

بررسی امکان وضع عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در پرتو نقد رویه هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

سجاد کریمی پاشاکی^۱، مهدی خطیب دماوندی^۲ و علی مشهدی^۳

چکیده

تصویب عوارض شهری از تکالیف شوراهای شهر است. قانون‌گذار در موضوع عوارض متعلق به شهرداری‌ها یا خود به صورت مستقیم تعیین تکلیف کرده یا این‌که اختیار وضع آن را به شوراهای شهر واگذاشته است. از جمله این عوارض، حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری است که با تعابیر متفاوتی در مصوبات شوراهای شهرها آمده است. بر همین اساس، دعاوی بسیاری با خواسته ابطال مصوبات یادشده در هیئت عمومی دیوان عدالت اداری رسیدگی شده که نتایجی متفاوت اعم از ابطال یا تأیید برای آن‌ها رقم خورده است.

امکان تصویب این تعرفه عوارض، در مبانی آرای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به بند ۱ ماده ۳۵ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری (مصوب ۱۳۶۱ با اصلاحات بعدی) و نیز قوانینی چون موادی از قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور (مصوب ۱۳۷۵) و قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷) و قانون برنامه پنجم توسعه مستند شده است.

در این مقاله با روش تحلیلی و توصیفی ضمن بررسی ماهیت عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری و امکان قانونی وضع آن به ویژه در خصوص مؤسسات با ماهیت دولتی، به نقد رویه متعارض هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در رسیدگی به پرونده‌های مربوط پرداخته و مشخص می‌شود که مبانی استدلالی این مرجع قضایی در این زمینه قابل ایراد است.

واژگان کلیدی: دیوان عدالت اداری، شورای شهر، عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها، نقد رویه هیئت عمومی دیوان عدالت اداری.

۱. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، گروه حقوق عمومی و بین‌الملل، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) Sajadkarimipashaki@gmail.com

۲. مهدی خطیب دماوندی، دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، Mehdikhatib76@yahoo.com

۳. علی مشهدی، دانشیار، گروه حقوق عمومی و بین‌الملل، دانشکده حقوق، دانشگاه قم، قم، ایران، droitenviro@gmail.com

مقدمه

ملازمه اداره امور شهر با منابع درآمدی شهرداری‌ها امری اجتناب‌ناپذیر و ثابت شده است. بر همین اساس، برای اداره ساختار شهرداری‌ها اعم از منابع انسانی و مدیریت شهری، وجود منابع مالی و پیش‌بینی تحصیل آن در بودجه شهرداری‌ها ضروری خواهد بود. به این ترتیب، رابطه معناداری میان توسعه پایدار شهری و منابع درآمدی شهرداری‌ها وجود دارد. بی‌تردید، کیفیت زندگی و چگونگی خدمات‌رسانی در شهر، رابطه معناداری با پویایی اقتصادی آن دارد و این پویایی نیز در تعامل منابع مالی پایدار جریان می‌یابد.^۱

بر همین اساس و حسب نیاز به منابع درآمدی، قانون‌گذار در قوانین مختلف علاوه بر پیش‌بینی اعتبارات دولتی به شهرداری‌ها، ابزارهایی را برای تحصیل درآمد در اختیار شوراهای اسلامی و شهرداری‌ها گذارده است که یکی از آن‌ها، امکان وضع و دریافت عوارض است. در همین راستا، قانون‌گذار یا به طور مستقیم مانند قانون عوارض نوسازی یا به واسطه مانند احکام قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی و انتخاب شهرداران و نیز قانون مالیات بر ارزش افزوده، تمهیداتی را برای ایجاد منابع درآمدی در قالب عوارض پیش‌بینی کرده است که شوراهای شهر مطابق با تشریفات می‌بایست تصویب کنند.

از جمله این عوارض که یکی از مناقشه‌برانگیزترین مباحث در رسیدگی‌های هیئت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به شمار می‌رود، عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری است که تحت عناوین مختلفی مانند: عوارض فعالیت شعب بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری و عوارض فعالیت عابربانک در مصوبات شوراهای شهر وضع می‌گردد. با این حال، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری منقسم به دولتی و غیر دولتی دارای احکامی در قوانین مختلف مبنی بر معافیت از شمولیت در چنین تعرفه عوارضی هستند و برداشت‌ها و تفسیرهای قضایی از برخی احکام دیگر قوانین نیز بر شمولیت آن‌ها در این عوارض دلالت دارد. از این رو، هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

۱. رحیمی، احمد، حمیدرضا کرمانی حبیب آبادی و فرزانه حیرانی، «نقش درآمد پایدار عوارض مالیات بر ارزش افزوده در مدیریت شهری»، اولین کنفرانس سالانه پژوهش‌های معماری، شهرسازی و مدیریت شهری، یزد: ۲۸ آذر ۱۳۹۴.

در مقاطع زمانی مختلف، دو نوع رأی مبتنی بر ابطال شدن یا نشدن چنین تعرفه عوارضی صادر کرده است. از مهم‌ترین آرای صادرشده که ناظر بر اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری است، دادنامه‌ای است که در آن، برخی از آرای گذشته این مرجع قضایی را که مبتنی بر ابطال مصوبات حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری صادر شده بود، لغو و صحت صدور این عوارض را تأیید کرد.

با این حال، با توجه به ضرورت شناخت ماهیت عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری و دیگر عناوین مشابه آن و تطابق فرمول محاسبه این عوارض با ممنوعیت‌های مصرّح قانونی دریافت عوارض از جمله مفاد قانون ارزش افزوده و علاوه بر آن، مذاقه در استنادات ارجاعی مندرج در آرای هیئت عمومی دیوان در ابطال نکردن این عوارض بیانگر آن است که در رسیدگی قضایی، جنبه‌های بسیاری مغفول مانده و رویکرد دوگانه دیوان عدالت اداری را پدید آورده است.

سوابق تحقیقاتی موضوع نشان می‌دهد که امید محمدی در مقاله «بررسی فقهی و حقوقی اخذ عوارض و بهای خدمات کسب و پیشه و مشاغل از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری» با اشاره به ممنوعیت اخذ عوارض از فعالیت‌های فرامحلی و نیز ممنوعیت اخذ عوارض به درآمدهای مأخذ محاسبه مالیات مستند به مواد ۵۰ و ۵۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷، وضع و دریافت عوارض از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و صندوق قرض‌الحسنه را مخالف با قوانین و شرع دانسته است.^۱

علی سهراب‌لو نیز در مقاله «درآمدی بر صلاحیت شوراهای محلی در وضع عوارض و تحدیدات وارده بر آن»، به صلاحیت شوراهای محلی در وضع عوارض پرداخته و تحدیدات قانونی حاکم بر این صلاحیت را به ویژه ناظر بر قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷ بررسی کرده است.^۲ مقالات دیگری هم در خصوص تأمین درآمد پایدار برای شهرداری‌های کشور و نقش عوارض در این درآمدها وجود دارد.

۱. محمدی، امید، «بررسی فقهی و حقوقی اخذ عوارض و بهای خدمات کسب و پیشه و مشاغل از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری»، چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی در ایران، تهران: دانشگاه تهران، ۲۳ اسفند ۱۳۹۷، صص ۱-۱۸.

۲. سهراب‌لو، علی، «درآمدی بر صلاحیت شوراهای محلی در وضع عوارض و تحدیدات وارده بر آن»، مجموعه مقالات نهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران: سازمان امور مالیاتی، ۲۵ آذر ۱۳۹۴، صص ۱۵۹-۱۷۴.

با توجه به اهمیت دادرسی اداری و ایجاد رویه قضایی در استقرار عدالت اداری و اصل قانونی بودن وصول عوارض که در شکل و ماهیت وضع می‌بایست از این اصل تبعیت داشته باشد، در مقاله حاضر به روش تحلیلی و توصیفی ضمن پرداختن به ماهیت عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری به رویکرد دوگانه هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در رسیدگی به موضوع ابطال این عوارض پرداخته‌ایم و ضمن نقد رویه این مرجع قضایی، امکان یا امتناع وضع چنین عوارضی بررسی می‌شود.

گفتار نخست. مفاهیم و مبانی نظری

بند اول. عوارض، مفهوم لغوی و دامنه کاربردی

در قوانین موضوعه ایران، تعریف دقیقی از عبارت عوارض وجود ندارد. بر همین اساس، برداشت‌ها و تفاسیر عملاً باعث شناور بودن دامنه مفهومی آن شده است و عموماً به جهت انتفاع حاصله، در مواقعی که قوانین، حکم صریحی بر وضع عوارض مشخص ندارد، ذی‌نفعان، تعاریف آن را به تأمین منافع خود معطوف می‌کنند.

عبارت «عوارض» از ریشه «عَرَض» و جمع واژه «عارضه» است. عارضه، «حادثه، پی‌آمد و رویداد» معنا شده، اما اسم جمع آن، استعمالی به طور اخص داشته که مبتنی بر کارکرد آن در مقاطع زمانی گوناگون، اما نسبتاً مشابه با معنای لغوی آن مفهوم یافته که ناظر بر دریافتی با ارزش مالی در قبال خدمت است. این عبارت در معنای نوعی باج تعریف شده است که عُمال حکومت دریافت می‌کردند، اما توسعه آن با توجه به تشکیل دولت-ملت‌ها و تحدید حقوق و تکالیف این دو در قوانین اساسی و موضوعه باعث گردید تا تعریف «عوارض» نسبت به گذشته تنظیم و تنسیق حقوقی‌تری یابد. آن چه اهمیت دارد، همان فهم ریشه لغوی «عوارض» است که پی‌آمد و رخدادی حادث شده معنا و مفهوم یافته است. این حوادث بنا به سبب معین، مستلزم نوعی تأدیه تحت عنوان باج یا مفهوم امروزی آن، عوارض می‌گردد. بنابراین، وجه مشترک همه تعاریف اعم از لغوی و حقوقی، مُعوض بودن این دریافت‌ها آن هم به شکلی قابل احساس است؛ چون در غیر این صورت، این عبارت در کارکرد با مالیات خَلط خواهد شد.

محمدجعفر جعفری لنگرودی، «عوارض» را کلمه‌ای به صیغه جمع به معنی نوعی باج تعریف کرده است که فرق عمده آن (در غالب مصادیق) با مالیات در این است که هزینه‌هایی است که یک مؤسسه عمومی (اداری یا شهرداری) در مقابل انجام کار یا خدمت دریافت می‌کند و ممکن است مستقیماً یا غیر مستقیم از مصوبات مجلس باشد.^۱ علی‌اکبر دهخدا نیز آن را «خراج و مالیات فوق‌العاده و غیر معهود که علاوه بر مالیات معین از رعایا اخذ می‌شود»،^۲ تعریف کرده است. بنابراین، مُعوض بودن عوارض به ارائه خدماتی معین از جمله مهم‌ترین خصوصیات آن محسوب شده است که از طریق دولت یا مؤسسات عمومی با جواز مستقیم قانون‌گذار مبنی بر اخذ یا به وسیله واگذاری صلاحیت وضع آن به مراجع قانونی، امکان مطالبه این عوارض را ممکن می‌سازد. بر همین اساس است که عوارض را «شبه مالیات» نیز می‌خوانند.^۳

در حوزه فعالیت شهرها، عوارض را مبلغ یا مبالغی دانسته‌اند که مستند به قوانین جاری، نوع و میزان آن به تصویب مرجع قانونی رسیده و به صورت آگهی عمومی برابر مقررات، توسط شهردار اعلام می‌شود.^۴ توجه به لزوم آگهی عمومی در تعریف اخیر، به ایجاد تکلیف و ضرورت آگاهی مردم از آن دلالت می‌کند. بنابراین، بدیهی است که مانند قاعده حاکم بر ماده ۴ قانون مدنی که قوانین را پس از ۱۵ روز از انتشار در روزنامه رسمی لازم‌الاجرا می‌داند، ایجاد تکلیف ناشی از وضع عوارض نیز می‌بایست مشابه آن، از طریق مجاری رسمی به اطلاع مردم رسانده شود. در تعریفی دیگر، عوارض، مبلغی دانسته شده است که دولت یا سازمان‌های اداری محلی یا مؤسسات عمومی، به اجبار در قبال انجام خدمتی عمومی و بدون تناسب با قیمت آن از استفاده‌کنندگان ممتاز خدمت وصول می‌کنند، مانند عوارض عبور از بزرگراه‌ها، عوارض نوسازی شهرداری و عوارض صید و شکار.^۵

بر اساس تعاریف گفته‌شده و ریشه لغوی «عوارض»، شاخص‌های آن را می‌توان به این ترتیب

۱. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، *ترمیم‌پولوی حقوق*، تهران: گنج دانش، ۱۳۹۸، ص ۴۹۸.

۲. دهخدا، علی‌اکبر، *لغت‌نامه*، تهران: دانشگاه تهران، ۱۳۷۷، ذیل واژه «عوارض».

۳. رستمی، ولی، *مالیه عمومی*، تهران: میزان، ۱۳۹۰، ص ۵۰.

۴. عباس‌زاده، عبدالرضا، *انواع عوارض و نحوه محاسبه آن‌ها در شهرداری‌ها*، تهران: معاونت آموزشی پژوهش‌گده مدیریت شهری و روستایی، ۱۳۸۹، ص ۴.

۵. رستمی، ولی، «جزوه درس مالیه عمومی»، تهران: مؤسسه آموزش عالی غیرانتفاعی مجازی نور طوبی، بی تا، ص ۲۸.

طبقه‌بندی کرد:

۱. دریافت به موجب قانون؛
۲. وصول به اجبار؛
۳. قرار گرفتن در قبال خدمت معین؛
۴. تناسب نداشتن با قیمت خدمات ارائه‌شده؛
۵. اختیاری بودن نهاد عوارض (اختیاری بودن استفاده از خدمتی که عوارض در قبال آن معین شده است و در نتیجه، اختیاری بودن پرداخت عوارض)؛
۶. تشریفاتی بودن وضع آن؛
۷. اطلاع‌رسانی عمومی وضع آن.

از این رو، حق و تکلیف در وضع و برخورداری از این خدمات با پرداخت عوارض ملازمه دارد و تراضی یا توافق کتبی یا شفاهی و نیز اقتضایی طرفین به همراه دیگر مشخصه‌های عنوان شده در تشخیص مشمولان و چارچوب‌های حاکم بر وضع و وصول عوارض نقش کلیدی خواهد داشت.

بند دوم. مستندات قانونی وضع عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری و موارد منع اخذ آن

شورای شهر از مصادیق نهاد شورا است که جایگاه و تأثیر بسیاری در اداره امور شهری دارد. به این منظور، استقرار حق وضع عوارض برای این نهاد برای تحقق مدیریت مطلوب این شورا لازم و ضروری است.^۲ شوراهای شهر، مستند به قوانین مختلف نسبت به وضع عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری اقدام می‌کنند که بسیاری از آن‌ها در متن آرای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری نیز دارای ارجاع است. از سوی دیگر، موادی از قوانین نیز در تقابل با این استنادات قانونی مطرح شده که مجتمعاً به این شرح قابل طرح و تقسیم‌بندی است:

۱. موسی‌زاده، ابراهیم و علی سهراب‌لو، «صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر آن در پرتو آرای دیوان عدالت اداری»، دوفصل‌نامه دانش حقوق عمومی، سال چهارم، بهار و تابستان ۱۳۹۴، شماره ۱۱، ص ۹۱.

۲. سهراب‌لو، پیشین، ص ۱۶۵.

یک - مستندات امکان

۱. بند ۱ ماده ۳۵ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری، مصوب ۱۳۶۱ با اصلاحات مصوب ۱۳۶۹؛^۲
۲. بند ۱۶ ماده ۸۰ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی و انتخاب شهرداران، مصوب ۱۳۷۵ با اصلاحات بعدی؛^۳
۳. تبصره ۱ ماده ۵ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه، مصوب ۱۳۸۱^۴ (معروف به قانون تجمیع عوارض)؛
۴. تبصره ۱ ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷،^۵

دو - مستندات امتناع

۱. بند «ب» ماده ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸؛^۶
۲. بند «ج» ماده ۱۷۴ قانون برنامه پنجم توسعه، مصوب ۱۳۸۹؛^۷

-
۱. «مادامی که درآمدهای پیش‌بینی شده کافی نباشد، شورای شهر می‌تواند با تنفیذ ولی امر برای تأمین هزینه‌های شهرداری، عوارضی متناسب با امکانات اقتصادی محل و خدمات ارائه‌شده تعیین نماید».
 ۲. «مادامی که درآمدهای پیش‌بینی شده کافی نباشد، شورای شهر می‌تواند با تصویب وزارت کشور و تنفیذ ولی امر، عوارضی متناسب با امکانات اقتصادی محل و خدمات ارائه‌شده تعیین نماید».
 ۳. «تصویب لوائح برقراری یا لغو عوارض شهر و هم‌چنین تغییر نوع و میزان آن با در نظر گرفتن سیاست عمومی دولت که از سوی وزارت کشور اعلام می‌شود».
 ۴. «وضع عوارض محلی جدید و یا افزایش نرخ هر یک از عوارض محلی، می‌بایستی حداکثر تا پانزدهم بهمن ماه هر سال برای اجرا در سال بعد تصویب و اعلام عمومی گردد».
 ۵. «شوراهای اسلامی شهر و بخش جهت وضع هر یک از عوارض محلی جدید که تکلیف آن‌ها در این قانون مشخص نشده باشد، موظفند موارد را حداکثر تا پانزدهم بهمن ماه هر سال برای اجرا در سال بعد، تصویب و اعلام عمومی نمایند».
 ۶. «هرگونه افزایش قیمت برای خدمات، تحقیقات و تولیدات و وضع عوارض غیر از موارد پیش‌بینی شده در این قانون برای وزارت خانه‌ها، نهادها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی منوط به تصویب شورای اقتصادی می‌باشد».
 ۷. «شوراهای اسلامی و شهرداری‌ها و سایر مراجع ذی‌ربط موظفند تا پایان سال اول برنامه از طریق تدوین نظام درآمدهای پایدار شهرداری‌ها با اعمال سیاست‌های ذیل اقدام نمایند».

۳. ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷^۱ و بندهای ۸ و ۱۱ ماده ۱۲ این قانون؛^۲

۴. ماده ۱۱۲ قانون شهرداری، مصوب ۱۳۳۴ با اصلاحات بعدی.^۳

گفتار دوم. یافته‌های تحقیق

بند اول. ماهیت عوارض حق کسب و پیشه یا تجارت

اصطلاح «حق کسب و پیشه و تجارت» برای نخستین بار در قانون ۴ آوریل ۱۸۷۲ فرانسه به رسمیت شناخته شد و سپس در سال ۱۹۰۹، «قانون کورده» نام گرفت که مقرراتی را برای رهن حق کسب و پیشه و تجارت معین کرد.^۴ زمانی که از حق کسب و پیشه در قوانین ایران صحبت می‌شود، بدو باید به قانون روابط موجر و مستأجر، مصوب ۱۳۳۹ مراجعه کرد؛ چون در این قانون، چنین حقی تأسیس شد و سپس در قوانینی چون قانون مربوط به تملک زمین‌ها برای اجرای برنامه‌های شهرسازی، مصوب ۱۳۳۹/۳/۱۷ تصریح و تکرار گردید. در واقع، حقوق کسب و پیشه، جبران زیان ناشی از تخلیه محل کار و فعالیت انتفاعی مستأجر و از بین رفتن موقعیت شغلی اوست که در سالیان متمادی فراهم شده است.^۵

در حقوق عرفی (کامن‌لا)، حق کسب، پیشه یا تجارت به مفهوم توقع معقول به داشتن مشتریان

۱. «برقراری هر گونه عوارض و سایر وجوه برای انواع کالاهای وارداتی و تولیدی و هم چنین ارائه خدمات که در این قانون، تکلیف مالیات و عوارض آن‌ها معین شده است، هم چنین برقراری عوارض به درآمدهای مأخذ محاسبه مالیات، سود سهام شرکت‌ها، سود اوراق مشارکت، سود سپرده‌گذاری و سایر عملیات مالی اشخاص نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، توسط شوراهای اسلامی و سایر مراجع ممنوع می‌باشد».

۲. معافیت‌ها:

۸. اموال غیر منقول...

۱۱. خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛

۳. «ادارات و مؤسسات دولتی و وابسته به دولت به نسبت سهامی که متعلق به دولت است و هم چنین باشگاه‌های ورزشی غیر انتفاعی که وابسته به سازمان تربیت بدنی بوده و ترازنامه آن‌ها مورد رسیدگی و تصویب سازمان مزبور قرار گیرد، از پرداخت عوارض مستغلات و سطح شهر معافند، ولی مکلف به پرداخت سایر عوارض شهرداری‌ها خواهند بود.»

۴. صدقی، غلام علی، «وحدت یا تعدد حق کسب، پیشه و تجارت با حق سرقفلی (با تحلیل آرای قضایی)»، فصل‌نامه نقد رأی، دوره جدید، سال اول، زمستان ۱۳۹۱، شماره ۱، ص ۲.

۵. نوبخت، یوسف، اندیشه‌های قضایی، تهران: کیهان، ۱۳۷۰، ص ۲۶۶.

دایم و گذری ثابت است.^۱ پس حق کسب و پیشه یا تجارت، یک حق مالی است که به تدریج برای مستأجر محل کسب و پیشه تحصیل می‌شود و قابل تقویم به پول است و در صورت تخلیه عین مستأجره (جز در مواردی که مستأجر مرتکب تخلفات ماده ۱۴ شده باشد)، باید تقویم و به مستأجر پرداخت شود و در صورت انتقال و واگذاری منافع عین مستأجره (به اذن مالک یا دادگاه) توسط مستأجر بعدی به مستأجر قبلی پرداخت می‌شود.^۲ این حق مالی به تبع مالکیت منافع برای مستأجر محل کسب و پیشه یا تجارت تحقق می‌یابد و قابلیت انتقال به غیر را همراه با منافع عین مستأجره دارد.^۳ ماهیت «حق کسب و پیشه یا تجارت»، ناظر بر فعالیت تجاری و اقتصادی در مکان معین است که باعث ایجاد ارزش کسب و کار می‌گردد و به اعتبار این فعالیت و در گذر زمان، در واگذاری یا اجاره ملک، این ارزش نیز منتقل می‌شود و واجد ارزش مالی خواهد بود.

در حقوق ایران در خصوص حق کسب و پیشه و نیز مناسبات آن با حق سرقفلی، مباحث مفصلی وجود دارد، اما صرف نظر از دیدگاه‌های مختلف، در این تحقیق، مبنای بر فهم دقیق این عبارت و تداخل آن در موضوع عوارض موضوعه شوراهای شهر است و این که چه گونه به اعتبار این عبارت می‌توان عوارض وضع و وصول کرد؟ بنابراین، در مورد وضع عوارض شهری، قواعد حاکم بر حق کسب و پیشه و تجارت که ناشی از تملک منافع یعنی قالب اجاره است، حاکم نیست و در عوارض موضوعه شوراهای شهر، نوعی مطالبه و جوه از اعتبار تجاری مالک یا مستأجر مبتنی بر حدود اعیانات ناشی از فعالیت تجاری مجرا می‌شود. ملاک تعلق عوارض کسب و پیشه به صنوف مختلف، فعالیت در مشاغل مختلف (اعم از کسب و پیشه و تجارت و صنعت) به منظور انتفاع است.^۴ این انتفاع را در

۱. قلی‌زاده منقوطای، احد، «تحلیل چگونگی کارکرد حقوقی جای‌گزینی حق کسب، پیشه یا تجارت با حق سرقفلی، اجتناب‌ناپذیری پذیرش احترام حق رونق تجاری»، فصل‌نامه مطالعات حقوق خصوصی، دوره چهل و هفتم، پاییز ۱۳۹۶، شماره ۳، ص ۴۹۲.

۲. عبدی پور فرد، ابراهیم، «رویکردی تحلیلی به ماهیت حق کسب یا پیشه یا تجارت و حق سرقفلی»، مجله فقه و حقوق، سال دوم، پاییز ۱۳۸۴، شماره ۶، صص ۸۹-۱۱۴.

۳. ملک‌زاده، فهیمه، «سرقفلی حق کسب و پیشه (با رویکردی به دیدگاه امام خمینی (س))»، پژوهش‌نامه متین، دوره هفدهم، شماره ۶۸، آذر ۱۳۹۴، ص ۱۴۳.

۴. ایمانی، غلام‌رضا و پروین رضایور، «گذری بر عوارض کسب و پیشه (نمونه موردی: شهر تبریز)»، قابل دسترسی در:

ماده ۱۴ قانون نظام صنفی، مصوب ۱۳۸۲ هم می‌توان دید، چون به انحایی به عوارض کسب و پیشه اشاره شده بود: «افراد صنفی مکلفند در هر سال، عوارض کسب و پیشه، حق عضویت اتحادیه (در صورت عضویت) و مالیات خود را بپردازند».

این ماده با اصلاح قانون در سال ۱۳۹۲ به پرداخت حق عضویت سالانه اتحادیه‌ها توسط افراد صنفی محدود شد. با این حال، وضع این عوارض توسط شوراهای شهر مبتنی بر شهرت تجاری و وجود مشتریان و اعتبار تاجر با تأکید بر اعیانات اشغالی است که مبنای محاسبه عوارض کسب و پیشه و تجارت قرار می‌گیرد. به نوعی می‌توان این عوارض را بر املاکی که در آن تجارت جریان دارد، توصیف کرد؛ چون در فرمول‌های محاسباتی این عوارض نیز صرف نظر از نوع فعالیت تجاری و ارزش آن، مساحت اعیانات نقش کلیدی را ایفا می‌کند.

بند دوم. فرمول و شیوه محاسبه عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری

فرمول و شیوه محاسبه عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری عموماً در قالب مصوبه‌های شوراهای شهر یکسان است و متغیرهای این فرمول ناظر بر مکان است. به طور مثال، در ماده ۳۶ دفترچه عوارض سال ۱۳۹۸، مصوب شورای شهر بندرانزلی آمده است: «به دلیل ارائه خدمات شهرداری به شهروندان و اماکن از جمله بانک‌ها و مؤسسات مالی، اعتباری و قرض‌الحسنه‌های واقع در محدوده شهر و صرف هزینه خدمات در این زمینه، عوارضی بر مکان‌های استقرار بانک‌ها و ... به شرح زیر وصول خواهد گردید»^۱.

فرمول محاسبه این عوارض نیز چنین تعیین شده است: $۵۰\% \times$ مساحت اعیانی شعبه PT_۱. در تبصره ۱ این ماده آمده است: «ملاک محاسبه عوارض یادشده، مساحت مورد استفاده تجاری می‌باشد و شامل سرویس بهداشتی، اتاق نگهبانی مجزا، لابی، بایگانی، نورگیر و راه‌پله و ساختمان مسکونی مدیر شعبه، نمازخانه و ... نمی‌شود».

منظور از P یا قیمت منطقه‌ای، ارزش معاملاتی زمین و ساختمان بر مبنای اعلام سازمان امور اقتصادی و دارایی در اجرای ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم و در صورت دسترسی نداشتن به

۱. شورای اسلامی شهر بندرانزلی، دفترچه تعرفه عوارض سال ۱۳۹۸، بندرانزلی: دبیرخانه شورای اسلامی شهر بندرانزلی، ۱۳۹۷، ص ۱۱۲.

ارزش دارایی، ارزش معاملاتی سال ۹۴ با احتساب افزایش‌های سنواتی مصوب شوراهای شهر ملاک عمل است. هم‌چنین عبارت T در جدول پیشنهادی، محدوده P بر اساس ارزش منطقه‌ای دارایی است. در نتیجه، برآیند این فرمول آن است که عوارض یادشده را در منشأ املاک ظاهر می‌سازد به عبارتی، شوراهای شهر با اشاره به کسب و پیشه و تجارت بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری که ناظر بر فعالیت و عملکرد است، احتساب عوارض گفته‌شده را مبتنی بر متغیرهایی چون مساحت اعیانات، موضوع فعالیت و نیز ارزش منطقه‌ای در نظر گرفته است.

بند سوم. محدودیت‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده در وضع عوارض کسب و پیشه بانک‌ها

در قوانین، اجازه وضع عوارض به شوراهای شهر داده شده است، اما وضع این عوارض باید چارچوبی قانونی داشته و امکان وضع آن نیز اقتضائاً باشد. علاوه بر آن، توجه به مشخصه‌های هفت‌گانه عوارض نیز در وضع و وصول آن اهمیت دارد. بانک‌ها و مؤسسات مالی بر دو قسم دولتی و غیر دولتی در نظام بانکداری ایران تأسیس یافته‌اند و با توجه به ماده ۳ قانون تجارت، به دلیل فعالیت بانکی، تجاری محسوب می‌شوند. یکی از دلایل وضع این عوارض، استناد به فعالیت تجاری بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری است که بر همین مبنا حتی در برخی از آرای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به آن استناد شده است. مستند قانونی مربوط به وضع عوارض یادشده، تبصره ۱ ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷ است که بر اساس آن، شوراهای شهر و بخش برای وضع هر یک از عوارض محلی جدید که تکلیف آن در این قانون مشخص نشده باشد، موظفند که موارد را حداکثر تا پانزدهم بهمن ماه هر سال برای اجرای در سال بعد، تصویب و اعلام عمومی کنند.

توجه به ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده در امکان داشتن یا نداشتن وضع این عوارض اهمیت دارد؛ چون در این ماده، برقراری هر گونه عوارض توسط شوراهای که تکلیف مالیات و عوارض آن‌ها معین شده، ممنوع است. شیوه چینش عبارات در این ماده به صورتی است که دو نوع برداشت از آن قابل طرح است. برداشت نخست ناظر بر آن است که هر گونه وضع عوارض در خصوص عوارضی که در این قانون تعیین تکلیف شده، ممنوع است که در این صورت، ممنوعیت یادشده بر تعیین تکلیف مالیات چه دایر بر پرداخت و چه ناظر بر معافیت برای انواع کالاهای وارداتی، تولید و ارائه خدمت، قابل تسری نیست. برداشت دوم مبتنی بر منطوق ماده است که در آن، وضع هر گونه

عوارض در صورت تعیین تکلیف شدن عوارض و مالیات برای انواع کالاهای وارداتی و تولیدی و هم‌چنین ارائه خدمات اعم از شمولیت و نیز معافیت ممنوع دانسته شده است.

به نظر می‌رسد برداشت دوم با توجه به ادامه ماده که در آن، برقراری عوارض به درآمدهای مأخذ محاسبه مالیات، سود سهام شرکت‌ها، سود اوراق مشارکت، سود سپرده‌گذاری و دیگر عملیات‌های مالی اشخاص نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، ممنوع دانسته شده، به اراده مقنن نزدیک‌تر است. علاوه بر آن، توجه به بندهای ۸ و ۱۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده که بر اساس آن، اموال غیر منقول و نیز خدمات بانکی اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس را در زمره معافیت‌های مالیاتی تصریح کرده، از عزم مقنن بر منع وضع عوارض بر مالیات و عوارضی دارد که در این قانون تعیین تکلیف شده است.

در قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۴۰۰، معافیت از مالیات و عوارض با عناوین احصاشده دقیق‌تری بیان شده است. مقنن در ماده ۹ این قانون، عرضه کالاها و ارائه خدمات عنوان شده ذیل این ماده را از پرداخت مالیات و عوارض معاف کرده است. در بند ۱۰ بخش «الف» این ماده، دارایی‌های غیر منقول و در بند ۵ و ۶ بخش «ب» این ماده، عملیات و خدمات بانکی و نیز خدمات اعتباری قرض الحسنه صندوق‌های قرض الحسنه دارای مجوز، معاف از عوارض و مالیات شمرده شده است که مشخص می‌کند امکان وضع عوارض شهری بر این عناوین وجود ندارد.

بند چهارم. رویه هیئت عمومی دیوان عدالت اداری و نقد آن

در موضوع رسیدگی به دعاوی مربوط به ابطال تعرفه عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، پرونده‌های متعددی در هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مطرح گردیده و به تناسب زمان وضع این عوارض و قوانین حاکم و هم‌چنین استدلال‌های اصحاب دعوا، آرای مبنی بر ابطال کردن یا نکردن مصوبات شوراهای شهر صادر کرده است. با این حال، رویکرد دوگانه متعارض هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در موضوعی واحد به چشم می‌خورد که حتی در مقاطعی با اعمال ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، نسبت به آرای صادره قبلی، بازنگری کرده یا تعارض میان آرای هیئت عمومی در خصوص این موضوع، منجر به رأی جدید شده است.

توجه به مبانی استدلالی آرا نیز بیانگر تناقض‌هایی است که نشان می‌دهد رویکرد علمی به موضوع مناقشه‌آمیز امکان یا امتناع وضع عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات اعتباری حاکم نیست که نتیجه آن، شفاف نبودن رویه قضایی در خصوص این موضوع است. صرف نظر از دلایل اصحاب دعوا در موضوع پرونده‌های مطرح‌شده و نیز گستره ملی یا محلی بودن فعالیت بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، نشناختن ماهیت عوارض حق کسب و پیشه باعث ورود مرجع دادرسی به مصادیق گردید که به تناسب آن سبب صدور آرای متعارضی از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری و به فراخور آن، اعمال ماده ۹۲ گردید. به همین دلیل، آخرین رأی صادره از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۴۷۶ الی ۴۷۹ مورخ ۱۳/۳/۱۳۹۹ که جامع مبانی استدلالی مؤثر در موضوع است، نقد و بررسی می‌شود.

در این دادنامه آمده است: «ب: حسب تبصره ۱ ماده ۳ قانون تجارت، محل فعالیت بانک‌ها از مصادیق واحدهای تجاری است و از آن‌جا که بانک‌های دولتی، خصوصی، صندوق‌های قرض‌الحسنه و مؤسسات مالی و اعتباری بر اساس قانون تجارت، تاجر محسوب می‌شوند، تبعاً تاجر بودن، ارتباطی با فعالیت کشوری و غیر محلی آن‌ها نداشته و پرداخت عوارض محلی، منصرف از سطح فعالیت می‌باشد و از سوی دیگر، چون همه مشاغل مشمول قانون نظام صنفی و خارج از نظام صنفی کشور به لحاظ تجارت و کسب درآمد نسبت به سطح اشغال در شهرها، مکلف به پرداخت عوارض محلی (کسب و پیشه) هستند و بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری یادشده، مستثنی از این قاعده نخواهند بود و با عنایت به این‌که در بند ۱۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، فعالیت بانکی و اعتباری بانک‌ها و مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون صرفاً از پرداخت مالیات، معاف و طبق بند ۱ ماده ۳۵ قانون تشکیلات شورای اسلامی مصوب ۱۳۶۱ که اشعار می‌دارد عوارض محلی شهرداری از کلیه مشمولین قانون نظام صنفی (صاحبان حرفه و پیشه و مشاغل) و مشمولین قوانین خاص مثل بانک‌ها، مطب پزشکان، وکلا و غیره با پیشنهاد وزیر کشور تصویب و اجرا شده است و اختیارات قانونی موضوع بند ۱۶ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵ با اصلاحات بعدی و تبصره ۱ ماده ۵ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا و ارائه‌دهندگان

خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ و مستنداً به ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ ضمن احراز تعارض در آرای بند (الف) گردش کار این رأی، آرای شماره ۱۰۳۳-۱۳۹۶/۱۰/۱۲، ۱۲۴۰-۱۳۹۷/۱/۶ و ۳۵۰ الی ۳۵۳-۱۳۹۷/۳/۱ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری که به رد شکایت صادر شده، صحیح تشخیص داده می‌شود و در نتیجه، مصوباتی که به موجب آرای شماره (۱۱۳-۱۳۸۷/۲/۲۹)، (۲۲۰-۱۳۹۱/۴/۲۶)، (۳۴۴-۱۳۸۸/۴/۲۱)، (۲-۱۳۸۹/۲/۱۶)، (۲۱۹)، ۲۲۰ و ۲۲۱-۱۳۹۱/۴/۲۶، (۷۲۴ الی ۷۵۹-۱۳۹۱/۱۰/۱۱)، (۱۱۱-۱۳۹۲/۲/۲۳)، (۲۵۴ الی ۲۶۰-۱۳۹۲/۴/۱۰)، (۴۷۳-۱۳۹۲/۷/۲۲)، (۱۶۸۱ الی ۱۷۵۳-۱۳۹۳/۱۰/۸)، (۷۰۸ الی ۷۱۵-۱۳۹۵/۹/۱۶)، (۴۱۳-۱۳۹۶/۵/۳) هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده است، واجد اعتبار است»^۱.

این رأی دربرگیرنده ۲ دادنامه با نتیجه عدم ابطال و ۱۲ دادنامه با نتیجه ابطال تعرفه عوارض مربوط است که برخی از این دادنامه‌ها به آرای دیگری از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مستند شده‌اند. در مجموع، رأی مورد بررسی بر آرای صادرشده بسیاری از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در مقام وحدت رویه اثر می‌گذارد.

دادنامه مورد بررسی از چند بخش تشکیل شده که در واقع، مبانی استدلالی دادنامه است و هر قسمت به طور مستقل قابل بررسی و نقد است.

۱. برگرفته از سایت دیوان عدالت اداری.

جدول شماره ۱ - فهرست آرای ابطالی و عدم ابطالی موضوع دادنامه ۴۷۶ الی ۴۷۹

آراء ابطالی			آراء عدم ابطالی		
تاریخ	شماره دادنامه	ردیف	تاریخ	شماره دادنامه	ردیف
۱۳۸۷/۲/۲۹	۱۱۳	۱	۱۳۹۶/۱۰/۱۲	۱۰۳۳	۱
۱۳۹۱/۴/۲۶	۲۲۰	۲	۱۳۹۷/۳/۱	۳۵۳-۳۵۰	۲
۱۳۸۸/۴/۲۱	۳۴۴	۳			
۱۳۸۹/۲/۱۶	۲	۴			
۱۳۹۱/۴/۲۶	۲۱۹ الی ۲۲۱	۵			
۱۳۹۱/۱۰/۱۱	۷۲۴ الی ۷۵۹	۶			
۱۳۹۲/۲/۲۳	۱۱۱	۷			
۱۳۹۲/۴/۱۰	۲۵۴ الی ۲۶۰	۸			
۱۳۹۲/۷/۲۲	۴۷۳	۹			
۱۳۹۳/۱۰/۸	۱۶۸۱ الی ۱۷۵۳	۱۰			
۱۳۹۵/۹/۱۶	۷۰۸ الی ۷۱۵	۱۱			
۱۳۹۶/۵/۳	۴۱۳	۱۲			

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در بخش اول دادنامه در خصوص گستره فعالیت محلی یا ملی بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری با اشاره به بند ۱ ماده ۳ قانون تجارت، این دسته از مؤسسات را صرف نظر از محدوده فعالیت، تاجر دانسته و از این رو، محلی یا ملی بودن فعالیت این مؤسسات را تزییق‌کننده شمولیت عوارض مطرح‌شده ندانسته است. این موضوع بدون رد یا تأیید مصداقی عوارض، درست ارزیابی می‌شود؛ زیرا عوارضی که بر اساس قانون و اقتضات قانونی وضع گردیده باشد، صرفاً به دلیل ملی بودن فعالیت، از شمول معافیت محسوب نخواهد شد، مگر به تصریح قانون.

با این حال، بر خلاف مقدمه مطرح‌شده در این بخش، نتیجه‌گیری فراز دوم آن بی‌ارتباط است و منجر به تأسیس قاعده شده است. در فراز دوم از بخش اول این رأی آمده است: «... و از سوی دیگر،

چون همه مشاغل مشمول قانون نظام صنفی و خارج از نظام صنفی کشور به لحاظ تجارت و کسب درآمد نسبت به سطح اشغال در شهرها، مکلف به پرداخت عوارض محلی (کسب و پیشه) هستند و بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری یادشده، مستثنی از این قاعده نخواهند بود».

در این فراز از دادنامه بدون استناد به جواز مقنن، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری مبتنی بر سطح اشغال، مکلف به پرداخت عوارض کسب و پیشه شده‌اند، در حالی که ماده ۱۴ قانون نظام صنفی مبنی بر پرداخت عوارض کسب و پیشه با اصلاح سال ۱۳۹۲، منصرف از شمول یا عدم شمول بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در آن، حذف و اصلاح گردید. هم‌چنین توجه به عبارت «سطح اشغال» به ویژه برای بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری که حوزه عمل اداری آن‌ها در اعیانات است، دایر بر اموال غیر منقول خواهد بود. از این رو، مستند به بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷، اموال غیر منقول به شکل معاف از مالیات در این قانون تعیین تکلیف شده است و اراده مقنن در بند ۱۰ بخش الف ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۰ که پس از صدور این دادنامه وضع شد، مشخص‌کننده معافیت اموال غیر منقول از عوارض و مالیات است. علاوه بر آن، مقنن در این خصوص، مواضع خود را در بند «ج» ماده ۱۷۴ قانون برنامه پنجم توسعه در لزوم تبدیل اخذ عوارض از املاک به خدمات و مصرف اعلام کرده بود.

بنابراین، اولاً فقدان استناد قانونی بر این‌که عوارض کسب و پیشه اساساً در چه مفهومی تجلی پیدا کرده است و ثانیاً توجیه این‌که این دسته از عوارض در قبال چه خدمتی ارائه می‌شوند و ثالثاً مدلول به‌کارگیری عبارت «سطح اشغال» که ناظر بر اعیانات و اموال غیر منقول است و رابعاً محذورات دریافت عوارض از خدمات بانکی و مؤسسات مالی و اعتباری، این فراز از دادنامه را مخدوش می‌سازد. هم‌چنین توجه به ماده ۱۱۲ قانون شهرداری در موضوع مؤسسات دولتی و از نظر تفکیک بانک‌ها و مؤسسات مالی دولتی، هرگونه وضع عوارض بر مستغلات این مؤسسات را ممنوع کرده است.

در فراز دیگری از این دادنامه که از دو بخش تشکیل شده است، هیئت عمومی دیوان عدالت اداری با استناد به بند ۱۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز بند ۱ ماده ۳۵ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری مصوب ۱۳۶۱، امکان وضع عوارض کسب و پیشه و تجارت را برای بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری ممکن می‌داند. همان‌طور که قبلاً نیز اشاره شد، مقنن در ماده ۵۰ قانون ارزش

افزوده مصوب ۱۳۸۷ صراحتاً معافیت از عوارض را مشمول اشخاصی دانسته است که وضعیت مالیات و عوارض آن‌ها در این قانون تعیین تکلیف شده‌اند. بنا به اطلاق اگر قرار بود صرفاً اشخاصی که تکلیف عوارض آن‌ها در این قانون مشخص شده باشد، از عوارض موضوعه دیگر مراجع قانونی معاف باشند، ضرورتی بر تصریح عبارت مالیات به همراه عوارض نبود. پس هرگونه تعیین تکلیف اعم از شمولیت یا معافیت مالیاتی، اشخاص موضوع این قانون را از عوارض دیگر مراجع معاف می‌دارد. همان طور که اراده مقنن در راستای شفافیت تقنینی در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به صراحت در ماده ۹، با اطلاق معافیت از عوارض و مالیات، موضوع را تعیین تکلیف کرد.

فراز بعدی این بخش مربوط است به استناد بند ۱ ماده ۳۵ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری که در بسیاری از آرای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع عدم ابطال عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری ملاحظه می‌شود. این بند عنوان داشته است: «مادامی که درآمدهای پیش‌بینی شده کافی نباشد، شورای شهر می‌تواند با تنفیذ ولی امر برای تأمین هزینه‌های شهرداری، عوارضی متناسب با امکانات اقتصادی محل و خدمات ارائه شده تعیین نماید». این بند در اصلاح ۱۳۶۹/۹/۵ این قانون به این شرح اصلاح گردید: «مادامی که درآمدهای پیش‌بینی شده کافی نباشد، شورای شهر می‌تواند با تصویب وزارت کشور و تنفیذ ولی امر، عوارضی متناسب با امکانات اقتصادی محل و خدمات ارائه شده تعیین نماید».

مبنتی بر بند اصلاحی مصوب ۱۳۶۹ به تنفیذ ولی امر بر مصوبه وزارت کشور حکم شده است، اما مرجع رسیدگی قضایی بدون تناسب تقارن زمانی، بر اعتبار بخش‌نامه شماره ۳۴۱/۲۳۱۳۷ مورخ ۱۳۶۶/۲/۵ وزارت کشور تأکید کرد که به تأیید نماینده ولی فقیه در حاکمیت قانون اجرا شده است. این در حالی است که تشریفات گفته شده در بند ۱ ماده ۳۵ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری، اصلاحی ۱۳۶۹ با بخش‌نامه وزارت کشور، مصوب ۱۳۶۶ که به تنفیذ نماینده ولی فقیه رسیده است، تقارن زمانی ندارد. از این رو، این عدم تقارن زمانی ایراد دارد؛ چون تا زمانی که مقنن، تکلیف را به وزارت کشور و اسپاری نکرده، اعتبار پیشنهاد، ابتنای قانونی ندارد.

هم‌چنین استناد به این بند در آرای متعددی از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در حالی صورت می‌پذیرد که مقنن در ماده ۱۰۸ قانون تشکیلات و وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی و انتخاب

شهرداران مصوب ۱۳۷۵ با اصلاحات بعدی، این بند قانونی را صریحاً نسخ کرده و به عبارتی پس از لازم‌الاجرا شدن قانون یادشده، قابلیت استناد نداشته است. با این حال، هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در بخشی از آرای خود با موضوع رسیدگی به دعاوی عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، به این نص منسوخ استناد و از آن به عنوان مبنای استدلالی آرای خود استفاده کرده است.

در فراز نهایی مبنای استدلالی دادنامه مطرح شده به بند ۱۶ ماده ۸۰ قانون تشکیلات و وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی و انتخاب شهرداران و نیز ماده ۵ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه در امکان وضع عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری اشاره شده است. بند ۱۶ ماده ۸۰ به وظیفه کلی وضع عوارض با قید رعایت سیاست‌های عمومی کشور که توسط وزارت کشور ابلاغ می‌شود، اشاره و در ماده ۵ قانون اصلاح قانون برنامه سوم توسعه، مصطلح به «قانون تجمیع عوارض»، برقراری هر گونه عوارض و سایر وجوه برای انواع کالاهای وارداتی و کالاهای تولیدی و هم‌چنین آن دسته از خدمات که در ماده ۴ این قانون، تکلیف مالیات و عوارض آن‌ها معین شده است، هم‌چنین برقراری عوارض به درآمدهای مأخذ محاسبه مالیات، سود سهام شرکت‌ها، سود اوراق مشارکت، سود سپرده‌گذاری و سایر عملیات مالی اشخاص نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز توسط شوراها و سایر مراجع را ممنوع دانسته است.

در این ماده نیز اگرچه معتبر به زمان حاکمیت قانون برنامه سوم توسعه است، وضع عوارض کسب و پیشه بانک‌ها ناظر بر سطح اشغال، دایر بر عملکرد معنا می‌یابد؛ زیرا سطح تحت اشغال بدون در نظر گرفتن عملکرد مانند املاک و مستغلات بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، مشمول عوارض کسب و پیشه نخواهد بود. همان‌طور که در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ به حکم بند ۸ ماده ۱۲، اموال غیر منقول از مالیات معاف و به حکم ماده ۵۰ این قانون، معافیت مصرح در اطلاق، تعیین تکلیف محسوب شده که از عداد معافیت از عوارض تعیین گردیده است. در بند «ج» ماده ۱۷۴ قانون برنامه پنجم توسعه نیز مقنن بر لزوم تغییر محوریت وضع عوارض از املاک به خدمات و مصرف تأکید کرده که در مجموع، نشان‌دهنده مخدوش بودن این بخش از دادنامه است.

بند پنجم. حکم خاص بانک‌ها و مؤسسات مالی دولتی

بانک‌های دولتی به حکم ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری، دستگاه اجرایی محسوب می‌شوند و تابع قوانین و مقررات مالی حاکم بر دولتند. از وجوه تمایز بانک‌ها و مؤسسات دولتی با غیر دولتی، ماهیت اراده تأسیسی آن است که در خصوص مؤسسات دولتی بر اراده قانونی استوار است. بر همین اساس، توجه به اصل ۵۳ قانون اساسی، هر گونه دریافت و پرداخت از بودجه کشور را مقید به تجویز قانون کرده و بنا به این استلزام، پرداخت‌های دولتی تابع شرایط و تشریفات خاص قوانین مربوط است. بند «ب» ماده ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ در این راستا اشعار داشته است: «هر گونه افزایش قیمت برای خدمات، تحقیقات و تولیدات و وضع عوارض غیر از موارد پیش‌بینی شده در این قانون برای وزارت‌خانه‌ها، نهادها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی منوط به تصویب شورای اقتصادی می‌باشد».

بر همین مبنا، ایجاد هزینه زاید بر اعتبار مستند به قانون اخیرالذکر چون ماده ۹۲ قانون محاسبات عمومی و بند «ح» ماده ۲۸ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳ و ماده ۷۱ قانون احکام دائمی توسعه، ممنوع و واجد وصف کیفری است. با توجه به اقتضای وضع و مطالبه عوارض حق کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری که می‌بایست معوض خدمت باشند، نوع خدمت دریافت شده که دولت را علی‌القاعده به آن جهت مدیون می‌سازد، مورد توجه دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور قرار خواهد گرفت. از سوی دیگر، با توجه به ماده ۱۶ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی که بر صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور تأکید کرده است، حتی در صورت وجود خدمات معین نیز انتخاب و استفاده از آن توسط بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری دولتی با محدودیت مواجه است.

با این حال، همان‌طور که گفته شد، در ماده ۱۱۲ قانون شهرداری، وضع عوارض بر مستغلات دولتی ممنوع دانسته شده است و اگرچه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری دولتی، بنگاه‌های اقتصادی محسوب می‌شوند، اما تأسیس و فعالیت آن‌ها به موجب قانون است و سطح و حجم فعالیتشان در حدود اشغال شده، موجد اعتبار برای دولت و سبب انتفاع بیش‌تر آن، اما هم‌سو با اهداف قوانین تأسیسی است. در نتیجه، بنا به محذورات و امتناعات گفته شده در قوانین، وضع عوارض بر درآمد

و عملکرد و نیز اموال غیر منقول بانک‌ها و مؤسسات مالی به ویژه دولتی ابتدای قانونی ندارد و هر گونه استفاده از خدمات که مابازای آن عوارض اخذ می‌گردد، باید موجب قانونی برای این دسته از دستگاه‌های اجرایی داشته باشد

نتیجه‌گیری

شهرداری‌ها برای انجام بهتر وظایف واگذار شده به آن‌ها و خدمات‌رسانی بهتر به شهروندان با توجه به مطالبات روزافزون مردم و در نظر گرفتن این مورد که خدمات ارائه شده توسط شهرداری‌ها مستقیماً به مردم است و این امر، حساسیت مردم را افزایش می‌دهد، نیازمند منابع درآمدی پایدارند.^۱ با این حال، این امر، مانع فهم و چپستی عوارض موضوعه نیست. شناخت ماهیت عوارض شهری باعث می‌شود تا در صورت تغییر عناوین آن توسط مراجع صدور که به دلایلی مختلفی چون ابطال در مراجع قضایی از جمله دیوان عدالت اداری صورت می‌پذیرد، وحدت رویه در رسیدگی قضایی پدید آید و تفاوت ناشی از تغییر عناوین موجب تعارض آرا در موضوعی واحد نشود. هم‌چنین توجه به مشخصه‌های عوارض از جمله مُعوض بودن آن، مراجع واضع را از بی‌قیدی و دریافت وجوه بدون ارائه خدمت باز می‌دارد، چنان‌که بر اساس نظریه فقهای شورای نگهبان،^۲ فقدان جواز قانونی دریافت وجه، خلاف شرع دانسته شده است.

بر همین اساس، در این مقاله به ماهیت و چپستی عوارض کسب و پیشه و تجارت بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و مالی اعم از دولتی و خصوصی پرداخته شد و استنادات وضع آن تحلیل گردید. در خصوص بانک‌های دولتی که به موجب قانون، ایجاد و دستگاه اجرایی اطلاق می‌شوند، مبتنی بر قوانین و مقررات حاکم باید هر نوع پرداختی با جواز مقنن معمول شود؛ چون مراجع نظارتی مانند دیوان محاسبات بنا به تکالیف قانونی خود، مابازای خدمت عوارض پرداخت شده را پایش و واخواهی می‌کنند. با این حال، نمی‌توان صرفاً بنا به اراده وضع‌کننده عوارض و بدون موافقت یا مطالبه قانونی خدمت، بانک‌ها و مؤسسات دولتی را محکوم به پرداخت عوارض دانست؛ چون هر

۱. قدمی، مصطفی، میر یعقوب سیدرضایی و سعید آزادی قطار، «تحلیلی بر مبانی حقوقی منابع درآمدی شهرداری‌ها با تأکید بر عوارض»، فصل‌نامه مطالعات برنامه‌ریزی شهری، سال اول، زمستان ۱۳۹۲، شماره ۴، ص ۵۰.

۲. نظریه شماره ۹۰/۳۰/۴۲۶۲۰ مورخ ۱۳۹۰/۳/۲۹ فقهای شورای نگهبان.

گونه پرداختی بدون مابازای خدمت ارائه شده قانونی، زاید بر اعتبار تلقی می‌گردد و موجب تبعات قانونی برای پرداخت‌کننده خواهد شد.

با بررسی ماهیت عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری مشخص گردید که این عوارض به دلیل محذوریت اخذ عوارض بر عملکرد بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در احکام قوانین مختلف، بنا به سطح اشغال اخذ می‌شود. به عبارتی، در ماهیت، این عوارض متشکل از حاصل ضرب مساحتی از اعیانات محل فعالیت این مؤسسات اعم از تملک یا اجاره در ارزش منطقه‌ای است که مستند به قوانین مختلف مطرح شده در این مقاله از جمله بند «ج» ماده ۱۷۴ قانون برنامه پنجم توسعه و بند ۸ ماده ۱۲ و ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، وضع و وصول آن ابتدای قانونی ندارد.

رویکرد متعارض دیوان عدالت اداری در رسیدگی به پرونده‌های موضوع عوارض کسب و پیشه بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری که از سویی به ابطال این تعرفه عوارض حکم صادر کرد و از دیگر سو، به عدم ابطال آن رأی داد، در آرای عدم ابطالی و اعمال ماده ۹۱ واجد ایرادهای گفته شده است. رسیدگی علمی در دادرسی اداری اقتضا می‌کند در موضوع این پرونده‌ها بدو چپستی این عوارض و ماهیت وجودی و کارکردی آن مشخص شود؛ چون فرمول محاسبه آن کاملاً مشخص می‌کند که این عوارض مبتنی بر اعیانات وضع و در حال مطالبه و وصول است. هم‌چنین نبود ارائه خدمت در قبال این عوارض از دیگر جهات مغفول در آرای عدم ابطال و حتی آرای ابطالی است. به عبارت دیگر، این عوارض مشابه مالیات که مابازای مشخصی ندارد، صرفاً به جهت اشتغال به بانکداری و سطح اشغال این بانک‌ها و مؤسسات مالی در شهر وضع و اخذ می‌شوند و نپرداختن به این موضوع در آرای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری قابل ایراد و نقدهای عنوان شده بود.

فهرست منابع

۱. کتاب

۱. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، *ترمینولوژی حقوق*، تهران: گنج دانش، ۱۳۹۸.
۲. دهخدا، علی‌اکبر، *لغت‌نامه*، تهران: دانشگاه تهران، ۱۳۷۷.
۳. رستمی، ولی، *مالیه عمومی*، تهران: میزان، ۱۳۹۰.
۴. شورای اسلامی شهر بندر انزلی، *دفترچه تعرفه عوارض سال ۱۳۹۸*، بندر انزلی: دبیرخانه شورای اسلامی شهر بندر انزلی، ۱۳۹۷.
۵. عباس‌زاده، عبدالرضا، *انواع عوارض و نحوه محاسبه آن‌ها در شهرداری‌ها*، تهران: معاونت آموزشی پژوهشکده مدیریت شهری و روستایی، ۱۳۸۹.
۶. نوبخت، یوسف، *اندیشه‌های قضایی*، تهران: کیهان، ۱۳۷۰.

۲. مقاله

۱. ایمانی، غلام‌رضا و پروین رضاپور، «گذری بر عوارض کسب و پیشه (نمونه موردی: شهر تبریز)»، قابل دسترسی در: www.daramad.tabriz.ir/?MID=21&Type=News&TypeID=7&id=18
۲. رحیمی، احمد، حمیدرضا کرمانی حبیب‌آبادی و فرزانه حیرانی، «نقش درآمد پایدار عوارض مالیات بر ارزش افزوده در مدیریت شهری»، اولین کنفرانس سالانه پژوهش‌های معماری، شهرسازی و مدیریت شهری، یزد: ۲۸ آذر ۱۳۹۴.
۳. رستمی، ولی، «جزوه درس مالیه عمومی»، تهران: مؤسسه آموزش عالی غیر انتفاعی مجازی نور طوبی، بی تا.
۴. سهراب‌لو، علی، «درآمدی بر صلاحیت شوراها محلی در وضع عوارض و تحدیدات وارده بر آن»، مجموعه مقالات نهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران: سازمان امور مالیاتی، ۲۵ آذر ۱۳۹۴.
۵. صدقی، غلام‌علی، «وحدت یا تعدد حق کسب، پیشه و تجارت با حق سرقفلی (با تحلیل آرای قضایی)»، فصل‌نامه نقد رأی، دوره جدید، سال اول، زمستان ۱۳۹۱، شماره ۱، صص ۴۹-۱.
۶. عبدی‌پور فرد، ابراهیم، «رویکردی تحلیلی به ماهیت حق کسب یا پیشه یا تجارت و حق سرقفلی»،

مجله فقه و حقوق، سال دوم، پاییز ۱۳۸۴، شماره ۶، صص ۱۱۴-۸۹.

۷. قدمی، مصطفی، میر یعقوب سیدرضایی و سعید آزادی قطار، «تحلیلی بر مبانی حقوقی منابع درآمدی شهرداری‌ها با تأکید بر عوارض»، فصل‌نامه مطالعات برنامه‌ریزی شهری، سال اول، زمستان ۱۳۹۲، شماره ۴، صص ۵۲-۲۷.

۸. قلی‌زاده منقوطای، احد، «تحلیل چگونگی کارکرد حقوقی جای‌گزینی حق کسب، پیشه یا تجارت با حق سرقفلی، اجتناب‌ناپذیری پذیرش احترام حق رونق تجارتنی»، فصل‌نامه مطالعات حقوق خصوصی، دوره چهل و هفتم، پاییز ۱۳۹۶، شماره ۳، صص ۵۱۰-۴۹۱.

۹. محمدی، امید، «بررسی فقهی و حقوقی اخذ عوارض و بهای خدمات کسب و پیشه و مشاغل از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری»، چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی در ایران، تهران: دانشگاه تهران، ۲۳ اسفند ۱۳۹۷.

۱۰. ملک‌زاده، فهیمه، «سرقفلی حق کسب و پیشه (با رویکردی به دیدگاه امام خمینی (س))»، پژوهش‌نامه متین، دوره هفدهم، شماره ۶۸، آذر ۱۳۹۴، صص ۱۵۲-۱۳۷.

۱۱. موسی‌زاده، ابراهیم و علی سهراب‌لو، «صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر آن در پرتو آرای دیوان عدالت اداری»، دوفصل‌نامه دانش حقوق عمومی، سال چهارم، بهار و تابستان ۱۳۹۴، شماره ۱۱، صص ۸۹-۱۱۰.

۳. قانون

۱. قانون احکام دائمی توسعه، مصوب ۱۳۹۵.

۲. قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی، مصوب ۱۳۸۱.

۳. قانون اصلاح موادی از قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری، مصوب ۱۳۶۹.

۴. قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مصوب ۱۳۹۳.

۵. قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۸۹.

۶. قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری، مصوب ۱۳۶۱.
۷. قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران، مصوب ۱۳۷۵ با اصلاحات بعدی.
۸. قانون شهرداری، مصوب ۱۳۳۴ با اصلاحات بعدی.
۹. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷.
۱۰. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۴۰۰.
۱۱. قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۳۶۶.
۱۲. قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، مصوب ۱۳۷۳.

Investigating the possibility of imposing business taxes on banks and financial and credit institutions in the light of criticism of the procedure of the General Assembly of the Court of Administrative Justice

Sajad Karimi Pashaki¹

Mahdi Khatib Damavndi²

Ali Mashhadi³

Abstract

Approval of city tolls is one of the duties of city councils. In the matter of tolls belonging to the municipalities, the legislator has either directly assigned the task or delegated the authority to impose it to the city councils. Accordingly, many lawsuits have been heard in the General Assembly of the Court of Administrative Justice with the request to annul the resolutions mentioned, for which different results have been obtained, both annulment and non-annulment.

Possibility of approving this toll tariff, based on the votes of the General Assembly of the Court of Administrative Justice; Part 1 of Article 35 of the Law on the Organization of Islamic Councils of the country approved in 1982 with subsequent amendments and laws such as articles of the Law on Organization, Duties and Elections of Islamic Councils of the country approved in 1375 and the Law on Value Added Tax approved in 1387 and the law of the Fifth Development Plan and ..., Documented. In this article, using analytical-descriptive method, while examining the nature of the fees of business and professional rights of banks and financial and credit institutions and its legal possibility, especially in the case of state-owned institutions, critique the conflicting procedure of the General Board of Administrative Justice in handling cases. Relevant and it is determined that the reasoning bases of this judicial authority can be challenged in this regard.

Keywords: Taxes on the right of business of banks, city council, court of administrative justice, procedural criticism.

1. Ph.D. Student, Public Law, Department of Public and International Law, Faculty of Law, Theology and Political Sciences, Islamic Azad University, Science and Research branch, Tehran, Iran. Sajadkarimipashaki@gmail.com

2. MA. in Public Law, Faculty of Law, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. Mehdikhatib76@yahoo.com

3. Associate Professor, Department of Public Law and International, Faculty of Law, University of Qom, Qom, Iran. droitenviro@gmail.com