

# بخشنامه راجع به فصل اول باب سوم ق.م.م (مالیات بر درآمد

## املاک)

شماره: 13530

تاریخ: 1384/7/27

نظر به برخی ابهامات موجود در فصل مالیات بر درآمد املاک که گویا سبب اعمال رویه‌های مختلفی نسبت به پرونده‌های مالیاتی گردیده و به منظور ایجاد هماهنگی بین تمامی واحدهای تابعه و کاهش اختلافات بین مودیان محترم و سازمان متبوع نکات زیر را یادآوری و مقرر میدارد ماموران و مراجع مالیاتی در رسیدگیهای خود حسب مورد مطابق مفاد این بخشنامه عمل نمایند:

1. راجع به ماده 53 و تبصره آن الف) در مورد اجاره املاک مورد وقف و حبس:

در این خصوص بدو لازم است ماموران مالیاتی نسبت به مفاهیم وقف و حبس آشنائی کامل داشته باشند. طبق ماده 40 قانون مدنی حق انتفاع عبارت از حقی است که به موجب آن شخص میتواند از مالی که عین آن ملک دیگری است یا مالک خاصی ندارد، استفاده کند. حق انتفاع بمعنی خاص را حبس نیز می‌گویند. عبارت دیگر وقتی حق انتفاع مال متعلق به شخصی و عین مال متعلق به شخصی یا نهادی دیگر است، گفته می‌شود که آن مال مورد حبس است. خصوصیت حق انتفاع مجانی بودن آن است، به همین دلیل چون بهره بردار به صورت مجانی از مال بهره‌مند گردد، حسب مورد مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی شناخته می‌شود. حسب استنباط از احکام فصل دوم از باب دوم قانون مدنی حق انتفاع با در نظر گرفتن مفهوم حبس، بر پنج قسم است که شامل حبس مطلق، حبس موید، عمری، رقبی و سکنی می‌باشد. برابر ماده 44 قانون مدنی، در صورتیکه مالک برای حق انتفاع مدنی تعیین نکرده باشد، حبس مطلق (تا فوت مالک) خواهد بود. حبس موید مانند وقف است که تا عین باقی است، منافع آن متعلق به منتفع خواهد بود. طبق ماده 55 قانون مدنی، وقت عبارت است از "حبس عین مال و تسبیل منافع آن". طبق ماده 41 قانون مدنی "عمری حق انتفاعی است که به موجب عقدی از طرف مالک برای شخص به مدت عمر خود یا عمر منتفع و یا عمر شخص ثالثی برقرار شده باشد". طبق ماده 42 قانون مدنی "رقبی حق انتفاعی است که از طرف مالک برای مدت معینی برقرار می‌گردد". طبق ماده 43 قانون مدنی "اگر حق انتفاع عبارت از سکونت در مسکن باشد، سکنی یا حق سکنی نامیده می‌شود و یا حق ممکن است به طریق عمری یا بطریق رقبی برقرار شود". ضمن توصیه به یکپارگی ماموران و مسئولین امور مالیاتی به مطالعه دقیق مواد 29 تا 108 قانون مدنی برای آشنائی بیشتر با حقوق مربوط به املاک، موارد ذیل را متذکر می‌گردد.

الف-1. منظور از اجاره دست اول املاک مورد وقف مذکور در متن ماده 53 قانون مالیاتهای مستقیم عبارت از آن است که ملک مورد وقف توسط متولی یا مسئول قانونی موقوفه به اجاره گذاشته شود که در این صورت اگر موضوع وقف خاص باشد، مال الاجاره عیناً برابر صدر ماده 53 مشمول مالیات خواهد بود و در صورتیکه موضوع وقف عام بوده و ضمناً از مصادیق بندهای «الف» و «ح» ماده 139 قانون مالیاتهای مستقیم نباشد نیز بهمان طریق مشمول مالیات شناخته خواهد شد.

الف-2. منظور از اجاره دست اول املاک مورد حبس مذکور در متن ماده 53 آن است که ملک وسیله صاحب حق (حق انتفاع) به اجاره واگذار شود، در این گونه موارد عین ملک متعلق به دیگری است و در نتیجه هزینه استهلاک ظاهراً به مالک عین تحمیل می‌شود. مع هذا به دلیل حکم صریح مندرج در ماده 53، در اجاره دست اول املاک مورد حبس نیز میبایستی در احتساب درآمد مشمول مالیات معادل بیست و پنج درصد مال الاجاره از کل مال الاجاره مزبور کسر گردد.

الف-3. 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 ماده 53 مشمول مالیات خواهد بود. با این تفاوت که در احتساب درآمد مشمول مالیات، مال الاجاره پرداختی بابت عرصه وفق تبصره 7 ماده 53 از مال الاجاره دریافتی کسر خواهد شد.

الف-4. توجه شود که منظور از حکم ماده 53 در خصوص اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس آن نیست که اجاره

دست دوم این گونه املاک مشمول مالیات نبوده یا مشمول قاعده خاصی می‌باشد ، بلکه اگر مستاجرین آن املاک نیز عین مستاجر را به دیگری واگذار و مبلغی بیش از مال الاجاره دریافت نمایند مابه‌التفاوت برابر قسمت اخیر ماده 53 مشمول مالیات خواهد بود .

الف-5. در موارد حبس (وقف یا انواع دیگر واگذاری حق انتفاع) چنانچه موقوف علیهم یا دیگر صاحبان حق انتفاع خود مستقیماً از ملک استفاده نمایند ، نسبت به ارزش سالانه منافع ملک حسب مورد طبق مواد 123 و 126 قانون مالیاتهای مستقیم مستقیم مشمول تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات خواهند بود ، اما در مواردیکه مالک با انتقال عین ، منافع ملک را به صورت عمری یا رقبی برای خود حفظ می‌نماید ، اگر از ملک شخصاً بهره‌برداری کند ، چون در حقیقت نفع خاصی از سوی دیگران عاید او نشده ، مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشد .

ب) در مورد املاکی که از طرف غیر مالک به اجاره واگذار می‌شود:

طبق نص صریح قسمت اخیر ماده 53 هرگاه موجر مالک نباشد ، درآمد مشمول مالیات وی عبارتست از مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره ، بنابر این باید توجه داشت که در این قبیل موارد تقویم مال الاجاره توسط ماموران یا ملاک قرار دادن ارزش اجاری تقویمی توسط کمیسیون تقویم املاک منتفی است و ادارات امور مالیاتی مکلفند مبالغ واقعی دریافتی و پرداختی را براساس تحقیقات لازم (در صورت عدم ارائه اسناد رسمی) مشخص نمایند .

ج) در مورد خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی: طبق قسمت اخیر متن ماده 53 ، حکم این ماده در مورد خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود جاری نخواهد بود . حکم یاد شده در اصل مشعر بر این است که در احتساب درآمدها و هزینه‌های مربوط به خانه‌های سازمانی ، در صورت قبول دفاتر ، اقلام مندرج در دفاتر باید ملاک عمل قرار گیرد و در این صورت استهلاک ملک نیز حسب مورد براساس جدول موضوع ماده 151 قانون مالیاتهای مستقیم منظور خواهد شد .

د) در مورد تبصره 2 ماده 53: طبق این تبصره املاکی که مجاناً در اختیار سازمانها و موسسات موضوع ماده 2 این قانون قرار می‌گیرد غیر اجاری تلقی می‌شود . حکم تبصره مورد بحث این توهم را ایجاد نموده است که واگذاری املاک به طور مجانی به سایرین اجاری تلقی خواهد شد . در این باره یادآور می‌شود که در وهله اول باید اصل را بر آن قرار داد که کسی ملک خود را مجاناً در اختیار غیر نمی‌گذارد و با این ترتیب بایستی در بادی امر آنرا اجاری تلقی و در مقام مطالبه مالیات بر آمد ، اما با وجود این اگر در موارد استثنائی حسب اقرار طرفین (صاحب ملک و شخص منتفع) و یا براساس اطلاعات و مدارک متقن معلوم گردید که واگذاری به صورت مجانی بوده ، در آن صورت موضوع از حیطه مالیات بر درآمد املاک خارج و بعنوان واگذاری حق انتفاع مشمول فصل مالیات بر درآمد اتفاقی (ماده 123) بوده و مالیات بابت منفعت ملک به ساکن ملک (به لحاظ استفاده مجانی) تعلق خواهد گرفت .

ه) در مورد مالیات تکلیفی موضوع تبصره 9 ماده 53: 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 25% آن به نرخ ماده 131 محاسبه و با تسهیم مالیات سالانه ، مالیات نسبت به مدت مزبور را تعیین و بعنوان مالیات علی‌الحساب از مال الاجاره پرداختی کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند و اگر موجر نیز شخص حقوقی باشد ، مستاجر مربوط بایستی در هر بار 3/4 مال الاجاره پرداختی را محاسبه و بیست و پنج درصد (نرخ موضوع ماده 105) آن را بعنوان مالیات علی‌الحساب 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 آن را به موجر تسلیم کند .

و) در مورد تبصره 10 ماده 53: این تبصره متضمن دو نکته مبهم می‌باشد ، یکی راجع به موعد پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی و دیگری چگونگی اقدام در مورد خریدارانی است که مجدداً به لحاظ فقدان سند رسمی ملک را با تنظیم مبیعه نامه عادی منتقل می‌نمایند . در خصوص موعد پرداخت مالیات توسط شرکت سازنده مسکن ، چنانچه با توجه به محل وقوع ملک و عرف محل ، معامله املاک به صورت عادی در آن محل رایج باشد ، شرکت مکلف است وفق ماده 80 قانون مالیاتهای مستقیم ظرف سی روز با تسلیم اظهارنامه مالیات متعلق را بپردازد (تبصره ماده 110 رافع این تکلیف خاص نمی‌باشد) و اگر مسکن مورد انتقال واجد وصف فوق نباشد ، بایستی هماهنگ با قواعد کلی ماده 187 که مشعر بر ضرورت پرداخت مالیات قبل از انتقال

می‌باشد ، 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 10 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 این گونه واحدهای مسکونی نیز که مبادرت به انتقال ملک با سند عادی به دیگری می‌نمایند ، مادام که سند رسمی بابت هر واحد تنظیم نشده باشد ، بهمان ترتیب فوق‌الذکر و با همان شرایط رفتار خواهد شد . ضمناً 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 11 ماده 53: به موجب رای شماره 615 هیات عمومی دیوان عدالت اداری ، موضوع بخشنامه شماره 88/746/ مورخ 1390/1/15 این بند بخشنامه خلاف قانون و خارج از حدود و اختیارات بوده و ابطال شده است .

2- راجع به تبصره 2 ماده 54: طبق این تبصره از ابتدای سال 1382 ارزش اجاری املاک باید توسط کمیسیون تقویم املاک براساس هر متر مربع تعیین گردد . توجه داشته باشند که این تبصره صرفاً جنبه جایگزینی تبصره 1 ماده 54 از ابتدای سال 1382 را دارا است . ب این معنی که فقط در شرایط عدم دسترسی به سند اجاره رسمی و نیز در موارد واگذاری ملک به صورت رهن تصرف میتوان ارزش تقویمی کمیسیون مزبور را ملاک عمل قرار داد . علاوه بر آن در خصوص تبصره مزبور پاسخ به چند مسئله دیگر ضروری است . الف) با عنایت به متن ماده 54 اگر بعداً اسناد و مدارک مثبت به دست آید که معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که ماخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته ، مالیات مابه‌التفاوت طبق مقررات قابل قبول مطالبه خواهد بود .

ب) چنانچه مودی نسبت به مال‌الاجاره تقویمی که ماخذ مطالبه مالیات قرار گرفته ، معترض باشد ، اعتراض او قابل رسیدگی به مراجع ذیربط می‌باشد .

ج) اشخاص موضوع تبصره 9 ماده 53 در کسر مالیاتهای تکلیفی فقط باید مبلغ پرداختی خود بابت مال‌الاجاره را ماخذ قرار دهند و مال‌الاجاره تقویمی کمیسیون موضوع ماده 64 در این باره ملاک عمل نخواهد بود . همچنین اگر ملک به صورت رهن تصرف (بدون دریافت مال‌الاجاره) واگذار شده باشد ، کسر و پرداخت مالیات بتبع عدم پرداخت مال‌الاجاره منتفی می‌باشد .  
د) اگر موجر یا مستاجر موسسات و شرکتهای دولتی و یا شهرداریها باشند ، قرارداد منعقد بابت اجاره ملک از لحاظ مالیاتی در حکم سند اجاره رسمی بوده و مال‌الاجاره مندرج در آن قرارداد ملاک عمل خواهد بود .  
3- راجع به ماده 55:

الف) با توجه به صراحت این ماده پرداختی مودی اعم از آنکه به موجب سند رسمی صورت گیرد و یا قرارداد عادی ، مورد قبول بوده و مبالغ مندرج در همین مدارک به شرط احراز واقعیت قابل کسر از مال‌الاجاره دریافتی خواهد بود . اما درباره ملک واگذاری متعلق به خود مودی ، در صورت عدم ارائه سند رسمی ، ارزش تقویمی وفق تبصره 2 ماده 54 ماخذ محاسبه قرار خواهد گرفت .

ب) حکم ماده 55 به هیچ وجه املاک غیر مسکونی را شامل نمی‌شود . اما چنانچه خانه یا آپارتمان 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 .  
4- راجع به ماده 57:

الف) درآمد مندرج در این ماده هر نوع درآمد اعم از مشمول یا غیر مشمول مالیات را شامل می‌شود . بنابر این مالک ملک استیجاری چنانچه از منابعی مانند کشاورزی یا از محل واگذاری املاک مشمول تبصره 11 ماده 53 این قانون نیز کسب درآمد نماید ، نمیتواند از معافیت موضوع 57 برخوردار شود ، مگر آنکه درآمدهای حاصله کمتر از حد معافیت موضوع ماده 84 باشد که در این صورت مقررات تبصره 2 ماده 57 در حق او اعمال خواهد شد .

ب) چون در ماده 57 مودی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده ، مودی 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 بنماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده ، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی میباشند . ضمناً در

مواردی که مودی نیاز به اخذ گواهی انجام معامله داشته باشد ، نیاستی صدور آنرا موکول به اخذ تائیدیه از اداره امور مالیاتی محل سکونت او بنمایند .

5- راجع به حق واگذاری محل موضوع ماده 59:

الف) طبق نص صریح ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم دریافتی مالک یا صاحب حق بابت حق واگذاری محل مشمول مالیات می باشد ، بنا بر این در مواردی که بابت واگذاری محل کسب و کار یا تجارت وجهی دریافت نمی شود ، باید موضوع واگذاری دقیقاً 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 ، از لحاظ مالیاتی نیز بایستی موضوع را پذیرفت و در نتیجه مالیاتی مورد مطالبه نمی باشد و یا 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 این صورت نیز مطالبه مالیات منتفی خواهد بود .

ب) بر خلاف تصور برخی ماموران مالیاتی منظور از (موقعیت تجاری) مذکور در تبصره 2 ماده 59 آن نیست که زمینهای واقع در منطقه تجاری در صورت انتقال مشمول مالیات حق واگذاری محل بشود . لذا متذکر می گردد مادام که ملک به صورت 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 کار کسب و تجارت ، مبدا مرور زمان مالیاتی تاریخ تنظیم سند رسمی و در صورت عدم تنظیم سند رسمی - سی روز پس از تاریخ تحویل و تصرف توسط انتقال گیرنده می باشد .

