



۱۳۸

تاریخ:

شماره:

پرونده:

فلا تشبّعوا الهوى ان تعدّلوا

دادنامه

شماره دادنامه: ۱۳۷

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۲/۲۶

کلاس پرونده: ۸۰۱/۹۳



مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای عبدس نجفی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۶/۲۴-۲۰۰/۹۳/۶۶ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۶/۲۴-۲۰۰/۹۳/۶۶ سازمان امور

مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"احتراماً، به استحضار می رساند به نظر می رسد سازمان امور مالیاتی کشور پس از دریافت نسخه ای از

دادخواست تقدیمی کلاس فوق الذکر دایر بر ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۵/۱۲۶۹۵/۲۳۰/ص-۱۳۹۰/۵/۲۹ خود متوجه

مغایرتهای این بخشنامه با قانون شده و آن را در بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۶/۲۴-۲۰۰/۹۳/۶۶ کان لم یکن نموده

است. لکن نظر به اینکه مجدداً در بخشنامه اخیر همچنان بر بخشی از مفاد بخشنامه قبلی اصرار نموده و نتیجتاً این

بخشنامه نیز مغایر قانون مالیات بر ارزش افزوده و قانون مالیاتهای مستقیم بوده و به حک و اصلاح آنها و وضع

مضرات جدید اقدام نموده است، تقاضای ابطال این بخشنامه را نیز دارد

الف) تشریح موضوع:

سازمان امور مالیاتی حسب اظهار، بنا به اختیار حاصل از مادتين ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم در این

بخشنامه آورده: «تقسیت و بخشودگی جرایم مالیاتهای مستقیم مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده ...»

فلا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه



آدریس: تهران بزرگراه انزلی، سازمان نظام حقوقی حقوقی تهران و تهران

منوط به ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده می باشد. بنابراین:

۱- اجرای برخی از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم منوط به اجرای برخی از مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده شده

است.

۲- سازمان امور مالیاتی عبارت « به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی » در ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم

را اولاً به معنای اختیار برای شرط گذاشتن جهت بخشش جرایم مالیاتی تعبیر نموده ثانیاً به معنای گذاشتن هر شرطی

ولو شرط خلاف قانون فرض کرده است. در حالی که:

ب) شرح مغایرتهای قانونی بخشنامه:

ب ۱) نظر به اینکه بند ۲ ماده ۵۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده تصریح می نماید که قانون مالیاتهای مستقیم از

شمول حکم این قانون (قانون مالیات بر ارزش افزوده) مستثنی است. بنابراین منوط کردن اجرای برخی از مواد قانون

مالیاتهای مستقیم به اجرای برخی از مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده، حاکم کردن این قانون بر قانون مالیاتهای

مستقیم و نقض عدم شمول مصرح در این قانون است.

ب-۲) بند ۱ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده برای عدم ثبت نام مویدان جریمه ای معادل ۷۵٪ مالیات متعلق به

در نظر گرفته و لاغیر. در حالی که بخشنامه مذکور « محرومیت از بخشودگی جرایم در بخش مالیاتهای مستقیم » را

نیز به این جریمه افزوده و در صدد وضع مقرره جدید و افزودن ملحقاتی به این ماده بر آمده است.

ب-۳) بند ۵ ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده برای عدم تسلیم اظهارنامه جریمه ای معادل ۵۰٪ مالیات

متعلق در نظر گرفته و لاغیر. در حالی که بخشنامه مذکور « محرومیت از بخشودگی جرایم در بخش مالیاتهای

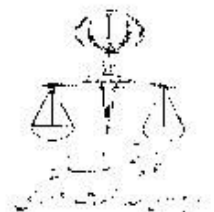
مستقیم » را نیز به این جریمه افزوده و در این مورد نیز در صدد وضع مقرره جدید و افزودن ملحقاتی به این ماده بر

آمده است.

ب-۴) تصویب و اجرای قانون مالیاتهای مستقیم قدمتی ۹۰ ساله در کشور دارد. در حالی که قانون مالیات بر ارزش

فَلَا تُبْغُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

داده‌نامه



ادرس: تهران - مرکز آوا شهید ستاری - وزارت شهید سعیدی - بخش حسابان ایران - زمین

افزوده در سال ۱۳۸۷ به تصویب رسیده است. علی‌ایحال مجلس شورای اسلامی مصلحت ندیده در این سال (۱۳۸۷) تغییراتی در قانون مالیاتهای مستقیم به وجود آورده و انجام اموری از آن را منوط به انجام امور دیگری در بخشی مالیات بر ارزش افزوده نماید (بلکه به شرح بند ب ۱۰ بر عدم شمول آن تاکید کرده است). لذا نظر به اینکه بخشنامه مورد اعتراض عبارت «به شرط ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده» را به مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم الحاق نموده است، در صدد وضع و تزییق قانون برآمده و نتیجتاً موجب توسعه تنبیهات قانون بر موارد غیر عشمول گردیده است.

ب-۵) با یک نگاه اجمالی به ماده ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم که گفته، «نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود ... به طور یکجا نیستند» و ماده ۱۹۱ که مقرر داشته، «بنا به درخواست مودی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف» مشخص می‌شود این دو ماده قصد فراهم آوردن تسهیلاتی برای مودیان معسر را دارد و چه بسا در اجرای آیه شریفه «و ان كان ذو عسره فنظره الي ميسره» مقرر شده باشد. در حالی که بخشنامه نه تنها تسهیلی برای او فراهم نمی‌کند بلکه وظایف اضافه‌ای آن هم خارج از قانون بر دوش او بگذارده و بر اعسار او می‌افزاید. لذا از این حیث نیز در مغایرت با این دو ماده قانونی است.

ب-۶) ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم اشعار می‌دارد:

«تمامی یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مودی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش‌حسابی مودی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می‌باشد.»

بنابراین قانونگذار موضوع بخشودگی جرایم را کلاً به سازمان امور مالیاتی و سلیقه وی واگذار نکرده است. زیرا در متن قانون به خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف و سوابق مالیاتی و خوش‌حسابی مودی تصریح شده و مفاد این



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه

ماده بدون این دو عبارت نیست. به عبارت دیگر قانونگذار چهارچوب عمل سازمان را کاملاً تعریف کرده و سازمان امور مالیاتی باید پس از تشخیص خارج از اختیار بودن، با در نظر گرفتن خوش حسابی مودی با بخشودگی جرایم موافقت نماید (اگر متن قانون لف و نشر مرتب فرض شود). یا با تشخیص خارج از اختیار بودن و خوش حسابی مودی با بخشودگی جرایم موافقت نماید. بر فرض هر دو صورت، قانون، اختیار شرط گذاشتن یا شرط جدید و اضافه

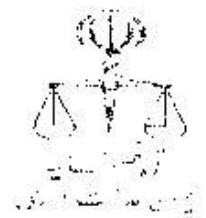
گذاشتن را برای سازمان در نظر نگرفته است. همچنین بدیهی است سازمان نمی تواند منظور قانونگذار از سوابق مالیاتی و خوش حسابی مودی را ثبت نام و تسلیم اظهارنامه ارزش افزوده تعبیر نماید چون می دانیم در موقع تصویب این ماده اساساً قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود نداشته تا قانونگذار امعان نظری به آن داشته باشد. مضافاً حسب بند ۱- قانون مالیاتهای مستقیم از شمول حکم قانون مالیات بر ارزش افزوده مستثنی شده است.

ب- ۷) به فرض هم اگر قانون اختیار شرط گذاری را برای سازمان فراهم نموده باشد، سازمان نمی تواند هر شرطی را برقرار نماید. به طور مثال اگرچه خواندن نماز اول وقت امر مستحسنی است اما سازمان این شرط را برای بخشودگی جرایم مالیاتی نمی تواند برقرار کند. چه رسد به شروطی که حسب بندهای بیش گفته خلاف نص صریح قانون است.

در پایان تقاضای رسیدگی و صدور رأی به ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۶۶ - ۱۳۹۳/۶/۲۴ رالف پرونده کلاسه ۱/۱۵۵۰۵/۹۳۰۹۹۸۰۹۰۰۰ دارد.

متن بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۶۶ - ۱۳۹۳/۶/۲۴ مورد اعتراض به قرار زیر است:

" بنا به اختیار حاصل از مقررات مادتين ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن و پیرو تفویض اختیار به عمل آمده در این ارتباط در خصوص تقسیت و بخشودگی بدین وسیله مقرر می دارد تقسیت و بخشودگی جرایم مالیاتهای مستقیم مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده با رعایت سایر مقررات



فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه

منوط به ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده می باشد، لذا ادارات امور مالیاتی قبل از تقسیط و بخشودگی جرایم در اجرای مقررات یاد شده گواهی ثبت نام و تسلیم اظهارنامه را از واحدهای ارزش افزوده دریافت نمایند.

در ضمن صدور گواهی های موضوع مواد ۲۳۵، ۱۸۷ و ۱۸۶ و تبصره ۱ آن و... نیازی به دریافت تاییدیه به واحد مالیاتی مربوطه مبنی بر ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده ندارد و ادارات امور مالیاتی می بایست صرفاً نسبت به راهنمایی مودیان جهت انجام امور مذکور اقدام نمایند. با صدور این بخشنامه مفاد بخشنامه شماره ۱۳۹۵/۱۲۶۹۵-۲۳۰/۵/۲۹-۱۳۹۰/۵ کان لم یکن تلقی می گردد."

در پاسخ به سکایت مذکور، سرپرست دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۵۸۰۵۸/۸۰۲۱۲/د-۱۶/۳/۱۳۹۲ توضیح داده است که:

"جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً، در خصوص پرونده کلاسه ۴۲-۰۰۰۹۵۸۰۹۹۸۰۹۳۰۹۳۰۱/۹۳) موضوع دادخواست آقای عباس نجفی کوبائی دایر بر تقاضای صدور رأی به ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۶۶ ۱۳۹۳/۶/۲۴ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به پیوست تصویر نامه شماره ۴۳۹۵۶/۲۳۲/د-۱۷/۱۲/۱۳۹۳ معاونت مالیاتهای مستقیم ایفاد و به استحضار می رساند.

الف - بخشنامه معترض عنه بنا به اختیار حاصل از مفاد مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند

۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن و در مقام نحوه تقسیط و بخشودگی جرایم موضوع مواد یاد شده در ارتباط با مودیان

فَلَا تَشْعُرُوا أَلْهَوِي أَنْ تُعَدِلُوا

دادنامه

آدرس: تهران، مرکز راه شهید شادان، اداره شهید سعیدی، پیش خیابان ایران زمین

هـ- به موجب ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، اجرای مفاد مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز تجویز گردیده است. علیهذا با عنایت به مطالب معنونه و لحاظ مفاد نامه پیوستی و از آنجا که بخشنامه معترض عنه وفق قوانین، موازین و مقررات موضوعه صادر گردیده و وسیله ای برای تحقق نظم و انضباط مالیاتی بایسته و شایسته و نیز شفافیت عملکرد مودیان مالیاتی و ابرازی از باب انجام به موقع تکالیف مالیاتی در راستای نیل به سیاستهای مالیاتی دولت و تحقق درآمدهای مالیاتی بیش بینی شده در قوانین بودجه سنواتی می باشد رسیدگی، ابرام و استواری بخشنامه معترض عنه مورد استدعاست.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۳/۲۶ 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 میبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

نظر به اینکه در مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، اعمال تفسیر بدهی قطعی و بعدشودگی حرایم مالیاتی به ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده موکول نشده است و در سدهی ۵ و ۱ ماده ۲۲ قانون مالیاتهای مستقیم عدم ثبت نام مودیان و عدم تسلیم اظهارنامه مشمول «بریده» می باشد. بنابراین حکم مقرر در بخشنامه شماره ۳۰۰۰۹۳/۶۶-۱۳۹۲/۶/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور ۹۲ بر مودری از احکام مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون یاد شده را به ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده موکول کرده است. مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع تصویب می باشد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸



دولتنامه

[illegible]

مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده. وضع گردیده و بر اساس آن تقسیط و بختسودگی جرایم مالیاتهای مستقیم مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده با رعایت سایر مقررات منوط به ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

ب- بر اساس مفاد ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم امر بخشودگی جرایم موکول و منوط به تحقق شرایط سه گانه، سوابق مالیاتی، خوش حسابی، تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور گردیده است.

ج- اگر چه تصویب قانون مالیاتهای مستقیم، مقدم بر تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد لکن مستفاد از نص مطلق «سوابق مالیاتی» سیمای آن در انجام یا عدم انجام کلیه تکالیف مالیاتی- اعم از تکالیف مربوط به قانون

مالیاتهای مستقیم و نیز تکالیف مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده، بروز پیدا می کنند. به دیگر سخن با عنایت به اطلاق عبارت «سوابق مالیاتی» در ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم، خوش حسابی و یا سوابق مالیاتی حسنه مودی:

با نرار انجام یا عدم انجام کلیه تکالیف مالیاتی بر اساس موازین و مقررات مالیاتی هر برهه و دوره از زمان تعریف و سنجیده خواهد شد و بر واضح است که در زمان حاضر تسلیم اظهار نامه مالیات بر ارزش افزوده برای مودیان مسئول

بی شک از وظایف مالیاتی ایشان بوده و در تعریف «خوش حسابی» و «سوابق مالیاتی» محل ورود خواهد داشت.

د با تاکید بر استدلال بند پیشین لایحه حاضر، به نظر با عنایت به نگاه ویژه و سیاستهای نظام در اهمیت تحقق فرهنگ مالیاتی، رویکرد عدالت مالیاتی و توجه به مقوله مالیات و نقش آن در اداره کشور در زمینه های فرهنگی

اقتصادی و غیره و نیز سیاست کاهش اتکاء به درآمدهای نفتی کشور وفق احکام قوانین برنامه پنجم توسعه کشور در زمان حاضر، با تفسیری منطقی صرف بودن تاریخ تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی تواند دلیلی بر

نادیده گرفتن و چشم پوشی نفس سوابق مالیاتی و بعضاً تخلفات مالیاتی مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده در زمان تقسیط و یا اعطای بختودگی باشند.

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه

فانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری