



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:
9900339

شاکی:
رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع:
اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، شماره 287 و 16/2/1399-286 هیات عمومی دیوان عدالت اداری نقض گردید و ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 3 ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم ابطال شد.

تاریخ رأی:
یکشنبه 8 تیر 1399

شماره دادنامه:
439

بسم الله الرحمن الرحيم
شماره دادنامه : 439
تاریخ دادنامه: 1399.3.20
شماره پرونده: 9900339

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری
متقاضی: رئیس دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 نسبت به رأی شماره 287-286 مورخ 1399.2.16 هیات عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: 1- به موجب دادنامه شماره 287-286 مورخ 1399.2.16 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، ماده 13 « آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1394 » موضوع مصوبه شماره 3869 ت.52885 هـ-1395.1.21 هیات وزیران، ابطال نشد.

2- متن رأی شماره 287-286 مورخ 1399.2.16 هیات عمومی دیوان عدالت اداری به قرار زیر است:

« بر مبنای ماده 34 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی سال 1394، اشخاص موضوع این ماده مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی های متوفی را به وراث یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی های مزبور انجام دهند. نظر به اینکه آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات های مستقیم صرفاً در راستای اجرای حکم مقرر در ماده 34 قانون فوق الذکر وضع شده و در ماده یاد شده نیز تسلیم اموال و دارایی های متوفی به وراث یا موصی له و یا ثبت و انجام معاملات راجع به اموال و دارایی های آنها منوط به پرداخت مالیات شده است، لذا حکم مقرر در ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات های مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مؤدی در هیات حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، معایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد. »

3- مدیرکل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری و معاونت نظارت و بازرسی دیوان عدالت اداری به موجب گزارش، اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رأی مذکور را به رئیس دیوان عدالت اداری پیشنهاد می‌کنند. استدلال مصرح در این گزارش به شرح زیر است:

« به استحضار می‌رساند که به موجب ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1394 مقرر شده است که: «چنانچه در خصوص میزان مالیات مشخصه بین مؤدی و اداره امور مالیاتی اختلاف باشد، پس از پرداخت مالیات تعیین شده، ضمن صدور گواهی موضوع ماده 34 قانون، اعتراض مؤدی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد 216، 238، 244، 247، 251 و 251 مکرر قانون می‌باشد. در صورتی که طبق رأی قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد.»

در پرونده‌های مطروحه در هیأت عمومی به شماره کلاسه 9802304 و 9701454، شاکیان به موجب دادخواست‌های تقدیمی و با این استدلال که در فرض معترض بودن افراد به میزان مالیات تعیین شده، الزام آنها به پرداخت مالیات قبل از طرح اعتراض در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مبنای قانونی ندارد، ابطال ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1394 را به دلیل مغایرت با مواد 237 و 238 قانون مالیات‌های مستقیم و خروج مرجع تصویب کننده از حدود اختیارات خود خواستار شده‌اند. در مقام رسیدگی به شکایت فوق، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری « به موجب دادنامه شماره 286-287 مورخ 1399.2.16 و به شرح آتی رأی به عدم ابطال مقرر فوق صادر کرده است: « بر مبنای ماده 34 قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی سال 1394، اشخاص موضوع این ماده مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی‌های متوفی را به وراث یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی‌های مزبور انجام دهند. نظر به اینکه آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً در راستای اجرای حکم مقرر در ماده 34 قانون فوق‌الذکر وضع شده و در ماده یاد شده نیز تسلیم اموال و دارایی‌های متوفی به وراث یا موصی له و یا ثبت و انجام معاملات راجع به اموال و دارایی‌های آنها منوط به پرداخت مالیات شده است، لذا حکم مقرر در ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مؤدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیار مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد.»

با این حال به نظر می‌رسد که دادنامه فوق واجد ایراد قانونی است. زیرا به موجب ماده 244 قانون مالیات‌های مستقیم: « مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلافات مالیاتی است... » و بر اساس تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات‌های مستقیم: « مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند. » بنابراین بر مبنای عمومات فوق، در کلیه اختلافات مالیاتی افراد قبل از طرح اعتراض در هیأت حل اختلاف مالیاتی صرفاً مکلف به پرداخت مالیات مورد قبول خود بوده و الزامی به پرداخت کل مالیات تعیین شده ندارند. از این رو با عنایت به اینکه حکم مقرر در ماده 34 قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً در مقام اعمال ممنوعیت برای برخی اشخاص در رابطه با در اختیار قرار دادن اموال و دارایی‌های متوفی پیش از اخذ گواهی پرداخت مالیات وضع شده و متضمن حکمی نیست که بر اساس آن ارجاع پرونده‌های موضوع این ماده به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مستلزم این باشد که اشخاص قبل از مراجعه به هیأت‌های فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند، لذا حکم این ماده استثنایی بر احکام کلی مقرر در ماده 244 و تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات‌های مستقیم قبل از طرح اعتراض در هیأت حل اختلاف مالیاتی که بر مبنای ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1394 مقرر شده، با تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات‌های مستقیم مغایرت دارد. علیهذا مراتب به محضر حضرتعالی اعلام و پیشنهاد می‌شود که در راستای اعمال اختیار حاصل از ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، رأی یاد شده برای رسیدگی مجدد در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مطرح شود.»

4- رئیس دیوان عدالت اداری پس از ملاحظه گزارش معاونت نظارت و بازرسی دیوان عدالت اداری و مدیرکل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری، موضوع را در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به هیأت عمومی ارجاع می‌کند.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1399.3.20 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

به موجب ماده 244 قانون مالیات‌های مستقیم: « مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است... » و بر اساس تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات‌های مستقیم: « مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند. » با توجه به حکم مقرر در مواد قانونی فوق و با عنایت به اینکه حکم مقرر در ماده 34 قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً در مقام اعمال ممنوعیت برای برخی اشخاص در رابطه با در اختیار قرار دادن اموال و دارایی‌های متوفی پیش از اخذ گواهی پرداخت مالیات وضع شده و متضمن حکمی نیست که بر اساس آن، ارجاع پرونده‌های موضوع این ماده به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مستلزم آن باشد که اشخاص قبل از مراجعه به هیأت‌های فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند؛ لذا حکم ماده 34 قانون مالیات‌های مستقیم استثنایی بر احکام کلی مقرر در ماده 244 و تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات‌های مستقیم محسوب نمی‌شود، بر همین اساس، در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، رأی شماره 287 و 286-1399.2.16 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد و ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیات‌های مستقیم که متضمن الزام افراد به پرداخت مالیات تعیین شده موضوع ماده 34 قانون مالیات‌های مستقیم قبل از طرح اعتراض در هیأت حل اختلاف مالیاتی است، به دلیل مغایرت با تبصره 1 ماده 247 قانون مالیات‌های مستقیم مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود./

محمدکاظم بهرامی
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



سال بهشت توید

باسم تعالی

معاونت حقوقی و فنی مالیاتی

و قتر حقوقی و قرارداد های مالیاتی

جناب آقای پور محمود

مدیرکل محترم دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی

با سلام و احترام؛

پیرو رونوشت نامه شماره ۲۱۲/۹۶۱۰/ص به تاریخ ۱۳۹۸/۶/۲ درخصوص شکایات مطروح در دیوان عدالت اداری نسبت به آیین نامه اجرایی ماده ۳۴ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم (موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵-ه به تاریخ ۱۳۹۵/۱/۲۱ هیأت وزیران)؛ به آگاهی می رساند:

به موجب رأی شماره ۲۸۷-۲۸۶ به تاریخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (تصویر پیوست) شکایت شکات از مقررات آیین نامه پیش گفته مردود اعلام شد، لیکن متعاقب اعلام مغایرت با قانون از سوی رئیس محترم دیوان عدالت اداری، حسب ماده (۹۱) «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» با رسیدگی مجدد نسبت به موضوع در آن هیأت محترم، دادنامه شماره ۴۳۹ به تاریخ ۱۳۹۹/۳/۲۰ متضمن ابطال ماده (۱۳) آیین نامه اجرایی مذکور صادر شده است.

بنا به مراتب مذکور، خواهشمند است دستور فرمایید مراتب اجرای رأی ابطالی را جهت انعکاس به مرجع قضایی به این دفتر اعلام نمایند. (کلا ۲۲۳-۱۲۵)

حسین تاجمیر ریاحی
مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

کلاس پرونده:

9802304 و 9701454

شاکی:

آقایان محمدرضا سماواتی و حمیدرضا فتاحی

موضوع:

عدم ابطال ماده 13 «آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 3869 ت. 52885 هـ - 1395.1.21 هیأت وزیران

تاریخ رای:

سه شنبه 3 تیر 1399

شماره دادنامه:

286 - 287

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه : 286 - 287

تاریخ دادنامه: 1399.2.16

شماره پرونده: 9802304 و 9701454

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان محمدرضا سماواتی و حمیدرضا فتاحی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ماده 13 «آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 3869 ت. 52885 هـ - 1395.1.21 هیأت وزیران

گردش کار: الف) آقای محمدرضا سماواتی به موجب دادخواستی ابطال مواد 8 و 13 مصوبه هیأت وزیران به شماره 52885 هـ - 3869/ مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 3869 ت. 52885 هـ - 1395.1.21 هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" مستنداً به مطالب مشروحه در این دادخواست تقاضای ابطال مواد 8 و 13 مصوبه هیأت وزیران به شماره 52885 هـ - 3869/ 3869 ت. 52885 هـ - 1395.1.21 مورد استدعاست. مقدمتاً به جهت تشحیذ اذهان قضات به استحضار می رساند: ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 ناظر بر تکلیف مراجعی است که مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات بر ارث اموال متوفی را به وراثت وی تحویل دهند، مانند: بانکها، ادارات ثبت، دفاتر اسناد رسمی، شرکتهایی که متوفی در آن سهام یا سهم الشرکه دارد و همچنین صندوقهای دادگستری و ثبت. همچنین تبصره 2 ماده مرقوم مقرر می دارد: « آیین نامه اجرایی ماده فوق الاشعار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی ظرف شش ماه تهیه و به تصویب هیأت وزیران برسد» که قاعدتاً نایب می فرمایید که آیین نامه اجرایی می باید در مسیر حکم اصل ماده یعنی تکلیف ادارات احصاء شده و جزییات مربوطه تصویب گردد لکن آیین نامه مذکور که طی شماره 52885 هـ - 3869/ 3869 ت. 52885 هـ - 1395.1.21 به تصویب هیأت وزیران می رسد خلاف قانون بوده و خارج از صلاحیت مقام تصویب کننده بوده است:

1- طبق ماده 237 قانون مالیاتهای مستقیم به جهت حفظ حقوق مودیان مالیاتی مقرر گردیده است: « برگ تشخیص مالیات باید بر اساس ماخذ صحیح و متکی بر دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیتهای مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد...» و حتی در قسمت اخیر ماده آمده که در صورت ابهام مودی مکلفند جزئیات گزارش منتج به صدور برگ تشخیص را به مودی اعلام نمایند.

2- از طرفی طبق ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم مودی می تواند در صورتی که به برگ تشخیص صادره توسط ممیز معترض باشد، ظرف 30 روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا توسط وکیل، تقاضای رسیدگی مجدد نموده و مالا در صورت عدم توافق ارجاع پرونده به هیأت حل اختلاف را خواستار شود. حکم مذکور یعنی همان حق اعتراض مودی مالیاتی در درجه ای از اهمیت قرار دارد که مطابق تبصره همان ماده در صورت عدم ابلاغ واقعی برگ تشخیص به مودی، مودی معترض تلقی پرونده به طور اتوماتیک به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارسال خواهد شد. لکن طبق ماده 8 و 13 آیین نامه اجرایی ماده 34:

اولاً: برگ تشخیص موضوع ماده 237 قانون مالیاتهای مستقیم به کاربرگ تغییر نام یافته و تکالیفی که در ماده 237 قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص ضرورت اتکاء برگ تشخیص به دلایل متقن بر عهده سازمان مالیاتی بوده در تحریر و تنظیم کاربرگ از مأموران سازمان مالیاتی ساقط گردیده و حذف شده است.

ثانیاً: طبق ماده 13 آیین نامه فوق الاشعار در صورتی که مودی بر مالیات تعیینی معترض باشد، مکلف است بدو مالیات را تماماً پرداخته و سپس اعتراض نماید. لذا هرچند علی الظاهر ماده 13 صریحاً حق اعتراض مودی را لغو ننموده است، لکن تکلیفی مالایطاق بر دوش مودیان مالیاتی نهاده است. زیرا دلیلی وجود ندارد وقتی مودی بر میزان مالیات معترض است بدو مکلف به پرداخت آن و سپس استفاده از حق اعتراض خود به مالیات تعیینی باشد. مقرر مندرج در ماده 13 از جهات مختلفی با اصول قانون اساسی، احکام شرعی و همچنین مقررات موضوعه در تعارض می باشد.

ثالثاً: کلیات مواد آیین نامه از شأن نزول ماده خروج موضوعی دارد و همان طور که گفته شد خارج از حدود اختیارات بوده و نوعی با تدوین این آیین نامه اقدام به قانونگذاری نموده اند.

لذا با عنایت به مراتب مذکور با توجه به اینکه آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 2 ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 ضمن اینکه با شأن وضع حکم مندرج در اصل ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم انطباق نداشته، خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده بوده و با مقررات قانون مالیاتهای مستقیم من جمله مواد 237 و 238 و همچنین اصول قانون اساسی در تعارض بوده و مستلزم تضییع حقوق مودیان مالیاتی و ایجاد تکلیف مالایطاق بر عهده ایشان می باشد وفق ماده 80 قانون آیین دادرسی تقاضای ابطال آن را از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خواستارم.

در پی اخطار رفع نقضی که از دفتر هیأت عمومی برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه ای که به شماره 97-1454-2 مورخ 11.12.1397 ثبت دفتر اداره کل هیأت عمومی و هیأتی تخصصی دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده است که:

" در قسمت پایانی ماده 13 آیین نامه اجرایی ماده 34 که ابطال آن درخواست شده گردیده است: « در صورتی که طبق رأی قطعی مراجع مذکور مشخص شود مالیات اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی با رعایت مقررات مسترد خواهد شد.» در اینجا به نظر می رسد دریافت اضافه مبلغ از مودی بدون رعایت حق اعتراض ایشان و سپس ابهام در چگونگی بازپرداخت مبلغ اضافه دریافت شده از مودی (با سود یا بدون آن) می تواند از مصادیق شرعی اکل مال به باطل باشد، زیرا در مصوبه تصریحی به اینکه اضافه دریافتی از موکل با سود قانونی ظرف چه مدتی و با چه نرخ به مودی مسترد می گردد، صحبتی به میان نیامده است. مع الذلک با عنایت به ضرورت اتخاذ تصمیم فوری در مورد مصوبه، انصراف خویش را از بررسی وجوه شرعی قضیه اعلام و تقاضا دارد پرونده جهت بررسی جهات قانونی به هیأتی تخصصی و نهایتاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارسال گردد."

متن مصوبات در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394:

" ماده 8- در موارد درخواست گواهی موضوع ماده 34 قانون، اداره امور مالیاتی موظف است پس از بررسی و رسیدگی های لازم نتیجه رسیدگی را در قالب کاربرگی (فرمی) که حداقل دربرگیرنده اطلاعات هویتی، نوع و ارزش اموال و دارایی ها، نرخ و مبلغ مالیات متعلق باشد به مودی ابلاغ و در صورت پرداخت مالیات، گواهی موضوع ماده مذکور را جهت ارائه به مرجع ذی ربط صادر کند.

ماده 13- چنانچه در خصوص میزان مالیات مشخصه بین مودی و اداره امور مالیاتی اختلاف باشد، پس از پرداخت مالیات تعیین شده ضمن صدور گواهی موضوع ماده 34 قانون، اعتراض مودی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده 216، 238، 244، 247 و 251 مکرر قانون می باشد. در صورتی که طبق رأی قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد. - معاون اول رئیس جمهور"

در پاسخ به شکایت مذکور، معاون امور حقوقی دولت (حوزه معاونت حقوقی رئیس جمهور) به موجب لایحه شماره 37157.66092-1398.5.28 توضیح داده است که:

" 1- شاکی با استناد به مواد 237 و 238 قانون مالیاتهای مستقیم و قیاس مفاد این دو ماده با مواد 8 و 13 آیین نامه مورد اعتراض، مدعی تعارض آنها با یکدیگر شده و در نتیجه خواستار ابطال دو ماده اخیرالذکر شده است. حال آن که اولاً: مواد 237 و 238 قانون مالیاتهای مستقیم در مقام بیان چگونگی صدور برگ تشخیص مالیات و نحوه اعتراض به آن بوده است، در حالی که مواد 8 و 13 آیین نامه در مقام بیان صدور گواهی تجویز نقل و انتقال و سایر تصرفات در ماترک است. بنابراین موضوع مورد حکم مواد 237 و 238 قانون و مواد 8 و 13 آیین نامه متفاوت بوده و در نتیجه بروز تعارض و مغایرت میان آنها منتفع و

منتفی است. ثانیاً: مواد 8 و 13 آیین نامه به هیچ وجه دلالتی بر عدم رعایت مفاد قانون مالیاتهای مستقیم از جمله مواد 237 و 238 آن نداشته و از عدم ذکر اوصاف، لوازم و تکالیف مندرج در ماده 237 قانون و مواد 8 و 13 آیین نامه، به هیچ وجه نمی توان ساقط شدن این اوصاف، لوازم و تکالیف را نتیجه گرفت.

2- در بخشی از دادخواست ارائه شده از سوی شاکی ادعای تعارض ماده 13 آیین نامه با « اصول قانون اساسی، احکام شرعی و همچنین مقررات موضوعه» طرح شده اما مبنای این تعارض بیان نشده است و معلوم نیست که این تعارض با کدام اصول قانون اساسی و موازین شرعی بوده و دلیل آن از نظر شاکی چیست. علاوه بر آن منوط نمودن اعتراض احتمالی مودی به پرداخت مالیات تعیین شده که از نظر شاکی برخلاف ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم است، به هیچ وجه تعارض با ماده 238 نداشته چرا که همان گونه که در بند پیشین معروض گردیده مقام و مورد ابتلا این مواد با هم متفاوت است و ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم و آیین نامه اجرایی آن ناظر بر مواردی است که وراثت یا سایر اشخاص ذینفع، خواستار تصرف و یا نقل و انتقال در اموالی از ماترک باشند که وفق ماده 26 قانون نسبت به تعیین مالیات و اخذ آن اقدام نشده باشد که در این خصوص ساز و کارهایی در آیین نامه پیش بینی شده است و این فرایند به هیچ وجه قابل انطباق و قیاس با فرایند تشخیص مالیات و اعتراض به آن (موضوع مواد 237 و 238 قانون مالیاتهای مستقیم) نیست.

نظر به مراتب فوق و با عنایت به اینکه در تصویب آیین نامه ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 هیچ گونه خروجی از مقررات و مفاد قانون صورت نپذیرفته و تعارضی میان مواد 8 و 13 آیین نامه با احکام مندرج در قانون وجود ندارد، اتخاذ تصمیم شایسته دایر بر رد شکایت مطروحه مورد تقاضاست.

ب) آقای حمیدرضا فتاحی به موجب دادخواستی ابطال ماده 13 « آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 3869-ت-3885-52-هـ-1395.1-21 هیأت وزیران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" بند 13 مقررات تصویب آیین نامه هیأت وزیران به شماره 3869-ت-3885-52-هـ-1395.1-21 موسوم به آیین نامه اجرایی ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394.4.31 که مشعر بر این است: « چنانچه در خصوص میزان مالیات مشخصه بین مودی و اداره امور مالیاتی اختلاف باشد، پس از پرداخت مالیات تعیین شده، ضمن صدور گواهی موضوع ماده 34 قانون، اعتراض مودی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد 216، 238، 244، 247، 251 و 251 مکرر قانون می باشد در صورتی که طبق رأی قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد.» بی گمان یکی از حقوق مودیان مالیاتی برخورداری از دادخواهی مالیاتی عادلانه می باشد زیرا مودیان در مقابل دستگاه مالیات ستانی کشور از موقعیت ضعیف تری قرار دارند اما دستگاه مالیات ستانی از اقتدار و اختیارات گسترده و منحصر به فردی در زمینه تشخیص و وصول مالیات برخوردار است. این امتیاز ویژه و برخورداری از قدرت عمومی برای دستگاه مالیات ستانی کشور، این نگرانی را برای مودیان مالیاتی به وجود می آورد که حقوق مودیان مالیاتی در مراجعه به این دستگاه توسط مامورین مالیاتی تضییع گردد بر همین اساس قانونگذار با عنایت به اینکه دادرسی مالیاتی یکی از مولفه های اساسی در کارکرد مطلوب یک نظام مالیاتی است در ماده 244 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366.12.3 و اصلاحیه های بعدی، مرجع رسیدگی و حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی را هیأت های حل اختلاف مالیاتی (در دو مرحله بدوی و تجدیدنظر) تعیین نموده است.

مقررات بند 13 آیین نامه اجرایی موضوع ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب تیر ماه 1394 که بررسی تقاضای تجدید رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی (موضوع ماده 238 قانون مذکور) یا طرح پرونده مودی در هیأت حل اختلاف مالیاتی را (موضوع ماده 244 قانون مذکور) اناطه به پرداخت مالیات مشخص (قطعی نشده) نموده مغایر با قواعد عمومی دادرسی در قانون مالیاتهای مستقیم و خلاف اصول دادرسی عادلانه می باشد.

اولاً: سازمان امور مالیاتی نمی تواند هیچ گونه مالیاتی را قبل از قطعیت به حیثه وصول درآورد. بنابر مدلول ماده 210 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه 1366 و اصلاحیه های بعدی، مالیات قطعی شده با صدور برگ قطعی از سوی واحد مالیاتی باید ظرف 10 روز پرداخت گردد. اگر مودی مالیاتی ظرف ده روز از پرداخت مالیات قطعی شده استنکاف نماید برگ اجرایی صادر می گردد. بنابراین تا زمانی که مالیات تعیین شده برای یک مالیات دهنده، قطعی نشده باشد سازمان امور مالیاتی برای مطالبه مالیات تعیین شده و اقدامات اجرایی در جهت وصول آن با محدودیتهای قانونی مواجه است. ماده 237 قانون مالیاتهای مستقیم به مالیات دهنده حق داده است که از مآخذ تشخیص مالیات، دلایل و اطلاعاتی که مبنای تشخیص مالیات قرار گرفته، چگونگی محاسبه مالیات و روش و مستندات آن آگاه شود و حتی به مودی حق داده است که بداند چه کسانی با چه هویت و مشخصات و سمتی، برگ تشخیص مالیات را صادر کرده اند، این تاکیدات برای آن است که مالیات دهنده بتواند در صورت لزوم، مانع قطعی شدن مالیاتی شود که مبنای قانونی ندارد یا فاقد مستندات و مدارک و مآخذ قانونی است. همچنین بنا بر مقررات ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مودی حق دارد ظرف سی روز یا ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتبی از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید. اداره امور مالیاتی چنانچه ادله و اسناد و مدارک ابرازی مودی را وارد تشخیص دهد جهت تعدیل مالیات مشخص مراتب را ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مودی می رسد و درآمد مشمول مالیات مستنداً به ماده 239 همان قانون مختومه تلقی می گردد. اما اگر دلایل مودی برای تعدیل مالیات از کفایت لازم برخوردار نباشد پرونده امر بدون هیچ گونه قیدی- من جمله پرداخت مالیات به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می گردد.

ثانیاً: پرداخت مالیات توسط مودی موجب مختومه شدن پرونده می گردد. نفس پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات توسط مودیان مالیاتی دلالت بر قبولی مالیات مشخصه از سوی اداره امور مالیاتی را دارد و موجب «مختومه» گردیدن پرونده می گردد. مستنداً به مقررات ماده 239 قانون مالیاتهای مستقیم در صورتی که مودی ظرف 30 روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص، مالیات مشخصه را «پرداخت یا ترتیب پرداخت» آن را بدهد پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می گردد. همچنین مستنداً به ماده 270 قانون مذکور «... ماموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیأت رسیدگی به تخلفات به انضباط از خدمات دولت از یک الی چهار سال محکوم می شوند...».

ثالثاً: حتی مالیات قطعی شده نیز قابلیت تقسیط را دارد. بنابر مقررات ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم «سازمان امور مالیاتی می تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یک جا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نمایند.» دادنامه شماره 1397/5/23-1326 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز در مورد مشابه بند 3 بخشنامه شماره 1388/4/27-51076 را که مودی جهت تجدیدنظر خواهی (موضوع ماده 247 قانون مالیاتهای مستقیم) الزام به پرداخت مالیات مورد قبول می نمود، ابطال نموده است.

رابعاً: با تفسیر موسع از اصل 34 قانون اساسی دادخواهی مالیاتی در مراجع اختصاصی شبه قضایی که قانون تعیین نموده از مصادیق اصل مذکور می باشد و اشخاص می توانند جهت حل و فصل اختلافات مالیاتی تقاضای طرح پرونده را در این مراجع مالیاتی درخواست نمایند. بنابراین اناطه پرداخت مالیات جهت طرح پرونده در هیأت حل اختلاف فاقد وجهت قانونی می باشد. اعتراض به مالیات مشخصه و تقاضای دادرسی عادلانه در مراجع قانونی از حقوق بنیادین مودیان و منبعث از اصل 34 قانون اساسی است که مقید به هیچ پیش شرطی نشده است. اصل 34 قانون اساسی به صراحت اعلام داشته «دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می تواند به منظور دادخواهی به دادگاه های صالح رجوع نماید. همه افراد ملت حق دارند این گونه دادگاه ها را در دسترس داشته باشند و هیچ کس را نمی توان از دادگاهی که به موجب قانون حق مراجعه به آن را دارد منع کرد.» با عنایت به اینکه هیأت های حل اختلاف مالیاتی که به موجب ماده 244 مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی می باشد بنا بر تفسیر موسع از اصل 34 هیأت های حل اختلاف مالیاتی نیز از مصادیق این اصل می باشند، قانونگذار در قانون مالیاتهای مستقیم در مواد 238، 244، 247، 216، 251 و 251 مکرر مراحل دادرسی مالیاتی را تبیین نموده است. حضور در این مراجع مالیاتی به هیچ وجه مشروط به پرداخت مالیات نشده است.

خامساً: مشروط نمودن پرداخت مالیات قطعی نشده جهت طرح در هیأت های حل اختلاف مالیاتی، یا تجدید رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی موضوع ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم علاوه بر اینکه خلاف قانون می باشد و می تواند موجب توالی فساد گردد اطلاع دادرسی را به همراه خواهد داشت. اناطه به پرداخت مالیات قطعی نشده جهت درخواست تجدید کارشناسی توسط اداره امور مالیاتی مربوطه (موضوع ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم) و یا طرح پرونده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع مادتهای 244 و 247 قانون مذکور و سپس فرایند استرداد مالیات در اجرای مقررات مواد 242 و 243 قانون مورد بحث، منصرف از مغایرت آن با قوانین مالیاتی و اصول دادرسی موجب اطلاع دادرسی می شود. طولانی شدن فرایند دادرسی گذشته از اینکه نارضایتی مردم و مراجعان به نظام مالیاتی را به دنبال دارد محظوراتی در پرداخت مالیات مشخص (قطعی نشده) که محتمل است در تجدید قرار کارشناسی توسط اداره امور مالیاتی مربوطه یا طرح پرونده هیأت های حل اختلاف مالیاتی (بدوی و تجدیدنظر) رفع تعرض یا حداقل تعدیل گردد به وجود می آورد و مودیان را جهت استرداد مالیات پرداخت شده گرفتار بورکراسی اداری می نماید که احتمال توالی فساد در فرایند استرداد نیز وجود دارد. همچنین با عنایت به اینکه غالب مودیان به مالیات تشخیص شده توسط ادارات امور مالیاتی معترض می باشد مشروط نمودن اجابت درخواست تجدید رسیدگی یا طرح پرونده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی به پرداخت بلاوجه مالیات و سپس فرایند استرداد آن موجب اختلال در نظم مالی و مالیاتی کشور و ایجاد کار مضاعف برای کارمندان اداری سازمان مالیاتی می گردد. مضافاً اینکه مقررات بند 13 آیین نامه مورد بحث مخالف «اصل صرفه جویی» که یکی از اصول چهارگانه در اخذ مالیات است می باشد. منظور از اصل فوق آن است که در مالیات ها بایستی حتی مخارج وصول به حداقل تقلیل داده شود و به هر حال مخارج وصول فقط جزئی از مبلغ وصول مالیات باشد. اصل صرفه جویی در وصول مالیات ها و برقراری مالیات بر طبق اصول اقتصادی است که از یک طرف ناظر بر سازمان وصولی دولت بوده و از طرف دیگر نوع مالیات ها را در سیستم مالیاتی دولت مورد توجه قرار می دهد. بنابراین اصل مالیات و طریقه وصول آن باید طوری تنظیم شده باشد که تفاوت بین اصل مالیات پرداختی توسط مالیات دهنده و آنچه پس از کسر هزینه های مربوط تحویل خزانه دولت می گردد حداقل باشد. به عبارت دیگر مالیات باید طوری وصول شود که هزینه وصول آن نسبت ناچیزی از اصل مالیات باشد. یکی از علل مهمی که در ازدیاد هزینه وصول موثر است وجود افرادی است که به منظور برقراری و یا وصول یک مالیات در سازمان دولت انجام وظیفه می نمایند و قسمت اعظم وصولی مالیات صرف پرداخت حقوق و مستمری آنها می شود. با توجه به اینکه غالب پرونده های مالیاتی در هیأت های حل اختلاف مالیاتی منتهی به تعدیل و درصدی از آنها نیز منتهی به رفع تعرض می گردد فرایند استرداد مالیات اخذ شده مستلزم صرف وقت و هزینه های قابل توجهی برای سازمان امور مالیاتی می باشد که این امر به خودی خود نقض غرض و مغایر با اصل صرفه جویی می باشد.

سادساً: قواعد آمره حاکم بر دادرسی مالیاتی در قانون مالیاتهای مستقیم تفکیک نگردیده و برای مالیات بر ارث و سایر مالیات های دیگر یکسان عمل می گردد. با توجه به اینکه قانونگذار در صدر ماده 244 قانون مالیاتهای مستقیم تصریح نموده که هیأت های حل اختلاف «مرجع حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی» می باشند. این قاعده قابل تسری به کلیه اختلافات مالیاتی اعم از مالیات بر اشخاص حقوقی، مشاغل، مستغلات، حق تمیر، درآمدهای اتفاقی، ارث، جرایم مالیاتی و سایر موارد نیز می باشد و فرقی بین اختلاف مالیاتی در موضوع مالیات بر ارث و غیر آن نمی باشد. بنابراین وضع قاعده خاص و مقید نمودن حکم مزبور به پرداخت مالیات صرفاً برای مودیان مالیات بر ارث جهت طرح پرونده و حل و فصل اختلاف در اداره امور مالیاتی (موضوع ماده 238) یا هیأت های حل اختلاف مالیاتی (موضوع مادتهای 244 و 247 با موازین قانونی سازگاری ندارد.

سابعاً: فلسفه وجودی هیأت موضوع ماده 216 شکایت مودی از اقدامات اجرایی می باشد. بنابراین زمانی که مالیات پرداخت شده باشد اساساً اقدام اجرایی صورت نگرفته که مودی بتواند از آن شکایت نماید و پرونده قابلیت طرح در این هیأت را ندارد. منصرف از مواردی که ذکر شد مقررات بند 13 آیین نامه مورد بحث دارای نوعی آشفتگی و تناقض می باشد که مبین این است تهیه کنندگان پیش نویس این آیین نامه در سازمان امور مالیاتی فاقد اطلاعات حقوقی و مالیاتی بوده اند به نحوی که حتی توجه ننموده اند مقررات ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم ناظر به شکایت از اقدامات اجرایی می باشد و لاغیر. وقتی به موجب مقررات بند 13 آیین نامه مورد بحث پرداخت مالیات صورت گرفته باشد دیگر اقدامات اجرایی علیه مودی صورت نگرفته که برای مودی طرح شکایت در هیأت موضوع ماده 216 موضوعیت داشته باشد. با فرض طرح پرونده در هیأت موضع 216 به علت فقد هرگونه عملیات اجرایی شکایت مودی مسموع نمی باشد.

آنچه که در ترتیبات قانون برای حل و فصل اختلافهای مالیاتی مقرر گردیده این است که اگر مودی به تعیین مالیات مشخصه معترض باشد در اداره امور مالیاتی تقاضای تجدید رسیدگی می کند (موضوع ماده 238 قانون مالیاتهای مستقیم) چنانچه اعتراض مودی وارد تشخیص داده شد اختلاف در همان اداره امور مالیاتی حل و فصل و پرونده مختومه می گردد. اما اگر اداره امور مالیاتی اعتراض مودی را وارد نداند پرونده امر را به هیأت حل اختلاف (موضوع ماده 244) ارجاع می دهد. رأی صادره از هیأت حل اختلاف قطعی می باشد مگر اینکه ظرف 20 روز از سوی اداره امور مالیاتی یا مودی مورد اعتراض قرار گیرد. در صورت اعتراض یکی از طرفین و تقاضای تجدیدنظر خواهی پرونده امر در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر (موضوع ماده 247) رسیدگی می گردد. آراء صادره هیأتهای تجدیدنظر قطعی و لازم الاجرا می باشد. بعد از رأی اصداری هیأت تجدیدنظر مودی یا اداره امور مالیاتی می تواند به علت «نقض رسیدگی» یا «نقض مقررات» ظرف یک ماه به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی تجدیدنظر را درخواست نماید. شکایت به شورای عالی مالیاتی موجب توقف اقدامات اجرایی نمی گردد. لکن اگر مودی از اقدامات اجرایی شکایت داشته باشد مراتب در هیأت موضوع ماده 216 قابل رسیدگی می باشد. آراء صادره از هیأت مزبور قطعی و لازم الاجرا می باشد. تهیه کنندگان پیش نویس این آیین نامه در سازمان امور مالیاتی توجه نداشته اند که طرح پرونده در هیأت موضوع ماده 216 قانون مالیاتهای مستقیم مستلزم اقدامات اجرایی توسط اداره وصول اجرا و شکایت مودی از اقدامات اجرایی می باشد. این امر زمانی متصور است که فرایند قطعیت پرونده انجام شده باشد و برگ قطعی نیز با ترتیبات مقرر در ماده 210 صادر و به مودی ابلاغ شده باشد و مودی مالیاتی نیز از پرداخت مالیات متعلقه در موعد مقرر (10 روز) استنکاف نموده باشد که متعاقب آن برگ اجرایی توسط اداره وصول اجرا صادر و مراتب طبق ترتیباتی که در قانون مشخص شده از طریق قوه قهریه مالیات قطعی شده به حیطه وصول درآید. بنابراین با فرض رعایت بند 13 آیین نامه مبنی بر اناطه پرداخت مالیات، طرح پرونده در هیأت موضوع ماده 216 دیگر موضوعیت نخواهد داشت. زیرا فلسفه وجودی هیأت موضوع ماده 216 رسیدگی به «شکایات از اقدامات اجرایی می باشد» زمانی که هیچ گونه اقدام اجرایی صورت نگرفته طرح پرونده در هیأت موضوع ماده 216 سالبه به انتفاء موضوع خواهد بود. بنا بر موارد اشعاری و با پرهیز از تکرار مکررات همچنین با تأکید بر اینکه اناطه پرداخت مالیات قطعی نشده جهت طرح پرونده در هیأتهای حل اختلاف مالیاتی خلاف قوانین مالیاتی و اصول دادرسی عادلانه، همچنین مخالف اصول حاکم بر حقوق اداری من جمله اصل انتظارات مشروع و اصل معقول بودن می باشد و برای مودیان مالیات بر ارث تکلیف ملایطاق است ابطال بند 13 تصویب نامه هیأت وزیران به شماره 1395.1.21-52885 ت.3869 موسوم به آیین نامه اجرایی ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394.4.31 مورد استدعاست.

در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 پرونده به هیأت تخصصی اقتصادی، مالی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیأت مذکور در خصوص خواسته شاکی مبنی بر تقاضای ابطال ماده 8 «آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 1395.1.21-52885 ت.3869 هیأت وزیران، آن را خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات ندانسته است و به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 به موجب دادنامه شماره 728 و 1398.10.21-727 رأی به رد شکایت شاکی صادر کرده است. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافته است.

رسیدگی به ماده 13 «آیین نامه اجرایی ماده 34 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1394» موضوع مصوبه شماره 1395.1.21-52885 ت.3869 هیأت وزیران در دستور کار هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1398.2.16 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

بر مبنای ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی سال 1394، اشخاص موضوع این ماده مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی های متوفی را به وراث یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی های مزبور انجام دهند. نظر به اینکه آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً در راستای اجرای حکم مقرر در ماده 34 قانون فوق الذکر وضع شده و در ماده یاد شده نیز تسلیم اموال و دارایی های متوفی به وراث یا موصی له و یا ثبت و انجام معاملات راجع به اموال و دارایی های آنها منوط به پرداخت مالیات شده است، لذا حکم مقرر در ماده 13 آیین نامه اجرایی تبصره 2 ماده 34 قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر طرح اعتراض مؤدی در هیأت حل اختلاف مالیاتی پس از پرداخت مالیات متعلقه، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد.

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

<http://chargoan/Loader.aspx?c=100096&EmbeddedView=1&ReadOnly=1&ReferenceGuid=...> 7/5/2020

شماره ۳۸۶۹

تاریخ ۱۳۵۸/۱۱/۲۱



تصویب هیأت وزیران

ماده ۳- مؤدیانی که حسب ماده (۲۶) قانون نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی اقدام نکرده‌اند، مکلفند قبل از دریافت یا انتقال و یا ثبت اموال و دارایی‌های فوق، گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون را دریافت نمایند. حکم این ماده در مورد مؤدیانی که گواهی موضوع ماده مذکور را برای تمام یا قسمتی از اموال و دارایی‌های متولی دریافت نکرده‌اند نیز جاری است.

تبصره ۱- مؤدیان باید نسبت به تسلیم گواهی حصر وراثت برای دریافت گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون اقدام نمایند. در صورتی که گواهی مذکور از طریق مراجع ذی‌ربط به سازمان ارسال شده باشد، نیاز به تسلیم مجدد آن توسط مؤدی نمی‌باشد.

تبصره ۲- اشخاص موضوع تبصره (۲) ماده (۱۷) قانون، مکلف به ارائه تأییدیه اداره کنسولی وزارت امور خارجه برای تعیین نوعیت وراثت و متوفی می‌باشند.

ماده ۴- در اجرای ماده (۲۹) قانون و تبصره آن، چنانچه حسب رسیدگی اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار، به اشخاص مذکور در این ماده مالیاتی تعلق نگیرد و یا مالیات متعلق را پرداخت کرده باشند، اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار مکلف است بنا به درخواست متقاضی، گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون را صادر کند.

ماده ۵- اشخاص مذکور در ماده (۲۴) قانون، مطابق حکم ماده مذکور مجاز نخواهند بود قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مذکور در این آیین‌نامه و یا گواهی موضوع بند (ج) ماده (۲۶) قانون، اموال و دارایی‌های متوفی را به وراثت یا موصی‌له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت یا تقسیم و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی‌های مزبور انجام دهند.

تبصره - اموال موضوع بندهای (۱) و (۲) و (۳) و (۴) ماده (۲۴) قانون، مشمول مقررات این آیین‌نامه نخواهند بود.

ماده ۶- اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار موظف است در صورت تخلف اشخاص مذکور در ماده (۲۴) قانون (به استثنای اشخاص موضوع بندهای (۲) و (۶) ماده (۲۴) و اشخاص موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۲) قانون) با توجه به مسئولیت تضامنی آنان با مؤدی، طبق مقررات این قانون نسبت به مطالبه مالیات و جرایم متعلقه از آنان اقدام کند.

تبصره - سازمان در صورتی که به موازتی از عدم ارسال حکم یا انتقال اموال بدون اخذ مفاسد حساب مالیاتی از سوی محاکم دادگستری، ادارات اجرای احکام دادگستری، ادارات ثبت اسناد و املاک کشور، سازمان اوقاف و امور خیریه و اداره سرپرستی صغار و محجورین، صندوق‌های دادگستری، صندوق‌های ادارات ثبت اسناد و املاک کشور و اشخاص موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۲) قانون برخورد نماید، موظف است تخلف کارکنان مقصر و شرکا و معاونان آنها را برای افعال مجازات‌های موضوع این ماده به دستگاه اجرایی ذی‌ربط و مراجع قضایی حسب مورد گزارش و با اقامه دعوا کند.

شماره ۲۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵

تاریخ ۳۵/۱۶/۱۴۰۱



تصویب کمیته هیات وزیران

ماده ۷- مشخصات مذکور در ماده (۲۴) قانون مکلفند در صورت استعلام سازمان یا اداره امور مالیاتی صلاحیت دار، مشخصات اموال و دارایی های متوفی نزد خود را به سازمان یا اداره مذکور حسب مورد اعلام کنند.

ماده ۸- در موارد درخواست گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون، اداره امور مالیاتی موظف است پس از بررسی و رسیدگی های لازم نتیجه رسیدگی را در قالب کارپرسی (فرمی) که حداقل در برگزیده اطلاعات هویتی، نوع و ارزش اموال و دارایی ها، نرخ و مبلغ مالیات متعلق باشد به مؤدی ابلاغ و در صورت پرداخت مالیات، گواهی موضوع ماده مذکور را جهت ارایه به مرجع ذی ربط صادر کند.

ماده ۹- گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون توسط اداره امور مالیاتی صلاحیت دار برای هر یک از اموال و دارایی ها به تفکیک به صورت موردی و ظرف مدت یک هفته پس از پرداخت مالیات متعلق صادر خواهد شد.

ماده ۱۰- اعتبار گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون حسب مورد تا تاریخ تحویل، ثبت، انتقال و یا معامله اموال و دارایی برای ذی نفع یا ذی نفعان مندرج در گواهی مذکور می باشد.

ماده ۱۱- در مواردی که مؤدی در اجرای مقررات ماده (۲۴) قانون، نسبت به تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر قانونی اقدام کرده باشد، در موارد درخواست صدور گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون چنانچه مال و دارایی مورد نظر در اظهارنامه و یا رسیدگی اداره امور مالیاتی در اجرای ماده (۲۴) قانون منظور نشده باشد، ابتدا باید نسبت به اصلاح رسیدگی و ارزیابی اموال و دارایی ها و گواهی صادره در اجرای ماده مذکور اقدام و سپس مالیات متعلق با رعایت مقررات ماده (۱۷) قانون تعیین شود.

ماده ۱۲- سپرده ها و سودهای متعلق متوفی نزد بانک ها و اشخاص موضوع تبصره ماده (۱۴۵) قانون، به نرخ بند (۱) ماده (۱۷) قانون و سپرده ها و سودهای متعلق متوفی نزد سایر اشخاص به نرخ مذکور در بند (۳) ماده (۱۷) قانون تحت عنوان سایر اموال و دارایی مشمول مالیات است.

ماده ۱۳- چنانچه درخصوص میزان مالیات مشخصه بین مؤدی و اداره امور مالیاتی اختلاف باشد، پس از پرداخت مالیات تعیین شده، ضمن صدور گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون، اعتراض مؤدی قابل طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد (۲۱۶)، (۲۳۸)، (۲۴۴)، (۲۴۷)، (۲۵۱) و (۲۵۱) مکرر قانون می باشد، در صورتی که طبق رأی قطعی مراجع مذکور، مشخص شود مالیاتی اضافه پرداخت شده است، اضافه پرداختی مالیات با رعایت مقررات مسترد خواهد شد.

ماده ۱۴- در مواردی که مؤدی بدون انتقال اموال و دارایی متوفی به نام خود، قصد انتقال اموال و دارایی به اشخاص ثالث یا ورثه دیگر را داشته باشد، علاوه بر پرداخت مالیات موضوع فصل مالیات بر ارث و صدور گواهی موضوع ماده (۲۴) قانون، مطابق مقررات مربوط مشمول مالیات نقل و انتقال مربوط به آن اموال و دارایی ها نیز می باشد.

شماره ۳۸۶۹ ت ۵۲۸۸۵ هـ

تاریخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۰



ماده ۱۵ - چنانچه قبل از تحویل و یا انتقال اموال و دارایی‌های متوفی به وراثت، یکی یا تعدادی از ورثه فوت شوند، در این حالت با توجه به مقررات این آیین‌نامه و آیین‌نامه موضوع ماده (۲۴) قانون، کلیه اقدامات برای دو یا چند متوفی به صورت جداگانه انجام و محاسبه می‌شود.

ماده ۱۶ - نمونه کاربرگ (فرم) گواهی‌های موضوع ماده (۲۲) قانون، توسط سازمان تهیه و در اختیار متقاضیان قرار می‌گیرد.

اسحاق جهانگیری
معاون اول رئیس جمهور

رونوشت به دفتر مقام معظم رهبری، دفتر رئیس جمهور، دفتر رئیس قوه قضائیه، دفتر معاون اول رئیس جمهور، دبیرخانه مجمع تشخیص مصلحت نظام، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، معاونت حقوقی رئیس جمهور، معاونت امور مجلس رئیس جمهور، معاونت اجرایی رئیس جمهور، دیوان محاسبات کشور، دیوان عدالت اداری، سازمان بازرسی کل کشور، معاونت قوانین مجلس شورای اسلامی، امور تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات، کلیه وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و مؤسسات دولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران، دبیرخانه شورای اطلاع‌رسانی دولت و دفتر هیئت دولت ابلاغ می‌شود.