

## رهیافتی بر مفهوم و ماهیت عوارض مصوب شوراهای محلی<sup>۱</sup>

ولی رستمی\*، سیدمحمد مهدی غمامی\*\*، امیرحسین اصل زعیم\*\*\*

### چکیده

ماهیت عوارض شوراهای محلی با وجود سبقه در جعل و اخذ و ارتباط مستقیم با حقوق عامه، در هیچ‌یک از متون قانونی و مقررات مربوطه تبیین نشده است. در نتیجه استنباط‌های مختلفی از این مفهوم صورت گرفته و اختلافات عدیده‌ای میان واضعان عوارض و مؤدیان ایجاد شده و ظرفیت و توان عمده‌ای از نهادهای نظارتی به این امور اشتغال یافته است. همچنین الزامات تبیین شده در دادنامه‌های دیوان عدالت اداری هم بازدارندگی کافی را در اصلاح این فرایند نداشته است. بنابراین در راستای پاسخ به این سؤال که مفهوم و ماهیت عوارض مصوب شوراهای محلی در نظام حقوقی ایران چگونه است با روش توصیفی-تحلیلی و با واکاوی مفاهیم مشابه و سیر در اسناد قانونی و آرای دیوان عدالت اداری به ماهیت عوارض محلی به‌عنوان مفهومی متناظر با ارائه خدمت مستقیم به همان منبع اخذ عوارض به‌صورت هم‌زمان و یا در بستر زمانی پیش از دریافت و پس از دریافت عوارض، نائل شدیم و دریافتیم که عنصر خدمت به‌عنوان مبنای ذاتی این ماهیت می‌باشد که جعل عوارض، منابع و محل هزینه‌کرد بدان پیوند یافته است و در صورت عدم التزام به عناصر تعریف، اساساً وضع عوارض مخدوش می‌باشد.

**واژگان کلیدی:** ماهیت عوارض، خدمت متقابل، دیوان عدالت اداری، عوارض محلی

۱. این مقاله برگرفته از رساله دوره دکتری تخصصی نویسنده مسئول تحت عنوان «الگوی مطلوب حاکم بر عوارض مصوب شوراهای محلی با تأکید بر حفظ حقوق عامه» با راهنمایی آقای دکتر ولی رستمی و آقای دکتر سیدمحمد مهدی غمامی در دانشگاه امام صادق علیه السلام است.

\* استاد گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران vrostami@ut.ac.ir

\*\* استادیار گروه حقوق عمومی، دانشکده معارف اسلامی و حقوق، دانشگاه امام صادق (ع)، تهران، ایران ghamamy@isu.ac.ir

\*\*\* دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده معارف اسلامی و حقوق، دانشگاه امام صادق (ع)، تهران، ایران amirhossein.zacim@gmail.com (نویسنده مسئول)

## مقدمه

پس از تأسیس نهاد شهرداری در پی انقلاب مشروطیت، انجام وظایف قانونی متعدد ناظر بر آن مستلزم تأمین بار مالی بود که بستر عوارض در این جهت ایجاد گردید (قدمی و دیگران، ۱۳۹۲: ۳۶). پس از پیروزی انقلاب اسلامی با تصویب قانون تشکیلات شوراهای در سال ۱۳۷۵، مطابق بند ۱۶ ماده ۸۰<sup>۱</sup> به صراحت وضع «هر گونه» عوارض بدون ارائه تعریف در زمره صلاحیت‌های شوراهای اسلامی شهر و روستا محسوب شد تا اینکه در سال ۱۳۸۱ قانون‌گذار با تصویب قانون موسوم به قانون تجمیع عوارض اقدام به جداسازی عوارض ملی از اختیارات شوراهای اسلامی نمود. در ادامه این روند تقنینی، قانون‌گذار در سال ۱۳۸۷ با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده و به موجب ماده ۱ این قانون کلیه عوارض کالاها و خدمات را مشمول این قانون دانست و مطابق ماده ۵۰ این قانون نیز برقراری عوارض و سایر وجوه در موضوعات مارالذکر توسط شوراهای اسلامی و سایر مراجع ممنوع شده و مجدداً در تبصره ۱ همین ماده وضع «عوارض محلی جدید» بدون ارائه تعریف و بیان معیارها با رعایت شرایطی در صلاحیت شوراهای قرار گرفت. در آخرین اراده قانون‌گذار در سال ۱۴۰۰، ماده ۵۳ لایحه مالیات بر ارزش افزوده که مشابه ماده ۵۰ قانون سابق بود و علاوه بر مرزبندی میان عوارض ملی و محلی، به منظور ممانعت از وضع عوارض مغایر با قوانین توسط شوراهای اسلامی، تعیین عناوین، مأخذ و نرخ را به وزارت کشور واگذار نموده بود که به علت اعطای اختیارات به وزارت کشور بدون تعیین ضوابط با ایراد اصل ۸۵ قانون اساسی توسط شورای نگهبان مواجه شد و منجر به حذف این ماده گردید<sup>۲</sup> و به موجب ماده ۵۵ آن، همان ماده ۵۰ سابق ابقا گردید. همچنین ماده ۱ لایحه درآمد پایدار و هزینه شهرداری‌ها و دهیاری‌ها که به تعاریف عوارض پرداخته بود، به دنبال ایراد شورای نگهبان مبنی بر اعطای صلاحیتی زائد بر امر نظارت به شوراهای اسلامی با ایراد اصل ۱۰۰ قانون اساسی مواجه شد<sup>۳</sup> و حذف گردید (سامانه جامع نظرات شورای نگهبان به نشانی <http://nazarat.shora-rc.ir>) و حدود و ثغور عوارض همچنان با ابهامات فراوان باقی ماند. با این وصف مفهوم عوارض محلی در هیچ‌یک از مستندات قانونی تعریف و تبیین نشده است<sup>۴</sup>

۱. «تصویب لوایح 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.»

۲. نظر شماره ۹۹/۱۰۲/۲۱۱۱۰۹ مورخ ۹۹/۱۰/۷/۱۳۹۹.

۳. نظر شماره ۹۸/۱۰۲/۱۴۹۵۰ مورخ ۹۸/۱۰/۸/۱۳۹۸.

۴. لازم به ذکر است در بند (چ) ماده (۱) قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده عوارض ملی را به عنوان مبالغی که به

و همین امر موجب استنباط‌های مختلف از مفهوم و شاخصه‌های عوارض محلی شده است به‌نحوی که شوراهای اسلامی اقدام به وضع اقسام عوارض بر تمامی منابع و مأخذ داخل در قلمرو صلاحیت می‌نمایند و در مقابل مؤدیان و ناظران این لجام‌گسیختگی را بر نمی‌تابند و منجر به طرح دعاوی متعدد در مراجع قضایی و غیرقضایی می‌گردد؛ به‌نحوی که در یک بررسی انجام‌شده در بازه زمانی سال ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۸ از میزان ۱۰۰ درصد پرونده رسیدگی شده در هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در موضوع مصوبات شوراهای اسلامی، میزان ۸۷/۷۲ درصد مربوط به عوارض مصوب شوراهای و ۱۲/۲۸ درصد به سایر مصوبات شوراهای اختصاص داشته است (مبین، ۱۳۹۸: ۲۵۱) که خود گواهی بر انحراف شوراهای محلی در زمینه عوارض از معیارهای قانونی و نظارت‌های مراجع ذی‌صلاح بوده که تضييع گسترده حقوق عامه و اشتغال مستمر و بی‌پایان نهادهای نظارتی را به دنبال دارد. در این راستا اهتمام اصلی نگارندگان در یافتن منشأ این انحراف و ممانعت از تضييع حقوق عامه در ابعاد اقتصادی و اجتماعی، فارغ از آثار موجود که به ضرورت تعیین دقیق صلاحیت شوراهای محلی تأکید دارند، به ابهام در مفهوم و ماهیت عوارض شوراهای محلی منتج شده است به‌نحوی که تلقی شوراهای از عوارض، مفهومی عام و مطلق بوده که قابلیت اخذ از تمامی منابع را دارد و این در حالی است که با وجود سکوت قانون‌گذار، از قرائن موجود در قوانین و مقررات و نظرات هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، حدود و قیود این مفهوم قابل استنباط است.

در خصوص پیشینه عوارض شوراهای اسلامی، آثار قابل‌توجهی اعم از کتب، مقالات و پایان‌نامه‌ها منتشر شده است لکن جملگی بر صلاحیت وضع عوارض، اصول حاکم بر آن، جهات ابطال عوارض و اختلافات ناشی از پرداخت عوارض متمرکز می‌باشند در حالیکه وجه نوآوری این اثر منصرف از ابعاد مذکور، بر تبارشناسی و تحلیل مفهوم و ماهیت عوارض محلی متمرکز است چراکه بر این اعتقاد است که در صورت تبیین این مفهوم، بسیاری از الزامات مستتر در مفهوم بوده و سایر اهداف عوارض محلی همانند تحقق عدالت، کارآیی، کفایت درآمد، ثبات درآمد و نیل به برنامه‌های توسعه‌ای پس از تعیین ماهیت و سیر در مدار قانونی تأمین می‌گردد (Bartle & Kriz, 2011: 269) و فارغ از دادنامه‌های دیوان عدالت اداری که بعضاً با تغییر رویکرد و اصول ذکر شده همراه است (به‌نحوی که در برخی برهه‌های زمانی به مغایرت قانونی برخی عوارض و در مقاطع

موجب این قانون به همراه مالیات برای شهرداری‌ها و دهیاری‌ها وضع می‌شود ذکر نموده است که این تعریف هم هیچ گونه تأثیری در شناخت ماهیت عوارض محلی ندارد.

زمانی دیگر به وجاهت قانونی همان عوارض نظر داده است<sup>۱</sup>، شاخصه‌های عینی در جعل عوارض توسط واضعان و سنجش قانون‌مداری توسط ناظران تعیین خواهد شد و بسترهای حمایت و تضمین حقوق عامه فراهم می‌گردد. این مقاله در پی پاسخ به این سؤالات است که ماهیت عوارض مصوب شوراهای اسلامی چیست؟ آیا شوراها در قبال اخذ عوارض تکالیفی هم دارند یا خیر؟ کدام یک از منابع داخل در قلمرو شوراهای اسلامی قابلیت اخذ عوارض دارد؟ در این راستا فرضیه این مقاله بر این است که مفهوم عوارض با الزاماتی برای دریافت‌کنندگان همراه است که چهارچوب‌های ناظر بر مفهوم و مأخذ را تعیین می‌نماید.

در پاسخ به سؤالات طرح‌شده با روشی توصیفی - تحلیلی به دنبال تبیین مفهوم و ماهیت عوارض بوده و از مجرای قوانین، مقررات و دادنامه‌های دیوان عدالت اداری بهره گرفته می‌شود که بر این مبنا ابتدا به تعیین حدود و ثغور مفهوم عوارض از مجرای مفاهیم مشابه و سپس به تبیین عناصر ذاتی ماهیت عوارض و ارائه نظر مختار پرداخته خواهد شد.

### ۱. تعیین مفهوم در قیاس با عناوین مشابه

دو راهکار پیش‌رو در مفهوم‌شناسی ابتدا یافتن حدود و ثغور تعریف از مجرای مفاهیم مشابهی است که در اخذ وجوه از شهروندان اشتراک دارند و راهکار دوم واکاوی مفهوم از منظر واضعان و نهاد نظارتی دیوان عدالت اداری صورت خواهد گرفت. با این وصف در وهله اول از بررسی مفاهیم مشابه به وجوه اشتراک و افتراق سه مفهوم مالیات، بهای خدمات و جرایم پرداخته می‌شود.

#### ۱-۱. مالیات

مالیات عبارت از سهمی است که به موجب اصل تعاون ملی و بر وفق مقررات، هر یک از سکنه کشور موظف است که از ثروت و درآمد خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی یا سیاسی یا اجتماعی کشور به قدر قدرت و توانایی خود به دولت بدهد (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۶: ۶۰۱). همچنین مالیات از اصلی‌ترین منابع کسب درآمد دولت‌ها محسوب می‌شود و برای مقاصد و اهداف غیردرآمدی نیز ابزاری مناسب است به نحوی که برای اعمال سیاست‌های اقتصادی دولت از آن استفاده می‌شود. نظر به اینکه هیچ‌گونه توجیهی برای اخذ وجه از اموال دیگران وجود ندارد و این امر برخلاف قاعده تسلیط است، مالیات در قوانین تصریح می‌شود و عواید حاصل از آن به خزانه واریز شده و بر اساس قانون بودجه هزینه می‌شود (عطریان و غمامی،

۱. همانند تغییر رویکرد در عوارض ارزش افزوده ناشی از تغییر کاربری یا تفکیک و همچنین عوارض ابقای اعیانی پس از جریمه کمیسیون ماده صد قانون شهرداری.

۱۳۹۷: ۱۹). بنابراین مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی<sup>۱</sup> وضع مالیات صرفاً به موجب قانون است در حالی که وضع عوارض می تواند به موجب قانون یا مقام مأذون از قانون باشد. در این راستا شورای نگهبان هم به عنوان مفسر قانون اساسی، آن دسته از مصوبات مجلس شورای اسلامی که به اعطای صلاحیت وضع عوارض به شوراهای اسلامی پرداخته است را مورد تأیید قرار داده است؛ چراکه در صورت اعتقاد بر شمول حکم مندرج در اصل ۵۱ قانون اساسی نسبت به عوارض، باید این مصوبات با اصول ۵۱ و ۸۵ قانون اساسی مغایر اعلام می گردید (موسی زاده و سهرابلو، ۱۳۹۴: ۹۳).

حال با وجود تفاوت میان مالیات و عوارض، دارای وجوه تشابهی در زمینه مبانی اخذ به منظور تأمین هزینه های عمومی بوده و از اموال اشخاص به موجب قانون اخذ می گردند و بنا بر قاعده تسلیط، تنها مرجعی که برای وضع عوارض می تواند صالح باشد، مجلس شورای اسلامی است. به تعبیر دیگر نظر به اینکه هیچ گونه توجیهی جهت اخذ اموال دیگران بدون عوض وجود ندارد، لذا اخذ هرگونه وجوه به نحو مستثنا در قوانین و مقررات تصریح می شود چراکه قانون مشروعیت لازم جهت اخذ وجوه را برای نهادها فراهم می نماید (هداوند و یزدانی زوز، ۱۳۹۰: ۴۷) و صلاحیت وضع عوارض توسط هیئت وزیران و شوراهای محلی نیز ذاتی نبوده و ناشی از اعطای صلاحیت مجلس شورای اسلامی می باشد (موسی زاده و سهرابلو، ۱۳۹۴: ۹۳).

علی ای حال مالیات و عوارض شوراها بدین شرح قابل مقایسه هستند؛

هر دو باید مستند و مبتنی بر قانون باشند، یعنی اجازه اخذ و وصول هر دو باید در قانون و توسط مجلس صادر شده باشد. دوم آنکه، عوارض و مالیات هر دو اجباری هستند بدین معنا که از طریق اجبار و قوه قهریه از شهروندان اخذ می گردند و برای وصول آنها ضمانت های اجرایی در قوانین پیش بینی شده است.

در وجوه افتراق باید گفت، از لحاظ مبنای قانونی، مالیات بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی و طبق قوانینی همچون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده تصویب و وصول می گردد و مرجع تصویب آن صرفاً مجلس شورای اسلامی است در حالی که قوانین مبنای عوارض شهرداری ها متفاوت و متنوع می باشد که به عنوان مثال می توان از قانون نوسازی و عمران شهری و قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی یاد کرد (عطریان و غمامی، ۱۳۹۷: ۱۹). همچنین عوارض برخلاف مالیات در مقابل خدمت معین بوده و الزاماً باید مابه ازاء داشته باشد.

۱. اصل ۵۱: «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود.»

(رستمی، ۱۳۹۰: ۸۳ و کامیار، ۱۳۸۵: ۱۳۴) و اصولاً پرداخت‌کننده عوارض باید از نوعی خدمت و انتفاع مستقیم برخوردار شود در حالی که مالیات در مقابل خدمت معینی قرار نمی‌گیرد و به عبارتی در ازای معادلی نبوده و مشخص نمی‌باشد که وجوه اخذشده برای چه خدمتی و در مقابل چه کاری اخذ می‌شود (عطریان و غمامی، ۱۳۹۷: ۲۰). بر این اساس مالیات عموماً بر درآمد تعلق می‌گیرد مگر در مالیات بر مصرف که به کالا یا خدمت هم تعلق می‌گیرد. البته همین عامل مشخص و محسوس نبودن هزینه‌کرد مالیات و عدم دریافت خدمات منجر به انزجار مالیات‌دهندگان از پرداخت و فرار مالیاتی می‌گردد (Martinez, 2015: 6). اما مأخذ وضع عوارض، درآمد نبوده بلکه خدمات ارائه‌شده می‌باشد. توضیح اینکه مالیات با نرخ مشخصی به نسبت درآمد یا ارزش افزوده یا حقوق و دستمزد یا شاخص‌های دیگر که پایه مالیاتی محسوب می‌شوند از شهروندان به‌طور یکسان و بدون تبعیض اخذ می‌شود و عواید حاصل از آن پس از واریز به خزانه، بر اساس قانون بودجه و ردیف‌های مصوب توسط دولت هزینه می‌شود (هداوند و یزدانی زنوز، ۱۳۹۰: ۴۷). این در حالی است که مابه‌ازاء اخذ عوارض، ارائه خدمات عمومی و یا اختصاصی می‌باشد.

## ۲-۱. بهای خدمات

بهای خدمات مبلغی است که جدای از عوارض، توسط شهرداری‌ها در قبال خدماتی که ارائه می‌دهند و بعضاً به‌منظور جبران هزینه، بر اساس تعرفه مصوب و مستند به ضوابط و مقررات اخذ می‌شود. جمع‌آوری و مدیریت پسماندها از جمله خدماتی است که در قبال آن بهای خدمات دریافت می‌گردد (عبداللهی، ۱۳۹۵: ۸۱). مع الوصف اخذ بهای خدمات شهری می‌تواند کارکردهای گوناگونی نظیر افزایش درآمد، پوشش هزینه‌ها، برآورده ساختن اهداف مالی، کنترل بی‌رویه از خدمات شهری، هدفمند کردن یارانه‌ها و تعقیب هدف عدالت توزیعی داشته باشد (هادی زنوز، ۱۳۸۸: ۲/۴).

بنابراین با وجود این که عوارض و بهای خدمات در مقابل ارائه خدمت از شهروندان اخذ می‌گردد و بنابر همین علت برخی عوارض و بهای خدمات را یکسان پنداشته‌اند (موسی‌زاده و سهرابلو، ۱۳۹۴: ۹۴) با این وصف وجوه تمایز این مفاهیم از یکدیگر را این‌گونه می‌توان برشمرد:

۱. عوارض برخلاف بهای خدمات، موضوع و هدف خدمت نیست هرچند در مقابل خدمت دریافت می‌شود. در صورتی که بهای خدمات، مابه‌ازاء خدمتی صنعتی یا تجاری است و موضوع و هدف آن محسوب می‌شود (رستمی، ۱۳۹۰: ۸۳). توضیح اینکه در عوارض هدف از ارائه خدمت، اخذ عوارض نمی‌باشد بلکه اخذ وجوه در راستای تحقق و استمرار خدمت و کمک به تأمین بخشی از هزینه‌های مربوطه است اما در بهای خدمات، اخذ وجوه موضوع ارائه خدمت است و بدون اخذ آن، خدمتی هم ارائه نمی‌شود.

۲. بهای خدمات در مقابل تمام خدمتی که به طور مستقیم به شهروند ارائه شده دریافت می‌گردد، درحالی که عوارض «به منظور تأمین بخشی از هزینه‌های خدماتی و عمرانی مورد نیاز شهر»<sup>۱</sup>، وضع می‌شود (فقیه لاریجانی، ۱۳۸۷: ۲۴).

بنابراین با عنایت به اوصاف بیان شده، شهرداری‌ها بر اساس بند ۳ ماده ۲۹ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها<sup>۲</sup>، امکان دریافت بهای خدمات از شهروندان را در صورت ارائه خدمت و متناسب با نوع خدمتی که ارائه می‌دهند، دارا هستند. از این رو به عنوان نمونه شهرداری در خصوص موضوعاتی همچون پیشروی طولی و تغییر کاربری در املاک، خدمتی به شهروندان ارائه نمی‌دهد که بر مبنای آن بهای خدمات و یا عوارض اخذ نماید.

در همین زمینه لازم به ذکر است که متصرف از تفاوت‌های پیش گفته، با توجه به شباهت‌های گسترده‌ای که میان بهای خدمات و عوارض وجود دارد این فرض متصور است که واضعان عوارض در مواردی که با محدودیت‌ها و ممنوعیت‌های قانونی در وضع برخی عوارض مواجه می‌شوند، هزینه مورد نظر خود را تحت عنوان بهای خدمات از شهروندان دریافت نمایند و با تغییر عناوین عوارض به بهای خدمات، چنین امکان و توجیهی را ایجاد نمایند. بنابراین لازم به ذکر است که اصولاً جنس خدماتی که مابه‌ازاء آن هزینه و بهای خدمت می‌باشد با خدمات دارای مابه‌ازای عوارض متفاوت است و با وجود تشابه بسیار و یکسانی این دو مفهوم از نظرگاه برخی، با مذاقه می‌توان به این امر نائل شد که در بهای خدمات، جنس خدمات ارائه شده از نوع مستقیم، معین و تقریباً هم‌زمان می‌باشد و هزینه تمام شده خدمت، با توجه به میزان استفاده از دریافت‌کننده خدمت اخذ می‌شود. بدین شرح که ارائه خدمت، مستقیماً در قبال پرداخت‌کننده هزینه صورت می‌گیرد و از آن منتفع می‌شود. نوع خدمت ارائه شده کاملاً مشخص و معین است و دریافت‌کننده قادر به شناسایی خدمت دریافتی است. در بهای خدمات، دریافت هزینه نسبت به خدمات گذشته و یا آینده فاقد معنی است و باید این فرایند به نحو هم‌زمان و یا زمان‌بندی متعارف و کوتاه مدت انجام شود و متصور بودن ارائه خدمت در یک موضوع در یک بستر زمانی گسترده، آن را از زمره بهای خدمات خارج خواهد نمود.

۱. ماده ۸۵ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور: «شورای اسلامی شهر و دهستان می‌توانند نسبت به وضع عوارض متناسب با تولیدات و درآمدهای اهالی به منظور تأمین بخشی از هزینه‌های خدماتی و عمرانی مورد نیاز شهر و روستا طبق آیین نامه مصوب هیأت وزیران اقدام نمایند.»

۲. درآمد شهرداری‌ها به شش طبقه به شرح زیر تقسیم می‌شود:

...

۳- بهاء خدمات و درآمد مؤسسات انتفاعی شهرداری

همچنین لازم به ذکر است که درخصوص یک موضوع ممکن است به علت ارائه خدمات مختلف، عوارض و بهای خدمت توأمان قابلیت اخذ داشته باشند. همانند اخذ عوارض تراکم و بهای خدمات پسماند از یک واحد مسکونی که به علت ارائه خدمات مختلف، هزینه‌های متفاوتی هم دریافت می‌گردد.

### ۳-۱. جریمه

یکی از اقسام وجوه دریافتی توسط شهرداری‌ها جریمه می‌باشد که با اهداف متعددی و در راستای حفظ قانون‌مداری وضع شده است. وجوهی که تحت عنوان جریمه توسط شهرداری‌ها اخذ می‌گردد و جزء درآمدهای شهری محسوب می‌شود، به‌عنوان مجازات تخطی از ضوابط و مقررات بوده و مابه‌ازایی برای آن متصور نمی‌باشد. اصلی‌ترین مصادیق ناظر بر جریمه قانونی، به جریمه ساختمانی مربوطه می‌شود که در تبصره‌های ۲ الی ۵ ماده ۱۰۰ قانون شهرداری ذکر شده است و اساساً شوراها را صلاحیت وضع جریمه را ندارند و این امر در صلاحیت قانون‌گذار می‌باشد که در اصل (۳۶) قانون اساسی بدان تصریح شده است<sup>۱</sup> (شریفی، ۱۳۹۸: ۱۷۰).

حال وجوه تشابه و تفاوت‌های جریمه با عوارض را این‌گونه می‌توان برشمرد؛ که اولاً مشابه عمده عوارض که به‌عنوان عوارض خاص تلقی شده و ناشی از قاعده اقدام و فعل و اراده شهروند می‌باشد، جریمه هم ناشی از اقدام شهروندان در عدم پایبندی به ضوابط و الزامات بوده و بر آنان تحمیل می‌شود. ثانیاً عوارض و جریمه هر دو دارای ماهیتی اجباری بوده و پس از تعلق آن به شهروندان، پرداخت وجوه به‌عنوان یک تکلیف تلقی می‌شود.

از حیث وجوه تمایز نیز، برخلاف عوارض که دارای مابه‌ازاء بوده و خدمت متقابلی در قبال دریافت وجوه ارائه می‌شود، جریمه مابه‌ازائی نداشته و خدمتی را به همراه ندارد و در صورت وقوع تخلف از خاطی اخذ می‌گردد (حمزه‌لوییان، ۱۳۹۵: ۳۲). دوم آنکه، مرجع تصویب این دو موضوع متفاوت است به‌نحوی که عوارض از طریق مقام مأذون از قانون‌گذار یعنی شوراها محلی تصویب می‌شود در حالیکه اولاً جریمه توسط قانون‌گذار تعیین می‌شود و ثانیاً میزان جریمه توسط شهرداری و کمیسیون ماده صد تقویم می‌شود. همچنین مراجع صالح در رسیدگی به اختلافات ناشی از عوارض و جریمه هم مختلف است بدین طریق که اختلاف میان مؤدی عوارض و شهرداری در کمیسیون ماده ۷۷ قانون شهرداری رسیدگی می‌شود اما مرجع رسیدگی به اختلافات ساختمانی کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری می‌باشد (عطریان و غمامی، ۱۳۹۷: ۲۴؛ میرزایی و عطایی، ۱۳۹۸: ۳۲).

۱. دادنامه شماره ۱۰۱۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



با عنایت به وجوه اشتراک و افتراق میان عوارض محلی و مفاهیم مشابه، در بیان حدود و ثغور عوارض می‌توان به تأمین‌کنندگی بخشی از هزینه‌ها، تعلق به برخی مآخذ، بلاعوض نبودن و فقدان وصف تنبیهی اشاره نمود.

## ۲. واکاوی ماهیت عوارض شوراهای محلی از منظر واضعان و رویه دیوان عدالت اداری

در ادامه روند بررسی و شناخت مفهوم عوارض، منصرف از تعیین حدود و ثغور مفهوم عوارض محلی از مجرای ذکر تفاوت‌های میان عوارض و مفاهیم مشابه، به منظور نیل به مفهوم و ماهیت عوارض به واکاوی آن از منظر مقاصد واضعان عوارض و رویه نهاد نظارتی دیوان عدالت اداری پرداخته خواهد شد که پیوند مستحکمی با حقوق عامه دارد. چراکه با عنایت به مفهوم حقوق عامه که در ابعاد جزئی و کلی و به تعبیری فردی و جمعی تصویرنمایی می‌کند، مصادیق زیادی را در موضوعات چندگانه به خود اختصاص می‌دهد و آنچه در این مقاله مورد اهتمام خواهد بود توجه به عناصر اقتصادی و اجتماعی حقوق عامه می‌باشد.

به نحوی که از سویی مصالح عام جامعه و اغراض کلان را که در پرتو عوارض مصوب نمایان است محقق نماید و از دیگر سو، حامی حقوق اقتصادی تک‌تک شهروندان از طریق تناسب میان عوارض لازم‌الاجرا و خدمات دریافتی در راستای ارتقای عدالت اجتماعی باشد. چراکه تناسب از سویی به دنبال حمایت از مالکیت خصوصی افراد هم می‌باشد زیرا در رابطه میان افراد و اموال، مالکیت حد اعلای این ارتباط است (بیدار و عبدی‌پورفرد، ۱۴۰۰: ۴۹).

با این وصف، تبیین زوایای مبهم مفهوم عوارض از این منظر تاکنون مورد بحث و مذاقه قرار نگرفته و تعیین مفهوم مختار نیز از این مدار اصطیاد می‌گردد.

به‌طور کلی دورویکرد در زمینه تصویب و اخذ عوارض میان واضعان و ناظران وجود دارد. اول؛ رویکرد عام، حداکثری و موسّع تصویب‌کنندگان و دریافت‌کنندگان عوارض محلی مشتمل بر شوراهای اسلامی و شهرداری‌ها نسبت به مفهوم عوارض. دوم؛ رویکرد مقتید و ضابطه‌مند نهادهای نظارتی و حامی حقوق عامه نسبت به مفهوم عوارض.

در رویکرد اول بنابر نیازهای مالی نهاد شوراهای اسلامی و شهرداری‌ها در تأمین هزینه‌های جاری و همچنین تأمین هزینه انجام تکالیف قانونی، نظر به عام بودن مفهوم عوارض داشته و قائل به صلاحیت گسترده و مطلق شوراهای اسلامی در جعل عوارض نسبت به تمامی درآمدها، ارزش افزوده‌ها، کسب‌وکارها و ساکنان و فعالان مستقر در محدوده جغرافیایی داخل در صلاحیت این نهادها می‌باشند و باوری بر لزوم به ارائه خدمت مابه‌ازای دریافت عوارض نداشته و با عنایت به افزایش هزینه‌ها، با روند فزاینده‌ای در تصویب عناوین و مصادیق جدید فعال هستند.

اما در رویکرد دوم که عمدتاً مخاطبان عوارض تصویب شده و نهادهای نظارتی هستند، بر مفهوم مقید عوارض معتقدند و در نتیجه اقدام به اعتراض و ابطال عناوین، مصادیق و نرخ عوارض و صلاحیت‌های خارج از ضوابط نهاد واضع نموده و منجر به جریان یافتن روند رسیدگی قضایی، غیرقضایی و نظارت شرعی شده‌اند و همواره در آرا و نظریات صادرشده به حدود و ثغور مفهوم عوارض و التزام به صلاحیت وضع عوارض توسط شوراهای محلی تأکید داشته و گستردگی و مطلق‌العنان بودن آن را نمی‌پذیرند.

### ۲-۱. مبانی اختلاف نظر در رویکردها

با این وصف، اختلاف رویکردها و نگرش عام و یا مقید به مفهوم عوارض ناشی از دو عنصر مبنایی در رابطه با این مفهوم می‌باشد. بدین تعبیر که با نحوه مواجهه با این عناصر رویکردهای دوگانه مذکور مشهود خواهد بود. عنصر اول مأخذ و منشأ عوارض می‌باشد که بیان‌کننده موضوعاتی است که قابلیت اخذ عوارض توسط شوراهای محلی را دارا هستند. عنصر دوم، مفهوم خدمت و تناظر آن با اخذ عوارض می‌باشد که در نظرگاه قائلین به مفهوم عام عوارض، اخذ عوارض در صلاحیت شوراهای محلی بوده و از تمامی مأخذ قابل اخذ بوده و ضرورتی به ارائه خدمت متقابل وجود ندارد و یا خدمات کلی ارائه شده در قلمرو شوراها را وافی به مقصود می‌دانند اما در دیدگاه مقابل، از مأخذ مشخص و در صورت ارائه خدمات امکان اخذ عوارض وجود دارد و خدمات ارائه شده نیز دارای اقتضائات و شروطی می‌باشد. از این رو با نگاهی بر آرای مختلف صادره از مرجع قضایی دیوان عدالت اداری، به بررسی و تحلیل مبانی اختلاف در رویکردها پرداخته می‌شود.

#### ۲-۱-۱. اختلاف در مأخذ و منشأ عوارض

ابتدایی‌ترین و مبنایی‌ترین ابهام که منجر به اختلاف نظرهای گسترده‌ای در مفهوم عوارض شده است ریشه در اختلاف نظر نسبت به مأخذ عوارض دارد. این موضوع که امکان اخذ عوارض از کدام مأخذ وجود دارد اصلی‌ترین سؤال پیش رو است.

از دیدگاه واضعان عوارض که قائل به امکان وضع هرگونه عوارضی در قلمرو محلی خود هستند، لازمه استقلال نهاد شوراهای محلی و تحقق تکالیف شهرداری‌ها، تأمین هزینه‌های مورد نیاز است و اساساً مفهوم عوارض در همین راستا و به منظور تأمین هزینه‌های اداره شهر می‌باشد و در گرو هیچ امری من جمله ارائه خدمت نبوده<sup>۱</sup> و از مجموع درآمدهای اخذشده و در راستای تکالیف محولّه و

۱. گردشکار رأی شماره ۷۷۱ مورخ ۱۳۹۱/۱۰/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. همچنین گردشکار رأی شماره ۴۲۸ مورخ ۱۳۹۵/۷/۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال تبصره ۳ تعرفه عوارض ارزش افزوده

در تمامی نقاط حوزه شهری امکان هزینه‌کرد وجود دارد. هرچند در عمل در اختلاف ایجاد شده فیمابین شهرداری باقرشهر و سازمان بهشت‌زهر، سازمان مذکور مصوبه شورای شهر مبنی بر الزام به واریز میزان ۱۰ درصد از تعرفه اخذ شده از شهروندان به حساب شهرداری را با این استدلال که شهرداری در امور سازمان بهشت‌زهر، خدمتی ارائه نمی‌دهد مورد خدشه قرار داده است و در نهایت به ابطال مصوبه مذکور منتهی شده است (محمدی، ۱۳۹۸: ۳۰۰).

از این رو مأخذ عوارض «تولیدات و درآمدهای اهالی» می‌باشد. این برداشت مستفاد از ماده ۸۵ قانون تشکیلات، وظایف و انتخاب شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵ با اصلاحات و الحاقات بعدی، صورت گرفته است که بیان می‌دارد: «شورای اسلامی شهر می‌تواند نسبت به عوارض متناسب با تولیدات و درآمدهای اهالی... اقدام نماید». بنابراین در این دیدگاه مهم‌ترین اثر مأخذ واقع شدن منابع درآمدی مستقر در محدوده قانونی شهر برای وضع عوارض محلی، ممانعت از وضع عوارض بر غیر تولیدات و غیر از منابع درآمدی اهالی شهر می‌باشد و هر یک از منابع درآمدی و به تبع آن ارزش افزوده ناشی از آن که در محدوده و حریم شهر حاصل می‌شود به‌عنوان یک مأخذ جهت وضع عوارض محسوب می‌شود. مؤید این دیدگاه هم عناوین جدید و گسترده‌ای همانند «حق الارض» است که به‌عنوان عوارض جدید به تصویب شوراهای محلی می‌رسد.

در نقطه مقابل دیدگاه پرداخت‌کنندگان و نهادهای نظارتی است که منشأ و مأخذ عوارض را ارائه خدمت می‌دانند. به تعبیری عوارض را مابه‌ازاء خدمت دانسته (رستمی، ۱۳۹۰: ۸۳ و کامیار، ۱۳۸۵: ۱۳۴) و تعلق آن به هر مأخذی را بدون ارائه خدمتی توسط شهرداری‌ها نادرست تلقی می‌کنند. همچنین بر این عقیده‌اند که پرداخت‌کننده عوارض باید از نوعی خدمت و انتفاع مستقیم بهره‌مند شود. لازم به ذکر است که این دیدگاه مأخذ را هر موضوعی که از شهرداری خدماتی دریافت می‌کند و یا دریافت خدماتی برای آن متصور است می‌داند و نباید با مفهوم خدمت مؤدیان، در این معنا که شهروندانی که اقدام به ارائه خدمت می‌نمایند و کسب و پیشه آن‌ها مبتنی بر ارائه خدمت است و می‌توانند مأخذ عوارض قرار گیرند، اشتباه شود. از این رو در اولین قدم در موضوع عوارض، با تبیین مفهوم آن می‌توان در خصوص امکان‌سنجی وضع عوارض نسبت به هر مأخذی که در حدود صلاحیتی نهاد شوراهای اسلامی باشد و سایر قیود و الزامات مربوطه اعم از محلی بودن، مضاعف نبودن، در زمره مصادیق معاف نبودن و... را نقض نکرده باشد، اظهار نظر نمود بدین طریق که مفهوم

تجاری، کارگاهی مصوب شورای اسلامی شهر گز برخوار از استان اصفهان.

۱. دادنامه شماره ۳۸۱ - ۲۷/۴/۱۳۹۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

عوارض با ارائه خدمت متقابل پیوند ناگسستنی دارد، بنابراین مأخذ عوارض هر نوع درآمد و ارزش افزوده ناشی از آن در قلمرو صلاحیتی شوراهای اسلامی نمی‌باشد، بلکه موضوعات دریافت‌کننده خدمت از شهرداری‌ها، به‌عنوان مأخذ عوارض محسوب می‌شوند که البته به میزان تأمین‌کننده بخشی از هزینه‌های ارائه آن خدمت (و نه هزینه تمام‌شده) مبتنی بر ماده ۸۵ قانون تشکیلات شوراهای، امکان اخذ عوارض وجود دارد. در همین راستا می‌توان به آرای متعدد صادره از سوی دیوان عدالت اداری اشاره داشت که عوارض شوراهای را به دلیل اینکه در قبال ارائه خدمتی نبوده، ابطال نموده است.<sup>۱</sup>

نظر مختار مبتنی بر تعیین مفهوم عوارض از مجرای مأخذ عوارض، با رویکرد ضابطه‌مند هم‌سو است به طریقی که در تصویب و دریافت عوارض نگرشی مطلق نداشته و به درآمدهای محلی و هرآنچه به‌نحو مستقیم یا غیرمستقیم ارزش افزوده‌ای برای اهالی داخل در قلمرو صلاحیت محلی دارد، به‌عنوان مأخذ عوارض نگریسته نمی‌شود و در صورتی که شهرداری خدماتی را (سوی از موضوع بهای خدمات) ارائه نماید، امکان دریافت عوارض را به‌عنوان تأمین‌کننده بخشی از هزینه‌ها خواهد داشت. در این راستا عنایت به برخی دادنامه‌های هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال عوارض بر ارزش افزوده ناشی از تغییر کاربری گواهی بر این مدعاست.<sup>۲</sup> بنابراین عباراتی که در ماده ۸۵ قانون تشکیلات شوراهای به‌کار رفته است و وضع عوارض را متناسب با تولیدات و درآمدهای محلی از صلاحیت‌های شوراهای اسلامی برمی‌شمرد به معنای تعلق عوارض به درآمد نخواهد بود و اساساً عوارض ارتباط مستقیمی با درآمد ندارد، بلکه بیان‌گر این است که عوارض وضع شده که در قبال ارائه خدمات می‌باشد، باید در نرخ‌گذاری متناسب با درآمدهای محلی و وضعیت اقتصادی پرداخت‌کنندگان باشد و با نرخ یکسان برای تمامی نقاط تعیین نشود. همچنین استناد به ماده ۳ آیین‌نامه نحوه وضع و وصول عوارض به‌عنوان مؤیدی بر اخذ عوارض از درآمدها، با عنایت به عبارات آن ماده همچنان نافی ضرورت ارائه خدمت و سپس امکان اخذ عوارض از موضوعات مختلف نمی‌باشد و منصرف از این نکته، با عنایت به دادنامه شماره ۳۶۱ مورخ ۱۳۸۲/۹/۹ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، ماده مورد استناد ابطال شده و فاقد اعتبار حقوقی می‌باشد. لذا در این وهله از تبیین ماهیت عوارض شوراهای محلی، اطلاق مفهوم عوارض و در

۱. دادنامه‌های شماره ۴۰۷-۴۰۶ مورخ ۸۷/۶/۳ و ۷۷۱ مورخ ۹۱/۱۰/۱۸ و ۸۵۰ مورخ ۹۴/۳/۲۵ و ۵۷۳ و ۵۷۲ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۸ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری.

۲. دادنامه شماره ۵۶۳ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۱۴؛ دادنامه شماره ۲۴۷ مورخ ۱۳۹۱/۵/۲؛ دادنامه شماره (۴) مورخ ۱۳۹۱/۱/۱۴.

نتیجه اطلاق مآخذ آن مورد پذیرش نمی‌باشد.

## ۲-۱-۲. اختلاف در مفهوم و ضرورت تناظر خدمات

در ادامه روند تبیین مفهومی عوارض شوراهای محلی، دومین عنصر مبنایی که منجر به ایجاد دو رویکرد عام (بی‌ضابطه) و ضابطه‌مند نسبت به مفهوم عوارض شده است، اختلاف نظر در خصوص ضرورت تناظر خدمت در قبال اخذ عوارض و همچنین مفهوم و کیفیت خدمات ارائه شده می‌باشد به نحوی که از دیدگاه واضعان، اولاً مفهوم عوارض تلازمی با ارائه خدمات ندارد و ثانیاً در صورت پذیرش چنین الزامی، خدمات کلی ارائه شده در سطح قلمرو صلاحیتی شوراها وافی به مقصود می‌باشد. اما در دیدگاه ناظران عنصر ذاتی و قوام‌دهنده به عوارض، وجود مابه‌ازای خدمت می‌باشد و این امر به‌عنوان سنج‌ای در قانونی بودن و یا مغایرت قانونی عوارض وضع شده مورد استناد قرار گرفته است و در خصوص کیفیت این خدمت هم باید قائل به تفصیل بود.

با این وصف نسبت به مفهوم عنصر خدمت ابهاماتی مطرح است که در تعیین مفهوم عوارض به علت پیوند با این مفهوم نیازمند واکاوی است که عبارت‌اند از اینکه مقصود از خدماتی که در قبال عوارض باید ارائه شود، چه نوع خدماتی است و آیا خدمات مستقیم است یا غیرمستقیم؟ به عبارتی آیا خدمات باید به‌نحو مستقیم نسبت به همان موضوع و مأخذ عوارض و پرداخت‌کننده آن ارائه شود یا ارائه خدمات غیرمستقیم به‌نحوی که منافع آن به پرداخت‌کننده عوارض به‌عنوان یکی از شهروندان هم برسد، ممکن است؟ آیا امکان هزینه‌کرد عوارض دریافتی و یا ارائه خدمات در محلی دیگر اما در همان موضوع عوارض و یا در موضوعی دیگر و غیرمرتبط با عوارض دریافتی که البته مشخص و معین باشد، ممکن است؟ آیا ضروری است که ارائه خدمات، هم‌زمان با دریافت عوارض باشد یا اینکه اخذ عوارض در قبال خدماتی که سابقاً ارائه شده است و یا در آینده ارائه خواهد شد هم ممکن است؟ در خصوص موضوعاتی که در زمان دریافت عوارض، امکان ارائه خدمات وجود ندارد، اما نیاز به خدمات در برهه‌های دیگر زمانی متصور است تکلیف چگونه خواهد بود؟ نفس خدمات باید چه ویژگی‌هایی داشته باشد که امکان اخذ عوارض میسر شود یعنی آیا باید مستمر باشد یا ضرورتی به استمرار نیست؟ آیا باید ارائه خدمات برای شهرداری هزینه‌زا باشد یا اینکه ارتباطی به هزینه‌زا بودن آن ندارد؟ آیا باید متولی اصلی آن شهرداری باشد تا امکان اخذ وجود داشته باشد یا اینکه به صرف تحقق خدمات در حوزه شهری از سوی هر نهادی که مرتبط با تکالیف شهرداری هم باشد، امکان جعل و اخذ عوارض میسر است؟ دیگر اینکه مرزهای تفکیک میان خدمات در قبال عوارض با خدمات در قبال بهای خدمات چیست؟

بررسی و تحلیل و یافتن پاسخ برای سؤالات و ابهامات ذکرشده متأثر از نوع رویکرد و نحوه

مواجهه با مفهوم عوارض و صلاحیت‌های شوراها متفاوت خواهد بود. همان گونه که گذشت از منظر مدیران شهری و واضعان عوارض، تأمین هزینه‌های اداره شهر اولویت اصلی است و بنابراین به ماهیت عوارض به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین منابع درآمدی نگریسته می‌شود و همواره به دنبال افزایش درآمدها و گسترش عناوین عوارض از موضوعات جدید هستند و از سوی دیگر هم نسبت به هزینه‌کرد آن قائل به لزوم آزادی عمل هستند و موضوع، محل و زمان هزینه‌کرد و ارائه خدمات را بنابر تشخیص مدیران شهری و نیازهای شهر تعیین می‌نمایند. به‌عنوان مثال نسبت به موضوع کسری پارکینگ و یا تغییر کاربری اخذ عوارض غیرقانونی صورت می‌گیرد<sup>۱</sup> و در قبال آن خدمت مستقیمی ارائه نشده و حتی درآمدهای ناشی از اخذ عوارض، قابل هزینه در احداث فضای سبز در سطح شهر و یا بهسازی خیابان‌های شهر می‌باشد و در این حالت ثمرات این اقدامات و خدمات ارائه‌شده به‌نحو غیرمستقیم به پرداخت‌کننده هم واصل و یا مرتبط می‌شود. در نتیجه اتخاذ این رویکرد اختلافات گسترده‌ای میان مؤدیان و نهادهای نظارتی عوارض و نهادهای متولی تصویب و اخذ ایجاد شده است که به ابطال عناوین قابل توجهی از عوارض جعل شده و ناقض حقوق شهروندان منتهی شده است. بنابراین تحلیل مفهوم عوارض و یافتن پاسخ ابهامات این موضوع و ارائه نظر مختار، مستلزم اتخاذ رویکردی سوای از نظرگاه مدیران شهری است لکن بدون توجه به اقتضانات اداره شهر و تأمین هزینه‌ها نخواهد بود و به دنبال نیل به رویکرد و راهکاری کاربردی و تعادل‌بخش در تضمین حقوق شهروندان و مقاصد مدیران شهری خواهیم بود.

با این وصف سنگ بنای رویکرد مختار که ملهم از نظرات مرجع قضایی دیوان عدالت اداری و تضمین حقوق عامه است، مبتنی بر پیوند اخذ عوارض در قبال ارائه خدمت می‌باشد و بدون وجود عنصر خدمت، اخذ عوارض منطبق بر مقاصد قوانین و مقررات و تضمین‌گر حقوق عامه نمی‌باشد که به دادنامه‌های مربوطه اشاره خواهد شد. علت تمسک به آرای دیوان عدالت اداری در این موضوع این است که رویه قضایی این مرجع در شرایط عدم حضور قانون عام، می‌تواند منجر به ارائه اصول جدید در حوزه حقوق اداری شود (حسنوند و اکبری، ۱۳۹۹: ۹۱). حال نسبت به این خدمات، اولین سؤال لزوم مستقیم بودن آن و یا امکان ارائه خدمات غیرمستقیم می‌باشد. در این زمینه لازم به توضیح است که مفهوم خدمات مستقیم یا غیرمستقیم این است که در قبال پرداخت عوارض، خدمات ارائه‌شده نسبت به همان موضوع عوارض اخذشده، نسبت به محل عوارض اخذشده و نسبت به

۱. به عنوان نمونه: دادنامه شماره ۲۴۷ مورخ ۱۳۹۱/۵/۲، دادنامه شماره ۵۶۳ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۱۴، دادنامه شماره ۵۶۳ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۸.

پرداخت‌کننده عوارض امکان دارا بودن رابطه مستقیم یا غیرمستقیم را دارد. در رویکرد مختار، باید رابطه پرداخت عوارض در یک موضوع با شهرداری از نوع مستقیم باشد. بدین معنی که عوارض اخذشده باید در همان موضوع و عنوان اخذشده و در همان محل هزینه شود و خدمات ارائه گردد. یعنی پرداخت‌کننده عوارض، دریافت‌کننده خدمات متقابل باشد. به‌عنوان مثال هم‌زمان با پرداخت عوارض، شهرداری اقدام به احداث کوچه‌های فرعی در محل سکونت مؤدی می‌نماید. این فرض ساده‌ترین شق از رابطه مستقیم می‌باشد که امکان هم‌زمانی در پرداخت عوارض و دریافت خدمات متصور است. اما در فروض دیگر که شهرداری سابقاً خدماتی را مهیا نموده است و هزینه‌هایی را متقبل شده است و یا شهرداری مکلف به تأمین و ارائه خدمات در برهه زمانی آتی و البته با زمان‌بندی متعارف می‌باشد، مانند حالتی که پس از استقرار حدنصاب ساکنین یک محله، شهرداری مکلف به خیابان‌کشی خواهد بود، پرداخت‌کننده عوارض در واقع هزینه‌های سابق شهرداری و یا هزینه‌های قریب‌الوقوع را پرداخت می‌نماید و نوع این رابطه هم مستقیم خواهد بود چون در همان موضوع عوارض دریافتی و همان محل اخذ، هزینه شده یا خواهد شد اما تقارن زمانی ندارد. این فرض انعطاف لازم را برای اقدامات مدیران شهری در اولویت‌بخشی و تأمین هزینه‌ها فراهم خواهد نمود اما لازم به ذکر است مرزهای ظریفی میان رویه کنونی شهرداری‌ها با این نظریه وجود دارد. بدین شرح که در این تئوری، یا باید خدمتی به‌نحو هم‌زمان ارائه شود، یا خدماتی سابقاً ارائه شده است و یا ضرورت ارائه خدمات در آینده متصور باشد. یعنی عنصر تلازم عوارض و ارائه خدمت معین، نقطه عطف این دیدگاه است چراکه در صورت فقدان آن، عوارض با اسلوب قوانین و مقررات و رویه دستگاه‌های نظارتی مغایرت دارد و از طرفی هم انعطاف پیش‌بینی شده، صرفاً در قالب رابطه مستقیم عوارض و ارائه خدمت متصور است و عدم تقارن زمانی ارائه خدمت، امکان چنین انعطافی را در هزینه‌کرد عوارض فراهم آورده است. یعنی در شرایطی که پس از دریافت عوارض امکان ارائه خدمت وجود ندارد که یا ناشی از کفایت خدمات سابق ارائه شده است و یا نیازمند سپری شدن زمان است، اما ضرورت خدمت و نیاز بدان، منتفی نمی‌باشد، امکان هزینه‌کرد مستقیم عوارض در بستر زمانی توسعه می‌یابد و در هیچ حالتی، مستقیم بودن آن در معنای هزینه‌کرد در همان موضوع و محل از بین نمی‌رود. در حالیکه در رویکرد کنونی شهرداری‌ها، با این توجیه که خدمات سطح شهر و تکالیف شهرداری‌ها، مستلزم تأمین هزینه است، در نتیجه از هر موضوعی امکان اخذ عوارض به‌منظور تأمین هزینه‌های سطح شهر وجود دارد و با این تفسیر، همیشه خدمات غیرمستقیمی متصور خواهد بود که نیازمند تأمین هزینه است. بنابراین هیچ‌گونه قید و حصری در روند جعل عناوین جدید و اخذ عوارض وجود نخواهد داشت. پس در این زمینه معیار مورد پذیرش به‌منظور ممانعت از اجحاف به شهروندان

و تزییع حقوق عامه، لزوم ارائه خدمات مستقیم و در همان موضوع و مکان اخذ عوارض ضروری است اما امکان انعطاف از جهت زمان‌بندی ارائه این خدمات، متصور می‌باشد.

در همین زمینه می‌توان به دادنامه شماره ۱۵۴ مورخ ۱۳۹۶/۲/۲۶ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره داشت که معیار خدمت متقابل و به شکل مستقیم را در وجهت و اعتبار قانونی عوارض محلی به عنوان معیار سنجش مطرح می‌نماید. در مصوبه مورد شکایت که به منظور اخذ عوارض از کارشناسان رسمی دادگستری وضع شده است هیئت عمومی دیوان عدالت اداری این گونه استدلال می‌نماید که شهرداری در خصوص کارشناسان رسمی دادگستری ارائه‌دهنده خدمات مستقیمی نیست تا امکان برقراری عوارض را داشته باشد.<sup>۱</sup> لازم به توضیح است که برخی شوراها با تغییر عنوان عوارض به بهای خدمات، سعی در قانونی جلوه دادن اخذ وجوه دارند که فارغ از ماهیت متفاوت این مفاهیم، ضرورت ارائه خدمات در هر دو موضوع باقی است.

در موضوع لزوم مستقیم بودن و معین بودن محل هزینه‌کرد عوارض مأخوذه ممکن است چنین خدشه‌ای وارد شود که به موجب ماده ۸۵ قانون تشکیلات، وظایف و انتخاب شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران: «شورای اسلامی شهر می‌تواند نسبت به وضع عوارض متناسب با تولیدات و درآمدهای اهالی به منظور تأمین بخشی از هزینه‌های خدماتی و عمرانی مورد نیاز شهر طبق آیین‌نامه مصوب هیئت وزیران اقدام نماید». بنابراین قانون‌گذار تأمین هزینه‌های شهر را مورد نظر داشته و سخنی از مستقیم بودن و معین بودن مطرح ننموده است. در پاسخ به این ایراد این گونه می‌توان بیان داشت که اولاً قانون‌گذار با بیان جهت وضع عوارض، امکان بهره‌گیری از آن را صرفاً در تأمین هزینه‌های خدماتی و عمرانی مجاز دانسته است و این امر خود گواهی بر عدم امکان هزینه‌کرد در اموری همچون مصارف و هزینه‌های جاری است. ثانیاً بیان جهات هزینه‌کرد، در معنای امکان اخذ عوارض از تمامی موضوعات داخل در محدوده صلاحیت محلی و نفی سایر الزامات نمی‌باشد. ثالثاً با عنایت به ماهیت اخذ عوارض که به منزله استثنائی بر اصل تسلیط بوده و نیازمند تفسیر مضیق می‌باشد و ضروری است تحدید حقوق شهروندان در این زمینه بر اساس ضابطه و قیودی صورت گیرد که یکی از اصلی‌ترین این ضوابط، ارائه خدمات مستقیم و معین در ازای اخذ عوارض است چراکه در صورت عدم لزوم مستقیم

۱. مصداق دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره ۸۵ مورخ ۱۳۹۶/۲/۱۲ مشهود است. «ابطال قسمت‌هایی از مصوبه شماره ۲۱۸۵ - ۱۳۸۷/۱۱/۱۴ شورای اسلامی شهر بهشهر در خصوص دریافت تعرفه عوارض تفکیک و هزینه خدمات ناشی از تفکیک اراضی یا عرصه املاک کمتر از ۱۰۰۰ متر» در رأی شماره ۱۳۱۴ و ۱۳۱۵ و ۱۳۱۶ مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.



بودن ارائه خدمات، با عنایت به ماهیت اقدامات شهرداری، هر نوع خدمتی به نحو غیر مستقیم، مجوزی برای اخذ عوارض خواهد بود و این در معنای تضييع حقوق شهروندان خواهد بود.

با این وصف به سؤال دیگری هم پاسخ داده شد که در خصوص امکان هزینه کرد عوارض و یا ارائه خدمت در محلی دیگر اعم از همان موضوع و یا موضوع دیگر می باشد که با عنایت به بررسی صورت گرفته قیود این هزینه کرد در همان موضوع و همان محل، به صورت توأمان می باشد و در فروض انعطاف به دلیل عدم تقارن زمانی، به این دلیل که در نهایت مصرف عوارض به نحو مستقیم و در محل و موضوع اخذ عوارض حاصل می شود، تصمیم بر جابه جایی و اولویت بخشی توسط مدیران شهری ممانعتی نخواهد داشت چراکه نتیجه این اقدامات هم ارائه خدمات غیر مستقیم نخواهد بود.

نکته دیگری که حائز اهمیت است ضرورت ارائه خدمات مابه ازای دریافت عوارض می باشد. حال به شکل هم زمان، یا مسبوق بر دریافت عوارض و یا در فواصل زمانی بعد از اخذ عوارض که جملگی این موارد حاکی از این است که مجوز اخذ عوارض با ضابطه ارائه خدمات صرفاً در این فرض ممکن است؛ ابتدا اینکه متقابلاً و یا هم زمان ارائه خدماتی صورت بگیرد و دوم اینکه در صورت عدم تقارن زمانی، امکان و نیاز به ارائه خدمات متصور باشد. یعنی نسبت به موضوعی که اخذ عوارض صورت می گیرد، ارائه خدمات متقابل و به شکل مستقیم و مرتبط با همان موضوع و محل، توسط شهرداری ها متصور باشد. در این زمینه می توان به یکی از مصادیق عوارض ابطال شده توسط هیئت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره داشت که عوارض «حق الثبت»<sup>۱</sup> از دفاتر رسمی را که توسط شهرداری ها نسبت به ثبت کلیه اسناد در دفاتر اسناد رسمی، اخذ می شد، به علت فقدان مابه ازاء خدمتی مغایر با قوانین اعلام نموده است. در این مصداق از عوارض علاوه بر اینکه شهرداری ها نسبت به موضوع ثبت اسناد رسمی خدمت مستقیمی ارائه نمی دهند، هیچ گونه خدمت مستقیم هم نسبت به این موضوع در آینده هم متصور نمی باشد و به تعبیری مجالی برای ارائه خدمات مستقیم شهرداری در این زمینه وجود ندارد. بنابراین با ضابطه بیان شده، وجاهتی هم برای اخذ چنین عوارضی متصور نیست.

موضوع دیگری که در خصوص خدمات نیازمند بحث است، جنس خدمات می باشد که آیا این خدمات باید مستمر باشد تا مجوزی برای دریافت عوارض باشد یا اینکه لزومی به استمرار وجود ندارد. در این زمینه به نظر می رسد جنس خدمات مابه ازای عوارض، غالباً مستمر نیست و از نوع تأسیسی، زیرساختی و تک مرحله ای می باشد و به صرف تحمیل هزینه برای شهرداری ها به منظور ارائه خدمت، جواز اخذ عوارض معقول خواهد بود. بنابراین اموری که مستمراً نیاز به تأمین هزینه

داشته باشند، در زمره عوارض قرار نمی‌گیرند و تحت عناوینی همچون کارمزد، هزینه، آبونمان و بهای خدمات دسته‌بندی می‌شوند. در همین زمینه لازم به ذکر است که میزان عوارض دریافتی هم با عنایت به مقاصدی که قانون‌گذار در خصوص اخذ عوارض در بند ۲۵ ماده ۸۰ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی بیان داشته و آن را تأمین‌کننده بخشی از هزینه‌ها معرفی نموده است، معادل هزینه تمام‌شده نخواهد بود و به‌عنوان بخشی از هزینه‌ها می‌باشد که البته به تناسب جمعیت مؤدیان و سایر قیود همچون میزان درآمدهای اهالی و رعایت سیاست‌های عمومی دولت، تعیین خواهد شد.

در خصوص خدمات مابه‌ازای عوارض، نکته حائز اهمیت دیگر این است که آیا خدمات ارائه‌شده باید برای شهرداری هزینه‌زا باشد تا مجوزی برای اخذ عوارض وجود داشته باشد یا لزومی به این امر وجود ندارد؟ در پاسخ به این موضوع این‌گونه می‌توان بیان داشت که اولاً با عنایت به عبارات قانونی دال بر تأمین‌کننده بودن عوارض به‌عنوان بخشی از هزینه‌ها، تصور قانون‌گذار بر هزینه‌زا بودن ارائه خدمات می‌باشد که امری منطقی و منطبق با واقعیت است چراکه ارائه هرگونه خدمتی قطعاً مستلزم تحمیل هزینه‌هایی خواهد بود. بنابراین ارائه خدماتی بدون هزینه برای شهرداری‌ها در فرض اولیه متصور نمی‌باشد اما در فروضی می‌توان چنین امری را متصور بود. ابتدا در فرض عدم تقارن زمانی پرداخت عوارض و ارائه خدمات است که مذاقه در الزام شهرداری به ارائه خدمات مسبق بر دریافت عوارض و یا مؤخر بر آن، گواهی بر هزینه‌زا بودن ارائه خدمات می‌باشد که در بستر زمانی گذشته یا آینده بر شهرداری‌ها تحمیل می‌شود. فرض دیگر ارائه بخش یا تمامی خدمات توسط نهاد دیگری می‌باشد که در نتیجه آن، شهرداری هزینه‌ای را عهده‌دار نمی‌شود و یا بخشی از آن را متحمل می‌گردد. همچون بررسی، مطالعه و طراحی دوربرگردان در معابر دارای گره ترافیکی، که بخش زیادی از این امور در زمینه مطالعه و شناسایی راهکارها، بر عهده سایر نهادها همچون راهنمایی و رانندگی می‌باشد و مجری بخش عملیاتی آن شهرداری می‌باشد. در این فرض با عنایت به قواعد مارالذکر، استحقاق شهرداری نسبت به عوارض در صورتی که خدمت ارائه‌شده را به میزانی بدانیم که نیازمند تأمین هزینه است، به همان میزان مشارکت شهرداری در تحقق این خدمت است که البته با عنایت به تکالیف شهرداری در ارائه خدمات شهری، هزینه این‌گونه اقدامات جزئی مجالی برای استحقاق دریافت عوارض مستقل نخواهد بود و عناوین عوارض کلی اخذشده همچون عوارض سالیانه خودروها، پوشش‌دهنده چنین اموری می‌باشد.

### نتیجه

همان‌گونه که گذشت عوارض مصوب شوراهای محلی با عنایت به تکالیف عدیده شهرداری‌ها در مدیریت امور شهری به موجب تجویزات قانونی از شهروندان اخذ می‌گردد و با حقوق اقتصادی

و اجتماعی عامه شهروندان در ارتباط است، به عنوان مهم ترین منبع درآمدی شهرداری‌ها محسوب می‌شود. اما این مفهوم با وجود قدمت در تأسیس و اخذ به موجب اسناد قانونی، در هیچ‌یک از قوانین و مقررات تبیین نشده و ماهیت آن مشخص نمی‌باشد. بنابراین شوراهای اسلامی مختلف بر اساس استنباط خود از این مفهوم و به منظور تأمین منابع مالی فزاینده، اقدام به جعل عوارض از مصادیق مختلف قلمرو صلاحیتی خود می‌نمایند که در نتیجه آن اعتراض و اختلافات گسترده‌ای ایجاد می‌شود و مرجع قضایی دیوان عدالت اداری اصلی ترین نهاد رسیدگی کننده به این امور می‌باشد. در آرای صادره از هیئت عمومی دیوان عدالت اداری اصول بسیاری در خصوص حدود و ثغور عوارض مصوب شوراهای بیان شده است همانند ممنوعیت اخذ عوارض مضاعف، عطف به ماسبق نشدن، قانونی بودن و... لکن بازدارندگی کافی مشهود نمی‌باشد و عقیده نگارندگان بر ضرورت تبیین ماهیت عوارض محلی می‌باشد که در پی آن، بسیاری از الزامات و اصول به دلیل ذاتی بودن و مستتر بودن در مفهوم عوارض، به صورت پیشینی و در روند تقنینی مراعی بوده و مانع از اختلافات می‌گردد. در این راستا ابتدا از مفاهیم مشابه عوارض در تعیین حدود و ثغور بهره گرفته شد که مالیات، بهای خدمات و جرایم مورد بررسی قرار گرفت و مشخص گردید ماهیت عوارض با وجود برخی وجوه اشتراک، دارای ویژگی تأمین کنندگی بخشی از هزینه‌ها، تعلق به برخی منابع، بلاعوض نبودن و فقدان وصف تنبیهی و مجازاتی است. سپس در روند ماهیت شناسی عوارض محلی، به عنصر خدمت متقابل به عنوان وصف ذاتی این مفهوم نائل شدیم و از گذار این مفهوم تفاوت دیدگاه واضعان مبنی بر عدم ضرورت تناظر خدمت و دیدگاه مرجع نظارت قضایی دیوان عدالت اداری مبنی بر تلازم ارائه خدمت در مابزه عوارض دریافتی مشخص گردید و در نتیجه منع عوارض هم برخلاف تبیین مفهوم عام عوارض و در معنای درآمد حاصل از منابع موجود در قلمرو صلاحیت شوراهای، به دریافت کنندگان خدمت از شهرداری در مفهوم ضابطه مند عوارض تغییر نمود. در خصوص عنصر کلیدی خدمت به عنوان اصلی ترین شاخصه قانونی بودن یا مغایرت قانونی عوارض، این گونه بیان شد که باید مستقیم و در قبال موضوع اخذ عوارض باشد و ضرورتی به هم زمانی ارائه خدمت با اخذ عوارض وجود نداشته و در بستر زمانی دریافت پیشینی خدمت و دریافت متقارن و پس از پرداخت عوارض با توجه به متصور بودن دریافت خدمت در آینده قابل ترسیم است. همچنین مستقیم بودن رابطه خدمت و عوارض مبین امکان هزینه کرد عوارض صرفاً در همان مأخذ عوارض می‌باشد و هزینه کرد در سایر امور شهری مجوزی بر اخذ عوارض نخواهد بود. میزان عوارض دریافتی هم به میزان بخشی از هزینه‌ها می‌باشد و شهرداری در صورت تقبل هزینه خدمات توسط سایر نهادها، مجاز به اخذ عوارض نخواهد بود. نهایت اینکه ماهیت عوارض اخذ و جوه مابه‌ازای ارائه خدمات مستقیم به همان

منبع اخذ عوارض می‌باشد و از مآخذ دریافت‌کننده خدمات که داخل در قلمرو صلاحیتی شوراها می‌باشند دریافت می‌گردد. ثمره این تبیین این است که بسیاری از الزامات در جعل عوارض باید رعایت شود تا امکان شکل‌گیری عوارض فراهم گردد و از تضییع حقوق عامه ممانعت شود و سپس سایر قیود مربوطه مراعات گردد و در صورت عدم الزام به عناصر تعریف، اساساً وضع عوارض صورت نگرفته است و تصویب مخدوش می‌باشد. بنابراین نهادهای نظارت پیشینی با عنایت به این ضابطه و مفهوم امکان ممانعت از اجرای قبیل مصوبات را خواهند داشت.

## منابع

### فارسی

- بیدار، زهرا و ابراهیم عبدی پورفرد (۱۴۰۰)، «تأملی بر قلمرو و اهداف اصول حقوق عمومی اقتصادی در پرتو آراء هیئت عمومی دیوان عدالت اداری»، *مجله حقوقی دادگستری*، دوره ۸۵، شماره ۱۱۵.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۶)، *ترمینولوژی حقوق*، تهران: انتشارات گنج دانش.
- حسونند، محمد و مینا اکبری (۱۳۹۹)، «گذار از قاعده تقنینی به قاعده‌گذاری قضایی در رویه قضایی دیوان عدالت اداری با تأکید بر حقوق استخدامی»، *مجله حقوقی دادگستری*، دوره ۸۴، شماره ۱۱۲.
- حمزه‌لویبیان، پرگل (۱۳۹۵)، *اصول حقوقی ناظر بر تعیین عوارض محلی در رویه قضایی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- شریفی، محسن (۱۳۹۲)، «جرائی نقض مصوبه‌های شوراهای شهر در دیوان عدالت اداری»، *مجموعه مقالات همایش مصوبات شوراهای اسلامی شهر و روستا در آراء دیوان عدالت اداری*، شیراز: دانشگاه شیراز.
- رستمی، ولی (۱۳۹۰)، *مالیه عمومی*، تهران: نشر میزان.
- عبداللهی، غلامحسین (۱۳۹۵)، *فرهنگ لغت و اصطلاحات شهر و شهرداری*، تهران: مجمع علمی و فرهنگی مجد.
- عطریان، فرامرز و سیدمحمد مهدی غمامی (۱۳۹۷)، *جهت ابطال عوارض شوراهای اسلامی در دیوان عدالت اداری*، تهران: پژوهشگاه قوه قضائیه.
- فقیه لاریجانی، فرهنگ (۱۳۸۷)، «تحلیل حقوقی آرای شماره ۸۳۵، ۵۴۴ و ۵۴۵ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری»، تهران: *ماهنامه اطلاع‌رسانی، آموزشی و پژوهشی شورای عالی استان‌ها*، شماره ۳۱.
- قدمی، مصطفی، میریعقوب سیدرضایی و سعید زادی قطار (۱۳۹۲)، «تحلیلی بر مبانی حقوقی منابع درآمدی شهرداری‌ها با تأکید بر عوارض»، *فصلنامه مطالعات ساختار و کارکرد شهری*، دوره ۱، شماره ۴.
- کامیار، غلامرضا (۱۳۸۹)، *حقوق شهری و شهرسازی*، تهران: مجد.
- مبین، حجت‌الله (۱۳۹۸)، «تحلیل آماری موارد ابطال مصوبات شوراهای اسلامی شهر در آراء هیئت عمومی دیوان عدالت اداری»، *مجموعه مقالات همایش مصوبات شوراهای اسلامی شهر و روستا در آراء دیوان عدالت اداری*، شیراز: دانشگاه شیراز.
- موسی زاده، ابراهیم و علی سهرابلو (۱۳۹۴)، «صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر آن در پرتو آرای دیوان عدالت اداری»، *مجله دانش حقوق عمومی*، سال چهارم، شماره ۱۱.
- محمدی، امید (۱۳۹۸)، *عوارض غیرقانونی ساخت‌وساز املاک*، تهران: انتشارات جنگل.
- میرزایی، زهرا و سیدعسکر عطایی (۱۳۹۸)، *اصول و قواعد حاکم بر وضع عوارض توسط شوراهای اسلامی و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن*، تهران: انتشارات امجد.
- هادی‌زنوز، بهروز (۱۳۸۸)، «مبانی نظری نظام درآمدی شهرداری‌ها»، *فصلنامه اقتصاد شهر*، شماره ۲.
- هداوند، مهدی و یزدانی زنوز، هرمز (۱۳۹۰)، *نظام حقوقی رسیدگی به اختلافات شهرداری*، تهران: انتشارات جنگل - جاودانه.

### انگلیسی

- John R. Bartle, Kenneth A. Kriz (2011), **Local Government Revenue Structure: Trends and Challenges**, J. OF Public Budgeting, Accounting & Financial Management, v. 23.
- Martinez. Luis R. (2015), **Sources of Revenue and Local Government Performance**, London School of Economics and Political Science.