

<p>رای شماره ۲۴۱۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری(مفاد نامه‌های شماره ۱۳۵۳/۲۱۰/ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۸ و شماره ۲/۳/۱۴۰۱/۳۹۱۴/۲۱۰/ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۱۰ آنها مقرر شده است که چون تکلیف مشمولیت و نرخ نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز تولید داخل و واردانی مطابق بند (پ) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت مشخص شده است بنابراین این محصول نیازی به اعلام در فهرست مذبور ندارد، ابطال شد).</p>	موضوع
---	--------------

بسم الله الرحمن الرحيمشماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۸۰۱۲۰۸۱۰۵۷۹۰۹۰۱۴۰۱۰۹۷۰۹۰۲۲۰ شماره پرونده: ۰۰۰۲۹۱۱ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاكى: بنیاد تعاوون نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۲۶۰۰۰۱۴۰۰۰۵۱۳ و بند ۴ بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۴۶۰۰۰۱۴۰۰۰۲۶۹۴ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاكى به موجب دادخواستی ابطال بند ۶ بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۱۰۳۳-۲۰۰۰۰۲۶۹۴ و بند ۴ بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۵۱۳ ۱۴۰۰۰۴۶-۲۰۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: " مؤسسه بنیاد تعاوون ناجا در سال ۱۳۸۶، ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ بنا به درخواست واحد مالیاتی مبالغ افزون بر مالیات مشخصه و قطعی شده پرداخت نموده است که حسب تبصره ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم مشمول تعلق %۱۰۵ ماهانه خسارت تأخیر و %۱۰ جایزه خوش حسابی موضوع ماده ۱۹۰ گردیده است. واحد مالیاتی حسب ماده ۲۴۲ و تبصره فوق الذکر و به استناد بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۲۰۸۰۲۶-۲۱۱۰۴۹۰۹۰۵۹۰۹ مکلف به پرداخت مبالغ اضافه مالیات و خسارت متعلقه از محل وصولی های جاري سازمان طرف يك ماه است که به تکاليف قانوني خود عمل ننموده است. در بي مراجعات و مکاتبات متعدد محاسبات تا تاريخ صدور برگ تشخيص انجام و طي برگ قطعی اعلام گردیده است، ليكن عليرغم احرار و اعلام موضوع مطالبات مؤسسه و تاکيد قانونگذار در پرداخت حسب مفاد ماده ۲۴۲ و بخشنامه ماده ۲۴۲ صراحتاً حكم به پرداخت اضافه مالیات و خسارت متعلقه را از محل وصولی های جاري مقرر نموده است. بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۲۰۸۰۲۶-۲۱۱۰۴۹۰۹۰۵۹۰۹ نيز بر پرداخت طرف يك ماه از محل وصولی های جاري تأييد نموده است. بند ۳ بخشنامه ۱۳۸۵۰۱۰۰-۰۲۰۳۰۲۹۷۰۹۸۷ مقرر نموده صرف نظر از هرگونه بدھی قطعی مربوطه به سنوات قبل و بعد می بايست اضافه پرداختی مسترد گردد. حسب موارد پيش گفته و توضیحات فوق بند ۶ بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۴۰۰۰۲۶۹۴ و بند ۴ بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۴۰۰۰۱۵۱۳ مقرر نموده است. ماده ۲۴۲ پرداخت اضافه مالیات و خسارت متعلقه را طرف يك ماه از محل وصولی های جاري حكم نموده است. ماده ۱۹۰ بخشدگى قانونى را بدون شرط كسر خسارت تأخير موضوع تبصره ماده ۲۴۲ مقرر نموده است و ماده ۱۹۱ يكى از دلائل بخشدگى جرائم را خوش حسابی مؤدى اعلام نموده است. در بخشنامه های فوق مؤديانى که انصباط مالیاتی و همکارى با واحد مالیاتی را رعایت نموده و دارای اضافه پرداختى مالیاتى مى باشند و مشمول اخذ خسارت موضوع تبصره ماده ۲۴۲ شده اند به جاي تشویق مورد نظر قانونگذار مشمول تبییه مالیاتى مى گردد لیکن مؤديانى که در مواعيد مقرر از پرداخت مالیات های متعلقه خودداری نموده اند از صدرصد بخشدگى جرائم برخوردار مى شوند. به عبارتى بخشنامه های فوق به جهت درج عبارت «پس از کسر خسارت تأخير 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 مى باشد.» متن مقرر های مورد شکایت به شرح زیر است:الف- بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۱۰۲۳-۲۰۰۰ موضع: بخشدگى جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات های ارزش افزوده..... در صورتى که مؤديان مالیاتى مشمول خسارت تأخير موضوع ماده ۲۴۲ قانون مالیات های ارزش افزوده ماده ۶ در صورتى که مؤديان مالیاتى مشمول خسارت تأخير موضوع ماده ۲۴۲ در نظر گرفتن مقتيم و تبصره ۶ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مى باشند، ابتدا باید مبالغ مذکور بدون در نظر گرفتن دوره سال منبع مربوط از جرائم مالیاتى کسر و سپس نسبت به بخشدگى جرائم اعدام گردد. ب- بخشنامه شماره ۱۴۰۰۰۴۰۰۰۱۰۲۳-۲۰۰۰ موضع: بخشدگى جرائم قابل بخشش موضوع قانون مالیات های مستقیم و قانون مالیات های بر ارزش افزوده ماده ۴ در صورتى که فارغ از سال تعلق جرمى، دریافت خسارت تأخير موضوع ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۴ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مى باشند، ابتدا باید مبالغ مذکور بدون در نظر گرفتن از جرائم قابل بخشش مربوط به دوره ها سال های مالیاتى مورد درخواست حسب مورد کسر و سپس نسبت به بخشدگى جرائم اعدام گردد. ريس کل سازمان امور مالیاتى کشور به پاسخ به شکایت مذکور، مديركل دفتر حقوقى و قراردادهای مالیاتى سازمان امور مالیاتى کشور به موجب لایحه شماره ۱۱۹۸۶ ص-۲۱۲۰۱۰۰۰۱۴۰۰ اعلام کرده است که: ۱- در راستای جلوگیری از تضییع حقوق دولت و وصول به موقع مالیات و رعایت عدالت مالیاتى، نسبت به مؤديانى که به تکاليف قانونى خود در پرداخت به موقع مالیات اقدام نمی نمایند، در موارد متعدد در قانون مالیات های مستقیم جرائم

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 مؤذی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤذی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد، از طرفی به منظور رعایت حقوق مؤذیان 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 مؤذیان 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 مؤذی پرداخت خواهد شد. بنابراین همان گونه که تأخیر در پرداخت حقوق حقه دولت توسط مؤذیان مالیاتی مشمول جریمه بوده، تأخیر در استرداد مالیات اضافه دریافتی نیز مشمول خسارت می باشد و قانونگذار در احراق حقوق حقه دولت و حقوق مؤذیان 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 مؤذیان مالیاتی، می تواند در صورت تعلق خسارت ناشی از تأخیر در پرداخت مالیات اضافه دریافتی با توجه به شرایط مؤذیان مالیاتی خسارت مذکور را در نحوه اعمال بخشودگی جرایم مالیاتی، لحاظ نماید که این امر نه تنها با حقوق مؤذیان 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 ۹۸۷ ۰۲۰-۰۳۰۲۹۷۰۹۸۷ و بخشنامه شماره ۹۰۹ ۰۴۹-۰۲۱۰۰۸۰۲۶-۰۹۰۹۰۵۹۰۹) کسر خسارت تأخیر از جرایم مالیاتی که نوعی تهاتر فی مابین دو دین حال و قطعی محسوب می گردد منع نگردیده است، به علاوه آن که به موجب دادنامه شماره ۶۱۸-۰۹۱۰۱ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، بخشنامه شماره ۹۰۹ ۰۵۹۰۹ ۰۲۶-۰۲۱۰۰۸۰۲۶-۰۹۸۷ 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 مقتن را از اول فروردین ۱۳۸۱ تعیین و اعلام کرده، ابطال گردیده و به موجب بخشنامه شماره ۰۹۰ ۰۲۱۰-۰۱۰۰۹ ۰۱۳۸۸ سازمان امور مالیاتی کشور مراتب به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی اعلام گردیده است. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۰۹۰ ۰۲۲ 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 مبارزت کرده است. رای هیات عمومیالاف. با عنایت به اینکه در بند ۴ بخشنامه شماره ۰۱۳ ۰۵۰ ۰۱۴۰۰ ۰۲۰۰ مورخ ۰۴۰ ۰۲۰۰ و نیز بند ۶ بخشنامه شماره ۰۲۶۹۴ ۰۱۰ ۰۲۳ مورخ ۰۲۰۰ ۰۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص بحث استرداد اضافه پرداختی مؤذیان 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 مؤذیان 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 مؤذی (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 ۰۱۳ ۰۵۰ ۰۱۴۰۰ ۰۲۰۰ مورخ ۰۴۰ ۰۲۰۰ و نیز بند ۶ بخشنامه شماره ۰۲۶۹۴ ۰۱۰ ۰۲۳ سازمان امور مالیاتی کشور که درخصوص مواردی که اصل و جرایم وصولی از مؤذی 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 آینین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. حکمتعلی مظفرریس هیات عمومی دیوان عدالت اداری