

## دیوان عدالت اداری

موضوع	ابطال بندهای 6-8-10-11 و 12 بخشنامه شماره 30545/393/232 مورخ 18/03/1388
-------	---

شماره: 513 الی 517

تاریخ: 1389/11/18

کلاسه پرونده: 1016, 780, 88/776, 89/325, 98

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شکایت 1- شرکت پتروشیمی رجال با وکالت آفای داریوش توکی 2- شرکت ایرانی تولید اتومبیل سایپا با وکالت آفای حسین فداکار 3- شرکت مالیل سایپا با وکالت آفای سعید بهمنی 4- شرکت بین المللی پتروتک سان 5- شرکت تولید مواد اولیه دارویخش.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای 6-8-10-11 و 12 بخشنامه شماره 30545/393/232 مورخ 18/3/1388 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور.

گردشکار: شکایت به موجب دادخواست های تقدیمی، ابطال بندهای 6-8-10-11 و 12 بخشنامه شماره 30545/393/232 مورخ 18/3/1388 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار گردیده و در تبیین شکایت اشعار داشته اند:

1- بند(6) بخشنامه مورد شکایت مقرر می دارد: « چنانچه تسهیلات مالی دریافتی در فعالیتهای معاف از مالیات و یا مشمول مالیات معاف » با استثنای املاک و حق واگذاری محل که به عنوان داراییهای ثابت یا دارایی نا مشهود موسسه می باشد» مصرف می شود در این صورت هزینه تسهیلات مذکور مربوط به بخش منابع معاف یا مشمول مالیات مقطع حسب مورد بوده و قابل کسر از درآمد مشمول مالیات نخواهد بود.» طبق بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم ،سود و کارمزدی که موسسات برای انجام دادن عملیات خود بابت دریافت تسهیلات از بانکها، صندوق تعاون و همچنین موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز به آنها پرداخت می نمایند جزء هزینه قابل قبول می باشد. بر اساس بند 6 بخشنامه چنانچه موسسه تسهیلاتی را از بانک دریافت کند و آن را در فعالیت هائی که از مالیات معاف است «مانند سپرده های بانکی و یا صادرات» مصرف نماید،

سود و کارمزد پرداختی به بانک بابت تسهیلات دریافتی از جمله هزینه های قابل قبول نمی باشد. مقید نمودن قبول سود و هزینه تسهیلات دریافتی توسط موسسات که برای انجام عملیات خود از بانک ها دریافت می نمایند به عدم مصرف آن تسهیلات در فعالیتهای معاف از مالیات و یا شمول معافیت معاف به موجب بخشنامه صادره از سوی سازمان امور مالیاتی برخلاف قانون است.

2- بند(8) بخشنامه مقرر می دارد:

« در صورتی که مودیان مالیاتی از محل تسهیلات دریافتی به سایر اشخاص از جمله شرکا، سهامداران، مدیران و اشخاص وابسته موضوع ماده 129 قانون تجارت وجوهی به عنوان وام، قرض و یا به هر عنوان دیگر پرداخت نماید، هزینه تأمین مالی مربوط به تناسب مبالغ پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد.» بر اساس این بند در صورتی که اگر تسهیلات دریافتی از بانکها، صندوق و یا موسسات اعتباری مجاز، صرف اعطای قرض، وام و یا هر عنوان دیگر به اشخاص دیگر و یا شرکاء شود، هزینه مترتب بر تسهیلات دریافتی به تناسب مبالغ پرداختی، جزء هزینه های قابل قبول تلقی نمی گردد که خلاف ماده 147 و بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. در برخی مواقع موسسات برای انجام عملیات خود که ممکن است لازمه آن پرداخت به سهامداران، سایر اشخاص و یا اشخاص وابسته موضوع ماده 129 قانون تجارت باشد از مراجع بانکی نامبرده شده در بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم تسهیلات دریافت نمایند.

در این صورت طبق همین ماده 148 قانون سود و کارمزد مترتب بر تسهیلات دریافتی جزء هزینه های قابل قبول است چرا که دریافت تسهیلات برای انجام عملیات بوده است. حتی اگر موسسه ناگزیر باشد آن را صرف پرداخت به اشخاص موضوع ماده 219 نماید. موسساتی هستند که برای انجام عملیات خود، مواد اولیه مورد نیاز را از سهامداران شرکت خریداری می نمایند و چون نقدینگی کافی ندارند در برخی مواقع از مراجع بانکی تسهیلات دریافت کرده و آن را صرف خرید می کنند این عمل چون منطبق با عملیات موسسه است هزینه های سود و کارمزد تسهیلات دریافتی، طبق بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم جزء هزینه های قابل قبول تلقی شده است، در حالی که به موجب بند 8 بخشنامه مورد شکایت در آن قسمت که پرداخت « به هر عنوان دیگر » به اشخاص تصریح شده است، چون تسهیلات دریافتی صرف اشخاص موضوع ماده 129 قانون تجارت شده، هزینه مترتب برخلاف قانون جزء هزینه های قابل قبول تلقی نشده است.

3- بند 10 بخشنامه: به موجب قسمت اخیر بند 10 بخشنامه مورد شکایت، کل هزینه های تأمین مالی « کارمزد و سود

پرداختی به بانکها یا موسسات اعتباری غیر بانکی موضوع بند 18 ماده 148 «باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارائی (دارائی که با استفاده از تسهیلات بانکی ایجاد شده است) منظور شده باشد،

در حالی که طبق اصول و استانداردهای حسابداری آن قسمت از هزینه های تامین مالی که قبل از بهره برداری از دارائی پرداخت یا تخصیص داده می شود باید به حساب بهای تمام شده دارائی منظور گردد و آن قسمت از هزینه های تامین مالی که بعد از شروع بهره برداری از دارائی به بانکها یا موسسات اعتباری غیر بانکی پرداخت یا تخصیص داده می شود به عنوان هزینه جاری (هزینه های پرداخت یا تخصیص هزینه تامین مالی) محسوب خواهد شد و احتساب آن به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارائی امکان پذیر نمی باشد

و نظر به اینکه اشخاص حقیقی موضوع بند (الف) ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در نگهداری حساب و دفاتر و اسناد و مدارک شده اند و اشخاص حقوقی نیز به موجب ماده 106 که ضمن آن به بند (الف) ماده 95 تصریح شده است مکلف به رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در نگهداری حساب و دفاتر و اسناد و مدارک می باشند، قسمت اخیر بند 10 بخشنامه که در واقع موجب عدم پذیرش هزینه های تامین مالی (کارمزد و سود) پرداختی یا تخصیصی بعد از شروع بهره برداری از دارائی به عنوان هزینه قابل قبول موضوع بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم که نوعاً هزینه جاری (هزینه مالی پرداخت شده یل تخصیص یافته) است می گردد مغایر قانون بوده و ابطال آن ضرورت دارد.

4- بند 11 بخشنامه مورد شکایت مقرر داشته است: «در صورتی که اشخاص دارای سود حاصل از حساب های پس انداز وسپرده های مختلف نزد بانکهای ایرانی یا موسسات اعتباری غیربانکی مجاز باشند، در این صورت هزینه تسهیلات مالی دریافتی از بانکها، صندوق تعاضون و همچنین موسسه اعتباری غیربانکی مجاز به نسبت مبلغ پس انداز یا سپرده های مذکور از نظر مالیاتی قابل قبول قبول نخواهد بود.» این بند از بخشنامه به صراحت مغایر بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم که بدون هیچ قید و شرطی مشعر بر قبول هزینه های کارمزد و سود پرداختی به مراجع مذکور در بند یاد شده می باشد.

زیرا بند 11 بخشنامه به این مفهوم است که به طور مثال اگر یک شخص حقوقی دارای حساب پس انداز یا سپرده نزد بانک باشده نسبت مبلغی که در حساب پس انداز یا سپرده دارد سود و کارمزدی را که به آن بانک یا بانک دیگر باابت استفاده از تسهیلات مالی پرداخت می کند به عنوان هزینه از نظر مالیاتی مورد قبول واقع نشود.

در صورتی که قانونگذار در قبول کارمزد و سود پرداختی بانکها، ضمن بند 18 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم، هیچ گونه قید و شرطی مقرر نکرده است. مسلماً اگر قانونگذار شرطی را ضروری می دانست همانطور که به موجب بند های 8-9-11-12-13 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم پذیرش هزینه های مندرج در بند های یاد شده را موكول به شرایط نموده و رعایت آئین نامه را برای قبول هزینه های مزبور تجویز کرده است، در مورد بند 18 ماده 148 نیز شرایط می گذاشت. لکن ملاحظه می فرمایند بند 18 مورد نظر هیچ گونه قید و شرطی ندارد. لذا بند 11 بخشنامه که عدم قبول کارمزد و سود پرداختی به بانک به نسبت مبلغ پس انداز یا سپرده نزد بانکی پرداخت کننده را اعلام کرده است کاملاً مغایر قانون بوده و قابل ابطال است.

مضافاً اینکه اجرای بند مزبور عملاً موجب نادیده گرفتن معافیت مالیاتی سود سپرده بانکی مقرر در بند 2 ماده 145 قانون مالیاتهای مستقیم نیز می گردد و از این جهت نیز مغایر اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر اینکه «مالیات به موجب قانون برقرار می شود و موارد معافیت و بخشودگی را نیز قانون معین می کند» می باشد. بنا به جهات مذکوره بند 11 بخشنامه قابل ابطال می باشد احدي از شکات به استناد ماده 20 قانون دیوان عدالت اداری تقاضای ابطال از تاریخ صدور بخشنامه را نموده است.

5- بند 12 بخشنامه مورد شکایت: به موجب این بند بخشنامه، سود و کارمزد پرداختی به غیر از بانکها، صندوق تعاضون و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، مشمول مقررات ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم اعلام نشده است در صورتی که فقط کارمزد پرداختی به غیر از بانکها، صندوق تعاضون و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، مشمول مقررات ماده 104 نبوده و نخواهد بود. به عبارت دیگر موضوع مقررات ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم در قسمت اخیر آن ناظر بر ماده مذکور به پرداخت انواع کارمزد به استثنای کارمزد پرداختی به بانکها، صندوق تعاضون و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز می باشد و اصولاً در ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم، مطلقاً سودپرداختی موضوع حکم ماده 104 واقع نشده است، بنابراین کلمه «سود» مندرج در بند 12 بخشنامه نیز خلاف قانون بوده و ابطال آن از بن حیث ضروری می باشد. سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه دفاعی شماره 21/212/30212/ص مورخ 1389/10/21 در مقام دفاع اشعار داشته:

1- در خصوص بند 6 بخشنامه مورد شکایت: به استناد ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم، جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از کسر زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیتهای مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ 25% خواهد بود. با اتخاذ ملاک از تبصره ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم، زیان حاصل از منابع معاف از مالیات در محاسبه مالیات سایر فعالیتهای آنان منظور نخواهد شد.

به استناد ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف ممکنی به مدارک بوده و منحصراً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی با رعایت حد نصابهای مقرر باشد. به استناد بخشنامه شماره 1376/233 مورخ 1384/05/29 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای مقررات ماده 54 آین نامه ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم، در صورتی که درآمدهای معاف از مالیات دارای هزینه مستقیم باشند بدیهی است نظر به معاف بودن درآمد، هزینه مستقیم مرتبه با درآمد معاف صرفاً به حساب آن درآمد منظور شده و حسب مقررات مواد 147 و 148 قانون مالیاتهای مستقیم از درآمدهای غیر معاف قابل کسر نخواهد بود.

بنابراین نه تنها هزینه های سود و کارمزد تسهیلات مالی بلکه کلیه هزینه های مربوط به درآمدهای معاف و یا مشمول مالیات به نرخ مقطوع قابل کسر از درآمدهای غیر معاف نخواهد بود و از نظر مالیاتی جزو هزینه های غیر قابل قبول تلقی می گردد.

2- دفاع از بند 8 بخشنامه مورد شکایت: به استناد ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصراً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصابهای مقرر باشد، به استناد بخشنامه شماره 10124/1376/29 مورخ 1384/05/29 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای مقررات ماده 54 آیین نامه ماده 219 قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی که درآمدهای معاف از مالیات دارای هزینه مستقیم باشند بدیهی است نظر به معاف بودن درآمد هزینه مستقیم مرتبط با درآمد معاف صرفاً به حساب آن درآمد منظور شده و حسب مقررات مواد 147-148 قانون مالیات‌های مستقیم از درآمدهای غیر معاف قابل کسر نخواهد بود. لذا نظر به اینکه هزینه‌هایی که از محل تسهیلات دریافتی که در اختیار شرکت و در راستای تحصیل درآمد موسسه مصرف نگردیده است از نظر قانون به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نمی‌گردد و قابل کسر از درآمد مشمول مالیات شرکت یا موسسه نخواهد بود.

3- دفاع از بند 10 بخشنامه مورد شکایت: با توجه به ابهامات ایجاد شده و اشتباه برداشت شرکت‌ها در خصوص این بند از دستورالعمل به موجب بخشنامه شماره 70793 مورخ 1388/10/29 منظور از هزینه‌های تامین مالی قابل اختصاص به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی، آن قسمت از هزینه‌های مالی است که با توجه به استنادار حسابداری شماره 13 قابل محاسبه و تخصیص به بهای تمام شده دارایی می‌باشد که این برداشت مطابق استنادارهای حسابداری در خصوص چگونگی تعیین بهای تمام شده دارایی‌ها می‌باشد و کما فی الساق در گزارشات حسابرسی مالی مورد توجه قرار می‌گیرد.

#### 4- دفاع از بند 11 بخشنامه مورد شکایت:

به استناد بند 2 ماده 145 قانون مالیات‌های مستقیم، سود یا جوابز متعلق به حساب‌های پس انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، از پرداخت مالیات معاف است و به استناد ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصراً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصابهای مقرر باشد جزو هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خواهد بود. نظر به اینکه هزینه‌های مالی جزء هزینه‌های تأمین مالی می‌باشد، بنابراین تا میزان سپرده‌های شرکت یا موسسه نزد بانکها که درآمد آن از مالیات معاف می‌باشد، قابل تخصیص و تسهیم به درآمدهای معاف بوده و از نظر مالیاتی قابل قبول نمی‌باشد.

5- دفاع از بند 12 بخشنامه مورد شکایت: به استناد ماده 104 قانون مالیات‌های مستقیم، وزارت‌خانه‌ها، موسسات دولتی، شهرداری‌ها موسسات وابسته به دولت و شهرباریها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیر انتفاعی و اشخاص موضوع بند (الف) ماده 95 این قانون مکلفند در هر مورد که بابت... هر گونه حق الزحمه یا کارمزد خدمات به استثنای کارمزد پرداختی به بانکها، صندوق‌تعاون و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز... پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیات مودی «دریافت کنندگان وجوده» کسر و طرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مودی تسلیم نمایند... با توجه به اینکه در قراردادهای منعقده شده از سوی موسسات اعتباری غیر بانکی غیر مجاز سود و کارمزد پرداختی تواماً لحاظ می‌گردد و از طرفی مالیات موضوع ماده 104 قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان علی الحساب مالیات دریافت کنندگان وجوده در ماده مذکور محسوب و در زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی این قبیل مودیان مدنظر قرار می‌گیرد و به موجب تبصره 3 ماده 105 قانون مالیات‌های مستقیم در موقع احتساب مالیات بر درآمد آنها از مالیات متعلقه آنها کسر خواهد شد. لذا این بند از نظر قانونی خالی از اشکال می‌باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسا، مستشاران و دادرسان علی البطل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آنی مباردت به صدور رأی می‌نماید.

#### رأی هیأت عمومی

الف- مستبیط از ماده 105 قانون «مالیات‌های مستقیم» مصوب 1366 با اصلاحات بعدی آن و تبصره ماده 141 قانون مزبور، رسیدگی به درآمدهای معاف از مالیات مستلزم تفکیک، جداسازی و تسهیم هزینه‌های اختصاصی و مرتبط به آن است تا هزینه‌های درآمدهای معاف از درآمد مشمول مالیات مودی کسر نشود. همان‌گونه که واحدهای مالیاتی نمی‌توانند در سود درآمدهای معاف دخل و تصرفی کنند و باید عیناً از درآمد مشمول مالیات خارج نمایند، بدیهی است که باید برای تشخیص سود معاف هزینه‌های مرتبط و اختصاصی از درآمد معاف کسر شود تا سود معاف مشخص گردد. در نتیجه در صورتی که درآمدهای معاف از مالیات دارای هزینه مستقیم باشد، به حساب آن درآمد منظور می‌شود و طبق مواد 147 و 148 قانون مالیات‌های مستقیم، از درآمدهای غیر معاف قابل کسر نخواهد بود. علیهذا بند 6 بخشنامه معتبرض عنه که جهت تاکید و اتخاذ رویه واحد در امر رسیدگی مالیاتی صادر شده مغایرتی با قانون نداشته و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع آن تشخیص نگردید.

ب- به موجب بند 8 بخشنامه مورد شکایت مقرر گردید: «در صورتی که مودیان مالیاتی از محل تسهیلات دریافتی به سایر اشخاص از جمله شرکاء، سهامداران، مدیران و اشخاص وابسته موضوع ماده 129 قانون تجارت به عنوان وام، قرض و یا به هر عنوان دیگر پرداخت نمایند، هزینه تأمین مالی مربوط به تناسب مبالغ پرداختی مزبور به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد.»

نظر به اینکه طبق بند 18 ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌های سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات موسسه به بانک‌ها، صندوق‌تعاون و همچنین موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد، جزو هزینه‌های قابل قبول موسسه می‌باشد و به استناد ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌هایی که منحصراً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط باشد به عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌گردد و پرداخت وام یا قرض به اشخاص مذکور مغایر با عملیات موسسه و حکم مقنن می‌باشد، از این حیث فراز اول این بند از بخشنامه مورد اعتراض، مغایرتی با قانون نداشته و قابل ابطال نمی‌باشد.

لیکن قسمت اخیر بند مذکور به شرح بین الهالین «یا به هر نوع عنوان دیگر» به لحاظ اینکه موجب عدم قبول هزینه‌های

حائز شرایط مصرح در سایر بندهای ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم می‌گردد، اطلاق آن خلاف قانون تشخیص و مستندا به بند 1 ماده 19 و مواد 20 و 42 قانون عدالت اداری از تاریخ صدور ابطال می‌گردد.

ج- چنانچه تسهیلات دریافتی مربوط به خرید ماشین آلات یا ایجاد دارایی باشد هزینه‌های مالی (اعم از سود یا کارمزد) به قیمت تمام شده قبل از بهره برداری اضافه شده و از مأخذ قیمت تمام شده در سنتوات بعد برابر جدول استهلاکات موضوع ماده 151 قانون مالیات‌های مستقیم و با رعایت ماده 150 قانون مزبور و تبصره‌های ذیل آن قابل استهلاک خواهد بود.

لیکن از تاریخ شروع بهره برداری به بعد، سود و یا کارمزد پرداختی (هزینه‌های مالی) جزء هزینه‌های مربوط به تسهیلات دریافتی و استقراض تلقی و انعکاس آن در بهای تمام شده دارایی‌ها صحیح نبوده و باید مطابق عرف حسابداری و حسابرسی و استانداردهای حسابداری جزء هزینه مالی دوره و با رعایت بند 18 ماده 145 قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول سال مالی اشخاص تلقی گردد. لذا بند 10 بخشنامه مورد شکایت به لحاظ محدود کردن و عدم قبول چنین هزینه‌ای (از تاریخ شروع بهره برداری) جزء هزینه‌های مالی دوره، مغایر قانون و خارج از اختیارات مرجع صدور آن تشخیص و به استناد بند 1 ماده 19 و ماده 42 قانون دیوan عدالت اداری ابطال می‌شود.

د- نظر به اینکه مطابق بند 2 ماده 145 قانون «مالیات‌های مستقیم سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانکهای ایرانی یا موسسات غیر بانکی مجاز از پرداخت مالیات معاف بوده» و همچنین به موجب بند 18 از ماده 148 قانون مذکور «سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات موسسه به بانکها، صندوق تعاقون و همچنین موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص می‌یابد، جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب می‌شود» لذا بند 11 بخشنامه معترض عنه که هزینه تسهیلات مالی دریافتی از بانکها، صندوق تعاقون و همچنین موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز را به نسبت مبلغ پس انداز یا سپرده‌های مذکور در اجرای بند 2 ماده 145 قابل قبول ندانسته، به لحاظ مقید نمودن حکم قانونگذار به شرح فوق الذکر خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی و خلاف قانون تشخیص و مستندا به بند 1 ماده 19 و مواد 20 و 42 قانون دیوan عدالت اداری از تاریخ صدور ابطال می‌شود.

ه- نظر به اینکه در تبصره ماده 145 «قانون مالیات‌های مستقیم» صراحتا بیان شده: «در مواردی که در قانون مالیات‌های مستقیم به بانکها اشاره می‌شود، امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف ذکر شده شامل موسسات اعتباری غیر بانکی که به موجب قانون یا با مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تأسیس شده‌اند یا می‌شوند، نیز خواهد شد.» و قانونگذار در ماده 104 قانون مذکور، مالیات تکلیفی 5 درصد را از محل کارمزد پرداختی به بانکها و صندوق تعاقون و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز مستثنی نموده است،

به وضوح چنین امتیازاتی را برای موسسات اعتباری غیر بانکی فاقد مجوز از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در نظر نگرفته، در نتیجه موسسات مذکور مکلف به اجرای ماده 104 قانون فوق الذکر می‌باشد. با توجه به اینکه دریافتی موسسات مالی و اعتباری غیر مجاز و سایر شرکتها و صندوق‌های فاقد مجوز از بانک مرکزی صرفا تحت عنوان کارمزد می‌باشد و اساساً چنین موسساتی مجاز به دریافت سود نمی‌باشند، هر چند که در قراردادها بر خلاف قانون و برای فرار از پرداخت مالیات 5 درصد علی الحساب موضوع ماده 104 قانون یاد شده، افادم به تفکیک سود و کارمزد می‌نمایند، بنابراین بند 12 بخشنامه معترض عنه مغایر قانون و خارج از حدود و اختیارات تشخیص نگردید.

محمد جعفر منتظری  
رئیس هیأت عمومی دیوan عدالت اداری

