



روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
مرجع تصویب: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
شماره ویژه نامه: ۱۵۸۷

سه شنبه، ۲۹ شهریور ۱۴۰۱

سال هفتاد و هشت شماره ۲۲۵۷۵

رای شماره ۹۰۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: اطلاق حکم مقرر در دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ - ۲۲/۶/۱۳۹۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در حدی که متضمن شمول تسعیر ارز نسبت به مؤدیانی است که دارایی دارند و در موارد خرید ارز و عدم فروش و مصرف ارزهای خریداری شده نیز مشمول مالیات بر درآمد می‌شوند، ابطال می‌شود.

۵/۶/۱۴۰۱

شماره ۰۰۴۰۷۲

بسمه تعالی

جناب آقای اکبرپور

رئیس هیأت مدیره و مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۲ مورخ ۱۱/۵/۱۴۰۱ با موضوع: «اتفاق حکم مقرر در دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ - ۲۲/۶/۱۳۹۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در حدی که متضمن شمول تسعیر ارز نسبت به مؤدیانی است که دارایی دارند و در موارد خرید ارز و عدم فروش و مصرف ارزهای خریداری شده نیز مشمول مالیات بر درآمد می‌شوند، ابطال می‌شود.» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری - یداله اسمعیلی‌فرد

تاریخ دادنامه: ۱۱/۵/۱۴۰۱ شماره دادنامه: ۹۰۲ شماره پرونده: ۰۰۴۰۷۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکای: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق حکم مندرج در دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ مورخ ۲۲/۶/۱۳۹۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکای به موجب دادخواستی ابطال حکم مندرج در دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ مورخ ۲۲/۶/۱۳۹۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"با توجه به ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۹۳ و ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب سال ۱۳۹۵ و اینکه شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن منتفی است و تنها می‌توان از سود تسعیر ارزهای فروش رفته مطالبه مالیات نمود، تقاضای ابطال اطلاق حکم دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ مورخ ۲۲/۶/۱۳۹۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را تا آنجا که شامل مطالبه مالیات بر درآمد از فرایند تسعیر نرخ ارز دارایی‌های ارزش فروش نرفته مؤدیان می‌شود، به دلیل مغایرت با قانون و خروج از حدود اختیار دارم.

" متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"دستورالعمل شماره: ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ مورخ ۲۲/۶/۱۳۹۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع: تسعیر ارز

با توجه به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص تسعیر ارز در ارتباط با مؤدیانی که دارای معاملات ارزی یا دارایی و بدهی پولی ارزی می‌باشند و به منظور وحدت رویه در رسیدگی‌های مالیاتی، مقرر می‌دارد موارد به شرح زیر ملحوظ نظر قرار گیرد:

کلیات

بطور کلی تسعیر ارز در دو مقطع زمانی صورت می‌پذیرد:

۱. تاریخ انجام معامله: بهای معاملات ارزی اعم از اقلام پولی و غیر پولی براساس نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر و در حساب‌ها ثبت می‌شود.

۳. تاریخ ترازنامه: صرفاً اقلام پولی ارزی باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.

چنانچه نرخ ارز اقلام پولی در فاصله تاریخ انجام معامله تا تاریخ تسویه معامله و یا تا پایان دوره مالی متفاوت باشد، در این صورت تفاوت نرخ ارز در تاریخ تسویه و یا در تاریخ ترازنامه حسب مورد، با نرخ قبلی اعمال شده در حساب‌ها، به عنوان سود (زیان) تسعیر ارز شناسایی می‌شود.

اقلام پولی در واقع اقلامی هستند که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شوند. ویژگی اصلی اقلام پولی، حق دریافت (یا تعهد پرداخت) مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می‌باشد.

نمونه‌ای از اقلام پولی، در ترازنامه نمونه سازمان امور مالیاتی کشور که به همراه اظهارنامه اشخاص حقوقی و یا اشخاص حقیقی موضوع بند (الف) ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم در اختیار مؤدیان محترم مالیاتی قرار گرفته است و یا در صورت‌های مالی اساسی (ترازنامه) مطابق استاندارد شماره (۱) حسابداری ایران عنوان شده‌اند، عبارتند از:

- موجودی نقد و بانک

- حساب‌ها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

- سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

- تسهیلات مالی دریافتی پرداختی

- سود سهام پرداختی (صرفاً اشخاص حقوقی)

- پیش دریافت‌ها (صرفاً پیش دریافت بابت فروش کالاهایی که قیمت آن در زمان تحویل مشخص می‌شود)

- جاری شرکا و سهامداران

لازم به توضیح است، اشاره به موارد فوق به صورت نمونه بوده و ممکن است اقلام پولی دیگری و تحت عناوین دیگر در صورت‌های مالی مؤدی محترم وجود داشته باشد.

در مقابل اقلام غیر پولی اقلامی هستند که ویژگی اصلی آن‌ها، نبود حق دریافت (یا تعهد پرداخت) مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می‌باشد. پیش پرداخت خرید کالا و خدمات به قیمت ثابت (مانند پیش پرداخت اجاره)، سرقفلی، دارایی‌های نامشهود، موجودی‌های مواد و کالا، دارایی‌های ثابت مشهود و بدهی‌هایی که از طریق تحویل دارایی غیرپولی تسویه می‌شود، نمونه‌هایی از اقلام غیر پولی است.

مطابق بند ۳۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۶، تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به دارایی‌های واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده دارایی‌ها طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان «مخارج تأمین مالی»، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود. همچنین تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به تحصیل و ساخت دارایی‌ها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می‌شود:

الف) کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل ۳۰ درصد باشد.

ب) در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد. در ضمن در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل ۳۰ درصد)، سود ناشی از تسعیر بدهی‌های مزبور تا سقف زیان‌های تسعیری که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است متناسب با عمر مفید باقیمانده از بهای تمام شده دارایی کسر می‌شود.

اتخاذ یک روش یکنواخت

منظور از روش یکنواخت حفظ ویژگی کیفی اطلاعات مالی و مقایسه‌پذیری آن از طریق همسانی در اندازه‌گیری و نمایش اثرات معاملات و رویدادهای مالی می‌باشد. در واقع اقدام به شناسایی یا عدم شناسایی سود (زیان) تسعیر ارز بطور کلی بیانگر رعایت یا عدم رعایت استانداردهای حسابداری بوده و لزوماً به معنای نفی روش‌های یکنواخت نمی‌باشد.

بدیهی است چنان‌چه مؤدی در سنوات گذشته نسبت به شناسایی سود (زیان) تسعیر ارز اقدام ننموده باشد و در سال مورد رسیدگی برای اولین بار اقدام به شناسایی زیان تسعیر ارز بر اساس استانداردها و اصول متداول حسابداری نموده باشد، هزینه مذکور در اجرای بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم قابل قبول خواهد بود.

همچنین چنان‌چه سود تسعیر ارز با توجه به نوع ارز با نرخ‌های اعلام شده توسط مراجع مربوط کمتر از واقع ثبت شده باشد به استناد بند ۲ و تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم قابل اضافه نمودن به درآمد مشمول مالیات بوده و لزومی به ارسال به هیأت موضوع بند ۲ ماده مذکور ندارد. ضمناً عدم شناسایی زیان تسعیر ارز نیز از موارد قابل ارجاع به هیأت مذکور نمی‌باشد.

سال عملکرد نوع ارز

مبادله ای توافقی نزد صرافی مورد تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) مرجع

۱۳۹۰

(از مهرماه ۹۱ به بعد)

۱۳۹۱

۱۳۹۲

در این دستورالعمل ارزش توافقی نزد صرافی مجاز (آزاد) برای اختصار ارزش توافقی نامیده می‌شود. همچنین منظور از نوع ارزش، مرجع، مبادله‌ای و یا توافقی می‌باشد.

در مواقعی که برای تسعیر ارزش، نرخ‌های متعددی (شامل انواع نرخ‌های مرجع، مبادله‌ای و توافقی) وجود داشته باشد، می‌بایست با ملحوظ نظر داشتن این که مؤدی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به نرخ مرجع یا نرخ مبادله‌ای می‌باشد و یا این که تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی صورت می‌پذیرد، از نرخ‌های فوق حسب مورد برای تسعیر در تاریخ معامله یا تسعیر مانده ارقام پولی استفاده شود.

نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی

۱. سود حاصل از تسعیر ارزش به استثنای سود تفاوت نرخ ارزش ناشی از تسعیر ارزش حاصل از صادرات صرف نظر از منشاء تحصیل آن مشمول مالیات خواهد بود. بدیهی است زیان تسعیر ارزش حاصل از صادرات نیز با توجه به ماده ۱۰۵ و تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم قابل قبول نخواهد بود.

۲. در خصوص صادرات

الف) در مواردی که مؤدی ملزم به فروش ارزش حاصل از صادرات، به نرخ ارزش مرجع به بانک مرکزی باشد، ثبت اولیه معامله ارزشی، تسویه طلب ارزشی و تسعیرمانده کلیه ارقام پولی ارزشی مرتبط با عملیات فروش صادراتی یا نرخ ارزش مرجع می‌باشد که به نرخ تاریخ‌های مربوط اعمال خواهد شد.

ب) چنانچه مؤدی ملزم به فروش ارزش حاصل از صادرات در اتاق مبادله ارزشی باشد، ثبت اولیه معامله ارزشی، تسویه طلب ارزشی و تسعیرمانده کلیه ارقام پولی ارزشی مرتبط با عملیات فروش صادراتی یا نرخ ارزش اتاق مبادلات ارزشی می‌باشد که به نرخ تاریخ‌های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج) چنانچه مؤدی الزامی به فروش ارزش حاصل از صادرات در اتاق مبادلات ارزشی و نیز بانک مرکزی (نرخ ارزش مرجع) نداشته باشد، ثبت اولیه معامله ارزشی، تسویه طلب ارزشی و تسعیرمانده کلیه ارقام پولی ارزشی مرتبط با عملیات فروش صادراتی یا نرخ ارزش توافقی می‌باشد که به نرخ تاریخ‌های مربوطه اعمال خواهد شد.

د) با توجه به ماده ۱۶ قانون امور گمرکی مصوب ۲۲/۸/۱۳۹۰ چنانچه ارزش کالای صادراتی مندرج در پروانه‌های گمرکی با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اینصورت نوع ارزش مورد استفاده در تعیین بهای کالای صادراتی و شناسایی درآمد حاصل از صادرات فارغ از نوع ارزش مورد استفاده توسط گمرک در تعیین ارزش ریالی کالای صادره با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله‌ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

۳- در خصوص واردات

الف) چنانچه ارزش مورد نیاز مؤدی برای واردات توسط بانک مرکزی و به نرخ مرجع تأمین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزشی، تسویه بدهی ارزشی و نیز تسعیرمانده کلیه ارقام پولی ارزشی مرتبط با عملیات واردات یا نرخ ارزش مرجع می‌باشد که به نرخ تاریخ‌های مربوطه اعمال خواهد شد.

ب) در صورتیکه ارزش مورد نیاز مؤدی برای واردات از اتاق مبادلات ارزشی تأمین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزشی، و تسویه بدهی ارزشی و تسعیرمانده کلیه ارقام پولی ارزشی مرتبط با عملیات واردات یا نرخ ارزش اتاق مبادلات ارزشی می‌باشد که به نرخ تاریخ‌های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج) چنانچه ارزش مورد نیاز برای واردات از طریق بانک مرکزی و یا اتاق مبادلات ارزشی تأمین نشده باشد، ثبت اولیه معامله ارزشی، تسویه طلب ارزشی و تسعیرمانده کلیه ارقام پولی ارزشی مرتبط با عملیات واردات یا نرخ ارزش توافقی می‌باشد که به نرخ تاریخ‌های مربوطه اعمال خواهد شد.

د) با توجه به ماده ۱۴ قانون امور گمرکی مصوب ۲۲/۸/۱۳۹۰ چنانچه ارزش کالای وارداتی مندرج در پروانه گمرکی با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اینصورت نوع ارزش مورد استفاده در تعیین بهای کالای وارداتی فارغ از نوع ارزش مورد استفاده توسط گمرک در تعیین ارزش ریالی کالای وارده با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله‌ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

۴. در خصوص مطالبات/بدهی سهامداران (شرکاء)، تسهیلات ارزشی استفاده از هر یک از نرخ‌های ارزش شامل نرخ‌های ارزش مرجع، مبادله‌ای و توافقی در ثبت اولیه معامله ارزشی و تسعیرمانده کلیه ارقام پولی ارزشی مربوط به معامله ارزشی در تاریخ ترازنامه (نظیر مانده دارایی/ بدهی ارزشی در صورت عدم تسویه در همان دوره وقوع)، با ملحوظ نظر داشتن این که مؤدی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به نرخ ارزش مرجع یا مبادله‌ای است یا تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی می‌باشد، صورت می‌پذیرد. همچنین، به هنگام تسویه طلب، بدهی ارزشی علاوه بر ملاحظات فوق، مستندات کافی جهت اثبات نوع ارزش از طرف مؤدی ارائه شود.

۵. در خصوص خرید و فروش ارزش

الف) در خصوص فروش ارزش می‌بایست فاکتور فروش توسط فروشنده صادر و نام و نشانی کامل خریدار و یا مستندات مربوط به فروش ارزش به صرافی‌های مجاز بانک مرکزی (فاکتور خرید صرافی‌ها) و یا سایر مراجع ذیربط ارائه گردد.

ب) در خصوص خرید ارزش می‌بایست کلیه مستندات مربوط از جمله فاکتور خرید ارزش از صرافی‌ها، بانک‌ها و یا سایر مراجع ذیربط ارائه گردد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۷۱۲/۲۱۲/ص مورخ ۲۰/۱/۱۴۰۱ توضیح داده است که:

۱- به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود».

۲- به موجب مفاد بند ۱ از قسمت (الف) ماده ۶ آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به شماره ۲۳۰۷۶۱ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۴ «رویدادهای مالی باید بر اساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل گردد.»

۳- به موجب مفاد بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۳ درآمد عبارت است از «افزایش در حقوق صاحبان سهام، به جز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیت‌های اصلی مستمر واحد تجاری ناشی شده است.»

۴- به طور کلی چگونگی انعکاس معاملات ارزی و عملیات خارجی در صورتهای مالی یک واحد تجاری و همچنین نحوه تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری نیز، در استاندارد حسابداری شماره ۱۶ ایران با موضوع آثار تغییر نرخ ارز (تجدید نظر شده در سال ۱۳۹۱ و اصلاح شده در سال ۱۳۹۲)، تشریح گردیده است. در خصوص الزام مؤدیان به تسعیر معاملات پولی ارزی لازم به توضیح 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 ۲۲ استاندارد مزبور، اقلام پولی ارزی پس از شناخت اولیه و در پایان هر دوره گزارشگری باید به نرخ ارز در تاریخ ترانزاکشن تسعیر شود. در مورد شناسایی سود تسعیر ارز اقلام پولی ارزی مطابق الزامات مقرر در بند ۲۷ استاندارد مذکور، تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ‌هایی متفاوت با نرخ‌های مورد استفاده در شناخت اولیه این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورتهای مالی دوره قبل، باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود.

۵- بر اساس بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم زبان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط به اتخاذ یک روش یکنواخت طی سالیان مختلف از طرف مؤدی در حساب مالیاتی قابل قبول است. همانگونه که مشخص است قانون‌گذار طبق حکم این بند ضمن تأیید اصل وجود سود یا زیان برای عمل تسعیر ارز، زیان حاصل را به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته است، ضمناً همانگونه که در حکم تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون فوق، بیان گردیده «هزینه‌های 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 هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند.» بنابراین در صورتی که درآمد یا سود حاصل از تسعیر ارز معاف از مالیات باشد، زیان مربوط به آن نیز به عنوان هزینه‌های قابل قبول احتساب نمی‌گردد.

۶- به موجب ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ «هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش بینی نشده یا پیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

تبصره - از لحاظ مقررات این فصل مؤسسه عبارت است از کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (۹۵) این قانون. با توجه به اینکه بر اساس اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مذکور، تبصره یک این ماده مبنی بر «از لحاظ مقررات این فصل، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که مکلف به نگهداری دفاتر می‌باشند، در حکم مؤسسه محسوب می‌شوند» همچنین هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در مورد سایر صاحبان مشاغل نیز قابل پذیرش است.» جایگزین تبصره قبلی گردید، از این رو کلیه صاحبان مشاغل نیز مشمول مقررات مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون یاد شده می‌باشند؛ لذا در صورت شناسایی زیان حاصل از تسعیر ارز با رعایت مقررات، زیان موصوف به عنوان هزینه قابل قبول مورد پذیرش خواهد بود. علیهذا بر این اساس و مستفاد از حکم تبصره ۲ ماده ۱۴۸ قانون، سود تسعیر ارز نیز برای اشخاص یادشده مشمول مالیات خواهد بود.

۷- به موجب مفاد ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم «جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زبان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهند بود.» همچنین به موجب مفاد ماده ۹۳ قانون مزبور نیز، درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.

۸- مطابق ماده ۲۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴، «سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.» همچنین به موجب مفاد بند (الف) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۱۰ با اصلاحات و الحاقات بعدی «سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک توسعه صادرات ایران، صندوق ضمانت صادرات ایران و شرکت سرمایه‌گذاری خارجی ایران مشمول مالیات به نرخ صفر است.» ضمناً به موجب بند (ب) ماده یاد شده صرفاً «سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف است.» لازم به ذکر است که احکام فوق طی بخشنامه‌های شماره ۲۸/۹۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۴/۳/۱۶، شماره ۱۷/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۳/۱۳ و شماره ۸۷/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۷/۶ جهت اجرا به کلیه ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ گردیده است.

با عنایت به مراتب فوق و نظر به اینکه شاکی به موجب دادخواست تنظیمی به شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و مطالبه مالیات سود تسعیر ارز فروش ترفه معترض بوده و ابطال حکم دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۲/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۳/۶/۲۲ سازمان را در این خصوص درخواست نموده است، به گونه‌ای در وهله اول معترض به استانداردهای حسابداری بوده که تدوین آن خارج از حیطه وظایف و اختیارات این سازمان بوده و به موجب مفاد بند (ز) ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مزبور می‌باشد؛ لذا شکایت شاکی از این سازمان در خصوص شمول عنوان درآمد بر تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌ها، فاقد وجاهت قانونی است.

مضافاً با نتیجه گیری از ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ماده ۲۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، مبنی بر منتفی شدن شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن 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 کلیه درآمدهای مربوط به تسعیر ارز دارای اشکال می‌باشد. ضمناً معاف نمودن درآمد اشخاص یاد شده از بابت تسعیر ارز توسط قوانین موصوف خود دلیلی بر مشمولیت و یا عدم معافیت سایر اشخاص می‌باشد. فلذا حکم مقرر در بخشنامه مورد شکایت مبنی بر شمول مالیات بر درآمد تسعیر ارز در ارتباط با اشخاصی که (فارغ از فروش یا عدم فروش دارایی‌های ارزی) مطابق مقررات ذکر شده مکلف به رعایت استاندارد حسابداری مربوط در خصوص تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی می‌باشند، مغایرتی با ماده ۲۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴ و مفاد بندهای (الف) و (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه‌های

توسعه کشور مصوب ۱۰/۱۱/۱۳۹۵ نداشته و خارج از اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور نمی‌باشد. با توجه به مراتب فوق‌الذکر استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۱/۵/۱۴۰۱ با حضور رئیس 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

با توجه به اینکه بر اساس مفاد آرای شماره ۵۳۶ - ۵۳۵ مورخ ۷/۶/۱۳۹۶، ۸۳۸ - ۷/۹/۱۳۹۶ و ۳۰۴۷ - ۱۹/۱۱/۱۴۰۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۹۲ و ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و بند (ب) ماده ۴۵ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب سال ۱۳۹۵، شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن منتفی اعلام شده است، بنابراین اطلاق حکم مقرر در دستورالعمل شماره ۵۲۴/۹۳/۳۰۰ - ۲۲/۶/۱۳۹۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در حدی که متضمن شمول تسعیر ارز نسبت به مؤدیانی است که دارایی دارند و در موارد خرید ارز و عدم فروش و مصرف ارزهای خریداری‌شده نیز مشمول مالیات بر درآمد می‌شوند، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری