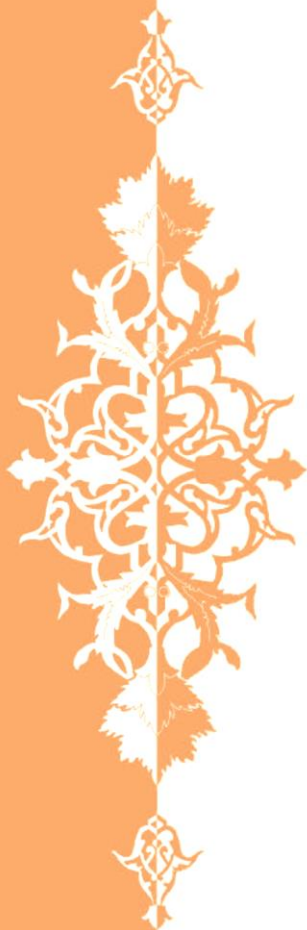




پژوهشکده شورای نگهبان



اطهار نظر مجمع مشورتی حقوقی

در خصوص:

– لایحه پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان

کد گزارش: ۹۷۱۰۰۸۹

تاریخ انتشار: ۱۳۹۷/۱۰/۲۴

پژوهشکده شورای نگهبان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لایحه پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مودیان

مقدمه

لایحه «نحوه استفاده، نگهداری و نظارت بر پایانه فروشگاه‌های (صندوق مکانیزه فروش)» که در تاریخ ۱۳۹۵/۴/۱۳ اعلام وصول گردیده بود نهایتاً با اصلاحاتی در متن و عنوان در تاریخ ۱۳۹۷/۱۰/۱۲ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. در این گزارش به بررسی مفاد این مصوبه خواهیم پرداخت. لازم به ذکر است بررسی‌های کارشناسی صورت گرفته در جلسات مختلف کارشناسی و با حضور قائم مقام سازمان امور مالیاتی انجام شده است.

شرح و بررسی

الف) کلیات

هدف از ارائه لایحه «نحوه استفاده، نگهداری و نظارت بر پایانه فروشگاه‌های (صندوق مکانیزه فروش)» که با تغییر عنوان به «لایحه پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان» به تصویب مجلس رسیده است، رصد کامل فعالیت‌های اقتصادی اشخاص مشمول لایحه است. اشخاص مشمول نیز همان مؤدیان مالیاتی هستند که در قانون مالیات‌های مستقیم و در فصول مربوطه تعریف شده‌اند و به موجب این مصوبه، سازمان امور مالیاتی این امکان را کسب می‌کند تا از تمامی فعالیت‌های اقتصادی و خرید و فروش‌های صورت گرفته توسط بنگاه‌های اقتصادی و یا اشخاص حقیقی که مبادرت به فعالیت اقتصادی مشمول مالیات کرده‌اند، آگاهی پیدا کند. در نتیجه اجرایی شدن این مصوبه، در محاسبه مالیات، اصالت متعلق است به صورت حساب‌هایی که در سامانه مربوط تحت عنوان «سامانه مؤدیان» ثبت

شده باشد و اطلاعات صورت‌حساب‌های مزبور است که اساس اظهارنامه مؤدیان را در زمینه مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده تشکیل خواهد داد. به عبارت دیگر، مالیات متعلقه به فعالان اقتصادی مبتنی بر همان اطلاعاتی خواهد بود که از طریق سامانه مؤدیان به صورت خودکار یا توسط شخص بارگذاری شده است. در این صورت، عملیات حسابرسی سازمان در خصوص اظهارنامه‌ها عملاً به حداقل موارد که عبارت است از تخلف اشخاص یا بررسی تصادفی اظهارنامه‌های منتخب خلاصه می‌شود. علاوه بر موارد مذکور، تدابیری تشویقی و تنبیهی به عنوان ضمانت اجرای مفاد مصوبه حاضر پیش‌بینی گردیده است که به اجرای هرچه بهتر آن کمک خواهد کرد.

در میان این فرایند باید به ایفای نقش اشخاص واسطی که تحت عنوان «شرکت‌های معتمد ارائه‌کننده خدمات مالیاتی» از آنها یاد شده است اشاره کرد. شرکت‌های مزبور به منظور ارائه خدمات پشتیبانی، آموزش و مشاوره‌های غیرمالیاتی به مؤدیان، اطمینان از صحت عملکرد مؤدیان و انجام تکالیف قانونی توسط آن‌ها تشکیل خواهند شد و در واقع رابطه میان مؤدیان و سازمان را برقرار خواهند کرد. به عبارت دیگر، اطلاعات مربوط به مؤدیان مالیاتی از طریق شرکت‌های ارائه‌کننده خدمات به سازمان منتقل خواهد شد. همچنین به موجب این مصوبه، سازمان می‌تواند شخصیتی حقوقی و خودانتظام ایجاد نماید تا به تنظیم مقررات و تعیین استانداردها و شاخص‌های توسعه این نظام پرداخته و از طریق آن بر فعالیت شرکت‌های ارائه‌کننده خدمات نیز نظارت کند.

در حقیقت با اجرای مصوبه حاضر، از طرفی با دیده‌شدن کامل فعالیت‌های اقتصادی اشخاص مشمول، درآمدهای مشمول مالیات این دسته

از افراد به طور کامل شناسایی شده و در نتیجه درآمد مالیاتی کشور افزایش خواهد یافت و از سوی دیگر، با اجرایی شدن سامانه مؤدیان و صدور و ثبت الکترونیکی صورتحساب‌ها در سامانه مزبور، فرآیندهای حسابرسی مالیاتی نیز با سرعت بیشتر و هزینه کمتر صورت خواهد گرفت و در بعد سوم نیز، با کاهش ارتباط مستقیم اشخاص با مأموران و ممیزهای مالیاتی، زمینه‌های بروز فساد به حداقل خواهد رسید.

ذکر این نکته نیز قابل توجه است که اگرچه مجلس اصلاحاتی را نسبت به لایحه اولیه دولت اعمال نموده است ولیکن اولاً هدف هر دو یکی بوده است و ثانیاً با جایگزینی برخی سازوکارهای موجود نظیر دستگاه‌های کارت خوان (POS) و بسترهای دولت الکترونیک هزینه اجرای لایحه اولیه دولت را به میزان قابل توجهی کاهش داده است.

(ب) جزئیات

ماده (۱) - مغایرت با اصل ۱۳۸ و ابهام

در بند «ح» یکی از وظایف کارگروه راهبری سامانه مؤدیان، «تدوین استانداردهای تبادل اطلاعات» ذکر شده است. با توجه به ترکیب کارگروه که به ریاست رئیس سازمان که معاون وزیر است تشکیل می‌شود و فاقد عضو وزیر می‌باشد و همچنین ماهیت آئین نامه ای استانداردهای مزبور، واگذاری این وظیفه به کارگروه مذکور مغایر اصل ۱۳۸ قانون اساسی است. همچنین عبارت «چارچوب ملی تعامل‌پذیری اطلاعات» در این بند دارای ابهام است.

ماده (۳) - مغایرت با اصل ۸۵

در تبصره «۳» این ماده اطلاق «شرایط دسترسی و تبادل داده» شامل مواردی است که ماهیتاً تقنینی محسوب می‌شوند لذا واگذاری تعیین آن به

کارگروه راهبری سامانه مؤدیان مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی است.

ماده (۵) - نکته

این ماده فرآیند اجرایی چگونگی محاسبه مالیات بر ارزش افزوده اشخاص مشمول را با توجه به اجرای سامانه مؤدیان بیان می‌کند. درخصوص بند «ب» این ماده این توضیح قابل ذکر است که با اجرای این سامانه هنگام یک معامله خرید و فروش، با فرض اینکه خریدار مصرف‌کننده نهایی نباشد، فروشنده یک صورتحساب الکترونیکی صادر می‌کند. با توجه به اینکه فروشنده و خریدار هر دو از فعالان اقتصادی و از اشخاص مشمول قانون هستند، برای هر یک کارپوشه‌ای به صورت مجزا در سامانه مؤدیان تعریف شده است. با صدور صورتحساب مزبور، در کارپوشه فروشنده یک عملیات فروش و در کارپوشه خریدار یک عملیات خرید ثبت خواهد شد. درصدی از مبلغ این صورتحساب به عنوان مالیات بر ارزش افزوده به فروشنده پرداخت شده است. (۹ درصد) این مبلغ به عنوان اعتبار مالیاتی خریدار نزد سازمان بوده که در سامانه محاسبه می‌شود. از سوی دیگر خریدار، به عنوان فعال اقتصادی فروش خواهد داشت و صورتحساب‌های فروش وی نیز در سامانه ثبت شده و مبالغی که به عنوان مالیات به موجب صورتحساب‌های مزبور از خریداران خود دریافت داشته در سامانه محاسبه خواهد شد. در پایان دوره سه ماهه مالیاتی (مالیات بر ارزش افزوده در دوره‌های سه ماهه محاسبه می‌شود) مابه‌التفاوت مالیات‌های صورتحساب‌های

۱. ماده (۱۰) - هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه، تقسیم می‌شود. در صورتی که شروع یا خاتمه فعالیت مؤدی در خلال یک دوره مالیاتی باشد، زمان فعالیت مؤدی طی دوره مربوط یک دوره مالیاتی تلقی می‌شود.

وزیر امور اقتصادی و دارایی مجاز است با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور مدت دوره مالیاتی را برای هر گروه از مؤدیان دو یا یک ماهه تعیین نماید.

فروش و خرید این شخص محاسبه می‌شود. اگر مالیات متعلق به صورت‌حساب‌های فروش شخص از مالیات‌های صورت‌حساب‌های خرید وی بیشتر شده باشد، باید این مابه‌التفاوت را تحت عنوان مالیات ارزش افزوده به سازمان پرداخت کند. اما در صورتی که مالیات‌های مربوط به صورت‌حساب‌های فروش وی، از مالیات‌های مربوط به صورت‌حساب‌های خرید وی (اعتبار مالیاتی) کمتر باشد، مابه‌التفاوت مزبور باید توسط سازمان به وی مسترد شود.

ماده (۶) - مغایرت با اصل ۸۵ و ابهام

بر اساس این ماده، اشخاص نمی‌توانند بیش از سه برابر صورت‌حساب‌هایی که در دوره مشابه سال قبل به عنوان فروش به سازمان مالیاتی اظهار کرده‌اند، صورت‌حساب صادر کنند و تنها در صورتی امکان صدور بیش از ۳ برابر فراهم می‌شود که سازمان با آن موافقت کند. یعنی در صورتی که سازمان موافق نباشد، شخص مشمول نمی‌تواند بیش از مقدار مذکور در ماده فروش داشته باشد. در حالی که برای موافقت سازمان هیچ ضابطه یا شرایطی را ذکر نکرده است و مشخص نیست بر چه اساسی سازمان می‌تواند با صدور صورت‌حساب بیش از ۳ برابر دوره سال قبل موافقت یا مخالفت نماید؟ از این رو این ماده به نوعی مالکیت و کسب و کار اشخاص را محدود کرده و بدون قید و ضابطه‌ای آن را منوط به موافقت سازمان امور مالیاتی نموده است.

از سوی دیگر در خصوص واحدهایی که فاقد سابقه مالیاتی هستند یا واحدهای جدیدالتأسیس، پیش‌بینی احکام لازم در این خصوص به آیین‌نامه مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی واگذار شده است. این در حالی است که این موضوع ماهیتی تقنینی دارد، لذا واگذاری تعیین تکلیف موضوع به آیین‌نامه مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی است.

ماده (۱۱) - ابهام

بر اساس این ماده، بانک مرکزی موظف است امکان دسترسی سازمان به اطلاعات درگاه‌های پرداخت و تراکنش‌های شبکه‌های بانکی کشور را فراهم کند. اما نکته اینجاست که ضوابط چگونگی دسترسی سازمان، نوع اطلاعات قابل دسترسی و نیز سطح دسترسی سازمان نه تنها توسط قانونگذار تعیین نشده است بلکه به موجب این ماده «به ترتیبی که سازمان درخواست می‌کند» صورت می‌گیرد. از آنجا که اطلاق عبارت «امکان دسترسی» شامل همه تراکنش‌ها و اطلاعات مالی اشخاص می‌شود حتی مواردی که به فعالیت‌های اقتصادی و مالیات‌های متعلقه ارتباطی ندارد، لذا تفویض تعیین ضوابط مزبور به سازمان مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی تلقی می‌شود.

ماده (۱۳) - ابهام

بر اساس این ماده اشخاص مشمول مکلف‌اند به هر دلیلی از جمله تعطیلی موقت، بهره‌برداری از پایانه فروشگاهی متوقف گردید، مراتب را به سازمان اطلاع دهند. نکته ای که در این رابطه وجود دارد به دلیل اینکه مشخص نیست مقصود از تعطیلی موقت شامل چه مواردی می‌شود، اطلاق عبارت مزبور می‌تواند حتی شامل یک روز تعطیلی هفتگی نیز باشد و لذا این موضوع می‌تواند به نوعی موجبات عسر و حرج اشخاص مشمول را فراهم آورد. بنابراین عبارت مزبور از جهت دامنه شمول واجد ابهام است. پیش از این در بررسی لایحه حفاظت از خاک، شورای نگهبان در خصوص ماده (۳) مصوبه مجلس که بر اساس آن «هرگونه بهره‌برداری از خاک باید با رعایت معیارها و شاخص‌های فنی بهره‌برداری پایدار از خاک» صورت می‌گرفت، را از این جهت «که مشخص نیست آیا شامل بهره‌برداری شخصی محدود نیز می‌شود یا خیر» واجد ابهام دانسته است.

ماده (۱۵) - مغایرت اصل ۸۵ و تذکر

بر اساس این ماده «کارگروه راهبری سامانه مؤدیان» می‌تواند در خصوص دسترسی و استفاده دستگاه‌های اجرایی و نیز استفاده از اطلاعات سامانه به صورت داده‌های ناشناس توسط سایر اشخاص تصمیم‌گیری نماید. از آنجا که اطلاعات سامانه دربردارنده اطلاعات شخصی و مالی و اقتصادی اشخاص مشمول می‌باشد، لازم است دستگاه‌های اجرایی و اشخاصی که می‌توانند از اطلاعات مزبور استفاده نمایند به طور دقیق توسط قانونگذار مشخص شود یا لاقلاً ضوابط استفاده از آن در قانون بیان گردد. عدم بیان ضابطه در این ماده و واگذاری چنین اختیاری به کارگروه مزبور مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی است.

همچنین لازم است عبارت «به حکم قانون یا مرجع قضایی» به عبارت «به حکم قانون یا دستور مرجع قضایی» اصلاح شود.

ماده (۱۹) - مغایرت با اصل ۱۳۸ و ابهام

بر اساس تبصره «۲» این ماده، «سایر اقلام اطلاعاتی مورد نیاز برای محاسبه مالیات» بر اساس مقررات مربوط و ضوابطی که سازمان تعیین می‌کند، باید توسط مؤدی در سامانه ثبت شود. همانطور که تصریح شده است، اطلاعات مزبور در محاسبه مالیات اشخاص تأثیرگذار هستند، از این رو تفویض تعیین آن توسط سازمان، مغایر اصل ۱۳۸ قانون اساسی می‌باشد. همچنین عبارت «مقررات مربوط» واجد ابهام است و مشخص نیست دقیقاً ناظر بر چه مقرراتی می‌باشد.

ماده (۲۱) - نکته

بر اساس این ماده، مؤدیانی که مرتکب تخلفات موضوع ماده (۹) مصوبه می‌شوند، توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی به پرداخت تمام یا بخشی از

جرائم تعلیق شده، محکوم می‌شوند. آنچه در اینجا اهمیت دارد آن است که لازم است تا ضابطه‌ای برای اینکه مؤدی متخلف، به تمام جرائم یا به بخشی از آن محکوم گردد، تعیین شود. به عبارت دیگر، عدم تعیین ضابطه یا مبنایی برای میزان جرائم، اختیار تام و بدون ضابطه‌ای را به هیأت مزبور خواهد داد که می‌تواند زمینه‌های بی‌عدالتی و تبعیض را فراهم کند.

نکته دیگری که در این ماده گفتنی است موضوع بار مالی است. اجرای حکم این ماده توسط سازمان به نوعی موجب کاهش درآمدهای دولت می‌شود و با توجه به اینکه مشابه این حکم در لایحه دولت وجود ندارد به ظاهر مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی تلقی می‌شود. البته باید توجه داشت که در لایحه دولت احکامی وجود دارد که بار مالی آنها بیش از میزانی است که با اجرای این ماده به دولت تحمیل می‌شود و در حقیقت دولت، آن سطح از بار مالی را پذیرفته است. به عبارت دیگر، نمایندگان مجلس با حذف یا کاهش رقم مواردی که از سوی دولت در لایحه پیشنهاد شده بود، ابتدائاً درآمدهای دولت را افزایش داده و این ماده با این پیش‌فرض به تصویب رسیده است. به عنوان مثال بر اساس حکم ماده (۱۳) لایحه، اشخاصی که تکالیف مقرر در این قانون را رعایت می‌کردند از بخشودگی مالیاتی به مدت ۵ سال (در سال اول ۲۰ درصد و در ۴ سال بعد هر سال ۱۰ درصد) برخوردار می‌شدند که این حکم توسط مجلس حذف شده است. یا اینکه در ماده (۱۲)^۱ لایحه مقرر شده بود تا معادل هزینه‌های صورت گرفته از سوی مؤدی برای خرید، نصب و راه‌اندازی پایانه فروشگاهی از مالیات ابرازی همان سال کسر گردد و این حکم نیز توسط مجلس حذف شده است.

۱. بند ۱۳ سیاست‌های کلی نظام اداری: «عدالت محوری، شفافیت و روزآمدی در تنظیم و تنقیح قوانین و مقررات اداری».

ماده (۲۶) - مغایرت اصل ۸۵

بر اساس این ماده سازمان می‌تواند از خدمات شرکت‌های معتمد که در بند «ج» ماده (۱) به آن اشاره شد بهره‌مند گردد. شرکت‌های مزبور از طرفی با سازمان و از طرف دیگر با مؤدیان مالیاتی ارتباط زیادی خواهند داشت از این رو ضروری است ابعاد مختلف ارتباط سازمانی شرکت‌های مزبور با سازمان و همچنین ضوابط حاکم بر نحوه ارتباط شرکت‌ها با مؤدیان مالیاتی به طور دقیق مشخص گردد. این ضرورت به ویژه با توجه به وظایف و اختیاراتی که در این ماده و بند «ج» ماده (۱) برای این شرکت‌ها پیش‌بینی شده است پررنگ‌تر می‌گردد. «اطمینان از عملکرد صحیح مؤدیان در خصوص صورتحساب‌های الکترونیکی و ثبت دقیق معاملات در سامانه مؤدیان»، «اطمینان از انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان»، «ارائه آموزش و مشاوره‌های فنی و غیرمالیاتی به مؤدیان»، «پشتیبانی و استانداردسازی تجهیزات مورد استفاده مؤدیان» و «دریافت استعلامات مورد نیاز از جمله گزارش‌های الکترونیکی پرداخت» وظایفی است که در این ماده برای شرکت‌های مزبور به صورت تلویحی شمرده شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، تمامی موارد فوق ارتباط مستقیم و وثیقی با حقوق مؤدیان مالیاتی دارد. به عنوان مثال، اینکه مؤدی تکالیف قانونی خود را انجام داده است یا خیر می‌تواند وی را در معرض جریمه‌ها و در مواردی مجازات‌هایی محکوم شود که در این قانون برای تخلف از انجام تکالیف پیش‌بینی شده است. از سوی دیگر، صحت‌سنجی این موارد به شرکت‌های مزبور واگذار شده است. این در حالی است که قانونگذار در این خصوص هیچ ضابطه و چارچوبی را تعیین نکرده است و به موجب ذیل این ماده، «شرایط»، «نحوه انتخاب»، «چگونگی ارتباط با سازمان و مؤدیان»، «تعیین تعرفه‌ها» و «سایر

مقررات مربوط» به آیین‌نامه‌ای تفویض شده است که به پیشنهاد کارگروه راهبری سامانه به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد. به عنوان مثال، در مورد شرایط تشکیل شرکت‌های مزبور هیچگونه شرطی برای مؤسسان نظیر وثاقت، امانت یا مسلمان بودن یا نبودن مدیران یا اعضای آنها پیش‌بینی نشده است، درحالی که بخش عمده‌ای از حقوق مالی مؤدیان مالیاتی که اکثر آنها مسلمان هستند در ید اعمال نظر شرکت‌های مزبور است. با توجه به این توضیحات این ماده به دلیل تفویض تعیین آنچه ماهیت قانونی دارد مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی می‌باشد.

لازم به ذکر است براین اساس، بند «چ» ماده (۱) نیز مبنی بر ایراد وارده به این ماده واجد ایراد می‌باشد.

ماده (۲۷) - مغایرت با اصل ۱۳۸

بر اساس این ماده به سازمان امور مالیاتی اختیار داده می‌شود تا سازمانی را که واجد شخصیت حقوقی است ایجاد نماید تا بر شرکت‌های معتمد ارائه‌کننده خدمات مالیاتی نظارت داشته باشد و به «تنظیم مقررات» و «تعیین استانداردها و شاخص‌های توسعه ...» اقدام نماید. وظایفی که برای این شخصیت حقوقی خودانتظام پیش‌بینی شده است نظیر تنظیم مقررات یا تعیین استانداردها، با توجه به اینکه ترکیب اعضا و رییس شخصیت حقوقی مزبور مشخص نشده است واجد ابهام بوده و مغایر اصل ۱۳۸ قانون اساسی به نظر می‌رسد.

امام خمینی (ره):

و از شورای محترم نگهبان می‌خواهم و توصیه می‌کنم، چه در نسل حاضر و
چه در نسل های آینده، که با کمال دقت و قدرت و ظرافت اسلامی و ملی خود
راینا 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)



بزمشکده شورای نگهبان

تهران، خیابان شهید سیهید قرنی، کوچه خسرو، پلاک ۱۲

صندوق پستی: ۱۴۶۳-۱۳۱۴۵ تلفکس: ۸۸۳۲۵۰۴۵

info@shora-rc.ir

www.shora-rc.ir