



رای شماره ۶۴۲ مورخ ۱۳۹۲/۰۹/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۶۴۲

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۲/۹/۱۸

کلاس پرونده: ۸۹/۴۸۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت نیروگاه جنوب اصفهان با وکالت آقای مجید غمامی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۹/۲۷-۴۶۵۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: گردش کار: آقای مجید غمامی به وکالت از شرکت نیروگاه جنوب اصفهان به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۹/۲۷-۴۶۵۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ۱۳۸۵/۹/۲۷ بخشنامه ای به شماره ۴۶۵۰۲ صادر و ابلاغ کرده است که چنین مقرر می دارد: «... نظر به این که درآمد اشخاص خارجی از محل سود و کارمزد دریافتی از جمله فعالیتهای آنان و از مصادیق بهره برداری از سرمایه در ایران است، بنابراین اعطای وام و تسهیلات مالی توسط سرمایه گذاران و بانکهای خارجی که فعالیت خود را از طریق غیر مقرر دایم یا شعبه، نمایندگی، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می دهند، حسب مورد مشمول مالیات بر درآمد طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم می باشند و سازمان امور مالیاتی کشور بنا به اختیار حاصل از مقررات ماده ۱۵۹ قانون یاد شده مقرر می دارد: مودیان مالیاتی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی هنگام پرداخت وجوه مذکور، ابتدا میزان مالیات متعلقه را از ادارات امور مالیاتی ذی ربط استعلام و سپس نسبت به کسر و پرداخت مالیات از سود و کارمزد پرداختی در مهلت مقرر قانونی اقدام نمایند. در غیراین صورت علاوه بر مالیات متعلقه مشمول جریمه مقرر در قانون نیز خواهند بود...» به نظر می رسد که بخشنامه یاد شده به شرح فوق مغایر با قانون مالیاتهای مستقیم، بویژه مواد ۱۰۴ و ۱۰۷ قانون موصوف است. دلایل این مغایرت پس از ذکر یک مقدمه به شرح زیر به عرض می رسد: ۱- مقدمه: بخشنامه ذکر شده در بالا از یک مقدمه و دو نتیجه تشکیل شده است که با یکدیگر در تعارضند. مقدمه بخشنامه آن است که «درآمد اشخاص خارجی از محل سود و کارمزد دریافتی از مصادیق بهره برداری از سرمایه در ایران و مشمول مالیات بر درآمد است». این مقدمه

ظاهراً مستند به بند «ج» ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم است. در این بند مقرر شده است که: «درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران به شرح زیر تشخیص می گردد: ... ج- در مورد بهره برداری از سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی و موسسات مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می دهند طبق مقررات ماده (۱۰۶) این قانون.» چنان که ملاحظه می فرمایید در این بند صرفاً به نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی که در ایران از طریق مقر دایم نظیر شعبه یا دفتر نمایندگی یا کارگزاری فعالیت اقتصادی می نمایند، اشاره شده است. حکم قانونی مندرج در این بند آن است که تشخیص درآمد مشمول مالیات این قبیل اشخاص باید فقط از طریق مقررات مندرج در ماده ۱۰۶ قانون مالیاتهای مستقیم یعنی رسیدگی به دفاتر قانونی، صورت پذیرد. اما بخشنامه یاد شده در بالا دو نتیجه از مقدمه خود می گیرد که درخور تامل است: اول آن که «اعطای وام و تسهیلات مالی توسط سرمایه گذاران و بانکهای خارجی که از طریق غیر مقر دایم یا شعبه و نمایندگی و امثالهم در ایران فعالیت می کنند از مصادیق بهره برداری از سرمایه است و حسب مورد مشمول مالیات بر درآمد می گردد.» دوم آن که «مودیان مالیاتی (منظور وام گیرندگان از بانکها و موسسات مالی اعتباری خارجی است) باید قبل از پرداخت سود و کارمزد متعلق به بانک خارجی (که در ایران شعبه ندارد)، ابتدا میزان مالیات متعلق به سود و کارمزد یاد شده را از ادارات امور مالیاتی استعلام و سپس از مبالغ متعلق به بانک کسر و بعد از آن نسبت به پرداخت سود و کارمزد بانک اقدام نمایند در غیر این صورت مشمول جریمه خواهند شد.» هر دو نتیجه ای که از مقدمه بخشنامه استنتاج شده است مخدوش و ناقض قانون است، که شرح آن در پی می آید: ۲- دلایل مغایرت بخشنامه با قانون: اولاً: مغایرت با ماده ۱۰۷ و تعیین نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات بر خلاف قانون: به موجب ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از کشور در سه دسته مجزا از یکدیگر تعیین شده است. دسته نخست مربوط است به درآمد ناشی از عملیات پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی و موسسات خارج از کشور در ایران (بند «الف» ماده ۱۰۷)، دسته دوم ناظر است به درآمد ناشی از واگذاری حقوق و داراییهای فکری توسط اشخاص یاد شده از قبیل حق امتیاز و حق نمایش فیلمهای سینمایی (بند «ب» ماده ۱۰۷) و سرانجام دسته سوم راجع است به درآمد ناشی از بهره برداری از سرمایه و سایر فعالیت‌های اقتصادی توسط اشخاص نامبرده از طریق نمایندگی (بند «ج» ماده ۱۰۷). بنابراین نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی که بدون داشتن مقر دایم نظیر شعبه یا نمایندگی یا کارگزاری در ایران فعالیت می کنند و فعالیت آنها از مصادیق مندرج در بندهای «الف» و «ب» ماده ۱۰۷ نیست، در قانون معین نشده است. بر این اساس، سازمان امور مالیاتی در صدور بخشنامه برای تعیین نحوه محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی از محل فعالیت اقتصادی بدون استفاده از نمایندگی، شعبه و نظیر آن، از حدود قانون تجاوز کرده است. در واقع نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات این قبیل اشخاص از محل فعالیت‌های اقتصادی یاد شده تابع مقررات عمومی است و سازمان امور مالیاتی صلاحیتی در تعیین شیوه استثنایی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات در این قبیل موارد ندارد. ثانیاً: مغایرت با ماده ۱۰۴، ۱۰۶ و ۱۰۷ در تعیین مالیات تکلیفی بر خلاف قانون: بند دوم بخشنامه مورد اعتراض که در واقع به منزله قسمت آمره و منطوق آن به شمار می آید مقرر می دارد که کلیه پرداخت کنندگان سود و کارمزد به بانکهای خارجی فاقد شعبه یا نمایندگی در ایران مکلف هستند که مبلغ مالیات متعلقه را قبل از پرداخت از مرجع مالیاتی استعلام و نسبت به کسر آن از وجوه قابل پرداخت اقدام کرده است و مبالغ کسر شده را به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند. این حکم در واقع برقراری نوعی مالیات تکلیف است. به طور حتم استحضار دارند که مالیات تکلیفی که مودی آن شخصی غیر از صاحب درآمد است، امری استثنایی و خلاف اصل است و قانونگذار صرفاً در دو مورد نسبت به برقراری مالیات تکلیفی اقدام کرده است. یکی در ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم که ناظر به کسر مالیات تکلیفی حق الزحمه و اجرت خدمات است و دیگری در ذیل

بندهای «الف» و «ب» ماده ۱۰۷ همان قانون در خصوص مالیات بر درآمد پیمانکاری و واگذاری حقوق مالکیت معنوی اشخاص حقوقی خارجی در ایران است. جالب این است که قانونگذار در اصلاحی که در سال ۱۳۸۰ در متن ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم به عمل آورده است کارمزد پرداختی به بانکها را صراحتاً از ماده ۱۰۴ استثنا کرده است و به موجب ماده ۱۰۴ اصلاحی کارمزد و سود تسهیلات بانکی علی الاطلاق از مالیات تکلیفی معاف است، خواه بانک داخلی باشد یا بانک خارجی زیرا متن ماده اصلاحی از این جهت اطلاق دارد. درباره مالیات تکلیفی مندرج در ماده ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم نیز باید گفت که این مالیات صرفاً به درآمد ناشی از عملیات پیمانکاری و واگذاری حقوق مالکیت معنوی (بندهای الف و ب ماده ۱۰۷) اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج تعلق می گیرد و به هیچ وجه شامل بند «ج» ماده ۱۰۷ نمی شود. بنابراین حتی در فرضی که اعطای وام از طرف بانکها و موسسات اعتباری و مالی خارجی به اشخاص مقیم ایران یا سرمایه گذاران در ایران را مصداق بهره برداری از سرمایه توسط اشخاص حقوقی خارجی (موضوع بند ج ماده ۱۰۷) به شمار آوریم (چنان که در صدر بخشنامه به عنوان مقدمه به این امر تصریح شده است)، باز هم چنین درآمدی مشمول مالیات تکلیفی نخواهد شد و معلوم نیست که سازمان امور مالیاتی به استناد کدام اختیار از نص قانون فراتر رفته و مالیات تکلیفی فراتر از قانون وضع کرده است. از آن گذشته، در بخشنامه یاد شده مقرر شده است که مودیان مالیات تکلیفی فوق « ... میزان مالیات متعلقه را از ادارات امور مالیاتی ذی ربط استعلام و سپس نسبت به کسر مالیات از سود و کارمزد پرداختی در مهلت مقرر قانونی اقدام نمایند...». در این زمینه نیز باید افزود که معلوم نیست ادارات امور مالیاتی چگونه و بر چه مبنایی مالیات متعلق به سود و کارمزد بانک را محاسبه می کنند؟ مگر نه آن است که درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی علی الاصول پس از رسیدگی به دفاتر معین می شود (ماده ۱۰۶) و تعیین نرخ یا درصد علی الراس برای درآمد مشمول مالیات امری استثنایی و خلاف اصل است که برقراری آن به صورت کلی و نوعی تنها در صلاحیت قوه مقننه است؟ بنابراین چگونه سازمان امور مالیاتی به ادارات امور مالیاتی اختیار می دهد که برای تعیین مالیات قبل از رسیدگی به دفاتر نرخ تعیین کنند؟ بر این پایه بخشنامه یاد شده صراحتاً برخلاف مواد ۱۰۴، ۱۰۶ و ۱۰۷ قانون مالیاتهای مستقیم است. گرچه در مقدمه بخشنامه به تبصره ماده ۱۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان مجوز و اختیار قانونی سازمان امور مالیاتی برای صدور بخشنامه موصوف اشاره شده است ولی با اندک توجه به تبصره یاد شده در خواهید یافت که مفاد بخشنامه هیچ ارتباطی با تبصره فوق ندارد. در تبصره ماده ۱۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی شده است که: « به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می شود که در مورد مودیان غیر ایرانی و اشخاص مقیم خارج از کشور کل مالیاتهای متعلق را به نرخ مربوط به مقرر در منبع وصول نماید». بنابراین از این تبصره بیش از این استفاده نمی شود که سازمان امور مالیاتی مجاز است که کل مالیاتهای متعلق به درآمدهای ناشی از منابع مختلف را به نرخ مربوط به هر منبع محاسبه و وصول نماید لکن هیچ گونه اختیار اضافی برای سازمان امور مالیاتی برای برقراری مالیات تکلیفی یا تعیین نرخ درآمد مشمول مالیات برخلاف قانون پیش بینی نشده است. ثالثاً: مغایرت با ماده ۸ قانون تشویق و حمایت سرمایه گذاری خارجی و تبعیض غیر قانونی بین بانکهای ایرانی و خارجی: اجرای بخشنامه یاد شده باعث شده است که خلل مهمی در اقبال سرمایه گذاران خارجی نسبت به سرمایه گذاری در ایران به وجود آید. همان گونه که مستحضربد بخش عمده سرمایه خارجی به کار گرفته شده توسط سرمایه گذاران خارجی در کشور از محل وام و تسهیلات اعطایی از طرف بانکها و موسسات اعتباری بین المللی تامین می شود و یکی از شرایط یکسان و نمونه در تمامی قراردادهای تامین مالی مورد عمل در بانکها و موسسات مالی این است که کلیه پرداختهایی که وام گیرنده در اجرای قرارداد تامین مالی انجام می دهد، که مهمترین آن اقساط بازپرداخت وام و کارمزد آن است، باید به صورت خالص و بدون هیچ گونه کسور یا سپرده باشد و در صورت تعلق هر گونه کسور قانونی از طرف مقامات کشور میزبان سرمایه، پرداخت آن به عهده و حساب وام گیرنده خواهد بود و بانک از این جهت خود را در مصونیت

کامل قرار می دهد. بر این پایه نتیجه بخشنامه غیر قانونی فوق جز این نیست که هزینه های سرمایه گذاری خارجی و مآلاً میزان ریسک مالی سرمایه گذاری در ایران را افزایش می دهد بدون آن که نفعی برای دولت میزبان داشته باشد. این در حالی است که در کشورهای در حال توسعه اقتصادی تمامی سیاستهای مالی در جهت تشویق و حمایت از سرمایه گذاری خارجی و کاهش ریسکهای سرمایه گذاری است. در همین راستا توجه دادرسان دیوان عدالت اداری را به ماده ۸ قانون تشویق و حمایت سرمایه گذاری خارجی مصوب خرداد ۱۳۸۱ جلب می نماید که مقرر داشته است: « سرمایه گذاریهای خارجی مشمول این قانون از کلیه حقوق، حمایتها و تسهیلاتی که برای سرمایه گذاریهای داخلی موجود است به طور یکسان برخوردار می باشند». بنابراین بخشنامه مورد اعتراض مفاد این حکم قانونی را نادیده گرفته است زیرا به موجب ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم کلیه بانکها از جمله بانکهای داخلی از مالیات تکلیفی بر کارمزد خود معاف هستند ولی سازمان امور مالیاتی به رغم حکم قانون برای بانکهای خارجی مالیات تکلیفی در نظر گرفته است. اکنون با عنایت به مقدمه و دلایل مطرح در مطالب بالا از محضر استدعا دارد تا با اجازه حاصل از اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی و بند «الف» ماده ۱۳ و بند ۱ ماده ۱۹ قانون دیوان عدالت اداری موضوع درخواست ابطال بخشنامه شماره ۴۶۵۰۲ - ۱۳۸۵/۹/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور را در هیأت عمومی دیوان یاد شده مطرح فرمایید. " بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است: " پیرو بخشنامه شماره ۲۴۸۳۱/۲۱۲۵ - ۲۱۱ - ۱۳۸۵/۶/۲۷، نظر به این که درآمد اشخاص خارجی از محل سود و کارمزد دریافتی از جمله فعالیتهای آنان و از مصادیق بهره برداری از سرمایه در ایران می باشد، بنابراین اعطای وام و تسهیلات مالی توسط سرمایه گذاران و بانکهای خارجی که فعالیت خود را از طریق غیر مقرر داریم و یا شعبه، نمایندگی، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می دهند حسب مورد مشمول مالیات بر درآمد طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم می باشند و سازمان امور مالیاتی کشور بنا به اختیار حاصل از مقررات تبصره ماده ۱۵۹ قانون یاد شده مقرر می دارد: مودیان مالیاتی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی هنگام پرداخت وجوه مذکور، ابتدا میزان مالیات متعلقه را از ادارات امور مالیاتی ذی ربط استعلام و سپس نسبت به کسر و پرداخت مالیات از سود و کارمزد پرداختی در مهلت مقرر قانونی اقدام نمایند. در غیر این صورت علاوه بر مالیات متعلقه مشمول جریمه مقرر در قانون نیز خواهند بود. ادارات امور مالیاتی و حسابداران رسمی مکلفند در رسیدگی پرونده مالیاتی اشخاص مذکور از کسر و پرداخت به موقع مالیاتهای متعلقه اطمینان حاصل نموده و در گزارش خود موارد را قید نمایند. " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۱۹۴۷۹/۲۱۳ - د - ۱۳۹۰/۶/۱۵ توضیح داده است که: " درباره پرونده کلاسه هـ/۴۸۷/۸۹ موضوع شکایت آقای « مجید غمامی » وکیل « شرکت نیروگاه جنوب اصفهان » به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۴۶۵۰۲ - ۱۳۸۵/۹/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور به شرح زیر معروض می دارد: الف) بخشنامه یاد شده، با مد نظر قرار دادن بند (۵) ماده (۱) و تبصره (۲) ماده (۱۰۵) و ماده (۱۰۶) و بند (ج) ماده (۱۰۷) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ صادر شده است. برابر بند (۵) ماده (۱) قانون یاد شده، « هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی و یا واگذاری فیلمهای سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می شود) از ایران تحصیل می کند. » مشمول پرداخت مالیات شناخته می شود. بنابراین، با توجه به منطوق قانونی یاد شده و صدر و تبصره (۲) ماده (۱۰۵) و منطوق صریح ماده (۱۰۶) و بند (ج) ماده (۱۰۷) همین قانون، اصل بر تعلق مالیات در مورد بهره برداری از سرمایه و سایر فعالیتهایی که اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران به وسیله گونه های مختلف نمایندگی از آنها در ایران انجام می دهند است. از این رو، ادعای وکیل شرکت یاد شده، مبنی بر عدم تعلق مالیات به موکل ایشان برخلاف منطوق مقررات قانونی یاد شده است. همچنانکه، در تبصره (۲) ماده (۱۰۵) قانون یاد شده، مقرر شده است: « اشخاص حقوقی

خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران به استثنای مشمولان تبصره (۵) ماده (۱۰۹) و ماده (۱۱۳) این قانون از مآخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره برداری سرمایه در ایران یا از فعالیتهایی که مستقیماً یا وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می دهند یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی، دادن تعلیمات، کمکهای فنی یا واگذاری فیلمهای سینمایی از ایران تحصیل می کنند به نرخ مذکور در این ماده مشمول مالیات خواهند بود. نمایندگان اشخاص و موسسات مذکور در ایران نسبت به درآمدهایی که به هر عنوان به حساب خود تحصیل می کنند طبق مقررات مربوط به این قانون مشمول مالیات هستند.» در بند (ج) ماده (۱۰۷) قانون یاد شده، نیز نحوه تشخیص مالیات را در مورد بهره برداری از سرمایه و سایر فعالیتهایی که اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران موضوع صدر ماده (۱۰۷) همین قانون که به وسیله گونه های نمایندگی آنها در ایران انجام می دهند، مشخص شده است که طبق ماده (۱۰۶) همین قانون باید مورد تشخیص مالیاتی قرار گیرد. ب) برخلاف ادعای وکیل شاکی در ردیف ثانیاً بند (۲) لایحه پیوست دادخواست، که مدعی اند، تنها در مواد (۱۰۷) و (۱۰۴) قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات تکلیفی مقرر شده است. پرداخت مالیات بر حقوق توسط کارفرما و یا پرداخت مالیات بر مال الاجاره های پرداختی توسط اشخاص حقوقی موضوع تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون یاد شده، نیز در دسته کلی مالیاتهای تکلیفی می تواند جا بگیرد. استناد شاکی به ماده (۱۰۴) قانون یاد شده، از این حیث فاقد وجهت حقوقی است که ماده (۱۰۴) قانون یاد شده، با توجه به اصل کلی حقوقی «سرزمینی بودن قانون مالیاتی» تقریر یافته است. از این رو، در اصلاحیه ماده (۱۰۴) قانون یاد شده مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، «کارمزد پرداختی به بانکها، صندوق تعاون و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز» از حکم ماده (۱۰۴) مستثنا شده اند. بانکها و موسسات اعتباری غیر بانکی خارجی، در واقع از نظر قوانین مالیاتی و پولی و بانکی ایران، تا هنگامی که مجوز فعالیت در ایران را نگرفته باشند، غیر مجاز به شمار می آیند. از این رو، اشخاص موضوع صدر ماده (۱۰۷) قانون یاد شده، که اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران هستند، در مورد بهره برداری از سرمایه و سایر فعالیتهای اشخاص حقوقی و موسسات مزبور که به وسیله گونه های نمایندگی و امثال آن در ایران انجام می دهند، برابر مقررات مواد ۱۰۵ (بند ج)، ۱۰۷، ۱۰۶، ۱۵۹ (تبصره) ۱، (بند ۵) قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول مالیات متعلق به نرخ مربوط مقرر در منبع خواهند بود. از این رو، به موجب بخشنامه مورد شکایت وکیل، اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بند (ج) ماده (۱۰۷) قانون یاد شده، مکلف شده اند هنگام پرداخت وجوه بند (ج) ماده (۱۰۷)، در آغاز امر، میزان مالیات متعلق را از ادارات امور مالیاتی ذی ربط استعلام و سپس نسبت به کسر و پرداخت مالیات از سود و کارمزد پرداختی در مهلت مقرر قانونی اقدام نمایند. در غیر این صورت مشمول ضمانت اجرای مقرر در مواد (۱۸۲) و (۱۹۹) قانون مالیاتهای مستقیم قرار خواهند گرفت. اعضای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بهتر آگاهی دارند که، معمولاً در قراردادهای تجاری خاص سرمایه گذاری و بویژه، در قراردادهای نفتی سرمایه گذاری خارجی مانند مشارکت در تولید (P.S.A)، مشارکت و همکاری در تولید، تجارت متقابل (C.T)، بیع متقابل (BUY-BAK)، قراردادهای ساخت، بهره برداری و واگذاری (B.O.T)، خرید متقابل، مشارکت در سرمایه گذاری (J.V) و ... سرمایه گذاران خارجی از داخل ایران به بازپرداخت سود و تسهیلات بانکی دریافتی از بانکهای خارج از ایران اقدام می کنند. که در واقع، بانکها و موسسات مالی و اعتباری خارجی، توسط شخص سرمایه فرست موضوع قراردادهای یاد شده از درون ایران درآمد تحصیل می کنند که پرداخت کننده وجوه مزبور در ایران مکلف است برابر مواد قانونی و بخشنامه یاد شده، میزان مالیات متعلق را استعلام، کسر و پرداخت کند. این موضوع، شامل قراردادهای نفتی بیع متقابل، نیز می شود. از این رو، باید گفت: شرکت «نیروگاه جنوب اصفهان»، به عنوان یکی از اشخاص موضوع قسمت صدر و بند (ج) ماده (۱۰۷) نیز، مشمول مالیات بوده، برابر ماده (۱۰۶) قانون مالیاتهای مستقیم در این خصوص باید عمل شود. بنابراین، برخلاف ادعای وکیل شاکی، ماده (۱۰۶) و تبصره ماده (۱۵۹) قانون مالیاتهای مستقیم- صراحتاً- نوع نرخ را که همان نرخ مربوط مقرر در

منبع وصول است، اشاره می نماید. ج) وکیل شاکی در ردیف ثالثاً بند (۲) لایحه خود به ماده (۱۰۴) قانون مالیاتهای مستقیم و ماده (۸) قانون تشویق و حمایت سرمایه گذاری خارجی مصوب خرداد ۱۳۸۱ استناد کرده است که باید گفت: با توجه به مطالب معنون در بند (ب) لایحه حاضر، از آن جا که نص قانونی در بند (ج) ماده (۱۰۷) و ماده (۱۰۶) و تبصره ماده (۱۵۹) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۱۷ توسط قانونگذار تقریر شده است، بنابراین، ادعا و اجتهاد ایشان در برابر نص صریح قانون، محکوم به رد است. از سوی دیگر، ماده ۸ « قانون تشویق و حمایت سرمایه گذاری خارجی» مصوب ۱۳۸۱ نیز، مفهوم آن در رابطه با اصل کلی حقوق مالیاتی « برابری و عدم تبعیض ناروای مالیاتی» بین مودی ایرانی و مودی غیر ایرانی مقیم و غیر مقیم است و نمی تواند به معنا و مفهوم عدم شمول مالیات مقرر در بند (ج) ماده (۱۰۷) و مواد ۱۰۵ (تبصره ۲)، ۱۰۶ و ۱۵۹ (تبصره) بابت بهره برداری از سرمایه و سایر فعالیتهایی که اشخاص حقوقی و موسسات مزبور در صدر ماده (۱۰۷) قانون مالیاتهای مستقیم به وسیله گونه های نمایندگی آن در ایران انجام می دهند، تعبیر کرد. سازمان امور مالیاتی کشور، نیز در راستای حسن اجرای قوانین و مقررات و مستند به مواد ۱ (بند ۵)، ۱۰۵ (تبصره ۲)، ۱۰۷ (بند ج)، ۱۵۹ (تبصره) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ طی بخشنامه صدرالاشاره موضوع خواسته وکیل شاکی، از آن جا که درآمد اشخاص خارجی از محل سود و کارمزد دریافتی، از جمله فعالیتهای آنان و از مصادیق بهره برداری از سرمایه در ایران به شمار می آید، اعطای وام و تسهیلات مالی توسط سرمایه گذاران و بانکهای خارجی که فعالیت خود را از طریق غیر مقرر داریم و یا شعبه، نمایندگی، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می دهند- حسب مورد- مشمول مالیات بر درآمد طبق مقررات « قانون مالیاتهای مستقیم» دانسته و با توجه به اختیار حاصل از تبصره ماده (۱۵۹) قانون پیش گفته، مودیان مالیاتی را مکلف کرده که هنگام پرداخت وجوه مذکور، ابتدا میزان مالیات متعلق را از ادارات امور مالیاتی ذی ربط استعلام و سپس نسبت به کسر و پرداخت مالیات از سود و کارمزد پرداختی، در مهلت مقرر قانونی اقدام نمایند. بنابراین با توجه به مطالب یاد شده، نظر به عدم مخالفت مدلول بخشنامه صدرالاشاره با قانون و با توجه به صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور در صدور بخشنامه یاد شده و عدم تجاوز و عدم سوء استفاده از اختیارات قانونی رد شکایت وکیل شاکی را با استناد به مواد قانونی یاد شده و ماده (۱۹) قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ درخواست می نماید. " متعاقباً آقای مجید غمامی وکیل شرکت نیروگاه جنوب اصفهان به موجب لایحه ای که به شماره ۶۴۰-۱۳۹۲/۵/۱۵، ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی شده، اعلام کرده است که: " با تقدیم سلام و احترام، پیرو دادخواست تقدیمی از طرف شرکت ساوت اصفهان پاور پلنت که به شرکت نیروگاه جنوب اصفهان موسوم است (South Isfahan Power Plant Co)، به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۴۶۵۰۲-۱۳۸۵/۹/۲۷ سازمان امور مالیاتی درباره اخذ مالیات تکلیفی از سود و کارمزد متعلق به تسهیلات اخذ شده از بانکهای خارجی، نظر به این که سازمان امور مالیاتی به استناد بخشنامه خلاف قانون مبالغ معتناهی از اشخاص از جمله شرکت موکل من غیر حق اخذ کرده و موجبات تضییع حقوق آنان را فراهم آورده است، بدین وسیله با اجازه حاصل از ماده ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ و ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، خواهشمند است در صورت پذیرش درخواست ابطال مصوبه یاد شده اثر رای صادر شده در این خصوص از زمان تصویب مصوبه خلاف قانون اعلام شود. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رای مبادرت میکند.

رای هیأت عمومی

نظر به این که اولاً: بر مبنای تبصره ماده ۱۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، وصول مالیات در مورد مودیان غیر ایرانی اشخاص مقیم خارج از کشور تجویز شده است. ثانیاً: مطابق بند ۵ و تبصره ۲ ماده ۱

قانون مالیاتهای مستقیم هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و درآمدهای حاصل از فعالیتهای اقتصادی از قبیل فعالیتهای صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیتهای تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می شود، مشمول پرداخت مالیات می باشد. ثالثاً: با عنایت به نحوه نگارش ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم، معافیت مذکور شامل سرمایه گذاران خارجی نمی باشد. رابعاً: در ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم، فقط کارمزد پرداختی به بانکها و صندوق تعاون و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز استثناء شده و ارتباطی به سود دریافتی اشخاص حقوقی و حقیقی خارجی در ایران ندارد. خامساً: طبق بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات موسسه به بانکها و صندوق تعاون و همچنین موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد به عنوان هزینه های قابل قبول پذیرفته می شود. بنا بر مراتب اعلامی با توجه به الزام قانونی سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر دریافت مالیات از درآمد افراد خارجی در منبع و احتساب این دریافتی به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی از سوی پرداخت کننده و این که سازمان در نحوه وصول مالیات دارای اختیار قانونی و به عبارتی اذن در شیء اذن در لوازم آن نیز می باشد، لذا بخشنامه صادره که در مقام تبیین یکی از طرق وصول مالیات از افراد خارجی می باشد، مغایرتی با قانون نداشته و خارج از حدود اختیارات مرجع صادر کننده نبوده و قابل ابطال تشخیص داده نشد.

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری- محمدجعفر منتظری