



رای شماره ۹۲۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۰۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۱۷۲/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور)

* شماره پرونده : ه ع /۰۰۰۳۹۵ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۲۶ تاریخ: ۱۴۰۰/۸/۹

* شاکی : شرکت سینوپک اینترنشنال پترولیوم اکسپلوریشن اند پروداکشن کورپوریشن با وکالت حمیدرضا نیک فرجام و روح اله علیخانی

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۱۷۲/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور

* شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۷۲/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- بخشنامه شماره ۱۷۲/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور

« با توجه به ابهامات موجود در خصوص نحوه تسعیر ارز و از آنجا که به موجب مصوبات اخیر هیأت محترم وزیران و بخشنامه های بانک مرکزی تغییراتی در نحوه تأمین ارز در سال ۱۳۹۷ اعمال گردیده است، به منظور رفع ابهامات مالیاتی ایجاد شده در این خصوص مقرر می دارد:

۱- انواع نرخ ارز مورد اشاره در دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۳/۰۶/۲۲ (مرجع مبادله ای و توافقی) به نرخ رسمی، بازار ثانویه (سامانه نیما) و نرخ آزاد (سنا) تغییر یافته است.

۲- چنانچه تخصیص یا پرداخت حقوق و مزایای حقوق بگیران به صورت ارزی تخصیص یا پرداخت گردد، نرخ تسعیر ارز برای محاسبه مالیات حقوق (اعم از مالیات حقوق اتباع ایرانی یا خارجی) فارغ از منشأ تأمین ارز بر اساس نرخ آزاد ارز (اعلامی در سامانه سنا) در تاریخ تخصیص یا پرداخت حسب مورد خواهد بود.

۳- درآمد حقوق اتباع خارجی که در ایران اشتغال دارند، اعم از اینکه کارفرما (پرداخت کننده حقوق) ایرانی یا خارجی یا اینکه مقیم خارج و فاقد شعبه و نمایندگی در ایران باشد، از مصادیق درآمدهای موضوع بند ۵ ماده ۱ قانون مالیات های مستقیم بوده و با رعایت مقررات مشمول مالیات حقوق خواهد بود.

۴- مفاد بند ۳-۴ بخشنامه شماره ۴۲۱۷۶/۹۱۲۴/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۸/۰۸/۲۳ در خصوص پرداخت حقوق به وجه رایج کشور متبوع توسط کارفرمایان خارجی مورد تأکید است.

* دلایل شاکی برای ابطال مقررہ مورد شکایت :

مقررات مورد شکایت از آن جهت که دایره زمانی شمول خود را به ۱۲ ماه پیش از تاریخ صدور بخشنامه یعنی ۱/۱/۹۷ تسری داده است و بر این اساس جرایم موضوع ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم را نسبت به کسانی که مفاد مقررات مورد شکایت عمل ننموده اند مطالبه می نماید، در مغایرت با اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین و مقررات و ماده ۴ قانون مدنی می باشد. لازم به ذکر است سامانه سنا مذکور در مقررات مورد شکایت در مرداد ماه ۱۳۹۷ ایجاد گردیده و به این دلیلی اساس امکان عمل به مفاد مقررات مورد شکایت وجود نداشته است و لذا ابطال بخشنامه از جهت تاریخ اجرا مقتضی است.

* در پاسخ به شکایت مذکور دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۲۶۳۳/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۱۷ به طور خلاصه توضیح داده است که:

علت پیش بینی تاریخ اجرای مندرج در بخشنامه مذکور(۱/۰۱/۱۳۹۷)، (تاریخ تغییرات نرخ ارز و ابهامات مربوط به آن است که از ابتدای سال ۱۳۹۷ رخ داده است، که با توجه به شرایط اقتصادی آن سال و پیش بینی انواع نرخ ارز از جمله رسمی، بازار ثانویه (نیما) و نرخ آزاد (سنا)، به جای ارز تک نرخ از سوی مراجع ذیربط، بخشنامه مزبور در جهت رفع ابهامات احتمالی صادر گردید.

تغییرات ایجاد شده در مقررات ارزی موجب سردرگمی برخی از کارفرمایان و در برخی موارد حدوث اشتباه در محاسبه درآمد مشمول مالیات مربوط به حقوقهای ارزی شده بود، بند یادشده از بخشنامه فوق به منظور رفع ابهام و تبیین مقررات قانونی موجود تنظیم گردید که متضمن وضع حکم مالیاتی جدید نمی باشد. بدین روی که پیش بینی تاریخ اجرای بخشنامه مطابق با تاریخ صدور آن، موجب بروز شبهه می شد که تا قبل از صدور بخشنامه مذکور، مقررات قانونی برای تعیین درآمد مشمول مالیات حقوق واقعی مربوط به حقوق های ارزی وجود نداشته و یا ضرورتی برای مطالبه مالیات از درآمد مشمول مالیات واقعی مؤدی وجود نداشته است، بدان گونه تاریخ اجرا تعیین شد .

وکلائی محترم شاکی در شکایت خود مشخص نکرده اند که ابطال بخشنامه را به منظور اجرای کدام مقررات و استفاده از کدام نرخ ارز ترجیحی برای تعیین درآمد مشمول مالیات حقوق تا قبل از صدور بخشنامه، درخواست کرده اند؛ یادآور می شود: پیشنهاد جایگزینی هر نرخ دیگر به غیر از نرخ واقعی ارز که در سامانه سنا اعلام میشود، موجب تعیین درآمد مشمول مالیات حقوق به گونه غیر واقعی خواهد شد که خود به منزله عدم اعمال صحیح قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص موضوع میباشد.

نظریه تهیه کننده گزارش:

به موجب فصل سوم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی و به شرح مواد ۸۲ لغایت ۹۲ از این قانون، مقررات و ضوابط و مربوط به نحوه و چگونگی و نرخ و معافیت های مالیات حقوق بیان شده است و طبق ماده ۸۴ همین قانون میزان معافیت مالیات حقوق و منابع آن هر ساله در بودجه سنواتی تعیین و ابلاغ می شود، نظر به اینکه حسب ماده ۸۳ قانون یاد شده، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارتست از حقوق اعم از مقرری یا مزد یا حقوق اصلی و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیر مستمر قبل از وضع کسور

و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون، و طبعاً در مواردی که حقوق به صورت ارزی پرداخت می شود و می بایست در جهت محاسبه مالیات حقوق، تسعیر نرخ ارز انجام شود ما به ازاء ریالی و واقعی آن باید مبنای محاسبه مالیات حقوق قرار گیرد و ارزش ریالی و واقعی آن چیزی است که در واقعیت خارجی جامعه و ارزش خرید جامعه متبلور می باشد که در بخشنامه مورد شکایت به شماره ۱۷۲/۹۷/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ نیز به درستی نرخ آزاد اعلامی در سامانه سنا را مبنای این تسعیر جهت محاسبه مالیات بر حقوق قرار داده است و این مبنای ذکر شده در بخشنامه یعنی رعایت قانونی که از سابق وجود داشته است که با این فرض هیچ گونه تسری صورت نپذیرفته است چون تأکید به رعایت قانونی که از قبل حاکم بوده تسری تلقی نمی شود بلکه تأکید بر اجرای صحیح همان قانون است.

تهیه کننده گزارش:

غلامعلی آریافر

*رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

به موجب فصل سوم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی و به شرح مواد ۸۲ لغایت ۹۲ از این قانون، مقررات و ضوابط و مربوط به نحوه و چگونگی و نرخ و معافیت های مالیات حقوق بیان شده است و طبق ماده ۸۴ همین قانون میزان معافیت مالیات حقوق و منابع آن هر ساله در بودجه سنواتی تعیین و ابلاغ می شود، نظر به اینکه حسب ماده ۸۳ قانون یاد شده، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارتست از حقوق اعم از مقرری یا مزد یا حقوق اصلی و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون، و طبعاً در مواردی که حقوق به صورت ارزی پرداخت می شود و می بایست در جهت محاسبه مالیات حقوق، تسعیر نرخ ارز انجام شود ما به ازاء ریالی و واقعی آن باید مبنای محاسبه مالیات حقوق قرار گیرد و ارزش ریالی و واقعی آن چیزی است که در واقعیت خارجی جامعه و ارزش خرید جامعه متبلور می باشد که در بخشنامه مورد شکایت به شماره ۱۷۲/۹۷/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ نیز به درستی نرخ آزاد اعلامی در سامانه سنا را مبنای این تسعیر جهت محاسبه مالیات بر حقوق قرار داده است و این مبنای ذکر شده در بخشنامه یعنی رعایت قانونی که از سابق وجود داشته است که با این فرض هیچ گونه تسری صورت نپذیرفته است چون تأکید به رعایت قانونی که از قبل حاکم بوده تسری تلقی نمی شود بلکه تأکید بر اجرای صحیح همان قانون است، فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری است. /ط

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

دیوان عدالت اداری