



رای شماره ۳۱۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۲۳ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : تقاضای صدور دستور موقت مبنی بر توقف اجرای مقررات ماده (۹) آئین نامه اجرائی ماده (۳۴) قانون مالیاتهای مستقیم و نیز نظریه دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی به شماره ۱۴۰۷۶-۲۳۲-ص مورخ ۱۳۹۶/۰۸/۲۹ و سپس ابطال آنها)

شماره پرونده : ه.ع. ۰۰۰۳۲۶۶

* شاکی : آقای حمیدرضا فتاحی

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور- امور حقوقی دولت

* موضوع شکایت و خواسته : تقاضای صدور دستور موقت مبنی بر توقف اجرای مقررات ماده (۹) آئین نامه اجرائی ماده (۳۴) قانون مالیاتهای مستقیم و نیز نظریه دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی به شماره ۱۴۰۷۶-۲۳۲-ص مورخ ۱۳۹۶-۸-۲۹ و سپس ابطال آنها

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور- امور حقوقی دولت به خواسته تقاضای صدور دستور موقت مبنی بر توقف اجرای مقررات ماده (۹) آئین نامه اجرائی ماده (۳۴) قانون مالیاتهای مستقیم و نیز نظریه دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی به شماره ۱۴۰۷۶-۲۳۲-ص مورخ ۱۳۹۶-۸-۲۹ و سپس ابطال آنها به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

آئین نامه اجرائی ماده (۳۴) قانون مالیاتهای مستقیم

ماده ۹- گواهی موضوع ماده (۳۴) قانون توسط اداره امور مالیاتی صلاحیتدار برای هر یک از اموال و دارایی ها به تفکیک به صورت موردی و ظرف مدت یک هفته پس از پرداخت مالیات متعلق صادر خواهد شد.

حسابرسی مالیاتی به شماره ۱۴۰۷۶-۲۳۲-ص مورخ ۱۳۹۶-۸-۲۹

جناب آقای رحمتی

مدیر کل محترم امور مالیاتی شرق تهران

بازگشت به نامه شماره ۲۵۵،۳۱۸۸۴ د مورخ ۱۳۹۶،۸،۱۷ و عطف به نامه سرکار خانم مرضیه اسداله زاده همسر مرحوم حسین کریمی (متوفی سال ۱۳۹۵) وارده به شماره ۱۳۳۹۲ مورخ ۱۳۹۶،۷،۲۹ در خصوص «عدم اقدام اداره امور مالیاتی نسبت به درخواست صدور گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴،۴،۳۱، بابت یک چهارم از اموال منقول و غیرمنقول متوفی به عنوان سهم الارث همسر نام برده، به این دلیل که با اصلاح قانون مالیات مستقیم، صدور گواهی پرداخت مالیات بر ارث بر اساس سهم الارث ورثه امکان پذیر نیست» به آگاهی می رساند:

به موجب ماده ۹ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۲) ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم "گواهی موضوع ماده (۳۴) قانون توسط اداره امور مالیاتی صلاحیت دار برای هر یک از اموال و دارایی ها به تفکیک، به صورت موردی و ظرف مدت یک هفته پس از پرداخت مالیات متعلق صادر خواهد شد." بنابراین در صورت تسلیم درخواست صدور گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون یاد شده بابت هر یک از اموال و دارایی های متوفی فارغ از سهم الارث هریک از وراث، لازم است گواهی مذکور برای آن مال پس از پرداخت مالیات متعلق، مطابق مقررات صادر گردد.

محمد برزگری- مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی

*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

در اصلاحیه اخیر التصویب قانون مالیاتهای مستقیم در تاریخ ۳۱-۴-۱۳۹۴، مأخذ محاسبه مالیات معطوف به اموال گردیده است لیکن دلیل بر این نمی شود که سازمان امور مالیاتی مطالبه و اخذ مالیات را ، نسبت به سهم الارث هر یک از وراث متنفی و مالیات متعلقه را فارغ از نسبت سهم الارث هریک از ورثه ، متوجه اموال منقول یا غیر منقول متوفی نماید . و یا به عبارت دیگر مفهوم و مصداق " سهم الارث " هر یک از وراث را ، به کلی از قاموس فصل ارث قانون مالیاتهای مستقیم حذف و صرفاً به اموال اعتبار دهد و مفاصا حساب ارث را نیز برای هر یک از اموال و دارائی های متوفی (فارغ سهم الارث آنها از ترکه) صادر نماید .

مغایرت آشکار مطالبه و اخذ مالیات بر ارث فارغ از نسبت به سهم الارث هریک از وراث و نیز موضوعیت دادن به اموال (بدون در نظر گرم سهم الارث و طبقه آنان) به جهات و دلایل ذیل محکوم به بی اعتباری است :

اولاً - مستنداً به ماده (۱) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی که دامنه شمول مقررات قانون مالیاتهای مستقیم را مشخص نموده ، این اشخاص " هستند که مشمول پرداخت مالیات می باشند نه " اموال " . همانگونه که فوقاً تبیین گردید " حق و تکلیف " ناظر بر اشخاص است . یا به عبارت دیگر اشخاص هستند که موضوع حق و تکلیف واقع می شوند . هدف قانون گذار از حکم مارالاشاره ، اعتبار دادن به " اشخاص " در امر شمول مالیات و همچنین متوجه نمودن " حق و تکلیف " به سوی اشخاص است نه اموال . به تبع همین امر در مالیات بر ارث (که یک قسم از مالیات بر دارائی می باشد) اموال ، در سایه و ظل اشخاص به دلیل وجود یک رابطه اعتباری ، که از آن به " مالکیت " تعبیر می نمائیم اعتبار می یابند و مستقلاً دارای اعتبار و اینکه موضوع حق و تکلیف گردند نمی باشند . اگر چه کل ترکه به دلیل شراکت قهری وراث ، بستانکاران متوفی و موصی له ، به جهت اینکه موضوع حق و تکلیف قرار می گیرد، دارای یک شخصیت حقوقی می باشد . اما با اخراج حقوق و دیونی که به ترکه تعلق می گیرد و تصفیه آن ، این شراکت قهری به هم خورده و ترکه شخصیت حقوقی خود را از دست می دهد که در این زمان، مالکیت هر یک از وراث نسبت به سهم الارث ظهور می نماید . افزون بر این ، به استناد بند (۱) از ماده (۱) قانون مورد بحث سبب تعلق مالیات بر دارائی "مالکیت " است. مالکیت یک نوع رابطه اعتباری (نه حقیقی) است که بین انسان و شیء برقرار می گردد. بنا بر این آنچه در بند (۱) از ماده (۱) قانون مالیاتهای مستقیم به آن اعتبار داده شده " اشخاص " هستند که می توانند طرف " حق و تکلیف " واقع شوند که مالکیت یکی از شقوق "حق " ، بلکه کامل ترین آن می باشد .

ثانیاً: قانون گذار در بیان اسباب ارث ، طبقات ، درجات ، موانع ارث و همچنین تعیین سهم الارث هریک از وراث - اعم از اینکه به فرض یا قرابت ارث ببرند - از صریح آیات قران کریم و فقه امامیه پیروی نموده است . بنا براین ماده (۹) آئین نامه اجرائی ماده (۳۴) قانون مالیاتهای مستقیم که مشعر بر این است : " گواهی موضوع ماده (۳۴) قانون توسط اداره امور مالیاتی صلاحیتدار برای هر یک از اموال و داراییها به تفکیک به صورت موردی و

ظرف مدت یک هفته پس از پرداخت مالیات متعلق صادر خواهد شد. " و همچنین نظریه دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی به شماره ۱۴۰۷۶-۲۳۲- ص مورخ ۲۹-۸-۱۳۹۶ که اساساً به اجزاء ترکه - اموال و دارائی های متوفی - اعتبار داده (نه به ورثه که مالک این اموال گردیده اند) و از طرف دیگر، سهم هریک از ورثه را نسبت به سهم الارث از اموال مبنای مالیات نمی داند ، بلکه مالیات هر یک از اموال و دارائی های متوفی را بدون مطمح نظر داشتن سهم الارث هر یک از وراث و بصورت کل محاسبه و اخذ می نماید بر خلاف موازین قانونی می باشد .

ثالثاً تبصره (۴) ۱۷ ماده قانون مالیاتهای مستقیم تصریح دارد: در مواردی که وراث سهم خود از اموال موضوع بندهای (۲)، (۴) و (۵) این ماده را به اشخاص ثالث یا وراث دیگر انتقال دهند،....." حکم مارا اشاره در این تبصره ، دلالت بر این دارد که ورثه می توانند در سهم الارث خود تصرف نمایند . بنابراین وقتی ورثه می توانند در اموال و دارائی متوفی نسبت به سهم الارث خود تصرف نمایند ، مفروض سازمان امور مالیاتی در حذف " سهم الارث " و عدم مطالبه مالیات نسبت به آن و ایضاً عدم صدور گواهی ارث نسبت به سهم الارث ، فاقد وجاهت قانونی می باشد . چگونه هریک از ورثه می توانند نسبت به سهم الارث خود مستقلاً و فارغ از سایر ورثه تصمیم گیری نمایند اما این امر در مطالبه و اخذ مالیات و نیز صدور گواهی نسبت به سهم الارث ، موثر در مقام نیست .

ماده (۱۸۲) قانون مالیاتهای مستقیم تنها موردی می باشد که قانون گذار اجازه داده تا مطالبه و اخذ مالیات از غیر مودی اخذ شود . قانون گذار در ماده (۱۷) قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً محاسبه مالیات را با نرخ های معین متوجه اموال و دارائی های متوفی نموده ، که این امر نمی تواند به عنوان یک مستمسک در دست سازمان امور مالیاتی قرار گیرد تا از اخذ مالیات نسبت به سهم الارث و صدور گواهی موضوع ماده (۳۴) نسبت به سهم الارث هریک از وراث خودداری و آن را - فارغ از سهم هر یک از وراث - متوجه کل یک مال یا دارائی نماید.

فلذا با عنایت به موارد اشعاری و اینکه در قوانین موضوعه کشور و همچنین به استناد مدلول ماده (۱) که " اشخاص " مورد حکم و در دایره شمول مالیات قرار گرفته اند و بند (۱) ماده مذکور که ناظر بر مالیات دارائی است و " اموال " را به تبع مالکیت اشخاص مشمول مالیات می داند ، و نیز ماده (۱۷) قانون مالیاتهای که صرفاً " نرخ " هر نوع از اموال و دارائی های متوفی را مشخص نموده که به هیچ وجه "نافی" سهم الارث نمی باشد و ایضاً تبصره (۴) ماده مذکور که تصریحاً " سهم الارث " را مورد حکم قرار داده ، خواستار ابطال مصوبه موضوع شکایت گردیده است.

* در پاسخ به شکایت مذکور ، معاون امور حقوقی دولت به موجب لایحه شماره ۴۹۰۳۵ مورخ ۲۹/۳/۱۴۰۱ به طور خلاصه توضیح داده است که :

۱- برخلاف ادعای شاکی، ماده (۹) مصوبه مورد شکایت به هیچ وجه در بردارنده حکمی که ناظر به میزان مالیات و میزان و نحوه مسئولیت هر یک از وراث نسبت به مالیات متعلقه باشد، نبوده و صرفاً بیانگر این موضوع است که پس از پرداخت مالیات متعلق به هر یک از اموال و دارایی های به جای مانده از متوفی، گواهی موضوع ماده (۳۴) قانون مالیات های مستقیم که ناظر به پرداخت مالیات بر ارث هر مال است. برای آن مال صادر خواهد شد و در این صورت ورثه می توانند بر اساس سهم الارث خود نسبت به آن مال تصرف نمایند.

۲- برخلاف ادعای شاکی در تبصره (۴) ماده (۱۷) قانون مالیات های مستقیم سخن از انتقال سهم وراث از اموال به اشخاص ثالث یا وارث دیگر و تصرف در آن به میان آمده و نه تصرف در خود مال یا دارایی متوفی و در نتیجه همچنانکه در ادامه تبصره مزبور قانون گذار بیان داشته و شاکی آن را در دادخواست خود مورد اشاره قرار نداده،

در این صورت، «... علاوه بر مالیات بر ارث به شرح این فصل، مشمول مالیات طبق مقررات فصول مربوط خواهد بود.»

بنابراین از نظر قانون گذار، شرط انتقال خود ماترک، پرداخت مالیات بر ارث متعلق به هریک از اموال است و انتقال سهم امری علی حده است. با این وصف، مفاد مصوبه مورد شکایت در بردانده حکمی افزون بر حکم مقنن نیست و مفاد ماده (۹) آیین نامه اجرایی ماده (۳۴) قانون مالیات های مستقیم به هیچ وجه ناظر به میزان سهم الارث و میزان مسئولیت هر یک از وراث برای پرداخت مالیات بر ارث نبوده و در نتیجه مغایرتی میان مفاد آن با مقررات قانونی مورد استناد شاکی متصور نیست.

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه در مصوبات مورد شکایت یعنی ماده (۹) آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و نیز نظریه دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی به شماره ۱۴۰۷۶ - ۲۳۲ - ص مورخ ۱۳۹۶/۸/۲۹ صدور گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون، دایر مدار اموال شده است و نه وراث ، بدین معنا که در جهت اجرایی نمودن مفاد ماده ۳۴ قانون یاد شده برای تسلیم اموال و ماترک متوفی یا ثبت معاملات راجع به آنها ، اشخاص موضوع قانون یاد شده موظف و مکلف شده اند که بدواً تکلیف مالیات متعلق به اموال را مشخص نموده و بعد از اینکه گواهی اخذ پرداخت مالیات متعلق به اموال و نه سهم هر ورثه از اموال ، ارایه گردید ، می توانند نسبت به تسلیم اموال یا انجام معاملات راجع به آنها اقدام نمایند و در مصوبات مورد شکایت نیز به نحو صحیح مفاد قانون بیان شده است که صدور گواهی موضوع ماده ۳۴ قانون در ادارات مالیاتی صلاحیت دار برای هر یک از اموال و دارایی ها به تفکیک باید به صورت موردی صادر و ارایه گردد و این موضوع فارغ از سهم هر یک از ورثه از اموال یا داری ها یا مالیات متعلق به هر ورثه می باشد، بنابراین مصوبات مورد شکایت در حدود قانون بوده و مغایرتی احراز نمی شود، به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری