

رأی شماره 2100253 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: بخشنامه شماره 200/90 مورخ 1391/1/14 ریاست سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ 0200080 - 0200075

* شماره دادنامه سیلور: 140231390002100253 تاریخ: 1402/08/14

* شاکیان: آقایان امید یاهو - نیما غیاثوند

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 200/90 مورخ 91/1/14 ریاست سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب

* شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره 200/90 مورخ 91/1/14 ریاست سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

بخشنامه شماره 200/90 مورخ 91/1/14 ریاست سازمان امور مالیاتی کشور

جناب آقای صالح آبادی

رئیس محترم سازمان بورس و اوراق بهادار

بازگشت به نامه شماره 121/167377 مورخ 1390/11/15 در خصوص آئین نامه اجرایی جزء (ب) بند 78 قانون بودجه سال 1390 کل کشور، به اطلاع می رساند:

به موجب جزء (ب) بند 78 قانون فوق اشاره، بنگاه های اقتصادی که از ابتدای سال 1385 تا پایان سال 1389 اقدام به تجدید ارزیابی دارایی های خود ننموده اند، در صورتی که با رعایت مقررات قانونی و مفاد این آیین نامه، دارایی های خود را در سال 1390 تجدید ارزیابی نموده و مازاد حاصل از آن را به حساب سرمایه منظور نمایند از شمول مالیات ناشی از مازاد حاصل از تجدید ارزیابی در سال 1390 معاف خواهند بود. بنابراین با توجه به حکم قانونی فوق اشاره و تا زمانی که دارایی های تجدید ارزیابی شده از حساب دارایی ها خارج نگردیده است (فروش یا معاوضه)، کاهش سرمایه از محل مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی های اشخاص مذکور به جهت جبران زیان سنواتی و اصلاح صورت های مالی، هدف قانونگذار نمی باشد و در صورت کاهش سرمایه از محل زیانهای سنواتی مازاد مذکور مشمول مالیات خواهد بود.

* دلایل شاکیان برای ابطال مقررره مورد شکایت:

اولاً با عنایت به اصل 51 قانون اساسی هیچ مالیاتی وضع نمی گردد مگر به موجب قانون که در این خصوص قانون گذار اراده ای مبنی بر مشمول بودن کاهش زیان وضع نگردیده است. از سوی دیگر با استعانت از وحدت ملاک دادنامه شماره 9610090905800348 مورخ 1396/4/20 «نظر به اینکه بر مبنای قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی تعلق می گیرد، بنابراین تقبل زیان انباشته از سوی صاحبان سرمایه از طریق کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران و یا آورده نقدی و

غیرنقدی آنها مندرج در حساب جاری شرکاء یا حساب دیگر هیچ گونه منفعتی برای شرکت ایجاد نمی کند تا به عنوان درآمد مشمول مالیات باشد لذا تا زمانی که منفعت و سودی برای شرکت حادث نگردد مطالبه مالیات موضوعیت ندارد. (جهت تشحیذ ذهن قضات محترم به پیوست تصویر گرافیکی از بحث مطروحه تقدیم می گردد)

ثانیاً به موجب اصل 51 قانون اساسی موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می گردد.

بدیهی می باشد در خصوص مشمول مالیات در زمان کاهش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی هیچ نوع مصوبه قانونی تصویب نگردیده است.

لازم به ذکر است بر اساس رأی هیات عمومی شماره 123 مورخ 1401/1/23 احراز درآمدی بودن را شرط اساسی و ملاک مطالبه مالیات دانسته است و تا زمانی که فرآیند رویدادها زیان های مالی را تقبل می نماید اصولاً تراز مثبت مالی و حسابداری ایجاد نمی گردد تا مشمول مالیات گردد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره 212/1652/ص مورخ 1402/2/6 به طور خلاصه توضیح داده است که:

قانونگذار در راستای حمایت از بنگاه های اقتصادی بنگاه های اقتصادی به موجب جزء (ب) بند 78 «قانون بودجه سال 1390 کل کشور» مقرر نموده است: «افزایش سرمایه بنگاه های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های آنها، از شمول مالیات معاف است مشروط بر آن که متعاقب آن به نسبت استهلاک دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبناء محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد. آیین نامه اجرایی این بند توسط معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی و با همکاری وزارت صنایع و معادن تهیه می شود و به تصویب هیأت وزیران می رسد.»

در ماده (10) «آیین نامه اجرایی تبصره 1 ماده (149) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی 1394» (به شماره 3874/ت 52793 هـ مورخ 1395/1/21 مصوب هیأت وزیران) با تصریح بر این موضوع بیان شده است: «پوشش زیان از محل مازاد تجدید ارزیابی، انتقال این مازاد به حساب سود و زیان یا اندوخته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سرمایه، به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری و همچنین تحقق درآمد در آن سال است و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود.»

با توجه به حکم صریح «قانون بودجه سال 1390 کل کشور» مبنی بر اینکه صرفاً افزایش سرمایه بنگاه های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های آن ها با رعایت مقررات از شمول مالیات معاف شده است (و نه کاهش سرمایه)، چنانچه بنگاه اقتصادی پس از افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی نسبت به کاهش آن اقدام نماید این امر مغایر مفاد جزء (ب) بند 78 قانون بودجه سال 1390 کل کشور است و اگر بنگاه اقتصادی به جای استفاده از تجدید ارزیابی دارایی ها برای افزایش سرمایه، از آن محل درآمدی به هر منظور (برای پوشش زیان انباشته) شناسایی نماید، حسب مقررات مواد (94) و (106) «قانون مالیاتهای مستقیم»، درآمد شناسایی شده مشمول مالیات خواهد شد.

بسم الله الرحمن الرحيم

با عنایت به نظر اعضای حاضر در جلسه مورخ 1402/7/16 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری و با لحاظ وحدت موضوع پرونده های کلاسه هـ ت/ 0200080 - 0200075 لف همدیگر شده (موضوع ابطال از تاریخ تصویب بخشنامه 200/90 مورخ 1391/1/14 سازمان امور مالیاتی) و بررسی با حضور طرفین انجام و به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال اقدام به انشاء رأی می نماید:

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

مقنن در قانون بودجه سال 1390 به شرح جزء (ب) بند (78) که قانون حاکم بر مقررہ معترض عنہ و بخشنامہ مورد شکایت کہ خطاب بہ ریاست وقت سازمان بورس و اوراق بہادار در رابطہ با آیین نامہ اجرایی جز (ب) بند (78) قانون بودجہ مزبور، صادر شدہ است، بیان نمودہ است "افزایش سرمایہ بنگاہہای اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی ہای آنہا، از شمول مالیات معاف است مشروط بر آن کہ متعاقب آن نسبت بہ استہلاک دارایی مربوطہ و یا در زمان فروش، مینا محاسبہ مالیات اصلاح گردد و بنگاہ یاد شدہ طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشدہ باشد." و با توجہ بہ اینکہ اصولاً بحث معافیت مالیاتی در جایی مطرح می شود کہ شخص (اعم از حقیقی یا حقوقی) یا بہ عبارت دیگر فعالیت، بہ حکم اولیہ مشمول درآمد و مالیات می باشد، لیکن قانون گذار بہ حکم ثانوی، این شخص یا فعالیت را معاف از مالیات می داند کہ با این مینا، اولاً و بالذات تجدید ارزیابی دارایی ہا و افزایش سرمایہ از این محل مشمول مالیات می باشد، لیکن قانونگذار بہ جہت وجود مصالح مدنظر خویش بہ حکم قانون مذکور و متعاقباً بہ حکم تبصرہ 1 مادہ 149 قانون اصلاح مالیاتہای مستقیم مصوب 1394، بہ این فرایند (افزایش سرمایہ از محل تجدید ارزیابی دارایی ہا) با رعایت شرایط و مقررات کہ عمدتاً در آیین نامہ اجرایی آن قید شدہ است (آیین نامہ بہ موجب قانون) معافیت عطا نمودہ است و پرواضح است کہ فقدان شرایط مساوی است با شمول مالیات چرا کہ همانگونہ کہ ذکر شد اصولاً این فرایند در زمرہ موارد فعالیت ہای اقتصادی محسوب می شود و با وجود شرایط معافیت اعطاء می شود و در مقررہ مورد شکایت با ذکر ہدف قانون بودجہ سال 1390 در جزء (ب) بند (78)، در پایان بیان نمودہ است کہ در صورت کاهش سرمایہ از محل زیانہای سنواتی، مازاد مذکور مشمول مالیات بودہ کہ این حکم مندرج در بخشنامہ، کہ مورد شکایت شاکیان است، با لحاظ اینکہ اساساً موضوع قانون در خصوص افزایش سرمایہ از محل تجدید ارزیابی دارایی ہا می باشد و اشخاص صرفاً حق دارند با رعایت شرایط از این فرایند برای افزایش استفادہ نمایند و در این صورت آثار مثبت آن را تحصیل خواهند نمود لیکن اگر برخلاف ہدف مقنن، اگر از محل مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی ہا، کاهش سرمایہ دهند، این برخلاف ارادہ و ہدف مقنن است علی الخصوص کہ در متن قانون بودجہ، استہلاک دارایی نیز ہمزمان با افزایش سرمایہ و تجدید ارزیابی دارایی ہا نیز صورت پذیرفتہ است، و چون شرایط قانونی در تجدید ارزیابی با این اقدام مؤدی صورت نپذیرفتہ است فلذا بہ اصل اولیہ مراجعہ و آن شمول مالیات بر این فرایند می باشد، فلذا مقررہ معترض عنہ منطبق بر مفاد قانون بودہ بہ استناد بند ب مادہ 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی بہ رد شکایت صادر می نماید. رأی یاد شدہ ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتبار از سوی ریاست محترم دیوان یا دہ نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

رئیس ہیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزادہ