

رأی شماره ۳۱۶۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲ - ۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور که قابل قبول مالیاتی بودن هزینه‌های سالهای قبل را مشروط به خارج از اختیار مؤدی بودن تحقق این هزینه‌ها در سال مالیاتی مورد رسیدگی اعلام کرده از تاریخ تصویب.

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۳ شماره دادنامه: ۳۱۶۴ شماره پرونده: ۰۰۰۲۴۰۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲ - ۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲ - ۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" وفق بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم «هزینه‌های قابل قبول مربوط به سالهای قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد» به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب شده‌اند حکم قانونگذار در این خصوص مطلق بوده و تنها شرط آن هم قابل قبول مالیاتی بودن هزینه هاست در این خصوص می‌توان به رأی شماره ۱۱۴۱ - ۱۳۹۶/۱۱/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری استناد کرد که وفق آن بند الف - ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۱۰۱۲ - ۱۳۹۱/۱۰/۲۵ سازمان امور مالیاتی کشور را به دلیل مغایرت با بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم ابطال نمود با این همه در بند ۱۵ بخشنامه مورد اعتراض در مغایرت با منطوق رأی هیأت عمومی و نیز بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، قابل قبول مالیاتی بودن هزینه‌های سالهای قبل، مشروط به خارج از اختیار مؤدی بودن تحقق این هزینه‌ها در سال مالیاتی مورد رسیدگی گردیده است. لذا ابطال بند ۱۵ بخشنامه مورد اعتراض از زمان تصویب مورد تقاضاست. "

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" سازمان امور مالیاتی و دارایی استان - شورای عالی مالیات - اداره کل امور مالیاتی استان - هیأت عالی انتظامی مالیاتی اداره کل - دادستان انتظامی مالیاتی دفتر - جامعه حسابداران رسمی ایران - دبیرخانه هیأت‌های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر - سازمان حسابرسی - مجله مالیات

نظر به برخی ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور ایجاد وحدت رویه در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و مأموران مالیاتی در خصوص موضوعات زیر مقرر می‌دارد:

۱.

۱۵ - هزینه‌های قابل قبول سنوات قبل: هزینه‌های قابل قبول که به هر دلیل خارج از حدود اختیار مؤدی در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد به استناد بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۰/۹/۱۷ - ص - ۲۱۲/۱۰۲۶۶ شماره ۱۴۰۰/۹/۱۷ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" هزینه‌های هر دوره مالی باید بر اساس استانداردهای حسابداری شناسایی و ثبت گردد و با توجه به مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم از لحاظ مالیاتی قابل قبول قرار خواهند گرفت و در برخی موارد نیز که شناسایی و ثبت هزینه‌ای در سال مالی مربوطه، به دلایل خاصی مانند عدم امکان برآورد مبلغ هزینه و یا احتمال وقوع هزینه و ... (خارج از اختیار مؤدی) امکان پذیر نباشد بر اساس مقررات بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم چنانچه در

سنوات بعدی پرداخت یا تخصیص آن تحقق یابد (موارد محدودیت در شناسایی و ثبت مرتفع گردیده است) به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته خواهد شد بنابراین لفظ «خارج از اختیار بودن» مندرج در بند ۱۵ بخشنامه موردنظر در راستای حکم بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مذکور و در جهت رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی بوده و این امکان را فراهم می‌نماید که حتی هزینه‌های مربوط به دوره‌های مالی قبلی که به هر دلیلی خارج از اختیار مؤدی در طی دوره‌های بعدی تحقق یافته یا پرداخت گردد به استناد بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مزبور از نظر مالیاتی پذیرفته شود. *

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۳ با حضور رئیس و 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

برمبنای ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده ۱۴۷ باشد، در بند ۲۸ در احتساب مالیاتی قابل قبول است و براساس بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه‌های قابل قبول مربوط به سالهای قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی قرار گرفته و تحقق می‌یابد، جزء هزینه‌های قابل قبول شناخته شده است. با توجه به حکم فوق و با عنایت به استدلال مقرر در رأی شماره ۱۳۹۶/۱۱/۱۰ - هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بند ۱۵ بخشنامه شماره ۲۳۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ - ۱۳۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق حکم مقرر در بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم قابل قبول مالیاتی بودن هزینه‌های سالهای قبل را مشروط به خارج از اختیار مؤدی بودن تحقق این هزینه‌ها در سال مالیاتی مورد رسیدگی اعلام کرده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری