

بخشنامه: ۵۶/۹۹/۲۱۰

ابلاغ دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۷۵۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۶/۱۸ 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

شماره: ۲۱۰/۹۹/۵۶

تاریخ: ۱۳۹۹/۰۷/۲۱

بخشنامه

م	ماده ۱۴۸	۹۹	۵۶
	<p>امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی</p> <p>مخاطبان / ذینفعان</p>		
	<p>ابلاغ دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۷۵۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۶/۱۸ 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</p> <p>موضوع</p>		
	<p>به پیوست تصویر دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۷۵۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۶/۱۸ 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.</p> <p>« بر مبنای بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده به فعالیت و دارایی موسسه 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 مودی (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.</p> <p>محمود علیزاده معاون حقوقی و فنی مالیاتی</p>		
	نحوه ابلاغ: فیزیکی/سیستمی	مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	مدت اجرا: نامحدود
			تاریخ اجرا: مطابق بخشنامه



سال بهش تولید

بسمتعالی

معاونت حقوقی و فنی مالیاتی

و مقر حقوقی و قراردادهای مالیاتی

جناب آقای پور محمود

مدیر کل محترم دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی

با سلام و احترام؛

با اشاره به نامه شماره ۲۳۲/۳۰۳۱/د به تاریخ ۱۳۹۸/۱/۲۸ مدیر کل وقت دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی، تصویر دادنامه قطعی شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۷۵۶ به تاریخ ۱۳۹۹/۶/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دائر بر «ابطال بند ۱ آیین نامه اجرایی موضوع بند ۹ ماده (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷؛ موضوع شکایت آقای محمد ابراهیم رستگار پور، به پیوست جهت استحضار و اقدام لازم ارسال می گردد. همچنین خواهشمند است دستور فرمایید مراتب اجرای رأی یادشده را جهت انعکاس به مرجع قضایی به این دفتر اعلام نمایند. یادآور می شود با توجه به این که آیین نامه مذکور به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده، در صورتی که رعایت مفاد رأی مذکور مستلزم اصلاح آن آیین نامه باشد، پیشنهاد این سازمان برای احراز شروط سه گانه مذکور در بند مرقوم باید به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی برسد. (۲۵-۳۶۹)

حسین تاجمیر ریاحی
مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی

کلاس پرونده: ۹۷-۳۵۳۷ شماره پرونده: ۹۷-۹۹۸۱۹-۱۴-۱۳۰۳ تاریخ: ۱۳۹۷/۰۶/۲۸ پست:	قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا دادنامه عمومی	
بسم الله الرحمن الرحيم		
شماره پرونده: ۹۷-۳۵۳۷ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای محمدلیراهیم رستگاریور 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 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: " لغرضاً همان طور که مسیوقه مفن در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم مقررات مربوط به هزینه های قابل قبول را احصاء نموده است و چنانچه مودی 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 خسارت ولرده به فعالیت و دارایی مؤدی بوده و اشعار می دارد: هزینه های مربوط به جبران خسارت ولرده مربوط به فعالیت و دارایی مؤدی مشروط بر اینکه اولاً- وجود خسارت محقق باشد. ثانیاً- موضوع و میزان آن مشخص باشد. ثالثاً- طبق مقررات قانونی یا قراردادهای موجود. چیران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگران چیران 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 میرهن 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 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 مؤدی 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 محدود آن به شمار رفته و می بایست ابطال گردد. قانونگذار تکلیف ارائه اظهارنامه تزلنامه و حساب سود و زیان را در مورد اشخاص حقیقی و حقوقی به ترتیب در مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون موضوع 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 صدرا اشاره نیز به صراحت عنوان گردیده است. سپس قاعداً مؤدی مالیاتی طبق قانون می بایست که هزینه خسارت وارد شده به فعالیت یا دارایی خود را در اظهارنامه مالیاتی خودشناسایی نموده و مدارک معتقد 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 گهاً شدت خسارت ولرده 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 تحمل تکلیف اضافی خلاف بین شرع ما بوده و می بایست حذف گردد."		
متن مقررده 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 مؤدی (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت به فعالیت و دارایی مؤدی، همراه با اسناد مدارکی که در اختیار دارد به اداره امور مالیاتی ذیربط.		
۲- احراز خسارت ولرده از سوی اداره امور مالیاتی ذیربط پس از بررسی اسناد و مدارک ارائه شده توسط مؤدی و اطلاعات مکتوبه یا توجه به مستندات زیر:		
۲-۱- گواهی یا فاییده خسارت ولرده از سوی مراجع ذصلاح که متولی تشخیص خسارت می باشند و یا هرگونه سند معتبر دیگری که خسارت ولرده 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 ولرده طبق قانون و مقررات یا قراردادهای موجود چیران آن به عهده دیگری نبوده و یا در هر صورت از طریق دیگر چیران نشده باشد.		
۴- ارائه تعهد کتبی مؤدی مبنی بر اینکه این خسارت از طرف هیچ مرجعی چیران 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 ۴۰۵۱-۳۷۳۱۰۰۴۰ 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 ۹۱۰۲۵۲۶۷۹-۱۳۹۸/۱۲/۲۶ توضیح داده است که:		
دیوان عدالت اداری - تهران - پلاک ۱۰۰ - خیابان ولیعصر - پلاک ۱۰۰ - پلاک ۱۰۰ - پلاک ۱۰۰		



<p>کلاس پرونده: ۹۷۰۲۳۷ شماره پرونده: ۹۷۰۹۵۰۰۰۱۳۰۱۳۰۲ تاریخ: ۱۳۹۹/۰۶/۱۸ پست:</p>	<p>فَلَا تَبْغُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا دادنامه هیات عمومی</p>	 <p>وزارت عدالت ایران</p>
<p>۱) در مواد ۱۲۷ و ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰۰۱۱۰۲۷ به محبت 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 مبنای 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 مفید و مشروط می باشد.</p> <p>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 ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰۰۱۱۰۲۷ به تصویب وزیر وقت امور اقتصادی و دارایی رسیده و به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۱۰۷۰۷-۲۱۱۰۴۲۹۹۰۱۳۸۲ 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 ۱۲۸ 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.</p> <p>۳) نظر به اینکه مهلت سه ماه پیش پیش شده در آیین نامه موضوعی 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 اخلال 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 منافی با منافع مودی خواهد بود.</p> <p>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 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 نفی 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 ۱۲۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران) صادر شده است و با معائن نظر به مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۰۰۹۰۲۲ رد شکایت شاکی مورد استنعا می باشد.</p> <p>هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹۰۶۰۱۸ 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 صادره کتبه است.</p> <p style="text-align: center;">رأی هیات عمومی</p> <p>بر مبنای بند ۹ ماده ۱۲۸ قانون مالیات های مستقیم هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده به فعالیت و دارایی موسسه یکی از مصدق 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 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 منافی 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.</p> <p style="text-align: center;">محمدکاظم بهرامی رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری</p>		
<p>دیوان عدالت اداری - تهران - پلاک ۱۳۱ - خیابان ولیعصر - نشانی: تهران - پلاک ۱۳۱ - خیابان ولیعصر - تهران - تلفن: ۰۲۱-۸۰۰۰۰۰۰۰</p>		



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

هیأت عالی انتظامی مالیاتی

دبیرخانه هیأت 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 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 مودی و اطلاعات مکتسبه باتوجه به مستندات زیر:
 - ۲-۱- گواهی یا تائیدیه خسارت وارده از سوی مراجع ذیصلاح که متولی تشخیص خسارت می باشند. و یا هرگونه سند معتبر دیگری که خسارت وارده را تائید 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 ۲۱۱-۴۰۵۱/۳۷۳۱۰ 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.

