



رای شماره ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال یک عبارت از انتهای تبصره ۳ ماده ۱۰ تصویبنامه شماره ۱۳۵۶۰۲، ت ۵۷۱۷۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۲ هیأت وزیران)

شماره پرونده: ه.ع. ۰۰۰۲۴۱۲ و ۰۰۰۲۴۰۰

* شماره دادنامه: ۱۳۹۴-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۹۳ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۲/۱۴

* شاکی: آقایان بهمن زبردست و اقبال رضایی

* طرف شکایت: هیأت وزیران

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال یک عبارت از انتهای تبصره ۳ ماده ۱۰ تصویبنامه شماره ۱۳۵۶۰۲، ت ۵۷۱۷۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۲ هیأت وزیران

* شاکی دادخواستی به طرفیت هیأت وزیران به خواسته ابطال یک عبارت از انتهای تبصره ۳ ماده ۱۰ تصویبنامه شماره ۱۳۵۶۰۲، ت ۵۷۱۷۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۲ هیأت وزیران تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

ماده ۱۰ تبصره ۳. عدم رعایت هریک از شروط موضوع ماده (۱۴) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی (افزایش سرمایه و ثبت آن پس از مهلت یک ساله مقرر یا افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی ها در فواصل کمتر از پنج سال) موجب شمول مالیات نسبت به مازاد تجدید ارزیابی دارایی های مربوط می شود. همچنین در صورت کاهش سرمایه اشخاص مذکور که از مشوق مالیاتی ماده (۱۴) قانون یادشده استفاده کرده اند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می شود.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

ذیل تبصره ۳ ماده ۱۰ تصویبنامه مورد اعتراض مقرر نموده "همچنین در صورت کاهش سرمایه اشخاص مذکور که از مشوق مالیاتی ماده (۱۴) قانون یاد شده استفاده کرده اند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می شود." وفق ماده ۱۴ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی "به منظور رونق تولید و ایجاد اشتغال از طریق اصلاح ساختار مالی شرکتها و کارآمدسازی افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های اشخاص حقوقی موضوع حکم مقرر در تبصره (۱) ماده (۱۴۹) قانون مالیات های مستقیم، افزایش سرمایه از این محل مجاز و مشروط بر این است که ظرف مدت یک سال پس از تجدید ارزیابی به حساب سرمایه افزوده شده و این امر فقط یک بار در هر پنج سال امکان پذیر است." چنانکه می بینیم، این ماده اصولاً متضمن هیچ معافیت مالیاتی ای نیست و تنها مجوز افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی را، مشروط به اینکه ظرف مدت یک سال پس از تجدید ارزیابی انجام شود، داده. پس چون هنگام افزایش سرمایه،

معافیتی اعطا نشده و مودی حق تمبر موضوع تبصره ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم را هم پرداخت کرده، لذا هنگام کاهش سرمایه نیز موظف به پرداخت مالیاتی از این بابت نیست. در واقع تنها معافیتی که مودی در این خصوص از آن برخوردار شده، معافیتی است که به موجب تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم هنگام تجدید ارزیابی از آن برخوردار شده و از آنجا که جهت برخورداری از این معافیت، الزام افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی وجود ندارد، پس کاهش سرمایه و برگشت هر مبلغی از حساب سرمایه به حساب مازاد تجدید ارزیابی هم موجب عدم شمول این معافیت نخواهد شد، چرا که معافیت موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۹، از ابتدا با منظور شدن همان مبلغ به حساب مازاد تجدید ارزیابی، اعطا شده است و ارتباطی با افزایش سرمایه موضوع ماده ۱۴ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی ندارد. لذا عبارت نقل شده از انتهای تبصره ۳ ماده ۱۰ تصویبنامه مورد اعتراض، با تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم، و نیز ماده ۱۴ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی و همچنین با اصل ۵۱ قانون اساسی، از حیث وضع مالیاتی که به موجب قانون نبوده است، مغایر بوده و خارج از حدود اختیارات می باشد.

شاکی همچنین درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ را نیز دارد.

*در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست معاونت امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره ۱۱۴۸۲۹/۴۶۶۸۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۸ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

به موجب ماده (۱۴) قانون حداکثر توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی مصوب ۱۳۹۸، قانون گذار افزایش سرمایه با هدف رونق تولید و ایجاد اشتغال از طریق اصلاح ساختار مالی شرکتها و کارآمد سازی افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای اشخاص حقوقی موضوع حکم مقرر در تبصره (۱) ماده (۱۴۹) قانون مالیاتهای مستقیم را به شرط افزایش ظرف مدت یک سال پس از تجدید ارزیابی و صرفاً فقط برای یک بار در هر پنج سال مورد پذیرش قرار داده است که در این صورت، طبق تبصره مورد اشاره، «افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای اشخاص حقوقی، با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود. بر این اساس، مشوق مالیاتی مورد اشاره در تبصره (۱) ماده (۱۴۹) قانون مالیاتهای مستقیم، طبق ماده (۱۴) قانون حداکثر توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی، معطوف به موارد افزایش سرمایه با اهداف شرایط مقرر در این ماده شده است؛ همچنان که در تبصره (۱) ماده (۱۰) اصلاحی به موجب تصویب نامه شماره ۱۳۵۶۰۲/ت ۵۷۱۷۰ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۲ هیأت وزیران نیز به آن اشاره شده است.

ذیل تبصره (۳) ماده اخیر که بیان داشته اگر سرمایه اشخاص حقوقی موضوع تبصره (۱) ماده (۱۴۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم که از مشوق مالیاتی موضوع ماده (۱۴) قانون حداکثر توان تولیدی و خدماتی کشور استفاده کرده اند، کاهش یابد، مشمول مطالبه و وصول مالیات متعلق در سال کاهش می شود، مفهوم و نتیجه منطقی حکم مقرر در ماده (۱۴) قانون حداکثر توان تولیدی و خدماتی کشور است و متضمن وضع مالیات جدید یا علی حده ای نیست و بلکه حاکی از عدم شمول مشوق مالیاتی مذکور در ماده (۱۴) قانون حداکثر توان تولیدی و خدماتی کشور به جهت فقدان شرایط و جهات مقرر در این ماده و به عبارتی، رجوع به اعمال مقررات مالیاتی عام حاکم در موارد عادی است. لذا موضوعی نیست که بر اساس تصمیم هیأت وزیران رأساً در مصوبه مورد شکایت مقرر شده باشد.

به صراحت فراز اخیر تبصره (۱) ماده (۱۴۹) قانون مالیاتهای مستقیم، تعیین تکلیف در خصوص سایر الزامات مربوط به افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی داراییها که با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه می شود، به تصمیم هیأت وزیران و آیین نامه اجرایی آن تبصره موکول شده است؛ لذا آن گونه که مطابق ماده (۱۰) تصویب نامه اصلاحی ملاحظه می شود یکی از این الزامات برقرار شده، الزام مؤدیان مالیاتی به پرداخت مالیات در صورت عدم رعایت استانداردهای حسابداری است. در این مصوبه، پوشش زیان از محل ارزش گذاری مجدد داراییها که منطقیاً به کاهش سرمایه منجر خواهد شد به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری تلقی شده است.

تهیه کننده گزارش:

مهدی نادى

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

با عنایت به اینکه حکم مندرج در ماده ۱۴ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی دلالت بر این دارد که به منظور رونق تولید و ایجاد اشتغال از طریق اصلاح ساختار مالی شرکت ها و کارآمد سازی افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی ها اشخاص حقوقی موضوع حکم مقرر در تبصره (۱) ماده (۱۴۹) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ ، افزایش سرمایه از این محل مجاز و مشروط به این دانسته شد که اولاً ظرف یک سال پس از تجدید ارزیابی به حساب سرمایه افزوده شده و ثانیاً در هر پنج سال یک بار مجاز خواهد بود و در مقرره مورد شکایت به شرح تبصره ۳ ماده ۱۰ تصویب نامه شماره ۱۳۵۶۰۲.ت ۵۱۱۷۰ مورخه ۱۳۹۸/۱۰/۲۲ هیأت وزیران ، عدم شمول هر یک از شرایط مندرج در ماده ۱۴ قانون یاد شده را موجب عدم برخورداری از امتیازات تبصره ۱ ماده ۱۴۹ مزبور دانسته و اشخاص را مشمول مالیات به جهت ناقص بودن فرآیند تجدید ارزیابی دانسته است و در نهایت بیان داشته که در فرضی که اشخاص با فرآیند یاد شده از مشوق مالیاتی ماده ۱۴ قانون حداکثر که مکمل فرآیند تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم است ، استفاده نموده ولی اقدام به کاهش سرمایه بعد از استفاده از مشوق می نمایند ، مالیات متعلق در سال کاهش مطالبه و وصول می شود ، و این حکم (مطالبه از بابت کاهش) منطبق با عموماًت و مفهوم مخالف مواد یاد شده در اعطای امتیازات است ، فلذا به نظر منطبق بر قوانین بوده 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 گرانقد دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات ارزشمند دیوان عدالت می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری