



رای شماره ۱۳۲۲ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۲۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ع/۹۸۰۳۹۶۹ شماره دادنامه: ۱۱۳۲۲/۰۶۰۹۰۹۹۷۰۹۹ شماره دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۲۲ تاریخ: ۲۴/۱۰/۹۹

* شاکی: بهمن زبردست

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند (۳) بخشنامه شماره ۹۱/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۳۰

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند (۳) بخشنامه شماره ۹۱/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۳۰ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد:

- بند (۳) بخشنامه شماره ۹۱/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۳۰

« ۳- هزینه مربوط به ذخیره حقوق ایام مرخصی استفاده نشده با توجه به عدم پیش بینی در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نخواهد بود، لیکن هزینه مذکور در زمان پرداخت و یا تخصیص (بستانکار نمودن حقوق بگیر) به استناد بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود.»

دلایل شاکی برای ابطال مقرر مقرر شکایت:

۱- بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، که مورد استناد بند مورد شکایت از بخشنامه سازمان امور مالیاتی می باشد، مطلبی دال بر غیر قابل قبول بودن هزینه بازخرید مرخصی در صورت منظور نمودن به حساب ذخیره و قابل قبول بودن آن در زمان پرداخت و یا تخصیص (بستانکار نمودن حقوق بگیر)، را دارا نمی باشد.

علاوه بر آن اگر هزینه حقوق ایام مرخصی در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پیش بینی نگردیده است، در زمان پرداخت یا تخصیص (بستانکار نمودن حقوق بگیر)، نیز نمی تواند هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی گردد و اگر هم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته شده باشد، صرف بستانکار شدن آن در حساب ذخیره مرخصی به جای حساب حقوق بگیر مانع قابل قبول بودن آن نخواهد بود.

۲- طبق استانداردهای حسابداری، هزینه های هر دوره، باید به حساب سود و زیان همان دوره منظور گردد، و هزینه های قابل قبول مالیاتی مانند استهلاک، سنوات خدمت یا بازرخرد مرخصی در شکایت مورد طرح، می بایست به حساب همان دوره منظور گردد.

۳- از آنجا که به موجب ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم، هزینه هایی که به موجب قانون باشد از نظر مالیاتی قابل قبولند و نظر به آنکه به موجب مفهوم مخالف ماده ۶۶ قانون کار مبنی بر اینکه « کارگر نمی تواند بیش از ۹ روز از مرخصی سالانه خود را ذخیره کند»، ذخیره بازرخرد مرخصی تا سقف ۹ روز در سال به موجب قانون بوده است و سازمان امور مالیاتی حق نپذیرفتن این ذخیره و منوط کردن آن به زمان پرداخت یا تخصیص (بستانکار نمودن حقوق بگیر) را ندارد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۴۴۴/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۲۴ اعلام نموده است:

به موجب ماده ۷۱ قانون کار و نیز مواد ۱۹ و ۴۲ آیین نامه مرخصی ها موضوع ماده ۸۴ قانون مدیریت خدمات کشوری و تبصره های آن، مجوز پرداخت مرخصی های ذخیره شده به کارگر/کارمند و یا وراث آنان صادر گردیده است و نیز با اتخاذ ملاک از قسمت اخیر ماده ۱۴۷ قانون فوق الذکر که براساس آن هزینه های پرداختی به موجب قانون را نیز قابل قبول مالیاتی تلقی می نماید؛ بدین روی هزینه حقوق ایام مرخصی استفاده نشده کارکنان در صورت پرداخت و یا تخصیص در حساب مالیاتی از نظر سازمان امور مالیاتی کشور قابل قبول تلقی می شود.

همچنین درخصوص استناد شاکی به ماده ۶۶ قانون کار در بند (ب) دادخواست و این استنتاج وی که سازمان امور مالیاتی حق نپذیرفتن ذخیره مورد بحث را نداشته است، لازم به توضیح است که مفاد ماده مذکور صرفاً درخصوص حداکثر روزهای قابل ذخیره کارگران در سال بوده و در مورد قابلیت ذخیره مربوط به هزینه حقوق ایام مرخصی استفاده نشده متضمن حکمی نمی باشد؛ بنابراین از مفاد آن ماده نمی توان نتیجه گیری کرد که ذخیره مذکور هزینه قابل قبول مالیاتی است. ضمناً رعایت مقررات قانون مالیات های مستقیم مانع از ثبت رویدادهای مالی در دفاتر طبق استانداردهای حسابداری نخواهد بود.

نظریه تهیه کننده گزارش: نظر به آنکه هزینه حقوق ایام مرخصی استفاده نشده کارکنان به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی در ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم ذکر نگردیده است و این هزینه براساس قسمت اخیر ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر آنکه « در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.» می تواند به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی گردد و از آنجا که قسمت اخیر پیش گفته از ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم «پرداخت به موجب قانون» را ملاک پذیرش به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی طرح نموده است، لذا بند ۳ بخشنامه مورد شکایت مغایر با قانون و خارج از حدود اختیارات به نظر نمی رسد و قابل ابطال نمی باشد. تهیه کننده گزارش: دکتر زین العابدین تقوی

رای هیأت تخصصی

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۱۴۷) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی، «هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای

در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.» نظر به این که بر اساس ماده (۱۰۷) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۰۷/۱۸ و ماده (۷۱) قانون کار مصوب ۱۳۶۹/۰۸/۲۹، «هزینه مربوط به ذخیره حقوق ایام مرخصی در زمان پرداخت و یا تخصیص» مذکور در بند (۳) بخشنامه شماره ۹۱/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور، از مصادیق هزینه‌هایی می‌باشد که پرداخت آن به موجب قانون صورت گرفته است، بر این مبنا مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه‌های 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 می‌کند. 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