

دیوان عدالت اداری

تاریخ: ۲۲ مور ۱۳۹۲

کلاس پرونده: ۳۳۶/۹۰

شماره دادنامه: ۱۲۱۵

موضوع رأی: ابطال بندهای ۲، ۳ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۷/۱۸-۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۳۴۱ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: آقای محمد کاظم ابوالاحرار

بسم الله الرحمن الرحيم

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: آقای محمد کاظم ابوالاحرار به موجب درخواستی ابطال بندهای ۲، ۳ و بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۷/۱۸-۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۳۴۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "اخرنما، به استحضار می رساند ریاست سازمان امور مالیاتی کشور طی بند ۳ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۷/۱۸-۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۳۴۱ 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 نمی شود، با صدور این بخشنامه مستحقی به دست مأموران تشخیص طلبان افتاده تا ذخیره این هزینه را برگشت داده و به سود اضافه نمایند، در حالی که براساس قانون کار هر کارگر (حقوق بگیر) می تواند 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 می شود، 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 ۱۳۸۵/۷/۱۸-۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۳۴۱ و ۱۳۷۲/۱۲/۲۵-۳۰/۵/۲۲۳۹/۶۹۵۵۲ جزء هزینه های قابل قبول بوده و ذخیره آن نیز مطابق بند ۲۶ همان ماده قنعتاً جزء هزینه های قابل قبول است، لذا بند ۳ بخشنامه مورد اشاره مغایر با نص صریح قانون و از جمله ماده ۱۶۸ قانون مالیاتهای مستقیم است.

بندهای ۲ و ۳ و بخشنامه مارالذکر نیز هزینه (ربان) کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذارینها 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 ۱۶۸ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه هرگز بیش بینی نشده» در حالی که در ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱ ماده ۱۶۸ قانون مزبور، قانونگذار چنین مصوب کرده «در مواردی که هزینه ای در این قانون بیش بینی شده است یا بیش از نصایح مقر در این قانون بوده ونی 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 نگهداری 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 ۳ و ۱۸ و تبصره ۱ ماده ۱ آن آیین نامه تکلیف شده که رعایت

دستاوردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی امری نثرامی بوده و در استناددهای ذکر شده، لحاظ کردن ذخیره کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذرینها پیش بنی شده و اثرهای شده است. لذا عدم قبول این شرط، ها با این عدی که در ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی شده است، معابر با قانون است.

لازم به توضیح است که در بعضی از صنایع، کاهش ارزش موجودیها امری مستلزم و رایج است. برای مثال در صنعت الکترونیک (تولید موبایل، لوازم صوتی و تصویری و کله تولیداتی که در آنها قطعات الکترونیکی به کار برده می شود همانند صنعت عبارات) در هر لحظه با افت شدید قیمتها مواجه بوده، خوب یا پیشرو، زنگولوری و عرضه و پولاند ریخته کالا با کیفیت بهتر و بالاتر. مسلماً تولیدات قبلی با افت شدید قیمت و حتی فقدان ارزش زیاروی خواهند بود. در این شرایط ریاست سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه مذکور حسی بر عدم قبول کاهش ارزش موجودیها، این واقعیت را نادیده گرفته و موجب شده سود با زمان عمر واقعی گزارش شود و استناددهای ذکر شده بر تالیب و کابوسی، در همین راستا حمت واقعی بودن صورتهای مالی و ارائه سود با زیاد واقعی بر اساس هزینه های واقعی و کابوسی، نهضای انطال بندهای ذکر شده در بخشنامه مذکور را خواستار می باشم. "

منی بخشنامه در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

" ۳- ریان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۲۷ و ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد.

۳- زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذارها:

ریان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذارها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۲۷ و ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم و با عنایت به مفاد ماده ۱۳۲ قانون یاد شده به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود.

۴- هزینه بازخرید مرخصی کارکنان:

وجوه پرداختی یا تخصیصی بابت بازخرید مرخصی کارکنان وفق مقررات موضوعه مشمول مالیات حقوق می باشد و در صورت پرداخت به استناد بند ۲ ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود. در ضمن وجوه پرداختی بابت بازخرید مرخصی کارکنان به استناد بند ۵ ماده ۹۱ صرفاً در صورت پرداخت در زمان بازبینیگی 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 ۱۷۸۲۲/۴۱۲/۱۱-۱/۱۶۹۰/۶، توضیح داده است که:

" در مورد پرونده ۰۹۰۰۹۹۸۰۹۰۰۳۳۳۶۵ سازمان امور مالیاتی کشور، موضوع دادخواست آقای محمد کاظم ابوالاحرار که به خواسته انطال بندهای ۲، ۳ و ۴ بخشنامه شماره ۱/۲۸۳۳۱/۲۲۰۳۳۳/۱۸-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان متبوع ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۱۵۰۹۵/۲۲۰/۱۱-۱/۲۹۰/۵/۱۱ معاونت مالیاتهای مستقیم مستنصر می دارد بخشنامه مذکور جهت رفع ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۳۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در گزارشات حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و ماموران مالیاتی صادر شده است و بندهای ۲ و ۳ آن در مورد زیان (هزینه) ناشی از کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذارها، به دلیل این که این هزینه ها در ماده ۱۲۸ قانون یاد شده و نمره یک آن اخصا بنده اند به عنوان هزینه های قابل قبول تلقی نمی شوند و نیکن در صورتی که پرداخت این گونه هزینه ها به موجب قانون و با مصوبه هات وزیران انجام یابد مستنفاً به قسمت اخیر ماده ۱۲۷ قانون قبول قابل قبول نخواهند بود.

اما در مورد بند ۲ بخشنامه (هزینه بازخرید مرخصی کارکنان)- همان طور که مستحضریذ هزینه بازخرید مرخصی به جهت این که مربوط به هزینه های استثنایی است از مصادیق بند ۲ ماده ۱۲۸ 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 حزم «۲» بند مذکور فاش پذیرش نخواهد بود، چون ذخیره مزبور قابلیت استفاده در سنوات بعد را داشته و بدین لحاظ امکان برآورد هیوان واقعی آن امکان پذیر نیست.

بنابراین، نظر به مراتب فوق و مستند به مواد قانونی فوقی (الانباره بخشنامه مورد اعتراض شاکی فاقد هر گونه ایراد قانونی است، تضامی 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 داوران شعبه دیوان تشکیل شد، پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مندرج صی کند.

رأی هیأت عمومی

ثانی- نظر به این که هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری به موجب تصمیم مورخ ۱۳۹۶/۷/۵، بند ۲ بخشنامه شماره ۱/۲۸۴۲۱-۲۳۳/۲۴۰۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور را خلاف قانون تشخیص نداده و به رد شکایت رأی صادر کرده است، بنابراین در شرایط فعلی موجهی برای طرح این قسمت از خواسته در هیأت عمومی وجود ندارد.

بند ۱۲ ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰، زبان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنان و یا توجه به مقررات اجراء شود، از درآمد سال یا سالهای بعد استیفاء پذیر اعلام شده و به عنوان هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اعلام شده است ولیکن در بندهای ۳ و ۴ بخشنامه شماره ۱/۲۸۴۲۱-۲۳۳/۲۴۰۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور برخلاف حکم فوق الذکر ربات (هزینه) کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذارها به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نشده است. علی هذا بندهای ۳ و ۴ بخشنامه مذکور مغایر قانون تشخیص و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۹۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، به موجب این رأی نظام صی شود، ضمناً با درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون یاد شده و تسریک ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن موافقت به عمل نیامد./

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

محمدجعفر منتظری

خاندان بهشت (ضلع جنوبی پارک شهر) دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.
نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=shooshow&id=9548>