



رای شماره ۹۰۱ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۵ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال نامه شماره ۱۱۵۵/۲۳۲/ص مورخه ۲/۲/۱۳۹۸ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی)

\* شماره پرونده : ه ع /۰۷۴۰۰۰ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۰۱ تاریخ: ۱۴۰۰/۷/۲۵

\* شاکی : خسرو حسین پور هرمزی

\* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال نامه شماره ۱۱۵۵/۲۳۲/ص مورخه ۱۳۹۸/۲/۲ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال نامه شماره ۱۱۵۵/۲۳۲/ص مورخه ۱۳۹۸/۲/۲ مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

بر اساس مفاد تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم، 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.

طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیانهای حاصل از منابع معاف و کسر معافیههای 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.

همچنین بر اساس بند ۱ بخشنامه شماره ۱۰۱۲۴/۱۳۷۶/۲۳۲ مورخ ۱۳۸۴/۵/۲۹ در خصوص نحوه تخصیص هزینه های مشترک و اختصاصی مربوط به درآمدهای معاف و غیر معاف، در صورتیکه درآمدهای معاف از مالیات دارای هزینه مستقیم باشند، نظر به معاف بودن درآمد، هزینه مستقیم مرتبط با درآمد صرفاً به حساب آن درآمد و حسب مقررات مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم از درآمدهای غیر معاف قابل کسر نخواهد بود. ضمن اینکه این موضوع از مفاد بخشنامه شماره ۱۴۹۰۵/۳۷۰۸/۱۶۷۱/۲۳۲ مورخ ۱۳۸۳/۹/۱ نیز که بر اساس دادنامه شماره ۲۲۵ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۳۰ هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری تأیید گردیده است، قابل استنباط خواهد بود. (تصاویر پیوست)

با عنایت به مراتب فوق، به طور کلی هزینه های مربوط به درآمدهای معاف در راستای جلوگیری از اعمال معافیت مضاعف و در اجرای قانون و مقررات یاد شده، در حساب مالیاتی سایر درآمدهای غیر معاف قابل پذیرش نخواهد بود. ضمن اینکه مفاد دادنامه شماره ۱۰۵۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹، مورد اشاره در نامه جنابعالی، که طی بخشنامه

شماره ۲۴/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۲/۲۶ این سازمان ابلاغ گردیده است، صرفاً مربوط به تسری معافیت موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانونی مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به درآمد مشمول مالیاتی ابرازی اشخاص موضوع ماده مذکور (با احتساب هزینه های برگشتی الحاقی به درآمد مزبور)، می باشد و فارغ از مقررات ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص پذیرش یا رد هزینه در حساب مالیاتی و تسهیم هزینه های مربوط به درآمدهای معاف و غیر معاف در راستای مقررات یاد شده، خواهد بود.

### **\*دلایل شاکی برای ابطال مقررره مورد شکایت :**

الف- با عنایت به ماده ۱۰۵ و نیز تبصره ماده ۱۴۱ قانون مجازات اسلامی رسیدگی به درآمدهای معاف از مالیات مستلزم تفکیک، جداسازی و تسهیم هزینه های اختصاصی به آن می باشد تا هزینه های درآمد معاف مودی از درآمد مشمول مالیات وی کسر نشود.

ب- طبق تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون اصلاحی سال ۱۳۹۴ نیز هزینه های مربوط به درآمدهای معاف یا با نرخ صفر یا مالیات با نرخ مقطوع به عنوان هزینه قابل قبول شناخته نمی شوند.

ج- به غیر از قانون مالیاتهای مستقیم ما قوانین دیگری داریم که معاف یا نرخ صفر در آنها وجود ندارد و این تفکیک و تسهیم و عدم پذیرش هزینه های مربوط به معاف و نرخ صفر تسری به سایر قوانین غیر از قانون مالیاتهای مستقیم ندارد. در حالی که در مصوبه معترض عنه به صورت کلی در مورد همه قوانین و مقررات این حکم را جاری داشته است فلذا خلاف قانون و مقررات بوده و قابل ابطال است.

**\* در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب نامه شماره ۳۲۸۶/۲۱۲/ص به طور خلاصه توضیح داده است که :**

۱. نامه ارسالی از دفتر فنی در پاسخ استعلام شاکی بوده و جنبه مشورتی دارد و از مصادیق بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری محسوب نمی شود.

۲. فارغ از تاریخ مذکور در بند ۱، آنچه در قالب دادنامه شماره ۱۰۵۱ مورخه ۱۳۹۹/۱۰/۱۹ ابطال شده است مطلق هزینه ها نبوده بلکه هزینه های برگشتی بوده که در راستای ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم طبق رای هیأت عمومی دیوان به عنوان معاف از مالیات تلقی شده اند و تسری مفاد این رای به ما نحن فیه یعنی هزینه های مربوط به منابع معاف از مالیات فاقد وجهت قانونی است و در اجرای ماده ۱۰۵ قانون هزینه های مربوط به درآمدهای معاف فارغ از تصریح معافیت یا شمول مالیات به نرخ صفر در قانون مالیاتهای مستقیم یا سایر قوانین، در حساب مالیاتی سایر درآمدهای غیر معاف قابل پذیرش نخواهد بود.

### **نظریه تهیه کننده گزارش:**

به موجب تبصره ۲ ماده ۱۴۷ از قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه های مرتبط با موارد معاف از شمول مالیات و محاسبه مالیات با نرخ صفر و یا در موارد تعیین مالیات مقطوع، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند و نیز به موجب مفاد ماده ۱۰۵ از قانون موصوف الذکر، زیان های حاصل از منابع معاف از شمول مالیات در جمع درآمدهای مشمول مالیات مؤدیان لحاظ نمی شود و فی الواقع در بحث تسهیم مالیات ها و معافیت ها و هزینه ها همیشه رابطه مستقیم وجود دارد و پذیرش هزینه ها صرفاً در خصوص موارد مشمول مالیات است و در موارد عدم شمول مالیات (اعم از معاف و نرخ صفر و نحوه آن) هزینه های مربوط به این موارد، نیز در محاسبه

هزینه ها، لحاظ نمی گردد و قابل کسر از درآمد مشمول مالیات نمی باشد، فلذا مفاد نامه مورد شکایت به شماره ۱۱۵۵/۲۳۲/ص مورخه ۱۳۹۸/۲/۲ مدیر کل فنی و حسابرسی مالیاتی که در راستای جلوگیری از تحمیل معافیت مضاعف، به موارد ذکر شده اشاره دارد و مفاد قوانین مذکور را جهت اجرای صحیح تبیین می نماید در راستای مفاد قانون بوده و موجبی جهت ابطال آن وجود نداشته است.

### **تهیه کننده گزارش :**

**محمد علی برومند زاده**

### **\*رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :**

با عنایت به اینکه به موجب تبصره ۲ ماده ۱۴۷ از قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه های مرتبط با موارد معاف از شمول مالیات و محاسبه مالیات با نرخ صفر و یا در موارد تعیین مالیات مقطوع، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند و نیز به موجب مفاد ماده ۱۰۵ از قانون موصوف الذکر، زیان های حاصل از منابع معاف از شمول مالیات در جمع درآمدهای مشمول مالیات مؤدیان لحاظ نمی شود و فی الواقع در بحث تسهیم مالیات ها و معافیت ها و هزینه ها همیشه رابطه مستقیم وجود دارد و پذیرش هزینه ها صرفاً در خصوص موارد مشمول مالیات است و در موارد عدم شمول مالیات (اعم از معاف و نرخ صفر و نحوه آن) هزینه های مربوط به این موارد، نیز در محاسبه هزینه ها، لحاظ نمی گردد و قابل کسر از درآمد مشمول مالیات نمی باشد، فلذا مفاد نامه مورد شکایت به شماره ۱۱۵۵/۲۳۲/ص مورخه ۱۳۹۸/۲/۲ مدیر کل فنی و حسابرسی مالیاتی که در راستای جلوگیری از تحمیل معافیت مضاعف، به موارد ذکر شده اشاره دارد و مفاد قوانین مذکور را جهت اجرای صحیح تبیین می نماید در راستای مفاد قانون بوده و موجبی جهت ابطال آن وجود نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره پس از صدور ظرف بیست روز قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات دیوان می باشد./ط

**دکتر زین العابدین تقوی**

**رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی**

**دیوان عدالت اداری**