



رای شماره ۴۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۴ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال دو فراز از دستورالعمل اجرایی ۵۰۷/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۲۲ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره پرونده: هـ / ع / ۰۰۱۴۸۰ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۰۴۳ تاریخ: ۲۴/۰۱/۱۴۰۱

* شاکی: آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال دو فراز از دستورالعمل اجرایی ۵۰۷/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۲۲ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال دو فراز از دستورالعمل اجرایی ۵۰۷/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۲۲ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

به منظور اجرای صحیح مقررات و تبیین نحوه اجرای مفاد ماده (۱۴۳) قانون مالیاتهای مستقیم، موضوع بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی، متناسب با میزان رعایت سهام شناور آزاد موضوع مواد (۳) و (۴) قانون افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران یا فرابورس ایران از طریق صرف سهام با سلب حق تقدم و مواد (۷) و (۸) دستورالعمل اجرایی شماره ۲۰۰/۹۹/۵۲۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۰/۱۴، در خصوص شرکت هایی که سال مالی آنان بعد از تاریخ ۱۳۹۹/۰۷/۱۱ پایان می یابد، مقرر می شود بهره مندی از نرخ صفر مالیاتی (بخشودگی مالیاتی) موضوع ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم متناسب با نسبت سهام شناور آزاد و میزان (درصد) رعایت آن که براساس اطلاعات بازار و متکی به دستورالعملهای پذیرش در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، توسط سازمان بورس و اوراق بهادار به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود، محاسبه می گردد. چنانچه نسبت سهام شناور آزاد شرکت ها به تأیید سازمان مزبور:

۱- مساوی یا بیشتر از بیست و پنج درصد (۲۵٪) باشد: نرخ صفر موضوع صدر ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم، با رعایت مفاد صورتجلسه شماره ۲۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۵/۸/۱۲ شورای عالی مالیاتی، موضوع بخشنامه شماره ۳۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳، به میزان دو برابر نرخ های مندرج در صدر ماده مزبور، اعمال می شود.

۲- کمتر از بیست و پنج درصد (۲۵٪) باشد:

الف) در صورتی که میزان (درصد) رعایت سهام شناور آزاد شرکت مساوی یا بیشتر از صد در صد اعلام شود، نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم با رعایت بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳ حداکثر معادل ده درصد (۱۰٪) نسبت به درآمد حاصل از فروش کالا در بورس کالایی و ده یا پنج

درصد نسبت به درآمد شرکت بابت پذیرش معاملات سهام در بورس اوراق بهادار تهران و یا فرابورس ایران حسب مورد اعمال خواهد بود

ب) چنانچه میزان (درصد) رعایت سهام شناور آزاد شرکت کمتر از صد درصد (۱۰۰٪) اعلام شود، نرخ صفر مالیاتی موضوع صدر ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم، متناسب با میزان درصد رعایت اعلامی حسب مورد به درآمد حاصل از فروش کالا در بورسهای کالایی و درآمد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران اعمال می شود.

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

الف) در انتهای پاراگراف نخست دستورالعمل چنین ذکر شده که، "درخصوص شرکت هایی که سال مالی آنان بعد از تاریخ ۱۳۹۹/۰۷/۱۱ پایان می یابد، مقرر می شود". درحالی که این امر، یعنی اطلاق حکم به شمول کامل مفاد دستورالعمل به همه شرکت هایی که سال مالی آنان بعد از تاریخ ۱۳۹۹/۰۷/۱۱ پایان می یابد، بدون ذکر عبارتی مانند "برای آن بخش از فعالیت های آنها که بعد از تاریخ ۱۳۹۹/۰۷/۱۱ رخ داده"، به معنی تسری مفاد دستورالعمل به تمام فعالیت های این شرکتها، از جمله فعالیت هایی که پیش از ۱۳۹۹/۰۷/۱۱ انجام داده اند است. برای نمونه با این حکم دستورالعمل، اگر مقطع پایان سال مالی شرکتی پایان اسفند باشد، مفاد دستورالعمل بدون تفکیک دوره شش ماهه پیش از ۱۳۹۹/۰۷/۱۱، شامل کل سال مالی ۱۳۹۹ می شود که این امر مصداق عطف به ماسبق کردن قانون افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران و یا فرابورس ایران از طریق صرف سهام با سلب حق تقدم بوده، خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور است، لذا درخواست ابطال اطلاق این حکم، در حدودی که متضمن عطف به ماسبق کردن قانون است، را دارم.

ب) در جزء (الف) از بند شماره ۲ ذیل صفحه اول دستورالعمل چنین ذکر شده که: "در صورتی که میزان (درصد) رعایت سهام شناور آزاد شرکت مساوی یا بیشتر از صد درصد (۱۰۰٪) اعلام شود، نرخ صفر مالیاتی موضوع ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم با رعایت بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۳۵ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۳، حداکثر معادل ده درصد (۱۰٪) نسبت به درآمد حاصل از فروش کالا در بورس کالایی و ده یا پنج درصد نسبت به درآمد شرکت بابت پذیرش معاملات سهام در بورس اوراق بهادار تهران و یا فرابورس ایران حسب مورد اعمال خواهد بود." روشن است که اگر شرکتی مطابق این تعریف، صد درصد یا بیشتر رعایت سهام شناور آزاد را کرده باشد، معافیتش باید به میزان دو برابر نرخ های مندرج در صدر ماده ۱۴۳ اعمال شود، نه چنانکه در جزء (الف) از بند شماره ۲ دستورالعمل تصریح شده، "حداکثر معادل ده درصد (۱۰٪) نسبت به درآمد حاصل از فروش کالا در بورس کالایی و ده یا پنج درصد نسبت به درآمد شرکت بابت پذیرش معاملات سهام در بورس اوراق بهادار تهران و یا فرابورس ایران حسب مورد"، درواقع شرح جزء (الف) از بند شماره ۲، اصولاً با عنوان این بند، یعنی "کمتر از بیست و پنج درصد (۲۵٪)" هم مغایر است، لذا جهت رفع این مغایرت قانونی و هرگونه ابهام ناشی از آن، درخواست ابطال این جزء را به دلیل مغایرت با ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم دارم.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۷۱۱۱/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۱ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

بر اساس ماده (۷) دستورالعمل اجرایی افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و یا فرابورس ایران از طریق صرف سهام با سلب حق تقدم، شرکت متناسب با رعایت درصد سهام شناور آزاد به نسبت سهام شناور آزاد موضوع بند (۳) ماده (۶) و بند (۲) ماده (۱۰) دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار در بورس اوراق بهادار تهران و جزء (۲) بند (ب) ماده (۵) و جزء (۳) بند (ب) ماده (۶) دستورالعمل پذیرش، عرضه و نقل و انتقال

اوراق بهادار در فرابورس ایران، از نرخ صفر مالیاتی موضوع صدر ماده (۱۴۳) قانون مالیات ها (ده درصد و پنج درصد حسب مورد) بهره مند خواهد شد. نسبت سهام شناور آزاد و درصد رعایت آن بر اساس اطلاعات بازار و متکی به دستورالعمل های یادشده، توسط سازمان بورس و اوراق بهادار به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد. همچنین مطابق ماده (۸) دستور العمل فوق الذکر، چنانچه شرکت در پایان دوره مالی به تأیید سازمان بورس، حداقل ۲۵ درصد سهام شناور آزاد داشته باشد، معادل دو برابر معافیت صدر ماده (۱۴) قانون مالیات ها از نرخ صفر مالیاتی برخوردار می شود. در همین راستا به منظور اجرای صحت مقررات و تبیین نحوه اجرای مفاد ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم متناسب با میزان رعایت سهام شناور آزاد، موضوع مواد (۳) و (۴) قانون افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران یا فرابورس ایران از طریق صرف سهام با سلب حق تقدم و مواد (۷) و (۸) دستورالعمل اجرایی قانون اخیرالذکر، دستورالعمل شماره ۵۰۷/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۲ صادر شده است.

لازم به ذکر است که حکم ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم با رعایت سایر مقررات و احکام ماده مذکور بر اساس مواد (۳) و (۴) قانون افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران یا فرابورس ایران از طریق مصرف سهام با سلب حتی تقدم، اصلاح گردید.

با توجه به ماده (۳) قانون یادشده اولاً: معافیت مالیاتی مذکور در صدر ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم در خصوص شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران یا فرابورس ایران بر اساس گزارش سازمان بورس متناسب با میزان رعایت سهام شناور آزاد شرکت اعمال می شود. ثانیاً: بر اساس حکم صدر ماده (۱۴۳) قانون مالیاتهای مستقیم، بخشودگی مالیاتی حکم مذکور، از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت های پذیرفته شده در بورسها و بازارهای موضوع ماده موصوف حذف نشده اند با تأیید سازمان بورس اعمال می شود. : ثالثاً: حداکثر بخشودگی مالیاتی قابل اعمال در ارتباط با شرکت های موضوع صدر ماده (۱۹۳) قانون مزبور، حسب مورد (۵٪ و ۱۰٪) می باشد. از طرفی مطابق قسمت اخیر ماده (۱۴۳) قانون یادشده، میزان (درصد) سهام شناور آزاد در مقطع پایان دوره مالی شرکت های موضوع ماده مذکور به تأیید سازمان بورس مبنای اعمال حکم ماده (۱۴۳) قانون مذکور می باشد.

به هر ترتیب در ارتباط با ادعای نخست مبنی بر "عطف به ماسبق کردن و تسری حکم ماده (۳) قانون افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران یا فرابورس ایران از طریق صرف سهام با سلب حق تقدم، به کل مالیات بر درآمد شرکت های مذکور که پایان دوره مالی آنها بعد از تاریخ ۱۳۹۶/۰۷/۱۱ پایان می یابد، بدون تفکیک آن به مالیات متعلق به درآمد مشمول قبل و بعد از تاریخ اجرای قانون مذکور به منظور اعمال مقررات ماده (۱۴۳) قانون، با عنایت به مقررات مطروحه شرط اساسی مبنی بر اعمال مفاد ماده (۱۶۳) قانون مالیاتهای مستقیم وفق صراحت حکم ماده مذکور، در خصوص صدر ماده مدنظر سال پذیرش شرکت های موضوع ماده (۱۶۳) قانون و در ارتباط با حکم اخیر ماده موصوف، پایان دوره مالی می باشد. بنابراین حکم ماده (۱۴۳) قانون مالیات های مستقیم بر اساس پذیرش در بورس ها و بازارهای موضوع ماده مذکور و اطلاعات سهام شناور آزاد آنها در پایان دوره مالی با تأیید سازمان بورس به مالیات بر درآمد شرکت های موضوع ماده (۱۴۳) قانون که در طول دوره مالی شرکت حاصل شده است، اعمال می شود. در ارتباط با ادعای دوم در خصوص جزء (الف) بند (۲) دستورالعمل اجرایی قانون افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران یا فرابورس ایران از طریق صرف سهام با سلب حق تقدم به شماره ۵۰۷/۱۴۰۰/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۲، نیز یادآور می شود: مطابق ماده (۳) قانون مذکور معافیت مالیاتی صدر ماده (۱۴۳) قانون مالیاتهای مستقیم حداکثر (۱۰٪) و (۵) حسب مورد متناسب با میزان رعایت سهام شناور آزاد شرکت اعمال می شود. لذا طبق جزء (الف) بند (۲) دستورالعمل موصوف، در صورتی که میزان (درصد) رعایت سهام شناور آزاد شرکت (۱۰۰٪) و یا بیشتر باشد، امکان برخورداری از حداکثر میزان

بخشودگی مالیاتی صدر ماده (۱۴۳) قانون را خواهد داشت و اعمال دو برابر معافیت مالیاتی صرفاً مشروط به داشتن حداقل (۲۵%) سهام شناور آزاد می باشد.

*نظریه تهیه کننده گزارش :

راجع به شکایت آقای بهمن زبردست مبنی بر ابطال دو فراز از دستورالعمل اجرایی رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۰۷ مورخه ۱۴۰۰/۲/۲۲ مبنی بر خلاف قانون بودن تاریخ اجرای دستورالعمل از حیث ذکر تاریخ ۱۳۹۹/۷/۱۱ (شرکت هایی که سال مالی آنها بعد از این تاریخ است) که ادعای ابطال اطلاق آن به جهت تسری به فرآیند قبل از این تاریخ را نموده مضافاً که ادعای خلاف قانون بودن نرخ صفر اعلامی در خصوص فراز دوم (نسبت سهام شناور موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم کمتر از ۲۵% باشد) به جهت اینکه حداکثر معادل ده درصد نسبت به درآمد حاصل از فروش کالا در بورس کالایی را مشمول نرخ صفر دانسته که هم ایراد به نرخ را وارد دانسته و هم نسبت به متعلق آن که بورس کالایی می باشد و این در حالی است که به صراحت ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم و نیز مواد ۳ و ۴ قانون افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته در بورس تهران یا فرابورس ایران از طریق صرف سهام یا سلب حق تقدم مصوب ۱۳۹۹/۵/۲۹ نرخ معافیت مالیاتی به صراحت مورد ذکر واقع شده و بسته به میزان نسبت سهام شناور تا حداکثر دو برابر نرخ های مندرج در صدر ماده ۱۴۳ قانون در مورد آنها اعمال می شود و چنانچه در صد سهام شناور از حیث نسبت گیری کمتر از ۲۵ % باشد در هر دو فرض که میزان سهام شناور آزاد مساوی یا بیشتر از صد در صد باشد حداکثر ۱۰ % به نسبت درآمد از فروش کالا ، اعمال می شود و این حداکثر ۱۰ درصد به معنای اختیار سازمان بین صفر تا ۱۰ % نمی باشد بلکه چنانچه ذکر شد به نسبت درآمد از فروش نسبت سنجی می شود و از سویی تاریخ مذکور جهت اجرای مفاد این دستورالعمل تاریخ مندرج در قانون بوده و راجع به شرکت هایی است که سال مالی آنها بعد از تاریخ ۱۳۹۹/۷/۱۱ پایان می یابد و ذکر عبارت مقنن است فلذا مجموعاً مفاد دستورالعمل را در راستای قانون تشخیص و مغایرتی استنباط نمی شود.

تهیه کننده گزارش:

سید سعید برقی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

راجع به شکایت آقای بهمن زبردست مبنی بر ابطال دو فراز از دستورالعمل اجرایی رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۰۷ مورخه ۱۴۰۰/۲/۲۲ مبنی بر خلاف قانون بودن تاریخ اجرای دستورالعمل از حیث ذکر تاریخ ۱۳۹۹/۷/۱۱ (شرکت هایی که سال مالی آنها بعد از این تاریخ است) که ادعای ابطال اطلاق آن به جهت تسری به فرآیند قبل از این تاریخ را نموده مضافاً که ادعای خلاف قانون بودن نرخ صفر اعلامی در خصوص فراز دوم (نسبت سهام شناور موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم کمتر از ۲۵% باشد) به جهت اینکه حداکثر معادل ده درصد نسبت به درآمد حاصل از فروش کالا در بورس کالایی را مشمول نرخ صفر دانسته که هم ایراد به نرخ را وارد دانسته و هم نسبت به متعلق آن که بورس کالایی می باشد و این در حالی است که به صراحت ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم و نیز مواد ۳ و ۴ قانون افزایش سرمایه شرکت های پذیرفته در بورس تهران یا فرابورس ایران از طریق صرف سهام یا سلب حق تقدم مصوب ۱۳۹۹/۵/۲۹ نرخ معافیت مالیاتی به صراحت

مورد ذکر واقع شده و بسته به میزان نسبت سهام شناور تا حداکثر دو برابر نرخ های مندرج در صدر ماده ۱۴۳ قانون در مورد آنها اعمال می شود و چنانچه در صد سهام شناور از حیث نسبت گیری کمتر از ۲۵ % باشد در هر دو فرض که میزان سهام شناور آزاد مساوی یا بیشتر از صد در صد باشد حداکثر ۱۰ % به نسبت درآمد از فروش کالا ، اعمال می شود و این حداکثر ۱۰ درصد به معنای اختیار سازمان بین صفر تا ۱۰ % نمی باشد بلکه چنانچه ذکر شد به نسبت درآمد از فروش نسبت سنجی می شود و از سویی تاریخ مذکور جهت اجرای مفاد این دستورالعمل تاریخ مندرج در قانون بوده و راجع به شرکت هایی است که سال مالی آنها بعد از تاریخ ۱۳۹۹/۷/۱۱ پایان می یابد و ذکر عبارت مقنن است فلذا مجموعاً مفاد دستورالعمل را در راستای قانون تشخیص و مغایرتی استنباط نمی شود به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز از تاریخ صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری