

تحلیلی بر قانون اصلاح ماده ۵۴ مکرر و تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

مرتضی سیمایی صراف^۱

چکیده

در «مالیات بر خانه‌های خالی» که از مصادیق مالیات بر دارایی است، دولت از واحدهای مسکونی مازاد بر نیاز خانوارها مالیات دریافت می‌کند. دولت برای اخذ «مالیات بر خانه‌های خالی» با چالش‌های مهمی سر و کار دارد. از مهمترین آنها، شناسایی واحدهای مسکونی خالی است. برای شناسایی واحدهای مسکونی خالی، به بانک اطلاعاتی بسیار جامعی نیازمند است که بتواند تمام واحدهای مسکونی شهری و روستایی سراسر کشور را به طور منظم و روزآمد رصد کند. در غیر این صورت اجرای این قانون نه فقط در رسیدن به اهداف مدنظر قانون گذار کمکی نمی‌کند، بلکه احتمال بروز هرج و مرج و نارضایتی در سطح کشور را نیز ایجاد می‌کند. به همین منظور قانون گذار همزمان با اصلاح ماده ۵۴ مکرر که به «مالیات بر خانه‌های خالی» مرسوم گردیده، راه‌اندازی یک بانک اطلاعاتی که از آن با نام «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» نام برده است را نیز در دستور کار قرار داده است. مکانیزم ایجاد و راه‌اندازی این سامانه به موجب تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم طراحی شده. لذا «مالیات بر خانه‌های خالی» و «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» دو روی یک سکه هستند که در این مقاله به بررسی آنها پرداخته شده است.

۱. کارشناس ارشد حقوق تجارت بین الملل، وکیل پایه یک دادگستری، ایمیل: m.simaei.s@gmail.com



واژگان کلیدی: مالیات مستقیم، مالیات بر دارایی، مالیات بر درآمد اجاره، مالیات بر خانه‌های خالی، سامانه ملی املاک و اسکان کشور، اقامتگاه اصلی، اقامتگاه فرعی، تکالیف مالیاتی، سامانه معاملات املاک

مقدمه

مجلس شورای اسلامی، در ۵ آذرماه ۱۳۹۹ و در قالب یک طرح دو فوریتی که با موافقت‌ها و مخالفت‌های فراوانی روبرو بود، قانون «اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم» را به تصویب رساند که به موجب آن، اولاً متن ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به طور کامل تغییر کرده و متن جدید جایگزین آن گردید و ثانیاً یک تبصره به ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اضافه شد که عملاً تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر محسوب می‌شود. انگیزه نهایی این مصوبه، مقابله با سوداگری در بازار مسکن و جلوگیری از احتکار مسکن، عنوان شده است. این که اساساً ایده تصویب چنین قانونی با توجه به امکانات اجرایی دولت در ایران درست بوده یا نه و نیز این که آیا این طرح پس از اجراء به اهداف خود نایل می‌شود، نیاز به توجه سایر علوم از جمله اقتصاد، آمار و تحلیل اقتصادی حقوق دارد. ما در اینجا صرفاً به مکانیزم حقوقی این قانون می‌پردازیم و درصدد آن هستیم تا روشن سازیم که مخاطبین این قانون یعنی مالکین و متصرفین واحدهای مسکونی، چه تکالیفی را به موجب این قانون عهده دار می‌شوند و از چه حقوقی بهره‌مند خواهند شد.

هرچند ماده ۵۴ مکرر در ذیل فصل «مالیات بر درآمد املاک» قرار می‌گیرد اما مالیات بر خانه‌های خالی، از نظر منطق حاکم بر حقوق مالیاتی، از نوع «مالیات بر دارایی»^۱ محسوب می‌گردد و بهتر بود در ذیل باب دوم قانون مالیات‌های مستقیم که به مالیات بر

۱. نظام حقوقی مالیات‌ها در ایران - رضایی یزدی، کیانوش - انتشار یافته در سایت موسسه حقوقی دادبانان دانا به

دارایی می‌پردازد، قرار می‌گرفت.^۱ این نکته از این جهت حایز اهمیت است که دقت نظر علمی و اجرایی قانون‌گذار را ولو از همین ظواهر ساده می‌توان کشف کرد.

این مقاله از دو بخش تشکیل می‌شود. در بخش اول با اتکاء به متن ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به مسئله «مالیات بر خانه‌های خالی» پرداخته می‌شود. این که بر چه اساسی باید یک واحد مسکونی را «خانه خالی» محسوب کرد. نرخ مالیاتی این نوع از مالیات و نحوه محاسبه آن از جمله مباحث بخش اول هستند. به علاوه، قانون‌گذار یک تبصره به ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم نیز افزوده است. این تبصره به نوعی پشتیبان ماده ۵۴ مکرر بوده و سعی در آماده‌سازی بستر اطلاعاتی و اجرایی لازم، برای اجرای ماده ۵۴ مکرر است. در بخش دوم به بررسی «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» و تکالیف موذیان در این خصوص پرداخته خواهد شد.

بخش اول - مالیات بر خانه‌های مسکونی خالی (ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم)

۱- شرایط تحقق مالیات بر اساس متن ماده ۵۴ مکرر عبارتند از:

مالیات بر خانه‌های خالی بر این فرض بنا شده است که خانه‌های مسکونی سراسر نقاط کشور، اعم از شهری و روستایی، که بدون بهره‌بردار باشند، جزئی از دارایی‌های غیر ضروری اشخاص محسوب شده، و مشمول پرداخت مالیات‌های نسبتاً سنگینی قرار خواهند گرفت. برای تحقق این مالیات، شروط متعددی در ماده ۵۴ مکرر ق.م.م. ذکر شده است. این شروط عبارتند از:

۱-۱ **مسکونی بودن ملک.** موضوع این قانون، «املاک مسکونی» هستند. پس مسلماً املاک با کاربری غیر مسکونی که «بدون بهره‌برداری» باشند، مشمول این قانون نخواهند

۱- مالیات، تقسیم‌بندی‌های بسیار متنوع و مختلفی دارد. کاربردی‌ترین نوع این تقسیم‌بندی‌ها، تقسیم‌بندی بر قوانین مالیاتی است. در حال حاضر در نظام حقوقی ایران، دو قانون مالیاتی جامع وجود دارد. اول قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که به مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد می‌پردازد. دوم قانون مالیات بر ارزش افزوده که به مالیات بر مصرف و عوارض دولتی اختصاص دارد.



بود. تشخیص مسکونی بودن یا نبودن املاک، به طور عموم به استناد اسناد رسمی صادره برای آنها صورت می‌پذیرد. چرا که در اسناد رسمی املاک، نوع کاربری شان به طور دقیق مشخص شده است. ولی از مجموع احکام مندرج در این قانون فهمیده می‌شود که تشخیص مسکونی بودن املاک نیز باید به استناد «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» انجام پذیرد.

۱-۲ وقوع ملک در شهر بالای یکصد هزار نفر جمعیت. در شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت، اساساً مالیات بر خانه‌های مسکونی خالی اجرا نخواهد شد. همچنین شهرهای بالای یک صد هزار نفر جمعیت که «تعداد واحدهای مسکونی موجود در آنها به ضریب ۱/۲۵ برابر تعداد خانوارهای ساکن در آن شهر» برسد نیز از شمول این قانون خارج خواهند گردید. چرا که فرض بر این است که در چنین شهرهایی، نیاز مبرم به واحدهای مسکونی وجود نداشته و نیازی به دخالت دولت در این زمینه وجود ندارد.

البته باید توجه داشت، که مالکین املاک، در شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت هم موظف به اظهار املاک تحت تملک خود هستند و عدم اظهار و ثبت این املاک در «سامانه ملی املاک و اسکان کشور»، با جرایمی مواجه خواهد شد. به موجب ذیل ماده ۵۴ مکرر، تشخیص این که شهری بالای یکصد هزار نفر جمعیت دارد یا نه، به استناد مرکز آمار ایران خواهد بود.

۱-۳ خالی بودن واحد مسکونی باید در سامانه ملی املاک و اسکان کشور منعکس شده باشد. ایجاد و راه‌اندازی «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» به استناد تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م. بر عهده وزارت راه و شهرسازی گذاشته شده است. بر این اساس «این سامانه باید به گونه‌ای طراحی شود که در هر زمان امکان شناسایی بر خط مالکان و ساکنان یا کاربران واحدهای مسکونی، تجاری، خدماتی و اداری و پیگیری نقل و انتقال املاک و مستغلات به صورت رسمی، عادی، و کالتی و غیره را در کلیه نقاط کشور فراهم سازد». مهلت راه‌اندازی این سامانه، شش ماه از تاریخ تصویب ماده ۱۶۹ مکرر در سال ۱۳۹۴ بوده است که بنا به دلایلی، این سامانه هنوز راه‌اندازی نشده است. لذا از آنجایی

که سازمان امور مالیاتی، رأساً اجازه تشخیص خالی بودن املاک را ندارد و برای تشخیص این امر، باید به اطلاعات مندرج در این سامانه استناد کند، می‌توان نتیجه گرفت، عملاً امکان اجرای این قانون در حال حاضر منتفی است.

۴-۱ در هر «سال مالیاتی» در مجموع بیش از ۱۲۰ روز خالی باشد. این

شرط، که می‌توان از آن با «معیار زمانی» تعبیر کرد، از سه موضوع تشکیل یافته:

اولاً در مورد «سال مالیاتی»، این توضیح لازم است که در «مالیات بر درآمد»، سازمان امور مالیاتی کشور، درآمد اشخاص را در بازه‌های زمانی یک ساله معیار محاسبه و اخذ مالیات قرار می‌دهد. انتخاب مبدأ «سال مالیاتی» در برخی از موارد به خود اشخاص واگذار شده است. مثل اشخاص حقوقی که می‌توانند مبدأ سال مالی (سال مالیاتی) شان را منطبق با شرایط خود تعیین کنند. هر چند به طور معمول، سال مالی اشخاص حقوقی نیز منطبق با سال شمسی است. در برخی موارد نیز، تعیین مبدأ سال مالی، در اختیار اشخاص نبوده و قانون مشخص می‌کند که سال مالیِ موذیان باید منطبق با سال شمسی قرار گیرد. مثل اشخاص حقیقی که سال مالی ایشان در مالیات بر درآمد، باید منطبق با سال شمسی باشد. در این ماده، به نظر می‌رسد که تعیین سال مالی منطبق با سال شمسی باشد. چرا که نحوه محاسبه مالیات بر خانه‌های خالی، بر اساس مالیات بر درآمد اجاره املاک است، و این نوع از مالیات بر اساس سال مالی شمسی، محاسبه می‌گردد.

ثانیاً خانه‌های مسکونی باید «در مجموع» بیش از ۱۲۰ روز فاقد ساکن یا کابری باشند.^۱ از عبارت «در مجموع» این گونه فهمیده می‌شود که لازم نیست واحد مسکونی، ۱۲۰ روز پشت سر هم خالی مانده باشد. بلکه اگر در «یک سال مالی» روی هم رفته، ۱۲۰ روز خالی باشند، مشمول این قانون خواهد بود.

ثالثاً توجه به خود شرط ۱۲۰ روز است. این که قانون گذار، ۱۲۰ «روز» را معیار تشخیص خالی بودن قرار داده و نه ۴ ماه را، خود می‌تواند قرینه‌ای بر اثبات این امر باشد



که آنچه معیار زمانی خالی بودن خانه می‌باشد، تعداد روزها، در مجموع «یک سال مالی» است و نه تعداد ماه‌ها. البته این شرط زمانی، برای واحدهای مسکونی نوساز، دوازده ماه و در پروژه‌های انبوه‌سازی پس از هجده ماه از زمان صدور گواهی اتمام عملیات ساختمانی موضوع ماده ۱۰۰ شهرداری خواهد بود.^۱ همچنین در صورتی که ملک مزبور به صورت رسمی به دیگری منتقل شود، مهلت ۱۲۰ روزه مذکور برای مالک جدید نیز محاسبه خواهد شد. نکته حایز اهمیت در این مورد، قید «صورت رسمی» است. پس اگر انتقال مالکیت به طریق غیر رسمی باشد، مهلت ۱۲۰ روزه برای مالک جدید تمدید نخواهد شد.

۵-۱ خانه مسکونی، ساکن یا کاربر نداشته باشد. این شرط بر این مبنا قرار داده شده است که خانه‌های مسکونی، باید مورد استفاده قرار بگیرند. ولو این که حتما استفاده مسکونی هم نداشته باشند.^۲ از تفاوت لفظ بین ساکن و کاربر می‌توان به این نکته پی برد. چه این که ساکن علی‌القاعده به کسی اطلاق می‌شود که از ملک استفاده مسکونی می‌کند ولی کاربر، شخصی است که استفاده غیر مسکونی نماید.

۶-۱ تعیین و مطالبه مالیات تا پایان تیرماه هر سال از جانب سازمان امور مالیاتی صورت پذیرد. به موجب تبصره ۱ ماده ۵۴ مکرر، تشخیص و مطالبه این نوع از مالیات، با دیگر پایه‌های مالیاتی کمی متفاوت است. در سایر موارد، موذیان در مهلت یا زمان مقرر، موظف به تقدیم اظهارنامه هستند. مثل مالیات بر ارث (در مالیات بر دارایی) و مالیات بر درآمد اجاری املاک (در مالیات بر درآمد). ولی در این نوع از مالیات، این سازمان امور مالیاتی است که رأساً مکلف به اعلام مالیات تعلق یافته به مالکین واحدهای مذکور است. و پس از آن است که اشخاص مشمول، مکلفند مالیات مربوطه را در بازه

۱. ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

۲. در نظام حقوقی ایران، این امکان وجود دارد که از خانه‌های مسکونی، استفاده غیر مسکونی هم بتوان نمود. البته شرط استفاده غیر مسکونی، عدم وجود منع قانونی است. پس در مواردی که منع قانونی وجود ندارد، از یک محل مسکونی می‌توان برای امری غیر از سکونت، مثل دفتر وکالت بهره برد.

زمانی یک ماهه بپردازند^۱. لذا به نظر می‌رسد می‌توان از دیگر شرایط شمول این نوع از مالیات را، مطالبه سازمان «در موعد مقرر» در نظر گرفت. و مطالبه خارج از این موعد را باید مطالبه غیر قانونی (غیر مجاز) برشمرد. چرا که تعیین مهلت، دارای مفهوم است و مفهوم عدد با وجود سایر قراین می‌تواند حجت باشد. بر این اساس «سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان تیرماه هر سال، مالیات متعلق به مالکین واحدهای مشمول این ماده را اعلام نماید. اشخاص مشمول، مکلف‌اند مبلغ مذکور را تا یک ماه پس از اعلام سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند»^۲. در صورتی که اشخاص طوعاً (به صورت داوطلبانه) اقدام به پرداخت مالیات خود نکنند، «برگ مطالبه از اشخاص» صادر و همچون سایر موارد، از طریق اجرائیات، مالیات مربوطه مطالبه و اخذ می‌شود. در ادامه همین تبصره، ضمانت اجرای عدم پرداخت به موقع مالیات، تعلق جرایم موضوع ماده ۱۹۰ برای موذیان در نظر گرفته شده است.

ارسال اخطار لازم به مالک واحد مسکونی. به موجب فراز سوم این ماده، «وزارت راه و شهر سازی موظف است با همکاری وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات، یک ماه قبل از اتمام مهلت‌های مذکور [۱۲۰ روز یا دوازده ماه یا هجده ماه] اخطار لازم را به مالک واحد مسکونی یا به کد پستی محل آن ارسال کند». در مورد این که ارسال این اخطار را هم باید جزو شرایط تحقق این مالیات در نظر گرفت یا نه، به نظر کمی ابهام وجود داشته باشد. از سیاق ماده، این گونه به نظر می‌رسد که این اخطار را نباید جزو شروط تحقق مالیات در نظر گرفت. چه این که اخطار در فرازی غیر از فراز صدر ماده که به بیان شرایط تحقق مالیات پرداخته بود، ذکر شده است. از طرف دیگر می‌توان این گونه استدلال کرد که برای حفظ حداکثر حقوق موذیان، نباید این شرط را نادیده گرفت و اعمال آن را نیز در امکان مطالبه مالیات از جانب سازمان امور مالیاتی، موثر دانست.

۱- تبصره یک ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

۲- تبصره یک ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم



۲- نرخ محاسبه مالیات بر خانه‌های مسکونی خالی

چون مالیات متعلق به واحدهای مسکونی خالی، بر مبنای مالیات بر درآمد آنها محاسبه می‌شود (۶ یا ۱۲ یا ۱۸ برابر مالیات متعلق) و این واحدها واقعاً درآمدی ندارند، لذا باید برای آنها یک درآمد فرضی در نظر گرفت (درآمد علی‌الرأس از طریق جدول املاک مشابه). در گام بعدی وقتی درآمد فرضی این املاک مشخص شد، باید «درآمد مشمول مالیات» این املاک را محاسبه کنیم (از طریق فرمول مندرج در ماده ۵۳). و پس از بدست آوردن «درآمد مشمول مالیات»، مالیات متعلق به این املاک را محاسبه می‌کنیم (از طریق اعمال نرخ ماده ۱۰۵ برای اشخاص حقوقی یا ماده ۱۳۱ برای اشخاص حقیقی). این مراحل سه گانه را برای کسانی که با دقت بیشتری مباحث مالیاتی را دنبال می‌کنند، به طور تفصیلی در سه بند، توضیح داده ایم.

۱۰۲

۱-۲ به موجب ماده ۵۴ مکرر ق.م.م. مالکان واحدهای مسکونی خالی باید به این ترتیب، مالیات پرداخت نمایند: در سال اول - معادل شش برابر مالیات متعلقه. در سال دوم - معادل دوازده برابر مالیات متعلقه و در سال سوم به بعد - معادل هجده برابر مالیات متعلقه. البته در مواردی که اشخاص حقیقی یا حقوقی (حتی اشخاص موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه^۱) دارای بیش از پنج خانه خالی باشند، نسبت به کل واحد

۱- ماده ۲۹ برنامه ششم توسعه - دولت مکلف است طی سال اول اجرای قانون برنامه نسبت به راه‌اندازی سامانه ثبت حقوق و مزایا اقدام کند و امکان تجمیع کلیه پرداخت‌ها به مقامات، رؤسا، مدیران کلیه دستگاههای اجرایی شامل قوای سه‌گانه جمهوری اسلامی ایران اعم از وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات و دانشگاهها، شرکتهای دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، بانکها و مؤسسات اعتباری دولتی، شرکتهای بیمه دولتی، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی (در مواردی که آن بنیادها و نهادها از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند)، مؤسسات عمومی، بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی، مجلس شورای اسلامی، شورای نگهبان قانون اساسی، بنیادها و مؤسساتی که زیر نظر ولی فقیه اداره می‌شوند و همچنین دستگاهها و واحدهایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر یا تصریح نام است اعم از اینکه قانون خاص خود را داشته و یا از قوانین و مقررات عام تبعیت نمایند نظیر وزارت جهاد کشاورزی، شرکت ملی نفت ایران، شرکت ملی گاز ایران، شرکت ملی صنایع پتروشیمی ایران، سازمان گسترش نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سازمان بنادر و کشتیرانی جمهوری اسلامی ایران، سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران، سازمان صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران و شرکتهای تابعه آنها، ستاد

ها، دو برابر این ضرایب، اعمال خواهد شد^۱. اما مسئله اینجاست که این «مالیات متعلقه» را باید چگونه محاسبه کرد؟ چرا که این واحدهای مسکونی خالی واقعاً درآمدی نداشته اند. پس ابتدا باید از روش «علی الرأس»^۲ یک درآمد فرضی برای آنها بدست آورد. به موجب ماده ۵۴ ق.م.م. که برای تعیین درآمد علی الرأس اجاره املاک وضع شده است «در مورد ماده ۵۴ مکرر این قانون، میزان اجاره بها بر اساس جدول املاک مشابه تعیین خواهد شد». «جدول املاک مشابه» نوعی تاسیس قانونی در حقوق مالیات‌های مستقیم است که به موجب آن به طور تقریبی مشخص می‌شود، «ارزش اجاری» هر ملک چقدر است. این جداول هر سال از سوی سازمان امور مالیاتی تنظیم و به ادارات کل مالیاتی کشور، ارسال می‌شود.

۱۰۳

۲-۲ پس از این که به موجب ماده ۵۴ ق.م.م. و به وسیله «جدول املاک مشابه»، درآمد فرضی (و نه واقعی) واحدهای مسکونی خالی، تعیین شد، حالا باید با استفاده از فرمول ماده ۵۳ ق م م «درآمد مشمول مالیات» این املاک را مشخص کرد. فرق بین درآمد که به آن «درآمد کل» نیز گفته می‌شود با «درآمد مشمول مالیات» در این است که «درآمد کل» درآمدی است که در کل سال بدست آمده و هزینه‌هایی که شخص پرداخته تا بتواند به

→

اجرائی و قرارگاههای سازندگی و اشخاص حقوقی وابسته به آنها را فراهم نماید، به نحوی که میزان ناخالص پرداختی به هر یک از افراد فوق مشخص شود و امکان دسترسی برای نهادهای نظارتی و عموم مردم فراهم شود. وزارت اطلاعات، نیروهای مسلح و سازمان انرژی اتمی ایران از شمول این حکم مستثنی هستند. اجرای این حکم درخصوص بنگاههای اقتصادی متعلق به وزارت اطلاعات، وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح تنها با مصوبه شورای عالی امنیت ملی مجاز خواهد بود.

۱. ذیل ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

۲. در حقوق مالیاتی، فرض بر این است که اشخاص رأساً به سازمان امور مالیاتی مراجعه نموده و درآمد خود را اظهار می‌کنند. به این روش تعیین درآمد روش «خود اظهاری» گویند. ولی در مواردی که اشخاص رأساً به سازمان مراجعه نمی‌کنند یا مواردی که خود اظهاری ایشان مورد قبول سازمان امور مالیاتی نیست، سازمان با اتکاء به اطلاعات مالی که از اشخاص در اختیار دارد، خودش، درآمد مشمول مالیات این اشخاص را تعیین می‌کند. به تعیین «درآمد مشمول مالیات» اشخاص توسط سازمان امور مالیاتی، اصطلاحاً «علی الرأس» گویند.



آن میزان درآمد، دست یابد، از آن کسر نشده است. لذا پس از کسر هزینه‌های قانونی (منظور هزینه‌هایی که قانون آن‌ها را به رسمیت شناخته و سازمان امور مالیاتی موظف است این هزینه‌ها را از موّدی قبول نماید) به «درآمد مشمول مالیات» می‌رسیم. در مقام مقایسه، نسبت «درآمد کل» به «درآمد مشمول مالیات»، شبیه درآمد به سود خالص می‌باشد.

۲-۳ پس از این که «درآمد مشمول مالیات» این املاک بدست آمد، حالا باید با استفاده از نرخ‌های مالیاتی مندرج در مواد ۱۰۵ (برای اشخاص حقوقی) و ۱۳۱ (برای اشخاص حقیقی) مالیات متعلقه را بدست بیاوریم. توضیح این که قانون‌گذار برای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی، دو نرخ متفاوت وضع نموده. لذا اگر «درآمد مشمول مالیات» یک شخص حقیقی و یک شخص حقوقی x ریال باشد، مالیات متعلقه به این اشخاص یکسان نخواهد بود.

نتیجه: زمانی که این مالیات متعلقه به دست آمد، برای اعمال مالیات خانه‌های خالی، حسب مورد آن را ضرب در ۶ یا ۱۲ یا ۱۸ می‌نماییم. در برخی موارد که شخص دارای بیش از ۵ واحد مسکونی خالی باشد نیز آن را حسب مورد، ضرب در ۱۲ یا ۲۴ یا ۳۶ برابر خواهیم کرد.

۳- مبنای محاسبه به ازای هر ماه است

بر این اساس، چنانچه یک واحد مسکونی، با لحاظ شرایط بالا، به عنوان خانه مسکونی خالی تلقی گردید، حالا به ازای هر یک ماهی که خالی باشد، مشمول مالیات مربوطه است. مسئله این جاست که چنانچه برای مثال یک واحد مسکونی تنها ده روز پس از مهلت‌های مذکور (۱۲۰ روز، دوازده ماه، هجده ماه) خالی ماند، مالیاتش چگونه باید محاسبه شود. به نظر می‌رسد، همان طور که در موارد مشابه هم دیده می‌شود (تبصره‌های ۵ و ۶ و ۷ ماده ۵۳ ق.م.م.) در این موارد باید «به نسبت زمان» مربوطه (در اینجا ۱۰ روز) مالیات را محاسبه کنیم. برای نمونه در همین مثال، باید مالیات متعلقه برای یک ماه را محاسبه کنیم و سپس

مالیات متعلقه به نسبت ده روز را تعیین و آن مالیات به دست آمده را ضرب در ۶ یا ۱۲ یا ۱۸ نمایم.

۴- مالیات خانه‌های خالی بدون لحاظ معافیت‌های تبصره ۱۱ ماده ۵۳

محاسبه می‌شود

قانون گذار، در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ به دارندگان واحدهای مسکونی، معافیت مالیاتی ناشی از درآمد اجاره املاک، اعطاء نموده. آنچه مراد قانون گذار در ماده ۵۴ مکرر می‌باشد این است که اشخاصی که در حالت معمولی می‌توانند از معافیت‌های مندرج در تبصره ۱۱ ماده ۵۳ بهره مند بشوند، چنانچه مشمول مالیات بر خانه‌های خالی شوند، دیگر قادر نخواهند بود به این معافیت استناد نمایند. به طور مثال فرض کنید شخصی دارای یک واحد آپارتمان ۱۲۰ در تهران است که این واحد آپارتمان را به اجاره واگذار کرده و از این محل درآمدی کسب می‌نماید. به استناد تبصره ۱۱ ماده ۵۳ این شخص از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره به طور کامل معاف خواهد بود^۱. ولی چنانچه همین واحد مسکونی به استناد «سامانه ملی املاک و اسکان کشور»، به عنوان خانه خالی شناخته شود، مشمول مالیات بر خانه‌های خالی خواهد شد و باید مالیات مربوطه را بپردازد. پس نفع مالکین در این است که، این قبیل املاک خود را ولو با مبلغی اندک، به اجاره واگذار نمایند. چرا که درآمد اجاره‌ای این املاک به طور کامل از پرداخت مالیات معاف هستند. در حالی که اگر همین آپارتمان، به عنوان خانه خالی شناخته شود، باید حداقل شش برابر مالیات متعلقه، پرداخت نماید.^۲

۱. تبصره یازده ماده ۵۳ ق.م.م.ا: «درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه متر مربع و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع زیر بنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد»

۲. البته‌ای قبیل مالکین می‌توانند از ظرفیت تبصره ۱ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم نیز استفاده نمایند. این گونه مدیریت مالیاتی را اجتناب مالیاتی گویند که در مقابل فرار مالیاتی دسته بندی می‌شوند.



۵- اضافه شدن یک استعمال جدید به سایر مواردی که برای انتقال اسناد

قطعی نیاز بود

به موجب فراز آخر تبصره یک ماده ۵۴ مکرر ق.م.م. «پس از لازم الاجرا شدن این ماده، دفاتر اسناد رسمی موظفند پس از دریافت گواهی پرداخت مالیات موضوع این ماده، سند انتقال قطعی را ثبت نمایند». به نظر می‌رسد که برای ایجاد تکلیفی به این مهمی، نیاز بود تا قانون‌گذار با جزییات و دقت بیشتری به آن می‌پرداخت. چه اینکه الان مشخص نیست مرجع استعمال این گواهی دقیقاً کجاست؟ یا اینکه آیا این استعمال در مورد همه املاک مسکونی باید صورت پذیرد یا فقط املاکی که نام آنها در سامانه ملی املاک و اسکان کشور به عنوان خانه خالی به ثبت رسیده. و مهم تر از همه این که ضمانت اجرای عدم انجام این تکلیف از جانب دفاتر اسناد رسمی چه چیزی خواهد بود.

۱۰۶

۶- سامانه معاملات املاک

بر اساس تبصره ۳ ماده ۵۴ مکرر ق.م.م. وزارت راه و شهرسازی مکلف است ظرف سه ماه از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون (۲۳ دیماه ۹۹)^۱ سامانه معاملات املاک را راه‌اندازی نماید. سامانه املاک باید به گونه‌ای طراحی شود که قابلیت ارزش‌گذاری واحدهای مسکونی به قیمت‌های مذکور [منظور ارزش اجاری موضوع ماده ۵۴ ق.م.م. یا همان جدول املاک مشابه و قیمت‌های ارزش معاملاتی موضوع ماده ۶۴ ق.م.م.] امکان ثبت درخواست متقاضی خرید یا اجاره املاک عرضه شده در آن و ثبت تحقق یا عدم تحقق معامله را داشته باشد». اما سوال این جاست که اساساً این سامانه چه ارتباطی به بحث مالیات بر خانه‌های خالی دارد؟ فرض کنید شخصی مدعی باشد که دلیل خالی ماندن واحد یا واحدهای مسکونی وی، عدم فروش یا اجاره رفتن آنها است. به عبارت دیگر این

۱. این قانون در ۷ دیماه ۱۳۹۹ در روزنامه رسمی کشور منتشر گردیده. چون در خود قانون زمان و موعد مشخصی برای اجرایی شدن آن در نظر گرفته نشده، می‌بایست ماده ۲ قانون مدنی را در مورد زمان لازم الاجرا شدن این قانون معیار قرار داد و ۱۵ روز پس از انتشار آن در روزنامه رسمی را زمان لازم الاجرا شدن آن در نظر گرفت. بر این اساس ۲۳ دیماه ۱۳۹۹ زمان لازم الاجرا شدن این قانون می‌باشد.

شخص اظهار دارد: من قصد فروش یا اجاره املاک مسکونی را داشتم، ولی به دلیل نبود مشتری، این امکان برای من فراهم نشد. و چون این مسئله، امری خارج از اختیار من بوده، سازمان امور مالیاتی حق مطالبه مالیات از من را نخواهد داشت. امری که واقعا محتمل است. به خصوص در نوسان‌های شدید بازار مسکن در ایران که در دوران رکود، گاهی ماه‌ها زمان لازم است تا یک واحد مسکونی به فروش یا اجاره رود. قانون گذار، برای سد باب این نزاع، راه حلی را در نظر گرفته است. بدین صورت که اعلام داشته، هرکس که قصد فروش یا اجاره واحد مسکونی خود را دارد، باید از طریق «سامانه معاملات املاک» این کار را انجام دهد. در غیر این صورت، عذر عدم فروش یا عدم اجاره املاک وی پذیرفته نخواهد شد و این شخص، مشمول مالیات بر خانه‌های خالی می‌گردد. به علاوه، چنانچه شخصی فروش یا اجاره واحد مسکونی خود را از طریق «سامانه معاملات املاک» صورت دهد، اما «بیش از دو بار از اجاره یا فروش ملک خود به قیمت‌های مذکور [قیمت املاک مشابه یا ارزش معاملاتی] خود داری کند، واحد مذکور از زمانی که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور به عنوان خانه خالی شناسایی شده است، حسب مورد مشمول مالیات موضوع این ماده» قرار خواهد گرفت^۱. فرض اخیر برای جلوگیری از دور زدن قانون است. به طوری که این امکان فراهم نباشد که اشخاص از معافیت «سامانه معاملات املاک» استفاده کنند ولی عملاً از فروش یا اجاره خانه خالی شان، خود داری نمایند.

این مکانیزم که فروش یا اجاره خانه خالی باید از طریق «سامانه معاملات املاک» باشد در نگاه اول بسیار هوشمندانه به نظر می‌رسد. منتهی، این که قیمت فروش یا اجاره در سامانه معاملات املاک، باید یا بر اساس ماده ۵۴ ق.م.م. (جدول املاک مشابه در اجاره املاک) باشد یا ماده ۶۴ ق.م.م. (ارزش معاملاتی املاک در فروش) دو ایراد اساسی دارد:

۱. تبصره ۳ ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم



اولاً: سامانه معاملات املاک، عملاً به معنی ایجاد مکانیزم «تعیین دستوری قیمت ها» است. چرا که جدول ماده ۵۴ و ۶۴ ق.م.م. توسط دولت (سازمان امور مالیاتی) تعیین می شود و نه اشخاص. و تاریخ اقتصادی ایران مملو است از فجایع های که با تعیین دستوری قیمت ها رقم زده اند.^۱

ثانیاً: شاید با مسامحه و اغماض بتوان از تعیین دستوری قیمت های «اجاری» املاک، رد شد، اما به راستی تعیین قیمت فروش بر اساس قیمت معاملاتی املاک (ارزش معاملاتی)، چگونه توجیه پذیر و اساساً قابل تصور است. توضیح این که ارزش معاملاتی املاک موضوع ماده ۶۴ ق.م.م. که بر اساس تبصره ۳ ماده ۵۴ مکرر ق.م.م. باید برای فروش املاک مسکونی در «سامانه معاملات» به کار گرفته شود، قیمتی است که نه بر اساس ارزش واقعی املاک، بلکه بر اساس درصد بسیار ناچیزی از ارزش واقعی آنها (مثلاً پنج یا ده درصد) تعیین می گردد و تنها هدف تعیین آن ایجاد یک معیار برای مطالبه برخی حقوق دولتی است. برای مثال ملکی که ارزش واقعی آن یک میلیارد تومان است، ارزش معاملاتی آن حدود بیست میلیون تومان برآورد خواهد شد. برآستی چرا اشخاص باید املاک خود را به چنین قیمت هایی در سامانه معاملات برای فروش عرضه نمایند؟ و چنانچه از دو بار از فروش املاک خود با این قیمت اجتناب نمایند، ملک شان مشمول مالیات بر خانه های خالی گردد؟ لذا به نظر می رسد که قانون گذار در استفاده از ماده ۶۴ ق.م.م. برای ارزش گذاری قیمت املاکی که برای فروش در سامانه معاملات ثبت می شوند، دچار اشتباه گردیده است.

۸- معافیت املاک موقوفه

وقف، یکی از عقود معین در قانون مدنی ایران است. به موجب عقد وقف، شخصی مالش را (در اینجا املاک مسکونی) برای عده مشخص (مثلاً دانشجویان دانشگاه تهران) یا هدف معین (مثلاً تهیه دارو برای بیماران خاص) از ملکیت خود خارج نموده و در مالکیت

۱. نزدیک ترین و شاید فاجعه بارترین آنها شاید چیزی است که در جامعه ما به «ارز جهانی» معروف شده است.

موقوفه، قرار می‌دهد. در عقد وقف مرسوم است که واقف، محل مصرف منافع وقف را مشخص می‌نماید. در مواردی که مال موقوفه منزل مسکونی باشد، ولی واقف تعیین کرده باشد که این واحدها نه برای اجاره دادن بلکه برای مثال جهت اسکان اشخاص معین (مثلاً زوج‌های جوان) در نظر گرفته شده است، عملاً امکان اجاره دادن آنها از جانب متولی وجود نخواهد داشت. در این موارد و به شرط استعلام از سازمان اوقاف و امور خیریه، امکان اخذ مالیات خانه‌های خالی از آنها وجود نخواهد داشت.

بخش دوم - سامانه ملی املاک و اسکان کشور^۱

(تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م.)

۱۰۹

«سامانه ملی املاک و اسکان کشور» یک پایگاه اطلاعاتی جامع است که امکان شناسایی «املاک تحت تملک و محل اقامت یا بهره برداری اشخاص حقیقی و حقوقی^۲» را در سراسر کشور فراهم می‌سازد. به عبارت ساده تر این سامانه مشخص می‌کند که «هر ملکی» در سراسر کشور، در مالکیت یا بهره برداری چه کسی است. مسلماً ایجاد و بهره برداری از چنین سامانه ای، برای همه افراد بسیار مفید است. مهم ترین فایده آن ایجاد «شفافیت» در بخش املاک کشور است. امری که نبود آن سبب سوء استفاده‌های فراوان می‌شود. اما برآستی، رسیدن به چنین هدفی، یعنی ایجاد سامانه مذکور، چگونه میسر است؟ طراحان این قانون مدعی هستند که نبود قانون مناسب، مانع رسیدن به چنین هدفی است. در حالی که اولاً پیش از این، تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر نیز دقیقاً با همین موضوع و در سال ۱۳۹۴ به تصویب رسیده بود. یعنی از سال ۱۳۹۴ (زمان تصویب ماده ۱۶۹ مکرر) این مقرر

۱. یکی از نکات قابل تأمل در این قانون این است که، نام این سامانه به دو شکل آورده شده. در بندهای ابتدایی تبصره هشت از سامانه «ملی» املاک و اسکان کشور نام برده شده است و در بندهای دیگر، از جمله در بند یازده از سامانه املاک و اسکان کشور استفاده گردیده. شاید تفاوت مهم به نظر نرسد. و گفته شود که در نهایت مراد و منظور قانون گذار فهمیده می‌شود. اما نکته در این جاست که قانونی که حتی نام تاسیس حقوقی خود را نیز با دقت به کار نمی‌برد، چگونه می‌تواند مدعی دقت در مسایل پیچیده دیگر باشد؟

در نظام حقوقی ما وجود داشته است. ثانیاً حتی پیش از تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر نیز، طرح دیگری با نام «کاداستر» در سازمان ثبت احوال و اسناد کشور در حال راه‌اندازی و اجرا بود که مهم‌ترین هدف آن طرح نیز، دست‌یابی به یک پایگاه اطلاعاتی جامع در خصوص املاک کشور است. طرحی که علیرغم زحمات و هزینه‌های زیاد، هنوز هم اثری از آن نیست و حتی چشم‌اندازی از راه‌اندازی آن هم وجود ندارد. پس به نظر می‌رسد که رسیدن به یک پایگاه اطلاعاتی جامع و مانع در مورد املاک کشور، بیشتر از قانون، به «اراده حاکمیتی» نیازمند است. به هر روی در حال حاضر تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م. به نظام حقوقی ایران وارد شده و هدف آن به جمع‌آوری اطلاعات لازم و کافی برای راه‌اندازی «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» است. در این تبصره ی ۱۱ بندی، سعی شده است تا اطلاعات مربوطه از خود موذیان جمع‌آوری شود و برای این امر ضمانت اجراها یا تشویق‌هایی هم در نظر گرفته شده. پیش از ورود به تحلیل حقوقی این تبصره، ذکر این نکته نیز حایز اهمیت است که ذات و ماهیت این قبیل «پایگاه‌های اطلاعاتی» این‌گونه است که اطلاعات آن‌ها باید صد در صد کامل باشد تا بتوان از این پایگاه‌ها بهره‌برد. در غیر این صورت، حتی اگر یک درصد اطلاعات این پایگاه‌ها ناقص باشد، امکان راه‌اندازی و استفاده از آنها وجود نخواهد داشت. چه اینکه در طرح کاداستر، مسئولین سازمان ثبت اعلام داشته‌اند که اطلاعات مربوط به بیش از هشتاد درصد املاک کشور، جمع‌آوری شده. و فقط اطلاعات املاک تحت کنترل نهادهای عمومی و دولتی، هنوز تکمیل نشده است. و به دلیل همان مقدار اطلاعات اندک باقی مانده، امکان راه‌اندازی طرح وجود ندارد. در «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» نیز همین ملاحظه وجود دارد. به همین خاطر است که قانون‌گذار تکلیف کرده، حتی املاک تحت کنترل اشخاص موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه که همگی از اشخاص حقوقی عمومی دولتی هستند و حتی فراتر از آن، «واحدهای مسکونی دارای جهات امنیتی»^۱ نیز (با رعایت دستورالعمل

مخصوص) باید اطلاعات شان را اختیار سامانه قرار دهند. در ادامه، احکام مختلف این تبصره را به صورت موضوعی بررسی می‌نماییم.

۱- متولی راه‌اندازی سامانه ملی املاک و اسکان کشور، وزارت راه و

شهرسازی است

همان‌طور که پیش از این در تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م. نیز آمده بود، متولی راه‌اندازی این سامانه وزارت راه و شهرسازی است به همین دلیل «وزیر راه و شهرسازی موظف است در سال اول اجرای این تبصره هر دو ماه یک بار گزارش اجرای آن را به کمیسیون‌های اقتصادی و عمران مجلس ارائه نماید»^۱. در ضمن مجلس شورا برای این که اراده جدی خود را در اجرای این قانون نشان دهد، برای عدم راه‌اندازی به موقع این سامانه از جانب وزارت راه، ضمانت اجرای کیفری در نظر گرفته و اعلام داشته «معاون یا مدیران مربوطه در وزارت راه و شهرسازی، سازمان امور مالیاتی و دیگر کارکنان دستگاه‌های اجرایی که از اجرای این تبصره [تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر] استنکاف نمایند، به انفعال موقت درجه شش موضوع قانون مجازات اسلامی محکوم می‌شوند»^۲ سواى از اینکه آیا مجازات کیفری، سبب ارتقاء کیفیت خدمت رسانی در دستگاه‌های دولتی می‌شود یا نه، سوال اساسی اینجاست که چرا شخص وزیر راه و شهرسازی و رییس سازمان امور مالیاتی مشمول این مجازات نبوده و این مجازات برای رده معاونان و پایین تر از آنها وضع گردیده است؟ به هر حال، وزیر راه و شهرسازی مکلف است، دسترسی سازمان امور مالیاتی و سایر دستگاه‌ها را به سامانه ملی املاک و اسکان کشور فراهم سازد^۲.

۲- مالکان واحدهای مسکونی تمام کشور مکلف به خود اظهاری در

خصوص املاک تحت تملک خود هستند

قانون‌گذار به دلیل این که از ناتوانی دولت در جمع‌آوری اطلاعات املاک کشور آگاه است، این بار دست به ابتکاری نو زده و مالکین املاک را مکلف به ثبت اطلاعات

۱. بند ۱۱ تبصره ۸

۲. همان

املاک خود در این سامانه نموده. امری که می‌توان آن را نوعی «خود اظهاری» تعبیر کرد. نکته حایز اهمیت اینکه هرچند مالیات بر خانه‌های خالی، از املاک واقع در شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت اخذ می‌شود اما، تکلیف به خود اظهاری در همه نقاط کشور، حتی در شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و حتی در روستاهای کشور نیز وجود دارد. و برای این امر نیز ضمانت اجراهایی در نظر گرفته شده است. از جمله این که «واحد‌های مسکونی واقع در شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاهای کشور که ... در سامانه ملی املاک و اسکان کشور ثبت نشده باشند در حکم خانه‌های خالی تلقی می‌شود»^۱. مجازات این ترک فعل نیز پرداخت جریمه‌ای «معادل بیست درصد مالیات سال اول موضوع ماده ۵۴ مکرر است»^۲. اما ضمانت اجرای مربوط به واحد‌های اظهار نشده در شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت بسیار سنگین تر است. بر این اساس «واحد‌های مسکونی واقع در شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت که ... در سامانه ملی املاک و اسکان کشور ثبت نشده باشد، در حکم خانه خالی موضوع ماده ۵۴ مکرر محسوب و مشمول مالیات مربوطه می‌شوند»^۳. لذا همان طور که مشاهده می‌شود، صرف اظهار نکردن واحد مسکونی، سبب قرار گرفتن تحت شمول این قانون را دارد.

شایان ذکر است، تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر، سامانه ملی املاک و اسکان کشور را پایگاه اطلاعاتی می‌داند که دارای اطلاعات کاملی در خصوص تمام انواع املاک اعم از واحد‌های مسکونی، تجاری، خدماتی و اداری است در حالی که در تبصره ۸ تنها مالکین واحد‌های مسکونی را ملزم به خود اظهاری در خصوص واحد تحت تملک خود نموده است. یعنی هرچند موضوع تبصره های ۷ و ۸ و ماده ۱۶۹ مکرر هر دو «سامانه ملی املاک و اسکان» است ولی دامنه شمول تبصره ۷ بسیار وسیع تر از تبصره ۸ است.

۱. بند ۵ تبصره ۸

۲. بند ۵ تبصره ۸

۳. بند ۵ تبصره ۸

۳- تعیین محل اقامت خانوار، توسط سرپرستان خانوار

یکی دیگر از تکالیف ایجاد شده برای شهروندان این است که تمامی سرپرستان خانوار (ولو خانوارهای تک نفره) مکلف اند، اقامتگاه اصلی خانوار را از هر نوعی که باشد (ملکی یا استیجاری یا رایگان) در سامانه املاک و اسکان کشور ثبت نمایند. این تکلیف چیزی غیر از تکلیف مالکین به ثبت املاک تحت تملک خود است. در مورد قبل مالکین موظف بودند، املاک مسکونی تحت تملک خود را در سامانه ثبت نمایند. اما در اینجا قانون اشخاص را مکلف کرده که «محل اقامت» خود را مشخص کنند. این تکلیف به نوعی مکمل، تکلیف بند قبلاست. و مشخص می کند که هر خانواری از نظر اسکان در چه وضعیتی به سر می برد. بر این اساس، هر خانواری می تواند علاوه بر «اقامتگاه اصلی» یک «اقامتگاه فرعی» هم داشته باشد. به این نحو که «هر خانوار می تواند یکی از واحدهای تحت تملک خود را در شهری غیر از شهر محل اقامتگاه اصلی، به عنوان اقامتگاه فرعی ثبت نماید» و «در صورتی که اقامتگاه اصلی خانوار، تحت تملک یکی از اعضای خانواده باشد، خانوار مذکور می تواند حداکثر یک واحد دیگر از واحدهای تحت تملک خود را در همان شهر محل اقامتگاه اصلی به عنوان اقامتگاه فرعی ثبت نماید»^۱. البته در موارد استثنایی، اشخاص می توانند علاوه بر «اقامتگاه اصلی» و «اقامتگاه فرعی» یک اقامتگاه سومی نیز در اختیار داشته باشند. به موجب بند ۳ تبصره ۸ «دانشجویان، طلاب، دانش آموزان، شاغلان و مبتلایان به بیماری های خاص در صورت اقامت در شهری غیر از اقامتگاه اصلی و فرعی خانوار، تنها با ارائه اسناد مثبتّه از جمله گواهی پرداخت حق بیمه برای شاغلان و گواهی اشتغال به تحصیل، امکان ثبت یک واحد مسکونی دیگر» را نیز خواهند داشت.

از آنجایی که تکلیف قانونی بدون ضمانت اجرای حقوقی، به سان یک تکلیف اخلاقی می ماند تا تکلیف قانونی، لذا در این جا نیز قانون گذار برای عدم ثبت اطلاعات راجع به «اقامتگاه اصلی» ضمانت اجراهای متعددی را در نظر گرفته است. تکرر و تنوع این

ضمانت اجراها که دستگاه‌های اجرایی متعددی را درگیر خود می‌نماید، این تردید را به وجود می‌آورد که چگونه می‌توان به عملکرد این همه دستگاه اجرایی، نظارت موثر داشت؟ به هر روی، این ضمانت اجراها عبارتند از:

الف «پس از پایان مهلت خوداظهاری موضوع تبصره ۱ این ماده، دستگاه‌های اجرائی مکلف‌اند خدمات خود از قبیل افتتاح حساب بانکی و صدور دسته چک، خدمات ناشی از اعمال سیاست‌های حمایتی، یارانه‌ای و کمک معیشتی، تعویض پلاک خودرو، فروش انشعاب آب، برق، تلفن و گاز طبیعی، ارسال اسناد و مدارک مانند گواهینامه رانندگی، گذرنامه، مدارک خودرو، اختاریه، ابلاغیه، ثبت نام مدارس در منطقه محل اقامت، استحقاق دریافت خوابگاه دانشجویی و امثال آن را صرفاً با اخذ کد ملی و بر اساس کد پستی یا شرح نشانی یکتای درج شده مربوط به اقامتگاه اصلی آنان در سامانه املاک و اسکان کشور ارائه کنند»^۱

ب «حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از لازم الاجراء شدن این تبصره، کلیه ارائه دهندگان خدمات عمومی از قبیل آب و فاضلاب، برق، گاز و تلفن مکلفند قبوض مصرفی را بر اساس اطلاعات مندرج در سامانه املاک و اسکان کشور، مطابق با کدپستی یا نشانی یکتا و به نام مالک یا بهره بردار صادر نمایند»^۲

پ «وزارت نیرو مکلف است تعرفه برق شمارشگر (کتور) هایی که ساکنان آن‌ها در سامانه املاک و اسکان کشور، خوداظهاری نکرده‌اند را با بالاترین پلکان قیمتی محاسبه نماید»^۳

ت «کلیه دستگاه‌های اجرائی و خدمت رسان مکلف‌اند محل اقامت اشخاص حقیقی را با روشی که توسط کارگروه تعامل پذیری دولت الکترونیکی مرکز ملی فضای مجازی با استفاده از پایگاه اطلاعات مکان اقامت اشخاص حقیقی سازمان ثبت احوال کشور و سامانه

۱. بند ۷ تبصره ۸

۲. بند ۷ تبصره ۸

۳. بند ۸ تبصره ۸

املاک و اسکان کشور تعیین می‌شود، استعلام نمایند و اخذ هر گونه اطلاعات مشابه از اشخاص، تخلف محسوب و متخلف به مراجع انتظامی مربوطه معرفی می‌شود. تبادل اطلاعات موضوع این ماده بین دستگاه‌های اجرائی، رایگان است»^۱

در پایان این بند خاطر نشان می‌گردد، به منظور امکان کنترل و مدیریت اطلاعات مربوط به «خانوار» به موجب بند ۲ تبصره ۸ مقرر گردیده، وزارت کار تعاون، کار و رفاه اجتماعی مکلف به راه‌اندازی «سامانه خانوار» کشور است: «وزیر تعاون، کار و رفاه اجتماعی مکلف است آیین نامه اجرائی مربوط به تعیین و شناسایی خانوار اعم از مشمولین و غیرمشمولین دریافت یارانه و اتباع خارجی را ظرف مدت دو ماه پس از لازم الاجراء شدن این تبصره، با همکاری وزارتخانه‌های کشور و امور خارجه تدوین نماید و به تصویب هیأت وزیران برساند. وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی مکلف است اطلاعات مربوط به خانوارهای کشور را در اختیار وزارت راه و شهر سازی قرار دهد»

۴- تطبیق اطلاعات اظهار شده توسط مالکین و بهره برداران

یکی از مکانیزم‌های جالب در نظر گرفته شده توسط این قانون این است که، در خصوص هر واحد مسکونی دو حالت در نظر گرفته شده است. اول: واحد مسکونی در تصرف خود مالک است. چه به عنوان اقامتگاه اصلی و چه به عنوان اقامتگاه فرعی. دوم: واحد مسکونی در تصرف شخصی غیر از مالک است. چه مستاجر و چه بهره بردار رایگان. جالب است که در هر دو حالت «مالکین واحدهای مسکونی مکلف اند اقامت اعلام شده توسط خود یا بهره برداران واحد مسکونی در سامانه مذکور را تایید کنند. در غیر این صورت [عدم تایید] واحدهای مذکور در حکم خانه‌های خالی تلقی شده و حسب مورد مشمول مالیات موضوع ماده ۵۴ مکرر یا جریمه مربوطه [در مورد شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت] می‌شوند»^۲

۱. بند ۹ تبصره ۸

۲. بند ۵ تبصره ۸



در حالت اول واضح است که مالک، واحد مسکونی خود را به عنوان مالکیت در سامانه ملی املاک و اسکان کشور به ثبت رسانده است. ولی در حالت دوم چون ملک در تصرف مالک نیست، باید شخصی که ملک در تصرف وی قرار دارد نیز، آن را در سامانه مذکور به عنوان محل اقامتگاه اصلی یا فرعی خود اظهار نماید. نکته اساسی اینجاست که به موجب «سامانه» اطلاعات ارایه شده توسط مالک و بهره بردار به صورت متناظر قرار گرفته و باهم راستی آزمایی می شوند. یعنی مالک در مورد ملکی که ادعا دارد در تصرف بهره بردار است، باید اطلاعات همان بهره برداری را ثبت نماید که در طرف مقابل، بهره بردار نیز، مدعی تصرف همان ملک است. تطبیق اطلاعات دو طرف این معادله (مالک- بهره بردار) بر عهده سامانه است. ضمانت اجرای املاکی که به درستی اظهار نشده‌اند نیز قرار گرفتن در لیست خانه‌های خالی و شمول مالیات مربوطه نسبت به آنها است.

ایرادی که قابل طرح است این که مالک واحد مسکونی واگذار شده به دیگری، مسئولیت و تکلیف بیشتری را برای خود متصور است. در حالی که بهره بردار، در قبال عدم اظهار محل اقامتگاه خود در سامانه، چندان خود را در معرض تهدید و ریسک نمی بیند. و لذا ممکن است مالک، ملک مزبور را در سامانه به ثبت رسانده باشد ولی بهره بردار از ثبت محل تصرف خود در سامانه خود داری نماید. در این صورت بند ۵ تبصره ۸ به مالک اجازه می‌هد «در صورت عدم اعلام بهره بردار یا ساکن، مالک با ارایه اسناد مثبته از شمول این مالیات خارج شود»

۵- اجاره دادن واحد مسکونی به شخصی که اقامتگاه اصلی دیگری در سامانه برای او تعریف شده است، ممنوع است

به موجب فراز آخر بند ۵ تبصره ۸ «در صورتی که مالک بخواهد واحد مسکونی خود را به فردی که اقامتگاه اصلی دیگری در سامانه برای او تعریف شده است اجاره بدهد، واحد مسکونی مزبور در حکم خانه خالی موضوع ماده ۵۴ مکرر تلقی می‌شود». حکم این بند کمی عجیب به نظر می‌رسد. همان طور که در بند ۲ تبصره ۸ مقرر گردید، هر خانواری می‌تواند غیر از «اقامتگاه اصلی» یک «اقامتگاه فرعی» نیز داشته باشد. پس صرف این که

شخصی دارای اقامتگاه اصلی است نمی تواند مانع از اجاره دادن واحد مسکونی به این شخص باشد. شاید مشارالیه قصد دارد تا واحد مسکونی مذکور را برای «اقامتگاه فرعی» خود اجاره کند. لذا به نظر می رسد که حکم مندرج در این فراز، کمی ابهام دارد.

۶- تغییر محل اقامت یا خرید و فروش واحد تحت تملک نیاز به ثبت در

سامانه دارد

به موجب بند ۶ تبصره ۸، این تغییرات باید ظرف مهلت یک ماه از تاریخ وقوع، در سامانه به ثبت برسند. «در غیر این صورت به ازای هر ماه تاخیر، واحد مسکونی جدید، مشمول جریمه‌ای معادل مالیات سال اول ماده ۵۴ مکرر می گردد»

۷- اطلاعات موجود در سامانه، حق مالکیت برای اشخاص ایجاد

نمی نماید

یکی از مشکلاتی که از قبل از اجرای این قانون می توان آن را پیش بینی کرد و خوشبختانه از نظر قانون گذار نیز دور نمانده است، همین بحث اثباتی در خصوص مالکیت اشخاص نسبت به املاک است. این که اطلاعات موجود در سامانه می تواند دلیل مالکیت باشد یا همچنان اثبات مالکیت نسبت به املاک به موجب سند رسمی خواهد بود، معضلی است که به نظام حقوقی ما اضافه می گردد. در هر حال با صراحت موجود در این قسمت از تبصره، نباید زیاد به این مباحث دامن زد.

۸- مرجع رسیدگی به اختلافات فی مابین مودیان و سازمان امور مالیاتی

همان هیات حل اختلاف ماده ۲۴۴ است

فرض کنید اشخاصی نسبت به این که واحد مسکونی ایشان به موجب سامانه ملی املاک و اسکان کشور، جزو خانه‌های خالی شناخته شده است، اعتراض داشته باشد. هر چند در اینجا اعتراض به یک امر موضوعی است و نه حکمی اما به هر منشاء اختلاف شده و باید حل گردد. مرجع اعتراض به این تشخیص نادرست، هیات حل اختلاف موضوع ماده ۲۴۴ ق.م.م. مستقیم است. هر چند به اعتقاد برخی از اساتید، «هیات حل اختلاف مالیاتی هنگامی به رسیدگی نسبت به اعتراض مودی مالیاتی اقدام می نماید که مقررات



مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ ق.م.م. مورد اجراء گذاشته شود^۱ اما به نظر می‌رسد که در مورد این نوع از مالیات، با عنایت به نص صریح بند ۱۰ تبصره ۸ مراحل مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ حذف شده و پرونده مستقیماً جهت حل اختلاف به هیات ارجاع خواهد گردید. در مورد این قبیل رسیدگی‌ها «نماینده وزارت راه و شهرسازی مکلف است مستندات سامانه املاک و اسکان کشور را در جلسه هیات حل اختلاف ارایه نماید»^۲. بهتر بود در مورد تکلیف وزارت راه و شهرسازی نسبت به ارائه مستندات، ضمانت اجرای خاصی در نظر گرفته می‌شد. که اگر به عنوان مثال وزارت راه از ارایه این مستندات استنکاف کرد یا در مهلت مقرر این مستندات را ارایه نکرد، تکلیف هیات رسیدگی کننده چگونه خواهد بود؟

۹- گزارشگری مردمی در مورد کشف فساد

بند ۱۱ تبصره ۸ مقرر داشته اگر شخصی نسبت به معرفی خانه‌های خالی که از دید سازمان امور مالیاتی دور مانده اقدام نماید، جایزه‌ای حداکثر به میزان ۵ درصد مالیات متعلقه به وی پرداخت خواهد شد. نام آن را هم «گزارشگری مردمی» قرار داده اند. این بند را می‌توان از مصادیق «سوت زنی» دانست. البته به نظر می‌رسد با توجه به عدم شفافیت موجود در نظام حقوقی و مالی کشور، چندان صلاح نباشد که شهروندان را به انجام چنین اعمالی تشویق نمود. چرا که احتمال بروز اشتباهات یا غرض ورزی‌های مختلف وجود خواهد داشت. البته این «گزارشگری مردمی» به طور خیلی کلی در بند ۱۱ ذکر شده و اجرای آن به تصویب آئین نامه اجرایی که توسط وزیر راه و شهرسازی^۳ با همکاری وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و ارتباطات و فناوری اطلاعات تهیه می‌شود، موکول شده است.

۱. آئین دادرسی مالیاتی، پاره دوم - میرمحسن، طاهری طاری - موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش -

ص ۴۳

۲. بند ۱۰ تبصره ۸

۳. یکی از بی دقتی‌های عجیب قانون گذار در این مقرره این است که در موارد متعدد، تکالیف تهیه آئین نامه را به «وزیر» واگذار نموده است. در حالی که در نظام حقوق عمومی، وزارت خانه است که مخاطب این گونه تکالیف قرار می‌گیرد و نه شخص وزیر.

نتیجه گیری

مالیات می تواند به مثابه یک ابزار در دست قانون گذار، رفتار شهروندان را تغییر یا جهت دهد. به شرط آنکه خود این ابزار، درست و دقیق طراحی شده باشد. «مالیات بر خانه های خالی» قادر خواهد بود هزینه سوداگری در بازار مسکن را آنچنان بالا ببرد که دیگر احتکار یا دلال بازی در این بازار سودی نداشته باشد و از این راه تنها «تولید کننده» و «مصرف کننده» واقعی وارد این بازار شوند. پیش شرط این موفقیت، راه اندازی و استفاده دقیق از «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» است و تا این سامانه راه اندازی نشود، امکان اخذ مالیات از خانه های خالی وجود نخواهد داشت. لذا برای موفقیت در اجرای این قانون، باید اهتمام خاصی در به ثمر نشستن «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» مبذول داشت.

منابع

۱. کیانوش، رضایی یزدی، نظام حقوقی مالیات ها در ایران، موسسه حقوقی دادبانان دانا
۲. میر محسن، طاهری تازی، آئین دادرسی مالیاتی، پاره دوم، موسسه مطالعات و پژوهش های حقوقی شهردانش