



رای شماره ۲۴۰ مورخ ۱۳۹۱/۰۵/۰۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

کلاس پرونده: ۴۶۰/۸۹

شاکی: رحیم رشادی

موضوع: شرط برخورداری موقوفات عام از معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۹ مالیاتهای مستقیم صرف همه درآمدها و هزینه های موقوفات عام در امور مصرح در بند ح ماده ۱۳۹ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱/۲۷ می باشد

تاریخ رای: دوشنبه ۲ مرداد ۱۳۹۱

شماره دادنامه: ۲۴۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: آقای رحیم رشادی، ناظر استصوابی موقوفات مسجد امام خمینی (ره) اصفهان، به موجب دادخواستی ابطال مواد ۱۶ و ۱۵ و ۵ از آیین نامه اجرایی تبصره ۳ ماده ۱۳۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ موضوع تصویب نامه شماره ۵۳۴۵۶/ت/۲۷۲۵۷-هـ - ۱۳۸۱/۱۲/۷ هیأت وزیران را خواستار شده است. نامبرده در جهت تبیین خواسته توضیح داده است که: با توجه به تفاوت ماهوی و بنیادی که موقوفات عام با موسسات خصوصی و شرکتها و موسسات تجاری دارند و عواید موقوفات در امور عام المنفعه نظیر ترویج شعائر دینی، کمک به افراد بی بضاعت، ایتام، امور فرهنگی، درمانی و نظایر آن به مصرف می رسد، قانونگذار همواره در قوانین و مقررات مالیاتی موقوفات عام را از پرداخت مالیات معاف دانسته که این موضوع طبق بند (ح) ماده ۱۳۹ مصادیق موقوفات عام که از پرداخت مالیات معاف هستند معین شده است و تنها شرط پیش بینی شده در قانون برای اعمال معافیت این است که درآمد و هزینه های موقوفات مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد. متأسفانه در آیین نامه اجرایی ماده مرقوم که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب هیأت وزیران رسیده است (به شماره ۵۳۴۵۶/ت/۲۷۲۵۷-هـ - ۱۳۸۱/۱۲/۷) شروط و مقرراتی اضافی پیش بینی شده که زاید بر قانون و مغایر با آن است و عملاً موقوفات عام را از معافیت قانونی محروم می سازد. اهم این موارد عبارتند از: الف: مفاد بند (الف) ماده ۵ آیین نامه مبنی بر الزام موقوفات عام به تسلیم صورت حساب و هزینه هر سال مالی حداکثر تا ۴ ماه پس از سال مالی که این الزام و قید مدت خارج از ماده ۱۳۹ اصلاحی است. ب: پیش بینی و قید « اسناد قابل قبول» که مفهومی وسیع دارد و مرجع قبول نیز نامعلوم است و خود دستاویزی است فراتر از قانون برای

از بین بردن اصل معافیت. ج: در بند (ب) ماده ۵ ادارات اوقاف و امور خیریه را به تسلیم صورت حساب هر موقوفه به اداره امور مالیاتی با قید و محدودیت زمانی شش ماه از تاریخ وصول ملزم دانسته اند در حالی که در قانون تکلیف اداره اوقاف محدود و منحصر به صدور تاییدیه است و موارد مذکور در بند (ب) ماده ۵ آیین نامه فراتر از قانون است. د- در ماده ۱۵ آیین نامه اشخاص موضوع ماده ۱۳۹ اصلاحی را (که موقوفات عام از جمله آنهاست) به تسلیم به موقع اظهار نامه و ترازنامه و حساب سود و زیان سالیانه و امور دیگری که راجع به سایر مودیان مشمول مالیات نظیر شرکتهای تجاری و کارخانه ها و اصناف است، موظف دانسته اند. این در حالی است که در قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص موظف به تسلیم اظهار نامه سالیانه احصاء و معین شده است (وراث متوفی ماده ۲۶- صاحبان مشاغل ماده ۱۰۰- شرکتهای تجاری ماده ۱۱۰- درآمدهای استثنایی ماده ۱۲۶) و در هیچ یک از مواد قانون مالیاتهای مستقیم موقوفات عام مکلف بر تسلیم اظهار نامه مالیاتی سالانه نیستند و متولیان طبق ماده ۳۹ فقط یک نوبت آن هم سه ماه بعد از تاریخ وقوع عقد وقف صورت آن را باید به دارایی محل تسلیم کنند. لیکن با کمال تاسف ماده ۱۵ آیین نامه بر خلاف مواد قانون موقوفات را به تسلیم اظهارنامه سالیانه ملزم کرده است که تجاوز آن از حدود قانون اظهار من الشمس است. ه- ماده ۱۶ آییننامه اشخاص موضوع ماده ۱۳۹ اصلاحی را در صورت عدم رعایت شرایط مقرر در قانون و در آیین نامه از معافیت قانونی محروم دانسته است. این ماده در واقع قلم بطلان بر معافیت قانونی کشیده و ضمانت اجرای آیین نامه را محرومیت از حکم قانون قرار داده است. اگر قرار بود ضمانت اجرایی برای قانون پیش بینی شود بایستی در خود قانون به تصویب می رسید و به علاوه تخلف احتمالی از آیین نامه ای که خود مغایر قانون است نمی تواند موجب محرومیت موقوفات از معافیت قانونی شود. و- شرایط متعدد و قیودی که در بندهای ماده ۵ و مواد ۱۶ و ۱۵ آیین نامه فراتر از قانون پیش بینی شده است شرط منحصر مندرج در ماده ۱۳۹ اصلاحی را که صدور تاییدیه از طرف سازمان اوقاف است نادیده گرفته و به خصوص قیود مدت و تسلیم اظهار نامه به نحوی است که نماینده محترم ولی فقیه و سرپرست سازمان اوقاف و امور خیریه طی نامه شماره ۱۸۲۳-۱۱/س - ۱۳۸۶/۲/۱۵ انجام این قیود خارج از قانون را با توجه به تعداد یک صد هزار موقوفه عام در سطح کشور « تکلیف مالایطاق و غیر ممکن» دانسته اند. با عرض مراتب صدور حکم بر ابطال و الغای مواد ۵ و ۱۶ و ۱۵ آیین نامه اجرایی که مانع از اجرای معافیت پیش بینی شده در ماده ۱۳۹ اصلاحی است و مزیع حقوق موقوفات عام شده و می شود، مورد استدعاست. در پاسخ به شکایت شاکی، قایم مقام معاون حقوقی رییس جمهور به موجب لایحه شماره ۲۸۳۵۶۹/۱۲۰۶۲- ۱۳۸۹/۱۲/۱۰ مفاداً اعلام کرده است که: ۱- در مورد دلایل قانونی تعیین مهلت در ماده (۵) آیین نامه، پاسخ تفصیلی طی نامه شماره ۲۷۶۷۵۷/۱۱۸۹۳- ۱۳۸۹/۱۲/۴ در شکایت مشابه ارایه شده که تصویر آن پیوست است. ۲- در مورد شکایت از ماده (۱۵) مصوبه: مطابق بند «ح» ماده (۱۳۹) قانون کلیه درآمدهای موقوفات عام معاف از مالیات نشده اند بلکه به تصریح بند «ح» ماده (۱۳۹) قانون « آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی ... برسد» معاف از مالیات است. بنابراین تسلیم اظهار نامه و ترازنامه (که حاوی منابع درآمد و موارد مصرف آن است) برای امکان اعمال معافیت بند «ح» ماده (۱۳۹) قانون ضرورت دارد زیرا در اظهارنامه و ترازنامه منابع درآمد و محل مصرف آن مشخص می شود. نکته دیگر این که معافیت موقوفه از پرداخت مالیات بر درآمد موجب معافیت کارکنان موقوفه از پرداخت مالیات بر حقوق نیست بلکه متولی موقوفه طبق ماده (۸۶) قانون مالیاتهای مستقیم باید راساً مالیات حقوق کارکنان را کسر و به امور مالیاتی پرداخت کند. به همین جهت در ماده (۱۵) مصوبه عبارت « پرداخت مالیات اشخاص ثالث طبق قانون» مورد حکم قرار گرفته است. کما این که معافیت وزارتخانه ها از مالیات (مندرج در ماده (۲) قانون مالیاتهای مستقیم)، موجب عدم مسوولیت آنها برای کسر مالیات حقوق کارکنان آنها نیست. ۳- ماده (۱۶) آیین نامه: نیز عدم رعایت شرایط و ترتیبات مقرر در قانون و این آیین نامه را موجب عدم اعمال معافیت مالیاتی در سال مربوط کرده است زیرا بدون رعایت مواد فوق امکان اعمال

معافیت مالیاتی و تفکیک آن از موادی که معافیت مالیاتی وجود ندارد (مثل مالیات حقوق کارکنان) وجود ندارد. خصوصاً که طبق ماده (۱۵۵) قانون مالیاتهای مستقیم سال مالیاتی تعریف شده و مالیاتها به صورت سالانه محاسبه و دریافت و یکی از منابع مهم بودجه کل کشور است که بدون رعایت آن درآمدهای قوانین بودجه سالیانه تحقق نمی شود و تکالیفی که دولت در اجرای قانون بودجه سالانه نیز معطل خواهد ماند. ۴- نکته قابل توجه این که مواد (۱۶ و ۱۵) مصوبه به ترتیب، محدود و مقید به عبارت « طبق قانون » و « شرایط مقرر در قانون و آیین نامه » است و متضمن حکم آمره جدیدی علاوه بر قانون و سایر مواد آیین نامه [که البته مغایرتی ندارد] نیست. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رای مبادرت میکند.

رای هیأت عمومی

اولاً: با توجه به این که تقاضای ابطال مواد ۵ و ۱۶ از آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۳۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ موضوع تصویب نامه شماره ۵۳۴۵۶/ت/۲۷۲۵۷هـ - ۱۳۸۱/۱۲/۷ هیأت وزیران، قبلاً در هیأت عمومی مورد رسیدگی قرار گرفته و به موجب دادنامه های شماره ۱۳۹۰/۱/۲۲-۸ و ۱۳۹۱/۳/۸-۱۲۵ حکم به رد تقاضا صادر شده است از این حیث موجب برای رسیدگی و اتخاذ تصمیم مجدد در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری وجود ندارد. ثانیاً: حکم مقرر در بند ح ماده ۱۳۹ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که شرط برخورداری موقوفات عام از معافیت مالیاتی را مصرف شدن درآمد موقوفات عام در امور مصرح در بند ح ماده ۱۳۹ قانون مذکور دانسته است و این درآمدها و هزینه ها باید به تایید سازمان اوقاف و امور خیریه برسد، موید این معنی است که همه درآمدها و همه هزینه های موقوفات عام علی الاطلاق از معافیت برخوردار نیست و لازمه آن این است که درآمدها باید در امور مورد نظر قانونگذار هزینه شود. نیل به این مقصود حاصل نمی شود جز از طریق ارایه اظهار نامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان، تا مشخص شود موقوفه به چه میزان درآمد حاصل کرده است و چه میزان از آن در امور منظور نظر قانونگذار هزینه شده است. مضافاً این که قانونگذار در تبصره ۲ ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹/۱۱/۸ تسلیم اظهار نامه مالیاتی در موعد مقرر را شرط برخورداری از هر گونه معافیت مالیاتی ذکر کرده است. با توجه به مراتب ماده ۱۵ آیین نامه اجرایی مورد اعتراض با قانون مغایرت ندارد و قابل ابطال نیست.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری- محمدجعفر منتظری