



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:

۹۸۰۰۲۱۰

شاکي:

آقای بهمن زبردست

موضوع:

"ابطال قسمت اخیر بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۷،۱۷۷-۱۳۹۷،۱۲،۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور"

تاریخ رأی:

یکشنبه ۳ اسفند ۱۳۹۹

شماره دادنامه:

۱۶۳۶

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه : ۱۶۳۶

تاریخ دادنامه : ۱۳۹۹/۱۱/۰۷

شماره پرونده: ۹۸۰۰۲۱۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال فرازی از بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۷،۱۷۷-۱۳۹۷،۱۲،۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکي به موجب دادخواستی ابطال فرازی از بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۷،۱۷۷-۱۳۹۷،۱۲،۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص قابل قبول مالیاتی نبودن هزینه‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری در سهام را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" براساس بند (ب) بخشنامه درخصوص سرمایه‌گذاری های جاری (اعم از سریع المعامله و سایر سرمایه‌گذاری های جاری) که به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر منعکس می‌گردد، خالص افزایش سرمایه‌گذاری های مذکور به عنوان درآمد مشمول مالیات می‌باشد. یعنی علاوه بر نیم درصد مالیات مقطوع از ارزش فروش سهام، که براساس ماده (۱۴۳) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، در هنگام انتقال مالکیت توسط کارگزاران بورس از انتقال دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی واریز می‌گردد، مالیات دیگری نیز وفق بند (ب) این بخشنامه و پیش از فروش سهام، همراه با دیگر درآمدهای شرکت ها در پایان دوره مالی، به نرخ ۲۵ درصد مذکور در ماده (۱۰۵) قانون مالیاتهای مستقیم از خالص افزایش سرمایه‌گذاری های جاری خواهد گردید. به این ترتیب، اگر این خالص افزایش سرمایه‌گذاری های جاری، نه مشمول نیم درصد مالیات مقطوع از ارزش فروش سهام موضوع ماده (۱۴۳) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم که صرفاً مختص زمان فروش سهام بوده و نحوه واریز آن توسط کارگزاران بورس به حساب های مربوطه نیز مشخص گردیده، بلکه همانند دیگر درآمدهای شرکتها مشمول نرخ ۲۵ درصد مذکور در ماده (۱۰۵) قانون مالیاتها می‌شود. پس نتیجه‌گیری فراز پایانی پاراگراف سوم بخشنامه مبنی بر اینکه «سایر هزینه‌های مرتبط به سرمایه‌گذاری در

سهام، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در محاسبه درآمدهای مشمول مالیات منظور نخواهد شد» و استناد آن به تبصره (۲) ماده (۱۴۷) قانون مالیاتهای مستقیم در این خصوص، کاملاً نادرست و از آنجا که این هزینه‌ها مرتبط با سهامی است که زبان کاهش ارزش آنها به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب نشده، اما خالص افزایش مشمول نرخ ۲۵ درصد مذکور در ماده (۱۰۵) قانون مالیاتهای مستقیم شده و در هنگام فروش نیز مجدداً کل ارزش فروش آن مشمول نیم درصد مالیات مقطوع خواهد شد، لذا قابل قبول مالیاتی محسوب نکردن هزینه‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری در سهام، در تناقض با حکم دیگر همین بخشنامه است که طبق آن «خالص افزایش سرمایه‌گذاری های مذکور به عنوان درآمد مشمول مالیات» محسوب شده و علاوه بر آن به شرحی که فوقاً ذکر شد، خلاف تبصره (۲) ماده (۱۴۷) و نیز ماده (۱۴۳) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم که در بخشنامه به آنها استناد شده است.

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

" ۱- تبصره (۱) ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم و ماده (۱۴۳) مکرر قانون مذکور، برای نقل و انتقال سهام در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس و همچنین نقل و انتقال سهام سایر شرکتها، مالیات مقطوع تعیین نموده است.

از آنجا که تبصره (۲) ماده (۱۴۷) قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می‌دارد، هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات به نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، 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 مالیاتهای مستقیم هزینه‌های مربوط به نقل و انتقال سهام و سایر هزینه‌های مرتبط به سرمایه گذاری در سهام، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی در محاسبه درآمدهای مشمول مالیات منظور نخواهد شد."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره ۱۳۹۸.۴.۵-د.۲۱۲.۱۶۷۴۱-توضیح داده است که:

" طبق تبصره (۱) ماده (۱۴۳) قانون مالیاتهای مستقیم: « از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و سهم‌الشرکه در سایر شرکت ها مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود.» به استناد ماده ۱۴۳ مکرر قانون یاد شده: «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 دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰.۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد...» همچنین به موجب تبصره (۴) ماده (۱۰۵) اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام یا سهم‌الشرکه دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر، مشمول مالیات دیگری نخواهند بود. با مذاقه در مواد قانونی یادشده مشخص می‌شود که قسمت اخیر بند (۱) بخشنامه صدرالذکر صرفاً به منظور تبیین مواد مذکور ذکر شده است و در برگیرنده حکمی خارج از شمول مواد قانونی نیست، لذا مطابق تبصره (۲) ماده (۱۴۷) قانون یاد شده، هزینه‌های مربوط به اینگونه درآمدها که مشمول مالیات به نرخ مقطوع می‌باشند به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شود. از سوی دیگر طبق ماده (۱۴۳) مکرر و تبصره (۱) ماده (۱۴۳) قانون مزبور، مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام به صورت مقطوع تعیین گردیده است. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹.۱۱.۷ 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.

رأی هیأت عمومی

نظر به اینکه وفق تبصره (۲) ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم، تنها هزینه های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شود، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته می شوند و با عنایت به اینکه 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، بنابراین تمام هزینه های مرتبط با این سرمایه گذاری نیز از نظر مالیاتی قابل قبول است؛ بنابراین قسمت اخیر بند (۱) بخشنامه شماره ۱۳۹۷.۱۲.۲۸-۲۰۰.۹۷.۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور 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 مغایر با تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم است. مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. /

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری