

شماره: 140331390001510595

تاریخ: 1403/06/27

شاکی: آقای محمدرضا شهریار

طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال صورتجلسه 201-43 مورخ 1398/12/13 - هیات عمومی شورای عالی مالیاتی پیرامون تفسیر صورت گرفته از مفهوم قانون کنار از عبارت «سود ناشی از بنگاهداری و نگهداری سهام» اعمال ماده 13 قانون دیوان عدالت اداری از بابت خلاف شرع بودن صورتجلسه

شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

صورتجلسه 201-43 مورخ 1398/12/13 سازمان امور مالیاتی کشور
صورتجلسه مورخ 1398/12/05 شورای عالی مالیاتی در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیات های مستقیم

نامه شماره 3522/ه -پ به مورخ 1398/11/16 شورای هماهنگی بانکها، حسب پی نوشت وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی که طی نامه شماره 232801 مورخ 1398/11/27 مدیرکل دفتر وزارتی واصل گردیده است، در اجرای مقررات بند 3 ماده 255 ق م م در جلسه مورخ 1398/12/05 شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح نامه:

بر اساس بند (پ) ماده 17 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور عایدی املاک غیر منقول مازاد بانکها و موسسات اعتباری شامل زمین، مستغلات، سرقفلی و اموال مشابه آن در سال 1395 با نرخ 28% مشمول مالیات می شود. پس از آن هر سال سه واحد درصد به نرخ اضافه می شود تا به 55% برسند. منظور از عایدی در این ماده ما به التفاوت قیمت بازار ملک در ابتدا و انتهای سال مالی است.

صراحت قانون گذار در تعلق مالیات موضوع این قانون صرفاً بر عایدی املاک می باشد و در آیین نامه اجرایی تقویم دارایی غیر منقول مازاد بانکها و موسسات اعتباری موضوع بند (پ) ماده 17 قانون مذکور تماماً هر کجا موضوع عایدی قید گردیده بلافاصله املاک غیر منقول آمده است یعنی منظور قانون گذار از عایدی، عایدی املاک غیر منقول مازاد می باشد.

با این وجود سازمان امور مالیاتی کشور بر خلاف مراتب صدر الذکر، بر اساس بخشنامه ابلاغی به شماره 50/98/200 مورخ 1398/05/28 سرمایه گذاری در سهام را نیز مشمول مالیات بند (پ) ماده 17 قانون رفع مواقع تولید نموده است. اظهار نظر شورای عالی مالیاتی با توجه به نامه شورای هماهنگی بانکها، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند 2 ماده 255 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:

در صورت عدم رعایت مقررات ماده 16 قانون رفع مواقع تولید توسط بانکها و موسسات اعتباری در واگذاری سهام تحت تملک خود و شرکتهای تابعه خود در بنگاه هایی که فعالیت غیر بانکی انجام می دهند، به استثنای طرح های نیمه تمام شرکتهای تابعه، طبق بند (پ) ماده 17 این قانون، سود بانکها و موسسات اعتباری که منشا آن فعالیتهای غیر بانکی شامل بنگاهداری و نگهداری سهام باشد در سال 1395 با نرخ بیست و هشت درصد (28%) مشمول مالیات می شود. پس از آن، هر سال سه واحد درصد به درصد نرخ مذکور افزوده می شود تا به پنجاه و پنج درصد (55%) برسد.

همانطور که در متن این بند تصریح شده است سود بانکها و موسسات اعتباری که منشا آن فعالیت های غیر بانکی شامل بنگاهداری و نگهداری سهام است مشمول مالیات به نرخ های مقرر در این بند می باشد. بنابراین در مواردی که طبق مقررات مربوط و استانداردهای حسابداری بابت بنگاهداری و نگهداری سهام سودی متصور باشد، این سود مشمول مالیات موضوع این بند خواهد بود. در غیر اینصورت بدلیل عدم تصریح اخذ مالیات بابت عایدی سهام در مقررات یاد شده، مطالبه مالیات از مابه التفاوت ارزش روز سهام در ابتدا و انتهای سال مالی مربوط (موضوع قسمت اخیر بخشنامه شماره 50/98/200 مورخ 1398/05/28 سازمان امور مالیاتی)، از سرمایه گذاری بلند مدت با توجه به اینکه طبق استانداردهای حسابداری به عنوان مازاد تجدید ارزیابی قابل شناسایی در دفاتر می باشد و در مورد سرمایه گذاری جاری (سریع المعامله) در صورتی که مطابق مقررات مربوط حسب نظر مرجع ذی صلاح (سازمان حسابرسی) اجرای استاندارد حسابداری شماره 15 (از بابت شناسایی سود نگهداری سرمایه گذاری جاری) در دوره مالی مربوط الزامی نباشد، فاقد مجوز قانونی می باشد مگر اینکه بانکها و موسسات اعتباری سودی از این محل شناسایی و با استاندارد شماره 15 در خصوص سرمایه گذاری جاری را اجرا نموده باشند، که از این صورت صرفاً از این بابت مشمول مالیات خواهند بود.»

دلایل شاکی برای انتقال مقرره مورد شکایت:

- در اجرای مواد 16 و 17 قانون رفع موانع تولید مفاد قانونی اشاره شده، ابهاماتی نسبت به تفسیر مفهوم عبارت «بنگاهداری و نگهداری سهام» بکار رفته در بند پ ماده 17 قانون

مذکور مطرح شده است که ریاست وقت سازمان امور مالیاتی جهت رفع ابهام مزبور طی بند 3 بخشنامه شماره 50/98/200 مورخ 1398/05/28 عنوان نموده است که:

«در اجرای بند (ب) ماده 17 این قانون سود بانک ها و موسسات اعتباری که منشاء آن فعالیت های غیر بانکی شامل بنگاهداری و نگهداری سهام باشد اعم از سود سهام و سود ناشی از مابه التفاوت ارزش روز سهام در ابتدا و انتهای سال مالی مربوط را (اعم از اینکه در دفاتر شناسایی شده با نشده باشد)، مشمول حکم مقرر در این بند خواهد بود.»

ابهام اخیرالذکر در راستای اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیات های مستقیم، جهت اظهار نظر به اعضای محترم شورای عالی مالیاتی- هیات عمومی- ارجاع شده است که نظریه اکثریت اعضای شورا پیرامون تفسیر آن ها از عبارت سود بانک ها و موسسات اعتباری از عبارت «بنگاهداری و نگهداری سهام» اشاره شده در بند ب ماده 17 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر، به شرح یاد شده می باشد.

طبق قانون مالیاتهای مستقیم و به موجب رای شماره 140009970905812552 مورخ 1400/09/30 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، افزایش ارزش سهام در شرایط عادی مشمول مالیات عملکرد نمی باشد. توضیح بیشتر اینکه بر اساس ماده 143 ق م م و تبصره های آن در خصوص سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس و در ماده 143 مکرر قانون مزبور و تبصره های آن در خصوص نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت ها در بورس با بازارهای خارج از بورس دارای مجور با تعیین نرخ مقطوع مالیاتی تعیین تکلیف شده و تصریح شده است و مطالبه مالیات عملکرد در کنار مالیات مقطوع موضوع مواد 143 و 143 مکرر ق. م. م موجب تعیین تکلیف در خصوص پرداخت مالیات مضاعف می شود. لیکن قانون گذار در بند (ب) ماده 16 و نیز بند (ب) ماده 17 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال 1394، قصد نموده برای اصلاح سرمایه گذاری بانکها و موسسات اعتباری در سهام غیر بانکی و ترغیب آن ها به گرایش به سوق یافتن به تولید و ... با وضع مواد اخیر الذکر، استثنایی بر قانون مالیات ها برای سرمایه گذاری در خصوص افزایش ارزش سهام تدوین نماید.

- ایرادات وارده بر صورتجلسه 201-43 مورخ 1398/12/13 اعضای محترم هیات عمومی شورای عالی مالیاتی:

1- با استناد به اصل 51 قانون اساسی که عنوان می نماید «هیچ مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود» و با اقتباس گرفتن از اینکه قانونگذار حکیم است و موضوعی به تصویب نمی رساند که قابلیت اجرایی نداشته باشد لذا اینکه با دریافت نظریه ای از اعضای محترم شورای عالی مالیاتی، بخش قابل توجهی از اثرات بند (ب) ماده 16 و نیز بند (ب) ماده 17 قانون رفع موانع تولید

رقابت پذیر پیرامون بنگاهداری و نگهداری سهام (به خصوص برای سرمایه گذاری های بلند مدت در سهام غیر بانکی) توسط بانک ها و موسسات مالی اعتباری از جنبه تنبیهی خارج شده و این بخش از مواد قانون اشاری، موقوف الاجرا گردیده است.

2- با استناد به اصل 73 قانون اساسی، صلاحیت شرع و تفسیر قوانین عادی با مجلس شورای اسلامی به عنوان تدوین کننده قانون است. لذا اینکه استنباط از عبارت بکار رفته در بند ب ماده 17 قانون رفع موانع تولید و ارتقای نظام مالی کشیم چه می باشد در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است نه اعضای محترم شورای عالی مالیاتی.

به عبارت دیگر اگر چه در بند 3 ماده 255 ق.م.م یکی از وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی «اظهار نظر در مورد موضوعات و مسایل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی با رییس سازمان امور مالیاتی کشور حسب اقتضا برای مشورت و اظهار نظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می نماید»، می باشد لیکن در موضوع ارجاعی به شورای مذکور، دامنه و حیطه اجرایی بند ب ماده 17 قانون رفع موانع تولید مورد تفسیر قرار گرفته است که این امر، خارج از حدود اختیارات شورای مزبور می باشد.

3- در نظریه اعضای محترم شورای عالی مالیاتی، مغایر با آنچه در متن مفاد 16 و 17 قانون رفع موانع تولید درج گردیده باشد، به استاندارد 15 حسابداری ایران استناد شده است. به عبارت دیگر مغایر با متن ماده قانونی، شرطی برای مشمول مالیات نمودن سود بانک ها و موسسات مالی اعتباری برای بنگاهداری و نگهداری سهام غیر بانکی ایجاد گردیده و آن شرط شناسایی سود در دفاتر قانونی و گزارش نمودن آن در صورتهای مالی عنوان شده است.

این در حالیست که طبق استاندارد مزبور، اولاً استاندارد گذار مدیریت واحد اقتصادی را در انتخاب روش حسابداری سرمایه گذاری مختار دانسته و حسب شرایطی - از منظر سریع المعامله بودن با نبودن سرمایه گذاری یکی از روش های (1) ارزش بازار، (2) خالص ارزش فروش و (3) اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای سرمایه گذاری جاری حسب مورد و نیز روش بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته با روش تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل جایگزین را برای سرمایه گذاری بلند مدت تعیین نموده است.

4- فارغ از بند اخیر، برای تعیین سود ناشی از بنگاهداری و نگهداری سهام، تنها صورتهای مالی ملاک عمل نیست. لذا جدای از اینکه چه روشی برای حسابداری سرمایه گذاری انتخاب شود، می توان میزان تغییر ارزش سهام را از طریق بازارهای فعالی همچون بورس اوراق بهادار - برای سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس - و نیز از طریق انجام کارشناسی توسط کارشناس رسمی دادگستری و ... تعیین نمود. از این روی، منوط نمودن رعایت الزام اشاره شده در بند (ب)

ماده 16 قانون رفع موانع تولید به انتخاب روش حسابداری سرمایه گذاری، مغایر با هدف مقنن بوده و فاقد آثار بازدارندگی جهت تحقق اهداف قانون گذار از تدوین قانون مزبور می باشد.

