



رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۷۲۷۶۵۲ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء (ب) بند ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳-۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور)	موضوع
--	-------

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۷۲۷۶۵۲ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۱۰/۱۹ شماره پرونده: ۲۰۰۳۶۰ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای بهمن زبردستطرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء (ب) بند ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳-۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکایتی به موجب دادخواستی ابطال جزء (ب) بند ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳-۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: " وفق ماده ۲۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ قانونگذار در هنگام اصلاح قانون مالیات های مستقیم در سال ۱۳۹۴، به درستی شرط «تا یک سال پس از قطعیت مالیات و غیرقابل 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 ۲ این قانون قرار گیرد با 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 ردیف های مربوط در ماده ۱۷ 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 ۸ بخشنامه مورد شکایت، با عنوان نمودن اینکه، برخی از وراثت با واداشتن طلبکاران صوری به اقامه دعوا در دادگستری یا هیات های 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 ارایه می گردد، چنانچه موضوع بدهی قبل از قطعیت عنوان شده و مورد قبول قرار نگرفته باشد، ارایه بعدی اسناد به منزله ارایه اسناد و مدارک تازه وفق ماده ۲۳۷ خواهد بود و نیابستی با ارایه این گونه اسناد پرونده بار دیگر در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح شود.» در این خصوص، می توان به رای شماره ۵۶۱-۵۶۰ مورخ ۱۳۹۵/۸/۲۵ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند ۴ همین بخشنامه هم توجه نمود که، در آن بر کسر غیرمشروط 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 هیات های شبه قضایی باید تأیید شوند، لذا از این بخش از رای مذکور نیز می توان جهت ابطال جزء (ب) بند ۸ بخشنامه مورد شکایت وحدت ملاک گرفت. با توجه به دلایل ارایه شده تقاضای ابطال از زمان صدور جزء (ب) بند ۸ بخشنامه مورد شکایت را دارم. " متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است: بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳-۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور " ۸- راجع به ادعاها و اسنادی که وراثت در مورد بدهی متوفی ارایه می نمایند. 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 بدهی های مندرج در این گونه دفاتر نیز طبعاً مورد قبول خواهد بود. منتهی به موازات آن مرادفات متوفی هم باید مد نظر قرار گرفته و سرمایه و اموال مورد استفاده در تجارت هم به نوبه خود جزء ماترک منظور گردد..... ب- در خصوص پرونده هایی که حکم دادگاه یا محاکم اختصاصی غیر قضایی پس از قطعیت مالیات ارایه می گردد، چنانچه موضوع بدهی قبل از قطعیت عنوان شده و مورد قبول قرار نگرفته باشد، ارایه بعدی اسناد به منزله ارایه اسناد و مدارک تازه وفق ماده ۲۳۷ خواهد بود و نیابستی با ارایه این گونه اسناد پرونده بار دیگر در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح شود." در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۳/۲۵-ص/۲۱۲/۴۶۶۳ توضیح داده است که: " ۱- جزء (ب) بند ۸ مورد شکایت در تبیین قسمت اخیر مقررات ماده ۳۷ قانون مالیات های 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 ارایه گردد، قابلیت طرح در هیات حل اختلاف مالیاتی را دارد و این امر منوط به آن است که همین موضوع قبلاً در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح نشده باشد. بنابراین در مواردی که موضوع قبلاً در هیات های حل اختلاف مالیاتی مطرح شده باشد، مجدداً 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، بدهی است که اگر امکان طرح و رسیدگی به اعتراض مؤدی (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 ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳-۱۳۸۴/۶/۳۰، 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. ۲- مفاد جزء (ب) بند ۸ بخشنامه مزبور که مورد شکایت قرار گرفته، در خصوص قسمتی از مقررات ماده ۳۷ قانون مالیات ای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مبنی بر ارایه اسناد و مدارک راجع به بدهی متوفی است، این در حالی است که شاکه به مفاد ماده ۲۱ 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 ۲۱ قانون یاد شده مغایر دانسته است. همچنین خاطر نشان می گردد، در اجزای (الف)، (ب) و (ج) بند ۸ بخشنامه مورد شکایت، به مفاد ماده ۳۷ قانون مالیات های مستقیم استناد شده است؛ اما ماده مذکور، در تصویر نسخه مورد استناد شاکه، اشتهاً به صورت «ماده ۲۳۷» تایپ شده است. اگرچه ماده ۳۷ قانون یاد شده در قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ 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 مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ در زمان پس از قانون اصلاحی نیز محتمل است، بنابراین مقررات جزء (ب) بند ۸ مورد شکایت، پس از اصلاحیه اخیر نیز کماکان قابل اجرا است. ۳- به طور کلی مفاد بند ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳، 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 مأموران مالیاتی مطالبی را بر اساس قوانین و مقررات مربوط برای پیش گیری از تضییع حقوق دولت متذکر شده است. بنابراین در جزء (ج) بند ۸ بخشنامه مورد شکایت، در خصوص لازم الاتباع بودن احکام قضایی، صراحتاً مقرر شده است در مواردی که سازمان امور مالیاتی کشور یا عندالاقضاء 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. نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه صلاحیت ها و اختیارات قانونی در صدور جزء (ب) از بند ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳-۱۳۸۴/۶/۳۰، رد شکایت شاکه مورد استدعا است. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۱۰/۱۹ با حضور رییس 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص پرونده های مالیات بر ارث که حکم دادگاه یا محاکم اختصاصی غیرقضایی بعد از قطعیت مالیات ارایه می گردد و قبل از قطعیت موضوع بدهی متوفی عنوان شده و مورد قبول واقع نشده باشد، ارایه بعدی اسناد به منزله ارایه اسناد و مدارک تازه وفق ماده ۳۷ نخواهد بود و نایستی با ارایه اینگونه اسناد پرونده بار دیگر در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح شود و این در حالی است که براساس ذیل ماده ۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ 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 ارایه گردد و در محاسبه مالیات مؤثر باشد، پرونده امر جهت صدور رای مقتضی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارسال و طبق رای هیات اقدام خواهد شد» و این حکم قانونگذار هم از حیث اینکه قبلاً اعلام بدهی شده یا نشده باشد و هم از حیث اینکه قبلاً پرونده در هیات مطرح شده یا نشده نباشد، اطلاق داشته و ارایه اسناد تازه بعد از قطعیت را از موجبات قابلیت طرح در هیات مصرح در ماده ۳۷ قانون قرار داده است و از سوی دیگر اصولاً 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 ۸ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ مورخ ۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب 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./

حکمتعلی مظفری
رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش

خیابان ایران زمین

