



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۶۱۱۲۰۷
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۶/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۱۲۱۶۲۶۲
شماره پایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۸۰

* شماره پرونده: هـ/ت/ ۰۴۰۰۲۸۰

* شاکی: امید یا هو فرزند قدرت اله

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال از زمان تصویب عبارت « حداکثر تا مبلغ بهای تمام شده ابرازی، مودی در اظهار نامه تسلیمی» از بند ۱ از جزء ب و عبارت « حداکثر تا مبلغ هزینه های ابرازی مودی در اظهار نامه تسلیمی» از بند ۲ از جزء ب بخشنامه شماره ۵۱۹۵۷/۲۰۰ د سازمان امور مالیاتی مورخ ۱۵/۷/۱۴۰۴

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

(ب) ارقام هزینه ای یا کاهنده درآمد مشمول مالیات:

۱- چنانچه مودی نسبت به بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته مرتبط با درآمد فروش محاسبه شده در گزارش رسیدگی سیستمی، اعم از ابرازی یا محاسبه شده، اعتراض دارد مسئول مربوط در اجرای ماده (۲۳۸) قانون مالیات های مستقیم و هیات های حل اختلاف مالیاتی حسب مقررات مربوط از جمله ماده (۲۲۹) قانون یا اخذ دفاتر یا اسناد یا مدارک مربوطه و با رعایت بندهای (۱) و (۱-۲) ماده (۴۴) آیین نامه اجرایی ماده (۲۱۹) قانون و دستورالعمل مربوطه و عنداللزوم مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات قانون مالیات های مستقیم و سایر مقررات مرتبط با چگونگی پذیرش هزینه های ابرازی (از جمله مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ و مواد ۱۳۸ و ۱۴۳ مکرر و ..) نسبت به موارد اعتراضی مودی رسیدگی و پس از احراز واقعیت امر، حسب مورد نسبت به پذیرش بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته در برگ گزارش رسیدگی سیستمی در حدود اسناد و مدارک ارائه و رسیدگی شده موثر در محاسبات و حداکثر تا مبلغ بهای تمام شده ابرازی مودی در اظهار نامه تسلیمی مطابق مقررات با درآمد / فروش کالا و خدمات مربوطه اقدام می نماید.

۲- چنانچه مودی نسبت به سایر هزینه های مرتبط با درآمد/ فروش محاسبه شده در گزارش حسابرسی سیستمی اعم از ابرازی یا محاسبه شده شامل هزینه های حقوق و دستمزد، هزینه های عمومی، اداری و فروش، هزینه های مالی و سایر هزینه ها معترض می باشد مسئول / مسئولان مربوط در اجرای ماده (۲۳۸) قانون مالیات های مستقیم و هیات های حل اختلاف مالیاتی حسب مقررات مربوط از جمله ماده (۲۲۹) قانون یا اخذ دفاتر و اسناد و دستورالعمل مربوطه نسبت به موارد اعتراضی مودی رسیدگی و پس از احراز واقعیت امر حسب مورد نسبت به محاسبه یا عدم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات فروش رفته یا سایر هزینه های مرتبط با درآمد/ فروش کتمان شده اقدام می نمایند.

* دلایل شاکی برای ابطال مقررره مورد شکایت :

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانک دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۶۱۱۲۰۷
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۶/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۱۲۱۶۲۶۲
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۸۰

جهت اول: وفق مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق. م.م. تحقق هزینه موضوعیت دارد نه ابراز آن در اظهار نامه

وفق مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، جهات و شرایط پذیرش هزینه های قابل قبول صراحتاً مشخص شده است، اما در هیچ یک اشاره ای به لزوم ابراز هزینه در اظهار نامه نشده و آنچه موضوعیت دارد، تحقق واقعی هزینه است. قانون گذار در بخش های متعدد قانون، صراحتاً به تحقق هزینه اشاره کرده نه به ابراز آن در اظهار نامه

به موجب ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم:

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 خد نصاب های مقرر باشد...

به موجب ماده ۹۴:

درآمد مشمول مالیات.. پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه های قابل قبول تعیین می گردد.

به موجب ماده ۱۰۶ نیز:

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی.. براساس سود دهی فعالیت و مقررات مواد ۹۴، ۹۵ و ۹۷ تعیین می شود.

همانگونه که ملاحظه می شود، در هیچ یک از نصوص قانونی، اشاره ای به لزوم اعلام هزینه در اظهار نامه نشده است. اگر قصد قانون گذار موضوعیت دادن به ثبت هزینه در اظهار نامه بود، ناگزیر باید به صراحت در متن قانون درج می شد، در حالی که چنین تصریحی وجود ندارد. از سوی دیگر، قانون گذار در موارد متعدد، عدم ارائه اظهار نامه یا ارائه ناقص آن را مستوجب جریمه دانسته، اما هرگز عدم ابراز هزینه را مانع پذیرش هزینه قابل قبول ندانسته است.

رویه اخیر تقنینی نیز نشان می دهد قانونگذار هر جا اراده ایجاد محدودیت داشته، آن را صریحاً بیان کرده است.

به عنوان مثال:

تبصره ۵ ماده ۱۰ قانون مالیات بر سوداگری و سفته بازی، صرفاً صورتحساب الکترونیکی را معتبر دانسته است.

تبصره ۵ ماده ۱۰ قانون مالیات بر سوداگری و سفته بازی - سازمان موظف است صرفاً هزینه های دارای صورتحساب الکترونیکی را به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی موضوع فصل دوم باب چهارم قانون مالیات های مستقیم بپذیرد.

تبصره ۹ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم، تمام فرآیند دادرسی را به سامانه مودیان محدود کرده است.

تبصره ۹ ماده ۲۴۴ ق.م.م: پس از استقرار سامانه مودیان، ثبت اعتراض توسط مودی، انتخاب یکی از مراجع (۳)، ارائه هرگونه لایحه، مشاهده اسناد و مدارک، ابلاغ تاریخ جلسات، اطلاع از نتایج دادرسی و هرگونه اطلاع دیگر درباره پرونده دادرسی مالیاتی از طریق سامانه مودیان انجام می شود و ده

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۶۱۱۲۰۷
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۶/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۱۲۱۶۲۶۲
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۸۰

ها مورد مشابه دیگر که نشان دهنده تصریح قانونگذار در صورت اراده بر ایجاد محدودیت است.

جهت دوم: لزوم تشخیص مالیات براساس مأخذ صحیح پس از اصلاحات سال ۱۳۹۵

مستنبط از ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم، تشخیص مالیات می بایست مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و واقعی تعیین شود. بنابراین اگر مودی بخشی از هزینه های واقعی و دارای مدرک مثبت خود را به دلیلی اشتباهاً در اظهار نامه اعلام نکرده باشد، اما اکنون متقاضی کسر آن باشد، حکم مندرج در بخشنامه مانع از پذیرش آن شده و این امر مغایر با اصول و مواد قانونی است. علاوه بر اصول حقوقی و مواد قانونی متعدد در لزوم پذیرش اشتباهات مودی در تنظیم اظهار نامه، می توان به بخشنامه های متعدد سازمان امور مالیاتی اشاره کرد که ادعای اشتباه در تنظیم ارقام اظهار نامه را مسموع دانسته و در صورت اثبات اشتباه، مطالبه مالیات را متکی به واقعیت امر می دانند به طور مثال می توان به بخشنامه ۲۶/۹۳/۲۰۰ مورخ ۳/۳/۱۳۹۳ ریاست وقت سازمان امور مالیاتی و بخشنامه ۶۴۸۲۰/۲۱۰ مورخ ۱۸/۹/۱۴۰۲ معاون حقوقی سازمان امور مالیاتی اشاره نمود که هر دو به عدم امکان مطالبه مالیات از اشتباهات مودی مالیاتی اشاره دارد. به طور مثال اگر مودی واقعا هزینه ای را متقبل شده اما مسئول امور مالی و حسابدار وی اشتباه این هزینه را در اظهار نامه اعلام نکرده باشد و مودی بعداً متوجه غفلت حسابدار گردد، هزینه مذکور در اجرای مستندات قانونی فوق قابل قبول اما براساس بخشنامه مورد اعتراض غیر قابل قبول است.

ج) مستخلص از جمیع مراتب آن است که: آنچه در هزینه های قابل قبول موضوعیت دارد، موارد زیر است:

اولاً هزینه محقق شده باشد و صوری یا غیر واقعی نباشد.

ثانیاً: در حدود متعارف و متکی به مدارک باشد.

ثالثاً: منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد موسسه و در دوره مالی مربوطه باشد.

رابعاً: با رعایت حد نصاب های مقرر باشد.

خامساً: پذیرش هزینه های پرداختی قابل قبول مالیاتی موضوع این قانون (که به شیوه تہاتری انجام نشده باشد) از مبلغ پنجاه میلیون (۵۰۰۰۰۰۰۰) ریال به بالا، منوط به پرداخت یا تسویه آن از طریق سامانه بانکی است.

سادساً: از مصادیق مندرج در ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم یا سایر قوانین و مصوبات هیات وزیران باشد.

در صورتی که شروط فوق و سایر شروط قانونی رعایت شده باشد هدف هزینه قابل قبول است و اعلام یا عدم اعلام آن توسط مودی در اظهار نامه تسلیمی، نمی تواند مبنایی برای عدم پذیرش هزینه باشد بنابراین، سقف تعیین شده در بندهای مورد اعتراض، خارج از حدود صلاحیت مرجع وضع کننده بخشنامه است.

✽ خلاصه مدافعات طرف شکایت :

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانک دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۶۱۱۲۰۷
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۶/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۱۲۱۶۲۶۲
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۸۰

۱- به موجب ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم، مودیان مالیاتی موظفند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت در خصوص تجار تنظیم می گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهار نامه مالیاتی خود را براساس آنها تنظیم کنند. در پایان ماده مرقوم مقرر گردیده است که آیین نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش های نگهداری آنها و ... نمونه اظهار نامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت مودی و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد، توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.

۲- به موجب ماده ۱ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی، اظهار نامه مالیاتی فرمی است که به منظور اظهار درآمدها، هزینه ها، دارایی ها، بدهی ها، سرمایه، معافیت هادر آمد مشمول مالیات، مالیات، بخشودگی مالیاتی و همچنین اطلاعات هویتی و مکانی حسب مورد که برای صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی موضوع قانون بر حسب نوع و حجم فعالیت اشخاص موصوف مطابق نمونه هایی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و اعلام می شود، می باشد

۳- مطابق مقررات ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی که مکلف به تسلیم اظهار نامه مالیاتی می باشند به استناد اظهار نامه مالیاتی مودی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود.

۴- حسب مقررات تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم، آن قسمت از مالیات مورد قبول مودی مذکور در اظهار نامه یا تراز نامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است.

۵- مطابق مقررات ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است. و مطابق بند (الف) ماده ۲۹ آخرین اصلاحیه آیین نامه ماده مذکور، سازمان امور مالیاتی کشور با انتخاب اظهار نامه مالیاتی براساس معیارها و شاخص های تعیین شده، چنانچه حسب اطلاعات اقتصادی کسب شده در رابطه با مودیان امکان تعیین درآمد مشمول مالیات و مالیات مودی امکان پذیر باشد، می بایست نسبت به حسابرسی سیستمی اظهار نامه اقدام و گزارش و برگ تشخیص مربوطه را به صورت سیستمی صادر نماید.

۶- با عنایت به مقررات مطروحه فوق و همچنین وفق مقررات صدر و قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیات های مستقیم که مقرر می دارد: « اداره امور مالیاتی می تواند برای رسیدگی به اظهار نامه یا تشخیص هرگونه درآمد مودی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مودی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می باشد و گرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آن که قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مودی میسر نبوده است. حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مودی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مودی استناد نمایند، عبارات مورد اعتراض در بخشنامه موضوع شکایت، ناظر بر موردی است که به دلیل اختلاف فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن در مبالغ واریزی و مبالغ محاسبه شده به طریق سیستمی اختلاف به وجود آید و سازمان امور مالیاتی براساس معیارهای ریسک، تصمیم به حسابرسی سیستمی گرفته باشد و بهای تمام شده و هزینه

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی بانک دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۶۱۱۲۰۷
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۶/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۱۲۱۶۲۶۲
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۸۰

های مرتبط با درآمد کتمان شده در اظهار نامه حسابرسی شده اضافه نگردیده است. در این خصوص شایان ذکر است در صورت اعتراض مؤدی به مآخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات درآمد فروش محاسبه شده، در صورت تعدیل آن توسط مراجع دادرسی امکان کاهش هزینه های مرتبط پذیرفته شده در اظهار نامه نسخه حسابرسی شده وجود ندارد، زیرا منجر به تعیین درآمد مشمول مالیات کمتر از واقع می گردد. بر همین اساس مستند به ماده قانونی مذکور، پذیرش هزینه ها و بهای تمام شده مرتبط به درآمد کتمان شده به مراجع دادرسی محول می شود تا با دریافت اسناد و مدارک مرتبط اقدام به تعدیل درآمد مشمول مالیات نمایند. لذا ذکر عبارات مورد اعتراض در بخشنامه موضوع شکایت با توجه به شرایط حسابرسی سیستمی و تمهیدات آن روش حسابرسی بر وفق مقررات قانونی موضوعه تنظیم شده است. با این وصف، نظر به معروضات و مستندات ارائه شده، رد شکایت شاکی محترم مورد استدعا است.

پرونده کلاسه هـ ت- ۰۴۰۰۲۸۰ در جلسه مورخ ۱۴۰۵/۰۶/۱ هیأت تخصصی مالیاتی بانک دیوان عدالت اداری رسیدگی واقع که با عنایت به عقیده حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانک دیوان عدالت اداری

شاکی تقاضای ابطال "عبارت حداکثر تا مبلغ بهای تمام شده ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی" از بند (۱) جز (ب) و "عبارت حداکثر تا مبلغ هزینه های ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی" از بند (۲) جز (ب) بخشنامه شماره ۵۱۹۵۷/۲۰۰/د مورخ ۱۵/۷/۱۴۰۴ سازمان امور مالیاتی را نموده است و در تبیین تقاضای خویش، عینیت و تحقق هزینه را دارای موضوعیت دانسته است و نه ذکر در اظهارنامه تسلیمی و لیکن از آنجایی که رسیدگی در اجرای ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم به اظهارنامه صادره و متعاقباً برگ تشخیص مبتنی بر آن می باشد و ما به الاختلافی که مؤدی بیان می نماید و طبق ماده ۴۸ قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده که اصلاحیه ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم می باشد، صرفاً آنچه مورد اختلاف است، می بایست مورد رسیدگی واقع شود، فلذا چنانچه هزینه ای در اظهارنامه مالیاتی که مدخل ورود به موضوع تشخیص و مطالبه مالیات است ذکر نشود، تکلیفی از جهت قانونی برای ورود به آن وجود ندارد و مقرره مورد شکایت از این جهت مغایرتی با قوانین نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمدعلی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانک

دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۱۶۱۱۲۰۷
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۶/۲۸
شماره پرونده: ۱۴۰۴۳۱۹۲۰۰۰۱۳۱۶۲۶۲
شماره بایگانی شعبه: ۰۴۰۰۲۸۰

تصویر برابر با اصل است.

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