

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

### دادنامه آرای هیات تخصصی

کلاس پرونده:  
هـ ع/۳۶۲۷/۹۷۰

موضوع:  
ابطال رأی شماره ۱۶-۲۰۱ مورخ ۲۰/۶/۱۳۹۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه شماره ۱۲۱/۹۷/۲۰۰ مورخ ۲۶/۸/۹۷ ابلاغ شده است

تاریخ:  
چهارشنبه ۲۱ آبان ۱۳۹۹

شماره دادنامه:  
۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۱۳۷

هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

\* شماره پرونده: هـ ع/۳۶۲۷/۹۷۰ شماره دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۱۳۷ تاریخ: ۲۰/۸/۹۹

\* شاکی: آقای بهمن زبردست

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال رأی شماره ۱۶-۲۰۱ مورخ ۲۰/۶/۱۳۹۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه شماره ۱۲۱/۹۷/۲۰۰ مورخ ۲۶/۸/۹۷ ابلاغ شده است

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال رأی شماره ۱۶-۲۰۱ مورخ ۲۰/۶/۱۳۹۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه شماره ۱۲۱/۹۷/۲۰۰ مورخ ۲۶/۸/۹۷ ابلاغ شده است به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

بسمه تعالی

صورتجلسه مورخ ۲۰/۶/۱۳۹۷ شورای عالی مالیاتی

در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم

نامه شماره ۲۶۰۴/۱۳۰ د مورخ ۴/۶/۱۳۹۷ دادستان محترم انتظامی مالیاتی در خصوص ابهامات مطرح شده راجع به پذیرش ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی به عنوان هزینه قابل قبول در مورد اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از قبل از ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ شروع شده است، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م حسب ارجاع رییس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:

۱. براساس بند ۲۹ الحاقی ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴، ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی در شمار هزینه های قابل قبول قرار گرفته و حسب مفاد ماده ۲۸۱ قانون تاریخ مذکور اجرای آن از ابتدای سال ۱۳۹۵ می باشد. لذا در خصوص آن دسته از مودیانی که شروع سال مالی آنها قبل از ۰۱/۰۱/۱۳۹۵ می باشد، به نظر می رسد به دلیل عدم پیش بینی هزینه در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم (قبل از اصلاحیه) پذیرش ذخایر یاد شده به عنوان هزینه قابل قبول موضوعیت نداشته باشد.

۲. حسب قسمت اخیر مفاد ماده ۲۸۱ قانون مالیات های مستقیم کلیه اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از ۰۱/۰۱/۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می شود (صرفاً) از لحاظ تسلیم اظهارنامه، ترتیب رسیدگی و مقررات ماده ۲۷۲ قانون فوق و نرخ مالیاتی، مشمول احکام این قانون (اصلاحیه جدید) خواهند بود.

۳. با اتخاذ املاک از موضوعات مشابه و با امعان نظر به مفاد بندهای (ب) و (ج) بخشنامه شماره ۳۵۴۸۵ مورخ ۱۹/۶/۱۳۸۱ سازمان متبوع در ارتباط با اصلاحیه مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم، «اشخاص حقوقی که سال مالی آنها عملکرد سال ۱۳۸۰ (۱۳۸۰/۰۱/۰۱ الی ۲۹/۱۲/۱۳۸۰) است از نظر نرخ مالیاتی و ترتیب رسیدگی تابع مقررات اصلاحیه اخیر و از لحاظ سایر احکام تابع مقررات قبل از اصلاحیه خواهند بود و اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از ۱/۰۱/۱۳۸۱ الی ۲۹/۱۲/۱۳۸۱ خاتمه می یابد به جز نرخ مالیاتی و ترتیب رسیدگی از نظر سایر احکام در مورد تعیین درآمد مشمول مالیات از جمله اعمال معافیتها تابع قانون قبل از اصلاحیه خواهند بود. بدیهی است منظور از ترتیب رسیدگی مقرر در ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم یاد شده رعایت مفاد مواد ۲۳۷ الی ۲۴۳ قانون یاد شده می باشد.»

شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوعات مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

بر مبنای حسابداری تعهدی و اصل تطابق درآمد و هزینه میبایست هزینههای مرتبط با هر درآمد در همان دوره شناسایی درآمد، شناسایی و ثبت گردد. بر همین اساس درخصوص هزینه خدمات پس از فروش (گارانتی) می بایست هزینههای مرتبط با گارانتی محصولات را در زمان فروش یا در پایان دوره مالی برآورد و ثبت نمود. بنابر این با توجه به مراتب فوق و همچنین مقررات ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم و صراحت تاریخ اجرای اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم ( از تاریخ ۱/۰۱/۱۳۹۵ به بعد) به موجب حکم ماده ۲۸۱ قانون مذکور، ذخیره خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی بابت فروش کالا و خدمات پس از ۱/۰۱/۱۳۹۵ به بعد فارغ از تاریخ شروع سال مالی شخص حقوقی در اجرای بند ۲۹ ماده ۱۴۸ ق.م.م با رعایت مقررات بعنوان هزینه قابل قبول مالیات خواهد بود .

محمدتقی پاکدامن- محمدتقی رضائیان- سید ناصر ابرهیمی-تاریوردی رائی- رضا جنائی- سعید آسترکی- عباس خیرخواه- حسین بنی صفار- علی نصرتی- غلامحسن کشاورز- غلامعلی طالبی رستمی- محمد حسن زارع- علی اصغر تراب احمدی- حسین نیروبخش- حمید تهذیبی- محمدرضا شایان پور- سید احمد ذبیح نیا- امرالله عابدی- عادل بهرامی- رضا سلطانی- محمدرضا سالارفر

\*دلایل شاکی برای ابطال مقررده مورد شکایت :

حسب مفاد ماده ۲۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ تاریخ اجرای مفاد اصلاحیه قانون از سال ۱۳۹۵ می باشد لیکن از حیث تسلیم اظهار نامه ، ترتیب رسیدگی و مقررات ماده ۲۷۲ و نرخ مالیات ، اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول ماده ۹۵ قانون که سال مالی آنها قبل از ۱/۱/۱۳۹۴ شروع می شود نیز مشمول ، این قانون شمرده شده اند لیکن در این بخشنامه اداره طرف شکایت ، عطف به ما سبق را پذیرفته و مورد حکم قرار داده است که عملاً بر خلاف مفاد قانون می باشد و به طور کلی ، تغییرات قانون مالیاتها ، فارغ از تاریخ شروع سال مالی را اعمال نموده است تقاضای ابطال این مصوبه را دارم.

\* در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۱۶۶۶۷/۲۱۲/د مورخ ۵/۴/۱۳۹۸ به طور خلاصه توضیح داده است که :

۱- بر اساس مفاد بند ۲۹ الحاقی به ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی با رعایت شرایط ماده ۱۴۸ به عنوان هزینه قابل قبول شناخته شده است.

۲- بر اساس ماده ۲۸۱ همین اصلاحیه قانون ، کلیه احکام قانون از ۱/۱/۱۳۹۵ به بعد نافذ می باشد مگر اینکه در قانون به آن اشاره شده باشد و در همین ماده بعضی از موارد از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۴ نیز تجویز شده است.

۳- بر اساس اصول مربوط به تطابق هزینه ها و درآمدها ، چنانچه ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی که از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون (ابتدای سال ۱۳۹۵) تحقق می یابد ، فارغ از تاریخ شروع دوره یا سال مالیاتی با رعایت مقررات مربوطه ، قابل پذیرش و قبول خواهد بود و نظر مشورتی شورای عالی مالیاتی که در قالب بخشنامه معترض عنه بیان شده ، ناظر به همین مورد است و مغایر قانون نبوده تقاضای رسیدگی و رد شکایت را دارم. /ت

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری :

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم : «صاحبان مشاغل موضوع این فصل 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 درخصوص تجار تنظیم می‌گردد، برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را براساس آنها تنظیم کنند.» در همین راستا و براساس بند ۲۴ استاندارد حسابداری شماره ۱ (نحوه ارائه صورتهای مالی) مقرر شده است که : «در مبنای تعهدی، معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورتهای مالی دوره‌های مربوط انعکاس می‌یابد. بسیاری از هزینه‌ها بر مبنای رابطه مستقیم مخارج تحمل‌شده با درآمدهای تحصیل‌شده در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. در هر صورت، کاربرد مفهوم تطابق، شناخت افلامی را در ترازنامه که با تعریف داراییها یا بدهیها انطباق ندارد، مجاز نمی‌شمرد.» مستنبط از بند فوق این است که سود هر دوره تفاوت بین درآمدهای تحصیل شده و هزینه‌های تحمل شده برای درآمد همان دوره است و مقررات مربوط به پذیرش و عدم پذیرش هزینه‌های صورت گرفته در حساب مالیاتی وفق مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم تعیین گردیده است، لذا در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مربوطه، ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش اشخاص حقوقی که از تاریخ اجرای قانون مالیاتهای مستقیم (۱/۱/۱۳۹۵ به بعد) تحقق می‌یابد، فارغ از تاریخ شروع دوره و سال مالی آن اشخاص، با رعایت مقررات مربوطه و با عنایت به اصل تطابق هزینه‌ها و درآمد در حساب مالیاتی قابل قبول خواهد بود. بنا به مراتب فوق، مقررده مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رأی به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رأی صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری