

رای شماره ۱۰۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری(موضوع شکایت و خواسته: ۱. ابطال بخشنامه شماره ۱۹۲۲ ستد مرکزی بانک سپه ۲. ابطال کلیه عملیات بانک سپه از تاریخ ۱۳۹۵/۱۱/۲۱ تاریخ ابلاغ دستورالعمل اجرایی تبصره ۳۵ تا زمان حاضر ۳. رهاسازی وثیقه و تصامین).	موضوع
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------

شماره پرونده: ۵/ع ۹۹۰۰۷۹ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۶۰۰۱۰۹ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۲/۲۸ شاکی: آقای مسعود ولی پور گودرزی* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۸ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۷/۱۸ مورخ ۲۲۷۴۶/۲۲۲ و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ مورخ ۲۲۷۴۶/۲۲۲ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند ۸ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۷/۱۸ مورخ ۲۲۷۴۶/۲۲۲ و بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ مورخ ۲۲۷۴۶/۲۲۲ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تقدیم کرده که به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. من مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد: بند ۸ بخشنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۶۰۰۱۰۹ مورخ ۲۲۷۴۶/۲۲۲ هیات مدیره: پرداخت پاداش هیات مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد ۲۳۹ و ۲۴۱ پاداش هیات تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمرة هزینه های قابل قبول تلقی گردد. بدیهی است در هر صورت پاداش اعضاء حقیقی هیات مدیره (اعم از موظف و غیر موظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می باشد که در هر صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرایم متعلقه اقدام نماید. بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۲۶ مورخ ۹۸/۰۳۳۳ بازگشت به نامه ۱۳۹۸/۱۱/۲۶ با موضوع نحوه افسای پاداش هیات مدیره در صورت های مالی به آگاهی می رساند: ضمن اعلام آنکه طبق بند (ز) ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مذکور می باشد، بیان می دارد از آنجا که به موجب بند ۸ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۸/۱۷ مورخ ۲۲۷۴۶/۲۲۲ [تاریخ صحیح ۱۳۸۵/۷/۱۸] "پرداخت پاداش هیات مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد ۲۳۹ و ۲۴۱ قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمرة هزینه های قابل قبول تلقی گردد" بنابر این فارغ از چگونگی نحوه افسای پاداش هیات مدیره در صورت های مالی موافقت با درخواست قابل قبول مالیاتی تلقی نمودن پاداش موصوف، به دلیل فقد مجوز قانونی امکان پذیر نمی باشد.* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت به موجب قوانین و مقررات اصلاحیه قانون تجارت و با رعایت شرایط مقرر در مواد ۱۳۴ و ۲۳۷ و ۲۴۱ قانون مزبور، علی الخصوص فراز پایانی ماده ۱۳۴ "... هم چنین در صورتی که در اساسنامه پیش بینی شده باشد مجمع عمومی می تواند تصویب کند که نسبت معینی از سود خالص سالانه شرکت به عنوان پاداش به اعضاء هیات مدیره تخصیص داده شود". مستفاد از مواد ۲ و ۳۴ قانون کار جمهوری اسلامی پاداش مدیران در زمرة اقلام حق السعی تلقی شده است. به موجب نامه شماره ۳۱ مورخ ۱۳۷۷/۱۲/۲۸ کمیته فنی سازمان حسابرسی "اگرچه پاداش موضوع مواد ۱۳۴ و اصلاحیه قانون تجارت، با تصویب مجمع عمومی قابل پرداخت و سقف آن درصدی از سودی است که در هر سال به سهامداران پرداخت می شود، اما این مبالغ در قبال سمت اعضا هیات مدیره به آنان تعلق می گیرد. بنابر این، این قبیل مبالغ باید به عنوان بخشی از هزینه های شرکت تلقی شود". در فراز ابتدای بخشنامه ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ ص مورخ ۲۲۷۴۶/۲۲۲ تصريح شده است "... طبق بند ز ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مذکور میباشد". أما فراز پایانی بخشنامه مغایر و برخلاف با بخش آغازین همان بخشنامه است. مستفاد از ماده ۱۰۵ اصلاحیه اخیر ق.م.م، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی حاصل اعمال جمع درآمد مشمول مالیات پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثناء مواردی است که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه می باشند در نرخ مقرر در ماده مذکور خواهد بود. فلذا می بایست در تعریف و مفهوم سود حسابداری با تعریف و مفهوم درآمد مشمول مالیات، تفاوت در کار کرد و ماهیت آنها را مد نظر قرار داد. علی الأصول از هر منبع مالیاتی فقط یک بار آن هم به موجب قانون می توان نسبت به وصول مالیات اقدام گردد. به فرض محال اگر این قلم جزء هزینه های قابل قبول نباشد پس از شرکت چند بار باید مالیات گرفت، یعنی مالیات شرکت محاسبه شده است، سود بعد از وضع مالیات را نباید مجدد مشمول مالیات تلقی نمود (یعنی مالیات مضاعف). تخصیص و پرداخت پاداش هیات مدیره به موجب قانون (مواد ۱۳۴ و ۲۴۱ اصلاحیه قانون تجارت) است، از جمله مصاديق هزینه های قابل قبول وفق فراز پایانی ماده ۱۴۷ و اتفاقاً با عنایت به اینکه از مصاديق حق السعی نیز می باشد، از جمله مصاديق مرصع در ماده ۱۴۸ ق.م.م نیز است. فلذا تلقی آن بعنوان اقلام برگشت از هزینه و اضافه نمودن آن به عنوان درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات مجدد از این مبلغ وجاhest قانونی ندارد. چراکه پاداش هیات مدیره وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی است. به موجب بند ۷ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ تاریخ: ۲۲۷۴۶/۲۲۲/۱۴۰۱/۲۲۷۴۶ موجب نیز تصریح شده است: " در خصوص هزینه ها و وجود پرداخت شده توسط اشخاص که وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می باشند، عدم پذیرش هزینه

های مذکور صرفاً به دلیل عدم کسر مالیات تکلیفی (به استثنای موارد مصرح در آین نامه اجرایی موضوع بند ۸ ماده ۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۲۴۰۸۱/۷/۷ مورخ ۱۳۸۱/۸/۷ سازمان امور مالیاتی کشور صحیح نمی باشد.^۱ فلذا بند ۷ بخشنامه شماره ۲۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ تاریخ ۱۳۸۰/۷/۱۸ در تعارض و تضاد با بند ۸ همان بخشنامه و بخشنامه ۲۲۷۴۶/۲۳۲ صورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ است. از جهت شرعی مغایر با قواعد فقهی «الناس مسلطون علی اموالهم» و «حرمة مال المومون کحرمة دمه» و حدیث منقول از امام زمان (عج) «لا يحل لأحد أن يتصرف في مال غيره بغير إذنه» می باشد.* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۲۲۱ مورخ ۱۳۹۹/۲/۲ به طور خلاصه توضیح داده اند که آنچه که شاکی به عنوان بخشنامه تلقی و درخواست ابطال آن را مطرح نموده، نامه مدیر کل دفتر فنی و مدیریت رسک مالیاتی (نامه شماره ۲۳۲/۲۲۷۴۶ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰) خطاب به شرکت پترو امید آسیا بوده که فی نفسه متضمن وضع قاعده الزام آور و آمره نمی باشد. شرایط، ضوابط و مصاديق هزینه های قابل قبول مالیاتی، در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم تصريح شده است. یکی از مهمترین آنها، لزوم صرف هزینه، در فرایند تحصیل در آمد می باشد که در ماده ۱۴۷ و تبصره ۱ ماده ۱۴۸ بر آن تأکید شده است. به بیان دیگر، می بایست هزینه مورد نظر، جهت پیش برد و استمرار فعالیت مؤسسه و در نهایت حصول در آمد ضرورت داشته باشد. بدیهی است پرداخت پاداش از محل سود خالص سالانه، فاقد اوصاف یاد شده بوده و با توجه به مفاد مواد ۱۳۴ و ۲۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، چنین پرداختی، امری اختیاری و به تصویب مجمع عمومی منوط شده است که خود به روشنی مؤبد عدم ضرورت وجود آن، برای تحصیل در آمد مؤسسه می باشد. مقایسه پاداش پرداختی به اعضای هیات مدیره، با حق السعی بلا وجه است؛ چرا که حق السعی به کارگران و به صورت اجباری پرداخت می شود. لیکن پرداخت پاداش موصوف، اختیاری و به اعضای هیات مدیره صورت می پذیرد. در واقع حق السعی مشمول بند ۲ ماده ۱۴۸ ق.م. تحت عنوان هزینه های استخدامی قرار می گیرد و وجود آن برای تداوم فعالیت مؤسسه، تحصیل در آمد و تحقق همان سودی که پاداش یاد شده از محل آن تقسیم می شود، ضرورت دارد. فقهای شورای نگهبان در پاسخ به استعلام دیوان عدالت اداری در خصوص مغایرت مصوبه معتبرض عنه با شرع، چنین اظهار نظر نموده اند: در صورتی که بخشنامه مورد شکایت قانونی بوده و مشمول مالیات دانستن پاداش موضوع شکایت متضمن احجام نیاشد خلاف شرع شناخته نشد. تشخیص قانونی بودن آن بر عهده دیوان محترم عدالت اداری است.* نظریه تهیه کننده گزارش: این فراز از بند ۸ مصوبه مورد شکایت که مقرر می دارد بدیهی است در هر صورت پاداش اعضاً حقیقی هیات مدیره (اعم از موظف و غیر موظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می باشد که در هر صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرایم متعلقه اقدام نماید، را بر خلاف مفاد قانون و قابل ابطال می دانند به لحاظ اینکه این مطالبه مالیات بر حقوق از سود خالص انجام می شود که در قالب پاداش به هیات مدیره (اعم از موظف و غیر موظف) این است که هیات مدیره اگر موظف حقوق بگیر هستند، مالیات حقوق خوبیش را با هر پرداخت حقوق وفق مواد ۸۲ و ۸۳ از قانون مالیاتهای مستقیم و قانون بودجه سنواتی پرداخت می نمایند و اگر وفق ماده ۱۳۴ قانون تجارت غیر موظف هستند که اصولاً حقوق بگیر نمی باشند و پاداش پرداختی یا در حدود بند ۱۰ ماده ۹۱ و یا در حدود بند ۱۳ و نیز مزایای رفاهی و انگیزشی است که در آرای متعدد هیات عمومی دیوان عدالت اداری در حدود متعارف بودن آن مورد معافیت از مالیات حقوق قرار گرفته است. النهایه در صورت غیرمتعارف بودن پاداش، می تواند موضوع مشمول پایه های مالیاتی دیگری غیر از مالیات حقوق باشد و در هر صورت مطالبه مالیات حقوق از این نوع پاداش فاقد حکم و نص قانونی است و رویه دیوان عدالت اداری نیز در قالب دادنامه های شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ و شماره ۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۱۹ مورخ ۱۹۰۶-۰۷-۰۵ بر خلاف این می باشد، فلذا این فراز قابل ابطال می باشد. تهیه کننده گزارش: محسن مرادیان رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری پیرو دادنامه شماره ۱۱۳۴۴ مورخ ۱۴۰۰-۹۹۷-۹۰۶-۱۱/۲۷ این هیات تخصصی و با عنایت به اینکه شورای محترم نگهبان در نظریه خوبیش مفاد بخشنامه های مورد شکایت به شماره ۲۲۷۴۶/۲۳۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ و فراز اول بند ۸ بخشنامه شماره ۱۲۰۱ مورخ ۱۳۸۰/۷/۱۸ را خلاف شرع، اعلام ننموده است و از طرفی مفاد بخشنامه مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳ در عدم احتساب پاداش هیات مدیره که بعد از تقسیم سود انجام می شود به عنوان هزینه تأکید بر فراز اول بخشنامه مورخ ۱۳۸۰/۷/۱۸ در عدم احتساب پاداش هیات مدیره که قوانین و مقررات ندارد، فلذا مراتب مذکور هم از بُعد شرعی و هم از بُعد قانونی در راستای مقررات بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره طرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومندزاده‌هاییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکدیوان عدالت اداری Powered by Froala Editor