



شماره بخشنامه : 1893

تاریخ : ۱۳۹۷/۱۰/۰۴

موضوع	ابطال بخشنامه شماره 61/93/200 - 20/05/1393 سازمان امور مالیاتی
<p>بسم الله الرحمن الرحيم</p> <p>شماره دادنامه: 1893</p> <p>تاریخ دادنامه: 1397/10/04</p> <p>شماره پرونده: 1108,96</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>شاکي: آقای بهمن زبردست</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 200/93/61 - 1393/05/20 سازمان امور مالیاتی</p> <p>گردش کار: شاکي به موجب دادخواستی، ابطال بخشنامه شماره 200/93/61 - 1393/05/20 سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p>« ریاست محترم</p> <p>با سلام و احترام</p> <p>ضمن تقدیم بخشنامه شماره 200/93/61 - 1393/05/20 سازمان امور مالیاتی، به استحضار می رساند، از آنجا که طبق ماده 119 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 (131) این قانون خواهد بود، شمول مفاد این قانون به درآمد اتفافی اشخاص حقوقی، محرز بوده، مفاد بخشنامه شماره 200/93/61 مبنی بر شمول مالیات بر اساس ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم و به نرخ بیست و پنج درصد، خلاف بین ماده 119 قانون مذکور می باشد. لذا با عنایت به این دفاعیات، از آن مقام عالی درخواست ابطال بخشنامه خلاف قانون مذکور را دارم.»</p> <p>متن بخشنامه مورد اعتراض به شرح زیر است:</p> <p>بخشنامه</p> <p>61/93 - 119,128 م</p> <p>مخاطبین /ذینفعان:</p> <p>امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی</p> <p>موضوع: نرخ مالیات بر درآمد اتفافی اشخاص حقوقی</p> <p>با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص نرخ مالیات بر درآمد اتفافی اشخاص حقوقی، بدین وسیله با توجه به رأی اکثریت صورتجلسه شماره 201/14302 مورخ 1388/08/03 شورای عالی مالیاتی و نظر به اینکه بر اساس ماده 128</p>	

قانون مالیاتهای مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوق ناشی از درآمدهای اتفاقی 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 اتفاقی بر اساس ماده 105 قانون فوق الذکر مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (25%) خواهد بود.

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

«صورتجلسه

گزارش شماره 210/15567-1388/02/15 معاونت محترم فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور عنوان رئیس کل وقت سازمان منضم به تصویر نامه حسابرس کل هیأت حسابرسی امور اقتصادی دیوان محاسبات کشور و پاسخ سازمان منبوع به آن حسب ارجاع رئیس کل وقت سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم در جلسه مورخ 1388/07/28 (متعاقب جلسه 1388/06/23) شورای عالی مالیاتی مطرح است.

مضمون مکاتبات فوق به طور خلاصه مشتمل بر ابراز نظرات مغایر راجع به شمول نرخهای مالیاتی موضوع مواد 105 و 131 اصلاحی مورخ 1380/11/27 قانون فوق الذکر نسبت به درآمد اتفاقی 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 رأی می نماید:

رأی اکثریت:

درست است که برابر مفاد ماده 119 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 131 قانون مذکور اعلام گردیده و مطابق ماده 120 همان قانون درآمد مشمول مالیات در این قبیل موارد عبارتست از صد درصد درآمد حاصله، لکن قانونگذار در این خصوص برابر مقررات ماده 128 قانون مذکور در مورد اشخاص حقوقی قائل به استثناء گردیده و مقرر داشته که درآمد مشمول مالیات اشخاص مزبور ناشی از درآمدهای اتفاقی بر خلاف حکم ماده 120 فوق از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و از سوی دیگر مالیاتهایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می گردد (برابر ماده 119 مزبور به نرخ ماده 131) به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور شود. با عنایت به مراتب بالا و در نظر گرفتن اینکه برابر مقررات ماده 105 قانون فوق الاشاره جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی ... مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (25%) می باشد، و از طرفی نرخ ماده 131 با اصلاحاتی که در تاریخ 1380/11/27 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 105 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 25 درصد موضوع ماده 105 اصلاحی مورخ 1380/11/27 مشمول مالیات خواهد بود.

محمدعلی سعیدزاده- بهروز دادخواه تهرانی- رضا سعیدی امجد- علی محمد بصیرت- غلامرضا نوری- محمدعلی ترابزاده- علیرضا اسماعیلزاده- احمد غفارزاده- اسماعیل اسماعیلی- شهرام خاوری- محسن توکلی- جعفر ابراهیم بیگی

نظر اقلیت:

اگر چه نرخ مالیاتی مقرر در ماده 131 قانون اصلاحی مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 به درآمد اشخاص حقیقی اختصاص یافته است اما از آنجایی که مقنن با علم و اطلاع از این امر به موجب ماده 119 قانون مذکور، درآمد اتفاقی مشمول مالیات شخص حقیقی و حقوقی را صراحتاً تابع نرخ مقرر در ماده 131 شناخته است و از طرفی مطابق ماده 128 قانون صدرالاشاره، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و بنا به صراحت مدلول ماده 119 مالیات آن به نرخ ماده 131 تعیین و محاسبه می گردد، لذا با عنایت به مراتب فوق الاشاره، مفاد ماده 128 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 119، نرخ مقرر در ماده 131 قانون یاد شده خواهد بود. بنابراین و با در نظر گرفتن استثناء مقرر در ماده 105، اقلیت اعتقاد به اعمال نرخ ماده 131 قانون مالیات های مستقیم در خصوص درآمد اتفاقی اشخاص حقوقی دارد.

غلامعلی آبائی- علی اکبر رمزی- اسماعیل ملکان- حسن پائیزی- محمد رضا مددی «

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/634/د-1397/10/10 توضیح داده است که:

« جناب آقای دربین

مدیر کل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

در خصوص پرونده کلاسه 1108,96 موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بخشنامه شماره 200/93/61-1393/05/20 سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن ارسال پاسخ معاونت مالیاتهای مستقیم، (دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی)، به استحضار می رساند: هر چند مطابق مفاد ماده 119 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 131 قانون مذکور اعلام گردیده و وفق ماده 120 همان قانون درآمد مشمول مالیات در این قبیل موارد عبارتست از صد درصد درآمد حاصله، لکن قانونگذار در این خصوص برابر مقررات ماده 128 قانون مذکور در مورد اشخاص حقوقی قائل به استثناء شده و مقرر داشته که درآمد مشمول مالیات اشخاص مزبور ناشی از درآمدهای اتفافی بر خلاف حکم ماده 120 فوق از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و از سوی دیگر مالیاتهایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می گردد (براساس ماده 119 مزبور به نرخ ماده 131) به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور شود.

با توجه به مراتب پیش گفته و در نظر گرفتن اینکه برابر مقررات ماده 105 قانون فوق الاشاره جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (25%) می باشد و از سوی دیگر نرخ ماده 131 با اصلاحاتی که در تاریخ 1380/11/27 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 اتفافی نبوده و با آن مانع الجمع می باشد و به همین اعتبار عبارت مندرج در قسمت اخیر ماده 105 اصلاحی مبنی بر اینکه «به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد» شامل سایر موارد به جز درآمد اتفافی اشخاص حقوقی خواهد بود. بنابراین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفافی اولاً: طبق مقررات قانون از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و ثانیاً: به نرخ 25 درصد موضوع ماده 105 اصلاحی مورخ 1380/11/27 مشمول مالیات خواهد بود. با عنایت به مراتب فوق و با یادآوری اختیار حاصل از آیین نامه اجرایی بند الف ماده 59 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 232/21651/ص-1396/12/09 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 ریاحی

مدیر کل محترم دفتر حقوقی

با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره 212/36307/د-1396/09/27 در خصوص دادخواست آقای بهمن زبردست مبنی بر خواسته ابطال بخشنامه شماره 200/93/61-1393/05/20 به آگاهی می رساند:

1- به موجب ماده 119 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه های بعدی آن درآمد نقدی و یا غیرنقدی 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 (131) این قانون خواهد بود.

2- بر اساس ماده 120 قانون مزبور درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل (مالیات درآمد اتفافی) عبارت است از صد درصد درآمد حاصله و در صورتی که غیرنقدی باشد، به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می شود مگر در مورد املاکی که در اجرای مفاد ماده (64) این قانون برای آنها ارزش معاملاتی تعیین شده است که در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

3- با توجه به ماده 128 قانون مذکور درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی 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.

4- بر اساس ماده 105 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 می شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیتهای مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (25%) خواهند بود.

با توجه به موارد فوق جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف تحصیل می شود مشمول مالیات به نرخ 25% بوده و همچنین با توجه به ماده 128 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 می گردد 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 105 قانون مذکور مشمول مالیات خواهد بود. «

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1397/10/04 با حضور رئیس و 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

بر مبنای ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم، فعالیتهای انتفاعی اشخاص حقوقی به استثنای مواردی که در این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ 25 درصد اعلام شده است. یکی از استثنائات حکم مقرر در این ماده، مالیات بر درآمدهای اتفاقی اشخاص حقوقی بوده که نرخ آن به موجب ماده 119 قانون مالیاتهای مستقیم از حکم کلی مقرر در ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم استثناء شده و به تناسب میزان درآمد اتفاقی اشخاص حقوقی مشمول نرخ های سه گانه مقرر در ماده 131 قانون مالیاتهای مستقیم (15، 20 و 25 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 105 قانون مالیاتهای مستقیم قرار داده است، بخشنامه مذکور خلاف قانون و خارج از اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 ابطال می شود./

مرتضی علی اشراقی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

