



موضوع  
 رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۴۵۹۴۹۶ مورخ ۱۴۰۲/۰۹/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: اعتراض به رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۸۵۸۰۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری)

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۴۵۹۴۹۶ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۰۹/۲۱ شماره پرونده: ۰۱۰۶۷۷۹ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متقاضی: رییس دیوان عدالت اداری موضوع شکایت و خواسته: اعتراض به رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۸۵۸۰۲۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری گردش کار: به دنبال طرح شکایتی به خواسته ابطال رای شماره ۱۳۷۵/۵/۱۷-۵۴۷۱/۴/۳۰ شورای عالی مالیاتی در خصوص مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی های ارزی فروش نرفته شرکت های دولتی، موضوع به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و هیأت مزبور پس از رسیدگی به موضوع به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۸۵۸۰۲۷-۱۴۰۲/۷/۲۲ به رد شکایت رای صادر کرد. متن رای فوق به شرح زیر است: " راجع به شکایت آقای بهمن زبردست به طرفیت سازمان امور مالیاتی مبنی بر ابطال از زمان صدور اطلاق رای شماره ۱۳۷۵/۵/۱۷-۵۴۷۱/۴/۳۰ شورای عالی مالیاتی در خصوص مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی های ارزی فروش نرفته شرکت های دولتی، با توجه به اینکه حسب رویه جدید دیوان عدالت اداری و پذیرش اعمال ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۱۴۰۱/۵/۱۱-۱۰۹۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، فی الواقع مطالبه مالیات از فرآیند تسعیر نرخ ارز، مورد پذیرش واقع شده است و بر اساس اصول حسابداری از جمله استاندارد شماره ۱۶ حسابداری، تسعیر نرخ ارز از موارد درآمد محسوب شده است و با این فرض مفاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور با لحاظ این رویه تفسیر و تأویل می شود، لذا رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (مصوبه مورد شکایت) در حدود قوانین و مقررات بوده چرا که قوانین از ابتداء، مشعر بر مطالبه مالیات از درآمد بوده و تسعیر نرخ ارز از ابتدا واجد همین خصیصه بوده است و به استناد بند (ب) ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور طرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. " پس از صدور رای فوق، مدیرکل هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری به موجب نامه شماره ۱۴۰۲/۷/۳۰۰۰۱۰۶۷۷۹ به معاونت قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی، پیشنهاد کرد که رای مزبور در اجرای مقررات بند (ب) ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری از سوی رییس دیوان عدالت اداری مورد اعتراض قرار بگیرد. متن نامه یاد شده به شرح زیر است: " جناب آقای دکتر دربین معاون محترم قضایی در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی با سلام و احترام به استحضار می رساند هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی در مقام رسیدگی به شکایت مطروحه به خواسته «ابطال اطلاق رای شماره ۱۳۷۵/۵/۱۷-۳۰/۴۵۴۷۱ شورای عالی مالیاتی در خصوص مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی های ارزی فروش نرفته شرکت های دولتی از تاریخ تصویب» به موجب رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۸۵۸۰۲۷-۱۴۰۲/۷/۲۲ با رد شکایت شاکی اعلام داشته است: «با توجه به اینکه حسب رویه جدید دیوان عدالت اداری و پذیرش اعمال ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۱۴۰۱/۵/۱۱-۱۰۹۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، فی الواقع مطالبه مالیات از فرآیند تسعیر نرخ ارز، مورد پذیرش واقع شده است و بر اساس اصول حسابداری از جمله استاندارد شماره ۱۶ حسابداری، تسعیر نرخ ارز از موارد درآمد محسوب شده است و با این فرض مفاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور با لحاظ این رویه تفسیر و تأویل می شود، لذا رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی (مصوبه مورد شکایت) در حدود قوانین و مقررات بوده چرا که قوانین از ابتداء، مشعر بر مطالبه مالیات از درآمد بوده و تسعیر نرخ ارز از ابتدا واجد همین خصیصه بوده است و به استناد بند (ب) ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید.» با وجود رد شکایت شاکی، به نظر می رسد مقرره مورد شکایت که اخذ مالیات از فرآیند تسعیر نرخ ارز در شرکت های دولتی را تجویز کرده مغایر قانون بوده و به همین دلیل رای هیأت تخصصی واجد ایراد و در صورت صلاحدید قابل اعتراض می باشد. دلایل این امر به شرح ذیل است: هر چند مستفاد از قوانین حاکم و رویه قضایی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله در رای اخیرالصدور شماره ۱۴۰۲/۳/۲-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۰۵۳۱۱۰۳ فرآیند تسعیر نرخ ارز در زمره درآمدهای مشمول مالیات محسوب می شود، اما اصل کلی «شمول مالیات بر درآمد از بابت تسعیر نرخ ارز بر دارایی ها و ارزشهای فروش نرفته» دارای استثنایاتی است و مقنن در قوانین متعدد استثنایات مذکور را اعلام نموده است که در ادامه چند نمونه از استثنایات مذکور ذکر می شود: اولاً: مطابق ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات معاف می باشد. ثانیاً: بر اساس بند (الف) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک توسعه صادرات ایران، صندوق ضمانت صادرات ایران و شرکت سرمایه گذاری خارجی ایران مشمول مالیات با نرخ صفر است. ثالثاً: بر اساس بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات، معاف از مالیات اعلام شده

است. رابعاً؛ قانونگذار در ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی «شرکت های دولتی» را نیز از اصل کلی «شمول مالیات بر درآمد از بابت تسعیر نرخ ارز بر دارایی ها و ارزشهای فروش نرفته» خارج کرده و اعلام نموده است: «سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی شرکت های دولتی درآمد یا هزینه تلقی نمی گردد» بنا به مراتب فوق مدلول مقررده مورد شکایت دایر بر اخذ مالیات از فرآیند تسعیر نرخ ارز در شرکت های دولتی با نص ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی مغایر بوده به همین جهت رای شماره ۱۸۵۸۰۲۷-۱۴۰۲/۷/۲۲-۱۴۰۲/۳۹۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰ هیات تخصصی مالیاتی و بانکی شایسته اعمال بند (ب) ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری به نظر می رسد، در صورت صلاحدید با توجه به بقای مهلت قانونی اعتراض به آن پیشنهاد می گردد. رییس دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۸/۶ در هامش نامه مذکور مرقوم نموده اند که: «نسبت به رای هیات تخصصی معترض می باشم.» پس از وصول اعتراض مذکور موضوع مجدداً به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و طرح اعتراض فوق در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۹/۴ آن هیات، اعضای هیات تخصصی در قالب دو گروه موافق (اکثریت ۱۰ نفر) و مخالف (اقلیت ۵ نفر) با اعتراض، نظریه خود را برای طرح در جلسه هیات عمومی به معاونت قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات عمومی و هیات های تخصصی ارسال کردند. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۹/۲۱ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومیبا توجه به اینکه هیات عمومی دیوان عدالت اداری اخیراً و به دنبال صدور رای شماره ۱۱۰۳ مورخ ۱۴۰۲/۳/۲ از رویه سابق خود مبنی بر عدم مشمول مالیات بر فرآیند تسعیر نرخ ارز در خصوص کلیت و عموم تسعیر نرخ ارز (تسعیر ارزشهای موجود، تسعیر ارزشهای به فروش رفته، تسعیر ارز با منشأ صادراتی، تسعیر نرخ ارز موضوع ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و تسعیر ارز دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی) عدول نموده و درآمد محسوب شدن تسعیر نرخ ارز را فی الجمله و در مواردی که منشأ تحصیل ارز منجر به تسعیر، از موارد استثناء به موجب قوانین خاص نباشد و در دفاتر مؤدی به عنوان درآمد ثبت شود، براساس استدلال های مندرج در رای یادشده پذیرفته است و در عین حال موارد استثناء به موجب قوانین خاص را همچنان غیرمشمول یا معاف یا به نرخ صفر (حسب تعبیر مقنن) محسوب می نماید و در ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور که از قوانین خاص در این موضوع است، مقرر شده است که: «سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی شرکت های دولتی درآمد یا هزینه تلقی نمی گردد. مابه التفاوت حاصل از تسعیر دارایی ها و بدهی های مذکور باید در حساب ذخیره تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی منظور شود. در صورتی که در پایان سال مالی مانده حساب ذخیره مزبور بدهکار باشد این مبلغ به حساب سود و زیان همان سال منظور خواهد شد»، لذا بنا به مراتب فوق، اطلاق رای شماره ۵۴۷۱/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۵/۵/۱۷ شورای عالی مالیاتی در خصوص مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی های ارزی فروش نرفته شرکت های دولتی خلاف قانون است و بر همین اساس بر مبنای جواز حاصل از بند (ب) ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری، ضمن نقض رای شماره ۸۰۲۷ مورخ ۱۴۰۲/۷/۲۲ هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری که در مقام تأیید مقررده مزبور صادر شده، اطلاق رای شماره ۵۴۷۱/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۵/۵/۱۷ شورای عالی مالیاتی در خصوص مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی های ارزی فروش نرفته شرکت های دولتی مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران

زمین

