

یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ مورخ ۱۴۰۰/۹/۳۰ با موضوع: «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.» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می گردد.

مدیر کل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری – یدالله اسمعیلی فرد

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۹/۳۰ شماره دادنامه: ۲۵۵۲ شماره پرونده: ۰۰۰۱۴۷۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای مهدی قاسمی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۷۷/۹۷/۲۰۰ - ۱۳۹۷/۱۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۷۷/۹۷/۲۰۰ - 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 ماخذ جدید مالیاتی نموده و سپس اقدام به مطالبه مالیات بر مبنای ماخذ 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 ماخذ مالیاتی خودساخته دانسته و در بخشنامه یاد شده از طریق مقررہ ای که متن آن به شرح زیر تقدیم می گردد خود را برای وضع مالیات بر افزایش ارزش سهام محقق دانسته است. متن مقررہ مورد اعتراض که ابطال آن مورد درخواست است به شرح زیر می باشد: «در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع المعامله 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 مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ هیات مذکور قابل پذیرش نخواهد بود».

اولاً؛ مطابق معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اساساً سرمایه گذاری های ناشی از سهام (خرید و فروش سهام) موضوعاً از شمول این مقررہ خارج است ولی متأسفانه سازمان امور مالیاتی بدون توجه به عدم شمول مقررہ مذکور نسبت به سرمایه گذاری های بورسی مبادرت به اخذ مالیات از اشخاص حقیقی و حقوقی می نماید. ثانیاً؛ با وضع مقررہ 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 ماخذ 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 ماخذی 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 ماخذ محاسبه مالیات برای آخرین دوره عملیات شرکت منحلہ، حتی ارزش دفتری سهام نیز جزء اقلام دارایی شرکت منحلہ، محسوب نمی شود. ثالثاً؛ بیان داشته که معادل ارزش دفتری همان سهام نیز از جمع سرمایه و بدهی های شرکت منحلہ 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، ماخذ 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 می توان گفت از معدود موادی است که دارایی های 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 ماخذی برای اخذ مالیات ندانسته است. فلذاً آشکار و مبرهن است که وضع مالیات بر دارایی ناشی از افزایش ارزش سهام حتی درباره شرکت های غیربورسی هم مورد نظر قانونگذار نبوده است چه رسد به شرکت های بورسی. قابل یادآوری است که پیش از این، قسمت اخیر بند یک بخشنامه مذکور در خصوص قابل قبول مالیاتی نبودن هزینه های مرتبط با سرمایه گذاری در سهام و منظور نشدن این هزینه ها در محاسبه درآمد مشمول مالیات رأی شماره ۵۸۱۱۶۳۶-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶-۱۳۹۹/۱۱/۷ 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 مالیات های مستقیم می باشد و خارج از حدود صلاحیت قوه مجریه و سازمان امور مالیاتی صادر گردیده، ابطال آن مورد استدعا می باشد."

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

" در جلسه هیأت تخصصی این سوال مطرح شد که: «آیا شرکت ها و اشخاص، سود ناشی از افزایش قیمت سهام (سود ناشی از سرمایه گذاری) را در صورتهای مالی پایان سال مالی خودشان نشان می دهند یا خیر؟» در پاسخ همچنان که در جلسه نیز تصریح و تأکید گردید؛ سود ناشی از افزایش قیمت سهام به عنوان سود قطعی در صورت های مالی پایان سال نشان داده نمی شود بلکه طبق استانداردهای حسابداری – که شرکت های بورسی و بسیاری از شرکتهای دیگر مکلف به رعایت آن هستند – سود ناشی از سرمایه گذاری در راستای شفاف سازی، در تراز مالی پایان سال اعلام می شود ولی شناسایی سود قطعی منوط به فروش سهام خواهد بود به عبارت دیگر اگر همین سهام سرمایه گذاری 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 می شود و لذا مشخص است که چنین سرمایه گذاری هایی تا زمانی که فروخته نشده و تبدیل به نقدینگی نشود به عنوان سود قطعی شناسایی نمی شود و نشان دادن آن در صورت های مالی پایان سال به عنوان سود قطعی نبوده و صرفاً در جهت شفاف سازی اسناد مالی و اطلاع سهامداران می باشد.