

Justice and tax on luxury goods: A Case Study of Empty Houses and Expensive Cars

Seyyed MohammadMahdi Ghamami*
Hamid Reza Mohebbi Kia**

Received: 2021/04/05
Accepted: 2021/07/11

Abstract

Tax have been an important source of income for societies and governments throughout history. Especially in developed countries, they have a special view on tax due to its high revenue for the government. Taxes are also an important lever for the government to implement its fiscal policies and control society. But there is always a challenge in how societies use this sensitive, dangerous and powerful tool to achieve great goals, which has sometimes led to the failure to achieve the goals of taxation. Examples of this challenge include: Identification of vacant houses, how to determine the tax on vacant houses and luxury cars and the level of executive power of this policy is also important in the Iran legislation. And it has attracted the special attention of the government and parliament. For example, tax on vacant homes and luxury cars were included in the Budget Law of 1399 and 1400, but in fact the expected results did not occur. And lack of special attention and proper planning in this area can create critical problems. It is very important to study the performance of the government and the parliament regarding the desirability of the decisions taken in the manner and amount of tax collection in the budget law and the direct tax law. In this article, the legal materials related to the tax on vacant houses and luxury cars are mentioned in the laws, their challenges and goals are examined and solutions are provided for them. And to resolve conflicts in the field of tax collection and economic security with a descriptive-analytical method.

Keywords: Tax on vacant house, Tax on luxury cars, Tax in property, Justice in tax collection, Speculation in housing market, Limited currency wastage.

* Associate Professor, Faculty of Islamic Studies and Law, Imam Sadegh University, Tehran, Iran.

ghamamy@isu.ac.ir

** Master student of Islamic education and law at Imam Sadegh University, Tehran, Iran (Corresponding Author).

hamidrezamohebbikia@gmail.com

عدالت و مالیات بر کالاهای لوکس؛ مطالعه موردی خانه‌های خالی و خودروهای لوکس

سید محمد مهدی غمامی*

حمیدرضا محبی کیا**

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۴/۲۰

نوع مقاله: پژوهشی

چکیده

مالیات یکی از منابع درآمدی مهم جوامع و دولت‌ها در طول تاریخ بوده است به‌خصوص در کشورهای توسعه‌یافته نگاه ویژه‌ای به مالیات از جهت درآمدزایی بالایی آن برای دولت دارند. همچنین مالیات یکی از اهرم‌های کلیدی دولت جهت اعمال سیاست‌های مالی خود و کنترل جامعه به حساب می‌آید، اما در اینکه در جوامع به چه نحوی از این ابزار حساس، خطرناک و قدرتمند در جهت تحقق اهداف کلان استفاده می‌شود همواره چالش‌هایی وجود داشته است که گاهی باعث عدم موفقیت در تحقق اهداف اخذ مالیات شده است. از جمله این چالش‌ها شناسایی خانه‌های خالی (که نیاز به یک بانک اطلاعاتی بسیار جامع می‌باشد که اطلاعات تمام واحدهای مسکونی شهری و روستایی را به طور منظم و دقیق رصد کند زیرا در غیر این صورت باید منتظر بروز هرج و مرج و بی‌عدالتی بود)، نحوه تعیین مالیات بر خانه‌های خالی و خودروهای لوکس و میزان قدرت اجرایی این سیاست می‌باشد که در قانون‌گذاری ایران نیز اهمیت و سابقه داشته است و توجه ویژه دولت و مجلس را به خود جلب کرده است. به‌عنوان مثال دریافت مالیات از خانه‌های خالی و خودروهای لوکس در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ آمده بودند ولی عملاً نتایج مورد انتظار به وقوع نپیوست و عدم توجه ویژه و برنامه‌ریزی صحیح در این حوزه می‌تواند زمینه مشکلاتی بحرانی را به وجود آورد. بررسی عملکرد دولت و مجلس درباره میزان مطلوبیت تصمیم‌های اتخاذشده در نحوه و میزان اخذ مالیات در قانون بودجه و قانون مالیات‌های مستقیم از اهمیت به‌سزایی برخوردار می‌باشد. در این مقاله قرار است مواد مربوط به مالیات بر خانه‌های خالی و خودروهای لوکس در قوانین مذکور، چالش‌ها و اهدافش بررسی و راهکارهایی برای آنها ارائه شوند و به حل تعارض‌های مطرح در حوزه اخذ مالیات و امنیت اقتصادی؛ با روش توصیفی - تحلیلی پرداخته شود.

واژگان کلیدی: مالیات بر خانه‌های خالی، مالیات بر خودروهای لوکس، مالیات بر دارایی، عدالت در اخذ مالیات، سوداگری در بازار مسکن، هدررفت ارز محدود.

* دانشیار دانشکده معارف اسلامی و حقوق دانشگاه امام صادق علیه‌السلام، تهران، ایران.

ghamamy@isu.ac.ir

** دانشجوی کارشناسی ارشد پیوسته معارف اسلامی و حقوق، دانشگاه امام صادق علیه‌السلام، تهران، ایران

hamidrezamohebbikia@gmail.com

(نویسنده مسئول).

مقدمه

از دیرباز دولت‌ها وظایفی بر عهده داشته‌اند که امروزه با گذشت زمان و با توجه به گسترش شهرها و کشورها، به وظایف دولت‌ها افزوده شده و در حوزه‌های مختلفی نیز ورود کرده‌اند که وظایف متعدد اساسی امروز دولت برای مثال در اصل سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز منعکس شده است. دولت‌ها برای اداره امور جامعه به طور طبیعی به منابع درآمدی زیادی نیاز دارند (رستمی، ۱۳۹۷، ص. ۱۳). دیوید هیوم فیلسوف انگلیسی معتقد است که: «مالیات بها و جبران خدماتی است که از دستگاه دولت عاید اشخاص می‌شود». یکی از این منابع درآمدی، مالیات می‌باشد که برای افراد مشمول مالیات، نحوه، میزان اخذ و محل هزینه‌کردن مالیات باید تدابیر جدی و دقیقی اندیشیده شود، تا طبق بند ۱۲ اصل ۳ قانون اساسی، بتوان اقتصاد صحیح و عادلانه را جهت ایجاد رفاه، رفع کامل فقر و برطرف کردن هر نوع محرومیت به‌خصوص در زمینه مسکن را در کشور پی‌ریزی کرد چرا که بخش مسکن که سهم مهمی از معیشت خانوار را به خود اختصاص می‌دهد، از مهم‌ترین بخش‌های اقتصاد می‌باشد.

۱. مبانی و تغییر در نظام مالیاتی و وارد کردن رویکردهای جدید مالیاتی

۱-۱. تعریف مالیات و وظایف حکومت

مالیات را قانون‌گذار تعریف نکرده است ولی می‌توان گفت که مالیات مبلغی است که دولت به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های مالی به موجب قانون به اجبار و بلاعوض از تمامی اشخاص به اشکال متفاوت و همچنین بر حسب توانایی پرداخت آنها با در نظر گرفتن عدالت دریافت می‌کند. عدالت اقتضا دارد افرادی که کم‌درآمد و قشر پایین جامعه هستند مالیات کمتری بپردازند و از بقیه افراد و اقشار جامعه نیز بر حسب توانایی و داراییشان مالیات اخذ شود. مالیات وظایف مهمی بر عهده دارد که از جمله آن می‌توان به وظیفه تخصیص منابع، توزیع عادلانه درآمد و ثروت در جامعه و همچنین تثبیت اقتصادی اشاره کرد. پس دولت باید روی مالیات تمرکز ویژه‌ای داشته باشد تا در همه ابعاد آن، عدالت را جاری سازد و به سنجیده‌ترین شکل نیز برای خود درآمدزایی داشته باشد.

سازمان حکومت بر پایه قدرت وضع و وصول مالیات قرار گرفته است که به تقسیم مخارج عمومی جامعه بین افراد و تعیین سهم هر یک از افراد می‌پردازد و ضرورت آن برای حیات و رفاه یک ملت به اندازه تنفس هوا برای انسان می‌باشد، قدرت وصول مالیات اگر عادلانه و به نحو صحیح باشد نه تنها یک قدرت نابودکننده نیست بلکه در عین حال قدرت زنده نگه‌داشتن نیز می‌باشد. مالیات از مهم‌ترین منابع تأمین بودجه عمومی در کشورهای توسعه‌یافته به شمار می‌آید در حالی که در کشور ما به دلیل اتکای بودجه عمومی کشور به درآمد نفتی در درجه دوم قرار دارد به نحوی که مالیات سهم کمی نسبت به نفت در تولید ناخالص ملی و تأمین هزینه‌های عمومی دارد. با توجه به محدود بودن ذخایر نفتی و جبران‌ناپذیری آن شایسته به نظر می‌رسد که دولت به‌سان سایر دولت‌های پیشرفته بیشتر بر روی اخذ مالیات به شیوه صحیح تمرکز کند. تجربه کشورهای پیشرفته نشان می‌دهد که بالابودن نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی نشان‌دهنده کارایی نظام مالیاتی است که آنها موفق به اجرا کردن این امر و تمرکز بر روی اخذ مالیات به شیوه صحیح شده‌اند.

با توجه به اهمیت فراوان مالیات، دولت و مجلس باید بیشتر به نحوه و میزان اخذ آن از مؤدیان، قوانین موجود در این حوزه، بررسی آثار، مزایا و قدرت اجرایی وصول مالیات از مؤدیان تمرکز داشته باشند زیرا دولت و مجلس برای نیل به اهداف متعددی که حدود آن با پیشرفت زمان در حال تحول و تکامل است، می‌بایست با در نظر داشتن احوال اقشار خاص، رقم‌زدن عدالت حداکثری را مدنظر داشته باشند. به همین دلیل باید درباره افراد مشمول مالیات، اموال و میزان مالیات متعلق به آنها سنجه‌های دقیقی به‌کار گرفته شود زیرا در غیر این‌صورت اهداف دولت که از جمله آن تأمین رفاه اجتماعی است محقق نخواهد شد.

۱-۲. اهداف و مبنای دریافت مالیات

در نظر گرفتن اقشار متفاوت مردم و میزان مالیات پرداختی آنان بسیار مهم است و لازمه رسیدن به اهداف متعالی دولت این است که از ثروتمندان و اقشار پردرآمد به تناسب ثروتشان مالیات اخذ شود و به اقشار پایین اختصاص یابد و در این‌صورت اقشار ثروتمند مالیات بیشتری می‌دهند (جنبه ایجابی مالیات) و بهتر می‌توان رفاه

اجتماعی را در جامعه محقق ساخت و حقوق مستضعفان را پرداخت^۱ و هم اینکه از ایجاد تورم، احتکار و رنج قشر پایین نیز جلوگیری به عمل می‌آید (جنبه سلبی مالیاتی). یکی از وجوه پراهمیت اخذ مالیات از مؤدیان این است که مالیات یک قانون است و اقسار پایین جامعه حتماً باید به وظیفه قانونی خود عمل کنند و مالیات را بپردازند و در اینجا دولت می‌بایست بیشتر بر روی قشرهای بالا و اشخاص حقوقی متمرکز شود تا شاهد عدم فرار مالیاتی آنها بود.

در ارتباط با مالیات دو منظور اهمیت اساسی دارند:

اول: راندمان مالیاتی می‌باشد یعنی اینکه مبلغ کلی‌ای که در نتیجه وضع مالیات عاید خزانه دولت می‌شود.

دوم: عدالت مالیاتی است یعنی اینکه مالیات مزبور چه فداکاری برای افراد می‌کند و آیا به طور یکسان و یک اندازه بر افراد تحمیل می‌شود یا اینکه برعکس بر افراد و طبقاتی، بیشتر تحمیل می‌شود.

از ابتدای قرن ۱۹ تاکنون دو اصل مبنای تعیین مالیات برای تقسیم مخارج عمومی بین افراد بوده است، که این دو اصل عبارت‌اند از:

(۱) اصل بهای خدمات: مالیات به موجب این اصل باید معادل بهای خدماتی باشد که دولت و دستگاه حکومت برای هر شخص انجام می‌دهد یا به عبارتی دیگر شخص می‌بایست به اندازه منافی که از دستگاه حکومت عاید او می‌شود مالیات بپردازد.

(۲) اصل قدرت پرداخت: بر اساس این اصل مالیات هر فرد می‌بایست متناسب با قدرت پرداخت او باشد و درجه ثروتمندی و میزان درآمد اشخاص ملاک تعیین و تشخیص مالیات آنان باشد اعم از اینکه نفعی را که این اشخاص از حکومت می‌برند با سهم مالیاتی آنها تناسبی دارد یا ندارد. اصل فداکاری ایجاب می‌کند که مالیات به تناسب قدرت پرداخت از اشخاص دریافت شود؛ برای مثال اشخاص ساکن در شهرک باستی هیلز می‌بایست چندین برابر بیشتر از مالیات مقرر شده کنونی‌شان نسبت به یک فرد ساکن در خانه بسیار ساده و ابتدایی بپردازند زیرا یکی از وجوه اساسی عدالت این است که با افرادی که وضعشان متفاوت است به نحو مناسب رفتار شود.

۱-۳. انتقادات مطرح بر مالیات بر دارایی و پاسخ به آنها

مالیات بر دارایی به اعتقاد بسیاری از مکاتب سیاسی و اجتماعی عادلانه‌ترین و صحیح‌ترین شیوه اخذ مالیات است که تقسیم مخارج عمومی بین افراد بر حسب توانایی پرداخت آنها است، که البته به این دیدگاه انتقاداتی وارد شده است که در ادامه به بیان و پاسخ به آنها پرداخته می‌شود:

گفته می‌شود که اتخاذ این دیدگاه باعث می‌شود که قسمتی از سرمایه افراد که باید برای تولید ثروت و ایجاد درآمد به کار رود به وسیله مالیات از بین می‌رود و لذا نرخ مالیات باید تصیف شود که به نظر نگارندگان چنین دیدگاهی به طور مطلق صحیح نیست و با ایجاد سطح‌بندی و طبقه‌بندی دارایی افراد و میزان مالیات تعلق گرفته به هر طبقه می‌توان عدالت را به طور صحیح اجرایی کرد. اموالی که چهره تجملی دارند یا به نیت سوداگری‌اند، نه تنها در تولید و فعالیت صاحبان آنها اثر مطلوبی ندارند بلکه اثرات سوء اقتصادی برای دولت و مردم دارند و باعث خروج ارز از کشور، کمبود مسکن، تورم در اجاره خانه‌ها، افزایش زاغه‌نشینی، افزایش شکاف طبقاتی و باعث فرهنگ‌سازی غلط می‌شوند و به جای ترغیب انسان‌ها به احسان و تعاون، به سمت تجمل‌گرایی سوق می‌دهند.

نقد دیگری که وارد می‌شود این است که دریافت مالیات از کلیه دارایی‌ها به یک ترتیب میسر نمی‌باشد؛ مثلاً از دارایی‌های غیرمنقول افراد مانند املاک مزروعی و مستغلات به راحتی می‌توان مالیات دریافت کرد ولی از میزان طلا و جواهر و اثاثیه‌ها و خودروهای لوکس افراد نمی‌توان و مؤدیان به راحتی می‌توانند آنها را مخفی کنند، در صورتی که این نقد هم قابل حل شدن است زیرا همان‌طور که برای حقوق و دستمزد و اموال غیرمنقول سامانه راه‌اندازی شده است و می‌توان آنها را ثبت کرد، درباره اموال منقولی مانند سکه و خودروهای لوکس نیز می‌توان از ظرفیت ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (از این به بعد به اختصار از عبارت ق.م.م استفاده می‌شود) استفاده کرد که در صورت حمایت جدی از طرف دستگاه‌های اجرایی به راحتی می‌توان با تشخیص هویت افراد متوجه شد که اشخاص هر لحظه دارای چه میزان اموال منقول هستند و همچنین از جابه‌جایی لحظه‌ای اموال منقولشان و... نیز خبردار شد. در

این صورت می‌توان جلوی افرادی را که ممکن است به نام دیگران خرید کنند تا از مالیات فرار کنند گرفت زیرا در صورت تمایل به داشتن آنها، پرداخت مالیات باید برایشان چندان ناچیز باشد که حاضر به این معامله شده‌اند.

همچنین در أخذ مالیات به نرخ تصاعدی، باید تناسب خوبی در نظر گرفته شود تا علاوه بر رعایت عدالت نسبت به اقشار مختلف، از نظر راندمان مالیاتی نیز منفعت بیشتری داشته باشد، زیرا به جای أخذ مالیات از تعداد زیادی مؤدی که درآمد کمتری دارند، از تعداد کمتری مؤدی که درآمد یا ثروت بیشتری دارند مالیات أخذ می‌شود در این صورت به تناسب مازاد دارایی که دارند مالیات با نرخ بالاتری نیز باید پردازند.

۴-۱. اصل قانونی بودن مالیات و رعایت عدالت

بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی مالیات می‌بایست قانونی باشد و بر اساس قانون به وضع مالیات و أخذ آن از مردم پرداخت، همچنین به موجب اصل تساوی مالیاتی یا اصل منع تبعیض بین مؤدیان مالیاتی همه افراد جامعه در مقابل مالیات یکسان هستند و هیچ‌گونه تبعیضی نباید میان آنها گذاشته شود. اصل برابری افراد در برابر قانون به موجب بند ۹ اصل ۳ و اصول ۱۹، ۲۰، ۱۰۷ قانون اساسی و همچنین در اعلامیه جهانی حقوق بشر مواد ۷، ۲، ۱ و میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی ماده ۱۲۶ مورد تأکید قرار گرفته است. منظور از تساوی میان افراد و اجرای عدالت، برقراری تساوی و اجرای عدالت به نسبت هر قشر می‌باشد که اقتضاء دارد میزان مالیاتی که از یک فرد دارای ماشین‌های لوکس أخذ می‌شود همان میزان از فرد مشابه او نیز أخذ شود و این میزان به طور طبیعی باید بیشتر از میزان مالیاتی باشد که از قشرهای پایین‌تر با توجه به میزان دارایی آنها أخذ می‌شود. تحقق عدالت مالیاتی یکی از مهم‌ترین چالش‌های میان دولت و مؤدیان می‌باشد که در این راستا وزیر امور اقتصاد و دارایی به عنوان عضو نهاد شبه تقنینی هیئت وزیران می‌تواند از طریق اعمال ماده ۲۵۱ ق.م.م با تصویب لوایح مناسب به حل هر چه بهتر این چالش پردازد.

۵-۱. نظام مالیاتی و حق بر امنیت اقتصادی

امنیت اقتصادی یعنی مردم در اموالشان امنیت داشته باشند و دولت با عدل و انصاف از

آنها مالیات دریافت کند، احتکار در میان نباشد، آرامش و آسایش آنها سلب نشود و قیمت‌ها متعادل باشند. در واقع باید با ارائه راهکارهایی، ثبات اقتصادی را برای فرد و جامعه رقم زد. قواعد متقنی وجود دارند که هدف اولیه و اصلی آنان، شکل‌دهی یک نظام اقتصادی ایمن در جامعه است تا افراد اطمینان خاطر نسبی داشته باشند که از هر گونه تعرض و تجاوز به حقوق مشروعشان (مادی و معنوی) مصون هستند تا با آسایش خاطر به فعالیت اقتصادی بپردازند. از جمله اینکه قاعده لاضرر به صیانت از امنیت اقتصادی افراد از تعرض دیگران نگاه ویژه‌ای دارد، اصل ۴۰ و ۲۲ قانون اساسی نیز بیانگر این مهم است. طبق قاعده احترام، مال مسلمان و ثمره کار او باید از تصرف مجانی و تعدی مصون ماند. طبق قاعده تسلط همه‌گونه تصرفاتی برای مالک مجاز می‌باشد مگر آنکه به موجب دلیل شرعی، خلاف آن ثابت شود. این قواعد در پی آن هستند که با تقویت آزادی و اختیار در عرصه اقتصادی، امنیت اقتصادی افراد را به بهترین وجه محقق سازند.

اما در ارتباط با تزامم نظام مالیاتی با حق افراد بر اموالشان، با دقت نظر در محدودیت‌ها و اهم و مهم‌ها است که می‌توان دریافت، کدام بُعد می‌تواند ترجیح داده شود. جنبه دیگر قاعده لاضرر بیان می‌دارد که اختیار و آزادی اقتصادی افراد مطلق نیست و نمی‌توانند موجب ضرر دیگران (فرد یا جامعه) شوند و از این نظر محدودیتی بر قاعده تسلیط وارد می‌شود. همچنین طبق قاعده حفظ نظام، هر عملی که موجب اختلال در زندگی انسان‌ها و سستی معیشت آنها و جامعه‌شان شود ممنوع است و هر عملی که موجب حفظ این نظام شود نیز واجب و لازم است. زیرا وجود یک مصلحت بزرگتر اقتضاء می‌کند که حکم اولیه دچار تعدیل شود (لکزایی و حاج‌زاده، ۱۳۹۳). این قاعده افراد را از تصرف و تسلط مطلق بر اموالشان منع می‌کند و گاهی افراد را بر خلاف میل باطنیشان به کاری وادار می‌کند که از آن تحت عنوان واجب کفایی سخن به میان می‌آید. طبق این قاعده درست است که حق جامعه مقدم داشته می‌شود ولی احترام به حقوق فرد همچنان به قوت خود باقیست. طبق قاعده عدالت، می‌بایست در تمامی ابعاد جامعه عدالت جاری شود که یکی از ابعاد آن جلوگیری از احتکار خانه توسط عده معدود و در نتیجه افزایش فقر، تورم در قیمت مسکن و بی‌خانه ماندن عده زیادی از مردم است. نتیجه کار هر فرد در بستر امکانات جامعه محقق شده است لذا فرد نمی‌تواند بدون در نظر داشتن حق جامعه، اعمالی بر خلاف مصلحت آن اعمال کند.

۲. مالیات بر خانه‌های خالی

۲-۱. تاریخچه مالیات بر خانه‌های خالی

مالیات بر خانه‌های خالی در ایران برای اولین بار در چارچوب «قانون تعدیل و تثبیت اجاره‌بها» مصوب ۱۳۵۲ به تصویب رسید. که مطابق ماده ۸ این قانون، دریافت وجوهی تحت عنوان «عوارض تخلیه از خانه‌های خالی و بلااستفاده» قابل دریافت شد. این قانون در عمل نتوانست تأثیر چندانی در افزایش عرضه خانه‌های خالی از سوی مالکان به بازار جهت کاهش اجاره‌بها داشته باشد؛ اما عوارض موضوع این قانون تا پایان سال ۱۳۶۶ به قوت خود باقی ماند تا اینکه با تصویب ق.م.م در اسفندماه سال ۱۳۶۶، فصل دوم باب اول (مالیات بر دارایی) به مالیات مستغلات مسکونی خالی (مواد ۱۰ و ۱۱) اختصاص یافت که این فصل در اصلاحات سال ۱۳۸۰ به دلیل ضعف قانون‌گذاری در حوزه شناسایی خانه‌های خالی، در حوزه نظارتی و در پایه مالیاتی و ارزش‌گذاری املاک حذف شد.

با این وجود، با توجه به روند افزایشی واحدهای مسکونی خالی طی سال‌های گذشته و افزایش چشمگیر اجاره‌بهای مسکن، در اصلاحات ق.م.م مصوب ۱۳۹۴ این نوع مالیات با هدف کنترل افزایش قیمت مسکن و مقابله با سوداگری در بازار مسکن مجدداً در قالب ماده ۵۴ مکرر ق.م.م وضع شد اما در عمل موفقیت چندانی به همراه نداشت. سرانجام مجلس شورای اسلامی در آذر ماه سال ۱۳۹۹ قانون «اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم» را به تصویب رساند که به موجب آن متن ماده ۵۴ مکرر ق.م.م به طور کامل تغییر کرده و متن جدید جایگزین آن شد؛ همچنین یک تبصره نیز به ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م اضافه شد که در واقع سعی در آماده‌سازی بستر اجرایی ماده ۵۴ مکرر ق.م.م دارد.

۲-۲. چالش‌های مالیات بر خانه‌های خالی

در ارتباط با خانه‌های خالی دو مسئله وجود دارد. مسئله اول اینکه در بازار مسکن، تعداد زیادی مسکن خالی از سکنه وجود دارد که البته نرخ طبیعی خانه‌های خالی مدنظر نمی‌باشد زیرا در این نرخ سازندگان مسکن برای فروش واحدهای تکمیل‌شده خود نیاز به یک بازه زمانی دارند، در مقابل خریداران نیز برای یافتن مسکن متناسب با دارایی و

سلیقه خود نیز به یک بازه زمانی نیاز دارند که امر سبب می‌شود همواره تعدادی خانه خالی وجود داشته که به آن نرخ طبیعی خانه‌های خالی گفته می‌شود (رضوی؛ ایزدخواستی و دستجردی، ۱۴۰۰). اما آنچه در اینجا مدنظر است که باعث از دست رفتن تعادل در بازار مسکن و به وجود آمدن حباب می‌شود فاصله چشمگیر بین نرخ واقعی خانه‌های خالی نسبت به نرخ طبیعی آن است که به دلیل وجود تقاضای سوداگرانه خانه‌های خالی به وجود می‌آید (جلالی، ۱۳۹۶، ص. ۴۶).

مسئله دوم این است که با وجود تعداد چشمگیری از خانه‌های خالی، همچنان قیمت مسکن و اجاره‌بها آن افزایش زیادی داشته که سبب کاهش قدرت خرید خانوارها شده است، که این نشانگر وجود تقاضای سرمایه‌گذاری فراوان در بازار مسکن است که دولت و مجلس باید برای جلوگیری از این سوداگری به جد وارد عمل شوند که یکی از ابزارهای مؤثر در این رابطه مالیات می‌باشد، همان‌طور که در کشورهای توسعه‌یافته نیز از ابزار مالیاتی برای کنترل سوداگری در بخش مسکن استفاده می‌شود. هدف از وضع مالیات سنگین بر خانه‌های خالی، بالابردن هزینه نگهداری آنها می‌باشد تا مالک برای جلوگیری از ضرر اقدام به عرضه خانه‌های خالی خود کند؛ البته ممکن است در کوتاه‌مدت منجر به افزایش قیمت مسکن شود اما این اقدام باعث ایجاد تعادل در بازار مسکن و سبب جلوگیری از تبدیل مسکن از کالای مصرفی به کالای سرمایه‌ای می‌شود.

بخشی از تورم در قیمت مسکن و بالارفتن میزان اجاره‌بها در سال طبیعی است. اما دلیل اصلی تورم سرسام‌آور در بازار مسکن متأثر از شوک‌های تقاضا و سوداگری در این بازار می‌باشد که در اینجا تنها وضع مالیات متناسب است که می‌تواند علاوه بر کنترل سوداگری و نوسان شدید در بازار مسکن، سبب درآمدزایی برای دولت، به حداقل رساندن اختلال در فرایند قیمت‌ها و تخصیص بهینه منابع باشد، همچنین باعث می‌شود که سرمایه‌گذاری در بازار مسکن به ثبات برسد و سرمایه‌های سرگردان سرازیر در بخش مسکن نشوند و نیز با در نظر گرفتن امتیازها و کاهش تقاضای سرمایه‌گذاری در بخش مسکن، می‌توان این حجم از سرمایه‌های سرگردان را به سمت تولید و سرمایه‌گذاری در بخش‌های مولد اقتصاد هدایت کرد که کمک‌کننده مؤثری برای دولت در بخش‌های مهم اقتصاد می‌شود. برای تنظیم و اجرای مؤثر مالیات بر خانه‌های خالی

باید عوامل مؤثر در ایجاد خانه‌های خالی و میزان سهم هر عامل در ایجاد خانه‌های خالی سنجیده شود. در غیراین صورت با وجود صرف هزینه‌های هنگفت و حتی وصول منابع درآمدی، هدف اصلی که عرضه خانه‌های خالی می‌باشد حاصل نمی‌شود. در بحث از خانه‌های خالی باید به این نکته نیز توجه داشت که املاکی که خدمات قابل ارائه به بازار ندارند، نیازمند تخریب یا حداقل بازسازی خواهند بود که در چنین شرایطی مالیات بر این گونه خانه‌ها اثربخش نخواهد بود و باید بسته‌های تشویقی برای تسریع در بازسازی یا تخریب و ساخت مجدد آن به مالک ارائه شوند تا از این طریق افزایش عرضه موجودی مسکن محقق شود (قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن، ۱۳۷۸). همچنین در این مورد نیز باید تدابیر دقیقی اندیشیده شود چون عدم اطمینان در نوسان‌های قیمتی، سبب می‌شود طرح‌های ساخت‌وساز مسکن با وقعه و ابهام همراه شود و ارزش مسکن افزایش یابد. در این وضعیت خالی ماندن خانه می‌تواند به عنوان یک راهبرد بهینه برای عرضه آن در قیمت‌های بیشتر در پیش گرفته شود.

۲-۳. دلایل و اهداف وضع مالیات متناسب بر خانه‌های خالی

اقتصاددانان تقاضای مسکن را به سه دسته تقاضای مصرفی، تقاضای دارایی و تقاضایی سوداگری تقسیم کرده‌اند (قلی‌زاده و امیری، ۱۳۹۲، ص. ۹۲). در تقاضای دارایی و سوداگری نوع رفتار از جنس سرمایه‌گذاری و کسب سود و درآمد می‌باشد. این نوع تقاضاها از طریق ایجاد و افزایش تقاضای غیرضروری سبب تورم شدید در قیمت مسکن و به وجود آمدن حباب می‌شوند. در نتیجه قیمت مسکن و اجاره‌بها بالا می‌رود و پدیده احتکار مسکن رواج یافته و دولت مجبور به صرف هزینه‌های کلان جهت ساخت مسکن مهر می‌شود که با عدم توجه کافی به منابع محدود انرژی می‌تواند باعث بروز بحران‌هایی در آینده نزدیک شود.

بر اساس آمار منتشره توسط مرکز آمار ایران، تعداد واحدهای مسکونی خالی، از ۶۳۳ هزار واحد در سال ۱۳۸۵ به ۶/۱ میلیون واحد در سال ۱۳۹۰ و ۶/۲ میلیون واحد در سال ۱۳۹۵ افزایش داشته است، که این میزان افزایش در فاصله سال ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۵ نشان‌دهنده رشد متوسط سالیانه مسکن‌های خالی ۱۷ درصد در کشور است. این روند افزایشی تعداد واحدهای مسکونی خالی در شرایطی صورت گرفته است که تعداد

واحدهای مسکونی کشور طی این دوره به طور متوسط رشد سالیانه‌ای ۷/۳ درصدی داشته است (دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۶: ۱). این اعداد و درصدهای مربوط به خانه‌های خالی بیانگر این هستند که عده‌ای از اشخاص فقط با هدف سرمایه‌گذاری و کسب سود وارد جریان خرید خانه می‌شوند در نوسانات قیمت (کانینگام، ۲۰۰۶) و به امید افزایش قیمت مسکن، تمایل به عرضه آنها ندارند که این باعث برهم خوردن تعادل بازار می‌شود.

در نتیجه وضع نرخ پویای مالیات بر خانه‌های خالی از سوی دولت که البته متناسب با شرایط اقتصادی متفاوت تغییر می‌کند، می‌تواند منجر به کاهش تقاضای غیرمصرفی و باعث شفاف‌سازی بازار مسکن برای تصمیم‌سازان کلان دولت شود. مالیات بر خانه‌های خالی، وضع نرخ‌های متفاوت متناسب با ارزش اقتصادی هر خانه باید باشد که به طبع با توان اقتصادی خانوار نیز هماهنگ است که این خود می‌تواند عاملی در جهت شفاف‌شدن درآمدها باشد.

در این راستا وقتی دولت اقدام به اخذ مالیات سنگین از خانه‌های خالی کند علاوه بر افزایش عادلانه عایدی خود، به یکی از اهداف اساسی خود در راستای اصل ۳۱ و اصل ۴۳ قانون اساسی نیز دست می‌یابد. اگر مالیات سنگین برای خانه‌های خالی وضع شود از احتکار خانه‌های خالی و تورم در اجاره خانه نیز جلوگیری به عمل می‌آید. حق بر مسکن مقدمه حقوق اساسی دیگر شهروندان می‌باشد که به نوعی تمدن‌ساز بشریت نیز می‌تواند باشد. دولت موظف است با اجرای قدرتمندانه سیاست‌های مناسب خود، این هدف مهم را به منصفه ظهور برساند.

اجبار مالکان به عرضه خانه‌های خالی‌شان با وضع مالیات مناسب بسیار باصرفه‌تر است از اینکه دولت اقدام به ساخت مسکن با صرف هزینه‌های هنگفت کند زیرا علاوه بر اینکه آیا زیرساخت‌های لازم در کشور اعم از آب، برق و... فراهم می‌باشند یا خیر (زیرا صرف ساخت مسکن مدنظر نیست بلکه بر اساس اصل ۴۲ قانون اساسی ساخت مسکن با کیفیت و با ضوابط قانونی و استاندارد مدنظر و ضروری می‌باشد)، می‌تواند این هزینه‌ها را در جهات دیگری برای تأمین رفاه حداکثری مردم و تقویت زیرساخت‌های آبی و برقی کشور هزینه کند. همچنین مالیات در صورت دارا بودن قدرت اجرایی محکم، نه تنها یک ابزار بالقوه در جهت افزایش درآمد عمومی دولت

می‌باشد بلکه به عنوان ابزار مالی ضروری برای مدیریت اقتصادی جامعه نیز می‌باشد. عدم اجرای سیاست‌های مالیاتی دولت درباره خانه‌های خالی پیامدهای منفی بسیاری به دنبال دارد همانند عدم امکان استفاده از بازدهی مقیاس در ارائه خدمات، عدم توسعه مطلوب شهری، برجسته‌شدن شکاف طبقاتی، اخلال و تشدید نوسانات قیمتی در بازار مسکن، بروز مخاطره‌ها و ناهنجاری‌های اجتماعی و فرهنگی.

بعضی از بانک‌ها به جای عمل به وظایف خود، یا به طور مستقل در بازار سوداگرانه املاک ورود می‌کنند و یا با وام دادن‌های بی‌حساب و کتاب به افرادی که در این بخش‌ها سوداگری می‌کنند بر التهاب بازار می‌افزایند. این بانک‌ها به دلیل سودآوری بسیار بالای املاک و خطرپذیری پایین آن، توجیه خلق پول می‌کنند و حتی با وجود جریمه اضافه برداشت، باز هم از سوداگری در این بازار سود می‌برند. مثلاً بانکی که دو هزار و پانصد خانه خالی دارد قطعاً از افزایش قیمت، سود کلانی به دست می‌آورد. بدین ترتیب منابع مالی در بخش‌هایی ورود کرده که ارزش افزوده‌ای برای اقتصاد ایجاد نکرده و به اصطلاح غیرمولد است. ارگان‌های دولتی برای فروش خانه‌های خالی خود طبق اجبار دولت محدودیت‌هایی تعیین کرده‌اند. برای مثال املاک باید توسط کارشناسان رسمی دادگستری قیمت‌گذاری شود، که کارشناسان رسمی دادگستری نیز ممکن است قیمت‌های نجومی تعیین کنند و وقتی املاک به مزایده گذاشته می‌شود کسی حاضر به خرید آنها نمی‌شود. همین اقدام سبب می‌شود که مالکین عادی نیز قیمت خانه خود را افزایش دهند. در اینجا باید سازوکاری طراحی شود تا دستگاه‌های دولتی به خصوص بانک‌های دولتی، خانه‌های خالی خود را با قیمت مناسب بلکه پایین‌تری به عموم مردم بفروشند و مانع خریداری این املاک توسط یک سری افراد محدود از طرف خود نیز شوند تا هم فلسفه اجرای این قوانین محقق شود، هم نرخ بازار مسکن معتدل شود.

با توجه به تأثیر مخرب تقاضاهای سفته‌بازی در ایجاد نوسانات قیمتی در بازار مسکن به خصوص کشورهای که حقوق مالکیت شفافی ندارند، اولین اقدام برای محدود کردن این تقاضاها، اعمال مالیات بر عایدی سرمایه است. در صورتی که بخش عمده‌ای از سود سرمایه در کوتاه‌مدت مشمول مالیات عایدی سرمایه شود، ورود تقاضاهای سفته‌بازانه که در عمده موارد به خالی ماندن املاک خریداری‌شده منتهی

می شود، بسیار محدود شده و با کاهش انگیزه های سوداگری در بازار مسکن، خانه های خالی که از این محل نشئت می گیرند کاهش خواهند یافت. در چنین شرایطی اعمال مالیات بر خانه های خالی یک عمل پسینی برای سیاست گذاری در حوزه املاک خالی خواهد بود.

۲-۴. شرایط تحقق مالیات بر خانه های خالی (ماده ۵۴ مکرر ق.م.م)

ماده ۵۴ مکرر ق.م.م ذیل فصل «مالیات بر درآمد املاک» آورده شده در صورتی که مالیات بر خانه های خالی از نوع «مالیات بر دارایی» است و شایسته به نظر می رسد که قانون گذار در باب دوم قانون ذکر شده قرار می داد. بر خانه های خالی با فرض اینکه خانه های خالی اعم از شهری و روستایی (با رعایت مراتب ماده ۵۴ ق.م.م) که بدون بهره بردار باشند جز تقاضای سرمایه ای افراد محسوب می شود، جهت جلوگیری از آثار مخرب آن، مالیات به نسبت سنگینی برای آنها قرار داده است. این ماده برای تحقق مالیات بر خانه های خالی شرایطی را ذکر کرده است که در ادامه به بیان شرایط مهم آن پرداخته می شود.

شرط اول این است که حتماً «واحد مسکونی» باشد. از این عبارت می توان استنباط کرد که املاکی که کاربری غیر مسکونی دارند و در عین حال بدون استفاده می باشند مشمول این قانون نخواهند بود، که شایسته به نظر می رسد قانون گذار برای املاک با کاربری غیر مسکونی خالی نیز تعیین تکلیف می کرد و به قانون جامعیت بهتری می بخشید. تشخیص مسکونی بودن املاک در ماده با استناد به سامانه ملی املاک و اسکان کشور صورت می گیرد.

شرط دوم اینکه خانه های خالی در شهرهای با جمعیت بالای صد هزار نفر جمعیت قرار داشته باشند. مالیات موضوع این ماده تا زمانی که تعداد واحدهای مسکونی موجود در این شهرها به استناد مرکز آمار ایران، به $1/25$ برابر تعداد خانوارهای ساکن این شهرها برسد قابل اجرا می باشد. وفق دستورالعمل نحوه محاسبه مالیات واحدهای مسکونی خالی در اجرای حکم ماده ۵۴ مکرر ق.م.م اصلاحی به موجب قانون اصلاح موادی از ق.م.م مصوب ۱۳۹۹، واحدهای مسکونی واقع در شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاهای کشور که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور در حکم

واحد مسکونی خالی تلقی شده اند، مشمول جریمه ای معادل بیست درصد مالیات سال اول موضوع ماده ۵۴ مکرر قانون مذکور خواهند بود. البته این نقد وارد است که در این مناطق ممکن است به دلیل کمی جمعیت، جنبه مسافرتی داشتن منطقه، مهاجرت مردم از آن منطقه و... واحدهای مسکونی ای باشند که بیش از ۱۲۰ روز خالی بمانند و می بایست تدابیر دیگری برای این خانه ها وضع می شد تا بدون تعیین دستوری قیمت دور از واقع اجاره، مانع تضييع حقوق مالکان نیز شود.

شرط سوم اینکه منظور از سال، سال شمسی می باشد. طبق دستورالعمل ماده ۵۴ مکرر ق.م.م مصوب هیئت وزیران، اعلام نرخ های دوازده و هجده برابر برای سال های دوم، سوم و به بعد حسب مورد، صرفاً در صورت توالی سال ها بوده و در صورتی که بین سال هایی که واحد مسکونی خالی بر اساس گزارش سامانه یکسال خالی نباشد، مالیات سال خالی جدید نیز با نرخ سال اول محاسبه می شود. ضرایب مالیاتی مندرج در ماده ۵۴ مکرر ق.م.م برای مالک یا مالکان دارای بیش از پنج طبقه خالی در هر سال مالیاتی، نسبت به کل واحدها، دوبرابر ضریب مذکور در صدر ماده ۵۴ مکرر فوق اعمال می شود. در خصوص واحدهای مسکونی خالی شراکتی نیز مالیات هر شریک به نسبت سهم مالکیت جداگانه محاسبه خواهد شد. همچنین با توجه به عبارت «در مجموع» و «روز» می توان برداشت که در یک سال مالی تعداد روزهایی که خانه خالی بوده است، در مجموع اگر بیش از ۱۲۰ روز باشد خانه خالی محسوب می شود. طبق ماده ۵۴ مکرر ق.م.م واحدهای نوساز پس از دوازده ماه و در طرح های انبوه سازی پس از هجده ماه از زمان صدور گواهی اتمام عملیات ساختمانی (موضوع ماده ۱۰۰ قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴/۱۱/۴) مشمول مالیات موضوع این ماده می شوند. در این ماده مشخص نشده است که مهلت یکساله به واحدهای نوساز و یک و نیم ساله که به واحدهای انبوه سازی برای عرضه به بازار داده شده از زمان صدور پروانه می باشد یا زمان پایان کار. در این طرح بازه های رکودی مسکن در نظر گرفته نشده است به همین دلیل اگر سازنده نتواند در زمان مقرر یکساله واحد خود را به فروش رساند، آن را زیر قیمت ساخت عرضه می کند و پس از آن به تدریج باید شاهد کاهش ساخت و ساز بود زیرا برای انبوه سازان، سرمایه گذاری در بخش مسکن توجیه اقتصادی نخواهد داشت. با توجه به قید «صورت رسمی» نیز اگر انتقال مالکیت واحد مسکونی به طریق غیر

رسمی صورت گیرد مهلت ۱۲۰ روز برای مالک جدید تمدید نخواهد شد. شرط چهارم اینکه خانه مسکونی، ساکن یا کاربر نداشته باشد. در نظام حقوقی ایران می توان از خانه های مسکونی در صورت عدم وجود منع قانونی، استفاده غیر مسکونی نیز کرد به همین دلیل است که قانون گذار از کلمه کاربر استفاده کرده است. با توجه به این مطلب اگر خانه ای که طبق تبصره ۱۱ ماده ۵۳ ق.م.م معاف از مالیات هست، طبق سامانه ملی املاک و اسکان کشور، خانه خالی شناسایی شود نفع مالک در این است که خانه خود را ولو با مبلغ اندک به اجاره دهد (ولو غیر مسکونی) تا از پرداخت مالیات معاف شود چون در غیر این صورت می بایست برای همین خانه حداقل شش برابر مالیات متعلقه، پرداخت نماید. در صورتی که با توجه به هدف وضع این قانون، شایسته بود که قانون گذار از کلمه ساکن استفاده نماید.

شرط پنجم اینکه طبق تبصره یک ماده ۵۴ ق.م.م، سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان تیرماه هر سال، مالیات متعلق به مالکین واحدهای مشمول این ماده را اعلام کند. با توجه به اینکه تعیین مهلت در متن ماده دارای مفهوم است و مفهوم عدد نیز با وجود سایر قرائن می تواند حجت باشد به نظر می آید که در اینجا از شرایط مشمول این نوع مالیات را می توان مطالبه مالیات از جانب سازمان امور مالیاتی کشور در مهلت معین در نظر گرفت و مطالبه خارج از این مهلت را غیر قانونی برشمرد. در صورت مطالبه مالیات از جانب سازمان و عدم پرداخت مؤدی به موجب بند ۱۴ دستورالعمل نحوه محاسبه مالیات واحدهای مسکونی خالی در اجرای حکم ماده ۵۴ مکرر، مالیات متعلق به همراه جریمه موضوع ماده ۱۹۰ ق.م.م در اجرای مقررات ق.م.م از جمله فصل وصول مالیات یا در زمان تنظیم سند رسمی قطعی (هر کدام مقدم باشد) قابل وصول خواهد بود. به موجب قسمت اخیر تبصره یک ماده ۵۴ 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 کنند. همان طور که مشاهده می شود در متن قانون نواقصی وجود دارد که مانع از اجرای عادلانه و صحیح این قسمت می شود. زیرا مرجع استعلام این گواهی مشخص نشده است، اینکه آیا استعلام 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 ثبت شده است. زیرا اگر فقط درباره افرادی که به

وظیفه قانونی خود عمل کرده‌اند، اجرایی شود و نسبت به بعضی دیگر از افراد که خانه خود را ثبت نکرده‌اند اعمال نشود این خلاف عدالت و موجب تضییع حقوق شهروندی می‌شود. ضمن اینکه برای عدم انجام این وظیفه قانونی از جانب دفاتر اسناد رسمی نیز ضمانت اجرایی در نظر گرفته نشده است.

بند ۱۱ از تبصره ۸ ماده ۵۴ ق.م.م برای تشویق مردم به گزارش خانه‌های خالی امتیازی در نظر گرفته که اگر شخصی نسبت به معرفی خانه‌های خالی اقدام کند جایزه‌ای به میزان ۵ درصد مالیات متعلقه به او پرداخت خواهد شد. این بند قابل انتقاد به نظر می‌رسد زیرا با توجه به عدم شفافیت موجود در نظام حقوقی و مالی کشور، عدم راه‌اندازی کامل سامانه ملی املاک و اسکان کشور و عدم طراحی ساختار اجرایی مناسب و کافی جهت شناسایی کامل خانه‌های خالی، تشویق شهروندان به انجام چنین عملی شایسته به نظر نمی‌رسد زیرا که احتمال بروز اشتباه و عسر و حرج برای مؤدی و غرض‌ورزی‌های مختلف می‌شود، که البته اجرای این گزارشگری موکول شده است به تصویب آیین‌نامه اجرایی که توسط وزیر راه و شهرسازی با همکاری وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و ارتباطات و فناوری اطلاعات تهیه می‌شود.

نقد دیگری که به این تبصره وارد است و آن اینکه تکالیف تهیه آیین‌نامه را بر عهده «وزیر» گذاشته است در صورتی که در نظام حقوقی عمومی، «وزارتخانه» است که مخاطب این گونه تکالیف قرار می‌گیرد.

۲-۵. سامانه ملی املاک و اسکان کشور

ماده ۵۴ ق.م.م سازوکار اجرایی سامانه ملی املاک و اسکان کشور را به موضوع تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م ارجاع داده است، که طبق این تبصره راه‌اندازی این سامانه بر عهده وزارت راه و شهرسازی می‌باشد. این سامانه باید به گونه‌ای طراحی شود که در هر زمان امکان شناسایی برخط مالکان، ساکنان و یا کاربران واحدهای مسکونی، تجاری، خدماتی و اداری و پیگیری نقل و انتقال املاک و مستغلات به صورت رسمی، عادی، وکالتی و غیره را در کلیه نقاط کشور فراهم سازد. سازمان امور مالیاتی راساً اجازه تشخیص خالی بودن املاک را ندارد و برای تشخیص این امر می‌بایست به اطلاعات درج شده در این سامانه استناد کند. این سامانه از زمان پیشنهاد تاکنون از

پشتیبانی اجرایی خوبی برخوردار نبوده است و همین ضعف سبب عدم موفقیت آن شده است.

راه اندازی چنین پایگاه‌های اطلاعاتی به گونه‌ای می‌باشد که می‌بایست با اطلاعات صدرصدی راه اندازی شوند زیرا اگر حتی ۱ درصد از اطلاعات این قبیل پایگاه‌ها ناقص باشد امکان راه اندازی آنها وجود نخواهد داشت، زیرا باعث عدم موفقیت در اجرای سامانه، بروز ناعدالتی و هرج و مرج خواهد شد. به همین علت در بند یک تبصره ۸ ماده ۵۴ مکرر ق.م.م آورده شده که حتی املاک تحت کنترل اشخاص موضوع ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه که همگی از اشخاص حقوق عمومی دولتی هستند و حتی واحدهای مسکونی دارای جهات امنیتی (با رعایت دستورالعمل مخصوص) باید اطلاعات خود را در اختیار سامانه قرار دهند.

قانون‌گذار برای عدم راه اندازی به موقع این سامانه از جانب وزارت راه و شهرسازی، ضمانت اجرای کیفری در نظر گرفته است که معاون یا مدیران مربوط در وزارت راه و شهرسازی، سازمان امور مالیاتی و دیگر کارکنان دستگاه‌های اجرایی که از اجرای این تبصره (تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م) استنکاف کنند، به انفصال موقت درجه شش موضوع قانون مجازات اسلامی محکوم می‌شوند. جدا از اینکه در ماده مذکور به جای ذکر شخص وزارتخانه از کلمه وزیر استفاده شده است، نقدی که وجود دارد این است که با وجود ذکر نام «وزیر»، چرا برای وزیر راه و شهرسازی و رئیس سازمان امور مالیاتی مجازات تعیین نشده و فقط برای معاونان و مقامات پایین‌تر از آنها وضع تعیین شده است، زیرا وزیر راه و شهرسازی مکلف است دسترسی سازمان امور مالیاتی و سایر دستگاه‌ها را به سامانه ملی املاک و اسکان کشور فراهم سازد.

۲-۶. نحوه محاسبه مالیات بر خانه‌های خالی و نهاد اجرایی مؤثر در أخذ مالیات

طبق تبصره ۳ ماده ۵۴ مکرر ق.م.م وزارت راه و شهرسازی مکلف است ظرف سه ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون [۲۳ دی ماه ۱۳۹۹]، «سامانه معاملات املاک» را راه اندازی کند. این سامانه می‌بایست به گونه‌ای طراحی شود که قابلیت ارزش‌گذاری واحدهای مسکونی به قیمت‌های مذکور (موضوع ماده ۵۴ ق.م.م و یا همان جدول املاک مشابه و قیمت‌های ارزش معاملاتی موضوع ماده ۶۴ ق.م.م)، امکان اجاره املاک یا ثبت

درخواست متقاضی خرید املاک عرضه شده در آن و ثبت تحقق یا عدم تحقق معامله را داشته باشد. فایده این سامانه این است که با توجه به نوسان‌های شدید بازار مسکن ایران در دوران رکود، گاهی اوقات ماه‌ها لازم است تا یک واحد مسکونی به فروش یا اجاره رود از این جهت است که قانون‌گذار اعلام کرده است که هر کس قصد اجاره یا فروش واحد مسکونی خود را دارد باید از طریق سامانه معاملات املاک اقدام به این کار نماید، در غیراین صورت عذر عدم اجاره یا فروش املاک او پذیرفته نبوده و مشمول مالیات بر خانه‌های خالی می‌شود. همچنین طبق تبصره ۳ ماده ۵۴ مکرر ق.م.م چنانچه شخصی فروش یا اجاره واحد مسکونی خود را از طریق سامانه معاملات املاک انجام دهد اما بیش از ۲ بار از فروش یا اجاره ملک خود به قیمت‌های ذکر شده، خودداری کند، واحد مذکور از زمانی که به اسناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور به عنوان خانه خالی شناسایی شده باشد مشمول مالیات موضوع این ماده قرار می‌گیرند.

اینکه قیمت فروش یا اجاره در سامانه معاملات املاک باید بر اساس ماده ۵۴ ق.م.م (جدول املاک مشابه در اجاره املاک) یا بر اساس ماده ۶۴ ق.م.م (ارزش معاملاتی املاک در فروش) باشد، دو انتقاد اساسی بر آن وارد است؛ اول اینکه سامانه معاملات املاک در عمل در حال تعیین دستوری قیمت می‌باشد زیرا جدول دو ماده ذکر شده توسط دولت (سازمان امور مالیاتی) تعیین می‌شود و تجربه نشان داده است تعیین دستوری قیمت‌ها گاهی اوقات منجر به نتایج زیانبار اقتصادی می‌باشد که معروف‌ترین شاهد مثال آن در چند سال اخیر ارز جهانگیری می‌باشد، که اثر منفی آن هنوز هم به آسانی قابل رفع نیست. دوم اینکه 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 خلاف واقع، که بر اساس درصد ناچیزی از ارزش واقعی و بازاری آنها تعیین می‌شود که تنها هدف آن ایجاد یک معیار برای مطالبه برخی حقوق دولتی می‌باشد. این نه تنها باعث تضییع حقوق مالکان می‌شود بلکه باعث می‌شود مالکان به راه‌های دیگری مراجعه کنند تا خانه‌هایشان در سامانه ملی املاک و اسکان کشور به عنوان خانه خالی شناسایی نشوند.

اگر قیمت واقعی املاک در نظر گرفته نشود باعث می‌شود تا سازندگان تحت فشار، مجبور به فروش واحدهای مسکونی خود با نرخ کمتر از قیمت تمام شده بشوند و از این

بخش بیرون روند و تبعات آن به مرور باعث بروز بحران‌هایی در بازار مسکن شود. دولت ایران قوانین متعددی برای حل معضلات مالیات بر خانه‌های خالی تصویب کرده است ولی در عمل با معضلاتی مواجه شده که یکی از مهم‌ترین آنها عدم توجه به مسئله نهاد اجرایی در اعمال این مالیات بوده است. در دولت یازدهم و دوازدهم مالیات خانه‌های خالی برابر صفر است یعنی این بخش از قانون به خاطر به‌کار نگرفتن نهاد اجرایی مناسب اصلاً اجرا نشده است. از نهادهای اجرایی مناسب، می‌توان از شهرداری‌ها در شناسایی و اخذ مالیات از خانه‌های خالی استفاده کرد؛ زیرا شهرداری‌ها از نظر برخورداری از سامانه جامع ممیزی املاک و اراضی شهری نسبت به سایر ارگان‌ها مانند وزارت راه و شهرسازی و سازمان امور مالیاتی از مزیت‌هایی در فرایند اجرایی مالیات بر خانه‌های خالی برخوردار هستند که با مطرح شدن دریافت مالیات از خانه‌های خالی، هیچ وظیفه‌ای به شهرداری‌ها در این زمینه محول نشده است (هادیان، ۱۳۹۹).

شهرداری در دهه ۳۰ و بخشی از دهه ۴۰ در اخذ مالیات بر املاک و مستغلات نیز نقش داشته و تنها نهادی است که با ابزارهایی که در اختیار دارد، به راحتی می‌تواند در چارچوب قانون نوسازی و عمران شهری مصوب سال ۱۳۴۷ به املاک و اراضی مردم ورود کند. طبق بند ۲۵ ماده ۵۵ قانون شهرداری، این سازمان متولی صدور پروانه ساختمان در محدوده و حریم شهر است که به راحتی می‌داند که به چه تعداد واحد مسکونی مجوز داده شده، مالکان این واحدهای مسکونی چه زمانی از شهرداری پایان‌کار گرفته و عوارض نوسازی و بهای خدمات مدیریت شهری خود را پرداخته‌اند. این‌ها به خوبی نشان می‌دهد که شهرداری نهادی است که آشنایی و دسترسی به اطلاعات مربوط به واحدهای مسکونی در محدوده و حریم شهرها را دارند و به راحتی می‌توانند این واحدهای مسکونی را شناسایی کنند.

۳. مالیات از خودروهای لوکس

دریافت مالیات از خودروهای لوکس در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ وجود داشت اما دولت یازدهم از تصویب ضوابط اجرایی آن امتناع کرد و هیچ مالیاتی از طرف دارندگان خودروهای لوکس پرداخت نشد. برای مالیات بر انواع خودروها در بودجه ۱۴۰۰ مبلغ ۶،۶۶۶ میلیارد تومان در نظر گرفته شده بود که فقط ۱۴۶،۲۰۰،۰۰۰ تومان پرداخت شد، که

باعث به وجود آمدن کسری بودجه و مشکلات فراوانی برای دولت شد. هیئت وزیران در دولت سیزدهم در راستای اجرای بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰، آیین‌نامه‌ای در تاریخ ۱۴۰۰/۹/۲۱ به تصویب رساندند که طبق آن؛ نیروی انتظامی و سایر دستگاه‌های اجرایی موظفند در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون، آخرین داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز سازمان امور مالیاتی کشور را در خصوص کلیه مالکان خودروها در ابتدای سال ۱۴۰۰ و نیز وزارتخانه‌های کشور و تعاون، کار و رفاه اجتماعی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی دارای اطلاعات مربوط هستند، مکلفند اطلاعات هویتی کلیه اشخاص و فرزندان کمتر از ۱۸ سال و محجور تحت تکفل آنها را، به نحوی که سازمان درخواست می‌کند در اختیار سازمان قرار دهند. سازمان نیز موظف است پس از اخذ داده‌ها و اطلاعات دریافتی از دستگاه‌های نام برده شده، به تعیین دارایی‌های مشمول و ارزش آنها حداکثر تا پایان دی ماه سال ۱۴۰۰ اقدام و مراتب را به نحو مقتضی به اطلاع اشخاص مشمول برساند، اشخاص مشمول نیز موظفند تا پایان بهمن ماه سال ۱۴۰۰ به پرداخت آن اقدام نمایند. علاوه بر تعیین مدت برای تعیین مالیات اشخاص از جانب سازمان که این خود جهت حفظ حقوق شهروندی دلیلی بر این است که مطالبه خارج از موعد غیرقانونی است، هیئت وزیران در تبصره ماده ۷ این آیین‌نامه به وضوح اشاره کرده که در صورتی که میزان مالیات موضوع این آیین‌نامه طی موعد مقرر به اطلاع اشخاص مشمول نرسد، این اشخاص مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشند. در صورت تعدد مالکان خودرو نیز هر یک از مالکان به نسبت سهم خود از ارزش آن خودرو با اضافه کردن ارزش سایر خودروهای تحت تملک، مشمول این آیین‌نامه خواهند بود. ضمانت اجرایی که هیئت وزیران برای عدم پرداخت مالیات از جانب مالکان مشمول این آیین‌نامه مقرر داشته، این است که دفاتر اسناد رسمی و نیروی انتظامی را مکلف کرده که از ثبت هر گونه نقل و انتقال و تعویض پلاک بدون احراز و اخذ گواهی پرداخت مالیات‌های نقل و انتقال قطعی، اجاره و مالیات موضوع این آیین‌نامه خودداری کنند و متخلفان در پرداخت مالیات متعلق مسئولیت تضامنی دارند. نقدی که بر این ماده وارد است اینکه شایسته است برای دفاتر اسناد رسمی نیز ضمانت اجرا در نظر گرفته شود تا جلوی هر گونه تخلف گرفته شود.

از خودروهای لوکس باید مالیات مستقیم دریافت شود. زیرا این مالیات با شمول

بر وضعیت‌های ثابت و شناخت ویژگی‌های فردی مؤدی، امکان شخصی کردن مالیات را می‌دهد و می‌تواند با توانایی پرداخت هر مؤدی از طریق اعمال کردن نرخ تصاعدی منطبق شود که در نتیجه باعث رقم خوردن عدالت حداکثری می‌شود، البته لازمه موفقیت در وصول این مالیات‌ها، به کار گرفتن روش‌های فنی پیچیده می‌باشد که لازمه آن نیز دارا بودن سازمان مالیاتی کارآمد و دارای اطلاعات و تخصص‌های حقوقی، اقتصادی و مالی لازم است و در نتیجه روش‌هایی که در پیش گرفته می‌شوند مانند مأخذ تعلق مالیات، شیوه پرداخت، نحوه تشخیص، زمان و میزان پرداخت باید به گونه‌ای باشند که مؤدیان از درستی و دقت عمل مأموران مالیاتی اطمینان حاصل کنند (اصل اطمینان) و دیگر حتی به فکر فرار مالیاتی هم نیافتند. همچنین می‌بایست گام به گام جهت اجرای عدالت به سوی شخصی سازی مالیات پیش رفت تا در راستای اجرای ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م مصوب ۹۴ جهت استقرار نظام یکپارچه اطلاعاتی مالیاتی بر اساس اطلاعات ثبتی افراد (وضعیت زندگی، نحوه کسب درآمد، میزان دارایی، تأهل یا مجرد، میزان گردش حساب‌های بانکی و...) به أخذ مالیات عادلانه از مؤدیان پرداخت.

برای خودروهای لوکس می‌بایست مالیات سنگین تری وضع شود زیرا جنبه لوکس بودن دارند و افراد که کم هم نیستند (بر اساس برآوردهای صورت گرفته توسط سازمان امور مالیاتی در حال حاضر تقریباً ۵۸۰ هزار دستگاه خودروی لوکس در کشور وجود دارد) قطعاً توانایی پرداخت مالیات متناسب با ماشین خود را هم دارند لذا یکی از موارد تعدیل أخذ مالیات از افراد بر حسب توانایی آنها همین أخذ مالیات سنگین از افراد دارای خودروهای لوکس می‌باشد.

ورود خودروهای لوکس پیامدهای منفی زیادی از قبیل اتلاف منابع محدود ارزی کشور، غالب شدن فرهنگ وارداتی، آسیب‌های روانی و اجتماعی، افزایش فاصله طبقاتی بین دهک‌های درآمدی، رواج تجمل پرستی و مصرف‌گرایی را در پی دارد. همچنین هزینه‌های اجتماعی و اقتصادی گزاف واردات این خودروها از منافع آن بسیار پیشی گرفته است و هیچ توجیه اقتصادی ندارند و با توجه به ماهیت لوکس بودن این خودروها که از نوع کالاهای نهایی و مصرفی‌اند، توجیه افزایش و ایجاد زمینه برای تغییر فناوری تولید در داخل هم اساساً نمی‌تواند منطقی باشد و فقط تعداد معدودی از

افراد می‌توانند این خودروها را داشته باشند، که عدالت اقتضاء دارد با توجه به پیامد منفی واردات این خودروها و همچنین با توجه به خاص بودن افرادی که دارای این خودروها هستند باید مالیات سنگین‌تری به تناسب قیمت واقعی این خودروها برایشان وضع شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در دوره‌های زمانی مختلف با توجه به ساختار جامعه، افزایش وظایف و هزینه‌های دولت، می‌بایست درآمد دولت افزایش یابد، که یکی از شریان‌های درآمدی کارآمد دولت‌ها مالیات می‌باشد که هر اندازه سهم مالیات در تأمین هزینه‌های جاری دولت افزایش یابد به همان اندازه بودجه دولت از سلامت، ثبات و پایداری برخوردار می‌شود. مالیات دارای آثار مفیدی همچون درآمدزایی برای دولت، پیاده‌سازی سیاست‌های مالی دولت در راستای اداره جامعه، توزیع مجدد ثروت و کاهش فاصله طبقاتی دهک‌های مختلف است. به همین خاطر دولت‌ها می‌توانند از مالیات به عنوان ابزار سیاست‌گذاری برای کنترل اوضاع بحرانی یا رسیدن به اهدافی خاص در نگاهی دوراندیش استفاده کنند. مالیات می‌بایست عادلانه و بر حسب دارایی اشخاص دریافت شود تا مؤثر باشد. دولت ایران نیز جهت افزایش درآمد خود و کم‌کردن وابستگی به درآمدهای نفتی، در این راستا گام‌هایی برداشته است که یکی از آنها دریافت مالیات از کالاهای لوکس از قبیل خانه‌های خالی بود که علاوه بر درآمدزایی به خاطر افزایش سوداگری در بازار مسکن و تورم در قیمت مسکن و اجاره، اقدام به وضع مالیات سنگین درباره خانه‌های خالی کرد. در دوره‌های مختلفی در بازار مسکن سوداگری رخ داده است، به همین خاطر قانون‌گذار به روش‌های مختلفی سعی در کنترل وضعیت بازار مسکن داشته ولی در عمل به خاطر ضعف قانون، اجرا و یا نظارت با عدم موفقیت همراه بوده است تا اینکه سرانجام در سال ۱۳۹۹ مجدداً با تصویب ماده ۵۴ مکرر در این راستا گام جدی برداشت اما باز هم در بُعد اجرایی قضیه، چالش‌های جدی همچون عدم همکاری مؤثر بین دستگاه‌ها برای شناسایی خانه‌های خالی، تعیین دستوری قیمت توسط سامانه معاملات املاک و... وجود دارند که مانع دستیابی به اهداف این طرح می‌شوند. به همین خاطر در صورتی که هدف سیاست‌گذار بهبود اوضاع بازار مسکن می‌باشد ابتدا باید با رویکردی اقتصادی،

سیاست‌هایی برای کاهش تورم و بهبود ثبات محیط اقتصاد کلان کشور اجرا کند تا مانع ورود سرمایه‌های سرگردان به این بازار، به نیت کسب سود شود و این سرمایه‌ها را به سمت تولید هدایت کند و در مرحله بعد برای مدیریت بازار مسکن و مقابله با تقاضاهای سوداگرانه به وضع مالیات مناسب بر خانه‌های خالی پردازد و هزینه نگهداری خانه‌های خالی را بالا ببرد و سازوکار اجرایی قدرتمند و مناسبی را طراحی و اجرا کند و از ظرفیت سایر دستگاه‌های اجرایی مانند شهرداری‌ها به سبب برخورداری از سامانه ارزیابی املاک و اراضی شهری نیز استفاده کند تا به تقویت بانک‌های اطلاعاتی از موجودی مسکن و خانه‌های خالی پردازد. قانون‌گذار می‌بایست بیشتر بر روی اشخاص حقوقی و اشخاص ثروتمند تمرکز کند تا عدالت را به خوبی درباره تمامی افراد برقرار سازد. دولت با اعمال نرخ پویای مالیاتی که متناسب با شرایط متفاوت اقتصادی تغییر می‌کند، بر خانه‌های خالی، می‌تواند مالکانی را که در زمان رکود بازار اقدام به احتکار و سوداگری در بازار مسکن می‌کنند را وادار به عرضه مسکن کند.

یکی دیگر از گام‌های دولت دریافت مالیات از خودروهای لوکس می‌باشد که در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ هم بیان شد اما به دلیل عدم طراحی سازوکار اجرایی هیچ مالیاتی دریافت نشد و باعث مشکلات عدیده از جمله کسری بودجه شد؛ تا اینکه دولت سیزدهم به طور جدی به این نوع مالیات پرداخت و مالیات پرداختی مؤدیان را تعیین کرد ولی با توجه به فلسفه این قانون و تعداد خودروهای لوکس موجود، قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مبالغ بسیار اندکی برای این خودروها وضع کرده است در صورتی که عدالت اقتضاء دارد که دولت در قانون بودجه خود مالیات مناسبی وضع کند تا از اثرات منفی واردات و استفاده از این خودروها از قبیل خروج منابع محدود ارزی کشور، تجمل‌گرایی و افزایش فاصله طبقاتی جلوگیری به عمل آورد. این مالیات با شمول بر وضعیت‌های ثابت و شناخت ویژگی‌های فردی مؤدی، امکان شفاف‌سازی و شخصی‌سازی مالیات را می‌دهد و می‌تواند منبع درآمدی مالیاتی خوبی برای دولت باشد.

یادداشت‌ها

۱. امام علی (علیه‌السلام) فرمودند: «إِنَّ اللَّهَ سُبْحَانَهُ فَرَضَ فِي أَمْوَالِ الْأَغْنِيَاءِ أَقْوَاتَ الْفُقَرَاءِ فَمَا جَاعَ فَقِيرٌ إِلَّا بِمَا مُتَّعَ بِهِ غَنِيُّ، وَاللَّهُ تَعَالَى سَائِلُهُمْ عَنْ ذَلِكَ»؛ خداوند سبحان روزی فقرا را در اموال ثروتمندان قرار داده است، پس هیچ فقیری در دنیا گرسنگی نمی‌کشد مگر اینکه ثروتمندی حق او را نداده باشد و خداوند از اغنیا در این باره خواهد پرسید (نهج‌البلاغه، حکمت ۳۲۸).

کتابنامه

۱. نهج‌البلاغه.
۲. آیین‌نامه اجرایی بند (ش) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مصوب ۱۴۰۰/۰۹/۲۱.
۳. دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۶.
۴. جلالی، امین (۱۳۹۶). *اصلاح نظام مالیاتی با امکان‌سنجی وضع مالیات بر درآمد اجاره مسکن در ایران: رویکرد الگوی رشد نئوکلاسیک*. (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.
۵. دستورالعمل نحوه محاسبه مالیات واحدهای مسکونی خالی در اجرای حکم ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی به موجب قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب، ۱۳۹۹/۰۹/۰۵.
۶. رستمی، ولی (۱۳۹۷). *کتاب مالیه عمومی*. تهران: میزان بهار.
۷. رضوی، مهدی؛ ایزدخواستی، حجت و دستجردی، وحید (۱۳۹۹). *شناسایی عوامل مؤثر بر نرخ مالیات بر مسکن‌های خالی در اقتصاد ایران: رویکرد مدل‌سازی تشریحی ساختاری ISM*. *نشریه اقتصاد شهری*، (۹)، پاییز و زمستان، صص. ۱-۱۸.
۸. سیمایی صراف، مرتضی (۱۳۹۹). *تحلیلی بر قانون اصلاح ماده ۵۴ مکرر و تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم*. *نشریه وکیل مدافع*، (۲۰)، صص ۹۵-۱۱۹.
۹. قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن مصوب ۱۳۸۷/۰۲/۲۵.
۱۰. قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم با عنوان طرح دو فوریتی اصلاح ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم.
۱۱. قانون شهرداری با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۹۰/۰۱/۲۸.
۱۲. قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۶ - ۱۴۰۰) مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۲۱.

۱۳. قلی‌زاده، اکبر و امیری، نعمت‌اله (۱۳۹۲). نگاهی به نظام مالیاتی بخش مسکن در جهان و چارچوبی برای اصلاح ساختار مالیات‌ها در بخش مسکن ایران. *مجله اقتصادی*، (۱۱ و ۱۲)، صص. ۹۱-۱۱۰.
۱۴. عبدی، محمدرضا و عسگری آزاد، حمید (۱۳۸۷). کاربرد مالیات بر عایدات سرمایه در اصلاح ساختار تقاضا و تعدیل نوسان‌های قیمتی مسکن. *ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی*، (۸۱ و ۸۲)، صص ۴۱-۶۷.
۱۵. کلانتری بنگر، محسن و همکاران (۱۳۹۶). *مالیات بر خانه‌های خالی و برآورد ظرفیت درآمدی آن*. دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی، کد سند ۹۶۲۵۱۲۵۹۶.
۱۶. لکزایی، نجف و حاج‌زاده، هادی (۱۳۹۳). بررسی امنیت اقتصادی افراد از خلال قواعد فقه امامیه با نگاهی به مرجع امنیت. *فصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی*، (۶)، پاییز و زمستان، صص. ۱-۳۱.
۱۷. هادیان، مهدی (۱۳۹۹). بررسی نقش شهرداری‌ها در فرایند اعمال مالیات بر مسکن‌های خالی. *فصلنامه اقتصاد و برنامه‌ریزی شهری*، ۹(۴)، زمستان، صص ۲۲۵-۲۴۱.
۱۸. سایت مرکز آمار ایران: www.amar.org.ir

19. Cunningham, C. R. (2006). "House price uncertainty, timing of development, and vacant land prices: Evidence for real options in Seattle". *Journal of urban Economics*, (59), pp. 1-31.

