



شماره بخشنامه : 140009970905813047

تاریخ : ۱۴۰۰/۱۱/۱۹

موضوع	رای شماره 3047 مورخ 1400/11/19 هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شماره دادنامه: 140009970905813047 تاریخ دادنامه: 1400/11/19 شماره پرونده: 0002333 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال پاراگراف دوم بند (د) شیوه نامه رسیدگی خریدهای ارزی (موضوع بخشنامه شماره 2322/200/ص-1398/02/18 سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور) گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال پاراگراف دوم بند (د) شیوه نامه رسیدگی خریدهای ارزی (موضوع بخشنامه شماره 2322/200/ص-1398/02/18 سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " به استحضار می رساند در قوانین مالیاتی ایران تنها مودیانی که ملزم به تهیه و ارائه صورتهای مالی با رعایت استانداردهای حسابداری هستند و وفق این استانداردها باید سود و زیان تسعیر دارایی های ارزی را شناسایی کنند. در صورت داشتن سود تسعیر ارز، از این بابت مشمول مالیات می شوند و هیچ حکم قانونی در خصوص مالیات سود تسعیر ارز اشخاص حقیقی که فعالیتشان خرید و فروش ارز نیست و وفق قانون مالیاتهای مستقیم ملزم به تهیه و ارائه صورتهای مالی نیستند وجود ندارد. یعنی اگر قصد اخذ مالیات از درآمد حاصل از خرید و فروش ارز را داشته باشیم، بدیهی است باید خرید و فروش ارز هم انجام و سودی از آن حاصل شده باشد. پس اگر برای سازمان امور مالیاتی محرز شود که تنها خرید ارز، صورت گرفته و ارزهای خریداری شده عیناً موجود است. باید مطالبه مالیات را موکول به زمان فروش ارز و بر اساس سود واقعی حاصل از این فروش کند. اگر مالیات سود تسعیر ارز فروش نرفته متعلق به اشخاص حقیقی را مطالبه کند، این مالیات دیگر نه مالیات بر درآمد بلکه مالیات بر افزایش معادل ریالی ارز خارجی است که مانند همه دارایی های غیر پولی دیگر به دلیل تورم و کاهش ارزش پول ملی، معادل ریالی شان افزایش یافته است و باید توجه داشت که مستند قانونی هم برای مطالبه مالیات از افزایش معادل ریالی دارایی ها به دلیل تورم وجود ندارد. ضمن اینکه معلوم هم نیست اصلاً فرد مورد نظر در آینده ارز خریداری شده را به فروش برساند یا در سفر به خارج آن را مصرف نموده یا بلاعوض به کسی هدیه کند یا به دلیل سرقت یا گم کردن، کل ارز مربوطه را از دست بدهد. لذا اصولاً به نظر نمی رسد عنوان درآمد مذکور در ماده 93 قانون مالیاتهای مستقیم، بر افزایش معادل ریالی ارز متعلق به اشخاصی که به تصدیق خود سازمان امور مالیاتی، شغلشان خرید و فروش ارز نیست و ارز خریداری شده از بانک مرکزی را هم نفروخته اند و تنها در یک مقطع زمانی به دلیل کاهش ارزش پول ملی، معادل ریالی ارز خریداری شده شان بیشتر شده، صادق باشد. دقیقاً برای همین در مورد مالیات عملکرد دریافت کنندگان سکه از بانک مرکزی نیز تفکیک بین سکه های فروش رفته و موجودی فروش نرفته پایان دوره از جمله در جزء 1 بند (ت) دستورالعمل شماره 200/98/511-1398/03/29 سازمان امور مالیاتی کشور مورد تاکید قرار گرفته بود و سازمان مذکور هم از افزایش معادل ریالی سکه هایی که فروش نرفتن محرز بود، مالیاتی مطالبه ننمود. همچنین در این خصوص می توان از رای شماره 1384/10/11-560 هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز که به موجب آن قانونگذار به شرح مقرر در شقوق ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 ملاک اخذ مالیات از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی را کسب درآمد اعلام نموده و اخذ مالیات از خریداران خودروهای متعدد را فارغ از فروش آنها به اشخاص دیگر خلاف هدف و حکم صریح مقنن در باب شرایط وصول مالیات تشخیص داده شده نیز اتخاذ ملاک نمود. با این همه در پاراگراف دوم بند (د) شیوه نامه مورد اعتراض مقرر شده « چنانچه مودی اسناد و مدارک مثبته ای ارائه نماید که ارز خریداری شده، فروش نرفته و یا مصرف نشده و جزو موجودیهای وی است، در صورت احراز مراتب توسط کارگروه رسیدگی منتخب در این گونه موارد می بایست نسبت به شناسایی درآمد حاصل از تسعیر ارز (مابه التفاوت قیمت خرید ارز و قیمت ارز در پایان سال) عملکرد سال مورد رسیدگی اقدام و در آمد مشمول مالیات و مالیات متعلق را با رعایت مقررات تعیین نماید.» لذا با اتخاذ ملاک از رای شماره 1384/10/11-560 هیات عمومی دیوان عدالت اداری و با توجه به اینکه اطلاق حکم پاراگراف دوم بند (د) (سایر موارد) شیوه نامه مورد اعتراض در خصوص مطالبه مالیات سود تسعیر ارز فروش نرفته اشخاص حقیقی خریدار ارز از بانک مرکزی که فعالیتشان خرید و فروش ارز نیست و قانوناً هم ملزم به تهیه و ارائه صورتهای مالی با رعایت استانداردهای حسابداری نیستند. مغایر مواد 1 و 93 قانون مالیاتهای مستقیم و خلاف هدف و حکم	

صریح مقنن در باب شرایط وصول مالیات و نیز خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور از جهت ورود به حیطه توسیع و تنصیق حدود و ثغور قانون است. درخواست ابطال آن را دارم. "

متن مقررده مورد شکایت به شرح زیر است:

" چنانچه مودی اسناد و مدارک مثبته ارائه نماید که ارزش خریداری شده، فروش نرفته و یا مصرف نشده و جزء موجودی های وی می باشد، در صورت احراز مراتب توسط کارگروه رسیدگی منتخب در این گونه موارد می بایست نسبت به شناسایی درآمد حاصل از تسعیر ارز (مابه التفاوت قیمت خرید ارز و قیمت ارز در پایان سال) عملکرد سال مورد رسیدگی اقدام و درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلق را با رعایت مقررات تعیین نمایند. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 8982/212-ص- 1400/08/22 توضیح داده است که:

" طبق اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری از جمله استاندارد شماره 16 حسابداری، درآمد ناشی از تسعیر ارز (تفاوت قیمت خرید ارز و قیمت ارز در پایان سال) به عنوان یکی از درآمدهای قابل شناسایی در پایان دوره مالی می باشد. بر اساس ماده 93 قانون مذکور، درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد. با توجه به اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 از ابتدای سال 1395 صاحبان مشاغل بر اساس شاخص ها و معیارهایی از قبیل نوع و یا حجم فعالیت به گروه های اول، دوم و سوم گروه بندی شده اند که تکالیف آنان طبق آیین نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روشهای نگهداری آنها... موضوع ماده 95 قانون مزبور اصلاحی مصوب 1394/04/31 تعیین شده است.

بر اساس بند 24 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم زبان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط به اتخاذ یک روش یکنواخت طی سالهای مختلف از طرف مودی در حساب مالیاتی قابل قبول است. طبق تبصره 1 ماده 147 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 از لحاظ مقررات این فصل، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده 95 این قانون که مکلف به نگهداری دفاتر می باشند، در حکم موسسه محسوب می شوند. همچنین هزینه های قابل قبول مالیاتی در مورد سایر صاحبان مشاغل نیز قابل پذیرش است. وفق مقررات بخشنامه شماره 35354- 1375/08/03 معاون درآمدهای مالیاتی/ وزارت امور اقتصادی و دارایی «... با توجه به تبصره 2 ماده 1 آیین نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر قانونی و بند 24 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه بعدی آن آراء مذکور ناظر به مواردی است که مودی خود بر اساس اصول متداول حسابداری و با شرط اتخاذ روش یکنواخت طی سالهای مختلف مبادرت به تسعیر نماید.

حال چنانچه طبق روال اتخاذ شده توسط مودی به طور کلی تسعیر صورت نگیرد، ماموران تشخیص مجاز به تسعیر دارایی ها یا بدهی های ارزی و افزایش یا کاهش درآمد مشمول مالیات از این بابت نخواهند بود و هیاتهای حل اختلاف مالیاتی نیز باید در رسیدگی و صدور رای این موضوع را دقیقاً مورد توجه قرار دهند. "

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/11/19 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

با توجه به اینکه براساس مفاد رای شماره 535-536 مورخ 1396/06/07 هیات عمومی دیوان عدالت اداری و ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر داراییها و بدهیهای 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 حکم مقرر در پاراگراف دوم بند (د) شیوه نامه رسیدگی خریدهای ارزی (موضوع بخشنامه شماره 2322/200-ص- 1398/02/18 سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور) که بر مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز در خصوص ارزهای خریداری شده توسط مودیان که از موجودیهای فروش نرفته یا مصرف نشده آنها محسوب می شود، دلالت دارد خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به 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

