

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۸۰۱۸۸۶  
شماره پرونده: ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۲۶۵  
دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۸۰۴  
تاریخ: ۱۳۹۹/۱۱/۱۸  
پیوست:

شماره پرونده: 9801886-9901227

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال 1- یک عبارت از جزء (ب) بند 4 بخشنامه شماره 1384,7,27-13530 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور 2- بند 2 نامه شماره 232,19357-ص-1396,11,10 مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور  
گردش کار: شاکی به موجب دادخواست هایی جداگانه ابطال یک عبارت از جزء (ب) بند 4 بخشنامه شماره 1384,7,27-13530 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و بند 2 نامه شماره 232,19357-ص-1396,11,10 مدیر کل 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 ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴,۷,۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور 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 می تواند 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 می باشند.» در حالیکه ماده 57 قانون مالیات های مستقیم، از جمله مواد فصل اول از باب سوم این قانون بوده، موعد تسلیم اظهارنامه مؤدیان موضوع این فصل در ماده 80 قانون مارالذکر به این شرح تعیین شده است: «مؤدیان 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 مؤدیان 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 مؤدیان 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، مؤدیان 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 ۲ نامه شماره ۲۳۲,۱۹۳۵۷-ص-۱۳۹۶,۱۱,۱۰ 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 اظهار نامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و وصول اجرا می تواند 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 می باشند. لذا با توجه به موارد فوق، به نظر این دفتر برای تسلیم اظهار نامه مخصوص ماده 57 قانون مالیات های مستقیم در قانون مذکور موعدی تعیین نشده است.» در حالیکه ماده 57 قانون مالیات های مستقیم، از جمله مواد فصل اول از باب سوم این قانون بوده، موعد تسلیم اظهارنامه مؤدیان موضوع این فصل در ماده 80 قانون مارالذکر به این شرح تعیین شده است: « مؤدیان 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 مؤدیان 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 مؤدیان موضوع ماده 57 قانون مالیاتهای مستقیم، این حکم که موعدی برای تسلیم اظهار نامه شان تعیین نشده نادرست و خلاف قانون است. چرا که قانونگذار برای هر الزام به تسلیم اظهارنامه مالیاتی، موعدی را مقرر نموده، مؤدیان نیز قانوناً ملزم به رعایت این مواعد قانونی هستند. در پایان عرایضم با توجه به مغایرت فراز نقل شده از نامه 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 بند شماره 2 از نامه مورد اعتراض که عیناً نقل شد را دارم.

متن مقررره های مورد شکایت به شرح زیر است:

" الف) جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴,۷,۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

4- راجع به ماده 57:

الف: ...

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۸۰۱۸۸۶

شماره پرونده: ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۲۶۵

دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۸۰۴

تاریخ: ۱۳۹۹/۱۱/۱۸

پیوست:

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 می تواند 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 می باشند، ضمناً در مواردی که مودی نیاز به اخذ گواهی انجام معامله داشته باشد، نبایستی صدور آن را موکول به اخذ تأییدیه از اداره امور مالیاتی محل سکونت او بنمایند.

ب: بند ۲ نامه شماره ۲۳۳۲، ۱۹۳۵۷ ص- ۱۳۹۶، ۱۱، ۱۰- 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 حل اختلاف و وصول و اجرا می تواند 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 می باشند. 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 1398,6,16-د, 212,28507 و 1399,6,12-ص, 212,9706 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 «مؤدیان 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 می گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان 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 مزاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می باشد. 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 می گردد و تسلیم آن تکلیف قانونی مودی برای تشخیص و پرداخت مالیات محسوب نمی شود. 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 نمی نماید.

بنابراین مقررات ماده 80 قانون مذکور، صرفاً در خصوص تکلیف تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مقام مودی، برای محاسبه مالیات، موضوعیت داشته و به مؤدیانی که به منظور بهره مندی از تسهیلات ماده 57 مورد بحث اقدام به تسلیم اظهارنامه مخصوص مربوط می نمایند، تسری ندارد و اظهارنامه موصوف از مصادیق اظهارنامه مالیاتی تلقی نمی گردد 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 حالیکه 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 1384,7,27-13530 و بند 2 نامه شماره 232,19357-ص, 1396,11,10 مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تبیین کننده نظر قانونگذار بوده و هیچ گونه مغایرتی با قانون نداشته است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1399,11,18 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 80 قانون مالیات های مستقیم مقرر شده است: «مؤدیان موضوع این فصل مکلفند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می گیرد، تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان 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, 232,19357 مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی و نیز جزء (ب) بند 4 بخشنامه شماره 1384,7,27-13530 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./



# قَلَّا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۸۰۱۸۸۶  
شماره پرونده: ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۲۶۵  
دادنامه: ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۸۰۴  
تاریخ: ۱۳۹۹/۱۱/۱۸  
پیوست:

محمد کاظم بهرامی  
رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: داخلی (۷۵۳۵) - ۰۲۱ - (۵۱۲۰۰)