



گزارش کارشناسی

پرونده‌های دیوان عدالت اداری

در خصوص:

تقاضای ابطال بخش‌نامه‌های (نامه‌های) شماره
۳۲۲/۹۳۱/ص مورخ ۱۳۹۳/۱/۲۵ و ۲۳۲/۹۷۱۱/ص
مورخ ۱۳۹۶/۶/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور در
خصوص شمول مالیات بر قرارداد مشارکت

کد گزارش: ۹۷۱۰۰۸۴

تاریخ انتشار: ۱۳۹۷/۱۰/۰۴

پژوهشکده شورای نگهبان

شناسنامه گزارش

گزارش کارشناسی پرونده‌های دیوان

عدالت اداری

موضوع:

تقاضای ابطال بخش‌نامه‌های (نامه‌های) شماره
۳۲۲/۹۳۱/ص مورخ ۱۳۹۳/۱/۲۵ و ۲۳۲/۹۷۱۱/ص
مورخ ۱۳۹۶/۶/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور در
خصوص شمول مالیات بر قرارداد مشارکت

تهیه و تنظیم:

محمد رضا قاسمی

نظارت:

سیدمجتبی حسینی پور

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

گزارش کارشناسی پرونده‌های استعلامی دیوان عدالت اداری

(عدم پذیرش سند قرارداد توسط سازمان امور مالیاتی به دلیل رسمی

نبودن آن)

موضوع شکایت: تقاضای ابطال بخش‌نامه‌های (نامه‌های) شماره ۳۲۲/۹۳۱/ص مورخ ۱۳۹۳/۱/۲۵ و ۲۳۲/۹۷۱۱/ص مورخ ۱۳۹۶/۶/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص شمول مالیات بر قرارداد مشارکت

شاکی: شرکت گروه سرمایه‌گذاری اقتصادی و تحقیقاتی انبوه‌سازان هشتم

طرف شکایت: اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی

جهت مغایرت شرعی: قواعد فقهی «المؤمنون عند شروطهم»، «الناس مسلطون علی اموالهم» و «لاضرر و لا ضرار فی الاسلام»

شماره و تاریخ نامه دیوان: ۱۴۹۹/۹۶-۱۳۹۷/۸/۲۰

مقدمه

شاکی به موجب درخواستی، تقاضای ابطال بخش‌نامه‌های (نامه‌های) شماره ۳۲۲/۹۳۱/ص مورخ ۱۳۹۳/۱/۲۵ و ۲۳۲/۹۷۱۱/ص مورخ ۱۳۹۶/۶/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص قراردادهای غیررسمی مشارکت را داشته است. به اعتقاد شاکی به رسمیت نشناختن قراردادهای مذکور، توسط سازمان امور مالیاتی به آن دلیل که رسمی نبوده‌اند، مغایر با قواعد فقهی «المؤمنون عند شروطهم»، «تسلیط» و «لاضرر»

می‌باشد و بر این اساس مغایر با شرع است. در این گزارش ضمن تبیین موضوع و تشریح ادله طرفین، ابعاد حقوقی موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد.

شرح و بررسی

شاکی (شرکت گروه سرمایه‌گذاری اقتصادی و تحقیقاتی انبوه‌سازان هشتم) که یک شرکت انبوه‌سازی می‌باشد با شهرداری قراردادهایی تحت عنوان «مشارکت» منعقد کرده است تا کارهای عمرانی و ساختمانی شهرداری را انجام دهد. قراردادهای مزبور به شکل «قرارداد رسمی» نبوده و از این جهت است که سازمان امور مالیاتی خراسان رضوی با استناد به مواد (۴۷) و (۴۸) قانون ثبت اسناد و املاک^۱ مصوب ۱۳۱۰ اعلام کرده که این قراردادها را معتبر ندانسته و لذا وجود رابطه قراردادی «مشارکت» را میان شرکت مذکور و شهرداری به رسمیت نشناخته و قائل به وجود «قرارداد پیمانکاری» میان آنها می‌باشد. تفاوت این برخورد سازمان مالیاتی در میزان مالیاتی است که از شرکت مذکور اخذ خواهد کرد. با این توضیح که در «قرارداد مشارکت» مؤدیان _ بر اساس ماده (۱۱) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۷۷) قانون مالیات‌های مستقیم^۲ _ به نسبت سهم خود در مشارکت، مالیات خواهند پرداخت، در حالی که در قرارداد

^۱ ماده ۴۷- در تقاطعی که اداره ثبت اسناد و املاک و دفاتر اسناد رسمی موجود بوده و وزارت عدلیه مقتضی بداند ثبت اسناد ذیل اجباری است:

۱- کلیه عقود و معاملات راجعه به عین یا منافع اموال غیرمنقوله که در دفتر املاک ثبت نشده.

۲- صلح‌نامه و هیبه‌نامه و شرکت‌نامه

ماده ۴۸- سندی که مطابق مواد فوق باید به ثبت برسد و به ثبت نرسیده، در هیچ‌یک از ادارات و محاکم پذیرفته نخواهد شد.

^۲ ماده ۱۱- مشارکت در ساخت و فروش، در صورت رعایت مواد (۴۷) و (۴۸) قانون ثبت اسناد و املاک قابل قبول است. در این صورت درآمد مشمول مالیات هر شریک بر مبنای سهم تعیین شده در شرکت‌نامه می‌باشد.

پیمانکاری، پرداخت کل مالیات بر مبنای ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ بر عهده پیمانکار خواهد بود. ازین رو شاکی نسبت به نامه‌هایی از سازمان امور مالیاتی که به این موضوع تصریح کرده و قرارداد مشارکت وی را معتبر ندانسته، شکایت دارد و آنها را مغایر موازین شرعی و قانونی می‌داند که ادله او و پاسخ سازمان امور مالیاتی در ادامه این گزارش بررسی می‌شود.

ادله طرفین

دلایل و مستندات شاکی ناظر به مغایرت نامه موضوع شکایت با موازین شرعی و قانونی را می‌توان به شرح زیر دسته‌بندی کرد:

۱. مغایرت با قانون مدنی و قصد طرفین قرارداد: شاکی مستند به مواد متعدد قانون مدنی معتقد است که بخش‌نامه‌های (نامه‌های) سازمان امور مالیاتی خلاف قانون می‌باشد، چراکه بر مبنای ماده (۲۲۴) قانون مدنی «الفاظ عقود محمول است بر معانی عرفیه» و شرکت مذکور و شهرداری عقد مشارکت بر مبنای مواد (۵۷۱)، (۵۷۳)، (۵۷۵) و (۵۷۶) قانون مدنی^۲ منعقد کرده‌اند، اما باوجود این، سازمان امور مالیاتی به واسطه‌ی بخش‌نامه‌ی «عنوان عقد» را تغییر داده و آثار عقد دیگری (پیمانکاری)

^۱ ماده ۱۰۵- جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به‌استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست‌وپنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

^۲ ماده ۵۷۱- شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیئی واحد به نحو اشاعه.
ماده ۵۷۳- شرکت اختیاری یا در نتیجه عقدی از عقود حاصل می‌شود یا در نتیجه عمل شرکاء از قبیل مزج اختیاری یا قبول مالی مشاعاً در ازاء عمل چند نفر و نحو این‌ها.
ماده ۵۷۵- هر یک از شرکاء به نسبت سهم خود در نفع و ضرر سهیم می‌باشد مگر اینکه برای یک یا چند نفر از آن‌ها در مقابل عملی سهم زیادتری منظور شده باشد.
ماده ۵۷۶- طرز اداره کردن اموال مشترک تابع شرایط مقرره بین شرکاء خواهد بود.

را برخلاف مقصود طرفین قرارداد، جاری کرده است، این درحالی است که بر مبنای مواد (۱۹۰) و (۲۱۹) قانون مدنی^۱ قاعده «العقود تابعه للقصود» جاری بوده و بین متعاملین و قائم مقام آن‌ها لازم‌الاتباع است.

از سویی دیگر شاکی با اشاره به ماده (۱۲۸۶) قانون مدنی بیان می‌دارد، قانون مدنی وجود دو نوع سند عادی و رسمی را همزمان به رسمیت شناخته و براین اساس سازمان امور مالیاتی نمی‌تواند برخلاف این حکم، اسناد عادی را به‌طور کامل نپذیرد.

۲. مغایرت با نظر شورای نگهبان: طبق بخش‌نامه‌های (نامه‌های) سازمان امور مالیاتی، از آنجاکه انعقاد عقد مشارکت میان شاکی و شهرداری در قالب سند رسمی نبوده، فاقد اعتبار است. مستند این نامه مواد (۴۷) و (۴۸) قانون ثبت اسناد و املاک است که ثبت برخی از قراردادهای را ضروری دانسته و قراردادهایی که به صورت رسمی ثبت نشده‌اند را غیر قابل استناد می‌داند. به عبارت دیگر سازمان امور مالیاتی بدون توجه به قرائن و ادله ناظر بر صحت مفاد عقد مزبور و صرفاً به دلیل آنکه این قرارداد در قالب سند رسمی نبوده است، آن را مورد پذیرش قرار نمی‌دهد، در حالی که فقهای شورای نگهبان در نظر شماره ۹۶/۱۰۰/۲۹۶۲ مورخ ۱۳۹۶/۷/۲۹ این موضوع را خلاف شرع اعلام کرده‌اند.^۲

^۱ ماده ۱۹۰- برای صحت هر معامله شرایط ذیل اساسی است. ۱) قصد طرفین و رضای آن‌ها ۲) اهلیت طرفین ۳) موضوع معین که مورد معامله باشد ۴) مشروعیت جهت معامله.

ماده ۲۱۹- عقودی که بر طبق قانون واقع شده باشد بین متعاملین و قائم مقام آنها لازم‌الاتباع است مگر اینکه به رضای طرفین اقاله یا به علت قانونی فسخ شود.

^۲ «مفاد مواد ۴۶ و ۴۷ قانون ثبت اسناد و املاک صرفاً اختیاری دانستن ثبت سند در برخی موارد و الزامی دانستن آن در سایر موارد است که این مطلب خودبه‌خود ایرادی ندارد. اما مفاد ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک و نیز ماده ۴۸ آن که

دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی در دفاعیه‌ی خود به ادعای شاکی پاسخ داده است. در این دفاعیه، به اعتبار اسناد عادی و رسمی پرداخته شده و با استناد به ماده ۱۲۹۱ قانون مدنی^۱ گفته شده که اسناد عادی در دو مورد، اعتبار اسناد رسمی را داشته و طرفین آن محدود به مواردی است که در قانون ذکر شده است. بنابراین قانون مشخص کرده است که این‌گونه اسناد نسبت به چه کسانی معتبر است. ضمناً مطابق حکم ماده (۴۸) قانون ثبت اسناد و املاک، اسنادی که ثبت آنها لازم است، اگر به صورت عادی و غیررسمی باشند، در هیچ یک از ادارات و دادگاه‌ها پذیرفته نخواهند شد. و لذا از آنجا که موضوع قرارداد میان شرکت شاکی و شهرداری نیز از مواردی است که ثبت آن ضروری اعلام شده، عدم ثبت آن منتج به عدم اعتبار آن می‌گردد. بر اساس این دفاعیه، نظر فقهای شورای نگهبان نیز در این خصوص لازم‌الاتباع نیست، چراکه قانون‌گذار «مجلس» است و فقهای شورای نگهبان صلاحیت ابطال قوانین را ندارند و اگر چنین صلاحیتی را دارا باشند، دچار خلأ قانونی خواهیم شد. لذا حکم ماده (۴۸) قانون ثبت اسناد و املاک همچنان قابل استناد است.

→

دلالت بر بی اعتبار دانستن اسناد عادی غیررسمی دارد اطلاق آن در مورد اسناد عادی که قرائن و ادله معتبر بر صحت مفاد آن‌ها باشد خلاف شرع و باطل است و به عبارت دیگر در مورد اسناد عادی همراه با قرائن و ادله فوق مانند سندی که بینه و شهادت شهود معتبر بر صحت آن باشد این اسناد معتبر است و دو ماده مزبور در چنین مواردی تخصیص خورده است و مواد ۱۲۸۵ و ۱۲۹۱ قانون مدنی اشاره به اینگونه اسناد عادی دارد.»

۱. ماده ۱۲۹۱- اسناد عادی در دو مورد اعتبار اسناد رسمی را داشته درباره طرفین و وراث و قائم مقام آنان معتبر است. ۱- اگر طرفی که سند بر علیه او اقامه شده است صدور آن را از منتسب الیه تصدیق نماید. ۲- هرگاه در محکمه ثابت شود که سند مزبور را طرفی که آن را تکذیب یا تردید کرده فی الواقع امضاء یا مهر کرده است.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

نکته اصلی در خصوص این موضوع این است که طبق اصل چهارم قانون اساسی، تمامی قوانین و مقررات کشور باید بر اساس موازین اسلامی باشد و تشخیص این امر بر عهده فقهای شورای نگهبان است. بر همین اساس، فقهای شورای نگهبان نسبت به تمامی قوانین و مقررات کشور صلاحیت اظهارنظر شرعی دارند و در صورتی که آن‌ها را خلاف شرع تشخیص دهند، بطلان آن‌ها را اعلام می‌دارند. ایشان در خصوص ماده (۴۸) قانون ثبت اسناد و املاک، نیز اظهارنظر کرده و اطلاق آن را خلاف شرع دانسته‌اند. ماده مذکور اسناد عادی را در برخی موضوعات، کلاً و مطلقاً در نزد مراجع اداری و قضایی غیرقابل استناد دانسته و همین اطلاق، توسط فقهای شورای نگهبان خلاف شرع اعلام شده است. بر این اساس، سازمان امور مالیاتی و سایر دستگاه‌های قضایی و اداری باید اسناد عادی را نیز بررسی کرده و در صورتی که قرین به صحت باشند، آن‌ها را معتبر شمارند. این امر در عین مستند بودن به اصل (۴) قانون اساسی، موجب ایجاد خلأ و محذور قانونی نیز نمی‌گردد.

لذا سازمان امور مالیاتی نمی‌تواند بدون توجه به قرائن و ادله دال بر صحت سند عادی آن را نپذیرد و عنوان قرارداد را برخلاف قصد متعاملین تغییر داده و آثار متفاوتی را که متناسب با عقد دیگری است بر قرارداد جاری سازد.

امام خمینی (ره):

و از شورایی محترم نگهبان می‌خواهم و توصیه می‌کنم، چه در نسل حاضر و
چه در نسل مابقی آینده، که با کمال دقت و قدرت و ظایف اسلامی و ملی خود
رایان و تحت تأثیر هیچ قدرتی واقع نشوند و از قوانین مخالف با شرع مطهر و
قانون اساسی بدون هیچ ملاحظه‌ای جلو گیری نمایند.

(سخن امام، ج ۲۱، ص ۴۲۲)



بزهشکده شورای نگهبان

تهران، خیابان شهید سپهبد قرنی، کوچه خسرو، پلاک ۱۲