

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره:

پیوست:

فَلَا تُبْغُوا الْهَوَىَٰ فَنُفَعِلُوا

دادنامه



بسم الله الرحمن الرحيم



شماره دادنامه: ۱۱۴۱

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۱۱/۱۰

کلاس پرونده: ۵۲۸/۹۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت مهندسی توسعه نفت و گاز ایستا

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۱/۱۰/۲۵-۲۰۰/۲۱۰۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شرکت مهندسی توسعه نفت و گاز ایستا به موجب دادخواستی اعلام کرده است که:

"احتراماً به استحضار می‌رساند 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 ۲۰۱۲/۲۰۰-

۱۳۹۱/۱۰/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور) که عنوان می‌دارد «اقدام مربوط به هزینه های سنوات قبل (در صورت

انطباق با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم) تنها در صورتی که به هر دلیل خارج از اختیار سودی در سال

مورد رسیدگی تحقق یابد بایستی قابل قبول تلقی گردد. هزینه های مندرج در اقلام بدهکار حساب تعدیلات سنواتی

سال ۱۳۹۱ این شرکت را به دلیل خارج از اختیار سودی 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 مالیاتهای مستقیم «هزینه های

قابل قبول مربوط به سالهای قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد»

می‌بایستی به عنوان هزینه قابل قبول تلقی گردد و همچنین بند ۱۰ دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران

رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شماره ۲۱۳/۴۶۷/۳۴۶۵-۱۳۸۲/۵/۲۷

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری پلوار شهید مطهری تپه خیمه‌بان ایران زمین

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره:

پیوست:

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا

دادنامه



سازمان امور مالیاتی کشور نیز عنوان می دارد « اقلام بدهکار حساب تعدیلات ستوانی، 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» متدرج 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 اقلام بدهکار تعدیلات ستوانی (موثر- کاهنده در آمد مشمول مالیات) شده و بیشتر اقلام قابل قبول مزبور مورد پذیرش قرار نگرفته است و همچنین جمله فوق در متن بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم عنوان نشده، موافق با روح ماده قانونی صادر شده نمی باشد. لذا استدعا می نماید ضمن بررسی موضوع، دستور فرمایند نسبت به ابطال دستورالعمل و بخشنامه یاد شده سازمان امور مالیاتی و رای صادر شده هیات حل اختلاف مالیاتی به شماره ۳۹۴۶۹-۱۷/۹/۱۳۹۴ اقدام لازم مبذول گردد. "

شکای به موجب لایحه تکمیلی ارسالی ابطال ماده (الف-۱) از بخشنامه شماره ۲۱۰۱۲-۲۵/۱۰/۱۳۹۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده است.

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" دستورالعمل

۵۰۲	۱۳۹۱	۳۹۴۶۹، ۱۷/۹/۱۳۹۴	م
-----	------	------------------	---

موضوع	امور مالیاتی شهروان تهران (اداره کل امور مالیاتی)
رسیدگی به حساب تعدیلات ستوانی	
نظر به موافقت و ابهامات مطرح شده رابطه با نحوه تقسیم ادارات امور مالیاتی در خصوص حساب تعدیلات ستوانی در زمان رسیدگی و به منظور ایجاد وحدت رویه، طرز می گردد حساب تعدیلات ستوانی (سود و زیان ایالتی) طی دوره جاری می توان بدهکار یا بستانکار کرده، بنابراین که با محوریت مالیاتی می بایست در زمان رسیدگی گردش حساب مذکور و مستندات مربوطه را ایجاد و ضمن بررسی صحت محاسبات مربوطه، با رعایت ضرورت زیر اقدام نمایند: الف- اقلام بدهکار حساب مذکور در صورتی که موجب کاهش درآمد مشمول مالیات افزای شده باشند برگشت و به درآمد مشمول مالیات منظور گردد و رسیدگی اصلاح کرده به استثنای موارد زیر: ۱- اقلام مربوط به هزینه های ستوان قبل (در صورت ابطال یا سلب ۱۳۷ و ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم) در صورتی که به هر دلیل خارج از اختیار مودی در سال دوره رسیدگی تعلق یافته باشد مشروط بر اینکه مربوط به درآمدهای مشمول مالیات و با حایات مطرح نبوده و یا برآمده مشمول مالیات سال مربوط از طریق های گراس تعیین نگردیده باشد. بدینجهت نیست در صورتی که بقسطی از درآمدهای سال مربوط محاسب یا مشمول مالیات منظور بوده باشد جز به نسبت در ابتدا با رعایت مبادرت رسیدگی می شود. ۲- اقلام مربوط به برگشت از فروش و تخفیفات و یا اصلاحات فروش بر اساس مستندات مربوطه، مشروط بر اینکه مربوط به درآمدهای محاسب یا مشمول مالیات مطرح نباشد.	

دکتر سید محمد تهران بزرگوار شهید ستاری داور نهاد مشیری رئیس شهبان ایران زمین

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره:

پیوست:

فَلَا تُظْهِرُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تُعَدِلُوا

داو نامه



در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۵/۷/۱۴-د/۲۱۲/۲۷۶۴۴ 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 مالیاتهای 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 مالیاتهای 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 ۲۰۰/۲۱۰۱۲-۲۵/۱۳۹۱/۱۰/۲۵، 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. سباق 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 مقرر کشف می شود. با عنایت به مراتب فوق رد شکایت شاکی مورد استدعا است. "

آدرس: تهران، پلاک ۱۰، کوچه شهید سلیمی، پلاک ۱۰، شهید مطهری، پلاک ۱۰، خیابان ایران زمین

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره:

پیوست:

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه



هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۱۱/۱۰ با حضور رئیس 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 رأی میادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

بر مبنای ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه هایی که حائز 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 سالهای 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 مالیاتهای 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.

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری، پلاک شهید مطهری، نبش شهیدان ایران زمین