

دادنامه شماره : ۳۶۰

تاریخ دادنامه : ۲۶ / ۰۷ / ۱۳۸۳

موضوع : ابطال رأی شماره ۲۳۵۸ - ۲۰۱ مورخ ۲۵ /

۳ / ۱۳۸۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به موجب رأی شماره ۲۳۵۸ - ۲۰۱ مورخ ۲۵ / ۳ / ۱۳۸۲ در خصوص تعمیم یا عدم تعمیم حکم ماده ۱۰۲ 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 ۹۳ قانون مالیات ها و تبصره آن استنباط می گردد این است که چنانچه عامل (مضارب یا صاحب سرمایه) شخص حقوقی باشد، درآمد ناشی از فعالیت های 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 ۱۰۵ 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. در حالی که تفسیر غیر قانونی موضوع رأی مورد شکایت، وظیفه کسر و وصول مالیات مربوط به قرارداد های مضاربه را برخلاف صراحت قانون یاد شده به اشخاص حقوقی نیز تسری داده است. لازم به توضیح است که مطابق ماده ۱۰۲ قانون مالیات های مستقیم در قراردادهای مضاربه عامل در صورتی که مطابق تبصره ماده ۹۳ شخص

حقیقی باشد، در موقع تسلیم اظهارنامه، مالیات بر درآمد سهم صاحب سرمایه رابدون رعایت معافیت ماده ۱۰۱ این قانون کسر و به عنوان مالیات علی الحساب صاحب سرمایه پرداخت... نماید. بنا به مراتب و از آنجایی که

۱ - اکثریت هیأت های عمومی شورای عالی مالیاتی خارج از اختیارات مقرر در ماده ۲۵۸ قانون مالیات های مستقیم و به جای تبیین مقررات موضوعه موجود اقدام به تفسیر قانون نموده است.

۲ - 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.

۳ - رأی اکثریت هیأت عمومی در بسیاری موارد موجبات مطالبه مالیات مضاعف از مودیان رافراهم می سازد.

۴ - 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 حالتی که عامل شخص حقوقی است) موجبات خلط وظایف مربوط به امر وصول

مالیات را فراهم ساخته است.

۵ - اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی جهت تسری مفاد ماده ۱۰۲ 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 ۹۳ 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 ۱۰۲ باشد، با توجه به سرمایه گذار بودن آن در قراردادهای مضاربه با اشخاص، تغییری در اساس حکم ماده ۹۳ که ملاک را شخص حقیقی بودن مضارب (عامل) قرار داده است نخواهد بود. بنا به مراتب ابطال رأی شماره ۲۳۵۸ - ۲۰۱ مورخ ۲۵ / ۳ / ۱۳۸۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد تقاضا است، سرپرست دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۱۴۹۳ - ۲۱۲ مورخ ۲۳ / ۱۰ / ۱۳۸۲ مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره ۵۲۲۳ - ۲۰۱ مورخ ۷ / ۷ / ۱۳۸۲ 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 ۳ ماده ۲۵۵ 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 ۱۰۲ مذکور از جمله مالیات های تکلیفی است و مالیات های تکلیفی نیز جنبه علی الحساب مالیات پرداختی را دارند به طوری که طبق تبصره ۳ ماده ۱۰۵ و ماده ۱۵۹ قانون مالیات های مستقیم، اقلام پرداختی مزبور کلا در احتساب مالیات های قطعی منظور و به استناد همان احکام و نیز حکم ماده ۲۴۲ 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 ۹۳ قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ (درآمد شرکت های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین در آمدهای ناشی از فعالیت های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل می باشد.) بنابراین مفهوم مخالف حکم مقنن عدم شمول مقررات فصل چهارم قانون موضوع مالیات بر درآمد مشاغل نسبت به اشخاص حقوقی می باشد. مضافاً این که قانون گذار فصل پنجم قانون مالیات های مستقیم را به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اختصاص داده است. بنابراین رأی شماره ۲۳۵۸ - ۲۰۱ مورخ ۲۵ / ۳ / ۱۳۸۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که در اجرای ماده ۲۵۸ قانون فوق الاشعار انشاء شده در حدی که متضمن شمول ماده ۱۰۲ قانون مالیات های مستقیم به اشخاص حقوقی نیز می باشد خلاف حکم قانونگذار تشخیص داده می شود و به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

علی رازینی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان