



موضوع  
رای شماره ۱۱۴۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۵-۲۱۰۱۲/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۱۴۱ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۱۱/۱۰ کلاس پرونده: ۹۵/۵۲۸ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: شرکت مهندسی توسعه نفت و گاز ایستاموضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۵-۲۱۰۱۲/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشورگردش کار: شرکت مهندسی توسعه نفت و گاز ایستا به موجب دادخواستی اعلام کرده است که: « احتراماً به استحضار می رساند اداره امور مالیاتی شمال تهران در رسیدگی به عملکرد سال مالی ۱۳۹۱ این شرکت به استناد «دستورالعمل نحوه رسیدگی به حساب تعدیلات سنواتی (بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۰۱۲-۱۳۹۱/۱۰/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور)» که عنوان می دارد « ارقام مربوط به هزینه های سنوات قبل (در صورت انطباق با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم) تنها در صورتی که به هر دلیل خارج از اختیار مودی در سال مورد رسیدگی تحقق یابد بایستی قابل قبول تلقی گردد. هزینه های مندرج در ارقام بدهکار حساب تعدیلات سنواتی سال ۱۳۹۱ این شرکت را به دلیل خارج از اختیار مودی نبودن غیر قابل قبول لحاظ و به درآمد مشمول مالیات سال مالی مورد رسیدگی اضافه نموده است. در حالی که طبق بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم «هزینه های قابل قبول مربوط به سالهای قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می یابد» می بایستی به عنوان هزینه قابل قبول تلقی گردد و همچنین بند ۱۰ دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شماره ۳۴۶۵/۴۶۷/۲۱۳-۲۷/۵/۱۳۸۲ سازمان امور مالیاتی کشور نیز عنوان می دارد « ارقام بدهکار حساب تعدیلات سنواتی، چنانچه ماهیت هزینه قابل قبول را داشته و قبلاً به حساب هزینه منظور نشده باشد، باید جزء هزینه های قابل قبول محسوب شود.» نظر به اینکه « جمله به هر دلیل خارج از اختیار مودی» مندرج در مفاد بند الف-۱ بخشنامه دستورالعمل معترض عنه که جهت ایجاد رویه واحد در سطح کشور و به منظور اجرای صحیح قانون صادر شده است باعث برداشت شخصی ادارات مالیاتی روی ارقام بدهکار تعدیلات سنواتی (موثر- کاهنده درآمد مشمول مالیات) شده و بیشتر ارقام قابل قبول مزبور مورد پذیرش قرار نگرفته است و همچنین جمله فوق در متن بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم عنوان نشده، موافق با روح ماده قانونی صادر شده نمی باشد. لذا استدعا می نماید ضمن بررسی موضوع، دستور فرمایید نسبت به ابطال دستورالعمل و بخشنامه یاد شده سازمان امور مالیاتی و رای صادر شده هیأت حل اختلاف مالیاتی به شماره ۱۳۹۴/۹/۱۷-۳۹۴۶۹ اقدام لازم مبذول گردد. " شکایتی به موجب لایحه تکمیلی ارسالی ابطال ماده (الف-۱) از بخشنامه شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۵-۲۱۰۱۲/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده است. متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است: " دستورالعمل ۱۳۹۱/۱۰/۲۵-۲۱۰۱۲/۲۰۰، ۱۴۷، ۱۰۵ مخاطبین امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی موضوع رسیدگی به حساب تعدیلات سنواتی نظیر به سوالات و ابهامات مطرح شده رابطه با نحوه اقدام ادارات امور مالیاتی در خصوص حساب تعدیلات سنواتی در زمان رسیدگی و به منظور ایجاد وحدت رویه، مقرر می گردد: حساب تعدیلات سنواتی (سود و زیان انباشته) طی دوره جاری می توان بدهکار یا بستانکار گردد، بنابراین که مأمورین مالیاتی می بایست در زمان رسیدگی گردش حساب مذکور و مستندات مربوطه را اخذ و ضمن بررسی صحت محاسبات مربوطه، با رعایت مقررات زیر اقدام نمایند: الف: ارقام بدهکار حساب مذکور در صورتی که موجب کاهش درآمد مشمول مالیات ابرازی شده باشد، برگشت و به درآمد مشمول مالیات عملکرد مورد رسیدگی اضافه گردد به استثنای موارد زیر: ۱- ارقام مربوط به هزینه های سنوات قبل (در صورت انطباق با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم) در صورتی که به هر دلیل خارج از اختیار مودی در سال مورد رسیدگی تحقق یابد، مشروط بر اینکه مربوط به درآمدهای مشمول معافیت مالیاتی و یا مالیات مقطوع نبوده و یا درآمد مشمول مالیات سال مربوط از طریق علی الراس تعیین نگردیده باشد. بدیهی است در صورتی که بخش از درآمدهای سال مربوط معاف یا مشمول مالیات مقطوع بوده باشد هزینه ها به نسبت درآمدها با رعایت مقررات تسهیم می شود. ۲- ارقام مربوط به برگشت از فروش و تخفیفات و یا اصلاحات فروش بر اساس مستندات مربوطه، مشروط بر اینکه مربوط به درآمدهای معاف یا مشمول مالیات مقطوع نباشند. .... در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۵/۷/۱۴-د/۲۷۶۴۴/۲۱۲ توضیح داده است: " ۱- مطابق اصول و استانداردهای حسابداری، هزینه هایی که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (۹۵) « قانون مالیات های مستقیم»، در روند فعالیت اقتصادی خود صرف می کنند، می بایست به محض وقوع یا تحقق، با رعایت مقررات آیین نامه مربوط به روش نگاهداری دفاتر اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی موضوع تبصره (۲) ماده (۹۵) مصوب ۱۳۸۲/۱/۱۸ با اصلاحات بعدی، مصوب ۱۳۸۴/۴/۱۱، شناسایی و ثبت شوند و حد مجاز تاخیر در این امر و ضمانت اجرای آن به ترتیب بر اساس ماده (۱۳) آیین نامه یاد شده و تبصره های آن و بند (۸) ماده (۲۰) پیش بینی شده است. بند (۲۷) ماده (۱۴۸) «قانون مالیات های مستقیم»، با اشاره به عبارت سال مالیاتی مورد رسیدگی زمانی فراتر از لحظه وقوع یا حد مجاز تاخیر را، برای برخی هزینه ها در نظر دارد. گویی این عبارت یا وصف خارج بودن از

اختیار مودی، در بند (۲۷) ماده (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم، مستتر بوده و حکم بند ۱ قسمت الف بخشنامه شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۵-۲۱۰۱۲/۲۰۰، با صراحت بر آن تاکید کرده و سبب رعایت حقوق مودی از حیث دایره شمول هزینه های قابل قبول، می شود. لذا پیامد حذف این عبارت، نادیده انگاشتن حقوق مودیانی است که در نتیجه عوامل غیر قابل پیش بینی و خارج از اختیارشان، هزینه های مربوط به سالهای قبل را به لحاظ تحقق پرداخت یا تخصیص در سال مالیاتی مورد رسیدگی ثبت کرده اند. سیاق نگارش بخشنامه مزبور نیز موید این موضوع است. ۲- صرف اینکه عبارت خارج از اختیار مودی در بند ۲۷ ماده ۱۴۸ ذکر نشده، نمی تواند مبین وجود مغایرت میان بند اخیر و بخشنامه مذکور باشد. چرا که وجود مغایرت امری است موضوعی یا ماهوی که با مقایسه میان مفاد و روح احکام دو مقرره کشف می شود. با عنایت به مراتب فوق رد شکایت شاکی مورد استدعا است. "

و 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 هیات عمومی مبنای ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم هزینه هایی که حایز شرایط مذکور در ماده ۱۴۷ باشد در ۲۸ بند در احتساب مالیاتی قابل قبول است و مطابق بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه های قابل قبول مربوط به سال های قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی و تحقق می یابد، جزء هزینه های قابل قبول شناخته شده است. با توجه به مراتب اطلاق عبارت «به هر دلیل خارج از اختیارات مودی در سال مورد رسیدگی تحقق یابد» در بند الف-۱ بخشنامه مورد شکایت مغایر بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم بوده و با استناد به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. محمدکاظم بهرامی - رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

Powered by Froala Editor Powered by Froala Editor Powered by Froala Editor

