



## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۲۹۱۱  
شماره پرونده: ۱۰۸۷۹۲۰۰۰۱۰۳۱۹۲۰۰۰  
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۸۰  
تاریخ: ۱۴۰۱/۰۹/۲۲  
پیوست:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140109970905812080

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۹/۲۲

شماره پرونده: ۰۰۰۲۹۱۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: بنیاد تعاون نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰۲۶۹۴-۱۳۹۱-۱۲۳ و بند ۴ بخشنامه شماره ۱۴۰۰۴۶۶-۲۰۰۱۴۰۰۵۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکي به موجب دادخواستی ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰۲۶۹۴-۱۳۹۱-۱۲۳ و بند ۴ بخشنامه شماره ۱۴۰۰۴۶۶-۲۰۰۱۴۰۰۵۱۳-۲۰۰۲۶۹۴-۱۳۹۱-۱۲۳ 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 حسایی موضوع ماده ۱۹۰ گردیده است. واحد مالیاتی حسب ماده ۲۴۲ و تبصره فوق الذکر و به استناد بند ۲ بخشنامه شماره ۲۰۰۲۶۹۴-۱۳۹۱-۱۲۳-۱۳۸۲۸۰۲۶ 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 رأی دیوان به شماره ۸۸۳۲۵-۱۴۰۱۴-۱۳۸۸۴۰۱۴ 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 ۲۰۰۲۶۹۴-۱۳۹۱-۱۲۳-۲۱۱۰۴۹۰۹۰۵۹۰۹ نیز بر پرداخت ظرف یک ماه از محل وصولی های جاری تأکید نموده است. بند ۳ بخشنامه ۲۰۳۲۹۷۰۹۸۷-۲۰۳۸۵۰۱۱۰-۲۰۳۲۹۷۰۹۸۷ 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 ۱۴۰۰۴۶۶-۲۰۰۱۴۰۰۵۱۳ 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 طرف 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 حسایی 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 ۲۰۰۲۶۹۴-۱۳۹۱-۱۲۳

" 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 منعی مربوط از جرائم مالیاتی کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرائم اقدام گردد. "

ب- بخشنامه شماره ۱۴۰۰۴۶۶-۲۰۰۱۴۰۰۵۱۳

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

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۲۹۱۱

شماره پرونده: ۱۰۸۷۹۲/۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۶ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده

داندنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۸۰

تاریخ: ۱۴۰۱/۰۹/۲۲

پیوست:

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 های 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 ۱۹۸۶/۱۲/۲۱ص-۱۴۰۰/۱۰/۲۲ 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 جرائم مالیاتی تعیین گردیده است و در این 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 حساسی 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 شاک (از جمله بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۵/۱۲۰-۲۰۳/۲۹۷/۹۸۷ و بخشنامه شماره ۱۳۸۲/۸۸۲۶-۲۱۱/۴۹۰/۵۹۰۹ 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 ۱۳۸۷/۹۰۱-۶۱۸ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، بخشنامه شماره ۱۳۸۲/۸۸۲۶-۲۱۱/۴۹۰/۵۹۰۹ سازمان امور مالیاتی کشور که برای درخواست ابطال مقررات مذکور در دستورالعمل های موضوع شکایت از سوی شاک 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 ۱۳۸۸/۱۰۱۵ سازمان امور مالیاتی کشور مراتب به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی اعلام گردیده است."

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۲ 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 رأی مبادرت کرده است.

### رأی هیات عمومی

الف. با عنایت به اینکه در بند ۴ بخشنامه شماره ۱۳۸۲/۸۸۲۶-۲۱۱/۴۹۰/۵۹۰۹ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۶ و نیز بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰۲/۲۶۹۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۳ 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 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 ۱۳۸۲/۸۸۲۶-۲۱۱/۴۹۰/۵۹۰۹ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۶ و نیز بند ۶ بخشنامه شماره ۲۰۰۲/۲۶۹۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۳ 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 مظفری



## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۰۰۲۹۱۱  
شماره پرونده: ۱۴۰۰۳۱۹۲۰۰۰۱۰۸۷۹۲  
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۸۰  
تاریخ: ۱۴۰۱/۰۹/۲۲  
پیوست:

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری - تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبری - نش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری - تلفن: ۰۲۱ - ۵۱۲۰۰ - (داخلی ۷۵۳۵)



[DrNilooFarYoosefi.com](http://DrNilooFarYoosefi.com)