

# مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۹۹۰۰۰۷۹	شماره دادنامه:	۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۱۰۹
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۱/۰۲/۲۸
شاکلی:	مسعود ولی پوری گودرزی	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات تخصصی
دسته بندی:	مالیات بر درآمد حقوق (۰۸۰۱۰۲۰۲)		
مصوبه ها:	۲۲۷۴۶ - ۲۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ ۲۸۳۴۵ - ۲۴۰۱ - ۲۳۲ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ بند ذیل بند ۸ بعد قانونی ۲۸۳۴۵ - ۲۴۰۱ - ۲۳۲ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ بند ذیل بند ۸ بعد شرعی ۲۸۳۴۵ - ۲۴۰۱ - ۲۳۲ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ بند فراز اول بند ۸		

## پیام رای:

عدم ابطال بند ۸ بخشنامه شماره ۲۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰۱ مورخ ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ و بخشنامه شماره ۲۲۷۴۶/۲۲۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

## متن دادنامه:

### هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

\* شماره پرونده: ه ع, 9900079

\* شاکلی: آقای مسعود ولی پور گودرزی

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۸ بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخ 1385,7,18 و بخشنامه شماره 222,22746 مورخ 1398,11,30 مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

\* شاکلی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند ۸ بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخ 1385,7,18 و بخشنامه شماره 222,22746 مورخ 1398,11,30 مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تقدیم کرده که به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:  
بند ۸ بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخ 1385,7,18:

۸. پاداش هیئت مدیره: پرداخت پاداش هیأت مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد 239 و 241 قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد. بدیهی است در هر صورت پاداش اعضاء حقیقی هیأت مدیره (اعم از موظف و غیر موظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می باشد که در هر صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرائم متعلقه اقدام نماید.

بخشنامه شماره 222,22746 مورخ 1398,11,30:

بازگشت به نامه 5333,98 مورخ 1398,11,26 با موضوع نحوه افشای پاداش هیات مدیره در صورت های مالی به آگاهی می رساند: ضمن اعلام آنکه طبق بند (ز) ماده 7 اساسنامه سازمان حسابرسی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مذکور می باشد، بیان می دارد از آنجا که به موجب بند ۸ بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخ 1385,8,17 [تاریخ صحیح 1385,7,18 می باشد] "پرداخت پاداش هیات مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد 239 و 241 قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد" بنابر این فارغ از چگونگی نحوه افشا پاداش هیات مدیره در صورت های مالی موافقت با درخواست قابل قبول مالیاتی تلقی نمودن پاداش موصوف، به دلیل فقد مجوز قانونی امکانپذیر نمی باشد.

\* دلایل شاکلی برای ابطال مقررره مورد شکایت:

به موجب قوانین و مقررات اصلاحیه قانون تجارت و با رعایت شرایط مقرر در مواد 134، 237 و 241 قانون مزبور، علی الخصوص فراز پایانی ماده 134 "... هم چنین در صورتی که در اساسنامه پیش بینی شده باشد مجمع عمومی می تواند تصویب کند که نسبت معینی از سود خالص سالانه شرکت به عنوان پاداش به اعضاء هیات مدیره تخصیص داده شود".

مستفاد از مواد 2 و 34 قانون کار جمهوری اسلامی پاداش مدیران در زمره اقلام حق السعی تلقی شده است.

به موجب نامه شماره 31 مورخ 28,12,1377 کمیته فنی سازمان حسابرسی "اگر چه پاداش موضوع مواد 134 و اصلاحیه قانون تجارت، با تصویب مجمع عمومی قابل پرداخت و سقف آن درصدی از سودی است که در هر سال به سهامداران پرداخت می شود، اما این مبلغ در قبال سمت اعضای هیات مدیره به آنان تعلق می گیرد. بنابر این، این قبیل مبالغ باید به عنوان بخشی از هزینه های شرکت تلقی شود".

در فراز ابتدای بخشنامه 23222746، ص مورخ 30,11,1398 تصریح شده است " ... طبق بند 7 ماده 7 اساسنامه سازمان حسابرسی مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مذکور میباشد". اما فراز پایانی بخشنامه مغایر بر خلاف با بخش آغازین همان بخشنامه است.

مستفاد از ماده 105 اصلاحیه اخیر ق.م.م، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی حاصل اعمال جمع درآمد مشمول مالیات پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثناء مواردی است که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه می باشند در نرخ مقرر در ماده مذکور خواهد بود. فلذا می بایست در تعریف و مفهوم سود حسابداری با تعریف و مفهوم درآمد مشمول مالیات، تفاوت در کار کرد و ماهیت آنها را مد نظر قرار داد.

علی الأصول از هر منبع مالیاتی فقط یک بار آن هم به موجب قانون می توان نسبت به وصول مالیات اقدام گردد. به فرض محال اگر این قلم جزء هزینه های قابل قبول نباشد پس از شرکت چند بار باید مالیات گرفت، یعنی مالیات شرکت محاسبه شده است، سود بعد از وضع مالیات را نباید مجدداً مشمول مالیات تلقی نمود (یعنی مالیات مضاعف).

تخصیص و پرداخت پاداش هیات مدیره به موجب قانون (مواد 134 و 241 اصلاحیه قانون تجارت) است، از جمله مصادیق هزینه های قابل قبول وفق فراز پایانی ماده 147 و اتفاقاً با عنایت به اینکه از مصادیق حق السعی نیز می باشد، از جمله مصادیق مرصع در ماده 148 ق.م.م نیز است. فلذا تلقی آن بعنوان اقلام برگشت از هزینه و اضافه نمودن آن به عنوان درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات مجدد از این مبلغ وجاهت قانونی ندارد. چراکه پاداش هیات مدیره وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی است.

به موجب بند 7 بخشنامه شماره 28345,2401,232 تاریخ: 18,07,1385 چنین تصریح شده است: " در خصوص هزینه ها و وجوه پرداخت شده توسط اشخاص که وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می باشند، عدم پذیرش هزینه های مذکور صرفاً به دلیل عدم کسر مالیات تکلیفی (به استثنای موارد مصرح در آیین نامه اجرائی موضوع بند 8 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره 24408 مورخ 7,8,1381 سازمان امور مالیاتی کشور) صحیح نمی باشد". فلذا بند 7 بخشنامه شماره 28345,2401,232 تاریخ: 18,07,1385 در تعارض و تضاد با بند 8 همان بخشنامه و بخشنامه 232,22746، ص مورخ 30,11,1398 است.

از جهت شرعی مغایر با قواعد فقهی «الناس مسلطون علی اموالهم» و «حرمة مال المومن كحرمة دمه» و حدیث منقول از امام زمان (عج) «لا یحل لأحد أن یتصرف فی مال غیره بغير إذن» می باشد.

**\*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره 212,2221، ص مورخ 1399,2,20 به طور خلاصه توضیح داده اند که:**

آنچه که شاکی به عنوان بخشنامه تلقی و درخواست ابطال آن را مطرح نموده، نامه مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی (نامه شماره 232,22746، ص مورخ 30,11,1398) خطاب به شرکت پترو امید آسیا بوده که فی نفسه متضمن وضع قاعده الزام آور و آمره نمی باشد.

شرایط، ضوابط و مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی، در مواد 147 و 148 قانون مالیات های مستقیم تصریح شده است. یکی از مهمترین آنها، لزوم صرف هزینه، در فرایند تحصیل در آمد می باشد که در ماده 147 و تبصره 1 ماده 148 بر آن تأکید شده است. به بیان دیگر، می بایست هزینه مورد نظر، جهت پیش برد و استمرار فعالیت مؤسسه و در نهایت حصول در آمد ضرورت داشته باشد. بدیهی است پرداخت پاداش از محل سود خالص سالانه، فاقد اوصاف یاد شده بوده و با توجه به مفاد مواد 134 و 241 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، چنین پرداختی، امری اختیاری و به تصویب مجمع عمومی منوط شده است که خود به روشنی مؤید عدم ضرورت وجود آن، برای تحصیل در آمد مؤسسه می باشد.

مقایسه پاداش پرداختی به اعضای هیئت مدیره، با حق السعی بلا وجه است؛ چرا که حق السعی به کارگران و به صورت اجباری پرداخت می شود. لیکن پرداخت پاداش موصوف، اختیاری و به اعضای هیئت مدیره صورت می پذیرد. در واقع حق السعی مشمول بند 2 ماده 148 ق.م.م تحت عنوان هزینه های استخدامی قرار می گیرد و وجود آن برای تداوم فعالیت مؤسسه، تحصیل در آمد و تحقق همان سودی که پاداش یاد شده از محل آن تقسیم می شود، ضرورت دارد.

**فقه های شورای نگهبان در پاسخ به استعلام دیوان عدالت اداری در خصوص مغایرت مصوبه معترض عنه با شرع، چنین اظهار نظر نموده اند:**  
در صورتی که بخشنامه مورد شکایت قانونی بوده و مشمول مالیات دانستن پاداش موضوع شکایت متضمن اجحاف نباشد خلاف شرع شناخته نشد. تشخیص قانونی بودن آن بر عهده دیوان محترم عدالت اداری است.

پیرو دادنامه شماره 140009970906011324 مورخه 1400,11,27 این هیأت تخصصی و با عنایت به اینکه شورای محترم نگهبان در نظریه خویش مفاد بخشنامه های مورد شکایت به شماره 222,22746 مورخه 1398,11,30 و فراز اول بند 8 بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخه 1385,7,18 را خلاف شرع ، اعلام ننموده است و از طرفی مفاد بخشنامه مورخه 1398,11,30 سازمان امور مالیاتی در تأکید بر فراز اول بخشنامه مورخه 1385,7,18 در عدم احتساب پاداش هیأت مدیره که بعد از تقسیم سود انجام می شود به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی بوده که منطبق با مفاد قانون می باشد و مغایرتی با قوانین و مقررات ندارد ، فلذا مراتب مذکور هم از بُعد شرعی و هم از بُعد قانونی در راستای مقررات بوده به استناد بند ب ماده 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری