



موضوع	ابطال بخشنامه ی شماره 211-5909/4909 مورخ 1382/08/26 سازمان امور مالیاتی کشور.
شماره دادنامه: 618 تاریخ: 1387/09/10 کلاس پرونده: 85/759 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. شاکی: خانم مهردخت مهرجو. موضوع شکایت وخواسته: ابطال بخشنامه ی شماره 211-5909/4909 مورخ 1382/08/26 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 وراث 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 وراث صادر گردید که وراث پس از ابلاغ با ارائه رأی مذکور به اداره امور مالیاتی شمال تهران تقاضای استرداد مالیات دریافتی اضافی و خسارت متعلقه به میزان 5/1 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 211-5909/4909 مورخ 1382/08/26 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 طرف یک ماه از تاریخ درخواست به مودی پرداخت گردد و بر اساس تبصره الحاقی آن نیز اضافه دریافتی مزبور مشمول خسارتی به میزان 5/1 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 دریافت در ظرف مدت یک ماه هیچ گونه تغییر و تفاوتی وجود ندارد. لذا تنها مفاد تبصره الحاقی یعنی پرداخت خسارت به میزان 5/1 درصد در ماه از زمان دریافت تا زمان استرداد به این ماده اضافه شده است که مسلماً به دلیل توجه قانونگذار به میزان خسارت مودیان مالیاتی در نتیجه تورم موجود در طول زمان وعدم دسترسی صاحبان حق به حقوق خود بوده است لذا اجرای مفاد تبصره الحاقی که به نظر قانونگذار از تاریخ اجرای قانون 1380/01/01 بایستی الزاماً مورد عمل قرار گیرد. قسمت دوم تبصره الحاقی خود موید آن است که قانونگذار 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 مودی 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 وضمن آن تسری خسارت 5/1 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 مودی 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 مودیان 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 45814/212 مورخ 1386/05/17 مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره 4329/211 مورخ 1386/01/26 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 مودیان بابت مالیات موضوع این قانون مشمول دریافت خسارت 5/1 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 روسا 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

قانونگذار 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 مودیان مالیاتی به شرح تبصره ذیل آن ماده مبالغ اضافه دریافتی از مودیان بابت مالیات به هر عنوان را مشمول خسارتی به نرخ 5/1 درصد در ماه و مبداء احتساب خسارت مزبور را بالصراحه 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 1381/01/01 نافذ حکم صریح مقنن در باب استحقاق مودیان مشمول ماده 242 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن به دریافت خسارات شده در فاصله بین تاریخ دریافت مالیات اضافه تا زمان استرداد آن نیست، بنابراین بخشنامه شماره 211-5909/4909 مورخ 1382/08/26 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

