از ایجاب» تفاوت وجود دارد. در این نظام منظور از صرف نظر از ایجاب آن است که قبل از اینکه خود ایجاب به دست طرف برسد، اعلام صرف نظر نمودن به دست وی برسد (Antoniolli L, venaziano A, 2005: 164).

۴-۴-تاریخ تحقق معامله در کنوانسیون بیع

به دلیل اهمیت تاریخ انعقاد قرارداد، کنوانسیون بیع بین‌المللی کالا در مواد مختلفی به این موضوع پرداخته است. این کنوانسیون در بند دو ماده ۱۸ بیان داشته است: «قبول ایجاب از لحظه‌ای که اعلام رضا به ایجاب کننده واصل می‌گردد، نافذ می‌گردد. هرگاه اعلام رضا ظرف مدتی که ایجاب کننده تعیین نموده یا، در صورت عدم تعیین مدت، ظرف یک مدت متعارف به وی واصل نگردد، قبول نافذ نخواهد بود. در محاسبه مدت متعارف ، به اوضاع و احوال معامله، منجمله به سرعت وسایل ارتباطی مورد استفاده ایجاب کننده، توجه لازم معطوف خواهد شد. ایجاب، شفاهی باید فوری قبول شود، مگر اینکه اوضاع و احوال به نحو دیگری دلالت نماید» . این کنوانسیون به این ماده بسنده نکرده است و ماده‌ای را به این موضوع اختصاص داده و بیان داشته است: «قرارداد، از لحظه‌ای که قبول ایجاب مطابق مقررات این کنوانسیون نافذ می‌شود، منعقد می‌گردد».

برخی از نویسندگان کشورمان بیان داشته‌اند؛ با توجه به بند ماده ۱۸ زمان تشکیل عقد، زمان اطلاع ایجاب کننده از قبول مخاطب ایجاب است، نه زمان دریافت عبارات حاکی از قبول، چرا که معنی عبارت «indication» دلالت و نشانه بودن است (Shahidi, 1998: 226). این دیدگاه مورد مخالفت دیگر نویسندگان قرار گرفته، آنها بیان داشته‌اند که هیچ یک از مفسرین کنوانسیون این دیدگاه را نپذیرفته است. مفسرین از بین نظریات چهارگانه، نظریه وصول را پذیرفته‌اند (Rostami, 2010: 98). حقوقدانانی که از کشورمان به تفسیر کنوانسیون پرداخته‌اند نیز معتقد هستند که کنوانسیون نظریه وصول را پذیرفته است (Safaii, 2004: 92).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

از آثار این قاعده این است که اگر قبول توسط طرف مقابل ارسال شده ولی به هر دلیلی به ایجاب کننده نرسیده باشد، قرارداد منعقد نمی شود (A group of Authors, 1995: 230).

۵- نقد و بررسی بند یک ماده ۱۱ ارزش افزوده و تاریخ تحقق درآمد

این ماده بیان داشته است: «تاریخ تعلق مالیات» به شرح زیر است:

الف- در مورد عرضه کالا:

۱. تاریخ صورت حساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا، هرکدام که مقدم باشد، حسب مورد؛....»

۲. به نظر ما قراردادن تاریخ تحقق معامله در ردیف، تاریخ صورت حساب، تاریخ تحویل کالا برای تعیین زمان تحقق مالیات بنا به دلایل ذیل صحیح نیست (Noorbakhsh, 1395: 184-211):

الف- اصولاً تاریخ تحقق معامله همیشه مقدم بر تاریخ صورت حساب و تاریخ تحویل کالا بوده و در حقیقت اولین قدم در معامله ثبوت آن و یا تحقق آن است. به عبارت دیگر از نظر حقوقی صحیح نیست که ابتدا صورت حساب نوشته شود، سپس معامله تحقق پیدا کند. همچنین ابتدا کالا تحویل داده شود، بعد معامله صورت پذیرد. لازم است دفع دخل کنیم که، معامله در حقوق ما با ایجاب و قبول صورت می‌پذیرد، و برای ثبوت آن الزامی به نوشتن سند در آن باره نیست (Dayani, 2005: 26). بنابر این منظور از تحقق معامله در ماده (۱۱) نمی تواند احیاناً سندی باشد که بعداً نوشته می‌شود، به این صورت که معامله به طور ایجاب و قبول شفاهی تحقق پیدا نموده و سپس برای آن صورتحساب صادر شده و در آخر سند مکتوب نوشته شود. بدیهی است، تا زمانی که معامله تحقق پیدا نکرده و خریداری برای آن یافت نشده، نمی توان برای آن صورت حساب صادر نمود و در حقیقت صدور صورتحساب برای آن غیر قانونی است. البته برای معاملات انجام نشده می‌توان پیش فاکتور صادر نمود، ولی تا زمانی که عقدی منعقد نشده، نمی‌توان فاکتور و صورتحساب برای آن صادر نمود.

همچنین تاریخ تحویل مورد معامله، نمی تواند مقدم بر تاریخ ثبوت عقد باشد. البته تاریخ تحویل ممکن است مقدم بر تاریخ معامله باشد، ولی تحویل مذکور، من باب معامله محسوب نشده و بلکه از جهات دیگر است. به عنوان مثال؛ می‌تواند از بابت امانت یا تصرف غیر قانونی باشد که نمی توان نسبت به آن مالیات اخذ نمود.

نتیجه: به دلیل اینکه تاریخ تحقق معامله هیچ وقت نمی تواند موخر از تاریخ صدور صورتحساب و یا تاریخ تحویل کالا باشد، درج عبارت« تاریخ تحقق معامله» در جزء (۱) بند (الف) ماده (۱۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده لغو خواهد بود.

ب- کشف تاریخ تحقق معامله گاهی سخت بوده و گاهی بحث برانگیز است، چرا که اولاً: همچنانکه بیان شد، گاهی در تاریخ تحقق معامله بین متخصصان نیز اختلاف نظر وجود دارد. ثانیاً: گفتگوهای شفاهی طرفین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

معامله که منجر به معامله می‌شود، معمولاً منضبط نیست، تا دقیقاً معلوم شود که در چه تاریخی معامله به وقوع پیوسته است. از طرف دیگر مطالبه مالیات به استناد اصل قانونی بودن مالیات، (اصل پنجاه و یک قانون اساسی) باید متکی به اطلاعات کافی باشد. (ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم)

ج- بهتر است به جای نوشتن «تاریخ تحقق معامله» تاریخ تحقق درآمد ذکر شود.

اگر قرار باشد تاریخی غیر از تاریخ صورتحساب یا تاریخ تحویل کالا در جزء (۱) مارالذکر قید شود، تاریخ تحقق درآمد اولویت دارد. به نظر می‌رسد که این بند منطبق با برخی رویدادهای حسابداری باشد. تحقق معامله یک عمل حقوقی، و از موضوعات دادرسی است. سوالی که در حسابداری مطرح می‌شود این است، که درآمد چه زمانی شناسائی می‌شود. بدیهی است بهترین زمان تعلق مالیات، تاریخ شناسائی درآمد است و بهترین زمان شناسایی نیز تاریخ تحقق آن می‌باشد (Shariat Panahi, 2014: 103).

در حسابداری معمولاً زمانی درآمد تحقق یافته فرض می‌شود که فرایند کسب سود کامل یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد. فرایند کسب سود مجموعه‌ای از عملیاتی است که از خرید مواد اولیه و سایر عوامل تولید تا تبدیل آنها به کالای ساخته شده و نهایتاً فروش محصولات و دریافت وجه آنها را در بر می‌گیرد. با توجه به اینکه تاریخ تحقق درآمد، با تاریخ تحویل کالا، تاریخ قبض ثمن رابطه نزدیکی دارد، (Corporate Audit, 2009: 74) و از آنجا که تاریخ تحویل کالا در ماده مذکور ذکر شده است، پیشنهاد می‌شود که تاریخ قبض ثمن به جای تاریخ تحقق معامله قید شود.

د- به نظر می‌رسد که قانون برخی از کشورها دیگر نیز نامی از تاریخ تحقق معامله نبرده، بلکه تاریخ تحویل کالا یا دریافت ثمن را معیار قرارداده‌اند که با تاریخ تحقق درآمد منطبق می‌باشد. به عنوان مثال قانون مالیات بر ارزش افزوده لبنان در وهله اول، تاریخ تسلیم مال را ملاک قرارداده، اما اگر قبض ثمن قبل از آن به وقوع پیوسته باشد و یا حتی قبل از آنها فاکتوری صادر شده باشد، تاریخ مذکور ملاک قرار می‌گیرد. به نظر می‌رسد که تاریخ پرداخت ثمن، تاریخی است که قانون ارزش افزوده ایران آن را ندید گرفته است.

در پایان متذکر می‌شود که اگر قرار باشد، تاریخ تحقق معامله نیز در ماده مذکور ذکر شود، باید تاریخ مذکور به تنهایی ذکر شود، چرا که این تاریخ اصولاً مقدم بر دیگر موارد ذکر شده می‌باشد.

۶-نتیجه‌گیری و پیشنهاد

ماده ۱۱ قانون ارزش افزوده بیان داشته است: تاریخ تعلق مالیات در مورد عرضه کالا، تاریخ صورت حساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله، هرکدام که مقدم باشد، است. این ماده از این جهت که تاریخ تحقق معامله را نیز مانند تاریخ تحویل کالا و تاریخ صورتحساب به عنوان تاریخ تعلق مالیات اعلام نموده جای نقد دارد. چرا که؛

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

اولاً: تاریخ تحقق معامله اصولاً مقدم بر تاریخ صورت حساب و تاریخ تحویل کالا است، چرا که تحقق معامله و قرارداد اصولاً با ایجاب و قبول صورت می‌پذیرد، تا زمانی هم که ایجاب و قبول انجام نشود، نه صورتحسابی صادر می‌شود و نه اینکه کالا تحویل داده می‌شود. البته ممکن است کالا تحویل داده شود ولی تحویل مذکور من باب انتقال قطعی و خرید و فروش نبوده بلکه از جهاتی مانند امانت و غیره خواهد بود که نمی توان از آن مالیات اخذ نمود. لذا قراردادن تاریخ مذکور در ردیف دو تاریخ مارالذکر، موجب لغو حکم قانونی خواهد بود چرا که همیشه تاریخ تحقق معامله مقدم بر تاریخ صورت حساب و تاریخ تحویل کالا است،

ثانیاً؛ در نظام‌های حقوقی مختلف در باره زمان تحقق معامله به‌ویژه در زمینه معاملات از راه دور، اختلاف نظر شدیدی وجود دارد، نظریات مختلفی در این باره ارائه شده است. از جمله نظریه‌های ابراز شده عبارتند از:

نظریه اعلان قبول، نظریه ارسال، نظریه وصول و دریافت قبول، و بالاخره نظریه اطلاع از قبول می‌باشد. در نظام حقوقی انگلیس بیشتر تاریخ اطلاع از قبولی توسط ایجاب کننده ملاک بود که این رویه در حالت تغییر به سمت تاریخ تحویل به پست است.

در نظام حقوقی فرانسه نیز اختلاف نظر وجود دارد؛ آخرین نظر ارائه شده در باره تحقق معامله نظریه وصول می‌باشد. در نظام حقوق ایران نیز گرچه اکثر فقها بر اعلان قبولی تأکید دارند ولی افرادی هستند که اطلاع از قبولی توسط موجب را لازم می‌دانند. وجود اختلافات زیاد در باره زمان تحقق معامله، موجب میشود که تاریخ مذکور نتواند معیاری برای تاریخ تعلق مالیات محسوب شود.

ثالثاً: با توجه به اینکه برای تحقق معامله در اکثر نظام‌های حقوقی دنیا، صرف ایجاب و قبول کفایت می‌کند و نیازی به سند و نوشته خاصی نیست، لذا زمان مذکور چندان منضبط نیست که بتوان تحقق مالیات را منوط به آن نمود. لازم به ذکر است که مبهم بودن و روشن نبودن و قابل تفسیر بودن مقررات به ویژه مقررات مالیاتی که به طور مستقیم با پول در ارتباط می‌باشد، دارای تالی فاسدی می‌باشد. لازم به ذکر است که تا این تاریخ بخشنامه‌ای از طرف سازمان امور مالیاتی و یا رأیی از طرف دیوان عدالت اداری و یا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در این باره مشاهده نشده است. با وجود این بسیاری از مأموران مالیاتی، در صورت نبودن صورتحساب، تاریخ تحقق درآمد را مورد ملاک قرار می‌دهند، که البته تاریخ مذکور با «تاریخ تحقق معامله» متفاوت است، همچنین هیچگونه تفسیری از طرف صاحب نظران حقوق مالیاتی در این باره مشاهده نشده است.

پیشنهاد می‌شود که ماده (۱۱) قانون ارزش افزوده به ترتیب ذیل اصلاح شود: « الف- در مورد عرضه کالا:

۱. تاریخ صورت حساب ، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق درآمد نسبت به کالا، هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد.»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

فهرست منابع

1. A Group of Authors (1995). A Commentary on the Enternational Sale Law of Goods, Translated by Mehrab Darabpour, Three Volumes, Ganj-e-Danesh, 1 (Persian).
2. Abbasi, Mohammad Reza (2011). Tax Law from the Perspective of Private Law, Negah Bineh (Persian).
3. Auditing Organization (2009). Principles and Criteria of Accounting and Auditing Accounting Standards, Accounting Standards Development Committee. (Persian)
4. Baqervand, Mohammad Baqir (2010). Time and Place of Electronic Contract, Article 8, 12(1): 271-300 (Pesian).
5. Cheraghi, Reza; Amini, Mansour, Rostami, Vali (1399). General Rules of Contracts and Rules Against Tax Evasion and Evasion, Tax Journal, 45: 119-131 (Persian).
6. Diani, Abdul Rasool (2005). Authority of Documents, Trial, February and March, 54: 25-29 (Persian).
7. Emami, Hassan (1997). Civil Law, Volume One, Islami (Persian).
8. John Adams, Roger Brown Asward (1997). Analysis of Contract Law, Translated by Pourostad, Majid, Madin Publications (Persian).
9. Katozian, Nasser (1997). Civil Law, Period of Certain Contracts (1), Exchange Transactions - Ownership Contracts, Sale - Exchange, Rent - Loan, Publishing Company in Cooperation with Bahman Borna Company (Persian).
10. Katozian, Nasser (2004). Introductory Course, Civil Law, Legal Applications of the Contract - Iqa, Anteshar Co. in Collaboration with Bahman Borna (Persian).
11. Katozian, Nasser (2016). General Rules of Contracts, Concept, Conclusion and Validity of Contracts, Anteshar Co., Volume One (Persian).
12. Lakhern, Dana (2005). Technology and You: History of the Internet, Translated by Mehrdad Tuyser Kani, Tehran, Ghadyani Banafsheh (Persian).
13. Mohaghegh Damad, Mustafa; Qanawati, Jalil; Vahdati Shabbiri, Seyed Hassan, Abdipour, Ebrahim (2012). Contract Law in Imami Jurisprudence, Samat, Volume One and Two (Persian).
14. Noorbakhsh, Naeem; Zandi, Mohammad Amin (2016). A Study of the Compatibility of the Iranian Tax Law System with the Principles Governing Global Trade, Tax Journal, No. 29, No. 29, Spring, pp. 184-21 (Persian).
15. Rostami Chelkaseri, Ebadullah (2010). A Comparative Study of the Time of Contract in Correspondence Contracts in Iranian Law, Regulations of the 1980 Vienna Convention and British Law, Legal Research Journal, First Year, First

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]

Issue, Fall (Persian).
16. Safaei, Seyed Hossein et al (1392). International Sale Law - Review of the 1980 International Sale Convention, University of Tehran Press (Persian).
17. Sasani, Farhad (2016). Linguistic Symposium: Social and Cultural Studies of Language, Tehran, Persian Publishing House. (Persian).
18. Shoarian, Ibrahim, Torabi, Ibrahim (2012). Legal Principles of European Contracts and Iranian Law, Tabriz, Forouzeh Publications (Persian).
19. Shahidi, Seyed Mehdi (1998). Formation of Contracts and Obligations, Lawyer Publishing (Persian).
20. Shariat Panahi, Shahram (2014). Familiarity with and Observance of the Standard (Accounting Principles), Hilal Iran Institute of Higher Education (Persian).
21. Al-Husseini Al-Maraghi, Mirfatah, Al-Anawin Al-Fiqhiyyah (1997). Vol. 2, Islamic Publishing Institute, (Arabic).
22. Ameli, Shams Al-Din Muhammad (the First Martyr) (1990). Al-Loma'a Al-Damashqiyya, Beirut, Institute of Shiite Fiqh, vol. 2,(Arabic).
23. Ansari, Morteza, Al-Makaseb (1995). Qom, Congress Press , Vol. 3. (Arabic)
24. Heli, Hassan Ibn Yusuf (2009). Tazkerat Al-Fiqh, Lithography, Tehran, Mortazaviyeh School, Vol. 3,(Arabic).
25. Jabai Ameli, Zayn Al-Din (Shahid Thani) (1997). Masalak Al-Afham, Qom, Islamic Enlightenment Institute, vol. 2,(Arabic).
26. Najafi, Mohammad Hassan (N.D). Jawahar al-Kalam, Beirut, Darahiyah Al-Tarath Al-Arabi, vol. 32, (Arabic).
27. Sobhani, Jafar (2008). Al-Mujaz, Qom, Imam Al-Sadiq, vol. 1.(Arabic)
28. Antoniolli L., Benaziano A., (2005). Principles of European Contract Law and Italian Law, The Hague Kluwer Law International.
29. Atiyah, P.S., (1975). An Introducion to the Law of Contracts, 2nd ed., Clarendon Press.
30. Brown, William John (2002). GCSE Law, Sweet & Maxwell.
31. Brownsword, Roger (2003). The Law of Contract, Lexis Nexis.
32. F. Terre, Ph. Simler, Y. Lequette (2005). Droit Civil, Less Obligations, Dalloz.
33. Hans Smith, Nina M, Galstone, Sergel, Levitsky (1981). International Contracts, New York, Matthew Bender.
34. Stark, (Boris), Ronald (Henri) et Boyer (Laurant) (1998). Droit Civil, Less Obligations, T.2, Litec,6e ed
35. Weill, Alex (2004). Droit civil, Less Obligations, Dalloz.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.49.109]