

نقدی بر موادی از قوانین مالیاتی (بخش نخست)



بیشتر با هم در رقابت هستند، لذا لازم است جهت جلوگیری یا حل منازعات بین اشخاص، قواعدی بر آنها حکومت کند که آن را قانون می‌دانیم. دکتر جعفری لنگرودی قانون را چنین تعریف کرده است: «دستور کلی (و گاهی جزئی) که به وسیله مرجع صالح انشاء شده و به وسیله مجالس قانونگذاری تصویب و سپس به توشیح مرجع صلاحیت‌دار برسد.»

مقدمه
تمامی افراد روزانه از قانون استفاده می‌کنند یا متأثر از آن هستند. برخی افراد (مانند قضات، وکلاء، حقوق‌دانان) استفاده مستقیم و بیشتری از قانون دارند و برخی اشخاص تنها تا آن اندازه که زندگی اجتماعی عادی داشته باشند، از آن بهره می‌برند. نیازهای اشخاص با توجه به فطرت آنها به همدیگر مشابهت دارد و از آنجا که منابع، محدود هستند، گاهی اشخاص جهت جذب منابع



محمد نظریان



بهرامی نژاد



روند تصویب قوانین در ایران

روند تصویب قانون در کشورهای مختلف متفاوت است. در ایران و مطابق قانون اساسی، وظیفه قانونگذاری بر عهده نهادی تحت عنوان مجلس شورای اسلامی است که اعضای آن (نمایندگان ملت) به‌طور مستقیم و با رأی مخفی انتخاب می‌شوند. مجلس شورای اسلامی می‌تواند در عموم مسائل در حدود مقرر در قانون اساسی به وضع قانون پردازد لیکن این قوانین

می‌بایست منطبق با اصول و احکام مذهب رسمی کشور و قانون اساسی باشد که وظیفه تشخیص عدم مغایرت مصوبات مجلس شورای اسلامی با احکام اسلام با اکثریت فقهای شورای نگهبان و تشخیص عدم تعارض آنها با قانون اساسی بر عهده اکثریت اعضای شورای نگهبان است. مجلس شورای اسلامی بدون وجود شورای نگهبان اعتبار قانونی ندارد، لذا کلیه مصوبات مجلس شورای اسلامی باید جهت بررسی انطباق بر موازین اسلام و قانون اساسی به شورای نگهبان فرستاده شود و شورای نگهبان موظف است آن را حداکثر ظرف ده روز از تاریخ وصول مورد بررسی قرار دهد که این مدت در صورت لزوم برای ده روز دیگر قابل تمدید است. هرچند که سمت نمایندگی قائم به شخص است و قابل واگذاری به دیگری نیست و مجلس نمی‌تواند اختیار قانونگذاری را به شخص یا هیئتی واگذار کند ولی در موارد ضروری می‌تواند اختیار وضع بعضی از قوانین را به کمیسیون‌های داخلی خود تفویض کند. مجلس از دو طریق اقدام به قانونگذاری می‌کند، لایحه و طرح لوایح قانونی پس از تصویب هیئت وزیران به مجلس تقدیم می‌شود و طرح‌های قانونی به پیشنهاد حداقل پانزده نفر از نمایندگان، در مجلس شورای اسلامی قابل طرح است. از دیگر وظایف مجلس شورای اسلامی شرح و تفسیر قوانین عادی است. مصوبات مجلس شورای اسلامی پس از طی مراحل برای اجرا به قوه مجریه ابلاغ می‌شود و رئیس جمهور موظف است مصوبات مجلس را پس از طی مراحل قانونی و ابلاغ به وی امضاء کند و برای اجرا در اختیار مسئولان بگذارد. قوانین مصوب باید در روزنامه رسمی کشور منتشر شود و ۱۵ روز پس از انتشار در سراسر کشور

لازم‌الاجراست، در نتیجه اثر قانون نسبت به آینده است، مگر اینکه در خود قانون ترتیب دیگری اتخاذ شده باشد. با توضیح مختصری که در ابتدا در خصوص شیوه قانونگذاری در ایران بیان شد، در ادامه قصد داریم به برخی ایراداتی که در قوانین مالیاتی (اعم از قانون اصلی یا قوانین اصلاحی) وجود دارد بپردازیم اما پیش از آن نگاهی به قوانین مالیاتی موجود در کشور و اصلاحات آن خواهیم داشت.

تعریف مالیات:

مالیات وجوه و اموالی است که دولت توسط سازمان امور مالیاتی کشور و به‌موجب قوانین مالیاتی، احکام مالیاتی در سایر قوانین و مقررات مربوطه حسب مورد، از دارایی، درآمد، ثروت و مصرف اشخاص جهت پرداخت بخشی از هزینه‌های عمومی وصول می‌کند.

قوانین مالیاتی در ایران

در حال حاضر قوانین مالیاتی موجود در ایران شامل قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳)، قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۴۰۰/۰۴/۱۳)، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (۱۳۹۸/۰۷/۲۱) و قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۱۴۰۲/۰۸/۲۳) است. لیکن قواعد حقوقی در نظام مالیاتی کشور تنها محدود به همین قوانین نیست و بسیاری از احکام مالیاتی در سایر قوانین نیز وجود دارد. به‌عنوان نمونه: قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، قوانین بودجه سالانه کل کشور، قانون رفع موانع

تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، قانون جهش تولید دانش‌بنیان، قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی، قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران، قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران، قانون اصلاح قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز، قانون تسهیل صدور مجوزهای کسب و کار، قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان، قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن و بسیاری قوانین دیگر نام برد که جهت جلوگیری از تطویل مطلب از ذکر آنها خودداری می‌شود. به‌جز قوانین مالیاتی و احکام مالیاتی سایر قوانین، مقررات مختلفی در زمینه قوانین مالیاتی از جمله آئین‌نامه، تصویب‌نامه، تصمیم‌نامه، بخشنامه، دستورالعمل، آرای دیوان عدالت اداری، آرای شورای عالی مالیاتی، فرامین رهبری و سایر مصوبات جزو حقوق مالیاتی در ایران به حساب می‌آیند که منجر به پیچیدگی مطالعه در حوزه مالیاتی در ایران می‌شود و بهتر آن است که تمامی قوانین و مقررات مالیاتی در یک مجموعه واحد جمع‌بندی شود.

قانون مالیات‌های مستقیم که در حال حاضر مورد استفاده است، قانون مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ است با ۲۷۱ ماده است که برخی اصلاحات عمده آن بدین شرح است: قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی (مصوب ۱۳۷۱/۰۲/۰۷) که طی آن حدود ۶۰ ماده از قانون اصلی (مصوب ۱۳۶۶) حذف و

اصلاح یا به آن الحاق شد. قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) که به‌موجب آن حدود ۱۵۰ ماده از قانون اصلی (مصوب ۱۳۶۶) حذف و اصلاح یا به آن الحاق شد. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱) که به‌موجب آن حدود ۱۰۰ ماده از قانون اصلی (مصوب ۱۳۶۶) حذف و اصلاح یا به آن الحاق شد. قانون اصلاح ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۶/۰۴/۲۷) که طی آن ماده ۸۶ اصلاح شد و قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۹/۱۰/۰۲) که به‌جانب آن ۳ ماده اصلاح شد. لازم به ذکر است که در برخی موارد به‌موجب قوانین دیگر، موادی از قانون اصلی اصلاح شده است. به‌عنوان نمونه ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم که به‌موجب ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، (مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱) جایگزین متن قبلی ماده ۱۳۲ قانون و تبصره‌های آن شده است. نکته قابل توجه بعدی این است که برخی از مواد قانونی طی اصلاحیه‌های مذکور بیش از یک بار اصلاح شده‌اند.

برخی ایرادات موجود در قوانین مالیاتی

۱. تناقض بند ۱ ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) و بند ۶ ماده ۱۷ (اصلاحیه ۱۳۹۴)

• **ماده ۱:** اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات هستند:

۱. کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.

• **ماده ۱۷:** اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی

یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات است:

۶. نسبت به اموال و دارایی‌های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از کشور واقع شده است پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع اموال و دارایی‌ها پرداخت شده است به‌نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش ماترک که مأخذ محاسبه مالیات بر ارث در کشور محل وقوع مال قرار گرفته است. در صورت عدم شمول مالیات بر ارث در کشور مزبور به مأخذ ارزش روز انتقال یا تحویل به نام وارث.

در بند ۱ از ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ قانون‌گذار کلیه مالکین (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) را نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم مشمول مالیات قلمداد کرده است که این بند در قانون مصوب سال ۱۳۴۵ به چشم نمی‌خورد. به‌نظر می‌رسد منظور قانون‌گذار (همانطور که از متن بند مذکور مستفاد می‌شود) شمولیت اشخاص نسبت به مالکیت اشخاص به اموال و دارایی‌های مذکور بوده است نه درآمد حاصل از آنها مانند حق انتفاع و اجاره و... زیرا موارد درآمدی موضوع باب سوم از قانون مذکور است اما نکته قابل توجه شمولیت این اموال و املاک در محدوده جغرافیایی ایران است نه خارج از آن، در حالی که در بند ۶ از ماده ۱۷ (اصلاحیه ۱۳۹۴) قانون‌گذار اموال متوفی در خارج از ایران را نیز مشمول مالیات قلمداد کرده است که این تعارض دارای ابهام است.

۲. ارجاع ماده ۱۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) به ماده ۱۵۸ حذف شده در (اصلاحیه ۱۳۹۴)

• **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 اظهارشده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد (۱۵٪) اختلاف داشته باشد علاوه بر تعلق جرائم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی، از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات‌ها نیز محروم خواهند شد. (مصوب ۱۳۶۶)

• **ماده ۱۵۸:** وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزئاً و در نقاطی که مقتضی بداند طبق آگهی منتشره درنیمه اول هر سال اعلام کند که در سال بعد اظهارنامه‌های مؤدیان مزبور را که به‌موقع تسلیم کرده باشند بدون رسیدگی قبول می‌کند و فقط تعدادی از آنها را به‌طور نمونه‌گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار خواهد داد. (مصوب ۱۳۶۶)

• **بند ۲۲:** متن زیر جایگزین ماده (۹۷) قانون و تبصره‌های آن می‌شود و مواد (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۱۵۸) و تبصره‌های آنها و ماده (۲۷۱) حذف می‌شود: (اصلاحی ۱۳۹۴)

قانون‌گذار در ماده ۱۹۴ (مصوب ۱۳۶۶) جرایمی را برای اشخاصی که مطابق شرایط ماده ۱۵۸ بودند، در نظر گرفته بود اما در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ بدون در نظر گرفتن اینکه ماده ۱۵۸ مرجع ماده ۱۹۴ است اقدام به حذف آن کرد و عملاً جریمه موضوع ماده ۱۹۴ قابل مطالبه از مؤدی نخواهد بود، هرچند که برخی صاحب‌نظران معتقدند مفاد ماده ۱۵۸ در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ در ماده ۹۷ مورد حکم قرار گرفته است، لیکن این استنباط از منظر حقوقی صحیح به‌نظر نمی‌رسد و شایسته‌تر آن بود که ماده ۱۵۸ به‌جای حذف، به‌گونه‌ای مورد

اصلاح قرار می‌گرفت که امکان مرجع قرار گرفتن ماده ۱۹۴ باشد یا اگر هدف قانون‌گذار حذف چنین جریمه‌ای بوده است، بهتر بود در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ یا اصلاحیه‌های بعدی ماده ۱۹۴ را نیز حذف می‌کرد.

۳. **عدم حذف ماده ۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) در اصلاحیه‌های مکرر بعدی، علی‌رغم انقضای مهلت کاربرد آن**

• **ماده ۶۹:** اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمت‌هایی که وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌کند احداث و حداکثر در مدت یک سال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث

که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین می‌شود منتقل می‌گردد از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف می‌باشد.

مدت اجرای ماده ۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶)، ۱۰ سال از تاریخ تصویب قانون مذکور (۱۳۶۶/۱۲/۰۳) بوده است، درحالی‌که در هیچ‌یک از اصلاحیه‌های بعدی که در برخی از آنها بیش از ۱۰۰ ماده قانونی حذف یا اصلاح شده است، این ماده قانونی که کاربرد آن منقضی شده حذف نشده است.

۴. **ارجاع اشتباه بند ج ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱)**

• **ماده ۱۳۲:** درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص





واحد، معادل سرمایه ثبت و پرداخت شده شود، ادامه می‌یابد و بعد از آن، صد درصد (۱۰۰٪) مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۰۵ این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.

درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیردولتی، از مشوق مالیاتی جزءهای ۱ و ۲ این بند برخوردار هستند.

اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع این ماده که قبل از این اصلاحیه تأسیس شده‌اند، در صورت سرمایه‌گذاری مجدد از مشوق این ماده می‌توانند استفاده کنند.

هرگونه سرمایه‌گذاری که با مجوز مراجع قانونی ذی‌ربط به‌منظور تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحدهای مذکور برای ایجاد دارایی‌های ثابت به‌استثنای زمین هزینه می‌شود، مشمول حکم این بند است.

ج) استثنای زمین مذکور در انتهای بند (ت) در مورد سرمایه‌گذاری اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای حمل و نقل، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی

سرمایه‌گذاری‌های اقتصادی در واحدهای موضوع این ماده علاوه بر دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر حسب مورد، سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه‌یافته و سایر مناطق به شرح زیر مورد حمایت قرار می‌گیرد:

۱. در مناطق کمتر توسعه‌یافته:

مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر مذکور در صدر این ماده تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، با نرخ صفر محاسبه می‌شود و بعد از آن، مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۰۵ این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.

۲. در سایر مناطق:

پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات مذکور در صدر این ماده با نرخ صفر و پنجاه درصد (۵۰٪) باقی‌مانده با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود. این حکم تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات

حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یاد شده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به‌مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به‌مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات است. (ت) شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است. اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی شامل ترازنامه و حساب سود و زیان طبق نمونه‌ای است که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود. (ث) به‌منظور تشویق و افزایش

گردشگری صرفاً به‌میزان تعیین‌شده در مجوزهای قانونی صادر شده از مراجع ذی‌صلاح، جاری نیست.

همانطور که پیش‌تر اشاره شد ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم براساس بند ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱) جایگزین ماده قبلی و تبصره‌های آن شد. در بند (ج) این ماده در خصوص زمین مذکور در انتهای بند (ت) همین ماده اشاره کرده است درحالی‌که در بند (ت) هیچگونه اشاره‌ای به زمین نشده است و احتمالاً منظور قانون‌گذار انتهای بند (ث) بوده است که متأسفانه در اصلاحیه‌های بعدی قانون، علی‌الخصوص اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مورد اصلاح قرار نگرفته است و به‌دلیل بروز چنین اشتباهی می‌توان نتیجه گرفت که سرمایه‌گذاری در زمین به‌منظور تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحدهای برای ایجاد دارایی‌های ثابت برای اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای حمل‌ونقل، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری نیز مشمول معافیت (نرخ صفر مالیاتی) نخواهد بود. این اشتباه قانون‌گذار عملاً به ضرر مؤدیان مالیاتی خواهد بود که می‌توانستند از این مشوق استفاده کنند.

۵. اشتباه در الحاق ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱) در باب مالیات بر درآمد

• (بند ب قانون اصلاح مواد از قانون مالیات‌های مستقیم - اصلاحی ۱۳۹۹/۱۰/۰۲: متن زیر جایگزین ماده ۵۴ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی می‌شود:

ماده ۵۴ مکرر - هر واحد مسکونی واقع در کلیه شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور موضوع تبصره (۷) ماده (۱۶۹ مکرر) این قانون، در هر سال مالیاتی در مجموع بیش از ۱۲۰ روز ساکن یا کاربر نداشته باشد به‌عنوان خانه خالی شناسایی شده و به ازای هر ماه بیش از زمان مذکور، بدون لحاظ معافیت‌های تبصره (۱۱) ماده (۵۳) این قانون، ماهانه مشمول مالیاتی بر مبنای مالیات بر درآمد اجاره به‌شرح ضرایب زیر می‌شود:

سال اول - معادل شش برابر مالیات متعلقه

سال دوم - معادل دوازده برابر مالیات متعلقه

سال سوم به بعد - معادل هجده برابر مالیات متعلقه...

• (بند ۱۲ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم - الحاقی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱): ماده ۵۴ مکرر - واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به‌استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور (موضوع تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر این قانون) به‌عنوان «واحد خالی» شناسایی می‌شوند، از سال دوم به بعد مشمول مالیات معادل مالیات بر اجاره به‌شرح زیر خواهند شد:

سال دوم) معادل یک دوم مالیات متعلقه

سال سوم) معادل مالیات متعلقه

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

• ماده ۱۰ (قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳): هرگاه مستغلات مسکونی واقع در مراکز استان‌ها و شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر آماده برای اجاره باشند و بدون داشتن موانع قانونی بیش از مدت شش

ماه متوالی خالی و بلااستفاده نگهداشته شوند نسبت به بعد از شش ماه مذکور مشمول مالیات به‌شرح زیر خواهند بود:

۱. تا یکسال معادل دو در هزار ارزش معاملات مستغل به ازای هر ماه.

۲. در صورت تجاوز از یکسال معادل چهار در هزار ارزش معاملات مستغل به ازای هر ماه مازاد بر یک سال مزبور.

تبصره - هرگاه خالی ماندن یک مستغل به عللی خارج از اختیار مالک باشد در این مدت از پرداخت مالیات موضوع این فصل معاف خواهد بود.

۳. هرگاه مالک مستغل در این مدت از پرداخت مالیات موضوع این فصل معاف خواهد بود.

• ماده ۱۱ (قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳): مؤدیان مشمول مالیات این فصل مکلفند در هر سال

برای مستغلات مسکونی خالی خود اظهارنامه مالیاتی طبق نمونه‌ای که از

طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه شده است و در دسترس آنها قرار خواهد

گرفت تنظیم و تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد به حوزه مالیات که مستغل

در محدوده آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت کنند. ممیز حوزه مالیاتی

مزبور مکلف است در صورت عدم تسلیم اظهارنامه نسبت به شناسایی و تشخیص و

مطالبه مالیات مستغل اقدام کند.

تبصره ۱ - هرگاه محل دو یا چند مستغل مشمول مالیات این فصل در محدوده یک

حوزه مالیاتی باشد مالک می‌تواند برای تمام آنها یک اظهارنامه تسلیم کند.

تبصره ۲ - هرگاه مالک تنها محل سکونت خود را خالی نگه دارد نسبت به

آن مشمول مالیات این فصل نخواهد بود. قانون‌گذار در قانون مالیات‌های مستقیم

مصوب سال ۱۳۶۶ برای اولین بار و برخلاف قانون مالیات‌های مستقیم

مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸ اقدام به تبویب ابواب مقررات قانونی کرده است که در

برخی موارد باعث ایجاد ایراداتی شده

است. به‌عنوان مثال ابواب پایه‌های مالیاتی را براساس مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد تفکیک کرد و در هر کدام از باب‌های دوم و سوم فصولی به منابع مالیاتی مختلف اختصاص داد. یکی از فصول باب دوم (مالیات بر دارایی) به مالیات مستغلات مسکونی خالی اختصاص یافت (فصل دوم از باب دوم) که شامل مواد ۱۰ و ۱۱ بود ولی این مواد در اصلاحیه قانون در سال ۱۳۸۰ حذف شدند. متعاقب آن در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ مجدداً مالیات بر املاک مسکونی خالی به‌عنوان ماده ۵۴ مکرر به قانون الحاق شد اما در جای نامناسب و در باب مالیات بر درآمد و فصل مالیات بر درآمد املاک. سؤال و ابهامی که اینجا مطرح می‌گردد این است که مالک چه درآمدی از املاک مسکونی خالی دارد که این ماده قانونی در باب مالیات بر درآمد الحاق شده است؟ و آیا این مالیات مطالبه شده مالیات بر درآمد است یا مالیات بر درنیامد؟! منظور نگارنده این نیست که وضع چنین مالیاتی اشتباه است، بلکه جایگذاری آن در سرفصل مالیات بر درآمد اشتباه است و شایسته‌تر این بود که در همان جایگاه اصلی خود در زمان تصویب قانون سال ۱۳۶۶، در باب مالیات بر دارایی الحاق می‌شد.

۶. حذف یک (و) در اصلاحیه ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۹/۱۰/۰۲) و عدم شمولیت مالیات نسبت به خانه‌های مسکونی خالی در سال سوم همانطور که در بند قبل بیان شد، در الحاق ماده ۵۴ مکرر به قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴)، در صورت خالی بودن یک خانه، از سال دوم به بعد مشمول مالیات شناخته شده و برای سال دوم، سال سوم و سال چهارم و به بعد،

میزان مالیات آن مشخص شد. لیکن قانون‌گذار در سال ۱۳۹۹ اقدام به اصلاح ماده مذکور نمود و در صورت خالی بودن یک واحد بیش از ۱۲۰ روز در سال آن را مشمول مالیات قرار داد، در نتیجه این اصلاحیه برای سال اول، سال دوم و سال سوم به بعد میزان مالیات مشخص شد اما ایرادی که در متن قانون در مقایسه با متن قبلی وجود دارد این است که در بند سوم آن، حرف (و) قبل از عبارت (به بعد) حذف شد. در نتیجه خانه‌های خالی از سال ۱۳۹۹ به بعد در سال سوم مشمول مالیات نخواهند بود و فقط در صورت خالی بودن بیش از ۱۲۰ روز در هر سال مالیاتی، سال اول، سال دوم، سال چهارم و سال‌های بعد مشمول مالیات خواهند بود و سال سوم امکان وصول مالیات خانه‌های خالی از مالکین این واحدها وجود ندارد که این امر موجب متضرر شدن دولت و کاهش درآمد مالیاتی این منبع خواهد بود. اظهارنظر در این خصوص که آیا این موضوع واقعاً جزو ایرادات در قانون‌گذاری است یا اینکه قانون‌گذار عمداً و عالمناً سال سوم را از شمولیت مالیات حذف کرده است، وقتی مشخص می‌شود که با تدقیق در ماده مذکور مشاهده می‌شود (مالکین) خانه‌های خالی هم در سال اول و دوم و هم در سال چهارم (سال سوم به بعد) و سال‌های بعد از آن مشمول مالیات خواهند بود، در نتیجه غیرمشمول تلقی شدن خانه‌های مذکور در سال سوم ناشی از اشتباه قانون‌گذاری در اصلاحیه اخیر و حذف نابجای حرف (و) بعد از عبارت (سال سوم) و پیش از عبارت (به بعد) بوده است.

۷. ارجاع اشتباه ماده ۳۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب

۱۳/۰۴/۱۴۰۰)

• ماده ۳۷: تأخیر در پرداخت مالیات‌ها و عوارض موضوع این قانون در مواعد مقرر با رعایت مفاد ماده (۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم، موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات و عوارض پرداخت‌نشده و مدت تأخیر از زمان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات و عوارض، هریک که مقدم باشد، خواهد بود.

• ماده ۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶): اموال مشمول مالیات بر ارث عبارت است از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیر منقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی.

تبصره - بدهی که متوفی به وراث خود دارد در صورتی که مستند به مدارک قانونی باشد و اصالت آن مورد تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود و در مورد مهریه و نفقه ایام عده تأیید هیئت مذکور لازم نیست و در مورد وراث طبقه دوم و سوم کسر دیون منوط به آن است که متوفی تا تاریخ فوت خود دارای وراث از طبقه ماقبل حسب مورد بوده باشد.

• بند ۲ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴): متن زیر جایگزین ماده (۱۷) قانون می‌شود و مواد (۱۹)، (۲۰) و (۲۲) و مواد (۲۷) تا (۳۲) و تبصره‌های آنها حذف می‌شوند.

• ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم (با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰): علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات

عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرّر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.

قانون‌گذار در ماده ۳۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوّب ۱۴۰۰، محاسبه جرایم را به ماده ۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم ارجاع داده است در حالی که ماده مذکور در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ حذف شده است و در صورت عدم حذف نیز، مربوط به فصل مالیات بر ارث است و ارتباطی به موضوع جرایم مالیاتی ندارد. با بررسی مواد قانونی در بخش تشویقات و جرائم مالیاتی (فصل هفتم از باب چهارم)،

به نظر می‌رسد منظور قانون‌گذار ماده ۱۹۰ بوده اشتباهاً ماده ۱۹ درج شده و تاکنون نیز اصلاح نشده است، هرچند که عدم ارجاع ماده ۳۷ مذکور به ماده ۱۹۰ نیز هیچگونه خللی به ماده ۳۷ وارد نمی‌کند و اگر بخواهیم اینطور در نظر بگیریم که منظور قانون‌گذار استفاده مؤدّی از مشوّق‌های مندرج در تبصره‌های ذیل ماده ۱۹۰ است، صحیح به نظر نمی‌رسد، زیرا در تبصره‌های مذکور به برگ تشخیص مالیات اشاره شده است درحالی‌که در مالیات بر ارزش افزوده برگ تشخیص صادر نمی‌شود (به جای آن برگه مطالبه صادر می‌شود) و از طرف دیگر و با عنایت به اینکه قانون‌گذار در مقام بیان است، اگر منظورش امکان استفاده از مشوّق‌های مندرج در تبصره‌های ماده ۱۹۰ بوده است، حتماً به آن اشاره می‌کرد.

بحث و نتیجه‌گیری:

یکی از ویژگی‌های قانون‌گذار همانطور که حقوق‌دانان آن را باور دارند، عالم بودن است. اگر عالم بودن را مقابل جاهل بودن در نظر بگیریم، شایسته است که فرد عامل (حداقل در خصوص مواردی که درباره آنها اظهار نظر می‌کند) دانش کافی داشته باشد و یکی از خصوصیات اخلاقی نیک اشخاص، پذیرفتن اشتباهات است. همانطور که برخی انسان را جایز الخطا می‌دانند و برخی ممکن الخطا و ما با نگرش دوم هم عقیده هستیم، باید بپذیریم که نوع بشر امکان دارد در انجام امور یا اعمال حقوقی مرتکب اشتباه شود. اثر اشتباه باید با توجه به دامنه شمول آن و افراد متأثر از آن بررسی شود. بر همین اساس اشتباهات قانون‌گذار (در مقابل خطاهای سایر اشخاص)، می‌تواند



رسمی کشور به نشانی: RRK. IR.
بخش قوانین و مقررات سایت مرکز
پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به
نشانی: RC. MAJILIS. IR.



بررسی آنها توسط نمایندگان یا در صورت نیاز کمیسیونی که به همین منظور می‌تواند ایجاد شود.
هرچند که اجرای برخی از پیشنهادات مذکور مستلزم ایجاد تغییراتی در قوانین داخلی کشور در زمینه قانون‌گذاری است، لیکن می‌تواند به‌عنوان ایده‌ای جهت تصویب قوانین باکیفیت‌تر باشد؛ همانطور که سازمان حسابرسی در زمان تصویب استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به‌گونه‌ای تقریباً مشابه عمل می‌کند و پیش‌نویس استانداردها را جهت استفاده عموم ارائه می‌کند. در پایان لازم به ذکر است که در این مقاله تلاش شد، برخی از ایرادات موجود در قوانین مالیاتی بیان شود که قاعدتاً منحصر به موارد مذکور در این مقاله نیست و ایرادات و ابهامات موجود در قوانین مالیاتی، منشاء صدور بیش از شش هزار مصوبه در زمینه اجرای همین قوانین شده است که گاهی توسط دیوان عدالت اداری ابطال می‌شود و از پیشنهادات مذکور، سازمان امور مالیاتی کشور نیز می‌تواند در زمینه صدور مصوبات استفاده کند. ■

منابع:

ترمینولوژی حقوق، جعفری لنگرودی، محمدجعفر، تهران، گنج دانش، چاپ بیست و هشتم، ۱۳۹۴.
حسابداری مالیاتی، بهرامی‌نژاد، محمود و حبیبی، حمیدرضا، تهران، ترمه، چاپ دوم، ۱۳۹۶.
قانون مدنی در نظم حقوقی کنونی، کاتوزیان، ناصر، تهران، میزان، چاپ چهل و هشتم، ۱۳۹۴.
سایت‌های اینترنتی:
بخش قوانین سایت سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی: INTAMEDIA. IR.
بخش قوانین و مقررات سایت روزنامه

از جمله اشتباهاتی باشد که دامنه شمولیت وسیع‌تری دارد فلذا می‌بایست توجه عمیق‌تری به گفتار قانون‌گذار صورت پذیرد. تدوین قانون از موارد بسیار بااهمیتی است که مستقیماً با برقراری عدالت اجتماعی و برقراری نظم و جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص در ارتباط است و کوچکترین اشتباه قانون‌گذار احتمال سلب حق از ذی‌حق را فراهم می‌کند یا حتی ممکن است موجب صاحب حق شدن اشخاصی شود که روح قانون، آنها را فاقد حق می‌داند. با توجه به برخی ایرادات موجود در قوانین مالیاتی کشور و با در نظر گرفتن شرایط کنونی می‌توان پیشنهاداتی را جهت تصویب قوانین با کیفیت‌تر ارائه کرد، هرچند که ممکن است برخی از پیشنهادات جزو امور بدیهی باشد و برخی از منظر حقوق‌دانان و قوانین فعلی کشور، مقدور نباشد اما طرح این پیشنهادات به مفهوم این نیست که نمی‌تواند جرقه‌ای جهت بازگشایی دری جدید باشد.

یکی از پیشنهاداتی که با قوانین فعلی کشور (از جمله قانون اساسی) تطابق بیشتری دارد، استفاده از کمیسیون‌های تخصصی داخلی مجلس جهت تصویب قوانین خاص از جمله قوانین مالیاتی و عضویت نمایندگان دارای صلاحیت و علم کافی در مورد موضوعات مالیاتی و حتی استفاده از نظرات خبرگان و دکترین است. پیشنهاد بعدی امکان ایجاد نظرسنجی از خبرگان (و حتی به‌صورت عام) در بازه زمانی محدود و سپس بررسی و جمع‌بندی پیشنهادات و رفع ایرادات احتمالی آن، پیش از ارسال طرح یا لایحه به شورای نگهبان.

ایجاد بستری جهت اعلام شبهات، تناقضات و ایرادات موجود در قوانین مصوب قبلی توسط تمامی اشخاص و