



رای شماره ۱۰۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ۱. ابطال بخشنامه شماره ۱۹۲۲/۹۵ ستاد 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 تضامین).	موضوع
شماره پرونده: هـ/ ۹۹۰۰۷۹ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۱۰۹ 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 ۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰۱ مورخ ۱۳۸۵/۷/۱۸ و بخشنامه شماره ۲۲۷۴۶/۲۲۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ 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 ۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰۱ مورخ ۱۳۸۵/۷/۱۸ و بخشنامه شماره ۲۲۷۴۶/۲۲۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد: بند ۸ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰۱ مورخ ۱۳۸۵/۷/۱۸: پاداش هیأت مدیره: پرداخت پاداش هیأت 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 زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد. بدیهی است در هر صورت پاداش اعضاء حقیقی هیأت 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 ۲۲۷۴۶/۲۲۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰: بازگشت به نامه ۹۸/۵۳۳۳ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۲۶ با موضوع نحوه افشای پاداش هیأت 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 ۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰۱ مورخ ۱۳۸۵/۸/۱۷ [تاریخ صحیح ۱۳۸۵/۷/۱۸ می باشد] "پرداخت پاداش هیأت 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 زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد" بنابر این فارغ از چگونگی نحوه افشا پاداش هیأت مدیره در صورت های مالی موافقت با درخواست قابل قبول مالیاتی تلقی نمودن پاداش موصوف، به دلیل فقد مجوز قانونی امکانپذیر نمی باشد.* دلایل شاکی برای ابطال مقرر در مورد شکایت: به موجب قوانین و مقررات اصلاحیه قانون تجارت و با رعایت شرایط مقرر در مواد ۱۳۴، 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 هیأت مدیره تخصیص داده شود". مستفاد از مواد ۲ و ۳۴ قانون کار جمهوری اسلامی پاداش مدیران در زمره اقلام حق السعی تلقی شده است. به موجب نامه شماره ۳۱ مورخ ۱۳۷۷/۱۲/۲۸ کمیته فنی سازمان حسابرسی "اگر چه پاداش موضوع مواد ۱۳۴ و اصلاحیه قانون تجارت، با تصویب مجمع عمومی قابل پرداخت و سقف آن در صدی از سودی است که در هر سال به سهامداران پرداخت می شود، اما این مبالغ در قبیل سمت اعضاء هیأت 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 ۲۳۲۲۲۷۴۶/ص مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ تصریح شده است " ... طبق بند ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مذکور میباشد". اما فراز پایانی بخشنامه مغایرو بر خلاف 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 الاصول 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 مجدداً مشمول مالیات تلقی نمود (یعنی مالیات مضاعف). تخصیص و پرداخت پاداش هیأت مدیره به موجب قانون (مواد ۱۳۴ و ۲۴۱ اصلاحیه قانون تجارت) است، از جمله مصادیق هزینه های قابل قبول وفق فراز پایانی ماده ۱۴۷ و اتفاقاً با عنایت به اینکه از مصادیق حق السعی نیز می باشد، از جمله مصادیق 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 وجهات قانونی ندارد. چراکه پاداش هیأت مدیره وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی است. به موجب بند ۷ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ چنین تصریح شده است: " در خصوص هزینه ها و وجوه 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 آیین نامه اجرایی موضوع بند ۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۲۴۴۰۸ مورخ ۱۳۸۱/۸/۷ سازمان امور مالیاتی کشور) صحیح نمی باشد. فلذا بند ۷ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ تاریخ: ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ در تعارض و تضاد با بند ۸ همان بخشنامه و بخشنامه ۲۲۷۴۶/۲۳۲/ص مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ است. از جهت شرعی مغایر با قواعد فقهی «الناس مسلطون علی اموالهم» و «حرمة مال المومن کحرمة دمه» و حدیث منقول از امام زمان (عج) «لا یحل لأحد أن یتصرف فی مال غیره بغیر إذن» می باشد.* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۲۲۱/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۰ 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 ریسک مالیاتی (نامه شماره ۲۲۷۴۶/۲۳۲/ص 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 مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی، در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم تصریح 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 مؤید 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.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 معترض عنه با شرع، چنین اظهار نظر نموده اند: در صورتی که بخشنامه مورد شکایت قانونی بوده و مشمول مالیات دانستن پاداش موضوع شکایت متضمن اجحاف نباشد 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 اعضای 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 پرداخت می شود و مفروض این است که هیات مدیره اگر موظف و حقوق بگیر هستند، مالیات حقوق خویش 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 مورخه ۱۳۸۹/۱۲/۹ و شماره ۷۳ مورخه ۱۳۹۸ و شماره ۵۷ - ۱۹۵۶ مورخه ۱۳۹۹/۱۲/۱۹ 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 پرو دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۲۴ مورخه ۱۴۰۰/۱۱/۲۷ این هیات تخصصی و با عنایت به اینکه شورای محترم نگهبان در نظریه خویش مفاد بخشنامه های مورد شکایت به شماره ۲۲۷۴۶/۲۳۲ مورخه ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ و فراز اول بند ۸ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰۱ مورخه ۱۳۸۵/۷/۱۸ را خلاف شرع، اعلام نموده است و از طرفی مفاد بخشنامه مورخه ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی در تأکید بر فراز اول بخشنامه مورخه ۱۳۸۵/۷/۱۸ در عدم احتساب پاداش هیات مدیره که بعد از تقسیم سود انجام می شود به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی بوده که منطبق با مفاد قانون می باشد و مغایرتی با 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 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 دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومندزاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانک دیوان عدالت اداری