



موضوع	رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۴۵۸۹۲۳ مورخ ۱۴۰۲/۰۹/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال شرط (ج) بخشنامه شماره ۲۱۲۵/۲۱۱/۲۴۸۳۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۶/۲۷ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۹۵۱ مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۶ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)
شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۴۵۸۹۲۳ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۰۹/۲۱ شماره پرونده: ۰۱۰۷۳۱۳ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای بهمن زبردستطرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشورموضوع شکایت و خواسته: ابطال شرط (ج) بخشنامه شماره ۲۱۲۵/۲۱۱/۲۴۸۳۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۶/۲۷ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۹۵۱ مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۶ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال شرط (ج) بخشنامه شماره ۲۱۲۵/۲۱۱/۲۴۸۳۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۶/۲۷ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۹۵۱ مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۶ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "در زمان صدور بخشنامه شماره ۲۱۲۵/۲۱۱/۲۴۸۳۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۶/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور، وفق بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، مقرر شده بود که، «سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات مؤسسه به بانک ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد» هزینه قابل قبول مالیاتی است و از آنجا که حکم این بند در خصوص مطلق بانک ها است و بانک های خارجی نیز از آن مستثنی نشده اند و این امر در خصوص بقیه بندهای این ماده نیز صادق است و برای نمونه، در بند ۱ تفاوتی میان قیمت خرید مواد مصرفی خریداری شده از ایران یا خارج نیست، یا در بند ۶ تفاوتی نمی کند که حق بیمه به مؤسسه بیمه ای ایرانی یا خارجی پرداخت شده باشد و در هر حال از نظر مالیاتی قابل قبول است، پس اصولاً سود و کارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک های خارجی هم، به شرط رعایت بندهای (الف) و (ب) بخشنامه، مطابق بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، هزینه قابل قبول مالیاتی است و استناد به تبصره ۱ ماده ۱۴۸ و تعیین سقف حداکثری برای آن، همچنان که در دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۱۹ مورخ ۱۴۰۱/۸/۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز ذکر شده، مغایر قانون و خارج از حدود اختیار است. گرچه مبنای آرای هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری، قوانین حاکم در زمان صدور مقررات مورد شکایت است، که در این مورد هم، قانون حاکم در زمان صدور مقرر بیان شد، اما باید متذکر شد که، حتی در متن کنونی بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم نیز، که در سال ۱۳۹۴، جایگزین متن قبلی شده است و وفق آن، «سود، کارمزد و جریمه هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک ها، صندوق تعاون، صندوق های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز و شرکت های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد» باز هم بانک های خارجی از حکم کلی قانون مستثنی نشده، یا نصابی برای سود و کارمزد دریافتی از آن ها تعیین نشده است و تنها می توان شرط داشتن مجوز بانکداری از بانک مرکزی را بر ایشان قایل شد، که در بند (الف) بخشنامه مورد شکایت هم ذکر شده است و مورد اعتراض این دادخواست هم نیست. لذا بر همین اساس، و با توجه به تضییق حقوق مؤدیانی که در سال های گذشته، حقوق قانونی شان از این بابت تضییع گردیده، درخواست ابطال از زمان صدور شرط (ج) بخشنامه شماره ۲۱۱/۲۱۲۵/۲۴۸۳۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۶/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را که در آن مقرر شده، «سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ LIBOR + حداکثر ۰/۷۵ درصد است.» به دلیل مغایرت با بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم در زمان تصویب مقرر و نیز دادنامه مذکور، همچنین خروج از حدود اختیارات قانونی دارم. ب) همچنین و با همین استدلال، درخواست ابطال از زمان صدور بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۹۵۱ مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۶ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را نیز، که با حکم مشابهی، تنها سقف مذکور را به LIBOR + ۲/۵ درصد افزایش داده، به دلیل مغایرت با بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم در زمان تصویب مقرر و نیز دادنامه پیش گفته، همچنین خروج از حدود اختیارات قانونی دارم." متن بخشنامه های مورد شکایت به شرح زیر است: "الف: بخشنامه شماره ۲۱۲۵/۲۱۱/۲۴۸۳۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۶/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشورداره کل امور مالیاتی استانشورای عالی مالیاتیسازمان امور اقتصادی و دارایی استانیهای عالی انتظامی مالیاتیدار کلدادستانی انتظامی مالیاتیدفتر فینجامه حسابداران رسمی ایرانیدیرخانه هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکررسازمان حسابرسیمجله مالیاتدر اجرای تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و با توجه به پیشنهاد شماره ۱۱۵۵۴ مورخ ۸۵/۴/۳ این سازمان و موافقت مقام عالی وزارت بدینوسیله اعلام می دارد: سود و کارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک های خارجی که منابع مالی آن در سرمایه در گردش و یا ایجاد دارایی ثابت مشهود مؤدیان مالیاتی به کار گرفته می شود، با رعایت استانداردهای حسابداری جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد مشروط بر اینکه:.....ج- سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ LIBOR + حداکثر ۰/۷۵ درصد است. بر اساس بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۹۵۱ مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۰۶ بند (ج) این بخشنامه به شرح ذیل اصلاح گردیده است.ج- سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ Libor به علاوه ۲/۵ درصد و در صورت افزایش نرخ مذکور با تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افزایش خواهد یافت. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور: بخشنامه	

شماره ۲۰۰/۷۹۵۱ مورخ ۱۳۹۰/۴/۶ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مخاطبین: امور مالیاتی شهر و استان تهران/ اداره کل امور مالیاتی ... موضوع: اصلاح سقف پذیرش نرخ سود تسهیلات خارجی به عنوان هزینه های قابل قبول مالیات مستقیم متن ذیل از تاریخ ۱۳۹۰/۳/۴ جایگزین حکم بند (ج) بخشنامه موصوف می گردد. ج- سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ $libor + 2/5$ درصد و در صورت افزایش نرخ مذکور با تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افزایش خواهد یافت. - رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور" در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۶۹۷۱ ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۲ توضیح داده است که: "۱- هزینه های قابل قبول در حساب مالیاتی و شرایط پذیرش آن ها به موجب مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ «قانون مالیات های مستقیم» تبیین شده است. همچنین به موجب تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مزبور مقرر شده است: «هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه تشخیص داده می شود و در این ماده پیش بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.» ۲- شکایت شاکی ناظر به آن است که چون در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ «قانون مالیات های مستقیم» اصلاحی مصوب ۱۳۸۰ سود و کارمزد پرداختی به بانک ها از جمله بانک های خارجی به نحو مطلق بدون تعیین سقف حداکثری، به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته شده است لذا مقرر معترض عنه نمی تواند اقدام به وضع قیود (تعیین میزان برای پذیرش هزینه ها) نماید. در حالیکه می بایست بین بند ۱۸ ماده فوق و تبصره ۱ همان ماده تفاوت قابل شد. هرچند بند ۱۸ مربوط به پذیرش سودهای پرداختی به عنوان هزینه قابل قبول است اما یک شرط اساسی یعنی «مجاز» بودن پرداخت کننده تسهیلات را وضع کرده است. سوال اصلی اینجاست که قید «مجاز بودن» در این بند به چه معناست؟ چنانچه بگویم مجاز بودن به معنای دارای مجوز از هر مرجع حتی مراجع خارج کشور است نتیجتاً می بایست تعیین میزان هزینه های قابل قبول در کشورمان را نیز در اختیار همان کشورهای خارجی قرار دهیم! چرا که این مراجع هستند که میزان سود تسهیلات را تعیین می نمایند. در حالیکه منظور از مجاز بودن، دارای مجوز بودن از مرجع ذی صلاح داخلی یعنی بانک مرکزی ایران است که میزان سود پرداختی بابت تسهیلات بانکی را مدیریت و نظارت می نماید. بر این اساس، پذیرش هزینه های ناشی از سود تسهیلات دریافتی از کشورهای خارجی الزاماً می بایست تحت شرایط و قیودی باشد که وفق تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون از سوی وزیر دارای تعیین تکلیف شده است و نمی بایست آن را بدون هرگونه قید و سقف، رها کرد و مراجع خارجی را در این امر میسوط الید رها نمود. با توجه به مطالب پیش گفت تقاضای رد خواسته شاکی را دارد." هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۹/۲۱ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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 ولاً در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است که سود و کارمزد پرداختی زمانی به عنوان هزینه قابل قبول شناخته می شود که دارای تأیید از بانک مرکزی باشد. ثانیاً در تبصره ذیل بند ۵ ماده ۱۴۵ قانون مذکور نیز این مسأله در مورد تسهیلات، امتیازات و تکالیف بانک ها مورد تأکید واقع شده است. ثالثاً وزیر امور اقتصادی و دارایی به موجب اختیار حاصل از تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و با عنایت به اینکه هزینه های موضوع مقررات معترض عنه خارج از مصادیق و موارد مندرج در ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم بوده است، به پذیرش پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص سود و کارمزد پرداختی به بانک های خارجی اقدام نموده و میزان آن را براساس اختیار خود تعیین کرده است. بنا به مراتب فوق و با عنایت به اینکه قانونگذار مجوز بانک مرکزی را برای پذیرش هزینه ها مدنظر قرار داده و بانک های خارجی از بانک مرکزی مجوزی ندارند، بنابراین در موضوع مقررات مورد شکایت نمی توان تمامی پرداختی های مؤدی را مشمول هزینه قرار داد و همان میزانی که وزیر امور اقتصادی و دارایی بیان نموده، صحیح بوده و در راستای اختیارات قانونی این مقام است و در نتیجه شرط (ج) بخشنامه شماره ۲۱۲۵/۲۱۱/۲۴۸۳۱ مورخ ۱۳۸۵/۶/۲۷ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۹۵۱ مورخ ۱۳۹۰/۴/۶ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران

حکمتعلی مظفری

بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

