

# دیوان عدالت اداری

تاریخ: ۱۶ مهر ۱۳۹۲

کلاس پرونده: ۳۳۶/۹۰

شماره دادنامه: ۱۲۱۵

موضوع رأی: ابطال بندهای ۲، ۳ بخشنامه شماره ۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۴۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: آقای محمد کاظم ابوالاحراری

مسم آتة الرحمن الرحيم

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: آقای محمد کاظم ابوالاحراری به موجب درخواستی ابطال بندهای ۲، ۳ و بخشنامه شماره ۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۴۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "احتراماً، به استحضار می رساند ریاست سازمان امور مالیاتی کشور طی بند ۳ بخشنامه شماره ۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۴۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ 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 مستفسری به دست مأموران تشخیص طلبان افتاده تا ذخیره این هزینه را برگشت داده و به سود اضافه نمایند، در حالی که براساس قانون کار هر کارگر (حقوق بگیر) می تواند تا ۹ 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، بنابراین حسب استانداردهای حسابداری، ذخیره بازخرید خدمت مرخصی الزاماً باید در حسابها لحاظ شود. از طرف دیگر این هزینه بر اساس بخشنامه و رأی شورای عالی مالیاتی به شماره های ۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۴۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ و ۳۳۳/۲۲۰۱/۲۸۴۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ جزء هزینه حقوق و دستمزد شمرده شده، که حسب بند ۲ ماده ۱۴۸ جزء هزینه های قابل قبول بوده و ذخیره آن نیز مطابق بند ۲۶ همان ماده قاعدتاً جزء هزینه های قابل قبول است، لذا بند ۳ بخشنامه مورد اشاره مغایر با نص صریح قانون و از جمله ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم است.

بندهای ۲ و ۳ و بخشنامه مارالذکر نیز هزینه (ربان) کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذارینها 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 ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه هرگز پیش بینی نشده» در حالی که در ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مزبور، قلمگزار چنین مصوب کرده «در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده است یا پیش از تصویب مقررات در این قانون بوده ونی 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 روشهای نگهداری دفاتر طبق تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی تهیه شده و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده و در مواد ۳ و ۱۸ و تبصره ۱ ماده ۱ آن آیین نامه تکلیف شده که رعایت

دستاوردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی امری الزامی بوده و در اسنادهای ذکر شده، لحاظ کردن ذخیره کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذر آنها پیش بنی شده و اثرهای شده است. لذا عدم قبول این شرط، ها با این عدی که در ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی نشده است، معارض با قانون است.

لازم به توضیح است که در بعضی از صنایع، کاهش ارزش موجودیها امری مسلم و رایج است. برای مثال در صنعت الکترونیک ( تولید موبایل، لوازم صوتی و تصویری و کله تولیداتی که در آنها قطعات الکترونیکی به کار برده می شود همانند صنعت عبارات) در هر لحظه با افت شدید قیمتها مواجه بوده، خوب یا پیشرو، زنگولوزی و عرضه و پولید ریخته کالا با کیفیت بهر و بالاتر. مسلماً تولیدات قبلی با افت شدید قیمت و حتی فقدان ارزش زیاروی خواهند بود. در این شرایط ریاست سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه مذکور حکمی بر عدم قبول کاهش ارزش موجودیها، این واقعیت را نادیده گرفته و موجب شده سود با زیان هر واقعی گزارش شود و اسنادهای ذکر شده بر تالیب شود.

در ضمن راستا جهت واقعی بودن صورتهای مالی و ارائه سود با زیان واقعی بر اساس هزینه های واقعی و کادوسی، افاضای ابطال بندهای ذکر شده در بخشنامه مذکور را خواستار می باشم. "

منی بخشنامه در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

" ۳- زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۲۷ و ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد.

۳- زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذارها:

زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذارها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۲۷ و ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم و با عنایت به مفاد ماده ۱۳۲ قانون یاد شده به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود.

۴- هزینه بازخرید مرخصی کارکنان:

وجه پرداختی یا تخصیصی بابت بازخرید مرخصی کارکنان وفق مقررات موضوعه مشمول مالیات حقوق می باشد و در صورت پرداخت به اسناد بند ۴ ماده ۱۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود. در ضمن وجه پرداختی بابت بازخرید مرخصی کارکنان به اسناد بند ۵ ماده ۹۱ صرفاً در صورت پرداخت در زمان بازبینی با از کار افتادگی مشمول مالیات حقوق نمی باشد. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۱۷۸۲۲/۱۳۱۲/۴۱-۱/۱۳۹۰/۶، توضیح داده است که:

" در مورد پرونده ۰۹۹۸۰۹۰۰۲۳۳۶۵-۹۰۰۹۹۸۰۹۰۰ موضوع دادخواست آقای محمد کاظم ابوالاحرار که خواسته ابطال بندهای ۲، ۳ و ۴ بخشنامه شماره ۱/۲۸۳۳۱/۲۳۳۳۴۰-۱۸/۲۸۵/۷۷ سازمان متبوع ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۱۵۰۹۵/۲۲۰-۱/۱۳۹۰/۵ معاونت مالیاتهای مستقیم مستنصر می دارد بخشنامه مذکور جهت رفع ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۳۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در گزارشات حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و ماموران مالیاتی صادر شده است و بندهای ۲ و ۳ آن در مورد زیان ( هزینه) ناشی از کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذارها، به دلیل این که این هزینه ها در ماده ۱۲۸ قانون یاد شده و نمره یک آن اجزاء شده اند به عنوان هزینه های قابل قبول تلقی نمی شوند و لیکن در صورتی که پرداخت این گونه هزینه ها به موجب قانون و با مصوبه هیات وزیران انجام یابد مستنداً به قسمت اخیر ماده ۱۲۷ قانون فوق قابل قبول نخواهند بود.

اما در مورد بند ۴ بخشنامه ( هزینه بازخرید مرخصی کارکنان) همان طور که مستحضریذ هزینه بازخرید مرخصی به جهت این که مربوط به هزینه های استخباراتی است از مصادیق بند ۴ ماده ۱۲۸ 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 حزم «د» بند مذکور فاش 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، بطریقه مراتب فوق و مستند به مواد قانونی فوقی، الا شماره بخشنامه مورد اعتراض شاکی فاقد هر گونه ایراد قانونی است، نه نقضی رسیدگی و رد شکایت شاکی و استواری بخشنامه معترض عنه را دارد. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و داوران شعبه دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مندرج می کند.

رأی هیأت عمومی

ذنی- بطریقه این که هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری به موجب تصمیم مورخ ۱۳۹۲/۷/۵، بند ۲ بخشنامه شماره ۱/۲۸۲۴۱-۳۳۳/۲۲۰۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ 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.

بند ۲ با توجه به این که مطابق بند ۱۲ ماده ۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰، زبان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر امان و یا توجه به مقررات اجراء شود، از درآمد سال یا سالهای بعد استیفاء پذیر اعلام شده و به عنوان هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اعلام شده است ولیکن در بندهای ۲ و ۳ بخشنامه شماره ۱/۲۸۲۴۱-۳۳۳/۲۲۰۱-۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور برخلاف حکم فوق لیدرین ( هزینه) کاهش ارزش موجودیها و سرمایه گذارها به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نشده است. علی هذا بندهای ۲ و ۳ بخشنامه مذکور معایر قانون تشخیص و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۹۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، به موجب این رأی نظام می شود. ضمناً با درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون یاد شده و تسری انطباق بخشنامه به زمان تصویب آن موافقت به عمل نیامد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

محمدجعفر منتظری

خانانه بهشت (ضلع جنوبی پارک شهر) دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.  
نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=shoshow&id=9548>