

واکاوی عقد صلح در پرتو قوانین و مقررات مالیاتی

فرزانه مجدآبادی فراهانی^۱

سمیرا اصغری^۲

چکیده

صلح به معنی آشتی، سازش و حل و فصل می‌باشد. به لحاظ قوانین موضوعه، صلح ممکن است در مورد رفع تنازع موجود و یا جلوگیری از تنازع احتمالی در مورد معامله و غیر آن واقع شود. البته موارد دیگری از کاربردهای صلح وجود دارد که تحت عنوان صلح در مقام معاملات از آن یاد می‌شود که در آن هرچند نتیجه معامله‌ای که به جای آن واقع شده را در پی دارد، لیکن شرایط و احکام خاصه آن معامله را ندارد. موضوع مورد بررسی پژوهش حاضر عقد صلح در مقام معاملات و احکام خاص آن در قوانین و مقررات مالیاتی است لذا در این پژوهش سعی بر آن است با عنایت به اینکه عمدتاً درآمد حاصل از انعقاد چنین عقدی، در زمره درآمد اتفاقی قرار می‌گیرد، مباحث پیرامون آن که از منظر نگارندگان واجد ابهاماتی می‌باشد از جمله تاریخ تعلق مالیات در نقل و انتقال با عقد صلح، انتقال حق سرقتی با عقد صلح و تعلق مالیات مربوطه، وضعیت صلح سهام و سهم الشرکه در شرکت‌های تجاری، بطلان عقد صلح و بررسی امکان یا عدم امکان استرداد مالیات پرداختی و تکالیف دفاتر اسناد رسمی در تنظیم اسناد صلح مورد واکاوی قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: عقد صلح، درآمد اتفاقی، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مدنی

۱. دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، مدرس دانشگاه، majdabadi.farzane@gmail.com

۲. کارشناس ارشد حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه علامه طباطبائی، (نویسنده مسئول)، asgharisamira67@gmail.com

۱- عقد صلح در پرتو قوانین و مقررات مدنی

۱-۱- تعریف

صلح به معنی آشتی، سازش و حل و فصل می‌باشد که البته مقابل حرب و جنگ آمده است. صلح اصطلاحاً عبارت است از تراضی بر امری خواه تملیک عین باشد یا منفعت، یا اسقاط دین و یا حق و یا غیر آن. عقد صلح قالبی است و وسیع تر از همه عقود معین دیگر که برای تحقق حاکمیت اراده فراهم شده است. از این رو اهمیت آن تا بدان جاست که فقها در کتب فقهی از آن به عنوان سیدالعقود و همچنین حقوقدانان از آن به عنوان آقای قراردادهای نام می‌برند (Jafari Ashtiani and Jan Nesar Malkuti, 2020:197).

در قانون مدنی، عقود بر دو قسم عقود معین و عقود غیر معین تقسیم می‌گردد. همانگونه که از نام عقود مذکور پیداست، عقود معین به قراردادهایی اطلاق می‌شود که نام، شرایط و احکام مشخصی برای آن‌ها در قانون لحاظ شده است. به عبارتی دیگر، قالب‌هایی از پیش معین بر روابط حقوقی اشخاص معین، حکمفرما می‌گردد. عقد صلح تنها عقدی است که می‌تواند آثار سایر عقود معین را محقق سازد بدون آنکه احکام اختصاصی آن عقود در مورد آن جاری شود. مثلاً در صورتی که صلح در مقام عقد جایزی مانند مضاربه منعقد شود، لازم خواهد بود (Mansouri, Mehdi Al-Sharif and Tabatabai, 2018: 160).

بنابراین با در نظر گرفتن مفاد ماده ۷۶۰ قانون مدنی، عقد صلح عقدی لازم است که اگرچه در مقام عقود جایزه منعقد شود، جز در موارد فسخ به خیار یا اقاله، بر هم نمی‌خورد. شایان ذکر است صلحی که در مقام تنازع یا مبتنی بر تسامح باشد نیز قاطع بین طرفین است و به استناد ماده ۷۶۱ قانون مذکور، هیچ یک از طرفین، نمی‌تواند آن را فسخ نموده اگرچه به ادعای غبن باشد مگر در صورت تخلف شرط یا اشتراط خیار.

در قانون مدنی فصل خاصی در موضوع عقد صلح اختصاص داده شده، لیکن تعریف واضح و روشنی از عقد مذکور به عمل نیامده است از این رو حقوقدانان براساس قانون مدنی و فقه امامیه اقدام به تعریف صلح نموده‌اند. طبق نظر مشهور فقهای امامیه، صلح عقدی مستقل است و فرع بر عقود دیگر نیست و همچنین لازم می‌باشد، هرچند مفید فایده عقد جایز باشد. همچنین عنوان کرده‌اند که صلح گستره پهناور و وسیعی دارد (Dadmarzi, 2012: 350-352).

دکتر امامی صلح را این گونه تعریف می‌کند: «صلح عبارت از تراضی و تسالم بر امری است، خواه تملیک عین باشد یا منفعت و یا اسقاط دین و یا حق و یا غیر آن» (Emami, 2021: 190).

دکتر لنگرودی نیز تعریف دیگری ارائه می‌نماید: «صلح عبارت است از توافق برای ایجاد و یا انتفای یک یا چند اثر حقوقی بدون اینکه بستگی به احکام خاصه عقود معینه داشته باشد» (Jafari Langroudi, 1991: 135). اختلاف دیدگاه استادان برجسته حقوق ایران در این مسئله، به تشدد در رویه قضایی و ابهام در حکم این

موضوع در حقوق مدنی دامن زده است (Mansouri, Mehdi Al-Sharif and Tabatabai, 2017: 161). به هر روی ماده ۷۵۲ قانون مدنی، با اشاره به برخی از کاربردهای عقد صلح چنین اشعار می‌دارد: "صلح ممکن است یا در مورد رفع تنازع موجود و یا جلوگیری از تنازع احتمالی در مورد معامله و غیر آن واقع شود" (Katouzian, 2011: 476).

البته مقنن در ماده ۷۵۸ قانون مدنی نیز به بیان موارد دیگری از کاربردهای صلح پرداخته است. همچنان که این ماده مقرر داشته: "صلح در مقام معاملات، هرچند نتیجه معامله را که به جای آن واقع شده است، می‌دهد، لیکن شرایط و احکام خاصه آن معامله را ندارد. بنابراین اگر مورد صلح، عین باشد در مقابل عوض، نتیجه آن همان نتیجه بیع خواهد بود بدون اینکه شرایط و احکام خاصه بیع در آن مجری شود." ماده ۷۵۹ قانون مدنی که حق شفعه را در صلح جاری نمیداند، موید این مطلب می‌باشد.

بنابراین همانگونه که دکتر کاتوزیان نیز معتقد است، جوهر صلح و وجه امتیاز آن بر معامله ای که همان نتیجه را می‌دهد، تسالم و جلوگیری از تنازع است نه نام صلح (Katouzian, 2003: 360).

شناسایی ماهیت عقد صلح به سادگی و سهولت سایر عقود نیست، برخی از فقها صلح را تابع عقود دیگر می‌دانند و به نظر عده بیشتری، صلح عقدی مستقل و اصل است. دسته ای تحقق صلح را موکول به وجود اختلاف کرده‌اند و گروهی هرچند هدف اصلی از تشریع این عقد را رفع اختلاف و پایان دادن به خصومت می‌دانند ولی هیچ مانعی نمی‌بینند که صلح وسیله انجام معامله و غیر آن باشد (Hosseini Targhi, 2002: 58).

درباره مستقل بودن یا فرعی بودن عقد صلح از سوی فقهای امامیه نظرات مختلفی مطرح شده است و در فقه امامیه با اینکه شیخ طوسی در مبسوط به نظر شافعی در فرعی بودن عقد صلح نظر دارد لیکن مشهور علمای شیعه، صلح را عقدی مستقل می‌دانند که در مقام معاملات تابع شرایط هیچ عقد خاصی نیست (Jafari Ashtiani, 200:200 and Jan Nesar Malkuti, 2020).

قبل از حاکمیت قانون مدنی در سال ۱۳۰۷ و پذیرش اصل آزادی قراردادها که در ماده ۱۰ قانون مدنی آمده است، قراردادها معمولاً در قالب یکی از عقود معین بسته می‌شد و اگر توافقی در یکی از این قالب‌های کهن جای نمی‌گرفت، طرفین ناگزیر آن را به صورت عقد صلح یا شرط ضمن یکی از عقدهای معین بوجود می‌آوردند. اما نیازهای روز افزون جامعه و ناتوانی عقود معین (غیر از عقد صلح) برای پاسخگویی به این احتیاجات موجب شد تا ماده ۱۰ قانون مدنی به تصویب برسد و مورد استفاده روز افزون مردم قرار گیرد (Hosseini Targhi, 2002: 62). البته باید مدنظر داشت که منظور مقنن از وضع ماده ۱۰، اعتبار بخشیدن به معاملاتی است که در هیچ یک از عقود معین نمی‌گنجد و هرگز مقصود قانونگذار، اعتبار بخشیدن به ماهیت مشابه با ماهیت‌های عقود معین یا همان آثار ذاتی ولی بدون مقررات برخاسته از نظم عمومی و درکل نقض غرض نبوده است (Tabatabai and

(Amini, 2019:360).

۱-۲- شرایط صحت عقد صلح

در مواد ۷۵۳ و ۷۵۴ قانون مدنی، شرایط صحت عقد صلح همان شرایط نفوذ عقود در ماده ۱۹۰ قانون مذکور می‌باشد لذا برای صحت صلح، طرفین معامله باید اهلیت معامله و تصرف در مورد صلح را داشته باشند. همانگونه که اساتید علم حقوق معتقدند، مقصود از اهلیت معامله در صلح، همان اهلیت متعارف در سایر عقود است لیکن اهلیت تصرف در مال الصلح، به معنای اختیار تصرف در مال الصلح است که اشخاصی همچون ورشکسته و مرتبه‌ن فاقد آن می‌باشند. مضاف آنکه مشروعیت در مورد صلح از جمله دیگر شرایط صحت عقد صلح است که عدم رعایت آن موجب بطلان عقد صلح می‌گردد.

۱-۳- ارکان عقد صلح

ارکان عقد صلح در مقام معاملات به سه دسته تقسیم می‌شود؛

۱. مُصالح: اولین رکن عقد صلح، مُصالح است. مصالح کسی است که مالش را به عنوان صلح به دیگری می‌دهد.

۲. متصالح: متصالح کسی است که مال را از طریق صلح قبول می‌کند.

۳. مال الصلح: پول یا مالی که در مقابل پذیرش صلح پرداخت می‌شود را مال الصلح می‌نامند. البته مستفاد از ماده ۷۵۷ قانون مدنی صلح می‌تواند به صورت رایگان و بلاعوض نیز واقع گردد به همین دلیل صلح را به دو قسم معوض و غیر معوض تقسیم می‌نمایند.

همچنین می‌توان در عقود غیر معوض منجمله صلح غیر معوض نیز، شرط عوض را قرار داد که این شرط موجب معوض شدن عقد صلح و در نتیجه لزوم رعایت تعادل عوضین نمی‌گردد به نحویکه در صورت عدم اجرای شرط توسط مشروط علیه، عقد صحیح و امکان الزام وی به انجام شرط برای مشروط له آن وجود دارد.

۱-۴- انواع صلح

نخستین تقسیمی که از صلح نام برده می‌شود: ۱. صلح دعوی در رفع تنازع، ۲. صلح در مقام معامله یا صلح ابتدائی است. در صورتی که صلح نسبت به موضوع دعوی منعقد گردد، ممکن است برای رفع اختلاف موجود و یا برای جلوگیری از بروز اختلاف در آینده مورد استفاده قرار گیرد (مستنفاد از ماده ۷۵۲ قانون مدنی).

مطابق با ماده ۷۵۵ قانون مدنی صلح با انکار دعوی نیز جایز است بنابراین تقاضای صلح از طرف دیگر، اقرار به سود این طرف محسوب نمی‌شود. ماده ۷۶۵ قانون مدنی نیز اشعار می‌دارد "صلح دعوی مبتنی بر معامله باطله، باطل است، ولی صلح دعوی ناشی از بطلان معامله صحیح است". صلح می‌تواند نقش هریک از معاملات اعم از معوض، غیر معوض، معاملات ناقل عین یا منفعت را ایفا کند. در این وضعیت، عقد

صلح نتیجه معامله‌ای را می‌دهد که نقش آن را ایفا می‌کند ولی شرایط واحکام آن معامله را نخواهد داشت (Mousavi and Alinejadi, 2016: 53).

با توجه به مطالب معنونه، به بررسی اقسام صلح در نظام حقوقی ایران می‌پردازیم:

۱-۴-۱- صلح دعوی در مقام رفع تنازع

صلح دعاوی می‌تواند قسمت اعظمی از تنازعات و اختلافاتی را که ممکن است میان اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی به وقوع بپیوندد، بدون نیاز به حل اختلاف از طریق مراجع قضایی و شبه قضایی و افزون بر آن، با تنظیم سند ولو به صورت سند عادی و بدون مراجعه به دفاتر اسناد رسمی برطرف نمایند. بنابراین می‌توان اذعان نمود چنین صلحی یکی از موارد کاربردی شقوق عقد صلح است که واجد آثار حقوقی مثبتی می‌باشد.

شایان ذکر است امکان رفع تنازع براساس صلح در مراجع قضایی نیز میسر است، البته قانونگذار در قانون آیین دادرسی مدنی، بین سازش و درخواست آن تفاوت قائل شده است. منظور از سازش، آن که طرفین دعوی که در حال حاضر در دادگاه در جریان رسیدگی است، نسبت به آن سازش می‌نمایند و درخواست سازش در مواردی است که یکی از طرفین اختلاف، بدون آنکه دعوی در دادگاه مطرح رسیدگی باشد، از طریق دادگاه درخواست سازش با طرف مقابل را می‌نماید. بنابراین سازش ناظر به دعوی است که در محاکم تحت رسیدگی است و درخواست سازش، ناظر به اختلافی است که هنوز منجر به دعوی نشده است که در حال حاضر با توجه به تصویب قانون شوراهای حل اختلاف و موخر بودن این قانون بر قانون آیین دادرسی مدنی، رسیدگی به این مهم در صلاحیت شوراهای موصوف قرار گرفته است.

مع الوصف در قانون مدنی، صلحی که در مورد تنازع بین طرفین استفاده می‌شود را صلح دعوی می‌گویند که می‌توان برای رفع اختلافات موجود یا جلوگیری از اختلافاتی که در آینده ممکن است بروز نماید، مورد استفاده قرار گیرد. برای دو نفری که در دین یا عین یا منفعتی دعوی دارند، جایز است که به چیزی از مورد دعوی یا به چیز دیگری حتی با انکار مدعی علیه صلح نمایند و با آن حق دعوی و همچنین حق قسم خوردن - که مدعی بر منکر دارد - ساقط می‌شود و بعد از آن مدعی حق تجدید دعوی را ندارد. ماده ای که به طور مشخص به این صلح اشاره دارد، ماده ۷۶۶ قانون مدنی است که مقرر می‌دارد: "اگر طرفین به طور کلی تمام دعاوی واقعی و فرضیه خود را به صلح خاتمه داده باشند کلیه دعاوی داخل در صلح محسوب است اگر چه منشاء دعوی در حین صلح معلوم نباشد، مگر اینکه صلح حسب قرائن شامل آن نگردد." مانند آنکه کسی پس از اقامه دعوی مالکیت نسبت به زمینی با دیگری، با دریافت مبلغی به عنوان مال الصلح، دعوی را به صلح خاتمه دهد. همچنین صلح بر دعوی ممکن است برای جلوگیری از تنازع احتمالی منعقد گردد مانند آنکه کسی ملکی را از دیگری می‌خرد و کلیه حقوق احتمالی و فرضیه خود را از هر جهتی نسبت به مورد معامله با یک شاخه نبات صلح می‌کند. گفتنی است که صلح بر دعوی

شامل دعوی که منشاء آن پس از عقد صلح به وجود می‌آید نخواهد شد (Jafari Ashiani and Jannesar, 207: Malakuti, 2020).

در اینجا ذکر دو نکته ضروری به نظر می‌رسد: نخست آنکه؛ قراردادهای ارفاقی که فی مابین تجار ورشکسته و طلبکاران ایشان منعقد می‌گردد، از نظر ماهیت نوعی عقد صلح است که بین اشخاص مذکور در باب تصفیه دیون منعقد گردیده است لیکن بدین جهت که در قانون تجارت احکام و مقررات خاصی در باب قرارداد ارفاقی وجود دارد، می‌بایست توافق یاد شده را قراردادی مستقل از قرارداد صلح تلقی نمود. دیگر آنکه؛ در شرکت‌های مدنی، به استناد مواد ۳۰۹ قانون امور حسبی و ۶۰۴ قانون مدنی، تراضی در نحوه تقسیم حصه شرکاء تابع قواعد حاکم بر صلح نمی‌باشد، لیکن رفع اختلاف ناشی از میزان مالکیت شرکاء و توافق حاصل از آن، مشمول عقد صلح است.

۱-۴-۲. صلح در مقام معامله یا صلح ابتدائی

برخی از افراد به منظور تنظیم عقود منجمله بیع، معاوضه، وصیت و ... بدون لزوم رعایت تشریفات خاص آن و دوری جستن از آثار و نتایج خاص حاصله، مبادرت به تنظیم عقود مورد نظر در قالب عقد صلح می‌نمایند. معمولاً چنین اقدامی از سوی اشخاصی که تمایل به انتقال املاک به اقرباء در زمان حیات خویش ندارند ولیکن خواستار حفظ اموال برای احد از وراث و جلوگیری از قرار گرفتن مال در ماترک می‌باشند، صورت می‌پذیرد. مانند زوجی که به منظور حفظ منزل محل سکونت برای زوجه بعد از فوت و رهایی از محدودیت‌های عقد وصیت و طبقات ارث، مبادرت به تنظیم سند صلح عمری نسبت به ملک مذکور برای زوجه خویش می‌نماید.

صلح در مقام معامله عبارت است از صلحی که به صورت عرفی جایگزین عقود دیگر می‌شود. عقد صلح به طور معمول معوض است ولی ضرورتی ندارد که ارزش دو عوض با هم برابر باشد. لذا هرگاه عوض نابرابر و ناچیزی در صلح تعیین شود، چنین صلحی صلح محاباتی نیز نامیده می‌شود. در صلح محاباتی که برای مصالح حق فسخ تعیین شده، درخواست ثبت از متصالح با قید حق فسخ برای مصالح پذیرفته می‌شود. در صلح غیر محاباتی، تقاضای ثبت بر عهده مصالح است. در این صلح، در صورت وجود حق فسخ برای مصالح، حقوق انتقال گیرنده باید قید شود (Mousavi and Ali Nejadi, 2017: 54).

به طور کلی، عقد صلح، به صورت فرعی می‌تواند به جای برخی از عقود از جمله عقود ذیل قرار گیرد:

- عقد بیع (انتقال عین به عوض معلوم)
- عقد اجاره (انتقال منفعت به عوض معلوم)
- عقد عاریه (انقال منفعت بدن عوض)
- ابراء (اسقاط دین)

همچنان که پیش از این مطرح شد، اگرچه عقد صلح می‌تواند جایگزین این عقود گردد، لیکن واجد آثار

حقوقی آن‌ها نخواهد بود. به عنوان مثال در عقد اجاره، مواردی که طبق قانون مدنی و قانون روابط موجر و مستاجر موجبات حق فسخ را برای موجر یا مستاجر ایجاد می‌نماید، چنانچه عقد صلح در مقام عقد اجاره منعقد گردد، موجر یا مستاجر در صورت وجود جهات حق فسخ، نمی‌تواند این حق را اعمال نمایند یا به عنوان نمونه ای دیگر، در عقد بیع، در صورتیکه مال غیر منقول قابل تقسیمی بین دو نفر مشترک باشد و یکی از طرفین آن را به قصد بیع به شخص ثالثی منتقل نماید، شریک دیگر می‌تواند به استناد حق شفعه، قیمتی را که مشتری (شخص ثالث) پرداخت نموده، به وی مسترد و حصه او را تملک نماید (مستفاد از ماد ۸۰۸ قانون مدنی)، حال اگر عقد صلح در مقام عقد بیع منعقد گردد، برخورداری شریک از این حق غیر ممکن خواهد بود.

۲- عقد صلح در پرتو قوانین و مقررات مالیاتی

۲-۱- درآمد اتفاقی

مطابق ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد نقدی و غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات اتفاقی می‌باشد. به عنوان نمونه چنانچه شخصی وجهی را به صورت بلاعوض به شخص دیگر هبه یا صلح نموده و یا مالی را در قبال عوضی ناچیزی به دیگری واگذار نماید، شخص منتفع مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

درآمد اتفاقی مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد که نحوه محاسبه این مالیات طبق ماده ۱۲۰ قانون مالیات‌های مستقیم عبارت است از: "درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت است از صد درصد درآمد حاصله و در صورتی که غیرنقدی باشد، به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می‌شود مگر در مورد املاکی که در اجرای مفاد ماده (۶۴) این قانون برای آنها ارزش معاملاتی

۱. ماده ۶۴- تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده کمیسیون تقویم املاک می‌باشد. کمیسیون مزبور موظف است ارزش معاملاتی موضوع این قانون را در سال اول معادل دو درصد (۲٪) میانگین قیمت‌های روز منطقه با لحاظ ملاکهای زیر تعیین کند:

این شاخص هر سال به میزان دو واحد درصد افزایش می‌یابد تا زمانی که ارزش معاملاتی هر منطقه به بیست درصد (۲۰٪) میانگین قیمت‌های روز املاک برسد.
الف- قیمت ساختمان با توجه به مصالح (اسکلت فلزی یا بتون آرمه یا اسکلت بتونی و سوله و غیره) و قدمت و تراکم و طریقه استفاده از آن (مسکونی، تجاری، اداری، آموزشی، بهداشتی، خدماتی و غیره) و نوع مالکیت

ب- قیمت اراضی با توجه به نوع کاربری و موقعیت جغرافیایی از لحاظ تجاری، صنعتی، مسکونی، آموزشی، اداری و کشاورزی
این کمیسیون متشکل از پنج عضو است که در تهران از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، وزارتخانه‌های راه و شهرسازی و جهاد کشاورزی، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و شورای اسلامی شهر و در سایر شهرها از مدیران کل یا روسای ادارات امور مالیاتی، راه و شهرسازی، جهاد کشاورزی و ثبت اسناد و املاک و یا نمایندگان آنها و نماینده شورای اسلامی شهر تشکیل می‌شود. کمیسیون مذکور هر سال یکبار ارزش معاملاتی املاک را به تفکیک عرصه و اعیان تعیین می‌کند. در موارد تقویم املاک واقع در هر بخش و روستاهای تابعه (براساس تقسیمات کشوری) نماینده بخشدار یا شورای بخش در جلسات کمیسیون شرکت می‌کند. در صورت نبودن شورای اسلامی شهر یا بخش، یک نفر که کارمند دولت نباشد با معرفی فرماندار یا بخشدار مربوط در کمیسیون شرکت می‌کند.
کمیسیون تقویم املاک در تهران به دعوت سازمان امور مالیاتی کشور و در سایر شهرها به دعوت مدیر کل یا رئیس اداره امور مالیاتی در محل سازمان مذکور یا ادارات

تعیین شده است که در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت. "باستناد تبصره ماده یاد شده، در مورد صلح معوض و هبه معوض به استثنای مواردی که مشمول ماده (۶۳)^۱ این قانون می باشد درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت خواهد بود از مابه التفاوت ارزش عوضین که براساس مقررات این ماده تعیین می شود نسبت به طرف معامله ای که از آن منتفع شده است.

۲-۲- تاریخ تعلق مالیات در نقل و انتقال با عقد صلح

بدو^۲ یادآور می شود مطابق ماده ۶۳ قانون مالیات های مستقیم، نقل و انتقال قطعی املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع انجام می شود به استثناء نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مذکور خواهد بود و چنانچه عوضین، هر دو ملک باشند هریک از متعاملین به ترتیب فوق مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را پرداخت خواهند نمود.

براساس بند ۵ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور، منظور از نقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع، عقود از قبیل صلح، هبه و معاوضه می باشد. چنانچه صلح و هبه بصورت معوض باشد، انتقال دهنده ملک برابر ماده ۵۹ ق.م.م مشمول مالیات خواهد بود و اگر به طور بلاعوض باشد، انتقال گیرنده مشمول مالیات بردرآمد اتفاقی طبق مقررات فصل ششم باب سوم قانون مالیات های مستقیم شناخته می شود.

تابعه تشکیل می شود. جلسات کمیسیون با حضور حداقل چهار نفر از اعضاء رسمیت می یابد و تصمیمات متخذه با رأی حداقل سه نفر از اعضاء معتبر است. دبیری جلسات کمیسیون حسب مورد بر عهده نماینده سازمان یا اداره کل یا اداره امور مالیاتی است.

ارزش معاملاتی تعیین شده حسب این ماده یک ماه پس از تاریخ تصویب نهائی کمیسیون تقویم املاک، لازم الاجراء و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است. تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور یا ادارات تابعه سازمان مزبور می توانند قبل از اتمام دوره یکساله در هر شهر یا بخش یا روستا، در موارد زیر کمیسیون تقویم املاک را تشکیل دهند:

۱- برای تعیین ارزش معاملاتی نقاطی که فاقد ارزش معاملاتی است.

۲- برای تعدیل ارزش معاملاتی تعیین شده نقاطی که حسب تشخیص سازمان امور مالیاتی کشور در مقایسه با نقاط مشابه هماهنگی لازم را نداشته یا با توجه به معیارهای ذکر شده در این ماده تغییرات عمده در ارزش املاک به وجود آمده باشد.

ارزش معاملاتی تعیین شده حسب این تبصره پس از یک ماه از تاریخ تصویب نهائی کمیسیون تقویم املاک، لازم الاجراء و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است. تبصره ۲- در مواردی که کمیسیون تقویم موضوع این ماده پس از دوبار دعوت تشکیل نشود یا پس از تشکیل دو جلسه تصمیم مقتضی در مورد تعیین ارزش معاملاتی حاصل نشود، سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است آخرین ارزش روز املاک تعیین شده توسط کمیسیون تقویم را با شاخص بهای کالاها و خدمات اعلامی توسط مراجع قانونی ذیصلاح تعدیل و ارزش معاملاتی را مطابق مقررات این ماده تعیین کند.

تبصره ۳- در مواردی که ارزش معاملاتی موضوع این ماده مطابق دیگر قوانین و مقررات، مأخذ محاسبه سایر عوارض و وجوه قرار می گیرد، مأخذ محاسبه عوارض و وجوه یادشده بر مبنای درصدی از ارزش معاملاتی موضوع این ماده می باشد که با پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و دستگاه ذی ربط به تصویب هیأت وزیران یا مراجع قانونی مرتبط می رسد. درصد مذکور باید به نحوی تعیین گردد که مأخذ محاسبه عوارض و وجوه یادشده بیش از نرخ تورم رسمی اعلامی از طرف مراجع قانونی ذی ربط افزایش نیافته باشد.

۱ ماده ۶۳. نقل و انتقال قطعی املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع انجام می شود به استثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل خواهد بود و چنانچه عوضین، هر دو ملک باشند هریک از متعاملین به ترتیب فوق مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را پرداخت خواهند نمود.

شایان ذکر است قید مال الصلح تقریباً بی ارزش (مانند یک سیر نبات یا یک سیر نمک که بنا به شیوه‌های مرسوم به منظور تکمیل ارکان معامله در اسناد قید می‌شود) در اسناد به منزله پرداخت عوض نبوده و این گونه عقود به عنوان بلاعوض تلقی خواهد شد.

حسب مفاد تبصره ماده ۱۲۰ ق.م.م، در مورد صلح معوض و هبه معوض به استثناء مواردی که مشمول ماده ۶۳ این قانون می‌باشد درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت خواهد بود از مابه‌التفاوت ارزش عوضین که بر اساس مقررات این ماده تعیین می‌شود نسبت به طرف معامله‌ای که از آن منتفع شده است.

یکی از اقسام صلح، صلح عمری است؛ توضیح آنکه صلح عمری عقدی است که به موجب آن، شخصی حق استفاده از مالش را برای مدت عمر خود یا عمر منتفع یا عمر شخص دیگری به شخصی منتقل می‌نماید. در ارتباط با نحوه تعیین مالیات درآمد ناشی از انعقاد این عقد، ماده ۱۲۲ قانون مالیات‌های مستقیم اشعار داشته است که: "در مورد صلح مالی که منافع آن مادام‌العمر یا برای مدت معین به مصالح یا شخص ثالث اختصاص داده می‌شود، بهای مال به مأخذ جمع ارزش عین و منفعت در تاریخ تعلق منافع، مأخذ مالیات متصالح در تاریخ مزبور خواهد بود". ضمناً وفق مفاد تبصره این ماده در صورتی که قبل از تاریخ تعلق منفعت انتقالی صورت گیرد قیمت مذکور در سند مأخذ مالیات انتقال دهنده قرار خواهد گرفت که طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود، لیکن مأخذ مالیات آخرین انتقال گیرنده عین که منافع مال نیز به او تعلق بگیرد، عبارت خواهد بود از مابه‌التفاوت بهای مال به شرح حکم فوق و مبلغی که طبق سند پرداخته است.

در این خصوص قسمت اخیر بخشنامه شماره ۵۸۸۸/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۷/۰۲/۱۷ معاونت مالیات‌های مستقیم نیز مقرر می‌دارد: در مورد صلح مالی به صورت بلاعوض با حفظ منافع به صورت مادام‌العمر (عمری) و یا برای مدت معین موضوع ماده ۱۲۲ قانون مذکور فارغ از موضوع حق یا عدم حق فسخ آن برای مصالح، متصالح در تاریخ تعلق منافع مشمول مقررات موضوع ماده ۱۱۹ قانون مذکور خواهد بود.

به رغم شفافیت ماده قانونی اخیرالذکر مبنی بر تاریخ تعلق مالیات در زمان انتقال منافع (تاریخ فوت)، مامورین مالیاتی ذیربط به هنگام صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم در پاسخ به استعلام دفاتر اسناد رسمی جهت تنظیم سند صلح عمری با حق فسخ در سامانه نقل و انتقال املاک، در قسمت موضوع نقل و انتقال املاک نوع معامله را از بین گزینه‌های صلح عمری و صلح با حق فسخ در غالب موارد گزینه صلح با حق فسخ انتخاب می‌کنند که متعاقباً سامانه با استناد به ماده ۱۳۱ ق.م.م مالیات متعلقه را محاسبه و در گواهی آن را درج می‌نماید این در حالی است که مطابق ماده ۱۲۲ قانون موصوف در مورد صلح مالی که منافع آن مادام‌العمر یا برای مدت معین به مصالح یا شخص ثالث اختصاص داده می‌شود، بهای مال به مأخذ جمع ارزش عین و منفعت در تاریخ تعلق منافع و نه در تاریخ تنظیم سند رسمی نقل و انتقال عین، مأخذ مالیات متصالح خواهد بود. مع الوصف

مطلق صلح عمری فارغ از وجود یا عدم وجود حق فسخ در آن، مشمول ماده اخیرالذکر خواهد بود. در پایان این بحث متذکر می‌گردد حسب مفاد ماده ۱۲۱ قانون یاد شده، صلح با شرط خيار فسخ و هبه با حق رجوع از نظر مالیاتی قطعی تلقی می‌گردد ولی در صورتی که ظرف شش ماه از تاریخ وقوع عقد، معامله فسخ یا اقاله یا رجوع شود، وجوهی که به عنوان مالیات موضوع این فصل وصول شده است، قابل استرداد می‌باشد. در اینجا باید فرضی را هم در نظر داشت که در عقد صلح با شرط خيار فسخ، چنانچه مصالح قبل از اعمال حق مزبور، فوت نماید، خيار به ورثه مصالح قهراً منتقل گردیده و وراثت به قائم مقامی مورث خویش می‌تواند آن را اعمال و یا اسقاط نمایند.

نکته‌ای که در اینجا شایان توجه است اولاً: حق خيار به اعتبار موضوع آن قابل تقسیم بین وراثت است ولی چون اعمال آن از سوی بعضی از وارثان باعث تبعیض ناروا به زیان طرف قرارداد است، در صورتی قابل اجراست که همه در این مورد اتفاق کنند یا امکان تبعیض شرط شده باشد (Katouzian, 2011:336). ثانیاً: چنانچه در عقد صلح شرط خيار فسخ قائم به شخص مصالح باشد، در صورت فوت وی، این حق ساقط و به وراثت وی منتقل نمی‌گردد، چنین است اعمال شرط خيار فسخ برای شخص ثالث.

۲-۳- بطلان عقد صلح و بررسی امکان یا عدم امکان استرداد مالیات پرداختی

اصل صحت قراردادهای، اصلی است که متنضمن صحت و تحکیم رابطه قراردادی طرفین عقد است، لیکن این اصل در مواجهه با برخی از شرایط می‌تواند متزلزل گردد. در ارتباط با عقد صلح نیز، اصل مذکور جاری می‌باشد که در شرایطی این اصل خدشه دار گردیده، مانند فرضی که مصالح پیش از تنظیم عقد صلح، بابت دین به داین ثالث مبادرت به تنظیم عقد رهن ملکی با داین نموده و سپس همان ملک را به شخص دیگری (متصلح) صلح می‌نماید، چنانچه از بابت عقد صلح، مالیاتی از متصلح مطالبه گردیده باشد و بواسطه عدم اذن و یا تنفیذ مرتهن حسب مورد، عقد صلح باطل گردد، سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که آیا امکان استرداد مالیات پرداختی به متصلح وجود دارد یا خیر؟

بر اساس ماده ۷۹۳ قانون مدنی، رهن نمی‌تواند در رهن تصرفی نمایند که منافای حق مرتهن باشد مگر به اذن مرتهن. بنابراین اگر رهن تصرفاتی در عین مرهونه نماید که منافای حقوق مرتهن نباشد مانند رهن مازاد، تصرفات موصوف بلا مانع می‌باشد لیکن در تصرفاتی که ناقل مالکیت می‌باشند، مشهور حقوقدانان چنین تصرفاتی را منافای حقوق مرتهن دانسته و منع می‌نمایند و مواد ۲۶۴ قانون آیین دادرسی مدنی سابق، لحن ماده ۳۴ مکرر اصلاح شده قانون ثبت و مفاد ماده ۲۲۹ قانون امور حسبی نیز موید این نظر مشهور است، این در حالی است که برخی دیگر از حقوقدانان معتقدند انتقال عین مرهونه به حق مرتهن صدمه‌ای نمی‌زند زیرا حق او نیز عینی است و بر مورد انتقال باقی می‌ماند و حاکم بر حق مالکیت انتقال گیرنده است، البته برخی دیگر نیز فروش عین مرهونه را با

قید حق بستانکار مقدم مجاز می‌شمارند (Katouzian, 2011: 491-492). بنابراین در فرض مطروحه در سوال فوق، حسب نظر مشهور حقوقدانان، صلح عین مرهونه بدون اذن مرتهن و نیز عدم تنفیذ بعدی وی، محکوم به بطلان است. حال اگر راهن (مصالح) بدون رعایت کسب اذن از مرتهن مبادرت به صلح آن به شخص دیگری (متصلح) نماید و متصلح نسبت به پرداخت مالیات وفق قوانین و مقررات مالیاتی اقدام نماید، در صورت اطلاع از وجود عقد رهن و قرار داشتن مال در رهن مرتهن، با استناد به قاعده فقهی غرور، امکان مطالبه و استرداد مالیات پرداختی را نخواهد داشت لیکن در صورت عدم اطلاع از وقوع چنین عقدی، حق مطالبه مالیات پرداختی پس از احراز این امر توسط مراجع صالح قضایی برای وی وجود دارد مضاف آنکه می‌تواند از باب زیان وارده و مسئولیت مدنی، به مصالح مراجعه نماید.

۲-۴- وضعیت صلح سهام و سهم الشرکه در شرکت‌های تجاری

درخصوص موضوع مالیات نقل و انتقال سهام و سهم الشرکه و حق تقدم سهام و سهم الشرکه شرکاء که به صورت عقد صلح غیر معوض یا هبه انتقال می‌یابد، بخشنامه شماره ۵۵/۹۹/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۹/۷/۹ سازمان امور مالیاتی کشور حائز توجه است که به شرح ذیل مقرر داشته است:

با توجه به وجود ابهام در ارتباط با موضوع مالیات نقل و انتقال سهام و سهم الشرکه و حق تقدم سهام و سهم الشرکه شرکاء در سایر شرکت‌ها که به صورت عقد صلح غیر معوض یا هبه انتقال می‌یابد، سه نظر متفاوت بشرح ذیل مطرح گردیده است:

نظر اول: مطابق مفاد ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن، درآمد نقدی و یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود. همچنین به موجب ماده ۱۲۳ قانون مذکور، در صورتیکه منافع مالی بطور دائم یا موقت بلاعوض به کسی واگذار شود انتقال گیرنده مکلف است مالیات منافع هر سال را در سال بعد پرداخت نماید و در اجرای ماده ۱۲۶ قانون مورد اشاره، صاحبان درآمد موضوع این فصل مکلفند در هر سال اظهارنامه مالیاتی خود را در مورد منافع موضوع ماده (۱۲۳) این قانون تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد و در سایر موارد تا پایان ماه بعد از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم و مالیات متعلق را بپردازند.

بنابراین انتقال سهام و سهم الشرکه شرکاء در شرکتها متکی به صلح نامه تنظیمی فاقد مال الصلح به عنوان صلح بلاعوض از مصادیق فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم بوده و بالتبع انتقال دهنده (مصالح) سهام و سهم الشرکه از این حیث، حسب مورد مشمول مالیات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ یا ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود و انتقال گیرنده (متصلح) به عنوان منتفع از رویداد مورد اشاره مشمول مالیات بر

درآمد اتفاقی موضوع فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

نظر دوم: وفق مفاد تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم، "از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه شرکاء در سایر شرکتها مالیات مقطوعی به میزان چهاردرصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود. از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد. انتقال دهندگان سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام مکلفند قبل از انتقال، مالیات متعلق را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند. ادارات ثبت یا دفاتر اسناد رسمی مکلف اند در موقع ثبت تغییرات یا تنظیم سند انتقال حسب مورد گواهی پرداخت مالیات متعلق را اخذ و ضمیمه پرونده مربوط به ثبت یا انتقال کنند و طبق ماده ۱۴۳ مکرر قانون مذکور، از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکتها اعم از ایرانی و خارجی در بورسها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم‌درصد (۰/۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد و ...".

بنابراین در موارد صلح غیر معوض سهام و سهم‌الشرکه شرکت در سایر شرکت‌ها نیز همانند سایر واگذاری‌ها حسب مورد صرفاً مالیات‌های موصوف در مواد قانونی مذکور از انتقال دهنده قابل مطالبه می‌باشد و وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال قابل مطالبه نخواهد بود.

نظر سوم: با عنایت به مفاد تبصره یک ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، انتقال دهنده سهام یا سهم‌الشرکه فارغ از نوع رویداد یا انتقال صورت گرفته، حسب مورد مکلف به پرداخت مالیات مقطوع به میزان ۴ درصد ارزش اسمی یا سهم‌الشرکه واگذار شده یا نیم درصد ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز می‌باشد حال چنانچه این واگذاری در قالب عقد صلح غیر معوض یا هبه انجام شده باشد، متکی به مواد ۱۱۹ و ۱۲۳ قانون مالیات‌های مستقیم، انتقال گیرنده نیز به جهت انتفاع حاصله و مستقل از انتقال دهنده مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی موضوع فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود. (نامه شماره ۲۶۸۲۶/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۹/۶/۲۲ معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

شورای عالی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب صورتجلسه شماره ۱۲-۲۰ مورخ ۱۳۹۹/۷/۶ و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن، پس از بررسی‌های لازم و شور و تبادل نظر درخصوص موضوع مطروحه بشرح ذیل اعلام نظر نموده است:

از آنجائی‌که مالیات نقل و انتقال سهام موضوع تبصره یک ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات بر درآمد می‌باشد که قانونگذار برای آن نرخ مقطوع در نظر گرفته است، بنابراین در مواردی‌که

انتقال سهام به صورت عقد صلح غیر معوض یا هبه انتقال می‌یابد، نظر مذکور در بند یک ابهام مطرح شده مطابق با قانون می‌باشد.

در نتیجه انتقال سهام و سهم الشرکه شرکاء در شرکتها متکی به صلح نامه تنظیمی فاقد مال الصلح به عنوان صلح بلاعوض از مصادیق فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم بوده و بالتبع انتقال دهنده (مصالح) سهام و سهم الشرکه از این حیث، حسب مورد مشمول مالیات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ یا ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود و انتقال گیرنده (متصلح) به عنوان منتفع از رویداد مورد اشاره مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی موضوع فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

۲-۵. انتقال حق سرقفلی با عقد صلح و تعلق مالیات

در تعریف سرقفلی نظرات مختلفی ارائه شده که تقریباً هیچکدام جامع و مانع نمی‌باشد و دلیل آن هم تلقی چندگانه قانونگذار در قانون روابط موجر و مستاجر سال ۱۳۷۶ می‌باشد که در ماده ۶ و تبصره‌های آن و در مواد ۷ و ۸ همان قانون، مفاهیم مختلفی از سرقفلی را ارائه نموده است. مع الوصف برخی حقوقدانان سرقفلی را اینگونه تعریف نموده‌اند: وجهی است که مالک محل تجاری در آغاز علاوه بر اجور از مستاجر می‌گیرد تا محل را به او اجاره دهد یا مستاجر که حق انتقال به غیر دارد و به موجب سرقفلی پرداخته، در قبال انتقال منافع به مستاجر دست دوم، دریافت می‌کند و یا مستاجر که به موجب شروط ضمن عقد امتیازاتی دارد که مانع از تخلیه عین مستاجره به وسیله موجر است در قبال اسقاط این امتیازات و استرداد مورد اجاره به مالک از وی می‌گیرد (Zeinali, 2014: 22-29).

در هر قراردادی دو طرف وجود دارد اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی. نکته ضروری در تنظیم قراردادها و از جمله قرارداد انتقال سرقفلی آن است که در ماده یک قرارداد مشخصات تمامی مالکین سرقفلی به صورت کامل درج شود و در خصوص انتقال گیرنده نیز باید این موضوع مرعی گردد. در ارتباط با موضوع مورد معامله، این نکته قابل توجه است که برخلاف قرارداد خرید و فروش ملک و آپارتمان یعنی همان مبیاعه نامه که پس از تنظیم قرارداد شش‌دانگ یک آپارتمان یا مغازه یا زمین به خریدار منتقل می‌شود در قرارداد انتقال سرقفلی، حقوق و منافع یک ملک تجاری تحت عنوان سرقفلی یا حق کسب و پیشه و تجارت از انتقال دهنده به عنوان طرف اول به انتقال گیرنده به عنوان طرف دوم قرارداد منتقل می‌شود بدون آنکه مالکیت ملک تجاری، موضوع قرارداد باشد. بنابراین در قرارداد انتقال سرقفلی، مالکیت ملک تجاری کماکان در مالکیت مالک اصلی باقی می‌ماند (Fouladi, 2020: 8-2).

سرقفلی و حق کسب و پیشه مخصوص اماکن تجاری است و به اماکن مسکونی یا اداری تعلق نمی‌گیرد. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود اینکه در صورتی که اشخاص با توافق یکدیگر از یک ملک مسکونی استفاده تجاری نمایند آیا مستاجر می‌تواند هنگام تخلیه، از مالک درخواست حق سرقفلی یا کسب و پیشه نماید؟

در این خصوص نظرات متفاوت ارائه شده و در رأیی که از طرف یکی از دادگاه‌های حقوقی صادر گردیده و

دادگاه تجدیدنظر هم آن را تأیید نموده است، اشاره گردیده که چون کاربری ملک مسکونی است و اقدام مستاجر برخلاف مقررات شهرداری در نحوه استفاده از کاربری ملک می‌باشد و از طرفی مبلغی از سوی مستاجر بابت سرقتی به مالک پرداخت نشده، لذا به مستاجر هیچگونه حقی تعلق نمی‌گیرد. عده ای حقوقدانان ضمن ایراد به رأی مذکور، معتقدند که کاربری ملک و مقررات شهرداری بخشی مجزا از مقررات الزام آور و امری قانون روابط موجر و مستاجر است و لذا به واسطه استفاده تجاری از ملک، حتی اگر مسکونی باشد، به مستاجر هنگام تخلیه حق سرقتی یا کسب و پیشه تعلق می‌گیرد البته مشروط به آنکه قرارداد آن قبل از تاریخ ۱۳۷۶/۷/۱ باشد حتی اگر پس از این تاریخ تمدید هم شده باشد، بازهم مشمول قانون سال ۱۳۵۶ است (Fouladi, 2020: 9-11).

در این زمینه پرسخ و پاسخ به عمل آمده از اداره حقوقی قوه قضایی طی نظریه مشورتی شماره ۶۰۳/۱۴۰۰/۷ مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۰۹ قابل تأمل است:

سوال: چنانچه ملکی مسکونی که سند مالکیت آن در سال ۱۳۲۶ صادر گردیده طی قرارداد اجاره ای در سال ۱۳۷۳ به عنوان دفتر کار اجاره داده شود باتوجه به اینکه قرارداد اجاره مورد اشاره مشمول قانون موجر و مستاجر سال ۱۳۵۶ می‌باشد و عین مستاجر نیز برابر تراضی موجر و مستاجر به عنوان دفتر کار مورد استفاده قرار گرفته آیا کاربری مسکونی ملک تأثیری در محروم نمودن مستاجر از حق کسب و پیشه دارد؟

پاسخ: باتوجه به اطلاق ماده یک قانون روابط موجر و مستاجر مصوب ۱۳۵۶ که تصرف متصرف در محلی که برای مسکن یا کسب یا پیشه یا تجارت به اجاره داده شده است را بر حسب تراضی با موجر یا نماینده قانونی او منشأ اثر دانسته است و با عنایت به این که محرومیت مستاجر از حق کسب یا پیشه یا تجارت مستلزم نص قانونی است، در فرض سؤال که در سال ۱۳۷۳ ملک دارای کاربری مسکونی حسب تراضی با موجر به عنوان دفتر کار و محل تجاری به اجاره داده شده است، صرف نوع کاربری مندرج در پروانه ساختمانی، مستأجر را از حق کسب یا پیشه یا تجارت محروم نمی‌سازد. بدیهی است استفاده از حقوق مترتبه بر روابط استیجاری از جمله حق کسب یا پیشه یا تجارت، مانع اعمال ضوابط عمومی شهرسازی توسط مراجع مربوط در ارتباط با نوع کاربری نیست.

معهداً آنچه در این مقال مورد بحث است این است که نظر به نحوه انتقال اسناد سرقتی در دفاتر اسناد رسمی که با تنظیم سند صلح صورت می‌پذیرد؛ در فرضی که املاک مسکونی به عنوان املاک تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد و متعاقباً مورد نقل و انتقال واقع می‌شوند، آیا این املاک تجاری محسوب می‌گردند یا غیر تجاری؟ بی‌تردید پاسخ این سوال از منظر تعلق یا عدم تعلق مالیات واجد اهمیت می‌باشد.

به موجب بخشنامه شماره ۴۳۸۹۴/۴۸۰۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۰۸/۰۴ سازمان امور مالیاتی کشور، چنانچه براساس اسناد و مدارک مثبت به طور مجزا وجه مشخصی بعنوان حق واگذاری محل دریافت شده باشد مطالبه مالیات متعلق به حق واگذاری مزبور نیز موافق با مقررات قانونی خواهد بود در غیر این صورت و در مواردی که

حسب بندهای مندرج در بخشنامه شماره ۴۹۹۲۸/۴۶۰۶-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ حصول درآمد بابت حق واگذاری قابل احراز نباشد مطالبه مالیات مورد نداشته و در این خصوص با متخلفین برابر مقررات برخورد خواهد شد.

۲-۶- تکالیف دفاتر اسناد رسمی در تنظیم اسناد صلح

بر اساس ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول (مالیات بر درآمد املاک) و ششم (مالیات بر درآمد اتفاقی) باب سوم قانون مذکور به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد، صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت یا اقاله و یا فسخ سند معامله مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و

۱. نظریه اینکه در مورد حق واگذاری محل از حیث عناوین مندرج در تبصره ۵ ماده ۵۹ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ برای اغلب ماموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی ابهاماتی بروز کرده است لذا بمنظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد نکات ذیل را متذکر می‌گردد:

۱- هرنوع واگذاری یا تصرف محل کسب و تجارت متضمن انتقال حق واگذاری محل و بتبع آن لزوم وصول مالیات حق واگذاری نیست بلکه همانگونه که در قانون الحاق یک ماده به قانون روابط موجر و مستاجر مصوب ۱۳۶۵/۸/۱۵ آمده است، ممکن است واگذارنده به موجب سند رسمی حق واگذاری دریافت ننماید و یا بهر حال مستنداً، حق واگذاری را برای خود محفوظ دارد.

۲- انتقالات قطعی اراضی و یا به اجاره واگذار نمودن آن قطع نظر از شخصیت حقیقی یا حقوقی انتقال گیرنده و انتقال دهنده و بدون لزوم بررسی در مورد اینکه از اراضی انتقالی بعداً چه استفاده ای خواهد شد با عنایت به بند الف ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم که هرنوع موقعیت ملک در تعیین ارزش معاملاتی اراضی ملحوظ نظر واقع میشود، مطلقاً مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۳- بعضاً مشاهده می‌شود، در زمینی بدون کسب مجوز اقدام به اموری از قبیل پارکینگ داری و فروش مصالح ساختمانی و گل و گلدان و نظایر آنها می‌نمایند که مسلماً اینگونه فعالیتها هم موجب حق واگذاری نمی‌باشند اما چنانچه زمین محصور و مشخصی به صورت رسمی و یا بدون منع قانونی مورد استفاده برای فعالیت‌هایی از انواع یادشده و انواع دیگری مانند انبارداری بوده و به طور واضح و مسلم "حق کسب و پیشه در آن ایجاد شده باشد، انتقال دهنده آن موقع انتقال برابر مقررات مربوط مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

۴- املاک مسکونی که بدون مجوز و برخلاف مقررات قانونی مورد استفاده شغلی یا تجاری واقع می‌شوند، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند مگر اینکه به دلالت و صراحت احکام صادره از دادگاهها مالک مکلف به پرداخت حقی بابت تخلیه ملک شده باشد که در اینصورت مستاجر طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود ولی مالک در هنگام انتقال بعدی اعم از قطعی یا غیرقطعی با بقاء شرایط مذکور در صدر این بند مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۵- پزشکان و پیراپزشکان، وکلاء و کارشناسان رسمی دادگستری سر دفتران اسناد رسمی یا ازدواج و طلاق که در املاک مسکونی در رشته‌های مذکور فعالیت می‌نمایند، مادام که کاربری ملک مزبور از حیث مقررات تغییر ننموده، بابت واگذار آن مشمول مالیات حق واگذاری نمی‌باشند.

۶- در مواردی که اشخاص حقوقی ملک مسکونی متعلق به یکی از اعضاء (صاحب سهم یا سهم الشرکه) را به عنوان اقامتگاه قانونی معرفی مینمایند، صرف این اقدام مادام که کاربری ملک حسب مقررات تغییر ننموده موجب حق واگذاری محل نخواهد بود.

۷- مالکین املاکی که حق واگذاری آن متعلق به مستاجراست و اکنون با حفظ حقوق مستاجر، به دیگری یا به همان مستاجر به صورت قطعی منتقل می‌شود، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند.

۸- املاک مسکونی که مالک یا همسر یا فرزندان او ضمن سکونت در آن ملک به مشاغلی از انواع مشاغل جز مانند خیاطی، بافندگی و امثال آنها اشتغال دارند، موقع انتقال قطعی یا اجاری ملک، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشد.

۹- املاکی که به موجب پروانه یا جواز ساخت یا گواهی پایان کار صادره از مراجع ذیصلاح دارای کاربری مختلط (قسمتی تجاری و اداری و قسمت دیگر مسکونی) است و یا این کاربرد مختلط به مرور ایام به صورت بلامعارض بوجود آمده است، فقط نسبت به قسمت تجاری و اداری مذکور اعم از اینکه تفکیک شده یا نشده باشد، با رعایت سایر بندهای این دستورالعمل حسب مورد مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

شایسته است ماموران تشخیص و مراجع مالیاتی و سایر مسئولین ذیربط با رعایت کامل این دستورالعمل که مفاد آن به تأیید هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی هم رسیده است و با اجتناب از پیش بینی وقوع حالات بعدی و بدون فوت وقت و تأخیر غیرموجه اقدام به رسیدگی و انجام امور مراجعین بنمایند و ضمناً مدیران کل محترم ادارات و ممیزین کل مربوط که مسئولیت حسن اجرای دستورالعمل بعهدہ آنان محول میگردد، ماموران خاطی را که بی جهت وسایل دوندگی و تضییع وقت مودیان را فراهم می‌آورند در اسرع وقت معرفی نمایند.

یا محل سکونت مودی، حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله، اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره و مرجع صدور آن را در سند معامله قید نمایند. حال چنانچه استعلام به عمل آمده به منظور تنظیم سند صلح عمری توسط دفاتر اسناد رسمی صورت پذیرد، باتوجه به اینکه زمان تعلق مالیات، زمان تعلق منافع (تاریخ فوت مصالح) می باشد، بنابراین درچنین حالتی وبه منظور صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ ق.م.م، صرفاً می بایستی بدهی مالیاتی مورد معامله پرداخت گردد.

در توضیح بدهی مالیاتی مورد معامله ذکر این نکته الزامی است که در ارتباط با املاک مسکونی تبصره ۱۱ ماده ۵۳ ق.م.م مقرر می دارد: "مالکان مجتمع های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می شوند در طول مدت اجاره از صد در صد (۱۰۰٪) مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می باشد در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست مترمربع زیربنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می باشد." فلذا در املاک مسکونی با متراژ بالاتر از ارقام مذکور در تبصره یاد شده، مصالح مکلف است به هنگام تنظیم سند صلح، بدهی مالیاتی مال الصلح را پرداخت نماید. درخصوص اماکن تجاری نیز، چنانچه مورد معامله مشمول مالیات بر درآمد املاک اجاری گردد، موجر (مصالح) در هنگام تنظیم سند صلح، مکلف به پرداخت مالیات متعلقه خواهد بود. همچنین است در مواردی که مصالح دارای بدهی مالیاتی مشاغل بوده و مال الصلح بدلیل عدم پرداخت بدهی اخیرالذکر مشمول عملیات اجرایی گردیده است.

۳- نتیجه گیری

صلح به معنی آشتی، سازش و حل و فصل می باشد که مقابل حرب و جنگ آمده است. به لحاظ قوانین موضوعه، صلح ممکن است در مورد رفع تنازع موجود و یا جلوگیری از تنازع احتمالی در مورد معامله و غیر آن واقع شود. البته موارد دیگری از کاربردهای صلح وجود دارد که تحت عنوان صلح در مقام معاملات از آن یاد می شود که در آن هرچند نتیجه معامله ای که به جای آن واقع شده است را در پی دارد، لیکن شرایط و احکام خاصه آن معامله را ندارد، لذا صلح به دو دسته صلح دعوی در مقام رفع تنازع و صلح در مقام معامله یا صلح ابتدائی تقسیم می گردد و ارکان آن عبارتند از: مصالح، متصالح و مال الصلح.

صلح مورد نظر در قوانین و مقررات مالیاتی، صلح در مقام معامله یا صلح ابتدائی می باشد و عمدتاً درآمد حاصل از انعقاد چنین عقدی، در زمره درآمد اتفاقی قرار می گیرد. درخصوص تاریخ تعلق مالیات همانگونه که مشروحاً عنوان گردید، متصالح مکلف به پرداخت مالیات در زمان تعلق منافع (فوت متصالح) می باشد.

در بطلان عقد صلحی که مصالح پیش از تنظیم عقد صلح، بابت دین به داین ثالث مبادرت به تنظیم عقد رهن ملکی با داین نموده و سپس همان ملک را به شخص دیگری (متصلح) صلح می‌نماید، چنانچه از بابت عقد صلح، مالیاتی از متصلح مطالبه گردیده باشد و به واسطه عدم اذن و یا تنفیذ مرتهن حسب مورد، عقد صلح باطل گردد، سؤالی مطرح گردید مبنی بر اینکه آیا امکان استرداد مالیات پرداختی به متصلح وجود دارد یا خیر؟ حسب بررسی به عمل آمده، صلح عین مرهونه بدون اذن مرتهن و نیز عدم تنفیذ بعدی وی، محکوم به بطلان است. حال اگر رهن (متصلح) بدون رعایت کسب اذن از مرتهن مبادرت به صلح آن به شخص دیگری (متصلح) نماید و متصلح نسبت به پرداخت مالیات وفق قوانین و مقررات مالیاتی اقدام نماید، در صورت اطلاع از وجود عقد رهن و قرار داشتن مال در رهن مرتهن، با استناد به قاعده فقهی غرور، امکان مطالبه و استرداد مالیات پرداختی را نخواهد داشت لیکن در صورت عدم اطلاع از وقوع چنین عقدی، حق مطالبه مالیات پرداختی پس از احراز این امر توسط مراجع صالح قضایی برای وی وجود دارد مضاف آنکه می‌تواند از باب زیان وارده و مسئولیت مدنی، به مصالح مراجعه نماید.

درخصوص موضوع مالیات نقل و انتقال سهام و سهم الشرکه و حق تقدم سهام و سهم الشرکه شرکاء که به صورت عقد صلح غیر معوض یا هبه انتقال می‌یابد، مستفاد از نظر شورای عالی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، از آنجائیکه مطابق ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن، درآمد نقدی و یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود. همچنین به موجب ماده ۱۲۳ قانون مذکور، در صورتیکه منافع مالی بطور دائم یا موقت بلاعوض به کسی واگذار شود انتقال گیرنده مکلف است مالیات منافع هر سال را در سال بعد پرداخت نماید.

بنابراین انتقال سهام و سهم الشرکه شرکاء در شرکتها متکی به صلح نامه تنظیمی فاقد مال الصلح به عنوان صلح بلاعوض از مصادیق فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم بوده و بالتبع انتقال دهنده (متصلح) سهام و سهم الشرکه از این حیث، حسب مورد مشمول مالیات موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ یا ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود و انتقال گیرنده (متصلح) به عنوان منتفع از رویداد مورد اشاره مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی موضوع فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

با توجه به اینکه نحوه انتقال اسناد سرقفلی در دفاتر اسناد رسمی با تنظیم سند صلح صورت می‌پذیرد، در فرضی که املاک مسکونی به عنوان املاک تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد و متعاقباً مورد نقل و انتقال واقع می‌گردد، آیا این املاک تجاری محسوب می‌گردند یا غیر تجاری، از منظر تعلق یا عدم تعلق مالیات واجد اهمیت می‌باشد. همانگونه که اشاره شد چنانچه براساس اسناد و مدارک مثبت به طور مجزا وجه مشخصی بعنوان حق

واگذاری محل دریافت شده باشد مطالبه مالیات متعلق به حق واگذاری مزبور نیز موافق با مقررات قانونی خواهد بود درغیراین صورت و درموردی که حصول درآمد بابت حق واگذاری قابل احراز نباشد مطالبه مالیات محمل قانونی ندارد.

التهایه صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفند در مواردی که در قانون مالیات‌های مستقیم بدان الزام نموده است، قبل از ثبت یا اقاله و یا فسخ سند معامله مراتب را به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مودی اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله، اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله نمایند. حال چنانچه استعلام به عمل آمده به منظور تنظیم سند صلح عمری توسط دفاتر اسناد رسمی صورت پذیرد، با توجه به اینکه زمان تعلق مالیات، زمان تعلق منافع (تاریخ فوت مصالح) می‌باشد، بنابراین درچنین حالتی و به منظور صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ ق.م.م، صرفاً می‌بایستی بدهی مالیاتی مورد معامله پرداخت گردد. مراد از بدهی مالیاتی مورد معامله مالیات بر درآمد املاک اجاری و مشاغل (بشرحی که سابقاً بدان پرداختیم)، می‌باشد.

فهرست منابع

1. Advisory Opinion No. 7/1400/603 dated 2021-10-31 Legal Department of the Judiciary.(Persian).
2. Barzegari, Mohammad, Rajabpour, Alireza (2021). Collection of Tax Laws 1400, Fourteenth Edition: Tehran, Termeh Publications. (Persian).
3. Circular No. 13530 dated 2005-10-19 of the Tax Affairs Organization of the country. (Persian).
4. Circular No. 55/99/210 dated 2020-09-30 of the Tax Affairs Organization of the country. (Persian).
5. Circular No. 43894/5804/4/30 dated 1995-10-26 of the Tax Affairs Organization of the country. (Persian).
6. Circular No. 5888/230 / D dated 2018-05-07, Deputy of Direct Taxes of the Tax Affairs Organization of the country. (Persian).
7. Dadmarzi, Seyed Mehdi (2013). Argumentative Jurisprudence (Tahrir al-Rawdha fi al-Sharh al-Mu'a), Twenty-fourth edition: Qom, Taha Book Publications, pp. 350-352. (Persian).
8. Emami, Hassan, Civil Law (2021). Twenty-ninth Edition: Tehran, Islamic Publications, Vol. 2, p. 190. (Persian).
9. Fouladi, Mohammad Reza (2020). Description and guide for Arranging a Goodwill Transfer Contract and the Right of Business or Profession or Trade, Fourth edition: Tehran, Javadaneh Publications, pp. 2-11. (Persian).
10. Hosseini Targhi, Mohammad (2002). Discussion on the Nature and Characteristics of Peace Contracts in Jurisprudence and Civil Law, Monthly of the Association of Registrars and Clerks, pp. 58 and 62. (Persian).
11. Jafari Langroudi, Mohammad Jafar (1991). Mortgage and Peace, Second Edition: Tehran, Ganj-e-Danesh Library Publications, p. 135. (Persian).
12. Jafari Ashtiani, Rasoul, Jan Nesar Malakouti, Hamid (2020). A Practical Study of the Peace Contract in Private Law, Qanun Yar International Quarterly, Vol. 4, No. 16, pp. 197 and 200. (Persian).
13. Katouzian, Naser (2003). Certain Law Introductory Course (Lessons from Certain Contracts), Fifth Edition: Tehran, Ganj-e-Danesh Publications, p. 360.(Persian).

14. Katouzian, Naser (2011). Civil Law in the Current Legal Order, 31st Edition: Tehran, Mizan Publishing. (Persian).
15. Letter No. 26826/230 / D dated 2020-09-12, Deputy of Tax Revenues of the Tax Affairs Organization of the country. (Persian).
16. Mousavi, Seyed Ebrahim, Ali Nejadi, Mohsen (2017). Peace Contract in the Position of Sale, Qanun Yar Scientific Quarterly, Vol. 4, pp. 53-54. (Persian).
17. Mansouri, Mohammad, Mehdi Al-Sharif, Mohammad, Tabatabai, Seyed Mohammad Sadegh (2018). Analysis of the Truth of Peace Contract and Criteria for Describing Certain Contracts to Peace, Journal of Legal Studies, Vol. 10, No. 4, pp. 160-161. (Persian).
18. Minutes No. 12-201 dated 2020-09-27 of the Supreme Tax Council of the Tax Affairs Organization of the country. (Persian).
19. Seyed Mohammad Sadegh, Tabatabai, Mohammad, Amini (2019). Concluding Peace and its Relationship with Article 10 of the Civil Code from the Perspective of Dr. Jafari Langardoodi, Legal Encyclopedias, No. 5. (Persian)
20. Zeinali, Mehdi (2014). Evacuation of goodwill and the Right of Business and Trade due to Non-payment of Rent, First Edition: Tehran, Cheragh Danesh Publications, pp. 22-29. (Persian)