



موضوع: رای شماره ۵۲۹۱۴۴ مورخ ۱۴۰۲/۰۳/۰۲ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بندهای ۸ و ۹ از مصوبه شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی از تاریخ تصویب)

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۵۳۱۰۲۴ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۳/۲ شماره پرونده: ۰۱۰۵۸۸۷ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شکایتی: آقای نیما غیاثوند طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۲ ماده ۱۱ دستورالعمل چگونگی انتخاب نظار و نحوه نظارت بر درآمد و هزینه مربوط به مؤسسات خیریه و عام المنفعه گردش کار: شکایتی که موجب دادخواستی ابطال تبصره ۲ ماده ۱۱ دستورالعمل چگونگی انتخاب نظار و نحوه نظارت بر درآمد و هزینه مربوط به مؤسسات خیریه و عام المنفعه و بند ۱ بخش «نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی» از دستورالعمل شماره ۱۳۹۳/۶/۲۲-۵۲۴/۹۳/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " همان گونه که مستحضرید شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر در خصوص ارزهای خریداری شده توسط مؤدیان که از موجودی های فروش نرفته یا مصرف نشده آنها محسوب می شود و هنوز به مرحله فروش نرسیده است و نتیجتاً مطالبه مالیات از تسعیر نرخ ارز که صرفاً یک فرآیند و عملیات حسابداری است مغایر قانون و فاقد مبنای حقوقی است و آرای متعدد هیات عمومی دیوان عدالت اداری مانند آرای شماره ۵۳۶-۵۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۶/۷، ۱۳۹۶/۹/۷-۱۳۸۸، ۳۰۴۷-۱۴۰۰/۱۱/۱۹ و ۱۴۰۱/۵/۱۱-۹۰۹ دلالت آشکاری بر همین موضوع دارد. با این وجود طبق بند ۱ بخش «نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی» از دستورالعمل شماره ۱۳۹۳/۶/۲۲-۵۲۴/۹۳/۲۰۰ مقرر شده «سود حاصل از تسعیر ارز به استثنای سود تفاوت نرخ ارز ناشی از تسعیر ارز حاصل از صادرات صرف نظر از منشأ تحصیل آن مشمول مالیات خواهد بود.» و همچنین «تبصره ۲ ماده ۱۱ دستورالعمل چگونگی انتخاب نظار و نحوه نظارت بر درآمد و هزینه مربوط به مؤسسات خیریه و عام المنفعه» نیز اعلام داشته، «سود حاصل از تسعیر ارز یا فروش مسکوکاتی که از محل کمک ها و هدایا تامین شده باشند از منابع درآمدی موضوع بند (ط) ماده ۱۳۹ قانون به شمار می آیند» که مفهوم مخالف آن این است که چنانچه ارز از محل کمک ها و هدایا موضوع این تبصره نباشد تسعیر آن مشمول مالیات خواهد بود. از آنجا که هر دو مقرر فوق به دلایل مذکور مغایر قانون و آرای هیات عمومی است ابطال آن مورد استدعاست. " متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: دستورالعمل چگونگی انتخاب نظار و نحوه نظارت بر درآمد و هزینه مربوط به مؤسسات خیریه و عام المنفعه: " ماده ۱۱ منابع درآمدی موضوع بند (ط) ماده ۱۳۹ قانون ارقام درآمدی ذیل از منابع درآمدی موضوع بند (ط) ماده ۱۳۹ قانون به شمار می آیند..... تبصره ۲: سود حاصل از تسعیر ارز یا فروش مسکوکاتی که از محل کمک ها و هدایا تامین شده باشند از منابع درآمدی موضوع بند (ط) ماده ۱۳۹ قانون به شمار می آیند. " در پاسخ به شکایت مذکور، معاون دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۹۳۳۳-۱۴۰۱/۹/۹- توضیح داده است که: " به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود. به موجب مفاد بند ۱ از قسمت (الف) ماده ۶ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، «رویدادهای مالی باید بر اساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفترکل منتقل گردد.» به موجب مفاد بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۳ درآمد عملیاتی عبارت است از «افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، به جز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه که از فعالیت های اصلی مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد» چگونگی انعکاس معاملات ارزی و عملیات خارجی در صورت های مالی یک واحد تجاری و همچنین نحوه تسعیر صورت های مالی به واحد پول گزارشگری نیز در استاندارد حسابداری شماره ۱۶ با موضوع آثار تغییر نرخ ارز (تجدیدنظر شده و در سال ۱۳۹۱ و اصلاح شده در سال ۱۳۹۲) تشریح شده است. در خصوص الزام مؤدیان به تسعیر معاملات پولی ارزی شایان ذکر است به موجب بند ۲۱ استاندارد یاد شده معامله ارزی در زمان شناخت اولیه باید به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ ارز در تاریخ معامله ثبت شود. همچنین بر طبق جزء (الف) از بند ۲۳ استاندارد مزبور ارقام پولی ارزی پس از شناخت اولیه و در پایان هر دوره گزارشگری باید به نرخ ارز در تاریخ ترانزنامه تسعیر شود. در مورد شناسایی سود تسعیر ارز ارقام پولی ارزی مطابق الزامات مقرر در بند ۲۷ استاندارد مذکور تفاوت های ناشی از تسویه یا تسعیر ارقام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ هایی متفاوت یا نرخ های مورد استفاده در شناخت اولیه این ارقام یا در تسعیر این ارقام در صورت های مالی دوره قبل باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود. بر اساس بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط به اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف از طرف مؤدی در حساب مالیاتی قابل قبول است. حکم این بند دلالت دارد بر اینکه قانونگذار ضمن تایید اصل وجود سود یا زیان برای عمل تسعیر ارز، زیان حاصل را به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته است. به موجب مفاد بند (الف) ماده ۴ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۱۰ با اصلاحات و الحاقات بعدی «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

به نرخ صفر است». همچنین به موجب بند (ب) ماده یاد شده صرفاً «سود تفاوت نرخ تسعیر ارز سایر اشخاص مذکور که حاصل از صادرات نباشد، مشمول مالیات است. در خصوص آرای دیوان عدالت اداری بنابر آنچه که در رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۵۳۶-۵۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۶/۷ آمده است، صرفاً درآمد تسعیر ارزهایی که دارای منشأ صادراتی بوده اند را معاف دانسته که بر اساس رای مذکور این گونه استنباط می شود که تسعیر ارزهای فاقد منشأ صادراتی، مشمول مالیات می باشد. لیکن پس از صدور رای موصوف به موجب آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۱/۵/۱۱-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۲ و شماره ۱۴۰۱/۵/۱۱-۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۹ به ترتیب مشمول مالیات بر درآمد از بابت تسعیر نرخ ارز بر دارایی ها و ارزهای فروش نرفته و مشمول تسعیر ارز نسبت به مؤدیانی که دارایی دارند و در موارد خرید ارز و عدم فروش و مصرف ارزهای خریداری شده نیز مشمول مالیات بر درآمد می شوند، با استناد به ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور منتفی اعلام شده است این در حالی است که قوانین موصوف مختص به اشخاص حقوقی خاص مانند بانک مرکزی، صندوق توسعه ملی، بانک توسعه صادرات و ... و یا مربوط به معافیت سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات (آن هم با رعایت شرایط مقرر از جمله بازگشت ارز ناشی از صادرات به چرخه اقتصادی کشور و ...) بوده و تعمیم آن به کلیه اشخاص و همه درآمدهای مربوط به تسعیر ارز واجد اشکال می باشد. همان گونه که ذکر شد معاف نمودن درآمد اشخاص یاد شده از بابت تسعیر ارز توسط قوانین موصوف، خود دلیلی بر مشمولیت و عدم معافیت درآمدهای سایر اشخاص از این محل می باشد. " در خصوص خواسته اول شکای مبنی بر ابطال بند ۱ بخش «نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی» از دستورالعمل شماره ۱۳۹۳/۶/۲۲-۵۲۴/۹۳/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور، به جهت اینکه موضوع پیشتر در هیات عمومی دیوان عدالت اداری رسیدگی شده و به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۶/۶/۷-۹۶۱۰۰۹۰۵۸۰۰۵۳۶ به ابطال مقرر فوق رای صادر شده است، معاون قضایی دیوان عدالت اداری در اجرای ماده ۸۵ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۱۴۰۲/۱/۷-۱۴۰۲۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۰۱ قرار رد شکایت به واسطه رسیدگی قبلی و انتفاء رسیدگی مجدد صادر کرده است. رسیدگی به خواسته دیگر شکای مبنی بر ابطال تبصره ۲ ماده ۱۱ دستورالعمل چگونگی انتخاب نظار و نحوه نظارت بر درآمد و هزینه مربوط به موسسات خیریه و عام المنفعه در دستورکار جلسه هیات عمومی قرار گرفت. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۳/۲ با حضور رییس و 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 هیات عمومی منظر به اینکه تبصره ۲ ماده ۱۱ دستورالعمل چگونگی انتخاب نظار و نحوه نظارت بر درآمد و هزینه مربوط به موسسات خیریه و عام المنفعه در چهارچوب صلاحیت های قانونی به تصویب رسیده و مغایرتی با قوانین و مقررات مورد استناد شکای ندارد، لذا قابل ابطال تشخیص داده نشد./ حکمتعلی مظفررییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

