



رای شماره ۱۳۷ مورخ ۱۳۹۶/۰۲/۲۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه : ۱۳۷

تاریخ دادنامه : ۱۳۹۶/۲/۲۶

کلاس پرونده : ۹۳/۸۰۱

مرجع رسیدگی : هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی : آقای عباس نجفی

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

گردش کار : شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۶/۲۴-۶۶/۹۳/۲۰۰ 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 ۱۳۹۰/۵/۲۹-ص/۱۲۶۹۵/۲۳۰ خود متوجه مغایرتهای این بخشنامه با قانون شده و آن را در بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۶/۲۴-۶۶/۹۳/۲۰۰ 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 مقررات جدید اقدام نموده است، تقاضای ابطال این بخشنامه را نیز دارد :

(الف) شرح موضوع:

سازمان امور مالیاتی حسب اظهار، بنا به اختیار حاصل از مادتين ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم در این بخشنامه آورده: « تقسیط و بخشودگی جرایم مالیاتهای مستقیم مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده ... 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 مودیان جریمه ای معادل ۷۵٪ 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 صدد وضع مقرر 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 مقرر 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 افزوده در سال ۱۳۸۷ به تصویب رسیده است. علی ایحال 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 بخش مالیات بر ارزش افزوده نماید (بلکه به شرح بند ب-۱ 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 تضییق قانون برآمده و نتیجتاً موجب توسعه تنبیهات قانون بر موارد غیر مشمول 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 می شود این دو ماده قصد فراهم آوردن تسهیلاتی برای مودیان معسر را دارد و چه بسا در اجرای آیه شریفه « و ان كان ذو عسره فنظرة الی میسر» مقرر شده باشد. در حالی که بخشنامه نه تنها تسهیلی برای او فراهم نمی کند بلکه وظایف اضافه ای آن هم خارج از قانون بر دوش او گذارده و بر اعسار او می افزاید. لذا از این حیث نیز در مغایرت با این دو ماده قانونی است.

(ب-۶) ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم اشعار می دارد :

«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 خوش حسابی مودی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد.»

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 خوش حسابی مودی تصریح شده و مفاد این 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 ب-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 پیش گفته خلاف نص صریح قانون است. در پایان تقاضای رسیدگی و صدور رای به ابطال بخشنامه شماره ۶۶/۹۳/۲۰۰-۱۳۹۳/۶/۲۴ را لف پرونده کلاسه ۱/۹۳۰۹۹۸۰۹۰۰۰۱۵۵۰۵ دارد.»

متن بخشنامه شماره ۶۶/۹۳/۲۰۰-۱۳۹۳/۶/۲۴ 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 تقسیط و بخشودگی بدین وسیله مقرر می دارد تقسیط و بخشودگی 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، 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 ۱۳۹۰/۵/۲۹-۱۲۶۹۵/۲۳۰ کان لم یکن تلقی می گردد.»

در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۸۰۵۸/۲۱۲/د-۱۳۹۴/۳/۱۶ توضیح داده است که :

«جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

احتراماً، در خصوص پرونده کلاسه ۹۳۰۹۹۸۰۹۵۸۰۰۰۰۴۲ (۹۳/۸۰۱) موضوع دادخواست آقای عباس نجفی کوپایی دایر بر تقاضای صدور رای به ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۶/۲۴-۶۶/۹۳/۲۰۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به پیوست تصویر نامه شماره ۱۳۹۳/۱۲/۱۷-د/۴۳۹۵۶/۲۳۲ 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 مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده، وضع گردیده و بر اساس آن تقسیط و بخشودگی 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 کند. 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 تراز 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 پر واضح است که در زمان حاضر تسلیم اظهار نامه مالیات بر ارزش افزوده برای مودیان مشمول 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 موخر بودن تاریخ تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی تواند دلیلی بر نادیده گرفتن و چشم پوشی نقش سوابق مالیاتی و بعضاً تخلفات مالیاتی مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده در زمان تقسیط و یا اعطای بخشودگی باشد.

ه- 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 پیش بینی شده در قوانین بودجه سنواتی می باشد رسیدگی، ابرام و استواری بخشنامه معترض عنه مورد استدعاست.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۶ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

نظربه این که در مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی ، اعمال تقسیط بدهی قطعی و بخشودگی جرایم مالیاتی به ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده موکول نشده است و در بندهای ۵ و ۱ ماده ۲۲ قانون مالیاتهای مستقیم عدم ثبت نام مودیان و عدم تسلیم اظهارنامه مشمول جریمه می باشد، بنابراین حکم مقرر در بخشنامه شماره ۶۶/۹۳/۲۰۰-۱۳۹۳/۶/۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور که برخورداری 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 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

محمدکاظم بهرامی - رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری