



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

شماره دادنامه : 140331390002507053

تاریخ تنظیم : 1403/10/18

شماره پرونده : 140231920001367021

شماره بایگانی شعبه : 0207625

تاریخ دادنامه: 1403/10/18

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای قدرت اله کریمی سعیدآبادی

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 رییس 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 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استناد ماده 167 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال 1366 و اصلاحیه‌های بعدی، 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 به طور يك جا نیستند، از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوطه را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید. بدیهی است منظور از جریمه مذکور در عبارت (بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه) در ماده فوق الذکر، جریمه قبل از تقسیط است نه بعد از تقسیط. لذا عبارت (تا تاریخ پایان دوره تقسیط) در بخشنامه شماره 200/5150/د مورخ 1402/7/30 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به نوعی رجعت به ماده 158 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1345/12/28 می‌باشد که مقرر می‌داشت (وزارت دارایی می‌تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور يك جا نیستند، با اضافه نمودن زیان 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 يك ماده 4 لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1359/3/2 عبارت (به اضافه نمودن زیان دیرکرد متعلق) از ماده 158 حذف شده و از طرفی طبق ماده 167 قانون مالیات‌های مستقیم به دوران تقسیط جریمه تعلق نمی‌گیرد. بنابراین وصول جریمه دوران تقسیط که نوعی مالیات می‌باشد، بدون اخذ مجوز قانونی بر خلاف اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است که مقرر می‌دارد (هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون؛ موارد معافیت و

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

شماره دادنامه : 140331390002507053

تاریخ تنظیم : 1403/10/18

شماره پرونده : 140231920001367021

شماره بایگانی شعبه : 0207625

بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود). بنابراین این مبلغ (جریمه دوران تقسیط یا زیان دیرکرد) 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 غیرقانونی و خارج از اختیار بودن سازمان امور مالیاتی کشور در وضع مقرره از این حیث تقاضای مطرح نمودن موضوع در هیأت 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 مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره: 200/51510/د- تاریخ: 1402/7/30

موضوع: تفویض اختیار تقسیط بدهی و بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده

در اجرای مقررات مواد 167 و 191 قانون مالیات های مستقیم

اصلاحیه 1394/4/31، 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 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 مذکور و سایر مقررات مربوط به شرح زیر به مدیران کل امور مالیاتی تفویض می شود:

الف- بخشودگی جرائم قابل بخشش

ب- تقسیط بدهی:

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

شماره دادنامه : 140331390002507053

تاریخ تنظیم : 1403/10/18

شماره پرونده : 140231920001367021

شماره بایگانی شعبه : 0207625

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، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/397/ص مورخ 1403/1/14 به طور خلاصه توضیح داده است که:

"1- با مذاقه در مفاد ماده 167 قانون مالیات های مستقیم روشن است تقسیط بدهی از اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی بوده که می تواند 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 می تواند در مفاد ماده یاد شده، بر این اختیار دلالت دارد.

2- از آن جا که طبق مقررات ماده 190 قانون مالیات های 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 مابه الاختلاف از تاریخ مطالبه می باشد و برای مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه 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

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390002507053  
تاریخ تنظیم : 1403/10/18  
شماره پرونده : 140231920001367021  
شماره بایگانی شعبه : 0207625

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده و محقق نمودن درآمدهای پیش بینی شده در قانون بودجه سنواتی می باشد. همچنین بخشنامه یاد شده تفویض اختیار به مدیران کل امور مالیاتی بوده و به معنی محروم نمودن مؤدیان از این تسهیلات نمی باشد.

3- 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 17988 مورخ 1385/7/24 سازمان امور مالیاتی کشور و بخشنامه شماره 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، رد 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.

### رأی هیأت عمومی

براساس سطر اول ردیف 14 بند (ب) بخشنامه شماره 200/51510/د مورخ 1402/7/30 رییس 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 مالیات های مستقیم و سایر مقررات مالیاتی در موارد مشابه استنباط می شود 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

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

شماره دادنامه : 140331390002507053

تاریخ تنظیم : 1403/10/18

شماره پرونده : 140231920001367021

شماره بایگانی شعبه : 0207625

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 می‌گردید که قانونگذار از روی علم و آگاهی در قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1366 از حکم مندرج در این ماده عدول نموده و در ماده 167 اضافه کردن دیرکرد 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 مالیات های 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 رییس 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./

احمدرضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری