

دیوان عدالت اداری

سرکار خانم عباس

لطف پیش رئیس بخشنده هم نمود

۹۴۵۲۸

تاریخ: 10 مرداد 1396

کلاس پرونده: 610/94-492/94

شماره دادنامه: 434-435

موضوع رای: عدم ابطال بخشنامه شماره 4083/230/ص-10/3/1393 سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: آقای عبدالرزاق جامی فروشانی و شرکت صنایع کاشی و سرامیک سینا با وکالت آقایان داود حجازی و سیدحجت رضائی آذر

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 435-434

تاریخ دادنامه: 10/5/1396

کلاس پرونده: 94/492، 610/94

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 4083/230/ص-10/3/1393 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: الف- آقای عبدالرزاق جامی فروشانی ابطال بخشنامه شماره 4083/230/ص-10/3/1393 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 می رساند: طبق ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی 27/11/1380 « 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.» بدهی 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 4083/230/ص-

10/3/1393 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 190 قانون مالیاتهای مستقیم، پرداخت مالیات عملکرد هر سال مالی پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل 5/2% 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 تقسیت 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 167 جریمه ای برای دوران تقسیت معین نشده است و مودیان مالیاتی با جلب موافقت مسئولین ذربط و مجوز حاصل از این ماده بدهی خود را تقسیت می نمایند. تخلفی از قانون نمی کنند تا مجرم شناخته شوند و مشمول جریمه مقرر در ماده 190 قانون مذکور گردند. لذا این بخشنامه بر خلاف ماده 167 و خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده می باشد و در حقیقت رجعت به ماده 158 قانون مزبور مصوب 28/12/1345 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 یا اضافه نمودن زیان دیرکرد متعلق قرار تقسیت 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 1 ماده 4 لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 2/3/1359 عبارت « با اضافه نمودن زیان دیرکرد متعلق » از ماده 158 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 275 سوره بقره با نص صریح « احل الله البيع 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 تكون تجاره عن تراض منکم. سوره نساء، آیه 29 » « ولا تاكلوا اموالکم بینکم بالباطل و تدلوا بها الى الحکام لتاكلوا فریقاً من اموال الناس بالاثم و انتم تعلمون سوره بقره، آیه 188 » و « یا ایها الذین آمنوا ان کثیراً من الاحبار و الرهبان لیاکلون اموال الناس بالباطل سوره توبه، آیه 34 » با صراحت و روشنی نهی و مذمت شده است. علیهذا به لحاظ مغایرت بخشنامه موصوف با موازین شرعی به استناد تبصره 2 ماده 84 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 167 قانون مالیاتهای مستقیم درخواست ابطال آن را دارد. چون رونوشت مطالبه جرایم دوران تقسیت 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 5/2% 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 مرنوسین 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 مرنوس از رئیس لازم الاتباع است. (مستفاد از ماده 280 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 15/9/1395-1441 ثبت دفتر اندیکاتور هیات عمومی شده اعلام کرده است که:

" احتراماً، در خصوص دادخواست ابطال بخشنامه شماره 4083/230/ص-10/3/1393 معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور موضوع پرونده شماره بایگانی 272735 به استحضار می رساند: قبلاً بر اساس اعلام نظر فقهای معظم شورای نگهبان بخشنامه های شماره های 211-28974/2596 مورخ 24/7/1385 و 17988 مورخ 15/7/1386 سازمان امور مالیاتی کشور و اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان مرتبط با بخشنامه مورد شکایت خلاف شرع تشخیص و به موجب دادنامه شماره 10/8/1389-330 پرونده کلاسه 87/983 هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شده است.

ضمناً جریمه ماده 190 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 191 قانون مذکور از مودی مطالبه و وصول می شود. اخذ وجوهی تحت عنوان جریمه دوران بازپرداخت اقساط بدهی ربطی به ماده 190 قانون مالیاتهای مستقیم ندارد و با ماده 167 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 4083/230/ص-10/3/1393 را خواستار شده است و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام، احتراماً، به استحضار می رساند:

1- شرکت موکل، مطابق منطوق صریح مقررات قانونی حاکم بابت عملکرد مالیاتی سالهای 1391 و 1392 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 25% 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.

2- متعاقب تسویه مالیات، با کمال تعجب و شگفتی، اداره امور مالیاتی بابت سال 1391 مبلغ 782/995/125/2 ریال و بابت سنوات 1392 مبلغ 578/500/707/6 ریال تحت عنوان جریمه ایام تقسیط رأساً محاسبه و اقدام به صدور اجراییه نموده که متعاقب مراجعه موکل، اداره امور مالیاتی مبنای مطالبه وجوه اخیر را مبتنی بر بخشنامه شماره 4083/230/ص-10/3/1393 معاون سازمان امور مالیاتی و مستند آن را نیز مندرجات ماده 19 قانون مالیاتهای مستقیم اعلام گردیده است.

اینگ نظر به اینکه مفاد ماده (190) 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 167 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 3 سال تقسیط نماید» در نتیجه از نظر قانونگذار انجام تقسیط به هیچ وجه متضمن جواز دریافت وجوهی مازاد بر اصل مالیات تحت عنوان جریمه ناشی از تقسیط نمی باشد.

ثانیاً: از آنجا که ماده (190) قانون مالیاتهای مستقیم دهها 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 190 خروج موضوعی و مصادقی دارد.

ثالثاً: تقسیط بدهی مودی اصولاً با رضایت و موافقت سازمان امور مالیاتی و به تجویز ماده (167) 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 51 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 10/8/1391-330 و مبتنی بر نظریه صائب 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 190 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 خطاریه 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 1391 و 1392 به مبلغ جمعا 360/496/833/8 ریال که منبث از بخشنامه مورد درخواست ابطال مطالبه گردیده است، فاقد هرگونه وجهت شرعی و قانونی می باشد رسیدگی به موضوع در هیأت عمومی دیوان و مآلاً صدور حکم بر ابطال بخشنامه شماره 10/3/1393-4083/230/ص-10/3/1393 معاون سازمان امور مالیاتی مورد استدعاست.

وکلاي شاکي مذکور به موجب لایحه ای به شماره 9/3/1395-313 که ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شده اعلام کرده اند که:

" اداره کل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

پرونده کلاسه: 94/610 هیأت عمومی

با سلام، احتراماً در خصوص پرونده کلاسه فوق موضوع شکوائیه تقدیمی از طرف شرکت موکل به خواسته ابطال بخشنامه شماره 10/3/1393-4083/230/ص-10/3/1393 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 25/8/1393-1188 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 167 و 190 قانون مالیاتهای مستقیم بیان داشته، پرداخت مالیات عملکرد هر سال پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل 5/2 درصد مالیات به ازای هر ماه می باشد و در ادامه ادعا شده است «از تعهدات مقرر در ماده 167 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 190 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 (167) 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 (176) 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 ابلاغی به مودی مبنی بر اینکه پذیرش تقسیط توسط امور مالیاتی ملازم با لزوم پرداخت 5/2 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 5/2 درصد مبلغ مالیات اضافه (جمعاً 30 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 25 درصد نقدی اولیه و اقساط محدود تتمه مالیات سنوات 1391 و

1392 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 راساً بابت تقسیط سال 1391 مبلغ 782/995/125/2 ریال و بابت تقسیط سال 1392 مبلغ 578/500/707/6 ریال تحت عنوان جریمه ایام تقسیط اقدام به صدور اجرائیه نموده که عدم وجاهت 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 راساً می تواند سالیانه 30 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 وجاهت شرعی و قانونی چنین ادعایی نیست.

رابعاً: در نامه شماره 23/6/1394-ص-1289/212 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری نمی باشد، چرا که مضمون بخشنامه صرفاً در مقام پاسخ به یک فقرة 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، راساً اقدام به محاسبه مبالغ فوق الذکر و صدور اجرائیه و ابلاغ آن جهت وصول نموده است.

علیهذا نظر به اینکه ماده (167) قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً مجوز 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 5/2 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 ننموده است، تقاضای رسیدگی و صدور حکم مطابق دادخواست تقدیمی بر بطلان و اعلام بی اعتباری بخشنامه موصوف مورد استدعاست. "

متن بخشنامه مورد شکایت به قرار زیر است:

" جناب آقای زیباکردار

حسابرس کل محترم هیات دوازدهم امور اقتصادی و زیربنایی- دیوان محاسبات کشور

سلام علیکم

احتراماً، بازگشت به نامه شماره 15/8/1392-1081/52200 در ارتباط با نامه شماره 11/8/1393-1484/161/2 مدیرکل دیوان محاسبات استان اصفهان در خصوص مطالبه جرایم دوران تقسیط بدهی با توجه به ابطال بخشنامه شماره 211-28974/2596 مورخ 24/7/1385 سازمان امور مالیاتی کشور به موجب رأی موضوع دادنامه شماره 10/8/1389-330 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، به آگاهی می رساند:

هیات 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 190 قانون مالیاتهای مستقیم، پرداخت مالیات عملکرد هر سال مالی پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل 5/2% 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 مودپانی که از تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر خودداری نموده اند تاریخ سررسید پرداخت تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه می باشد، لذا تقسیت 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 12898/212-ص/1394/23/6 توضیح داده است که:

"جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً، درباره پرونده کلاسه 94/492 موضوع شکایت آقای عبدالرزاق جامی فروشانی به خواسته ابطال نامه شماره 4083/230-ص/10/3/1393، به دلیل مغایرت آن با موازین شرعی و ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم، با استناد به نامه شماره 19296/232-د/3/6/1394 دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان متبوع، ضمن درخواست رد شکایت شاکی به شرح زیر معروض می دارد:

1- نامه موضوع شکایت (نامه شماره 4083/230-ص/10/3/1393 معاونت مالیاتهای مستقیم سازمان متبوع) که در راستای اطلاع رسانی و آگاهی از شرایط و ترتیبات قانونی در خصوص مطالبه جرایم دوران تقسیت بدهی می باشد، با توجه به این که شاکی درخواست ابطال آن را داشته، مستند به بند 1 ماده 12 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 صلاحیتهای 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.

2- شاکی قبلاً در ارتباط با موضوع « مطالبه جرایم دوران تقسیت بدهی» دو فقره شکایت مشابه را مبنی بر ابطال بخشنامه شماره 211-28974/2596 مورخ 24/7/1385 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 211-28974/2596 مورخ 24/7/1385 به دلیل مغایرت با قانون تقدیم دیوان نموده بود که طی پرونده کلاسه 503/86 مورد رسیدگی قرار گرفت و منجر به صدور دادنامه شماره 401-3/6/1387 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 10/8/1389-330 صرفاً حکم مقرر در بخشنامه یاد

شده راجع به اخذ تضمین کافی برای جرایم مربوط به دوران تقسیت 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 15/8/1392-1081/52200 حسابرس کل هیأت دوازدهم امور اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور، نظریه موضوع شکایت (نامه شماره 4083/230-ص/10/3/1393) در خصوص مطالبه جرایم مربوط به دوران تقسیت بدهی را با توجه به مفاد ماده 190 قانون مالیاتهای مستقیم و مستنبط از بخشنامه مورد اشاره و با در نظر گرفتن ابطال این بخشنامه به موجب رأی شماره 10/8/1389-330 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 410 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 12/5/1395-1772/102/95 اعلام کرده است که:

" اگر ماده 190 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 10/5/1396 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 167 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده است وزارت امور اقتصادی و دارایی با 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 3 سال تقسیت نماید. در ماده 190 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 5/2% 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 190 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 190 و 167 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 12/5/1395-1772/102/95 اعلام کرده است که نظر فقهای شورای نگهبان در رابطه با بخشنامه شماره 40830/230-ص/10/3/1393 این است که اگر ماده 190 قانون مالیاتهای مستقیم شامل مورد شکایت نشود، بخشنامه مذکور خلاف شرع تشخیص داده شد و هیأت عمومی حکم ماده 190 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 2 ماده 84 و 87 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 و تبعیت از نظر فقهای شورای نگهبان، موجبی برای ابطال بخشنامه از حیث مغایرت با موازین شرعی وجود ندارد.

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

این مطلب از سایت دیوان عدالت اداری چاپ شده است.

نشانی مطلب : <http://www.divan-edalat.ir/show.php?page=ahoshow&id=10325>