



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۶۷۸۶۵۸
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۳/۱۹
شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۱۶۱۶۴۲۳
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۰۸۰

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۵/۳/۱۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای مرتضی پور کاویان

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال ردیف ۱۲ از بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال ردیف ۱۲ از بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"۱- همان طوری که از مواد ۱۹۰، ۱۶۷ و ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم مستنبط می شود، مقنن با بکارگیری ضمانت های اجرایی وصول بهنگام مالیات و اعمال مشوقات برای پرداخت پیش از موعد قانونی، تقسیط بدهی و تعیین خسارت در مواقعی که اضافه دریافتی احراز گردد، هم زمان حقوق دولت و مؤدیان مالیاتی را رعایت نموده است. از این رو مقررات ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم به عنوان مزایای ترغیب و مشوق مؤدیان برای امکان پرداخت در سررسیدهای مقرر فراهم شده تا از طریق، فرآیند قطعی سازی نیز تسریع یابد و در مقابل این مزایا برای دولت نیز، کاهش هزینه های دادرسی و وصول مالیات و النهایه مختومه شدن پرونده های مالیاتی، به دنبال خواهد داشت. بنابراین منظور از واژه جریمه مقرر در ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم، معادل مبلغی است که قبل از تقسیط به اصل مالیات اصابت نموده و میزان جرائم متعلقه برای مؤدی و سازمان امور مالیاتی تا قبل از استفاده از ظرفیت قانونی تقسیط، مشخص و روشن است، بدیهی است که می بایست تفاوت محسوسی فی مابین مواد ۱۹۰ و ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم قائل شد. لذا هر کدام از حکم منطوق جداگانه خود را به دنبال دارد، چرا که یکی در خصوص بازدارندگی و ضمانت اجرایی از عدم پرداخت به موقع مالیات و دیگری تشویق و امتیازی بر تسریع فرآیند پرداخت مالیات و متعاقب آن وصول به هنگام مالیات از سوی سازمان امور مالیاتی کشور است از این رو عبارت «برای تقسیط بدهی پس از محاسبه کلیه جرائم تا تاریخ پایان دوره تقسیط» در بند (۱۲) بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور غیر قانونی بوده و سازمان امور مالیاتی کشور درصدد پیاده سازی فرآیند مطالبه دیرکردی است که مقنن حکم صریحی در این خصوص اخذ ننموده است.

۲- منظور از عبارت «بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه» در ماده ۱۶۷ قانون مورد بحث، دلالت بر تجویز اخذ دیرکرد در فرآیند تقسیط ندارد. هدف مقنن در خصوص قائل شدن این امتیاز برای مؤدی در اجرای ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی و تفاوت آن با ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۵۹/۳/۲ که در بدو امر بنا بر اخذ دیرکرد در دوران تقسیط داشته، مبین این موضوع است که مقنن در اصلاحیه بعدی درصدد اخذ مبلغی مازاد بر مبلغ بدهی مالیاتی که تا قبل از تقسیط میزان اصل مالیات و جرائم متعلقه مشخص بوده، نداشته است و در موارد مشابه نیز هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مطابق دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۵۰۷۰۵۳ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ عبارت «تا تاریخ پایان دوره تقسیط» را در مورد بخشنامه نحوه بخشودگی جرائم سال ۱۴۰۲ را مغایر قانون و از این حیث ردیف (۱۴) بند (ب) بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۷/۳۰ د مورخ ۱۴۰۵/۵/۱۵۰ سازمان امور مالیاتی کشور را از تاریخ تصویب ابطال نمود. خاطر نشان می سازد، سازمان امور مالیاتی کشور که پیش

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۶۷۸۶۵۸
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۳/۱۹
شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۱۶۱۶۴۲۳
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۰۸۰

از این در بند (۷) بخشنامه مورد درخواست ابطال با برداشت ناصواب از مقررهای قانون مالیات های مستقیم و فراتر از اختیارات قانونی، جریمه از محل مالیات من غیرحق را قابل تهاثر با خسارت متعلقه دانسته است، به موجب دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۱۹۱۱۰۷ مورخ ۱۴۰۲/۸/۲۳ از تاریخ تصویب ابطال شده است. مضافاً این که سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای مفاد دادنامه مزبور و مفاد دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۸۰ مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ و اثر ابطال آن از تاریخ تصویب به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۹۰۲۶۳۴ مورخ ۱۴۰۳/۴/۱۹، همچنان که با صدور بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۲ مورخ ۱۴۰۳/۲/۱۰ موضوع استرداد جرائم مالیاتی من غیرحق که از مؤدی دریافت شده، مفاد دادنامه اخیرالذکر را برای سایر بخشنامه های سازمان که در خصوص نحوه برخوردگی جرائم قابل بخشش سال های ۱۳۹۷ الی ۱۴۰۰ تسری داده شده و مشمول استرداد جرائم دانسته، شایسته است با توجه به ماهیت دادنامه شماره ۱۴۰۲/۷/۳۰ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ که صرف نظر از نگاه شکلی ردیف (۱۴) بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰/۵۱۵۰ مورخ ۱۴۰۲/۷/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور که برای جرائم دوران تقسیط پرونده هایی که در سال ۱۴۰۲ انجام شده است، با صدور بخشنامه جامع دیگری، اجرای آن را با منطوق پیش گفته برای سال های ما قبل و آتی نیز تسری می داد، در صورتی که مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه شماره ۳۱۲/۲۳۵۶۸ ص مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۲۹ عنوان مدیران کل امور مالیاتی صرفاً در مقام ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری گام برداشته و درخصوص بازگشت حقوق تضییع شده مؤدیان در سال های گذشته و نحوه عمل در سال های آتی موضوعی بیان ننموده است و شاید محدودیت های اجرایی و منابعی استرداد جرائم مطالبه شده از سوی ادارات امور مالیاتی مانع از صدور آن شده است. در صورتی جرائم مأخوذه از محل دوران تقسیط و همچنین مشوق استفاده نشده از تبصره (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیات های مستقیم، به واسطه جریمه دوران تقسیط مالیات ابرازی که در موعد مقرر تسویه نشده، با توجه به اثرات ابطال مصوبه از تاریخ تصویب، مطابق مفاهیم حقوقی، گویی مصوبه مورد نظر اساساً وجود خارجی نداشته است و فی نفسه کلیه حقوقی که در بازه زمانی از تاریخ تصویب منجر به سلب برقراری هرگونه امتیاز یا مطالبه مالیات و جرائم شده، باید با جمیع خسارات وارده مسترد گردد و در صورت مخومه شدن پرونده نیز از حقوق مکتسبه مؤدی تلقی گردد.

با وصف مراتب فوق، نظر به این که سازمان امور مالیاتی کشور در ردیف (۱۲) از بند (ب) بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ برخلاف ظرفیت ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم که تصریحی بر اخذ دیرکرد در دوران تقسیط ندارد، فراتر از اختیارات قانونی، علاوه بر تجویز اخذ دیرکرد از دوران تقسیط، در عمل استفاده از مشوقات قانونی، همچون تبصره (۷) ماده (۱۰۵) قانون مالیات های مستقیم را به واسطه عدم تسویه دیرکرد تقسیط مالیات ابرازی محدودیت هایی را اعمال نموده، لذا با ملحوظ نظر قرار دادن منطوق دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۵۰۷۰۵۳ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ و با توجه به غیر قانونی و خارج از اختیار مرجع وضع کننده، مستند به بند (۱) ماده (۱۲) و مواد (۱۳) و (۸۸) قانون دیوان عدالت اداری، ابطال آن از تاریخ تصویب مورد استدعا است.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبان / ذی نفعان - ادارات کل امور مالیاتی

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۶۷۸۶۵۸
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۳/۱۹
شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۱۶۱۶۴۲۳
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۰۸۰

موضوع - تفویض اختیار تقسیط بدهی و بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۱

در اجرای دستور وزیر امور اقتصادی و دارایی موضوع نامه شماره ۲۵/۱۱۴۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۱/۲۴ در خصوص تفویض اختیار بخشودگی جرائم و تقسیط بدهی و بنا بر اختیار حاصل از مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحیه ۱۳۹۴/۴/۳۱، 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 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 -

ب - تقسیط بدهی :

.....

۱۲) 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 سررسیدهای مقرر می باشد.

.....

- رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۱۲۶۸۹/ص مورخ ۱۴۰۴/۷/۲۲ توضیح داده است که با توجه به درخواست اعمال ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۵۰۷۰۵۳ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع مشابه دائر بر ابطال از تاریخ تصویب عبارت «تا تاریخ پایان دوره تقسیط» از سطر اول ردیف ۱۴ بند (ب) بخشنامه شماره ۱۵۱۰/۵۱۲۰۰/د مورخ ۱۴۰۲/۷/۳۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، تقاضای استهمال تا حصول نتیجه درخواست اعمال ماده ۹۱ در دادنامه مذکور را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۵/۳/۱۹ 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

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری دادنامه

شماره دادنامه: ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۶۷۸۶۵۸
تاریخ تنظیم: ۱۴۰۵/۰۳/۱۹
شماره پرونده: ۱۴۰۳۳۱۹۲۰۰۰۱۶۱۶۴۲۳
شماره بایگانی شعبه: ۰۳۰۴۰۸۰

با عنایت به این که اصل بخشودگی جرایم در موارد منطبق با ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم و در بعضی موارد دیگر از اختیارات سازمان امور مالیاتی است و تقسیط بدهی مالیاتی اعم از اصل و جریمه متعلقه بابت تأخیر یا عدم پرداخت در راستای ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم نیز براساس اختیار سازمان امور مالیاتی انجام می شود و الزامی به تقسیط بدهی مالیاتی وجود ندارد و در فرضی که سازمان امور مالیاتی در راستای ماده ۱۶۷ قانون با تقسیط بدهی مالیاتی (اعم از اصل و جرایم تا قبل از تقسیط) موافقت نماید، در واقع بدهی مالیاتی مؤدی مسجل شده و در حکم پرداخت محسوب می شود و در ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ موضوع تعلق خسارت تأخیر به تقسیط بدهی مالیاتی مؤدی ذکر شده بود که بعد از انقلاب با اعلام نظر شورای نگهبان این موضوع به جهت شبهه شرعی از قانون حذف شده است و دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۲۵۰۷۰۵۳ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز با لحاظ ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری مؤید در این مقام است، لذا عبارت تقسیط بدهی پس از محاسبه کلیه جرایم تا پایان دوره تقسیط که مشعر بر تعلق جریمه به اقساط موضوع ماده ۱۶۷ قانون مالیات های مستقیم است در بخشنامه مورد شکایت به شماره (ردیف ۱۲ بند (ب) ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰) به دلایل مذکور خلاف قانون و خارج از اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می شود. این رأی براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمدرضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری