قوه قضاییه
دیوان عدالت اداری

فَلا تَتَّبِعُوا الْهَوي أنْ تَعدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاسه پرونده:
۹۸۰۱۸۸۶ -۹۹۰۱۲۲۷

شاکی:
آقای بهمن زبردست

موضوع:
ابطال ۱- یک عبارت از جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور ۲- بند ۲ نامه شماره ۲۳۲/۱۹۳۵۷/ص-۱۳۹۶/۱۱/۱۰ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ رأی:
دوشنبه ۱۸ اسفند ۱۳۹۹

شماره دادنامه:
۱۸۰۴ - ۱۸۰۵

بسم الله الرحمن الرحیم

شماره دادنامه : ۱۸۰۴ - ۱۸۰۵

تاریخ دادنامه : ۱۳۹۹/۱۱/۱۸

شماره پرونده: ۹۸۰۱۸۸۶ -۹۹۰۱۲۲۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ۱- یک عبارت از جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور ۲- بند ۲ نامه شماره ۲۳۲/۱۹۳۵۷/ص-۱۳۹۶/۱۱/۱۰ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواست هایی جداگانه ابطال یک عبارت از جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و بند ۲ نامه شماره ۲۳۲/۱۹۳۵۷/ص-۱۳۹۶/۱۱/۱۰ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" الف) شرح دادخواست برای ابطال یک عبارت از جزء (ب) بند) بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام، ضمن تقدیم بخشنامه مذکور، به استحضار می رساند، در جزء (ب) بند ۴ بخشنامه آمده که «چون در ماده ۵۷ موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را بنماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده ، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می باشند.» در حالیکه ماده ۵۷ قانون مالیات های مستقیم، از جمله مواد فصل اول از باب سوم این قانون بوده، موعد تسلیم اظهارنامه مؤدیان موضوع این فصل در ماده ۸۰ قانون مارالذکر به این شرح تعیین شده است: «مؤدیان موضوع این فصل مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلّق را طبق مقررات پرداخت نمایند.» لذا با توجه به شمول عبارت «سایر موارد» به مؤدیان موضوع ماده ۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم، این حکم که موعدی برای تسلیم اظهارنامه شان تعیین نشده نادرست و خلاف قانون است. چرا که قانونگذار برای هر الزام به تسلیم اظهارنامه مالیاتی، موعدی را مقرر نموده، مؤدیان نیز قانوناً ملزم به رعایت این مواعد قانونی هستند. در پایان عرایضم با توجه به مغایرت فراز نقل شده از بخشنامه مورد اعتراض با ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات بودن حکمی که طی آن در خصوص قانون مقرر شده، از آن مقام عالی درخواست ابطال عبارتی که عیناً از جزء (ب) بند ۴ بخشنامه مورد اعتراض نقل شد را دارم.

ب) شرح دادخواست برای ابطال بند ۲ نامه شماره ۲۳۲/۱۹۳۵۷/ص-۱۳۹۶/۱۱/۱۰ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام، ضمن تقدیم نامه مذکور، به استحضار می رساند، در بند دوم نامه آمده که «طبق جزء (ب) بند ۴ این بخشنامه چون در ماده ۵۷ موعدی برای تسلیم اظهار نامه مخصوص این ماده معین نشده، مؤدی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول اجرا می تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را نماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مؤدی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می باشند. لذا با توجه به موارد فوق، به نظر این دفتر برای تسلیم اظهار نامه مخصوص ماده ۵۷ قانون مالیات های مستقیم در قانون مذکور موعدی تعیین نشده است.» در حالیکه ماده ۵۷ قانون مالیات های مستقیم، از جمله مواد فصل اول از باب سوم این قانون بوده، موعد تسلیم اظهارنامه مؤدیان موضوع این فصل در ماده ۸۰ قانون مارالذکر به این شرح تعیین شده است: « مؤدیان موضوع این فصل مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.» لذا با توجه به شمول عبارت «سایر موارد» به مؤدیان موضوع ماده ۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم، این حکم که موعدی برای تسلیم اظهار نامه شان تعیین نشده نادرست و خلاف قانون است. چرا که قانونگذار برای هر الزام به تسلیم اظهارنامه مالیاتی، موعدی را مقرر نموده، مؤدیان نیز قانوناً ملزم به رعایت این مواعد قانونی هستند. در پایان عرایضم با توجه به مغایرت فراز نقل شده از نامه مورد اعتراض با ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات بودن حکمی که طی آن در خصوص قانون مقرر شده، از آن مقام عالی درخواست ابطال بند شماره ۲ از نامه مورد اعتراض که عیناً نقل شد را دارم."

متن مقرره های مورد شکایت به شرح زیر است:

" الف: جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

۴- راجع به ماده ۵۷:

الف: ...

۵۷ موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را بنماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می باشند، ضمناً در مواردی که مودی نیاز به اخذ گواهی انجام معامله داشته باشد، نبایستی صدور آن را موکول به اخذ تأییدیه از اداره امور مالیاتی محل سکونت او بنمایند.

ب: بند ۲ نامه شماره ۲۳۲،۱۹۳۵۷ص-۱۳۹۶،۱۱،۱۰ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

۲- طبق جزء (ب) بند ۴ این بخشنامه چون در ماده ۵۷ موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مؤدی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می‌تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را نماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مؤدی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند. لذا با توجه به موارد فوق، به نظر این دفتر برای تسلیم اظهارنامه مخصوص ماده ۵۷ قانون مالیات های مستقیم در قانون مذکور موعدی تعیین نشده است."

در پاسخ به شکایات مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوایح شماره ۲۱۲،۲۸۵۰۷د-۱۳۹۸،۶،۱۶ و ۲۱۲،۹۷۰۶ص-۱۳۹۹،۶،۱۲ توضیحاتی داده است که خلاصه آن به قرار زیر است:

"جناب آقای دربین

مدیر کل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

به موجب ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن « مؤدیان موضوع این فصل مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.» همچنین به استناد صدر ماده ۵۷ قانون فوق، در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده ۸۴ این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه و مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می باشد. مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ گونه درآمد دیگری ندارند. با توجه به مراتب فوق، اظهارنامه مخصوص موضوع ماده ۵۷ قانون یاد شده، صرفاً به منظور اعلام اینکه شخص حقیقی هیچ گونه درآمد دیگری ندارد و برای بهره مندی از معافیت مقرر در این ماده تسلیم می گردد و تسلیم آن تکلیف قانونی مؤدی برای تشخیص و پرداخت مالیات محسوب نمی شود. به علاوه تسلیم اظهارنامه مذکور، تکلیف اشخاص را برای ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به ابراز درآمد ناشی از املاک به منظور تشخیص، محاسبه و پرداخت مالیات متعلق (اعم از اظهارنامه اجاره ملک، اظهارنامه مربوط به انتقال حق واگذاری محل و ...) ساقط نمی نماید.

بنابراین مقررات ماده ۸۰ قانون مذکور، صرفاً در خصوص تکلیف تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مقام مؤدی، برای محاسبه مالیات، موضوعیت داشته و به مؤدیانی که به منظور بهره مندی از تسهیلات ماده ۵۷ مورد بحث اقدام به تسلیم اظهارنامه مخصوص مربوط می نمایند، تسری ندارد و اظهارنامه موصوف از مصادیق اظهارنامه مالیاتی تلقی نمی گردد و مهلتی نیز برای تسلیم آن در قانون تعریف نشده است. از طرفی جریمه خلاف واقع بودن آن نیز به طور خاص قانونگذار در متن ماده مذکور، تعیین نموده در حالیکه جریمه عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در ماده ۱۹۲ قانون صدرالذکر به طور منفک پیش بینی شده است. لذا مقررات ردیف (ب) از بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷ و بند ۲ نامه شماره ۲۳۲،۱۹۳۵۷ص-۱۳۹۶،۱۱،۱۰ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تبیین کننده نظر قانونگذار بوده و هیچ گونه مغایرتی با قانون نداشته است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹،۱۱،۱۸ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

به موجب ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است: «مؤدیان موضوع این فصل مکلفند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیر ماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.» نظر به اینکه حکم فوق در خصوص تعیین تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیاتی شامل کلیه موارد مقرر در فصل اول از باب سوم قانون مالیات های مستقیم و از جمله مورد ذکر شده در ماده ۵۷ این قانون می شود، بنابراین بند ۲ نامه شماره ۲۳۲،۱۹۳۵۷ص-۱۳۹۶،۱۱،۱۰ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی و نیز جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴،۷،۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که برای تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات های مستقیم موعدی تعیین نشده، مغایر با ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم و خارج از اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شماره : 13530

تاریخ : 1384/07/27

پیرو بخشنامه شماره 11823 مورخ 1384/06/30 مربوط به فصل مالیات بر ارث ، اینک بخشنامه راجع به فصل مالیات بردرآمد املاک قانون مالیاتهای مستقیم به ضمیمه ابلاغ می گردد. لازم است ماموران و مراجع عضو سازمان بلحاظ ضرورت اجرای صحیح احکام فصل مذکور ، مفاد بخشنامه را دقیقا" رعایت و ضمنا" مدیران و روسای مربوط از حیث ابلاغ و نظارت و بازرسی در جهت حسن اجرای آن ، مطابق مقررات مندرج در بخشنامه نخست عمل نمایند.

غلامرضا حیدری کردزنگنه

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

بخشنامه راجع به فصل اول باب سوم

قانون مالیاتهای مستقیم (مالیات بردرآمد املاک)

نظر به برخی ابهامات موجود در فصل مالیات بردرآمد املاک که گویا سبب اعمال رویه های مختلفی نسبت به پرونده های مالیاتی گردیده و بمنظور ایجاد هماهنگی بین تمامی واحدهای تابعه و کاهش اختلافات بین مودیان محترم و سازمان متبوع نکات زیررا یادآوری و مقرر می دارد ماموران و مراجع مالیاتی در رسیدگیهای خود حسب مورد مطابق مفاد این بخشنامه عمل نمایند .

۱-راجع به ماده ۵۳ و تبصره های آن :

الف -در مورد اجاره املاک مورد وقف و حبس :

در اینخصوص بدوا لازم است ماموران مالیاتی نسبت به مفاهیم وقف و حبس آشنایی کامل داشته باشند .

طبق ماده ٤٠ قانون مدنی حق انتفاع عبارت از حقی است که بموجب آن شخص می تواند از مالی که عین آن ملک دیگری است یا مالک خاصی ندارد،استفاده کند .

حق انتفاع بمعنی خاص را حبس نیز می گویند،بعبارت دیگر وقتی حق انتفاع مال متعلق به شخصی و عین مال متعلق به شخصی یا نهادی دیگر است گفته می شود که آن مال مورد حبس است خصوصیت حق انتفاع مجانی بودن آن است ، بهمین دلیل چون بهره بردار بصورت مجانی از مال بهره مند گردد ، حسب مورد مشمول مالیات بردرآمد اتفاقی شناخته می شود حسب استنباط از احکام فصل دوم از باب دوم قانون مدنی حق انتفاع با در نظرگرفتن مفهوم حبس ،بر پنج قسم است که شامل حبس مطلق ،حبس موبد ، عمری ، رقبی سکنی می باشدبرابر ماده ٤٤ قانون مدنی ، در صورتیکه مالک برای حق انتفاع مدتی تعیین نکرده باشد ، حبس مطلق(تا فوت مالک) خواهد بود .

حبس موبد مانند وقف است که تا عین باقی است ، منافع آن متعلق به منتفع خواهد بود .

طبق ماده ٥٥ قانن مدنی ، وقف عبارتست از((حبس عین مال و تسبیل منافع آن))

طبق ماده ٤١ قانون مدنی ((عمری حق انتفاعی است که بموجب عقدی از طرف مالک برای شخص بمدت عمر خود یا عمر منتفع و یا عمر شخص ثالثی برقرار شده باشد))

طبق ماده ٤٢ قانون مدنی ((رقبی حق انتفاعی است که از طرف مالک برای مدت معینی برقرار می گردد)) .

طبق ماده ٤٣ قانون مدنی ((اگر حق انتفاع عبارت از سکونت در مسکن باشد ، سکنی یا حق سکنی نامیده می شود و این حق ممکن است بطریق عمری یا بطریق رقبی برقرار شود)).

ضمن توصیه به یکایک ماموران و مسئولین امور مالیاتی به مطالعه دقیق مواد ۲۹ تا ۱۰۸ قانون مدنی براتی آشنایی بیشتر یا حقوق مربوط به املاک، موارد ذیل را متذکر می گردد :

الف :۱- منظور از اجاره دست اول املاک مورد وقف مذکور در متن ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم عبارت از آن است که ملک مورد وقف خاص باشد ، مال الاجاره عینا" برابر صدر ماده ۵۳ مشمول مالیات خواهد بود و در صورتیکه موضوع وقف عام بوده و ضمنا از مصادیق بندهای ((الف)) و ((ح)) ماده ۱۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم نباشد نیز بهمان طریق مشمول مالیات شناخته خواهد شد .

الف-۲- منظور از اجاره دست اول املاک مورد حبس مذکور در متن ماده۵۳ آنست که ملک وسیله صاحب حق (حق انتفاع) به اجاره واگذار شود. در اینگونه موارد عین ملک متعلق به دیگری است و در نتیجه هزینه استهلاک ظاهرا" به مالک عین

تحمیل می شود ، معهذا بدلیل حکم صریح مندرج در ماده ۵۳ ، در اجاره دست اول املاک مورد حبس نیز می بایستی در احتساب درآمد مشمول مالیالت معادل بیست و پنج درصد مال الاجاره از کل مال الاجاره مزبور کسر گردد.

الف-۳- چنانچه مالکیت اعیان مستحدثه در ملک مورد وقف یا حبس متعلق به مستاجر بوده و اعیان مذکور وسیله او به اجاره واگذار گردد، مستاجر مزبور نیز برابر صدر مال الاجاره پرداختی بابت عرصه وفق تبصره ۷ ماده ۵۳ از مال الاجاره دریافتی کسر خواهد شد.

الف-٤- توجه شود که منظور از حکم ماده ۵۳ در خصوص اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس آن نیست که اجاره دست دوم اینگونه املاک مشمول مالیات نبوده یا مشمول قاعده خاصی می باشد ، بلکه اگر مستاجرین آن املاک نیز عین مستاجره را به دیگری واگذار و مبلغی بیش از مال الاجاره پرداختی دریافت نمایند ، مابه التفاوت برابر قسمت اخیر ماده ۵۳ مشمول مالیات خواهد بود .

الف- ۵- در موارد حبس (وقف یا انواع دیگر واگذاری حق انتفاع) چنانچه موقوف علیهم یا دیگر صاحبان حق انتفاع خود مستقیما" از ملک استفاده نمایند ، نسبت به ارزش سالانه منافع ملک حسب مورد طبق مواد ۱۲۳ و ۱۲٦ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول تسلیمی اظهارنامه و پرداخت مالیات خواهند بود ، اما در مواردیکه مالک با انتقال عین ، منافع ملک را بصورت عمری یا رقبی برای خود حفظ می نماید ، اگر از ملک شخصا ((بهره برداری)) کند ، چون در حقیقت نفع خاصی از سوی دیگران عاید او نشده ، مشمول پرداخت مالیات نمی باشد

ب- در مورد املاکی که از طرف غیر مالک به اجاره واگذار می شود :

طبق نص صریح قسمت اخیر ماده ۵۳ ، هرگاه موجر مالک نباشد ، درآمد مشمول مالیات وی عبارتست از مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره ، بنابراین باید توجه داشت که در این قبیل موارد تقویم مال الاجاره توسط ماموران مالیاتی یا ملاک قراردادن ارزش اجاری تقویمی توسط کمیسیون تقویم املاک منتفی است و ادارات امور مالیاتی مکلفند مبالغ واقعی دریافتی و پرداختی را بر اساس تحقیقات لازم (در صورت عدم ارائه اسناد رسمی) مشخص نمایند.

ج- در مورد خانه های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی

طبق قسمت اخیر متن ماده ۵۳ ، حکم این ماده در مورد خانه های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود جاری نخواهد بود .

حکم یاد شده در اصل مشعـــر بر این است که در احتساب درآمدها و هزینه های مربوط به خانه های سازمانی،در صورت قبول دفاتر،اقلام مندرج در دفاتر باید ملاک عمل قرار گیرد و در اینصورت استهلاک مالک نیز حسب مورد بر اساس جدول موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم منظور خواهد شد.

د- در مورد تبصره ۲ ماده ۵۳

طبق این تبصره املاکی که مجانا در اختیار سازمانها و موسسات موضوع ماده ۲ این قانون قرار می گیرد ، غیراجاری تلقی می شود . حکم تبصره مورد بحث این توهم را ایجاد نموده است که واگذاری املاک بطور مجانی به سایرین اجاری تلقی خواهد شد . در این باره یادآور می شود که در وهله اول باید اصل را برآن قرارداد که کسی ملک خود را مجانا" در اختیار غیر نمی گذاردو با این ترتیب در بادی امرآنرا اجاری تلقی و در مقام مطالبه مالیات برآمد ، اما با وجود این اگر در موارد استثنایی حسب اقرار طرفین (صاحب ملک و شخص منتفع) و یا بر اساس اطلاعات و مدارک متقن معلوم گردید که واگذاری بصورت مجانی بوده ، در آنصورت موضوع از حیطه مالیات بردرآمد املاک خارج و بعنوان واگذاری حق انتفاع مشمول فصل بردرآمد اتفاقی (ماده ۱۲۳) بوده و مالیات بابت منفعت ملک به ساکن ملک (بلحاظ استفاده مجانی) تعلق خواهد گرفت .

هـ – در مورد مالیاتی تکلیفی موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ :

مستاجرین موضوع این تبصره مکلفند موقع پرداخت مال الاجاره هر مدت از سال ، مالیات متعلق را در صورتیکه موجر شخص حقیقی باشد ، بر مبنای مال الاجاره سالانه پس از کسر ۲۵% آن به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه و با تسهیم مالیات سالانه ، مالیات نسبت به مدت مزبور را تعیین و بعنوان مالیات علی الحساب از مال الاجاره پرداختی کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آنرا به موجر تسلیم نمایند و اگر موجر نیز شخص حقوقی باشد ، مستاجر مربوط بایستی در هر بار سه چهارم مال الاجاره پرداختی را محاسبه و بیست و پنج درصد(نرخ موضوع ماده ۱۰۵) آنرا بعنوان مالیات علی الحساب شخص حقوقی (موجر) از پرداختی به موجر کسر و پس از پرداخت به حساب مالیاتی اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک ظرف ده روز ، رسید آنرا به موجر تسلیم کند.

و- در مورد تبصره ۱۰ماده ۵۳ :

این تبصره متضمن دو نکته مبهم می باشد ، یکی راجع به موعد پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی و دیگری چگونگی اقدام در مورد خریدارانی است که مجددا" بلحاظ فقد سند رسمی ملک را با تنظیم مبایعه نامه عادی منتقل می نمایند .
درخصوص موعد پرداخت مالیات توسط شرکت سازنده مسکن،چنانچه با توجه به محل وقوع ملک و عرف محل، معامله املاک بصورت عادی در آن محل رایج باشد ، شرکت مکلف است وفق ماده ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم ظرف سی روز با تسلیم اظهارنامه مالیات متعلق را بپردازد(تبصره ماده۱۱۰ رفع این تکلیف خاص نمی باشد) و اگر مسکن مورد انتقال واجد وصف فوق نباشد ، بایستی هماهنگ با قواعد کلی ماده ۱۸۷ که مشعر بر ضرورت پرداخت مالیات قبل از انتقال می باشد ، عمل نمود ، با این ترتیب که مالیات باید در روز تنظیم قرارداد و یا روز بعد و اگر روزهای مزبور مصادف با تعطیلات رسمی باشد ، در اولین روز اداری بعد از ایام تعطیل پرداخت گردد. بدیهی است با عنایت به شرط مصرح در تبصره ۱۰ مورد بحث،عدم پرداخت مالیات متعلق در مواعد مذکور و یا کسر پرداخت و یا حسب مورد عدم تسلیم اظهارنامه در مواعد مذکور موجب تعلق جرائم مقرر در فصل تشویقات و جرائم مالیاتی خواهد بود .
درباره خریداران اینگونه واحدهای مسکونی نیز که مبادرت به انتقال ملک با سند عادی به دیگری می نمایند، مادام که سند رسمی بابت هر واحد تنظیم نشده باشد ،بهمان ترتیب فوق الذکر و با همان شرایط رفتار خواهد شد . ضمنا چنانچه این خریداران ملک را به اجاره واگذار کنند ، مطالبه مالیات بر درآمد اجاره از آنها نیز تابع مقررات مربوط به مالکین ملک خواهد بود.

ز- در مورد تبصره ۱۱ ماده ۵۳ (بر اساس بخشنامه شماره ۴۵۳۰-۲۱۰ مورخ ۲۷-۲-۱۳۹۰ و دادنامه شماره۶۱۵ مورخ ۲۳-۱۲-۱۳۸۹ این بند ابطال گردید.

باعنایت به مسائل و ابهامات مشهود در قسمت اخیر این تبصره ، نکات زیر را متذکر می گردد :
- معافیت مربوط به ۱۵۰ متر مربع یا ۲۰۰ متر مربع فقط نسبت به واحدهای مسکونی تعلق می گیرد که هم بایستی کاربری ملک مسکونی بوده و هم در عمل برای سکونت ازآن استفاده شود و گرنه مشمول این معافیت نخواهد بود .
- در احتساب میزان معافیت موضوع این تبصره بایستی مال الاجاره را به نسبت ۱۵۰ متر مربع یا حسب مورد ۲۰۰ متر مربع محاسبه نمود، بعنوان مثال اگر یک واحد مسکونی بمساحت زیر بنای مفید ۲۰۰ متر مربع در تهران به اجاره واگذار و مال الاجاره آن ۷۲٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال در سال باشد ، ۵۴٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال از مال الاجاره معاف و ۱۸٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال آن پس از کسر ۲۵% بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک مشمول مالیات خواهد شد . چنانچه واحدهای مختلف متعلق به یک شخص در نقاط مختلف واقع شده باشد ، جمع مال الاجاره تمامی آن واحدها بابت مساحت آنها منظور و بطریق یاد شده در تهران به نسبت ۱۵۰ متر مربع و در سایر نقاط به نسبت ۲۰۰ متر مربع از جمع مال الاجاره یاد شده در تهران به نسبت ۲۰۰ متر مربع از جمع مال الاجاره بعنوان معافیت می گردد . اگر یک یا چند واحد مسکونی در تهران و یک یا چند واحد دیگر در سایر نقاط کشور واقع شده باشد ، لازم است در محاسبه آنها را متجانس نمائیم ، بشرح مثال زیر :

واحد مسکونی اجاری در تهران بمساحت ۱۰۰ متر مربع با مال الاجاره سالانه 20,000,000ریال
واحد مسکونی اجرای در مشهد بمساحت ۳۰۰ متر مربع با مال الاجاره سالانه 84,000,000ریال

متر مربع در تهران		متر مربع در سایر نقاط
۱۵۰	معادل	۳۰۰
300=225	x	x

متر مربه به مأخذ تهران 225+100=325
جمع مال الاجاره سالانه=84,000,000+20,000,000=104,000,000

۱۰۴،۰۰۰،۰۰۰		325
۱۵۰=۴۸،۰۰۰،۰۰۰	x	x

معافیت سالانه

ریال

درآمد مشمول مالیات (104,000,000-48,000,000) ×%75=42,000,000

- زیربنای مفید هر واحد اگر در سند رسمی قید شده باشد ، معادل همان مساحت مندرج در سند منظور می شود، در غیر اینصورت و در مواردی که زیر بنا با اندازه گیری وسیله ماموران مالیاتی تعیین می گردد ، توجه شود که ملحقاتی مانند پارکینگ اتومبیل،گلخانه ،استخر، آب انبار، محل نصب تاسیسات ، راه پله و نورگیرهای مسقف یا با سقف شیشه ای، انباری و زیر زمین غیر مسکونی جزء زیر بنای مفید محسوب نمی شود .

-دراستفاده از تسهیلات موضوع این تبصره ، ادارات امور مالیاتی موظفند از مودی تعهد مبنی بر نداشتن واحد مسکونی دیگر (بغیراز واحدهای معرفی شده) اخذ و مشخصات کامل ملک یا املاک اجرای معرفی شده را به دفتراطلاعات مالیاتی ارسال دارند و این دفتر ملزم است در صورت مشاهده خلاف موضوع را سریعا" جهت مطالبه مالیات متعلق به اداره امور مالیاتی ذیربط اعلام نماید .

۲- راجع به تبصره ۲ ماده ٥٤ :

طبق این تبصره از ابتدای سال ۱۳۸۲ ارزش اجاری املاک باید توسط کمیسیون تقویم املاک بر اساس هر متر مربع تعیین گردد . توجه داشته باشند که این تبصره صرفا" جنبه جایگزینی تبصره ۱ ماده ٥٤ از ابتدای سال ۱۳۸۲ را داراست ، باین معنی که فقط در شرایط می توان ارزش تقویمی کمیسیون مزبور را ملاک عمل قرارداد . علاوه برآن در خصوص تبصره مزبور پاسخ به چند مسئله دیگر ضروری است :

الف– با عنایت به متن ماده ٥٤ اگر بعدا" اسناد و مدارک مثبته بدست آید که معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که ماخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته ، مالیات مابه التفاوت طبق مقررات قانون مطالبه خواهد بود.

ب- چنانچه مودی نسبت به مال الاجاره تقویمی که ماخذ مطالبه مالیات قرار گرفته ، معترض باشد ، اعتراض او قابل رسیدگی در مراجع ذیربط می باشد .

ج – اشخاص موضوع تبصره ۹ ماده ٥٣ در کسر مالیاتهای تکلیفی فقط باید مبلغ پرداختی خود بابت مال الاجاره را ماخذ قرار دهند و مال الاجاره تقویمی کمیسیون موضوع ماده ٦٤ در این باره ملاک عمل نخواهد بود ، همچنین اگر ملک بصورت رهن تصرف (بدون دریافت مال الاجاره) واگذار شده باشد ، کسرو پرداخت مالیات بتبع عدم پرداخت مال الاجاره منتفی می باشد

د- اگر موجر یا مستاجر موسسات و شرکتهای دولتی و یا شهرداریها باشند ، قرارداد منعقده بابت اجاره ملک از لحاظ مالیاتی در حکم سند اجاره رسمی بوده و مال الاجاره مندرج در آن قرارداد ملاک عمل خواهد بود .

۳-راجع به ماده ٥٥ :

الف – با توجه به صراحت این ماده پرداختی مودی اعم از آنکه بموجب سند رسمی صورت گیرد و یا قرارداد عادی ، مورد قبول بوده و مبالغ مندرج در همین مدارک بشرط احراز واقعیت قابل کسر از مال الاجاره دریافتی خواهد بود ، اما درباره ملک واگذاری متعلق به خود مودی ، در صورت عدم ارائه سند رسمی ، ارزش تقویمی وفق تبصره ۲ ماده ٥٤ ماخذ محاسبه قرار خواهد گرفت .

ب- حکم ماده ٥٥ بهیچوجه املاک غیر مسکونی را شامل نمی شود ، اما چنانچه خانه یا اپارتمان واگذاری مودی بعد از عقد اجاره توسط مستاجر بدون توافق و دخالت موجر بعنوان محل کسب و کار و غیره مورد استفاده واقع شود ، این امر موجب تضییع حق مودی موصوف از حیث لزوم کسر اجاره پرداختی از دریافتی نخواهد بود.

٤- راجع به ماده ٥٧ :

الف – درآمد مندرج در این ماده هر نوع درآمد اعم از مشمول یا غیر مشمول مالیات را شامل می شود ، بنابراین مالک ملک استجاری چنانچه از منابعی مانند کشاورزی یا از محل واگذاری املاک مشمول تبصره ۱۱ ماده ٥٣ این قانون نیز کسب درآمد نماید ، نمی تواند از معافیت موضوع٥٧ برخوردار شود ، مگرآنکه درآمدهای حاصله کمتر از حد معافیت موضوع ماده ۸٤ باشد که در اینصورت مقررات تبصره ۲ ماده ٥٧ در حق او اعمال خواهد شد .

ب- چون در ماده ٥٧ موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده ، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را بنماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده ، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می باشند ، ضمنا" در مواردی که مودی نیاز به اخذ گواهی انجام معامله داشته باشد، نبایستی صدورآنرا موکول به اخذ تاییدیه از اداره امور مالیاتی محل سکونت او بنمایند.

٥- راجع به حق واگذاری محل موضوع ماده ٥٩ :

الف – طبق نص صریح ماده ٥٩ قانون مالیاتهای مستقیم دریافتی مالک یا صاحب حق بابت حق واگذاری محل مشمول مالیات می باشد ، بنابراین در مواردی که بابت واگذاری محل کسب و کار یا تجارت وجهی دریافت نمی شود،باید موضوع

واگذاری دقیقا" مورد بررسی واقع و با توجه به وضعیت خاص عقد فی مابین اقدام لازم معمول گردد. اگر فی المثل بنا به جهات مربوط به عرف محل یا عقاید مذهبی متعاملین دریافت حق واگذاری محل موضوعیت نداشته باشد، ویا از آنجا که میزان مال الاجاره با مبلغ حق واگذاری محل دریافتی نسبت معکوس دارد،چنانچه در مقابل عدم دریافت حق واگذاری محل ، مال الاجاره بیشتری نسبت به املاک مشابه بین طرفین تعیین شده باشد ، در اینصورت نیز مطالبه مالیات منتفی خواهد بود.

ب- برخلاف تصور برخی ماموران مالیاتی ، منظور از ((موقعیت تجاری)) مذکور در تبصره ۲ ماده ۵۹ آن نیست که زمینهای واقع در منطقه تجاری در صورت انتقال مشمول مالیات حق واگذاری محل بشود . لذا متذکر می گردد مادام که ملک بصورت زمین بوده و فعالیت تجاری و یا کسب و کاری در آن صورت نگیرد ، در موارد انتقال قطعی مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود .

ج- در موارد به اصطلاح پیش فروش مغازه یا محل کسب و تجارت ، مبدا مرور زمان مالیاتی تاریخ تنظیم سندرسمی و در صورت عدم تنظیم سند رسمی – سی روز پس از تاریخ تحویل و تصرف توسط انتقال گیرنده می باشد .

٦- راجع به ماده ٦٣ :

- منظور ازنقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع ، عقودی از قبیل صلح ، هبه و معاوضه می باشد . چنانچه صلح و هبه بصورت معوض باشد ، انتقال دهنده ملک برابر ماده ۵۹ مشمول مالیات خواهد بود و اگر بطور بلاعوض باشد ، انتقال گیرنده مشمول مالیات بردرآمد اتفاقی طبق مقررات فصل ششم باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم شناخته می شود .

یادآوری می نماید که قید مال الصلح تقریبا" بی ارزش (مانند یک سیر نبات یا یک سیر نمک که بنا به شیوه های مرسوم بمنظور تکمیل ارکان معامله در اسناد قید می شود) در اسناد بمنزله پرداخت عوض نبوده و اینگونه عقود بعنوان بلاعوض تلقی خواهد شد .

نکته قابل توجه دیگر در اینخصوص آنکه ، انتقال ملک به بانکها صرفا" بمنظور اخذ تسهیلات بانکی در اجرای مقررات قانون عملیات بانکی بدون ربا نبایستی موجب تعلق مالیات مضاعف گردد ، لذا در مواردیکه ضمن معامله بین طرفین ، بانک نیز بقصد اعطاء تسهیلات وارد معامله شده و بجای انتقال گیرنده واقعی سند انتقال بنام بانک صادر می گردد ، فقط یک فقره مالیات از انتقال دهنده اخذ و بعد از آن موقع تنظیم یا تسجیل سند بنام انتقال گیرنده واقعی مالیات دیگری مطالبه نخواهد شد. [۱]

۷- راجع به ماده ۷٤

بطورکلی طبق ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک مصوب ۱۳۱۰ (و اصلاحات و الحاقات آن) دولت فقط شخصی را که ملک در دفتر املاک به اسم او ثبت شده و یا به او منتقل گردیده و این انتقال نیز در دفتر املاک به ثبت رسیده یا اینکه از مالک رسمی ارثا" به او رسیده باشد ، مالک خواهد شناخت .

با توجه به ماده ۲۲ مزبور و نیز با عنایت به ماده ٤۷ قانون یاد شده ، در نقاطی که اداره ثبت اسناد و املاک و دفاتر اسناد رسمی موجود باشد ، از لحاظ مالیاتی هم که مجری مقررات آن دولت است ، فقط انتقال املاک بشرح فوق الذکر دارای رسمیت بوده و گرنه واگذاری به غیر بودن تنظیم سند رسمی از حیث مالیاتی جنبه اجاره خواهد داشت. با وجود این بنا به نص صریح ماده ۷٤ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردیکه ملک حسب عرف محل مورد معامله قطعی واقع شود ، در صورت احراز واقعیت ، موضوع انتقال قطعی آن قابل قبول خواهد بود ، لیکن انتقال عادی سایراملاک وفق مواد ۲۲ و ٤۷ مزبور از نظر دولت (از جمله سازمان امور مالیاتی کشور) در حکم انتقال قطعی نمی باشد ، هر چند در این حالت نیز اعتراض مودیان وفق قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم قابل رسیدگی در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی خواهد بود .

۸-راجع به ماده ۷۷ :

الف – تاریخ صدور گواهی پایان کار مذکور در این ماده مترادف و مصادف با تاریخ پایان کار ساختمان بکار رفته است ، بنابراین در مواردیکه حسب قراین و شواهد و مدارک متقن معلوم شود گواهی پس از گذشت مدت زمانی از تاریخ خاتمه کار صادر گردیده ، تاریخ واقعی پایان کار ساختمانی مبدا محاسبه دو سال مقرر در ماده ۷۷خواهد بود .

ب- برخلاف نظریه اعلامی طبق بخشنامه شماره 211/64085/7238 مورخ 1381/11/14 ، انتقال واحدهای در حال ساخت و ناتمام به نسبت پیشرفت کار ساختمانی ، مشمول مالیات موضوع این ماده خواهد بود ، بدیهی است پس از تکمیل و واگذاری توسط اشخاص بعدی ، فقط نسبت به میزان تکمیلی تعلق خواهد گرفت. [۲]

۹- راجع به ماده ۷۸ :

مهمترین حقوق ملکی مذکور در ماده ۷۸ شامل " حق ارتفاق به ملک غیر " (با توجه به مواد ۹۳ تا ۱۰۸ قانون مدنی) ، بهره مالکانه معادن (با رعایت مقررات موضوعه مربوط به آن) و حق رضایت مالک دریافتی در موارد انتقال حق واگذاری محل توسط مستاجر به غیر می باشد .

دریافتی واگذارنده بابت هر یک از حقوق مزبور مشمول مالیات به نرخ دو درصد وفق ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود (توجه شود که نرخ ۵% مذکور در ماده ۵۹ منحصرا" نسبت به ارزش معاملاتی ملک قابل اعمال است که در صورت انتقال قطعی ملک مصداق می یابد) .

۱۰- تذکرات لازم راجع به اجرای حکم تبصره ۱ ماده ۸۰ مرتبط با ماده ۱۸۷ :

الف – ادارات امور مالیاتی موظفند در موارد تقاضای صدور گواهی انجام معامله سریعا" نسبت به موضوع اقدام واز اعمال زاند و سختگیریهای بی مورد و اجبار به مودیان برای ارائه مدارک غیر ضرور جدا"خودداری نمایند . در مورد املاکی که وضعیت آن بلحاظ اقدامات قبلی و یا سوابق و اطلاعیه های مضبوط در پرونده روشن است ، بخصوص در مورد املاک مسکونی که خود مالک در آن سکونت دارد ، نبایستی به عذر بازدید مجدد و تحقیقات محلی صدور گواهی را بعهده تعویق اندازند ، بلکه اگر معضل خاصی در میان نباشد ، باید ظرف ۷۲-۴۸ ساعت از تاریخ وصول استعلام گواهینامه صادر و موضوع فیصله یابد . در مواردیکه عرصه و اعیان ملک در سند رسمی و یا مدارک معتبری مانند گواهی پایان کار شهرداری مربوط قید شده باشد ، ضرورتی برای مساحی و اندازه گیری نخواهد بود . چنانچه بلحاظ تشکیل واحدهای خاص مالیاتی (بر حسب منابع)،منابع مختلف مربوط به ملک مانند مشاغل و حق واگذاری محل به واحد یا واحدهای دیگری محول شده باشد ، واحد محل وقوع ملک ملزم است در اولین روز مراجعه مودی مراتب را از واحدهای دیگر استعلام و واحدهای اخیر نیز مکلفند صدور پاسخ استعلام را در اولویت قرارداده پس از بررسی و وصول مطالبات احتمالی فورا" نتیجه را به واحد نخست اعلام دارند

ب- در موارد مقتضی ارسال مستقیم گواهی انجام معامله به دفتر اسناد رسمی بلااشکال است و گرنه بایستی به مودی (انتقال دهنده ملک یا حقوق مربوط آن) و یا وکیل و یا نماینده قانونی او تحویل داده شود و یا حسب نظر و اعلام مراجع قضائی به شخص معرفی شده از طرف آن مراجع تحویل داده شود ، ضمنا" در خصوص تعلق ملک به دو نفر یا بیشتر ، تحویل به احد از شرکاء و در مورد اشخاص حقوقی تحویل به مدیر مسول و یا شخص معرفی شده از طرف مسئولین صلاحیتدار شخص حقوقی بلامانع است .

ج- تقاضانامه یا استعلام راجع به صدور گواهی انجام معامله بمحض وصول به واحد مالیات ذیربط باید در دفتر ثبت و شماره آن عندالاقتضاء به ذینفع ارائه گردد وگرنه جزء تخلفات انتظامی محسوب خواهد شد .

د- توجه داشته باشند که حسب مقررات ماده ۱۸۷ وصول بدهیهای مالیاتی مودی مربوط به مورد معامله برای صدور گواهی جهت معامله همان مورد کافی خواهد بود و در اینصورت نبایستی صدور گواهی در گرو تسویه سایر بدهیهای مودی باشد ، همچنین اگر راجع به مورد معامله ، سایر اشخاص بدهکار باشند . واحدهای مالیاتی مجاز نیستند صدور گواهی را موکول به تسویه حساب دیگران بنمایند ، فی المثل چنانچه حق واگذاری یک باب مغازه چند بار بصورت عـــادی منتقل شده و اکنون موجر قصد تنظیم سند رسمی معامله با آخرین خریدار را دارد ، نمی توان پرداخت مالیات حق واگذاری متعلق به خریداران و فروشندگان قبلی را که داخل در معامله اخیر نیستند ، به عهده متعاملین فعلی قرار داد ، مگر آنکه بطور مستند تعهد پرداخت مالیاتها را نموده باشند

هـ – در مورد صدور وقفنامه ، استعلام دفاتر اسناد رسمی و صدور گواهی وفق ماده ۱۸۷ضرورت اخذ بدهیهای احتمالی گذشته مربوط به ملک مورد وقف لازم است ، اما تنظیم سند وقف اعم از آنکه موضوع وقف عام یا خاص باشد ، بهیچ وجه مشمول پرداخت مالیات نمی باشد

و – صدور گواهی انجام معامله در خصوص تمامی املاک اعم از آنکه متعلق به اشخاص حقیقی یا حقوقی عمومی دولتی و غیردولتی و یا وقفی و غیرآن باشد ضروری است ، منتهی در صورتی که بسبب این تعلقات معافیت مالیاتی مطرح باشد ، گواهی مذکور طبعا" بدون اخذ مالیات صادرخواهد شد . در مورد ادارات امور مالیاتی صلاحیتدار برای صدور گواهی انجام معامله املاک متعلق به بانکها و سایر اشخاص حقوقی اعم از شرکتها و موسسات و نهادهای عمومی یا خصوصی متذکر می گردد که اگر ملک مورد بحث در شهریا بخش یا روستای اقامتگاه قانونی شخص حقوقی واقع شده و در آن شهر یا بخش یا روستا واحد مالیاتی خاص اشخاص حقوقی وجود داشته باشد ، واحد مالیاتی مذکور با رعایت مقررات مربوط صالح برای صدور گواهی انجام معامله خواهد بود و چنانچه محل وقوع ملک شهر یا بخش یا روستای دیگری غیر از اقامتگاه قانونی شخص حقوقی باشد ، اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تکلیف صدور این گواهی را عهده دار بوده و موظف است با وصول مالیات مربوط به معامله گواهی یاد شده را صادر و رونوشت آنرا طی اطلاعیه ای حسب مورد به

ضمیمه تصویر قبض پرداخت مالیات به اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده عملکرد شخص حقوقی و یا اداره امور مالیاتی اقامتگاه شخص حقوقی جهت ضبط در پرونده اصلی ارسال دارد . ضمنا" در موارد فک رهن موضوع تقاضا و صدور گواهی انجام معامله منتفی است .

صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ ق .م.م مربوط به نقل و انتقال کلیه املاک متعلق به بانکها در شهر تهران توسط اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک صورت پذیرفته و رونوشتی از آن به انضمام تصویر قبض پرداخت مالیات به اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ تسلیم گردد[۳]

ز- سازمان مالی زمین و مسکن نیز (که مورد سوال برخی واحدها بوده) مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی امـــلاک و حسب مورد سایر درآمدهای احتمالی ناشی از املاک می باشد ، اما در مورد اشخاص موضوع ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم باید توجه داشت که انتقال املاک و حق واگذاری محل و اجاره املاک جزء فعالیتهای اقتصادی موضوع تبصره ۲ آن ماده نبوده ، لذا بابت موارد مذکور مالیاتی مطالبه و وصول نخواهد شد،لیکن اشخاص مزبور در صورت ساخت و فروش بناهای نوساز تا دو سال پس از خاتمه بنا ، مشمول مالیات معادل ده درصد ارزش معاملاتی اعیان واگذاری برابر مقررات ماده ۷۷ خواهند بود .

در اینخصوص متذکر می گردد که مفاد تبصره ۲ ماده ۱۳۹ دایر بر معطوف نمودن احکام تبصره ۲ ماده ۲ به درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع آن ماده بمعنی معافیت مالیات بردرآمد املاک همه اشخاص موضوع ماده ۱۳۹ نمی باشد ، بلکه معافیت احتمالی هر یک را صرفا" در قالب احکام همان ماده (۱۳۹) بایستی جستجو نمود .

ح -در مواردی که ملک توام با حق واگذاری محل بطور قطعی انتقال می یابد ، اگر طبق مدارک مستدل ارزش حق واگذاری در محل بصورت منفک بین طرفین معامله مشخص گردیده و قرین واقعیت باشد ، مالیات نقل و انتقال قطعی به ماخذ ارزش معاملاتی و مالیات حق واگذاری محل ماخذ دریافتی طبق ماده ۵۹ محاسبه و وصول و در صورتیکه بهای((عرصه و اعیان)) و حق واگذاری محل تفکیک نشده و ثمن معامله بطور یکجا بین طرفین معین شده باشد ، واحدهای مالیاتی بایستی حسب شناختی که از محل و موقعیت ملک دارند ، بهای ملک را با فرض مسکونی بودن برآورده نموده آنگاه چنانچه مبلغ دریافتی از خریدار بیش از مبلغ برآوردی مذکور باشد ، مابه التفاوت را بعنوان حق واگذاری منظور و از آن ماخذ مالیات حق واگذاری محل را مطالبه کنند . در موارد معاوضه حق واگذاری دو محل نیز، بهای آنها به ماخذ زمان معامله تقویم و بترتیب بهای هر یک ماخذ مالیات واگذارنده آن قرار خواهد گرفت .

تـــوجـــه :

آن بخش از مفاد بخشنامه هائی که بمناسبت اصلاحیه مصوب 1380/11/27 از ابتدای سال ۱۳۸۱ تاکنون بابت فصل مالیات بردرآمد املاک صادره گردیده و مغایر با مفاد این بخشنامه می باشد ، از تاریخ ابلاغ این بخشنامه ملغی و در خصوص آن بخش از احکام فصل مزبور که نسبت به احکام قبل از اصلاح تغییر نیافته و در بخشنامه حاضر نیز بحث خاصی راجع به آن بمیان نیامده ، آخرین بخشنامه های و دستورالعملها و همچنین آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی صادره لغایت سال ۱۳۸۰ حسب مورد لازم الرعایه خواهد بود .

غلامرضاحیدری کرد زنگنه

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

۱- بر اساس بخشنامه شماره 211/2700/41019 مورخ 1385/09/11 قسمت اخیر (پاراگراف دوم) بند(٦) این بخشنامه لغو می گردد.

۲- بر اساس بخشنامه شماره 210/65436 مورخ 1388/09/04 و دادنامه شماره ٤٥٥ مورخ 88/05/25 بند 8 بخشنامه مذکور ابطال گردیده

۳- با توجه به بخشنامه شماره 231/3236/16544 مورخ متن زیر به آخر بند (و) بند ۱۰بخشنامه مذکور الحاق می گردد:

« صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ ق .م.م مربوط به نقل و انتقال کلیه املاک متعلق به بانکها در شهر تهران توسط اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک صورت پذیرفته و رونوشتی از آن به انضمام تصویر قبض پرداخت مالیات به اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ تسلیم گردد» .

"سال" اقتصاد مقاومتی: تولید - اشتغال"

دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی

جناب آقای انوری

مدیرکل محترم امور مالیاتی استان گیلان

با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره ۱۱۳/۵۱۰۵/ص مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۷ در خصوص نحوه اعمال معافیت موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، به آگاهی می‌رساند:

۱-به موجب ماده ۵۷ قانون مذکور در مورد اشخاص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع مادهٔ (۸۴) این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانهٔ مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات فصل املاک مشمول مالیات می‌باشد. مشمولان این ماده باید **اظهارنامهٔ مخصوصی** طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به ادارهٔ امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ‌گونه درآمد دیگری ندارند. ادارهٔ امور مالیاتی مربوط باید خلاصهٔ مندرجات اظهارنامهٔ مؤدی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافهٔ یک برابر آن به عنوان جریمه وصول خواهد شد. مطابق تبصره ۲ این ماده، در صورتی که سایر درآمدهای مشمول مالیات ماهانهٔ مؤدی کمتر از مبلغ مذکور در این ماده باشد، آن مقدار از درآمد مشمول مالیات اجارهٔ املاک که با سایر درآمدهای مؤدی بالغ برمبلغ فوق باشد معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

۲-طبق جزء(ب) بند ۴ این بخشنامه چون در ماده ۵۷ موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مؤدی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می‌تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را نماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مؤدی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند.

لذا باتوجه به موارد فوق، به نظر این دفتر برای تسلیم اظهارنامه مخصوص موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات های مستقیم در قانون مذکور موعدی معین نشده است.

محمد برزگری
مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی

www.intamedia.ir