

به نام خدا

اظهار نظر کارشناسی درباره:
«طرح اصلاح ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم»



مقدمه

دولت‌ها به منظور کاهش فاصله طبقاتی، ایجاد اشتغال و افزایش رفاه اجتماعی، تحقق عدالت و دسترسی برابر به فرصت‌های آموزشی، سلامت و کاهش هزینه‌های دولت از دو رویکرد مستقیم (پرداختی انتقالی و یارانه) و غیرمستقیم (سیاست‌های تشویقی مانند معافیت مالیاتی) بهره می‌برند. به باور محققان، رویکرد غیرمستقیم از چند نظر دارای مزیت است. آزادی اشخاص حقیقی و حقوقی در انتخاب محل هزینه‌کرد وجوهات خود، انتقادهای اجتماعی کمتر در حمایت‌های غیرمستقیم دولت نسبت به روش مستقیم، جلوگیری از عدم اطمینان در سطح مخارج دولت به دلیل اتکا بر تصمیم‌گیری غیرمتمرکز فردی مواردی هستند که سبب می‌شود در نهایت این روش نسبت به روش مستقیم از کارایی بیشتری برخوردار باشد.^۱ بر همین مبنا، قانونگذار در ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳؛ معافیت‌هایی را برای مؤدیان مالیاتی که وجوه پرداختی یا تخصیصی و یا کمک‌های غیرنقدی بلاعوض خود را جهت تعمیر، تجهیز، احداث یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی یا اردوگاه‌های تربیتی و آسایشگاه‌ها و مراکز بهزیستی و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری (دولتی) هزینه می‌کنند، در نظر گرفته است. این قانون در دو بازه زمانی مختلف (۱۳۷۱/۲/۷ و ۱۳۹۱/۹/۲۹) اصلاح و تکمیل شد. «طرح اصلاح ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم» که در واقع تكملة‌ای بر قوانین مصوب گذشته است، در تاریخ ۱۳۹۹/۰۸/۱۱ با امضای ۴۲ نماینده در مجلس شورای اسلامی اعلام وصول شد و در پی آن است که «حوزه‌های علمیه و مراکز آموزشی و پژوهشی وابسته به آنها» به فهرست نهادهای موضوع این قانون، اضافه می‌شوند، تا خیرینی که در جهت اهداف این قانون به حوزه‌های علمیه کمک می‌کنند، مشمول معافیت‌های مالیاتی موضوع این قانون باشند. گزارش حاضر ضمن موافقت با کلیات طرح اصلاح ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم، پیشنهادهایی را برای رفع ایرادهای آن ارائه داده است.

متن طرح

«مقدمه: در ماده فوق {ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم} به دولت اجازه داده شده که چنانچه مؤدی مالیاتی برای تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها و ... کمک نماید از درآمد مشمول مالیات، عملکرد سال پرداخت، قابل کسر خواهد بود.

مشخصات طرح

دوره یازدهم - سال اول

شماره ثبت:

۳۷۷

شماره چاپ:

تاریخ چاپ:

معاونت مطالعات فرهنگی

مشخصات گزارش

شماره مسلسل:

۲۷۰۱۷۵۷۲

تاریخ انتشار:

۱۴۰۰/۴/۵



۱. عرب‌مازار، عباس، «ارائه الگویی برای حمایت مالیاتی از کمک‌های خیریه در ایران (بازنگری ماده (۱۷۲) ق.م.م با رویکرد اعتبار مالیاتی)»، پژوهشنامه مالیات / شماره یازدهم (مسلسل ۵۹)، پاییز ۱۳۹۰.

در این ماده جایگاهی برای حوزه‌های علمیه و مراکز آموزشی و پژوهشی وابسته به آنها دیده نشده است. با توجه به نقش حوزه‌های علمیه و مراکز پژوهشی آن در تمدن‌سازی و تقویت باورهای دینی و اعتقادی و مقابله با جریان انحراف‌های اعتقادی و شبهات گسترده پیرامون دین و نبود منابع پایدار و همچنین نبود ردیف بودجه‌ای برای آنها، پیشنهاد می‌شود: عبارت زیر به متن ماده فوق بعد از مراکز بهداشتی و درمانی اضافه شود:

حوزه‌های علمیه و مراکز آموزشی و پژوهشی وابسته به آنها

سوابق قانونی موضوع

دولت برای به انجام رساندن برخی از وظایف محوله و همچنین با هدف کاهش فاصله طبقاتی و تأمین اجتماعی از کمک‌های داوطلبانه بخش خصوصی بهره‌مند شده است. بر همین اساس برای تشویق بخش‌های خصوصی برای مشارکت خیرین و بخش غیردولتی در امور آموزشی و پژوهشی از سازوکارهای مالیاتی به شکل کسور استفاده کرده است.

۱. در همین راستا قانونگذار در ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ موضوع معافیت‌های مالیاتی را در دستور کار قرار داد. ماده فوق‌الذکر چنین تصریح می‌کند که «صد درصد وجوه پرداختی به حساب‌های تعیین شده از طرف دولت تحت عنوان کمک و نظایر آن به صورت بلاعوض از درآمد مشمول مالیاتی منبعی که مؤدی انتخاب خواهد کرد قابل کسر می‌باشد».

۲. جهت فعال‌سازی و ایفای نقش خیرین در امور آموزشی، پژوهشی، درمانی، تربیتی و بهزیستی، ماده مزبور در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ به شکل زیر اصلاح و به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.^۱ «صد درصد وجوهی که به حساب‌های تعیین شده از طرف دولت به منظور بازسازی یا کمک و نظایر آن به صورت بلاعوض پرداخت می‌شود و همچنین وجوه پرداختی یا تخصیصی و یا کمک‌های غیرنقدی بلاعوض اشخاص اعم از حقیقی و یا حقوقی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و یا اردوگاه‌های تربیتی و آسایشگاه‌ها و مراکز بهزیستی و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری (دولتی) طبق ضوابطی که توسط وزارتخانه‌های آموزش و پرورش، فرهنگ و آموزش عالی و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب خواهد کرد قابل کسر می‌باشد».

۳. در نهایت مقنن تصمیم می‌گیرد دامنه حمایت از نقش‌آفرینان عرصه فرهنگ، تربیت، بهزیستی و همیاری جامعه را گسترش دهد و در تاریخ ۱۳۹۱/۹/۲۹ قانون قبلی را به شکل زیر تکمیل و اصلاح نماید.^۲

«ماده واحد - عبارت «کمیته امداد امام خمینی (ره) و جمعیت هلال احمر» بعد از عبارت «مراکز بهزیستی» به ماده (۱۷۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ اضافه می‌گردد.

تبصره «۱» - این قانون در صورت تأمین اعتبار در قوانین بودجه سنواتی از ابتدای سال ۱۳۹۲، اجرا می‌شود.

تبصره «۲» - منحصراً بخش‌های حمایتی کمیته امداد امام خمینی (ره) و جمعیت هلال احمر مشمول این حکم می‌باشند».

ارزیابی طرح

الف) یکی از منابع درآمدی دولت، مالیات است. از آنجاکه طرح حاضر معافیت‌های مالیاتی را برای برخی از اشخاص حقیقی و حقوقی در نظر گرفته است؛ از همین رو به دلیل تقلیل درآمد عمومی دولت، مغایر با اصل (۷۵) قانون اساسی است.

۱. ماده (۵۰) قانون اصلاح مواد از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی، مصوب ۱۳۷۱/۲/۷.
۲. قانون الحاق کمیته امداد امام خمینی (ره) و جمعیت هلال احمر به فهرست نهادها و مؤسسات مشمول ماده (۱۷۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۱/۹/۲۹

ب) در طرح تقدیمی آیین نگارش قانونی (در متن اصلاحیه اشاره صریح به متن قانون نشده است) رعایت نشده است. به‌ویژه اینکه عنوان طرح از شفافیت لازم نیز برخوردار نیست و هدف و مقصود مقنن در آن به‌روشنی بیان نشده است. از همین رو، **مغایر بند «۹» سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری است.**

ج) مقنن سابقاً در متن ماده (۱۷۲) محل مصرف وجوه دریافتی از اشخاص حقیقی و حقوقی را مشخص کرده است و در انتهای همین ماده تأکید کرده است که ضوابط نهادهای مصرف‌کننده وجوهات باید به تأیید چهار وزارتخانه‌های آموزش و پرورش، علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی برسد. این در حالی است که هر چهار وزارتخانه ذکر شده صلاحیت بررسی و تعیین ضوابط حوزه‌های علمیه و نهادهای آموزشی و پژوهشی وابسته به آن را ندارند. بنابراین متناسب با محل مصرف جدید - حوزه‌های علمیه و مؤسسات آموزشی و پژوهشی وابسته به آنها - لازم است مرجع صلاحیتدار مرتباً تعیین شود.

د) رویکردهای جدید تأکید ویژه‌ای در اعطای مشوق‌های مالیاتی از سوی دولت‌ها؛ بر کارایی بیشتر اعتبار مالیاتی نسبت به معافیت‌های مالیاتی دارند و هم‌اکنون بسیاری از کشورهای جهان در حال بازنگری این سیاست و انتقال از سیستم کسور به سمت سیستم اعتبار مالیاتی هستند. اما طرح حاضر بر رویه و سازوکار پیشین (معافیت مالیاتی) اتکا دارد.

ه) مطابق بند «الف» ماده (۶) قانون برنامه ششم توسعه، برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال‌های اجرای قانون برنامه ممنوع است. بنابراین تصویب طرح مذکور، صراحتاً مغایر با قانون برنامه ششم توسعه است. از این رو طبق جزء «۵» بند «د» ماده (۱۱۷) قانون آیین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، برای تصویب نیاز به رأی دو سوم نمایندگان دارد.

و) در ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم، قانونگذار سعی کرده تا مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی را برای فعالیت‌های دینی و تبلیغی لحاظ کند. از این حیث وفق بند «د» ماده مزبور کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات (با تشخیص شورای مدیریت حوزه علمیه) معاف است؛ همچنین مطابق بند «ح»، آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد و مصلاها و حوزه‌های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه‌های دولتی و غیره برسد، معاف از مالیات شناخته شده است. هرچند محتوای معافیت طرح پیشنهادی با مفاد ماده (۱۳۹) متفاوت است؛ لکن غرض از این قیاس اشاره به مقصود و نظر مقنن از ایجاد معافیت در جهت حمایت از فعالیت‌های تبلیغی و آموزشی دینی است. بنابراین با این استدلال می‌توان گفت معافیت لحاظ شده در ماده (۱۷۲) برای تعمیر، تجهیز، احداث یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی و مراکز فرهنگی و هنری (دولتی) و غیره، به نوعی قابل تسری به فعالیت‌های آموزش دینی است.

جمع‌بندی و پیشنهاد

هدف «طرح اصلاح ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم»، افزودن حوزه‌های علمیه و مؤسسات آموزشی و پژوهشی وابسته به آن، به فهرست نهادهای موضوع ماده (۱۷۲)^۱ است. این طرح از چند منظر دارای ایراد است: اولین و مهم‌ترین ایراد مغایرت با اصل (۷۵) قانون اساسی است. از دیگر ایرادهای مترتب بر این طرح مغایرت با بند «الف» ماده (۶) قانون برنامه ششم توسعه، مغایرت با بند «۹» سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری و مشخص نکردن متولی صلاحیتدار حوزه‌های علمیه و مؤسسات آموزشی و پژوهشی وابسته به آنها است.

۱. قانونگذار در ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۲؛ معافیت‌هایی را برای مؤدیان مالیاتی که وجوه پرداختی یا تخصیصی و یا کمک‌های غیرنقدی بلاعوض خود را جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی یا اردوگاه‌های تربیتی و آسایشگاه‌ها و مراکز بهزیستی و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری (دولتی) هزینه می‌کنند، در نظر گرفته است.

فارغ از ایرادهای طرح مذکور، برای تحقق عدالت و توزیع فرصت‌های برابر آموزشی از طریق حمایت و تشویق خیرینی که در این حوزه‌های علمیه هزینه‌هایی را پرداخت می‌کنند و در راستای رفع تبعیض مراکز آموزشی و پژوهشی به‌معنای اطلاق آن، طرح ارائه شده از حیث کارشناسی مثبت ارزیابی می‌شود و با توجه به مفاد مصرح در بندهای «د» و «ح» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم^۱، موضوع حمایت‌های مالیاتی از فعالیت‌های تبلیغی و آموزش دینی، کلیات طرح حاضر مورد تأیید است و پیشنهاد می‌شود متن طرح به شکل زیر اصلاح شود:

عنوان طرح: طرح الحاق حوزه‌های علمیه و مراکز آموزشی و پژوهشی وابسته به آنها به فهرست نهادها و مؤسسات مشمول ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷

ماده واحده- عبارت‌های «حوزه‌های علمیه و مراکز آموزشی و پژوهشی وابسته به آنها» و «شورای عالی حوزه‌های علمیه» به ترتیب بعد از عبارت‌های «مراکز بهداشتی و درمانی» و «بهداشت، درمان و آموزش پزشکی» به ماده (۱۷۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ الحاق می‌گردد.

با توجه به مغایرت طرح حاضر با اصل (۷۵) قانون اساسی، ضروری است برای تصویب، موافقت دولت در تأمین اعتبار مورد نیاز اخذ شود.

۱. وفق بند «د» ماده مزبور کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات (با تشخیص شورای مدیریت حوزه علمیه) معاف است؛ همچنین مطابق بند «ح» آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد و مصلها و حوزه‌های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه‌های دولتی و غیره برسد، معاف از مالیات شناخته شده است.