



رای شماره ۱۲۴۶ و ۱۲۴۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (نامه شماره ۲۱۲/۲۰۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر مبنای آن مقرر شده است که سود سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری، مشمول تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم بوده و عدم اجرای بند ۲ ماده ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم در مورد اشخاص حقوقی به استثنای موارد مذکور در تبصره فوق موجب شمول مالیات نسبت به سود سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری نخواهد شد، ابطال نشد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۴۶ و ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۴۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۷/۱۲

شماره پرونده: ۰۱۰۰۱۸۶-۰۱۰۱۰۳۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان بهمن زبردست و نیما غیاثوند

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۲۱۲/۲۰۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۱/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ای ابطال نامه شماره ۲۱۲/۲۰۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۱/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

"الف- متن دادخواست آقای بهمن زبردست

وفق تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم که به موجب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به این قانون الحاق گردیده، «تمامی درآمدهای صندوق سرمایه گذاری در چهارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری در اوراق بهادار موضوع بند (۲۴) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق با درآمدهای حاصل از صدور و ابطال

آنها از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷،۳،۲ معاف می باشد و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یاد شده مالیاتی مطالبه نخواهد شد.»

بر این اساس، معافیت مالیاتی درآمدهای صندوق سرمایه گذاری، شامل الف) تمامی آن درآمدهایی است که این صندوق در چهارچوب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید کسب می کنند. ب) تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری در اوراق بهادار موضوع بند (۲۴) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها و ج) تمامی درآمدهایی است که همانند دیگر مؤدیان، به موجب حکم مقنن، مشمول معافیت مالیاتی باشد. لذا، از آنجا که در سراسر قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید، هیچ ذکری از سپرده گذاری بانکی توسط صندوق سرمایه گذاری و برخورداری از سود آن نرفته، اساساً هم این صندوق با هدف سپرده گذاری در بانک ها تأسیس نمی شود و تنها همانند دیگر شخصیت های حقیقی و حقوقی قانوناً مجاز است. عندالاقضاء برخی وجوه مازاد را در بانک ها سپرده گذاری نموده، از سود بانکی آن برخوردار گردد. پس اگر هم معافیتی شامل این درآمد سود سپرده گردد، قطعاً نه بر اساس تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم بلکه همانند همه مؤدیان بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۴۵ این قانون خواهد بود.

برای نمونه، معافیت صد در صدی درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی که به موجب ماده ۱۲۳ قانون مالیات های مستقیم برقرار شده، صرفاً موجب معافیت این صندوق از درآمدهای مرتبط با همین ماده است و اگر این صندوق وجوهی را نزد بانک ها سپرده گذاری کند، معافیت این درآمد سود سپرده هم همانند دیگر مؤدیان بر اساس معافیت مذکور در تبصره ۲ ماده ۱۴۵ این قانون خواهد بود نه بر اساس ماده ۱۳۳ قانون.

با در نظر گرفتن این توضیحات حال که به موجب بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱، «در سال ۱۴۰۱ حکم بند (۲) ماده ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم در خصوص اشخاص حقوقی به استثنای صندوق توسعه ملی، صندوق نوآوری و شکوفایی، بیمه مرکزی ایران، شرکت های بیمه بازرگانی، صندوق بیمه همگانی حوادث طبیعی ساختمان، صندوق بیمه محصولات کشاورزی، صندوق های بازنشستگی و صندوق تأمین خسارت های بدنی جاری نمی باشد.» بدیهی است با عدم ذکر نام درآمد صندوق های سرمایه گذاری جزو استثنائات این بند، سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری در سال ۱۴۰۱ نیز کاملاً مشمول مالیات شده، حکم نامه مورد شکایت در خصوص معافیت مالیاتی سود سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری مشمول تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۴۰۱، مغایر بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و نیز خارج از حدود اختیارات قانونی بوده بر همین اساس درخواست ابطال آن را از زمان صدور دارم.

ب- متن دادخواست آقای نیما غیاثوند

نظر به اینکه صندوق های سرمایه گذاری در بند (ه) ماده ۱ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرا سیاست های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی، نهادهای مالی است که ابزارهای مالی حاصل از انتشار گواهی سرمایه گذاری در موضوع فعالیت مصوب خود در بورس سرمایه گذاری می کنند و در بند ۲۰ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار نیز «صندوق سرمایه گذاری» نهادی معرفی گردیده که فعالیت اصلی آن سرمایه گذاری در اوراق بهادار است. بنا به مراتب:

اولاً: حکم تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر در قانون مالیات مستقیم که مقرر می دارد: «تمامی درآمدهای صندوق سرمایه گذاری در چهارچوب این قانون از پرداخت مالیات معاف است»، ناظر به معافیت صندوق های

سرمایه گذاری به دلیل درآمدهایی است که از طریق سرمایه گذاری در اوراق بهادار به موجب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرا سیاست های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی ایجاد می شود و نه هر درآمدی.

ثانیاً: با فرض قبول شمولیت حکم تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم بر صندوق های سرمایه گذاری از آنجا که اراده قانون گذار مستنبط از مذاکرات و پیشنهادهای مطرح شده در هنگام بررسی قانون بودجه ۱۴۰۱ بر اخذ مالیات از همه اشخاص حقوقی به استثنای موارد ذکر شده بود، حکم بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه ۱۴۰۱ قانون مؤخر محسوب شده و لذا در مقام اجرا بر تمام قوانین قبلی اولویت دارد و بدین ترتیب اخذ مالیات از سود سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری در سال ۱۴۰۱ مطابق با قانون می باشد.

بنابراین بخشنامه فوق الاشاره دارای ایراد و موجب نقض قانون بودجه ۱۴۰۱ کل کشور می باشد و تقاضای ابطال آن مورد استدعا می باشد."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" نامه شماره ۲۰۰/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۱/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی

جناب آقای دکتر عشقی

رئیس محترم سازمان بورس و اوراق بهادار

بازگشت به نامه های شماره ۱۳۲۸/۱۰۱۲۲ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۵ و ۱۴۵۹/۱۰۱۲۲ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۷ در خصوص درخواست رفع ابهام پیرامون معافیت مالیاتی درآمدهای صندوق های سرمایه گذاری موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم با عنایت به حکم بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، به آگاهی می رساند:

براساس مفاد تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم موضوع ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی، تمامی درآمدهای صندوق سرمایه گذاری در چهارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری در اوراق بهادار موضوع بند ۲۴ و ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۳/۲ معاف می باشد و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یاد شده، مالیاتی مطالبه نخواهد شد .

از طرفی به موجب تبصره ۴ همین ماده، صندوق سرمایه گذاری مجاز به هیچ گونه فعالیت اقتصادی دیگری خارج از مجوزهای صادره از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار نمی باشد. مطابق مجوزهای صادره از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار که در چارچوب مقررات مربوط از جمله ماده ۲ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید ... صادر می شود، صندوق های سرمایه گذاری مجاز به فعالیت با رعایت قوانین و مقررات مربوطه و در چارچوب اساسنامه مصوب خود می باشد.

با توجه به اینکه یکی از موضوعات اصلی فعالیت صندوق ها مطابق اساسنامه مصوب آنها، سرمایه گذاری در انواع اوراق بهادار، سپرده ها و گواهی های سپرده بانکی می باشد، بنابراین سود سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری مشمول تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم بوده و عدم اجرای بند ۲ ماده

۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم در مورد اشخاص حقوقی به استثنای صندوق توسعه ملی، صندوق نوآوری و شکوفایی، بیمه مرکزی ایران، شرکت های بیمه بازرگانی، صندوق بیمه همگانی حوادث طبیعی ساختمان، صندوق بیمه محصولات کشاورزی، صندوق های بازنشستگی و صندوق تأمین خسارت های بدنی در سال ۱۴۰۱ در اجرای بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، موجب شمول مالیات نسبت به سود سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری مشمول تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم (موضوع ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید...) نخواهد شد. رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۵۱۰۵/ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲۱ توضیح داده است که:

"۱- بر اساس مفاد بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، حکم مفاد بند ۲ ماد ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم در خصوص اشخاص حقوقی به استثنای صندوق توسعه ملی، صندوق نوآوری و شکوفایی، بیمه مرکزی ایران، شرکت های بیمه بازرگانی، صندوق بیمه همگانی حوادث طبیعی ساختمان، صندوق بیمه محصولات کشاورزی، صندوق های بازنشستگی و صندوق تأمین خسارت های بدنی، جاری نمی باشد.

۲- مطابق بند ۲ ماده ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴، سود یا جوایز متعلق به حساب های پس انداز و سپرده های مختلف نزد بانک های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز از پرداخت مالیات معاف است.

۳- بر اساس تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر الحاقی به قانون مالیات های مستقیم به موجب ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجراء سیاست های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی مصوب ۱۳۸۸ که به موجب قانون اخیرالذکر از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵ لازم الاجرا می باشد، تمامی درآمدهای صندوق سرمایه گذاری در چهارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری در اوراق بهادار موضوع بند ۲۴ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ معاف بوده و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یاد شده، مالیاتی مطالبه نخواهد شد.

۴- در بخشنامه شماره ۲۳۰/۲۰۹۲۷/د مورخ ۱۳۹۱/۶/۱۲ این سازمان ضمن تبیین این موضوع که منظور از عبارت «قانون» در صدر مفاد تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم همان «قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجراء سیاست های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی مصوب ۱۳۸۸/۹/۲۵» می باشد، این مطلب تصریح شده است که به استناد تبصره یک الحاقی به ماده مذکور، صرفاً درآمدهای حاصله توسط صندوق سرمایه گذاری که در چارچوب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید تحصیل می گردد، معاف از مالیات بوده و سایر درآمدهای صندوق مزبور مشمول این معافیت نمی باشد.

با عنایت به مراتب قانونی یاد شده، نظر به ماده ۲ اساسنامه نمونه صندوق های سرمایه گذاری قابل معامله، موضوع تصویب نامه شماره ۷۲۶۳/ت/۵۷۵۸۸ هـ مورخ ۱۳۹۹/۱/۳۱ هیأت وزیران؛ این صندوق با دریافت مجوز تأسیس و فعالیت از سازمان، از مصادیق صندوق های سرمایه گذاری موضوع بند (۲۰) ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار و بند (هـ) ماده ۱ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید و جزء (۲) بند (الف) تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور، محسوب و طبق ماده ۲ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید نزد مرجع ثبت شرکت ها به ثبت می رسد و مطابق این اساسنامه و مقررات اداره می شود. بر اساس مفهوم مخالف تبصره ۴

ماده ۷ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید صندوق سرمایه گذاری مجاز به انجام هرگونه فعالیت اقتصادی مندرج در مجوزهای صادره از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار می باشد. با در نظر قرار دادن مفاد تبصره ماده ۱۹ اساسنامه نمونه صندوق های سرمایه گذاری قابل معامله؛ گواهی سپرده یا سپرده های بانکی از جمله ترکیب دارایی های صندوق های مزبور می باشد. بنابراین با توجه به مواد قانونی ذکر شده، درآمد حاصل از سود سپرده بانکی، در چهارچوب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید محسوب می شود. نظر به اینکه مطابق مقررات تبصره ۱ ماده

۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم، تمامی درآمدهای صندوق سرمایه گذاری در چهارچوب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی مصوب ۱۳۸۸ از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد، بنابراین به طور کلی فارغ از مفاد بند ۲ ماده ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم، سود سپرده بانکی دریافتی صندوق های سرمایه گذاری که در چارچوب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید تحصیل می شود، با رعایت سایر مقررات از جمله مفاد تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات های مستقیم از پرداخت مالیات معاف بوده و حکم بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور تغییری در ماهیت معافیت یاد شده ایجاد نمی کند.

با توجه به مطالبی که گفته شد، صدور نامه شماره ۲۰۰۰/۲۱۲ ص مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۰ عنوان سازمان بورس و اوراق بهادار، با هدف رفع ابهامات به وجود آمده در این خصوص و با اتخاذ ملاک از مجموعه قوانین و مقررات یادشده بوده است. خواهشمند است دستور فرمایید برای شرکت در جلسه رسیدگی به موضوع شکایت، از سازمان امور مالیاتی کشور دعوت به عمل آید."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱۲ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

هرچند بر مبنای بند ۲ ماده ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)، سود یا جوایز متعلق به حساب های پس انداز و سپرده های مختلف نزد بانک های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز، از پرداخت مالیات معاف اعلام شده و به موجب بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور مصوب ۱۴۰۰/۱۲/۲۵ نیز مقرر شده است که: «در سال ۱۴۰۱ حکم بند (۲) ماده (۱۴۵) قانون مالیات های مستقیم درخصوص اشخاص حقوقی به استثنای صندوق توسعه ملی، صندوق نوآوری و شکوفایی، بیمه مرکزی ایران، شرکت های بیمه بازرگانی، صندوق بیمه همگانی حوادث طبیعی ساختمان، صندوق بیمه محصولات کشاورزی، صندوق های بازنشستگی و صندوق تأمین خسارت های بدنی جاری نمی باشد»، ولی با توجه به اینکه معافیت درآمدهای صندوق سرمایه گذاری از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر حکم خاص مقرر در تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم (الحاقی مصوب ۱۳۸۸/۹/۲۵) بوده و این معافیت ها بر پایه حکم مقرر در بند ۲ ماده ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم برقرار نشده است، بنابراین عدم ذکر عنوان صندوق سرمایه گذاری در شمار مصادیق استثناء شده از حکم مقرر در بند (ر) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور موجب از بین رفتن معافیت مالیاتی مقرر در تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم نسبت به این صندوق نمی شود و بر همین اساس نامه شماره ۲۰۰۰/۲۱۲ ص مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر مبنای آن

مقرر شده است که سود سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری، مشمول تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات های مستقیم بوده و عدم اجرای بند ۲ ماده ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم در مورد اشخاص حقوقی به استثنای موارد مذکور در تبصره فوق موجب شمول مالیات نسبت به سود سپرده بانکی صندوق های سرمایه گذاری نخواهد شد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری