

## فصلنامه حقوق اداری

سال هشتم، پاییز ۱۳۹۹، شماره ۲۴

### نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی وعدم معافیت مالیاتی مشاغل حرفه‌ای

محمد رضا عباسی<sup>۱</sup>، غلام نبی فیضی چکاب<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۲/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۷/۱۵

#### چکیده

گاهی میان پزشک، سردفتر و یا دیگر افرادی که دارای مجوز تخصصی و اختصاصی هستند، با دیگران قراردادی مبنی بر استفاده هر یک از طرفین از حصه معینی از سود منعقد می‌شود، به این نحو که طرف دیگر پول خرید و یا اجاره حداقل قسمتی از محل کار را پرداخت می‌نماید و در عوض نسبت به درآمد شریک می‌شود، شورای عالی مالیاتی طی نظریه‌ای این نوع قراردادها را مشارکت مدنی تلقی ننموده و آنها را مشمول معافیت تبصره (۱) ماده (۱۰۱) ندانسته است. مطالعه‌ای که در این مقاله با استفاده از روش کتابخانه‌ای و شیوه توصیفی - تحلیلی صورت گرفت، معلوم گردید که قراردادهای مذکور به موجب ماده (۵۷۱) قانون مدنی مشارکت مدنی محسوب می‌شوند و اشخاص مذکور مشمول معافیت تبصره (۱) ماده (۱۰۱) می‌گردند. نباید از تعریف ماده (۵۷۱) این استنباط را داشت که در موارد مشابه «اشاعه‌ای» حاصل نمی‌شود. از طرف دیگر تبصره یک ماده «۱۰۱» استثناء بر اصل ذیل است: «درآمد مودیان فصل درآمد بر مشاغل تا میزان معافیت ماده ۸۴ از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.» این اصل در ماده مذکور بیان شده است لذا برفرض اگر فعالیت فوق مشارکت مدنی تلقی نشود، باید مطابق اصل فوق به تمام مودیان معافیت اعطا شود، نه اینکه فقط یکی از آنها مشمول معافیت گردد.

**واژه‌های کلیدی:** مشارکت مدنی، شرکت تجاری، معافیت ماده ۱۰۱، اشاعه، مشاغل حرفه‌ای

۱. دانش آموخته دکتری دانشگاه پیام نور دانشگاه تهران، (نویسنده مسئول)، mra1390@yahoo.com

۲. استادیار گروه حقوق خصوصی، دانشگاه علامه طباطبائی legalfaiz@gmail.com

## ۱. مقدمه

در تاریخ ۱۳۹۸/۲/۲۵ در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم، شورای عالی مالیاتی برای بررسی ابهام مطرح شده، تشکیل جلسه داده و برای رفع ابهام نظری به ترتیب ذیل اعلام نموده است: مطابق تبصره ۱ ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم «در مشارکت‌های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به طور مساوی بین آنان تقسیم و باقی مانده سهم هر شریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود. شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطا می‌گردد».

با توجه به ماده قانونی فوق، در مواردی مشاهده شده است برخی از صاحبان مشاغل که اشتغال به آن مشاغل نیاز به تایید برخی صلاحیت‌های تخصصی دارد از جمله سردفتری دفاتر اسناد رسمی نسبت به انعقاد قرارداد رسمی شراکت اقدام و برای خود شریک اعلام نموده‌اند و درخواست استفاده از معافیت موضوع تبصره مذکور را هم برای صاحب اصلی شغل و هم برای شریک دارند، لذا ابهاماتی در خصوص اعمال یا عدم اعمال معافیت مذکور برای شریک وجود داشته و نظریاتی به شرح زیر مطرح می‌باشد:

۱. وفق ماده ۵۷۱ قانون مدنی مصوب ۱۳۰۷: «شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شی واحد به نحو اشاعه». با توجه به اینکه انجام فعالیت‌هایی از قبیل دفاتر اسناد رسمی، پزشکان، نمایندگی‌های بیمه و... قائم به شخص بوده و پروانه و مجوز فعالیت این گونه مشاغل از سوی مراجع مربوط به نام شخصی صادر می‌گردد که دارای تخصص و گواهی مرتبط به آن فعالیت را داشته باشد و برای آن شریک در نظر گرفته نمی‌شود.

از این‌رو، از آنجایی که شیء واحد در این قرارداد مصداقی نداشته و تحقق اجتماع حقوق مالکین به نحو اشاعه نیز محقق نشده است، لذا به طبع مورد مذکور از مصادیق مشارکت مدنی موضوع تبصره یاد شده نبوده و صرفاً قراردادی منطبق با ماده ۱۰ قانون مدنی می‌باشد. بنابر این تسری معافیت تبصره ماده ۱۰۱ اصلاحی قانون یاد شده به قراردادهای مورد بحث فاقد محمل قانونی خواهد بود.

۲. کلیه صاحبان مشاغل فارغ از نوع فعالیت با توجه به مقررات ماده ۱۰ قانون مدنی می‌توانند در فعالیت‌های خود دارای شراکت کاری بوده و در نتیجه از معافیت مالیاتی یاد شده استفاده نمایند. شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی‌های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوعات مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می‌نمایند: «با توجه به مقررات مواد ۵۷۱ لغایت ۶۰۶ قانون مدنی در بابت مشارکت مدنی، از لحاظ مقررات

نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۱۷

تبصره یک ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم، نظر مذکور در بند یک ابهام مطرح شده در انطباق با قانون می‌باشد».

پیش‌تر لازم است متذکر شوم که، مشارکت مدنی از بعد مالیاتی آثار متعددی دارد به گونه‌ای که تعداد قابل توجهی از افراد جامعه از آثار مالیاتی آن متأثر می‌شوند. البته به نظر ما مشارکت مدنی دارای آثار مثبت برای صاحبان مشاغل نیست، بلکه دارای اثر منفی بوده و موجب می‌شود که اشخاص متعدد حداکثر از دو معافیت بهره مند شوند، در حالی که اگر مجموعه‌ای مشارکت مدنی تلقی نشود، به هر یک از افراد مجموعه یک معافیت اعطا می‌شود. (قلی، باقر؛ تعارض و ارتباط قانون مالیات‌ها با قواعد حقوق خصوصی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم تحقیقات، ۱۳۹۳: ۶۱)؛ این در حالی است که شورای محترم مالیاتی، در نظریه خودش، «مشارکت مدنی» را به عنوان یک امر مثبت برای صاحبان مشاغل تلقی نموده است.

به نظر می‌رسد که دیدگاه شورای عالی مالیاتی دارای ابهام باشد؛ معلوم نیست که شورای عالی مالیاتی قراردادهای موصوف را به طور کلی مشارکت ندانسته است، یا آنها را مشارکت مدنی ندانسته است، و یا نه مشارکت مدنی بوده ولی مشمول ماده ۵۷۱ به بعد قانون مدنی نشده است. ممکن است منظور این باشد که قراردادهای مذکور مشروع و قانونی نیست. از بعد مالیاتی هم مشخص نیست که قراردادهای مذکور به طور کلی مشمول معافیت ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌ها نمی‌شود و یا اینکه فقط مشمول تبصره ماده ۱۰۱ نمی‌گردد، موارد مذکور طی سه گفتار مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲. تبیین تبصره یک ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم

لازم است ابتدا دو عبارت «غیر مشمول» و «معاف» تبیین شود؛ قانون مالیات‌ها در ماده دو از اشخاصی نام برده است که مشمول پرداخت مالیات نیستند، گویا این اشخاص به طور کلی مشمول مقررات مالیاتی نبوده و تکالیف مربوط به مودیان مالیاتی به این افراد تحمیل نمی‌شود. البته این قانون در ماده (۱) اشخاص مشمول را نیز احصاء نموده است. (عباسی، ۱۳۹۰: ۳۸) قانونگذار بنا به صلاح‌دیدگی که داشته، برخی از درآمدهای اشخاص مشمول را از پرداخت مالیات «معاف» دانسته است. یکی از مهمترین و اصولی‌ترین این معافیت‌ها، معافیت مربوط به امرار معاش اشخاص مشمول است. در این نوع معافیت قانونگذار اجازه داده است، مقداری از درآمد افراد، از شمول مالیات خارج شود، تا آنها بتوانند زندگی خود را بگذرانند. بنابراین این در باره این نوع معافیت‌ها می‌توان گفت:

الف- اشخاص حقیقی هستند که از این معافیت بهره مند می‌گردند، چرا که امرار معاش به معنای واقعی مختص آنهاست.

ب- امرار معاش به طور متعارف مستلزم درآمد مستمر بوده است، از اینرو قانونگذار درآمدهای غیر مترقبه، اتفاقی و در آمدی که به طور یکباره عایدی افراد می‌شود، مشمول معافیت ندانسته است.

ج- این معافیت‌ها به طور سالانه اعطا می‌شود، به عبارت دیگر اگر کسی فقط سه ماه درآمد داشته باشد، کل معافیت به وی داده می‌شود و معافیت‌ها نسبت به طول مدت فعالیت اعطا نمی‌شود.

د- با توجه به بندهای فوق؛ درآمدهای مستغلات، حقوق، مشاغل اشخاص حقیقی از این نوع بوده است؛ از این‌رو قانونگذار در ماده (۵۷) این نوع معافیت را برای درآمد مستغلات، در ماده (۸۴) معافیت مذکور را برای حقوق بگیران و در ماده (۱۰۱) این نوع معافیت را برای مالیات بردرآمد مشاغل [اشخاص حقیقی] پیش بینی نموده است. (قلی، ۱۳۹۱: ۴۷)

با وجود این برای اینکه همین معافیت‌ها جهت دار شده و نسبت به آنها سوء استفاده‌ای صورت نگیرد، تدابیری برای چگونگی استفاده از آنها اندیشیده شده است که در مورد معافیت ماده (۱۰۱) برخی از آن چاره اندیشی‌ها به ترتیب زیر است:

الف- این معافیت صرفاً به اشخاصی تعلق می‌گیرد که حداقل وظیفه قانونی خود را انجام داده باشند، و آن عبارت است از اینکه اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر تسلیم نمایند. البته این رویکرد قانونگذار قابل نقد است که مجال بررسی آن نیست. (عباسی، ۱۳۹۰: ۷۴)

ب- براساس قاعده هر شخصی که به شغلی اشتغال دارد، باید از یک معافیت برخوردار باشد، با وجود این گویا قانونگذار نگران این بوده که برخی با سوء استفاده از این ماده اصولی، تعدادی را به طور صوری دور هم جمع کرده و کل درآمدهای خود را مشمول معافیت کنند، لذا برای اعطای این معافیت این محدودیت را پیش‌بینی نموده، که در مشارکت‌های مدنی صرفاً حداکثر دو معافیت قابل اعطا بوده، و معافیت مذکور نیز به طور مساوی بین شرکا تقسیم می‌شود. با توجه به اینکه احتمال این تبانی بین زوجین بیشتر است، قانونگذار در یک صلاحدید دیگر، در مشارکت‌های مدنی ما بین زوجین، به طور کلی از اعطای معافیت به زوجه خودداری نموده، که این نیز جای تامل بوده و به ویژه با مواد (۵۷) و (۸۴) قانون مالیات‌ها هماهنگ نیست.

نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۱۹

ج- براساس تبصره (۱) ماده (۱۰۱) فرقی بین انواع مشارکت مدنی نیست، اینکه اطراف مشارکت مدنی با اراده و اختیار شرکت مدنی را دایر نموده باشند، و یا نه شخصی فوت نموده و ورثه به طور قهری با یکدیگر شریک شده باشند، در هر صورت حداکثر معافیت مورد استفاده آنها دو معافیت خواهد بود.  
د- قانونگذار برای اینکه فوت یکی از شرکا در حقوق پیشین و مکتسبه شریک یا شرکای دیگر تاثیر نداشته باشد، بیان نموده که در مشارکت‌های قهری، وراثت متوفی فقط حق استفاده از معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت را خواهند داشت.

### ۳. مفهوم مشارکت مدنی، مشروعیت و انطباق قراردادهای موصوف با آن

«مشارکت مدنی» از عباراتی است که در قوانین مختلف از آن نام برده شده است، از جمله این قوانین، قانون مدنی و قانون مالیات‌های مستقیم است. برای مطالعه بهتر نظر شورای محترم عالی مالیاتی دو سوال مطرح می‌شود: الف- قراردادهای ذکر شده، مشروع و قانونی هستند یا خیر؟ ب- قراردادهای موصوف جزء قراردادهای مشارکت مدنی تلقی می‌شوند یا خیر؟ قانونی بودن مشارکت‌های مذکور از این جهت مورد بررسی قرار می‌گیرد که ممکن است گفته شود، به علت عدم مشروعیت قراردادهای مذکور، شرکاء یا بهتر بگوییم شرکایی که ورود آنها به مشارکت غیر قانونی است از معافیت برخوردار نمی‌شوند.

#### ۳-۱. معنی و مفهوم اصطلاحی مشارکت مدنی و مشارکت بودن قراردادهای موصوف

ابتدا مفهوم و معنای شرکت مورد بررسی و سپس شرکت بودن قراردادهای موصوف مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

##### ۳-۱-۱. معانی و مفاهیم

در معنای مشارکت نوشته‌اند: «شریک شدن» (معین، ۱۳۸۷: ۷۵۲)، همچنین «با هم شریک شدن، شرکت کردن با هم.» (عمید، ۸۰۲: ۱۳۷۷).

در تبیین عبارت شرکت نوشته‌اند: شرکت به فتح شین و کسر راء است، برخی نیز آن را به فتح شین و کسر راء قرائت نموده‌اند.<sup>۱</sup> در معنای شرکت نیز نوشته‌اند: «توزیع الشیء بین اثتین فاکثر علی جهه الشیوع. وفی اصطلاح الفقهی: هی اختلاط نصیبین فصاعدا، بحیث لا یتمیز احدهما عن غیره.» به عبارت دیگر، اگر یک چیز بین دو یا چند نفر به طور شیاع قرار گرفته باشد، آن را شرکت گویند. (حماد، بی تا: ۲۶۰).

۱. «الشركة بفتح الشین و کسر الراء، و حکى فیها کسر الشین و سکون راء.» (شهید ثانی، ۱۳۶۹: ۱۲۸)

قانون مدنی نیز در تعریف شرکت بیان داشته است: « عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیء واحد به نحو اشاعه. » (ماده ۵۷۱ قانون مدنی) این تعریف تقریباً برگرفته از نظر فقها است که در تعریف شرکت بیان داشته‌اند: « اجتماع حقوق الملاک فی شیء الواحد علی سبیل الشیاع » (محقق حلی، ۲۱۷: ۱۳۷۸).

پاره‌ای از صاحب‌نظران علم حقوق در تبیین شرکت مدنی بیان داشته‌اند: « شرکت عقدی، عبارت از عقدی است بین دو یا چند نفر بر معامله نمودن به مالی که بین آنان مشترک می‌باشد و آن را شرکت مدنی می‌گویند. (امامی، ۱۳۷۶: ۲۱۴) البته عده‌ای از تعریف ماده ۵۷۱ انتقاد نموده و بیان داشته‌اند که تعریف مذکور، تعریف شرکت نبوده، بلکه مبین اشاعه است. (عدل، منصورالسلطنه، ۱۳۸۹: ۳۷۲) در جواب گفته‌اند که ماده ۵۷۱ عقد شرکت را تعریف نکرده، بلکه شرکت به طور مطلق را تعریف نموده است. ثانیاً اشاعه یکی از عناصر تشکیل دهنده شرکت محسوب شده است (حسینی تهرانی، ۱۳۶۵: ۳۵). به نظر می‌رسد که قانونگذار در این ماده مفاهیم اشاعه و شرکت را اختلاط نموده باشد (سیدی آرانی، ۱۳۹۳: ۲۵۵).

### ۳-۱-۲. شرکت بودن قراردادهای موصوف

شورای محترم در مهمترین فراز از نظریه خود بیان داشته است: «..... لذا، از آنجائی که شیء واحد در این قرارداد مصداقی نداشته و تحقق اجتماع حقوق مالکین به نحو اشاعه نیز محقق نشده است، لذا به طبع مورد مذکور از مصادیق مشارکت مدنی موضوع تبصره یاد شده نبوده و صرفاً قراردادی منطبق با ماده ۱۰ قانون مدنی می‌باشد. بنابر این تسری معافیت تبصره ماده ۱۰۱ اصلاحی قانون یاد شده به قراردادهای مورد بحث فاقد محمل قانونی خواهد بود.....» از ظاهر این نظریه بر می‌آید که روابط مابین پزشک، سردفتر و موارد مشابه، قرارداد شرکت تلقی نمی‌شود.

پیش از بررسی نظریه مذکور مجدداً متذکر می‌شود که در حقوق مدنی ایران، تحقق شرکت مستلزم اجتماع مالکیت اشخاص متعدد در شیء واحد است. به همین منظور قانونگذار در تعریف شرکت بیان داشته است: « شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیء واحد به نحو اشاعه. » (ماده ۵۷۱ قانون مدنی) تعریف مذکور از فقه اقتباس شده است. صاحب کتاب شرایع در تعریف شرکت بیان داشته است: « اجتماع حقوق الملاک فی شیء الواحد علی سبیل الشیاع » (محقق، شرایع، ۱۳۷۳: ۲۵۳) بنابر این مبنای شرکت امتزاج موضوع حقوق شرکاء است. البته سبب امتزاج ممکن است؛ عقدی از عقود، عمل یکی از شرکاء، ارث و یا امتزاج باشد (امامی، ۱۳۷۶: ۲۰۷).

به نظر ما شرکت‌های موصوف نیز مشمول تعریف مذکور می‌شود، چون:

نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۲۱

اولاً: در شرکت‌هایی که پزشک و یا سردفتر مدارک تخصصی خود را در میان گذاشته و با دیگری شریک می‌شوند، نیز اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیء واحد به نحو اشاعه، صورت می‌پذیرد. در مشارکت‌های مذکور، «سود و منافع» به عنوان شیء مورد اشاعه می‌باشد. همچنانکه فقها اشتراک در منفعت را برای مشارکت کافی دانسته‌اند. (رستم‌داری، ۱۳۹۵: ۳۵۵) در این شرکت‌ها، یکی از شرکا وجه نقد و دیگری نیز پروانه و مجوز و تخصص خود را به عنوان حصه در مشارکت قرار می‌دهد. هیچگونه اشکالی در این وجود ندارد. علما نیز در این باره گفته‌اند: «والحصه قد تكون نقوداً او اوراقاً مائیه او منقولات او عقارات، او حق انتفاع او عملاً او اسماً تجارياً او شهادة اختراع او ديناً فی ذمه الغير، و كل ما يصلح ان يكون محلاً للالتزام يصلح ان تكون حصه فی الشركة.» (موسوی اردبیلی، بی تا: ۱۲۳) وی در ادامه تأکید نموده است که ضرورتی بر متساوی بودن قیمت حصه شرکا وجود ندارد. از نویسندگان حقوقی نیز تأکید نموده‌اند که؛ ممکن است آورده شریکی از اجناس مختلف باشند به این معنی که یکی از آورده‌ها وجه نقد و آورده دیگر مال یا کار و یا صنعت باشد. (حسینی تهرانی، ۱۳۶۵: ۵۲)

ثالثاً: به نظر می‌رسد که «.. اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیء واحد به نحو اشاعه» جنبه تعلیمی داشته و اینگونه نیست که برای تحقق شرکت‌ها حتماً تمام اشیاء و امور مربوط به آن به نحو اشاعه صورت پذیرد. شاید تعاریفی که برخی از فقها از شرکت ارائه داده‌اند در این راستا باشد؛ برای نمونه در تعریفی بیان شده است: «استحقاق شخصین فصاعدا علی سبیل الشیاع امرأ من الامور.» (علامه حلی، بی تا: ۲۱۸)، همچنان که در این تعریف دیده می‌شود، شیاع در امری از امور نیز موجب تحقق شرکت خواهد شد. از اساتید حقوق تجارت نیز در تعریف عقد شرکت بیان داشته‌اند: «عقدی است که به موجب آن دو یا چند شخص، به منظور تصرف مشترک و تقسیم سود و زیان و گاه به مقصود دیگر، حقوق خود را در میان می‌گذارند تا به جای آن مالک سهمی مشاع از این مجموعه شوند.» (اسکینی، ۱۳۷۷: ۱۴).

رابعاً: با توجه به اینکه در قراردادهای مذکور، طرفین قرارداد، قراردادهای خود را شرکت توصیف می‌نمایند. سوالی که در اینجا مطرح می‌گردد، این است که؛ آیا دادگاه یا یک مرجع دیگر می‌تواند توصیفات مذکور را تغییر دهد. یکی از اساتید در این باره بیان داشته است: «... پس، چنانچه امور موضوعی ارائه شده (الفاظ، اشارات، رویدادها و....) از سوی خواهان، به گونه‌ای روشن عقد ادعایی (بیع) توصیف نشده باشد، دادگاه می‌تواند در اجرای ماده ۹۵ ق. آ. د. م با گرفتن توضیح چنانچه شدنی باشد، توصیف مورد نظر خواهان را احراز نموده و برآن پایه، متناظراً، رسیدگی و تصمیم‌گیری نماید؛ اما در همین اعمال حقوقی (عقد معین)، چنانچه هر یک از اصحاب دعوا اقدام به توصیف نموده باشد و دادگاه توصیف را نادرست

تشخیص دهد، نمی‌تواند عقد مبنای رابطه حقوقی طرفین را توصیفی نماید که مدعی، خود تشکیل آن را ادعا نموده و بنابر این توصیف نموده است. « (شمس، ۱۳۹۳: ۱۵)؛ نتیجه اینکه، به نظر می‌رسد که سازمان نتواند قراردادهایی را که طرفین شرکت توصیف کرده‌اند، توصیف دیگری داشته باشد. شاید گفته شود، گرچه قراردادهای ذکر شده مشارکت است؛ ولی مشارکت مدنی نیست، و یا اینکه مشارکت مدنی است؛ ولی نه آن مشارکت مدنی که در مواد ۵۶۱ مطرح شده است.

نویسندگان حقوقی شرکت‌ها را از دو دیدگاه تقسیم نموده‌اند: الف- موضوع شرکت و ب- نوع و ترکیب آورده (کاتوزیان، ۱۳۸۸: ۲۴).

از لحاظ موضوع شرکت نیز آن را به دو گروه تقسیم نموده‌اند؛ یک- شرکت‌های تجاری. دو- شرکت‌های مدنی (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹: ۴۳۴ و اسکینی، ۱۳۷۷: ۱۲).

مقررات و احکام شرکت‌های تجاری به طور منضبط و روشن در قانون تجارت مورد بررسی قرار گرفته است. این در حالی است که شرکت‌های مدنی این گونه نبوده است و محققین حقوقی در باره آن نوشته‌اند: « شرکت مدنی اتحادی است که نظم خاص در قوانین ندارد و به تراضی می‌توان اموال مشترک را بدلخواه اداره کرد یا مبنای شرکت را برهم زد. « (کاتوزیان، ۱۳۸۸: ۲۶).

تفاوت عمده‌ای که شرکت‌های تجاری با مدنی وجود دارد در این است که در شرکت‌های مدنی ارتباط شخصیتی شرکا با مال مشاع محو نمی‌شود؛ در حالی که در شرکت تجاری شخصیت جمعی شرکا که از آن به «شخصیت حقوقی» تعبیر می‌شود، مالک مال می‌گردد؛ در واقع، در شرکت مدنی فرض بر این است که اموال شرکا به خودشان تعلق دارد و سود و زیان ناشی از اداره شرکت نیز به خود آنها تعلق می‌گیرد؛ این در حالی است که در شرکت‌های تجاری، مالی که شرکا در میان می‌گذارند، متعلق به شرکت است (اسکینی، ۱۳۷۷: ۱۴).

ابهامی که در نظریه شورای محترم وجود دارد این است که مشخص نشده است، که آیا براساس نظر آنها قرارداد مذکور، قرارداد شرکت است یا خیر؟ اگر قرارداد مذکور قرارداد شرکت باشد، شرکت مذکور چه نوع شرکتی است؛ چرا که شرکت یا باید تجاری باشد و یا مدنی. همچنانکه بیان شد؛ در تقسیم بندی که اکثر نویسندگان انجام داده‌اند، شرکت را به دو قسم تقسیم نموده‌اند؛ شرکت یا مدنی است یا تجاری، بدیهی است که شرکت فوق در زمره شرکت‌های تجاری نیست؛ چون برای مشارکت مذکور، شخصیت حقوقی دیگری حاصل نشده است؛ بنابر این، شرکت مذکور در زمره شرکت‌های مدنی است. برخی دیگر نیز در



نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۲۳

تمایز بین شرکت مدنی و تجاری گفته‌اند که اگر موضوع شرکت عملیات مذکور در مواد ۳ و ۲ قانون تجارت باشد، شرکت تجاری و الا مدنی است (صقری، ۱۳۴۴: ۲۲-۱۴).

شورای محترم مالیاتی، شرکت‌های مذکور را از مصادیق ماده ۵۷۱ قانون مدنی ندانسته و آن را منطبق با ماده ۱۰ قانون مدنی دانسته است؛ البته برخی از نویسندگان حقوقی نیز این نوع مشارکت‌ها را که یکی از شرکا حرفه و فن و یا کار خود را به عنوان آورده قرار می‌دهند، شرکت به معنای خاص ندانسته و آن را مشمول ماده ۱۰ قانون مدنی دانسته‌اند (کاشانی، محمود؛ ۱۳۶۵: ۲۵). این استنباط قابل نقد است، چرا که: برای درک بهتر یک ماده قانونی باید به منبع اصلی آن مراجعه کنیم، همچنانکه اکثر نویسندگان اذعان دارند، تعریف ماده «۵۷۱» از شرایع محقق حلی (ره) اقتباس شده است، وی بعد از تعریف شرکت به ترتیب ذیل: «اجتماع حقوق الملاك، فی الشیء الواحد، علی سبیل الشیاع.» بیان داشته‌اند: «ثم المشترك قد یکون عیناً، و قد یکون منفعةً، و قد یکون حقاً» (حلی، ۱۳۷۳: ۳۷۴) علی‌رغم نظر شورای محترم، فقها نه تنها منفعت بلکه حق را نیز به عنوان مشترک برای شرکت کافی دانسته‌اند. فقهای که بر کتاب مذکور حاشیه زده‌اند، برای هر یک از موارد فوق مثال آورده‌اند: «(عیناً) کارضی مشترکةً، (منفعةً) کما لو استاجر اثنان معاً داراً... (حقاً) کاخیار المشترك، والرهن المشترك.» به عبارت دیگر براساس منبع اصلی ماده «۵۷۱» قانون مدنی، صرف مشترک بودن منفعت، خیار، برای تحقق شرکت کافی است. چه برسد که موضوع مورد بحث که فراتر از موارد فوق می‌باشد. ماده ۵۷۱ نسبت به اینکه یکی از طرفین حرفه، فن و یا جواز خود را و دیگری نیز پولی را به عنوان حصه به شرکت بیاورند، هیچ نوع منعی ننموده است؛ همچنان که گفته شد؛ حتی از فقها نیز بیان داشته‌اند که حصه می‌تواند عمل یکی از شرکا باشد (موسوی اردبیلی، بی تا: ۱۲۳).

از طرفی، شورای محترم بدون دلیل ماهیت دوگانه بر یک موضوع قائل شده‌اند؛ که این امر از نظر اصولی ایراد داشته و موجب تکثر در ماهیت می‌شود و این نیز صحیح نیست. به تعبیر دیگر، گویا شورا دو نوع مشارکت را به رسمیت می‌شناسد: ۱) مشارکتی که مبتنی بر ماده «۵۷۱» است، ۲) مشارکتی که مبتنی بر ماده (۱۰) قانون مدنی است. براساس ظاهر نظر شورای محترم، توافق‌های مذکور نیز مشارکت است، ولی مشارکت براساس ماده ۱۰ قانون مدنی، نه براساس ماده «۵۷۱» قانون مذکور. سوالی که مطرح می‌شود، این است که آیا مشارکت مذکور، مشارکت مدنی محسوب نمی‌شود؟ به نظر می‌رسد که حتی قبول کنیم که مشارکت منطبق با ماده «۵۷۱» قانون مدنی نبوده، بلکه در راستای ماده «۱۰» قانون مذکور باشد، باز مشارکت، مشارکت مدنی محسوب شده و از این‌رو، مشمول معافیت ماده ۱۰۱ خواهد شد؛ چرا که

تبصره ۱ ماده ۱۰۱ مشارکت مدنی را به طور مطلق بیان داشته است. به عبارت دیگر، حتی اگر فرض کنیم، مشارکت‌های مدنی متعددی وجود داشته باشد، همه آنها مشمول تبصره «۱» ماده «۱۰۱» محسوب می‌شود و قانون مالیات‌های مستقیم مشارکت‌های مدنی مبتنی بر ماده «۱۰» قانون مدنی را از معافیت محروم نموده است.

### ۳-۲. بررسی مشروع و قانونی بودن شرکت‌های موصوف

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است؛ آیا قراردادهای مذکور صحیح است یا خیر؟ فقهای امامیه انواع مختلفی از شرکت‌ها را بررسی نموده و برخی از آنها را باطل اعلام نموده‌اند. در زیر، برخی از این شرکت‌ها را بررسی می‌کنیم:

الف- شرکت ابدان: در این نوع شرکت دو یا چند نفر با یکدیگر پیمان می‌بندند که هر یک به شغلی اشتغال داشته باشند، هرچه به دست آورند، شریک شوند. (امامی، ۱۳۷۶: ۲۱۴)

بیشتر فقهای امامیه این نوع عقد را باطل اعلام نموده‌اند. از بین فقهای متقدم و صاحب نام فقط ابن جنید این نوع شرکت را مباح دانسته است (نجفی، ۱۳۸۹، ج ۲۷: ۲۹۷). از فرق اسلامی، اکثر اباضیه این نوع شرکت را صحیح دانسته است؛ البته علمای این فرقه نیز در صورتی شرکت مذکور را مباح دانسته‌اند که در شرکت صنایع و اعمال مختلف صورت نپذیرد، مگر اینکه صنایع مذکور با هم ملازمه داشته باشند.<sup>۱</sup> علت بطلان این عقد، را غرری بودن عنوان نموده‌اند. برخی دیگر علت آن را عدم استقلال می‌دانند.<sup>۲</sup> البته برخی از علمای اهل سنت این نوع عقد را جایز دانسته‌اند. (ابن قدامه، ۱۳۹۰، ج ۵: ۴) به نظر می‌رسد که از نظر حقوق مدنی این نوع شرکت‌ها مجاز باشند، مگر اینکه دو طرف عقد ندانند که در چه عایداتی با هم شریک هستند. این پیمان به دلیل معلوم نبودن آورده هر یک از شرکاء باطل است. (کاتوزیان، ۱۳۸۸: ۳۴) شاید بتوان به موجب اصل چهارم قانون اساسی نیز این عقود را باطل اعلام نمود، البته تشخیص این امر با نظر شورای نگهبان است.

۱. اجازه اکثر اباضیه شرکت ابدان. و من اجازها قید الجواز بعدم تعدد الصنائع الا ان تلازمت كتجهيز الغزل للنسيج لثلا ياخذ البعض مالا يستحقون، علی خلاف من یری جواز ذلك. (وزارة الاوقاف و الشؤون الدينية، ۱۴۲۹: ۵۴۶)

۲. هم یسمون الشركة بدونہ «شركة ابدان» و لا یصحونها، لان كل انسان مستقل بجهده، و منافع جهده له، فاذا اخذ من الاخر اخذ مالا يستحق، وفي هذا حذ علی الاستقلال الشخصی، والسعی الخاص، حتی لا یكون احد كلاً علی غیره. و كملهم الشافعی لا یجوز هذ الشركة، فكل ماسعی. (جندی، ۱۴۲۷: ۴۳۹)

نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۲۵

شاید گفته شود که شرکت‌های ذکر شده، جزء شرکت‌های ابدان باشد؛ در جواب باید گفت که در شرکت‌های ابدان، دو طرف؛ کار خود را در میان می‌گذارند؛ در حالی که در شرکت‌های ذکر شد، یکی از طرفین کار و جواز یا پروانه و حتی مقداری نیز سرمایه در میان می‌گذارد و شریک دیگر نیز سرمایه و کار را به عنوان حصه در میان می‌گذارد.

ب- شرکت وجوه یا اعتبارات: شرکت‌های مختلف و متعددی را با عنوان «شرکت وجوه» می‌نامند؛ ولی معروف‌ترین تعریف از شرکت وجوه عبارت است از: دو یا چند نفر که دارای سرمایه نیستند با یکدیگر پیمان می‌بندند که اموالی را به اعتبار خود نسبه خریداری نموده و با آن کسب و کار کنند (یزدی، ۱۴۱۷: ۲۲۰). به نظر قول مشهور فقهای امامیه این نوع شرکت نیز باطل است؛ متذکر می‌شود که تعاریف مختلفی از شرکت وجوه ارائه شده که مذاهب مختلف اسلامی، انواع مختلف را مد نظر دارند.

ج- شرکت مفاوضه: در این نوع شرکت افرادی با هم قرار می‌گذارند که هر مالی به دست بیاورند و مالک شوند با هم شریک باشند. (شریفی اشکوری: ۱۳۸۵: ۵۵) این نوع شرکت بنا به نظر اکثر فقهای امامیه و حتی بیشتر علمای اهل سنت باطل می‌باشد. البته برخی نیز آن را صحیح دانسته و بیان فرموده‌اند: «و یمکن تصحیح ذلک کله بالاشتراط فی ضمن عقد لازم آخر» (نائینی، ۱۹۹۸: ۲۸۱).

د- شرکت عنان: گاهی به آن شرکت در اموال، شرکت اعیان، شرکت عقدی نیز گفته می‌شود. عبارت است از: شرکتی که دو یا چند نفر در اموال دارند و به موجب پیمانی طرز اداره و تجارت با آن را معین می‌کنند؛ خواه مال مشترک پول بوده و یا کالا و یا اینکه امتیاز خاصی باشد. از بین شرکت‌های متعدد مورد بحث، تنها شرکتی که صحیح است، این نوع شرکت می‌باشد. وجه تسمیه این نوع شرکت آن است که عنان اموال به طور تساوی به دست شرکاء است. در میان فقهای امامیه در مشروعیت این نوع شرکت تردیدی وجود ندارد. (سجادی، ۱۳۷۳: ۱۰۵۸) البته برخی از علمای شیعه بیان داشته‌اند که؛ ما نص، و دلیلی بر این که شرکت‌های سه گانه باطل باشد، نیافتیم، و در مقام استدلال بر منع، هیچ مانعی از صحت، در این شرکت‌ها، هرگاه با تراضی و مصالحه طرفین باشد وجود ندارد (فیض کاشانی، ۱۳۸۱: ۸۵).

قراردادهای مورد بحث به نظر می‌رسد که از این نوع شرکت‌ها بوده و در مشروعیت آن تردیدی نباشد. از نظر قانونی نیز با توجه به ماده ۱۰ قانون مدنی، شرکت‌های موصوف، تا زمانی که قانون خاصی آنها را غیر مجاز اعلام ننموده باشد، مباح و مجاز می‌باشد. قانون خاصی نیز در مردود بودن قراردادهای مذکور وجود ندارد. در ضمن اگر احیاناً تردیدی نیز در باره قانونی بودن قراردادهای مذکور موجود باشد، بررسی

آن در صلاحیت سازمان مالیاتی نبوده و احیاناً در صورت اقامه دعوا در آن مورد، بررسی آن به عهده مراجع قضایی است.

البته به استناد ماد ۴۷ قانون ثبت به نظر می‌رسد که، ثبت رسمی قراردادهای مذکور الزامی بوده باشد. بنابر این شاید مامورین مالیاتی، به استناد همین ماده، قراردادهای غیر رسمی را فاقد اعتبار دانسته و تمام درآمد را به نام پزشک یا سردفتر تلقی نمایند. گرچه موضوع خارج از بحث ما بوده، این نظر نیز جای تامل دارد.

### ۳-۳- مطالعه مشارکت مدنی مشاغل حرفه‌ای در حقوق فرانسه و مقایسه آن با حقوق ایران

گرچه شرکت مدنی در قانون مدنی، از فقه امامیه اقتباس شده است؛ ولی حقوق فرانسه یکی از مهم‌ترین منابع قانون مدنی است، بنابراین، در این بحث شرکت مدنی به ویژه مشارکت مدنی مشاغل حرفه‌ای در حقوق فرانسه با مشارکت مدنی در حقوق ایران را مورد تطبیق قرار می‌دهیم.

#### ۱-۳-۳- مقایسه ویژگی‌های مشارکت در حقوق فرانسه با ایران

قانون مدنی فرانسه در تعریف شرکت بیان داشته است: «شرکت عقدی است که به موجب آن دو یا چند شخص توافق می‌کنند اموال و یا صنعت خود را به منظور تقسیم سود و یا بهره مند شدن از وضعیت اقتصادی ناشی از آن به اشتراک گذارند شرکا متعهد می‌شوند که در زیان حاصله نیز مشارکت کنند»<sup>۱</sup>.

با توجه به تعریف مذکور، ثبوت شرکت مدنی در حقوق فرانسه منوط به تحقق سه شرط است:

الف- قصد شریک شدن: شاید بتوان این شرط را از این عبارت «دو یا چند شخص توافق می‌کنند... به اشتراک گذارند.» استنباط نمود (Cozian, - Viandier, 2021: 83). در هر حال در رویه قضایی دیوان عالی کشور فرانسه، این رکن به کرات تبیین شده است.<sup>۲</sup> قصد شریک شدن در حقوق فرانسه در تمام شرکت‌ها، حتی در شرکت‌های تک شریکی نیز مهم است (سیدی‌آرانی، ۱۳۹۶: ۲۵۵) در تعریفی که ماده ۵۷۱ از شرکت ارائه داده است، به «قصد شریک شدن» هیچ اشاره‌ای نشده است، بنابر این اگر دو یا چند نفر به طور اتفاقی اموال خود را با هم بیامیزند، شرکت حاصل می‌شود.

(De La Marnierre(c.) Vallee(T.), 2011: 255). به عبارت دیگر، شرکت در مفهوم حقوق

مدنی ایران، از این جهت عام‌تر از حقوق مدنی فرانسه است.

1- Article 1832 du Code civil français

2 - Vote n° 813200 du 20 janvier 2010, première chambre civile de la Cour suprême, Bulletin civil, volume un, numéro 11

نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۲۷

ب- به اشتراک گذاردن آورده: آورده ممکن است مال یا حق باشد؛ ولی بدون وجود آورده، اصولاً شرکتهای تشکیل نمی‌شود.<sup>۱</sup> در حقوق فرانسه آورده ممکن است، وجه نقد، سهم الشرکه و یا صنعت باشد. در شرکتهای مدنی که شخصیت حقوقی ایجاد نمی‌شود، آورده در اختیار مدیر و به تعبیر بهتر شرکا منتقل می‌شود تا در جهت منافع شرکت استفاده شوند (Le Cannu, 2010: 125-126).

ج- منفعت بردن: یکی از مهمترین ارکان شرکت در حقوق فرانسه، انتفاع شرکا از منفعت شرکت است. براساس حقوق فرانسه، الزامی به تقسیم مساوی درآمد و ضرر وجود ندارد؛ با وجود این، به موجب قانون مدنی فرانسه، نمی‌توان تمام منفعت و یا ضرر شرکت را به یکی از شرکا تحمیل نمود. این نوع شرط باطل و بلا اثر است.<sup>۲</sup>

### ۳-۳-۲. شرکت مدنی در برخی از مشاغل در حقوق فرانسه

با وجود اینکه در نظام حقوقی ما در پیرامون مشارکت صاحب حرفه تخصصی و فنی با مجوز اختصاصی برای تکمیل سرمایه با شخصی دیگر تردیدهایی وجود دارد؛ در نظام حقوقی کشورهای پیشرو مانند فرانسه، قانونگذار احساس نیاز نموده، و صاحبان مشاغل را تشویق به تشکیل شرکت مدنی نموده است. احساس نیاز قانونگذاران مذکور ناشی از چالش‌های اقتصادی و علمی است؛ چرا که در قرن بیستم، مشاغل حرفه‌ای می‌بایست به مواد اولیه کارآمد، لوازم کار و پرسنل مجهز می‌شدند.

قانون ۱۹۶۶ فرانسه از جمله این قوانین است که پیشنهاد تشکیل یک نهاد حقوقی نسبت به سردفتران می‌دهد. با توجه به این که ماهیت فعالیت، ماهیت مدنی بود؛ از این رو، قانونگذار نیز پیشنهاد تشکیل یک شرکت مدنی را داد (سیدی آرنی، ۱۳۹۶: ۷۷).

قانون مذکور سه نوع شرکت برای سردفتری را پیشنهاد دادند. الف- شرکت مدنی حرفه‌ای دارنده امتیاز سردفتری: این نوع شرکت، خود امتیاز سردفتری داشته منتها اعضای آن اشخاص حقیقی بوده که خود یا سردفتر بوده و یا دارای شرایط سردفتری هستند. (A. Lamboley, 1974:23)

ب- شرکت مدنی حرفه‌ای سردفتران: در این نوع شرکت مدنی خود سردفتران دارای امتیاز سردفتری هستند، نه شرکت مدنی. به عبارت دیگر شرکت مدنی، دارای امتیاز سردفتری نیست.

ج- شرکت وسایل: این نوع شرکت شبیه شرکت سردفتران است. با این تفاوت که موضوع شرکت وسایل صرفاً تسهیل اجرای فعالیت هر شریک است.<sup>۳</sup>

1- Article 1844-10 du Code civil français

2 - Article 1844-1 du Code civil français

3 - Article 36 de la loi de 1966

نتیجه اینکه کشورهای پیش رو، نسبت به تشکیل شرکت‌ها؛ اعم از شرکت‌های مدنی، تجاری و حتی گروه منفعت اقتصادی (جوینت وینچر) احساس نیاز نموده‌اند. به نظر می‌رسد که استفاده از تجربه آنها در این زمینه برای ما نیز مفید باشد.

#### ۴. بررسی معافیت ماده ۱۰۱ نسبت به مشارکت‌های موصوف

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که قرار دادی ما بین پزشک یا سردفتر و یا دارنده یک مجوز دیگر با شخصی منعقد می‌شود. شخص اخیر الذکر مکان و یا سرمایه را تهیه کرده و طرف دیگر نیز مجوز و یا تخصص خود را به میان می‌آورد تا در نهایت هر یک از آنها از نسبت مشخصی از سود برخوردار شوند. کدام یک از آنها مشمول معافیت ماده ۱۰۱ می‌گردند، هر دو، یکی از آنها، یا هیچکدام؟ قبل از پاسخ دادن به این پرسش لازم است، ابتدا ببینیم که مشارکت مذکور مشمول کدام یک از انواع مالیاتی یا فصول مالیاتی می‌شود؟ سپس نسبت به معافیت ماده ۱۰۱ بررسی نماییم.

##### ۴-۱. منبع مالیاتی شرکت‌های موصوف

برای پاسخ به این سوال که شرکت‌های موصوف مشمول کدام یک از فصول قانون مالیات‌های مستقیم می‌شود، قانون مذکور بیان داشته است: «درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.» (ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم) به موجب این ماده، اصل در منبع مالیاتی، منبع مالیات بر درآمد مشاغل اشخاص حقیقی مطابق فصل چهارم است. چرا که قانونگذار در این ماده بیان داشته است: «... مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند...» به عبارت دیگر اگر در مورد منبعی تردید داریم، بعد از استقراء در فصول مختلف مشمول مالیات بر درآمد مشاغل خواهد شد. نتیجه اینکه مشاغل مذکور نیز مشمول مالیات بر درآمد فصل چهارم یعنی مالیات بر درآمد مشاغل خواهد شد. چرا که: اولاً؛ در مورد مشارکت پزشک یا سردفتر با سرمایه گذار، با استقراء مواد قانون مالیات‌های مستقیم، معلوم شد که درآمد مذکور با هیچیک از درآمدهای فصل املاک، اشخاص حقوقی، درآمد اتفاقی و غیره، قابل انطباق نیست؛ بنابر این، مشمول مالیات بر درآمد این فصل خواهد بود؛ به عبارت دیگر، براساس ماده فوق، اصل این است که درآمد، از نوع درآمد شغلی است مگر اینکه خلاف آن ثابت شود.

نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۲۹

ثانیاً؛ قانونگذار به طور صریح درآمدهای مشابه این نوع مشارکت‌ها را مشمول مالیات بر درآمد مشاغل یا مالیات بردرآمد فصل چهارم نموده است. درآمدهای مشابه عبارتند از مشارکت‌های مدنی، مضاربه و غیره. ثالثاً؛ رویه سازمان مالیاتی بر این است که درآمدهایی مانند واگذاری جواز کسب و غیره که یک نوع درآمد آنی و دفعه‌ای است، مشمول مالیات بردرآمد مشاغل نماید؛ بنابر این، به طریق اولی مالیات بردرآمد مشارکت‌های فوق که درآمدها به صورت تدریجی بوده است و شباهت زیادی به درآمدهای مشاغل دارد، مشمول مالیات بر فصل چهارم شوند.

رابعاً؛ خود شورای محترم مالیاتی نیز به نظر نمی‌رسد که در این باره اختلاف داشته باشند، آنها در رای خود نسبت به این موضوع اعتراضی نداشته‌اند. نتیجه اینکه درآمدهای فوق مشمول فصل چهارم مالیات بردرآمد مشاغل خواهد شد.

#### ۲-۴. شمول یا عدم شمول معافیت ماده ۱۰۱

قانونگذار مالیاتی، برای برخی از درآمدها، معافیت‌هایی را در راستای معافیت ماده «۸۴» اعطا نموده است. به نظر می‌رسد که مبنای این معافیت، خارج نمودن حداقل درآمد از شمول مالیات جهت ارتزاق مودی و افراد تحت تکفل آنها می‌باشد. این معافیت‌ها عبارتند از معافیت ماده ۵۷، ۸۴ و ۱۰۱ می‌باشد. قانون مالیات‌های مستقیم در باره معافیت مالیات بردرآمد مشاغل به عنوان یک اصل بیان داشته است: «درآمد سالانه مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده اند تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون مشمول مالیات خواهد بود...» (ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم).

با تدقیق در این ماده معلوم می‌شود که اعطای معافیت برای دارندگان درآمد مشاغل به عنوان یک اصل تلقی می‌شود. البته اصل مذکور نیز مانند دیگر اصول، با استثناهایی مواجه است؛ از جمله این استثناهای تبصره یک ماده مذکور است که بیان داشته است: «در مشارکت‌های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد. ...». به تعبیر دیگر ماده (۱۰۱) نسبت به استفاده از معافیت حکم عام را بیان می‌نماید و این حکم شامل تمام اشخاص حقیقی است که اظهارنامه مالیاتی را در موعد مقرر تسلیم نموده‌اند. تبصره (۱) این ماده استثنائی را مطرح می‌کند و آن این است که در مشارکت‌های مدنی حداکثر دو معافیت قابل استفاده است.

نکته‌ای که در این ماده وجود دارد این است که، اولاً؛ مشارکت مدنی تلقی نمودن یک مجموعه توسط امور مالیاتی، یک رویکرد مثبت نبوده، بلکه یک امر منفی است، چرا که در صورت مشارکت مدنی محسوب نشدن یک مجموعه، باید به همه آنها معافیت اعطا شود. ثانیاً شمول یا عدم شمول معافیت ماده ۱۰۱ ربطی به مشارکت مدنی ندارد، بلکه تمام مودیان موضوع فصل مالیات بر درآمد مشاغل مشمول معافیت موصوف خواهد شد. به عبارت دیگر، برای اینکه بدانیم شخصی مشمول معافیت ماده (۱۰۱) است یا خیر، باید ببینیم که درآمد وی از کدام نوع می‌باشد، اگر از نوع درآمد بر درآمد مشاغل مشمول معافیت ماده ۱۰۱ خواهد شد؛ بنابر این، به عنوان یک اصل تمام دارندگان مالیات بر درآمد مشاغل مشمول معافیت ماده ۱۰۱ خواهد شد، مگر اینکه قانونگذار بر عدم شمول آن تصریح نموده باشد (عباسی، ۱۳۹۰: ۱۰۳).

به نظر می‌رسد که قانونگذار در این تبصره در صدد اعطای تسهیلات به دارندگان مشارکت مدنی نیست، بلکه تبصره مذکور در صدد کنترل و تحدید معافیت مذکور می‌باشد. گویا قانونگذار این پیش بینی را کرده که مبدا شخصی بخواهد در پرتو ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌ها، گروهی را تحت عنوان مشارکت مدنی جمع کرده و کل درآمد خود را در راستای معافیت مذکور، از شمول مالیات خارج نماید.

بنابر این اگر به هر دلیلی ثابت کنیم که قراردادی مشارکت مدنی نیست، نسبت به شمول یا عدم شمول معافیت ماده ۱۰۱ باید به اصل فوق مراجعه کنیم که بیان داشته است: «تمام دارندگان مالیات بر درآمد مشاغل مشمول معافیت ماده ۱۰۱ خواهد شد. مگر اینکه قانونگذار بر عدم شمول آن تصریح نموده باشد. « به عبارت دیگر، اگر ما قراردادی را مشارکت ندانیم، مشمول استثنای مذکور در ماده ۱۰۱ نخواهد شد بلکه مشمول خود اصل بوده و هر یک از آنها مشمول معافیت جداگانه‌ای می‌گردند. نه اینکه اصلاً مشمول معافیت نشوند.

سوال دیگری که در اینجا مطرح می‌شود این است، که اگر مشارکت بنا به دلائلی با نظم عمومی مغایر باشد، می‌توان مشمول حکم تبصره ماده ۱۰۱ نمود یا خیر؟ به نظر می‌رسد که اگر به موجب قانون خاصی در یک امری مشارکت ممنوع باشد، نه تنها مشمول معافیت ماده ۱۰۱ نخواهد شد، درآمدها نیز باید از آن شخصی محسوب شود که دارای مجوز بوده و صرفاً قانون به وی اجازه تاسیس واحد شغلی را داده است. البته مسئله دیگری که مطرح می‌شود این است که طرفین برای استفاده از معافیت‌های متعدد ماده «۱۰۱» اقدام به انعقاد قراردادهای مشارکتی متعدد صورتی و غیر واقعی نمایند. گرچه قانونگذار خود تدابیری در این زمینه اندیشیده و اجازه استفاده بیش از دو معافیت را برای آنها نداده است، ولی اگر این رویه به عنوان یک معضل شناخته شود می‌توان از دو راهکار زیر استفاده نمود:



نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۳۱

الف- مامورین مالیاتی درآمدهای واقعی را رصد نمایند. اگر درآمدها از آن یکی از طرفین بوده و به حساب وی واریز شود، می توانند مشارکت را صوری تلقی نموده و به وی معافیت ندهند.

ب- مامورین مالیاتی؛ بابت مشارکت مدنی طرفین، وبه موجب ماده ۴۷ قانون ثبت، از طرفین سند رسمی مطالبه نمایند.

### نتیجه گیری

گاهی سردفتر، پزشک و یا دیگر افرادی که دارای مجوز تخصصی و یا اختصاصی هستند، برای تامین سرمایه دفتر خانه و مطب، با دیگران قراردادی منعقد می نمایند تا حصه مشخص و معینی از سود دفترخانه، مطب عاید هر یک از آنها شود. نمی توان گفت چون اشاعه ای حاصل نشده، لذا قرارداد مشارکت نیست. همین که یکی از طرفین پروانه و جواز خود و یا عمل خود را به میان می گذارد و دیگری نیز سرمایه خود را، تا منفعتی ببرند، این قرارداد، قرارداد مشارکت است؛ چرا که؛ این مواد قانون مدنی از متون فقه اقتباس شده و متون مذکور خود، این نوع قراردادها را شرکت تلقی نموده اند؛ وانگهی، با توجه به اینکه در عالم حقوق نسبت به مشارکت دو منقسم وجود دارد: الف- مشارکت مدنی. ب- مشارکت تجاری. از آنجا که مشارکت مذکور تجاری نبوده، بنابر این مدنی است. نمی توانیم بین مواد ۵۷۱ قانون مدنی و ماده ۱۰ قانون مذکور به عنوان سبب تحقق و ثبوت شرکت قائل به تمایز شده و بگوییم که مشارکت های موصوف مشمول ماده ۵۷۱ نبوده بلکه مشمول ماده ۱۰ می باشد. حتی اگر بنا به فرض، بتوانیم بین شرکت های حاصل از ماده ۱۰ و ماده ۵۷۱ تمایزی قائل شویم، نمی توانیم بگوییم که شرکت های فوق مشمول معافیت تبصره «۱۰۱» قانون مالیات های مستقیم نمی گردد، چون ماده «۱۰۱» مشارکت مدنی را به طور مطلق بیان داشته است.

برفرض که قبول کنیم شرکت های مذکور مشمول تبصره ماده ۱۰۱ قانون مالیات ها نباشند، بدون تردید اشخاص مذکور مشمول خود ماده «۱۰۱» می شوند. توضیح اینکه ماده (۱۰۱) به عنوان اصل و تبصره آن به عنوان استثناء است، ماده ۱۰۱ بیان می کند که «درآمد سالانه مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل... تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون مشمول مالیات خواهد بود...» تبصره ۱ نیز به عنوان استثناء بیان داشته است: «در مشارکت های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد...» بنابر این، اگر این قراردادها در زمره استثنائات یعنی مشارکت مدنی قرار نگیرند، تا حداکثر دو معافیت

به آنها داده شود؛ حتی اگر ده نفر نیز باشند، باید به همه آنها معافیت داده شود، نه اینکه فقط به یک نفر معافیت اعطا گردد. به عبارت دیگر تمام افرادی که سود می‌برند، هر یک از یک معافیت استفاده می‌کنند.

نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی و... ۱۳۳

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی و عربی

۱. ابن قدامه، عبدالله بن احمد بن محمد؛ (۱۳۹۰). المغنی، مصر، مکتبه الجمهوریه العربیه، ج ۵.
۲. ابن منظور، محمد بن مکرّم؛ (۱۴۰۵). لسان العرب، جلد ۵، نشر ادب الحوزه، قم.
۳. اسکینی، ربیعا (۱۳۷۷). حقوق تجارت، شرکت‌های تجاری، جلد اول، تهران: سمت.
۴. امامی، حسن (۱۳۷۶). حقوق مدنی جلد اول، انتشارات اسلامیة .
۵. انصاری، مسعود؛ طاهری، محمدعلی (۱۳۸۴). دانشنامه حقوق خصوصی، انتشارات محراب فکر.
۶. جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۸۹). وسیط در ترمینولوژی، تهران: انتشارات گنج دانش.
۷. جندی، عبدالحلیم (۱۴۲۷). الامام جعفر الصادق(ع)، المجمع العالمی للتقریب بین المذاهب الاسلامیه، المعاونه الثقافیه، تهران.
۸. حسینی تهرانی، سید مرتضی (۱۳۶۵). «شرکت ومفاهیم آن و مختصات شرکت مدنی»، فصلنامه حق.
۹. حماد، نزیه (بی تا) معجم المصطلحات المالیه و الاقتصادیه فی لغة الفقهاء، سوریه، دارالقلم
۱۰. دهخدا، علی اکبر (۱۳۷۲) لغتنامه، تهران: دانشگاه تهران .
۱۱. رستمدری، عبدالرحیم بن معروف (۱۳۹۵) نیل المرام فی مذهب الائمه (ع)، قم: نشر مورخ.
۱۲. سجادی، جعفر (۱۳۷۳) فرهنگ معارف اسلامی، تهران: کومش.
۱۳. سیدی آرنی، سید عباس (۱۳۹۶). شرکت مدنی حرفه‌ای سردفتری از پیدایش در فرانسه تا پذیرش در ایران، میزان.
۱۴. سیدی آرنی، سید عباس (۱۳۹۶). «اختلاط مفهوم اشاعه و شرکت در قانون مدنی ایران»، مجله تحقیقات حقوقی، شماره ۶۶، ص ۲۵۵.
۱۵. شریفی اشکوری، الیاس (۱۳۸۵). فقرات فقهیه، ناشر بیت آیت الله الیاس شریفی اشکوری.
۱۶. شمس، عبدالله (۱۳۹۳). «سبب، امور موضوعی و توصیف آنها در دعوی مدنی»، تحقیقات حقوقی، ص ۱۱، ۲۴، بهار .
۱۷. شهید ثانی زین الدین بن علی (۱۳۶۹). الروضه البهیة فی شرح اللمعه الدمشقیة، ج دوم، قم: مکتبه العلامه.
۱۸. صقری، منصور (۱۳۴۴). «شرکت تجاری»، مجله نامه اتاق بازرگانی، خرداد و تیر، شماره ۱۴۵.
۱۹. عباسی، محمدرضا (۱۳۹۰). حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی، تهران: انتشارات بینه.
۲۰. عدل، منصورالسلطنه (۱۳۸۹). حقوق مدنی، تهران: خرسندی.
۲۱. علامه حلّی، حسن بن یوسف؛ (بی تا) تذکره الفقهاء، المکتبه المرتضویه لاحیاء آثار الجعفریه، ج ۲.

۲۲. عمید حسن، فرهنگ عمید، (۱۳۷۷)، چاپ دهم، تهران: انتشارات عمید.
۲۳. قائم مقام فراهانی، محمد حسین (۱۳۸۱). «بحثی در اطراف معاملات شرکت‌های تجاری و مدنی»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، زمستان، شماره ۵۸، صص ۲۲۹ تا ۲۴۰.
۲۴. قلی، باقر (۱۳۹۳). تعارض و روابط قانون مالیات‌ها با قواعد حقوق خصوصی، پایان نامه برای دریافت مدرک کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات.
۲۵. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۸). حقوق مدنی مشارکت‌ها - صلح، تهران: گنج دانش.
۲۶. کاشانی، سید محمود (۱۳۶۵). «شرکت مدنی»، مجله تحقیقات حقوقی، فروردین، شماره ۲، صفحه ۹ الی ۶۸.
۲۷. محقق حلی، ابوالقاسم نجم الدین جعفر بن الحسن، (۱۳۷۳). شرائع الاسلام فی مسائل الحلال و الحرام مع تلیقات سید صادق الشیرازی، انتشارات استقلال.
۲۸. مجموعه من الباحثین، (۱۴۲۹) معجم مصطلحات الاباضیه، عمان، وزارة الاوقاف و الشؤون الدینیة.
۲۹. معین، محمد، (۱۳۸۷) فرهنگ فارسی معین، تهران: انتشارات فرهنگ نما.
۳۰. موسوی اردبیلی، عبدالکریم؛ (بی تا) فقه الشریکه علی نهج الفقه و القانون، قم، دار العلم مفید (ره).
۳۱. نجفی، محمد حسن؛ (۱۳۸۹) جواهر الکلام فی شرح شرایع الاسلام، ج ۲۷، نجف: دار الکتب السلامیه.
۳۲. یزدی، محمد کاظم؛ (۱۴۱۷) العروه الوثقی، جلد دوم، موسسه النشر الاسلامی.

### ج- منابع فرانسسه

- 1- A. LAMBoley, 1974, «Societes civiles professionnelles. - Generalites. Constitution», paris, Librairies techniques
- 2- Cozian, Maurice- Viandier, Alain: et Deboissy, Florence, 2021, Droit des Societes, 25e edition, paris: Lexis nexis
- 3- De La Marnierre(C. ) et Vallee(T. ), 2011,, Societes d' des notaries. Civile- Disciplinaire penale"paris: Dalloz.
- 4- Le Cannu, Paul et Dondero, Bruno, 2010, Droit des societies, 4e ddition, paris: Lextenso