



رای شماره ۱۳۱۲ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال مواد (۴ و ۷) آیین نامه اجرایی ماده (۲۶) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۲/ت۵۲۸۰۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ و ماده (۱۲) آیین نامه اجرایی ماده (۳۴) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۹/ت۵۲۸۸۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره پرونده: هـ/ع/۹۹۰۲۹۹۶ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۱۲ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۱/۲۳

\* شاکی: آقای علی گودرزی

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال مواد (۴ و ۷) آیین نامه اجرایی ماده (۲۶) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۲/ت۵۲۸۰۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ و ماده (۱۲) آیین نامه اجرایی ماده (۳۴) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۹/ت۵۲۸۸۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال مواد (۴ و ۷) آیین نامه اجرایی ماده (۲۶) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۲/ت۵۲۸۰۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ و ماده (۱۲) آیین نامه اجرایی ماده (۳۴) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۹/ت۵۲۸۸۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور، به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده است که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقررات مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

- مواد (۴ و ۷) آیین نامه اجرایی ماده (۲۶) قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۲/ت۵۲۸۰۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور

ماده ۴- 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 (۶) ماده (۱۷) قانون) نخواهد بود.

ماده ۷- کسر دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) قانون مستلزم تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث در موعد مقرر قانونی (ظرف یکسال از تاریخ فوت متوفی) با رعایت سایر مقررات مربوط می باشد.»

- 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

« ماده ۱۲- سپردهها و سودهای متعلق متوفی نزد بانکها و اشخاص موضوع تبصره ماده (۱۴۵) قانون، به نرخ بند (۱) ماده (۱۷) قانون و سپردهها و سودهای متعلق متوفی نزد سایر اشخاص به نرخ مذکور در بند (۳) ماده (۱۷) قانون تحت عنوان سایر اموال و دارایی مشمول مالیات است.»

\* دلایل شاکی برای ابطال مقررره مورد شکایت :

۱- تبصره (۲) ماده (۴) و ماده (۷) از بخشنامه شماره ۳۸۶۲/ت/۵۲۸۰۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور از آن جهت که ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم فاقد مفهوم مخالف است در مغایرت با این ماده و بند (۱) ماده (۱) 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.

۲- ماده (۴) از بخشنامه شماره ۳۸۶۲/ت/۵۲۸۰۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور در مغایرت با ماده (۶) 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.

۳- ماده (۱۲) از بخشنامه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور، در مغایرت با فراز ابتدایی بند (۱) ماده (۱۷) 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 ۲۱۰۸۶/۲۱۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۲۶ به طور خلاصه توضیح داده است که:

۱- ماده ۷ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم، براساس نص صریح قانونگذار در ماده ۲۶ و منطبق با آن به تصویب رسیده است و مفاد مواد ۸۶۹ قانون مدنی و ماده ۲۶۷ قانون امور حسبی که در ارتباط با تقسیم ترکه بعد از کسر دیون و واجبات مالی متوفی است، با آن منافاتی ندارد.

۲- در خصوص تبصره (۴) ماده (۲) آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم، در صورتی که وراثت میتوانند 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 ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم، مهلت یک ساله برای تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث تعیین نمی نمود و ثانيا 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 ۲۶ 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 ۲۶ قانون مالیات های مستقیم و تبصره های (۱) و (۳) ماده ۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۳ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد.

۳- در خصوص ماده ۴ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم لازم به ذکر است از آنجا که به موجب بند (ب) ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم "در صورتی که ارزش روز ماترک بیشتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینههای کفندفن باشد، در این صورت موارد مزبور به ترتیب از ارزش روز اموال و دارایی های موضوع بندهای (۱)، (۲)، (۳)، (۴) و (۵) ماده ۱۷ 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 ۱۷ 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 (۶) ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم، خلاف صریح قانون است و ماده ۴ آیین نامه اجرایی مورد بحث کاملاً در انطباق با بند (ب) ماده ۲۶ قانون مذکور، به تصویب رسیده است.

۴- در خصوص ماده (۱۲) آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم لازم به ذکر است مطابق مفاد تبصره ماده ۱۴۵ 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 ۱۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم نیز تسری دارد، بنابراین مفاد ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم کاملاً در راستای قانون، به تصویب رسیده است.

۵- رسیدگی به شکایت از مصوبه هیأت محترم وزیران نیز مستلزم رعایت حکم، مقرر در ماده ۸۳ 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.

\*نظریه تهیه کننده گزارش:

الف - ماده ۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوبه ۱۳۹۴ 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 ۶ ماده ۱۷ قانون ) نخواهد بود و طبق ماده ۷ از همین آیین نامه ، کسر دیون محقق ، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی از ما ترک موضوع ماده ( ۱۷ ) 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 ۳۸۶۲/ت۵۲۸۰۴ مورخه ۱۳۹۵/۱/۲۱ هیأت وزیران ، منطبق با مفاد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ می باشد بدین شرح که امتیاز قانونی مندرج در ماده ۲۶ 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 اقلام ماترک و تصریح مطالبات و بدهی ها ، تسلیم شود و از طرفی دیگر به موجب بند ب ماده ۲۶ قانون ، در صورتی که اموال متوفی مشمول مالیات بر ارث باشد ، دیون متوفی و سایر هزینه ها از اموال موضوع بندهای (۱) (۲) (۳) (۴) (۵) قابل کسر می باشد و در جهت این موضوع اشاره ای به اموال موضوع بند (۶) 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 ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید.

ب- ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ مورخه ۱۳۹۵/۱/۲۱ 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 ۱۴۵ 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 ۱ ماده ۱۷ قانون مشمول مالیات بر ارث بوده یعنی به نرخ ۳ % محاسبه می گردند و لیکن سپرده و سودهای متعلق به متوفی در نزد سایر اشخاص به نرخ مندرج در بند ۳ ماده ۱۷ قانون ( ۱۰% ارزش روز ) مشمول مالیات بر ارث می باشند و با توجه به اینکه این حکم در راستای مفاد قانون بوده و منطوق ماده ۱۷ قانون در آن کاملاً رعایت شده است چرا که در بند ۱ ماده ۱۷ صرفاً کلمه بانک ها آمده است و در تبصره ماده ۱۴۵ نیز سایر موارد مذکور در تبصره به بانک ها ملحق شده اند لیکن سایر اشخاص ( غیر از بانک ها و مذکور در تبصره ماده ۱۴۵ ) در بند ۳ ماده ۱۷ مورد اشاره واقع گردید فلذا این فراز از مصوبه معترض عنه نیز در راستای بیان قانون بوده و مخالفتی با موازین قانونی نداشته است.

تهیه کننده گزارش :

غلامعلی آریافر

#### رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

الف - ماده ۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوبه ۱۳۹۴ 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 ۶ ماده ۱۷ قانون ) نخواهد بود و طبق ماده ۷ از همین آیین نامه ، کسر دیون محقق ، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی از ما ترک موضوع ماده ( ۱۷ ) 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 ۳۸۶۲/ت/۵۲۸۰۴ مورخه ۱۳۹۵/۱/۲۱ هیأت وزیران ، منطبق با مفاد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ می باشد بدین شرح که امتیاز قانونی مندرج در ماده ۲۶ 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 اقلام ماترک و تصریح مطالبات و بدهی ها ، تسلیم شود و از طرفی دیگر به موجب بند ب ماده ۲۶ قانون ، در صورتی که اموال متوفی مشمول مالیات بر ارث باشد ، دیون متوفی و سایر هزینه ها از اموال موضوع بندهای (۱) (۲) (۳) (۴) (۵) قابل کسر می باشد و در جهت این موضوع اشاره ای به اموال موضوع بند (۶) 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 ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید.

ب- ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ مورخه ۱۳۹۵/۱/۲۱ 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 ۱۴۵ 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 ۱ ماده ۱۷ قانون مشمول مالیات بر ارث بوده یعنی به نرخ ۳ % محاسبه می گردند و لیکن سپرده و سودهای متعلق به متوفی در نزد سایر اشخاص به نرخ مندرج در بند ۳ ماده ۱۷ قانون ( ۱۰% ارزش روز ) مشمول مالیات بر ارث می باشند و با توجه به اینکه این حکم در راستای مفاد قانون بوده و منطوق ماده ۱۷ قانون در آن کاملاً رعایت شده است چرا که در بند ۱ ماده ۱۷ صرفاً کلمه بانک ها آمده است و در تبصره ماده ۱۴۵ نیز سایر موارد مذکور در تبصره به بانک ها ملحق شده اند لیکن سایر اشخاص ( غیر از بانک ها و مذکور در تبصره ماده ۱۴۵ ) در بند ۳ ماده ۱۷ 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 ۸۴ قانون مذکور رای به رد شکایت صادر می نماید . رای 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.

دکتر محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری