



موضوع

رای شماره ۹۰۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (اطلاق حکم مقرر در رای شماره ۲۰۱-۲۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که به موجب بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۰۲/۲۱-۲۱۰/۱۴۰۰/۱۰ 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، ابطال شد).

بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۱/۰۵/۱۱ شماره پرونده: ۰۰۴۰۷۷ طبق رای شماره ۱۳۱۱۰۳/۱۳۹۹/۰۵/۲۳ در راستای اعمال ماده ۹۱ قانون دیوان، نقض گردید. مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. شاکی: آقای بهمن زبردست. موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق رای شماره ۲۰۱-۲۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۰۲/۲۱-۲۱۰/۱۴۰۰/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور. گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال اطلاق رای شماره ۲۰۱-۲۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ابلاغی به موجب بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۰۲/۲۱-۲۱۰/۱۴۰۰/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "با توجه به ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۹۲ و ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴ و بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور و اینکه شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن منتفی است و تنها می توان از سود تسعیر ارزش های فروش رفته مطالبه مالیات نمود. درخواست ابطال اطلاق حکم رای شماره ۲۰۱-۲۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۸ شورای عالی مالیاتی را تا آنجا که متضمن مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی های ارزی فروش نرفته بانک ها می شود و نیز بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۰۲/۲۱-۲۱۰/۱۴۰۰/۱۰ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که این رای را برای اجرا ابلاغ کرده، تا جایی که این ابلاغ متضمن حکم به مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی های ارزی فروش نرفته بانک ها است، به دلیل مغایرت با قانون و خروج از حدود اختیار تقاضای ابطال آن را دارم." متن رای مورد شکایت به شرح زیر است: "رای شورا: ۲۰۱/۲۷ صورتجلسه مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۷ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم نامه شماره ۱۳۹۹/۱۲/۵-م معاون امور بانکی، بیمه و شرکت های دولتی در خصوص مشکلات مالیاتی تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک ها در اجرای بخشنامه بانک مرکزی و عدم پذیرش آن توسط ادارات کل امور مالیاتی، حسب ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی موضوع نامه ۱۳۹۱/۵-م/۱۳۹۹/۱۲/۶ مدیرکل دفتر وزارتی، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید. شرح نامه: موضوع مطرح شده در نامه صدرالاشاره مشعر بر این است که، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران طی بخشنامه صادره به بانک ها نرخ تسعیر ارز برای دارایی ها و بدهی های ارزی را به بانک ها اعلام می کند، لیکن ادارات امور مالیاتی نرخ مذکور را قبول نداشته و بر مبنای نرخ ارز اعلام شده در سامانه نیما نسبت به تسعیر ارز و افزودن آن به درآمد مشمول مالیات اقدام می نمایند. اظهار نظر شورای عالی مالیاتی: با توجه به نامه صدرالاشاره و ضمیمه پیوست آن، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۵۵ قانون مالیات های 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 استاندارد حسابداری شماره ۱۶ اقلام پولی ارزی باید به نرخ ارز در تاریخ ترانزاکشن تسعیر شود و در صورت وجود نرخ های متعدد برای یک ارز، از نرخ برای تسعیر استفاده می شود که جریان های نقدی آتی ناشی از معامله یا مانده حساب مربوط، بر حسب آن تسویه می شود. همچنین طبق دستورالعمل ۱۳۹۳/۵۲۴-۲۰۰/۲۲-۶/۱۳۹۳ و اصلاحی شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۲-۲۰۰/۹۷/۱۷۲ در مواقعی که برای تسعیر ارز، نرخ های متعددی (شامل نرخ رسمی، بازار ثانویه (سامانه نیما) و نرخ آزاد (سنا) وجود داشته باشد، می بایست با ملحوظ نظر داشتن اینکه مؤدی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به چه نحوی می باشد و یا اینکه تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ آزاد صورت می پذیرد از نرخ های فوق حسب مورد برای تسعیر در تاریخ معامله یا تسعیر مانده اقلام پولی استفاده شود. به موجب بند (ب) ماده ۱۱ قانون پولی و بانکی، نظارت بر بانک ها و مؤسسات اعتباری، طبق مقررات این قانون به عهده بانک مرکزی می باشد و در ماده ۱۴ قانون یاد شده موارد نظارت و دخالت بانک مرکزی در امور پولی و بانکی با تصویب شورای پول و اعتبار احصاء گردیده است. بنابراین با عنایت به مراتب فوق و عدم احصاء وظیفه تعیین نرخ تسعیر ارز با اندازه گیری دارایی ها و بدهی های بانک ها توسط بانک مرکزی در مقررات قانونی مربوط و با توجه به اینکه نرخ تسعیر ارز اعلامی بانک مرکزی برای انجام تسعیر ارز دارایی ها و بدهی های ارزی بانک ها هیچ گونه مبنای معاملاتی برای بانک ها ندارد، لذا از نظر مالیاتی نرخ مذکور مورد پذیرش نبوده و اقدام اداره امور مالیاتی مطابق مقررات می باشد." در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۳۹۵/۱۲/۲۱-۲۰۰/۱۲/۲۳ اعلام کرده است که: "۱- همان گونه که اطلاع دارید در راستای اجرای مقررات مربوط به یک موضوع مالیاتی به عنوان جزئی از کل می بایست به مجموعه تمامی مواد و

مقررات ناظر بر آن موضوع توجه شود تا بدین ترتیب بتوان به فهم صحیح مراد قانونگذار در خصوص آن موضوع دست یافت. بی شک توجه نکردن به این مهم، موجب انحراف از درک صحیح مقررات قانونی و نحوه اجرای آن خواهد شد. ۲- در همین راستا و بر خلاف برداشت شاکی در دادخواست مطروحه، قوانین و مقررات متعددی در رابطه با شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر ارز و در نتیجه مطالبه مالیات از آن، تصریح دارند که به اختصار می توان به اهم آنها به شرح زیر اشاره نمود: الف- مطابق ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم «جمع 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 غیرمعاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود» و از طرفی مطابق مبانی نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری، «درآمد» عبارت است از «افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز در مواردی که به آورده صاحبان سهام مربوط می شود». از این روی از آنجا 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 گردد. لذا مطالبه مالیات بر این گونه درآمدها که ناشی از تسعیر ارز می باشد، منطبق با مقررات قانونی می باشد. ب) وفق بند ۲۳ «استاندارد حسابداری شماره ۱۶ در پایان هر دوره گزارشگری اقلام پولی ارزی باید در تاریخ ترازنامه تسعیر شود و از طرفی به موجب بند ۲۷ استاندارد مذکور، به استثنای بندهای ۲۹، ۳۰ و ۳۱ همان استاندارد، تفاوت ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ های متفاوت یا نرخ های مورد استفاده در شناخت اولیه این اقلام و یا در تسعیر این اقلام در صورت های مالی دوره قبل باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود. پس طبق اصول مذکور در استاندارد حسابداری فوق الذکر تفاوت ناشی از تسعیر ارز به عنوان «درآمد» قابل شناسایی است و لاجرم مشمول مالیات قرار می گیرد. پ) طبق بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم «زبان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف از طرف مؤدی [به عنوان هزینه قابل قبول شناخته شده است] از آنجا که «هزینه تسعیر ارز» به عنوان هزینه قابل قبول می باشد که از درآمد مؤدی کسر می گردد، بنابراین درآمدی که در «تسعیر ارز» نصیب مؤدی [دارنده ارز] می گردد نیز مشمول مالیات خواهد بود. ت) مطابق ماده ۳۶ «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». حکم مقرر در ماده مذکور مؤید شمول مالیات بر تسعیر ارز دارایی ها و بدهی هاست، زیرا قانونگذار در این ماده صندوق توسعه ملی را از این امر معاف نموده است و در این ماده اشاره ای به درآمد نبودن «تسعیر ارز» نشده است، بلکه حکم به معافیت داده است و معافیت در مورد درآمد مصداق می یابد. ث) قانونگذار در بند (ب) ماده ۴۵ «قانون احکام دایمی برنامه های توسعه کشور» سود تفاوت نرخ تسعیر ارزی حاصل از صادرات را از مالیات معاف نموده است. از این حکم قانونی نیز عدم اطلاق درآمد بر «تسعیر ارز» برداشت نمی گردد و برعکس استدلال شاکی با توجه به درآمد بودن «تسعیر ارز» قانونگذار در ماده قانونی مذکور صرفاً سود تفاوت نرخ ارز حاصل از صادرات را از هرگونه مالیات معاف اعلام نموده است. حکم مذکور به تسعیر ارز درآمدی که منشأ صادراتی ندارد قابل تسری نبوده و این خود مؤید شمول مالیات بر تسعیر ارز دارایی و بدهی ارزی با رعایت مقررات ناظر بر موضوع می باشد. ج) مطابق بند ۴ تصمیمات جلسه چهل و دوم ستاد هماهنگی اقتصادی دولت مورخ ۱۵/۱۱/۱۴۰۰ (موضوع نامه شماره ۱۳۹۵۸۴-۱۱/۱۴۰۰ معاون اول رئیس جمهور) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران موظف است، نرخ تسعیر دارایی ارز بانک ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی را حداقل معادل ۹۰ درصد نرخ ارز سامانه نیما در شش ماهه گذشته اعلام نماید. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است مالیات سود ناشی از تسعیر دارایی های ارزی مذکور را بر مبنای نرخ اعلامی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران محاسبه و اخذ نماید. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۱/۵/۱۴۰۱ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا 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 توجه به اینکه براساس مفاد آرای شماره ۵۳۶-۵۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۶/۷، ۱۳۹۶/۷/۸-۸۳۸ و ۱۳۹۶/۹/۷-۳۰۴۷ و ۱۴۰۰/۱۱/۱۹-۳۰۴۷ 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 ۱۳۹۲ و ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دایمی برنامه های توسعه کشور مصوب سال ۱۳۹۵، شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن منتفی اعلام شده است، بنابراین اطلاق حکم مقرر در رای شماره ۲۰۱-۲۷ مورخ ۱۸/۱۲/۱۳۹۹ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی که به موجب بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۲۱-۲۱۰/۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ شده، در حدی که متضمن شمول مالیات بر درآمد از بابت تسعیر نرخ ارز بر دارایی ها و ارزهای فروش نرفته است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. حکمتعلی مظفریریس هیات عمومی دیوان عدالت اداری