

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۹۹۰۰۰۷۹	شماره دادنامه:	۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۲۴
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۰/۱۱/۲۷
شاکا:	مسعود ولی پوری گودرزی	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات تخصصی
دسته بندی:	مالیات بر درآمد حقوق (۰۸۰۱۰۲۰۲)		
مصوبه ها:	۲۸۳۴۵ - ۲۴۰۱ - ۲۳۲ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ ۲۲۷۴۶ - ۲۳۲ - ص سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۸/۱۱/۳۰		

پیام رای:

عدم ابطال بند ۸ بخشنامه شماره ۱/۲۴۰۱/۲۳۲/۲۸۳۴۵ مورخ ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ و بخشنامه شماره ۲۲۷۴۶/۲۳۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

متن دادنامه:

هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ع، 9900079

* شاکا: آقای مسعود ولی پور گودرزی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 8 بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخ 1385,7,18 و بخشنامه شماره 222,22746 مورخ 1398,11,30 مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

*شاکا دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بند 8 بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخ 1385,7,18 و بخشنامه شماره 222,22746 مورخ 1398,11,30 مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تقدیم کرده که به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد:
بند 8 بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخ 1385,7,18:

8. پاداش هیئت مدیره: پرداخت پاداش هیأت مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد 239 و 241 قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد. بدیهی است در هر صورت پاداش اعضاء حقیقی هیأت مدیره (اعم از موظف و غیر موظف) با رعایت مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات حقوق می باشد که در هر صورت عدم اقدام توسط شرکت، واحد مالیاتی نسبت به مطالبه مالیات و جرائم متعلقه اقدام نماید.

بخشنامه شماره 222,22746 مورخ 1398,11,30:

بازگشت به نامه 5333,98 مورخ 1398,11,26 با موضوع نحوه افشای پاداش هیات مدیره در صورت های مالی به آگاهی می رساند: ضمن اعلام آنکه طبق بند (ز) ماده 7 اساسنامه سازمان حسابرسی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مذکور می باشد، بیان می دارد از آنجا که به موجب بند 8 بخشنامه شماره 2401,232,28345 مورخ 1385,8,17 [تاریخ صحیح 1385,7,18 می باشد] "پرداخت پاداش هیات مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد 239 و 241 قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد" بنابر این فارغ از چگونگی نحوه افشا پاداش هیات مدیره در صورت های مالی موافقت با درخواست قابل قبول مالیاتی تلقی نمودن پاداش موصوف، به دلیل فقد مجوز قانونی امکانپذیر نمی باشد.

*دلایل شاکا برای ابطال مقرر در مورد شکایت:

به موجب قوانین و مقررات اصلاحیه قانون تجارت و با رعایت شرایط مقرر در مواد 134، 237 و 241 قانون مزبور، علی الخصوص فراز پایانی ماده 134 "... هم چنین در صورتی که در اساسنامه پیش بینی شده باشد مجمع عمومی می تواند تصویب کند که نسبت معینی از سود خالص سالانه شرکت به عنوان پاداش به اعضاء هیات مدیره تخصیص داده شود".

مستفاد از مواد 2 و 34 قانون کار جمهوری اسلامی پاداش مدیران در زمره ارقام حق السعی تلقی شده است.

به موجب نامه شماره 31 مورخ 28,12,1377 کمیته فنی سازمان حسابرسی "اگر چه پاداش موضوع مواد 134 و اصلاحیه قانون تجارت، با تصویب مجمع عمومی قابل پرداخت و سقف آن درصدی از سودی است که در هر سال به سهامداران پرداخت می شود، اما این مبالغ در قبال سمت اعضای هیات مدیره به آنان تعلق می گیرد. بنابر این، این قبیل مبالغ باید به عنوان بخشی از هزینه های شرکت تلقی شود".

در فراز ابتدای بخشنامه 23222746، ص مورخ 30,11,1398 تصریح شده است " ... طبق بند 7 ماده 7 اساسنامه سازمان حسابرسی مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مذکور میباشد". اما فراز پایانی بخشنامه مغایر بر خلاف با بخش آغازین همان بخشنامه است.

مستفاد از ماده 105 اصلاحیه اخیر ق.م.م، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی حاصل اعمال جمع درآمد مشمول مالیات پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثناء مواردی است که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه می باشند در نرخ مقرر در ماده مذکور خواهد بود. فلذا می بایست در تعریف و مفهوم سود حسابداری با تعریف و مفهوم درآمد مشمول مالیات، تفاوت در کار کرد و ماهیت آنها را مد نظر قرار داد.

علی الأصول از هر منبع مالیاتی فقط یک بار آن هم به موجب قانون می توان نسبت به وصول مالیات اقدام گردد. به فرض محال اگر این قلم جزء هزینه های قابل قبول نباشد پس از شرکت چند بار باید مالیات گرفت، یعنی مالیات شرکت محاسبه شده است، سود بعد از وضع مالیات را نباید مجدداً مشمول مالیات تلقی نمود (یعنی مالیات مضاعف).

تخصیص و پرداخت پاداش هیات مدیره به موجب قانون (مواد 134 و 241 اصلاحیه قانون تجارت) است، از جمله مصادیق هزینه های قابل قبول وفق فراز پایانی ماده 147 و اتفاقاً با عنایت به اینکه از مصادیق حق السعی نیز می باشد، از جمله مصادیق مرصع در ماده 148 ق.م.م نیز است. فلذا تلقی آن بعنوان اقلام برگشت از هزینه و اضافه نمودن آن به عنوان درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات مجدد از این مبلغ و جهات قانونی ندارد. چراکه پاداش هیات مدیره وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی است.

به موجب بند 7 بخشنامه شماره 28345,2401,232 تاریخ: 18,07,1385 چنین تصریح شده است: " در خصوص هزینه ها و وجوه پرداخت شده توسط اشخاص که وفق مقررات قانونی مشمول کسر و پرداخت مالیات تکلیفی می باشند، عدم پذیرش هزینه های مذکور صرفاً به دلیل عدم کسر مالیات تکلیفی (به استثنای موارد مصرح در آیین نامه اجرائی موضوع بند 8 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بخشنامه شماره 24408 مورخ 7,8,1381 سازمان امور مالیاتی کشور) صحیح نمی باشد". فلذا بند 7 بخشنامه شماره 28345,2401,232 تاریخ: 18,07,1385 در تعارض و تضاد با بند 8 همان بخشنامه و بخشنامه 232,22746، ص مورخ 30,11,1398 است.

از جهت شرعی مغایر با قواعد فقهی «الناس مسلطون علی اموالهم» و «حرمة مال المومن كحرمة دمه» و حدیث منقول از امام زمان (عج) «لا یحل لأحد أن یتصرف فی مال غیره بغير إذن» می باشد.

***در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره 212,2221، ص مورخ 1399,2,20 به طور خلاصه توضیح داده اند که:**

آنچه که شاکی به عنوان بخشنامه تلقی و درخواست ابطال آن را مطرح نموده، نامه مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی (نامه شماره 232,22746، ص مورخ 30,11,1398) خطاب به شرکت پترو امید آسیا بوده که فی نفسه متضمن وضع قاعده الزام آور و آمره نمی باشد.

شرایط، ضوابط و مصادیق هزینه های قابل قبول مالیاتی، در مواد 147 و 148 قانون مالیات های مستقیم تصریح شده است. یکی از مهمترین آنها، لزوم صرف هزینه، در فرایند تحصیل در آمد می باشد که در ماده 147 و تبصره 1 ماده 148 بر آن تأکید شده است. به بیان دیگر، می بایست هزینه مورد نظر، جهت پیش برد و استمرار فعالیت مؤسسه و در نهایت حصول در آمد ضرورت داشته باشد. بدیهی است پرداخت پاداش از محل سود خالص سالانه، فاقد اوصاف یاد شده بوده و با توجه به مفاد مواد 134 و 241 لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، چنین پرداختی، امری اختیاری و به تصویب مجمع عمومی منوط شده است که خود به روشنی مؤید عدم ضرورت وجود آن، برای تحصیل در آمد مؤسسه می باشد.

مقایسه پاداش پرداختی به اعضای هیئت مدیره، با حق السعی بلا وجه است؛ چرا که حق السعی به کارگران و به صورت اجباری پرداخت می شود. لیکن پرداخت پاداش موصوف، اختیاری و به اعضای هیئت مدیره صورت می پذیرد. در واقع حق السعی مشمول بند 2 ماده 148 ق.م.م تحت عنوان هزینه های استخدامی قرار می گیرد و وجود آن برای تداوم فعالیت مؤسسه، تحصیل در آمد و تحقق همان سودی که پاداش یاد شده از محل آن تقسیم می شود، ضرورت دارد.

فقهای شورای نگهبان در پاسخ به استعلام دیوان عدالت اداری در خصوص مغایرت مصوبه معترض عنه با شرع، چنین اظهار نظر نموده اند:

در صورتی که بخشنامه مورد شکایت قانونی بوده و مشمول مالیات دانستن پاداش موضوع شکایت متضمن اجحاف نباشد خلاف شرع شناخته نشد. تشخیص قانونی بودن آن بر عهده دیوان محترم عدالت اداری است.

رأی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه ماهیت هزینه های قابل قبول مالیاتی که عمده آن در مواد 147 و 148 از قانون مالیاتهای مستقیم آمده است، هزینه هایی است که در فرآیند رسیدگی به مالیات بر مشاغل یا عملکرد اشخاص مورد بررسی و انطباق قرار می گیرد و در صورتی که منطبق با اقلام مندرج در قانون باشد از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می شوند و الا با برگشت آنها، نهایتاً در سرجمع درآمد مشمول مالیات مؤدی لحاظ می شوند و به عبارت دیگر،

محل بررسی و بحث راجع به آنها قبل از تشخیص نهایی درآمد مشمول مالیات که همان سود خالص و ویژه است می باشد و در فرآیند درآمد ناویژه قابل تفسیر می باشند و چون در فراز نخست (حکم اول) بند 8 مصوبه مورد شکایت به شماره 2401,232,28345 مورخه 1385,7,18 به درستی بیان داشته است که به جهت اینکه پاداش هیأت مدیره با لحاظ موارد 239 و 241 از قانون تجارت از محل سود خالص و ویژه انجام می شود ، لذا این پاداش نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول واقع شود و فلسفه این حکم این است که در فرآیند رسیدگی به مالیات عملکرد اصولاً قبل از تعیین سود خالص ، هزینه ها بررسی شده است و اصولاً بحث هزینه بودن پاداش از سود خالص ، خروج موضوعی از فرآیند رسیدگی مالیاتی دارد و آنچه در بند 2 ماده 148 ق.م.م (جز ب) آمده است پاداش پایان خدمت اشخاص زیر مجموعه است که قبل از تعیین سود خالص در فرآیند حسابرسی به عنوان یکی از اجزای هزینه های قابل قبول محاسبه می شود ، فلذا این فراز از مصوبه در راستای حکم قانون بوده به استناد بند ب ماده 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

دکتر محمد علی برومند زاده
رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی
دیوان عدالت اداری