



موضوع	رای شماره ۱۷۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۲۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۲۳۵۶/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۲۹)
شماره پرونده: هـ/ع/۰۰۲۲۷۹ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۱۷۵ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۳/۲۹ شاکی: آقای خسرو حسین پورهرمزی* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۲۳۵۶/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۲۹ شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته فوق الذکر تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد: گزارش شماره ۲۳۱۲-۵۰۳۰/۹۰۷۱/۸ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در مورد اینکه جریمه تاخیر پرداخت وام دریافتی از بانکها هزینه عملیات بانکی محسوب و جزء هزینه های قابل قبول می باشد یا خیر؟ حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و بشرح آتی مبادرت به صدور رای گردید. نظر به عموم بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن و جوهی را که موسسات موضوع ماده ۱۴۷ قانون علاوه بر اصل مبلغ وام بابت وام دریافتی به بانکها پرداخت می نمایند صرفنظر از عنوان آن جزء هزینه بانکی پرداختی بابت اخذ وام محسوب و از جمله هزینه های قابل قبول می باشد، مضافاً آنکه بنا به مدلول بند ۷ ماده ۱۴۸ از نظر عنوانی نیز فقط جریمه پرداختی به دولت و شهرداریهای جزء هزینه های قابل قبول محسوب نمی شوند و جریمه پرداختی به بانک بابت تاخیر پرداخت اقساط وام را نمی توان از مصادیق جریمه پرداختی تلقی نمود. باتوجه موافقم.* دلایل شاکی برای ابطال مقرر در مورد شکایت: رای مورد شکایت مربوط به بند (۱۸) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم تا اصلاحی مصوب ۱۳۷۱/۰۲/۰۷ می باشد و استفاده از این رای با تغییر بند (۱۸) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ منقضی شده است لیکن کماکان از این رای در تصمیمات ماموران مالیاتی، هیأت های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی و هیأت ماده ۲۵۱ مکرر مورد استناد قرار می گیرد.* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۸۶۱۳/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۸/۱۵ به طور خلاصه توضیح داده اند که: به دلیل اینکه نسبت به شمول بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مذکور بر «جریمه تاخیر وام»، ابهاماتی در ادارات و مراجع مالیاتی مطرح گردیده بود، سرانجام رای شماره ۳۰/۴/۱۲۳۵۶ به تاریخ ۱۳۷۱/۱۰/۲۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات های مستقیم؛ مرتبط با بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ و اصلاحیه ۱۳۷۰/۰۲/۰۷ آن و قبل از اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ همان قانون صادر گردید که قابلیت اجرایی آن شامل سال های مالیاتی عملکرد لغایت سال ۱۳۸۰ بوده و متضمن این معنا بوده است که مبالغ «جریمه تأخیر» پرداختی مودیان به بانکها و موسسات اعتباری غیر بانکی، بابت وام و تسهیلات دریافتی، فارغ از عنوان پرداخت، جزء هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب و این جرایم از مصادیق جرایم موضوع قسمت اخیر بند ۷ ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم تلقی نمی گردند. پس از انجام اصلاحات قانونی بعدی در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون یادشده نیز رای مذکور شورای عالی مالیاتی بدون آنکه نقض صریح یا ضمنی شده باشد تنها دامنه شمول آن توسیع یافته بدین معنی که واژه «جریمه»، که موضوع صدور رای موصوف شورای عالی مالیاتی بود، بموجب اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم» در متن بند (۱۸) ماده مرقوم درج و آورده شده است و ضمناً عبارت «سود و کارمزد» که به موجب قانون اصلاحی مصوب ۱۳۷۱/۰۲/۰۷ از بند (۱۸) ماده مذکور قانون مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ حذف گردیده بود مجدداً به موجب قانون اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و نیز عبارت «تخصیص یافته باشد» هم علاوه بر پرداخت به موجب همان اصلاحیه به این بند از ماده مرقوم اضافه و الحاق گردید. مضافاً اینکه به موجب قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، شمول بند مذکور از ماده یادشده علاوه بر بانکها و موسسات اعتباری غیر بانکی - که طی اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ با افزوده شدن قید «مجاز» به آن تخصیص یافته و موسسات غیر بانکی غیر مجاز از شمول آن خارج گردیده است به صندوق های تعاون و حمایت از توسعه بخش کشاورزی و متعاقباً شرکتهای واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی هم تعمیم یافته است.* نظریه تهیه کننده گزارش: بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ در مقام بیان «هزینه های قابل قبول» مقرر می داشت: «سود و کارمزد و جوهی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانکها پرداخت شده و یا بابت وامهایی که از مؤسسات غیر بانکی تحصیل گردیده پرداخت شده باشد». این بند در سال ۱۳۷۱ مورد اصلاح قرار گرفت و به صورت آتی درآمد: «کارمزدی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانکها و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی پرداخت شده باشد و در مورد بانکها هزینه بانکی پرداختی بابت اخذ وام.» در سال ۱۳۸۰ نیز اینگونه اصلاح می شود: «سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات مؤسسه به بانکها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد». این بند در نهایت در سال ۱۳۹۴ اصلاح گردیده و هم اکنون مقرر می دارد: «سود، کارمزد و جریمههایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانکها، صندوق تعاون، صندوق های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز و شرکتهای واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.» در زمان حکومت بند ۱۸ ماده ۱۴۸	

قانون فوق الذکر مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحی سال ۱۳۷۱، «جریمه تأخیر وام» جزء هزینه های قابل قبول مصوّح در بند ۱۸ مذکور نبوده اند، در نتیجه در خصوص اینکه آیا جریمه تأخیر وام، مشمول بند ۱۸ یادشده می باشد یا خیر، واجد سکوت و ابهام بوده و به منظور رفع ابهام، موضوع به شورای عالی مالیاتی ارجاع گردیده است. شورای مذکور «جریمه تأخیر وام» را مشمول بند ۱۸ دانسته و آن را جزء هزینه های قابل قبول دانسته است. در اصلاحات قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴، نسبت به «جرایم» نیز تصریح نموده و ابهامی را که رای شورای عالی مالیاتی بر اساس آن اصدار یافته را مرتفع نموده است. در نتیجه بند ۱۸ اصلاحی سال ۱۳۹۴ نه تنها رای شورای مذکور را نقض ننموده بلکه آن را تأیید نموده است. قسمت اخیر مصوبه مورد اعتراض مستند به بند ۷ ماده ۱۴۸ قانون مذکور صادر گردیده است. این بند مصوب سال ۱۳۶۶ بوده و تاکنون مورد اصلاح قرار نگرفته است، در نتیجه حکم آن همچنان معتبر بوده و مجری است. بند مذکور مقرر می دارد: «حق الامتياز پرداختی و همچنین حقوق و عوارض و مالیات‌هایی که به سبب فعالیت مؤسسه به شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به آنها پرداخت می‌شود (به استثنای مالیات بر درآمد و ملحقات آن و سایر مالیات‌هایی که مؤسسه به موجب مقررات این قانون ملزم به کسر از دیگران و پرداخت آن می‌باشد و همچنین جرایمی که به دولت و شهرداری‌ها پرداخت می‌گردد)» بنا به مراتب فوق، صدر رای شورای عالی مالیاتی در اصلاحات سال ۱۳۹۴ مورد پذیرش قرار گرفته است و ذیل رای مذکور نیز در اصلاحات قانونی، تغییری نکرده است، لذا نظر به رد شکایت ابراز می گردد. تهیه کننده گزارش: رامین مرادی رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به عنوان قانون حاکم بر زمان وضع مصوبه مورد شکایت به صراحت بیان شده است که سود و کارمزد وجوهی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها پرداخت شده و یا بابت وام‌هایی که از مؤسسات غیر بانکی تحصیل گردیده و پرداخت می شود به عنوان هزینه قابل قبول در حساب مالیاتی مؤدی منظور می شود و چون مصادیق مندرج در ماده ۱۴۸ قانون مبنی بر ماده ۱۴۷ قانون یاد شده، قانونگذاری شده اند و به طور کلی در ماده ۱۴۷ هزینه های مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه را جزو هزینه های قابل قبول برشمرده است و در مصوبه مورد شکایت نیز جریمه تأخیر پرداخت وام دریافتی که علی الاصول در راستای تحصیل درآمد برای مؤسسه می باشد و آنچه استثناء شده است فقط جریمه پرداخت به دولت و شهرداری ها می باشد، فلذا با لحاظ اینکه در اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم این سنخ پرداخت جریمه ها که در راستای فعالیت مؤسسه می باشد به عنوان هزینه های منطبق و قابل قبول شناسایی و تلقی می شوند، بنابراین مصوبه مورد شکایت در راستای حکم مقنن بوده و مغایرتی با مقررات ندارد به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومندزاده رییس هیات تخصصی مالیاتی بانک دیوان عدالت اداری

Powered by Froala Editor

