

شماره: ۲۱۰/۹۹/۵۲
تاریخ: ۹۹/۷/۲۱
پست:



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور

سال "جهش تولید"

باسمه تعالی

معاون حقوقی و فنی مالیاتی

بخشنامه

م	ماده ۱۴۸	۹۹	۵۲
---	----------	----	----

مخاطبان/ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	ابلاغ دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۷۵۶ مورخ ۱۳۹۹/۶/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند ۱ آیین نامه اجرایی احراز شروط سه گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

به پیوست تصویر دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۷۵۶ مورخ ۱۳۹۹/۶/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متضمن رأی آن هیأت به شرح ذیل مبنی بر ابطال بند ۱ آیین نامه اجرایی احراز شروط سه گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، جهت اجرا ابلاغ می شود.

« 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 اینکه اولاً: 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 ۱ آیین نامه اجرایی احراز شروط سه گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم که بر مبنای آن اعلام 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. ۷/۱۹-۷۲»

محمود علیزاده

تاریخ اجراء : مطابق بخشنامه	مدت اجراء : نامحدود	مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	نحوه ابلاغ: فیزیکی / سیستمی
<p>رونوشت:</p> <ul style="list-style-type: none"> - رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور برای استحضار. - امور تدوین و تفتیح و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری برای استحضار. - معاونان محترم سازمان برای آگاهی. - شورای عالی مالیاتی برای آگاهی. - دادستانی انتظامی مالیاتی برای آگاهی. - دفتر مرکزی حراست برای آگاهی. - مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرقه ای برای آگاهی. - دفتر ستادی برای اطلاع. - جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران برای اطلاع. - دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی برای درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها. - دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی به هیواد ساقه. 			



قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا

دادگانه هیات عمومی

شماره پرونده: ۹۷-۳۵۳۷

مرجع رسیدگی: هیات 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 ۱۲۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستش ابطال بند ۱ آیین نامه اجرایی احراز شروط ۳ گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۲۸ 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:

" لغیراً همان طور که مستقیماً مضمون در مواد ۱۲۷ و ۱۲۸ 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 ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم بند ۹ می باشد که در مورد خسارت وارده به فعالیت و دارایی مؤدی بوده و اشعار می دارد هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی مؤسسه مشروط بر اینکه لولاً- وجود خسارت محقق باشد. ثانیاً- موضوع و میزان آن مشخص باشد. ثالثاً- طبق مقررات قانونی یا قراردادهای موجود. چهارم 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 خسارت به عنوان هزینه های قابل قبول تصریح نموده است و فقط احراز این شروط را موقوف به آیین نامه ای نموده که می بایستی به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی برسد. آیین نامه فوق در تاریخ ۱۳۸۱/۰۶/۲۶ توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در همان روز به تصویب وزیر وقت می رسد. بند ۱ آیین نامه مقرر داشته است و اعلام کنی موضوع خسارت توسط مؤدی (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت به فعالیت و دارایی مؤسسه 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 موعد مقرر در این مواد در اظهارنامه های خود قید نموده و تسلیم نمایند. همچنین تکلیف ارائه اداره امور مالیاتی جهت رسیدگی به اظهارنامه مودیان در مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون صدوراشاره نیز به صراحت عنوان گردیده است. سپس قاعدتاً مؤدی مالیاتی طبق قانون می بایست که هزینه خسارت وارده شده به فعالیت یا دارایی خود را در اظهارنامه مالیاتی خودشناسایی نموده و مدارک مستند ایجاد خسارت را از بزرگترین تا درخواست گروه رسیدگی مالیاتی به ایشان تحویل نماید. نکته ای که بذل توجه خاص به آن را از هیات انتظار می رود گفتم شدت خسارت وارده بر مودیان مالیاتی چنان پر تألم و دردناک می باشد که سه ماه زمان نیاز ندارد تا علاوه بر انجام امور اداری مربوطه جریان زندگی و کسب و کار ایشان همانند گذشته از سر گرفته شود. در چنین شرایطی تحمل تکلیف اخذایی خلاف بین شرع ما بوده و می بایست حذف گردد."

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

" آیین نامه اجرایی احراز شروط سه گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۲۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

- ۱- اعلام کنی موضوع خسارت توسط مؤدی (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت به فعالیت و دارایی مؤسسه، 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 مکتوبه یا توجیه به مستندات زیر:
 - ۲-۱- گواهی یا فایدهیه خسارت وارده از سوی مراجع ذصلاح که متولی تشخیص خسارت می باشند و یا هرگونه سند معتبر دیگری که خسارت وارده را تأیید نماید.
 - ۲-۲- صورتجلسه یا صورتجلساتی که در خصوص ایجاد خسارت توسط مؤدی یا سایر مراجع ذیربط در این زمینه تنظیم گردیده است.
 - ۲-۳- 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 ۱۲۸ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و بنا به پیشنهاد شماره ۲۱۱-۲۷۳۱۰-۴۰۵۱ مورخ ۱۳۸۱/۰۶/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور در چهار بند به شرح فوق در تاریخ ۱۳۸۱/۰۶/۳۱ 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 ۹۱۰۲۵۲۶۲۹-۱۲۰۲۶-۱۳۹۸ توضیح داده است که:

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید بهشتی - پانزده خرداد ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: ۰۲۱-۸۱۲۱۰۰۴۱



فَلَا تَبْغُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷۰۲۲۷
 شماره پرونده: ۹۷-۹۵۰-۴-۱۳۰۱۳۰۲
 تاریخ: ۱۳۹۰/۰۷/۲۴
 پست:

۱) در مواد ۱۲۷ و ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به بحث هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات پرداخته شده است بر اساس بند ۹ ماده ۱۲۸ 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 شاکي پذیرش هزینه های مربوط به خسارت وارده به فعالیت و دارایی موسسه به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی به صورت مفید 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 و آیین نامه اجرایی موضوع بند ۹ ماده ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب وزیر وقت امور اقتصادی و دارایی رسیده و به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۲-۴۲۹۹-۲۱۱-۷-۱۳۸۱/۷-۷ معافیت 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 ۱۲۸ قانون مذکور بوده است بدین است با توجه به اصل سالتگی 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 از پایان سال مالیاتی در آیین نامه موصوف با هدف بررسی شواهد و قراین 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 اذعان 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 و مغایر با منافع مودی خواهد بود.

۴) ادعای شاکي مبنی بر اینکه تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت 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 خسارت وارده را ارائه نمایند. متعذر 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 ۱۲۸ 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 موجهات احراز هزینه های قابل قبول تلقی گردیده است بنابراین به دلیل عدم نقش و عدم تجاویز و تخلف از قوانین و مقررات موضوعه و با عنایت به اینکه آیین نامه مورد شکایت بر اساس صلاحیت اختیاری امضا شده از سوی قانونگذار (موضوع صدور اصل ۱۲۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران) صادر شده است و با اعمان نظر به مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۰/۰۹/۲۲ رد شکایت شاکي مورد استنعا می باشد.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۰۶/۱۸ 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.

رأی هیات عمومی

بر عینای بند ۹ ماده ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده به فعالیت و دارایی موسسه یکی از مضایق هزینه های قابل قبول مالیاتی است. مشروط به اینکه اولاً: 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 شده باشد. بنابراین وضع بند ۱ آیین نامه اجرایی احراز شروط سه گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم که بر مبنای آن اعلام 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری - تهران - بن گران ستاری - چهار نبشده بخاری - نش خیابان آریون زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: ۰۲۱-۸۱۲۰۰۰۰۰

شماره: ۲۱۱/۴۲۹۹/۱۳۸۲

تاریخ: ۱۳۸۱/۰۷/۰۷

پیوست: دارد

سازمان امور اقتصادی و دارایی استان

شورای عالی مالیاتی

اداره کل

دفتر فنی مالیاتی

دفتر

هیات عالی انتظامی مالیاتی

دبیرخانه هیات های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

دادستانی انتظامی مالیاتی

دانشکده امور اقتصادی

پژوهشکده امور اقتصادی

آیین نامه اجرایی مقررات مربوط به بند ۹ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱ به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است جهت اجراء به پیوست ابلاغ میگردد.

محمد قاسم پناهی
معاون فنی و حقوقی

آیین نامه اجرایی احراز شروط سه گانه موضوع بند (۹) ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیاتهای
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 دازایی 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 مودی و اطلاعات مکتسبه باتوجه به مستندات زیر:
 - ۲-۱- گواهی یا تأییدیه خسارت وارده از سوی مراجع ذیصلاح که متولی تشخیص خسارت می باشند. و یا هرگونه سند معتبر دیگری که خسارت وارده را تأیید نماید.
 - ۲-۲- صورتجلسه یا صورتجلساتی که درخصوص ایجاد خسارت توسط مودی یا سایر مراجع ذیربط دراین زمینه تنظیم گردیده است.
 - ۲-۳- قراردادهای بیمه مربوط.
 - ۳- خسارت وارده طبق قانون و مقررات یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده و یا در صورت از طریق دیگر جبران نشده باشد.
 - ۴- ارائه تعهد کتبی مودی مبنی بر اینکه این خسارت از طرف هیچ مرجعی جبران نشده است.
- این آیین نامه در اجرای بند ۹ ماده ۱۴۸ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و بنا به پیشنهاد شماره ۱۳۸۱/۴/۳۱ مورخ ۲۱۱-۴۰۵۱/۳۷۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور در چهار بند به شرح فوق در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید.