

«فَلَا تُشْعَبُوا إِلَهُوِي أَنْ تُغْدَلُوا»

شماره دادنامه: 140231390002931020

تاریخ تنظیم: 1402/11/10

شماره پرونده: 140231920001055788

شماره پایگانی شعبه: 0206557

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

تاریخ دادنامه: 1402/11/10

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده 91 قانون دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره 1401/5/11-140109970905810902 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: وزیر امور اقتصادی و دارایی به موجب نامه شماره 1401/8/10-2/161622 به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که:

"در خصوص پرونده کلاسه 0004072 موضوع درخواست ابطال اطلاق حکم مندرج در دستورالعمل شماره 1393/6/22-200/93/524 سازمان امور مالیاتی کشور راجع به شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و مطالبه مالیات بر درآمد از فرایند تسعیر نرخ ارز نسبت به دارایی های ارزی فروش تفرقه توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری رسیدگی و منجر به صدور دادنامه شماره 1401/5/11-140109970905810902 مبنی بر ابطال اطلاق حکم مندرج در آن دستورالعمل شده است، ضمن تقاضای رسیدگی مجدد برابر مفاد ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به استحضار می رساند: طبق ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، تفاوت ناشی از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی که از تغییر نرخ برابری ارز، طلا و جواهرات ایجاد می شود، صرفاً ناشی از ارزیابی حسابداری است و سود تحقق یافته تلقی نمی گردد و مشمول مالیات نیست و مابه التفاوت آن در حسابی تحت عنوان مازاد حاصل از ارزیابی خالص دارایی های خارجی، منظور و در بخش سرمایه بانک مرکزی ذیل حساب اندوخته ها در ترازنامه منعکس و گزارش می شود. اما حکم خاص ماده واحده قانونی که صرفاً در خصوص بانک مرکزی بوده قابلیت تعمیم به سایر اشخاص را ندارد.

مطابق ماده 26 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. مفاد این ماده نیز صرفاً در خصوص صندوق توسعه ملی بوده و قابل تعمیم و تسری به سایر اشخاص نمی باشد. بر اساس بند (الف) ماده 45 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، حکم این ماده که صرفاً در خصوص اشخاص احصاء شده بوده، قابلیت تعمیم و تسری به سایر اشخاص را ندارد. بر اساس بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات، از هر گونه مالیات معاف است، لیکن سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



از سایر موارد، مشمول معافیت قرار نگرفته است. طبق تبصره 2 ماده 147 قانون مالیات های مستقیم، هزینه های مربوط به درآمدهایی که به موجب قانون مذکور از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند. از طرف دیگر بر اساس بند 24 ماده 148 قانون مذکور، 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.

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، در غیر این صورت چنانچه درآمد یا سود حاصل از تسعیر ارز معاف از مالیات می بود، زیان مربوط به آن هم با عنایت به حکم تبصره 2 ماده 147 یاد شده به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب نمی شد. بر اساس بند (ز) ماده 7 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب 1366/6/17 مجلس شورای اسلامی، «مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور این سازمان می باشد. گزارشات حسابرسی و صورت های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.» بر اساس اصول و ضوابط حسابداری از جمله استاندارد شماره 16 حسابداری که توسط سازمان حسابرسی تدوین شده است، درآمد ناشی از تسعیر ارز (تفاوت قیمت خرید ارز و قیمت ارز در پایان سال مالی) به عنوان یکی از درآمدهای قابل شناسایی در پایان دوره مالی می باشد. اما رأی شماره 1401/5/11-902 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مطالبه مالیات از این نوع تسعیر را به زمان فروش یا مصرف موکول کرده است، رأی صادره در مقام اجرا محاسبه مالیات را در زمان مصرف یا فروش (به دلیل در اختیار نبودن اطلاعات مرتبط با آن ارز در هیچ یک از صورت های مالی و یا دفاتر مؤدی) با مشکل اساسی مواجه ساخته و امکان این نوع محاسبه را برای سازمان امور مالیاتی غیرممکن کرده است.

بر اساس دادنامه های شماره 535 و 1396/6/7-536 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، نظر به اینکه سازمان امور مالیاتی در بند 1 نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی دستورالعمل مورد شکایت (دستورالعمل 200/1393/6/22-93/524)، سود حاصل از تسعیر ارز با منشاء صادرات را مشمول مالیات قرار داده است، این حکم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع آن تشخیص و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال شده است، لیکن مواردی که سود تسعیر ارز ناشی از صادرات نباشد، از شمول حکم دادنامه یاد شده خارج است. مطابق بند (ج) دادنامه شماره 1396/9/7-828 هیأت عمومی نظر به اینکه بخشنامه های شماره 200/10743-1391/5/24 و 200/1395/4/22-95/25 سازمان امور مالیاتی کشور، سود حاصل از تسعیر ارز با منشاء صادرات را مشمول مالیات قرار داده است، لذا بخشنامه مذکور مغایر با قوانین یاد شده تشخیص و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 ابطال شده است. اما مفاد رأی مذکور به



مواردی که سود تسعیر ارز، ناشی از صادرات نباشد، قابلیت تعمیم نخواهد داشت.

بر اساس مفاد آیین نامه اجرایی موضوع ماده 95 قانون مالیات های مستقیم، اشخاص مکلف به نگهداری دفاتر قانونی، می باید دفاتر مذکور را با رعایت استانداردهای حسابداری تنظیم کنند. بنابراین مکلفند با مراعات استاندارد حسابداری شماره 16 (که درآمد حاصل از تسعیر ارز را درآمد تلقی کرده است) درآمدهای مربوط را شناسایی نمایند و از سوی دیگر طبق مفاد مواد 94 و 105 قانون مالیات های مستقیم، درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی با رعایت سایر مقررات، مشمول مالیات می باشد. بنابراین مانند سایر درآمدهای اشخاص یاد شده به طور کلی درآمد تحقق یافته و درآمد شناسایی شده تحقق نیافته ناشی از تسعیر ارز که به موجب استانداردهای حسابداری تکلیف به شناسایی آن شده است، مشمول مالیات می باشد و در مواردی که نظر بر عدم شمول مالیات، تسری معافیت، نرخ صفر و ... به درآمد حاصل از تسعیر ارز بوده، قانونگذار در راستای اجرای اصل 51 قانون اساسی، با انجام فرآیند تقنینی این حکم (مورد استثناء شده از شمول مالیات) را به صراحت بیان نموده است. شایان ذکر است اشکال اجرای رأی مورد بحث هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، این است که بر طبق تبصره 2 ماده 147 قانون یاد شده، 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 می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند، بنابراین حکم بند 24 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم که بر اساس آن، زیان حاصل از تسعیر ارز، در حساب مالیاتی قابل پذیرش است، قابلیت اجرا نداشته و اجرای رأی مذکور سبب ایجاد تعارض میان احکام تبصره 2 ماده مزبور و بند 24 ماده 148 قانون موصوف خواهد شد.

همچنین بر اساس دادنامه های قبلی که در دادنامه اخیر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد استناد بوده، با فرض شمول مالیات نسبت به سود حاصل از تسعیر ارز، صرفاً به دلیل پیش بینی حکم معافیت مالیاتی در قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، حکم به معافیت از پرداخت مالیات، سود تسعیر ارز داده شده و فاقد هرگونه حکم در خصوص عدم تلقی درآمدهای محقق نشده حاصل از تسعیر ارز، به عنوان درآمد مشمول مالیات و یا عدم لزوم تسری مالیات به درآمد اخیر الذکر می باشد. با عنایت به موارد مندرج در این نامه، قانونگذار در مواد قانونی پیش گفته، سود تسعیر ارز موارد مذکور را از تاریخ لازم الاجرا شدن قوانین فوق، از پرداخت مالیات معاف کرده است و این مطلب بیانگر آن است که سود تسعیر ارز آنها قبل از قوانین اشعاری، مشمول مالیات بوده و سود تسعیر ارز سایر موارد نیز مشمول مالیات می باشد و در مواردی که نظر بر عدم شمول مالیات، تسری معافیت، نرخ صفر و ... به درآمد حاصل از تسعیر ارز بوده، در راستای صراحت اصل 51 قانون اساسی، قانونگذار به صدور حکم مستثنی نمودن، طبق فرآیند قانونگذاری اقدام نموده است. بدیهی است وجود احکام قانونی اخیر الذکر خود دلیل قاطع است بر اینکه قانونگذار به ماهیت درآمدی بودن سود حاصل از تسعیر ارز (اعم از سود تحقق یافته و تحقق نیافته) و به تبع آن



مشول مالیات بودن آنها صحه گذاشته و بنابر صلاحدید، قانوگذار برخی اشخاص یا فعالیت ها را از شمول مالیات خارج و از پرداخت مالیات مربوط به آن معاف کرده است. با عنایت به موارد پیش گفت، خواهشمند است دستور فرمایید اقدامات لازم در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به منظور رسیدگی مجدد به دادنامه شماره 1401/5/11-140109970905810902 در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری فراهم گردد.

متن رأی شماره 1401/5/11-140109970905810902 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به قرار زیر است:

" با توجه به اینکه بر اساس مفاد آرای شماره 535-536 مورخ 1396/6/7، 1396/9/7-838 و 1400/11/19-3047 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال 1392 و ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال 1394 و بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب سال 1395، شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و در نتیجه مطالبه مالیات از آن منتفی اعلام شده است، بنابر این اطلاق حکم مقرر در دستورالعمل شماره 200/93/524-1393/6/22 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 می شوند، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود. "

رئیس دیوان عدالت اداری در اجرای ماده 91 قانون دیوان عدالت اداری موضوع را جهت بررسی به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع کرد و متعاقباً با اظهار نظر آن هیأت پرونده در دستورکار جلسه هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/11/10 با حضور رئیس 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

با توجه به اینکه دادنامه شماره 140109970905810902 مورخ 1401/5/11 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مقام ابطال اطلاق حکم مندرج در دستورالعمل شماره 200/93/524 مورخ 1393/6/22 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص شمول تسعیر نرخ ارز و مطالبه مالیات نسبت به مؤدیانی که دارای

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002931020

تاریخ تنظیم : 1402/11/10

شماره پرونده : 140231920001055788

شماره پایگانی شعبه : 0206557

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

ارز هستند (ارزهای فروش نرفته و در دسترس) صادر شده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با لحاظ احکام قانونی و اتخاذ ملاک از آنها اطلاق این مقرر را ابطال کرده است، ولی به موجب دادنامه شماره 140231390000531103 مورخ 1402/3/2 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره 140109970905810909 مورخ 1401/5/11 هیأت عمومی (با موضوع تغییر یافته و اصولاً به جز موارد خاصی که تسعیر نرخ ارز براساس قوانین، غیردرآمدی محسوب یا غیرمشمول مالیات یا معاف از مالیات تلقی شده یا با نرخ صفر محاسبه شود، در سایر موارد فرایند تسعیر نرخ ارز با استفاده از استاندارد شماره 16 حسابداری جزو مقوله درآمدی محسوب می‌گردد، لذا دادنامه شماره 140109970905810902 مورخ 1401/5/11 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری واجد اشتباه بوده و مستند به ماده 91 قانون دیوان عدالت اداری نقض می‌شود و با نقض دادنامه مذکور، اعتبار حقوقی حکم مندرج در دستورالعمل شماره 200/93/524 مورخ 1393/6/22 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور مورد تأیید قرار می‌گیرد. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است/

حکمت‌علی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر یا اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلوار شهید مخبري - تپش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری