



شماره بخشنامه : 1403

تاریخ : ۱۳۹۳/۰۸/۱۰

موضوع	ابطال بخشنامه شماره 29/10/1388-70793 سازمان امور مالیاتی کشور
تاریخ: 10 آذر 1393 کلاس پرونده: 90/1374 شماره دادنامه: 1403 موضوع رأی: ابطال بخشنامه شماره 29/10/1388-70793 سازمان امور مالیاتی کشور شاکی: شرکت دیبانگار آریا بسم الله الرحمن الرحيم مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعملهای شماره 147-511 و 148-88-م (ابلاغ شده به شماره 18/3/1388-30545/393/232) و 147-533 و 148-88-م (ابلاغ شده به شماره 29/10/1388-70793) سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شرکت دیبا نگار آریا به موجب دادخواستی ابطال دستورالعملهای شماره 147-511 و 148-88-م (ابلاغ شده به شماره 18/3/1388-30545/393/232) و 147-533 و 148-88-م (ابلاغ شده به شماره 29/10/1388-70793) سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " با عنایت به عدم موافقت با درخواست این شرکت ضمن اعلام اعتراض به رأی صادر شده موارد ذیل را به استحضار می رساند: اداره امور مالیاتی شهرستان دلیجان در رسیدگی به عملکرد سال مالی 1388 این شرکت به استناد بخشنامه های شماره 147، 533 و 148، 88، م و 147، 511 و 148، 88، م ضمن اخذ کار برگ تسهیلات دریافتی و به لحاظ عدم ثبت پیش فاکتورهای تسلیمی به سیستم بانکی در حسابهای عملکرد سال مالی یاد شده در سرفصلهای موجودیها یا داراییهای ثابت اقدام به رد دفاتر قانونی شرکت کرده است. با عنایت به این که ارائه پیش فاکتور به سیستم بانکی صرفا به لحاظ انعقاد قراردادهای مشارکت مدنی یا فروش اقساطی یا ... که بر اساس قراردادهای عقود اسلامی است و به منظور تکمیل پرونده تسهیلاتی بوده و هیچ گونه معامله ای بر اساس پیش فاکتورهای یاد شده صورت نپذیرفته و از سوی دیگر انعقاد قراردادهای تسهیلاتی در این سال عمدتا به لحاظ عدم وجود نقدینگی در بخش تولید و صنعت و به منظور جلوگیری از پرداخت 6% جرایم تاخیر در پرداخت اقساط صرفا این شرکت ضمن استمهان اقدام به تمدید تسهیلات بانکی سنوات گذشته کرده است و وجه جدیدی بابت تسهیلات دریافت نکرده است طبیعی است که امکان ثبت پیش فاکتورهای یاد شده از لحاظ استانداردهای حسابداری در سرفصل داراییها میسر نیست. لذا استدعا می نماید ضمن بررسی موضوع دستور فرمایید نسبت به ابطال بخشنامه های یاد شده سازمان امور مالیاتی و رأی صادر شده هیأت ماده 251 مکرر اقدام لازم مبذول نمایند. " متن دستورالعملهای مورد اعتراض به شرح زیر است: دستورالعمل شماره 18/3/1388-30545/393/232: " دستورالعمل رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی، سود و کارمزد پرداختی شماره: 30545/393/232 تاریخ: 18/3/1388 مخاطبین / ذی نفعان ادارات کل امور مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران موضوع دستورالعمل رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی، سود و کارمزد پرداختی به منظور ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به حساب تسهیلات مالی دریافتی و هزینه سود و کارمزد پرداختی مقرر می دارد: ماموران مالیاتی در رسیدگی به حسابهای مذکور موارد زیر را دقیقا مد نظر قرار داده و مطابق آن اقدام نمایند: 1- فهرست کامل تسهیلات مالی دریافتی از اشخاص، بانکها و موسسات مالی و اعتباری به شرح فرم پیوست از مودی اخذ	

گردد. 2- با توجه به مقررات تبصره 1 ماده 186 قانون مالیاتهای مستقیم و آیین نامه اجرایی مربوط، رعایت مفاد تبصره و آیین نامه در خصوص گواهی موضوع تبصره مذکور بررسی و در فرم پیوست درج گردد. 3- تسهیلات مالی دریافتی را یا قرارداد منعقد (تحت عناوین تسهیلات مالی عقود اسلامی و یا فاینلس تامین مالی و غیره) از جهت میزان تسهیلات، مدت بازپرداخت، سود و کارمزد و سایر شرایط مطابقت گردد. 4- با توجه به مقررات ماده 147 و 148 قانون مالیاتهای مستقیم بررسی نماید تسهیلات دریافتی در جهت انجام عملیات موسسه مصرف گردیده باشد. در غیر این صورت موارد مصرف با به کارگیری مبلغ تسهیلات را دقیقاً ردیابی و در فرم مربوطه درج نماید. 5- در مواردی که تسهیلات مذکور در جهت عملیات موسسه به کارگرفته نمی شود در این صورت هزینه تسهیلات از نظر مالیاتی جزء هزینه های قابل قبول محسوب نمی شود. 6- چنانچه تسهیلات مالی دریافتی در فعالیتهای معاف از مالیات و یا مشمول مالیات مقطوع (به استثنای املاک و حق واگذاری محل که به عنوان داراییهای ثابت یا دارایی نا مشهود موسسه می باشد مصرف می شود در این صورت هزینه تسهیلات مذکور مربوط به بخش منابع معاف یا مشمول مالیات مقطوع حسب مورد بوده و قابل کسر از درآمد مشمول مالیات نخواهد بود. 7- طبق بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات موسسه به بانکها، صندوق تعاون و همچنین موسسه اعتباری غیر بانکی مجاز (دارای مجوز فعالیت مالی و اعتباری از بانک مرکزی) پرداخت یا تخصیص یافته باشد به عنوان هزینه قابل قبول می باشد. بنابراین با توجه به فهرست اطلاعات دریافتی به شرح بند یک فوق و قراردادهای مربوط هزینه تسهیلات مالی دریافتی از سایر اشخاص و موسسات اعتباری غیر بانکی که دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی نمی باشند به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد. 8- در صورتی که مودی مالیاتی از محل تسهیلات دریافتی به سایر اشخاص از جمله شرکا، سهامداران، مدیران و اشخاص وابسته موضوع ماده 129 قانون تجارت وجوهی به عنوان وام، قرض و یا به هر عنوان دیگر پرداخت نمایند، هزینه تامین مالی مربوط به تناسب مبلغ پرداختی مذکور، به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد. 9- در صورت اخذ تسهیلات مالی از اشخاص غیر از موارد مصرح در بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم اطلاعات مربوط به دریافت کنندگان سود و کارمزد دریافتی را به اداره امور مالیاتی ذی ربط جهت پیگیری وصول مالیات از درآمد مذکور و ثبت آن در دفاتر دریافت کنندگان ارسال نماید. 10- طبق استانداردهای آن بخش از مخارج تامین مالی که مستقیماً قابل احتساب به تحصیل یا ساخت یک دارایی و همچنین هزینه های مالی مربوط به قبل از بهره برداری دارایی، با توجه به سایر شروط استاندارد حسابداری مربوط باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود. بنابراین بررسی گردد در مواردی که تسهیلات مذکور برای خرید یا ساخت یک دارایی خاص اخذ گردیده است کل هزینه های تامین مالی مربوط به عنوان بخشی از بهای تمام شده آن دارایی منظور شده باشد. 11- در صورتی که اشخاص دارای سود حاصل از حسابهای پس انداز و سپرده های مختلف نزد بانکهای ایرانی یا موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز به نسبت مبلغ پس انداز یا سپرده های مذکور از نظر مالیاتی قابل قبول نخواهد بود. 12- سود و کارمزد پرداختی به غیر از بانکها، صندوق تعاون و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز مشمول مقررات ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

دستورالعمل شماره: 29/10/1388-70793

" رسیدگی به تسهیلات دریافتی، سود و کارمزد پرداختی

شماره: 70793

تاریخ: 29/10/1388

مخاطبین / ذی نفعان امور مالیاتی شهر تهران

امور مالیاتی استان تهران

اداره کل امور مالیاتی استان

موضوع رسیدگی به تسهیلات دریافتی، سود و کارمزد پرداختی

پیرو دستورالعمل شماره 30545/393/232-18/3/1388 موضوع رسیدگی به تسهیلات دریافتی، سود و کارمزد پرداختی و با توجه به ابهامات ایجاد شده در خصوص بند 10 دستورالعمل فوق بدین وسیله اعلام می دارد: همان گونه که در مطلع این بند نیز بدان اشاره شده است منظور از هزینه های تامین مالی قابل اختصاص به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی، آن قسمت از هزینه های مالی است که با توجه به استاندارد حسابداری شماره 13 قابل محاسبه و تخصیص به بهای تمام شده دارایی می باشد. بدیهی است در خصوص محاسبه میزان هزینه های مالی قابل قبول از لحاظ مالیاتی می باید کلیه شرایط مقرر قانونی قرار گیرد. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شاکای به موجب لایحه تکمیلی و در پاسخ به اخطار رفع نقضی که از سوی دفتر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری برای وی ارسال شده بود، به موجب لایحه های شماره 27/1/1391-5574 و 26/1/1391-5574 اعلام کرده است که:
" احتراماً، عطف به اخطاریه رفع نقص به شماره پرونده 9009980900002557 - 23/12/1390 موضوع کلاسه پرونده 90/1374 شرکت دیبانگار آریا و پیرو لایحه دفاعی این شرکت به شماره 26/1/1391-5574 موارد ذیل را به استحضار می رساند:

1- بخشنامه های مورد شکایت خلاف استانداردهای حسابداری و مغایر با بند الف ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره 2 آن و مغایر با مفاد ماده 7 قانون تجارت مصوب اسفند ماه 1311 است و حوزه مالیاتی نمی تواند به استناد بخشنامه های یاد شده و بند 2 ماده 20 آیین نامه مربوط به تحریر دفاتر قانونی اقدام به رد دفاتر و علی الرأس کردن عملکرد شرکت نماید.

2- بخشنامه شماره 89-538-م موضوع شکایت این شرکت نیست.

با عنایت به موارد مطروح فوق و لایحه دفاعی ارسالی خواهشمند است دستور فرمایید نسبت به ابطال بخشنامه های یاد شده اقدام لازم مبذول فرمایند.

همچنین ادارات امور مالیاتی به استناد بخشنامه های اعلام شده و اظهار نظر مدیرکل فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی دفتر قانونی مودیانی که پیش فاکتورهای ارائه شده به بانک را به لحاظ انجام ندادن خرید در دفتر ثبت نکرده اند به هیأت سه نفره موضوع بند 3 ماده 97 احاله و هیأت یاد شده نیز دفتر قانونی را مردود اعلام کرده اند و در نتیجه درآمد مشمول مالیات آنها به طریق علی الرأس تعیین شده است این موضوع بنا به دلایل ذیل خلاف قانون و مغایر با استانداردهای حسابداری و تضییع کننده حقوق مودیان مالیاتی است:

1- پیش فاکتورهایی که برای استفاده از تسهیلات بانکی ارائه و وام دریافتی ناشی از آن صرف انجام سایر معاملات می شود یک رویداد مالی نبوده و پیش فاکتوری که منجر به انجام خرید نشده است نباید در دفتر به عنوان خرید ثبت شود. ذکر این نکته الزامی است که عمدتاً در سال مالی یاد شده پیش فاکتورهای مذکور صرفاً به علت مشکلات نقدینگی و به منظور جلوگیری از پرداخت 6% جرایم تاخیر در پرداخت تسهیلات دریافتی سنوات گذشته به بانک ارائه شده و فقط به موجب پیش فاکتورهای یاد شده تسهیلات قبلی تمدید شده و وجه جدیدی از بانک اخذ نشده است.

از سوی دیگر بر اساس مفاهیم نظری گزارش گری مالی که به عنوان یک قانون پایه در تدوین استانداردهای حسابداری ملاک عمل قرار می گیرد. به دلیل آن که وجه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی در عمل صرف خرید کالای موضوع پیش فاکتور نشده است و کالاهای موضوع آن نمی تواند به عنوان موجودی کالا در حسابها ثبت شود بلکه در مقابل به لحاظ وصول وجه چک توسط وام گیرنده باید دارایی تحصیل شده ناشی از آن در سرفصل وجه نقد

یا حسابهای دریافتی شناسایی شود که این عمل در حسابهای این شرکت انجام شده است با توجه به مراتب یاد شده ثبت پیش فاکتورهای مربوطه به عنوان موجودی کالا خلاف استانداردهای حسابداری و خلاف بند الف ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن است و حوزه مالیاتی نمی تواند دفتر را به علت غیر قابل رسیدگی بودن اسناد و مدارک به هیأت بند 3 ماده 97 ارسال نماید.

2- مودیان مالیاتی که اقدام به وصول چک تسهیلاتی دریافتی کرده اند و آنچه اتفاق افتاده است بر اساس استانداردهای حسابداری در دفتر ثبت کرده اند و این کار با ثبت وجوه حاصل از تسهیلات دریافتی در بدهکار حساب موجودی نقد یا حسابهای دریافتی صورت می پذیرد، بنابراین فعالیت مالی مربوط در دفتر ثبت شده است و حوزه مالیاتی نمی تواند به استناد بند 2 ماده 20 آیین نامه مربوط به روش نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی موضوع تبصره 2 ماده 95 اصلاحی قانون مالیاتها که اشعار به رد دفتر به دلیل ثبت نشدن یک یا چند فعالیت مالی در دفتر به شرط احراز دارد دفتر قانونی را رد نمایند.

3- نظریه مربوط مبنی بر ثبت پیش فاکتورهای تسهیلاتی در دفتر قانونی (دفتر روزنامه و کل) مغایر با مفاد ماده 7 قانون تجارت مصوب اسفند ماه 1311 است به موجب این ماده: تاجر باید همه روزه مطالبات و دیون و کلیه داد و ستدهای تجاری و معاملات خود را به طور کلی در دفتر قانونی خود ثبت نماید طبعاً ثبت پیش فاکتوری که منجر به ستاندن و ورود کالایی نشده است باماده 7 قانون تجارت مغایرت دارد.

4- نظریه فوق علاوه بر وام گیرنده برای صادر کننده پیش فاکتور که به دلیل تحقق نیافتن شرایط پیش فاکتور آن را در دفتر خود ثبت نکرده نیز تبعات مالیاتی به دنبال خواهد داشت در صورتی که سازمان امور مالیاتی قائل به صحت نظر خود باشد باید دفتر صادر کننده پیش فاکتور را نیز به بهانه ثبت نشدن پیش فاکتور رد کرده است و مالیات آن را به طور علی الرأس تشخیص دهد همچنین باید مالیات ارزش افزوده و جریمه آن را نیز از صادر کننده پیش فاکتوری که منجر به فروش (معامله) نشده است را هم دریافت نماید. (عدالت در اجرای بی عدالتی مالیاتی)

5- عدم ثبت پیش فاکتورهای مذکور نه تنها به اعتبار دفتر قانونی خللی وارد نمی آورد بلکه وجوه حاصل از دریافت تسهیلات مطابق واقعیت و ثبت آن در دفتر قانونی خود نشان دهنده صحت حسابهای شرکت از منظر مقررات مالیاتی است و سازمان امور مالیاتی کشور و ماموران و کارشناسان آن تنها صالح در بررسی انطباق عملکرد شرکت با مقررات قانون مالیاتهای مستقیم کشور هستند و موارد فوق الذکر انطباق کامل عملکرد شرکت با قانون مالیاتها را به درستی به اثبات می رساند.

6- ذکر این نکته ضروری است که این شرکت به منظور ردیابی پیش فاکتورهای فوق در دفتر قانونی خود اقدام به ثبت به صورت آماری در دفتر کرده است. پر واضح است که در شرایط رکود اقتصادی و تحریم و دشواریهایی که شرکتهای ایرانی در انجام فعالیتهای خود در پیش رو دارند رد غیر قانونی دفاتر آنان به استناد نظر غیر قانونی و مغایر با استانداردهای حسابداری و تحمیل مالیاتهای هنگفت و غیر عادلانه ناشی از علی الرأس علاوه بر تضییع حقوق مالیاتی نتیجه ای جز ایجاد اختلال در نظام اقتصادی کشور به دنبال نخواهد داشت.

لذا استدعا می نماید به منظور حمایت از شرکتهای تولیدی صنعتی و احقاق حقوق حقه این شرکت و شرکتهای مشابه دستور فرمایید نسبت به ابطال بخشنامه های یاد شده اقدام لازم مبذول فرمایند.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره 14610/212/د- 24/4/1391 توضیح داده است که:

" سلام علیکم:

در خصوص پرونده کلاسه 90/1374 موضوع دادخواست شرکت دیبانگوار آریا مبنی بر ابطال دستورالعملهای 29/10/1388-70793 و 18/3/1388-30545/393/232 سازمان متبوع به استحضار می رساند:

الف- شاکی با ذکر نحوه و جریان رسیدگی به عملکرد مالیاتی سال 1388 خویش و با اشاره به عدم ثبت پیش فاکتورهای تسلیمی به سیستم بانکی در حسابهای عملکرد سال مالی یاد شده در سرفصلهای موجودیها یا داراییهای ثابت که منجر به رد دفتر قانونی شرکت شده و نهایتاً نیز پس از پروسه رسیدگی منجر به قطعیت مالیات عملکرد سال مذکور مودی شده،

تقاضای ابطال دستورالعملهای فوق اشاره را کرده است حال آن که دستورالعملهای مزبور در خصوص رسیدگی به حساب تسهیلات مالی دریافتی و هزینه سود و کارمزد پرداختی و تسهیم آنهاست و در بند یک دستورالعمل شماره 30545/393/232-18/3/1388 نیز تاکید شده که « فهرست کامل تسهیلات مالی و دریافتی از اشخاص، بانکها و موسسات مالی و اعتباری به شرح فرم پیوست [دستورالعمل] از مودی اخذ گردد» و بنابراین از این حیث دستورالعملهای مورد اعتراض ارتباطی با ثبت یا عدم ثبت پیش فاکتور ندارد.

ب- در مورد خواسته شاکی دایر بر ابطال دستورالعمل شماره 30545/393/232-18/3/1388 سازمان متبوع اضافه می شود با عنایت به این که موضوع قبلاً در آن هیأت مورد رسیدگی قرار گرفته و منتهی به صدور دادنامه شماره 513 الی 18/11/1389-517 شده قضیه از اعتبار امر مختومه برخوردار بوده است و موجبی برای رسیدگی مجدد وجود ندارد. همچنین در خصوص خواسته دیگر دایر بر ابطال بخشنامه شماره 70793-29/10/1388 سازمان متبوع اشعار می دارد نظر به این که این بخشنامه جهت رفع ابهام و ایجاد وحدت رویه واحد نسبت به بند 10 دستورالعمل شماره 30545/393/232-18/3/1388 صادر شده و از سویی بند 10 یاد شده به شرح فوق الذکر توسط آن هیأت ابطال شده، بنابراین مفاد این بخشنامه نیز موضوعیت نداشته است و قابلیت اجرا را نخواهد داشت.

ج- در خصوص اعتراض شاکی نسبت به تصمیم هیأت موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مطروح در شرح خواسته نیز اشعار می دارد نظر به اینکه نامه دبیر هیأت یاد شده خطاب به شخص حقوقی خاصی بوده و عمومیت نداشته است و با عنایت به احصاء حدود صلاحیت و اختیارات هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در ماده 19 قانون دیوان رسیدگی در این خصوص از صلاحیت هیأت عمومی خارج و در صلاحیت شعب دیوان است کما این که شرکت شاکی نیز موضوع یاد شده را علی حده در آن دیوان مطرح و تحت کلاسه 9008980900002551 در شعبه 14 مطرح رسیدگی است. علی هذا با عنایت به مطالب مارالذکر به استناد حکم ماده 39 قانون دیوان عدالت اداری رسیدگی و رد دادخواست مورد استدعاست. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

اولاً: نظر به این که بند 10 بخشنامه شماره 30545/393/232-18/3/1388 سازمان امور مالیاتی کشور، پیش از این به موجب رأی شماره 513 الی 18/11/1389-517 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده است، بنابراین به لحاظ رسیدگی قبلی به موضوع، موجبی برای رسیدگی مجدد و ابطال بند 10 بخشنامه مذکور وجود ندارد. ثانیاً: با توجه به این که به شرح فوق الذکر و به موجب رأی شماره 513 الی 18/11/1389-517 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بند 10 بخشنامه شماره 30545/393/232-18/3/1388 سازمان امور مالیاتی کشور ابطال شده است، بنابراین بخشنامه شماره 70793-29/10/1388 سازمان امور مالیاتی کشور که در مقام رفع ابهام از بند 10 بخشنامه پیش گفته صادر شده است نیز به تبع ابطال بند 10 بخشنامه و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، ابطال می شود.

ثالثاً: رسیدگی به خواسته دیگر شاکی، مبنی بر ابطال تصمیم هیأت موضوع ماده 251 مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، از جمله صلاحیتهای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مصرح در ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، تشخیص نشد و مقرر گردید پرونده جهت رسیدگی به خواسته مذکور به شعبه دیوان عدالت اداری ارجاع شود.

مرتضی علی اشراقی
هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
معاون قضایی دیوان عدالت اداری

