



رای شماره ۱۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۰۲ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال و حذف عبارت «تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار» از بند ب-۶ بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی)

شماره پرونده: هـ ع / ۰۰۰۳۹۱۰ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۱۱۳ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۳/۲

* شاکی: آقای سعید سهیلی نیا

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال و حذف عبارت «تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار» از بند ب-۶ بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال و حذف عبارت «تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار» از بند ب-۶ بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

«تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می شود. بدیهی است خروج آورده ارتباطی به هزینه مذکور ندارد.»

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیات های مستقیم مقرر می دارد: « اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه و طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف میشوند و برای پرداخت کننده سود معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی میشود.» سازمان امور مالیاتی به موجب بند ب-۶ بخشنامه ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ حکم مقرر در قسمت اخیر ماده مذکور را مبنی بر «هزینه های قابل قبول مالیاتی پرداخت کننده سود» را مقید نموده است و این هزینه ها را صرفا تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار قابل پذیرش دانسته است، در حالی که حکم قانون مطلق می باشد.

همچنین بخشنامه مذکور موجبات دریافت مالیات مضاعف را آورد زیرا عدم پذیرش تمام سود پرداختی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی موجب افزایش درآمد مشمول مالیات و در نتیجه تعلق مالیات برای پرداخت

کننده خواهد شد که در اینصورت تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم حاکم بر قضیه خواهد بود. در حالی که پرداخت کننده سود با توجه به مفهوم مخالف صدر ماده ۱۳۸ مکرر، مکلف است مالیات سود دریافتی مزبور بر حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار را پرداخت نماید.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۹۵۷۱/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۳ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

به موجب ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات های مستقیم، الحاق شد. در این ماده مقرر شده است: «... معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر در آمد معاف می شوند و برای پرداخت کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود».

بر اساس مفاد مواد (۱۴۷) و (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم، اصلاحی سال ۱۳۹۴ هزینه های حائز شرایط مذکور و مشروح در آن مقررات در حساب مالیاتی قابل پذیرش می باشند. بر اساس مفاد ماده (۱۴۷) قانون مزبور هزینه های قابل قبول برای تشخیص در آمد مشمول مالیات، هزینه هایی است که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل در آمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب های مقرر باشد.

بنابراین صرف هزینه های واقعی صورت پذیرفته که متکی به اسناد و مدارک باشد، در حساب مالیاتی قابل قبول خواهد بود، لذا در خصوص پرداخت کننده سود نیز سود پرداختی مشروط به این که تا میزان سقف مزبور و معادل سود پرداختی باشد، به عنوان هزینه قابل پذیرش مالیاتی تلقی می شود.

*نظریه تهیه کننده گزارش:

با عنایت به اینکه حکم مندرج در ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم دلالت بر این دارد که به میزان آورده نقدی اشخاص جهت تأمین مالی پروژه ها و طرح ها و نیز سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی در قالب عقود مشارکتی، معافیت مالیات بر درآمد معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی در نظر گرفته می شود و برای پرداخت کننده سود نیز، به میزان سود پرداختی، هزینه قابل قبول مورد پذیرش واقع می شود و در مصوبه مورد شکایت که در صدد بیان نهایت پذیرش سود و هزینه بوده است از عبارت تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار، استفاده نموده است که دلالت بر این دارد که بیشتر از سود مورد انتظار، مورد پذیرش و قبول نمی باشد و از سویی ممکن است در فرآیند سرمایه گذاری یاد شده و در پایان سال مالی و پس از حسابرسی، اصولاً میزان سود پروژه کمتر از سود مورد انتظار باشد که طبعاً این عبارت مصوبه مورد شکایت در خصوص رعایت عدالت مالیاتی و تفسیر قانون یاد شده (ماده ۱۳۸) که به میزان سود، معافیت تعلق می گیرد و هزینه مورد قبول واقع می شود، اقرب به صحت بوده و با قوانین سازگار می باشد، فلذا حکم مندرج در مقررره مورد شکایت با لحاظ مراتب مرقوم در راستای اهداف مقنن بوده است.

تهیه کننده گزارش:

محمد برازنده

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه حکم مندرج در ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم دلالت بر این دارد که به میزان آورده نقدی اشخاص جهت تأمین مالی پروژه ها و طرح ها و نیز سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی در قالب عقود مشارکتی ، معافیت مالیات بر درآمد معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی در نظر گرفته می شود و برای پرداخت کننده سود نیز ، به میزان سود پرداختی ، هزینه قابل قبول مورد پذیرش واقع می شود و در مصوبه مورد شکایت که در صدد بیان نهایت پذیرش سود و هزینه بوده است از عبارت تا میزان حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار ، استفاده نموده است که دلالت بر این دارد که بیشتر از سود مورد انتظار ، مورد پذیرش و قبول نمی باشد و از سویی ممکن است در فرآیند سرمایه گذاری یاد شده و در پایان سال مالی و پس از حسابرسی ، اصولاً میزان سود پروژه کمتر از سود

مورد انتظار باشد که طبعاً این عبارت مصوبه مورد شکایت در خصوص رعایت عدالت مالیاتی و تفسیر قانون یاد شده (ماده ۱۳۸) که به میزان سود ، معافیت تعلق می گیرد و هزینه مورد قبول واقع می شود ، اقرب به صحت بوده و با قوانین سازگار می باشد ، فلذا حکم مندرج در مقررره مورد شکایت با لحاظ مراتب مرقوم در راستای اهداف مقنن بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست ارزشمند دیوان یا ده نفر از قضات معزز دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری