



رای شماره ۳۹۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۱ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال از زمان صدور اطلاق حکم بند ۲ بخشنامه شماره ۱۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۱۰ در حدی که حکم به امکان افزایش تخفیف جرایم مودیان در ازای تعویق در پرداخت مالیات داده)

شماره پرونده : ه ع / ۰۱۰۱۰۲۹ شماره دادنامه : ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۳۹۰ تاریخ : ۲۱/۰۶/۱۴۰۱

* شاکی : آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال از زمان صدور اطلاق حکم بند ۲ بخشنامه شماره ۱۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ در حدی که حکم به امکان افزایش تخفیف جرایم مودیان در ازای تعویق در پرداخت مالیات داده

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال از زمان صدور اطلاق حکم بند ۲ بخشنامه شماره ۱۰/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ در حدی که حکم به امکان افزایش تخفیف جرایم مودیان در ازای تعویق در پرداخت مالیات داده به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

ماده ۲- تفویض اختیار بخشودگی جرائم قابل بخشش از تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱ در صورت پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی (اعم از اصل و جرائم غیرقابل بخشش و آن بخش از جرائمی که با بخشودگی آن موافقت نشده است) با رعایت سایر بندهای این بخشنامه (به استثنای بند ۱) حداکثر به میزان صد (۱۰۰) درصد می باشد درصد مذکور در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری نموده اند و همچنین نسبت به جریمه تأخیر پرداخت بدهی ابرازی از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات سال/دوره مربوط و در سایر موارد از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص/مطالبه به ازای هر ماه دو واحد درصد کسر می گردد تا حداکثر به سی (۳۰) درصد برسد.

* دلایل شاکی برای ابطال مقررره مورد شکایت :

وفق ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم که حکم آن وفق ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ به این قانون نیز تسری یافته «تمام 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 است» به موجب این ماده مقنن به سازمان امور مالیاتی کشور صلاحیت اختیاری اعطا کرده تا به تشخیص خود نسبت به بخشودگی تمام یا قسمتی از جرایم قانونی وی اقدام کند اما بدیهی است که بخشوده شدن جرایم مودیان بد حساب به گونه ای که با پرداخت دیرتر بدهی مالیاتی خود بخشودگی بیشتری بگیرند هم مغایر این ماده است همچنین از آنجا که وفق

ماده ۱ تصویب نامه هیأت وزیران مربوط به تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آئین نامه اجرایی بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اهداف سازمان امور مالیاتی کشور که در آن تصویب نامه به اختصار سازمان نامیده می شود به شرح ذیل می باشد «فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوب کلیه برنامه ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور و افزایش کارایی نظام مالیاتی و تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات در سازمانی واحد» پس اگر این سازمان بخشودگی را مقرر کند که موجب تشویق مودیان به تأخیر در پرداخت مالیات شود طبقاً چنین حکمی مصداق نقض غرض و در جهتی خلاف تحقق اهداف مالیاتی کشور و افزایش کارایی نظام مالیاتی بوده مغایر ماده ۱ تصویب نامه مذکور و اساساً خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی و از جهت تشویق به کاهش و تعویق در وصول درآمدهای مالیاتی ناقض بند ۵۱ سیاست های کلی نظام خواهد بود.

در واقع سازمان امور مالیاتی با حکم شاذ و غریب در بند ۲ بخشنامه مذکور موجب شده که برای نمونه اگر در همان تاریخ صدور بخشنامه یعنی ۱۴۰۱/۲/۱۰ برگ مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده دوره بهار سال ۱۳۹۴ به مودی ابلاغ شود که از بابت اصل مالیات و عوارض ارزش افزوده فاقد بدهی بوده و تنها مطالبه جرایمی مرتبط با ماده ۲۲ قانون ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ شده که بالغ بر صد میلیون تومان است و مودی فردای روز ابلاغ با نهایت خوش حساسی نسبت به پرداخت اقدام کند وفق بند ۱ بخشنامه می تواند امکان برخورداری از حداکثر ۷۵ درصد بخشودگی جرایم برابر با ۷۵ میلیون تومان را داشته باشد اما اگر به جای این کار با اعتراض به برگ مطالبه ۱۰ ماه بعد در ۱۴۰۱/۱۲/۱۰ اقدام به پرداخت کند علیرغم این بدحسابی وفق بند ۲ بخشنامه که اجرای آن از رعایت بند ۱ بخشنامه هم مستثنی شده با وجود تأخیر ۱۰ ماهه و نهایتاً کسر ۲۰ واحد درصد از ۱۰۰ درصد تخفیف مقرر در بند ۲ عملاً امکان برخورداری از حداکثر ۸۰ درصد تخفیف جرایم برابر با ۸۰ میلیون تومان را خواهد داشت.

به عنوان مثالی دیگر و برای اینکه تصور نشود ایراد حکم بخشنامه منحصر به همین مورد است اگر همان برگ مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده بهار ۱۳۹۴ با همان مبلغ در ۱۴۰۱/۶/۳۰ به مودی ابلاغ شود و مودی فردای روز ابلاغ در ۱۴۰۱/۶/۳۱ با نهایت خوش حساسی نسبت به پرداخت اقدام کند وفق بند ۱ بخشنامه می تواند امکان برخورداری از حداکثر ۷۵ درصد بخشودگی جرایم برابر با ۷۵ میلیون تومان را داشته باشد اما اگر در ۱۴۰۱/۷/۱ اقدام به پرداخت کند وفق بند ۲ بخشنامه عملاً امکان برخورداری از حداکثر ۱۰۰ درصد تخفیف جرایم برابر با ۱۰۰ میلیون تومان را خواهد داشت و قس علی هذا.

با توجه به اینکه بخشنامه های سازمان امور مالیاتی نه به صورت فردی بلکه توسط شماری از کارشناسان و مدیران سطوح مختلف این سازمان تهیه و پیش از صدور بازبینی می شوند بسیار بعید است چنین حکمی جهت تشویق مودیان به تأخیر در پرداخت مالیات ناآگاهانه بوده، اما اگر هم این گونه باشد مودیان آن اندازه ناآگاه نیستند که از چنین امکان طلایی جهت برخورداری از تخفیف بیشتر در ازای تعویق در پرداخت مالیات چشم پوشی کنند لذا درخواست ابطال از زمان تصویب اطلاق حکم بند ۲ بخشنامه مورد شکایت در حدی که حکم به امکان افزایش تخفیف جرایم مودیان در ازای تعویق در پرداخت مالیات داده به دلیل مغایرت این حکم با ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۱ تصویب نامه مربوط به تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و نیز خارج از حدود اختیارات قانونی بودن آن دارم.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۹۹۵۶/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۲ به طور خلاصه توضیح داده است که:

۱- در صدر بخشنامه مورد شکایت به اعمال اختیارات تفویض شده به مدیران کل امور مالیاتی در مورد بخشودگی جرایم با رعایت مقررات قانون تصریح شده بنابراین نسبت به اجرای مفاد بندهای ۱ و ۲ آن بخشنامه، حکم ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم مدنظر قرار خواهد گرفت.

۲- در خصوص ادعای شاکی در دادخواست تقدیمی مبنی بر این که بند ۲ بخشنامه مورد شکایت حکم به امکان افزایش تخفیف جرایم مودیان در ازای تعویق در پرداخت مالیات داده و مغایر با ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم و ماده ۱ تصویب نامه مربوط به تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور می باشد به عرض می رساند، به موجب بند یاد شده امتیازات بیشتری به مودیان اعطاء نشده تا موجب تشویق آنان به تأخیر در پرداخت مالیات شود بلکه مبدأ زمانی محاسبه جریمه های مالیاتی مودیانی که از ارایه اظهارنامه خودداری نموده اند، تاریخ سررسید پرداخت اعلام شده است. همچنین مبدأ کسر دو واحد درصد در هر ماه از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص / مطالبه، مقرر شده، در حالی که در بند ۱ مبدأ کسر دو واحد درصد در هر ماه، از تاریخ ابلاغ برگ قطعی می باشد و برگ قطعی مالیات بعد از قطعیت مالیات صادر میشود؛ همچنین در بند ۱ بخشنامه، اختیار تفویضی به مدیران کل مالیاتی در مورد مؤدیانی که دارای بدهی های معوق مربوط به قبل هستند، به لحاظ تأخیر در پرداخت بدهی مالیاتی و کاهش میزان واحد درصد بخشودگی جریمه ها، بدین گونه محدود می شود که حسب اختیارات حداکثر تا چهل درصد از جریمه های مالیاتی را مورد بخشودگی قرار دهند. در صورتی که به موجب بند ۲ بخشنامه ای اختیارات تفویض شده بیش از این محدود شده و حداکثر تا سی درصد جریمه های مالیاتی امکان بخشودگی خواهد داشت. یاد آور می شود اعمال اختیارات مذکور در بند ۲ بخشنامه مزبور از تاریخ ۱۴۰۱/۷/۱ خواهد بود.

با عنایت به موارد پیش گفته و با توجه به اینکه تخلفی از قوانین و مقررات صورت نگرفته است تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.

با لحاظ نظر اعضای محترم هیأت تخصصی مالیاتی بانکی در جلسه مورخ ۱۴۰۱/۶/۱۳ به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید :

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه حکم مندرج در ماده ۱۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی و از جمله اصلاحیه سال ۱۳۹۴ که حاکم بر مقررره مورد شکایت یعنی بند ۲ بخشنامه شماره ۱۰/۱۴۰۱/۲۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ می باشد، اصولاً بیانگر اختیار سازمان امور مالیاتی در بخشودگی تمامی جرایم یا بخشی از جرایم مؤدیان با لحاظ موارد مندرج در ماده یاد شده می باشد و طبعاً این اختیار سازمان امور مالیاتی مثل سایر موارد از جمله فرآیند های رسیدگی و اعتراض به آراء و نیز دفاع در قبال شکایت های واصله به دیوان عدالت اداری یا تجدید نظر خواهی ، قابل تفویض از ناحیه بالاترین مقام به ادارات کل ذیربط و زیر مجموعه می باشد و در خصوص اصل تفویض اختیار ایراد قانونی مترتب نمی باشد و در خصوص میزان بخشودگی و النهایه اثر بخشی منفی آن که مورد ادعای شاکی می باشد. با توجه به اینکه النهایه میزان بخشودگی در مورد هر مؤدی، صرفاً صد در صد (تمامی) جرایم می باشد که این حکم در متن قانون (ماده ۱۹۱ ق.م.م) آمده است و اختیار سازمان امور مالیاتی است که تمامی جرایم را مورد بخشودگی قرار دهد ، حال ممکن است در مورد بعضی از مؤدیان این بخشودگی توأم با انصاف و عدالت و یا منطق و اغراض و اهداف مقنن نباشد در عین حال چون اختیار تام سازمان بوده و سقف بخشودگی نیز تمامی جرایم است بنابراین مغایرتی با احکام قانون احراز نمی شود به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت

صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری