

دوره نهم - سال اول

شماره چاپ: ۲۶۸

تاریخ چاپ: ۱۳۹۱/۹/۱

شماره ثبت: ۱۶۵

اظهار نظر کارشناسی درباره:

«لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن»

۴. ارزیابی امکان الحاق مالیات بر عایدی

سرمایه به لایحه

کد موضوعی: ۲۲۰

شماره مسلسل: ۱-۱۲۷۸۶

مردادماه ۱۳۹۲

به نام خدا

فهرست مطالب

چکیده	۱
مقدمه	۱
۱. مفهوم مالیات بر عایدی سرمایه و الگوهای آن	۳
۲. ملاحظات اساسی در طراحی نظام مالیات بر عایدی سرمایه	۵
۳. تجربه سایر کشورها در اجرای مالیات بر عایدی سرمایه	۸
۴. مالیات بر عایدی سرمایه با تأکید بر بخش املاک و مسکن	۱۲
۵. ارزیابی مواد پیشنهادی برای مالیات بر عایدی سرمایه	۱۴
جمع‌بندی و نتیجه‌گیری	۲۹
منابع و مأخذ	۲۹



اظهارنظر کارشناسی درباره:

«لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن»

۴. ارزیابی امکان الحاق مالیات بر عایدی سرمایه به لایحه

چکیده

هدف از این گزارش ارزیابی امکان وضع مالیات بر عایدی سرمایه در اقتصاد ایران است. نتایج مطالعه حاکی از آن است که نظام مالیات بر عایدی سرمایه باید درخصوص چند موضوع تعیین تکلیف کند:

۱. تعریف درآمد مشمول مالیات و حذف اثر تورم از آن و لحاظ استهلاك در آن؛
 ۲. تمایز قائل شدن میان انگیزه‌های سوداگرانه، سرمایه‌ای و مصرفی و هدفگذاری برای کنترل مقاصد سوداگرانه؛
 ۳. تبعیض قائل نشدن میان اشخاص حقیقی و حقوقی در پرداخت مالیات بر عایدی سرمایه؛
 ۴. حذف انواع مالیات بر نقل و انتقال یا علی‌الحساب کردن آنها.
- شاید مهم‌ترین مانع اجرای مالیات بر عایدی سرمایه در ایران نداشتن ارزش روز و استناد به ارزش معاملاتی است. پیشنهاد این گزارش برای رفع مشکل مذکور آن است که همسو با استانداردهای طرح جامع مالیاتی خوداظهاری مبنای تعیین پایه مالیات باشد و در صورتی که مبلغ اظهار شده کمتر از ۸۰ درصد متوسط ارزش معاملات مشابه ثبت شده در بانک نقل و انتقال املاک در دوره مورد نظر باشد، متوسط ارزش معاملات مشابه ثبت شده، مناط اعتبار خواهد بود.

مقدمه

در تاریخ ۱۳۹۱/۸/۱ «لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن» تقدیم مجلس شورای اسلامی شد. یکی از دغدغه‌های مندرج در مواد مختلف این لایحه ساماندهی معاملات سوداگرانه در بازار مسکن است. برای مثال در ماده (۷) لایحه پیش‌بینی شده است که اگر شخصی در یک سال بیش از دو معامله انجام داد، از معامله سوم به بعد به‌ازای هر معامله اضافی ۵ درصد به نرخ مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک اضافه می‌شود و حداکثر آن در معامله یازدهم

به ۵۰ درصد ارزش معاملاتی ملک می‌رسد.

همچنین، در ماده (۹) لایحه پیش‌بینی شده است که ارزش معاملاتی املاک متناسب با ارزش روز آنها تعیین گردد. اثر مستقیم این کار آن است که مالیات مربوط به معاملات املاک را افزایش می‌دهد و علاوه بر ایجاد درآمد برای دولت، موجب افزایش هزینه مبادله املاک می‌گردد و انگیزه سوداگران را کاهش می‌دهد.

علاوه بر این، در ماده (۵) الحاقی لایحه، بر ثروت افراد مالیات وضع شده است به نحوی که اگر ارزش املاک و دارایی‌های فرد از ۲۰ میلیارد ریال در سال فراتر رود، به نرخ دو در هزار مشمول مالیات می‌شود.

این مواد با اینکه با هدف کنترل سوداگری طراحی شده‌اند، نتوانسته‌اند نظر موافق صاحب‌نظران و فعالان اقتصادی را جلب کنند. مهمترین نکته در نقد مواد فوق این است که همگی آنها در راستای وضع مالیات بر ثروت افراد است، نه در جهت اخذ مالیات از عایدی فعالیت‌های سوداگران. لذا چنین مالیات‌هایی پشتوانه علمی قابل دفاعی ندارند و کارکرد آنها افزایش هزینه‌های برخی مبادلات در اقتصاد است.

حال این سؤال مطرح است که پس چه باید کرد؟ آیا نمی‌توان وظیفه‌ای تخصیصی برای مالیات‌ها در نظر گرفت و باید سوداگری در بازار مسکن به حال خود رها شود؟ در ادبیات اقتصادی مالیات‌ستانی چند نکته قابل تأمل است. اول اینکه از ابزار مالیات باید به اندازه خود آن انتظار داشت. مالیات ابزاری است برای تأمین مالی دولت با این قیود که کمترین آثار سوء تخصیصی، بیشترین آثار تثبیتی و بهترین آثار توزیعی را داشته باشد. لذا مالیات ابزار کارآمدی برای کنترل آثار سوء سیاست‌های کلان اقتصادی نیست. مثلاً نمی‌توان با اتخاذ سیاست‌های پولی انبساطی تورمی را دامن زد و انتظار داشت که مالیات با کنترل سوداگری آثار آن را کاملاً خنثی نماید.

دوم اینکه «مالیات بر درآمد» مالیاتی است که «یکبار» بر «سود» ناشی از فعالیت‌های اقتصادی وضع می‌شود. وقتی صحبت از «سود» یا «عملکرد اقتصادی» می‌شود، منظور آن است که باید فعالیتی انجام شود، معاملاتی تحقق یابد، محصولی تولید شود و به فروش برسد، هزینه‌های مربوط به کسب درآمد کسر گردد، آنگاه بر سود باقیمانده مالیات وضع شود. چرا این سود مشمول مالیات می‌شود؟ زیرا برای کسب این سود علاوه بر کالاها و خدمات خصوصی از کالاها و خدمات عمومی استفاده شده است و فعال اقتصادی باید در تأمین مالی این قبیل کالاها و خدمات عمومی مشارکت کند.

علاوه بر این، در تنظیم مالیات باید از اخذ مالیات مضاعف اجتناب شود. یعنی، وقتی کسی با



سود خالص خود (پس از پرداخت مالیات) ملکی خرید، نباید مجدداً بر ملک او که مالیاتش پرداخت شده مجدداً مالیات وضع نمود.

مالیاتی که بتواند:

۱. سود ناشی از فعالیت‌های سوداگرانه را تا حدی کنترل کند،

۲. مالیات بر ثروت و مالیات مضاعف نباشد،

۳. آثار سوء تخصیصی محدودی داشته باشد، «مالیات بر عایدی سرمایه» است. مالیات بر عایدی سرمایه در واقع مالیاتی است که بر ارزش دارایی وضع نمی‌شود، بلکه بر افزایش ارزش دارایی یا همان عایدی دارایی وضع می‌شود. لذا مالیات بر عایدی سرمایه نوعی مالیات بر درآمد است نه مالیات بر ثروت. اگر کسی با خرید و فروش یک ملک در مدتی کوتاه کسب سود کند، سودش مشمول این نوع مالیات می‌شود و لذا انگیزه افراد برای خرید و فروش‌های سریع کنترل می‌شود.

با توجه به پشتوانه علمی و منطق اقتصادی این نوع مالیات پیشنهاد‌های مختلفی برای وضع این نوع مالیات به مرکز پژوهش‌های مجلس رسیده است. یکی از این پیشنهادها مربوط به بررسی پیش‌نویس اولیه لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیمی است که توسط کارشناسان سازمان امور مالیاتی تهیه شده و نمایندگان محترم مجلس شورای اسلامی خواهان ارزیابی کارشناسی آن شده‌اند.

این گزارش با هدف بررسی احکام مالیات بر عایدی سرمایه در پیش‌نویس مذکور به این ترتیب سازماندهی شده است. ابتدا به اجمال مالیات بر عایدی سرمایه و منطق نظری آن معرفی شده است. سپس ملاحظات مختلفی که در طراحی نظام مالیات بر عایدی سرمایه باید در نظر گرفته شود، مورد توجه قرار گرفته است. در قسمت سوم تجربه سایر کشورها در اجرای مالیات بر عایدی سرمایه به اختصار مرور شده است و در قسمت چهارم نکاتی در باب اهمیت مالیات بر عایدی سرمایه در بخش املاک و مسکن بیان گردیده است. در انتها، ضمن بررسی احکام پیش‌نویس مالیات بر عایدی سرمایه، پیشنهادهایی جهت تکمیل آن ارائه شده است.

۱. مفهوم مالیات بر عایدی سرمایه و الگوهای آن

عایدی سرمایه به زبان ساده به سود حاصل از سرمایه اطلاق می‌گردد. سود حاصل از سرمایه به نوعی عبارت است از تفاوت قیمت فروش یک دارایی نسبت به قیمت خرید آن.^۱ ممکن است در

۱. در صورتی که قیمت فروش کمتر از قیمت خرید باشد سرمایه دچار زیان است یا سود آن منفی است.

فاصله زمانی خرید تا فروش سرمایه بخشی از ارزش دارایی مستهلک شده باشد. همچنین ممکن است بخشی از افزایش قیمت دارایی افزایش اسمی و ناشی از افزایش سطح عمومی قیمت‌ها باشد. لذا برای محاسبه عایدی واقعی سرمایه باید تعدیلات مربوط به استهلاک و تورم در آن اعمال شده باشد. در معنای دقیق‌تر و با ملاحظه جریان درآمدی یک دارایی در طول زمان می‌توان برای دارایی‌های مستهلک شدنی عایدی سرمایه را این‌گونه تعریف کرد: تفاوت بین ارزش حال جریان درآمدی مورد انتظار دارایی در زمان فروش دارایی و ارزش حال جریان درآمدی پیش‌بینی شده برای دارایی در زمان خرید دارایی که باید از آن استهلاک سالیانه دارایی در طول دوره نگهداری دارایی کسر شود.

حال این پرسش مطرح می‌شود که چرا باید بر عایدی سرمایه مالیات وضع نمود. حداقل دو موضوع در شکل‌گیری ایده وضع مالیات بر عایدی سرمایه ایفای نقش می‌کند. اول اینکه گاهی فردی ملکی را (اعم از آپارتمان، کارگاه، زمین و باغ) خریداری می‌کند و بعد از مدتی به واسطه توسعه خدمات شهری (نظیر پارک‌ها و مراکز تفریحی، مراکز درمانی، مراکز آموزشی و سیستم حمل‌ونقل عمومی) ارزش ملک افزایش پیدا می‌کند بدون اینکه فرد تلاشی برای آن کرده باشد و بدون اینکه تورم به صورت اسمی قیمت آن را افزایش داده باشد. در این حالت، مالک ارزش مازادی را به دست آورده است که ماحصل توسعه کالاها و خدمات عمومی است که از محل مخارج عمومی دولت ملی یا محلی تأمین مالی شده است. لذا این پرسش قابل طرح است که آیا این فرد نباید هزینه بهره‌مند شدن از کالاهای عمومی را بپردازد و اگر باید چنین پرداختی داشته باشد مبنا و مأخذ آن چه باید باشد. پاسخی که اقتصاددانان به این پرسش‌ها می‌دهند این است که بنا به اصل انتفاع، هر فرد متناسب با انتفاعی که از کالاها و خدمات عمومی کسب می‌کند باید در مخارج آن مشارکت کند. چون انتفاع هر فرد از کالاها و خدمات عمومی ارائه شده در افزایش ارزش ملک او متجلی می‌شود، مأخذ این پرداخت مالیاتی باید افزایش ارزش ملک فرد باشد نه کل ارزش آن.

دوم اینکه گاهی مشاهده می‌شود که افراد از طریق خرید و فروش سریع املاک انتفاعی به دست می‌آورند. مثلاً فردی که در یک بنگاه معاملات ملکی مشغول به کار است از قیمت‌ها اطلاعات کاملی در دست دارد و بر اساس این مزیت خود می‌تواند سودی از محل نقل و انتقال املاک به دست آورد. سؤال این است که آیا این سود نباید مشمول مالیات شود. پاسخ اقتصاددانان این است که هر سودی که در جریان فعالیت‌های اقتصادی کسب می‌شود باید مشمول مالیات بر درآمد شود. عایدی ناشی از افزایش قیمت ملک، از زمان خرید تا زمان فروش ملک، نیز از این قاعده مستثنا نیست.^۱

۱. براساس این قاعده کلی مالیات بر سود شرکت‌ها نیز به نوعی مالیات بر عایدی سرمایه است. لذا مالیات بر عایدی سرمایه از قبل هم وجود داشته است ولی با عناوین دیگر اخذ می‌شود.



بنابراین، از منظر نظریه اقتصادی وضع مالیات بر عایدی سرمایه امری موجه است که می‌تواند در اصلاح تخصیص منابع هم ایفای نقش نماید و تاحدی انگیزه‌های سوداگران را تحت کنترل درآورد. منتها باید توجه داشت که برای اخذ مالیات از عایدی سرمایه نظام‌های مختلفی وجود دارد و هر نظام دارای آثار ویژه‌ای در نظام اقتصادی می‌باشد.

۲. ملاحظات اساسی در طراحی نظام مالیات بر عایدی سرمایه

در طراحی نظام مالیات بر عایدی سرمایه باید در خصوص نحوه مواجهه با تورم و افزایش ارزش اسمی دارایی‌ها، دوره زمانی، تعیین مأخذ مالیات، معافیت‌ها، اشخاص حقیقی و حقوقی و انواع دارایی‌ها تصمیم‌گیری شود. در این بخش به برخی از این ملاحظات اشاره شده است:

۲-۱. عایدی سرمایه و مسئله تورم

باید توجه داشت که مالیات بر عایدی سرمایه ابزاری برای کنترل تورم نیست چراکه افزایش ارزش دارایی که ناشی از رشد سطح عمومی قیمت‌ها باشد افزایشی اسمی است و جزء عایدی سرمایه محسوب نمی‌گردد. در صورتی‌که از افزایش قیمت ملک تورم‌زدایی نشود و از تفاوت قیمت خرید و فروش ملک مالیات اخذ گردد مالیات اخذ شده دیگر مالیات بر درآمد نیست، بلکه مالیات بر ثروت است و توجیه اقتصادی ندارد. به همین دلیل در طراحی نظام مالیات بر عایدی سرمایه حتماً تورم‌زدایی در دستور کار قرار می‌گیرد و از افزایش ارزش دارایی به قیمت‌های واقعی به‌عنوان مأخذ مالیات استفاده می‌شود.

۲-۲. عایدی بلندمدت و کوتاه‌مدت سرمایه

با مطرح شدن بحث تورم و تأثیر آن بر عایدی سرمایه بلافاصله موضوع عایدی بلندمدت و کوتاه‌مدت و اثر تورم بر آنها نیز مطرح می‌شود. چراکه تعریف عایدی سرمایه به‌عنوان پایه مالیاتی بدون در نظر گرفتن طول دوره زمانی و همچنین تورم، همراه با اشکال خواهد بود.

در قوانین برخی از کشورها مالیات فقط به انتقالات یا تشخیص عایدی سرمایه در دوره کوتاه‌مدت (معمولاً یک سال یا کمتر) تعلق می‌گیرد و فروش دارایی در بلندمدت یا معاف است و یا با نرخ کمتری مشمول مالیات بر عایدی سرمایه می‌شود. دلیل این امر آن است که هدف نظام مالیاتی دریافت مالیات از فعالیت‌های سوداگران و کنترل این قبیل فعالیت‌ها و در نهایت حمایت از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت است.

تمایز بین عایدی بلندمدت و کوتاهمدت برای این است که حتی الامکان از فعالیت‌های سفته‌بازانه (عایدی کوتاهمدت) جلوگیری شود و فعالیت‌های سرمایه‌گذاری (عایدی بلندمدت) از نرخ ترجیحی برخوردار شود. به عبارت دیگر معافیت مالیاتی عایدی بلندمدت دارایی‌ها برای تشویق سرمایه‌گذاری بلندمدت صورت می‌گیرد.

لذا در دوره‌های کوتاهمدت تقریباً مسئله تورم و اثر آن بر ارزش دارایی منتفی است و قوانین موجود در این مورد تعدیل خاصی انجام نمی‌دهند ولی در بلندمدت مسئله تورم مطرح است. در کشور استرالیا عایدی کوتاهمدت و بلندمدت به صورت کامل درآمد مشمول مالیات محسوب می‌شوند، اما در این کشور از عایدی دارایی‌هایی که کمتر از یک سال نگهداری می‌شوند، اثر تورمی کسر نمی‌شود. اما برای عایدی‌های بلندمدت اثر تورمی کسر می‌شود.

نکته مهم دیگر این است که معمولاً در برخی از کشورها به منظور جلوگیری از فعالیت‌های سوداگرانه در بخش‌هایی از اقتصاد مالیات بر عایدی سرمایه برای دوره زمانی کوتاهمدت نگهداری دارایی‌ها اخذ می‌شود و در بلندمدت یا دارایی‌ها معاف از مالیات بر عایدی سرمایه‌اند و یا اینکه مالیات عایدی سرمایه در بلندمدت با نرخ بسیار کمتری اخذ می‌شود.

برای تعیین نرخ بهینه مالیات در کوتاهمدت و بلندمدت باید همزمان به دو موضوع امعان نظر داشت. اگر نرخ مالیات بر عایدی سرمایه در کوتاهمدت بیش از بلندمدت باشد انگیزه‌های سوداگرانه کاهش می‌یابد که این برای اقتصاد امری مطلوب تلقی می‌گردد. در عین حال، این کار باعث قفل شدن دارایی می‌شود، به این معنا که مالکان دارایی با هدف بهره‌مند شدن از کاهش نرخ مالیات، فروش آن را تا دوره‌های بعد به تعویق می‌اندازند. این امر باعث به عقب افتادن استفاده از دارایی در سرمایه‌گذاری‌های پربازده‌تر می‌شود. به همین دلیل انتخاب نرخ بهینه مالیات بر عایدی سرمایه برای دوره زمانی کوتاهمدت و بلندمدت ضروری است.

به طور خلاصه، تمایز بین عایدی بلندمدت و کوتاهمدت می‌تواند اولاً بین فعالیت‌های سوداگرانه و فعالیت‌های مولد تمایز قائل شود و ثانیاً به واسطه آن می‌توان عایدی‌های بلندمدت را نسبت به شاخص تورم تعدیل کرد. سرمایه‌گذاران به تفاوت بین نرخ مالیات عایدی بلندمدت و عایدی کوتاهمدت حساس هستند. در نتیجه فروش دارایی سرمایه‌ای را برای برخورداری از مزایای نرخ پایین مالیاتی مرتبط با عایدی بلندمدت به تأخیر می‌اندازند. لذا از این منظر توصیه می‌شود حتی الامکان نرخ مالیاتی بر عایدی کوتاهمدت دارایی از نرخ مالیات بر عایدی بلندمدت دارایی بیشتر باشد. اما تفاوت نباید به قدری باشد که منجر به قفل شدن دارایی در مواردی شود که بازدهی آنها کمتر است.



گاهی برای اجتناب از قفل شدن دارایی و همچنین به حساب آوردن هزینه‌های نگهداری دارایی، درصدی از عایدی سرمایه در بلندمدت مشمول مالیات می‌شود. یعنی اگر عایدی سرمایه یک فرد به قیمت‌های واقعی ۱۰۰ تومان باشد، برای مثال ۷۵ تومان آن مشمول مالیات می‌شود. این ۲۵ تومان بابت هزینه‌های تعمیر و نگهداری که نوعاً قابل محاسبه نیست کسر می‌گردد و اثر ضمنی آن کاهش انگیزه مؤدی برای نگهداری دارایی در یک کاربری خاص است.

۲-۳. عایدی و زیان سرمایه

گاهی اوقات قیمت واقعی فروش دارایی کمتر از قیمت واقعی خرید آن است و گاهی هزینه‌های نگهداری دارایی و هزینه‌های مبادله بیش از عایدی سرمایه است. در این موارد اصطلاحاً صاحب دارایی دچار زیان سرمایه شده است. لذا نظام مالیاتی باید با این موضوع تکلیف خود را روشن کند. آیا زیان سرمایه در یک دارایی را می‌توان با عایدی در یک دارایی دیگر پوشش داد و آیا زیان سرمایه در دوره جاری را می‌توان هزینه سرمایه در دوره آتی به حساب آورد. طبیعی است که پذیرش هریک از این روش‌ها آثار مختلفی در نظام اقتصادی بر جای می‌گذارد.

۲-۴. تفکیک بین انواع دارایی‌های مصرفی و سرمایه‌ای

بسیاری از افراد جامعه هنگام خرید و فروش دارایی قصد کسب منفعت ندارند و صرفاً می‌خواهند واحد مسکونی یا تجاری خود را تبدیل به احسن کنند. در صورتی که از عایدی سرمایه‌ای این قبیل افراد مالیات اخذ شود امکان تبدیل به احسن کردن املاک که نوعاً دارای مقاصد مصرفی می‌باشند، کاهش می‌یابد. لذا مبادلاتی که دارای هدف مصرفی هستند باید از سایر مبادلات تفکیک شوند. برای این منظور در نظام‌های مالیات بر عایدی سرمایه یکی از چند تدبیر زیر به کار گرفته می‌شود:

۱. اعطای یکبار معافیت از عایدی سرمایه در طول زندگی هر فرد،
۲. اعطای معافیت برای ملک مسکونی فرد، فارغ از تعداد دفعات مبادله آن،
۳. اعطای معافیت به ملک مسکونی فرد، مشروط بر آنکه هر سال یا هر چند سال بیش از یکبار مبادله نشود.

در مقابل، اگر خرید و فروش دارایی با هدف سرمایه‌گذاری باشد، باید بین سرمایه‌گذاری مولد و سوداگری تمایز قائل شد. همان‌طور که پیشتر اشاره شد، تمایز بین دوره کوتاه‌مدت و بلندمدت برای کنترل انگیزه‌های سوداگرانه است.

در انتها ذکر سه نکته حائز اهمیت است. اول اینکه مالیات بر عایدی سرمایه باید به‌طور یکسان

برای اشخاص حقیقی و حقوقی اعمال گردد. اگر مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی وضع شود مالیات بر عایدی سرمایه به جزئی از مالیات مذکور تبدیل می‌گردد. همچنین، اگر مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی وضع شود مالیات بر عایدی سرمایه‌ها به جزئی از مالیات‌های پرداختی تبدیل می‌گردد. دوم اینکه با وضع مالیات بر عایدی سرمایه باید انواع مالیات بر نقل و انتقال املاک حذف شود. سوم اینکه این مالیات باید بدون تبعیض بر انواع دارایی اعم از ملک و سهام و ماشین‌آلات وضع گردد. در غیر این صورت، وضع مالیات بر عایدی ملک باعث سوق یافتن منابع به سمت بازار سرمایه می‌شود و بالعکس.

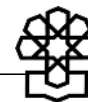
در مجموع می‌توان گفت در طراحی قانونی نظام مالیات بر عایدی سرمایه باید معیارهای زیر رعایت شود:

- حذف آثار تورمی و لحاظ استهلاك در افزایش عایدی سرمایه،
- هدفگیری معاملات سوداگرانه با تمیز قائل شدن میان بلندمدت و کوتاه‌مدت،
- تعریف درآمد مشمول مالیات به نحوی که هزینه‌های تعمیر و نگهداری را از شمول مالیات خارج کند و انگیزه‌های نگهداری دارایی با هدف اجتناب مالیاتی را کاهش دهد،
- تعریف معافیت‌های مالیاتی با هدف ترغیب انگیزه‌های مصرفی و سرمایه‌ای و کاهش انگیزه سوداگرانه،
- وضع مالیات بر عایدی سرمایه بر اشخاص حقیقی و حقوقی،
- حذف انواع مالیات بر نقل و انتقال،
- برخورد یکسان با عایدی انواع دارایی‌های افراد.

۳. تجربه سایر کشورها در اجرای مالیات بر عایدی سرمایه

مطالعه تجربه برخی از کشورها درخصوص اجرای مالیات بر عایدی سرمایه نشان‌دهنده این واقعیت است که در بین کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه برخی از کشورها این نوع از مالیات را در نظام مالیاتی خود در دستور کار داشته‌اند.

در بین کشورهای مختلف، تفاوت‌های قابل توجهی در رابطه با نحوه و همچنین نوع دارایی‌های مشمول مالیات بر عایدی سرمایه، وجود دارد. تفاوت در نرخ‌های مالیاتی و دوره‌های زمانی شمول مالیاتی برای دارایی‌های مختلف نیز با توجه به ساختار و شرایط اقتصادی کشورها قابل توجه است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که تفاوت زیادی بین نرخ‌های مالیاتی مربوط به عایدی سرمایه در کشورها وجود دارد. تفاوت در شرایط اقتصادی کشورها و همچنین ضریب اهمیت تشکیل سرمایه



در این کشورها جزء عوامل مهمی هستند که در تفاوت بین نرخ‌های مالیاتی این نوع از مالیات (مالیات بر عایدی سرمایه) مؤثر است. جدول ۱ تجربه برخی از کشورهای منتخب درخصوص مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص را نشان داده است.^۱

جدول ۱. مقایسه نرخ‌های مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص در برخی از کشورها

کشور	بیشترین نرخ مالیات انفرادی (مالیات بر اشخاص)	مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص		دوره نگهداری
		کوتاه‌مدت	بلندمدت	
استرالیا	۴۸/۵	۴۸/۵ ^(۱)	۴۸/۵ ^(۱)	خیر
بلژیک	۵۶/۷	معاف	معاف	خیر
برزیل	۲۷/۵	۱۵	۱۵	خیر
چین	۴۵	۲۰ ^(۲)	۲۰ ^(۲)	خیر
فرانسه	۵۸/۱	۲۶ ^(۳)	۲۶ ^(۳)	خیر
آلمان	۵۵/۹	۵۵/۹	معاف	بله - ۶ ماه
هند	۳۰	۳۰	۲۰	بله - یک سال
اندونزی	۳۰	۰/۱	۰/۱	خیر
ژاپن	۵۰	۱/۲۵ درصد از قیمت فروش یا ۲۰ درصد عایدی خالص ^(۴)	۱/۲۵ درصد از قیمت فروش یا ۲۰ درصد عایدی خالص ^(۴)	خیر
سنگاپور	۲۸	معاف	معاف	خیر
تایوان	۴۰	معاف	معاف	خیر
کره	۴۰	۲۰ ^(۵)	۲۰ ^(۵)	خیر
انگلیس	۴۰	۴۰ ^(۶)	۴۰ ^(۶)	بله - یک تا ده سال
آمریکا	۳۹/۶	۳۹/۶	۲۰	بله - یک سال

مأخذ: طرح مطالعاتی مالیات بر عایدی سرمایه، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان

امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۸.

(۱) هزینه‌ها معاف هستند.

(۲) سهام در مبادلات معاف هستند.

(۳) معافیت سالیانه ۸/۳۱۵ دلار است.

(۴) براساس قیمت فروش یا ۲۰ درصد خالص کسب ارزش سرمایه تعیین می‌شود.

(۵) سهام در مبادلات عمده معاف است.

(۶) سهام با ارزش کمتر از ۱۱/۲۲۵ دلار معاف است.

۱. مهدی تقوی، باقر درویشی و محمدنبی شهیکی‌تاش، بررسی مالیات بر عایدی سرمایه (CGT)، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره مسلسل ۵۵، زمستان ۱۳۸۸.

مالیات بر عایدی سرمایه به عنوان ابزاری برای کسب درآمد برای تأمین بخشی از مخارج دولت و همچنین تغییر توزیع درآمد به نفع اقشار کم درآمد است، البته در برخی موارد نیز علاوه بر دو ابزار فوق و با توجه به برخی تحولات بخش‌های مختلف اقتصادی، این نوع از مالیات می‌تواند با هدف کنترل عملیات سوداگرانه صورت گیرد.

با توجه به اطلاعات ارائه شده در جدول ۱ می‌توان به اصل کلی در رابطه با جزئیات اجرای مالیات بر عایدی سرمایه پی برد. اولین موضوع این است که در کشورهایی که از این نوع پایه مالیاتی استفاده می‌کنند، غالباً نرخ مالیات بر عایدی سرمایه در حدی کمتر از نرخ مالیات سایر موارد است. به عبارت دیگر این نوع از مالیات در مقایسه با سایر مالیات‌ها از نرخ پایینی برخوردار است.

موضوع دوم این است که در اغلب کشورهای ذکر نام شده در جدول ۱ اجرای سیستم مالیات بر عایدی سرمایه بدون لحاظ تفکیک زمانی عایدی در دوره کوتاه مدت و بلندمدت صورت گرفته است. یعنی اجرای مالیات بر عایدی سرمایه بدون داشتن ملاحظات دوره زمانی نگهداری دارایی بوده است. استرالیا، بلژیک، برزیل، چین، ژاپن و برخی دیگر از کشورها، از این نوع سیستم مالیات بر عایدی سرمایه تبعیت می‌کنند.

این درحالی است که برخی از کشورها (هرچند محدود) مانند آلمان، هند، انگلیس و آمریکا در اجرای سیستم مالیات بر عایدی سرمایه دوره نگهداری دارایی را مد نظر قرار داده و نرخ مالیاتی این نوع از مالیات را براساس دوره زمانی تعیین شده (کوتاه مدت و بلندمدت) تعیین کرده‌اند.

در بین این کشورها (کشورهای لحاظ‌کننده دوره زمانی نگهداری دارایی در اخذ و محاسبه مالیات بر عایدی دارایی) غالباً نرخ این نوع از مالیات برای دوره نگهداری بلندمدت کمتر از دوره زمانی کوتاه مدت است. در برخی موارد نیز مانند کشور آلمان در دوره زمانی بلندمدت عایدی سرمایه از پرداخت مالیات معاف شده است. علاوه بر این در کشورهای مختلف تمایز معنی‌داری بین مفهوم درآمد کسب و کار و عایدی سرمایه در نظر گرفته شده است و همچنین تفاوت معنی‌داری بین ارزش عایدی سرمایه‌ای که مشمول مالیات می‌شود وجود دارد. برای مثال در کشورهایی مانند استرالیا، فرانسه، انگلیس و ایالات متحده ۱۰۰ درصد ارزش عایدی سرمایه مشمول مالیات است و در کشورهایی مانند کانادا و ژاپن به ترتیب ۷۵ و ۵۰ درصد ارزش عایدی سرمایه مشمول مالیات می‌شود.^۱

در اکثر کشورها تمایز معنی‌داری بین مفهوم درآمد کسب و کار و عایدی سرمایه در نظر

۱. مهدی تقوی، باقر درویشی و محمدنبی شهیکی‌تاش، بررسی مالیات بر عایدی سرمایه (CGT)، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره مسلسل ۵۵، زمستان ۱۳۸۸.



گرفته شده است و همچنین در این کشورها تفاوت معنی‌داری بین درصدی از عایدی سرمایه که مشمول مالیات می‌شود وجود دارد. برای نمونه در کشوری مانند استرالیا ۱۰۰ درصد عایدی سرمایه فارغ از اینکه عایدی بلندمدت باشد یا کوتاه‌مدت، مشمول مالیات می‌شود، اما در ژاپن ۱۰۰ درصد عایدی سرمایه همه دارایی‌ها بجز دارایی‌های حقیقی که کمتر از ۵ سال نگهداری شوند و دارایی‌هایی حقیقی کوتاه‌مدت بر مبنای ۱۰ سال که تعریف می‌شوند، مشمول مالیات هستند.

دامنه معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی انتخاب شده برای مالیات بر عایدی سرمایه در بین کشورهای مختلف متفاوت است. در برخی از کشورها اولین ملک افراد که تقاضای مصرفی آنها از پرداخت این نوع از مالیات معاف است.^۱

در فرانسه یک سطح آستانه برای مالیات بر عایدی سرمایه تعریف شده و هر شخص اعم از حقیقی یا حقوقی که بیش از سطح آستانه عایدی کسب کند مشمول مالیات می‌شود. در کشور کانادا حداکثر معافیت برای طول زندگی افراد تعریف شده و افراد نمی‌توانند بیش از سقف تعیین شده از امتیاز معافیت برخوردار باشند.

بحث مهم دیگر مرتبط با این موضوع آن است که در کشورهای مختلف به دلیل تفاوت در نوع دارایی (دارایی مالی یا دارایی حقیقی)، معافیت‌های ارائه شده نیز متفاوت شده است. برای مثال غالب کشورها (فرانسه، کانادا، استرالیا، نیوزلند و...) معافیت‌های گسترده‌ای را برای عایدی ناشی از دارایی‌های مالی در نظر گرفته‌اند، اما در اکثر کشورها (کانادا، آلمان، ژاپن، هلند، آمریکا و...) عایدی ناشی از دارایی‌های حقیقی مشمول مالیات بر عایدی سرمایه شده‌اند.^۲

زمان وضع مالیات نیز نکته قابل توجه دیگری است که در بررسی تجربه اجرای مالیات بر عایدی سرمایه در سایر کشورها مورد نظر بوده است. زمان مرسوم مد نظر در دریافت این نوع از مالیات به زمان نقل و انتقال دارایی بستگی دارد، اما موضوع قابل توجه این است که در برخی از کشورها بدون توجه به این موضوع (حتی بدون اینکه مبادله دارایی صورت گیرد) به سراغ افراد یا شرکت‌های صاحب دارایی رفته و مالیات بر عایدی سرمایه دارایی محاسبه و دریافت می‌شود. برای مثال در مواردی که دولت و یا شهرداری‌ها با ارائه کالاهای عمومی از جمله جاده، بزرگراه، پارک و... باعث افزایش ارزش املاک یا واحدهای مسکونی مستقر در محدوده این کالاهای عمومی شوند، این افزایش قیمت، عادی واقعی سرمایه تلقی شده و از آن مالیات دریافت می‌شود.^۳

1. Stephen Moore and John Silvia, The ABCs of Capital Gains Tax, CATO Institute, 4 October, 1995, Policy Analysis, NO 242.

۲. مهدی تقوی و همکاران، ۱۳۸۸، صص ۱۵۰-۱۵۱.

۳. همان، ص ۱۵۱.

۴. مالیات بر عایدی سرمایه با تأکید بر بخش املاک و مسکن

بخش مسکن یکی از بخش‌های مهم اقتصاد ایران است. این بخش با توجه به ارتباط گسترده‌اش با بخش‌های پایین‌دستی و بالادستی اقتصاد از جایگاه ویژه و منحصر به فردی در بین بخش‌های اقتصاد برخوردار است. توان جذب سرمایه‌گذاری این بخش از اقتصاد و همچنین اشتغال‌زایی آن باعث شده است که این بخش از بخش‌های پیشرو در اقتصاد ایران باشد.

در سال ۱۳۹۰، سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در ساختمان‌های جدید مناطق شهری با افزایش ۲۳/۲ درصدی (به قیمت‌های جاری) نسبت به سال قبل، به ۴۰۳/۶ هزار میلیارد ریال رسید. در این سال میزان سرمایه‌گذاری صورت گرفته در شهر تهران، شهرهای بزرگ و سایر مناطق شهری به ترتیب معادل ۳۲/۹، ۳۰/۹ و ۱۶/۳ درصد افزایش داشته است. این حجم از سرمایه‌گذاری باعث شده است که در سال ۱۳۹۰ تعداد ۵۶۴/۸ هزار واحد مسکونی با زیربنایی معادل ۷۴ میلیون مترمربع توسط بخش خصوصی تکمیل شود که نسبت به سال قبل به ترتیب ۲/۵ و ۴/۲ درصد رشد نشان می‌دهد.^۱

اشتغال بخش مسکن به دو صورت مستقیم و غیرمستقیم است. بخش مستقیم این اشتغال مربوط به فعالان درگیر با خود صنعت ساخت‌وساز است. بخش غیرمستقیم نیز مربوط به فعالیت‌هایی است که بخش ساخت‌وساز و مسکن از محصولات واسطه‌ای یا نهایی آنها استفاده می‌کند. مجموع این دو سطح از اشتغال، سهم اشتغال بخش مسکن و ساختمان را تشکیل می‌دهند. طبق نتایج آمارگیری نیروی کار در سال ۱۳۸۹ شاغلان ۱۰ ساله و بیشتر بخش مسکن معادل ۲,۸۲۰,۳۹۸ نفر بوده است.^۲ ویژگی اشتغال این بخش از اقتصاد این است که در این بخش سهم اشتغال در نقاط مختلف کشور فارغ از روستایی یا شهری بودن آنها حفظ شده است. مثلاً از مجموع حدود ۲,۹۰۰ هزار شاغل در بخش ساختمان، حدود ۱۹۰۰ هزار نفر آن در نقاط شهری و ۹۳۰ هزار نفر آن نیز در نقاط روستایی مشغول به کار هستند.^۳

با توجه به پتانسیل‌های ذکر شده برای بخش مسکن، مراقبت و کنترل سیر تحولات منطقه‌ای در بازار مسکن به دلیل آثار و تبعات اقتصادی آن در بخش‌های مختلف برای دولت از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. به همین دلیل دولت در کشورهای دیگر سعی دارند مجموعه سیاست‌های اقتصادی ام از پولی و مالی را به گونه‌ای تنظیم کنند تا این بخش از آسیب‌های احتمالی در امان باشد.

۱. گزارش خلاصه تحولات اقتصادی کشور سال ۱۳۹۰، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.

۲. نتایج آمارگیری نیروی کار سال ۱۳۸۹، مرکز آمار ایران، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری.

۳. همانطور که تصریح شد کل اشتغال بخش مسکن حدود ۲ میلیون و ۸۰۰ هزار نفر در سال ۱۳۸۹ بوده است. این درحالی است که برخی ادعاهای غیرمستند صورت گرفته حاکی از این است که تنها مسکن مهر توانسته است حدود ۲ میلیون نفر شغل ایجاد کند.



این آسیب‌ها در اقتصاد ایران به دلیل بالا رفتن غیرمنطقی حجم نقدینگی در اقتصاد ایران و به وجود آمدن پدیده‌ای به نام سرمایه‌های سرگردان (علی‌الخصوص در چند سال اخیر) افزایش یافته است. دلیل سرگردان بودن این سرمایه‌ها یا نقدینگی‌ها، نامناسب بودن شرایط اقتصادی بخش‌های مولد اقتصاد و نامساعد بودن فضای کسب‌وکار است.

همه این عوامل (بالا رفتن نقدینگی در کنار غیرمساعد بودن شرایط بخش‌های مولد اقتصادی) باعث شده تا صاحبان نقدینگی منابع خود را به بخش‌های سودآور و غیرمولد تزریق کنند. به عبارت دیگر این گروه لاجرم منابع خود را در سفته‌بازی مسکن، املاک، طلا، ارز و سایر فعالیت‌های غیرمولد به کار گیرند.

در این شرایط دولت باید با اعمال برخی سیاست‌های مالی و پولی اولاً رونق اقتصادی را به بخش‌های مولد اقتصاد برگرداند تا با تلطیف فضای کسب‌وکار در این بخش‌ها، فعالان منفعت بلندمدت اقتصادی خود را در حضور در این بخش‌ها احساس کرده و به ورود برای فعالیت در این بخش‌ها ترغیب شوند. ثانیاً هزینه حضور سرمایه‌های سرگردان را در بخش‌های غیرمولد اقتصاد بالا برد. برای نمونه دولت برای جلوگیری یا محدود کردن فعالیت‌های سوداگرانه در برخی از بخش‌های غیرمولد یا غیرضرور از فعالان این بخش‌ها مالیات دریافت کند.

بخش مسکن و برخی از بخش‌های دیگر نیز در اقتصاد ایران این ویژگی را دارند که در قسمت غیرمولد خود بتوانند نقدینگی سفته‌بازان را جذب کنند. این امر خود آثار سوئی را در بخش‌های مختلف اقتصاد بر جای می‌گذارد. این موضوع در کنار اهمیت و قابلیت‌های اقتصادی بخش حقیقی و مولد مربوط به حوزه مسکن و املاک این ضرورت را تداعی می‌کند که دولت با استفاده از مکانیسم‌های سیاستگذاری خود، از ورود سرمایه‌گذاری‌های غیرمولد در این بخش جلوگیری کند. مالیات بر عایدی سرمایه املاک (مسکن و زمین) از جمله این ابزارهاست.

در این نوع از مالیات، اولین ملک افراد که تقاضای مصرفی آنهاست، از این مالیات معاف است. تولیدکنندگانی که در بازه زمانی معین اقدام به تولید و عرضه واحدهای مسکونی می‌کنند نیز از پرداخت این مالیات معاف هستند. با توجه به اینکه ملک اول هر فرد معاف از پرداخت این مالیات است و همچنین تولیدکنندگان مسکن مشمول این مالیات نیستند، این مالیات تنها تقاضای سوداگرانه را هدف قرار می‌دهد و هزینه این تقاضاها را در بازار زمین و مسکن شهری افزایش می‌دهد. از این رو تأثیری بر هزینه تقاضای مصرفی و سرمایه‌ای مولد ندارد.

۵. ارزیابی مواد پیشنهادی برای مالیات بر عایدی سرمایه

در جریان بررسی لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی، برخی از نمایندگان با ارائه برخی مواد قانونی به‌عنوان مواد قابل الحاق به لایحه تقدیمی از طرف دولت، خواستار گنجانیدن احکامی برای دریافت مالیات بر عایدی سرمایه (CGT) از بخش املاک شدند. در این بخش احکام طرح مذکور نقد و بررسی شده است.

لحاظ کردن ویژگی‌های منحصر به فرد املاک (غیرقابل احتکار و انتقال بودن، غیرهمگن بودن و...) و تفکیک تقاضای سرمایه‌ای، مصرفی و سوداگرانه، در نظر گرفتن نرخ‌های متفاوت برای دوره‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت دارایی، تعدیل ارزش دارایی متناسب با شرایط تورمی، در نظر گرفتن زیان دارایی، در نظر گرفتن مالیات بر درصدی از مجموع عایدات سرمایه‌ای، معاف نمودن مالیات بر عایدی دارایی در صورت به‌کارگیری کل عایدات در امر سرمایه‌گذاری، در نظر داشتن بحث مربوط به قفل شدن دارایی‌ها و همچنین وضع نرخ مالیات منطقی برای این نوع از مالیات و... ازجمله مهمترین نکاتی است که باید در تصمیم‌گیری برای اجرای این نوع از مالیات به آنها توجه شود. ملاک بررسی مواد مذکور همین موضوعات است که در ادامه به آنها اشاره شده است:

۵-۱. تورم

در طرح مذکور عایدی سرمایه به‌صورت مابه‌التفاوت قیمت خرید و فروش به ارزش روز با اعمال تعدیلات تورمی تعریف شده است. بنابراین ملاحظه می‌شود که به بحث تورم به نحو مقتضی توجه شده است و اثر آن از افزایش اسمی قیمت دارایی کسر شده است. معنای دیگر این عبارت آن است که فقط افزایش قیمت واقعی دارایی مشمول این نوع مالیات می‌گردد.

۵-۲. درآمد مشمول مالیات و نحوه لحاظ هزینه‌ها و مخارج سرمایه‌ای

در این طرح صد درصد مابه‌التفاوت قیمت خرید و فروش به‌عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی گردیده است و برای در نظر گرفتن هزینه‌های سرمایه‌ای در تبصره «۵» ماده (۳) پیش‌بینی شده است که «انجام هرگونه سرمایه‌گذاری یا هزینه‌های سرمایه‌ای که موجب تغییرات اساسی در دارایی مورد انتقال می‌گردد از مأخذ مشمول مالیات موضوع این فصل قبل از تعدیلات تورمی قابل کسر می‌باشد». این تبصره که با هدفی درست تنظیم شده دو ایراد قابل توجه دارد: اول اینکه مرجع تشخیص اینکه آیا تغییرات اساسی در دارایی رخ داده یا خیر مشخص نیست (نتیجه این رویکرد می‌تواند منجر به ممیزسالاری شود) و دوم اینکه اندازه هزینه انجام شده برای تغییر دارایی روشن نیست.



لذا بر اساس تجربیات جهانی پیشنهاد می‌شود درصدی از مابه‌التفاوت قیمت خرید و فروش به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی شود و تدبیر جداگانه‌ای برای هزینه‌های سرمایه‌ای و تعمیر و نگهداری دارایی‌ها نشود.^۱

پیشنهاد مشخص این گزارش حذف تبصره «۵» ماده (۱) طرح و مشمول مالیات نمودن ۷۰ درصد از عایدی سرمایه است.

۳-۵. نحوه تعیین ارزش روز املاک

نکته بعدی مربوط به ارزش روز خرید و فروش املاک است که در مفاد تبصره «۳» ماده (۳) به نحوه تعیین آن اشاره شده است. در حال حاضر مأخذ اغلب مالیات‌هایی که بر املاک وضع می‌شود ارزش معاملاتی یا قیمت منطقه‌ای املاک است که حدوداً بالغ بر یک درصد ارزش روز املاک می‌گردد. دلیل اینکه هنوز قیمت منطقه‌ای یا ارزش معاملاتی ملاک عمل است، دشواری تشخیص ارزش روز می‌باشد، البته با شکل گرفتن بانک نقل و انتقال املاک به تدریج قیمت روز قابل شناسایی خواهد شد و می‌توان به اتکال آن مالیات بر عایدی سرمایه را اخذ نمود. با این حال، در کوتاه مدت شناسایی ارزش روز کمی دشوار است. این موضوع به عنوان مهمترین مانع وضع مالیات بر عایدی سرمایه مطرح است.

در این گزارش پیشنهاد شده است که ملاک تعیین ارزش روز املاک (اعم از خرید یا تملک و واگذاری یا فروش) خوداظهاری مؤدیان باشد. رقم خوداظهاری با متوسط قیمت ثبت شده در بانک نقل و انتقال املاک کشور در زمان‌های تعیین شده مقایسه خواهد شد. اگر قیمت اظهار شده کمتر از ۸۰ درصد متوسط ارزش ثبت شده در سامانه یاد شده باشد، در این شرایط ملاک عمل برای تعیین ارزش املاک متوسط قیمت ثبت شده در سامانه خواهد بود، در غیر این صورت ملاک تعیین ارزش همان قیمت اظهار شده مؤدی خواهد بود.

۳-۵. تمایز بین تقاضای مصرفی و سرمایه و انگیزه سوداگری

در بند «۲» ماده (۴) طرح پیشنهادی انتقال قطعی اولین واحد مسکونی توسط اشخاص حقیقی در هر سال مشمول مالیات بر عایدی سرمایه نمی‌باشد. این بند به درستی نیاز مصرفی افراد را هدفگذاری کرده است. مطابق این بند اگر افراد سالی یکبار ملک خود را تبدیل به احسن کنند مشمول این نوع

۱. مشابه این رویه در ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم برای درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واکذار می‌شود، اتخاذ گردیده است و ۲۵ درصد از کل درآمد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره کسر شده است.

مالیات نمی‌شوند. با اینکه هدف درست است ولی به نظر نمی‌رسد که افراد بتوانند ملک مسکونی خود را سالی یک‌بار تبدیل به احسن کنند. بهتر است برای این منظور بازه دو یا چند ساله منظور گردد یا برای هر فرد تعداد معاملات مشخصی را برای طول عمرش معاف از مالیات بر عایدی سرمایه در نظر گرفت.

علاوه بر این، در مفاد ماده (۴) پیشنهادی بخشی از نقل و انتقالات املاک از پرداخت مالیات بر عایدی سرمایه معاف شده‌اند (در ۸ بند مانند اولین انتقال ساختمان‌های نوساز مشمول ماده (۷۷) این قانون، انتقال اولین واحد مسکونی توسط اشخاص حقیقی در هر سال شمسی، انتقال املاک مشمول مقررات مواد (۶۵) و (۷۰) این قانون، انتقالات قهری املاک و نیز اولین انتقال توسط وراث بعد از انتقال قهری و...) به نظر می‌رسد اعمال این موارد نیز تاحدودی بتواند بین تقاضای مصرفی و سرمایه‌ای و تقاضای سوداگرانه تفکیک قائل شود. در پیشنهاد ارائه شده نقل و انتقال املاک در شهرهای زیر ۱۰ هزار نفر جمعیت نیز از پرداخت این نوع از مالیات معاف شده‌اند که این امر به دلیل نوع کاربری اراضی، موضوعیت نداشتن انگیزه بالای سفته‌بازی املاک در این مناطق، کاستن از هزینه مبادله زمین‌های کشاورزی و زراعی و... انگیزه اضافه نمودن این بخش به استثنائات این نوع از مالیات بوده است.

۵-۵. دوره نگهداری املاک یا دارایی سرمایه‌ای

در مواد پیشنهادی هیچ تفاوتی بین کوتاه‌مدت و بلندمدت در نظر گرفته نشده است، اما در پیشنهاد ارائه شده این موضوع مد نظر قرار گرفته است. دوره زمانی سه‌ساله مرز بین تفکیک تقاضاهای مصرفی و سرمایه‌ای از تقاضای سوداگرانه تعیین شده و تصریح شده است که نرخ مالیات برای املاک خرید و فروش شده در دوره زمانی کمتر از سه سال با نرخ موضوع ماده ۱۳۱ و املاک نقل و انتقال شده در دوره زمانی بیشتر از سه سال (فاصله زمانی خرید یا تملیک و فروش یا واگذاری بیش از سه سال باشد) با نرخ کمتر از نرخ یاد شده مشمول مالیات بر عایدی سرمایه شود. این موضوع یکی از مهمترین اقداماتی است که می‌تواند این مالیات را در خدمت کنترل سوداگری قرار دهد.

۵-۶. دامنه مؤدیان مشمول و جلوگیری از مالیات مضاعف

در مواد پیشنهادی فقط اشخاص حقیقی مشمول مالیات بر عایدی سرمایه شده است. در صورتی که بنا باشد این مالیات وضع گردد باید به‌طور مشابه بر اشخاص حقیقی و حقوقی وضع شود.



در تبصره «۴» ماده (۳) طرح پیش‌بینی شده است که مالیات نقل و انتقال قطعی املاک موضوع ماده (۵۹) قانون در احتساب مالیات بر عایدی سرمایه منظور شود. این موضوع امری ضروری و قابل قبول است که با وضع مالیات بر عایدی سرمایه انواع مالیات بر نقل و انتقال حذف گردد یا تبدیل به مالیات علی‌الحساب شود.

۷-۵. زمان اجرا و اعمال این نوع از مالیات

در تبصره «۲» ذیل ماده مالیات بر عایدی سرمایه تصریح شده است: «املاکی که تاریخ تملک آنها قبل از اجرای این اصلاحیه می‌باشد به‌طور مقطوع به نرخ سه درصد (۳٪) به مأخذ کل ارزش روز فروش مشمول مالیات عواید سرمایه‌ای خواهند بود». این متن به صراحت اجرای این نوع از مالیات را با نرخ ملایم‌تر عطف به ماسبق می‌کند. شاید نحوه برخورد فوق با احکام مالیاتی مناسب نبوده و مقاومت در برابر اجرای آنها را بیشتر کند. در ضمن، این موضوع می‌تواند در تعارض با روح کلی اهداف مقنن در رابطه با این نوع مالیات باشد که عمده هدف آن جلوگیری از گسترش انگیزه‌های سوداگرانه در بازار املاک و مسکن است. به تعبیری می‌توان این تبصره را مغایر با مفاد ماده (۴) قانون مدنی^۱ نیز دانست. لذا با توجه به ملاحظات فوق پیشنهاد می‌شود این تبصره حذف شود.

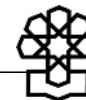
در صدر ماده نیز تصریح شده است که از تاریخ تصویب این قانون، کلیه نقل و انتقالات مشمول این نوع از مالیات (مالیات بر عایدی سرمایه با کیفیت مشخص شده در این قانون) خواهد شد.

جزئیات بررسی مفاد فوق و پیشنهادهای مرتبط با احکام ارائه شده در رابطه با موضوع مالیات بر عایدی سرمایه در جدول زیر ارائه شده است.

۱. ماده (۴) قانون مدنی: اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد مگر اینکه در قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد.

جدول ۲. مواد پیشنهادی و دلایل توجیهی برای اجرای مالیات بر عایدی سرمایه در بخش املاک قانون مالیات‌های مستقیم

ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
ماده (۳) جدید	عایدات سرمایه‌ای اشخاص حقیقی (به‌استثنای تبصره «۴» الحاقی به ماده (۵۹)) حاصل از هر نوع نقل و انتقال قطعی املاک به‌غیر از نقل و انتقالات بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات می‌باشد، در زمان انتقال حسب مورد به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون مشمول مالیات است	وضع مالیات بر عایدات سرمایه در بخش املاک در راستای ایجاد منابع جدید مالیاتی، کمک به اجرای سیاست‌های نظارتی و کنترلی دولت در بخش مسکن و همچنین کمک به توزیع عادلانه‌تر ثروت و درآمد در جامعه	در این ماده بحث مالیات بر عایدات سرمایه‌ای برای اشخاص حقیقی در نظر گرفته شده است. اما اگر این نوع از مالیات برای همه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی نباشد در این شرایط منجر به بروز برخی اختلالات شده و معاملات املاک برخی از اشخاص حقیقی به‌نام اشخاص حقوقی رقم بخورد. بعد از اینکه اشخاص حقوقی نیز مشمول این مالیات شد باید برخی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم که در آن نحوه محاسبه مالیات مربوط به اشخاص حقوقی آمده است مورد اصلاح و بازنگری قرار گیرد. مالیات بر عایدات سرمایه‌ای املاک مطابق تعریف و استانداردهای GFS نوعی مالیات بر درآمد املاک است و باید در بخش مربوط به خود بیاید. لذا پیشنهاد می‌شود این نوع از مالیات از بخش مالیات بر دارایی	از تاریخ تصویب و اجرای این قانون، ۷۰ درصد از مجموع عایدات سرمایه‌ای حاصل از هر نوع نقل و انتقال املاک به‌غیر از نقل و انتقالات بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات می‌باشد، در زمان انتقال حسب مورد مشمول مالیات خواهد شد. اگر فاصله زمانی خرید یا تملیک تا فروش یا واگذاری املاک کمتر از ۳ سال باشد نرخ مالیات موضوع این ماده، همان نرخ مالیات موضوع ماده (۱۳۱) خواهد بود در غیر این‌صورت، نرخ مالیات ماده (۱۳۱) در هر سطح درآمدی با ۵۰ درصد کاهش مبنای محاسبه مالیات خواهد بود



ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
			به بخش مربوطه انتقال یابد. عبارت داخل پرانتز «به استثنای تبصره «۴»» الحاقی به ماده (۵۹)» زاید است و ضرورتی ندارد. باید همه انواع معاملات اعم از هبه، بخشش، صلح و... در این خصوص مشمول این نوع از مالیات شوند تا این امر موجب گشوده شدن راه فرار مالیاتی نشود. می توان در صدر ماده پیشنهادی و بعد از تعدیلات تورمی بحث مخارج سرمایه ای را اضافه کرد و با این کار تبصره «۵» را حذف نمود. صدر ماده باید به گونه ای تدوین شود که در آن مشخص شود که دریافت این نوع از مالیات از تاریخ تصویب و اجرای این قانون خواهد بود. براین اساس تبصره «۲» که به نحوی عطف به ماسبق کردن این نوع از مالیات است باید حذف شود	

ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
تبصره «۱»	عایدات سرمایه‌ای عبارت است از: مابه‌التفاوت قیمت خرید و قیمت فروش به ارزش روز با اعمال تعدیلات تورمی حسب اعلام مراجع قانونی ذیربط	لزوم حذف اثر تورم (تعدیل تورمی) افزایش در قیمت املاک از پایه مشمول مالیات عایدی سرمایه در راستای رعایت حقوق مؤدیان	در این تبصره چند نکته باید مورد توجه قرار گیرد. اولین موضوع این است که بعد از عبارت «عایدات سرمایه‌ای» بلافاصله عبارت «املاک» قید شود و دومین موضوع این است که به‌طور مشخص ذکر شود که تعدیلات تورم برحسب اعلام بانک مرکزی صورت گیرد. همان‌طور که پیشتر نیز گفته شد موضوع دیگر این است که باید نقل و انتقال املاک با انواع مختلف آن مشمول این نوع مالیات باشد. لذا باید متن تبصره «۱» به‌نحوی تغییر یابد. باید در انتهای این تبصره عبارت «و مخارج سرمایه‌ای» بیاید تا حذف تبصره «۵» صورت گیرد	تبصره «۱» - عایدات سرمایه‌ای املاک عبارت است از: مابه‌التفاوت ارزش روز تاریخ خرید یا ارزش روز تاریخ تملیک درخصوص معاملاتی که به غیر از عقد بیع انجام گرفته و قیمت فروش به مأخذ ارزش روز املاک با اعمال تعدیلات تورمی برحسب نرخ تورم اعلامی توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران. تبصره «۲» - مبنای تعیین ارزش روز تاریخ خرید یا تملیک و تاریخ فروش یا واگذاری املاک موضوع این ماده خوداظهاری مؤدیان است. در صورتی‌که قیمت اظهار شده کمتر از ۸۰ درصد متوسط ارزش ثبت شده در سامانه اطلاعات مدیریت معاملات املاک و مستغلات کشور (بانک نقل و انتقال املاک) در تاریخ مشخص باشد، ارزش ثبت شده



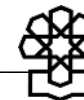
ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
				در این سامانه مبنای تعیین مالیات این بخش خواهد شد. ^(۱)
تبصره «۲»	املاکی که تاریخ تملک آنها قبل از اجرای این اصلاحیه می باشد به طور مقطوع به نرخ سه درصد (۳٪) به مأخذ کل ارزش روز فروش مشمول مالیات عواید سرمایه ای خواهند بود	تعیین نرخ مالیات مقطوع برای املاکی که قبل از اجرای این اصلاحیه تملک گردیده اند و شمول مالیات عایدی سرمایه موضوع ماده صرفاً به املاکی که بعد از اجرای این اصلاحیه خریداری شده اند، جهت رعایت ملاحظات اجرایی و سیاست های کنترلی مسکن	برای جلوگیری از عطف به ماسبق شدن مالیات بر عایدی سرمایه باید این تبصره حذف شود. ضمناً شورای نگهبان نیز به این تبصره اشکال خواهد گرفت. با این اصلاح باید در صدر ماده عنوان شود که این نوع از مالیات از تاریخ تصویب و اجرای قانون دریافت خواهد شد	حذف تبصره «۲»
تبصره «۳»	دستورالعمل چگونگی تعیین ارزش روز املاک و اعمال تعدیلات تورمی و همچنین تمهیدات لازم جهت حسن اجرای این ماده با پیشنهاد سازمان	تعیین ضوابط لازم جهت تعیین ارزش املاک موضوع این ماده	باید برای تصمیم گیری درخصوص دستورالعمل اجرایی و نحوه اعمال تعدیلات تورمی و همچنین مخارج سرمایه ای پیشنهاد با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی،	آیین نامه اجرایی نحوه تعیین ارزش روز املاک و اعمال تعدیلات تورمی و همچنین تمهیدات لازم برای حسن اجرای این ماده حداکثر ظرف ۶ ماه از تاریخ تصویب این

(۱) حالت دیگر نحوه تعیین مأخذ مالیاتی این است که تبصره «۲» حذف و با ترتیب اعمال شده در تبصره های «۲» و «۳» الحاقی جدید (به ترتیب زیر) مبنای تعیین مأخذ مالیاتی به ارزش روز املاک موضوع ماده (۶۴) این قانون واگذار شود. البته در این حالت باید رویکرد تعیین ارزش روز املاک در ماده (۶۴) اعمال شود.

«تبصره «۲» الحاقی - مبنای تعیین مأخذ مالیاتی در تاریخ خرید یا تملیک و تاریخ فروش یا واگذاری، خوداظهاری مؤدیان است و مالیات دریافتی، مالیات علی الحساب (پیش پرداخت) مؤدی منظور خواهد شد.

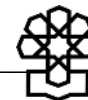
تبصره «۳» الحاقی - در صورتی که ارزش اظهار شده توسط مؤدیان موضوع این ماده کمتر از ۸۰ درصد ارزش روز املاک موضوع ماده (۶۴) در تاریخ معامله نباشد، در این شرایط مالیات علی الحساب پرداختی مؤدیان قطعی تلقی شده و در غیر این صورت مابه التفاوت مالیات طبق مقررات تشخیص و مطالبه خواهد شد».

ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
	امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید		وزارت راه و شهرسازی، وزارت صنعت و معدن و تجارت و رئیس کل بانک مرکزی تهیه و با تصویب در هیئت دولت ملاک عمل قرار گیرد. چراکه این تصمیم دارای آثار فرابخشی داشته و ممکن است برخی از وزارتخانه‌های تخصصی مانند وزارت راه و مسکن و... آرایایی در این خصوص داشته باشند. برای تهیه آیین‌نامه مذکور باید مهلت قانونی حداکثر ۶ ماهه در نظر گرفته شود	اصلاحیه به پیشنهاد وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، راه و شهرسازی، صنعت، معدن و تجارت، رئیس کل بانک مرکزی و رئیس مرکز آمار ایران تهیه و به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید
تبصره «۴»	مالیات نقل و انتقال قطعی املاک موضوع ماده (۵۹) این قانون در احتساب مالیات عایدی سرمایه منظور می‌شود. چنانچه مالیات موضوع این فصل کمتر از مالیات نقل و انتقال قطعی باشد به مالیات نقل و انتقال قطعی اکتفا خواهد شد	دریافت فقط یک مالیات از نقل و انتقال املاک با اولویت مالیات عایدی سرمایه (عدم دریافت مالیات مضاعف)	با اجرای مالیات بر عواید سرمایه‌ای املاک، عملاً مقررات ماده (۵۹) قانون مالیات‌های مستقیم متوقف شده و اصلاح این ماده مانع از اخذ مالیات مضاعف خواهد بود و مقررات موضوع ماده (۵۹) قانون صرفاً در مورد املاکی که تاریخ تملک آنها قبل از تاریخ لازم‌الاجرا شدن اصلاحیه باشد و همچنین اراضی موضوع بند «۷» ماده (۴)، قابل اجرا خواهد بود.	با اجرای مقررات مربوط به مالیات بر عواید سرمایه‌ای املاک، احکام مقرر در ماده (۵۹) قانون مالیات‌های مستقیم فقط در مورد املاکی که تاریخ تملک آنها قبل از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این اصلاحیه باشد و همچنین املاک موضوع بند «۸» ماده (۴)، قابل اجرا می‌باشد



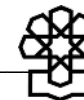
ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
			با توجه به ضرورت جایابی مالیات بر عایدی سرمایه در بخش مربوط به مالیات بر دارایی بهتر است عبارت «این فصل» عبارت «این ماده» تغییر یابد. اگر مطابق آنچه که پیشتر گفته شد؛ بناست که تبصره «۲» حذف شود در این شرایط اصلاحات صورت گرفته مشکلی نخواهد داشت، اما اگر تبصره «۲» حذف نشود در این صورت باید در مفاد تبصره «۴» به استثنای تبصره «۲» ذکر شود	
تبصره «۵»	انجام هرگونه سرمایه‌گذاری یا هزینه‌های سرمایه‌ای که موجب <u>تغییرات اساسی</u> در دارایی مورد انتقال می‌گردد، از مأخذ مشمول مالیات موضوع این فصل قبل از تعدیلات تورمی قابل کسر می‌باشد	رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی درخصوص افزایش در ارزش املاک ناشی از هزینه‌های سرمایه‌گذاری و بازسازی ملک	تبصره «۵» ممیزسالاری را ترویج داده و در عمل اجرای این موضوع را با مشکلات جدی روبرو می‌کند و ممکن است زمینه رانت و <u>فساد اقتصادی</u> را ایجاد کند. لذا پیشنهاد می‌شود با توجه به گنجاندن این موضوع در قالب تبصره «۱» پیشنهاد می‌شود این تبصره حذف شود. عبارت «تغییرات اساسی» عبارتی مبهم و گنگ است که می‌توان با ذکر منظور از	حذف تبصره

ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
			تغییرات اساسی این ابهام را برطرف کرد. گنجاندن «مخارج سرمایه‌گذاری» به‌جای عبارت «تغییرات اساسی» مشکل برطرف شود	
ماده (۴)	در موارد زیر انتقال <u>قطعی</u> املاک مشمول مقررات موضوع این فصل نمی‌باشد: ۱. اولین انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز مشمول ماده (۷۷) این قانون. ۲. انتقال قطعی اولین واحد مسکونی توسط اشخاص حقیقی در هر سال. ۳. انتقال قطعی املاک مشمول مقررات مواد (۶۵) و (۷۰) این قانون. ۴. انتقالات قهری املاک و نیز اولین انتقال توسط وراث بعد از انتقال قهری. ۵. انتقالات حق واگذاری محل. ۶. اولین نقل و انتقال املاک بعد از انحلال اشخاص حقوقی.	- حمایت از سرمایه‌گذاری در تولید مسکن، - رعایت حقوق مؤدیانی که مسکن خود را تبدیل به احسن می‌نمایند، - رعایت استثنائات کنونی در قانون مالیات‌های مستقیم، - رعایت حقوق مؤدیان مالیات بر ارث به جهت پرداخت مالیات ارث، - با توجه به مقررات ماده (۱۱۵) و شمول مالیات دوره انحلال در قالب ماده مذکور، - رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی، - حمایت از توسعه مسکن در مناطق روستایی و بخش کشاورزی	- در این ماده هدف استثنا کردن برخی از نقل و انتقالات املاک از این نوع مالیات (مالیات بر عایدی سرمایه است) است. به عبارت دیگر با توجه به هدف طراحان طرح مبنی بر محدود کردن معاملات سوداگرانه در بازار املاک، این ماده می‌خواهد بخشی از تقاضای مصرفی و سرمایه‌ای املاک را از شمول این نوع از مالیات خارج کند و تا حد امکان تقاضای سوداگرانه این بخش را مشمول مالیات کند. - برای تحقق هدف بند بالا باید برخی اصلاحات در ماده پیشنهادی صورت گیرد تا در مرحله اجرا مشکلات پیش نیاید. این اصلاحات به ترتیب زیر بیان شده است: - در صدر ماده و در بندها عبارت «قطعی»	در موارد زیر انتقال املاک مشمول مقررات موضوع این فصل نمی‌باشد: ۱. اولین انتقال ساختمان‌های نوساز مشمول ماده (۷۷) این قانون. ۲. انتقال اولین واحد مسکونی توسط اشخاص حقیقی در هر سال شمس. ۳. انتقال املاک مشمول مقررات مواد (۶۵) و (۷۰) این قانون. ۴. انتقالات قهری املاک و نیز اولین انتقال توسط وراث بعد از انتقال قهری. ۵. انتقالات حق واگذاری محل. ۶. اولین نقل و انتقال املاک بعد از انحلال اشخاص حقوقی. ۷. املاکی که در اجرای ماده (۳۴) قانون ثبت به دولت تملیک می‌شود.



ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
	۷. املاکی که در اجرای ماده (۳۴) قانون ثبت به دولت تملیک می‌شود. ۸. نقل و انتقال قطعی املاک واقع در روستاها و اراضی کشاورزی		حذف شود. با حذف این عبارت عملاً هر نوع معامله قابل تسری خواهد بود. - موضوع مطرح شده در ماده (۶۶) مندرج در بند «۳» با حکم صدر این ماده موضوعیت ندارد. - شرایط شهرهای کمتر از ۱۰ هزار نفر جمعیت شبیه روستاهاست و بهتر است نقل و انتقالات در این شهرها نیز جزء استثنائات شود	۸. نقل و انتقال املاک واقع در روستاها و شهرهای کمتر از ۱۰ هزار نفر جمعیت و اراضی کشاورزی
تبصره	انتقال قطعی سهم هریک از مالکین مشاع از لحاظ مقررات این فصل یک نقل و انتقال محسوب می‌شود	ممانعت از اجتناب مالیاتی از طریق خریدوفروش املاک مشاعی	برای لحاظ سایر نقل و انتقالات املاک (هبه، صلح و...) پیشنهاد می‌شود عبارت «قطعی» حذف شود	انتقال سهم هریک از مالکین مشاع از لحاظ مقررات این فصل یک نقل و انتقال محسوب می‌شود
ماده (۵)	حکم ماده (۷۶) این قانون در مورد مالیات موضوع این فصل جاری نخواهد بود	امکان دریافت مالیات عایدی سرمایه از اشخاص مشمول مالیات در جهت رفع موانع ماده (۷۶)	مراد از این ماده قطع ارتباط بین دو مالیات بر نقل و انتقال و مالیات بر عایدی سرمایه است. به عبارت دیگر اگر مؤدی بابت نقل و انتقال املاک مالیات داده باید مالیات بر عایدات سرمایه‌ای املاک را نیز بدهد، اما در نهایت تهاثر موضوع تبصره «۴» ماده (۱) منجر به	حکم ماده (۷۶) این قانون در مورد مالیات موضوع مالیات بر عایدی سرمایه‌ای املاک جاری نخواهد بود.

ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
			جلوگیری از بروز احتساب مضاعف می‌شود. لذا وجود این ماده در کنار تبصره «۱» ماده (۱) ضروری است	
ماده (۶)	انتقال قطعی موضوع ماده (۳) شامل معاملات انجام شده توسط فرزندان زیر ۱۸ سال اشخاص نیز خواهد بود	ممانعت از اجتناب مالیاتی از طریق خرید و فروش املاک توسط اشخاص به نام فرزندان خود	عبارت «قطعی» حذف شود.	انتقال موضوع ماده (۳) شامل معاملات انجام شده توسط فرزندان زیر هجده سال اشخاص نیز خواهد بود
ماده (۷)	در مورد رفع اختلاف مؤدیان، نسبت به مالیات موضوع این فصل مقررات تبصره «۱» ماده (۱۸۷) این قانون قابل اجرا خواهد بود	رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی در موارد بروز اختلاف	با حذف این ماده و اصلاح مفاد ماده (۱۸۷) و گنجانیدن عبارت «مالیات بر عواید سرمایه‌ای املاک» بعد از عبارت «مالیات نقل و انتقال قطعی املاک» عملاً می‌توان فرآیند دادرسی مالیاتی را به این نوع از مالیات تسری داد	حذف ماده
ماده (۸)	اداره امور مالیاتی موقع صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده (۱۸۷) این قانون، مالیات این فصل را از انتقال‌دهنده وصول و سپس گواهی انجام معامله صادر خواهد نمود. در صورتی‌که ظرف یک سال چندین معامله مشمول مالیات موضوع این	وصول مالیات عایدی سرمایه در هنگام نقل و انتقال به منظور تسریع در وصول مالیات‌های متعلقه همچنین تسهیل امور مؤدیان مالیاتی، اعمال نرخ تصاعدی برای تعدد معاملات به لحاظ وصول مالیات‌های متعلقه، اعمال سیاست‌های کنترلی و نیز		حذف ماده



ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
	فصل انجام شود، مالیات متعلق با توجه به جمع معاملات و با رعایت تبصره «۴» ماده (۳) مطالبه و وصول خواهد شد	ملاحظات توزیع درآمدی		
ماده (۹)	مؤدیان موضوع این فصل (به استثنای تبصره «۲» ماده (۳)) مکلف هستند نسبت به کلیه معاملات خود ظرف یک سال اظهارنامه مالیاتی طبق نمونه سازمان امور مالیاتی کشور تنظیم و تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل سکونت یا اقامتگاه قانونی خود حسب مورد تسلیم و مابه التفاوت مالیات متعلق را پرداخت نمایند. اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مالیاتی موضوع این ماده را که در موعد مقرر تسلیم شده است با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۶) مورد رسیدگی قرار دهد و در صورت عدم تسلیم اظهارنامه بدون رعایت مرور زمان مالیاتی مقرر در ماده (۱۵۷) نسبت به رسیدگی و مطالبه	- تعیین تکلیف درخصوص لزوم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در این فصل به منظور تعیین درآمد مشمول مالیات - امکان مطالبه مالیات های پرداخت نشده سنوات قبل بدون محدودیت زمانی برای موارد عدم تسلیم اظهارنامه	- با توجه به اصلاحات اعمال شده و حذف تبصره «۲» ماده (۳)، ضروری است در متن این ماده عبارت داخل پرانتز (به استثنای تبصره «۲» ماده (۳)) حذف شود.	مؤدیان موضوع مالیات بر عایدی سرمایه ای املاک مکلف هستند نسبت به کلیه معاملات خود ظرف یک سال اظهارنامه مالیاتی طبق نمونه سازمان امور مالیاتی کشور تنظیم و تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل سکونت یا اقامتگاه قانونی خود حسب مورد تسلیم و مابه التفاوت مالیات متعلق را پرداخت نمایند. اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مالیاتی موضوع این ماده را که در موعد مقرر تسلیم شده است با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۶) مورد رسیدگی قرار دهد و در صورت عدم تسلیم اظهارنامه بدون رعایت مرور زمان مالیاتی مقرر در ماده (۱۵۷) نسبت به رسیدگی و مطالبه

ماده	متن اصلاحی یا پیشنهاد اصلاحی	خلاصه دلایل توجیهی و سایر توضیحات	نقد کارشناسی	مواد پیشنهادی
	عدم تسلیم اظهارنامه بدون رعایت مرور زمان مالیاتی مقرر در ماده (۱۵۷) نسبت به رسیدگی و مطالبه مالیات اقدام نماید			مالیات اقدام نماید
ماده (۱۰)	در صورتی که بنا به شرایط و اوضاع و احوال اقتصادی وصول مالیات بر عواید سرمایه از برخی دارایی‌های دیگر اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی لازم تشخیص داده شود، مطابق ضوابط و مقرراتی که بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، قابل مطالبه و وصول خواهد بود	امکان وصول مالیات عایدی سرمایه از سایر دارایی‌ها در مقاطع زمانی خاص حسب ضرورت‌های اقتصادی در راستای اعمال سیستم جامع مالیات عایدی سرمایه	با توجه به اینکه مکانیسم‌های طراحی شده در این بخش برای دریافت مالیات از عایدی سرمایه املاک است (تعیین ارزش پایه مالیاتی، دوره زمانی، تفکیک تقاضای سرمایه‌ای و مصرفی از سوداگری و...)، لذا نمی‌توان با اتکا به این مکانیسم برای عایدی سایر دارایی‌ها نیز مالیات وضع کرد. علاوه بر این تعیین پایه مالیاتی عملاً با این ماده به ضوابط و مقررات پیشنهادی از طرف وزارت اقتصادی و دارایی که به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید موکول شده و این امر مغایر با اصل پنجاه و یکم قانون اساسی است.	پیشنهاد حذف



جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

هدف از این گزارش ارزیابی مواد پیشنهادی جهت اجرای مالیات بر عایدی سرمایه در ایران بود. برای این منظور ابتدا مفهوم عایدی سرمایه و توجیه اقتصادی وضع مالیات بر عایدی سرمایه بیان شد. پس از آن ملاحظات اساسی در طراحی نظام مالیات بر عایدی سرمایه مطرح شد. این ملاحظات در بخش پنجم گزارش به عنوان مبنای ارزیابی مواد پیشنهادی مطرح نظر قرار گرفت. در مجموع نتایج بررسی حاکی از آن است که:

- مالیات بر عایدی سرمایه دارای منطق اقتصادی مستحکمی است که می‌تواند جایگزین مالیات بر نقل و انتقال، مالیات بر ثروت، مالیات بر نقل و انتقال املاک گردد،
- مالیات بر عایدی سرمایه با اینکه توان کنترل آثار سوء تورم را ندارد، اما می‌تواند با طراحی درست در خدمت کنترل بخشی از معاملات سوداگرانه در بخش مسکن باشد،
- مهمترین پیش‌زمینه اجرای مالیات بر عایدی سرمایه وجود بانک نقل و انتقال املاک و امکان تشخیص ارزش روز املاک است،
- توجه به تمایز کوتاه‌مدت و میان‌مدت و برخورد مالیاتی متفاوت با آنها از الزامات سودمند بودن مالیات بر عایدی سرمایه برای کنترل سوداگری است که در طراحی نهایی این سیستم مالیاتی باید مورد توجه قرار گیرد،
- لازم است در طراحی نهایی هم اشخاص حقیقی و هم اشخاص حقوقی مشمول مالیات بر عایدی سرمایه شوند.

منابع و مأخذ

۱. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن.
۲. تقوی، مهدی، باقر درویشی و محمدنبی شهیکی‌تاش. بررسی مالیات بر عایدی سرمایه (CGT)، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره مسلسل ۵۵، زمستان ۱۳۸۸.
۳. گزارش بررسی تطبیقی سیاست‌های مالیاتی زمین و مسکن در کشورها و ملاحظات به‌کارگیری آن در ایران، مرکز پژوهش‌ها، شماره مسلسل ۹۱۸۰، ۱۳۸۷.
۴. طرح مطالعاتی مالیات بر عایدی سرمایه، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۸.
۵. گزارش خلاصه تحولات اقتصادی کشور در سال ۱۳۹۰، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
۶. نتایج آمارگیری نیروی کار سال ۱۳۸۹، مرکز آمار ایران، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری.
۷. قانون مدنی مصوب سال ۱۳۰۷ و اصلاحات بعدی آن.
8. Stephen Moore and John Silvia, The ABCs of Capital Gains Tax, CATO Institute, October 4, 1995, Policy Analysis, No. 242.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شناسنامه گزارش

شماره مسلسل: ۱-۱۲۷۸۶

عنوان گزارش: اظهار نظر کارشناسی درباره: «لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن» ۴. ارزیابی امکان الحاق مالیات بر عایدی سرمایه به لایحه

نام دفتر: مطالعات اقتصادی (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین: سعید توتونچی‌ملکی

ناظر علمی: علی نصیری‌اقدم

اظهار نظر کننده: احمد غفارزاده

مقتضای: معاونت پژوهش‌های اقتصادی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر عایدی سرمایه (CGT)

۲. ارزش معاملاتی املاک

تاریخ شروع مطالعه: ۱۳۹۱/۸/۱۶

تاریخ پایان مطالعه: ۱۳۹۲/۵/۲۲

تاریخ انتشار: ۱۳۹۲/۵/۲۲