



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه : 140431390003157764
تاریخ تنظیم : 1404/12/05
شماره پرونده : 140431920000466752
شماره بایگانی شعبه : 0400920

تاریخ دادنامه: 1404/12/5

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای آرش موسی زاده حقیقی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «خرداد سال 1404» از سطر سوم بخشنامه شماره 200/23059/د مورخ 1404/3/27 سازمان امور مالیاتی کشور

گردشکار: شاکی به موجب دادخواست و لوائح تکمیلی به شماره‌های 1398934 مورخ 1404/4/9، 1532518 مورخ 1404/4/21 و 1365400 مورخ 1404/4/8 که ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شده است؛ ابطال عبارت «خرداد سال 1404» از سطر سوم بخشنامه شماره 200/23059/د مورخ 1404/3/27 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اجمالاً به طور خلاصه اعلام کرده است که:

"1- سازمان امور مالیاتی در اقدامی بر خلاف قانون با اجتهاد در مقابل نص و در مقام وضع قانون فراتر از اختیارات قانونی خود بیان داشته است که مهلت تسلیم فهرست حقوق «خرداد ماه» سال 1404 تا پایان 22 تیرماه سال 1404 می باشد. لذا آنچه آشکار است پس از مهلت مربوطه، پرداخت کنندگان حقوق مشمول جرایم موضوع مواد 197 و 199 قانون مالیات های مستقیم خواهند شد و این امر اساساً در تضاد با مهلت قانونی تسلیم فهرست حقوق خرداد ماه سال 1404 با عنایت به ماده 86 قانون مالیات های مستقیم و بند (ز) بودجه سال 1404 می باشد. زیرا که مقنن صراحتاً بیان داشته که تا پایان ماه بعد تسلیم نمایند که در خصوص فهرست خرداد ماه همان پایان تیر ماه می باشد و کاملاً مشخص و صریح می باشد که مهلت قانونی را آن سازمان کاهش داده است و این امر موجب خسارت و جریمه مضاعف که هیچ کارفرمایی شایسته آن نیست، می شود.

ضمن این که ماده 191 قانون مالیات های مستقیم تکلیفی بر بخشودگی تمام جرایم را بر سازمان امور مالیاتی محول نکرده است و صرفاً آن سازمان (می تواند) بخشودگی را اعمال کند و حتی با فرض بخشودگی 99 درصد جرایم همان 1 درصدی که غیرقابل بخشش گردد، عملاً همان 1 درصد نیز غیرقانونی است. چرا که کارفرمایان به تکلیف خود در مهلت مقرر و قانونی اقدام نموده اند اما آن سازمان اقدامی غیرقانونی کرده است و این امر جز اعمال سختی و مشکلات بر دوش واحدهای

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 الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390003157764

تاریخ تنظیم : 1404/12/05

شماره پرونده : 140431920000466752

شماره بایگانی شعبه : 0400920

اقتصادی نخواهد داشت.

2- همان گونه که بیان شد سازمان امور مالیاتی مهلت مذکور را تا بیست و دوم تیر ماه اعلام داشته و پس از آن نسبت به کارفرمایان تحمیل جریمه می نماید و موجب خسارات جبران ناپذیری می گردد. چنان که با استدلال در ماده 165 قانون مالیات های مستقیم که بیان می دارد در مواردی که حوادث غیرمترقبه در کشور رخ دهد باید نسبت به درآمد مشمول مالیات و مالیات پرداختی بخشودگی و تقسیط های بلند مدت اعطا کرد و در بخشنامه فوق نه تنها چنین امری رؤیت نمی گردد، بلکه نسبت به کاهش مهلت مقرر قانونی نیز گام برداشته شده و با توجه به این که اصول حقوق اداری درباره صلاحیت و اختیار مقام اداری نیز چنین صلاحیت و اختیاری را به سازمان امور مالیاتی اعطاء نکرده که بر خلاف هدف قانونگذار گام برداشته، موجب تضییع و تضییق حقوق مؤدیان کشور شده است.

آنچه صریح و روشن است با استنباط از ماده 165 قانون مالیات های مستقیم می توان استنتاج کرد که باید نسبت به هموار کردن شرایط فعالان اقتصادی گام برداشت و نه این که در عسر و حرج قرار دادن فعالان اقتصادی و همچنین مصوبه فوق در تضاد با مفاد ماده 86 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 1 قانون بودجه سال 1404 می باشد.

لازم به ذکر است که مضمون بخشنامه مورد شکایت بخشودگی جرایم حقوق و دستمزد موضوع مواد 197 و 199 قانون مالیات های مستقیم می باشد که مغایر با اصل 138 قانون اساسی ایران می باشد. چرا که اساساً مصوبات نباید مغایر با متن و روح قانون باشند و متأسفانه در شرایطی که سیاست کلی کشور و دولت مبنی بر تسهیل نسبت به حقوق کارفرمایان می باشد، اما سازمان امور مالیاتی سیاست خود را بر ورود تعسر و سختی و همچنین فشار روانی به کارفرمایان گام برداشته است.

با توجه به صراحت ماده 86 قانون مالیات های مستقیم و بند (ز) تبصره 1 قانون بودجه سال 1404 کل کشور در خصوص مهلت قانونی تسلیم فهرست حقوق و دستمزد به سازمان امور مالیاتی کشور، تقاضای ابطال بخشنامه مورد شکایت با عنایت به مواد 12، 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری از تاریخ تصویب مورد استدعاست."

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

"بخشنامه شماره 200/23059/د مورخ 1404/3/27

تصویر برابر با اصل است.

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



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390003157764

تاریخ تنظیم : 1404/12/05

شماره پرونده : 140431920000466752

شماره بایگانی شعبه : 0400920

1404 – مواد (191)، (197) و (199) قانون مالیات های مستقیم در ارتباط با فصل مالیات بر درآمد حقوق – م

مخاطبان: مدیران کل امور مالیاتی

موضوع: بخشودگی جرایم مالیاتی موضوع مواد (197) و (199) قانون مالیات های مستقیم در خصوص ارسال فهرست حقوق بگیران و پرداخت مالیات حقوق

با عنایت به مواعد زمانی ارسال فهرست و همچنین پرداخت مالیات متعلق حقوق و محدودیت های مؤدیان مالیاتی، ادارات کل امور مالیاتی موظفند ترتیبی اتخاذ نمایند تا جریمه تأخیر در بارگذاری فهرست حقوق و دستمزد و پرداخت مالیات متعلق موضوع بند (ز) تبصره يك قانون بودجه سال 1404 برای ماه های اردیبهشت و خرداد سال 1404 در مواردی که فهرست مربوطه و یا مالیات متعلقه تا بیست و دوم تیر ماه سال 1404 حسب مورد بارگذاری و یا پرداخت می شود با رعایت ماده (191) قانون مالیات های مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرد. 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 212/13424/ص مورخ 1404/8/1 توضیحاتی داده است که خلاصه آن به قرار زیر است:

"1- در ماده 191 قانون مالیات های مستقیم اختیار سازمان امور مالیاتی در مورد بخشودگی جریمه های مالیاتی این گونه بیان شده: «تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوشحسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد.» مقررگذاری در قالب بخشنامه شماره 200/23059/د مورخ 1404/3/27 نیز براساس همین اختیارات، صورت گرفته است.

2- در بخشنامه مورد شکایت بازه زمانی خرداد ماه برای انجام تکالیف قانونی موضوع ماده 86 قانون مالیات های مستقیم و حکم مقرر در قانون بودجه سال جاری در مقرر موصوف ذکر شده است. لیکن در ادامه مقرر تصریح گردیده «در مواردی که فهرست مربوطه و یا مالیات متعلقه تا بیست و دوم تیر ماه سال 1404 حسب مورد بارگذاری و یا پرداخت می شود با رعایت ماده 191 قانون مالیات های

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 : 140431390003157764

تاریخ تنظیم : 1404/12/05

شماره پرونده : 140431920000466752

شماره بایگانی شعبه : 0400920

مستقیم مورد بخشودگی قرار گیرد.» از این روی به دلیل آن که در مقرر فوق به بارگذاری فهرست حقوق و دستمزد و پرداخت مالیات متعلق برای خرداد ماه سال مذکور اشاره شده و عبارت «حسب مورد» در سطر آخر آمده است، این مفهوم از آن برمی آید که اعمال حکم مقرر در بخشنامه موصوف برای ماه خرداد با توجه به مواعد مقرر قانونی متصور نخواهد بود.

3- حسب مقررات ماده 86 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1366 و اصلاحات و الحاقات بعدی آن، پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده 85 این قانون محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه های بعد فقط تغییرات را صورت دهند.

4- به موجب مقررات جزء 3 بند (ز) تبصره 1 ماده واحده قانون بودجه سال 1404 کل کشور، برای تعیین مالیات بر مجموع درآمد یادشده، پرداخت کنندگان قبل از هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان و میزان پرداخت یا تخصیص را برای محاسبه و تعیین مالیات متعلق به سامانه سازمان امور مالیاتی کشور ارسال نمایند. از تاریخ اعلام میزان مالیات مربوط به هر کارفرما در سامانه حداکثر تا پایان ماه بعد، پرداخت کنندگان باید نسبت به کسر و پرداخت مالیات اعلامی اقدام نماید. رعایت ترتیبات مذکور، جایگزین تکالیف مقرر در ماده 86 قانون مالیات های مستقیم می شود. در صورت عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر، سازمان امور مالیاتی از طریق عملیات اجرای وصول مالیات نسبت به وصول آن اقدام می نماید.

با توجه به اصل 51 قانون اساسی، «هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون». از این روی موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود و بخشنامه شماره 200/23059/د مورخ 1404/3/27 حسب اختیارات مندرج در حکم مقرر در ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم، «تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد.» تنظیم گردیده است.

6- با عنایت به مقررات مطروحه و نظر به این که سازمان امور مالیاتی کشور صرفاً متولی وصول مالیات حسب قوانین و مقررات مالیاتی مصوب مراجع ذی صلاح می باشد، در چهارچوب اختیارات

تصویر برابر با اصل است.

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



«فَلَا تَتَّبِعُوا آلِهَتِي أَنْ تَغْدُلُوا»

شماره دادنامه : 140431390003157764
تاریخ تنظیم : 1404/12/05
شماره پرونده : 140431920000466752
شماره بایگانی شعبه : 0400920

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

قانونی با توجه به وضعیت اضطرار ناشی از بروز جنگ تحمیلی در بازه زمانی صدور بخشنامه مورد شکایت و همچنین به علت نامشخص بودن زمان پایان جنگ مذکور و توجه به این مطلب که بازه زمانی خرداد ماه برای انجام تکالیف قانونی موضوع ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم و حکم مقرر در قانون بودجه سال جاری در مقرر موصوف ذکر شده است. با این وصف نظر به معروضات و مستندات ارائه شده، رد شکایت شاکی مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/12/5 با حضور رییس 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

قانونگذار به شرح ماده 86 قانون مالیات های مستقیم و نیز بند (ز) تبصره (1) قانون بودجه سال 1404 کل کشور در تعیین مهلت قانونی جهت تسلیم فهرست حقوق و دستمزد و پرداخت مالیاتی آن، موعد را تا پایان ماه بعد قرار داده است و مؤدی مالیاتی مکلف است با عنایت به ماهیت مالیات حقوق، نسبت به کسر و ایصال مالیات حقوق هر ماه تا پایان ماه بعد اقدام نماید. لکن در مقرر مورد شکایت اعلام شده است که در راستای اجرای قانون بودجه سال 1404 مهلت زمانی ارسال و انجام تکالیف ذکر شده مربوط به مالیات حقوق ماه های «اردیبهشت» و «خرداد» برای سال مذکور بیست و دوم تیر ماه (1404/4/22) است که در این فرض مؤدی مشمول جرایم مندرج در ماده 191 قانون مالیات های مستقیم نخواهد بود و این در حالی است که برای ماه «اردیبهشت» مهلت انجام تکالیف تا پایان «خرداد» و برای «خرداد ماه» تا پایان «تیر ماه» است و نه بیست و دوم تیر ماه و لذا عبارت «خرداد سال 1404» که مورد شکایت قرار گرفته از سطر سوم بخشنامه شماره 200/23059/د مورخ 1404/3/27 سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است. /

احمد رضا عابدی

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 الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه : 140431390003157764
تاریخ تنظیم : 1404/12/05
شماره پرونده : 140431920000466752
شماره بایگانی شعبه : 0400920

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