

# تصویر دادنامه شماره ۱۷۶ مورخ ۱۳۸۰/۵/۲۸ دیوان عدالت

## اداری

اداره کل امور اقتصادی و دارایی  
شورای عالی مالیاتی  
اداره کل دفتر فنی مالیاتی  
دفتر هیأت عالی انتظامی مالیاتی  
دبیرخانه هیاتهای موضوع ماده 251 مکرر  
پژوهشکده امور اقتصادی  
دانشکده امور اقتصادی

تصویر دادنامه شماره 176 مورخ 28 / 5 / 1380 دیوان عدالت اداری دائر بر عدم مغایرت بخشنامه شماره 19709 مورخ 26 / 5 / 1378 وزارت متبوع و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران با قوانین موضوعه جهت اطلاع و رعایت مفاد آن به پیوست ارسال می گردد.

سید علیرضا سجادی  
مدیر کل فنی مالیاتی

شماره دادنامه: 176

تاریخ: 28 / 05 / 1380

کلاس پرونده: 450 / 79

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت مسکن سازان خراسان با وکالت آقای حسین بهرامی زاده و آقای حسن رضا انتظار یزدی  
موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 19709 مورخ 26 / 5 / 1378 وزارت امور اقتصادی و دارایی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، قانون گذار در قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت مصوب 7 / 2 / 1376 مبالغ پرداختی و یا تخصیصی بابت سود متعلق به اوراق مشارکت را مشمول مالیات مقطوعی به نرخ 5 % دانسته است . بر اساس مفاد ماده 11 قانون ، تکلیف موضوع ماده 7 در خصوص پرداخت مالیات، به اوراق مشارکت منتشره در قبل از تصویب قانون نیز تسری پیدا کرده است. به منظور اطمینان از وصول این مالیات و به جهت عدم دسترسی به دارندگان اوراق و با توجه به این که دارندگان اوراق مشارکت برای دریافت سوده های بعدی، حتماً به ناشر اوراق مراجعه خواهند نمود و دستگاه ناشر نیز می تواند مطالبات خود از دارندگان را وصول نماید، ماده 7 قانون پیش گفته دستگاه ناشر را به عنوان مرجع پرداخت مشخص نموده است. متأسفانه بانک مرکزی و وزارت امور اقتصادی و دارایی (که بر اساس ماده 26 آیین نامه اجرائی این قانون متولی تهیه ضوابط چگونگی پرداخت مالیات موضوع تبصره ماده 7 شده اند) بدون توجه به قصد واقعی قانون گذار، بخشنامه ای را تدوین و صادر کرده اند که بر خلاف هدف اصل مقنن و همچنین مغایر اصول و قواعد حقوقی می باشد. به نظرمی رسد با استناد به دلایل زیر، مالیات سود علی الحساب اوراق مشارکتی که قبل از تصویب قانون انتشار یافته است بایستی توسط دستگاه ناشر پرداخت شود و در زمان مراجعه دارندگان اوراق - برای دریافت سوده های بعدی از مبالغ قابل پرداخت به آنان کسر گردد. در تبصره ذیل ماده 7 قانون مذکور آمده است ((پرداخت مالیات سود پرداختی و یا تخصیصی به اوراق مشارکتی که قبل از تاریخ اجرای این قانون منتشر شده است، با نرخ مقرر در این ماده به عهده دستگاه های منتشر کننده اوراق مذکور می باشد.))

مقنن در ماده 11 همین قانون مقرر داشته ((مقررات مواد ..... 7-..... و تبصره‌های ذیل مواد مذکور شامل اوراق مشارکتی که تا قبل از اجرای آن منتشر شده اند نیز می گردد.)) با عنایت به اینکه قانون گذار در ماده 11 در مقام بیان تکلیف دارندگان اوراق مشارکت است و صراحتاً به تبصره ذیل ماده 7 اشاره کرده و این تبصره وظیفه پرداخت مالیات را بر عهده منتشر کنندگان اوراق مشارکت قرار داده. بنابراین منظور مقنن از بیان تکلیف دستگاههای منتشر کننده اوراق مشارکت در مورد پرداخت مالیات مراحل قبل صرفاً ناظر به آن است که دستگاههای مذکور فقط ((وسیله پرداخت)) مالیات مراحل قبل از تصویب قانون هستند و نه اداء کننده بدهی مالیاتی به همین جهت این دستگاهها می توانند پس از کسر و پرداخت مالیات مذکور به مسئول واقعی پرداخت که دارنده اوراق مشارکت و استفاده کننده از منافع آن است رجوع کرده و مالیات مذکور را دریافت نمایند. بر اساس مفاد ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 اصل بر این است که همان شخصی که درآمد و سود را کسب کرده بایستی مالیات متعلقه را پرداخت کند. اگر قانون گذار شخص دیگری را غیر از صاحب درآمد و دریافت کننده سود مرجع کسر و ایصال مالیات متعلقه نموده باشند، این موضع نمی تواند نافی تکلیف صاحب درآمد در پرداخت مالیات مربوط باشد. با عنایت به مراتب فوق صدور بخشنامه یاد شده خلاف قانون بوده و حقوق شرکت مسکن سازان خراسان به عنوان ناشر اوراق مشارکت ثامن را مورد تضییع قرار می دهد، تقاضای رسیدگی و صدور حکم بر ابطال بخشنامه وزارت امور اقتصادی و دارائی و بانک مرکزی به شماره 2 / 9709 / 26 مورخ 1378 / 5 / 26 را داریم. اداره حقوقی بانک مرکزی به شماره 499 / 2 / 8 مورخ 1380 / 3 / 5 اعلام داشته اند، پرداخت مالیات مورد نظر بر عهده ناشر اوراق مشارکت بوده و در این خصوص اختلافی در بین نیست ثمره این بحث در تشخیص پرداخت کننده نهایی اصلی مالیات و ترتیبات رجوع به مدیون اصلی ظاهر می گردد. با توجه به اشاره به [ماده 199](#) قانون مالیاتهای مستقیم ابهامی در تکلیف قانون ی پرداخت کنندگان این شود (ناشرین یا بانکهای عامل) وجود نداشته و پرداخت کننده واقعی مالیات دارنده اوراق است. مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارائی نیز در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 4019 / 91 / 26 مورخ 1380 / 3 / 26 ضمن ارسال تصویر نامه شماره 595 / 5 / 30 مورخ 1380 / 3 / 5 معاون درآمدهای مالیاتی و تصویر نامه شماره 926 اداره اعتبارات بانک مرکزی اعلام داشته اند، اولاً، وفق تبصره ماده 7 قانون مورد اشاره پرداخت مالیات سود پرداختی یا تخصیصی به اوراق مشارکت منتشره قبل از اجرای قانون مزبور (5 / 8 / 1376) با نرخ مقرر در این ماده قانون ی یاد شده بر عهده دستگاه منتشر کننده اوراق مشارکت محول گردیده است و به پرداخت مالیات سود اوراق مشارکت توسعه دارندگان آن صراحتاً یا تلویحاً دلالت نداشته، بنابراین حوزه های مالیاتی مجوز قانون ی برای مراجعه به دریافت کننده آن سود و مطالبه مالیات از آنان ندارند.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام والمسلمین مقدسی فرد معاون قضائی دیوان و با حضور رؤسای شعب بدوی و روساء و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره به اتفاق آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

### ((رأی هیأت عمومی)))

با عنایت به ماده 7 قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت مصوب 1376 و تبصره ذیل آن که مقرر داشته است ((پرداخت مالیات سود پرداختی و یا تخصیصی به اوراق مشارکتی که قبل از تاریخ اجرای این قانون منتشر شده است با نرخ مقرر در این ماده بر عهده دستگاههای منتشر کننده اوراق مذکور می باشد.)) بخشنامه شماره 19709 / 26 / 5 / 1378 وزارت امور اقتصادی و دارائی و بانک مرکزی که در مقام تبیین حکم قانون گذار تنظیم شده است، مغایرتی با قانون ندارد.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)  
معاون قضائی دیوان - مقدسی فرد