

Abstract

Abstract: Determining value criteria in the form of positive tax discrimination on the one hand causes the generalization of specific values to general norms. On the other hand, due to its applicability, it causes the prevalence of tax tricks to be included and enjoy exemptions, pardons and other legal protections in the form of positive tax discrimination. . Ethical, religious, and revolutionary criteria governing legal preferences and distinctions, due to their general and permanent nature, cause challenges in the process of setting, recognizing, and intensifying tax collection in the Iranian tax system. As in Iranian tax law, there is a tendency to reduce and eliminate them, especially since paying attention to tax revenues is one of the priorities in fiscal policy. Precise definition and determination of the range of mentioned value criteria can be effective in achieving tax justice.

Keywords: PositiveDiscrimination tax, Value, Moral, Revolutionary, Religious, Institutional

بررسی معیارهای ارزشی حاکم بر تبعیضات مثبت مالیاتی در ایران

هوشنگ مالکی مقدم^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۳/۸

حسین علایی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۵/۱۸

کوروش استوار سنگری^۳

چکیده

تعیین بخشی به معیارهای ارزشی در قالب تبعیضات مثبت مالیاتی از یک سو سبب تعمیم ارزش های خاص بر هنجارهای عمومی میگردد و از سوی دیگر به جهت قابلیت تسری آن موجب رواج ترفندهای مالیاتی جهت تحت الشمول قرار گرفتن و برخورداری از معافیت ها و بخشودگی ها و سایر حمایت های قانونی در قالب تبعیضات مثبت مالیاتی است. معیارهای اخلاقی، مذهبی، انقلابی حاکم بر ترجیحات و تمایزات قانونی مالیاتی به سبب عام و دائمی بودن آنان سبب چالش هایی در مرحله وضع و تشخیص و تشدد در مرحله وصول مالیات در نظام مالیاتی ایران میشود. بطوریکه در حقوق مالیاتی ایران گرایش به سمت کاهش و حذف آنان سوق پیدا کرده است، به ویژه آنکه توجه به درآمد های مالیاتی از جمله اولویت ها در سیاست های مالی میباشد. تعریف و تعیین دقیق محدوده معیارهای ارزشی مذکور میتواند در جهت تحقق عدالت مالیاتی موثر باشد.

واژگان کلیدی: تبعیض مثبت مالیاتی، ارزشی، اخلاقی، انقلابی، مذهبی، نهاد.

^۱ دانشجوی دکتری حقوق عمومی، واحد شیراز، دانشگاه آزاد اسلامی، شیراز، ایران

^۲ استادیار و عضو هیئت علمی گروه حقوق عمومی دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول)

^۳ استادیار و عضو هیئت علمی گروه حقوق عمومی دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز، شیراز، ایران

معیار در لغت به معنای سنجش، مقیاس و ملاک تعبیر می شود. در حقوق مالیاتی به مجموعه ای از ملاک ها و شاخصه ها گفته می شود که جهت برقراری حمایت های مالیاتی بکار گرفته می شود. چرایی و تعیین معیار در تبعیضات مثبت مالیاتی میتواند در شناخت و تفسیر آنان موثر بوده و هدفی که از وضع قاعده مد نظر است روشن سازد. بطور مثال در بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم حقوق پرسنل نظامی و انتظامی و وزارت اطلاعات از پرداخت مالیات معاف شده است. در حالیکه کلیه حقوق بگیران مشمول مالیات می باشند تخصیص حکم عام نیاز به دلیل دارد. بطوریکه اگر مخصص نبود حکم عام نیز استثناء نمی پذیرفت. موجه سازی و ارائه دلیل به منزله تشخیص معیار حاکم بر وضع قاعده می باشد. در مثال فوق برای یافتن دلیل، این سوال مطرح است که به چه دلیلی حقوق پرسنل نظامی و انتظامی معاف از پرداخت مالیات شده است در پاسخ بر معیار امنیتی در وضع قاعده مذکور تاکید میشود. گاه ممکن است در وضع قاعده تبعیض مثبت مالیاتی معیارهای مختلفی حاکم باشد. همانطور که در برقراری مالیات مجموعه ای از عوامل دخالت دارند. بطور مثال اگر تنها به معیار امنیتی در معافیت بند ۱۴ ماده ۹۱ بسنده کنیم باز این سوال طرح میشود که معافیت مذکور شامل کارکنان اداری نیروی انتظامی و نظامی و اطلاعاتی نیز میشود یا خیر، در حالیکه در قاعده مذکور از عبارت "کلیه پرسنل" استفاده شده است. ذکر این مثال جهت روشن سازی این موضوع است که معیارهای حاکم بر تبعیضات مثبت مالیاتی بطور مطلق و واحد نمی باشند بر این اساس به معیار های غالب حاکم بر تبعیض مثبت مالیاتی اشاره میشود. معیارهای غالب حاکم تبعیضات مثبت مالیاتی در ایران جنبه ارزشی و غیر عینی بخود گرفته و در قالب اخلاقی، مذهبی و انقلابی قابل طرح می باشند.

۱- معیار ارزشی - اخلاقی: معیار ارزشی موضوعی فراگیر است که جوانب مختلف را در برمی گیرد و اخلاق

زیر مجموعه فرهنگ مالیاتی قرار میگیرد. فرهنگ مالیاتی به عنوان پدیده ای مدرن زمانی بروز مینماید که مودیان اداء مالیات را وظیفه خود بدانند. (لاری دشت بیاض و خادم، ۱۳۹۳: ۱۰) برقراری یک الگوی خاص اخلاقی و تعمیم آن بر نظام مالیاتی به عنوان معیار جهت حمایت به لحاظ غیر عینی و فردیت آن محل مناقشه است زیرا هر موجود انسانی خود دارای یک سوژه اخلاقی منفرد است. (راولز، ۱۳۹۴: ۶۹) و از طرفی نمیتوان از وضعیت افراد به ویژه به قصد و نیت درونی آنها جهت برخورداری از حمایت مالیاتی شناخت کافی داشت. بطور مثال نمیتوان به صرف پیش فرض خوب و یا بد بودن مودی تبعیضات مثبت مالیاتی برقرار ساخت و مدیران یک موسسه خیریه را که درآمد خود را کتمان کرده اند تنها به صرف نریختن آبروی مومن جریمه نکرد مقوله اخلاق و پیوند میان ارزش ها و مکارم اخلاقی و قواعد مالیاتی از یک سو غیر قابل انکار است و از سوی دیگر برقراری ارزش های خاصی به عنوان الگوی حکومتی و تعمیم آن سبب از دست دادن جنبه نوعی و ثابت آن میگردد بطوریکه نمیتوان حتی بر نارواترین قواعد خرده گرفت (کاتوزیان، ۱۳۸۸: ۵۵۲) و حتی نمیتوان فضیلت خاصی را تعیین نماییم که همیشه قابل تحسین باشد و باز توزیع دارایی ها را بر اساس همین فضائل اخلاقی انجام دهیم (شاقول، ۱۳۹۷: ۳۱۱) و قاعده تبعیض مثبت مالیاتی را بر مبنای همان فضیلت و با معیار اخلاقی عام و کلی برقرار سازیم. بطور مثال تمام فعالیت خیرین مدرسه ساز را غیر انتفاعی تلقی نماییم و مشمول معافیت مالیاتی قرار دهیم. یا با این قاعده اخلاقی که تمام مودیان کتمان حقیقت میکنند اظهار نامه های مالیاتی آنان را رد نماییم. یا قاعده تبعیضی مثبت مالیاتی

اعلام کند که تمام مودیان به نسبت خوبی و بدی سابقه از شمول مالیات معاف می باشند. نسبیت قواعد اخلاقی با قطعیت قواعد مالی و مالیاتی که نیاز به تعریف دقیق و مشخص دارد همخوانی ندارد و نمیتوان منشاء روشن و معیار قابل اعتمادی میان حقوق و اخلاق یافت (کاتوزیان، ۱۳۸۸: ۵۷۱) چنانچه در ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم مقنن اصل را بر صداقت و راستگویی مودی قرار داده است و سازمان امور مالیاتی را در پذیرش بدون رسیدگی اظهار نامه های مالیاتی مخیر نموده است. درجه تعامل میان سازمان وصول و مودیان در تمام نظام های مالیاتی بر میزان اعتماد و اطمینان متقابل میان این دو است. که پیوند تنگاتنگی با اخلاقیات عمومی و رایج میان روابط جامعه مدنی دارد. اگر فضیلت خاصی از سوی حاکمیت به عنوان معیار و قاعده ارزشی قابل قبول تعمیم داده شود و برخورداری از تبعیضات مثبت مالیاتی را با آن بسنجیم نتیجه حاصله تناقض میان قاعده مذکور و ارزش های نهادینه شده خواهد بود. بطوریکه با ترفندهای مالیاتی و فرار مالیاتی چنانچه در نظام مالیاتی کنونی رایج شده روبرو هستیم. قواعد مالیاتی همانند قواعد کیفری معیار را بر کشف امور مادی و خارجی قرار داده است و نه بر پایه امور غیر عینی و درونی که اثبات آن ناممکن است. هر چند که نمیتوان اصل اقناع وجدانی را در پاره ای موارد استثنائی منکر شد. اما در حوزه حقوق و به ویژه مالی و مالیاتی قانونیت امری است واقعی و نه ارزشی (پترسن، ۱۳۹۵: ۵۴) بحث در باب پیوند معیار اخلاقی با تبعیضات مثبت مالیاتی در همه نظام های مالیاتی قابل طرح است چنانچه در نظام مالیاتی ایالات متحده آمریکا جهت راستی آزمایی مودیان بطور نمونه ای از بین اظهار نامه های مودیان انتخاب صورت میگیرد ولی تعریف میزان و نوع و محدوده آنها ممکن است متفاوت باشد. به تعبیر هارت هیچ دلیلی وجود ندارد که بیندازیم چنین نظامی نمی تواند وجود داشته باشد و یا عنوان نظام حقوقی بودن را از آن سلب کنیم (هارت، ۱۳۹۳: ۱۹۱). اما با عینیت بخشی به معیارهای ارزشی خاص در قالب قواعد حقوقی مالیاتی از شمول همگانی و عام بودن قاعده مذکور کاسته خواهد شد. بطور مثال اگر امر غیر اخلاقی همچون کتمان حقیقت و دروغ را جهت اضطرار و یا رفع گرفتاری همچون تقیه و یا حتی جهت برخورداری از معافیت های مالیاتی به مرتبه قانونی به صورت عام و فراگیر تعمیم داده شود، نتیجه حاصله تناقض میان قاعده مذکور و ارزش های اخلاقی نهادینه شده است. (Bickenbuch, ۱۹۸۹: ۲۹۲)

برخورد میان تکلیف اخلاقی و تکلیف قانونی در پرداخت مالیات و اولویت هریک بر دیگری تعیین کننده معیار حاکم خواهد بود بطوری که اگر مودی در میان تکلیف اخلاقی کمک به مستمند و تکلیف قانونی پرداخت مالیات مخیر باشد و مودی تکلیف اخلاقی را ترجیح دهد عمل او مغایر حقوق مالیاتی و مشمول جریمه خواهد بود. گسست میان این دو تکلیف و تفوق تکلیف مالیاتی سبب میشود که پاره ای از پوزیتیویست های حقوقی میان داوری ها و ارزیابی های اخلاقی و قواعد مالیاتی حصار جداگانه بکشند (تیبیت، ۱۳۸۶: ۲۲) باید توجه داشت که در حقوق مالیاتی نیز همانند قواعد عمومی قراردادها، قصد و نیت از جمله اصول ماهوی در تشخیص عمل و تکلیف شناخته میشود. بطوریکه قصد و نیت مودی تعیین کننده و معیار تشخیص عمل اخلاقی او است و شمول حمایت مالیاتی نیز بر همین مبنا صورت میگیرد. مشکل اصلی در تشخیص و تعیین قصد و نیت و انگیزه عمل است. موارد عدیده ای از شمول تبعیضات مثبت مالیاتی در ایران وجود دارد که عمل انجام گرفته اقتصادی و تجاری مشمول مالیات است اما عینیت بیرونی آن گونه هایی از ترفندهای مالیاتی، اجتناب و فرار مالیاتی است. بطور نمونه شرکتها و موسسات تجاری وجود دارند که با عناوین خیریه جهت برخورداری از شمول معافیت مالیاتی فعالیت دارند. در تشخیص میان شکل و ماهیت در خصوص مالیات و شمول یا عدم شمول آن باید به محرک و انگیزه

عمل و تفکیک میان تکلیف اخلاقی و حقوقی توجه داشت. کانت معتقد است که عمل اخلاقی به عامل بیرونی وابسته نیست و قائم به خود است اما تکلیف قانونی وابسته به عامل بیرونی است. (راسخ، ۱۳۹۳: ۷۹) برای مثال اگر دانشجویی اظهار کند که تقلب نکرده ام و نمره تشویقی میخواهم عمل او اخلاقی نیست چون وابسته به امر بیرونی است. یا به کودکی بابت دروغ نگفتن بستنی داد. عمل اخلاقی به خودی خود آن عمل ملاک قرار میگیرد و تعیین بخشی آن وابسته به امر دیگری نیست. (فرانسوزم، ۱۹۸۵: ۱۲۱).

معیارهای اخلاقی حاکم بر تبعیضات مثبت مالیاتی در ایران به گونه ای است که با خلط مفاهیم و موضوعات روبرو هستیم. جهت روشن سازی و تفکیک آنها اشخاص و موضوعات برخوردار از تبعیضات مثبت را مورد بررسی قرار می دهیم.

۱-۱ موضوعات اخلاقی تبعیضات مثبت مالیاتی: موضوعات اخلاقی مشمول حمایت با عناوینی همچون

خیریه و عام المنفعه صورت می پذیرد. منظور از عمل خیرانه آن دسته از اعمالی هستند که در فلسفه اخلاق ذیل مقوله هزینه ای است که بیش از مقدار مطالبه شده باشد (هوفه، ۱۳۹۲: ۶۸) و عملی که به منظور ادای تکلیف و نه جلب منفعت و از روی انگیزه های همدلی، عشق و یا نوع دوستی و امثالهم صورت پذیرد (کاتوزیان، ۱۳۸۸: ۲۱۱) به عبارت دیگر عمل انسان خیر عملی است که بیش از تکلیف اخلاقی که به او حکم شده انجام دهد. در حقوق مالیاتی اعمالی که با عنوان و موضوع خیرانه اما به قصد انتفاع صورت پذیرد در عداد ترفند های مالیاتی قرار می گیرد. بطور مثال کسی به قصد فرار از مالیات بر ارث اقدام به انتقال اموال در قالب معامله محاباتی و یا وقف خاص به وراث نماید عمل او خیرانه محسوب نمیشود و از شمول معافیت خارج میشود و مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی که حتی نرخ آن در مواردی بیشتر از مالیات بر ارث است خواهد شد. چنانچه قبلاً ذکر شد جدا سازی اخلاقیات و تفکیک آنها در حوزه مالیاتی به منزله نادیده گرفتن ارزش های اخلاقی جامعه نیست و از سویی فراگیری و عمومیت مالیاتی مانع از آن نیست که در جهت تحقق عدالت، معافیت و بخشودگی برقرار نساخت (امامی، ۱۳۸۴: ۲۷۰) بلکه توجه در جهت بکارگیری ابزارها و روش های این دو حوزه است. فلاسفه حقوق همچون راولز شایستگی اخلاقی را به عنوان پایه ای جهت عدالت توزیعی به لحاظ گذری و اتفاقی و متغیر بودن آنها در انسان ها رد مینماید. (سندل، ۱۳۹۳: ۲۲۰) و از سویی نظام مالیاتی که بطور کلی بی توجه به مکارم و محسنات باشد و به نفعی مطلق آنها توجه نماید به مثابه عدم اعتماد و اطمینان به مودیان است. اصل خود اظهاری اطمینان به مودیان از جمله اصول هنجاری در حقوق مالیاتی است. و اگر روزی فرا رسد که فرد به عنوان یک موجود اخلاقی تلقی نشود روزگار ما سیاه خواهد بود. (قربانی نیا، ۱۳۷۸: ۸۰) مشکل اساسی در موضوعات اخلاقی مشمول حمایت مالیاتی قابلیت تاویل و تفسیر و کشدار بودن آنان است. موضوعاتی چون کمک بلاعوض و هدیه و خیریه در نظام مالیاتی ایران تعریف مشخصی نداشته و در موارد عدیده به یک مفهوم بکار گرفته میشود. این خلط مفهومی حتی از سوی مقنن نیز صورت پذیرفته است. که با مثالی به تشریح آنان میپردازیم. "در جریان سیل جنوب و زلزله در غرب کشور جهت عمل خیریه و کمک به آسیب دیدگان از چند منبع اقدام به جمع آوری اعانات و کمک ها و هدایا شد ستاد مردمی امام رضایی ها با اعلام حساب بانکی جهت کسب اعتبارات مالی دولتی و انجام کمک از طریق دهیاران و بسیجی ها دوم جمع آوری کمک ها و اعانات و هدایا از طریق سلبریتی ها از علی دایی تا هنر پیشه ها، سوم از طریق موسسه خیریه امام علی چهارم نهاد های دولتی و غیر دولتی غیر

انتفاعی، صورت پذیرفت. با توجه به بند ب ماده ۱۲۷ قانون مالیات های مستقیم کمک های مالی اهدایی به خسارت دیدگان، سیل و جنگ، زلزله، آتش سوزی و حوادث غیر مترقبه دیگر از پرداخت مالیات معاف شده است. در مثال مذکور سازمان وصول با چه معیار تشخیصی شمول معافیت مذکور را اعمال نماید. در پاسخ باید عنوان کرد که اولاً در مورد هدایای مشمول حمایت مذکور دو شرط اختیاری بودن و نداشتن انگیزه جبران مالی و انتظار بازدهی متناسب با مقدار بخشش ملاک است. و در مورد کمک ها نیز پرداخت داوطلبانه بدون انگیزه مالی جهت برخورداری از معافیت شرط ضروری است. حتی در ماده ۷۱ مکرر در قانون محاسبات عمومی اصلاحی ۱۳۸۰ پرداخت هرگونه وجهی توسط وزارتخانه ها، موسسات دولتی و شرکت های دولتی به جزء مواردی که در ماده مذکور مشخص شده است در قالب کمک و هدیه ممنوع می باشد. حال اگر به اشخاص مربوط به مثال فوق الذکر توجه نماییم شائبه سیاسی کسب اعتبار اجتماعی در انجام فعالیت خیرانه و حتی سوء استفاده مالی از کمک های مردمی نیز وجود دارد. مشکل اساسی دیگر بکارگیری موضوعاتی همچون اعانات، کمک های بلاعوض، هدیه، کمک های رایگان معاملات محاباتی و حتی جایزه به یکسان در عبارات قانونی از سوی مقنن می باشد. چنانچه در ماده ۱۱۹ اصلاحی ۱۳۹۴ قانون مالیات های مستقیم هدایا و جوایز و کمک های بلاعوض را از مصادیق درآمد اتفاقی تلقی نموده است و در موارد دیگر همچون ماده ۱۲۷ قانون مالیات های مستقیم که کمک بلاعوض، جایزه، هدیه را با عبارات مفهومی یکسان و از شمول مالیات خارج ساخته است. در حالیکه از جهت حسابداری کمک بلاعوض در ارتباط با فعالیت مودی است که در قبال رعایت پاره ای شرایط از سوی مودی از آن برخوردار و مشمول معافیت است همانند کمک بلاعوض به کشاورزان اما درآمد اتفاقی منافع و یا سودی است که به فعالیت مودی مربوط نبوده و بطور غیر منتظره کسب میشود، مثل جایزه و هدیه و هبه و کمک مجانی که مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی است. بر این اساس بکار گیری عبارات مذکور به صورت مترادف و به یکسان سبب خلط وضعیت حقوقی از جهت شمول و یا عدم شمول مالیات می گردد. ایراد اساسی دیگر که در مورد مثال پیش وجود دارد، فقدان دستگاه متولی واحد در ایران نسبت به فعالیت های خیریه است که در مبحث بعدی در خصوص اشخاص مشمول بدان خواهیم پرداخت. مهمترین موضوعاتی که در قانون مالیات های مستقیم از جهت اخلاقی مشمول تبعیضات مثبت مالیاتی است شامل موارد زیر است: ۱- تبصره ۲ ماده ۵۳ در مورد معافیت مالیاتی املاکی که به صورت مجانی در اختیار دستگاههای دولتی و آموزشی قرار میگیرد ۲- بند ۳ ماده ۲۴ معافیت اموال نذری و وقفی حبس جهت دستگاههای دولتی. ۳- بند الف ماده ۱۲۷ معافیت کمک های مالی نقدی و غیر نقدی بلاعوض سازمان های خیریه و کلیه دستگاههای دولتی به اشخاص، ۴- بند ب ماده ۱۲۷ که ذکر آن گذشت ۵- بند ج ماده ۱۳۲ هزینه های مربوط به ساخت بیمارستان ها به جزء زمین، ۶- بند ب ماده ۱۳۹ کمک های نقدی و غیر نقدی جمعیت هلال احمر ۷- بند ح ماده ۱۳۹ کمک های نقدی و غیر نقدی صندوق های بازنشستگی ۸- و بندهای ح و ظ و ی ماده ۱۳۹ و ماده ۱۷۲ وجوهی که دولت بابت بازسازی به خسارت دیدگان کمک میکند ۹- ماده ۱۶۵ بخشودگی مالیاتی مودیان خسارت دیده ناشی از حوادث و سوانح و آفات و خشکسالی و طوفان ۱۰- بند ث ماده ۶۵ برنامه توسعه ششم جهت تامین مالی دانشگاهها از جمله مهمترین موضوعات با معیار اخلاقی در حقوق مالیاتی است.

۱-۲ اشخاص اخلاقی مشمول تبعیضات مثبت مالیاتی: امور و موضوعات اخلاقی پیش گفته در نظام های

مالیاتی توسعه یافته به صورت مشخص و در قالب اشخاص حقوقی و با عناوینی چون جمعیت، کانون، مرکز، گروه،

خانه، مجمع با شخصیت حقوقی مستقل و شناخته شده سازماندهی میشوند که در جهت برآوردن نیازهای اساسی محرومان، مستمندان، سالمندان و دیگر گروههای آسیب پذیر فعالیت دارند. که در کشورهایی چون کانادا، انگلیس، و ایالات متحده آمریکا به دو روش مشمول حمایت مالیاتی و تبعیضات مثبت مالیاتی قرار می گیرند بدین صورت که کمک ها و هدایا را جزء هزینه های قابل قبول دانسته و از درآمد مشمول مالیات موسسات مذکور کسر میگردد و یا به صورت کسورات مالیاتی و اعتبارات مالیاتی از شمول مالیات خارج میشود. نکته حائز اهمیت در این است که کل درآمد مشمول معافیت عام و دائمی شبیه آنچه در ایران بر قرار است را در برنمیگیرد. (گیلک حکیم آبادی، ۱۳۹۷: ۱۲۳) در ایران قوانین و مقررات مربوط به موسسات خیریه بسیار متنوع و متعدد می باشد که مهمترین آنها شامل قانون تشکیلات و موسسات غیر تجاری و آییننامه ثبت آنها، مصوب ۱۳۳۷، قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و زیارت و اوقاف مصوب ۱۳۶۲/۱۰/۲؛ قانون تنظیم بخشی مقررات دولت، قانون تشکیل وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی مصوب ۱۳۶۴، آیین نامه اجرایی موضوع سازمان های غیر دولتی مصوب ۱۳۸۴ هیئت وزیران می باشد. با توجه به قواعد مذکور موسسات خیریه در ایران را میتوان اشخاص حقوقی غیرسیاسی و غیر انتفاعی عام المنفعه دانست که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی تاسیس شده و در زمینه ارائه خدمات اجتماعی به افراد و آسیب دیدگان فعالیت نموده و مجوز لازم را از سازمان بهزیستی و سایر دستگاههای صاحب صلاحیت دریافت نموده باشند. که با توجه به ماده یک آییننامه ثبت تشکیلات و موسسات غیر تجاری و براساس ماده ۵۸۴ قانون تجارت غیر تجاری و غیر سیاسی می باشند در بند ۷ ماده یک دستورالعمل مربوط به تعاریف و اصطلاحات سازمان اوقاف مصوب ۱۳۶۵/۳/۲۷ انجمن های خیریه به موسسات غیر تجاری که برای تنظیم شعائر اسلامی در امور فرهنگی، بهداشتی، تربیتی و امور عمومی و یا هر نوع عمل خیر دیگری تاسیس شده و یا تشکیل شود گفته میشود. با توجه به تعدد و تکثر آنها (در زمان انجام این پژوهش در سال ۱۳۹۷ تعداد ۳۸ هزار پروانه فعالیت صادر شده و ۴۵ هزار موافقت اصولی تاسیس و ثبت صادر شده و ۸۲۰۰ موسسه زیر نظر بهزیستی فعالیت دارند) (گروه اجتماعی همشهری کد خبر ۶۵۶۲) که می توان آنها را به چهار گروه تقسیم کرد:

گروه اول موسسات خیریه مشمول بند ۱۳ ماده ۲۶ قانون تنظیم بخشی از مقررات دولت که زیر نظر سازمان بهزیستی می باشند گروه دوم موسسات و سازمان های خیریه بهداشتی- درمانی موضوع ماده ۱۰ قانون وزارت بهداشت سوم موسسات خیریه سازمان های غیر دولتی مرتبط با آییننامه اجرایی سازمان های غیر دولتی ۱۳۸۴ و گروه چهارم صندوق های قرض الحسنه شورای پول و اعتبار مصوب ۱۳۸۳. بطور اصولی موسسات مذکور هرگونه درآمدی که بدست می آورند برای جامعه هدف بکار گرفته و متصدی خدمات عمومی و عام المنفعه می باشند و در عین حال جزء بخش دولتی اصل ۴۴ نبوده و از مصادیق اصل ۴۵ نیز نمی باشند. و در ماده واحده مصوب ۲۹/۴/۱۳۷۳ از جهت ماهیت، ساختاری غیر از شرکت و برای مقاصد غیر انتفاعی بوجود آمده اند. با توجه به بند ۱۳۹ ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم و دستورالعمل نحوه برخورداری موسسات خیریه و عام المنفعه ۱۲/۷/۱۳۸۱ شرط برخورداری از تبعیضات مثبت مالیاتی اینگونه اشخاص حقوقی این است که اولاً موسسه مذکور با نام خیریه عام المنفعه به ثبت رسیده باشد. و ثانیاً درآمدها، کمک ها و هدایای نقدی و غیر نقدی به مصارفی برسد که در بند ۲ دستور العمل آمده است. ثالثاً درآمدها و هزینه های آنان توسط سازمان امور مالیاتی مورد نظارت و مصارف مذکور به تایید رسیده باشد. و رابعاً اساسنامه موسسات خیریه مذکور باید متضمن این موضوع باشد که موسسان و وابستگان طبقات اول و دوم و همچنین هیئت امناء و مدیران موسسه حق معامله با موسسه نداشته و

حق هیچگونه برداشت و یا تخصیص از محل کمک ها و هدایای نقدی و غیر نقدی موسسه را نداشته باشند و حتی بعد از انحلال دارایی موسسه به سازمان بهزیستی و یا موسسه خیریه دیگر و دستگاههای متولی واگذار گردد. و حتی در مواردی موسسات خیریه جنبه بین المللی دارند بطور مثال بنیاد خیریه کهربیزک که شعبات بنیاد مذکور در کانادا، ایالات متحده امریکا، انگلیس نیز وجود دارد مشمول حمایت تبعیضات مالیاتی موضوع بند ظ ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم قرار دارند. در تقسیم بندی موسسات خیریه با توجه به تصویب نامه مورخ ۱۳/۲۷/۱۳۶۸ هیئت وزیران آن دسته از موسسات خیریه که اداره امور آنها موقوف به دخالت و اذن ولی فقیه است با رهبری و نماینده مقام رهبری و دسته دوم که زیر نظر اوقاف هستند امور درآمدها و هزینه ها با اوقاف و در دسته سوم که سایر موسسات عام المنفعه و خیریه هستند طبق بند الف ماده ۱۳ تصویب نامه مذکور تحت نظارت وزارت اقتصاد و دارایی می باشند. مشکل اصلی در خصوص اشخاص مشمول با معیار اخلاقی در ایران از نظر پژوهشگر این است که اولاً نظارت بر امور مالی این نوع موسسات به جهت تنوع مراجع نظارتی به حدی افسار گسیخته است که به جرات میتوان گفت حجم وسیعی از فرارهای مالیاتی و اقتصاد خاکستری در این قسمت بروز می نماید نمونه بارز آن ورشکستگی موسسات اعتباری قرض الحسنه می باشد. ثانیاً اگر مَرّ قاعده بند ظ ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم و دستور العمل نحوه برخورداری معافیت موسسات خیریه و عام المنفعه مصوب ۱۳۸۱ اجراء گردد امکان ندارد در موسسات خیریه فرار مالیاتی و ورشکستگی بروز نماید. چنانچه موسسات اعتباری خیریه مثل قرض الحسنه شرکت تجاری است باید مقررات قانون تجارت و قانون مالیاتی بر آن حاکم باشد. اگر که تابع قانون تجارت و قانون مالیات های مستقیم نیست تابع چه قاعده ای است؟ در پاسخ باید گفت که صندوق های قرض الحسنه عموماً زیر نظر سازمان اقتصاد اسلامی هستند و مشمول معافیت موضوع بند ۱۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند اما در صورتی از معافیت مذکور برخوردار هستند که دارای مجوز از بانک مرکزی باشند. هرچند که بحث در این خصوص میتواند دامنه دار باشد که موضوع پژوهش جداگانه قرار گیرد اما در وهله اول باید از ساختار و ماهیت حقوقی سازمان اقتصاد اسلامی که متولی صندوق های قرض الحسنه هست تعریفی مشخص ارائه کرد و در وهله دوم وضعیت حقوقی صندوق های اعتباری و نظارت بانک مرکزی و خزانه را در مورد آنها مورد مذاقه قرار داد. خارج از تقسیم بندی های مختلف یکی از معتبرترین تقسیم بندی ها از موسسات خیریه، دسته بندی دانشگاه جان هاپکینز هست که با تکیه بر ویژگی های مطرح شده حتی اگر در قالب خیریه یک مدرسه ابتدایی راه اندازی شود به عنوان یک سازمان آموزشی در طبقه بندی قرار میگیرد و یا اگر اقدام به فعالیت های جانبی مثلاً بهداشتی نماید در طبقه بندی از جمله سازمان های بهداشتی قرار میگیرد. الگوی تقسیم بندی مذکور میتواند در نظام مالیاتی ایران بکار گرفته شود و با باز تعریف و بازبینی ساختارهای مالی و فعالیت آنها به استاندارد های بین المللی نزدیک شویم (مرکز پژوهش ها ، ۱۳۸۲ : ۳۹) به علاوه ضمن جلوگیری از فرار مالیاتی در حوزه موسسات مالی و اعتباری خیریه امنیت سرمایه نیز ایجاد گردد. در خصوص شمول حمایتی با توجه به قانون مالیات های مستقیم بند ح و ط ماده ۱۳۹ موضوعات درآمدی شامل هدیه، اعانه و هبه اشخاص حقیقی و حقوقی اعم از دولتی و غیر دولتی، قبول وصیت، وقف، کمک های دریافتی از مجامع رسمی و غیر رسمی بین المللی و منطقه ای و آژانس های وابسته سازمان ملل، کمک های دریافتی از اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مورد تایید مراجع نظارتی، عایدی حاصل از فروش یا اجاره و کمک ها و هدایای غیر نقدی دریافتی، سود حاصل از فروش و تسعیر ارز از محل کمک ها و هدایا مشمول حمایت تبعیض مثبت مالیاتی قرار میگیرند. به علاوه با توجه به بند ظ ماده ۱۳۹ شرط دیگر برخورداری از حمایت مالیاتی تسلیم به موقع اظهار نامه همراه با تسلیم صورتحساب درآمد ها و

هزینه‌های سالانه حداکثر تا چهار ماه پس از پایان سال مالی و اخذ مجوز جهت جمع‌آوری و صرف کمک‌ها و اعانات از مراجع مذکور متولی امر می‌باشند نکته قابل‌ایراد بر مرجع قاعده‌گذار در ماده ۱۰۵ قانون مالیاتی وارد است اینکه در تبصره ماده مذکور مجوز فعالیت سودزایی و انتفاعی به آنها داده است که با هدف قانون‌گذار در ماده ۱۳۹، همخوانی ندارد. در تبصره ماده ۱۰۵ مقرر شده است که "اشخاص حقوقی غیر تجاری که به منظور تقسیم سود ایجاد نشده‌اند در صورت فعالیت انتفاعی از مآخذ کل درآمد مشمول فعالیت‌های انتفاعی پس از کسر هزینه‌ها و معافیت‌ها به نرخ ۲۵٪ مشمول مالیات قرار می‌گیرند" بنابراین صرف خیریه بودن عنوان موسسه دلیلی بر شمول معافیت مالیاتی آنها نیست. بر این اساس نحوه فعالیت اینگونه موسسات ملاک نظر است اصولاً موسسات مذکور که در اساسنامه با عنوان خیریه ثبت شده‌اند نمی‌بایست فعالیت تجاری و اقتصادی نمایند در غیر این صورت می‌بایست در قالب شرکت‌های تجاری به ثبت برسند. تجویز انجام فعالیت انتفاعی که ماده ۱۰۵ با ذکر عبارت "فعالیت‌های انتفاعی آنان" به این موسسات داده است سبب شده است که علاوه بر انحراف در فلسفه وجودی اینگونه موسسات، ویژگی اصلی آنان که غیر انتفاعی و عام‌المنفعه بودن است نیز نقض گردد (مالکی مقدم ۸۳: ۱۳۸۵). نظارت بر فعالیت‌های موسسات مذکور، درآمدها و هزینه‌های آنها و تشخیص انتفاعی یا غیر انتفاعی بودن آنها شرط برخورداری از معافیت با توجه به بند ط ماده ۱۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم با سازمان امور مالیاتی می‌باشد. در حالی که با توجه به بند الف ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۳۹ اعمال صلاحیت مذکور نسبت به موسسات خیریه که زیر

نظر اوقاف هستند، به این سازمان واگذار شده است. صلاحیت انحصاری سازمان امور مالیاتی در امر مالیات جنبه حاکمیتی داشته و آیین‌نامه اجرایی مذکور حیطه قانون را کاهش داده است و امر حاکمیتی مالیات را که غیر قابل تفویض است به سازمان اوقاف واگذار کرده است. حتی در ماده ۲۶ قانون تنظیم بخشی مقررات مالی دولت اکثر موسسات خیریه که با مجوز سازمان بهزیستی ایجاد شده تحت نظارت این سازمان قرار گرفته است. و در مواردی که سازمان‌های خیریه عام‌المنفعه از طریق وقف عام سازماندهی شده باشند تحت نظارت سازمان اوقاف قرار می‌گیرند. در حالیکه قانونگذار مالیاتی صلاحیت انحصاری وزارت اقتصاد و دارایی و سازمان امور مالیاتی را ملاک قرار داده است. تنوع دستگاه‌های ناظر بر امور مالی و نحوه کسب درآمدها و هزینه‌ها نابسامانی‌های مالی و مالیاتی را در این بخش ایجاد نموده است. مشکل اساسی دیگری که در خصوص اشخاص حقوقی خیریه وجود دارد اختلاط فعالیت‌های خیریه و مذهبی با یکدیگر است. که اکثراً در قالب وقف عام به فعالیت‌های خیریه و غیر انتفاعی اقدام می‌نمایند که تفکیک و جدا سازی آنان عملاً ممکن نیست. در بند ۷ ماده واحده قانون الحاق یک بند و یک تبصره به ماده یک قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب ۱۲/۱۲ / ۱۳۷۵ مقرر شده است که "اثلاث باقیه، محبوسات، ندور، صدقات و هر مال دیگری که به غیر از عنوان وقف برای امور عام‌المنفعه و خیریه اختصاص یافته در حکم موقوفات عامه است. و چنانچه فاقد متولی و متصدی باشد با اذن ولی فقیه تحت نظارت و اداره سازمان اوقاف و امور خیریه قرار خواهد گرفت. و با توجه به اینکه موقوفات عامه مشمول معافیت مالیاتی هستند موضوعات مذکور نیز در عداد آن قرار می‌گیرند. تعمیم وقف عام بر منابع بدون متولی و در شمول حکم انفعال قرار گرفتن آنها محل بحث است ضمن اینکه از جهت ماهیت ساختاری موسسات خیریه نه جزء بخش دولتی اصل ۴۴ قرار می‌گیرند و نه از مصادیق اصل ۴۵ قانون اساسی می‌باشند. بطور مثال اگر شخصی اموالش را

نذر معلولین نماید و متولی هم نداشته باشد نمیتوان آن را از مصادیق اصل ۴۵ و وقف عام تلقی کرد چون بانی نوع مصرف را مشخص نموده است و شمول معافیتهای مالیاتی به لحاظ همین عام المنفعه بودن است.

۲- معیار دینی حاکم بر تبعیضات مثبت مالیاتی: چالش برانگیزترین موضوع در معیارهای ارزشی مالیاتی،

معیار مذهبی حاکم بر تبعیضات مثبت مالیاتی است. این چالش میان قانون و شریعت از ابتدای قانونگذار ی و از ۱۵۰ سال پیش با رساله یک کلمه مستشارالدوله آغاز و تاکنون ادامه دارد. بحث در باب پیوند دین و حقوق از حوصله این مقال خارج است ولی در ارتباط با موضوع مورد بحث سه برداشت وجود دارد که به بررسی هریک از آنها در این قسمت می پردازیم. برداشت اول: تبعیضات مثبت مالیاتی با معیار دینی و عدم امکان تعامل میان حقوق مالیاتی و ارزش های دینی است این برداشت از سوی پوزیتیویستی رادیکال حقوق مالیاتی مطرح میشود. بطوریکه حاکم کردن ترجیحات و تمایزات مالیاتی با معیار دینی را نوعی تبعیض ناروا و مغایر با اصل برابری مالیاتی و معیارهای حقوق بشری میدانند. از این نگاه امر دینی تکلیفی سابق است که حکومت آن بر امر لاحق که قانون مالیاتی است محل اشکال و ایراد است و موضوع تبعیضات مثبت مالیاتی امری لاحق و مستحدثه است که پیوند یافتگی آن به امر الهی مانع تحقق عدلالت مالیاتی می گردد. بطور مثال میان فقیر چه دینی و چه غیر دینی و یا فقیر مسیحی و مسلمان از جهت حمایت مالیاتی تفاوتی از این دست وجود ندارد. این برداشت در حوزه حقوق مالیاتی به منزله عدم پذیرش قواعد فقهی نه تنها در تبعیضات مثبت مالیاتی بلکه در تمام زمینه های حقوقی است. اگر بخواهیم نمونه ای از این نفی انگاری را به قانون مالیات های مستقیم ارجاع دهیم میتوان ماده ۸۱ قانون مالیاتی را مثال آورد. در این ماده کلیه فعالیت های کشاورزی و دامداری و دامپروری و باغداری را مشمول معافیت دائمی و کلی قرار داده است در حالیکه در احکام فقهی مهمترین منبع تامین خمس و زکات از همین پلایه های درآمدی است. نقطه مقابل این برداشت فقهای سنتی رادیکال هستند که در آراء فقهای دوره صفوی و در دوره مشروطیت در عقاید شیخ فضل ا... نوری میتوان دید که حتی حکم بر حرمت شرعی در پرداخت مالیات داده و بر عدم جواز تصرف در مال غیر بدون حکم شرعی نظر دارند و آن را همیاری با حکام جور می دانند. و براین باورند که وجوه شرعی و پرداخت مالیات دو مقوله جداگانه اند. حتی شیخ فضل ا... نوری نه تنها با وضع قواعد تبعیض مثبت مالیاتی مخالفت داشته بلکه اصل مساوات همگانی را در مقابل قانون مغایر شرع دانسته و قانونگذاری در مسائل شرعی را خلاف اسلام تلقی مینماید. و قانونگذاری حتی در امور مباح را بدعت می داند (غنی، ۱۳۹۹، ۱۰۱).

برداشت دوم در پی تعامل میان تکلیف قانونی مالیاتی و تکلیف شرعی مالی است و به دنبال حل تعارض میان این دو است. بطور مثال میخواهد این تعارض را حل کند که اگر فرد مومن مسلمان ایرانی میان پرداخت مالیات و خمس که یکی تکلیف قانونی ملی و دیگری تکلیف و امر دینی است کدام تکلیف را در اولویت قرار دهد. در این برداشت با دو دیدگاه روبرو هستیم دیدگاهی که معتقد به تفوق تکلیف مالیاتی بر تکلیف شرعی است و در صورت تعارض اصل را بر تکلیف قانونی و مالیاتی قرار می دهد که از سوی لیبرال دموکراسی خواهان وطنی مطرح می شود و بالعکس دیدگاهی که اوامر و تکالیف مالی دینی را در قالب قانون مالیاتی می گنجانند و تبعیضات مثبت مالیاتی را در چارچوب معیارهای دینی قاعده مند نموده و قانون را به دنبال شریعت می کشانند. هرچند که در هریک از این دو طیف نحله های فکری و دیدگاههای مختلف دیگری نیز قابل طرح هستند که بررسی آنها نیاز به

پژوهش‌های دیگری دارد ولی تاثیر پذیری قواعد تبعیض مثبت مالیاتی را از برداشت دوم و شقوق آنرا پی میگیریم . وجه اشتراک برداشت دوم در هر دو طیف در این است که موجودیت شرع و حقوق مالیاتی را در کنار هم پذیرفته و براین مبنا دیدگاههای خود را مطرح می نمایند که هیچ نظام حکومتی و مالیاتی خنثایی وجود ندارد و در همه نظام های مالیاتی حداقل گرایشات غالب دین اکثریت در تبعیضات مثبت مالیاتی و قواعد حمایتی مالیاتی لحاظ میگردد انفکاک این دو حتی در سکولارترین نظام های حکومتی بکار گرفته نمیشود . بطور مثال در فرانسه مکرون اعلام کرد که سرمایه دارانی که به بازسازی کلیسای نتردام کمک مالی نمایند از حمایت مالیاتی برخوردار میشوند اما تفاوتی که میان شریعت محوران مالیاتی و قانون مداران مالیاتی وجود دارد این است که شریعت محوران بر دنباله روی و تفوق قواعد مالیاتی از اوامر شریعت تاکید دارند و قانون محوران مالیاتی بالعکس. درجه تعامل میان این دو بستگی زیادی به تاثیر پذیری و انعطاف نظام حکومتی در هر کشوری دارد. شریعتمدارانی که به تفوق اوامر شرعی بر قواعد مالیاتی توجه دارند معتقد هستند که موازین و معیارهای دینی در باب امور مالی حکومت اسلامی کامل و کافی است و تاثیر پذیری قواعد مالیاتی به عنوان احکام ثانویه میتواند به نظام مالیاتی مطلوب و تحقق عدالت مالیاتی بینجامد . بکارگیری احکام مالی دینی در انفال و خمس و زکات و سایر احکام با منشاء شرعی جهت تنظیم بخشی مالی دولت وافی و کافی است . و حتی خمس را در عداد نوعی مالیات بر درآمد و دارایی قرار داده و جهت وصول آن ایجاد نهادی غیر دولتی زیر نظر آیات عظام پیشنهاد می نمایند (رضایی ، ۱۳۹۱: ۱۳۰) و حتی مشروعیت قانون اساسی را از ولایت فقیه می دانند. (سخنرانی محمدتقی مصباح یزدی ۲۱/ ۱۳۹۲/ ۲) و به قاعده گذاری شرعی در امور مالیاتی توجه دارند چنانچه در سال ۱۳۸۳ به وضع قانون زکات انجامید . هرچند که اجراء قانون زکات با وقفه ای چهار ساله در سال ۱۳۸۷ و با اصلاحات متعدد در سال ۱۳۹۰ بدون شمول آن بر خمس به تصویب نهایی رسید. که در ماده یک قانون زکات پیشنهاد ایجاد سازمان وصول منابع مالی زیر نظر آیات عظام واجد شرایط مطرح شده است. در ماده ۳ قانون زکات هرگونه اقدام در جمع آوری و مصرف آن را به اذن ولی فقیه گذاشته است. در نظام های مالیاتی کشورهای اسلامی در برقراری شریعت مالی اسلامی پاره ای همچون پاکستان و کویت و مصر و بنگلادش ضمن شناسایی تکالیف مالی دینی به جنبه اختیاری بودن آن توجه دارند و در پاره ای کشورهای اسلامی همچون عربستان و سودان و یمن الزامات حقوقی بر تکالیف مالی دینی سیطره یافته است(بختیاری ، ۱۳۹۰: ۲۱۹). ترکیه در این وسط به تفکیک میان معیار دینی بر قواعد مالیاتی گرایش داشته است که به منزله نفی شریعت نیست . چون بحث بر تمرکز نظام مالیاتی ایران است در برداشت سوم با توجه به قواعد و مقررات مالیاتی بطور جدا مورد بررسی قرار خواهد گرفت. در مقابل طیف شریعت محوران در تبعیضات مثبت مالیاتی، قانون مداران قرار میگیرند. پاره ای از فلاسفه حقوق و علماء حقوق هم در بعد خارجی و هم داخلی ضمن اصالت بخشی به اوامر دینی ارزشی، قواعد حقوقی مالیاتی را جهت تحقق عدالت مالیاتی ترجیح می دهند و معتقدند که تعیین بخشی به فروضات دینی در قالب قواعد حقوقی و به ویژه تبعیضات مثبت مالیاتی سبب میشود که افراد به تعیینات بیرونی خود جامعه عمل ببوشانند و تمایلات دینی و ارزشی تحت الشعاع قرار گیرد . (سندل، ۱۳۹۴: ۱۵۲) و کانت چنانچه در مبحث معیار اخلاقی آمد تکالیف دینی را تنها به خود عمل وابسته می داند و این دو را از مقولات جداگانه تلقی نموده است. هرچند که بحث از حیثه موضوعی حقوق مالیاتی به دور است ولی چون موضوع تعیین بخشی به تکالیف مالی دینی و شمول یا عدم شمول آنها در حیثه قواعد حقوقی مالیاتی است به ناچار جهت جلوگیری از گسستگی بحث بدان اشاره می نماییم . ذکر مثالی جهت روشن سازی ضروری است . فرض کنیم شخص مومنی جهت برآوردن خواست و نیت درونی اش نذر نماید که اگر بیماری ام

شفاء یابد تمام کارخانه و دارایی ام را نذر فقرا و یا حضرت ابوالفضل می نمایم. در این مثال شخص مومن به تعیین بخشی نیت درونی اش با معیار دینی پرداخته است و در قانون مالیات های مستقیم نذورات معاف از پرداخت مالیات شده است. حال اگر با تمسک به معیار ارزشی مودی بخواهد نه نذر اداء کند و نه مالیات بپردازد و از این جهت میان امر اختیاری دینی با تکلیف الزامی قانونی که در این مثال پرداخت مالیات است تعارض ایجاد شود تکلیف چیست قانون مداران مالیاتی برقراری شمول یا عدم شمول مالیاتی را از سوی مقنن تعیین بیرونی و تکلیف مالی اجتماعی میدانند در حالیکه اوامر دینی جنبه شخصی و درونی دارد. حال اگر شخص مومن که مودی مالیاتی نیز هست بخواهد خود آیینی دینی ایمانی را با نماد دگر آیینی و بیرونی جلوه دهد تا از معافیت ها و سایر حمایت های تبعیض مثبت مالیاتی برخوردار شود و با عناوین دینی فعالیت های تجاری و سود زایی انجام دهد سعی بر عینیت بخشی به امر غیر عینی دارد در حالیکه به تعبیر این طیف زمانیکه شخص مورد نظر به تکالیف قانونی مالیاتی خود عمل مینماید در واقع به تعینات بیرونی خود جامه عمل می پوشاند. در اسناد حقوق بشری نیز به عنوان مثال ماده ۱۴ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر اعطاء حمایت های مالی و امتیازات اقتصادی برای مذهب رسمی را منافاتی با منع تبعیض مذهبی ندانسته است تنها به شرطی که منجر به نقض حقوق پیروان سایر مذاهب و اقلیت ها نگردد (قاری سید فاطمی ، ۱۳۹۳ : ۱۹۲). دادگاه اروپایی حقوق بشر نیز حمایت های مالیاتی در جهت انجام فعالیت های مذهبی و مناسک دین رسمی اکثریت را مغایر اصل برابری تلقی نکرده است . همینطور که نمیتوان بر نظام انتخاباتی فرانسه جهت برگزاری انتخابات در روز تعطیل یکشنبه مسیحی ایراد نقض حقوق سایر اقلیت ها وارد ساخت . اما باید به میزان و نحوه حمایت به ویژه در موضوع تبعیضات مثبت مالیاتی توجه داشت زیرا موضوع مالیات یک تکلیف ملی است و در تعامل آن با اوامر دینی به گرایش سیاسی و اقتصادی مسلط حاکم نیز پیوستگی پیدا مینماید. در بررسی برداشت سوم که نظام حقوق مالیاتی فعلی است با مذاقه در مقررات مالیاتی موضوع را بیشتر پی خواهیم گرفت.

برداشت سوم : در دو برداشت پیش گفته که یکی تفکیک و جداسازی معیار دینی و مالیاتی و دیگری تعامل میان این دو با تفوق یکی بر دیگری انجامید. در برداشت سوم در حقوق مالیاتی ایران ترکیب و ملغمه ای از دو برداشت قبلی است که در تبعیضات مثبت مالیاتی در ایران پیاده و به اجراء در آمده است. در پاره ای از قواعد تبعیض مثبت مالیاتی ایران تفکیک و مرز بندی به گونه ای است که اوامر شریعت و قواعد مالیاتی مذکور دو مسیر جداگانه طی کرده اند بطور مثال در حالیکه بیشترین در یافتی مالیات در مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است در باب تکلیف مالی شرعی اشخاص حقوقی در شریعت سندی موجود نیست و یا در حالیکه ماده ۸۱ قانون مالیات های مستقیم معافیت دائمی و کلی بر کشاورزی و دامپروری و باغداری و جنگل و معادن وضع نموده است در شریعت بیشترین منبع درآمدی خمس و زکات از مصادیق مذکور است و یا طبق ماده ۱۴۴ مهریه اعم از منقول و غیر منقول و جهیزیه منقول مشمول معافیت مالیاتی قرار گرفته است. در پاره ای از تبعیضات مثبت مالیاتی نیز به برتری معیار های مذهبی بر قواعد حقوق مالیاتی انجامیده است. چنانچه دستورالعمل یکسان سازی مالیات نهاد های انقلابی اسلامی دفتر رهبری مورخ ۲۸ / ۴ / ۷۱ جایگزین قانون مالیات های مستقیم قرار گرفته است. که عموم موارد مذکور به موضوعات و فرامین و احکام مالی و مالیاتی رهبری مربوط است که در حوزه اختیارات ولایت فقیه قرار میگیرد که مربوط به سیاست های کلی است که از ناحیه رهبری صورت میپذیرد (مودنی ، ۱۳۹۳ : ۲۵۴). به علاوه بر اساس نظارتی که شورای نگهبان بر عموم قواعد از جهت شرعی با توجه به اصل ۴ قانون اساسی و بطور

اخص بر اصل ۵۱ قانون اساسی دارد در خصوص معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی، فقهای شورای نگهبان خود را ماذون از مقام ولایت امر دانسته و به تعمیم اختیارات در امور مالیاتی و تفوق فقهی گرایش داشته‌اند و مصوباتی که در پی ایجاد محدودیت و لغو تبعیضات مثبت مالیات دینی بوده است را با این ایراد که محدودیت بر اختیارات رهبری خلاف شرع است باطل نموده و مجلس شورای اسلامی نیز با اضافه نمودن عباراتی همچون "اذن رهبری" و یا "مجوز رهبری" به مصوبه موضوع را حل نموده است. شورای نگهبان حتی در مواردی نیز با توسل به احکام اولیه خلاف شرع بودن را ملاک تفسیر خود قرار داده است (واعظی، ۱۳۸۸: ۱۴۹) حتی در خصوص مواردی که از طریق دیوان عدالت اداری از شورای نگهبان کسب نظر شرعی شده است نیز همین روال پیش گرفته شده است بطور مثال در خصوص اخذ مالیات بر موقوفات خاص شورای نگهبان در مورخ ۷۵/۳/۲۴ نظریه فقهی به این مضمون اعلام نموده است که "دریافت مالیات بر رقبات؛ موقوفات عام و خاص خلاف شرع انور است اما مالیات بر درآمد اشکالی ندارد" و دیوان عدالت بر مبنای همین نظر فقهی در رای شماره ۳۹/۴/۳۴۴۲-۱۳۶۹/۲/۴ به ابطال رای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی اقدام نموده است (قربانی، ۱۳۷۸: ۱۰۵۴). به علاوه در آراء دیگری نیز دیوان عدالت اداری با استناد به همین دیدگاه و نظر شورای نگهبان آراء شورای عالی مالیاتی را ابطال نموده است بطور مثال رای شماره ۵۶ مورخ ۷۵/۴/۲ در خصوص معافیت اراضی بایر و و سالانه املاک و رای شماره ۵۱ مورخ ۱۳۷۶/۵/۱۱ در وقف خاص میتوان نام برد هر چند که بعدها در اصلاحات بعدی قانون مالیات‌های مستقیم موقوفات خاص و اموال نذری انتقالی به وراثت در مواد ۸ و ۳۹ مشمول مالیات قرار گرفته‌اند. اگر بخواهیم در موارد کلی و عدم صراحت قانون مالیاتی در تبعیضات مثبت مالیاتی آن را با معیار شرعی و ارائه تفاسیر موسع به نفع مودی همانند قوانین جزایی سرایت دهیم موجبات برتری تفاسیر فقهی بر حقوق موضوعه فراهم میشود. (توکل، ۱۳۷۲: ۶) چالشی که این برتری فقهی در مالیات بطور عام و در تبعیضات مثبت مالیاتی بطور اخص ایجاد میکند این است که تکالیف مالی شرعی و منابع درآمدی حاصل از آن در خزانه متمرکز نمیشود در حالی که درآمد‌های مالیاتی به عنوان درآمد عمومی در خزانه متمرکز می‌باشد که موجبات نقض قانون اساسی را فراهم میسازد و سبب عدم تحقق سیاست‌های مالی میگردد. (رضایی، ۱۳۹۱: ۱۳۴) پاره‌ای از قواعد تبعیض مثبت مالیاتی نیز در قانون مالیات‌های مستقیم به دنباله روی و لحاظ معیارهای دینی در تبعیضات مثبت مالیاتی توجه داشته است که هم گرایش شریعتمدران و هم قانون‌مداران در آن لحاظ شده است. بطوریکه به شناسایی متقابل هر دو بدون نفی دیگری انجامیده است. نقطه عطف آن تصویب قانون زکات در هفت ماده و سه تبصره و آیین‌نامه اجرایی آن و تشکیل شورای زکات در سال ۱۳۹۰ میتوان نام برد به علاوه در قانون مالیات‌های مستقیم نیز در موارد متعدد به لحاظ کردن معیارهای دینی در تبعیضات مثبت اقدام شده است بطور مثال در ماده ۲۰۳ با وجود ممنوع الخروجی تمام بدهکاران مالیاتی بدهکاران مالیاتی سفر حج را مستثنی نموده است. و یا واجبات مالی عبادی شرعی را مشمول هزینه‌های قابل قبول قرار داده و از شمول مالیات خارج ساخته است. در یک جمع بندی از برداشت سوم معیارهای حاکم دینی بر تبعیضات مثبت مالیاتی که تبلور آن در نظام مالیاتی ایران شاهد هستیم می‌توان گفت که پیوند یافتگی میان حقوق مالیاتی و دین در پاره‌ای موارد غیر قابل انکار است بطوریکه نمیتوان از مالیات بر ارث سخن گفت بدون آنکه معیارهای شرعی و فقهی آن را در طبقات ارث و سهم الارث مد نظر قرار نداد و یا در مورد عقود و معاملات و مالکیت به ماهیت آنان از دید شریعت توجه نکرد. و از سوی دیگر نمیتوان حقوق مالیاتی و موضوعات نوین آنرا که به دلیل مستحدثه بودن و عدم طرح آن در شریعت به دلیل موضوعیت نداشتن آنها را در سیطره کامل شرع قرار داد چنانچه در خصوص اشخاص حقوقی در شریعت در باب شمول و یا عدم شمول مالیات

بر آنها را که مسکوت مانده است را بدنبال تعمیم تشریح بر آنها باشیم. و از سوی دیگر نمیتوان تفکیک نظام مالیاتی از معیارهای دینی را به منزله نفی دومی دانست.

۱-۲ اشخاص و موضوعات مذهبی مشمول تبعیضات مثبت مالیاتی: تبعیضات مثبت مالیاتی با معیار

دینی بیشترین حجم از تبعیضات مثبت را در نظام مالیاتی در بر گرفته است. اگرچه این خصیصه از ویژگی های اساسی در نظام های تئوکراسی است. و با توجه به اصل ۴ قانون اساسی به صورت مستقیم و غیر مستقیم تأثیرش را بر حقوق مالیاتی گذاشته است. بطوری که میتوان فقه را ماده اولیه و حقوق را محصول آن دانست (راسخ، ۱۳۹۲: ۲۹۸) به گونه ای که میتوان نوعی تعامل و در هم آمیختگی میان این دو را در اکثر این ترجیحات و تمایزات مالیاتی دید. بطور مثال جهت جلوگیری از مالیات مضاعف و تشویق افراد به انجام تکالیف مالی دینی همچون خمس و زکات در قانون مالیات های مستقیم در بند "ز" ماده ۱۳۹ متشروعینی که خمس و زکات را پرداخت نموده اند به میزان پرداختی خمس و زکات از درآمد مشمول پرداخت مالیات کسر می گردد. این همزیستی و تعامل میان فقه و حقوق، در تبعیضات مثبت مالیاتی نباید تحمیل نامتناسب باشد و می بایست به گونه ای باشد که به نفع عمومی بینجامد. (رضا دوست، ۱۳۹۲: ۲۹۸) یا تعاملی که در ماده ۲۰۳ در خصوص بدهکاران مالیاتی و ممنوع الخروجی آنان و استثناء قائل شدن مسافریین فریضه حج واجب از عمومیت مالیاتی خواهد کاست از این جهت که میان فقیر مستمند دینی و غیر دینی از جهت حمایت مالی و مالیاتی حاکم اسلامی تفاوتی نیست در این صورت این ایراد به مقنن در وضع قاعده مذکور وارد است که قاعده مذکور نسبت به سایر اقلیت های شناخته شده جهت عدم ممنوع الخروجی برای زیارت و انجام مناسک دینی خود نیز سرایت دارد. عدالت مالیاتی اقتضاء دارد که درآمدهای یکسان نرخ مالیات و شمول حمایتی مالیاتی متفاوت نباشد چنانچه در معافیت عیدی آخر سال میان حقوق بگیران مسیحی و مسلمان تفاوتی نیست. در پاره ای اندک از تبعیضات مثبت مالیاتی چنین قاعده ای مراعات نشده است. بطور مثال در مورد فرزند خواندگی و کودکان بی سرپرست بخشنامه ۱۳۶۹ ایرانیان شیعه را از شمول مالیات خارج ساخته است. در حالی که در مورد سرپرستان غیر شیعه کودکان بی سرپرست ساکت مانده و حسب مورد باید اقدام شود که نوعی تبعیض ناروا است. یا در مورد شرط معافیت مدارس دینی موضوع بند د ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم که در مورد اهل سنت موکول به تأیید مدیریت حوزه علمیه قم نموده است. باید توجه داشت که بیشتر تبعیضات مثبت مالیاتی با معیار مذهبی به اشخاص و موضوعاتی سرایت دارد که در حیطه اختیارات رهبری و نهاد های وابسته به مقام رهبری میباشند. بدین جهت به بررسی و تقسیم بندی اشخاص و موضوعات مذکور میپردازیم.

۱-۱-۲ اشخاص و نهادهای مذهبی زیر نظر رهبری مشمول تبعیضات مثبت مالیاتی: اشخاص حقوقی مذکور را می توان به اشخاص حقوقی مذهبی وابسته به رهبری و اشخاص حقوقی غیر مذهبی وابسته به رهبری تقسیم کرد. در قوانین و مقررات موجود تعریف واحدی از نهاد مذهبی نشده است. میتوان اشخاص حقوقی مذهبی را نهادهای غیر انتفاعی دانست که طبق قانون و عرف ایجاد شده و هیچ مازاد درآمد احتمالی حاصل از فعالیتشان بین موسسان و مدیران توزیع نمیگردد و از لحاظ ساختاری از حکومت جدا هستند و به رهبری وابسته هستند. استثناء کردن نهاد های مذهبی مذکور از جهت استخدامی طبق قانون مدیریت خدمات کشوری و مالی و مالیاتی طبق قانون مالیات های مستقیم و نظارتی طبق قانون محاسبات عمومی به منزله عدم شمول احکام تکلیفی بدون حد و حصر نیست.

تا جاییکه مقام رهبری در پاسخ به سوال مهدی کروبی رئیس وقت مجلس شورای اسلامی در خصوص حذف معافیت نهاد های تحت پوشش رهبری فرمودند " ... با لغو هرگونه امتیاز خاص برای نهادها و بنیادها موافقم. صرفا دغدغه هزینه های ماموریتی آنان دارم که به نحو مناسب در بودجه منعکس گردد. " بدین جهت تفسیر موسع جهت تسری بیشتر تبعیضات مثبت و از جمله مالیاتی آن در خصوص نهاد های مذهبی خلاف منویات رهبری است . بطور مثال اگر طبق دستور العمل رهبری ابلاغی ۱۳۷۴ به سازمان اوقاف در خصوص مستثنی شدن خدام و کارکنان اماکن مذهبی از شمول بعضی از مواد قانون کار به منزله عدم شمول کامل آنها نیست و یا اگر طبق ماده ۷ قانون اصول و سیاست های مالی نظام جامع تامین اجتماعی استفاده از منابع مالی و دارایی نهادهای انقلابی را موکول به اذن رهبری نموده است که حتی در پاره ای از موارد از سوی صاحب نظران به ستاد اجرایی، هلال احمر و صدا و سیما و ارتش و قوه قضاییه و موسسات اداره کننده انفال و حتی مجمع تشخیص مصلحت به جهت وابسته بودن به رهبری با تفسیر موسع سرایت داده شده است (طباطبایی مومنی، ۱۳۷۳: ۱۴۴) در مواد متعددی در قانون مالیات های مستقیم از نهاد های زیر نظر رهبری اعم از مذهبی و غیر مذهبی نام برده شده است . از جمله میتوان به بند ۴ ماده ۲ ، ماده ۱۳۹ اشاره کرد. اصولا از دیدگاه حقوقی برای اینکه نهادی به عنوان نهاد وابسته به رهبری اعم از مذهبی و غیر مذهبی شناخته شود میبایست دارای پنج ملاک عمده باشد: سند تاسیس، انتصاب بالاترین مقام نهاد، تایید مصوبات نهاد، حضور نماینده رهبری در نهاد، و دستور تشکیل آن توسط رهبری باشد (رستمی و قطبی ، ۱۳۹۳ : ۲۳).

در خصوص نهاد های زیر نظر رهبری و برخورداری از معافیت های مالیاتی موضوع بند ۴ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم دفتر مقام رهبری در نامه ای به مهندس محمد خان وزیر اقتصاد و دارایی مرقوم فرمودند که " همانطور که در فرامین سابق الصدور به شماره های ۱ / ۵ / ۱۴۳۳ مورخ ۱۳۷۱ / ۱۲ / ۹ و شماره ۱ / ۱۵۵۴۶ مورخ ۳ / ۱۳۷۲ / ۳ و شماره ۱۹۴۷۹ مورخ ۴ / ۲۸ / ۱۳۷۱ در خصوص یکسان سازی مالیات نهادهای انقلاب اسلامی طبق دستور العمل صادره عمل خواهد شد ... " اگرچه پاره ای نهاد های مذهبی مذکور را از ساختار مجریه جدا می دانند اما در قانون مالیات های مستقیم شامل آستان های مقدس ، مدارس علوم اسلامی، جامعه غلامان سابق، مساجد و حسینیه ها، مصلی ها، انجمن ها و هیئت های دینی برخوردار از حمایت های مالیاتی قرار داده است. در خصوص آستانه های مقدس بند الف ماده ۱۳۹ شامل آستان مقدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی، آستان حضرت معصومه، آستان احمد ابن موسی شاهچراغ و آستان مقدس حضرت امام خمینی دانسته و در مورد سایر بقاع متبرکه مشمول معافیت، تشخیص را بر عهده سازمان اوقاف و امور خیریه گذاشته است . علاوه بر بقاع متبرکه نام برده شده با توجه به مجوز مقام رهبری مورخ ۷ / ۸ / ۱۳۶۹ در اجرای طرح توجیه ادارات اوقاف در مورد سایر بقاع متبرکه در صورت نصب متولی و اداره موقوفه از سوی رهبری ادارات اوقاف مجاز به دخالت و نظارت در این گونه موقوفات نخواهند بود . هرچند در مورد سایر بقاع متبرکه که به صورت امامزاده ها و پیر مرادها تعریف و آمار دقیقی نیست اما در دستور العمل مربوط به تعاریف و اصطلاحات مصوب ۲۷ / ۳ / ۱۳۶۵ سازمان اوقاف و حج و زیارت در بند ۶ ماده یک آن اماکن مذهبی را به اماکنی اطلاق نموده است که برای عبادت و یا زیارت و یا انجام مراسم مذهبی ایجاد شده و اختصاص یافته و جنبه استفاده شخصی نداشته باشد. هرچند که تفویض اختیار مقنن در تشخیص بقاع به اوقاف از جهت معافیتهای موضوع اصل ۵۱ قانون اساسی گونه ای عدول از صلاحیت خود است اما از جهت دیگر با توجه به قانون مربوط به اوقاف در خصوص ماهیت وجودی بقاع از جمله صلاحیت ذاتی

سازمان اوقاف می باشد. و در آییننامه چگونگی هزینه وجوه حاصل از حق التولیه و حق النظاره و هدایای مستقل مصوب ۱۳۹۹ در ماده ۱۲ آن مصارف و هزینه های پیش بینی شده شامل برقراری مسابقات قرآن بین المللی، حمایت از حفاظ و قاریان و داوران، حمایت از مسابقات داخلی قرآن، و برنامه های سراسری آramش بهاری، یاس نبوی، نشاط معنوی، ضیافت الهی، ولایت علوی، بصیرت عاشورایی و ... " به عنوان هزینه های قابل قبول مشمول معافیت مالیاتی قرار داده شده است. آنچه در خصوص بقاع متبرکه مذهبی زیر نظر رهبری بر اساس بند الف ماده ۱۳۹ از جهت برخورداری از تبعیضات مثبت مالیاتی حائز اهمیت و چالش بر انگیز است موضوع فعالیت های اقتصادی و سود زایی آنها است که در تبصره های ۱ و ۲ بند ۴ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم آمده است. با توجه به اینکه اشخاص حقوقی مذهبی وابسته به رهبری در عداد مشمولین بند ۴ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم قرار میگیرند بر این اساس هم از جهت موضوعی و هم از جهت اشخاص وابسته به آنها که فعالیت های اقتصادی، تجاری معدنی و خدماتی داشته و در قالب شرکت ایجاد شده اند مشمول مالیات موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم قرار میگیرند. و همین نکته اساسی به عنوان چالشی سیاسی که از گذشته وجود داشته و نیز ادامه دارد در خصوص بقاع متبرکه به ویژه آستان قدس رضوی نیز بروز مینماید که هلدینگ ها و شرکت های تابعه آستان قدس رضوی و در شرکت هایی که مشارکت سرمایه گذاری دارد مشمول ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم هستند و یا اینکه به تبع آستان مقدس که دارایی آنها از نذورات و موقوفات و محبوسات مومنان است مشمول معافیت بر آنها نیز سرایت دارد. در زمان تصویب اصلاحیه ۹۴ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۵۳ الحاقی قانون تنظیم بخشی مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۹۳/۹/۱۹ در مورد شمول مالیات بر درآمدهای حاصل از فعالیت های اقتصادی آنان تکلیف روشن ساخته بود ولی شورای نگهبان در نظارت بر مطابقت مصوبه با قانون اساسی و شرع در بند ۲۵ نظر شماره ۹۳/۱۰۰/۲۲۸۴ مورخ ۱۰/۲۱/۱۳۹۳ در این خصوص چنین اعلام نظر نمود که " در ماده ۵۳ الحاقی قانون تنظیم بخشی مقررات مالی دولت چون وضعیت موسسات و بنگاههای اقتصادی مذکور یکسان نیست باید طبق ضوابط تعیین شده توسط رهبری که در نامه های شماره ۱/۲۶۶۳ مورخ ۱/۲۱/۱۳۹۲ و نامه شماره ۵/۶۰۶۱۷ مورخ ۱۷/۹/۱۳۹۳ معاونت نظارت و حسابرسی دفتر رهبری ذکر گردیده اصلاح شود و الا مغایر اصول ۵۷ و ۱۱۰ قانون اساسی است. " مجلس شورای اسلامی نیز جهت تأمین نظر شورای نگهبان عبارت " به استثناء مواردی که اذن ولی فقیه وجود دارد. " را به متن قوانین مذکور اضافه نمود. و در موضوع معافیت ها نیز تبصره ۴ ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم افزوده شد. در تبصره ۴ ماده ۱۳۹ آمده است " مفاد این ماده در مواردی که از طرف امام خمینی یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می باشند بر اساس نظر مقام رهبری انجام میگیرد".

آستان قدس رضوی در جهت توجیه معافیت عام و دائمی بر کلیه فعالیت های خود به پیشینه معافیت ها قبل از انقلاب بر کلیه فعالیت ها و حکم عام امام خمینی در سال ۱۳۶۶ و اینکه استفاده از منابع حاصله از فعالیت های انتفاعی در جهت فقراء و مساکین و نیات واقفین و امور عام المنفعه استناد داشت. به عبارتی میتوان این چالش میان دولت و سازمان امور مالیاتی و آستان قدس را گونه ای تقابل میان شرع و قانون تلقی نمود که به نوعی تعامل انجامید. بدین صورت که در نهایت در آذرماه ۱۳۹۳ با موافقت کمیسیون آموزش و تحقیقات به صورت ماده ۷۸ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت به تصویب رسید که در ماده مذکور مقرر شده است که " به منظور برقراری عدالت آموزشی و اجرای اصل ۳۰ و تجهیز آموزشگاههای آموزش و پرورش و با اولویت مناطق محروم و روستاها آستان قدس رضوی و آن دسته از موسسات و بنگاههای اقتصادی زیر مجموعه نیروهای مسلح و ستاد اجرایی که تا زمان تصویب این قانون مالیات

نپرداخته اند به استثناء مواردی که اذن ولی فقیه نیاز دارد موظف به پرداخت مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده می باشند". و در تبصره های ۱ و ۲ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم نیز فعالیت های اقتصادی مشمول مالیات ماده ۱۰۵ قرار گرفته اند. و در آخرین فرمان رهبری در مورد آستان های مقدس و سایر نهادهای وابسته به رهبری به شماره ۶ / ۳۳۳۰ / ۱ مورخ ۱۳۹۶ / ۶ / ۲۱ ضمن معرفی ده نهاد وابسته و تاکید بر شفافیت فعالیت های اقتصادی نهادهای مذکور فرمودند: "... البته این حکم شامل مالیات های تکلیفی و مالیات بر ارزش افزوده نیست. و در مورد آستان قدس رضوی لیکن چون فعالیت های اقتصادی باید شفاف و رقابت پذیر باشد؛ مالیات شرکت ها و موسسات مربوط به آن برابر مقررات محاسبه و پرداخت و به صورت جمعی - خرجی عینا به آستان قدس برگشت داده شود" این شیوه (جمعی- خرجی) در مورد سایر بقاع متبرکه و اشخاص مذهبی وابسته به رهبری نیز اعمال می گردد.

۲-۱-۲ اشخاص و نهاد های مذهبی غیر وابسته به رهبری: تبعیضات مثبت مالیاتی بر اشخاص و موضوعات غیر وابسته به رهبری در قالب سایر بقاع متبرکه به جزء موارد بند الف ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم، مدارس علوم اسلامی، مساجد و مصلی ها، انجمن ها و هیئت های مذهبی، و موضوعات مربوط به اوقاف که با توجه به ماده ۳۲ آییننامه اجرایی قانون اوقاف ماذون ولی فقیه است در بر میگیرد و در بند ج ماده ۱۳۹ هزینه هایی که صرف تبلیغات اسلامی، تحقیقات دینی، بناء و تعمیر مساجد و مصلی ها و حوزه علمیه و مدارس اسلامی و مراسم تعزیه و اطعام با رعایت شروط مشمول معافیت قرار دارند. باید توجه داشت نهاد های دینی چنانچه فعالیت های غیر دینی داشته باشند در تقسیم بندی اینگونه نهاد ها در بعد بین المللی به ویژه مطابق طبقه بندی دانشگاه جان هاپکینز از شمول نهادهای مذهبی خارج میشوند. مثلا اگر کلیسا یک مدرسه آموزشی ایجاد کند آن را در طبقه بندی نهاد های آموزشی قرار داده و از شمول معافیت خارج میسازند (مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۲: ۶) در نظام حقوق مالیاتی ایران در پاره ای موارد در کنار مسجد و جهت درآمد مسجد مراکز تجاری ایجاد شده است با توجه به اینکه فعالیت مذکور اقتصادی است حتی اگر صرف امور مسجد گردد درآمد حاصله مشمول تبصره ۲ ماده ۲ و ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم میگردد. و هزینه های مربوط به مسجد را میتوان از جمله هزینه های قابل قبول محسوب نمود. شروط مربوط به برخورداری از معافیت مدارس علوم اسلامی و جامعه امام صادق در ماده ۲ تصویب نامه هیئت وزیران مورخ ۱۳۶۸ / ۳ / ۲۷ هیئت وزیران با تشخیص حوزه علمیه قم و تاییدیه هر ساله شورا و ارائه تاییدیه به حوزه مالیاتی مربوط تا پایان تیرماه ذکر شده است. و در آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۱ / ۱۱ / ۳ هیئت وزیران موقوفات متعلق به مدارس اسلامی پس از تاییدیه شعب تحقیق سازمان اوقاف مبنی بر صرف درآمد مربوط در امور مذکور در بند ح ماده ۱۳۹ (پیش گفته) از معافیت برخوردار میشوند. نکته اساسی در مورد مدارس دینی اقلیت های شناخته شده در قانون اساسی است. که در قانون تاسیس و اداره مدارس و مراکز آموزشی و پرورشی مصوب ۱۳۹۵ / ۱۰ / ۸ مدارس اقلیت های دینی در صورت تایید آموزش و پرورش و در مورد اهل سنت تشخیص مدیریت حوزه علمیه قم شرط برخورداری از معافیت منظور شده است. در قانون بودجه ۱۳۹۷ نیز شماری از مدارس و سازمان های آموزشی دینی از جمله جامعه المصطفی، موسسه آموزشی پژوهشی امام خمینی، دانشگاه شهید مطهری، حوزه های علمیه زنان علاوه بر مدارس دینی از شمول بودجه دولتی برخوردار و معاف از پرداخت مالیات می باشند. علاوه بر مدارس دینی، انجمن ها و هیئت های مذهبی نیز از جمله اشخاص مذهبی غیر وابسته به رهبری است که از شمول معافیت برخوردار میباشند

در مورد هیئت مذهبی آن دسته از هیئت‌ها که جنبه مستمر داشته و دارای اساسنامه و ساختار تشکیلاتی منسجم باشند و در اداره کل تشکل‌های دینی که بخشی از معاونت امور فرهنگی و تبلیغی سازمان تبلیغات اسلامی به ثبت رسیده باشند از شمول تبعیضات مثبت مالیاتی برخوردار می‌باشند. فقط جهت اطلاع از تعداد آنها به طور نمونه رئیس شورای هیئت‌های مذهبی استان گیلان تعداد هیئت‌های ثبت شده را در استان ۱۶۸۸ تا زمان اعلان خبر میداند (خبرگزاری فارس ۱۹/۸/۱۳۹۷) مشکل اساسی که در خصوص هیئت‌های مذهبی در خصوص حمایت‌های مالیاتی وجود دارد عام بودن موضوع فعالیت آنها در اساسنامه و سند تاسیس است بطور مثال بنیاد دعبل خزاعی که یک نهاد مذهبی جهت حمایت از مداحان است با تغییر اساسنامه و افزایش دامنه فعالیت خود در زمینه انتشار نشریات عمومی، طراحی سایت؛ رسانه‌های دیجیتال و علوم قرآنی ضمن برخورداری از بودجه عمومی ذیل جدول ۱۷ و ۱۹ از معافیت مالیاتی بند ج ماده ۱۳۹ نیز برخوردار میشوند. در مورد انجمن‌ها و هیئت‌های دینی اقلیت‌های شناخته شده ارائه گواهی لازم مبنی بر تصویب رسمیت آنها از طرف وزارت کشور و ارائه گواهی مذکور به وزارت اقتصاد و دارایی و سازمان حج و با تایید صورت حساب درآمد‌ها و هزینه‌های آنان از سوی سازمان اوقاف مشمول معافیت مالیاتی قرار می‌گیرند. تنوع و تعدد اشخاص حقوقی مذهبی از جهت اساسنامه‌ها و فعالیت‌های متنوع سبب تشدد و عدم یکسانی در شمول و یا عدم شمول تبعیضات مثبت مالیاتی را بر آنان ایجاد کرده است بطور مثال در ماده ۱۸ دستور العمل مجتمع علمی آموزشی علوم اسلامی خواهران حوزه علمیه قم و جامعه الزهراء مجوز فعالیت‌های اقتصادی و کسب درآمد از سود سهام را به آنها داده است و آن را از جهت معافیت‌های مالیاتی همانند سایر نهادها دانسته است. به دلیل همین مشکلات در پژوهشی که توسط مرکز مطالعات فرهنگی مجلس شورای اسلامی صورت گرفته است پیشنهاد تقسیم بندی و باز تعریف آنان بر اساس طرح بین‌المللی جان‌هایپکینز داده شده است (مرکز پژوهش‌ها، ۱۳۸۲: ۳۹).

۳- معیار انقلابی حاکم بر تبعیضات مثبت مالیاتی: نظام‌های مالیاتی برآمده از انقلابات اجتماعی پاره‌ای

از تبعیضات مثبت مالیاتی در قالب ترجیحات و تمایزات جهت ارزش‌های انقلابی، ایدئولوژی حاکم سیاسی، گروه‌ها و احزاب انقلابی مدنظر قائل میشوند. که معمولاً در دوره‌های تقنینی اول و دوم برقرار میشوند. که به تدریج و با نهادینه شدن شور انقلابی دوره ترمیدور نظام مالیاتی نیز فرا میرسد بطوریکه در جهت حذف و کاهش آنان گام برداشته میشود. که در ایران از برنامه سوم توسعه بعد و به ویژه در برنامه پنجم و ششم مد نظر قرار گرفت. موضوع "انقلابی" صفتی کیفی و ارزشی است و هرگاه در حقوق مالیاتی بکار گرفته شود نیاز به تعریف و تعیین حدود دارد. در قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران، انقلابی بودن را شامل کلیه افرادی می‌داند که از تاریخ ۲۸/۵/۱۳۴۲ تا تاریخ ۱۶/۱۱/۵۷ با الهام از مبارزات و مجاهدات امام خمینی به دلیل امنیتی، مذهبی و یا اتفاقات سیاسی دیگر حداقل به مدت سه ماه بازداشت و یا حبس قطعی بوده‌اند. ارائه تعریف فوق از یک معیار ارزشی با وصف "انقلابی" و مقید کردن آن به زمان و دیدگاه خاص جهت برخورداری از حمایت مالیاتی مغایر با اصل بیطرفی مقنن در وضع قاعده مالیاتی دارد. ایراد اساسی بر حاکمیت این نوع معیارها بر قواعد مالیاتی که جنبه عامه دارد این است که اصل عمومیت مالیاتی را با تقسیم مودیان به انقلابی و غیر انقلابی مقید می‌نماییم و این تعریف بطور قطع در خصوص اشخاص حقیقی میتواند مصداق پیدا کند. بدین جهت در ابتدا به اشخاص حقیقی انقلابی مشمول حمایت تبعیضات مثبت مالیاتی و سپس به اشخاص حقوقی مشمول قواعد مذکور پرداخته میشود.

۱-۳ اشخاص حقیقی مشمول حمایت تبعیض مثبت مالیاتی : اشخاص حقیقی مورد حمایت که مولود انقلاب اسلامی می باشند شامل شهید ، مفقودالاثرا، جانباز ، آزاده و رزمنده می باشند . که علاوه بر قانون مالیات های مستقیم در قوانین و مقررات های دیگری نیز مشمول حمایت مالیاتی قرار گرفته اند . که از جمله می توان به قانون حمایت از ایثارگران و بسیجیان مصوب ۱۳۷۱ ، قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران مصوب ۱۳۹۱ مجمع تشخیص مصلحت نظام ، قانون آمران معروف و نهی از منکر مصوب ۱۳۹۴ ، قانون حمایت از آزادگان (اسرای آزاد شده) مصوب ۱۳۶۸ از جمله مهمترین آنها است . در بند ب ماده یک قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران شهید و مفقودالاثرا را کسی می داند که جان خود را در راه تکوین و شکوفایی؛ دفاع و حفظ دست آورد های انقلاب اسلامی ... از دست داده باشند و طبق بند ز همین ماده خانواده شهید را خانواده ای میدانند که یکی از اعضا آن در راه اعتلای اهداف عالی انقلاب اسلامی پدر، مادر، همسر و فرزند از دست داده باشد و در بند ز ماده ۲۵ قانون مالیات های مستقیم وراث طبقه اول و دوم خانواده شاهد نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی از پرداخت مالیات معاف هستند. با این شرط که احراز شهادت به تایید یکی از مراجع نیروهای مسلح و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی رسیده باشد. در مورد سایر اشخاص حقیقی انقلابی مورد حمایت تبعیضات مثبت مالیاتی در قانون حمایت از آزادگان مصوب ۱۳ آذر ۱۳۶۸ در ماده یک آن اسرای آزاد شده را به کسانی اطلاق مینماید که به سبب مأموریت محوله در داخل یا خارج کشور اسیر و پس از مقاومت دلیرانه آزاد شده باشد. و در ماده ۱۹ همین قانون وزارت اقتصاد را مکلف به اعطای معافیت یا تخفیف پنجاه درصد مالیاتی به آزادگانی که با مشکل مالیاتی مواجه هستند نموده است. و در همین قانون معافیت مالیاتی آزادگان در احداث واحدهای تولیدی در ۵ سال اول فعالیت اشاره شده است. و در بند ج ماده یک قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران جانباز را کسی می داند که سلامتی خود را در تکوین و شکوفایی انقلاب و مبارزه با عوامل ضد انقلاب و اشرار از دست داده و به اختلالات و نقص جسمی و روانی دچار شود. در بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح و جانبازان انقلاب اسلامی جنگ تحمیلی و آزادگان از پرداخت مالیات بر درآمد حقوق معاف می باشند . به علاوه در قوانین مرتبط با اشخاص مذکور نیز از حمایت مالی و مالیاتی چنانچه ذکر شد برخوردار میشوند و حتی در بودجه های سنواتی و قوانین برنامه توسعه نیز به حمایت های مالیاتی به آنان اشاره شده است . بطور مثال در ماده ۸۸ قانون برنامه توسعه پنج ساله ششم (۱۳۹۶-۱۴۰۰) به معافیت حقوق و فوق العاده شغل اعم از مستمر و غیر مستمر شاهد، جانباز و آزادگان اشاره شده است . نکته اساسی در خصوص اشخاص حقیقی انقلابی مورد حمایت تسری تعاریف ارائه شده قانونی است به گونه ای که جهت برخورداری از حمایت های مالیاتی با تفاسیر متفاوت در تعاریف هریک از آنان نوعی تبعیضات ناروا را بوجود می آورد به عنوان مثال تعاریف ارائه شده در قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران تنها محدود به شهید و جانباز جنگ تحمیلی نمی گردد. بنابراین آتش نشانان و سربازان و مأمورانی که در راه انجام وظیفه دچار نقض عضو شده و به گروگان گرفته شده و یا فوت می نمایند نیز مصداق ماده یک قانون مذکور میشوند در حالیکه در پاره ای موارد بطور مثال در خصوص جنگلبانان شمال در راه انجام وظیفه و حفاظت از جنگل و پاسبانی از ارزش های انقلاب اسلامی هدف تیر شکارچیان قرار گرفته را شهید محسوب ننموده اند. (محمدی ، ۱۳۹۸ : ۸۲۸۷) نکته دیگر در مورد برخورداری حمایت های مالیاتی اشخاص حقیقی مذکور این است که تفاوت گذاری میان معلول طبیعی بطور مثال روشندان مادرزاد و جانباز روشندان جنگ تحمیلی است که نوعی تبعیض ناروا حاصل میگردد که با اصل برابری مالیاتی هماهنگی ندارد همانطور که میان

یک فقیر مسیحی و مسلمان در برخورداری از تبعیضات مثبت مالیاتی تفاوتی نیست در اینگونه وضعیت های مشابه برخورد متفاوت نیز با عدالت مالیاتی سازگار نیست.

۲-۳ اشخاص حقوقی انقلابی مشمول تبعیضات مثبت مالیاتی: در فرهنگ نامه انقلاب اسلامی در تعریف نهاد انقلابی آمده است "مجموعه سازمان ها و بنیادهایی که پس از پیروزی انقلاب اسلامی برای تحقق بخشیدن به اهداف انقلاب ایجاد شد نهاد انقلابی گفته میشود" تعریف مذکور جهت روشن سازی ماهیت حقوقی آنان چندان راهگشا نیست و به ویژه در جهت برخورداری و یا عدم برخورداری از تبعیضات مثبت مالیاتی به جهت آنکه نیاز به تعیین اهداف انقلاب دارد. و تعیین اهداف نیز به حدی قابلیت تسری دارد که میتواند مظروف هر هدفی قرار گیرد. با توجه به گزارش مرکز اسناد انقلاب اسلامی بالغ بر ۱۲۰ نهاد انقلابی بعد از انقلاب ایجاد شد که در نتیجه ادغام و انحلال ۲۷ نهاد تعداد آنها به ۹۷ نهاد رسیده است. (مرکز پژوهش های انقلاب اسلامی، ۱۳۹۵: ۱۲) اگر به تعداد مذکور اشخاص حقوقی زیر مجموعه آنان نیز اضافه نماییم حجم وسیعی از فعالیت های اقتصادی را در برمیگیرد که از جهت حقوق مالیاتی و تسری تبعیضات مثبت مالیاتی شناخت ماهیت حقوقی آنان ضروری است. در قانون مدیریت خدمات کشوری از تمامی اشخاص حقوقی دولتی اعم از وزارتخانه، موسسه دولتی، موسسه و نهاد غیر دولتی، شرکت دولتی تعریف ارائه شده است اما تعریف نهاد انقلابی و مشخصات آن مسکوت مانده است. در ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی نهاد انقلابی را نهادها و موسساتی دانسته که در جریان تحقق انقلاب اسلامی و یا پس از آن بنا به ضرورت های انقلاب اسلامی بوجود آمده اند و تمام یا قسمتی از اعتبارات مورد نیاز خود را از محل اعتبارات منظور شده در قانون بودجه کل کشور مستقیماً از خزانه دریافت می نمایند. در قانون مذکور نهادهای مذکور را مکلف نموده است که ظرف مدت مشخص در ماده مذکور که حداکثر یکسال می باشد وضعیت حقوقی خود را با یکی از مواد ۲ و ۳ و ۴ و ۵ که (وزارتخانه، موسسه دولتی، شرکت دولتی، موسسات و نهاد های غیر دولتی) تطبیق دهند. که بسیاری از آنها تا زمان انجام این پژوهش با وجود گذشت سالها از این تکلیف قانونی تاکنون انجام نشده است. ابهام در ماهیت حقوقی نهاد های انقلابی و روش های حسابداری و مالی آنها سبب عدم تفکیک فعالیت های انتفاعی و غیر انتفاعی آنان و در نتیجه ابهاماتی در شمول یا عدم شمول مالیات بر آنها شده است. از سوی دیگر گستردگی حیطه موضوعی فعالیت های آنان و انجام یا عدم انجام فعالیت های اقتصادی از سوی آنها نیز بر ابهامات مذکور افزوده است. بطوریکه این پرسش مطرح میشود که آیا نهادهای انقلابی اصولاً مجاز به فعالیت اقتصادی هستند و در صورت مثبت بودن آیا مشمول تبعیضات مثبت مالیاتی قرار میگیرند. در پاسخ به پرسش های مذکور باید بیان داشت که با بررسی اساسنامه ها و سند تاسیس آنها اینگونه اشخاص حقوقی را می توان از جمله موسسه غیر دولتی غیر انتفاعی دانست. بطور مثال در ماده ۱۰ اساسنامه بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی بنیاد مستضعفان را موسسه غیر انتفاعی با شخصیت حقوقی و استقلال مالی دانسته است که هدف آن متمرکز ساختن اموال خاندان پهلوی و وابستگان آنها در جهت مصرف برای بهبود وضع زندگی مستضعفان دانسته است. بدین جهت نهادهای انقلابی غیر تجاری و غیر انتفاعی هستند. و صرف اختصاص کمک های بودجه ای دولت به برخی از آنها سبب برخورداری از تبعیضات مثبت مالیاتی و قرار گرفتن در عداد دستگاہهای بند ۲ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم نمی گردد و حتی نمیتوان آنان را در زمره موسسات عمومی غیر دولتی غیر انتفاعی تلقی کرد. در ماده واحده قانونی فهرست موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی مصوب ۱۳۷۳/۴/۲۹ موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی را واحدهای سازمانی مشخصی می داند که با اجازه قانون به منظور انجام

وظایف غیر تجاری و غیر انتفاعی ایجاد شده اند در این قانون فهرست مذکور ارائه شده است که نهادهای انقلابی در شمول آن قرار نگرفته اند. در پاره ای از اساسنامه و سند تاسیس نهاد های مذکور مجوز انجام فعالیت اقتصادی و انتفاعی جهت تامین منابع مالی خود داده شده است. بطور مثال در اساسنامه کمیته امداد از جمله راههای کسب منابع مالی درآمد های حاصله از فعالیت های اقتصادی نهاد مذکور قید شده است. در قانون مالیات های مستقیم بدون ذکر نام " نهاد انقلابی " از عبارت " ادارات دولتی و موسسات وابسته به دولت " بطور عام نام برده شده است چنانچه در ماده ۲۰۵ در خصوص ابلاغ اوراق مالیاتی آمده است به نظر می رسد که مقنن مالیاتی نیز در ماهیت حقوقی آنان با ابهام روبرو است. همچنانکه در زمان پیشنهاد لایحه فهرست موسسات و نهاد های انقلابی و چالشی که از جهت بخشی از حاکمیت بودن آنان بروز کرد. از آنجاییکه بیشتر نهاد های مذکور وابسته به رهبری هستند در دستور العمل یکسان سازی مالیات نهاد های انقلاب اسلامی از سوی رهبری اسامی تعدادی از آنها نام برده شده است. حذف و یا اضافه شدن نهادی به فهرست مذکور را موکول به اعلام کتبی از سوی مقام رهبری دانسته است در نامه ۱۳۹۶ / ۹ / ۲۱ دفتر رهبری فهرست نهاد های انقلابی وابسته به رهبری اشخاص مشمول بند ۴ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم که از شمول تبعیضات مثبت مالیاتی برخوردارند شامل بنیاد شهید و ایثارگران، کمیته امداد، سازمان تبلیغات اسلامی؛ دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم؛ بنیاد مسکن انقلاب اسلامی، بنیاد مستضعفان، ستاد اجرایی فرمان امام، مرکز خدمات حوزه علمیه قم، موسسه پژوهشی فرهنگی انقلاب اسلامی، جامعه المصطفی الکاظمیه میباشند. با توجه به بند ۱۹ آن مفاد دستور العمل دفتر رهبری جایگزین قانون مالیات های مستقیم میگردد. و این مورد از جمله مواردی است که قواعد شرعی - فقهی بر قواعد حقوقی مالیاتی تفوق پیدا کرده است. در قانون مالیات های مستقیم در موارد متعدد نهادهای انقلابی را مشمول حمایت تبعیضات مثبت مالیاتی قرار داده است که عبارتند از بند ۴ ماده ۲، بند ۳ ماده ۲۴، تبصره ۲ ماده ۵۳، ماده ۶۸ و ماده ۷۰ و بنده ماده ۱۳۹ می باشد. با مذاقه در تبعیضات مثبت مالیاتی قید شده در مواد مذکور در قانون مالیات های مستقیم نسبت به نهاد های انقلاب اسلامی، مشخص میگردد که مقنن نیز در باب ماهیت حقوقی و شمول حمایت مذکور بر آنان دچار تردید و ابهام بوده است بطوریکه در پاره ای از موارد آنان را در شمول دستگاههای دولتی محسوب و برخوردار از حمایت مالیاتی قرار داده است چنانچه در ماده ۶۸ قانون مالیات های مستقیم آمده است: " املاکی که به دولت تملیک میشود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است. " قید واژه دولت سبب ابهام در شمول معافیت بر نهاد های مذکور میشود. این ابهام در تعبیر شورای نگهبان در مفهوم صفت دولتی و انقلابی در خصوص نهاد های انقلابی نیز بروز مینماید. در تفسیر موسعی که بر رویه ها و مقررات اجرایی از مفهوم دولت حاکم شده است که همان مفهوم عام استیت است که در تبعیض مثبت مالیاتی که از عبارت دستگاههای دولتی استفاده شده است نهادهای انقلابی نیز در بر گرفته و از شمول حمایتی آن برخوردار شده اند. در حالیکه در رای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی دایره شمول در موارد بسیاری تحدید شده است بطور مثال در رای مورخ ۱۳۶۸ / ۱ / ۱۶ شمول معافیت مذکور را در خرید ساختمان جهت بانک از مصادیق مرافق عامه قرار نداده است. و در مواردی قواعد تبعیض مثبت مالیاتی همه نهاد های انقلابی را در شمول دستگاههای دولتی شناخته شده قرار نداده است. چنانچه در بند ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم از وزارتخانه ها، موسسات و شرکت های دولتی و دستگاههای که قسمتی از بودجه آنها بوسیله دولت تامین میشود نام برده شده است اما عبارت نهاد انقلابی بصورت مجزأ بکار گرفته نشده است. و سازمان امور مالیاتی نیز شمول معافیت را تنها به ده نهاد شناخته شده در دستور العمل رهبری محدود نموده است بهطور مثال سازمان امور مالیاتی در بخشنامه ای

بنیاد تعاون بسیج را در عداد نهاد انقلابی مشمول قرار نداده و هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ضمن تایید بخشنامه مذکور فقط ده نهاد را به رسمیت شناخته است و بنیاد تعاون بسیج را در عداد نهاد های انقلابی مشمول برخورد از حمایت محسوب نموده است. علت اساسی نبود رویه یکسان و شمول قاعده ای واحد بر نهادهای انقلابی است (نزدیک به ۱۰۰ نهاد انقلابی وجود دارد) مشکل اساسی دیگر در قواعد تبعیض مالیاتی عدم تطبیق وضعیت حقوقی نهادهای مذکور با وجود تکلیف قانونی و مهلت زمانی یک ساله در ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی با وجود گذشت بیش از سه دهه میباشند. اگر بخواهیم در خصوص برخورداری نهاد های انقلابی از تبعیضات مثبت مالیاتی به نتیجه مشخصی برسیم میتوان آنها را از این جهت به دو دسته تقسیم نمود دسته اول که زیر نظر رهبری و با اذن ایشان تشکیل و فعالیت می نمایند طبق احکام و فرامین و دستورالعملهای مقام رهبری فعالیت های انتفاعی آنان طبق بند یک دستور العمل ۱۳۹۶ جهت امور مالی آنان حساب جاری فاقد دسته چک و غیر قابل برداشت جداگانه ای نزد شعب یکی از بانک های کشور افتتاح و وجوه درآمدی به این حساب ها واریز خواهد شد و در پایان هر هفته به حساب خاص دیگری که در همان شعبه به نام دفتر مقام رهبری افتتاح میگردد منتقل میشود و عینا مبالغ فوق برای انجام ماموریت های مشخص و مصوب آنها در امور حمایتی، فرهنگی و خدماتی محرومین که در قانون مالیات های مستقیم استثناء شده اند به حساب نهاد های مزبور عودت می گردد..."

و در بند ۵ همین دستور العمل نهادهای انقلابی مذکور تا سال ۱۳۷۵ از شمول مالیات فعالیت های اقتصادی موضوع بند الحاقی به تبصره ۱ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم ۱۳۷۱ مستثنی هستند. و فعالیت های اقتصادی نهادهای مذکور از جمله حق واگذاری و نقل و انتقال قطعی املاک اعم از اسناد رسمی و عادی توسط مامورین مالیاتی محاسبه و به حساب خاص پیش گفته واریز و ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم در این مورد اجراء نمیشود. لازم به ذکر است که ماده ۵۹ مالیات قطعی نقل و انتقال به ماخذ ارزش معاملاتی پنج درصد و انتقال حق واگذاری دو درصد مشمول مالیات میباشند. نکته قابل توجه در خصوص واریز مالیات مورد محاسبه به حساب دیگر به غیر از خزانه است در حالیکه درآمد عمومی مالیاتی عموماً به حساب خزانه واریز میگردد. در بند ۶ همین دستور العمل مربوط به یکسان سازی مالیات نهاد های انقلابی از سوی رهبری از وصول مالیات نقل و انتقال املاک از واحد های نوساز و به سبب پیچیدگی محاسبه مالیات بساز و بفروشی نهادهای انقلابی وابسته به رهبری صرف نظر شده است.

دسته دوم نهادهای انقلابی غیر وابسته به رهبری میتوان نامید و به عبارت دیگر می توان نهادهایی به جزء ده نهاد اعلام شده در فرمان ۱۳۹۶/۹/۲۱ رهبری دانست که از جهت شمول مالیاتی در عداد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری محسوب میشوند که مشمول ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم و تبصره یک آن می باشند. در تبصره یک ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که "در مورد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به منظور سود تاسیس نشده اند در صورتیکه فعالیت انتفاعی داشته باشند از ماخذ کل درآمد مشمول مالیات فعالیت انتفاعی آنها مالیات به نرخ مقرر در این ماده وصول می شود." که نرخ مقرر در ماده ۱۰۵ پس از کسر هزینه ها و معافیت ها بیست و پنج درصد از درآمد می باشد.

در برقراری تبعیضات قانونی در حقوق و تکالیفی همچون مالیات که سرایت عامه دارد موجه سازی و مشروعیت بخشی آن از سوی مرجع واضح به گونه ای باید باشد که به خیر عامه بینجامد. نظام مالیاتی ایران مملو از اینگونه ترجیحات و تمایزات قانونی است که با وضع قانون مالیات های مستقیم ۱۳۶۶ برقرار گردیده است. قانونی که برگرفته و حاصل حاکمیت برخاسته از مذهب و انقلاب میباشد. و بر همین اساس بیشتر تبعیضات مثبت مذکور در همین راستا قرار دارد. که معمول اکثر انقلابات دنیا در دهه اول استقرار خود میباشد. و اصولاً در همه نظام های مالیاتی پایبندی به حداقل معیارهای ارزشی و اخلاقی مدنظر قرار دارد و از این جهت هیچ نظام مالیاتی خنثی وجود ندارد. اما در مورد ایران پیوند یافتگی معیارهای ارزشی در نظام مالیاتی به جهت ماهیت تئوکراسی حاکمیت شدت و حدت بسیار زیادی دارد. بطوریکه اکثر معافیت های عام و دائمی به موضوعات و اشخاص با ویژگی های ارزشی اختصاص یافته است. قرار گرفتن قواعد حقوق مالیاتی در داخل زمینه ایدئولوژیک سبب تقویت و مشروعیت بخشی به ارزش های خاص میشود. و تبعیضات مثبت مالیاتی نیز در همین راستا قرار دارد. پرداخت مالیات یک تکلیف جمعی است که ملازمه با وجود حق های جمعی دارد. (راسخ، ۱۳۹۲ : ۴۴۳) اگر تکلیف جمعی مالیاتی را با تبعیضات قانونی به ارزش های خاص پیوند کنیم، به تبع آن حق های جمعی نیز دچار محدودیت و ترجیح گذاری میگردند. که نه تنها با اصول مالیاتی مغایرت دارد بلکه عدالت مالیاتی که در زمره حق های نسل سوم و از جمله حق حیات اقتصادی مشترک است نقض میگردد و با ایجاد چنین استحقاق هایی نوعی طبقه بندی اجتماعی غیر قابل تغییر ایجاد و جامعه سیاسی به جامعه کاستی نزدیک میگردد. از قانون برنامه سوم به بعد دوره ترمیدور حقوق مالیاتی فرا رسیده است. با درک این موضوع که تبعیضات مثبت مالیاتی برقرار شده نتایج ناروایی را سبب شده است گرایش به سمت حذف و کاهش قواعد مذکور تغییر پیدا کرده است. اما مانع اصلی نهادینه شدن پاره ای از ارزش های غیر عینی در حقوق مالیاتی است. بطوری که همانند تابوهایی عمل میکنند که هرگونه تغییر و اصلاح آنان با مخالفت و ممانعت شدید روبرو میشود. پذیرش این واقعیت که امروزه نمیتوان با تفوق معیارهای غیرعینی و از طریق منابع مالی دینی به عدالت مالیاتی رسید میتواند به نتایج مطلوبی در وضع قواعد تبعیض مثبت مالیاتی رسید. موجه سازی اینگونه تبعیضات مثبت مالیاتی با منطق حقوق مالیاتی می بایست سازگار باشد. اگر مشمولین بند ۴ ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم مشمول معافیت عام و دائمی میگردند بدون آنکه تعریف مشخص و دقیقی از فعالیت های آنان در اساسنامه و سند تاسیس و به عبارتی ماهیت حقوقی آنان ارائه گردد چگونه می توان انتظار داشت که با ابزار مالیاتی به اهداف و سیاست های مالی که به خیر عامه بینجامد دست یافت. تنها با اصلاحات مقطعی در قوانین مالیاتی بدون مرتفع ساختن ابهامات بنیانی و ساختاری نمی توان به حقوق مالیاتی مطلوب دست یافت. باز تعریف از اوصاف و ویژگی های ارزشی با وجه حقوقی میتواند به شفافیت و ارتقاء نظام مالیاتی بینجامد. انقلابی بودن، خیر بودن، مذهبی بودن، فرهنگی بودن در حقوق مالیاتی جهت برخورداری از تبعیضات مثبت مالیاتی نیاز به تعیین دقیق مشخصات و ویژگی های معین از سوی مقنن دارد. اگر به بند های الف تا ه ماده یک قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران و تعاریف مربوط به هریک از اشخاص انقلابی توجه نماییم به ضرورت باز تعریف مفاهیم پی می بریم. بطور مثال شهید راه وطن در جبهه و یا در راه انجام وظیفه هم شهید است و برخوردار از حمایت مالیاتی موضوع ماده ۲۵ قانون مالیات های مستقیم میباشد. پیوند اینگونه مفاهیم به معیارهای ارزشی خاص علاوه بر آنکه اصول برابری و همگانی مالیاتی را نقض میکند بلکه نوعی تبعیض ناروا را نسبت به سایر ادیان فراهم می آورد. بطور مثال معافیت مدارس اسلامی موضوع بند د ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم بجای وصف مدارس دینی. اصول عدالتی که قانون مالیاتی ایران با وضع قواعد تبعیض مثبت مالیاتی دنبال میکند قاعدتاً نمی

تواند الگوی اخلاقی خاصی را جهت تحقق آن برقرار سازد. و اگر بخواهد بطور مثال با تعریفی که از صفت خاص انقلابی بودن در قانون شرط برخورداری از حمایت مالیاتی را اعمال نماید نتیجه قطعی آن نقض اصول همگانی و برابری مالیاتی خواهد بود. ناروشنی مفاهیم در تبعیضات مثبت مالیاتی تنها به موضوعات خیریه و اخلاقی و انقلابی و مذهبی خلاصه نمیشود بلکه در دیگر معیارهای حاکم نیز وجود دارد. در مورد اشخاص و موضوعات فرهنگی و آموزشی برخوردار از حمایت مالیاتی نیز با ابهام در تعیین و تعریف روشن برای هریک از مصادیق آن روبرو هستیم. بطور مثال: عبارت درآمد حاصل از تعلیم و تربیت در صدر ماده ۱۳۴ قانون مالیات های مستقیم به حدی کشار و قابل تاویل است که طیف وسیعی از فعالیت ها در زمینه های مذکور در بر میگیرد که میتواند از موسسات کنکور با درآمدهای نجومی گرفته تا چاپخانه ها و مدارس غیر انتفاعی با درآمدهای بالا نیز شامل گردد. این ابهام و عدم شفافیت در موضوعات مشمول تبعیضات مثبت مالیاتی حتی به مفاهیم و اصطلاحات بنیانی حقوق مالیاتی نیز مرتبط میشود. مفاهیمی همچون اندوخته و ذخیره قانونی موضوع ماده ۱۰۸ و یا عبارات و مفاهیمی چون اوراق مالی اسلامی، حبس و نذر وجود دستگاههای موازی در تفسیر مفاهیم به ویژه شورایعالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری سبب عدم یکسانی در برخورداری از حمایت های مالیاتی شده است. از این جهت به نظر می رسد نظام مالیاتی از کهنگی و ایستایی در مراحل سه گانه مالیاتی (وضع تشخیص و وصول) روبرو است.

منابع :

- ۱- امامی تلامی (۱۳۸۴) کلیات حقوق مالی ، تهران ، چاپ اول ، انتشارات میزان
- ۲- بختیاری ، صادق (۱۳۹۰) مشوق های مالیاتی در گردونه عدالت اجتماعی ، پژوهشنامه مالیات ، شماره ۱۲ ، صص ۱۳۵-۱۵۴
- ۳- تبت ، مارک (۱۳۸۶) فلسفه حقوق ، ترجمه حسن رضایی خاوری ، مشهد ، انتشارات دانشگاه علوم رضوی
- ۴- توکل ، محمد (۱۳۷۲) " رای هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی و مسئله تفسیر قانون " مجله مالیات ، شماره ۳ ، صص ۸-۵
- ۵- طبیبیان نقیبی، مجید و دیگران (۱۳۹۲) "بازخوانی مالیات بر ارث با رویکرد فقهی و تاریخی " پژوهشنامه مالیات ، شماره ۲۱، صص ۹۴-۱۱۶
- ۶- حسنی ، فائزه (۱۳۹۷) " شفافیت و همبستگی ملی با نگاهی به بودجه ۱۳۹۷ " چشم انداز ، شماره ۱۰۸ ، صص ۱۴-۲۰
- ۷ - راولز، جان (۱۳۹۲) عدالت به مثابه انصاف ، ترجمه عرفان ثابتی ، تهران ، انتشارات ققنوس
- ۸- رضایی ، محمد و دیگران (۱۳۹۱) " ارائه الگویی برای پذیرش خمس به عنوان بخشی از مالیات بر درآمد " پژوهشنامه مالیات ، شماره ۱۵ ، صص ۱۲۶-۱۵
- ۹- رضایی دوابی ، مجید و دیگران (۱۳۹۱) " بررسی تطبیقی مالیات بر مجموع درآمد و خمس " پژوهشنامه مالیات ، شماره ۱۶، صص ۹۴-۱۲۶
- ۱۰- رستمی ، ولی و قطبی ، میلاد (۱۳۹۳) "تحلیلی بر مفهوم نهادهای زیر نظر رهبری در نظام تقنینی ایران " فصلنامه دانش حقوق عمومی ، شماره ۹، صص ۶۹-۹۰
- ۱۱- سندل ، مایکل (۱۳۹۴) لیبرالیسم و محدودیت های عدالت، ترجمه حسن افشار ، تهران ، چاپ اول ، نشر مرکز
- ۱۲- سیفی پور ، رویا و دیگران (۱۳۹۰) "بررسی عوامل موثر بر توزیع درآمد با تاکید بر مالیات " پژوهشنامه مالیات ، شماره ۱۰ ، صص ۱۲۲-۱۴۲

- ۱۳- شاقول ، یوسف و نوری زاده، اکرم (۱۳۹۷) " بررسی نقد های مایکل سندل و رابرت نوزیک بر نظرات راولز " بنیاد غرب شناسی ، صص ۱۲۱- ۱۴۹
- ۱۴- طباطبایی موتمنی، منوچهر(۱۳۷۳)، حقوق اداری، تهران. انتشارات سمت
- ۱۵- غنی ، مهدی (۱۳۹۹) " تراژدی قانون گرایی در ایران ما " ماهنامه چشم انداز ، شماره ۲۲ ، صص ۱۰۰- ۱۰۳
- ۱۶- کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۸)، فلسفه حقوق، جلد اول، انتشارات شرکت سهامی انتشار
- ۱۷- گوروویچ، ژرژ (۱۳۵۱) دیالکتیک یا سیر جدالی و جامعه شناسی ، ترجمه حسن حبیبی ، تهران ، شرکت سهامی انتشار
- ۱۸- گیلک حکیم آبادی ، محمد تقی (۱۳۹۰) " مطالعه تطبیقی حمایت های مالیاتی از کمک های خیریه در جهان " پژوهشنامه مالیات ، شماره ۱۲ ، صص ۱۲۲-۱۵۴
- ۱۹- قاری سید فاطمی، محمد (۱۳۹۳) حقوق بشر در جهان معاصر ، چاپ چهارم ، تهران ، موسسه مطالعات و پژوهش های حقوقی
- ۲۰- قربانی نیا ، فرج الله (۱۳۷۹) مجموعه آراء وحدت رویه دیوان عدالت اداری ، تهران ، انتشارات فردوسی
- ۲۱- لاری دشت بیاض، محمود (۱۳۹۳) " بررسی رفتار اخلاقی مودیان بزرگ مالیاتی از دیدگاه اخلاقی پست مدرن " پژوهشنامه مالیات ، شماره ۲۴ ، صص ۱۰- ۳۷
- ۲۲- مالکی مقدم ، هوشنگ (۱۳۸۵) حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن ، چاپ دوم ، قم ، انتشارات خانه خرد
- ۲۳- مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۵) " جایگاه حقوقی موسسات خیریه، دفتر مطالعات حقوقی ، شماره مسلسل ۸۵۳۸ ، صص ۱۰۰- ۱۰۳
- ۲۴- مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی (۱۳۷۲) " برابری و اصلاح نظام مالیاتی، معاونت پژوهشی
- ۲۵- محمدی ، الناز (۱۳۹۸) "نگهبانی جنگل با دست خالی" اندیشه پویا ، شماره ششم ، صص ۸۲- ۸۵
- ۲۶- مودنی، روح الله (۱۳۹۳) حقوق عمومی اقتصادی ، چاپ اول ، تهران ، انتشارات مجد
- ۲۷- واعظی ، مجتبی (۱۳۸۸) " نقش دیوان عدالت اداری در دادرسی شرعی و اداری " شیراز ، مطالعات حقوقی، دوره اول ، شماره ۳ ، صص ۱۲۳- ۱۵۱
- ۲۸- هارت ، هربرت (۱۳۹۳) مفهوم قانون ، ترجمه محمد راسخ ، تهران ، نشر نی
- ۲۹- هوفه، آلفرد (۱۳۹۲) قانون اخلاقی من درآمدی بر فلسفه عملی کانت ، ترجمه رضا مصیبی، تهران ، انتشارات نشرنی

۳۰_ Hartley, dean (۱۹۸۸) welfare, law and citizen ship, first published , university of Luton

۳۱_ kamm, frances (۱۹۸۵) super derogation, journal of philosophy, p. ۱۱۸_ ۱۳۸

۳۲_ bickan Bach ,jerome, (۱۹۸۹) "law and morality" journal article p. ۲۹۱_ ۳۰۰