



سازمان امور مالیاتی کشور

شماره بخشنامه : 561-560

تاریخ : ۱۳۹۵/۰۸/۲۵

موضوع	ابطال بند 4 بخشنامه 11823 مورخ 1384/06/30
<p>تاریخ: 25 آبان 1395</p> <p>کلاس پرونده: 91/60 و 91/75</p> <p>شماره دادنامه: 560-561</p> <p>موضوع رأی: ابطال بند 4 بخشنامه شماره 11823- 30/1384 سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>شاکلی: آیدا آتش بهار و سولماز ارونقی</p> <p>بسم الله الرحمن الرحيم</p> <p>شماره دادنامه: 560-561</p> <p>تاریخ دادنامه: 25/8/1395</p> <p>کلاس پرونده: 91/60 و 91/75</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>شاکلی: خانمها: آیدا آتش بهار و سولماز ارونقی</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 4 بخشنامه 30/6/1384-11823 سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستهای جداگانه با متن مشابه ابطال بند 4 بخشنامه 30/6/1384-11823 سازمان مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:</p> <p>" احتراماً، با توجه به اینکه پرونده مالیات بر ارث اینجانبان وراث مرحوم زین العابدین ارونقی در اداره امور مالیاتی استان تهران مورد رسیدگی واقع و به موجب اوراق تشخیص ابلاغی مشخص گردیده معافیت قانونی مقرر در ماده 24 فصل چهارم مالیات بر ارث قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای بند 4 بخشنامه 30/6/1384-11823 ریاست محترم سازمان امور مالیاتی کشور در مورد اینجانبان اعمال نگردیده معترض بوده و درخواست حذف بند 4 بخشنامه مذکور را به دلایل زیر خواستاریم.</p> <p>طبق تصریح مقنن در ماده 19 قانون مالیاتهای مستقیم اموال مشمول مالیات بر ارث عبارت از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیر منقول مطالبات قابل وصول و حقوق مالی پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود شرعی و دیون محقق متوفی و اموال خارج از شمول فصل مالیات بر ارث توسط مقنن در ماده 24 قانون مالیاتهای مستقیم و در چهار بند عنوان گردیده که در صورت توجه به دو ماده مذکور مشخص می باشد مرجع قانونگذاری موارد مشمول مالیات بر ارث را صراحتاً از موارد غیر مشمول و معاف مجزا و اعمال معافیت مقرر در متن ماده 24 قانون مالیاتهای مستقیم منجز از ماده 19 بدون قید یا شرطی تبیین و مقرر نموده، لذا درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه در منبع مالیات بر ارث با توجه به مواد 19 و 24 قانون مالیاتهای مستقیم عبارت از (بدهی- ماترک پس از اعمال معافیت ماده 24 = درآمد مشمول مالیات) خواهد بود و با توجه به اصل 51 قانون اساسی (هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود) که نحوه وضع و معافیت و بخشودگی مالیاتی را مشخص نموده صدور بخشنامه 30/6/1384-11823 حاکی از نقض صریح قوانین جاری بوده و در جهت روشن نمودن موضوع اگر مثال عددی بند 4 بخشنامه مذکور را به شرح زیر مورد تجزیه و تحلیل قرار دهیم میزان تصبیح حقوق اشخاص از جمله در پرونده اینجانبان به وضوح مشخص می باشد.</p>	

مثال متن بخشنامه بدون لحاظ نمودن بخشنامه سازمان مالیاتی:
شرح ماترک متوفی در تاریخ حین الفوت (1383) به شرح زیر است:

عرصه

اعیان

1- ارزش معاملاتی یک باب خانه

000/000/80

000/000/120

2- موجودی حساب بانکی

-

000/000/60

3- طلب حین الفوت بابت بازخرید خدمت و مرخصی

-

000/000/30

4- ارزش ملک کشاورزی با محصولات و ابزارآلات

000/000/70

000/000/230

5- ارزش سایر داراییهای منقول

-

000/000/40

جمع عرصه و اعیان

000/000/150

000/000/480

جمع کل ماترک

000/000/630

دیون متوفی و هزینه کفن و دفن

(000/400/50)

ماترک خالص

000/600/579

حال با توجه به ماده 24 قانون مالیاتهای مستقیم و اعمال معافیت قانونی و حذف طلب مرحوم بابت بازخرید خدمت و مرخصی بند 3 گزارش به مبلغ 000/000/30 ریال که مشمول بند 1 ماده 24 می باشد و اعمال 80% معافیت موجودی حساب بانک بند 2 گزارش و اعمال 40% معافیت واحدهای کشاورزی بند 4 گزارش که مشمول بند 4 ماده

24 می باشد شرح ماترک و ارزش کل ماترک و ماترک خالص و سهم الارث هر یک از وراث ضمن رعایت ماد 19 و 24 قانون بابت مثال فوق به شرح زیر خواهد شد.

عرصه

اعیان

1- ارزش معاملاتی یک باب خانه

000/000/80

000/000/120

2- موجودی حساب بانکی

-

000/000/12

3- ارزش ملک کشاورزی با ابزارآلات

000/000/42

000/000/138

4- ارزش سایر داراییهای منقول

-

000/000/40

جمع عرصه و اعیان

000/000/122

000/000/310

جمع کل ماترک

000/000/432

دیون متوفی و هزینه کفن و دفن

(000/400/50)

ماترک خالص با اعمال معافیت ماده 24

000/600/381

محاسبه سهم الارث هر یک از وراث:

000/400/50

000/000/432

هزینه نسبت به اعیان

X=666/166/36

000/000/310

اعیان خالص

000/000/310-666/166/36=334/833/273

سهم الارث همسر

334/833/273÷8=166/229/34

سهم الارث سایر وراث

000/600/381-166/229/34=834/370/347

سهم الارث دختر

834/370/347÷4=708/842/86

سهم الارث پسر

416/842/86×2=416/685/173

با مقایسه محاسبه فوق که مطابق با متن ماده 19 و 24 قانون مالیاتهای مستقیم انجام پذیرفته با محاسبات در مثال متن بخشنامه سازمان مالیاتی مشخص می گردد از مبلغ 000/400/50 ریال دیون متوفی در مثال مذکور مبلغ 000/560/34 ریال در پرونده قابل محاسبه و مابقی دیون به مبلغ 000/840/15 ریال با معافیت قانونی مقرر در بند 4 ماده 24 تهاثر گردیده به طوری که ماترک خالص از مبلغ 000/600/381 ریال به مبلغ 000/440/397 ریال افزایش و بالعکس معافیت 80% موجودی بانکی به 6/75% و معافیت بخش کشاورزی از 40% به 6/35% تقلیل یافته و با مطالعه محاسبات پرونده ارث مرحوم زین العابدین ارونقی که ضمیمه می باشد ملاحظه می گردد ماترک خالص قابل تقسیم در پرونده قبل از اجرای بخشنامه مبلغ 453/949/677 ریال و با اجرای بخشنامه مذکور به مبلغ 011/869/726 ریال افزایش و به تبع آن مالیات قابل پرداخت نیز به مبلغ 890/229/12 ریال افزایش یافته و با

مقایسه محاسبات مثال متن بخشنامه با محاسبات انجام شده در پرونده ارث مرحوم ارونقی ملاحظه می شود افزایش سطح دیون متوفی منجر به کاهش استفاده از معافیت قانونی می گردد و در زمانی که دیون متوفی بر ماترک مشمول و غیر مشمول غالب باشد عملاً معافیت مقرر در ماده 24 قانون مالیاتهای مستقیم به موجب اجرای بخشنامه مذکور حذف خواهد شد و با توجه به شرح صدر بخشنامه مذکور که ضرورت صدور آن را در جهت اجرای صحیح قانون و جلوگیری از اعمال سلیقه رویه های خلاف قانون در تعیین درآمد مشمول مالیات دانسته. مفاد بند 4 بخشنامه مذکور عملاً مغایر با متن مواد 19 و 24 قانون مالیاتهای مستقیم بوده و طبق اصل 73 قانون اساسی شرح و تفسیر قوانین عادی منحصر در صلاحیت مجلس شورای اسلامی می باشد و ماهیت حقوقی تفسیر قانون عادی تبیین و توضیح منظور و مقصود مقنن و رفع شبهه و ابهام از آن است و متضمن وضع قاعده آمره مستقلی نیست و سازمان مالیاتی در حذف معافیت قانونی ماده 24 (تسهیم هزینه و دیون بین اقسام معاف و غیر معاف) به موجب بند 4 بخشنامه مذکور خارج از حدود اختیارات خود عمل نموده. فلذا با توجه به مشروحه فوق و اینکه مرجع قانونگذاری در مواد 19 و 24 قانون مالیاتهای مستقیم موارد مشمول و غیر مشمول مالیات بر ارث را مشخص و در ماده 24 جهت اعطای معافیت مالیاتی هیچ گونه قید یا شرطی را مقرر ننموده اجرای بند 4 بخشنامه 30/6/1384-11823 سازمان مالیاتی کشور در پرونده مالیات بر ارث اینجانبان موجب عدم برخورداری از معافیت قانونی را به همراه داشته و با توجه به بند 1 ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری درخواست حذف بند 4 بخشنامه 30/6/1384-11823 سازمان مالیاتی کشور را خواستاریم. "

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" 1-

.....-2

.....-3

4- راجع به نحوه محاسبه هزینه ها و بدهیهای متوفی نسبت به ماترک مشمول مالیات هزینه کف و دفن و واجبات

مالی و عبادی و دیون محقق موضوع ماده 19 قانون مالیاتهای مستقیم بایستی حسب مورد به نسبت ارقام معاف (موضوع بندهای 1 و 4 ماده 24 به استثنای حقوق بازنشستگی و وظیفه که مستمرا به وراثت پرداخت خواهد شد) و غیر معاف تسهیم و فقط آن بخش از هزینه ها و دیون که به ماترک مشمول مالیات مربوط می شود از ماترک مزبور کسر گردد. در این خصوص به مثال عددی زیر توجه شود:

« فهرست ارقام ماترک شخصی که ماترک به سال 1383 می باشد، به قرار زیر است:

1- ارزش معاملاتی اعیان یک باب خانه مسکونی 000/000/120 ریال

2- ارزش معاملاتی عرصه یک باب خانه مسکونی 000/000/80 ریال

3- موجودی حساب بانکی 000/000/60 ریال

4- طلب حین الفوت بابت بازخرید خدمت و مرخصی 000/000/30 ریال

در پاسخ به شکایات مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 28/2/1393-5728/212 توضیح داده است:

" ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم:

احتراما، درباره پرونده های شماره 91/60 و 98/60 موضوع شکایت خانمها « سولماز ارونقی» و «آیدا آتش بهار» به خواسته ابطال بخشنامه شماره 30/6/1384-11823 سازمان امور مالیاتی کشور ضمن درخواست رسیدگی توامان به هر دو دادخواست، معروض می دارد:

از آنجا که سازمان امور مالیاتی کشور برابر بند (ث) ماده (9) تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (59) «قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» موضوع تصویب نامه شماره 2713/ت23913-هـ-10/6/1380 به حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی مکلف می باشد و

برای جلوگیری از اتخاذ و اعمال رویه ها و روشهای مختلف، متعارض از سوی ماموران مالیاتی در رابطه با چگونگی اجرای ماده (19) «قانون مالیاتهای مستقیم» درباره مالیات بر ارث، به شرح بند (4) بخشنامه یاد شده، به ایجاد رویه واحد درباره نحوه محاسبه اموال مشمول مالیات بر ارث از ماترک متوفی اقدام نموده است. بند (4) بخشنامه یاد شده، با توجه به مفهوم و روح ماده (19) «قانون مالیاتهای مستقیم» که اموال مشمول مالیات بر ارث را عبارت از: کلیه ماترک متوفی پس از کسر هزینه کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی و دیون محقق متوفی دانسته است، برابر با موازین و اصول مربوط به محاسبات حسابداری و مقررات قانونی کلیه هزینه ها و دیون متوفی، از جمله سپرده های بانکی و دارایی متوفی در واحدهای تولیدی و کشاورزی را که در بند 4 ماده (24) «قانون مالیاتهای مستقیم» مقرر گردیده، مشمول کسر از اموال مشمول مالیات از ماترک متوفی در نظر گرفته است. بنابراین ادعای شکات دال بر عدم رعایت مفاد قانون، خلاف واقع بوده، با منطوق و مفاد بند (4) بخشنامه یاد شده و مواد (19) و (24) (بندهای 1 و 4) «قانون مالیاتهای مستقیم» همخوانی ندارد، از این حیث محکوم به رد می باشد.

یادآوری می نماید، مدلول حکم مقرر در مواد قانونی یاد شده و بند (4) بخشنامه معترض عنه، بر این موضوع دلالت دارد که کسوری که قانونا در مالیات بر ارث از ماترک متوفی باید لحاظ شود و قابل اعمال است از کل ارقام ماترک، قابلیت کسر را دارد.

از سوی دیگر، در واقع وراثت نیز بدهیها هزینه های کفن و دفن را تنها از محل اموال مشمول مالیات پرداخت نمی نمایند، بلکه معمولا از محل همه اموال به طور مختلط و حتی از آنچه مانند موجودی حسابهای بانکی، به طور نقد و اسهل قابل دسترس تر است، تصفیه و کارسازی می نمایند. از این رو، نص صریح دال بر « وضع کسور منحصر از ارقام ماترک مشمول مالیات» وجود ندارد. بلکه، همه ارقام ماترک را در بر می گیرد.

با توجه به مطالب فوق الاشعار و نظر به اینکه صدور بخشنامه و تهیه آیین نامه مورد نیاز قوانین مالیاتی مستند به بند

(ق) ماده (9) تصویبنامه صدرالاشاره از صلاحیتهای سازمان امور مالیاتی کشور می باشد و مفاد بند (4) بخشنامه مورد اعتراض تجاوز یا سوء استفاده از اختیارات سازمان متبوع یا تخلف از اجرای قوانین و مقررات را در بر ندارد و مشمول تضییع حقوق اشخاص نیز نمی باشد، مستند به مواد 19، 24 (بند 4) «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب 3/12/1366 با اصلاحیه های بعدی (مصوب 27/11/1370) و با لحاظ مفهوم مخالف بند (1) ماده (12) «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» مصوب 1392 رد شکایت شکات یاد شده را درخواست می نماید."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 25/8/1395 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

مطابق ماده 19 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 مقرر شده است که « اموال مشمول مالیات بر ارث عبارت است از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیر منقول و مطالبات قابل وصول و حقوقی مالی پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی.» نظر به اینکه مقنن در ماده 24 اصلاحی همان قانون اموالی را نیز از شمول مالیات بر ارث فصل چهارم قانون مالیاتهای مستقیم خارج دانسته است، بنابراین با لحاظ احکام مواد 24 و 19 قانون مذکور، هزینه کفن و دفن متوفی در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از اموالی باید کسر شود که مشمول مالیات بر ارث است و چون کل ماترک مشمول مالیات بر ارث نیست، موارد خروج از مالیات بر ارث بایستی از کل ماترک خارج شود. با توجه به مراتب چون در بند 4 بخشنامه شماره 30/6/1384-11823 سازمان امور مالیاتی کشور به ویژه مثال مصرح در این بند برخلاف ترتیب فوق مقرر شده، هزینه کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی و دیون محقق متوفی، حسب مورد به ارقام معاف و غیر معاف تسهیم و فقط آن بخش از هزینه ها و دیون که به ماترک مشمول مالیات مربوط می شود، از آن ماترک کسر می شود، مغایر قانون است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

