



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیات تخصصی مالیاتی باتکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390003018917

تاریخ تنظیم : 1404/11/25

شماره پرونده : 140431920000033763

شماره بایگانی شعبه : 0400069

الف) شماره پرونده : 0400069

ب) شاکی : آقای نیما غیاثوند

پ) طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

ت) موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۲۰۹۱ د مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۱۲ به دلیل مغایرت با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات مستقیم همچنین ماده ۴ آیین نامه اجرایی بند (ب) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان

ث) شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۲۰۹۱ د مورخ ۱۴۰۳/۱۲/۱۲ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی دیوان عدالت اداری ارجاع شده است. متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

ادارات کل امور مالیاتی

با سلام و احترام؛

با عنایت به مفاد ماده (۴) آیین نامه اجرایی بند (ب) ماده (۱۱) قانون جهش تولید دانش بنیان، «سرفصل های هزینه کرد تحقیق و توسعه طرح پروژه های موضوع این آیین نامه از جمله ... و شرایط پذیرش هر یک از آنها با رعایت مفاد این ماده توسط شورا (شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان موضوع ماده (۲) قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوریها و اختراعات) تعیین می شود و باید در چهارچوب مواد (۱۴۷) و (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم صورت گرفته باشد و در سرفصل های جداگانه در دفاتر قانونی ثبت و نگهداری شود.» و فصول اول و چهارم آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم؛ در مواردی که مودیان مالیاتی مشمول آیین نامه اجرایی صدرالاشاره نسبت به ثبت معاملات و رویدادهای مالی و محاسباتی در دفاتر روزنامه و کل به صورت ماهانه و بر حسب سرفصل حساب کل اقدام می نمایند، شناسایی و ثبت هزینه های مربوط به تحقیق و توسعه به تفکیک طرح (پروژه) و به تفصیل سرفصل هزینه در دفتر معین (دستی یا ماشینی) که برای تفکیک و مجزا ساختن هر یک از حسابهای دفتر کل بر حسب مقتضیات و شرایط حساب نگهداری می شود، مانع از پذیرش هزینه های مزبور به عنوان اعتبار مالیاتی از این حیث نخواهد بود.

محمدتقی پاکدامن - معاون درآمدهای مالیاتی

ج) دلایل شاکی برای ابطال مقررہ مورد شکایت :

بخشنامه مورد شکایت با الزام مودیان به تفکیک هزینه های تحقیق و توسعه (R&D) بر اساس هر «طرح یا پروژه»، خلاف نص صریح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۴ آیین نامه اجرایی بند (ب) ماده ۱۱ قانون جهش

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَغْلِبَوا»

هیات تخصصی مالیاتی باتکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه: 140431390003018917

تاریخ تنظیم: 1404/11/25

شماره پرونده: 140431920000033763

شماره بایگانی شعبه: 0400069

تولید دانش بنیان است. این الزام غیرقانونی، بار اداری و مالی مضاعفی بر مؤدیان تحمیل میکند و زمینه تفسیرهای سلیقه ای در تشخیص هزینه های قابل قبول مالیاتی فراهم می کند. الزام به تفکیک هزینه ها بر اساس پروژه، شرط جدیدی خارج از ضوابط قانونی است. قانون گذار صرفاً به «ثبت در دفاتر» و «ارتباط با درآمد» اشاره کرده و «تفکیک پروژه محور» را الزام نکرده است. بسیاری از هزینه ها برای چند طرح (پروژه) قابل استفاده میباشد و تفکیک هزینه ها برای هر پروژه آثار زیان بار به دنبال خواهد داشت. برای مثال هزینه حقوق در هر طرح قابل تفکیک نمیشد و کلیت پرداخت هزینه حقوق میتواند در چندین طرح قابل استفاده باشد. سازمان امور مالیاتی مجاز به وضع شرط جدید برای پذیرش هزینه ها نیست اختیارات این سازمان محدود به اجرای قوانین مصوب مجلس است و بخشنامه مذکور ورود به حیطة تقنین محسوب می شود.

چ) در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل حقوقی سازمان به موجب لایحه شماره 212/4232/ص مورخ 1404/02/29 به طور خلاصه توضیح داده است که:

1- آیین نامه اجرایی بند (ب) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان به شماره ۶۰۰۲۳/۱۱۷۲۰۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۰۴ بر اساس اصل ۱۳۸ قانون اساسی و صلاحیتی که در بند (ب) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان به هیات وزیران اعطا شده و مسئولیت نظارت بر اجرا که برای شورای راهبری فناوریها تعیین گردیده به تصویب هیات وزیران رسیده است و به موجب ماده ۴ آیین نامه مذکور (که با متن و روح قانون مذکور مطابقت دارد) مقرر شده است، سرفصلهای هزینه کرد تحقیق و توسعه طرح (پروژه) های موضوع این آیین نامه از جمله هزینه های منابع انسانی، مواد، ملزومات، تجهیزات و خدمات مورد نیاز تحقیق و توسعه و شرایط پذیرش هر یک از آنها با رعایت مفاد این ماده توسط شورا [شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان] تعیین می شود و باید در چهارچوب مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم صورت گرفته باشد و در سرفصل های جداگانه در دفاتر قانونی ثبت و نگهداری شود.

۲- بخشنامه موضوع شکایت، ناظر بر پذیرش هزینه نبوده، بلکه معطوف به پذیرش هزینه به عنوان اعتبار مالیاتی میباشد و اساساً ارتباط مستقیمی با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم ندارد.

۳- مفاد مواد مختلفی از آیین نامه اجرایی بند (ب) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان، مؤید آن است که در راستای بهره مندی شرکتها و موسسات موصوف از مشوق پذیرش هزینه به عنوان اعتبار مالیاتی، هزینه های هر طرح (پروژه) می بایست به تفکیک هر طرح به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه و مورد راستای آزمایشی قرار گیرد که از آن جمله می توان به ماده ۳، تبصره ماده ۵ و ماده ۷ و تبصره ذیل آن اشاره نمود.

۴- شرکتها و موسسات موصوف میتوانند پروژه های متعدد و با عناوین هزینه مشابه داشته باشند. لذا بخشنامه مورد اعتراض به منظور تبیین روش اجرایی مفاد مواد ۴ و ۷ آیین نامه مزبور مبنی بر بررسی اسناد هزینه از حیث مفاد مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم تنظیم گردید. چرا که اظهار نظر در خصوص تطبیق هزینه اعلامی با مفاد مواد قانونی اخیر الذکر، مستلزم اطلاع از شماره اسناد هزینه، بررسی مستندات آن و ارتباط آن با پروژه میباشد.

۵- مطابق تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه: 140431390003018917

تاریخ تنظیم: 1404/11/25

شماره پرونده: 140431920000033763

شماره بایگانی شعبه: 0400069

مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند. بنابراین از آن جا که تفکیک و مجزا نمودن هزینه های مربوط به هر یک از موارد موضوع تبصره ۲ ماده قانونی مذکور، ثبت و نگهداری اسناد هزینه ای به صورت منفک و مجزا یکی از ضروریات قانونی به منظور امر حسابرسی مالیاتی میباشد و ماده ۴ آیین نامه بند (ب) ماده ۱۱ قانون یادشده با بیان ثبت هزینه کرد تحقیق و توسعه طرح مطابق سرفصلهای ذکر شده و در چهارچوب مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم بر ثبت هزینه ها به تفکیک و مجزا نمودن و مستند نمودن آنها تاکید می نماید و احکام مواد تبصره های ۱، ۲ و ۳ ماده (۲) و تبصره ۳ ماده ۳ و تبصره های ۱، ۲، ۳ و ۴ ماده ۴ آیین نامه یادشده، بر لزوم تفکیک هزینه های مربوط برای بررسی و رعایت مفاد بند (ب) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان تاکید دارد، لذا بخشنامه موضوع شکایت که صرفاً بر ثبت هزینه های هر یک از طرح پروژه های تحقیق و توسعه به منظور بررسی و حسابرسی آن در چارچوب مقررات فوق اشاره تاکید داشته با قوانین مغایر نیست و در حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تبیین قوانین موجود صادر گردیده است.

پرونده کلاسه ه د ت/0400069 در جلسه مورخ 1404/10/21 هیات تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده اتفاقی حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل میادرت به انشاء رأی می نماید:

رأی هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

مفاد بخشنامه مورد شکایت به شماره 92091/230 د مورخ 12/12/1403 صادره از سوی معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی با موضوع تفکیک سرفصل های هزینه کرد تحقیق و توسعه طرح پروژه های مربوط به قانون جهش تولید دانش بنیان و ماده (4) آیین نامه اجرایی آن می باشد و از آنجایی که پذیرش هزینه ها در این راستا باید به تأیید شورای راهبری فناوریها و تولیدات دانش بنیان برسد و از طرفی مفاد ماده (95) قانون مالیاتهای مستقیم نیز موید ثبت هزینه ها و درآمدها و رویدادهای مالی محاسباتی به صورت سر فصل در دفاتر هر مودی می باشد و آیین نامه اجرایی ماده (11) قانون مذکور (جهش تولید دانش بنیان) نیز، تفکیک بین هزینه ها را جهت امر حسابرسی مورد تأیید قرار داده است و از طرفی در مقرره مورد شکایت، عبارتی دال بر عدم پذیرش هزینه های منطبق با مواد 147 و 148 قانون مالیاتهای مستقیم بیان نشده است و در این خصوص حکمی ذکر نگردیده است و هدف از تفکیک هزینه ها، راستی آزمایی جهت اعتبار سنجی و نیز تعیین میزان اعتبار مالیاتی می باشد، فلذا به جهت عدم مخالفت با قانون به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی یادشده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیات تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - یزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری