



موضوع	ابطال عبارت «حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند 4 بخشنامه شماره 1381/06/20-35681 وزیر امور اقتصادی و دارایی
شاکیان : آقای بهمن زبردست طرف شکایت : وزیر امور اقتصادی و دارایی نوع دادخواست: درخواست ابطال نتیجه رسیدگی : رای به ابطال مصوبه مرجع صدور : هیات عمومی گرددش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند 4 بخشنامه شماره 1381/06/20-35681 وزیر امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " به استحضار می رساند وفق تبصره 1 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم، هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه 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. یعنی حکم این تبصره تنها در خصوص هزینه های پیش بینی نشده در ماده 148 بوده، اگر هزینه ای در ماده مذکور پیش بینی شده باشد وزیر امور اقتصادی و دارایی نیز اختیار ایجاد محدودیت برای آن را نخواهد داشت. برای نمونه در قراردادهای ساخت، بهره برداری و واگذاری (BOT)، که توسط سرمایه گذار خارجی انجام و در آن سرمایه گذار متعهد می شود که سرمایه گذاری لازم را انجام داده سپس به مدت محدودی از آن در عوض سرمایه گذاری انجام داده بهره برداری نماید و در نهایت آن را بدون دریافت وجه و به شکل کامل و فعال به طرف ایرانی تحویل دهد. اگر درآمد حاصل از بهره برداری سرمایه و سایر فعالیت های طرف خارجی، به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام نشود. وفق ماده 107 قانون مارالذکر و آیین نامه اجرایی آن، مشمول مالیات مقطوع می گردد و اگر به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام شود، مشمول مقررات ماده 106 این قانون خواهد بود. یعنی درآمد مشمول مالیات آن همانند اشخاص حقوقی مودی مالیاتی ایرانی، بر اساس اظهارنامه مالیاتی و رسیدگی به دفاتر و اسناد مثبت تعیین خواهد شد. با این همه در بند 4 بخشنامه مورد اعتراض حکم شده که «استهلاک هزینه سرمایه ای حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه که به تایید دستگاه اجرایی طرف قرارداد رسیده باشد و مشروط به آن که در دفتر شعبه شرکت خارجی در ایران ثبت شده و صورت های مالی شعبه مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد، به مدت مندرج در قرارداد با اعمال روش مستقیم» جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد. یعنی اگر هزینه های واقعی، به دلیل تورم، شرایط تحریمی یا حتی اشتباه در برآورد اولیه سرمایه گذار خارجی بیش از این برآورد باشد، ولو آن که این هزینه در دفتر شعبه شرکت خارجی در این ثبت شده و صورت های مالی شعبه هم مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد و اسناد و مدارک آن هم معتبر باشد، باز صرفا به دلیل فزونی نسبت به برآورد اولیه قابل قبول مالیاتی نخواهند بود. در واقع گرچه در ظاهر بخشنامه جهت اعمال تبصره 1 ماده 148 و قابل قبول مالیاتی اعلام نمودن هزینه صادر شده، اما با ایجاد محدودیت برای هزینه هایی که به دلیل ثبت در دفتر شعبه ایران سرمایه گذار خارجی وفق ماده 107 قانون به خودی خود قابل قبول هستند. موجبات تضییق حقوق احتمالی سرمایه گذاران خارجی قراردادهای ساخت، بهره برداری و واگذاری که کار را به وسیله نمایندگی شان در ایران انجام می دهند و هزینه ها و درآمدهایشان را هم در دفتر همان نمایندگی ثبت می کنند و تکالیف قانونی شان از قبیل تسلیم اظهارنامه را انجام می دهند شده، نهایتا مشاهده این رویه مغایر قانون موجب عدم تمایلشان به سرمایه گذاری در ایران می شود. لذا به دلیل مغایرت عبارت « حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند 4 بخشنامه مورد اعتراض با مواد 97، 106، 107، 147 و 148 قانون مالیات های مستقیم و نیز خارج از حدود اختیار داده شده به وزیر امور اقتصادی و دارایی، از این حیث که اختیار اعطایی در تبصره 1 ماده 148 جهت قابل قبول مالیاتی اعلام نمودن هزینه های پیش بینی نشده در این ماده بوده نه ایجاد محدودیت جهت هزینه های قابل قبول مالیاتی، درخواست ابطال از زمان صدور عبارت مذکور را دارم. " متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است: شماره 1381/06/20-35681 سازمان امور مالیاتی کشور بنا به اختیار حاصل از تبصره یک ماده 148 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1380/11/27 و با توجه به پیشنهاد شماره 1381/05/06-25716 آن سازمان هزینه هایی که توسط سرمایه گذاری خارجی در خارج و داخل ایران به منظور اجرای طرح های سرمایه گذاری (از جمله طرح های نیروگاهی) به روش ساخت، بهره برداری و واگذاری (B.O.T) انجام پذیرد به شرح زیر جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد. 4- استهلاک هزینه سرمایه ای حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه که به تایید دستگاه اجرایی طرف قرارداد رسیده باشد و مشروط به آن که در دفتر شعبه شرکت خارجی در	

ایران ثبت شده و صورت های مالی شعبه مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد به مدت مندرج در قرارداد یا اعمال روش مستقیم. - وزیر امور اقتصادی و دارایی "

علیرغم ابلاغ دادخواست و ضامنه آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیات عمومی دیوان لایحه ای از طرف آن مرجع در پاسخ به ماهیت دعوا واصل نشده است.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/08/03 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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

براساس تبصره 1 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1366 با اصلاحات بعدی: «هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه 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.» با توجه به حکم قانونی فوق و با عنایت به اینکه عنوان «هزینه های سرمایه ای» ناظر به همان هزینه هایی است که در راستای فعالیت موسسه هستند و شامل مواردی مانند هزینه قیمت خرید کالا و خدمات (مذکور در بند 1 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم)، هزینه های استخدامی (مذکور در بند 2 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم و اجزای مختلف آن از جمله هزینه حقوق پرسنل مذکور در جزء «د» و جزء «و» و هزینه پرداخت حق بیمه مذکور در جزء «ه»)، هزینه مخارج سوخت و برق و روشنایی و تاسیسات (مذکور در بند 5 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم) و همچنین هزینه جبران خسارت (مذکور در بند 9 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم) و نیز سایر هزینه های مرتبط در ماده مزبور می شود که در راستای فعالیت موسسه هستند و اصولاً از لحاظ حسابداری به این قبیل هزینه ها عنوان «هزینه های سرمایه ای» اطلاق می گردد، لذا حکم مقرر در بند 4 بخشنامه شماره 1381/06/20-35681 وزیر امور اقتصادی و دارایی هم از آن جهت که متضمن تعیین هزینه هایی به عنوان هزینه قابل قبول است که در بندهای مختلف ماده 148 قانون مالیات های مستقیم پیش بینی شده اند و هم از آن حیث که دایره اطلاق هزینه های موضوع بندهای مختلف ماده 148 قانون مالیات های مستقیم را که منطبق با عنوان استهلاک هزینه سرمایه ای هستند، مقید به حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه کرده و این حکم بیانگر عدم پذیرش هزینه های منطبق ولی فراتر از مبلغ برآورد اولیه است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب