

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۰۰۰۴۰۷۲	شماره دادنامه:	۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۲
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۱/۰۵/۱۱
شاکلی:	بهمین زبردست	نتیجه رسیدگی:	رای به ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات عمومی
دسته بندی:	مالیاتی (۰۸)		
مصوبه ها:	حکم دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۳/۵۲۴ مورخ ۱۳۹۳/۰۶/۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی‌های ارزی فروش نرفته ۵۲۴ - ۹۳ - ۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۳/۰۶/۲۲		

پیام رای:

اطلاق حکم مقرر در دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۳/۵۲۴-۲۰۰۶۰۲۲-۱۳۹۳ 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.

متن دادنامه:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140109970905810902

تاریخ دادنامه: 1401,5,11

شماره پرونده: 0004072

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: آقای بهمین زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق حکم مندرج در دستورالعمل شماره 200,93,524 مورخ 1393,6,22 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی ابطال حکم مندرج در دستورالعمل شماره 200,93,524 مورخ 1393,6,22 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 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 برنامه‌های توسعه کشور مصوب سال 1395 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 200,93,524 مورخ 1393,6,22 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را تا آنجا که شامل مطالبه مالیات بر درآمد از فرآیند تسعیر نرخ ارز دارایی‌های ارزی 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: 200,93,524 مورخ 1393,6,22 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:

1. 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.

2. 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.

نمونه ای از اقلام پولی، در ترازنامه نمونه سازمان امور مالیاتی کشور که به همراه اظهارنامه اشخاص حقوقی و یا اشخاص حقیقی موضوع بند (الف) ماده 95 قانون مالیات‌های مستقیم در اختیار مؤدیان محترم مالیاتی قرار گرفته است و یا در صورت‌های مالی اساسی (ترازنامه) مطابق استاندارد شماره (1) حسابداری ایران عنوان شده اند، عبارتند از:

- موجودی نقد و بانک

- حساب ها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

- سایر حساب ها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

- تسهیلات مالی دریافتی پرداختی

- سود سهام پرداختی (صرفاً اشخاص حقوقی)

- پیش دریافت ها (صرفاً پیش دریافت بابت فروش کالاهایی که قیمت آن در زمان تحویل مشخص می شود)

- 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 صورت های مالی مؤدی محترم وجود داشته باشد.

در مقابل اقلام غیر پولی اقلامی هستند که ویژگی اصلی آن ها، نبود حق دریافت (یا تعهد پرداخت) مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می باشد. پیش پرداخت خرید کالا و خدمات به قیمت ثابت (مانند پیش پرداخت اجاره)، سرقفلی، دارایی های نامشهود، موجودی های مواد و کالا، دارایی های ثابت مشهود و بدهی هایی که از طریق تحویل دارایی غیر پولی تسویه می شود، نمونه هایی از اقلام غیر پولی است.

مطابق بند 29 استاندارد حسابداری شماره 16، تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی مربوط به دارایی های واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده دارایی ها طبق استاندارد حسابداری شماره 13 با عنوان «مخارج تأمین مالی»، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود. همچنین تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی مربوط به تحصیل و ساخت دارایی ها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می شود:

الف) کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل 20 درصد باشد.

ب) در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

در ضمن در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل 20 درصد)، سود ناشی از تسعیر بدهی های مزبور تا سقف زیان های تسعیری که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است متناسب با عمر مفید باقیمانده از بهای تمام شده دارایی کسر می شود.

اتخاذ یک روش یکنواخت

منظور از روش یکنواخت حفظ ویژگی کیفی اطلاعات مالی و مقایسه پذیری آن از طریق همسانی در اندازه گیری و نمایش اثرات معاملات و رویدادهای مالی می باشد. 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 روش های یکنواخت نمی باشد.

بدیهی است چنان چه 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 24 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم قابل قبول خواهد بود.

همچنین چنان چه سود تسعیر ارز با توجه به نوع ارز با نرخ های اعلام شده توسط مراجع مربوط کمتر از واقع ثبت شده باشد به استناد بند 2 و تبصره 2 ماده 97 قانون مالیات های مستقیم قابل اضافه نمودن به درآمد مشمول مالیات بوده و لزومی به ارسال به هیأت موضوع بند 3 ماده مذکور ندارد. ضمناً عدم شناسایی زیان تسعیر ارز نیز از موارد قابل ارجاع به هیأت مذکور نمی باشد.

سال عملکرد	نوع ارز	
	مرجع	مبادله ای
۱۳۹۰		توافقی نزد صرافی مورد تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد)
۱۳۹۱		---
۱۳۹۲		(از مهرماه ۹۱ به بعد)

در این دستورالعمل ارز توافقی نزد صرافی مجاز (آزاد) برای اختصار ارز توافقی نامیده می شود. همچنین منظور از نوع ارز، مرجع، مبادله ای و یا توافقی می باشد.

در مواقعی که برای تسعیر ارز، نرخ های متعددی (شامل انواع نرخ های مرجع، مبادله ای و توافقی) وجود داشته باشد، می بایست با ملحوظ نظر داشتن این که مؤدی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به نرخ مرجع با نرخ مبادله ای می باشد و یا این که تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی صورت می پذیرد، از نرخ های فوق حسب مورد برای تسعیر در تاریخ معامله یا تسعیر مانده اقلام پولی استفاده شود.

نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی

1. سود حاصل از تسعیر ارز به استثنای سود تفاوت نرخ ارز ناشی از تسعیر ارز حاصل از صادرات صرف نظر از منشاء تحصیل آن مشمول مالیات خواهد بود. بدیهی است زیان تسعیر ارز حاصل از صادرات نیز با توجه به ماده 105 و تبصره 2 ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم قابل قبول نخواهد بود.

۲. در خصوص صادرات

الف) در مواردی که مؤدی ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات، به نرخ ارز مرجع به بانک مرکزی باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز مرجع می باشد که به نرخ تاریخ های مربوط اعمال خواهد شد.

ب) چنانچه مؤدی ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات در اتاق مبادله ارزی باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج) چنانچه مؤدی الزامی به فروش ارز حاصل از صادرات در اتاق مبادلات ارزی و نیز بانک مرکزی (نرخ ارز مرجع) نداشته باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز توافقی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

د) با توجه به ماده 16 قانون امور گمرکی مصوب 1390,8,22 چنانچه ارزش کالای صادراتی مندرج در پروانه های گمرکی با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اینصورت نوع ارز مورد استفاده در تعیین بهای کالای صادراتی و شناسایی درآمد حاصل از صادرات فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعیین ارزش ریالی کالای صادره با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

3- در خصوص واردات

الف) چنانچه ارز مورد نیاز مؤدی برای واردات توسط بانک مرکزی و به نرخ مرجع تأمین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه بدهی ارزی و نیز تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز مرجع می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ب) در صورتیکه ارز مورد نیاز مؤدی برای واردات از اتاق مبادلات ارزی تأمین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، و تسویه بدهی ارزی و تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج) چنانچه ارز مورد نیاز برای واردات از طریق بانک مرکزی و یا اتاق مبادلات ارزی تأمین نشده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز توافقی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

د) با توجه به ماده 14 قانون امور گمرکی مصوب 1390,8,22 چنانچه ارزش کالای وارداتی مندرج در پروانه گمرکی با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اینصورت نوع ارز مورد استفاده در تعیین بهای کالای وارداتی فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعیین ارزش ریالی کالای وارده با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

4- در خصوص مطالبات بدهی سهامداران (شرکاء)، تسهیلات ارزی

استفاده از هر یک از نرخ های ارز شامل نرخ های ارز مرجع، مبادله ای و توافقی در ثبت اولیه معامله ارزی و تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مربوط به معامله ارزی در تاریخ ترازنامه (نظیر مانده دارایی بدهی ارزی در صورت عدم تسویه در همان دوره وقوع)، با ملحوظ نظر داشتن این که مؤدی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به نرخ ارز مرجع یا مبادله ای است یا تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی می باشد، صورت می پذیرد. همچنین، به هنگام تسویه طلب بدهی ارزی علاوه بر ملاحظات فوق، مستندات کافی جهت اثبات نوع ارز از طرف مؤدی ارائه شود.

5- در خصوص خرید و فروش ارز

الف) در خصوص فروش ارز می بایست فاکتور فروش توسط فروشنده صادر و نام و نشانی کامل خریدار و یا مستندات مربوط به فروش ارز به صرافی های مجاز بانک مرکزی (فاکتور خرید صرافی ها) و یا سایر مراجع ذیربط ارائه گردد.

ب) در خصوص خرید ارز می بایست کلیه مستندات مربوط از جمله فاکتور خرید ارز از صرافی ها، بانک ها 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 212,712,ص مورخ 1401,1,20 توضیح داده است که:

"1- به موجب اصل 51 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.»

2- به موجب مفاد بند 1 از قسمت (الف) ماده 6 آیین نامه اجرایی ماده 95 قانون مالیات های مستقیم اصلاحیه مصوب 1394,4,31 به شماره 230761 مورخ 1394,12,4 «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.»

3- به موجب مفاد بند 8 استاندارد حسابداری شماره 3 درآمد عبارت است از «افزایش در حقوق صاحبان سهام، به جز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیت های اصلی مستمر واحد تجاری ناشی شده است.»

4- 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 16 ایران با موضوع آثار تغییر نرخ ارز (تجدید نظر شده در سال 1391 و اصلاح شده در سال 1392)، تشریح گردیده است. در خصوص الزام مؤدیان به تسعیر معاملات پولی ارزی لازم به توضیح است، به موجب بند 21 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 23 استاندارد مزبور، اقلام پولی ارزی پس از شناخت اولیه باید به واحد پول گزارشگری باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود. در مورد شناسایی سود تسعیر ارز اقلام پولی ارزی مطابق الزامات مقرر در بند 27 استاندارد مذکور، تفاوت های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ هایی متفاوت با نرخ های مورد استفاده در شناخت اولیه این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورت های مالی دوره قبل، باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود.

5- بر اساس بند 24 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط به اتخاذ یک روش یکنواخت طی سالهای مختلف از طرف مؤدی در حساب مالیاتی قابل قبول است. همانگونه که مشخص است قانون گذار 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 2 ماده 147 قانون فوق، بیان گردیده « 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 در صورتی که درآمد یا سود حاصل از تسعیر ارز معاف از مالیات باشد، زیان مربوط به آن نیز به عنوان هزینه های قابل قبول احتساب نمی گردد.

6- به موجب ماده 147 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 «هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب های 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 (95) این قانون. با توجه به اینکه بر اساس اصلاحیه مصوب 1394,4,31 قانون مذکور، تبصره یک این ماده مبنی بر «از لحاظ مقررات این فصل، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده (95) این قانون که مکلف به نگهداری دفاتر می باشند، در حکم مؤسسه محسوب می شوند. همچنین هزینه های 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 147 و 148 قانون یاد شده می باشند؛ 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 2 ماده 148 قانون، سود تسعیر ارز نیز برای اشخاص یادشده مشمول مالیات خواهد بود.

7- به موجب مفاد ماده 105 قانون مالیات های مستقیم «جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهند بود.» همچنین به موجب مفاد ماده 93 قانون مزبور نیز، درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد.

8- مطابق ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب 1394، «سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات معاف می باشد.» همچنین به موجب مفاد بند (الف) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب 1395، 11، 10 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.» 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 بخشنامه های شماره 200،94،28 مورخ 1394،3،16، شماره 200،96،17 مورخ 1396،2،13 و شماره 200،96،87 مورخ 1396،6،7 جهت اجرا به کلیه ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ گردیده است.

با عنایت به مراتب فوق و نظر به اینکه شکای به موجب دادخواست تنظیمی به شمول عنوان درآمد بر عمل تسعیر و مطالبه مالیات سود تسعیر ارز فروش نرفته معترض بوده و ابطال حکم دستورالعمل شماره 200،93،524 مورخ 1393،6،22 سازمان را در این خصوص درخواست نموده است، به گونه ای 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 7 اساسنامه سازمان حسابرسی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان مزبور می باشد؛ لذا شکایت شکای از این سازمان در خصوص شمول عنوان درآمد بر تسعیر دارایی ها و بدهی ها، فاقد وجاهت قانونی است.

مضافاً با نتیجه گیری از ماده واحده قانون نحوه محاسبه و اعمال تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیری و ارتقای نظام مالی کشور و بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های 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 می باشد. ضمناً معاف نمودن درآمد اشخاص یاد شده از بابت تسعیر ارز توسط قوانین موصوف خود دلیلی بر مشمولیت و یا عدم معافیت سایر اشخاص می باشد. 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 دارایی های ارزی) مطابق مقررات ذکر شده مکلف به رعایت استانداردهای حسابداری مربوط در خصوص تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی می باشند، مغایرتی با ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب 1394 و مفاد بندهای (الف) و (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب 1395، 11، 10 نداشته و خارج از اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور نمی باشد. با توجه به مراتب فوق الذکر استدعای رسیدگی و رد شکایت شکای را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401،5،11 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 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 داراییها و بدهیهای 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، بنابراین 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./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری