



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۹۸۰۵۸۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳
شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۱۶۶۳۲۵۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۱۸۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای حمیدرضا فتاحی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۸-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۸ و بخشنامه شماره ۶۵۸۸۷/د/۲۳۰ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۲ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۸-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۸ و بخشنامه شماره ۶۵۸۸۷/د/۲۳۰ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۲ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با صدور صورتجلسه شماره ۸-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۸ هزینه وجه التزام بانک ها به طرفیت بانک مرکزی را که ماهیتاً یک شرط ضمن عقد محسوب و برخاسته از اراده طرفین معامله می باشد و نه قانون، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی و آن را در قالب یک عنوان مستقل به عناوین احصا شده در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم افزوده است. معاون مالیات های مستقیم سازمان امور مالیاتی نیز، با صدور بخشنامه شماره ۶۵۸۸۷/د/۲۳۰ مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۲ مراتب را عملیاتی و به واحدهای تابعه ابلاغ نموده که هم اکنون نیز در دستور کار ادارات مالیاتی قرار دارد. از آنجایی که سود و کارمزد دریافتی بانک ها بابت تسهیلات اعطایی و جریمه تأخیر تأدیه، منطبق با قوانین و مقررات موضوعه (قوانین و مقررات عقود بانکی) و در قالب یکی از عقود اسلامی تحت نظارت عالی بانک مرکزی انجام می گیرد و قانونگذار در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم موارد سه گانه موصوف (سود، کارمزد و جریمه) را به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناسایی و آن را مورد پذیرش قرار داده است. با تصویب قانون برنامه پنجساله پنجم اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۹۰ با تأکید بر ماده ۹۸ این قانون به عقود مندرج در فصل سوم قانون عملیات بانکی بدون ربا، عقود اسلامی استصناع، مباحه و خرید دین نیز الحاق گردید. آیین نامه اجرایی این ماده در تاریخ ۱۳۹۰/۵/۱۲ و دستورالعمل اجرایی عقود الحاقی مارالاشاره در تاریخ ۱۳۹۰/۵/۲۵ به تصویب شورای پول و اعتبار رسید و از سوی بانک مرکزی جهت اجرا به همه بانک ها ابلاغ شد تا بانک ها، پس از انقضا و پایان اعتبار قانون برنامه پنجم هم بتوانند کماکان مراتب را اجرا و در دستور کار خود داشته باشند. در این ارتباط نیز، هزینه تنزیل چک، اوراق مالی و اسناد اعتباری به دلیل این که ماده (۹۸) قانون برنامه پنجم «خرید دین» که از جمله عقود اسلامی می باشد را به عقود مندرج در فصل سوم قانون عملیات بانکی بدون ربا اضافه نمود، امری ارتكازی تلقی و در چهارچوب یکی از سه فرایند سود، کارمزد و جریمه، تفسیر و به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناسایی و مورد پذیرش قرار گرفت. مع الوصف، در سال ۱۴۰۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی بدون توجه به فقد صلاحیت آن شورا برای اضافه نمودن عناوین دیگری به هزینه های قابل قبول مالیاتی که از مهمترین عوامل کاهنده درآمدهای مشمول مالیات می باشند هزینه وجه التزام بانک ها به طرفیت بانک مرکزی را که ناشی از تخلف بانک های عامل اعم از دولتی و خصوصی در انجام تعهد به موقع به بانک مرکزی می باشد به هزینه های قابل قبول مالیاتی در بند (۱۸)

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۸۶۰۰۰۹۸۰۵۸۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳
شماره پرونده: ۱۴۰۳۱۹۲۰۰۰۱۶۶۳۲۵۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۱۸۸

ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم اضافه نموده است. علاوه بر عدم صلاحیت شورای عالی مالیاتی برای این مهم، وجه التزام از حیث انطباق مبنایی و مفهومی با عناوین سه گانه (سود، کارمزد و جریمه) که قانونگذار مبیناً در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مورد بحث آنها را به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی مورد تصریح قرار داده، فاقد وجه اشتراک و دارای وجوه افتراق عدیده می باشد که قیاس آنها با یکدیگر از نوع قیاس مع الفارق است. همچنین با توجه به این که اصولاً هزینه سازی مهمترین عامل کاهنده درآمدهای مالیاتی است اجرایی شدن این مقررہ نقش بسیار مهمی در عدم تحقق درآمدهای مالیاتی ایفا خواهد نمود که مستبعد است هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و نیز معاون درآمدهای مالیاتی از این موضوع بی اطلاع بوده باشند.

با عنایت به این که قانونگذار تکلیف دستگاه مالیات ستانی کشور در خصوص احتساب و پذیرش هزینه های قابل قبول مالیاتی را در ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم و در بیست و نه (۲۹) بند مورد تصریح و احصا قرار داده و در قسمت اخیر ماده (۱۴۷) قانون مذکور مرجع صلاحیت دار در خصوص هزینه هایی که در این قانون پیش بینی نگردیده یا بیش از نصاب های مقرر در این قانون می باشند را هیأت وزیران تعیین نموده است، اضافه نمودن یک مصداق دیگر به عنوان «وجه التزام» به هزینه های قابل قبول مالیاتی در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) قانون مذکور توسط هیأت شورای عالی مالیاتی خارج از صلاحیت این شورا و فاقد وجاهت قانونی می باشد.

تسری آثار و احکام قراردادهای خصوصی موضوع حقوق خصوصی در حوزه حقوق عمومی من جمله، پذیرش هزینه هایی که بانک های عامل بابت عدم انجام به موقع تعهدات خود در مواعد مقرر به بانک مرکزی متقبل می گردند به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به هیچ وجه محمل قانونی ندارد. ضمن این که اساساً از حیث مبنا و ماهیت، «وجه التزام» با موارد هزینه های قابل قبول مصرح در بند (۱۸) ماده (۱۴۸) سود، کارمزد و جریمه قابل انطباق نمی باشند. چرا که اولاً، مبنای جریمه و کارمزد در بانک ها، قانون و مقررات موضوعه پولی و بانکی است که حدود و حد یقف آن مشخص می باشد در حالی که مبنای حقوقی وجه التزام فاقد هر گونه حد یقف و صرفاً برخاسته از کارکرد وسیع حاکمیت اراده اشخاص و به استناد ماده (۱۰) قانون مدنی، مشروط بر این که مخالف قوانین آمره نباشد صرفاً برای طرفین قرارداد لازم الاجرا می باشد و لا غیر، کارمزد نیز مفهوماً هزینه ای مشخص است که در مقررات بانکی تبیین و بانک در قبال فراهم کردن زمینه ای مناسب برای انجام معاملات درست و آسان اخذ می نماید. در حالی که وجه التزام مبلغی است مورد توافق متعاملین که در قالب شرط ضمن عقد برای اطمینان از حصول انجام تعهد به موقع، توسط متعهد در قرارداد درج می شود. ثانیاً مبنای جریمه خسارتی است که در اثر عدم انجام فعل در موعد مقرر به طرف مقابل وارد می گردد و سقف تعیین آن طبق ماده (۵۲۲) قانون آیین دادرسی شاخص تورم بانک مرکزی است در حالی که مبنای وجه التزام ماده (۲۳۰) قانون مدنی است. ضمن این که در خسارت تأخیر تأدیه اثبات زیان زیان دیده شرط است در حالی که در وجه التزام اصولاً اثبات زیان موضوعیت ندارد بلکه به صرف تأخیر در انجام تعهد، ذی نفع استحقاق اخذ مورد وجه التزام را خواهد داشت و می تواند انجام تعهد و اخذ وجه التزام را توأمان مطالبه نماید بدون این که اساساً خسارتی به وی وارد شده باشد. ثالثاً موارد ثلاثه مورد بحث با موجود بودن جمیع شرایط، در صورتی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می گردد که راستای هزینه کرد عملیات مؤسسه بانک های عامل باشد. بنابراین، در صورت فقد عنصر پیش گفته، موارد موصوف نیز جزء هزینه های قابل قبول تلقی نگردیده و در حسابرسی مالیاتی برگشت هزینه داده خواهد شد. با این اوصاف، قطعاً تأخیر یا تخلف در انجام به موقع تعهدات بانک های عامل (اعم از بانک های دولتی یا خصوصی) به طرفیت از بانک مرکزی، نمی تواند به عنوان هزینه عملیات مؤسسه بانک های عامل تلقی گردد.

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۸۶/۰۰۰۹۸۰۵۸۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳
شماره پرونده: ۱۴۰۳۱۹۲۰۰۰۱۶۶۳۲۵۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۱۸۸

با توجه به این که درج شرط وجه التزام به عنوان ضمانت اجرای تخلف از قراردادهای بانکی بلامانع و مطابق رای وحدت رویه شماره ۸۰۵ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۱۶ هیأت عمومی دیوان عالی کشور ناظر به مواد ۱۰، ۱۱، ۱۴ و ۳۷ قانون پولی و بانکی کشور مصوب ۱۳۵۱/۴/۱۸ و ماده (۲۰) قانون عملیات بانکی بدون ربا مصوب ۱۳۶۸/۶/۸ می باشد و رای وحدت رویه شماره ۷۹۴ مورخ ۱۳۹۵/۵/۲۱ هیأت عمومی دیوان عالی کشور نیز، تعیین وجه التزام در قراردادهای بانکی اگر برخلاف مقررات آمره بانک مرکزی و قوانین پولی و بانکی کشور نباشد را بلامانع تلقی نموده است. همچنین عنایتاً به این که به موجب نامه شماره ۱۰۲/۹۸/۹۶۹۰ مورخ ۱۳۹۸/۲/۳ شورای نگهبان وجه التزام خلاف شرع دانسته نشده است، مانعی برای درج و شرط ضمن عقد یا خارج از قرارداد وجه التزام در عقود و قراردادهای بانکی وجود ندارد. بر اساس ماده مرقوم در قانون مدنی در وجه التزام، صرفاً توافق طرفین برای تخلف از عهد یا شرط ملاک حکم است و هیچ دادگاهی حق ورود به میزان خسارت را ندارد و چنانچه برای انجام تعهدات تاریخ مشخصی در قرارداد ذکر شده باشد و متعهد اقدام به آن ننماید ذی نفع مستحق دریافت وجه التزام مقرر شده در قرارداد می باشد همچنین در خسارت تأخیر تأدیه همان گونه که در مقررات ماده (۵۲۲) قانون آیین دادرسی مدنی تصریح گردیده: «در صورت تغییر فاحش شاخص قیمت سالانه از زمان سررسید تا هنگام پرداخت و پس از مطالبه طلبکار، دادگاه با رعایت تناسب تغییر شاخص سالانه که توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین می گردد محاسبه و مورد حکم قرار خواهد داد» به بیان دیگر چنانچه ضرری وارد شده باشد بر اساس شاخص مفروض عمل خواهد شد. لکن در وجه التزام که ناظر به ماده (۲۳۰) قانون مدنی و مقررات این ماده می باشد اساساً به بحث امکان یا عدم امکان ضرر ورود نمی شود و صرفاً اشاره به الزام متخلف به پرداخت خسارت طبق توافقی طرفین دارد. رویه قضایی هم این موضوع را به درستی پذیرفته و ذی نفع را ملزم به اثبات ورود خسارت نمی نماید. تنها موردی که می تواند متعهد را از پرداخت وجه التزام به متعهد له معاف نماید اثبات فرس مازور (یا قوه قاهره موضوع مادتين ۲۲۷ و ۲۲۹ قانون مدنی) است که متعهد را از انجام تعهد بازداشته باشد.

اجرایی شدن مفاد رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی این بستر را فراهم می سازد تا بانک ها (اعم از دولتی و خصوصی) بتوانند سالانه ارقام نجومی قابل توجهی را به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی و در قالب زیان انباشته بابت وجه التزام اعلام و آن را به دستگاه مالیات ستانی کشور به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی تحمیل نمایند تا اگر در سنوات آتی بنا بر هر دلیلی من جمله جلوگیری از انحلال بنگاه اقتصادی در اجرای مقررات ماده (۱۴۱) قانون تجارت بانک سود ابرازی اعلام نماید، بتوانند بر اساس بند (۱۲) ماده (۱۴۸) قانون مورد بحث مراتب را مستهلک و کماکان از پرداخت مالیات های قانونی اجتناب ورزند.

وجوه افتراق وجه التزام با خسارت تأخیر تأدیه، در منشأ، محدودیت و مطالبه آنها است. با این توضیح که، خسارت در اثر نقض تعهد به وجود می آید اما وجه التزام، در قرارداد یا شرط ضمن عقد تعیین می شود و به خودی خود بدون این که خسارتی به ذی نفع وارد آمده باشد به صرف تأخیر در انجام تعهد قابل مطالبه می باشد. در مطالبه خسارت، مراتب خسارت باید توسط خواهان ثابت گردد. در حالی که در وجه التزام، بدون نیاز به اثبات خسارت، مراتب قابل مطالبه است. فلذا، پذیرش وجه التزام به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی، با ترتیباتی که در صورتجلسه شورای عالی مالیاتی تبیین گردیده است، زمینه هزینه سازی و تحمیل ارقام نجومی به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به دستگاه مالیات ستانی کشور فراهم آورده و موجبات تضییع مبالغ قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی را فراهم کرده است. جبران این امر و نیز عدم تحقق درآمدهای مالیاتی، قطعاً متوجه شهروندان خواهد گردید.

با عنایت به قسمت دوم اصل (۵۱) قانون اساسی که برقراری هر نوع معافیت یا بخشودگی مالیاتی را صرفاً به موجب قانون مجاز دانسته است، اعطای معافیت یا بخشودگی بانک مرکزی نسبت به درآمدهای ناشی از تسعیر ارز نیز نیازمند تصریح قانون بود؛ که در این خصوص نیز تصریح قانونی وجود

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۸۶/۰۰۰۹۸۰۵۸۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳
شماره پرونده: ۱۴۰۳۱۹۲۰۰۰۱۶۶۳۲۵۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۱۸۸

نداشت. لذا مجلس شورای اسلامی جهت برون رفت از این مشکل بنا بر اصل مرقوم در قانون اساسی، با تمهیداتی مبادرت به تصویب ماده واحده «قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران» مصوب ۱۳۹۲/۶/۳۱، ضمن نسخ بند (ب) ماده (۲۶) قانون پولی بانکی، صرفاً بانک مرکزی (و نه سایر بانک‌ها) را از شمول مالیات نسبت به تفاوت ناشی از تسعیر نرخ ارز معاف نمود. بنابراین، به صرف این که بانک‌های دولتی و خصوصی بابت تأخیر در انجام تعهدات خود، مبالغی را تحت عنوان «وجه التزام» و براساس قراردادهای خصوصی منعقد با بانک مرکزی پرداخت می‌کند، نمی‌تواند آن را به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی و آن را به دولت و ملت تحمیل نمود و این امر به طریق اولی نیازمند کادر قانونی و تصریح قانونگذار یا به موجب قسمت اخیر ماده (۱۴۷) قانون مالیات‌های مستقیم نیازمند تصویب هیأت وزیران می‌باشد که بنا بر موارد معنون و فتح بابی که برای فرارهای قانونی مالیات گشوده می‌گردد، بعید است که قانونگذار یا هیأت وزیران مبادرت به این امر نمایند.

با عنایت به موارد اشعاری و بیان این که از یک سوی مسئولین نظام مالیاتی کشور همواره بر شفاف سازی درآمدها تأکید و در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و رصد تراکنش‌های بانکی و نیز انجام تکالیف مقرر در ماده (۱۶۹) قانون مالیات‌های مستقیم و ارائه صورت حساب فصلی و اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده و غیره و همچنین مکلف نمودن کسبه جزء به نحوی که مراجعه به سازمان امور مالیاتی را برای شهروندان و کسبه به یک کابوس تبدیل گردیده است و از سوی دیگر، با این دست اقدامات و گشاده دستی‌های غیرقانونی و زیان بار، عملاً راه‌های اجتناب از پرداخت مالیات را برای کارتل‌های اقتصادی، بالأخص بانک‌های خصوصی که با مالکیت و مدیریت اشخاص غیردولتی فعالیت می‌نمایند را، نه تنها تسهیل بلکه با ارائه طریق آن را در چهارچوب مقررات گنجانده اند که مورد مطروحه مصداق بارز آن می‌باشد، فلذا با عنایت به این که زیان ناشی از اجرایی شدن رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی برای نظام مالیاتی و تضییع حقوق حقه دولت و ملت نه امری احتمالی بلکه امری حتمی و غیر قابل اجتناب می‌باشد، مستنداً به بند (یک) ماده (۱۲) قانون دیوان عدالت اداری و نیز قسمت اخیر ماده (۱۴۷) قانون مالیات‌های مستقیم ابطال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و بخشنامه معاون درآمدهای مالیاتی از زمان تصویب مورد استدعا است."

متن مقررهای مورد شکایت به شرح زیر است:

"رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم به شماره ۸-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور

با عنایت به صدور آراء متفاوت نسبت به موارد مشابه در خصوص پذیرش و یا عدم پذیرش هزینه‌های وجه التزام بانک‌ها به طرفیت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در برخی شعب این شورا (موضوع آراء صادره شماره ۱۰۰۹/۱۰۳۲۶۸/۱۰۰۹/۶۶۴ مورخ ۱۴۰۲/۸/۱۵ شعبه پنجم، شماره ۲۰۱/۵۹۵۲/۴۰۴۲ مورخ ۱۳۹۹/۷/۱۹ شعبه چهارم، شماره ۲۰۱/۵۰۲۶۵/۱۰۰۱/۱۲۲۹۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۵ شعبه هفتم، شماره ۲۰۱/۱۰۲۸۷/۱۰۰۲/۸۰۲۳۱ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۴ شعبه هشتم و ...)، مراتب در اجرای ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم حسب ارجاع رییس شورای عالی مالیاتی در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۹/۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۹۸۰۵۸۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳
شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۱۶۶۳۲۵۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۱۸۸

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای ماده ۲۵۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

نظر اکثریت:

بنا به مفاد مقررات بند ۱۸ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ «سود، کارمزد و جریمه هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک ها، صندوق تعاون، صندوق های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکت های واسطاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد»، به عنوان هزینه قابل قبول محسوب می شود.

با امعان نظر به قانون پولی و بانکی کشور و با توجه به این که در مقررات بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون یاد شده لفظ «بانک ها» به نحو عام به کار برده شده و استثنایی بر آن مترتب نگردیده است و از آنجایی که عملیات مذکور در بند یاد شده، صرفاً محدود به تسهیلات بانکی نمی باشد، بنابراین هزینه وجه التزام بانک ها به طرفیت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مشمول حکم بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و هزینه قابل قبول مالیاتی خواهد بود.

نظر اقلیت:

از آنجایی که ماهیت دریافت مازاد از اضافه برداشت بانک ها توسط بانک مرکزی که تحت عنوان وجه التزام در حساب ها شناسایی و ثبت می شود، ناشی از تخطی از قوانین و مقررات آمره بانک مرکزی بوده، نه در راستای دریافت تسهیلات موضوع بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، فلذا هزینه مذکور به دلیل عدم انطباق با مفاد بند یاد شده و عدم تصریح در قانون مذکور به عنوان هزینه های قابل قبول در حساب مالیاتی نخواهد بود.

بخشنامه شماره ۶۵۸۸۷/۲۳۰/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: ارسال رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در خصوص هزینه وجه التزام بانک ها به طرفیت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

با سلام

به پیوست رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای ماده ۲۵۸ قانون مالیات های مستقیم به شماره ۸-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۸ (پیوست نامه شماره ۲۰۱/۱۰۹۵۸/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۹ رئیس شورای عالی مالیاتی) در خصوص هزینه وجه التزام بانک ها به طرفیت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، جهت اجرا ارسال می گردد.

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۹۸۰۵۸۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳
شماره پرونده: ۱۴۰۳۱۹۲۰۰۰۱۶۶۳۲۵۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۱۸۸

-معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

نامه شماره ۲۰۱/۱۰۹۵۸/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۹ رییس شورای عالی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

جناب آقای دکتر سبحانیان

رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

با سلام و احترام:

با عنایت به صدور آرا متفاوت در برخی شعب این شورا در خصوص پذیرش و با عدم پذیرش هزینه های وجه التزام بانک ها به طرفیت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مراتب در اجرای ماده (۲۵۸) قانون مالیات های مستقیم در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و صورتجلسه صادره به شماره ۸ - ۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۸ جهت استحضار و صدور دستور ابلاغ به ادارات کل امور مالیاتی ایفاد می گردد.

مزید استحضار: رای یاد شده علاوه بر این که برای شعب شورای عالی مالیاتی لازم الاتباع می باشد، برای هیأت های حل اختلاف مالیاتی و مأموران مالیاتی در موارد مشابه لازم الاتباع خواهد بود.

- رییس شورای عالی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۵۹۵۷/ص مورخ ۱۴۰۴/۳/۲۱، نامه شماره ۲۰۱/۱۵۴۲/د مورخ ۱۴۰۴/۱/۲۶ رییس شورای عالی مالیاتی را ارسال نموده که خلاصه آن به شرح زیر است:

" به استحضار می رساند: الف) درخصوص ایراد شاکی مبنی بر خروج این شورا از حدود اختیارات قانونی و عدم صلاحیت آن شورا در اضافه نمودن وجه التزام به مصادیق هزینه های قابل قبول بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، خاطر نشان می سازد، وفق مقررات ماده ۲۵۸ قانون فوق و تبصره آن، هرگاه در شعب شورای عالی مالیاتی و یا هیأت های حل اختلاف مالیاتی، نسبت به موارد مشابه رویه های مختلف اتخاذ شده باشد، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی موضوع مورد اختلاف را بررسی کرده و نسبت به آن اتخاذ نظر و اقدام به صدور رای می نماید. در این صورت رای هیأت عمومی که با دو سوم آرای تمام اعضا قطعی است و برای شعب شورای عالی مالیاتی و هیأت های حل اختلاف مالیاتی و مأموران مالیاتی در موارد مشابه لازم الاتباع است. بنابراین صورتجلسه شماره ۸ - ۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در چهارچوب قانون تنظیم شده است.

در ماده ۱۷ اصلاحیه آیین نامه «وصول مطالبات غیر جاری مؤسسات اعتباری (ربانی و ارزی)، مصوب جلسه یک هزار و دویست و ششمین شورای پول و اعتبار مورخ ۱۳۹۴/۶/۱۰، دریافت وجه التزام تأخیر تأدیه دین به علت بدحسابی مشتریان تجویز شده است که خود مبین ماهیت تنبیهی وجه التزام و در نتیجه جریمه بودن آن می باشد.

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۸۶/۰۰۰۹۸۰۵۸۶
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳
شماره پرونده: ۱۴۰۳۱۹۲۰۰۰۱۶۶۳۲۵۶
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۱۸۸

در مصوبه شماره ۲۰۷۵۰۸/ب ۶۳۴۹۷ هـ مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۲۸ هیأت وزیران مقرر شده است: «بانک های عامل نسبت به بخشودگی سود، کارمزد و جریمه های دیرکرد (وجه التزام تأخیر تأدیه دین) تسهیلات پرداختی زلزله زدگان شهرستان های سر پل ذهاب، قصر شیرین و گیلانغرب اقدام و مانده اصل تسهیلات را به مدت یک سال امهال نمایند»؛ همان طور که ملاحظه می گردد هیأت وزیران صراحتاً از واژه جریمه دیرکرد مترادف وجه التزام تأخیر تأدیه دین استفاده نموده است.

در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، واژه جریمه اطلاق داشته و علاوه بر جریمه های مقرر در قوانین و مقررات مصوب، شامل قراردادهای نیز می گردد. بنابراین ارائه تفسیر مضیق از این واژه به معنای تحدید حقوق مؤدیان مالیاتی تلقی شده که این امر برخلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان متبوع می باشد. چرا که هیچ مرجعی اختیار محدود نمودن قانون خاص را ندارد و علاوه بر آن در زمان ابهام و تردید در مصداق قوانین، اصل تفسیر قوانین مالیاتی به نفع مؤدیان اعمال می گردد.

از سوی دیگر ملاک پذیرش سود و کارمزد و جرایم بانکی به عنوان هزینه قابل قبول یا ملاک پذیرش وجه التزام ملاکی واحد است. به عبارت دیگر وقتی سود و کارمزد به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی مورد پذیرش قرار می گیرد؛ منطقی است که وجه التزام را نیز بپذیریم.

در خصوص ادعای شاکی مبنی بر این که «مبنای جریمه خسارتی است که در اثر عدم انجام فعل در موعد مقرر به طرف مقابل وارد می شود و سقف آن در ماده ۵۲۲ قانون آیین دادرسی مدنی شاخص تورم بانک مرکزی است، درحالی که مبنای وجه التزام ماده (۲۳۰) قانون مدنی است ...» نیز یادآور می شود؛ در مقررات یاد شده اشاره ای به جریمه نشده و اساساً مفهوم جریمه متفاوت از خسارت می باشد و از طرفی در مقررات بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم حکم مستقلی در خصوص پذیرش خسارت وارده به عنوان هزینه های قابل قبول آمده است.

علاوه بر موارد فوق در عرف نیز برای عبارت وجه التزام پرداختی بانک ها در ازای تأخیر تأدیه دین، عبارت «جریمه دیرکرد، مورد استفاده قرار می گیرد که قاعده فقهی حمل الفاظ در معانی عرفیه در زمان تردید نیز مؤید این موضوع می باشد.

ج) همچنین درخصوص «ایجاد ظرفیت گسترده اجتناب مالیاتی به واسطه پذیرش مبالغ وجه التزام پرداختی بانک های عامل اعم از دولتی و غیر دولتی به ظرفیت بانک مرکزی به عنوان هزینه قابل قبول»، خاطر نشان می سازد؛ رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در چهارچوب مقررات قانونی و به منظور ایجاد وحدت رویه صادر شده است و امکان یا عدم امکان ایجاد ظرفیت گسترده اجتناب مالیاتی نمی تواند مبنای قانونی برای صدور رای باشد. ضمن این که اجتناب مالیاتی یک اقدام قانونی برای کاهش بار مالیاتی با استفاده از خلاء های قانونی می باشد و جلوگیری از آن نیازمند اصلاح و تغییر قوانین توسط مراجع صلاحیت دار است.

با عنایت به مراتب فوق صورتجلسه شماره ۸-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۸ این شورا و بخشنامه شماره ۶۵۸۸۷/۲۳۰/د مورخ ۱۴۰۲/۹/۲۲ معاونت درآمدهای مالیاتی سازمان متبوع وفق مقررات قانونی مربوط صادر گردیده و مغایرتی با قوانین و مقررات موضوعه ندارد، لذا رد دادخواست شاکی مورد استدعا است. "

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۹۸۰۵۸۶/۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۴/۲۳
شماره پرونده: ۱۶۶۳۲۵۶/۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۱۸۸

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۵/۴/۲۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

با توجه به این که هزینه وجه التزام بانک ها از مصادیق مقرر در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ محسوب نشده و با مفاد بند یادشده منطبق نیست و قانونگذار آن را به عنوان هزینه قابل قبول شناسایی نکرده، بنابراین مقررات مورد شکایت که متضمن شناسایی عنوان مذکور به عنوان یکی از مصادیق هزینه های قابل قبول است، خلاف قانون و خارج از اختیار بوده و مستند به بند یک ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رأی براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۳/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری