



رای شماره ۱۲۱۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۹ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه ۲/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۰۱ معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)	موضوع
--	-------

شماره پرونده: ه/ع/۹۱۴۰۰۰۰  
شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۱۶  
تاریخ: ۱۴۰۰/۱۰/۱۹  
شاکای: آقای بهمن زبردست  
طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه ۲/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۱ معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور شاکای دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه ۲/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۱ معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

موضوع بخشنامه مورد اعتراض، ابلاغ نظریه شماره ۱۳۴۵۴۴/۳۴۵۴۷ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۰ معاونت حقوقی رییس جمهور در خصوص معافیت فروش اقساطی و سود فروش اقساطی سهام شرکت های واگذار شده توسط سازمان خصوصی سازی از مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات بر درآمد برای اجرا ابلاغ می گردد:

«با عنایت به مواد ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید مصوب سال ۱۳۸۸ و تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۱ قانون نحوه اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، نقل و انتقال سهام علی الاطلاق از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده معاف است. بنابراین نظر به اینکه ماهیت فروش اقساطی نیز فروش است در ما نحن فیه این نحو از فروش نیز از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است. همچنین از آنجا که سود فروش اقساط سهام واگذار شده نیز به نوعی درآمد محسوب می شود لذا این سود نیز از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.»

دلایل شاکای برای ابطال مقرر در مورد شکایت: مواد ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید و تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم که اصولاً متضمن معافیت مالیاتی نبوده مربوط به تعیین نیم درصد مالیات مقطوع از ارزش فروش سهام هر نقل و انتقال سهام در بورس ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز است.

تبصره ۱ قانون نحوه اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی نیز که البته ماده قانونی آن ذکر نشده یا می تواند اشاره به تبصره ۱ ماده ۱۹ این قانون باشد که طبق آن تنها نقل و انتقال سهام بنگاه های مشمول واگذاری تا زمانی که بنگاه دولتی بوده و واگذار نشده باشد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف و همچنین انتقال سهام به شرکت های تامین سرمایه که ناشی از تعهد پذیره نویسی باشد از مالیات نقل و انتقال معاف است، یا تبصره ۱ ماده ۳۶ قانون که وفق آن نقل و انتقال سهام از سازمان خصوصی سازی به شرکت های سرمایه گذاری استانی از مالیات معاف است.

لذا با عنایت به همین مواد قانونی به نظر می رسد که حکم نخست بخشنامه مبنی بر معافیت علی الاطلاق نقل و انتقال سهام درست نبوده چنین نقل و انتقالی جزء دو مورد معافیتی که مقتن وضع نموده یا مشمول مالیات مقطوع موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم یا مالیات مقطوع موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ این قانون خواهد بود. در مورد حکم دوم بخشنامه مبنی بر اینکه « همچنین از آنجا که سود فروش اقساط سهام واگذار شده نیز به نوعی درآمد محسوب می شود لذا این سود نیز از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است» هم مغایرت حکم بخشنامه یا قانون حتی محرزتر است، چراکه سود فروش اقساط سهام واگذار شده مرتبط با نحوه تسویه بدهی خریداران سهام بوده سودی است که فروشنده سهام بابت عدم تسویه نقدی خریدار تا زمان تسویه بدهی از وی می گیرد و اصولاً مقوله ای جدا از درآمد حاصل از فروش سهام است و فروشنده باید مالیات سود فروش اقساط سهام واگذار شده را بپردازد.

سازمان امور مالیاتی تکلیفی نسبت به ابلاغ همه نظرات معاونت حقوقی رییس جمهور ندارد و تنها زمانی که نظریه مذکور مورد پذیرش باشد می تواند برای اجرا ابلاغ نماید و در آرای سابق دیوان عدالت اداری نیز در چنین مواردی رسیدگی به شکایت از بخشنامه های ابلاغ نظریه معاونت حقوقی رییس جمهور توسط سازمان امور مالیاتی پذیرفته شده است.

در پاسخ به شکایت مذکور، به موجب لایحه شماره ۳۷۲۶/۲۱۲، ص مورخ ۱۴۰۰/۴/۸ به طور خلاصه توضیح داده اند که: مطابق ماده ۱۴ ضوابط اجرایی قوانین بودجه سال های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ کل کشور: «اختلافات دستگاه های زیرمجموعه وزارتخانه ها یا موسسات مستقل دولتی، دستگاه های استانی و دستگاههای ستادی به ترتیب از طریق وزارتخانه یا مؤسسه مستقل دولتی ذی ربط، استاندار مربوط و معاونت حقوقی رییس جمهور و با رعایت تبصره (۸) ماده (۶۹) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت - مصوب ۱۳۸۰ - و آیین نامه چگونگی رفع اختلاف بین دستگاههای اجرایی از طریق

سازوکارهای داخلی قوه مجریه، موضوع تصویب نامه شماره ۲۱۲۷۹۷/ت/۳۷۰۵۰ک مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۷ حل و فصل می شود. با متخلفین از اجرای این حکم و مستنکفین از اجرای تصمیمات مراجع یادشده در چهارچوب قانون رسیدگی به تخلفات اداری - مصوب ۱۳۷۲ - رفتار می شود.»

به موجب ماده (۴) آیین نامه چگونگی رفع اختلاف بین دستگاه های اجرایی از طریق ساز و کارهای داخلی قوه مجریه به شماره ۲۱۲۷۶۷/ت/۳۷۵۵۰ک به تاریخ ۲۷/۱۳۸۶/۱۲:

«اختلافات بین دو یا چند دستگاه ستادی توسط وزرا و رؤسای دستگاه های یادشده در چارچوب اختیارات قانونی آنان مرتفع می گردد. چنانچه اختلافات دستگاههای مزبور توسط وزراء با رؤسای آنان مرتفع نشود، مراتب به معاونت حقوقی و امور مجلس رییس جمهور منعکس می گردد تا در حدود اختیاراتی که مطابق اصل (۱۲۴) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به وی محول شده است با اتخاذ تدابیر لازم و از طریق راهکارهای قانونی رفع اختلاف گردد...».

مطابق بخشنامه شماره ۵۰۶۶۹/۲۹۸۰۹ به تاریخ ۱۳۹۳/۳/۲۰ معاون اول رییس جمهور (تصویر پیوست پرونده است)، حل و فصل اختلافات دستگاه های اجرایی از طریق هر گونه طرح دعوا در مراجع قضایی - به استثناء دعاوی قانونی مقرر - منع گردیده است. پیرو اختلاف نظر فی مابین «سازمان امور مالیاتی کشور»، «سازمان خصوصی سازی» و «سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران» در خصوص «شمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و مالیات بر درآمد نسبت به سود فروش اقساطی سهام واگذار شده» با رعایت مفاد قوانین و مقررات فوق الذکر، و از آنجا که معاونت حقوقی رییس جمهور «به عنوان مرجع رسیدگی و رفع اختلاف فی مابین دستگاه های ستادی تعیین گردیده است؛ موضوع اختلاف موصوف در معاونت حقوقی رییس جمهور، مطرح شد که نهایتاً منجر به صدور نظریه شماره ۳۴۵۴۷/۱۳۴۵۴۴ به تاریخ ۱۳۹۶/۱۱/۲۰ از سوی معاونت مذکور گردید.

(تصویر پیوست پرونده) با مستنکفین از اجرای تصمیمات مراجع رفع اختلاف- که از جمله آنها معاونت حقوقی رییس جمهور می باشد - در چهارچوب قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب ۱۳۷۲، رفتار می شود؛ لذا نظریه معاونت مذکور می بایست توسط دستگاه های مزبور، تمکین و جهت اجرا ابلاغ گردد و در همین راستا در خصوص اختلاف نظر سازمان امور مالیاتی کشور با سازمان های فوق الذکر راجع به موضوع موصوف، به موجب بخشنامه موضوع شکایت نظریه مذکور معاونت حقوقی رییس جمهور، بدون هیچ گونه دخل و تصرفی، جهت اجرا به ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ گردیده است. نظریه تهیه کننده گزارش:

با لحاظ اینکه حکم مندرج در بخشنامه مورد شکایت به شماره ۲۱۰/۱۴۰۰/۲ مورخه ۱۴۰۰/۲/۱ صادره از معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی که مورد شکایت آقای بهمن زبردست واقع شده است، مشعر بر این معنا می باشد چون ماهیت فروش اقساطی نیز فروش است و در نقل و انتقال سهام این فروش از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف قلمداد شده است و سود حاصل از فروش اقساطی سهام به نوعی درآمد می باشد سپس این درآمد نیز مشمول مالیات است و این حکم مندرج در بخشنامه موصوف در راستای تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم بوده که به طور کلی تمامی درآمد حاصل از نقل و انتقال اوراق بهادار از شمول مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد معاف قلمداد شده اند و از بابت نقل و انتقال آنها و نیز ابطال و صدور آنها مالیاتی به نحو علی الاطلاق مطالبه نمی شود مضافاً که در متن ماده یاد شده به طراحت قید شده است و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر نقل و انتقال سهام مطالبه نمی شود و فروش اقساطی سهام ولو اینکه برای فروشنده از بابت عدم تسویه نقدی و اعطای زمان جهت پرداخت اقساط، عایدی و سود به همراه دارد ولی چون منبعث از همین نقل و انتقالی است که در قانون به صراحت مطالبه مالیات یاد شده از آن را منع نموده است فلذا بخشنامه مورد شکایت به نظر منطبق با قوانین و مقررات بوده و مغایرتی با آنها نداشته و اهداف مقنن را تبیین می نماید.

تهیه کننده گزارش: علی اکبر رشیدی

رای هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری با لحاظ اینکه حکم مندرج در بخشنامه مورد شکایت به شماره ۲۱۰/۱۴۰۰/۲ مورخه ۱۴۰۰/۲/۱ صادره از معاونت حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی که مورد شکایت آقای بهمن زبردست واقع شده است، مشعر بر این معنا می باشد چون ماهیت فروش اقساطی نیز فروش است و در نقل و انتقال سهام این فروش از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف قلمداد شده است و سود حاصل از فروش اقساطی سهام به نوعی درآمد می باشد سپس این درآمد نیز مشمول مالیات است و این حکم مندرج در بخشنامه موصوف در راستای تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم بوده که به طور کلی تمامی درآمد حاصل از نقل و انتقال اوراق بهادار از شمول مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد معاف قلمداد شده اند و از بابت نقل و انتقال آنها و نیز ابطال و صدور آنها مالیاتی به نحو علی الاطلاق مطالبه نمی شود

مضافاً که در متن ماده یاد شده به طراحت قید شده است و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر نقل و انتقال سهام مطالبه نمی شود و فروش اقساطی سهام ولو اینکه برای فروشنده از بابت عدم تسویه نقدی و اعطای زمان جهت پرداخت اقساط، عایدی و سود به همراه دارد ولی چون منبعث از همین نقل و انتقالی است که در قانون به صراحت مطالبه مالیات یاد شده از آن را منع نموده است فلذا بخشنامه مورد شکایت به نظر منطبق با قوانین و مقررات بوده و مغایرتی با آنها نداشته و اهداف مقنن را تبیین می نماید و به استناد ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری (بند ب) رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره طرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رییس هیات تخصصی مالیاتی

