



معاونت پژوهش‌های
کاربردی

سپهر

نظرات استدلالی

طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی

شماره مسلسل: ۱۴۰۲۰۷۲۶۱

تاریخ: ۱۴۰۲/۰۷/۲۶

باسمه تعالی

نظرات استدلالی شورای نگهبان

در خصوص مصوبات مجلس شورای اسلامی

طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی

تاریخ تصویب: ۱۴۰۲/۰۲/۱۲

کد خزانه: ۱۴۰۲۰۷۲۶۱

تاریخ نظر شورای نگهبان: ۱۴۰۲/۰۳/۰۹



پژوهشکده شورای نگهبان

طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی

درباره‌ی مصوبه

طرح «مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی» که در ابتدا «طرح مالیات بر عایدی سرمایه» نام داشت، بنا به پیشنهاد (۲۴) نفر از نمایندگان مجلس شورای اسلامی، در تاریخ ۱۳۹۹/۴/۳ اعلام وصول و جهت طی مراحل قانونی به هیئت رئیسه‌ی مجلس تقدیم شد.

این طرح جهت بررسی کارشناسی بیشتر، به کمیسیون اقتصادی (به عنوان کمیسیون اصلی) ارجاع شد. کمیسیون مذکور پس از بحث و تبادل نظر، نهایتاً طرح را در جلسه‌ی مورخ ۱۳۹۹/۷/۲۹ با اصلاحاتی در عنوان و متن به تصویب رساند.

مجلس شورای اسلامی این طرح را در تاریخ ۱۴۰۲/۲/۱۲ به تصویب رساند و مصوبه‌ی خود را طی نامه‌ی شماره ۶۳/۱۱۴۱۳ مورخ ۱۴۰۲/۲/۱۸ برای طی مراحل قانونی مقرر در اصل (۹۴) قانون اساسی به شورای نگهبان ارسال کرد. شورای نگهبان با بررسی این مصوبه در جلسات مورخ ۱۴۰۲/۳/۹ (جلسات بعدازظهر و شب) و ۱۴۰۲/۳/۱۰ (جلسات صبح و بعدازظهر و شب)، برخی از مواد این مصوبه را واجد ابهام و اشکال تشخیص داد و نظر خود در این خصوص را طی نامه‌ی شماره ۱۰۲/۹۸۷۳۶ مورخ ۱۴۰۲/۳/۹ به مجلس شورای اسلامی اعلام کرد.

«نظرات استدلالی شورای نگهبان در خصوص طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی»

ماده ۳-

ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

الف - ...

ت - بند «ج» این ماده به شرح زیر اصلاح می‌شود:

«ج - اشخاص مشمول:

۱- اشخاص تجاری: کلیه اشخاص حقیقی ایرانی و اشخاص حقیقی غیرایرانی مقیم ایران که دارای هرگونه فعالیت اقتصادی از قبیل فعالیت‌های تولیدی، خدماتی، بازرگانی و سایر فعالیت‌های اقتصادی صاحبان حرف، کسب و کارها و مشاغل می‌باشند و همچنین کلیه اشخاص حقوقی ایرانی دارای فعالیت‌های انتفاعی یا غیرانتفاعی و کلیه اشخاص حقوقی غیرایرانی مقیم خارج از ایران که در ایران دارای شعبه، نمایندگی یا کارگزاری هستند؛ در این قانون هرگاه از عبارت‌های «مؤدی»، «مؤدیان» و «اشخاص تجاری» استفاده می‌شود، مراد اشخاص مذکور در این جزء است.

۲- اشخاص غیرتجاری: کلیه اشخاص حقیقی دارای «شماره ملی» یا «شماره اختصاصی اشخاص خارجی». در این قانون هرگاه از عبارت «مصرف‌کننده

۱. ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱- در این قانون، اصطلاحات زیر در معانی مشروحه مربوط به کار می‌روند:

الف - ...

ج- اشخاص مشمول (مؤدیان): کلیه صاحبان مشاغل (صنفي و غیرصنفي) و اشخاص حقوقی موضوع فصل‌های چهارم و پنجم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن، مشمول این قانون هستند. در این قانون هرگاه از واژه مؤدی استفاده می‌شود، مراد، اشخاص مشمول است؛ مگر خلاف آن تصریح شده باشد.

چ- شرکت‌های معتمد ارائه‌کننده خدمات مالیاتی: اشخاص حقوقی دارای پروانه هستند که حسب ضوابط و دستورالعمل‌های ابلاغی سازمان، نسبت به ارائه مشاوره و آموزش‌های لازم به مؤدیان، نصب و پشتیبانی تجهیزات مورد نیاز برای ارائه خدمات مالیاتی از قبیل خدمات مربوط به صدور صورتحساب الکترونیکی و سایر امور غیرحاکمیتی (به تشخیص سازمان) با سازمان همکاری می‌کنند.

ح - ...»

نهایی» و «اشخاص غیر تجاری» استفاده می‌شود، مراد اشخاص مذکور در این جزء است. هر شخص غیر تجاری، در صورت فعالیت اقتصادی موضوع جزء (۱) این بند، نسبت به فعالیت اقتصادی مذکور، شخص تجاری محسوب می‌شود.»

▪ دیدگاه ابهام

الف) قانون‌گذار در اجزای (۱) و (۲) بند (ت) این ماده، محور در تعریف «اشخاص تجاری» و «اشخاص غیر تجاری» را مفهوم «فعالیت اقتصادی» قرار داده است و در این دو جزء، چهار بار مفهوم «فعالیت اقتصادی» را تکرار کرده است. حال نظر به اینکه عبارت «فعالیت اقتصادی» فاقد تعریف قانونی است، بنابراین مفهوم، مصادیق و حدود آن نیز دارای ابهام است.

ب) مجلس شورای اسلامی در جزء (۱) بند (ت)، کلیه اشخاص حقیقی غیرایرانی «مقیم» ایران را در صورت داشتن فعالیت اقتصادی، شخص تجاری قلمداد کرده است. اما روشن نیست مقصود قانون‌گذار از عبارت «مقیم» ایران، اشاره به خارجیان ساکن ایران (فارغ از اینکه در ایران دارای اقامتگاه قانونی هستند یا خیر) بوده است یا مقصود مقنن صرفاً اشاره به افراد خارجی دارای «اقامتگاه قانونی» در ایران داشته است. بنابراین در وضع کنونی مفهوم «مقیم ایران» در جزء (۱) بند (ت) موجد ابهام است.

▪ نظر شورای نگهبان

۱- در جزء (۱) بند (ت) ماده (۳)، موضوع اصلاح ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، منظور از «فعالیت اقتصادی» و همچنین منظور از «مقیم ایران» در عبارت «اشخاص حقیقی غیرایرانی مقیم ایران» از این حیث که آیا شامل اشخاص ساکن یا دارای اقامتگاه قانونی می‌شود، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

ماده ۶-

در ماده (۱۰) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و تبصره

آن،^۱ عبارت «اشخاص مشمول» به عبارت «اشخاص تجاری» اصلاح می‌شود. همچنین در ماده مذکور عبارت «حساب‌های بانکی» به عبارت «حساب‌های بانکی خود را به‌عنوان حساب بانکی تجاری» اصلاح و متن زیر به انتهای این ماده اضافه می‌شود:

«سازمان موظف است حساب‌های بانکی تجاری را همزمان با اعلام آن به سازمان، به‌صورت برخط برای بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ارسال نماید؛ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران موظف است حساب‌های مذکور را حسب مورد برای اشخاص موضوع جزء «الف» ماده (۱۱) این قانون ارسال و اشخاص مذکور نیز موظفند نسبت به ثبت تجاری بودن این حساب‌ها اقدام نمایند. همچنین:

الف - ...

ب- هر شخص تجاری که به فروش کالا و خدمات اشتغال دارد، موظف است حداقل یکی از حساب‌های بانکی خود را به‌عنوان «حساب فروش» معرفی کند. کلیه دریافتی‌های شخص تجاری باید به حساب (های) فروش وی واریز شود. کلیه حساب‌هایی که به سامانه شاپرک متصل هستند، حساب فروش تلقی می‌شوند. همچنین، هر حساب بانکی که دفعات واریزی به آن در هر ماه از تعدادی که توسط شورای پول و اعتبار تعیین می‌شود، بیشتر باشد، حتی اگر به شبکه شاپرک متصل نباشد، حساب فروش تلقی خواهد شد. کلیه مبالغ واریزی به حساب‌های فروش، به‌عنوان فروش شخص تجاری محسوب می‌شود. سازمان موظف است به درخواست صاحب حساب مبنی بر اینکه حساب موردنظر، علی‌رغم اینکه تعداد دفعات واریزی به آن بیشتر از تعدادی است که توسط شورای پول و اعتبار تعیین شده، حساب فروش نمی‌باشد، رسیدگی نموده و در صورت احراز صحت ادعای وی، حساب مزبور را از شمول احکام مربوط به حساب‌های فروش خارج کند.

۱. ماده (۱۰) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۰- اشخاص مشمول مکلفند شماره حساب یا حساب‌های بانکی و شناسه یکتای دستگاه‌های کارتخوان بانکی (pos) یا درگاه‌های پرداخت الکترونیکی مورد استفاده برای فعالیت شغلی خود را به سازمان اعلام کنند. تبصره- در موارد استفاده از حساب بانکی یا دستگاه کارتخوان بانکی (pos) یا درگاه‌های پرداخت الکترونیکی جدید، اشخاص مشمول مکلفند اطلاعات آنها را بلافاصله از طریق کارپوشه خود در سامانه مؤدیان به سازمان اعلام کنند.»

پ- ...

ت- به منظور ایجاد تناظر میان اطلاعات کارپوشه غیرتجاری، کلیه اشخاص غیرتجاری مکلفند:

۱- ...

۲- در مواردی که صورت حساب الکترونیکی پس از انجام تراکنش صادر شود، درج شناسه یکتای تراکنش یا تراکنش‌های متناظر در آن صورت حساب الکترونیکی الزامی است. ...

▪ دیدگاه ابهام

الف) مجلس شورای اسلامی در بند (ب) این مقرر، اشخاص تجاری که به فروش کالا و خدمات اشتغال دارند را مکلف کرده است حداقل یکی از حساب‌های بانکی خود را به عنوان «حساب فروش» معرفی کنند. اما نظر به اینکه تمایز مفهوم و آثار «حساب فروش» در این بند با مفاهیم «حساب بانکی تجاری» و «حساب بانکی غیرتجاری» در دیگر مواد مصوبه از جمله بندهای (ذ) و (ر) ماده (۳)^۱ روشن نیست، مفهوم «حساب فروش» در بند (ب) دارای ابهام است. چه اینکه عبارت «حساب فروش» در صحن علنی مجلس و با پیشنهاد نمایندگان به متن گزارش کمیسیون اقتصادی اضافه شده است و در دیگر مواد مصوبه‌ی کمیسیون اثری از احکام آن یافت نمی‌شود.

ب) قانون‌گذار در بند (ب) این ماده مقرر کرده است: کلیه حساب‌هایی که به «سامانه شاپرک» متصل هستند، حساب فروش تلقی می‌شوند. همچنین، هر حساب بانکی که دفعات واریزی به آن در هر ماه از تعدادی که توسط شورای پول و اعتبار تعیین می‌شود، بیشتر باشد، حتی اگر به «شبکه شاپرک» متصل نباشد، حساب فروش تلقی خواهد شد. اما نظر به اینکه «سامانه شاپرک» یا به تعبیر دیگر قانون‌گذار «شبکه شاپرک»، فاقد تعریف قانونی است و ماهیت قانونی آن نیز مشخص نیست، بند (ب) از این منظر واجد ابهام است.

۱. بندهای (ذ) و (ر) ماده (۳) مصوبه‌ی حاضر: «ذ- حساب بانکی تجاری: هرگونه حساب بانکی اعم از ارزی و ریالی متعلق به اشخاص تجاری، حساب بانکی تجاری محسوب می‌شود.

ر- حساب بانکی غیرتجاری: هرگونه حساب بانکی اعم از ارزی و ریالی متعلق به اشخاص غیرتجاری، حساب بانکی غیرتجاری محسوب می‌شود.»

▪ توضیح تذکر

الف) در بند (ب) ماده (۶)، برای اشاره به یک مفهوم، از دو عبارت مختلف «سامانه شاپرک» و «شبکه شاپرک» استفاده شده است. در نتیجه شایسته است در جهت استحکام عبارات قانونی مورد اصلاح قرار گیرد.

ب) قانون‌گذار در صدر بند (ت) این ماده، کلیه اشخاص غیرتجاری را «مکلف» به انجام تکالیف مذکور در این بند کرده است. اما در جزء (۲) این بند نیز برای اشاره به لزوم درج شناسه‌ی یکتای تراکش، از عبارت امری «الزامی است» استفاده شده است. بنابراین با توجه به عبارت «مکلفند» در صدر این بند ذکر عبارت «الزامی است» زائد است و برای پرهیز از حشو شایسته است جزء (۲) بند (ت) مورد اصلاح عبارتی قرار گیرد.

▪ نظر شورای نگهبان

۲- در ماده (۶)، موضوع اصلاح ماده (۱۰) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان؛

۱-۲- در بند (ب)، نسبت «حساب فروش» با «حساب بانکی تجاری» مذکور در سایر مواد این طرح و همچنین آثار و احکام آن، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۲-۲- در بند (ب)، «سامانه شاپرک» و «شبکه شاپرک» به جهت فقدان تعریف قانونی، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

تذکر: ۱- در ماده (۶)، موضوع اصلاح ماده (۱۰) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان؛

۱-۱- در بند (ب)، اختلاف تعبیر در «سامانه شاپرک» و «شبکه شاپرک» اصلاح شده و از ادبیات واحد استفاده گردد.

۲-۱- در جزء (۲) بند (ت)، عبارت‌پردازی متناسب با جمله‌بندی صدر بند (ت) اصلاح شود.

ماده ۷-

ماده (۱۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و تبصره آن^۱ به

۱. ماده (۱۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۷/۲۱ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۱- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران موظف است با همکاری سازمان ظرف مدت یک سال پس از ابلاغ این قانون، نسبت به

شرح زیر اصلاح می‌شود:

ماده ۱۱- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران موظف است با همکاری سازمان، نسبت به ساماندهی دستگاه‌های کارتخوان بانکی و یا درگاه‌های پرداخت الکترونیکی اقدام نموده و با ایجاد تناظر بین آنها با شماره اقتصادی اشخاص تجاری به هر یک از پایانه‌های فروش، شناسه یکتا اختصاص دهد.

«استفاده از دستگاه‌های کارتخوان بانکی، درگاه‌های پرداخت الکترونیکی و سایر ابزارهای پرداخت مختص انجام فعالیت‌های اقتصادی صرفاً با اتصال به حساب‌های بانکی تجاری و ثبت آنها به عنوان پایانه فروشگاهی یا اتصال آنها به سامانه مؤدیان، مجاز است و به‌منظور تکمیل پایگاه اطلاعاتی موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم، از شش ماه پس از لازم‌الاجرا شدن این ماده:

الف- کلیه بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی اعم از بانک‌های ایرانی و شعب و نمایندگی بانک‌های خارجی مستقر در کشور، صندوق‌های قرض‌الحسنه، تعاونی‌های اعتبار و ارائه‌کنندگان خدمات کیف پول موظفند به کلیه تراکنش‌ها اعم از وجوه واریزی و برداشت‌شده مطابق استاندارد اعلامی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، شناسه یکتایی اختصاص دهند.

→

ساماندهی دستگاه‌های کارتخوان بانکی و یا درگاه‌های پرداخت الکترونیکی اقدام نموده و با ایجاد تناظر بین آنها با مجوز فعالیت و شماره اقتصادی بنگاه‌های اقتصادی به هر یک از پایانه‌های فروش، شناسه یکتا اختصاص دهد. پس از تخصیص شناسه مذکور، کلیه تراکنش‌های انجام شده از طریق حساب‌های بانکی متصل به دستگاه‌های کارتخوان بانکی و نیز درگاه‌های پرداخت الکترونیکی به عنوان تراکنش‌های بانکی مرتبط با فعالیت شغلی صاحب حساب بانکی محسوب شده و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران موظف است در چهارچوب قانون و مقررات مربوطه، اطلاعات این تراکنش‌های بانکی شامل مانده اول دوره، وجوه واریزی، وجوه برداشت شده و مانده آخر دوره هر حساب بانکی را به‌منظور تکمیل پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی به صورت برخط در اختیار سازمان قرار دهد.

تبصره- پس از اقبضای موعد (گذشت زمان) مذکور در این ماده، اتصال دستگاه‌های کارتخوان بانکی (pos) و یا درگاه‌های پرداخت الکترونیکی که تعلق آنها به مؤدی معین توسط سازمان امور مالیاتی تأیید نشده باشد، به شبکه پرداخت بانکی کشور ممنوع است. بانک مرکزی و حسب مورد کلیه بانک‌ها و ارائه‌دهندگان خدمات پرداخت موظف هستند مشخصات بهره‌برداران کلیه دستگاه‌های کارتخوان بانکی (pos) و پایانه‌های پرداخت الکترونیکی را به سازمان اعلام کنند. در صورت تخلف از حکم این ماده، مرتکبان به مجازات درجه شش قانون مجازات اسلامی به غیر از حبس محکوم می‌شوند.»

هرگاه در این قانون، قانون مالیات‌های مستقیم و سایر احکام قانونی مرتبط با موضوع مالیات از عبارت‌های «حساب بانکی تجاری» یا «حساب بانکی غیر تجاری» یا «حساب تجاری» یا «حساب غیر تجاری» استفاده می‌شود، مراد حساب‌های ثبت‌شده نزد اشخاص موضوع این بند است.

اشخاص موضوع صدر این بند موظفند مجموع «ورودی به» و «خروجی از» هر حساب بانکی اعم از حساب تجاری و غیر تجاری را در دوره‌های زمانی حداکثر یک ماهه، به‌صورت برخط برای بانک مرکزی ارسال نمایند. بانک مرکزی موظف است اطلاعات دریافتی فوق در هر ماه را تا پایان آن ماه، به تفکیک حساب‌های تجاری و غیر تجاری حسب مورد برای اشخاص غیر تجاری بر اساس «شماره ملی» یا «شماره اختصاصی اشخاص خارجی» و برای اشخاص تجاری بر اساس «شماره اقتصادی اشخاص تجاری» به‌صورت برخط برای سازمان ارسال نماید. همچنین اشخاص موضوع صدر این بند موظفند حسب نیاز سازمان، اطلاعات ریز تراکنش‌های «ورودی به» و «خروجی از» هر حساب بانکی اعم از تجاری و غیر تجاری و نیز اطلاعات «بابت تراکنش» موضوع بند «ت» ماده (۱۰) این قانون را حداکثر ده روز پس از درخواست سازمان به‌صورت برخط برای سازمان ارسال نمایند.

ب- استفاده از اسناد تجاری نظیر چک که می‌توانند موجب ایجاد حق بر ذمه صادرکننده آن شوند، در حکم انجام تراکنش میان طرفین معامله است و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و حسب مورد سایر نهادهای ذی‌ربط موظفند اطلاعات مربوط به اسناد مذکور را به‌صورت برخط و همزمان با ثبت یا انتقال اسناد مذکور برای سازمان ارسال نمایند. همچنین استفاده از حساب‌هایی نظیر حساب‌های امانی موضوع تبصره (۲) ماده (۸) قانون مالیات‌های مستقیم و حساب‌های تجاری متعلق به کارگزاران موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران و سایر مواردی که به عنوان واسطه انجام تراکنش میان طرفین معامله مورد استفاده قرار می‌گیرند نیز در حکم انجام تراکنش میان طرفین معامله مذکور است. سایر مصادیق واسطه‌های انجام تراکنش و نیز موارد مربوط به عدم تلقی انجام تراکنش به موجب اسناد تجاری موضوع این بند در آیین‌نامه اجرایی این ماده تعیین می‌شود. تراکنش-

های عادی بانکی بین مردم بدون انجام فعالیت تجاری، همچنین پرداخت‌های مربوط به اجاره مسکن، مشمول احکام این قانون نیست. ...

■ دیدگاه مغایرت

الف) قانون‌گذار در بند (الف) این ماده، کلیه‌ی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی را مکلف کرده است اطلاعات کلیه‌ی تراکنش‌ها و مجموع ورودی و خروجی به حساب‌های بانکی را برای بانک مرکزی ارسال و بانک مرکزی را موظف به ارسال اطلاعات به سازمان مالیاتی کرده است. با توجه به اینکه عمل به تکلیف فوق برای بانک‌های دولتی و بانک مرکزی مستلزم صرف هزینه است و مصوبه‌ی حاضر نیز طرح قانونی است، مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی است. چه اینکه مطابق اصل پیش گفته، طرح‌های قانونی نباید موجب تحمیل بار مالی بر دولت شود.

ب) مجلس شورای اسلامی در صدر بند (ب) این ماده، استفاده از اسناد تجاری نظیر چک را در حکم انجام تراکنش میان طرفین معامله دانسته است. اما در ذیل این بند، تفصیل موارد مربوط به «عدم تلقی انجام تراکنش» را به آیین‌نامه اجرایی این ماده واگذار کرده است. با توجه به اینکه تبیین مصادیق عدم انجام تراکنش (برای مثال اینکه اسناد تجاری نکول‌شده همچون چک بلامحل، مصداق تراکنش محسوب می‌شود یا خیر) ماهیت تقنینی دارد و حقوق و تکالیف اشخاص در پرداخت مالیات را تحت تأثیر قرار می‌دهد و مطابق اصل (۵۱) قانون اساسی نیز تعیین تکلیف در حوزه‌های مالیاتی دارای ماهیت تقنینی است، واگذاری آن به آیین‌نامه مصداق قانون‌گذاری تفویضی و مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است.

■ دیدگاه عدم مغایرت

حکم بند (الف) در خصوص ارائه‌ی اطلاعات تراکنش‌های بانکی به سازمان مالیاتی، مغایرتی با اصل (۷۵) قانون اساسی ندارد؛ چرا که اولاً در وضع کنونی نیز اطلاعات تراکنش‌ها در سامانه‌های بانک‌ها و بانک مرکزی ذخیره می‌شود و عمل به تکلیف مزبور مستلزم ایجاد سامانه‌ی جدید نیست؛ بلکه تنها گزارش‌گیری و نظم‌دهی اطلاعات از طریق سامانه‌های موجود است. بنابراین تکلیف به ایجاد سامانه‌ی جدید محسوب نمی‌شود و بار مالی ندارد. ثانیاً برآیند این مصوبه شفافیت اطلاعات و مبارزه با فرارهای مالیاتی است. در نتیجه حتی اگر عمل به تکلیف مذکور مستلزم صرف هزینه برای دولت باشد، در مجموع با افزایش درآمدهای مالیاتی

موجب افزایش درآمدهای دولت می‌شود و بار مالی تحمیل نخواهد کرد. ثالثاً شورای نگهبان در رویه‌ی خود ضمن بررسی بند (الف) ماده (۲۰) طرح بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران،^۱

۱- ماده (۲۰) طرح بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۴۰۱/۸/۱۵ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۲۰- الف- کلیه مؤسسات اعتباری موظفند سامانه‌های عملیاتی خود را مطابق الگوی ابلاغی بانک مرکزی به گونه‌ای تنظیم کنند که هرگونه تغییر در موارد زیر بلافاصله و به صورت برخط برای بانک مرکزی و کلیه اعضای هیئت مدیره، هیئت عامل و مدیران ذی‌ربط مؤسسه اعتباری قابل مشاهده باشد:

- ۱- مانده سپرده‌ها، به تفکیک انواع سپرده
- ۲- مانده تسهیلات اعطایی، به تفکیک انواع تسهیلات
- ۳- مانده کل تعهدات پذیرفته‌شده به نفع اشخاص به تفکیک نوع تعهدات
- ۴- مانده تسهیلات و تعهدات کلان، به تفکیک جاری، سررسیدگذشته، معوق، مشکوک‌الوصول و امهال‌شده
- ۵- مانده تسهیلات اعطایی و تعهدات پذیرفته‌شده به نفع «اشخاص مرتبط» به تفکیک جاری، سررسیدگذشته، معوق، مشکوک‌الوصول و امهال‌شده
- ۶- صورت تفصیلی تسهیلات و تعهدات مربوط به مصادیق اشخاص مذکور در اجزای (۴) و (۵) این بند به همراه نرخ سود و وثایق دریافتی در هر مورد، به تفکیک جاری، سررسیدگذشته، معوق، مشکوک‌الوصول و امهال‌شده
- ۷- مانده تسهیلات اعطایی به دولت، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری به تفکیک جاری، سررسیدگذشته، معوق، مشکوک‌الوصول و امهال‌شده
- ۸- جمع مطالبات غیرجاری به تفکیک سررسیدگذشته، معوق، مشکوک‌الوصول و نسبت مطالبات غیرجاری به کل مطالبات مؤسسه اعتباری
- ۹- میزان تسهیلات غیرجاری امهال شده
- ۱۰- مانده بدهی به بانک مرکزی به تفکیک سرفصل‌های مربوط
- ۱۱- مانده مطالبات از بانک مرکزی به تفکیک سرفصل‌های مربوط
- ۱۲- مانده بدهی به سایر مؤسسات اعتباری، به صورت سرجمع و تفکیک‌شده
- ۱۳- مانده مطالبات از سایر مؤسسات اعتباری، به صورت سرجمع و تفکیک‌شده
- ۱۴- میانگین و بالاترین نرخ سود پرداخت شده به سپرده‌گذاران در یک‌سال گذشته
- ۱۵- میانگین و بالاترین نرخ سود تسهیلات اعطاء‌شده در یک‌سال گذشته
- ۱۶- نسبت کفایت سرمایه مؤسسه اعتباری
- ۱۷- نسبت‌های نقدینگی مؤسسه اعتباری به تفکیک انواع
- ۱۸- میزان سهام مؤسسه اعتباری در بنگاه‌های اقتصادی به تفکیک
- ۱۹- ذخایر عمومی و اختصاصی مطالبات مشکوک‌الوصول به تفکیک انواع و تغییرات آنها
- ۲۰- دارایی، بدهی و تعهدات ارزی مؤسسه اعتباری و تغییرات آن
- ۲۱- فهرست دارایی‌های مؤسسه اعتباری (غیر از تسهیلات)

ارائه‌ی برخط (۲۲) شاخص مالی در مورد حساب‌های بانکی از سوی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری به بانک مرکزی را موجب مغایرت با اصل (۷۵) قانون اساسی ندانست.

■ دیدگاه ابهام

مطابق حکم انتهایی بند (ب) این مقرر، «تراکنش‌های عادی» بانکی بین مردم بدون انجام «فعالیت تجاری»، مشمول احکام این مصوبه نیست. حال آنکه اولاً مفهوم «تراکنش‌های عادی»، فاقد تعریف قانونی است و مقصود قانون‌گذار از این قبیل تراکنش‌ها از این حیث که در برابر چه قسم دیگری از تراکنش‌ها قرار می‌گیرند، دارای ابهام است. ثانیاً مراد مقنن از اصطلاح «فعالیت تجاری» نیز روشن نیست؛ چرا که در مواد مختلف این مصوبه از جمله در بند (ت) ماده (۳)، تکیه قانون‌گذار بر مفهوم «فعالیت اقتصادی» بود و تمایز «فعالیت تجاری» از «فعالیت اقتصادی» نیز دارای ابهام است. بنابراین دو عبارت «تراکنش‌های عادی» و «فعالیت تجاری» در این بند واجد ابهام است.

■ توضیح تذکر

در حکم ذیل بند (الف)، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری موظف شده‌اند مجموع ورودی به و خروجی از هر حساب بانکی را «در دوره‌های زمانی حداکثر یک ماهه»، به صورت «برخط» برای بانک مرکزی ارسال کنند. بانک مرکزی موظف شده است اطلاعات دریافتی فوق در هر ماه را «تا پایان آن ماه» به صورت «برخط» برای سازمان ارسال کند. با توجه به اینکه «برخط» معادل فارسی واژه‌ی «آن‌لاین» است و در مفهوم آن، ارسال آنی و لحظه‌ای اطلاعات نهفته است، حکم به ارسال اطلاعات به صورت برخط (آن‌لاین) ظرف مدت یک ماه یا تا پایان ماه در این مقرر، دارای معنای دقیقی نیست و شایسته است عبارت «برخط» در این ماده اصلاح شود.

■ نظر شورای نگهبان

۳- در ماده (۷)، موضوع اصلاح ماده (۱۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان؛

→

۲۲- مانده اوراق مالی اسلامی به تفکیک دولتی و غیردولتی

تبصره- دستورالعمل سایر شاخص‌های احتیاطی و نظارتی توسط بانک مرکزی تهیه و به تصویب هیئت عالی می‌رسد.

ب- ...»

۳-۱- در بند (ب)، تفویض تعیین «موارد عدم تلقی انجام تراکنش» به آیین‌نامه، مغایر اصل (۸۵) قانون اساسی شناخته شد.

۳-۲- در بند (ب)، منظور از «تراکنش عادی» و همچنین نسبت «فعالیت تجاری» با «فعالیت اقتصادی» مذکور در ماده (۳) مصوبه، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهارنظر خواهد شد.

تذکر: ۲- در بند (الف) ماده (۷)، موضوع اصلاح ماده (۱۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، عبارت «برخط» اصلاح شده و از اصطلاح مناسب استفاده شود.

* * *

ماده ۸-

متن زیر به عنوان ماده (۱۶ مکرر) به قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان الحاق می‌شود:

«ماده ۱۶ مکرر- حداکثر بیست ماه پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این ماده، به منظور استقرار کارپوشه غیرتجاری و تکمیل پایگاه اطلاعاتی موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ اقدامات زیر صورت می‌گیرد:

۱. ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۶۹ مکرر- به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند. الف- اطلاعات هویتی:

۱- اطلاعات هویتی و مکانی اشخاص حقیقی و حقوقی

۲- مجوزهای فعالیت اقتصادی و همچنین مجوزهای مربوط به انجام معاملات تجاری و عقد قراردادهای
ب- اطلاعات معاملاتی اشخاص:

۱- معاملات (خرید و فروش دارایی‌ها، کالاها و خدمات)

۲- تجارت خارجی (واردات و صادرات کالاها و خدمات)

الف - ...

ت- سازمان موظف است صرفاً هزینه‌های قابل قبول مالیاتی دارای صورت حساب الکترونیکی را به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی موضوع فصل دوم باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم بپذیرد؛ سایر هزینه‌های قابل قبول مالیاتی از قبیل هزینه استهلاک دارایی‌ها و زیان تسعیر ارز که امکان صدور صورت حساب الکترونیکی ندارند، مشروط به اعلام مؤدی از طریق کارپوشه تجاری قابل پذیرش هستند. همچنین اشخاص تجاری مکلفند آن بخش از درآمدهای خود از قبیل سود تسعیر ارز را که امکان صدور صورت حساب الکترونیکی ندارند، در سامانه مؤدیان ثبت نمایند؛ عدم ثبت درآمدهای مذکور، مشمول حکم ماده (۹) این قانون^۱ می‌شود.

→

۳- ...

پ- اطلاعات مالی، پولی و اعتباری و سرمایه‌ای اشخاص:

۱- جمع گردش سالانه (دوره مالی) نقل و انتقال سهام و سایر اوراق بهادار

۲- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حساب‌های بانکی

۳- ...

ت- اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین نقل و انتقال آنها

ث- سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت وزیران به موارد مزبور اضافه خواهد شد.

تبصره ۱- ...»

۱. ماده (۹) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۹- در صورتی که مؤدی، برخی از فعالیت‌ها و یا معاملات خود را کتمان کند، یا از صدور صورت حساب‌های خود از طریق سامانه مؤدیان خودداری کرده یا در ثبت قیمت یا مقدار فروش مرتکب کم‌اظهاری یا بیش‌اظهاری شده باشد، سازمان موظف است موارد تخلف مؤدی را از طریق سامانه مؤدیان به اطلاع وی برساند. در صورتی که مؤدی موارد مزبور را پذیرفته و آنها را در کارپوشه خود در سامانه مؤدیان ثبت یا اصلاح کند، صرفاً مشمول جریمه‌های موضوع ماده (۲۲) این قانون خواهد شد. در صورتی که مؤدی، آن موارد را نپذیرفته و از ثبت یا اصلاح آنها در سامانه مؤدیان امتناع کند، سازمان مراتب تخلف مؤدی را با اسناد و مدارک مثبت به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌دهد. در صورت تأیید تخلف توسط هیئت حل اختلاف مالیاتی، سازمان می‌تواند با مراجعه به مؤدی یا مطالبه دفاتر و اسناد او، نسبت به حسابرسی دوره‌های مالیاتی سال تخلف اقدام نماید. علاوه بر این، مؤدی متخلف مشمول جریمه‌های موضوع ماده (۲۲) این قانون خواهد بود.»

ث - ...

ج- اشخاص زیر مکلفند در خصوص موارد زیر، صورت حساب‌های الکترونیکی مربوط را بر اساس فرایندهای مندرج در آیین‌نامه اجرایی این ماده صادر کنند و سازمان نیز موظف است صورت حساب‌های الکترونیکی صادر شده را حسب مورد به کارپوشه تجاری یا غیرتجاری طرفین انتقال دهد:

۱- دفاتر اسناد رسمی، در خصوص هرگونه معامله املاک از قبیل انتقال مالکیت عین، انتقال حق واگذاری محل، واگذاری منافع، تنظیم و تنفیذ وکالت بلاعزل فروش، پرداخت قرض یا تأدیه دین و هرگونه معامله اموال دارای سند رسمی

۲- ...

چ- دفاتر اسناد رسمی موظفند صورت حساب الکترونیکی مربوط به تنظیم و تنفیذ وکالت بلاعزل انتقال دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴) قانون مالیات‌های مستقیم را صادر نمایند.

ح - ...

خ- در صورت صدور چند صورت حساب الکترونیکی با مبالغ یا تاریخ‌های متفاوت برای انتقال یا واگذاری حق انتقال دارایی معین، صورت حساب الکترونیکی که مبنای عمل سازمان قرار می‌گیرد، مطابق آیین‌نامه اجرایی این ماده تعیین می‌شود.

د - ...

ر- کلیه اشخاص تجاری و غیرتجاری مکلفند صورت حساب‌های الکترونیکی تنظیم هرگونه معامله از طریق اسناد عادی در خصوص انتقال عین یا حق واگذاری محل و سایر حقوق مربوط به اموال غیرمنقول اعم از عرصه و اعیان را با درج «اطلاعات دقیق محدوده جغرافیایی» به‌ترتیبی که سازمان تعیین می‌کند، از طریق مراجعه به مشاوران املاک یا شرکت‌های معتمد موضوع ماده (۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان صادر نمایند. سازمان موظف است صورت حساب‌های الکترونیکی دارایی‌های موضوع این بند را در سامانه‌ای که به این منظور به‌موجب آیین‌نامه اجرایی این ماده تعیین می‌شود، ثبت نماید و امکان دسترسی برخط قوه قضائیه به سامانه مذکور را فراهم کند. در صورتی که عدم مالکیت انتقال‌دهنده بر اساس رأی لازم‌الاجرای مراجع قضایی محرز شود، صورت حساب‌های الکترونیکی

مذکور باطل می‌شود. مشاورین املاک و شرکت‌های معتمد موضوع این بند حق اخذ حق‌الزحمه به تناسب ارزش معاملاتی جهت صدور صورت حساب الکترونیکی را ندارند و حق‌الزحمه ایشان به موجب آیین‌نامه‌ای که ظرف سه ماه به پیشنهاد وزارت راه و شهرسازی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، بر اساس نرخ ثابت برای هر یک از انواع معاملات محاسبه خواهد شد.

ز- ...

تبصره ۱- در خصوص اشخاص غیرتجاری، در هر سال، آخرین مهلت صدور صورت حساب‌های الکترونیکی برای وجوه واریزی به حساب‌های غیرتجاری و واریز وجوه مربوط به صورت حساب‌های الکترونیکی صادرشده حداکثر پایان اردیبهشت سال بعد است. همچنین اشخاص مذکور مکلفند تا موعد فوق در خصوص اصلاح یا ابطال صورت حساب‌های الکترونیکی، برقراری ارتباط میان صورت حساب‌های الکترونیکی به منظور معاوضه یا تهاتر و نیز ایجاد تناظر موضوع بند «ت» ماده (۱۰) این قانون از طریق کارپوشه غیرتجاری، اقدام کنند. پس از پایان مهلت مذکور سازمان موظف است براساس مشخصات طرفین صورت حساب‌های الکترونیکی و مشخصات واریزکننده و دریافت‌کننده تراکنش، در خصوص مواردی که تناظر موضوع بند «ت» ماده (۱۰) این قانون توسط اشخاص غیرتجاری، صورت نگرفته باشد، تناظر خودکار میان صورت حساب‌های الکترونیکی و تراکنش‌های فی‌مابین حساب‌های متعلق به طرفین آن را حداکثر تا پانزده خرداد سال بعد ایجاد و از طریق کارپوشه غیرتجاری اعلام کند. این حکم مانع از رسیدگی به اعتراض اشخاص مذکور در خصوص تناظر ایجاد شده توسط سازمان تا پایان خرداد همان سال نیست. سازمان موظف است مالیات متعلق اشخاص غیرتجاری در هر سال را براساس اطلاعات موجود در سامانه مؤدیان حداکثر تا پایان تیر سال بعد، تعیین و از طریق کارپوشه غیرتجاری اعلام نماید و اشخاص غیرتجاری مکلفند حداکثر تا آخر مرداد ماه، مالیات متعلق را پرداخت نمایند. عدم پرداخت مالیات در این موعد، موجب تعلق جریمه معادل دو و نیم درصد (۲/۵٪) نسبت به اصل بدهی مالیاتی به ازای هر ماه تأخیر می‌شود. در صورت عدم پرداخت مالیات مذکور در مهلت مقرر، سازمان از طریق عملیات اجرایی نسبت به وصول مالیات متعلق و جریمه آن اقدام می‌نماید. صورت حساب‌های الکترونیکی که به موجب آرای لازم‌الاجرای مراجع

قضایی پس از موعد مقرر صادر، اصلاح یا ابطال می‌شوند، از حکم این تبصره مستثنی هستند و سازمان موظف است صورت حساب‌های الکترونیکی مذکور را مطابق آیین‌نامه اجرایی این ماده مبنای محاسبه مالیات قرار دهد.

تبصره ۲- سازمان موظف است امکان صدور صورت حساب الکترونیکی در خصوص وجوه واریزی به حساب‌های غیرتجاری در هر سال را از پایان اردیبهشت سال بعد مشروط به پرداخت جریمه، حداکثر تا پایان سال فراهم نماید. جریمه فوق در خصوص صدور صورت حساب‌های الکترونیکی مذکور تا پایان خرداد آن سال معادل یک-دهم درصد (۱/۰٪) و پس از آن تا پایان آن سال معادل پنج‌دهم درصد (۵/۰٪) مبلغ مندرج در صورت حساب الکترونیکی مربوط می‌باشد.

در صورت صدور صورت حساب الکترونیکی موضوع این تبصره، مالیات پرداخت شده بر اساس فصل ششم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص وجوه مذکور، علی‌الحساب محسوب شده و سازمان موظف است آن وجوه را حداکثر یک ماه از تاریخ درخواست اشخاص غیرتجاری، به این اشخاص مسترد کند و در غیر این صورت، سازمان مشمول خسارتی به میزان دو و نیم درصد (۲/۵٪) در ماه نسبت به اصل مبلغ قابل استرداد، از تاریخ ثبت درخواست اشخاص مذکور می‌شود. خسارت مذکور توسط سازمان از محل وصولی‌های جاری پرداخت می‌گردد. همچنین در صورت عدم اقدام اشخاص غیرتجاری در خصوص تکلیف موضوع این تبصره پس از مهلت مذکور، مالیات و جریمه‌های مطالبه یا وصول شده، قطعی محسوب می‌شود.

تبصره ۳- ...

تبصره ۷- آیین‌نامه اجرایی این ماده حداکثر ظرف شش ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این ماده، توسط سازمان با همکاری قوه قضائیه، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، فرماندهی انتظامی جمهوری اسلامی ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار، وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و راه و شهرسازی و سایر نهادهای ذی‌ربط حسب موضوع، تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. ملاحظات امنیتی در خصوص اطلاعات حساب‌های بانکی، تراکنش‌ها و صورت حساب‌های الکترونیکی اشخاص

تجاری و غیرتجاری مطابق دستورالعملی است که حداکثر ظرف شش ماه پس از لازم‌الاجرا شدن این ماده توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و اطلاعات و دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح تهیه می‌شود و پس از تأیید شورای امنیت کشور، به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تخلف از اجرای حکم این ماده، مشمول حکم ضمانت و جریمه موضوع ماده (۲۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ می‌باشد. سازمان موظف است هر چهار ماه یک بار گزارش پیشرفت اجرای این ماده را به کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی ارائه کند.»

■ دیدگاه مغایرت

الف) به موجب حکم بند (خ) این مقرر، در صورت صدور چند صورت حساب الکترونیکی با مبالغ یا تاریخ‌های متفاوت، صورت حساب الکترونیکی که مبنای عمل سازمان قرار می‌گیرد «مطابق آیین‌نامه اجرایی این ماده» تعیین می‌شود. اطلاق این حکم مصداق «قانون‌گذاری تفویضی» و مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است؛ چرا که تعیین تکلیف در خصوص صورت حساب‌های متناقض (برای مثال اینکه صورت حساب با مبلغ کمتر یا بیشتر ملاک عمل قرار گیرد)، در تعیین حقوق و تکالیف اشخاص در تعیین مالیات مؤثر است و مطابق اصل (۵۱) قانون اساسی، وضع و معافیت مالیاتی از امور با ماهیت تقنینی است. بنابراین تفویض آن به آیین‌نامه‌ی اجرایی مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است.

ب) مجلس شورای اسلامی در صدر بند (ر) این ماده، کلیه‌ی اشخاص را ملزم کرده است صورت حساب‌های الکترونیکی معاملات مبتنی بر اسناد عادی را صرفاً «از طریق مراجعه به مشاوران املاک یا شرکت‌های معتمد» صادر کنند. این حکم مغایر با نظام اداری صحیح موضوع بند (۱۰) اصل (۳) قانون اساسی است؛ چرا که قانون‌گذار باید سامانه‌ای را نیز برای مراجعه‌ی مستقیم مردم در

۱. ماده (۲۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۲۰۰- در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به «مجازات حبس تعزیری درجه شش» نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.»

جهت ثبت صورت حساب معاملات خود پیش‌بینی می‌کرد و منحصر کردن طریق عمل به تکلیف فوق به مراجعه به مشاوران املاک یا شرکت‌های معتمد موجب تضییق بلاوجه بر مردم و مغایر با نظام اداری صحیح است. ضمن اینکه شورا در بررسی ماده (۱۸) طرح جهش تولید مسکن^۱ نیز حکم مشابه این ماده را از جهت احتمال تحمیل هزینه بر مردم واجد ابهام دانست.^۲

ج) قانون‌گذار در تبصره (۱) این ماده، «پایان خرداد ماه» را به عنوان غایت زمانی رسیدگی به اعتراضات مؤدیان تعیین کرده است. اما نظر به اینکه ممکن است مؤدی به سبب عذر موجه امکان اعتراض در مهلت قانونی فوق را نداشته باشد، اطلاق حکم فوق مغایر با حق دادخواهی مؤدی و واجد اشکال شرعی است.

د) مجلس شورای اسلامی در تبصره (۲) این مقرر، صدور صورت حساب الکترونیکی پس از پایان مهلت قانونی (پایان اردیبهشت ماه) را مستوجب جریمه‌ای معادل یک‌دهم یا پنج‌دهم درصد دانسته است. اطلاق حکم مزبور مغایر با اصل (۴۰) قانون اساسی است؛ چه اینکه در برخی موارد همچون معاملات ملک و خودرو، صدور صورت حساب الکترونیکی بر عهده‌ی اشخاص ثالث همچون دفاتر اسناد رسمی و فراجا است و اینکه قانون‌گذار به صورت مطلق، تأخیر در صدور صورت حساب را مستوجب جریمه‌ی نقدی برای مؤدی دانسته است، مصداق اضرار به غیر و مغایر با اصل پیش‌گفته از قانون اساسی است. چه اینکه در این قبیل موارد، تأخیر در صدور صورت حساب الکترونیکی ناشی از قصور یا تقصیر مؤدی نیست و نهادها یا اشخاص ثالث در صدور آن تأخیر کرده‌اند.

▪ دیدگاه ابهام

الف) قانون‌گذار در بند (ت) این ماده، اشخاص تجاری را مکلف کرده است آن بخش از

۱. ماده (۱۸) طرح جهش تولید مسکن مصوب ۱۴۰۰/۱/۱۸ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۸- در راستای رصد و نظارت بر بازار مسکن، درج کلیه معاملات خرید، فروش، پیش‌خرید، پیش‌فروش، رهن و اجاره مسکن در سامانه ثبت معاملات املاک و مستغلات کشور و اخذ شناسه (کد) رهگیری الزامی است.

تبصره- ...»

۲. بند (۷) نامه‌ی شماره ۱۰۲/۲۵۰۷۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۱۲ شورای نگهبان: «۷- اطلاق ماده (۱۸)، از این جهت که مشخص نیست الزام مذکور موجب ایجاد هزینه معمول در این مورد برای افراد می‌باشد یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»

درآمدهای خود (از قبیل سود تسعیر ارز) که امکان صدور صورت حساب الکترونیکی ندارند را در سامانه‌ی مؤدیان ثبت کنند و ضمانت اجرای عدم ثبت درآمدهای مذکور را «حکم ماده (۹) قانون پایانه‌های فروشگاهی» دانسته است. اما دقت در متن ماده (۹) قانون پیش گفته نشان می‌دهد تخلف از آن مشمول «جریمه‌های موضوع ماده (۲۲) قانون پایانه‌های فروشگاهی»^۱ مقرر شده است. از طرفی، دقت در عناوین بندهای ماده (۲۲) نیز نشان می‌دهد هیچ‌یک تطبیق کاملی با عناوین تخلف مذکور در ماده (۹) ندارند. بنابراین ضمانت اجرای بند (ت) در وضع کنونی واجد ابهام است.

ب) در جزء (۱) بند (ج) و بند (چ) این ماده، مفهوم «تفغیز وکالت بلاعزل» به کار رفته است که دارای ابهام است؛ چه اینکه در اصطلاح حقوقی، «تفغیز» برای عقود غیرنافذ (همچون عقد فضولی یا اکراهی) به کار می‌رود و به نظر می‌رسد مقصود قانون‌گذار از «تفغیز وکالت بلاعزل» در این دو مقرر، معنای دیگری همچون اجرای مورد وکالت بوده است. بنابراین عبارت «تفغیز وکالت بلاعزل» در جزء (۱) بند (ج) و بند (چ) واجد ابهام است.

۱. ماده (۲۲) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ مجلس شورای اسلامی: «ماده

۲۲- تخلفات و حسب مورد، جریمه‌های متعلقه به شرح زیر خواهد بود:

الف- عدم صدور صورت حساب الکترونیکی، معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده بدون صدور صورت حساب الکترونیکی یا بیست میلیون (۲۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد.

ب- عدم عضویت در سامانه مؤدیان، عدم استفاده از پایانه فروشگاهی، عدم استفاده از حافظه مالیاتی، استفاده از حافظه مالیاتی متعلق به سایر مؤدیان، یا واگذاری حافظه مالیاتی خود به دیگران، معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده از آن طرق، یا بیست میلیون (۲۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد و محرومیت از اعمال معافیت های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق های موضوع قانون مالیات های مستقیم در همان سال مالی.

پ- عدم اعلام شماره حساب یا حساب های بانکی واحد اقتصادی که گردش مالی واحد از طریق آن یا آنها انجام می شود به سازمان، معادل ده درصد (۱۰٪) مجموع مبلغ فروش انجام شده از طریق آن حساب یا بیست میلیون (۲۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد و محرومیت از اعمال معافیت های مالیاتی، نرخ صفر و مشوق های موضوع قانون مالیات های مستقیم در همان سال مالی.

ت- عدم تحویل صورت حساب چایی به خریدار، حذف یا مخدوش کردن صورت حساب، معادل دو درصد (۲٪) مبلغ صورت حساب های مذکور یا معادل بیست میلیون (۲۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال هر یک که بیشتر باشد.

ث- عدم رعایت احکام مذکور در مواد (۱۲)، (۱۳) و (۱۴) این قانون، معادل یک درصد (۱٪) مبلغ فروش گزارش نشده یا معادل ده میلیون (۱۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، هر یک که بیشتر باشد.

تبصره ۱- ...

ج) قانون‌گذار در جزء (۱) بند (ج)، دفاتر اسناد رسمی را ملزم کرده است در خصوص معاملاتی اموال (از قبیل انتقال، تنفیذ وکالت فروش) و هرگونه معامله‌ی اموال دارای سند رسمی صورت‌حساب الکترونیک صادر کنند. مجدداً مقنن در بند (چ) همین ماده، دفاتر اسناد رسمی را موظف به صدور صورت‌حساب الکترونیک تنفیذ وکالت فروش دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴) یعنی ملک و خودرو کرده است. بنابراین نسبت حکم جزء (۱) بند (ج) و بند (چ) این ماده از حیث مشابهت احکام آنها روشن نیست.

د) مطابق حکم بند (ر) این مقرر، در صورتی که «عدم مالکیت انتقال‌دهنده بر اساس رأی لازم‌الاجرای مراجع قضایی محرز شود»، صورت‌حساب‌های الکترونیکی باطل می‌شود. حال روشن نیست تنها حالت ابطال صورت‌حساب الکترونیک فرضی است که انتقال‌دهنده مالک موضوع معامله نباشد یا ممکن است به علل دیگری (همچون عدم صحت معامله به سبب اجبار متعاملین یا اشتباه در مورد معامله) نیز صورت‌حساب الکترونیک با حکم قضایی باطل شود. بنابراین بند (ر) در وضع فعلی واجد ابهام است.

ه) منطبق بر حکم تبصره (۱)، سازمان مالیاتی مکلف است پس از ایجاد تناظر خودکار میان صورت‌حساب‌های الکترونیک و تراکنش‌ها، حداکثر تا پانزده خرداد «از طریق کارپوشه غیرتجاری اعلام کند». حال روشن نیست مقصود قانون‌گذار از مفهوم «اعلام از طریق کارپوشه»، دقیقاً به چه معنا است و تبصره (۱) از این منظر دارای ابهام است؛ چرا که اگر مقصود مقنن صرفاً اعمال تغییرات در کارپوشه به نحوی باشد که تنها شخص در صورت مراجعه به اطلاعات خود متوجه آن تغییرات شود، این موضوع ابلاغ تلقی نمی‌شود. اما اگر پس از اعمال تناظر خودکار و تغییرات کارپوشه، این تغییری از طریق همچون پیامک به اطلاع شخص برسد، این حکم به منزله‌ی ابلاغ خواهد بود.

و) مطابق حکم صدر تبصره (۷) ماده‌ی حاضر، آیین‌نامه‌ی اجرایی این ماده توسط سازمان مالیاتی «با همکاری» دستگاه‌های دیگری همچون قوه‌ی قضائیه تهیه می‌شود. اما نظر به اینکه قانون‌گذار نوع، قالب و میزان «همکاری» دیگر دستگاه‌ها با سازمان مالیاتی را تبیین نکرده است، این تبصره واجد ابهام است.

ز) به موجب حکم تبصره (۷)، آیین‌نامه‌ی اجرایی این ماده توسط سازمان با همکاری برخی دستگاه‌ها از جمله قوه‌ی قضائیه و بانک مرکزی و سایر نهادهای «ذی‌ربط» حسب موضوع تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. اما مقصود قانون‌گذار از عبارت نهادهای «ذی‌ربط» در این تبصره واجد ابهام است؛ چرا که روشن نیست نحوه‌ی ارتباط موضوع با دستگاه چگونه احراز

می‌شود و این ارتباط تا چه حدی باید باشد (برای مثال یک موضوع ممکن است به صورت مستقیم یا غیرمستقیم به بسیاری از نهادها مرتبط باشد) و تبصره از این منظر دارای ابهام است.

▪ دیدگاه عدم ابهام

الف) مجلس شورای اسلامی در بند (ت) این ماده، عدم ثبت درآمد از سوی اشخاص تجاری را مشمول «حکم ماده (۹) قانون پایانه‌های فروشگاهی» قرار داده است و از این منظر فاقد هرگونه ابهام است. چه اینکه اگر ابهامی نیز در خصوص تطابق عناوین مذکور در ماده (۹) با جرمه‌های مقرر شده در بندهای مختلف ماده (۲۲) قانون مذکور باشد، ابهام متوجه قانون پایانه‌های فروشگاهی است و بند (ت) این مصوبه فاقد ابهام است.

ب) مفهوم «همکاری» دستگاه‌ها با سازمان مالیاتی در امر تهیه‌ی آیین‌نامه‌ی اجرایی موضوع تبصره (۷)، فاقد هرگونه ابهام است؛ چه اینکه قانون‌گذار مسئول اصلی و متولی تهیه‌ی آیین‌نامه را سازمان مالیاتی قرار داده است و دیگر دستگاه‌های مذکور در این تبصره را صرفاً موظف به همکاری با سازمان تنها در قالب مشارکت در تدوین بخش‌های مرتبط با حوزه‌های تخصصی خود در آیین‌نامه کرده است. برای مثال، بانک مرکزی در حوزه‌ی تراکنش‌های بانکی ملزم به ارائه‌ی نظرات کارشناسی خود در جهت بهره‌برداری سازمان در تدوین آیین‌نامه است. بنابراین عبارت «همکاری» در تبصره (۷) فاقد ابهام است.

ج) عبارت نهادهای «ذی‌ربط» در تبصره (۷) فاقد هرگونه ابهام است؛ زیرا مقصود قانون‌گذار از این مفهوم صرفاً همکاری نهادهایی است که به صورت مستقیم برای آنها تکالیفی مقرر شده است. برای مثال اگر برای شهرداری‌ها در یک بند تکالیفی مقرر شده است، شهرداری نهاد ذی‌ربط در این خصوص محسوب می‌شود. در نتیجه شهرداری ملزم است با سازمان مالیاتی همکاری کند تا آیین‌نامه‌ی اجرایی در آن حوزه تهیه شود. بنابراین تبصره (۷) فاقد هرگونه ابهام است.

▪ توضیح تذکر

الف) مجلس شورای اسلامی در بند (خ) این ماده، عبارت «انتقال یا واگذاری حق انتقال دارایی معین» را به کار برده است. حال آنکه شایسته است در جهت استحکام ادبی و رسایی بیشتر متن، به عبارت «انتقال دارایی معین یا حق واگذاری آن» اصلاح شود.

ب) به موجب حکم تبصره (۱)، در خصوص اشخاص غیرتجاری، آخرین مهلت صدور صورت حساب‌های الکترونیکی برای وجوه واریزی به حساب‌های غیرتجاری و واریز وجوه مربوط به صورت حساب‌های الکترونیکی صادر شده حداکثر «پایان اردیبهشت سال بعد» است. پس از پایان مهلت مذکور سازمان موظف است تناظر خودکار میان صورت حساب‌های الکترونیکی و تراکنش‌های فی‌مابین حساب‌های متعلق به طرفین آن را حداکثر تا «پانزده خرداد سال بعد» ایجاد کند. این حکم مانع از رسیدگی به اعتراض اشخاص مذکور در خصوص تناظر ایجاد شده توسط سازمان تا «پایان خرداد همان سال» نیست. سازمان موظف است مالیات متعلق اشخاص غیرتجاری در هر سال را براساس اطلاعات موجود در سامانه مؤدیان حداکثر تا «پایان تیر سال بعد»، تعیین و از طریق کارپوشه غیرتجاری اعلام نماید. در احکام این تبصره، چهار مقطع زمانی «پایان اردیبهشت سال بعد»، «پانزده خرداد سال بعد»، «پایان خرداد همان سال» و «پایان تیر سال بعد» ذکر شده است که با توجه به معنای منطقی مدنظر قانون‌گذار، شایسته است عبارات «پانزده خرداد سال بعد» و «پایان تیر سال بعد» به ترتیب به «پانزده خرداد همان سال» و «پایان تیر همان سال» اصلاح شود؛ چه اینکه از عبارات فعلی چنین استنباط می‌شود که فرآیند فوق تا سال‌ها به طول می‌انجامد.

ج) مطابق حکم تبصره (۲)، در صورت صدور صورت حساب الکترونیکی، مالیات پرداخت شده علی‌الحساب محسوب شده و سازمان موظف است آن وجوه را حداکثر یک ماه از تاریخ درخواست اشخاص غیرتجاری، به این اشخاص مسترد کند و در غیر این صورت، «سازمان مشمول خسارتی به میزان دو و نیم درصد (۲/۵٪) در ماه» نسبت به اصل مبلغ قابل استرداد، از تاریخ ثبت درخواست اشخاص مذکور می‌شود. با توجه به معنای مدنظر قانون‌گذار که الزام سازمان مالیاتی به پرداخت خسارت به مردم بوده است، شایسته است عبارت «سازمان مشمول خسارتی به میزان دو و نیم درصد (۲/۵٪) در ماه» به «سازمان ملزم به پرداخت خسارت به اشخاص به میزان دو و نیم درصد (۲/۵٪) در ماه» تغییر کند.

د) به موجب حکم ذیل تبصره (۷)، تخلف از اجرای «حکم» این ماده، مشمول حکم ضمانت و مستوجب جریمه دانسته شده است. اما نظر به اینکه در این ماده احکام متعددی مقرر شده است و ظاهراً مقصود قانون‌گذار تعیین ضمانت اجرا برای تمامی آنها بوده است، شایسته است عبارت «حکم» به «احکام» اصلاح شود.

■ نظر شورای نگهبان

- ۴- در ماده (۸)، موضوع الحاق ماده (۱۶) مکرر به قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان؛
- ۴-۱- در جزء (۱) بند (الف)^۱ و بند (چ)، منظور از عبارت «تنفیذ وکالت بلاعزل» ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.
- ۴-۲- نسبت میان جزء (۱) بند (ج) با بند (چ)، به جهت تکرار صورت گرفته در آنها، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.
- ۴-۳- در بند (خ)، اطلاق و اگذاری تعیین صورت حساب مبنای عمل به آیین‌نامه اجرایی، مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی شناخته شد.
- ۴-۴- در بند (ر)، اطلاق انحصار امکان صدور صورت حساب توسط مشاوران املاک و شرکت‌های معتمد، مغایر بند (۱۰) اصل سوم قانون اساسی شناخته شد.
- ۴-۵- حکم مذکور در بند (ر)، مبنی بر بطلان صورت حساب در صورت عدم مالکیت انتقال‌دهنده، از جهت اینکه آیا در سایر فروضی که معامله باطل می‌شود نیز صورت حساب مربوط باطل خواهد شد یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.
- ۴-۶- در تبصره (۱)، اعلام از طریق کارپوشه از این جهت که آیا به منزله ابلاغ به مؤدی است یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.
- ۴-۷- در تبصره (۱)، اطلاق اجرای احکام مذکور پس از مهلت اعتراض پیش‌بینی شده نسبت به مواردی که شخص در طول دوره به دلیل عذر موجه، امکان اعتراض نداشته است، خلاف موازین شرع شناخته شد.
- ۴-۸- در تبصره (۲)، اطلاق تکلیف مؤدی به پرداخت جریمه در مواردی که شخص دیگری که موظف به صدور صورت حساب بوده، قصور یا تقصیر کرده باشد، مغایر اصل (۴۰) قانون اساسی شناخته شد.
- ۴-۹- در تبصره (۲)، اطلاق قطعی محسوب کردن مالیات و جریمه‌های مطالبه‌ی وصول شده، در صورت عدم اقدام اشخاص مذکور پس از مهلت ذکر شده، نسبت به مواردی که شخص در طول دوره به دلیل عذر موجه، امکان انجام اقدامات لازم را نداشته است، خلاف موازین شرع شناخته شد.

۱. جزء (۱) بند (ج) مقصود است.

تذکر: ۳- در ماده (۸)، موضوع الحاق ماده (۱۶) مکرر به قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان؛ ۱-۳- عبارت «انتقال یا واگذاری حق انتقال دارایی معین» به عبارت «انتقال دارایی معین یا حق واگذاری آن» اصلاح شود.

۲-۳- در تبصره (۱)، عبارت «دو و نیم درصد (۲/۵٪)» اصلاح شود.

۳-۳- در تبصره (۱)، عبارت «۱۵ خرداد سال بعد» به عبارت «۱۵ خرداد همان سال» و عبارت «تیر ماه سال بعد» به عبارت «تیر ماه همان سال» اصلاح شود.

۴-۳- در تبصره (۲)، عبارت «مشمول خسارتی» به عبارت «ملزم به پرداخت خسارت به اشخاص» اصلاح شود.

۵-۳- در تبصره (۷)، عبارت «اجرای حکم» به عبارت «اجرای احکام» اصلاح شود.

ماده ۱۱-

یک ماده به عنوان ماده (۳) به ذیل باب اول قانون مالیات‌های مستقیم الحاق می‌شود: «ماده ۳- اختصارات و اصطلاحات به کاررفته در این قانون، در معانی مشروح ذیل است:

۱- سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور

۲- ...

۱۲- درآمد اتفاقی: درآمدها و کمک‌های نقدی یا معادل ریالی کمک‌های غیرنقدی بلاعوض یا معادل ریالی جایزه، هدیه، صلح غیرمعموض و نفع حاصل از معاملات محاباتی اشخاص تجاری و غیرتجاری؛

۱۳- عایدی سرمایه: مازاد قیمت فروش نسبت به قیمت خرید یا ارزش دفتری دارایی بدون اعمال تجدید ارزیابی آن؛

۱۴- زیان سرمایه: مازاد قیمت خرید یا ارزش دفتری دارایی بدون اعمال تجدید ارزیابی آن نسبت به قیمت فروش؛

۱۵- ...

▪ دیدگاه ابهام

قانون‌گذار در ماده (۱۱۹) قانون فعلی مالیات‌های مستقیم^۱ «درآمد اتفاقی» را به درآمد نقدی و غیرنقدی بلاعوض یا از طریق معاملات محاباتی یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر تعریف کرده است. حال با توجه به اینکه ماده (۱۱۹) نسخ نشده است و عبارات بند (۱۲) این ماده که در مقام تعریف «درآمد اتفاقی» است متفاوت از عبارات ماده (۱۱۹) است، نسبت میان این دو حکم دارای ابهام است.

▪ دیدگاه عدم ابهام

با توجه به اینکه قانون‌گذار در تبیین مصادیق «درآمد اتفاقی» در ماده (۱۱۹)، از ادات تمثیل «از قبیل» استفاده کرده است، مجلس شورای اسلامی در بند (۱۲) این مقرر با استفاده از عبارات کلی مانند «درآمدها و کمک‌های نقدی بلاعوض»، درآمد اتفاقی را به نحوی تعریف کرده است که مصادیق مذکور در ماده (۱۱۹) را شامل شود. به این ترتیب نسبت میان این حکم و ماده (۱۱۹) فاقد ابهام است.

▪ توضیح تذکر

قانون‌گذار به روشنی در بند (۱۴) این مقرر، «زیان سرمایه» را عبارت از «مازاد قیمت خرید یا ارزش دفتری دارایی» نسبت به «قیمت فروش» دانسته است. شایسته است عبارت پردازی بند (۱۳) نیز همچون بند (۱۴) تغییر کند و «عایدی سرمایه» را عبارت از «مازاد قیمت خرید یا ارزش دفتری دارایی» نسبت به «قیمت خرید» تعریف کند تا بند (۱۳) و (۱۴) دارای وحدت سیاق باشند.

▪ نظر شورای نگهبان

ماده (۱۱)، موضوع الحاق ماده (۳) به قانون مالیات‌های مستقیم، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

تذکر: ۴- در ماده (۱۱)، موضوع الحاق ماده (۳) به قانون مالیات‌های مستقیم، سیاق بند (۱۳) نظیر بند (۱۴) این ماده شود.

۱. ماده (۱۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۱۹- درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.»

ماده ۱۲-

یک ماده به عنوان ماده (۴) به ذیل فصل اول باب دوم قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر الحاق می‌شود:

ماده ۴- کلیه اشخاص غیرتجاری «انتقال‌دهنده عین» یا «واگذارکننده حق» در خصوص انتقال دارایی‌های زیر، در کلیه مناطق کشور از جمله مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی، مشمول مالیات بر عایدی سرمایه هستند:

۱- املاک با انواع کاربری و حق واگذاری محل
۲- انواع خودروی سواری دارای پلاک شخصی مشمول مقررات مربوط به شماره‌گذاری

۳- انواع طلا، نقره، پلاتین و مسکوکات آنها و جواهرآلات

۴- انواع ارز

۵- انواع رمز پول و رمزارایی

تبصره ۱- ...

تبصره ۲- عایدی سرمایه حاصل از انتقال دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) این ماده که با استفاده از تنظیم یا تنفیذ و کالتنامه بلاعزل انجام گیرد، بر اساس «صورت حساب الکترونیکی تنظیم یا تنفیذ و کالتنامه بلاعزل» موضوع بند «ج» ماده (۱۶ مکرر) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، مشمول مالیات موضوع این فصل می‌شود و موکل اصلی یا موکلین بعدی (تنفیذکنندگان) و کالت‌نامه بلاعزل مسئول پرداخت مالیات متعلق هستند.

آیین‌نامه اجرایی این تبصره حداکثر شش ماه پس از لازم‌الاجرا شدن این ماده، توسط سازمان با همکاری سازمان ثبت اسناد و املاک کشور تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تبصره ۳- ...

تبصره ۴- اخذ مالیات موضوع این فصل مشروط به استقرار کارپوشه‌های غیرتجاری سامانه مؤدیان با رعایت مفاد قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است و چنانچه تکلیف مذکور انجام نشود،

سازمان مجاز به مطالبه و اخذ مالیات مذکور نیست.

منظور از استقرار کارپوشه غیرتجاری در این فصل، فراهم نمودن زیرساخت‌های لازم توسط سازمان است به طوری که امکان صدور صورت حساب‌های الکترونیکی توسط اشخاص موضوع بند «ج» ماده (۱۶) مکرر) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان فراهم شده باشد. مسئول تأیید شرط فوق، وزیر امور اقتصادی و دارایی است.

تبصره ۵- ...

تبصره ۶- مبنای محاسبه قیمت خرید دارایی‌های موضوع بند (۳) این ماده با دوره تملک کمتر از سه سال، قیمت درج‌شده در آخرین صورت حساب الکترونیکی خرید می‌باشد. در صورتی که دوره تملک دارایی فوق بیش از سه سال باشد، قیمت روز دارایی‌های مذکور در سه سال قبل یا مبلغ مندرج در صورت حساب الکترونیکی خرید، هر کدام که بیشتر باشد، مبنای محاسبه عایدی سرمایه است.

تبصره ۷- دارایی‌های بند (۴) این ماده در صورتی که نزد بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری غیربانکی ایرانی سپرده‌گذاری شده‌باشد، در دوره سپرده‌گذاری مشمول مالیات بر عایدی سرمایه نمی‌باشد.

تبصره ۸- آیین‌نامه اجرایی در خصوص نحوه صدور صورت حساب الکترونیکی دارایی‌های موضوع بند (۵) این ماده، ظرف شش ماه پس از تصویب این ماده توسط سازمان با همکاری بانک مرکزی تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

■ دیدگاه ابهام

الف) قانون‌گذار در صدر این ماده، عبارت «واگذارکننده حق» را در کنار «انتقال‌دهنده عین» ذکر کرده است. حال روشن نیست مقصود قانون‌گذار از مفهوم «واگذارکننده حق» همان مفهوم مصطلح حق واگذاری محل (سرقفلی) بوده است یا خیر و ماده (۴) از این حیث واجد ابهام است. چه اینکه اگر معنای لغوی «واگذارنی حق» منظور مقنن بوده باشد، این عبارت هر نوع واگذاری حقی همچون حق انتفاع و ارتفاق را در بر می‌گیرد.

ب) مطابق حکم بند (۵) این ماده، انواع «رمزپول» و «رمزدارایی» مشمول مالیات بر عایدی سرمایه هستند. حال نظر به اینکه دو مفهوم «رمزپول» و «رمزدارایی» فاقد تعریف قانونی هستند، بند (۵) از این منظر دارای ابهام است.

ج) در تبصره (۲) این ماده، مفهوم «تنفیذ وکالتنامه بلاعزل» به کار رفته است که دارای ابهام است؛ چراکه در ادبیات حقوقی، «تنفیذ» برای عقود غیر نافذ (همچون عقد فضولی یا اکراهی) به کار می‌رود. بنابراین عبارت «تنفیذ وکالتنامه بلاعزل» در این تبصره واجد ابهام است.

د) قانون‌گذار در تبصره (۴) این ماده، اخذ مالیات عایدی بر سرمایه را مشروط به «استقرار کارپوشه‌های غیرتجاری سامانه مؤدیان» مقرر کرده و مسئول «تأیید شرط فوق» را وزیر امور اقتصادی و دارایی دانسته است. اما نظر به اینکه اجرای احکام جدید مالیات بر عایدی سرمایه بر حقوق و تکالیف مردم اثرگذار است، روشن نیست مقصود مقنن از «تأیید شرط فوق»، شامل لزوم اطلاع‌رسانی عمومی اجرای قانون نیز می‌شود یا خیر و تبصره (۴) از این حیث واجد ابهام است.

ه) مجلس شورای اسلامی در تبصره (۶) این ماده، مبنای محاسبه‌ی قیمت خرید طلا و جواهرآلات با دوره‌ی تملک بیش از سه سال را «قیمت روز دارایی در سه سال قبل» تعیین کرده است. حال روشن نیست اولاً مرجع تعیین قیمت روز طلا چه نهادی است. ثانیاً مشخص نیست قیمت‌گذاری با چه معیار و ضابطه‌ای صورت می‌گیرد. برای مثال اگر روز خریداری طلا ۱۳۸۶/۱۰/۵ بوده باشد، قیمت طلا تنها در همان روز یعنی ۱۳۸۶/۱۰/۵ ملاک خواهد بود یا میانگین قیمت طلا در سال ۱۳۸۶ مد نظر قرار می‌گیرد. بنابراین عبارت «قیمت روز دارایی» در تبصره (۶) موجد ابهام است.

و) قانون‌گذار در تبصره (۷) در راستای تشویق اشخاص به سپرده‌گذاری ارز خود در شبکه‌ی بانکی مقرر کرده است این نوع دارایی در دوره سرمایه‌گذاری مشمول مالیات بر عایدی سرمایه نخواهد بود. اما روشن نیست با توجه به معافیت مذکور، نحوه‌ی محاسبه‌ی عایدی سرمایه (مابه‌التفاوت قیمت فروش از خرید) چگونه خواهد بود و تبصره (۷) از این منظر دارای ابهام است. برای مثال روشن نیست اگر شخصی ارز خود را تنها یک ماه قبل از فروش در بانک سپرده‌گذاری کند و سپس آن را به فروش برساند، به‌طور کلی از مالیات بر عایدی سرمایه معاف خواهد شد یا تنها قیمت روز فروش او به قیمت فروش یک ماه گذشته برمی‌گردد.

ز) به موجب حکم تبصره (۸)، آیین‌نامه‌ی اجرایی «نحوه صدور صورت‌حساب الکترونیکی» در خصوص انواع رمزپول و رمزدارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. اما نظر به اینکه روشن نیست «نحوه صدور صورت‌حساب» تنها ناظر به موارد اجرایی و عملیاتی خواهد بود یا ممکن است متضمن احکام با ماهیت تقنینی نیز باشد، تبصره (۸) واجد ابهام است. آنچه ابهام فوق را

تقویت می‌کند آن است که در مصوبه‌ی حاضر، تعریف قانونی، احکام ناظر به نحوه‌ی قیمت‌گذاری و محاسبه‌ی عایدی سرمایه رمزیول و رمزدارایی و ... مسکوت گذاشته شده است. بدیهی است مطابق اصل (۸۵) قانون اساسی، قانون‌گذاری از وظایف انحصاری مجلس شورای اسلامی است که علی‌الاصول قابل تفویض به نهاد دیگری همچون هیئت وزیران نیست.

■ دیدگاه مغایرت

مجلس شورای اسلامی در بند (۲) و برخی دیگر از مواد مصوبه (تبصره (۴) بند (الف) ماده (۱۳)، صدر بند (ب) ماده (۱۳)، جزء (۲) بند (ب) ماده (۱۳)، تبصره (۱) بند (ب) ماده (۱۳)، تبصره (۲) ماده (۱۶) و تبصره (۳) ماده (۲۶))، از واژه‌ی غیرفارسی «پلاک» استفاده کرده است که مغایر با اصل (۱۵) قانون اساسی است؛ زیرا مطابق مفاد این اصل، متون رسمی همچون متن قوانین باید با زبان و خط فارسی نگارش شود.

■ نظر شورای نگهبان

۵- در ماده (۱۲)، موضوع الحاق ماده (۴) به قانون مالیات‌های مستقیم؛

۱-۵- صدر ماده از این جهت که مقصود از «واگذارکننده حق» همان «حق واگذاری محل» است یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۲-۵- در بند (۲) و دیگر مواد مصوبه، استفاده از واژه غیرفارسی «پلاک»، مغایر اصل (۱۵) قانون اساسی شناخته شد.

۳-۵- در بند (۵)، عبارت «رمزیول و رمزدارایی» به جهت عدم وجود تعریف قانونی ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۴-۵- در تبصره (۲)، منظور از «تنفیذ وکالت‌نامه بلاعزل» ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۵-۵- تبصره (۴)، از این جهت که آیا پس از تأیید مذکور در ذیل تبصره، اخذ مالیات منوط به اعلام عمومی است یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۶-۵- تبصره (۶)، به جهت مشخص نبودن مرجع تعیین قیمت روز دارایی‌های مذکور و معیار تعیین آن در سه سال قبل، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۵-۷- در تبصره (۷)، با توجه به معافیت مذکور در این تبصره، مبنای محاسبه مابه‌التفاوت صورت‌حساب خرید و فروش، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۵-۸- در تبصره (۸)، منظور از «نحوه صدور صورت‌حساب الکترونیکی» از این جهت که شامل چه مواردی است، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

ماده ۱۳-

یک ماده به عنوان ماده (۵) به ذیل فصل اول باب دوم قانون مالیات-های مستقیم الحاق می‌شود:

«ماده ۵- عایدی سرمایه حاصل از انتقال دارایی‌های موضوع ماده (۴) این قانون، در موارد زیر مشمول مالیات نمی‌شود:

الف- ...

تبصره ۳- عایدی سرمایه حاصل از انتقال املاک در صورتی که مشمول ماده (۷۷) این قانون^۱ شود، مشمول مالیات نمی‌باشد. این معافیت در خصوص اشخاصی که به حکم تبصره‌های (۲) و (۴) ماده (۷۷) مشمول آن ماده نشده‌اند، نیز جاری است. همچنین در خصوص املاکی که قبل از دریافت گواهی اتمام عملیات

۱. ماده (۷۷) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۷۷- درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم این قانون خواهد بود.

تبصره ۱- اولین نقل و انتقال ساختمان‌های مذکور علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون مشمول مالیات علی‌الحساب به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مأخذ ارزش معاملات ملک مورد انتقال است. مالیات قطعی مؤدیان موضوع این ماده پس از رسیدگی طبق مقررات مربوط تعیین می‌شود.

تبصره ۲- شمول مقررات این ماده درخصوص ساخت و فروش ساختمان توسط اشخاص حقیقی منوط به آن است که بیش از سه سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن نگذشته باشد.

تبصره ۳- شهرداری‌ها موظفند همزمان با صدور پروانه ساخت و همچنین در هنگام صدور پایان‌کار مراتب را به منظور تشکیل پرونده مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌گردد، گزارش کنند.

تبصره ۴- شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت از حکم مفاد این ماده مستثنی است.

تبصره ۵- آیین‌نامه اجرایی این ماده در مورد نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات و چگونگی تسویه علی‌الحساب مالیاتی با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی ظرف مدت سه ماه پس از تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.»

ساختمانی پیش خرید شده و پس از دریافت گواهی اتمام عملیات ساختمانی انتقال می‌یابند از جمله واحدهای مسکونی منتقل شده توسط تعاونی‌های مسکن موضوع قسمت اخیر ماده (۶۵) این قانون^۱ به اعضای تعاونی‌های مذکور و ارزش روز دارایی مبنای محاسبه ارزش معاملاتی موضوع ماده (۶۴) این قانون^۲ در صورت حساب الکترونیکی انتقال آنها به عنوان قیمت فروش درج می‌شود.

تبصره ۴- ...

۱. ماده (۶۵) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۶۵- نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل آمده و یا خواهد آمد و واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.»

۲. ماده (۶۴) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۶۴- تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده کمیسیون تقویم املاک می‌باشد. کمیسیون مزبور موظف است ارزش معاملاتی موضوع این قانون را در سال اول معادل دو درصد (۰.۲٪) میانگین قیمت‌های روز منطقه با لحاظ ملاک‌های زیر تعیین کند. این شاخص هر سال به میزان دو واحد درصد افزایش می‌یابد تا زمانی که ارزش معاملاتی هر منطقه به بیست درصد (۲۰٪) میانگین قیمت‌های روز املاک برسد.»

الف- قیمت ساختمان با توجه به 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، خدماتی و غیره) و نوع مالکیت
ب- قیمت اراضی با توجه به نوع کاربری و موقعیت جغرافیایی از لحاظ تجاری، صنعتی، مسکونی، آموزشی، اداری و کشاورزی
این کمیسیون متشکل از پنج عضو است که در تهران از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، وزارتخانه‌های راه و شهرسازی و جهاد کشاورزی، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و شورای اسلامی شهر و در سایر شهرها از مدیران کل یا رؤسای ادارات امور مالیاتی، راه و شهرسازی، جهاد کشاورزی و ثبت اسناد و املاک و یا نمایندگان آنها و نماینده شورای اسلامی شهر تشکیل می‌شود. کمیسیون مذکور هر سال یک بار ارزش معاملاتی املاک را به تفکیک عرصه و اعیان تعیین می‌کند.

در موارد تقویم املاک واقع در هر بخش و روستاهای تابعه (بر اساس تقسیمات کشوری) نماینده بخشدار یا شورای بخش در جلسات کمیسیون شرکت می‌کند. در صورت نبودن شورای اسلامی شهر یا بخش، یک نفر که کارمند دولت نباشد با معرفی فرماندار یا بخشدار مربوط در کمیسیون شرکت می‌کند.

کمیسیون تقویم املاک در تهران به دعوت سازمان امور مالیاتی کشور و در سایر شهرها به دعوت مدیرکل یا رئیس اداره امور مالیاتی در محل سازمان مذکور یا ادارات تابعه تشکیل می‌شود. جلسات کمیسیون با حضور حداقل چهار نفر از اعضاء رسمیت می‌یابد و تصمیمات متخذه با رأی حداقل سه نفر از اعضاء معتبر است. دبیری جلسات کمیسیون حسب مورد بر عهده نماینده سازمان یا اداره کل یا اداره امور مالیاتی است. ارزش معاملاتی تعیین شده حسب این ماده یک ماه پس از تاریخ تصویب نهایی کمیسیون تقویم املاک، لازم‌الاجراء و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.

تبصره ۱- ...

ب- خودروی سواری دارای پلاک شخصی متعلق به «شخص غیرتجاری بالای هجده سال» در صورتی که:

۱- دوره تملک آن بیش از سه سال باشد.

۲- خودروی سواری پلاک شخصی دیگری نداشته باشد.

تبصره ۱- ...

ج- ...

تبصره- معاوضه دارایی‌های موضوع بند (۳) ماده (۴) متعلق به هر «شخص غیرتجاری بالای هجده سال» با دارایی دیگری از مصادیق همان بند، در صورت ثبت از طریق اشخاص مجاز به صدور صورت حساب الکترونیکی این دارایی‌ها مطابق ماده (۱۶ مکرر) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مشمول مالیات بر عایدی سرمایه نمی‌باشد. دستورالعمل اجرایی این تبصره ظرف شش ماه پس از لازم‌الاجرا شدن این ماده توسط سازمان تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

د- ...

ه- انتقال املاک موضوع ماده (۶۸)^۱ و قسمت اخیر ماده (۷۰) این قانون^۲ در خصوص مناطق نظامی یا مرافق عامه

۱. ماده (۶۸) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۶۸- املاکی که در اجرای ماده (۳۴) اصلاحی قانون ثبت اسناد و املاک مصوب

مرداد ماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می‌شود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.»

۲. ماده (۷۰) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۷۰- هرگونه مال و یا جوهی که از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و 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، راه‌آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی 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 وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی کشور نسبت به کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست اشخاص باقی می‌ماند نسبت به پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد شد و همچنین هرگونه وجه یا مالی که از طرف اشخاص مذکور بابت تملک املاک یا حقوق واقع در محدوده طرح‌های نوسازی، بهسازی و بازسازی محلات قدیمی و بافت‌های فرسوده شهرها به مالکین یا صاحبان حق تعلق می‌گیرد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است.»

و- ...

ز- کلیه اراضی با کاربری کشاورزی و اراضی فاقد کاربری خارج از محدوده شهر با دوره تملک بالای سه سال اعم از باغ‌ها و زمین‌های زراعی به جز باغ‌ویلاها
ح- انتقال بلاعوض دارایی‌های موضوع ماده (۴) این قانون که مشمول ماده (۱۱۹) این قانون می‌شوند.

تبصره ۱- ...

تبصره ۳- مبنای محاسبه «درآمد اتفاقی» دارایی‌های موضوع بند (۲) ماده (۴) این قانون که به صورت بلاعوض منتقل شده‌اند، ارزش روز دارایی‌های مذکور است؛ ارزش مذکور در حکم قیمت خرید برای محاسبه «عایدی سرمایه» در انتقال بعدی است.

تبصره ۴- ...

▪ دیدگاه ابهام

الف) مطابق حکم تبصره (۳) بند (الف)، در خصوص املاکی که قبل از دریافت پایان کار پیش‌خرید شده و پس از دریافت پایان کار انتقال می‌یابند، «ارزش روز دارایی مبنای محاسبه ارزش معاملاتی» در صورت حساب الکترونیکی انتقال آنها به عنوان «قیمت فروش» درج می‌شود. حال روشن نیست در این قبیل موارد (پیش‌خرید املاک قبل از دریافت پایان کار)، در صورتی که واقعاً قیمت فروش ملک موصوف بیشتر از «ارزش روز دارایی مبنای محاسبه ارزش معاملاتی» باشد تکلیف چیست و تبصره (۳) از این حیثیت دارای ابهام است. چه اینکه الزاماً قیمت فروش پایین‌تر از «ارزش روز دارایی مبنای محاسبه ارزش معاملاتی» نیست و در این حالت، با توجه به کمتر لحاظ شدن قیمت برای خریدار، وی زمانی که می‌خواهد ملک را به دیگری منتقل کند باید عایدی سرمایه‌ی بیشتری را به عنوان مالیات پرداخت کند.

ب) مجلس شورای اسلامی در جزء (۲) بند (ب) این ماده در مقام اعلام موارد معافیت از مالیات بر عایدی سرمایه، «پلاک شخصی» را ملاک قرار داده است و این معافیت را مختص افرادی دانسته است که «پلاک شخصی دیگری» نداشته باشند. حال آنکه روشن نیست در مواردی که شخصی تنها مالک یک خودرو است، اما در گذشته خودرویی را به دیگری منتقل کرده است ولی هنوز اقدام به تعویض پلاک صورت نگرفته است، چگونه عمل می‌شود و جزء (۲) از این نظر دارای ابهام است.

ج) قانون‌گذار در بند (ه) این ماده «انتقال املاک موضوع قسمت اخیر ماده (۷۰) این قانون در خصوص مناطق نظامی یا مرافق عامه» را در شمار معافیت‌های مالیات بر عایدی سرمایه ذکر کرده است. اما نظر به اینکه در صدر ماده (۷۰) قانون مالیات‌های مستقیم، موضوعات متعددی از قبیل نقل و انتقال مال یا وجوهی از طرف وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی برای ایجاد و توسعه‌ی مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده و راه‌آهن بیان شده است، به صورت دقیق مقصود قانون‌گذار از «املاک موضوع قسمت اخیر ماده (۷۰) این قانون در خصوص مناطق نظامی یا مرافق عامه» روشن نیست و عبارت مذکور واجد ابهام است.

د) مجلس شورای اسلامی در بند (ز) این ماده، باغ‌ها و زمین‌های زراعی را مشمول معافیت از مالیات بر عایدی سرمایه قرار داده است، اما تصریح کرده است «باغ‌ویلاها» از شمول این معافیت مستثنی هستند. حال نظر به اینکه اصطلاح «باغ‌ویلا» فاقد تعریف قانونی است، بند (ز) از این حیث دارای ابهام است.

ه) به موجب حکم تبصره (۳) بند (ح)، مبنای محاسبه درآمد اتفاقی دارایی‌های موضوع بند (۲) ماده (۴) (خودرو سواری) که به صورت بلاعوض مستقل شده‌اند، «ارزش روز دارایی‌های مذکور» است. اما قانون‌گذار تبیین نکرده است «ارزش روز» خودروهای موضوع این حکم از سوی چه نهادی و بر مبنای چه ملاک و ضابطه‌ای و به چه صورتی (برای مثال ماهانه یا سالانه) تعیین می‌شود و تبصره (۳) از این جهات موجد ابهام است. چه اینکه قیمت‌گذاری خودروهای فوق موضوع حق و تکلیف مردم قرار می‌گیرد و روش و معیار تعیین آن نمی‌توان مبهم بماند تا مجری قانون در این راستا مختار باشد.

▪ دیدگاه عدم ابهام

الف) حکم تبصره (۳) بند (الف) در خصوص املاکی که قبل از دریافت پایان کار پیش‌خرید شده و پس از دریافت پایان کار انتقال می‌یابند، فاقد هرگونه ابهام است؛ توضیح اینکه در این قبیل معاملات، معمولاً خریداری که ملک را پیش‌خرید کرده است، مبلغ نسبتاً ناچیزی را به سازنده تحت عنوان آورده‌ی اولیه پرداخت می‌کند و به مرور زمان و در طول زمان ساخت آپارتمان، اقساطی را به صورت ماهیانه یا در مقاطع مشخص پرداخت می‌کند. بنابراین اینکه قانون‌گذار قیمت فروش این قبیل آپارتمان‌ها را «ارزش روز دارایی مبنای محاسبه ارزش معاملاتی» دانسته است در راستای تسهیل برای مردم و کاستن از عایدی آنها بوده است؛ چه اینکه در این قبیل معاملات همواره قیمت فروش (با توجه به پرداخت تدریجی آن) پایین‌تر از قیمت روز ملک است.

ب) حکم جزء (۲) بند (ب) در مورد ملاک قرار دادن پلاک شخصی برای معافیت از مالیات، فاقد هرگونه ابهام است؛ زیرا معمولاً در مواردی که شخصی خودرویی را به دیگری منتقل می‌کند ولی هنوز تعویض پلاک صورت نگرفته است، فروشنده به خریدار «وکالت» در تعویض پلاک یا حتی نقل و انتقال خودرو را می‌دهد. بنابراین در مورد فروش وکالتی خودرو نیز همچون بسیاری دیگر از بندهای مصوبه (مانند جزء (۱) بند (ج) ماده (۸))، قانون‌گذار اعطای وکالت را به منزله‌ی انتقال تلقی کرده است. بنابراین جزء (۲) بند (ب) فاقد ابهام است.

ج) بند (ز) این ماده فاقد هرگونه ابهام است؛ زیرا اصطلاح «باغ‌ویلا» گرچه تعریف قانونی ندارد، اما در عرف دارای تعریف روشن و مشخصی است و استفاده قانون‌گذار از این اصطلاح موجب مبهم شدن بند (ز) نخواهد شد. به عنوان مؤید عدم ابهام، می‌توان به رویه‌ی شورا در بررسی بند (ع) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور^۱ استناد کرد که واژه «باغ‌ویلا» را دارای ابهام ندانسته است.

■ توضیح تذکر

مجلس شورای اسلامی در تبصره‌ی بند (ج) این مقرر، متعرض حکم معاوضه‌ی طلا و نقره شده است. شایسته است قانون‌گذار به لزوم رعایت موازین شرعی ناظر به احکام ربای معاملی در معاوضه طلا با طلا و نقره با نقره تصریح کند.

■ نظر شورای نگهبان

۶- در ماده (۱۳)، موضوع الحاق ماده (۵) به قانون مالیات‌های مستقیم؛

۶-۱- در بند (ه)، با توجه به صدر و ذیل ماده (۷۰)، منظور از عبارت «قسمت اخیر» خصوص مناطق نظامی و مرافق عامه، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۶-۲- تبصره (۳) بند (ح)، از جهت عدم تعیین مرجع، معیار و نحوه تعیین ارزش روز دارایی‌های موضوع بند (۲) ماده (۴) (الحاقی به قانون موضوع ماده (۱۲) مصوبه) ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۱. بند (ع) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور مصوب ۱۴۰۱/۱۲/۲۴ مجلس شورای اسلامی: «ع-

۱- زمین‌های فاقد اعیانی دارای کاربری مسکونی، اداری و تجاری، باغ‌ویلاهای مجاز (با احتساب عرصه و اعیان) و خانه‌های مجلل (لوکس) که ارزش آنها بیش از دویست میلیارد (۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال باشد مازاد بر این مبلغ مشمول مالیات به میزان دو در هزار می‌شوند. ...»

تذکر: ۵- در ماده (۱۳)، موضوع الحاق ماده (۵) به قانون مالیات‌های مستقیم؛
۱-۵- در تبصره (۳) بند (الف)، عبارت «اعضای تعاونی‌های مذکور و» به عبارت «اعضای
تعاونی‌های مذکور» اصلاح شود.
۲-۵- در تبصره بند (ج)، بعد از عبارت «همان بند» عبارت «با رعایت موازین شرعی» اضافه گردد.

ماده ۱۴-

یک ماده به عنوان ماده (۶) به قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر
الحاق می‌شود:
«ماده ۶- در صورت عدم وجود صورت حساب الکترونیکی خرید:
الف- ...

تبصره- آیین‌نامه اجرایی نحوه تعیین ارزش روز دارایی‌های موضوع ماده (۴)
این قانون که قبل از اجرای این قانون خریداری شده و فروش آنها بعد از اجرای
این قانون انجام می‌شود، با رعایت سایر مقررات مربوط بر اساس معیارهایی از
قبیل ضریبی از قیمت روز موضوع ماده (۶۴) این قانون و ماده (۳۰) قانون مالیات
بر ارزش افزوده^۱ حداکثر ظرف شش ماه پس از لازم‌الاجرا شدن این ماده، توسط
سازمان تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.»

■ دیدگاه مغایرت

مجلس شورای اسلامی در تبصره‌ی این ماده، تصویب آیین‌نامه‌ی اجرایی نحوه‌ی تعیین ارزش
روز دارایی‌های موضوع ماده (۴) (انواع ارز) که قبل از اجرای این قانون خریداری شده و فروش

۱. ماده (۳۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب مجلس شورای اسلامی: «ماده ۳۰- نقل و انتقال انواع خودرو و موتور سیکلت،
به استثنای ماشین‌های راهسازی، کارگاهی، معدنی، کشاورزی و شناورها، مشمول مالیات نقل و انتقال به شرح ذیل می‌باشند:
تولید داخل به میزان یک درصد (۱٪) و وارداتی دو درصد (۲٪) به مأخذ مذکور در تبصره (۱) ماده (۲۸) این
قانون برای سال تولید. مأخذ محاسبه مالیات موضوع این ماده تا شش سال پس از سال تولید، سالانه ده درصد
(۱۰٪) همان مأخذ کاهش می‌یابد و برای سال‌های ششم به بعد، چهل درصد (۴۰٪) مأخذ یادشده است.
تبصره ۱- ...»

آنها بعد از اجرای این قانون انجام می‌شود، را صرفاً با رعایت سایر مقررات مربوط بر اساس معیارهایی «از قبیل» ضریبی از قیمت روز موضوع ماده (۶۴) و ماده (۳۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده، به وزیر اقتصاد واگذار کرده است. این حکم مصداق قانون‌گذاری تفویضی و مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است؛ زیرا موضوع این آیین‌نامه یعنی نحوه‌ی تعیین ارزش روز انواع ارز، از موضوعاتی است که به صورت مستقیم حقوق و تکالیف مردم را متأثر می‌کند (چراکه مالیات بر عایدی سرمایه مبتنی بر آن اخذ می‌شود)، بنابراین ماهیت موضوع آن مطابق اصل (۵۱) قانون اساسی تقنینی است و قانون‌گذار نمی‌تواند تعیین تکلیف در این خصوص را بدون تبیین ملاک و ضابطه‌ی مشخص و کافی برای آن (معیارهای ذکر شده در این تبصره اولاً با قید «از قبیل» تمثیلی است و ثانیاً به حدی کلی و تفسیربردار است که کاملاً دست مجری را باز گذاشته است). به وزیر اقتصاد واگذار کند. بنابراین تبصره‌ی این ماده مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است. چه اینکه وفق اصل مذکور، قانون‌گذاری علی‌الاصول وظیفه‌ی انحصاری مجلس شورای اسلامی است.

■ نظر شورای نگهبان

۷- تبصره ماده (۱۴)، موضوع الحاق ماده (۶) به قانون مالیات‌های مستقیم، به جهت اطلاق تفویض تعیین ضوابط و معیار به آیین‌نامه، مغایر اصل (۸۵) قانون اساسی شناخته شد.

ماده ۱۵-

یک ماده به عنوان ماده (۷) به قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر الحاق می‌شود:
«ماده ۷- در هر سال مجموع عایدی سرمایه‌دارایی‌های موضوع ماده (۴) این قانون که به «اشخاص غیرتجاری» تعلق دارند، با نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون^۱ مشمول مالیات می‌باشد.

۱. ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۳۱- نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد به شرح زیر است:
۱- تا میزان پانصد میلیون (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪)

تبصره ۱- ...

تبصره ۲- در صورتی که دوره تملک دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴) این قانون بیشتر از سه سال و کمتر از شش سال باشد، پنجاه درصد (۵۰٪) از «عایدی ناشی از تورم» از عایدی سرمایه مشمول مالیات کسر می‌شود. همچنین در صورتی که دوره تملک دارایی‌های فوق شش سال یا بیشتر از شش سال باشد، صد درصد (۱۰۰٪) «عایدی ناشی از تورم» از عایدی سرمایه مشمول مالیات کسر می‌شود. در انتقال دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴) این قانون با دوره تملک شش سال یا بیشتر از شش سال، «مالیات بر عایدی سرمایه» یا حسب مورد «مالیات نقل و انتقال موضوع ماده (۵۹) این قانون»^۱ و «مالیات نقل و انتقال موضوع ماده (۳۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده» هر یک بیشتر باشد، مطالبه و اخذ می‌شود.

عایدی ناشی از تورم عبارت است از «قیمت خرید تعدیل شده» از «قیمت خرید» و «قیمت خرید تعدیل شده» نیز عبارت است از «قیمت خرید» به علاوه حاصل ضرب «قیمت خرید» در درصد تغییرات «شاخص قیمت مصرف‌کننده» بر اساس اعلام مرکز آمار ایران در ابتدای «سال چهارم دوره تملک» و ابتدای «سال پایانی دوره تملک».

→

۲- نسبت به مازاد پانصد میلیون (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا میزان یک میلیارد (۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست درصد (۲۰٪)

۳- نسبت به مازاد یک میلیارد (۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) تبصره- به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.»

۱. ماده (۵۹) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۵۹- نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد.

تبصره ۱- ...

تبصره ۳- در انتقال ماترک به صورت ارث و انتقال بلاعوض دارایی‌های موضوع ماده (۴) این قانون به پدر یا مادر یا همسر یا اجداد یا فرزندان یا اعضای خانوار، مبنای محاسبه «دوره تملک» و همچنین «قیمت خرید» دارایی‌های مذکور در انتقال بعدی «تاریخ تملک» و «قیمت خرید» اولیه دارایی است. تاریخ تملک اموال و ماترک متوفیانی که گواهی مالیات بر ارث آنان صادر شده در صورت عدم انتقال به نام ورثه طبق تقسیم نامه فی‌مابین تاریخ صدور گواهی مالیات بر ارث خواهد بود.

تبصره ۴- در خصوص محاسبه عایدی سرمایه دارایی‌های موضوع بندهای (۳) و (۴) ماده (۴) این قانون، به ترتیب معادل گرمی طلای هجده عیار و معادل یورویی فروش دارایی‌های مذکور بر اساس ارزش روز دارایی ملاک عمل قرار می‌گیرد. مبنای محاسبه قیمت خرید دارایی‌های فوق بر اساس روش میانگین موزون است.

تبصره ۵- مجموع زیان سرمایه هر شخص غیرتجاری حاصل از انتقال دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) موضوع ماده (۴) این قانون با دوره تملک بیش از یک سال و مشمول مالیات بر عایدی سرمایه، از مجموع عایدی سرمایه دارایی‌های موضوع ماده (۴) این قانون در سال یا سال‌های بعد برای شخص مذکور قابل استهلاك است.

تبصره ۶- ...

■ دیدگاه ابهام

الف) مجلس شورای اسلامی در مقام تعیین معافیت برای عایدی ناشی از تورم دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴) (ملک و خودرو)، «شاخص قیمت مصرف‌کننده» را مبنا قرار داده است. حال روشن نیست مقصود قانون‌گذار از «شاخص قیمت مصرف‌کننده» به صورت کلی و عمومی به نحوی است که شامل محاسبه میانگین تورم در کلیه کالاهای می‌شود، یا مقصود مقنن آن بوده است که عایدی ناشی از تورم در حوزه مسکن یا خودرو به صورت مستقل و جدا محاسبه شود و تبصره (۲) از این منظر دارای ابهام است. چه اینکه ممکن است تورم عمومی کشور در مقطعی بیست درصد باشد اما تورم بخشی ملک یا خودرو چهل درصد باشد یا بالعکس.

ب) به موجب تبصره (۳) این ماده، در انتقال ماترک به صورت ارث و انتقال بلاعوض دارایی‌ها به «پدر یا مادر یا همسر یا اجداد یا فرزندان» یا «اعضای خانوار»، مبنای محاسبه «دوره تملک» و

همچنین «قیمت خرید» دارایی‌های مذکور در انتقال بعدی «تاریخ تملک» و «قیمت خرید» اولیه دارایی است. این حکم از سه منظر دارای ابهام است: اولاً روشن نیست معافیت‌ها و مزایای مقرر شده در این مصوبه در مورد دارایی‌های خود شخص (مانند اینکه یک واحد مسکونی از مالیات بر عایدی معاف شده است) نسبت به ترکه و اموالی که بلاعوض به شخص منتقل شده است نیز می‌شود یا خیر. برای مثال روشن نیست آیا تعدیل تورم در خصوص دارایی‌های به ارث رسیده نیز اعمال می‌شود یا این قبیل انتقال‌ها مشمول تعدیل تورم نخواهد بود و تعدیل تورم منحصر به اموال خود شخص است. ثانیاً روشن نیست حکم فوق مبنی بر اخذ مالیات بر عایدی ناشی از ارث (علاوه بر مالیات بر ارث)، نسبت به مواردی که وراثت از معافیت برخوردار نیستند و از طرفی با توجه به شرایط ماترک یا وراثت راهکاری جز تقسیم دارایی نیز وجود ندارد نیز جاری است یا خیر. چه اینکه در فرض اخیر، فروش ماترک (مثلاً ملک) ناشی از تمایل وراثت به سفته‌بازی یا معاملات مکرر نیست؛ بلکه آنها ناگزیر از واگذاری ماترک به شخص ثالث هستند و الزام آنها به پرداخت مالیات بر عایدی سرمایه (علاوه بر مالیات بر ارث) مصداق اجحاف و مغایر با موازین شرعی خواهد بود. ثالثاً با توجه به ذکر «پدر یا مادر یا همسر یا اجداد یا فرزندان» در این تبصره به عنوان اعضای خانواده، وجه اینکه قانون‌گذار مجدداً عبارت «اعضای خانوار» را نیز ذکر کرده است روشن نیست و تبصره (۳) از این حیثیت نیز واجد ابهام است. چه اینکه مطابق بند (۴) ماده (۱) آیین‌نامه‌ی اجرایی نحوه‌ی تعیین و شناسایی خانوارهای ایرانی،^۱ خانوار (خانوار معمولی) تنها شامل پدر، مادر و اولاد است.

ج) مطابق حکم تبصره (۴) این مقرر، در محاسبه‌ی عایدی سرمایه دارایی‌های موضوع بندهای (۳) ماده (۴) یعنی طلا، معادل گرمی طلای هجده عیار بر اساس ارزش روز دارایی ملاک عمل قرار می‌گیرد و مبنای محاسبه قیمت خرید دارایی‌های موضوع این تبصره بر اساس روش

۱. ماده (۱) آیین‌نامه‌ی اجرایی نحوه‌ی تعیین و شناسایی خانوارهای ایرانی و اتباع خارجی موضوع بند ۲ تبصره ۸ الحاقی به ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۴۰۰/۱۲/۱۵ هیئت وزیران: «ماده ۱- در این آیین‌نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می‌روند:

۱- ...

۴- خانوار معمولی: افرادی که بر اساس رابطه خویشاوندی سببی یا نسبی درجه یک از طبقه اول موضوع ماده (۸۶۲) قانون مدنی شامل پدر، مادر و اولاد و وجود وابستگی اقتصادی و معیشتی با یکدیگر زندگی می‌کنند.

۵- ...»

«میانگین موزون» است. حکم پیش گفته از دو حیثیت دارای ابهام است: اولاً نسبت حکم آن مبنی بر ملاک قرار دادن قیمت روز طلای هجده عیار برای محاسبه‌ی عایدی سرمایه با حکم تبصره (۶) ماده (۱۲) مصوبه مبنی بر ملاک بودن قیمت درج شده در آخرین صورتحساب الکترونیکی خرید طلا یا قیمت روز طلا در سه سال قبل، واجد ابهام است. ثانیاً با توجه به اینکه مفهوم «میانگین موزون» دارای تعریف قانونی نیست، تبصره (۴) از این منظر نیز دارای ابهام است.

د) مجلس شورای اسلامی در تبصره (۵) در خصوص زیان سرمایه‌ی شخص غیر تجاری در اثر انتقال ملک و خودرو تعیین تکلیف کرده است و این زیان را تحت شرایطی قابل استهلاك دانسته است. اما نظر به اینکه قانون‌گذار در خصوص زیان سرمایه ناشی از انتقال دیگر دارایی‌های موضوع این مصوبه یعنی طلا، ارز و رمزارز تعیین تکلیف نکرده است، تبصره (۵) از این حیث واجد ابهام است.

▪ دیدگاه مغایرت

قانون‌گذار در تبصره (۳)، در انتقال ماترک به صورت ارث و انتقال بلاعوض دارایی‌ها به اعضای خانوار، مبنای محاسبه «دوره تملک» و همچنین «قیمت خرید» دارایی‌های مذکور در انتقال بعدی را «تاریخ تملک» و «قیمت خرید» اولیه دارایی قرار داده است. این حکم به این معنا است که اگر شخص مالی را از پدر خود به عنوان ارث تملک کرده باشد، در زمانی که بخواهد این ملک را به ثالث بفروشد، برخلاف دیگر موارد قیمت خرید وی برای محاسبه‌ی مالیات بر عایدی سرمایه قیمت روز تملک نخواهد بود؛ بلکه قیمت خرید پدر وی که سال‌ها قبل این ملک را تملک کرده است خواهد بود که طبعاً عایدی سرمایه‌ی این فرد بسیار بالا می‌رود. بنابراین حکم این مقرر در خصوص نحوه‌ی محاسبه‌ی متفاوت مالیات بر عایدی سرمایه‌ی ناشی از ارث یا تملک بلاعوض اعضای خانوار نسبت به دیگر صورت‌های تملک دارایی، مصداق تبعیض ناروا و مغایر با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی است.

▪ نظر شورای نگهبان

۸- در ماده (۱۵)، موضوع الحاق ماده (۷) به قانون مالیات‌های مستقیم؛

۸-۱- در تبصره (۲)، عبارت «شاخص قیمت مصرف» از این جهت که شاخص قیمت مصرف کل مراد است یا صرفاً شاخص قیمت مصرف در حوزه مسکن ملاک خواهد بود، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۸-۲- حکم تبصره (۳)، از جهت شمول حکم نسبت به مواردی که از معافیت برخوردار نیستند

و راهکاری جز تقسیم دارایی نیز وجود ندارد، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۸-۳- در تبصره (۳)، از این جهت که آیا در موضوع انتقال ماترک به صورت ارث، مزایا و معافیت‌های مذکور در قانون نیز اجرا می‌شود یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۸-۴- تبصره (۳)، به جهت تعیین ملاکی متفاوت برای محاسبه «قیمت خرید» در فرض ارث، نسبت به موارد مشابه نظیر هبه و...، مغایر بند (۹) اصل سوم قانون اساسی شناخته شد.

۸-۵- در تبصره (۳)، با توجه به ذکر خویشاوندان، وجه ذکر عنوان «اعضای خانوار» ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۸-۶- نسبت حکم تبصره (۴)، با تبصره (۶) ماده (۱۲) مصوبه در خصوص مبنای محاسبه قیمت خرید دارایی‌های موضوع بند (۳) ماده (۴) (الحاقی به قانون موضوع ماده (۱۲) مصوبه)، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۸-۷- در تبصره (۴)، منظور از «روش میانگین موزون» به جهت عدم تعریف قانونی، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۸-۸- در تبصره (۵)، از جهت تعیین تکلیف زیان سرمایه برای سایر دارایی‌ها (غیر از بندهای (۱) و (۲) ماده (۴))، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

* * *

ماده ۱۷-

یک ماده به عنوان ماده (۹) به قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر الحاق می‌شود:

«ماده ۹- در موارد «ابطال معامله بر اساس آرای قطعی مراجع قضایی» یا «اقاله یا فسخ یا انفساخ معاملات قطعی» دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴) این قانون، اشخاص تعیین شده در ماده (۱۶ مکرر) قانون پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان موظفند حسب مورد نسبت به صدور کاربرگ مربوط به ابطال یا اقاله یا فسخ یا انفساخ معامله مربوط اقدام کنند. همچنین سازمان موظف است مالیات بر عایدی سرمایه موارد فوق را حداکثر چهل و پنج روز پس از تاریخ مندرج در کاربرگ‌های مذکور، از محل وصولی‌های

جاری سازمان مسترد نماید؛ در صورت تأخیر در استرداد مبلغ مالیات بر عایدی سرمایه، سازمان مکلف به پرداخت ماهانه دو درصد (۲٪) جریمه تأخیر در پرداخت می‌باشد. این حکم در خصوص استرداد مالیات پرداختی، در مواردی که پس از پرداخت مالیات معامله انجام نشود نیز جاری است.

تبصره- قوه قضائیه موظف است پس از استقرار کارپوشه غیر تجاری، در دعوی مرتبط با معاملات دارای صورت حساب الکترونیکی، شناسه منحصر به فرد صورت حساب الکترونیکی را در اسناد قضایی مربوط، ثبت و اطلاعات مورد نیاز سازمان در خصوص دادنامه‌های قطعی مرتبط با ابطال اسناد یا تنفیذ فسخ اسناد رسمی را به صورت برخط برای سازمان ارسال کند.

■ دیدگاه مغایرت

الف) به موجب حکم این ماده، در صورت تأخیر در استرداد مبلغ مالیات بر عایدی سرمایه، سازمان امور مالیاتی مکلف به پرداخت «ماهانه دو درصد (۲٪) جریمه تأخیر» به مؤدی است. قانون‌گذار در این حکم، جریمه‌ی تأخیر را به صورت مقطوع و سالانه (۲۴٪) تعیین کرده است. اما اطلاق حکم مزبور نسبت به شرایط تومی شدید (برای مثال (۴۰٪)) که مؤدی بیشتر از مبلغ فرض شده متضرر شده است، مغایر با موازین شرعی است.

ب) حکم پیش‌بینی شده در ذیل تبصره‌ی این ماده مبنی بر تکلیف قوه‌ی قضائیه به ایجاد سامانه‌ی برخط دادنامه‌های ابطال یا تنفیذ فسخ معاملات دارای سند رسمی برای دسترسی سازمان مالیاتی، مستلزم صرف هزینه و مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی است؛ چه اینکه وفق اصل مزبور، طرح‌های قانونی نباید موجب تحمیل بار مالی جبران‌نشده بر دولت یا قوه‌ی قضائیه باشد.

■ دیدگاه عدم مغایرت

الف) حکم ماده (۱۷) در مورد پرداخت جریمه‌ی سالانه (۲۴٪) به مؤدی، مغایرتی با موازین شرعی ندارد؛ چرا که اولاً در عرف اقتصادی و بانکی رایج در جامعه، پرداخت جریمه‌ی تأخیر بیش از مبلغ فوق، نامتعارف تلقی می‌شود. کم‌اینکه سود علی‌الحساب سپرده‌های بانکی نیز در حال حاضر سالیانه بیست درصد (چهار درصد کمتر از جریمه‌ی فوق) تعیین شده است. ثانیاً قانون‌گذار در تبصره (۱) ماده (۸) مصوبه موضوع ماده (۱۶) مکرر) قانون پایه‌ها، جریمه‌ی تأخیر مؤدی در پرداخت مالیات را نیز رقمی در همین حدود یعنی

سالیانه سی درصد تعیین کرده است. بنابراین حکم این ماده مغایرتی با موازین شرعی ندارد.

ب) حکم ذیل تبصره مغایرتی با اصل (۷۵) قانون اساسی ندارد؛ توضیح اینکه ایجاد سامانه‌های برخط و حرکت به سوی دولت الکترونیک از وظایف قانونی قوای سه‌گانه در کشور است. بنابراین حکم این تبصره در مورد ایجاد سامانه‌ی برخط دادنامه‌ها ناظر به ابطال یا فسخ معاملات، تکلیف جدیدی نیست و در راستای تکالیف قانونی قوه‌ی قضائیه است و بار مالی جدید بر قوه تحمیل نخواهد کرد و در نتیجه مغایرتی نیز با اصل (۷۵) قانون اساسی ندارد.

▪ دیدگاه ابهام

مطابق حکم صدر این مقرر، در موارد ابطال معامله بر اساس آرای قطعی مراجع قضایی یا اقاله یا فسخ یا انفساخ معاملات قطعی «دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴)» یعنی ملک و خودرو، اشخاص تعیین شده در ماده (۱۶ مکرر) موظفند حسب مورد نسبت به صدور کاربرگ مربوط به ابطال یا اقاله یا فسخ یا انفساخ معامله مربوط اقدام کنند. اما نظر به اینکه قانون‌گذار نسبت به وضعیت دیگر دارایی‌های موضوع این قانون یعنی طلا، ارز و رمزارز در حالت مشابه (ابطال معامله، اقاله، فسخ یا انفساخ) تعیین تکلیف نکرده است، حکم این ماده موجد ابهام است.

▪ توضیح تذکر

در تبصره‌ی این ماده، شایسته است عبارت «فسخ اسناد رسمی» به عبارت «فسخ معاملات رسمی» تغییر کند؛ چرا که اسناد رسمی قابل فسخ نیستند و این معاملات مبتنی بر اسناد رسمی است که قابلیت فسخ در آنها معنی دارد.

▪ نظر شورای نگهبان

۹- ماده (۱۷)، موضوع الحاق ماده (۹) به قانون مالیات‌های مستقیم، از جهت تعیین تکلیف درخصوص سایر دارایی‌های موضوع ماده (۴) (الحاقی به قانون موضوع ماده (۱۲) مصوبه) ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

تذکر: ۷- در ماده (۱۸)، موضوع الحاق ماده (۹) مکرر به قانون مالیات‌های مستقیم،^۱

۱. ماده (۱۷)، موضوع الحاق ماده (۹) به قانون مالیات‌های مستقیم مقصود بوده است و عبارت دارای اشکال نگارشی است.

عبارت «فسخ اسناد» به عبارت «فسخ معاملات رسمی» اصلاح شود.

ماده ۲۰-

یک تبصره به عنوان تبصره (۲) به ماده (۹۳) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ به شرح زیر الحاق و عنوان تبصره فعلی آن به تبصره (۱) اصلاح می‌شود:

«تبصره ۲- انتقال دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴) این قانون مشمول مالیات این فصل با نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون می‌شوند. در صورتی که تاریخ تملک دارایی‌های مذکور پیش از لازم‌الاجرا شدن این قانون باشد، صرفاً در چهار سال ابتدای اجرای این قانون، مشمول مالیات موضوع این فصل نمی‌شوند. ...

▪ دیدگاه ابهام

به موجب حکم تبصره (۲)، انتقال «دارایی‌های موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۴)» یعنی ملک و خودرو، مشمول مالیات بر عایدی سرمایه با نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) می‌شوند. البته در صورتی که تاریخ تملک دارایی‌های مذکور پیش از لازم‌الاجرا شدن این مصوبه باشد، صرفاً در چهار سال ابتدای اجرای این مصوبه، مشمول مالیات بر عایدی نمی‌شوند. نظر به اینکه قانون‌گذار در این ماده در خصوص نرخ مالیات و سال‌های معافیت دیگر دارایی‌های موضوع این مصوبه یعنی طلا، ارز و رمزارز تعیین تکلیف نکرده است، تبصره (۲) از این منظر واجد ابهام است.

▪ نظر شورای نگهبان

۱۰- تبصره (۲) ماده (۲۰)، موضوع الحاق یک تبصره به ماده (۹۳) قانون مالیات‌های

۱. ماده (۹۳) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۹۳- درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.

تبصره- درآمد شرکت‌های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل می‌باشد.»

مستقیم، از جهت تعیین تکلیف در خصوص سایر دارایی‌های موضوع ماده (۴) (الحاقی به قانون موضوع ماده (۱۲) مصوبه) ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

ماده ۲۲-

در ماده (۱۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم، عبارت «به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱)» به عبارت «برای اشخاص حقوقی به نرخ مقرر در ماده (۱۰۵)^۱ و برای اشخاص حقیقی با لحاظ مفاد مواد (۱۲۴) و (۱۲۶) به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱)» اصلاح می‌شود.

▪ دیدگاه ابهام

قانون‌گذار در ماده (۳) مصوبه‌ی حاضر، مشمولان قانون پایانه‌ها را به اشخاص تجاری (اعم از حقیقی و حقوقی) و اشخاص غیرتجاری (تنها اشخاص حقیقی) تقسیم کرده است. حال قانون‌گذار در ماده (۲۲) در مقام اصلاح ماده (۱۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف دیگر مواد این مصوبه مجدداً به تقسیم اشخاص به «حقیقی» و «حقوقی» بازگشته است. بنابراین نسبت تقسیم‌بندی اشخاص به «حقیقی و حقوقی» در این ماده و تقسیم اشخاص به «تجاری و غیرتجاری» در ماده (۳) روشن نیست و ماده (۲۲) از این حیثیت دارای ابهام است.

▪ نظر شورای نگهبان

۱۱- در ماده (۲۲)، موضوع اصلاح ماده (۱۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم، نسبت تقسیم اشخاص به حقیقی و حقوقی با تقسیم اشخاص به تجاری و غیرتجاری در ماده (۳) این مصوبه، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۱. ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۰۵- جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

ماده ۲۳-

ماده (۱۲۰) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره آن^۱ به شرح زیر اصلاح می‌شود:
ماده ۱۲۰- درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت است از صد درصد (۱۰۰٪) درآمد حاصله و در صورتی که غیرنقدی باشد؛ در خصوص دارایی‌های موضوع بند (۱) ماده (۴) این قانون، ارزش روز مبنای محاسبه ارزش معاملاتی موضوع ماده (۶۴) این قانون و در خصوص دارایی‌های موضوع بند (۲) ماده (۴) ارزش روز دارایی‌های مذکور که توسط سازمان تعیین می‌شود و در خصوص سایر دارایی‌ها، بهای روز تحقق درآمد، مأخذ محاسبه مالیات قرار می‌گیرد.

تبصره- ...

■ دیدگاه ابهام

مجلس شورای اسلامی در این ماده، تعیین ارزش روز دارایی‌های موضوع بند (۲) ماده (۴) یعنی خودرو را به «سازمان امور مالیاتی» واگذار کرده است. حال آنکه در تبصره‌ی ماده (۱۴) مصوبه، نحوه‌ی تعیین ارزش روز دارایی‌های موضوع ماده (۴) از جمله خودرو، با ملاک‌هایی به آیین‌نامه‌ی اجرایی مصوب «وزیر امور اقتصادی و دارایی» واگذار شده است. بنابراین نسبت میان دو حکم پیش‌گفته در خصوص نحوه‌ی تعیین ارزش روز خودروها واجد ابهام است.

■ نظر شورای نگهبان

۱- در ماده (۲۳)، موضوع اصلاح ماده (۱۲۰) قانون مالیات‌های مستقیم، نسبت میان این ماده و ماده (۱۴) مصوبه، در خصوص نحوه قیمت‌گذاری دارایی‌های موضوع بند (۲) ماده (۴)

۱. ماده (۱۲۰) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۲۰- درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت است از صد درصد درآمد حاصله و در صورتی که غیرنقدی باشد، به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می‌شود مگر در مورد املاکی که در اجرای مفاد ماده (۶۴) این قانون برای آنها ارزش معاملاتی تعیین شده است که در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.
تبصره- در مورد صلح معوض و هبه معوض به استثنای مواردی که مشمول ماده (۶۳) این قانون می‌باشد درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت خواهد بود از مابه‌التفاوت ارزش عوضین که براساس مقررات این ماده تعیین می‌شود نسبت به طرف معامله‌ای که از آن منتفع شده است.»

(الحاقی به قانون موضوع ماده (۱۲) مصوبه)، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

ماده ۲۴-

یک ماده به عنوان ماده (۱۲۴) به ذیل فصل ششم باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر الحاق می‌شود:

«ماده ۱۲۴- موارد زیر در خصوص اشخاص غیرتجاری با لحاظ مفاد مواد (۱۲۱) و (۱۲۲) این قانون^۱ و نیز با لحاظ معافیت‌های موضوع مواد (۱۲۶) و (۱۲۷) این قانون،^۲ مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون می‌باشد:

الف- ...

ب- به میزان مبلغ تسویه‌نشده در خصوص صورت‌حساب‌های الکترونیکی دارای تاریخ تسویه از قبیل قرض و معاملات نسبه دارایی‌های

۱. مواد (۱۲۱) و (۱۲۲) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۲۱- صلح با شرط خیار فسخ و هبه با حق رجوع از نظر مالیاتی قطعی تلقی می‌گردد ولی در صورتی که ظرف شش ماه از تاریخ وقوع عقد معامله فسخ یا اقاله یا رجوع شود، وجوهی که به عنوان مالیات موضوع این فصل وصول شده است قابل استرداد می‌باشد. در این صورت اگر در فاصله بین وقوع عقد و فسخ یا اقاله یا رجوع منتقل‌الیه از منافع آن استفاده کرده باشد نسبت به آن منفعت مشمول مالیات این فصل خواهد بود. ماده ۱۲۲- در مورد صلح مالی که منافع آن مادام‌العمر یا برای مدت معین به مصالح یا شخص ثالث اختصاص داده می‌شود بهای مال به مأخذ جمع ارزش عین و منفعت در تاریخ تعلق منافع، مأخذ مالیات متصالح در تاریخ مزبور خواهد بود. تبصره- ...»

۲. ماده (۱۲۷) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۲۷- موارد زیر مشمول مالیات اتفاقی نخواهد بود: الف- کمک‌های نقدی و غیر نقدی بلاعوض سازمان‌های خیریه یا عام‌المنفعه یا وزارتخانه‌ها یا موسسات دولتی و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها یا نهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص حقیقی غیر از مواردی که مشمول مالیات فصل حقوق است. ب- وجوه یا کمک‌های مالی اهدایی به خسارت‌دیدگان جنگ، زلزله، سیل، آتش‌سوزی و یا حوادث غیرمترقبه دیگر.

ج- جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می‌نماید. د- کمک‌های بلاعوض دولتی به شرکت‌های دانش‌بنیان و واحدهای فناور مستقر در مراکز رشد و پارک‌های علم و فناوری با هدف توسعه فناوری

تبصره- ...»

موضوع بند «الف» این ماده در سال مالیاتی اتمام مهلت مذکور با لحاظ تمديد تاريخ تسويه صورت حساب‌های الكترونيكي فوق به صورت علی- الحساب حسب مورد برای خریدار یا قرض گیرنده

ج- ...

در صورت تسويه موارد ذکر شده در بند «ب» این ماده، سازمان موظف است مالیات علی الحساب فوق را حداکثر ظرف سی روز پس از تاريخ تسويه، از محل وصولی‌های جاری سازمان مسترد نماید.

تبصره ۱- ...

تبصره ۳- آن بخش از درآمد موضوع این ماده که از طریق پدر یا مادر یا همسر یا اجداد یا فرزند یا اعضای خانوار محقق شده، مشمول پرداخت مالیات موضوع این ماده نمی باشد. شرط برخورداری از این معافیت در خصوص اعضای خانوار، تأیید یا ثبت اطلاعات خانوار بر اساس مقررات مربوط است.

تبصره ۴- اعتراض نسبت به مالیات که بر اساس تبصره (۱) ماده (۱۶ مکرر) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، تعیین و اعلام شده است، صرفاً با ثبت درخواست به صورت سامانه‌ای در اجرای مقررات ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ در هیئت‌های حل اختلاف موضوع مواد (۲۴۴) و (۲۴۷)^۲ در موارد زیر قابل رسیدگی است:

۱. ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۲۱۶- مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول می باشد هیئت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجراء است.
تبصره ۱- ...»

۲. مواد (۲۴۴) و (۲۴۷) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۲۴۴- مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیئت حل اختلافات مالیاتی است. هر هیئت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱- یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور

۲- یک نفر از میان قضات بازنشسته یا حقوق‌دانان مطلع در امور مالیاتی با شرط وثاقت و امانت به درخواست سازمان امور مالیاتی و انتخاب رئیس‌کل دادگستری هر استان

۱- ...

۲- عدم امکان تأدیه مبلغ صورت حساب یا قرض در مهلت تعیین شده یا پنج سال مذکور به علت عسر و حرج به تشخیص مراجع قضایی؛

۳- عدم امکان پرداخت مالیات متعلق به دلیل عسر و حرج به تشخیص مراجع قضایی؛

۴- ...

▪ دیدگاه ابهام

الف) به موجب حکم ذیل این ماده، در صورت تسویه موارد ذکر شده در بند (ب)، سازمان موظف است مالیات علی الحساب فوق را حداکثر ظرف سی روز پس از تاریخ تسویه، مسترد نماید. حال آنکه روشن نیست در صورت تأخیر سازمان در استرداد وجوه مذکور، خسارتی به مؤدی پرداخت خواهد شد یا خیر و حکم مذکور از این حیث واجد ابهام است. چه اینکه قانون گذار در دیگر موارد از جمله در ماده (۱۷) مصوبه، جریمه‌ی تأخیر برای سازمان مالیاتی تعیین کرده است.

ب) با توجه به ذکر «پدر یا مادر یا همسر یا اجداد یا فرزندان» در تبصره (۳) این ماده به عنوان

→

۳- یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی، صنایع و معادن و کشاورزی ایران، اتاق تعاون ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، مجامع حرفه‌ای، اتاق اصناف ایران، شورای اسلامی شهر، کانون وکلا، مرکز وکلا، کارشناسان رسمی و مشاوران خانواده که برای مدت سه سال منصوب می‌شوند. مؤدی همزمان با اعتراض به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات یکی از مراجع این بند را به عنوان نماینده خود جهت شرکت در جلسات هیئت حل اختلاف مالیاتی معرفی می‌نماید. در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید، با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی، از بین نمایندگان مزبور با رعایت تبصره (۵) این ماده یک نفر انتخاب می‌شود.

تبصره ۱ - ...

ماده ۲۴۷- آراء هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراء است. مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد.

تبصره ۱ - ...

اعضای خانواده، وجه اینکه قانون‌گذار مجدداً عبارت «اعضای خانوار» را نیز ذکر است مشخص نیست و تبصره (۳) از این منظر موجد ابهام است. کما اینکه مطابق بند (۴) ماده (۱) آیین‌نامه‌ی اجرایی نحوه‌ی تعیین و شناسایی خانوارهای ایرانی، خانوار (خانوار معمولی) تنها شامل پدر، مادر و اولاد است.

ج) قانون‌گذار در جزء (۲) تبصره (۴) این ماده، عدم امکان تأدیه مبلغ صورت‌حساب یا قرض در مهلت تعیین‌شده یا «پنج سال مذکور» را از موجبات ثبت درخواست اعتراض مالیاتی ذکر کرده است. اما با توجه به روشن نبودن مقصود قانون‌گذار از مهلت «پنج سال مذکور»، حکم این جزء واجد ابهام است؛ چه اینکه مهلت مشخصی در خصوص بازپرداخت دین در مصوبه تعیین نشده است. ظاهراً در آخرین اصلاحات متن مصوبه در صحن مجلس، مهلت پنج ساله‌ی پیش‌بینی شده برای تأدیه‌ی قرض حذف شده است.

د) در اجزای (۲) و (۳) تبصره (۴) این مقرر، عدم امکان تأدیه‌ی قرض یا پرداخت مالیات به دلیل «عسر و حرج» و «به تشخیص مراجع قضایی» از موجبات اعتراض مالیاتی شمرده شده است. حال آنکه در رویه‌ی قضایی و متن قوانین موضوعه، مفهوم متناظر با عجز از پرداخت اشخاص غیرتاجر، در قالب صدور حکم «اعسار» مورد بررسی قرار می‌گرفته است و مقصود قانون‌گذار از مفهوم «عسر و حرج» در این اجزا دارای ابهام است. ضمن اینکه معیار و ضابطه‌ی احراز این موضوع از سوی مرجع قضایی نیز از سوی قانون‌گذار تبیین نشده است و مشخص نیست ناتوانی فرد از تأدیه‌ی قرض خود یا پرداخت مالیات باید چه میزانی باشد تا مصداق «عسر و حرج» باشد برای مثال، عسر و حرج با ضابطه‌ی شخصی ارزیابی شود یا نوعی.

■ دیدگاه عدم ابهام

گرچه قانون‌گذار در ذیل ماده‌ی حاضر در خصوص استرداد وجوه جریمه‌ی تأخیر پیش‌بینی نکرده است، اما ماده (۲۴) فاقد هرگونه ابهام در این خصوص است؛ چرا که مطابق قواعد عمومی، در صورت تأخیر سازمان مالیاتی در بازپرداخت وجوه، سازمان مکلف است مطابق نرخ تورم به مؤدی خسارت تأخیر پرداخت کند.

■ نظر شورای نگهبان

۱۳- در ماده (۲۴)، موضوع الحاق ماده (۱۲۴) به قانون مالیات‌های مستقیم؛

- ۱۳-۱- حکم ذیل بند (ج)، از این جهت که در صورت تأخیر در استرداد مالیات‌های علی‌الحساب، آیا سازمان مکلف به پرداخت جریمه است یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.
- ۱۳-۲- در تبصره (۳)، با توجه به ذکر خویشاوندان، وجه ذکر عنوان «اعضای خانوار» ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.
- ۱۳-۳- در جزء (۲) تبصره (۴)، منظور از عبارت «پنج سال مذکور» ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.
- ۱۳-۴- اجزای (۲) و (۳) تبصره (۴)، از این جهت که روشن نیست «تشخیص مرجع قضایی» با چه سازوکاری صورت می‌پذیرد، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

ماده ۲۵-

ماده (۱۲۶) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ به شرح زیر اصلاح و یک تبصره به آن الحاق می‌شود:

«ماده ۱۲۶- پس از استقرار کارپوشه غیرتجاری سامانه مؤدیان:

- الف- در هر سال مالیاتی مجموع درآمدهای موضوع ماده (۱۲۴) این قانون برای اشخاص غیرتجاری بالای هجده سال، تا آستانه پنج برابر معافیت حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون یا ده میلیارد (۱۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال هر یک که بیشتر باشد، در آن سال مالیاتی معاف از مالیات موضوع این فصل و نسبت به مازاد آن، با رعایت مفاد مواد (۱۲۴) و (۱۲۶) مشمول مالیات با نرخ ماده (۱۳۱) این قانون می‌باشد.
- ب- هر شخص غیرتجاری ایرانی یا دارای تابعیت ایرانی بالای هجده سال، در

۱. ماده (۱۲۶) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۲۶- صاحبان درآمد موضوع این فصل مکلفند در هر سال اظهارنامه مالیاتی خود را در مورد منافع موضوع ماده (۱۲۳) این قانون تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد و در سایر موارد تا پایان ماه بعد از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم و مالیات متعلق را بپردازند. در صورتی که معامله در دفاتر اسناد رسمی انجام و مالیات وصول شده باشد تکلیف تسلیم اظهارنامه ساقط می‌شود.»

طول عمر خود در مجموع تا آستانه صد برابر معافیت حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون^۱، معاف از مالیات موضوع این فصل است. استفاده از این معافیت در هر سال بنا به درخواست اشخاص موضوع این بند از طریق کارپوشه غیر تجاری است و درصد استفاده از معافیت این بند در هر سال از میزان باقیمانده آستانه مذکور که در سال‌های آتی قابل استفاده است، کسر می‌گردد. اشخاص فوق در طول عمر خود، حداکثر سه بار می‌توانند نسبت به درخواست و استفاده از این معافیت اقدام کنند.

ج- در خصوص سرپرست خانوار، به منظور تسهیل تعاملات خرد اشخاص مذکور از قبیل فروش کالاهای مستعمل به استثنای فروش دارایی‌های موضوع بند «ب» ماده (۱۲۴) این قانون، نصاب بند «الف» این ماده، معادل است با شش برابر معافیت حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون یا دوازده میلیارد (۱۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال هر یک که بیشتر باشد و نصاب بند «ب» این ماده، معادل است با یک‌صد و بیست برابر معافیت حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون.

د- در خصوص اشخاص غیر تجاری ایرانی یا دارای تابعیت ایرانی در صورتی که در طول سال مالیاتی، مجموع موارد موضوع ماده (۱۲۴) اشخاص مذکور از مجموع میزان آستانه موضوع بند «الف» و باقیمانده آستانه موضوع بند «ب» این ماده بیشتر شود، مابه‌التفاوت از مجموع مقادیر مذکور به صورت علی‌الحساب مشمول پرداخت مالیات به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون می‌شود و اشخاص موضوع بند «الف» ماده (۱۱) قانون پایه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان با اعلام سازمان موظفند به میزان مالیات مذکور، وجوه متعلق به شخص بدهکار را در حساب وی مسدود نمایند. شخص مذکور مکلف است ظرف چهل و پنج روز، نسبت به صدور صورت حساب الکترونیکی مربوط یا پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات یا ارائه ضمانت به میزان مالیات متعلق اقدام نماید؛ در غیر این صورت سازمان موظف است مالیات مذکور را وصول نماید.

تبصره - ...

۱. ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۸۴- میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود.»

▪ دیدگاه مغایرت

مطابق حکم بند (د) این ماده، در خصوص اشخاص غیرتجاری ایرانی در صورتی که در طول سال مالیاتی، مجموع موارد مشمول مالیات از مجموع میزان آستانه‌ی مشخصی بیشتر شود، مابه‌التفاوت به صورت علی‌الحساب مشمول پرداخت مالیات قرار می‌گیرد و بانک‌ها و مؤسسات اعتباری با اعلام سازمان موظفند به میزان مالیات مذکور، «وجوه متعلق به شخص بدهکار را در حساب وی مسدود نمایند». حکم مذکور مغایر با نظام اداری صحیح موضوع بند (۱۰) اصل (۳) قانون اساسی است؛ چرا که حتی بدون ابلاغ به مؤدی و قبل از مطالبه‌ی رسمی مالیات از وی، مسدود کردن حساب‌های بانکی مؤدیان را تجویز کرده است. در نظام صحیح اداری مالیاتی، مالیات مؤدی پس از تشخیص باید به اطلاع وی برسد، سپس او مهلت کافی برای واریز مالیات یا اعتراض به آن داشته باشد و توسل به قوه‌ی قهریه و مسدود کردن حساب‌های اشخاص باید در مراحل آخر و پس از استنکاف بلاوجه آنها از پرداخت صورت گیرد.

▪ دیدگاه ابهام

قانون‌گذار در بندهای (ب) و (د) این ماده به عبارت «ایرانی» یا «دارای تابعیت ایرانی» اشاره کرده است. اما وجه تمایز عبارت «دارای تابعیت ایرانی» از عبارت «ایرانی» روشن نیست و بندهای فوق از این حیثیت ابهام دارند. چه بسا مقصود قانون‌گذار از عبارت «ایرانی» شخص است که از ابتدا ایرانی بوده است و مقصود از «دارای تابعیت ایرانی» شخصی است که پس از مدتی تابعیت ایران را تحصیل کرده است، اما اگر چنین معنایی هم مقصود مقنن بوده باشد، اثر عملی روشنی بر این تمایز مترتب نیست.

▪ توضیح تذکر

قانون‌گذار در این مقرر، در مقام اصلاح ماده (۱۲۶) قانون مالیات‌های مستقیم است. در نتیجه منطقی نیست در متن این مقرر به ماده (۱۲۶) قانون مذکور اشاره شود. بنابراین شایسته است عبارت «مواد (۱۲۴) و (۱۲۶)» در انتهای بند (الف) به «ماده (۱۲۴) و این ماده» اصلاح شود.

▪ نظر شورای نگهبان

۱۴- در ماده (۲۵)، موضوع اصلاح ماده (۱۲۶) قانون مالیات‌های مستقیم؛

۱۴-۱- در بندهای (ب) و (د)، تفاوت عبارت‌های «هر شخص غیرتجاری ایرانی» و

«دارای تابعیت ایرانی» ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

۱۴-۲- در بند (د)، حکم به مسدود کردن حساب اشخاص مذکور، پیش از اعلام به فرد و استنکاف وی از پرداخت مالیات، مغایر بند (۱۰) اصل سوم قانون اساسی شناخته شد.

تذکر: ۸- در ماده (۲۵)، موضوع اصلاح ماده (۱۲۶) قانون مالیات‌های مستقیم؛

۸-۱- در بند (الف)، عبارت «با رعایت مفاد مواد (۱۲۵) و (۱۲۶)» به عبارت «با رعایت مفاد مواد (۱۲۵) و این ماده» اصلاح گردد.

۸-۲- در بند (ج)، واژه «تعاملات» به «معاملات» اصلاح شود.

* * *

ماده ۲۶-

پنج تبصره به عنوان تبصره‌های (۳) تا (۷) به ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ به شرح ذیل الحاق می‌شود:

«تبصره ۳- ...

تبصره ۷- حکم بند «ت» ماده (۱۶ مکرر) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در مورد خریدهای انجام شده از اشخاصی که ملزم به صدور صورت حساب الکترونیکی نیستند از قبیل خریدهای انجام شده از اشخاص غیر تجاری و واردات

۱. ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم: «ماده ۱۳۲- درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمد‌های خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشند. الف- منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مؤدیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعید مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند و سازمان مذکور نیز مکلف به بررسی اظهارنامه و تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان بر اساس مستندات، مدارک و اظهارنامه مذکور است و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان، مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

خدماتی که واردات آنها مستلزم صدور پروانه گمرکی نمی‌باشد، برای کسب‌وکارها در حدود متعارف جاری نمی‌باشد. دستورالعمل اجرایی این تبصره در خصوص نوع کسب‌وکار، سقف هزینه، حدود متعارف هر کسب‌وکار و نحوه پرداخت بهای معامله و احراز آن ظرف شش ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این ماده توسط سازمان تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

▪ دیدگاه مغایرت

به موجب حکم این ماده، اجرای حکم ماده (۱۶ مکرر) قانون پایانه‌ها در مورد خریدهای انجام شده از اشخاصی که ملزم به صدور صورت‌حساب الکترونیکی نیستند، برای کسب‌وکارها «در حدود متعارف» جاری نمی‌باشد. «دستورالعمل اجرایی» این تبصره در خصوص «نوع کسب‌وکار»، «سقف هزینه»، «حدود متعارف هر کسب‌وکار» و «نحوه پرداخت بهای معامله و احراز آن» به تصویب وزیر اقتصاد می‌رسد. حکم این ماده مصداق قانون‌گذاری تفویضی و مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است؛ توضیح اینکه قانون‌گذار در این ماده، استثنای برخی کسب‌وکارها از قانون را منوط به اینکه «در حدود متعارف» باشد، تجویز کرده است. حال آنکه قانون‌گذار هیچ ملاک و معیاری در خصوص این قبیل کسب‌وکارها ارائه نکرده است و تنها با ارائه‌ی چند ضابطه‌ی کلی و تفسیربردار، تعیین تکلیف در این خصوص را به دستورالعمل اجرایی سپرده است. بنابراین حکم این ماده ماهیت تقنینی دارد و حسب اینکه در اصل (۸۵) قانون اساسی، تقنین از وظایف انحصاری مجلس شمرده شده است، واگذاری حکم آن به وزیر اقتصاد مغایر با اصل مذکور است.

▪ نظر شورای نگهبان

۱۵- در ماده (۲۶)، موضوع اصلاح ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، اطلاق و واگذاری تعیین موارد مذکور به دستورالعمل اجرایی، مغایر اصل (۸۵) قانون اساسی شناخته شد.

* * *

ماده ۲۷-

یک تبصره به عنوان تبصره (۹) به ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر الحاق می‌شود:
«تبصره ۹- جهت تکمیل اطلاعات سامانه ملی املاک و اسکان کشور:

الف - ...

ج- کلیه شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور موظفند، ظرف یک سال از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون، با رعایت استانداردهای اعلامی وزارت راه و شهرسازی، اطلاعات دقیق محدوده جغرافیایی را در پروانه ساختمانی و نیز گواهی اتمام عملیات ساختمانی، درج نمایند. سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور موظف است اطلاعات پروانه‌های ساختمانی مذکور و گواهی اتمام عملیات ساختمانی را به صورت برخط، جهت ثبت در سامانه ملی املاک و اسکان کشور در اختیار وزارت راه و شهرسازی قرار دهد.

د- وزارت راه و شهرسازی موظف است امکان دسترسی برخط سازمان، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور و سازمان ثبت اسناد و املاک کشور به اطلاعات سامانه ملی املاک و اسکان کشور را مطابق با نیاز اعلامی آنها فراهم نماید.»

▪ دیدگاه ابهام

مجلس شورای اسلامی در بندهای (ج) و (د) این ماده به «سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌ها» اشاره کرده است. اما نظر به اینکه وضعیت اساسنامه‌ی معتبر این سازمان روشن نیست، حکم بندهای مذکور دارای ابهام است. چه اینکه مطابق ذیل اصل (۸۵) قانون اساسی، اساسنامه‌ی یک سازمان دولتی زمان معتبر است که پس از تصویب از سوی مجلس یا هیئت دولت به تأیید شورای نگهبان برسد و اساسنامه‌ی این سازمان از این ویژگی برخوردار نیست.

▪ نظر شورای نگهبان

۱۶- در ماده (۲۷)، موضوع اصلاح ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، در بندهای (ج) و (د)، «سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌ها» با توجه به روشن نبودن وضعیت اساسنامه سازمان مزبور، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.

مقام معظم رهبری حضرت آیت الله خامنه‌ای مدظله العالی

«... شما استدلال دارید، اما این استدلال برای مجلس، گاهی معلوم نیست، گاهی برای مجمع تشخیص هم درست معلوم نیست، ... در حالی که خوب است در متن آن حکم اشاره‌ای به استدلال بشود و در یک محل جداگانه آن استدلال به تفصیل نوشته بشود.»

در دیدار با اعضای شورای نگهبان (۱۳۷۹/۴/۲۸)

تهران | خیابان شهید بهشتی
خیابان سرافراز | کوچه پنجم | پلاک ۱۱

www.ccri.ac.ir

کد پستی ۱۵۹۷۸۵۶۱۱۳
دبیرخانه ۰۲۱۸۸۵۳۳۴۲۲



پژوهشکده شورای نگهبان