

سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 618

تاریخ: 10 / 09 / 1387

کلاس پرونده: 759 / 85

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: خانم مهرداد مهرجو.

موضوع شکایت وخواست: ابطال بخشنامه ی شماره 4909 / 5909 - 211 مورخ 26 / 8 / 1382 سازمان امور مالیاتی کشور. گردشکار: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، پس از فوت پدرم در هنگام تسلیم اظهارنامه مالیاتی وجود دیون متوفی به میزان 200 میلیون ریال به اطلاع اداره کل امور مالیاتی شمال تهران رسید که دیون بدون توجه به اظهارات وراثت مورد قبول اداره مذکور قرار نگرفته واز پول نقد مرحوم پدرم در بانک، بدون احتساب دیون متوفی، مالیات بر ارث محاسبه و برداشت گردیده. و رأی قطعی دایر بر پرداخت دیون توسط وراثت صادر گردید که وراثت پس از ابلاغ با ارائه رأی مذکور به اداره امور مالیاتی شمال تهران تقاضای استرداد مالیات دریافتی اضافی و خسارت متعلقه به میزان 1 / 5 درصد ماهیانه به مبلغ اضافه دریافت بر اساس مفاد ماده 242 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصرهالحاقی آن را نمودند، با توجه به اینکه از نظر اینجانب صدور بخشنامه شماره 4909 / 5909 - 211 مورخ 26 / 8 / 1382 از طرف ریاست وقت سازمان امور مالیاتی کشور مغایر با قوانین موضوعه و خارج از حدود اختیارات قوه مجریه می باشد، لذا به دلایل و مراتب ذیل تقاضای ابطال بخشنامه فوق الذکر را دارم.

1- با توجه به اصل 73 قانون اساسی شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است. بخشنامه فوق الذکر توسط سازمان امور مالیاتی کشور که جزئی از اجزای قوه مجریه می باشد؛ مغایر با مقررات ماده 273 اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27 / 11 / 1380 بوده و تفسیر قانون مزبور در ماده 242 و تبصرهالحاقی آن می باشد که خارج از حدود اختیارات قوه مجریه است. زیرا اولاً هیچ بخشنامه ای نمی تواند قوانین موضوعه را تفسیر نماید، ثانیاً حسب مقررات ماده 273 اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380 زمان اجرای اصلاحیه مذکور، از جمله مفاد ماده 242 و تبصرهالحاقی آن از اول سال 1381 بوده و کلیه قوانین و مقررات مغایر با آن از تاریخ اجرای این قانون لغو می گردد بر اساس مفاد ماده 242 این قانون می بایستی اولاً اضافه دریافتی ظرف یک ماه از تاریخ درخواست به مؤدی پرداخت گردد و بر اساس تبصره الحاقی آن نیز اضافه دریافتی مزبور مشمول خسارتی به میزان 1 / 5 درصد در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد می باشد لکن بخشنامه فوق الذکر قانون را تغییر و شمول آن را مختص مبالغ اضافه دریافتی مالیات که وقوع آن بعد از سال 1381 بوده است نموده است.

2- اگر مفاد ماده 242 در قانون قبلی و قانون فعلی را مورد مقایسه قرار دهیم در مورد بازپرداخت اضافه دریافتی در ظرف مدت یک ماه هیچ گونه تغییر و تفاوتی وجود ندارد. لذا تنها مفاد تبصره الحاقی یعنی پرداخت خسارت به میزان 1 / 5 درصد در ماه از زمان دریافت تا زمان استرداد به این ماده اضافه شده است که مسلماً به دلیل توجه قانون گذار به میزان خسارت مؤدی مالیاتی در نتیجه تورم موجود در طول زمان و عدم دسترسی صاحبان حق به حقوق خود بوده است لذا اجرای مفاد تبصره الحاقی که به نظر قانون گذار از تاریخ اجرای قانون 1 / 1 / 1380 بایستی الزاماً مورد عمل قرار گیرد. قسمت دوم تبصره الحاقی خود مؤید آن است که قانون گذار استثنای دیگری را در مورد شمول تبصره الحاقی در نظر ندارد وگرنه همچون مورد اخیر آن را بیان نموده توضیح می داد.

3- در اصلاحیه ماده 242 و تبصرهالحاقی آن هیچ اشاره ای به زمان وقوع اضافه دریافت نشده است و تنها درخواست مؤدی

مورد عنایت و توجه بوده است. لذا تغییر در این ماده علاوه بر آنکه غیر قانونی است به صورتی که بخشنامه فوق الذکر سازمان امور مالیاتی کشور قید گردیده است و ضمن آن تسری خسارت 1/5 درصد ماهیانه را به مبالغ اضافه دریافتی که زمان وقوع آن بعد از تاریخ اجرای قانون بوده است، امکان پذیر دانسته است تفسیری صحیح نیز نمی باشد. در واقع تبصره الحاقی پرداخت خسارت مزبور را به مبالغ اضافه دریافتی که تاریخ درخواست مؤدی جهت بازپرداخت آن بعد از تاریخ اجرای قانون بوده است، الزام آور می سازد.

4- بر اساس اصل 138 قانون اساسی مفاد بخشنامه های دولتی نمی تواند بر روح و متن قوانین نیز مخالف باشد که بخشنامه موصوف علاوه بر آنکه مغایر متن قانون می باشد با روح اصلاحیه [ماده 242](#) نیز مغایر است. زیرا قانون به خاطر جبران خسارت مؤدیان وضع گردیده است.

5- مفاد بخشنامه فوق الذکر در بند یک آن خود دارای تناقض می باشد. از جهتی احتساب را صرفنظر از سال عملکرد تعلق مالیات از ابتدای سال 1381 به بعد می داند و از طرف دیگر معتقد است، خسارت موصوف قابل تسری به منابع اضافه دریافتی که تاریخ وقوع آن قبل از شروع سال 1381 بوده است نمی باشد. با عنایت به مراتب تقاضای ابطال بخشنامه مورد شکایت را دارد. مدیر کل دفتر حقوقی و امور بین الملل سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی شماره 212 / 45814 مورخ 17 / 5 / 1386 مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره 211 / 4329 مورخ 26 / 1 / 1386 مدیر کل دفتر فنی مالیاتی نموده است. در این نامه آمده است، به موجب ماده 4 قانون مدنی، اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد. مگر اینکه در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد و در مانحن فیه به موجب نص صریح تبصره ذیل [ماده 242](#) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1380 مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون مشمول دریافت خسارت 1/5 درصد در ماه می باشد که بر اساس [ماده 273](#) همان قانون از اول سال 1381 قابل اجرا خواهد بود. هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می نماید.

رأی هیأت عمومی

قانون گذار به شرح [ماده 242](#) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380 ضمن تأکید بر ضرورت استرداد مالیاتی که به لحاظ اشتباه در محاسبه اضافه دریافت شده و یا طبق مقررات قانون مزبور قابل استرداد است به منظور جبران خسارات وارده به مؤدیان مالیاتی به شرح تبصره ذیل آن ماده مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات به هر عنوان را مشمول خسارتی به نرخ 1/5 درصد در ماه و مبداء احتساب خسارت مزبور را بالصرح از تاریخ دریافت مبالغ اضافی تعیین و اعلام کرده است. نظر به اینکه مفاد ماده 273 قانون فوق الاشعار در خصوص تعیین تاریخ اجرای قانون از 1 / 1 / 1381 نافذ حکم صریح مقنن در باب استحقاق مؤدیان مشمول [ماده 242](#) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن به دریافت خسارات تعیین شده در فاصله بین تاریخ دریافت مالیات اضافه تا زمان استرداد آن نیست، بنابراین بخشنامه شماره 4909 / 5909 - 211 مورخ 26 / 8 / 1382 که تاریخ احتساب مورد نظر مقنن را از اول فروردین 1381 تعیین و اعلام کرده است، مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور در وضع مقررات دولتی تشخیص داده می شود و مستنداً به قسمت دوم اصل 170 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده یک و بندیک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

علی رازینی

رئیس هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)