

قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۱۴۷۳
شماره پرونده: ۱۴۰۰۳۱۹۲۰۰۰۴۹۳۷۷
دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۵۵۲
تاریخ: ۱۴۰۰/۰۹/۳۰
پیوست:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140009970905812552

تاریخ دادنامه: 1400.9.30

شماره پرونده: 0001473

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای مهدی قاسمی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 177/200/97-1397-12-28 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 177/200/97-1397-12-28 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"سازمان امور مالیاتی در بخشنامه یاد شده به شرحی که ذیلاً تقدیم می گردد مرتکب نقض اصل 51 قانون اساسی و قانون مالیات های مستقیم از جمله مواد 143 و مکرر قانون مالیات های مستقیم شده و خارج از صلاحیت و اختیارات خود اقدام به وضع مالیات و ایجاد مآخذ جدید مالیاتی نموده و سپس اقدام به مطالبه مالیات بر مبنای مآخذ خودساخته نموده است و به طور آشکار معافیت مالیاتی تبصره 1 ماده 143 مکرر قانون مالیات های مستقیم درباره درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری های جاری در بازار بورس را نادیده گرفته است. مستحضر می باشید که شرکت های سرمایه گذاری و سرمایه گذاران فعال در بازار بورس از طریق خرید و فروش سهام شرکت های بورسی اقدام به کسب درآمد و سود می کنند. این شرکت ها ابتدا به خرید سهام و سپس به فروش همان سهام مبادرت می نمایند و درآمدها پس از فروش سهام از محل مابه التفاوت قیمت روز خرید سهام یا قیمت روز فروش سهام محقق می شود البته برای ماده 143 مکرر قانون مالیات های مستقیم همین درآمد نیز از پرداخت مالیات بر درآمد یا مالیات بر ارزش افزوده یا هر نوع مالیات دیگری، معاف گردیده است. بنابراین، اولاً: تا زمانی که سهام خریداری شده به فروش نرفته باشد درآمدی از محل آن محقق نمی شود. ثانیاً: حتی با فرض تحقق درآمد، آن درآمد نیز از پرداخت مالیات معاف شده است. حتی اگر سهام خریداری شده، نگهداری نمی شد بلکه به فروش می رفت و از محل فروش آنها درآمدی تحقق پیدا می کرد برابر قانون، چنین درآمدی از پرداخت مالیات معاف است و طبیعتاً به طریق اولی درآمد ناشی از افزایش ارزش سهام نیز مشمول مالیات نمی شود. هنگامی که اصل چنین درآمدی، معاف از مالیات است چه مفهوم دارد که سازمان امور مالیاتی برای مابه التفاوت ارزش سهام مالیات در نظر بگیرد؟ سازمان امور مالیاتی چگونه می تواند خالص افزایش سرمایه گذاری ها را درآمد تلقی کرده و بر آن مالیات ببندد در حالی که خودش در همین بخشنامه از کلمه «سرمایه گذاری» استفاده کرده و برابر اصول و عرف تجاری، همه سرمایه گذاری ها لزوماً منجر به سودآوری نمی شود بلکه ممکن است سرمایه گذاری منجر به ضرر شود به ویژه درباره سرمایه گذاری بازار سهام و بورس، لذا نمی توان تا قبل از قطعی شدن سود ناشی از یک سرمایه گذاری، اقدام به شناسایی و وضع مالیات بر آن نمود. از طرف دیگر حتی با فرض تحقق سود در خصوص سرمایه گذاری های ناشی از سهام اصل بر آن است که به سود ناشی از سرمایه گذاری در بورس، مالیات تعلق نمی گیرد. بنابراین سرمایه گذاری در خرید سهام شرکت های بورسی، سلباً (عدم تحقق سود به صرف سرمایه گذاری) و هم اثباتاً: (معافیت مالیاتی نسبت به درآمد ناشی از سرمایه گذاری در خرید و فروش سهام) مشمول مالیات نمی شود.

لازم به ذکر است بعضی از شرکت های فعال در معاملات سهام برای افزایش انضباط مالی در مجموعه خود و در جهت رعایت استانداردهای پیشرفته حسابداری و ایجاد شفافیت مالی هرچه بیشتر، در دفاتر قانونی خود، ارزش سهام هایی که خریده اند ولی هنوز به فروش نرسانده اند را نه به قیمت روز خرید سهام بلکه به قیمت روز جاری، محاسبه می کنند. سازمان امور مالیاتی، کیفیت و روش اعمال استانداردهای حسابداری نسبت به بیان ارزش دارایی ها در شرکت های یاد شده را سوء تعبیر و تفسیر نادرست نموده و آن را نلیلی برای ایجاد یک مآخذ مالیاتی خودساخته دانسته و در بخشنامه یاد شده از طریق مقررده ای که متن آن به شرح زیر تقدیم می گردد خود را برای وضع مالیات بر افزایش ارزش سهام محقق دانسته است. متن مقررده مورد اعتراض که ابطال آن مورد درخواست است به شرح زیر می باشد: «در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع معامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر منعکس می گردد خالص افزایش سرمایه گذاری های مذکور به عنوان درآمد مشمول مالیات می باشد و در صورت زیان با توجه به تبصره 2 ماده 147 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/04/31 هیات مذکور قابل پذیرش نخواهد بود».

اولاً: مطابق معافیت مالیاتی موضوع ماده 143 مکرر قانون مالیات های مستقیم اساساً سرمایه گذاری های ناشی از سهام (خرید و فروش سهام) موضوعاً از شمول این مقررده خارج است ولی متأسفانه سازمان امور مالیاتی بدون توجه به عدم شمول مقررده نسبت به سرمایه گذاری های بورسی مبادرت به اخذ مالیات از اشخاص حقیقی و حقوقی می نماید. ثانیاً: با وضع مقررده موصوف، سازمان امور مالیاتی در حقیقت اقدام به مطالبه مالیات بر دارایی ناشی از افزایش ارزش سهام نموده است در حالی که مقررات مالیاتی کشور نه تنها چنین مآخذ مالیاتی را ایجاد نکرده و مجوزی را برای آن صادر نکرده بلکه حتی خلاف آن را بیان داشته و تصریح نموده که درآمد ناشی از مابه التفاوت قیمت خرید و فروش سهام شرکتهای بورسی معاف از پرداخت مالیات است. ثالثاً: عنایت هیات و قضات معزز را به

دنیان عدالت اداری - تهران - بلوار شهید مخبري - پستی جابائي ايران - امين - ساختمان دنيان عدالت اداری - تلفن: ۷۵۳۵۰۳۱ - ۷۵۳۵۰۳۲

دیوان عدالت اداری - تهران - مرقوم، سنازی - بلوار شهید مخبري - نقش خیابان ایوان زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلف: داخل ۷۵۳۵ - ۲۹۱ - ۱۵۱۲۰۰



قوه قضائیه
دیوان عدالت اداری

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۱۴۷۲-۰۰
شماره پرونده: ۰۰۴۹۳۷۷۰۰۰۳۱۹۲۰۰
دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۵۵۲
تاریخ: ۱۴۰۰/۰۹/۳۰
پوسته:

الف- به موجب تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم: «از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و سهم الشرکه شرکت ها سایر شرکت ها مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می شود. از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد...» و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مزبور نیز مقرر می دارد: «از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس ها یا بازارهای خارج از بورس، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰.۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد...» به تصریح مواد قانونی مذکور، در صورت نقل و انتقال سهام توسط اشخاص، صرفاً «از این بابت» (یعنی بابت نقل و انتقال سهام) غیر از وجوه مذکور در مواد یاد شده، وجه دیگری به عنوان «مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام که در زمان نقل و انتقال، اخذ می گردد»، مطالبه نخواهد شد. لکن مواد قانونی مذکور این معنا مستفاد نمی شود که چنانچه در راستای سرمایه گذاری پس از خرید و نگهداری سهام، قیمت آن افزایش یابد و از این طریق درآمدی برای سرمایه گذار حاصل گردیده، مالیات این درآمد ناشی از افزایش ارزش سهامی که سرمایه گذاری، مطالبه نشود.

ب- مطابق ماده ۱۰۵ قانون مذکور: جمع درآمد شرکتها 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 غیرمعاف 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 خواهد بود. به تصریح ماده مذکور، جمع درآمد شرکت از منابع مختلف مشمول مالیات مقرر خواهد بود و از آنجا که خرید و نگهداری سهام نوعی سرمایه گذاری محسوب می شود، با افزایش ارزش آن اصولاً درآمد برای سرمایه گذار حاصل می گردد، درآمد حاصل از این منبع، مشمول مالیات موضوع ماده فوق الذکر خواهد بود.

پ- وفق بندهای ۲۸ و ۳۸ استاندارد حسابداری شماره ۱۵ (تجدیدنظر شده در سال ۱۳۹۲): سرمایه گذاری های سریع معامله در بازار، شامل سرمایه گذاری در اوراق مشتقه، هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به خالص ارزش فروش منعکس شود. افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه گذاری های سریع معامله شامل سرمایه گذاری در اوراق مشتقه که به عنوان دارایی جاری نگهداری می شود، باید در صورت سود و زیان شناسایی گردد. مگر در مواردی که سرمایه گذاری در اوراق مشتقه با هدف مصون سازی و جریان نقدی انجام شده باشد. در راستای رعایت بندهای فوق الذکر از استاندارد حسابداری یاد شده، در بند ۲ بخشنامه موضوع شکایت و همچنین در صدر بند (ب) ذیل آن، نیز مقرر گردیده است که تعدیلاتی (افزایش یا کاهش) که در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها به وجود می آید، می بایست به روش های ذکر شده در آن بخشنامه، در حساب های متعلق به شرکت منعکس گردد.

ت- به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۹۰۱۱۰۷-۱۳۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۵۵۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری که در خصوص ابطال قسمت اخیر بند ۱ بخشنامه مورد شکایت، صادر گردیده و به عنوان یک رویه قضایی می تواند مستند صدور رای در موضوع شکایت باشد، به صراحت مقرر گردیده است که «خالص افزایش سرمایه گذاری جاری در سهام، مشمول مالیات با نرخ صفر یا نرخ مقطوع نبوده و مشمول نرخ مذکور در ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم می باشد» ضمن آن که به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۵۵۲-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۵۵۲ هیات مذکور چنین آمده: از آنجا که جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه موضوع شکایت که مقرر نموده است، زیان سرمایه گذاری های جاری به عنوان هزینه قابل پذیرش نیست، مغایر بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۳۰۷۰۱۴-۱۳۹۳۰۷۰۱۴ هیات مذکور می باشد، جزء مذکور خلاف قانون تشخیص و ابطال گردیده است.

ث- احکام مقرر در ماده ۱۱۵ قانون مالیات های مستقیم و تبصره های ۲ و ۳ ذیل آن که شاکي در دادخواست خود از دلایل درخواست ابطال بخشنامه موضوع شکایت بیان نموده است، از جمله مقررات ویرژ ای است که با توجه به وضعیت خاص «انحلال» شخصیت حقوقی و در راستای رعایت حقوق کلیه اشخاص ذی نفع (از جمله سهامداران، طلبکاران و ...) در شرکت های منحل، وضع گردیده، بدیهی است که احکام مذکور قابل تسری به اشخاص حقوقی غیرمنحل نمی باشند.

ج- با توجه به مراتب مذکور، گویای این مطلب است که «مطالبه مالیات از درآمد ناشی از افزایش ارزش سهام نگهداری شده» در بخشنامه موضوع شکایت، مخالفتی با قوانین موضوعه ندارد و در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در ماده ۱۰۵ و تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم و با رعایت مفاد دادنامه های شماره ۱۳۹۹۰۱۱۰۷-۱۳۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۵۵۲ و ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۵۵۲-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۵۵۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری و در راستای وظایف ذاتی سازمان امور مالیاتی مبنی بر تشخیص و مطالبه حقوق حقه دولتی از صاحبان درآمد، تنظیم و اعلام گردیده است. لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تقاضای رد خواسته شاکي را دارد.^۱

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۰۹/۳۰ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات 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 میادرت کرده است.

رای هیات عمومی

بر اساس ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم و تبصره های آن در خصوص سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس و در ماده ۱۴۳ مکرر قانون مزبور و تبصره های آن در خصوص نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکتها در بورس یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز با تعیین نرخ مقطوع مالیاتی تعیین تکلیف شده، و تصریح شده است که: «از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۱۴۷۳

شماره پرونده: ۱۴۰۳۱۹۲۰۰۰۴۹۳۷۷۰

دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲

تاریخ: ۱۴۰۰/۰۹/۳۰

پیوست:

ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد» و مطالبه مالیات موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۷، ۱۲، ۲۸-۲۰۰، ۹۷، ۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور در کنار مالیات مقطوع موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، موجب تعیین تکلیف در خصوص پرداخت مالیات مضاعف می‌شود و این در حالی است که سازمان امور مالیاتی با توجه به حکم مقرر در اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اختیار قانونی برای مطالبه مالیات علاوه بر آنچه در قانون اعلام می‌گردد ندارد. بنا به مراتب فوق، اطلاق بخشنامه شماره ۱۳۹۷، ۱۲، ۲۸-۲۰۰، ۹۷، ۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر شمول مالیات بر درآمد در موارد اعلام ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر موضوع سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس یا بازارهای مجاز مشابه (موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر مذکور) مغایر با اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم 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 می‌شود./

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری