



موضوع	رای شماره ۱۰۷۹ مورخ ۱۴۰۰/۰۴/۰۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال ۱- وازگان «حداکثر تا» در جزء (الف-۴) بند ۶ بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۳/۲۱-۲۴/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور)
بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۰۷۹ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۴/۰۸ شماره پرونده: ۹۹۰۲۲۳۰ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای احمد شهنیایموضوع شکایت و خواسته: ابطال ۱- وازگان «حداکثر تا» در جزء (الف-۴) بند ۶ بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۳/۲۱-۲۴/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۲- عبارت « به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم در جزء (الف-۶) بند ۶ بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۳/۲۱-۲۴/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکای به موجب دادخواستی ابطال ۱- وازه «سلف» در جزء (الف-۲) بند ۶ بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۳/۲۱-۲۴/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۲- وازگان «حداکثر تا» در جزء (الف-۴) بند ۶ بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۳/۲۱-۲۴/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۳- عبارت « به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم» در جزء (الف-۶) بند ۶ بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۳/۲۱-۲۴/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: «۱- مطابق ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیات های مستقیم، قالب حقوقی آورده نقدی مفید به عقود مشارکتی گردیده است و براساس قانون مدنی، قانون عملیات بانکی بدون ربا و آیین نامه اعطای تسهیلات بانکی موضوع تصویب نامه شماره ۱۳۶۲/۱۲/۲۸-۸۸۶۲۰ هیأت وزیران عقود مشارکتی عقودی از قبیل مشارکت مدنی، مضاربه، مزارعه و مساقات هستند که متضمن مشارکت طرفین در موضوع مشخص و تقسیم سود است و عقد سلف از مصادیق عقود مشارکتی نمی تواند باشد. و از این جهت جزء (الف-۲) بند (۶) بخشنامه مورد شکایت در مغایرت با ماده ۱۳۸ مکرر قانون یاد شده و سایر قوانین مذکور می باشد. ۲- مطابق ماده ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم، میزان معافیت مالیاتی بر درآمد موضوع این ماده «معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی» مورد حکم قرار گرفته است در حالی که در جزء (الف-۴) بند (۶) بخشنامه مورد شکایت با عبارت «حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار» در مغایرت با قانون، حکم روشن و صریح قانونگذار تغییر یافته است. ۳- شرط مذکور در جزء (الف-۶) بند (۶) بخشنامه مورد شکایت مبنی بر، «... به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم» افزودن قید و استثنایی جدید به ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیات های مستقیم بوده و در مغایرت با این ماده و تضییق حکم قانون می باشد.» متن مقرر در اعتراض به شرح زیر است: «- بند (۶) بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۳/۲۱-۲۴/۹۸/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۶- در خصوص موضوع ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم الحاقی به موجب ماده ۳۰ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۲/۱ مجلس شورای اسلامی که از تاریخ ۱۳۹۴/۳/۱۵ لازم الاجرا می باشد موارد زیر لازم است مد نظر قرار گیرد: الف- درخصوص اعمال معافیت برای صاحب درآمد: الف-۲- انعقاد قرارداد در قالب عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار شامل: مضاربه، مشارکت مدنی، مشارکت حقوقی، سرمایه گذاری مستقیم و سلف با بنگاه های تولیدی. {بنگاه های تولیدی شامل اشخاص حقوقی و حقیقی دارای مجوز تاسیس یا پروانه بهره برداری از مراجع ذی ربط و یا پروانه کسب تولیدی از اتحادیه های ذی ربط حسب مورد می باشند.} الف-۴- حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات معاف خواهند بود. الف-۶- معافیت مذکور صرف نظر از نوع رابطه اشخاص با بنگاه های مزبور درخصوص آورده نقدی کلیه اشخاص اعم از حقیقی (شرکا) و حقوقی (شرکت های سرمایه گذار) به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم می باشد.» «در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۸۵۵۰/۲۱۲/ص-۱۳۹۹/۱۱/۴ به طور خلاصه توضیح داده است که: «۱- بر خلاف ادعای شکای؛ در «قانون عملیات بانکی بدون ربا» و «آیین نامه فصل سوم قانون عملیات بانکی بدون ربا»، مصادیق «عقود مشارکتی» احصاء نشده و در ماده (۴۰) آیین نامه پیش گفته، «معامله سلف» به «پیش خرید نقدی محصولات تولیدی به قیمت معین» تعریف گردیده و مستتب از بند «الف» ماده (۴۳) و ماده (۴۶) آیین نامه مذکور و سایر مقررات ناظر بر موضوع؛ در واقع محصول واحد تولیدی موضوع «قرارداد سلف»، در زمان اعطای تسهیلات بانکی به واحد تولیدی، به صورت «عین معین» موجود نیست بلکه «کلی فی الذمه» محسوب می گردد و واحد تولیدی با تامین سرمایه ای که در قالب «قرارداد سلف» توسط بانک صورت می پذیرد مبادرت به تولید محصول در زمان مقرر و تحویل به بانک اعطاء کننده سرمایه می نماید لذا مستنداً به ماده (۱۳) قانون عملیات بانکی بدون ربا و مواد (۴۰) تا (۴۶) آیین نامه مذکور؛ از آنجا که هدف از معاملات سلف، تامین سرمایه در گردش واحدهای تولیدی می باشد، عقد سلف نیز فارغ از ماهیت نوع قرارداد و با توجه به وحدت ملاک ماهیت اجرایی آن با احکام مندرج در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، در جزء (الف-۲) بند ۶ بخشنامه موضوع شکایت هم راستای عقود مشارکتی تلقی گردیده است. ۲- ذکر عبارت «حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی» در جزء مذکور از بخشنامه موضوع شکایت، جهت ایجاد مشوق برای صاحبان درآمد متناسب با آورده نقدی برای تامین مالی پروژه، طرح و سرمایه در گردش بنگاه های تولیدی به شرح	

یادشده، با در نظر گرفتن اصل (۵۱) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و اصول کلی حقوق مالیاتی از جمله عدالت مالیاتی وفق قانون و مقررات و صرفاً در راستای شفافیت جهت اجرای مفاد این ماده و با عنایت به تکالیفی که اشخاص برای برخورداری از نرخ صفر معافیت مالیاتی دارند، صورت پذیرفته است. ۳- حکم مقرر در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم حکم خاصی است که موضوعاً متفاوت از حکم مقرر در بند ۱۸ ماده (۱۴۸) قانون مزبور می باشد زیرا به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مرقوم، برای پرداخت کننده سود صرفاً معادل «سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار» به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود در حالی که در بند ۱۸ ماده (۱۴۸) قانون مزبور، صحبتی از «سود مورد انتظار مصوب شورای پول و اعتبار» به میان نیامده است و به طور اطلاق، سود پرداختی به مراجع موضوع بند مذکور به عنوان هزینه قابل قبول در حساب مالیاتی منظور می گردد. از سوی دیگر با لحاظ این اصل حاکم بر قوانین و مقررات مالیاتی که: «همان گونه که نسبت به یک درآمد مشمول مالیات، دو بار مالیات تعلق نمی گیرد (مالیات مضاعف)، اعمال معافیت، بخشودگی و مشوق مالیاتی مضاعف نیز برخلاف عدالت مالیاتی و موجب تضییع حقوق حقه دولت است؛» در جزء (الف-۶) بند ۶ بخشنامه موضوع شکایت، به منظور اجتناب از پذیرش مضاعف سود پرداختی به اشخاص مندرج در بند ۱۸ ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی، تسهیلات پرداختی توسط اشخاص موضوع بند مذکور از شمول حکم مقرر در ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، مستثنی گردیده است. در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیات مذکور به موجب دادنامه شماره ۱۳۰/۹۰۳/۱۴۰۰ واژه «سلف» در جزء (الف-۲) بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۲۴-۱۳۹۸/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رییس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعییت یافت. «رسیدگی به ابطال ۱- واژگان «حداکثر تا» در جزء (الف-۴) بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۲۴-۱۳۹۸/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور ۲- عبارت «به استثنای تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم» در جزء (الف-۶) بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۲۴-۱۳۹۸/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور در دستورکار هیات عمومی قرار گرفت.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۴/۸ با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا 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 به موجب ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم: «اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می شوند و برای پرداخت کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود.» نظر به اینکه اولاً: عبارت مورد شکایت در جزء الف-۴ بند (۶) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۲۴-۱۳۹۸/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور با توسعه حکم قانونگذار، مفاد معافیت قانونی مذکور را از «معادل حداقل سود مورد انتظار» به «حداکثر تا میزان حداقل سود مورد انتظار» تغییر داده است. ثانیاً: با عنایت به اینکه معافیت قانونی مذکور برای اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه های تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، دارای اطلاق است و استثناء نمودن تسهیلات پرداختی توسط اشخاص مندرج در بند (۱۸) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم از حکم قانونی مذکور در ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم که بر مبنای عبارت مورد شکایت در جزء الف-۶ بند (۶) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۲۴-۱۳۹۸/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور صورت گرفته مبنای قانونی ندارد، بنابراین جزء الف-۴ بند ۶ و جزء الف-۶ بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۲۴-۱۳۹۸/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی در حدی که ذکر شد خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شوند. مهدی درین-معاون قضایی دیوان عدالت اداری