



پژوهشکده شورای نگهبان

اظهار نظر مجمع مشورتی حقوقی

در خصوص:

لایحه رفع موانع تولید رقابت پذیر و

ارتقای نظام مالی کشور

– ماده (۱۷)

– مواد الحاقی (۱۶) الی (۳۴)

پژوهشکده شورای نگهبان

کد گزارش: ۹۳۱۲۰۳۵

تاریخ انتشار: ۱۳۹۳/۱۲/۰۴

شناسنامه گزارش

موضوع: اظهارنظر مجمع مشورتی حقوقی در خصوص

لایحه رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور

۱. ماده (۱۷)..... ۲

۲. مواد الحاقی (۱۶) الی (۳۴)..... ۱۳

تهیه کننده: پژوهشکده شورای نگهبان

شماره گزارش: ۹۳۱۲۰۳۵

تاریخ تنظیم: ۱۳۹۳/۱۲/۰۴

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لایحه رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور

۱. ماده (۱۷)

مقدمه

بر اساس اصل ۷۵ قانون اساسی، پیشنهادها و اصلاحاتی که نمایندگان در خصوص لوایح قانونی عنوان می‌کنند، نباید منجر به تقلیل درآمد عمومی یا افزایش هزینه‌های عمومی گردد مگر آنکه طریق جبران کاهش درآمد یا تأمین هزینه جدید نیز معلوم گردد. آنچه از ظاهر این اصل بر می‌آید آن است که «تقلیل درآمد عمومی» و یا «افزایش هزینه‌های عمومی» مذکور در این اصل، ناظر به درآمدها یا هزینه‌های سالانه و بالفعل - که معمولاً در قوانین بودجه سنواتی درج می‌شوند - نیست بلکه اعم از این قبیل درآمدها و هزینه‌ها، و شامل درآمدها و هزینه‌های خارج از بودجه سالانه (آینده) نیز می‌باشد.

البته بر اساس نظری دیگر (نظر اقلیت)، ممنوعیت مذکور در اصل ۷۵ قانون اساسی، ناظر بر درآمدها و هزینه‌های موجود و بالفعل است. چرا که در صورت تقلیل درآمدهای عمومی یا افزایش هزینه‌های عمومی توسط نمایندگان که به صورت بالفعل موجود می‌باشد و در قانون بودجه آن سال نیز درج گردیده است، نظم و نظام بودجه بر هم خورده و امور اداره کشور با مشکل مواجه می‌گردد فلذا تنها در این صورت نیاز به جبران کاهش درآمد یا تأمین هزینه جدید می‌باشد. در سایر موارد که پیشنهاد نمایندگان، درآمدهای آتی و غیرموجود را کاهش می‌دهد و یا هزینه‌هایی برای آینده ایجاد می‌نماید به طوری که بودجه آن سال را دستخوش

تغییر قرار نمی‌دهد، نیازی به جبران آن نیست. چرا که نمایندگان بر اساس صلاحیت خود در امر قانونگذاری از چنین شأن و جایگاهی برخوردارند و نیز این امر، به معنای آن است که دولت باید بودجه سال‌های آتی را با توجه به تغییراتی که در درآمدها و هزینه‌ها ایجاد شده است، تنظیم نماید.

بر اساس توضیحات فوق، برخی موارد در بررسی این ماده - در رابطه با مغایرت با اصل ۷۵ قانون اساسی - محل اختلاف و تأمل می‌باشد که تحلیل این گزارش بر اساس نظر اکثریت انجام خواهد پذیرفت. البته با توجه به تبصره (۱) انتهای ماده، کل مفاد ماده از دیدگاه اقلیت مغایرتی با اصل ۷۵ قانون اساسی نخواهد داشت.

نکته دیگر آنکه بر اساس تبصره (۱) بند «الف» ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه: «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت مالیاتی و حقوق ورودی علاوه بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه‌های موضوع ماده (۲۲۲) این قانون طی سال‌های اجرای برنامه ممنوع است.» بر این اساس و با توجه به اتمام دوره اجرای قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه در سال ۱۳۹۴، در تبصره (۱) ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم که در این ماده (ماده (۱۷) مصوبه مجلس) مورد اصلاح قرار گرفته است، بیان شده است: «کلیه معافیت‌های مالیاتی و محاسبه با نرخ صفر مالیاتی مازاد بر قوانین موجود از ابتدای سال ۱۳۹۵ اجرا می‌شود.» اما باید توجه داشت که بر اساس توضیحات پیش‌گفته، علی‌رغم درج این تبصره، مغایرت‌هایی که در این ماده با اصل ۷۵ قانون اساسی بیان خواهد شد، مرتفع نمی‌گردد. زیرا مواردی که منجر به کاهش درآمد عمومی و یا افزایش هزینه‌های عمومی شده است، حتی در صورتی که ناظر به آینده (یعنی از ابتدای سال ۱۳۹۵) و یا درآمدهای بالقوه باشد، همچنان مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است. چراکه

اصل ۷۵ قانون اساسی تنها ناظر بر درآمدها و یا هزینه‌های سالانه نمی‌باشد. نکته دیگر در بررسی این ماده، تفاوت موضوعی آن با متن لایحه دولت - علی‌رغم برخی مشابهت‌ها در تعبیر و الفاظ به کار برده شده - می‌باشد. به عبارت دیگر هرچند برخی احکام مندرج در لایحه دولت در مصوبه مجلس نیز تکرار شده است، اما مشوق‌هایی (معافیت‌هایی) که در لایحه برای برخی مصادیق تجویز شده است به موجب اصلاحات مجلس، دامنه شمول وسیع‌تری یافته و شامل برخی فعالیت‌هایی می‌شود که در لایحه دولت وجود نداشته است.

تبیین و بررسی

صدر ماده (۱۳۲) - مغایرت با اصل ۷۵

معافیت مذکور در صدر این ماده که بر اساس پیشنهاد‌های نمایندگان به تصویب رسیده است، از آنجا که میزان و محدوده معافیت‌های مالیاتی ماده (۱۳۲) سابق قانون مالیات‌های مستقیم^(۱) را افزایش داده است و این موضوع، در لایحه تقدیمی دولت نیز پیش‌بینی نگردیده است، منجر به کاهش درآمدهای عمومی شده و با توجه به عدم پیش‌بینی طریقه جبران کاهش درآمد، مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

بند «ب» - مغایرت با اصل ۷۵ و ابهام

مفاد این بند با توجه به افزایش معافیت مالیاتی مذکور در صدر ماده، منجر به کاهش درآمد عمومی می‌گردد که طریقه جبران آن نیز پیش‌بینی نشده است و از

۱. ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم:

«درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صددرصد (۱۰۰٪) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند.»

این حیث مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است. لازم به توضیح است که هر چند مفاد این ماده در راستای سیاست‌ها و برنامه‌های اشتغال‌زایی بوده و در طولانی مدت منجر به رونق اقتصادی و کاهش فقر می‌شود و از این منظر ممکن است در یک برهه درازمدت حتی از کاهش درآمد جلوگیری نیز بنماید، اما این موضوع، منجر به رفع مغایرت اصل ۷۵ قانون اساسی نمی‌شود. چرا که منظور قانونگذار اساسی از «طریق جبران کاهش درآمد»، جبران فوری و ناظر بر زمان تصویب قانون می‌باشد نه طریقه‌ای که در درازمدت کاهش درآمد ایجاد شده را جبران بنماید. زیرا در فرض اخیر، فلسفه حاکم بر اصل ۷۵ قانون اساسی مبنی بر حفظ تعادل درآمدها و هزینه‌های عمومی، زیر سؤال می‌رود.

عبارت «مستطیع» در انتهای این بند دارای ابهام بوده و پس از رفع ابهام امکان اظهارنظر فراهم خواهد شد.

بند «پ» - مغایرت با اصل ۷۵

این بند نیز همانند بند قبلی در مقام افزایش معافیت‌های مذکور در صدر ماده می‌باشد و بنا بر توضیحات یادشده، مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

بند «ت» - تذکر، مغایرت با اصل ۷۵ و ابهام

معافیت در نظر گرفته شده در اجزاء «۱» و «۲» بند «ت»، از آنجا که ناظر بر بعد از اتمام دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر - مذکور در صدر ماده - بوده و این امر به معنای توسعه معافیت‌های مالیاتی نسبت به ماده (۱۳۲) سابق قانون مالیات‌های مستقیم و نیز ماده (۱۷) لایحه تقدیمی دولت می‌باشد، موجد بارمالی بوده و از این حیث مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

لازم به ذکر است که معافیت‌های مذکور در جزء «۲» از این بند، علی‌رغم مشابهت

در عبارت پردازی، متفاوت از معافیت مذکور در لایحه تقدیمی دولت^(۱) است. چرا که پنجاه درصد (۵۰٪) معافیت مذکور در تبصره (۱) لایحه دولت برای سایر مناطق، مربوط به مشوق مالیاتی مذکور در همان لایحه است که متفاوت از معافیت مذکور در ماده (۱۷) مصوب مجلس و مضیق‌تر از آن است. معافیتی که در لایحه دولت ذکر شده است و میزان آن برای سایر مناطق (غیر از مناطق کمتر توسعه یافته) پنجاه درصد (۵۰٪) در نظر گرفته شده است، مربوط به «سرمایه‌گذاری انجام شده اشخاص حقوقی غیردولتی در طرح‌های تولیدی، معدنی و خدماتی ... به منظور تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحدها» می‌باشد در حالی که معافیت مذکور در جزء «۲» از بند «ت» ماده (۱۷) مصوبه مجلس، اولاً موضوعاً متفاوت از لایحه بوده و مربوط به «درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی ... و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده ...» است و ثانیاً ناظر بر بعد از اتمام دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر - مذکور در صدر مصوبه مجلس - است. بنابراین مشابهت عبارت مصوبه مجلس با لایحه دولت، به معنای همسانی آن دو نبوده و منجر به رفع مغایرت این قسمت با اصل ۷۵ قانون اساسی نمی‌گردد.

۱. ماده (۱۷) لایحه دولت:

«ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر اصلاح می‌شود:
ماده ۱۳۲- به منظور تشویق و افزایش سرمایه‌گذاری‌های اقتصادی، معادل صد درصد (۱۰۰٪) سرمایه‌گذاری انجام شده اشخاص حقوقی غیردولتی در طرح‌های تولیدی، معدنی و خدماتی با مجوز وزارتخانه یا مؤسسه دولتی ذی‌ربط که به منظور تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحدها صرف ایجاد دارایی ثابت (به استثنای زمین) می‌گردد، از درآمد مشمول مالیات سال یا سال‌های بعد کسر گردیده و مالیات آن به نرخ صفر محاسبه می‌گردد.
تبصره ۱- مشوق مالیاتی موضوع این ماده در هر سال مالی در مورد واحدهای مستقر در مناطق کمتر توسعه یافته معادل صد درصد (۱۰۰٪) درآمد مشمول مالیات و در سایر مناطق معادل پنجاه درصد (۵۰٪) آن منظور می‌گردد. ...»

همچنین ذیل این بند که اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع این ماده را که قبل از اصلاح این ماده تأسیس شده‌اند در صورت سرمایه‌گذاری مجدد، مشمول مشوق این ماده قرار داده است، با توجه به ایجاد بار مالی جدید - که در ماده (۱۳۲) سابق و لایحه تقدیمی دولت سابقه نداشته است - مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است. از سوی دیگر، مشخص نیست که در صورت سرمایه‌گذاری جدید، کل فعالیت‌ها و درآمدهای این اشخاص اعم از اینکه مرتبط با سرمایه‌گذاری جدید بوده باشد یا خیر، مشمول مشوق این ماده قرار می‌گیرد و یا تنها سرمایه‌گذاری جدید مشمول مشوق این ماده است؟

تذکر: عبارت «درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیردولتی» در این بند که ظاهراً منظور از آن «درآمد مرتبط با فعالیت‌های اشخاص حقوقی غیردولتی در زمینه حمل و نقل» می‌باشد، نیازمند اصلاح عبارتی است.

بند «ث» - مغایرت با اصل ۷۵

در لایحه تقدیمی دولت، «زمین» به طور کلی از معافیت مالیاتی ناشی از سرمایه‌گذاری‌های واحدهای موضوع این ماده که صرف ایجاد دارایی‌های ثابت شده باشد، استثنا شده بود. به عبارت دیگر بر اساس لایحه دولت، سرمایه‌گذاری‌های انجام شده توسط این واحدها که صرف تهیه «زمین» شده باشد، تحت هر شرایطی مشمول مالیات خواهد بود. اما در این بند، در برخی شرایط «زمین» نیز مشمول معافیت این ماده قرار داده شده است و بنابراین منجر به توسعه حوزه معافیت مصوبه مجلس نسبت به لایحه دولت شده است. توضیح آنکه بر اساس مصوبه مجلس در این بند، سرمایه‌گذاری اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای حمل و نقل، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری برای تهیه «زمین»، در صورتی

که مازاد بر میزان تعیین شده در مجوزهای قانونی صادر شده باشد، مشمول معافیت این ماده قرار می‌گیرد در حالی که بر اساس لایحه دولت، حتی این قبیل سرمایه‌گذاری‌ها نیز مشمول پرداخت مالیات بوده و مشمول معافیت در نظر گرفته شده نبوده است. بنا بر توضیحات فوق، این بند منجر به افزایش بار مالی می‌گردد که با توجه به عدم تأمین طریقه جبران آن، مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

همچنین مفهوم بند «ث» این ماده از این جهت واجد تأمل است که بنابر حکم آن، چنانچه سرمایه‌گذاری با کسب مجوز از مراجع قانونی ذیربط جهت توسعه و بازسازی و ایجاد دارایی‌های ثابت انجام شده باشد، آن میزان از سرمایه‌گذاری که برای تهیه زمین مورد نیاز انجام می‌شود، تا میزان زمین مذکور در مجوزهای قانونی مشمول مشوق مالیاتی نخواهد بود اما چنانچه سرمایه‌گذاری برای زمین، فراتر از مجوزهای قانونی ذیربط صورت گیرد به میزان تخطی از مجوزهای قانونی، مشمول معافیت قرار خواهد گرفت. شایان ذکر است، ساخت و ساز و ایجاد تأسیسات صنعتی و معدنی چه در نواحی صنعتی، چه در خوشه‌های صنعتی و چه در شهرک‌ها و شهرهای صنعتی، بر اساس قوانین ذیربط، تابع ضوابط و شرایط خاصی است و بنابر قوانین مربوط، تخطی از مجوزهای صادره از مراجع قانونی مثل سازمان‌های صنعت، معدن و تجارت استانی و یا سازمان‌های صنایع کوچک و شهرک‌های صنعتی استانی، حتی در صورت توسعه میزان ذکر شده در مجوزها - از جمله توسعه عرصه زمین مجاز برای سرمایه‌گذاری - ممنوع است در حالی که بنابر حکم بند «ث» این ماده، صرفاً در صورت تخطی از میزان مذکور در مجوزهای قانونی، معافیت مالیاتی شامل سرمایه‌گذاری در بخش زمین و به میزان تخطی صورت گرفته خواهد شد.

بند «ج» - مغایرت با اصل ۷۵

بر اساس تبصره (۱) لایحه دولت، «مشوق مالیاتی موضوع این ماده در هر سال

مالی در مورد واحدهای مستقر در مناطق کمتر توسعه یافته معادل صد درصد (۱۰۰٪) درآمد مشمول مالیات و در سایر مناطق معادل پنجاه درصد (۵۰٪) آن منظور می‌گردد. همچنین در صورتی که سرمایه‌گذاری انجام شده با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری خارجی و کمک‌های فنی ایران انجام شده باشد به ازای هر پنج درصد مشارکت سرمایه‌گذاری خارجی به میزان ده درصد به مشوق این تبصره به نسبت سرمایه ثبت و پرداخت شده و حداکثر تا پنجاه درصد آن اضافه می‌شود.» عبارت استفاده شده در این بند از مصوبه مجلس نیز عیناً مشابه عبارت انتهای تبصره فوق‌الذکر می‌باشد با این تفاوت که به جای عبارت «به مشوق این تبصره» از عبارت «به مشوق این ماده» استفاده شده است. بنابراین با توجه به اینکه اولاً مشوق تبصره لایحه دولت متفاوت از مشوق مصوبه مجلس می‌باشد و ثانیاً موضوع مشوق‌های آن دو نیز مختلف است، مفاد این بند، متفاوت از مفاد لایحه دولت خواهد بود. حال از آنجا که صدر مصوبه مجلس مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است، این بند نیز مبنی بر ایراد وارده بر صدر آن، مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی خواهد بود.

بند «ح» - مغایرت با اصل ۷۵

مفاد این بند که حوزه معافیت مذکور در تبصره (۵) لایحه دولت^(۱) را توسعه می‌بخشد، متضمن کاهش درآمد عمومی بوده و در نتیجه مغایر اصل ۷۵ قانون

۱. تبصره (۵) لایحه تقدیمی دولت:

«شرکت‌های خارجی که با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی در ایران نسبت به تولید محصولات یا نشان معتبر اقدام نمایند در صورتی که حداقل سی درصد از محصولات تولیدی را صادر نمایند از تاریخ انعقاد قرارداد همکاری با واحد تولید ایرانی در دوره معافیت واحد تولیدی مذکور مشمول حکم این ماده بوده و در صورت اتمام معافیت از پنجاه درصد تخفیف در نرخ مالیاتی نسبت به درآمد ارزی حاصل از فروش محصولات تولیدی در مدت مذکور در این ماده برخوردار خواهند شد.»

اساسی است. توضیح آنکه بر اساس لایحه دولت، شرکت‌های خارجی در صورت صادرات حداقل سی درصد (۳۰٪) محصولات خود مشمول معافیت مالیاتی قرار می‌گرفتند در حالی که مصوبه مجلس این نصاب را به بیست درصد (۲۰٪) تقلیل داده است. بنابراین به موجب اصلاحی که نمایندگان در این بند اعمال کرده‌اند، شرکت‌های خارجی که بین بیست تا سی درصد (۲۰٪ - ۳۰٪) محصولات خود را صادر نمایند نیز به شرکت‌های مشمول معافیت این بند در لایحه اضافه شده‌اند که این امر، کاهش درآمد عمومی را در پی دارد.

بند «خ» - مغایرت با اصل ۸۵

در بند «خ» مصوبه مجلس، برخی استثنائات حکم مندرج در این ماده بیان شده است که علی‌الاصول برشمردن استثنائات وارد بر احکام قانونی - همانند خود احکام قانونی - قانونگذاری بوده و با توجه به اینکه توسعه و تضییق قانون^(۱) به حساب می‌آید، وظیفه قانونگذار می‌باشد. از سوی دیگر بر اساس اصل ۸۵ قانون اساسی، وظیفه قانونگذاری قابل تفویض به غیر نمی‌باشد مگر از طریق سازوکارهای مذکور در اصل مذکور.

حال در این بند، بخشی از استثنائات وارد بر حکم این ماده بیان شده است و بخشی از آن نیز در فراز انتهایی بر عهده آئین‌نامه مصوب هیأت وزیران قرار داده شده است که این امر، بر اساس توضیحات یاد شده، مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی است. توضیح آنکه مستفاد از نظرات شورای نگهبان در رابطه با اصل ۸۵ قانون اساسی آن

۱. بر اساس نظریه شماره ۷۶/۲۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ شورای نگهبان راجع به اصل ۷۳ قانون اساسی، «تضییق و توسعه قانون در مواردی که رفع ابهام قانون نیست، تفسیر، تلقی نمی‌شود.» با توجه به این نظر، می‌توان چنین استنباط نمود که «تضییق و توسعه قانون» از مصادیق قانونگذاری جدید محسوب می‌شود.

است که اولاً واگذاری استثنائات قانون به آئین‌نامه به معنای تفویض قانونگذاری بوده و خلاف این اصل می‌باشد و ثانیاً در صورت واگذاری تعیین مصادیق مشمول حکم قانونی به آئین‌نامه دولتی، باید معیارها و ضوابط آن توسط قانون‌گذار مشخص شود.^(۱) در حالی که این نکات در فراز انتهایی این بند رعایت نشده است.

بند «ذ» - تذکر

با توجه به تبصره (۳) الحاقی به تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، تا قبل از این اصلاحیه، «کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی هر سال از پرداخت پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق» معاف بوده‌اند. بنابراین این بند، حکم جدیدی نبوده و از سوی دیگر با توجه به اینکه معافیت مالیاتی این تأسیسات را تا شش سال پس از تصویب این اصلاحیه محدود کرده است، نه تنها منجر به کاهش درآمد عمومی نمی‌گردد بلکه درآمدهای عمومی را در طولانی مدت افزایش نیز خواهد داد. در نتیجه این بند مغایرتی با اصل ۷۵ قانون اساسی ندارد.

بند «و» - مغایرت با اصل ۷۵

معافیت مالیاتی دفاتر گردشگری و زیارتی برای درآمدهای ناشی از جذب

۱. از بررسی نظرات شورای نگهبان راجع به مصوبات مجلس شورای اسلامی، موارد متعددی را می‌توان یافت که بر اساس آن چنین نتیجه گرفته می‌شود که این شورا تعیین ضوابط کلی، شامل معیارها و شرایط مقرر قانونی برای امور مختلف و نیز تعیین موارد استثنایی را «تقنین» دانسته و در نتیجه در حیطة اختیارات مجلس می‌داند. نمونه‌ای از نظرات شورای نگهبان که در بردارنده هر دو نکته مذکور می‌باشد، نامه شماره ۱۳۷۱ مورخ ۱۳۷۰/۳/۲۸ این شورا راجع به ایرادات «طرح قانونی اصلاح موادی از قانون خدمت پزشکان و پیراپزشکان مصوب ۱۳۶۷/۱/۳۰ و الحاق موادی به آن» می‌باشد که در بند سوم آن آمده است: «ماده (۱۸) الحاقی که تشخیص موارد ضروری و استثنایی را بدون تعیین ضابطه به غیر مجلس شورای اسلامی واگذار نموده مغایر با اصل هشتاد و پنجم قانون اساسی است.»

گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه بر اساس تبصره (۳) الحاقی به تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، پنجاه درصد (۵۰٪) بوده است که به موجب این تبصره به صد درصد (۱۰۰٪) افزایش یافته است. بنابراین منجر به کاهش درآمد عمومی می‌شود و از این حیث مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

بند «ز» - تذکر

جمله ابتدایی این بند که بیان می‌دارد: «مالیات با نرخ صفر موضوع این قانون صرفاً شامل درآمد ابرازی به جز درآمدهای کتمان شده می‌باشد.» از آنجا که موهم تجویز کتمان بخشی از درآمد توسط مؤدیان مالیاتی می‌باشد، نیاز به اصلاح دارد.

بند «ژ» - مغایرت با اصل ۷۵

مفاد این بند که دربردارنده معافیت و بخشودگی جدید مالیاتی نسبت به قوانین موجود و لایحه دولت می‌باشد، از جهت کاهش درآمد عمومی و عدم پیش‌بینی طریق جبران آن، مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

۲. مواد الحاقی (۱۶) الی (۳۴)

ماده الحاقی (۱۶) - نکته

در خصوص این ماده این نکته قابل توضیح است که مفاد این ماده (با اصلاحاتی) مشابه مفاد ماده (۸) «قانون رفع برخی از موانع تولید و سرمایه گذاری صنعتی» مصوب ۱۳۸۶/۵/۷ می باشد که به صورت آزمایشی و برای مدت پنج سال به تصویب رسید. بند «ح» موضوع بند «د» ماده (۸) قانون مذکور (به همراه برخی مواد دیگر آن)، با توجه به ایرادات شورای نگهبان و اصرار مجلس، در تاریخ ۱۳۸۷/۸/۲۵ به تصویب مجمع تشخیص مصلحت نظام رسید. به موجب این بند «کاهش تولید و تغییرات ساختاری در اثر شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و لزوم تغییرات گسترده در فن آوری مطابق با مفاد ماده (۹) قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل و نوسازی صنایع کشور» به عنوان یکی از مواردی که براساس آن قرارداد کار خاتمه می یابد، شناخته شد.

حکم مزبور در مصوبه حاضر دچار تغییراتی شده است و به عنوان بخشی از بند «ح» موضوع بند «۴» این ماده قرار گرفته است.

لازم به ذکر است که مهلت آزمایشی «قانون رفع برخی از موانع تولید و سرمایه گذاری صنعتی» که در واقع احکام ماده (۸) آن در ماده حاضر تکرار شده است به پایان رسیده است و همچنین در ذیل مصوبه مجمع تشخیص مصلحت نظام مقرر شده بود «در مواردی که تغییر در مصوبه مجمع در مواد (۱)، (۶)، (۷) و (۱۰) این قانون ضروری دانسته شود این تغییر با مصوبه قانونی ممکن خواهد بود.» (توضیح آنکه بند مورد ایراد که در ماده حاضر نیز به نوعی تکرار شده است در ماده (۱۰) پیش بینی شده بود) لذا با عنایت به مراتب

مذکور موضوع این ماده، مغایرتی با اصل ۱۱۲ قانون اساسی ندارد.

بند (۴) - ابهام

این بند، از جهت توسعه موارد پرداخت بیمه بیکاری و افزایش هزینه عمومی و داشتن بار مالی دارای ابهام است. توضیح آنکه قانون بیمه بیکاری مصوب ۱۳۶۹/۶/۲۶ علاوه بر تعریف بیکار و مشمولین بیمه بیکاری موضوع این قانون، شرایط خاصی را برای دریافت بیمه بیکاری تعیین نموده است (ماده (۶)).^(۱) به عنوان نمونه «بیمه شده (باید) قبل از بیکار شدن حداقل (۶) ماه سابقه پرداخت بیمه را داشته باشد» همچنین ماده (۷) این قانون^(۲)، مدت پرداخت مقرری بیمه بیکاری

۱. ماده (۶) قانون بیمه بیکاری:

«بیمه‌شدگان بیکار در صورت احراز شرایط زیر استحقاق دریافت مقرری بیمه بیکاری را خواهند داشت:
الف - بیمه شده قبل از بیکار شدن حداقل (۶) ماه سابقه پرداخت بیمه را داشته باشد. مشمولین تبصره (۲) ماده (۲) این قانون از شمول این بند مستثنی می‌باشد.
ب - بیمه شده مکلف است ظرف (۳۰) روز از تاریخ بیکاری با اعلام مراتب بیکاری به واحدهای کار و امور اجتماعی آمادگی خود را برای اشتغال به کار تخصصی و یا مشابه آن اطلاع دهد. مراجعه بعد از سی روز با عذر موجه و با تشخیص هیأت حل اختلاف تا سه ماه امکان پذیر خواهد بود.
ج - بیمه شده بیکار مکلف است در دوره‌های کارآموزی و سوادآموزی که توسط واحد کار و امور اجتماعی و نهضت سوادآموزی و یا سایر واحدهای ذیربط با تأیید وزارت کار و امور اجتماعی تعیین می‌شود شرکت نموده و هر دو ماه یکبار گواهی لازم در این مورد را به شعب تأمین اجتماعی تسلیم نماید.
تبصره ۱ - کارگرانی که در زمان دریافت مقرری بیمه بیکاری به شغل یا مشاغلی گمارده می‌شوند که میزان حقوق و مزایای آن از مقرری بیمه بیکاری متعلقه کمتر باشد مابه التفاوت دریافتی بیمه شده از حساب صندوق بیمه بیکاری پرداخت خواهد شد.
تبصره ۲ - مدت دریافت مقرری بیمه بیکاری جزء سوابق پرداخت حق بیمه، بیمه شده از نظر بازنشستگی، از کارافتادگی و فوت محسوب خواهد شد.»

۲. ماده (۷) قانون بیمه بیکاری:

«مدت پرداخت مقرری بیمه بیکاری و میزان آن بشرح زیر است:
الف - جمع مدت پرداخت مقرری از زمان برخورداری از مزایای بیمه بیکاری اعم از دوره اجرای آزمایشی و یا دائمی آن برای مجردین حداکثر (۳۶) ماه و برای متأهلین یا متکفلین حداکثر (۵۰) ماه بر اساس سابقه کلی پرداخت حق بیمه و بشرح جدول ذیل می‌باشد:»

←

را تعیین نموده است. به موجب بند «الف» این ماده «جمع مدت پرداخت مقرری از زمان برخورداری از مزایای بیمه بیکاری اعم از دوره اجرای آزمایشی و یا دائمی آن برای مجردین حداکثر (۳۶) ماه و برای متأهلین یا متکلفین حداکثر (۵۰) ماه بر اساس سابقه کلی پرداخت حق بیمه» و به شرح جدول ذیل این ماده می باشد.

حال با توجه به اینکه در قانون بیمه بیکاری، پرداخت بیمه مزبور مستلزم برخی شرایط و دارای ضوابطی است و در بند حاضر فارغ از این شرایط به صورت مطلق مقرر داشته که کارگران در صورت وقوع موضوع این بند، به مدت شش ماه تا دوازده ماه تحت پوشش بیمه بیکاری قرار گیرند، این ابهام بوجود می آید که این تکلیف، در چارچوب شرایط و موارد مذکور در قانون بیمه بیکاری است و یا آنکه بدون رعایت این شرایط و موارد، صرفاً با تحقق قیود و شرایط مذکور در این بند لازم الاجراست و موضوعی اضافه بر بیمه بیکاری مقرر در قانون بیمه بیکاری است. در صورت اخیر چنین امری منجر به افزایش دامنه شمول پرداخت بیمه بیکاری شده که با توجه به داشتن بار مالی و عدم تأمین آن مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی می باشد.

ماده الحاقی (۱۷) - نکته

در خصوص این ماده توضیح ذیل قابل توجه می باشد:

حداکثر مدت استفاده از مقرری جمعاً با احتساب دوره های قبلی		سابقه پرداخت حق بیمه
برای متأهلین یا متکلفین	برای مجردین	
(۱۲) ماه	(۶) ماه	از (۶) ماه لغایت (۲۴) ماه
(۱۸) ماه	(۱۲) ماه	از (۲۵) ماه لغایت (۱۲۰) ماه
(۲۶) ماه	(۱۸) ماه	از (۱۲۱) ماه لغایت (۱۸۰) ماه
(۳۶) ماه	(۲۶) ماه	از (۱۸۱) ماه لغایت (۲۴۰) ماه
(۵۰) ماه	(۳۶) ماه	از (۲۴۱) ماه به بالا

طبق ماده (۳۸) قانون تأمین اجتماعی، «در مواردی که انجام کار به طور مقطعه به اشخاص حقیقی یا حقوقی واگذار می‌شود، کارفرما باید در قراردادی که منعقد می‌کند مقطعه‌کار را متعهد نماید که کارکنان خود همچنین کارکنان مقطعه‌کاران فرعی را نزد سازمان بیمه نماید.» در همین راستا سازمان تأمین اجتماعی در بخشنامه شماره ۱۴ مورخ ۱۳۸۰/۵/۶ با عنوان «دستورالعمل حق بیمه قراردادهای پیمانکاری و مهندسی مشاور (نحوه محاسبه و وصول و صدور مفصاحساب)»، قراردادهای مشمول ماده (۳۸) قانون تأمین اجتماعی را از نظر احتساب حق بیمه به سه دسته تقسیم کرده است که «قراردادهای مشمول ضوابط طرح‌های عمرانی» از جمله آنهاست. بر اساس جزء «۲» از بند «ب» بخش اول این بخشنامه، «حق بیمه قراردادهای پیمانکاری (اجرایی) مقطوعاً ۶ درصد ناخالص کارکرد به علاوه ۶ دهم درصد به عنوان بیمه بیکاری، جمعاً به میزان ۶/۶ درصد ناخالص کارکرد» می‌باشد. بنابراین روش محاسبه حق بیمه در قراردادهای مذکور، از طریق اعمال ضریب حق بیمه (۶/۶ درصد) بوده است. این ضریب حق بیمه در واقع جایگزین همان حق بیمه‌ای می‌باشد که می‌بایست از سوی کارفرما به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت شود.

حال در این ماده (ماده الحاقی (۱۷)) با اضافه شدن تبصره‌ای به ذیل ماده (۳۸) قانون تأمین اجتماعی، نحوه محاسبه حق بیمه در مورد بخشی از قراردادهای پیمان تغییر کرده است و مطابق آن مقرر شده که در پیمان‌هایی که دارای کارگاه ثابت می‌باشند با آنها نظیر سایر کارگاه‌ها که به صورت مستقل و بدون مقطعه موضوع ماده (۳۸) قانون تأمین اجتماعی، فعالیت می‌کنند برخورد شود. در نتیجه این دسته از قراردادها از «اعمال ضریب حق بیمه» معاف شده‌اند و مقرر شده

براساس فهرست ارسالی و بازرسی کارگاه حق بیمه از آن‌ها دریافت گردد که این امر صرفاً به معنای تغییر در روش محاسبه حق بیمه بوده و فاقد هرگونه افزایش هزینه عمومی می‌باشد. بنابراین مغایرتی با اصل ۷۵ قانون اساسی ندارد.

ماده الحاقی (۱۸) - مغایرت با اصول ۴۰، ۴۷ و بند «۳» اصل ۴۳

به موجب صدر این ماده علاوه بر دستگاه‌های اجرایی «دارندگان ردیف در قوانین بودجه سنواتی» نیز مشمول حکم مذکور در بند الف این ماده - مبنی بر تکلیف به وصول وجوه مورد مطالبه به صورت اقساطی یا مؤجل - می‌گردند. در این رابطه با توجه به اینکه اطلاق عنوان «دارندگان ردیف در قوانین بودجه سنواتی» شامل مؤسسات و اشخاص حقوقی خصوصی نیز، که در قانون بودجه دارای ردیف می‌باشند، می‌گردد و بر اساس این ماده مکلف می‌شوند مطالبات خود را به صورت اقساط یا مدت دار وصول کنند، حکم مزبور منجر به اضرار به حقوق اشخاص و همچنین نقض مالکیت خصوصی افراد می‌گردد و لذا مغایر اصول ۴۰، ۴۷ و بند «۳» اصل ۴۳ قانون اساسی است.

توضیح آنکه در قسمت جداول کلان لویح بودجه و به طور مثال در لایحه بودجه سال ۱۳۹۴ کل کشور، جدولی با عنوان «برآورد اعتبارات ردیف‌های متفرقه در سال ۱۳۹۴» (جدول شماره ۹)) ذکر گردیده که شرح تفصیلی آن در جدولی مجزا بیان می‌شود. بر همین اساس جدول شماره (۱۷) با عنوان «کمک به اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع جزء «۳» ردیف ۵۴۰۰۰۰ جدول شماره ۹)) تنظیم شده است که در آن نام نهادهای خصوصی متعددی از جمله دانشگاه امام صادق^(ع)، بیمارستان سپیر، دانشگاه غیردولتی - غیرانتفاعی عدالت، شهرک مهدیه، و ... مشاهده می‌گردد. بنابراین بخش‌هایی که در قوانین بودجه به این نهادها

اختصاص یافته است، به عنوان «ردیف» در قانون بودجه ذکر می‌گردد. در نتیجه این قبیل نهادها و اشخاص ذیل عنوان «دارندگان ردیف در قوانین بودجه سنواتی» به حساب آمده و مشمول حکم مذکور در بند «الف» این ماده می‌گردند.

در رویه عملی نیز سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، اختصاص بودجه به هر دستگاهی از جمله اشخاص حقوقی غیردولتی را منوط به «داشتن ردیف» می‌نماید که این امر نیز حاکی از این است که اشخاص غیردولتی مذکور در قانون بودجه سالانه که برای آنها اعتبار در نظر گرفته می‌شود نیز به عنوان دارنده ردیف شناخته می‌شوند.

ماده الحاقی (۱۹)

تبصره الحاقی - مغایرت با اصول، ۶۱، ۱۵۶، ۱۳۹، ۸۵، ۵۳

به موجب این تبصره وزارت جهادکشاورزی مکلف شده نسبت به رفع تداخلات ناشی از اجرای قوانین و مقررات موازی در اراضی ملی، دولتی و مستثنیات اشخاص و در نتیجه رفع موارد اختلافی و سپس اصلاح اسناد مالکیت و صدور اسناد اراضی کشاورزی اقدام نماید.

۱- با توجه به اینکه برخی از این اختلافات ناظر به ترافعات اشخاص نسبت به یکدیگر و یا با دولت بوده و از سوی دیگر مطابق اصول ۶۱ و ۱۵۶ قانون اساسی صلاحیت حل و فصل اختلافات برعهده قوه قضائیه می‌باشد، اعطاء صلاحیت رفع موارد اختلافی به وزارت جهاد کشاورزی از جهت اینکه می‌تواند نافی حل و فصل این اختلافات در دادگاه‌های دادگستری باشد، مغایر اصول مزبور است.

۲- همچنین با در نظر گرفتن اینکه موضوع تبصره مذکور شامل اراضی ملی نیز می‌باشد و در نتیجه ممکن است رفع اختلاف موضوع این تبصره به صلح

دعاوی در خصوص اموال عمومی و دولتی نیز بیانجامد، عدم رعایت ترتیبات مذکور در اصل ۱۳۹ قانون اساسی مغایر این اصل محسوب می‌شود.

۳- مطابق ذیل تبصره الحاقی «چگونگی دریافت هزینه و قیمت اراضی رفع‌تداخل‌شده و مصرف آن» به آئین‌نامه اجرایی این تبصره سپرده شده است. در حالیکه براساس ذیل اصل ۵۳ هرگونه دریافت و پرداخت دولت باید به موجب قانون باشد. لذا محول نمودن این امر بدون هیچگونه ضابطه‌ای به آئین‌نامه اجرایی، علاوه بر مغایرت با اصل ۸۵ قانون اساسی مبنی بر منع تفویض قانونگذاری، مغایر اصل ۵۳ قانون اساسی نیز محسوب می‌شود.

ماده الحاقی (۲۰) - ابهام و مغایرت با اصول ۲۲، ۴۰، ۴۷، ۷۵ و بند «۱۴»

اصل ۳

به موجب این ماده دستگاه‌های اجرایی در صورتی که بخواهند قراردادهای، تعهدات و توافقات، واگذاری‌ها، مجوزها و پروانه‌های قانونی صادرشده را لغو کنند یا تغییر دهند یا متوقف و یا عطف به ماسبق کنند باید نسبت به جبران خسارت یا رضایت اشخاص طرف قرارداد اقدام کنند.

اطلاق عبارت مذکور از جهت اینکه می‌تواند شامل موارد خارج از توافقات قراردادی بین طرفین و همچنین موارد خارج از قوانین باشد واجد ابهام است. توضیح آنکه در برخی از قوانین این اجازه به دستگاه اجرایی داده شده است که حسب مورد نسبت به لغو، تغییر، توقف و یا عطف به ماسبق نمودن قراردادهای، تعهدات و توافقات، واگذاری‌ها، مجوزها و پروانه‌های قانونی صادرشده اقدام نمایند و یا ممکن است که در قرارداد منعقد شده میان دستگاه اجرایی و طرف مقابل، چنین مواردی پیش‌بینی گردد. حال مشخص نیست حکم ماده پیشنهادی

آیا صرفاً ناظر به همین موارد می‌باشد یا اینکه این اجازه چنین مواردی را به صورت مطلق به دستگاه اجرایی می‌دهد. در صورتی که حکم مزبور ناظر به مواردی غیر از موارد مقرر در قوانین و یا قراردادهای منعقد شده باشد، علاوه بر اینکه منجر به نقض امنیت قضایی اشخاص می‌شود، مغایر حقوق مالکانه اشخاص و همچنین اضرار به غیر نیز می‌باشد و از این حیث مغایر بند «۱۴» اصل ۳ و اصول ۲۲، ۴۰، ۴۷ و بند «۵» اصل ۴۳ قانون اساسی است.

اما در صورتی که حکم مزبور ناظر به همان موارد مقرر در قوانین و یا قراردادهای منعقد شده باشد، در صورتی که حکم به جبران خسارت وجود داشته است، ذکر چنین حکمی در این ماده فاقد ضرورت می‌باشد، لیکن اطلاق این امر می‌تواند شامل مواردی شود که دولت در واقع بر اساس قوانین و یا قراردادهای منعقد شده نمی‌بایست جبران خسارت نماید (به عنوان نمونه در مواردی که لغو مجوز یکی از تضمینات نقض قانون یا قرارداد توسط طرف مقابل می‌باشد) و حال بر اساس این ماده باید جبران خسارت نماید و لذا در چنین حالتی منجر به افزایش هزینه‌های عمومی می‌شود که به دلیل عدم پیش بینی طریق جبران آن مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

ماده الحاقی (۲۲) - مغایرت با بند «۱» اصل ۱۱۰

۱- حکم این ماده پیشتر در قالب بند «د» ماده (۱) «طرح الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت»^(۱) ذکر شده بود. به موجب این بند

۱. د- پالایشگاهی که نفت خام و میعانات گازی خوراک تحویلی خود را به بهای نود و پنج درصد قیمت تحویل روی کشتی (فوب) خلیج فارس از شرکت تابعه ذریبط وزارت نفت خریداری میکنند، مشمول احکام مربوط به پرداخت سهمی از ارزش صادرات فرآورده‌های تولیدی خود به حساب صندوق توسعه ملی نمی‌باشند.

پالایشگاه‌هایی که نفت خام و میعانات گازی خوراک تحویلی خود را به بهای نود و پنج درصد (۹۵٪) قیمت تحویل روی کشتی (فوب) خلیج فارس خریداری می‌کنند، از شمول پرداخت سهمی از ارزش صادرات فرآورده‌های تولیدی به حساب صندوق توسعه ملی معاف گردیده‌اند.

شورای نگهبان این بند را به دلیل اینکه فرآورده‌های تولیدی شامل فرآورده‌های صادراتی می‌شود، از جهت مستثنی شدن از واریز سهم صندوق توسعه ملی، مغایر سیاستهای کلی نظام دانسته است. مجلس بند مزبور را در اصلاحیه خود در خصوص طرح مزبور به منظور رفع ایرادات شورای نگهبان حذف نمود و حال در لایحه حاضر با اصلاحاتی در قالب ماده الحاقی (۲۲) به تصویب رسانده است.

۲- در خصوص این ماده این نکته قابل توضیح است که اگرچه مجلس سعی نموده با الحاق عبارت اخیر این ماده مبنی بر اینکه «وزارت نفت مکلف است به میزان نفت خام و میعانات گازی فروخته‌شده به پالایشگاه‌هایی که به شکل فرآورده صادر می‌نمایند، سهم صندوق توسعه ملی را متناسب با قیمت نفت خام تحویلی به پالایشگاه به صندوق پرداخت نماید» ایراد شورای نگهبان را مرتفع نماید ولیکن مسئله ای که وجود دارد این است که در بند «۱-۲۲» سیاستهای کلی برنامه پنجم توسعه، در کنار منابع حاصل از صادرات نفت و گاز، «فرآورده‌های نفتی» (که علی‌الاصول دارای قیمت بیشتری نیز می‌باشند) را ذکر نموده است. در حالی که در ماده حاضر صرفاً به «میزان نفت خام و میعانات گازی فروخته‌شده» اشاره داشته که حکم بند مزبور از این جهت بند «۱-۲۲» سیاستهای کلی برنامه پنجم توسعه را تضییق نموده است و لذا مغایر این بند از

سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه می‌باشد.

۳- به موجب تبصره (۳) این ماده به وزارت نفت اجازه داده شده، از ابزارهای تشویقی و قیمتهای ترجیحی استفاده کند. با توجه به اینکه این حکم این اختیار را به وزارت مزبور می‌دهد که ضوابط قیمت گذاری که در قانون مقرر شده است را نقض کند، اعطاء این صلاحیت به وزارت نفت نوعی تفویض قانونگذاری می‌باشد و لذا از این جهت مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی به نظر می‌رسد.

ماده الحاقی (۲۴) - مغایرت با اصول ۱۳۸، ۵۷، ۱۵۶، ۱۲۷

۱- تبصره (۳) این ماده به هیأتی که مصوبات آن به تأیید رئیس جمهور یا نماینده ویژه وی می‌رسد اجازه داده است شرایط و مراحل صدور مجوزهای کسب و کار در مقررات، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و مانند اینها را به نحوی تسهیل و تسریع و هزینه‌های آن را به گونه‌ای تقلیل دهد که صدور مجوز کسب و کار در کشور با حداقل هزینه و مراحل آن ترجیحاً به صورت آنی و غیرحضور، و راه‌اندازی آن کسب و کار در کمترین زمان ممکن صورت پذیرد. بنابراین به این هیأت که مصوبات آن به تأیید رئیس جمهور یا نماینده ویژه وی می‌رسد، صلاحیت اصلاح و تغییر مقررات، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و مانند اینها داده شده است.

مسئله ای که در اینجا وجود دارد این است که دو حالت در خصوص حکم مذکور قابل تصور است. اول اینکه «مقررات، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و مانند اینها» صرفاً در محدوده قوه مجریه باشد، در این صورت بر اساس این ماده اجازه داده شده تا رئیس جمهور یا نماینده ویژه وی بتواند به عنوان مثال آیین‌نامه‌های وزارتی و یا آیین‌نامه‌های هیأت وزیران را نقض کند در حالی که چنین صلاحیتی

بر اساس اصل ۱۳۸ قانون اساسی به رئیس جمهور داده نشده است. چراکه به موجب این اصل صلاحیت آئین‌نامه‌گذاری صرفاً به وزراء، هیأت وزیران و کمیسیون‌های متشکل از چند وزیر داده شده است و لذا رئیس جمهور و یا نماینده ویژه وی نه تنها حق وضع آئین نامه ندارند بلکه صلاحیت نقض آئین نامه‌های صادره از سوی وزراء و یا هیأت وزیران را نیز نخواهند داشت.

اما حالت دوم در صورتی است که «مقررات، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و مانند اینها» شامل بخش نامه‌ها و آئین نامه‌های غیر قوه مجریه نیز بشود (به خصوص با توجه به قید «و مانند اینها» که می‌تواند شامل موارد متعددی بشود)، در این صورت اعطاء صلاحیت نقض و اصلاح چنین مواردی به رئیس جمهور یا نماینده ویژه وی علاوه بر مغایرت با اصل ۱۳۸، مغایر اصول مربوط به استقلال قوا و صلاحیت‌های دیگر قوا نظیر اصول ۵۷ و ۱۵۸ نیز می‌باشد. چرا که ممکن است بخشی از این مقررات و مانند آن که با تأیید رئیس جمهور یا نماینده وی اصلاح خواهد شد مصوب مراجعی نظیر رئیس قوه قضائیه باشد. به ویژه با توجه به اینکه «فرآیند کسب و کار» صرفاً ناظر به شروع کسب و کار نبوده و شامل جریان کسب و کار نیز می‌شود.

۲- به موجب این ماده نماینده ویژه رئیس جمهور در کنار رئیس جمهور واجد صلاحیت تأیید مصوبات هیأت موضوع این ماده در اصلاح و تغییر «مقررات، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و مانند اینها» شده است. در این رابطه نکته حائز اهمیتی که وجود دارد این است که مطابق اصل ۱۲۷ قانون اساسی علاوه بر اینکه تعیین «نماینده ویژه» دارای تشریفات خاصی می‌باشد، صلاحیت وی نیز مشخص است. حال مشخص نیست منظور از «نماینده ویژه» در این ماده همان «نماینده

ویژه» موضوع اصل ۱۲۷ می‌باشد یا خیر؟ در صورتی که چنین باشد نماینده مزبور صرفاً صلاحیت اتخاذ تصمیم دارد و این تصمیمات نیز جنبه اجرایی خواهند داشت و نه مقررہ‌گذاری. شورای نگهبان نیز در نظرات خود به صورت مکرر بر این نکته تأکید داشته است که محدوده اصل ۱۲۷ شامل تصویب‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌ها نمی‌شود و منحصرأً شامل تصمیمات خواهد بود و مربوط به امور اجرایی است.^(۱) بنابراین در صورتی که منظور این ماده از «نمایندہ ویژه» همان «نمایندہ ویژه» موضوع اصل ۱۲۷ قانون اساسی است اولأً اعطاء صلاحیت اصلاح «مقررات،

۱. نظریه شماره ۷۸/۲۱/۶۱۸۶ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۲۰ شورای نگهبان

ریاست محترم مجلس شورای اسلامی
عطف به نامه شماره ۳۵۴۴ - ق مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۵ و پیرو نامه شماره ۷۸/۲۱/۶۱۳۸ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۱۳:

طرح الحاق پنج تبصره به قانون نحوه اجرای اصل (۸۵) و (۱۳۸) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در رابطه با مسؤولیتهای رییس مجلس شورای اسلامی مصوب چهارم بهمن‌ماه یکهزار و سیصد و هفتاد و هشت مجلس شورای اسلامی در جلسه مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۲۰ شورای نگهبان مطرح شد و نظر شورا به شرح ذیل اعلام می‌گردد:

در تبصره (۳) با استظهار اینکه اصل ۱۲۷ مربوط به امور اجرایی است الزام به ارسال تصمیمات مذکور در اصل ۱۲۷ قانون اساسی به رییس مجلس خلاف قانون اساسی شناخته شد.

نظریه شماره ۷۹/۲۱/۷۳۷ مورخ ۱۳۷۹/۵/۳۰ شورای نگهبان

«محدوده اصل ۱۲۷ شامل تصویب‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌ها و اساسنامه‌ها نمی‌شود و منحصرأً شامل تصمیمات خواهد بود.»

نظریه شماره ۸/۳۰/۲۱۲۴ مورخ ۱۳۸۱/۱۰/۱۲ شورای نگهبان

«اصل ۱۲۷ مربوط به امور اجرایی است و شامل تصویب‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌ها و اساسنامه‌ها نمی‌شود و منحصرأً شامل تصمیمات خواهد بود بنابراین تبصره الحاقی ماده (۲۹) که مقرر نموده است تفویض اختیار دولت، موضوع اصل ۱۲۷ قانون اساسی به نماینده یا نمایندگان ویژه رییس جمهور محدود به امور اجرایی است، وافی به مقصود است لکن تصویب‌نامه هیأت دولت که طی آن نماینده یا نمایندگانی با اختیارات مشخص تعیین می‌نماید از مصادیق تصویب‌نامه ذیل اصل ۱۳۸ قانون اساسی می‌باشد و لازم است این تصویب‌نامه ضمن ابلاغ برای اجراء به اطلاع رییس مجلس شورای اسلامی برسد تا در صورتی که آن‌ها را بر خلاف قوانین بدانند با ذکر دلیل برای تجدید نظر به هیأت وزیران بفرستد.»

بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و مانند اینها» توسط وی مغایر این اصل از قانون اساسی می‌باشد و ثانیاً با توجه به ذکر تشریفات تعیین چنین نماینده‌ای در اصل ۱۲۷ قانون اساسی، عدم پیش‌بینی رعایت تشریفات مقرر نیز مغایر اصل مزبور می‌باشد. اما در صورتی که منظور از «نماینده ویژه» در این ماده چیزی جز نماینده موضوع اصل ۱۲۷ قانون اساسی باشد، اعطاء چنین صلاحیتی به وی به دلیل اینکه وی از هیچگونه جایگاهی در این خصوص برخوردار نیست، مغایر اصول متعددی از قانون اساسی نظیر اصول ۶۰، ۱۳۸، ۱۵۹ و ... است.

۳- مطابق ذیل تبصره (۶) الحاقی به این ماده، صلاحیت تهیه و ابلاغ ضوابط و نحوه برخورد با متخلفان احکام این تبصره، به هیأت موضوع ماده (۳) قانون اصلاح مواد (۱) و (۶) و (۷) قانون اجرای سیاستهای کلی اصل ۴۴ که در تبصره (۳) همین ماده ترکیب آن مشخص شده است داده شده است. در این خصوص با توجه به ترکیب این هیأت که متشکل از اعضای غیر قوه مجریه و همچنین بخش خصوصی است و از سوی دیگر ضوابط و نحوه برخورد با متخلفان در برخی موارد دارای ماهیت آئین نامه ای و در برخی موارد نیز واجد ماهیت تقنینی می‌باشد، اعطاء چنین صلاحیتی به این هیأت مغایر اصول ۱۳۸ و ۸۵ قانون اساسی است.

ماده الحاقی (۲۴) - ابهام

در خصوص این ماده با توجه به اینکه مصوبات «ستاد تدابیر ویژه مقابله با تحریم» جهت لازم الاجرا شدن باید تشریفات موضوع این ماده را طی کند، باید ماهیت این شورا مشخص گردد تا اظهار نظر در خصوص لزوم طی این تشریفات ممکن گردد.

توضیح آنکه مطابق ذیل اصل ۱۷۶ قانون اساسی شورای عالی امنیت ملی می‌تواند به تناسب وظایف خود شوراهای فرعی از قبیل شورای دفاع و شورای امنیت کشور تشکیل دهد. ریاست هریک از شوراهای فرعی با رئیس جمهور یا یکی از اعضای شورای عالی است که از طرف رئیس جمهور تعیین می‌شود. حدود اختیارات و وظایف شوراهای فرعی را قانون معین می‌کند و تشکیلات آنها به تصویب شورای عالی می‌رسد.

ایجاد ستاد مزبور اگر چه به نظر می‌رسد به موجب مصوبه شورای عالی امنیت ملی بوده و مصوبه مزبور نیز به تأیید مقام معظم رهبری رسیده است و جلسات آن نیز در دبیرخانه این شورا برگزار می‌شود (البته ستاد مزبور ذیل دبیرخانه محسوب نمی‌شود) ولیکن مشخص نیست که این ستاد به عنوان شورای فرعی شورای عالی امنیت ملی ایجاد شده است یا خیر. در صورتی که ستاد مزبور در واقع شورای فرعی نبوده اصولاً ورود قانونگذار در این خصوص صحیح نبوده چرا که صرفاً در خصوص شوراهای فرعی است که حدود و اختیارات آنها توسط قانون تعیین خواهد شد. اما در صورتی که ستاد مزبور به عنوان شورای فرعی شورای عالی امنیت ملی ایجاد باشد، ترتیب پیش بینی شده جهت اجرایی شدن مصوبات آن صحیح نیست. چرا که در صورت شورای فرعی بودن این ستاد، مصوبات آن باید به تأیید شورای عالی امنیت ملی برسد، در حالی که بر اساس این ماده به هریک از اعضای شورای عالی امنیت ملی صلاحیت داده شده تا نسبت به مصوبه ستاد ایراد وارد نموده و ستاد نیز موظف به رفع آن شده است. بدون تردید چنین ترتیبی را نمی‌توان تأیید مصوبه شورای فرعی توسط شورای عالی امنیت ملی دانست. همچنین در حالتی که هیچ ایرادی به مصوبه گرفته نشود

و یا ایراد مزبور رفع شود مصوبه ستاد لازم الاجرا تلقی گردیده است. درحالی که این امر را نمی تواند تأیید مصوبه از سوی شورای عالی امنیت ملی مطابق اصل ۱۷۶ دانست. چراکه مصوبات شورای عالی امنیت ملی باید به تأیید رهبری برسد و در چنین موردی تأیید رهبری وجود نخواهد داشت. لذا با توجه به مشخص نبودن وضعیت این ستاد و همچنین ابهام در حدود وظایف و نسبت این ستاد با شورای عالی امنیت ملی، این ماده واجد ابهام است.

لازم به ذکر است که در قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور نظیر حکم مزبور در این ماده پیش بینی شده بود.^(۱) با این تغییر که در قانون بودجه سال ۱۳۹۲ در صورت ورود ایراد توسط یکی از اعضای شورای عالی امنیت ملی، ستاد موظف به رفع آن نبود بلکه مصوبه ستاد تدابیر در جلسه شورای عالی امنیت ملی مطرح و در صورت تصویب با رعایت اصل یکصد و هفتاد و ششم (۱۷۶) قانون اساسی، قابل اجراء بود. اما در ماده حاضر در مرحله اول ستاد موظف به رفع ایراد هریک از اعضاء شده و در غیر این صورت، تصویب مصوبه ستاد توسط شورای عالی امنیت ملی پیش بینی شده است.

۱. بند (۱۳۹) قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور:

«در سال ۱۳۹۲ ستاد تدابیر ویژه مقابله با تحریم موظف است کلیه مصوبات خود را که دارای آثار اقتصادی، مالی و تجاری و مرتبط با این قانون است، طی بیست و چهار ساعت پس از تصویب کتباً برای کلیه اعضای اصلی شورای عالی امنیت ملی ارسال نماید. هریک از اعضاء اگر مصوبه را خلاف قانون یا مصلحت کشور تشخیص دهند می توانند لغو آن را از رییس شورا تقاضا کنند. در این صورت مصوبه ستاد تدابیر در جلسه شورای عالی امنیت ملی مطرح و در صورت تصویب با رعایت اصل یکصد و هفتاد و ششم (۱۷۶) قانون اساسی قابل اجراء است. چنانچه هیچ عضوی طی پنج روز از تاریخ دریافت مصوبه ستاد تدابیر، تقاضای لغو آن را نکند، مصوبه قابل اجراء است. مفاد این بند رافع مسؤولیت قانونی ستاد تدابیر ویژه و اعضاء آن نیست.»

ماده الحاقی (۲۶) -

بند «الف» - ابهام و مغایرت با اصول ۷۵، ۵۳ و ۸۵

هدف از پیش‌بینی این بند ایجاد صندوقی به منظور تثبیت بازار سرمایه در بورس می‌باشد. بدین صورت که در شرایطی که عرضه سهام در بورس به دلیل کاهش قیمت‌ها و یا شرایط اقتصادی به نحوی افزایش یابد که عرضه سهام بیش از تقاضای آن باشد، این صندوق با خریداری سهام اضافه عرضه شده در بورس سعی در جلوگیری از نوسان بازار بورس و افت شدید قیمت سهام می‌نماید و بالعکس زمانی که تقاضا جهت خرید سهام بیش از عرضه باشد و یا شرایط اقتصادی به گونه‌ای باشد که منجر به افزایش زیاد قیمت سهام گردد، این صندوق این وظیفه را برعهده خواهد داشت که سهامی که سابقاً به منظور جلوگیری از کاهش قیمت‌ها خریداری نموده است را در بورس آزاد کند تا جلوی ازدیاد بیش از اندازه قیمت‌ها گرفته شود. بنابراین وظیفه این صندوق حفظ شاخص و تعادل در بازار سرمایه از طریق خرید و فروش سهام عرضه شده در بورس می‌باشد و در نتیجه این صندوق برای انجام مسئولیت خود نیازمند منابع مالی گسترده‌ای است. از همین رو تبصره (۲) به نحوه تأمین منابع مالی این صندوق پرداخته است.

حال با توجه به توضیحات فوق نکات ذیل در خصوص این بند قابل توجه می‌باشد.

۱- اولین مسئله‌ای که در خصوص این صندوق وجود دارد این است که

ماهیت صندوق مزبور در اینجا مشخص نشده است. توضیح آنکه به نظر می‌رسد با توجه به وظیفه این صندوق که در صدر این بند ذکر شده است (نظیر اجرای سیاستهای عمومی حاکمیتی) و همچنین ترکیب هیأت امناء صندوق که متشکل از مقامات دولتی می‌باشد و بازرس قانونی صندوق و تعلق کلیه اموال و دارایی‌های این صندوق در صورت انحلال به دولت و تصویب اساسنامه آن توسط دولت، صندوق مزبور یک نهاد دولتی است. اما نهاد دولتی (فارغ از وزارتخانه) در سه قالب «شرکت دولتی»، «مؤسسه دولتی» و یا «نهاد عمومی غیردولتی» می‌تواند وجود داشته باشد. لیکن در اینجا مشخص نشده است که صندوق مزبور تحت کدام یک از این عناوین قرار می‌گیرد.

در صورتی که صندوق مزبور یک شرکت یا مؤسسه دولتی باشد، با توجه به اینکه اطلاق اجازه فعالیت در بازار سرمایه به منظور کنترل و کاهش مخاطرات سامانه‌ای یا فرادستگاهی بازار سرمایه کشور و به حفظ و توسعه شرایط رقابت منصفانه در حوزه بازار سرمایه شامل خرید و فروش سهام بنگاه‌های عرضه شده در بورس نیز می‌گردد و در واقع نیز رسالت اصلی این صندوق همین خواهد بود، این امر منجر به فعالیت جدید اقتصادی دولت خواهد شد، که این امر مغایر بند «الف» سیاستهای کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مبنی بر منع دولت از فعالیت جدید اقتصادی در موارد خارج از صدر اصل ۴۴ قانون اساسی بوده و در نتیجه مغایر بند «ا» اصل ۱۱۰ قانون اساسی خواهد بود.

۲- همانگونه که ذکر شد تبصره (۲) منابع مالی صندوق موضوع این بند را

مشخص نموده است چراکه علاوه بر موضوع فعالیت این صندوق که موجد بار مالی برای دولت می‌باشد، ایجاد یک نهاد جدید نیز مستلزم بار مالی و افزایش هزینه‌ی عمومی است. بر اساس تبصره مزبور دو محل برای تأمین این منابع در نظر گرفته شده است: ۱- بخشی از منابع سازمان بورس و اوراق بهادار با تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار^(۱) ۲- سایر منابع مالی در چهارچوب قوانین و مقررات با تصویب مراجع ذیصلاح قانونی.

در این خصوص دو مسئله حائز اهمیت است. اول اینکه منابع سازمان بورس به منظور اداره سازمان مزبور پیش بینی شده است. به عبارت دیگر منبع مذکور جزء منابع موجود می‌باشد و محل جدیدی به منظور تأمین افزایش هزینه عمومی نمی‌باشد. همچنین مطابق نظر تفسیری شورای نگهبان در خصوص اصل ۷۵ قانون اساسی مبنی بر عدم جبران بار مالی «از محل اعتبارات مصوب مربوط» یا «اعتبارات مصوب دستگاه»، نمی‌توان محل مزبور را به منظور تأمین بار مالی این حکم پیش‌بینی نمود.

در خصوص منبع دوم نیز باید گفت که مشخص نیست منظور از سایر منابع مالی چیست و لذا از جهت اینکه بتواند تأمین کننده اعتبار مورد نیاز باشد محل ابهام است. لذا این بند مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

۱. ماده (۵) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران:

«سازمان، مؤسسه عمومی غیر دولتی است که دارای شخصیت حقوقی و مالی مستقل بوده و از محل کارمزدهای دریافتی و سهمی از حق پذیرش شرکتها در بورسها و سایر درآمدها اداره خواهد شد. منابع لازم برای آغاز فعالیت و راه اندازی سازمان یاد شده از محل وجوه امانی شورای بورس نزد سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران تأمین می‌شود.»

اما مسئله دیگر که در خصوص تبصره (۲) وجود دارد، این است که مطابق حکم این تبصره، اختصاص بخشی از منابع سازمان بورس و اوراق بهادار به صندوق مذکور با تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار خواهد بود. به عبارت دیگر میزان اختصاص بودجه به صندوق مذکور توسط این شورا تعیین خواهد شد. در حالی که مطابق ذیل اصل ۵۳ قانون اساسی همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات باید به موجب قانون باشد. لذا حکم مزبور به دلیل اعطاء صلاحیت تعیین میزان منابع صندوق موضوع این ماده، به شورای عالی بورس، مغایر اصل ۵۳ و همچنین اصل ۱۵ قانون اساسی مبنی بر منع تفویض قانونگذاری می‌باشد.

۳- به موجب تبصره (۳) این بند تعیین برخی موارد، به اساسنامه صندوق که به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید محول شده است. مسئله‌ای که در خصوص این حکم وجود دارد این است که برخی از این موارد و همچنین اطلاق آنها نظیر شرایط و مقررات فعالیت صندوق و ماهیت این صندوق (با توجه به اینکه مطابق قوانین ماهیت مؤسسات عمومی باید به موجب قانون تعیین شود)، دارای ماهیت اساسنامه‌ای نبوده و بر این اساس مجلس در چارچوب اصل ۸۵ قانون اساسی نمی‌تواند آن را به دیگری تفویض کند. لذا تبصره مزبور مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی است.

۴- به موجب تبصره (۵) این بند فعالیت صندوق در حوزه بازار سرمایه از ابتدای سال ۱۳۹۵ از هرگونه مالیات و عوارض معاف شده است. در این خصوص لازم به توضیح است که اگرچه براساس حکم مزبور این معافیت از ابتدای سال ۱۳۹۵ برقرار خواهد شد ولیکن چنین موضوعی نمی‌تواند مانع از

ایراد مغایرت این حکم با اصل ۷۵ قانون اساسی باشد. چراکه اولاً این حکم منجر به کاهش درآمدهای عمومی می‌شود و ثانیاً تعویق این معافیت تا ابتدای سال ۱۳۹۵ نمی‌تواند تأمین‌کننده بار مالی محسوب شود. لذا تبصره (۵) مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی می‌باشد.

بند «ب» - مغایرت با بند «ا» اصل ۱۱۰ قانون اساسی، نکته

این بند به برخی شرکت‌ها تحت شرایطی اجازه داه تا بتوانند حداکثر تا ده درصد (۱۰٪) سهام خودشان را که در بورس عرضه شده است خریداری کنند. این اجازه در واقع به منظور حفظ ارزش سهام این شرکت‌ها می‌باشد تا با خرید سهام اضافه عرضه شده در بورس، بین عرضه و تقاضا، تعادل برقرار کنند. لازم به ذکر است هم اکنون بر اساس قانون تجارت، شرکت‌ها مجاز به خرید سهام خود نمی‌باشند و این بند این اجازه را تحت شرایطی داده است.

مسئله ای که در خصوص این بند وجود دارد این است که برخی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس دولتی می‌باشند. بدین صورت که به عنوان مثال پنباه و یک درصد (۵۱٪) سهام متعلق به دولت و مابقی به بخش خصوصی تعلق دارد (که سهم بخش غیردولتی در بورس عرضه می‌شود) و یا اینکه شرکت دولتی در حال واگذاری می‌باشد و بخشی از سهام خود را در بازار بورس و یا خارج از بورس عرضه نموده است. در این صورت اطلاق این بند اجازه خواهد داد تا دولت مالکیت خود را در این شرکت‌ها افزایش دهد و این امر مغایر بند «الف» سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مبنی بر ممنوعیت فعالیت جدید اقتصادی توسط دولت در غیر موارد صدر اصل ۴۴ قانون اساسی می‌باشد.

همچنین حکم مزبور در مواردی می‌تواند مجدداً مدیریت یک شرکتی که به

عنوان مثال (۵۱٪) آن به بخش خصوصی منتقل شده است را به دولت برگرداند. بدین صورت که در مثال مزبور (۴۹٪) سهام به دولت و (۵۱٪) به بخش غیردولتی تعلق دارد، حال در صورتی که (۱۰٪) سهام این شرکت توسط خود شرکت خریداری شود در واقع سهم بخش غیردولتی است که براساس همین بند سهام خزانه محسوب و در نتیجه فاقد حق رأی خواهد شد. در این حالت مجدداً دولت که (۴۹٪) سهام را دارد، به دلیل کاهش سهم بخش غیردولتی واجد حق رأی، مدیریت بنگاه مذکور را برعهده خواهد داشت. در حالیکه مطابق ذیل بند «ج» سیاستهای کلی اصل ۴۴ قانون اساسی به لزوم تغییر نقش دولت از مالکیت و مدیریت مستقیم بنگاه به سیاستگذاری و هدایت و نظارت تصریح شده است. با عنایت به مطالب مذکور بند «ب» این ماده برخلاف سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی و در نتیجه مغایر بند «ا» اصل ۱۱۰ قانون اساسی خواهد بود.

نکته

در این بند به تصویب برخی مقررات درباره موضوع این بند توسط «شورای عالی بورس و اوراق بهادار» اشاره نموده است. در این خصوص لازم به ذکر است که اگرچه در ترکیب این شورا اعضای غیردولتی وجود دارند ولیکن با توجه به اینکه مطابق تبصره ماده (۴) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران «مصوبات شورا پس از تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی لازم الاجراء خواهد بود»، تصویب مقررات موضوع این ماده توسط شورای مزبور بلاشکال می‌باشد.

بند «پ» - مغایرت با اصل ۷۵

بند فوق به منظور ایجاد نوعی حمایت از تأمین مالی شرکت‌ها از طریق اوراق

بهادار پیش بینی شده است، با این توضیح که در شرایطی ممکن است تقاضا برای خرید اوراق بهادار با توجه به سودی که بانک مرکزی برای این اوراق تعیین کرده است کم باشد و شرکت‌ها نتوانند اوراق منتشر کرده خود را به منظور تأمین مالی لازم بفروش برسانند. در این حالت شرکت‌ها برای ایجاد انگیزه برای خرید این اوراق از سوی مشتریان، به جای قیمت اسمی، اوراق مزبور را به قیمت پائین‌تری (قیمت معاملاتی) بفروش می‌رسانند. به عنوان مثال شرکت «الف» اوراق مشارکت به قیمت ۱۰۰۰ ریال و با سود (۲۲٪) منتشر می‌نماید ولیکن با توجه به عدم وجود تقاضا، اوراق مزبور را با همان ارزش اسمی ولی به قیمت ۸۰۰ ریال بفروش می‌رساند. در این حالت در واقع این شرکت به صورت غیر مستقیم سود این اوراق را افزایش داده است، چراکه بازپرداخت بهای اوراق مزبور همان ۱۰۰۰ ریال خواهد بود. حال این بند مقرر داشته این مابه‌التفاوت میان ارزش اسمی و ارزش اوراق به فروش رسیده (قیمت معاملاتی) (در این مثال مابه‌التفاوت ۱۰۰۰ ریال و ۸۰۰ ریال) به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی گردد. به عبارت دیگر در اینجا مجلس به موجب مصوبه خود مواردی که به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی شده و در نتیجه از درآمد مشمول مالیات کسر خواهد شد را افزایش داده است. لازم به ذکر است که مطابق قانون مالیاتهای مستقیم^(۱)، مابه‌التفاوت

۱. ماده (۱۴۷) قانون مالیاتهای مستقیم:

«هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

تبصره - (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) از لحاظ مقررات این فصل مؤسسه عبارت است از کلیه اشخاص

←

→

حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (۹۵) این قانون.»

ماده (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم:

«هزینه هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است.

- ۱- قیمت خرید کالاها یا فروخته شده یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده.
 - ۲- هزینه های 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 تمام شده برای کارفرما)
 - ب- مزایای غیر مستمر اعم از نقدی و غیرنقدی از قبیل خواروبار، بهره وری، پاداش، عیدی، اضافه کار، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت، نصاب هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج مؤسسه ذیربط طبق آیین نامه ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد.
 - ج- هزینه های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه های 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 پس انداز کارکنان براساس آیین نامه ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.
 - و- معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به منظور تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه ذخیره می شود.
- این حکم نسبت به ذخایری که تاکنون در حساب بانکها نگهداری شده است نیز جاری خواهد بود.
- ۳- کرایه محل مؤسسه در صورتی که اجاری باشد. مال الاجاره پرداختی طبق سند رسمی و در غیر این صورت در حدود متعارف.
 - ۴- اجاره بهای ماشین آلات و ادوات مربوط به مؤسسه در صورتی که اجاری باشد.
 - ۵- مخارج سوخت، برق، روشنایی، آب، مخابرات و ارتباطات.
 - ۶- وجوه پرداختی بابت انواع بیمه مربوط به عملیات و دارایی مؤسسه.
 - ۷- حق الامتیاز پرداختی و همچنین حقوق و عوارض و مالیات هایی که به سبب فعالیت مؤسسه به شهرداری ها و وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و وابسته به آنها پرداخت می شود. (به استثنای مالیات بر درآمد و ملحقات آن و سایر مالیاتهایی که مؤسسه به موجب مقررات این قانون ملزم به کسر از دیگران و پرداخت آن می باشد و همچنین جرائمی که به دولت و شهرداری ها پرداخت می گردد)
 - ۸- هزینه های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح های فشرده، هزینه های

←

→

بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه، براساس آیین نامه ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۹- هزینه‌های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی مؤسسه مشروط بر این که: اولاً - وجود خسارت محقق باشد.

ثانیاً - موضوع و میزان آن مشخص باشد.

ثالثاً - طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگران جبران نشده باشد.

آیین نامه احراز شروط سه گانه مذکور در این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۱۰- هزینه‌های فرهنگی، ورزشی و رفاهی کارگران پرداختی به وزارت کار و امور اجتماعی حداکثر معادل ده هزار ریال به ازاء هر کارگر.

۱۱- ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر این که اولاً مربوط به فعالیت مؤسسه باشد ثانیاً احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن باشد ثالثاً در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود. آیین نامه مربوط به این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۱۲- زبان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سالهای بعد استهلاك پذیر است.

۱۳- هزینه‌های جزئی مربوط به محل مؤسسه که عرفاً به عهده مستأجر است در صورتی که اجاری باشد.

۱۴- هزینه‌های مربوط به حفظ و نگهداری محل مؤسسه در صورتی که ملکی باشد.

۱۵ - مخارج حمل و نقل.

۱۶- هزینه‌های ایاب و ذهاب، پذیرایی و انبارداری.

۱۷- حق الزحمه‌های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق العمل - دلالی - حق الوکاله - حق المشاوره - حق حضور - هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری و بازرسی، هزینه نرم افزاری، طراحی و استقرار سیستم‌های مورد نیاز مؤسسه، سایر هزینه‌های کارشناسی در ارتباط با فعالیت مؤسسه و حق الزحمه بازرسی قانونی.

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.

۱۹- بهای ملزومات اداری و لوازمی که معمولاً طرف یک سال از بین می‌روند.

۲۰- مخارج تعمیر و نگهداری ماشین آلات و لوازم کار و تعویض قطعات یدکی که به عنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد.

۲۱- هزینه‌های اکتشاف معادن که منجر به بهره برداری نشده باشد.

۲۲- هزینه‌های مربوط به حق عضویت و حق اشتراک پرداختی مربوط به فعالیت مؤسسه.

۲۳- مطالبات لاوصول به شرط اثبات آن از طرف مؤدی مزاد بر مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول.

←

ارزش اسمی و معاملاتی اوراق بهادار به عنوان چنین هزینه‌ای شناخته نشده است. لذا افزایش هزینه‌های قابل قبول مالیاتی به موجب پیشنهاد نمایندگان منجر به کاهش درآمدهای عمومی شده و لذا به دلیل عدم پیش بینی طریق تأمین آن مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی می‌باشد.

لازم به ذکر است که مطابق تبصره (۱) ماده (۱۴۳) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم «... تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار موضوع بند (۲۴) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت مالیات بردرآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲/۳/۱۳۸۷ معاف می‌باشد و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یاد شده مالیاتی مطالبه نخواهد شد.»

ماده الحاقی (۲۸)

بند «پ» - مغایرت با اصل ۵۳

حکم این بند درخصوص استرداد حقوق ورودی کالاها و مواد صادراتی می‌باشد. در این رابطه لازم به توضیح است که اصل حکم استرداد حقوق

→

۲۴- زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از طرف مؤدی.

۲۵- ضایعات متعارف تولید.

۲۶- ذخیره مربوط به هزینه‌های پرداختی قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد.

۲۷- هزینه‌های قابل قبول مربوط به سال‌های قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد.

۲۸- هزینه خرید کتاب و سایر کالاهای فرهنگی - هنری برای کارکنان و افراد تحت تکفل آنها تا میزان حداکثر پنج درصد (۵٪) معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون به ازای هر نفر.

ورودی کالاهای صادراتی در ماده (۶۶) قانون امور گمرکی پیش بینی شده است^(۱) و براساس ماده (۶۸) همین قانون «... گمرک و سایر سازمانهای وصول کننده باید همه ساله بودجه لازم برای استرداد [حقوق ورودی] را در بودجه سالانه منظور نمایند.»

حال به موجب بند فوق به گمرک اجازه داده شده حقوق ورودی اخذشده از کالاهای صادرشده را از محل درآمدهای جاری خود مسترد نماید. لذا براین اساس گمرک مجاز خواهد بود که بخشی از درآمدهای جاری خود را به صورت مستقیم جهت استرداد مبالغ مربوط به حقوق ورودی کالاها و مواد صادراتی اختصاص دهد. اما بر اساس اصل ۵۳ قانون اساسی کلیه دریافت‌های دولت باید در حساب‌های خزانه داری کل کشور متمرکز شود و بالتبع پرداخت‌های خود را نیز باید از همین محل انجام دهد. لیکن این بند برخلاف اصل مزبور این اجازه را به گمرک داده تا بدون لزوم به رعایت اصل ۵۳ قانون اساسی اقدام به نوعی تهاتر میان بدهی خود ناشی از استرداد حقوق ورودی و درآمدهای خود نماید. در حالی که لازم است کلیه درآمدهای گمرک به خزانه واریز و از همین محل نیز براساس قانون، حقوق ورودی کالاهای صادراتی استرداد شود. از همین رو ماده (۶۸) قانون گمرک به لزوم پیش بینی منابع لازم جهت استرداد حقوق ورودی کالاهای صادراتی در قانون بودجه سالیانه تأکید داشته است.

۱. ماده (۶۶) - حقوق ورودی اخذ شده از عین کالای وارداتی که از کشور صادر می‌گردد و مواد، کالاهای مصرفی و لوازم بسته بندی خارجی به کار رفته یا مصرف شده در تولید، تکمیل یا بسته بندی کالای صادر شده با رعایت مقررات این قانون و آیین نامه اجرائی آن با مأخذ زمان ورود کالا باید به صادرکننده مسترد گردد.

بند «ج» - مغایرت با اصول ۱۵ و ۷۵، تذکر

۱- ذکر کلمه «موتتاژ» بدون ذکر معادل فارسی آن در تبصره (۱) این بند، مغایر اصل ۱۵ قانون اساسی است.

۲- تذکر: به نظر می‌رسد کارگروه موضوع تبصره (۱) این بند متشکل از نمایندگان بخش صنعت و بازرگانی متعلق به وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد. در حالیکه وجود نشانه ویرگول «،» بعد از عبارت «نمایندگان بخش صنعت و بازرگانی» موهم این معناست که نمایندگان مذکور از نمایندگان وزارتخانه‌های مذکور جدا هستند. لذا نشانه ویرگول «،» بعد از عبارت مذکور باید حذف گردد.

۳- مطابق جزء «۳» تبصره (۲) این بند در مواردی معافیت از بیست درصد (۲۰٪) حقوق ورودی پیش بینی شده است. در این خصوص لازم به توضیح است که مطابق بند «د» ماده (۱) قانون امور گمرکی «حقوق ورودی» عبارت است از «حقوق گمرکی معادل چهار درصد ارزش گمرکی کالا به اضافه سود بازرگانی که توسط هیأت وزیران تعیین می‌گردد به علاوه وجوهی که به موجب قانون، گمرک مسئول وصول آن است و به واردات قطعی کالا تعلق می‌گیرد ولی شامل هزینه‌های انجام خدمات نمی‌شود.» بنابراین حقوق ورودی علاوه بر سود بازرگانی که توسط هیأت وزیران تعیین خواهد شد دربردارنده حقوق گمرکی که چهار درصد تعیین شده و سایر مواردی که به موجب قانون مقرر شده است نیز می‌باشد. لذا معافیت بیست درصدی پیش بینی شده در جزء «۳» تبصره (۲) منجر به کاهش آن بخش از حقوق ورودی که توسط قانون پیش بینی شده است نیز می‌گردد که این امر باعث کاهش بخشی از درآمدهای عمومی شده و می‌بایست

طریق جبران آن پیش بینی گردد. از این رو جزء مزبور به دلیل کاهش درآمد عمومی و عدم پیش‌بینی طریق جبران آن، مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است.

بند «ح» - نکته

معافیتی که به موجب این بند در حقوق ورودی مذکور در ماده (۱۱۹) قانون امور گمرکی اضافه شده است، در بند (غ) سابق ماده مذکور^(۱) وجود داشته است و معافیت جدید محسوب نمی‌گردد. بنابراین مغایرتی با اصل ۷۵ قانون اساسی ندارد.

ماده الحاقی (۳۱) - نکته

اگرچه این ماده به معافیت سود ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی صندوق توسعه ملی از مالیات اشاره داشته است ولیکن این نوع معافیت مغایرتی با اصل ۷۵ نخواهد داشت. چرا که سود و زیان مذکور در این ماده، سود و زیان عینی نبوده و محاسباتی است. لذا در واقع مابه‌التفاوت ایجاد شده درآمد نبوده و مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد.

ماده الحاقی (۳۴) - مغایرت با اصول ۵۲ و ۷۵

در صدر این ماده بیان شده است: «مبلغ یک صد هزار میلیارد ریال از محل

۱. ماده (۱۱۹) قانون امور گمرکی:

«علاوه بر معافیت‌های مذکور در جدول تعرفه گمرکی ضمیمه آیین‌نامه اجرائی قانون مقررات صادرات و واردات و معافیت‌های دیگری که به موجب قوانین، تصویب‌نامه‌ها، موافقتنامه‌ها و قراردادهای مصوب مجلس شورای اسلامی برقرار شده است، موارد زیر نیز از پرداخت حقوق ورودی معاف می‌باشد:

الف - ...

غ- واردات ماشین آلات خط تولید به تشخیص وزارت صنایع و معادن توسط واحدهای تولیدی، صنعتی و معدنی مجاز»

منابع عمومی در قوانین بودجه سنواتی تا ده سال به افزایش سرمایه بانک‌های عامل دولتی اختصاص می‌یابد.» این قسمت از ماده، اولاً با توجه به افزایش هزینه‌های عمومی و عدم پیش‌بینی طریقه تأمین آن، مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی است. مقید شدن این تکلیف به «ده سال» نیز رافع مغایرت مذکور نیست. ثانیاً ملزم شدن دولت به انجام این تکلیف از طریق قوانین بودجه سنواتی، از آنجا که منجر به محدودیت دولت در تنظیم لایحه بودجه می‌گردد، مغایر اصل ۵۲ قانون اساسی است.

امام خمینی (ره):

و از شورایی محترم نگهبان می‌خواهم و توصیه می‌کنم، چه در نسل حاضر و چه در نسل مابقی آینده، که با کمال دقت و قدرت و ظایف اسلامی و ملی خود رایانها و تحت تأثیر هیچ قدرتی واقع نشوند و از قوانین مخالف با شرع مطهر و قانون اساسی بدون هیچ ملاحظه جلوگیری نمایند.

(سخن امام، ج ۲۱، ص ۴۲۲)



بزهشکده شورای نگهبان

تهران، خیابان شهید سپهبد قزنی، کوچه خسرو، پلاک ۱۲

صندوق پستی: ۱۴۶۳-۱۳۱۴۵ تلفکس: ۸۸۳۳۵۰۴۵

info@shora-rc.ir

www.shora-rc.ir