



موضوع	رای شماره ۲۴۱۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (مفاد نامه‌های شماره ۱۳۵۳/۲۱۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۸ و شماره ۳۹۱۴/۲۱۰ ص مورخ ۲/۳/۱۴۰۱ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آنها مقرر شده است که چون تکلیف مشمولیت و نرخ نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز تولید داخل و وارداتی مطابق بند (پ) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت مشخص شده است بنابراین این محصول نیازی به اعلام در فهرست مزبور ندارد، ابطال شد.)
	بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۸۰ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۰۲۲ ص شماره پرونده: ۰۰۰۲۹۱۱ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکا: بنیاد تعاون نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۶۹۴-۲۰۰۱۰۲۳-۱۴۰۰ و بند ۴ بخشنامه شماره ۵۱۳-۱۴۰۰-۲۰۰۴-۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکا به موجب دادخواستی ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۶۹۴-۲۰۰۱۰۲۳-۱۴۰۰ و بند ۴ بخشنامه شماره ۵۱۳-۱۴۰۰-۲۰۰۴-۱۴۰۰ 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 میالغی افزون بر مالیات مشخصه و قطعی شده پرداخت نموده است که حسب تبصره ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم مشمول تعلق ۱۵٪ 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 ۵۹۰۹-۱۳۸۲-۲۶-۲۱۱۰۴۹۰۹۰۵۹۰۹ 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 احرار و اعلام موضوع مطالبات مؤسسه و تاکید قانونگذار در پرداخت حسب مفاد ماده ۲۴۲ و بخشنامه های مربوط و رای دیوان به شماره ۳۲۵-۱۴-۸۸-۱۳۸۸ 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 ۵۹۰۹-۱۳۸۲-۲۶-۲۱۱۰۴۹۰۹۰۵۹۰۹ نیز بر پرداخت ظرف یک ماه از محل وصولی های جاری تأکید نموده است. بند ۳ بخشنامه ۹۸۷-۲۹۷-۱۰۰۲۰۳-۱۳۸۵ 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 ۲۶۹۴-۲۰۰۱۰۲۳-۱۴۰۰ و بند ۴ بخشنامه ۵۱۳-۱۴۰۰-۲۰۰۴-۱۴۰۰ و بخشنامه سنوات قبل ناقض ماده ۲۴۲ و تبصره 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 جرایم 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 می گردند لیکن مؤدیانی که در مواعد مقرر از پرداخت مالیات های متعلقه خودداری نموده اند از صد درصد بخشودگی جرایم 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 مقرر های مورد شکایت به شرح زیر است: الف- بخشنامه شماره ۲۶۹۴-۲۰۰۱۰۲۳-۱۴۰۰ " موضوع: بخشودگی جرایم 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 جرایم مالیاتی کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرایم اقدام گردد. " ب- بخشنامه شماره ۵۱۳-۱۴۰۰-۲۰۰۴-۱۴۰۰ " موضوع: بخشودگی جرایم 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 احرار شده است، مبالغ خسارت مذکور از جرایم قابل بخشش مربوط به دوره ها سال های مالیاتی مورد درخواست حسب مورد کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرایم اقدام گردد.. 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 ۱۱۹۸۶-۲۱۲ ص-۱۰۲-۱۴۰۰ 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 مالیات های مستقیم جرایم

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 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 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 ۱۳۸۵/۱۲۰۰-۲۰۳/۲۹۷/۹۸۷ و بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۱۲۰۰-۲۰۳/۲۹۷/۹۸۷ و بخشنامه شماره ۱۳۸۷/۹/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، بخشنامه شماره ۱۳۸۷/۹/۱۰-۲۱۱/۴۹۰۹/۵۹۰۹ و بخشنامه شماره ۱۳۸۷/۹/۱۰-۲۱۱/۴۹۰۹/۵۹۰۹ 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 ۶۱۸-۱۳۸۷/۹/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، بخشنامه شماره ۱۳۸۷/۹/۱۰-۲۱۱/۴۹۰۹/۵۹۰۹ و بخشنامه شماره ۱۳۸۷/۹/۱۰-۲۱۱/۴۹۰۹/۵۹۰۹ 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 ۱۳۸۷/۹/۱۰-۲۱۱/۴۹۰۹/۵۹۰۹ سازمان امور مالیاتی کشور مراتب به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی اعلام گردیده است. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ با حضور رییس 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 هیات عمومی: با عنایت به اینکه در بند ۴ بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۴۰۰/۵۱۳ مورخ ۲۰۰۰/۴/۶ و نیز بند ۶ بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۱۴۰۰/۵۱۳ مورخ ۲۰۰۰/۴/۶ 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 می شود 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 ۱۴۰۰/۱۴۰۰/۵۱۳ مورخ ۲۰۰۰/۴/۶ و نیز بند ۶ بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۲۶۹۴/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۳ 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 می دهد، 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 ترتیب 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 می شود. حکمتعلی مظفریرییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری