

# دیوان عدالت اداری

تاریخ: 21 فروردین 1397

کلاس پرونده: 202/97

شماره دادنامه: 41

موضوع رأی: اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی نسبت به رأی شماره 22/7/1389-530 و ابطال بند 3 جزء (د) این نامه اجرایی مقررات مربوط به بند 8 ماده 148 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره 211-37723/4124 - 31/6/1381 وزیر امور اقتصادی و دارایی

شاکی: شرکت مهram

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 41

تاریخ دادنامه: 21/1/1397

کلاس پرونده: 97/202

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت مهram

موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رأی شماره 22/7/1386-530 هیأت عمومی

گردش کار: 1- مدیرعامل شرکت مهram به موجب لایحه شماره م/96/641450-20/9/1396 اعلام کرده است که:

" در پی تقاضای ابطال فرار آخر آیین نامه اجرایی مقررات مربوط به بند 8 ماده 148 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم که طی شماره 211-37723/4124 مورخ 31/6/1381 توسط وزیر امور اقتصاد و دارایی ابلاغ شده بود، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در پرونده کلاس 85/790 به موجب دادنامه شماره 22/7/1386-530 رأی به عدم ابطال فرار آخر آیین نامه مورد اعتراض صادر کرد. نظر به اینکه رأی مذکور منطبق با مقررات قانونی صادر نشده و با بقای این رأی، آیین نامه موصوف که معایر قانون تصویب شده واجد اثر می باشد و در ارتباط با عملکرد مالیاتی سال 1390 این شرکت متأثر از مقررات این آیین نامه و رأی، حقوق این شرکت و سایر اشخاص حقوقی با وضعیت مشابه تضییع می شود، استدعا دارد با توجه به جهانی که متعاقباً ذکر می شود، با اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 نسبت به رأی شماره 22/7/1386-53 هیأت

عمومی، موجبات نقص رأی مذکور و مآلاً نقض آیین نامه موصوف در هیأت عمومی فراهم شود. توضیح اینکه موضوع این بخشنامه به مواد 148، 147 و 104 قانون مالیاتهای مستقیم مربوط می باشد. از این رو در دو بخش مطالب تبیین خواهد شد.

## بخش اول: ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم

الف: در ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 با اصلاحات سال 1380 مقرر شده وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی، شهرداریها، مؤسسات وابسته به دولت و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی در هر مورد [عناوین مطرح در خود ماده 104 و مواردی که مطابق تبصره 5 ماده 104 سازمان امور مالیاتی اعلام می کند] که حق الزحمه پرداخت می کنند، پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیات مؤدی (دریافت کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مؤدی تسلیم نمایند و همچنین ظرف همین مدت مشخصات دریافت کنندگان را با ذکر نام و نشانی آنها به اداره امور مالیاتی ذیربط ارسال دارند.

ب: در تبصره 6 ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم معین مقرر کرده است سازمان امور مالیاتی کشور می تواند در صورت خودداری پرداخت کنندگان وجوه موضوع این ماده [مالیات تکلیفی] از انجام تکالیف مقرر، به آنها مراجعه و پس از رسیدگی های لازم، مالیات متعلق را مطالبه کند و در صورت استنکاف از پرداخت از طریق عملیات اجرایی موضوع فصل نهم از باب چهارم این قانون، مالیات را وصول کند. در همین راستا نیز رئیس وقت سازمان امور مالیاتی، به موجب بخشنامه شماره 211-37343/4056 مورخ 31/6/1381 نحوه مطالبه و وصول مالیات از پرداخت کنندگان وجوه ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم را ابلاغ کرده است.

## بخش دوم: مواد 148 و 147 قانون مالیاتهای مستقیم

الف: مقنن در ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر کرده 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، متکی به مدارک بوده و منحصراً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصابهای مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصابهای مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

ب: در ماده 148 همان قانون، هزینه های قابل قبول احصاء شده و از جمله در بند 8 این ماده مقرر گردیده: 8. هزینه های تحقیقاتی، آرمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوحهای فشرده، هزینه بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت موسسه بر اساس آیین نامه ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی می رسد.

ج: وزیر امور اقتصاد و دارایی طی شماره 211-37723/4121 مورخ 31/6/1381 آیین نامه اجرایی مقررات مربوط به بند 8 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم را تصویب و ابلاغ کرده و در جزء 3 بند د این آیین نامه مقرر کرده هزینه بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی به منظور صادرات کالا، انجام خدمات تحقیقاتی، آموزشی، بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی چنانچه توسط اشخاص دیگر برای موسسه انجام گیرد و طبق قانون و مقررات مشمول کسر مالیات تکلیفی باشد، پذیرش هزینه آن منوط به کسر و واریز مالیات تکلیفی آن به حساب سازمان امور مالیاتی کشور خواهد بود.

بخش سوم: چون هیچ دلیل قانونی وجود ندارد که پذیرش هزینه قابل قبول به کسر و واریز مالیات تکلیفی آن منوط شده باشد، در سال 1386 ابطال قرار آخر از دستورالعمل بند 8 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم درخواست شد و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره 22/7/1386-53 رأی به عدم ابطال صادر کرد با این استدلال که:

اولاً: طبق بندهای 2 و 4 ماده 1 قانون مالیاتهای مستقیم هر شخص حقیقی یا حقوقی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نمایند مشمول مالیات هستند.

ثانیاً: پرداخت مالیات یکی از وظائف قانونی کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی است که خدمات موضوع بند 8 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم را برای موسسه مؤدی انجام می دهند.

ثالثاً: قانونگذار در بند 8 ماده 148 قانون مذکور به سازمان امور مالیاتی اجازه داده آیین نامه تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی برساند و تصویب این آیین نامه در حدود صلاحیت وزیر اقتصاد و دارایی است.

دلایل غیرقانونی بودن قرار آخر از آیین نامه و ملاً غیرقانونی بودن رأی شماره 22/7/1386-53 هیأت عمومی دیوان عدالت



اداری.

اولاً؛ کاملاً صحیح است که پرداخت کنندگان وجوه موضوع ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم مکلف هستند 5% از وجوه پرداختی به انجام دهنده خدمت را باید کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز کنند ولی در صورت عدم انجام این تکلیف قانونی، مقنن در تبصره 6 ماده 104 همان قانون ضمانت اجرای مربوط و نحوه وصول 5% مذکور را تعیین کرده است و نحوه وصول را به فصل نهم از باب چهارم از قانون مالیاتهای مستقیم که ناظر بر وصول مالیات اعم از اصل و جریمه و نحوه وصول آن و عملیات اجرایی مربوط می باشد، ارجاع داده است. حال با توجه به اینکه قانونگذار برای وصول 5% مالیات تکلیفی خود طریقه و روش تعیین کرده است، آیا وزیر اقتصاد و دارایی جواز قانونی دارد پذیرش هزینه های قابل قبول را وسیله ای قرار دهد تا مالیات تکلیفی وصول شود.

ثانیاً؛ مقنن در ماده 147 تعریف جامعی از هزینه قابل قبول ارائه می دهد و مصادیق آن را در ماده 148 همان قانون احصاء می کند. هیچ دلیل قانونی وجود ندارد که پذیرش هزینه قابل قبول به کسر و واریز مالیات تکلیفی منوط شود. چرا که هم هزینه های قابل قبول و هم نحوه وصول مالیات تکلیفی در قانون مشخص شده است و وزیر امور اقتصاد و دارایی حق ندارد و اختیاری نیز به او داده نشده تا ضابطه ای فراتر از قانون برای پذیرش هزینه های قابل قبول وضع کند بلکه در بند 8 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم فقط اجازه دارد هزینه های تحقیقاتی آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوحهای فشرده، هزینه های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت موسسه را تصویب کند و تصویب این هزینه ها و تعیین آنها جواز و دلالتی ندارد که وزیر بتواند پذیرش این هزینه ها را به پرداخت مالیات تکلیفی موکول کند.

2- متن رأی 22/7/1386-530 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به قرار زیر است:

" اولاً؛ طبق بندهای 2 و 4 ماده 1 قانون مالیاتهای مستقیم هر شخص حقیقی یا حقوقی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نمایند، مشمول مالیات هستند. ثانیاً؛ پرداخت مالیات یکی از وظایف قانونی کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی است که خدمات موضوع بند 8 ماده 148 قانون مارالذکر را برای مؤسسه مؤدی انجام می دهند. ثالثاً؛ قانونگذار در بند 8 ماده 148 قانون مذکور به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده آیین نامه ای تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی برساند. آیین نامه معترض عنه در راستای حکم همین بند تهیه و تصویب شده است، بنابراین آیین نامه مذکور خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات تشخیص داده نمی شود. "

3- با موافقت رئیس دیوان عدالت اداری، رسیدگی به موضوع در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 21/1/1397 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

اولاً؛ ضمانت اجرای وصول 5 درصد مالیات تکلیفی ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم در زمان حاکمیت آن به شرح تبصره 6 همان ماده قانونی تعیین تکلیف شده بود و با وجود این حکم تعیین طریق دیگری برای وصول 5 درصد مذکور از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی مبنای قانونی ندارد. ثانیاً؛ در ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم هزینه های قابل قبول تعریف شده و بر مبنای بند 8 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم هزینه های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح های فشرده، هزینه های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت موسسه بر اساس آیین نامه ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد، به عنوان هزینه قابل قبول شناخته شده است، این حکم در مقام تعیین نوع این هزینه ها است و وزیر امور اقتصادی و دارایی اختیاری برای منوط کردن پذیرش هزینه های قابل قبول به وصول مالیات تکلیفی موضوع ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم ندارد. با توجه به مراتب رأی شماره 22/7/1386-530 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که بر عدم ابطال قسمت آخر بند 3 آیین نامه اجرایی مقررات مربوط به بند 8 ماده 148 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم صادر شده مغایر قانون است و با استناد به ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نقض می شود و با نقض رأی مذکور و به جهات فوق الذکر حکم بر ابطال بند 3 جزء (د) آیین نامه اجرایی مقررات مربوط به

بند 8 ماده 148 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره 211-37723/4124 مورخ 31/6/1381 که پذیرش هزینه قابل قبول بند 8 ماده 148 قانون را به پرداخت مالیات تکلیفی موضوع ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم منوط کرده است به علت مغایرت با قانون و خارج بودن از حدود اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی  
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.  
نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=10723>