



گزارش کارشناسی

پرونده‌های دیوان عدالت اداری در خصوص:

بخشنامه شماره ۴۰۸۳/۴۰۲۳۰/ص - ۱۰/۳/۱۳۹۳ معاونت
مالیات‌های مستقیم سازمان امور مالیاتی کل کشور

کد گزارش: ۹۵۰۱۰۰۱

تاریخ انتشار: ۱۳۹۵/۰۱/۱۴

پژوهشکده شورای نگهبان

شناسنامه گزارش

گزارش کارشناسی پرونده‌های دیوان عدالت اداری

موضوع:

بخشنامه شماره ۴۰۸۳/۲۳۰/ص-۱۰/۳/۱۳۹۳ معاونت
مالیات‌های مستقیم سازمان امور مالیاتی کل کشور

تهیه و تنظیم:

محمدامین ابریشم‌کش

نظارت:

محمد برومند و مرتضی حاج‌علی خمسه

پژوهشکده شورای نگهبان

شماره گزارش: ۹۵۰۱۰۰۱

تاریخ تنظیم: ۱۳۹۵/۰۱/۱۴

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

گزارش کارشناسی پرونده‌های استعلامی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت: بخشنامه شماره ۴۰۸۳/۲۳۰/ص - ۱۳۹۳/۳/۱۰ معاونت

مالیات‌های مستقیم سازمان امور مالیاتی کل کشور

شاکی: آقای عبدالرزاق جامی فروشانی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی

جهات مغایرت شرعی: آیات قرآن کریم (به شرح مذکور در گزارش)

شماره و تاریخ نامه دیوان: ۹۰۰۰/۲۱۰/۱۱۷۴۰۷/۲۰۰ - ۱۳۹۴/۷/۲۸

مقدمه

در پرونده حاضر شاکی با استناد به نامه شماره ۴۰۸۳/۲۳۰/ص مورخ ۱۳۹۳/۳/۱۰ سازمان امور مالیاتی خطاب به دیوان محاسبات کشور، اقدام آن سازمان به اخذ جریمه مربوط به دوران بازپرداخت اقساط بدهی مالیاتی را مغایر با موازین شرعی دانسته و تقاضای ابطال این نامه را دارد. لذا در این گزارش به بررسی و تحلیل این موضوع خواهیم پرداخت.

شرح و بررسی

به موجب ماده (۱۶۷) قانون مالیات‌های مستقیم - اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ - «وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به‌طور یک‌جا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید.»

در اجرای هرچه مطمئن‌تر این ماده در سال ۱۳۸۵، رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور بخشنامه شماره ۲۵۹۶/۲۸۹۷۴-۲۱۱ را صادر نمود که مقرر می‌داشت: «تضمین کافی برای جرایم تأخیر دوران تقسیط اخذ گردد تا در صورت پرداخت به موقع اقساط در سررسیدهای مقرر بنا به درخواست مؤدی نسبت به بخشودگی جرایم مزبور و استرداد تضمین اخذ شده اقدام لازم به عمل آید.» دستورالعمل این بخشنامه به شماره ۱۷۹۸۸ نیز در سال ۱۳۸۶ توسط مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان صادر گردید که هر دوی این بخشنامه و دستورالعمل از طرف شاکی این پرونده در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد اعتراض قرار گرفتند.

دیوان عدالت اداری ضمن رد شکایت اول شاکی، اخذ تضمین کافی در مقررات مورد اشاره را مغایر با قانون ندانست؛^۱ اما شاکی با استناد به اینکه

۱- رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری:

«در باب لزوم اخذ تضمین کافی برای امکان وصول جرائم تأخیر دوران تقسیط بدهی مالیاتی موضوع

محتوای این بخشنامه و دستورالعمل و همچنین دادنامه شماره ۴۱۰ مورخ ۱۳۸۷/۶/۳ هیأت عمومی دیوان^۱ رجعت به ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم -مصوب ۱۳۴۵-^۲ می‌باشد که وزارت دارایی را در اخذ «زیان دیرکرد» بابت اقساطی شدن بازپرداخت بدهی مالیاتی مجاز دانسته بود، این بار ابطال این مقررات را به جهت مغایرت با موازین شرع، از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خواستار شد. شایان ذکر است که شاکی اصلاح ماده مورد اشاره و حذف عبارت «با اضافه نمودن زیان دیرکرد متعلق» از این ماده را در راستای اجرای فرمان حضرت امام خمینی (ره) مبنی بر لزوم حذف قوانین خلاف شرع اعلام کرده است.^۳

→

ماده ۱۶۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در مقام حفظ و تأمین مطالبات مالیاتی دولت و سهولت استیفاء آن تنظیم شده است و فی نفسه متضمن تضييع حقی از مشمولین ماده فوق‌الذکر نیست، بنابراین بخشنامه‌های مزبور مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود و اختیارات قانونی مربوط نیز نمی‌باشد.»

۱- منظور شاکی، دادنامه صادره در رد شکایت اول ایشان بوده است.

۲- ماده ۱۵۸- وزارت دارایی می‌تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یک‌جا نیستند با اضافه نمودن زیان دیرکرد متعلق قرار تقسیط برای مدتی که از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی از دو سال تجاوز نکند بگذارد.

۳- منظور شاکی ماده (۴) و تبصره «۱» لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم -مصوب ۱۳۵۹/۳/۳ می‌باشد که مقرر می‌دارد:

«ماده ۴- مقررات مربوط به زیان دیرکرد موضوع مواد ۱۴۶ و ۱۴۷ و ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های مربوط از تاریخ تصویب این لایحه قانونی لغو و کلیه بدهی بابت زیان دیرکرد تا این تاریخ بخشوده میشود. حکم این ماده شامل بدهی زیان دیرکرد بقایای مالیاتی نیز خواهد بود.

تبصره ۱- عبارات «زیان دیرکرد» یا «زیان دیرکرد متعلق» یا «با اضافه نمودن زیان دیرکرد متعلق» در قانون مالیات‌های مستقیم حذف می‌شود.»

البته با توجه به بررسی‌های انجام شده، مستندی مبنی بر اینکه مجلس شورای اسلامی مستقیماً به

←

در خصوص شکایت دوم شاکی، هیأت عمومی دیوان صرفاً «اخذ تضمین کافی» را با عنایت به نامه شماره ۸۹/۳۰/۳۸۱۶۹ مورخ ۱۳۸۹/۲/۱۳ قائم مقام دبیر شورای نگهبان مغایر با موازین شرع اعلام نمود و به موضوع مغایرت یا عدم مغایرت موضوع «اخذ جریمه تأخیر بابت دوران بازپرداخت اقساط بدهی مالیاتی» پرداخته نشد. به موجب نامه فقهای شورا «چون اخذ تضمین در مقابل پرداخت مالیات و جریمه دیرکرد آن است و هیچ یک از این دو دین نیست، فلذا این تضمین مصداق الزام به پرداخت ربا نیست اما چون مفروض این است که قانونی دال بر تعلق پرداخت مبلغ تضمین شده نداریم. از این رو اخذ تضمین، الزام به پرداخت مبلغی زائد بر حق متعلق سازمان امور مالیاتی است و از مصادیق اکل مال به باطل و خلاف موازین شرع است و برگرداندن چک‌های تضمینی به شرط پرداخت چک‌های اصلی حل مشکل نمی‌کند، زیرا اگر در وقت خود، این چک‌ها پرداخت نشد، گرفتن تضمین اقتضای گرفتن وجه چک‌های تضمینی را می‌کند و خلاف موازین شرع و حرام است.» بر همین اساس هیأت عمومی دیوان مصوبات مورد اشاره را از این جهت که اخذ تضمین منجر به دریافت وجه مازاد بر اصل مالیات و جریمه متعلقه می‌شود، ابطال نمود.

با صدور این رأی سازمان امور مالیاتی اخذ خسارت دیرکرد بابت دوران

→
منظور اجرای امر امام خمینی (ره) اقدام به حذف این قید کرده باشد یافت نشد.

پرداخت اقساط مالیات و جریمه مالیاتی را تحت عنوان جریمه موضوع ماده (۱۹۰) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ ادامه داد و به استناد رأی مورد اشاره، از نظر قانونی و شرعی آن را موجه دانست. در همین راستا معاونت مالیات‌های مستقیم طی نامه‌ای خطاب به حسابرس کل هیأت دوازدهم امور اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور، در پاسخ به نامه‌های ارسالی به آن سازمان ضمن اشاره به رأی هیأت عمومی دیوان، تقسیط مالیات عملکرد را تغییر در سررسید قانونی پرداخت، قلمداد نکرده و آن را مشمول جریمه موضوع ماده (۱۹۰) قانون مالیات‌های مستقیم دانسته است؛ حال آنکه این رأی نه در مقام اثبات این رویه بوده است و نه رد آن.

شاکی با استناد به این نامه آن را به عنوان یک مقررہ عمومی (بخشنامه) محسوب کرده که بر طبق آن سازمان مالیاتی اقدام به اخذ جریمه بابت دوران بازپرداخت اقساط بدهی مالیاتی می‌کند و از این جهت این مصوبه را مصداق «اکل مال به باطل» و مغایر با آیات ۲۹ سوره نساء^۲، ۱۸۸ سوره بقره^۱ و ۳۴ سوره

۱- ماده ۱۹۰- (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جازیه‌ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. و پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵٪ مالیات به ازاء هر ماه خواهد بود.

مبدء احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابۀ الاختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می‌باشد.

۲- یا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالِكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجَارَةً عَنْ تَرَاضٍ مِنْكُمْ؛ ای کسانی

توبه^۲ قلمداد کرده است.

البته در دفاعیه سازمان امور مالیاتی آمده، موضوع شکایت شاکی رویه و ترتیبات قانونی در خصوص مطالبه جرایم مربوط به دوران تقسیط بدهی می باشد که با توجه به بند «۱» ماده (۱۲) قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری^۳ - مصوب ۱۳۹۲ - رسیدگی به آن از صلاحیت هیأت عمومی دیوان خارج بوده و رسیدگی به آن تنها در صلاحیت شعب دیوان می باشد. توضیح آنکه از نظر سازمان مالیاتی نامه موضوع شکایت متضمن و موجد هیچ حق و تکلیف خاصی برای سازمان امور مالیاتی نیست و به عبارتی هیچ قاعده حقوقی ای ایجاد نمی کند تا بتوان در هیأت عمومی دیوان ابطال آن را خواستار

→

که ایمان آورده‌اید! اموال یکدیگر را به باطل (و از طرق نامشروع) نخورید مگر اینکه تجارتی با رضایت شما انجام گیرد.)

۱- وَ لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ وَ تَدُلُّوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ لِيَأْكُلُوا فَرِيقًا مِنْ أَمْوَالِ النَّاسِ بِالْإِثْمِ وَ أَنْتُمْ تَعْلَمُونَ: و اموال یکدیگر را به باطل (و ناحق) در میان خود نخورید! و برای خوردن بخشی از اموال مردم به گناه، (قسمتی از) آن را (به عنوان رشوه) به قضات ندهید، در حالی که می دانید (این کار، گناه است!)

۲- يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِنَّ كَثِيرًا مِنَ الْأَخْبَارِ وَ الرَّهْبَانِ لَيَأْكُلُونَ أَمْوَالِ النَّاسِ بِالْبَاطِلِ وَ يَصُدُّونَ عَنْ سَبِيلِ اللَّهِ: ای کسانی که ایمان آورده‌اید! بسیاری از دانشمندان (اهل کتاب) و راهبان، اموال مردم را به باطل می خورند، و (آنان را) از راه خدا باز می دارند!

۳- ماده ۱۲- حدود صلاحیت و وظایف هیأت عمومی دیوان به شرح زیر است:

۱- رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از آیین نامه ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداری ها و مؤسسات عمومی غیردولتی در مواردی که مقررات مذکور به علت مغایرت با شرع یا قانون و یا عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز یا سوء استفاده از اختیارات یا تخلف در اجرای قوانین و مقررات یا خودداری از انجام وظایفی که موجب تضییع حقوق اشخاص می شود.

شد. از این روی، تقاضای رد شکایت نماینده سازمان مالیاتی موجه به نظر می‌رسد.

اما در خصوص استدلال اخیر لازم است به این نکته اشاره شود که هرچند مفاد این نامه در قالب ارائه گزارشی از روند اجرایی این قانون در سازمان امور مالیاتی به دیوان محاسبات می‌باشد و از این جهت ماهیتاً قالب آئین‌نامه یا بخشنامه را ندارد؛ اما با توجه به رونوشت این نامه که اداره امور مالیاتی شهر و استان تهران و ادارات کل امور مالیاتی را مأمور به انجام «اقدام لازم» دانسته، اینگونه به نظر می‌رسد که بر طبق این رونوشت تمام ادارات زیرمجموعه این سازمان مکلف به تبعیت از این برداشت حقوقی شده‌اند و از این جهت موضوع جنبه بخشنامه‌ای یافته؛ لذا هیأت عمومی دیوان می‌تواند این نامه را موضوع بررسی قرار دهد.

نتیجه‌گیری

در این پرونده نامه سازمان امور مالیاتی به دیوان محاسبات که مبین برداشت این سازمان نسبت به دریافت جریمه بابت دوره بازپرداخت اقساط بدهی مالیاتی بوده و برای تمام ادارات کل امور مالیاتی لازم‌الاتباع اعلام شده، مورد شکایت قرار گرفته است. در این خصوص، هرچند الزام به پرداخت جریمه مربوط به این دوره به استناد ماده (۱۹۰) قانون مالیات‌های مستقیم بوده، اما با توجه به ماده (۱۶۷) این قانون که بدهی مالیاتی را شامل اصل مالیات و جریمه‌های آن دانسته، و عطف توجه به این نکته که در قانون

مالیات‌های مستقیم به اخذ جریمه مربوط به این دوره اشاره‌ای نشده است، اینگونه به نظر می‌رسد که اخذ جریمه بابت دوره بازپرداخت اقساط بدهی مالیاتی مدنظر قانونگذار نبوده و اخذ چنین جریمه‌ای به نوعی دریافت «زیان دیرکرد» مقرر در قانون پیش از انقلاب است که در سال ۱۳۵۹ از قانون مالیات‌های مستقیم حذف گردیده است.

امام خمینی (ره):

و از شورایی محترم نگهبان می‌خواهم و توصیه می‌کنم، چه در نسل حاضر و
چه در نسل‌های آینده، که با کمال دقت و قدرت و نظایف اسلامی و ملی خود
رایجاً و تحت تأثیر هیچ قدرتی واقع نشوند و از قوانین مخالف با شرع مطهر و
قانون اساسی بدون هیچ ملاحظه‌ای جلوگیری نمایند.

(صحیفه امام، ج ۲۱، ص ۴۲۲)



بزرگسازده شورای نگهبان

تهران، خیابان شهید سبهد قرنی، کوچه خسرو، پلاک ۱۲

صندوق پستی: ۱۴۶۳-۱۳۱۴۵ تلفکس: ۸۸۳۳۵۰۴۵

info@shora-rc.ir

www.shora-rc.ir