



رای شماره ۱۲۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (نامه شماره ۱۰۳۵/۲۳۵/س-۱۴۰۰/۰۲/۰۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که بر مبنای آن اعلام شده است که مفاد رای شماره ۱۳۹۶/۰۴/۲۰-۹۶۱۰۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صرفاً منحصر به تقبل زیان انباشته از طریق کاهش مطالبات شرکاء است و کاهش مطالبات که در دفاتر به طرفیت درآمد ثبت می شود، مشمول مالیات قرار گرفته و موضوع درآمد بوده و دلیلی بر خروج آن از شمول مالیات وجود ندارد، ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۱۲۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱/۲۳

شماره پرونده: ۰۰۰۲۰۰۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای وحید خسروی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۰۳۵/۲۳۵/س-۱۴۰۰/۰۲/۰۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۰۳۵/۲۳۵/س-۱۴۰۰/۰۲/۰۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۳۴۸-۱۳۹۶/۴/۲۰ رای ۱۳۹۳/۶/۳ شورای عالی مالیاتی را مبنی بر تلقی تقبل زیان انباشته توسط شرکا و سهامداران به عنوان درآمد مشمول مالیات را خلاف قانون اعلام و ابطال نموده است و رای مزبور طی بخشنامه شماره ۲۰۰۹۶۶۷-۱۱/۱۳۹۶/۵/۱۱ رئیس سازمان امور مالیاتی نیز ابلاغ گردیده است. سازمان حسابرسی که به موجب بند (ز) از ماده ۷ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی (مصوب مجلس شورای اسلامی)، -مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور بوده و گزارشات حسابرسی و صورت های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان حسابرسی رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود، طی بخشنامه

کمیته فنی صادره به شماره ۱۳۸۴/۶۴-۵۹ تقبل زیان انباشته توسط شرکا و سهامداران را در انطباق با استانداردهای حسابداری به عنوان درآمد تلقی و شرکتها را ملزم به شناسایی مبلغ مزبور در صورت سود و زیان (و نه کسر مستقیم از حساب سود و زیان انباشته) نموده است.

در خصوص موارد فوق دو نکته نیز قابل توجه است: اولاً: بخشنامه کمیته فنی سازمان حسابرسی مورخ ۱۳۸۴/۶/۴ قبل از دادنامه شماره ۳۴۸-۱۳۹۶/۴/۲۰ دیوان عدالت اداری صادر شده، لذا مفروض بر آن است که هیأت دیوان عدالت با علم به نحوه عمل حسابداری مصوب مرجع قانونی مربوطه (سازمان حسابرسی) در خصوص چگونگی ثبت حسابداری تقبل زیان انباشته در دفاتر شرکتها، رای شورای عالی مالیاتی را خلاف قانون دانسته و نقض نموده است. ثانیاً: ثبت رویداد مالی تقبل زیان انباشته چه در حساب درآمد و انعکاس در صورت سود و زیان (و در نهایت انعکاس در زیان انباشته) و چه ثبت به طور مستقیم در زیان انباشته شرکت تاثیری بر وضعیت مالی شرکت (و سهامداران و شرکا) و استناد هیأت دیوان عدالت اداری در رای صادره در دادنامه ۳۴۸ مبنی بر عدم وجود منافعی برای شرکت نداشته است. خواهشمند است جهت جلوگیری از تضییع حقوق قانونی موذیان که با رعایت مستندات و بخشنامه های قانونی از جمله استناد به رای ۳۴۸ دیوان عدالت اداری و بخشنامه ۵۹ کمیته فنی سازمان حسابرسی اقدام به شناسایی صحیح تقبل زیان انباشته توسط شرکا و سهامداران در دفاتر خود نموده اند، نسبت به ابطال و نقض مقررات مندرج در نامه مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی و رویه مورد عمل در ادارات امور مالیاتی و تبیین و تشریح حکم صادره طی دادنامه ۳۴۸-۱۴۹۶/۴/۲۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر عدم شمول مالیات بر تقبل زیان انباشته توسط شرکا و سهامداران و ثبت آن مطابق استانداردهای حسابداری در دفاتر از تاریخ رای صادره اقدام فرمایید.

در پی اخطار رفع نقضی که از طرف دفتر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری برای شاکی ارسال شده بود،

وی به موجب لایحه ای که به شماره ۱۴۰۰-۶/۲۰ مورخ ۱۴۰۰/۶/۲۰ ثبت دفتر هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری شده توضیح داده است که:

" با توجه به تعاریف منابع مالیاتی در فصول مختلف قانون مالیات های مستقیم، تقبل زیان انباشته توسط شرکا در هیچ یک از فصول و مفاد قانون مذکور به عنوان یکی از منابع مالیاتی مشمول تعریف نشده، فلذا باتوجه به اصل ۵۱ قانون اساسی مبنی بر اینکه «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون...» و با عنایت به عدم وجود حکم قانونی در این خصوص لذا تقبل زیان انباشته توسط شرکا و سهامداران مشمول مالیات نمی باشد، ثانیاً تقبل زیان انباشته توسط شرکا و سهامداران هیچگونه منافعی برای شرکت ایجاد نمی کند تا به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی گردد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با استنادات فوق الذکر طی دادنامه شماره ۳۴۸-۱۳۹۶/۴/۲۰ موضوع پرونده کلاسه ۳۴۹۹۴ تلقی نمودن تقبل زیان انباشته توسط شرکا را به عنوان درآمد مشمول مالیات (موضوع رای شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۳۹۳/۶/۳) خلاف قانون اعلام و رای به ابطال آن داده است، لیکن مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی با خوانش دیگری از رای دیوان عدالت، مجدداً و به نحوی دیگر رای شورای عالی مالیاتی را که به شرح فوق توسط دیوان عدالت ابطال شده را تایید نموده است. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" بازگشت به نامه شماره ۱۴۰۰/۱/۱۶-۵۴۰۰/۹۹ و ضمائ آن موضوع « کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران به طرفیت حساب درآمد» به آگاهی می رساند:

به موجب مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۶،۴،۲۰-۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابلاغی طی بخشنامه شماره ۱۳۹۶،۵،۱۱-۲۰۰،۹۶،۶۷ صرفاً تقابل زیان انباشته توسط صاحبان سرمایه از طریق کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران مشمول مالیات بر درآمد نشده است، و لذا این حکم قابل تسری به رویداد مالی که در آن کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران به طرفیت درآمد ثبت گردیده، نخواهد بود.

از جهت دیگر با عنایت به فرض محوری تفکیک شخصیت در حسابداری و بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی که بیان می دارد « هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود. در مقررات موصوف هیچ گونه حکمی که درآمد شناسایی شده از محل کاهش مطالبات به اظهار و ابراز مودی را از شمول مالیات خارج نماید، وضع نشده است. » - مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۰،۸،۱۷-ص-۲۱۲،۸۷۹۷ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۳۹۶،۴،۲۰-۳۴۸ اعلام می دارد: «... 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...» با عنایت به دادنامه مذکور، صرفاً تقبل زیان انباشته از طریق کاهش مطالبات، مشمول مالیات نمی باشد و حکم مقرر در دادنامه یاد شده، به رویداد سالی که در آن کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران به طرفیت درآمد ثبت گردیده، قابل تسری نمی باشد زیرا: الف) به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی می بایست به موجب قانون مشخص گردد و از آنجا که هیچ گونه معافیتی در هیچ یک از قوانین و مقررات موضوعه که ناظر بر اعمال معافیت به این قسم از درآمد (درآمد ناشی از کاهش مطالبات شرکا و سهامداران به طرفیت حساب درآمد) باشد، وضع نگردیده، لذا نظر مندرج در نامه مورد شکایت، با رعایت اجرای اصل مذکور قانون اساسی، به استعلام کننده اعلام شده است. ب) حکم مقرر در دادنامه، مبنی بر عدم شمول مالیات بر تقبل زیان انباشته از طریق کاهش مطالبات، قابل تسری به درآمدهای شناسایی و ثبت شده توسط مؤدی از این بابت نمی باشد لذا در شرایطی که مؤدی به صراحت و با رعایت ضوابط مقرر در آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم و رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، کاهش بدهی های خود ناشی از صرف نظر بستنکاران از وصول مطالبات را به درستی، درآمد تلقی نموده و به حساب درآمد منظور می نماید. این درآمد از شمول مفاد دادنامه فوق الذکر خروج موضوعی داشته و مشمول مالیات است. پ) مطابق ماده ۱۱۹ قانون مزبور، درآمد نقدی و یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می نماید، مشمول مالیات اتفاقی به شرح مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مذکور خواهد بود. بنابراین اصولاً در صورتی که به هر ترتیب شخصی، مالی را بدون عوض به تملیک دیگری درآورد و یا از وصول طلب خود از دیگری صرف نظر نماید، وفق مقررات موضوعه انتقال گیرنده و شخص منتفع از این امر مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

بر اساس الزامات شناخت و اندازه گیری استانداردهای حسابداری و حکم بند ۸۴ استاندارد حسابداری شماره ۱، واحد تجاری باید تمام اقلام درآمد و هزینه یک دوره را در صورت سود و زیان منظور کند مگر اینکه یکی از استانداردهای حسابداری، روش دیگری را الزامی یا مجاز کرده باشد. از این روی، واحد تجاری درآمدی را که به طرفیت هر حسابی ثبت می نماید، تاثیر رویداد مالی مذکور در حساب سود و زیان شرکت منعکس می گردد و بر

اساس اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران» تا زمانی که حکمی در خصوص معافیت ارقام درآمدی ثبت شده در صورت سود و زیان وجود نداشته باشد، مالیات متعلق با رعایت مقررات مواد ۹۴، ۱۰۵ و ۱۰۶ «قانون مالیاتهای مستقیم»، محاسبه و مطالبه می شود. لذا با توجه به مطلب معنونه و منطوق ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱/۲۳ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور 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 رای مبادرت کرده است.

#### رای هیأت عمومی

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس رای شماره ۱۳۹۶/۴/۲۰-۹۶۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ که در مقام ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۷/۲۰-۲۰۰۹۳/۸۱ سازمان امور مالیاتی کشور صادر شده، اعلام کرده است که: «برمبنای قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی تعلّق می گیرد، بنابراین تقبل زیان انباشته از سوی صاحبان سرمایه از طریق کاهش مطالبات شرکا و سهامداران و یا آورده نقدی و غیرنقدی آنها مندرج در حساب جاری شرکا یا حساب دیگر هیچگونه منافعی برای شرکت ایجاد نمی کند تا به عنوان درآمد، مشمول مالیات اتفاقی شود...» با وجود اینکه استدلال مقرر در رای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در موضوع تقبل زیان توسط شرکا کاملاً عام بوده و تا زمانی که مصداق این فرآیند تقبل زیان است، اصولاً تراز مثبت مالی و حسابداری ایجاد نمی شود تا مشمول مالیات باشد و علی رغم آنکه براساس رویه اخیر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صرف ثبت در دفاتر به معنای درآمد نبوده و احراز وقوع درآمد شرط است، ولی برمبنای نامه شماره ۱۴۰۰/۲/۵-س-۲۳۵/۱۰۳۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور اعلام شده است که مفاد رای شماره ۱۳۹۶/۴/۲۰-۹۶۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صرفاً منحصر به تقبل زیان انباشته از طریق کاهش مطالبات شرکا است و کاهش مطالبات که در دفاتر به طرفیت درآمد ثبت می شود، مشمول مالیات قرار گرفته و موضوع درآمد بوده و دلیلی بر خروج آن از شمول مالیات وجود ندارد. بنابراین نامه شماره ۱۴۰۰/۲/۵-س-۲۳۵/۱۰۳۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور 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 می شود./

مهدی درببین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری