

بررسی موعد تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم

علی مشهدی*

سیده نرجس حبیبی**

چکیده

این مقاله به بررسی یکی از آرای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری پرداخته است. موضوع آن در خصوص ابهام موجود در موعد تسلیم اظهارنامه ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم است. موعد تسلیم اظهارنامه مذکور چه زمانی است؟ این ابهام در جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و بند ۲ نامه شماره ۱۹۳۵۷/۲۳۲/ص-۱۳۹۶/۱۱/۱۰ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور حل شد. ولی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۸ جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره مذکور را، ابطال و مؤدیان را جهت استفاده از معافیت ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم ملزم به تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر نموده است و در صورت عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر نمی‌توانند از تسهیلات این ماده بهره‌مند شوند. در این مقاله سعی شده است نکات شکلی رأی، دیدگاه‌های موافقان و مخالفین رأی و آثار مالیاتی ناشی از ابطال آن بررسی شود.

واژگان کلیدی: مالیات مستغلات، اظهارنامه، تشخیص مالیات

* دانشیار گروه حقوق بین‌الملل، دانشکده حقوق، دانشگاه قم، قم، ایران

mashadiali@yahoo.com

** دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه قم، حسابرس ارشد مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور
(نویسنده مسئول)

n.habibi37@yahoo.com

مقدمه

مالیات همواره به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزار برای برقراری عدالت اجتماعی و اقتصادی و تعدیل درآمدها و نیز تساوی بین اقشار مختلف جامعه مدنظر قانونگذار بوده است. بیشتر کشورها ایجاد عدالت اجتماعی و اقتصادی را به‌عنوان هدف خود قرار داده و برای رسیدن به این هدف خط‌مشی‌های اجرایی را تعیین نموده‌اند.

دولت، خدمات آموزشی مؤثر و رایگان را برای مردم فراهم می‌کند و این مهم از طریق تأمین مالی هزینه‌ها بر دوش اقشاری است که درآمد بیشتری کسب نموده‌اند، لذا دریافت‌های مالیاتی بیشتر از اقشار مرفه جامعه به‌منظور فراهم آوردن امکانات و خدمات و ایجاد عدالت اجتماعی و اقتصادی می‌باشد.

اصول حاکم بر مالیات در مالیه کلاسیک و مالیه جدید با یکدیگر متفاوت است. اقتصاددانان کلاسیک به دو اصل درآمد و اصل عدالت و مساوات معتقد هستند. اصل درآمد، مالیات باید آن‌چنان وضع گردد که حداکثر درآمد را برای دولت تحصیل کند. اصل عدالت و مساوات یا اصل نسبی بودن مالیات به این معنا که وضع مالیات زمانی عادلانه است که پرداخت مالیات مساوی و به‌طور برابر انجام شود یعنی هر فرد نسبت برابر از درآمدش را به‌عنوان مالیات بپردازد.

اما اصول حاکم بر مالیه جدید عبارتند از اصل شخصی ساختن مالیات، اصل دخالت، اصل فداکاری در پرداخت مالیات و اصل مطلوبیت درآمد.

اصل شخصی ساختن مالیات: یعنی هنگام وضع مالیات تنها رقم درآمد مبنای محاسبه قرار نمی‌گیرد بلکه وضعیت شخص مالیات‌دهنده نیز از نظر تحصیل درآمد و وضعیت اجتماعی نیز ملاک عمل قرار می‌گیرد.

اصل دخالت: یعنی وضع مالیات، مداخله دولت در امور اقتصادی به‌منظور نیل به اهداف اقتصادی است.

اصل فداکاری؛ در پرداخت یا اصل توانایی در پرداخت این اصل بدین‌معناست که کسانی که توانا تر هستند؛ بیشتر و آنان که ناتوانند کمتر مالیات می‌پردازند.

اصل مطلوبیت درآمد: اقتصاددانان جدید با توسل به قانون مطلوبیت نهایی نزولی معتقدند به علت این که مطلوبیت نهایی هر واحد پولی (درآمد) برای افراد کم‌درآمد بیشتر از مطلوبیت نهایی آن برای افراد پردرآمد است، لذا اگر به نسبت مساوی از این دو طبقه مالیات اخذ شود فرد کم‌درآمد مقدار مطلوبیت بیشتری از دست می‌دهد.

با نگاهی به این اصول حاکم بر مالیات یکی از اهداف اصلی آن، که ایجاد عدالت اجتماعی، رفع تبعیض، کم کردن فاصله طبقاتی بین اقشار مختلف جامعه نمایان می‌شود و این مهم جز با ظرفیت‌های قانون مالیاتی کشور امکان‌پذیر نیست. از این رو کشورها با تدوین قوانین دقیق مالیاتی، نسبت به تشخیص، مطالبه و وصول مالیات اشخاص مطابق با ماده ۱^۱ قانون مالیات‌های مستقیم می‌پردازند. اما اشخاص مشمول مالیات موضوع بحث بند ۱ ماده ۱ قانون مالیات مستقیم در مورد مالیات مستغلات است و براساس ماده ۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد و برطبق ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم در مورد شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات است و مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ‌گونه درآمد دیگری ندارند. اداره امور مالیاتی مربوط باید خلاصه مندرجات اظهارنامه مؤدی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مؤدی ارسال دارد و در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به‌عنوان جریمه وصول خواهد شد. حال موضوع بحث در مورد موعد تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم می‌باشد.

آیا برطبق ماده ۸۰ قانون مالیات مستقیم موعد ذکر شده به اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم قابل تسری می‌باشد یا خیر؟
باتوجه به ابهام موجود در ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم بخشنامه‌ای در این

۱. ماده ۱: اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند: ۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.
۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.
۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.
۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.
۵- هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آن‌ها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند.

راستا تصویب شده است. در بخشنامه^۱ به دلیل ابهام در ماده ۵۷ موعدی برای تسلیم اظهارنامه این ماده معین نشده، مؤدی 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 نماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مؤدی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند. لذا با توجه به موارد فوق، تسلیم اظهارنامه مخصوص ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم در قانون مذکور موعدی تعیین نشده است.

اما در دادنامه شماره ۱۸۰۴-۱۸۰۵-۱۸ تاریخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۸ خواهان طی دادخواستی به دیوان عدالت اداری ارائه نموده، درخواست ابطال بخشنامه مذکور را نموده است و در نهایت؛ دیوان عدالت اداری، رأی به ابطال به دلیل مغایرت با ماده ۸۰ قانون مالیات مستقیم صادر شده است.

۱. بررسی شکلی

از لحاظ شکلی ایراد جدی و مهمی که مبنای دادنامه را مخدوش نماید مطرح نیست. با توجه به تعریفی که از نقد ارائه می‌شود، نقد فقط بیان نقاط منفی نیست بلکه نقاط مثبت موضوع را هم مدنظر قرار می‌دهد. «نقد به معنای رد و مخالفت نیست بلکه به معنای واری و ارزیابی اندیشه است، لذا جا دارد که ناقد نقاط قوت اندیشه را نیز بیان دارد.» (اعظمی چهار برج، ۱۳۹۱: ۳)

از آنجاکه رأی صادر شده از شعب دیوان عدالت اداری، یک سند رسمی است، این سند را نباید با عدم رعایت اصول و قواعد نگارشی کم‌ارزش جلوه داد. ضمن این‌که آراء شعب در تقویت و تثبیت رویه قضائی و همین‌طور ارتقای عدالت اداری، نقش و تأثیر غیرقابل انکاری دارند. در این بخش از نوشتار به بیان مواردی پرداخته می‌شود که رعایت آن به بهبود نگارش دادنامه کمک بسزایی خواهد کرد.

- نشانه‌گذاری، رعایت قواعد دستوری و به کار بردن علامت‌ها و نشانه‌هایی است که خواندن و در نتیجه، فهم درست مطلب را در پی دارد. به همین خاطر برای رساندن منظور و جلوگیری از پدید آمدن ابهامات، باید از نشانه‌گذاری، به طور صحیح و بجا استفاده کرد.

۱. بخشنامه جزء (ب) بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰-۱۳۸۴/۷/۲۷-۱۳۸۴/۷/۲۷ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور بند ۲ نامه

شماره ۱۹۳۲/۱۹۳۲۷-ص-۱۳۹۶/۱۱/۱۰- مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

- ذکر دو عنوان شکایت و خواسته در کنار هم، به لحاظ آثار حقوقی که دارند صحیح نیست. در ادامه به مفهوم و کاربرد و آثار این دو واژه اشاره می‌شود.
- خواسته، امری است که خواهان برای رسیدن به آن اقامه دعوا کرد است که حتی با بهای خواسته هم متفاوت است. شکایت، تظلم‌خواهی نسبت به شخصی است که به دیگری ظلمی روا داشته و عمل او طبق قانون جرم تلقی و برای آن مجازات تعیین گردید است. در تظلم‌خواهی حقوقی، به مدعی، خواهان و کسی که علیه او ادعایی مطرح شد خوانده گفته می‌شود و آنچه را که خواهان طلب می‌کند ادعا یا خواسته نام دارد. درحالی که در تظلم‌خواهی کیفری، شاکی، به کسی که از او شکایت شده، مرتکب یا مشتکی‌عنه (یا متهم) گفته می‌شود؛ آنچه علیه وی مطرح می‌گردد شکایت و آنچه که به وی نسبت داده شده، اتهام است. در واقع شکایت، ادعای متضرر جرم برای تعقیب دعاوی و تقاضای اعاده حقوق ضایع شده و مجازات مرتکب است که تبعاً با خواسته در دعوای حقوقی تفاوت دارد.
- ولی در دعوای حقوقی و بیان خواسته، دادگاه مجازاتی در نظر نمی‌گیرد و فقط شخص محکوم را به انجام تکالیف قانونی یا اداء حقوق قانونی دیگری ملزم می‌کند. شکایت را به طور شفاهی هم می‌توان مطرح کرد ولی خواسته یا دعوای حقوقی حتماً باید بر روی برگه‌های چاپی مخصوصی به نام دادخواست نوشته شود در غیر این صورت مورد پذیرش واقع نخواهد شد.
- مرجع رسیدگی به شکایت، ابتدائاً به‌طور اصولی دادسرا است که بعد از آن پرونده برای رسیدگی به دادگاه ارسال می‌شود ولی دادخواست باید به دادگاه تقدیم شود.
- برخی از شکایتهای کیفری حتی با رضایت شاکی هم خاتمه نمی‌یابد (جرائم غیرقابل گذشت) اما دعوای حقوقی یا خواسته با استرداد دعوا خاتمه می‌یابند.
- در صورت عدم حضور مشتکی‌عنه (یا متهم) برای رسیدگی به شکایت، ممکن است وی جلب شود اما در دعوای حقوقی در صورت عدم حضور خوانده رسیدگی ادامه می‌یابد.
- با توجه به مطالب گفته شده، عنوان طرفین در طرح شکایت و طرح خواسته متفاوت است که مسلماً به تبع آن، آثار حقوقی متفاوتی هم دارند. بنابراین جمع دو عنوان شکایت و خواسته در یک ماده در قانون تشکیلات

و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری صحیح به نظر نمی‌رسد. عدم اصلاح این موضوع در قانون یادشده منجر به ورود نقد نسبت به آرا صادر شده از دیوان عدالت اداری خواهد شد. (محبی، اورنگی، ۱۳۹۸: ۳۴)

۲. بررسی ماهوی

در این رأی دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد که برخی موافق با نظر دیوان عدالت اداری و بعضی دیگر مخالف با بطلان رأی دیوان هستند که به شرح ذیل دیدگاه‌های مختلف بیان می‌شود:

۲.۱. آرای مخالفان

قاضی شعبه می‌بایست توضیح تفصیلی برای صدور رأی از شاکی یا وکیل او درخواست می‌کرد. اطلاع کامل از دلایل و مدارک جهت رسیدگی به یک پرونده برای قضاوت عادلانه از ضروریات رسیدگی قضائی است. (همان، ۳۵-۳۶) این در حالی است که در متن رأی بدون دلیل مستند، فقط با استناد به مغایرت با ماده ۸۰ قانون مالیات مستقیم رأی به ابطال صادر نموده است.

در متن رأی دیوان و لایحه، تناقض دیدگاه وجود دارد. مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوایحی^۱ توضیحاتی داده است که «اظهارنامه مخصوص موضوع ماده ۵۷ قانون یاد شده، صرفاً به منظور اعلام این که شخص حقیقی هیچ‌گونه درآمد دیگری ندارد و برای بهره‌مندی از معافیت مقرر در این ماده تسلیم می‌گردد و تسلیم آن تکلیف قانونی مؤدی 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 ۸۰ قانون مذکور، صرفاً در خصوص تکلیف تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مقام مؤدی، برای محاسبه مالیات، موضوعیت داشته و به مؤدیانی که به منظور بهره‌مندی از تسهیلات ماده ۵۷ مورد بحث اقدام به تسلیم

۱. (لوايح به شماره ۱۳۹۸/۶/۱۶-۵۲۸۵۰۷/۲۱۲ و ۹۷۰۶/۲۱۲-ص-۱۳۹۹/۶/۱۲)

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 به‌طور خاص قانونگذار در متن ماده مذکور، تعیین نموده درحالی‌که جریمه عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در ماده ۱۹۲ قانون صدرالذکر به‌طور جدا پیش‌بینی شده است.» و سپس بیان کرده که هیچ‌گونه مغایرتی با قانون نداشته است. و هیئت عمومی دیوان عدالت بدون توجه به این دیدگاه رأی به ابطال بند ۴ بخشنامه مذکور را داده‌اند.

- با عنایت به موضوع بحث؛ معافیت ماده ۵۷ ق.م.م، یکی از اهداف اعمال معافیت‌های مالیاتی، تقویت بنیه اقتصادی است. مالیات هم منبعی برای تأمین درآمدهای موردنیاز کشور است و هم اهرم قدرتمندی برای هدایت سرمایه‌ها به بخش‌های مختلف اقتصادی و مناطق مختلف جغرافیایی است. مالیات تنها در صورتی می‌تواند مفید باشد که از سه اصل کارآمدی، اقتصادی بودن و عادلانه‌بودن تبعیت کند وگرنه نه تنها نمی‌تواند به‌اهداف خود برسد بلکه می‌تواند تأثیرات معکوس نیز بر اقتصاد بگذارد.^۱

معافیت‌های مالیاتی عموماً به‌منظور حمایت از توسعه مناطق خاص و برخی فعالیت‌های اقتصادی نظیر بخش کشاورزی یا کمک به اقشاری خاص در اقسام مختلف اعمال می‌گردد. یکی از اشکالات معافیت‌های رایج در کشور عدم شفافیت و صراحت در قوانین است، که به‌منظور اصلاح نظام معافیت‌های مالیاتی می‌بایست قوانین رایج در کشور بازنگری شود. معافیت مالیاتی تنها زمانی که جهت‌دار بوده و هدف مناسبی را دنبال کند منطقی و قابل قبول است. نظام مالیاتی باید عدالت اجتماعی را مدنظر قرار دهد و بار مالیاتی را عادلانه توزیع کند. (فراهانی، ۱۳۹۲: ۴۰)

مالیات به‌عنوان ابزاری برای اعمال سیاست‌های مالی و اجتماعی قانونگذار می‌تواند با کارکردی دوگانه از یک سو وسیله‌ای جهت به اجرا درآوردن سیاست‌های مالی دولت به شمار رفته و از سوی دیگر، با اعمال برخی معافیت‌ها و نرخ‌های ترجیحی نسبت به بعضی از اقشار جامعه، اجرای سیاست‌های اجتماعی دولت را نیز تسهیل نماید. مقصود از عدالت مالیاتی تقسیم درست، بجا و مناسب

1. <https://www.intamedia.ir/DesktopModules/DnnForgeNewsArticles/Print.aspx?tabid=496&tabmoduleid=6906&articleid=1722&moduleid=3142&PortalID=>

بار مالیاتی برعهده مؤدیان است به طوری که هر یک از مؤدیان در شرایط مشابه، مالیات برابری پرداخت کنند و افرادی که در وضعیت مالی نابرابری قرار دارند نیز به میزان متفاوتی مالیات پرداخت کنند. (اله‌یاری، ۱۳۹۴: ۳۹)

تعیین معافیت‌های مالیاتی طبق تعریف، تخفیف بخش و یا حتی کل مالیات حقه یک شخص حقیقی یا حقوقی برای مدت طولانی یا کوتاه‌مدت است و به‌عنوان ابزار حمایتی متداول در کنار سایر سیاست‌های حمایتی توسط دولت به کار گرفته می‌شود. (نظری، ۱۳۹۰: ۱۴۰) استفاده از این سیاست در هر مورد توجیه اقتصادی و اجتماعی خاص خود را دارد اما درهرحال معافیت مالیاتی مذکور به‌منظور کمک به قشری خاص اعطا می‌شود. معافیت‌ها با توجه به اهداف توزیع درآمد و تخصیص بهینه منابع و جهت بخشیدن به فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی متناسب با اهداف گوناگون اعمال می‌گردند. معافیت مذکور جزء فعالیت‌هایی می‌باشند که پس از حصول درآمد و ثمربخشی فعالیت‌های اقتصادی اعطاء می‌گردند و هدف عدالت اجتماعی و بهبود توزیع درآمد را دنبال می‌کنند و موسوم به معافیت‌های پایه درآمدی می‌باشند. (پارسامیان، ۱۳۹۴: ۳۸)

این نوع معافیت‌ها به بخشی از درآمد افراد تعلق می‌گیرد و برحسب میزان درآمد اشخاص حقیقی در محدوده سقف و کف درآمدی، درصدی از درآمد، از پرداخت مالیات معاف است. معافیت‌های اعطایی در بخش‌های حقوق، مستغلات و ارث از این نوع هستند. معافیت‌های پایه درآمدی در تمام نظام مالیاتی رایج است و به‌منظور بهبود توزیع درآمدی و حفظ عدالت مالیاتی وضع می‌گردد. اگرچه معافیت پایه درآمدی در تمام کشورها اعمال می‌شود، اما هر یک روش‌های اجرایی متفاوتی را متناسب با شرایط خاص مورد استفاده قرار می‌دهند. (همان: ۳۸)

معافیت موضوع ماده ۵۷ قانون برای حفظ مالیات‌دهندگان کم درآمد اعطا می‌شوند، بخشی از این معافیت به دلایل توزیعی و عدالتی است.

شارل منتسکیو در کتاب روح‌القوانین خود، هدف از معافیت مالیاتی را تعدیل در شرایط افرادی می‌داند که دچار آسیب شده یا در مناطق محروم و توسعه‌نیافته زندگی می‌کنند. لذا ابطال این رأی باعث می‌شود که مالکان از اجاره دادن املاک خود منصرف شده یا موجب فشار آوردن به مستأجرین می‌شود که از منظر عدالت مالیاتی توجیه‌چندانی ندارد و مغایر با اصل عدالت مالیاتی به شمار می‌رود.

- نکته دیگر با نگاهی در متن ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم، در مورد شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات، از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می‌باشد.

اگر هدف مقنن همان اظهارنامه موضوع ماده ۸۰ قانون مالیات است، پس نباید در متن ماده ۵۷ قانون مالیات به بیان تسلیم اظهارنامه مخصوص مشمولان این ماده اکتفا می‌کرد. در ماده ۵۷ مذکور فقط مشمولان ماده را ملزم به تسلیم اظهارنامه نموده است و در ادامه بیان کرده در اظهارنامه خلاصه مندرجات اظهارنامه مؤدی ارسال نماید. این درحالی است که در اظهارنامه مندرج در ماده ۸۰ قانون فقط در یک بند پرسیده شده که آیا درآمدی دیگری دارید یا خیر؟

- آنچه که خواهان استناد کرده است به عبارت سایر موارد در پایان متن

ماده ۸۰ قانون مالیات " ... 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." سایر موارد را می‌توان به مالیات بر درآمد اجاره املاک و مستغلات (اجاره دست‌اول یا اجاره دست دوم)، مالیات بر مستغلات خالی، مالیات موضوع ماده ۷۰ قانون مالیات تسری داد و نمی‌توان به استناد «سایر موارد» مندرج در ماده مذکور اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ را نیز داخل در این ماده اعلام داشت. همانطور که در نظر دفتر فنی نیز بیان شده است ماده ۵۷ در مرحله تشخیص و وصول مالیات است.

- دیدگاه دیگر دیوان عدالت اداری را باید مهم‌ترین ابزار نظارت قضائی بر اعمال دولت به معنای عام دانست. توجه به چنین نظارتی است که زمینه کارآمدی و تضلم‌خواهی را در نظام حقوقی هر کشور برای مردم نسبت به مأموران و سازمان‌های دولتی ایجاد می‌کند.

در نص صریح ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم، مشمولان این ماده در مورد شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد و درآمد روزمره خود را از اجاره املاک کسب می‌کند. لذا قشر آسیب‌پذیر جامعه، مورد هدف می‌باشد هر چند ضمانت اجرای خلاف واقع بودن آن نیز در متن قانون بیان شده است در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به‌عنوان جریمه وصول خواهد شد.

مگر نه این که فلسفه تشکیل دیوان عدالت اداری مطابق با ماده ۱۷۳ قانون اساسی: به منظور رسیدگی به شکایات و تظلمات است؟

دیوان عدالت اداری زیر نظر رئیس قوه قضائیه تأسیس می‌گردد. با عنایت به این که مشمولین ماده ۵۷ قانون مالیات مستقیم افرادی هستند که هیچ‌گونه درآمدی ندارند و درآمدشان از اجاره ملک‌شان می‌باشد. البته لازم به ذکر است «در اجرای حکم ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.» آیا با این رأی فلسفه تشکیل دیوان عدالت زیر سؤال نمی‌رود؟

- براساس اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.» اصل ۵۱ قانون اساسی مؤیدی است بر معافیت موضوع ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم.

- موضوع دیگر این که عدم آگاهی مؤدیان به تسلیم اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۸۰ قانون مالیات مستقیم و این خود نیازمند فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی دقیق و به موقع است.

- نکته قابل توجه دیگر مؤدیانی که نسبت به برگ تشخیص مالیات مستغلات معترض بودند با تسلیم اظهارنامه ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم از ورود و طرح دعاوی و اختلافات مالیاتی به مراحل هیئت حل اختلاف بدوی، تجدیدنظر و حتی دیوان عدالت اداری جلوگیری می‌شود. همین امر باعث جلوگیری از طواری دادرسی و کاهش هزینه‌های دادرسی می‌شود.

- مسئله دیگر هر چند در خصوص مفهوم ذی‌نفع در دیوان عدالت اداری اختلاف دیدگاه‌هایی وجود دارد. باید به این توجه کرد که این مرجع نیز برای خواهان شرط ذی‌نفع را ضروری دانسته و از همین رو خواهانی می‌تواند در مرجع مذکور اقامه دعوا نماید که علاوه بر خاص شرایط این مرجع دارای نفع مستقیم از اقامه دعوا و نتیجه آن باشد. (بالایی، محبوب، دو فصلنامه رویه قضائی. ۱۳۹۲:۱۱) خواهان در دعوی ابطال بند (ب) بخشنامه مذکور چه نفعی دارد؟ آیا در این موارد نفع مردم مقدم است یا خواهان؟

- موضوع دیگر مطابق با ماده ۱۵۷ قانون مالیات مستقیم نسبت به مؤدیان

مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج‌سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات است و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود، مگر این که ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مؤدی ابلاغ شود. که اداره مالیات به‌طور معمول با عنایت به حجم پرونده‌ها و تعدد مؤدیان، برگ تشخیص به مؤدی ابلاغ واقعی انجام نمی‌شود. و حتی مؤدیان مشمول در مورد موضوع بحث به دلیل عدم آگاهی نسبت به تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات آگاهی ندارند و این نیازمند به فرهنگ‌سازی است، حال این فرهنگ‌سازی از طریق تبلیغات و راه‌های دیگر امکان‌پذیر است.

- مورد دیگر در رأی تفسیری شورای عالی مالیاتی به شماره ۳/۴/۱۷۰۴۹ مورخ ۱۳۶۹/۱۲/۲۱ مبنی بر این که قسمت اخیر ماده ۵۷ مشرعبر وصول مالیات متعلقه به اضافه یک برابر آن به‌عنوان جریمه تسلیم اظهارنامه خلاف واقع می‌باشد و لازمه وصول مالیات مطالبه آن (صدور برگ تشخیص و طی سایر مراحل قانونی مربوط) خواهد بود و مطالبه هم باید در مهلت قانونی و قبل از حصول مرور زمان صورت پذیرد، لذا تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ دلیل و مجوز قانونی عدم لزوم صدور برگ تشخیص مالیات نخواهد بود و مأمورین تشخیص باید عندالاقضاء برگ تشخیص مالیات بر درآمد املاک اجاری را صادر و ابلاغ و حسب مقررات قانونی مربوط آن را به قطعیت برسانند منتهی اگر مؤدی اظهارنامه مقرر در ماده ۵۷ را قبلاً تسلیم و یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات و قطعیت آن تسلیم نماید، قطعیت درآمد و مالیات مانع استفاده وی از معافیت نخواهد بود. حال سؤال این است چرا این رأی شورای عالی مالیاتی ابطال نشده آیا این به قوت خود باقی است یا خیر؟

۲.۲. دیدگاه‌های موافقان

با عنایت به این که موضوع مربوط به بخش زمین و مسکن به دلیل ویژگی‌های منحصربه‌فرد خود دارای نارسایی‌هایی بوده که منجر به تخصیص غیربهبینه منابع، افزایش تقاضای

سفته‌بازی، ایجاد حباب قیمت زمین و بروز شوک‌های متعدد در بخش مسکن و افزایش سهم هزینه مسکن در سبد خانوار شده است. بدین‌منظور دولت‌ها می‌توانند سیاست‌های مختلفی را متناسب با شرایط اقتصادی خود برای کارآمدی این بازار بکار گیرند.

یکی از این ابزارها به کارگیری سیاست‌های مالیاتی در بخش املاک و مسکن است بر این اساس در لایحه اصلاح قانون مالیات‌ها پایه‌های مالیاتی جدیدی جهت کنترل این بازار مورد توجه قرار گرفته‌اند تا علاوه بر درآمدزایی برای دولت سبب ثبات در بازار و کاهش فعالیت‌های سوداگرانه در این بخش گردد. براین‌اساس مالیات جامعه بر املاک و مستغلات به‌عنوان یک ابزار کنترلی علاوه بر هدایت منابع زمین موجود به سمت استفاده و کاربری بهینه و افزایش عرضه مسکن می‌تواند نقشی مهم در کنترل سوداگری در بخش زمین و مسکن داشته باشد و دولت‌های ملی و محلی را نیز در کسب درآمد پایدار به‌منظور ارائه کالا و خدمات رفاهی عمومی و تخصیص بهینه منابع کمک کند.

در نتایج حاصل از تحلیل‌های صورت‌گرفته در چارچوب الگوی تعادل عمومی بیانگر این است که مالیات بر بازدهی سرمایه مسکن، منجر به افزایش قیمت مسکن می‌شود اما مالیات بر عایدی سرمایه، قیمت مسکن را کاهش و باعث کاهش تلاطم‌های بخش مسکن می‌شد. در راستای پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی در بخش املاک و مسکن به‌طور خاص مالیات بر عایدی سرمایه اشکالات جدی وجود دارد. در راستای رفع اشکالات، اصل اساسی اجرای طرح جامع مالیاتی، بخش ضعف سامانه‌های ثبت اطلاعات مربوط به مالکان و ردیابی آنهاست.

- در قانون جدید، ماده ۱۰۰ مالیات مستقیم، مؤدیان موضوع این فصل (مالیات بردرآمد مشاغل) این قانون مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم و تا آخر خردادماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت نمایند. و در ماده ۱۰۱ قانون مالیات مستقیم شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیت فوق نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۲ به بعد جاری است.

حال در ماده ۸۰ قانون مالیات مستقیم مؤدیان موضوع این فصل (مالیات بر

درآمد املاک) مکلفانند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد تنظیم و تا آخر تیر سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند. و با عنایت به این مسئله مکلف نمودن به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در ماده ۸۰ قانون اشاره شده است ولی در مورد اعمال یا عدم اعمال معافیت هیچ اظهارنظری ننموده است.

و در بند ج تبصره ۹ قانون بودجه سال ۱۳۹۴ مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۲۴ شرط تسلیم اظهارنامه مالیاتی برای برخورداری از تسهیلات موضوع ماده (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و تبصره (۲) ماده (۱۱۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران برای صاحبان مشاغل وسایط نقلیه، املاک و منبع ارث برای عملکرد سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ الزامی نیست اما در سال‌های ۱۳۹۵ به بعد به این موضوع اشاره نشده است.

نتیجه‌گیری

اخذ مالیات باید بر مبنای قانون و عدالت انجام گیرد. یکی از موارد مالیات مستغلات یا اجاره املاک است. هرچند وضع مالیات مستغلات سبب جلوگیری از ایجاد حباب در بازار مستغلات و همچنین کاهش قیمت نقش مهم و به سزایی دارد؛ اما موضوع مورد بحث در مورد موعد تسلیم اظهارنامه ماده ۵۷ قانون مالیات است که در این‌باره دیدگاه‌هایی مختلفی وجود دارد که برخی موافق با ابطال رأی دیوان و اعمال معافیت ماده ۵۷ ق.م.م را ملزم به تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر؛ تاپایان تیرماه، نموده‌اند و برخی دیگر مخالف این دیدگاه می‌باشند. هرچند این رأی باید جهت دیگر مورد را نیز در نظر می‌گرفته و ابطال این رأی باعث بروز دعاوی متعددی از جمله ورود دعاوی بسیاری به مراحل هیئت‌های بدوی و تجدیدنظر و مراحل بعدی و نیز هزینه‌های دادرسی می‌گردد.

این درحالی است که به دلیل وجود ماده ۵۷ قانون از ورود دعاوی به مرحله دادرسی جلوگیری می‌شد در نهایت به پیشنهاد می‌شود با عنایت به حجم زیاد پرونده‌ها و عدم‌آگاهی و فرهنگ‌سازی تسلیم اظهارنامه توسط مؤدیان مالیاتی و جلوگیری از ورود دعاوی زیادی به مراحل اعتراض از جمله هیئت بدوی، تجدیدنظر و ... و همچنین طواری دادرسی پس از تعیین مدتی و فرهنگ‌سازی این موضوع، الزام به تسلیم اظهارنامه موضوع معافیت ماده ۵۷ ق.م.م را منوط به تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر می‌شد.

منابع

- اعظمی چهار برج، حسین، (۱۳۹۱)، «درآمدی بر روش‌شناسی و انواع نقد رأی»، فصل‌نامه نقد رأی، سال اول شماره اول.
- الهیاری، فرزانه، (۱۳۹۴) عدالت محوری در نظام مالیاتی با تأکید بر اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های مستقیم، کارشناسی ارشد، موضوع: حقوق، دانشکده حقوق، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- بالایی، حمید، محبوب، سعید (۱۳۹۲)، «مفهوم ذی‌نفع در آرای دیوان عدالت اداری»، دو فصلنامه رویه قضائی. ۲ (۳).
- پارسامیان، سرینه، (۱۳۹۴)، برآورد خط معافیت مالیاتی برای اخذ مالیات بر دارایی خانوار (مورد مطالعه مالیات بر املاک و مستغلات در کلان شهر اصفهان)، دانشگاه هنر اصفهان دانشکده کارآفرینی هنر و گردشگری نامه کارشناسی ارشد.
- فراهانی، آرزو، (۱۳۹۲)، بررسی آثار ناشی از معافیت‌های مالیاتی در تحقق عدالت اجتماعی در نظام حقوقی ایران، کارشناسی ارشد، دانشکده حقوق، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- محبی، داوود، اورنگی، شبینم (۱۳۹۸)، «اخذ مالیات برخلاف عدالت و انصاف، مصداق مالیات مضاعف و از موجبات نقض در شعب دیوان عدالت اداری»، دو فصلنامه رویه قضائی شماره ۸، پاییز و زمستان.
- نظری، علیرضا، (۱۳۹۰)، «لزوم سازماندهی معافیت‌های مالیاتی»، ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصاد.