



موضوع	رای شماره ۱۱۸۴ مورخ ۱۳۹۹/۰۹/۰۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
<p>شماره پرونده: ه ع /۹۸۰۳۳۶۹ شماره دادنامه: ۱۱۱۸۴/۰۶۰۹۹۷۰۹۹۰ تاریخ: 1399/09/08 شاکلی : سازمان بازرسی کل کشور طرف شکایت : هیات وزیران</p> <p>موضوع شکایت و خواسته : ابطال ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ هیات وزیران مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ شاکلی دادخواستی به طرفیت هیات وزیران به خواسته ابطال ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ هیات وزیران مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:</p> <p>- ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ هیات وزیران مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ «ماده ۱۲ - سپرده ها و سودهای متعلق متوفی نزد بانکها و اشخاص موضوع تبصره ماده (۱۴۵) قانون، به نرخ بند (۱) ماده (۱۷) قانون و سپرده ها 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 شاکلی برای ابطال مقرره مورد شکایت:</p> <p>۱- بر اساس اصل (۵۱) قانون اساسی هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود، مگر به موجب قانون از سوی دیگر با توجه به این که در متن بند (۱) ماده (۱۷) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، به صراحت نرخ مالیات بر ارث برای سپرده های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار (به استثنای سهام و سهم الشرکه و حق تقدم آنها) و سودهای متعلق به آنها و همچنین سود سهام و سهم الشرکه، سه درصد عنوان شده است، بنابراین اوراق بهادار مشمول بند ۱ ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و ماده ۱۲ آیین نامه مورد بحث که اقدام به محدود نمودن بند یاد شده نموده است و بخشی از اوراق بهادار را شامل ۱۰٪ پرداخت مالیات بند ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات های مستقیم دانسته است، مغایر با قانون مذکور و خارج از حدود اختیارات واضع تشخیص و ابطال آن (به صورت فوق العاده و خارج از نوبت) در هیات عمومی دیوان مورد درخواست می باشد.</p> <p>در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت، به موجب لایحه شماره ۹۸/م۴۲۵۳۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۱۹ اعلام نموده است که:</p> <p>۱- ماده (۱۲) آیین نامه مورد شکایت دارای دو بخش است؛ در بخش نخست «سپرده ها و سودهای متعلق متوفی نزد بانکها و اشخاص موضوع تبصره ماده (۱۴۵) قانون مالیاتهای مستقیم» مشمول مالیات به نرخ بند (۱) ماده (۱۷) قانون اعلام شده است که این بخش در انطباق کامل با قانون مالیاتهای مستقیم بوده و مغایرت آن با قانون فاقد موضوعیت است. در بخش دوم ماده (۱۲) آیین نامه «سپرده ها و سودهای متعلق متوفی نزد سایر اشخاص» به نرخ مذکور در بند (۳) ماده (۱۷) قانون، مشمول مالیات اعلام شده است. بخش دوم ماده (۱۲) آیین نامه که «سپرده ها و سودها نزد سایر اشخاص» را مشمول بند (۱) ماده (۱۷) و در شمار سپرده های بانکی ندانسته است، کاملاً مبتنی بر حکم قانونگذار، مندرج در تبصره ماده (۱۴۵) قانون مالیاتهای مستقیم بوده که به موجب آن مقرر شده است.</p> <p>(تبصره ماده ۱۴۵- در مواردی که در قانون مالیات های مستقیم به بانک ها اشاره می شود، امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف ذکر شده شامل مؤسسات اعتباری غیربانکی که به موجب قانون یا با مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تأسیس شده اند یا می شوند، نیز خواهد شد.) بنابراین در موضوع خاص مالیات، ملاک تشخیص وجوه بانکی از غیر بانکی، اعتبار قانونی و مجوز قانونی است که بانک یا مؤسسه نگهدارنده وجوه، حایز آن است. در نتیجه وجوهی که نزد سایر اشخاص خارج از دایره مقرر در تبصره ماده (۱۴۵) قانون مالیاتهای مستقیم سپرده شده باشند به هیچ وجه نمی تواند مصداق «سپرده های بانکی و سودهای متعلق به آنها» به شمار رود.</p> <p>بر همین اساس هیات وزیران با استفاده از تعریف قانونی یاد شده، صرفاً سپرده های بانکی و سودهای متعلق به آنها که نزد بانکها و مؤسسات اعتباری موضوع تبصره (۱۴۵) سپرده شده باشند را مشمول مالیات مندرج در بند (و) ماده (۱۷) قانون اعلام نموده و سایر سپرده ها نزد سایر اشخاص را که از تعریف قانونی مزبور خروج موضوعی داشته اند را مشمول بند (۳) ماده (۱۷) اعلام نموده که این حکم در واقع تبیین حکم قانونگذار بوده و متضمن وضع قاعده جدیدی نیست و مصوبه مورد شکایت نیز مبتنی بر همین تعریف، تنظیم و به تصویب رسیده است، بنابراین در انطباق کامل با اراده قانونگذار قرار دارد.</p> <p>نظریه تهیه کننده گزارش: با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب تبصره ماده ۱۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم : «در</p>	

مواردی که در قانون مالیاتهای مستقیم به بانکها اشاره می‌شود، امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف ذکر شده شامل مؤسسات اعتباری غیربانکی که به موجب قانون یا با مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تأسیس شده‌اند یا می‌شوند، صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک، صنایع دریایی و بیمه سرمایه‌گذاری فعالیتهای معدنی و صندوق حمایت از توسعه سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی نیز خواهد شد.»

نظر به اینکه بر مبنای تبصره قانونی مذکور، جز در خصوص وجوه بانکها و مؤسسات اعتباری غیربانکی تأسیس شده به موجب قانون یا مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سایر وجوه مشمول عنوان «سپرده‌های بانکی» نمی‌باشند، لذا مبنای برای شمول حکم مقرر در بند ۱ ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به آنها وجود ندارد و حکم مقرر در ماده ۱۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم که مقرر نموده است که سپرده‌ها و سودهای متعلق متوفی نزد سایر اشخاص مشمول مالیات به نرخ مذکور در بند ۳ ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد، خلاف قانون و خارج از اختیار نمی‌باشد. تهیه‌کننده گزارش: علی اکبر رشید

برای هیات تخصصی با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب تبصره ماده ۱۴۵ قانون مالیاتهای مستقیم: «در مواردی که در قانون مالیاتهای مستقیم به بانکها اشاره می‌شود، امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف ذکر شده شامل مؤسسات اعتباری غیربانکی که به موجب قانون یا با مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تأسیس شده‌اند یا می‌شوند، صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک، صنایع دریایی و بیمه سرمایه‌گذاری فعالیتهای معدنی و صندوق حمایت از توسعه سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی نیز خواهد شد.» نظر به اینکه بر مبنای تبصره قانونی مذکور، جز در خصوص وجوه بانکها و مؤسسات اعتباری غیربانکی تأسیس شده به موجب قانون یا مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سایر وجوه مشمول عنوان «سپرده‌های بانکی» نمی‌باشند، لذا مبنای برای شمول حکم مقرر در بند ۱ ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به آنها وجود ندارد و حکم مقرر در ماده ۱۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم که مقرر نموده است که سپرده‌ها و سودهای متعلق متوفی نزد سایر اشخاص مشمول مالیات به نرخ مذکور در بند ۳ ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد، خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور، از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین‌العابدین تقوی

رییس هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

