

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 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 المعامله 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 المعامله شامل 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 المعامله 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 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره 1400,9,30-140009970905812552 هیأت عمومی دیوان این سازمان را مطلع نمایند. "

2- آقای بهمن زبردست نیز به موجب لایحه ای که به شماره 1401-1159-2 مورخ 1400,11,13 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 1397,12,28-200,97,177 خود مقرر نموده بود. «در خصوص سرمایه گذاری های جاری (اعم از سریع المعامله 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 1394,4,31 هیأت مذکور قابل پذیرش نخواهد بود» در پی صدور این مقرر شاکای 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 رأی شماره 1400,9,30-140009970905812552 مقرر را ابطال نموده است.

پیش از هر چیز لازم است سابقه رأی این موضوع در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را بررسی کنیم، نخستین مورد این سابقه رأی شماره 1215-1393,7,14 است که در آن هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها به عنوان هزینه قابل قبول تلقی شده است. یعنی اساس منطق این رأی 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 رأی به قابل قبول بودن هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ها نمی داد. دومین مورد رأی شماره 1636-1399,11,7-7 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 رأی شماره 272-273 مورخ 1400,3,28 است که در آن آمده «نظر به اینکه بر مبنای جزء (ب) از بند 2 بخشنامه شماره 1397,12,28-200,97,177 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 12 ماده 148 قانون مالیات های مستقیم و مفاد دادنامه شماره 1215-1393,7,14 هیأت 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 مقرر 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 1394,4,31 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 مقرر ابطالی سازمان امور مالیاتی کشور هم مانند رأی شماره دادنامه 140009970905812552-1400,9,30 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 هیأت عمومی که به درستی در رأی شماره 1636-1399,11,7-7 چنین استدلال نادرستی را از سازمان امور مالیاتی پذیرفته و رأی به ابطال مقرر داده حال خود در رأی شماره 1400,9,30-140009970905812552 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 رأی کاملاً مغایر با رأی سال پیش خود و نیز مغایر با دو رأی دیگری که ذکر شده داده است.

جدا از سابقه رأی 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 91 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 رأی شماره 140009970905812552 فی نفسه نیز دارای ایرادات ذاتی و مغایرت اساسی با قانون است. توضیحاً اینکه اساس استدلال رأی 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 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 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 و حتی مالیات بر خانه های خالی نیست و این مالیات ها مالیات مضاعف محسوب نمی شوند. طبعاً مالیات بر ارزش بازار سهام هم مالیات مضاعف نیست و اتفاقاً رأی شماره 140009970905812552-1400,9,30 که خود حکم به معافیتی داده که به موجب حکم مقتن نبوده مشخصاً ناقض اصل 51 قانون اساسی نیز محسوب شده، علاوه بر مغایرت با سه رأی 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 عنایت به این توضیحات از محضران درخواست اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و طرح موضوع در هیأت عمومی جهت ابطال رأی شماره 1400,9,30-140009970905812552 را دارم."

3- متن آرای مورد تعارض به شرح زیر است:

الف- رأی شماره 1400,9,30-140009970905812552 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری:

" براساس ماده 143 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره های آن در خصوص سهام شرکت های 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 مالیاتهای 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 200,97,177-1397,12,28 سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر شمول مالیات بر درآمد در موارد اعلام ارزش بازار یا خالص ارزش فروش در دفاتر موضوع سهام شرکت های 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 مالیاتهای 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- رأی شماره 1399,11,7-9909970905821636 هیأت 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 1397,12,28-200,97,177 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- رأی شماره 1400,2,28-140009970905810272-273 هیأت 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 1393,7,14-1215 هیأت 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 1397,12,28-200,97,177 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 12 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم و مفاد دادنامه شماره 1393,7,14-1215 هیأت 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 هیأت عمومی و هیأت های تخصصی به موجب گزارش مورخ 1401,5,30 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 هیأت عمومی که در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و در مقام اعلام تعارض بین آرای شماره 1399,11,7-9909970905821636، 1400,2,28-140009970905810272 و 1400,9,30-140009970905812552 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 1401,5,12 خود اعلام کرده اند که اولاً: تعارض بین آرای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری محرز است و ثانیاً: از نظر اعضای این هیأت رأی شماره 1400,9,30-140009970905812552 هیأت عمومی به نحو صحیح و مطابق با قوانین و مقررات صادر شده است. با توجه به مراتب پرونده های 0004120 و 0101159 هیأت 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 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 "

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 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارجاع می کند.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401,6,29 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

الف. با توجه به اینکه براساس آرای شماره 9909970905811636 مورخ 1399,11,7 و شماره 140009970905810272 مورخ 1400,2,28 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سرمایه‌گذاری در سهام و سرمایه‌گذاری های جاری و سریع‌المعامله و افزایش ارزش سرمایه‌گذاری از طریق ثبت در دفاتر منطبق با ماده 105 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 رأی شماره 140009970905812552 مورخ 1400,9,30 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 رأی شماره 140009970905812552 مورخ 1400,9,30 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و با تأکید بر اینکه سرمایه‌گذاری در سهام و سرمایه‌گذاری های جاری و سریع‌المعامله و افزایش ارزش سرمایه‌گذاری 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 مؤدی آورده‌ای ایجاد نمی‌نماید 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 رأی شماره 140009970905812552 مورخ 1400,9,30 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 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، آرای شماره 9909970905811636 مورخ 1399,11,7 و شماره 140009970905810272 مورخ 1400,2,28 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نقض شده و اعتبار حقوقی جزء (ب) از بند 2 و قسمت اخیر بند (1) بخشنامه شماره 200,97,177 مورخ 1397,12,28 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