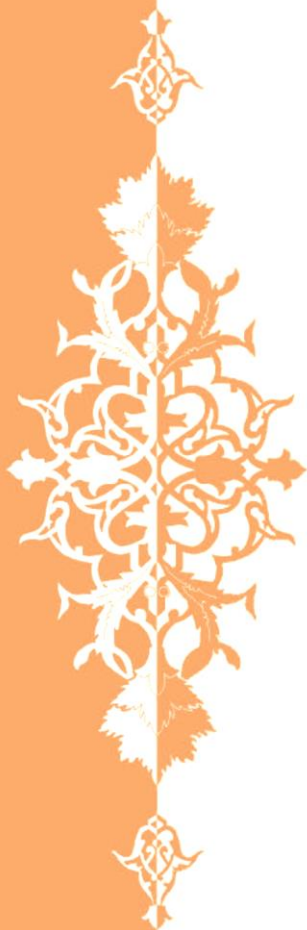




پژوهشکده شورای نگهبان



# اظهار نظر مجمع شورتی حقتی

در خصوص:

لایحه اصلاح قانون مالیات‌های

مستقیم

بندهای «۱» الی «۳۷»

کد گزارش: ۹۴۰۱۰۰۲

تاریخ انتشار: ۱۳۹۴/۰۱/۲۴

پژوهشکده شورای نگهبان

شناسنامه گزارش

موضوع:

اظهارنظر مجمع مشورتی حقوقی در خصوص

**لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم**

بندهای «۱» الی «۳۷»

تهیه کننده: پژوهشکده شورای نگهبان

شماره گزارش: ۹۴۰۱۰۰۲

تاریخ تنظیم: ۱۳۹۴/۰۱/۲۴

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم

بند‌های «۱» الی «۳۷»

### مقدمه

«لایحه یک‌فوریتی اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم» که با عنوان «لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن» در تاریخ ۱۳۹۱/۸/۳ اعلام وصول و جهت بررسی به کمیسیون اقتصادی به‌عنوان کمیسیون اصلی ارجاع شد، نهایتاً در جلسه علنی مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۱۵ مجلس شورای اسلامی با اصلاحاتی به‌تصویب رسید و در راستای اجرای اصل ۹۴ قانون اساسی به شورای نگهبان ارسال گردید.

در مقدمه توجیهی لایحه، با عطف به «تأثیر اصلاح نظام‌های کلیدی و محوری اقتصاد در بهبود عملکرد سایر نظام‌ها» و «لزوم پیش‌بینی تغییرات قانونی مناسب برای اجرای طرح جامع مالیاتی»، هدف از ارائه این لایحه، «دستیابی به رشد پایدار توأم با عدالت اقتصادی» و «کاهش اتکای بودجه به عواید حاصل از نفت و گاز و ارتقای جایگاه مالیات‌ها در تأمین منابع مالی دولت» اعلام گردیده است.

اولین محور لایحه، چابک‌سازی نظام مالیات‌ستانی و شفاف‌سازی جریان فعالیت‌های اقتصادی است که از سه رکن «اصالت خوداظهاری در تشخیص و

وصول مالیات»، «پردازش غیرشخصی و سیستمی مبتنی بر بانک اطلاعاتی<sup>(۱)</sup>» و «تقویت ضمانت‌اجراهای اداری<sup>(۲)</sup>، مدنی<sup>(۳)</sup> و کیفری<sup>(۴)</sup>» تشکیل شده است. دومین محور لایحه، حرکت از نظام مالیات‌ستانی تفصیلی به نظام مالیات‌ستانی جامع است. درحالی‌که در نظام تفصیلی بر پایه‌های متعددی مالیات وضع می‌شود، در نظام جامع، پایه اصلی مالیات، شخص و درآمدهای او در فعالیت‌های اقتصادی است و در مراحل پیشرفته‌تر، مالیات بر مجموع درآمد خانوار وضع می‌شود.

۱. این بانک اطلاعاتی، خود از چند بانک اطلاعاتی تشکیل می‌شود:

۱ - بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی (تبصره ماده (۹۷) اصلاحی) - سازمان امور مالیاتی کشور

۲ - پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی (ماده (۱۶۹) مکرر اصلاحی) - سازمان امور مالیاتی کشور

۳ - بانک اطلاعات ثبتی شرکت‌ها (تبصره «۶» ماده (۱۶۹) مکرر اصلاحی) - سازمان ثبت اسناد و املاک کشور

۴ - سامانه ملی املاک و اسکان کشور (تبصره «۷» ماده (۱۶۹) مکرر اصلاحی) - وزارت راه و شهرسازی

۲. مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و جریمه آن برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله مسئولیت تضامنی هیئت‌مدیره نسبت به بدهی مالیاتی شرکت‌ها، تعلق جریمه و محرومیت از معافیت‌های مالیاتی و نرخ صفر در صورت عدم انجام تکالیف مالیاتی، الزام به شناسایی اشخاص از طریق سامانه اطلاعات درآمدی اشخاص حقیقی برای ارائه پوشش‌های حمایتی و خدمات عمومی.

۳. مسئولیت مدنی اشخاص و دفاتر اسناد رسمی و الزام به جبران خسارت دولت در صورت عدم انجام تکالیف مالیاتی

۴. تعریف جرم مالیاتی، تلقی عدم انجام تکالیف مالیاتی به عنوان جرم عمومی، مجازات حبس تعزیری از سه ماه تا دو سال و تأسیس دادسرا و دادگاه‌های ویژه جرائم مالیاتی

این لایحه در پی آن است که برای این دو محور پشتوانه قانونی ایجاد نماید. هم‌چنین محورهای مکمل لایحه، رفع تبعیض<sup>(۱)</sup>، اصلاح و در برخی موارد کاهش نرخ‌های مالیاتی<sup>(۲)</sup>، اصلاح معافیت‌ها و تبدیل معافیت‌ها به نرخ صفر<sup>(۳)</sup> و اصلاح نظام انگیزشی و حمایت از تولید<sup>(۴)</sup> می‌باشد.

از موارد قابل توجه دیگر این لایحه، تحول اساسی نظام مالیات بر ارث است به نحوی که دیگر ارث چندان به‌عنوان درآمد اتفاقی صرف لحاظ نشده و هر نوع نقل و انتقال اموال متوفی به وراثت مانند یک نقل و انتقال معمولی بین اشخاص تلقی شده است. هم‌چنین نرخ‌های نظام مالیات بر ارث نیز اصلاح گردیده است. پیش از بررسی مواد این مصوبه مسئله کلی قابل‌ذکری که وجود دارد این است که مجلس در جریان تصویب این مصوبه نسبت به لایحه پیشنهادی اصلاحاتی را اعمال کرده است که در موارد متعددی باعث کاهش درآمدهای عمومی و در موارد محدودی نیز باعث افزایش هزینه‌های عمومی شده است و لذا مطابق اصل ۷۵ قانون اساسی می‌بایست محل تأمین کاهش درآمد عمومی یا افزایش هزینه عمومی مشخص شود. در این خصوص اگرچه در موارد اصلاحی مجلس نسبت به لایحه دولت به صورت مستقیم به نحوه تأمین بار مالی این

- 
۱. یکسان‌سازی نرخ مالیات بر حقوق و دست‌مزد در بخش دولتی و بخش خصوصی.
  ۲. نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، نرخ‌های مالیات بر حقوق، نحوه اخذ مالیات بر نقل و انتقال و نرخ‌های مالیات بر ارث.
  ۳. اصلاح معافیت مالیات بر درآمد اجاره
  ۴. انعطاف‌پذیر کردن روش محاسبه استهلاک، تسهیل تجدید ارزیابی دارایی‌ها، حمایت از سرمایه‌گذاری‌های جدید و توسعه‌ای، حمایت از صادرات محصولات غیرنفتی

موارد اشاره‌ای نشده است، لیکن با توجه به بررسی‌های به‌عمل‌آمده و همچنین نظرات ریاست سازمان امور مالیاتی کشور و قائم‌مقام این سازمان در جلساتی که در پژوهشکده برگزار گردید این‌گونه برداشت شد که در مجموع علی‌رغم اصلاحات مجلس، مصوبه حاضر باعث افزایش درآمدهای عمومی می‌گردد. هرچند این افزایش درآمد به‌صورت مستقیم (به‌عنوان مثال ناشی از افزایش درصد پرداخت مالیات) نبوده و به‌صورت غیرمستقیم در صورت نیل به اهداف لایحه محقق خواهد شد. به‌عنوان مثال تکمیل سامانه جامع مالیاتی و بانک اطلاعاتی مؤدیان می‌تواند به شفاف‌سازی درآمدها و گسترش درآمدهای مشمول مالیات (نظیر ساخت و فروش مسکن) و همچنین شناسایی مؤدیان و فعالان اقتصادی جدید و ایجاد ضمانت اجرای نظامند برای پرداخت مالیات و افزایش درآمدهای مالیاتی منجر شود.

در ادامه جزئیات این مصوبه مورد بررسی قرار می‌گیرد.<sup>(۱)</sup>

---

۱. برخی از قوانین مرتبط با این لایحه عبارتند از «قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن، «قانون تجارت» مصوب ۱۳۱۱/۲/۱۳ و «لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت» مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴، ماده (۸) «قانون تعدیل و تثبیت اجاره‌بها» مصوب ۱۳۵۲/۱۰/۹ (۱)، ماده (۱۳) «قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران» مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ (۱)، بند «الف» ماده (۵۹) «قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» مصوب ۱۳۷۹/۱/۱۷ (۱) و «قانون رسیدگی به تخلفات اداری» مصوب ۱۳۷۲/۹/۷.

## تبیین و بررسی

### بند (۱) - ابهام

۱. عبارت «بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی» علی‌رغم تکرار در قوانین متعدد از جمله قانون مالیات‌های مستقیم فعلی و تعریف «نهادهای انقلابی» در تبصره «۲» لایحه قانونی عدم‌شمول مقررات قانون کار درباره کارکنان نهادهای انقلابی مصوب ۱۳۵۹/۴/۱۳ شورای انقلاب<sup>(۱)</sup>، به دلیل عدم‌تعریف در مواد (۱) الی (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸<sup>(۲)</sup> و مواد (۲) الی (۵) و تبصره ماده (۱۳۰) قانون محاسبات

۱. ماده واحده- کارکنان نهادهای انقلابی از قبیل (جهاد سازندگی - بنیاد شهید - نهضت سوادآموزی - بنیاد مسکن انقلاب اسلامی) مشمول مقررات قانون کار نمی‌باشد.  
تبصره ۱- آن‌دسته از کارکنانی که قبلاً مشمول قانون کار بوده و در حال حاضر در حوزه عملکرد نهادهای مذکور قرار می‌گیرند از شمول این ماده واحده مستثنی می‌باشد.  
تبصره ۲- نهادهای انقلابی به ارگان‌هائی اطلاق می‌گردد که بنا به نیاز دوران بعد از انقلاب اسلامی ایران (۲۲ بهمن‌ماه سال ۱۳۵۷) به بعد با تصویب مراجع قانون‌گذاری به‌وجود آمده است.

۲. ماده ۱- وزارتخانه: واحد سازمانی مشخصی است که تحقق یک یا چند هدف از اهداف دولت را برعهده دارد و به‌موجب قانون ایجاد شده یا می‌شود و توسط وزیر اداره می‌گردد.  
ماده ۲- مؤسسه دولتی: واحد سازمانی مشخصی است که به‌موجب قانون ایجاد شده یا می‌شود و با داشتن استقلال حقوقی، بخشی از وظایف و اموری را که برعهده یکی از قوای سه‌گانه و سایر مراجع قانونی می‌باشد انجام می‌دهد.

کلیه سازمان‌هایی که در قانون اساسی نام برده شده است در حکم مؤسسه دولتی شناخته می‌شود.  
ماده ۳- مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی: واحد سازمانی مشخصی است که دارای استقلال حقوقی است و با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد شده یا می‌شود و بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) بودجه سالانه آن از محل منابع غیردولتی تأمین گردد و عهده‌دار وظایف و خدماتی است که جنبه عمومی دارد.

عمومی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱<sup>(۱)</sup>، از جهت مصداق واجد ابهام است. چرا که

**ماده ۴-** شرکت دولتی: بنگاه اقتصادی است که به موجب قانون برای انجام قسمتی از تصدی‌های دولت به موجب سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی، ابلاغی از سوی مقام معظم رهبری جزء وظایف دولت محسوب می‌گردد، ایجاد و بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) سرمایه و سهام آن متعلق به دولت می‌باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه‌گذاری وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی منفرداً یا مشترکاً ایجاد شده مادام که بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) سهام آن‌ها منفرداً یا مشترکاً متعلق به واحدهای سازمانی فوق‌الذکر باشد شرکت دولتی است.

تبصره ۱- تشکیل شرکت‌های دولتی تحت هر یک از عناوین فوق‌الذکر صرفاً با تصویب مجلس شورای اسلامی مجاز است، همچنین تبدیل شرکت‌هایی که سهام شرکت‌های دولتی در آن‌ها کمتر از پنجاه درصد (۵۰٪) است با افزایش سرمایه به شرکت دولتی ممنوع است.

تبصره ۲- شرکت‌هایی که به حکم قانون یا دادگاه صالح، ملی و یا مصادره شده و شرکت دولتی شناخته شده یا می‌شوند، شرکت دولتی تلقی می‌گردند.

تبصره ۳- احکام «شرکت‌های دولتی» که در این قانون ذکر شده بر کلیه شرکت‌هایی که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آن‌ها مستلزم ذکر یا تصریح نام است نیز اعمال خواهد شد.

**ماده ۵-** دستگاه اجرائی: کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکت‌های دولتی و کلیه دستگاه‌هایی که شمول قانون بر آن‌ها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی، بانک‌ها و بیمه‌های دولتی، دستگاه اجرائی نامیده می‌شوند.

**۱. ماده ۲-** وزارتخانه واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده و یا بشود.

**ماده ۳-** موسسه دولتی واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه‌گانه اداره می‌شود و عنوان وزارتخانه ندارد.

**ماده ۴-** شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی ایجاد شود، مادام که پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکت‌های دولتی است، شرکت دولتی تلقی می‌شود.



بر اساس ضوابط و مصادیق مذکور در قوانین و مقررات مربوط نمی‌توان به چارچوب مشخص و دقیقی جهت احصاء این قبیل نهادها دست یافت و از سوی دیگر بر اساس احکام قانونی اخیرالذکر (مواد (۱) الی (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و مواد (۲) الی (۵) و تبصره ماده (۱۳۰) قانون محاسبات عمومی) کلیه دستگاه‌های اجرایی می‌بایست تحت یکی از اشکال وزارتخانه، مؤسسه دولتی، شرکت دولتی و یا مؤسسه یا نهاد

تبصره- شرکت‌هایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال این‌ها به منظور به‌کار انداختن سپرده‌های اشخاص نزد بانک‌ها و موسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ایجاد شده یا می‌شوند از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمی‌شوند.

**ماده ۵-** موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از نظر این قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد، تشکیل شده و یا می‌شود.

تبصره- فهرست این قبیل موسسات و نهادها با توجه به قوانین و مقررات مربوط از طرف دولت پیشنهاد و به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.

**ماده ۱۳۰-** از تاریخ تصویب این قانون ایجاد یا تشکیل سازمان دولتی با توجه به مواد (۲) و (۳) و (۴) این قانون منحصراً به صورت وزارتخانه یا مؤسسه دولتی یا شرکت دولتی مجاز خواهد بود. کلیه مؤسسات انتفاعی و بازرگانی وابسته به دولت و سایر دستگاه‌های دولتی که به صورتی غیر از وزارتخانه یا مؤسسه دولتی یا شرکت دولتی ایجاد شده و اداره می‌شوند مکلفند حداکثر ظرف مدت یک سال از تاریخ اجرای این قانون با رعایت مقررات مربوط وضع خود را با یکی از سه وضع حقوقی فوق تطبیق دهند والا با انقضای این فرصت مؤسسه دولتی محسوب و تابع مقررات این قانون در مورد مؤسسات دولتی خواهند بود.

تبصره- نهادها و مؤسساتی که در جریان تحقق انقلاب اسلامی و یا پس از آن بنا به ضرورت‌های انقلاب اسلامی به وجود آمده‌اند و تمام یا قسمتی از اعتبارات مورد نیاز خود را از محل اعتبارات منظور در قانون بودجه کل کشور مستقیماً از خزانه دریافت می‌نمایند، در صورتی که وضعیت حقوقی آن‌ها به موجب قانون معین نشده باشد، مکلفند ظرف مدت مذکور در این ماده وضع حقوقی خود را با یکی از مواد (۲)، (۳)، (۴) و (۵) این قانون تطبیق دهند.

عمومی غیردولتی قرار بگیرند و نهادی تحت عنوان «بنیادها و نهادهای انقلابی» مورد شناسایی قرار نگرفته است. بنابراین لازم است تعریف یا مصادیق بنیادها و نهادهای انقلابی مشخص گردد.

**۲.** عبارت بند «۴» الحاقی، از این حیث که معلوم نیست تأیید مقام معظم رهبری صرفاً ناظر به تشخیص عهده‌دار بودن وظایف حاکمیتی است و یا ناظر به حکم کل این بند مبنی بر تأیید معافیت بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی از مالیات و عهده‌دار بودن وظایف حاکمیتی از سوی این نهادها می‌باشد، واجد ابهام است.

## **بند (۲) - ابهام، مغایرت با اصول ۵۱، ۸۵ و بند «۹» اصل ۳، نکته و تذکر**

**۱.** بندهای «۱»، «۳» و «۶» ماده (۱۷) اصلاحی که «تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت و یا پرداخت و تحویل به آنها» را ملاک تعیین زمان جهت محاسبه مالیات قرار داده است، درخصوص مواردی که هم قابل انتقال و هم قابل تحویل است، از حیث زمان محاسبه مالیات واجد ابهام است. به عبارت دیگر مشخص نیست در چنین مواردی کدام یک از زمان‌های «تاریخ ثبت انتقال» یا «پرداخت و تحویل به آنها» ملاک تعیین زمان جهت محاسبه و تعلق مالیات قرار می‌گیرد.

**۲.** بندهای «۳»، «۵» و «۶» ماده (۱۷) اصلاحی که «*ارزش روز*» را ملاک تعیین قیمت جهت محاسبه مالیات قرار داده است، از حیث مرجع تشخیص «*ارزش روز*» واجد ابهام است.

**۳.** بند «۴» ماده (۱۷) اصلاحی که «بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور» را ملاک تعیین قیمت جهت محاسبه مالیات قرار داده است، از

این جهت که «تعیین مأخذ مالیات» جزئی از وضع مالیات است و لذا مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی باید به موجب قانون مشخص شود و نه توسط سازمان امور مالیاتی، مغایر اصول ۵۱ و ۸۵ قانون اساسی است. شایان توجه است که بند «الف» ماده (۶۴) قانون فعلی نیز با توجه به ارائه ضوابط مشخص جهت تعیین قیمت، مؤید همین نظر می‌باشد.<sup>(۱)</sup>

توضیح آنکه «مالیات» مشتمل بر سه مؤلفه است. یکی تعیین نرخ مالیات، دیگری تعیین مأخذ مالیات و نهایتاً أخذ مالیات. لذا تفویض ضوابط یکی از این مؤلفه‌ها به غیر قانون‌گذار به معنای تفویض تعیین مالیات بوده و با توجه به اینکه مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی هرگونه مالیاتی باید به موجب قانون باشد، این امر مغایر اصل ۵۱ و ۸۵ قانون اساسی است.

۴. تبصره «۳» ماده (۱۷) اصلاحی نسبت به تبصره «۲»، تبعیض ناروا و مغایر بند «۹» اصل ۳ قانون اساسی است؛ چراکه موجب می‌شود وراث طبقات دوم و سوم تبعه خارجی به همان نرخ طبقه اول مالیات

---

۱. ماده ۶۴- تعیین ارزش معاملاتی املاک به عهده کمیسیون تقویم املاک، متشکل از هفت عضو می‌باشد... کمیسیون مزبور مکلف است:

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

پردازند اما وراث طبقات دوم و سوم ایرانی، به ترتیب دو و چهار برابر نرخ طبقه اول مالیات پرداخت نمایند.

شایان توجه است که بند «۳» ماده (۱۷) فعلی<sup>(۱)</sup> نرخ مالیات وراثت تبعه خارجی و وراثت ایرانی طبقه دوم را برابر دانسته است. البته ممکن است حکم مزبور این گونه توجیه شود که این حکم می تواند موجب تشویق سرمایه گذاری خارجی و عدم خروج سرمایه های خارجی از ایران شود و مطابق با سیاست های کلی نظام در امور «تشویق سرمایه گذاری» ابلاغی ۱۳۸۹/۱۱/۲۹ مقام معظم رهبری و فاقد ایراد بوده و نهایتاً تبعیض ناروا نیست.

**نکته:**

۱- حذف ماده (۲۲) قانون فعلی<sup>(۲)</sup> موجب اخذ مالیات از مطالبات غیرقابل وصول متوفی نمی گردد؛ چراکه بر اساس مصوبه حاضر و مشخصاً ماده (۱۷) اصلاحی، اخذ مالیات بر ارث در مرحله انتقال به نام

---

۱. ماده ۱۷- هرگاه در نتیجه فوت شخصی اعم از فوت واقعی یا فرضی اموالی از متوفی باقی بماند به شرح زیر مشمول مالیات است:

...

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

۲. ماده ۲۲- در صورتی که به موجب رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبات متوفی غیرقابل وصول تشخیص داده شود، مطالبات مذکور جزء ماترک منظور نمی شود و اگر مالیات آن قبلاً وصول شده باشد مسترد خواهد شد و در صورت وصول احتمالی این گونه مطالبات، ورثه ملزم به پرداخت مالیات متعلق خواهند بود. در هر صورت وزارت امور اقتصادی و دارایی از نظر تأمین مالیات متعلق می تواند به عنوان ثالث در دعوی مربوط شرکت و یا رأساً اقامه دعوی نماید.

وراث یا پرداخت و تحویل به آن‌ها صورت می‌گیرد و لذا اساساً مالیات بر ارث صرفاً از اموالی اخذ می‌شود که قابل وصول باشد و مالیات بر اموال غیر قابل وصول موضوعاً منتفی است.

۲- در خصوص ماده (۱۴۳ مکرر) مذکور در بند «۲» ماده (۱۷) اصلاحی لازم به توجه است که این ماده یک نوبت به موجب ماده (۶۷) قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) حذف شد ولیکن مجدداً به موجب ماده (۷) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجراء سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی (مصوب ۱۳۸۸/۹/۲۵) ماده‌ای تحت عنوان «ماده (۱۴۳ مکرر)» به قانون مالیاتهای مستقیم الحاق گردید.<sup>(۱)</sup>

---

۱. ماده ۷ - متن زیر به عنوان ماده (۱۴۳) مکرر و چهار تبصره ذیل آن به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ الحاق می‌شود:

ماده ۱۴۳ مکرر - از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکتها اعم از ایرانی و خارجی در بورسها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰/۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بردرآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.

کارگزاران بورسها و بازارهای خارج از بورس مکلفند مالیات یاد شده را به هنگام هر انتقال از انتقال دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند و ظرف ده روز از تاریخ انتقال، رسید آن را به همراه فهرستی حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال کنند.

تبصره ۱ - تمامی درآمدهای صندوق سرمایه گذاری در چهارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری 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

**تذکره ۱-** طبق حکم تبصره «۴» ماده (۱۷) اصلاحی، چنانچه برخی از ورثه از قبول ارث به نفع ورثه صغیر یا فقیر اعراض نمایند، مکلف به پرداخت دو بار مالیات (۱- مالیات بر ارث ۲- مالیات بر نقل و انتقال) خواهند شد.

**تذکره ۲-** در بند «۳» ماده (۱۷) اصلاحی، با توجه به اینکه منظور از واژه «مذکور»، بندهای «۱» و «۲» است باید کلمه «مذکور» به واژه «فوق» یا امثال آن تغییر یابد.

### **بند (۵) - مغایرت با اصل ۸۵**

تبصره «۲» ماده (۲۶) اصلاحی که تعیین «نحوه رسیدگی» را به «دستورالعمل اجرایی» مصوب «هیأت وزیران» سپرده است، به دلیل اینکه اصطلاح «رسیدگی» شامل «آئین دادرسی مالیاتی» نیز می‌شود و این موضوع دارای ماهیت تقنینی می‌باشد، مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی است.

ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۳/۲ معاف می‌باشد و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یاد شده مالیاتی مطالبه نخواهد شد.

تبصره ۲ - سود و کارمزد پرداختی یا تخصیصی اوراق بهادار موضوع تبصره ( ۱ ) این ماده به استثناء سود سهام و سهم شرکتها و سود گواهیهای سرمایه گذاری صندوقها، مشروط به ثبت اوراق بهادار یاد شده نزد سازمان جزء هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات ناشر این اوراق بهادار محسوب می‌شود.

تبصره ۳ - در صورتی که هر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران که سهامدار شرکت پذیرفته شده در بورس یا بازار خارج از بورس، سهام یا حق تقدم خود را در بورسها یا بازارهای خارج از بورس خارجی بفروشد، از این بابت هیچ گونه مالیاتی در ایران دریافت نخواهد شد.

تبصره ۴ - صندوق سرمایه گذاری مجاز به هیچ گونه فعالیت اقتصادی دیگری خارج از مجوزهای صادره از سوی سازمان نمی‌باشد.

**بند (۶) - مغایرت با بندهای «۹»، «۱۰» و «۱۲» اصل ۳، بند «۵» اصل ۴۳،**

**اصل ۸۵ و ابهام**

۱. حکم مذکور در ذیل بندهای این ماده مبنی بر اینکه 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 با مؤدی مسئولیت تضامنی داشته و مشمول جریمه می شود به دلیل اینکه موجب مسئولیت تضامنی «نهادهای عمومی غیردولتی» (به عنوان نهادی که از اموال عمومی بهره می برد ولیکن لزوماً بودجه آن ها از محل بودجه کل کشور تأمین نمی شود تا مشمول استثنائات مذکور در این حکم قرار گیرند) با وراثت در «پرداخت مالیات و جرائم متعلق» می شود، مغایر اصول متعدد قانون اساسی از جمله بندهای «۱۰» و «۱۲» اصل ۳ و بند «۵» اصل ۴۳ قانون اساسی است.

۲. حکم صدر و ذیل ماده (۳۴) اصلاحی در مورد «مؤسسات دولتی» تعارض دارد؛ چراکه بر اساس صدر این ماده، اشخاص موضوع بند «۱» ماده (۲) قانون از مسئولیت تضامنی در «پرداخت مالیات و جرائم متعلق» استثناء شده اند اما ذیل ماده (۳۴) اصلاحی با به کار بردن واژه «نیز»، مؤسسات دولتی را دارای مسئولیت تضامنی دانسته است.

۳. اطلاق حکم تبصره «۱» ماده (۳۴) اصلاحی مبنی بر اختیار سازمان امور مالیاتی کشور در مکلف نمودن اشخاص مذکور در این تبصره به کسر مالیات متعلق، ممکن است موجب ایجاد تبعیض ناروا گردد و لذا مغایر بند «۹» اصل ۳ قانون اساسی است.

همچنین ایجاد تکلیف توسط سازمان امور مالیاتی و اختیار این سازمان در اعمال یا عدم اعمال این تکلیف در موضوعی که قانونگذار در این خصوص وارد شده است امری تقنینی محسوب می‌شود لذا مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی است.

### **بند (۸) - تذکر**

با اعمال حذفیات، ذیل ماده (۳۹) اشکال عبارتی دارد که لازم است اصلاح شود. ماده (۳۹) با اعمال حذفیات به شکل زیر خواهد بود:

درمورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذرکننده و در مورد وصیت، وصی مکلف‌اند حداکثر ظرف مدت سه‌ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی، حسب‌مورد، اظهارنامه‌ای روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود حاوی مشخصات و ارزش مال مورد وقف و حبس یا نذر یا وصیت به انضمام اسناد مربوطه به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم و رسید دریافت دارند، مالیات متعلق را حداکثر ظرف مدت سه‌ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه پرداخت کنند.

### **بند (۹) - نکته**

بر اساس ماده (۴۵) فعلی از اوراقی نظیر برات و سفته سه در هزار مالیات گرفته می‌شود. لیکن مطابق مصوبه حاضر این رقم به نیم در هزار کاهش یافته است. لذا باتوجه به اینکه این مقرر به موجب اصلاحات مجلس به لایحه دولت افزوده شده است و منجر به کاهش درآمدهای عمومی حاصل از حکم این ماده می‌شود از جهت مغایرت با اصل ۷۵ قانون اساسی محل



تأمل است. البته همانگونه که در مقدمه ذکر شد، ممکن است در این خصوص این مسئله مطرح شود که از مجموع اصلاحات صورت گرفته بر اساس مصوبه مجلس در مواد بعدی درآمدهای عمومی ناشی از این مصوبه افزایش یافته است، لذا حکم مذکور هرچند در این مورد منجر به کاهش درآمد عمومی دولت می‌گردد ولی در مجموع باتوجه به افزایش درآمدهای عمومی ناشی از این مصوبه فاقد ایراد است.

### **بند (۱۰) - نکته**

از آنجایی که بر اساس ماده (۴۸) فعلی سهام و سهم‌الشرکه به قرار دو در هزار مشمول حق تمبر هستند و اکنون در این بند که به موجب اصلاحات مجلس نسبت به لایحه دولت افزوده شده است این رقم به نیم در هزار اصلاح شده است. درآمدهای عمومی موضوع این ماده کاهش خواهد یافت، لذا این مقرر نیز مانند بند قبل از جهت مغایرت با اصل ۷۵ قانون اساسی محل تأمل است، هرچند مسئله مذکور درخصوص این بند نیز قابل توجه می‌باشد.

### **بند (۱۴) - ابهام و مغایرت با اصول ۵۱ و ۸۵**

این ماده با هدف اصلاح و به‌روزرسانی ارزش معاملاتی املاک مطرح شده است.

۱- ابهامی که درخصوص این بند وجود دارد این است که مطابق صدر ماده «تعیین ارزش معاملاتی به‌صورت درصدی از میانگین قیمت‌های روز

منطقه به تفکیک انواع کاربری، برعهده کمیسیون مشترک املاک» گذاشته شده است. لیکن به موجب عبارت بعدی «تعیین درصد مذکور» برعهده هیأت وزیران نهاده شده است. لذا با توجه به اینکه مشخص نیست نقش «کمیسیون تقویم املاک» در تعیین درصدی از میانگین قیمت‌های روز چیست ماده مزبور واجد ابهام است.

۲- تعیین درصدی از میانگین قیمت‌های روز املاک به عنوان پایه احتساب مالیات در کل کشور توسط هیأت وزیران، با توجه به اینکه که این امر (تعیین درصدی از میانگین قیمت‌های روز) تعیین کننده پایه مالیاتی می باشد و از سوی دیگر وضع مالیات شامل تعیین مأخذ و پایه مالیاتی نیز می شود و بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی وضع مالیات باید به موجب قانون باشد، بنابراین سپردن تعیین درصد مذکور به هیأت وزیران بدون آنکه معیار و ضابطه‌ای برای آن مشخص گردد، مغایر اصول ۵۱ و ۸۵ قانون اساسی به نظر می رسد.

### **بند (۱۶) - نکته و مغایرت با اصل ۸۵**

۱- مطابق تبصره «۴» این ماده که به موجب اصلاحات مجلس به لایحه دولت اضافه شده است، شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت از شمول مالیات بر درآمد حاصل از ساخت و فروش هر نوع ساختمان مستثنی شده‌اند.

نکته‌ای که درخصوص این تبصره وجود دارد این است که مطابق ماده

فعلی همه شهرها (از جمله شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت) مشمول مالیات موضوع ماده (۷۷) یعنی مالیات بر اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن‌ها نگذشته باشد، به نرخ ده درصد به مأخذ ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال می‌شوند. حال بر اساس مصوبه حاضر، هرچند دایره این نوع مالیات گسترش یافته و شامل ساخت و فروش هر نوع ساختمان بدون هیچ‌گونه قیدی شده و همچنین نرخ این نوع مالیات نیز افزایش یافته است ولیکن شهرهای زیر یکصد هزار نفر به صورت کلی از شمول حکم این ماده که به نوعی جایگزین مالیات موجود نیز می‌باشد، مستثنی شده‌اند. لذا با توجه به اینکه این استثنا به موجب اصلاحات مجلس به لایحه دولت اضافه شده است و منجر به کاهش درآمد عمومی می‌شود، محل تأمل است. هرچند در این خصوص نیز، نظیر موارد سابق این مسئله قابل توجه است که به نظر می‌رسد در مجموع به خصوص در رابطه با این ماده با توجه به افزایش دامنه مالیات موضوع این ماده و همچنین نرخ مالیاتی، درآمد عمومی دولت افزایش یافته است.

۲- به موجب تبصره «۵» این ماده «نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات» موضوع ماده (۷۷) به آئین‌نامه اجرایی آن محول شده است. در حالی که بر اساس صدر ماده، درآمد موضوع این ماده، حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم قانون مالیات‌های

مستقیم (مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی) شده است و علی‌الاصول نحوه تعیین درآمد موضوع این ماده نیز باید براساس ترتیبات مقرر در همان فصول باشد. لذا محول نمودن «نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات» به آئین‌نامه اجرایی به دلیل اینکه چنین امری در تعیین میزان و محاسبه درآمدهای مشمول مالیات مؤثر بوده و ماهیت تقنینی دارد مغایر اصل ۸۵ قانون اساسی محسوب می‌شود.

### **بند (۲۰) - مغایرت با اصول ۵۱ و ۸۵**

بر اساس اصلاح تبصره ماده (۸۶)، پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند تحت عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات، حق التدریس، حق‌التحقیق و حق پژوهش پرداخت می‌کنند، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد قرار گرفته‌اند.

در صدر این تبصره موارد مشمول مالیات به صورت مشخص تعیین شده است. درحالی‌که بر اساس ذیل این تبصره مقرر شده سایر موارد با تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین خواهد شد. با توجه به اینکه تعیین موارد مشمول مالیات یکی از اجزاء وضع مالیات می‌باشد و بر اساس اصل ۵۱ باید توسط مجلس وضع شود، تعیین سایر موارد مشمول مالیات موضوع این تبصره توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی

مغایر اصول ۵۱ و ۸۵ قانون اساسی می‌باشد.

البته ممکن است این نکته مطرح شود که مالیات موضوع این تبصره شامل همه پرداخت‌هایی می‌شود که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود می‌پردازند ولیکن در این خصوص باید گفت که موضوع مذکور از چنان کلیتی برخوردار است که نمی‌توان آن را به عنوان معیاری جهت تعیین سایر موضوعات مشمول این تبصره محسوب نمود.

### **بند (۲۳) - مغایرت با اصل ۱۵**

استفاده از واژه «مکانیزه» در این بند با وجود معادل فارسی آن، مغایر اصل ۱۵ قانون اساسی به نظر می‌رسد.

### **بند (۲۴) - نکته، ابهام**

۱- به موجب این بند یکی از موادی که حذف می‌گردد ماده (۱۵۸) می‌باشد. در حالیکه ماده (۱۹۴)<sup>(۱)</sup> قانون مالیات‌های مستقیم در اجرای ماده (۱۵۸) مذکور مقرراتی را بیان داشته است. لذا مشخص نیست با

---

۱. ماده ۱۹۴ - مؤدیانی که اظهارنامه آنها در اجرای مقررات ماده ۱۵۸ این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد اختلاف داشته باشد علاوه بر تعلق جرایم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هر گونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات‌ها نیز محروم خواهند شد.

حذف ماده (۱۵۸) حکم ماده (۱۹۴) به چه صورت خواهد بود.

۲- مطابق بخشی از ماده اصلاح برگ ارزیابی مالیاتی تنظیم شده توسط سازمان مالیاتی قطعی و لازم‌الاجرا شناخته شده است. نکته ای که در این خصوص وجود دارد این است که آیا برگ ارزیابی مالیاتی تنظیم شده توسط سازمان امور مالیاتی که قطعی و لازم‌الاجرا تلقی شده است، مانند برگ تشخیص سابق، بر اساس ماده (۲۳۸)<sup>(۱)</sup> قابل اعتراض می‌باشد یا خیر. توضیح آنکه مطابق ماده (۲۳۸) در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند به مراجع مربوطه اعتراض نماید که این اعتراض تا رسیدگی در دیوان عدالت اداری ادامه دارد. حال باتوجه به

---

۱. ماده ۲۳۸ (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷): در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسؤول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از سی روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آنرا رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضاء نماید و در صورتی که دلایل اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضاء ممیز کل و مؤدی خواهد رسید و هر گاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستنداً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید.

جایگزینی احتمالی برگ ارزیابی بجای برگ تشخیص، شمول احکام مربوط به برگ تشخیص به برگ ارزیابی مالیاتی واجد ابهام است.

۳- مسئله دیگری که در خصوص این بند وجود دارد این است که براساس ذیل تبصره اصلاحی ماده (۹۷) در طی مدتی که مقرر شده مواد (۹۷)، (۹۸)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود در حالیکه که قانون فعلی مالیات‌های مستقیم ابتدائاً در سال ۱۳۶۶ تصویب شده و در سال ۱۳۸۰ مورد اصلاح قرار گرفته است، لذا تصریح به مجری بودن «مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰» با توجه به تصویب اولیه آن‌ها در سال ۱۳۶۶، واجد ابهام است.

### **بند (۲۵) - مغایرت با اصول ۵۱ و ۸۵**

تعیین و وصول مالیات مؤدیان موضوع این بند به صورت مقطوع توسط خود سازمان مالیاتی بدون ارائه ضابطه و عدم تعیین نحوه و میزان مالیات مغایر اصول (۵۱) و (۸۵) قانون اساسی به نظر می‌رسد چرا که تعیین مالیات امری تقنینی است و تفویض آن به دستگاه اجرایی بدون آن که برای آن معیار و شاخصی مشخص گردد مغایر اصول مذکور در قانون اساسی می‌باشد.

## بند (۲۷) - نکته

۱- حذف ماده (۱۰۴) اگر چه به موجب پیشنهاد نمایندگان بوده است ولی حذف آن منجر به کاهش درآمدهای عمومی نمی‌گردد چرا که موضوع این ماده صرفاً پرداخت نوعی علی الحساب مالیاتی بوده است و اصل مالیات در مواد دیگری مشخص شده است و این ماده تنها به بیان نوعی تکلیف اشخاص حقوقی در این باره پرداخته است.

۲- تخفیفی که به عنوان تبصره «۷» الحاقی به ماده (۱۰۵) مقرر شده است، به موجب اصلاحات مجلس به لایحه دولت اضافه شده و از جهت اینکه موجب کاهش درآمد عمومی می‌گردد مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی به نظر می‌رسد. البته ملاحظه کلی پیش‌گفته مبنی بر افزایش درآمدهای مالیاتی ناشی از تصویب این لایحه نیز باید مورد توجه قرار گیرد.

## بند (۲۹) - مغایرت با اصول ۵۱ و ۸۵

تعیین درآمدهای مشمول مالیات که در ماده ۱۰۷ اصلاحی به هیأت وزیران داده شده است، نوعی تفویض وضع مالیات به هیأت وزیران می‌باشد. چراکه به موجب این بند مقرر شده تعیین مالیات و درآمدهای مشمول مالیات به جز مواردی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای آن تعیین شده است به موجب آئین نامه هیأت وزیران خواهد بود. بنابراین حکم مزبور نوعی تفویض وضع مالیات بوده و لذا مغایر اصول ۵۱ و ۸۵ قانون اساسی به نظر می‌رسد.



### **بند (۳۱) - نکته**

فارغ از مسئله افزایش درآمدهای عمومی موضوع این مصوبه، افزایش سقف بخشودگی نسبت به قانون فعلی و لایحه دولت در این بند موجب کاهش درآمدهای عمومی می‌گردد و لذا از جهت مغایرت با اصل (۷۵) قانون اساسی محل تأمل است.

### **بند (۳۲) - نکته**

ایجاد تخفیفی که به عنوان تبصره به ماده (۱۳۱) اصلاحی توسط مجلس افزوده شده است، در قانون فعلی و لایحه سابقه ندارد و به موجب اصلاحات مجلس اضافه شده است و لذا از آنجایی که سبب کاهش درآمد عمومی می‌گردد، از جهت مغایرت با اصل ۷۵ قانون اساسی محل تأمل است. البته افزایش درآمدهای عمومی ناشی از سایر تغییرات مجلس را نباید از نظر دور داشت.

### **بند (۳۴) - نکته**

فارغ از مسئله کلی مربوط به افزایش درآمدهای عمومی ناشی از این مصوبه، افزودن «صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی» به موارد

معافیت مالیاتی مذکور در ماده (۱۳۳) با توجه به اینکه به موجب اصلاحات مجلس به لایحه اضافه شده است از جهت مغایرت با اصل (۷۵) قانون اساسی محل تأمل است. البته برخی معتقدند که جبران این قبیل کاهش درآمدهای ایجاد شده توسط مجلس از طریق درآمدهای ایجاد شده توسط مجلس شواری اسلامی در سایر مواد می‌باشد.

همچنین لازم به ذکر است که براساس اساسنامه «صندوق حمایت از توسعه سرمایه گذاری در بخش کشاورزی» مصوب هیأت وزیران (که به تأیید شورا نیز رسیده است) صندوق مزبور دارای شخصیت حقوقی و استقلال مالی است و به صورت شرکت مادر تخصصی وابسته به وزارت جهاد کشاورزی و درچارچوب ضوابط این اساسنامه و مقررات مربوط به شرکتهای دولتی و سایر قوانین و مقررات مربوط فعالیت می‌کند.

به موجب ماده (۶) اساسنامه مذکور ماده ۶- وظایف و اختیارات صندوق با رعایت قوانین و مقررات مربوط در جهت تحقق هدف آن و در چارچوب وظایف وزارت جهاد کشاورزی به شرح زیر تعیین می‌شود:

۱- تقویت حجم و کیفیت سرمایه گذاری در فعالیتهای مرتبط با بخش

کشاورزی

۲- اعطای تسهیلات و کمک به صندوقهای تخصصی، محصولی یا

منطقه‌ای مرتبط با فعالیتهای بخش کشاورزی و نظارت بر چگونگی استفاده از آنها

۳- حمایت از تولید کنندگان و فعالان بخش کشاورزی در مواجهه با موقعیتهای بحرانی.

۴- کمک به تولید کنندگان برای افزایش ظرفیتهای صادرات محصولات کشاورزی و نظارت بر چگونگی استفاده از آنها.

۵- دریافت اعتبار و کمکهای مالی از دولت، بانکها و سایر موسسات مالی داخلی و خارجی.

**تذکر:** عنوان صندوق موضوع این بند «صندوق حمایت از توسعه سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی» می‌باشد.

### **بند (۳۵) - نکته**

افزودن عنوان «آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای» به ماده (۱۳۴) از جهت افزایش معافیت‌های مالیاتی باتوجه به اینکه توسط مجلس شورای اسلامی به لایحه دولت افزوده شده است، به دلیل کاهش درآمدهای عمومی مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی به نظر می‌رسد.

## بند (۳۶) - نکته

اضافه کردن «بیمه‌های زندگی» به «بیمه‌های عمر» در مواد (۱۳۶) و (۱۳۷) جهت شمول معافیت مالیاتی، از آنجایی که به موجب اصلاحات مجلس به لایحه دولت افزوده شده است، به جهت کاهش درآمدهای عمومی مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی به نظر می‌رسد.

## بند (۳۷) -

### بند «الف» - ابهام، نکته

اصلاح صورت گرفته در بند «ح» ماده (۱۳۹) از لحاظ مفهومی مبنی بر معاف بودن «ساخت و تعمیر و نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست...» از پرداخت مالیات و از لحاظ ارتباط آن با صدر بند واجد ابهام است. با این توضیح که مشخص نیست با اصلاحات صورت گرفته در صورتی که درآمدهای موقوفات عام جهت این امور هزینه شود، درآمدهای مزبور مشمول معافیت می‌شوند و یا اینکه هر درآمدی صرف این امور شود از شمول مالیات مستثنی خواهد بود.

همچنین در صورت رفع ابهام به سبب گسترش معافیت‌های مالیاتی و با توجه به این که این بند توسط مجلس شورای اسلامی افزوده شده است و سابقه‌ای در قانون و لایحه ندارد، منجر به کاهش درآمدهای عمومی گشته و بر این اساس مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی به نظر می‌رسد.

### بند «ج» - نکته و مغایرت با اصل ۷۵

اصلاح صورت گرفته در بند «ک» ماده (۱۳۹) به جهت ایجاد موقعیتی ویژه برای انجمن‌ها و هیأت‌های اقلیت‌های دینی به سبب معافیت درآمدهای ناشی از موقوفات، کمک‌ها و هدایای آنها با توجه به اینکه به موجب اصلاحات مجلس به لایحه دولت افزوده شده است و سبب کاهش درآمدهای عمومی می‌گردد مغایر اصل (۷۵) قانون اساسی به نظر می‌رسد.

لازم به توضیح است که بر اساس اصلاحات صورت گرفته هرگونه درآمدی که انجمن‌ها و هیأت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی از محل موقوفات، کمک‌ها و هدایای خود کسب کنند از شمول مالیات معفا خواهد بود. به عنوان مثال اگر یک شرکت تجاری از محل این منابع تشکیل و کسب درآمد نماید مشمول مالیات نخواهد بود.

ضمن آنکه در نظر گرفتن چنین امتیاز اقتصادی برای انجمن‌های اقلیت‌های دینی در حالی که انجمن‌های موقوفه مذهب رسمی کشور از آن برخوردار نیستند، قابل تأمل است.



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 ظایف 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)



بزهشکده شورای نگهبان

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

صندوق پستی: ۱۴۶۳-۱۳۱۴۵ تلفکس: ۸۸۳۲۵۰۴۵

[info@shora-rc.ir](mailto:info@shora-rc.ir)

[www.shora-rc.ir](http://www.shora-rc.ir)