



شماره بخشنامه : 140109970905812080

تاریخ : ۱۴۰۱/۰۹/۲۲

موضوع	ابطال بند 6 بخشنامه شماره 1400/01/23-200/2694 و بند 4 بخشنامه شماره 200/1400/513-1400/04/06 سازمان امور مالیاتی کشور
شماره دادنامه: 140109970905812080	
تاریخ دادنامه: 1401/09/22	
شماره پرونده: 0002911	
مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری	
شاکی: بنیاد تعاون نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران	
موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 6 بخشنامه شماره 1400/01/23-200/2694 و بند 4 بخشنامه شماره	
1400/04/06-200/1400/513 سازمان امور مالیاتی کشور	
گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند 6 بخشنامه شماره 1400/01/23-200/2694 و بند 4 بخشنامه شماره	
1400/04/06-200/1400/513 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه	
اعلام کرده است که:	
«موسسه بنیاد تعاون ناجا در سنوات 1386، 1390 و 1391 بنا به درخواست واحد مالیاتی مبالغی افزون بر مالیات مشخصه و قطعی شده پرداخت نموده است که حسب تبصره ماده 242 قانون مالیات های مستقیم مشمول تعلق 1/5% ماهانه خسارت تأخیر و 1% جایزه خوش حسابی موضوع ماده 190 گردیده است. واحد مالیاتی حسب ماده 242 و تبصره فوق الذکر و به استناد بند 2 بخشنامه شماره 211/4909/5909-1382/08/26 مکلف به پرداخت مبالغ اضافه مالیات و خسارت متعلقه از محل وصولی های جاری سازمان طرف یک ماه است که به تکالیف قانونی خود عمل ننموده است.	
در پی مراجعات و مکاتبات متعدد محاسبات تا تاریخ صدور برگ تشخیص انجام و طی برگ قطعی اعلام گردیده است، لیکن علیرغم احرار و اعلام موضوع مطالبات موسسه و تأکید قانونگذار در پرداخت حسب مفاد ماده 242 و بخشنامه های مربوط و رأی دیوان به شماره 1388/04/14-88/325 تاکنون پرداختی انجام نشده است.	
این در حالی است که تبصره ماده 242 صراحتاً حکم به پرداخت اضافه مالیات و خسارت متعلقه را از محل وصولی های جاری مقرر نموده است. بند 2 بخشنامه شماره 211/4909/5909-1382/08/26 نیز بر پرداخت طرف یک ماه از محل وصولی های جاری تأکید نموده است. بند 3 بخشنامه 1385/01/10-203/297/987 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 6 بخشنامه شماره 200/2694 و بند 4 بخشنامه 1400/04/06-200/1400/513 و بخشنامه سنوات قبل ناقض ماده 242 و تبصره مربوطه می باشد، چرا که تبصره 1 ماده 242 پرداخت اضافه مالیات و خسارت متعلقه را طرف یک ماه از محل وصولی های جاری حکم نموده است. ماده 190 بخشودگی قانونی را بدون شرط کسر خسارت تأخیر موضوع تبصره ماده 242 مقرر نموده است و ماده 191 یکی از دلایل بخشودگی جرائم را خوش حسابی مودی اعلام نموده است.	
در بخشنامه های فوق مودیان 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 242 شده اند به جای تشویق مورد نظر قانونگذار مشمول تنبیه مالیاتی می گردند لیکن مودیان 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 242» موجب تضییق قلمرو حکم مقنن در باب اعمال مشوق های قانونی و حفظ حقوق حقه تبصره ماده 242 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 1400/01/23-200/2694 «موضوع: بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده	
6- در صورتی که مودیان مالیاتی مشمول خسارت تأخیر موضوع ماده 242 قانون مالیات های مستقیم و تبصره 6 ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند، ابتدا باید مبالغ مذکور بدون در نظر گرفتن دوره/سال/منبع مربوط از جرائم مالیاتی کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرائم اقدام گردد.»	
ب- بخشنامه شماره 1400/04/06-200/1400/513 «موضوع: بخشودگی جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده	
ماده 4- 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 برای مودیان احرار 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 212/11986/ص-1400/10/02 اعلام کرده است که:

«1- در راستای جلوگیری از تضییع حقوق دولت و وصول به موقع مالیات و رعایت عدالت مالیاتی، نسبت به مودیانی که به تکالیف قانونی خود در پرداخت به موقع مالیات اقدام نمی نمایند، در موارد متعدد در قانون مالیات های مستقیم جرائم مالیاتی تعیین گردیده است و در این ارتباط در ماده 191 همان قانون مقرر گردیده است:

«تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مودی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حساسی مودی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد، از طرفی به منظور رعایت حقوق مودیان 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 مودیان 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 مودی پرداخت خواهد شد. بنابراین همان گونه که تأخیر در پرداخت حقوق حقه دولت توسط مودیان مالیاتی مشمول جریمه بوده، تأخیر در استرداد مالیات اضافه دریافتی نیز مشمول خسارت می باشد و قانونگذار در احقاق حقوق حقه دولت و حقوق مودیان مالیاتی عدالت مالیاتی را رعایت نموده است.

2- 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 مودیان مالیاتی، می تواند در صورت تعلق خسارت ناشی از تأخیر در پرداخت مالیات اضافه دریافتی با توجه به شرایط مودیان مالیاتی خسارت مذکور را در نحوه اعمال بخشودگی جرایم مالیاتی، لحاظ نماید که این امر نه تنها با حقوق مودیان 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 2 بخشنامه شماره 1385/01/20-203/297/987 و بخشنامه شماره 1382/08/26-211/4909/5909 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 1387/09/10-618 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بخشنامه شماره 1382/08/26-211/4909/5909 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 1381 تعیین و اعلام کرده، ابطال گردیده و به موجب بخشنامه شماره 1388/01/15-210/509 سازمان امور مالیاتی کشور مراتب به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی اعلام گردیده است.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401/09/22 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان 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

الف. با عنایت به اینکه در بند 4 بخشنامه شماره 200/1400/513 مورخ 1400/04/06 و نیز بند 6 بخشنامه شماره 200/2694 مورخ 1400/01/23 سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص بحث استرداد اضافه پرداختی مودیان موضوع ماده 242 قانون مالیات های مستقیم و نیز تبصره 6 ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 مقرر شده است که فارغ از سال تعلق جریمه در صورتی که مودیان مشمول دریافت خسارت شوند، ابتدا خسارت متعلقه موضوع مواد یادشده حسب مورد کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرایم اقدام می شود و اصل این حکم در فرضی که بخشی از مبالغ دریافتی از مودی (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 191 قانون مالیات های مستقیم به آن تصریح شده، فاقد ایراد است. ولی اطلاق بند 4 بخشنامه شماره 200/1400/513 مورخ 1400/04/06 و نیز بند 6 بخشنامه شماره 200/2694 مورخ 1400/01/23 سازمان امور مالیاتی کشور که درخصوص مواردی که اصل و جرایم وصولی از مودی 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 می دهد،

با لحاظ این موضوع که جرایم دریافتی در فرض اضافه دریافتی (اصل و جرایم) از حکم مقرر در ماده 191 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 242 قانون مالیات های مستقیم شود، با مفاد ماده 242 قانون مالیات های مستقیم و تبصره آن مغایرت دارد و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

