



موضوع	رای شماره 2543 مورخ 1400/09/23 هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شماره دادنامه: 140009970905812543 تاریخ دادنامه: 1400/9/23 شماره پرونده: 0001178 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای ضیاءالدین موسوی جراحی موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 2 دستورالعمل شماره 1397/7/21-9000/230/233/200 گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند 2 دستورالعمل شماره 1400/2/5-5408/232 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " معاونت دفتر فنی و حقوقی در بند 2 دستورالعمل شماره 1400/2/5-5408/232 به استناد نظریه شماره 1397/7/21-9000/230/233/200 معاون حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری اعطای معافیت ماده 57 را به مودیانی که در مراحل حسابرسی یا رسیدگی می‌باشند فاقد وجاهت قانونی دانسته ضمن اعتراض به عرض آن مقام قضایی می‌رساند: در دادنامه شماره 1804-1805 مورخ 1399/11/18 بند 4 بخشنامه شماره 13530-1384/7/27 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که برای تسلیم اظهارنامه موضوع ماده 57 قانون مالیاتهای مستقیم موعدی تعیین نشده، مغایر با ماده 80 قانون مالیاتهای مستقیم و خارج از اختیار شناخته شده و نظر به اینکه در رای مذکور موجبات خلاف شرع بودن بخشنامه موجود نمی‌باشد لذا اثر ابطال مصوبه از تاریخ صدور رای می‌باشد و با توجه به گذشت مهلت تسلیم اظهارنامه های عملکرد 1398 به قبل عملاً امکان تسری رای برمودیان مشمول عملکرد 1399 به بعد بوده و مودیان سنوات قبل نسبت به اجرای دادنامه امکان احقاق حق ندارند. همچنین نظر به اینکه به موجب ماده 50 آیین‌نامه ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم در اجرای مقررات ماده 219 قانون کلیه بخشنامه ها، دستورالعملها و رویه های اجرایی که توسط سازمان جهت اجرای قانون مقرر می‌شود 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 57 نداشته اند، لذا موارد ذیل در نقض بند 2 دستورالعمل موصوفه به استحضار می‌رسد. اولاً: با توجه به عدم ذکر صریح موعد در تسلیم اظهارنامه در ماده 57 در قانون مالیاتهای مستقیم و تاکید 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 می‌نماید که در زمان خود از قوانین و بخشنامه های مذکور تابعیت نموده‌اند 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 57 قانون مالیاتهای مستقیم بوده و عملاً در قانون مالیاتهای مستقیم حقوقی بر رسیدگی به ماده 57 در مراحل رسیدگی به درآمد مشمول مالیات قبل از اثبات خلاف واقع بودن اظهار مودی ایجاد نشده و در خصوص ماده 57 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 57 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 نمی‌باشد. 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 می‌باشد و صدور برگ قطعی با توجه به انتهای متن ماده « در صورتی که ثابت شود اظهارنامه 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 می‌باشد. " متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است: " جناب آقای شریفی	

مدیرکل محترم امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی
با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره 105/300/70373-د-12/27/1399 در خصوص « ابهامات مطروحه پیرامون مقررات ماده 57 قانون مالیات های مستقیم» به آگاهی می رساند:
بر اساس نظریه شماره 9000/230/233/200-1397/7/21 معاون حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری در خصوص چگونگی اثر آراء هیات عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی که مراتب طی بخشنامه شماره 115/97/230-14/8/1397 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 هیات 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 هیات 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 57 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 4733/212-ص-1400/5 توضیح داده است که:

" 1- 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 1 ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری داشته باشد.

2- 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 9000/230/233/200-1397/7/21 معاون حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری به سازمان امور مالیاتی واصل گردیده و چگونگی اثر آراء هیات 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. "

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/9/23 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

با عنایت به اینکه اقدامات مودیان در خصوص چگونگی تسلیم اظهارنامه موضوع ماده 57 قانون مالیاتهای مستقیم براساس مفاد بخشنامه شماره 13530-1384/7/27 سازمان امور مالیاتی صورت گرفته و این بخشنامه به موجب دادنامه شماره 1804-1805 مورخ 18/11/1399 هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده و حکم مقرر در ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نیز در خصوص تسری اثر ابطال به زمان صدور مقرر 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 1804-1805 مورخ 18/11/1399 هیات عمومی دیوان عدالت اداری خارج هستند و قابل تسری دانستن مفاد رای مذکور هیات 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 192 قانون مالیاتهای مستقیم منجر به تحمیل جریمه غیرقابل بخشش به مودیان خواهد شد، با مبنای اصلی وضع ماده 57 قانون یادشده که حمایت از مودیان است، مغایرت دارد و بنابراین بند 2 دستورالعمل شماره 5408/2/5-1400 سازمان امور مالیاتی کشور که متضمن این حکم است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

