



رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۹۰۲۴۳۲ مورخ ۱۴۰۳/۰۴/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده (۶) آیین نامه اجرایی بند (هـ) تبصره ۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کشور (موضوع تصویب نامه شماره ۵۷۵۶۷/ت/۶۱۱۸۲ هـ مورخ ۱۴۰۲/۰۴/۰۵ هیأت وزیران))

شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۹۰۲۴۳۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۰۴/۱۹

شماره پرونده: ۰۲۰۲۹۶۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: هیأت وزیران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده (۶) آیین نامه اجرایی بند (هـ) تبصره ۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کشور (موضوع تصویب نامه شماره ۵۷۵۶۷/ت/۶۱۱۸۲ هـ مورخ ۱۴۰۲/۰۴/۰۵ هیأت وزیران)

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال ماده (۶) آیین نامه اجرایی بند (هـ) تبصره ۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کشور (موضوع تصویب نامه شماره ۵۷۵۶۷/ت/۶۱۱۸۲ هـ مورخ ۱۴۰۲/۰۴/۰۵ هیأت وزیران) را خواستار شده و در مقام تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می‌رساند، وفق ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم: «هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی 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.» یعنی اگر پرداخت هزینه‌ای به موجب قانون باشد، به‌خودی خود و علی‌الطلاق قابل قبول مالیاتی است و هیچ نیازی به مصوبه هیأت وزیران ندارد. پس هزینه‌های فرهنگی که شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و موسسات انتفاعی وابسته به دولت، به موجب بند هـ تبصره ۹ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲، مکلف به انجام آن شده‌اند هم، قابل قبول مالیاتی هستند و برای این کار نیازی به مصوبه هیأت وزیران نیست.

با این همه، در ماده ۶ تصویب‌نامه مورد شکایت اگر هیأت وزیران، هزینه‌ای که به موجب قانون باید پرداخت شود را قابل قبول مالیاتی اعلام نموده بود هم، اشکالی نداشت و می‌شد آن را تنها یک اشتباه ساده دانست. مشکل آنجایی است که هیأت وزیران، قابل قبول مالیاتی بودن هزینه‌ای را که پرداخت‌کنندگان، به موجب حکم بند ه تبصره ۹ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ مکلف به پرداختش هستند، مشروط به درج در سامانه مودیان نموده، درحالی‌که اصولاً این سامانه و قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان برای کنترل درستی فروش های مودیان طراحی شده و نه کنترل درستی هزینه‌های آن ها و وفق این قانون هم، قابل قبول مالیاتی بودن هیچ هزینه‌ای مشروط به درج در سامانه مودیان نشده است.

گرچه بطلان مقرر مورد شکایت تا همین‌جا نیز روشن است، با این همه می‌توان در این باره از رای شماره ۴۱۲ مورخ ۱۳۹۲/۶/۲۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز وحدت ملاک گرفت که وفق آن، با استناد به ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر شده، «در قانون هر هزینه‌ای که پرداخت آن به موجب قانون یا مصوبه هیأت وزیران انجام گرفته شده باشد، علی‌الاطلاق قابل قبول اعلام شده است.» لذا از آنجا که ماده ۶ تصویب‌نامه مورد شکایت، مغایر رای مذکور و نیز مغایر ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم و بند ه تبصره ۹ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲، همچنین خارج از حدود اختیار قانونی است و موجبات تضییع احتمالی حقوق قانونی مودیان مربوطه را فراهم می‌آورد، درخواست ابطال آن را از زمان تصویب دارم.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" تصویب نامه هیأت وزیران

شماره: ۵۷۵۶۷/ت/۶۱۱۸۲ هـ

تاریخ: ۱۴۰۲/۴/۵

وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی- وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی

وزارت امور اقتصادی و دارایی- سازمان برنامه و بودجه کشور

سازمان اداری و استخدامی کشور- معاونت رییس جمهور در امور زنان و خانواده

سازمان حفاظت محیط زیست- سازمان صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران

سازمان تبلیغات اسلامی- مرکز مدیریت حوزه های علمیه

هیأت وزیران در جلسه ۱۴۰۲/۳/۲۸ به پیشنهاد شماره ۱۰۳۰۹۵ مورخ ۱۴۰۲/۱/۱۹ وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی (با همکاری وزارتخانه های میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، وزارت امور اقتصادی و دارایی- سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان تبلیغات اسلامی و مرکز مدیریت حوزه های علمیه) و به استناد بند (ه) تبصره (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، آیین نامه اجرایی بند یاد شده رابه شرح زیر تصویب کرد:

آیین نامه اجرایی بند (ه) تبصره (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور

ماده ۶- مبالغ پرداختی دستگاه های مشمول در اجرای این آیین نامه پس از درج در سامانه مودیان مطابق قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان - مصوب ۱۳۹۸- جزو هزینه های قابل قبول مالیاتی تلقی می شود. - معاون اول رییس جمهور"

در پاسخ به شکایت مذکور معاون امور حقوقی دولت (معاونت حقوقی رییس جمهور) به موجب لایحه ۱۹۱۵۵۳/۵۱۸۸۴ - ۱۴۰۲/۱۰/۲۰ نامه شماره ۱۰۳۰۶/۲۱۰/ص مورخ ۱۴۰۲/۶/۱۶ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را ارسال نموده که متن آن به طور خلاصه به شرح زیر است:

" ۱- به موجب مفاد ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد، قابل قبول خواهد بود. هرچند حکم بند (ه) تبصره ۹ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور در خصوص تکلیف شرکت های دولتی، بانک ها و موسسات انتفاعی وابسته به دولت مندرج در این قانون به اختصاص یک درصد (۱٪) از هزینه های خود برای هم افزایی و ارتقای فعالیت ها و تولیدات فرهنگی، برای این که هزینه در حساب مالیاتی قابل پذیرش باشد، شرط لازم است؛ لیکن در خصوص شرط قانونی دیگر که همانا متکی بودن به مدارک است، نظر به این که مطابق ماده ۲۵ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ مقرر شده است، «پس از انقضای مواعد (مهلت ها) مذکور در ماده (۳) این قانون، صورت حساب هایی که در سامانه مودیان ثبت نشده باشد، معتبر نبوده و قابل استناد در مراجع دادرسی مالیاتی نخواهد بود»، بر این اساس حکم مقرر در ماده (۶) آیین نامه اجرایی مذکور موضوع تصویب نامه شماره ۵۷۵۶۷/ت ۶۱۱۸۲-ه مورخ ۱۴۰۲/۴/۵ هیأت وزیران مبنی بر تلقی مبالغ پرداختی دستگاه های مشمول در اجرای این آیین نامه پس از درج در سامانه مودیان مطابق قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان- مصوب ۱۳۹۸- به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی، در راستای اجرای ماده ۲۵ قانون مذکور در آیین نامه یاد شده پیش بینی شده است.

۲- استناد شاکي، به رای شماره ۴۱۲ مورخ ۱۳۹۲/۶/۲۵ هیأت عمومی دیوان و اتخاذ ملاک از آن نیز، مواجه با ایراد است. بدین توضیح که دادنامه مذکور، صرفاً بر تکرار و تصریح حکم قسمت اخیر ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم دلالت دارد، به بیان دیگر، برای آن که هزینه ای از حیث مالیاتی قابل قبول باشد، باید یا در قانون ذکر شود یا در مصوبه هیأت وزیران و از دیگر شرایط ماده ۱۴۷ قانون فوق برای این که هزینه در حساب مالیاتی قابل پذیرش باشد، متکی بودن به مدارک است که توضیحات در خصوص سند هزینه ای معتبر موضوع بند ه تبصره ۹ ماده واحده قانون بودجه ۱۴۰۲ در بند ۱ ارایه شده است با عنایت به مراتب فوق، رد شکایت مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۴/۱۹ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران 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

به موجب مفاد ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب سال ۱۳۹۴ هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب های مقرر باشد و در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد، آن هزینه قابل قبول خواهد بود. هرچند حکم بند (هـ) تبصره ۹ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور درخصوص تکلیف شرکت های دولتی، بانک ها و موسسات انتفاعی وابسته به دولت مندرج در این قانون به اختصاص یک درصد از هزینه های خود برای هم افزایی و ارتقای فعالیت ها و تولیدات فرهنگی، برای این که هزینه در حساب مالیاتی قابل پذیرش باشد شرط لازم است، لیکن در مورد شرط قانونی دیگر که متکی بودن هزینه به مدارک است، نظر به این که مطابق ماده ۲۵ قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب ۱۳۹۸/۷/۲۱ مقرر شده است که : «پس از انقضای مواعد (مهلت ها) مذکور در ماده (۳) این قانون، صورتحساب هایی که در سامانه مودیان ثبت نشده باشد، معتبر نبوده و قابل استناد در مراجع دادرسی مالیاتی نخواهد بود»، بر این اساس حکم مقرر در ماده (۶) آیین نامه اجرایی بند (هـ) تبصره ۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کشور موضوع تصویب نامه شماره ۵۷۵۶۷/ت/۶۱۱۸۲ هـ مورخ ۱۴۰۲/۴/۵ هیأت وزیران مبنی بر تلقی مبالغ پرداختی دستگاه های مشمول در اجرای این آیین نامه پس از درج در سامانه مودیان مطابق قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان مصوب سال ۱۳۹۸ به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی در راستای اجرای ماده ۲۵ قانون مذکور بوده و خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین