



رای شماره ۲۵۵۲ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (اطلاق بخشنامه شماره ۱۷۷/۹۷/۲۰۰-

۱۳۹۷/۱۲/۲۸ 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 ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰۹۰۳۰

شماره پرونده: ۰۰۰۱۴۷۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای مهدی قاسمی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰۹۷۰۱۷۷-۱۳۹۷/۱۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰۹۷۰۱۷۷-۱۳۹۷/۱۲/۲۸ 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 ۵۱ قانون اساسی و قانون مالیات های مستقیم از جمله مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ 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 ۱ ماده ۱۴۳ 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 برابر ماده ۱۴۳ 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، هم 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 دلیلی برای ایجاد یک مآخذ مالیاتی خودساخته دانسته و در بخشنامه یاد شده از طریق مقرر ای که متن آن به شرح زیر تقدیم می گردد خود را برای وضع مالیات بر افزایش ارزش سهام محقق دانسته است. متن مقرر 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 ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ هیأت مذکور قابل پذیرش نخواهد بود».

اولاً: مطابق معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم اساساً سرمایه گذاری های ناشی از سهام (خرید و فروش سهام) موضوعاً از شمول این مقرر خارج است ولی متأسفانه سازمان امور مالیاتی بدون توجه به عدم شمول مقرر مذکور نسبت به سرمایه گذاری های بورسی مبادرت به اخذ مالیات از اشخاص حقیقی و حقوقی می نماید. ثانیاً: با وضع مقرر 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 هیأت و قضات معزز را به ماده ۱۱۵ قانون مالیات های مستقیم بعنوان شاهد مثال که قانونگذار، مابه التفاوت حاصل از ارزش اسمی و ارزش معاملاتی سهام را مآخذی برای مطالبه مالیات نمی داند جلب می نماید. در تبصره ۲ این ماده قانونگذار سهام و سهم الشرکه شرکت را اولاً: از ابتدا جزئی از اموال و دارایی های قابل اخذ مالیات برای شخص حقوقی محسوب ننموده، ثانیاً: بیان داشته که هنگام تعیین مآخذ محاسبه مالیات برای آخرین دوره عملیات شرکت منحل، حتی ارزش دفتری سهام نیز جزء اقسام دارایی شرکت منحل، محسوب نمی شود. ثالثاً: بیان داشته که معادل ارزش دفتری همان سهام نیز از جمع سرمایه و بدهی های شرکت منحل کسر می گردد و بر همین اساس نتیجه گرفته می شود که حتی سهام و سهم الشرکه شرکت های غیربورسی نیز بدلیل افزایش ارزش تا زمانی که مورد نقل و انتقال قرار نگیرند به عنوان دارایی، مآخذ محاسبه مالیات قلمداد نمی شوند. رابعاً: طبق تبصره سوم ماده ۱۱۵ قانون مالیات های مستقیم، سهام و سهم الشرکه مذکور حتی به قیمت دفتری هم در اولین نوبت نقل و انتقال سهام و سهم الشرکه پس از انحلال مشمول مالیات نقل و انتقال سهام قرار نمی گیرد.

در واقع قانونگذار در تبصره های ۲ و ۳ ماده ۱۱۵ قانون مالیاتهای مستقیم که می‌توان گفت از معدود موادی است که دارایی‌های اشخاص (و نه درآمد و عملکرد آنها) را مشمول مالیات خوانده، چنین رفتار و رویکردی را با سهام و سهم الشرکه در پیش گرفته و افزایش ارزش سهام را درآمد تلقی نکرده و مآخذی برای اخذ مالیات ندانسته است. فلذا آشکار و مبرهن است که وضع مالیات بر دارایی ناشی از افزایش ارزش سهام حتی درباره شرکت‌های غیربورسی هم مورد نظر قانونگذار نبوده است چه رسد به شرکت‌های بورسی. قابل یادآوری است که پیش از این، قسمت اخیر بند یک بخشنامه مذکور در خصوص قابل قبول مالیاتی نبودن هزینه‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری در سهام و منظور نشدن این هزینه‌ها در محاسبه درآمد مشمول مالیات رای شماره ۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مغایر با تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم شناخته شده و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال شده است. با عنایت به همه مراتب یادشده و نظر به اینکه بخشنامه مذکور در قسمت مورد درخواست (مطالبه مالیات از افزایش ارزش سهام نگهداری شده) به شرحی که معروض افتاد خلاف قانون اساسی و قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد و خارج از حدود صلاحیت قوه مجریه و سازمان امور مالیاتی صادر گردیده، ابطال آن مورد استدعا می‌باشد."

شاکی به موجب لایحه تکمیلی که به شماره ۱۴۰۰/۹/۹-۰۰۰۱۴۷۳ در دبیرخانه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ثبت شده اعلام کرده است که:

" در جلسه هیأت تخصصی این سوال مطرح شد که: «آیا شرکت‌ها و اشخاص، سود ناشی از افزایش قیمت سهام (سود ناشی از سرمایه‌گذاری) را در صورتهای مالی پایان سال مالی خودشان نشان می‌دهند یا خیر؟» در پاسخ همچنان که در جلسه نیز تصریح و تاکید گردید؛ سود ناشی از افزایش قیمت سهام به عنوان سود قطعی در صورتهای مالی پایان سال نشان داده نمی‌شود بلکه طبق استانداردهای حسابداری — که شرکت‌های بورسی و بسیاری از شرکت‌های دیگر مکلف به رعایت آن هستند — سود ناشی از سرمایه‌گذاری در راستای شفاف سازی، در تراز مالی پایان سال اعلام می‌شود ولی شناسایی سود قطعی منوط به فروش سهام خواهد بود به عبارت دیگر اگر همین سهام سرمایه‌گذاری فروخته نشود و اتفاقاً در سال بعد منجر به ضرر شود همان سهامی که در سال (مثلاً) ۱۳۹۹ به عنوان سود اعلام شده بود در سال ۱۴۰۰ که سهام به ضرر فروخته شده است به عنوان ضرر نشان داده می‌شود و لذا مشخص است که چنین سرمایه‌گذاری‌هایی تا زمانی که فروخته نشده و تبدیل به نقدینگی نشود به عنوان سود قطعی شناسایی نمی‌شود و نشان دادن آن در صورت‌های مالی پایان سال به عنوان سود قطعی نبوده و صرفاً در جهت شفاف سازی اسناد مالی و اطلاع سهامداران می‌باشد.

۲- در تبیین مشکلی که از بخشنامه مورد اعتراض به وجود می‌آید باید به این موضوع اشاره کرد که سازمان امور مالیاتی به استناد این بخشنامه از سهامی که فروخته نشده است مالیات اخذ می‌کند به عبارت دیگر یک شرکت، سهامی را خریداری می‌کند و مثلاً ۵ سال نگهداری می‌کند ولی سازمان امور مالیاتی مثلاً در سال دوم به شرکت مراجعه و از قیمت روز سهام که افزایش پیدا کرده است مالیات می‌گیرد و وقتی گفته شود که هنوز سهام فروخته نشده تا سود شناسایی شود به بخشنامه مورد اعتراض استناد کرده و وصول مالیات را مطابق بخشنامه مذکور لازم می‌دانند و اتفاقاً سال بعد هم همین کار را ادامه می‌دهند و مجدداً برای میزان افزایش یافته مالیات می‌گیرند ولی شرکت در زمان فروش سهام مذکور که مالیات آن را داده است ضرر می‌کند. البته با توضیحاتی که در بند بعد مورد اشاره قرار می‌گیرد روشن خواهد شد که استناد به رای اخیر دیوان عدالت اداری در خصوص قابل پذیرش بودن زیان ناشی از سرمایه‌گذاری‌های جاری به عنوان هزینه، ارتباطی به موضوع شکایت اینجانب نداشته و اساساً موضوع رای مذکور با موضوع شکایت اینجانب دو امر متفاوت می‌باشد.

۳- درست است که قسمت آخر بند (ب) بخشنامه مورد شکایت طی دادنامه شماره ۱۴۰۰۲۰۲۸-۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ دیوان عدالت اداری باطل شده است و در واقع اگر شرکت، سهامی را که فروخته است اگر منتج به ضرر شده باشد سازمان امور مالیاتی به استناد دادنامه مذکور مکلف است ضرر مذکور را به عنوان هزینه قابل قبول مورد پذیرش قرار داده و مالیات های مأخوذه را عودت دهد ولی صرف نظر از فرآیند پیچیده و زمانبر این موضوع، بحث مهم آن است که سازمان امور مالیاتی به استناد قسمت اول بند (ب) که موضوع شکایت بنده است برای خود، مأخذ و مبنای کسب درآمد ایجاد کرده است در حالی که استحضار دارید که سازمان امور مالیاتی نمی تواند بدون وجود قانون، خودسرانه تحصیل درآمد نموده و عملاً به حیطة قانونگذاری که صرفاً در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است ورود نماید. پس آنچه که باطل شده است ارتباطی به قسمت اول بند (ب) بخشنامه که مربوط به ایجاد منشاء کسب درآمد خودسرانه برای سازمان امور مالیاتی بوده و موضوع شکایت اینجانب است نداشته و اقدامات غیر قانونی سازمان امور مالیاتی در اخذ مالیات بر سرمایه گذاری های جاری کماکان به قوت خود باقی می باشد.

۴- در نظر داشته باشیم حتی در فرضی که بر اساس دادنامه دیوان عدالت اداری، سازمان امور مالیاتی، ضرر ناشی از سرمایه گذاری را به عنوان هزینه مورد پذیرش قرار دهد، مطلب مهم آن است که ضررهای اصلی را جبران نمی کند بلکه فقط ضرری که ناشی از فروش سهام یا سرمایه بوده است را به عنوان هزینه قبول می کند و سایر ضررهای وارده به شرکت که ناشی از اخذ مالیات بوده است جبران نشده باقی می ماند.

برای تبیین این موضوع به عنوان مثال عرض می شود که، اگر من سهامی را که هزار تومان خریده ام به ۵۰۰ تومان بفروشم، سازمان امور مالیاتی مابه التفاوت این ضرر را قبول می کند ولی ضرر اصلی آنجاست که من در سال پیش طبق بخشنامه مورد اعتراض، مثلاً ۲ میلیارد تومان از بابت نگهداری سهام مالیات پرداخت کرده ام و در واقع ۲ میلیارد از نقدینگی شرکت من به سازمان امور مالیاتی پرداخت شده است در حالی که من می توانستم تا زمان فروش سهام و عدم پرداخت مالیات به استناد بخشنامه مذکور از همین ۲ میلیارد دارایی و نقدینگی خود در جهت سودآوری شرکت استفاده کنم ولی قطعاً سازمان امور مالیاتی چنین ضرری را از شرکت ها قبول نمی کند و ظاهراً دادنامه دیوان هم شامل جبران چنین ضرری نمی شود.

۵- غیرقانونی بودن اخذ مالیات به استناد بخشنامه موضوع شکایت، برای فعالان اقتصادی و شرکت های سرمایه گذاری به قدری حائز اهمیت است و آنها را از ابعاد مختلف در مضیقه گذاشته است. "

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

بخشنامه

۱۷۷

۹۷

۱۰۵-۱۴۳-۱۴۷-۱۴۸

م

درآمد ناشی از ارزیابی سرمایه گذاری ها- نقل و انتقال سهم- سود سهام دریافتی

با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص آثار مالیاتی ناشی از سرمایه گذاری در سهام سایر واحدهای تجاری، نگهداری و نقل و انتقال سهام، سود سهام دریافتی از شرکتهای سرمایه پذیر و همچنین درآمد حاصل ارزیابی سرمایه گذاری در سهام سایر واحدهای تجاری و به منظور وحدت رویه در رسیدگی های مالیاتی بدین وسیله مقرر می دارد: ۱- تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مذکور، برای نقل و انتقال سهام در بورس ها یا بازارهای خارج از بورس و همچنین نقل و انتقال سهام سایر شرکت ها، مالیات مقطوع تعیین نموده است. از آنجا که تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می دارد، هزینه های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات به نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شود، لذا با توجه به مراتب فوق و با عنایت به تبصره (۴) ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم هزینه های مربوط به نقل و انتقال سهام و سایر هزینه های مرتبط به سرمایه گذاری در سهام، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی در محاسبه درآمدهای مشمول مالیات منظور نخواهد شد.

۲- هرگاه در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها، اقدام به انعکاس ارزش تعدیل شده سرمایه گذاری ها گردد، به موجب استاندارد حسابداری شماره ۱۵ آثار تعدیلات یاد شده به روش های زیر در حسابها منعکس می گردد.

الف: درخصوص سرمایه گذاری های بلند مدت:

الف-۱ در صورت کاهش ارزش سرمایه گذاری بلند مدت (به شرط احراز)، سرمایه گذاری مذکور به بهای تمام شده پس از کسر زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری انعکاس می یابد. با توجه به اینکه زیان مذکور در ارتباط با فعالیت سرمایه گذاری می باشد صرفا از درآمدهای ناشی از سرمایه گذاری بلند مدت در سهام قابل کسر بوده و به عنوان هزینه قابل قبول در محاسبه سایر درآمدهای مشمول مالیات منظور نخواهد شد. همچنین برگشت کاهش ارزش سرمایه گذاری ها با عنوان برگشت کاهش ارزش سرمایه گذاری های بلند مدت به حساب بستانکار سود و زیان منظور گردیده، لیکن تا میزان پوشش زیان کاهش ارزش قبلی مشمول مالیات نخواهد بود.

الف-۲ افزایش مبلغ دفتری سرمایه گذاری های بلند مدت به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه منعکس می شود. مازاد مذکور در صورت رعایت مقررات تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم و آیین نامه اجرایی آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهد بود. بدیهی است در صورت عدم رعایت مقررات تبصره یادشده مازاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات بر درآمد می باشد. ضمنا با توجه به عدم شمول مالیات بر افزایش مذکور، همانگونه که در ماده ۲ آیین نامه اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم نیز قید گردیده است، زیان ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه گذاری های بلند مدت نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد گردید.

ب: در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع معامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) که 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 ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود. درضمن افزایش ارزش سرمایه گذاری تا سقف کاهش ارزش قبلی همان سرمایه گذاری (در صورتی که در سنوات قبل هزینه کاهش ارزش آن در محاسبه خالص افزایش سرمایه گذاری های آن دوره منظور نشده باشد) مشمول مالیات نخواهد بود. ضمناً با توجه به ابهامات موجود در خصوص درآمدهای صندوق سرمایه گذاری یادآور می گردد: درآمدهای ناشی از تعدیل ارزش سرمایه گذاری های موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم توسط صندوق سرمایه گذاری، تعدیل کارمزد کارگزاری ناشی از کاهش کارمزد دریافتی توسط کارگزاران، سود سهام ناشی از تفاوت بین ارزش اسمی و ارزش تنزیل شده سود سهام تحقق یافته و پرداخت نشده و درآمد ناشی از تفاوت بین ارزش اسمی و ارزش تنزیل شده سود سپرده بانکی و اوراق بهادار با درآمد ثابت، با توجه به اینکه ناشی از سرمایه گذاری در چارچوب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید می باشد، با رعایت مقررات مربوطه مشمول معافیت تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود. - سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوابیح شماره ۲۱۲/۵۸۹۱-ص- ۱۴۰۰/۶/۱۰ و ۲۳۲/۳۲۰۷۶-د- ۱۴۰۰/۶/۸ اجمالاً توضیح داده اند که:

" همان گونه که مستحضرید در راستای اجرای مقررات مربوط به یک موضوع مالیاتی به عنوان جزئی از کل، می بایست به مجموعه تمامی مواد قانونی و مقررات ناظر بر آن موضوع توجه شود تا بدین ترتیب بتوان به فهم صحیح مراد قانونگذار در خصوص آن موضوع دست یافت. بی شک توجه نکردن به این مهم موجب انحراف از درک صحیح مقررات قانون و نحوه اجرای آن خواهد شد. در همین راستا و برخلاف ادعای شاکی قوانین و مقررات متعددی (از جمله آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری) موید آن است که مالیات های موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم، صرفاً ناظر بر مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهم و سهم الشرکه و حق تقدم سهم و با نرخ مقطوع بوده و این امر نافی شمول مالیات بر درآمد ناشی از افزایش ارزش سرمایه گذاری های جاری در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها، مطابق با ماده ۱۰۵ قانون مزبور، نخواهد بود. از جمله قوانین و مقررات مزبور می توان به موارد ذیل اشاره نمود:

الف- به موجب تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم: « از هر نقل و انتقال سهم و حق تقدم سهم و سهم الشرکه شرکا در 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 سهم و حق تقدم سهم شرکت ها اعم از ایرانی و خارجی در بورسها یا بازارهای خارج از بورس، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰.۵٪) ارزش فروش سهم و حق تقدم سهم وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهم و حق تقدم سهم و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد...» به تصریح مواد قانونی مذکور، در صورت نقل و انتقال سهم توسط اشخاص، صرفاً « از این بابت » (یعنی بابت نقل و انتقال سهم) غیر از وجوه مذکور در مواد یاد شده، وجه دیگری به عنوان « مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهم 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 سهم، قیمت آن افزایش یابد و از این طریق درآمدی برای سرمایه گذار حاصل گردیده، مالیات این درآمد ناشی از افزایش ارزش 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 خواهند 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 ۱۳۹۹،۱۱،۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ هیأت 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 مالیاتهای مستقیم می باشد» ضمن آن که به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰،۲،۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ هیأت 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 ۱۳۹۳،۷،۱۴-۱۲۱۵ هیأت 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 شاکی در دادخواست خود از دلایل درخواست ابطال بخشنامه موضوع شکایت بیان نموده است، از جمله مقررات ویژه 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.

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 مکرر قانون مالیات های مستقیم و با رعایت مفاد دادنامه های شماره ۱۳۹۹،۱۱،۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ و ۱۴۰۰،۲،۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ هیأت 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 شاکی را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۰۹/۳۰ 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

براساس ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره‌های آن درخصوص سهام شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس و در ماده ۱۴۳ مکرر قانون مزبور و تبصره‌های آن درخصوص نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکتهای 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 ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد» و مطالبه مالیات موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۲۰۰۹۷/۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور در کنار مالیات مقطوع موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، موجب تعیین تکلیف درخصوص 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 ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۲۰۰۹۷/۱۷۷ 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