

مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس ه پرونده:	۹۴۰۰۴۹۲	شماره دادنامه:	۹۶۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۰۴۳۴
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۳۹۶/۰۵/۱۰
شاکی:	عبدالرزاق جامی فروشان	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات عمومی
دسته بندی:	جرائم مالیاتی (۰۸۰۳۰۶)		
مصوبه ها:	جریمه خودداری از پرداخت مالیات ۴۰۸۳ - ۲۳۰ - من سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۳/۰۳/۱۰		

پیام رای:

اطلاق حکم ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم، شامل کلیه مودیانی میشود که به هر دلیلی تا تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا تاریخ مطالبه یا سررسید، از پرداخت مالیات خودداری می کنند.

متن دادنامه:

شماره دادنامه: ۴۳۴-۴۳۵ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶،۵،۱۰ کلاسه پرونده: ۴۹۲،۹۴، ۶۱۰،۹۴ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای عبدالرزاق جامی فروشانی و شرکت صنایع کاشی و سرامیک سینا با وکالت آقایان داود حجازی و سیدحجت رضائی آذر موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۰۸۳،۴۰۲۳۰،۴-ص-۱۰۳۹۳،۳،۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " ریاست محترم دیوان عدالت اداری سلام علیکم جامی فروشانی ابطال بخشنامه شماره ۰۸۳،۴۰۲۳۰،۴-ص-۱۰۳۹۳،۳،۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " ریاست محترم دیوان عدالت اداری سلام علیکم احتراماً، به استحضار عالی می‌رساند: طبق ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰،۱۱،۲۷ « وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی مربوط 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 جریمه قبل از تقسیط است، نه بعد از تقسیط. معاونت مالیاتهای مستقیم طی بخشنامه شماره ۰۸۳،۴۰۲۳۰،۴-ص-۱۰۳۹۳،۳،۱ که صدر آن عنوان حسابرس کل هیأت دوازدهم امور اقتصادی و زیربنایی- دیوان محاسبات کشور و رونوشت آن به امور مالیاتی شهر و استان تهران و ادارات کل امور مالیاتی برای اطلاع و اقدام لازم ارسال شده است، مطالبه جرایم دوران تقسیط بدهی مالیاتی را به شرح زیر توجیه کرده است: « از آنجا که طبق مقررات ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم، پرداخت مالیات عملکرد هر سال مالی پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل ۰،۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود. لذا با توجه به اینکه سررسید 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 مودیانی که از تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر خودداری نموده اند، تاریخ سررسید پرداخت تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه می باشد، لذا تقسیط مالیات عملکرد تغییر در سررسید قانونی پرداخت محسوب نگردیده و مشمول جریمه خواهد بود.» جریمه، وجه نقد یا مال دیگر است که به عنوان مجازات از مجرم گیرند. چون در ماده ۱۶۷ جریمه ای برای دوران تقسیط معین نشده است و مودیان مالیاتی با جلب موافقت مسئولین ذریب و مجوز حاصل از این ماده بدهی خود را تقسیط می نمایند. تخلفی از قانون نمی کنند تا مجرم شناخته شوند و مشمول جریمه مقرر در ماده ۱۹۰ قانون مذکور گردند. لذا این بخشنامه بر خلاف ماده ۱۶۷ و خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده می باشد و در حقیقت رجعت به ماده ۱۵۸ قانون مزبور مصوب ۱۳۴۵،۱۲،۲۸ می باشد که مقرر می داشت: « وزارت دارایی می تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند با اضافه نمودن زیان دیرکرد 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 ۱ ماده ۴ لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۵۹،۹،۲۲ عبارت « با اضافه نمودن زیان دیرکرد متعلق» از ماده ۱۵۸ حذف شد. اشخاص حقیقی یا حقوقی که برای پرداخت بدهی، مهلتی به بدهکاران می دهند، در صورتی که وجهی اضافه بر اصل بدهی، به لحاظ مهلت داده شده مطالبه نمایند، وجه اضافی، بهره، سود یا ربح طلب محسوب می گردد و از مصادیق ربا می باشد که حرمت آن در آیه شریفه ۲۷۵ سوره بقره با نص صریح «احل الله البیع و حرم الربوا» بیان شده است. با تغییر نام «ربح» به « زیان دیرکرد» یا « جریمه» حرمت آن از بین نمی رود. به عبارت دیگر مطالبه جریمه مزبور الزام به پرداخت مبلغی زائد بر حق متعلق سازمان امور مالیاتی کشور است و از مصادیق « اکل مال به باطل» حرام و خلاف موازین شرع مقدس اسلام می باشد که در آیات شریفه « یا ایها الذین آمنوا لا تاكلوا اموالکم بینکم بالباطل، الا ان تکون تجاره عن تراض منکم. سوره نساء، آیه ۲۹ » و« لا تاكلوا اموالکم بینکم بالباطل و تدلوا بها الی الحکام لتاکلوا فریقاً من اموال الناس بالاثم و انتم تعلمون سوره بقره، آیه ۱۸۸ » و « یا ایها الذین آمنوا ان کثیراً من الاحبار و الرهبان لیاکلون اموال الناس بالباطل سوره توبه، آیه ۳۴» با صراحت و روشنی نبی و مذمت شده است. علیهذا به لحاظ مغایرت بخشنامه موصوف با موازین شرعی به استناد تبصره ۲ ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تقاضای ارسال این درخواست به شورای محترم نگهبان و پس از اظهار نظر فقهای معظم شورای نگهبان، به جهت خروج بخشنامه یاد شده از اختیارات مرجع تصویب کننده و مغایرت با ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم درخواست ابطال آن را دارد. چون رونوشت مطالبه جرایم دوران تقسیط برای اطلاع و اقدام لازم به امور مالیاتی شهر و استان تهران و ادارات کل امور مالیاتی ارسال و برنامه محاسبه جرایم مورد اشاره معادل ۰،۵٪ مالیات به ازای هر ماه در سیستم رایانه ای ادارات امور مالیاتی نصب گردیده و اجرا شده است و بخشنامه: الف- نامه ای است که در یک یا چند نسخه نوشته شده برای آگهی چند نفر فرستاده می شود. ب- نامه ای است که از طرف رئیس اداره برای آگهی همه یا قسمتی از کارکنان اداره و انجام دادن دستور معینی نوشته می شود. ج- عبارت است از تعلیم یا تعلیمات کلی و یکنواخت (به صورت کتبی) که از طرف مقام اداری به مرئوسین برای ارشاد به مدلول و طرز تطبیق قانون یا آیین نامه داده شود و نباید مخالف قانون یا آیین نامه باشد و مادام که مخالف صریح با آنها نباشد از حیث لزوم پیروی مرئوس از رئیس لازم الاتباع است. (مستفاد از ماده ۲۸۰ قانون جزا و مقررات استخدام کشوری) ترمینولوژی حقوق دکتر محمدجعفر جعفری لنگرودی، لذا موضوع مورد شکایت بخشنامه است. چنانچه ادعا شود، چون عنوان موضوع مورد شکایت به نام شخص است، نامه است نه بخشنامه، مستلزم صدور دستور عدم اجرای آن به اداراتی است که رونوشت آن را دریافت کرده اند. " نامبرده به موجب لایحه ای که به شماره ۱۴۴۱-۱۳۹۵،۹،۱۵ ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی شده اعلام کرده است که: " احتراماً، در خصوص دادخواست ابطال بخشنامه شماره ۰۸۳،۴۰۲۳۰،۴-ص-۱۰۳۹۳،۳،۱ معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور موضوع پرونده شماره بایگانی ۲۷۲۷۳۵ به استحضار می‌رساند: قبلاً بر اساس اعلام نظر فقهای معظم شورای نگهبان بخشنامه های شماره های ۲۵۹۶،۲۸،۹۷۴-۲۵-۲۱ مورخ ۱۳۸۵،۷،۲۴ و ۱۷۹۸۸ مورخ ۱۳۸۶،۷،۱۵ مورخ ۱۳۸۶،۷،۱۵ سازمان امور مالیاتی کشور و اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان مرتب با بخشنامه مورد شکایت خلاف شرع تشخیص و به موجب دادنامه شماره ۳۳۰-۱۳۸۹،۸،۱۰ پرونده کلاسه ۹۸۳،۰۸۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده است. ضمناً جریمه ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم شامل مورد شکایت نمی شود زیرا این جریمه مربوط به قبل از تقسیط مالیات است و از تاریخ سررسید پرداخت مالیات با مطالبه تا تاریخ تقسیط محاسبه و از مودی مطالبه و پس از کسر بخشودگی موضوع ماده ۱۹۱ قانون مذکور از مودی مطالبه و وصول می شود. اخذ وجوهی تحت عنوان جریمه دوران بازپرداخت اقساط بدهی ربطی به ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم ندارد و با ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم مرتبط است که چون مودی در این مرحله به موجب قانون و با موافقت مشمولین سازمان مزبور بدهی خود را تقسیط می کند چنانچه وصول شود از مصادیق ربح یا سود مالیات در دوران تقسیط است که خلاف شرع مقدس اسلام است. " ب-شرکت صنایع کاشی و سرامیک سینا (سهامی عام) با وکالت آقایان داود حجازی و سیدحجت رضائی آذر به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۰۸۳،۴۰۲۳۰،۴-ص-۱۰۳۹۳،۳،۱ را خواستار شده است و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " ریاست محترم دیوان عدالت اداری با سلام، احتراماً، به استحضار می‌رساند: ۱- شرکت موکل، مطابق منطوق صریح مقررات قانونی حاکم بابت عملکرد مالیاتی سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ در مواعد مقرر قانونی، برابر دفاتر و صورتهای مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی به عنوان بازرس قانونی مبادرت به تسلیم و ارائه اظهارنامه مالیاتی نموده و نهایتاً ضمن توافق با اداره امور مالیاتی شهرستان ساوه، مقرر گردیده است که ۲۵٪ مالیات هر سال به صورت نقد و الباقی در چند فقره اقساط محدود پرداخت گردد که شرکت موکل دقیقاً مطابق توافق و بدون هر گونه تاخیر نسبت به تسویه کل مالیات سنوات یاد شده اقدام نموده است. ۲- متعاقب تسویه مالیات، با کمال تعجب و شگفتی، اداره امور مالیاتی بابت سال ۱۳۹۱ مبلغ ۷۸۲،۷۸۲،۹۹۵،۱۲۵ ریال و بابت سنوات ۱۳۹۲ مبلغ ۵۷۸،۵۷۸،۵۰۷،۵۰۷ ریال تحت عنوان جریمه ایام تقسیط رأساً محاسبه و اقدام به صدور اجرائیه نموده که متعاقب مراجعه موکل، اداره امور مالیاتی مبنای مطالبه وجوه اخیر را مبتنی بر بخشنامه شماره ۰۸۳،۴۰۲۳۰،۴-ص-۱۰۳۹۳،۳،۱ معاون سازمان امور مالیاتی و مستند آن را نیز مندرجات ماده ۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم اعلام گردیده است. اینک نظر به اینکه مفاد ماده (۱۹۰) قانون موصوف به هیچ وجه متضمن جواز مطالبه وجوهی تحت عنوان جرایم ایام تقسیط نبوده و صرفاً در محدوده قیود و شروط و مصادیق مقرر در آن قابل مطالبه می باشد، بنابراین به دلایل عدیده ذیل مفاد بخشنامه معترض عنه به دلیل عدول صریح از مقررات قانونی و مطالبه وجه زائد بر حق متعلق سازمان امور مالیاتی، از مصادیق بارز « اکل مال به باطل» و خلاف قانون و موازین شرع انور می باشد لذا رسیدگی و صدور حکم بر ابطال آن مورد تقاضاست: اولاً: به تصریح ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم که چنین مقرر می دارد: « وزارت دارایی می تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت ۳ سال تقسیط نماید» در نتیجه از نظر قانونگذار انجام تقسیط به هیچ وجه متضمن جواز دریافت وجوهی مزاد بر اصل مالیات تحت عنوان جریمه ناشی از تقسیط نمی باشد. ثانیاً: از آنجا که ماده (۱۹۰) قانون مالیاتهای مستقیم دهبا سال است که از زمان تصویب توسط

واحدهای مالیاتی سراسر کشور مورد اجرا و اعمال می باشد، مفاد آن صرفاً ناظر به مواردی است که یا مودی مطلقاً مستنکف از پرداخت مالیات است و یا اینکه متعاقب انجام تقسیط، از پرداخت اقساط مالیات در سررسیدهای مقرر امتناع می ورزد و اصولاً در فرضی که مودی با ارائه اظهار نامه قانونی، سپس مطابق توافق به عمل آمده با واحد مالیاتی نسبت به پرداخت اقساط دیون خود مبادرت نموده و هیچگونه تخلفی از تعهدات ندارد، از شمول ماده ۱۹۰ خروج موضوعی و مصداقی دارد. ثالثاً: تقسیط بدهی مودی اصولاً با رضایت و موافقت سازمان امور مالیاتی و به تجویز ماده (۱۶۷) آن قانون انجام می گیرد، لذا در صورت پرداخت مبلغ اقساط توسط مودی در مواعد مقرر، فرض تعلق هرگونه جریمه و دیرکرد ناشی از تقسیط، سالبه به انتفاء موضوع می باشد، زیرا مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی، هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون. رابعاً: مطابق شرع انور از آنجا که داین (سازمان امور مالیاتی) رأساً به دریافت قسمتی از مالیات به صورت نقد و الباقی به صورت اقساط موافقت نموده است، لذا با وصف پرداخت اقساط در سررسیدهای مقرر توسط مدیون (مودی)، اخذ هر گونه وجهی مازاد بر مبلغ اقساط، مصداق بارز «اکل مال به باطل» و خلاف شرع انور محسوب می گردد. خامساً: هیأت عمومی آن دیوان، سابقاً نیز به موجب دادنامه شماره ۳۳۰-۱۳۹۱/۸۰۱ و مبتنی بر نظریه مناب فقهای شورای نگهبان در موضوع مشابه شکوائیه حاضر، اخذ هرگونه مبلغی زائد بر حق متعلق بر سازمان امور مالیاتی (اصل و جرائم متعلقه تا قبل از تقسیط مالیات) تحت عنوان جرایم تقسیط را از مصادیق «اکل مال به باطل» و خلاف شرع تشخیص و نسبت به ابطال بخشنامه های سابق الصدور سازمان امور مالیاتی اقدام نموده است، مع الاسف سازمان مذکور، عالماً و عامداً با عدول بلاوجه از منطوق و مصادیق ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم، بخشنامه صدرالذکر را صادر و واحدهای مالیاتی نیز مفاد بخشنامه موصوف را مستمسک مطالبه وجوهی گزاف تحت عنوان جرایم ناشی از تقسیط تلقی که دو فقره اخطاریه و اجراییه های ابلاغی به شرکت موکل موید این موضوع می باشد. بنا به مراتب معروض، از آنجا که شرکت موکل هیچگونه قصور و یا تقصیر و یا تخلفی در انجام وظایف مالیاتی خود نداشته و مطابق توافق (جداول تقسیط)، هیچگونه تاخیری در پرداخت اقساط مالیاتی خود نیز نداشته است، لذا وجوه مازاد مورد مطالبه اداره امور مالیاتی تحت عنوان جریمه تقسیط مالیات سنوات ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ به مبلغ جمعاً ۸۰۸۳۳٫۴۹۶٫۳۶۰ ریال که منبعث از بخشنامه مورد درخواست ابطال مطالبه گردیده است، فاقد هرگونه وجهت شرعی و قانونی می باشد رسیدگی به موضوع در هیأت عمومی دیوان و مالاً صدور حکم بر ابطال بخشنامه شماره ۸۳/۴۰۲۳۰/ص-۱۰/۱۳۹۳/۳۷۱ معاون سازمان امور مالیاتی مورد استدعاست. " وکلای شاکی مذکور به موجب لایحه ای به شماره ۱۳/۳-۱۳۹۵/۳۷۹ که ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده اند که: " اداره کل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری پرونده کلاسه: ۶۱۰۰۹۴/ هیأت عمومی با سلام، احتراماً در خصوص پرونده کلاسه فوق موضوع شکوائیه تقدیمی از طرف شرکت موکل به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۸۳/۴۰۲۳۰/ص-۱۰/۱۳۹۳/۳۷۱ سازمان امور مالیاتی، اینک در پاسخ به لایحه دفاعیه اداره کل دفتر امور حقوقی و همچنین دفتر فنی و حسابرسی سازمان امور مالیاتی ثبت شده به شماره ۱۱۸۸-۱۳۹۳/۸۰۲۵ آن اداره کل، مراتب ذیل را به استحضار قضات شریف کمیسیون تخصصی و هیأت عمومی دیوان می رساند: سازمان مشتکی عنه در لایحه دفاعیه ارسالی با تمسک به مواد ۱۶۷ و ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم بیان داشته، پرداخت مالیات عملکرد هر سال پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل ۲٫۵ درصد مالیات به ازای هر ماه می باشد و در ادامه ادعا شده است «از تعهدات مقرر در ماده ۱۶۷ مبنی بر موافقت با تقسیط، مفهوم پرداخت قابل استنباط نمی باشد و از طرف از آنجا که موافقت با تقسیط بدهی که صرفاً به دلیل عدم توانایی مودیان در پرداخت انجام می پذیرد به هیچ وجه به منزله تغییر در سررسید پرداخت مقرر قانونی نخواهد بود لذا جریمه مربوط به دوران تقسیط بدهی به مبدا احتساب آن مطابق مقررات قسمت اخیر ماده ۱۹۰ یاد شده قابل مطالبه خواهد بود» که از نقطه نظر حقوقی اساس استدلال و استنتاج پاسخ سازمان امور مالیاتی مواجه با اشکالات عدیده ای به شرح ذیل می باشد: اولاً: به دلالت منطوق صریح ماده (۱۶۷) قانون مالیاتهای مستقیم، قانونگذار در عین حال که به طور علی الاطلاق مجوز تقسیط بدهی مودیان مالیاتی را صادر نموده است مع الوصف در این ماده انجام تقسیط از نقطه نظر مقنن به هیچ وجه متضمن تکلیف و الزام مودی به پرداخت وجوهی مازاد بر اصل مالیات و جریمه تحت عنوان جریمه ناشی از تقسیط نمی باشد، لذا استناد و تمسک مشتکی عنه به ماده (۱۶۷) قانون جهت مطالبه جرایم مضاعف تحت عنوان جریمه ناشی از تقسیط، فاقد هرگونه وجهت شرعی و قانونی می باشد. ثانیاً: همچنان که در شکوائیه تقدیمی مستنداً معروض گردید، تقسیط بدهی مودی اصولاً با رضایت و موافقت سازمان امور مالیاتی مربوط انجام می گیرد مضافاً در زمان تقسیط هیچگونه تکلیف و اطلاعی به مودی مبنی بر اینکه پذیرش تقسیط توسط امور مالیاتی ملازم با لزوم پرداخت ۲٫۵ درصد جریمه بابت هر ماه تقسیط می باشد، به وی تفهیم نمی گردد، زیرا چه بسا در صورتی که مودی مطلع گردد که انجام تقسیط متضمن پرداخت هر ماه ۲٫۵ درصد مبلغ مالیات اضافه (جمعاً ۳۰ درصد کل بابت هر سال) تحت عنوان جریمه خواهد بود، اصولاً مصلحت خود را در تسویه نقدی تشخیص نماید، موید امر اینکه در پرونده حاضر شرکت موکل ۲۵ درصد نقدی اولیه و اقساط محدود تتمه مالیات سنوات ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ خود را در مواعد مقرر پرداخت و کارسازی نموده و حتی یک روز تاخیر نداشته است، لکن پس از تسویه مالیاتهای متعلقه سنوات مذکور، امور مالیاتی شهرستان ساوه رأساً بابت تقسیط سال ۱۳۹۱ مبلغ ۲۰۱۲۵۰۹۹۵۰۷۸۲ ریال و بابت تقسیط سال ۱۳۹۲ مبلغ ۶۰۷۰۷۰۵۰۰۵۷۸ ریال تحت عنوان جریمه ایام تقسیط اقدام به صدور اجرائیه نموده که عدم وجهت شرعی و قانونی آن اظهر من الشمس است. ثالثاً: در لایحه دفاعیه سازمان امور مالیاتی بیان شده که موافقت با تقسیط بدهی به هیچ وجه به منزله تغییر در سررسید پرداخت مقرر قانونی نخواهد بود و بدین وسیله ادعا شده است که سازمان امور مالیاتی رسماً می تواند سالیانه ۳۰ درصد کل مالیات متعلقه مودی را از قرار هر ماه دو و نیم درصد اضافه و تحت عنوان جریمه دریافت نماید که کمترین تردیدی در عدم وجهت شرعی و قانونی چنین ادعایی نیست. رابعاً: در نامه شماره ۲۸۹/۲۱۲۱/ص-۱۰/۱۳۹۴/۶۰۲۳ اداره کل امور حقوقی سازمان امور مالیاتی نیز بیان شده است که بخشنامه معترض عنه که در این پرونده ابطال آن درخواست شده قابل طرح در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نمی باشد، چرا که مضمون بخشنامه صرفاً در مقام پاسخ به یک فقره استعلام می باشد در حالی که اساساً چنین نیست زیرا ادارات امور مالیاتی و از جمله امور مالیاتی شهرستان ساوه با تمسک به بخشنامه موصوف علیرغم عدم حتی یک روز تاخیر در تسویه اقساط مالیات توسط شرکت موکل، رأساً اقدام به محاسبه مبالغ فوق الذکر و صدور اجراییه و ابلاغ آن جهت وصول نموده است. علیهذا نظر به اینکه ماده (۱۶۷) قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً متضمن جواز تقسیط مالیات مودیان می باشد و هیچ دلالتی بر تجویز اخذ جریمه تحت عنوان جریمه ایام تقسیط ندارد، علاوه بر این اصولاً از حیث مفهوم لغوی شمول و عنوان صدق «جریمه» مادامی قابل طرح می باشد که شخص مودی تخلفی کرده باشد، در حالی که چون امور مالیاتی طوعاً و به اختیار با انجام تقسیط مالیات مودی موافقت می نماید در فرضی که مودی در مواعد مقرر (سررسید) اقساط مالیات تقسیط شده را پرداخت نماید اصولاً، تخلفی نکرده تا به وی جریمه ای تعلق گیرد، به بیان دیگر جریمه فی الواقع کیفر و یا جزای تخلف است، در حالی که شرکت موکل هیچ تخلفی در پرداخت اقساط نداشته است تا امور مالیاتی مجاز باشد صرفاً بابت تقسیط محدود مالیات جریمه ای سنگین به ماخذ ۲٫۵ درصد کل مالیات از وی دریافت نماید، لذا مفاد بخشنامه معترض عنه به طور قطع مصداق بارز مطالبه وجه زائد بر حق متعلق سازمان امور مالیاتی (اصل و جرایم متعلقه تا قبل از تقسیط) و مبین اکل مال به باطل و خلاف قانون و شرع انور می باشد و سازمان امور مالیاتی در لایحه جوابیه هیچگونه دفاع موجهی که مبین انطباق بخشنامه معترض عنه با شرع انور و حدود اختیارات قانونی آن سازمان باشد ارائه و ابراز نموده است، تقاضای رسیدگی و صدور حکم مطابق دادخواست تقدیمی بر بطنان و اعلام بی اعتباری بخشنامه موصوف مورد استدعاست. " متن بخشنامه مورد شکایت به قرار زیر است: " جناب آقای زیباکردار حسابرس کل محترم هیأت دوازدهم امور اقتصادی و زیربنایی- دیوان محاسبات کشور سلام علیکم احتراماً، بازگشت به نامه شماره ۱۰۸۱/۵۲۲۰۰۱۵-۱۳۹۲/۸۰۱۵ در ارتباط با نامه شماره ۱۴۸۴/۲۱۶۱-۱۱/۱۳۹۳/۸۰۱۱ مدیرکل دیوان محاسبات استان اصفهان در خصوص مطالبه جرایم دوران تقسیط بدهی با توجه به ابطال بخشنامه شماره ۲۵۹۶/۲۸۹۷۴-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۵/۷/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور به موجب رأی موضوع دادنامه شماره ۳۳۰-۱۳۸۹/۸۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، به آگاهی می رساند: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی مذکور، حکم مقرر در بخشنامه صدرالاشاره راجع به اخذ تضمین کافی برای جرایم مربوط به دوران تقسیط را منجر به دریافت وجه مازاد بر اصل مالیات و جریمه متعلقه دانسته و مغایر قانون تشخیص داده و حکم بر ابطال آن از تاریخ صدور بخشنامه مذکور، صادر نموده است. از آنجا که طبق مقررات ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم، پرداخت مالیات عملکرد هر سال مالی پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل ۲٫۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود، لذا با توجه به اینکه سررسید 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 مودیانی که از تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر خودداری نموده اند تاریخ سررسید پرداخت تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه می باشد، لذا تقسیط مالیات عملکرد تغییر در سررسید قانونی پرداخت محسوب نگردیده و مشمول جریمه خواهد بود. " در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۸۹۸/۲۱۲۱/ص-۱۰/۱۳۹۴/۶۰۲۳ توضیح داده است که: " جناب آقای دربین مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سلام علیکم احتراماً، درباره پرونده کلاسه ۴۹۲۰۹۴/ص-۱۰/۱۳۹۳/۳۷۱ معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان متبوع) که در راستای اطلاع رسانی و آگاهی از شرایط و ترتیبات قانونی در خصوص مطالبه جرایم دوران تقسیط بدهی می باشد، با توجه به این که شاکی درخواست ابطال آن را داشته، مستند به بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، قابلیت طرح در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را ندارد. از این رو، خواستار رد شکایت شاکی می باشد. چرا که نامه یاد شده در جایگاه پاسخگویی به استعلام به عمل آمده از معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور و در راستای وظایف قانونی و اداری و برابر شرح وظایف و ملاحظات تفویض شده به معاون مالیاتهای مستقیم صادر گردیده است و از ایجاد هر گونه قاعده حقوقی جدید متضمن حق و تکلیف خلاف قانون، به دور می باشد. ۲- شاکی قبلاً در ارتباط با موضوع «مطالبه جرایم دوران تقسیط بدهی» دو فقره شکایت مشابه را مبنی بر ابطال بخشنامه شماره ۲۵۹۶/۲۸۹۷۴-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۵/۷/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور تقدیم نموده که در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد رسیدگی قرار گرفته است و چنان که مستحضر می باشید: الف- شاکی ابتدا دادخواستی را به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۲۵۹۶/۲۸۹۷۴-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۵/۷/۲۴ به دلیل مغایرت با قانون تقدیم دیوان نموده بود که طی پرونده کلاسه ۸۶۰۵۰۳/ص-۱۰/۱۳۸۹/۸۰۱ مورد رسیدگی قرار گرفت و منجر به صدور دادنامه شماره ۴۰۱-۱۳۸۷/۶/۳ گردیده و مطابق قسمت اخیر رأی مذکور، بخشنامه مزبور مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط نیز نمی باشد. ب- متعاقباً، شاکی مجدداً شکایت مشابهی را نسبت به همان موضوع (که قبلاً رسیدگی شده بود) با خواسته جدید مبنی بر ابطال بخشنامه اخیرالذکر و همچنین دادنامه یاد شده به دلیل مغایرت با شرع، تقاضای رسیدگی نموده است که هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۳۳۰-۱۳۸۹/۸۰۱ صرفاً حکم مقرر در بخشنامه یاد شده راجع به اخذ تضمین کافی برای جرایم مربوط به دوران تقسیط را منجر به دریافت وجه مازاد بر اصل مالیات و جرایم متعلقه دانسته و مغایر با شرع تشخیص داده است. در این راستا، معاونت مالیاتهای مستقیم در پاسخ به نامه شماره ۵۲۲۰۰۱۵-۱۳۹۲/۸۰۱ حسابرس کل هیأت دوازدهم امور اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور، نظریه موضوع شکایت (نامه شماره ۸۳/۴۰۲۳۰/ص-۱۰/۱۳۹۳/۳۷۱) در خصوص مطالبه جرایم مربوط به دوران تقسیط بدهی را با توجه به مفاد ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم و مستنبت از بخشنامه مورد اشاره و با در نظر گرفتن ابطال این بخشنامه به موجب رأی شماره ۳۳۰-۱۳۸۹/۸۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، صادر نموده است و از این جهت، نامه مذکور مغایرتی با قوانین مالیاتی ندارد و خارج از حدود و اختیارات قانونی مرتبط نیز نمی باشد. با توجه به مراتب فوق و توضیحات ارائه شده از جانب معاون مالیاتهای مستقیم به شرح نامه پیوست و با استناد به دادنامه شماره ۴۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، نامه موضوع شکایت مغایرتی با قانون و موازین شرعی ندارد و خارج از حدود و اختیارات قانونی مربوط نیز نمی باشد، لذا تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد. در پایان خواهشمند است ترتیبی اتخاذ فرمایید که از سازمان امور مالیاتی کشور جهت حضور در جلسه هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دعوت به عمل آید. " در خصوص ادعای شاکی مبنی بر مغایرت مصوبه مورد اعتراض با شرع مقدس اسلام، قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۷۷۲/۲۰۲۱/۹۵۰۱-۱۲/۱۳۹۵/۵۰۱ اعلام کرده است که: " اگر ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم شامل مورد شکایت نشود بخشنامه مذکور خلاف شرع تشخیص داده شد. البته تشخیص شمول یا عدم شمول ماده قانونی مذکور به این بخشنامه با آن دیوان محترم است. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ 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

الف: مطابق ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت ۳ سال تقسیط نماید. در ماده ۱۹۰ همان قانون نیز مقرر شده است که علی الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد و پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه ای معادل ۲٫۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود. مبدأ احتساب جریمه در مورد مودیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابه الاختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مودیانی که از تسلیم اظهارنامه خوداری نموده تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می باشد. نظر به اینکه حکم ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم اطلاق دارد و شامل کلیه مودیانی می شود که به هر دلیلی تا تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا تاریخ مطالبه یا سررسید، از پرداخت مالیات خودداری می کنند، بنابراین بخشنامه مورد شکایت در تبیین حکم مواد ۱۹۰ و ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم و شیوه های اجرایی آن صادر شده و با قانون مغایرت ندارد و از حدود اختیارات مرجع مصوب آن نیز خارج نیست و قابل ابطال تشخیص نشد. ب: با توجه به اینکه قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۳۹۳۳۳۱۰۴-ص-۱۳۹۳۳۳۱۰۴ اعلام کرده است که نظر فقهای شورای نگهبان در رابطه با بخشنامه شماره ۸۳۰/۴۰۲۳۰۴-ص-۱۳۹۳۳۳۱۰۴ این است که اگر ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم شامل مورد شکایت نشود، بخشنامه مذکور خلاف شرع تشخیص داده شد و هیأت عمومی حکم ماده ۱۹۰ قانون مالیاتهای مستقیم را به شرح فوق الذکر شامل بخشنامه سازمان امور مالیاتی تشخیص داد، بنابراین با استدلال مصرح در نظریه فقهای شورای نگهبان بخشنامه مورد اعتراض مغایر موازین شرعی نیست و مستند به تبصره ۲ ماده ۸۴ و ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و تبعیت از نظر فقهای شورای نگهبان، موجبی برای ابطال بخشنامه از حیث مغایرت با موازین شرعی وجود ندارد.

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



DrNilooferYoosefi.com