

شماره ۲۱۰/۹۹/۴۲  
تاریخ ۹۹/۴/۲۱  
پست

ISO 9001:2008



وزارت امور اقتصادی و دارایی

سازمان امور مالیاتی کشور

سال "چش تولید"

باسمه تعالی

معاون حقوقی و فنی مالیاتی

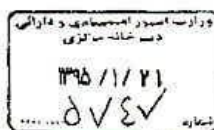
بخشنامه

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |               |                          |               |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------------------|---------------|
| م                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | ماده ۳۴       | ۹۹                       | ۴۲            |
| مخاطبان / امور مالیاتی شهر و استان تهران                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |               |                          |               |
| ذینفعان / ادارات کل امور مالیاتی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |               |                          |               |
| موضوع / ابلاغ دادنامه شماره ۴۳۹ مورخ ۱۳۹۹/۳/۲۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر نقض رأی شماره ۲۸۷ و ۲۸۶ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ابطال ماده ۱۳ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |               |                          |               |
| <p>به پیوست دادنامه شماره ۴۳۹ مورخ ۱۳۹۹/۳/۲۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متضمن رأی آن هیأت به شرح ذیل (مبنی بر نقض رأی شماره ۲۸۷ و ۲۸۶ مورخ ۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ابطال ماده ۱۳ آیین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم موضوع مصوبه شماره ۳۸۶۹/ت/۵۲۸۸۵ مورخ ۱۳۹۵/۱/۲۱)، جهت اجرا ابلاغ می شود.</p> <p>"به موجب ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم: «مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است ...» و بر اساس تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های 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 ۳۴ قانون مالیات های مستقیم صرفاً در مقام اعمال ممنوعیت برای برخی اشخاص در رابطه با در اختیار قرار دادن اموال و دارایی متوفی پیش از اخذ گواهی پرداخت مالیات وضع شده و متضمن حکمی نیست که بر اساس آن، ارجاع پرونده های موضوع این ماده به هیأت های حل اختلاف مالیاتی مستلزم آن باشد که اشخاص قبل از مراجعه به هیأت های فوق ملزم به پرداخت کل مالیات تعیین شده باشند؛ لذا حکم ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم استثنایی بر احکام کلی مقرر در ماده ۲۴۴ و تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم محسوب نمی شود، بر همین اساس، در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، رأی شماره ۲۸۷ و ۲۸۶ - ۱۳۹۹/۲/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نقض می گردد و ماده ۱۳ آیین نامه اجرایی تبصره ۲ ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم که متضمن الزام افراد به پرداخت مالیات تعیین شده موضوع ماده ۳۴ قانون مالیات های مستقیم قبل از طرح اعتراض در هیأت حل اختلاف مالیاتی است، به دلیل مغایرت با تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. ۴/۱۵/۳۶"</p> |               |                          |               |
| <p>محمود علیزاده</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |               |                          |               |
| تاریخ اجرا :                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | مطابق بخشنامه | مدت اجرا :               | مطابق بخشنامه |
| مرجع ناظر :                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |               | دادستانی انتظامی مالیاتی |               |
| نحوه ابلاغ : فیزیکی / سیستمی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |               |                          |               |

۲۸۶۹/ت۵۲۸۸۵هـ

شماره

تاریخ: ۱۳۹۵/۱۱/۲۱



جمهوری اسلامی ایران  
رئیس جمهور  
تصویب در هیأت وزیران  
بسمه تعالی

بسمه تعالی

بسمه تعالی  
تصویب در هیأت وزیران  
تاریخ: ۱۳۹۵/۱۱/۲۱  
شماره: ۵۷۴۷

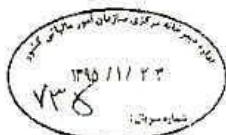
وزارت امور اقتصادی و دارایی - وزارت امور خارجه - وزارت دادگستری  
وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی - سازمان ثبت اسناد و املاک کشور

هیئت وزیران در جلسه ۱۳۹۵/۱۱/۱۵ به پیشنهاد شماره ۲۱۰۲۲۹ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۱۰  
وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره (۲) ماده (۳۴) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم  
- مصوب ۱۳۹۴ - این نامه اجرایی ماده یادشده را به شرح زیر تصویب کرد:

این نامه اجرایی ماده (۳۴) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۹۴ -

- ماده ۱- در این آیین نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می‌روند:
- الف- قانون: قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی آن.
- ب- اداره امور مالیاتی: صلاحیت دارد: اداره امور مالیاتی که آخرین اقامتگاه متوفی در محدوده آن واقع شده است.
- ج- اقامتگاه: به ترتیب مقرر در قانون مدنی.
- د- مؤدی: اشخاص موضوع صدر ماده (۳۶) قانون (ورث متوفی (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها).
- هـ- تابعیت: به ترتیب مقرر در قانون مدنی.
- و- سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور.
- ماده ۲- اشخاص مذکور در ماده (۳۴) قانون، تکلیفی در خصوص دریافت گواهی موضوع این آیین نامه از مؤدیانی که حسب ماده (۳۶) قانون نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی اقدام کرده‌اند و گواهی‌های موضوع ماده فوق را در خصوص اموال و دارایی‌های متوفی دریافت کرده‌اند، برای همان اموال و دارایی‌ها ندارند.
- تبصره - در مواردی که در اجرای بند (ب) ماده (۳۶) قانون، بخشی از ارزش یک مال پس از کسر دیون محقق، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن، مشمول مالیات نشود، باقیمانده آن مال به نسبت ارزش کل مال مزبور در زمان فوت، به مأخذ و نرخ‌های بندهای (۱) تا (۵) ماده (۱۷) قانون مشمول مالیات خواهد بود.

شماره: ۱۳۹۵/۱۱/۲۱



شماره ۳۸۶۹/ت ۵۲۸۸۵

تاریخ ۱۳۹۰/۰۲/۰۱



تصویب هیأت وزیران

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 کار برگ (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 کوه فضاییه، 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، نهاد های انقلاب اسلامی، روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران، دبیرخانه شورای اطلاع‌رسانی دولت و دفتر هیئت دولت ابلاغ می‌شود.



## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ 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 286-1399/2 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 286-287 مورخ 1399.2.16 هیات عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: 1- به موجب دادنامه شماره 286-287 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 هیات وزیران، ابطال نشد.

2- متن رأی شماره 286-287 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، مغایر با قوانین و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب نبوده و ابطال نشد. »



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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز در مورد مشابه بند 3 بخشنامه شماره 51076-27-1388.4.27 را که مودی جهت تجدیدنظرخواهی (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 هیات حل اختلاف فاقد وجاهت 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 هیاتهای حل اختلاف مالیاتی که به موجب ماده 244 مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی می باشد بنا بر تفسیر موسع از اصل 34 هیاتهای حل اختلاف مالیاتی نیز از مصادیق این اصل می باشند، قانونگذار در قانون مالیاتهای مستقیم در مواد 238، 244، 247، 251، 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 هیاتهای 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 هیاتهای 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 هیاتهای 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 هیاتهای 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 مالیاتهای 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 مالیاتها و برقراری مالیات بر طبق اصول اقتصادی است که از یک طرف ناظر بر سازمان وصولی دولت بوده و از طرف دیگر نوع مالیاتها را در سیستم مالیاتی دولت مورد توجه قرار می دهد. بنابراین اصل مالیات و طبقه 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 هیاتهای 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 ارزش و سایر مالیاتهای دیگر یکسان عمل می گردد. با توجه به اینکه قانونگذار در صدر ماده 244 قانون مالیاتهای مستقیم تصریح نموده که هیاتهای 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 ارزش و غیر آن نمی باشد. بنابراین وضع قاعده خاص و مقید نمودن حکم مزبور به پرداخت مالیات صرفاً برای مودیان مالیات بر ارزش جهت طرح پرونده و حل و فصل اختلاف در اداره امور مالیاتی (موضوع ماده 238) یا هیاتهای حل اختلاف مالیاتی) موضوع مادتهای 244 و 247 با موازین قانونی سازگاری ندارد.

سابعاً: فلسفه وجودی هیات 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 هیات 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 هیات موضوع ماده 216 موضوعیت داشته باشد. با فرض طرح پرونده در هیات موضوع ماده 216 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 حیطة 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 سالی به انتفاء موضوع خواهد بود. بنا بر موارد اشعاری و با پرهیز از تکرار مکررات همچنین با تاکید 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 ملابط است ابطال بند 13 تصویب نامه هیأت وزیران به شماره 3869ت.3885هـ-1395.1.21 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 3869ت.3885هـ-1395.1.21 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 3869ت.3885هـ-1395.1.21 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