



رای شماره ۴۲۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (آیین نامه اجرایی بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۱/۶/۳۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی که به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۱/۷/۷-۲۱۱/۴۳۰۰/۱۳۸۱ معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ شده است که دلالت بر این دارد که هزینه مطالبات که مربوط به طلب از کارمندان، مدیران، سهامداران یا شرکا و شرکتهای تابعه می باشد قابل قبول نخواهد بود، از جهت آن که برخی از ارقام هزینه ای مربوط به فعالیت موسسه را در فرض تحقق شرایط سه گانه مندرج در بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مورد پذیرش قرار نداده، در حد عدم پذیرش هزینه مطالبات مشکوک الوصول موسسه که مربوط به اشخاص مذکور در حد مقرر مورد اعتراض است، ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۴۲۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۳/۳

شماره پرونده: ۰۰۰۲۴۹۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۴ آیین نامه اجرایی بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۱/۶/۳۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی که به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۱/۷/۷-۲۱۱/۴۳۰۰/۱۳۸۱ معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ شده است.

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۴ آیین نامه اجرایی بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۱/۶/۳۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی که به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۱/۷/۷-۲۱۱/۴۳۰۰/۱۳۸۱ معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ شده است را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

۱- طبق بند ۱۱ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر اینکه اولاً: مربوط به فعالیت مؤسسه باشد. ثانیاً: احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد. ثالثاً: در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود جز هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب می گردد.

۲- طبق بند ۴ آیین نامه مورد شکایت هزینه مطالباتی که مربوط به طلب از کارمندان، مدیران، سهامداران یا شرکاء و شرکتهای تابعه باشد غیر قابل قبول عنوان شده در حالی که در بند ۱۱ ماده ۱۴۸ مقنن سه شرط اساسی برای قابل قبول بودن هزینه مطالبات مشکوک را به دقت ذکر و تصریح نموده و صرف اینکه طلب مشکوک الوصول مودی از کارمندان، مدیران، سهامداران یا شرکاء شرکت باشد قانوناً موجب قابل قبول مالیاتی تلقی نشدن هزینه چنین مطالبات مشکوک الوصولی نمی شود. در نتیجه این مقرر بدلیل مغایرت اطلاق آن با بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم و نیز خارج از حدود اختیار بودن قابل ابطال می باشد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" سازمان امور اقتصادی و دارایی- شورای عالی مالیاتی- اداره کل دفتر فنی مالیاتی- دفتر هیأت عالی انتظامی مالیاتی- دبیرخانه هیأتهای موضوع ماده ۲۵۱ مکرر- دادستانی انتظامی مالیاتی- دانشکده امور اقتصادی- پژوهشکده امور اقتصادی

آیین نامه اجرایی موضوع بند ۱۱ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

هزینه مطالبات مشکوک الوصول و منظور نمودن ذخیره آن در صورت رعایت شرایط زیر در حساب مالیاتی قابل قبول خواهد بود:

.....

۴- هزینه مطالباتی که مربوط به طلب از کارمندان، مدیران، سهامداران یا شرکاء و شرکتهای تابعه می باشد قابل قبول نخواهد بود.- معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور "

علی رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضمائم آن برای طرف شکایت تا زمان رسیدگی به پرونده

هیچ پاسخی واصل نشده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۳/۳ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

برمبنای بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶، یکی از هزینههای قابل قبول مالیاتی ذخیره مطالباتی است که وصول آن مشکوک باشد، مشروط بر اینکه اولاً: مربوط به فعالیت مؤسسه باشد، ثانیاً: احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد، ثالثاً: در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود. همچنین براساس بند قانونی مزبور شرایط مربوط به پذیرش هزینه مطالبات مشکوک به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی بیان شده و هر آنچه در ذیل مجموع سه شرط مندرج در بند

مذکور واقع شود، می‌بایست به عنوان هزینه قابل قبول مورد پذیرش قرار گیرد و چون مفاد بند ۴ آیین‌نامه اجرایی بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۱٫۶٫۳۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی (ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۰۱۳۸-۲۱۱۴۳۰۰-۱۳۸۱٫۷٫۷-۱۳۸۱٫۶٫۳۱ معاون فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور) دلالت بر این دارد که هزینه مطالبات مربوط به طلب از کارمندان، مدیران، سهامداران یا شرکاء و شرکتهای تابعه، هزینه قابل قبول نخواهد بود، لذا اطلاق حکم مقرر در بند مزبور از جهت آن که برخی از اقلام هزینه‌ای مربوط به فعالیت مؤسسه را در فرض تحقق شرایط سه‌گانه مندرج در بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مورد پذیرش قرار نداده، در حد عدم پذیرش هزینه مطالبات مشکوک الوصول مؤسسه که مربوط به اشخاص مذکور در مقرره مورد اعتراض است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و بند ۴ مقرره مورد شکایت مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری