

دادنامه شماره : ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳

تاریخ : ۱۴۰۱ / ۰۱ / ۱۶

موضوع : ابطال تبصره ۴ ماده ۲ آیین نامه اجرایی
ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم

شاکی : آقای علی گودرزی

گردش کار : شاکی به موجب دادخواستی ابطال مواد ۴، ۷ و تبصره ۴ ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم موضوع بخشنامه شماره ۳۸۶۲ / ت ۵۲۸۰۴ مورخ ۲۱ / ۰۱ / ۱۳۹۵ سازمان امور مالیاتی کشور و ماده ۱۲ آیین نامه شماره ۳۸۶۹ / ت ۵۲۸۸۵ مورخ ۲۱ / ۰۱ / ۱۳۹۵ موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات های 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 دارایی های ابراز شده در اظهارنامه تسلیمی در موعد مقرر با رعایت ترتیبات مقرر در بند (ب) ماده ۲۶ قانون (اعم از اموال و دارایی های ابراز شده یا شناسایی شده توسط اداره امور مالیاتی صلاحیتدار) کسر می گردد. این ماده مغایر ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم، مواد ۸۶۹ و ۸۷۰ قانون

مدنی و مواد ۲۶۷ و ۲۲۶ قانون امور حسبی است. زیرا در صورتی که وراث قسمتی از دارایی های متوفی را به هر دلیل در اظهار نامه ای که ظرف یک سال از فوت متوفی تسلیم نموده اند، ابراز ننمایند نسبت به آن قسمت از اموال که بعد اعلام می نماید، اداره امور مالیاتی هیچ گونه بدهی و هزینه ای منظور نخواهد کرد که این امر خلاف منطبق و اصول حقوقی می باشد. همچنین نه در ماده ۲۶ قانون مالیات های 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 دارایی های 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 می باشد. »

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

ماده ۲ : اداره امور مالیاتی صلاحیتدار مکلف است اظهارنامه هایی که در موعد مقرر (حداکثر یک سال از تاریخ فوت متوفی) تسلیم شده باشد رسیدگی و نسبت به ارزیابی اموال، دارایی ها و بررسی بدهی های 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 دارایی های 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 می گردد. - 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 مورخ ۲۶ / ۱۲ / ۱۳۹۹ به طور خلاصه اعلام کرده است که :

در صورتی که وراثت می توانستند 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 مالیات های مستقیم مهلت یک ساله برای تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث تعیین نمی نمود. 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 دارایی های شناسایی شده توسط اداره امور مالیاتی، مواردی را که وراثت به دلیل عدم اطلاع از وجود برخی اموال، در اظهارنامه اعلام ننموده اند نیز پوشش داده است.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان
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 ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۱۲ مورخ ۲۳ / ۱۱ / ۱۴۰۰ مواد ۴ و ۷ آیین نامه اجرایی شماره ۳۸۶۲ / ت ۵۲۸۰۴ مورخ ۲۱ / ۰۱ / ۱۳۹۵ موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۱۲ آیین نامه شماره ۳۸۶۹ / ت ۵۲۸۸۵ مورخ ۲۱ / ۰۱ / ۱۳۹۵ موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات های 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 آیین نامه اجرایی شماره ۳۸۶۲ / ت / ۵۲۸۰۴ مورخ ۲۱ / ۰۱ / ۱۳۹۵ موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۶ / ۰۱ / ۱۴۰۱ 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 :

نظر به اینکه به موجب مقرره مورد اعتراض ادارات امور مالیاتی، بدهیها را براساس ارزش روز فوت محاسبه می نمایند، ولی ارزش ماترک را براساس روز محاسبه مالیات و رسیدگی لحاظ می نمایند و نیز اینکه اطلاق مصوبه در مواردی که بدهیهایی وجود دارد که وراثت از آن ها بی اطلاع می باشند و نمی توانند در اظهارنامه آن را ابراز نمایند که این مقرره این موارد را شامل نمی شود و موجب می شود بدهی اشخاص متوفی به نرخی غیر از ماترک آن ها محاسبه شود و مورد لحاظ قرار گیرد، مغایر با ماده ۲۶ قانون مالیات های مستقیم است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

حکمتعلی مظفری - رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری