



رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۰۹۲۳۷۷ مورخ ۱۴۰۳/۰۸/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت اول و اطلاق قسمت پایانی از جزء (ج) بند ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ مورخ ۱۳۸۴/۶/۳۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۰۹۲۳۷۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۸/۲۹

شماره پرونده: ۰۳۰۰۹۵-۰۲۰۷۷۹۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان بهمن زبردست و امید یاهو

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت اول و اطلاق قسمت پایانی از جزء (ج) بند ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ مورخ ۱۳۸۴/۶/۳۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست هایی جداگانه ابطال قسمت اول و اطلاق قسمت پایانی از جزء (ج) بند ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ مورخ ۱۳۸۴/۶/۳۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

" الف: خلاصه متن دادخواست آقای بهمن زبردست:

سازمان امور مالیاتی کشور در بند (۸) بخشنامه مورد شکایت، با عنوان نمودن این که برخی از وراث با واداشتن طلبکاران صوری به اقامه دعوی در دادگستری یا هیأت های موضوع قانون کار قصد فرار از پرداخت مالیات بر ارث را دارند، احکامی را در جزیهای (ب) و (ج) این بند مقرر نموده که حکم جزء (ب) آن طی دادنامه شماره ۱۴۰۲/۱۰/۱۹ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده است. لذا با اتخاذ ملاک از رای مذکور و مطابق نص صریح ماده (۳۷) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که قانون حاکم در زمان صدور مقرر مورد شکایت بوده، پس از قطعیت مالیات بر ارث، هیأت حل اختلاف مالیاتی تنها مرجع صالح برای رسیدگی به اسناد و مدارک تازه و هرگونه تصمیم گیری درباره آنها اعم از رد و قبول یا این که اصولاً قابلیت طرح در هیأت را دارند یا نه، بوده و ادارات مالیاتی جز ارسال مدارک به هیأت مذکور، مطلقاً حق بررسی و تصمیم گیری درباره آنها را ندارند. با توجه به احتمال تضییع حقوق برخی مؤدیان در سال های گذشته، درخواست ابطال از زمان صدور اطلاق جزء (ج) بند (۸) بخشنامه مورد شکایت را، در حدی که ادارات مالیاتی را مجاز به بررسی و تصمیم گیری برای قبول یا عدم قبول اسناد و مدارک ارائه شده مربوط به بدهی متوفی، پس از قطعیت مالیات بر ارث، به جای ارسال پرونده به هیأت حل

اختلاف مالیاتی جهت صدور رای دانسته، به دلیل مغایرت با ماده (۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و نیز رای پیش‌گفته هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، همچنین خروج از حدود اختیار از حیث گرفتن اختیارات قانونی هیأت حل اختلاف مالیاتی و دادن آن به ادارات مالیاتی، دارم.

ب: خلاصه متن دادخواست آقای امید یاهو:

به موجب بند مورد شکایت تبعیت و اجرای آثار آراء قضایی را معلق و منوط به اقدام قضایی سازمان امور مالیاتی جهت ورود در پرونده قضایی با آثار مالیاتی (حسب مورد ورود ثالث، اعتراض ثالث و...) و صدور رای له یا علیه سازمان امور مالیاتی دانسته است.

این در حالی است که به موجب ماده ۵ قانون آیین دادرسی مدنی آرای دادگاه‌ها قطعی است مگر در موارد مقرر در باب چهارم این قانون یا در مواردی که به موجب سایر قوانین قابل نقض یا تجدیدنظر باشند. همچنین به موجب ماده ۸ همان قانون: «هیچ مقام رسمی یا سازمان یا اداره دولتی نمی‌تواند حکم دادگاه را تغییر دهد و یا از اجرای آن جلوگیری کند مگر دادگاهی که حکم صادر نموده و یا مرجع بالاتر، آن هم در مواردی که قانون معین نموده باشد»

مضافاً مستنبط از ماده ۱۸ قانون آیین دادرسی کیفری که بیان می‌دارد: «هرگاه رای قطعی کیفری مؤثر در ماهیت امر حقوقی باشد، برای دادگاهی که به امر حقوقی یا ضرر و زیان رسیدگی می‌کند، لازم‌الاتباع است.» به قیاس اولویت رای مذکور برای مرجع اداری نیز لازم‌الرعایه است.

مع هذا با عنایت به مواد متعدد از قانون آیین دادرسی مدنی و کیفری، آراء مراجع قضایی برای اشخاص دیگر من جمله مراجع اداری لازم‌الرعایه بوده و ترتب آثار آراء مذکور به اموری مانند طرح اعتراض سازمان امور مالیاتی و... مغایر با اصول حقوقی و قوانین مذکور است.

به طور کلی بسیاری از دعاوی مطروحه در مراجع قضایی واجد آثار گسترده مالیاتی بوده و فتح باب ادعاهایی همچون ادعای مندرج در بخشنامه معترض عنه می‌تواند موجب تالی فاسد و اطلاع دادخواهی مؤدیان مالیاتی گردد.

مع الوصف با توجه به موارد مذکور اجرای رای مراجع قضایی را منوط به حضور اداره مالیات در صحنه دادرسی و صدور حکم له یا علیه اداره کل امور مالیاتی دانسته است، تقاضای ابطال عبارت «اما چنانچه سازمان امور مالیاتی کشور یا عندالافتضاء واحدهای تابعه آن طبق مواد ۱۳۰ تا ۱۴۰ و ۴۱۷ تا ۴۲۵ قانون آیین دادرسی مدنی به عنوان ثالث و مدافع حقوق مالیاتی دولت وارد در دعوی بین طرفین شده و یا اقدام به اعتراض نموده در نتیجه دادنامه صادره از سوی محکمه قضایی صراحتاً متضمن حکم قطعی له یا علیه سازمان یا واحد مالیاتی مربوط نیز باشد، در این حالت حکم مزبور مطاع و مقبول خواهد بود» از جزء «ج» از بند ۸ بخشنامه ۱۱۸۲۳ مورخ ۱۳۸۴/۶/۳۰ را مستند به بند ۱ ماده ۱۲، ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری را از ریاست و قضات دیوان عدالت اداری خواستاریم."

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ مورخ ۱۳۸۴/۶/۳۰

.....

۸- راجع به ادعاها و اسنادی که وراثت در مورد بدهی متوفی ارائه می‌نمایند.

.....

ج: طبق نص صریح ماده ۲۳۷ مذکور، مرجع صالح برای رسیدگی به بدهی ها از حیث مالیاتی هیأت های حل اختلاف مالیاتی است و ذکری از مرجع قضایی و یا مراجع دیگر در این ماده به عمل نیامده است اما چنانچه سازمان امور مالیاتی کشور یا عدالافتضاء واحدهای تابعه آن طبق مواد ۱۳۰ تا ۱۴۰ و ۴۱۷ تا ۴۲۵ قانون آیین دادرسی مدنی به عنوان ثالث و مدافع حقوق مالیاتی دولت وارد در دعوی بین طرفین شده و یا اقدام به اعتراض نموده در نتیجه دادنامه صادره از سوی محکمه قضایی صراحتاً متضمن حکم قطعی له یا علیه سازمان یا واحد مالیاتی مربوط نیز باشد، در این حالت حکم مزبور مطاع و مقبول خواهد بود. ضمناً متذکر می گردد، علی رغم استنباط برخی مسئولین مالیاتی، مطالبه مالیات از وراثت در این قبیل موارد به منزله تغییر حکم دادگاه یا جلوگیری از اجرای آن بین طرفین اصلی دعوی که در ماده ۸ قانون آیین دادرسی مدنی عنوان گردیده، نمی باشد. در خصوص آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی نیز متذکر می گردد که قبول بدون قید و شرط آراء مزبور توسط ادارات و مراجع مالیاتی صحیح نبوده و ارائه این گونه آراء کفایت از تحقیق و بررسی از نقطه نظر مالیاتی نمی نماید. - رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۵۰۵۴/ص مورخ ۱۴۰۳/۳/۱۲ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" بر خلاف برداشت شاکي، وظایف ادارات مالیاتی صرفاً ارسال مدارک نبوده و بنا به تصریح ماده فوق بررسی از حیث محورهایی مانند: تأثیر یا عدم تأثیر اسناد تازه در محاسبه مالیات نیز با توجه به ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم در صلاحیت ادارات مالیاتی می باشد. ضمناً مفاد دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۷۲۷۶۵۲ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۱۹ تنها ناظر به قابلیت طرح اسناد تازه بعد از قطعیت در هیأت حل اختلاف مالیاتی است و به موضوع شکایت ارتباطی ندارد.

لازم به ذکر است مقرر مود شکایت در راستای تبیین حکم قانون بوده و در چهارچوب صلاحیت مقام صادر کننده و جهت اجرای حکم ماده ۳۷ سابق قانون مالیات های مستقیم (حاکم در زمان صدور مقرر) صادر شده است، لذا ملاک مورد ادعای شاکي به دلیل تفاوت میان حکم بندهای (ب) و (ج) مقرر مود شکایت (۱۱۸۲۳) جاری نمی گردد، چرا که دادنامه موصوف ناظر به بند (ب) مقرر فوق می باشد، اما بند (ج) مقرر ضمن تأکید بر صلاحیت هیأت های حل اختلاف مالیاتی در خصوص رسیدگی به بدهی های [متوفی] از حیث مالیاتی؛ شرایط و مقدمات رسیدگی به آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی را که ممکن است دارای آثار مالیاتی برای اموال متوفی باشد، این گونه بیان نموده که قبول بدون قید و شرط آراء مزبور توسط ادارات و مراجع مالیاتی صحیح نیست و ارائه آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی کفایت از تحقیق و بررسی از نقطه نظر مالیاتی نمی نماید. این قسمت از مقرر، منطبق با ماده ۳۷ سابق قانون مالیات های مستقیم و در راستای تبیین این حکم می باشد. بر این اساس اسناد و مدارک تازه، علاوه بر این که باید مربوط به بدهی متوفی یا عدم تعلق دارایی به وی باشد، لازم است در محاسبه مالیات مؤثر باشد. همان گونه که مستحضرید به دلیل صلاحیت تخصصی، برابر ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات به سازمان امور مالیاتی محول شده است. بدیهی است تشخیص اسناد و مدارک تازه (در این جا آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی) در محاسبه مالیات نیز در حیطه وظایف و صلاحیت های قانونی مراجع حل اختلاف مالیاتی پیش بینی شده است و از این رو مقنن در ماده ۳۷ قانون پیش گفت با آوردن عبارت «در محاسبه مالیات مؤثر باشد» ارزیابی این تأثیر را بر عهده ایشان نهاده است؛ لذا بر خلاف برداشت شاکي، قسمت مورد اعتراض، وظایف ادارات صرفاً ارسال مدارک نبوده و بنا به تصریح ماده فوق، بررسی تأثیر یا عدم تأثیر اسناد تازه در محاسبه مالیات از سوی مأمورین مالیاتی و انعکاس گزارش مربوط برای فراهم شدن موجبات رسیدگی در مرجع واجد صلاحیت (هیأت حل اختلاف مالیاتی) نیز در راستای اجرای حکم قانونگذار می باشد. با امعان نظر نسبت به مراتب فوق، رد شکایت مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۸/۲۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

الف. براساس قسمت اول مقرر مقرره مورد شکایت اعلام شده است که در فرآیند رسیدگی جهت تعیین مأخذ مالیات بر ارث و بررسی میزان بدهی محقق متوفی و دیون و کسر واجبات مالی و سایر امور، چون طبق نص ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم تنها مرجع رسیدگی به این امور هیأت حل اختلاف مالیاتی است و سایر مراجع اعم از قضایی و غیرقضایی در قوانین ذکر نشده اند لذا در فرضی که سازمان امور مالیاتی در پرونده های متشکله در آن مراجع به عنوان ثالث (وارد یا معترض و...) دخالت داشته و در جریان دادرسی بوده و مدافع حقوق دولت باشد و دادنامه صادره از مرجع قضایی متضمن حکم علیه سازمان امور مالیاتی باشد آن رای مطاع و قابل قبول است و معنای این عبارت این است که چنانچه به هر نحوی خواه ارادی و یا خارج از اراده سازمان امور مالیاتی در پرونده های که متداعیین در مرجع قضایی صالح مطرح می نمایند (مثلاً الزام به تنظیم سند یا اثبات مالکیت یا پرونده مطالبه وجه چک به طرفیت ورثه نسبت به اموال متوفی و...) در صورتی که سازمان امور مالیاتی و یا ادارات مالیاتی نتوانند وارد شوند، رای مرجع قضایی مبنی بر این که قبل از فوت مورث یا حتی بعد از فوت مورث بخشی از ماترک تعلق به طلبکار داشته یا از ماترک و مأخذ مالیات بر ارث خارج شده هیچ اثری در رسیدگی مالیاتی سازمان امور مالیاتی ندارد که این حکم در مقرر مقرر مورد اعتراض برخلاف مفاد قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

ب. براساس قسمت پایانی مقرر مقرره مورد شکایت، سازمان امور مالیاتی مجاز به بررسی و تصمیم گیری برای قبول یا عدم قبول اسناد ارائه شده مربوط به بدهی متوفی (پس از قطعیت مالیات) اعلام شده و این در حالی است که علی القاعده می بایست اسناد و مدارک به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارسال شود تا بررسی انجام و رای مقتضی صادر گردد و از این جهت اطلاق حکم مقرر در قسمت مزبور خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

**احمد رضا عابدی**

**رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری**