



رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۴۹۵۷۵۴ مورخ ۱۴۰۳/۰۲/۳۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند چ بخشنامه شماره ۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۴/۲/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی از تاریخ تصویب - وزارت امور اقتصادی و دارایی)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ت/ ۰۲۰۰۲۲۸ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۴۹۵۷۵۴ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۲/۳۱

* شاکی: آقای علی حسن پورمافی

* طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند چ بخشنامه شماره ۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۴/۲/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی از تاریخ تصویب

* شاکی دادخواستی به طرفیت وزارت امور اقتصادی و دارایی به خواسته ابطال بند چ بخشنامه شماره ۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۴/۲/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی از تاریخ تصویب به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

آیین نامه های اجرایی موضوع تبصره های ۲ مواد ۲۶ و ۳۴ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم

چ- مبنای ارزیابی اموال و دارایی ها برای تعیین مآخذ محاسبه مالیات با رعایت ماده (۱۷) قانون تاریخ تنظیم گزارش ارزیابی اموال می باشد و چنانچه مودی ظرف مدت ده (۱۰) روز از تاریخ ابلاغ فرم نتیجه رسیدگی به درخواست گواهی موضوع ماده ۳۴ اصلاحی قانون مزبور نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام ننماید، اداره امور مالیاتی مکلف است گزارش ارزیابی یاد شده را به روز رسانی نماید.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

شاکی در دادخواست مطروحه عنوان داشته است که:

ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم، تاریخ انتقال قهری فوت متوفا را به عنوان مآخذ محاسبه و دریافت مالیات بر ارث تعیین نموده و بند الف ماده ۲ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۳۸۶۲ ت ۵۲۸۰۴ هـ هیأت وزیران نیز مقرر داشته:

الف - مبنای ارزیابی اموال و داراییها ارزش روز آنها در زمان فوت می باشد. همچنین، بر حسب تبصره ماده ۱۱ آئین نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۳۴ ق م م موضوع تصویب نامه شماره ۳۸۶۹ ت ۵۸۸۵ هـ در مواردی که در اجرای بند ب ماده ۲۶ ق.م.م، بخشی از ارزش یک مال پس از کسر دیون، محقق واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن مشمول مالیات نشود باقیمانده آن مال به نسبت ارزش کل مال مزبور در زمان فوت به مآخذ و ترخهای بندهای ۱ تا ۵ ماده ۱۷ قانون مشمول مالیات خواهد بود.

متاسفانه در بند چ بخشنامه شماره ۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۴/۲/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی کشور در مقام ابلاغ مفاد آئین نامه های مواد ۲۶ و ۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب هیأت وزیران بر خلاف قانون و مفاد آئین نامه مصوب با تغییر غیر مجاز مآخذ محاسبه به جای ارزیابی اموال به نرخ زمان «فوت نرخ زمان ارزیابی ملاک احتساب مالیات قرار گرفته است.

باتوجه به نص قانون و مصوبه هیأت وزیران بخشنامه مورد اعتراض از حیث تغییر در مآخذ ارزیابی بر خلاف قانون بوده و موجب اعتراضات مکرر و تضییع حقوق مودیانی است که به تکالیف قانونی خویش اقدام کرده ولی از اطلاع رسیدگی متصدیان امر متضرر میگردند و بدلیل

طولانی شدن فرآیند رسیدگی در برخی پرونده ها و قصور متصدیان امر و تغییر در ضرائب قیمت منطقه ای املاک این امر موجب مطالبه مالیات من غیر حق و مازاد بر قانون و اجحاف در حق مودیان گشته و عدالت مالیاتی را مخدوش میسازد.

این در حالی است که دریافت هر گونه وجوه از جمله مالیات بر ارث بیش از میزان مجاز مورد نهی قانونگذار بوده و بموجب ماده ۶۰۰ قانون تعزیرات هریک از مسؤولین دولتی و مستخدمین و ماموریتی که مامور تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول وجه یا مالی به نفع دولت است برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی اقدام و وجه یا مالی اخذ یا امر به اخذ آن نماید به حبس از دو ماه تا یک سال محکوم خواهد شد مجازات مذکور در این ماده در مورد مسؤولین و مامورین شهرداری نیز مجری است و در هر حال آنچه برخلاف قانون و مقررات اخذ نموده است به ذیحق مسترد می گردد.

با عنایت به اینکه بند ج بخشنامه فوق الذکر بر خلاف قانون و آئین نامه قانونی مصوب هیأت وزیران بوده و خارج از صلاحیت و تجاوز از اختیارات طرف شکایت و تخلف از اجرای قانون می باشد و مداخله در امر تقنین است که منجر به مطالبه وجوهی مازاد بر قانون میگردد. علیهذا ابطال بند ج مورد نظر را مستنداً به بند الف ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری از طریق هیأت محترم عمومی دیوان عدالت اداری و ابطال مصوبه مورد اعتراض از تاریخ تصویب تقاضا دارد

*در پاسخ به شکایت مذکور، طرف شکایت در لایحه شماره ۱۰۳۰۳ مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۱۴ در مقام دفاع بیان داشته است:

بر اساس مقررہ مورد شکایت مبنای ارزیابی اموال و داراییها برای تعیین مأخذ محاسبه مالیات بر ارث با رعایت ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم تاریخ تنظیم گزارش ارزیابی اموال میباشد. ادعای شاکی این است: که بند فوق با تغییر غیر مجاز مأخذ محاسبه مالیات بر خلاف ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم و بند الف ماده ۲ آیین نامه موضوع این ماده به جای ارزیابی اموال به نرخ زمان فوت، نرخ ارزیابی روز انتقال را ملاک احتساب مالیات بر ارث قرار داده است. این در حالی است که ارزیابی موضوع ماده ۲۶ قانون فوق که به ارزش زمان فوت انجام می شود، صرفاً برای کسر هزینه ها و تعیین نسبت مشمول مالیات ماترک است و مطابق ماده ۱۷ قانون فوق ارزش ماترک برای اعمال نرخ های پیش بینی شده ارزش روز در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث یا پرداخت یا تحویل به آنها خواهد بود.

مأخذ مالیات بر ارث اموال و دارایی متوفی که با رعایت مقررات مشمول مالیات مزبور میباشد در بندهای پنج گانه ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، به صراحت ارزش روز در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث یا پرداخت یا تحویل به آنها حسب مورد تعیین شده است. ۲ با توجه به مقررات ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ اظهارنامه مالیات بر ارث به منظور کسر هزینههای کفن و دفن واجبات مالی و عبادی و دیون محقق متوفی از اموال و دارایی وی تسلیم میشود و دیون و بدهی موصوف میبایست از ارزش روز زمان فوت اموال کسر شود تا اموالی که به دلیل وجود بدهی یا دین از شمول مالیات بر ارث خارج میشوند مشخص گردد به همین دلیل است که در بند الف ماده ۲ آیین نامه ماده ۲۶ قانون مذکور مبنای ارزیابی اموال و دارایی در رسیدگی به اظهارنامه مالیات بر ارث ارزش روز آنها در زمان فوت اعلام شده است اما مأخذ تعیین مالیات بر ارث اموال مشمول مأخذ مقرر در بندهای ماده ۱۷ قانون یاد شده ارزش روز در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث یا پرداخت یا تحویل به آنها میباشد این موضوع در قسمت اخیر تبصره ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ قانون فوق که شاکی به آن استناد کرده و البته اشتباهاً آن را تبصره ماده ۱۱ عنوان نموده نیز تصریح شده است. بر اساس این تبصره، در مواردی که در اجرای بند ب ماده ۲۶، قانون بخشی از ارزش یک مال پس از کسر دیون، محقق واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن مشمول مالیات، نشود باقیمانده آن مال به نسبت ارزش کل مال مزبور در زمان فوت به مأخذ و نرخ مقرر در بندهای ۱ تا ۵ ماده ۱۷ قانون حسب، مورد مشمول مالیات بر ارث خواهد بود. به عبارت دیگر این تبصره مواردی را بیان داشته که پس از کسر دیون بدهی از، ماترک، بخشی از یک مال از شمول مالیات بر ارث خارج و باقیمانده آن مشمول مالیات بر ارث خواهد بود در این صورت با استفاده از تناسب نسبت ارزش روز زمان فوت بخش مشمول به کل ارزش روز مال در زمان فوت سهم مشمول مالیات و در مرحله بعد مأخذ مشمول و میزان مالیات مربوط مطابق ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم حاصل میشود.

بنابراین ارزیابی موضوع ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم که به ارزش زمان فوت انجام می شود صرفاً برای کسر هزینه ها و تعیین نسبت مشمول مالیات ماترک بوده و به صراحت ماده ۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم ارزش ماترک برای اعمال نرخهای پیش بینی شده ارزش روز در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث یا پرداخت یا تحویل به آنها خواهد بود. لازم به ذکر است در قانون مالیاتهای مستقیم قبل از اصلاحیه ۱۳۹۴/۴/۳۱ ارزش حین الفوت مبنای ارزش گذاری ماترک برای اعمال نرخهای مالیات بر ارث بود لیکن موضوع کاهش ارزش مالیات در اثر گذر زمان موجب شده بود مؤدیان به تعویق پرداخت مالیات به زمان واگذاری ماترک ترغیب شوند که پیامد آن تضییع حقوق دولت بود از این روی در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۹۴ و در ماده ۱۷ قانون، ارزش روز در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث یا پرداخت یا تحویل به آنها مبنای ارزش گذاری برای اعمال نرخ های مالیات بر ارث قرار گرفت.

*چنانچه ادعای مغایرت مقررہ مورد اعتراض با موازین شرعی مطرح شده است، نظریه شورای نگهبان نوشته شود:

ادعای مغایرت با شرع نشده است.

پرونده کلاسه هـ ت/ ۲۰۰۲۲۸ در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۲/۱۶ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با توجه به عقیده قضات حاضر در جلسه هیأت، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :

در مقررہ مورد شکایت (بند ج بخشنامه شماره ۹/۹۵/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۵/۲/۴) که در راستای اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ صادر گردیده است قید شده است که مبنای ارزیابی اموال برای تعیین مأخذ محاسبه مالیات بر ارث با رعایت مفاد ماده (۱۷) قانون یاد شده، تاریخ تنظیم گزارش ارزیابی اموال می باشد و به روز رسانی گزارش در صورت تأخیر مؤدی نیز بیان گردید و از آنجایی که احکام مربوط به مأخذ، نرخ و نحوه ارزیابی مالیات بر ارث در اصلاحیه سال ۱۳۹۴ قانون مالیاتهای مستقیم کاملاً متفاوت از اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون می باشد و در قانون سابق ارزش گذاری ماترک بر اساس تاریخ فوت بوده، لیکن دیدگاه مقنن به موجب مفاد ماده (۱۷) قانون و نیز ماده (۲۶) قانون مالیاتهای مستقیم در امور ذکر شده دچار تغییر شده است و مقررہ معترض عنه نیز بر اساس احکام قانونی جدید صادر گردید و مغایرتی با قانون حاکم ندارد فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری