معافیتهای مالیاتی در قوانین کشور

غلامرضا مظلوم[×]

مالیات ابزار تعدیل اقتصادی است. انواع معافیتها چه معافیتهای موضوعی و چه معافیتهای پایه درآمدی به‌واسطه جهت‌دهی منابع مالی به‌سوی فعالیتهای اقتصادی یا محلهای جغرافیایی خاص همیشه به‌عنوان یک ابزار حمایتی در کنار سایر سیاستها حمایتی دولت در نظام اقتصادی مطرح بوده است و بدین لحاظ وضع آنها ضروری است. به‌دلیل جایگاه ویژه این مقوله، به بررسی چند مورد معافیت مالیاتی در موضوعات مختلف و در سه بخش از قوانین مرتبط خواهیم پرداخت.

واژه‌های کلیدی: معافیت مالیاتی، مخارج مالیاتی، معافیت موضوعی، معافیت پایه درآمدی، نرخ مالیاتی.

۱. مقدمه

سیاستهای مالی مهم‌ترین اهرم تنظیم فعالیتهای مختلف اقتصادی برای رسیدن به توسعه و تعادل اقتصادی و در نهایت عدالت اجتماعی است. از این‌رو نگاه دقیق به نظام مالیاتی که مهم‌ترین ابزار سیاستهای مالی است، ضرورت دارد. در حال حاضر مخارج مالیاتی (معافیتها، ترجیحات، بخشودگی و انگیزه‌های مالی) یکی از پایه‌های اصلی ابزار مالیاتی است. آنچه شاهد آن هستیم تحولات شدید در حیات اجتماعی است که در ملتها رخ می‌دهد. رشد بی‌رویه جمعیت و نیازهای روبه تزاید انسانی و در برابر آن کمبود منابع طبیعی است که همواره این تعادل را بر هم می‌زند. به‌همین دلیل شناخت و بررسی معافیتها و ترجیحات مالیاتی در نظام مالیاتی و در پی آن نظام اقتصادی حائز اهمیت است. باید دید کاربرد انگیزه‌های مالی یا معافیتهای مالیاتی چه درصدی از تشویقات اقتصادی را در بر می‌گیرد. چه رابطه منطقی بین معافیتها و پایه‌های مالیاتی وجود دارد. معافیتها چه اندازه در راستای

× مدیر کل امور مالیاتی استان خوزستان

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-03]

سیاستهای اقتصادی قرار می‌گیرد و درصد تأثیرپذیری اهداف اقتصادی از معافیتهای مالیاتی چه میزان بوده است؟

۲. بررسی معافیتهای اعطایی در قوانین جاری

۱-۲. معافیت در بخش سرمایه‌گذاری و اشتغال

ماده ۴ برنامه سوم: مطابق بند هـ ماده (۴) قانون برنامه سوم توسعه، نقل و انتقال سهام به دست آمده از ادغام و انحلال و تجدید سازمان شرکتهای دولتی از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۲۶ قانون برنامه سوم: سهامی که در اجرای این قانون فروخته می‌شود یعنی واگذاری سهام و مدیریت شرکتهای دولتی بین دستگاههای اجرایی از مالیات نقل و انتقال معاف است.

ماده ۴۹ قانون برنامه سوم: تشویق کارفرمایان به استخدام نیروهای کار جدید و استفاده از تشویقها و معافیتهای مالیاتی مبنی بر کاهش مالیات کارفرمایان به‌میزان مالیات بر حقوق دریافتی از کارکنان که تازه استخدام شده‌اند.

ماده ۵۰ قانون برنامه سوم: به‌منظور اشتغال در مناطق کمتر توسعه‌یافته، برای سرمایه‌گذاری در این مناطق معافیت از حقوق و عوارض دولتی در نظر گرفته شده است.

ماده ۶۲ برنامه سوم: داراییهای ثابت شرکتهای دولتی که ۱۰۰ درصد سهام آنها متعلق به دولت یا شرکتهای دولتی است بدون پرداخت مالیات برای یک بار دوباره ارزیابی می‌شوند.

ماده ۱۲۰ قانون برنامه سوم: سرمایه‌گذاری شرکت ملی نفت، گاز و توانیر که از منبع درآمد صادرات فرآورده‌های نفتی، گاز و برق به دست می‌آید جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی این شرکتها محسوب شده است.

ماده ۱۲۲ قانون برنامه سوم: نقل و انتقال تأسیسات و داراییهای شرکت برق منطقه‌ای، آب و برق خوزستان به شرکتهای توزیع برق و انتقال سهام به شرکتهای یادشده برابر با تأسیسات واگذار شده، از مالیات معاف است.

ماده ۱۲۵ قانون برنامه سوم: وجود سرمایه‌گذاری شرکت مخابرات ایران و شرکتهای مخابراتی استانی، پست و تلگراف و تلفن خود هزینه‌های قابل قبول مالیاتی آنها به حساب آورده می‌شود.

ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم: وزارتخانه‌ها و دستگاههایی که بودجه آنها را دولت تعیین می‌کند و شهرداریها مشمول پرداخت مالیات نیستند.

ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم: درآمد مشمول مالیات ابزاری حاصل از فعالیتهای تولیدی و معدنی واحدهای تولیدی و معدنی در بخشهای تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ از

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-03]

وزارتخانه ذیربط پروانه بهره‌برداری صادر شود از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج (برای واحدهای معدنی) به میزان ۸۰ درصد و به مدت چهار سال معاف است. این معافیت برای نقاط کمتر توسعه یافته به‌میزان ۱۰۰ درصد و به مدت ۱۰ سال است.

ماده ۱۳۳ قانون مالیاتها: ۱۰۰ درصد درآمد شرکتهای تعاونی و روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه آنان از مالیات معاف است.

ماده ۱۳۴ قانون مالیاتها: ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی (ابتدایی، راهنمایی و متوسطه) دانشگاهها، مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی، درآمد مؤسسات نگهداری معلولان ذهنی و حرکتی و باشگاههای ورزشی از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۳۸ قانون مالیاتها: آن قسمت از سود ابزاری شرکتهای تعاونی و خصوصی برای توسعه، بازسازی و نوسازی و تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید از ۵۰ درصد مالیات متعلق معاف است.

ماده ۱۳۹ قانون مالیاتها: کمکها و هدایا دریافتی نقدی و غیرنقدی و همچنین حق عضویت اعضای مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمنها، مدارس علوم اسلامی، صندوقهای پس‌انداز بازنشستگی، نهادهای انقلاب اسلامی، درآمد موقوفات، درآمد اشخاص از وجوه بریه ولی فقیه، خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۴۱ قانون مالیاتها: ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات کشاورزی و ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاها از شمول مالیات معاف هستند.

ماده ۱۴۲ قانون مالیاتها: درآمد کارگاههای فرش دستباف و صنایع دستی، شرکتهای تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۴۵ قانون مالیاتها: سودهای دریافتی، اوراق قرضه، حسابهای پس‌انداز، سپرده‌های مختلف نزد بانکهای ایرانی و اوراق مشارکت از پرداخت مالیات معاف است.

۲-۲. حمایت از بخش مسکن

ماده ۱۳۸ قانون برنامه سوم: با هدف حمایت از افزایش تولید مسکن به صورت انبوه، سازندگان مجتمع‌های مسکونی دارای دو واحد مسکونی و بیشتر در نقاط روستایی و پنج واحد مسکونی یا بیشتر در شهرهای با جمعیت کمتر از ۲۵۰ هزار نفر و ۱۰ واحد مسکونی و بیشتر در سایر شهرها از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک معاف شده‌اند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-03]

ماده ۱۳۹ قانون برنامه سوم: بند الف ماده ۱۳۸ موضوع قابل کسر بودن اقساط ماهیانه تسهیلات اعتباری مسکن از درآمد مشمول مالیات دریافت کننده تسهیلات برای یک بار و برای هر خانواده.

ماده ۱۴۳ قانون برنامه سوم و ۱۷۲ قانون مالیاتها: هزینه‌هایی که اشخاص حقیقی یا حقوقی برای احداث، توسعه، تکمیل و تجهیز فعالیتهای آموزشی، پرورشی، ورزشی و خوابگاه و سالنهای غذاخوری، کتابخانه‌ها و خوابگاه دانش‌آموزی صرف می‌کنند جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی قرار می‌گیرد.

ماده ۵۳ قانون مالیاتها: مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای دو واحد استیجاری با رعایت الگوی مصرف طی مدت اجاره از ۱۰۰ درصد مالیات بر درآمد اجاری معاف هستند و همچنین درآمد حاصل از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی هر شخص در تهران تا مجموع ۱۵۰ متر زیربنای مفید و در سایر نقاط با مجموع ۲۰۰ متر مربع زیربنای مفید از مالیات بردرآمد حاصل از اجاره املاک معاف است.

ماده ۵۷ قانون مالیاتها: در مورد شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) قانون مالیاتهای مستقیم که در هر سال متغیر است و افزایش می‌یابد از درآمد مشمول مالیات سالیانه مستغلات از مالیات معاف است.

ماده ۶۹ قانون مالیاتها: اولین نقل و انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت احداث‌کننده توسط مسکن و شهرسازی از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف هستند.

ماده ۷۰ قانون مالیاتها: هرگونه مال یا وجوهی که از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداریها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد یا توسعه مناطق نظامی یا عام‌المنفعه نظیر توسعه یا احداث جاده، راه‌آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی آب، نفت و گاز پرداخت می‌شود از مالیات نقل و انتقال املاک معاف است.

۳-۲. حمایت از بخش کشاورزی

ماده ۸۱ قانون مالیاتها: درآمد حاصل از فعالیتهای کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل، پرورش طیور، صیادی، ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگلها، باغات، اشجار و نخیلات به‌طور کلی از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۴۱ قانون مالیاتها: ۱۰ درصد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده محصولات کشاورزی از پرداخت مالیات معاف است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-03]

۴-۲. حمایت از نهادهای اجتماعی و مدنی جامعه

ماده ۱۰۴ برنام سوم: به‌منظور حفاظت از محیط‌زیست و بهره‌گیری پایدار از منابع طبیعی کشور و تقویت و پشتیبانی سازمانهای غیردولتی حامی محیط‌زیست و منابع طبیعی کمکهای مالی اشخاص حقیقی و حقوقی به این سازمانها به‌عنوان هزینه قابل قبول تلقی می‌شود.

ماده ۱۴۰ قانون برنام سوم: خانوارهای تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از پرداخت هزینه عوارض و مالیات و هرگونه هزینه دیگر معاف هستند.

ماده ۱۶۳ قانون برنامه سوم: تمامی وجوه پرداختی توسط اشخاص حقیقی و حقوقی در ارتباط با احداث، تعمیر و تجهیز مساجد و سایر فضاهای مذهبی، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در نظر گرفته می‌شود.

ماده ۱۶۹ قانون برنامه سوم: وجوهی که اشخاص حقیقی یا حقوقی صرف احداث و تکمیل فضاها و اماکن، باشگاههای ورزشی و ارائه خدمات ورزشی می‌کنند به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌شود.

ماده ۱۷۵ قانون برنامه سوم: هزینه‌هایی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی صرف تقویت و توسعه پایگاههای نیروی انتظامی و رده‌های معاونت ارتش ۲۰ میلیونی به ویژه احداث و تکمیل پایگاههای مقاومت بسیج، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیات تلقی می‌شود.

۳. نتیجه‌گیری

قوانین اجرایی هیچ‌گاه هدف نبوده است بلکه اهرم و ابزاری برای رسیدن به اهداف به‌شمار می‌روند و براساس آن امکان برنامه‌ریزی با یک افق چند ساله برای تمامی فعالان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و همچنین دولت را فراهم می‌آورد. این قوانین باید دربرگیرنده و هماهنگ با اهداف و برنامه‌های مدون سایر بخشها بوده و به این فرض باید توجه کرد که آیا معافیتها و ترجیحات مالیاتی در قوانین پیش‌گفته دارای چنین ویژگیهایی بوده است؟ آیا اعطای این معافیتها اثربخشی خود را داشته و آیا توانسته متغیرهای اقتصادی را در مجاری خود به گردش درآورد؟

متخصصان مالی در سالهای اخیر کاربرد انگیزه های مالی در شکل مخارج مالیاتی را برای تشویق فعالیتها، به دلایلی مردود شمرده‌اند.[۱]

الف- بخشودگیهای مالیاتی پایه درآمدی را از بین می‌برند و هر چه بیشتر بخشودگی اعطا شود نرخهای پایه‌های مالیاتی موجود نیز باید افزایش یابد تا درآمد مورد نیاز به دست آید. با افزایش

۱. علی اکبر عرب مازار (۱۳۷۲)، *درسهایی از اصلاح سیستم مالیاتی*.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-03]

نرخها، پایه‌های اضافی، ایجاد و اختلال در سایر بخشهای اقتصادی به وجود می‌آید و در جایی که نمی‌توان نرخها را تا سطح مطلوب افزایش داد، کمبود درآمد مشهود می‌شود.

ب- بسیاری از معافیتها پاسخی به گروههای فشار بوده و تبعیض حاصل از آن به نفع بعضی از بخشها است و از نظر سرمایه‌گذاران، پروژه‌های دیگر می‌توانند به دلیل نداشتن سوددهی و ناکارایی، اقتصادی شوند.

ج- بعضی از ابزارهای انگیزش، غیرمؤثر هستند زیرا آنها توانایی کافی برای رویارویی با نیروهای زیرساز اقتصادی را ندارند.

امروزه حذف انواع معافیتهای مالیاتی، شفاف و ساده کردن اجرای قانون از ویژگیهای یک قانون خوب است. معافیت مالیاتی در راستای تعیین خط‌مشی برای سیاست اقتصادی و رسیدن به هدفی جهت‌دار است که از پیش تعیین شده است. گاهی این معافیتها به دلیل تکراری بودن هیچ ارتباط معنی‌داری با اهداف نداشته و نه تنها عامل تشویقی نیست بلکه خود یک عامل بازدارنده است زیرا اعطای معافیتهای بی‌رویه به یک بخش اقتصادی، نگرش بخشی حاکمیت را به ارمغان می‌آورد و این سرآغاز تبعیض بوده است. بخشی که معافیت را اخذ کرده به دلیل بزرگ شدن حجم آن و نداشتن برنامه و بازخورد، این معافیت را به نظام اقتصادی نمی‌دهند و بخش مقابل نیز به دلیل این تبعیض در ناباوری می‌ماند. وضع جاری و ملاحظه گزارش ۲۵ سال فعالیت اقتصادی طی سالهای ۱۳۵۶ تا ۱۳۸۱ می‌تواند هدف تحقیق را نمایان کند.

در دوره انقلاب و جنگ (۱۳۶۷-۱۳۵۷) بالاترین رشد ارزش افزوده به گروه کشاورزی با ۴/۷ درصد اختصاص داشته است. ارزش افزوده گروه نفت و گاز ۸/۲ درصد و صنایع و معادن ۰/۸ درصد، منفی و خدمات با ۲/۳ درصد منفی بوده است. رشد اقتصادی در این دوره ۲/۳ درصد منفی و بدون نفت ۰/۶ درصد منفی بوده است. در این مدت تولید سرانه به منفی ۵/۸ درصد و درآمد سرانه به منفی ۱۰/۲ منفی یا مثبت درصد رسید.

طی دوره برنامه اول (۱۳۷۲-۱۳۶۸) بیشترین رشد ارزش افزوده به گروه صنایع و معادن با رقم ۱۰ درصد اختصاص یافته بود. پس از آن به گروه نفت و گاز با ۸/۹، خدمات ۶/۷، کشاورزی ۶/۴ درصد اختصاص یافت. رشد اقتصادی در این دوره ۷/۴ درصد بوده است. درآمد سرانه برنامه اول از ۱۰/۷ و تولید سرانه از ۵/۳ درصد رشد برخوردار بوده‌اند.

در برنامه دوم (۱۳۷۸-۱۳۷۴) رشد سالیانه اقتصادی به ۴ درصد، تولید سرانه به ۱/۷ و درآمد سرانه به یک درصد رسید. در این دوره پایین‌ترین رشد ارزش افزوده به گروه نفت و گاز با منفی ۱/۳ درصد اختصاص یافت.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-03]

در برنامه سوم (۱۳۸۳-۱۳۷۹) بیشترین رشد ارزش افزوده به گروه صنایع و معادن با ۵/۱ درصد اختصاص یافته بود و با توجه به اینکه متوسط رشد اقتصادی در سه سال اول برنامه سوم ۵/۲ درصد بوده بیشترین رشد ارزش افزوده به گروه صنایع و معادن با ۱۰/۱ درصد اختصاص یافت. روند درآمد سرانه به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶ نشان می‌دهد که درآمد سرانه از ۸ میلیون ریال در سال ۱۳۵۶ به ۵ میلیون ریال در سال ۱۳۸۱ کاهش یافت.

درصد سرمایه‌گذاری بخش خصوصی به کل سرمایه‌گذاری طی سالهای (۱۳۸۱-۱۳۵۶) در محدوده ۴۸ درصد و ۷۶ درصد بوده است، بیشترین سرمایه‌گذاری در سال ۱۳۷۰ به میزان ۷۶ درصد و کمترین ۳۳ درصد در سال ۱۳۷۳ بوده است. همچنین پس‌انداز ناخالص ملی به صورت منبع اصلی تأمین سرمایه‌گذاری در سال ۱۳۵۶ بیش از ۶۴ درصد هزینه ناخالص داخلی را تشکیل می‌داده است که در سال ۱۳۷۹ با روندی کاهشی به ۳۸/۵ درصد رسید.

در سال ۱۳۵۶ تعداد شرکتهای ۱۰۰ درصد دولتی ۱۲۸ شرکت بوده است. این تعداد در سال ۱۳۷۲ به ۴۴۰ شرکت و در سال ۱۳۸۲ به ۵۰۹ شرکت رسیده که ۶۳ درصد بودجه کل کشور به شرکتهای یادشده اختصاص داشته است. نسبت سرمایه‌گذاریهای شرکتهای دولتی به اعتبارات عمرانی دولت از ۸۱/۵ درصد در سال ۱۳۵۶ به ۳۰۳ درصد در سال ۱۳۸۴ افزایش یافته است.[۱] با وجود شاخصهای مثبت، سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی فقط ۷/۴ درصد است هر چند بخش کشاورزی از سایر بخشها سودآورتر است.[۲]

جدول شماره ۱. نرخ بیکاری طی سالهای (۱۳۸۱-۱۳۷۵)

سال	نرخ
۱۳۷۵	۸/۹
۱۳۷۶	۹/۶
۱۳۷۷	۱۱/۹
۱۳۷۸	۱۳/۲
۱۳۷۹	۱۴
۱۳۸۰	۱۴/۶
۱۳۸۱	۱۴/۳

مأخذ: *هفته نامه خبری*، شماره ۴۴

۱. برگرفته از گزارش "ربع قرن فعالیت اقتصادی ایران"، *روزنامه ای‌ران*، ی‌کشنبه ۱۱ خرداد ۱۳۸۳، شماره ۲۸۶۹.

۲. اظهارات وزیر جهاد کشاورزی، *اخبار اقتصادی*، شماره ۷، آذر ۱۳۸۲.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-03]

خالص صادرات در سال ۱۳۸۱ از رشد منفی ۳۲/۴ درصد برخوردار بوده و ارزش افزوده بخشهای اقتصادی در تولید ناخالص داخلی بخش خدمات در سال ۱۳۸۱ به میزان ۵۳/۹ درصد افزایش نشان می‌دهد.[1] در بخش اشتغال و تورم به موجب آخرین آمار بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران شاخص کالاها و خدمات مصرفی (تورم) در مناطق شهری در شش ماهه اول سال ۱۳۸۱ در مقایسه با مدت مشابه ۱۴/۸ درصد افزایش داشته است که در شهریور به ۱۶/۳ درصد رسید. شاخص کرایه مسکن در سه ماهه دوم سال ۱۳۸۱ نسبت به سه ماه قبل ۵/۴ درصد و نسبت به سه ماهه مشابه سال گذشته ۱۸ درصد افزایش نشان می‌دهد. در مجموع می‌توان گفت معافیتها بدون کارشناسی دقیق صورت گرفته است.

جدول شماره ۲. کسری بودجه طی سالهای (۱۳۷۹-۱۳۷۵)

سال	درآمدهای مالیاتی مستقیم-غیرمستقیم	هزینه‌های جاری	نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری
۱۳۷۵	۱۲۵۶۰	۵۷۸۷۸	۳۱/۷
۱۳۷۶	۱۷۳۴۵	۴۴۹۹۷	۳۸/۵
۱۳۷۷	۱۸۶۸۷	۵۳۵۱۹	۳۴/۷
۱۳۷۸	۲۵۸۳۱	۶۸۰۰۹	۳۸
۱۳۷۹	۳۲۸۴۲	۸۵۸۶۵	۳۸/۲

مأخذ: *ویژه‌نامه فرهنگ مالیات*، مدیر کل خزانه، شماره دوم، تیر ۱۳۸۰،

منابع

روزنامه ایران (۱۳۸۳)، "ربع قرن فعالیت اقتصادی ایران"، شماره ۲۸۶۹، خرداد.

عرب مازار، علی اکبر (۱۳۷۲)، *درسهایی از اصلاح سیستم مالیاتی*، دانشکده امور اقتصادی و اداری.

هفته نامه خبری(۱۳۸۲)، "برنامه سوم"، شماره ۴۴ و ۴۶، آذر.

هفته‌نامه اخبار اقتصادی (۱۳۸۲)، اظهارات وزیر جهاد کشاورزی، شماره ۷۰، آذر.

۱. هفته نامه خبری، برنامه سوم، شماره ۴۶، ۲۲ آذر ماه ۱۳۸۲.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-03]