



شماره بخشنامه : 140231390000531103

تاریخ : ۱۴۰۲/۰۳/۰۲

موضوع	رای شماره 140231390000531103 مورخ 1402/03/02 هیات عمومی دیوان عدالت اداری
	شماره دادنامه: 140231390000531103 تاریخ دادنامه: 2/3/1402 شماره پرونده: 0106980 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: رئیس دیوان عدالت اداری موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 نسبت به رای شماره 1401/05/11-140109970905810909 هیات عمومی دیوان عدالت اداری گردش کار: 1- وزیر امور اقتصادی و دارایی به موجب نامه های شماره 1401/08/24-174136 و 1402/02/16-2332/200 ص به رئیس دیوان عدالت اداری اجمالاً اعلام کرده است که: " در خصوص پرونده کلاسه 0004077 موضوع درخواست ابطال صورتجلسه شماره 27-201 مورخ 1399/12/08 شورای عالی مالیاتی (ابلاغ شده به موجب بخشنامه شماره 1400/02/21-10/1400/210 معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور) در ارتباط با نرخ تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک ها که توسط هیات عمومی دیوان عدالت اداری رسیدگی و منجر به صدور دادنامه شماره 1401/05/11-140109970905810909 مبنی بر ابطال اطلاق صورتجلسه مذکور شورای عالی مالیاتی شده است ضمن تقاضای رسیدگی مجدد برابر مفاد ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به استحضار می رساند: طبق ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تفاوت ناشی از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که از تغییر نرخ برابری ارز، طلا و جواهرات ایجاد می شود، صرفاً ناشی از ارزیابی حسابداری است و سود تحقق یافته تلقی نمی شود و مشمول مالیات نیست و مابه التفاوت آن در حسابی تحت عنوان مازاد حاصل از ارزیابی خالص دارایی های خارجی منظور و در بخش سرمایه بانک مرکزی ذیل حساب اندوخته ها در ترازنامه منعکس و گزارش می شود. اما حکم خاص ماده واحده قانونی مذکور که صرفاً در مورد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران اعتبار دارد قابلیت تعمیم به سایر اشخاص را ندارد. مطابق ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات معاف می باشد. مفاد این ماده صرفاً در خصوص صندوق توسعه ملی بوده و قابل تعمیم و تسری به سایر اشخاص نمی باشد. علاوه بر این در ماده موصوف اشاره ای به درآمد نبودن «تسعیر ارز» نشده است، بلکه حکم به معافیت داده و معافیت نیز در مورد «درآمد» مصداق می یابد. بر اساس بند (الف) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک توسعه صادرات ایران، صندوق ضمانت صادرات ایران و شرکت سرمایه گذاری خارجی ایران مشمول مالیات با نرخ صفر است، حکم این ماده که صرفاً در خصوص اشخاص احصا شده بود، قابلیت تعمیم و تسری به سایر اشخاص را ندارد. بر اساس بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات، معاف از مالیات اعلام شده است. از مفاد بند مذکور عدم اطلاق درآمد بر «تسعیر ارز» از ماده اشعاری برداشت نمی شود زیرا قانونگذار در بند یاد شده صرفاً سود تفاوت نرخ ارز حاصل از صادرات را از هرگونه مالیات معاف اعلام نموده است. حکم مزبور به تسعیر ارز درآمدی که منشأ صادراتی ندارد قابل تسری نیست و این خود موید شمول مالیات بر تسعیر ارز دارایی و بدهی ارزی است. در ماده 105 قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است که درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زبان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ 25% باشد. از طرف دیگر مطابق مبانی نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری، «درآمد» عبارت است از «افزایش در حقوق صاحبان سرمایه» به جز مواردی که به آورده صاحبان سهام مربوط می شود. از این رو از آنجایی که تسعیر دارایی های ارزی بانک ها به نرخ های مقرر قانونی، منجر به افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بانک های مذکور و در نتیجه باعث افزایش درآمد بانک های موصوف می شود، بنابراین مطالبه مالیات از این گونه درآمدها که ناشی از تسعیر ارز می باشد با مقررات قانونی منطبق است.

عمده اشکال اجرای دادنامه شماره 1401/05/11-140109970905810909 هیات عمومی دیوان عدالت اداری این است که طبق تبصره 2 ماده 147 قانون مالیات های مستقیم هزینه های مربوط به درآمدهایی که به موجب قانون مذکور از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند.

از سوی دیگر بر اساس بند 24 ماده 148 قانون مذکور زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط به اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف از طرف مودی در حساب مالیاتی قابل قبول است. قانونگذار طبق حکم بند یاد شده ضمن تأیید اصل وجود سود یا زیان برای عمل تسعیر ارز، زیان حاصل را به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته است. در غیر این صورت چنانچه درآمد یا سود حاصل از تسعیر ارز معاف از مالیات می بود، زیان مربوط به آن با عنایت به حکم تبصره 2 ماده 147 موصوف به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب نمی شد. بنابراین حکم بند 24 ماده 148 قانون مذکور که بر اساس آن زیان حاصل از تسعیر ارز، در حساب مالیاتی قابل پذیرش است، قابلیت اجرا نداشته و اجرای دادنامه مذکور هیات عمومی دیوان عدالت اداری سبب ایجاد تعارض میان احکام تبصره 2 مزبور و بند 24 ماده 148 قانون یاد شده خواهد شد.

بر اساس بند (ز) ماده 7 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب 1366/06/17 مجلس شورای اسلامی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور، سازمان مذکور می باشد و گزارش های حسابرسی و صورت های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان مذکور رعایت نشده باشد، در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. وفق بند 23 «استاندارد حسابداری شماره 16» در پایان هر دوره گزارشگری اقلام پولی ارزی باید در تاریخ ترازنامه تسعیر شود و از سوی دیگر به موجب بند 27 استاندارد مذکور به استثنای بندهای 29، 30 و 31 همان استاندارد، تفاوت ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ هایی متفاوت بانرخ های مورد استفاده در شناخت اولیه این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورت های مالی دوره قبل باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود.

بنابراین طبق اصول استانداردهای حسابداری، تفاوت ناشی از تسعیر ارز به عنوان «درآمد» قابل شناسایی است و لاجرم مشمول مالیات قرار می گیرد. اما دادنامه شماره 1401/05/11-909 هیات عمومی دیوان عدالت اداری با بیان این نکته که شمول مالیات بر درآمد از بابت تسعیر نرخ ارز بر دارایی ها و ارزش های فروش نرفته خلاف قانون است، مطالبه مالیات از این نوع تسعیر را به زمان فروش یا مصرف موکول کرده است.

دادنامه مذکور در مقام اجراء، محاسبه مالیات را در زمان مصرف یا فروش (به دلیل در اختیار نبودن اطلاعات مرتبط با آن ارز در هیچ یک از صورت های مالی و یا دفاتر مودی) با مشکل اساسی مواجه ساخته و این نوع محاسبه را برای سازمان امور مالیاتی کشور غیر ممکن کرده است.

بر اساس دادنامه های شماره 535 و 536 مورخ 1396/06/07 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، نظر به اینکه سازمان امور مالیاتی در بند 1 نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی دستورالعمل مورد شکایت (دستورالعمل شماره 22/6/1393-524/93/200)، سود حاصل از تسعیر ارز با منشا صادرات را مشمول مالیات قرار داده است، این حکم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع آن تشخیص و ابطال شده است. لیکن مواردی که سود تسعیر ارز ناشی از صادرات نباشد، از شمول حکم دادنامه یاد شده خارج است.

مطابق بند (ج) دادنامه شماره 838 و 839 مورخ 7/9/1396 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، نظر به اینکه بخشنامه های شماره 24/5/1391-10743/200 و 22/4/1395-25/95/200 سازمان امور مالیاتی کشور، سود حاصل از تسعیر ارز با منشا صادرات را مشمول مالیات قرار داده است، لذا بخشنامه های مذکور مغایر قوانین یاد شده تشخیص و ابطال شده اند. اما مفاد دادنامه مذکور به مواردی که سود تسعیر ارز، ناشی از صادرات نباشد، قابل تعمیم نیست.

بر اساس مفاد «آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم»، اشخاص مکلف به نگهداری دفاتر قانونی، می باید دفاتر مذکور را با رعایت استانداردهای حسابداری تنظیم کنند. بنابراین مکلفند با مراعات استاندارد حسابداری شماره 16 (که در آمد حاصل از تسعیر ارز را درآمد تلقی کرده است)، درآمدهای مربوط را شناسایی نمایند و از سوی دیگر طبق مفاد مواد 94 و 105 قانون مذکور، درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی با رعایت سایر مقررات مشمول مالیات می باشد، بنابراین مانند سایر درآمدهای اشخاص یاد شده، به طور کلی درآمد تحقق یافته و درآمد شناسایی شده تحقق نیافته ناشی از تسعیر ارز که به موجب استانداردهای حسابداری تکلیف به شناسایی آن شده است، مشمول مالیات می باشد و در مواردی که نظر بر عدم شمول مالیات، تسری معافیت، نرخ صفر و... به درآمد حاصل از تسعیر ارز بوده، قانونگذار در راستای اجرای اصل 51 «قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران»، با انجام فرایند تقنینی، این حکم (مستثنی نمودن موارد از شمول مالیات) را به صراحت بیان نموده است.

همچنین بر اساس دادنامه های قبلی مورد اشاره که در دادنامه موضوع اعتراض هیات عمومی دیوان عدالت اداری (دادنامه شماره 1401/05/11-140109970905810909) مورد استناد بوده، با فرض شمول مالیات نسبت به سود حاصل از تسعیر ارز، صرفاً به دلیل پیش بینی حکم معافیت مالیات در «قانون احکام دایمی برنامه های توسعه کشور»، «قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران» و ماده 36 «قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور»، حکم به معافیت از پرداخت مالیات سود تسعیر ارز داده شده است و فاقد هرگونه حکم در خصوص عدم تلقی درآمدهای محقق نشده حاصل از تسعیر ارز به عنوان درآمد مشمول مالیات و یا عدم لزوم تسری مالیات به درآمد اخیرالذکر می باشد.

بنابراین با توجه به موارد مندرج در این نامه قانونگذار، سود تسعیر ارز موارد مذکور را از تاریخ لازم الاجرا شدن قوانین فوق، از پرداخت مالیات معاف کرده است. مطلب بیانگر آن است که سود تسعیر ارز آنها قبل از قوانین مذکور، مشمول مالیات بوده و سود تسعیر ارز سایر موارد نیز مشمول مالیات می باشد و در مواردی که نظر بر عدم شمول مالیات، تسری معافیت، نرخ صفر و... به درآمد حاصل از تسعیر ارز بوده، در راستای صراحت اصل 51 «قانون اساسی جمهوری اسلامی

ایران»، قانونگذار به صدور حکم مستثنی نمودن، طبق فرآیند قانونگذاری اقدام نموده است. بدهی است وجود احکام قانونی اخیرالذکر خود دلیل قاطع است بر این که قانون گذار به ماهیت درآمدی بودن سود حاصل از تسعیر ارز (اعم از سود تحقق یافته و تحقق نیافته) و به تبع آن مشمول مالیات بودن آن ها صحه گذاشته و بنابر صلاحدید، قانون گذار برخی اشخاص یا فعالیت ها را از شمول مالیات خارج و از پرداخت مالیات مربوط به آن معاف کرده است.

با عنایت به مراتب فوق، خواهشمند است دستور فرمایید اقدامات لازم در اجرای ماده 91 «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری»، به منظور رسیدگی مجدد به دادنامه شماره 1401/05/11-140109970905810909 در هیات عمومی دیوان عدالت اداری فراهم شود.

2- متن رای شماره 1401/05/11-140109970905810909 هیات عمومی دیوان عدالت اداری به قرار زیر است:

" با توجه به اینکه براساس مفاد آرای شماره 535-536 مورخ 1396/06/07 و 1396/09/07-838 و 1400/11/19-3047 هیات عمومی دیوان عدالت اداری و ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال 1392 و ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال 1394 و بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب سال 1395، شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن منتفی اعلام شده است، بنابراین اطلاق حکم مقرر در رای شماره 201-27 مورخ 1399/12/18 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی که به موجب بخشنامه شماره 1400/02/21-10/1400/210 سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ شده،

در حدی که متضمن شمول مالیات بر درآمد از بابت تسعیر نرخ ارز بر دارایی ها و ارزش های فروش نرفته است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

3- پس از طرح درخواست موصوف و به دنبال اعلام موافقت رئیس دیوان عدالت اداری با اعمال مقررات ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رای شماره 1401/05/11-140109970905810909 هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع به هیات تخصصی مالیاتی و بانکی ارجاع شد و پس از اخذ نظریه هیات مزبور، در دستورکار هیات عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/03/02 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیات عمومی

اولاً حکم مقرر در ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال 1394 ناظر بر معافیت سود و زیان ناشی از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات بوده و محدود به صندوق مزبور است و براساس حکم ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال 1392 نیز صرفاً تفاوت ناشی از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی بانک مرکزی که از تغییر نرخ برابری ارز، طلا و جواهرات ایجاد می شود، به عنوان سود تحقق یافته تلقی نشده و مشمول مالیات نیست و بر مبنای بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب سال 1395 هم سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از مالیات معاف اعلام شده است. ثانیاً به موجب تبصره 2 ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366: «هزینه های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند» که با توجه به وجود ارتباط مستقیم بین پذیرش هزینه و شمول مالیات، فرآیند تسعیر نرخ ارز در زمره درآمدهای مشمول مالیات است. ثالثاً به موجب مواد مختلف از لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب سال 1347 و مشخصاً مواد 237، 239 و 240 این قانون که در خصوص مبنای تقسیم سود سهامداران و پاداش آنها است، فرآیند مربوط به محاسبه قیمت واقعی و در دسترس ارزش های موجود و یا قیمت آن براساس نرخ جریانهای نقدی آتی ناشی از معامله، عملاً مبنای محاسبه سود اشخاص در پایان سال مالی است و چنانچه فروش سهام یا سهم الشرکه تحقق یابد، با مبنای محاسبه ارزش های موجود و براساس قیمتهای مذکور کشف قیمت انجام شده و معاملات صورت می پذیرد

و اصولاً در انجام معاملات تجاری، این فرآیند مورد عمل واقع شده و درآمد محسوب و در دفاتر قانونی به عنوان درآمد ثبت می شود و رویه حاکم در مراجع قضایی نیز موید همین امر است. رابعاً در مواد 1، 6 و 17 آیین نامه اجرایی ماده 95 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/12/04 بر رعایت ضوابط و استانداردهای حسابداری در جریان تنظیم دفاتر و اسناد مالیاتی تأکید شده و براساس بند 23 اصل 16 از استانداردهای حسابداری که در اجرای بند (ز) ماده 7 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب سال 1366 تدوین یافته و با لحاظ استثنائات مندرج در آن (به شرح مقرر در پندهای 29، 30 و 31 همین اصل) تفاوت ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی واحدهای تجاری، درآمد محسوب شده و زیان آن به عنوان هزینه مبنای عمل قرار می گیرد.

بنا به مراتب فوق، رای شماره 140109970905810909 مورخ 1401/05/11 هیات عمومی دیوان عدالت اداری که براساس آن اطلاق حکم مقرر در رای شماره 201-27 مورخ 1399/12/18 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی (ابلاغی به موجب بخشنامه شماره 1400/02/21-10/1400/210 سازمان امور مالیاتی کشور) در حد شمول مالیات بر درآمد از بابت تسعیر نرخ ارز بر داراییها و ارزش های فروش نرفته، ابطال شده بود با قوانین مذکور مغایرت دارد و لذا بر مبنای جواز حاصل از ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، ضمن نقض رای شماره 140109970905810909 مورخ 1401/05/11 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، اعتبار حقوقی حکم مقرر در رای شماره 201-27 مورخ 1399/12/18 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی (ابلاغی به موجب بخشنامه شماره 1400/02/21-10/1400/210 سازمان امور مالیاتی کشور) تأیید می گردد./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیات عمومی

و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب