



رای شماره ۱۳۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۰۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

شماره پرونده: هـ/ع/۹۹۰۲۲۳۰

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۳۰

تاریخ: ۱۴۰۰/۰۳/۰۹

شاکی: احمد شهنیایی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته:

۱- ابطال واژه «سلف» در جزء (الف-۲) بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

۲- ابطال واژگان «حداکثر تا» در جزء (الف-۴) بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

۳- ابطال عبارت «به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم» در جزء (الف-۶) بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال واژه «سلف» در جزء (الف-۲) و واژگان «حداکثر تا» در جزء (الف-۴) و ابطال عبارت «به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم» در جزء (الف-۶) از بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

«۶- در خصوص موضوع ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۳۰ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱ مجلس شورای اسلامی که از تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۱۵ لازم الاجرا می باشد موارد زیر لازم است مد نظر قرار گیرد:

الف- در خصوص اعمال معافیت برای صاحب درآمد:

... الف-۲- انعقاد قرارداد در قالب عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار شامل: مضاربه، مشارکت مدنی، مشارکت حقوقی، سرمایه گذاری مستقیم و سلف با بنگاه های تولیدی. {بنگاه های تولیدی شامل اشخاص حقوقی و حقیقی دارای مجوز تاسیس یا پروانه بهره برداری از مراجع ذی ربط و یا پروانه کسب تولیدی از اتحادیه های ذی ربط حسب مورد می باشند.}

... الف-۴- حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات معاف خواهند بود.

الف-۶- معافیت مذکور صرف نظر از نوع رابطه اشخاص با بنگاه های مزبور در خصوص آورده نقدی کلیه اشخاص اعم از حقیقی (شرکا) و حقوقی (شرکت های سرمایه گذار) به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم می باشد.»

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

۱- مطابق ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیات های مستقیم، قالب حقوقی آورده نقدی مقید به عقود مشارکتی گردیده است و براساس قانون مدنی، قانون عملیات بانکی بدون ربا و آیین نامه اعطای تسهیلات بانکی موضوع تصویب نامه شماره ۸۸۶۲۰ مورخ ۱۳۶۲/۱۲/۲۸ هیأت وزیران عقود مشارکتی عقودی از قبیل مشارکت مدنی، مضاربه، مزارعه و مساقات هستند که متضمن مشارکت طرفین در موضوع مشخص و تقسیم سود است و عقد سلف از مصادیق عقود مشارکتی نمی تواند باشد. و از این جهت جزء (الف-۲) بند (۶) بخشنامه مورد شکایت در مغایرت با ماده ۱۳۸ مکرر قانون یاد شده و سایر قوانین مذکور می باشد.

۲- مطابق ماده ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم، میزان معافیت مالیاتی بر درآمد موضوع این ماده «معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی» مورد حکم قرار گرفته است در حالی که در جزء (الف-۴) بند (۶) بخشنامه مورد شکایت با عبارت «حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار» در مغایرت با قانون، حکم روشن و صریح قانونگذار تغییر یافته است.

۳- شرط مذکور در جزء (الف-۶) بند (۶) بخشنامه مورد شکایت مبنی بر، «... به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم» افزودن قید و استثنایی جدید به ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیات های مستقیم بوده و در مغایرت با این ماده و تزییق حکم قانون می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۸۵۵۰/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۰۴ به طور خلاصه توضیح داده است که:

۱- بر خلاف ادعای شاکی؛ در «قانون عملیات بانکی بدون ربا» و «آیین نامه فصل سوم قانون عملیات بانکی بدون ربا»، مصادیق «عقود مشارکتی» احصاء نشده و در ماده (۴۰) آیین نامه پیش گفته، «معامله سلف» به «پیش خرید نقدی محصولات تولیدی به قیمت معین» تعریف گردیده و مستنبت از بند «الف» ماده (۴۳) و ماده (۴۶)

آیین نامه مذکور و سایر مقررات ناظر بر موضوع؛ در واقع محصول واحد تولیدی موضوع «قرارداد سلف»، در زمان اعطای تسهیلات بانکی به واحد تولیدی، به صورت «عین معین» موجود نیست بلکه «کلی فی الذمه» محسوب می گردد و واحد تولیدی با تأمین سرمایه ای که در قالب «قرارداد سلف» توسط بانک صورت می پذیرد مبادرت به تولید محصول در زمان مقرر و تحویل به بانک اعطاء کننده سرمایه می نماید لذا مستنداً به ماده (۱۳) قانون عملیات بانکی بدون ربا و مواد (۴۰) لغایت (۴۶) آیین نامه مذکور؛ از آنجا که هدف از معاملات سلف، تأمین سرمایه در گردش واحدهای تولیدی می باشد، عقد سلف نیز فارغ از ماهیت نوع قرارداد و با توجه به وحدت ملاک ماهیت اجرایی آن با احکام مندرج در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، در جزء (الف-۲) بند ۶ بخشنامه موضوع شکایت هم راستای عقود مشارکتی تلقی گردیده است.

۲- ذکر عبارت «حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی» در جزء مذکور از بخشنامه موضوع شکایت، جهت ایجاد مشوق برای صاحبان درآمد متناسب با آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه، طرح و سرمایه درگردش بنگاه های تولیدی به شرح یادشده، با در نظر گرفتن اصل (۵۱) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و اصول کلی حقوق مالیاتی از جمله عدالت مالیاتی وفق قانون و مقررات و صرفاً در راستای شفافیت جهت اجرای مفاد این ماده و با عنایت به تکالیفی که اشخاص برای برخورداری از نرخ صفر/معافیت مالیاتی دارند، صورت پذیرفته است.

۳- حکم مقرر در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم حکم خاصی است که موضوعاً متفاوت از حکم مقرر در بند ۱۸ ماده (۱۴۸) قانون مزبور می باشد زیرا به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مرقوم، برای پرداخت کننده سود صرفاً معادل «سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار» به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود در حالی که در بند ۱۸ ماده (۱۴۸) قانون مزبور، صحبتی از «سود مورد انتظار مصوب شورای پول و اعتبار» به میان نیامده است و به طور اطلاق، سود پرداختی به مراجع موضوع بند مذکور به عنوان هزینه قابل قبول در حساب مالیاتی منظور می گردد.

از سوی دیگر با لحاظ این اصل حاکم بر قوانین و مقررات مالیاتی که: «همانگونه که نسبت به یک درآمد مشمول مالیات، دو بار مالیات تعلق نمی گیرد (مالیات مضاعف)، اعمال معافیت، بخشودگی و مشوق مالیاتی مضاعف نیز برخلاف عدالت مالیاتی و موجب تضییع حقوق حقه دولت است»؛ در جزء (الف-۶) بند ۶ بخشنامه موضوع شکایت، به منظور اجتناب از پذیرش مضاعف سود پرداختی به اشخاص مندرج در بند ۱۸ ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی، تسهیلات پرداختی توسط اشخاص موضوع بند مذکور از شمول حکم مقرر در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، مستثنی گردیده است.

نظریه تهیه کننده گزارش:

ابطال واژگان «حداکثر تا» در جزء (الف-۴) بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، « اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می شوند و برای پرداخت کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود.» نظر به این که مقررات مورد شکایت با توسیع دایره قانون، مفاد معافیت قانونی مذکور را از «معادل حداقل سود مورد انتظار» به «حداکثر تا

میزان حداقل سود مورد انتظار» تغییر داده است لذا خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب بوده و قابل ابطال می باشد.

- ابطال عبارت «به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم» در جزء (الف-۶) بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، « اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می شوند و برای پرداخت کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود.» نظر به این که معافیت قانونی مذکور برای اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند دارای اطلاق می باشد لذا استتفا نمودن تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم از حکم قانونی مذکور در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم در مغایرت با قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب بوده و قابل ابطال می باشد.

تهیه کننده گزارش: صفدر محقق

نظریه هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

- ابطال واژگان «حداکثر تا» در جزء (الف-۴) بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

اکثریت (۱۴ نفر از همکاران ارزشمند قضایی): موافق ابطال

به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، « اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می شوند و برای پرداخت کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود.» نظر به این که مقررات مورد شکایت با توسیع دایره قانون، مفاد معافیت قانونی مذکور را از «معادل حداقل سود مورد انتظار» به «حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار» تغییر داده است لذا خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب بوده و قابل ابطال می باشد.

اقلیت (۱ نفر از همکاران گرانقدر قضایی): مخالف ابطال

به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، « اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می شوند و برای پرداخت کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود.» نظر به این که عبارت «حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار» داخل در معیار ارائه شده توسط قانونگذار در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم مبنی بر «معادل حداقل سود مورد انتظار» بوده و از توابع حکم قانونی مذکور محسوب می گردد لذا خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و قابل ابطال نمی باشد.

- ابطال عبارت «به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم» در جزء (الف-۶) بند (۶) بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

نظریه اتفافی اعضای هیأت مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری:

به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، « اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.» نظر به این که معافیت قانونی مذکور برای اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند دارای اطلاق می باشد لذا استتنا نمودن تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم از حکم قانونی مذکور در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم در مغایرت با قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب بوده و قابل ابطال می باشد.

دکتر زین العابدین تقوی-رئیس هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، « اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.» نظر به این که «سرمایه گذاری مستقیم و سلف با بنگاه های تولیدی» از مصادیق عقود مشارکتی مذکور در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم بوده، بر این مبنا مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند « ب » ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی-رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

- مستندات قانونی:

ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱:

اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

تبصره ۱- استفاده‌کننده از معافیت موضوع این ماده تا دو سال نمی‌تواند آورده نقدی را از بنگاه تولیدی خارج کند. در صورت کاهش آورده نقدی، به میزان ارزش روز معافیت استفاده شده، مالیات سال خروج آورده نقدی، اضافه

می‌شود.

تبصره ۲- تشخیص تحقق به‌کارگیری آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح یا سرمایه در گردش با اداره امور مالیاتی حوزه مربوط است.

بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱:

هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می‌باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است:

۱۸،..- سود، کارمزد و جریمه‌هایی که برای انجام عملیات موسسه به بانکها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین موسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکتهای واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.

ماده (۱۳) قانون عملیات بانکی بدون ربا:

بانکها میتوانند، به منظور ایجاد تسهیلات لازم جهت تأمین سرمایه در گردش واحدهای تولیدی به هریک از عملیات ذیل مبادرت نمایند:

الف- مواد اولیه و لوازم یدکی مورد نیاز واحدهای تولیدی را بنابه درخواست این واحدها تعهد آنها مبنی بر خرید و مصرف مواد اولیه و لوازم یدکی مورد درخواست، خریداری و به صورت نسیه به واحدهای مذکور بفروشند.

ب- آن قسم از تولیدات این واحدها را که سهل البیع باشد بنا به درخواست آنها پیش خرید نمایند.

موادی از آئین نامه فصل سوم قانون عملیات بانکی بدون ربا موضوع تصویب نامه شماره ۸۸۶۲۰ مصوب ۱۳۶۲/۱۲/۲۸ هیأت وزیران

ماده ۴۰ - منظور از معامله سلف پیش خرید نقدی محصولات تولیدی به قیمت معین می باشد. (با توجه به ضوابط شرعی)

ماده ۴۳ - پیش خرید محصولات واحدهای تولیدی، طبق قرارداد، توسط بانکها در صورتی مجاز است که اینگونه محصولات :

الف - توسط واحد درخواست کننده تولید شود.

ب - سریع الفساد نباشد. (مگر اینکه امکان اقدامات احتیاطی لازم جهت جلوگیری از فساد در فاصله تحویل و فروش وجود داشته باشد).

ج - سهل البیع باشد.

تبصره - منظور از عبارت " سهل البیع " موضوع بند ج آن است که هنگام پیش خرید بانک اطمینان حاصل نماید که محصولات تولیدی مورد معامله در سررسید تحویل به سهولت قابل فروش است .

ماده ۴۶ - بانکها در صورتی مجاز به پیش خرید محصولات تولیدی میباشند که زمان تحویل کل محصولات به بانک (از تاریخ انجام معامله) حداکثر معادل یک دوره تولید باشد مشروط بر اینکه به هر حال از یکسال تجاوز

