



رای شماره ۲۵۴۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (بند ۲ دستورالعمل شماره ۵۴۰۸/۲۳۲/د-۱۴۰۰/۰۲/۰۵ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص تسری رای شماره ۱۸۰۵-۱۸۰۴ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نسبت به اظهار نامه های تسلیمی در دوره زمانی قبل از صدور این رای ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۵۴۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۰۲۳

شماره پرونده: ۰۰۰۱۱۷۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای ضیاءالدین موسوی جراحی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۵۴۰۸/۲۳۲/د-۱۴۰۰/۰۲/۰۵ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۲ دستورالعمل شماره ۵۴۰۸/۲۳۲/د-۱۴۰۰/۰۲/۰۵ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" معاونت دفتر فنی و حقوقی در بند ۲ دستورالعمل شماره ۵۴۰۸/۲۳۲/د-۱۴۰۰/۰۲/۰۵ به استناد نظریه شماره ۵۷۰۰۰۰۰۲۳۰۲۳۳۲۰۰-۱۳۹۷۰۷۰۲۱ معاون حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری اعطای معافیت ماده ۵۷ را به مودیانی که در مراحل حسابرسی یا رسیدگی می باشند فاقد وجاهت قانونی دانسته ضمن اعتراض به عرض آن مقام قضایی می رساند: در دادنامه شماره ۱۸۰۴-۱۸۰۵ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۸ بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴۰۷۰۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که برای تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم موعدی تعیین نشده، مغایر با ماده ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم و خارج از اختیار شناخته شده و نظر به اینکه در رای مذکور موجبات خلاف شرع بودن بخشنامه موجود نمی باشد لذا اثر ابطال مصوبه از تاریخ صدور رای می باشد و با توجه به گذشت مهلت تسلیم اظهارنامه های عملکرد ۱۳۹۸ به قبل عملاً امکان تسری رای برمودیان مشمول عملکرد ۱۳۹۹ به بعد بوده و مودیان سنوات قبل نسبت به اجرای دادنامه امکان احقاق حق ندارند. همچنین نظر به اینکه به موجب ماده ۵۰ آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای مقررات ماده ۲۱۹ قانون کلیه بخشنامه ها، دستورالعملها و رویه های اجرایی که توسط سازمان جهت اجرای قانون مقرر می شود برای کلیه واحدهای تابعه سازمان، ماموران مالیاتی و مودیان لازم الاتباع بوده و مودیان تا تاریخ ابلاغ دادنامه موصوف تابع دستورالعمل های سازمان بوده و به دلیل این تابعیت محدودیتی در ابراز شمولیت ماده ۵۷ نداشته اند، لذا موارد ذیل در نقض بند ۲ دستورالعمل موصوفه به استحضار می رسد.

اولاً: با توجه به عدم ذکر صریح موعد در تسلیم اظهارنامه در ماده ۵۷ در قانون مالیاتهای مستقیم و تأکید سازمان امور مالیاتی بر تسلیم فرم اظهارنامه بدون محدودیت موعد و تطویل رسیدگی توسط سازمان امور مالیاتی عدم پذیرش ابراز مودی در مواعد بعد از اظهارنامه و در مراحل رسیدگی موجبات تضییع حقوق مودیانی را می نماید که در زمان خود از قوانین و بخشنامه های مذکور تابعیت نموده اند لیکن به دلیل عدم قطعیت مشمول دستورالعمل جدید تشخیص داده شده و از معافیت حقه محروم شده اند.

ثانیاً: مراحل رسیدگی به درآمد مشمول مالیات پرونده مستغلات فارغ از بحث وجود یا عدم وجود درآمد مذکور در ماده ۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و عملاً در قانون مالیاتهای مستقیم حقوقی بر رسیدگی به ماده ۵۷ در مراحل رسیدگی به درآمد مشمول مالیات قبل از اثبات خلاف واقع بودن اظهار مودی ایجاد نشده و در خصوص ماده ۵۷ فقط ادارات امور مالیاتی در صورت اثبات خلاف واقع بودن اظهار مودی حق مطالبه اصل و جریمه موصوف را دارند لذا پرونده های در دست رسیدگی در خصوص درآمد مشمول مالیات و سایر ارتباط موضوعی با مورد ابطال شده نداشته و پرونده در خصوص اعطای معافیت ماده ۵۷ مراحل ابطال شده را طی نموده است و به دلیل عدم امکان فرصت به مودی جهت ارسال اظهارنامه سنوات قبل طی دادنامه موصوف حکم نظریه معاونت حقوقی پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری در مورد فوق امکان پذیر نمی باشد.

ثالثاً: چنانچه اجرای رای دیوان مستند به نظریه فوق شده عملاً با توجه به باز بودن انتهای ابراز مودی مبنی بر عدم وجود درآمد در سال موصوف تا زمان اثبات خلاف واقع بودن اظهار مودی کلیه اظهارنامه های اخذ شده از مودیان فعلاً در حالت عدم قطعیت می باشد و صدور برگ قطعی با توجه به انتهای متن ماده « در صورتی که ثابت شود اظهار نامه مودی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به عنوان جریمه وصول خواهد شد» عملاً حکایت از قطعیت و ختم پرونده نیست. لذا استناد به نظریه فوق در مورد بخشی از مودیان اجحاف به ایشان می باشد. "

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" جناب آقای شریفی

مدیرکل محترم امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی

با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره ۱۳۹۹/۱۲/۲۷-د.۱۰۵۳۰۰۷۰۳۷۳ در خصوص « ابهامات مطروحه پیرامون مقررات ماده ۵۷ قانون مالیات های مستقیم» به آگاهی می رساند:

بر اساس نظریه شماره ۱۳۹۷/۷/۲۱-۹۰۰۰/۲۳۰/۲۳۳/۲۰۰ معاون حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری در خصوص چگونگی اثر آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی که مراتب طی بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۸/۱۴-۲۳۰/۹۷/۱۱۵ ابلاغ گردیده چنانچه حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی قطعی و در زمان حاکمیت مصوبه سابق تمام مراحل قانونی را طی کرده باشد مشمول رای هیأت عمومی دیوان نیست و باید برابر مصوبه سابق عمل گردد. لیکن چنانچه مراحل حسابرسی و رسیدگی به اعتراض مالیاتی پایان نیافته باشد و پرونده در جریان باشد استناد به مصوبه سابق که به موجب رای هیأت عمومی دیوان باطل گردیده است فاقد وجاهت قانونی است. بدیهی است اجرای این بند

بایستی با رعایت سایر مقررات صورت پذیرد. بنابراین با عنایت به موارد فوق معافیت مالیاتی موضوع ماده ۵۷ قانون موصوف با رعایت قوانین و مقررات مربوطه صرفاً در خصوص مودیانی که اظهارنامه موضوع ماده اخیرالذکر را در موعد مقرر قانونی تسلیم نموده اند قابل اعمال می باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۴۷۳۳۳-ص-۱۴۰۰/۵۰۴ توضیح داده است که:

" ۱- نامه مورد شکایت در پاسخ به استعلام اداره امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی تهیه گردیده و چگونگی مراحل دادرسی مالیاتی را بیان کرده است، از این روی بخشنامه تلقی نمی شود تا قابلیت رسیدگی و ابطال را وفق مفاد بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری داشته باشد.

۲- استناد دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی در پاسخ به استعلام اداره امور مالیاتی نظریه کمیسیون اقتصادی، اراضی و شهرسازی وقت دیوان عدالت اداری بوده که به موجب نامه شماره ۱۳۹۷/۷/۲۱-۹۰۰۰/۲۳۰/۲۳۳/۲۰۰ معاون حقوقی، پیگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری به سازمان امور مالیاتی واصل گردیده و چگونگی اثر آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را در پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی بیان کرده است. لذا دفتر یاد شده صرفاً آنچه کمیسیون یاد شده درباره اثر ابطال آراء دیوان اظهار نموده را بیان کرده و خروج موضوعی از نظریه مذکور نداشته است. علیهذا با عنایت به موارد پیش گفته خواسته مشارالیه فاقد وجاهت قانونی است تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۹/۲۳ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

با عنایت به اینکه اقدامات مؤدیان در خصوص چگونگی تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم براساس مفاد بخشنامه شماره ۱۳۸۴/۷/۲۷-۱۳۵۳۰ سازمان امور مالیاتی صورت گرفته و این بخشنامه به موجب دادنامه شماره ۱۸۰۴-۱۸۰۵ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده و حکم مقرر در ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نیز درخصوص تسری اثر ابطال به زمان صدور مقرره نسبت به آن اعمال نشده است، بنابراین تا قبل از تاریخ صدور رای مذکور اظهارنامه هایی که در راستای اجرای بخشنامه صدرالاشاره تسلیم شده اند (اعم از آنکه رسیدگی مالیاتی نسبت به آنها به عمل آمده یا نیامده باشد) از شمول مفاد رای شماره ۱۸۰۴-۱۸۰۵ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خارج هستند و قابل تسری دانستن مفاد رای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نسبت به اظهارنامه های تسلیمی در دوره زمانی قبل از صدور این رای که روند رسیدگی مالیاتی نسبت به آنها به اتمام نرسیده است، با توجه به اینکه بر مبنای ماده ۱۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم منجر به تحمیل جریمه غیرقابل بخشش به مؤدیان خواهد شد، با مبنای اصلی وضع ماده ۵۷ قانون یادشده که حمایت از مؤدیان است، مغایرت دارد و بنابراین بند ۲ دستورالعمل شماره ۱۴۰۰/۲/۵-۵۴۰۸/۲۳۲ سازمان امور مالیاتی کشور که متضمن این حکم است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری