

سلسله گزارشات اصلاح قوانین و مقررات مرتبط با تشکل‌های اجتماعی (۱): مالیات



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تاریخ انتشار:
۱۴۰۴/۳/۱۲

شماره مسلسل: ۲۰۷۸۴
کد موضوعی: ۲۱۰



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

عنوان گزارش:

سلسله گزارشات اصلاح قوانین و مقررات مرتبط با تشکل‌های اجتماعی (۱): مالیات

نوع گزارش: طرح و لایحه ، نظارتی ، راهبردی ، پیش‌نویس قانونی

نام دفتر:

مطالعات اجتماعی (گروه تعاون، مشارکت‌های مردمی و سرمایه اجتماعی)

تهیه و تدوین:

حسام عزت‌آبادی‌پور (گروه تعاون، مشارکت‌های مردمی و سرمایه اجتماعی)

مدیر مطالعه:

محمدتقی ضرغام افشار

اظهار نظرکننده:

مهدی سرمست‌شوشتری (دفتر مطالعات بخش عمومی)

ناظران علمی:

هادی افراسیابی، محمدرضا مالکی

اظهار نظرکنندگان خارج از مرکز:

بهمن مشکینی (معاون پژوهشی مؤسسه نشر و تنظیم آثار امام خمینی (ع))، مصطفی نظری (مدرس و مشاور حوزه مالیاتی)

همکاران خارج از مرکز:

طاهره خارستانی (رئیس کمیته مسئولیت اجتماعی اتاق ایران)، داریوش کیوانی هفشجانی (عضو هیئت علمی پژوهشکده مطالعات وقف و نیکوکاری دانشگاه اصفهان)، جهانپخش سنجابی (دبیرکل اتاق مشترک بازرگانی ایران و عراق)، محمد زائری (مدیر دفتر مطالعات حقوقی و اجتماعی مرکز پژوهش‌های اتاق ایران)، سمیه جوانمردی (کارشناس ارشد دفتر مطالعات حقوقی و اجتماعی مرکز پژوهش‌های اتاق ایران)، محمد جعفری (مدیرعامل بنیاد تعالی اجتماعی زندگی)

ویراستار ادبی:

سیده مرضیه موسوی راد

گرافیک و صفحه‌آرایی:

محمد دهقانی شهبابی

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات
۲. مشارکت مردمی
۳. تشکل‌های مردم‌نهاد
۴. ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم
۵. ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم



تاریخ شروع مطالعه: ۱۴۰۳/۰۲/۱۵

فهرست مطالب

۶	چکیده
۷	خلاصه مدیریتی
۸	۱. مقدمه
۹	۲. پیشینه
۱۰	۳. ارزیابی
۱۹	۴. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری
۲۲	منابع و مأخذ

فهرست جداول

۹	جدول ۱. تحلیل پیشینه پژوهشی
۹	جدول ۲. پیشینه تقنینی
۱۶	جدول ۳. تعمیر، تجهیز، احداث یا تکمیل مواردی که مشمول تخفیفات موضوع ماده (۱۷۲) قانون می‌شود
۱۶	جدول ۴. نهادهای غیردولتی موضوع ماده (۱۷۲) قانون (منبع بخشنامه‌های مرتبط با ماده ۱۷۲ قانون)
۱۷	جدول ۵. محاسبه مالیات در صورت عدم بهره‌مندی از تخفیفات موضوع ماده (۱۷۲) ق.م.م
۱۸	جدول ۶. محاسبه مالیات در صورت بهره‌مندی از تخفیفات موضوع صدر ماده (۱۷۲) ق.م.م
۱۸	جدول ۷. محاسبه مالیات در صورت بهره‌مندی از اعتبار مالیاتی در ماده (۱۷۲) ق.م.م

فهرست شکل‌ها

۱۹	شکل ۱. نمودار نحوه انجام کار نیکوکارانه توسط مردم
۱۹	شکل ۲. محل هزینه یا انجام کار خیر توسط مردم
۲۰	شکل ۳. نمودار سازمان مورد اعتماد مردم جهت انجام امور نیکوکارانه



سلسله گزارشات اصلاح قوانین و مقررات مرتبط با تشکل‌های اجتماعی (۱): مالیات

چکیده



اقتصادی آنها ارجحیت دارد، اما کمبود سرمایه در گردش و منابع مالی مورد نیاز برای انجام مأموریت‌های اجتماعی‌شان، عملاً توان عملیاتی آنها را از بین برده و فعالان اجتماعی را دلسرد و سرخورده کرده است. اصلاح و توسعه موادی از قبیل (۱۳۹) و (۱۷۲) می‌تواند بخشی از مشکل تأمین سرمایه در گردش خیریه‌ها و تشکل‌ها را برطرف کند. همچنین به نظر می‌رسد توسعه ظرفیت‌های سرمایه‌گذاری موضوع ماده (۱۳۸) مکرر نیز می‌تواند گشایشی در تأمین مالی تشکل‌ها و کسب و کارهای اجتماعی کشور ایجاد کند.

با توجه به ناترازی منابع و مصارف عمومی و ظرفیت محدود اجرایی کشور، امکان تأمین اجتماعی مناسب مردم توسط دولت با مشکلات عدیده‌ای مواجه شده است. بنگاه‌های بخش خصوصی نیز انگیزه‌ای برای تأمین کالاهای عمومی ندارند، در این شرایط، تشکل‌های مردم‌نهاد و خیریه‌هایی که فارغ از انگیزه‌های مالی، مصرانه و دغدغه‌مندانه همچنان در حال حل مسائل اجتماعی کشور هستند نیز در تنگناهای اجرایی گرفتار شدند. تشکل‌های مردم‌نهاد و خیریه‌ها، اساساً اشخاص حقوقی غیردولتی، غیرتجاری و غیرسیاسی هستند که منافع اجتماعی آنها کاملاً بر منافع



بیان/شرح مسئله

در شرایطی که اعتماد نهادی مردم به سازمان‌ها و سازوکارهای حمایتی کشور رو به افول است، اعطای امتیازات مالیاتی جذاب و اثربخش می‌تواند به فرایند مشارکت تشکل‌های اجتماعی در حوزه تأمین مالی و تأمین اجتماعی کشور کمک کند. در این شرایط، اصلاح احکام مالیاتی و ایجاد انگیزه برای فعالان و کارآفرینان اجتماعی ضرورتی محتمل است، اما احکام و فرایندهای مرتبط با مشارکت‌های اجتماعی در نظام مالیاتی کشور به‌ویژه در «قانون مالیات‌های مستقیم» با ایراداتی مواجه بوده که عملاً فرصت‌ها و جذابیت‌های آن را تقلیل داده است.

نقطه نظرات/یافته‌های کلیدی

مواد (۱۳۹) و (۱۷۲) [قانون مالیات‌های مستقیم](#)، مؤثرترین مواد در حوزه عمل خیریه‌ها و تشکل‌های مردم‌نهاد هستند که ایراداتی به شرح ذیل دارند:

۱ عدم تناسب و تطابق کدبندی (کدینگ) حسابداری رسمی کشور با ماهیت فعالیت‌های اجتماعی به‌ویژه امور عام‌المنفعه در کشور،

۲ ضعف دانشی و مهارتی در حوزه حسابداری و مالیاتی امور اجتماعی و عام‌المنفعه،

۳ وجود تبعیض و محدودیت‌های بی‌مورد:

۳-۱. در خصوص اعطای تخفیفات مالیاتی موضوع ماده (۱۳۹) قانون به تشکل‌های غیرخیریه‌ای،

۳-۲. در خصوص اعطای تخفیفات مالیاتی به امور اجتماعی که در بند «ح» ماده (۱۳۹) ذکر نشده‌اند،

۳-۳. در خصوص بهره‌مندی بخش بزرگی از تشکل‌های از امتیاز «هزینه قابل قبول مالیاتی» موضوع ماده (۱۷۲) قانون.

پیشنهاد راهکارهای تقنینی، نظارتی یا سیاستی

ماده (۳۱):

به‌منظور کاهش برخی از ایرادها و ابهام‌های فوق‌الذکر و بهره‌مندی حداکثری از ظرفیت‌های بی‌ظرفیت‌های نظیر قانون مالیات‌های مستقیم در جهت حل مسائل پیچیده و روزافزون اجتماعی کشور، موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

۱ بازطراحی الگوی حمایت مالیاتی از فعالیت‌های اجتماعی و غیرانتفاعی،

۲ تکمیل دامنه موضوعات و نهادهای بهره‌مند از معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی به حوزه‌های مختلف اجتماعی مانند حفاظت از محیط زیست، ترویج ورزش همگانی، توانمندسازی زنان و جوانان، و توسعه محلی،

۳ تسری مزایای مالیاتی ویژه خیریه‌ها به سایر تشکل‌های مردم‌نهاد و مؤسسات غیرانتفاعی دارای فعالیت عام‌المنفعه.

۴ بهبود فرایندهای مالیاتی و تقویت ظرفیت‌های نظارتی متناسب با ماهیت تشکل‌های غیرتجاری،

۵ اصلاح ساختارهای اداری و اجرایی مالیات‌ستانی از جمله کدهای حسابداری، فرم‌های اظهارنامه، حل اختلافات مالیاتی و شیوه‌های نظارتی متناسب با ویژگی‌های خاص خیریه‌ها و تشکل‌های مردم‌نهاد،

۶ به‌کارگیری ظرفیت‌های تخصصی بخش غیردولتی و نهادهای حرفه‌ای برای آموزش و توانمندسازی ناظران مالیاتی در راستای تسهیل فرایندهای مالیاتی این تشکل‌ها.



آمارهای رسمی و غیررسمی نشان‌دهنده وضعیت نگران‌کننده آسیب‌های اجتماعی در کشور است. کاهش ازدواج و افزایش طلاق، شیوع فزاینده اعتیاد، رشد جرائم کودکان و افزایش تعداد زنان خودسرپرست و بالاخره افزایش جمعیت زیر فقر کشور، همگی گواه بر وضعیت نامناسب اجتماعی کشور هستند. اینها به معنای آن است که دولت به تنهایی و از طریق الگوی حکمرانی فعلی نتوانسته مسائل اجتماعی کشور را حل کند. تجربیات دنیا نشان داده است که تشکل‌های مردم‌نهاد، خدمات رفاهی و اجتماعی را مؤثرتر و کارا تر از دولت‌ها فراهم و ارائه می‌کنند. از این رو ارتباط و همکاری بین دولت‌ها و این نهاد‌های اجتماعی به راهبرد بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته برای مدیریت امور اجتماعی تبدیل شده است؛ اما تشکل‌های اجتماعی [۱] فعال در ایران شرایط خوب و مناسبی به خصوص در حوزه مالی ندارند و ظرفیت‌های آنها در مسیر توسعه پایدار و بهبود مسائل اجتماعی در کشور بلااستفاده مانده است [۲].

بر اساس نظر نخبگان اجرایی و خبرگان دانشگاهی صاحب‌نظر در حوزه مشارکت‌های اجتماعی، اهم مشکلات و آسیب‌های این تشکل‌ها در حوزه تأمین مالی به شرح زیر است [۲]:

- ۱ شفاف نبودن فرایند تأمین منابع و گزارش‌های مالی،
- ۲ الگوی نادرست تخصیص منابع دولتی به تشکل‌ها،
- ۳ تعارض منافع در حوزه مدرسه‌سازی، سلامت و درمان،
- ۴ تبعیض در تخصیص منابع،
- ۵ ضعف نظام مالیاتی و گمرکی و تعرفه‌های ترجیحی،
- ۶ نگاه سنتی به تشکل‌ها،
- ۷ الگوی معیوب خرید خدمت و واگذاری وظایف تصدی‌گری دولت و طرح‌های تملک‌داری‌های سرمایه‌ای به تشکل‌ها،
- ۸ ابزار نظارت مالی و عملکرد معیوب،
- ۹ اختلاس و کلاهبرداری،
- ۱۰ پول‌شویی و تطهیر پول.

یکی از اساسی‌ترین و مهم‌ترین راهکارهای رفع مشکلات مالی تشکل‌های یاد شده و جلب مشارکت‌های مردمی برای رفع مسائل عدیده اجتماعی در کشور، اعطای مشوق‌های مالیاتی با تأکید بر انضباط مالی در بستر فعالیت تشکل‌های اجتماعی است [۳]. از این رو تقدیم اصلاح‌موادی از قانون مالیات‌های مستقیم فرصت مغتنمی برای رفع مشکلات موجود در حوزه مالیاتی و ایجاد محرک و انگیزه برای فعالان اجتماعی در جهت توسعه اجتماعی کشور خواهد بود. در این راستا، مواد (۱۳۸) و (۱۷۲) و بند «ط» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم^۲ بررسی شده است.

۱. منظور از تشکل‌های اجتماعی در این گزارش، مؤسسات غیرتجاری موضوع ماده (۵۸۴) قانون تجارت [۱]، اعم از تمامی مؤسسات غیردولتی غیرانتفاعی و انتفاعی از قبیل تشکل‌های مردم‌نهاد، سمن‌ها، خیریه‌ها، مراکز و مؤسسات غیردولتی خدمات‌به‌زیستی و مراکز نیکوکاری تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی است.
۲. در ادامه به اختصار «قانون» خوانده می‌شود.



است. در این گزارش‌های (جدول ۱)، مسائل و چالش‌های مرتبط با «صدور مجوز و تأسیس»، «تأمین مالی»، «تولی‌گری و نظارت»، «حقوق و اختیارات»، «وظایف و تکالیف» تشکل‌های مردم‌نهاد پرداخته شده است. همچنین دفتر مطالعات بخش عمومی نیز در سال ۱۴۰۳ گزارشی در خصوص مالیات بر مجموع درآمدها تدوین کرده که در آن به اهمیت امتیازات مالیاتی در جهت توسعه امر خیر در ایران و دنیا اشاره شده است.

در این بخش از گزارش، سوابق و پیشینه پژوهشی مرتبط با تشکل‌های اجتماعی در مرکز پژوهش‌های مجلس از منظر مطالعاتی و تقنینی مرور شده است.

۲-۱. سوابق مطالعاتی

دفتر مطالعات اجتماعی مرکز در سالیان اخیر با تمرکز بر تشکل‌ها و کسب‌وکارهای اجتماعی، اقدام به ترسیم وضع موجود و آسیب‌شناسی حقوقی و عملیاتی این نهادهای مردمی کرده

جدول ۱. پیشینه پژوهشی

پژوهشگران	تاریخ	عنوان	توضیحات
شیخی و عزت‌آبادی‌پور	۱۴۰۰	ترسیم و آسیب‌شناسی وضع موجود تشکل‌های مردم‌نهاد	شناسایی حوزه‌های مناقشه‌برانگیز عرصه تشکل‌های اجتماعی در ۶ بخش، «ماهیت و تعریف»، «دامنه شمول»، «متولی»، «نظارت»، «حقوق و تکالیف» و «تأمین مالی»
عزت‌آبادی‌پور	۱۴۰۱	درس‌آموخته‌های تشکل‌های مردم‌نهاد در ایران و جهان: سازوکار صدور مجوز تأسیس و فعالیت	شناسایی اهم مسائل و چالش‌های پیش‌روی فعالان اجتماعی برای ثبت یک تشکل در ایران.
عزت‌آبادی‌پور	۱۴۰۲	بررسی و آسیب‌شناسی الگوی تأمین مالی تشکل‌های مردم‌نهاد در ایران	شناسایی ۱۰ مشکل و آسیب در حوزه تأمین مالی تشکل‌های مردم‌نهاد در ایران
عزت‌آبادی‌پور و ضرغام‌افشار	۱۴۰۲	درس‌آموخته‌هایی از کسب‌وکارهای اجتماعی در دنیا (۱): مرجع قانونی و شخصیت حقوقی	برجسته کردن بخشی از نهادهای اجتماعی که در نظام حقوقی ایران فاقد ساختار و قواعد قانونی هستند که منجر به سردرگمی و بلاتکلیفی شرکت‌های اجتماعی در ایران شده است.
ترابی‌فر، سرمست‌شوشتری	۱۴۰۳	مالیات بر مجموع درآمد (۴): محورهای کلیدی در تنظیم قانون مالیات بر مجموع درآمد	معرفی امور خیریه به‌عنوان یکی از مهم‌ترین مخارج مالیاتی و محرک‌های اجتماعی در ایران و چند کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه دنیا

مأخذ: یافته‌های پژوهش.

۲-۲. سوابق تقنینی

جدول ۲. پیشینه تقنینی

عنوان	تاریخ تصویب	توضیحات
قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۶۶	بند «ط» مواد (۱۳۹) و (۱۷۲) مرتبط با فعالیت خیریه‌ها و مؤسسات عام‌المنفعه تنظیم شد. امتیازاتی مانند مالیات به نرخ صفر و هزینه قابل قبول مالیاتی برای این تشکل‌ها در نظر گرفته شد.
ضوابط اجرایی ماده (۱۷۲) ق.م.م	۱۳۷۲	ذکر نام برخی مؤسسات خیریه‌ای و عام‌المنفعه به‌عنوان مشمولان امتیازات مالیاتی موضوع ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم
آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره «۳» ماده (۱۳۹) اصلاحی ق.م.م	۱۳۹۵	مقرر شد، نهادهایی که طبق نظر هیئت‌وزیران جزء نهادهای انقلاب اسلامی شناخته شده یا بشوند، نسبت به کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مشمول مالیات به نرخ صفر باشند.
قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور	۱۳۹۸	در اجرای بند «۱» تبصره «۱۷» ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، آن بخش از هزینه‌های مؤسسات خیریه خصوصی که به اشخاص پرداخت می‌شود، صرفاً در صورت ثبت در سامانه وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی (به تفکیک کد ملی فرد دریافت‌کننده حمایت) از معافیت‌های مالیاتی برخوردار می‌شوند.
قانون بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور	۱۴۰۳	الزام اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی مشمول معافیت، تخفیف یا نرخ صفر مالیاتی به ارسال دفاتر مالی به سازمان امور مالیاتی.

مأخذ: همان.



هزینه‌هایی که به اشخاص (مددجویان) پرداخت می‌شود و در سامانه وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی با ذکر کد ملی دریافت‌کننده ثبت شده‌اند، از معافیت برخوردار می‌شوند. این شرط، به منظور افزایش شفافیت و نظارت بر جریان مالی این مؤسسات اعمال شد.

قانون بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور، اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی مشمول معافیت، تخفیف یا نرخ صفر مالیاتی را ملزم به ارسال دفاتر مالی به سازمان امور مالیاتی کرد تا نظارت دقیق‌تری بر عملکرد مالی آنها صورت گیرد.

این تحولات نشان‌دهنده رویکرد تدریجی دولت در حمایت از مؤسسات خیریه از طریق معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی، همراه با تقویت سازوکارهای نظارتی برای جلوگیری از سوءاستفاده است. هر قانون یا آیین‌نامه جدید، مکمل قوانین پیشین بوده و به تدریج نظام مالیاتی را در این حوزه کامل‌تر کرده است.

جدول فوق، تحولات قانونی در حوزه مالیات‌های مستقیم، به‌ویژه در ارتباط با مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه را از سال ۱۳۶۶ تا ۱۴۰۳ نشان می‌دهد. در سال ۱۳۶۶، **قانون مالیات‌های مستقیم** با تصویب بند «ط» ماده (۱۳۹) و ماده (۱۷۲)، امتیازاتی مانند نرخ صفر مالیاتی و هزینه‌های قابل قبول مالیاتی را برای این مؤسسات در نظر گرفت. این قانون، پایه‌ای برای حمایت از فعالیت‌های خیریه شد. در سال ۱۳۷۲، **ضوابط اجرایی ماده (۱۷۲)** همین قانون، نام برخی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه را به‌عنوان مشمولان این امتیازات مشخص کرد و چارچوبی برای بهره‌مندی آنها ایجاد کرد. در سال ۱۳۹۵، آیین‌نامه اجرایی تبصره «۳» ماده (۱۳۹) اصلاحی، نهادهای انقلاب اسلامی را از پرداخت مالیات بر کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی معاف کرد و نرخ صفر مالیاتی برای آنها تعیین شد. **قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور**، شرط جدیدی را برای معافیت مالیاتی مؤسسات خیریه خصوصی وضع کرد: تنها

۳. ارزیابی



مدیریتی این واحدهاست. منابع محدود مالی باعث شده که واحدهای تولیدی برای انجام امور جاری و تکمیل برنامه‌های توسعه‌ای خود نیاز مبرم به پس‌انداز و سرمایه در گردش داشته باشند. وام گرفتن از بانک‌ها و صندوق‌ها، استقرار از اشخاص حقیقی و حقوقی و همچنین عقود مشارکتی^۲ ابزارهایی برای جبران کمبود منابع مورد نیاز است. ماده (۱۳۸) مکرر قانون، مشوق جذابی برای سرمایه‌گذاری در بخش تولید طراحی کرده است. به این صورت که سودی که در قرارداد سرمایه‌گذاری در نظر گرفته می‌شود برای سرمایه‌گذار، معاف از مالیات و برای سرمایه‌پذیر، هزینه قابل قبول مالیاتی خواهد بود.

همان‌طور که بیان شد، مواد (۱۳۹) و (۱۷۲) قانون، موادی هستند که بیشترین ارتباط را با فعالیت تشکلهای اجتماعی^۱ در کشور دارند. به‌نظر می‌رسد ماده (۱۳۸) مکرر نیز می‌تواند ظرفیتی برای تسهیل سرمایه‌گذاری در بخش اجتماعی ایجاد کند. گفتنی است، تمرکز گزارش حاضر بر این مواد به‌منزله بی‌توجهی به سایر مواد و موضوعات مرتبط با مشارکت‌های مردمی و اجتماعی نیست و در گزارش‌های آتی به تفصیل به آن موارد نیز پرداخته خواهد شد.

در خصوص ماده (۱۳۸) مکرر

تأمین مالی واحدهای تولیدی یکی از مهم‌ترین مسائل

۱. در ادامه به اختصار «تشکل» خوانده می‌شود.

۲. در این نوع عقود، سرمایه‌گذار، کل یا بخشی از سرمایه مورد نیاز یک فعالیت اقتصادی (تولیدی، تجاری یا خدماتی) را تأمین می‌کند و درنهایت، در پایان فعالیت، سود حاصل از این فعالیت را مطابق قرارداد را دریافت می‌کند. قراردادهای مضاربه، مشارکت مدنی، مشارکت حقوقی، سرمایه‌گذاری مستقیم و سلف از جمله عقود مشارکتی هستند.

ماده (۱۳۸) مکرر - اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود. تبصره «۱» - استفاده‌کننده از معافیت موضوع این ماده تا دو سال نمی‌تواند آورده نقدی را از بنگاه تولیدی خارج کند. در صورت کاهش آورده نقدی، به میزان ارزش روز معافیت استفاده شده مالیات سال خروج آورده نقدی اضافه می‌شود. تبصره «۲» - تشخیص تحقق به‌کارگیری آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه، طرح یا سرمایه در گردش با اداره امور مالیاتی حوزه مربوط است.

■ ایرادات و ابهامات ماده (۱۳۸) مکرر

بی‌توجهی به کسب‌وکارهای اجتماعی و واحدهای خدماتی این حکم در مقام ایجاد، مشوقی برای رونق تولید است. مشوق مالیاتی جذابی که از طریق تأمین مالی بنگاه‌های تولیدی به‌دنبال افزایش نرخ تولید در کشور است، اما چنین مشوقی نه‌تنها از تشکل‌ها و کسب‌وکارهای اجتماعی دریغ شده، بلکه بنگاه‌های صنعتی و خدماتی نیز از آن محرومند. در صورتی که این فرصت می‌تواند باعث توسعه مشارکت و کسب‌وکارهای اجتماعی^۱ در کشور شود؛ مسئله‌ای که در سیاست‌های کلی نظام،^۲ [۵و۴] اصول **قانون اساسی**^۳ [۶] و همچنین در **سند تحول دولت مردمی** (دولت سیزدهم)^۴ تصریح شده است. در شرایطی که یک بنگاه تولید «توتون و تنباکو» یا تولیدی «لوازم لوکس و تزئینی خانگی» می‌تواند از امتیازات دولتی بهره‌مند شود، اعمال محرومیت برای یک مرکز نگهداری سالمندان یا یک تشکل کارآفرین برای زنان سرپرست خانواده بلاوجه و بی‌مورد است.

از سوی دیگر این ماده از مسیر حسابداری و روش ثبت اسناد مالی به امور اداری تشکل‌های مردم‌نهاد نیز ارتباط پیدا می‌کند. به این صورت که عموم تشکل‌ها بخشی از منابع

مالی مورد نیاز برای انجام امور جاری و توسعه‌ای خود را از شرکت‌ها یا خیرین قرض می‌گیرند و این منابع را در «حساب جاری شرکت» و «حساب‌های پرداختی» ثبت می‌کنند. این ردیف‌های مالی از نگاه ممیزهای مالیاتی ظن به پول‌شویی دارد،^۵ در صورتی که اگر آنها نیز مشمول امتیازات موضوع ماده (۱۳۸) مکرر شوند، می‌توانند به‌واسطه عقد رسمی یک قرارداد مشارکتی با تأمین‌کننده سرمایه، این ظن را برطرف و امر نظارت مالیاتی را نیز تسهیل کنند. این اتفاق همچنین، امکان استقراض تشکل‌های مذکور از اشخاص حقیقی و حقوقی را تسهیل می‌کند.

شایان توجه است که تأمین مالی تشکل‌های اجتماعی در قالب «سرمایه‌گذاری‌های ریسک‌پذیر بشردوستانه»^۶ و «سرمایه‌گذاری اثرگذار اجتماعی»^۷ در اکثر کشورهای توسعه‌یافته رواج دارد و برای توسعه این الگوها، مشوق‌های مالی و مالیاتی جذابی در نظر گرفته‌اند [۲]. از این رو، اصلاح ماده (۱۳۸) مکرر قانون می‌تواند نقطه عزمی برای ترویج این مهم در کشور باشد.

1. Social Business/Enterprise

۲. از قبیل سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی [۴] و سیاست‌های کلی تأمین اجتماعی [۵].

۳. از قبیل بند «۸» اصول (۳)، (۴۳) و (۵۶) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران [۶].

۴. مراجعه شود به مبحث دوم (مشارکت اجتماعی) سند تحول دولت، ص ۱۳۵ [۷].

۵. به این صورت که مجرم، درآمد ناشی از فعالیت‌های مجرمانه را به خیریه قرض می‌دهد و خیریه آن میزان را حساب‌های پرداختی خود ثبت می‌کند و پس از یک بازه زمانی (مثلاً دو سال) منابع مذکور را به مجرم عودت می‌دهد. به عبارت دیگر «حساب پرداختی» خیریه صفر می‌شود. در این بده‌بستان نامشروع، خیریه از سرمایه در گردش بدون بهره استفاده می‌کند و مجرم نیز درآمدهای مجرمانه خود را تطهیر می‌کند.

6. Venture Philanthropy (VP)

7. Social Impact Investment



در خصوص بند «ط» ماده (۱۳۹)

هدایایی که خیریه‌ها از مردم، شرکت‌ها یا سایر خیرین دریافت می‌کنند، در صورتی که برای انجام امور مندرج در بند «ح» ماده (۱۳۹)^۱ مصرف کنند با نرخ صفر^۲ محاسبه می‌شود.

حکم مندرج در بند «ط» ماده (۱۳۹) قانون، یکی از مهم‌ترین امتیازات مالیاتی مرتبط با تشکل‌های مردم‌نهاد در نظام حقوقی کشور است. به این صورت که مالیات تمامی کمک‌ها و

بند «ط» ماده (۱۳۹) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر آنکه به‌موجب اساسنامه آنها صرف امور مذکور در بند «ح» این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است.

اصلاحی قانون، مالیات تمامی کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه، مشروط به رعایت شرایط ذیل، با نرخ صفر محاسبه می‌شوند [۹]:
مؤسسه تحت یکی از عناوین «خیریه» یا «عام‌المنفعه» رسماً به ثبت رسیده باشد.

در اساسنامه مؤسسه به «غیرانتفاعی» بودن آن تصریح شده باشد.

کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی در امور موضوع بند «ح» ماده (۱۳۹) قانون صرف شود.

اطلاعات مددجو در سامانه وزارت تعاون، رفاه و امور اجتماعی ثبت شود.^۴

سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه مؤسسه نظارت کند.^۵

اساسنامه مؤسسه خیریه یا عام‌المنفعه صریحاً متضمن این

به‌نظر می‌رسد که مقصود قانونگذار، دریافتی‌های حاصل از اعمال حقوقی غیر معوض نظیر هبه است و درآمدهای ناشی از معاوضات همچون بیع، اجاره، معاوضه و صلح معاوضی را دربر نمی‌گیرد. با وجود این به‌موجب نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی در خصوص برخی از درآمدهای مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه^۳ «دریافتی‌های نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه خواه در شرایط افزایش و کاهش قیمت (در مورد ارز یا تسعیر آن) و خواه به‌صورت عین مال و یا بهای مکتسبه آن از طریق فروش و همچنین مال‌الاجاره دریافتی در مورد واگذاری به اجاره چنانچه صرف امور معنونه در قانون شود با رعایت سایر قیود و تطبیق با شرایط قانونی، مشمول مالیات نخواهد بود» [۸]. مقصود از امور معنونه در این مصوبه، اموری است که در بند «ح» ماده (۱۳۹) قانون آمده است.

به‌موجب ماده (۶) آیین‌نامه اجرایی تبصره «۳» ماده (۱۳۹)

۱. بند «ح» ماده (۱۳۹) - 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، مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانش‌آموزان و دانشجویان، کمک به مستضعفان و آسیب‌دیدگان حوادث ناشی از سیل، زلزله، آتش‌سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد. مشروط بر اینکه درآمد و هزینه‌های مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه و همچنین ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست در گروه‌های سنی و جنسی مختلف، مراکز نگهداری و مراقبت سالمندان، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و اشتغال مصدومان ضایعه نخاعی، معلولان جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانوار و دختران خودسرپرست، مراکز آموزش، توان‌بخشی و حرفه‌آموزی معلولان ذهنی و کودکان نابینا، کم‌بینا، کم‌شنوا و ناشنوا و سایر مراکز و اماکنی که بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی به‌زیستی کشور قرار گیرند رسیده باشد، از پرداخت مالیات معاف است.

۲. کسب‌وکارهای مشمول مالیات نرخ صفر باید در موعد مقرر اظهارنامه مالیاتی خود را به اداره مالیات تحویل دهند. این اظهارنامه برای اداره مالیات اطلاعات دقیقی از درآمد و هزینه‌های کسب‌وکار فراهم می‌کند.

۳. موضوع صورت‌جلسه ۴-۱۰ مورخ ۱۳۹۳/۰۳/۱۲.

۴. به‌موجب بند «ح» تبصره «۱۷» قانون بودجه سال (۱۳۹۹) کل کشور، «کلیه دستگاه‌های موضوع ماده (۲۹) قانون برنامه ششم توسعه از جمله نهادهای عمومی غیردولتی و بنیادها که به هر شکل از اضرار آسیب‌پذیر حمایت می‌کنند، مکلفند تمامی حمایت‌ها و کمک‌های خود را به تفکیک شماره (کد) ملی فرد دریافت‌کننده حمایت، در سامانه وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی ثبت نمایند».

۵. به‌موجب بخشنامه شماره ۲۰/۱۴۰۳/۴۷ سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ۱۴۰۳/۱/۸، مقرر شد که عدم انتخاب ناظر و یا عدم ارائه گزارش از سوی ناظر، مانع از اعمال معافیت / نرخ صفر موضوع بند «ط» و تبصره «۱» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم در فرایند رسیدگی نشود.

اجتماعی مانند ترویج ورزش همگانی، بهبود و حفاظت از محیط زیست و تنوع زیستی، توانمندسازی و اشتغال زنان، توسعه مهارت‌های جمعی و اجتماعی جوانان و توسعه اجتماعی محلی و سایر موارد مشابه، مغفول مانده‌اند.

■ اصرار به درج عبارت «معافیت مالیاتی» به جای «مالیات به نرخ صفر»

با وجود اصلاح چندین باره قانون و جایگزینی عبارت «مالیات به نرخ صفر» به جای عبارت «معافیت مالیاتی» از عبارت معافیت مالیاتی استفاده شده است.

■ فرایند نظارتی طولانی و ناقص

بررسی گزارش‌های مالی و تکمیل فرم‌های طولانی از جانب سازمان مرجع (مانند سازمان بهزیستی و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی) امری ضروری و البته زمان‌بر است که با بررسی و نظارت سازمان امور مالیاتی بر درآمدها و هزینه‌های تشکل‌ها طولانی‌تر هم می‌شود و این مسئله به یکی از چالش‌های تشکل‌ها در بستر فعالیت‌های داوطلبانه اجتماعی تبدیل شده است.

علاوه بر این، در شرایطی که سازوکار کارآمدی برای ارزیابی عملکردی و صحت‌سنجی مصارف ثبتي منابع دریافتی تشکل‌ها تعریف نشده است، توجه صرف به گزارش‌های مالی، صورت‌های سود و زیان و ترازنامه‌ها در حوزه تشکل‌های اجتماعی، اهم نظارتی مناسبی ارزیابی نمی‌شود. به عبارتی توجه صرف به گزارش‌های مالی، صورت‌های سود و زیان و ترازنامه‌ها منجر به آن شده که ارزیابی عملکرد و صحت‌سنجی مصارف ثبتي منابع دریافتی تشکل‌ها از تور نظارتی دولت خارج شود. به عبارتی، یک خیریه در صورتی که با ۱۰۰ میلیارد تومان کمک‌های مردمی یک مدرسه ۳ کلاسه ساخته باشد و براساس صورت سود و زیان اظهار شده خود، اضافه دریافتی (سود) داشته باشد و مالیات آن را به سازمان مالیاتی پرداخت کرده باشد، به‌عنوان یک تشکل منضبط و کارآمد شناخته می‌شود، ولی اگر با همان میزان کمک مردمی، یک مدرسه ۱۵ کلاسه ساخته شده باشد و مازاد پرداختی (بدهی یا زیان) داشته باشد و امکان

موضوع باشد که هر یک از مؤسسات و وابستگان طبقات اول و دوم ایشان^۱ و هیئت‌امنا و مدیران آنها مبادرت به انجام معامله با مؤسسه نکنند.

اساسنامه مؤسسه تصریح کند که هر یک از مؤسسات یا صاحبان سرمایه حق هیچ‌گونه برداشت یا تخصیص را از محل کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی ندارند.

در اساسنامه مؤسسه تصریح شده باشد که بعد از انحلال، دارایی مؤسسه به سازمان بهزیستی کشور یا یکی از مؤسسات دولتی یا مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه دیگر واگذار می‌شود. نکته دیگری که باید به آن توجه داشت این است که به‌موجب تبصره ذیل بند «ط» ماده (۱۳۹) قانون، کمک‌های نقدی و غیرنقدی که در هر سال مالی به مصرف نرسیده باشد، بدون تعلق مالیات به سال مالی بعد منتقل می‌شوند.

ایرادات و ابهامات بند «ط» ماده (۱۳۹)

نکات فراوانی در خصوص حکم مذکور در این ماده وجود دارد که در ادامه به اهم آنها اشاره شده است:

■ عدم تجمیع شرایط وصول تخفیفات مالیاتی خیریه‌ها

شرط «ثبت اطلاعات مددجو در سامانه وزارت تعاون، رفاه و امور اجتماعی» اولین بار در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور به مجموع شروط دریافت تخفیفات مالی مؤسسات خیریه‌ای و عام‌المنفعه افزوده شد که قاعدتاً باید به متن قانون الحاق شود.^۲

■ محدود کردن تشکل‌های اجتماعی مشمول تخفیفات مالیاتی

همان‌طور که پیش‌تر توضیح داده شد، تخفیفات مالیاتی موضوع این ماده صرفاً به مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه تعلق خواهد گرفت و سایر تشکل‌های مردم‌نهاد فعال در حوزه سلامت و خدمات اجتماعی از این امتیاز دولتی محروم هستند؛

■ محدود کردن امر اجتماعی مشمول تخفیفات مالیاتی

در این حکم تخفیفات مالیاتی به خیریه‌هایی تعلق خواهد گرفت که کمک‌های دریافتی خود را صرف موضوعات مذکور در بند «ح» ماده (۱۳۹) کنند و سایر اولویت‌ها و ضرورت‌های

۱. یعنی پدر، مادر، همسر، اولاد و اولاد اولاد، اجداد، برادر، خواهر و اولاد برادر یا خواهر.

۲. اخیراً به دلیل وجود مشکلات فراوان این سامانه در ثبت اطلاعات مددجویان تحت حمایت تشکل‌ها، با استناد به بخشنامه شماره ۵۳۰۰/۶۵۷ مورخ ۱۴۰۴/۱/۶ سازمان امور مالیاتی شرط مذکور تا زمان رفع مشکل و راه‌اندازی سامانه مذکور تعلیق شده و عدم ثبت اطلاعات مذکور مانع از دریافت معافیت مالیاتی بند «ط» ماده (۱۳۹) نمی‌شود.



مآزاد دریافتی / پرداختی به‌عنوان «سود / زیان» اقدام اشتباهی است که هم مدیران تشکل‌ها و هم ناظران و ممیزهای مالیاتی را با مشکلات فراوانی مواجه کرده است.

■ بی‌توجهی به آموزش و توانمندسازی منابع انسانی

با توجه به اینکه، ناظران و ممیزهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور قربت زیادی با امور حسابداری، مالی و مالیاتی شرکت‌های تجاری دارند، از این‌رو شناخت و تبحر کافی برای نظارت مالی و مالیاتی بر مؤسسات غیرتجاری انتفاعی و غیرانتفاعی^۲ ندارند. این ایراد به مدیران تشکل‌ها نیز وارد است. بسیار محدود هستند حسابداریها یا مدیران مالی تشکل‌ها که به «قواعد کاری مؤسسات غیرانتفاعی» و «قواعد مالی و مالیاتی» مسلط باشند و به همین دلیل نیز مشکلات مالی زیادی برای تشکل ایجاد می‌کنند و با سازمان امور مالیاتی نیز به دفعات اختلاف و مجادله دارند. از این‌رو، آموزش و توانمندسازی ناظران و ممیزهای مالیاتی و همچنین حسابداران و مدیران مالی تشکل‌ها برای کاهش تخلفات مالی و تقلیل اختلاف‌های مالیاتی میان این دو نهاد ضرورتی است که تاکنون مغفول مانده است.

■ حضور نداشتن تشکل‌ها در فرایند داوری و حل اختلاف‌های مالیاتی

ماده (۵۰) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب (۱۴۰۰)، ترکیب «هیئت حل اختلاف مالیاتی»^۳ را به شرح ذیل تغییر داده و از این طریق ماده (۲۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن را نیز اصلاح کرده است:

پرداخت مالیات برای وی فراهم نباشد، به‌عنوان یک تشکل ناکارآمد شناسایی می‌شود که این فرایند حاکی از ناکارآمدی نظارت‌های مالی در حوزه فعالیت تشکل‌های اجتماعی است.

■ کم‌توجهی به الزامات انتقال امتیازات به سال‌های بعد

براساس تبصره ذیل ماده (۱۳۹) قانون^۱ کمک‌های دریافتی خیریه بدون تعلق مالیات به سال‌های بعد منتقل می‌شوند. بر این اساس، خیریه‌ها، منابع مالی خود را برای تکمیل برنامه‌ها و پروژه‌های ناتمام خود ذخیره می‌کنند. از این جهت فرصت و امکان خوبی برای تشکل‌ها به حساب می‌آید، اما بی‌توجهی به تعیین و تصریح الزامات انتقال امتیازات به سال‌های بعد، فرصت سوءاستفاده از حساب‌های پرداختی (که ظن پول‌شویی دارد) را نیز فراهم می‌سازد.

البته حذف این تبصره، احتمال بروز پدیده فاکتورسازی و ایجاد هزینه‌های کاذب را تقویت می‌کند. به این صورت که تشکل برای اینکه مجبور به پرداخت مالیات برای کمک‌های دریافتی خود نشود، به هر ترتیب (ضروری یا غیرضروری) آنها را خرج می‌کند یا برای هزینه‌های انجام نشده خود سند مالی صادر می‌کند. در واقع با حذف این تبصره، تشکل‌ها مجبور به ناکارآمدی یا تخلف می‌شوند. از این‌رو ابقای این تبصره مستلزم تعیین شرایط انتقال است.

■ بی‌توجهی به متناسب نبودن کدگذاری (کدینگ)

حسابداری موجود با ماهیت تشکل‌های مردم‌نهاد

مشخص است که ثبت قرض‌هایی که تشکل‌ها از اشخاص حقیقی و حقوقی می‌گیرند به‌عنوان «حساب جاری شرکا» و ثبت دریافتی و پرداختی‌ها به‌عنوان «درآمد» و «هزینه» و ثبت

۱. یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور،

۲. یک نفر از میان قضات بازنشسته یا حقوق‌دانان مطلع در امور مالیاتی با شرط وثاقت و امانت به درخواست سازمان امور مالیاتی و انتخاب رئیس کل دادگستری هر استان،

۳. یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی، صنایع و معادن و کشاورزی ایران، اتاق تعاون ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران، مجامع حرفه‌ای، اتاق اصناف ایران، شورای اسلامی شهر، کانون وکلا، مرکز وکلا، کارشناسان رسمی و مشاوران خانواده که برای مدت سه‌سال منصوب می‌شوند.

۱. تبصره - کمک‌های نقدی و غیرنقدی که در هر سال مالی به مصرف نرسیده باشد بدون تعلق مالیات به سال مالی بعد منتقل می‌گردد.

۲. مانند مراکز خدماتی موضوع ماده (۲۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و خیریه‌ها و تشکل‌های مردم‌نهاد [۱۰].

۳. ماده (۲۴۴) قانون - مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده هیئت حل اختلاف مالیاتی است [۱۱].

مؤدی هم‌زمان با اعتراض به برگ تشخیص یا مطالبه مالیات یکی از مراجع این بند را به‌عنوان نماینده خود جهت شرکت در جلسات هیئت حل اختلاف مالیاتی معرفی می‌نماید. در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا هم‌زمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید، با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی، از بین نمایندگان مزبور با رعایت تبصره «۵» این ماده یک نفر انتخاب می‌شود.

در خصوص ماده (۱۷۲)

به‌موجب ماده (۱۷۲) قانون، صددرصد وجوهی که به حساب‌های تعیین شده از طرف دولت به‌منظور بازسازی یا کمک و نظایر آن به‌صورت بلاعوض پرداخت می‌شود، از درآمد مشمول مالیات، قابل کسر است. برای نمونه، مبالغی که اشخاص حقیقی یا حقوقی برای کمک به سیل‌زدگان به حساب‌های اعلام‌شده «جمعیت هلال‌احمر»، «کمیته امداد امام‌خمينی»، «سازمان بهزیستی» یا «بنیاد مسکن انقلاب اسلامی» واریز می‌کنند، مشمول حکم مندرج در ماده یاد شده است.

همچنین مقرر شده است: «جلسات هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور هر سه عضو رسمیت می‌یابد و رأی هیئت با اکثریت آرا قطعی و لازم‌الاجراست، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد».

با توجه به «تناسب نداشتن کدینگ حسابداری رسمی» و «تسلط ناکافی ناظران و ممیزان مالیاتی» با فعالیت‌های عام‌المنفعه و ماهیت تشکل‌های مردم‌نهاد، حضور نداشتن نماینده خیریه‌ها و تشکل‌های مردم‌نهاد در هیئت حل اختلاف مالیاتی ایراد بسیار بزرگی است که باید مدنظر مقنن قرار گیرد.

ماده (۱۷۲) صددرصد وجوهی که به حساب‌های تعیین شده از طرف دولت به‌منظور بازسازی یا کمک و نظایر آن به‌صورت 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 کمیته امداد امام‌خمينی (ره) و جمعیت هلال‌احمر 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.

وفق بند «۱» ضوابط اجرایی ماده (۱۷۲) قانون، کسر مالیات به‌موجب ماده مذکور، منوط به تسلیم قبض بانکی به اداره مالی ذیربط است. همچنین وجوه بلاعوض پرداختی برای تعمیر، تجهیز، احداث یا تکمیل موارد ذیل، از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب خواهد کرد، قابل کسر است [۱۲].

حسب بند «۲» ضوابط اجرایی ماده (۱۷۲) قانون،^۱ این حساب‌ها از جانب وزارت یا سازمان ذیربط در تهران و از جانب ادارات کل یا سازمان‌های مربوط در استان‌ها و در مورد دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی توسط رؤسای آنها افتتاح می‌شود. دستگاه دریافت‌کننده مکلف است صورت کمک‌های دریافتی خود در هر سال را به سازمان امور مالیاتی تسلیم کند.

۱. ضوابط اجرایی ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم (کمک‌های نقدی و غیرنقدی) اصلاحیه ۱۳۷۱.



جدول ۳. تعمیر، تجهیز، احداث یا تکمیل مواردی که مشمول تخفیفات موضوع ماده (۱۷۲) قانون می‌شود

مدارس	دانشگاه‌ها	مراکز آموزش عالی	مراکز بهداشتی و درمانی
اردوگاه‌های تربیتی	آسایشگاه‌ها	مراکز بهزیستی	مراکز کمیته امداد امام خمینی
مراکز جمعیت هلال احمر	کتابخانه	مراکز فرهنگی و هنری (دولتی)	

مأخذ: همان.

گردیده است، مؤسسات عمومی غیردولتی و تشکل‌های مردم‌نهاد دیگری نیز هستند که اعطای کمک‌های نقدی و غیرنقدی به آنها حداکثر تا بیست درصد (۲۰٪) درآمد مشمول مالیات، قابل کسر خواهد بود.

اعطای امتیازات مزبور، مطابق ضوابطی است که حسب مورد توسط وزارتخانه‌های «آموزش و پرورش»، «علوم، تحقیقات و فناوری»، «بهداشت، درمان و آموزش پزشکی» و «امور اقتصادی و دارایی» اعلام شده است. علاوه بر موارد یازده‌گانه مزبور و حساب‌های موصوف، که در ماده (۱۷۲) قانون مقرر

جدول ۴. نهادهای غیردولتی موضوع ماده (۱۷۲) قانون

انجمن حمایت از بیماران کلیوی	بنیاد امور بیماری‌های خاص	مؤسسه خیریه حمایت از کودکان مبتلا به سرطان
کانون بهبود و پرورش هموفیلیان ایران	انجمن امداد به بیماران سرطانی ایران (انجمن امداد ایران)	انجمن حمایت از بیماران سرطانی یزد
مؤسسه تحقیقات آموزش و پیشگیری سرطان	انجمن خیریه حمایت از بیماران سرطان آذربایجان غربی	مؤسسه تحقیقات غربی
آسایشگاه خیریه کهریزک	پژوهشکده رویان	بنیاد خیریه سپهر
مؤسسه بنیاد خیریه روشنایی امید ایرانیان	ستاد مردمی رسیدگی به امور زندانیان (ستاد دیده کشور)	بنیاد زینب کبری (س)
مؤسسه ایتمام و مستمندان امام حسن مجتبی (ع)	خیریه بهشت امام رضا (ع)	مجمع نیکوکاری رعد
مؤسسه نیکوکاری کاشانی مهر کاشان	جمعیت طلوع بی‌نشان‌ها	انجمن اهدای عضو ایرانیان
انجمن خیریه حمت از بیماران مبتلا به سرطان استان زنجان (مهرانه)	انجمن حمایت از بیماران سرطانی دزفول	بنیاد قلب فارس
مجمع خیرین سلامت کشور	مؤسسه حمایت از بیماران مبتلا به سرطان نور	مؤسسه خیریه راه ایمان مهر
مؤسسه خیریه زنجیره امید	جامعه خیرین مدرسه‌ساز	مؤسسه خیریه و عام‌المنفعه دارالکرام حضرت ابوالفضل العباس علیه‌السلام
مؤسسه محبان الزهرا (س) - نورا	مؤسسه غیردولتی خیریه یاوران مهدی موعود	مؤسسه روشنای امید ایرانیان
بنیاد جهادی مهرالرضا (ع)	مؤسسه فرهنگی یاوران فرهنگ و پیشرفت	قرارگاه مردمی بسیج امام حسن مجتبی (ع)
قرارگاه مردمی بسیج خاتم‌النביا	مؤسسه انوار آفتاب کوثر جمیل	مجمع فرهنگی تربیتی بقیة الله (عج) - تهران
بنیاد نیکوکاری خدام‌الحسین (ع)	مؤسسه انجمن اوتیسم ایران	بنیادهای حامیان در دانشگاه‌ها، مؤسسات آموزش عالی، پژوهشگاه‌ها و پارک‌های علم و فناوری
مؤسسه خیریه حمایت از بیماران مبتلا به سرطان نور	انجمن مولتی پل اسکروز (ام‌اس) ایران	مؤسسه مطالعات راهبردی تعلیم و تربیت برهان
انجمن خیریه چهارده معصوم (ع)	انجمن حمایت از بیماران خاص امام علی (ع) شهرستان قدس	انجمن حمایت از بیماران پارکینسونی نسیم مهر
خانه ای‌بی	مؤسسه مجمع خیرین بهداشت و سلامت امام هادی (ع) استان اصفهان	بیمارستان امیراعلم
مؤسسه فرهنگی و پژوهشی خانه انقلاب اسلامی		مؤسسه مطالعات راهبردی تعلیم و تربیت

مأخذ: بخشنامه‌های مرتبط با ماده (۱۷۲) قانون، [۱۳].

اشتغال‌زایی برای مصدومین ضایعه نخاعی، معلولین جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانواده، دختران خودسرپرست، افراد دارای سوء پیشینه یا سابقه اعتیاد و سایر موضوعات اجتماعی از امور مشمول تخفیفات مالیاتی موضوع این ماده خارج مانده‌اند.

■ وجود تبعیض در دستگاه‌ها و نهادهای دریافت‌کننده کمک و وجوه واریزی اشخاص

بیش از ۲۰ بخشنامه برای تعیین و تأیید نهادهای غیردولتی مشمول ماده (۱۷۲) قانون به تصویب رسیده است [۱۳]. از میان بیش از ۴۰ هزار تشکل مردم‌نهاد کشور، در حدود ۵۰ تشکل از این امتیاز ویژه برخوردارند که کمک‌های مالی هر شخص حقیقی و حقوقی به آنها به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی آن شخص محاسبه شود و این مصداق عینی تبعیض ناروا و مغایر با بند «۹» اصل سوم قانون اساسی است [۶]. همچنین اعطای چنین مزیت رقابتی می‌تواند محل لابی‌گری برای ثبت سایر تشکل‌ها در این فهرست مختصر باشد. علاوه بر این، می‌تواند بده‌بستان‌های نامشروع صاحبان امضاهای طلایی در این حوزه را افزایش دهد.

■ بی‌توجهی به امکان بهره‌مندی از اعتبار مالیاتی

به زبان ساده، در صدر ماده بیان شده که اگر اشخاص حقیقی و حقوقی درآمدهای خود را صرف موضوعات مذکور در این ماده نکنند یا به حساب‌های درآمدهای متفرقه دولت واریز نکنند، باید تمام و کمال مالیات آن دارایی را پرداخت کنند.

ایرادات و ابهامات ماده (۱۷۲)

مشکلات مرتبط با این ماده، به دو گروه مشکلات شکلی و محتوایی تقسیم می‌شوند:

الف) ایرادهای شکلی

عبارت «ضوابط» مندرج در صدر ماده (۱۷۲) ابهام دارد و مشخص نیست منظور مقنن، آیین‌نامه‌ای است که باید به تصویب هیئت‌وزیران برسد که مجلس می‌تواند بر عدم مغایرت آن با قوانین موضوعه کشور نظارت کند یا مشتمل بر چندین بخشنامه است که از جانب دستگاه‌های مذکور تهیه و ابلاغ می‌شود که می‌تواند هیچ شباهتی هم با یکدیگر نداشته باشند و البته معاونت قوانین مجلس نیز امکان نظارت بر آنها را ندارد. عبارت «قابل کسر می‌باشد» نیز صراحت کافی را ندارد و به نظر می‌رسد که سازمان مالیاتی امکان کسر نکردن مالیات را نیز به‌موجب این ابهام دارد. در صورتی که عبارت «کسر می‌شود» قاطع و مشخص است که اگر شرایط مندرج در ماده رعایت شود سازمان مالیاتی باید امتیازات مالیاتی را پرداخت کند.

ب) ایرادهای محتوایی

■ وجود محدودیت‌های بی‌مورد در خصوص تعیین موضوعات و امور اجتماعی

ساخت، تعمیر و تجهیز اماکن ورزشی، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و آثار باستانی و همچنین موضوعاتی از جمله کاهش آسیب‌های اجتماعی، حفاظت و احیای طبیعت و تنوع زیستی، کاهش فقر آموزشی، کاهش بحران آب، غذا، پسماند، انرژی‌های پاک،

جدول ۵. محاسبه مالیات در صورت عدم بهره‌مندی از تخفیفات موضوع ماده (۱۷۲) ق.م.م

عدم بهره‌مندی از ماده (۱۷۲)		هزینه‌های قابل قبول (صدر ماده (۱۷۲))		ردیف	درآمد
۵۰۰۰	سود	۸۰۰	۲۲۵۰	۱	
۱۰۰۰	مالیات محاسبه شده با نرخ ۲۰٪	۱۱۰۰	۱۵۰۰	۲	
۰	تخفیفات مالیاتی (تبصره ماده (۱۷۲))	۰	۷۵۰	۳	
۱۰۰۰	قابل پرداخت	۳۰۰	۲۷۰۰	۴	
		۲۲۰۰	۷۲۰۰	جمع	

مأخذ: یافته‌های پژوهش.

۱. «... طبق ضوابطی که توسط وزارتخانه‌های آموزش و پرورش، علوم، تحقیقات و فناوری، بهداشت و 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».



که در جدول (۴) نشان داده شد، استفاده از این تخفیفات به کاهش جزئی در میزان مالیات مؤدی منجر می‌شود.

اما در صورتی که بخشی از درآمد خود را به موضوعات صدر ماده (۱۷۲) اختصاص دهند، آن بخش از وجوه واریزی به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شخص محاسبه می‌شود. همان‌گونه

جدول ۶. محاسبه مالیات در صورت بهره‌مندی از تخفیفات موضوع صدر ماده (۱۷۲) ق.م.م

بهره‌مندی از صدر ماده (۱۷۲)	
۴۲۵۰	سود
۸۵۰	مالیات محاسبه شده با نرخ ۲۰٪
۰	مالیاتی (تبصره ماده (۱۷۲))
۸۵۰	قابل پرداخت

ردیف	درآمد	هزینه‌های قابل قبول (صدر ماده (۱۷۲))
۱	۲۲۵۰	۸۰۰
۲	۱۵۰۰	۱۱۰۰
۳	۷۵۰	۷۵۰
۴	۲۷۰۰	۳۰۰
جمع	۷۲۰۰	۲۹۵۰

مأخذ: همان.

قلمداد می‌شد که تفاوت معناداری با تخفیفات فعلی ماده (۱۷۲) دارد.

اما اگر همان شخص به‌جای «هزینه قابل قبول» از «اعتبار مالیاتی»^۱ بهره‌مند شود، تمامی آن وجوه عین مالیات ایشان

جدول ۷. محاسبه مالیات در صورت بهره‌مندی از اعتبار مالیاتی در ماده (۱۷۲) ق.م.م

بهره‌مندی از تبصره ماده (۱۷۲)	
۵۰۰۰	سود
۱۰۰۰	مالیات محاسبه شده با نرخ ۲۰٪
۷۵۰	مالیاتی (تبصره ماده (۱۷۲))
۲۵۰	قابل پرداخت

ردیف	درآمد	هزینه‌های قابل قبول (صدر ماده (۱۷۲))
۱	۲۲۵۰	۸۰۰
۲	۱۵۰۰	۱۱۰۰
۳	۷۵۰	۰
۴	۲۷۰۰	۳۰۰
جمع	۷۲۰۰	۲۲۰۰

مأخذ: همان.

ترجیح می‌دهند و انگیزه خیرین و شرکت‌های تجاری را برای ایفای مسئولیت اجتماعی‌شان افزایش می‌دهد.

از این‌رو، اشخاصی که به دنبال استفاده حداکثری از امتیازات مالی باشند، قطعاً اعتبار مالیاتی را به هزینه قابل قبول مالیاتی

۱. اعتبار مالیاتی بر اساس میزان هزینه‌کرد شرکت محاسبه می‌شود و به‌طور مستقیم از مالیات شرکت کسر می‌شود، نه از درآمد مشمول مالیات [۱۴].

۴. جمع بندی و پیشنهادها

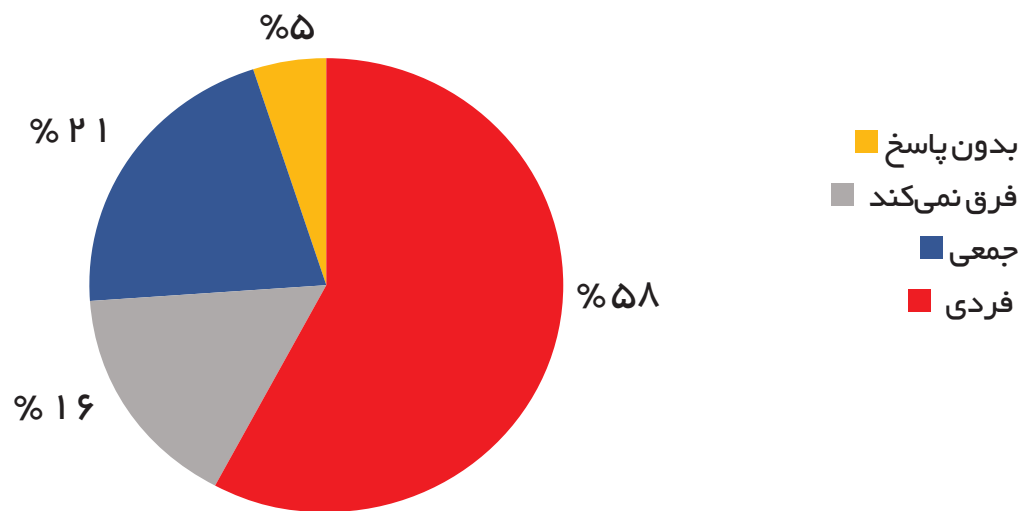


الف) جمع بندی

مردم ترجیح می دهند کمک ها و هدایای نقدی و غیرنقدی خود را مستقیماً به نیازمندان بدهند. اطلاعات و آمار ذیل، سندی بر این مدعی هستند.

اعتماد مردم به بخش عمومی در حال کاهش است و کمتر کسی تمایل دارد برای انجام امر خیر به سراغ دولت بیاید و

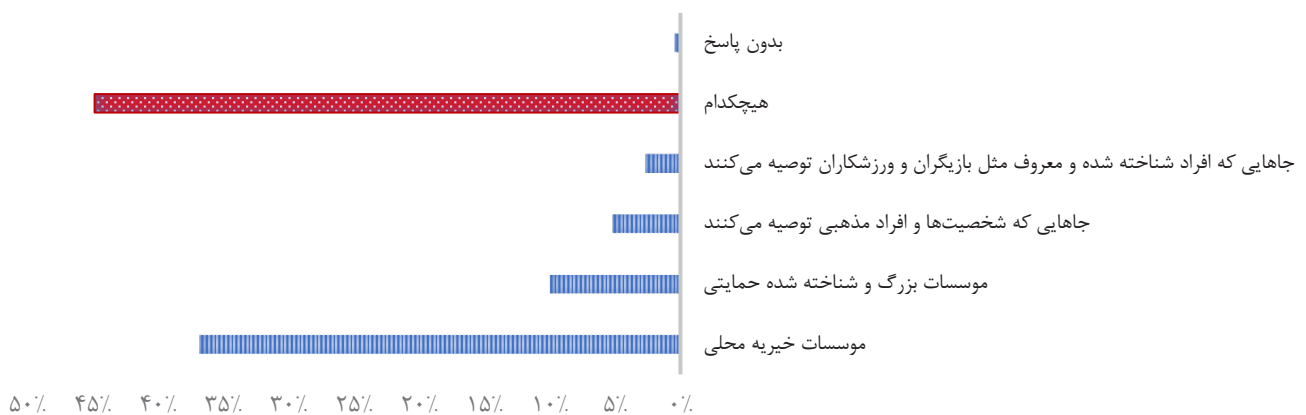
شکل ۱. نمودار نحوه انجام کار نیکوکارانه توسط مردم [۱۵]



رأساً و بدون واسطه کار خیر انجام دهند و به نظر می رسد که به کسی غیر از خودشان نیز اعتماد ندارند [۱۵].

براساس پیمایش ملی انجام شده دانشگاه فردوسی مشهد در سال ۱۴۰۱، بیش از نیمی از مردم (۵۸ درصد) تمایل دارند

شکل ۲. محل هزینه یا انجام کار خیر توسط مردم [۱۵]

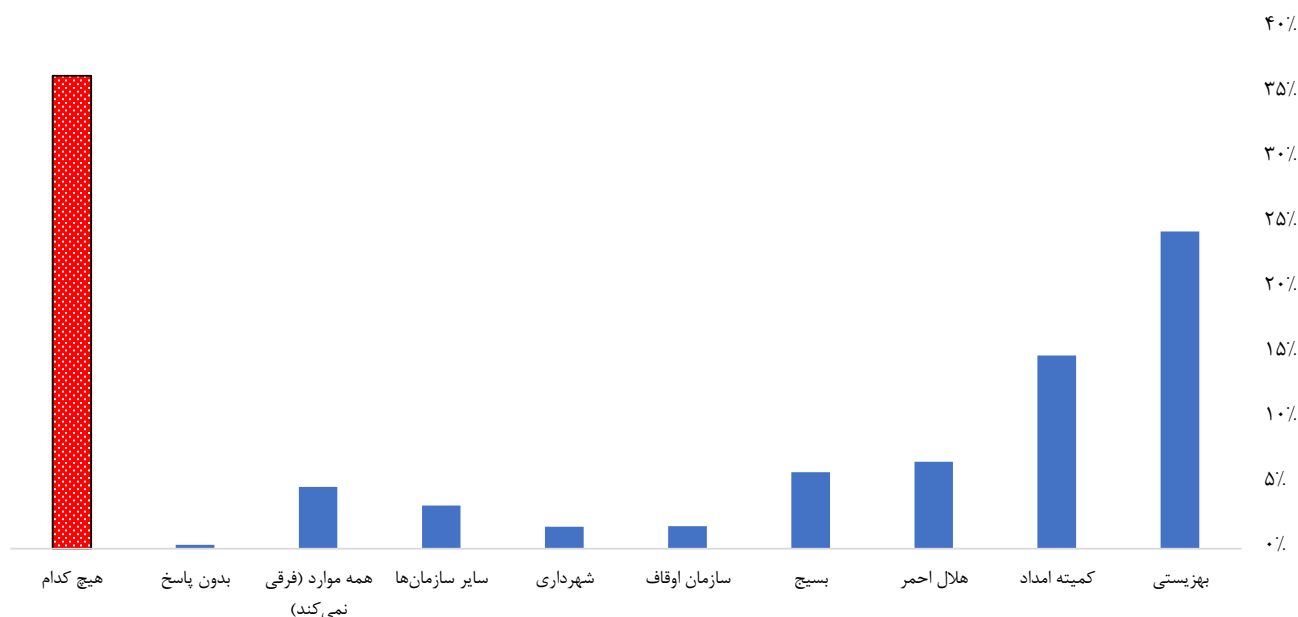


را در اختیار آنها قرار نمی دهند [۱۵].

همچنین، در حدود نیمی از مردم (۴۵ درصد) به نهادهای حمایتی و خیریه ها، اعتماد ندارند و منابع مالی و غیرمالی خود



شکل ۳. نمودار سازمان مورد اعتماد مردم جهت انجام امور نیکوکارانه [۱۵]



اکثر تشکل‌های مردم‌نهاد متناسب با ماهیت و اندازه تشکل امکان بهره‌مندی از حسابداران خیره و ماهر را ندارند و در این مسیر با مشکلات عدیده مالی و مالیاتی مواجه هستند. از سوی دیگر، ناظران و ممیزهای مالیاتی در مقایسه با بنگاه‌های اقتصادی شناخت و تسلط کمتری در حوزه تشکل‌های مردم‌نهاد دارند. از این رو سازمان مالیاتی کشور طی نامه شماره ۱۳۵۵۹/۲۰۰/د مورخ ۱۴۰۲/۳/۳ مقرر کرد: «پیرو جلسه با انجمن‌های خیریه و به منظور ایجاد وحدت رسیدگی به پرونده مؤسسات و انجمن‌های یاد شده، ترتیبی اتخاذ گردد تا رسیدگی به این دسته از پرونده‌ها در تهران در یکی از ادارات کل امور مالیاتی و در سایر شهرها در یک اداره امور مالیاتی متمرکز گردد» [۱۶]، لکن قانون در خصوص آموزش و توانمندسازی حسابدارها، ناظران و ممیزهای فوق‌الذکر مسکوت مانده است.

۳ وجود تبعیض و محدودیت‌های بی‌مورد:

- در خصوص اعطای تخفیفات مالیاتی موضوع ماده (۱۳۹) قانون به تشکل‌های غیرخیریه‌ای،
- در خصوص اعطای تخفیفات به امور اجتماعی که در بند «ح» ماده (۱۳۹) ذکر نشده‌اند،
- در خصوص بهره‌مندی بخش بزرگی از تشکل‌های مردم‌نهاد

بیش از ۳۵ درصد مردم نیز انجام امور نیکوکارانه از طریق دستگاه‌های دولتی و نهادهای عمومی و حاکمیتی را مناسب نمی‌دانند [۱۵].

در شرایطی که اعتماد نهادی مردم به سازمان‌ها و سازوکارهای حمایتی کشور رو به افول نهاده است، اعطای امتیازات مالیاتی جذاب و اثربخش می‌تواند به فرایند مشارکت تشکل‌های اجتماعی در حوزه تأمین مالی و تأمین اجتماعی کشور کمک کند.

در این شرایط، اصلاح احکام مالیاتی و ایجاد انگیزه برای فعالان و کارآفرینان اجتماعی ضرورتی محتوم است، اما احکام و فرایندهای مرتبط با مشارکت‌های اجتماعی در نظام مالیاتی کشور با ایراداتی به شرح ذیل مواجه است [۱۱]:

۱ عدم تناسب و تطابق کدبندی (کدینگ) حسابداری رسمی کشور با ماهیت فعالیت‌های اجتماعی به‌ویژه امور عام‌المنفعه در کشور:

نظارت مالی بر مبنای درآمد و هزینه و همچنین محاسبه مالیات بر مبنای سود / زیان در حوزه خیر عمومی و امور عام‌المنفعه اساساً بی‌مورد و بلاوجه است.

۲ ضعف دانشی و مهارتی در حوزه حسابداری و مالیاتی امور اجتماعی و عام‌المنفعه:

اجتماعی و غیرانتفاعی

■ تکمیل دامنه موضوعات و نهادهای بهره‌مند از معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی به حوزه‌های مختلف اجتماعی مانند حفاظت از محیط زیست، ترویج ورزش همگانی، توانمندسازی زنان و جوانان، و توسعه محلی،

■ تسری مزایای مالیاتی ویژه خیریه‌ها به سایر تشکل‌های مردم‌نهاد و مؤسسات غیرانتفاعی دارای فعالیت عام‌المنفعه.

۲ ■ بهبود فرایندهای مالیاتی و تقویت ظرفیت‌های

نظارتی متناسب با ماهیت تشکل‌های غیرتجاری

■ اصلاح ساختارهای اداری و اجرایی مالیات‌ستانی از جمله کدهای حسابداری، فرم‌های اظهارنامه، حل اختلافات مالیاتی و شیوه‌های نظارتی متناسب با ویژگی‌های خاص خیریه‌ها و تشکل‌های مردم‌نهاد،

■ به‌کارگیری ظرفیت‌های تخصصی بخش غیردولتی و نهادهای حرفه‌ای برای آموزش و توانمندسازی ناظران مالیاتی در راستای تسهیل فرایندهای مالیاتی این تشکل‌ها.

از امتیاز «هزینه قابل قبول مالیاتی» موضوع ماده (۱۷۲) قانون.

ب) پیشنهادها

با توجه به اهمیت روزافزون نقش تشکل‌های مردم‌نهاد، کسب‌وکارهای اجتماعی و خیریه‌ها در توسعه پایدار و تحقق اهداف اجتماعی و همچنین لزوم ایجاد بسترهای قانونی مناسب برای تسهیل فعالیت این نهادها، بررسی چالش‌های موجود در نظام مالیاتی مرتبط ضروری به‌نظر می‌رسد. در حال حاضر، برخی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم با ماهیت غیرانتفاعی و عام‌المنفعه این تشکل‌ها همخوانی ندارد. اصلاح و توسعه احکام مالیاتی مرتبط با فعالیت این نهادها می‌تواند گشایش بسیار زیادی در پایداری و اثربخشی نهادهای اجتماعی ایجاد کند. از این‌رو، دو پیشنهاد کلی برای اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص خیریه‌ها و تشکل‌های مردم‌نهاد به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱ ■ بازطراحی الگوی حمایت مالیاتی از فعالیت‌های



[۱] قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱.

Available from: URL: <https://rc.ajlis.ir/fa/law/show/92349>.

[۲] عزت‌آبادی پورح. بررسی و آسیب‌شناسی الگوی تأمین مالی تشکل‌های مردم‌نهاد در ایران، شماره مسلسل (۱۹۵۵۸).

[۳] خان‌محمدی ه. اهم مسائل سازمان‌های مردم‌نهاد (سمن‌ها) در کشور ۱۴۰۰.

[۴] سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی ابلاغی ۱۳۸۴.

Available from: URL: <https://farsi.khamenei.ir/news-content?id=165>.

[۵] سیاست‌های کلی تأمین اجتماعی ابلاغی، ۱۴۰۱.

Available from: URL: <https://rc.majlis.ir/fa/law/show/1747360>.

[۶] قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۸.

Available from: URL: https://rc.majlis.ir/fa/content/iran_constitution.

[۷] سند تحول دولت مردمی مصوب ۱۴۰۰.

Available from: URL: <https://shenasname.ir/nahad/37300>.

[۸] نظر شورای عالی مالیاتی در خصوص برخی از درآمدهای مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه، موضوع صورت جلسه ۴-۱۰۱ مورخ

۱۳۹۳/۰۳/۱۲.

Available from: URL: <https://hamrahyaar.com/>.

[۹] آیین‌نامه اجرایی تبصره «۳» ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب هیئت‌وزیران مورخ ۱۳۸۱/۱۱/۳۰ با اصلاحات و

الحاقت بعدی)؛ ۱۳۸۱.

Available from: URL: <https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=3009612322659933903>.

[۱۰] قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰؛ ۱۳۸۰.

Available from: URL: <https://rc.majlis.ir/fa/law/show/93730>.

[۱۱] قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی؛ ۱۳۶۶.

Available from: URL: <https://rc.majlis.ir/fa/law/show/91488>.

[۱۲] ضوابط اجرایی ماده (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم (کمک‌های نقدی و غیرنقدی) اصلاحیه ۱۳۷۱؛ ۱۳۷۱.

Available from: URL: <https://shenasname.ir/maliati/7534-1094>.

[۱۳] همراه یار. قوانین و مقررات مالیاتی کشور.

Available from: URL: <https://hamrahyaar.com/>.

[۱۴] شاوردی م. اعتبار مالیاتی؛ ابزاری جذاب برای ارتقای شدت تحقیق و توسعه در کشور ۱۴۰۲.

Available from: URL: doi:10.2034/jstf.2023.14027.

[۱۵] دانشگاه فردوسی، پیمایش ملی گرایش مردم ایران به نیکوکاری، ۱۴۰۱.

[۱۶] بخشنامه شماره شماره ۲۰۰/۱۳۵۵۹/د سازمان امور مالیاتی در خصوص یکسان‌سازی رویه ممیزی مالیات مؤسسات خیریه ابلاغی

مورخ ۱۴۰۲/۳/۳؛ ۱۴۰۲.

گزیده سیاستی

اصلاح و توسعه مواد (۱۳۹) و (۱۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم، می‌تواند بخش مهمی از مشکل تأمین سرمایه در گردش خیریه‌ها و تشکل‌های اجتماعی را برطرف کند.



مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

تهران، خیابان پاسداران، روبروی پارک نیاوران (ضلع جنوبی، پلاک ۸۰۲)

تلفن: ۷۵۱۸۳۰۰۰ صندوق پستی: ۱۵۸۱۷۵-۵۸۵۵ پست الکترونیک: mrc@majles.ir

وبسایت: rc.majles.ir