6- راجع به ماده 63: 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 به صورت معوض باشد ، انتقال دهنده ملک برابر ماده 59 مشمول مالیات خواهد بود و اگر به طور بلاعوض باشد ، انتقال گیرنده مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی طبق مقررات فصل ششم باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم شناخته می شود . یادآوری می نماید که قید مال الصلح تقریباً بی ارزش (مانند یک سیر نبات یا یک سیر نمک که بنا به شیوه های مرسوم به منظور تکمیل ارکان معامله در اسناد قید می شود) در اسناد به منزله پرداخت عوض نبوده و این گونه عقود بعنوان بلاعوض تلقی خواهد شد و نکته قابل توجه دیگر در این خصوص آنکه ، انتقال ملک به بانکها صرفاً به منظور اخذ تسهیلات بانکی در اجرای مقررات قانون عملیات بانکی بدون ربا نیاستی موجب تعلق مالیات مضاعف گردد . لذا در مواردیکه ضمن معامله بین طرفین ، بانک نیز بقصد اعطاء تسهیلات وارد معامله شده و به جای 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 .

7- راجع به ماده 74: به طور کلی طبق ماده 22 قانون ثبت اسناد و املاک مصوب 1310 (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 این که از مالک رسمی ارثاً به او رسیده باشد ، مالک خواهد شناخت . با توجه به ماده 22 مزبور و نیز با عنایت به ماده 47 قانونیاد 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 به شرح فوق الذکر دارای رسمیت بوده و گرنه واگذاری به غیر بدون تنظیم سند رسمی از حیث مالیاتی جنبه اجاره خواهد داشت . با وجود این بنا به نص صریح ماده 74 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 سایر املاک وفق مواد 22 و 47 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 229 قانون مالیاتهای مستقیم قابل رسیدگی در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی خواهد بود .

8- راجع به ماده 77: این بند به موجب رای شماره 455 مورخ 1388/7/5 هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده است .

9- راجع به ماده 78: مهمترین حقوق ملکی مذکور در ماده 78 شامل (حق ارتفاق به ملک غیر) (با توجه به مواد 93 تا 108

قانون مدنی)، بهره مالکانه معادن (با رعایت مقررات موضوعه مربوط به آن) و حق رضایت مالک دریافتی در موارد حق واگذاری محل توسط مستاجر به غیر می‌باشد. دریافتی واگذارنده بابت هر یک از حقوق مزبور مشمول مالیات به نرخ دو درصد وفق ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود (توجه شود که نرخ 5% مذکور در ماده 59 منحصراً نسبت به ارزش معاملاتی ملک قابل اعمال است که در صورت انتقال قطعی ملک مصداق می‌یابد).

10- تذکرات لازم راجع به اجرای حکم تبصره 1 ماده 80 مرتبط با ماده 187:

الف) ادارات امور مالیاتی موظفند در موارد تقاضای صدور گواهی انجام معامله سریعاً نسبت به موضوع اقدام و از اعمال زائد و سختگیریهایی بی‌مورد و اجبار به مودیان برای ارائه مدارک غیر ضروری جداً خودداری نمایند. در مورد املاکی که وضعیت آن به لحاظ اقدامات قبلی و یا سوابق و اطلاعیه‌های مضبوط در پرونده روشن است، به خصوص در مورد املاک مسکونی که خود مالک در آن سکونت دارد، نبایستی به عذر بازدید مجدد و تحقیقات محلی صدور گواهی را به تعویق اندازند. بلکه اگر معضل خاصی در میان نباشد، باید ظرف 72-48 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 اندازه‌گیری 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 قرار داده پس از بررسی و وصول مطالبات احتمالی فوراً نتیجه را به واحد نخست اعلام دارند.

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

ج) توجه داشته باشند که حسب مقررات ماده 187 وصول بدهیهای مالیاتی مودی مربوط به مورد معامله برای صدور گواهی جهت معامله همان مورد کافی خواهد بود و در این صورت 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 موقوف به تسویه حساب دیگران بنمایند، فی‌المثل چنانچه حق واگذاری یک باب مغازه چند بار به صورت عادی منتقل شده و اکنون موجر قصد تنظیم سند رسمی معامله با آخرین خریدار را دارد، نمیتوان 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 به طور مستند تعهد پرداخت مالیاتها را نموده باشند.

ه) در مورد صدور وقفنامه، استعلام دفاتر اسناد رسمی و صدور گواهی وفق ماده 187 بلحاظ ضرورت اخذ بدهیهای احتمالی گذشته مربوط به ملک مورد وقف لازم است، اما تنظیم سند وقف اعم از آنکه موضوع وقف عام یا خاص باشد، به هیچ وجه مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشد.

و) صدور گواهی انجام معامله در خصوص تمامی املاک اعم از آنکه متعلق به اشخاص حقیقی یا حقوقی عمومی دولتی و غیر دولتی و یا وقفی و غیر آن باشد ضروری است. منتهی در صورتی که بسبب این تعلقات معافیت مالیاتی مطرح باشد، گواهی مذکور طبعاً بدون اخذ مالیات صادر خواهد 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 می‌گردد که اگر ملک مورد بحث در شهر یا 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 عهده‌دار بوده و موظف است با وصول مالیات مربوط به معامله گواهی یاد شده را صادر و رونوشت آنرا طی اطلاعیه‌ای حسب مورد به ضمیمه تصویر قبض پرداخت مالیات به اداره امور

مالیاتی رسیدگیکننده به پرونده عملکرد شخص حقوقی و یا اداره امور مالیاتی اقامتگاه شخص حقوقی جهت ضبط در پرونده اصلی ارسال دارد. ضمناً در موارد فک رهن موضوع تقاضا و صدور گواهی انجام معامله منتفی است. صدور گواهی موضوع ماده 187 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 گرد<sup>1</sup>

[1]

ز) سازمان ملی زمین و مسکن نیز (که مورد سؤال برخی واحدها بوده) مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال املاک و حسب مورد سایر درآمدهای احتمالی ناشی از املاک می‌باشد، اما در مورد اشخاص موضوع ماده 2 قانون مالیاتهای مستقیم باید توجه داشت که انتقال املاک و حق واگذاری محل و اجاره املاک جزء فعالیت‌های اقتصادی موضوع تبصره 2 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 و واگذاری برابر مقررات ماده 77 خواهند بود. در این خصوص متذکر می‌گردد که مفاد تبصره 2 ماده 139 دایر بر معطوف نمودن احکام تبصره 2 ماده 2 به درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع آن ماده بمعنی معافیت مالیات بر درآمد املاک همه اشخاص موضوع ماده 139 نمی‌باشد. بلکه معافیت احتمالی هر یک را صرفاً در قالب احکام همان ماده (139) بایستی جستجو نمود.

ح) در مواردی که ملک توأم با حق واگذاری محل به طور قطعی انتقال می‌یابد، اگر طبق مدارک مستدل ارزش حق واگذاری محل به صورت منفک بین طرفین معامله مشخص گردیده و قرین واقعیت باشد، مالیات نقل و انتقال قطعی به ماخذ ارزش معاملاتی و مالیات حق واگذاری محل به ماخذ دریافتی طبق ماده 59 محاسبه و وصول و در صورتیکه بهای «عرصه و اعیان» و حق واگذاری محل تفکیک نشده و ثمن معامله به طور 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 برآورد نموده آنگاه چنانچه مبلغ دریافتی از خریدار بیش از مبلغ برآورد مذکور باشد، مابه‌التفاوت 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 به ترتیب بهای هر یک ماخذ مالیات واگذارنده آن قرار خواهد گرفت. توجه: آن بخش از مفاد بخشنامه‌هایی که به مناسبت اصلاحیه مصوب 1380/11/27 از ابتدای سال 1381 تاکنون بابت فصل مالیات بر درآمد املاک صادر گردیده و مغایر با مفاد این بخشنامه می‌باشد، 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 بخشنامه‌ها و دستورالعملها و همچنین آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی صادره لغایت سال 1380 حسب مورد لازم‌الرعايه خواهد بود.

غلامرضا حیدری کردزنگنه