

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای علی گودرزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ۴ ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۵۲۸۰۴/ت/۳۸۶۲ - ۲۱/۱/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال مواد ۴، ۷ و تبصره ۴ ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۵۲۸۰۴/ت/۳۸۶۲ - ۲۱/۱/۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی کشور و ماده ۱۲ آیین نامه شماره ۵۲۸۸۵/ت/۳۸۶۹ - ۲۱/۱/۱۳۹۵ موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"بر اساس تبصره مورد شکایت مقرر شده است: دیون، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی حداکثر تا سقف ارزش اموال و دارایی‌های ابراز شده در اظهارنامه تسلیمی در موعد مقرر با رعایت ترتیبات مقرر در بند (ب) ماده ۲۶ قانون (اعم از اموال و دارایی‌های ابراز شده یا شناسایی شده توسط اداره امور مالیاتی صلاحیتدار) کسر می‌گردد. این ماده مغایر ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم، مواد ۸۶۹ و ۸۷۰ قانون مدنی و مواد ۲۶۷ و ۲۲۶ قانون امور حسبی است. زیرا در صورتی که وراثت قسمتی از دارایی‌های متوفی را به هر دلیل در اظهار نامه ای که ظرف یک سال از فوت متوفی تسلیم نموده اند، ابراز نمایند نسبت به آن قسمت از اموال که بعداً اعلام می‌نماید، اداره امور مالیاتی هیچ‌گونه بدهی و هزینه ای منظور نخواهد کرد که این امر خلاف منطق و اصول حقوقی می‌باشد. همچنین نه در ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم و نه در بندهای آن و نه در هیچ یک از مواد قانونی فصل مالیات بر ارث، چنین حصری (تا سقف ارزش اموال و دارایی‌های ابراز شده در اظهارنامه تسلیمی در موعد مقرر) وجود ندارد و اقدام تنظیم کنندگان آیین نامه در این خصوص بسط دایره شمول قانون و خارج از حیطه اختیارات آنان می‌باشد".

متن تبصره ۴ ماده ۲ از آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مورد شکایت به شرح زیر است:

"ماده ۲- اداره امور مالیاتی صلاحیتدار مکلف است اظهارنامه‌هایی که در موعد مقرر (حداکثر یک سال از تاریخ فوت متوفی) تسلیم شده باشد رسیدگی و نسبت به ارزیابی اموال، دارایی‌ها و بررسی بدهی‌های متوفی به شرح زیر اقدام نماید:

.....

تبصره ۴- دیون، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن متوفی حداکثر تا سقف ارزش اموال و دارایی‌های ابراز شده در اظهارنامه تسلیمی در موعد مقرر با رعایت ترتیبات مقرر در بند (ب) ماده ۲۶ قانون (اعم از اموال و دارایی‌های ابراز شده یا شناسایی شده توسط اداره امور مالیاتی صلاحیتدار) کسر می‌گردد. - معاون اول رئیس جمهور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب لایحه شماره ۲۱۰۸۶/۲۱۲/ص - ۲۶/۱۲/۱۳۹۹ به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"در صورتی که وراثت می‌توانستند تا سالیان متمادی با اعلام دیون و بدهی متوفی و اظهار ارقام جدیدی از ماترک، درخواست کسر بدهی از ماترک ابراز شده یا نشده را داشته باشند، قانونگذار در ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم مهلت یک ساله برای تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث تعیین نمی‌نمود. همچنین اداره امور مالیاتی ناگزیر بود هر بار نسبت به رسیدگی مجدد از ابتدا و با لحاظ کلیه دیون و بدهی و ماترک رسیدگی شده قبلی و جدید، اقدام نماید. زیرا عدم رعایت ترتیب مذکور در کسر دیون و بدهی از ماترک اثر مستقیم در میزان مالیات

بر ارث دارد. لذا مفاد تبصره مورد شکایت کاملاً در راستای قانون بوده و علاوه بر رعایت مفاد ماده ۲۶ قانون، با لحاظ اموال و دارایی‌های شناسایی شده توسط اداره امور مالیاتی، مواردی را که وراثت به دلیل عدم اطلاع از وجود برخی اموال، در اظهارنامه اعلام ننموده‌اند نیز پوشش داده است."

پرونده در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره ۱۳۳۱۲/۰۶۰۹۹۷۰۹۰۰۰۱۴۰۰ - ۲۳/۱۱/۱۴۰۰ مواد ۴ و ۷ آیین‌نامه اجرایی شماره ۲۱/۱۱/۱۳۹۵ - ۵۲۸۰۴/۳۸۶۲ موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۱۲ آیین‌نامه شماره ۳۸۶۹/۵۲۸۸۵ - ۲۱/۱/۱۳۹۵ موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم را قابل ابطال تشخیص نداد و رأی به رد شکایت صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به تقاضای ابطال تبصره ۴ ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی شماره ۳۸۶۲/۵۲۸۰۴ - ۲۱/۱۱/۱۳۹۵ موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۶/۱/۱۴۰۱ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا 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

نظر به اینکه به موجب مقرر مورد اعتراض ادارات امور مالیاتی، بدهیها را براساس ارزش روز فوت محاسبه می‌نمایند، ولی ارزش ماترک را براساس روز محاسبه مالیات و رسیدگی لحاظ می‌نمایند و نیز اینکه اطلاق مصوبه در مواردی که بدهیهای وجود دارد که وراثت از آنها بی‌اطلاع می‌باشند و نمی‌توانند در اظهارنامه آن را ابراز نمایند که این مقرر این موارد را شامل نمی‌شود و موجب می‌شود بدهی اشخاص متوفی به نرخی غیر از ماترک آنها محاسبه شود و مورد لحاظ قرار گیرد، مغایر با ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری