

مالیات بر درآمد املاک

ماده ۵۲- درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع

در ایران پس از کسر معافیه‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد.

ماده ۵۳- درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارتست از کل مال

الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و

تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره. درآمد مشمول مالیات در مورد اجاره دست اول املاک مورد

وقف یا حبس بر اساس این ماده محاسبه خواهد شد. در رهن تصرف، راهن طبق مقررات این فصل

مشمول مالیات خواهد بود. هرگاه موجر مالک نباشد درآمد مشمول مالیات وی عبارتست

مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره. حکم این ماده در مورد خانه‌های

سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتیکه مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود جاری

نخواهد بود.

تبصره ۱- محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد

تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی‌شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که

اجاره پرداخت می‌شود. در صورتی که چند واحد مسکونی محل سکونت مالک و یا افراد مزبور

باشد یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به

انتخاب مالک از شمول مالیات از این بخش خارج خواهد بود.

تبصره ۲- املاکی که مجاناً در اختیار سازمانها و موسسات موضوع ماده ۲ این قانون قرار می گیرد غیر اجاری تلقی میشود.

تبصره ۳- از نظر مالیات بر درآمد اجاره املاک هر واحد آپارتمان یک مستغل محسوب میشود.

تبصره ۴- در مورد املاکی که با اثاثه یا ماشین آلات به اجاره واگذار میشود درآمد ناشی از

اجاره اثاثه و ماشین آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات این فصل میشود .

تبصره ۵- مستحدثاتی که طبق قرارداد از طرف مستاجر در عین مستاجره بنفع موجر ایجاد میشود

بر اساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحدثه به موجر تقویم و پنجاه درصد آن جزء درآمد

مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب میگردد.

تبصره ۶- هزینه هائی که به موجب قانون با قرارداد بعهده مالک است و از طرف مستاجر انجام

میشود و همچنین مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستاجر تقبل شده در صورتی

که عرفاً به عهده مالک باشد به بهای روز انجام هزینه تقویم و به عنوان مال الاجاره غیر نقدی به

جمع اجاره بهای سال انجام هزینه اضافه میشود.

تبصره ۷- در صورتی که مالک اعیان احداث شده در عرصه استیجاری ملک را کلاً یا جزئاً به

اجاره واگذار نماید مبلغ اجاره پرداختی بابت عرصه به نسبت مورد اجاره از مال الاجاره دریافتی

کسر و مازاد طبق مقررات صدر این ماده مشمول مالیات خواهد بود.

تبصره ۸- در صورتی که مالک محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بها مهلتی برای تخلیه ملک داده شود در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده میباشد تا شش ماه و در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است اجاری تلقی نمیشود مگر اینکه بموجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت میشود.

تبصره ۹- وزارتخانه ها، موسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها بوسیله دولت تامین می شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتهای و موسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هائی که پرداخت می کنند کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل موقع ملک پرداخت و رسید آنرا به موجر تسلیم نمایند.

تبصره ۱۰- واحدهای مسکونی متعلق به شرکتهای سازنده مسکن که قبل از انتقال قطعی و طبق اسناد و مدارک مثبتة بموجب قرارداد واگذار می گردد مادام که در تصرف خریدار میباشد در مدت مذکور اجاری تلقی نمی شود و از لحاظ مالیاتی با خریدار مانند مالک رفتار خواهد شد.

مشروط بر اینکه مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع

ماده (۵۹) این قانون به ماخذ تاریخ تصرف پرداخت شده باشد.

تبصره ۱۱- مالکان مجتمع های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می شوند در طول مدت

اجاره از صد درصد (۱۰۰٪) مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می باشد در غیر این صورت

درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه متر مربع زیر بنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع زیر بنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می باشد.

ماده ۵۴- مال الاجاره از روی سند رسمی تعیین میشود و در صورتیکه اجاره نامه رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری گردد و یا موجر علاوه بر اجاره بها وجهی بعنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستاجر دریافت نموده باشد میزان اجاره بها بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد. چنانچه بعدا اسناد و مدارک مثبت بدست آید که معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که ماخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته، مالیات مابه التفاوت طبق مقررات این قانون قابل مطالبه خواهد بود.

تبصره ۱- ارزش اجاری مستغلات در مواردی که باید براساس اجاره بهای املاک مشابه تقویم گردد به وسیله اداره امور مالیاتی که ملک در محدوده آن واقع است تعیین خواهد شد.

تبصره ۲- از ابتدای سال ۱۳۸۲، ماخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک، ارزش اجاری خواهد بود که توسط کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده (64) این قانون برای محدوده شهرها و روستاها و بر اساس هر متر مربع تعیین خواهد شد.

ماده ۵۵- هر گاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آنرا به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل میزان مال الاجاره ای که بموجب سند

رسمی یا قرارداد می پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم میگردد از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد.

ماده ۵۶- این ماده در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ حذف شده است

ماده ۵۷- در مورد شخص حقیقی که هیچگونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد

حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و

مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات میباشد. مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی

طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل

وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچگونه درآمد دیگری ندارند. اداره امور مالیاتی مربوط باید

خلاصه مندرجات اظهارنامه مودی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مودی ارسال دارد و در

صورتیکه ثابت شود اظهارنامه مودی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن بعنوان

جریمه وصول خواهد شد. در اجرای حکم این ماده حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و

سود ناشی از سپرده های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.

تبصره ۱- حکم این ماده در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد

بود.

تبصره ۲- در صورتی که سایر درآمدهای مشمول مالیات ماهانه مودی کمتر از مبلغ مذکور در

این ماده باشد آن مقدار از درآمد مشمول مالیات اجاره املاک که با سایر درآمدهای مودی بالغ بر

مبلغ فوق باشد معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

ماده ۵۸- این ماده در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ حذف شده است

ماده ۵۹- نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و

همچنین انتقال حق واگذاری محل به ماخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو

درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می باشد.

تبصره ۱- چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی نزدیکترین

محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

تبصره ۲- حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف

محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل.

ماده ۶۰- این ماده در اصلاحیه قبل از سال ۱۳۸۰ حذف شده است.

ماده ۶۱- در مواردی که انتقال ملک در دفاتر اسناد رسمی انجام نمیشود نیز ارزش معاملاتی

ملک طبق مقررات این فصل در محاسبه مالیات ملاک عمل خواهد بود و بطور کلی برای املاکی

که ارزش معاملاتی آنها تعیین نشده ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه مناط اعتبار میباشد.

ماده ۶۲- این ماده در اصلاحیه قبل از سال ۱۳۸۰ حذف شده است

ماده ۶۳- نقل و انتقال قطعی املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع انجام میشود باستثنای نقل و

انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی

املاک برابر مقررات این فصل خواهد بود و چنانچه عوضین، هر دو ملک باشند هر یک از متعاملین به ترتیب فوق مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را پرداخت خواهند نمود.

ماده ۶۴- تعیین ارزش معاملاتی املاک بعهدہ کمیسیون تقویم املاک متشکل از هفت عضو

میباشد که در تهران از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور و وزارتخانه های مسکن و شهر سازی، جهاد کشاورزی و نماینده سازمان ثبت اسناد و املاک و سه نفر معتمد محل بصیر و مطلع در امور تقویم املاک به معرفی شورای شهر و در شهرستانها از مدیران کل یا روسای ادارات امور مالیاتی، مسکن و شهرسازی، کشاورزی و ثبت اسناد و املاک به ترتیب در مراکز استانها یا شهرستانها حسب مورد و یا نمایندگان آنها و دو نفر معتمد محل بصیر و مطلع در امور تقویم املاک به معرفی شورای شهر تشکیل و هر سال یکبار نسبت به تعیین ارزش معاملاتی املاک اقدام خواهد نمود. در موارد تقویم املاک واقع در هر بخش و روستاهای تابعه (بر اساس تقسیمات کشوری) سه نفر معتمد محل بصیر و مطلع در امور تقویم املاک توسط شورای بخش مربوط معرفی خواهند شد. در صورت نبودن شورای شهر یا بخش سه نفر با شرایط مذکور که کارمند دولت نباشند به معرفی فرماندار یا بخشدار مربوط در کمیسیون شرکت خواهند نمود. کمیسیون تقویم املاک در تهران بدعوت سازمان امور مالیاتی کشور و در شهرستانها بدعوت مدیر کل یا رئیس اداره امور مالیاتی در محل سازمان مزبور یا ادارات تابعه آن تشکیل خواهد شد. جلسات کمیسیون با حضور حداقل پنج نفر که سه نفر آنها عضو دولت باشند رسمیت می یابد و تصمیمات متخذہ با رای موافق چهار نفر معتبر است کمیسیون مزبور مکلف است:

الف - قیمت اراضی شهری را با توجه به آخرین ارزش معاملاتی تعیین شده و موقعیت جغرافیائی (شبکه بندی زمین، نوع خاک، خدمات تحت الارضی، آب و هوا و ارتفاع) و وضعیت حقوقی (مشاع بودن، نوع مالکیت از لحاظ جاری بودن یا داشتن دفترچه مالکیت، استیجاری بودن) و خدمات شهری (آب، برق، تلفن، گاز، بهداشت، آموزش و پرورش، شبکه حمل و نقل شهری و سایر خدمات) و میزان مساحت و تراکم جمعیت و تراکم ساخت و موقعیت ملک از لحاظ قرار داشتن در مناطق تجاری و صنعتی و مسکونی و آموزشی و یا مختلط و بطور کلی نوع کاربری اراضی و دسترسی ها به فضای سبز و مراکز خرید و کیفیت شوارع از نظر حمل و نقل و عبور و مرور.

ب - قیمت زمینهای کشاورزی و روستائی را علاوه بر رعایت موارد مذکور در بند الف فوق فاصله تا شهر، نوع محصول و قیمت آنها، نوع خاک و میزان آب و داشتن قابلیت برای کشت مکانیزه و وضعیت طبیعی زمین و داشتن جاده و نوع جاده و فاصله تا جاده های اصلی و مواردی که مالکین عرصه و اعیان و اشجار باغات متفاوت باشند.

ج - قیمت ساختمان را با توجه به نوع مصالح (اسکلت فلزی یا بتون آرمه یا اسکلت بتونی و سوله و غیره) و قدمت و تراکم و طریقه استفاده از آن (مسکونی، تجاری، اداری، آموزشی، بهداشتی و خدماتی و غیره) و نوع مالکیت از نظر عرصه و اعیان تعیین نماید. ارزش معاملاتی تعیین شده پس از یکماه از تاریخ تصویب نهائی کمیسیون تقویم املاک لازم الاجراء میباشد و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور یا ادارات تابعه سازمان مزبور بتوانند قبل از اتمام دوره یک ساله، کمیسیون تقویم املاک را در موارد زیر تشکیل دهند:

1- برای تعیین ارزش معاملاتی نقاطی که فاقد ارزش معاملاتی است.

2- برای تعدیل ارزش معاملاتی تعیین شده نقاطی که حسب تشخیص وزارت امور اقتصادی و دارائی با مقایسه با نقاط مشابه هماهنگی ندارد.

3- برای تعدیل ارزش معاملاتی تعیین شده نقاطی که حسب تشخیص سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به عوامل ذکر شده در این ماده تغییرات عمده در ارزش تعیین شده بوجود آمده باشد.

ارزش معاملاتی تعیین شده حسب این تبصره پس از یکماه از تاریخ تصویب نهایی کمیسیون تقویم املاک لازم الاجراء بوده و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر خواهد بود.

تبصره ۲- مادامی که ارزش معاملاتی املاک طبق مقررات این قانون تعیین نشده است آخرین ارزش معاملاتی تعیین شده معتبر است.

ماده ۶۵- نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی بعمل آمده و یا خواهد آمد و واحدهای مسکونی از طرف شرکتهای تعاونی مسکن به اعضاء آنها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

ماده ۶۶- در صورتی که انتقال گیرنده دولت یا شهرداریها یا موسسات وابسته به آنها بوده و همچنین در مواردی که ملک بوسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک

انتقال داده میشود چنانچه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی باشد در محاسبه مالیات

موضوع ماده (۵۹) این قانون بهای مذکور در سند به جای ارزش معاملاتی هنگام انتقال

حسب مورد ملاک عمل قرار خواهد گرفت.

ماده ۶۷- فسخ معاملات قطعی املاک بر اساس حکم مراجع قضایی بطور کلی و اقاله یا فسخ

معاملات قطعی املاک در سایر موارد تا شش ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جدید مشمول

مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

ماده ۶۸- املاکی که در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت مصوب مرداد ماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی

آن به دولت تملیک میشود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

ماده ۶۹- اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده سال از

تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمت‌هایی که وزارتخانه های مسکن و شهرسازی و امور

اقتصادی و دارائی تعیین می نمایند احداث و حداکثر در مدت یکسال از تاریخ انقضای مهلت

اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین

میشود منتقل گردد از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف میباشد.

ماده ۷۰- هر گونه مال یا جوهی که از طرف وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی یا

شهرداریها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا

مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله کشی آب و نفت و گاز،

حفر نهر و نظایر آنها به مالک یا صاحب حق تعلق میگیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته میشود از مالیات نقل و انتقال موضوع این فصل معاف خواهد بود. املاکی که طبق قوانین مربوطه در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا میرسد در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست اشخاص باقی می ماند نسبت به ۵۰٪ مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد شد. و همچنین هر گونه وجه یا مالی که از طرف اشخاص مذکور بابت تملیک املاک یا حقوق واقع در محدوده طرحهای نوسازی، بهسازی و بازسازی محلات قدیمی و بافتهای فرسوده شهرها به مالکین یا صاحبان حق تعلق می گیرد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است.

ماده ۷۱- زمینهایی که از طریق اسناد عادی معامله گردیده است در موقع تنظیم سند رسمی بنام خریدار قیمت اعیانی احداث شده وسیله خریدار در محاسبه منظور نخواهد شد مشروط بر اینکه موضوع مورد تایید مراجع ذیصلاح دولتی یا محاکم قضایی یا شهرداری محل که ملک در محدوده آن واقع است حسب مورد قرار گرفته باشد.

ماده ۷۲- در مواردی که پس از پرداخت مالیات از طرف مودی معامله انجام نشود اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است بنا به درخواست مودی و تایید دفتر اسناد رسمی مربوط، مبنی بر عدم ثبت معامله ظرف پانزده روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شده متعلق به معامله

انجام نشده را از محل وصولی جاری طبق مقررات این قانون مسترد دارد. حکم این ماده در مورد استرداد مالیاتهای مربوط به حق واگذاری و درآمد اتفاقی نیز جاری خواهد بود.

ماده ۷۳- این ماده در اصلاحیه قبل از سال ۱۳۸۰ حذف شده است

ماده ۷۴- در مورد املاک با عنوان دستداری یا عنوان دیگر که حسب عرف محل در تصرف

شخصی است چنانچه متصرف تمامی حقوق خود نسبت به ملک را به دیگری منتقل نماید انتقال

مزبور مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل میباشد، همچنین در مورد

درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مربوط به این نوع املاک متصرف از نظر مالیاتی مانند

مالک حسب مورد مشمول مالیات مربوط خواهد بود و در موارد فوق تاریخ تصرف تاریخ تملک

متصرف محسوب میگردد.

ماده ۷۵- از نظر مالیاتی مستاجرین املاک اوقافی اعم از اینکه اعیان مستحدثه در آن داشته یا

نداشته باشند نسبت به عرصه مشمول مقررات این فصل خواهند بود.

تبصره ۱- در محاسبه مالیات اینگونه مودیان تاریخ اجاره بجای تاریخ تملک منظور خواهد شد.

تبصره ۲- حکم این ماده در مواردی که ملک توسط مستاجر واگذار میشود مانع اجرای تبصره

۷ ماده ۵۳ این قانون نخواهد بود.

ماده ۷۶- در مواردی که نقل و انتقال موضوع ماده ۵۲ این قانون طبق مقررات این فصل مشمول مالیات بشرح ماده ۵۹ این قانون باشد وجه دیگری بابت مالیات بر درآمد نقل و انتقال مزبور مطالبه نخواهد شد.

ماده ۷۷- اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد، علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) به ماخذ ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال خواهند بود. اشخاص حقیقی یا حقوقی، مشمول مالیات دیگری از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهد بود.

ماده ۷۸- در مورد واگذاری هر یک از حقوق مذکور در ماده 52 این قانون از طرف مالک عین غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ این قانون ذکر شده است دریافتی مالک به نرخهای مذکور در ماده ۵۹ ماخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

ماده ۷۹- این ماده در اصلاحیه قبل از سال 1380 حذف شده است

ماده ۸۰- مودیان موضوع این فصل مکلفند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه و در دسترس آنها قرار می گیرد تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مودیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیر ماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.

تبصره ۱- در مواردی که معاملات موضوع ماده ۵۲ این قانون به موجب اسناد رسمی انجام

میگیرد مودی مکلف است قبل از انجام معامله میزان دریافتی و یا درآمد موضوع هر یک از

مالیتهای مندرج در ماده ۱۸۷ این قانون را به تفکیک به اداره امور مالیاتی ذیربط اعلام دارد این

اعلام بااستثنای مواردی که موجد تغییر ننموده

به منزله انجام تکالیف مقرر در متن این ماده میباشد.

تبصره ۲- در مواردی که معاملات موضوع این فصل بموجب اسناد رسمی انجام نمی گیرد

انتقال گیرنده مکلف است مراتب را ظرف سی روز از تاریخ انجام معامله کتبا به اداره امور مالیاتی

محل وقوع ملک اطلاع دهد.

باب دوم- مالیات بر دارائی فصل چهارم - مالیات بر ارث

ماده ۱۷- هر گاه در نتیجه فوت شخصی اعم از فوت واقعی یا فرضی اموالی از متوفی باقی بماند

بشرح زیر مشمول مالیات است:

۱- در صورتیکه متوفی یا وراثت یا هر دو ایرانی مقیم ایران باشند نسبت به سهم الارث هر یک از

وراثت از اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ماده ۱۹ این قانون واقع در ایران یا در خارج از

ایران پس از کسر مالیات بر ارثی که بابت آن قسمت از اموال واقع در خارج از ایران بدولت

محلی که مال در آن واقع گردیده پرداخت شده است بنرخ مذکور در ماده ۲۰ این قانون.

2- در صورتیکه متوفی و وراث هر دو ایرانی مقیم خارج از ایران باشند سهم الارث هر یک از وراث از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است به نرخ مذکور در ماده ۲۰ این قانون و نسبت به آن قسمت که در خارج از ایران وجود دارد پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع مال پرداخت شده است به نرخ بیست و پنج درصد.

3- در مورد اتباع خارجی و سایر موارد نسبت به آن قسمت از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است کلاً مشمول مالیات به نرخ مذکور در ماده ۲۰ این قانون برای وراث طبقه دوم.

ماده ۱۸- وراث از نظر این قانون به سه طبقه تقسیم میشوند:

1- وراث طبقه اول که عبارتند از: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد.

2- وراث طبقه دوم که عبارتند از: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها.

3- وراث طبقه سوم که عبارتند از: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها.

ماده ۱۹- اموال مشمول مالیات بر ارث عبارتست از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از

ایران اعم از منقول و غیر منقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی پس از کسر هزینه کفن و

دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق

متوفی. تبصره - بدهی که متوفی به وراث خود دارد در صورتیکه مستند به مدارک قانونی بوده و

اصالت آن مورد تایید هیات حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود در

مورد مهریه و نفقه ایام عده تایید هیات مذکور لازم نیست و در مورد وراث طبقه دوم و سوم کسر

دیون منوط به آنست که متوفی تا تاریخ فوت خود دارای وراثت از طبقه ماقبل حسب مورد بوده باشد.

ماده ۲۰- نرخ مالیات بر ارث نسبت به سهم الارث به شرح زیر است:

شرح طبقه اول طبقه دوم طبقه سوم

تا مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۵ درصد ۱۵ درصد ۳۵ درصد

تا مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

نسبت به مازاد ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۱۵ درصد ۲۵ درصد ۴۵ درصد

تا مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

نسبت به مازاد ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۲۵ درصد ۳۵ درصد ۵۵ درصد

نسبت به مازاد ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۳۵ درصد ۴۵ درصد ۶۵ درصد

از سهم الارث هر یک از وراثت طبقه اول مبلغ سی میلیون ۰۰۰,۰۰۰ ریال بعنوان معافیت کسر

و مازاد به نرخ های مذکور مشمول مالیات می باشد. معافیت مذکور برای هر یک از وراثت طبقه

اول که کم تر از بیست سال سن داشته یا محجور یا معلول از کار افتاده باشند مبلغ پنجاه میلیون (

۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود.

ماده ۲۱ - اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و تا یک سال پس از قطعیت مالیات و غیر قابل رسیدگی بودن پرونده امر در مراجع مالیاتی طبق قوانین یا احکام خاص مالکیت آنها سلب و به موجب گواهی سازمان ذی ربط بلاعوض در اختیار وزارتخانه ها، موسسه های دولتی، شهرداری ها، نهادهای انقلاب اسلامی یا شرکت هایی که صد درصد (۱۰۰٪) سهام آنها متعلق به دولت باشد قرار گیرد، از شمول مالیات بر ارث خارج و در صورتی که بابت سلب مالکیت عوضی داده شود ارزش آن عوض یا اموال سلب مالکیت شده هر کدام کم تر است جزء اموال مشمول مالیات بر ارث محسوب و در هر حال چنانچه مالیاتی اضافه پرداخت شده باشد مسترد خواهد شد. حکم این ماده در مواردی که وراثت تمام یا قسمتی از اموال را که جزء ماترک باشد به طور رایگان به یکی از اشخاص مذکور در ماده (۲) این قانون واگذار کنند نیز جاری است.

ماده ۲۲ - در صورتی که بموجب رای هیات حل اختلاف مالیاتی مطالبات متوفی غیر قابل وصول تشخیص داده شود مطالبات مذکور جزء ماترک منظور نمیشود و اگر مالیات آن قبلا وصول شده باشد مسترد خواهد شد و در صورت وصول احتمالی این گونه مطالبات ورثه ملزم به پرداخت مالیات متعلق خواهند بود. در هر صورت وزارت امور اقتصادی و دارائی از نظر تامین مالیات متعلق میتواند بعنوان ثالث در دعوی مربوط شرکت و یا راسا اقامه دعوی نماید.

ماده ۲۳ - این ماده در اصلاحیه قبل از سال ۱۳۸۰ حذف شده است

ماده ۲۴ - اموال زیر از شمول مالیات این فصل خارج است:

1- وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس انداز خدمت و مزایای پایان خدمت ، مطالبات مربوط به خسارت اخراج ، بازخرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط موسسات بیمه یا بیمه گزار و یا کارفرما از قبیل بیمه عمر، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یکجا و یا بطور مستمر به ورثه متوفی پرداخت میگردد.

2- اموال منقول متعلق به مشمولین بند ۴ ماده ۳۹ قرارداد وین مورخ فروردین ۱۳۴۰ و ماده (۵۱) قرارداد وین مورخ اردیبهشت ماه ۱۳۴۲ و بند (۴) ماده (۳۸) قرارداد وین مورخ اسفند ماه ۱۳۵۳ با رعایت شرایط مقرر در قرارداد مزبور با شرط معامله متقابل .

3- اموالی که برای سازمان ها و موسسه های مذکور در ماده (۲) این قانون مورد وقف یا نذر یا حبس واقع گردد به شرط تایید سازمان ها و موسسه های مذکور .

4- هشتاد درصد (۸۰٪) اوراق مشارکت و سپرده های متوفی نزد بانک های ایرانی و شعب آنها در خارج از کشور و موسسه های اعتباری غیر بانکی مجاز، همچنین پنجاه درصد (۵۰٪) ارزش سهام متوفی در شرکت هایی که سهام آنها طبق قانون مربوط در بورس پذیرفته شده باشد و چهل درصد (۴۰٪) ارزش سهام یا سهم الشرکه متوفی در سایر شرکتها و نیز چهل درصد (۴۰٪) ارزش خالص دارایی متوفی در واحدهای تولیدی ، صنعتی ، معدنی و کشاورزی .

ماده ۲۵- وراثت طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی مشمول مالیات بر ارث موضوع این فصل نخواهند بود. احراز شهادت برای استفاده از مقررات این ماده منوط به تایید یکی از نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی حسب مورد میباشد.

ماده ۲۶- وراث (منفردا یا مجتمعا) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها مکلفند ظرف

ششماه از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه‌ای روی نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی

کشور تهیه میشود حاوی کلیه اقلام ماترک با تعیین بهای زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهیهای

که طبق مقررات این فصل قابل احتساب هستند به ضمیمه مدارک زیر به اداره امور مالیاتی

صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند.

۱- رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهی و مطالبات متوفی.

۲- رونوشت یا تصویر گواهی شده کلیه اوراقی که مثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و

حقوق مالی است.

۳- در صورتی که اظهارنامه از طرف وکیل یا قیم یا ولی داده شود رونوشت یا تصویر گواهی

شده و کالتنامه یا قیم نامه.

۴- رونوشت یا تصویر گواهی شده آخرین وصیت نامه متوفی اگر وصیت نامه موجود باشد.

تبصره ۵- تسلیم اظهارنامه با مشخصات مذکور از طرف یکی از وراث، سالب تکلیف سایر ورثه

میگردد.

ماده ۲۷- اداره امور مالیاتی صلاحیتدار در مورد ارث، اداره امور مالیاتی است که آخرین

اقامتگاه قانونی متوفی در محدوده آن واقع بوده است و اگر متوفی در ایران مقیم نبوده اداره امور

مالیاتی مربوط در تهران خواهد بود.

تبصره ۵ - اقامت از نظر این قانون تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی میباشد.

ماده ۲۸ - مشمولین مالیات بر ارث مکلفند مالیات متعلق را بر اساس اظهارنامه تا سه ماه از

انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی الحساب پرداخت و رسید دریافت دارند.

تبصره ۵ - اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است پس از رسیدگی و قطعی شدن مالیات و پرداخت

آن مفاسد حساب مالیاتی را حداکثر ظرف مهلت یک هفته طبق مقررات این قانون صادر و به ذی

نفع تسلیم نماید.

ماده ۲۹ - سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است بمنظور اجرای صحیح مقررات مالیات بر

ارث دفتر مرکزی ارث را در تهران تشکیل دهد اداره های امور مالیاتی مکلفند اظهارنامه های

دریافتی را ظرف مدت یک هفته پس از دریافت به دفتر مذکور ارسال نمایند دفتر مرکزی ارث

اظهارنامه های واصله را ثبت و ممهور و ظرف یک ماه جهت اقدامات قانونی بعدی به اداره امور

مالیاتی مربوط اعاده خواهد نمود.

در صورتی که برای یک متوفی اظهارنامه های متعددی واصل شده باشد دفتر مرکزی ارث

اظهارنامه های مذکور را به اداره امور مالیاتی که اولین اظهارنامه را به دفتر مزبور فرستاده است

ارسال و مراتب را به سایر اداره های امور مالیاتی ذیربط اعلام خواهد نمود.

ماده ۳۰ - اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است اظهارنامه موذیان را طبق مقررات این فصل

رسیدگی و ارزش اموال را تشخیص و بشرح زیر عمل کند:

الف - در صورتی که جمع ارزش اموال مشمول مالیات اظهار شده در اظهارنامه با ارزش تعیین شده همان اموال توسط اداره امور مالیاتی بیش از پانزده درصد اختلاف نداشته باشد اظهارنامه را قطعی تلقی و مراتب را ظرف ششماه به مودی ابلاغ نماید.

ب - در صورتی که اختلاف بیش از پانزده درصد باشد و همچنین در مواردی که وارث یا نماینده قانونی آنها و سایر کسانی که طبق مقررات این قانون مکلف به دادن اظهارنامه هستند از تسلیم اظهارنامه خودداری کنند یا در اظهارنامه قسمتی از اموال را ذکر ننمایند مالیات متعلق را بر طبق مقررات این قانون تشخیص و به مودی ابلاغ کند.

تبصره ۵ - هر گاه وارث ظرف یکماه از تاریخ اخطار کتبی اداره امور مالیاتی از ارائه اموال به منظور ارزیابی خودداری نمایند اداره امور مالیاتی نسبت به تعیین بهای اموال راسا اقدام خواهد نمود.

ماده ۳۱ - اداره امور مالیاتی مکلف است پس از تسلیم اظهارنامه از طرف وراثت یا نماینده قانونی آنها در صورت درخواست کتبی ظرف یک هفته گواهینامه متضمن رونوشت مصدق ریز ماترک را که در اظهارنامه نوشته شده صادر و به مودی تسلیم نماید این گواهینامه فقط از نظر صدور برگ حصر وراثت معتبر است رسیدگی به تقاضای حصر و وراثت در دادگاهها موکول به ارائه گواهینامه مذکور در این ماده خواهد بود و مدیران دفتر دادگاههای صادرکننده تصدیق حصر و وراثت موظفند رونوشت گواهی شده آنرا ظرف پانزده روز از تاریخ صدور به اداره امور مالیاتی محل بفرستند.

ماده ۳۲- ماخذ ارزیابی املاک اعم از عرصه یا اعیان ارزش معاملاتی ملک با رعایت تبصره (۱)

ماده (۵۹) این قانون در زمان فوت بوده و ماخذ ارزیابی سایر اموال و حقوق مالی متوفی ارزش

آنها در تاریخ فوت خواهد بود.

تبصره ۱- اثاث البیت محل سکونت از نظر مالیاتی جزء ماترک متوفی محسوب نخواهد شد.

تبصره ۲- در مورد ساختمانهایی که با توجه به نوع مصالح یا طرز معماری خاص دارای ارزش

فوقالعاده هستند ارزش معاملاتی اعیانی ملاک نبوده و اداره امور مالیاتی مکلف است در این مورد

و همچنین در ارزیابی جواهر و اشیاء نفیس از نظر کارشناس یا کارشناسان و متخصص یا

متخصصین ذیربط استفاده کند.

تبصره ۳- در مواردی که منفعت مال مورد وصیت یا نذر واقع میشود و همچنین در حبس

چنانچه پس از انقضای مدت اصل مال عاید وراثت شود ارزش مال مورد وصیت و نذر و حبس به

تاریخ حین الفوت مورث با رعایت مسلوب المنفعه بودن آن تقویم و به سهم الارث وراثتی که مال

عاید آنها میشود اضافه و مشمول مالیات بر ارث خواهد بود.

تبصره ۴- حقوق ناشی از عقود اجاره بشرط تملیک با بانکها نسبت به عرصه و اعیان املاک بر

اساس ارزش معاملاتی حین الفوت متوفی محاسبه خواهد شد.

ماده ۳۳- ماموران کنسولی ایران در خارج از کشور موظفند ظرف سه ماه از تاریخ اطلاع از

وقوع فوت اتباع ایرانی مراتب را ضمن ارسال کلیه اطلاعات در مورد ماترک آنان اعم از منقول یا

غیر منقول واقع در کشور محل مأموریت خود با تعیین مشخصات و ارزش آنها از طریق وزارت امور خارجه به وزارت امور اقتصادی و دارائی اعلام نمایند.

تبصره ۵ - آئیننامه اجرائی این ماده ظرف ششماه از تاریخ تصویب این قانون توسط وزارتخانه های امور اقتصادی و دارائی و امور خارجه تهیه و بتصویب هیات وزیران خواهد رسید.

ماده ۳۴ - بانکها و شرکتهای و موسسات و اشخاصی که اموالی از متوفی نزد خود دارند مکلفند ظرف یکماه از تاریخ اطلاع از فوت صورت آن اموال اعم از وجوه نقد یا سفته یا جواهر و نیز مقدار سهام یا سهم الشرکه متوفی را تنظیم و به اداره امور مالیاتی محل تسلیم نمایند، همچنین موظفند در صورت مراجعه اداره امور مالیاتی، دفاتر و اسناد مورد نیاز را برای رسیدگی در اختیار آنها بگذارند.

ماده ۳۵ - ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیر منقول را به اسم وراثت یا موصی له ثبت می نمایند همچنین کلیه دفاتر اسناد رسمی در موقعی که می خواهند تقسیم نامه یا هر نوع معامله وراثت راجع به ماترک را ثبت کنند باید گواهی نامه اداره امور مالیاتی صلاحیتدار را مبنی بر عدم شمول مالیات یا اینکه مالیات متعلق کلاً پرداخت یا ترتیب یا تضمین لازم برای پرداخت آن داده شده است مطالبه نمایند و قبل از ارائه این گواهینامه مجاز به ثبت نیستند.

ماده ۳۶ - بانکها و شرکتهای و موسسات و اشخاصیکه وجوه نقد یا سفته یا جواهر یا سهام یا سهم الشرکه و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند مجاز نخواهند بود آنرا به وراثت یا وصی

حسب مورد تسلیم و یا بنام آنان ثبت نمایند مگر اینکه گواهینامه موضوع قسمت اخیر ماده ۳۵ این قانون ارائه گردد.

ماده ۳۷ - در صورتی که بموجب احکام دادگاهها بر اساس حقوق مالی متوفی مالی به ورثه برسد مدیران دفتر دادگاهها مکلفند رونوشت حکم را به اداره امور مالیاتی مربوط ارسال دارند تا در صورتی که قبلاً مالیات آن وصول نشده باشد اقدام به مطالبه مالیات گردد. این حکم در مواردی که اسناد و مدارک تازه ای مربوط به دارائی متوفی بدست آید نیز جاری خواهد بود. در صورتی که پس از قطعیت مالیات اسناد و مدارک تازه ای مربوط به بدهی متوفی یا عدم تعلق دارائی به وی ارائه گردد و در محاسبه مالیات موثر باشد پرونده امر جهت صدور رای مقتضی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارسال و طبق رای هیات، اقدام خواهد شد.

ماده ۳۸ - اموالی که بموجب وقف یا حبس یا نذر یا وصیت منتقل میشود در صورتی که از موارد معافیت مذکور در بند ۳ ماده ۲۴ این قانون نباشد و یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی نگردد بشرح زیر مشمول مالیات است:

الف - در مورد وقف و حبس، منافع مال هر سال مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون خواهد بود.

ب - در نذر و وصیت چنانچه منافع مورد نذر و وصیت باشد بشرح بند الف فوق و در صورتی که عین مال مورد نذر و وصیت باشد ارزش مال طبق مقررات این فصل تعیین و یکجا به نرخ مقرر برای وراث طبقه دوم مشمول مالیات خواهد بود.

تبصره ۱- مال مورد وصیت وقتی مشمول مالیات خواهد بود که وصیت با فوت موصی قطعی شده باشد.

تبصره ۲- اداره امور مالیاتی صلاحیتدار در مورد وقف و حبس و نذر و وصیت اداره امور مالیاتی است که محل اقامت متولی یا حبس و نذر کننده یا موصی در محدوده آن واقع است و در صورتی که افراد مذکور مقیم ایران نباشد اداره امور مالیاتی مربوط در تهران خواهد بود.

تبصره ۳- دفاتر اسناد رسمی و ادارات ثبت اسناد و محاکم دادگستری و سازمان حج و اوقاف و امور خیریه و اداره سرپرستی صغار و محجورین و همچنین بانکها و سایر موسسات مجاز نخواهند بود به مفاد وصیت نامه‌ای ترتیب اثر دهند مگر اینکه گواهینامه اداره امور مالیاتی مبنی بر اینکه وصیت نامه مذکور از طرف وصی یا وراث به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم شده است ارائه گردد.

ماده ۳۹- در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذر کننده و در مورد وصیت، وصی مکلفند حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی حسب مورد اظهارنامه‌ای روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه میشود حاوی مشخصات و ارزش مال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت به انضمام اسناد مربوطه به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم

و رسید دریافت دارند و همچنین در صورتیکه مورد از مصادیق بند الف ماده ۳۸ این قانون باشد مالیات منافع هر سال را تا آخر تیر ماه سال بعد و چنانچه مورد از مصادیق قسمت اخیر بند ب ماده مزبور باشد مالیات متعلق را حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه پرداخت کنند و یا از تسهیلات مذکور در مواد ۴۰ و ۴۱ این قانون استفاده نمایند.

تبصره ۵ - در مواردی که موضوع وقف یا حبس یا نذر یا وصیت از مصادیق بند ۳ ماده ۲۴ این قانون و یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی باشد متولی، یا حبس و نذر کننده، یا وصی حسب مورد مکلفند مشخصات اموال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت و مشخصات ذینفع را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه میشود درج و حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند.

ماده ۴۰ - در صورتیکه مشمولان مالیات این فصل قادر به پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات خود نباشند سازمان امور مالیاتی کشور میتواند با اخذ تضمین معتبر قرار تقسیط آنرا تا مدت سه سال از تاریخ قطعی شدن مالیات متعلق بدهد و در صورتی که دادن تضمین و تقسیط برای وراثت مقدور نباشد میتواند طبق ماده ۴۱ این قانون عمل کند.

ماده ۴۱ - سازمان امور مالیاتی کشور میتواند در صورتیکه جزء ماترک، وجوه نقد موجود نباشد به تقاضای کتبی وراثت معادل مالیات متعلق مالی را اعم از منقول یا غیر منقول از ماترک با توافق

وراث انتخاب و به قیمتی که مبنای محاسبه مالیات بر ارث قرار گرفته است بجای مالیات قبول کند .

تبصره ۵ - در صورتی که در اجرای این ماده مالی بجای مالیات قبول شود انتقال آن به وزارت امور اقتصادی و دارائی مشمول هیچگونه مالیاتی نخواهد بود .

ماده ۴۲ - در صورتیکه جزء ماترک متوفی کارخانه یا کارگاه تولیدی یا واحدهای کشاورزی

باشد و ارزش سایر اموال متوفی تکافوی مالیات ارث متعلق به ماترک را نکند پس از وصول

مالیات از محل سایر اموال نسبت به مازاد مالیات و همچنین در مواردی که ماترک منحصر به

کارخانه یا کارگاه تولیدی باشد سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است در صورت تقاضای

وراث با تقسیط مالیات در مدت مناسبی موافقت نماید .

ماده ۴۳ - در صورتی که بانکها و شرکتهای و موسسات و اشخاصیکه مالی از متوفی نزد خود دارند

از اجرای مواد ۳۴ و ۳۶ این قانون تخلف نمایند علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مالی که نزد آنها

بوده با وراث نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق مسوولیت تضامنی دارند مشمول جریمه‌ای

معادل پنج درصد قیمت مال نیز خواهند بود. در مورد بانکها و شرکتهای دولتی و موسسات دولتی،

متخلف و شرکاء و معاونان وی در تخلف نیز مسوولیت تضامنی خواهند داشت .