



رای شماره ۲۰۸۰ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (اطلاق بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۰۰۵۱۳/۱۴۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۴/۰۶ و بند ۶ بخشنامه شماره ۲۶۹۴/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۱/۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور که در خصوص مواردی که اصل و جرایم وصولی از مؤدی همگی اضافه دریافتی بوده و من غیر حق دریافت شده است، اصل را قابل استرداد اعلام کرده و جرایم دریافتی من غیر حق را کماکان در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار می‌دهد، ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۸۰

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۹/۲۲

شماره پرونده: ۰۰۰۲۹۱۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: بنیاد تعاون نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۶۹۴-۱۴۰۰/۰۱/۲۳ و بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۰۰۵۱۳/۱۴۰۰/۰۴/۰۶ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۶۹۴-۱۴۰۰/۰۱/۲۳ و بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۰۰۵۱۳/۱۴۰۰/۰۴/۰۶ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" مؤسسه بنیاد تعاون ناجا در سنوات ۱۳۸۶، ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ بنا به درخواست واحد مالیاتی مبالغی افزون بر مالیات مشخصه و قطعی شده پرداخت نموده است که حسب تبصره ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم مشمول تعلق ۱.۵% ماهانه خسارت تأخیر و ۱% جایزه خوش حسابی موضوع ماده ۱۹۰ گردیده است. واحد مالیاتی حسب ماده ۲۴۲ و تبصره فوق الذکر و به استناد بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۲/۸/۲۶-۲۱۱۰۴۹۰۹/۵۹۰۹ شماره ۱۳۸۲/۸/۲۶-۲۱۱۰۴۹۰۹ مکلف به پرداخت مبالغ اضافه مالیات و خسارت متعلقه از محل وصولی های جاری سازمان ظرف یک ماه است که به تکالیف قانونی خود عمل نموده است. در پی مراجعات و مکاتبات متعدد محاسبات تا تاریخ صدور برگ تشخیص انجام و طی برگ

قطعی اعلام گردیده است، لیکن علیرغم احراز و اعلام موضوع مطالبات مؤسسه و تاکید قانونگذار در پرداخت حسب مفاد ماده ۲۴۲ و بخشنامه های مربوط و رای دیوان به شماره ۸۸۰۳۲۵-۱۴۰۴۰۱۳۸۸ تاکنون پرداختی انجام نشده است. این در حالی است که تبصره ماده ۲۴۲ صراحتاً حکم به پرداخت اضافه مالیات و خسارت متعلقه را از محل وصولی های جاری مقرر نموده است. بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۲۰۸۰۲۶-۲۱۱۰۴۹۰۹۰۵۹۰۹ نیز بر پرداخت ظرف یک ماه از محل وصولی های جاری تأکید نموده است. بند ۳ بخشنامه ۱۳۸۵۰۱۰۰-۲۰۳۰۲۹۷۰۹۸۷ مقرر نموده صرف نظر از هرگونه بدهی قطعی مربوطه به سنوات قبل و بعد می بایست اضافه پرداختی مسترد گردد.

حسب موارد پیش گفته و توضیحات فوق بند ۶ بخشنامه شماره ۲۶۹۴۰۲۰۰ و بند ۴ بخشنامه ۱۴۰۰۰۴۰۶-۲۰۰۰۱۴۰۰۰۱۵۱۳ و بخشنامه سنوات قبل ناقض ماده ۲۴۲ و تبصره مربوطه می باشد، چرا که تبصره ۱ ماده ۲۴۲ پرداخت اضافه مالیات و خسارت متعلقه را ظرف یک ماه از محل وصولی های جاری حکم نموده است. ماده ۱۹۰ بخشودگی قانونی را بدون شرط کسر خسارت تأخیر موضوع تبصره ماده ۲۴۲ مقرر نموده است و ماده ۱۹۱ یکی از دلایل بخشودگی جرائم را خوش حسابی مؤدی اعلام نموده است. در بخشنامه های فوق مؤدیانی که انضباط مالیاتی و همکاری با واحد مالیاتی را رعایت نموده و دارای اضافه پرداختی مالیاتی می باشند و مشمول اخذ خسارت موضوع تبصره ماده ۲۴۲ شده اند به جای تشویق مورد نظر قانونگذار مشمول تنبیه مالیاتی میگردند لیکن مؤدیانی که در مواعد مقرر از پرداخت مالیات های متعلقه خودداری نموده اند از صد درصد بخشودگی جرائم برخوردار می شوند. به عبارتی بخشنامه های فوق به جهت درج عبارت «پس از کسر خسارت تأخیر موضوع تبصره ۲۴۲» موجب تضییق قلمرو حکم مقنن در باب اعمال مشوق های قانونی و حفظ حقوق حقه تبصره ماده ۲۴۲ بوده و خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی است. لذا ابطال بندهای مذکور مورد تقاضا می باشد.

متن مقررهای مورد شکایت به شرح زیر است:

الف- بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۱۰۲۳-۲۰۰۰۲۶۹۴

" موضوع: بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده

.....

۶- در صورتی که مؤدیان مالیاتی مشمول خسارت تأخیر موضوع ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۶ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند، ابتدا باید مبالغ مذکور بدون در نظر گرفتن دوره سال منع مربوط از جرائم مالیاتی کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرائم اقدام گردد.

ب- بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۴۰۶-۲۰۰۰۱۴۰۰۰۵۱۳

" موضوع: بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده

.....

ماده ۴- در صورتی که فارغ از سال تعلق جریمه، دریافت خسارت تأخیر موضوع ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۶ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده برای مؤدیان احراز شده است، مبالغ خسارت مذکور از جرائم قابل بخشش مربوط به دوره ها سال های مالیاتی مورد درخواست حسب مورد کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرائم اقدام گردد. رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۱۹۸۶، ۲۱۲، ص-۱۴۰۰، ۱۰، ۲- اعلام کرده است که:

" ۱- در راستای جلوگیری از تضییع حقوق دولت و وصول به موقع مالیات و رعایت عدالت مالیاتی، نسبت به مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود در پرداخت به موقع مالیات اقدام نمی نمایند، در موارد متعدد در قانون مالیاتهای مستقیم جرائم مالیاتی تعیین گردیده است و دراین ارتباط در ماده ۱۹۱ همان قانون مقرر گردیده است: «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، از طرفی به منظور رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی و جلوگیری از ورود خسارت بابت تأخیر در پرداخت مالیات اضافه دریافتی، تبصره ماده ۲۴۲ قانون مذکور مقرر میدارد: «مبلغ اضافه دریافتی از مؤدیان موضوع این قانون به هر عنوان مشمول خسارتی به نرخ یک و نیم درصد در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد می باشد و از محل وصولی های جاری به مؤدی پرداخت خواهد شد. بنابراین همان گونه که تأخیر در پرداخت حقوق حقه دولت توسط مؤدیان مالیاتی مشمول جریمه بوده، تأخیر در استرداد مالیات اضافه دریافتی نیز مشمول خسارت می باشد و قانونگذار در احقاق حقوق حقه دولت و حقوق مؤدیان مالیاتی عدالت مالیاتی را رعایت نموده است.

۲- از آنجا که سازمان امور مالیاتی کشور در بخشودگی جرایم مالیاتی دارای اختیارات قانونی می باشد، در هنگام بررسی پرونده ها و درخواست بخشودگی جرایم مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی، می تواند در صورت تعلق خسارت ناشی از تأخیر در پرداخت مالیات اضافه دریافتی با توجه به شرایط مؤدیان مالیاتی خسارت مذکور را در نحوه اعمال بخشودگی جرایم مالیاتی، لحاظ نماید که این امر نه تنها با حقوق مؤدیان در تضاد نبوده بلکه به عنوان ابزار ضمانت اجرا برای انجام تکالیف قانونی و پرداخت به موقع حقوق حقه دولت می باشد. لازم به ذکر است که در هیچ یک از بخشنامه های مورد استنادی شاکی (از جمله بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۵، ۱، ۲۰-۲۰۳، ۲۹۷، ۹۸۷ و بخشنامه شماره ۱۳۸۲، ۸، ۲۶-۲۱۱، ۴۹۰۹، ۵۹۰۹ سازمان امور مالیاتی کشور) کسر خسارت تأخیر از جرایم مالیاتی که نوعی تهاثر فی مابین دو دین حال و قطعی محسوب می گردد منع نگردیده است، به علاوه آن که به موجب دادنامه شماره ۱۳۸۷، ۹، ۱۰-۶۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بخشنامه شماره ۱۳۸۲، ۸، ۲۶-۲۱۱، ۴۹۰۹، ۵۹۰۹ سازمان امور مالیاتی کشور که برای درخواست ابطال مقررات مذکور در دستورالعمل های موضوع شکایت از سوی شاکی مورد استناد قرار گرفته از این حیث که تاریخ احتساب مورد نظر مقنن را از اول فروردین ۱۳۸۱ تعیین و اعلام کرده، ابطال گردیده و به موجب بخشنامه شماره ۱۳۸۸، ۱، ۱۵-۲۱۰، ۵۰۹ سازمان امور مالیاتی کشور مراتب به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی اعلام گردیده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱، ۹، ۲۲ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

#### رای هیأت عمومی

الف. با عنایت به اینکه در بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰، ۱۴۰۰، ۵۱۳ مورخ ۱۴۰۰، ۴، ۶ و نیز بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰، ۲۶۹۴ مورخ ۱۴۰۰، ۱، ۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص بحث استرداد اضافه پرداختی مؤدیان موضوع ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم و نیز تبصره ۶ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ مقرر شده است که فارغ از سال تعلق جریمه در صورتی که مؤدیان مشمول دریافت خسارت شوند، ابتدا خسارت

متعلقه موضوع مواد یادشده حسب مورد کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرایم اقدام می‌شود و اصل این حکم در فرضی که بخشی از مبالغ دریافتی از مؤدی (اعم از اصل و جرایم) از بابت مالیات صحیح و قانونی باشد، با توجه به اختیار سازمان امور مالیاتی کشور برای بخشودگی جرایم که در ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم به آن تصریح شده، فاقد ایراد است. ولی اطلاق بند ۴ بخشنامه شماره ۵۱۳/۱۴۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۴/۶ و نیز بند ۶ بخشنامه شماره ۲۶۹۴/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۱/۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور که درخصوص مواردی که اصل و جرایم وصولی از مؤدی همگی اضافه دریافتی بوده و من غیر حق دریافت شده است، اصل را قابل استرداد اعلام کرده و جرایم دریافتی من غیر حق را کماکان در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار می‌دهد، با لحاظ این موضوع که جرایم دریافتی در فرض اضافه دریافتی (اصل و جرایم) از حکم مقرر در ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم تبعیت نکرده و اصل اخذ آنها موضوعیت ندارد تا مشمول اختیار سازمان امور مالیاتی کشور برای بخشودگی جرایم و ترتب بخشودگی بعد از اخذ خسارت ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم شود، با مفاد ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم و تبصره آن مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

### حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری