دیوان عدالت اداری

تاریخ: 20 تیر 1396

کلاسه پرونده: 349/94

شماره دادنامه: 348

موضوع رأی: ابطال بخشنامه شماره 200/93/81 -93/7/20 سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: آقایان بهروز فارسیجانی و ارسلان مخابری به نمایندگی شرکت مهندسی اکباتان نیرو

بسم الله الرحمن الرحیم
شماره دادنامه: 348
تاریخ دادنامه: 20/4/1396
کلاسه پرونده: 94/349

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان بهروز فارسیجانی و ارسلان مخابری به نمایندگی شرکت مهندسی اکباتان نیرو

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه 20/7/1393-81/93/200 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 20/7/1393-81/93/200 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" هیأت محترم عمومی دیوان عدالت اداری

احتراماً، به پیوست فتوکپی یک نسخه از رأی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی صادره به شماره 201-7 مورخ 18/6/1393 و نظریه شماره 20/7/1393-9381/200 ریاست سازمان مالیاتی را تقدیم می دارد و در اجرای مفاد بند (1) ماده (19) و مفاد ماده (42) قانون دیوان عدالت اداری به دلایل و مستندات مشروحه در ذیل تقاضای رسیدگی و ابطال رأی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی و بخشنامه صادره مذکور را دارد.

1- هیات عمومی شورای مالیاتی در رأی صادره مورخ 18/6/1393 افزایش حقوق صاحبان سهام به جز از محل آورده ها را به عنوان درآمد تلقی نموده است و در نتیجه تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و

تهاتر آن از محل

حساب جاری شرکاء درآمد محسوب و می بایست در سود و زیان به عنوان درآمد شناسایی گردد و مطالبه مالیاتی با رعایت مفاد مواد 148 و 105 و بند 12 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم وفق مقررات قانونی خواهد بود.

2- اقلیت اعضاء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در ذیل رأی صادره چنین اظهار نظر نموده است: « تقبل زیان انباشته از سوی صاحبان سرمایه از طریق کاهش مطالبات حال شده شرکاء و یا سهامداران و یا آورده نقدی و غیر نقدی آنها مندرج در حساب جاری شرکاء یا هر حساب دیگر هیچگونه منافعی برای شرکت ایجاد نمی نماید تا به عنوان درآمد مشمول مالیات شرکت تلقی شود. لذا اقلیت عبارت تهاتر را مناسب ندانسته و رویه فوق الذکر را مشمول مالیات نمی داند.»

3- ریاست سازمان امور مالیاتی به موجب نامه شماره 200/93/81-1393/7/20 ضمن ابلاغ رأی هیات عمومی شورای مالیاتی تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر آن از محل حساب جاری شرکاء (طلب سهامداران) درآمد محسوب و مطالبه مالیات را وفق مقررات قانونی اعلام نموده است.

4- منابع مالیاتی در فصول مختلف قانون مالیاتهای مستقیم به شرح زیر بیان گردیده است:

الف- فصل اول از باب دوم، مالیات سالیانه املاک که لغو گردیده است.

ب- فصل دوم از باب دوم، مالیات مستغلات مسکونی خالی که لغو گردیده است.

ج- فصل سوم از باب دوم، مالیات بر اراضی بایر که لغو گردیده است.

د- فصل چهارم از باب دوم، مالیات بر ارث.

هـ- فصل پنجم از باب دوم، مالیات حق تمبر.

و- فصل اول از باب سوم، مالیات بر درآمد املاک.

ر- فصل دوم از باب سوم، مالیات بر درآمد کشاورزی.

ح- فصل سوم از باب سوم، مالیات بر درآمد حقوق.

ط- فصل چهارم از باب سوم، مالیات بر درآمد مشاغل.

ی- فصل پنجم از باب سوم، مالیات اشخاص حقوقی.

ک- فصل ششم از باب سوم، مالیات درآمد اتفاقی.

ل- فصل هفتم از باب سوم، مالیات بر جمع درآمد که لغو گردیده است.

5 -- با توجه به تعاریفی که در فصول مختلف منابع درآمدی ذکر شده در قانون مالیاتهای مستقیم به هیچ عنوان موضوع تهاتر حسابهای شرکاء (طلب سهامداران) با زیان سنواتی شرکت درآمد تلقی نمی گردد.

6- به موجب مفاد ماده (105) قانون مالیاتهای مستقیم جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی مشمول مالیات می باشد، چگونه می توان تهاتر طلب سهامداران که همانا آورده نقدی آنان به عناوین مختلف می باشد با زیان سنواتی می تواند فعالیت انتفاعی باشد.

7- رأی هیأت عمومی شورای مالیاتی و بخشنامه ریاست سازمان مالیاتی به دلایل زیر فاقد مستندات و وجاهت قانونی می باشد.

7-1- درآمد اعلام نمودن تهاتر طلب سهامداران با زیان سنواتی در رأی صادره مستند به هیچ یک از مفاد قانونی نمی باشد و صرفاً یک اظهار نظر می باشد.

7-2- بستانکاری سهامداران در حساب جاری در اثر آورده های نقدی آنان بوده است.

7-3- بر اساس واقعیت امر زیان سنواتی شرکت در واقع بدهی سهامداران بوده و تسویه آن نمی تواند ماهیت درآمدی داشته باشد.

7-4- همان طور که یکی از اعضای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به عنوان اقلیت در رأی صادره اعلام نموده

است تقبل زیان انباشته (سنواتی) توسط سهامداران از طریق کاهش مطالبات آنان هیچگونه منافعی برای شرکت ایجاد نمی نماید تا به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی شود.

7-5- به پیوست رأی شماره 9109160901400620-11/2/1393 شعبه 14 دیوان عدالت اداری را که مورد مشابه صادر گردیده است تقدیم می دارد.

8- با توجه به دلایل و مستندات مشروحه در فوق رأی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مذکور بخشنامه صادره از طرف ریاست سازمان مالیاتی مبنی بر تلقی درآمد مشمول مالیات تهاتر طلب سهامداران با زیان سنواتی در شرکت فاقد هرگونه استناد قانونی می باشد. از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تقاضای ابطال موارد شکایت را دارد."

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" بخشنامه

81

93

105، 128 و 148

م

مخاطبین / ذینفعان

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع

تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر از محل حساب جاری شرکا

بدین وسیله رأی اکثریت اعضای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در خصوص تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و

تهاتر آن از محل حساب جاری شرکا موضوع صورتجلسه شماره 7-201-18/6/1393 که در اجرای ماده 258 قانون مالیاتهای مستقیم صادر گردیده است به شرح ذیل جهت اجراء ابلاغ می گردد:

« با توجه به تفکیک شخصیت شرکت و صاحبان سهام و در نظر گرفتن اینکه افزایش حقوق صاحبان سهام (به جز از محل آورده ها) به عنوان درآمد تلقی می شود، لذا تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر آن از محل حساب جاری شرکاء درآمد محسوب و می بایستی در صورت سود و زیان به عنوان درآمد شناسایی گردد. از این رو مطالبه مالیات از این بابت با رعایت مفاد مواد 128، 105 و بند 12 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحات بعدی آن وفق مقررات قانونی خواهد بود.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 18856/212/د- 31/5/1394 توضیح داده است که:

" جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً، در باره پرونده شماره 9409980900000189 به کلاسه 94/349 موضوع شکایت « شرکت مهندسی اکباتان نیرو» به خواسته ابطال نظریه (بخشنامه) شماره 81/93/200 مورخ 20/7/1393 سازمان امور مالیاتی کشور منضم به رأی « هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی» به شماره 7-201 مورخ 18/6/1393 به پیوست تصاویر پاسخهای شماره 5149/201/د-29/4/1394 (شورای عالی مالیاتی)، 14580/232/د-31/4/1394 (دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی) سازمان متبوع فرستاده می شود و به شرح زیر دلایل رد شکایت شاکی را به استحضار می رساند:

بخش نخست: تعارض مفاد شکایت با مفاهیم، اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اصول کلی حقوقی:

الف: اصل کلی حقوقی « تفکیک و استقلال شخصیت سهامداران و صاحبان سرمایه از شخصیت حقوقی شرکت»، ایجاب می کند، که هرگونه درآمد، هزینه، زیان و سود سهامداران از فعالیتها و امور مالی شرکت، مستقل و جدا باشد. بر همین پایه، « مفاهیم نظری گزارش گری مالی» که در واقع « اصول حسابداری و حسابرسی» به شمار می آیند و بر پایه آنها استانداردهای حسابداری و حسابرسی استخراج و تنظیم می شود نیز این « اصل تفکیک و استقلال شخصیت» بین سهامداران و شرکت را پذیرا شده و از درآمد و هزینه دو شخصیت یاد شده، تعریف جداگانه ای در ردیف (3-43) « مفاهیم نظری گزارش گری مالی» مصوب سازمان حسابرسی ایران ارائه گردیده است. که برابر آن «صورتهای مالی بین تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از معاملات با صاحبان سرمایه و دیگر تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از معاملات با صاحبان سرمایه و دیگر تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه تمایز قائل می شود، تغییرات اخیر « درآمد» و «هزینه» نامیده می شود که تعریف آنها به شرح زیر است:

درآمد عبارتست از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می شود.

هزینه عبارتست از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که بستانده صاحبان سرمایه مربوط می شود.» در ردیف 44-3 « مفاهیم نظری گزارش گری مالی» مصوب سازمان حسابرسی آمده که « درآمد و هزینه واژه هایی کلی هستند که در بر گیرنده همه تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه است

مگر آن تغییراتی که مرتبط با آورده یا ستانده صاحبان سرمایه می باشد. بنابراین « درآمد» در برگیرنده درآمد ناشی از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری (درآمد عملیاتی) و سایر انواع درآمد می باشد.»

ب- برابر مفاهیم یاد شده حسابداری و حسابرسی که از پیامدهای اصلی کلی حقوقی تفکیک و استقلال شخصیت سهامداران و شرکت می باشد، در ردیف (8) استاندارد حسابداری شماره (3) درآمد عملیاتی این گونه تعریف شده است: « درآمد عملیاتی عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، به جز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.»

با توجه به مطالب یاد شده، ادعای شاکی در متن شکوائیه، با موازین، مفاهیم، اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اصل کلی حقوقی یاد شده در تعارض و تناقض می باشد، ضمن اینکه « کمیته فنی سازمان حسابرسی» به موجب نظریه شماره 59- 6/4/1384 اعلام داشته که: « بین تغییرات در حقوق صاحبان سهام که از معاملات با آنان ناشی می شود و دیگر تغییرات در حقوق صاحبان سهام تمایز وجود دارد، افزایش حقوق صاحبان سهام به جز آورده آنان، به عنوان درآمد تلقی می شود. با توجه به اینکه تقبل زیان توسط سهامداران، به منزله آورده صاحبان سهام نیست، از این رو باید در صورت سود و زیان دوره به عنوان درآمد شناسایی شود.»

بنابراین بر خلاف ادعای شاکی (شرکت) یاد شده، برابر منطوق نظریه فنی و تخصصی یاد شده، چنانچه سهامداران پرداخت تمام یا بخشی از زیان انباشته شرکت را تقبل کنند، آثار مالی این رویداد به گونه ای است که باید در صورت سود و زیان شرکت به عنوان درآمد آن دوره مالی مربوط به شرکت به شمار آید.

رأی وحدت رویه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 18/6/1393-7/201 عیناً در راستای اصول، استانداردها، موازین و مفاهیم حقوقی، حسابداری و حسابرسی یاد شده و در اجرای حکم مقرر در ماده 258 « قانون مالیاتهای مستقیم» صادر شده و مطالبه مالیات را با رعایت مواد 105، 128، بند 12 ماده 148 همان قانون وفق مقررات قانونی دانسته است.

بخش دوم: قانونی بودن مفاد رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و بخشنامه صادره

الف: رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 18/6/1393-7/201 با توجه به صلاحیت و تکلیف قانونی ماده (258) « قانون مالیاتهای مستقیم» اصلاحی مصوب 27/11/1380 و جهت ایجاد وحدت رویه در بین شعب شورای عالی مالیاتی درباره چگونگی برخورد مالیاتی و اتخاذ تصمیم در مورد تهاتر حساب سود و زیان انباشته با حساب جاری شرکاء در صورتهای مالی و یا گزارشهای حسابرسی مالیاتی صادر گردیده و از نظر شکلی و ماهوی با رعایت کلیه اصول، استانداردها و مفاهیم حسابداری و حسابرسی و بند (12) ماده (148) و مواد 128، 105 قانون مالیاتهای مستقیم و با نظر و رأی اکثریت قاطع اعضای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی و تنها با یک نظر مخالف صادر و نظر مخالف به عنوان نظر اقلیت در ذیل رأی اکثریت اعضاء درج شده است. بنابراین رأی صادره از نظر شکلی و ماهوی وفق مقررات قانونی در محدوده صلاحیت شورای عالی مالیاتی صادر شده، شکایت شاکی از این حیث محکوم به رد می باشد.

ب: اگرچه، در بند (12) ماده (148) قانون مالیاتهای مستقیم، « زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سالهای بعد مؤدی، استهلاک پذیر شناخته شده است، همچنان که دادنامه شماره 11/6/1386-410 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز بر این موضوع دلالت دارد. اما

از آنجا که با توجه به « اصل کلی حقوقی تفکیک و استقلال شخصیت سهامداران و صاحبان سرمایه از شخصیت حقوقی شرکت»، تقبل زیان به وسیله صاحبان سهام بر مبنای اصول و استانداردهای حسابداری یاد شده، تحت عنوان «درآمد» به شمار آمده است، مطالبه مالیات از این بابت مستند به بند (4) ماده (1) و مواد (105) و 128 و بند 12 ماده (148) « قانون مالیاتهای مستقیم» می باشد.

با توجه به مطالب فوق الاشعار و تصاویر و مستندات پیوست، نظر به اینکه بخشنامه و رأی موضوع درخواست ابطال، وفق مقررات قانونی و در حیطه صلاحیت قانونی سازمان متبوع و هیات عمومی شوراک عالی مالیاتی صادر گردیده است و در صدور آنها هیچگونه مغایرت و مخالفت با قانون و شرع و تجاوز و یا سوء استفاده از اختیارات صورت نگرفته است، مستند به مواد قانونی یاد شده و بند (1) ماده (12) « قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» مصوب 1392 رد شکایت شاکی را درخواست می نماید. خواهشمند است در هنگام طرح پرونده در هیات تخصصی آن مرجع قضایی، از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور نیز دعوت به عمل آید.- مدیرکل"

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 20/4/1396 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.

رای هیات عمومی

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 غیر نقدی آنها مندرج در حساب جاری شرکاء یا حساب دیگر هیچ گونه منافعی برای شرکت ایجاد نمی کند تا به عنوان درآمد مشمول مالیات اتفاقی شود، بنابراین رأی مورخ 3/6/1393 هیأت عمومی شورای

عالی مالیاتی خلاف قانون است و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.
نشانی مطلب : http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=10275

شماره ۲۰۰/۹۳/۸۱...
تاریخ ۹۳/۷/۲۰...
پیوست .....

[redacted]

رئیس کل

بخشنامه

۴	۱۰۵، ۱۲۸ و ۱۴۸	۹۳	۸۱

مخاطبین / ذینفعان: امور مالیاتی شهر و استان تهران
ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: **تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر آن از محل حساب جاری شرکاء**

بدینوسیله رأی اکثریت اعضای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی درخصوص تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر آن از محل حساب جاری شرکاء، موضوع صورتجلسه شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۳/۶/۱۸ (تصویر پیوست) که در اجرای ماده ۲۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم صادر گردیده است، به شرح ذیل جهت اجراء ابلاغ می گردد:

" با توجه به تفکیک شخصیت شرکت و صاحبان سهام و در نظر گرفتن اینکه افزایش حقوق صاحبان سهام (بجز از محل آورده ها) به عنوان درآمد تلقی می شود، لذا تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر آن از محل حساب جاری شرکاء درآمد محسوب و مشمول مالیات می باشد در صورت سود و زیان به عنوان درآمد شناسایی گردد. از این رو مطالبه مالیات از این بابت با رعایت مفاد مواد ۱۲۸، ۱۰۵ و بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن وفق مقررات قانونی خواهد بود." ۹۳/۳۱-۵۱

علی عسگری

تاریخ اجرا:	مدت اجرا: نامحدود	مرجع تائید: دادستانی انتظامی مالیاتی	نحوه ی ابلاغ: غیرحضوری/حضوری

شماره ها و تاریخ های منسوخ (شماره و تاریخ):

لطفا هرگونه ابهام و توضیح را از طریق شماره تلفن ۳۹۹۰۲۵۲۴ با دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی مطرح و پیگیری نمایید

سال "اقتصاد و فرهنگ با عزم ملی و مدیریت جهادی"

بسمه تعالی

جناب آقای دکتر همتی
رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور

سلام علیکم

احتراماً به پیوست صورتجلسه مورخ ۱۳۹۳/۶/۳ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی درخصوص موضوع تهاتر زیان سنواتی با حساب جاری شرکاء که به لحاظ اتخاذ رویه های متفاوت توسط شعب شورا نسبت به آن و در اجرای مفاد ماده ۲۵۸قانون مالیاتهای مستقیم تنظیم گردیده جهت استحضار حضرتعالی و صدور دستور مقتضی ایفاد می گردد.

محمدعلی نواب زاده
رئیس شورای عالی مالیاتی

رونوشت:
- جناب آقای وکیلی معاون محترم مالیاتهای مستقیم جهت استحضار.

بسمه تعالی

صورتجلسه هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

مورخ ۱۳۹۳/۶/۳

نظر به اینکه درخصوص نحوه برخورد مالیاتی و اتخاذ تصمیم درمورد تهاتر حساب سود وزیان انباشته با حساب جاری شرکاء درصورتهای مالی و یا گزارش های حسابرسی مالیاتی در شعب شورای عالی مالیاتی رویه های مختلفی اتخاذ گردیده لذا بمنظور رویه واحد موضوع در اجرای ماده ۲۵۸قانون مالیاتهای مستقیم و حسب ارجاع رییس محترم شورای عالی مالیاتی درهیئت عمومی مطرح و پس از شور و تبادل نظر به شرح آتی مبادرت به صدور رای می شود .

نظر اکثریت :

با توجه به تفکیک شخصیت شرکت و صاحبان سهام و درنظرگرفتن اینکه افزایش حقوق صاحبان سهام (بجز از محل آورده ها) به عنوان درآمد تلقی می شوند لذا تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر آن از محل حساب جاری شرکاء درآمد محسوب و می بایستی درصورت سود وزیان به عنوان درآمد شناسایی گردد . از این رو مطالبه مالیات ازاین بابت با رعایت مفاد مواد ۱۲۸، ۱۰۵ و بند ۱۲ ماده ۱۴۸قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن وفق مقررات قانونی خواهد بود.

غلامعلی آبانی — امیرحسن علی حکیم — محمدعلی تراب زاده

سعید آسیابرکی — محسن توکلی — علی محمدبصیرت

محمدتقی رضائیان — رضا عشائی

نظر اقلیت :

تقبل زیان انباشته ازسوی صاحبان سرمایه ازطریق کاهش مطالبات حال شده شرکاء یا سهامداران و یا آورده نقدی و غیرنقدی آنها مندرج در حساب جاری شرکاء یا درحساب دیگر هیچگونه منافعی برای شرکت ایجاد نمی نماید تا بعنوان درآمد مشمول مالیات شرکت تلقی شود . لذا اقلیت عبارت تهاتر در متن را مناسب ندانسته و رویه فوق الذکر را مشمول مالیات نمی داند .

محسن ابراهیمی

www.intamedia.ir