



رای شماره ۱۱۸۰ و ۱۱۸۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (با اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، آرای شماره ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نقض شده و اعتبار حقوقی جزء (ب) از بند ۲ و قسمت اخیر بند (۱) بخشنامه شماره ۱۷۷/۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور که به ترتیب بر اساس آرای اخیرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده بودند، مورد تأیید قرار می‌گیرد.)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۰ و

۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۶/۲۹

شماره پرونده: ۰۱۰۱۱۵۹ - ۰۰۰۴۱۲۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعمال مقررات ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ در راستای رفع تعارض بین رای شماره ۱۴۰۰/۰۹/۳۰-۱۴۰۰/۰۹/۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ با آرای شماره ۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۲۱۶۳۶ و ۱۴۰۰/۰۲/۲۸-۱۴۰۰/۰۲/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: ۱- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه شماره ۲۰۰/۱۲۲۸۷-ص/۱۴۰۰/۱۰/۲۷ به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که:

" مغایرت دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۰/۰۹/۳۰-۱۴۰۰/۰۹/۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ با مفاد دادنامه های شماره ۱۶۳۶ و ۱۳۹۹/۱۱/۷-۱۶۳۶ و ۱۴۰۰/۰۲/۲۸-۱۴۰۰/۰۲/۲۸: مغایرت های مذکور به دلایل زیر از جمله موجبات اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۱۴۰۰/۰۹/۳۰-۱۴۰۰/۰۹/۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری میباشد:

الف- به موجب دادنامه های آن هیأت به شماره ۱۶۳۶ و ۱۳۹۹،۱۱،۷-۱۶۳۶،۲ قسمت اخیر بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۷،۱۲،۲۸-۲۰۰۹،۷،۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور ابطال گردیده، در این رای که به عنوان یک رویه قضایی می تواند مورد استناد قرار گیرد، به صراحت مقرر گردیده است، « 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». دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شماره ۱۴۰۰،۹،۳۰-۱۴۰۰،۹۹۷،۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ متضمن ابطال شمول مالیات بر درآمد در موارد اعلام ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر موضوع سهام، یا قسمت فوق الذکر از دادنامه های شماره ۱۶۳۶ و ۱۳۹۹،۱۱،۷-۱۶۳۶،۲ آن هیأت تعارض آشکار دارد.

ب- به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰،۲،۲۸-۱۴۰۰،۹۹۷،۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ آن هیأت زیان سرمایه گذاری های جاری به عنوان هزینه قابل پذیرش می باشد، لکن آن هیأت حسب مدلول دادنامه شماره ۱۴۰۰،۹،۳۰-۱۴۰۰،۹۹۷،۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ خالص افزایش سرمایه گذاری جاری منعکس شده در دفاتر به ارزش بازار با خالص ارزش فروش را مشمول مالیات بر درآمد تلقی نموده است.

۲- مغایرت دادنامه های هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۰،۹،۳۰-۱۴۰۰،۹۹۷،۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ با مفاد قوانین و مقررات: قوانین و مقررات متعددی موید آن است که مالیات های موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم صرفاً ناظر بر مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهم و سهم شرکت و حق تقدم سهام و یا نرخ مقطوع بوده و این امر نافی شمول مالیات بر درآمد ناشی از افزایش ارزش سرمایه گذاری های جاری در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها، مطابق با ماده ۱۰۱۵ قانون مزبور نخواهد بود. از جمله قوانین و مقررات مزبور می توان به موارد ذیل اشاره نمود:

الف- به تصریح تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم، در صورت نقل و انتقال سهام توسط اشخاص صرفاً « از این بابت» (یعنی بابت نقل و انتقال سهام) غیر از وجوه مذکور در مواد یاد شده وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام که در زمان نقل و انتقال اخذ می گردد مطالبه نخواهد شد. لکن از مواد قانونی مذکور این معنا مستفاد نمی شود که چنانچه در راستای سرمایه گذاری پس از خرید و نگهداری سهام قیمت آن افزایش یابد و از این طریق درآمدی برای سرمایه گذار حاصل گردید، مالیات این درآمد ناشی از افزایش ارزش سرمایه گذاری مطالبه نشود.

ب- مطابق ماده ۱۰۵ قانون مذکور جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهند بود. به تصریح ماده مذکور جمع درآمد شرکت از منابع مختلف مشمول مالیات مقرر خواهد بود و از آنجا که خرید و نگهداری سهام نوعی سرمایه گذاری محسوب می شود، با افزایش آن اصولاً درآمد برای سرمایه گذار حاصل می گردد، درآمد حاصل از این منبع مشمول مالیات موضوع ماده فوق الذکر خواهد بود. از سوی دیگر ماده ۱۰۶ قانون مالیات های مستقیم مقرر داشته است: «درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) بر اساس میزان سوددهی فعالیت و مقررات مواد ۹۴، ۹۵ و ۹۷ این قانون و تبصره آن تعیین می شود،» طبق ماده ۹۴ همان قانون: «درآمد مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل (مالیات بر درآمد مشاغل) عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات».

ج- وفق بندهای ۲۸ و ۳۸ استاندارد حسابداری شماره ۱۱۵ (تجدیدنظر شده در سال ۱۳۹۲) مقرر شده است: «سرمایه گذاری های سریع معامله در بازار، شامل سرمایه گذاری در اوراق مشتقه، هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به خالص ارزش فروش منعکس شود. افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه گذاری های سریع معامله شامل سرمایه گذاری در اوراق مشتقه که به عنوان دارایی جاری نگهداری می شود، باید در صورت سود و زیان شناسایی گردد مگر در مواردی که سرمایه گذاری در اوراق مشتقه با هدف مصون سازی جریان نقدی انجام شده باشد» در راستای رعایت بندهای فوق الذکر از استاندارد حسابداری یاد شده در بند ۲ و قسمت اول جزء (ب) همان بند از بخشنامه (موضوع شکایت) مقرر گردیده است: «۲- هرگاه در اثر نگهداری سهام ناشی از سرمایه گذاری ها، اقدام به انعکاس ارزش تعدیل شده سرمایه گذاری ها گردد به موجب استاندارد حسابداری شماره ۱۵ آثار تعدیلات یاد شده به روش های زیر در حساب ها منعکس می گردد: ... ب: در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع معامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) که 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...»

با عنایت به مراتب فوق و نظر به اینکه مغایرت دادنامه های مذکور در اجرا مشکلات عدیده ای را به وجود آورده است، خواهشمند است دستور فرمایید با توجه به تعارض آرای یاد شده هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از نتیجه هرگونه تصمیم در خصوص درخواست اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۰۳۰-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ هیأت عمومی دیوان این سازمان را مطلع نمایند. "

۲- آقای بهمن زبردست نیز به موجب لایحه ای که به شماره ۱۴۰۱-۱۱۵۹-۲ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۳ در دفتر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ثبت شده، به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه شماره ۲۰۰۰۹۷۰۱۷۷-۲۰۰۰۹۷۰۱۲۰۲۸ خود مقرر نموده بود. « در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع معامله و سایر سرمایه گذاری های جاری) به 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 مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ هیأت مذکور قابل پذیرش نخواهد بود» در پی صدور این مقرر شاکی با ادعای مغایرت این مقرر با قانون اساسی و قانون مالیات های مستقیم، درخواست ابطال آن را نموده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز در رای شماره ۱۴۰۰۹۰۳۰-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ مقرر را ابطال نموده است.

پیش از هر چیز لازم است سابقه رای این موضوع در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را بررسی کنیم، نخستین مورد این سابقه رای شماره ۱۳۹۳/۷/۱۴-۱۲۱۵ است که در آن هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها به عنوان هزینه قابل قبول تلقی شده است. یعنی اساس منطق این رای مشمول مالیات بودن درآمد ناشی از افزایش ارزش بازار سرمایه گذاری در سهام است، و الا اگر هیأت عمومی این درآمد را مشمول مالیات نمی دانست رای به قابل قبول بودن هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها نمی داد. دومین مورد رای شماره ۱۳۹۹/۱۱/۷-۱۶۳۶ است که در آن صراحتاً ذکر شده، « 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.» سومین مورد هم رای شماره ۲۷۲-۲۷۳ مورخ ۱۴۰۰/۳/۲۸ است که در آن آمده « نظر به اینکه بر مبنای جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۲۰۰۰۹۷۰۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که زیان سرمایه گذاری های جاری به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نیست، بنابراین مقرر مذکور به دلیل مغایرت با بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم و مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۳/۷/۱۴-۱۲۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خلاف قانون

و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۱ ابطال می شود.»

توضیحاً اینکه مقرر ابطال شده یعنی جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص زیان سرمایه گذاری های جاری چنین مقرر کرده بود که « با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود.» یعنی با توجه به متن تبصره ۲ ماده ۱۴۷ مبنی بر اینکه «هزینه های مرتبط با درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با مبلغ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می شوند، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی شوند» در واقع اساس استدلال مقرر ابطالی سازمان امور مالیاتی کشور هم مانند رای شماره دادنامه ۱۴۰۰/۹/۳۰-۱۴۰۰/۹۹۷/۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ بر این قرار گرفته بود که درآمد نقل و انتقال سهام و سود و زیان ناشی از افزایش ارزش بازار سرمایه گذاری در سهام از یک جنس هستند و چون مالیات درآمد نقل و انتقال سهام مالیاتی است مقطوع لذا با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۴۷ زیان ناشی از افزایش ارزش بازار سرمایه گذاری در سهام از نظر مالیاتی قابل قبول نیست و هیأت عمومی که به درستی در رای شماره ۱۳۹۹/۱۱/۷-۱۶۳۶ چنین استدلال نادرستی را از سازمان امور مالیاتی نپذیرفته و رای به ابطال مقرر داده حال خود در رای شماره ۱۴۰۰/۹/۳۰-۱۴۰۰/۹۹۷/۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ با همان استدلال نادرستی که پیشتر رد کرده بود یعنی اینکه چون مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام، مالیاتی است مقطوع لذا با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۴۷ درآمد ناشی از افزایش ارزش بازار سرمایه گذاری در سهام از نظر مالیاتی مشمول مالیات نیست رایی کاملاً مغایر با رای سال پیش خود و نیز مغایر با دو رای دیگری که ذکر شده داده است.

جدا از سابقه رای در این خصوص و اینکه با توجه به قاعده اعتبار امر مختوم پیش از طرح نظریه ای مغایر با این آرا در هیأت عمومی، نخست باید نسبت به درخواست اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در هیأت عمومی جهت ابطال آرای مغایر اقدام و سپس در صورت ابطال این آراء موضوعی مغایر آنها در هیأت عمومی طرح می شد، اما رای شماره ۱۴۰۰/۹۹۷/۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ فی نفسه نیز دارای ایرادات ذاتی و مغایرت اساسی با قانون است. توضیحاً اینکه اساس استدلال رای بر این مبنا است که مطالبه مالیات موضوع مصوبه در کنار مالیات مقطوع موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر موجب تکلیف بر پرداخت مالیات مضاعف می گردد. ایراد چنین استدلالی در این است که در آن حتی به متن نقل شده از ماده ۱۴۳ مکرر هم که مقرر کرده « از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد» هیچ توجهی نشده چرا که متن این ماده صراحت بر عدم جواز مطالبه وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش بوده، لذا حکم آن هم تنها در خصوص فروش سهام است و هیچ ارتباطی با درآمد ناشی از افزایش ارزش بازار سهام که اصولاً پیش از فروش سهام محقق می شود ندارد.

تفاوت ماهوی مالیات مقطوع نقل و انتقال سهام و مالیات عملکرد مربوط به افزایش ارزش بازار سهام هم آنجا معلوم می شود که ماخذ مالیات مقطوع نقل و انتقال سهام بهای سهام منتقل شده است و اگر فروشنده سهام خود را با زیان هم فروخته باشد مطلقاً تاثیری در میزان این مالیات ندارد. اما مالیات عملکرد مربوط به افزایش ارزش بازار سهام، تنها در صورت تحقق افزایش مذکور مطالبه می شود و اگر کاهش ارزش بازار سهام منجر به زیان گردد هم وفق قانون و آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که ذکر شده نه تنها مالیاتی از این زیان مطالبه نمی شود بلکه زیان مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی و کاهنده مالیات عملکرد نیز محسوب خواهد شد. برای اینکه بطلان این استدلال و تفاوت ماهوی مالیات مقطوع نقل و انتقال دارایی ها با مالیات بر درآمد ناشی از همان داراییها روشنتر شود، بد نیست به تسری حکم آن به املاک نگاه کنیم که آنجا هم عیناً مانند سهام که صرف

نظر از اینکه فروش سهام همراه با سود یا زیان باشد در هنگام فروش مالیات مقطوعی به ماخذ ارزش فروش آن اخذ می‌گردد. وفق ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم در هنگام نقل و انتقال ملک نیز مالیات مقطوعی به ماخذ وجوه دریافتی مالک اخذ می‌گردد که مطلقاً ربطی به سود یا زیان فروش ملک ندارد. پس همان گونه که دریافت مالیات مقطوع از مبلغ فروش ملک ارتباطی به مالیات بر درآمد اجاره ملک یا مالیات بر ارزش خانه های گران قیمت و حتی مالیات بر خانه های خالی نیست و این مالیات ها مالیات مضاعف محسوب نمی شوند. طبعاً مالیات بر افزایش ارزش بازار سهام هم مالیات مضاعف نیست و اتفاقاً رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ که خود حکم به معافیتی داده که به موجب حکم مقنن نبوده مشخصاً ناقض اصل ۵۱ قانون اساسی نیز محسوب شده، علاوه بر مغایرت با سه رای مربوط به سرمایه گذاری ها، در مغایرت با آرای متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در خصوص درآمد املاک صادر شده نیز هست. با عناین به این توضیحات از محضران درخواست اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در هیأت عمومی جهت ابطال رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲-۱۴۰۰۰۹۰۳۰ را دارم."

۳- متن آرای مورد تعارض به شرح زیر است:

الف- رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲-۱۴۰۰۰۹۰۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری:

" براساس ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره‌های آن درخصوص سهام شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس و در ماده ۱۴۳ مکرر قانون مزبور و تبصره‌های آن درخصوص نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت ها در بورس یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز با تعیین نرخ مقطوع مالیاتی تعیین تکلیف شده و تصریح شده است که : «از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد» و مطالبه مالیات موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۲۰۰۹۷/۱۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور در کنار مالیات مقطوع موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، موجب تعیین تکلیف درخصوص پرداخت مالیات مضاعف می‌شود و این در حالی است که سازمان امور مالیاتی با توجه به حکم مقرر در اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اختیار قانونی برای مطالبه مالیات علاوه بر آنچه در قانون اعلام می‌گردد ندارد. بنا به مراتب فوق، اطلاق بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۲۰۰۹۷/۱۷۷ 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 (موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر مذکور) مغایر با اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود."

ب- رای شماره ۱۳۹۹/۱۱/۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۲۱۶۳۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری:

" نظر به اینکه وفق تبصره (۲) ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های 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 نمی 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 مالیات‌های 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 ۱۳۹۷/۱۲/۲۸-۲۰۰۹۷/۱۷۷ 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 "

ج- رای شماره ۲۷۳-۲۷۲-۱۰۲۷۲۰۵۸۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲-۱۴۰۰۲۰۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری:

" به موجب بند (۱۲) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم : «زیان اشخاص حقیقی و حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سالهای بعد استهلاک پذیر است» و به عنوان هزینه های قابل قبول در حساب مالیاتی محاسبه می شود و براساس مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۳۰۷۰۱۴-۱۲۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، زیان کاهش ارزش سرمایه گذاریها، مشمول بند (۱۲) ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می شود. نظر به اینکه برمبنای جزء (ب) از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۹۷۰۱۲۰۲۸-۲۰۰۰۹۷۰۱۷۷-۱۳۹۷۰۱۲۰۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که زیان سرمایه گذاریهای جاری به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نیست، بنابراین مقرر مذکور به دلیل مغایرت با بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم و مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۳۰۷۰۱۴-۱۲۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود "

۴- معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی به موجب گزارش مورخ ۱۴۰۱۰۵۰۳۰ به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که:

" حجت الاسلام و المسلمین جناب آقای مظفری

رئیس محترم دیوان عدالت اداری

در پرونده های کلاسه ۰۰۰۴۱۲۰ و ۰۱۰۱۱۵۹ هیأت عمومی که در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و در مقام اعلام تعارض بین آرای شماره ۱۳۹۹۰۱۱۰۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۱۶۳۶، ۱۴۰۰۲۰۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ و ۱۴۰۰۲۰۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مطرح شده اند، با توجه به موضوع آرای فوق که در رابطه با هزینه قابل قبول بودن سود و زیان مرتبط با سرمایه گذاری است، موضوع ابتدا جهت رسیدگی به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و اعضای این هیأت به موجب نظریه اتفافی مورخ ۱۴۰۱۰۵۰۱۲ خود اعلام کرده اند که اولاً: تعارض بین آرای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری محرز است و ثانیاً: از نظر اعضای این هیأت رای شماره ۱۴۰۰۲۰۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ هیأت عمومی به نحو صحیح و مطبق با قوانین و مقررات صادر شده است. با توجه به مراتب پرونده های ۰۰۰۴۱۲۰ و ۰۱۰۱۱۵۹ هیأت عمومی خدمت جناب عالی ارائه می شوند تا چنانچه با اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در جلسه هیأت عمومی موافقت دارید، نسبت به صدور دستور مقتضی اقدام فرمایید. - مهدی دربین، معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی "

۵- رئیس دیوان عدالت اداری پس از ملاحظه گزارش معاون قضایی دیوان عدالت اداری موضوع را جهت بررسی در راستای اجرای مقررات ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارجاع می کند.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱۰۶۰۲۹ 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 رای

رای هیأت عمومی

الف. با توجه به اینکه براساس آرای شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۳۹۹،۱۱،۷ و شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ مورخ ۱۴۰۰،۲،۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سرمایه‌گذاری در سهام و سرمایه‌گذاری های جاری و سریع معامله و افزایش ارزش سرمایه‌گذاری از طریق ثبت در دفاتر منطبق با ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم تشخیص داده شده و حکم به پذیرش هزینه‌های منطبق و مرتبط و نیز پذیرش زیان ناشی از سرمایه‌گذاری های مذکور صادر شده است و بر مبنای رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ مورخ ۱۴۰۰،۹،۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری این سرمایه‌گذاری ها مشمول مالیات بر درآمد تشخیص داده نشده‌اند، بنابراین تعارض بین آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری محرز است.

ب. با اصلاح استدلال مقرر در رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ مورخ ۱۴۰۰،۹،۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و با تأکید بر اینکه سرمایه‌گذاری در سهام و سرمایه‌گذاری های جاری و سریع معامله و افزایش ارزش سرمایه‌گذاری از طریق ثبت در دفاتر نه از باب اینکه مشمول مالیات نقل و انتقال سهام و مالیات مقطوع موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم است و در نتیجه مشمول مالیات بر درآمد ماده ۱۰۵ این قانون نیست، بلکه از این حیث که اصولاً این ثبت در دفاتر بدون احراز اصل وقوع درآمد و تحقق درآمدی که مشمول مطالبه مالیات است، برای مؤدی آورده‌ای ایجاد نمی‌نماید و صرف ثبت در دفاتر بدون اینکه واقعاً درآمد احراز شود از شمول احکام مقرر در مواد ۱ و ۹۳ و ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم خارج است، حکم به صحیح بودن رای شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۵۲ مورخ ۱۴۰۰،۹،۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و عدم شمول مالیات بر درآمد این نوع فرآیند صادر می‌گردد و بر مبنای جواز حاصل از حکم مقرر در ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، آرای شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۶۳۶ مورخ ۱۳۹۹،۱۱،۷ و شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۲۷۲ مورخ ۱۴۰۰،۲،۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نقض شده و اعتبار حقوقی جزء (ب) از بند ۲ و قسمت اخیر بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰،۹۷،۱۷۷ مورخ ۱۳۹۷،۱۲،۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور که به ترتیب براساس آرای اخیرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده بودند، مورد تأیید قرار می‌گیرد./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری