

دیون متوفی و هزینه کفن و دفن	(۵۰/۴۰۰/۰۰۰)
ماترک خالص	۵۷۹/۶۰۰/۰۰۰

حال با توجه به ماده ۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم و اعمال معافیت قانونی و حذف طلب مرحوم بابت بازخرید خدمت و مرخصی بند ۳ گزارش به مبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال که مشمول بند ۱ ماده ۲۴ می‌باشد و اعمال ۸۰٪ معافیت موجودی حساب بانک بند ۲ گزارش و اعمال ۴۰٪ معافیت واحدهای کشاورزی بند ۴ گزارش که مشمول بند ۴ ماده ۲۴ می‌باشد شرح ماترک و ارزش کل ماترک و ماترک خالص و سهم الارث هر یک از وراث ضمن رعایت ماد ۱۹ و ۲۴ قانون بابت مثال فوق به شرح زیر خواهد شد.

اعیان	عرصه	
۱- ارزش معاملاتی یک باب خانه	۸۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰
۲- موجودی حساب بانکی	-	۱۲/۰۰۰/۰۰۰
۳- ارزش ملک کشاورزی با ابزارآلات	۴۲/۰۰۰/۰۰۰	۱۳۸/۰۰۰/۰۰۰
۴- ارزش سایر داراییهای منقول	-	۴۰/۰۰۰/۰۰۰
جمع عرصه و اعیان	۱۲۲/۰۰۰/۰۰۰	۳۱۰/۰۰۰/۰۰۰
جمع کل ماترک	۴۳۲/۰۰۰/۰۰۰	
دیون متوفی و هزینه کفن و دفن	(۵۰/۴۰۰/۰۰۰)	
ماترک خالص با اعمال معافیت ماده ۲۴	۳۸۱/۶۰۰/۰۰۰	
محاسبه سهم الارث هر یک از وراث:		
	۵۰/۴۰۰/۰۰۰	۴۳۲/۰۰۰/۰۰۰
هزینه نسبت به اعیان	$X=36/166/666$	۳۱۰/۰۰۰/۰۰۰
اعیان خالص	$36/166/666=273/833/334$	۳۱۰/۰۰۰/۰۰۰
سهم الارث همسر	$273/833/334 \div 8 = 34/229/166$	۲۷۳/۸۳۳/۳۳۴
سهم الارث سایر وراث	$34/229/166 = 347/370/834$	۳۸۱/۶۰۰/۰۰۰
سهم الارث دختر	$347/370/834 \div 4 = 86/842/708$	۳۴۷/۳۷۰/۸۳۴
سهم الارث پسر	$86/842/416 \times 2 = 173/685/416$	۸۶/۸۴۲/۴۱۶

با مقایسه محاسبه فوق که مطابق با متن ماده ۱۹ و ۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم انجام پذیرفته با محاسبات در مثال متن بخشنامه سازمان مالیاتی مشخص می‌گردد از مبلغ ۵۰/۴۰۰/۰۰۰ ریال دیون متوفی در مثال مذکور مبلغ ۳۴/۵۶۰/۰۰۰ ریال در پرونده قابل محاسبه و مابقی دیون به مبلغ ۱۵/۸۴۰/۰۰۰ ریال با معافیت قانونی مقرر در بند ۴ ماده ۲۴ تهاتر گردیده به طوری که ماترک خالص از مبلغ ۳۸۱/۶۰۰/۰۰۰ ریال به مبلغ ۳۹۷/۴۴۰/۰۰۰ ریال افزایش و بالعکس معافیت ۸۰٪ موجودی بانکی به ۷۵/۶٪ و معافیت بخش کشاورزی از ۴۰٪ به ۳۵/۶٪ تقلیل یافته و با مطالعه محاسبات پرونده ارث مرحوم زین العابدین ارونقی که ضمیمه می‌باشد ملاحظه می‌گردد ماترک خالص قابل تقسیم در پرونده قبل از اجرای بخشنامه مبلغ ۶۷۷/۹۴۹/۴۵۳ ریال و با اجرای بخشنامه مذکور به مبلغ ۷۲۶/۸۶۹/۰۱۱ ریال افزایش و به تبع آن مالیات قابل پرداخت نیز به مبلغ ۱۲/۲۲۹/۸۹۰ ریال افزایش یافته و با مقایسه محاسبات مثال متن بخشنامه با محاسبات انجام شده در پرونده ارث مرحوم ارونقی ملاحظه می‌شود افزایش سطح دیون متوفی منجر به کاهش استفاده از معافیت قانونی می‌گردد و در زمانی که دیون متوفی بر ماترک مشمول و غیرمشمول غالب باشد عملاً معافیت مقرر در ماده ۲۴ 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 رویه‌های خلاف قانون در تعیین درآمد مشمول مالیات دانسته. مفاد بند ۴ بخشنامه مذکور عملاً مغایر با متن مواد ۱۹ و ۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و طبق اصل ۷۳ قانون اساسی شرح و تفسیر قوانین عادی منحصراً در صلاحیت مجلس شورای اسلامی می‌باشد 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 ۲۴ (تسهیم هزینه و دیون بین اقالم معاف و غیرمعاف) به موجب بند ۴ بخشنامه مذکور خارج از حدود اختیارات خود عمل نموده. فلذا با توجه به مشروحه فوق و اینکه مرجع قانونگذاری در مواد ۱۹ و ۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم موارد مشمول و غیرمشمول مالیات بر ارث را مشخص و در ماده ۲۴ جهت اعطای معافیت

شماره هـ/۶۰/۹۱

۱۳۹۵/۹/۱۴

بسمه تعالی

جناب آقای جاسبی

مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

با سلام

یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۵۶۱ - ۵۶۰ مورخ ۱۳۹۵/۸/۲۵ با موضوع:

«ابطال بند ۴ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیأت عمومی و سرپرست هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری - مهدی دربین

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۵/۸/۲۵ شماره دادنامه: ۵۶۱ - ۵۶۰

کلاس پرونده: ۶۰/۹۱ و ۷۵/۹۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکس: خانمها: آیدا آتش بهار و سولماز ارونقی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۴ بخشنامه ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان

امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست‌های جداگانه با متن مشابه ابطال بند ۴

بخشنامه ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان مالیاتی کشور را خواستار شده‌اند و در جهت

تبیین خواسته اعلام کرده‌اند که:

«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 ۲۴ فصل چهارم مالیات بر ارث قانون

مالیاتهای مستقیم در اجرای بند ۴ بخشنامه ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ ریاست محترم

سازمان امور مالیاتی کشور در مورد اینجانبان اعمال نگردیده معترض بوده و درخواست

حذف بند ۴ بخشنامه مذکور را به دلایل زیر خواستاریم.

طبق تصریح مقنن در ماده ۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم اموال مشمول مالیات بر

ارث عبارت از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیرمنقول

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 ۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم و در چهار بند

عنوان گردیده که در صورت توجه به دو ماده مذکور مشخص می‌باشد مرجع قانونگذاری

موارد مشمول مالیات بر ارث را صراحتاً از موارد غیرمشمول و معاف مجزا و اعمال معافیت

مقرر در متن ماده ۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم منجز از ماده ۱۹ بدون قید یا شرطی

تبیین و مقرر نموده، لذا درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه در منبع مالیات بر ارث با

توجه به مواد ۱۹ و ۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم عبارت از (بدهی - ماترک پس از اعمال

معافیت ماده ۲۴ = درآمد مشمول مالیات) خواهد بود و با توجه به اصل ۵۱ قانون اساسی

(هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و

تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود) که نحوه وضع و معافیت و بخشودگی

مالیاتی را مشخص نموده صدور بخشنامه ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ حاکی از نقض صریح

قوانین جاری بوده و در جهت روشن نمودن موضوع اگر مثال عددی بند ۴ بخشنامه

مذکور را به شرح زیر مورد تجزیه و تحلیل قرار دهیم میزان تزییع حقوق اشخاص از

جمله در پرونده اینجانبان به وضوح مشخص می‌باشد.

مثال متن بخشنامه بدون لحاظ نمودن بخشنامه سازمان مالیاتی:

شرح ماترک متوفی در تاریخ حین الفوت (۱۳۸۳) به شرح زیر است:

اعیان	عرصه	
۱- ارزش معاملاتی یک باب خانه	۸۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰
۲- موجودی حساب بانکی	-	۶۰/۰۰۰/۰۰۰
۳- طلب حین الفوت بابت بازخرید خدمت و مرخصی	-	۳۰/۰۰۰/۰۰۰
۴- ارزش ملک کشاورزی با محصولات و ابزارآلات	۷۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۳۰/۰۰۰/۰۰۰
۵- ارزش سایر داراییهای منقول	-	۴۰/۰۰۰/۰۰۰
جمع عرصه و اعیان	۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۸۰/۰۰۰/۰۰۰
جمع کل ماترک	۶۳۰/۰۰۰/۰۰۰	

مالیاتی هیچ‌گونه قید یا شرطی را مقرر ننموده اجرای بند ۴ بخشنامه ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان مالیاتی کشور در پرونده مالیات بر ارث اینجانبان موجب عدم برخورداری از معافیت قانونی را به همراه داشته و با توجه به بند ۱ ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری درخواست حذف بند ۴ بخشنامه ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان مالیاتی کشور را خواستاریم.»

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

«۱-.....

۲-.....

۳-.....

۴- راجع به نحوه محاسبه هزینه‌ها و بدهیهای متوفی نسبت به ماترک مشمول مالیات هزینه کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی و دیون محقق موضوع ماده ۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم بایستی حسب مورد به نسبت ارقام معاف (موضوع بندهای ۱ و ۴ ماده ۲۴ به استثنای حقوق بازنشستگی و وظیفه که مستمراً به وراثت پرداخت خواهد شد) و غیرمعاف تسهیم و فقط آن بخش از هزینه‌ها و دیون که به ماترک مشمول مالیات مربوط می‌شود از ماترک مزبور کسر گردد. در این خصوص به مثال عددی زیر توجه شود:

«فهرست ارقام ماترک شخصی که ماترک به سال ۱۳۸۳ می‌باشد، به قرار زیر است:

۱- ارزش معاملاتی اعیان یک باب خانه مسکونی ۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

۲- ارزش معاملاتی عرصه یک باب خانه مسکونی ۸۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

۳- موجودی حساب بانکی ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

۴- طلب حین فوت بابت بازخرید خدمت و مرخصی ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال»

در پاسخ به شکایات مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۵۷۲۸ - ۱۳۹۳/۲/۲۸ توضیح داده است:

«ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم:

احتراماً، درباره پرونده‌های شماره ۶۰/۹۱ و ۶۰/۹۸ موضوع شکایت خانمها «سولماز ارونقی» و «آیدا آتش بهار» به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور ضمن درخواست رسیدگی توأمان به هر دو دادخواست، معروض می‌دارد:

از آنجا که سازمان امور مالیاتی کشور برابر بند (ث) ماده (۹) تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین‌نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) «قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» موضوع تصویب نامه شماره ۲۳۹۱۳/ت/۲۷۱۳ - ۱۳۸۰/۶/۱۰ به حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی مکلف می‌باشد و برای جلوگیری از اتخاذ و اعمال رویه‌ها و روشهای مختلف، متعارض از سوی مأموران مالیاتی در رابطه با چگونگی اجرای ماده (۱۹) «قانون مالیاتهای مستقیم» درباره مالیات بر ارث، به شرح بند (۴) بخشنامه یاد شده، به ایجاد رویه واحد درباره نحوه محاسبه اموال مشمول مالیات بر ارث از ماترک متوفی اقدام نموده است. بند (۴) بخشنامه یاد شده، با توجه به مفهوم و روح ماده (۱۹) «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 هزینه‌ها و دیون متوفی، از جمله سپرده‌های بانکی و دارایی متوفی در واحدهای تولیدی و کشاورزی را که در بند ۴ ماده (۲۴) «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 (۴) بخشنامه یاد شده و مواد (۱۹) و (۲۴) (بندهای ۱ و ۴) «قانون مالیاتهای مستقیم» همخوانی ندارد، از این حیث محکوم به رد می‌باشد.

یادآوری می‌نماید، مدلول حکم مقرر در مواد قانونی یاد شده و بند (۴) بخشنامه معترض عنه، بر این موضوع دلالت دارد که کسوری که قانوناً 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 هزینه‌های کفن و دفن را تنها از محل اموال مشمول مالیات پرداخت نمی‌نمایند، بلکه معمولاً از محل همه اموال به طور مختلط و حتی از آنچه مانند موجودی حسابهای بانکی، به طور انقد و اسهل قابل دسترس تراست، تصفیه و کارسازی می‌نمایند. از این رو، نص صریح دال بر «وضع کسور منحصرأ از ارقام ماترک مشمول مالیات» وجود ندارد. بلکه، همه ارقام ماترک را در بر می‌گیرد.

با توجه به مطالب فوق الاشعار و نظر به اینکه صدور بخشنامه و تهیه آیین‌نامه موردنیاز قوانین مالیاتی مستند به بند (ق) ماده (۹) تصویب‌نامه صدرالاشاره از صلاحیتهای سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و مفاد بند (۴) بخشنامه مورد اعتراض تجاوز یا

سوءاستفاده از اختیارات سازمان متبوع یا تخلف از اجرای قوانین و مقررات را در بر ندارد و مشمول تضييع حقوق اشخاص نیز نمی‌باشد، مستند به مواد ۱۹، ۲۴ (بند ۴) «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحیه‌های بعدی (مصوب ۱۳۷۰/۱۱/۲۷) و با لحاظ مفهوم مخالف بند (۱) ماده (۱۲) «قانون تشکیلات و آیین‌دادرسی دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۹۲ رد شکایت شکات یاد شده را درخواست می‌نماید.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۵/۸/۲۵ 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

مطابق ماده ۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ 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 غیرمنقول 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 ۲۴ اصلاحی همان قانون اموالی را نیز از شمول مالیات بر ارث فصل چهارم قانون مالیاتهای مستقیم خارج دانسته است، بنابراین با لحاظ احکام مواد ۲۴ و ۱۹ 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 ۴ بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ - ۱۳۸۴/۶/۳۰ 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 غیرمعاف تسهیم و فقط آن بخش از هزینه‌ها و دیون که به ماترک مشمول مالیات مربوط می‌شود، از آن ماترک کسر می‌شود، مغایر قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین‌دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدکاظم بهرامی