



موضوع	رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۱۹۱۱۰۷ مورخ ۱۴۰۲/۰۸/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۲/۱۰-۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور)
شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۱۹۱۱۰۷ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۸/۲۳ شماره پرونده: ۱۰۷۴۴۲ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای مرتضی پورکاویانطرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشورموضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۲/۱۰-۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۲/۱۰-۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: " ۱- بر مبنای ماده ۱۹۱ 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. ۲- وفق ماده ۲۴۲ 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. ۳- به موجب بند ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۲/۱۰-۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ 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 مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ برای مؤدیان احراز شده است، مبالغ خسارت مذکور از جرایم قابل بخشش مربوط به دوره ها/سال های مالیاتی مورد درخواست است، حسب مورد کسر و سپس نسبت به بخشودگی جرایم اقدام گردد. سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص بخشودگی جرایم 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 بخشودگی، بدون بررسی و تفکیک قابل 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 تضییع 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. هیات عمومی دیوان عدالت اداری طی دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۰/۷-۱۲۶۶۸ بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۱۳۹۷/۸/۱۴-۲۳۰/۹۷/۱۱۵ منضم به نظریه معاون حقوقی و پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری به شماره ۱۳۹۷/۷/۲۱-۲۰۰/۳۳۳/۲۳۰/۹۰۰۰ از جهت اینکه به طور کلی مفاد دادنامه های هیات 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 جرایم و خسارت وارده حداقل در زمان حاکمیت مصوبه تا ابطال آن از سوی هیات عمومی دیوان هموار نماید و بر فرض استواری بند ۷ بخشنامه مورد درخواست ابطال، آشکارا ضمانت اجرایی استرداد خسارت یک و نیم درصد مبالغ اضافه دریافتی از بابت اصل مالیات و جرایم متعلقه را با توجه به تجویز کسر با این قبیل جرایم دریافتی در بخشنامه موصوف از بین خواهد رفت و اساساً جرایم 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 منطبق دانسته هیات 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 ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۲/۱۰-۲۰۰/۱۴۰۱/۱۰ به طور کلی و بدون تفکیک قابل شدن نسبت به نوع خسارت، استرداد جرایم دریافتی و خسارت متعلقه بر مبنای مالیات من غیر حق را قابل کسر از جرایم قابل بخشش دانسته لذا با توجه به غیرقانونی و خارج از اختیار بودن سازمان امور مالیاتی کشور در وضع مقرره از این حیث، ابطال آن وفق بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و همچنین اعمال ماده ۱۳ قانون از رییس کل و قضات ارزنده و شریف دیوان عدالت اداری مورد استدعاست." متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است: " بخشنامه ۱۰ - ۱۴۰۱ - مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم - م: ۱ مخاطبان/ذینفعان : ادارات کل امور مالیاتی موضوع: تفویض اختیار تقسیت بدهی و بخشودگی جرایم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۱ در اجرای دستور وزیر امور اقتصادی و دارایی موضوع نامه شماره ۲۵/۱۱۴۰۳-	

۱۴۰۱/۱/۲۴ در خصوص تفویض اختیار بخشودگی جرایم و تقسیط بدهی و بنابر اختیار حاصل از مواد ۱۶۷ و ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم اصلاحیه ۱۳۹۴/۴/۳۱، 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 جرایم 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:..... ۷- 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 مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ و ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ برای مؤدیان احراز 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 ۲۱۲/۲۵۸۵/ص-۱۴۰۲/۲/۲۰ توضیح داده 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 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 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- صلاحیت اختیاری سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص بخشودگی جرایم مالیاتی بر اساس مفاد ماده ۱۹۱ 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 ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱/۱۰-۲۰۰/۱۴۰۱/۲/۱۰ آمده است، با توجه به اختیار حاصل از ماده مذکور بوده و خلاف قانون نیست. ۳- 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 ۱۹۱ و ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم و در راستای اجرای صحیح بخشودگی جرایم قابل بخشش مالیاتی، تنظیم و اعلام گردیده است. لذا با توجه به مطالب پیش گفت تقاضای رد خواسته شاکی را دارد. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۸/۲۳ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی عنایت به اینکه مفاد مقرر در مورد شکایت در خصوص دریافت خسارت تأخیر موضوع ماده ۲۴۲ 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 خسارت به مؤدی انجام می شود و سپس از باقیمانده نسبت به بخشودگی جرایم اقدام می گردد. ولی اطلاق این مقرر همان گونه که در دادنامه شماره ۲۰۸۰ مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ هیات 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 ۷ بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱/۱۰-۲۰۰/۱۴۰۱/۲/۱۰ مورخ ۱۴۰۱/۲/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

مهدی دربین

معاون قضایی

هیات عمومی دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

