



رای شماره ۲۷۲ و ۲۷۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۷۲-۲۷۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۲/۲۸

شماره پرونده: ۹۹۰۰۹۰۸ و ۹۸۰۲۵۸۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان وحید خسروی و بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: الف- آقای وحید خسروی به موجب دادخواستی ابطال جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

«۱- فارغ از مباحث تخصصی و استدلال های سازمان امور مالیاتی کشور و دیوان عدالت اداری در پذیرش هزینه های کاهش ترزش سرمایه گذاری ها (جاری) به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی، تلقی افزایش ارزش در سرمایه گذاری به عنوان درآمد مشمول مالیات و به طور متقابل عدم قبول کاهش ارزش آن به عنوان هزینه مالیاتی، با عدالت و انصاف که در واقع از اهداف اصلی قانونگذاران است، سازگار نیست.

۲- علی رغم آن که استناد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تلقی هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها به عنوان هزینه های قابل قبول در دادنامه شماره ۱۳۹۳/۷/۱۴-۱۲۱۵، مفاد بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات ها مصوب سال ۱۳۶۶ (سوی صحت استناد مورد استفاده) بوده لیکن سازمان امور مالیاتی کشور با استناد به تغییر مفاد قانون مالیات های مستقیم از مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ نسبت به صدور بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ اقدام و مجدداً هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری را به عنوان هزینه های غیرقابل قبول تلقی نموده حال آن که ماده قانونی مزبور در اصلاحیه سال ۱۳۹۴، دستخوش تغییر نشده است. لذا استناد سازمان در صدور این بخشنامه قابل قبول نمی باشد.

۳- در بخشنامه مورد شکایت برای عدم پذیرش هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها به تبصره ۲ ماده ۴۷ قانون مبنی بر غیرقابل قبول بودن هزینه های مربوط به درآمدهای معاف، نرخ صفر یا با نرخ مقطوع استناد شده است (که به نظر اینجانب صحیح و قابل قبول است) لیکن در همان بخشنامه افزایش ارزش سرمایه گذاری های جاری را به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی کرده است که این نوعی دوگانگی در برخورد با آثار مالی ناشی از نگهداشت یک دارایی است. به عبارت دیگر سازمان امور مالیاتی کشور از یکسو سرمایه گذاری ها را مشمول ارقام دارای نرخ مقطوع دانسته و هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری را نپذیرفته و از سوی دیگر در همان فراز افزایش ارزش سرمایه گذاری ها را درآمد مشمول مالیات محسوب کرده است که این امر خلاف قانون مالیاتهای مستقیم و استناد سازمان مالیاتی مبنی بر مقطوع بودن مالیات سرمایه گذاری هاست. به طور مشخص سازمان مالیاتی یا باید افزایش ارزش ناشی از نگهداری سرمایه گذاری ها درآمد مشمول مالیات تلقی نماید و بالطبع باید هزینه کاهش ارزش آن هم به عنوان هزینه قابل قبول بپذیرد ( که البته این روش منطبق با قانون نمی باشد) یا باید طبق قانون مالیاتها درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری ها را در زمره درآمدهای مالیاتی با نرخ مقطوع (با توجه به مفاد مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون) قلمداد و از احتساب مالیات مضاعف بابت افزایش ارزش سرمایه گذاری خودداری نماید و در همین راستا هزینه کاهش ارزش آن هم غیر قابل قبول خواهد بود.

۴- از دیگر ایرادات بخشنامه مورد شکایت که منجر به جلوگیری از شفافیت و تضييع احتمالی حقوق سرمایه گذاران می گردد. بی توجهی به دیگر روش نگهداری سرمایه گذاری های جاری طبق استانداردهای حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور است. در بند (ب) بخشنامه صرفاً به سرمایه گذاری های جاری که به روش ارزش بازار یا خالص ارزش فروش نگهداری می شوند اشاره شده، بنابراین در صورتی که روش نگهداری سرمایه گذاری مؤدی اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش باشد. ( با توجه به مفاد این بخشنامه و رای دیوان عدالت اداری) هزینه کاهش ارزش آن قابل قبول تلقی خواهد شد. به معنای دیگر اگر مؤدی از روش ارزش بازار یا خالص فروش که انطباق بیشتری با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی داشته و اطلاعات شفافتری ارائه می دهد استفاده کند نه تنها از مزیتی بهره مند نمی شود، بلکه دچار تنبیهات مالیاتی نیز خواهد شد.

۵- نکته قابل توجه دیگر اینکه ۸ روز قبل از صدور بخشنامه مورد بحث، لایحه اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم که ۱۳۹۷/۱۱/۲۸ در هیأت وزیران تصویب شده و طبق مقدمه توجیهی آن جهت افزایش شفافیت و انضباط مالی بوده از سوی رئیس جمهوری تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است. به موجب خلاصه بند ۵ لایحه مزبور مقرر شده که « ارزیابی دارایی ها به ارزش منصفانه یا ارزش های جاری، با رعایت استانداردهای حسابداری ملی یا استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی که توسط مراجع ذی ربط الزامی شده یا می شود، مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه کاهش ارزش بهای آن نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود» بنابراین تفاوت موجود در برخورد با یک موضوع در مفاد لایحه مزبور که علی القاعده از مجرای سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و تدوین شده با بخشنامه شماره ۱۷۷/۹۷/۲۰۰ خود موضوعی مبهم و سوال برانگیز است.

با توجه به مراتب فوق ابطال فراز ابتدای جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر احتساب افزایش سرمایه گذاری های جاری به عنوان درآمد مشمول مالیات با توجه به مقطوع بودن نرخ مالیاتی سرمایه گذاری ها (مفاد مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون) و سایر دلایل پیش گفته از دیوان عدالت اداری مورد استدعاست.»

ب- آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است

" با سلام و احترام به استحضار می‌رساند در بند (ب) بخشنامه مورد اعتراض مقرر شده « در خصوص سرمایه گذاری های جاری ( اعم از سریع المعامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) که به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر منعکس می‌گردد، خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد، مشمول مالیات می‌باشد و در صورت زیان با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود. در ضمن افزایش ارزش سرمایه گذاری تا سقف کاهش ارزش قبلی همان سرمایه گذاری (در صورتی که در سنوات قبل هزینه کاهش ارزش آن در محاسبه خالص افزایش سرمایه گذاری های آن دوره منظور نشده باشد) مشمول مالیات نخواهد بود.» یعنی از یک سو زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری، با این استدلال که این زیان مربوط به درآمدهای نقل و انتقال سهام است که وفق تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، صرفاً در هنگام نقل و انتقال و مقطوعاً وصول می‌شود، لذا وفق تبصره ۲ ماده ۱۴۷ چنین زبانی هزینه قابل قبول مالیاتی نیست و از سوی دیگر بدون توجه به این استدلال، خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد مشمول مالیات فرض شده در حالی که این دو استدلال مانع الجمعند. یعنی اگر استدلال نخست در خصوص قابل قبول مالیاتی نبودن زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری به دلیل مقطع بودن درآمدهای مربوط به آن را بپذیریم، پس تنها مالیات متعلق به چنین سهامی، صرفاً همان مالیات مقطوع زمان نقل و انتقال موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر خواهد بود و دیگر شمول مالیات به خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور در همین بند از بخشنامه غیرقانونی است و اگر استدلال دوم یعنی شمول مالیات به خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور را بپذیریم، استدلال نخست در خصوص هزینه قابل قبول مالیاتی نبودن زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری غیرقانونی است. در واقع همزمان هم استدلال شده که افزایش ارزش سرمایه گذاری های جاری در پایان دوره مالی مشمول مالیاتی غیر از مالیات مقطوع موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر است و هم اینکه به دلیل مقطوع بودن درآمدهای مربوط به تغییر ارزش سرمایه گذاری های جاری، زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری، از نظر مالیاتی هزینه قابل قبول نخواهد بود. جدای از مانع الجمع بودن این دو استدلال که موجب مغایرت بند ۲ بخشنامه مورد اعتراض با تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم از یک سو و مغایرت با تبصره ۲ ماده ۱۴۷ این قانون از سوی دیگر می‌گردد، حکم به غیر قابل قبول بودن زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری همچنین در مغایرت آشکار با رای شماره ۱۲۱۵-۱۴/۷/۱۳۹۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. لذا از آن مقام جهت اعمال رای ۱۲۱۵ مذکور، در خصوص قابل قبول تلقی شدن زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاری ها و احقاق حق قانونی مؤدیان درخواست اعمال ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و ابطال بند (ب) بخشنامه مورد اعتراض، بدون طی تشریفات مقرر در ماده ۸۳ این قانون را دارم.»

همچنین آقای بهمن زبردست به موجب لایحه تکمیلی مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۱۴ اعلام کرده است که:

" از آنجا که درخواست ابطال بند (ب) بخشنامه مذکور، همچنان که در پایان دادخواست نیز ذکر شده صرفاً جهت قابل قبول تلقی شدن زیان (هزینه) کاهش ارزش سرمایه گذاری ها بوده و این امر با ابطال یک عبارت از بند (ب) بخشنامه هم محقق می‌شود، لذا ضمن ابقای مابقی دادخواست، با کسب اجازه از آن مقام ارجمند، جهت رفع ابهام از دادخواست و تدقیق خواسته آن، از محضرتان درخواست تغییر موضوع دادخواست به ابطال عبارت « و در صورت زیان با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود.» از بند (ب) بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور را دارم.»

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

«- جز (ب) از بند (۲) بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور:

۲- هرگاه در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها، اقدام به انعکاس ارزش تعدیل شده سرمایه گذاری ها گردد، به موجب استاندارد حسابداری شماره ۱۵ آثار تعدیلات یاد شده به روش های زیر در حسابها منعکس می‌گردد.

الف-...

ب- در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع المعامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) که به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر منعکس می‌گردد، خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد، مشمول مالیات می‌باشد و در صورت زیان با توجه به تبصره (۲) ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود. در ضمن افزایش ارزش سرمایه گذاری تا سقف کاهش ارزش قبلی همان سرمایه گذاری (در صورتی که در سنوات قبل هزینه کاهش ارزش آن در محاسبه خالص افزایش سرمایه گذاری های آن دوره منظور نشده باشد) مشمول مالیات نخواهد بود.»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه شماره ۱۵۳۶۷/۲۱۲/ص-۱۳۹۸/۹/۵ و مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب نامه شماره ۷۰۴۵/۲۱۲/ص-۱۳۹۹/۴/۳۱، ضمن ارسال نامه شماره ۱۳۹۸/۸/۲۲-د/۴۱۰۸۷/۲۳۲ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی، اجمالاً توضیح داده اند که:

" طبق تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم « از هر نقل و انتقال سهام و سهم شرکت و حق تقدم سهام و سهم شرکت که شرکا در سایر شرکت ها مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد.» به استناد ماده ۱۴۳ مکرر قانون یاد شده « از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان (۵/۰٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.» وفق ماده ۱۰۵ قانون مذکور « 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 می‌شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.»

طبق تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مزبور که با توجه به ماده ۲۸۱ همان قانون از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا شده و به لحاظ این تغییر و الحاق تبصره در سال ۱۳۹۴ به قانون مالیاتهای مستقیم، بند (ب) بخشنامه مورد شکایت با رای شماره ۱۳۹۳/۷/۱۴-۱۲۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در سال ۱۳۹۳ و بیش از اصلاحیه اخیر صادر گردیده، مغایریت نخواهد داشت، چرا که در تبصره مرقوم تصریح گردیده است « 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 می‌شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند.» با مذاقه در مواد قانونی یاد شده مشخص می‌شود که بند (ب) بخشنامه صدرالذکر صرفاً به منظور تبیین مواد مذکور ذکر شده است و در برگیرنده

حکمی نیست که خارج از چارچوب و مفاد مواد قانونی باشد. طبق ماده ۱۰۵ قانون یاد شده خالص افزایش سرمایه گذاری های جاری به عنوان درآمد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد می باشد و کاهش سرمایه گذاری جاری (زیان) در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها که مربوط به درآمد مشمول مالیات بر نقل و انتقال سهام و سهم شرکت و حق تقدم سهام با نرخ مقطوع باشد به استناد تبصره ۲ ماده ۱۴۷ همان قانون به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شود. لذا با توجه به موارد فوق الذکر بخشنامه یاد شده منطبق با قانون صادر شده، استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۲/۲۸ با حضور 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 هیأت عمومی

به موجب بند (۱۲) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم: «زیان اشخاص حقیقی و حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سالهای بعد استهلاک پذیر است» و به عنوان هزینه های قابل قبول در حساب مالیاتی محاسبه می شود و براساس مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۳/۷/۱۴-۱۲۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، زیان کاهش ارزش سرمایه گذاریها، مشمول بند (۱۲) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می شود. نظر به اینکه بر مبنای جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۱۷۷/۹۷/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که زیان سرمایه گذاریهای جاری به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نیست، بنابراین مقرر مذکور به دلیل مغایرت با بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم و مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۳/۷/۱۴-۱۲۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

مهدی دربین - معاون قضایی دیوان عدالت اداری