



سه شنبه 7 اسفند 1403
سال هشتاد و يك شماره 23281

مرجع تصویب: آراء هیات‌های تخصصی دیوان عدالت اداری
شماره ویژه نامه: 1946

رأی شماره 2507053 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: عبارت "تا تاریخ پایان دوره تقسیط" در سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 51510/200 د/30/7/1402 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب ابطال گردید

3/11/1403

شماره 0207625

بسمه تعالی

مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با شماره دادنامه 140331390002507053 مورخ 18/10/1403 با موضوع: «عبارت "تا تاریخ پایان دوره تقسیط" در سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 51510/200 د/30/7/1402 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب ابطال گردید» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می گردد.

مدیرکل هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری - یداله اسمعیلی فرد

تاریخ دادنامه: 18/10/1403 شماره دادنامه: 140331390002507053

شماره پرونده: 0207625

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای قدرت اله کریمی سعیدآبادی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «تا تاریخ پایان دوره تقسیط» در سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 51510/200 د مورخ 30/7/1402 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «تا تاریخ پایان دوره تقسیط» در سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 51510/200 د مورخ 30/7/1402 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استناد ماده 167 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1366 و اصلاحیه های بعدی، وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور يك جا نیستند، از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی، مربوطه را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید. بدیهی است منظور از جریمه مذکور در عبارت (بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه) در ماده فوق الذکر، جریمه قبل از تقسیط است نه بعد از تقسیط. لذا عبارت (تا تاریخ پایان دوره تقسیط) در بخشنامه شماره 51510/200 د مورخ 30/7/1402 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به نوعی رجعت به ماده 158 قانون مالیات های مستقیم مصوب 28/12/1345 می باشد که مقرر می داشت (وزارت دارایی می تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور يك جا نیستند، با اضافه نمودن زیان دیر کرد متعلق قرار تقسیط برای مدتی که از تاریخ ابلاغ

مالیات قطعی از دو سال تجاوز نکند، بگذارد) ولی در راستای فرمان امام خمینی (ره) راجع به حذف قوانین خلاف شرع مقدس اسلام به موجب تبصره یک ماده 4 لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره ای از مواد قانون مالیات های مستقیم مصوب 2/3/1359 عبارت (به اضافه نمودن زیان دیرکرد متعلق) از ماده 158 حذف شده و از طرفی طبق ماده 167 قانون مالیات های مستقیم به دوران تقسیط جریمه تعلق نمی گیرد. بنابراین وصول جریمه دوران تقسیط که نوعی مالیات می باشد، بدون اخذ مجوز قانونی بر خلاف اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است که مقرر می دارد (هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون؛ موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود). بنابراین این مبلغ (جریمه دوران تقسیط یا زیان دیرکرد) مبلغی زائد بر حق متعلق سازمان امور مالیاتی بوده و از مصادیق اکل مال به باطل بر خلاف موازین شرع مقدس می باشد و همچنین با توجه به غیرقانونی و خارج از اختیار بودن سازمان امور مالیاتی کشور در وضع مقرر از این حیث تقاضای مطرح نمودن موضوع در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و درخواست ابطال عبارت (تا تاریخ پایان دوره تقسیط) از سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه صدرالاشاره از تاریخ تصویب را دارم."

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره: 51510/200/د تاریخ: 30/7/1402

موضوع: تفویض اختیار تقسیط بدهی و بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده

در اجرای مقررات مواد 167 و 191 قانون مالیات های مستقیم اصلاحیه 31/4/1394، ضمن تأکید بر اهمیت وصول نقدی و به موقع مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده و به منظور تکریم مؤدیان محترم مالیاتی و تسهیل و تسریع در فرآیند قطعیت و وصول بدهی مؤدیان، شرایط و نحوه بخشودگی جرائم قابل بخشش و تقسیط بدهی با رعایت مقررات مواد مذکور و سایر مقررات مربوط به شرح زیر به مدیران کل امور مالیاتی تفویض می شود:

.....

الف - بخشودگی جرائم قابل بخشش

.....

ب - تقسیط بدهی:

.....

14- برای تقسیط بدهی پس از محاسبه کلیه جرائم تا تاریخ پایان دوره تقسیط و اتخاذ تصمیم در خصوص میزان بخشودگی جرائم قابل بخشش مطابق این بخشنامه؛ اصل بدهی، جرائم غیر قابل بخشش و جرائمی که بخشودگی آن مورد موافقت قرار نمی گیرد به صورت توأمان تقسیط شود و مبلغ هر قسط به تناسب برای اصل بدهی و جرائم منظور شود. اعمال بخشودگی جرائم موضوع این بخشنامه مشروط به پرداخت اقساط در سر رسیدهای مقرر می باشد.

.....

- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 397/212/ص مورخ 14/1/1403 به طور خلاصه توضیح داده است که:

"1- با مذاقه در مفاد ماده 167 قانون مالیات های مستقیم روشن است تقسیط بدهی از اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی بوده که می تواند آن را با توجه به عدم قدرت مؤدیان در پرداخت بدهی مالیاتی خود به طور یک جا و با لحاظ مقتضیات اقتصادی کشور و شرایط خاص به مسئولان ادارات کل امور مالیاتی تفویض نماید و استفاده از قید می تواند در مفاد ماده یاد شده، بر این اختیار دلالت دارد.

2- از آن جا که طبق مقررات ماده 190 قانون مالیات های مستقیم و ماده 37 قانون مالیات بر ارزش افزوده، پرداخت مالیات و عوارض هر سال مالی یا دوره پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای به ترتیب معادل دو و نیم درصد (5/2%) و دو درصد (2%) مالیات به ازای هر ماه خواهد بود، لذا با توجه به این که سر رسید پرداخت مالیات عملکرد نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه و نسبت به مابه الاختلاف از تاریخ مطالبه می باشد و برای مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر خودداری نموده اند، تاریخ سر رسید پرداخت، انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه می باشد، لذا تقسیط بدهی به مثابه پرداخت در سر رسید قانونی محسوب نگردیده و مشمول جریمه نسبت به باقیمانده مالیات هر ماه خواهد بود. (جرائم دوران تقسیط در راستای جرائم مواد 190 و 37 قوانین مورد اشاره است.)

ضمناً خاطرنشان می سازد هدف از صدور بخشنامه مذکور، وصول به موقع حقوق حقه دولت اعم از مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده و محقق نمودن درآمدهای پیش بینی شده در قانون بودجه سنواتی می باشد. همچنین بخشنامه یاد شده تفویض اختیار به مدیران کل امور مالیاتی بوده و به معنی محروم نمودن مؤدیان از این تسهیلات نمی باشد.

3- همچنین شایان ذکر است، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، به موجب دادنامه شماره 410 مورخ 3/6/1387، وصول جرائم دوران تقسیط بدهی مالیاتی را منطبق با قانون دانسته و مفاد بخشنامه شماره 211/2596/28974 مورخ 24/7/1385 سازمان امور مالیاتی کشور و بخشنامه شماره 17988 مورخ 15/7/1386 اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان را، از این حیث که برای دوران تقسیط جریمه تعیین نموده، مغایر قوانین خارج از حدود اختیارات این سازمان تشخیص نداده است.

4- مطابق قاعده فقهی (حرمت اکل مال به باطل) که از آیات متعدد قرآن کریم از جمله، آیه 29 سوره نساء، آیه 188 سوره بقره و آیه 34 سوره توبه برگرفته شده، هر نوع تصرف در اموال و تجاوز به حقوق دیگران که عرفاً و شرعاً ناروا، غیر عقلانی و ناحق باشد، ممنوع و حرام است. البته تصمیم هیأت عمومی در این ارتباط و نهایتاً نظر فقهای شورای نگهبان، برای این سازمان مطلع خواهد بود. با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی، رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 18/10/1403 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

براساس سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 51510/200/د مورخ 30/7/1402 رئیس کل سازمان امور مالیاتی جریمه های مالیاتی تا پایان دوره تقسیط موضوع ماده 167 قانون مالیات های مستقیم، قابل احتساب و بلکه لازم الاحتساب اعلام شده و این در حالی است که اولاً آن چه از ماده 167 قانون مالیات های مستقیم و سایر مقررات مالیاتی در موارد مشابه استنباط می شود این است که ترتیب پرداخت مالیات و تعیین تکلیف آن در حکم پرداخت بوده و تقسیط بدهی مالیاتی (اعم از اصل و جریمه های متعلقه تا حین تقسیط) به موجب ماده مذکور، تعیین تکلیف پرداخت است و مفاد ماده 167 قانون مذکور دلالتی بر تعلق جریمه به اقساط ندارد. ثانیاً در ماده 158 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1345 به صراحت زیان دیرکرد اقساط ذکر شده بود که به بدهی مالیاتی مؤدی اضافه می گردید که قانونگذار از روی علم و آگاهی در قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1366 از حکم مندرج در این ماده عدول نموده و در ماده 167 اضافه کردن دیرکرد و اقساط به بدهی مالیاتی را حذف کرده است. ثالثاً در رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مورد مشابه درخصوص فروش آب برای مصارف کشاورزی به موجب دادنامه صادره این اعراض قانونگذار را از حکم سابق قانونی (که در قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1345 وجود داشت لیکن به موجب اصلاحات بعدی حذف شده است) به منزله عدم جریان آثار مترتبه با حاکمیت قانون فعلی اعلام کرده که این رویه و استدلال در مانحن فیه نیز قابل اتخاذ ملاک است و با توجه به مراتب، عبارت «تا تاریخ پایان دوره تقسیط» در سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 51510/200/د مورخ 30/7/1402 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال می شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - احمدرضا عابدی