



رای شماره ۲۸۲۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (مفاد رای شماره ۱۴۸۰۷/۴/۳۰ - ۱۳۷۱/۱۲/۲۶ شورای عالی مالیاتی به عنوان مقررہ مورد شکایت در پرونده منتج به صدور رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۴ - ۱۴۰۰/۰۷/۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری صرفاً در بازه زمانی صدور رای مزبور شورای عالی مالیاتی تا زمان لازم الاجرا شدن ماده ۳۸ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ واجد اعتبار حقوقی و صحیح بوده و پس از لازم الاجرا شدن ماده ۳۸ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ حیات حقوقی آن خاتمه یافته و قابل اجرا نیست.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۲۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۰/۲۸

شماره پرونده: ۰۰۰۰۵۴۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شماره ۳۰۴۱۴۸۰۷ - ۱۳۷۱/۱۲/۲۶ شورای عالی مالیاتی

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال رای شماره ۳۰۴۱۴۸۰۷ - ۱۳۷۱/۱۲/۲۶ شورای عالی مالیاتی را خواستار شده است و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند در رای اکثریت شورا مقرر شده « در فصل مالیات بر ارث قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی ضمن مادتين ۳۸ و ۳۹ احکام مربوط به مالیات بر درآمد موقوفات خاص بیان شده است و از بند (الف) ماده ۳۸ و صدر ماده ۳۹ قانون مذکور استنباط این است که مالیات متعلق به موقوفات خاص که دارای متولی هستند از مآخذ کل درآمد به شرح ماده ۱۳۱ با ذکر مشخصات موقوفه از متولی با لحاظ مفاد تبصره ۲ ماده ۳۸ یاد شده مطالبه و وصول خواهد شد.» بند (الف) ماده ۳۸ مورد استناد اکثریت شورا تا پیش از اصلاح قانون در سال ۱۳۹۴ مقرر کرده بود « در مورد وقف و حبس، منافع مال هر سال مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون خواهد بود.» پس از اصلاح ماده ۳۸ نیز متن آن به این صورت شد که « منافع

مالی که مورد وقف و حبس است، اشخاص منتفع از منافع به استثنای اشخاص مذکور در بند ۳ ماده ۲۴ این قانون نسبت به منافع هر سال مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود.» بنابراین از آنجا که متن پیش از اصلاح تنها حکم به شمول مالیات منافع وقف به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ کرده و هیچ گونه تصریحی به مطالبه مالیات به ماخذ کل درآمد یا نرخ ماده ۱۳۱ نداشته متن اصلاح شده هم با تصریح به شمول مالیات بر درآمد به منافع مالی اشخاص منتفع، مغایرت بیشتری با این رای شورای عالی مالیاتی دارد. لذا به نظر می رسد که رای مورد اعتراض، از باب حکم به محاسبه و مطالبه مالیات از ماخذ کل درآمد موقوفات خاص و نه منافع هر یک از منتفعین به صورت جداگانه هم با متن پیش از اصلاح ماده ۳۸ و هم با متن قانونی آن مغایر است. اصولاً نیز اخذ مالیات مضاعف از منتفعین موقوفات خاص به دلیل مطالبه مالیات از کل منافع موقوفه که موجب محاسبه مالیات با نرخ های بالاتر جدول ماده ۱۳۱ می شود مغایر با عدالت مالیاتی است و هم محاسبه یک جای مالیات منتفعین که ممکن است میزان انتفاعشان از درآمد موقوفات خاص نیز یکسان نباشد، به دلیل شمول نرخ واحد مالیاتی بر منافع این افراد که در صورت محاسبه قانونی و جداگانه منافعشان مشمول نرخ های متفاوتی از جدول ماده ۱۳۱ می شدند، ناعادلانه، مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی و شورای عالی مالیاتی آن است. در پایان عرایض ضمن یادآوری اینکه در زمان صدور رای شماره ۳۰۴۱۴۸۰۷ آراء شورای عالی مالیاتی جهت اجرا نیز به تنفیذ وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور نداشته، لذا چنین آرای هونز توسط سازمان امور مالیاتی اجرا می شود. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" رای شورا: شماره: ۳۰۴۱۴۸۰۷ - ۱۳۷۱/۱۲/۲۶

پیوست:

گزارش شماره ۱۸۹۶-۵۳۰-۱۳۷۱/۵/۲۸ دفتر فنی مالیاتی راجع به نحوه تعیین مالیات وقف خاص، عنوان مقام معاونت درآمد های مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۱۶ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مزبور مشعر بر ارائه نظریات مختلف زیرین در این خصوص می باشد: « ۱ الف- با عنایت به حکم کلی ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم و بند الف آن و نیز ماده ۳۹ قانون مذکور، مالیات مربوط به وقف خاص می باید از ماخذ کل درآمد به نرخ ماده ۱۳۱ تعیین و از متولی مطالبه گردد. ۱ ب- مطالبه مالیات باید از متولی به عمل آید، لیکن در محاسبات مالیاتی، درآمد موقوفه بین موقوف علیهم تقسیم و نسبت به سهم هر موقوف علیه مالیات جداگانه محاسبه گردد. ۲ الف- نظر به اینکه به موجب ماده ۳ قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب ۱۳۶۳/۱۰/۲، هر موقوفه دارای شخصیت حقوقی است، از طرفی موقوفات خاص عموماً به منظور تقسیم سود ایجاد نشده اند، اینگونه موقوفات مشمول مقررات بند (ب) ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم خواهند بود. ۲ ب- مالیات موقوفات خاص بلحاظ اینکه دارای شخصیت حقوقی می باشند، باید براساس مقررات بند (د) ماده ۱۰۵ مذکور با رعایت سایر جهات قانونی محاسبه و وصول گردد. ضمناً نسبت به سنوات عملکرد منتهی به سال ۱۳۶۷ با ملحوظ داشتن مواد ۵۱ و ۱۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و باتوجه به موخر بودن تاریخ تصویب ماده ۳ فوق الاشعار نسبت به آن به نظر می رسد که احتساب مالیات این دسته از موقوفات براساس فصل مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی وفق مقررات قانونی خواهد بود.» هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از شور و بررسی پیرامون نظرات ابرازی دفتر فنی مالیاتی، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم بشرح آتی در این باره اعلام رای می نماید: رای اکثریت در فصل مالیات برارث قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی ضمن مادتهین ۳۸ و ۳۹ احکام مربوط به مالیات بردرآمد موقوفات خاص بیان شده است و از بند (الف) ماده ۳۸ و صدر ماده ۳۹ قانون مذکور استنباط این

است که مالیات متعلق به موقوفات خاص که دارای متولی هستند از مآخذ کل درآمد به نرخ ماده ۱۳۱ با ذکر مشخصات موقوفه از متولی با لحاظ مفاد تبصره ۲ ماده ۳۸ یاد شده مطالبه و وصول خواهد شد.

نظر اقلیت: اولاً- حکم ماده ۳ قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب ۱۳۶۳، ۱۰، ۲ حکم بدیع و جدیدی نیست بلکه واجد جنبه تصریحی و تأکیدی می باشد زیرا مقنن قبل و بعد از تصویب قانون مذکور به موجب ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن و ماده ۳ قانون اوقاف مصوب ۱۳۵۴، ۴، ۲۲ و ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ برای موقوفات عام شخصیت حقوقی اعتبار کرده است و صرفنظر از مواد یاد شده بطور کلی و علی الاصول با نظر به انفکاک شخصیت واقف از موقوفه، چون موقوفه شخص حقیقی نیست بنابر موازین و اصول مسلم استنباط حقوقی الزاما برای هر موقوفه اعم از عام و خاص شخصیت حقوقی مفروض بوده و خواهد بود بنا به اوصاف فوق همانطور که در زمان اعتبار قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن در خصوص موقوفات عام غیر مشمول بند ۸ ماده ۲ قانون مذکور و همچنین موقوفات خاص موضوع محاسبه مالیات براساس بندهای (ب) و (ت) ماده ۸۰ قانون مذکور مطرح نگردید اکنون نیز طرح نظریه مبنی بر محاسبه مالیات موقوفات عام غیر مشمول بند ۳ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و موقوفات خاص براساس بندهای (ب) و (د) ماده ۱۰۵ قانون موصوف فاقد وجاهت و محل قانونی است در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ درمورد مالیات موقوفات احکام خاصی در فصل چهارم باب دوم و فصل ششم باب سوم مقرر گردیده است و بدین ترتیب عطف محاسبات مالیاتی موقوفات به فصل مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی منتفی است و بطور کلی منظور نمودن شخصیت حقوقی برای موقوفه از طرف مقنن موجب تغییر در احکام مالیاتی مربوط به موقوفات اعم از عام و خاص نمی باشد. ثانیاً- از حیث محاسبه و مطالبه مالیات موقوفات و با ملاحظه قانون مدنی (مواد ۵۵ لغایت ۹۱) و قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن (بند ۳ ماده ۲ از باب اول مواد ۳۸ و ۳۹ و تبصره آن از فصل چهارم باب دوم و مواد ۱۱۹ و ۱۲۳ از فصل ششم باب سوم) بطور کلی دو نوع موقوفه تشخیص داده می شود، موقوفات عام و موقوفات خاص. ۱- موقوفات عام که بلحاظ احکام مالیاتی بدو دسته تقسیم می شوند: الف- موقوفات عام مشمول بند ۳ ماده ۲ که در هر سال با رعایت آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۴ ماده یاد شده برای همان سال از معافیت مالیاتی استفاده خواهند نمود. ب- موقوفات عام غیر مشمول بند ۳ ماده ۲ که منافع چنین موقوفاتی به حکم بند (الف) ماده ۳۸ به نرخ ماده ۱۳۱ و قطع نظر از تعداد یا نوع منتفع شوندگان یکجا مشمول مالیات خواهد بود. بدیهی است در مورد موقوفات مذکور در بند (الف) که به علت عدم رعایت شرایط مربوط به استفاده از معافیت مشمول مالیات می شوند و موقوفات بند (ب) که مشمول مالیات هستند در هر حال مالیات باید از متولی موقوفه مطالبه شود. ۲- موقوفات خاص بطور کلی در مواردی که منافع موقوفه حسب نظر واقف (وقفنامه عاید اشخاص محدود و معین شود، در این صورت موقوفه، موقوفه خاص محسوب می شود) با این توضیح که حسب قسمت اخیر ماده یک قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه، سازمان مذکور تصدی اوقاف خاصه را بطور ثانوی و در موارد اختلاف بین بطون لاحقه عهده دار می شود و حسب ماده ۶۲ قانون مدنی در مورد وقف خاص قبض طبقه اولی کافی از تحقق وقف بوده و اوقاف خاصه ملزم به داشتن متولی نیستند و موقوف علیهم راسا استیفاء منافع می نمایند) و از نظر مالیاتی، مالیات موقوفات خاص بر حسب موارد مختلف باید بشرح زیر محاسبه و مطالبه شود: الف- در صورتی که مورد وقف از جمله اموال مذکور در ماده ۱۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن و موقوف علیهم نیز از اشخاص مندرج در ماده یاد شده و وقف قبل از شروع سال ۱۳۶۸ تحقق یافته باشد و تاریخ فوت واقف از اول سال ۱۳۶۸ به بعد باشد باید مطابق مقررات مذکور در ماده موصوف و با رعایت تبصره ۲ ماده ۱۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه آن نسبت به محاسبه و مطالبه مالیات از هر ذینفع (هر یک از موقوف علیهم) بطور جداگانه اقدام شود. ب- هر گاه مورد وقف از اموال مذکور در بند (الف)

فوق نباشد اعم از اینکه موقوف علیهم از اشخاص مذکور در ماده ۱۸۰ فوق الاشاره باشند یا نباشند و یا اینکه مورد وقف هر چه باشد ولی موقوف علیهم از اشخاص مندرج در ماده ۱۸۰ یاد شده نباشند هر یک از موقوف علیهم تا پایان عملکرد سال ۶۷ بطور جداگانه نسبت به قدر السهم خود از منافع موقوفه برابر ماده ۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن مشمول مالیات بوده، که مالیات متعلقه باید به نرخ ماده ۱۳۴ قانون مذکور محاسبه و از هر یک مطالبه شده باشد و نسبت به عملکرد سنوات ۶۸ و بعد از آن نیز باید مطابق مقررات ماده ۱۲۳ و نرخ ماده ۱۳۱ مالیات هر یک از موقوف علیهم جداگانه محاسبه و از آنها مطالبه شود. ج- در مورد موقوفات خاص که وقف از ابتدای سال ۶۸ به بعد تحقق یافته است باید بشرح قسمت اخیر بند (ب) فوق اقدام شود. د- در مواردی که بعضی از موقوف علیهم اشخاص حقوقی باشند و مطابق مقررات مشمول معافیت نشوند درآمد مشمول مالیات آنها از موقوفه که بشرح ماده ۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۴۵ و اصلاحیه های بعدی و یا ماده ۱۲۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه آن برحسب مورد تعیین می شود با سایر درآمدهای آنها جمع و یکجا ماخذ محاسبه مالیات واقع خواهد شد. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال نامه به رئیس شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۵۳۸-۱۴۰۰،۳،۳ به موجب لایحه شماره ۲۷۸۶-۱۴۰۰،۳،۱۹ توضیح داده است که:

" بخشنامه مذکور با توجه به مقررات مواد ۳۸ و ۳۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه سال ۱۳۷۱ صادر گردیده است. با توجه به بازنگری و اصلاح مفاد ماده ۳۸ در اصلاحیه اخیر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴،۴،۳۱، در مواردی که منافع مالی مورد وقف و حبس است، اشخاص منتفع به استثنای اشخاص مذکور در بند ۳ ماده ۲۴ این قانون نسبت به منافع هر سال مشمول مالیات بر درآمد خواهند بود. بنابراین با توجه به اصلاح مفاد ماده ۳۸ قانون، بخشنامه مورد شکایت به تبع تصویب قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴،۴،۳۱ منسوخ و ادارات امور مالیاتی با توجه به مقررات اصلاحی اقدام می نمایند. به لحاظ اینکه رسیدگی به خواسته شاکی فاقد موضوعیت بوده و استدعای رد درخواست وی را دارد. "

پرونده در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره ۹۰۴-۱۴۰۰،۷،۲۵ رای شماره ۳۰،۴،۱۴۸۰۷ شورای عالی مالیاتی را قابل ابطال تشخیص نداد و به شرح زیر اقدام به صدور رای کرد.

" با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده ۳۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶،۱۲،۳ «اموالی که به موجب وقف یا حبس یا نذر یا وصیت منتقل میشود، در صورتی که از موارد معافیت مذکور در بند ۳ ماده ۲۴ این قانون نباشد و یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی نگردد، به شرح زیر مشمول مالیات است: الف - در مورد وقف و حبس، منافع مال هر سال مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون خواهد بود. ب - در نذر و وصیت چنانچه منافع مورد نذر و وصیت باشد به شرح 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.» و به موجب ماده ۳۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶،۱۲،۳ « در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذرکننده و در مورد وصیت، وصی، مکلف اند حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی، حسب مورد، اظهارنامه ای روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می شود حاوی مشخصات و ارزش مال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت به انضمام اسناد مربوطه به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند و همچنین در صورتی که مورد از مصادیق بند (الف) ماده ۳۸ این

قانون باشد، مالیات منافع هر سال را تا آخر تیر ماه سال بعد و چنانچه مورد از مصادیق قسمت اخیر بند (ب) ماده مزبور باشد مالیات متعلق را حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه پرداخت کنند و یا از تسهیلات مذکور در

مواد ۴۰ و ۴۱ این قانون استفاده نمایند.» نظر به این که مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان قابل اعتراض است. "

متعاقب صدور رای توسط هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری و رد شکایت مطروحه توسط این هیأت، معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی به شرح زیر به رای مذکور اعتراض کرده است.

" با بررسی پرونده فوق مشخص می شود که بنا به دلایل ذیل، اصولاً موضوع مشمول حکم مقرر در ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ بوده و رسیدگی هیأت تخصصی به شکایت مزبور عملاً منجر به اعتباربخشی به مقرره ای شده است که خود سازمان امور مالیاتی کشور نیز به موجب لایحه شماره ۲۱۲،۲۷۸۶-ص-۱۴۰۰،۳،۱۹ اعلام کرده است که با تصویب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴،۴،۳۱، منسوخ شده و ادارات امور مالیاتی به آن عمل نمی کنند:

۱- در تبیین اجمالی موضوع شکایت باید گفت که به دنبال طرح اختلافی در خصوص استنباط متفاوت از حکم مقرر در بند (الف) ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶،۱۲،۳، شورای عالی مالیاتی به موضوع اختلاف رسیدگی و به صدور رای مورد شکایت اقدام کرده است. براساس بند (الف) ماده ۳۸ قانون مزبور مصوب سال ۱۳۶۶ مقرر شده بود که: «در مورد وقف و حبس، منافع مال هر سال مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون خواهد بود» و اختلاف حادث شده نیز به طور خلاصه از این قرار بوده است که با توجه به حکم مقرر در بند فوق، گروهی در رابطه با اخذ مالیات از موقوفات خاص کل درآمد موقوفه را مأخذ محاسبه مالیات متعلق بر موقوفه دانسته و گروهی نیز قائل به این نظر بوده اند که در اخذ مالیات از موقوفات خاص سهم هریک از موقوف علیهم را باید مأخذ محاسبه مالیات موضوع این بند قرار داد. در جریان بررسی این موضوع در شورای عالی مالیاتی، اکثریت اعضای شورا قائل به نظر اول شده و اقلیت نیز نظر دوم را به عنوان نظر صحیح پذیرفته اند، ولی در نهایت نظر اکثریت به عنوان رای شورای عالی مالیاتی ابلاغ شده است. تفاوت اتخاذ هریک از این دو دیدگاه را می توان با مثالی مورد اشاره قرار داد:

برای نمونه، چنانچه در سال ۱۳۷۱ (زمان صدور رای شورای عالی مالیاتی و بر پایه ارزش ریال در آن زمان) موقوفه ای خاص دارای سه موقوف علیهم و مجموعاً یک میلیون و ششصد هزار تومان درآمد بود و از مجموع درآمد فوق، سهم موقوف علیهم اول ۶۰۰ هزار تومان، سهم موقوف علیهم دوم ۵۰۰ هزار تومان و سهم موقوف علیهم سوم هم ۵۰۰ هزار تومان بود، در حالتی که قائل به نظر گروه نخست باشیم، درآمد کل موقوفه (یک میلیون و ششصد هزار تومان) بر مبنای نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مأخذ محاسبه مالیات قرار گرفته و موقوفه باید در سال ۱۳۷۱ به طور سالانه ۲۷۲ هزار تومان مالیات می پرداخت:

$$200000 \times 12\% = 24000$$

$$200000 \times 14\% = 28000$$

$$300000 \times 16\% = 48000$$

$$400000 \times 18\% = 72000$$

$$500000 \times 20\% = 100000$$

$$= 220000$$

و چنانچه نظر دوم را می‌پذیرفتیم، درآمد هریک از موقوف علیهم مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گرفت و در این صورت با توجه به نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم، آنها باید در سال ۱۳۷۱ مجموعاً ۲۲۰ هزار تومان در سال مالیات می‌پرداختند که ۵۲ هزار تومان از روش مورد اعمال توسط قائلین به نظر اول کمتر بود :

$$200000 \times 12\% = 24000 \quad \text{نفر اول : } 84000$$

$$200000 \times 14\% = 28000$$

$$200000 \times 16\% = 32000$$

$$= 84000$$

$$200000 \times 12\% = 24000 \quad \text{نفر دوم و سوم : هرکدام } 68000 \text{ و مجموعاً } 136000$$

$$200000 \times 14\% = 28000$$

$$100000 \times 16\% = 16000$$

$$= 68000$$

$$84000 + 136000 = 220000$$

۲- براساس ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) : «... در مواردی که منافع مالی، مورد نذر یا وصیت باشد و همچنین منافع مالی که مورد وقف و حبس است، اشخاص منتفع از منافع به استثنای اشخاص مذکور در بند ۳ ماده ۲۴ این قانون نسبت به منافع هر سال مشمول مالیات بر درآمد خواهند بود...» همچنانکه ملاحظه می‌شود، در این ماده صراحتاً اشخاص منتفع از منافع یعنی موقوف‌علیهم و درآمد آنها مشمول پرداخت مالیات اعلام شده‌اند و این همان دیدگاه گروه دوم یعنی اقلیت اعضای شورای عالی مالیاتی است که نه کل درآمد موقوفه خاص که درآمد هریک از موقوف‌علیهم این موقوفه را مأخذ محاسبه مالیات می‌دانستند. بدیهی است که با وضع این حکم که در جریان اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۹۴ صورت گرفته، عملاً نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی که استنباط آنها از بند «الف» ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ مبنای صدور رای شورای عالی مالیاتی قرار گرفته، از سوی قانونگذار رد و منتفی شده است.

بنابراین، با توجه به تفاوت دیدگاه‌های فوق و با عنایت به رد نظریه حاکم در رای شورای عالی مالیاتی توسط قانونگذار که در جریان تصویب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴٫۴٫۳۱ صورت گرفته، در حال حاضر مفاد رای مذکور شورای عالی مالیاتی عملاً منتفی شده و مبنایی برای عمل به آن با توجه به حکم مقرر در ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴٫۴٫۳۱ وجود ندارد و سازمان امور مالیاتی کشور نیز بر همین اساس به موجب لایحه شماره ۱۳۹۴٫۲۷۸۶-ص-۱۹-۱۴۰۰۳ اعلام کرده است که با تصویب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴٫۴٫۳۱، مقرر فوق منسوخ شده و ادارات امور مالیاتی به آن عمل نمی‌کنند. با این حال، عدم پیشنهاد قرار موضوع ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری توسط هیأت تخصصی مالیاتی بانکی و رسیدگی ماهوی آن هیأت به شکایت مطروحه به خواسته ابطال رای مذکور شورای عالی مالیاتی عملاً منجر به اعتباربخشی به رای فوق‌الاشاره شده و سازمان امور مالیاتی می‌تواند با وجود حکم مقرر در ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴٫۴٫۳۱، با استناد به رای هیأت تخصصی مجدداً به مفاد رای شورای عالی مالیاتی عمل کند و مالیات بیشتری را از موقوفات خاص مطالبه نماید. زیرا همچنانکه در مثال فوق بیان شد، رای شورای عالی مالیاتی عملاً محاسبه مالیات موقوفات خاص را بر مبنای کل درآمد موقوفه و درصد‌های بالاتری از نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مورد عمل قرار می‌دهد و ماده ۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴٫۴٫۳۱ با محاسبه مالیات بر مبنای درآمد هر یک از موقوف‌علیهم، عملاً درصد‌های پایین تری را به عنوان نرخ محاسبه مالیات مبنای عمل قرار می‌دهد. بنا به مراتب فوق و با توجه به آثار و پیامدهای قطعی شدن رای شماره ۱۴۰۰۷۰۲۵-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۴ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری، اعمال حکم مقرر در ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به موضوع قابل پیشنهاد است و مراتب جهت صدور دستور مقتضی خدمت حضرتعالی ارائه می‌شود.

متعاقب اعتراض معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی، پرونده به دستور رئیس دیوان عدالت اداری در اجرای بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، جهت بررسی مجدد به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع و پس از بررسی و صدور نظریه توسط این هیأت، در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰۱۰۲۸ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

هرچند مفاد رای شماره ۱۴۰۰۷۰۲۵-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۴ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری مبنی بر عدم ابطال رای شماره ۱۳۷۱٫۱۲٫۲۶-۳۰٫۴٫۱۴۸۰۷ شورای عالی مالیاتی با توجه به قوانین و مقررات موجود در زمان حاکمیت رای مذکور شورای عالی مالیاتی صحیح است، لکن از آنجایی که در رای شماره ۱۴۰۰۷۰۲۵-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۴ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری قرینه‌ای بر این امر وجود ندارد که رای شماره ۱۳۷۱٫۱۲٫۲۶-۳۰٫۴٫۱۴۸۰۷ شورای عالی مالیاتی صرفاً بر مبنای قوانین و مقررات موجود در زمان حاکمیت خود مورد رسیدگی قضایی قرار گرفته و به این امر تصریح نشده است که با لازم‌الاجرا شدن ماده ۳۸ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴٫۴٫۳۱، حیات حقوقی رای شماره ۱۳۷۱٫۱۲٫۲۶-۳۰٫۴٫۱۴۸۰۷ شورای عالی مالیاتی به پایان رسیده است، بنابراین اعتراض رئیس دیوان عدالت اداری که صرفاً از همین حیث و

فارغ از جنبه ماهوی موضوع مطرح شده، وارد است و مستند به حکم مقرر در بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ اعلام می‌شود که مفاد رای شماره ۳۰۴۱۴۸۰۷-۳۰۴۱۲۲۶-۱۳۷۱،۱۲،۲۶ شورای عالی مالیاتی به عنوان مقرره مورد شکایت در پرونده منتج به صدور رای شماره ۱۴۰۰۷،۲۵-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۴ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری صرفاً در بازه زمانی صدور رای مزبور شورای عالی مالیاتی تا زمان لازم‌الاجرا شدن ماده ۳۸ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴،۴،۳۱ واجد اعتبار حقوقی و صحیح بوده و پس از لازم‌الاجرا شدن ماده ۳۸ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴،۴،۳۱ حیات حقوقی آن خاتمه یافته و قابل اجرا نیست. /

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری