

کلاس پرونده: ۹۸-۲۵۸۳  
شماره پرونده: ۹۸-۹۹۸-۹۰۵۸-۱۹۶  
تاریخ: ۱۴۰۰/۰۹/۲۸  
تاریخ: ۱۴۰۰/۰۹/۲۸

### فلا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره پرونده: ۹۸-۲۵۸۳ و ۹۹-۹۰۸

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان وحید خسروی و بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۹۷/۱۷۷-۲۰-۳۸-۱۲۰۲۸-۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: الف- آقای وحید خسروی به موجب دادخواستی ابطال جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۹۷/۱۷۷-۲۰-۳۸-۱۲۰۲۸-۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

۱- فارغ از مباحث تخصصی و استدلال های سازمان امور مالیاتی کشور و دیوان عدالت اداری در پذیرش هزینه های کاهش ارزش سرمایه گذاری ها (جاری) به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی، تعلق افزایش ارزش در سرمایه گذاری به عنوان درآمد مشمول مالیات و به طور متقابل عدم قبول کاهش ارزش آن به عنوان هزینه مالیاتی، با عدالت و انصاف که در واقع از اهداف اصلی قانونگذاران است، سازگار نیست.

۲- علی رغم آن که استناد هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تعلق هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها به عنوان هزینه های قابل قبول در دادنامه شماره ۱۲۱۵-۱۳۹۳/۷/۱۴، مفاد بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات ها مصوب سال ۱۳۶۶ (سوی صحت استناد مورد استفاده) بوده لیکن سازمان امور مالیاتی کشور با استناد به تغییر مفاد قانون مالیات های مستقیم از مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ نسبت به صدور بخشنامه شماره ۹۷/۱۷۷-۲۰-۳۸-۱۲۰۲۸-۱۳۹۷ اقدام و مجدداً هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری را به عنوان هزینه های غیرقابل قبول تلقی نموده حال آن که ماده قانونی مزبور در اصلاحیه سال ۱۳۹۴، دستخوش تغییر نشده است. لذا استناد سازمان در صدور این بخشنامه قابل قبول نمی باشد.

۳- در بخشنامه مورد شکایت برای عدم پذیرش هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها به نمره ۲ ماده ۴۷ قانون مبنی بر غیرقابل قبول بودن هزینه های مربوط به درآمدهای معاف، شرح صفر یا با نرخ مقطوع استناد شده است (که به نظر اینجانب صحیح و قابل قبول است) لیکن در همان بخشنامه افزایش ارزش سرمایه گذاری های جاری را به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی کرده است که این نوعی دوگانگی در برخورد با آثار مالی ناشی از نگهداشت یک دارایی است. به عبارت دیگر سازمان امور مالیاتی کشور از یکسو سرمایه گذاری ها را مشمول افلام دلرایی نرخ مقطوع دانسته و هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری را تیزبرفته و از سوی دیگر در همان فراز افزایش ارزش سرمایه گذاری ها را درآمد مشمول مالیات محسوب کرده است. که این امر خلاف قانون مالیات های مستقیم و استناد سازمان مالیاتی مبنی بر مقطوع بودن مالیات سرمایه گذاری هاست. به طور مشخص سازمان مالیاتی با باید افزایش ارزش ناشی از نگهداری سرمایه گذاری ها درآمد مشمول مالیات تلقی نماید و بالطبع باید هزینه کاهش ارزش آن هم به عنوان هزینه قابل قبول بپذیرد که البته این روش منطبق با قانون نمی باشد) یا باید طبق قانون مالیات ها درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری ها را در زمره درآمدهای مالیاتی با شرح مقطوع (با توجه به مفاد مواد ۱۴۳ و ۱۴۲ مکرر قانون) قلمداد و اثر احتساب مالیات مضاعف پایت افزایش ارزش سرمایه گذاری خودداری نماید و در همین راستا هزینه کاهش ارزش آن هم غیر قابل قبول خواهد بود.

۴- از دیگر ایرادات بخشنامه مورد شکایت که منجر به جلوگیری از شفافیت و توضیح احتمالی حقوق سرمایه گذاران می گردد، بی توجهی به دیگر روش نگهداری سرمایه گذاری های جاری طبق استانداردهای حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور است. در بند (ب) بخشنامه صرفاً به سرمایه گذاری های جاری که به روش ارزش بازار یا خالص ارزش فروش نگهداری می شوند اشاره شده. بنابراین در صورتی که روش نگهداری سرمایه گذاری مؤدی اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش باشد (با توجه به مفاد این بخشنامه و رأی دیوان عدالت اداری) هزینه کاهش ارزش آن قابل قبول تلقی خواهد شد. به معنای دیگر اگر مؤدی از روش ارزش بازار یا خالص فروش که انطباق بیشتری با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی داشته و اطلاعات شفافتری ارائه می دهد استفاده کند نه تنها از مرز بهره مند نمی شود بلکه دچار تشبیهات مالیاتی نیز خواهد شد.

۵- نکته قابل توجه دیگر اینکه ۸ روز قبل از صدور بخشنامه مورد بحث، لایحه اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم که ۱۳۹۷/۱۱/۲۸ در هیات وزیران تصویب شده و طبق مقدمه نوجویی آن جهت افزایش شفافیت و انضباط مالی بوده از سوی رئیس جمهوری تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است. به موجب خلاصه بند ۵ لایحه مزبور مقرر شده که ارزشی دارایی ها به ارزش منصفانه یا ارزش های جاری یا رعایت استانداردهای حسابداری ملی یا استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی که توسط مراجع ذی ربط الزامی شده یا می شود، مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه کاهش ارزش بهای آن نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود. بنابراین تفاوت موجود در برخورد با یک موضوع در مفاد لایحه مزبور که علی القاعده از مجرای سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و تدوین شده یا بخشنامه شماره ۹۷/۱۷۷-۲۰-۳۸-۱۲۰۲۸ خود موضوعی مبهم و سوال برانگیز است.

با توجه به مراتب فوق ابطال فراز ابتدای جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۹۷/۱۷۷-۲۰-۳۸-۱۲۰۲۸-۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر احتساب افزایش سرمایه گذاری های جاری به عنوان درآمد مشمول مالیات یا توجه به مقطوع بودن نرخ مالیاتی سرمایه گذاری ها (مفاد مواد ۱۴۳ و ۱۴۲ مکرر قانون) و سایر دلایل پیش گفته از دیوان عدالت اداری مورد استعانت است.

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - پلاک شهید مطهری - نشانیان تهران زین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: (۰۲۱) ۵۱۲۰۰۰



جمهوری اسلامی ایران  
وزارت امور اقتصادی و دارایی

### مَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۸۰۲۵۴۳  
شماره پرونده: ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸-۱۹۴۸  
تعداد صفحات: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱-۲۷۲  
تاریخ: ۱۴۰۰/۰۲/۲۸  
پوسته:

ب- آقای همیس برر دست به موجب دادخواستی ابطال جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۷۰۱۷۷-۱۳۹۷۰۱۲۰۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تعیین خواسته اعلام کرده است که:

"با سلام و احترام به استحضار می‌رساند در بند (ب) بخشنامه مورد اعتراض مقرر شده و در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع معامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) که به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر معکس می‌گردد، خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد، مشمول مالیات می‌باشد و در صورت زیان با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۲/۰۲/۲۸ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود. در ضمن افزایش ارزش سرمایه گذاری تا سقف کاهش ارزش قبلی همان سرمایه گذاری (در صورتی که در سنوات قبل هزینه کاهش ارزش آن در محاسبه خالص افزایش سرمایه گذاری های آن دوره منظور نشده باشد) مشمول مالیات نخواهد بود. یعنی از یک سو زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری، با این استدلال که این زیان مربوط به درآمدهای نقل و انتقال سهام است که وفق تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ۱۴۲ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، صرفاً در هنگام نقل و انتقال و مقطوعاً وصول می‌شود، لذا وفق تبصره ۲ ماده ۱۴۷ چنین زمانی هزینه قابل قبول مالیاتی نیست و از سوی دیگر بدون توجه به این استدلال، خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد مشمول مالیات فرض شده در حالی که این دو استدلال مانع التجمیع، یعنی اگر استدلال نخست در خصوص قابل قبول مالیاتی نبودن زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری به دلیل مقطع بودن درآمدهای مربوط به آن را بپذیریم، پس تنها مالیات متعلق به چنین سهامی، صرفاً همان مالیات مقطوع زمان نقل و انتقال موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۲ مکرر خواهد بود و دیگر مشمول مالیات به خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور در همین بند از بخشنامه غیرقانونی است و اگر استدلال دوم یعنی مشمول مالیات به خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور را بپذیریم، استدلال نخست در خصوص هزینه قابل قبول مالیاتی نبودن زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری غیرقانونی است. در واقع همزمان هم استدلال شده که افزایش ارزش سرمایه گذاری های جاری در پایان دوره مالی مشمول مالیاتی غیر از مالیات مقطوع موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۲ مکرر است و هم اینکه به دلیل مقطوع بودن درآمدهای مربوط به تغییر ارزش سرمایه گذاری های جاری، زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری، از نظر مالیاتی هزینه قابل قبول نخواهد بود. جدای از مانع التجمیع بودن این دو استدلال که موجب مغایرت بند ۲ بخشنامه مورد اعتراض با تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۲ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم از یک سو و مغایرت با تبصره ۲ ماده ۱۴۷ این قانون از سوی دیگر می‌گردد، حکم به غیر قابل قبول بودن زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری همچنین در مغایرت آشکار با رأی شماره ۱۲۱۵-۱۳۹۳/۷/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. لذا از آن مقام جهت ابطال رأی ۱۲۱۵ مذکور، در خصوص قابل قبول تلقی شدن زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاری ها و احقاق حق قانونی مؤدیان درخواست ابطال ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و ابطال بند (ب) بخشنامه مورد اعتراض، بدون طی تشریفات مقرر در ماده ۸۳ این قانون را دارم."

همچنین آقای همیس برر دست به موجب لایحه انکدبلی مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ اعلام کرده است که:

"از آنجا که درخواست ابطال بند (ب) بخشنامه مذکور، همچنان که در پایان دادخواست نیز ذکر شده صرفاً جهت قابل قبول تلقی شدن زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاری ها بوده و این امر با ابطال یک عبارت از بند (ب) بخشنامه هم محقق می‌شود، لذا ضمن اقبای مابقی دادخواست، با کسب اجازه از آن مقام ارجمند، جهت رفع ابهام از دادخواست و تدقیق خواسته آن، از محضرتان درخواست تغییر موضوع دادخواست به ابطال عبارت ۲ و در صورت زیان با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۲/۰۲/۲۸ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود. از بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۷۰۱۷۷-۱۳۹۷۰۱۲۰۲۸ سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور را دارم."

مشن مقرره مورد اعتراض به شرح زیر است:

"جز (ب) از بند (۲) بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۷۰۱۷۷-۱۳۹۷۰۱۲۰۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور:

د- هرگاه، در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها، اقدام به انعکاس ارزش تعدیل شده سرمایه گذاری ها گردد، به موجب استاندارد حسابداری شماره ۱۵ آثار تعدیلات یاد شده به روش های زیر در حسابها منعکس می‌گردد.

الف-

ب- در خصوص سرمایه گذاری های جاری، (اعم از سریع معامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) که به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر معکس می‌گردد، خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد، مشمول مالیات می‌باشد و در صورت زیان با توجه به تبصره ۲ (ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۲/۰۲/۲۸ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود. در ضمن افزایش ارزش سرمایه گذاری تا سقف کاهش ارزش قبلی همان سرمایه گذاری (در صورتی که در سنوات قبل هزینه کاهش ارزش آن در محاسبه خالص افزایش سرمایه گذاری های آن دوره منظور نشده باشد) مشمول مالیات نخواهد بود."

در تاریخ ۲۰۲۰/۰۲/۲۸ مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه شماره ۲۰۲۰/۰۲/۲۸-۱۳۹۸/۸/۲۲ و مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب نامه شماره ۲۰۲۰/۰۲/۲۸-۱۳۹۹/۶/۳۰ ضمن ارسال نامه شماره ۲۰۲۰/۰۲/۲۸-۱۳۹۸/۸/۲۲-۱۳۹۸/۸/۲۲ مدیرکل دفتر فنی و حسابداری مالیاتی، استیضاح داده اند که:

"طبق تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم و از هر نقل و انتقال سهام و سهم شرکت و حق تقدم سهام و سهم شرکت که شرکا در سایر شرکت ها مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شده به استناد ماده ۱۴۳ مکرر قانون یاد شده و از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز،



## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۱۰۲۵۳  
شماره پرونده: ۹۱۰۹۸۰۹۰۵۱۰۱۶۶۸  
دادنامه: ۱۴۰۰۹۷۰۹۰۵۱۰۲۷۲  
تاریخ: ۱۴۰۰/۰۲/۲۸  
پوست:

مالیات مقطوعی به میزان (۱۰۰۵) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد. وفق ماده ۱۰۵ قانون مذکور جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتظامی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زبان های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

طبق تبصره ۲ ماده ۱۲۷ قانون مزبور که با توجه به ماده ۲۸۱ همان قانون از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا شده و به لحاظ این تغییر و الحاق تبصره در سال ۱۳۹۲ به قانون مالیاتهای مستقیم بند (ب) بخشنامه مورد شکایت با رأی شماره ۱۳۱۵-۱۳۹۳.۷.۱۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری که در سال ۱۳۹۲ و پیش از اصلاحیه اخیر صادر گردیده، مغایریت نخواهد داشت. چرا که در تبصره مرقوم تصریح گردیده است « هزینه های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند.» با مذاقه در مواد قانونی یاد شده مشخص می شود که بند (ب) بخشنامه صدرالذکر صرفاً به منظور تبیین مواد مذکور ذکر شده است و در برگزیده حکمی نیست که خارج از چارچوب و مفاد مواد قانونی باشد. طبق ماده ۱۰۵ قانون یاد شده، خالص افزایش سرمایه گذاری های جاری به عنوان درآمد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد می باشد و کاهش سرمایه گذاری جاری (زبان) در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها که مربوط به درآمد مشمول مالیات بر نقل و انتقال سهام و سهم شرکتی و حق تقدم سهام با نرخ مقطوع باشد به استناد تبصره ۲ ماده ۱۲۷ همان قانون به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شود. لذا با توجه به موارد فوق الذکر بخشنامه یاد شده منطبق با قانون صادر شده است. استناد رسیدگی و برد شکایت شاکی را دارد. "

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ 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 رأی میادرت کرده است.

### رأی هیات عمومی

به موجب بند (۱۲) ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم «زبان اشخاص حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات اجزای گردد، از درآمد سال با سالی بعد استهلاك پذیر است» و به عنوان هزینه های قابل قبول در حساب مالیاتی محاسبه می شود و براساس مفاد دادنامه شماره ۱۳۱۵-۱۳۹۳.۷.۱۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، زبان کاهش ارزش سرمایه گذاریها، مشمول بند (۱۲) ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می شود. نظر به اینکه بر مبنای جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۰۹۷۰۱۷۷-۳۰۰۹۷۰۱۲۰۲۸-۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که زبان سرمایه گذاریهای جاری به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نیست، بنابراین مقرر مذکور به دلیل مغایرت با بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم و مفاد دادنامه شماره ۱۳۱۵-۱۳۹۳.۷.۱۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری منسوخ سال ۱۳۹۲ اصلاح می شود.

مهدی دربین

هیات عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

احتراماً، به استحضار می‌رساند ریاست سازمان امور مالیاتی کشور طی بند ۴ بخشنامه شماره  
عنوان کرده اند که هزینه مرخصی استفاده نشده در صورتی که ۱۳۸۵/۷/۱۸ - ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۲۴۱  
پرداخت شود جزء هزینه های قابل قبول بوده و به عبارتی ذخیره آن به عنوان هزینه قابل قبول تلقی  
نمی‌شود.

کلاس پرونده: ۲۴۶/۹۰

موضوع رای: ابطال بندهای ۲، ۳ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۷/۱۸ - ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۲۴۱ سازمان امور  
مالیاتی کشور

شاکلی: آقای محمدکاظم ابوالاحراری

بسم	الله	الرحمن	الرحیم
مرجع	رسیدگی:	هیأت	عمومی
گردش کار:	آقای محمدکاظم ابوالاحراری	به موجب دادخواستی	ابطال بندهای ۲، ۳ و ۴ بخشنامه
شماره	۱۳۸۵/۷/۱۸ - ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۲۴۱	سازمان امور مالیاتی کشور	را خواستار شده و در جهت
تیین	خواسته	اعلام	کرده است که:
" احتراماً، به استحضار می‌رساند ریاست سازمان امور مالیاتی کشور طی بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۷/۱۸ - ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۲۴۱ عنوان کرده اند که هزینه مرخصی استفاده نشده در صورتی که پرداخت شود جزء هزینه های قابل قبول بوده و به عبارتی ذخیره آن به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نمی‌شود.			

توضیح سایت:

درسایت سازمان امور مالیاتی، این بخشنامه به شماره ۲۸۲۴۵ / ۲۳۲/۲۴۰۱/ منتشر شده است.

با صدور این بخشنامه مستمسکی به دست مأموران تشخیص مالیات افتاده تا ذخیره این هزینه را  
برگشت داده و به سود اضافه نمایند. در حالی که برابر قانون کار هر کارگر (حقوق بگیر) می‌تواند  
تا ۹ روز از مرخصی سالانه را ذخیره کند و در پایان دوره خدمت نیز به نرخ آخرین دستمزد وجه آن را  
دریافت کند، از آنجا که هزینه های هر دوره از درآمد همان دوره پرداخت می‌شود، بنابراین حسب  
استانداردهای حسابداری، ذخیره بازخرید خدمت مرخصی الزاماً باید در حسابها لحاظ شود.



از طرف دیگر این هزینه بر اساس بخشنامه و رأی شورای عالی مالیاتی به شماره های  
۱۳۷۳/۱۲/۲۵ - ۳۰/۵/۴۳۳۹/۶۹۵۵۲ و ۳۰/۴/۲۹۰۱ - ۱۳۷۳/۴/۲۹ جزء هزینه حقوق و دستمزد  
شمردن شده، که حسب بند ۲ ماده ۱۴۸ جزء هزینه های قابل قبول بوده و ذخیره آن نیز مطابق بند  
۲۶ همان ماده قاعداً جزء هزینه های قابل قبول است، لذا بند ۴ بخشنامه مورد اشاره مغایر با نص  
صریح قانون و از جمله ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم است.  
بندهای ۲ و ۳ بخشنامه مارالذکر نیز هزینه (زیان) کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذارها را به

عنوان هزینه قابل قبول رد کرده و استدلال ریاست سازمان امور مالیاتی در خصوص عدم قبول این دسته از هزینه ها این است که «در ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه مزبور پیش بینی نشده» در حالی که در ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مزبور، قانونگذار چنین مصوب کرده «در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده است یا بیش از نصابهای مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون یا مصوبه هیأت وزیران یا تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود»، این در حالی است که آیین نامه مربوط به روشهای نگاه داری دفاتر طبق تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی تهیه شده و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده و در مواد ۴ و ۱۸ و تبصره ۱ ماده ۱ آن آیین نامه تکلیف شده که رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی امری الزامی بوده و در استانداردهای ذکر شده، لحاظ کردن ذخیره کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذاریها پیش بینی شده و الزامی شده است.

لذا عدم قبول این هزینه ها با این فرض که در ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی نشده است، معایر با قانون است، لازم به توضیح است که در بعضی از صنایع، کاهش ارزش موجودیها امری مسلم و رایج است، برای مثال در صنعت الکترونیک (تولید موبایل، لوازم صوتی و تصویری و کلیه تولیداتی که در آنها قطعات الکترونیکی به کار برده می شود همانند صنعت مخابرات) در هر لحظه با افت شدید قیمتها مواجه بوده، چون با پیشرفت تکنولوژی و عرضه و تولید روزانه کالا با کیفیت بهتر و بالاتر، مسلماً تولیدات قبلی با افت شدید قیمت و حتی فقدان ارزش روبروی خواهند بود. در این شرایط ریاست سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه مذکور مبنی بر عدم قبول کاهش ارزش موجودیها، این واقعیت را نادیده گرفته و موجب شده سود یا زیان غیر واقعی گزارش شود و استانداردهای ذکر شده رعایت نشود.

در همین راستا جهت واقعی بودن صورتهای مالی و ارائه سود یا زیان واقعی بر اساس هزینه های واقعی و قانونی، تقاضای ابطال بندهای ذکر شده در بخشنامه مذکور را خواستار می باشم.

### متن بخشنامه در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

۲- زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد.

۳- زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاریها: زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاریها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم و با عنایت به مفاد ماده ۱۴۳ قانون یاد شده به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود.

۴- هزینه بازخرید کارکنان: وجوه پرداختی یا تخصیصی بابت بازخرید کارکنان وفق مقررات موضوعه مشمول مالیات حقوق می باشد و در صورت پرداخت به استناد بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود. در ضمن وجوه پرداختی بابت بازخرید کارکنان به استناد بند ۵ ماده ۹۱ صرفاً در صورت پرداخت در زمان بازنشستگی یا از کار افتادگی مشمول مالیات حقوق نمی باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۱۳۹۰/۶/۱-د/۲۱۲/۱۷۸۲۳، توضیح داده است که:

" در مورد پرونده ۹۰۰۹۹۸۰۹۰۰۰۳۴۳۶۵ موضوع دادخواست آقای محمد کاظم ابوالاحراری به خواسته ابطال بندهای ۲، ۳ و ۴ بخشنامه شماره ۱/۲۸۳۴۱/۲۳۲/۲۴۰-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان متبوع ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۱۵۰۹۵/۲۳۰/د-۱۱/۵/۱۳۹۰ معاونت مالیاتهای مستقیم مستحضر می دارد بخشنامه مذکور جهت رفع ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در گزارشات حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مأموران مالیاتی صادر شده است و بندهای ۲ و ۳ آن در مورد زیان ( هزینه ) ناشی از کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذاریها، به دلیل این که این هزینه ها در ماده ۱۴۸ قانون یاد شده و تبصره یک آن احصاء نشده اند به عنوان هزینه های قابل قبول تلقی نمی شوند ولیکن در صورتی که پرداخت این گونه هزینه ها به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران انجام یابد مستنداً به قسمت اخیر ماده ۱۴۷ قانون فوق قابل قبول خواهند بود. اما در مورد بند ۴ بخشنامه ( هزینه بازخرید مرخصی کارکنان) - همان طور که مستحضرد هزینه بازخرید مرخصی به جهت این که مربوط به هزینه های استخدامی است از مصادیق بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مزبور است که در صورت پرداخت در عملکرد همان سال مورد قبول قرار می گیرد ولیکن چنانچه پرداخت نگردد و ذخیره شود به دلیل عدم ذکر ذخیره بازخرید مرخصی در جزء «د» بند مذکور قابل پذیرش نخواهد بود، چون ذخیره مزبور قابلیت استفاده در سنوات بعد را داشته و بدین لحاظ امکان برآورد میزان واقعی آن امکان پذیر نیست. بنابراین، نظر به مراتب فوق و مستند به مواد قانونی فوق الاشاره بخشنامه مورد اعتراض شاکی فاقد هر گونه ایراد قانونی است، تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی و استواری بخشنامه معترض عنه را دارد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

### رای هیأت عمومی

**الف-** نظر به این که هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری به موجب تصمیم مورخ ۱۳۹۲/۷/۵، بند ۴ بخشنامه شماره ۱/۲۸۳۴۱/۲۳۲/۲۴۰-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور را خلاف قانون تشخیص نداده و به رد شکایت رأی صادر کرده است، بنابراین در شرایط فعلی موجبی برای طرح این قسمت از خواسته در هیأت عمومی وجود ندارد. **ب:** با توجه به این که مطابق بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰، زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنان و با توجه به مقررات احراز شود، از درآمد سال یا سالهای بعد استهلاک پذیر اعلام شده و به عنوان هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اعلام شده است ولیکن در بندهای ۲ و ۳ بخشنامه شماره ۱/۲۸۳۴۱/۲۳۲/۲۴۰-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور برخلاف حکم فوق الذکر زیان ( هزینه ) کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذاریها به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نشده است، **علی هذا بندهای ۲ و ۳ بخشنامه مذکور مغایر قانون تشخیص و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، به موجب این رأی ابطال می شود. ضمناً با درخواست اعمال ماده ۱۲ قانون یاد شده و تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن موافقت به عمل نیامد./**

شماره: ۱۳۹۸/۸/۲۲  
تاریخ: ۱۴۰۰/۰۳/۱۷  
پست: دارد



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور  
معاونت حقوقی و فنی مالیاتی  
دفتر حقوقی و قرارداد های مالیاتی

سال تولید، پشتیبانی ها،  
مانع زدایی ها

بسمه تعالی

**جناب آقای مسعود مصلحی**  
**مدیر کل محترم دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی**

**باسلام و احترام**

با اشاره به نامه شماره ۱۴۰۸۷/۴۱۰۸۷/۲۳۲/د مورخ ۱۳۹۸/۸/۲۲، بیوست تصویر دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ مورخ ۱۴۰۰/۲/۲۸ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۱۷۷ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور ارسال می گردد. خواهشمند است دستور فرمایید مفاد دادنامه مزبور به قید فوریت اجرا و مراتب به منظور انعکاس به مرجع اجرای احکام دیوان عدالت اداری به این دفتر ارسال شود.

  
**حسین تاجمیری ریاحی**  
**مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی**