

نقد و بررسی اصطلاح «افراد تحت تکفل» در موادی از قانون مالیات‌ها و مقایسه آن با «اقارب واجب‌النفقه»

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۲/۱۵

تاریخ تألیف: ۱۴۰۱/۹/۲۳

محمد رضا عباسی*
حمیدرضا صالحی**
علی احمدی بیاضی***

چکیده

عبارت «کفیل» و «کفالت» از جمله واژه‌هایی است، که در رشته‌های مختلف حقوق، کاربرد و احکام مختلفی دارد. در حقوق مدنی، کفیل، مکلف به احضار مکفول عنه است. در حقوق اداری؛ کفیل، مدیریت وزارتخانه یا اداره و یا موسسه‌ای را در غیاب وزیر یا رئیس به عهده می‌گیرد. در مقررات رفاهی؛ کفیل عهده‌دار نگهداری، سرپرستی و یا پرداخت هزینه زندگی دیگری است. در این پژوهش که به روش توصیفی-تحلیلی صورت پذیرفته؛ موادی از قانون مالیات‌های مستقیم که تعبیر «تحت تکفل» به کار رفته، مورد مطالعه قرار گرفته است. تعبیر مذکور ضمن اینکه مبهم بوده، از ابعاد دیگر نیز محل بررسی است. در تبصره (۱) ماده (۵۳) ق.م.ا. که چه کسی می‌تواند «تحت تکفل» قرار گیرد، مشخص نیست. در ماده ۱۳۷ نیز برای کفالت معیار و ضابطه مشخص نشده و معلوم نیست در چه صورتی یک شخص «تحت تکفل» دیگری قرار می‌گیرد. در این ماده اولویت انفاق بر اقارب عمودی نیز مورد توجه قرار نگرفته است.

واژگان کلیدی: کفالت، ماده ۱۳۷ قانون مالیات‌ها، ماده ۵۳ قانون مالیات‌ها، نفقه.

* دکتری حقوق خصوصی دانشگاه پیام نور تهران (mra1390@yahoo.com).

** استادیار گروه حقوق دانشگاه پیام نور تهران/ نویسنده مسئول (hr.salehi@pnu.ac.ir).

*** دکتری حقوق خصوصی و عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور تهران (a.ahmadib@pnu.ac.ir).

مقدمه

انسان بر اساس غریزه، کودک خود را تحت حمایت و معاش خود نگهداری می‌کند، این امر موهبتی است که در نهاد دیگر حیوانات نیز نهاده شده است (Reckic, 2008, p.588) این ضرورت در مورد انسان برای پدر و مادری که در ایام پیری، توان کسب و اداره زندگی خود را ندارد نیز صدق می‌کند. در طول تاریخ تمدن بشری اولین نظامی که در خانواده‌ها وجود داشته، نظام پدر سالاری بوده است. برای مثال در نظام روم؛ اموال اولاد جزء دارائی‌های پدر تلقی می‌شد. بر همین اساس پدر خانواده به‌عنوان رئیس، تامین کننده طعام و سایر هزینه‌های مورد نیاز بوده است. البته الزام به انفاق در این نظام، صرفاً یک تکلیف اخلاقی بوده است. در ازمنه بعد به‌موجب قوانین مترقی، تعهد به انفاق در قالب یک سری قواعد و ضوابط شکل گرفت. در اکثر جوامع بشری، تکلیف انفاق به اقارب موجود است، ولی از این جهت که اقارب چه کسانی هستند و به کدام اقارب باید انفاق صورت پذیرد اختلاف است. در ابتدا قرابت مذهبی مرسوم بود با زوال مذاهب قدیم، قرابت نسبی قوت گرفت (دورانت، ۱۳۴۳، ص ۷۶). چون فرزندان قبل از ساسانیان در ایران، دارای حقوقی نبودند، لذا تکلیف، به دادن نفقه والدین متوجه آنها نبود (اکبرینه، ۱۳۷۲، ص ۱۵).

تکلیف انفاق در نظام حقوقی ایران که مبتنی بر فقه امامیه است مشخص است و انتظار می‌رود که در کلیه قوانین و مقررات قواعد مربوط به انفاق که در قانون مدنی به‌اختصار و در کتب فقهی به‌طور مفصل بیان شده، رعایت شود. اگر لازم باشد تسهیلاتی به منفق و کفیل^۱ اعطا شود، باید مبانی فقهی و حقوقی در آنها رعایت شود.

در برخی از قوانین از جمله قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی متعددی به افرادی تحت عنوان کفیل اعطا شده است، عبارت کفیل دارای معانی مختلفی بوده و حتی در رشته‌های مختلف حقوق نیز معانی مختلفی دارد. با توجه به اهمیت موضوع باید مشخص شود که چه کسانی می‌توانند به‌عنوان «افراد تحت تکفل» تلقی شوند. قانون مالیات‌های مستقیم ضوابط مشخصی برای تعیین این افراد قرار نداده است، گاهی بین مواد قانون مالیات‌ها در این باره تعارض وجود دارد برای مثال تبصره (۱) ماده ۵۳ با وجود اینکه پدر، مادر، همسر، فرزند و اجداد را نام برده

۱. منظور از کفیل در اینجا کسی است که نفقه و کسوه و خوراک و پوشاک کسی را بر ذمه گیرد (دهخدا، ۱۳۷۲، ج ۸، ص ۳۷۴).

سپس از افرادی تحت عنوان «افراد تحت تکفل» یاد می‌کند که مشخص نیست، منظور قانونگذار از این افراد چه کسانی هستند. گاهی نیز «مفهوم افراد تحت تکفل» در برخی از مواد قانون مالیات‌ها مشخص نیست. در ماده ۱۳۷ فقط پدر، مادر، برادر و خواهر را افراد تحت تکفل تلقی نموده است. در این وجیزه که به روش توصیفی و تحلیلی صورت پذیرفته ضمن بررسی مفهوم کفالت و کفیل؛ افرادی که در فقه امامیه و حقوق ایران انفاق آنها لازم است مورد بررسی قرار گرفته است.

۱. مفهوم‌شناسی

۱.۱. کفالت و کفیل

واژه «کفیل» و «کفالت» در رشته‌های مختلف حقوق، دارای معانی مختلفی است. این واژه در فقه و حقوق مدنی، در حقوق اداری و مقررات مربوط به رفاه و تامین اجتماعی معانی متفاوتی دارد. بعد از تبیین معنای لغوی، مفهوم واژه مذکور در رشته‌های فوق مورد مطالعه قرار می‌گیرد. در معنای کفالت گفته شده است «... و تعهد و ذمه داری. پابندانی. ضمانت. پذیرفتاری. ذمه. ذمامه|| بمجاز، عهده داری. سرپرستی. نگهداری...» (دهخدا، ۱۳۷۲، ج ۹، ص ۴۳۵). پاره‌ای دیگر از ادبا در معنای آن نوشته‌اند: «۱- کفیل کسی شدن. ۲- عهده دار امری گردیدن. ۳- به عهده گرفتن چیزی بابت کسی. ۴- ضمان» (عمید، ۱۳۷۷، ص ۵۱۴). کفالت در حقوق مفهوم خاص خود را دارد که برگرفته از معنای لغوی آن هست که در ذیل مورد بررسی قرار می‌گیرد. در معنای کفیل نیز نوشته‌اند: «... همتا و مانند. مثیل|| پذیرفتار. ضامن. پابندان. زعیم. حمیل. حویل. کافل. متعهد و ذمه دار و ضامن و قبول کننده کاری بر خود.|| آنکه نفقه و کسوه و خوراک و پوشاک کسی را بر ذمه گیرد و بایزان و بایزن نیز گویند ... (دهخدا، ۱۳۷۲، ج ۹، ص ۴۳۴).

قانون مدنی در تعریف کفالت بیان داشته است: «کفالت عقدی است که به موجب آن احد طرفین در مقابل طرف دیگر احضار شخص ثالثی را تعهد می‌کند. متعهد را کفیل، شخص ثالث را مکفول و طرف دیگر را مکفول له می‌گویند» (ماده ۷۳۴ قانون مدنی) کفالت را از وثائق و تضمینات دین دانسته‌اند. مکفول له باید طلبی داشته باشد یا دعوی مربوط به طلبی را آغاز کند، تا برای اطمینان خاطر او و جلوگیری از فرار احتمالی مدیون، گرفتن کفیل معنی پیدا کند (کاتوزیان،

۱۳۹۰، ص ۲۰۹). حقی که بر مکفول ادعا می‌شود، ممکن است از حقوق عمومی باشد، چنان که دادگاهی از متهم کفیل بخواهد تا به هنگام تحقیق یا دادرسی حاضر شود (بروجردی عبده، ۱۳۸۹، ص ۳۸۶). وجود حق یا ادعای آن بر مکفول از عناصر اساسی نفوذ کفالت است و بر همین مبنا نیز بعضی ادعا کرده‌اند که کفیل نماینده طلبکار در احضار مدیون است (علامه حلی، [بی‌تا]، ج ۲، ص ۹۹). با تحول در مقررات، از جمله مقررات آئین دادرسی مدنی و قانون منع توقیف اشخاص در قبال تعهدات و الزامات مالی، مصوب آبان ۱۳۵۱، عقد کفالت اهمیت خود را در دعاوی مدنی از دست داده است، بطوری که طلبکاران دعاوی مذکور کمتر از نهاد مذکور استفاده می‌کنند. البته در امور کیفری کماکان کفالت نقش ارزنده خود را در جلوگیری از فرار متهمان ایفا می‌نماید به همین ترتیب کفیل گرفتن یکی از شایع‌ترین تامين‌هایی است که از متهم گرفته می‌شود. ماهیت کفالت در امور کیفری و مدنی یکسان بوده و مقررات قانون مدنی بر امور کیفری نیز حکومت می‌کند، مگر اینکه در مورد خاصی حکم ویژه‌ای وجود داشته باشد (کاتوزیان، ۱۳۹۰، ص ۲۱۳). البته کفالت در مورد حقوق جزا چهره خاص دارد و کیفر در هر حال باید بر خود مجرم تحمیل شود، نه کفیل.

در حقوق اداری کفیل معنای دیگری دارد. منظور از کفالت در این رشته از حقوق که به کفالت اداری معروف بوده عبارت است از: «تصدی شغل مامور دولتی برتر، که به عذری موجه، قادر به اجرای وظیفه نباشد. معاون در غیاب رئیس اداره خودبخود کفیل او است. حسب القاعده کفیل اداری دارای همه اختیارات مکفول عنه است مگر چیزی که صریحاً استثناء شده باشد» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹، ص ۵۸۲). بدون تصدی ماندن شغل و مقام اداری ممکن است، ناشی از فوت، بیماری، مسافرت و یا حتی به علت عدم تعیین متصدی اصلی باشد. به‌طور معمول در غیاب هر شخصی، معاون او کفیل وی تلقی شده و کارهای وی را انجام می‌دهد، البته متصدی شغل می‌تواند شخصی دیگر را به‌عنوان کفیل انتخاب و معرفی کند (مظهری و دیگران، ۱۳۹۷، ص ۲۷-۵۳). یکی از مهمترین جایگاه‌های کفیل، معاون اول رئیس جمهور است که در غیاب وی، کفالت امور وی را به‌عهده می‌گیرد (طباطبایی مؤتمنی، ۱۳۸۵، ص ۴۶-۴۷). در صورت فوت، عزل، استعفا، غیبت، بیماری بیش از دو ماه رئیس جمهور، پایان مدت دوره ریاست جمهوری وی و عدم انتخاب رئیس جمهور جدید، معاون اول رئیس جمهور به‌عنوان کفیل وی با موافقت رهبری، وظایف رئیس جمهور را انجام می‌دهد (مظهری و دیگران، ۱۳۹۷، ص ۲۷-۵۳).

در حقوق، تعاریف و مفاهیم حقوق مدنی و حقوق جزا برای کفالت از شهرت بیشتری

برخوردار است. دو دلیل عامل این شهرت است؛ الف- قانون مدنی فصل جداگانه‌ای (فصل شانزدهم) به کفالت اختصاص داده و ضمن تعریف آن به بیان احکام آن پرداخته است. ب- باتوجه به اینکه قانون مدنی، قانون مادر است (عادل، ۱۳۸۰، ص ۷۷-۱۱۲)، مفاهیمی که این قانون ایجاد نموده، از شهرت بیشتری برخوردار است. با این وجود، قانونگذار در مقرراتی که برای رفاه اقشار آسیب پذیر و ضعیف جامعه وضع نموده، مفهوم دیگری از «کفیل» را مورد استفاده قرار داده است. برای مثال در بند (۴) ماده (۵۸) قانون تامین اجتماعی؛ پدر و مادر تحت تکفل بیمه شده مشروط بر اینکه سن پدر از شصت سال و سن مادر از پنجاه و پنج سال متجاوز باشد و یا اینکه به تشخیص کمیسیون‌های پزشکی موضوع ماده ۹۱ از کارافتاده باشند و در هر حال از سازمان مستمری دریافت نمایند، از کمک‌های مقرر در ماده (۵۴) همان قانون استفاده می‌کنند. قانون مذکور همچنین در مواد (۶۲)، (۷۲)، (۸۱)، (۸۲) و (۹۴) عبارت «تحت تکفل» را به کار برده است. در قانون مالیات‌های مستقیم نیز کفالت به مفهوم مذکور در مواد مختلف به کار رفته است برای مثال؛ در تبصره (۱) ماده (۵۳) بیان شده است: «محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی‌شود مگر» باتوجه به اصل قانونمندی مالیات، تفسیر دقیق و منطبق با اراده قانونگذار از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. این در حالی است که مفهوم واژه «تحت تکفل» چندان مشخص نبوده و نه تنها هیچ یک از قوانین به تعریف واژه «کفالت» در این معنی نپرداخته است، بلکه نویسندگان حقوقی نیز توجه چندانی به مفهوم اصطلاحی آن مبذول ننموده‌اند. ممکن است یکی از سه معنای لغوی «کفیل» در اینجا مد نظر باشد؛ ۱- سرپرست. ۲- کسی که شخص ناتوان را نگهداری می‌کند. ۳- آنکه نفقه و کسوه و خوراک و پوشاک کسی را بر ذمه گیرد.

در اینجا این سوال مطرح می‌شود که؛ کدام یک از معانی مذکور مد نظر مقررات رفاهی هست. مذاقه در مقررات مختلف، نشان دهنده این امر است که کفیل در این مقررات، ممکن است در هر یک از معانی مذکور باشد. حتی ممکن است منظور از کفیل شخصی باشد که فرد ناتوان را نگهداری و نفقه وی را پرداخت کند. برای مثال بند (۴) ماده (۶۷) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ بیان داشته است: «... کارمندان زن شاغل و بازنشسته و وظیفه بگیر مشمول این قانون که دارای همسر نبوده و یا همسر آنان معلول و یا از کارافتاده کلی می‌باشد و یا خود به تنهایی متکفل مخارج فرزندان هستند از مزایای کمک هزینه عائله مندی موضوع این بند بهره مند

می‌شوند...» همچنانکه از این متن مشخص است، در صورتی که کارمندان زن متکفل مخارج باشند، از مزایای موصوف بهره مند خواهند شد. ماده (۴۴) قانون خدمت وظیفه عمومی مصوب ۱۳۶۳ بیان داشته است: «مشمولان زیر حسب مورد از انجام خدمت دوره ضرورت معاف می‌باشند؛

الف) یگانه مراقب و نگهدارنده پدر یا جد یا برادر و یا مادر یا جده یا خواهر که قادر به اداره امور خود نباشد.

ب) یگانه مراقب و نگهدارنده برادر یا خواهر صغیر...» این ماده در بخش سوم قانون خدمت وظیفه عمومی مصوب ۱۳۶۳ تحت عنوان «معافیت کفالت» قرار گرفته است، لذا به نظر می‌رسد که به موجب ماده مذکور یکی از مصادیق کفالت، مراقبت و نگهداری دیگری است.

۱.۲. اقارب

در معنای اقارب نوشته‌اند: «ج قریب. ج اقرب. نزدیکان و خویشان. خویشان و برادران و تبار نزدیکتر به نسب از جانب پدران. خویشان و نزدیکان در نسب خواه از طرف پدر باشند یا مادر» (دهخدا، ۱۳۷۲، ص ۲۳). نویسندگان حقوقی اقارب را اخص از نزدیکان دانسته‌اند (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹، ص ۱۲۶). در حقوق اسلامی، قرابت به اعتبار نحوه رابطه که بین دو شخص بوده، بر سه قسم است؛

الف- قرابت نسبی: قرابت نسبی عبارت است از رابطه‌ای که بین دو نفر باعتبار تولد یکی از دیگری و یا تولد آندو از یک نفر بوجود می‌آید. خود این نوع قرابت بر دو نوع است؛

- قرابتی که از تولد یکی از دیگری بوجود می‌آید، هر چند بین آنان چند نفر فاصله باشد، مانند قرابت شخص با پدر و جد و جد جد خود که آنرا خط مستقیم صعودی گویند. قرابت شخص با اولاد یا اولاد اولاد هرچه پائین رود، که آنرا خط مستقیم نزولی گویند (امامی، ۱۳۷۶، ص ۲۶۲).

- قرابتی که بسبب تولد دو نفر از یک منشاء حاصل می‌شود، اگر چه بین آندو با منشاء فاصله باشد مانند قرابت دو برادر که بوسیله ابویین یا پدر یا مادر بیکدیگر متصل می‌شوند این نوع قرابت را بخط اطراف گویند (دیانی، ۱۳۸۷، ص ۲۱۳).

ب- قرابت سببی: قرابت سببی عبارت از خویشاوندی است که باعتبار زناشویی ایجاد می‌شود، مانند خویشاوندی هر یک از زوجین یا اقربای نسبی دیگر

ج- قرابت رضاعی: منظور از قرابت رضاعی نوعی از خویشاوندی است که بین دو نفر در اثر شیر خوردن یکی از دیگری و یا شیر خوردن دو نفر از یک شخص حاصل می‌گردد، مانند خویشاوندی بین مادر رضاعی و طفل و خویشاوندی بین دو برادر رضاعی که شیر یک نفر را خورده‌اند (امامی، ۱۳۷۶، ص ۲۶۶).

باتوجه به انواع اقارب و گستره وسیع آنها، نه تنها مبانی فقهی و حقوقی، انفاق همه آنها را ضروری ندانسته، بلکه قوانینی که تسهیلاتی برای منفق در نظر گرفته نیز، تسهیلات مذکور را برای همه آنها اعطا ننموده است.

۲. نفقه و کیفیت و ترتیب انفاق در حقوق مدنی و فقه امامیه

نفقه اسم مصدر از «نفق» به معنی «فانی و نابود شد» است (فیومی مقری، ۱۴۱۸، ج ۱، ص ۳۱۸). در معنای نفقه نوشته‌اند: «هزینه. آنچه از درم و امثال آن صرف خویشتن با عیال خود کنند. نفاق، نفقات. هزینه. جرا. خرج. اخراجات. خرج هر روزه. خرجی. خرج|| خوراک. خورش. خورد. مقابل کسوه به معنی پوشاک|| آنچه به عیال و اطفال خورش دهند. در فقه، مالی که برای ادامه زندگی برحسب حال اشخاص لازم است و آن عبارت است از خرج خوراک یا پوشاک یا خوراک و پوشاک و مسکن» (دهخدا، ۱۳۷۲، ج ۱، ص ۲۰۳). نویسندگان حقوقی در تبیین نفقه بیان داشته‌اند؛ نفقه در اصطلاح فقهی و حقوقی عبارت از چیزهایی است که شخص برای زندگانی احتیاج بان دارد از قبیل: خوراک، پوشاک، و مسکن و اثاث منزل. در اصطلاح حقوقی کسیکه عهده دار نفقه می‌باشد منفق و کسیکه نفقه باو داده می‌شود منفق علیه گویند (پهلوانی، ۱۴۰۰، ص ۱۷/ خمینی، ۱۴۲۲، ص ۳۸۲).

در نظام‌های حقوقی مختلف به ویژه نظام حقوقی اسلام، اصولاً نفقه هر شخصی به عهده خود او است، مگر آنکه کسی تعهد بر انفاق او نموده باشد و یا قانون بجهتی از جهات کسی را ملزم بانفاق او کرده باشد (احمد فراج، ۱۹۹۸، ص ۱۳۷). در اکثر نظام‌های حقوقی دنیا، علاوه بر همسر، اقارب نسبی در خط عمودی فقط ملزم به انفاق به یکدیگر هستند. برای مثال در نظام حقوقی انگلستان فقط زوجه و فرزندان مشمول نفقه هستند. به موجب ماده (۵۲) قانون مسائل زناشویی ۱۹۷۲ انگلستان، فقط همسر و فرزندان مشمول نفقه هستند و بر اساس نظام حقوقی انگلستان حتی ممکن است بین زن و شوهر انعقاد عقدی صورت نپذیرفته باشد و فرزند ناتنی (نامشروع) نیز

مشمول نفقه می‌شود. برخلاف نظام حقوقی ایران، که ملاک زوجیت و استحقاق نفقه، انعقاد عقد نکاح است، در نظام حقوقی انگلستان ملاک زندگی مشترک طرفین است (Bromley, 1976, p.74). در نظام حقوقی انگلستان علاوه بر همسر فقط فرزندان کودک مشمول انفاق می‌گردد (جعفرزاده، ۱۳۹۹، ص ۲۶۷-۲۸۸). قانون حمایت از کودکان مصوب ۱۹۹۵ انگلستان برای کودکان یکی از دو ویژگی زیر را قائل هست؛

- سن وی کمتر از شانزده سال بوده و ازدواج نکرده باشد.

- سن وی کمتر از ۱۹ سال باشد، در حال تحصیل غیرمقاطع عالی باشد (Rager, 1996, p.41). در نظام حقوقی انگلیس مرد نیز می‌تواند الزام نفقه فرزند را از همسرش مطالبه کند. در این نظام پدر و مادر بابت پرداخت نفقه کودک صغیرش مدیون و متعهد است (Hogget, 2011, p.474).

در بین علمای اسلام، در اینکه چه کسی مستوجب نفقه بوده، اختلاف نظر هست نظر برخی از آنها به ویژه علمای حنبلی بر این است که نفقه بر تمام اقربایی که از همدیگر ارث می‌برند واجب است، بنابراین پرداخت نفقه به نیازمندان از اصول و فروع؛ اعم از خواهران و برادران واجب است، البته این عده از علمای اسلام، ارحام؛ اعم از اعمام و احوال را مشمول نفقه نمی‌دانند (مقدسی، ۱۹۸۸، ص ۲۴۷). اکثر فقهای شیعه فقط خویشاوندان عمودی، اعم از صعودی یا نزولی که عبارتند از اولاد و ابوبین و اجداد را مستحق نفقه می‌دانند. اما خویشاوندان اطراف مانند برادر، خواهر، عمه و عمو، دایی و خاله و اولاد آنها چنین حقی را بر شخص ندارند. این قول، قول مشهور بوده و حتی ادعای اجماع در آن باره شده است (شهید ثانی، ۱۳۶۵، ص ۳۴۹/امامی، ۱۳۷۶، ص ۲۲۸). روایات متعددی را در این باره آورده اند، از جمله: «ستل الامام الصادق»، «من الذی اجبر علیه و تلزمنی نفقته» قال: الوالدان و الولد و الزوجه» (حز عاملی، [بی تا]، ج ۲۱، ص ۵۲۵). البته قول غیر مشهوری وجود دارد که علامه آنرا در قواعد نقل کرده، و همه وراث احتمالی را مستحق انفاق دانسته است (علامه حلی، ۱۴۱۳، ص ۱۱۲-۱۱۹). قانون مدنی از قول مشهور فقهای امامیه استفاده نموده و بیان داشته است: «در روابط بین اقارب فقط اقارب نسبی در خط عمومی اعم از صعودی یا نزولی ملزم بانفاق یکدیگرند.» (ماده ۱۱۹۶ قانون مدنی)

بر اساس ماده (۱۱۹۹) قانون مدنی و قول مشهور فقهای امامیه؛

الف) نفقه اولاد بر عهده پدر است.

ب) با نبود پدر و یا با اعسار وی، نفقه بر عهده جد پدری خواهد بود، هرگاه جد پدری او مرده باشد و یا بجتهی از جهات قدرت بدادن نفقه را نداشته باشد، نفقه به عهده پدر جد است. به همین ترتیب به عهده اجداد خواهد بود، البته با مراعات الاقرب فالاقرب، با وجود قریب، انفاق بر بعید واجب نیست (حجازی، ۱۴۳۴، ص ۶۰-۶۱).

ج) در نبودن پدر و اجداد پدری، یا عدم توانایی آنها به انفاق، نفقه به عهده مادر است.
 د) در نبودن مادر یا عدم قدرت او نفقه به عهده اجداد و جدات مادری و جدات پدری است (ماده ۱۱۹۹).

به موجب نظر مشهور فقهای امامیه و به موجب ماده (۱۲۰۰) قانون مدنی؛ نفقه ابوین و اجداد با رعایت الاقرب فالاقرب به عهده اولاد و اولاد اولاد است.

قانون مدنی در ماده ۱۱۹۷ دو شرط را برای منفق بیان نموده است؛

الف) ندار باشد: منظور از «ندار» نیز شخصی است که احتیاجات فعلی زندگی را ندارد (عرب باغی، [بی تا]، ص ۱۰۳).

ب) نتواند بوسیله اشتغال بکار وسیله معیشت خود را فراهم سازد.

ماده (۱۲۰۴ ق.م) در باره نوع نفقه اقارب از چهار مورد نام برده است؛ مسکن، البسه، غذا و اثاث البیت. از ماده مذکور استنباط می شود؛ آنچه که منفق علیه برای زندگانی خود احتیاج به آن دارد به طوری که بدون آن در ناراحتی شدید و حرج باشد، منفق باید به او بدهد.

اما سوالی که در اینجا با توجه به موضوع بحث، مطرح بوده این است که آیا پرداخت هزینه دارو و پزشک برای مداوای مریض و همچنین هزینه مسکن به عهده خویشاوند منفق هست یا خیر؟ این سوال در راستای بررسی تبصره (۱) ماده (۵۳) و ماده (۱۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم مطرح می گردد. قانون مدنی در ماده (۱۱۰۷) نفقه زوجه را احصا نموده و بیان داشته است: «نفقه عبارت است از همه‌ی نیازهای متعارف و متناسب با وضعیت زن از قبیل مسکن، البسه، غذا، اثاث منزل و هزینه‌های درمانی و بهداشتی و خادم در صورت عادت یا احتیاج، به واسطه‌ی نقصان یا مرض.» ولی در ماده (۱۲۰۴) در مورد نفقه اقارب فقط به چهار مورد از نیازهای فیزیولوژیکی بشر یعنی؛ مسکن، البسه و غذا و اثاث البیت اشاره نموده و از بیان بقیه نیازهای بشر خودداری کرده است. بین فقها و حقوقدانان در باره بقیه مایحتاج زندگی اختلاف نظر وجود دارد؛ برای مثال در باره هزینه تحصیل اعتقاد برخی‌ها بر این هست که این امر از واجبات نیست (دیانی، ۱۳۸۷، ص ۳۵۴). با وجود

اساسی بودن نیاز درمانی، برخی از فقها، پرداخت هزینه درمانی را برای اقربا واجب نمی‌دانند (طباطبایی مجاهد، [بی‌تا]، ج ۱، ص ۵۶۸). باتوجه به اینکه هزینه‌های پزشکی، در زمره مایحتاج اولیه بشری است، بطوری که عدم تدارک آن ممکن است، سلامتی شخص را به خطر بیندازد، لذا به نظر می‌رسد که پرداخت هزینه پزشکی مانند دیگر مایحتاج ضروری برای اقارب واجب باشد (فیروزی، ۱۳۷۶، ص ۱۱).

۳. بررسی ماده ۱۳۷ و تبصره ۱ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم

هدف قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً تأمین بودجه دولت نیست، بلکه قانونگذار برای نیل به اهداف مختلف و متعدد از ابزار مالیاتی استعانت می‌جوید، قانونگذار برای تشویق مردم به مشارکت در امور خیر، اجبار مردم به اجاره دادن املاک خود، تشویق به سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته، تعدیل ضریب جینی و غیره از مقررات مالیاتی استفاده می‌کند (Basu, 2007, p.139). در قانون مالیات‌های مستقیم، قانونگذار برای مرتفع نمودن برخی از نیازهای اولیه و ضروری، تسهیلاتی را برای مودیان قائل هست. از جمله نیازهای مذکور، مسکن، دارو، آذوقه غذایی و نیازهای درمانی افراد تحت تکفل مودیان هست. قانونگذار در این راستا از تعبیری تحت عنوان «افراد تحت تکفل» بحث می‌کند. تعبیر مذکور از چند جهت به ویژه در مواد (۱۳۷) و (۵۳) قابل نقد هست؛

الف) ابهام در مفهوم و قلمرو افراد تحت تکفل: باتوجه به اصل قانونی بودن مالیات و با عنایت به «اصل پنجاه و یک قانون اساسی»، که وضع مالیات، معافیت و بخشودگی و تخفیف آن را صرفاً به عهده قانون گذاشته است. لازم است معنی و مفهوم واژه‌های مقررات مالیاتی مشخص باشد (عباسی، ۱۴۰۰، ص ۱۱۵-۱۲۵). قانون مالیات‌های مستقیم، در مواد مختلف، احکام مالیاتی را برای «افراد تحت تکفل» بیان نموده، بدون اینکه قلمرو و مفهوم آن را مشخص کند.

– ماده (۵۳) قانون مذکور که درصدد تبیین مالیات بر اجاره املاک است، در تصرف غیر بودن یک ملک را رابطه اجاری فرض نموده و مشمول مالیات بر اجاره دانسته است (همو، ۱۳۹۹، ص ۴). با وجود این در تبصره (۱) ماده (۵۳) محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک را اجاری تلقی نموده است، مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود که البته در این صورت نیز فقط یک واحد برای هر

یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از شمول مالیات بر اجاره املاک خارج است.

- هر درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران تحصیل می‌کند، مشمول مالیات بر حقوق می‌شود مگر اینکه قانون آن را از شمول مالیات معاف دانسته باشد (عشق‌پور و عباسی، ۱۴۰۰، ص ۲۴-۷). در بند (۱۲) ماده (۹۱)، وجوهی را که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها مستقیماً یا به وسیله حقوق بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند. از جمله درآمدهای حقوق معاف تلقی نموده است. بنابراین در اینجا نیز تعبیر مذکور به‌طور مجمل بیان شده است

- در ماده (۱۳۷) هزینه درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه خود یا همسر، اولاد، پدر، مادر، برادر و خواهر تحت تکفل مودی را از درآمد مشمول مالیات مودی قابل کسر دانسته است. - مهمترین قدم برای محاسبه مالیات بر درآمد مشاغل اشخاص حقیقی و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، محاسبه درآمد مشمول مالیات است؛ ماده (۹۴) قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص فوق را از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده، پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات، دانسته است. فصل دوم از باب چهارم قانون مالیات‌ها در باره هزینه‌های قابل قبول و استهلاک است. به موجب مقررات این فصل هر هزینه‌ای به‌عنوان هزینه قابل قبول تلقی نمی‌شود بلکه هزینه‌ای پذیرفته می‌شود که یا در فصل فوق ذکر شده باشد و یا اینکه به تصویب هیئت وزیران رسیده باشد. در بند (۲۸) ماده (۱۴۸)، هزینه خرید کتاب و سایر کالاهای فرهنگی - هنری برای کارکنان و افراد تحت تکفل آنها تا میزان حداکثر پنج درصد معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) ق.م.م. به ازای هر نفر به‌عنوان هزینه قابل قبول تلقی شده است.

- تبصره (۲) ماده ۱۴۸ نیز یکی از مبتلابه‌ترین مواد قانون مالیات‌هاست به‌موجب این تبصره مدیران و صاحبان سرمایه اشخاص حقوقی در صورتی که دارای شغل موظف در موسسات باشند جزء کارکنان محسوب شده و حقوق مزایای آنها به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی خواهد شد. ولی در مورد مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، حقوق و مزایای صاحب موسسه و اولاد تحت تکفل و همسر نامبرده به استثنای هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل، جزء هزینه‌های قابل قبول تلقی نخواهد شد.

- در نظام حقوق مالیاتی نیز اگر مودی بدهی (مالیات قطعی شده) خود را پرداخت ننماید،

برگ اجرایی صادر و به اندازه بدهی مذکور اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول یا غیر منقول وی توقیف می‌شود. در نظام حقوق مالیاتی نیز توقیف برخی از حقوق و اموال ممنوع است. از جمله در بند (۲) ماده (۲۱۲) لباس و اشیاء و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مودی و افراد تحت تکفل او لازم است و همچنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب‌النفقه مودی را قابل توقیف ندانسته است.

اینکه منظور از «افراد تحت تکفل» در این مقررات چیست، مشخص نیست. بدون تردید افراد تحت تکفل باید منضبط بوده و معلوم باشند. آیا مودی می‌تواند هزینه زندگی هر شخصی را تقبل نموده و ادعا کند که هزینه دارو و درمان دیگری را پرداخت می‌نماید، لذا باید از درآمد مشمول وی کسر شود. بدون تردید این ادعا نمی‌تواند صحیح باشد، و الا موجب فساد اداری می‌شود. افراد با تبانی همدیگر می‌توانند ادعا کنند که هزینه هر مریضی را وی پرداخت کرده و وی تحت تکفل مودی است. حتی دیده می‌شود که این امر بین افراد جامعه موجب اختلاف می‌شود. دو برادر، هر یک ادعا داشتند که وی هزینه درمانی دو خواهر معلول و بیمار را پرداخت کرده است. وانگهی عبارت «افراد تحت تکفل» دارای یک بار حقوقی مبتنی بر تکلیف و وظیفه را به همراه دارد. شاید گفته شود که منظور از «افراد تحت تکفل» همان افراد واجب‌النفقه هستند. این در حالی است که؛

اولاً: در بند (۲) ماده (۲۱۲) ق.م.م احکام جداگانه‌ای را برای «افراد تحت تکفل» و «اشخاص واجب‌النفقه» تدارک دیده است، که به موجب قاعده «اذا اجتماعا افترقا و اذا افترقا اجتماعا»، نمی‌تواند دو عبارت معنا و مفهوم یکسانی داشته باشد، بنابراین «افراد تحت تکفل» نمی‌تواند به معنای دقیق همان «اشخاص واجب‌النفقه» باشد.

ثانیاً: در ماده (۱۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم از برادر و خواهر تحت تکفل صحبت به میان آورده است، پیشتر بیان شد که در نظام حقوقی ما برادر و خواهر در زمره افراد واجب‌النفقه نیستند. ثالثاً: در بند (۱) ماده (۵۳) ق.م.م. نیز، علاوه بر محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد، محل سکونت افراد تحت تکفل مالک را نیز اجاری تلقی نموده است. گویا منظور بند مذکور از افراد تحت تکفل؛ پدر، مادر، همسر، فرزند یا اجداد نیست و الا به موجب قاعده مارالذکر با احصاء آنها، نیازی به بیان افراد تحت تکفل نبود. این در حالی است که بر اساس نظام حقوقی ایران و فقه امامیه؛ فقط، همسر، فرزندان و اجداد واجب‌النفقه هستند. بنابراین باید منظور

از افراد تحت تکفل غیر از افراد واجب‌النفقه باشند.

ممکن است، منظور از افراد تحت تکفل افرادی باشند که شخص آنها را تحت بیمه خود قرار داده است، این در حالی است که قانون تامین اجتماعی فقط فرزند، همسر، پدر و مادر بیمه شده اصیل را مشمول تسهیلات مواد (۵۴)، (۵۸)، (۶۲)، (۷۲) و (۸۲) نموده و برای این امر نیز شرایط خاصی را پیش‌بینی کرده است (استوار سنگری، ۱۳۸۷، ص ۳۴).

بنابراین افراد تحت تکفل در قانون مالیات‌های مستقیم مبهم بوده و لازم است قانونگذار به طور دقیق این افراد مذکور را احصاء کند

سوال دیگری که در زمینه ماده (۱۳۷) و دیگر مواد قانون مالیات‌ها از «تحت تکفل» ایجاد می‌شود، مفهوم کفالت است؛ آیا منظور در این مواد، نگهداری، سرپرستی و یا پرداخت هزینه آنها است. همچنانکه پیشتر بیان شد؛ «کفالت» در مفهوم اخیر، در هر یک از سه معنای فوق مورد استفاده قرار گرفته است. همچنانکه پیشتر بیان شد، در برخی از مقررات، نگهداری و سرپرستی مد نظر قانون‌گذار بوده و هدف قانونگذار از کفالت نگهداری و سرپرستی افراد تحت تکفل است و در برخی دیگر از مقررات، پرداخت هزینه زندگی و نفقه اهمیت بیشتری دارد.

به نظر می‌رسد در ماده (۱۳۷) و تبصره (۱) ماده (۵۳) و دیگر مواد قانون مالیات‌های مستقیم منظور از «کفالت»، بر ذمه گرفتن نفقه، کسوه، خوراک و پوشاک شخص دیگر است، چرا که قانون مالیات‌های مستقیم یک مقرر مالی بوده و احکام آن صرفاً در زمینه امور مالی و هزینه و مخارج است و اظهار نظر در باره حضانت و سرپرستی و نگهداری افراد ضعیف و بی سرپرست در حیطه موضوعات مربوط به آن نیست. به تعبیر دیگر تسهیلاتی که قانون مالیات‌ها مد نظر دارد، از جنس تسهیلات مالی بوده و نسبت به امور دیگر ساکت است.

ب) اولویت برادر و خواهر بر اجداد، جدات و نوه: بر اساس ماده (۱۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم فقط هزینه درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه «همسر، اولاد، پدر، مادر، برادر و خواهر» از درآمد مشمول مالیاتی مودی کسر می‌گردد. همچنانکه پیشتر بیان شد، تسهیلات قوانین مختلف از جمله قانون مالیات‌ها باید مبتنی بر قانون مادر (قانون مدنی) و فقه امامیه باشد. این در حالی است که رویکرد اخیر قانون مذکور، مطابق نظام حقوقی ایران و فقه امامیه نیست. در فقه امامیه؛ اولاً؛ پرداخت هزینه زندگی برادر و خواهر واجب نیست. ثانیاً؛ پرداخت نفقه اجداد و جدات لازم است. در نظام حقوقی غرب زندگی و سلامت سالمندان به اندازه حیات جوانان و

کودکان ارزش ندارد ولی در نظام اسلامی اینگونه نیست. انتظار می‌رود در نظام قانونگذاری جمهوری اسلامی به ارزش‌های والای اسلامی توجه بیشتری مبذول شود. از جمله این هنجارهای اخلاقی و حقوقی، توجه به حقوق سالمندان است، احترام به سالمندان در جامعه اسلامی آنقدر مهم است که در حدیث نبوی آمده است: «من اجلال الله اجلال ذی الشیبة المسلم» احترام به مسلمان سالخورده، احترام به خداوند است» (کلینی، ۱۳۹۰، ص ۱۶۵).

ماده (۱۱۹۶) قانون مدنی به این امر تصریح نموده و بیان داشته است: «در روابط بین اقارب فقط اقارب نسبی در خط عمودی اعم از صعودی یا نزولی ملزم به انفاق یکدیگرند.» فقهای شیعه نیز تاکید کرده‌اند که نفقه برادر و خواهر واجب نبوده و بلکه از بابت صدقه مستحب موکد است (مکارم شیرازی، ۱۴۲۴، ص ۸۷).

این در حالی است که ماده (۱۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت هزینه درمانی مودی بابت معالجه، اجداد و جدات و حتی نوه را قابل کسر از درآمد مشمول مالیات مودی ندانسته است.

البته ایراد به این نیست که چرا هزینه درمانی پرداختی بابت معالجه برادر و خواهر، از درآمد مشمول مالیات مودی کسر می‌شود، چرا که ممکن است قانون مالیات‌ها بنا به مصالحی بخواهد تسهیلات بیشتری برای افراد جامعه در نظر بگیرد. بلکه ایراد به این هست که چرا قانونگذار هزینه درمانی پرداختی بابت معالجه اجداد و جدات و نوه را قابل کسر از درآمد مشمول مالیات مودی ندانسته است.

ج) عدم هماهنگی بین تبصره (۱) ماده (۵۳) و ماده (۱۳۷): هر یک از دو قانون مذکور تسهیلاتی نسبت به هزینه‌های پرداختی به اقارب وضع نموده اند؛ در ماده (۱۳۷) عبارت «تحت تکفل» قید همسر، اولاد، پدر، مادر، برادر و خواهر بوده؛ به تعبیر دیگر در ماده (۱۳۷) هزینه‌های درمانی پرداختی مودی بابت معالجه همسر، اولاد، پدر، مادر، برادر و خواهر به شرطی از درآمد مشمول مالیات مودی کسر می‌شود که آنها تحت تکفل مودی باشند و اگر تحت تکفل ایشان نباشد، هزینه پرداختی قابل کسر نیست. این در حالی است که در تبصره (۱) ماده (۵۳) علاوه بر محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد، محل سکونت افراد تحت تکفل مالک نیز اجاری تلقی نمی‌شود. به نظر می‌رسد در نگارش تبصره (۱) ماده (۵۳) اشتباه صورت پذیرفته است، چرا که تبصره مذکور، تمام اقارب واجب‌النفقة را احصاء نموده، و به نظر می‌رسد که

شخصی باقی نمی ماند که تحت تکفل باشد. بنابراین به نظر می رسد که ملاک ماده (۱۳۷) باید در تبصره (۱) ماده (۵۳) نیز بکار گرفته شود و قید «تحت تکفل» باید در تبصره اخیر نیز به اولاد، پدر، مادر، برادر و خواهر اضافه شود.

نتیجه و پیشنهاد

به دلیل حاکمیت اصل پنجاه و یک قانون اساسی (اصل قانونی بودن مالیات) حقوق مالیات‌ها از انعطاف کمتری برخوردار بوده و روسای آن نمی توانند به میل و خواست خود، و با در نظر گرفتن شرایط مودیان، مالیات آنها را بخشوده و یا آنها را از پرداخت مالیات معاف نمایند. با وجود این قانون مالیات‌ها برای تعدیل حدت و تشدد این قانون، در مناسبت‌های مختلف تسهیلاتی را پیش بینی نموده است. از جمله تسهیلات مذکور این است که قانونگذار در مواد متعددی از مودیانی که افراد تحت تکفل دارند حمایت نموده و به ویژه در محاسبه درآمد مودیان، هزینه آنها را مد نظر داشته است. این قانون در موارد متعددی از «افراد تحت تکفل» نام برده است و به غیر از یک مورد، (تبصره ۲ ماده ۱۴۸)، در موارد دیگر تسهیلاتی در این باره در نظر گرفته است. در تمام این مواد دو اشکال به چشم می خورد؛ الف- منظور از افراد تحت تکفل که قانونگذار تسهیلات متعددی برای آنها فراهم آورده چه کسانی هست.

بررسی مواد (۵۳)، (۱۳۷) و (۲۱۲) قانون مالیات‌های مستقیم، نشان می دهد که منظور از «افراد تحت تکفل» افراد واجب‌النفقه در فقه امامیه و قانون مدنی نیست. «افراد تحت تکفل» در مواد مذکور از قانون مالیات‌های مستقیم با مقررات تامین اجتماعی نیز، مطابقت ندارد. با توجه به اینکه خود قانون مالیات‌ها افراد تحت تکفل را تبیین نموده است، و از مقررات دیگر نیز تبعیت نموده، لذا مصادیق «افراد تحت تکفل» مبهم است.

ب- ماده (۱۳۷) ق.م.م با وجود اینکه هزینه‌های درمانی برادر و خواهر را قابل کسر از درآمد مشمول مالیات دانسته، ولی هزینه‌های درمانی اجداد، جدات و نوادگان را قابل کسر ندانسته است. که این رویکرد مغایر مبانی فقهی و حقوق مدنی است.

برای رفع ابهام از مواد مذکور و هماهنگ نمودن با فقه امامیه و حقوق مدنی پیشنهاد می شود تبصره (۱) ماده (۵۳) و ماده ۱۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم به ترتیب ذیل اصلاح شود؛

تبصره (۱) ماده ۵۳- محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و نوادگان و برادر و

خواهر فرد که تحت تکفل وی قرار می‌گیرد، اجاری تلقی نمی‌شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود. در صورتی که چند واحد مسکونی محل سکونت مالک و یا افراد مزبور باشد یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از شمول مالیات موضوع این بخش خارج خواهد بود

ماده (۱۳۷) هزینه‌های درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه خود یا همسر، اولاد، پدر، مادر، اجداد و نوادگان و برادر و خواهر و فرزندان آنها تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط این که اگر دریافت‌کننده موسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد

تبصره (۱) - افراد زیر تحت تکفل تلقی می‌شود؛

الف) بیمه‌شده تبعی، تحت تکفل بیمه شده اصلی محسوب می‌شود، مگر اینکه خلاف آن ثابت شود.

ب) معلولینی که درآمد سالانه آنها کمتر از میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) بوده باشد، تحت تکفل پدر، مادر، اولاد، اجداد، نوادگان، برادر و خواهر وی تلقی می‌گردند.

ج) فردی که سن آنها کمتر از پانزده سال تمام بوده و درآمد سالانه آنها کمتر از میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) بوده باشد، حسب مورد تحت تکفل والدین، اجداد، برادر و خواهر محسوب می‌گردد.

د) پدر، مادر و اجداد و جداتی که سن آنها بیش از شصت سال بوده و درآمد سالانه آنها کمتر از میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) بوده باشد، تحت تکفل فرزند و نوه حسب مورد تلقی می‌گردد. تبصره (۲) - تحت تکفل بودن نوه و فرزندان خواهر و برادر به شرطی است که پدر آنها در قید حیات نبوده و یا خود تحت تکفل بوده باشند.

تبصره (۳) - کفیل باید هزینه‌های این ماده را در اظهارنامه منبع درآمدی که درصدد برخوردارگی از تسهیلات آن بوده، درج نماید.

منابع

۱. احمد فراج، حسین؛ أحكام الأسرة في الإسلام (الطلاق و حقوق الاولاد و نفقه الأقراب)؛ اسکندریه: دارالجماعة الجديدة للنشر، ۱۹۹۸م.
۲. استوار سنگری، کورش؛ حقوق تأمین اجتماعی؛ تهران: میزان، ۱۳۸۷.
۳. اکبرینه، پروین؛ «نفقه اقارب در حقوق ایران و انگلیس»، پایان نامه کارشناسی ارشد (حقوق خصوصی)؛ تهران: دانشگاه شهیدبهشتی، ۱۳۷۲.
۴. امامی، حسن؛ حقوق مدنی؛ ج ۴ و ۵، تهران: انتشارات اسلامی، ۱۳۷۶.
۵. بروجردی عبده، محمد؛ حقوق مدنی؛ تهران: نگاه بینه، ۱۳۸۹.
۶. پهلوانی، فریبا؛ بررسی نفقه همسر در حقوق ایران و انگلیس؛ تهران: ندای کارآفرین، ۱۴۰۰.
۷. جعفرزاده، سیامک و حمید علیزاده؛ «بررسی تطبیقی ماهیت حقوقی و شرایط استحقاق نفقه اقارب در حقوق ایران و انگلستان»، نشریه فقه و حقوق خانواده؛ ش ۷۳، پاییز و زمستان ۱۳۹۹، ص ۲۶۷-۲۸۸.
۸. جعفری لنگرودی، محمدجعفر؛ وسیط در ترمینولوژی؛ تهران: گنج دانش، ۱۳۸۹.
۹. حجازی، علی؛ أحكام نفقة الأقراب؛ قم: بقیة الله، ۱۴۳۴ق.
۱۰. حرّ عاملی، محمدبن حسن؛ وسائل الشیعة؛ [بی جا]: [بی نا]، [بی تا].
۱۱. حلّی (علامه حلّی)، حسن بن یوسف؛ تذکرة الفقهاء؛ ج ۳، قم: مؤسسه نشر الإسلامی، ۱۴۱۳ق.
۱۲. خمینی، سیدروح الله؛ رساله نجات العباد؛ تهران: مؤسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی، ۱۴۲۲ق.
۱۳. دوران، ویل؛ تاریخ تمدن؛ ترجمه احمد آرام؛ ج ۱، تهران: اقبال سوم، ۱۳۴۳.
۱۴. دهخدا، علی اکبر؛ لغت نامه؛ تهران: دانشگاه تهران، ۱۳۷۲.
۱۵. دینانی، عبدالرسول؛ حقوق خانواده؛ تهران: میزان، ۱۳۸۷.
۱۶. طباطبایی مجاهد، سیده محمد؛ کتاب المناهل؛ ج ۱، تهران: کتابخانه مدرسه فقاہت، [بی تا].
۱۷. طباطبایی مؤتمنی، منوچهر؛ حقوق اداری؛ تهران: سمت، ۱۳۹۷.
۱۸. عادل، مرتضی؛ «توافق بر خسارت در قراردادها»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی؛ ش ۵۳، تابستان، ۱۳۸۰، ص ۷۷-۱۱۲.

۱۹. عاملی (شهید ثانی)، زین‌الدین بن علی بن احمد؛ الروضة البهية في شرح اللمعة الدمشقية؛ بيروت: دارالعالم الإسلامي، ۱۳۶۵.
۲۰. عباسی، محمدرضا؛ «نقدی بر رویه دیوان عدالت اداری نسبت به مالیات بر اجاره املاک و پیشنهادهای منیع مالیاتی نوین» (اولین کنفرانس ملی حقوق، علوم اجتماعی و انسانی)، روانشناسی و مشاوره؛ مندرج در: <https://civilica.com/doc/106700>، ۱۳۹۹.
۲۱. عباسی، محمدرضا؛ «نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و عدم معافیت مالیاتی مشاغل حرفه‌ای»، فصلنامه حقوق اداری؛ ش ۲۴، پاییز ۱۳۹۹، ص ۱۱۵-۱۲۵.
۲۲. عباسی، محمدرضا؛ مجموعه مقالات در نقد مقررات مالیاتی؛ تهران: امجد، ۱۴۰۰.
۲۳. مقدسی، عبدالغنی بن عبدالواحد؛ عمدة الأحكام من كلام خير الأنام؛ دمشق: دارالمأمون للتراث، ۱۹۸۸م.
۲۴. عرب‌باغی، حسین؛ المسائل النجفية في أحكام الخمس؛ [بی‌جا]: [بی‌نا]، [بی‌تا].
۲۵. عشق‌پور، منصور و محمدرضا عباسی؛ «رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی هزینه خدمت رفاهی»، پژوهشنامه مالیاتی؛ ش ۵۲، ۱۴۰۰، ص ۷-۲۴.
۲۶. عمید، حسن؛ فرهنگ عمید؛ ج ۱۰، تهران: انتشارات عمید، ۱۳۷۷.
۲۷. فیروزی، گلناز؛ پگاه حوزه؛ ج ۱۰، قم: دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم، ۱۳۷۶.
۲۸. فیومی مقری، احمد بن محمد؛ المصباح المنیر؛ ج ۱، بیروت: مکتبة العصریه، ۱۴۱۸ق.
۲۹. کاتوزیان، ناصر؛ دوره مقدماتی حقوق مدنی؛ ج ۲، تهران: گنج دانش، ۱۳۹۰.
۳۰. کلینی، محمد بن یعقوب؛ اصول کافی؛ قم: موعود اسلام، ۱۳۹۰.
۳۱. مظهری، محمد، مرتضی قاسم‌آبادی و علیرضا ناصری؛ «جایگاه معاون اول به‌عنوان کفیل رئیس‌جمهور و مسئولیت‌های پیش‌بینی‌شده وی در نظام حقوقی ایران»، فصلنامه حقوق اداری؛ ش ۱۵، تابستان ۱۳۹۷، ص ۲۷-۵۳.
۳۲. مکارم شیرازی، ناصر؛ کتاب النکاح؛ ج ۷، قم: مدرسه امام علی بن ابی‌طالب، ۱۴۲۴ق.
33. Basu, Subhajit; *Global perspectives on E-Commerce taxation law* England: ashgate publishing, 2007.
34. Bromley, P.M; *Family Law*; London: London pub Company, 1976.
35. Hogget, Bronda; *Family Law and Society*; London: Oxford, 2011.
36. Rager, B; *Child maintenance*; 3th ed, London: Jordan publishing, 1996.
37. Reckic, M; *Family law and practice*; London: manwel London, 2008.