



شماره بخشنامه : 140009970905812827

تاریخ : ۱۴۰۰/۱۰/۲۸

موضوع	ابطال رأی شماره 30/4/14807- 1371/12/26 شورای عالی مالیاتی
شماره دادنامه: 140009970905812827 تاریخ دادنامه: 1400/10/28 شماره پرونده: 0000549 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال رأی شماره 30/4/14807- 1371/12/26 شورای عالی مالیاتی گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال رأی شماره 30/4/14807- 1371/12/26 شورای عالی مالیاتی را خواستار شده است و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " به استحضار می رساند در رأی اکثریت شورا مقرر شده « در فصل مالیات بر ارث قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه بعدی ضمن مادتين 38 و 39 احکام مربوط به مالیات بر درآمد موقوفات خاص بیان شده است و از بند (الف) ماده 38 و صدر ماده 39 قانون مذکور استنباط این است که مالیات متعلق به موقوفات خاص که دارای متولی هستند از مآخذ کل درآمد به شرح ماده 131 با ذکر مشخصات موقوفه از متولی با لحاظ مفاد تبصره 2 ماده 38 یاد شده مطالبه و وصول خواهد شد.» بند (الف) ماده 38 مورد استناد اکثریت شورا تا پیش از اصلاح قانون در سال 1394 مقرر کرده بود « در مورد وقف و حبس، منافع مال هر سال مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده 131 این قانون خواهد بود.» پس از اصلاح ماده 38 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 3 ماده 24 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 131 کرده و هیچ گونه تصریحی به مطالبه مالیات به مآخذ کل درآمد یا نرخ ماده 131 نداشته متن اصلاح شده هم با تصریح به شمول مالیات بر درآمد به منافع مالی اشخاص منتفع، مغایرت بیشتری با این رأی شورای عالی مالیاتی دارد. لذا به نظر می رسد که رأی مورد اعتراض، از باب حکم به محاسبه و مطالبه مالیات از مآخذ کل درآمد موقوفات خاص و نه منافع هر یک از منتفعین به صورت جداگانه هم با متن پیش از اصلاح ماده 38 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 131 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 131 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 رأی شماره 30/4/14807 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 ه هنوز توسط سازمان امور مالیاتی اجرا می شود. " متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است: " رأی شورا: شماره: 30/4/14807- 1371/12/26 پیوست: گزارش شماره 1371/05/28-1896-5/30 دفتر فنی مالیاتی راجع به نحوه تعیین مالیات وقف خاص، عنوان مقام معاونت درآمد های مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ 1371/12/16 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مزبور مشعر بر ارائه نظریات مختلف زیرین در این خصوص می باشد : « 1 الف- با عنایت به حکم کلی ماده 38	

قانون مالیاتهای مستقیم و بند الف آن و نیز ماده 39 قانون مذکور، مالیات مربوط به وقف خاص می باید از مآخذ کل درآمد به نرخ ماده 131 تعیین و از متولی مطالبه گردد. 1- 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. 2 الف- نظر به اینکه به موجب ماده 3 قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب 1363/10/02 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 105 قانون مالیاتهای مستقیم خواهند بود. 2- ب- مالیات موقوفات خاص بلحاظ اینکه دارای شخصیت حقوقی می باشند، باید براساس مقررات بند (د) ماده 105 مذکور با رعایت سایر جهات قانونی محاسبه و وصول گردد. ضمناً نسبت به سنوات عملکرد منتهی به سال 1367 با ملحوظ داشتن مواد 51 و 184 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1345 و باتوجه به موخر بودن تاریخ تصویب ماده 3 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 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم بشرح آتی در این باره اعلام رأی می نماید: رأی اکثریت در فصل مالیات برارث قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه بعدی ضمن مادتين 38 و 39 احکام مربوط به مالیات بردرآمد موقوفات خاص بیان شده است و از بند (الف) ماده 38 و صدر ماده 39 قانون مذکور استنباط این است که مالیات متعلق به موقوفات خاص که دارای متولی هستند از مآخذ کل درآمد به نرخ ماده 131 با ذکر مشخصات موقوفه از متولی با لحاظ مفاد تبصره 2 ماده 38 یاد شده مطالبه و وصول خواهد شد.

نظر اقلیت: اولاً- حکم ماده 3 قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب 1363/10/02 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 2 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند 45 و اصلاحیه های بعدی آن و ماده 3 قانون اوقاف مصوب 1354/4/22 و ماده 2 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 66 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 همانطورکه در زمان اعتبار قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1345 و اصلاحیه های بعدی آن در خصوص موقوفات عام غیر مشمول بند 8 ماده 2 قانون مذکور و همچنین موقوفات خاص موضوع محاسبه مالیات براساس بندهای (ب) و (ت) ماده 80 قانون مذکور مطرح نگردید اکنون نیز طرح نظریه مبنی بر محاسبه مالیات موقوفات عام غیر مشمول بند 3 ماده 2 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند 1366 و موقوفات خاص براساس بندهای (ب) و (د) ماده 105 قانون موصوف فاقد وجهت و محل قانونی است در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 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 55 لغایت 91) و قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 66 و اصلاحیه بعدی آن (بند 3 ماده 2 از باب اول مواد 38 و 39 و تبصره آن از فصل چهارم باب دوم و مواد 119 و 123 از فصل ششم باب سوم) بطور کلی دو نوع موقوفه تشخیص داده می شود، موقوفات عام و موقوفات خاص. 1- موقوفات عام که بلحاظ احکام مالیاتی بدو دسته تقسیم می شوند: الف- موقوفات عام مشمول بند 3 ماده 2 که در هر سال با رعایت آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 4 ماده یاد شده برای همان سال از معافیت مالیاتی استفاده خواهند نمود. ب- موقوفات عام غیر مشمول بند 3 ماده 2 که منافع چنین موقوفاتی به حکم بند (الف) ماده 38 به نرخ ماده 131 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. 2- 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 امورخیریه، سازمان مذکور تصدی اوقاف خاصه را بطور ثانوی و در موارد اختلاف بین بطون لاقعه عهده دار می شود و حسب ماده 62 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 راساً استیفاء منافع می نمایند) و از نظر مالیاتی، مالیات موقوفات خاص برحسب موارد مختلف باید بشرح زیر محاسبه و مطالبه شود: الف- در صورتی که مورد وقف از جمله اموال مذکور در ماده 180 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1345 و اصلاحیه های بعدی آن و موقوف علیهم نیز از اشخاص مندرج در ماده یاد شده و وقف قبل از شروع سال 1368 تحقق یافته باشد و تاریخ فوت واقف از اول سال 1368 به بعد باشد مطابق مقررات مذکور در ماده موصوف و با رعایت تبصره 2 ماده 174 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 66 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 180 فوق اشاره باشند یا نباشند و یا اینکه مورد وقف هر چه باشد ولی موقوف علیهم از اشخاص مندرج در ماده 180 یاد شده نباشند هر یک از موقوف علیهم تا پایان عملکرد سال 67 بطور جداگانه نسبت به قدر السهم خود از منافع موقوفه برابر ماده 51 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 45 و اصلاحیه های بعدی آن مشمول مالیات بوده، که مالیات متعلقه باید به نرخ ماده 134 قانون مذکور محاسبه و از هر یک مطالبه شده باشد و نسبت به عملکرد سنوات 68 و بعد از آن نیز باید مطابق مقررات ماده 123 و نرخ ماده 131 مالیات هر یک از موقوف علیهم جداگانه محاسبه و از آنها مطالبه شود. ج- در مورد

موقوفات خاص که وقف از ابتدای سال 68 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 51 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 45 و اصلاحیه های بعدی و یا ماده 123 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 66 و اصلاحیه آن برحسب مورد تعیین می شود با سایر درآمدهای آنها جمع و یکجا مآخذ 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 1538- 1400/03/03 به موجب لایحه شماره 2786- 1400/03/19 توضیح داده است که:

"بخشنامه مذکور با توجه به مقررات مواد 38 و 39 قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه سال 1371 صادر گردیده است. با توجه به بازنگری و اصلاح مفاد ماده 38 در اصلاحیه اخیر قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31، در مواردی که منافع مالی مورد وقف و حبس است، اشخاص منتفع به استثنای اشخاص مذکور در بند 3 ماده 24 این قانون نسبت به منافع هر سال مشمول مالیات بر درآمد خواهند بود. بنابراین با توجه به اصلاح مفاد ماده 38 قانون، بخشنامه مورد شکایت به تبع تصویب قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 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 84 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 904- 1400/07/25 رأی شماره 30/4/14807 شورای عالی مالیاتی را قابل ابطال تشخیص نداد و به شرح زیر اقدام به صدور رأی کرد.

"با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده 38 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366/12/03 «اموالی که به موجب وقف یا حبس یا نذر یا وصیت منتقل میشود، در صورتی که از موارد معافیت مذکور در بند 3 ماده 24 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 131 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 39 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366/12/03 «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 38 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 40 و 41 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 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392، رأی به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رأی 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 رأی 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 رأی مذکور اعتراض کرده است.

"با بررسی پرونده فوق مشخص می شود که بنا به دلایل ذیل، اصولاً موضوع مشمول حکم مقرر در ماده 85 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 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 212/2786-ص 1400/03/19 اعلام کرده است که با تصویب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31، منسوخ شده و ادارات امور مالیاتی به آن عمل نمی کنند:

1- در تبیین اجمالی موضوع شکایت باید گفت که به دنبال طرح اختلافی در خصوص استنباط متفاوت از حکم مقرر در بند (الف) ماده 38 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366/12/03، شورای عالی مالیاتی به موضوع اختلاف رسیدگی و به صدور رأی مورد شکایت اقدام کرده است. براساس بند (الف) ماده 38 قانون مزبور مصوب سال 1366 مقرر شده بود که: «در مورد وقف و حبس، منافع مال هر سال مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده 131 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 بوده‌اند که در اخذ مالیات از موقوفات خاص سهم هریک از موقوف‌علیهم 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 پذیرفته‌اند، ولی در نهایت نظر اکثریت به عنوان رأی شورای عالی مالیاتی ابلاغ شده است. تفاوت اتخاذ هریک از این دو دیدگاه را می‌توان با مثالی مورد اشاره قرار داد:

برای نمونه، چنانچه در سال 1371 (زمان صدور رأی شورای عالی مالیاتی و بر پایه ارزش ریال در آن زمان) موقوفه‌ای خاص دارای سه موقوف‌علیهم و مجموعاً یک میلیون و ششصد هزار تومان درآمد بود و از مجموع درآمد فوق، سهم موقوف‌علیه اول 600 هزار تومان، سهم موقوف‌علیه دوم 500 هزار تومان و سهم موقوف‌علیه سوم هم 500 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 131 قانون مالیاتهای مستقیم مأخذ محاسبه مالیات قرار گرفته و موقوفه باید در سال 1371 به طور سالانه 272 هزار تومان مالیات می‌پرداخت:

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

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

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

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

$$500000 \times 20\% = 10000$$

$$= 272000$$

و چنانچه نظر دوم را می‌پذیرفتیم، درآمد هریک از موقوف‌علیهم مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گرفت و در این صورت با توجه به نرخهای مقرر در ماده 131 قانون مالیاتهای مستقیم، آنها باید در سال 1371 مجموعاً 220 هزار تومان در سال مالیات می‌پرداختند که 52 هزار تومان از روش مورد اعمال توسط قائلین به نظر اول کمتر بود:

نفر اول: 84000

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

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

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

$$= 84000$$

نفر دوم و سوم: هر کدام 68000 و مجموعاً 136000

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

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

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

$$= 68000$$

$$84000 + 136000 = 220000$$

2- براساس ماده 38 قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی مصوب 1394/04/31): «... 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 3 ماده 24 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 موقوف علیهم این موقوفه را مأخذ محاسبه مالیات می‌دانستند. بدیهی است که با وضع این حکم که در جریان اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در سال 1394 صورت گرفته، عملاً نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی که استنباط آنها از بند «الف» ماده 38 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 مبنای صدور رأی 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 رأی شورای عالی مالیاتی توسط قانونگذار که در جریان تصویب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 صورت گرفته، در حال حاضر مفاد رأی مذکور شورای عالی مالیاتی عملاً منتفی شده و مبنای برای عمل به آن با توجه به حکم مقرر در ماده 38 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1394/04/31 وجود ندارد و سازمان امور مالیاتی کشور نیز بر همین اساس به موجب لایحه شماره 212/2786-ص 1400/03/19 اعلام کرده است که با تصویب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31، مقرر فوق منسوخ شده و ادارات امور مالیاتی به آن عمل نمی‌کنند. با این حال، عدم پیشنهاد قرار موضوع ماده 85 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری توسط هیأت تخصصی مالیاتی بانکی و رسیدگی ماهوی آن هیأت به شکایت مطروحه به خواسته ابطال رأی مذکور شورای عالی مالیاتی عملاً منجر به اعتباربخشی به رأی فوق‌الاشاره شده و سازمان امور مالیاتی می‌تواند با وجود حکم مقرر در ماده 38 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی 1394/04/31، با استناد به رأی هیأت تخصصی مجدداً به مفاد رأی شورای عالی مالیاتی عمل کند و مالیات بیشتری را از موقوفات خاص مطالبه نماید. زیرا همانکه در مثال فوق بیان شد، رأی شورای عالی مالیاتی عملاً محاسبه مالیات موقوفات خاص را بر مبنای کل درآمد موقوفه و درصدهای بالاتری از نرخهای مقرر در ماده 131 قانون مالیاتهای مستقیم مورد عمل قرار می‌دهد و ماده 38 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی 1394/04/31 با محاسبه مالیات بر مبنای درآمد هریک از موقوف علیهم، 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 رأی شماره 1400/07/25-140009970906010904 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری، اعمال حکم مقرر در ماده 85 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 84 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 1400/10/28 به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

هرچند مفاد رأی شماره 1400/07/25-140009970906010904 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری مبنی بر عدم ابطال رأی شماره 1371/12/26-30/4/14807 شورای عالی مالیاتی با توجه به قوانین و مقررات موجود در زمان حاکمیت رأی مذکور شورای عالی مالیاتی صحیح است، لکن از آنجایی که در رأی شماره 1400/07/25-140009970906010904 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری قرینه‌ای بر این امر وجود ندارد که رأی شماره 1371/12/26-30/4/14807 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 38 قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31، حیات حقوقی رأی شماره 1371/12/26-30/4/14807 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 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 اعلام می‌شود که مفاد رأی شماره 1371/12/26-30/4/14807 شورای عالی مالیاتی به عنوان مقرر مورد شکایت در پرونده منتج به صدور رأی شماره 1400/07/25-140009970906010904 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری صرفاً در بازه زمانی صدور رأی مزبور شورای عالی مالیاتی تا زمان لازم‌الاجرا شدن ماده 38 قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 واجد اعتبار حقوقی و صحیح بوده و پس از لازم‌الاجرا شدن ماده 38 قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 حیات حقوقی آن خاتمه یافته و قابل اجرا نیست.

مهدی درین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
معاون قضایی دیوان عدالت اداری

