

# ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه شماره

۴۱۰ مورخ ۸۷/۶/۱۱

## بخشنامه

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع نامه شماره 410 مورخ 11 / 6 / 86، مبنی بر اینکه صدور بخشنامه شماره 28345 / 2401 / 232 مورخ 18 / 7 / 1385 سازمان امور مالیاتی کشور، مغایرتی با قانون نداشته و خارج از حدود اختیارات قانونی سازمان متبوع نمی باشد جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می گردد.

محمد قاسم پناهی  
معاون فنی و حقوقی

شماره: دادنامه 410

تاریخ: 11 / 06 / 1386

پیوست:

کلاس پرونده: 917 / 85

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای حسین فرنام.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند یک بخشنامه شماره 28341 / 2401 / 232 مورخ 18 / 7 / 1385 سازمان امور مالیاتی کشور.

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، سازمان امور مالیاتی بر خلاف نص صریح بند 12 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم که مقرر می دارد: ((زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال های بعد استهلاک پذیر است)) و علیرغم مطلق عبارت ((درآمد سال)) با تغییر عبارت قانون، صرفاً ((درآمد مشمول مالیات ابرازی)) را مشمول حکم قانونی مذکور قرار داده اند در حالیکه با اضافه کردن کلمه ((ابرازی)) ضمن تغییر مفاهیم قانونی، شمول عام قانون را محدود به موارد خاص نموده اند که خارج از اختیارات سازمان مذکور می باشد، ضمناً بر اساس صراحت متن قانونی فوق الذکر ((درآمد سال یا سال های بعد)) صرف نظر از ابرازی یا احراز مورد نظر قانون گذار می باشد. متمنی است نسبت به لغو بند 1 بخشنامه شماره 28341 / 2401 / 232 مورخ 18 / 7 / 1385 رأی لازم الاجرا صادر فرمایید. سازمان امور مالیاتی کشور طی نامه شماره 212 / 31649 مورخ 11 / 4 / 1386 در پاسخ به شکایت مذکور اعلام داشته اند، بند 12 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم در سر فصل هزینه های قابل قبول و استهلاک موضوع فصل دوم از باب چهارم قانون مالیاتهای مستقیم منظور شده است و استهلاک زیان سنواتی تأیید شده توسط اداره امور مالیاتی مستلزم ثبت حسابداری در دفاتر شرکت نمی باشد براین موضوع صرفاً در محاسبه درآمد مشمول مالیات ابرازی مؤدی طبق اظهارنامه تسلیمی اعمال می گردد. بنا براین چنانچه مؤدی طبق اظهارنامه تسلیمی زیان تأیید شده را مستهلک ننماید. اداره امور مالیاتی یا حسابدار رسمی تنظیم کننده گزارش حسابرسی مالیاتی مجاز بر اعمال آن نخواهد بود با عنایت به موارد فوق الذکر مفاد بند 1 بخشنامه مورد نظر وفق مقررات جاری و حاکم تهیه گردیده و مغایرتی ندارد. لذا استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آرا به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

## رأی هیأت عمومی

به موجب [بند 12 ماده 148](#) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380 / 11 / 27 ((زیان اشخاص حقیقی و حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال های بعد استهلاک پذیر است.)) نظر به اینکه بخشنامه شماره 28345 / 2401 / 232 مورخ 18 / 7 / 1385 سازمان امور مالیاتی کشور در مقام تبیین و توضیح حکم مقنن و شیوه های اجرائی آن بر اساس مقررات مربوطه تنظیم و صادر شده است، بنابراین مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات قانونی سازمان امور مالیاتی نمی باشد.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)

معاون قضائی [دیوان عدالت اداری](#)

رهبر پور

شماره: 28345 / 2401 / 232

تاریخ: 18 / 07 / 1385

پیوست:

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان

شورای عالی مالیاتی

اداره کل امور مالیاتی استان

هیأت عالی انتظامی مالیاتی

اداره کل دادستانی انتظامی مالیاتی

دفتر جامعه حسابداران رسمی ایران

دبیرخانه هیأت های موضوع [ماده 251](#) مکرر

سازمان حسابرسی

مجله مالیات

نظر به برخی ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع [ماده 272](#) قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و مأموران مالیاتی در خصوص موضوعات زیر مقرر می دارد:

### 1\_ استهلاک زیان سنواتی:

به استناد [بند 12 ماده 148](#) قانون مالیاتهای مستقیم زیان اشخاص حقیقی و حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد بدون تفکیک آن به سنوات قبل یا بعد از اصلاحیه مورخ 27 / 11 / 1380 از درآمد سال یا سال های بعد حداکثر تا میزان درآمد مشمول مالیات ابرازی قابل استهلاک خواهد بود.

### 2\_ زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها:

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 مالیاتهای 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 مالیاتهای مستقیم و با عنایت به مفاد ماده 143 قانون یاد شده به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی گردد.

#### 4\_ هزینه باز خرید 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](#) ق.م.م به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد، در ضمن وجوه پرداختی بابت بازخرید مرخصی کارکنان به استناد [بند 5 ماده 91](#) صرفاً در صورت پرداخت در زمان بازنشستگی یا از کارافتادگی مشمول مالیات حقوق نمی باشد.

#### 5\_ زیان تسعیر ارز:

زیان حاصل از تسعیر دارائی ها و بدهی های ارزی که بر اساس اصول متداول حسابداری محاسبه شده باشد، مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف توسط مؤدی جزء هزینه های قابل قبول می باشد.

#### 6\_ مالیات و عوارض موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض:

طبق تبصره 2 ماده 6 قانون موسوم به تجمیع عوارض تولید کنندگان کالاهای موضوع ماده 3 و همچنین ارائه دهندگان خدمات موضوع ماده 4 قانون مذکور مکلفند مالیات و عوارض موضوعه را در مبادی تولید یا ارائه خدمات با درج در سند فروش از خریداران کالا یا خدمات اخذ و به حساب های تعیین شده واریز نمایند. نظر به اینکه خریداران کالا یا خدمات، مالیات و عوارض مذکور را پرداخت می نماید، مبالغ مذکور به عنوان هزینه قابل قبول تولید کننده یا ارائه دهنده خدمات نمی باشد.

#### 7\_ هزینه ها یا پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی:

در خصوص هزینه ها و وجوه پرداخت شده توسط اشخاصی که وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می باشند، عدم پذیرش هزینه های مذکور صرفاً به دلیل عدم کسر مالیات تکلیفی (به استثنای موارد مصرح درآیین نامه اجرائی موضوع [بند 8 ماده 148](#) قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره 24408 مورخ 1381 / 8 / 7 سازمان امور مالیاتی کشور) صحیح نمی باشد.

#### 8\_ پاداش هیأت مدیره:

پرداخت پاداش هیأت مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد 239 و 241 قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد. بدیهی است در هر صورت پاداش اعضاء حقیقی هیأت مدیره (اعم از موظف و غیر موظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می باشد که در صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرایم متعلقه اقدام نماید.

#### 9\_ پرداختهای انجام شده طبق قوانین بودجه سالانه کشور:

در مواردیکه به موجب قوانین مصوب اشخاص مکلف به پرداخت وجوهی در وجه خزانه یا سایر مراجعی که قانون گذار ذکر نماید، باشند چنانچه طبق قانون مذکور یا سایر قوانین به عنوان هزینه قابل قبول اعلام شود و یا از مآخذ درآمد مشمول مالیات قابل وصول باشد، در این صورت بر اساس قسمت اخیر [ماده 147](#) قانون مالیاتهای مستقیم وجوه پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول سال پرداخت تلقی و یا به استناد [تبصره 5 ماده 105](#) از درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل کسر خواهد بود.

در غیر این صورت به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نخواهد شد.

**10\_ درآمد حاصل از فروش حق تقدم سهام و صرف سهام شرکتهای خارج از بورس:**

**الف-** در اجرای تبصره 2 ماده 143 ق.م.م ارزش اسمی حق تقدم سهام در شرکتهای خارج از بورس جهت محاسبه مالیات نقل و انتقال، ارزش اسمی سهام یا سهم الشرکه اصلی آن می باشد.

**ب-** درآمد حاصل از صرف سهام:

**1\_ب-** درآمد حاصل از صرف سهام ناشی از سلب حق تقدم سهامداران (شرکتهای پذیرفته شده در بورس وسایر شرکتهای) در صورتی که منبع مذکور در دفاتر به حساب سهامداران قبلی (سهامدارانی که از آنها سلب حق تقدم شده است) منظور گردد و متعاقباً به صورت نقد پرداخت یا صرف افزایش سرمایه به نام سهامداران قبلی شود، حسب مورد مشمول مقررات تبصره 2 و 3 ماده 143 ق.م.م خواهد بود.

**2\_ب-** درآمد حاصل از صرف سهام شرکتهای خارج از بورس که بصورت اندوخته در حسابهای شرکت ثبت و به کلیه سهامداران تعلق دارد طبق مقررات ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات می باشد.

**3\_ب-** درآمد حاصل از صرف سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس در صورتی که سهام آنها طبق مقررات و با مجوز بورس در خارج از بورس عرضه و به فروش برسد مشمول مقررات تبصره 3 ماده 143 ق.م.م خواهد بود. در غیر این صورت درآمد حاصله طبق مقررات ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات می باشد.

**ج-** در صورتی که تمام یا قسمتی از معاملات سهام و حق تقدم سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس، از طریق کارگزاران بورس انجام نشده و نیز تشریفات این معامله در دفتر سازمان بورس و اوراق پایایی ثبت نشده باشد 10 % بخشودگی مالیات موضوع ماده 143 ق.م.م به عملکرد سال مزبور تعلق نمی گیرد.

**11\_ معافیت موضوع ماده 138 ق.م.م:**

به استناد ماده 138 ق.م.م آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف (هزینه گردد با رعایت کلیه شرایط مقرر در ماده مذکور از 50 % مالیات متعلقه موضوع ماده 105 ق.م.م معاف خواهد بود. مبالغ مصرف شده (هزینه شده) بابت توسعه و تکمیل و... در هر سال نسبت به کل سود ابرازی اعم از معاف و غیر معاف قابل اعمال می باشد.

**12\_ ذخیره (اندوخته) طرح و توسعه موضوع ماده 138 ق.م.م قبل از اصلاحیه 27 / 11 / 1380:**

مؤدیانیکه در اجرای مقررات ماده 138 قانون مالیاتهای مستقیم قبل از اصلاحیه مورخ 27 / 11 / 1380 و با رعایت بند 8 بخشنامه شماره 71197 / 7041 / 211 مورخ 14 / 12 / 1381 سازمان امور مالیاتی کشور برای سنوات 1381 و به بعد نسبت به ایجاد ذخیره طرح و توسعه اقدام نموده اند در صورت تخلف و شرایط مقرر در ماده مذکور مشمول مالیات و جوه به متعلق

مطابق مقررات [تبصره 2 ماده 138](#) قبل از اصلاحیه خواهد بود.

**13\_** مطالبه 5 % مالیات تکلیفی از پیمانکاران خارجی:

قراردادهای پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران موضوع [بند الف ماده 107](#) ق.م.م که از تاریخ 1 / 1 / 82 به بعد منعقد شده باشند و دارای شعبه یا نمایندگی در ایران نباشند مشمول کسر 5 درصد مالیات تکلیفی موضوع [ماده 104](#) ق.م.م خواهند بود.

**14\_** مالیات سود سهام در ارتباط با قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف:

در ارتباط با مالیات اشخاص حقوقی که مشمول قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف می گردند یادآور می شود 25 درصد مالیات اشخاص حقوقی موضوع [ماده 105](#) قانون مالیاتهای مستقیم مالیات شخص حقوقی بوده لذا تلقی آن بعنوان مالیات سهامداران فاقد وجاهت قانونی می باشد.

**15\_** هزینه های قابل قبول سنوات قبل:

هزینه های قابل قبول سنوات قبل که به هر دلیل خارج از اختیار مؤدی در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می یابد به استناد [بند 27 ماده 148](#) ق.م.م بعنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد.

**16\_** وجوه اداره شده:

نظر به اینکه مانده وجوه اداره شده نزد بانکها سپرده بانکی تلقی نمی گردد بنا براین سود دریافتی از وجوه اداره شده نزد بانکهای ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، مشمول معافیت موضوع [بند 2 ماده 145](#) قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود.

علی اکبر عرب مازار