



رای شماره ۸۶۲ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۱۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (عدم ابطال مادتين ۷ و ۹ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱)

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

\* شماره پرونده: هـ ع / ۹۹۰۳۳۲۱ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۸۶۲ تاریخ: ۱۴۰۰/۰۷/۱۱

\* شاکی: حمید رضا فتاحی

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال مادتين ۷ و ۹ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱

\* شاکی دادخواستی به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است؛

\* متن مقرر مورد شکایت در صفحه پیوست شده است :

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

مواد ۷ و ۹ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ مغایر با مادتين ۲۶ و ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم و خلاف بین شرع است و مفهوم این معناست که تسلیم اظهارنامه اربث بعد از مواد مقرر (بعد از یک سال از تاریخ فوت) مسقط کلیه حقوق و دیونی است که به ترکه تعلق می گیرد از تاریخ صدور استدعا دارد.

\* طرف شکایت به موجب لایحه شماره ۸-۳۳۲۱-۹۹ مورخ ۱۴۰۰/۴/۱۵ به طور خلاصه پاسخ داده است که :

۱- آنچه از منطوق صریح ماده ۷ این آیین نامه بر می آید این است که دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی در صورتی قابل کسر از ماترک متوفی است که اظهارنامه مالیاتی مندرج در ماده ۲۶ قانون ظرف مهلت یکسال از تاریخ متوفی به اداره مالیاتی صلاحیت دار ارائه گردد و در صورت عدم ارائه اظهارنامه طرف این مهلت نمی توان دیون متوفی را از ماترک او کسر کرد و مالیات را نسبت به باقیمانده محاسبه کرد بلکه مالیات بر کل ماترک تعلق خواهد گرفت. بنابراین ماده ۷ آیین نامه دلالتی بر اسقاط دیون و حقوق متعلقه به ترکه نیست؛

۲- در مورد ادعای شاکی مبنی بر مغایرت مفاد ماده ۹ آیین نامه با مواد ۲۶ و ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم ضمانت اجرایی عدم انجام تکلیف قانونی تسلیم اظهارنامه اعمال جریمه موضوع ماده ۱۹۲ نیست بلکه ضمانت اجرا در ماده ۲۶ تعیین شده است. به دلیل عدم انطباق موضوع ماده ۲۶ و ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ تسری حکم ماده ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم به مواردی که وراث متوفی ظرف مدت یک سال از تاریخ فوت وی اقدام به ارائه اظهارنامه کرده اند برخلاف اصول حقوقی و مغایر اراده قانونگذار است؛ توضیح اینکه حکم ماده ۱۹۲ قانون مبنی بر تحمیل و تعلق جریمه ناظر به مواردی است که مؤدی یا نماینده او به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است در حالی که به موجب ماده ۲۶ قانون مذکور تسلیم اظهارنامه به منظور کسر هزینه های کفن و دفن و ... است و تسلیم نکردن این اظهارنامه در تعیین مالیات بر ارث مؤثر نیست و بنابراین در شمار مصادیق حکم ماده ۱۹۲ آن قانون نیز قرار نخواهد گرفت. ماده ۹ آیین نامه اجرای برخلاف حکم قانون نبوده و متضمن بیان مطلبی است که از حکم ماده ۲۶ قانون مستفاد می شود. بدین رو وضع و تأسیس قاعده ای جدید نیست و بیانگر اراده قانونگذار در ارتباط با نحوه رسیدگی است.

نظریه تهیه کننده گزارش:

به موجب ماده (۲۶) مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶، «وراث متوفی (منفردا یا مجتمعا) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها موظفند به منظور کسر هزینه های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) این قانون، ظرف مدت یک سال از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه ای حاوی کلیه اقلام ماترک با تعیین ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهیها طبق فرم نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می شود به انضمام مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم نماید: ۱- رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهیها و مطالبات متوفی ۲- رونوشت یا تصویر گواهی شده کلیه اوراقی که مثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و حقوق مالی است. ۳- رونوشت یا تصویر گواهی شده آخرین وصیتنامه متوفی اگر وصیتنامه موجود باشد. ۴- در صورتی که اظهارنامه از طرف- وکیل یا قیم یا ولی داده شود رونوشت یا تصویر گواهی شده وکالتنامه یا قیم نامه ۵- رونوشت یا تصویر گواهی فوت از مراجع ذی ربط» و به موجب ماده (۱۹۲) قانون مالیات های مستقیم «در کلیه مواردی که مودی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد (۳۰٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد (۱۰٪) مالیات متعلق برای سایر مودیان می باشد. حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه های غیرواقعی نیز جاری است.» نظر به این که مطابق مفهوم مخالف ماده (۲۶) قانون مالیات های مستقیم ضمانت اجرای عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه موضوع این ماده «عدم امکان کسر هزینه های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) قانون» می باشد و جرایم موضوع ماده (۱۹۲) قانون مالیات های مستقیم ناظر بر مواردی است که «مودی یا نماینده او به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است»، بر این مبنا احکام مقرر در مواد (۲۶) و (۱۹۲) قانون مالیات های مستقیم متفاوت بوده و قابل تسری به یکدیگر نمی باشد، بنابراین مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده است.

تهیه کننده گزارش:

رای هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری :

با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، به موجب ماده (۲۶) مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶، «وراث متوفی (منفردا یا مجتمعا) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها موظفند به منظور کسر هزینه های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) این قانون، ظرف مدت یک سال از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه ای حاوی کلیه اقلام ماترک با تعیین ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهیها طبق فرم نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می شود به انضمام مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم نماید: ۱- رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهیها و مطالبات متوفی ۲- رونوشت یا تصویر گواهی شده کلیه اوراقی که مثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و حقوق مالی است. ۳- رونوشت یا تصویر گواهی شده آخرین وصیتنامه متوفی اگر وصیتنامه موجود باشد. ۴- در صورتی که اظهارنامه از طرف وکیل یا قیم یا ولی داده شود رونوشت یا تصویر گواهی شده وکالتنامه یا قیمنامه ۵- رونوشت یا تصویر گواهی فوت از مراجع ذی ربط» و به موجب ماده (۱۹۲) قانون مالیات های مستقیم «در کلیه مواردی که مودی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد (۳۰٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و ده درصد (۱۰٪) مالیات متعلق برای سایر مودیان می باشد. حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه های غیرواقعی نیز جاری است.» نظر به این که مطابق مفهوم مخالف ماده (۲۶) قانون مالیات های مستقیم ضمانت اجرای عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه موضوع این ماده «عدم امکان کسر هزینه های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) قانون» می باشد و جرایم موضوع ماده (۱۹۲) قانون مالیات های مستقیم ناظر بر مواردی است که «مودی یا نماینده او به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است»، بر این مبنا احکام مقرر در مواد (۲۶) و (۱۹۲) قانون مالیات های مستقیم متفاوت بوده و قابل تسری به یکدیگر نمی باشد، بنابراین مقررات مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده لذا خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. 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 زین العابدین تقوی

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی