



دیوان عدالت اداری

موضوع	دادنامه شماره 412 مورخ 1392/06/25 صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند 9 بخشنامه شماره 28345/2401/232 مورخ 1385/07/8 سازمان متبوع
شماره دادنامه: 412 تاریخ دادنامه: 1392/06/25	موضوع رأی: ابطال بند 9 بخشنامه شماره 28341/2401/232- 1385/07/18 سازمان امور مالیاتی کشور شاکی: شرکت سهامی ذوب آهن اصفهان مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری گردش کار: شرکت سهامی ذوب آهن اصفهان به موجب دادخواستی ابطال بند 9 بخشنامه شماره 28341/2401/232- 1385/07/18 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "احتراما، به استحضار می‌رساند شرکت سهامی ذوب آهن اصفهان در اجرای تبصره 1 ماده 98 آیین‌نامه استخدامی شرکت که طی شماره 57281/ت21195-هـ 1378/07/25 به تصویب هیأت وزرا رسیده، مکلف است در صورت کمبود وجوه صندوق بازنشستگی اعتبارات لازم برای پرداخت مستمری بازنشستگان و سایر مستمری‌گیران را تأمین نماید و در همین راستا طی سالیان گذشته وجوهی را به آن صندوق واریز کرده که وفق مقررات ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان هزینه غیرقابل قبول تلقی و از درآمد مشمول مالیات شرکت کسر شده است لیکن سازمان امور مالیاتی اخیرا استناد به قسمت اخیر بند 9 بخشنامه فوق‌الاشعار حاضر به قبول وجوه واریز شده به صندوق بازنشستگی به عنوان هزینه قابل قبول نمی‌باشد که تصمیم متخذه با مقررات قسمت اخیر ماده 147 قانون صدراالشعار مبنی بر این که در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی شده و یا بیش از نصاب‌های مذکور در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود و نیز مقررات قسمت اخیر بند 9 بخشنامه مذکور در فوق که هزینه معموله را در صورت شمول قسمت اخیر ماده 147 و تبصره 5 ماده 105 قانون مالیات‌های مستقیم باشد قابل کسر دانسته است مغایرت دارد علی‌هذا در حدود مقررات مواد 7 و 18 قانون توسعه برنامه چهارم که شرکت‌های مندرج در لیست واگذاری به بخش خصوصی را مشمول قانون تجارت تلقی کرده و نیز مقررات مواد 13 و 14 و 15 و 19 قانون دیوان عدالت اداری و مقررات ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم و مندرجات تصویب‌نامه 1371/09/22 هیأت وزیران که تصویر آن پیوست شکواییه ایفاد می‌شود از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری استدعا دارد بدوا با صدور دستور موقت مبنی بر توقف تصمیم سازمان مشتکی عنه مبنی بر عدم کسر هزینه‌های مورد بحث از درآمد مشمول مالیات و در ثانی با صدور رأی بر ابطال تصمیم متخذه از سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر عدم قبول وجوه واریزی به صندوق بازنشستگی به عنوان هزینه موجبات تداوم مساعدت مالی شرکت سهامی ذوب آهن اصفهان با صندوق بازنشستگان فولاد را فراهم آورند." در پی اخطار رفع نقصی که در اجرای ماده 38 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1385 برای شاکی ارسال شده بود، مدیر امور حقوقی شرکت سهامی ذوب آهن اصفهان به موجب لایحه شماره 146706- 1389/10/14 توضیح داده است که: "با سلام و صلوات بر محمد و آل محمد(ص) احتراما، بازگشت به اخطاریه رفع نقص مربوط به پرونده کلاسه 8909980900039623- 1389/10/13 به این شرکت ابلاغ شده است به استحضار می‌رساند شرکت تقاضای ابطال بند 9 بخشنامه شماره 28341/2401/232- 1385/07/18 سازمان امور مالیاتی کشور است و مواردی را به شرح ذیل به استحضار می‌رساند: شرکت سهامی ذوب آهن اصفهان در اجرای تبصره 1 ماده 98 آیین‌نامه استخدامی شرکت که طی شماره 57281/ت21195-هـ 1378/11/25 به تصویب هیأت وزیران رسیده مکلف شده است که کمبود وجوه صندوق بازنشستگی و اعتبار لازم برای پرداخت مستمری بازنشستگان و سایر مستمری‌گیران را تأمین نماید و سازمان امور مالیاتی استان اصفهان مطابق مقررات قانونی ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1380/11/27 کلیه پرداخت‌های انجام شده به صندوق بازنشستگی را در سال‌های 1380 تا 1384 به عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی و مورد پذیرش قرار داده است و در این رابطه هیچ‌گونه مالیاتی از این شرکت دریافت نکرده است لکن با استناد به بند 9 بخشنامه صدراالاشعار که اشعار می‌دارد «وجوهی که در وجه خزانه یا سایر مراجعی که قانونگذار ذکر نماید چنانچه طبق قانون مذکور یا سایر قوانین به عنوان هزینه قابل قبول اعلام شود و یا از مأخذ درآمد مشمول مالیات قابل وصول باشد در این صورت براساس قسمت اخیر ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم وجوه پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول سال پرداخت تلقی می‌شود و در غیر این صورت

به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نخواهد شد سازمان امور مالیاتی اصفهان و با استناد به قسمت اخیر بند 9 بخشنامه فوق وجوه پرداختی به حساب صندوق بازنشستگی را صرفاً به دلیل عدم «قید قابل قبول بودن» و اعلام آن در قانون یا مصوبه هیأت وزیران مورد پذیرش قرار نداده و کلیه مالیات‌های وجوه پرداختی از سال 1385 تا 1388 را مطالبه و به حساب این شرکت منظور کرده است.

حال سوال این است که چگونه سازمان امور مالیاتی اصفهان به استناد نص صریح ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم وجوه پرداختی در سال‌های 1380 تا 1384 را به عنوان هزینه قابل قبول تلقی کرده است و آن را معاف از مالیات دانسته و پس از صدور بخشنامه مذکور و تفسیر موسع قانون به نفع خود مبنی بر اینکه «می‌بایست در متن قانون و یا مصوبه هیأت وزیران به طور خاص وجوه پرداختی به عنوان هزینه‌های قابل قبول قید و اعلام گردد.»

وجوه پرداختی در سال‌های 1385 تا 1388 را به عنوان هزینه غیرقابل قبول تلقی و معادل 25% آن را به عنوان مالیات مورد مطالبه قرار داده است. همان‌گونه که مستحضرید قانونگذار در ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم با تصویب یک قاعده کلی و عام پرداخت وجوهی که به موجب قانون یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد را مشمول هزینه‌های قابل قبول دانسته و هیچ‌گونه حکمی در خصوص اعلام آن به طور خاص صادر نکرده است. همچنین در بند (د) ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم کلیه پرداخت در خصوص حقوق بازنشستگی طبق مقررات استخدامی موسسه و قوانین موضوعه به عنوان هزینه‌های قابل قبول تعیین شده است.

لذا تصمیمات رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور طی بند 9 بخشنامه، خارج از حدود اختیارات و صلاحیت آن مرجع و تفسیر موسع قانون به نفع سازمان امور مالیاتی و وصول مالیات خلاف قوانین موضوعه است که موجب تضییع حقوق اشخاص ثالث از جمله این شرکت شده و این شرکت را مکلف می‌نماید معادل مبلغ 746/943/182/016/1 ریال بابت مالیات متعلقه برخلاف مقررات به سازمان امور مالیاتی اصفهان پرداخت نماید.

لذا از قضاات فاضل هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تقاضا دارد با امعان نظر به اینکه تبصره 1 ماده 98 آیین‌نامه استخدامی شرکت توسط هیأت وزیران تصویب شده و کلیه پرداخت‌ها به صندوق بازنشستگی براساس مصوبه فوق به عنوان هزینه‌های قابل قبول است ضمن نقض و ابطال بند 9 بخشنامه صدرالاشاره به دلیل مغایرت آن با ماده 147 و بند «د» ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم به منظور جلوگیری از تضییع حقوق این شرکت مطابق مقررات ماده 30 قانون دیوان عدالت اداری اثر ابطال بند 9 بخشنامه را از زمان تصویب آن اعلام فرمایند. کلیه اسناد و مدارک مثبته به پیوست ایفاد می‌شود.

بخشنامه شماره 28341/2401/232-1385/07/18 در قسمت مورد اعتراض به قرار زیر است:

"9- پرداخت‌های انجام‌شده طبق قوانین بودجه سالانه کشور؛ در مواردی که به موجب قوانین مصوب، اشخاص مکلف به پرداخت وجوهی در وجه خزانه یا سایر مراجعی که قانونگذار ذکر نماید، باشند چنانچه طبق قانون مذکور یا سایر قوانین به عنوان هزینه قابل قبول اعلام شود و یا از مأخذ درآمد مشمول مالیات قابل وصول باشد در این صورت براساس قسمت اخیر ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم وجوه پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول سال پرداخت تلقی و به استناد تبصره 5 ماده 105 از درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل کسر خواهد بود در غیر این صورت به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نخواهد شد."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره 7019/212/ص - 25/3/1390 توضیح داده است که:

"در خصوص پرونده کلاسه 8909980900039623 موضوع دادخواست شرکت سهامی ذوب آهن اصفهان به خواسته ابطال بند 9 بخشنامه شماره 28341/2401/232-1385/07/18 سازمان امور مالیاتی کشور به استحضار می‌رساند: به موجب حکم ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌شود عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده است و منحصرًا مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط به رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این مقررات بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود. شرکت شاکی اظهار کرده است به موجب مصوبه هیأت وزیران مکلف شده در صورت کمبود وجوه صندوق بازنشستگی اعتبارات لازم برای پرداخت مستمری بازنشستگان و سایر مستمری‌گیران را تأمین نمایند که در همین راستا وجوهی را به صندوق یادشده واریز کرده است که به دلیل عدم پذیرش هزینه کمک به صندوق مذکور معترض بوده و تقاضای ابطال بند 9 بخشنامه معترض عنه را دارد در این ارتباط شایان ذکر است:

اولاً: صندوق موصوف دارای شخصیت حقوقی مستقل بوده و هزینه کمک به این صندوق از مصادیق هزینه موضوع بند 2 حکم ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم تلقی نمی‌شود.

ثانیاً: نسبت به هزینه پرداختی شاکی شرایط مندرج در ماده 147 مذکور تأمین نشده و در واقع پرداختی بابت تأمین کسری حقوق بازنشستگان از وظایف صندوق مزبور بوده نه شرکت شاکی و ارتباط استخدامی و کاری کارکنان بازنشسته با شرکت ذوب آهن قطع شده است.

ثالثاً: قبل از صدور بخشنامه معترض عنه آن قسمت از هزینه‌های قانونی بندهای د - ه - و از بند 2 ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم که در مواعید مقرر توسط شرکت شاکی به کارکنان بازنشسته پرداخت شده مورد قبول اداره امور مالیاتی قرار گرفته و به عنوان هزینه از درآمد مشمول مالیات عملکرد مربوطه کسر شده است.

همچنین از سوی دیگر در مصوبه مورد استناد شاکی هیچ‌گونه تصریح لازم دایر بر اینکه «وجوه پرداختی به صندوق مورد نظر از مصادیق اخیر حکم ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم تلقی گردد» وجود ندارد بلکه مصوبه مورد نظر صرفاً مفهوم مجوز پرداخت وجوه مزبور و رفع معاذیر اجرایی از منظر قوانین محاسبات عمومی و بودجه بوده است.

بنابراین استناد شاکی به قسمت اخیر حکم ماده فوق که منحصرًا در خصوص هزینه‌های مربوط به تحصیل درآمد موسسه است به هر گونه پرداختی که به موجب قانون تکلیف شده است صحیح نیست لذا بند 9 بخشنامه مورد اعتراض مطابق حکم

ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم صادر شده است و اجرای این بند با حکم ماده مذکور منافاتی ندارد. علی‌هذا با عنایت به مطالب مارالذکر نظر به اینکه بخشنامه مورد اعتراض مطابق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و به منظور رفع ابهام و ایجاد رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی صادر شده و در حدود اختیارات و صلاحیت بوده و تاکنون مفاد آن توسط هیچ مرجع ذیصلاحی نقض نشده است رسیدگی و رد شکایت شرکت شاکی مورد استدعا است. لازم به یادآوری است شماره بخشنامه مورد اعتراض مندرج در دادخواست دارای اشتباه تایپی بوده که شماره صحیح آن 28345/2401/232-18/7/1385 می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یادشده با حضور روسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می‌کند. رأی هیأت عمومی مقنن در فراز پایانی ماده 147 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال 1366 هزینه‌ای را که در قانون پیش‌بینی نشده است یا بیش از نصاب مقرر در قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول تلقی کرده است. نظر به اینکه در بند 9 بخشنامه شماره 28341/2401/232-1385/07/18 سازمان امور مالیاتی کشور، هزینه‌ای قابل قبول معرفی شده است که در قانون به عنوان هزینه قابل قبول اعلام شده باشد، این حکم محدود کننده حکم مقرر در ماده 147 قانون فوق‌الذکر است زیرا در قانون هر هزینه‌ای که پرداخت آن به موجب قانون یا مصوبه هیأت وزیران انجام گرفته شده باشد، علی‌الطلاق قابل قبول اعلام شده است، بنابراین به لحاظ محدود شدن دایره حکم مقنن مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 حکم بر ابطال بند 9 بخشنامه مورد اعتراض صادر و اعلام می‌شود. معاون قضایی دیوان عدالت اداری علی مبشری

