



موضوع	ابطال جرمه دوران تقسیط دیوان
تاریخ دادنامه: 1403/10/18 مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای قدرت اله کریمی سعید آبادی طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت تا تاریخ پایان دوره تقسیط در سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 200,5150 د مورخ 1402,7,30 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت تا تاریخ پایان دوره تقسیط «در سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 200,5150 د مورخ 1402,7,30 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و جهت تبیین خواسته اعلام کرده است: به استناد ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 و اصلاحیه های بعدی، وزارت امور اقتصادی و دارایی با سازمان امور مالیاتی کشور میتواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جرمه به طور یک جا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوطه را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید. بدیهی است منظور از جرمه مذکور در عبارت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جرمه در ماده فوق الذکر، جرمه قبل از تقسیط است نه بعد از تقسیط لذا عبارت تا تاریخ پایان دوره تقسیط در بخشنامه شماره 200,5150 مورخ 1402,7,30 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به نوعی رجعت به ماده 158 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1345,12,28 می باشد که مقرر می داشت وزارت دارایی میتواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جرمه به طور یک جا نیستند با اضافه نمودن زبان دیر کرد. متعلق قرار تقسیط 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 یک ماده 4 لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1359,3,2 عبارت به اضافه نمودن زبان دیر کرد متعلق از ماده 158 حذف شده و از طرفی طبق ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم به دوران تقسیط جرمه تعلق نمی گیرد. بنابراین وصول جرمه دوران تقسیط که نوعی مالیات می باشد بدون اخذ مجوز قانونی بر خلاف اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است که مقرر می دارد هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص میشود بنابراین این مبلغ جرمه دوران تقسیط با زبان دیر کرد مبلغی زائد بر حق متعلق سازمان امور مالیاتی بوده و از مصادیق اکل مال به باطل بر خلاف موازین شرع مقدس میباشد و همچنین با توجه به غیر قانونی و خارج از اختیار بودن سازمان امور مالیاتی کشور در وضع مقرر از این حیث تقاضای مطرح نمودن موضوع در هیات عمومی دیوان عدالت اداری و درخواست ابطال عبارت تا تاریخ پایان دوره تقسیط از سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه صدرالاشاره از تاریخ تصویب را دارم." متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: 1402,7,30 بخشنامه شماره 200,5150 د تاریخ موضوع: تفویض اختیار تقسیط بدهی و بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده در اجرای مقررات مواد 167 و 191 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه 1394,4,31، ضمن تأکید بر اهمیت وصول نقدی و به موقع مالیات و عوارض موضوع قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده و به منظور تکریم مؤدیان محترم 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 بخشودگی جرائم قابل بخشش ب تقسیط بدهی 14- 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 سر رسیدهای مقرر می باشد.

.....
- رییس 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 212,397، ص مورخ 1403/11/14 به طور خلاصه توضیح داده است که

1- با مذاقه در مفاد ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم روشن است تقسیط بدهی از اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی بوده که میتواند آن را با توجه به عدم قدرت مؤدیان در پرداخت بدهی مالیاتی خود به طور یک جا و با لحاظ مقتضیات اقتصادی کشور و شرایط خاص به مسئولان ادارات کل امور مالیاتی تفویض نماید و استفاده از قید میتواند در مفاد ماده یاد شده بر این اختیار دلالت دارد.

2- از آن جا که طبق مقررات ماده 190 قانون مالیاتهای مستقیم و ماده 37 قانون مالیات بر ارزش افزوده پرداخت مالیات و عوارض هر سال مالی یا دوره پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای به ترتیب معادل دو نیم درصد (2,5%) و دو درصد (2%) مالیات به ازای هر ماه خواهد بود لذا با توجه به این که سر رسید پرداخت مالیات عملکرد نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه و نسبت به ما به الاختلاف از تاریخ مطالبه میباشد و برای مؤدیانی که از تسلیم اظهار نامه در موعد مقرر خودداری نموده اند تاریخ سر رسید پرداخت انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه می باشد لذا تقسط بدهی به مثابه پرداخت در سر رسید قانونی محسوب نگردیده و مشمول جریمه نسبت به باقیمانده مالیات هر ماه خواهد بود.

جرائم دوران تقسیط در راستای جرائم مواد 190 و 37 قوانین مورد اشاره است.

ضمناً خاطر نشان می سازد هدف از صدور بخشنامه مذکور، وصول به موقع حقوق حقه دولت اعم از مالیات و عوارض موضوع قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده و محقق نمودن درآمدهای پیش بینی شده در قانون بودجه سنواتی میباشد همچنین بخشنامه یاد شده تفویض اختیار به مدیران کل امور مالیاتی بوده و به معنی محروم نمودن مؤدیان از این تسهیلات نمی باشد.

- همچنین شایان ذکر است هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره 410 مورخ 1387/6/3، وصول جرائم دوران تقسیط بدهی مالیاتی را منطبق با قانون دانسته و مفاد بخشنامه شماره 211,2596,28974 مورخ 1385/7/24 سازمان امور مالیاتی کشور و بخشنامه شماره 17988 مورخ 1386/7/15 اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان را از این حیث که برای دوران تقسیط جریمه تعیین نموده مغایر قوانین خارج از حدود اختیارات این سازمان تشخیص نداده است.

4 مطابق قاعده فقهی حرمت اکل مال به باطل که از آیات متعدد قرآن کریم از جمله آیه 29 سوره نساء، آیه 188 سوره بقره و آیه 34 سوره توبه برگرفته شده هر نوع تصرف در اموال و تجاوز به حقوق دیگران که عرفاً و شرعاً ناروا، غیر عقلانی و ناحق باشد ممنوع و حرام است. البته تصمیم هیأت عمومی در این ارتباط و نهایتاً نظر فقهای شورای نگهبان برای این سازمان مطلع خواهد بود. با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج این سازمان از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی ارد شکایت شاکی مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1403/10/18 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.

رای هیات عمومی

براساس سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 200,51510 د مورخ 1402/7/30 رئیس کل سازمان امور مالیاتی جریمه های مالیاتی تا پایان دوره تقسیط موضوع ماده 167 قانون مالیات های مستقیم، قابل احتساب و بلکه لازم الاحتساب اعلام شده و این در حالی است که اولاً آن چه از ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم و سایر مقررات مالیاتی در موارد مشابه استنباط میشود این است که ترتیب پرداخت مالیات و تعیین تکلیف آن در حکم پرداخت بوده و تقسیط بدهی مالیاتی اعم از اصل و جریمه های متعلقه تا حین (تقسیط به موجب ماده مذکور، تعیین تکلیف پرداخت است و مفاد ماده 167 قانون مذکور دلالتی بر تعلق جریمه به اقساط ندارد.

ثانیاً در ماده 158 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1345 به صراحت زیان دیرکرد اقساط ذکر شده بود که به بدهی مالیاتی مؤدی اضافه میگردد که قانونگذار از روی علم و آگاهی در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1366 از حکم مندرج در این ماده عدول نموده و در ماده 167 اضافه کردن دیر کرد و اقساط به بدهی مالیاتی را حذف کرده است.

ثالثاً در رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مورد مشابه در خصوص فروش آب برای مصارف کشاورزی به موجب دادنامه صادره این اعراض قانونگذار را از حکم سابق قانونی که در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1345 وجود داشت لیکن به موجب اصلاحات بعدی حذف شده است به منزله عدم جریان آثار مترتبه با حاکمیت قانون فعلی اعلام کرده که این رویه و استدلال در مانحن فیه نیز قابل اتخاذ ملاک است و با توجه به مراتب عبارت تا تاریخ پایان دوره تقسیط در سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 200,51510 د مورخ 1402/7/30 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال میشود.

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

