

تصویر دادنامه شماره ۳۶۰ مورخ ۸۳/۷/۲۶ رئیس محترم هیات
عمومی دیوان عدالت اداری موضوع ابطال رای شماره
۳۲۵۸-۲۰ مورخ ۸۲/۳/۲۵ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان

شورای عالی مالیاتی

اداره کل امور مالیاتی استان

دفتر فنی مالیاتی

اداره کلیات 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 83 / 7 / 26 رئیس محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری
موضوع ابطال رای شماره 2358-201 مورخ 82 / 3 / 25 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 83 / 8 / 23 به
پیوست جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می گردد.

علی اکبر سمیعی

معاون فنی و حقوقی

شماره دادنامه: 360

تاریخ دادنامه: 1383 / 07 / 26

کلاس پرونده: 697 / 82

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای محمد رضا گل شکن

موضوع شکایت و خواسته: ابطال رأی شماره 2358-201 مورخ 1382 / 3 / 25 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی.
مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به موجب رأی شماره 2358-201
مورخ 1382 / 3 / 25 در خصوص تعمیم یا عدم تعمیم حکم ماده 102 قانون مالیاتهای 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 ودر نتیجه همان طوری که در فصل مربوط به درآمد
اشخاص حقوقی طی مواد قانون ی مختلف منجمله ماده 105 قانون مالیات ها تصریح شده است درآمد اشخاص حقوقی در
اینگونه موارد صرفاً از طریق رسیدگی به دفاتر ابرازی و اسناد ومدارک مربوطه توسط حوزه مالیاتی محاسبه ومالیات متعلق
مطالبه می گردد. در حالی که تفسیر غیر قانون ی 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 مالیاتهای 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 مالیاتهای 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 مؤدی 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 مؤدیان 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 مالیاتهای 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 2358-201 مورخ 25 / 3 / 1382 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد تقاضا است، سر پرست 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 5223-201 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 مالیاتهای 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 مالیاتهای تکلیفی است و مالیاتهای 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 مالیاتهای قطعی منظور و به استناد همان احکام و نیز حکم [ماده 242](#) قانون یاد شده اضافه پرداختی به مؤدی (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 مالیاتهای 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 رؤسا 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 مالیاتهای 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 قانون گذار فصل پنجم قانون مالیاتهای مستقیم را به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اختصاص داده است. بنابراین رأی شماره 2358-201 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 مالیاتهای مستقیم به اشخاص حقوقی نیز می باشد خلاف حکم قانون گذار 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: 201 / 2358

تاریخ: 25 / 03 / 1382

پیوست:

رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

نظر به صدور دو فقره رای توسط شعب سوم و هفتم شورای عالی مالیاتی با برداشتهای متفاوت از مفاد [ماده 102](#) قانون مالیاتهای 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 9264-201 مورخ 24 / 12 / 82 شورای عالی مالیاتی و مندرجات ذیل آن، در اجرای [ماده 258](#) 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، اصولاً 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 [1 و 2 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 بر درآمد 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 حالی 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، مضافاً 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