



موضوع	رای شماره 1180 و 1181 مورخ 1401/06/29 هیات عمومی دیوان عدالت اداری
<p>شماره دادنامه: 140109970905811180 و 140109970905811181 تاریخ دادنامه: 1401□6□29 شماره پرونده: 0004120-0101159 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: رئیس دیوان عدالت اداری موضوع شکایت و خواسته: اعمال مقررات ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 در راستای رفع تعارض بین رای شماره 1400□9□30-140009970905812552 با آرای شماره 1400□2□28-140009970905810272 و 1399□11□7-9909970905821636 هیات عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>گردش کار: 1- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه شماره 1400□10□27-ص□200□12287 شماره 1400□9□30-140009970905812552 به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که: " مغایرت دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره 1400□9□30-140009970905812552 با مفاد دادنامه های شماره 1636 و 1399□11□7-1636□2 و 1400□2□28-140009970905810272: مغایرت های مذکور به دلایل زیر از جمله موجبات اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره 1400□9□30-140009970905812552 هیات عمومی دیوان عدالت اداری می باشد: الف- به موجب دادنامه های آن هیات به شماره 1636 و 1399□11□7-1636□2 قسمت اخیر بند 1 بخشنامه شماره 1397□12□28-200□97□177 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 105 قانون مالیات های مستقیم می باشد». دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری شماره 1400□9□30-140009970905812552 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 1636 و 1399□11□7-1636□2 آن هیات تعارض آشکار دارد. ب- به موجب دادنامه شماره 1400□2□28-140009970905810272 آن هیات زیان سرمایه گذاری های جاری به عنوان هزینه قابل پذیرش می باشد، لکن آن هیات حسب مدلول دادنامه شماره 1400□9□30-140009970905812552 خالص افزایش سرمایه گذاری جاری منعکس شده در دفاتر به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش را مشمول مالیات بر درآمد تلقی نموده است. 2- مغایرت دادنامه های هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره 1400□9□30-140009970905812552 با مفاد قوانین و مقررات: قوانین و مقررات متعددی موبد آن است که مالیات های موضوع تبصره 1 ماده 143 و ماده 143 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 1015 قانون مزبور نخواهد بود. از جمله قوانین و مقررات مزبور می توان به موارد ذیل اشاره نمود: الف- به تصریح تبصره 1 ماده 143 و ماده 143 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 105 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</p>	

این منبع مشمول مالیات موضوع ماده فوق الذکر خواهد بود.

از سوی دیگر ماده 106 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 94، 95 و 97 این قانون و تبصره آن تعیین می شود.» طبق ماده 94 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 28 و 38 استاندارد حسابداری شماره 115 (تجدیدنظر شده در سال 1392) 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 2 و قسمت اول جزء (ب) همان بند از بخشنامه (موضوع شکایت) مقرر گردیده است:

«2- 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 15 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری از نتیجه هرگونه تصمیم در خصوص درخواست اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره 14009970905812552-30-9-1400 هیات عمومی دیوان این سازمان را مطلع نمایند. " 2- آقای بهمن زبردست نیز به موجب لایحه ای که به شماره 1401-1159-2 مورخ 13-11-1400 در دفتر هیات 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 177-97-200-28-12-1397 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 2 ماده 147 قانون مالیات های مستقیم مصوب 31-4-1394 هیات مذکور قابل پذیرش نخواهد بود» در پی صدور این مقررره شاکای با ادعای مغایرت این مقررره با قانون اساسی و قانون مالیات های مستقیم، درخواست ابطال آن را نموده و هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز در رای شماره 14009970905812552-30-9-1400 مقررره را ابطال نموده است.

پیش از هر چیز لازم است سابقه رای این موضوع در هیات عمومی دیوان عدالت اداری را بررسی کنیم، نخستین مورد این سابقه رای شماره 1215-14-7-1393 است که در آن هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها به عنوان هزینه قابل قبول تلقی شده است.

یعنی اساس منطبق این رای مشمول مالیات بودن درآمد ناشی از افزایش ارزش بازار سرمایه گذاری در سهام است، و الا اگر هیات 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 1636-7-11-1399 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 105 قانون مالیات های مستقیم می باشد.» سومین مورد هم رای شماره 272-273 مورخ 28-3-1400 است که در آن آمده « نظر به اینکه بر مبنای جزء (ب) از بند 2 بخشنامه شماره 177-97-200-28-12-1397 سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که زیان سرمایه گذاری های جاری به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نیست، بنابراین مقررره مذکور به دلیل مغایرت با بند 12 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم و مفاد دادنامه شماره 1215-14-7-1393 هیات عمومی دیوان عدالت اداری خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور وضع شده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1391 ابطال می شود.»

توضیحاً اینکه مقررره ابطال شده یعنی جزء (ب) از بند 2 بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص زیان سرمایه گذاری های جاری چنین مقرر کرده بود که « با توجه به تبصره 2 ماده 147 قانون مالیات های مستقیم مصوب 31-4-1394 زیان مذکور قابل پذیرش نخواهد بود.» یعنی با توجه به متن تبصره 2 ماده 147 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 مقررره ابطالی سازمان امور مالیاتی کشور هم مانند رای شماره 12552-30-9-1400 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 2 ماده 147 زیان ناشی از افزایش ارزش بازار سرمایه گذاری در سهام از نظر مالیاتی قابل قبول نیست و هیات عمومی که به درستی در رای شماره 1636-7-11-1399 چنین استدلال نادرستی را از سازمان امور

مالیاتی نپذیرفته و رای به ابطال مقرر داده حال خود در رای شماره 140009970905812552-30-9-1400 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 2 ماده 147 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 هیات عمومی، نخست باید نسبت به درخواست اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در هیات عمومی جهت ابطال آرای مغایر اقدام و سپس در صورت ابطال این آراء موضوعی مغایر آنها در هیات عمومی طرح می شد، اما رای شماره 140009970905812552 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 143 و 143 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 143 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 زبان هم فروخته باشد مطلقاً تأثیری 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 زبان گردد هم وفق قانون و آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری که ذکر شده نه تنها مالیاتی از این زبان مطالبه نمی شود بلکه زبان 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 دارایی ها روشن تر 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 می گردد. وفق ماده 59 قانون مالیات های مستقیم در هنگام نقل و انتقال ملک نیز مالیات مقطوعی به ماخذ وجوه دریافتی مالک اخذ می گردد 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 حتی مالیات بر خانه های خالی نیست و این مالیات ها مالیات مضاعف محسوب نمی شوند. طبیعاً مالیات بر افزایش ارزش بازار سهام هم مالیات مضاعف نیست و اتفاقاً رای شماره 140009970905812552 که خود حکم به معافیتی داده که به موجب حکم مقنن نبوده مشخصاً ناقض اصل 51 قانون اساسی نیز محسوب شده، علاوه بر مغایرت با سه رای مربوط به سرمایه گذاری ها، در مغایرت با آرای متعدد هیات عمومی دیوان عدالت اداری که در خصوص درآمد املاک صادر شده نیز هست. با عنایت به این توضیحات از محضران درخواست اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در هیات عمومی جهت ابطال رای شماره 140009970905812552-30-9-1400 را دارم.

3- متن آرای مورد تعارض به شرح زیر است:

الف- رای شماره 140009970905812552-30-9-1400 هیات عمومی دیوان عدالت اداری:

" براساس ماده 143 قانون مالیات های مستقیم 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 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 1397-12-28-200-97-177 سازمان امور مالیاتی کشور در کنار مالیات مقطوع موضوع مواد 143 و 143 مکرر قانون مالیات های مستقیم، موجب تعیین تکلیف در خصوص پرداخت مالیات مضاعف می شود 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 می گردد ندارد.

بنا به مراتب فوق، اطلاق بخشنامه شماره 1397-12-28-200-97-177 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 143 و 143 مکرر مذکور) مغایر با اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مواد 143 و 143 مکرر قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

ب- رای شماره 1399-11-7-9909970905812636 هیات عمومی دیوان عدالت اداری:

" نظر به اینکه وفق تبصره (2) ماده 147 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 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 105 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 (1) بخشنامه شماره 177/97/28-200/12/1397 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 2 ماده 147 قانون مالیات های مستقیم است. مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود "

ج- رای شماره 273-2/28-140009970905810272 هیات عمومی دیوان عدالت اداری:

" به موجب بند (12) ماده 148 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 1215-14/7/1393 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، زیان کاهش ارزش سرمایه گذاریها، مشمول بند (12) ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم بوده و به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می شود.

نظر به اینکه بر مبنای جزء (ب) از بند 2 بخشنامه شماره 177/97/28-200/12/1397 سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که زیان سرمایه گذاریهای جاری به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قابل پذیرش نیست، بنابراین مقرر شده است که دلیل مغایرت با بند 12 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم و مفاد دادنامه شماره 1215-14/7/1393 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور وضع شده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود "

4- معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات عمومی و هیات های تخصصی به موجب گزارش مورخ 30/5/1401 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 0004120 و 0101159 هیات عمومی که در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و در مقام اعلام تعارض بین آرای شماره 1636/28-200/12/1399، 10272/28-140009970905810272 و 12552/9/30-140009970905812552 هیات 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 هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و اعضای این هیات به موجب نظریه انفاقی مورخ 12/5/1401 خود اعلام کرده اند که اولاً، تعارض بین آرای مذکور هیات عمومی دیوان عدالت اداری محرز است و ثانیاً:

از نظر اعضای این هیات رای شماره 12552/9/30-140009970905812552 هیات عمومی به نحو صحیح و مطابق با قوانین و مقررات صادر شده است. با توجه به مراتب پرونده های 0004120 و 0101159 هیات عمومی خدمت جناب عالی ارائه می شوند تا چنانچه با اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در جلسه هیات عمومی موافقت دارید، نسبت به صدور دستور مقتضی اقدام فرمایید. مهدی دربین معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات عمومی و هیات های تخصصی "

5- رئیس دیوان عدالت اداری پس از ملاحظه گزارش معاون قضایی دیوان عدالت اداری موضوع را جهت بررسی در راستای اجرای مقررات ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیات عمومی دیوان عدالت اداری ارجاع می کند.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 29/6/1401 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیات عمومی

الف. با توجه به اینکه براساس آرای شماره 1636/28-200/12/1399 و شماره 10272/28-140009970905810272 مورخ 28/2/1400 هیات عمومی دیوان عدالت اداری سرمایه گذاری در سهام و سرمایه گذاری های جاری و سریع معامله و افزایش ارزش سرمایه گذاری از طریق ثبت در دفاتر منطبق با ماده 105 قانون مالیات های مستقیم تشخیص داده شده و حکم به پذیرش هزینه های منطبق و مرتبط و نیز پذیرش زیان ناشی از سرمایه گذاری های مذکور صادر شده است و بر مبنای رای شماره 12552/9/30-140009970905812552 مورخ 30/9/1400 هیات عمومی دیوان عدالت اداری این سرمایه گذاری ها مشمول مالیات بر درآمد تشخیص داده نشده اند، بنابراین تعارض بین آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری محرز است.

ب. با اصلاح استدلال مقرر در رای شماره 12552/9/30-140009970905812552 مورخ 30/9/1400 هیات عمومی دیوان عدالت اداری و با تأکید بر اینکه سرمایه گذاری در سهام و سرمایه گذاری های جاری و سریع معامله و افزایش ارزش سرمایه گذاری از طریق ثبت در دفاتر نه از باب اینکه مشمول مالیات نقل و انتقال سهام و مالیات مقطوع موضوع مواد 143 و 143 مکرر قانون مالیات های مستقیم است و در نتیجه مشمول مالیات بر درآمد ماده 105 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 مودی آورده ای ایجاد نمی نماید و صرف ثبت در دفاتر بدون اینکه واقعاً درآمد احراز شود از شمول احکام مقرر در مواد 1 و 93 و 105 قانون مالیات های مستقیم خارج است، حکم به صحیح بودن رای شماره 12552/9/30-140009970905812552 مورخ 30/9/1400 هیات عمومی دیوان عدالت اداری و عدم شمول مالیات بر درآمد این نوع فرآیند صادر می گردد و بر مبنای جواز حاصل از حکم مقرر در ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، آرای شماره 1636/28-140009970905810272 و شماره 1399/11/7 مورخ 7/11/1399 و شماره 10272/28-140009970905810272 مورخ 28/2/1400 هیات عمومی

دیوان عدالت اداری نقض شده و اعتبار حقوقی جزء (ب) از بند 2 و قسمت اخیر بند (1) بخشنامه شماره 177/97/200 مورخ 28/12/1397 سازمان امور مالیاتی کشور که به ترتیب براساس آرای اخیرالذکر هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده بودند، مورد تایید قرار می‌گیرد./
حکمتعلی مظفری
رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب