

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند 4 بخشنامه شماره 1381/06/20-35681 وزیر امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می‌رساند وفق تبصره 1 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم، هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه تشخیص داده می‌شود 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. یعنی حکم این تبصره تنها در خصوص هزینه های پیش بینی نشده در ماده 148 بوده، اگر هزینه ای در ماده مذکور پیش بینی شده باشد وزیر امور اقتصادی و دارایی نیز اختیار ایجاد محدودیت برای آن را نخواهد داشت. برای نمونه در قراردادهای ساخت، بهره‌برداری و واگذاری (BOT)، که توسط سرمایه گذار خارجی انجام و در آن سرمایه گذار متعهد می‌شود که سرمایه گذاری لازم را انجام داده سپس به مدت محدودی از آن در عوض سرمایه گذاری انجام داده بهره برداری نماید و در نهایت آن را بدون دریافت وجه و به شکل کامل و فعال به طرف ایرانی تحویل دهد. اگر درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت های طرف خارجی، به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام نشود. وفق ماده 107 قانون مارالذکر و آیین نامه اجرایی آن، مشمول مالیات مقطوع می‌گردد و اگر به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام شود، مشمول مقررات ماده 106 این قانون خواهد بود. یعنی درآمد مشمول مالیات آن همانند اشخاص حقوقی مودی مالیاتی ایرانی، بر اساس اظهارنامه مالیاتی و رسیدگی به دفاتر و اسناد مثبته تعیین خواهد شد. با این همه در بند 4 بخشنامه مورد اعتراض حکم شده که «استهلاک هزینه سرمایه ای حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه که به تایید دستگاه اجرایی طرف قرارداد رسیده باشد و مشروط به آن که در دفاتر شعبه شرکت خارجی در ایران ثبت شده و صورت های مالی شعبه مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد، به مدت مندرج در قرارداد با اعمال روش مستقیم» جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد. یعنی اگر هزینه های واقعی، به دلیل تورم، شرایط تحریمی یا حتی اشتباه در برآورد اولیه سرمایه گذار خارجی بیش از این برآورد باشد، ولو آن که این هزینه در دفاتر شعبه شرکت خارجی در این ثبت شده و صورت های مالی شعبه هم مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد و اسناد و مدارک آن هم معتبر باشد، باز صرفا به دلیل فزونی نسبت به برآورد اولیه قابل قبول مالیاتی نخواهند بود. در واقع گرچه در ظاهر بخشنامه جهت اعمال تبصره 1 ماده 148 و قابل قبول مالیاتی اعلام نمودن هزینه صادر شده، اما با ایجاد محدودیت برای هزینه هایی که به دلیل ثبت در دفاتر شعبه ایران سرمایه گذار خارجی وفق ماده 107 قانون به خودی خود قابل قبول هستند. موجبات تضییق حقوق احتمالی سرمایه گذاران خارجی قرارداهای ساخت، بهره‌برداری و واگذاری که کار را به وسیله نمایندگی شان در ایران انجام میدهند و هزینه ها و درآمدهایشان را هم در دفاتر همان نمایندگی ثبت می‌کنند و تکالیف قانونی شان از قبیل تسلیم اظهارنامه را انجام می‌دهند شده، نهایتا مشاهده این رویه مغایر قانون موجب عدم تمایلشان به سرمایه گذاری در ایران می‌شود. لذا به دلیل مغایرت عبارت « حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند 4 بخشنامه مورد اعتراض با مواد 97، 106، 107، 147 و 148 قانون مالیات های مستقیم و نیز خارج از حدود اختیار داده شده به وزیر امور اقتصادی و دارایی، از این حیث که اختیار اعطایی در تبصره 1 ماده 148 جهت قابل قبول مالیاتی اعلام نمودن هزینههای پیش بینی نشده در این ماده بوده نه ایجاد محدودیت جهت هزینه های قابل قبول مالیاتی، درخواست ابطال از زمان صدور عبارت مذکور را دارم."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

" شماره 1381/06/20-35681

سازمان امور مالیاتی کشور

بنا به اختیار حاصل از تبصره یک ماده 148 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1380/11/27 و با توجه به پیشنهاد شماره 1381/05/06-25716 آن سازمان هزینه هایی که توسط سرمایه گذاری خارجی در خارج و داخل ایران به منظور اجرای طرح های سرمایه گذاری (از جمله طرح های نیروگاهی) به روش ساخت، بهره برداری و واگذاری (B.O.T) انجام پذیرد به شرح زیر جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد. 4- استهلاک هزینه سرمایه ای حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه که به تایید دستگاه اجرایی طرف قرارداد رسیده باشد و مشروط به آن که در دفاتر شعبه شرکت خارجی در ایران ثبت شده و صورت های مالی شعبه مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد به مدت مندرج در قرارداد با اعمال روش مستقیم. - وزیر امور اقتصادی و دارایی "

علیرغم ابلاغ دادخواست و ضمائم آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیات عمومی دیوان لایحه ای از طرف آن مرجع در پاسخ به ماهیت دعوا واصل نشده است.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/08/03 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 هیات عمومی

براساس تبصره 1 ماده 148 **قانون مالیات های مستقیم** مصوب سال 1366 با اصلاحات بعدی: «هزینه‌های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه تشخیص داده می‌شود و در این ماده پیش‌بینی نشده است، به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه‌های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.» با توجه به حکم قانونی فوق و با عنایت به اینکه عنوان «هزینه‌های سرمایه‌ای» ناظر به همان هزینه‌هایی است که در راستای فعالیت موسسه هستند و شامل مواردی مانند هزینه قیمت خرید کالا و خدمات (مذکور در بند 1 ماده 148 **قانون مالیات های مستقیم**)، هزینه‌های استخدامی (مذکور در بند 2 ماده 148 **قانون مالیات های مستقیم** و اجزای مختلف آن از جمله هزینه حقوق پرسنل مذکور در جزء «د» و جزء «و» و هزینه پرداخت حق بیمه مذکور در جزء «ه»)، هزینه مخارج سوخت و برق و روشنایی و تاسیسات (مذکور در بند 5 ماده 148 **قانون مالیات های مستقیم**) و همچنین هزینه جبران خسارت (مذکور در بند 9 ماده 148 **قانون مالیات های مستقیم**) و نیز سایر هزینه‌های مرتبط در ماده مزبور می‌شود که در راستای فعالیت موسسه هستند و اصولا از لحاظ حسابداری به این قبیل هزینه‌ها عنوان «هزینه‌های سرمایه‌ای» اطلاق می‌گردد، لذا حکم مقرر در بند 4 بخشنامه شماره 1381/06/20-35681 وزیر امور اقتصادی و دارایی هم از آن جهت که متضمن تعیین هزینه‌هایی به عنوان هزینه قابل قبول است که در بندهای مختلف ماده 148 **قانون مالیات های مستقیم** پیش‌بینی شده‌اند و هم از آن حیث که دایره اطلاق هزینه‌های موضوع بندهای مختلف ماده 148 **قانون مالیات های مستقیم** را که منطبق با عنوان استهلاک هزینه سرمایه‌ای هستند، مقید به حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه کرده و این حکم بیانگر عدم پذیرش هزینه‌های منطبق ولی فراتر از مبلغ برآورد اولیه است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری