

شاخص‌های رعایت اصل پنجاه‌ویکم قانون اساسی در رویه شورای نگهبان و رهنمودهای تقنینی آن (۱): چارچوب حقوقی و مغایرت‌های شرعی



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل:

۲۱۰۳۶

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: شاخص های رعایت اصل ۵۱ قانون اساسی در رویه شورای نگهبان و رهنمودهای
تقنینی آن (۱): چارچوب حقوقی و مغایرت‌های شرعی

نوع گزارش: طرح/لایحه ، نظارتی ، راهبردی ، پیش‌نویس قانونی

نام دفتر: مطالعات حقوقی (گروه حقوق اقتصادی و مالیه عمومی)

تهیه و تدوین: امین‌اله پاک‌نژاد

همکار: محمد برزگر خسروی

ناظران علمی: احمد حکیم جوادی، جلیل محبی

اظهار نظر کننده: مهدی سرمست شوشتری

صفحه آرا: نرجس امیراحمدی

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. قانون‌گذاری مالیاتی

۲. اصل ۵۱ قانون اساسی

۳. نظارت شرعی



تاریخ شروع مطالعه: ۱۴۰۴/۱/۱۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۷/۱۴

به نام خدا

فهرست مطالب

چکیده	۱
خلاصه مدیریتی	۱
۱. مقدمه	۳
۲. چارچوب حقوقی اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران	۴
۲-۱. مؤلفه اول (رعایت اصول قانون‌نویسی و قانون‌گذاری در قانون‌گذاری مالیاتی)	۵
۲-۲. مؤلفه دوم (رعایت صلاحیت قوا)	۶
۲-۳. مؤلفه سوم (رعایت هنجارهای بالادستی)	۷
۳. رویه شورای نگهبان در اعمال نظارت شرعی مبتنی بر اصل ۵۱ قانون اساسی	۸
الف) ضرورت توجه به دلایل موجه در قانون‌گذاری مالیاتی؛	۹
ب) ضرورت توجه به مسائل امنیتی و محرمانه	۱۴
پ) ضرورت توجه به مبنای ضرورت وضع مالیات	۱۶
ت) عدم وضع مالیات بر مصارفی خارج از وقف‌نامه	۱۷
ث) ضرورت رعایت عدالت و عدم ظلم به مودی	۱۷
ج) عدم وجود حق تقدم سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات	۱۸
چ) مسئول نبودن دیگری در پرداخت مالیات (قواعد ضمان)	۱۸
ح) عدم وجود محدودیت در دادخواهی به مراجع قضایی	۲۰
۴. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری	۲۱
منابع و مآخذ	۲۱



شاخص های رعایت اصل ۵۱ قانون اساسی در رویه شورای نگهبان و
رهنمودهای تقنینی آن(۱):
چارچوب حقوقی و مغایرت‌های شرعی

[Doi: 10.22034/report.mrc.2025.1404.33.7.21036](https://doi.org/10.22034/report.mrc.2025.1404.33.7.21036)

چکیده

پس از انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷، قانونی بودن مالیات در اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تبلور یافت. به موجب این اصل «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». مقتضای این اصل و همچنین اصول ۹۴ و ۹۶ قانون اساسی، تشخیص عدم مغایرت مصوبات مجلس (از جمله قوانین مالیاتی) با شورای نگهبان است. این شورا در بررسی مصوبات مالیاتی مجلس شورای اسلامی، ایراداتی از جهت مغایرت با شرع مطرح نموده است. شناخت و بررسی این ایرادات کمک شایانی در جهت بهبود فرایند قانون‌گذاری مالیاتی می‌کند. در حقیقت شناخت نظرات شورا از حیث رعایت موازین شرعی، رهنمودهایی برای قانون‌گذار مالیاتی است. با بررسی نظرات شورای نگهبان در سال‌های اخیر، توجه به دلایل موجه در قانون‌گذاری مالیاتی، توجه به مسائل امنیتی و محرمانه، توجه به مبنای ضرورت وضع مالیات، عدم وضع مالیات بر مصارف خارج از وقف‌نامه، رعایت عدالت و عدم ظلم به مودی، عدم وجود حق تقدم سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات، مسئول نبودن دیگری در پرداخت مالیات و عدم محدودیت در دادخواهی به مراجع قضایی مطرح شده است.

خلاصه مدیریتی

بیان/شرح مسئله

شناخت رویه شورای نگهبان در بررسی مصوبات مجلس شورای اسلامی، نقش مهمی در جهت‌دهی به مصوبات مجلس در راستای کاهش ایرادات قانون اساسی و شرع دارد. از این حیث شناخت این رویه می‌تواند در راستای افزایش کیفیت قانون‌گذاری قلمداد شود. به‌منظور شناخت رویه شورای نگهبان مصوبات مالیاتی مجلس شورای اسلامی و نظرات شورای نگهبان ناظر به آن‌ها در دوره‌های یازدهم و دوازدهم مجلس شورای اسلامی (از سال ۱۳۹۹ تاکنون) مورد بررسی قرار گرفت. اگرچه در این موارد شورای نگهبان مستقیماً به اصل ۵۱ قانون اساسی اشاره نداشته است؛ لکن با توجه به توضیحات فوق، می‌توان گفت، رویه شورا با عنایت به سه مؤلفه که در این گزارش به آن پرداخته خواهد شد. ریشه در

اصل ۵۱ قانون اساسی دارد. ضابطه‌مندی فرایند تصویب قانون مالیاتی، ابتدا از طریق شناخت چارچوب حقوقی اصل ۵۱ قانون اساسی و سپس شناخت رویه شورای نگهبان به‌عنوان نهاد صیانت‌کننده قانون اساسی و شرع امکان‌پذیر است. در این گزارش سعی می‌شود، ابتدا تصویری کلی از چارچوب حقوقی اصل ۵۱ قانون اساسی، به‌منظور رعایت حداکثری این اصل توسط مجلس شورای اسلامی ارائه شود.

نقطه‌نظرات / یافته‌های کلیدی

نظرات شرعی شورای نگهبان در خصوص مصوبات مجلس از سال ۱۳۹۹ تاکنون مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور ابتدا سعی شد، تمامی اظهارنظرهای شرعی شورا، احصا و دسته‌بندی شود تا از این طریق، ایرادات و اشکالات شرعی مدنظر شورا در خصوص احکام مالیاتی، قابل پیگیری در مصوبات آتی مجلس شورای اسلامی باشد. با شناسایی موارد ایراد شرعی شورا می‌توان از تکرار این موضوعات در احکام مالیاتی آتی جلوگیری کرد. در خصوص رعایت موازین شرعی، با بررسی نظرات شورای نگهبان در سال‌های اخیر، توجه به دلایل موجه در قانون‌گذاری مالیاتی، توجه به مسائل امنیتی و محرمانه، توجه به مبنای ضرورت وضع مالیات، عدم وضع مالیات بر مصارف خارج از وقف‌نامه، رعایت عدالت و عدم ظلم به مودی، عدم وجود حق تقدم سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات، مسئول نبودن دیگری در پرداخت مالیات و عدم محدودیت در دادخواهی به مراجع قضایی مطرح شده است.

پیشنهاد راهکارهای تقنینی، نظارتی یا سیاستی

با شناسایی موارد ایراد شرعی شورا نگهبان، موارد ذیل به‌عنوان رهنمودهای تقنینی ارائه می‌شود:

۱. در مواردی که به دلایل موجه قانونی، عقلی امکان انجام وظایف مالیاتی وجود ندارد، اشخاص یا مودیان از شمول حکم مالیاتی خارج شوند. دلایل موجه در برخی موارد منجر به عدم شمول مالیات و ضمانت‌اجراهای مالیاتی، و در برخی موارد منجر به عدم شمول تکالیف مالیاتی در مواعد مشخص می‌شود.
۲. ملاحظات امنیتی و محرمانگی در ارائه اطلاعات و استفاده از سامانه‌های داده‌ای رعایت شود.
۳. در قانون‌گذاری مالیاتی باید به مبنای ضرورت وضع مالیات توجه شود؛ لذا احکامی که بنا بر ضرورت وضع شده‌اند، باید بر موقتی بودن آنها تأکید شود.
۴. در وضع قوانین مالیاتی به امور خارج از وقف‌نامه در موارد وقفی توجه شود. لذا احکامی مالیاتی ناظر بر اموال موقوفه، نباید شامل مواردی خارج از ماهیت وقف‌نامه باشند.
۵. احکام مالیاتی باید با رعایت عدالت و عدم اجحاف و ظلم به مودی باشند.
۶. سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات نسبت به سایر طلبکاران، حق تقدم ندارد.
۷. احکام مالیاتی نباید در مرحله وصول مالیات شخص دیگری را مسئول پرداخت مالیات قرار دهند.
۸. قانون‌گذاری مالیاتی نباید حاوی احکامی باشد که امکان دادخواهی و اعتراض افراد به مراجع قضایی را محدود کند.



۱. مقدمه

در طی سالیان متمادی در اروپا میزان و نوع مالیات‌ها بدون حد و مرزی متکی به اراده پادشاه و سلطان بود و مالیات دهندگان هیچ نقش و جایگاهی در تعیین مالیات و مصرف آن نداشتند. در اغلب موارد مالیات برای ارضاء تمایلات خودخواهانه و تأمین منافع شخصی حکمرانان وضع می شد و مظهر حکومت به شمار می رفت. اجحاف و تعدی ماموران دستگاه مالیاتی و خودسری و ظلم و ستم آنان و به تبع آن فشاری که به مردم وارد می شد، سبب شد تا به صورت تدریجی اندیشه‌های لزوم اخذ مجوز برای اخذ مالیات و حکومت مشروطه شکل بگیرد [۱]. مشهور است که اولین بار این امر در قرن سیزدهم زمانی که پادشاه انگلیس تحت فشارهای اجتماعی، مجبور به پذیرش «منشور بزرگ» شد، اتفاق افتاده است. در یکی از بندهای این منشور بیان شده است: «هیچ مالیات و عوارضی بدون موافقت شورای مملکتی وضع نخواهد شد». مردم انگلستان توانستند در طی یک مبارزه طولانی برای اولین بار در تاریخ حق نظارت مردم را در وضع مالیات‌ها و مخارج عمومی تثبیت و مستقر نمایند که در نتیجه آن در قرن هفدهم، «لایحه حقوق» مورد پذیرش پادشاه وقت قرار گرفت. در این لایحه بیان شده بود که هیچکس حق ندارد با هر نوع تحمیلی بدون موافقت مجلس، مالیاتی وصول نماید [۲]. بدین صورت زمینه توجه به قانونی بودن مالیات‌ها در جهان گسترش یافت و این موضوع در نظام‌های دیگر حقوقی نیز استقرار یافت. در فرانسه اعلامیه حقوق بشر و شهروندی در سال ۱۷۸۹، اولین تجلی این اصل در موضوع حقوق مالیاتی بود که طبق آن شهروندان این حق را دارند تا از طریق نمایندگان خود شکل نظام مالیاتی را تعیین نمایند [۳].

پس از انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷، قانونی بودن مالیات در اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تبلور یافت. به موجب این اصل «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود». در ایران، سابقه اصل قانونی بودن مالیات‌ها در اولین متن قانونی به سبک امروزی برمیگردد به اصول ۹۴، ۹۵، ۹۶، ۹۸ و ۹۹ متمم قانون اساسی مشروطه که در آن به لزوم مجوز قانونی برای وصول مالیات و معافیت از آن، اشاره شده است. به صورت اجمالی می توان گفت اصل قانونی بودن در نظام مالیاتی ایران، پذیرفته شده است؛ بدین معنا که به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی، کلیه مراحل وضع، اخذ و وصول مالیات به موجب قانون امکان پذیر است [۴].

اصل قانونی بودن که در اصل ۵۱ قانون اساسی بیان شده است، به منظور ضابطه مند کردن نظام مالیاتی، دارای تاثیراتی در نحوه قانون گذاری مجلس شورای اسلامی ایران در حوزه مالیات است. اقتضای ضابطه مند بودن نظام مالیاتی، ضابطه مندی مجلس شورای اسلامی در تصویب قوانین مالیاتی است. یعنی مجلس شورای اسلامی، با عنایت به اصول و قواعدی که در نظام مالیاتی وجود دارد، نسبت به وضع قانون مالیاتی اقدام نماید. این موضوع به قدری مهم و ضروری

۱. اصل (۹۴): هیچ قسم مالیات برقرار نمیشود مگر بحکم قانون. اصل (۹۵): مواردی را که از دادن مالیات معاف شوند قانون مشخص خواهد کرد. اصل (۹۶): میزان مالیات را همه ساله مجلس شورای ملی باکثرت تصویب و معین خواهد نمود. اصل (۹۸): تخفیف و معافیت از مالیات منوط بقانون مخصوص است. اصل (۹۹): غیر از مواقعه که قانون صراحتاً مستثنی می دارد بهیچ عنوان از اهالی چیزی مطالبه نمی شود مگر باسم مالیات مملکتی و ایالتی و ولایتی و بلدک.

است که اگر از جانب مجلس مورد توجه قرار نگیرد، ضمن بالا رفتن احتمال اخلال در نظام مالیاتی، فرایند تصویب قوانین مالیاتی را با چالش‌های اساسی از جمله کندی، تعارض و پیچیدگی مواجه می‌کند. به نظر می‌رسد ضابطه‌مندی فرایند تصویب قانون مالیاتی، ابتدا از طریق شناخت چارچوب حقوقی اصل ۵۱ قانون اساسی و سپس شناخت رویه شورای نگهبان به‌عنوان نهاد صیانت‌کننده قانون اساسی و شرع امکان‌پذیر است. در این گزارش سعی می‌شود، ابتدا تصویری کلی از چارچوب حقوقی اصل ۵۱ قانون اساسی، به‌منظور رعایت حداکثری این اصل توسط مجلس شورای اسلامی ارائه شود. سپس با تحلیل رویه شورای نگهبان در بررسی قوانین مالیاتی، شاخص‌ها و معیارهای رعایت اصل ۵۱ قانون اساسی در رویه شورای نگهبان و به تبع آن رهنمودهای تقنینی آن، جهت رعایت در فرایند قانون‌گذاری مالیاتی شناسایی می‌شود.

۲. چارچوب حقوقی اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی، مالیات به موجب قانون اخذ می‌شود. آنچه از ظاهر این اصل و مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی در خصوص اصل ۵۱ برداشت می‌شود، صلاحیت انحصاری مجلس در وضع، معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیات است. به عبارت دیگر، بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی، مجلس شورای اسلامی نمی‌تواند صلاحیت مالیاتی خود را به نهاد دیگری واگذار کند. سوالی که در این مقام مطرح می‌شود، این است که مفاد اصل ۵۱ قانون اساسی، صرفاً به محدودیت شکلی مجلس شورای اسلامی اشاره دارد یا اینکه این اصل بر محدودیت ماهوی مجلس نیز اشاره دارد؟ به عبارت ساده‌تر، همینکه مالیات در مجلس به تصویب برسد، اصل ۵۱ قانون اساسی رعایت شده است؟ یا اینکه اصل ۵۱ زمانی رعایت می‌شود که مالیات با رعایت تمامی الزامات تصویب قانون در نظام جمهوری اسلامی ایران، در مجلس شورای اسلامی به تصویب برسد؟ در پاسخ به این سوال به نظر می‌رسد اولاً ظاهر متن اصل مزبور بر ابتدای مالیات بر قانون دلالت دارد و این قانون به معنای قانون مصوب در چارچوب نظام حقوقی جمهوری اسلامی است. از آنجا که قانون در نظام حقوقی ایران مبتنی بر ارزش‌های ماهوی است، لذا قانون مالیاتی نیز از این امر مستثنی نیست. ثانیاً در مشروح مذاکرات اصل ۱۳۲ پیشنهادی^۱ (که در مجلس خبرگان قانون اساسی به تصویب نمی‌رسد) موضوع مبانی وضع مالیات و حدود صلاحیت مجلس در ماهیت قوانین مالیاتی به تصویب نمی‌رسد. یکی از دلایل مهمی که در عدم تصویب این اصل بیان می‌شود، عدم ضرورت بیان این موضوع در قانون اساسی است [۵]. بنابراین می‌توان گفت، قانون‌گذار اساسی به دلیل ضوابط و قواعدی که در تصویب قوانین مصوب مجلس شورای اسلامی قرار داده است، به ماهیت قوانین مالیاتی ورود نمی‌کند و از تکرار آن خودداری می‌کند.

۱. متن اول: نظام مالیاتی باید عادلانه باشد و چنان برقرار شود که هرکس از امکانات یا مواهب طبیعی و خدمات جامعه بهره بیشتر می‌برد یا درآمد بیشتری دارد بار هزینه عمومی را بیشتر برعهده گیرد.
متن دوم: نظام مالیاتی باید بر اساس عدالت اجتماعی و قدرت پرداخت مودیان و تناسب با هزینه‌های عمومی باشد. هیچ قانونی در مالیات یا عوارض عطف به ماسبق نمی‌شود.



اعمال این اصل در نظام تقنینی ایران، با وجود استقلال قوا و همچنین هنجارهای بالادستی، از قبیل شرع، قانون اساسی و سیاست‌های کلی نظام با پیچیدگی‌هایی همراه است. از این رو نیازمند یک الگوی منسجم جهت تضمین اعمال اصل مذکور است. چارچوب حقوقی اعمال اصل ۵۱، ناظر به سه مؤلفه اساسی ذیل است. مؤلفه اول، ایجاد سازوکاری ماهوی و فرایندی جهت تضمین رعایت اصول قانون‌گذاری و قانون‌نویسی، از طریق توجه به الزامات و ویژگی‌های قوانین مالیاتی، به طوری که ضمن کاهش آسیب‌های قانون‌گذاری مالیاتی، اصول ماهوی نگاشت قانون مالیاتی تضمین شود. دومین مؤلفه، توجه به اقتضانات اجرایی و تنظیم‌گری اصل ۵۱ قانون اساسی، از طریق تضمین رعایت اصول عدم واگذاری صلاحیت مجلس به سایر قوا، با تبیین شاخص‌های تفکیک تقنین مالیاتی و اجرای مالیاتی است. مؤلفه سوم اصل مذکور، تضمین رعایت هنجارهای بالادستی مالیاتی، از طریق توجه به مبانی و شناخت شاخص‌های آن توسط مجلس شورای اسلامی است؛ بنابراین اقتضای اصل ۵۱ قانون اساسی، توجه همزمان به سه مؤلفه فوق‌الذکر می‌باشد:

۱-۲. مؤلفه اول (رعایت اصول قانون‌نویسی و قانون‌گذاری در قانون‌گذاری مالیاتی)

قانونی‌بودن در قوه مجریه به معنای مکلف بودن اداره به تبعیت از قانون است. به این معنا که مقامات اداری در اتخاذ تصمیمات و انجام اقدامات اداری آزاد نیستند و تصمیمات و اقدامات اداری باید در چهارچوب قانون اعمال گردد [۶]. به‌منظور کنترل اداره در راستای تضمین اجرای این امر، نظارت قضایی بر اداره اعمال می‌شود. به عبارت دیگر نظارت قضایی تکمیل‌کننده نهایی زنجیره تضمین اجرای اصل قانونی بودن در نظام حقوقی است. همانطور که ملاحظه می‌شود، اعمال وظایف دو قوه دیگر به قانونی که در قوه مقننه تصویب می‌شود، اتکا دارد. از این رو نحوه اعمال صلاحیت قوه مقننه در تصویب قوانین و کیفیت قانون، نقش بسزایی در جریان قانونی بودن در سایر قوا دارد. به عبارت دیگر، سرچشمه تأمین اجرای اصل ۵۱ قانون اساسی در خصوص قانونی بودن مالیات‌ها، به نحوه عملکرد قانون‌گذار در تنظیم قوانین مالیاتی برمی‌گردد. قانونی که در نظام تقنینی به تصویب می‌رسد، باید به گونه‌ای باشد که جریان قانون مالیاتی، در تمام نظام حقوقی، بدون وقفه ادامه پیدا کند و دولت قانونمدار به شکل واقعی مستقر شود. قانونی که خود دچار مشکلات و ابهامات فراوان باشد، نمی‌تواند مبنای عمل و نظام‌ساز در حوزه مالیاتی باشد. این مهم، به طور عمومی، با رعایت اصول عام قانون‌گذاری و قانون‌نویسی به وقوع می‌پیوندد، اما در نظام مالیاتی این امر دارای ویژگی‌های خاصی می‌شود که ناشی از موضوعاتی از قبیل تلاقی حمایت از تولید و تأمین هزینه‌های دولت، دوران بین منافع شخصی و منافع عمومی، مالیات به‌عنوان مهمترین ابزار حکمرانی و تنظیم‌گری دولتها، سرعت در ظاهر شدن تاثیرات قانون است. قانون‌گذاری در حوزه مالیاتی، باید متناسب با اقتضانات و ویژگی‌های فوق‌الذکر باشد. از این رو به‌منظور تأمین این موارد، نحوه و کیفیت قانون‌گذاری در حوزه مالیات، با پیچیدگی‌ها و ظرایفی روبرو خواهد شد. طراحی سازوکاری که با توجه به اقتضانات قوانین مالیاتی، موجب افزایش کیفیت قانون‌گذاری در حوزه مالیات شود، نیازمند بررسی چارچوب مستخرج از اصل ۵۱ قانون اساسی در بیان مفهوم قانونی بودن مالیات است.

۲-۲. مؤلفه دوم (رعایت صلاحیت قوا)

بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی، صلاحیت وضع قواعد مالیاتی انحصاراً برعهده قوه مقننه است. توضیح آنکه صلاحیت مجلس در تصویب قوانین به دو قسم عام و خاص تقسیم می‌شود. در صلاحیت خاص، بر خلاف صلاحیت عام، مجلس طبق قانون اساسی در موضوعاتی به صورت انحصاری صلاحیت وضع قانون دارد؛ همانند تعیین جرم و مجازات آن. به عبارت دیگر قانون اساسی، صلاحیت وضع قاعده حقوقی در زمینه‌های مزبور را به مجلس اختصاص داده است. از این رو اتخاذ تصمیم نسبت به چنین اموری در صلاحیت خاص قانون‌گذار است و چنانچه قانون‌گذار اقدام به وضع قانون نکرده باشد، قوه مجریه حق وضع تصویب‌نامه و یا آیین‌نامه مستقل اداری نخواهد داشت [۷]. مالیات به‌عنوان موضوعی که مطابق قانون اساسی، در صلاحیت قوه مقننه در نظر گرفته شده است، از این مسئله مستثنی نبوده و در وضع و تصویب مقررات دولتی، باید به این نکته که ناشی از اصل قانونی بودن مالیات‌ها است، توجه شود. صلاحیت قوه مقننه و قوه مجریه در وضع قانون و مقررات مربوط به مالیات، موضوعی است که باید حدود و ضوابط آن مشخص شود. از این رو این مسئله مطرح می‌شود که حدود و صلاحیت وضع مقررات دولتی با توجه به اصل ۵۱ قانون اساسی و صلاحیت مجلس در واگذاری امور مالیاتی به دولت به چه کیفیتی است.

رویه قانون‌گذار مالیاتی در بسیاری از حوزه‌های مالیاتی اعم از تشخیص، وصول و دادرسی، نسبت به مسئله فوق‌الذکر متشتت و مختلف است. در برخی از موارد، بدون بیان حدود و ضوابط مشخصی، موضوع به آیین‌نامه واگذار شده است. در برخی موارد، قانون‌گذار به‌صورت حداکثری به موضوع ورود کرده و موارد بسیار محدودی را به آیین‌نامه تفویض کرده است. در بعضی از موارد نیز، هرچند قانون‌گذار سعی کرده است ضوابط و حدود تفویض قانون‌گذاری را مشخص کند؛ ولی این ضوابط، به دلیل برداشته‌های مختلفی که از آن در عمل می‌شود، مفید و نتیجه‌بخش واقع نمی‌شود. در ادامه سعی می‌شود با بیان نمونه‌هایی از قوانین، رویه‌های فوق در حوزه تشخیص مالیات، نشان داده شود.

قانون‌گذار در ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحی در سال ۱۳۹۴، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری آن‌ها اعم از ماشینی و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی را با توجه به نوع و حجم فعالیت حسب مورد برای مودیان مذکور و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به مراجع ذی‌ربط را، به آیین‌نامه واگذار کرده است. در ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم نیز، نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون در خصوص تشخیص مالیات را به آیین‌نامه سپرده شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، قانون‌گذار بدون ارائه قید مشخصی، برخی از موارد مربوط به تشخیص مالیات را به آیین‌نامه واگذار نموده است.

قانون‌گذار در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان که در پنجاه و سه ماده به‌منظور شفافیت اقتصادی در سال ۱۳۹۸ به تصویب رسیده است، به جزئیات مسائل مربوط به صدور صورتحساب الکترونیکی ورود کرده و صرفاً در دو مورد، با بیان چارچوب مشخص، اختیار وضع آیین‌نامه در خصوص صورتحساب‌ها را به دولت داده شده است. همچنین در شش مورد سازمان امور مالیاتی می‌تواند به وضع دستورالعمل اقدام کند که این امور صرفاً مراحل اجرای قانون می‌باشد و ماهیت آیین‌نامه‌ای ندارد. آنچه در تصویب این قانون، مشهود به نظر می‌رسد، مشخص شدن ابعاد مختلف



موضوع و تعیین تکلیف حداکثری در قانون است؛ به طوری که حداقل موارد و با ذکر قیود مشخصی، به آیین نامه سپرده شده است.

این در حالی است که در «قانون تسهیل تکالیف مودیان جهت اجرای «قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان» که به منظور اجرایی شدن قانون فوق‌الذکر در ۱۴۰۲/۸/۲۳ به تصویب رسیده است، در الحاق ماده ۱۴ مکرر، نسبت به محاسبه مأخذ مالیات و عوارض افراد معاف از صدور صورتحساب الکترونیکی، ضربی که توسط سازمان تعیین می‌شود، مبنای عمل قرار می‌گیرد. ضریب مذکور بر اساس نوع کسب و کار، ترکیب اقلام خریداری شده مؤدی که در سامانه مؤدیان ثبت شده و با توجه به نرخ مالیات بر ارزش افزوده اقلام خریداری و فروخته شده مؤدی در چهارچوب آیین نامه اجرایی محاسبه می‌گردد. در این ماده هر چند قانون‌گذار سعی کرده است با بیان مواردی نحوه محاسبه ضریب مذکور را ضابطه‌مند کند ولی در عمل این موارد تأثیری در اراده مجری در تعیین نحوه محاسبه این ضریب ندارد.

بنابراین، آنچه در خصوص رویه قانون‌گذاری مشهود است، تشتت و ناهمگونی رویه‌ها است، به طوری در امور و موارد مالیاتی مختلف، رویه‌های مختلفی در پیش گرفته شده است. از این رو ابتدا ضرورت دارد، با توجه به مبانی و نظام حقوقی ایران، حدود و ضوابط موضوع به درستی مشخص شود. در این موضوع، حفظ جایگاه ریل‌گذاری مجلس شورای اسلامی در قوانین مالیاتی، جهت جلوگیری از تخطی مقررات دولتی از قانون و هماهنگی با قانون ضروری است؛ کمالینکه در بیانات مقام معظم رهبری بدین امر اشاره شده است: «معروف است که قانون‌گذاری ریل‌گذاری است؛ ... ریل‌گذاری یعنی مسیر را برای نیروهای اجرائی کشور آماده کردن، که از این مسیر بروند. منتها در ریل‌گذاری خصوصیتی وجود دارد و آن اینک آن کسی که روی ریل حرکت می‌کند، دیگر قدرت چپ و راست رفتن ندارد — قطار از روی ریل حرکت می‌کند — درحالی که مسئولان اجرائی ما و دولت‌ها در طول تاریخ، مواردی از قوانین تخطی می‌کنند.» [۸].

۳-۲. مؤلفه سوم (رعایت هنجارهای بالادستی)

مطابق برداشتی که از قانون در نظام حقوقی ایران وجود دارد، صلاحیت قانون‌گذاری مجلس شورای اسلامی، به صورت مطلق نبوده و مجلس مقید به قواعد و اصولی است که رعایت این موارد، قانون را توجیه کرده و مشروعیت می‌بخشد. به عبارت دیگر هر چند مجلس این اختیار را دارد که در امور مختلف قانون‌گذاری کند؛ ولی این اختیار در نظام‌های حقوقی مختلف، با توجه به اصول و مبانی آن نظام حقوقی، مقید است. بنابراین، قانونی‌بودن مالیات‌ها علاوه بر جنبه ایجابی که به صلاحیت مجلس اشاره دارد، دارای جنبه سلبی به معنای عدم تجاوز مجلس از حدود و ضوابط مقیدکننده صلاحیت‌های وی نیز می‌باشد.

در نظام حقوقی ایران، مطابق اصول ۷۱ و ۷۲ قانون اساسی صلاحیت قانون‌گذاری مجلس شورای اسلامی، به رعایت قانون اساسی و شرع محدود شده است. از این رو در نظام حقوقی ایران، اصل ۵۱ قانون اساسی که به صلاحیت مجلس در تصویب قوانین مالیاتی اشاره دارد، دارای حدود و ضوابط منبعث از شرع و قانون اساسی است. به صورت کلی مجلس شورای اسلامی، ملزم به رعایت هنجارهای بالادستی می‌باشد.

از میان هنجارهای بالادستی، عدالت به‌عنوان یکی از مبانی اقتصادی، در قانون اساسی مورد تأکید قرار گرفته است. موضوع عدالت در بحث‌های مالیاتی نیز مطرح می‌شود. در متون اقتصادی اصل مالیات عادلانه، در کتاب ثروت ملل در سال ۱۷۷۶م، مطرح شده است. در آنجا در تعریف عدالت مالیاتی، بیان می‌دارد که ضروری است بار مالیات به صورت عادلانه بین مردم تقسیم شود و به توانایی پرداخت مالیات‌دهنده بستگی داشته باشد. عادلانه بودن مالیات به دو معنا مطرح است: عدالت افقی و عدالت عمودی. در عدالت افقی، بار مالیاتی در شرایط یکسان مساوی است. در عدالت عمودی، باید با اشخاصی که از نظر اقتصادی در وضعیت متفاوتی قرار دارند، به صورت متفاوت برخورد شود [۹]. عدالت به‌عنوان یکی از هنجارهای بالادستی شرعی، نیازمند شناسایی و تبیین ابعاد حقوقی آن در نظام مالیاتی است و باید در قانون‌گذاری مالیاتی مبنا و مورد توجه قرار گیرد. لذا باید در رویه مجلس شورای اسلامی و شورای نگهبان و هیات عالی نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام، اعمال هنجارهای بالادستی تضمین شود.

مقصود از بیان سه مؤلفه فوق، ارائه سه شاخصه و رویکرد اساسی جهت اصلاح نظام قانون‌گذاری در حوزه مالیاتی است. بنابراین هر یک از این مؤلفه‌ها نیازمند تبیین، تدقیق و بحث‌وبررسی بیشتر جهت اجرا در نهادهای مختلف مؤثر در نظام قانون‌گذاری جمهوری اسلامی ایران است. از این‌رو گزارش حاضر در خصوص رویه شورای نگهبان در تضمین رعایت اصل ۵۱ قانون اساسی در مصوبات مجلس شورای اسلامی، گامی در راستای تبیین یکی از سه مؤلفه فوق در نگاه شورای نگهبان، یعنی رعایت موازین شرعی، بوده تا از این طریق فرایند قانون‌گذاری مالیاتی در مجلس با ضابطه و روشمندی دقیق‌تری صورت بپذیرد.

۳. رویه شورای نگهبان در اعمال نظارت شرعی مبتنی بر اصل ۵۱ قانون اساسی

همان‌طور که بیان شد، شناخت رویه شورای نگهبان در بررسی مصوبات مجلس شورای اسلامی، نقش مهمی در جهت‌دهی به مصوبات مجلس در راستای کاهش ایرادات قانون اساسی و شرع دارد. از این حیث شناخت این رویه می‌تواند در راستای افزایش کیفیت قانون‌گذاری قلمداد شود. به‌منظور شناخت رویه شورای نگهبان مصوبات مالیاتی مجلس شورای اسلامی و نظرات شورای نگهبان ناظر به آن‌ها در دوره‌های یازدهم و دوازدهم مجلس شورای اسلامی (از سال ۱۳۹۹ تاکنون) مورد بررسی قرار گرفت. اگرچه در این موارد شورای نگهبان مستقیماً به اصل ۵۱ قانون اساسی اشاره نداشته است؛ لکن با توجه به توضیحات فوق، می‌توان گفت، رویه شورا با عنایت به سه مؤلفه که در بخش قبل بدان پرداخته شد ریشه در اصل ۵۱ قانون اساسی دارد. لازم به ذکر است، انتخاب این بازه جهت بررسی نظرات شورای نگهبان به دلیل شناخت رویه‌های اخیر این شورا بوده و نافی ضرورت شناخت و بررسی رویه‌های سابق نیست. علاوه بر این، اغلب موارد در اظهارنظرهای شورای نگهبان به مبانی و استدلال‌های خلاف شرع بودن مصوبه مجلس شورای اسلامی اشاره نشده است. همچنین در برخی موارد شورای نگهبان نظرات خود را به صورت ابهام مطرح کرده است؛ لذا دسته‌بندی ارائه‌شده در این پژوهش، بر اساس نظرات استدلالی اعضای شورا (منتشرشده در سامانه نظرات شورای نگهبان) و ظواهر نظرات شورای نگهبان می‌باشد.



مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی، مالیات به موجب قانون وضع می‌شود. از طرف دیگر بر اساس اصول ۴ و ۹۶ قانون اساسی، در نظام حقوقی ایران، کلیه قوانین باید مبتنی بر موازین اسلامی باشد و فقهای شورای نگهبان مسئول تشخیص آن می‌باشند. از این رو قوانین مالیاتی نیز نباید مغایر موازین شرع باشد که این امر در نظرات شورای نگهبان منعکس شده است. در ادامه به صورت مختصر، نظرات شورای نگهبان ناظر بر مخالفت مصوبه مجلس با موازین شرعی اشاره می‌شود:

الف) ضرورت توجه به دلایل موجه در قانون‌گذاری مالیاتی؛

به طور معمول قانون‌گذار، به دلیل اقتضائات قانون‌گذاری، حکمی کلی و عام برای عموم افراد جامعه وضع می‌کند و سعی می‌کند موارد استثنا از حکم کلی را بیان کند. این موارد می‌تواند با دلایل و استدلال‌های مختلف شرعی، فرهنگی، سیاسی و ... در قانون مطرح شود. این امر در احکام مالیاتی نیز به وقوع می‌پیوندد. توجه به استثنائات حکم عام و کلی قانون مالیاتی، با عنایت به دلایل موجه، یکی از مواردی است که در تطابق مصوبات مالیاتی مجلس شورای اسلامی با شرع مورد تأکید شورای نگهبان است. در این خصوص، توجه به دلایل موجه در عدم شمول مالیات و ضمانت اجراهای مالیاتی و دلایل موجه در انجام تکالیف مالیاتی در موعد مشخص قابل طرح است. تکالیف منجر به عسرو حرج، وجود معاذیر، لحاظ ضرورت و وجود احکام خارج از مراد مقنن از جمله دلایل موجه ساز استثنا شدن از قوانین مالیاتی مطرح شده توسط شورای نگهبان می‌باشد.

۱. دلایل موجه در عدم شمول مالیات و ضمانت‌اجراهای مالیاتی

در این خصوص موارد زیر به‌عنوان نمونه بیان می‌شود:

- مطابق «طرح اصلاح ماده (۵۴ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم» (معروف به قانون مالیات بر خانه‌های خالی)، مالکان هر واحد مسکونی که در هر سال مالیاتی در مجموع بیش از چهار ماه به‌عنوان خانه خالی شناسایی شود، به ازای هر ماه، به صورت ماهانه مشمول مالیاتی مشخص می‌شود. این در حالی است که در برخی موارد شخص بدون سوء نیت و با دلایل موجه امکان فروش یا اجاره ملک خود را ندارد. در این حالت دلایل موجه سبب خروج شخص از شمول مالیات می‌شود. این موضوع در نظر شورای نگهبان به شرح ذیل بیان شده است:

«اطلاق حکم مذکور در ماده واحده در خصوص وضع مالیات نسبت به کسانی که به دلایل موجه، امکان فروش یا اجاره ملک خود را ندارند، خلاف موازین شرع شناخته شد.»

- در تبصره ۹ ماده واحده فوق، مرجع رسیدگی به اعتراض مالک واحد مسکونی نسبت به خالی بودن آن، هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیاتی تعیین شده بود. مجلس شورای اسلامی به‌منظور رفع ایراد فوق، اعتراض به «عدم امکان انتقال به دلیل حکم قضایی از جمله انحصار وراثت» را به صلاحیت هیأت مذکور اضافه می‌نماید. این اصلاح، از سوی شورای نگهبان رافع ایراد محسوب نمی‌شود. مجلس در اصلاح مجدد، عبارت «به دلیل حکم قضایی» را به عبارت «به دلیل رای قضایی» تغییر می‌دهد.

- در بند ۲ ماده ۶ طرح ساماندهی بازار زمین، مسکن و اجاره‌بها، پذیرش دعوای تخلیه منوط به پرداخت مالیات بر درآمد اجاره و جریمه موضوع ماده ۱۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم شده بود. در این حالت موجر زمانی می‌توانست به دادگاه مراجعه و دعوای تخلیه را مطرح نماید که مالیات بر درآمد اجاره و جریمه مذکور را پرداخت نموده باشد. حکم مزبور، در مواردی که به علت وجود دلایل موجه، انجام تکلیف مالیاتی توسط مودی ممکن نبوده باشد، با ایراد شورای نگهبان مواجه شده است:

«در بند ۲، اطلاق منوط شدن دادخواهی فرد در دعوای مذکور به پرداخت مالیات، نسبت به مواردی از جمله در حالتی که موجر، اجاره‌بها را دریافت نکرده و یا در حالت ضرورت، در مورد دیگری صرف کرده است، خلاف شرع شناخته شد.» به‌منظور رفع ایراد فوق، مجلس شورای اسلامی، حکم مزبور را حذف می‌نماید و موجر صرفاً برای عدم ثبت اطلاعات معامله یا ثبت اطلاعات خلاف واقع، پس از احراز توسط دادگاه، به تأدیه پنجاه درصد ارزش اجاره املاک موضوع ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم در مدت قرارداد به نفع دولت محکوم شده و مشمول تخفیف‌ها و معافیت مالیاتی موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌شود. در حقیقت مجلس شورای اسلامی، در حکم اصلاحی خود، ضمانت اجرای قانون مالیاتی را صرفاً مشمول کسانی می‌داند که اطلاعات قراردادی را در سامانه مذکور ثبت نکرده یا خلاف واقع ثبت کرده باشند. بنابراین ضمانت اجرای سابق مجلس (دادخواهی منوط به پرداخت مالیات شده بود)، با محدود شدن مصادیق تخلف و همچنین تغییر در ضمانت اجرا، اصلاح شد.

همچنین در تبصره ۱ ماده ۸ طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی بیان شده بود:

«... اعتراض نسبت به مالیاتی که بر اساس این تبصره تعیین شده است، صرفاً تا پایان مهلت پرداخت، در موارد عدم صدور صورت‌حساب الکترونیکی توسط اشخاص موضوع این ماده یا عدم ثبت‌نام در نظام مالیاتی قابل‌رسیدگی است. در صورت عدم ثبت‌نام در نظام مالیاتی، شرط رسیدگی به اعتراض، پرداخت یا ترتیب پرداخت جریمه موضوع ماده (۲۲) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است ...»

در این تبصره، امکان ثبت اعتراض نسبت به مالیات متعلق به اشخاص غیرتجاری، صرفاً در موارد عدم صدور صورت‌حساب الکترونیکی توسط اشخاص موضوع این ماده یا عدم ثبت‌نام در نظام مالیاتی پیش‌بینی شده است. پس از این حکم قانون‌گذار به‌صورت کلی اگر اشخاص در نظام مالیاتی ثبت‌نام نکرده باشند، رسیدگی به اعتراض منوط به پرداخت یا ترتیب پرداخت جریمه موضوع ماده (۲۲) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است. شورای نگهبان به حکم اخیر این‌گونه اظهارنظر می‌کند:

«تبصره ۱، از این جهت که منوط شدن اعتراض به موارد مذکور به پرداخت جریمه عدم ثبت‌نام در نظام مالیاتی، مربوط به اشخاص تجاری است یا غیرتجاری، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهارنظر خواهد شد.»

به نظر می‌رسد، از آنجاکه این حکم به صورت کلی همه اشخاص اعم از تجاری و غیرتجاری را مشمول کرده و در طرح مذکور، اشخاص غیرتجاری مکلف به ثبت‌نام در نظام مالیاتی نبودند، نظر شورای نگهبان در خصوص منوط شدن اعتراض به پرداخت جریمه، از مصادیق خلاف شرع باشد.



- ماده ۱۵ طرح تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها، با بیان شرایطی، مالیات افزایش سرمایه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران یا فرابورس ایران را مشمول مالیات به نرخ صفر می‌کند. در تبصره این ماده به منظور جلوگیری از سوءاستفاده از این مشوق قانونی، شرکت‌هایی که اقدام به کاهش سرمایه یا توزیع نقدی اندوخته صرف سهام کنند، مشمول دوبرابر مالیات متعلقه در سال کاهش سرمایه می‌کند.^۱ در این حکم شورای نگهبان با این استدلال که شخص حقوقی مشمول دوبرابر مالیات قانونی، بنا به دلایل و معاذیر موجهی که ناشی از سوءاستفاده نبوده، ناچار به کاهش سرمایه شود، خلاف شرع شناخته است:

«در تبصره، حکم به مطالبه و وصول «دوبرابر» مالیات متعلقه در موارد مذکور، نسبت به مواردی که عذری وجود داشته و از مصادیق سوءاستفاده نیز نبوده، خلاف شرع شناخته شد.»

مجلس شورای اسلامی به منظور رفع ایراد فوق، «مواردی که به تشخیص وزیر امور اقتصادی و دارایی کاهش سرمایه اجتناب‌ناپذیر باشد یا اشخاص معذور باشند» از شمول مالیات فوق خارج می‌کند.

- بر اساس ماده ۱۳ طرح ساماندهی بازار زمین، مسکن و اجاره‌بها، در صورت عدم تعیین تکلیف اراضی با کاربری مسکونی، اداری-دولتی، صنعتی و تجاری موضوع این ماده، این اراضی مشمول عوارض مذکور در این ماده می‌شوند. ممکن است در برخی موارد به دلایلی امکان تعیین تکلیف اراضی مذکور، بنا به دلایلی از جمله دلایل قانونی، اداری، عقلی و ... وجود نداشته باشد. شورای نگهبان اطلاق تکلیف به تعیین تکلیف این اراضی، با عنایت به عدم کفایت استثنائات این حکم، خلاف شرع دانسته است:

«در ماده ۱۵ اصلاحی، اطلاق الزام به تعیین تکلیف اراضی مذکور و در صورت عدم انجام این کار، اخذ عوارض، با توجه به عدم کفایت استثنائات مذکور در تبصره ۲ این ماده، خلاف شرع شناخته شد.»

به منظور رفع ایراد فوق، مجلس شورای اسلامی با بیان شرایط دامنه شمول قانون را محدودتر می‌کند. علاوه بر این، در تبصره دامنه مستثنیات این حکم را افزایش می‌دهد.

- به موجب تبصره (۳) ماده ۱۵ طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی، در انتقال ماترک به صورت ارث و انتقال بلاعوض دارایی‌ها به «پدر یا مادر یا همسر یا اجداد یا فرزندان» یا «اعضای خانوار»، مبنای محاسبه «دوره تملک» و همچنین «قیمت خرید» دارایی‌های مذکور در انتقال بعدی «تاریخ تملک» و «قیمت خرید» اولیه دارایی بود. حکم فوق مبنی بر اخذ مالیات بر عایدی ناشی از ارث (علاوه بر مالیات بر ارث)، نسبت به مواردی که وراثت از معافیت برخوردار نیستند و از طرفی با توجه به شرایط ماترک یا وراثت راهکاری جز تقسیم دارایی نیز وجود ندارد نیز جاری است یا خیر، ابهام دارد. چه اینکه در فرض اخیر، فروش ماترک (مثلاً ملک) ناشی از تمایل وراثت به سفته‌بازی یا معاملات مکرر نیست؛ بلکه آنها ناگزیر از واگذاری ماترک به شخص ثالث هستند و الزام آنها به پرداخت مالیات بر عایدی سرمایه (علاوه بر

۱. تبصره ماده ۱۵- در صورتی که اشخاص بهره‌مند از مشوق مالیاتی موضوع این ماده اقدام به کاهش سرمایه یا توزیع نقدی اندوخته صرف سهام کنند، دو برابر مالیات متعلقه در سال کاهش سرمایه از آنها مطالبه و وصول می‌شود. مطالبه و وصول مالیات بابت کاهش سرمایه‌ای که به موجب احکام قضائی و یا ماده (۱۴۱) لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴ با اصلاحات و الحاقات بعدی صورت می‌گیرد، صرفاً معادل مالیات متعلقه می‌باشد.

مالیات بر ارث) مصداق اجحاف و مغایر با موازین شرعی خواهد بود. بنابراین افراد مذکور با دلایل موجهی اقدام به فروش ملک نموده‌اند و شمول مالیات مذکور بر آن‌ها ناروا است.

« حکم تبصره ۳ از جهت شمول حکم نسبت به مواردی که از معافیت برخوردار نیستند و راهکاری جز تقسیم‌داری نیز وجود ندارد ابهام دارد پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»

مجلس شورای اسلامی به منظور رفع ایراد فوق، دوره تملک کمتر از یک سال را از شمول مالیات بر عایدی سرمایه خارج می‌کند.

۲. دلایل موجه در انجام وظایف مالیاتی در موعد مشخص

در این خصوص موارد زیر به عنوان نمونه بیان می‌شود:

- در ماده ۴۰ لایحه مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۹)، بیان شده بود: تأخیر در پرداخت مالیات‌ها و عوارض موضوع این قانون در مواعد مقرر موجب تعلق جریمه ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه نسبت به مالیات و عوارض پرداخت نشده و مدت تأخیر از زمان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات و عوارض، هریک که مقدم باشد، خواهد بود». این حکم از این جهت که معاذیر قابل قبول شرعی در شمول جریمه مورد توجه قرار نگرفته است با ابهام مواجه شد:

«در ماده ۴۰، تکلیف به پرداخت جریمه در صورت تأخیر در پرداخت مالیات‌ها و عوارض، از این جهت که آیا شامل مواردی که فرد با عذر قابل قبول شرعی نیز مالیات و عوارض خود را با تأخیر پرداخت می‌کند، می‌شود یا خیر ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»

به منظور رفع این ابهام، مجلس شورای اسلامی با الحاق یک تبصره، ظرفیت اعتراض افرادی که خارج از اراده خود امکان پرداخت مالیات و عوارض موضوع این قانون را نداشته باشند، به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی فراهم می‌کند. این اصلاح از نظر شورای نگهبان رافع ابهام دانسته نشد. به همین منظور مجلس در ادامه تبصره مذکور تصریح کرد: «در صورتی که ادعای مودی با ارائه اسناد و مدارک مثبت در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی پذیرفته شود، جریمه مذکور بخشیده می‌شود». پس از اصلاح به عمل آمده، ابهام شورا مرتفع شد.

باید توجه داشت، صلاحیت سازمان امور مالیاتی در لحاظ شرایط خارج از اراده مودی، یک صلاحیت تکلیفی است؛ لذا نمی‌تواند در اعمال این صلاحیت اختیار داشته باشد. کما اینکه مفاد اصل ۵۱ قانون اساسی نیز به این موضوع تأکید می‌کند. در ماده ۲ لایحه تسهیل تکالیف مودیان جهت اجرای «قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان»، بیان شده بود، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند جریمه‌های موضوع ماده ۲۲ قانون مذکور را با رعایت ماده ۱۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم^۱ مورد بخشودگی قرار دهد. این حکم به صورت ذیل با ایراد شورای نگهبان مواجه می‌شود:

۱. ماده ۱۹۱- تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مودی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش‌حسابی مودی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می‌باشد.



«ماده ۲، با توجه به ماده ۱۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم، از این جهت که در مواردی که عدم انجام تکلیف، خارج از اختیار فرد بوده است، سازمان ملزم به بخشودگی جرایم مذکور است یا در این امر مختار می‌باشد، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»

مجلس شورای اسلامی به منظور ابهام فوق، سازمان را مکلف به بخشودگی جرمه عدم انجام تکلیف خارج از اختیار مودی می‌کند:

«چنانچه عدم انجام تکلیف موضوع این قانون، خارج از اختیار مودی باشد، سازمان مکلف است جرائم موضوع این ماده را مورد بخشودگی قرار دهد»

- در تبصره ۱ ماده ۸ طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی، سازمان امور مالیاتی مکلف شده بود، در مواردی بین صورتحساب‌های الکترونیکی و تراکنش‌های فی‌مابین حساب‌های متعلق به طرفین آن تناظر ایجاد نماید. این حکم مانع از رسیدگی به اعتراض اشخاص مذکور در خصوص تناظر ایجاد شده توسط سازمان امور مالیاتی تا پایان خرداد همان سال نیست. همچنین سازمان امور مالیاتی مکلف شده بود، بر اساس اطلاعات سامانه مودیان مالیات متعلق به اشخاص غیرتجاری را تا پایان تیرماه تعیین و اشخاص مذکور تا پایان مرداد ماه مالیات متعلقه را پرداخت نمایند. در غیر این صورت، به ازای هر ماه تاخیر مشمول جریمه‌ای مشخص می‌شدند. شورای نگهبان در اظهار نظر خود نسبت به حکم فوق، اطلاق پرداخت در موعد مذکور را در مواردی که به دلیل عذر موجه امکان اعتراض وجود نداشته خلاف شرع اعلام می‌کند:

«در تبصره ۱ اطلاق اجرای احکام مذکور پس از مهلت پیش‌بینی شده نسبت به مواردی که شخص در طول دوره به دلیل عذر موجه امکان اعتراض نداشته است خلاف موازین شرع شناخته شد.»

همچنین در تبصره ۲ ماده ۸ طرح فوق، تکالیفی در خصوص واریزی به حساب‌های غیرتجاری بیان شده بود. در انتهای این تبصره بیان شده بود که «در صورت عدم اقدام اشخاص غیرتجاری در خصوص تکلیف موضوع این تبصره پس از مهلت مذکور، مالیات و جریمه‌های مطالبه یا وصول شده، قطعی محسوب می‌شود». شورای نگهبان در خصوص حکم اخیر بیان می‌دارد:

«در تبصره ۲ اطلاق قطعی محسوب کردن مالیات و جریمه‌های مطالبه یا وصول شده در صورت عدم اقدام اشخاص مذکور پس از مهلت ذکر شده نسبت به مواردی که شخص در طول دوره به دلیل عذر موجه امکان انجام اقدامات لازم را نداشته است خلاف موازین شرع شناخته شد.»

مجلس شورای اسلامی در خصوص دو ایراد فوق، یک تبصره به شرح ذیل به متن قانون اضافه می‌کند:

«در صورتی که بر اساس تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی و با ارائه اسناد و مدارک مثبت، عدم انجام تکلیف موضوع تبصره‌های (۱) و (۲) این ماده در موعد زمانی تعیین شده، خارج از اراده شخص باشد، مشمول جریمه نمی‌شود». شورای نگهبان الحاق این تبصره را رافع ایراد نسبت به اصل امکان اعتراض نمی‌داند. مجلس به منظور رفع ایراد عبارت «در

موارد اعتراض،» به ابتدای تبصره اضافه و بعد از عبارت «خارج از اراده شخص باشد» عبارت «یا به سبب معاذیر قانونی یا معاذیر شرعی نظیر حج تمتع باشد» اضافه می‌کند.

- باید توجه داشت ایراد دلایل و معاذیر موجه در انجام وظایف مالیاتی در موعد مشخص، مستند به بند (۱۰) اصل سوم قانون اساسی نیز مطرح شده است. در بند (د) ماده ۲۵ طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی، شخص موضوع این بند، مکلف شده است ظرف ده روز کاری از تاریخ اعلام سازمان امور مالیاتی نسبت به صدور، اصلاح یا ابطال صورتحساب الکترونیکی مربوط یا پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات یا ارائه ضمانت به میزان مالیات متعلق اقدام نماید؛ در غیر این صورت اشخاص موضوع بند (الف) ماده (۱۱) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان موظف‌اند با اعلام بانک مرکزی به میزان مالیات مذکور، وجوه متعلق به شخص بدهکار را تا زمان انجام اقدامات فوق در حساب وی مسدود نمایند. شورای نگهبان با این استدلال که نسبت به مواردی که امکان تعیین تکلیف وجود نداشته باشد یا عذر موجهی نتواند اقدامات مذکور را انجام دهد، حکم مذکور مغایر بند ۱۰ اصل سوم قانون اساسی است:

«در ماده ۲۵، موضوع اصلاح ماده ۱۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم، اطلاق بند (د)، نسبت به مواردی که امکان تعیین تکلیف در ده روز وجود نداشته باشد یا به علت عذر موجه شخص نتواند اقدامات مذکور را انجام دهد، مغایر بند ۱۰ اصل ۳ قانون اساسی است.»

مجلس شورای اسلامی به منظور رفع ایراد فوق، همانند سایر ایرادات شرعی، موارد خارج از اراده شخص یا به سبب معاذیر قانونی یا معاذیر شرعی را از شمول بند خارج می‌کند:

«در صورتی که با ارائه اسناد و مدارک مثبت و با تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی، عدم انجام تکالیف موضوع این بند در موعد زمانی تعیین شده خارج از اراده شخص باشد یا به سبب معاذیر قانونی یا معاذیر شرعی نظیر حج تمتع باشد، حکم این بند جاری نخواهد بود.»

ب) ضرورت توجه به مسائل امنیتی و محرمانه

عدم توجه به ملاحظات و جهات امنیتی یکی دیگر از مصادیق خلاف موازین شرع در نظرات شورای نگهبان است. در این خصوص موارد زیر به عنوان نمونه بیان می‌شود:

- در جریان تصویب «طرح اصلاح ماده (۵۴ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم» (معروف به قانون مالیات بر خانه‌های خالی)، مالکان و سرپرستان خانوار مکلف به ثبت اطلاعات تمام واحدهای مسکونی در سامانه ملی املاک و اسکان کشور می‌شوند. این حکم با ایراد ذیل مواجه می‌شود:

«- تکلیف همه مالکان واحدهای مسکونی به ثبت اطلاعات املاک مسکونی تحت تملک خود در سامانه مذکور نسبت به مواردی که دارای جهات امنیتی است، خلاف موازین شرع شناخته شد.

- تکلیف مذکور در تبصره ۶، مبنیاً بر ایراد تبصره ۱، در خصوص مواردی که دارای جهات امنیتی است خلاف موازین شرع شناخته شد.»



به منظور رفع این ایراد و ملاحظه جهات امنیتی در ثبت املاک موضوع این قانون، فرایند ثبت واحدهای مسکونی دارای جهات امنیتی را به شرح قرار می‌دهد:

«ثبت واحدهای مسکونی دارای جهات امنیتی، بر اساس دستورالعمل مصوب شورای عالی امنیت ملی انجام می‌شود.»
- در تبصره ۳ ماده ۴ لایحه مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۹) کلیه کارفرمایان بخش دولتی مکلف به ثبت اصل قرارداد پیمانکاری و کلیه پرداخت‌های خود به پیمانکار در سامانه مودیان شده بودند. اطلاق این حکم با ایراد شورای نگهبان مواجه شد:

«اطلاق تبصره ۳، در خصوص لزوم ثبت اصل همه قراردادهای پیمانکاری، نسبت به قراردادهای دارای جهات امنیتی خلاف موازین شرعی شناخته شد»

همچنین در تبصره ۱ ماده ۵ این لایحه مودی مکلف به ارائه دفاتر، اسناد و مدارک را در صورت درخواست ماموران مالیاتی، کارشناس یا هیات کارشناسی به آنان شده بود. اطلاق ارائه این مدارک به افراد مذکور از سوی شورای نگهبان با ایراد مواجه شد:

«اطلاق تبصره ۱ ماده ۵، در خصوص لزوم ارائه دفاتر، اسناد و ... به اشخاص مذکور نسبت به مواردی که دارای جهات امنیتی است، خلاف موازین شرعی شناخته شد.»

علاوه بر این در ماده ۱۳، ثبت معاملات و اطلاعات نیروهای مسلح و وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح در خصوص اقلام محرمانه در سامانه مودیان، مطابق دستورالعملی که توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح با همکاری ستاد کل نیروهای مسلح تهیه و ابلاغ می‌شود، بود. در ماده ۱۵ نیز دستگاه‌های اجرایی (موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری و ماده ۲۹ قانون برنامه ششم توسعه) و سازمان‌های وابسته به آنها مکلف به ثبت معاملات خود در سامانه مودیان بودند و اطلاعات معاملات ثبت شده در سامانه تدارکات الکترونیکی دولت به صورت برخط به سامانه مودیان منتقل شود. این سازوکار از حیث شمول کلیه امور امنیتی و اطلاعاتی و نقش ستاد کل نیروهای مسلح در تدوین دستورالعمل مذکور مورد ایراد شورای نگهبان قرار گرفت:

«از این جهت که مشخص نیست منظور از همکاری ستاد کل نیروهای مسلح در تدوین دستورالعمل مذکور، لزوم موافقت ستاد کل نیروهای مسلح است یا خیر ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد»

«از این جهت که غیر از معاملات و اطلاعات نیروهای مسلح و وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح، در خصوص معاملاتی که توسط سایر دستگاه‌های امنیتی و اطلاعاتی در مورد اقلام محرمانه انجام می‌گیرد، تعیین تکلیف نشده است ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»

«ماده ۱۵، مبنیاً بر ابهامات مذکور در خصوص ماده ۱۳ این مصوبه دارای ابهام است؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد»

به منظور رفع ایرادات فوق، مجلس شورای اسلامی یک ماده اضافه (ماده ۱۵ مکرر) و کلیه امور امنیتی فوق را، به دستورالعملی که توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، اطلاعات و دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و ستاد کل

نیروهای مسلح تهیه می‌شود و به تصویب شورای عالی امنیت ملی می‌رسد، ارجاع می‌دهد. این ماده مجدداً از این حیث که «آیا شورای عالی امنیت ملی الزامی به تصویب دستورالعمل مذکور دارد یا خیر» از سوی شورای نگهبان دارای ابهام شناخته می‌شود. مجلس به منظور رفع ابهام مذکور، عبارت «شورای امنیت کشور» را جایگزین عبارت «شورای عالی امنیت ملی» می‌کند.

بیان این نکته ضروری است که در برخی موارد، شورای نگهبان عدم توجه به مسائل امنیتی و محرمانه را با استناد به بند (۱۰) اصل سوم قانون اساسی مطرح کرده است. در بند «ت» ماده (۱۷) طرح جهش تولید دانش‌بنیان، بانک مرکزی، سازمان امور مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی مکلف به فراهم کردن امکان دریافت الکترونیکی و برخط داده‌های مورد نیاز معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور و صندوق نوآوری و شکوفایی شده‌اند. شورای نگهبان، ارائه اطلاعات به نهادهای مذکور، به صورت مطلق و بدون محدودیت که شامل اطلاعات طبقه‌بندی شده و اطلاعات مربوط به حریم خصوصی اشخاص می‌شود را مستند به بند ۱۰ اصل سوم قانون اساسی، مغایر نظام اداری صحیح بیان می‌کند: «اطلاق بند (ت)، نسبت به موارد دارای طبقه‌بندی و نیز موارد نقض حریم خصوصی اشخاص مغایر بند ۱۰ اصل سوم قانون اساسی شناخته شد»

مجلس شورای اسلامی به منظور رفع ایراد فوق، حکم به «رعایت محرمانگی» در ارائه اطلاعات به نهادهای مذکور می‌کند. مشابه این موضوع در بند «ث» ماده ۳۱ لایحه برنامه هفتم نیز مطرح شده است.

پ) ضرورت توجه به مبنای ضرورت وضع مالیات

در برخی موارد، مجلس بنا به اقتضائات و مصالح اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و به منظور سیاست‌گذاری و تنظیم‌گری اقدام به وضع مالیات می‌کند. این قانون‌گذاری مبنی بر وجود «ضرورت» اساسی در جامعه است. اقتضای احکام ناشی از ضرورت اساسی در جامعه، اجرای آن حکم تا زمان وجود ضرورت بوده و قانون‌گذاری دائمی در این گونه موارد خلاف ضرورت است. این امر سبب می‌شود در جریان تصویب «طرح اصلاح ماده (۵۴) مکرر» قانون مالیات‌های مستقیم» (معروف به قانون مالیات بر خانه‌های خالی)، شورای نگهبان به وضع مالیات بر خانه‌های خالی ایراد ذیل را مطرح کند: «با توجه به وجود مبنای «ضرورت» در تصویب احکام این ماده‌واحد لازم است به نحوی به موقت بودن احکام این قانون تصریح شود و الاً خلاف موازین شرع خواهد بود.»

به منظور رفع ایراد فوق و به منظور زمان‌مند نمودن مالیات مذکور، مجلس شورای اسلامی اجرای این قانون را تا رسیدن به یک شاخص معین منوط می‌کند:

«مالیات موضوع این ماده تا زمانی که تعداد واحد مسکونی موجود در شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت به استناد مرکز آمار ایران به یک ممیز بیست و پنج صدم (۱/۲۵) برابر تعداد خانوارهای ساکن در این شهرها برسد، قابل اجرا است»



ت) عدم وضع مالیات بر مصارفی خارج از وقفنامه

- اگر مالی برای مصرف مشخصی وقف شده باشد، مجلس نمی‌تواند به دلیل مصرف آن موقوفه در خارج از اهداف سیاستی قانون‌گذار، بر آن مالیات وضع نماید. در این صورت مالیات بر واحد مسکونی موقوفه به دلیل خالی بودن، درحالی‌که حسب وقفنامه امکان اجاره آن وجود ندارد، مطابق نظر شورای نگهبان خلاف موازین شرع است. شورای نگهبان در جریان تصویب «طرح اصلاح ماده (۵۴ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم» (معروف به قانون مالیات بر خانه‌های خالی)، مطرح می‌کند:

«شمول حکم مالیات موضوع ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، نسبت به واحدهای مسکونی موقوفه که امکان اجاره آنها حسب وقفنامه وجود ندارد ابهام دارد، پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»
به‌منظور رفع ایراد فوق، مجلس شورای اسلامی واحدهای موقوفه فوق را از شمول مالیات خارج کرد:
«واحدهای مسکونی موقوفه که بر اساس استعلام از سازمان اوقاف و امور خیریه امکان اجاره آنها حسب وقفنامه وجود ندارد، مشمول مالیات موضوع این ماده نخواهند بود.»

- بر اساس ماده ۱۳ طرح ساماندهی بازار زمین، مسکن و اجاره‌بها، در صورت عدم تعیین تکلیف اراضی با کاربری مسکونی، اداری-دولتی، صنعتی و تجاری در محدوده شهرها و شهرک‌های بالای پنجاه هزار نفر که اعیان متناسب با کاربری مذکور را نداشته باشد و به مدت دو سال بلااستفاده در این وضعیت مانده و تعیین تکلیف نشده باشد، این اراضی مشمول عوارض مذکور در این ماده می‌شوند. مطابق این ماده، اراضی موقوفه نیز ممکن است بر اساس فرایند و سازوکار مذکور مشمول عوارض شوند. این درحالی است که اراضی موقوفه باید مطابق وقفنامه عمل شود و تناسب اعیان با کاربری موضوعیت ندارد:

«در ماده ۱۵ اصلاحی، اطلاق الزام به تعیین تکلیف اراضی مذکور و در صورت عدم انجام این کار، اخذ عوارض، با توجه به عدم کفایت استثنائات مذکور در تبصره ۲ این ماده، خلاف شرع شناخته شد. همچنین اعمال حکم مذکور نسبت به اراضی موقوفه واجد ابهام می‌باشد.»

به‌منظور رفع ابهام فوق، مجلس شورای اسلامی، اراضی موقوفه را از شمول ماده مذکور خارج نمود.

ث) ضرورت رعایت عدالت و عدم ظلم به مودی

- به‌موجب حکم بند «ل» تبصره ۶، لایحه بودجه سال ۱۴۰۰، پیمانکاران دستگاه‌های اجرایی تا زمانی که بخشی از ثمن قرارداد مقاطعه به آن‌ها پرداخت نشده، ملزم به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نبودند. این مستنبط از اطلاق حکم این مقرر آن بود که پیمانکارانی که مشمول این حکم نمی‌شدند مانند پیمانکاران بخش خصوصی، حتی قبل از دریافت بخشی از ثمن معامله ملزم به پرداخت مالیات بودند. چنین الزامی نسبت به کسانی که قبل از دریافت ثمن معامله توان پرداخت مالیات را نداشتند، از نظر شورای نگهبان مصداق ظلم و خلاف موازین شرع شناخته شد:

«در بند (ل)، اطلاق لزوم پرداخت نقدی مالیات در غیر موارد مذکور در بند (ل)، نسبت به کسانی که به علت عدم دریافت ثمن معامله، توان پرداخت مالیات مذکور را ندارند، خلاف موازین شرع شناخته شد.»
به منظور رفع ایراد شورای نگهبان و عدم تبعیض نسبت به پیمانکاران مجلس شورای اسلامی دامنه حکم را به همه پیمانکاران توسعه داد. تبصره ۲ ماده ۴ لایحه مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۹) با همین مضمون به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده بود. ایراد مذکور به مصوبه مجلس مطرح شد و مجلس شورای اسلامی با روش بیان شده ایراد شورای نگهبان را رفع نمود.

- در بند الف تبصره ۱۲ لایحه بودجه ۱۴۰۱، میزان افزایش حقوق کارمندان ده درصد تعیین شده بود. از طرف دیگر نرخ مالیات متعلقه به صورت پلکانی پیش‌بینی شده بود. شورای نگهبان به حکم مذکور از حیث چگونگی رعایت عدالت ایراد وارد می‌نماید:

«از جهت چگونگی رعایت عدالت با توجه به درصد یکسان افزایش ضریب حقوق و نرخ‌های تعیین شده برای مالیات‌بردرآمد حقوق، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهارنظر خواهد شد»

ج) عدم وجود حق تقدم سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات

در ماده ۲۲ لایحه مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۹)، بیان شده بود: «... سازمان برای وصول مالیات و عوارض متعلق نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان و جریمه‌های ناشی از خدمت، حق تقدم خواهد داشت». اینکه سازمان امور مالیاتی نسبت به سایر طلبکاران حق تقدم داشته باشد و وصول مالیات بر سایر دیون اولویت داشته باشد، با ایراد شرعی از سوی شورای نگهبان مواجه شده است: «اطلاق حق تقدم سازمان برای وصول مالیات در غیر اعیان مأخوذه و نیز اطلاق حق تقدم مذکور در استثناء در غیر مال مورد وثیقه نسبت به مالیات و سایر دیون، خلاف موازین شرع شناخته شد.»
مجلس شورای اسلامی با حذف متن فوق، ایراد شورای نگهبان را برطرف نموده است.

چ) مسئول نبودن دیگری در پرداخت مالیات (قواعد ضمان)

- مبتنی بر رد مسئولیت تضامنی در آرای شورا نگهبان، مسئول قراردادن شخصی به پرداخت مالیات دیگری از نظر شورای نگهبان خلاف شرع است و هر شخص مسئول پرداخت مالیات خود است. در لایحه بودجه سال ۱۴۰۲، کلیه اشخاص حقیقی مکلف به پرداخت مالیات سالانه مربوط به واحدهای مسکونی و باغ و ویلاهای تحت تملک خود و افراد تحت تکفل شده بودند. از آنجاکه بر اساس این حکم، پرداخت مالیات کلیه افراد تحت تکفل بر عهده مودی قرار گرفته، محل ایراد است:

«در جزء ۴ بند (ذ)، منظور از عبارت «افراد تحت تکفل» از این حیث که شامل افراد غیرمحمجور نیز می‌شود یا خیر، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهارنظر خواهد شد»



مجلس شورای اسلامی، جهت رفع ایراد فوق، با حذف عبارت «افراد تحت تکفل»، اشخاص را مکلف به پرداخت مالیات واحدهای مسکونی و باغ ویلاهای تحت تملک خود و فرزندان کمتر از هجده سال و محجور تحت تکفل می‌نماید. در واقع مجلس مطابق نظر شورای نگهبان، در حکم اصلاحی، تکلیف شخص به پرداخت مالیات شخص دیگر را صرفاً در خصوص افراد محجور (صغر، جنون و سفه) مطرح می‌کند.

- در ماده ۲۲ لایحه مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۹)، مودی نسبت به مالیات و عوارض مأخوذه ضامن قلمداد شده بود. ضمان قائل شدن مودی در حالتی که تفصیر نداشته، در حقیقت منجر به پرداخت مالیات دیگری توسط مودی می‌شود. اطلاق ضمان مودی در این خصوص با ایراد شرعی شورای نگهبان مواجه شده است: «اطلاق ضمان مودی نسبت به مواردی که مال بدون افراط و تفریط و قبل از دین شدن از بین برود، خلاف موازین شرع شناخته شد.»

مجلس شورای اسلامی با حذف متن فوق، ایراد شورای نگهبان را برطرف نموده است. باید توجه داشت، مسئول دانستن دیگری در پرداخت مالیات اشخاص با دریافت و پرداخت مالیات اشخاص به نمایندگی از سازمان امور مالیاتی متفاوت است. توضیح آنکه گاهی شخص همزمان با دیگری مسئول پرداخت یک مالیات می‌شود. در این حالت در خصوص پرداخت یک مالیات دو یا چند نفر مسئول شناخته می‌شوند؛ در حالی که شخص مالک، منتفع و به طور کلی مشمول مالیات نیست. بنابراین در این موارد، با عنایت به مبانی مسئولیت تضامنی، از نگاه شورای نگهبان مسئول دانستن دیگری در پرداخت مالیات شخص دیگر مغایر شرع است. حالت دیگر زمانی است که شخص مسئول پرداخت مالیات به سازمان امور مالیاتی می‌شود؛ ولی این پرداخت اولاً از اموال شخص پرداخت‌کننده نبوده، بلکه از اموال شخص مشمول مالیات است. ثانیاً پرداخت‌کننده مالیات به جهت در اختیار داشتن اموالی از شخص مشمول مالیات یا ارائه خدمت به شخص مشمول مالیات و یا سایر امور، امکان دریافت مالیات مودی مالیاتی را دارا می‌باشد. در حقیقت قانون‌گذار به منظور تسهیل در دریافت مالیات اشخاص، افرادی را به نمایندگی از سازمان امور مالیاتی، مکلف به دریافت مالیات اشخاص می‌کند. بنابراین در این موارد، شخص پرداخت‌کننده صرفاً واسطه بین مودی و سازمان امور مالیاتی شناخته می‌شود.

- در تبصره ۲ ماده ۷ طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی، بیان شده بود در صورت تخلف از اجرای ماده مذکور، متخلف نسبت به اصل مالیات متعلق ضامن است. شورای نگهبان به حکم فوق ابهام زیر را مطرح می‌کند: «مفهوم «ضمان» از این جهت که آیا مراد «دین» است یا «الزام به پرداخت»، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»

توضیح آنکه بین الزام به پرداخت دین و ضمانت از دین تفاوت وجود دارد. در الزام به پرداخت، بر خلاف ضمانت از دین، ذمه شخص مسئول به دین مشغول نشده و او جانشین مدیون اصلی نمی‌گردد. حال آنکه در ضمانت از یک دین به معنای مصطلح آن در قانون مدنی، پس از انعقاد عقد ضمان؛ مدیون اصلی بری‌الذمه شده و دین به ذمه ضامن انتقال می‌یابد. تفاوت دیگر آن است، که در مدیون بودن در موردی که شخص، دینی را که بر عهده‌اش بوده است می‌پردازد،

دیگر نمی‌تواند برای جبران آنچه به حق پرداخته است، به کسی رجوع کند. ولی در جایی که شخص مسئول پرداخت دین دیگری است، سرانجام، دین از کیسه او نمی‌رود و این حق را پیدا می‌کند، که آنچه را پرداخته است، از مدیون یا سایر مسئولان بخواهد [۱۰]. از طرفی در مسئولیت تضامنی، دینی مشترک بر ذمه تمامی مسئولین قرار می‌گیرد و همه افراد مدیون می‌شوند. مسئولیت تضامنی نیازمند نص شرعی است. در حکم فوق قانون‌گذار تمامی افراد متخلف را ضامن دانسته است. حال این سوال مطرح می‌شود، سازمان امور مالیاتی می‌تواند به تمامی افراد مراجعه کند و افراد حق مراجعه به مدیون اصلی را ندارند؛ یا اینکه شخص متخلف پس از پرداخت مالیات، حق مراجعه به مدیون اصلی را دارد. مجلس به منظور رفع ابهام شورای نگهبان، حکم فوق را حذف کرد.

ح) عدم وجود محدودیت در دادخواهی به مراجع قضایی

- در بندهای «ت» و «ح» لایحه بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور، با بیان شرایطی بر خودروهای با قیمت بیش از پنجاه میلیارد ریال و زمین‌های با ارزش بیش از سیصد میلیارد ریال مالیات وضع شده است. در بندهای مذکور، مالیات تعیین شده در اجرای این بند قطعی دانسته شده و اعتراض اشخاص در قالب تبصره (۱) ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم قابل رسیدگی است. این تبصره، صرفاً به شکایت از اجرای وصول مالیات قبل از قطعیت، می‌پردازد. بنابراین حکم مذکور در بندهای «ت» و «ح»، با محدود کردن دامنه موارد قابل شکایت، شکایت از سایر موارد مربوط به تشخیص و وصول مالیات را منتفی می‌ساخت. به همین خاطر شورای نگهبان در اظهار نظر نسبت به احکام فوق، بیان می‌کند: «در بندهای (ت) و (ح)، اطلاق محصور کردن اعتراض اشخاص به تبصره (۱) ماده (۲۱۶) قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که جهات دیگری برای اعتراض وجود دارد، مغایر بند ۱۰ اصل سوم قانون اساسی و از حیث محدودیت دادخواهی به مراجع قضایی، خلاف شرع شناخته شد.»

به منظور رفع ایراد فوق، مجلس شورای اسلامی، در خصوص محدودیت دادخواهی به مراجع قضایی تصریح می‌کند که «اجرای این حکم نافی دادخواهی اشخاص در مراجع قضایی نیست.»

- تبصره (۱) ماده (۸) طرح مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی، اعتراض نسبت به مالیاتی که بر اساس تبصره مذکور تعیین شده است، صرفاً در موارد عدم صدور صورت حساب الکترونیکی توسط اشخاص موضوع این ماده یا عدم ثبت نام در نظام مالیاتی قابل رسیدگی می‌داند. شورای نگهبان به دلیل محدود کردن دادخواهی به دو مورد فوق بیان می‌کند: «در تبصره ۱، امکان اعتراض نسبت به سایر موارد به‌غیر از دو مورد ذکر شده در تبصره، ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد.»

مجلس شورای اسلامی به منظور رفع ایراد فوق، امکان اعتراض را به صورت عمومی فراهم می‌کند:

«... اعتراض نسبت به مالیاتی که بر اساس اظهارنامه فوق تعیین شده با رعایت تبصره (۴) این ماده^۱، صرفاً تا پایان مهلت پرداخت مالیات قابل ثبت است...»

۱. تبصره ۴: «در موارد اعتراض در صورتی که بر اساس تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی و با ارائه اسناد و مدارک مثبت، عدم انجام تکالیف موضوع تبصره‌های (۱) و (۲) این ماده در موعد زمانی تعیین شده، خارج از اراده شخص باشد یا به سبب معاذیر قانونی یا معاذیر شرعی نظیر حج تمتع باشد، شخص مذکور مشمول جریمه‌های متعلق نمی‌شود»



۴. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در این پژوهش نظرات شرعی شورای نگهبان در خصوص مصوبات مجلس از سال ۱۳۹۹ تاکنون در خصوص موضوع این مطالعه مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور ابتدا سعی شد، تمامی اظهارنظرهای شرعی شورا، احصا و دسته‌بندی شود تا از این طریق، ایرادات و اشکالات شرعی مدنظر شورا در خصوص احکام مالیاتی، قابل پیگیری در مصوبات آتی مجلس شورای اسلامی باشد. با شناسایی موارد ایراد شرعی شورا می‌توان از تکرار این موضوعات در احکام مالیاتی آتی جلوگیری کرد. با عنایت به ایرادات شرعی شورا نسبت به مصوبات اخیر مجلس شورای اسلامی، موارد ذیل به‌عنوان رهنمودهای تقنینی ارائه می‌شود:

- ۱- در مواردی که به دلایل موجه قانونی، عقلی امکان انجام وظایف مالیاتی وجود ندارد، اشخاص یا مودیان از شمول حکم مالیاتی خارج شوند. دلایل موجه در برخی موارد منجر به عدم شمول مالیات و ضمانت‌اجراهای مالیاتی، و در برخی موارد منجر به عدم شمول تکالیف مالیاتی در مواعد مشخص می‌شود.
- ۲- ملاحظات امنیتی و محرمانگی در ارائه اطلاعات و استفاده از سامانه‌های داده‌ای رعایت شود.
- ۳- در قانون‌گذاری مالیاتی باید به مبنای ضرورت وضع مالیات توجه شود؛ لذا احکام که بنا بر ضرورت وضع شده‌اند، باید بر موقتی بودن آنها تأکید شود.
- ۴- در وضع قوانین مالیاتی به امور خارج از وقف‌نامه در موارد وقفی توجه شود. لذا احکام مالیاتی ناظر بر اموال موقوفه، نباید شامل مواردی خارج از ماهیت وقف‌نامه باشند.
- ۵- احکام مالیاتی باید با رعایت عدالت و عدم اجحاف و ظلم به مودی باشند.
- ۶- سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات نسبت به سایر طلبکاران، حق تقدم ندارد.
- ۷- احکام مالیاتی نباید در مرحله وصول مالیات شخص دیگری را مسئول پرداخت مالیات قرار دهند.
- ۸- قانون‌گذاری مالیاتی نباید حاوی احکامی باشد که امکان دادخواهی و اعتراض افراد به مراجع قضایی را محدود کند.

منابع و مأخذ

- [۱] رنجبری، ابولفضل؛ بادامچی، علی. حقوق مالی و مالیه عمومی: تهران: مجد، ۱۳۸۷.
- [۲] رستمی، ولی. مالیه عمومی. ۴: تهران: میزان. ۱۰۶، ۱۳۹۵.
- [3] Lamarque, J., Négrin, O., Ayrault, L., Droit fiscal general (General tax law). 2009: Paris: LexisNexis.
- [۴] عبداللهی، حسین؛ غلامرضا مولاییگی. حقوق مالیاتی (با رویکرد تحلیلی - کاربردی). ۱۴۰۰: تهران: جنگل.
- [۵] مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران. تهران: مجلس شورای اسلامی، سال سوم. ۱۳۶۴.
- [۶] هداوند، مهدی. علی مشهدی. اصول حقوق اداری (در پرتو آراء دیوان عدالت اداری). ۱۳۸۹: تهران: خرسندی.
- [۷] امامی، محمد. کلیات حقوق مالی. ۱۳۸۴: تهران: میزان.
- [۸] بیانات رهبری در دیدار نمایندگان مجلس شورای اسلامی
- [۹] پورمقیم، سیدجواد. اقتصاد بخش عمومی. ۱۳۸۶: تهران: نشرنی.
- [۱۰] کاتوزیان، ناصر. حقوق مدنی: الزامهای خارج از قرارداد. ۱۳۸۲: تهران: دانشگاه تهران.

گزیده سیاستی

شناخت شاخصه‌های اصل ۵۱ قانون اساسی در رویه شورای نگهبان، منجر به بهبود فرآیند تصویب قوانین مالیاتی در مجلس شورای اسلامی می‌شود.



مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

تهران، خیابان پاسداران، روبروی پارک نیاوران (ضلع جنوبی، پلاک ۸۰۲)

تلفن: ۷۵۱۸۳۰۰۰ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۸۵۵ پست الکترونیک: mrc@majles.ir

وبسایت: rc.majles.ir