

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه: 140231390002458923

تاریخ تنظیم: 1402/09/21

شماره پرونده: 140131920001606756

شماره پایگانی شعبه: 0107313

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

تاریخ دادنامه: 1402/9/21

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال شرط (ج) بخشنامه شماره 2125/211/24831 مورخ 1385/6/27 و بخشنامه شماره 200/7951 مورخ 1390/4/6 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال شرط (ج) بخشنامه شماره 2125/211/24831 مورخ 1385/6/27 و بخشنامه شماره 200/7951 مورخ 1390/4/6 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"در زمان صدور بخشنامه شماره 2125/211/24831 مورخ 1385/6/27 سازمان امور مالیاتی کشور، وفق بند 18 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم، مقرر شده بود که، «سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات مؤسسه به بانک ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد» هزینه قابل قبول مالیاتی است و از آنجا که حکم این بند در خصوص مطلق بانک ها است و بانک های خارجی نیز از آن مستثنی نشده اند و این امر در خصوص بقیه بندهای این ماده نیز صادق است و برای نمونه، در بند 1 تفاوتی میان قیمت خرید مواد مصرفی خریداری شده از ایران یا خارج نیست، یا در بند 6 تفاوتی نمی کند که حق بیمه به مؤسسه بیمه ای ایرانی یا خارجی پرداخت شده باشد و در هر حال از نظر مالیاتی قابل قبول است، پس اصولاً سود و کارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک های خارجی هم، به شرط رعایت بندهای (الف) و (ب) بخشنامه، مطابق بند 18 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم، هزینه قابل قبول مالیاتی است و استناد به تبصره 1 ماده 148 و تعیین سقف حداکثری برای آن، همچنان که در دادنامه شماره 140109970905811319 مورخ 1401/8/3 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز ذکر شده، مغایر قانون و خارج از حدود اختیار است.

گرچه مبنای آرای هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری، قوانین حاکم در زمان صدور مقررات مورد شکایت است، که در این مورد هم، قانون حاکم در زمان صدور مقرر شده، بیان شد، اما باید متذکر شد که، حتی در متن کنونی بند 18 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم نیز، که در سال 1394، جایگزین متن قبلی شده است و وفق آن، «سود، کارمزد و جریمه هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک ها، صندوق تعاون، صندوق های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز و شرکت های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد» باز هم بانک های

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002458923

تاریخ تنظیم : 1402/09/21

شماره پرونده : 140131920001606756

شماره پایگانی شعبه : 0107313

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

خارجی از حکم کلی قانون مستثنی نشده، یا نصابی برای سود و کارمزد دریافتی از آن ها تعیین نشده است و تنها می توان شرط داشتن مجوز بانکداری از بانک مرکزی را بر ایشان قائل شد، که در بند (الف) بخشنامه مورد شکایت هم ذکر شده است و مورد اعتراض این دادخواست هم نیست.

لذا بر همین اساس، و با توجه به تضییق حقوق مؤدیانی که در سال های گذشته، حقوق قانونی شان از این بابت تضییع گردیده، درخواست ابطال از زمان صدور شرط (ج) بخشنامه شماره 211/2125/24831 مورخ 1385/6/27 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را که در آن مقرر شده، «سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ LIBOR + حداکثر 0/75 درصد است.» به دلیل مغایرت با بند 18 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم در زمان تصویب مقرر و نیز دادنامه مذکور، همچنین خروج از حدود اختیارات قانونی دارم.

ب) همچنین و با همین استدلال، درخواست ابطال از زمان صدور بخشنامه شماره 200/7951 مورخ 1390/4/6 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را نیز، که با حکم مشابهی، تنها سقف مذکور را به LIBOR به علاوه 2/5 درصد، افزایش داده، به دلیل مغایرت با بند 18 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم در زمان تصویب مقرر و نیز دادنامه پیش گفته، همچنین خروج از حدود اختیارات قانونی دارم.

متن بخشنامه های مورد شکایت به شرح زیر است:

" الف: بخشنامه شماره 2125/211/24831 مورخ 1385/6/27 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

اداره کل امور مالیاتی استان

شورای عالی مالیاتی

سازمان امور اقتصادی و دارایی استان

هیأت عالی انتظامی مالیاتی

اداره کل

دادستانی انتظامی مالیاتی

دفتر فنی

جامعه حسابداران رسمی ایران

دبیرخانه هیأت موضوع ماده 251 مکرر

سازمان حسابرسی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002458923

تاریخ تنظیم : 1402/09/21

شماره پرونده : 140131920001606756

شماره بایگانی شعبه : 0107313

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

مجله مالیات

در اجرای تبصره 1 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم و با توجه به پیشنهاد شماره 11554 مورخ 85/4/3 این سازمان و موافقت مقام عالی وزارت بدینوسیله اعلام می دارد:

سود و کارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک های خارجی که منابع مالی آن در سرمایه در گردش و یا ایجاد دارائی ثابت مشهود مؤدیان مالیاتی به کار گرفته می شود، با رعایت استانداردهای حسابداری جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد مشروط بر اینکه:

.....

ج- سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ LIBOR + حداکثر 0/75 درصد است. بر اساس بخشنامه شماره 200/7951 مورخ 1390/4/6 بند (ج) این بخشنامه به شرح ذیل اصلاح گردیده است.

ج- سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ Libor به علاوه 2/5 درصد و در صورت افزایش نرخ مذکور با تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افزایش خواهد یافت. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

ب: بخشنامه شماره 200/7951 مورخ 1390/4/6 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبین: امور مالیاتی شهر و استان تهران/ اداره کل امور مالیاتی ...

موضوع: اصلاح سقف پذیرش نرخ سود تسهیلات خارجی به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی

مستقیم متن ذیل از تاریخ 1390/3/4 جایگزین حکم بند (ج) بخشنامه موصوف می گردد.

ج- سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ libor به علاوه 2/5 درصد و در صورت افزایش نرخ مذکور با تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افزایش خواهد یافت. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/16971/ص مورخ 1402/9/12 توضیح داده است که:

" 1- هزینه های قابل قبول در حساب مالیاتی و شرایط پذیرش آن ها به موجب مواد 147 و 148 «قانون مالیات های مستقیم» تبیین شده است. همچنین به موجب تبصره 1 ماده 148 قانون مزبور مقرر شده است: «هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه تشخیص داده می شود و در این ماده پیش بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.»

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



2- شکایت شاکی ناظر به آن است که چون در بند 18 ماده 148 «قانون مالیات های مستقیم» اصلاحی مصوب 1380 سود و کارمزد پرداختی به بانک ها از جمله بانک های خارجی به نحو مطلق بدون تعیین سقف حداکثری، به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته شده است لذا مقرر معترض عنه نمی تواند اقدام به وضع قیود (تعیین میزان برای پذیرش هزینه ها) نماید.

در حالیکه می بایست بین بند 18 ماده فوق و تبصره 1 همان ماده تفاوت قائل شد. هرچند بند 18 مربوط به پذیرش سودهای پرداختی به عنوان هزینه قابل قبول است اما یک شرط اساسی یعنی «مجاز» بودن پرداخت کننده تسهیلات را وضع کرده است.

سوال اصلی اینجاست که قید «مجاز بودن» در این بند به چه معناست؟ چنانچه بگوییم مجاز بودن به معنای دارای مجوز از هر مرجع حتی مراجع خارج کشور است نتیجتاً می بایست تعیین میزان هزینه های قابل قبول در کشورمان را نیز در اختیار همان کشورهای خارجی قرار دهیم! چرا که این مراجع هستند که میزان سود تسهیلات را تعیین می نمایند. در حالیکه منظور از مجاز بودن، دارای مجوز بودن از مرجع ذی صلاح داخلی یعنی بانک مرکزی ایران است که میزان سود پرداختی بابت تسهیلات بانکی را مدیریت و نظارت می نماید.

بر این اساس، پذیرش هزینه های ناشی از سود تسهیلات دریافتی از کشورهای خارجی الزاماً می بایست تحت شرایط و قیودی باشد که وفق تبصره 1 ماده 148 قانون از سوی وزیر دارایی تعیین تکلیف شده است و نمی بایست آن را بدون هرگونه قید و سقف، رها کرد و مراجع خارجی را در این امر مبسوط الید رها نمود.

با توجه به مطالب پیش گفت تقاضای رد خواسته شاکی را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/9/21 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

اولاً در بند 18 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است که سود و کارمزد پرداختی زمانی به عنوان هزینه قابل قبول شناخته می شود که دارای تأیید از بانک مرکزی باشد. ثانیاً در تبصره ذیل بند 5 ماده 145 قانون مذکور نیز این مسأله در مورد تسهیلات، امتیازات و تکالیف بانک ها مورد تأکید واقع شده است. ثالثاً وزیر امور اقتصادی و دارایی به موجب اختیار حاصل از تبصره 1 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم و با عنایت به اینکه هزینه های موضوع مقررات معترض عنه خارج از مصادیق و موارد مندرج در ماده 148 قانون مالیات های مستقیم بوده است، به پذیرش پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص سود و کارمزد پرداختی به بانک های خارجی اقدام نموده و میزان آن را براساس اختیار خود تعیین کرده است. بنا به مراتب فوق و با عنایت به

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002458923

تاریخ تنظیم : 1402/09/21

شماره پرونده : 140131920001606756

شماره پایگانی شعبه : 0107313

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

اینکه قانونگذار مجوز بانک مرکزی را برای پذیرش هزینه‌ها مدنظر قرار داده و بانک های خارجی از بانک مرکزی مجوزی ندارند، بنابراین در موضوع مقررات مورد شکایت نمی‌توان تمامی پرداختی های مؤدی را مشمول هزینه قرار داد و همان میزانی که وزیر امور اقتصادی و دارایی بیان نموده، صحیح بوده و در راستای اختیارات قانونی این مقام است و در نتیجه شرط (ج) بخشنامه شماره 2125/211/24831 مورخ 1385/6/27 و بخشنامه شماره 200/7951 مورخ 1390/4/6 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری