

## از قانون مالیاتهای مستقیم

مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات بعدی

ماده ۲ - اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

۱ - وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی؛

۲ - دستگاههایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود.

۳ - شهرداری‌ها.

تبصره ۳ - معافیت مالیاتی این ماده برای مواردی که از طرف حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند براساس نظر مقام معظم رهبری است.

(۱) به موجب قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، ماده ۲ و تعداد دیگری از مواد این قانون اصلاح گردیده که در متن قانون اعمال گردیده است.

(۲) مالیات‌ها به عنوان یکی از عمده‌ترین منابع درآمدی دولت و در واقع اصلی‌ترین فهرست درآمدی بودجه دولت می‌باشند که غالباً صرف خدمات عمومی می‌شوند.

(۳) اصل قانونی بودن مالیات، یکی از مهمترین اصول حاکم بر حقوق مالیاتی است. بدین معنی که هیچ نوع مالیاتی را نمی‌توان از شهروندان جامعه اخذ نمود مگر به حکم قانون. اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بیان می‌دارد: «هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.»

(۴) اصل عمومی بودن مالیات: بدین معنی که مالیات یک پرداخت عمومی است و می‌بایست به طور مساوات و با عنایت به توانایی مالی اشخاص میان آن‌ها تقسیم گردد.

۵) اصل معافیت مالیاتی: همچنانکه اخذ مالیات از شهروندان بایستی به موجب قانون باشد، موارد معافیت و یا تخفیف مالیاتی نیز به موجب مصوبات نمایندگان مجلس منتخب مردم صورت می پذیرد.

۴) کمکهای اشخاص حقیقی و حقوقی برای احداث مساجد، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب می گردد. (برای مطالعه بیشتر، رک: تصویب نامه هیأت وزیران مورخ ۱۳۸۷/۸/۵)

۵) هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات عبارتند از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره ی مالی مربوط با رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در قانون مالیات های مستقیم پیش بینی نشده باشد و یا بیش از نصاب های مقرر در قانون مذکور بوده و لی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیئت وزیران صورت گرفته باشد، قابل قبول خواهد بود.

۶) ادارات اوقاف و امور خیریه تنها مرجع تأیید اسناد هزینه کمک اشخاص حقیقی و حقوقی برای احداث مساجد می باشند. (برای مطالعه بیشتر رک: تصویب نامه هیأت وزیران مورخ ۱۳۸۷/۹/۵)

۷) فقدان شفافیت و صراحت در قوانین مالیاتی، عدم تجمیع موارد معافیت در یک قانون واحد، معافیت مالیاتی برخی از موسسات عمومی غیر دولتی و معافیت بی مورد مالیاتی بر مبنای خواست ها و اغراض شخصی از مهم ترین چالش های معافیت های مالیاتی در کشور است.

۸) معافیت مالیاتی در مغایرت با اصل تساوی عموم در پرداخت مالیات قرار دارد. از این رو در وضع قوانین مربوط به معافیت مالیاتی می بایست مطالعات و بررسی های لازم صورت پذیرد.

**ماده ۲۴ - اموال زیر از شمول مالیات این فصل خارج است:**

**۳ - اموالی که برای سازمان ها و مؤسسه های مذکور در ماده (۲) این قانون مورد وقف یا نذر یا حبس واقع گردد به شرط تأیید سازمان ها و موسسه های مذکور.**

۱- اموالی که برای وزارتخانه ها و موسسات دولتی، شهرداری ها و دستگاههایی که بودجه آنها توسط دولت تأمین می گردد مورد وقف، نذر و یا حبس واقع گردند و اشخاص فوق الذکر آن را تأیید نمایند، از شمول مالیات بر ارث خارج می باشند.

۲- به منظور استفاده از معافیت مالیاتی در خصوص اموالی که وقف، حبس، نذر و یا وصیت قرار می گیرند، باید گواهی لازم از مراجع صلاحیتدار دولتی یا شهرداری مربوط یا مرجع مورد قبول دولت مبنی بر اعمال نظارت، اخذ گردد و به انضمام نسخه‌ای از تصویر یا رونوشت مصدق وقف نامه، حبس نامه، نذر نامه و یا وصیت نامه معتبر به اداره امور اقتصادی و دارایی محل تسلیم شود. (برای مطالعه بیشتر رک: آیین نامه اجرایی بند (۳) از ماده (۲۴) قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۱۳۶۶، مصوب ۱۳۷۲/۱۲/۲۴ هیأت وزیران)

۳) علاوه بر معافیت مالیاتی در نظر گرفته شده در قانون مالیاتهای مستقیم، سازمان اوقاف و امور خیریه، موقوفات عام، بقاع متبرکه و اماکن مذهبی اسلامی از پرداخت مخارج و هزینه‌های دادرسی و ثبتی و اجرایی نیز معاف می‌باشند.

۴) «با توجه به نظریه فقهای محترم شورای نگهبان به شرح بین‌الهالین (دریافت مالیات بر رقبات موقوفات عام و خاص خلاف شرع انور است، اما مالیات بر درآمد اشکالی ندارد)، به استناد قسمت اول ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری تصمیم شماره ۳۰/۴/۳۴۴۲ مورخ ۶۹/۲/۴ هیأت عمومی شورای عالی ابطال می گردد. (رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مورخ: ۲ تیر ۱۳۷۵، کلاس پرونده: ۷۴/۷۷، شماره دادنامه: ۵۶/۷۵)

**ماده ۳۸ - اموالی که به موجب وقف یا حبس یا نذر یا وصیت منتقل می‌شود در صورتی که از موارد معافیت مذکور در بند ۳ ماده ۲۴ این قانون نباشد و یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی نگردد به شرح زیر مشمول مالیات است:**

**الف - در مورد وقف و حبس، منافع مال هر سال مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.**

**ب - در نذر و وصیت چنانچه منافع مورد نذر و وصیت باشد، به شرح زیر بند (الف) فوق و در صورتی که عین مال مورد نذر و وصیت باشد ارزش مال طبق مقررات این فصل تعیین و یکجا به نرخ مقرر برای وراثت طبقه دوم مشمول مالیات خواهد بود.**

تبصره ۱ - مال مورد وصیت وقتی مشمول مالیات خواهد بود که وصیت با فوت موصی قطعی شده باشد.

تبصره ۲ - اداره امور مالیاتی صلاحیتدار در مورد وقف و حبس و نذر و وصیت اداره ای است که محل اقامت متولی یا حبس و نذرکننده یا موصی در محدوده آن واقع است و در صورتی که افراد مذکور مقیم ایران نباشند اداره امور مالیاتی مربوط در تهران خواهد بود.

تبصره ۳ - دفاتر اسناد رسمی و ادارات ثبت اسناد و محاکم دادگستری و سازمان حج و اوقاف و امور خیریه و اداره سرپرستی صغار و محجورین و همچنین بانکها و سایر مؤسسات مجاز نخواهند بود به مفاد وصیتنامه ای ترتیب اثر دهند مگر این که گواهینامه اداره امور مالیاتی مبنی بر این که وصیتنامه مذکور از طرف وصی یا وراثت به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم شده است، ارائه گردد.

(۱) با توجه به ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد به شرح زیر است:

- تا میزان سی میلیون (۳۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪)
- تا میزان یکصد میلیون (۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد سی میلیون (۳۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال به نرخ بیست درصد (۲۰٪)
- تا میزان دویست و پنجاه میلیون (۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد یکصد میلیون (۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪)
- تا میزان یک میلیارد (۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد دویست و پنجاه میلیون (۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال به نرخ سی درصد (۳۰٪)
- نسبت به مازاد یک میلیارد (۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ سی و پنج درصد (۳۵٪)

۲) به موجب مصوبه شماره ۴۶۲/د ش شورای عالی اداری مورخ ۱۳۷۰/۸/۱۵ و در راستای اجرای اوامر مقام معظم رهبری در خصوص کیفیت اداره‌ی امور حج و زیارت، نام سازمان حج و اوقاف و امور خیریه به «سازمان اوقاف و امور خیریه» تغییر یافته و کلیه‌ی امور مربوط به حج و زیارت از سازمان مزبور منتزع و به سازمان حج و زیارت که سازمانی مستقل زیر نظر وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی می باشد واگذار شده است.

۳) مطابق قانون اصلاح قانون مالیات بر ارث و انتقالات بلاعوض، اموال منقول و غیر منقولی که به صورت بلاعوض به شخصی داده می شود، در صورتی که به منظور امور خیریه و یا امور عام المنفعه مانند مساجد و تکایا داده شود، از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

ماده ۳۹- در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذرکننده و در مورد وصیت، وصی مکلفند حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی حسب مورد اظهارنامه‌ای روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود، حاوی مشخصات و ارزش مال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت به انضمام اسناد مربوط به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند و همچنین در صورتی که مورد ازمصادیق بند «الف» ماده (۳۸) این قانون باشد مالیات منافع هر سال را تا آخر تیر ماه سال بعد و چنانچه مورد از مصادیق قسمت اخیر بند «ب» ماده مزبور باشد مالیات متعلق را حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه پرداخت کنند و یا از تسهیلات مذکور در مواد (۴۰ و ۴۱) این قانون استفاده نمایند.

تبصره- در مواردی که موضوع وقف یا حبس یا نذر یا وصیت از مصادیق بند «۳» ماده (۲۴) این قانون و یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمدهای اتفاقی باشد متولی، یا حبس و نذرکننده یا وصی حسب مورد مکلفند مشخصات اموال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت و مشخصات ذینفع را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود درج و حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند.

۱) هر نوع انتقال بلاعوض و وقف و حبس و وصیت که به نفع مؤسسات مذهبی و خیریه و سازمانهای فرهنگی و بهداشتی مصرح در مواد مربوط به معافیت قانون مالیاتهای مستقیم صورت گیرد از پرداخت حق ثبت معاف خواهد بود. (برای مطالعه بیشتر رک: ماده ی ۵۱ قانون دفاتر اسناد رسمی و کانون سردفتران و دفتریاران مصوب ۱۳۵۴/۴/۲۵).

ماده ۷۵- از نظر مالیاتی مستأجرین املاک اوقافی اعم از این که اعیان مستحده در آن داشته یا نداشته باشند نسبت به عرصه مشمول مقررات این فصل خواهند بود.

ماده ۱۳۹ - الف - موقوفات، نذورات، پذیره، کمک ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی (ع)، آستانه حضرت معصومه(س)، آستان حضرت احمد ابن موسی (ع) «شاه چراغ»، آستان مقدس حضرت امام خمینی (ره)، مساجد، حسینیه ها، تکایا و سایر بقاع متبر که از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع متبر که به عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می باشد.

د - کمک ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص مدارس علوم اسلامی با شورای مدیریت حوزه علمیه قم می باشد.

هـ- کمک ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی نهادهای انقلاب اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص نهادهای انقلاب اسلامی با هیأت وزیران می باشد.

و - آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور که به مصرف عمران موقوفات برسد از پرداخت مالیات معاف است.

ز - درآمد اشخاص از محل وجوه بریّه ولی فقیه، خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است.

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 مصالها و حوزه های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه های دولتی، مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانش آموزان و دانشجویان، کمک به مستضعفان و آسیب

دیدگان حوادث ناشی از سیل، زلزله، آتش سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد، مشروط بر این که درآمد و هزینه‌های مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد، از پرداخت مالیات معاف است.

ط - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر آن که به موجب اساسنامه آنها صرف‌امور مذکور در بند (ح) این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است .

ک - موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی انجمن‌ها و هیأت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر این که رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۱ - جوهری که از فعالیت‌های غیر انتفاعی و به منظور پیشبرد اهداف و وظایف اشخاص موضوع این ماده از راه برگزاری دوره‌های آموزشی، سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای و ... در چارچوب اساسنامه آنها تحصیل می‌شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت می‌کند، از پرداخت مالیات معاف است .

تبصره ۲ - حکم تبصره (۲) ماده (۲) این قانون در مورد درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده جاری می‌باشد.

تبصره ۳ - آیین نامه اجرایی موضوع این ماده به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید .

تبصره ۴ - مفاد این ماده در مواردی که از طرف حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند براساس نظر مقام معظم رهبری انجام می‌گیرد.

(۱) معافیت مالیاتی موضوع بند «الف»، صرفاً در خصوص بقاع موصوفی جاری است که فهرست آنها توسط سازمان اوقاف و امور خیریه به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌گردد. تشخیص سایر بقاع متبرکه، بر عهده سازمان اوقاف می‌باشد.

۲) معافیت موضوع بند «و» در صورتی است که هر سال توسط سازمان اوقاف و امور خیریه، گواهی لازم مبنی بر اینکه درآمد صندوق عمران موقوفات به مصرف عمران موقوفات کشور رسیده صادر شود و حداکثر تا پایان تیر ماه سال بعد به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم گردد.

۳) در صورتی آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف بنا و تعمیر و نگهداری مساجد می رسد از پرداخت مالیات معاف می باشد که:

الف- صورت حساب درآمد و هزینه هر سال مالی موقوفه حداکثر تا ۴ ماه پس از پایان سال مالی به اداره اوقاف و امور خیریه مربوط تسلیم شود.

ب- ادارات اوقاف و امور خیریه نسخه ای از صورت حساب مزبور را ظرف شش ماه از تاریخ وصول به اداره امور مالیاتی محل موقوفه تسلیم نمایند.

۴) به طور کلی در مورد موقوفات عام در صورتی که فاقد متولی، امین و یا مدیر باشند، مسئولیت انجام تکالیف مقرر در قانون مالیات های مستقیم به عهده اداره اوقاف و امور خیریه مربوط خواهد بود.

۵) بند "ط" ماده ۱۳۹ آیین نامه اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰، به نحوه معافیت مالیاتی سازمان های مردم نهاد (غیردولتی) خیریه ای، اشاره دارد.

۶) بهره مند شدن از معافیت های مذکور در ماده ۱۳۹ قانون مالیات های مستقیم، منوط به رعایت مقرراتی از جمله: تسلیم به موقع اظهارنامه، ترازنامه، حساب سود و زیان، کسر و پرداخت مالیات اشخاص ثالث و رعایت سایر شرایط و ترتیبات مقرر در قانون مالیات های مستقیم و آئین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده (۱۳۹) است.

۷) تعرفه های آب، برق و گاز مصرفی مساجد، حوزه های علمیه و حسینیه ها بر مبنای تعرفه آموزشی محاسبه و پرداخت خواهد شد. (برای مطالعه بیشتر رک: قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)

۸) در اجرای ماده ی (۱۸۰) قانون برنامه پنجساله ی پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹، معادل ده درصد (۱۰٪) از دو درصد (۲٪) اعتبارات بودجه ی عمومی دولت در قانون بودجه ی سال ۱۳۹۱



کل کشور - که به منظور مطالبه و یا اجرای طرحها و پروژه ها به بخشهای دولتی، غیر دولتی و خصوصی اختصاص یافته است- برای امور فرهنگی از جمله کمک به مساجد، سازماندهی حسینیه ها، امور مذهبی و سازمان تبلیغات اسلامی در نظر گرفته می شود.

۹) آیین نامه ی اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده ی (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم، در تاریخ ۱۳۸۱/۱۱/۳۰ به تصویب هیأت وزیران رسید.

۱۰) حکم مقرر در بند ح ماده ۱۳۹ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که شرط برخورداری موقوفات عام از معافیت مالیاتی را مصرف شدن درآمد موقوفات عام در امور مصرح در بند ح ماده ۱۳۹ قانون مذکور دانسته است و این درآمدها و هزینه ها باید به تایید سازمان اوقاف و امور خیریه برسد، مؤید این معنی است که همه درآمدها و همه هزینه های موقوفات عام علی الاطلاق از معافیت برخوردار نیست و لازمه آن این است که درآمدها باید در امور مورد نظر قانونگذار هزینه شود. نیل به این مقصود حاصل نمی شود جز از طریق ارائه اظهار نامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان، تا مشخص شود موقوفه به چه میزان درآمد حاصل کرده است و چه میزان از آن در امور منظور نظر قانونگذار هزینه شده است. مضافاً این که قانونگذار در تبصره ۲ ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹/۱۱/۸ تسلیم اظهار نامه مالیاتی در موعد مقرر را شرط برخورداری از هر گونه معافیت مالیاتی ذکر کرده است. با توجه به مراتب ماده ۱۵ آیین نامه اجرایی مورد اعتراض با قانون مغایرت ندارد و قابل ابطال نیست. (برای مطالعه بیشتر رک: رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، کلاسه پرونده: ۸۹/۴۶۰، شماره دادنامه: ۲۴۰، مورخ ۲ مرداد ۱۳۹۱).

۱۱) با عنایت به تبصره ۵ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ که مقرر داشته است «در هر سال مالی که شرایط و ترتیبات مقرر در این ماده و آیین نامه اجرایی آن رعایت نشود. معافیت مالیات مقرر نسبت به اشخاص مذکور در بندهای ۳ و ۴ و ۵ این ماده برای آن سال جاری نبوده و درآمدهای سال مزبور آنها طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد بود.» (ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ اصلاح گردید) و لزوم انجام مطلق تکالیف قانونی در ظرف زمان معین، ماده ۹ آیین نامه اجرایی بند ۳ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم در باب تعلق مالیات به درآمد موقوفات عام در صورت عدم تسلیم صورتحساب درآمد و

هزینه‌های موقوفه تا پایان خرداد ماه سال بعد مغایرتی با قانون ندارد. (برای مطالعه بیشتر رک: رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مورخ: ۶ آذر ۱۳۷۹، کلاسه پرونده: ۷۸/۲۸۹، شماره دادنامه: ۲۵۶/۷۹).