

## ابطال بخشنامه های شماره ۲۸۹۷۴/۲۵۹۶/۲۱۱ مورخ

## ۲۴/۷/۱۳۸۵ سازمان امور مالیاتی کشور و ۱۷۹۸۸ مورخ

## ۱۵/۷/۱۳۸۶ سازمان امور مالیاتی استان اصفهان

شماره دادنامه: 410

تاریخ: 1387 / 06 / 03

کلاس پرونده: 503 / 86

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای عبدالرزاق جامی فروشانی.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های شماره 211 / 2596 / 28974 مورخ 1385 / 7 / 24 سازمان امور مالیاتی کشور و 17988 مورخ 1386 / 7 / 15 سازمان امور مالیاتی استان اصفهان.

مقدمه: شاکی در دادخواست تقدیمی خود اعلام داشته است، طبق ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی 80 / 11 / 27 وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی مربوط 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 جریمه قبل از تقسیط است نه بعد از تقسیط. بخشنامه شماره 211 - 2596 / 28974 مورخ 85 / 5 / 24 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که مقرر می دارد، تضمین کافی برای جرایم تاخیر دوران تقسیط اخذ گردد تا در صورت پرداخت به موقع اقساط در سررسیدهای مقرر و بنا به درخواست مؤدی نسبت به بخشودگی جرایم مزبور و استرداد تضمین اخذ شده اقدام لازم به عمل آید و بخشنامه شماره 17988 مورخ 86 / 7 / 15 مدیر کل امور مالیاتی استان اصفهان که دستورالعمل برای جرایم دوران تقسیط صادر گردیده است، مخالف مواد 167 و 190 و مانع اجرای ماده 191 قانون مذکور می باشد و موجب تضییع حقوق مؤدیان می شود و خارج از اختیارات مقامات صادر کننده آنها است.

- 1- چنانچه قانون گذار می خواست برای دوران تقسیط وجهی از بدهکاران اخذ نماید، نحوه محاسبه و وصول آن را تعیین می کرد.
- 2- جریمه وجه نقد یا مال دیگر است که به عنوان مجازات از جرم گیرند، چون مؤدیان مالیاتی با جلب موافقت مسئولین ذیربط و مجوز حاصل از ماده 167 بدهی خود را تقسیط می نمایند، تخلفی از قانون نمی کنند تا جرم شناخته شوند، تا مشمول جریمه مقرر در ماده 190 گردند، موارد احصاء شده در تبصره یک ماده 187 و ماده 259 قانون نامبرده ارتباط به ماده 167 ندارد و تضمین دوران تقسیط نمی باشد، تا در بند 2 بخشنامه اخیر ملاک عمل قرار گیرد.
- 3- اخذ تضمین جرایم دوران تقسیط به منزله قصاص قبل از جنایت است و محاسبه و وصول آن ماهیت ربوی دارد نه جریمه که در این صورت حرام است.
- 4- قبض جریمه و تضمین اخذ آن را بعد از وقوع جرم صادر میکنند نه قبل از وقوع جرم.
- 4- بخشنامه اخیر موجب مشکلات و تضییع حقوق مؤدیان می گردد. همانطور که در بخشنامه اخیر درج شده است جریمه پس از وصول مشمول بخشودگی و استرداد نمی باشد چنانچه بعضی از ماموران مالیاتی به نحوی از انحاء با مؤدیان عناد و ناسازگاری پیدا کنند، یا فراموش کنند، هنگام تقسیط مراتب را به نحوی مقتضی به اعلام آنها برسانند، تا در زمان مقتضی نسبت به درخواست بخشودگی اقدام نمایند، یا به منظور افزایش وصولی مالیات در انجام این امر کوتاهی نمایند، یا مأمورین واحد مالیاتی و واحد وصول چک مؤدیان را به یکدیگر ارجاع دهند و باعث سرگردانی و انصراف آنها برای درخواست بخشودگی شوند در این موارد نیز بخشنامه های موصوف موجب عدم برخورداری مؤدیان از بخشودگی مقرر در ماده 191 قانون مورد

اشاره می‌گردد، با توجه به اختیاری که اداره امور مالیاتی به موجب مواد [210](#) و [211](#) قانون یاد شده برای وصول مالیات دارد، اصولاً چه نیازی به صدور این قبیل بخشنامه‌های دست و پا گیر است، لذا متقاضی ابطال بخشنامه‌های فوق‌الذکر می‌باشم. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور طی دفاعیه‌ای به شماره 42244 / 212 مورخ 2 / 5 / 1387 چنین عنوان نموده است،

1- با توجه به اینکه در اجرای مقررات ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم، رویه‌های متفاوتی در سطح ادارات امور مالیاتی مطرح گردیده، لذا به منظور اتخاذ رویه واحد، سازمان متبوع مبادرت به صدور بخشنامه شماره 28974 / 2596 / 211 مورخ 24 / 7 / 85 نموده و همچنین بخشنامه شماره 17988 مورخ 15 / 7 / 86 اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان نیز تعیین‌کننده شیوه اجرای بخشنامه ریاست کل سازمان متبوع می‌باشد.

2- در [ماده 190](#) قانون مالیاتهای مستقیم، جریمه 2 / 5 % نسبت به تأخیر در پرداخت قابل محاسبه بوده و علی‌رغم تسهیلات مقرر در ماده 167 قانون یاد شده مبنی بر ترتیب پرداخت بدهی از تقسیط بدهی مفهوم پرداخت قابل استنباط نمی‌باشد و دلیل روشن آن برگشت چک اقساط مودیان بوده که در بخشنامه مذکور نحوه محاسبه جرائم دوران تقسیط و بر اساس رویه‌های معمول مشخص شده است.

3- در بخشنامه اداره کل امور مالیاتی اصفهان علی‌رغم ارجاع نوع تضمین به [ماده 187](#) و [259](#) قانون مذکور، اخذ چک یا سفته بابت جریمه دوران تقسیط به عنوان حداقل تضمین اشاره شده است هر چند اخذ تضمین‌های یاد شده در موارد فوق موجب اتخاذ رویه واحد در ادارات امور مالیاتی شده و مودیان نیز با اعمال رویه‌های مختلف روبه‌رو خواهند شد.

4- با عنایت به اینکه چک مؤدیان به هیچ وجه تحویل واحدهای مالیاتی نمی‌شود و مسئولیت اخذ چک با واحد دیگری است که ارتباط با واحد مالیاتی ندارد. بنابراین نقش مأمورین مالیاتی در وصول قابل‌تصور نبوده و اداره آنها در نحوه و زمان وصول قابل اعمال نمی‌باشد.

5- در خصوص ذکر عباراتی در متن چک که امکان وصول آنها وجود نداشته باشد، به نظر می‌رسد امری عادی باشد زیرا تضمین زمانی معتبر است که بتوان از آن به عنوان انجام صحیح امری استفاده نمود در غیر اینصورت ضرورت اخذ تضمین امری بیهوده و مفهوم تضمین را نخواهد داشت. هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی‌البدل تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء مبادرت به صدور رأی می‌نماید. **رأی هیأت عمومی**

نظر به اینکه مفاد بخشنامه شماره 28974 / 2596 / 211 مورخ 24 / 7 / 1385 سازمان امور مالیاتی کشور و بخشنامه شماره 17988 مورخ 15 / 7 / 1386 سازمان امور مالیاتی استان اصفهان در باب لزوم اخذ تضمین کافی برای امکان وصول جرائم تأخیر دوران تقسیط بدهی مالیاتی موضوع [ماده 167](#) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 در مقام حفظ و تأمین مطالبات مالیاتی دولت و سهولت استیفاء آن تنظیم شده است و فی‌نفسه متضمن تضییع حقی از مشمولین ماده فوق‌الذکر نیست، بنابراین بخشنامه‌های مزبور مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود و اختیارات قانونی مربوط نیز نمی‌باشد.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)

معاون قضائی [دیوان عدالت اداری](#)

مقدسی فرد