



رای شماره ۱۳۶ مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۲۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته:

ابطال ماده ۸ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم)

شماره پرونده: هـ/ع/۰۰۰۲۶۷۵ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۱۳۶ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۳/۲۱

* شاکی: آقای حمید رضا فتاحی

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده ۸ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی به خواسته ابطال ماده ۸ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

ماده ۸ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم « در صورتیکه در تعیین ارزش اموال و دارائیهها و بدهی های متوفی اختلافی بین اداره امور مالیاتی صاحبیت دارو مودیان ایجاد گردد با اعتراض مودی موضوع خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مطرح و ارزش تعیین شده مطابق رای قطعی مراجع مذکور (موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون) ملاک عمل قرار گیرد».

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

قانونگذار به موجب ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر نموده است « مرجع رسیدگی به کلیه اختلافهای مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده هیأت حل اختلاف مالیاتی است « لکن در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ ارسال و طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی را منوط به رسیدگی مجدد پرونده و بررسی و اعتراض مودی توسط اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده و اظهار نظر صریح و مستدل آن اداره در رد دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مودی نموده است ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم که از نظر ترتب مقدم بر ماده صدرالذکر می باشد مقرر می دارد: « در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می شود چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد می تواند ظرف ۳ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مودی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از سی روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتیکه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را موثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مودی قرار گیرد مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مودی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مودی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد موثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص

منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید» هدف قانونگذار از حکم مارالاشاره اخذ توضیح کتبی و مستدل از اداره امور مالیاتی می باشد که در بادی امر وظیفه شناسایی درآمدهای مودی و یا ارزیابی اموال او را برعهده داشته و فرآیند این امر منتهی به محاسبه و تعیین مالیات از وی گردیده است اخذ توضیح از اداره امور مالیاتی یک نوع عامل بازدارنده و تمديد اختیارات برای مامورین مالیاتی در ارزیابی اموال - در منبع ارث - می باشد تا با توجه منسوخ گردیدن ماده ۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم از اعمال سلیق شخصی مامورین مالیاتی که مستظهر به قدرت عمومی و دارای اختیارات خاص و ویژه مناسب با دستگاه مالیات ستانی کشور می باشد جلوگیری کرده و آنها را در مورد عملکرد خود پاسخگو نماید مع الوصف سازمان امور مالیاتی این حق را برای مودیان در منبع ارث به رسمیت نشناخته و به دلیل اینکه در تبصره ۶ ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ مقرر نموده که ارزیابی اموال درکاربرگ ((فرم)) صورت می گیرد و کاربرگ متفاوت از برگ تشخیص می باشد در ماده ۸ آیین نامه بیان داشته « در صورتیکه در تعیین ارزش اموال و دارائیهها و بدهیهای متوفی اختلافی بین اداره امور مالیاتی صلاحیت دار و مودیان ایجاد گردد با اعتراض مودی موضوع خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مطرح و ارزش تعیین شده مطابق رای قطعی مراجع مذکور (موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون) ملاک عمل قرا رمیگردد » با توجه به مراتب فوق ماده ۸ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مغایر صریح ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم و سالب یک مرحله از مراحل دادرسی برای مودیان در منبع مالیات بر ارث می باشد بنابراین ابطال آن مورد تقاضاست .

* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

در خصوص رسیدگی به اختلاف های مالیاتی قانونگذار به موجب یک قاعده پایه اولیه د رماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مقرر نموده است « مرجع رسیدگی به کلیه اختلافهای مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده هیأت اختلاف مالیاتی است . » لکن پس از صدور برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی ذیربط در راستای جلوگیری از اطاله دادرسی و تطویل تعیین مالیات قطعی مودیان مالیاتی ، ماده ۲۳۸ قانون مذکور مقرر می دارد : « در مواردیکه برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می شود چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد میتواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا بوسیله وکیل تام الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید .. » با عنایت به قوانین فوق الذکر مبرهن است که رسیدگی به اظهار نامه مالیات بر ارث موضوع ماد ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم منجر به صدور برگ ارزیابی می شود که شامل ارزیابی اموال و دارائی متوفی به قیمت روز فوت و همچنین ارزیابی، تایید یا رد بدهی و دیون متوفی با توجه به اسناد و مدارک ابرازی است به عبارتی در مرحله موضوع ماده مرقوم صرفاً توسط اداره امور مالیاتی ذیربط ، اموالی که پس از کسر دیون و بدهی مورد تایید از شمول مالیات خارج و یا مشمول مالیات بر ارث می شوند مشخص می گردند و در این مرحله مالیات بر ارث اموال مشمول مالیات تعیین نمی گردد . بنابراین برگ تشخیص مالیات نیز در این مرحله صادر نمی شود از این روی شمول حکم مقرر در ماده ۲۳۸ قانون مذکور که به تصریح همان ماده پس از صدور برگ تشخیص مالیات در این مرحله سالبه به انتفاء موضوع می باشد . مالیات بر ارث اموال مشمول مالیات متوفی پس از مرحله موضوع ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم در راستای اجرای مفاد ماده ۳۴ قانون مزبور و به منظور صدور گواهی موضوع ماده اخیرالذکر تعیین می شود و بدیهی است که مالیات تشخیصی مزبور در اجرای مفاد ماده ۳۸ قانون مذکور توسط مودی قابل اعتراض خواهد بود . حسب توضیحات ارایه شده ماده ۸ آیین نامه اجرایی قانون پیش گفته متضمن چگونگی رسیدگی به اعتراض مودی برای حل اختلاف بین اداره امور مالیاتی و مودیان در تعیین ارزش اموال و دارائیهها و بدهی های متوفی می باشد و مخالفتی با قوانین موضوعه ندارد بدین روی رد شکایت شاکی مورد استدعاست./ک

*نظریه تهیه کننده گزارش:

خواسته شاکی تقاضای ابطال ماده ۸ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب هیأت وزیران می باشد که طی بخشنامه سازمان امور مالیاتی جهت اجرا ابلاغ شده و در آن مقرر شده است که " در صورتی که در تعیین ارزش اموال و دارایی ها و بدهی های متوفی اختلافی بین اداره امور مالیاتی صلاحیت دار و مؤدیان ایجاد گردد با اعتراض مؤدی موضوع خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مطرح و ارزش تعیین شده مطابق رای قطعی مراجع مذکور (موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون) ملاک عمل قرار گیرد " و با توجه به مفاد این مصوبه و اینکه در راستای تعیین ارزش اموال و دارایی ها و بدهی های متوفی جهت اجرای مفاد ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ می باشد و اصولاً حکمی در خصوص فرآیند مطالبه مالیات بر ارث و نحوه اختلاف و مراجع حل اختلاف در خصوص مالیات بر ارث ندارد و علی القاعده این فرآیند ها از عمومات حاکم بر قانون تبعیت می نمایند و همانگونه که در دفاعیات به عمل آمده ذکر شده است صرفاً این حکم یک امتیاز جهت تعیین ارزش اموال و دارایی ها و بدهی های متوفی می باشد که این موارد خارج از نوبت رسیدگی می گردد تا ارزش هر کدام از سه مصداق یاد شده تعیین شود به عبارت دیگر این فرآیند رسیدگی قبل از مرحله تشخیص و مطالبه مالیات است و مرحله تشخیص و مطالبه و وصول از عمومات رسیدگی در هیأت های حل اختلاف تبعیت می نمایند ، بنابراین مقرره مورد شکایت مغایرتی با قوانین و مقررات نداشته است.

تهیه کننده گزارش :

علی اکبر رشیدی

با عنایت به استماع اظهارات طرفین در جلسه مورخه ۱۴۰۱/۲/۲۵ و نظر اتفاقی اعضای حاضر مبنی بر عدم قابلیت ابطال مصوبه مورد شکایت با استعانت از درگاه خداوند به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید.

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

خواسته شاکی تقاضای ابطال ماده ۸ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب هیأت وزیران می باشد که طی بخشنامه سازمان امور مالیاتی جهت اجرا ابلاغ شده و در آن مقرر شده است که " در صورتی که در تعیین ارزش اموال و دارایی ها و بدهی های متوفی اختلافی بین اداره امور مالیاتی صلاحیت دار و مؤدیان ایجاد گردد با اعتراض مؤدی موضوع خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مطرح و ارزش تعیین شده مطابق رای قطعی مراجع مذکور (موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون) ملاک عمل قرار گیرد " و با توجه به مفاد این مصوبه و اینکه در راستای تعیین ارزش اموال و دارایی ها و بدهی های متوفی جهت اجرای مفاد ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ می باشد و اصولاً حکمی در خصوص فرآیند مطالبه مالیات بر ارث و نحوه اختلاف و مراجع حل اختلاف در خصوص مالیات بر ارث ندارد و علی القاعده این فرآیند ها از عمومات حاکم بر قانون تبعیت می نمایند و همانگونه که در دفاعیات به عمل آمده ذکر شده است صرفاً این حکم یک امتیاز جهت تعیین ارزش اموال و دارایی ها و بدهی های متوفی می باشد که این موارد خارج از نوبت رسیدگی می گردد تا ارزش هر کدام از سه مصداق یاد شده تعیین شود به عبارت دیگر این فرآیند رسیدگی

قبل از مرحله تشخیص و مطالبه مالیات است و مرحله تشخیص و مطالبه و وصول از عمومات رسیدگی در هیأت های حل اختلاف تبعیت می نمایند ، بنابراین مقرره مورد شکایت مغایرتی با قوانین و مقررات نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری