



رای شماره ۱۸۹۳ مورخ ۱۳۹۷/۱۰/۰۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۰۵/۲۰۰-۲۰۰-۹۳/۶۱ سازمان امور مالیاتی)	موضوع
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------

شماره دادنامه: ۱۸۹۳

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۷/۱۰/۰۴

شماره پرونده: ۱۱۰۸/۹۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۰۵/۲۰۰-۲۰۰-۹۳/۶۱ سازمان امور مالیاتی
گردش کار:

شاکي به موجب دادخواستی، ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۰۵/۲۰۰-۲۰۰-۹۳/۶۱ سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"ریاست محترماً سلام و احترام ضمن تقدیم بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۰۵/۲۰۰-۲۰۰-۹۳/۶۱ سازمان امور مالیاتی، به استحضار می رساند، از آنجا که طبق ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم درآمد نقدی و یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می نماید مشمول مالیات اتفافی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود، شمول مفاد این قانون به درآمد اتفافی اشخاص حقوقی، محرز بوده، مفاد بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۰۵/۲۰۰-۲۰۰-۹۳/۶۱ مبنی بر شمول مالیات بر اساس ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم و به نرخ بیست و پنج درصد، خلاف باین ماده ۱۱۹ قانون مذکور می باشد.

لذا با عنایت به این دفاعیات، از آن مقام عالی درخواست ابطال بخشنامه خلاف قانون مذکور را دارم." متن بخشنامه مورد اعتراض به شرح زیر است:

بخشنامه ۱۳۹۳/۱۱۹-۶۱۲۸م مخاطبین /دینفعان امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی موضوع نرخ مالیات بر درآمد اتفافی اشخاص حقوقی با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نرخ مالیات بر درآمد اتفافی اشخاص حقوقی، بدین وسیله با توجه به رای اکثریت صورتجلسه شماره ۱۳۹۳/۰۲/۱۴۳ مورخ ۱۳۸۸/۰۸/۰۳ شورای عالی مالیاتی و نظر به اینکه بر اساس ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوق ناشی از درآمدهای اتفافی از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و مالیاتهایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می گردد به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور خواهد شد بنابراین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفافی بر اساس ماده ۱۰۵ قانون فوق الذکر مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵%) خواهد بود.

متن رای اکثریت صورتجلسه مورد اشاره در بخشنامه مورد اعتراض به شرح زیر است:

"صورتجلسه گزارش شماره ۱۳۹۳/۰۲/۱۵-۱۵۵۶۷/۲۱۰ معاونت محترم فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور عنوان رییس کل وقت سازمان منضم به تصویر نامه حسابرس کل هیأت حسابرسی امور اقتصادی دیوان محاسبات کشور و پاسخ سازمان متبوع به آن حسب ارجاع رییس کل وقت سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در جلسه مورخ ۱۳۸۸/۰۷/۲۸ (متعاقب جلسه ۱۳۸۸/۰۶/۲۳) شورای عالی مالیاتی مطرح است.

مضمون مکاتبات فوق به طور خلاصه مشتمل بر ابراز نظرات مغایر راجع به شمول نرخ های مالیاتی موضوع مواد ۱۰۵ و ۱۳۱ اصلاحی مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون فوق الذکر نسبت به درآمد اتفافی اشخاص حقوقی می باشد:

اینک شورای عالی مالیاتی با حضور اعضاء امضاء کننده ذیل ضمن مطالعه مفاد گزارش صدرالذکر و همچنین نظرات ابرازی در مکاتبات فوق و پس از شور و تبادل نظر در این خصوص به شرح زیر اعلام رای می نماید:

رای اکثریت:

درست است که برابر مفاد ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم درآمدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا ... تحصیل می نماید، مشمول مالیات اتفافی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مذکور اعلام گردیده و مطابق ماده ۱۲۰ همان قانون درآمد مشمول مالیات در این قبیل موارد عبارتست از صد درصد درآمد حاصله، لکن قانونگذار در این خصوص برابر مقررات ماده ۱۲۸ قانون مذکور در مورد اشخاص حقوقی قایل به استثناء گردیده و مقرر داشته که درآمد مشمول مالیات اشخاص مزبور ناشی از درآمدهای اتفافی بر خلاف حکم ماده ۱۲۰ فوق از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و از سوی دیگر مالیاتهایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می گردد (برابر ماده ۱۱۹ مزبور به نرخ ماده ۱۳۱) به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور شود.

با عنایت به مراتب بالا و در نظر گرفتن اینکه برابر مقررات ماده ۱۰۵ قانون فوق اشاره جمع درآمد شرکتهای و درآمد ناشی

از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵%) می باشد، و از طرفی نرخ ماده ۱۳۱ بااصلاحاتی که در تاریخ ۱۱/۲۷/۱۳۸۰ در آن به عمل آمده به طور خاص برای محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی وضع گردیده و لذا به لحاظ عدم اطلاق و عمومیت شمول آن به سایر اشخاص (بر خلاف متن قبل از اصلاح مذکور) قابل اعمال به درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی نخواهد بود و با آن مانع الجمع می باشد و به همین اعتبار عبارت مندرج در قسمت اخیر ماده ۱۰۵ اصلاحی مبنی بر اینکه «به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد»

شامل سایر موارد به جز درآمد اتفاقی اشخاص حقوقی خواهد بود. بنابراین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی

اولاً: طبق مقررات قانون از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و ثانیاً: به نرخ ۲۵ درصد موضوع ماده ۱۰۵ اصلاحی مورخ ۱۱/۲۷/۱۳۸۰ مشمول مالیات خواهد بود. محمدعلی سعیدزاده- بهروز دادخواه تهرانی-

رضا سعیدی امجد- علی محمد بصیرت-

غلامرضا نوری- محمدعلی تراب زاده-

علیرضا اسماعیل زاده- احمد غفارزاده-

اسماعیل اسماعیلی- شهرام خاوری-

محسن توکلی- جعفر ابراهیم بیگی

نظر اقلیت:

اگر چه نرخ مالیاتی مقرر در ماده ۱۳۱ قانون اصلاحی مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۱/۲۷/۱۳۸۰ به درآمد اشخاص حقیقی اختصاص یافته است اما از آنجایی که مقنن با علم و اطلاع از این امر به موجب ماده ۱۱۹ قانون مذکور، درآمد اتفاقی مشمول مالیات شخص حقیقی و حقوقی را صراحتاً تابع نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ شناخته است و از طرفی مطابق ماده ۱۲۸ قانون صدرالاشاره، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و بنا به صراحت مدلول ماده ۱۱۹ مالیات آن به نرخ ماده ۱۳۱ تعیین و محاسبه می گردد، لذا با عنایت به مراتب فوق الاشعار، مفاد ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً به نحوه تشخیص درآمد اتفاقی اشخاص حقوقی تأکید نموده و ارتباطی به نرخ مالیاتی دیگر نداشته بلکه نرخ محاسبه آن به استناد و تصریح ماده ۱۱۹، نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون یاد شده خواهد بود. بنابراین و با در نظر گرفتن استثناء مقرر در ماده ۱۰۵، اقلیت اعتقاد به اعمال نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم در خصوص درآمد اتفاقی اشخاص حقوقی دارد.

غلامعلی آبابی- علی اکبر رمزی- اسماعیل ملکان-

حسن پایزی- محمدرضا مددی

"در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۶۳۴/۲۱۲/د-۱۰/۱۳۹۷ توضیح داده است که:"

جناب آقای دربین مدیر کل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری با سلام و احترام در خصوص پرونده کلاسه ۱۱۰۸/۹۶/موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۶۱/۹۳/۲۰۰-۲۰۰/۵/۱۳۹۳ سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن ارسال پاسخ معاونت مالیاتهای مستقیم، (دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی)، به استحضار می رساند:

هر چند مطابق مفاد ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم درآمدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا تحصیل می نماید، مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مذکور اعلام گردیده و وفق ماده ۱۲۰ همان قانون درآمد مشمول مالیات در این قبیل موارد عبارتست از صد درصد درآمد حاصله، لکن قانونگذار در این خصوص برابر مقررات ماده ۱۲۸ قانون مذکور در مورد اشخاص حقوقی قایل به استثناء شده و مقرر داشته که درآمد مشمول مالیات اشخاص مزبور ناشی از درآمدهای اتفاقی بر خلاف حکم ماده ۱۲۰ فوق از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و از سوی دیگر مالیاتهایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می گردد (براساس ماده ۱۱۹ مزبور به نرخ ماده ۱۳۱) به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور شود.

با توجه به مراتب پیش گفته و در نظر گرفتن اینکه برابر مقررات ماده ۱۰۵ قانون فوق الاشاره جمع درآمد شرکتهای و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵%) می باشد و از سوی دیگر نرخ ماده ۱۳۱ با اصلاحاتی که در تاریخ ۱۱/۲۷/۱۳۸۰ در آن به عمل آمده، به طور خاص برای محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی وضع گردیده و لذا به لحاظ عدم اطلاق و عمومیت شمول آن به سایر اشخاص (برخلاف متن قبل از اصلاح مذکور) قابل اعمال به درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی نبوده و با آن مانع الجمع می باشد و به همین اعتبار عبارت مندرج در قسمت اخیر ماده ۱۰۵ اصلاحی مبنی بر اینکه «به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد» شامل سایر موارد به جز درآمد اتفاقی اشخاص حقوقی خواهد بود.

بنابراین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی

اولاً: طبق مقررات قانون از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و

ثانیاً: به نرخ ۲۵ درصد موضوع ماده ۱۰۵ اصلاحی مورخ ۱۱/۲۷/۱۳۸۰ مشمول مالیات خواهد بود. با عنایت به مراتب فوق و با یاد آوری اختیار حاصل از آیین نامه اجرایی بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران جهت تهیه و تصویب بخشنامه های مورد نیاز به منظور تأمین حسن اجرای قوانین و نظر به عدم خروج سازمان متبوع از حیطه اختیارات یاد شده، رد شکایت شاکی مورد استدعا است."

متن پاسخ شماره ۲۱۶۵۱/۲۳۲/ص-۹/۱۲/۱۳۹۶ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی مورد اشاره در لایحه مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به شرح زیر است:

" جناب آقای تاجمیر ریاحیمدیر کل محترم دفتر حقوقی با سلام و احترام بازگشت به نامه شماره ۳۶۳۰۷/۲۱۲/د-

۱۳۹۳۰۵۰۲۰۰۲۰۰۹۳۰۶۱ شماره ۱۳۹۶۰۹۰۲۷ در خصوص دادخواست آقای بهمن زبردست مبنی بر خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳۰۵۰۲۰۰۲۰۰۹۳۰۶۱ به آگاهی می‌رساند:

۱- به موجب ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن درآمد نقدی و یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.

۲- بر اساس ماده ۱۲۰ قانون مزبور درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل (مالیات درآمد اتفاقی) عبارت است از صد درصد درآمد حاصله و در صورتی که غیر نقدی باشد، به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می‌شود مگر در مورد املاکی که در اجرای مفاد ماده (۶۴) این قانون برای آنها ارزش معاملاتی تعیین شده است که در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

۳- با توجه به ماده ۱۲۸ قانون مذکور درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و مالیاتهایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می‌گردد به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور خواهد شد.

۴- بر اساس ماده ۱۰۵ قانون یاد شده جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیهای مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود. با توجه به موارد فوق جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف تحصیل می‌شود مشمول مالیات به نرخ ۲۵٪ بوده و همچنین با توجه به ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر تشخیص درآمد اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی از طریق رسیدگی به دفاتر، مالیاتهایی که طبق مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی در منبع پرداخت می‌گردد به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور خواهد شد و در نهایت تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی مانند سایر درآمدهای اشخاص مذکور مطابق ماده ۱۰۵ قانون مذکور مشمول مالیات خواهد بود.

"هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۰/۰۴/۱۳۹۷ با حضور رییس و 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 هیات عمومی مبنای ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم، فعالیتهای انتفاعی اشخاص حقوقی به استثنای مواردی که در این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد اعلام شده است.

یکی از استثنایات حکم مقرر در این ماده، مالیات بر درآمدهای اتفاقی اشخاص حقوقی بوده که نرخ آن به موجب ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم از حکم کلی مقرر در ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم استثناء شده و به تناسب میزان درآمد اتفاقی اشخاص حقوقی مشمول نرخ‌های سه‌گانه مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم (۱۵، ۲۰ و ۲۵ درصد) قرار داده شده است.

نظر به اینکه بخشنامه مورد شکایت، نرخ مالیات بر درآمدهای اتفاقی اشخاص حقوقی را کماکان مشمول حکم مقرر در ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم قرار داده است، بخشنامه مذکور خلاف قانون و خارج از اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

مرتضی علی اشراقی

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری-معاون قضایی دیوان عدالت اداری

