

بخش حقوق مالیاتی شماره ۱۹۶ مجله "حسابدار" به موضوع "بررسی مقررات ۳درهزار درآمد مشمول مالیات" اختصاص داشت. با توجه به اهداف عنوان شده درخصوص شکل‌گیری حقوق مالیاتی در مجله از طریق تحلیل مستقل قوانین و مقررات مالیاتی و اطلاع‌رسانی به موقع و نظر به ابطال بخشنامه مالیاتی مورد بررسی توسط دیوان عدالت اداری برآن شدیم تا در تکمیل بررسی انجام شده رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری، و بخشنامه جدید مبتنی بر رای مزبور را به اطلاع رساننده و نتایج و آثار احکام جدید مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. لذا، به منظور امکان برقراری ارتباط وضعیت جدید حقوقی با احکام قبلی، ضروری به نظر می‌رسد که در ابتدا و به‌طور مختصر، سابقه مقررات و تحلیل ارائه شده به اطلاع خوانندگان برسد.

سه‌درهزار درآمد مشمول مالیات "تحلیل بخشنامه مالیاتی ابطال شده" «قسمت دوم»

سعید جمشیدی‌نورد

عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

شده ارزیابی نشد و دستورالعمل شماره ۱۱۱۹۷۲ به تاریخ ۱۳/۱۲/۱۳۸۶ که در جهت شفاف‌تر کردن بخشنامه، برخی از درآمدها را از شمول محاسبه ۳درهزار مستثنی نمود نیز نمی‌توانست رافع تعارض باشد. لذا ایرادهای وارد به چگونگی استنباط از قوانین و مقررات مالیاتی که درآمد مشمول مالیات ماخذ محاسبه ۳درهزار را درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیت‌های مقرر قانونی بدانند، کماکان پابرجا ماند.

با توجه به سابقه فوق، شرکت ایران خودرو به عنوان شاکی در تاریخ ۱۳۸۷/۲/۱ با طرح شکایت در دیوان عدالت اداری، درخواست ابطال بخشنامه یاد شده را نمود. نظر به اهمیت گردشکار، استدلال‌های مطرح شده، جریان دادرسی مربوط و نحوه انشای رای از نظر حقوق مالیاتی،

در مقاله مزبور، جایگاه محیط حقوقی اخذ ۳درهزار درآمد مشمول مالیات بازرگانان و شرکت‌ها و صاحبان کارخانجات و فعالیت‌های مربوط جهت تمدید کارت بازرگانی، از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ تا حذف آن از قانون مالیات‌ها و سپس سایر مآخذ قانونی و مقرراتی مورد بررسی قرار گرفت تا بخشنامه‌های مالیاتی مرتبط، تجزیه و تحلیل شود.

نکته اساسی در بخشنامه شماره ۷۱۱۰ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳، قید این حکم بود که منظور از درآمد مشمول مالیات، درآمد مشمول مالیات قطعی شده مودیان ذی‌ربط قبل از کسر معافیت‌های مقرر قانونی است. همان‌گونه که در شماره ۱۹۶ حسابدار اشاره شد، با توجه به دلایل و ایرادهای وارد، چنین حکمی موافق قوانین و مقررات وضع

متن شکایت و رای صادره منتشر شده در روزنامه رسمی شماره ۳۹۱/۸۶/۵ مورخ ۱۳۷۸/۳/۲۸ به همان صورت درج می‌گردد:

تاریخ: ۸۷/۲/۱

شماره دادنامه: ۵۳

کلاس پرونده: ۳۹۱/۸۶

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شاکی: شرکت ایران خودرو

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۷۱۱۰ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳ سازمان امور مالیاتی کشور.

مقدمه: شاکی طی شکایت‌نامه تقدیمی اعلام داشته است، رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در ارتباط با اجرای قانون نحوه تامین هزینه‌های ضروری اتاق‌های بازرگانی مصوب ۱۳۷۲ و ماده ۶۴ از مواد الحاقی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ (مصوب ۱۳۸۴) پس از چند سال اجراء، مبادرت به صدور بخشنامه شماره ۷۱۱۰ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳ مبنی بر اخذ سه در هزار درآمد قطعی شده از دارندگان کارت بازرگانی اعم از مشمول مالیات و معاف و در واقع عطف به ماسبق نمودن مفاد آن نموده است. با توجه به مشکلات ایجاد شده در اجرای مفاد بخشنامه صادره در سطح کل کشور از جمله اخذ گواهی مقرر در ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم، مغایرت مفاد بخشنامه با مقررات مصوب و احراز تعبیر و تفسیر غیر معقول و الحاق "قبل از کسر معافیت" به قوانین یاد شده، ابطال بخشنامه ۷۱۱۰ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳ سازمان امور مالیاتی کشور مورد تقاضا است. مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۲۱۲/۱۱۰۵۷۹ مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۱۱ ضمن ارسال تصویرنامه شماره ۲۰۱/۱۲۱۲۸ مورخ ۱۳۸۶/۹/۱۱ رئیس شورای عالی مالیاتی اعلام داشته‌اند، با ملاحظه تعریف درآمد مشمول مالیات مصرح در مواد ۹۴ و ۱۰۶ چنین بیان شده که درآمد مشمول مالیات عبارت از "کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای مودی که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوطه و از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی برطبق مقررات ماده ۹۴ و بند (الف) ماده ۹۵ قانون یاد شده و در موارد مذکور در ماده ۹۷ قانون مذکور به‌طور علی‌الراس تشخیص می‌گردد." در تعاریف ذکر شده در قانون هیچ‌گونه تصریحی راجع به

معافیت مالیاتی ندارد و مبنا و ماخذ مورد نظر مقنن درآمد مشمول مالیات محاسبه شده در پرونده‌های مودیان قبل از وضع هرگونه معافیت مالیاتی ملاک عمل برای محاسبه سه‌درهزار سهم اتاق‌های بازرگانی و معادن خواهد بود. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسا و مستشاران و دادرسان علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید.

رای هیات عمومی

طبق ماده واحده قانون نحوه تامین هزینه‌های ضروری اتاق‌های بازرگانی مصوب ۱۳۷۲/۲/۱۱ و اصلاحیه آن، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شده است که علاوه بر وصول مالیات‌های مقرر، معادل سه‌درهزار درآمد مشمول مالیات دارندگان کارت بازرگانی را به عنوان سهم اتاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن ایران وصول و به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید. نظر به اینکه مقصود مقنن از درآمد مشمول مالیات با توجه به سیاق عبارت قانون در باب وصول سه در هزار آن بابت سهم اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، علاوه بر وصول مالیات‌های مقرر در واقع و نفس‌الامر مالیات قطعی شده قابل وصول پس از کسر معافیت‌های قانونی می‌باشد، بنابراین بخشنامه شماره ۷۱۱۰ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳ سازمان امور مالیاتی کشور که منظور از درآمد مشمول مالیات قطعی شده مودیان ذی‌ربط قبل از کسر معافیت‌های مقرر قانونی اعلام داشته است، خلاف هدف و حکم مقنن تشخیص داده می‌شود و مستنداً به قسمت دوم اصل یکصد و هفتاد قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده یک و بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌شود.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری معاون قضائی

دیوان عدالت اداری - مقدسی‌فرد

با توجه به رای صادره وفق صلاحیت موضوعی مندرج در ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری، لازم‌الاتباع بودن آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری برای شعب دیوان و کلیه مراجع قضائی و اداری ذی‌ربط و نظر به مفاد ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور بخشنامه قبلی را ابطال و به تبعیت از رای دیوان، بخشنامه شماره ۳۴۳۳۳ مورخ ۱۳۸۷/۴/۱۵ به شرح زیر را ابلاغ نموده ۳۷ است:

به پیوست، تصویر رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۵۳ مورخ ۸۷/۲/۱ مبنی برابطال بخشنامه شماره ۷۱۱۰ مورخ ۸۶/۲/۳ سازمان امور مالیاتی کشور، جهت اطلاع و بهره‌برداری لازم ابلاغ می‌گردد.

با توجه به رای مذکور منظور از درآمد مشمول مالیات مندرج در ماده واحده قانون نحوه تامین هزینه‌های اتاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران مصوب ۷۲/۸/۱۱ مجلس شورای اسلامی و اصلاحیه آن و ماده ۶۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، مصوب ۸۴/۸/۱۵ مجلس شورای اسلامی درآمد مشمول مالیات قطعی شده مودیان ذی‌ربط بعد از کسر معافیت‌های مقرر قانونی می‌باشد.

علی‌اکبر عرب‌مازار

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ اجراء: از تاریخ ۸۷/۲/۱ (صدور رای هیات عمومی) بخشنامه‌های منسوخ: شماره ۷۱۱۰ مورخ ۸۶/۲/۳ و ۱۱۱۹۷۳ مورخ ۸۶/۱۲/۱۳

با عنایت به جریان دادرسی مالیاتی صورت گرفته، به‌طور کل اعتبار تصمیم‌های قوه مجریه محدود به مفاد قوانین است و در صورتی اعتبار دارد که مغایر مصوبات قوه مقننه نباشد. براین اساس، از آنجا که یک ذی‌نفع به‌طور رسمی مدعی مغایر قانون بودن بخشنامه مالیاتی شد، موضوع در دیوان عدالت اداری به عنوان مرجع ذی‌صلاح قانونی طرح و هیات عمومی دیوان به صلاحیت و اختیار پیش‌بینی شده در بند یک ماده ۱۹ قانون دیوان با پذیرش مبانی استدلالی شاکی و با استناد به اصل یکصد و هفتادم قانون اساسی، بخشنامه را مغایر قانون تشخیص داد. در چنین حالتی بخشنامه مغایر قانون ابطال و ملغی‌الآثر می‌گردد. بنابراین، بدیهی به نظر می‌رسد که آثار هرگونه عملیاتی که به اعتبار بخشنامه ۷۱۱۰ از تاریخ ۸۶/۲/۳ واقع شده و موجب تضییع حقوق اشخاص شده باشد منتفی و خسارات وارده قابل ادعا گشته است. لذا، مقررات مربوط به ۳درهزار درآمد مشمول مالیات‌دارندگان کارت بازرگانی به همان منوال تا قبل از تاریخ ۱۳۸۶/۲/۳ به ترتیبی که اخذ آن به‌ماخذ درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت‌های مقرر قانونی باشد، جایگزین شود. به عبارت دیگر و براساس مفاهیم حقوقی، وجوهی که به اعتبار بخشنامه ابطالی اخذ شده قابل استرداد و ادعاها و مطالبات در جریان منتفی است.

اما در این ارتباط و با در نظر گرفتن تاریخ اجرای بخشنامه جدید (۸۷/۲/۱)، لازم است که تعارض ظاهری با مفاهیم حقوقی تجربه و تحلیل گردد. در این راستا، ضمن جلب توجه به مبانی استنباط و استدلال‌های مطرح شده در مقاله مندرج در شماره ۱۹۶ مجله حسابدار و شکوائیه ایران خودرو به عنوان شاکی و رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری؛ طرح نکات زیر در ارتباط با آثار موضوع برگزیده، حال و آینده در تکمیل ارزیابی انجام شده مبتنی بر حقوق مالیاتی، ضروری به نظر می‌رسد:

در ذیل بخشنامه شماره ۳۴۳۳۳ مورخ ۱۳۸۷/۴/۱۵ صادره بر مبنای رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری، به "تاریخ اجرای بخشنامه از تاریخ ۱۳۸۷/۲/۱ (تاریخ صدور رای) و همچنین عبارت "بخشنامه‌های منسوخ" به شماره‌های ۷۱۱۰ و ۱۱۱۹۷۳ اشاره شده است. به منظور ارزیابی اعتبار تاریخ اجرای بخشنامه، لازم است ابتدا دو واژه حقوقی "نسخ" و "ابطال" در ادبیات حقوقی مورد توجه قرار گیرد. دکتر ناصر کاتوزیان در مقدمه علم حقوق عنوان می‌دارد که "نسخ قانون عملی است که به موجب آن قانونگذار، به‌طور صریح یا ضمنی اعتبار قانون را سلب می‌کند و از این پس، اعتبار و قدرت قانون از بین می‌رود و مقررات سابق جای خود را به قواعد نو می‌دهد." لذا نسخ قانون را با ابطال آن نباید اشتباه کرد. زیرا آثار ابطال یک قانون به کلی از بین رفته و نتیجه ابطال به گذشته نیز سرایت می‌کند. در حالی که در اثر نسخ، قدرت قانون منسوخ در آینده از بین می‌رود و آثار گذشته آن حفظ می‌شود.

دکتر کاتوزیان همچنین عنوان می‌دارد که نسخ قانون تنها از طرف مرجعی که آن را وضع کرده یا در طبقه‌بندی قوانین مرجع عالی‌تر است، امکان‌پذیر می‌باشد. بنابراین، قانون عادی هیچگاه قانون اساسی را نسخ نمی‌کند و بدیهی است که یک تصویب‌نامه هیات وزیران، ناسخ قانون نخواهد بود. ولی قانون اساسی می‌تواند همه قوانین و مقررات پایین‌تر را نسخ کند و اثرات آن را از بین ببرد.

بر اساس تعاریف و مفاهیم فوق و با توجه به حکم "ابطال" بخشنامه ۷۱۱۰ توسط هیات عمومی دیوان عدالت اداری، انتظار نمی‌رود که به اعتبار بخشنامه جدید بتوان بخشنامه قبلی را منسوخ قلمداد نمود و آثار آن را از تاریخ صدور رای دیوان به بعد جاری کرد. با این حال، گرچه چنین انتظاری موافق مفاهیم حقوق و عدالت است؛ لیکن در موارد آرای دیوان عدالت اداری، موضوع باید به‌طور خاص تحلیل

وصول ۳ در هزار بوده، لیکن به موجب ماده (۶۴) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، نقش ادارات امور اقتصادی و دارایی احراز پرداخت ۳ در هزار توسط مودی است. بنابراین، گرچه به اتکای بخشنامه مغایر قانون حقوق افراد تحت تاثیر قرار گرفته، ولی باید توجه داشت که گیرنده وجوه مرجع مالیاتی نبوده و با توجه به رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری و در صورت ورود خسارت، استرداد وجوه طبق قانون میسر است.

با توجه به مراتب فوق و توجه به تحلیل ارائه شده در مورد اثر زمانی "نسخ" و "ابطال" قوانین و مقررات، می توان عنوان داشت که تعارض اثر ابطال از منظر تاریخ صدور بین رای دیوان و مفاهیم حقوقی ظاهری بوده و خسارت وارد شده از تاریخ صدور بخشنامه "ابطالی" قابل مطالبه است.

در تکمیل موضوع ۳ در هزار درآمد مشمول مالیات که در دو شماره در بخش حقوق مالیاتی به آن پرداخته شد، ذکر این نکته نیز مفید است که با تصویب قانون مالیات برارزش افزوده ابلاغی مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۸۷/۴/۱، ابهامی که در خصوص جواز اخذ ۳ در هزار در قانون موسوم به تجمیع عوارض وجود داشت مورد توجه قرار گرفته و به موجب بند (۷) ماده (۵۷) آن، قانون نحوه تامین هزینه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن و اتاق تعاون مصوب ۱۳۷۲/۸/۱۱ و اصلاحات بعدی آن از شمول قوانین و مقررات ملغی شده در مغایرت با قانون مالیات برارزش افزوده؛ مستثنی گردیده است.

در یک جمع بندی، بنا به بررسی انجام شده در خصوص ۳ در هزار درآمد مشمول مالیات دارندگان کارت بازرگانی و با توجه به بخشنامه های مالیاتی صادر شده و رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری، ماخذ محاسبه ۳ در هزار مزبور درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت های مقرر قانونی بوده و به واسطه ابطال بخشنامه ۷۱۱۰ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳، تاریخ اجرای بخشنامه ۳۴۳۳۳ مورخ ۸۷/۴/۱۵ همان تاریخ رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری ۸۷/۲/۱۱ می باشد. لیکن ذکر تاریخ اجرای مزبور در بخشنامه، مانع از درخواست استرداد وجوه مازاد پرداختی براساس بخشنامه ابطالی از مراجع قانونی ذی صلاح نخواهد شد. ■

شود. براین اساس و با توجه به نکات زیر، در قانونی بودن بخشنامه جدید تردیدی وجود ندارد:

۱. به موجب صدرماده (۲۰) قانون دیوان عدالت اداری، اثر ابطال مصوبات از زمان صدور رای هیات عمومی است. پس بر مبنای این قاعده، اجرای بخشنامه شماره ۳۴۳۳۳ در انطباق با قانون به تاریخ صدور رای هیات عمومی یعنی ۱۳۸۷/۲/۱ تعیین گردیده است.

۲. با توجه به توضیح بالا، ظاهر موضوع این است که بنا به تحلیلی که از مفاهیم حقوق ارائه شده، ورود خسارت ناشی از بخشنامه مغایر قانون نادیده گرفته شده است. لیکن با توجه به ماهیت آرای دیوان به ورود شکلی به موضوعات و اعلام نظر نسبت به انطباق یا عدم انطباق مصوبات با قوانین و مقررات لازم الاجرا، "قاعده"، صدور آرا مبتنی بر اعلام ابطال یا عدم ابطال مصوبات و اعمال صدر ماده (۲۰) است. لذا ادعای جبران خسارت وارده باید از مجاری قانونی دیگر صورت گیرد. براین اساس است که تبصره یک ماده (۱۳) قانون دیوان عدالت اداری مقرر داشته که تعیین میزان خسارت وارد شده از ناحیه موسسات و اشخاص مذکور در بندهای (۱) و (۲) این ماده پس از تصدیق دیوان، به عهده دادگاه عمومی است. بنابراین صرف درج اثر ابطال از تاریخ رای دیوان، مانع از احقاق حق و درخواست جبران خسارت وارد شده و استرداد وجوه پرداختی مازاد نخواهد بود.

۳. اگر چه شاکی با درخواست ابطال بخشنامه ۷۱۱۰ نتیجه مطلوب را کسب نموده است، لیکن با تنظیم شکوائیه کامل تر می توانست بر تاریخ اثر ابطال تاثیر گذارد. همان گونه که در توضیح یک بالا اشاره شد، از نظر زمان اثر ابطال مصوبات قاعده تاریخ صدور رای هیات عمومی است، اما در ادامه ماده (۲۰) قانون دیوان عدالت اداری به دو استثناء نیز توجه شده است. یکی در موارد مصوبات خلاف شرع و دیگری به منظور جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص است که هیات عمومی "زمان تصویب مصوبه" را تاریخ اثر اعلام می نماید.

۴. نکته مهم و متمایز دیگر با سایر بخشنامه های مالیاتی شخص گیرنده وجوه ۳ در هزار می باشد، به ترتیبی که اگر چه در ابتدا مرجع مالیاتی مسئول تعیین، محاسبه و