فصلنامه حقوق اداری
سال سیزدهم، پائیز ۱۴۰۴، شماره ۴۴
مقاله علمی پژوهشی

نقدی بر ماهیت مالیات بر نذر در قانون مالیات‌های مستقیم با مطالعه‌ای بر ماهیت فقهی آن‌ها

علی احمدی بیاضی[۱]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۳
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۲۵

چکیده

قانون مالیات‌های مستقیم مقرراتی را برای مالیات بر نذر بیان داشته است که این مقررات، هم از لحاظ فقهی و حقوقی و هم از نظر مالیاتی، جای تأمل دارد؛ چرا که این مقررات، نذر را عقد تلقی نموده است. این در حالی است که فقها نذر را ایقاع می‌دانند. ماده (۳۸) ق.م.م نذر را هم‌پای وصیت، موجب انتقال مال به وراث دانسته است، در حالی که ترکه صرفاً به‌وسیله ارث یا وصیت منتقل می‌شود. اگر نذر تحقق پیدا کند و بعد نذرکننده یا طرف مقابل فوت نماید، مال مذکور دیگر عنوان نذر نخواهد داشت تا بتوان حکم ویژه‌ای برای آن صادر نمود. نذر، برخلاف وصیت، یک عمل حقوقی معلق به فوت نیست تا بتواند بعد از مرگ ناذر محقق شود. نذر از ایقاعات منجز است و باید قاطع و فعلی انشا شود و تعلیق در اصل التزام موجب بطلان نذر می‌شود؛ نذر معلق فقط به امر محتمل‌الوقوع در زمان حیات ناذر صحیح است. ضمن اینکه قانون مالیات‌ها برای مالیات بر نذر، ماهیت دوگانه قائل شده است؛ منافع آن‌ها را مشمول مالیات بر درآمد نموده است و اموالی را که به موجب نذر به وراث منتقل می‌شود، مشمول مالیات بر ارث دانسته است. مالیات بر ارث در زمره مالیات بر دارایی است. اصولاً یک امر نمی‌تواند ماهیت دوگانه داشته باشد.

واژگان کلیدی: نذر، مالیات، وصیت، قسم، فقه

۱. دکتری حقوق خصوصی، عضو علمی دانشگاه پیام نور، تهران: ایران. a.ahmadib@pnu.ac.ir

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

مقدمه

به نظر می‌رسد به دلیل گسترده بودن مبانی حقوق مالیات‌ها، گاهی در وضع مقررات آن، ابعاد مختلف مدنظر قرار نمی‌گیرد و چه‌بسا قوانین متعارض یا مزاحم با قوانین دیگر و یا حتی مغایر مبانی وضع شود. نذر و وصیت از جمله موضوعاتی است که در قانون مالیات‌های مستقیم ـ زین‌پس، قانون مالیات‌ها ـ مشمول حکم قرار گرفته است. به نظر می‌رسد که احکام نذر مشوش باشد. نویسندگان حقوق مالیاتی چندان به تحلیل مالیات بر نذر نپرداخته‌اند. با وجود اینکه حقوق مدنی، مادر قوانین بوده و حتی در رشته‌های دیگر حقوق نیز اگر مقرره‌ای نباشد، باید از کلیات حقوق مدنی مدد جست (دانش‌پژوه، ۱۳۹۲: ۱۰۷)، ولی نویسندگان حقوق مدنی نیز چندان ماهیت نذر را بررسی ننموده‌اند. البته قوانینی مانند قانون ثبت و قانون مالیات‌ها به وضع مقرراتی نسبت به نذر پرداخته‌اند. از سال ۱۳۴۹ لغایت سال ۱۳۹۴ تغییراتی در مقررات مالیات بر نذر صورت گرفته است.

قانون مالیات‌ها مصوب ۱۳۴۵ در ماده (۱۷۹) بیان داشته بود: «اموالی که به موجب وقف یا حبس یا نذر یا وصیت عام منتقل شود و مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی نگردد و از موارد معافیت مذکور در بند ۴ ماده ۱۸۳ نیز نباشد، مشمول مقررات مالیات بر ارث بوده و به نرخ مقرر برای طبقه سوم مشمول مالیات خواهد بود.»

ماده (۳۸) قانون مالیات‌ها مصوب ۱۳۶۶ نیز بیان داشته است: «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 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 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 وراث طبقه دوم مشمول مالیات خواهد بود....»

بالاخره ماده (۳۸) اصلاحیه سال ۱۳۹۴ بیان داشته است: «اموالی که به موجب نذر یا وصیت، حسب مورد، به وراث منتقل می‌شود، به نرخ مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر وراث، به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون منتقل شود، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود....»

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

به نظر می‌رسد که اصلاحیه ماده (۳۸) سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌ها در راستای انتقاداتی بوده است که به قانون سال ۱۳۶۶ صورت می‌پذیرفت (عباسی، ۱۳۹۰: ۲۷). گرچه اصلاحیه سال ۱۳۹۴ برخی از ایرادات قانون سال ۱۳۶۶ را اصلاح نموده، ولی به نظر می‌رسد که خود دچار اشتباه دیگری شده است که مورد مطالعه قرار خواهد گرفت. در این پژوهش، ضمن مطالعه ماهیت نذر در فقه، مواد ۳۸ و ۳۹ قانون مالیات‌ها و ماهیت مالیات بر نذر به شیوه توصیفی ـ تحلیلی بررسی می‌شود. ماده ۳۸ قانون مالیات‌ها، مالیات بر نذر را در ردیف مالیات بر وصیت قرار داده و چگونگی محاسبه آن را در فصل مالیات بر ارث بیان داشته است. در اینجا سؤالات متعددی مطرح است؛ اینکه مالیات بر نذر در زمره مالیات بر دارایی است یا جزء مالیات بر درآمد است؟ آیا ماهیت نذر به گونه‌ای است که بتوان برای آن‌ها حکم مالیاتی یکسانی مقرر نمود؟

آنچه که در این پژوهش مورد مطالعه قرار می‌گیرد، تناقض، تزاحم و تعارض مواد است. بحث در این زمینه است که اولاً مقررات مالیاتی ایران ضرایب مختلفی را برای مالیات بر نذر تبیین نموده که دارای اشکالات مختلفی است. مقررات مالیاتی کشورهایی مانند مصر و مالزی گواه بر این امر است که کشورهای مذکور تسهیلات مشخصی برای مالیات بر این نوع اعمال حقوقی دارند، در حالی که در نظام حقوقی ایران، مالیات بر نذر در فصول مختلف مورد تقنین قرار گرفته است؛ فصولی که هر یک دارای ضریب مشخص و متفاوتی است. هدف این پژوهش افزایش یا کاهش مالیات بر نذر نیست، بلکه شفاف‌سازی و رفع تعارض و تزاحم از آن‌هاست. ثانیاً به نظر می‌رسد که آرای مختلف شعب دیوان عدالت اداری نیز مؤید اشکال در مقررات باشد. البته همچنان‌که بیان شد، آرایی از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در این باره صادر نشده است تا موجب ایجاد وحدت رویه شود. پیشنهادی که ارائه شد، شفافیت در قوانین و رفع ابهام از آن‌ها است. لذا این پیشنهاد در راستای قانون و مبتنی بر مالیات بر درآمد اتفاقی است. ضمن اینکه ضرایب و نرخ‌های این مالیات مشخص است، به نظر می‌رسد که تأثیر منفی در انگیزه نذرکنندگان نداشته باشد؛ چراکه نذرشونده و منتفع مشمول مالیات مذکور خواهد بود، نه نذرکننده.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

۱. نذر در فقه و حقوق خصوصی و پیشینه پژوهش

نذر[1] به معنای شرط و پیمان یا تعهدی است که شخص برای خدا انجام می‌دهد یا چیزی را در راه خدا اختصاص می‌دهد. (معین، ۱۳۸۷: ۳۸۷؛ طباطبایی، ج ۱۳، ۱۴۱۸ هق: ۲۰۱؛ صلاح‌زاده، ۱۳۳۷: ۸۳ تا ۸۶؛ جعفری لنگرودی، ۱۳۸۷: ۷۴۲). فقها نیز آن را تعهد به انجام عملی برای رضای خدا دانسته‌اند (الصافی، بی‌تا: ۲۴۷). اهل سنت نیز نذر را چنین بیان داشته‌اند: «نذر آن است که انسان نفسش را نسبت به چیزی برای خدای تعالی متعهد کند.»[2]

در فقه، مطالعات مفصلی نسبت به وقف و خواهران وقف، یعنی نذر، قسم[3] و عهد[4] ، انجام شده است. در حقوق خصوصی نیز مطالعاتی در زمینه وقف صورت گرفته است. از جمله این پژوهش‌ها، کتاب تحلیل فقهی و حقوقی وقف از محمد مهریار و دکتر سید مصطفی محقق داماد است که در سال ۱۳۹۹ از مرکز نشر علوم اسلامی منتشر شده است. با وجود جست‌وجو در سایت‌هایی مانند کتابخانه عمومی، ایرانداک و نورمگز، تحقیق مجزایی درباره مالیات بر نذر حاصل نشد و به تعبیر دیگر، پژوهشی از بعد حقوق مالیاتی نسبت به نذر به دست نیامد. با وجود این، در کتاب‌هایی مانند حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی، از محمدرضا عباسی که در سال ۱۳۹۰ به‌وسیله انتشارات نگاه بینه منتشر شده است، مطالبی درباره مالیات بر نذر مورد مطالعه قرار گرفته و پیشنهادهای ارزنده‌ای ارائه شده است. با وجود این، درباره موضوع مورد بحث این وجیزه، پژوهشی به دست نیامد.

۱-۱. ماهیت نذر

با توجه به غالب بودن وجه عبادی نذر[5]، نویسندگان حقوقی چندان به بررسی ماهیت آن نپرداخته‌اند. درباره ماهیت نذر دو دیدگاه وجود دارد:

۱-۱-۱. عقد بودن نذر

برخی نویسندگان، ماهیت نذر را عقد تلقی نموده‌اند. لذا نویسنده‌ای در این باره بیان داشته است: «نظر به اینکه طبق بخشنامه ۴۸۴-۱۳۰۹/۱/۱۷ معاملاتی که با عقد نذر انجام می‌شود، مشمول ماده (۱۰) قانون

1.Vow

۲ . « وهو أن یلزم نفسه لله تعالی شیئا فقول : لله علی أن افعل کذا ، وان قال علی نذر کذا لزمه ایضا ...» (ابن قدامه مقدسی، عبدالرحمن بن محمد، الشرح الکبیر، ج۱۱، دار الکتاب العربی، بی تا، ص۳۳۱)

3. Oath
4. Testament
5. Ritual

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

مدنی و داخل قراردادهای خصوصی و مشروط به عدم مخالفت با سایر قوانین کشوری شده است و حال آنکه بدون وقوف به اصول و قواعد خاصه عقد مزبور، تشخیص عدم مخالفت با قوانین کشوری متعذر، و هم اجمال بخشنامه و ماده مزبور نسبت به موضوعات مطروحه در دادگاه‌ها، قاضی واقعه و متداعیین را در معرض خطر قرار داده است» (صلاح‌زاده، ۱۳۳۷: ۸۳ تا ۸۶). با توجه به متن فوق که مبتنی بر بخشنامه مؤسسات دولتی (به معنای عام) است، ظاهراً نظر رسمی قانون‌گذاری بر این است که نذر در زمره عقود قرار دارد.

قانون مالیات‌ها نیز در ماده ۳۹، وقف، حبس، نذر و وصیت را عقد دانسته و بیان داشته است: «در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذرکننده و در مورد وصیت، وصی مکلف‌اند ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی ...». قانون مالیات‌ها، نذر را در ردیف وقف، حبس و وصیت قرار داده و آن‌ها را عقد تلقی نموده است. خواهیم خواند که درباره وقف و وصیت، در اینکه عقد یا ایقاع هستند، در فقه اختلاف وجود دارد. به نظر می‌رسد که قانون مدنی آن‌ها را عقد دانسته است. اینکه قانون مالیات‌ها نذر را نیز عقد تلقی کرده است، محل تأمل است؛ آیا من‌باب تغلیب بوده است، یعنی اینکه چون آن سه عنوان دیگر عقد است، همه را تحت عنوان عقد آورده، یا نه، قانون مالیات‌ها در صدد تأسیس حکم خاصی است. نویسندگانی که در زمینه عقود و ایقاعات به تفصیل سخن گفته‌اند، هیچ‌یک از آن‌ها نامی از نذر به میان نیاورده‌اند.

۱-۱-۲. ایقاع بودن نذر

برخلاف برخی از حقوقدانان، ظاهراً مشهور فقها «نذر» را در زمره ایقاعات آورده‌اند (مطهری، ج ۱، بی‌تا: ۱۲۹؛ مکارم شیرازی، ج ۱، ۱۴۲۴ هق: ۱۱۳؛ جعفری لنگرودی، ج ۲، ۱۳۷۸: ۷۴). به نظر می‌رسد که نذر عقد نبوده، بلکه ایقاع باشد؛ چرا که تحقق نذر، منوط به قبول کردن طرف دیگر نیست (حسینی همدانی، ج ۱، ۱۳۳۸: ۳۵۳) و تحقق نذر و وجوب آن نیز منوط به قبول کردن طرف دیگر نیست (شیخ حر عاملی، بی‌تا: ۵۶۹).

لازم به ذکر است که شاید تنها نذری که می‌تواند متفاوت از نذرهای دیگر باشد، نذر با شرط ضمن آن است. اصولاً این نوع از نذورات که با اقدامات پیچیده حقوقی صورت می‌پذیرد، در حقیقت به قصد حیله و بازی با قانون انجام می‌شود. ماده (۳۴) قانون ثبت، به دلیل مقاصد غیرنذری، احکام ویژه‌ای برای آن در نظر گرفته است (جعفری لنگرودی، ۱۳۹۰: ۲۸۴). همچنان‌که بیان شد، در نذر، نیت جزء ارکان نذر است.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

با وجود اینکه در عقد یا ایقاع بودن وصیت[1]، جعاله[2] و وقف[3] اختلاف نظر وجود دارد،[4] ظاهراً بین فقها در ایقاع بودن نذر اختلاف چندانی موجود نیست. لذا بهتر بود که قانون مالیات‌ها تصریح به عقد بودن نذر نمی‌نمود و حکم مذکور را با تعابیر کلی مانند «عمل حقوقی» تبیین می‌کرد.

آثار مهم حقوقی بر ایقاع بودن نذر حاکم است. از جمله این آثار عبارت‌اند از:

نذر نیاز به قبول طرف مقابل ندارد و بدون قبول طرف مقابل صحیح است.

بعد از تحقق شرایط، ایقاع قابل فسخ و اقاله نیست. به تعبیر دیگر، تغییر نظر و پشیمانی نمی‌تواند موجب سقوط نذر شود.

تنها راه خروج از تکلیف، عذر شرعی یا قانونی مانند تعذر، یا بطلان نذر از ابتدا است.

گرچه مهم‌ترین ضمانت اجرای نذر، عقوبت الهی و وجوب کفاره است، ولی به نظر می‌رسد که اگر ناذر به نذر خود وفا نکند، طرف مقابل می‌تواند وی را با تسلیم دادخواست به دادگاه، ملزم به ایفای نذر کند (قلی، ۱۳۹۵: ۷۷).

۱-۱-۳. «قسم» و «عهد» نهادهای شبیه به نذر

قانون مالیات‌ها در چند ماده، احکام مالیاتی نذر را بیان داشته است، ولی از دیگر ایقاعات شبیه آن که همگی از خواهران وقف هستند، نامی نبرده است. این ایقاعات عبارت‌اند از «قسم» و «عهد».

---

1. Will
2. Reward
3. Pious endowment

۴. درباره جعاله نوشته‌اند: «إِنَّمَا الْكَلَامُ فِی أَنَّهَا مِنَ الْعُقُودِ الْمُصْطَلَحَةِ أَوِ الْإِيقَاعَاتِ، ظَاهِرُ قَوْلِ الْمُصَنِّفِ (وَ غَيْرِهِ (لَا يَفْتَقِرُ إِلَى قَبُولٍ)، وَاقْتِصَارِهِ عَلَى ذِكْرِ الْإِيجَابِ وَوَضْعِهَا فِی قِسْمِ الْإِيقَاعِ الثَّانِی، وَلَعَلَّهُ الْأَصَحُّ، لِمَا تَسْمَعُهُ مِنْ صِحَّةِ عَمَلِ الْمُمَيِّزِ بِدُونِ إِذْنِ وَلِيِّهِ بَعْدَ وَضْعِهَا.» (نجفی جواهری، شیخ محمدحسن؛ جواهرالکلام، ج ۳۵، ص ۱۸۹)

درباره اینکه وصیت تملیکی عقد است یا ایقاع، فرموده‌اند: «كما أن الوصيةُ برزخٌ بين العقد و الإيقاع، كذلک هی برزخٌ بين الجواز و اللزوم.» (کاشف‌الغطاء، شیخ محمدحسین؛ تحریر المجلة، ج ۵، مؤسسه الامام الصادق (ع)، بی‌تا، ص ۱۲۵)

صاحب جواهر پس از آنکه تعاریف مختلفی را مبنی بر عقد بودن وقف از علمای گوناگون نقل می‌کند، می‌فرماید: «وعلى كل حال فقد ذكرنا غير مرة أن المقصود من أمثال هذه التعاريف التمييز فی الجملة، ... و كان الاختلاف فی ذكر العقد.»

حاصل اینکه در عقد یا ایقاع بودن وقف، وصیت و جعاله اختلاف نظر وجود دارد.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

لازم به ذکر است فقها از سه نوع «سوگند» نام می‌برند:

الف. سوگندی که شخص با آوردن آن قصد تأکید بر اخبار گذشته و یا آینده را دارد؛ مانند اینکه شخص بگوید: به خدا من ملک فلانی را تلف نکردم. سوگند خوانده ـ یا گاه خواهان ـ در دعوی از این نوع است (الایروانی، ج ۲، ۱۴۲۷ هـق: ۴۹۸).

ب. سوگندی که برای درخواست گفته می‌شود؛ مثلاً بگوید: تو را به خدا سوگند می‌دهم که چنین و چنان بکنی (الصافی، بی‌تا: ۲۳۸).

ج. سوگندی که شخص نسبت به چیزی که ملتزم شده، تأکید می‌کند؛ مثلاً شخص سوگند یاد می‌کند که مبلغ مشخصی را به فلان مدرسه پرداخت کند (مؤسسه دائره‌المعارف فقه اسلامی، ۲۰۰۷: ۱۹۷). در این پژوهش، این نوع سوگند مد نظر است.

یکی دیگر از ایقاعاتی که شبیه به نذر بوده، عهد است. حکم عهد مانند حکم سوگند است و شکل آن به این ترتیب است که شخصی بگوید: با خدا عهد می‌بندم که چون فلان شد، فلان را انجام دهم (محقق حلی، ج ۳، ۱۳۷۴: ۷۳۱).

در اینجا این سؤال مطرح می‌شود که با توجه به اینکه قانون مالیات‌ها نامی از «عهد» و «سوگند» نبرده است، آیا اگر متعلق آن‌ها امور مالی باشد، مثلاً شخصی با خدا عهد ببندد که به فلان شخص پانصد میلیون تومان پول بدهد، آیا این عمل مشمول مالیات می‌شود یا خیر؟ به نظر می‌رسد که پاسخ به سؤال مذکور منوط به این است که مالیات بر «عهد» و «سوگند» را از کدام نوع و کدام گروه مالیات بدانیم.

اگر مالیات بر «عهد» و یا «سوگند» را از گروه مالیات بر درآمد بدانیم، با توجه به بندهای (۲) و (۳) ماده (۱) قانون مالیات‌ها، در صورتی که متعلق «عهد» یا «سوگند» امور مالی باشد، مورد مذکور مشمول مالیات خواهد بود؛ چرا که به موجب بندهای مذکور، هر شخص ایرانی نسبت به کلیه درآمدهای خود مشمول مالیات می‌باشد. با توجه به تعابیر «هر شخص» و «کلیه درآمدها» در بندهای (۲) و (۳) ماده مذکور، از ماده مزبور افاده عموم می‌شود. لذا اگر فرض کنیم چیزی که به وسیله «عهد» یا «سوگند» به مالکیت شخصی می‌آید، در زمره درآمد باشد، مشمول مالیات خواهد بود. ولی اگر «عهد» یا «سوگند» را از گروه مالیات بر دارایی تلقی کنیم، با توجه به اصل قانونی بودن مالیات و به موجب اصل (۵۱) قانون اساسی که بیان داشته است: «هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون»، مورد مذکور مشمول مالیات نمی‌شود؛ زیرا برخلاف مالیات بر درآمد، هیچ مقرره‌ای وجود ندارد که همه انواع دارایی‌ها را مشمول مالیات بداند (عشق‌پور و عباسی، ۱۴۰۰: ۱۸–۸).

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

با توجه به اینکه قانون‌گذار مالیات بر نذر را در باب مالیات بر دارایی بیان داشته است و با عنایت به شباهت «عهد» و «سوگند» به «نذر»، باید قائل به این شویم که متعلقات مالی «عهد» و «سوگند» مشمول مالیات نمی‌شود؛ چرا که قانون‌گذار در قانون مالیات‌ها نامی از آن‌ها نبرده است. با وجود این، به نظر ما به طور کلی موضوع «نذر»، «عهد» و «سوگند» در زمره درآمدها بوده و مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌باشد. همچنان‌که پیش‌تر بیان شد، آوردن نذر در باب مالیات بر دارایی خطاست.

از جمله نهادهای شبیه به نذر، وقف است. در تعریف وقف گفته‌اند: «هو تحبیس العین و تسبیل منفعتها» (اصفهانی، ۱۳۸۰: ۵۲۸) و همچنین گفته‌اند: «الوقف عقد ثمرته تحبیس الاصل و اطلاق المنفعهٔ کما فی القواعد و ... لکن ترک ذکر العقد» (نجفی الجواهری، ج ۲۸، ۱۳۶۲: ۳). برخی از اساتید حقوق نیز آن را عقد دانسته‌اند (امامی، ۱۳۷۶: ۷۳)، ولی ظاهراً برخی دیگر از اساتید حقوق، وقف عام[1] را ایقاع و وقف خاص[2] را عقد دانسته‌اند (کاتوزیان، ج ۳، ۱۳۸۴: ۱۵۶). برخی دیگر نیز آن را ایقاع دانسته‌اند (جعفری لنگرودی، ۱۳۹۰: ۷۵۰). با وجود اختلافی که بین فقها و حقوقدانان وجود دارد، به نظر می‌رسد که ماده (۵۶) قانون مدنی حتی وقف عام را نیز عقد تلقی کرده و قبول حاکم را در آن شرط دانسته است (امامی، ج ۱، ۱۳۷۶: ۷۳). با توجه به اینکه بررسی احکام مالیاتی وقف مفصل است، از ورود به آن خودداری می‌شود.

۲. مالیات بر نذر

۲-۱. ماهیت مالیات بر نذر

یکی از مهم‌ترین ابزارهای شناخت در علوم مختلف، اعم از تجربی، فنی و انسانی، طبقه‌بندی موضوعات است. در حقوق نیز گروه‌بندی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. قانون مالیات‌ها انواع مالیات‌ها را به دو گروه تقسیم می‌کند:

الف. مالیات بر دارایی

ب. مالیات بر درآمد

اگر گروه منبع مالیاتی مشخص نباشد، تعیین بسیاری از مقررات حاکم بر آن به‌راحتی امکان‌پذیر نخواهد بود. تعیین احکامی مانند جریمه دیرکرد، مرور زمان، شمول یا عدم شمول مالیات، منوط به تشخیص گروه مالیاتی است. به عنوان مثال، ماده (۱۵۷) قانون مالیات‌ها بیان داشته است: «نسبت به

1. Public endowment
2. Private endowment

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند، مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد». بر اساس مفهوم وصف از قسمت صدر ماده فوق، مؤدیان مالیات بر دارایی مشمول مرور زمان نمی‌شوند. حال سؤالی که مطرح می‌شود این است که مالیات بر نذر، در زمره کدام‌یک از انواع مالیات‌هاست؟ آیا مالیات بر دارایی است یا مالیات بر درآمد؟

ماده ۳۸ قانون مالیات‌ها در راستای این سؤال بیان داشته است: «اموالی که به موجب نذر یا وصیت حسب مورد به وراث منتقل می‌شود، به نرخ مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر وراث، به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون منتقل شود، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود». این ماده از دو بُعد جای نقد دارد:

الف. از بعد تعیین منبع مالیات بر نذر؛

ب. از جهت چگونگی محاسبه مالیات بر نذر.

جنبه دوم در قسمت‌های بعدی بررسی خواهد شد، اما در رابطه با منبع مالیات بر نذر باید گفت:

در پاسخ به این سؤال که آیا مالیات بر نذر در زمره مالیات بر دارایی است یا مالیات بر درآمد، ماده (۳۸) مذکور برای این نوع مالیات، ماهیت دوگانه قائل شده است:

الف. اموالی که به موجب نذر یا وصیت حسب مورد به وراث منتقل می‌شود، در زمره مالیات بر دارایی تلقی شده است.

ب. اموالی که به غیر وراث منتقل می‌شود، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی تلقی شده است.

این رویکرد قانون مالیات‌ها از دو بُعد قابل انتقاد است:

الف. گروه‌بندی برای شناخت و تبیین بهتر احکام است. اینکه قانون مالیات‌ها یک منبع را در دو گروه قرار می‌دهد، معلوم نمی‌شود که آیا احکام کدام‌یک از دو گروه باید بر مالیات بر نذر بار شود. پیش‌تر برخی از احکام مختص هر یک از گروه‌ها بیان شد. به عنوان مثالی دیگر، به موجب بندهای (۲)، (۳) و (۴) ماده (۱) قانون مالیات‌ها، در گروه مالیات بر درآمد، اصل بر شمول مالیات است مگر اینکه قانون‌گذار موردی را از شمول مالیات استثنا کرده باشد؛ در حالی که در مالیات بر دارایی، به موجب اصل قانونی بودن مالیات، اصل عدم شمول مالیات است (عباسی و عشق‌پور، ۱۴۰۰: ۲۵–۸). بنابراین، اگر در مورد منبع مالیاتی مطمئن باشیم ولی تردید کنیم که آیا مصداق مذکور مشمول مالیات است یا خیر، باید بر اساس بندهای مذکور از ماده (۱) قانون مالیات‌ها حکم بر شمول آن دهیم؛ در حالی که اگر منبع آن در

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

گروه مالیات بر دارایی باشد، باید قائل به عدم شمول مالیات شویم. در این باره، در مباحث بعدی توضیح بیشتر خواهد آمد.

ب. با قرار دادن مالیات بر نذر در هر دو گروه، یعنی گروه‌های مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد، در ماهیت این نوع مالیات‌ها تکثر حاصل می‌شود که از لحاظ منطقی و فلسفی صحیح نیست (خمینی، ۱۳۸۵: ۷۷-۷۵).

به نظر می‌رسد که مالیات بر نذر را نتوان به عنوان مالیات بر دارایی تلقی نمود؛ چرا که منظور از مالیات بر دارایی، مالیاتی است که بر آنچه شخص قبلاً به دست آورده تعلق می‌گیرد (عبداللهی، مولابیگی، ۱۴۰۳: ۳۷)، ولی نذر این خصوصیت را ندارد و مال نذرشده، احیاناً پس از تحقق شرط منتقل می‌شود. ایراد نشود که مالیات بر ارث که در زمره مالیات بر دارایی‌ها قرار دارد، پس از فوت متوفی عاید ورثه می‌شود؛ چرا که مالکیت ورثه و حتی موصی‌له ادامه مالکیت مورث است (امامی، ۱۳۷۶: ۲۰۷).

از طرف دیگر، نذر به درآمد اتفاقی شبیه است. قانون مالیات‌ها در ماده ۱۱۹ در تعریف درآمد اتفاقی بیان داشته است: «درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی ... تحصیل می‌نماید». با توجه به تعریف فوق، مالیات نذر به درآمد اتفاقی بیشتر شبیه است؛ چرا که نذر به طور بلاعوض به یک شخص اعطا می‌شود. تنها عنصری که در نذر وجود دارد و در ماده ۱۱۹ ذکر نشده است، نیت و صیغه نذر است[۱] (خمینی، ۱۴۳۴ هق: ۲۴). عناصر و ارکان مذکور نیز اهمیتی در اتفاقی بودن درآمد نذر ندارد. اصولاً اعطای بلاعوض در هر حال همراه با قصد خیرخواهانه است؛ این قصد یا به دلیل تقرب به خداست یا به دلیل دوست داشتن طرف مقابل است. ماده (۱۱۹) هر نوع درآمد بلاعوض را مشمول این فصل دانسته و داعی و انگیزه بلاعوض بودن نیز اهمیتی در آن ندارد.

برخی از نویسندگان، مالیات بر نذر را در زمره «مالیات بر نقل و انتقال بلاعوض (هبه و نذر)» قرار داده‌اند (قلی، ۱۳۹۵: ۷۳). این دیدگاه از این جهت جای نقد دارد که قانون مالیات‌های ایران، مالیات را به دو گروه تقسیم نموده است:

الف. مالیات بر دارایی؛

ب. مالیات بر درآمد؛

---

۱. در باره نذر گفته اند «النذر هو الالتزام بعمل لله تعالی علی نحو مخصوص، ولاینعقد بمجرد النیة، بل لابد من الصیغة، و هی ماکان مفادها جعل فعل او ترک علی ذمته لله تعالی؛ بأن یقول:« لله علی أن اصوم، أو أن أترک شرب الخمر مثلاً»

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

لذا ناگزیر از گنجاندن کلیه انواع مالیات‌ها در یکی از این دو گروه هستیم. قانون مالیات‌ها خود نیز انواع مالیات‌ها را به دو گروه تقسیم نموده است، به‌گونه‌ای که مالیات‌هایی مانند نقل و انتقال املاک و غیره را در زمره مالیات بر درآمد قرار داده است، ضمن اینکه مالیات‌هایی مانند ارث را در زمره مالیات بر دارایی گنجانده است.

۲-۲. محاسبه مالیات بر نذر

قانون سال ۱۳۶۶ در ماده (۳۸) بیان داشته بود: «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؛ ... ب. در نذر و وصیت، چنانچه منافع مورد نذر و وصیت باشد، به شرح 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 وراث طبقه دوم مشمول مالیات خواهد بود.»

این ماده به‌وسیله نویسندگان حقوق مالیاتی مورد نقد قرار گرفت؛ چراکه مشخص نبود نذر در چه صورتی مشمول مالیات فصل چهارم از باب دوم، یعنی مالیات بر ارث می‌شد و در چه صورتی مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌گردید. چراکه ماده مذکور، مالیات بر نذر را به سه گروه تقسیم نموده است:

الف. مواردی که براساس بند (۳) ماده (۲۴) قانون مالیات‌ها از پرداخت مالیات معاف هستند.

ب. مواردی که مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی هستند.

ج. مواردی که مشمول مالیات بر ارث، به نحوی که در ماده (۳۸) بیان شده است.

این ماده دارای ابهام بود؛ معلوم نبود که در چه صورتی نذر مشمول بند (ب) ذکرشده و در چه حالتی مشمول بند (ج) می‌شد؛ به‌ویژه اینکه نذر در هر حال یک معامله غیرمعوض است و اصولاً این نوع معاملات مشمول ماده (۱۱۹) می‌شود. به تعبیر دیگر، معلوم نبود که چه مصداقی از نذورات مشمول ماده ۱۱۹ ق.م.م نمی‌شد و چرا؟ (عباسی، ۱۳۹۰: ۵۴)

شاید براساس انتقادات مذکور، قانون‌گذار اقدام به اصلاح ماده (۳۸) قانون مالیات‌ها نمود. این ماده بیان داشته است: «اموالی که به موجب نذر یا وصیت، حسب مورد به وراث منتقل می‌شود، به نرخ مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر وراث، به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون، منتقل شود، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود». اینکه قانون‌گذار نذر را هم‌پای

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

وصیت بیان داشته است، صحیح نیست و از ابعاد مختلف جای نقد دارد که در بند ذیل مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲-۳- مقایسه نذر مشروط با وصیت از بعد فقهی و مالیاتی

فقها در بحث وقف، وقف را با اخوات آن، یعنی حبس، نذر و وصیت، مورد مطالعه قرار می‌دهند (خمینی، ج۲، ۱۳۶۳: ۶۰). همه این اخوات از این جهت که یک شخص مال یا منافع آن را برای رضای خدا به غیر می‌دهد، شبیه هم هستند. البته ممکن است شباهت‌های دیگری هم داشته باشند؛ با وجود این، به دلیل ماهیت جداگانه آن‌ها نمی‌توان حکم مالیاتی آن‌ها را به همدیگر تسری داد. قانون‌گذار ژرف‌نگر باید با توجه به ماهیت نهادهای فقهی و حقوقی، حکم مخصوص مالیاتی آن‌ها را وضع کند؛ کمااینکه در فقه و حقوق، اقربای نسبی به سه طبقه تقسیم شده و اقربای سببی، از جمله همسر، خارج از آن طبقات قرار دارند. به تعبیر دیگر، گرچه زوجیت موجب توارث بین هر یک از زوجین از دیگری می‌شود، ولی همسر در طبقات سه‌گانه قرار نمی‌گیرد (امامی، ج۳، ۱۳۷۶: ۱۸۶ و ۱۸۷). این در حالی است که در قانون مالیات‌ها، همه وراث، چه سببی و چه نسبی، به‌درستی به سه طبقه تقسیم می‌شوند و همسر در طبقه اول قرار دارد (عباسی، ۱۳۹۰: ۳۷).

قانون‌گذار در ماده (۳۸) قانون مالیات‌ها، نذر و وصیت را مشمول یک حکم نموده است، در حالی که این دو نهاد تفاوت‌های اساسی با هم دارند و نمی‌توان مالیات آن‌ها را در یک حکم قرار داد. تفاوت اساسی که بین نذر و وصیت وجود دارد و به همین سبب اقتضای آن را دارد که حکم مالیاتی آن نیز جداگانه وضع شود، این است که وصیت تملیکی یک عقد معلق به فوت موصی است؛ در حالی که نذر، گرچه ممکن است معلق یا مشروط باشد، ولی تعلیق آن به فوت نیست. توضیح اینکه:

نذر انواع مختلفی دارد. شاید بتوان مهم‌ترین آن‌ها را در سه گروه تقسیم‌بندی نمود: نذر بَر، نذر زجر و نذر تبرع. نذر بَر، نذری مشروط و معلق به تحقق امری است؛ مثلاً می‌گوید اگر من در فلان آزمون قبول شوم، برای خدا صد میلیون تومان به فلانی پول می‌دهم. نوع دوم نذر، نذر زجر است؛ در اینجا منظور از زجر، منع نمودن نفس است. در این نوع نذر، شخص نذر می‌کند که اگر مثلاً نماز را اول وقت نخواند یا عمداً دروغ بگوید، صد هزار تومان به فلانی پرداخت کند (النجفی الجواهری، ج۳۵، ۱۳۶۴: ۳۵۶). در نذر تبرع، نذر به‌طور مطلق صورت می‌گیرد و نذر مشروط یا معلق به چیزی نیست؛ مثلاً شخص می‌گوید که برای خدا بر ذمه‌ام باشد که فردا روزه بگیرم. درباره تحقق این نوع نذر، دو قول است؛ برخی قائل به صحت آن هستند و برخی نیز آن را صحیح نمی‌دانند (شریفی اشکوری، ۱۳۸۷: ۱۲). بنابراین، نذر نیز

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

عمدتاً به‌طور مشروط و معلق منعقد می‌شود. با وجود این، مشروط و معلق بودن نذر تفاوت اساسی با وصیت دارد.

اینکه قانون‌گذار بیان داشته است: «اموالی که به موجب نذر یا وصیت، حسب مورد به وراث منتقل می‌شود، به نرخ ...»، در نظام حقوق ایران، به موجب دو نهاد اموال از متوفی به دیگران منتقل می‌شود:

الف. نهاد ارث؛

ب. نهاد وصیت.

به تعبیر دیگر، نذر در زمره نهادهایی نیست که اموال را از متوفی به دیگری منتقل کند و در نتیجه نذر نمی‌تواند معلق به فوت باشد. نذر، بعد از به حقیقت پیوستن شرط، بر عهده ناذر محقق می‌شود و ناذر باید آن را به‌جا بیاورد و اگر وجه نقد باشد، پرداخت کند. به نظر ما، اگر آن را به‌جا نیاورد، دین تلقی شده و حکم مالیاتی آن نیز مانند دیگر دیون خواهد بود. البته حالت‌های مختلفی می‌توان فرض نمود؛ اینکه شخصی نذر می‌کند و شرط تحقق پیدا می‌کند و وی باید آن را به‌جا آورد. حال، به هر دلیلی اگر شخص آن را به‌جا نیاورد و ناذر فوت کند، به نظر می‌رسد که به عهده ورثه باشد که آن را انجام دهند (پایگاه اطلاع‌رسانی دفتر حضرت آیت‌الله مکارم شیرازی،

.(https://old.makarem.ir/main.aspx?typeinfo=21&lid=0&catid=28867&mid=276637

فرض دیگر اینکه شخصی نذر می‌کند و شرط وی بعد از فوتش تحقق پیدا می‌کند. به نظر می‌رسد با توجه به اینکه نذر یک عبادت است و در حیات وی شرط تحقق پیدا نکرده، لذا بعد از فوت وی نیز چیزی به عهده ورثه قرار نمی‌گیرد. فرض دیگر این است که شخصی نذر می‌کند فلان مبلغ را به شخص دیگری صدقه بدهد و طرف مقابل فوت می‌کند؛ در اینجا بیان فرموده‌اند که مبلغ مذکور باید به ورثه طرف پرداخت شود. (پایگاه اطلاع‌رسانی دفتر آیت الله سید علی خامنه‌ای،

https://www.leader.ir/fa/faq?s=847&faq_search=&page=2

لازم به ذکر است که برخی از فقها بیان داشته‌اند: «و یتفرع علی القید انه (لا ینعقد النذر مع العجز) من الناذر عن المنذور مطلقاً (ویسقط) التکلیف به عنه لو تجدد له العجز) عنه بعد قدرته علیه ابتداءً. و فی الخبر المنجبر ضعفه بصفوان و عمل الأعیان: «من جعل لله شیئاً فبلغ جهده فلیس علیه شیء.» و ظاهره کالعبارة و نحوها من عبائر الجماعة عدم لزوم شیء علیه من حنث» (طباطبایی، ج۱۳، ۱۴۱۸: ۲۲۰). بر این اساس، اگر شخصی نذر کند و حتی بعد از نذر عجز بر او عارض شود، انجام نذر بر او واجب نبوده و کفاره نیز ندارد.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

اینکه ماده (۳۸) ق.م.م بیان داشته است اموالی که به موجب نذر به وراث منتقل می‌شود، مبهم و چه‌بسا اشتباه باشد؛ نذر معلق به فوت نیست و همچنان‌که گفته شد، به محض تحقق شرط به عهده ناذر ثابت می‌شود؛ لذا اگر یکی از طرفین، یعنی نذرکننده یا نذرشونده فوت کند، مورد نذر مانند دیگر دیون خواهد بود و به نظر می‌رسد نهادی که موجب تحقق دین شده، اهمیتی نداشته باشد. اگر ورثه هم بخواهند نذر متوفی را به‌جا آورند، عمل حقوقی جدیدی را انجام نمی‌دهند. این در حالی است که وصیت معلق به فوت بوده و بعد از فوت موصی، با قبول موصی‌له، وصیت تحقق پیدا می‌کند.

لازم به ذکر است که وصیت یک عقد و عقد رضایی است؛ لذا برای تحقق آن نیاز به تشریفات خاص نیست. در حالی که نذر بیشتر حالت عبادی داشته و علاوه بر قصد، باید با صیغه مخصوص خوانده شود. گفته می‌شود که صیغه آن می‌تواند هر چیزی باشد که به معنای ایجاد تعهد نسبت به انجام یا عدم انجام کاری برای رضای خداوند متعال باشد (صافی، ج۲، ص ۲۴۷). در اینکه آیا لازم است در صیغه نذر حتماً عبارت «لله» یعنی «برای خدا» ذکر شود یا خیر، و غیر از آن، آیا اسماء مختص خداوند نیز کفایت می‌کند یا نه، اختلاف نظر وجود دارد؛ برخی گفته‌اند که اسماء دیگر خداوند، مانند آنچه که در یمین است، کفایت می‌کند (صافی، ج۲، بی‌تا: ۲۴۷).

خلاصه اینکه نذر، برخلاف وصیت، یک عمل حقوقی معلق به فوت نیست تا بتواند بعد از مرگ ناذر محقق شود. نذر از ایقاعات منجز است و باید قاطع و فعلی انشا شود و تعلیق در اصل التزام موجب بطلان نذر می‌شود؛ نذر معلق فقط به امر محتمل‌الوقوع در زمان حیات ناذر صحیح است.

۲-٤- بررسی ماده (۳۸) قانون مالیات‌ها در رویه عملی

پیش‌تر شایان ذکر است که دسترسی به پرونده‌های مالیاتی که در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دارد، کار آسانی نبوده و سخت‌گیری‌های مختلفی در این زمینه صورت می‌گیرد. اولاً مأموران مالیاتی از یک طرف نسبت به اشتباهات احتمالی خود احتیاط داشته و به‌راحتی اجازه دسترسی به گزارش‌های مالیاتی را نمی‌دهند. ثانیاً نیروهای حراست نیز در این باره سخت‌گیری‌های مختلفی دارند و اطلاعات مالیاتی را به‌عنوان یک امر محرمانه و چه‌بسا امنیتی تلقی می‌کنند؛ لذا کمتر اطلاعاتی از پرونده‌ها به‌صورت مستند و قابل ارائه در سازمان امور مالیاتی به بیرون منتشر می‌شود. تنها جایی که امکان دارد در این باره پرونده‌ای به بیرون منتشر شود، دیوان عدالت اداری است.

در این زمینه رأیی از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صادر نشده است تا مورد استناد ادارات امور مالیاتی نیز قرار گیرد، ولی آرای مختلفی از شعب دیوان صادر شده است که شعب دیوان به‌درستی نذر را

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

از وصیت جدا کرده‌اند. در رأیی از پرونده شماره ۵۳۴ دیوان عدالت اداری که در سال ۱۳۹۵ صادر شده است، وراث درصدد استفاده شخصی از نذورات باقی‌مانده بودند که دیوان عدالت اداری به‌درستی رأی داد نذورات، طبق نیت اولیه نذرکننده، باید صرف امور خیریه شود و انتقال مالکیت به وراث صحیح نیست (عباسی، ۱۳۹۰: ۴۳-۴۷). در رأیی دیگر بیان شده است که اموال موضوع نذر باید صرف امور خیریه شود و حق انتقال به وراث وجود ندارد (عباسی، ۱۳۹۰: ۴۸-۴۹).

این امر از بدیهیات فقه و مبانی حقوق است که نذر خود از عوامل انتقال است و فوت شخص تأثیری در جهت نذر نخواهد داشت و در حقیقت این دیدگاه در راستای نظریه ارائه‌شده در این پژوهش است. متذکر می‌شود که به دلیل فقدان رأیی از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و با وجود ماده (۲۳۸) قانون مالیات‌ها، این سردرگمی در بین مأموران مالیاتی موجود بوده و آن‌ها رویه‌های مختلفی را برای محاسبه مالیات بر نذر پیش می‌گیرند؛ رویه‌هایی که دارای ضرایب مختلفی بوده و نتایج متفاوتی حاصل می‌شود.[۱]

نتیجه‌گیری

قانون مالیات‌ها در رابطه با نذر، هم از بعد فقهی و هم از بعد مالیاتی، احکامی دارد که به نظر می‌رسد ایراد داشته باشد؛

الف. فقها نذر را ایقاع می‌دانند. با وجود این، قانون مالیات‌ها در ماده (۳۹)، نذر را هم در ردیف وقف، حبس و وصیت، عقد تلقی کرده است. این دیدگاه قانونگذار جای تأمل دارد، مگر اینکه گفته شود قانونگذار من‌باب تغلیب آن‌ها را عقد خوانده است.

ب. قانونگذار اموالی را که به موجب نذر منتقل می‌شود، هم در ردیف اموالی دانسته که با وصیت منتقل می‌شود و در ماده (۳۸) بیان داشته است: «اموالی که به موجب نذر یا وصیت حسب مورد به وراث منتقل می‌شود، به نرخ مذکور در ماده (۱۷) و در صورتی که به غیر وراث، به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون منتقل شود، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد شد». اینکه نهاد نذر مالی

---

۱ . در رأیی که شعبه ۴ دیوان عدالت اداری، دادنامه شماره ۶۹۰۹۹۷۰۹۰۰۴۰۲۵۹۶ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۵ را صادر نمود، مؤدی به برگ مطالبه یا برگ تشخیص اداره مالیاتی که کل اموال متوفی را مشمول مالیات بر ارث دانسته بود، اعتراض کرده است. دیوان عدالت اداری به‌درستی اعلام داشته است که تنها اموالی که در زمان فوت در مالکیت متوفی باقی مانده‌اند، مشمول ماده ۳۸ هستند و اموالی که در قالب وقف یا نذر صحیح از مالکیت متوفی خارج شده‌اند، مشمول مالیات بر ارث نمی‌شوند.
در رأیی دیگر، مشابه رأی مذکور و به شماره ۹۳۰۹۹۷۰۹۰۰۶۰۰۵۷۸ که از شعبه ۶ دیوان عدالت اداری صادر شده است، شعبه دیوان مقرر داشته است اموالی که در زمان حیات متوفی به‌صورت صحیح شرعی نذر یا وقف شده باشند، چون دیگر در مالکیت متوفی قرار ندارند، مشمول مالیات بر ارث موضوع مواد ۳۸ و ۳۹ نیستند.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

را به وراث منتقل کند، جای تأمل است؛ در فقه و حقوق ایران صرفاً ارث و وصیت موجب انتقال مال متوفی به غیر می‌شود. لذا در ماده (۳۸) منظور قانونگذار مشخص نیست. نذر، مانند صدقه، بعد از اینکه تحقق پیدا می‌کند موجب انتقال مال می‌شود و معلق به فوت شخصی نیست.

ج. تقسیم‌بندی مالیات به دو گروه دارایی و درآمد برای تبیین بهتر احکام آن است، در حالی که قانونگذار درباره نذر رویکرد مشخصی ندارد. گروهی از آن‌ها را مالیات بر درآمد و گروهی دیگر را مالیات بر دارایی (ارث) تلقی کرده است. این رویکرد موجب مبهم ماندن مقررات می‌شود. در ضمن، قانونگذار برای نذر ماهیت دوگانه قائل شده است که از نظر منطقی و فلسفی صحیح نیست. لذا بهتر بود حکم مالیات بر نذر و وقف را در یک باب بیان می‌کرد و به نظر می‌رسد که جایگاه آن، مالیات بر درآمد اتفاقی باشد.

هـ. با توجه به اینکه مالیات بر نذر در باب مالیات بر دارایی ذکر شده است، این سؤال مطرح می‌شود که دو نهاد بسیار شبیه به آن، یعنی اموالی که به‌وسیله عهد و قسم منتقل می‌شود، آیا مشمول مالیات می‌شود یا خیر؟ همچنان‌که پیش‌تر بیان شد، با توجه به ذکر نذر در فصل مالیات بر دارایی، باید قائل به عدم شمول مالیات بر آن شویم که صحیح به نظر نمی‌رسد.

پیشنهاد می‌شود با حذف احکام مربوط به نذر و حبس از فصل ارث، ماده (۱۱۹) به ترتیب ذیل اصلاح شود:

«درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به‌صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به‌عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر، اعم از نذر، حبس، سوگند، عهد و دیگر نهادهای شرعی و حقوقی تحصیل می‌نمایند، مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.

تبصره ۱- هرگونه درآمد اوقاف عام، اعم از منافع و موقوفات، اگر مشمول معافیت‌های مقرر نشود، با نرخ (۱۰۵) ق.م.م محاسبه شده و احکام مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی بر آن حاکم می‌باشد.

تبصره ۲- درآمدهایی که در جهت امور خیریه و به موجب ماده (۱۳۹) و دیگر مواد، معاف از پرداخت مالیات بوده و یا مالیات آن‌ها با نرخ صفر محاسبه می‌شود، مشمول حکم این ماده نمی‌گردد.»

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

فهرست منابع

ابن‌قدامه مقدسی، عبدالرحمن بن محمد (۱۳۶۳). الشرح الکبیر، ج ۱۱. بیروت: دارالکتاب العربی.

اصفهانی، ابوالحسن (۱۳۸۰). وسیلهٔالنجاة، ج ۱. تهران: مؤسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی.

امامی، حسن (۱۳۷۶). حقوق مدنی، ج ۱. تهران: کتابفروشی اسلامی.

امامی، حسن (۱۳۷۶). حقوق مدنی، ج ۳. تهران: کتابفروشی اسلامی.

ایروانی، شیخ محمدباقر (۱۴۲۷ق). دروس تمهیدیهٔ فی الفقه الاستدلالی علی المذهب الجعفری، ج ۲. قم: مؤسسه الفقه.

دانش‌پژوه، مصطفی (۱۳۹۲). مقدمه علم حقوق با رویکرد به حقوق ایران و اسلام. تهران: سمت.

جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۸). مبسوط در ترمینولوژی حقوق، ج ۲. تهران: گنج دانش.

جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۹۰). وسیط در ترمینولوژی حقوق. تهران: گنج دانش.

خمینی، روح‌الله (۱۳۶۳). تحریر الوسیله، ج ۲. بیروت: دارالمنتظر.

خمینی، روح‌الله (۱۳۸۵). تقریرات فلسفه امام خمینی، ج ۲. تهران: مؤسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی.

حسینی همدانی، محمد (۱۳۳۸). تفسیر انوار درخشان، ج ۱. تهران: کتابفروشی لطفی.

شریفی اشکوری، الیاس (۱۳۸۷). فقرات فقهیه، ج ۹. قم: بیت آیت‌الله الیاس شریفی اشکوری.

شیخ حر عاملی، محمدبن حسن (۱۳۸۴). هدایة الامة الی احکام الأئمة، ج ۷. قم: مجمع البحوث الإسلامیة.

صافی گلپایگانی، لطف‌الله (۱۳۷۸). هدایهٔ العباد، ج ۲. قم: مؤسسه السیده المعصومه.

صلاح‌زاده، عبدالله (۱۳۳۷). نذر. کانون وکلا، شماره ۵۸ (فروردین و اردیبهشت)، ۸۶–۸۳.

طباطبایی، سیدعلی (۱۴۱۸ق). ریاض المسائل فی تحقیق الاحکام بالدلائل، ج ۱۳. قم: مؤسسه آل‌البیت(ع).

عباسی، محمدرضا (۱۳۹۰). حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی. تهران: نگاه بینه.

عباسی، محمدرضا؛ عشق‌پور، منصور (۱۴۰۲). حق واگذاری محل و مطالعه‌ای در رأی دیوان عدالت اداری در شمول یا عدم شمول مالیات مذکور بر اماکن صنعتی، اداری و آموزشی. دستاوردهای نوین در حقوق عمومی، ۲(۷)، ۷۷–۵۵.

عبداللهی، حسین؛ مولابیگی، غلامرضا (۱۴۰۳). حقوق مالیاتی بر اساس جدیدترین قوانین و آرای قضایی. تهران: ترمه.

عشق‌پور، منصور؛ عباسی، محمدرضا (۱۴۰۰). رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی هزینه خدمات رفاهی. پژوهشنامه مالیات، ۵۲ (مسلسل ۱۰۰)، ۱۸–۸.

قلی، باقر (۱۳۹۵). حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی. تهران: انتشارات شهریار.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۶). عقود معین، ج ۱. تهران: شرکت انتشار.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۴). عقود معین، ج ۳. تهران: گنج دانش.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]

کاشف‌الغطاء، محمدحسین (۱۳۹۴). تحریر المجلهٔ، ج ۵. قم: مؤسسه الامام الصادق(ع).
محقق حلی، نجم‌الدین جعفر (۱۳۷۴). شرایع الاسلام، ج ۳. تهران: استقلال.
مطهری، مرتضی (۱۳۷۹). آشنایی با علوم اسلامی، ج ۱. تهران: کتابخانه فقاهت.
معین، محمد (۱۳۸۷). فرهنگ معین. تهران: انتشارات فرهنگ‌نما.
مکارم شیرازی، ناصر (۱۴۲۴ق). کتاب النکاح، ج ۱. قم: مدرسه امام علی(ع).
مؤسسه دائرةالمعارف فقه اسلامی (۲۰۰۷). فقه اهل‌بیت علیهم‌السلام، ج ۲۶. قم: کتابخانه فقاهت.
نجفی الجواهری، محمدحسن (۱۳۶۲). جواهر الکلام، ج ۲۸. بیروت: دار احیاء التراث العربی.
نجفی الجواهری، محمدحسن (۱۳۶۲). جواهر الکلام، ج ۳۵. بیروت: دار احیاء التراث العربی.
المغنیه، محمدجواد (۱۳۸۳). الفقه علی المذاهب الخمسهٔ، ج ۱. قم: کتابخانه فقاهت.
پایگاه اطلاع‌رسانی دفتر حضرت آیت‌الله مکارم شیرازی. (بی‌تا). بازیابی‌شده از: https://old.makarem.ir
پایگاه اطلاع‌رسانی دفتر مقام معظم رهبری. (بی‌تا). بازیابی‌شده از: https://www.leader.ir
Lahman, Mohammad Ekram (2018). Waqf Law and Finance in Malaysia. Malaysia: ISRA.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-26]

[DOI: 10.66224/qjal.13.44.9]