



موضوع	رای شماره 1804 و 1805 مورخ 1399/11/18 هیات عمومی دیوان عدالت اداری
<p>شماره دادنامه: 1804-1805 تاریخ دادنامه: 1399/11/18 شماره پرونده: 9801886-9901227 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکلی: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال 1- یک عبارت از جزء (ب) بند 4 بخشنامه شماره 1384/07/27-13530 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور 2- بند 2 نامه شماره 1396/11/10-ص/19357/232 مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکلی به موجب دادخواست هایی جداگانه ابطال یک عبارت از جزء (ب) بند 4 بخشنامه شماره 1384/07/27-13530 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و بند 2 نامه شماره 1396/11/10-ص/19357/232 مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: « الف) شرح دادخواست برای ابطال یک عبارت از جزء (ب) بند 4 بخشنامه شماره 1384/07/27-13530 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور</p>	
<p>ریاست محترم دیوان عدالت اداری با سلام و احترام، ضمن تقدیم بخشنامه مذکور، به استحضار می رساند، در جزء (ب) بند 4 بخشنامه آمده که «چون در ماده 57 موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می‌تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را بنماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند.» در حالی که ماده 57 قانون مالیات های مستقیم، از جمله مواد فصل اول از باب سوم این قانون بوده، موعد تسلیم اظهارنامه مودیان موضوع این فصل در ماده 80 قانون مارالذکر به این شرح تعیین شده است: «مودیان موضوع این فصل مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مودیان موضوع ماده 74 این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.» لذا با توجه به شمول عبارت «سایر موارد» به مودیان موضوع ماده 57 قانون مالیاتهای مستقیم، این حکم که موعدی برای تسلیم اظهارنامه شان تعیین نشده نادرست و خلاف قانون است. چرا که قانونگذار برای هر الزام به تسلیم اظهارنامه مالیاتی، موعدی را مقرر نموده، مودیان نیز قانوناً ملزم به رعایت این مواعد قانونی هستند. در پایان عرایضم با توجه به مغایرت فراز نقل شده از بخشنامه مورد اعتراض با ماده 80 قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات بودن حکمی که طی آن در خصوص قانون مقرر شده، از آن مقام عالی درخواست ابطال عبارتی که عیناً از جزء (ب) بند 4 بخشنامه مورد اعتراض نقل شد را دارم. ب) شرح دادخواست برای ابطال بند 2 نامه شماره 1396/11/10-ص/19357/232 مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ریاست محترم دیوان عدالت اداری با سلام و احترام، ضمن تقدیم نامه مذکور، به استحضار می رساند، در بند دوم نامه آمده که «طبق جزء (ب) بند 4 این بخشنامه چون در ماده 57 موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول اجرا می‌تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را نماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند. لذا با توجه به موارد فوق، به نظر این دفتر برای تسلیم اظهارنامه مخصوص ماده 57 قانون مالیات های مستقیم در قانون مذکور موعدی تعیین نشده است.» در حالی که ماده 57 قانون مالیات های مستقیم، از جمله مواد فصل اول از باب سوم این قانون بوده، موعد تسلیم اظهارنامه مودیان موضوع این فصل در ماده 80 قانون مارالذکر به این شرح تعیین شده است: « مودیان موضوع این فصل مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار</p>	

می‌گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مودیان موضوع ماده 74 این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.» لذا با توجه به شمول عبارت «سایر موارد» به مودیان موضوع ماده 57 قانون مالیاتهای مستقیم، این حکم که موعدی برای تسلیم اظهارنامه شان تعیین نشده نادرست و خلاف قانون است.

چرا که قانونگذار برای هر الزام به تسلیم اظهارنامه مالیاتی، موعدی را مقرر نموده، مودیان نیز قانوناً ملزم به رعایت این مواعد قانونی هستند. در پایان عرایض با توجه به مغایرت فراز نقل شده از نامه مورد اعتراض یا ماده 80 قانون مالیات های مستقیم و خارج از حدود اختیارات بودن حکمی که طی آن در خصوص قانون مقرر شده، از آن مقام عالی درخواست ابطال بند شماره 2 از نامه مورد اعتراض که عیناً نقل شد را دارم.»

متن مقررهای مورد شکایت به شرح زیر است:

« الف: جزء (ب) بند 4 بخشنامه شماره 1384/07/27-13530 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور
4- راجع به ماده 57:

الف:...

ب- چون در ماده 57 موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می‌تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را بنماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند، ضمناً در مواردی که مودی نیاز به اخذ گواهی انجام معامله داشته باشد، نایبستی صدور آن را موکول به اخذ تاییدیه از اداره امور مالیاتی محل سکونت او بنمایند.

ب: بند 2 نامه شماره 1396/11/10/ص-19357/232 مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور
2- طبق جزء (ب) بند 4 این بخشنامه چون در ماده 57 موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و وصول و اجرا می‌تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را نماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند. لذا با توجه به موارد فوق، به نظر این دفتر برای تسلیم اظهارنامه مخصوص ماده 57 قانون مالیات های مستقیم در قانون مذکور موعدی تعیین نشده است.»

در پاسخ به شکایات مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوایح شماره 1398/06/16-د-28507/212 و 1399/06/12-ص-9706/212 توضیحاتی داده است که خلاصه آن به قرار زیر است:

«جناب آقای دربین

مدیر کل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

به موجب ماده 80 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366 و اصلاحات بعدی آن « مودیان موضوع این فصل مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مودیان موضوع ماده 74 این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.»

همچنین به استناد صدر ماده 57 قانون فوق، در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده 84 این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه و مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می‌باشد. مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ گونه درآمد دیگری ندارند.

با توجه به مراتب فوق، اظهارنامه مخصوص موضوع ماده 57 قانون یاد شده، صرفاً به منظور اعلام اینکه شخص حقیقی هیچ گونه درآمد دیگری ندارد و برای بهره مندی از معافیت مقرر در این ماده تسلیم می‌گردد و تسلیم آن تکلیف قانونی مودی برای تشخیص و پرداخت مالیات محسوب نمی‌شود. به علاوه تسلیم اظهارنامه مذکور، تکلیف اشخاص را برای ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به ابراز درآمد ناشی از املاک به منظور تشخیص، محاسبه و پرداخت مالیات متعلق (اعم از اظهارنامه اجاره ملک، اظهارنامه مربوط به انتقال حق واگذاری محل و...) ساقط نمی‌نماید.

بنابراین مقررات ماده 80 قانون مذکور، صرفاً در خصوص تکلیف تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مقام مودی، برای محاسبه مالیات، موضوعیت داشته و به مودیانی که به منظور بهره مندی از تسهیلات ماده 57 مورد بحث اقدام به تسلیم اظهارنامه مخصوص مربوط می‌نمایند، تسری ندارد و اظهارنامه موصوف از مصادیق اظهارنامه مالیاتی تلقی نمی‌گردد و مهلتی نیز برای تسلیم آن در قانون تعریف نشده است. از طرفی جریمه خلاف واقع بودن آن نیز به طور خاص قانونگذار در متن ماده مذکور، تعیین نموده در حالی که جریمه عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در ماده 192 قانون صدرالذکر به طور منفک پیش بینی شده است. لذا مقررات ردیف (ب) از بند 4 بخشنامه شماره 1384/07/27-13530 و بند 2 نامه شماره 1396/11/10/ص-19357/232 مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تبیین کننده نظر قانونگذار بوده و هیچ گونه مغایرتی با قانون نداشته است.»

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1399/11/18 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیات عمومی

به موجب ماده 80 قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است: «مودیان موضوع این فصل مکلفند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد، تنظیم و در مورد حق

واگذاری محل و نیز مودیان موضوع ماده 74 این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیر ماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.»

نظر به اینکه حکم فوق در خصوص تعیین تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیاتی شامل کلیه موارد مقرر در فصل اول از باب سوم قانون مالیات های مستقیم و از جمله مورد ذکر شده در ماده 57 این قانون می شود، بنابراین بند 2 نامه شماره 1396/11/10-ص/19357/232 مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی و نیز جزء (ب) بند 4 بخشنامه شماره 1384/07/17-13530 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که برای تسلیم اظهارنامه موضوع ماده 57 قانون مالیات های مستقیم موعدی تعیین نشده، مغایر با ماده 80 قانون مالیات های مستقیم و خارج از اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب