



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

## دادنامه

شماره دادنامه : 140231390002727652

تاریخ تنظیم : 1402/10/19

شماره پرونده : 140231920000160054

شماره بایگانی شعبه : 0200360

تاریخ دادنامه: 1402/10/19

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 1384/6/30-11823 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 1384/6/30-11823 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 1366 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 هیأت 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 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 ۲۳۷ نخواهد بود و بنایستی با ارائه این گونه اسناد پرونده بار دیگر در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود.»

در این خصوص، می توان به رأی شماره 560-561 مورخ 1395/8/25 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بند 4 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،

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

شماره دادنامه : 140231390002727652

تاریخ تنظیم : 1402/10/19

شماره پرونده : 140231920000160054

شماره بایگانی شعبه : 0200360

دیونی است که به موجب احکام قوه قضاییه و هیأت های شبه قضایی باید تأیید شوند، لذا از این بخش از رأی مذکور نیز می توان 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. "

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

بخشنامه شماره 1384/6/30-11823 سازمان امور مالیاتی کشور

..... "

8- راجع به ادعاها و اسنادی که وراثت در مورد بدهی متوفی ارائه 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 پرداختی و سایر بدهی های مندرج در این گونه دفاتر نیز طبعاً مورد قبول خواهد بود. منتهی به موازات آن مرادوات 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 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 نایستی با ارائه این گونه اسناد پرونده بار دیگر در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شود."

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

" 1- جزء (ب) بند 8 مورد شکایت در تبیین قسمت اخیر مقررات ماده 37 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 داریی ارائه گردد، قابلیت طرح در هیأت حل اختلاف مالیاتی را دارد و این امر منوط به آن است که همین موضوع قبلاً در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح نشده باشد. بنابراین در مواردی که موضوع قبلاً در هیأت 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، بدیهی است که اگر امکان

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002727652  
تاریخ تنظیم : 1402/10/19  
شماره پرونده : 140231920000160054  
شماره بایگانی شعبه : 0200360

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

## دادنامه

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 هیأت 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 مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 مبنی بر ارائه اسناد و مدارک راجع به بدهی متوفی است، این در حالی است که شاکی به مفاد ماده ۲۱ این قانون اشاره نموده که موضوع آن با مقرره 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، مقرره 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 شاکی، اشتباهاً به صورت «ماده ۲۳۷» تایپ شده است. اگرچه ماده ۳۷ قانون یاد شده در قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/4/31 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 مالیات های مستقیم مصوب 1366/12/3 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.

3- 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 عندالاجتضاء 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 شاکی مورد استدعا است. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/10/19 با حضور رئیس 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 رأی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390002727652  
تاریخ تنظیم : 1402/10/19  
شماره پرونده : 140231920000160054  
شماره بایگانی شعبه : 0200360

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

## دادنامه

مبادرت کرده است.

### رای هیأت عمومی

بر اساس جزء (ب) بند 8 بخشنامه شماره 11823 مورخ 1384/6/30 سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است که در خصوص پرونده‌های 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 نبایستی با ارائه اینگونه اسناد پرونده بار دیگر در هیأت 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 مقرر مورد اعتراض حاکم بوده: «در صورتی که پس از قطعیت مالیات، اسناد و مدارک تازه‌ای مربوط به بدهی متوفی ارائه گردد و در محاسبه مالیات مؤثر باشد، پرونده امر جهت صدور رأی مقتضی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارسال و طبق رأی هیأت 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 هیأت مطرح شده یا نشده نباشد، اطلاق داشته و ارائه اسناد تازه بعد از قطعیت را از موجبات قابلیت طرح در هیأت مصرح در ماده 37 قانون قرار داده است و از سوی دیگر اصولاً مرجع صالح جهت تشخیص اینکه موضوع قابلیت رسیدگی در هیأت را دارد یا خیر، هیأت 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 بر اساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

### حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری