

دیوان عدالت اداری

تاریخ: 10 مرداد 1396

کلاس پرونده: 453/94

شماره دادنامه: 433

موضوع رأی: ابطال بخشنامه شماره 3368 / 16762/211 مورخ 30/2/1386 سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: آقای شاهین شکرالهی

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 433

تاریخ دادنامه: 10/5/1396

کلاس پرونده: 94/453

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای شاهین شکرالهی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 3368 / 16762/211 مورخ 30/2/1386 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 3368 / 16762/211 - 30/2/1386 سازمان امور

مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"ریاست محترم و قضات عالی مقام هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

باسلام و احترام

به استناد بند 1 ماده 12 قانون دیوان عدالت اداری مصوب 25/3/1392 با توجه به دلایل مشروحه ذیل تقاضای ابطال

بخشنامه شماره 3368 / 16762/211 - 30/2/1386 سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل مغایرت آن با مواد 115، 141، 142 و

145 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380، همچنین بند 1 رأی شماره 30/4/5586 - 22/5/1376 شورای عالی

مالیاتی و عدم صلاحیت مرجع صادر کننده به حضور تقدیم می گردد.

1- متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

« نظر به اینکه در خصوص احتساب یا عدم احتساب اندوخته ها و مانده سود سنواتی حاصل از منابع معاف از مالیات در

ماخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی ابهاماتی مطرح گردیده است، لذا به منظور رفع ابهام و ایجاد

وحدت رویه موارد زیر یادآور می گردد:

1- بنا به صراحت ماده 115 اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380 ماخذ محاسبه مالیات آخرین دوره

عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند ارزش دارایی شخص حقوقی پس از کسر بدهیها و سرمایه پرداخت شده و

اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است، خواهد بود.

2- از آنجا که اندوخته ها و مانده سودهای ایجاد شده از محل سود حاصل از منابع معاف از مالیات در حکم اندوخته ها و

سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است، تلقی نمی گردد، بنابراین اندوخته ها و سودهای مزبور قابل کسر از ارزش دارائی های اشخاص حقوقی منحل در رسیدگی به مالیات آخرین دوره عملیاتی آنها (دوره انحلال) نخواهد بود.»

ماده 115 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380 اشعار می دارد: «ماخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند ارزش دارایی شخص حقوقی است منهای بدهیها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است.» به موجب ماده فوق ارزش دارایی مشمول مالیات شخص حقوقی با کسر بدهیها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و مانده سودهای ایجاد شده از محل سود حاصل از منابع معاف از مالیات نشده است. به عبارت دیگر ماده 115 و تبصره های آن اساساً منصرف از موارد معافیت مالیاتی بوده و در واقع این ماده به هیچ وجه دلالتی بر نفی معافیت های مالیاتی، در مورد شرکتهای منحل شده ندارند. از سوی دیگر، عموم و اطلاق موارد معافیت مالیاتی مصرح در آن قانون، حاکی از شمول این موارد نسبت به تمامی اشخاص حقوقی، اعم از موجود و منحل شده می باشد. در این خصوص خاطر نشان می سازد، بنابر تصریح قانونگذار برخی از سودهای حاصل از فعالیت های اشخاص حقوقی (بر اساس اهداف مورد نظر مقنن در منبع استحصال سود) از پرداخت مالیات معاف گردیده اند از جمله: «سود متعلق به سپرده های مختلف نزد بانکهای ایرانی، به موجب بند 2 ماده 145 قانون مالیاتهای مستقیم. سود حاصل از درآمد صادرات کالاهای صنعتی و غیر نفتی، به موجب ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم و بند ب ماده 104 قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی، سود حاصل از درآمد تولید فرش دستیاف، به موجب ماده 142 قانون مالیاتهای مستقیم.»

بر اساس رویه های قانونی و به لحاظ رعایت اصل عدالت مالیاتی، سودهایی که به حکم صریح قانونی در منبع استحصال از پرداخت مالیات معاف شده اند به هیچ وجه نباید مشمول مالیات باشد چرا که در این صورت عرض قانونگذار در برقراری معافیت های قانونی مالیاتی برآورده نخواهد شد. مضافاً اینکه براساس اصل 51 و 73 قانون اساسی به ترتیب آمده «هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف به موجب قانون مشخص می شود» و «شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است...».

این در حالی است که سازمان امور مالیاتی با تفسیری عاری از استدلال محکم و قوی و در حالی که ماده 115 قانون مارالذکر، منصرف از تعیین حکم در خصوص معافیت های مالیاتی است، اقدام به استنتاج نادرست مفهوم مخالف از این ماده و در نتیجه نقض مواد دیگران قانون نموده و به موجب بند 2 بخشنامه فوق الذکر، سودهایی که طبق مواد مورد اشاره، مشمول معافیت مالیاتی بوده اند را مشمول مالیات تلقی نموده است، این نکته در بند 2 بخشنامه و با عبارت «اندوخته ها و مانده سودهای ایجاد شده از محل سود حاصل از منابع معاف در حکم اندوخته ها و سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت شده تلی نمی گردد. بنابراین اندوخته ها و سودهای مزبور قابل کسر از ارزش دارایی های اشخاص حقوقی منحل در رسیدگی به مالیات آخرین دوره عملیاتی آنها (دوره انحلال) نخواهد بود.» درج گردیده است که این عبارت برخلاف نص ماده 115 قانون مالیاتهای مستقیم و با تضییق دایره شمول مواد 141، 144 و 145 آن قانون و همچنین بند 1 رأی شماره 22/5/1376-30/4/5586 شورای عالی مالیاتی، موجبات نقض مقررات موضوعه و تضییع حقوق مؤدیان را فراهم آورده است و ابطال آن مورد استدعاست.

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" شماره : 16762/211/3368

اداره کل امور مالیاتی استان

شورای عالی مالیاتی

سازمان امور اقتصادی و دارایی استان

هیأت عالی انتظامی مالیاتی

اداره کل دادستانی انتظامی مالیاتی

دفتر جامعه حسابداران رسمی ایران

دبیرخانه هیأت موضوع ماده 251 مکرر سازمان حسابرسی

مجله مالیات

تاریخ : 3/2/1386

نظر به اینکه در خصوص احتساب یا عدم احتساب اندوخته ها و مانده سود سنواتی حاصل از منابع معاف از مالیات در مآخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی ابهاماتی مطرح گردیده است، لذا به منظور رفع ابهام و ایجاد وحدت رویه موارد زیر یادآور می گردد:

- 1- بنا به صراحت ماده 115 اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27/11/1380 مآخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند ارزش دارایی شخص حقوقی پس از کسر بدهیها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است، خواهد بود.
 - 2- از آنجا که اندوخته ها و مانده سودهای ایجاد شده از محل سود حاصل از منابع معاف از مالیات در حکم اندوخته ها و سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است، تلقی نمی گردد.
- بنابراین اندوخته ها و سودهای مزبور قابل کسر از ارزش دارایی های اشخاص حقوقی منحل در رسیدگی به مالیات آخرین دوره عملیاتی آنها (دوره انحلال) نخواهد بود.
- در پاسخ به شکایت، مدیرکل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 23441/212-د/ 1/7/1394 توضیح داده است که:

"جناب آقای درین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً درباره پرونده کلاسه 94/453 موضوع شکایت آقای شاهین شکرالهی به خواسته ابطال بخشنامه شماره 16762/211/3368-30/2/1386 سازمان امور مالیاتی کشور، راجع به عدم احتساب اندوخته ها و مانده سود سنواتی حاصل از منابع معاف از مالیات در مآخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیاتی اشخاص حقوقی، به استحضار می رساند:

مطابق حکم صریح ماده 115 قانون مالیاتهای مستقیم، اندوخته ها و مانده سودهایی قابل کسر از ارزش داراییهای شخص حقوقی هستند که مالیات آنها قبلاً پرداخت گردیده است، بنابراین اندوخته ها و سودهای حاصل از منابع معاف به لحاظ این که بابت آنها مالیاتی پرداخت نشده است مشمول حکم مذکور نمی شود و از این جهت برخلاف ادعای شاکی، بخشنامه مذکور وفق قوانین و مقررات مالیاتی و در چارچوب صلاحیت قانونی صادر گردیده است.

با عنایت به مراتب فوق و با استناد به نامه شماره 19784/232-د/7/6/1364 که مقرر می دارد: «با توجه به اینکه بابت اندوخته و سودهای معاف، قبلاً مالیاتی پرداخت نشده است لذا در اجرای مقررات ماده 115 قانون مالیاتهای مستقیم، قابل کسر از ارزش دارایی ها نخواهد بود» و نظر به عدم نقض و تجاوز به قوانین و عدم خروج از صلاحیتهای ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور و عدم تضییع حقوق مودیان مالیاتی، بانوجه به ماده (12) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392، رسیدگی و رد شکایت شاکی را درخواست می نماید.

در پایان، خواهشمند است دستور فرمایید از سازمان امور مالیاتی کشور جهت حضور در جلسه هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دعوت به عمل آید.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 10/5/1396 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا 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

در ماده 115 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است که مآخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند ارزش دارایی شخص حقوقی است منهای بدهیها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است. نظر به اینکه در بخشنامه مورد اعتراض مقرر شده برای اندوخته ها و مانده سودهای ایجاد شده از محل سود حاصل از منابع معاف از مالیات، مالیات مطالبه شود، مغایر ماده 115 قانون یاد شده است و بخشنامه مذکور مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری