



رای شماره ۳۱۶۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲-۱۳۸۵/۰۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور که قابل قبول مالیاتی بودن هزینه های سالهای قبل را مشروط به خارج از اختیار مودی بودن تحقق این هزینهها در سال مالیاتی مورد رسیدگی اعلام کرده از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۶۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۳

شماره پرونده: ۰۰۰۲۴۰۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲-۱۳۸۵/۰۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲-۱۳۸۵/۰۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" وفق 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 می یابد» به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب شده اند حکم قانونگذار در این خصوص مطلق بوده و تنها شرط آن هم قابل قبول مالیاتی بودن هزینه هاست در این خصوص می توان به رای شماره ۱۳۹۶/۱۱/۱۰-۱۱۴۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری استناد کرد که وفق آن بند الف- ۱ بخشنامه شماره ۲۱۰۱۲/۲۰۰-۱۳۹۱/۱۰/۲۵-۱۳۹۱ سازمان امور مالیاتی کشور را به دلیل مغایرت با بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم ابطال نمود با این همه در بند ۱۵ بخشنامه مورد اعتراض در مغایرت با منطوق رای هیأت عمومی و نیز بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، قابل قبول مالیاتی بودن هزینه های سال های قبل، مشروط به خارج از اختیار مودی بودن تحقق این هزینه ها در سال مالیاتی مورد رسیدگی گردیده است. لذا ابطال بند ۱۵ بخشنامه مورد اعتراض از زمان تصویب مورد تقاضاست. "

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" سازمان امور مالیاتی و دارایی استان- شورای عالی مالیات-اداره کل امور مالیاتی استان- هیأت عالی انتظامی مالیاتی اداره کل- دادستان انتظامی مالیاتی دفتر- جامعه حسابداران رسمی ایران- دبیرخانه هیأت‌های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر - سازمان حسابرسی- مجله مالیات

نظر به برخی ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ 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:

۱-

۱۵- هزینه های قابل قبول سنوات قبل: هزینه های قابل قبول که به هر دلیل خارج از حدود اختیار مودی در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می یابد به استناد بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۰۲۶۶/۲۱۲/ص- ۱۴۰۰/۹/۱۷ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" هزینه های هر دوره مالی باید بر اساس استانداردهای حسابداری شناسایی و ثبت گردد و با توجه به مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم از لحاظ مالیاتی قابل قبول قرار خواهند گرفت و در برخی موارد نیز که شناسایی و ثبت هزینه ای در سال مالی مربوطه، به دلایل خاصی مانند عدم امکان برآورد مبلغ هزینه و یا احتمال وقوع هزینه و ... (خارج از اختیار مودی) امکان پذیر نباشد بر اساس مقررات بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم چنانچه در سنوات بعدی پرداخت یا تخصیص آن تحقق یابد (موارد محدودیت در شناسایی و ثبت مرتفع گردیده است) به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته خواهد شد بنابراین لفظ «خارج از اختیار بودن» مندرج در بند ۱۵ بخشنامه مورد نظر در راستای حکم بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مذکور و در جهت رعایت حقوق مودیان مالیاتی بوده و این امکان را فراهم می نماید که حتی هزینه های مربوط به دوره های مالی قبلی که به هر دلیلی خارج از اختیار مودی در طی دوره های بعدی تحقق یافته یا پرداخت گردد به استناد بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مزبور از نظر مالیاتی پذیرفته شود."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۳ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

برمبنای ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده ۱۴۷ باشد، در ۲۸ بند در احتساب مالیاتی قابل قبول است و براساس بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌های قابل قبول مربوط به سالهای قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی قرار گرفته و تحقق می‌یابد، جزء هزینه‌های قابل قبول شناخته شده است. با توجه به حکم فوق و با عنایت به استدلال مقرر در رای شماره ۱۳۹۶/۱۱/۱۰-۹۶۰۹۹۷۰۹۰۵۸۰۱۱۴۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲-۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲

۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق حکم مقرر در بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم قابل قبول مالیاتی بودن هزینه‌های سالهای قبل را مشروط به خارج از اختیار مؤدی بودن تحقق این هزینه‌ها در سال مالیاتی مورد رسیدگی اعلام کرده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری