



شماره بخشنامه : 15337-3648-211

تاریخ : ۱۳۸۳/۰۹/۰۸

موضوع \*تصویر دادنامه شماره 360 مورخ 83/7/26 رئیس محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع ابطال رای شماره 20-3258 مورخ 82/3/25 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

موضوع

شماره: 15337/3648/211

تاریخ: 08/09/1383

پیوست: دارد

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان  
شورای عالی مالیاتی  
اداره کل امور مالیاتی استان  
دفتر فنی مالیاتی  
اداره کل  
هیات عالی انتظامی مالیاتی  
دبیرخانه هیات های موضوع ماده 251 مکرر  
سازمان حسابرسی  
جامعه حسابداران رسمی ایران  
دانشکده امور اقتصادی  
پژوهشکده امور اقتصادی

تصویر دادنامه شماره 360 مورخ 26/7/83 رئیس محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع ابطال رای شماره 201-2358 مورخ 25/3/82 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در حدی که متضمن شمول ماده 102 قانون مالیاتهای مستقیم به اشخاص حقوقی نیز می باشد مندرج در روزنامه رسمی شماره 17395 مورخ 23/8/83 به پیوست جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می گردد.

علی اکبر سمیعی  
معاون فنی و حقوقی

شماره دادنامه: 360

تاریخ دادنامه: 26/07/1383

کلاس پرونده: 82/697

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: آقای محمد رضا گل شکن

موضوع شکایت و خواسته: ابطال رأی شماره 201-2358 مورخ 25/3/1382 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی.  
مقدمه: شاکلی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به موجب رأی شماره 201-2358 مورخ 25/3/1382 در خصوص تعمیم یا عدم تعمیم حکم ماده 102 قانون مالیات های مستقیم نسبت به اشخاص حقیقی نظری ابراز نموده که موجبات انجام اقدامات مغایر قانون مالیات ها را فراهم می سازد. بدین توضیح که آنچه از ماده 93 قانون مالیات ها و تبصره آن استنباط می گردد این است که چنانچه عامل (مضارب یا صاحب سرمایه) شخص حقوقی باشد، درآمد ناشی از فعالیتهای آن تابع مقررات فصل مالیات بر درآمد مشاغل نبوده و در نتیجه همان طوری که در فصل مربوط به درآمد اشخاص حقوقی طی مواد قانونی مختلف منجمله ماده 105 قانون مالیات ها تصریح شده است درآمد اشخاص حقوقی در اینگونه موارد صرفا از طریق رسیدگی به دفاتر ابرازی و اسناد ومدارک مربوطه توسط حوزه مالیاتی محاسبه ومالیات متعلق مطالبه می گردد. در حالی که تفسیر غیر قانونی موضوع رأی مورد شکایت، وظیفه کسر و وصول مالیات مربوط به قراردادهای مضاربه را برخلاف صراحت قانون یاد شده به اشخاص حقوقی نیز تسری داده است. لازم به توضیح است که مطابق ماده 102 قانون مالیات های مستقیم در قراردادهای مضاربه عامل در صورتی که

مطابق تبصره ماده 93 شخص حقیقی باشد، در موقع تسلیم اظهارنامه، مالیات بر درآمد سهم صاحب سرمایه را بدون رعایت معافیت ماده 101 این قانون کسر و به عنوان مالیات علی الحساب صاحب سرمایه پرداخت ... نماید. بنا به مراتب و از آنجایی که 1- اکثریت هیأت های عمومی شورای عالی مالیاتی خارج از اختیارات مقرر در ماده 258 قانون مالیات های مستقیم و به جای تبیین مقررات موضوعه موجود اقدام به تفسیر قانون نموده است. 2- رأی مذکور وظیفه بررسی و رسیدگی و محاسبه و کسر و ایصال بخشی از مالیات اشخاص حقوقی را به مودی محول نموده است در حالی که این مهم از وظایف خاصه ممیزین مالیاتی و کادر تشخیص می باشد. 3- رأی اکثریت هیأت عمومی در بسیاری موارد موجبات مطالبه مالیات مضاعف از مودیان رافراهم می سازد. 4- با توجه به اینکه قانون مالیات ها اصولاً مأمورین تشخیص را مکلف به رسیدگی و محاسبه و مطالبه مالیات نموده است، احاله وظیفه من غیر حق کسر و ایصال مالیات بر درآمد سهم صاحب سرمایه (آن هم در حالی که عامل شخص حقوقی است) موجبات خلط وظایف مربوط به امر وصول مالیات را فراهم ساخته است. 5- اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی جهت تسری مفاد ماده 102 قانون مالیات های مستقیم به اشخاص حقوقی با تفسیر یک جانبه از تبصره ماده قانونی مذکور استنتاج نموده است. چون بانک ها دارای شخصیت حقوقی هستند، خود مبین عمومیت حکم این ماده نسبت به تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی است در حالی که اولاً وضع قانون تلقی می گردد. ثانیاً علاوه بر مورد فوق با روح حاکم در تبصره ماده 93 که صراحتاً و به طور واضح ناظر به شخص حقیقی بودن مضارب (عامل) است، در تخالف و مغایرت قرار می گیرد. به عبارت دیگر با فرض اینکه بانک به عنوان شخص حقوقی مستثنی از اصل حکم تبصره ماده 102 باشد، با توجه به سرمایه گذار بودن آن در قراردادهای مضاربه با اشخاص، تغییری در اساس حکم ماده 93 که ملاک را شخص حقیقی بودن مضارب (عامل) قرار داده است نخواهد بود. بنا به مراتب ابطال رأی شماره 201-2358 مورخ 25/3/1382 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد تقاضا است، سرپرست دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 1493-212 مورخ 23/10/1382 مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره 201-5223 مورخ 7/7/1382 شورای عالی مالیاتی نموده است. در نامه مزبور آمده است، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در موارد بروز ابهام و برداشت های مختلف از احکام و مقررات مالیاتی، به حکم بند 3 ماده 255 قانون مالیات های مستقیم حسب ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارائی و یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، ملزم به بررسی موضوع و اعلام نظر صریح نسبت به موضوعات و مسائل مالیاتی است و این اعلام نظر را به هیچ وجه نباید تفسیر یا به قول شاکی وضع قانون توسط شورا تلقی نمود، اینکه شاکی اظهار نموده است که اعمال رأی اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی منجر به وصول مالیات مضاعف می شود، مبتنی بر اشتباه محض است ایشان توجه نکرده اند که مالیات مکسوره طبق ماده 102 مذکور از جمله مالیات های تکلیفی است و مالیات های تکلیفی نیز جنبه علی الحساب مالیات پرداختی را دارند به طوری که طبق تبصره 3 ماده 105 و ماده 159 قانون مالیات های مستقیم، اقلام پرداختی مزبور کلاً در احتساب مالیات های قطعی منظور و به استناد همان احکام و نیز حکم ماده 242 قانون یاد شده اضافه پرداختی به مودی (صاحب درآمد) مسترد می گردد. بنا براین اخذ مالیات مضاعف از این طریق به هیچ وجه تحقق نمی یابد و احتمالاً شاکی از مفهوم مقررات مالیات های تکلیفی بی اطلاع بوده است. سایر اظهارات شاکی نیز فاقد ارزش حقوقی بوده و موثر در مقام نمی باشد. لذا خواهشمند است مقرر فرمایید نظر دیوان عدالت اداری به ادله و تحلیل قانونی که در متن رأی مورد شکایت هیأت عمومی این شورا به کار رفته جلب می نماید. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام و المسلمین رازینی و با حضور روسا و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل و پس از بحث و بررسی انجام مشاوره با اکثریت آراء، به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

#### رأی هیأت عمومی

به صراحت تبصره ماده 93 قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 ((درآمد شرکت های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل می باشد)) بنا براین مفهوم مخالف حکم مقنن عدم شمول مقررات فصل چهارم قانون موضوع مالیات بر درآمد مشاغل نسبت به اشخاص حقوقی می باشد. مضافاً این که قانونگذار فصل پنجم قانون مالیات های مستقیم را به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اختصاص داده است. بنابراین رأی شماره 201-2358 مورخ 25/3/1382 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که در اجرای ماده 258 قانون فوق الاشعار انشاء شده در حدی که متضمن شمول ماده 102 قانون مالیات های مستقیم به اشخاص حقوقی نیز می باشد خلاف حکم قانونگذار تشخیص داده می شود و به استناد قسمت دوم ماده 25 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

علی رازینی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شماره: 2358/201

تاریخ: 25/03/1382

پیوست:

رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

نظر به صدور دو فقره رأی توسط شعب سوم و هفتم شورای عالی مالیاتی با برداشتهای متفاوت از مفاد ماده 102 قانون مالیات های مستقیم در باره تعمیم یا عدم تعمیم حکم آن ماده نسبت به اشخاص حقوقی و پس از مکاتبات بعمل آمده بین

ریاست شورای عالی مالیاتی و ریاست کل سازمان امور مالیاتی کشور در آن خصوص ، موضوع حسب تصمیم متخذه از سوی مقامات مذکور وفق گزارش شماره 201-9264 مورخ 24/12/82 شورای عالی مالیاتی و مندرجات ذیل آن ، در اجرای ماده 1258 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم جهت اعلام نظر به هیات عمومی شورای عالی مالیاتی احاله گردیده است . اینک هیات عمومی پس از مطالعه و بررسی سوابق امر و شور و تبادل نظر رای خود را راجع به مسئله مطروحه بشرح آتی اعلام مینماید:

رای اکثریت :

با عنایت به اینکه ماده 102 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی آن از جمله احکام مربوط به مالیاتهای تکلیفی است و از طرفی با نگرش به اهداف وضع مقررات مالیاتهای تکلیفی و جایگاه آن در مبحث مالیه عمومی بطور کلی در وصول و ایصال انواع مختلف مالیاتهای تکلیفی مقرر در قانون مزبور ، اصولا اشخاص حقوقی واجد اهمیت بیشتری میباشند ( با عطف توجه به مالیاتهای موضوع تبصره 9 ماده 53 مالیاتهای موضوع تبصره 2 ماده 103 ، مالیاتهای موضوع ماده 104 ، مالیاتهای اشخاص حقوقی خارجی موضوع بندهای الف و ب ماده 107 و غیره ) ، بعلاوه ضمن تبصره ماده 102 مورد بحث چنین عنوان شده است که “ در صورت تعلق سرمایه به بانک تکلیف کسر مالیات از عامل ساقط است ” و این معنی ( بدلیل آنکه بانکها هم دارای شخصیت حقوقی هستند ) خود مبین عمومیت حکم این ماده نسبت به تمامی اشخاص ( عامل و صاحب سرمایه ) اعم از حقیقی و حقوقی است و نیز در این ماده از باب احصاء ، اشاره ای به شخص حقیقی یا حقوقی نشده است . لذا به صرف اینکه ماده 102 فوق الذکر جزء مواد فصل مالیات بردرآمد مشاغل است ، نمیتوان موضوع آنرا محصور و مقید به اشخاص حقیقی دانست و نتیجه آنکه در کلیه موارد و فارغ از شخصیت حقیقی و حقوقی عامل و صاحب سرمایه ، عامل ملزم به کسر و پرداخت مالیات سهم صاحب سرمایه موقع تسلیم اظهارنامه خود خواهد بود.

سید محمود حمیدی محمد رزاقی داریوش آل آقا  
محمدعلی سعیدزاده حسن عباسی پناه عباس رضائیان  
روح اله باباسنگانی

نظر اقلیت :

با توجه به تبصره ماده 93 قانون مالیاتهای مستقیم ( قبل از اصلاحیه 27/11/80 ) فقط در حالتی که عامل یا مضارب شخص حقیقی باشد درآمد ناشی از فعالیتهای مضاربه تابع مقررات فصل مشاغل قانون مالیاتهای مستقیم بوده و در این حالت عامل یا مضارب به حکم ماده 102 قانون مذکور مکلف به کسر مالیات بردرآمد سهم صاحب سرمایه (اعم از حقیقی یا حقوقی ) و واریز آن به حساب مالیاتی مربوطه میباشد و این تکلیف در حالتیکه عامل یا مضارب شخص حقوقی باشد از وی ساقط است ، مضافا به اینکه در فصل مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی همانند ماده 106 قانون مالیاتهای مستقیم تصریح نشده است که تکلیف مقرر در ماده 102 که مختص اشخاص حقیقی است در مورد اشخاص حقوقی نیز جاری خواهد بود.

علی اکبر نوربخش اسداله مرتضوی

