



<p>رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 1215 درخصوص ابطال بندهای (2) و (3) بخشنامه شماره 28345/2401/232 مورخ 18/7/1385</p>	<p>موضوع</p>
<p>تاریخ: 14 مهر 1393</p> <p>کلاس پرونده: 90/246</p> <p>شماره دادنامه: 1215</p> <p>موضوع رأی: ابطال بندهای 2، 3 بخشنامه شماره 28341/2401/232 - 18/07/1385 سازمان امور مالیاتی کشور (شماره صحیح بخشنامه 28345/2401/232 مورخ 18/07/1385)</p> <p>شاکی: آقای محمدکاظم ابوالاحراری</p> <p>بسم الله الرحمن الرحيم مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری گردش کار: آقای محمدکاظم ابوالاحراری به موجب دادخواستی ابطال بندهای 2، 3 و 4 بخشنامه شماره 28341/2401/232 - 18/07/1385 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p>«احتراما، به استحضار می رساند ریاست سازمان امور مالیاتی کشور طی بند 4 بخشنامه شماره 28341/2401/232 - 18/07/1385 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 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) می تواند تا 9 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، بنا بر این حسب استانداردهای حسابداری، ذخیره باز خرید خدمت مرخصی الزاما باید در حساب ها لحاظ شود. از طرف دیگر این هزینه بر اساس بخشنامه و رأی شورای عالی مالیاتی به شماره های 25/12/1373-69552/4339/5/30 و 29/04/1373-3901/4/30 جزء هزینه حقوق و دستمزد شمرده شده، که حسب بند 2 ماده 148 جزء هزینه های قابل قبول بوده و ذخیره آن نیز مطابق بند 26 همان ماده قاعدتا جزء هزینه های قابل قبول است، لذا بند 4 بخشنامه مورد اشاره مغایر با نص صریح قانون و از جمله ماده 148 قانون مالیات های مستقیم است.</p> <p>بندهای 2 و 3 بخشنامه مار الذکر نیز هزینه (زیان) کاهش ارزش موجودی ها و سرمایه گذاری ها 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 148 قانون مالیات های مستقیم هزینه مزبور پیش بینی نشده» در حالی که در ماده 147 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 1 ماده 148 قانون مزبور، قانونگذار چنین مصوب کرده «در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده است یا بیش از نصاب های 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 روش های نگاهداری دفاتر طبق تبصره 2 ماده 95 قانون مالیات های مستقیم با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی تهیه شده و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده و در مواد 4 و 18 و تبصره 1 ماده 1 آن آیین نامه تکلیف شده که رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورت های مالی امری الزامی بوده و در استانداردهای ذکر شده، لحاظ کردن ذخیره کاهش ارزش موجودی ها و سرمایه گذاری ها پیش بینی شده و الزامی شده است. لذا عدم قبول این هزینه ها با این فرض که در ماده 148 قانون مالیات های مستقیم پیش بینی نشده است، مغایر با قانون است.</p> <p>لازم به توضیح است که در بعضی از صنایع، کاهش ارزش موجودی ها امری مسلم و رایج است، برای مثال در صنعت الکترونیک (تولید موبایل، لوازم صوتی و تصویری و کلیه تولیداتی که در آن ها قطعات الکترونیکی به کار برده می شود همانند صنعت مخابرات) در هر لحظه با افت شدید قیمت ها مواجه بوده، چون با پیشرفت تکنولوژی و عرضه و تولید روزانه کالا با کیفیت بهتر و بالاتر، مسلما تولیدات قبلی با افت شدید قیمت و حتی فقدان ارزش روبروی خواهند بود. در این شرایط</p>	

ریاست سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه مذکور مبنی بر عدم قبول کاهش ارزش موجودی ها، 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 صورت های 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:

"2- زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودی ها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودی ها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد 147 و 148 قانون مالیات های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد.

3- زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاری ها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاری ها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد 147 و 148 قانون مالیات های مستقیم و با عنایت به مفاد ماده 143 قانون یاد شده به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود.

4- 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 2 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود. در ضمن وجوه پرداختی بابت بازخرید مرخصی کارکنان به استناد بند 5 ماده 91 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 01/06/1390-د/17823/212، توضیح داده است که:

" در مورد پرونده 9009980900024365 موضوع دادخواست آقای محمد کاظم ابوالاحراری به خواسته ابطال بندهای 2، 3 و 4 بخشنامه شماره 28341/2401/232 - 18/07/1385 سازمان متبوع ضمن ارسال تصویر نامه شماره 15095/230 /د-11/05/1390 معاونت مالیات های مستقیم مستحضر می دارد بخشنامه مذکور جهت رفع ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده 272 قانون مالیات های مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در گزارشات حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مأموران مالیاتی صادر شده است و بندهای 2 و 3 آن در مورد زیان (هزینه) ناشی از کاهش ارزش موجودی ها و سرمایه گذاری ها، به دلیل این که این هزینه ها در ماده 148 قانون یاد شده و تبصره یک آن احصاء نشده اند به عنوان هزینه های قابل قبول تلقی نمی شوند و لیکن در صورتی که پرداخت این گونه هزینه ها به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران انجام یابد مستندا به قسمت اخیر ماده 147 قانون فوق قابل قبول خواهند بود. اما در مورد بند 4 بخشنامه (هزینه بازخرید مرخصی کارکنان)- همان طور که مستحضرید هزینه بازخرید مرخصی به جهت این که مربوط به هزینه های استخدامی است از مصادیق بند 2 ماده 148 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 روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

الف- نظر به این که هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری به موجب تصمیم مورخ 05/07/1392، بند 4 بخشنامه شماره 28341/2401/232 - 18/07/1385 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 12 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال 1380، زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنان و با توجه به مقررات احراز شود، از درآمد سال یا سال های بعد استهلاك پذیر اعلام شده و به عنوان هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اعلام شده است و لیکن در بندهای 3 و 2 بخشنامه شماره 28341/2401/232 - 18/07/1385 سازمان امور مالیاتی کشور برخلاف حکم فوق الذکر زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذاری ها به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نشده است، علی هذا بندهای 3 و 2 بخشنامه مذکور مغایر قانون تشخیص و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، به موجب این رأی ابطال می شود. ضمناً با درخواست اعمال ماده 13 قانون یاد شده و تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن موافقت به عمل نیامد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
محمدجعفر منتظری

