



وزارت امور اقتصادی و دارایی

شماره بخشنامه : 360

تاریخ : ۱۳۸۳/۰۷/۲۶

موضوع	عدم تعمیم ماده 102 به اشخاص حقوقی
<p>شماره دادنامه: 360 تاریخ: 1383/07/26 کلاس پرونده: 82/697 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای محمدرضا گل شکن</p> <p>موضوع شکایت و خواسته : ابطال رأی شماره 201-2358 مورخ 1382/03/25 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی. مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به موجب رأی شماره 201-2358 مورخ 1382/03/25 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 وتبصره 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 و مالیات متعلق مطالبه می گردد.</p> <p>در حالی که تفسیر غیر قانونی موضوع رأی مورد شکایت، وظیفه کسر و وصول مالیات مربوط به قراردادهای مضاربه رابرخلاف 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.</p> <p>بنا به مراتب و از آنجایی که</p> <p>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.</p> <p>2- رأی مذکور وظیفه بررسی و رسیدگی و محاسبه وکسر وایصال بخشی از مالیات اشخاص حقوقی را به مودی محول نموده است در حالی که این مهم از وظایف خاصه ممیزین مالیاتی وکادر تشخیص می باشد. 3- رأی اکثریت هیأت عمومی در بسیاری موارد موجبات مطالبه مالیات مضاعف از مودیان رافراهم می سازد.</p> <p>4- با توجه به اینکه قانون مالیات ها اصولا مأمورین تشخیص را مکلف به رسیدگی و محاسبه و مطالبه مالیات نموده است، احاله وظیفه من غیر حق کسر وایصال مالیات بر درآمد سهم صاحب سرمایه (آن هم در حالتی که عامل شخص حقوقی است) موجبات خلط وظایف مربوط به امر وصول مالیات را فراهم ساخته است.</p> <p>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 ممیزین 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 ومغایرت قرار می گیرد. به عبارت دیگر یا 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.</p> <p>بنا به مراتب ابطال رأی شماره 201-2358 مورخ 1382/03/25 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد تقاضا است، سر پرست دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 212-1493 مورخ 1382/10/23 مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره 201-5223 مورخ 1382/07/07 شورای عالی مالیاتی نموده است. درنامه مزبور آمده است، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در موارد بروز ابهام و برداشت های مختلف از احکام ومقررات 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 ومسائل مالیاتی است و این اعلام نظر را به هیچ وجه نباید تفسیر یا به قول شاکی وضع قانون توسط شورا تلقی نمود، اینکه شاکی اظهارنموده است که اعمال رأی اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی منجر به وصول مالیات مضاعف می شود،</p>	

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 مالیاتهای 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 بر این 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 والمسلمین رازینی وبا 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 بر این 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 1382/03/25 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

