



رای شماره ۲۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شماره ۱۲-۲۰۱ مورخه ۱۴۰۰/۰۴/۲۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در ارتباط با نحوه رسیدگی به زیان انباشته مندرج در صورتهای مالی آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی (دوره انحلال))

شماره پرونده: هـ/ع/۰۰۰۲۸۴۹ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۰۰۲۷ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۱/۱۷

* شاکی: آقای سید مسیح مولانا

* طرف شکایت: شورای عالی مالیاتی

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شماره ۱۲ - ۲۰۱ مورخه ۱۴۰۰/۴/۲۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در ارتباط با نحوه رسیدگی به زیان انباشته مندرج در صورتهای مالی آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی (دوره انحلال)

* شاکی دادخواستی به طرفیت شورای عالی مالیاتی به خواسته ابطال رای شماره ۱۲ - ۲۰۱ مورخه ۱۴۰۰/۴/۲۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در ارتباط با نحوه رسیدگی به زیان انباشته مندرج در صورتهای مالی آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی (دوره انحلال) به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

رای شماره ۱۲ - ۲۰۱ مورخه ۱۴۰۰/۴/۲۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

با توجه به آراء متناقض صادره از سوی شعب دوم و ششم شورای عالی مالیاتی طی آرای شماره ۲۳۷۸۷/۱۹۷۸/۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۷/۲۷ و ۲۲۱۵/۲۰۱/د مورخ ۱۳۹۸/۲/۲۳ در ارتباط با زیان انباشته مندرج در صورتهای مالی آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی (انحلال)، مراتب در اجرای ماده ۲۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم حسب درخواست رئیس شورای عالی مالیاتی در جلسه مورخ ۱۴۰۰/۴/۲۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شورای عالی مالیاتی در اجرای ماده ۲۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

طبق ماده ۱۱۵ قانون مالیاتهای مستقیم مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند با رعایت تبصره های ۱ و ۲ آن، ارزش دارایی شخص حقوقی است منهای بدهی ها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و ماند سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است.

بنابراین در صورتی که زیان سنواتی دوره انحلال ناشی از فعالیت واقعی شخص حقوقی نبوده و بعلت ابراز هزینه های غیر واقعی (هزینه های مشمول ماده ۱۹۲) و یا کتمان درآمد بوده باشد، در این صورت با توجه به اینکه این امر موجب عدم ابراز واقعی دارایی ها یا بدهی ها (کم ابرازی دارایی و یا بیش ابرازی بدهی) حسب مورد در سال

شناسایی زیان شده است . می بایست آثار کاهش یا افزایش آن بر دارایی ها و یا بدهی ها در سال شناسایی و زیان بررسی و حسب مورد به دارایی مربوطه اضافه و یا از بدهی مورد نظر کسر گردد.

*** دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :**

شورای عالی مالیاتی در اظهار نظر خود ، زیان سنواتی که ناشی از ابراز هزینه های غیرواقعی یا کتمان درآمد بوده باشد را با این توجیه که موجب عدم ابراز واقعی دارایی ها یا بدهی ها حسب مورد در سال شناسایی زیان شده است؛ موظف به بررسی و اعمال کاهش یا افزایش آن بر دارایی ها و یا بدهی ها کرده و ملزم به کسر بدهی یا اضافه کردن دارایی در مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات سال انحلال نموده است .

نظریه علاوه بر اینکه متضمن وضع قاعده جدید است، توسعه دایره قانون و مفاد با اصل ۵۱ قانون اساسی و در حکم مطالبه مالیات مضاعف می باشد زیرا اولاً در صورت شناسایی هزینه های غیر واقعی یا کتمان درآمد در رسیدگی مالیات عملکرد آن سال، سود و زیان ابراز شده و به تبع آن سود و زیان انباشته نقل شده به سنوات آتی غیر واقعی بوده و به میزان کمتر از واقعیت در سنوات آتی در صورتهای مالی منعکس می گردد . فلذا مالیات کتمان درآمد حاصله و یا هزینه های غیر واقعی در همان سال شناسایی و از مودی مطالبه شده است .

ثانیاً : در صورت عدم شناسایی هم کشف و ابراز چنین مواردی مستلزم بررسی دفاتر و اسناد و مدارک سنوات قبلی مودی است که در عمل غیر ممکن است مضافاً اینکه به استناد ماده ۱۵۷ ق.م.م سنواتی که پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات آنها گذشته باشد مشمول مرور زمان می گردد .

ثالثاً : تاثیر کتمان درآمد یا هزینه غیر واقعی بر صورتهای مالی بدین شکل است که سود و زیان انباشته (که بخشی از حقوق صاحبان سهام می باشد) پایان سال افزایش و در مقابل حسب مورد دارایی افزایش یا بدهی کاهش می یابد.

*** خلاصه مدافعات طرف شکایت :**

همانطور که صورتجلسه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی اشاره شده در صورتی که زیان انباشته ناشی از ابراز هزینه غیر واقعی یا درآمد کتمان شده در سال شناسایی زیان باشد این امر منجر به کم ابرازی دارایی یا بیش ابرازی بدهی در آن سال شده است با فرض شناسایی این مورد، صرفاً از سود مشمول مالیت نسبت به اخذ مالیات اقدام شده و پوشش زیان تا مبلغ صفر مالیات وضع نشده است تا حسب ادعای شاکی در دوره انحلال جنبه مضاعف و تکراری داشته باشد. فلذا خواستار رد شکایت شاکی گردیده است.

*** نظریه تهیه کننده گزارش :**

مفاد شکایت شاکی مبنی بر ابطال رای شماره ۱۲ - ۲۰۱ مورخه ۱۴۰۰/۴/۲۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی راجع به زیان انباشته مندرج در صورتهای مالی آخرین دوره عملیات شخص حقوقی (دوره انحلال) می باشد که رای یاد شده به عنوان رای وحدت رویه و در مقام تعارض بین شعب دوم و ششم شورای عالی مالیاتی صادر شده است و با لحاظ اینکه به شرح ماده ۱۱۵ از قانون مالیاتهای مستقیم ، مأخذ محاسبه مالیات دوره انحلال اشخاص حقوقی به تفصیل بیان شده است و آن عبارتست از لحاظ نمودن تبصره های ۱ و ۲ این مقرر و احتساب ارزش دارایی شخص حقوقی منهای بدهی ها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت شده است و در رای وحدت رویه شورای عالی مالیاتی نیز به درستی در راستای عمل به مفاد ماده مرقوم الذکر بیان شده است در صورتی که شخص حقوقی ، زیان سنواتی دوره انحلال را اعلام و ابراز نماید و

احراز شود این زیان ، ناشی از فعالیت واقعی شخص حقوقی نبوده و یا هزینه هایی ابراز نماید که غیر واقعی و مشمول ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و مشمول کتمان درآمد باشند ، با توجه به اینکه این عدم ابراز واقعی هزینه ها و دارایی ها (کم ابرازی دارایی و یا بیش ابرازی بدهی ها) حسب مورد در سال شناسایی و انحلال می باشد ، فلذا قانوناً می بایست آثار این کاهش یا افزایش غیرواقعی بر دارایی ها و بدهی ها ، مورد ترتیب قرار داده شود و حسب مورد به دارایی اضافه و یا از بدهی کسر شود به عبارت دیگر مأخذ واقع شود و این حکم دقیقاً در راستای بیان اهداف مقنن بوده و مغایرتی با مقررات نداشته ، چرا که این فرآیند ، رسیدگی عادلانه و واقعی بر اساس احراز دقیق فرآیندهای مالی و اصلاح عمد یا اشتباه مؤدی در اظهار و ابراز را به همراه دارد.

تهیه کننده گزارش :

محمد برازنده

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

مفاد شکایت شاکی مبنی بر ابطال رای شماره ۱۲ - ۲۰۱ مورخه ۱۴۰۰/۴/۲۲ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی راجع به زیان انباشته مندرج در صورتهای مالی آخرین دوره عملیات شخص حقوقی (دوره انحلال) می باشد که رای یاد شده به عنوان رای وحدت رویه و در مقام تعارض بین شعب دوم و ششم شورای عالی مالیاتی صادر شده است و با لحاظ اینکه به شرح ماده ۱۱۵ از قانون مالیاتهای مستقیم ، مأخذ محاسبه مالیات دوره انحلال اشخاص حقوقی به تفصیل بیان شده است و آن عبارتست از لحاظ نمودن تبصره های ۱ و ۲ این مقرر و احتساب ارزش دارایی شخص حقوقی منهای بدهی ها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت شده است و در رای وحدت رویه شورای عالی مالیاتی نیز به درستی در راستای عمل به مفاد ماده مرقوم الذکر بیان شده است در صورتی که شخص حقوقی ، زیان سنواتی دوره انحلال را اعلام و ابراز نماید و احراز شود این زیان ، ناشی از فعالیت واقعی شخص حقوقی نبوده و یا هزینه هایی ابراز نماید که غیر واقعی و مشمول ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و مشمول کتمان درآمد باشند ، با توجه به اینکه این عدم ابراز واقعی هزینه ها و دارایی ها (کم ابرازی دارایی و یا بیش ابرازی بدهی ها) حسب مورد در سال شناسایی و انحلال می باشد ، فلذا قانوناً می بایست آثار این کاهش یا افزایش غیرواقعی بر دارایی ها و بدهی ها ، مورد ترتیب قرار داده شود و حسب مورد به دارایی اضافه و یا از بدهی کسر شود به عبارت دیگر مأخذ واقع شود و این حکم دقیقاً در راستای بیان اهداف مقنن بوده و مغایرتی با مقررات نداشته ، چرا که این فرآیند ، رسیدگی عادلانه و واقعی بر اساس احراز دقیق فرآیندهای مالی و اصلاح عمد یا اشتباه مؤدی در اظهار و ابراز را به همراه دارد ، بنابراین 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 محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری

