



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

## دادنامه

شماره دادنامه : 140231390002191107

تاریخ تنظیم : 1402/08/23

شماره پرونده : 140131920001686495

شماره بایگانی شعبه : 0107442

تاریخ دادنامه: 1402/8/23

شماره پرونده: 0107442

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای مرتضی پورکاویان

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 7 بخشنامه شماره 1401/2/10-200/1401/10 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند 7 بخشنامه شماره 1401/2/10-200/1401/10 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" 1- بر مبنای ماده 191 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.

2- وفق ماده 242 قانون مالیات های مستقیم اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند و از طرفی بر اساس تبصره ماده اخیرالذکر مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات 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.

3- به موجب بند 7 بخشنامه شماره 1401/2/10-200/1401/10 در صورتی که فارغ از سال تعلق جریمه، دریافت خسارت تأخیر موضوع ماده 242 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 6 ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 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.

سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص بخشودگی جرائم قابل بخشش دارای اختیارات تام بوده و همواره با تمهیدات اندیشه شده در بخشنامه های صادره نسبت به اعمال بخشودگی اقدام می نماید. لذا ظرفیت قانونی حاصله این معنی را در ذهن متبادر نمی نماید که سازمان امور مالیاتی کشور حسب درخواست مؤدی در محاسبات

تصویر برابر با اصل است.

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

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390002191107  
تاریخ تنظیم : 1402/08/23  
شماره پرونده : 140131920001686495  
شماره بایگانی شعبه : 0107442

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

بخشودگی، بدون بررسی و تفکیک قائل شدن نسبت به نوع خسارت از اجرای مقررات صحیح چشم پوشی نماید و پس از کسر خسارت نسبت به اعمال بخشودگی اقدام نماید. در حقیقت همان طوری که تزییع حقوق دولت و وصول مالیات به هنگام از اهمیت ویژه ای برخوردار است به همان میزان نیز حفظ حقوق مؤدی در راستای اصل عدالت مالیاتی ایجاب می نماید که مبالغ اضافه دریافتی به همراه خسارت وارده به عنوان یک پشتوانه قانونی به شایستگی در عمل مورد اجرا قرار گیرد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره 1400/10/7-12668 بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور به شماره 1397/8/14-230/97/115 منضم به نظریه معاون حقوقی و پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری به شماره 1397/7/21-200/333/230/9000 از جهت اینکه به طور کلی مفاد دادنامه های هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صرفاً برای پرونده های در حال دادرسی لازم الرعایه بوده را از تاریخ تصویب ابطال نمود.

مع الوصف در نبود ضمانت های اجرایی در خصوص استرداد اضافه دریافتی جریمه و خسارت متعلقه، هر دستگاه اجرایی به راحتی هرچه تمام قادر خواهد بود با صدور مصوبه ای زمینه وصول مبلغ ناحق را با علم به عدم استرداد جرائم و خسارت وارده حداقل در زمان حاکمیت مصوبه تا ابطال آن از سوی هیأت عمومی دیوان هموار نماید و بر فرض استواری بند 7 بخشنامه مورد درخواست ابطال، آشکارا ضمانت اجرایی استرداد خسارت یک و نیم درصد مبالغ اضافه دریافتی از بابت اصل مالیات و جرائم متعلقه را با توجه به تجویز کسر با این قبیل جرائم دریافتی در بخشنامه موصوف از بین خواهد رفت و اساساً جرائم متعلقه بر مبنای وصول مالیات من غیر حق از تاریخ دریافت تا زمان استرداد نه تنها قابلیت استرداد را نخواهد داشت بلکه خسارت یک و نیم درصدی آن نیز متأسفانه قابل وصول نخواهد بود.

علیهذا با عنایت به منطق دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و لزوم رعایت اصل عدالت مالیاتی و همچنین ملحوظ قرار دادن انطباق بخشنامه های صادره با مفاهیم حقوقی و قانونی و نظر به حالت های مختلف پدید آمدن خسارت های وارده از بابت اضافه دریافتی از جهت آن که بند 7 بخشنامه شماره 1401/2/-200/1401/10 به طور کلی و بدون تفکیک قائل شدن نسبت به نوع خسارت، استرداد جرائم دریافتی و خسارت متعلقه بر مبنای مالیات من غیر حق را قابل کسر از جرائم قابل بخشش دانسته لذا با توجه به غیرقانونی و خارج از اختیار بودن سازمان امور مالیاتی کشور در وضع مقرر از این حیث، ابطال آن وفق بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و همچنین اعمال ماده 13 قانون از رئیس کل و قضات ارزنده و شریف دیوان عدالت اداری مورد استدعاست."

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه

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 : 140231390002191107

تاریخ تنظیم : 1402/08/23

شماره پرونده : 140131920001686495

شماره بایگانی شعبه : 0107442

10 - 1401 - مواد 167 و 191 قانون مالیات های مستقیم - م:1

مخاطبان/ذینفعان : ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: تفویض اختیار تقسیط بدهی و بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال 1401

در اجرای دستور وزیر امور اقتصادی و دارایی موضوع نامه شماره 1401/1/24-25/11403 در خصوص تفویض اختیار بخشودگی جرائم و تقسیط بدهی و بنابر اختیار حاصل از 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 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 مواد مذکور و سایر مقررات مربوط به شرح زیر به مدیران کل امور مالیاتی تفویض می شود:

.....

7- در صورتی که فارغ از سال تعلق جریمه، دریافت خسارت تأخیر موضوع ماده 242 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 6 ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387/2/17 و ماده 8 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 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 1402/2/20-ص/212/2585 توضیح داده است که:

" 1- 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 مالیات های مستقیم» جرایم مالیاتی تعیین گردیده است و در این ارتباط در ماده 191 همان قانون مقرر گردیده است: «تمام یا قسمتی از جرائم 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 242 قانون مذکور مقرر می دارد: «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

تصویر برابر با اصل است.

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

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390002191107  
تاریخ تنظیم : 1402/08/23  
شماره پرونده : 140131920001686495  
شماره بایگانی شعبه : 0107442

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

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.

2- صلاحیت اختیاری سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص بخشودگی جرایم مالیاتی بر اساس مفاد ماده 191 قانون مالیات های مستقیم، نسبت به «تمام» یا «بخشی» از جرایم مالیاتی است. محدود شدن اختیار مدیران کل امور مالیاتی برای بخشودگی جرایم مالیاتی که در بند 7 بخشنامه شماره 1401/10-200/1401/2/10 آمده است، با توجه به اختیار حاصل از ماده مذکور بوده و خلاف قانون نیست.

3- با عنایت به مقررات فوق الذکر 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، موضوع 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 ابراز ضمانت اجرا برای انجام تکالیف قانونی و پرداخت به موقع حقوق حقه دولت می باشد.

با توجه به مراتب پیش گفت، بخشنامه مورد شکایت مخالفتی با قوانین موضوعه ندارند و در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در مواد 191 و 242 قانون مالیات های مستقیم و در راستای اجرای صحیح بخشودگی جرائم قابل بخشش مالیاتی، تنظیم و اعلام گردیده است. لذا با توجه به مطالب پیش گفت تقاضای رد خواسته شاکی را دارد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/8/23 به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور 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

با عنایت به اینکه مفاد مقرر مورد شکایت در خصوص دریافت خسارت تأخیر موضوع ماده 242 قانون مالیات های مستقیم و نظایر آن (اضافه دریافتی از بابت مالیات) بوده و طی آن قید شده است که خسارت های مذکور ابتدا کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرایم اقدام گردد، بنابراین منطوق و نص این حکم در فرضی که سازمان امور مالیاتی کشور استحقاق مطالبه و دریافت مالیات را داشته و در محاسبه اشتباه صورت پذیرد و مبلغ مازاد دریافت شود و مالیات معوقه گردد و مستوجب تعلق جریمه باشد، صحیح و قانونی است و مبنای آن این است که اصل بخشودگی امری اختیاری بوده و سازمان امور مالیاتی کشور به شرح ذکر شده بیان می دارد که بدو استرداد

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 : 140231390002191107

تاریخ تنظیم : 1402/08/23

شماره پرونده : 140131920001686495

شماره بایگانی شعبه : 0107442

خسارت به مؤدی انجام می‌شود و سپس از باقیمانده نسبت به بخشودگی جرایم اقدام می‌گردد. ولی اطلاق این مقرر همان گونه که در دادنامه شماره 2080 مورخ 1401/9/22 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تصریح شده در فرضی که اصولاً تمامی دریافتی از مؤدی اضافه بوده و مؤدی تکلیفی به پرداخت مالیات نداشته و اصولاً بحث بخشودگی جرایم موضوعیت ندارد، واجد ایراد است و در این مورد تمامی دریافتی از مؤدی باید مسترد شود و هیچ گونه محاسبه جرایمی نباید صورت بگیرد و بر همین اساس اطلاق بند 7 بخشنامه شماره 200/1401/10 مورخ 1401/2/10 سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رأی بر اساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

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