

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۹۹۰۲۹۹۶	شماره دادنامه:	۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۱۲
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۰/۱۱/۲۳
شاکی:	علی گودرزی	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	امور حقوقی دولت و سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات تخصصی
دسته بندی:	مالیات بر ارث (۰۸۰۱۰۱۰۲)		
مصوبه ها:	قانون مالیاتهای مستقیم ۳۸۶۲ - ت - ۵۲۸۰۴ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ ماده تبصره ۴ ماده ۲ و مواد ۴ و ۷ موضوع ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم ۳۸۶۹ - ت - ۵۲۸۸۵ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ ماده ۱۲		

پیام رای:

عدم ابطال مواد (۴ و ۷) آیین نامه اجرایی ماده (۲۶) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۲/ت/۵۲۸۰۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ و ماده (۱۲) آیین نامه اجرایی ماده (۳۴) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

متن دادنامه:

هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی

* شماره پرونده : ه.ع. 9902996

* شاکی : آقای علی گودرزی

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال مواد (4 و 7) آیین نامه اجرایی ماده (26) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره 3862،ت/52804 مورخ 1395،01،21 و ماده (12) آیین نامه اجرایی ماده (34) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره 3869،ت/52885 مورخ 1395،01،21 سازمان امور مالیاتی کشور

DrNilooFarYoosefi.com

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال مواد (4 و 7) آیین نامه اجرایی ماده (26) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره 3862،ت/52804 مورخ 1395،01،21 و ماده (12) آیین نامه اجرایی ماده (34) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره 3869،ت/52885 مورخ 1395،01،21 سازمان امور مالیاتی کشور، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیات عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- مواد (4 و 7) آیین نامه اجرایی ماده (26) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره 3862،ت/52804 مورخ 1395،01،21 سازمان امور مالیاتی کشور

« ماده 4- دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن قابل کسر از اموال و دارایی های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از کشور واقع شده است (موضوع بند (6) ماده (17) قانون) نخواهد بود.

ماده 7- کسر دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی از ماترک موضوع ماده (17) قانون مستلزم تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث در موعد مقرر قانونی (طرف یکسال از تاریخ فوت متوفی) با رعایت سایر مقررات مربوط می باشد.»

- ماده (12) آیین نامه اجرایی ماده (34) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره 3869،ت/52885 مورخ 1395،01،21 سازمان امور مالیاتی کشور
« ماده 12- سپردهها و سودهای متعلق متوفی نزد بانکها و اشخاص موضوع تبصره ماده (145) قانون، به نرخ بند (1) ماده (17) قانون و سپردهها و سودهای متعلق متوفی نزد سایر اشخاص به نرخ مذکور در بند (3) ماده (17) قانون تحت عنوان سایر اموال و دارایی مشمول مالیات است.»

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

1- تبصره (2) ماده (4) و ماده (7) از بخشنامه شماره 3862،ت/52804 مورخ 1395،01،21 سازمان امور مالیاتی کشور از آن جهت که ماده 26 قانون مالیات های مستقیم فاقد مفهوم مخالف است در مغایرت با این ماده و بند (1) ماده (1) قانون مالیات های مستقیم و اصل عدالت مالیاتی می باشد زیرا که براساس این مقررات مورد شکایت اگر اظهارنامه پس از یکسال از تاریخ فوت تسلیم گردد، هیچ یک از هزینه ها و دیون قابل کسر از ترکه نبوده و کلا مشمول مالیات خواهد گردید در حالی که این امکان وجود دارد که پس از کسر دیون و هزینه های مالی و عبادی از ترکه، اساسا مالی باقی نماند تا مشمول مالیات گردد.

- 2- ماده (4) از بخشنامه شماره 3862ت/52804 مورخ 1395,01,21 سازمان امور مالیاتی کشور در مغایرت با ماده (6) قانون مدنی مبنی بر «قوانین مربوط به احوال شخصیه از قبیل نکاح و طلاق و اهلیت اشخاص و ارث در مورد کلیه اتباع ایران و لو اینکه مقیم خارج باشند مجری خواهد بود» می باشد.
- 3- ماده (12) از بخشنامه شماره 3869ت/52885 مورخ 1395,01,21 سازمان امور مالیاتی کشور، در مغایرت با فراز ابتدایی بند (1) ماده (17) قانون مالیات های مستقیم می باشد زیرا که این بند به نحو اطلاق تصریح دارد که سپرده های بانکی به نرخ سه درصد مشمول مالیات می باشند.

*** در پاسخ به شکایت مذکور، دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212,21086,ص مورخ 1399,12,26 به طور خلاصه توضیح داده است که:**

- 1- ماده 7 آیین نامه اجرایی ماده 26 قانون مالیات های مستقیم، براساس نص صریح قانونگذار در ماده 26 و منطبق با آن به تصویب رسیده است و مفاد مواد 869 قانون مدنی و ماده 267 قانون امور حسبی که در ارتباط با تقسیم ترکه بعد از کسر دیون و واجبات مالی متوفی است، با آن منافاتی ندارد.
- 2- در خصوص تبصره (4) ماده (2) آیین نامه اجرایی ماده 26 قانون مالیات های مستقیم، در صورتی که وراثت میتوانستند تا سالیان متمادی با اعلام دیون و بدهی متوفی و اظهار ارقام جدیدی از ماترک، درخواست کسر بدهی از ماترک ابراز شده یا نشده را داشته باشند، اولاً قانونگذار در ماده 26 قانون مالیاتهای مستقیم، مهلت یک ساله برای تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث تعیین نمی نمود و ثانیاً اداره امور مالیاتی ناگزیر بود هر بار نسبت به رسیدگی مجدد از ابتدا و با لحاظ کلیه دیون و بدهی و ماترک رسیدگی شده قبلی و جدید، در چارچوب مقررات و با رعایت ترتیب مقرر در بند (ب) ماده 26 قانون مالیاتهای مستقیم اقدام نماید، زیرا عدم رعایت ترتیب مذکور در کسر دیون و بدهی از ماترک، اثر مستقیم در میزان مالیات بر ارث دارد. بنابراین مفاد این تبصره مبنی بر اینکه کسر دیون و بدهی تا سقف ماترک اعلام شده در اظهارنامه و اموال و داراییهای شناسایی شده توسط اداره امور مالیاتی انجام میشود، کاملاً در راستای ماده 26 قانون مالیات های مستقیم و تبصره های (1) و (3) ماده 2 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 23 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد.
- 3- در خصوص ماده 4 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 26 قانون مالیاتهای مستقیم لازم به ذکر است از آنجا که به موجب بند (ب) ماده 26 قانون مالیاتهای مستقیم "در صورتی که ارزش روز ماترک بیشتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینههای کفودفن باشد، در این صورت موارد مزبور به ترتیب از ارزش روز اموال و دارایی های موضوع بندهای (1)، (2)، (3)، (4) و (5) ماده 17 این قانون کسر و مازاد ماترک حسب مورد به مأخذ مقرر در ماده مزبور مشمول مالیات خواهد شد و اضافه مالیات های پرداختی موضوع ماده 17 این قانون با ارائه اسناد و مدارک مثبت به پرداخت کننده مسترد خواهد شد." بنابراین کسر دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه های کفن و دفن از بند (6) ماده 17 قانون مالیاتهای مستقیم، خلاف صریح قانون است و ماده 4 آیین نامه اجرایی مورد بحث کاملاً در انطباق با بند (ب) ماده 26 قانون مذکور، به تصویب رسیده است.
- 4- در خصوص ماده (12) آیین نامه اجرایی ماده 34 قانون مالیات های مستقیم لازم به ذکر است مطابق مفاد تبصره ماده 145 این قانون، کلیه امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف مربوط به بانکها در قانون مالیاتهای مستقیم به مؤسسات اعتباری غیر بانکی دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی و سایر اشخاص مصرح در این تبصره تسری داده شده است، لذا نرخ مقرر برای محاسبه مالیات بر ارث سپرده های بانکی، به سپرده های متوفی نزد اشخاص حقوقی موضوع تبصره ماده 145 قانون مالیاتهای مستقیم نیز تسری دارد، بنابراین مفاد ماده 12 آیین نامه اجرایی ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم کاملاً در راستای قانون، به تصویب رسیده است.
- 5- رسیدگی به شکایت از مصوبه هیأت محترم وزیران نیز مستلزم رعایت حکم، مقرر در ماده 83 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از حیث ارسال نسخه ای از درخواست شاکی به معاونت محترم حقوقی رییس جمهور به منظور دریافت پاسخ خواهد بود.

رأی هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

الف - ماده 4 آیین نامه اجرایی ماده 26 قانون مالیاتهای مستقیم مصوبه 1394 مشعر بر این است که دیون محقق متوفی واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن قابل کسر از اموال و دارایی متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از کشور واقع است (موضوع بند 6 ماده 17 قانون) نخواهد بود و طبق ماده 7 از همین آیین نامه، کسر دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی از ماترک موضوع ماده (17) قانون مستلزم تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث در موعد مقرر قانونی (ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی) با رعایت سایر مقررات مربوطه می باشد و از آنجایی که این دو فراز از تصویب نامه شماره 3862ت/52804 مورخه 1395,1,21 هیأت وزیران، منطبق با مفاد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 می باشد بدین شرح که امتیاز قانونی مندرج در ماده 26 قانون یاد شده، یعنی کسر دیون محقق متوفی و هزینه های کفن و دفن و واجبات مالی می بایست ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی در قالب اظهارنامه حاوی کلیه ارقام ماترک و تصریح مطالبات و بدهی ها، تسلیم شود و از طرفی دیگر به موجب بند ب ماده 26 قانون، در صورتی که اموال متوفی مشمول مالیات بر ارث باشد، دیون متوفی و سایر هزینه ها از اموال موضوع بندهای (1) (2) (3) (4) (5) قابل کسر می باشد و در جهت این موضوع اشاره ای به اموال موضوع بند (6) یعنی اموال واقع در خارج از کشور در قانون نشده است به عبارت دیگر بدهی ها و سایر موارد قابل کسر، از اموال واقع در خارج از کشور قابل کسر نمی باشند و این حکم مندرج در این مصوبه، بر مفاد قانون انطباق داشته و مغایرتی با قوانین و مقررات ندارند فلذا به استناد بند ب ماده 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر می نماید.

ب- ماده 12 آیین نامه اجرایی ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره 3869ت/52885 مورخه 1395,1,21 که مورد شکایت شاکی واقع شده است دلالت بر این دارد که سپرده های متوفی نزد بانک ها و سایر اشخاص مندرج در تبصره ماده 145 قانون مالیاتهای مستقیم که شامل مواردی از قبیل مؤسسات مالی و اعتباری مجاز، صندوق ضمانت سرمایه گذاری صنایع کوچک، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک و ... به نرخ بند 1 ماده 17 قانون مشمول مالیات بر ارث بوده یعنی به نرخ 3% محاسبه می گردند و لیکن سپرده و سودهای متعلق به متوفی در نزد سایر اشخاص به نرخ مندرج در بند 3 ماده 17 قانون (10% ارزش روز) مشمول مالیات بر ارث می باشند و با توجه به اینکه این حکم در راستای مفاد قانون بوده و منطوق ماده 17 قانون در آن کاملاً رعایت شده است چرا که در بند 1 ماده 17 صرفاً کلمه بانک ها آمده

است و در تبصره ماده 145 نیز سایر موارد مذکور در تبصره به بانک ها ملحق شده اند لیکن سایر اشخاص (غیر از بانک ها و مذکور در تبصره ماده 145) در بند 3 ماده 17 مورد اشاره واقع گردید فلذا این فراز از مصوبه معترض عنه نیز در راستای بیان قانون بوده و مخالفتی با موازین قانونی نداشته به استناد بند ب ماده 84 قانون مذکور رأی به رد شکایت صادر می نماید . رأی صادره در هر دو قسمت ظرف بیست روز پس از صدور از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض در هیأت عمومی می باشد.

محمد علی پرومند زاده
رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی
دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: داخلی (۷۵۳۵) - ۰۲۱ - ۵۱۲۰۰

