



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390002092377  
تاریخ تنظیم : 1403/08/29

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

دیوان عدالت اداری

شماره پرونده ها :

140331920000399600 , 140231920001412033

شماره بایگانی شعبه :

0300950 , 0207796

تاریخ دادنامه: 1403/8/29

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان بهمن زبردست و امید یاهو

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت اول و اطلاق قسمت پایانی از جزء (ج) بند 8 بخشنامه شماره 11823 مورخ 1384/6/30 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست هایی جداگانه ابطال قسمت اول و اطلاق قسمت پایانی از جزء (ج) بند 8 بخشنامه شماره 11823 مورخ 1384/6/30 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

" الف: خلاصه متن دادخواست آقای بهمن زبردست:

سازمان امور مالیاتی کشور در بند (8) بخشنامه مورد شکایت، با عنوان نمودن این که برخی از وراثت با واداشتن طلبکاران صوری به اقامه دعوی در دادگستری یا هیأت های موضوع قانون کار قصد فرار از پرداخت مالیات بر ارث را دارند، احکامی را در جزه های (ب) و (ج) این بند مقرر نموده که حکم جزء (ب) آن طی دادنامه شماره 140231390002727652 مورخ 1402/10/19 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردیده است. لذا با اتخاذ ملاک از رأی مذکور و مطابق نص صریح ماده (37) قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 که قانون حاکم در زمان صدور مقرر مورد شکایت بوده، پس از قطعیت مالیات بر ارث، هیأت حل اختلاف مالیاتی تنها مرجع صالح برای رسیدگی به اسناد و مدارک تازه و هرگونه تصمیم گیری درباره آنها اعم از رد و قبول یا این که اصولاً قابلیت طرح در هیأت را دارند یا نه، بوده و ادارات مالیاتی جز ارسال مدارک به هیأت مذکور، مطلقاً حق بررسی و تصمیم گیری درباره آنها را ندارند. با توجه به احتمال تضییع حقوق برخی مؤدیان در سال های گذشته، درخواست ابطال از زمان صدور اطلاق جزء (ج) بند (8) بخشنامه مورد شکایت را، در حدی که

تصویر برابر با اصل است.

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

omooorepayman.ir

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390002092377

تاریخ تنظیم : 1403/08/29

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

ادارات مالیاتی را مجاز به بررسی و تصمیم‌گیری برای قبول یا عدم قبول اسناد و مدارک ارائه شده مربوط به بدهی متوفی، پس از قطعیت مالیات بر ارث، به جای ارسال پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی جهت صدور رأی دانسته، به دلیل مغایرت با ماده (37) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1366 و نیز رأی پیش‌گفته هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، همچنین خروج از حدود اختیار از حیث گرفتن اختیارات قانونی هیأت حل اختلاف مالیاتی و دادن آن به ادارات مالیاتی، دارم.

**ب:** خلاصه متن دادخواست آقای امید یاهو: به موجب بند مورد شکایت تبعیت و اجرای آثار آراء قضایی را معلق و منوط به اقدام قضایی سازمان امور مالیاتی جهت ورود در پرونده قضایی با آثار مالیاتی (حسب مورد ورود ثالث، اعتراض ثالث و...) و صدور رأی له یا علیه سازمان امور مالیاتی دانسته است. این در حالی است که به موجب ماده 5 قانون آیین دادرسی مدنی آرای دادگاه‌ها قطعی است مگر در موارد مقرر در باب چهارم این قانون یا در مواردی که به موجب سایر قوانین قابل نقض یا تجدیدنظر باشند. همچنین به موجب ماده 8 همان قانون: «هیچ مقام رسمی یا سازمان یا اداره دولتی نمی‌تواند حکم دادگاه را تغییر دهد و یا از اجرای آن جلوگیری کند مگر دادگاهی که حکم صادر نموده و یا مرجع بالاتر، آن هم در مواردی که قانون معین نموده باشد» مضافاً مستنبط از ماده 18 قانون آیین دادرسی کیفری که بیان می‌دارد: «هرگاه رأی قطعی کیفری مؤثر در ماهیت امر حقوقی باشد، برای دادگاهی که به امر حقوقی یا ضرر و زیان رسیدگی می‌کند، لازم‌الاتباع است.» به قیاس اولویت رأی مذکور برای مرجع اداری نیز لازم‌الرعایه است. مع هذا با عنایت به مواد متعدد از قانون آیین دادرسی مدنی و کیفری، آراء مراجع قضایی برای اشخاص دیگر من جمله مراجع اداری لازم‌الرعایه بوده و ترتب آثار آراء مذکور به اموری مانند طرح اعتراض سازمان امور مالیاتی و... مغایر با اصول حقوقی و قوانین مذکور است. به طور کلی بسیاری از دعاوی مطروحه در مراجع قضایی واجد آثار گسترده مالیاتی بوده و فتح باب ادعاهایی همچون ادعای مندرج در بخشنامه معترض عنه می‌تواند موجب تالی فاسد و اطاله دادخواهی مؤدیان مالیاتی گردد. مع الوصف با توجه به موارد مذکور اجرای رأی مراجع قضایی را منوط به حضور اداره مالیات در صحنه دادرسی و صدور حکم له یا علیه اداره کل امور مالیاتی دانسته است، تقاضای ابطال عبارت «اما چنانچه سازمان امور مالیاتی کشور یا عندالافتضاء واحدهای تابعه آن طبق مواد 130 تا 140 و 417 تا 425 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» از جزء «ج» از بند 8 بخشنامه 11823

تصویر برابر با اصل است.

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

omoorepeyman.ir



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390002092377  
تاریخ تنظیم : 1403/08/29

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

دیوان عدالت اداری

مورخ 1384/6/30 را مستند به بند 1 ماده 12، 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری را از ریاست و قضات دیوان عدالت اداری خواستاریم."

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره 11823 مورخ 1384/6/30

8- راجع به ادعاها و اسنادی که وراثت در مورد بدهی متوفی ارائه می نمایند.

ج: طبق نص صریح ماده 237 مذکور، مرجع صالح برای رسیدگی به بدهی ها از حیث مالیاتی هیأت های حل اختلاف مالیاتی است و ذکر از مرجع قضایی و یا مراجع دیگر در این ماده به عمل نیامده است اما چنان چه سازمان امور مالیاتی کشور یا عندالافتضاء واحدهای تابعه آن طبق مواد 130 تا 140 و 417 تا 425 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. ضمناً متذکر می گردد، علی رغم استنباط برخی مسئولین مالیاتی، مطالبه مالیات از وراثت در این قبیل موارد به منزله تغییر حکم دادگاه یا جلوگیری از اجرای آن بین طرفین اصلی دعوی که در ماده 8 قانون آیین دادرسی مدنی عنوان گردیده، نمی باشد. در خصوص آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی نیز متذکر می گردد که قبول بدون قید و شرط آراء مزبور توسط ادارات و مراجع مالیاتی صحیح نبوده و ارائه این گونه آراء کفایت از تحقیق و بررسی از نقطه نظر مالیاتی نمی نماید. - رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قرار دادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/5054/ص مورخ 1403/3/12 به طور خلاصه توضیح داده است که:

" بر خلاف برداشت شاکی، وظایف ادارات مالیاتی صرفاً ارسال مدارک نبوده و بنا به تصریح ماده

تصویر برابر با اصل است.

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

omooorepeyman.ir



## دادنامه

فوق بررسی از حیث محورهایی مانند: تأثیر یا عدم تأثیر اسناد تازه در محاسبه مالیات نیز با توجه به ماده 219 قانون مالیات های مستقیم در صلاحیت ادارات مالیاتی می باشد. ضمناً مفاد دادنامه شماره 140231390002727652 مورخ 1402/10/19 تنها ناظر به قابلیت طرح اسناد تازه بعد از قطعیت در هیأت حل اختلاف مالیاتی است و به موضوع شکایت ارتباطی ندارد.

لازم به ذکر است مقرره مورد شکایت در راستای تبیین حکم قانون بوده و در چهارچوب صلاحیت مقام صادر کننده و جهت اجرای حکم ماده 37 سابق قانون مالیات های مستقیم (حاکم در زمان صدور مقرره) صادر شده است، لذا ملاک مورد ادعای شاکی به دلیل تفاوت میان حکم بندهای (ب) و (ج) مقرره مورد شکایت (11823) جاری نمی گردد، چرا که دادنامه موصوف ناظر به بند (ب) مقرره فوق می باشد، اما بند (ج) مقرره ضمن تأکید بر صلاحیت هیأت های حل اختلاف مالیاتی در خصوص رسیدگی به بدهی های [متوفی] از حیث مالیاتی؛ شرایط و مقدمات رسیدگی به آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی را که ممکن است دارای آثار مالیاتی برای اموال متوفی باشد، این گونه بیان نموده که قبول بدون قید و شرط آراء مزبور توسط ادارات و مراجع مالیاتی صحیح نیست و ارائه آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی کفایت از تحقیق و بررسی از نقطه نظر مالیاتی نمی نماید. این قسمت از مقرره، منطبق با ماده 37 سابق قانون مالیات های مستقیم و در راستای تبیین این حکم می باشد. بر این اساس اسناد و مدارک تازه، علاوه بر این که باید مربوط به بدهی متوفی یا عدم تعلق دارایی به وی باشد، لازم است در محاسبه مالیات مؤثر باشد. همان گونه که مستحضرید به دلیل صلاحیت تخصصی، برابر ماده 219 قانون مالیات های مستقیم شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات به سازمان امور مالیاتی محول شده است. بدیهی است تشخیص اسناد و مدارک تازه (در این جا آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی) در محاسبه مالیات نیز در حیطه وظایف و صلاحیت های قانونی مراجع حل اختلاف مالیاتی پیش بینی شده است و از این رو مقنن در ماده 37 قانون پیش گفت با آوردن عبارت «در محاسبه مالیات مؤثر باشد» ارزیابی این تأثیر را بر عهده ایشان نهاده است؛ لذا بر خلاف برداشت شاکی، قسمت مورد اعتراض، وظایف ادارات صرفاً ارسال مدارک نبوده و بنا به تصریح ماده فوق، بررسی تأثیر یا عدم تأثیر اسناد تازه در محاسبه مالیات از سوی مأمورین مالیاتی و انعکاس گزارش مربوط برای فراهم شدن موجبات رسیدگی در مرجع واجد صلاحیت (هیأت حل اختلاف مالیاتی) نیز در راستای اجرای حکم قانونگذار می باشد. با امعان نظر نسبت به مراتب فوق، رد شکایت مورد استدعاست."

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390002092377

تاریخ تنظیم : 1403/08/29

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1403/8/29 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 مبادرت کرده است.

### رأی هیأت عمومی

الف. براساس قسمت اول مقررہ مورد شکایت اعلام شده است که در فرآیند رسیدگی جهت تعیین مأخذ مالیات بر ارث و بررسی میزان بدهی محقق متوفی و دیون و کسر واجبات مالی و سایر امور، چون طبق نص ماده 237 قانون مالیات های مستقیم تنها مرجع رسیدگی به این امور هیأت حل اختلاف مالیاتی است و سایر مراجع اعم از قضایی و غیرقضایی در قوانین ذکر نشده اند لذا در فرضی که سازمان امور مالیاتی در پرونده های متشکله در آن مراجع به عنوان ثالث (وارد یا معترض و...) دخالت داشته و در جریان دادرسی بوده و مدافع حقوق دولت باشد و دادنامه صادره از مرجع قضایی متضمن حکم علیه سازمان امور مالیاتی باشد آن رأی مطاع و قابل قبول است و معنای این عبارت این است که چنانچه به هر نحوی خواه ارادی و یا خارج از اراده سازمان امور مالیاتی در پرونده ای که متداعیین در مرجع قضایی صالح مطرح می نمایند (مثلاً الزام به تنظیم سند یا اثبات مالکیت یا پرونده مطالبه وجه چک به طرفیت ورثه نسبت به اموال متوفی و...) در صورتی که سازمان امور مالیاتی و یا ادارات مالیاتی نتوانند وارد شوند، رأی مرجع قضایی مبنی بر این که قبل از فوت مورث یا حتی بعد از فوت مورث بخشی از ماترک تعلق به طلبکار داشته یا از ماترک و مأخذ مالیات بر ارث خارج شده هیچ اثری در رسیدگی مالیاتی سازمان امور مالیاتی ندارد که این حکم در مقررہ مورد اعتراض برخلاف مفاد قانون است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

ب. براساس قسمت پایانی مقررہ مورد شکایت، سازمان امور مالیاتی مجاز به بررسی و تصمیم گیری برای قبول یا عدم قبول اسناد ارائه شده مربوط به بدهی متوفی (پس از قطعیت مالیات) اعلام شده و این در حالی است که علی القاعده می بایست اسناد و مدارک به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارسال شود تا بررسی انجام و رأی مقتضی صادر گردد و از این جهت اطلاق حکم مقرر در قسمت مزبور خلاف قانون بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

احمد رضا عابدی

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 : 140331390002092377  
تاریخ تنظیم : 1403/08/29

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

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



omoorepeyman.ir