



شماره بخشنامه : 140231390002727652

تاریخ : ۱۴۰۲/۱۰/۱۹

موضوع	ابطال جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 11823-1384/6/30 سازمان امور مالیاتی کشور
<p>شماره دادنامه: 140231390002727652</p> <p>تاریخ دادنامه: 1402/10/19</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>شاکی: آقای بهمن زبردست</p> <p>طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 11823-1384/6/30 سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 11823-1384/6/30 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:</p> <p>" وفق ماده 21 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 قانونگذار در هنگام اصلاح قانون مالیات های مستقیم در سال 1394، به درستی شرط تا یک سال پس از قطعیت مالیات و غیر قابل رسیدگی بودن پرونده امر در مراجع مالیاتی را از این ماده حذف نموده است و متن جدید آن را به این صورت مقرر نموده «اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و طبق قوانین با احکام خاص مالکیت آنها سلب و یا به صورت بلاعوض در اختیار اشخاص موضوع ماده 2 این قانون قرار گیرد یا تأیید اشخاص مزبور از شمول مالیات بر ارث خارج و در صورتی که بابت سلب مالکیت عوضی داده شود ارزش آن عوض یا اموال سلب مالکیت شده هر کدام کمتر باشد جزء اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ردیفهای مربوط در ماده 17 این قانون محسوب و مشمول مالیات خواهد بود. به این ترتیب پس از این اصلاح قانون هر قدر زمان که از قطعیت مالیات بر ارث گذشته باشد در صورتی که طبق قوانین یا احکام خاص مالکیت وراثت نسبت به ماترک متوفی سلب گردد، هرگونه مالیات اضافه پرداخت شده مربوط به آن هم به وراثت مسترد خواهد شد. با این همه سازمان امور مالیاتی کشور در بند 8 بخشنامه مورد شکایت با عنوان نمودن اینکه برخی از وراثت با واداشتن طلبکاران صوری به اقامه دعوا در دادگستری یا هیاتهای موضوع قانون کار قصد فرار از پرداخت مالیات بر ارث را دارند، در جزء (ب) همین بند مقرر نموده در خصوص پرونده هایی که حکم دادگاه یا محاکم اختصاصی غیر قضایی پس از قطعیت مالیات ارائه میگردد چنانچه موضوع بدهی قبل از قطعیت عنوان شده و مورد قبول قرار نگرفته باشد ارائه بعدی اسناد به منزله ارائه اسناد و مدارک تازه وفق ماده 237 نخواهد بود و نبایستی با ارائه این گونه اسناد پرونده بار دیگر در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود.»</p> <p>در این خصوص میتوان به رأی شماره 560-561 مورخ 1395/08/25 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند 4 همین بخشنامه هم توجه نمود که در آن بر کسر غیر مشروط و کامل دیون محقق متوفی «از دارایی های مشمول مالیات بر ارث تأکید شده است و از آنجا که بارزترین مصداق این دیون محقق متوفی دیونی است که به موجب احکام قوه قضاییه و هیاتهای شبه قضایی باید تأیید شوند لذا از این بخش از رأی مذکور نیز میتوان جهت ابطال جزء (ب) بند 8 بخشنامه مورد شکایت وحدت ملاک گرفت. با توجه به دلایل ارائه شده تقاضای ابطال از زمان صدور جزء (ب) بند 8 بخشنامه مورد شکایت را دارم. "</p> <p>متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است: بخشنامه شماره 11823-1384/6/30 سازمان امور مالیاتی کشور " راجع به ادعاها و اسنادی که وراثت در مورد بدهی متوفی ارائه می نمایند.</p> <p>چنانچه متوفی دارای شغلی تجاری بوده و رویدادهای مالی خود را برابر مقررات موضوعه ثبت دفاتر قانونی نموده و با حسابرسی که مأموران مالیاتی به عمل خواهند آورد صحت مندرجات دفاتر تأیید شود اسناد پرداختنی و سایر بدهیهای مندرج در این گونه دفاتر نیز طبعاً مورد قبول خواهد بود. منتهی به موازات آن مراودات متوفی هم باید مد نظر قرار گرفته و سرمایه و اموال مورد استفاده در تجارت هم به نوبه خود جزء ماترک منظور گردد.</p>	

ب- در خصوص پرونده هایی که حکم دادگاه یا محاکم اختصاصی غیر قضایی پس از قطعیت مالیات ارائه می گردد چنانچه موضوع بدهی قبل از قطعیت عنوان شده و مورد قبول قرار نگرفته باشد ارائه بعدی اسناد به منزله ارائه اسناد و مدارک تازه وفق ماده 237 نخواهد بود و نایبستی با ارائه این گونه اسناد پرونده بار دیگر در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح شود.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/4663/ص - 1402/3/25 توضیح داده است که:

" 1- جزء (ب) بند 8 مورد شکایت در تبیین قسمت اخیر مقررات ماده 37 قانون مالیاتهای مستقیم به این موضوع اشاره دارد که چنانچه پس از قطعیت مالیات اسناد و مدارک تازه در خصوص بدهی متوفی و یا عدم تعلق دارایی ارائه گردد قابلیت طرح در هیات حل اختلاف مالیاتی را دارد و این امر منوط به آن است که همین موضوع قبلا در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح نشده باشد. بنابراین در مواردی که موضوع قبلا در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی مطرح شده باشد مجددا در مرجع مذکور قابل طرح نیست. لازم به ذکر است این حکم به منزله عدم امکان اعتراض و طرح موضوع در سایر مراجع دادرسی پیش بینی شده در قانون نمی باشد و با رعایت شرایط قابلیت تجدید رسیدگی را دارا خواهد بود. به بیان دیگر بدیهی است که اگر امکان طرح و رسیدگی به اعتراض مودی در یک موضوع مشخص برای دفعات مکرر در یک مرجع حل اختلاف مالیاتی وجود داشت پیش بینی مراجع دادرسی بعدی فاقد موضوعیت بود؛ به همین دلیل در جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 1384/6/30-11823، تصریح شده در صورتی که پیش از قطعیت مالیات، موضوع مورد اعتراض یک بار مطرح و رسیدگی شده باشد پس از قطعیت مالیات طرح مجدد آن در هیات حل اختلاف مالیاتی موضوعیت ندارد.

2- مفاد جزء (ب) بند 8 بخشنامه مزبور که مورد شکایت قرار گرفته در خصوص قسمتی از مقررات ماده 37 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 مبنی بر ارائه اسناد و مدارک راجع به بدهی متوفی است، این در حالی است که شاکای به مفاد ماده 21 این قانون اشاره نموده که موضوع آن با مقررره مورد شکایت متفاوت می باشد و در خصوص سلب مالکیت از متوفی به موجب قوانین یا احکام خاص است. نامبرده به علت عدم توجه به متفاوت بودن موضوع مقررره مورد شکایت را با ماده 21 قانون یاد شده مغایر دانسته است. همچنین خاطر نشان می گردد در اجزای (الف)، (ب) و (ج) بند 8 بخشنامه مورد شکایت به مفاد ماده 37 قانون مالیات های مستقیم استناد شده است؛ اما ماده مذکور در تصویر نسخه مورد استناد شاکای اشتباها به صورت ماده 237 تاپ شده است. اگرچه ماده 37 قانون یاد شده در قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 حذف شده است لیکن با توجه به اینکه مرور زمان مالیاتی در خصوص مالیات بر ارث پیش بینی نشده و امکان مطالبه مالیات بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366/12/03 در زمان پس از قانون اصلاحی نیز محتمل است بنابراین مقررات جزء (ب) بند 8 مورد شکایت پس از اصلاحیه اخیر نیز کماکان قابل اجرا است.

3- به طور کلی مفاد بند 8 بخشنامه شماره 11823، نافی احکام مراجع قضایی یا شبه قضایی نیست، بلکه به علت محتمل بودن وجود تبانی در خصوص ادعای بدهی و استناد به اسنادی که بر خلاف واقعیت امر تهیه شده به ماموران مالیاتی مطالبی را بر اساس قوانین و مقررات مربوط برای پیش گیری از تضییع حقوق دولت متذکر شده است. بنابراین در جزء (ج) بند 8 بخشنامه مورد شکایت در خصوص لازم الاتباع بودن احکام قضایی صراحتا مقرر شده است در مواردی که سازمان امور مالیاتی کشور یا عند الاقتضاء واحدهای تابعه آن طبق مواد 130 تا 140 و 417 تا 425 قانون آیین دادرسی مدنی به عنوان ثالث و مدافع حقوق مالیاتی دولت وارد در دعوای بین طرفین شده و یا اقدام به اعتراض نموده در نتیجه دادنامه صادره از سوی محکمه قضایی صراحتا متضمن حکم قطعی له یا علیه سازمان یا واحد مالیاتی مربوط نیز باشد در این حالت حکم مزبور مطاع و مقبول خواهد بود. نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه صلاحیتها و اختیارات قانونی در صدور جزء (ب) از بند 8 بخشنامه شماره 1384/6/30-11823، رد شکایت شاکای مورد استدعا است.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/10/19 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیات عمومی

بر اساس جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 11823 مورخ 1384/6/30 سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که در خصوص پرونده های مالیات بر ارث که حکم دادگاه یا محاکم اختصاصی غیر قضایی بعد از قطعیت مالیات ارائه میگردد و قبل از قطعیت موضوع بدهی متوفی عنوان شده و مورد قبول واقع نشده باشد، ارائه بعدی اسناد به منزله ارائه اسناد و مدارک تازه وفق ماده 37 نخواهد بود و نایبستی با ارائه اینگونه اسناد پرونده بار دیگر در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح شود و این در حالی است که بر اساس ذیل ماده 37 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 که در زمان وضع مقررره مورد اعتراض حاکم بوده در صورتی که پس از قطعیت مالیات اسناد و مدارک تازه ای مربوط به بدهی متوفی ارائه گردد و در محاسبه مالیات موثر باشد، پرونده امر جهت صدور رأی مقتضی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارسال و طبق رأی هیات اقدام خواهد شد و این حکم قانونگذار هم از حیث اینکه قبلا اعلام بدهی شده یا نشده باشد و هم از حیث اینکه قبلا پرونده در هیات مطرح شده یا نشده نباشد اطلاق داشته و ارائه اسناد تازه بعد از قطعیت را از موجبات قابلیت طرح در هیات مصرح در ماده 37 قانون قرار داده است و از سوی دیگر اصولا مرجع صالح جهت تشخیص اینکه موضوع قابلیت رسیدگی در هیات را دارد یا خیر هیات حل اختلاف مالیاتی است و با توجه به مراتب فوق، حکم مقرر در جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 11823 مورخ 1384/6/30 سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال میشود. این رأی براساس ماده 93

قانون دیوان عدالت اداری اصلاحی مصوب 1402/2/10 در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب