

# ابلاغ رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه

شماره ۳۳۰ مورخ ۱۰/۸/۸۹

## بخشنامه

به پیوست تصویر رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 330 مورخ 10 / 8 / 89 که در اجرای ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1385 نسبت به ابطال بخشنامه شماره 28974 / 2596 - 211 مورخ 24 / 7 / 85 راجع به اخذ تضمین برای جرائم مربوط به دوران تقسیط، صادر گردیده است، جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد.

امیرحسین علی حکیم

معاون فنی و حقوقی

شماره دادنامه: 330

تاریخ: 10 / 08 / 1389

کلاس پرونده: 87 / 983

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای عبدالرزاق جامی فروشانی.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های شماره 28974 / 2596 - 211 مورخ 24 / 7 / 85 و شماره 17988 مورخ 15 / 7 / 86 سازمان امور مالیاتی کشور و اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان و رأی شماره 410 مورخ 3 / 6 / 87 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

گردشکار: شاکی در دادخواست تقدیمی خود اعلام داشته است، طبق ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 66 و اصلاحیه مصوب 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. لذا بخشنامه شماره 28974 / 2596 - 211 مورخ 24 / 5 / 85 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 بنا به درخواست مؤدی نسبت به بخشودگی جرایم مزبور و استرداد تضمین اخذ شده اقدام لازم به عمل آید و بخشنامه شماره 17988 مورخ 15 / 7 / 86 مدیر کل امور مالیاتی استان اصفهان که دستورالعمل برای جرایم دوران تقسیط صادر گردیده است و دادنامه شماره 410 مورخ 3 / 6 / 87 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در تایید بخشنامه های مورد شکایت صادر شده است، رجعت به ماده 158 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 28 / 12 / 45 می باشد، که مقرر می داشت: وزارت دارایی می تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند با اضافه نمودن زیان دیر کرد متعلق قرار تقسیط برای مدتی که از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی از دو سال تجاوز نکند، بگذرد 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 2 / 3 / 59، عبارت به اضافه نمودن زیان دیر کرد متعلق از ماده 158 حذف شد. با این تفاوت که در بخشنامه های موصوف زیان دیر کرد متعلق را طبق ماده 146 قانون معادل سه چهارم یک درصد در ماه در مورد مؤدیان مشمول قانون نظام صنفی و یک درصد در ماه در سایر موارد را به جرایم تأخیر دوران تقسیط با سود 2 / 5 % در ماه تغییر دادند که این برخلاف ماده 190 و 167 قانون مصوب سال 66 می باشد. بدین نحو که، چنانچه مؤدی به هر دلیل قادر به پرداخت یکی از اقساط بدهی اش در سر رسید مقرر نگردد، برخلاف ماده

190 قانون جریمه ای معادل 2 / 5 % مالیات قسط پرداخت نشده، به ازای هر ماه تأخیر تعلق می گیرد، بهره متعلق به مالیات تمام اقساط را که در بخشنامه اداره کل نامبرده 12 قسط فرض شده است دریافت نمایند، یا چنانچه مدت تقسیط مالیات سه سال باشد، سود متعلق به مدت سه سال دوران تسیط را به جهت تأخیر در پرداخت یکی از اقساط اخذ نمایند، به عبارت دیگر سود متعلق به مالیاتهای اقساط پرداخت شده را به خاطر تأخیر در پرداخت یک قسط مالیات، تحت عنوان جریمه تأخیر دوران تقسیط از مودی وصول نمایند. در صورتی که طبق [ماده 167](#) به دوران تقسیط جریمه ای تعلق نمی گیرد تا حسب بخشنامه سازمان یاد شده در صورت پرداخت به موقع اقساط سر رسیدهای مقرر و بنا به درخواست مودی نسبت به بخشودگی جرایم مزبور و استرداد تضمین اخذ شده اقدام لازم به عمل آید. لذا با تغییر سود دوران تقسیط به جرایم تأخیر دوران تقسیط حرمت ربا که در آیه شریفه 275 سوره بقره با نص صریح احل الله البیع و حرم الربا بیان گردیده است، از بین نخواهد رفت، بنابراین وصول جریمه دوران تقسیط که نوعی مالیات است، بدون اخذ مجوز قانونی بر خلاف اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است که مقرر می دارد: هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون علیهذا به لحاظ مغایرت بخشنامه ها و دادنامه مورد شکایت با موازین شرعی به استناد ماده 41 قانون دیوان عدالت اداری، متقاضی ابطال آن می باشم. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت شاکی طی لایحه دفاعیه ای به شماره 134682 / 212 مورخ 24 / 12 / 87، اعلام داشته است، شاکی قبلاً نیز شکایت مشابهی را دائر بر ابطال بخشنامه های معترض عنه به لحاظ مغایرت با قانون تقدیم آن هیأت نموده که تحت کلاسه 86 / 530 مطرح رسیدگی و برابر لایحه دفاعیه شماره 42244 / 212 مورخ 2 / 5 / 87، تبادل لوایح شده و نهایتاً با رسیدگی دادنامه شماره 410 مورخ 3 / 6 / 87، دائر بر عدم مغایرت بخشنامه های مورد اعتراض با قانون و خارج از حدود و اختیارات قانونی دولت شناخته نشده است اینک مجدداً شاکی نسبت به همان موضوع که قبلاً رسیدگی شده با خواسته جدید دائر بر ابطال بخشنامه های مورد اعتراض و همچنین دادنامه فوق الذکر به دلیل مغایرت با شرع تقاضای رسیدگی نموده است، نظر به اینکه به استناد مقررات حکم ماده 41 قانون دیوان عدالت اداری پرونده جهت اظهارنظر می بایستی به شورای محترم نگهبان ارسال شود و از سویی نظر فقهای شورا برای هیأت عمومی لازم الاتباع بوده با وصف حاضر این سازمان با توجه به مقررات یاد شده مواجه با تکلیفی نمی باشد. دبیر محترم شورای نگهبان در خصوص ادعای خلاف شرع بودن موضوع بخشنامه های شماره 28974 / 2596 - 211 مورخ 24 / 7 / 1385 و شماره 17988 مورخ 3 / 6 / 87، اعلام داشته اند، چون اخذ تضمین در مقابل پرداخت مالیات و جریمه دیر کرد 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 شرعی است و برگرداندن چک های تضمینی به شرط چک های اصلی حل مشکل نمی کند، زیرا اگر در وقت خود این چک ها پرداخت نشد، گرفتن تضمین اقتضای گرفتن وجه چک های تضمینی را می کند و خلاف موازین شرع و حرام است.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

### رأی هیأت عمومی

با عنایت به نامه شماره 38169 / 30 / 89 مورخ 13 / 2 / 1389 قائم مقام محترم دبیر شورای نگهبان، متضمن اعلام نظر فقهای معظم آن شورا مبنی بر اینکه چون اخذ تضمین در مقابل پرداخت مالیات و جریمه دیر کرد 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 چک های تضمینی به شرط پرداخت چک های اصلی حل مشکل نمی کند، زیرا اگر در وقت خود، این چک ها پرداخت نشد، گرفتن تضمین اقتضای گرفتن وجه چک های تضمینی را می کند و خلاف موازین شرع و حرام است علیهذا بخشنامه های شماره 28974 / 2596 - 211 مورخ 24 / 7 / 1385 سازمان امور مالیاتی کشور و شماره 17988 مورخ 15 / 7 / 1386 اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان در اخذ تضمین منجر به

دریافت وجه مازاد بر اصل مالیات و جریمه متعلقه، در اجرای ماده 41 قانون دیوان مغایر شرع تشخیص و مستنداً به بند یک ماده 19 و ماده 20 قانون دیوان عدالت اداری حکم بر ابطال آنها از تاریخ صدور، صادر و اعلام می گردد.

محمد جعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)

شماره: 211 / 2596 / 28974

تاریخ: 1385 / 07 / 24

پیوست:

اداره کل امور مالیاتی استان  
شورای عالی مالیاتی  
سازمان امور اقتصادی و دارائی استان  
هیأت عالی انتظامی مالیاتی  
اداره کل دادستانی انتظامی مالیاتی  
دفتر جامعه حسابداران رسمی ایران  
دبیرخانه هیأت موضوع [ماده 251](#) مکرر  
سازمان حسابرسی  
مجله مالیات

نظر به اینکه در خصوص مطالبه جرائم مربوط به دوران تقسیط بدهی موذیان مالیاتی سؤالات متعددی مطرح گردیده است، لذا به منظور اجرای دقیق مقررات یاد آور می گردد:

در مواقعی که بدهی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی به موجب مقررات [ماده 167](#) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 و اصلاحیه های بعدی آن و دستورالعمل ها و بخشنامه های مربوطه تقسیط می گردد، لازم است ابتداء مبلغ اقساط به نسبت اصل مالیات و جرائم متعلق تا تاریخ تقسیط تعیین و سپس تضمین کافی برای جرائم تأخیر دوران تقسیط اخذ گردد تا در صورت پرداخت به موقع اقساط در سیر رسید های مقرر و بنا به درخواست مؤدی نسبت به بخشودگی جرائم مزبور و استرداد تضمین اخذ شده اقدام لازم به عمل آید.

علی اکبر عرب مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

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 24 / 7 / 1385 سازمان امور مالیاتی کشور و 17988 مورخ 15 / 7 / 1386 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 28974 / 2596 - 211 مورخ 24 / 5 / 85 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 15 / 7 / 86 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 مودیان 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 مودیان 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 می گردد، 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 بخشنامه های دست و پا گیر است، لذا متقاضی ابطال بخشنامه های فوق الذکر می باشم. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور طی دفاعیه ای 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، رویه های 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 تعیین کننده شیوه اجرای بخشنامه ریاست کل سازمان متبوع می باشد.
- 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 نمی باشد و دلیل روشن آن برگشت چک اقساط مودیان بوده که در بخشنامه مذکور نحوه محاسبه جرائم دوران تقسیط و بر اساس رویه های 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 تضمین های یاد شده در موارد فوق موجب اتخاذ رویه واحد در ادارات امور مالیاتی شده و مودیان نیز با اعمال رویه های مختلف روبه رو خواهند شد.

4- با عنایت به اینکه چک مؤدیان به هیچ وجه تحویل واحدهای مالیاتی نمی شود و مسئولیت اخذ چک با واحد دیگری است که ارتباط با واحد مالیاتی ندارد. بنابراین نقش مأمورین مالیاتی در وصول قابل تصور نبوده و اداره آنها در نحوه و زمان وصول قابل اعمال نمی باشد. 5- در خصوص ذکر عباراتی در متن چک که امکان وصول آنها وجود نداشته باشد، به نظر می رسد 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 علی البدل تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء مبادرت به صدور رأی می نماید.

### 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 فی نفسه متضمن تضییع حقی از مشمولین ماده فوق الذکر نیست، بنابراین بخشنامه های مزبور مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود و اختیارات قانونی مربوط نیز نمی باشد.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)

معاون قضائی [دیوان عدالت اداری](#)

مقدسی فرد