

# ابلاغ رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه

شماره ۶۱۸ مورخ ۸۷/۹/۱۰

## بخشنامه

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 618 مورخ 87 / 9 / 10، مبنی بر ابطال بخشنامه شماره 4909 / 5909 - 211 مورخ 82 / 8 / 26 سازمان امور مالیاتی کشور که در خصوص نحوه اجرای مقررات تبصره ماده 242 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 80 / 11 / 27 صادر گردیده بود، جهت اطلاع و اقدام لازم ابلاغ می گردد.

محمد قاسم پناهی  
معاون فنی و حقوقی

شماره دادنامه: 618

تاریخ: 1387 / 09 / 10

پیوست:

کلاس پرونده: 759 / 85

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: خانم مهرداد مهرجو.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه ی شماره 4909 / 5909 - 211 مورخ 1382 / 8 / 26 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 و از 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 تبصره الحاقی آن را نمودند، با توجه به اینکه از نظر اینجانب صدور بخشنامه شماره 4909 / 5909 - 211 مورخ 1382 / 8 / 26 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 1380 / 11 / 27 بوده و تفسیر قانون مزبور در ماده 242 و تبصره الحاقی 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 تبصره الحاقی 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 وشمول 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 دریافت 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 مؤدیان 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 تبصره الحاقی 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 ودر 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 بالصرحه 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 نافی 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 5909 / 4909 - 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 بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد.

علی رازینی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شماره: 211 / 4909 / 5909

تاریخ: 26 / 08 / 1382

پیوست:

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان

شورای عالی مالیاتی

اداره کل دفتر فنی مالیاتی

دفتر هیأت عالی انتظامی مالیاتی

دبیرخانه هیات های موضوع ماده 251 مکرر

دادستانی انتظامی مالیاتی

دانشکده امور اقتصادی

پژوهشکده امور اقتصادی

سازمان حسابرسی

جامعه حسابداران رسمی

نظر به اینکه بموجب ماده 242 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27 / 11 / 1380 ، اداره امور مالیاتی موظف گردیده ، در مواردی که مالیات اضافی دریافت شده و یا مالیاتی طبق مقررات مذکور قابل استرداد می باشد ، وجه قابل استرداد را ظرف مدت یک ماه به مودی ذینفع پرداخت نماید و همچنین طبق تبصره الحاقی به ماده مذکور نیز مقرراتی در ارتباط با پرداخت خسارت بابت اضافه دریافتی مالیات به مودیان پیش بینی گردیده است ، لذا به لحاظ اجرای صحیح مقررات مزبور و اتخاذ رویه واحد یادآور می نماید:

**1\_** چون حسب مقررات ماده 273 الحاقی به اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 27 / 11 / 1380 ، تاریخ اصلاحیه قانون مزبور از جمله ماده 242 و تبصره الحاقی آن از اول سال 1381 می باشد لذا مبداء احتساب خسارت (15 %) برای مبالغ اضافی دریافتی مالیات نیز صرفنظر از سال عملکرد تعلق مالیات ، از ابتدای سال 1381 به بعد خواهد بود و به عبارت دیگر خسارت موصوف قابل تسری به مبالغ اضافه دریافتی که تاریخ وقوع آن قبل از شروع سال 1381 بوده است نمی باشد.

**2\_** مبالغ اضافی دریافتی از مودیان بابت مالیاتهای موضوع قانون مالیاتهای مستقیم به هر عنوان مشمول پرداخت خسارتی به نرخ (5 / 1 %) در ماه از تاریخ دریافت مالیات طبق بند (1) تا زمان استرداد آن خواهد بود که می بایست این اضافه دریافتی مالیات و خسارت متعلقه ظرف مدت یک ماه از تاریخ احراز موضوع از محل وصولی های جاری به مودی ذینفع پرداخت شود.

**3\_** مالیاتهای تکلیفی و علی الحساب های پرداختی به حساب مالیاتی مودی در هر سال در صورتی که اضافه بر مالیات متعلق باشد و ظرف مدت 3 ماه از تاریخ درخواست مودی مسترد نشود نیز از تاریخ انقضاء مدت مزبور مشمول پرداخت خسارت

موضوع بند (2) فوق خواهد شد .

4\_ در صورت درخواست کتبی مودی , منظور نمودن مالیات اضافی دریافت شده و خسارت متعلقه به حساب مالیاتی عملکرد سنوات قبل و بعد و همچنین به عنوان مالیات علی الحساب وی , با رعایت تشریفات قانونی مربوط به استرداد و وصول مالیات بلامانع می باشد .

5\_ مسئولین مالیاتی ذیربط مکلف به اجرای مقررات یادشده در اسرع وقت و به حداقل ممکن رساندن خسارت متعلقه بوده و کوتاهی و سهل انگاری در این مورد موجب پیگرد قانونی توسط دادستانی انتظامی مالیاتی خواهد بود .

عیسی شهسوارخجسته

رئیس کل سازمان امورمالیاتی کشور