5- قانون گذار در صدر و بند (ب) ماده 16 قانون رفع موانع تولید و اقتصاد رقابت پذیر مصوب سال 1394، کلیه بانک ها و موسسات اعتباری را مکلف به واگذاری سهام غیر بانکی خود و شرکتهای تابعه خود، ظرف مهلت سه سال از لازم الاجرا شدن آن قانون دانسته است. صراحت قانون گذار نسبت به «سهام غیر بانکی» مشخص است و استثنائی برای طبقه سرمایه گذاری در سهام (جاری یا بلند مدت بودن)، روش ارزیابی اوراق سهام و ایر شناسایی با عدم شناسایی شود ناشی از افزایش ارزش سهام برای مشمول الزامات این ماده قانونی شدن مطرح اشته است لذا اینکه در صورتجلسه 201-43 مورخ 1398/12/13 شورای عالی، مالیاتی اقدام به شرط گذاشتن برای شنایی کار سود ناشی از افزایش ارزش سهام غیر بانکی و گزارش شدن این سود در صورتهای مالی گردیده است بسبب موقوف الاجرا ماندن بند (ب) ماده 16 قانون رفع موانع تولید مصوب سال 1392 و عدم وصول مالیات ناشی از اعمال آثار تبیهی و جرائم اشاره شده در بند (ب) ماده 17 آن قانون گردیده است.

با استناد به استدلالهای اشاره شده اخیر به موجب صورتجلسه شماره 201-43 مورخ 1398/12/13 اعضای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی، تبعات ناشی از عدم انجام تکالیف اشاره شده در بند (ب) ماده 16 قانون رفع موانع تولید نسبت به سود ناشی از بنگاهداری و نگهداری سهام غیر بانکی که در بند (ب) ماده 17 آن قانون به جرائم و تنبیهات ناشی از تخلف از اجرای ماده قانونی مذکور اشاره شده است. موقوف الاجرا گردیده است. لذا ابطال صورتجلسه موضوع شکایت مورد استدعاست.

در پاسخ به شکایت مذکور، رئیس شورای عالی مالیاتی به موجب لایحه شماره 10675/201/د مورخ 1402/09/13 به طور خلاصه توضیح داده است که:

1- مطابق بندهای «الف» و «ب» ماده (16) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و / ارتقای نظام مالی کشور مصوب 1394/02/20 بانکها و مؤسسات اعتباری موظفند اموال مازاد و سهام بنگاه هایی که فعالیت غیر بانکی انجام می دهند را به ترتیبی که در ماده مزبور مقرر شده است. واگذار نمایند و در صورت عدم واگذاری، به موجب مقررات بندهای «ب» و «پ» ماده (17) قانون مذکور، به ترتیب سود بانکها و مؤسسات اعتباری متخلف با منشا نگهداری و نگهداری سهام و عایدی املای غیر منقول مازاد آنان مشمول مالیات خواهد بود و از طرفی در مقررات بند «پ» ماده مذکور نیز تصریح شده است منظور از عایدی املاک ما به التفاوت قیمت بازاری ملک در ابتدا و انتهای سال مالی است. بنابراین مقنن مشمول مالیات بر عایدی را صرفاً در مورد املاک غیر منقول تجویز نموده و نه سهام را.

2- مطابق مقررات بند 3 ماده 255 ق م م یکی از وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی اظهار نظر در مورد موضوعات و مسایل مالیاتی است که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی با رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور حسب اقتضا برای مشورت و اظهار نظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می گردد، لذا صورتجلسه یاد شده در چارچوب انجام وظیفه مذکور و به منظور اجرای صحیح مقررات بند «ب» همه ماده (13) قانون رفع مواقع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور تنظیم شده و نمی توان آن را تفسیر قانون که جزء اختیارات و صلاحیتهای مجلس شورای اسلامی است قلمداد نمود.

3- مطابق مقررات ماده 95 ق م م آیین نامه اجرایی آن، اشخاص حقوقی موظف اند دفاتر و یا اسناد و مدارک را با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت تنظیم کنند و از طرفی وفق بند «ز» ماده (7) اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب 1366/06/17 مجلس شورای اسلامی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان حسابرسی می باشد و در موردی که مرجع تخصصی مذکور استفاده از روشهای حسابداری متفاوتی را برای ثبت و انعکاس رویدادهای مالی مجاز شمرده باشد مانند نحوه حسابداری سرمایه گذاری ها در استاندارد حسابداری شماره (15)، اشخاص در انتخاب انها مخیر می باشند و سازمان امور مالیاتی کشور نمی تواند بدون وجود صلاحیت و اختیارات قانونی، اشخاص مذکور را ملزم به تبعیت از یک روش خاص نماید.

4- بر خلاف نظر شاکی، مفاد صورتجلسه شورا در خصوص شمول و با عدم شمول مالیات بر عایدی سهام غیر بانکی بر اساس مقررات موجود بوده و فاقد اظهار نظر در مورد روش تعیین میزان تغییر ارزش سهام می باشد.

5- نه تنها در مفاد صورتجلسه شورای عالی میانی هیچگونه استثنایی بر شمول مالیات بر سهام غیر بانکی تجویز شده است. بلکه در صدر بند اول رای شورا نیز بر شمول مالیات بر سهام غیر بانکی به نرخ های مقرر در قانون تاکید شده است و آنچه در رای مذکور مورد حکم واقع شده است، صرفاً عدم شمول مالیات بر عایدی سهام بانکها و مؤسسات اعتباری با منشا فعالیتهای غیر بانکی بوده است که به دلیل عدم تصریح اخذ مالیات بابت عایدی سهام در مقررات یاد شده، مطالبه مالیات از ما به التفاوت ارزش روز سهام در ابتدا و انتهای سال مالی را فاقد مجوز قانونی دانسته است. مگر اینکه بانکها و مؤسسات اعتباری سودی از این محل شناسایی و با استاندارد شماره 15 در خصوص سرمایه گذاری جاری را اجرا نموده باشند، که در این صورت صرفاً از این بابت مشمول مالیات خواهد بود.

با عنایت به مراتب فوق، صورتجلسه این شورا مغایرتی با قوانین و مقررات موضوعه نداشته و رد شکایت شاکی درخواست می گردد.

پرونده کلاسه ه ت /0200245 در جلسه مورخ 1403/04/03 هیات تخصصی مالیاتی بانکی در خصوص تقاضای ابطال صورتجلسه شماره 43-201 مورخ 1398/12/13 شورای عالی مالیاتی با حضور اعضای هیات تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی و تبادل نظر واقع که به شرح ذیل با لحاظ عقیده حاضرین مبادرت به انشاء رای می نماید.

رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری:

با لحاظ اینکه به موجب مصوبه مورد شکایت سود بانکها و موسسات مالی غیر اعتباری که منشا آن فعالیت غیر بانکی از قبیل بنگاهداری و نگهداری سهام می باشد مشروط به اینکه توسط موسسه غیر اعتباری و یا بانک طبق مقررات و استانداردهای حسابداری در دفاتر و مستندات سود شناسایی شده و از این بابت مالیات موضوع به بند ب ماده 17 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور بر آن تعلق گرفته و این استدلال مندرج در مقررره مورد شکایت منطبق با موازین قانون بوده و دلیلی بر نقض و مغایرت آن با قانون ارائه نشده است. فلذا به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1302 رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراضی از ناحیه ریاست گرانقدر دیوان عدالت اداری با دو نفر قضات معزز دیوان می باشد.

ابوالفضل حسن زاده

نایب رئیس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری