

متن دستورالعملهای مورد اعتراض به شرح زیر است:

دستورالعمل شماره ۱۳۸۸/۳/۱۸-۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵:

«دستورالعمل رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی، سود و کارمزد پرداختی

شماره: ۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵

تاریخ: ۱۳۸۸/۳/۱۸

دستورالعمل

۵۱۱	۱۴۷ و ۱۴۸	۸۸	م
-----	-----------	----	---

مخاطبین / ذی‌نفعان	ادارات کل امور مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران
موضوع	دستورالعمل رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی، سود و کارمزد پرداختی

به منظور ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به حساب تسهیلات مالی دریافتی و هزینه سود و کارمزد پرداختی مقرر می‌دارد: مأموران مالیاتی در رسیدگی به حسابهای مذکور موارد زیر را دقیقاً مدنظر قرار داده و مطابق آن اقدام نمایند:

۱- فهرست کامل تسهیلات مالی دریافتی از اشخاص، بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری به شرح فرم پیوست از مؤدی اخذ گردد. ۲- با توجه به مقررات تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم و آیین‌نامه اجرایی مربوط، رعایت مفاد تبصره و آیین‌نامه در خصوص گواهی موضوع تبصره مذکور بررسی و در فرم پیوست درج گردد. ۳- تسهیلات مالی دریافتی را یا قرارداد منعقد (تحت عنوان تسهیلات مالی عقود اسلامی و یا فاینانس تأمین مالی و غیره) از جهت میزان تسهیلات، مدت بازپرداخت، سود و کارمزد و سایر شرایط مطابقت گردد. ۴- با توجه به مقررات ماده ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم بررسی نمایید تسهیلات دریافتی در جهت انجام عملیات مؤسسه مصرف گردیده باشد. در غیر این صورت موارد مصرف با به کارگیری مبلغ تسهیلات را دقیقاً ردیابی و در فرم مربوطه درج نمایید. ۵- در مواردی که تسهیلات مذکور در جهت عملیات مؤسسه به کارگرفته نمی‌شود در این صورت هزینه تسهیلات از نظر مالیاتی جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب نمی‌شود. ۶- چنانچه تسهیلات مالی دریافتی در فعالیتهای معاف از مالیات و یا مشمول مالیات مقطوع (به استثنای املاک و حق واگذاری محل که به عنوان داراییهای ثابت یا دارایی نامشهود مؤسسه می‌باشد مصرف می‌شود در این صورت هزینه تسهیلات مذکور مربوط به بخش منابع معاف یا مشمول مالیات مقطوع حسب مورد بوده و قابل کسر از درآمد مشمول مالیات نخواهد بود. ۷- طبق بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات مؤسسه به بانکها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسه اعتباری غیربانکی مجاز (دارای مجوز فعالیت مالی و اعتباری از بانک مرکزی) پرداخت یا تخصیص یافته باشد به عنوان هزینه قابل قبول می‌باشد. بنابراین با توجه به فهرست اطلاعات دریافتی به شرح بند یک فوق و قراردادهای مربوط هزینه تسهیلات مالی دریافتی از سایر اشخاص و مؤسسات اعتباری غیربانکی که دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی نمی‌باشند به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد. ۸- در صورتی که مؤدی مالیاتی از محل تسهیلات دریافتی به سایر اشخاص از جمله شرکا، سهامداران، مدیران و اشخاص وابسته موضوع ماده ۱۲۹ قانون تجارت وجوهی به عنوان وام، قرض و یا به هر عنوان دیگر پرداخت نمایند، هزینه تأمین مالی مربوط به تناسب مبلغ پرداختی مذکور، به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد. ۹- در صورت اخذ تسهیلات مالی از اشخاص غیر از موارد مصرح در بند ۱۸ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم اطلاعات مربوط به دریافت‌کنندگان سود و کارمزد دریافتی را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط جهت پیگیری وصول مالیات از درآمد مذکور و ثبت آن در دفاتر دریافت‌کنندگان ارسال نمایید. ۱۰- طبق استانداردهای آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل احتساب به تحصیل یا ساخت یک دارایی و همچنین هزینه‌های مالی مربوط به قبل از بهره برداری، با توجه به سایر شروط استاندارد حسابداری مربوط باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود. بنابراین بررسی گردد در مواردی که تسهیلات مذکور برای خرید یا ساخت یک دارایی خاص اخذ گردیده است کل هزینه‌های تأمین مالی مربوط به عنوان بخشی از بهای تمام شده آن دارایی منظور شده باشد. ۱۱- در صورتی که اشخاص دارای سود حاصل از حسابهای پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانکهای ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز باشند، در این صورت هزینه تسهیلات مالی دریافتی از بانکها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسه اعتباری غیربانکی مجاز به نسبت مبلغ پس‌انداز یا سپرده‌های مذکور از نظر مالیاتی قابل قبول نخواهد بود. ۱۲- سود و کارمزد پرداختی به غیر از بانکها، صندوق تعاون و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز مشمول مقررات ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد. رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

دستورالعمل شماره ۱۳۸۸/۱۰/۲۹-۷۰۷۹۳:

«رسیدگی به تسهیلات دریافتی، سود و کارمزد پرداختی

شماره: ۷۰۷۹۳

تاریخ: ۱۳۸۸/۱۰/۲۹

شماره هـ/۱۳۷۴/۹۰

۱۳۹۳/۱۰/۱

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۳/۹/۱۰ شماره دادنامه: ۱۴۰۳ کلاس پرونده: ۱۳۷۴/۹۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: شرکت دیبانگار آریا

موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعملهای شماره ۵۱۱-۱۴۷ و ۸۸-۱۴۸ م

(ابلاغ شده به شماره ۱۳۸۸/۳/۱۸-۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵) و ۱۴۷-۵۳۳ و ۸۸-۱۴۸ م

(ابلاغ شده به شماره ۱۳۸۸/۱۰/۲۹-۷۰۷۹۳) سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شرکت دیبا نگار آریا به موجب دادخواستی ابطال دستورالعملهای

شماره ۵۱۱-۱۴۷ و ۸۸-۱۴۸ م (ابلاغ شده به شماره ۱۳۸۸/۳/۱۸-۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵) و

۱۴۷-۵۳۳ و ۸۸-۱۴۸ م (ابلاغ شده به شماره ۱۳۸۸/۱۰/۲۹-۷۰۷۹۳) سازمان امور

مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«با عنایت به عدم موافقت با درخواست این شرکت ضمن اعلام اعتراض به رأی صادر

شده موارد ذیل را به استحضار می‌رساند: اداره امور مالیاتی شهرستان دلیجان در رسیدگی

به عملکرد سال مالی ۱۳۸۸ این شرکت به استناد بخشنامه‌های شماره ۵۳۳، ۱۴۷ و ۱۴۸،

۸۸ م و ۵۱۱، ۱۴۷ و ۸۸ م ضمن اخذ کار برگ تسهیلات دریافتی و به لحاظ عدم ثبت

پیش‌فاکتورهای تسلیمی به سیستم بانکی در حسابهای عملکرد سال مالی یاد شده در

سرفصلهای موجودیها یا داراییهای ثابت اقدام به رد دفاتر قانونی شرکت کرده است.

با عنایت به این که ارائه پیش‌فاکتور به سیستم بانکی صرفاً به لحاظ انعقاد قراردادهای

مشارکت مدنی یا فروش اقساطی یا... که بر اساس قراردادهای عقود اسلامی است و

به منظور تکمیل پرونده تسهیلاتی بوده و هیچ‌گونه معامله‌ای بر اساس پیش‌فاکتورهای

یاد شده صورت نپذیرفته و از سوی دیگر انعقاد قراردادهای تسهیلاتی در این سال عمدتاً

به لحاظ عدم وجود نقدینگی در بخش تولید و صنعت و به منظور جلوگیری از پرداخت

۶٪ جرایم تأخیر در پرداخت اقساط صرفاً این شرکت ضمن استمهان اقدام به تمدید

تسهیلات بانکی سنوات گذشته کرده است و وجه جدیدی بابت تسهیلات دریافت نکرده

است طبیعی است که امکان ثبت پیش‌فاکتورهای یاد شده از لحاظ استانداردهای

حسابداری در سرفصل داراییها میسر نیست.

لذا استدعا می‌نماید ضمن بررسی موضوع دستور فرمایید نسبت به ابطال بخشنامه‌های

یاد شده سازمان امور مالیاتی و رأی صادر شده هیأت ماده ۲۵۱ مکرر اقدام لازم مبذول نمایند.»

شده قضیه از اعتبار امر مختومه برخوردار بوده است و موجبی برای رسیدگی مجدد وجود ندارد.

همچنین در خصوص خواسته دیگر دایر بر ابطال بخشنامه شماره ۷۰۷۹۳-۱۳۸۸/۱۰/۲۹ سازمان متبوع اشعار می‌دارد نظر به این که این بخشنامه جهت رفع ابهام و ایجاد وحدت رویه واحد نسبت به بند ۱۰ دستورالعمل شماره ۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵-۱۳۸۸/۳/۱۸ صادر شده و از سویی بند ۱۰ یاد شده به شرح فوق‌الذکر توسط آن هیأت ابطال شده، بنابراین مفاد این بخشنامه نیز موضوعیت نداشته است و قابلیت اجراء را نخواهد داشت.

ج - در خصوص اعتراض شاکی نسبت به تصمیم هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مطروح در شرح خواسته نیز اشعار می‌دارد نظر به اینکه نامه دبیر هیأت یاد شده خطاب به شخص حقوقی خاصی بوده و عمومیت نداشته است و با عنایت به احصاء حدود صلاحیت و اختیارات هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در ماده ۱۹ قانون دیوان رسیدگی در این خصوص از صلاحیت هیأت عمومی خارج و در صلاحیت شعب دیوان است کما این که شرکت شاکی نیز موضوع یاد شده را علی حده در آن دیوان مطرح و تحت کلاسه ۹۰۰۸۹۸۰۹۰۰۰۲۵۵۱ در شعبه ۱۴ مطرح رسیدگی است. علی هذا با عنایت به مطالب مارالذکر به استناد حکم ماده ۳۹ قانون دیوان عدالت اداری رسیدگی و رد دادخواست مورد استدعاست.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤساء، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می‌کند.

رأی هیأت عمومی

اولاً: نظر به این که بند ۱۰ بخشنامه شماره ۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵-۱۳۸۸/۳/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور، پیش از این به موجب رأی شماره ۵۱۳ الی ۵۱۷-۱۳۸۹/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده است، بنابراین به لحاظ رسیدگی قبلی به موضوع، موجبی برای رسیدگی مجدد و ابطال بند ۱۰ بخشنامه مذکور وجود ندارد.

ثانیاً: با توجه به این که به شرح فوق‌الذکر و به موجب رأی شماره ۵۱۳ الی ۵۱۷-۱۳۸۹/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بند ۱۰ بخشنامه شماره ۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵-۱۳۸۸/۳/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور ابطال شده است، بنابراین بخشنامه شماره ۷۰۷۹۳-۱۳۸۸/۱۰/۲۹ سازمان امور مالیاتی کشور که در مقام رفع ابهام از بند ۱۰ بخشنامه پیش گفته صادر شده است نیز به تبع ابطال بند ۱۰ بخشنامه و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، ابطال می‌شود.

ثالثاً: رسیدگی به خواسته دیگر شاکی، مبنی بر ابطال تصمیم هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، از جمله صلاحیتهای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مصرح در ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، تشخیص نشد و مقرر گردید پرونده جهت رسیدگی به خواسته مذکور به شعبه دیوان عدالت اداری ارجاع شود.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضائی دیوان عدالت اداری - مرتضی علی اشراقی