

قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم

مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱

درباره‌ی قانون

«لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن» بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی در جلسه‌ی مورخ ۱۳۹۱/۴/۲۸ با قید یک فوریت به تصویب هیئت وزیران رسید و برای طی تشریفات قانونی تصویب به مجلس شورای اسلامی ارائه شد. در مقدمه توجیهی این لایحه آمده است: به منظور دستیابی به رشد پایدار توأم با عدالت اقتصادی به عنوانی یکی از اهداف سند چشم‌انداز ایران در افق ۱۴۰۴ و سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی و با توجه به تأثیر اصلاح نظام‌های کلیدی و محوری اقتصاد در بهبود عملکرد سایر نظام‌ها و برای نیل به اهداف مورد نظر در سیاست‌های کلی برنامه‌ی پنج‌ساله‌ی پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مبنی بر کاهش اتکای بودجه به عواید حاصل از نفت و گاز و ارتقای جایگاه مالیات‌ها در تأمین منابع مالی دولت به پیش‌بینی تمهیدات ویژه برای دهک‌های مختلف درآمدی و با توجه به لزوم پیش‌بینی تغییرات قانونی مناسب برای اجرای طرح جامع مالیاتی، این لایحه برای طی مراحل قانونی تقدیم می‌شود.

یک فوریت این لایحه در جلسه‌ی علنی مورخ ۱۳۹۱/۸/۳ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و به کمیسیون اقتصادی مجلس به عنوان کمیسیون اصلی ارسال شد که کمیسیون مزبور، آن را در جلسه‌ی مورخ ۱۳۹۲/۱۰/۱۸ با اصلاحاتی در عنوان و متن به تصویب رساند و گزارش آن را به مجلس ارائه کرد. لایحه‌ی مذکور در تاریخ ۱۳۹۳/۱۱/۱۵ در صحن علنی مجلس مطرح شد و با اصلاحاتی به تصویب نمایندگان رسید و برای طی روند قانونی مذکور در اصل (۹۴) قانون اساسی، به موجب نامه‌ی شماره ۱۶۵/۷۵۲ مورخ ۱۳۹۴/۱/۱۷ به شورای نگهبان ارسال شد. پس از وصول مصوبه به شورای نگهبان، اعضای شورا آن را در جلسات مورخ ۱۳۹۴/۱/۲۶ و ۱۳۹۴/۲/۲ (صبح و عصر) بررسی کردند و مفاد این مصوبه را در مواردی مغایر با موازین شرع و قانون اساسی تشخیص دادند و نظر خود در این خصوص را طی نامه‌ی شماره ۹۴/۱۰۲/۳۵۱ مورخ ۱۳۹۴/۲/۷ به مجلس شورای اسلامی اعلام کردند. مجلس شورای اسلامی برای رفع ایرادهای شورای نگهبان، در جلسه‌ی مورخ ۱۳۹۴/۳/۱۷ ضمن تصویب اصلاحات لازم، مصوبه‌ی اصلاحی را طی نامه‌ی شماره ۱۶۵/۱۸۸۵۱ مورخ ۱۳۹۴/۳/۲۰ برای اظهار نظر مجدد به شورای نگهبان ارسال کرد. بررسی مصوبه‌ی اصلاحی در دستور کار جلسه‌ی مورخ ۱۳۹۴/۴/۳ شورای نگهبان قرار

گرفت که پس از بحث و بررسی اعضا راجع به آن، شورای نگهبان اصلاحات انجام‌شده را در برخی از موارد، رافع ایرادهای پیشین خود ندانست و نظر خود در این خصوص را طی نامه‌ی شماره ۹۴/۱۰۲/۱۵۷۸ مورخ ۱۳۹۴/۴/۸ به مجلس اعلام کرد. پس از وصول نظر شورا به مجلس، این بار مجلس شورای اسلامی در جلسه‌ی علنی مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ اصلاحات لازم را جهت رفع ایرادهای شورای نگهبان به تصویب رساند و مصوبه‌ی اصلاحی را طی نامه‌ی شماره ۱۶۵/۲۹۸۰۸ مورخ ۱۳۹۴/۵/۳ به شورای نگهبان ارسال کرد. شورای نگهبان نیز در جلسه‌ی مورخ ۱۳۹۴/۵/۷، پس از بررسی مصوبه‌ی اصلاحی، ایرادهای پیشین خود به این مصوبه را برطرف‌شده دانست و نظر خود مبنی بر عدم مغایرت مفاد این مصوبه با موازین شرع و قانون اساسی را طی نامه‌ی شماره ۹۴/۱۰۲/۲۱۳۳ مورخ ۱۳۹۴/۵/۷ به مجلس شورای اسلامی اعلام کرد.

تاریخ مصوبه مجلس شورای اسلامی: ۱۳۹۳/۱۱/۱۵ (مرحله نخست)

تاریخ بررسی در شورای نگهبان: ۱۳۹۴/۱/۲۶ و ۱۳۹۴/۲/۲ (صبح و عصر)

ماده واحده- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی به شرح بندهای

زیر اصلاح می‌شود:

بند ۱- متن زیر به عنوان بند (۴) به ماده (۲) قانون،^۱ الحاق و تبصره (۳) ماده مذکور

حذف می‌شود:

۱. ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۲-

اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی

۲- دستگاه‌هایی که بودجه آنها وسیله دولت تأمین می‌شود.

۳- شهرداری‌ها.

تبصره ۱- شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد، سهم درآمد یا سود آنها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد، نیست.

تبصره ۲- درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده، که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد به طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. مسئولان اداره امور در این گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات این قانون خواهند بود. در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

تبصره ۳- معافیت مالیاتی این ماده برای مواردی که از طرف حضرت امام خمینی(ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند براساس نظر مقام معظم رهبری است.»

۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی که عهده‌دار وظایف حاکمیتی می‌باشند با تأیید مقام معظم رهبری.

دیدگاه مغایرت

طبق اصل (۵۷) قانون اساسی، قوای سه‌گانه‌ی جمهوری اسلامی ایران زیر نظر ولایت مطلقه‌ی امر اداره و اعمال می‌شوند. برخی از وظایف ولی فقیه در جمهوری اسلامی ایران نیز در اصول قانون اساسی از جمله اصل (۱۱۰) مشخص و معین شده است و تشخیص و اعمال سایر اقدامات لازم نیز بر عهده‌ی خود ولی فقیه است و سایر اشخاص، قوای سه‌گانه و یا نهادهای مقررات‌گذار نمی‌توانند در فرایند تشخیص و اجرا، مقام رهبری را ملزم به امری کنند. بر این اساس، بند (۱) ماده واحده‌ی مزبور که شمول معافیت و یا عدم معافیت مالیات بر بنیادها و نهادهای انقلابی را منوط به تأیید مقام معظم رهبری دانسته است و از این جهت وظیفه‌ای را برای رهبری مشخص و تعیین کرده است، با اصول (۵۷) و (۱۱۰) قانون اساسی در تضاد است. از سوی دیگر، این بند، تأیید مقام رهبری را محدود به بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی کرده است که عهده‌دار وظایف حاکمیتی هستند، در حالی که مقام رهبری بر اساس ولایت مطلقه‌ی مذکور در اصل (۵۷)، می‌تواند هر دستگاهی را از پرداخت مالیات معاف کند. لذا این بند از حیث محدودسازی اختیارات ولی فقیه نیز مغایر با اصل (۵۷) قانون اساسی است. شایان ذکر است که در تبصره (۳) ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که با بند (۱) این مصوبه‌ی اصلاحی حذف شده است، به طور اطلاق برای مقام رهبری این اختیار ذکر شده بود و همچنین صرفاً به مواردی اشاره شده بود که قبلاً توسط امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری، اجازه صادر شده بود؛ نه اینکه برای مقام رهبری تکلیفی مبنی بر تأیید یا عدم تأیید دستگاه‌های معاف از مالیات مشخص کند.

دیدگاه ابهام

عبارت «بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی که عهده‌دار وظایف حاکمیتی می‌باشند با تأیید مقام معظم رهبری» مذکور در بند (۱) این ماده واحده، واجد ابهام است؛ زیرا در این بند، مرجع عبارت «تأیید مقام معظم رهبری» مشخص نیست. با توجه به صدر ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم که به معافیت مالیاتی برخی اشخاص اشاره کرده است، یک برداشتی که از مرجع این عبارت می‌شود این است که معافیت مالیاتی بنیادها و نهادهای انقلابی منوط به تأیید مقام معظم رهبری است، اما برداشت دیگری هم از این عبارت می‌توان داشت، بدین صورت که «حاکمیتی و یا غیر حاکمیتی بودن» بنیادها و نهادهای انقلابی جهت شمول حکم صدر ماده (۲) به این دستگاه‌ها، تأیید مقام معظم رهبری است. این برداشت بر اساس دو دلیل است: نخست اینکه قدر متیقن شرط «تأیید مقام معظم رهبری» تعلق به عبارت قبل آن، یعنی «حاکمیتی بودن» است و دوم اینکه، از آنجا که

تبصره (۳) ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ که توسط این بند از ماده واحده حذف می‌شود، حکم جواز و شمول معافیت بر اساس نظر مقام رهبری را برای بنیادها و نهادهای انقلابی معین کرده است، حذف آن طبق این بند و تصریح آن به «حاکمیتی بودن» بنیادها و نهادهای انقلابی، حاکی از آن است که منظور قانون‌گذار از «تأیید مقام معظم رهبری»، تأیید «حاکمیتی بودن» این دستگاه‌ها است. با عنایت به اینکه برداشت اخیر، یعنی تشخیص حاکمیتی بودن، امری تقنینی یا اجرایی است که از وظایف مقام رهبری در قانون اساسی نیست، الزام یا مداخله دادن مقام رهبری در این تشخیص، مغایر با ولایت مطلقه‌ی فقیه مذکور در اصل (۵۷) و صلاحیت‌های ایشان مذکور در اصل (۱۱۰) قانون اساسی است. لذا ابتدا باید این ابهام این مصوبه برطرف شود تا بتوان در خصوص آن اظهار نظر کرد.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) بند (۱) ماده واحده که «بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی که عهده‌دار وظایف حاکمیتی هستند» را در صورت تأیید مقام معظم رهبری از پرداخت مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف دانسته است، مقام رهبری را مکلف به امری نمی‌کند تا این تکلیف از حیث توسعه، تضییق یا دخالت در صلاحیت‌های ولی فقیه، مغایر با اصول (۵۷) و (۱۱۰) قانون اساسی باشد، بلکه این بند بیان می‌دارد در صورتی که مقام رهبری این تأیید را انجام دهند، این دستگاه‌ها از پرداخت مالیات معاف هستند. بر این اساس، در صورت تحقق این شرط، این دستگاه‌ها به دستگاه‌های معاف از مالیات اضافه می‌شوند. لذا از این جهت، هیچ گونه تعیین تکلیفی برای مقام رهبری در این بند وجود ندارد.

ب) طبق صدر ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم که به معافیت مالیاتی برخی اشخاص اشاره کرده است، اضافه شدن بند (۴) به این ماده یعنی عبارت «بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی که عهده‌دار وظایف حاکمیتی می‌باشند با تأیید مقام معظم رهبری»، بدین معناست که معافیت این دستگاه‌ها از پرداخت مالیات، منوط به تأیید مقام معظم رهبری است. لذا متعلق شرط «تأیید از سوی مقام رهبری»، حکم معافیت و یا عدم معافیت است و نه تشخیص حاکمیتی و یا غیر حاکمیتی بودن نهادها و بنیادهای انقلابی. افزون بر آن، موضوع حاکمیتی و یا غیر حاکمیتی بودن امری است که در دکتترین حقوقی دارای مفهوم مشخص است و منظور قانون‌گذار در اینجا، تأیید این امر از سوی مقام رهبری نیست. بنابراین، عبارت بند (۴) الحاقی به ماده (۲) موضوع بند (۱) ماده واحده ابهامی ندارد و از این جهت مغایرتی با اصول قانون اساسی ندارد.

۱. «معافیت مالیاتی این ماده برای مواردی که از طرف حضرت امام خمینی(ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند، بر اساس نظر مقام معظم رهبری است.»

نظر شورای نگهبان

بند (۴) الحاقی به ماده (۲) قانون، موضوع بند یک ماده واحده، از این حیث که مشخص نیست آیا مقام معظم رهبری معافیت را تأیید می‌فرماید یا نهاد حاکمیتی را تعیین می‌کنند، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام، اظهار نظر خواهد شد.

بند ۲- متن زیر جایگزین ماده (۱۷) قانون می‌شود و مواد (۱۹)، (۲۰) و (۲۲) و مواد (۲۷) تا (۳۲) و تبصره‌های آنها حذف می‌شوند:

ماده ۱۷- اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات است:

۱- ...

تبصره ۲- نرخ‌های مذکور در این ماده مربوط به وراثت طبقه اول است. در صورتی که وراثت طبقات دوم و سوم باشند، نرخ‌های مذکور در این ماده به ترتیب دو و چهار برابر خواهد شد.

تبصره ۳- در صورتی که متوفی و وراثت، تبعه خارجی باشند اموال و دارایی‌های متوفی که در ایران واقع است، مشمول مالیات به نرخ وراثت طبقه اول خواهد بود.

تبصره ۴- ...

دیدگاه مغایرت

مطابق با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی، یکی از اهداف جمهوری اسلامی ایران، رفع تبعیض‌های ناروا است. این در حالی است که طبق تبصره (۳) ماده (۱۷) اصلاحی، وراثت تبعه‌ی خارجی به طور مطلق حتی در صورتی که جزء طبقات دوم و سوم ارث باشند، مشمول مالیات به نرخ وراثت طبقه اول هستند، اما وراثت طبقه‌ی دوم و سوم تبعه‌ی ایران، مطابق تبصره (۲) این بند، وضعیت متفاوتی دارند و به ترتیب مالیات دو و چهار برابر وراثت طبقه‌ی اول پرداخت می‌کنند. بنابراین تبصره (۳) این مصوبه، از آن جهت که میان نرخ مالیات وراثت طبقه‌ی دوم و سوم ایرانی با نرخ مالیات وراثت طبقه‌ی دوم و سوم تبعه‌ی خارجی، بدون دلیل تفاوت قائل شده است، از مصادیق ترجیح بلا مرجح است و در نتیجه تبعیض ناروا محسوب می‌شود و از این حیث، مغایر با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی است.

دیدگاه عدم مغایرت

در این مصوبه، قانون‌گذار به دلیل وجود برخی مصالح همچون حمایت از سرمایه‌گذاری

خارجی در ایران، میان مالیات وراثت طبقه‌ی دوم و سوم تبعه‌ی خارجی و فرد ایرانی تفاوت قائل شده است. بر این اساس ترجیح مزبور منشأ عقلایی داشته و در نتیجه به نوعی تبعیض روا محسوب می‌شود. بر این اساس، تبصره (۳) این ماده‌ی اصلاحی، از این حیث مغایرتی با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی ندارد که بر رفع تبعیض‌های ناروا تأکید می‌کند.

نظر شورای نگهبان

تبصره (۳) ماده (۱۷)، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

بند ۵- متن زیر جایگزین ماده (۲۶) قانون می‌شود

ماده ۲۶- وراثت متوفی (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها موظفند به منظور کسر هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) این قانون، ظرف یک‌سال از تاریخ فوت متوفی، اظهارنامه‌ای حاوی کلیه ارقام ماترک با تعیین ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی‌ها طبق فرم نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود به انضمام مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم نماید:

...

تبصره ۱- در صورتی که بدهی متوفی مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی بوده و اصالت آن مورد تأیید اداره امور مالیاتی صلاحیتدار قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود.

تبصره ۲- ...

دیدگاه مغایرت

منوط شدن اثبات بدهی متوفی به وجود مدارک و اسناد مثبت قانونی در تبصره (۱) ماده (۲۶) اصلاحی، مغایر با موازین شرع است؛ زیرا از لحاظ شرعی، چنانچه فرد متوفی، بدهی داشته باشد، باید از ماترک وی کسر شود و در نهایت باقیمانده‌ی آن به وراثت می‌رسد. به بیان دیگر، اگر بدهی متوفی از لحاظ شرعی ثابت باشد و به عنوان مثال این بدهی بیشتر یا مساوی با ماترک باشد، در واقع مالی باقی نمی‌ماند که بتوان از آن مالیات اخذ کرد. این بدهی نیز می‌تواند از طرق مختلف شرعی همچون اقرار یا بیّنه ثابت شود و نمی‌توان آن را منحصر به مدارک و اسناد قانونی (مانند چک و سفته) دانست. بر این اساس لازم است در این تبصره، علاوه بر مدارک و اسناد قانونی به

ادله‌ی شرعی نیز تصریح شود تا مغایرتی با موازین شرعی نداشته باشد. به عنوان مثال شهود می‌توانند در اداره‌ی امور مالیاتی حاضر شوند و با شهادت بر دیون متوفی، موجبات اثبات بدهی متوفی و کسر از ماترک وی را فراهم آورند.

دیدگاه عدم مغایرت

حکم مقرر در تبصره (۱) ماده (۲۶) اصلاحی، مغایرتی با موازین شرعی ندارد؛ زیرا مدارک و اسناد مثبت‌هی قانونی مذکور در این تبصره، اعم از اسناد و مدارک قانونی و همچنین ادله‌ی شرعی است. البته این ادله‌ی شرعی باید در دادگاه ارائه و ثابت شوند که حکم دادگاه در این خصوص، سند مثبت‌هی قانونی خواهد بود؛ چه آنکه اداره‌ی مالیات مستقیماً نمی‌تواند شهادت شهود یا اقرار وراث را استماع کند و این امر صرفاً باید در دادگاه صالح صورت پذیرد. اثبات بدهی متوفی در دادگاه در موارد وجود ادله‌ی شرعی همچون اقرار یا بیینه نیز به دلیل جلوگیری از سوء استفاده احتمالی وراث از این موضوع است. بر این اساس، ادله‌ی شرعی در خصوص بدهی متوفی نیز باید همچون سایر حقوق شرعی افراد در دادگاه ثابت شود و حکم دادگاه نیز سند مثبت‌هی قانونی خواهد بود که طبق این تبصره در اداره‌ی امور مالیاتی مورد پذیرش قرار خواهد گرفت. لذا این تبصره را نمی‌توان از حیث نفی برخی ادله‌ی شرعی مغایر با موازین شرعی دانست.

نظر شورای نگهبان

تبصره (۱) ماده (۲۶)، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

- بند ۶- متن زیر جایگزین ماده (۳۴) قانون می‌شود و مواد (۳۵) تا (۳۷) و مواد (۴۰) تا (۴۳) و ماده (۱۲۴) قانون و تبصره‌های آن حذف می‌شود:
- ماده ۳۴- اشخاص زیر مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی‌های متوفی را به وراث یا موصی‌له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی‌های مزبور انجام دهند:
- ۱- بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی و اعتباری، شرکت‌ها، مؤسسات، نهادهای عمومی غیر دولتی و سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیر دولتی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند.
 - ۲- ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیر منقول را به اسم وراث یا موصی‌له ثبت می‌نمایند.
 - ۳- دفاتر اسناد رسمی موقعی که می‌خواهند تقسیم‌نامه یا هر نوع معامله وراث راجع به

اموال و دارایی‌های متوفی را ثبت نمایند.

۴- شرکت‌هایی که متوفی در آنها مالک سهام یا سهم‌الشرکه می‌باشد.

۵- شرکت‌های کارگزاری صندوق‌های سرمایه‌گذاری و سایر نهادهای مالی

۶- صندوق‌های دادگستری و صندوق‌های ادارات ثبت اسناد و املاک کشور.

اشخاص مذکور در بندهای یادشده (به استثنای اشخاص موضوع بندهای (۲) و (۶) و اشخاص موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۲) این قانون) در صورت تخلف، علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مال مشمول وراثت نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق، مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه‌ای به میزان دو برابر مالیات متعلق نیز خواهند بود. در مورد بانک‌ها، شرکت‌ها و مؤسسات دولتی، متخلف و شرکا و معاونان وی در تخلف نیز مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

محاکم دادگستری، ادارات اجرای احکام دادگستری، ادارات ثبت اسناد و املاک کشور، سازمان اوقاف و امور خیریه و اداره سرپرستی صغار و محجورین، صندوق‌های دادگستری، صندوق‌های ادارات ثبت اسناد و املاک کشور و اشخاص موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۲) این قانون در صورتی که در حیطة وظایف قانونی خود حکمی را در خصوص اموال و دارایی‌های متوفی صادر یا اجراء نماید، موظفند رونوشت یا تصویر آن حکم را ظرف مهلت ده روز حسب مورد پس از صدور یا اجراء به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کنند.

کارکنان مقصر کلیه اشخاص حقوقی مذکور، در صورت عدم ارسال حکم یا عدم اخذ مفاصای مالیاتی، علاوه بر مجازات مربوط به تخلفات اداری و قانونی دستگاه مربوط به خود، مکلف به پرداخت جزای نقدی معادل دو برابر خسارت وارده به دولت خواهند بود. این حکم در مورد شرکا و معاونان متخلف مذکور نیز مجری است.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اشخاصی را که اموال موضوع بند (۱) ماده (۱۷) این قانون را نزد خود دارند، مکلف نماید قبل از پرداخت یا تحویل اموال مزبور به وراثت، مالیات متعلق را کسر و تا آخر ماه بعد از پرداخت به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز و مابقی آن را به وراثت یا ذی‌نفعان دیگر پرداخت نماید. در این صورت اشخاص مذکور مکلفند مشخصات وراثت یا ذی‌نفعان دیگر و مبالغ پرداختی را ظرف مدت مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام کنند.

تبصره ۲- اشخاص مذکور می‌توانند در صورت درخواست وراثت یا وصی متوفی حداکثر مبلغی معادل یکصد میلیون (۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال وجه نقد از اموال نزد خود را برای انجام هزینه‌های کفن و دفن با دریافت رسیدهای لازم و قبل از ارائه مفاصاحساب

مالیاتی در اختیار آنها قرار دهند و اسناد آن را حداکثر تا پانزده روز پس از پرداخت به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کنند.
تبصره ۳- ...

دیدگاه مغایرت

الف) بر اساس موازین شرع، امین نمی‌تواند بدون رضایت مالک و یا ذی‌نفع، در اموال موضوع امانت تصرف کند. این در حالی است که تبصره (۱) ماده‌ی اصلاحی مزبور به سازمان امور مالیاتی اجازه داده است که اشخاص ثالثی که اموال متوفی در نزد آنها به امانت گذاشته شده است را مکلف کند تا قبل از استرداد اموال به وراثت و ذی‌نفعان، مالیات بر ارث را از اموال مزبور کسر و به سازمان مالیاتی پرداخت کنند. بر این اساس، از آنجا که این امر مستلزم تصرف امین در اموال وراثت و ذی‌نفعان، بدون اجازه‌ی آنها است، این تبصره مغایر با موازین شرع است. برای حل این موضوع یا باید رضایت وراثت و ذی‌نفعان کسب شود و یا کسر مالیات بر ارث پس از استرداد اموال به وراثت و ذی‌نفعان انجام شود.

ب) در تبصره (۱) ماده‌ی اصلاحی مزبور با توجه به ذکر عبارت «می‌تواند»، به سازمان امور مالیاتی این اختیار داده شده است که اشخاصی را که اموال موضوع بند (۱) ماده (۱۷) این قانون را نزد خود دارند مکلف کند قبل از پرداخت یا تحویل اموال مزبور به وراثت، مالیات متعلق را کسر و تا آخر ماه پس از واریز به حساب سازمان امور مالیاتی کشور، مابقی آن را به وراثت یا ذی‌نفعان دیگر پرداخت کنند. با توجه به اینکه این اختیار سبب می‌شود تا سازمان امور مالیاتی بتواند این تکلیف را نسبت به برخی انجام دهد و برخی را از آن معاف کند، این امر تبعیض ناروا محسوب می‌شود و از این جهت، این تبصره مغایر با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی است که بر رفع تبعیض‌های ناروا تأکید می‌کند.

ج) مطابق با فتوای امام خمینی(ره)، انجام کفن و دفن میت یکی از واجبات دینی است که باید برای متوفی، از ماترک او و متناسب با شأنش انجام شود، ضمن اینکه انجام این امور از محل ماترک، مقدم بر دیون متوفی و پرداخت سایر هزینه‌ها است.^۱ اما حکم مقرر در تبصره (۲) ماده‌ی

۱. «یخرج الکفن - عدا ما استثنی - من أصل التركة مقدماً علی الديون و غیرها بما هو المتعارف اللائق بشأن المیت، و کذا سائر مؤون التجهیز، و لا ینبغي ترك الاحتیاط فی الزائد علی الواجب مع التحفظ علی عدم إهانتہ.» (موسوی خمینی، سید روح‌الله، تحریرالوسیله، قم، مؤسسه مطبوعات دارالعلم، چاپ اول، بی‌تا، ج ۱، ص ۷۴) ترجمه: «کفن جز در موارد استثنائی از اصل ترکه است که بر بدهی‌ها و وصیت و ارث مقدم است و ظاهر آن است که کفنی که معمول و مطابق حیثیت میت است و همچنین سایر مخارج تجهیز او در حد متعارف از اصل ترکه است. و البته نسبت به مصارف بیشتر از مقدار واجب با ملاحظه آنکه موجب اهانت به میت نباشد، سزاوار نیست که احتیاط ترک شود.» (موسوی خمینی، سید روح‌الله، تحریرالوسیله، ترجمه‌ی علی اسلامی، قم، دفتر انتشارات اسلامی وابسته به جامعه مدرسین حوزه علمیه قم، ۱۴۲۵ هـ.ق، ج ۱، ص ۱۳۱)

اصلاحی مزبور، مبتنی بر تعیین محدوده‌ی حداکثر هزینه‌ی کفن و دفن، یعنی یکصد میلیون ریال است که مغایر با موازین شرع است؛ زیرا در بسیاری از موارد و از جمله شرایط امروزی، هزینه‌های کفن و دفن اشخاص یکسان نیست، به گونه‌ای که در بسیاری از موارد این هزینه‌ها از میزان تعیین‌شده در این تبصره بیشتر است و وراثت و متولیان امور میت برای کسری هزینه‌های مزبور دچار عسر و حرج خواهند شد و این امر اجحاف در حق آنان است. بنابراین قانون‌گذار باید معیاری معقول را برای این موضوع در نظر گیرد و بیان کند که هزینه‌های متعارف و عرفی کفن و دفن بر اساس شأن متوفی و خانواده‌ی او باید در اختیار وراثت متوفی قرار گیرد تا ایراد مغایرت آن با شرع مرتفع شود.

د) مطابق با تبصره (۲) ماده‌ی اصلاحی مزبور، مطلق اموال متوفی تا قبل از کسر مالیات در اختیار اشخاص مذکور در بندهای این ماده قرار دارد و تنها در صورت درخواست، حداکثر معادل یکصد میلیون ریال از این اموال، جهت هزینه‌ی کفن و دفن در اختیار وراثت قرار می‌گیرد. این در حالی است که از جهت شرعی اشخاص مزبور نمی‌توانند اموال مازاد بر میزان مالیات بر ارث را در نزد خود محبوس کنند. بنابراین محبوس کردن اموال مازاد بر میزان مسلم مالیات یا میزان احتیاطی آن در موارد نامشخص، فاقد وجهت شرعی است و از این جهت، این تبصره مغایر با موازین شرعی است.

دیدگاه ابهام

ذیل ماده (۳۴) اصلاحی که به بحث تقصیر اشخاص حقوقی اشاره کرده است، این افراد را علاوه بر مجازات مربوط به تخلفات اداری و قانونی دستگاه مربوط خود، مکلف به پرداخت جزای نقدی دانسته است. طبق موازین شرعی و همچنین طبق اصل (۳۶) قانون اساسی، محکومیت افراد نیازمند حکم قاضی صالح در محکمه‌ی صلاحیتدار است. از آنجا که در این قسمت از ماده به این قید یعنی شرط اثبات تقصیر در محکمه‌ی صالح تصریح نشده است، این برداشت نیز ممکن خواهد بود که فرد مستقیماً و به تشخیص مأمور مالیاتی، مکلف به پرداخت جزای نقدی به میزان معین‌شده در این ماده است. با توجه به اینکه این برداشت منجر به مغایرت این ماده با موازین شرعی و اصل (۳۶) قانون اساسی خواهد شد ابتدا باید این ابهام برطرف شود تا بتوان در خصوص آن اظهار نظر کرد. همچنین گفتنی است آنچه در قوانین و مقررات ناظر بر تقدیری بودن شرط «صدور حکم محکومیت توسط محاکم قضایی» برای موارد تعیین جرائم و مجازات‌ها وجود دارد، مربوط به مواردی است که قانون‌گذار به عبارتی مانند «محکومیت» و یا «مجازات» اشاره کرده باشد؛ این در حالی است که در این قسمت از ماده، صرفاً به تکلیف به پرداخت جزای نقدی اشاره شده است. لذا از این عبارت نیز می‌توان این‌گونه برداشت کرد که نیازی به صدور حکم از مرجع

صالح قضایی و دادگستری نیست و اداره‌ی مالیاتی خود می‌تواند رأساً اقدام به اخذ جریمه‌های مزبور کند.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) عدم تصریح به قید «اثبات در محکمه قضایی» در خصوص پرداخت جزای نقدی توسط اشخاص حقوقی مذکور در ذیل ماده (۳۴) اصلاحی را نمی‌توان از حیث امکان مغایرت با موازین شرع و اصل (۳۶) قانون اساسی واجد ابهام دانست؛ زیرا هرگاه در قوانین جمهوری اسلامی ایران به محکومیت اشخاص به مجازات اشاره شده باشد، منظور از آن صدور مجازات به موجب «حکم قضایی» و از طریق دادگاه‌های صالح و با رعایت مفاد اصل (۳۶) قانون اساسی است. به بیان دیگر، لزوم رعایت مفاد اصل (۳۶) قانون اساسی یعنی محکومیت افراد به مجازات تنها از طریق دادگاه صالح ناظر بر تمامی قوانینی است که به تعیین رفتار مجرمانه و مجازات مبادرت می‌کنند و لذا معمولاً در تقنین، این امر مفروض گرفته می‌شود و بدان تصریح نمی‌شود. بنابراین، قسمت اخیر ماده (۳۴)، از این حیث دارای ابهام و ایرادی نیست.

ب) حکم مقرر در تبصره (۱) ماده‌ی اصلاحی مزبور، در راستای نظم عمومی و بر اساس مصلحت جامعه‌ی اسلامی از سوی مجلس شورای اسلامی به تصویب رسیده است. لذا در مواردی که حاکمیت اسلامی مصلحت را در تحدید حقوق افراد از جمله تکلیف امین به تصرف در اموال وراث و ذی‌نفعان برای کسر مالیات بر ارث تشخیص می‌دهد، موضوع مغایرت با موازین شرعی منتفی خواهد بود.

ج) مالیات بر ارث، حق و موضوع تملک دولت است که می‌تواند آن را به صورت مستقیم و یا از طریق وکالت از مبادی آن از جمله اموال متوفی اخذ کند. در تبصره (۱) ماده‌ی اصلاحی مزبور، دولت در واقع برای اخذ حق شرعی و قانونی خود، امین بر اموال متوفی را به عنوان وکیل خود در اخذ مالیات بر ارث تعیین کرده است. لذا اقدامات امین در این خصوص از جهت وکالت و تجویز موکل (دولت) بوده است و از آن جهت که این موضوع (مالیات بر ارث) حق وراث و ذی‌نفعان نیست، توکیل امین در کسر مالیات بر ارث از سوی دولت نیز تصرف در اموال وراث و ذی‌نفعان نخواهد بود. بر این اساس اقدام امین در این خصوص را نمی‌توان تصرف عدوانی و خیانت در امانت محسوب کرد و بنابراین، این تبصره مغایرتی با موازین شرعی ندارد.

د) ذکر عبارت «می‌تواند» در تبصره (۱) ماده‌ی اصلاحی مزبور به معنای مخیر بودن سازمان امور مالیاتی به تکلیف برخی افراد و معافیت برخی دیگر از حکم مقرر در این تبصره نیست، بلکه بدین معناست که سازمان امور مالیاتی دارای این صلاحیت شده است. به بیان دیگر، ذکر عبارت «می‌تواند» به معنای اذن و تجویزی است که سازمان امور مالیاتی از آن برخوردار است، نه اینکه

منخیر به انجام این کار باشد. بر این اساس، این تبصره را نمی‌توان از این حیث که نسبت به برخی اجرا می‌شود و برخی از آن معاف می‌شوند، مغایر با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی مبنی بر لزوم رفع تبعیض‌های ناروا دانست.

ه) با مرگ متوفی رابطه‌ی مالکیت او با ماترک قطع می‌شود و این اموال به‌جز دیون و وصایا قهراً به ملکیت وراثت منتقل می‌شود. امور مرتبط با تجهیز متوفی مانند کفن و دفن نیز یک واجب شرعی است که بر عهده‌ی وراثت قرار داده شده است و این وراثت هستند که باید از اموال و دارایی‌های خود هزینه‌های مذکور را حتی اگر فقیر باشند، تأمین کنند. بر این اساس، با توجه به اینکه وراثت، مالک ماترک محسوب می‌شوند، مالیات بر ارث نسبت به همه‌ی ماترک ثابت خواهد بود که باید از آن کسر شود. قانون‌گذار در تبصره (۲) ماده‌ی اصلاحی مزبور، برای کفن و دفن شرعی که امری واجب است، پرداخت مقداری از ماترک متوفی را قبل از ارائه‌ی مفصاحساب مالیاتی جایز دانسته است. با توجه به اینکه مالیات بر ارث یکی از حقوق عامه‌ی مردم است بر حقوق افراد مقدم است و لذا باید در پرداخت این امر شرعی به قدر متیقن و جوب آن اکتفا کرد. بر این اساس، پرداخت بیشتر از این مقدار به صرف استناد به عرف و شئون متوفی قابل پذیرش نیست و بنابراین، تعیین مبلغ حداکثر یکصد میلیون ریال در تبصره‌ی مذکور را نمی‌توان در تغایر با موازین شرعی دانست.

نظر شورای نگهبان

در فراز اخیر ماده (۳۴) موضوع بند (۶) ماده واحده، تکلیف کارکنان مقصر به پرداخت جزای نقدی، از این جهت که مشخص نیست آیا با حکم قضایی انجام می‌گیرد یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام، اظهار نظر خواهد شد. همچنین در تبصره (۲) این ماده، محبوس نمودن اموال اشخاص بیش از مقدار مسلم و احتیاطی از مالیات، مجوز شرعی نداشته و خلاف موازین شرع است. به علاوه، در این تبصره در اختیار قرار دادن حداکثر ده میلیون تومان، چون در عمده موارد جوابگوی هزینه‌های کفن و دفن نمی‌باشد، لذا منع نمودن وراثت یا وصی متوفی از تصرف در مازاد بر این مبلغ، نوعی اجحاف به ایشان می‌باشد و جایز نیست.

بند ۷- متن زیر جایگزین ماده (۳۸) قانون و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۳۸- اموالی که به موجب نذر یا وصیت حسب مورد به وراثت منتقل می‌شود به نرخ مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر از وراثت به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون منتقل شود مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

در مواردی که منافع مالی مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت باشد اشخاص منتفع از منافع به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون، نسبت به منافع هر سال، مشمول مالیات بر درآمد خواهند بود.

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

دیدگاه مغایرت

الف) فراز ذیل ماده (۳۸) اصلاحی، یعنی عبارت «در مواردی که منافع مالی مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت باشد...»، در واقع «وقف منافع» را جایز دانسته است. این در حالی است که مطابق با موازین شرع و فتوای امام خمینی (ره)، وقف منافع جایز نیست.^۱ بنابراین، فراز مزبور از جهت به رسمیت شناختن وقف منافع، مغایر با موازین شرع است.

ب) مطابق با موازین شرعی، «الوقوف علی حسب ما یوقفها أهلها»؛^۲ بدین معنا که موضوع وقف باید کاملاً در جهت وقف مصرف شود. بر این اساس نمی‌توان بر اصل مال وقفی و یا مالی که برای صدقه داده می‌شود، مالیات تعیین و اخذ کرد. این در حالی است که ذیل ماده (۳۸) اصلاحی، برای منافع این اموال نیز مالیات تعیین کرده است که از این جهت، مغایر با موازین شرع است. همچنین اگرچه می‌توان از اموال مردم از باب ولایت بر آنها مالیات اخذ کرد، ولی در خصوص وقف با توجه به اختصاص آن به جهات خاص، صرفاً در همان جهات باید مصرف شود و نمی‌توان از آن مالیات گرفت.

ج) اگرچه می‌توان از برخی منافع حاصل از اموال وقفی که درآمدی هستند، مالیات اخذ کرد، ولی منافع حاصل از این اموال، لزوماً درآمدی نیستند. این منافع گاه ممکن است به صورت وجه مالی باشد و گاه ممکن است صرفاً قابلیت استفاده از مال باشد؛ مثلاً ممکن است منزلی برای سکونت مجانی برخی افراد (مثلاً زائران امام رضا (ع) یا امام جماعت یک مسجد) وقف شده

۱. «يعتبر في الموقوف أن يكون عيناً مملوكة يصح الانتفاع به منفعة محللة مع بقاء عينه بقاء معتداً به: غير متعلق لحق الغير المانع من التصرف ويمكن قبضه، فلا يصح وقف المنافع، ولا الدين...» (موسوی خمینی، سید روح‌الله، تحریرالوسیله، قم، مؤسسه مطبوعات دارالعلم، چاپ اول، بی‌تا، ج ۲، ص ۶۱) ترجمه: «چیزی که وقف می‌شود معتبر است که عین مملوکی باشد که بتوان از آن استفاده و انتفاع برد منفعتی که حلال باشد؛ به طوری که عین آن باقی بماند به صورت قابل توجه و به آن حق دیگری که مانع از تصرف باشد تعلق پیدا نکند و قبض آن ممکن باشد؛ پس وقف منافع و دین‌ها و ... صحیح نیست.» (موسوی خمینی، تحریرالوسیله، ترجمه‌ی علی اسلامی، قم، دفتر انتشارات اسلامی وابسته به جامعه مدرسین حوزه علمیه قم، ۱۴۲۵ هـ.ق، ج ۳، ص ۱۲۱)

۲. ابن بابویه قمی (شیخ صدوق)، محمد بن علی، من لایحضره الفقیه، قم، دفتر انتشارات اسلامی وابسته به جامعه مدرسین، ۱۴۱۳ هـ.ق، ج ۴، ص ۵۷۰.

باشد. در این فرض، این مال وقفی درآمدی ندارد که بتوان از آن مالیات اخذ کرد. در این حالت چاره‌ای نخواهد بود، مگر اینکه از اصل مال، مالیات کسر شود که این امر نیز با توجه به اینکه نمی‌توان از اصل مال وقفی، مالیات گرفت^۱ مغایر با موازین شرع است.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) منظور از عبارت «منافع مالی مورد وقف»، منفعت مورد وقف نیست، بلکه منظور از آن، منافع حاصل از مال مورد وقف است. بر این اساس این ماده، وقف منافع را جایز ندانسته است و لذا مغایرتی با فتوای امام خمینی(ره) و موازین شرعی ندارد.

ب) با توجه به اینکه اموال وقفی نیز از منابع و امکانات کشور استفاده می‌کنند، باید همانند سایر اموال، مالیات بپردازند. به بیان دیگر، همچنان‌که از اموال مردم که از نظر اسلام دارای حرمت است، مالیات اخذ می‌شود، از اموال وقفی نیز می‌توان مالیات اخذ کرد. بر این اساس، میان اموال وقفی و غیر وقفی از حیث اخذ مالیات تفاوتی نیست و لذا ذیل ماده‌ی مزبور که به امکان اخذ مالیات از اموال وقفی اشاره کرده است را نمی‌توان مغایر با موازین شرعی دانست.

ج) ذیل ماده‌ی مزبور برای منافع حاصل از وقف، مالیات تعیین کرده است، نه اینکه اصل مال وقفی دارای مالیات باشد. منظور از منافع در این قسمت از ماده نیز منافی است که جنبه‌ی درآمدی داشته باشد که قانون‌گذار برای اشخاص منتفع از آن، مالیات بر درآمد تعیین کرده است. به بیان دیگر، منافع مذکور در ذیل ماده، منصرف از منافی است که جنبه‌ی مالی و درآمدی نداشته باشد. بر این اساس، ذیل ماده‌ی مزبور برای عین مال وقفی مالیات تعیین نکرده است تا بتوان آن را مغایر با موازین شرعی دانست.

دیدگاه ابهام

عبارت «منافع مالی مورد وقف» در ذیل ماده (۳۸) اصلاحی، واجد ابهام است؛ در صورتی که منظور از منافع مالی مورد وقف، وقف منافع عین یا یک مال باشد، مغایر با فتوای امام خمینی(ره) و موازین شرع است و در صورتی که منظور از آن، منافع حاصل از مال و یا عین موقوفه باشد، مغایرتی با احکام شرعی ندارد. بنابراین، باید منظور از عبارت «منافع مالی مورد وقف» مشخص شود تا بتوان نسبت به مغایرت یا عدم مغایرت آن با موازین شرع اظهار نظر کرد.

نظر شورای نگهبان

در فراز اخیر ماده (۳۸) موضوع بند (۷)، وقف منافع، خلاف نظر حضرت امام خمینی(ره)

۱. جهت ملاحظه‌ی دلیل، به استدلال قبلی مراجعه شود.

(تحریر الوسیله، جلد ۲، صفحه ۶۱، کتاب الوقف، مسئله ۳۱) می‌باشد. البته اگر لفظ «منافع» اضافه باشد و قانون فعلی نیز بدین گونه است، اشکال رفع و عبارت نیز گویاتر می‌گردد.

بند ۱۲- متن زیر جایگزین ماده (۵۴) و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۵۴- درآمد اجاره بر اساس قرارداد، اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارائه آن خودداری گردد و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد و نیز در مورد ماده (۵۴) مکرر) این قانون، میزان اجاره‌بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد.

تبصره ۱- در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره (۹) ماده (۵۳) این قانون باشد، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود.

تبصره ۲- چنانچه بر اساس اسناد و مدارک مثبت معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است، مالیات مابه‌التفاوت طبق مقررات این قانون قابل مطالبه خواهد بود.

تبصره ۳- در مواردی که درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین شده طبق مقررات این ماده باشد و موضوع مورد اعتراض مؤدی قرار گیرد، پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون خواهد بود.

دیدگاه مغایرت

الف) وضع مالیات بر درآمدی که محقق نشده است، نوعی اجحاف در حق افراد و مغایر با موازین شرع است. حکم ماده (۵۴) اصلاحی مقرر می‌دارد که اگر موجر، عین مستأجره را به هر نیت و دلیلی، به بهایی کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) اجاره‌بهای مندرج در جدول املاک مشابه اجاره داده باشد، سازمان مالیاتی بر اساس جدول املاک مشابه، اجاره‌بها را محاسبه و اقدام به اخذ مالیات خواهد کرد. به عبارت دیگر، بخشی از مالیات اخذ شده در موارد مذکور، نسبت به درآمدی است که موجر به طور واقعی کسب نکرده است. این موضوع، تحصیل به ناحق از سوی سازمان امور مالیاتی و اجحاف به موجر و در نتیجه مغایر با موازین شرع است.

همچنین در مواردی که اجاره‌بها به مبلغ کمتر تعیین شده باشد، در واقع نسبت به مابه‌التفاوت آن با املاک مشابه، چیزی موجود نیست که بتوان از آن مالیات اخذ کرد. به بیان دیگر، مالیات بر درآمد وضع می‌شود، نه بر منافع بالقوه. به عنوان مثال اگر ملکی به دلیلی به اجاره نرود، نمی‌توان با این ادعا که منفعت بالقوه دارد، از آن مالیات اخذ کرد. بر این اساس، صرف اینکه منفعت بالقوه‌ای

وجود داشته باشد، نمی‌تواند موجب وضع مالیات بر آن شود و لذا نمی‌توان با این استدلال، اجاره‌ی کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه را به طور صد درصد (۱۰۰٪) محاسبه و اخذ کرد.

ب) عبارت «درآمد اجاره واقعی» مذکور در تبصره (۳) ماده‌ی اصلاحی مزبور، نیازمند اصلاح عبارتی است؛ زیرا این عبارت بدین معناست که اجاره یا به طور کلی صورتی بوده است یا اینکه اجاره واقعی است و اجاره‌بها صورتی بوده است که هر دوی این برداشت‌ها، تفسیر ماده را با مشکل مواجه خواهد ساخت. آنچه مدّ نظر این تبصره است، مواردی است که اجاره‌بهای تعیین‌شده کمتر از درآمد تعیین‌شده طبق مقررات این ماده باشد که در این صورت، مؤدی می‌تواند نسبت به آن اعتراض کند. در این راستا می‌توان به جای عبارت «درآمد اجاره واقعی» از عبارت «درآمد واقعی اجاره» که همان درآمد واقعی تعیین‌شده است، استفاده کرد.

دیدگاه ابهام

تبصره (۳) ماده‌ی اصلاحی مزبور، برای مؤدی در مواردی که بر اساس صدر ماده، اجاره‌ی واقعی کمتر از اجاره‌ی تعیین‌شده از سوی سازمان امور مالیاتی باشد، حق اعتراض و رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی قائل شده است. با توجه به تصریح این تبصره به این موضوع، مشخص نیست آیا نسبت به مواردی که اجاره‌ی ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است (موضوع تبصره (۲) این ماده)، باز هم حق اعتراض برای مؤدی وجود دارد یا خیر. با توجه به لزوم وجود مرجع حل اختلاف میان مؤدی و سازمان امور مالیاتی برای رفع تظلمات و دادخواهی افراد، چنانچه تبصره (۳) صرفاً ناظر به مواردی باشد که اجاره‌بها کمتر از اجاره‌ی تعیین‌شده از سوی سازمان امور مالیاتی باشد و به بیان دیگر، موارد مذکور در تبصره (۲) را شامل نشود، این تبصره از حیث عدم شمول امکان تظلم‌خواهی بر تمامی موارد آن، مغایر با موازین شرع است. بر این اساس، ابتدا باید این ابهام برطرف شود تا بتوان در خصوص آن اظهار نظر کرد.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) محاسبه‌ی مالیات اجاره‌بها بر اساس ارزش جدول املاک مشابه نسبت به مواردی که اجاره‌بها کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) قیمت این جدول تعیین شده است بدین علت است که منفعت مال موجود است و مالک بخشی از آن را به مستأجر هبه کرده است و لذا باید نسبت به آنچه به مستأجر تملیک کرده است نیز مالیات بپردازد. به بیان دیگر، وضع مالیات نسبت به آنچه در ملکیت فرد است و منفعت مشخص دارد، صورت می‌پذیرد و لذا اگر مالک، بخشی از آن را با

تخفیف به مستأجر هبه کند، باید مالیات آن را پردازد. بر این اساس، ماده‌ی اصلاحی مزبور که اجاره‌بهای کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه را به طور صد درصد (۱۰۰٪) مبنای محاسبه‌ی مالیات محسوب کرده است، نمی‌توان اجحاف در حق افراد دانست و آن را مغایر با موازین شرع تلقی کرد.

ب) حکم مقرر در ماده‌ی اصلاحی مزبور، ناظر بر اخذ مالیات در مواردی است که یا میزان اجاره‌بها تعیین نشده و یا اینکه ظاهراً به طور غیر متعارف تعیین شده باشد. این امر برای جلوگیری از انعقاد قراردادهای صوری و غیر واقعی برای فرار از مالیات از سوی موجران است و لذا قانون‌گذار در این موارد به سازمان امور مالیاتی اجازه داده است که بر اساس میزان اجاره‌بهای متعارف و کارشناسی، نسبت به اخذ مالیات بر اجاره اقدام کند. حال مطابق با تبصره (۳) همین ماده، قانون‌گذار اشعار داشته است که اگر میزان اجاره‌بهای دریافتی مؤدی (موجر)، واقعی بوده و به جهت فرار از مالیات نباشد، مؤدی می‌تواند در مراجع حل اختلاف مالیاتی نسبت به مالیات تعیین‌شده اعتراض کند و در صورتی که اجاره‌بهای تعیین‌شده توسط موجر، اجاره‌بهای واقعی باشد، سازمان امور مالیاتی باید بر اساس همان اجاره‌بهای واقعی و تعیین‌شده از سوی موجر، اقدام به اخذ مالیات کند. بر این اساس، این ماده درصدد محاسبه‌ی مالیات اجاره‌بهای کمتر از قیمت متعارف بر اساس جدول اجاره‌بهای املاک مشابه نیست و صرفاً در مقام اثبات، فرض را بر اخذ اجاره به قیمت متعارف گذاشته است که در صورتی که بر خلاف این فرض، واقعاً اجاره‌بها به میزان کمتر تعیین شده باشد، می‌توان با اعتراض به مراجع حل اختلاف مالیاتی و اثبات مدعا، میزان مالیات پرداختی را متناسب با میزان اجاره‌بهای دریافتی نمود. لذا این ماده، اجحافی در حق مردم روا نمی‌دارد و از این جهت، مغایرتی با موازین شرعی ندارد.

ج) حق اعتراض به اختلافات ناشی از اجرای ماده‌ی اصلاحی مزبور که در تبصره (۳) این ماده آمده است، صرفاً نسبت به صدر ماده، یعنی مواردی که درآمد حاصل از اجاره، کمتر از اجاره‌ی تعیین‌شده از سوی سازمان امور مالیاتی باشد نیست، بلکه حکم این تبصره نسبت به کلیه‌ی اختلافات احتمالی میان موجر و سازمان امور مالیاتی و از جمله موضوع تبصره (۲) این ماده است. بنابراین، حق اعتراض مذکور در تبصره (۳) در مراجع حل اختلاف مالیاتی شامل تبصره (۲) این ماده نیز می‌شود و لذا این تبصره از حیث امکان عدم پیش‌بینی حق تظلم‌خواهی برای موارد مذکور در تبصره (۲)، با ابهامی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

- در تبصره (۲) ماده (۵۴) موضوع بند (۱۲)، با توجه به حق اعتراض مذکور در تبصره (۳)، این ابهام وجود دارد که در تبصره (۲) چنین حقی متصور نیست؛ لذا باید این ابهام رفع شود.

- تذکر: تبصره (۳) ماده (۵۴) موضوع بند (۱۲)، نیاز به اصلاح عبارتی دارد.

بند ۱۳- متن زیر به عنوان ماده (۵۴ مکرر) به قانون الحاق می‌شود:
 ماده ۵۴ مکرر- واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور (موضوع تبصره (۷) ماده ۱۶۹ مکرر این قانون) به عنوان «واحد خالی» شناسایی می‌شوند، از سال دوم به بعد، مشمول مالیات معادل مالیات بر اجاره به شرح زیر خواهند شد:
 سال دوم- معادل یک‌دوم مالیات متعلقه
 سال سوم- معادل برابر مالیات متعلقه
 سال چهارم و به بعد- معادل یک و نیم برابر مالیات متعلقه

دیدگاه مغایرت

الف) ماده (۵۴ مکرر)، برای واحدهای مسکونی که از سال دوم به بعد اجاره داده نمی‌شوند، مالیات تعیین کرده است. هر چند حکم این ماده برای کسانی که به احتکار خانه‌های خالی اقدام می‌کنند، مناسب است و مغایرتی با موازین شرعی ندارد، لیکن اطلاق آن نسبت به مواردی که موجر تمام تلاش خود را جهت اجاره دادن خانه معطوف داشته لیکن به دلیل فقدان مشتری و یا شرایط خاص اقتصادی و ... نتوانسته آن را اجاره دهد، از حیث ناعادلانه بودن، مغایر با موازین شرع است؛ زیرا در این فرض، فرد نه تقصیری داشته و نه اجاره‌ای دریافت کرده است که ملزم به پرداخت مالیات آن باشد. به عنوان مثال ممکن است فردی ملکی را برای فروش گذاشته باشد ولی مشتری نداشته باشد که در این حالت، نمی‌تواند ملک خود را اجاره دهد. ضمن اینکه این توجیه که در هر صورت موجر باید ملک خود را ولو به قیمت پایین اجاره دهد تا خانه خالی نماند، قابل پذیرش نیست؛ زیرا موجر نمی‌تواند خانه‌ی خود را به قیمتی اجاره دهد که حتی نتواند هزینه‌ی نگهداری خانه را تأمین کند و یا مستلزم ضرر و زیان وی باشد.

ب) عبارت «معادل برابر مالیات متعلقه» در ذیل این ماده‌ی الحاقی، دارای ایراد است؛ زیرا «معادل» خود به معنای «برابر» است و نیازی به ذکر واژه‌ی «برابر» پس از واژه‌ی «معادل» نیست.

دیدگاه عدم مغایرت

تعیین مالیات بر واحدهای مسکونی خالی که اجاره داده نمی‌شوند، به دلیل جلوگیری از احتکار این منازل و مطابق با مصلحت جامعه است. این مالیات، در واقع مالیات بر ملک خالی است، نه اینکه مالیات بر درآمد باشد. به بیان دیگر، می‌توان این مالیات را نوعی مجازات صاحبان

این املاک دانست که سبب ایجاد مشکلات مسکن در جامعه می‌شوند. همچنین قانون‌گذار مدت یک سال به صاحبان املاک مهلت داده است که املاک خالی خود را ولو به قیمت پایین‌تر اجاره دهند. در نتیجه اینکه از سال دوم به بعد، همچنان چنین خانه‌هایی خالی باشند و اجاره داده نشوند، نشان از عدم تلاش موجر برای اجاره دادن ملک و یا عمد وی در اجاره ندادن است که در این صورت باید مالیات بر اجاره را پرداخت کند. قطع نظر از مباحث مزبور، در مقام عمل نیز اثبات این امر که فرد تمام تلاش خود را برای اجاره دادن مصروف کرده است و موفق به اجاره ملک نشده است، با مشکل روبرو است و لذا نمی‌توان قیدی بر این ماده وارد ساخت. بر این اساس اطلاق ماده‌ی مزبور را که شامل تمامی چنین خانه‌هایی می‌شود، نمی‌توان از حیث ناعادلانه بودن، مغایر با موازین شرعی دانست.

نظر شورای نگهبان

- ماده (۵۴ مکرر)، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.
- تذکر: در ماده (۵۴ مکرر) موضوع بند (۱۳)، واژه «برابر» از عبارت «معادل برابر مالیات متعلقه» حذف گردد.

بند ۱۴- متن زیر جایگزین ماده (۶۴) قانون و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۶۴- تعیین ارزش معاملاتی به صورت درصدی از میانگین قیمت‌های روز منطقه به تفکیک انواع کاربری، بر عهده کمیسیون تقویم املاک است. درصد مذکور برای کل کشور هر سال با تصویب هیئت وزیران تعیین می‌شود.

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 پس از یک ماه از تاریخ تصویب نهایی در کمیسیون تقویم املاک لازم‌الاجراء می‌باشد و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور یا ادارات تابعه سازمان مزبور می‌توانند قبل از اتمام دوره یکساله در هر شهر یا بخش یا روستا، در موارد زیر کمیسیون تقویم املاک را تشکیل دهند:

- ۱- برای تعیین ارزش معاملاتی نقاطی که فاقد ارزش معاملاتی است.
 - ۲- برای تعدیل ارزش معاملاتی تعیین شده نقاطی که حسب تشخیص سازمان امور مالیاتی کشور در مقایسه با نقاط مشابه هماهنگی لازم را نداشته یا با توجه به معیارهای ذکر شده در این ماده تغییرات عمده در ارزش املاک به وجود آمده باشد.
- ارزش معاملاتی تعیین شده حسب این تبصره پس از یک ماه از تاریخ تصویب نهایی کمیسیون تقویم املاک، لازم‌الاجراء و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.
- تبصره ۲- ...

دیدگاه مغایرت

الف) مطابق با اصل (۱۰۰) قانون اساسی، وظیفه‌ی شوراهای اسلامی شهر و روستا، «نظارت» بر اجرا و پیشبرد برنامه‌های فرهنگی، عمرانی، اقتصادی، اجتماعی، بهداشتی، آموزشی و ... در محل‌های مذکور است. این در حالی است که در ماده (۶۴) اصلاحی، عضویت نمایندگان شورای اسلامی شهر یا بخش در کمیسیونی تحت عنوان کمیسیون املاک پیش‌بینی شده است که این کمیسیون، وظیفه‌ی تعیین ارزش معاملاتی املاک واقع در منطقه را بر عهده دارد. بر این اساس، با توجه به اینکه انجام این وظیفه، امری اجرایی است، پیش‌بینی عضویت نمایندگان شورای اسلامی در این کمیسیون، مغایر با اصل (۱۰۰) قانون اساسی است که برای اعضای شوراها وظیفه‌ای صرفاً نظارتی در نظر گرفته است.

ب) مطابق با اصل (۶۰) قانون اساسی، اعمال قوه‌ی مجریه از طریق رئیس جمهور و وزرا است. وظیفه‌ی کمیسیون تقویم املاک در ماده (۶۴) اصلاحی، یعنی تعیین ارزش معاملاتی املاک به صورت درصدی از میانگین قیمت‌های روز منطقه به تفکیک انواع کاربری نیز یک امر اجرایی است که در صلاحیت دولت است. بر این اساس، عضویت نماینده‌ی سازمان ثبت اسناد و املاک

کشور در این کمیسیون، مغایر با اصل مزبور است؛ چه آنکه نماینده‌ی سازمان ثبت اسناد و املاک کشور، وابسته به قوه‌ی قضائیه است، نه دولت.

ج) در ماده (۶۴) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶، در خصوص اعضای کمیسیون تقویم املاک به «سه نفر معتمد محل بصیر و مطلع در امور تقویم املاک به معرفی شورای شهر» اشاره شده است. این در حالی است که در ماده (۶۴) اصلاحی چنین قیودی که حاکی از خبرویت و وثاقت اعضا در قیمت‌گذاری است، ذکر نشده است. با توجه به اینکه در صورتی که اعضای کمیسیون مزبور، فاقد خبرویت و وثاقت باشند، تشکیل این کمیسیون مغایر با موازین شرع خواهد بود، لازم است این قیود در این ماده نیز ذکر شود.

د) بر اساس اصل (۸۵) قانون اساسی، صرفاً مجلس شورای اسلامی دارای صلاحیت قانون‌گذاری است و این صلاحیت نیز قابل واگذاری به غیر نیست. ماده (۶۴) اصلاحی، تعیین ارزش معاملاتی املاک را بر عهده‌ی کمیسیون تقویم املاک و هیئت وزیران دانسته است. این در حالی است که تعیین ارزش معاملاتی به صورت میانگین درصدی از قیمت‌های روز منطقه به تفکیک کاربری، مستلزم وجود قاعده و معیار و به عبارت دیگر مستلزم تعیین ضابطه است. تعیین قاعده، معیار و ضابطه نیز از مصادیق تقنین و قانون‌گذاری است که در این مصوبه تعیین نشده است، بلکه تعیین آن به کمیسیون تقویم املاک و هیئت وزیران تفویض شده است. بر این اساس، با توجه به منطوق اصل (۸۵) قانون اساسی، این مصوبه از جهت واگذاری صلاحیت قانون‌گذاری به غیر، مغایر با این اصل است.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) وظیفه‌ی کمیسیون تقویم املاک، یک وظیفه‌ی مشورتی و کارشناسی است و دخالتی در تصمیم‌گیری و اجرای امور ندارد؛ زیرا مطابق با صدر ماده (۶۴) اصلاحی، این کمیسیون وظیفه دارد که ارزش معاملاتی املاک را به صورت درصد میانگینی از قیمت‌های روز منطقه به تفکیک انواع کاربری به هیئت وزیران پیشنهاد کند و سپس توسط هیئت وزیران به صورت نهایی تعیین و تأیید شود. بنابراین، تعیین ارزش معاملاتی املاک توسط هیئت وزیران انجام می‌شود و کمیسیون تقویم املاک در کنار هیئت وزیران، صرفاً صلاحیت کارشناسی و مشورتی برای هیئت وزیران دارد و در نتیجه حضور نهادهای غیر دولتی از جمله نماینده‌ی سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و همچنین نمایندگان شورای اسلامی شهر و روستا در این کمیسیون، به معنای دخالت در امور اجرایی نیست. لذا این ماده مغایرتی با اصل (۶۰) قانون اساسی ندارد که بر انحصار انجام امور اجرایی توسط رئیس جمهور و وزرا تأکید می‌کند. همچنین با توجه به کارشناسی بودن تصمیمات این کمیسیون، حضور اعضای شورای شهر و روستا در این کمیسیون نیز به معنای دخالت در امور

اجرائی و منافی شأن نظارتی اعضای شوراها نیست تا این مصوبه با اصل (۱۰۰) قانون اساسی در تغایر باشد.

ب) ماده (۶۴) اصلاحی، ملاک و ضابطه‌ی ارزش‌گذاری معاملاتی را «به صورت درصدی از میانگین قیمت‌های روز منطقه به تفکیک کاربری» دانسته است. بر این اساس، می‌توان گفت که قانون‌گذار به موجب این مصوبه‌ی قانونی، برای تعیین ارزش معاملاتی و تصویب آن توسط هیئت وزیران، ضابطه و ملاک تعیین کرده است و بنابراین، اختیارات نهادهای مرجع ارزش‌گذاری معاملاتی در این ماده، تعیین ضابطه و قانون‌گذاری نیست، بلکه تعیین ارزش معاملاتی بر اساس ضابطه‌ی تعیین‌شده است. لذا این ماده مغایرتی با اصل (۸۵) قانون اساسی ندارد که امر تقنین را در صلاحیت مجلس شورای اسلامی و غیر قابل واگذاری به غیر می‌داند.

ج) عدم ذکر شرایط خبرویت و وثاقت برای اعضای کمیسیون تقویم املاک، مغایرتی با موازین شرعی ندارد؛ زیرا افرادی که در این ماده به عنوان اعضای کمیسیون مشخص شده‌اند، نمایندگان دستگاه‌هایی هستند که در این موضوع، کارشناس هستند و از سوی دیگر نیز با توجه به احراز وثاقت آنان، چنین سمت‌هایی به آنها محول شده است. بر این اساس، عدم تصریح به شرایط مزبور در این مصوبه را نمی‌توان به معنای فقدان این شرایط در این افراد دانست و آن را مغایر با موازین شرع تلقی کرد.

دیدگاه ابهام

اگرچه صدر ماده (۶۴) اصلاحی، درصد ارزش معاملاتی تعیین‌شده توسط کمیسیون تقویم املاک را منوط به تصویب هیئت وزیران می‌داند ولی در فراز اخیر این ماده و نیز ذیل تبصره (۱) آن، ارزش معاملاتی تعیین‌شده را پس از تصویب نهایی در کمیسیون تقویم املاک، لازم‌الاجراء می‌داند. بنابراین، در این ماده مشخص نیست که وظیفه‌ی کمیسیون تقویم املاک و همچنین هیئت وزیران نسبت به تعیین ارزش معاملاتی چیست و به بیان دیگر، قسمت‌های مذکور با یکدیگر در تناقض هستند. لذا لازم است تکلیف این موضوع مشخص شود.

نظر شورای نگهبان

در ماده (۶۴) موضوع بند (۱۴)، با توجه به عبارات فراز صدر ماده و فراز اخیر آن ابهام وجود دارد و باید موضوع روشن گردد. همچنین تصمیم‌گیری کمیسیون مزبور باید بر اساس ضوابط قانونی باشد و آلا مغایر اصل (۸۵) قانون اساسی است. به علاوه در فراز اخیر تبصره یک این ماده، همان ابهام مذکور در اصل ماده وجود دارد که باید رفع ابهام شود.

بند ۱۶- متن زیر جایگزین ماده (۷۷) قانون می‌شود:
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 معاملاتی ملک مورد انتقال است. مالیات قطعی مؤذیان موضوع این ماده پس از رسیدگی طبق مقررات مربوط تعیین می‌شود.

تبصره ۲- شمول مقررات این ماده در خصوص 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 پایان کار، 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.

دیدگاه مغایرت

مطابق با اصل (۷۵) قانون اساسی، اصلاحات و پیشنهادهایی که نمایندگان مجلس در هنگام طرح لوایح در مجلس ارائه می‌دهند، در صورتی که منجر به کاهش درآمد عمومی دولت شود، در صورتی قابل طرح در مجلس است که طریق جبران این کاهش درآمد مشخص و معین شود. حکم مقرر در تبصره (۴) ماده (۷۷) اصلاحی، شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت را از حکم اخذ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و ساز هر نوع ساختمان، معاف کرده است. این در حالی است که این تبصره در لایحه‌ی دولت وجود نداشته است و به موجب پیشنهاد نمایندگان مجلس در هنگام بررسی و تصویب این لایحه در مجلس، به ماده (۷۷) اضافه شده است. احکام مقرر در تبصره‌های (۱) و (۲) این مصوبه‌ی اصلاحی تقریباً به طور مشابه در ماده

(۷۷) قانون فعلی نیز وجود دارند،^۱ اما مفاد تبصره (۴)، جدید است و در قانون فعلی نیز وجود ندارد. بر این اساس، تبصره (۴) این مصوبه به لحاظ کاهش درآمد دولت از یک سو، و نیز مشخص نشدن طریق جبران برای این کاهش درآمد از سوی دیگر، مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی است.

دیدگاه عدم مغایرت

اگرچه تبصره (۴) ماده (۷۷) اصلاحی که شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت را از حکم مفاد این ماده مستثنی کرده است، کاهش درآمد دولت از قبیل مالیات مذکور در این ماده را موجب خواهد شد، ولی با توجه به احکام مختلفی که در مواد دیگر این مصوبه برای اخذ مالیات پیش‌بینی شده است، این کاهش درآمد در مجموع مالیات دریافتی، جبران می‌شود و بدین لحاظ نمی‌توان این تبصره را مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی دانست. به بیان دیگر، طریق جبران کاهش درآمد این تبصره، در سایر مواد این مصوبه مشخص شده است و در نتیجه نمی‌توان این مصوبه را در مجموع، موجب کاهش درآمد دولت دانست.

نظر شورای نگهبان

ماده (۷۷) اصلاحی، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

بند ۲۰- تبصره ماده (۸۶) قانون به شرح زیر اصلاح می‌شود:

تبصره- پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی، غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند با عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات، حق‌التدریس، حق‌التحقیق و حق پژوهش پرداخت می‌کنند، بدون

۱. ماده (۷۷) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۷۷- اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد، علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مأخذ ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال خواهند بود. اشخاص حقیقی یا حقوقی، مشمول مالیات دیگری از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهند بود. تبصره- علاوه بر اشخاصی که شغل آنها بساز و بفروشی است هر شخص حقیقی که در یک سال مالیاتی بیش از یک واحد مسکونی و یا دو واحد کسبی اعم از کامل یا ناتمام را که خود احداث نموده و در صورت کامل بودن بیش از دو سال از تاریخ خاتمه بنای آن نگذشته است بفروشد از نظر مالیاتی بساز و بفروش تلقی می‌شود. تاریخ خاتمه بنا به تشخیص ممیز و تأیید سرممیز مربوط می‌باشد. در اجرای این تبصره هر واحد آپارتمانی یک واحد مسکونی یا کسبی حسب مورد و هر مغازه یک واحد کسبی محسوب می‌شود.»

رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) می‌باشد. کارفرمایان موظفند در موقع پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلقه را کسر و ظرف مدت تعیین شده در ماده (۸۶) این قانون با اعلام مشخصات دریافت‌کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند و در صورت تخلف، مسئول پرداخت مالیات و جرایم متعلق خواهند بود. سایر موارد به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی، به عناوین فوق اضافه شده و از اول سال پس از تصویب و انتشار در روزنامه‌های کثیرالانتشار به مورد اجراء گذاشته می‌شود.

دیدگاه ابهام

در ذیل تبصره‌ی مزبور مشخص نیست منظور از «سایر موارد» که به عناوین حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات، حق التدریس، حق تحقیق و حق پژوهش اضافه می‌شود، چیست. چنانچه منظور از آن، سایر عناوین مشمول مالیات مذکور در این تبصره باشد، مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است؛ زیرا مطابق با اصل (۵۱) قانون اساسی، وضع هرگونه مالیات باید به موجب قانون باشد. از سوی دیگر اصل (۸۵) قانون اساسی بیان می‌کند که تنها مجلس شورای اسلامی صلاحیت و اختیار تقنین و قانون‌گذاری را بر عهده دارد و این صلاحیت، غیر قابل واگذاری به غیر است. بنابراین، اگر منظور از سایر موارد در ذیل این تبصره، سایر عناوین مشابه در صدر تبصره جهت شمول مالیات باشد، تعیین و تصویب این عناوین که وضع مالیات و تقنین محسوب می‌شود توسط وزیر امور اقتصاد و دارایی، مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است. لذا باید منظور از «سایر موارد» در ذیل تبصره، مشخص شود تا بتوان نسبت به مغایرت یا عدم مغایرت آن با اصل (۸۵) قانون اساسی اظهار نظر کرد.

نظر شورای نگهبان

در فراز اخیر تبصره اصلاحی ماده (۸۶) موضوع بند (۲۰)، عبارت «سایر موارد» مبهم است و باید روشن شود تا اظهار نظر میسر گردد.

بند ۲۳- متن زیر جایگزین ماده (۹۵) قانون و تبصره‌های آن می‌شود و ماده (۹۶) و تبصره‌های آن حذف می‌گردد:

ماده ۹۵- صاحبان مشاغل موضوع این فصل موظفند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت در خصوص تجار تنظیم می‌گردد برای تشخیص

درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را بر اساس آنها تنظیم کنند. آیین‌نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری آنها اعم از مکانیزه و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت، حسب مورد برای مؤدیان مذکور و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به مراجع ذی‌ربط، حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

دیدگاه مغایرت

مطابق با اصل (۱۵) قانون اساسی، کلیه اسناد و مکاتبات و متون رسمی باید به زبان و خط فارسی باشد که از جمله‌ی این اسناد و متون رسمی، مصوبات مجلس شورای اسلامی است. بر این اساس، استعمال واژه‌ی «مکانیزه» در این ماده، از آن جهت که یک واژه‌ی غیر فارسی است، مغایر با اصل مزبور است که باید معادل فارسی آن (مثلاً «ماشینی»)، در این ماده ذکر شود تا این مغایرت برطرف شود.

دیدگاه عدم مغایرت

واژه‌ی «مکانیزه»، یک کلمه‌ی مشهور و شناخته‌شده در میان ایرانیان است و از سوی دیگر واژه‌ی معادل رایج برای آن وجود ندارد. ضمن اینکه به‌کارگیری کلمه‌ی «مکانیزه» نسبت به واژه‌ی «ماشینی» معمول‌تر و قابل فهم‌تر برای عموم مردم است و به بیان دیگر، در حال حاضر می‌توان آن را واژه‌ای فارسی محسوب کرد. بر این اساس، ذکر این واژه در این ماده را نمی‌توان مغایر با اصل (۱۵) قانون اساسی دانست.

نظر شورای نگهبان

تذکر: در ماده (۹۵) موضوع بند (۲۳)، کلمه «را» قبل از عبارت «حسب مورد» ذکر گردد. همچنین چنانچه معادل فارسی واژه «مکانیزه» وجود دارد، ذکر شود.

بند ۲۴- متن زیر جایگزین ماده (۹۷) قانون و تبصره‌های آن می‌شود و مواد (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۱۵۸) و تبصره‌های آنها و ماده (۲۷۱) حذف می‌گردد:

ماده ۹۷- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین‌شده خود و یا به طور نمونه انتخاب و مورد رسیدگی قرار دهد.

در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تنظیم برگ ارزیابی مالیاتی بر اساس اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدی از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق اقدام می‌نماید. چنانچه مؤدی ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ مطالبه مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق با مقررات مربوط اقدام کند، اظهارنامه مالیاتی مؤدی بر اساس فرآیند صدر این ماده، مورد بررسی قرار می‌گیرد. در غیر این صورت مالیات مطالبه شده مطابق برگ ارزیابی مالیاتی تنظیم شده توسط سازمان مزبور، قطعی و لازم‌الاجراء است. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نخواهد بود.

آیین‌نامه اجرایی مربوط به این ماده و نحوه رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و نحوه انتخاب برخی از اظهارنامه‌ها برای رسیدگی و شاخص‌های قبول یا رد اظهارنامه‌های انتخاب شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تبصره - ...

دیدگاه مغایرت

ذیل ماده (۹۷) اصلاحی مقرر می‌دارد آیین‌نامه‌ی اجرایی مربوط به این ماده و نحوه‌ی رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و نحوه‌ی انتخاب برخی از اظهارنامه‌ها برای رسیدگی و شاخص‌های قبول یا رد اظهارنامه‌های انتخاب شده، توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. برخی از شاخص‌ها و ملاک‌های مزبور در حال حاضر در مواد (۹۸)،^۱ (۱۵۲)،^۲

۱. ماده (۹۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۹۸- در موارد تشخیص علی‌الرأس، اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا غیر دولتی ابتدا قرینه و یا قرائن مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی باشد، انتخاب و دلایل انتخاب نوع قرینه یا قرائن و رقم آنها را با توجیه کافی در گزارش رسیدگی قید نماید و سپس با اعمال ضریب یا ضرایب مقرر در قرینه یا قرائن انتخابی، درآمد مشمول مالیات مؤدی را تعیین نماید. در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضریب به دست می‌آید درآمد مشمول مالیات خواهد بود. تبصره- در موارد رد دفاتر قانونی هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده، امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی وجود داشته باشد حوزه مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر حسب مورد تعیین نماید. در صورت داشتن درآمد ناشی از فعالیت‌های مکتوم که مستند به دلایل و قرائن کافی باشد درآمد مشمول مالیات آن فعالیت‌ها همواره از طریق علی‌الرأس تشخیص و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و مأخذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد.»

۲. ماده (۱۵۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی: «قرائن و مالیاتی عبارت است از

(۱۵۳)،^۱ (۱۵۴)^۲ و (۱۵۸)^۱ و (۲۷۱)^۲ مشخص شده است که این مواد با بند (۲۴) این مصوبه

→

عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس به کار می‌رود و فهرست آن به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- خرید سالانه
 - ۲- فروش سالانه
 - ۳- درآمد ناویژه
 - ۴- میزان تولید در کارخانجات
 - ۵- ارزش حق واگذاری محل کسب
 - ۶- جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها
 - ۷- سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب
۱. ماده (۱۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۵۳- ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد.
- تبصره- در صورتی که به چند قرینه اعمال ضریب شود، معدلی که از نتایج اعمال ضرایب به دست می‌آید درآمد مشمول مالیات خواهد بود.»

۲. ماده (۱۵۴) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۵۴- جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات به ترتیب زیر تنظیم و ابلاغ می‌گردد:

الف- برای تعیین ضرایب، هر سال کمیسیونی مرکب از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران در مورد سایر مشاغل در سازمان امور مالیاتی کشور تشکیل می‌شود و با توجه به جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی ضرایب مربوط به مالیات‌های اداره امور مالیاتی تهران را نسبت به هر یک از قرائن مذکور در ماده (۱۵۲) این قانون درباره مؤدیان مختلف بر حسب نوع مشاغل به طور تفکیک تعیین، فهرست آن را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم می‌نماید. تصمیمات این کمیسیون از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان جدول ضرایب اداره امور مالیاتی تهران برای اجرا ابلاغ خواهد شد.

ب- جدول مذکور در بند (الف) از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به ادارات امور مالیاتی شهرستانها ارسال می‌گردد. به محض وصول جدول مذکور کمیسیونی مرکب از رئیس اداره امور مالیاتی محل و رئیس بانک ملی ایران و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران در مورد سایر مشاغل تشکیل می‌شود. کمیسیون مزبور جدول رسیده را مبنای مطالعه قرار داده و با توجه به اوضاع و احوال اقتصادی خاص حوزه جغرافیایی محل در صورت اقتضاء تغییرات لازم را در اقلام آن با ذکر دلیل به عمل خواهد آورد. نتیجه بررسی کمیسیون به مرکز گزارش شده و از طرف سازمان امور مالیاتی کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد و تا حدی که دلایل اقامه‌شده برای تغییرات جدول قانع‌کننده به نظر برسد جدول از طرف سازمان امور مالیاتی کشور اصلاح و به عنوان جدول ضرایب به اداره امور مالیاتی مربوط ابلاغ خواهد شد.

←

حذف شده‌اند. بسیاری از این شاخص‌ها و معیارها و ضوابط، از جمله تعیین و انتخاب قرائن و اعمال ضرایب در موارد تشخیص علی‌الرأس سازمان امور مالیاتی، امور تقنینی هستند که تعیین آنها در صلاحیت مجلس شورای است و لذا واگذاری تعیین این ضوابط به آیین‌نامه‌ی مصوب هیئت وزیران مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است. طبق این اصل، مجلس شورای اسلامی صلاحیت قانون‌گذاری را بر عهده دارد و نمی‌تواند آن را به نهاد و یا شخص دیگری تفویض کند.

دیدگاه عدم مغایرت

طبق این ماده‌ی اصلاحی، درآمد مشمول مالیات اشخاص مذکور در این ماده، به استناد اظهارنامه‌ی مالیاتی خود این اشخاص است که سازمان امور مالیاتی اغلب آنها را بدون رسیدگی می‌پذیرد و صرفاً تعدادی از آنها را مورد رسیدگی قرار می‌دهد. بر این اساس، ضابطه‌ی اصلی در این ماده، اظهارنامه‌ی ارائه‌شده توسط افراد است و معیارها و شاخص‌هایی که برای بررسی تعدادی از این اظهارنامه‌ها تعیین می‌شود، ضوابط اجرایی هستند که تعیین آنها در حیطه‌ی صلاحیت قوه‌ی مجریه قرار می‌گیرد. به بیان دیگر، این ضوابط، امور تقنینی نیستند که تعیین آنها در صلاحیت



تبصره ۱- در نقاطی که شورای مرکزی اصناف یا اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران یا نظام پزشکی تشکیل نشده است فرماندار محل حسب مورد به جای هر یک از نمایندگان آنها نماینده‌ای بصیر و مطلع را جهت شرکت در کمیسیون ضرایب معرفی خواهد نمود.

تبصره ۲- حضور نماینده سازمان امور مالیاتی کشور یا رئیس اداره امور مالیاتی و همچنین نماینده بانک مرکزی یا بانک ملی حسب مورد برای رسمیت جلسات کمیسیون ضروری است و تصمیمات کمیسیون با اکثریت آراء حاضرین در جلسه مناط اعتبار است.

تبصره ۳- ضریب مالیاتی در مواردی که درآمد مشمول مالیات موضوع این قانون باید علی‌الرأس تشخیص شود در صورتی که به موجب این قانون یا طبق جدول، ضریبی برای آن تعیین نشده باشد به وسیله هیئت حل اختلاف مالیاتی محل با توجه به ضریب مشاغل مشابه تعیین خواهد شد.

تبصره ۴- کمیسیون تعیین ضرایب، نماینده اتحادیه هر رشته یا صنف را برای ادای توضیحات در جلسه کمیسیون ضرایب دعوت خواهد نمود.

۱. ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۵۸- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزئاً و در نقاطی که مقتضی بدانند طبق آگهی منتشره در نیمه اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد اظهارنامه‌های مؤذیان مزبور را که به موقع تسلیم نموده باشند بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را به طور نمونه‌گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار خواهد داد.»

۲. ماده (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۲۷۱- در مورد رد دفاتر و اسناد و مدارک مؤذی هر گاه هیئت سه‌نفری موضوع بند (۳) ماده (۹۷) این قانون در یک سال مالیاتی بیش از یک‌پنجم نظریات اداره امور مالیاتی را (با نوبت اضافی) مردود اعلام نماید مأموران مالیاتی مربوط برای مدت یک سال و در صورت تکرار به طور دائم از اشتغال در رده مأموران مالیاتی منفصل خواهند شد.»

انحصاری مجلس شورای اسلامی و غیر قابل واگذاری به غیر باشد. بر این اساس، بند (۲۴) این مصوبه را از حیث حذف برخی مواد قانون فعلی و اعطای صلاحیت تعیین برخی ضوابط اجرایی به هیئت دولت، نمی‌توان مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی دانست که قانون‌گذاری را در صلاحیت انحصاری مجلس شورای اسلامی می‌داند.

دیدگاه ابهام

در ماده (۹۷) اصلاحی، «قطعی و لازم‌الاجرا» محسوب کردن برگ ارزیابی مالیاتی تنظیم‌شده توسط سازمان، از آن جهت که مشخص نیست آیا مؤدی می‌تواند نسبت به برگ ارزیابی تنظیم‌شده، در مراجع ذیصلاح قضایی شکایت کند یا خیر، واجد ابهام است. در صورتی که عبارت «قطعی و لازم‌الاجرا» بدین معنا باشد که مؤدی دیگر نمی‌تواند نسبت به برگ ارزیابی مالیاتی تنظیم‌شده توسط سازمان، در مراجع صالح قضایی از جمله دیوان عدالت اداری شکایت کند، نافه حق دادخواهی افراد است و از این جهت مغایر با اصول (۳۴) و (۱۷۳) قانون اساسی است؛ چه آنکه مطابق با اصل (۳۴) قانون اساسی، دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می‌تواند به منظور دادخواهی به دادگاه‌های صالح رجوع نماید. همچنین بر اساس اصل (۱۷۳) قانون اساسی، دیوان عدالت اداری به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها، زیر نظر رئیس قوه قضائیه تشکیل می‌شود. بنابراین، باید منظور از عبارت «قطعی و لازم‌الاجرا» در این ماده مشخص شود تا بتوان نسبت به مغایرت و یا عدم مغایرت ماده مزبور با اصول (۳۴) و (۱۷۳) اظهار نظر کرد.

نظر شورای نگهبان

در ماده (۹۷) موضوع بند (۲۴)، عبارت «قطعی و لازم‌الاجرا» از این حیث که معلوم نیست آیا این تصمیمات قابل شکایت در مراجع ذیصلاح قضایی است یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام، اظهار نظر خواهد شد. همچنین در فراز اخیر این ماده، با توجه به ضوابطی که در مواد محذوفه وجود داشت، اطلاق واگذاری وظایف مذکور به آیین‌نامه در مواردی که جنبه تقنینی دارد، مغایر اصل (۸۵) قانون اساسی شناخته شد.

بند ۲۵- در ماده (۱۰۰)،^۱ عبارت «تیرماه» به عبارت «خردادماه» اصلاح و تبصره‌های آن

۱. ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۰۰- مؤدیان موضوع این فصل مکلفند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم
←

حذف و یک تبصره به شرح زیر به آن الحاق می‌شود:

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل یا گروه‌هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون^۱ باشد، از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مؤذیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤذی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد، مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می‌شود.

حکم این تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر نخواهد بود.

دیدگاه مغایرت

الف) مطابق با اصل (۵۱) قانون اساسی وضع هرگونه مالیات باید بر اساس قانون باشد. لذا تعیین مالیات به صورت مقطوع، توسط خود سازمان امور مالیاتی کشور برای برخی از مشاغل و گروه‌ها که در تبصره‌ی اصلاحی ماده (۱۰۰) آمده است، بدون وجود معیار و ضابطه‌ی مصوب قانونی، مغایر با اصل (۵۱) قانون اساسی است. همچنین مطابق با اصل (۸۵) قانون اساسی، قانون‌گذاری وظیفه‌ی مجلس شورای اسلامی است و مجلس نمی‌تواند آن را به نهاد و یا شخص دیگری واگذار کرد. بنابراین تبصره‌ی مزبور از حیث اعطای صلاحیت تعیین این معیارها و ضوابط قانونی به سازمان امور مالیاتی، مغایر با اصل (۸۵) نیز می‌باشد.

ب) مطابق تبصره‌ی اصلاحی ماده (۱۰۰)، موضوع بند (۲۵) این مصوبه، سازمان امور مالیاتی می‌تواند مالیات برخی از مشاغل و گروه‌ها را به صورت مقطوع تعیین و مالیات مزبور را بدون الزام مؤذیان به ارائه‌ی اظهارنامه‌ی مالیاتی اخذ کند. این موضوع می‌تواند زمینه‌ی توافق نامشروع از جمله رشا و ارتشا میان مؤذی مالیاتی مشاغل مربوط و مأمورین مالیاتی در مواردی شود که میان میزان مالیات بر اساس اظهارنامه‌ی مالیاتی و مالیات مقطوع تعیین شده توسط سازمان، اختلاف فاحش وجود داشته باشد. لذا این تبصره از حیث گشودن این باب نامشروع، مغایر با موازین شرعی است.

→

و تا آخر تیرماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت نمایند.»

۱. ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۸۴- تا میزان یکصد و پنجاه برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده (۱) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت - مصوب ۱۳۷۰- درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق کلیه حقوق‌بگیران از جمله کارگران مشمول قانون کار، از یک یا چند منبع، از پرداخت مالیات معاف می‌شود.»

دیدگاه عدم مغایرت

الف) طبق تبصره‌ی اصلاحی ماده (۱۰۰)، به سازمان امور مالیاتی اجازه داده شده است که برای برخی از مشاغل و گروه‌ها به صورت مقطوع مالیات را محاسبه و اخذ کند. تعیین مالیات مقطوع، خود بر اساس قرائن و ضوابط مالیاتی است که در حال حاضر نیز به نوعی وجود دارد. به عنوان مثال در مالیات علی‌الرأس که سازمان امور مالیاتی خود اقدام به تعیین مالیات می‌کند، این سازمان بر اساس ضوابط قانونی موجود اقدام به این کار می‌کند. بر این اساس، اقدام سازمان امور مالیاتی در تعیین مالیات مقطوع، به معنای تعیین ضوابط قانونی مربوطه توسط این سازمان نیست و از این حیث، نمی‌توان مفاد این تبصره را مرادف با واگذاری تعیین ضابطه‌ی اخذ مالیات به غیر از مجلس دانست تا ایراد مغایرت با اصول (۵۱) و (۸۵) قانون اساسی پیدا کند.

ب) ایجاد زمینه‌ی فساد و توافق نامشروع میان مؤدی مالیاتی و مأمور مالیاتی، زمانی قابل تصور است که تعیین مالیات مقطوع توسط افراد و مأموران مالیاتی به صورت موردی انجام پذیرد. در این موارد مأمور مالیاتی می‌تواند مطابق با توافق نامشروع با مؤدی مالیاتی، برای وی مالیاتی به مراتب کمتر از میزان واقعی مالیات، تعیین و اخذ کند. لیکن مطابق با صدر تبصره‌ی اصلاحی ماده (۱۰۰)، سازمان امور مالیاتی به صورت کلی و برای یک طبقه از مشاغل و یک گروه خاص، مالیات را به صورت مقطوع تعیین می‌کند که قابل تغییر به وسیله‌ی مؤدی و مأمور مالیاتی نخواهد بود. بنابراین، حکم مقرر در این تبصره، موجد توافق نامشروع میان مؤدی و مأمور مالیاتی و در نتیجه فساد نیست و از این جهت مغایرتی با موازین شرعی ندارد.

ج) احتمال ایجاد زمینه‌ی فساد توسط یک مقررده‌ی قانونی نمی‌تواند موجب مغایرت آن مصوبه با موازین شرعی باشد، بلکه صرفاً در مواردی که آن قانون قطعاً موجب فساد شود، می‌توان آن را مغایر با موازین شرعی دانست. بر این اساس، صرف احتمال ایجاد توافق نامشروع میان مؤدی و مأمور مالیاتی بر اساس تبصره‌ی اصلاحی ماده (۱۰۰) را نمی‌توان موجب مغایرت این تبصره با موازین شرعی دانست.

نظر شورای نگهبان

تبصره‌ی اصلاحی ماده (۱۰۰)، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

بند ۲۹- متن زیر جایگزین ماده (۱۰۷) و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۱۰۷- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری،

نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، اعطای تسهیلات و تأمین مالی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق و همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر از ایران تحصیل می‌کنند به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است به موجب آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، خواهد بود. پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی خود پرداخت کنند؛ در غیر این صورت با دریافت‌کنندگان متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

تبصره ۱- ...

دیدگاه مغایرت

مطابق با اصل (۵۱) قانون اساسی، وضع هرگونه مالیات باید بر اساس قانون باشد و طبق اصل (۸۵) قانون اساسی نیز قانون‌گذاری در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است. این در حالی است که در ماده (۱۰۷) اصلاحی، تعیین درآمد مشمول مالیات (و به تبع، خود مالیات) اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران، بابت درآمدها و خدماتی که در ایران تحصیل می‌کنند را بر اساس آیین‌نامه‌ی مصوب هیئت وزیران مقرر کرده است. با توجه به اینکه تعیین نوع درآمد مستوجب مالیات، امری تقنینی است و باید به موجب قانون و توسط مجلس شورای اسلامی تصویب شود، تفویض این امر به هیئت وزیران در این ماده، مغایر با اصول (۵۱) و (۸۵) قانون اساسی است.

نظر شورای نگهبان

ماده (۱۰۷) موضوع بند (۲۹)، مغایر اصول (۵۱) و (۸۵) قانون اساسی شناخته شد.

بند ۳۷-

الف- در بند (ح) ماده (۱۳۹)^۱، بعد از عبارت «سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد»

۱. بند (ح) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۳۹- ...»

عبارت «و همچنین ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست در گروه‌های سنی و جنسی مختلف، مراکز نگهداری و مراقبت سالمندان، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و اشتغال مصدومین ضایعه نخاعی، معلولین جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانوار و دختران خودسرپرست، مراکز آموزش، توان‌بخشی و حرفه‌آموزی معلولین ذهنی و کودکان نابینا، کم‌بینا، کم‌شنوا و ناشنوا و سایر مراکز و اماکنی که بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی بهزیستی کشور قرار گیرند» اضافه گردد.

ب- ...

ج- در بند (ک) ماده (۱۳۹)^۱، بعد از عبارت «غیر نقدی» عبارت «و درآمدها و عایدی حاصل از موارد فوق برای» اضافه شود.

د- ...

دیدگاه مغایرت

بر اساس قسمت‌های (الف) و (ج) بند (۳۷) این مصوبه که مشعر بر اصلاح بند (ح) و بند (ک) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم است، موارد بسیاری به معافیت‌های مالیاتی کنونی اضافه شده است. توسعه‌ی شمول معافیت مالیاتی نسبت به موارد مذکور در این بند، موجب کاهش درآمد دولت از محل اخذ مالیات‌ها می‌شود. بر این اساس، از آنجا که قسمت‌های (الف) و (ج) این بند نیز از سوی مجلس شورای اسلامی به لایحه‌ی دولت اضافه شده است و از آنجا که طریق جبران این کاهش درآمد در این مصوبه مشخص نشده است، این بندهای اصلاحی، مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی هستند؛ چه آنکه مطابق با اصل (۷۵)، پیشنهادها و اصلاحات نمایندگان مجلس در خصوص لوایح که منجر به کاهش درآمد عمومی دولت می‌شود در صورتی قابل طرح در مجلس است که طریق جبران کاهش درآمد مشخص شده باشد.

→

ح- آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد و مصلاها و حوزه‌های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه‌های دولتی، مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانش‌آموزان و دانشجویان، کمک به مستضعفان و آسیب‌دیدگان حوادث ناشی از سیل، زلزله، آتش‌سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد، مشروط بر اینکه درآمد و هزینه‌های مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد، از پرداخت مالیات معاف است.»

۱. بند (ک) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۳۹- ...

ک- موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر اینکه رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است.»

دیدگاه عدم مغایرت

ماهیت اجرایی این مصوبه که تعیین و اصلاح مالیات‌ها است در مجموع باعث افزایش درآمدهای دولت از محل دریافت مالیات‌های عمومی است. لذا این مصوبه در مجموع یک مصوبه‌ی درآمدزا برای دولت است و موادی از آن، از جمله قسمت‌های (الف) و (ج) بند (۳۷) که موجب کاهش درآمد عمومی دولت می‌شود، توسط سایر مواد درآمدزای آن جبران خواهد شد. بر این اساس، بندهای اصلاحی مزبور در عمل موجب کاهش درآمد عمومی دولت نمی‌شود و لذا مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی نخواهند بود.

دیدگاه ابهام

اضافه شدن عبارت «و درآمدها و عایدی حاصل از موارد فوق برای» به بند (ک) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم که ناظر بر معافیت موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی اقلیت‌های دینی از مالیات است، موجب این ابهام است که آیا اطلاق عبارت «و درآمدها و عایدی حاصل از موارد فوق» شامل عواید با واسطه از جمله عواید شرکت‌ها و مؤسسات مالی و تجاری وابسته به این موقوفات، انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی نیز می‌شود یا خیر؟ چنانچه عواید شرکت‌ها و مؤسسات مالی و تجاری مذکور، مشمول معافیت مالیاتی ماده (۱۳۹) شوند، با توجه به عدم معافیت مالیاتی شرکت‌ها و مؤسسات مالی و تجاری وابسته به موقوفات اسلامی در کشور، این امر موجب تبعیض ناروا میان انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی اقلیت‌های دینی با نهادها و هیئت‌های مذهبی اسلامی خواهد بود و لذا از این جهت مغایر با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی است. مطابق با این بند، یکی از وظایف دولت جمهوری اسلامی ایران، رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه در سطح جامعه است. بنابراین، باید ابهام مزبور در خصوص محدوده‌ی شمول معافیت مالیات ناشی از اصلاح بند (ک) ماده (۱۳۹) برطرف شود تا بتوان نسبت به مغایرت و یا عدم مغایرت آن با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی اظهار نظر کرد.

نظر شورای نگهبان

در بند (ک) ماده (۱۳۹) موضوع جزء (ج) بند (۳۷) ماده واحده، عبارت «و درآمدها و عایدی حاصل از موارد فوق» از این جهت که مشخص نیست آیا شامل درآمدهایی نیز می‌شود که با واسطه توسط شرکت‌های زیرمجموعه و نظایر آن به وجود آمده یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام، اظهار نظر خواهد شد.

بند ۴۱- بندهای (۲) و (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون^۱ به شرح زیر اصلاح و یک بند به عنوان

بند (۲۹) به آن الحاق می‌شود:

- متن الحاقی به انتهای بند (۲):

«پرداختی به بازنشستگان مؤسسه حداکثر تا سقف یک دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون»

- متن جایگزین بند (۱۸):

«۱۸- سود، کارمزد و هزینه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز و شرکت‌های لیزینگ دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.»

- بند (۲۹) الحاقی:

«۲۹- ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی»

۱. ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده

۱۴۸- هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می‌باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است:

۱- قیمت خرید کالاهای فروخته‌شده یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته‌شده

۲- هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه به شرح زیر:

الف- حقوق یا مزد اصلی و مزایای مستمر اعم از نقدی یا غیر نقدی (مزایای غیر نقدی به قیمت تمام‌شده برای کارفرما)

ب- مزایای غیر مستمر اعم از نقدی و غیر نقدی از قبیل خواروبار، بهره‌وری، پاداش، عیدی، اضافه کار، هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت، نصاب هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج مؤسسه ذی‌ربط طبق آیین‌نامه‌ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

ج- هزینه‌های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه‌های بهداشتی و عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان

د- حقوق بازنشستگی، وظیفه، پایان خدمت طبق مقررات استخدامی مؤسسه و خسارت اخراج و یا بازخرید طبق قوانین موضوعه مازاد بر مانده حساب ذخیره مربوط

ه- وجوه پرداختی به سازمان تأمین اجتماعی طبق مقررات مربوط و همچنین تا میزان سه درصد (۳٪) حقوق پرداختی سالانه بابت پس‌انداز کارکنان براساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

و- معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به منظور تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه ذخیره می‌شود. این حکم نسبت به ذخایری که تاکنون در حساب بانک‌ها نگهداری شده است نیز جاری خواهد بود.

۳- ...

۱۸- سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.»

دیدگاه مغایرت

بر اساس اصل (۱۵) قانون اساسی، اسناد رسمی کشور از جمله متن مصوبات و قوانین، باید به خط و زبان فارسی باشد. بر این اساس، به‌کارگیری واژه‌ی غیر فارسی «لیزینگ» در متن جایگزین بند (۱۸) این مصوبه، مغایر با اصل مزبور است و باید معادل فارسی آن ذکر شود.

نظر شورای نگهبان

در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) موضوع بند (۴۱)، باید معادل فارسی واژه «لیزینگ» ذکر گردد و آلا مغایر اصل (۱۵) قانون اساسی است.

بند ۴۴- متن زیر جایگزین ماده (۱۶۹) قانون و تبصره آن می‌شود:

ماده ۱۶۹- اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورت حساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورت حساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند. عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود. همچنین عدم ارائه فهرست معامله انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش‌هایی که تعیین می‌شود مشمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملات آنها ارائه نشده است، می‌باشد.

تبصره ۱- در صورتی که طرف معاملات اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این ماده، اشخاص حقیقی مصرف‌کننده نهایی کالا یا خدمات و نیز اشخاص حقوقی مشمول موضوع ماده (۸۱) این قانون باشند درج شماره اقتصادی اشخاص مذکور الزامی نیست. مصرف‌کننده نهایی موضوع این تبصره، شخص حقیقی است که کالاها و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

تبصره ۲- مؤدیان مالیاتی موضوع این ماده موظفند از سامانه صندوق فروش (صندوق مکانیزه فروش) و تجهیزات مشابه استفاده کنند. معادل هزینه‌های انجام شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی تجهیزات فوق اعم از نرم‌افزاری و سخت‌افزاری از مالیات قطعی شده مؤدیان مزبور در اولین سال استفاده و یا سال‌های بعد آن قابل کسر است. سازمان امور

مالیاتی موظف است به تدریج و بر اساس اولویت، اشخاص مشمول حکم این تبصره را تعیین کند و تا شهریورماه هر سال از طریق درج در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و روزنامه رسمی کشور اعلام و از ابتدای فروردین‌ماه سال بعد از آن اعمال نماید. معادل (۱۰٪) از مالیات ابرازی عملکرد مؤدیانی که توسط سازمان امور مالیاتی ملزم به استفاده از سامانه صندوق فروش و تجهیزات مشابه شده‌اند مشروط به رعایت آیین‌نامه اجرایی مربوط، برای مدت دو سال اول بخشوده می‌شود. عدم اجرای حکم این تبصره موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) فروش می‌باشد.

نحوه استفاده از صندوق و چگونگی ارائه اطلاعات به موجب آیین‌نامه اجرایی است که حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور و با همکاری وزارت صنعت، معدن و تجارت و اتاق اصناف ایران تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تبصره ۳- ترتیبات اجرایی احکام این ماده و تبصره (۱) آن و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی) به موجب دستورالعملی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ تصویب این قانون تهیه و اعلام می‌شود.

تبصره ۴- ...

تبصره ۵- وزارت صنعت، معدن و تجارت موظف است حداکثر تا مدت شش ماه پس از لازم‌الاجراء شدن این قانون، سامانه انجام معاملات وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی را برای مدیریت انجام کلیه مراحل مناقصات و مزایده‌ها راه‌اندازی کند و امکان دسترسی برخط (آنلاین) سازمان امور مالیاتی را فراهم آورد.

کلیه دستگاه‌های اجرایی موضوع بند (ب) ماده (۱) قانون برگزاری مناقصات مصوب ۱۳۸۳/۱۱/۳ موظفند حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از راه‌اندازی سامانه مذکور، کلیه معاملات خود به غیر از معاملات محرمانه را از طریق این سامانه به ثبت برسانند. مقررات مربوط به محرمانه بودن معاملات به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تبصره ۶- جرائمی که مؤدیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مرتکب شده‌اند، مطابق مقررات این ماده محاسبه،

۱. ماده (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۶۹ مکرر- به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می‌شود برای اشخاص حقیقی و حقوقی کارت اقتصادی شامل شماره اقتصادی صادر کند. اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به اخذ کارت اقتصادی می‌شوند مکلفند براساس دستورالعملی که توسط سازمان مزبور تهیه و اعلام می‌شود برای انجام دادن معاملات خود صورت‌حساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورت‌حساب‌ها و فرم‌ها و اوراق

مطالبه و وصول می‌شود.

دیدگاه مغایرت

الف) مطابق با اصل (۱۳۸) قانون اساسی، هر یک از وزیران و یا هیئت وزیران می‌توانند برای انجام وظایف اداری و تأمین اجرای قوانین و تنظیم سازمان‌های اداری به وضع تصویب‌نامه و آیین‌نامه پردازند. تبصره (۳) ماده (۱۶۹) اصلاحی مزبور، ترتیبات اجرایی و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی) را به موجب دستورالعملی دانسته است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و اعلام می‌شود. اطلاق عبارت «ترتیبات اجرایی و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه» در برخی از موارد، ماهیت آیین‌نامه‌ی اجرایی برای انجام وظایف سازمانی دارد و تهیه و تصویب آن در حوزه‌ی صلاحیت وزیر و یا هیئت وزیران است. بنابراین، تبصره‌ی مزبور از این جهت که وظیفه‌ی تهیه‌ی آیین‌نامه‌ی اجرایی را بر عهده‌ی سازمان امور مالیاتی قرار داده است، مغایر با اصل (۱۳۸) قانون اساسی است.

ب) بر اساس ذیل تبصره (۵) ماده (۱۶۹) اصلاحی، مقررات مربوط به محرمانه بودن معاملات

→

مربوط درج نموده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم کنند. عدم صدور صورت‌حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله حسب مورد یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مبلغ مورد معامله‌ای که بدون رعایت ضوابط فوق انجام شده است خواهد بود. عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور طبق دستورالعمل صادره مشمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است خواهد بود. جرایم مذکور توسط اداره امور مالیاتی مربوط با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه خواهد شد و مؤدی مکلف است ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه نسبت به پرداخت آن اقدام کند؛ در غیر این صورت معترض شناخته شده و موضوع جهت رسیدگی و صدور رأی به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد. رأی هیئت مزبور قطعی و لازم‌الاجراء است. جریمه مذکور غیر قابل بخشش است و از طریق مقررات اجرایی موضوع این قانون قابل وصول خواهد بود.

تبصره ۱- استفاده‌کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بر درآمد و همچنین جرایم موضوع این ماده با اشخاصی که شماره اقتصادی آنان مورد استفاده قرار گرفته است مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

تبصره ۲- در صورتی که طرفین معامله در معاملات خود از انجام دادن هر یک از تکالیف مقرر در این ماده خودداری نمایند، متضامناً مسئول خواهند بود و در مواردی که خریدار از ارائه شماره اقتصادی خودداری کند، چنانچه فروشنده مشخصات خریدار و موضوع معامله را ظرف مهلت یک ماه به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام نماید مشمول جریمه تخلف فوق از این بابت نخواهد بود.

تبصره ۳- اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (۹۵) این قانون مکلف به نگهداری صورت‌حساب‌های مربوط به خریدهای خود در سال عملکرد و سال بعد از آن می‌باشند و در صورت درخواست مأموران مالیاتی باید به آنان ارائه دهند؛ در غیر این صورت مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) صورت‌حسابهای ارائه‌نشده خواهند بود.»

به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. این در حالی است که مقررات مربوط به محرمانه بودن معاملات، حتی تعیین مصادیق معاملات محرمانه و غیر محرمانه، یک امر تقنینی و مستلزم تعیین ضابطه و قانون‌گذاری است. بنابراین، تفویض موضوع تهیه مقررات محرمانه بودن معاملات به هیئت وزیران، مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است. مطابق با این اصل، تقنین و قانون‌گذاری تنها در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است و نمی‌توان آن را به نهاد و شخص دیگری تفویض کرد.

ج) تبصره (۶) ماده (۱۶۹) اصلاحی مقرر می‌دارد که جرائمی که مؤدیان به واسطه‌ی عدم اجرای احکام ماده (۱۶۹) مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ مرتکب شده‌اند، مطابق مقررات این ماده (مصوبه‌ی اصلاحی) محاسبه، مطالبه و وصول می‌شود. این موضوع به معنای عطف به ماسبق کردن حکم مصوبه‌ی اخیر نسبت به جرائمی است که قبل از آن ارتکاب یافته‌اند. بر این اساس، این تبصره مغایر با اصل (۱۶۹) قانون اساسی است که طبق آن، هیچ فعل یا ترک فعلی به استناد قانونی که بعد از آن وضع شده است، جرم محسوب نمی‌شود.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) تهیه مقررات مربوط به محرمانه بودن معاملات به معنای تعیین مصادیق معاملات محرمانه و غیر محرمانه است که این موضوع یک امر شکلی و اجرایی است و بر اساس اصل (۱۳۸) قانون اساسی از وظایف وزیر و یا هیئت وزیران و به موجب آیین‌نامه‌ی اجرایی است. بنابراین، تصویب مقررات محرمانه بودن معاملات، از مصادیق تقنین و قانون‌گذاری نیست تا تفویض آن به هیئت وزیران، مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی که بر انحصار قانون‌گذاری مجلس شورای اسلامی تأکید می‌کند باشد.

ب) اصل (۱۶۹) قانون اساسی که مربوط به عطف به ما سبق نشدن قوانین جزایی است، در خصوص رفتارهای مجرمانه است؛ بدین معنا که نمی‌توان رفتارهای ارتكابی قبل از تصویب یک قانون را به موجب آن قانون جرم محسوب کرد. اگرچه در تبصره (۶) این ماده‌ی اصلاحی به واژه‌ی «جرائم» اشاره شده است، ولی منظور از آن، رفتارهای مجرمانه‌ای نیست که قانون‌گذار برای آن کیفر در نظر گرفته باشد، بلکه در واقع تخلفات مالیاتی است که مستوجب پرداخت «جریمه» است. مؤید این استدلال را می‌توان ذیل متن ماده‌ی اصلاحی دانست که رفتارهای مذکور در آن را مستوجب پرداخت «جریمه» می‌داند. بر این اساس، تبصره (۶) مربوط به تخلفات و جریمه‌های مالیاتی است و منظور آن، رفتارهای مجرمانه نیست تا مشمول قاعده عطف به ما سبق نشدن قوانین جزایی شود. لذا این ماده را نمی‌توان از این حیث مغایر با اصل (۱۶۹) قانون اساسی دانست.

نظر شورای نگهبان

در تبصره (۳) ماده (۱۶۹) موضوع بند (۴۴)، اطلاق عبارت «ترتیبات اجرایی احکام این ماده»

چون شامل امور مربوط به آیین‌نامه اجرایی نیز می‌گردد، مغایر اصل (۱۳۸) قانون اساسی شناخته شد. همچنین اطلاق تصویب مقررات از سوی هیئت وزیران، در تبصره (۵) این ماده چون شامل موارد تقنینی نیز می‌گردد، مغایر اصل (۸۵) قانون اساسی است.

بند ۴۵- متن زیر جایگزین ماده (۱۶۹ مکرر) قانون و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۱۶۹ مکرر- به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤذیان 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 غیر دولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیر دولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به‌نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی 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 قراردادها

ب- اطلاعات معاملاتی اشخاص:

- ۱- معاملات (خرید و فروش دارایی‌ها، کالاها و خدمات)
 - ۲- تجارت خارجی (واردات و صادرات کالاها و خدمات)
 - ۳- قراردادهای مربوط به انجام معاملات و فعالیت‌های تجاری
 - ۴- قراردادهای مربوط به انجام عملیات پیمانکاری و هرگونه خدمات
 - ۵- اطلاعات مربوط به خرید و فروش ارز و سکه طلا
 - ۶- اطلاعات انواع بیمه‌نامه‌های صادره و خسارت‌های پرداختی
 - ۷- بارنامه و صورت وضعیت حمل و نقل بار و مسافر
- پ- اطلاعات مالی، پولی و اعتباری و سرمایه‌ای اشخاص:
- ۱- جمع‌گردش سالانه (دوره مالی) نقل و انتقال سهام و سایر اوراق بهادار
 - ۲- جمع‌گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حساب‌های بانکی

۳- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع سپرده‌ها و سود آنها
 ۴- تسهیلات بانکی اعم از ارزی و ریالی در قالب کلیه عقود و همچنین کلیه تعهدات
 اعم از گشایش اعتبار اسنادی و تنزیل اعتبار اسنادی، ضمانت‌ها و نظایر آن
 ت- اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین نقل و انتقال آنها
 ث- سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصاد و دارایی و
 تصویب هیئت وزیران به موارد مزبور اضافه خواهد شد.

تبصره ۱- کلیه اشخاص و مراجعی که به نحوی در جریان عملیات مربوط به مالکیت،
 نگهداری، انتقالات، خدمات بیمه‌ای و معاملات دارایی‌های مذکور می‌باشند، موظفند به
 ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مقرر می‌دارد، اطلاعات مربوط را به آن سازمان
 ارائه دهند. متخلف از مفاد حکم این تبصره، علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در
 پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل یک‌دوم تا دو برابر مالیات
 پرداخت‌شده خواهد بود.

تبصره ۲- ...

تبصره ۴- دستگاه‌های اجرایی مجازند با تصویب هیئت وزیران و حفظ طبقه‌بندی مربوط،
 از اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات موضوع این ماده استفاده کنند.

تبصره ۵- ترتیبات اجرای احکام این ماده و نحوه دسترسی برخط، تعیین حد آستانه
 (تعیین حداقل رقم اطلاعات)، دریافت و ارسال اطلاعات و مهلت آن با حفظ محرمانه
 بودن آن از اشخاص مذکور به موجب دستورالعملی است که ظرف مدت شش ماه از
 تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و مشارکت بانک مرکزی
 جمهوری اسلامی ایران تهیه می‌شود و به تصویب وزیران امور اقتصاد و دارایی و
 دادگستری می‌رسد.

تبصره ۶- ...

دیدگاه مغایرت

الف) بر اساس ماده (۱۶۹ مکرر) اصلاحی، کلیه نهادها، مؤسسات، بانک‌ها و اشخاص
 حقیقی و حقوقی که به نحوی اطلاعات اقتصادی در اختیار دارند، موظفند اطلاعات لازم را به
 سازمان امور مالیاتی به شرح بندهای فوق‌الذکر در این ماده ارائه کنند. بندهای مزبور به تفکیک،
 نوع و شاخص‌های اطلاعاتی مورد نظر را ذکر کرده‌اند، لیکن بند (ث) به صورت کلی، «سایر
 اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی»، که در بندهای قبلی نیامده است را به موجب پیشنهاد وزارت امور
 اقتصاد و دارایی و تصویب هیئت وزیران دانسته است. تهیهی «سایر اطلاعات فعالیت‌های

اقتصادی» مستلزم تعیین نوع فعالیت، تعریف شاخص‌ها و محدوده‌ی اطلاعات اقتصادی و ... است. اینکه قانون‌گذار در بندهای قبلی، اطلاعات لازم اقتصادی را بیان [= تقنین] کرده است و در بند (ث) سایر اطلاعات مشابهی همین بندها را بر عهده‌ی هیئت وزیران قرار داده است، به طور ضمنی مؤید این موضوع است که موضوع بند (ث) همانند بندهای قبلی، تقنینی و از جنس قانون‌گذاری است. لذا تهیه‌ی شاخص‌های اطلاعاتی و همچنین تکلیف سایر نهادها به ارائه‌ی اطلاعات نیازمند تقنین است و به همین دلیل واگذاری تهیه و تصویب آنها به هیئت وزیران مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی است که بر صلاحیت مجلس در امر قانون‌گذاری و عدم امکان واگذاری این صلاحیت به غیر تأکید کرده است.

ب) ضمانت اجرای مقرر در ذیل تبصره (۱) این ماده‌ی اصلاحی، یعنی مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و همچنین پرداخت جریمه‌ای معادل یک‌دوم تا دو برابر مالیات پرداخت‌شده، با رفتار ارتكابی انجام‌شده توسط مرتکب تناسب ندارد؛ زیرا اعمال چنین مجازات سنگینی به خصوص در مواردی که مبلغ مالیات زیاد است، برای کسی که خود مؤدّی مالیاتی نبوده و صرفاً اطلاعاتی از فعالیت اقتصادی را ارائه نکرده است، مغایر با عدالت و موجد ظلم و اجحاف به افراد است. لذا این‌گونه تعیین مجازات به علت عدم رعایت اصل تناسب میان رفتار و ضمانت اجرای آن، مغایر با موازین شرع است. در این خصوص، می‌توان برای این افراد جریمه‌ای در نظر گرفت، نه اینکه آنان را مجبور به پرداخت کل مالیات مذکور کرد.

ج) مجازات مقرر در تبصره (۶) در خصوص اشخاص و مراجعی که اطلاعات لازم اقتصادی را به سازمان امور مالیاتی ارائه نکرده‌اند، اطلاق داشته و شامل اشخاصی نیز می‌شود که به علت عذر و یا مانعی موجه نتوانسته‌اند اطلاعات اقتصادی را ارائه کنند. از آنجا که این موضوع تکلیف ما لایطاق برای اشخاص معذور است، اطلاق تبصره‌ی مزبور که این افراد را نیز شامل می‌شود مغایر با موازین شرع است.

د) بر اساس تبصره (۴)، دستگاه‌های اجرایی با تصویب هیئت وزیران می‌توانند از اطلاعات پایگاه اطلاعات موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) استفاده کنند. اطلاق این حکم از آن جهت که شامل مواردی نیز می‌شود که دستگاه‌های مزبور از حیث حدود وظایف و اختیارات قانونی خود، نیازمند این اطلاعات نیستند، مغایر با موازین شرع است؛ زیرا دسترسی کلی، بدون ضابطه و غیر لازم این دستگاه‌ها به این اطلاعات، در واقع تجسس غیر لازم در امور خصوصی مردم محسوب شده و موجبات سوءاستفاده را فراهم می‌سازد. لذا اطلاق این تبصره که اطلاعات غیر لازم برای هر دستگاه را نیز در بر می‌گیرد، مغایر با موازین شرع است.

ه) تبصره (۵) ماده (۱۶۹ مکرر) اصلاحی مقرر کرده است که ترتیبات اجرایی احکام این ماده

و نحوه‌ی دسترسی برخط، تعیین حد آستانه (تعیین حداقل رقم اطلاعات)، دریافت و ارسال اطلاعات و مهلت آن با حفظ محرمانه بودن آن از اشخاص مذکور به موجب دستورالعملی است که به تصویب وزیران اقتصاد و دارایی و دادگستری می‌رسد. این در حالی است که امور مزبور، ماهیت آیین‌نامه‌ی اجرایی داشته و نمی‌توان آنها را به موجب «دستورالعمل» تهیه و تصویب کرد. بر این اساس، تبصره‌ی مزبور مغایر با اصل (۱۳۸) قانون اساسی است که به صلاحیت هیئت وزیران یا هر یک از وزرا در تصویب آیین‌نامه‌ی اجرایی قوانین اشاره کرده است.

و) حکم مقرر در تبصره (۵) ماده (۱۶۹) مکرر، که به وزیر دادگستری اجازه داده است دستورالعمل ترتیبات اجرایی و نحوه‌ی دسترسی برخط، تعیین حد آستانه، دریافت و ارسال اطلاعات را تصویب کند، مغایر با اصل (۱۶۰) قانون اساسی است. همان‌طور که شورای نگهبان در یکی از نظرات خود در خصوص مفاد اصل (۱۶۰) ابراز داشته است،^۱ وزیر دادگستری مسئولیت کلیه‌ی مسائل مربوط به روابط قوه‌ی قضائیه با قوه‌ی مجریه و قوه‌ی مقننه را بر عهده دارد که این وظیفه‌ی مقرر، ظهور در انحصار دارد و بنابراین، نمی‌توان به موجب قانون، اختیارات دیگری مانند تهیه و تصویب دستورالعمل و آیین‌نامه، خارج از وظایف مزبور به او اعطا کرد. بنابراین، موضوع تبصره‌ی مزبور، از آنجا که صلاحیت تصویب دستورالعمل در امور مزبور به جز امور مذکور در اصل (۱۶۰) قانون اساسی را به وزیر دادگستری اعطا کرده است، مغایر با اصل (۱۶۰) قانون اساسی و نظریه‌ی تفسیری شورای نگهبان در این خصوص است.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) منظور از تهیه و تصویب «سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی» توسط هیئت وزیران در بند (ث) ماده (۱۶۹) مکرر، مشخص کردن اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی است که به علت تغییرات سریع شرایط اقتصادی قابل احصاء نیستند؛ از جمله میزان درآمد، سود فعالیت اقتصادی، نوع شغل و ... که این موارد از سنخ امور اجرایی و در راستای تنظیم امور سازمانی محسوب می‌شوند و مطابق با اصل (۱۳۸) قانون اساسی، هیئت وزیران صلاحیت تنظیم و تهیه‌ی آن را به موجب آیین‌نامه دارد. بنابراین، تهیه‌ی «سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی» در بند (ث)،

۱. نظر شماره ۳۰۳۹ مورخ ۱۳۷۱/۲/۳ شورای نگهبان در خصوص طرح اداره سازمان ثبت اسناد و املاک کشور زیر نظر وزیر دادگستری، مصوب ۱۳۷۱/۱/۳۰ مجلس شورای اسلامی: «با توجه به اینکه اصل یکصد و شصتم قانون اساسی وظایف و حدود اختیار وزیر دادگستری را تعیین نموده است و این امر ظهور در انحصار دارد، نمی‌توان به موجب قانون عادی، اختیار دیگری به او اعطا نمود. بنابراین طرح فوق [= طرح اداره سازمان ثبت اسناد و املاک کشور زیر نظر وزیر دادگستری مصوب ۱۳۷۱/۱/۳۰ مجلس شورای اسلامی] مغایر اصل (۱۶۰) قانون اساسی شناخته شد.»

قانون‌گذاری و ضابطه‌گذاری نیست که تفویض آن به هیئت وزیران مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی دانسته شود.

ب) مجازات مقرر در تبصره (۱) ماده (۱۶۹ مکرر) برای اشخاص و مراجعی که اطلاعات لازم اقتصادی را در موارد نقل مالکیت ارائه نکرده‌اند، متناسب با رفتار ارتكابی آنان است؛ زیرا چنین اشخاص و مراجعی با عدم همکاری خود با سازمان امور مالیاتی کشور باعث می‌شوند تا بخش عمده‌ای از مالیات‌ها که درآمد مهمی برای دولت محسوب می‌شوند به حساب دولت واریز نشود و افرادی بتوانند از قبل این‌گونه رفتارها، سودهای کلان و غیر مشروعی را کسب کنند. بنابراین، در نظر گرفتن مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و همچنین جریمه‌ای معادل یک‌دوم یا دو برابر مالیات پرداخت‌شده، با رفتار ارتكابی چنین اشخاصی تناسب دارد و ظالمانه نیست و لذا نمی‌توان این ماده را از این حیث، مغایر با موازین شرع دانست.

ج) مجازات مندرج در تبصره (۶) نسبت به اشخاص و مراجعی که اطلاعات مورد نیاز را به سازمان امور مالیاتی ارائه نکرده‌اند، اطلاق نداشته و منصرف به اشخاص و مراجعی است که در ارائه‌ی اطلاعات مرتکب عمد و یا تقصیر شده‌اند. به بیان دیگر این تبصره شامل اشخاصی نمی‌شود که با عذر موجه نتوانسته‌اند اطلاعات اقتصادی را به سازمان امور مالیاتی ارائه کنند؛ زیرا مطابق با عموماًت و اصول حقوق جزا، اعمال مجازات‌ها شامل اشخاصی که به نحوی در فعل یا ترک فعل مجرمانه معذور بوده‌اند، از جمله در شرایط اضطرار، اجبار و اکراه، نمی‌شود. لذا تبصره‌ی مزبور از این جهت، مغایرتی با موازین شرع ندارد.

د) حکم مقرر در تبصره (۴) از جهت استفاده‌ی دستگاه‌های اجرایی از اطلاعات پایگاه اطلاعاتی موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) اطلاق ندارد و منصرف به بهره‌برداری اطلاعات هر دستگاه متناسب با شرح وظایف قانونی آن دستگاه است. لذا تبصره‌ی مزبور را نمی‌توان از حیث ایجاد زمینه برای تجسس غیر لازم در زندگی خصوصی مردم و سوء استفاده از آن، مغایر با موازین شرعی دانست.

ه) حکم تبصره‌ی (۶) مبنی بر اعطای صلاحیت به وزیر دادگستری جهت تصویب دستورالعمل [آیین‌نامه] ترتیبات اجرایی ماده (۱۶۹ مکرر)، مغایر با وظایف وزیر مذکور در اصل (۱۶۰) قانون اساسی و نظریه‌ی تفسیری شورای نگهبان در خصوص این اصل نیست؛ زیرا برخی از ترتیبات اجرایی این ماده از جمله رعایت اصول حاکم بر ارائه‌ی اطلاعات، حفظ محرمانگی، شکایاتی که ممکن است از ترتیبات اجرایی این ماده شود و ... جنبه‌ی قضایی داشته و در حوزه‌ی وظایف و نظارت وزیر دادگستری است. بر اساس اصل مزبور و نظریه‌ی تفسیری شورای نگهبان در خصوص این اصل، وزیر دادگستری مسئول روابط قوه‌ی قضائیه با سایر قواست و باید در

چهارچوب همین وظایف نیز اقدام به وضع و تصویب آیین‌نامه کند.

نظر شورای نگهبان

در تبصره (۴) ماده (۱۶۹ مکرر) موضوع بند (۴۵)، نظر به اینکه اطلاق آن شامل مواردی که دستگاه‌ها قانوناً نیاز به اطلاعات مذکور ندارند نیز می‌شود، اشکال دارد. همچنین در تبصره (۵) این ماده، اطلاق ترتیبات اجرایی، چون شامل موارد آیین‌نامه‌ای هم می‌شود، مغایر اصل (۱۳۸) قانون اساسی است.

بند ۴۸- متن زیر جایگزین ماده (۱۸۱) قانون و تبصره آن می‌شود:

ماده ۱۸۱- به منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مؤدیان اعم از دستی و مکانیزه با هدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، واحدی تحت عنوان بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. واحد مذکور حسب ارجاع رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا اشخاص مجاز از طرف وی، نسبت به اعزام هیئت‌های بازرسی که با عضویت نماینده دادستان یا دادگستری تشکیل می‌شود، به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مؤدی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات اعم از دستی و مکانیزه اقدام می‌کند و کلیه دفاتر، اسناد و مدارک، اطلاعات و سوابق مالی نزد مؤدیان را مورد بازرسی قرار می‌دهد و یا در صورت لزوم با ارائه رسید آنها را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط انتقال می‌دهد.

اداره امور مالیاتی ذی‌ربط مکلف است دفاتر، اسناد و مدارک منتقل شده را حداکثر ظرف مدت دو هفته به مؤدی عودت نماید.

تبصره ۱- ...

دیدگاه مغایرت

الف) عدم ذکر معادل کلمه‌ی «مکانیزه» در متن این مصوبه که از اسناد رسمی کشور محسوب می‌شود، مغایر با اصل (۱۵) قانون اساسی است. مطابق با این اصل، متون و اسناد رسمی کشور باید به خط و زبان فارسی باشد.

ب) بازرسی از اماکن اقتصادی و محل فعالیت مؤدیان مالیاتی یک امر اجرایی و مرتبط با قوه‌ی مجریه است. بنابراین حضور دادستان و یا نماینده‌ی وی که از اجزای قوه‌ی قضائیه هستند در هیئت بازرسی مذکور در ماده (۱۸۱) اصلاحی، مغایر با اصل (۶۰) قانون اساسی است. مطابق با این اصل، اعمال قوه‌ی مجریه از طریق رئیس‌جمهور و وزرا است.

ج) بر اساس وظایف هیئت بازرسی موضوع این ماده‌ی اصلاحی، اعزام هیئت بازرسی در بسیاری از موارد مستلزم ورود به محل اقامتگاه قانونی و بازرسی محل فعالیت مؤذیان مالیاتی است که گاهی محل نگهداری اسناد این مؤذیان، محل سکونت آنان است. از آنجا که ورود به حریم خصوصی افراد از جمله بررسی و تجسس از اماکن و منازل اشخاص، یک امر قضایی است، در هر مورد نیازمند حکم و دستور مقام قضایی است. از سوی دیگر، عضویت نماینده‌ی دادستان یا دادگستری در این هیئت نمی‌تواند به منزله‌ی صدور حکم قضایی توسط این نماینده باشد؛ زیرا ممکن است نماینده‌ی دادستان، سِمَت قضایی نداشته باشد. بر این اساس، لازم است در این ماده به این امر تصریح شود که در صورت لزوم بررسی و تجسس از منازل و اماکن خصوصی اشخاص، این امر در هر مورد نیازمند دستور قضایی است و آلا این ماده مغایر اصول مربوط به صلاحیت‌های قضایی قوه‌ی قضائیه یعنی اصول (۱۵۶) و (۱۵۹) قانون اساسی و نیز ماده (۲۵) قانون اساسی مبنی بر حرمت بازرسی و تجسس در حریم خصوصی اشخاص است.

دیدگاه عدم مغایرت

تشکیل واحد بازرسی مالیات و اعزام هیئت بازرسی جهت بررسی و بازرسی از اقامتگاه قانونی، محل فعالیت و محل نگهداری دفاتر مالیاتی مؤذیان، امری اجرایی است و قضایی محسوب نمی‌شود. با این حال قانون‌گذار حضور یک نفر نماینده‌ی دادستان و یا دادگستری را جهت اقدامات احتمالی که نیازمند اذن دادستان و یا دادگستری است، به عنوان یکی از اعضای هیئت بازرسی پیش‌بینی کرده است. بنابراین موضوع فعالیت واحد بازرسی و هیئت‌های بازرسی در ماده (۱۸۱) اصلاحی، قضایی نبوده و لذا نمی‌توان آن را از حیث مغایرت با صلاحیت‌های قضایی قوه‌ی قضائیه، مغایر با اصول (۱۵۶) و (۱۵۹) قانون اساسی دانست.

نظر شورای نگهبان

- ماده (۱۸۱) موضوع بند (۴۸)، نظر به اینکه بازرسی مذکور در این ماده، امری اجرایی است، در صورتی که مداخله قاضی قانوناً لازم باشد، باید مورد به مورد این اجازه کسب گردد و آلا مغایر اصول (۶۰)، (۲۵)، (۱۵۶) و (۱۵۹) قانون اساسی است.

- تذکر: در ماده (۱۸۱) موضوع بند (۴۸)، چنانچه معادل فارسی واژه «مکانیزه» وجود دارد، ذکر گردد.

بند ۴۹- متون زیر به عنوان تبصره (۳) و (۴) به ماده (۱۸۶) قانون الحاق می‌شود:

تبصره ۳- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است اسامی مدیران مؤسسات و

شرکت‌هایی که بدهی مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده دارند و همچنین اسامی هر یک از مدیران عامل و اعضای هیئت مدیره مؤسسات و شرکت‌ها که به علت صدور اسناد (صورت حساب) مبتنی بر انجام معاملات غیر واقعی در نظام اقتصادی از جمله امور مالی و مالیاتی کشور محکومیت قطعی یافته‌اند را به همراه مشخصات آنان به اداره ثبت شرکت‌ها اعلام کند. اداره مذکور موظف است ثبت شرکت یا مؤسسه به نام این اشخاص و همچنین ثبت عضویت آنها در هیئت مدیره آن شرکت و سایر شرکت‌ها و مؤسسات را برای بدهکاران مالیاتی منوط به تعیین تکلیف و اخذ مفاصاحساب مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور کند.

در تخلف صدور اسناد (صورت حساب) مبتنی بر انجام معاملات غیر واقعی مندرج در این ماده نیز اداره ثبت شرکت‌ها موظف است با کسب نظر مراجع قضایی از انجام ثبت شرکت یا مؤسسه به نام اشخاص یادشده و همچنین ثبت عضویت آنها در هیئت مدیره آن شرکت و سایر شرکت‌ها و مؤسسات تا سه سال خودداری کند.

تبصره ۴- ...

دیدگاه ابهام

عبارت «با کسب نظر مراجع قضایی» ذیل تبصره (۳) الحاقی به ماده (۱۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم از این جهت که مشخص نیست ماهیت کسب نظر اداره‌ی ثبت از مراجع قضایی چیست و کدام مرجع قضایی مدنظر است، واجد ابهام است. توضیح آنکه مشخص نیست منظور این قسمت از ماده، استعمال اداری و اجرایی در خصوص اعلام نظر نسبت به تخلف بودن و یا نبودن عملکرد شرکت در خصوص صدور اسناد مبتنی بر معاملات غیر واقعی است و یا استعمال نسبت به «محکومیت قطعی» شرکت و یا مدیران در زمینه‌ی تخلف در خصوص صدور اسناد مبتنی بر معاملات غیر واقعی؟ در صورتی که منظور از کسب نظر از مراجع قضایی، استعمال اداری و اجرایی باشد، تبصره‌ی مزبور از این جهت که امور اجرایی و اداری را بر عهده‌ی قوه‌ی قضائیه قرار داده است، مغایر با اصل (۵۷) قانون اساسی است که قوای سه‌گانه را مستقل از یکدیگر دانسته است؛ زیرا چنین واحدی در قوه‌ی قضائیه برای چنین اموری پیش‌بینی نشده است و وظیفه‌ی قوه‌ی قضائیه رسیدگی به شکایات و رفع تظلمات است. به بیان دیگر، در این موارد کسب نظر و استعمال از مراجع قضایی نسبت به جرم یا عدم جرم بودن رفتار مدیر و یا شرکت، قابل پذیرش نیست و باید موضوع جهت رسیدگی و محاکمه به قوه‌ی قضائیه ارجاع داده شود. بنابراین، باید منظور از عبارت «با کسب نظر از مراجع قضایی» مشخص شود تا بتوان نسبت به مغایرت یا عدم مغایرت تبصره‌ی مزبور با قانون اساسی اظهار نظر کرد.

نظر شورای نگهبان

در فراز اخیر تبصره (۳) ماده (۱۸۶) موضوع بند (۴۹)، عبارت «با کسب نظر مراجع قضایی» ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام، اظهار نظر خواهد شد.

بند ۵۰- متون زیر به عنوان تبصره (۳) و (۴) به ماده (۱۸۷) قانون الحاق می‌شود:
تبصره ۳- دفاتر اسناد رسمی در هر مورد که نسبت به تنظیم اسناد وکالتی (بلاعزل) نسبت به اموال منقول و غیر منقول و حقوق مالی اقدام می‌نمایند، موظفند یک نسخه از اسناد تنظیمی را حداکثر ظرف مدت یک ماه به سازمان امور مالیاتی ارسال کنند. مستنکف از حکم این تبصره، علاوه بر جریمه و مجازات مقرر در این قانون، مسئول جبران زیان و خسارت وارده به دولت است.
تبصره ۴- ...

دیدگاه ابهام

یکی از اصول حاکم بر جرائم و مجازات‌ها، اصل قانونی بودن جرم و مجازات است. به موجب اصل قانونی بودن مجازات، باید نوع و میزان مجازات برای رفتارهای مجرمانه‌ی پیش‌بینی شده در قانون تعیین شود. قانون اساسی نیز در اصل (۳۶) به این موضوع تصریح کرده است. تبصره (۳) الحاقی به ماده (۱۸۷) قانون مالیات‌های مستقیم، مجازات دفاتر اسناد رسمی که نسبت به ارسال اسناد وکالتی تنظیمی نسبت به اموال منقول و غیر منقول افراد به سازمان امور مالیاتی کشور خودداری می‌کنند را «جریمه و مجازات مقرر در این قانون» تعیین کرده است؛ لیکن در این قانون، جریمه‌ها و مجازات‌های مختلفی در نظر گرفته شده است که معلوم نیست این تبصره، کدام یک از مجازات‌های مذکور را مد نظر دارد. بر این اساس، این تبصره از حیث عدم تعیین مجازات مشخص، دارای ابهام است و در صورت عدم تعیین آن، مغایر با اصل (۳۶) قانون اساسی خواهد بود که مقرر می‌دارد حکم به مجازات باید از طریق قانون باشد.

نظر شورای نگهبان

در تبصره (۳) ماده (۱۸۷) موضوع بند (۵۰)، از این جهت که روشن نیست منظور چه مجازاتی است، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام، اظهار نظر خواهد شد.

بند ۵۳- متن زیر جایگزین ماده (۱۹۸) قانون می‌شود:

ماده ۱۹۸- در شرکت‌های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکت‌ها مدیران اشخاص حقوقی غیر دولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می‌باشند و در دوران مدیریت آنها قطعی شده باشد، با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.

دیدگاه مغایرت

اطلاق حکم مقرر در ماده (۱۹۸) اصلاحی، در خصوص مسئولیت تضامنی مدیران نسبت به پرداخت مالیات، در مواردی که مدیر اشخاص حقوقی مذکور، مرتکب تقصیری نشده باشد، مغایر با موازین شرعی است؛ زیرا مثلاً ممکن است تکلیف به کسر یا وصول یا ایصال مالیات در دوران مدیریت فردی قطعی شده باشد و وی بلافاصله بعد از این قطعیت از سیمت خود برکنار شود. در این حالت، این فرد فرصتی برای انجام این تکلیف ندارد. این در حالی است که طبق این ماده اصلاحی، به صرف قطعیت این تکلیف در دوران مدیریت یک مدیر شخص حقوقی، وی در قبال مالیات‌های مذکور مسئولیت تضامنی خواهد داشت. بر این اساس، اطلاق ماده‌ی مزبور که شامل حالت اخیر، یعنی حالتی که فرد نسبت به انجام این تکلیف قانونی، توانایی لازم ندارد نیز می‌شود، مغایر با موازین شرعی است.

دیدگاه عدم مغایرت

حکم مسئولیت تضامنی مدیران اشخاص حقوقی نسبت به پرداخت مالیات شخص حقوقی در ماده (۱۹۸) اصلاحی، مطلق نبوده و مقید به دو شاخص است: نخست اینکه مدیر شخص حقوقی نسبت به مالیات‌های مذکور، مکلف به پرداخت باشد و دوم اینکه مالیات‌های مزبور در مدت زمان مدیریت آن مدیر، قطعی شده باشد. بنابراین، خودداری مدیر نسبت به پرداخت مالیات با وجود احراز این دو معیار یعنی «تکلیف به پرداخت» و «قطعیت مالیات مزبور» به معنای تقصیر مدیر بوده و به عبارت دیگر، مسئولیت تضامنی او در قبال پرداخت مالیات‌های قانونی، مقید به تقصیر است. بر این اساس، حکم ماده‌ی مزبور از این جهت، مغایرتی با موازین شرع ندارد. به بیان دیگر، حکم مذکور در این ماده منصرف به موارد تقصیر مدیر است و اگر عذری موجه برای او وجود داشته باشد، وی مشمول حکم این ماده‌ی اصلاحی نخواهد بود.

نظر شورای نگهبان

ماده (۱۹۸) اصلاحی، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

بند ۵۴- متن زیر جایگزین ماده (۱۹۹) قانون و تبصره‌های آن می‌شود:
 ماده ۱۹۹- هر شخص حقیقی و حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤذیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر، علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود.
 چنانچه مالیات توسط دریافت‌کننده وجوه پرداخت شود، در این صورت جریمه دو و نیم درصد (۲/۵٪) موضوع این ماده تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مؤدی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

دیدگاه مغایرت

اطلاق حکم مقرر در این ماده در خصوص مسئولیت تضامنی و مشمول جریمه بودن افراد مذکور، در مواردی که فرد مکلف به کسر و یا ایصال مالیات، در عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر و یا تأخیر در پرداخت آن، تقصیری نداشته و عذر موجّه و شرعی داشته باشد، مغایر با موازین شرع است؛ زیرا در این حالت، این فرد توانایی انجام این تکلیف را نداشته و لذا نمی‌توان او را مسئول دانست و به تبع آن، وی را جریمه کرد.

دیدگاه عدم مغایرت

حکم مقرر در این ماده نسبت به مسئولیت تضامنی فرد مکلف به کسر و ایصال مالیات و جریمه‌ی وی، مطلق نبوده و به صراحت ماده‌ی مزبور در مواردی که وی مرتکب «تخلف» از «انجام وظایف مقرر» شده باشد، این مسئولیت وجود خواهد داشت. به عبارت دیگر، حکم ماده‌ی مزبور منصرف به حالت تخلف و تقصیر مرتکب است و بنابراین، شامل حالت فقدان تقصیر مرتکب نمی‌شود تا با موازین شرعی در تغایر باشد.

نظر شورای نگهبان

ماده (۱۹۹) اصلاحی، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

بند ۵۶- در ماده (۲۰۲) این قانون،^۱ عبارت «برای اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه

۱. ماده (۲۰۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۲۰۲- وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی
 ←

بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط از بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت‌شده و یا مبلغ پنج میلیارد (۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از ده درصد (۱۰٪) سرمایه ثبت‌شده و یا دو میلیارد (۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال و سایر اشخاص حقیقی از یکصد میلیون (۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، جایگزین عبارت «ده میلیون ریال» می‌شود.

دیدگاه مغایرت

ماده (۲۰۲) قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص ممنوعیت خروج از کشور برخی بدهکاران مالیاتی است که طبق بند (۵۶) این مصوبه، مبلغ بدهکاری مالیاتی آن برای افراد مختلف دچار تغییراتی شده است. اگرچه اصل ممنوعیت خروج از کشور برای این افراد طبق قانون فعلی است، ولی با توجه به صلاحیت مقرر در اصل (۴) قانون اساسی برای فقهای شورای نگهبان در خصوص اعلام مغایرت شرعی قوانین در هر زمان و تفسیر شورای نگهبان از اصل (۴)^۱، اصل این ماده از حیث اطلاق آن که سفرهای واجب را نیز شامل می‌شود، مغایر با موازین شرع اعلام می‌شود. توضیح آنکه ممکن است برای فرد بدهکار، سفری واجب همچون سفر حج واجب یا معالجه‌ی ضروری پیش آید و فرد بدهکار نیز در آن زمان امکان تأدیه‌ی مالیات را نداشته باشد. در این حالت با توجه به وجوب سفر، نمی‌توان به دلیل بدهکاری مالیاتی او را از سفر بازداشت. بنابراین، اطلاق ماده (۲۰۲) قانون مالیات‌های مستقیم که مورد اخیر را نیز شامل می‌شود، مغایر با موازین شرعی است.

نظر شورای نگهبان

در ماده (۲۰۲) موضوع بند (۵۶)، ممنوع الخروج نمودن در مواردی که سفر واجب باشد و پرداخت مالیات میسر نباشد، خلاف موازین شرع شناخته شد.

→

قطعی آنها از ده میلیون ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیات‌هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن می‌باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است. مراجع ذی‌ربط با اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده می‌باشند.

۱. نظریه‌ی تفسیری شماره ۱۹۸۳ مورخ ۱۳۶۰/۲/۸ شورای نگهبان: «مستفاد از اصل چهارم قانون اساسی این است که به طور اطلاق کلیه قوانین و مقررات در تمام زمینه‌ها باید مطابق موازین اسلامی باشد و تشخیص این امر به‌عهده فقهای شورای نگهبان است؛ بنابراین قوانین و مقرراتی را که در مراجع قضایی اجرا می‌گردد و شورای عالی قضایی آنها را مخالف موازین اسلامی می‌داند، جهت بررسی و تشخیص مطابقت یا مخالفت با موازین اسلامی برای فقهاء شورای نگهبان ارسال دارید.»

بند ۵۷- تبصره ماده (۲۱۹) قانون حذف و سه تبصره به شرح زیر به آن الحاق می‌شود:
تبصره ۱- ...

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است به منظور تسهیل در انجام امور مالیاتی مؤدیان، قسمتی از فعالیت‌های خود به استثنای تشخیص و تعیین مأخذ مالیات، دادرسی مالیاتی و عملیات اجرایی وصول مالیات را به بخش غیر دولتی واگذار کند. نحوه واگذاری و انجام دادن تکالیف طبق دستورالعملی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۳- ...

دیدگاه مغایرت

تبصره (۲) الحاقی به ماده (۲۱۹) اصلاحی مقرر کرده است که «نحوه‌ی واگذاری و انجام تکالیف مذکور توسط بخش غیر دولتی» طبق دستورالعملی است که به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد. این در حالی است که امور مزبور، ماهیت آیین‌نامه‌ی اجرایی داشته و نمی‌توان آنها را به موجب «دستورالعمل» تهیه و تصویب کرد. بر این اساس، تبصره‌ی مزبور مغایر با اصل (۱۳۸) قانون اساسی است که به صلاحیت هیئت وزیران یا هر یک از وزرا در تصویب آیین‌نامه‌ی اجرایی قوانین اشاره کرده است.

نظر شورای نگهبان

در تبصره (۲) ماده (۲۱۹) موضوع بند (۵۷)، با توجه به اینکه واگذاری و انجام تکالیف، ماهیت آیین‌نامه‌ای دارد، انجام آن با دستورالعمل، مغایر اصل (۱۳۸) قانون اساسی است.

بند ۶۴- متون زیر به عنوان مواد (۲۷۴) تا (۲۸۴) الحاق می‌شود:

ماده ۲۷۴- ...

ماده ۲۷۷- مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی وصول‌نشده و ضرر و زیان وارده به دولت با تشخیص قاضی می‌باشند.

تبصره- مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی توسط سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده می‌شود.

ماده ۲۷۸- ...

ماده ۲۸۰- معادل یک درصد (۱٪) از کل درآمدهای حاصل از مالیات‌های مستقیم موضوع این قانون که به خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود، در قالب ردیف مشخصی در قوانین بودجه سالانه در اختیار وزارت کشور قرار می‌گیرد تا پس از مبادله موافقتنامه، به نسبت شاخص جمعیت به دهیاری‌ها و شهرداری‌های شهرهای زیر دویست و پنجاه هزار نفر جمعیت پرداخت شود.

مالیات سازمان‌ها و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها که به موجب قانون برای انجام وظایف ذاتی شهرداری در امور عمومی، شهری و خدماتی تشکیل و صد درصد (۱۰۰٪) سرمایه و دارایی آن متعلق به شهرداری است با نرخ صفر می‌باشد.

[ماده ۲۸۱- حذف شد.]

ماده ۲۸۲- تاریخ اجرای این قانون به استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است، از ابتدای سال ۱۳۹۴ می‌باشد؛ لیکن کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که سال مالی آنها از ۱۳۹۳/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود از لحاظ تسلیم اظهارنامه، ترتیب رسیدگی و نرخ مالیاتی، مشمول احکام این قانون می‌باشند.

ماده ۲۸۳- آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مواد (۷۷-۹۵-۹۷-۱۳۲-۱۴۹) و تبصره‌های ذیل ماده (۱۶۹) این قانون پس از دریافت نظر مشورتی رسمی از اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران، اتاق تعاون و اتاق اصناف ایران توسط وزارت اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

ماده ۲۸۴- ...

دیدگاه مغایرت

الف) ماده (۲۸۰) اصلاحی، از سوی نمایندگان مجلس شورای اسلامی به متن لایحه‌ی دولت اضافه شده است. بر اساس این ماده مقرر شده است که معادل یک درصد (۱٪) از کل درآمدهای حاصل از مالیات‌های مستقیم موضوع این قانون که رقم زیادی را شامل می‌شود به امری خاص اختصاص یابد. از آنجا که طبق اصل (۵۲)، ابتکار بودجه‌نویسی با دولت است و مجلس صرفاً در حدود سقف آن می‌تواند در آن اصلاحات انجام دهد، این ماده که صلاحیت و اختیار دولت در تهیه و تنظیم بودجه‌ی سالانه‌ی کل کشور را محدود کرده است، مغایر با اصل (۵۲) است؛ زیرا اصل (۵۲) قانون اساسی بیان می‌دارد که بودجه‌ی سالانه‌ی کل کشور توسط دولت تهیه می‌شود و سپس به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.

ب) حکم مقرر در ذیل ماده (۲۸۰) الحاقی مبنی بر معافیت صد درصدی سازمان‌ها و

مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها، موجب کاهش درآمدهای عمومی دولت از محل مالیات‌ها می‌شود. بر این اساس، از آنجا که از یک سو، ماده (۲۸۰) با پیشنهاد نمایندگان مجلس به متن این لایحه اضافه شده است و از سوی دیگر، محل جبران این تقلیل درآمد نیز در این مصوبه مشخص نشده است، این ماده مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی است. مطابق با این اصل، پیشنهاد‌های نمایندگان مجلس در خصوص لوایح دولت که منجر به کاهش درآمد عمومی دولت می‌شود، در صورتی قابل طرح در مجلس است که طریق جبران این تقلیل درآمد مشخص شده باشد.

ج) احکام و مصوبات مندرج در این مصوبه‌ی قانونی از زمان تصویب لازم‌الاجراء هستند و نمی‌توان تاریخ اجرای آن را به قبل از تصویب آن تسری داد و آن را عطف بما سبق کرد. به بیان دیگر، نمی‌توان برای رفتارهای پیش از تصویب یک قانون، حکمی جدید تعیین کرد؛ زیرا افراد، اقدامات خود را بر اساس مقررات موجود تنظیم کرده و انجام می‌دهند و نمی‌توان طبق قانون جدید برای رفتارهای سابق آنها، احکام جدیدی وضع کرد. بر این اساس، ماده (۲۸۲) الحاقی که تاریخ اجرای این قانون را از ابتدای سال ۱۳۹۴ و نیز برای برخی افراد از ابتدای سال ۱۳۹۳، تعیین کرده است، دارای ایراد است.

د) طبق ماده (۲۸۳) الحاقی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های برخی مواد این مصوبه، پس از دریافت نظر مشورتی رسمی از اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران، اتاق تعاون و اتاق اصناف ایران توسط وزارت اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. این در حالی است که در برخی از مواد مورد اشاره مثل مواد (۷۷) و (۹۵) این مصوبه، به این موضوع تصریح شده است که آیین‌نامه‌ی آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.^۱ لذا ماده (۲۸۳) از این حیث تکراری است. همچنین در برخی مواد دیگر آن یعنی مواد (۱۴۹) و (۱۶۹) نیز ترتیبات دیگری در نظر گرفته است که با ماده (۲۸۳) در تعارض خواهند بود؛ مثلاً در ماده (۱۴۹) اشاره شده است که مقررات مربوطه توسط سازمان امور مالیاتی تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد؛^۲ یا در تبصره (۲) ماده (۱۶۹)

۱. متن مواد (۷۷) و (۹۵) این مصوبه، در صفحات پیشین این مجموعه، آمده است؛ لذا از ذکر مجدد آن در اینجا خودداری شد.

۲. ماده (۱۴۹) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۵ مجلس شورای اسلامی (موضوع بند (۴۲) مصوبه): «بند ۴۲- متن زیر جایگزین ماده (۱۴۹) و تبصره آن می‌شود و مواد (۱۵۰)، (۱۵۱) و تبصره‌های آن حذف می‌شود:

ماده ۱۴۹- آن قسمت از دارایی‌هایی است که بر اثر به‌کارگیری یا گذشت زمان یا سایر عوامل و بدون توجه به تغییر قیمت‌ها ارزش آن تقلیل می‌یابد و همچنین هزینه‌های تأسیس، قابل استهلاک بوده و هزینه استهلاک آنها جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود. مقررات مربوط به استهلاک‌های دارایی‌های استهلاک‌پذیر شامل جداول استهلاک‌ها و چگونگی اجرای آن با رعایت استانداردهای حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۱- ...»

اشاره شده است که آیین‌نامه‌ی اجرایی آن توسط سازمان امور مالیاتی و با همکاری وزارت صنعت، معدن و تجارت و اتاق اصناف تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.^۱ بر این اساس، ماده (۲۸۳) از این حیث که در برخی موارد تکراری و در برخی موارد نیز در تعارض با برخی مواد این مصوبه است، دارای ایراد است و باید اصلاح شود. همچنین نسبت به ماده (۱۳۲)، اساساً اصلاحی صورت نپذیرفته است که لازم به تصویب آیین‌نامه برای آن باشد.

دیدگاه ابهام

ماده (۲۷۷) الحاقی، وظیفه‌ی قاضی را تشخیص مسئولیت مرتکبان جرائم مالیاتی در قبال پرداخت مالیات وصول‌نشده و ضرر و زیان وارده به دولت دانسته است و تبصره‌ی آن اشعار می‌دارد که «مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی» توسط سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده می‌شود. این تبصره از آنجا که بعد از موضوع تشخیص قاضی ذکر شده است واجد ابهام است؛ زیرا بر اساس آن، مشخص نیست که تشخیص سازمان امور مالیاتی در خصوص مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی به چه معناست؟ آیا بدین معناست که تشخیص این سازمان، قطعی است و نمی‌توان نسبت به آن به دادگاه شکایت کرد یا اینکه این تشخیص، صرفاً یک تشخیص کارشناسی است و حکم نهایی را در این خصوص دادگاه صادر می‌کند؟ با توجه به اینکه تعیین جریمه‌های متعلق قانونی، امری قضایی و بر عهده‌ی دادگاه است، چنانچه تشخیص قطعی و نهایی آن طبق تبصره‌ی مزبور به سازمان امور مالیاتی محول شده باشد، این تبصره مغایر با اصل (۱۵۹) قانون اساسی است که مقرر می‌دارد مرجع رسمی تظلمات و شکایات دادگستری است. بر این اساس، این امر دارای ماهیت قضا، نمی‌تواند توسط مرجع غیر قضایی (در اینجا، سازمان امور مالیاتی) مورد رسیدگی قرار گیرد. شیوه‌ی قرارگیری تشخیص قاضی و سازمان امور مالیاتی در این ماده و تبصره‌ی آن بر این ابهام افزوده است؛ زیرا ابتدا در متن ماده به تشخیص قاضی اشاره شده است و سپس در تبصره، تشخیص سازمان امور مالیاتی مورد اشاره قرار گرفته است که موجد این ابهام است که تشخیص سازمان امور مالیاتی در این خصوص قطعی و نهایی است. برای رفع این ایراد، در این ماده ابتدا باید به تشخیص کارشناسی سازمان امور مالیاتی اشاره شود و سپس به این موضوع تصریح شود که رسیدگی و تشخیص نهایی و قطعی در این خصوص توسط قاضی محکمه صورت خواهد پذیرفت.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) ماده (۲۷۷) الحاقی که ناظر بر جرائم خاص مالیاتی است اشعار می‌دارد که قاضی دادگستری وظیفه‌ی تشخیص مجرم و احراز مجرمیت و همچنین جریمه‌های متعلق قانونی و

۱. متن ماده (۱۶۹) این مصوبه، در صفحات پیشین این مجموعه، آمده است؛ لذا از ذکر مجدد آن در اینجا خودداری شد.

ضرر و زیان وارده به دولت را عهده‌دار است. لذا در این ماده حکم به ثبوت مجازات و جریمه‌های قانونی بر عهده‌ی قاضی است. حال پس از صدور حکم به مجرمیت و پرداخت مالیات‌های وصول‌نشده و جریمه‌های قانونی، از آنجا که میزان مالیات‌های مزبور و جریمه‌های آن باید بر اساس مقررات مالیاتی کشور تعیین و محاسبه شود، تبصره‌ی ماده (۲۷۷) به انجام این وظیفه توسط سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان متولی رسمی محاسبه‌ی مالیات بر اساس نصاب‌های مندرج در قوانین مربوطه اشاره کرده است. حال چنانچه مرتکبین جرائم مالیاتی نسبت به این تشخیص اعتراض داشته باشند، می‌توانند در دادگاه صالح نسبت به این موضوع اعتراض کنند. شبیه این موضوع می‌توان به عملکرد پلیس راهور در صدور و تعیین جریمه‌های راهنمایی و رانندگی اشاره کرد. بنابراین تشخیص مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی در تبصره‌ی این ماده، پس از صدور حکم قضایی به معنای محاسبه‌ی مالیات و جریمه‌های مالیاتی است که در واقع، امری اجرایی و کارشناسی است. لذا تبصره‌ی مزبور امری قضایی را به سازمان امور مالیاتی کشور محول نکرده است تا آن را از حیث احاله‌ی یک امر دارای ماهیت قضا به مرجعی غیر قضایی، مغایر با اصل (۱۵۹) قانون اساسی بدانیم که مرجع رسمی تظلمات و شکایات را دادگستری معرفی کرده است.

ب) ماهیت اجرایی این لایحه که تعیین و اصلاح مالیات‌ها است در مجموع باعث افزایش درآمدهای دولت از محل دریافت مالیات‌های عمومی است. لذا این لایحه یک لایحه‌ی درآمدزا برای دولت است و موادی از آن (از جمله ماده (۲۸۰) الحاقی) که موجب کاهش درآمد عمومی دولت می‌شود با درآمدهای مازاد ناشی از اجرای این مصوبه جبران خواهد شد. بنابراین، اصولاً در چنین مصوباتی موضوع کاهش درآمد عمومی منتفی است و لذا این ماده را نمی‌توان از حیث تقلیل درآمدهای عمومی دولت مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی دانست.

نظر شورای نگهبان

تبصره ماده (۲۷۷) موضوع بند (۶۴)، متن ماده با توجه به تبصره، ایجاد ابهام نموده است. همچنین ماده (۲۸۰) مغایر اصل (۵۲) قانون اساسی شناخته شد. به علاوه در ماده (۲۸۲)، با توجه به اینکه این مصوبه در سال ۱۳۹۳، لازم‌الاجرا نگردیده است، تاریخ اجرای آن نیاز به اصلاح دارد. علاوه بر این، نظر به اینکه در تبصره (۵) ماده (۷۷) موضوع بند (۱۶)، ماده (۹۵) موضوع بند (۲۳)، ماده (۹۷) موضوع بند (۲۴)، ماده (۱۴۹) موضوع بند (۴۲) و تبصره‌های (۲)، (۳) و (۵) ماده (۱۶۹) موضوع بند (۴۴)، در خصوص مرجع تصویب آیین‌نامه تعیین تکلیف گردیده و پیش‌بینی مجدد آن در ماده (۲۸۳)، از این حیث که در برخی موارد موجب تکرار شده و بعضاً نیز با مراجع تعیین‌شده در این ماده تعارض دارد، لازم است به این نکته توجه و اصلاحات لازم معمول گردد.

به علاوه نسبت به ماده (۱۳۲) در این مصوبه، اساساً اصلاحی به عمل نیامده تا ترتیبات مذکور در آن تغییر یابد.

تاریخ مصوبه مجلس شورای اسلامی: ۱۳۹۴/۳/۱۷ (مرحله دوم)

تاریخ بررسی در شورای نگهبان: ۱۳۹۴/۴/۳

[بند (۴) الحاقی به ماده (۲) قانون، موضوع بند (۱) به شرح زیر اصلاح می‌شود:]

بند ۱- متن زیر به عنوان بند (۴) به ماده (۲) قانون الحاق و تبصره (۳) ماده مذکور حذف می‌شود.

۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی(ره) و مقام معظم رهبری مشمول حکم می‌باشند.

دیدگاه مغایرت

در صدر ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ بیان شده است که «اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند». بر این اساس، در صدر این ماده به حکم معافیت و در ذیل آن به مواردی به عنوان اشخاص مستثنی از این حکم اشاره شده است. با توجه به این موضوع، در بند (۴) اصلاحی نیز صرفاً باید به اشخاص مذکور اشاره شود و لذا از لحاظ نگارشی، ذکر عبارت «مشمول حکم می‌باشند» در ذیل این بند، اضافی است و باید حذف شود.

دیدگاه عدم مغایرت

عبارت قبلی این بند که با ابهام شورای نگهبان در مرحله‌ی پیشین مواجه شد، بیان کرده بود: «بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی که عهده‌دار وظایف حاکمیتی می‌باشند با تأیید مقام معظم رهبری». ابهام شورای نگهبان در خصوص مرجع عبارت «تأیید مقام معظم رهبری» در این بند بود؛ چه آنکه ممکن بود منظور از آن، «تعیین نهاد حاکمیتی» توسط مقام معظم رهبری باشد. از این جهت، با عنایت به اینکه واگذاری تعیین نهاد حاکمیتی به مقام معظم رهبری، با شئون رهبری در قانون اساسی در تضاد بود، شورای نگهبان این عبارت را واجد ابهام دانست. در حال حاضر، از

۱. ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۲- اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی

۲- دستگاه‌هایی که بودجه آنها وسیله دولت تأمین می‌شود.

۳- شهرداری‌ها. ...»

آنجا که مجلس با اصلاح این بند، در اصلاحیه‌ی خود بر این امر تصریح کرده است که منظور، بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی است که دارای مجوز معافیت مالیاتی از سوی رهبری هستند، ابهام این بند برطرف شده است و از این جهت، این بند با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

تذکر: در بند (۴) الحاقی به ماده (۲) قانون، موضوع بند یک ماده واحده، عبارت «مشمول حکم می‌باشند» از انتهای بند حذف گردد.

[فراز اخیر ماده (۳۴) موضوع بند (۶)، به شرح زیر اصلاح می‌شود:]

بند ۶- متن زیر جایگزین ماده (۳۴) قانون می‌شود و مواد (۳۵) تا (۳۷) و مواد (۴۰) تا (۴۳) و ماده (۱۲۴) قانون و تبصره‌های آن حذف می‌شود:

ماده ۳۴- اشخاص زیر مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی‌های متوفی را به وراثت یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی‌های مزبور انجام دهند.

۱- ...

۶- ...

کارکنان مقصر کلیه اشخاص حقوقی مذکور، در صورت عدم ارسال حکم یا عدم اخذ مفاسد مالیاتی، علاوه بر مجازات مربوط به تخلفات اداری و قانونی دستگاه مربوط به خود، مکلف به پرداخت جزای نقدی معادل دو برابر خسارت وارده به دولت با اقامه دعوی از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به موجب حکم مراجع قضایی ذی‌ربط خواهند بود. این حکم در مورد شرکا و معاونان متخلف مذکور نیز مجری است.

تبصره ۱- ...

[به انتهای تبصره (۲) ماده (۳۴) موضوع بند (۶)، عبارت «رقم مذکور در صورت درخواست وراثت یا نماینده آنها تا سقف پانصد میلیون (۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال قابل افزایش است» اضافه می‌شود.]

تبصره ۲- اشخاص مذکور می‌توانند در صورت درخواست وراثت یا وصی متوفی حداکثر مبلغی معادل یکصد میلیون (۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال وجه نقد از اموال نزد خود را برای انجام هزینه‌های کفن و دفن با دریافت رسیدهای لازم و قبل از ارائه مفاسد حساب مالیاتی در اختیار آنها قرار دهند و اسناد آن را حداکثر تا پانزده روز پس از پرداخت به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کنند. رقم مذکور در صورت درخواست وراثت یا نماینده آنها تا سقف پانصد میلیون (۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال قابل افزایش است.

دیدگاه مغایرت

الف) شورای نگهبان در بررسی مصوبه‌ی پیشین، در خصوص تبصره (۲) این ماده، حبس اموال متوفی به بیش از میزان مسلم و یا احتیاطی مالیات بر ارث نزد اشخاص مذکور در بندهای این ماده را از جهت اجحاف در حق وراثت، مغایر با موازین شرع تشخیص داد. از آنجا که مجلس در مصوبه‌ی اصلاحی، هیچ‌گونه تغییر و اصلاحی برای این ایراد و این قسمت از تبصره (۲) اعمال نکرده است، کماکان ایراد سابق شورای نگهبان در خصوص این تبصره باقی است.

ب) مجلس در مصوبه‌ی اصلاحی، سقف هزینه‌ی کفن و دفن را به میزان پنجاه میلیون (۵۰.۰۰۰.۰۰۰) تومان افزایش داده است. با این حال ممکن است در برخی موارد، شئون فرهنگی و اجتماعی متوفی و گاهی نیز وصیت وی ایجاب کند که هزینه‌ای بیش از مبلغ مزبور که ممکن است به نسبت ماترک وی نیز بسیار ناچیز باشد، صرف مراسم کفن و دفن وی شود. به عنوان مثال ممکن است کسی وصیت کند که در یک مکان زیارتی دفن شود که هزینه‌ی دفن وی بیشتر از پنجاه میلیون تومان باشد. بر این اساس در این خصوص باید قید شود که نسبت به بدهی‌های احتمالی مالیاتی، به اندازه‌ی احتیاط توقیف صورت پذیرد و نسبت به مابقی ترکه، ورثه حق تصرف در ترکه را داشته باشند. البته اگر ایراد شورای نگهبان در خصوص مغایرت حبس اموال متوفی به بیش از میزان مسلم و یا احتیاطی مالیات بر ارث توسط مجلس برطرف شود، این ایراد نیز برطرف خواهد بود؛ زیرا ورثه نسبت به بیش از میزان مسلم و یا احتیاطی، حق تصرف در ترکه را خواهند داشت.

ج) اگرچه مجلس سقف هزینه‌ی کفن و دفن را در این مصوبه‌ی اصلاحی به میزان پنجاه میلیون (۵۰.۰۰۰.۰۰۰) تومان افزایش داده است ولی با توجه به نوسانات قیمت‌ها و کاهش ارزش پول، ممکن است این مبلغ برای کفن و دفن میت کفایت نکند. لذا این ماده از این جهت که ممکن است موجب ایجاد خلل در کفن و دفن میت شود، مغایر با موازین شرعی است و لازم است قید شود که این مبلغ با توجه به تورم افزایش می‌یابد.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) مجلس در مصوبه‌ی اصلاحی خود، با اضافه کردن عبارت «با اقامه دعوی از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به موجب حکم مراجع قضایی ذی‌ربط» به قسمت اخیر ماده (۳۴) و تصریح به شرط «حکم مراجع قضایی» در خصوص پرداخت جزای نقدی، ابهام پیشین شورای نگهبان را پیرامون اینکه پرداخت جزای نقدی منوط به حکم قضایی است یا رأساً توسط سازمان امور مالیاتی صورت می‌پذیرد، برطرف کرده است. برداشت اخیر موجب مغایرت این ماده با اصل (۳۶) قانون اساسی از حیث لزوم محکومیت افراد بر اساس حکم قاضی صالح در محکمه‌ی صلاحیت‌دار بود که با این اصلاح، شائبه‌ی این مغایرت برطرف شده است.

ب) شورای نگهبان از این جهت تبصره (۲) مصوبه‌ی پیشین را مغایر با موازین شرعی دانست که تعیین مبلغ ده میلیون (۱۰.۰۰۰.۰۰۰) تومان از ماترک متوفی برای هزینه‌های کفن و دفن در مواردی که هزینه‌های کفن و دفن، به طور متعارف بیش از این مقدار باشد را کافی نمی‌دانست. مجلس نیز در انتهای تبصره (۲) اصلاحی، مبلغ مزبور را تا پنجاه (۵۰.۰۰۰.۰۰۰) تومان افزایش داده است. لذا با این اصلاح، ایراد پیشین شورای نگهبان از جهت عدم کفایت مبلغ ده میلیون تومان برای هزینه‌های تشییع و تدفین برطرف شده است و این تبصره با ایرادی مواجه نیست. همچنین صرف تصریح به این امر که نسبت به بدهی‌های احتمالی مالیاتی، به اندازه‌ی احتیاط توقیف صورت پذیرد و نسبت به مابقی ترکه، ورثه حق تصرف در ترکه را داشته باشد تا به طور کلی مبالغ مذکور در این ماده برای هزینه‌های کفن و دفن حذف شود، خود ایراد دیگری را به دنبال خواهد داشت؛ زیرا ممکن است بدهی مالیاتی فرد متوفی با ترکه‌ی او برابری کند و بنابراین، در عمل چیزی برای هزینه‌های کفن و دفن او باقی نماند. این در حالی است که هزینه‌های کفن و دفن بر دیون متوفی مقدم است. بنابراین لازم است در این ماده، مبلغی مشخص شود که مجلس با توجه به ایراد شورای نگهبان، میزان آن را افزایش داده است.

نظر شورای نگهبان

در تبصره (۲) ماده (۳۴)، موضوع بند (۶) ماده واحده، چون قسمتی از اشکال بند (۲) قبلی این شورا مبنی بر اینکه محبوس نمودن اموال اشخاص بیش از مقدار مسلم و احتیاطی از مالیات، مجوز شرعی نداشته مرتفع نگردیده است؛ لذا این ایراد کماکان به قوت خود باقی است. همچنین در صورت افزایش قیمت‌ها یا کاهش ارزش پول، چنانچه مبلغ مذکور کفایت مخارج تجهیز واجب میت را نکند، خلاف موازین شرع است.

[فراز دوم ماده (۳۸) موضوع بند (۷)، به شرح زیر اصلاح می‌شود:]

بند ۷- متن زیر جایگزین ماده (۳۸) قانون و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۳۸- اموالی که به موجب نذر یا وصیت حسب مورد به وراثت منتقل می‌شود به نرخ

مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر از وراثت به استثنای اشخاص مذکور

در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون منتقل شود، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

در مواردی که منافع مالی، مورد نذر یا وصیت باشد و همچنین منافع مالی که آن مال

مورد وقف و حبس است، اشخاص منتفع از منافع به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳)

ماده (۲۴) این قانون، نسبت به منافع هر سال، مشمول مالیات بر درآمد خواهند بود.

دیدگاه عدم مغایرت

قسمت اخیر ماده (۳۸) در مصوبه‌ی پیشین مجلس، برای منافع وقفی نیز مالیات تعیین کرده بود. شورای نگهبان مطابق با فتاوی‌ی شرعی از جمله فتوای امام خمینی (ره) از آن جهت که منافع را قابل وقف نمی‌دانند، این قسمت از ماده‌ی مزبور را مغایر با شرع اعلام کرد. مجلس شورای اسلامی نیز در این اصلاحیه، با حذف عبارت «مورد وقف یا حبس» که مضاف به «منافع مالی» بود، منافع را از شمول حکم وقف و حبس، خارج و با اضافه کردن عبارت «منافع مالی که آن مال مورد وقف و حبس است»، منافع مال مورد حبس و یا وقف را مشمول مالیات کرده است. بر این اساس ایراد پیشین شورای نگهبان برطرف شده است و از این جهت، این ماده با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

ماده (۳۸) موضوع بند (۷)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[تبصره (۲) ماده (۵۴) موضوع بند (۱۲) به شرح زیر اصلاح می‌شود:

- تبصره (۳) ماده (۵۴) موضوع بند (۱۲) به شرح زیر اصلاح می‌شود:

بند ۱۲- متن زیر جایگزین ماده (۵۴) و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۵۴- ...

تبصره ۲- چنانچه بر اساس اسناد و مدارک مثبت معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است، مالیات مابه‌التفاوت طبق مقررات این قانون قابل مطالبه و در صورت اعتراض مؤدی، پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف موضوع این قانون خواهد بود.

تبصره ۳- در مواردی که درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین شده طبق مقررات این ماده باشد و مالیات تعیین شده مورد اعتراض مؤدی باشد، در این صورت پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون خواهد بود.

دیدگاه عدم مغایرت

مجلس شورای اسلامی با اضافه کردن عبارت «و در صورت اعتراض مؤدی، پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف موضوع این قانون خواهد بود» به تبصره (۲) ماده (۵۴)، ایراد پیشین شورای نگهبان را در خصوص ابهام این تبصره نسبت به اینکه آیا مؤدی مالیاتی می‌تواند نسبت به اختلاف میان درآمد اجاره‌ی مأخذ تعیین مالیات و درآمد اجاره‌ی واقعی، به مراجع صالح

رجوع کند یا خیر، برطرف کرده است و بر این اساس، این تبصره با ایرادی مواجه نیست. همچنین مجلس شورای اسلامی تذکر شورای نگهبان در خصوص اصلاح عبارتی تبصره (۳) را نیز رعایت کرده است.

نظر شورای نگهبان

تبصره‌های (۲) و (۳) ماده (۵۴) موضوع بند (۱۲)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در ماده (۵۴ مکرر) موضوع بند (۱۳)، کلمه «برابر» از عبارت «سال سوم - معادل برابر مالیات متعلقه» حذف می‌شود.]

بند ۱۳ - متن زیر به عنوان ماده (۵۴ مکرر) به قانون الحاق می‌شود:

ماده ۵۴ مکرر - واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور (موضوع تبصره (۷) ماده (۱۶۹) مکرر) این قانون) به عنوان «واحد خالی» شناسایی می‌شوند، از سال دوم به بعد مشمول مالیات، معادل مالیات بر اجاره به شرح زیر خواهند شد:

سال دوم - معادل یک‌دوم مالیات متعلقه

سال سوم - معادل مالیات متعلقه

سال چهارم و به بعد - معادل یک و نیم برابر مالیات متعلقه

دیدگاه عدم مغایرت

با توجه به حذف واژه‌ی «برابر» از عبارت «معادل برابر مالیات متعلقه» در ماده (۵۴ مکرر)، تذکر شورای نگهبان در خصوص اصلاح عبارتی این ماده، رعایت شده است.

نظر شورای نگهبان

ماده (۵۴ مکرر) موضوع بند (۱۳)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایرتی با موازین شرع و قانون اساسی ندارد.

[فرازهای اول و آخر ماده (۶۴) موضوع بند (۱۴)، به شرح زیر اصلاح می‌شود:]

بند ۱۴ - متن زیر جایگزین ماده (۶۴) قانون و تبصره‌های آن می‌شود:

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 (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 ...

ارزش معاملاتی تعیین‌شده حسب این ماده، یک ماه پس از تاریخ تصویب نهایی کمیسیون تقویم املاک، لازم‌الاجراء و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.

تبصره ۱- ...

دیدگاه عدم مغایرت

الف) در مصوبه‌ی پیشین، قانون‌گذار تعیین ارزش معاملاتی املاک را بر عهده‌ی کمیسیون تقویم املاک و به صورت تعیین «درصدی از میانگین قیمت‌های روز منطقه به تفکیک کاربری» قرار داده بود که هر سال این درصد، برای کل کشور از سوی هیئت وزیران تعیین می‌شود. شورای نگهبان نیز از آن جهت که تعیین ارزش معاملاتی املاک، مستلزم ضابطه‌گذاری و تقنین است، تفویض چنین وظیفه‌ای به کمیسیون تقویم املاک بدون ارائه‌ی هرگونه ضابطه به این کمیسیون را مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی تشخیص داد. مجلس شورای اسلامی نیز برای رفع این ایراد، در مصوبه‌ی اصلاحی فعلی، یک معیار عینی یعنی دو درصد (۲٪) میانگین قیمت‌های روز منطقه در سال اول و افزایش به میزان دو درصد در هر سال تا سقف بیست درصد (۲۰٪) قیمت‌های روز منطقه با لحاظ ملاک‌هایی همچون قیمت ساختمان (با توجه به نوع مصالح به کار رفته در آن، قدمت، تراکم و طریقه‌ی استفاده از آن و نوع مالکیت) و نیز قیمت اراضی (با توجه به نوع کاربری و موقعیت جغرافیایی) را برای تقویم املاک تعیین کرده و در این چارچوب و ضابطه، برآورد قیمت را بر عهده‌ی کمیسیون تقویم املاک قرار داده است. با توجه به اینکه تعیین این معیار، خود یک ضابطه‌ی مشخص بوده که تنها نیازمند اجرا و تطبیق حکم با مصادیق است، از این رو، انجام وظیفه‌ی کمیسیون تقویم املاک بر اساس معیار مزبور صرفاً یک وظیفه‌ی اجرایی است که واگذاری آن به این کمیسیون، با ایرادی مواجه نیست. بر این اساس، ایراد پیشین شورای نگهبان در

خصوص مغایرت این ماده با اصل (۸۵) قانون اساسی از جهت واگذاری امر تقنین به کمیسیون تقویم املاک، در مصوبه‌ی اصلاحی برطرف شده است و این ماده با ایرادی مواجه نیست.

ب) در مصوبه‌ی پیشین، مجلس شورای اسلامی در صدر و ذیل ماده (۶۴) اصلاحی، دو مرجع یعنی «کمیسیون تقویم املاک» و «هیئت وزیران» را برای تعیین ارزش معاملاتی موضوع این قانون مشخص کرده بود. این امر متناقض از نگاه شورای نگهبان واجد ابهام بود. مجلس شورای اسلامی در مصوبه‌ی اصلاحی با حذف هیئت وزیران از ذیل این ماده، تنها کمیسیون تقویم املاک را مسئول تعیین ارزش معاملاتی موضوع این قانون در چارچوب معیارهای ارائه شده، دانسته است؛ لذا ابهام شورای نگهبان نسبت به این ماده برطرف شده است و این ماده با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

ماده (۶۴) موضوع بند (۱۴)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[از انتهای تبصره ماده (۸۶) موضوع بند (۲۰)، عبارت «سایر موارد به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی، به عناوین فوق اضافه شده و از اول سال پس از تصویب و انتشار در روزنامه‌های کثیرالانتشار به مورد اجراء گذاشته می‌شود.» حذف می‌شود.]

بند ۲۰- تبصره ماده (۸۶) قانون به شرح زیر اصلاح می‌شود:

تبصره- پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی، غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند، با عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات، حق‌التدریس، حق‌التحقیق و حق پژوهش پرداخت می‌کنند، بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) می‌باشد. کارفرمایان موظفند در موقع پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلقه را کسر و ظرف مدت تعیین شده در ماده (۸۶) این قانون با اعلام مشخصات دریافت‌کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند و در صورت تخلف، مسئول پرداخت مالیات و جرایم متعلق خواهند بود.

دیدگاه عدم مغایرت

با حذف قسمت اخیر تبصره‌ی اصلاحی ماده (۲۰)، یعنی عبارت «سایر موارد به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی، به عناوین فوق اضافه شده و از

اول سال پس از تصویب و انتشار در روزنامه‌های کثیرالانتشار به مورد اجرا گذاشته می‌شود»، ابهام پیشین شورای نگهبان در خصوص «سایر موارد» که ممکن بود سایر عناوین مشمول مالیات مذکور در این تبصره را نیز مد نظر داشته باشد، برطرف شده است؛ چه آنکه این امر مستلزم به رسمیت شناختن تقنین توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی بود که در تغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی قرار داشت که تقنین را در صلاحیت مجلس می‌داند. بر این اساس، با حذف عبارت مزبور، ابهام پیشین شورا برطرف شده است و بنابراین، این ماده با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

تبصره ماده (۸۶) موضوع بند (۲۰)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در فراز آخر ماده (۹۵) موضوع بند (۲۳)، عبارت «ماشینی (مکانیزه) جایگزین کلمه «مکانیزه» می‌شود].

بند ۲۳- متن زیر جایگزین ماده (۹۵) قانون و تبصره‌های آن می‌شود و ماده (۹۶) و تبصره‌های آن حذف می‌گردد:

ماده ۹۵- ...

آیین‌نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری آنها اعم از ماشینی (مکانیزه) و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت، حسب مورد برای مؤدیان مذکور و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به مراجع ذی‌ربط، حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

دیدگاه عدم مغایرت

مجلس با ذکر واژه‌ی فارسی «ماشینی» به جای واژه‌ی بیگانه‌ی «مکانیزه»، ایراد پیشین شورای نگهبان در خصوص مغایرت این ماده با اصل (۱۵) قانون اساسی از جهت به کارگیری کلمات غیر فارسی در متن اسناد رسمی را برطرف کرده است؛ چه آنکه طبق اصل (۱۵) قانون اساسی، اسناد رسمی کشور از جمله متن مصوبات و قوانین، باید به خط و زبان فارسی باشد.

نظر شورای نگهبان

ماده (۹۵) موضوع بند (۲۳)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون

اساسی شناخته نشد.

[فراز دوم ماده (۹۷) موضوع بند (۲۴)، به شرح زیر اصلاح می‌شود]:
 بند ۲۴- متن زیر جایگزین ماده (۹۷) قانون و تبصره‌های آن می‌شود و مواد (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۱۵۸) و تبصره‌های آنها و ماده (۲۷۱) حذف می‌گردد:
 ماده ۹۷- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی، قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده خود و یا به طور نمونه انتخاب و مورد رسیدگی قرار دهد.
 در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤذیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق اقدام می‌نماید. در صورت اعتراض مؤدی، چنانچه وی ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ مطالبه مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق با مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. در غیر این صورت، مالیات مطالبه شده توسط سازمان مزبور قطعی و لازم‌الاجراء است. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نخواهد بود.
 آیین‌نامه اجرایی مربوط به این ماده و نحوه رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و نحوه انتخاب برخی از اظهارنامه‌ها برای رسیدگی و شاخص‌های قبول یا رد اظهارنامه‌های انتخاب شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.
 تبصره- ...

دیدگاه مغایرت

در مصوبه‌ی پیشین، نحوه‌ی رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و نحوه‌ی انتخاب برخی از اظهارنامه‌ها برای رسیدگی و شاخص‌های قبول یا رد اظهارنامه‌های انتخاب شده را در قالب تهیه و تصویب آیین‌نامه‌ی اجرایی بر عهده‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی و هیئت وزیران قرار داده

بود، که با ایراد مغایرت با اصل (۸۵) قانون اساسی شورای نگهبان مواجه شد؛ زیرا این امور از جمله موارد واجد ماهیت تقنین تشخیص داده شد که نیازمند ضابطه‌گذاری توسط مجلس بود. به رغم این ایراد، با توجه به اینکه مجلس شورای اسلامی در این مصوبه‌ی اصلاحی نیز قسمت اخیر این ماده را بدون هیچ‌گونه تغییری مجدداً تصویب کرده است، ایراد مغایرت آن با اصل (۸۵) قانون اساسی همچنان به قوت خود باقی است.

دیدگاه ابهام

عبارت «قطعی و لازم‌الاجراء بودن» مالیات مطالبه‌شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور در ماده (۹۷) سابق، از جهت اینکه آیا این تصمیم قطعی سازمان، قابل اعتراض در مراجع ذیصلاح قضایی از جمله دیوان عدالت اداری است یا خیر، واجد ابهام تشخیص داده شد. در حال حاضر، مجلس ضمن اصلاح ماده (۹۷) و تصریح به حق اعتراض مؤدی، رسیدگی به این اعتراض را «طبق مقررات این قانون» دانسته است، اما در عین حال، در این قسمت از ماده، همچنان به قطعی و لازم‌الاجراء بودن مالیات مطالبه‌شده توسط سازمان مالیاتی تصریح کرده است! بر این اساس، ابهام پیشین شورای نگهبان از حیث مشخص نبودن امکان مراجعه به مراجع صالح قضایی و دادخواهی از این مراجع توسط مؤدیان، همچنان باقی است؛ چه اینکه با عبارات به کار رفته در این ماده که بر قطعی و لازم‌الاجراء بودن مالیات مطالبه‌شده توسط سازمان امور مالیاتی تصریح دارد، همچنان امکان مغایرت این مصوبه با اصل (۳۴) قانون اساسی ناظر بر حق تظلم‌خواهی افراد و همچنین اصل (۱۷۳) در خصوص امکان شکایت به دیوان عدالت اداری وجود دارد. بر این اساس، ابتدا باید این ابهام از این ماده برطرف شود تا بتوان در خصوص آن اظهار نظر کرد.

نظر شورای نگهبان

در ماده (۹۷) موضوع بند (۲۴)، علی‌رغم اصلاح به عمل آمده، ابهام سابق این شورا کماکان به قوت خود باقی است. همچنین از آنجا که در فراز سوم این ماده، اصلاحی به عمل نیامده است، بالمآل اشکال سابق این شورا کماکان به قوت خود باقی است.

[ماده (۱۰۷) و تبصره (۳) آن موضوع بند (۲۹)، به شرح زیر اصلاح و یک تبصره به

عنوان تبصره (۴) به آن الحاق می‌شود:]

بند ۲۹- متن زیر جایگزین ماده (۱۰۷) و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۱۰۷- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران

بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند به شرح زیر تعیین می‌شود:

بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کنند به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است، با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی می‌باشد که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می‌شود.

آیین‌نامه اجرایی این ماده و ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات با توجه به نوع فعالیت، ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند؛ در غیر این صورت پرداخت‌کنندگان مذکور و دریافت‌کنندگان متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

تبصره ۱- ...

تبصره ۳- شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

تبصره ۴- درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند مشمول مقررات ماده (۱۰۶) این قانون خواهد بود.

دیدگاه عدم مغایرت

ماده (۱۰۷) سابق، تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدها و خدماتی که در ایران تحصیل می‌کنند را به موجب آیین‌نامه‌ی مصوب هیئت وزیران دانسته بود. شورای نگهبان نیز با این استدلال که تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی، موضوعی است که نیازمند تقنین و ضابطه‌گذاری در مجلس شورای اسلامی است، ماده‌ی مزبور را مغایر با اصل (۸۵) قانون اساسی تشخیص داد. مجلس برای رفع این ایراد، در این مصوبه‌ی اصلاحی، «نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد

(۴۰٪) مجموع وجوه عایدی در مدت یک سال» را به عنوان ضابطه‌ی تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی، مشخص و معین کرده است. بنابراین، با توجه به اصلاحات انجام شده، ماهیت آیین‌نامه‌ی مصوب هیئت وزیران در این ماده، اجرایی خواهد بود و متضمن تعیین ضابطه و قانون‌گذاری نیست و لذا ایراد پیشین شورای نگهبان در این خصوص برطرف شده است.

نظر شورای نگهبان

تذکر: صدر متن مربوط به ماده (۱۰۷) موضوع بند (۲۹)، نیاز به اصلاح دارد؛ باید آورده شود: «یک تبصره به عنوان تبصره (۳) الحاق و تبصره (۳) فعلی به تبصره (۴) تبدیل می‌گردد.»

[جزء (ج) بند (۳۷) به شرح زیر اصلاح می‌شود:]

بند ۳۷- ...

ج- یک تبصره به شرح زیر به ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم الحاق می‌شود:

تبصره ۵- درآمدها و عایدی حاصل از موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی اشخاص موضوع بندهای (ط) و (ک) از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. این حکم شامل درآمد شرکت‌های زیرمجموعه اشخاص مذکور نخواهد بود.

دیدگاه مغایرت

مطابق با موازین شرع، «الوقوف علی حسب ما یوقفها أهلها»^۱ بدین معنا که موضوع وقف باید کاملاً در جهت وقف مصرف شود. در وقف، شارع به طور مستقیم حکم کرده است که موقوفات و عواید (درآمد) آن باید بر اساس جهت وقف مصرف شود. بر این اساس، در صورتی که به موجب حکم مالیات، بخشی از عواید و درآمدهای موقوفی کسر شود آنگاه اطلاق «درآمد و عواید موقوفات» مورد نظر واقف که باید به طور کامل در جهت وقت مصرف شوند، تحقق نخواهد یافت و در نتیجه جهت وقف از بین خواهد رفت که این موضوع مغایر با موازین شرع است. از سوی دیگر، از آنجا که این حکم مستقیماً از سوی شارع صادر شده است، حاکم و یا حکومت اسلامی نمی‌تواند بر خلاف آن عمل کرده و درآمدهای ناشی از موقوفات را مشمول حکم مالیات قرار دهد. (بر خلاف اموال مردم که حاکم با توجه به اینکه اولی بآنفسهم است، می‌تواند برای آنها مالیات تعیین کند.) بر این اساس، ذیل تبصره (۵) الحاقی به ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم که معافیت مالیاتی را شامل درآمد شرکت‌های زیرمجموعه‌ی موقوفات نمی‌داند، مغایر با موازین شرع است.

۱. ابن بابویه قمی (شیخ صدوق)، محمد بن علی، من لایحضره الفقیه، قم، دفتر انتشارات اسلامی وابسته به جامعه مدرسین، ۱۴۱۳ هـ.ق، ج ۴، ص ۵۷۰.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) مطابق با تبصره (۵) الحاقی به ماده (۱۳۹) موضوع جزء (ج) بند (۳۷) این مصوبه، درآمد شرکت‌های زیرمجموعه‌ی اشخاص موضوع بند (ط)^۱ و (ک)^۲ که ناظر بر کلیه‌ی موقوفات دینی و مذهبی، مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه است، از شمول معافیت مالیاتی خارج شده‌اند. بند (ج) مصوبه‌ی پیشین، تنها «درآمدها و عایدی حاصل» از موقوفات بند (ک) را از مالیات معافیت کرده بود که شورای نگهبان از این جهت که آیا این معافیت شامل عواید و درآمدهای غیر مستقیم این دسته از موقوفات اقلیت‌های دینی مانند شرکت‌ها و نظایر اینها نیز می‌شود یا نه، آن را واجد ابهام دانست و از آن جهت که شرکت‌ها و توابع موقوفات دینی اسلامی موضوع بند (ط) مشمول این نوع معافیت مالیاتی نبودند، یک طرف ابهام مذکور را واجد تبعیض ناروا و در نتیجه مغایر با بند (۹) اصل (۳) قانون اساسی دانست که طی آن یکی از وظایف دولت جمهوری اسلامی ایران را رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه برای همه در سطح جامعه بیان کرده است. حال با توجه به اصلاحات به عمل آمده در بند (ج) این مصوبه و عدم شمول معافیت مالیاتی به شرکت‌های زیرمجموعه‌ی کلیه‌ی اشخاص موضوع بند (ط) و (ک)، ابهام و ایراد پیشین شورا برطرف شده است و در نتیجه این بند، مغایرتی با موازین شرع و قانون اساسی ندارد.

ب) مطابق با آیه (۶) سوره‌ی مبارکه‌ی احزاب،^۳ پیامبر اکرم صلی‌الله علیه و آله و جانشین او یعنی حاکم اسلامی، نسبت به مؤمنین ولایت دارند و حاکم می‌تواند هم بر درآمد و اموال اشخاص و هم بر موقوفات و عواید ناشی از آن، مالیات تعیین کند. بر این اساس تعیین مالیات بر موقوفات، مغایرتی با موازین شرع ندارد و بنابراین، عدم معافیت مالیاتی برای درآمد شرکت‌های زیرمجموعه‌ی موقوفات، مذکور در تبصره (۵) الحاقی به ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم، مغایرتی با موازین شرعی ندارد.

۱. بند (ط) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۳۹ - ...»

ط - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر آنکه به موجب اساسنامه آنها صرف امور مذکور در بند (ح) این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است.»

۲. بند (ک) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۳۹ - ...»

ک - موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر اینکه رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است.»

۳. «الَّتِي أُولَىٰ بِالْمُؤْمِنِينَ مِنْ نَفْسِهِمْ»

ج) منظور از واژه‌ی «درآمد» در همه‌جا و از جمله در موضوع درآمد موقوفات شرعی، امری است که بر اساس عرف تعیین می‌شود. مطابق با عرف، درآمد ناشی از موقوفات و توابع آن، درآمدی است که پس از کسر مخارجی مانند هزینه‌های آب، برق، گاز، تعمیرات و ... به دست می‌آید. حال به موجب قانون، یکی از مخارج متعارف نسبت به اموال موقوفه، شمول مالیات بر آنهاست و با تعیین مالیات بر منافع و عواید موقوفات، همچنان اطلاق متعارف «درآمد» پس از کسر مالیات از این منافع و عواید، مفهوم خواهد داشت. بنابراین، شمول مالیات بر منافع اموال موقوفه، نافی جهت وقف و «تخصیص درآمد» اموال موقوفه به مصارف مشخص شده در وقف نخواهد بود. بر این اساس، ذیل تبصره (۵) الحاقی مزبور که عدم معافیت مالیاتی برای شرکت‌های زیرمجموعه و وابسته به موقوفات را نیز شامل می‌شود، مغایرتی با موازین شرعی ندارد.

نظر شورای نگهبان

تبصره (۵) الحاقی به ماده (۱۳۹) موضوع جزء (ج) بند (۳۷)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) موضوع بند (۴۱)، کلمه «لیزینگ» به عبارت «واسپاری (لیزینگ)» تغییر می‌یابد.]

بند ۴۱- بندهای (۲) و (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون به شرح زیر اصلاح و یک بند به عنوان بند (۲۹) به آن الحاق می‌شود:

...

«۱۸- سود، کارمزد و هزینه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.»

دیدگاه عدم مغایرت

از آنجا که در مصوبه‌ی اصلاحی، واژه‌ی «واسپاری» به عنوان معادل واژه‌ی «لیزینگ» ذکر شده است، ایراد سابق شورای نگهبان مبنی بر مغایرت این ماده با اصل (۱۵) قانون اساسی از جهت به‌کارگیری کلمه‌ی غیر فارسی «لیزینگ» در متن مصوبه برطرف شده است.

نظر شورای نگهبان

بند (۱۸) ماده (۱۴۸) موضوع بند (۴۱)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در تبصره (۳) ماده (۱۶۹) موضوع بند (۴۴)، عبارت «آیین‌نامه‌ای» جایگزین عبارت «دستورالعملی» می‌گردد.]

بند ۴۴- متن زیر جایگزین ماده (۱۶۹) قانون و تبصره آن می‌شود:

ماده ۱۶۹- اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورت حساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورت حساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند. عدم صدور صورت حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود. همچنین عدم ارائه فهرست معامله انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش‌هایی که تعیین می‌شود مشمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است، می‌باشد.

تبصره ۱- ...

تبصره ۳- ترتیبات اجرایی احکام این ماده و تبصره (۱) آن و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی) به موجب آیین‌نامه‌ای است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ تصویب این قانون تهیه و اعلام می‌شود.

تبصره ۴- ...

[در تبصره (۵) ماده (۱۶۹) موضوع بند (۴۴)، عبارت «مقررات مربوط به محرمانه بودن معاملات به تصویب هیئت وزیران می‌رسد» حذف و عبارت «تعیین موارد مربوط به محرمانه بودن معاملات مطابق تبصره (۱) بند (ب) ماده (۳) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۷ است» جایگزین می‌شود.]

تبصره ۵- وزارت صنعت، معدن و تجارت موظف است حداکثر تا مدت شش ماه پس از لازم‌الاجراء شدن این قانون، سامانه انجام معاملات وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی را برای مدیریت انجام کلیه مراحل مناقصات و مزایده‌ها راه‌اندازی کند و امکان دسترسی برخط (آنلاین) سازمان امور مالیاتی را فراهم آورد.

کلیه دستگاه‌های اجرایی موضوع بند (ب) ماده (۱) قانون برگزاری مناقصات مصوب ۱۳۸۳/۱۱/۳ موظفند حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از راه‌اندازی سامانه مذکور، کلیه معاملات خود به غیر از معاملات محرمانه را از طریق این سامانه به ثبت برسانند.

تعیین موارد مربوط به محرمانه بودن معاملات مطابق تبصره (۱) بند (ب) ماده (۳) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۷ است.^۱

تبصره ۶- ...

دیدگاه مغایرت

الف) شورای نگهبان در مرحله‌ی پیشین، با این استدلال که تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی)، واجد ماهیت آیین‌نامه‌ای است، تبصره (۳) این ماده را از جهت واگذاری تعیین این موارد در قالب «دستورالعمل»، مغایر با اصل (۱۳۸) قانون اساسی تشخیص داد؛ چه آنکه مطابق با این اصل، هر یک از وزیر و یا هیئت وزیران صلاحیت

۱. ماده (۳) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۷: «ماده ۳- دستگاه‌های مشمول بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده (۲) این قانون و مدیران و مسئولان آنها مکلفند:

الف- کلیه قوانین و مقررات اعم از تصویب‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها، رویه‌ها، تصمیمات مرتبط با حقوق شهروندی نظیر فرآیندهای کاری و زمان‌بندی انجام کارها، استانداردها، معیار و شاخص‌های مورد عمل، مأموریت‌ها، شرح وظایف دستگاه‌ها و واحدهای مربوط، همچنین مراحل مختلف اخذ مجوزها، موافقت‌های اصولی، مفاسد حساب‌ها، تسهیلات اعطایی، نقشه‌های تفصیلی شهرها و جداول میزان تراکم و سطح اشغال در پروانه‌های ساختمانی و محاسبات مربوط به مالیات‌ها، عوارض و حقوق دولت، مراحل مربوط به واردات و صادرات کالا را باید در دیدارگاه‌های الکترونیک به اطلاع عموم برسانند. ایجاد دیدارگاه‌های الکترونیک مانع از بهره‌برداری روش‌های مناسب دیگر برای اطلاع‌رسانی به‌هنگام و ضروری مراجعین نیست.

ب- متن قراردادهای مربوط به معاملات متوسط و بالاتر موضوع قانون برگزاری مناقصات که به روش مناقصه، مزایده، ترک تشریفات و غیره توسط دستگاه‌های مشمول بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده (۲) این قانون منعقد می‌گردد و همچنین اسناد و ضمیمات آنها و هرگونه الحاق، اصلاح، فسخ، ابطال و خاتمه قرارداد پیش از موعد و تغییر آن و نیز کلیه پرداخت‌ها، باید به پایگاه اطلاعات قراردادهای وارد گردد. معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور موظف است حداکثر ظرف سه ماه پس از ابلاغ این قانون، آیین‌نامه اجرایی آن شامل ضوابط و موارد استثناء، نحوه و میزان دسترسی عموم مردم به اطلاعات قراردادهای را تهیه کند و به تصویب هیئت وزیران برساند و ظرف یک سال پایگاه اطلاعات قراردادهای را ایجاد نماید.

تبصره ۱- قراردادهایی که ماهیت نظامی یا امنیتی دارد و نیز مواردی که به موجب قوانین، افشای اطلاعات آنها ممنوع می‌باشد و یا قراردادهای محرمانه از شمول این حکم مستثنی است. تشخیص محرمانه بودن قراردادهای مذکور بر عهده کارگروهی مرکب از معاونین وزرای اطلاعات و امور اقتصادی و دارایی و معاون برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و معاون دستگاه مربوط حسب مورد است.

تبصره ۲- ...»

دارند برای انجام وظایف اداری و تأمین اجرای قوانین و تنظیم سازمان‌های اداری به وضع آیین‌نامه‌ی اجرایی و تصویب‌نامه بپردازند. بر این اساس، مجلس شورای اسلامی برای رفع این ایراد، در این مصوبه‌ی اصلاحی، واژه‌ی «آیین‌نامه» را جایگزین کلمه‌ی «دستورالعمل» کرده است. با وجود این، از آنجا که در تبصره (۳) اصلاحی نیز مرجع تصویب این آیین‌نامه‌ی اجرایی را سازمان امور مالیاتی کشور و نه هیئت وزیران و یا وزیری همچون وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین کرده است، این مصوبه همچنان با اصل (۱۳۸) قانون اساسی در تضاد است.

ب) ذیل تبصره (۵) ماده (۱۶۹) موضوع بند (۴۴) این مصوبه، تعیین موارد مربوط به محرمانه بودن معاملات را مطابق با تبصره (۱) بند (ب) ماده (۳) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۷ دانسته است. این در حالی است که قانون مزبور یک قانون آزمایشی بوده که هم‌اکنون مدت اجرای آزمایشی آن به اتمام رسیده است و لذا ارجاع به آن، فاقد وجهت قانونی است.

دیدگاه عدم مغایرت

ذیل تبصره (۵) سابق این ماده‌ی اصلاحی، تنظیم و تصویب «مقررات» مربوط به محرمانه بودن معاملات را که موضوعی ماهیتاً تقنینی و در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است، بر عهده‌ی هیئت وزیران گذاشته بود، که از این جهت، با ایراد شورای نگهبان مبنی بر مغایرت این مصوبه با اصل (۸۵) قانون اساسی مواجه شد. مجلس در مصوبه‌ی اصلاحی فعلی برای رفع این ایراد شورا، عبارت «مقررات مربوط به محرمانه بودن معاملات به تصویب هیئت وزیران می‌رسد» را حذف و عبارت «تعیین موارد مربوط به محرمانه بودن معاملات را مطابق تبصره (۱) بند (ب) ماده (۳) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۷» را جایگزین کرده است که بدین ترتیب، ایراد مغایرت با اصل (۸۵) قانون اساسی برطرف شده است. ضمن اینکه ارجاع این مصوبه به تبصره (۱) بند (ب) ماده (۳) قانون ارتقای سلامت نظام اداری به معنای تصویب مجدد مفاد آن تبصره و اعمال آن به موجب این مصوبه خواهد بود و بر این اساس، هر چند که مدت اجرای آزمایشی قانون ارتقای سلامت نظام اداری به اتمام رسیده باشد، با این مصوبه، مفاد تبصره (۱) بند (ب) ماده (۳) آن قانون، مجدداً در اینجا وضع شده و قابلیت اجرایی یافته است.

نظر شورای نگهبان

در تبصره (۳) ماده (۱۶۹) موضوع بند (۴۴)، تصویب آیین‌نامه توسط سازمان امور مالیاتی، مغایر اصل (۱۳۸) قانون اساسی شناخته شد.

[تبصره (۴) ماده (۱۶۹ مکرر) موضوع بند (۴۵)، به شرح زیر اصلاح می‌شود:]

بند ۴۵- متن زیر جایگزین ماده (۱۶۹ مکرر) قانون و تبصره‌های آن می‌شود:

ماده ۱۶۹ مکرر- به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤذیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

...

تبصره ۴- دستگاه‌های اجرایی که مطابق قانون نیاز به این اطلاعات دارند، مجازند با تصویب هیئت وزیران و حفظ طبقه‌بندی مربوط، از اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات موضوع این ماده در حد نیاز استفاده کنند.

[در تبصره (۵) ماده (۱۶۹ مکرر) موضوع بند (۴۵)، عبارت «آیین‌نامه‌ای» جایگزین عبارت «دستورالعملی» می‌شود.]

تبصره ۵- ترتیبات اجرای احکام این ماده و نحوه دسترسی برخط، تعیین حد آستانه (تعیین حداقل رقم اطلاعات)، دریافت و ارسال اطلاعات و مهلت آن با حفظ محرمانه بودن آن از اشخاص مذکور به موجب آیین‌نامه‌ای است که ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و مشارکت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تهیه می‌شود و به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری می‌رسد.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) با توجه به اضافه شدن عبارت «که مطابق قانون نیاز به این اطلاعات دارند» و «در حد نیاز» به تبصره (۴) این ماده، ایراد پیشین شورای نگهبان در خصوص مغایرت شرعی دسترسی کلیه دستگاه‌ها به اطلاعات هویتی و عملکردی و دارایی مؤذیان مالیاتی، در مواردی که قانوناً نیازی به اطلاعات مذکور ندارند، برطرف شده است و این تبصره با ایرادی مواجه نیست.

ب) با عنایت به حذف واژه‌ی «دستورالعمل» از تبصره (۵) این ماده‌ی اصلاحی و جایگزین شدن واژه‌ی «آیین‌نامه» به جای آن، ایراد پیشین شورای نگهبان مبنی بر ماهیت آیین‌نامه‌ای داشتن ترتیبات اجرایی مذکور در این تبصره و لزوم تصویب آن توسط وزیر یا هیئت وزیران طبق اصل (۱۳۸) قانون اساسی، برطرف شده است و این تبصره با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

تبصره‌های (۴) و (۵) ماده (۱۶۹ مکرر) موضوع بند (۴۵)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده،

مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در ماده (۱۸۱) موضوع بند (۴۸)، بعد از عبارت «هیئت‌های بازرسی» کلمه «که» حذف و عبارت «حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضایی» اضافه می‌شود.]
بند ۴۸- متن زیر جایگزین ماده (۱۸۱) قانون و تبصره آن می‌شود:
ماده ۱۸۱- به منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مؤذیان اعم از دستی و مکانیزه با هدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، واحدی تحت عنوان بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. واحد مذکور حسب ارجاع رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا اشخاص مجاز از طرف وی، نسبت به اعزام هیئت‌های بازرسی حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضایی که با عضویت نماینده دادستان یا دادگستری تشکیل می‌شود، به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مؤدی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات اعم دستی و ماشینی (مکانیزه) اقدام می‌کند و کلیه دفاتر، اسناد و مدارک، اطلاعات و سوابق مالی نزد مؤذیان را مورد بازرسی قرار می‌دهد و یا در صورت لزوم با ارائه رسید آنها به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط انتقال می‌دهد.
اداره امور مالیاتی ذی‌ربط مکلف است دفاتر، اسناد و مدارک منتقل شده را حداکثر ظرف مدت دو هفته به مؤدی عودت نماید.

دیدگاه عدم مغایرت

شورای نگهبان در مصوبه‌ی پیشین مجلس، عضویت نماینده‌ی دادستان در هیئت‌های بازرسی سازمان امور مالیاتی را به این دلیل که ممکن است این فرد، فاقد سِمَت قضایی باشد، کافی ندانسته و با توجه به لزوم کسب اجازه‌ی موردی از مقام قضایی در انجام بازرسی از اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مؤدی یا محل نگهداری اسناد و دفاتر وی، این ماده را مغایر با اصول (۶۰)، (۲۵)، (۱۵۶) و (۱۵۹) قانون اساسی دانسته بود. در حال حاضر، با توجه به اضافه شدن عبارت «حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضایی» به این ماده‌ی اصلاحی، این ایراد برطرف شده است و این ماده با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

ماده (۱۸۱) موضوع بند (۴۸)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در فراز آخر تبصره (۳) ماده (۱۸۶) موضوع بند (۴۹)، عبارت «با کسب نظر مراجع قضایی» حذف و همچنین عبارت «به مدت سه سال» جایگزین عبارت «تا سه سال» در سطر آخر می‌شود.]

بند ۴۹- متون زیر به عنوان تبصره (۳) و (۴) به ماده (۱۸۶) قانون الحاق می‌شود:
تبصره ۳- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است اسامی مدیران مؤسسات و شرکت‌هایی که بدهی مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده دارند و همچنین اسامی هر یک از مدیران عامل و اعضای هیئت مدیره مؤسسات و شرکت‌ها که به علت صدور اسناد (صورت‌حساب) مبتنی بر انجام معاملات غیر واقعی در نظام اقتصادی از جمله امور مالی و مالیاتی کشور محکومیت قطعی یافته‌اند را به همراه مشخصات آنان به اداره ثبت شرکت‌ها اعلام کنند.

اداره مذکور موظف است ثبت شرکت یا مؤسسه به نام این اشخاص و همچنین ثبت عضویت آنها در هیئت مدیره آن شرکت و سایر شرکت‌ها و مؤسسات را برای بدهکاران مالیاتی منوط به تعیین تکلیف و اخذ مفاصا حساب مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور کند. در تخلف صدور اسناد (صورت‌حساب) مبتنی بر انجام معاملات غیر واقعی مندرج در این ماده نیز اداره ثبت شرکت‌ها موظف است از انجام ثبت شرکت یا مؤسسه به نام اشخاص یادشده و همچنین ثبت عضویت آنها در هیئت مدیره آن شرکت و سایر شرکت‌ها و مؤسسات به مدت سه سال خودداری کند.

دیدگاه عدم مغایرت

در ذیل تبصره (۳) مصوبه‌ی قبل، اداره‌ی ثبت شرکت‌ها موظف بود «پس از کسب نظر از مراجع قضایی» از انجام ثبت شرکت یا مؤسسه به نام اشخاص یادشده و همچنین ثبت عضویت آنها در هیئت مدیره خودداری کند. با توجه به حذف این شرط (پس از کسب نظر از مراجع قضایی) از این تبصره، ابهام پیشین شورای نگهبان در خصوص این شرط برطرف شده است و این ماده با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

تبصره (۳) ماده (۱۸۶) موضوع بند (۴۹)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در سطر آخر تبصره (۳) ماده (۱۸۷) موضوع بند (۵۰)، عبارت «ماده (۲۰۰)» قبل از عبارت «این قانون» اضافه می‌شود.]

بند ۵۰- متون زیر به عنوان تبصره‌های (۳) و (۴) به ماده (۱۸۷) قانون الحاق می‌شود:
تبصره ۳- دفاتر اسناد رسمی در هر مورد که نسبت به تنظیم اسناد و کالتی (بلاعزل) نسبت به اموال منقول و غیر منقول و حقوق مالی اقدام می‌نمایند، موظفند یک نسخه از اسناد تنظیمی را حداکثر ظرف مدت یک ماه به سازمان امور مالیاتی ارسال کنند. مستنکف از حکم این تبصره، علاوه بر جریمه و مجازات مقرر در ماده (۲۰۰) این قانون،^۱ مسئول جبران زیان و خسارت وارده به دولت است.

...

دیدگاه ابهام

هر چند مجلس شورای اسلامی در مصوبه‌ی اصلاحی خود، نوع و میزان مجازات را با ارجاع به ماده (۲۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم مشخص کرده است، لیکن ابهامی که در این مصوبه‌ی اصلاحی وجود دارد این است که مرجع صادرکننده این مجازات کدام مرجع است؟ آیا مرجع صادرکننده‌ی این مجازات، مرجع قضایی است و یا مرجع دیگری مد نظر است؟ بدیهی است در صورتی که مرجع صادرکننده این مجازات، سازمان امور مالیاتی و یا هر نهاد دیگری غیر از مراجع قضایی باشد، تبصره‌ی مزبور مغایر با اصول متعدد قانون اساسی از جمله اصول (۱۵۶) و (۱۵۹) در خصوص صلاحیت‌های قوه‌ی قضائیه و محاکم دادگستری در رسیدگی به جرایم است. بنابراین ابتدا باید این ابهام مصوبه برطرف شود تا بتوان در خصوص آن اظهار نظر کرد.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) در این مصوبه‌ی اصلاحی در تبصره (۳) ماده (۱۸۷)، مجازات دفاتر اسناد رسمی مستنکف از ارسال اسناد تنظیمی به سازمان امور مالیاتی را بر اساس ماده (۲۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم، یعنی جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) دانسته است. بر این اساس، با توجه به اصلاح انجام‌شده، ابهام شورای نگهبان نسبت به تبصره (۳) مصوبه‌ی پیشین، از جهت عدم تعیین و تصریح به نوع و میزان مجازات قانونی این رفتار مجرمانه و در نتیجه، شائبه‌ی مغایرت آن با اصل (۳۶) قانون اساسی که حکم به مجازات را به موجب قانون می‌داند، برطرف شده است.

ب) مطابق با عموماً و اصول مختلف قانون اساسی، از جمله اصول (۳۶)، (۱۵۶) و (۱۵۹) قانون

۱. ماده (۲۰۰) قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۲۰۰- در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف و 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 (۲۰٪) آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات مقرر در تبصره (۲) ماده (۱۹۹) این قانون نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.»

اساسی، مرجع صالح برای تعیین و صدور مجازات، محاکم دادگستری هستند. بر این اساس در همه‌ی قوانین جمهوری اسلامی ایران که به تعیین مجازات اشاره شده است، رسیدگی به آنها در صلاحیت مراجع قضایی است و نیازی به ذکر این موضوع در تک‌تک مواد قانونی نیست. لذا عدم تصریح به مرجع صالح قضایی در تبصره‌ی (۳) اصلاحی ماده (۱۸۷)، از این جهت، واجد ابهام نیست.

نظر شورای نگهبان

تبصره (۳) ماده (۱۸۷) موضوع بند (۵۰)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[عبارت زیر به انتهای ماده (۲۰۲) موضوع بند (۵۶) اضافه می‌شود:

حکم این ماده در مورد اشخاص عازم سفر واجب با درخواست و تأیید مراجع ذی‌ربط اعزام‌کننده مبنی بر میسور نبودن پرداخت بدهی مالیاتی مربوط، با اخذ تضمین لازم جاری نمی‌باشد.]

بند ۵۶- در ماده (۲۰۲) این قانون،^۱ عبارت «برای اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط از بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده و یا مبلغ پنج میلیارد (۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از ده درصد (۱۰٪) سرمایه ثبت شده و یا دو میلیارد (۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال و سایر اشخاص حقیقی از یکصد میلیون (۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال» جایگزین عبارت «ده میلیون ریال» می‌شود.

حکم این ماده در مورد اشخاص عازم سفر واجب با درخواست و تأیید مراجع ذی‌ربط اعزام‌کننده مبنی بر میسور نبودن پرداخت بدهی مالیاتی مربوط، با اخذ تضمین لازم جاری نمی‌باشد.

دیدگاه عدم مغایرت

شورای نگهبان در مرحله‌ی پیشین، اطلاق حکم ممنوع‌الخروج بودن بدهکاران مالیاتی در مواردی که این بدهکاران، باید به سفر واجبی بروند (مانند حج واجب یا معالجه‌ی ضروری) و از

۱. ماده (۲۰۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۲۰۲- وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آنها از ده میلیون ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیات‌هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن می‌باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است. مراجع ذی‌ربط با اعلام وزارت یا سازمان مزبور مکلف به اجرای این ماده می‌باشند.»

سوی دیگر امکان تأدیه‌ی مالیات را در آن مقطع زمانی ندارند، مغایر با موازین شرع تشخیص داد. مجلس شورای اسلامی در این مصوبه‌ی اصلاحی، با تقیید اطلاق حکم قبلی این ماده و خروج مواردی که بدهکار سفر واجب داشته و نمی‌تواند بدهی مالیاتی خود را پرداخت کند، مغایرت شرعی آن را برطرف کرده است.

نظر شورای نگهبان

ماده (۲۰۲) موضوع بند (۵۶)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در تبصره (۲) ماده (۲۱۹) موضوع بند (۵۷)، عبارت «آیین‌نامه اجرایی» جایگزین عبارت «دستورالعملی» می‌شود.]

بند ۵۷- تبصره ماده (۲۱۹) قانون حذف و سه تبصره به شرح زیر به آن الحاق می‌شود:
تبصره ۱- ...

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است به منظور تسهیل در انجام امور مالیاتی مؤدیان، قسمتی از فعالیت‌های خود به استثنای تشخیص و تعیین مأخذ مالیات، دادرسی مالیاتی و عملیات اجرایی وصول مالیات را به بخش غیر دولتی واگذار کند. نحوه واگذاری و انجام دادن تکالیف طبق آیین‌نامه اجرایی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.
تبصره ۳- ...

دیدگاه عدم مغایرت

مجلس شورای اسلامی در اصلاح تبصره (۲) ماده (۲۱۹)، عبارت «آیین‌نامه اجرایی» را جایگزین واژه‌ی «دستورالعمل» کرده است. بدین ترتیب ایراد پیشین شورای نگهبان مبنی بر مغایرت این تبصره در مصوبه‌ی پیشین، با اصل (۱۳۸) قانون اساسی برطرف شده است؛ چه آنکه اموری همچون تعیین نحوه‌ی واگذاری و انجام تکالیف موضوع این تبصره به بخش غیر دولتی، ماهیت آیین‌نامه‌ای داشته و تعیین آنها باید به موجب آیین‌نامه‌ی مصوب وزیر یا هیئت وزیران انجام شود، نه با «دستورالعمل».

نظر شورای نگهبان

تبصره (۲) ماده (۲۱۹) موضوع بند (۵۷)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین

شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[متن زیر جایگزین ماده (۲۷۷) موضوع بند (۶۴) می‌شود و تبصره آن حذف می‌گردد]:
بند ۶۴- متون زیر به عنوان مواد (۲۷۴) تا (۲۸۴) الحاق می‌شود:

...

ماده ۲۷۷- مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی می‌باشند.

[تبصره- حذف شد].

...

[فراز اول ماده (۲۸۰) موضوع بند (۶۴) به شرح زیر اصلاح می‌شود]:
ماده ۲۸۰- دولت می‌تواند معادل یک درصد (۱٪) از کل درآمدهای حاصل از مالیات‌های مستقیم موضوع این قانون را که به خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود، در قالب ردیف مشخصی در قوانین بودجه سالانه در اختیار وزارت کشور قرار دهد تا پس از مبادله موافقتنامه، به نسبت شاخص جمعیت به دهیاری‌ها و شهرداری‌های شهرهای زیر دویست و پنجاه هزار نفر جمعیت پرداخت شود.

...

[ماده (۲۸۲) موضوع بند (۶۴) به شرح زیر اصلاح می‌شود]:
ماده ۲۸۲- تاریخ اجرای این قانون به استثنای مواردی که در همین قانون ترتیب دیگری برای آن مقرر شده است، از ابتدای سال ۱۳۹۵ می‌باشد؛ لیکن کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که سال مالی آنها از ۱۳۹۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود از لحاظ تسلیم اظهارنامه، ترتیب رسیدگی و مقررات ماده (۲۷۲) و نرخ مالیاتی، مشمول احکام این قانون می‌باشند.

[ماده (۲۸۳) موضوع بند (۶۴) حذف می‌شود].

[ماده ۲۸۳- حذف شد].

ماده ۲۸۴- ...

دیدگاه عدم مغایرت

الف) با توجه به حذف تبصره‌ی ماده (۲۷۷) اصلاحی، ابهام پیشین شورای نگهبان در

خصوص این تبصره و ارتباط آن با صدر ماده، سالبه به انتفای موضوع است و بنابراین، ایرادی به این ماده وارد نیست.

ب) در این مصوبه‌ی اصلاحی، مجلس با اصلاح ماده (۲۸۰) و اضافه کردن واژه «می‌تواند» به صدر این ماده، به دولت «اختیار» داده است تا معادل یک درصد (۱٪) از کل درآمدهای حاصل از مالیات‌های مستقیم موضوع این قانون را به امر مشخص شده در این ماده اختصاص دهد. با توجه به تصریح این ماده به «اختیار» دولت، ایراد پیشین شورای نگهبان مبنی بر ایجاد محدودیت این ماده برای دولت در خصوص تهیه و تنظیم بودجه‌ی سالانه‌ی کل کشور و مغایرت آن با اصل (۵۲) قانون اساسی که ابتکار بودجه‌نویسی را در دست دولت می‌داند، برطرف شده است و این ماده با ایرادی مواجه نیست.

ج) با توجه به تغییر تاریخ‌های مندرج در ماده (۲۸۲) در این مصوبه‌ی اصلاحی، ایراد پیشین شورای نگهبان در خصوص مغایرت این مصوبه با موازین شرع و اصول قانون اساسی از جهت تسری حکم این قانون به ماقبل (عطف بما سبق) برطرف شده است؛ چه آنکه در حال حاضر، مقرر شده است که تاریخ اجرای این قانون از ابتدای سال آینده، یعنی سال ۱۳۹۵ می‌باشد.

د) با توجه به حذف ماده (۲۸۳) در این مصوبه‌ی اصلاحی، ایراد پیشین شورای نگهبان در خصوص آن، سالبه به انتفای موضوع است.

نظر شورای نگهبان

مواد (۲۷۷)، (۲۸۰) و (۲۸۲) موضوع بند (۶۴)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشدند.

[بند الحاقی جدید: در تبصره (۱) ماده (۱۴۶) مکرر) موضوع بند (۳۹)^۱ بعد از عبارت

۱. ماده (۱۴۶) مکرر) موضوع بند (۳۹) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۵ مجلس شورای اسلامی: «بند ۳۹- متن زیر به عنوان ماده (۱۴۶) مکرر) به قانون الحاق می‌شود:
ماده ۱۴۶ مکرر- معافیت‌های مذکور در مواد (۱۳۳)، (۱۳۴)، (۱۳۹) «به استثنای بندهای (الف)، (ب) و (ز) آن»، (۱۴۲)، (۱۴۳) و تبصره (۱) ذیل ماده (۱۴۳) مکرر) به عنوان مالیات به نرخ صفر منظور می‌شود.
تبصره ۱- ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (۹۵) این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌نماید شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین می‌باشد و در صورت عدم ارائه اظهارنامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک مذکور، مؤدی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می‌شود. حکم این تبصره در خصوص مشمولان مواد (۱۴۴) و (۱۴۵) و بندهای (الف)، (ب) و (ز) ماده (۱۳۹) این قانون جاری
←

«به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌نماید» عبارت «به جز مورد بند (ح) ماده (۱۳۹) این قانون که مطابق ماده (۸۵) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۶ عمل می‌شود» اضافه می‌گردد.

نظر شورای نگهبان

تذکر: در بند الحاقی جدید موضوع اصلاح تبصره (۱) ماده (۱۴۶) مکرر) موضوع بند (۳۹)، عنوان قانون و تاریخ تصویب آن صحیح نمی‌باشد. عنوان قانون، «قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)» و تاریخ تصویب (۱۳۹۳/۱۲/۴) می‌باشد که باید بدین نحو اصلاح شود.

تاریخ مصوبه مجلس شورای اسلامی: ۱۳۹۴/۴/۳۱ (مرحله سوم)

تاریخ بررسی در شورای نگهبان: ۱۳۹۴/۵/۷

[در بند (۴) الحاقی به ماده (۲) قانون موضوع بند (۱)، عبارت «مشمول حکم می‌باشند» حذف می‌گردد.]

بند ۱- متن زیر به عنوان بند (۴) به ماده (۲) قانون الحاق و تبصره (۳) ماده مذکور حذف می‌شود:

۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز فعالیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری.

دیدگاه عدم مغایرت

با توجه به حذف عبارت «مشمول حکم نمی‌باشد» از انتهای بند (۴) اصلاحی ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم، تذکر شورا در این خصوص مراعات شده است و این بند با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

بند (۴) الحاقی به ماده (۲) قانون موضوع بند (۱)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

→

نمی‌باشد. اجرای حکم این تبصره در خصوص اشخاص حقیقی مشمول ماده (۸۱) این قانون به صورت تدریجی و متناسب با ایجاد ظرفیت‌های اجرایی، اداری و حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور خواهد بود.
تبصره ۲- ...»

[تبصره (۲) ماده (۳۴) قانون موضوع بند (۶)، حذف می‌شود].
 بند ۶- متن زیر جایگزین ماده (۳۴) قانون می‌شود و مواد (۳۵) تا (۳۷) و مواد (۴۰) تا (۴۳) و ماده (۱۲۴) قانون و تبصره‌های آن حذف می‌شود:
 ماده ۳۴- اشخاص زیر مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی‌های متوفی را به وراثت یا موصی‌له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی‌های مزبور انجام دهند.

...

تبصره ۱- ...

[تبصره ۲- حذف شد].

دیدگاه مغایرت

الف) ایراد شرعی شورای نگهبان در خصوص تبصره‌ی (۲) این ماده‌ی اصلاحی، نسبت به مغایرت شرعی محبوس نمودن اموال اشخاص بیش از مقدار مسلم و احتیاطی از مالیات و همچنین امکان عدم کفایت مبلغ تعیین‌شده برای کفن و دفن میت بود که مجلس در مصوبه‌ی اصلاحی فعلی خود، این تبصره را به طور کلی حذف کرده است. با توجه به اینکه حذف این تبصره از این مصوبه، موجب مسکوت و مبهم ماندن تکلیف این حکم می‌شود و از این جهت، ممکن است موجبات تضییع حقوق حکومت یا متوفی و وراثت او را فراهم آورد، حذف آن مغایر با موازین شرع خواهد بود. به بیان دیگر، حذف این تبصره، ایراد پیشین شورای نگهبان را برطرف نکرده است، بلکه به جای حل مسئله، صورت مسئله را حذف کرده است که باید این ایراد برطرف شود.

ب) اگرچه تبصره (۲) این ماده‌ی اصلاحی در مصوبه‌ی اخیر مجلس شورای اسلامی حذف شده است و ایراد مغایرت شرعی محبوس نمودن اموال اشخاص بیش از مقدار مسلم و احتیاطی از مالیات آن، سالبه به انتفای موضوع شده است ولی این ایراد نسبت به اصل ماده (۳۴) اصلاحی همچنان باقی است؛ زیرا طبق این ماده، اشخاص مذکور در آن باید قبل از تسلیم اموال و دارایی‌های متوفی به وراثت یا موصی‌له، گواهی پرداخت مالیات موضوع این قانون را اخذ کنند. بر این اساس، ماده‌ی مزبور، از حیث محبوس شدن اموال اشخاص بیش از مقدار مسلم و احتیاطی از مالیات، همچنان مغایر با موازین شرعی است.

دیدگاه عدم مغایرت

الف) با توجه به حذف تبصره (۲) از ماده (۳۴) اصلاحی، ایراد مغایرت شرعی شورای نگهبان

نسبت به این تبصره، سالبه به انتفای موضوع است. همچنین قانون‌گذار در ماده (۲۶) این مصوبه،^۱ تکلیف حقوق دولت (مالیات) و حقوق کفن و دفن متوفی را مشخص کرده است و لذا با حذف تبصره (۲) ماده (۳۴)، تکلیف این امور مبهم و نامشخص نخواهد بود تا بر اساس آن، به جهت تضييع حقوق دولت، معایر با موازین شرع قلمداد شود.

ب) ماده (۳۴) اصلاحی مزبور، اشخاص مذکور در آن را مکلف کرده است نسبت به اموال و دارایی‌های متوفی که خود در اختیار دارند، مالیات پرداخت کنند، نه نسبت به کلیه‌ی مالیات‌هایی که ممکن است بر ذمه‌ی متوفی باشد. بر این اساس، با توجه به معلوم بودن میزان اموال و دارایی‌هایی که در اختیار این اشخاص است، میزان مالیات محاسبه می‌شود و مابقی آن به وراثت یا موصی‌له تسلیم می‌شود و تسلیم مابقی منوط به تعیین تکلیف سایر مالیات‌های متوفی نیست. بر

۱. ماده (۲۶) موضوع بند (۵) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۵ مجلس شورای اسلامی: «بند ۵- متن زیر جایگزین ماده (۲۶) قانون می‌شود:

ماده ۲۶- وراثت متوفی (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها موظفند به منظور کسر هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) این قانون، ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه‌ای حاوی کلیه اقلام ماترک با تعیین ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی‌ها طبق فرم نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود به انضمام مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم نماید:

...

اداره امور مالیاتی مربوط ملکف است اظهارنامه تسلیمی در مهلت مقرر را رسیدگی به و شرح زیر اقدام کند:
الف- در صورتی که ارزش روز کلیه ماترک متوفی کمتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن باشد، اموال و دارایی‌های متوفی مشمول مالیات موضوع ماده (۱۷) این قانون نخواهد شد و مالیات‌های پرداختی ماده مذکور با ارائه اسناد و مدارک مثبت به پرداخت‌کننده مسترد خواهد شد.

ب- در صورتی که ارزش روز ماترک بیشتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه‌های کفن و دفن باشد، در این صورت موارد مزبور به ترتیب از ارزش روز اموال و دارایی‌های موضوع بندهای (۱)، (۲)، (۳)، (۴) و (۵) ماده (۱۷) این قانون کسر و مازاد ماترک حسب مورد به مأخذ مقرر در ماده مزبور مشمول مالیات خواهد شد و اضافه مالیات‌های پرداختی موضوع ماده (۱۷) این قانون با ارائه اسناد و مدارک مثبت به پرداخت‌کننده مسترد خواهد شد.

ج- در صورتی که کل ماترک یا بخشی از آن مطابق بندهای (الف) و (ب) مشمول مالیات نباشد، اداره امور مالیاتی موظف است گواهی لازم مبنی بر بلامانع بودن ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی غیر مشمول متوفی به وراثت را حسب موارد مذکور در ماده (۱۷) این قانون به عنوان مراجع ذی‌ربط صادر نماید.

تبصره ۱- در صورتی که بدهی متوفی مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی بوده و اصالت آن مورد تأیید اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود.

تبصره ۲- آیین‌نامه اجرایی این ماده در مورد نحوه رسیدگی، ارزیابی اموال و دارایی‌ها و صدور گواهی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.»

این اساس، این ماده موجب مجبوس شدن اموال اشخاص بیش از مقدار مسلّم و احتیاطی از مالیات نمی‌شود و لذا نمی‌توان آن را مغایر با موازین شرعی دانست.

نظر شورای نگهبان

ماده (۳۴) موضوع بند (۶)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[ماده (۹۷) قانون موضوع بند (۲۴)، به شرح زیر اصلاح می‌شود:]

بند ۲۴- متن زیر جایگزین ماده (۹۷) قانون و تبصره‌های آن می‌شود و مواد (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۱۵۸) و تبصره‌های آنها و ماده (۲۷۱) حذف می‌گردد:

ماده ۹۷- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد.

در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب‌شده مؤذیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی، چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق با مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.

حکم موضوع تبصره ماده (۲۳۹) این قانون،^۱ در اجرای این ماده جاری است.

۱. ماده (۲۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجلس شورای اسلامی: «ماده ۲۳۹- در صورتی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص، پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد و در مواردی که مؤدی ظرف سی روز کتباً اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر در ماده مذکور به

دیدگاه عدم مغایرت

الف) با توجه به حذف عبارت «در غیر این صورت، مالیات مطالبه شده توسط سازمان مزبور قطعی و لازم‌الاجراء است» از فراز دوم ماده (۹۷) و اضافه شدن عبارت «حکم موضوع تبصره ماده (۲۳۹) این قانون، در اجرای این ماده جاری است» به ذیل این ماده، ابهام پیشین شورای نگهبان در خصوص امکان اعتراض به تصمیمات سازمان امور مالیاتی در مراجع ذیصلاح قضایی از جمله دیوان عدالت اداری برطرف شده است و این ماده از این حیث با ایرادی مواجه نیست؛ چه آنکه بر اساس ماده (۲۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم، اعتراض مؤدی در خصوص مالیات مطالبه شده و برآوردی سازمان امور مالیاتی کشور قابل رسیدگی در هیئت حل اختلاف مالیاتی است که آرای صادره از این هیئت نیز مطابق با بند (۲) ماده (۱۰) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲^۱ قابل اعتراض در دیوان عدالت اداری است. بنابراین، با توجه به اصلاحات به عمل آمده در این مصوبه، مؤدی مالیاتی در شرایطی، حق اعتراض به تصمیم سازمان امور مالیاتی کشور در دیوان عدالت اداری که خود از نهادهای قضایی است را داراست. لذا ایراد پیشین شورای نگهبان در خصوص امکان سلب حق دادخواهی و مراجعه به مراجع صالح قضایی از جمله دیوان عدالت اداری، موضوع اصول (۳۴) و (۱۷۳) قانون اساسی برطرف شده است و این ماده با ایرادی مواجه نیست.

ب) فراز سوم ماده (۹۷) اصلاحی سابق، تصویب آیین‌نامه‌ی اجرایی نحوه‌ی رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و نحوه‌ی انتخاب برخی از اظهارنامه‌ها را بر عهده‌ی هیئت وزیران گذاشته بود که شورای نگهبان به علت تقنینی بودن ماهیت برخی از این امور، آن را مغایر با صلاحیت

→

اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است. تبصره- در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) این قانون ابلاغ شده باشد و مؤدی به شرح مقررات این ماده اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود. در این صورت و همچنین در مواردی که مؤدی ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتباً به برگ تشخیص اعتراض کند پرونده امر برای رسیدگی به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد. ۱. ماده (۱۰) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲/۳/۲۵: «ماده ۱۰- صلاحیت و حدود اختیارات دیوان به قرار زیر است:

۱- ...

۲- رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی هیئت‌های رسیدگی به تخلفات اداری و کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی، هیئت حل اختلاف کارگر و کارفرما، کمیسیون موضوع ماده (۱۰۰) قانون شهرداری‌ها منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها

۳- ...»

انحصاری مجلس شورای اسلامی در امر تقنین، مذکور در اصل (۸۵) قانون اساسی تشخیص داد. بر این اساس، با توجه به حذف فراز سوم ماده (۹۷) در مصوبه‌ی فعلی، ایراد پیشین شورای نگهبان در این خصوص، سالبه به انتفای موضوع است.

نظر شورای نگهبان

ماده (۹۷) موضوع بند (۲۴)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[در تبصره (۳) ماده (۱۶۹) موضوع بند (۴۴)، بعد از عبارت «به موجب آیین‌نامه‌ای» عبارت «خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد» جایگزین می‌شود.]

بند ۴۴- متن زیر جایگزین ماده (۱۶۹) قانون و تبصره آن می‌شود:

ماده ۱۶۹- اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی موظف به ثبت‌نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورت‌حساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورت‌حساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند. عدم صدور صورت‌حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود. همچنین عدم ارائه فهرست معامله انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش‌هایی که تعیین می‌شود مشمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است، می‌باشد.

تبصره ۱- ...

تبصره ۳- ترتیبات اجرایی احکام این ماده و تبصره (۱) آن و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی) به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۴- ...

دیدگاه عدم مغایرت

مجلس شورای اسلامی به موجب تبصره (۳) ماده‌ی اصلاحی مزبور، ترتیبات اجرایی احکام ماده (۱۶۹) و تبصره (۱) آن را به موجب آیین‌نامه‌ای دانسته است که «با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.» مصوبه‌ی پیشین، تصویب این آیین‌نامه را بر عهده‌ی سازمان امور مالیاتی قرار داده بود و از این جهت مغایر با اصل (۱۳۸) قانون اساسی تشخیص داده شد که مقرر می‌دارد تصویب آیین‌نامه‌های اجرایی بر عهده‌ی وزیر و یا هیئت وزیران است. بنابراین، با توجه به اصلاح صورت‌گرفته، ایراد پیشین شورای نگهبان برطرف شده است و این ماده با ایرادی مواجه نیست.

نظر شورای نگهبان

تبصره (۳) ماده (۱۶۹) موضوع بند (۴۴)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

[تبصره (۱) ماده (۱۶۴) مکرر) موضوع بند (۳۹)، عبارت «قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴» جایگزین عبارت «قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۶» می‌گردد.]
بند الحاقی جدید: در تبصره (۱) ماده (۱۴۶) مکرر) موضوع بند (۳۹)، بعد از عبارت «به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌نماید» عبارت «به‌جز مورد بند (ح) ماده (۱۳۹) این قانون که مطابق ماده (۸۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ عمل می‌شود» اضافه می‌گردد.

دیدگاه عدم مغایرت

با توجه به اصلاح عنوان قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و تاریخ تصویب آن (۱۳۹۳/۱۲/۴) در این مصوبه‌ی اصلاحی، تذکر پیشین شورای نگهبان در خصوص لزوم اصلاح عنوان و تاریخ تصویب قانون مذکور، مراعات شده است.

نظر شورای نگهبان

بند الحاقی جدید به تبصره (۱) ماده (۱۶۴) مکرر) موضوع بند (۳۹)، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.

نظر نهایی شورای نگهبان

مصوبه مجلس در خصوص لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، با توجه به اصلاحات به عمل آمده، مغایر با موازین شرع و قانون اساسی شناخته نشد.