



موضوع	رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۱۰۰۲۵۳ مورخ ۱۴۰۲/۰۸/۱۴ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۹۰/۲۰۰ مورخ ۱۴/۱/۹۱ ریاست سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب)
بسمه تعالی هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : هـ ت / ۰۲۰۰۰۸۰ - ۰۲۰۰۰۷۵ * شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۱۰۰۲۵۳ تاریخ: ۱۴۰۲/۰۸/۱۴ * شاکیان : آقایان امید یاهو- نیما غیاثوند* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۹۰/۲۰۰ مورخ ۱۴/۱/۹۱ ریاست سازمان امور مالیاتی کشوری خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۹۰/۲۰۰ مورخ ۱۴/۱/۹۱ ریاست سازمان امور مالیاتی کشوری تصویب * شکای دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۹۰/۲۰۰ مورخ ۱۴/۱/۹۱ ریاست سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد: بخشنامه شماره ۹۰/۲۰۰ مورخ ۱۴/۱/۹۱ ریاست سازمان امور مالیاتی کشور جناب آقای صالح آبادیرییس محترم سازمان بورس و اوراق بهادار بازگشت به نامه شماره ۱۶۷۳۷۷/۱۲۱ مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۵ در خصوص آیین نامه اجرایی جزء (ب) بند ۷۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور، به اطلاع می رساند: به موجب جزء (ب) بند ۷۸ قانون فوق الاشاره، بنگاه های اقتصادی که از ابتدای سال ۱۳۸۵ تا پایان سال ۱۳۸۹ اقدام به تجدید ارزیابی داراییهای خود ننموده اند، در صورتی که با رعایت مقررات قانونی و مفاد این آیین نامه، دارایی های خود را در سال ۱۳۹۰ تجدید ارزیابی نموده و مازاد حاصل از آن را به حساب سرمایه منظور نمایند از شمول مالیات ناشی از مازاد حاصل از تجدید ارزیابی در سال ۱۳۹۰ معاف خواهند بود. بنابراین با توجه به حکم قانونی فوق الاشاره و تا زمانی که دارایی های تجدید ارزیابی شده از حساب دارایی ها خارج نگردیده است (فروش یا معاوضه)، کاهش سرمایه از محل مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی های اشخاص مذکور به جهت جبران زیان سنواتی و اصلاح صورت های مالی، هدف قانونگذار نمی باشد و در صورت کاهش سرمایه از محل زیانهای سنواتی مازاد مذکور مشمول مالیات خواهد بود. * دلایل شکای برای ابطال مقرر در مورد شکایت : اولاً با عنایت به اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ مالیاتی وضع نمی گردد مگر به موجب قانون که در این خصوص قانون گذار اراده ای مبنی بر مشمول بودن کاهش زیان وضع نگردیده است. از سوی دیگر با استعانت از وحدت ملاک دادنامه شماره ۱۳۹۶/۴/۲۰ مورخ ۹۶۱۰۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ «نظر به اینکه بر مبنای قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی تعلق می گیرد، بنابراین تقیل زیان انباشته از سوی صاحبان سرمایه از طریق کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران و یا آورده نقدی و غیر نقدی آنها مندرج در حساب جاری شرکاء یا حساب دیگر هیچ گونه منافعی برای شرکت ایجاد نمی کند تا به عنوان درآمد مشمول مالیات باشد لذا تا زمانی که منفعت و سودی برای شرکت حادث نگردد مطالبه مالیات موضوعیت ندارد. (جهت تشحیذ ذهن قضات محترم به پیوست تصویر گرافیکی از بحث مطروحه تقدیم می گردد) ثانیاً به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می گردد. بدیهی می باشد در خصوص مشمول مالیات در زمان کاهش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی هیچ نوع مصوبه قانونی تصویب نگردیده است. لازم به ذکر است بر اساس رای هیأت عمومی شماره ۱۲۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۳ احراز درآمدی بودن را شرط اساسی و ملاک مطالبه مالیات دانسته است و تا زمانی که فرآیند رویدادها زیان های مالی را تقیل می نماید اصولاً تراز مثبت مالی و حسابداری ایجاد نمی گردد تا مشمول مالیات گردد. * در پاسخ به شکایت مذکور ، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۶۵۲/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۲/۶ به طور خلاصه توضیح داده است که : قانونگذار در راستای حمایت از بنگاه های اقتصادی بنگاه های اقتصادی به موجب جزء (ب) بند ۷۸ «قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور» مقرر نموده است: «افزایش سرمایه بنگاه های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های آنها، از شمول مالیات معاف است مشروط بر آن که متعاقب آن به نسبت استهلاک دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، میناء محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد. آیین نامه اجرایی این بند توسط معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رییس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی و با همکاری وزارت صنایع و معادن تهیه می شود و به تصویب هیأت وزیران می رسد.» در ماده (۱۰) «آیین نامه اجرایی تبصره ۱ ماده (۱۴۹) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴» (به شماره ۳۸۷۴/ت/۵۲۷۹۳ مورخ ۱۳۹۵/۱/۲۱ مصوب هیأت وزیران) با تصریح بر این موضوع بیان شده است: «پوشش زیان از محل مازاد تجدید ارزیابی، انتقال این مازاد به حساب سود و زیان یا اندوخته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سرمایه، به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری و همچنین تحقق درآمد در آن سال است و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود.» با توجه به حکم صریح «قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور» مبنی بر اینکه صرفاً افزایش سرمایه بنگاه های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های آن ها با رعایت مقررات از شمول مالیات معاف شده است (و نه کاهش سرمایه)، چنانچه بنگاه اقتصادی پس از افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی نسبت به کاهش آن اقدام نماید این امر مغایر مفاد جزء (ب) بند ۷۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور» است و اگر بنگاه اقتصادی به جای استفاده از تجدید ارزیابی دارایی ها برای افزایش سرمایه،	

از آن محل درآمدی به هر منظور (برای پوشش زبان انباشته) شناسایی نماید، حسب مقررات مواد (۹۴) و (۱۰۶) «قانون مالیاتهای مستقیم»، درآمد شناسایی شده مشمول مالیات خواهد شد. بسم الله الرحمن الرحیم عنایت به نظر اعضای حاضر در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۷/۱۶ هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری و با لحاظ وحدت موضوع پرونده های کلاسه هـ ت/ ۰۲۰۰۰۸۰ - ۰۲۰۰۰۷۵ لف همدیگر شده (موضوع ابطال از تاریخ تصویب بخشنامه ۹۰/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۱/۱/۱۴ سازمان امور مالیاتی) و بررسی با حضور طرفین انجام و به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال اقدام به انشاء رای می نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداریمقتن در قانون بودجه سال ۱۳۹۰ به شرح جزء (ب) بند (۷۸) که قانون حاکم بر مقررره معترض عنه و بخشنامه مورد شکایت که خطاب به ریاست وقت سازمان بورس و اوراق بهادار در رابطه با آیین نامه اجرایی جز (ب) بند (۷۸) قانون بودجه مزبور، صادر شده است، بیان نموده است "افزایش سرمایه بنگاههای اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های آنها، از شمول مالیات معاف است مشروط بر آن که متعاقب آن نسبت به استهلاك دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مینا محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد." و با توجه به اینکه اصولاً بحث معافیت مالیاتی در جایی مطرح می شود که شخص (اعم از حقیقی یا حقوقی) یا به عبارت دیگر فعالیت، به حکم اولیه مشمول درآمد و مالیات می باشد، لیکن قانون گذار به حکم ثانوی، این شخص یا فعالیت را معاف از مالیات می داند که با این مینا، اولاً و بالذات تجدید ارزیابی دارایی ها و افزایش سرمایه از این محل مشمول مالیات می باشد، لیکن قانونگذار به جهت وجود مصالح مدنظر خویش به حکم قانون مذکور و متعاقباً به حکم تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون اصلاح مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴، به این فرایند (افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی ها) با رعایت شرایط و مقررات که عمدتاً در آیین نامه اجرایی آن قید شده است (آیین نامه به موجب قانون) معافیت عطا نموده است و پرواضح است که فقدان شرایط مساوی است با شمول مالیات چرا که همانگونه که ذکر شد اصولاً این فرایند در زمره موارد فعالیت های اقتصادی محسوب می شود و با وجود شرایط معافیت اعطاء می شود و در مقررره مورد شکایت با ذکر هدف قانون بودجه سال ۱۳۹۰ در جزء (ب) بند (۷۸)، در پایان بیان نموده است که در صورت کاهش سرمایه از محل زیانهای سنواتی، مازاد مذکور مشمول مالیات بوده که این حکم مندرج در بخشنامه، که مورد شکایت شاکیان است، با لحاظ اینکه اساساً موضوع قانون در خصوص افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی ها می باشد و اشخاص صرفاً حق دارند با رعایت شرایط از این فرایند برای افزایش استفاده نمایند و در این صورت آثار مثبت آن را تحصیل خواهند نمود لیکن اگر برخلاف هدف مقنن، اگر از محل مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی ها، کاهش سرمایه دهند، این برخلاف اراده و هدف مقنن است علی الخصوص که در متن قانون بودجه، استهلاك دارایی نیز همزمان با افزایش سرمایه و تجدید ارزیابی دارایی ها نیز صورت پذیرفته است، و چون شرایط قانونی در تجدید ارزیابی با این اقدام مؤدی صورت نپذیرفته است فلذا به اصل اولیه مراجعه و آن شمول مالیات بر این فرایند می باشد، فلذا مقررره معترض عنه منطبق بر مفاد قانون بوده به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتبار از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکیدیوان عدالت اداری

