



رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۹۱۳۴۴۵ مورخ ۱۴۰۳/۰۴/۲۰ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۴۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱/۸/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی - سازمان امور مالیاتی کشور)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت / ۰۲۰۰۳۲۹ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۹۱۳۴۴۵ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۴/۲۰

* شاکی: آقای علیرضا عباسلو

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۴۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱/۸/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۴۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱/۸/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

نظر به ابهامات موجود در خصوص نحوه رسیدگی به درآمد شرکتهای لیزینگ، مقرر می دارد ماموران مالیاتی در رسیدگیهای خود به نکات زیر توجه نمایند:

۱- عملیات واسپاری (لیزینگ): براساس ماده ۱ دستورالعمل اجرایی تاسیس، نحوه فعالیت و نظارت بر شرکتهای لیزینگ (شورای پول و اعتبار)، خرید اموال منقول و غیرمنقول توسط شرکت لیزینگ و انتقال و واگذاری آنها به متقاضیان از طریق روش های مختلف عقد اجاره و یا فروش اقساطی می باشد. همچنین، بر اساس ماده مذکور، مجوز تاسیس و فعالیت شرکت لیزینگ توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران اعطاء می گردد.

۲- بر اساس ماده ۳ دستورالعمل مذکور، اشتغال به عملیات لیزینگ صرفا توسط اشخاص حقوقی مجاز است، بنابراین اشخاص حقیقی مجاز به انجام عملیات لیزینگ نمی باشند.

۳- اجاره سرمایه ای: بر اساس بند ۵ استاندارد حسابداری شماره ۲۱، اجاره ایست که به موجب آن تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره کننده منتقل می شود. مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد. از آنجا که، بر اساس ماده ۱۴ دستورالعمل مورد اشاره، اعطای تسهیلات توسط شرکت (شرکتهای لیزینگ) در چارچوب قرارداد اجاره و فروش قسطی برای واگذاری اموال منقول و غیر منقول مورد تقاضا به مشتریان صورت می گیرد، بنابراین فعالیت اجاره شرکتهای لیزینگ (اجاره به شرط تملیک)، از نوع اجاره سرمایه ای می باشد.

ضمناً، فعالیت عملیاتی شرکتهای لیزینگ شامل ۲ قسمت می باشد:

الف: اجاره سرمایه ای (اجاره به شرط تملیک) ب: فروش اقساطی

یکی از تفاوت های اساسی فعالیت های فوق الذکر مربوط به زمان انتقال مالکیت می باشد. در فروش اقساطی همزمان با انجام معامله، انتقال مالکیت صورت می گیرد، اما در روش اجاره سرمایه ای، علیرغم انتقال تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی در زمان انعقاد قرارداد، انتقال قانونی مالکیت در پایان مدت اجاره انجام می گردد.

۴- اجاره در شرکتهای لیزینگ (اجاره به شرط تملیک) ممکن است فاقد سود و زیان ناشی از معامله باشد، لیکن چنانچه قیمت خرید کالا با قیمت انتقال آن به مستاجر (خریدار) متفاوت باشد، شناسایی سود یا زیان ناشی از معامله الزامی است. (در صورتیکه سود مذکور ناشی از تخفیف خرید کالا باشد می توان تحت عنوان سود ناشی از کمیسیون خرید شناسایی گردد).

در فروش اقساطی سود ناشی از معامله تحت عنوان سود تحقق یافته فروش اقساطی شناسایی می گردد. همچنین فروش اقساطی دارای درآمد بهره نیز می باشد، که براساس اصول و موازین حسابداری در دوره تقسیط شناسایی می گردد.

۵- شرکتهای لیزینگ علاوه بر سود و کارمزد ناشی از فعالیت اجاره به شرط تملیک و سود تحقق یافته فروش اقساطی و درآمد بهره ناشی از فروش اقساطی، دارای درآمدهای دیگر، از جمله درآمد کمیسیون خرید، درآمد کارشناسی اموال و املاک مورد اجاره، درآمد انصراف از قرارداد، درآمد جریمه دیرکرد و... نیز می باشند.

۶- بعضا خرید از خودروسازها به نام نماینده شرکتهای لیزینگ انجام می شود. این امر موجب می شود در سیستم اطلاعات خرید و فروش، اطلاعات کاملی از میزان خرید شرکتهای لیزینگ خودرو در دسترس نباشد. بنابراین در صورت ادعای شرکتهای لیزینگ خودرو مبنی بر عدم فعالیت در یک سال مالی، مراتب باید از طرق قانونی از جمله استعلام از شرکتهای خودرو ساز، برای مأموران مالیاتی احراز گردد.

۷- در فعالیت اجاره به شرط تملیک، پس از انعقاد قرارداد و واگذاری مورد اجاره، با توجه به انتقال مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت، دارایی باید از حساب شرکت لیزینگ خارج و به عنوان دارایی در **ترازنامه مستاجر** منعکس شود. اجاره سرمایه ای از سوی **مستاجر** طبق رویه استهلاك سایر دارایی های مشابه تحت تملک **مستاجر**، مستهلك می شود.

۸- براساس بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ سود، کارمزد و جریمه هایی که برای انجام عملیات موسسه به شرکتهای لیزینگ پرداخت می گردد، از تاریخ اجرای اصلاحیه مزبور (۱۳۹۵/۱/۱) از مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی می باشد.

۹- با خریداران املاک و مستغلات در قالب عقود اجاره به شرط تملیک املاک و مستغلات، مانند مالک رفتار خواهد شد و تا زمانی که املاک و مستغلات در تصرف مستاجر باشد، مشمول مالیات بر اجاره املاک نخواهند بود و هزینه استهلاك املاک و داراییهای مذکور در حساب خریدار به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی خواهد شد.

۱۰- لازم است گروه رسیدگی ضمن دریافت قراردادهای خرید و قراردادهای لیزینگ نسبت به بررسی صحت سود و زیان ناشی از معامله، میزان سود و کارمزد ناشی از فعالیت تامین مالی و شناسایی به موقع آن اقدام نماید.

* دلایل شاکي برای ابطال مقررہ مورد شکایت :

سازمان امور مالیاتی در بند ۹ بخش نامه شماره ۴۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱ تسهیلات گیرندگان اجاره به شرط تملیک را در زمره مالک تلقی نموده و مودیان مالیاتی را از لیست هزینه های قابل قبول در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم محروم نموده است که منتهی به صدور برگ مالیاتی به مبلغ ۴۵۴۰۰۰۰۰۰ ریال بعنوان مالیات شغلی سال ۱۳۹۹ شده است که علیرغم اینکه اینجانب مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال با کسر هزینه های یاد شده (اقساط قرارداد اجاره به شرط تملیک) بعنوان مالیات شغلی پرداخت نموده ام، با توجه به اینکه بخش نامه مذکور برخلاف مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد، لذا خواستار ابطال بخشنامه مذکور گردیده است.

*** در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۲۸۹۷/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۱۲ به طور خلاصه توضیح داده است که :**

۱) در بند (۹) مقررہ مورد اعتراض، حکمی مبنی بر این که هزینه محل فعالیت شغلی مؤدی از مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی نمی باشد، بیان نشده است. ۲) در خصوص پرونده عملکرد سال ۱۳۹۹ شاکي، مطابق شاخص ها و معیارهای گروه بندی صاحبان مشاغل آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم ایشان در گروه (سوم) قرار گرفته و به رغم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی، در پاسخ به دعوت نامه ارائه اسناد و مدارک در اجرای مقررات ماده ۲۲۹ قانون مذکور، هیچ گونه اسناد و مدارک درآمدی قابل استفاده ارائه ننموده است. بر این اساس نیز، با توجه به مفاد دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ با استفاده از نسبت سود فعالیت و اعمال سایر روشهای رسیدگی، نسبت به تعیین درآمد/ مآخذ مشمول مالیات مودی اقدام شده است و عدم پذیرش هزینه های اقساط قرارداد به شرط تملیک، به بند (۹) بخشنامه یاد شده ارتباط ندارد.

۳- در بند (۹) مقررہ مورد اعتراض حکمی مبنی بر این که هزینه محل فعالیت شغلی مؤدی از مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی نمی باشد بیان نشده است؛ بلکه مصوبه مورد نظر بر پذیرش هزینه استهلاك املاک و مستغلات در مدت اجاره قراردادهای اجاره به شرط تملیک

به عنوان هزینه قابل قبول، مالیاتی در حساب خریدار (مستأجر) دلالت دارد، چرا که در این نوع از قراردادهای اصولاً انتقال قطعی سند مالکیت به خریداران در پایان مدت اجاره و پس از پرداخت کامل اقساط صورت می پذیرد.

۴- رویکرد کلی سازمان امور مالیاتی کشور و نیز مفاد آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم، ناظر بر بهره برداری از اطلاعات مستند و غیر قابل انکار بر مبنای دفاتر اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده و حتی الامکان عدم استفاده از نسبت سود ناویژه و سود فعالیت در تعیین درآمد مآخذ مشمول مالیات مؤدیان می باشد بر این اساس، چنانچه مؤدیان مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک مربوط به فعالیت خود را وفق مقررات نگهداری و نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی شفاف در موعد مقرر قانونی و ابراز صحیح درآمدهای خود اقدام نمایند بررسی پرونده مالیاتی آنها مطابق مقررات ماده ۹۷ قانون یاد شده و با توجه به اظهارنامه مالیاتی تسلیمی و طبق واقعیت امر و سود حاصل از فعالیت آنان انجام می شود. در این راستا نسبت سودآوری فعالیت صرفاً در مواردی که بعلت عدم ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد، امکان تعیین سود واقعی فعالیت برای تعیین درآمد مشمول مالیات امکان پذیر نیست مورد استفاده قرار می گیرد. در خصوص پرونده عملکرد سال ۱۳۹۹ نامبرده، مطابق شاخص ها و معیارهای گروه بندی صاحبان مشاغل آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم ایشان در گروه (سوم) قرار گرفته و به رغم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی در پاسخ به دعوت نامه ارائه اسناد و مدارک از سوی اداره امور مالیاتی ذیربط در اجرای مقررات ماده ۲۲۹ قانون مذکور هیچ گونه اسناد و مدارک درآمدی قابل استفاده ارائه ننموده است. بر این اساس نیز، اداره امور مالیاتی با توجه به مفاد دستور العمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ با موضوع تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی مواد (۲۹) و (۴۱) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱، با استفاده از نسبت سود فعالیت و اعمال سایر روشهای رسیدگی، از جمله با مراجعه به سامانه صورت معاملات فصلی موضوع ماده (۱۶۹) قانون مالیاتهای مستقیم، نسبت به تعیین درآمد/ مآخذ مشمول مالیات مودی اقدام نموده است. همان گونه که ملاحظه می گردد، به پرونده مالیاتی شاکی برابر مقررات رسیدگی شده و عدم پذیرش هزینه های اقساط قرارداد به شرط تملیک، به بند (۹) بخشنامه یاد شده ارتباط ندارد.

تهیه کننده گزارش

محمد برازنده

بسمه تعالی

پرونده کلاسه هـ ت/ ۰۲۰۰۳۲۹ در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۳/۲۰ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مطرح که با لحاظ عقیده قضات حاضر در جلسه، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

شاکی تقاضای ابطال ماده ۹ بخشنامه شماره ۴۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱ در خصوص نحوه رسیدگی به مالیات شرکت های واسپاری (لیزینگ) را نموده است که در بند ۹ مورد شکایت مقرر داشته است که با خریداران املاک و مستغلات در قالب عقود اجاره به شرط تملیک و مستغلات، همانند مالک رفتار خواهد شد و تازمانی که املاک و مستغلات در تصرف مستأجر باشد، مشمول مالیات بر اجاره نخواهند بود و هزینه استهلاک املاک و دارایی های مذکور در حساب خریدار به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود و از آنجایی که این احکام مندرج در مقررره مورد شکایت مغایرتی با ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم نداشته و همسویی با تبصره ۱۰ ماده ۵۳ قانون مذکور از حیث مبانی و احکام کلی را دارد، چرا که خریداران به صورت اجاره به شرط تملیک را مالک محسوب نموده و مالیات بر اجاره از آنها مطالبه نمی نماید در عین حال امتیاز مندرج در قانون برای مالکین (هزینه استهلاکات ۲۵٪ اجاره بها) را برای آنها منظور می نماید در حالی که حتی اگر، تسهیم صورت می پذیرفت نسبت به آنچه از اقساط تا زمان رسیدگی پرداخت شده بود و آنچه باقی مانده بود، باز ایرادی مترتب نبود، در عین حال به نفع مالکین اقدام به مقررره گذاری شده است و ادعای اینکه هزینه استهلاکات می بایست برای فعالیت شغلی مؤدی در محل محسوب شود (که مورد تقاضای شاکی است)، اصولاً مصوبه درصدد بیان آن صرفنظر از صحت و سقم آن نمی باشد به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری