بسم الله الرحمن الرحیم

شماره پرونده: ۹۷۰۳۵۳۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای محمدابراهیم رستگارپور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱ آیین نامه اجرایی احراز شروط ۳ گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی

@HPMMGROUP

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی **ابطال بند ۱ آیین نامه اجرایی احراز شروط ۳ گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی** را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" احتراماً همان طور که مسبوقیه مقنن در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم مقررات مربوط به هزینه های قابل قبول را احصاء نموده است و چنانچه مودیان مالیاتی نسبت به انجام این مقررات اقدام نمایند سازمان امور مالیاتی می بایست هزینه های فوق را قابل قبول تلقی نماید. یکی از بندهای ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم بند ۹ می باشد که در مورد خسارات وارده به فعالیت و دارایی مؤدی بوده و اشعار می دارد: هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی موسسه مشروط بر اینکه: اولاً- وجود خسارت محقق باشد. ثانیاً- موضوع و میزان آن مشخص باشد. ثالثاً- طبق مقررات قانونی یا قراردادهای موجود، جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگران جبران نشده باشد.

آیین نامه احراز شروط سه گانه مذکور در این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد. همان طور که واضح و مبرهن است قانونگذار ۳ شرط را برای پذیرش این خسارات به عنوان هزینه های قابل قبول تصریح نموده است و فقط احراز این شروط را موکول به آیین نامه ای نموده که می بایستی به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی برسد. آیین نامه فوق در تاریخ ۱۳۸۱٫۶٫۳۱ توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در همان روز به تصویب وزیر وقت می رسد. بند ۱ این آیین نامه مقرر داشته است: « اعلام کتبی موضوع خسارت توسط مؤدی (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت به فعالیت و دارایی موسسه همراه با اسناد و مدارکی که در اختیار دارد به اداره امور مالیاتی ذیربط.» آنچه مسلم است تعیین فرجه زمانی جهت اعلام خسارت وارد شده از تاریخ ایجاد خسارت به مدت ۳ ماه زائد بر نص صریح قانون و تحدید آن به شمار رفته و می بایست ابطال گردد. قانونگذار تکلیف ارائه اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان را در مورد اشخاص حقیقی و حقوقی به ترتیب در مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون موصوف معین نموده که مودیان مذکور می بایست درآمدها و هزینه های خود را تا مواعد مقرر در این مواد در اظهارنامه های خود قید نموده و تسلیم نمایند. (همچنین تکلیف اداره امور مالیاتی جهت رسیدگی به اظهارنامه مودیان در مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون صدرالاشاره نیز به صراحت عنوان گردیده است. سپس قاعدتاً مودی مالیاتی طبق قانون می بایست که هزینه خسارت وارد شده به فعالیت یا دارایی خود را در اظهارنامه مالیاتی خودشناسایی نموده و مدارک مصدق ایجاد خسارت را نیز همزمان با درخواست گروه رسیدگی مالیاتی به ایشان تحویل نماید. نکته ای که بذل توجه خاص به آن را از هیأت انتظار می رود: گاهاً شدت خسارت وارده بر مودیان مالیاتی چنان پر تألم و دردناک می باشد که ماه ها زمان نیاز دارد تا علاوه بر انجام امور اداری مربوطه جریان زندگی و کسب و کار ایشان همانند گذشته از سر گرفته شود. در چنین شرایطی تحمیل تکلیف اضافی خلاف بیّن شرع ما بوده و می بایست حذف گردد."

متن مقرره مورد اعتراض به شرح زیر است:

" آیین نامه اجرایی احراز شروط سه گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰٫۱۱٫۲۷

۱- اعلام کتبی موضوع خسارت توسط مودی (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت به فعالیت و دارایی موسسه، همراه با اسناد مدارکی که در اختیار دارد به اداره امور مالیاتی ذیربط.

۲- احراز خسارت وارده از سوی اداره امور مالیاتی ذیربط پس از بررسی اسناد و مدارک ارائه شده توسط مؤدی و اطلاعات مکتسبه با توجه به مستندات زیر:

۱-۲- گواهی یا تاییدیه خسارت وارده از سوی مراجع ذیصلاح که متولی تشخیص خسارت می باشند و یا هرگونه سند معتبر دیگری که خسارت وارده را تایید نماید.

۲-۲- صورتجلسه یا صورتجلساتی که در خصوص ایجاد خسارت توسط مؤدی یا سایر مراجع ذیربط در این زمینه تنظیم گردیده است.

۳-۲- قراردادهای بیمه مربوط.

۳- خسارت وارده طبق قانون و مقررات یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده و یا در هر صورت از طریق دیگر جبران نشده باشد.

۴- ارائه تعهد کتبی مؤدی مبنی بر اینکه این خسارت از طرف هیچ مرجعی جبران نشده است.

این آیین نامه در اجرای بند ۹ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰٫۱۱٫۲۷ و بنا به پیشنهاد شماره ۳۷۳۱۰٫۴۰۵۱-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۱٫۶٫۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور در چهار بند به شرح فوق در تاریخ ۱۳۸۱٫۶٫۳۱ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید."

مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ به شکایت مذکور به موجب لایحه شماره ۹۱٫۲۵۲۶۷۹-۱۳۹۸٫۱۲٫۲۶ توضیح داده است که:

" ۱) در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰٫۱۱٫۲۷ به مبحث هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات پرداخته شده است. بر اساس بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون مذکور، هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی موسسه مشروط به تحقق سه شرط زیر قابل قبول در حساب مالیاتی تلقی گردیده اند: ۱- وجود خسارت محقق باشد. ۲- موضوع و میزان آن مشخص باشد. ۳- طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن بر عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگر جبران نشده باشد. بنابراین با توجه به مبانی قانونی یاد شده برخلاف ادعای شاکی پذیرش هزینه های مربوط به خسارت وارده به فعالیت و دارایی موسسه به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی به صورت مقید و مشروط می باشد.

۲) در قسمت اخیر بند ۹ ماده قانونی یاد شده نیز مقرر شده که آیین نامه اجرایی احراز شروط سه گانه مذکور در این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد، این آیین نامه تحت عنوان « آیین نامه اجرایی موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰٫۱۱٫۲۷ به تصویب وزیر وقت امور اقتصادی و دارایی رسیده و به موجب بخشنامه شماره ۲۱۱٫۴۲۹۹٫۱۳۸۲-۱۳۸۱٫۷٫۷ معاونت وقت فنی و حقوقی سازمان امور مالیاتی جهت اجرا ابلاغ گردیده است. به موجب بند ۱ آیین نامه مذکور مهلت سه ماهه از تاریخ ایجاد خسارت به فعالیت و دارایی موسسه جهت اعلام کتبی موضوع خسارت و ارائه اسناد و مدارک مربوطه توسط مؤدی (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) به اداره امور مالیاتی ذیربط در نظر گرفته شده و این تعیین مهلت در راستای اجرای مقررات قسمت اخیر بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون مذکور بوده است بدیهی است با توجه به اصل سالانگی در حقوق مالیاتی که در ماده ۱۵۵ قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است، تا پیش از پایان سال مالی و مالیاتی باید نسبت به موضوع ورود خسارت به موسسه و تسلیم اظهارنامه مالیاتی تعیین تکلیف شود که مهلت سه ماهه بر این اساس تعیین شده است.

۳) نظر به اینکه مهلت سه ماه پیش بینی شده در آیین نامه موصوف با هدف بررسی شواهد و قرائن مربوطه و احراز خسارت وارده در کمترین زمان ممکن، در راستای حمایت از حقوق مودیان و جلوگیری از تضییع حقوق آنان تعیین گردیده است لذا افزایش مهلت یاد شده می تواند موجب اطاله فرایند رسیدگی و از بین رفتن آثار و شواهد خسارت وارده گردد و روشن است که در این صورت احراز محقق بودن خسارت و تشخیص موضوع و میزان آن متعسر یا متعذر شده ومغایر با منافع مودی خواهد بود.

۴) ادعای شاکی مبنی بر اینکه تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت شغلی مودیان مالیاتی وفق مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم به اداره امور مالیاتی ذی ربط به این معنا است که تا مواعد مذکور در مواد فوق الذکر مهلت دارند هزینه های مربوط به جبران خسارات وارده را ارائه نمایند مصادره به مطلوب و ادعای بدون دلیل به شمار می آید زیرا اگرچه مودیان مکلف به اعلام هزینه های خود در اظهارنامه مالیاتی هستند اما این هزینه ها در صورتی قابل قبول است که بر اساس قسمت اخیر بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون پیش گفت به موجب آیین نامه مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی احراز شده باشد و در بند ۱ آیین نامه مذکور اعلام کتبی موضوع خسارت حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت از موجبات احراز هزینه های قابل قبول تلقی گردیده است. بنابراین به دلیل عدم نقض و عدم تجاوز و تخلف از قوانین و مقررات موضوعه و با عنایت به اینکه آیین نامه مورد شکایت بر اساس صلاحیت اختیاری اعطا شده از سوی قانونگذار (موضوع صدر اصل ۱۳۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران) صادر شده است و با امعان نظر به مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۰٫۹٫۲۲ رد شکایت شاکی مورد استدعا می باشد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹٫۶٫۱۸ 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.

@HPMMGROUP

رأی هیأت عمومی

بر مبنای بند ۹ ماده ۱۴۸ **قانون مالیات های مستقیم**،هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده به فعالیت و دارایی مؤسسه یکی از مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی است، مشروط به اینکه‌اولاً: وجود خسارت محقق باشد، ثانیاً: موضوع و میزان آن مشخص باشد،ثالثاً: طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگران جبران نشده باشد، بنابراین وضع بند ۱آیین نامه اجرایی احراز شروط سه‌گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ **قانون مالیات های مستقیم** که بر مبنای آن‌اعلام کتبی موضوع خسارت توسط مؤدی (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت نیز به عنوان یکی از شرایط پذیرش خسارت مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قرار داده شده است، به علت توسعه حکم مقرر در قانون، خارج از حدود اختیارات مرجع صادر کننده آیین نامه است و مغایر قانون نیز وضع شده و به همین دلایل مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال ۱۳۹۲ بند ۱ آیین نامه اجرایی مذکور ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری