



رای شماره ۱۳۱۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۲۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (عبارت «حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۶۸۱-۳۵۶۸۱/۰۶/۱۳۸۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی، از تاریخ تصویب ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۱۹

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۸/۳

شماره پرونده: ۰۰۰۳۰۴۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۸۱/۶/۲۰-۳۵۶۸۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی

گرددش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۸۱/۶/۲۰-۳۵۶۸۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند وفق تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه تشخیص داده می شود و در این ماده پیش بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد. یعنی حکم این تبصره تنها در خصوص هزینه های پیش بینی نشده در ماده ۱۴۸ بوده، اگر هزینه ای در ماده مذکور پیش بینی شده باشد وزیر امور اقتصادی و دارایی نیز اختیار ایجاد محدودیت برای آن را نخواهد داشت. برای نمونه در قراردادهای ساخت، بهره برداری و واگذاری (BOT)، که توسط سرمایه گذار خارجی انجام و در آن سرمایه گذار متعهد می شود که سرمایه گذاری لازم را انجام داده سپس به مدت محدودی از آن در عوض سرمایه گذاری انجام داده بهره برداری

نماید و در نهایت آن را بدون دریافت وجه و به شکل کامل و فعال به طرف ایرانی تحویل دهد. اگر درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت های طرف خارجی، به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام نشود. وفق ماده ۱۰۷ قانون مارالذکر و آیین نامه اجرایی آن، مشمول مالیات مقطوع می گردد و اگر به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام شود، مشمول مقررات ماده ۱۰۶ این قانون خواهد بود. یعنی درآمد مشمول مالیات آن همانند اشخاص حقوقی مودی مالیاتی ایرانی، بر اساس اظهارنامه مالیاتی و رسیدگی به دفاتر و اسناد مثبت تعیین خواهد شد. با این همه در بند ۴ بخشنامه مورد اعتراض حکم شده که «استهلاک هزینه سرمایه ای حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه که به تایید دستگاه اجرایی طرف قرارداد رسیده باشد و مشروط به آن که در دفاتر شعبه شرکت خارجی در ایران ثبت شده و صورت های مالی شعبه مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد، به مدت مندرج در قرارداد با اعمال روش مستقیم» جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد. یعنی اگر هزینه های واقعی، به دلیل تورم، شرایط تحریمی یا حتی اشتباه در برآورد اولیه سرمایه گذار خارجی بیش از این برآورد باشد، ولو آن که این هزینه در دفاتر شعبه شرکت خارجی در این ثبت شده و صورت های مالی شعبه هم مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد و اسناد و مدارک آن هم معتبر باشد، باز صرفاً به دلیل فزونی نسبت به برآورد اولیه قابل قبول مالیاتی نخواهند بود. در واقع گرچه در ظاهر بخشنامه جهت اعمال تبصره ۱ ماده ۱۴۸ و قابل قبول مالیاتی اعلام نمودن هزینه صادر شده، اما با ایجاد محدودیت برای هزینه هایی که به دلیل ثبت در دفاتر شعبه ایران سرمایه گذار خارجی وفق ماده ۱۰۷ قانون به خودی خود قابل قبول هستند. موجبات تضییق حقوق احتمالی سرمایه گذاران خارجی قراردادهای ساخت، بهره‌برداری و واگذاری که کار را به وسیله نمایندگی شان در ایران انجام میدهند و هزینه ها و درآمدهایشان را هم در دفاتر همان نمایندگی ثبت می کنند و تکالیف قانونی شان از قبیل تسلیم اظهارنامه را انجام می دهند شده، نهایتاً مشاهده این رویه مغایر قانون موجب عدم تمایلشان به سرمایه گذاری در ایران می شود. لذا به دلیل مغایرت عبارت « حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه» از بند ۴ بخشنامه مورد اعتراض با مواد ۹۷، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و نیز خارج از حدود اختیار داده شده به وزیر امور اقتصادی و دارایی، از این حیث که اختیار اعطایی در تبصره ۱ ماده ۱۴۸ جهت قابل قبول مالیاتی اعلام نمودن هزینه های پیش بینی نشده در این ماده بوده نه ایجاد محدودیت جهت هزینه های قابل قبول مالیاتی، درخواست ابطال از زمان صدور عبارت مذکور را دارم. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" شماره ۱۳۸۱،۶۲۰-۳۵۶۸۱

سازمان امور مالیاتی کشور

بنا به اختیار حاصل از تبصره یک ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰،۱۱،۲۷ و با توجه به پیشنهاد شماره ۱۳۸۱،۵۶۲۵۷۱۶ آن سازمان هزینه هایی که توسط سرمایه گذاری خارجی در خارج و داخل ایران به منظور اجرای طرح های سرمایه گذاری (از جمله طرح های نیروگاهی) به روش ساخت، بهره برداری و واگذاری (B.O.T) انجام پذیرد به شرح زیر جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد. .... ۴- استهلاک هزینه سرمایه ای حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه که به تایید دستگاه اجرایی طرف قرارداد رسیده باشد و مشروط به آن که در دفاتر شعبه شرکت خارجی در ایران ثبت شده و صورت های مالی شعبه مورد تایید یکی از موسسات حسابرسی عضو

جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد به مدت مندرج در قرارداد با اعمال روش مستقیم. .... - وزیر امور اقتصادی و دارایی "

علیرغم ابلاغ دادخواست و ضمائم آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیأت عمومی دیوان لایحه ای از طرف آن مرجع در پاسخ به ماهیت دعوا واصل نشده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۸/۳ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

### رای هیأت عمومی

براساس تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی: «هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه تشخیص داده می شود و در این ماده پیش بینی نشده است، به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.» با توجه به حکم قانونی فوق و با عنایت به اینکه عنوان «هزینه های سرمایه ای» ناظر به همان هزینه هایی است که در راستای فعالیت موسسه هستند و شامل مواردی مانند هزینه قیمت خرید کالا و خدمات (مذکور در بند ۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم)، هزینه های استخدا می (مذکور در بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و اجزای مختلف آن از جمله هزینه حقوق پرسنل مذکور در جزء «د» و جزء «و» و هزینه پرداخت حق بیمه مذکور در جزء «ه»)، هزینه مخارج سوخت و برق و روشنایی و تاسیسات (مذکور در بند ۵ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم) و همچنین هزینه جبران خسارت (مذکور در بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم) و نیز سایر هزینه های مرتبط در ماده مزبور می شود که در راستای فعالیت موسسه هستند و اصولاً از لحاظ حسابداری به این قبیل هزینه ها عنوان «هزینه های سرمایه ای» اطلاق می گردد، لذا حکم مقرر در بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۸۱/۶/۲۰-۳۵۶۸۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی هم از آن جهت که متضمن تعیین هزینه هایی به عنوان هزینه قابل قبول است که در بندهای مختلف ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم پیش بینی شده اند و هم از آن حیث که دایره اطلاق هزینه های موضوع بندهای مختلف ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم را که منطبق با عنوان استهلاک هزینه سرمایه ای هستند، مقید به حداکثر تا مبلغ برآورد اولیه کرده و این حکم بیانگر عدم پذیرش هزینه های منطبق ولی فراتر از مبلغ برآورد اولیه است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده 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 می شود. /

### حکمتعلی مظفری

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری