

خسارت مالیات اضافی (تبصره ماده ۲۴۲)

«همخوانی جریان دادرسی بخشنامه ابطالی»

سعید جمشیدی فرد

عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

اصل ۱۷۳ قانون اساسی، دیوان عدالت اداری را مرجع رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مامورین یا واحدها یا آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها تعیین نموده که زیر نظر رئیس قوه قضائیه فعالیت می‌کند. بدین منظور، قانونی تحت عنوان قانون دیوان عدالت اداری ابتدا در تاریخ ۱۳۶۰/۱۱/۴ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و سپس مورد بازنگری قرار گرفت و قانون جدید در تاریخ ۱۳۸۵/۳/۹، جایگزین شد. دیوان، شکایات، تظلمات و اعتراضات نسبت به مامورین و ادارات و آیین‌نامه‌های دولتی را از جهت تطابق آن‌ها با قانون یا شرع یا در تناسب با حدود اختیارات مقام تصویب‌کننده، رسیدگی می‌نماید.

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب ماده ۱۱ قانون یادشده تشکیل شده که با در نظر گرفتن ماده ۱۳ (صلاحیت و حدود اختیارات)، صدور رای می‌کند. با توجه به اختیارات قانونی موصوف، دیوان به تصمیم‌ها و اقدامات، شامل آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی صادر شده از سوی مرجع مالیاتی به‌طور کلی و همچنین آرای صادر شده از سوی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به‌طور خاص، طبق مفاد بند ۲ ماده ۱۳ قانون و ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم، رسیدگی می‌کند. چنانچه تصمیم‌ها و اقدامات مزبور مغایر قانون و شرع تشخیص داده شود، دیوان به ابطال تصمیم‌های مورد اعتراض رای می‌دهد که پس از انتشار آن در روزنامه رسمی، مراجع ذی‌ربط دولتی مکلف به اجرا و تبعیت از آن می‌شوند.

با توجه به تمهیدهای فوق که بخشی از دادرسی مالیاتی را تشکیل می‌دهد، رای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری منتشر شده در روزنامه رسمی شماره ۱۸۵۸۵ مورخ ۱۳۸۷/۹/۲۶ در مورد دادنامه شماره ۶۱۸ درخصوص خسارت مالیات اضافی دریافتی، موضوع شکایت به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۴۹۰۹/۵۹۰۹-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۲/۸/۲۶ سازمان امور مالیاتی در نظر گرفته شده تا ضمن اطلاع‌رسانی، توجه خوانندگان را به جنبه‌های حقوقی شامل استنادات، به‌کارگیری قواعد در استدلال‌ها و نگارش لوایح و رای جلب نماید. بنابراین، بخش اصلی حقوق مالیاتی به درج مستندات جریان دادرسی مالیاتی شامل بخشنامه مورد ابطال، دادنامه تنظیمی، پاسخ سازمان امور مالیاتی و رای هیئت عمومی اختصاص یافته که خود مشتمل بر عمده مبانی و تحلیل‌های حقوقی مورد لزوم است. با این حال، توجه به نکات زیر می‌تواند مفید باشد:

● شاکی پرونده ورثه‌ای است که به‌علت عدم جبران خسارت کامل از بابت مالیات اضافه دریافتی ارث توسط مرجع مالیاتی، شکایت نموده است. با این حال، مفاد ماده ۲۴۲ شامل کلیه مالیات‌های قانون مالیات‌های مستقیم شده و نتیجه دادرسی در قالب رای هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، منحصر به مالیات برارث نیست؛ لذا موضوع قابل استناد و ادعا در سایر اضافه دریافتی‌های مالیاتی در قانون مزبور می‌باشد.

● از نکات محل بحث، برداشت‌های متفاوت از کاربرد قاعده عطف به ماسبق نشدن قانون و مشخصاً این نکته است که با توجه به الحاق تبصره طی اصلاحیه بهمن‌ماه ۱۳۸۰ و لازم‌الاجرا شدن آن به استناد ماده ۲۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم از ابتدای سال ۱۳۸۱، آیا امکان مطالبه خسارت نسبت به مطالبات مالیاتی به مبدا زمانی پیش از سال ۱۳۸۱ وجود دارد؟

● با توجه به اینکه دیوان رای به ابطال بخشنامه مالیاتی مورد اشاره رای داده، صدور بخشنامه مجدد براساس رای منتشر شده، ضرورت می‌یابد.

ماده ۲۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم از جمله موادی بود که در اصلاحیه بهمن‌ماه ۱۳۸۰، ضمن اصلاح با الحاق یک تبصره تکمیل شد. به‌منظور مقایسه متن این ماده پیش و پس از اصلاحیه، بهمن‌ماه ۱۳۸۰ عین دو متن ماده به ترتیب و به‌شرح زیر درج می‌شود:

ماده ۲۴۲ پیش از اصلاحیه

«در هر موردی که به علت اشتباه در محاسبه مالیات اضافی دریافت شده و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می‌باشد، قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد ممیز مالیاتی مربوط موظف است گزارشی با ذکر مورد و جهات قانونی و تعیین رقم قطعی مالیات و مالیات پرداختی و مبلغ اضافه دریافتی به انضمام سوابق مربوط به سر ممیز تسلیم دارد. سر ممیز نیز پس از رسیدگی و در صورتی که مراتب را تأیید نمود، آن را نزد ممیز کل ارسال می‌دارد. ممیز کل نیز پس از رسیدگی و در صورت تأیید، برگ استرداد مالیات اضافی صادر و یک نسخه آن را تسلیم مودی می‌کند و نسخه دیگر آن را به اداره امور اقتصادی و دارایی مربوط می‌فرستد و اداره مزبور مکلف است وجه آن را از محل وصولی جاری ظرف یک‌ماه به مودی پرداخت کند و یک نسخه از رسید وجه را برای ممیز ارسال دارد.»

ماده ۲۴۲ پس از اصلاحیه

«اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می‌باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک‌ماه به مودی پرداخت کند.»

تبصره - مبالغ اضافی دریافتی از مودیان بابت مالیات موضوع این قانون به هر عنوان مشمول خسارتی به نرخ یک‌ونیم درصد (۱/۵٪) در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد می‌باشد و از محل وصولی‌های جاری به مودی پرداخت خواهد شد. حکم این تبصره نسبت به مالیات‌های تکلیفی و علی‌الحساب‌های پرداختی در صورتی که اضافه بر مالیات متعلق باشد، در صورتی که ظرف سه‌ماه از تاریخ درخواست مودی مسترد نشود، از تاریخ انقضای مدت مزبور جاری خواهد بود.»

نکات حایز اهمیت که در اصلاح ماده ۲۴۲ مورد توجه قرار گرفت را می‌توان به‌شرح زیر عنوان کرد:

● بخش عمده متن ماده، ناظر بر تشکیلات و گردش اداری موضوع در مرجع مالیاتی بوده که با تغییر عناوین اشخاص طبق تشکیلات جدید و همچنین عدم لزوم اناطه تشریفات داخلی مرجع مالیاتی در متن قانون مختصر و به جنبه ماهوی از جهت وجود حق، زمان و محل پرداخت محدود گردید.

● از اهداف پیش‌بینی مجازات در امور کیفری و جبران خسارت در عقود و امور حقوقی، پیشگیری از وقوع جرم و جلوگیری از تضییع حق است. در غیاب تبصره الحاقی، مطالبه خسارت و به تبع آن میزان آن میسر نمی‌گردد.

● موضوع ماده را به دو عامل می‌توان تقسیم نمود. یکی مالیات اضافه‌دریافتی که به‌واسطه فعل مرجع مالیاتی اخذ شده و دیگری مالیات اضافه‌پرداختی (مالیات‌های تکلیفی و علی‌الحساب‌های پرداختی) که ناشی از فعل مودی یا اشخاص ثالث بوده است. این تقسیم‌بندی تا حدودی در صدر هر دو متن قابل استخراج است. اما نکته اساسی که از این تفکیک به‌دست می‌آید، مبدا زمانی احتساب خسارت می‌باشد. تبصره الحاقی با توجه به منطق حقوقی قاعده تسبیب و برقراری رابطه بین فعل یا ترک فعل زیان‌بار، تشخیص خسارت وارد شده و شخص واردکننده خسارت، مسئولیت مرجع مالیاتی را به‌دقت تعیین کرده است. براین اساس، از آنجا که اضافه‌دریافتی مبتنی بر فعل مرجع مالیاتی است، مبدا زمان محاسبه خسارت تاریخ دریافت مالیات اضافی می‌باشد. این در حالی است که در حالت دوم و مادام که درخواست استرداد از سوی مودی صورت نگرفته، مرجع مالیاتی ضامن پرداخت خسارت نیست. لذا مبدا زمانی احتساب خسارت اضافه‌پرداختی، سه‌ماه پس از درخواست استرداد مودی خواهد بود.

با در نظر گرفتن مقایسه فوق و اصلاح انجام شده، سازمان امور مالیاتی کشور بخشنامه‌ای را به شماره ۴۹۰۹/۵۹۰۹-۲۱۱ در تاریخ ۱۳۸۲/۸/۲۶ به‌منظور اجرایی نمودن حکم قانونگذار تحت عنوان «اجرای ماده ۲۴۲» صادر نمود که عیناً در زیر می‌آید:

«نظر به اینکه به موجب ماده ۲۴۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، اداره امور مالیاتی موظف گردیده، در مواردی که مالیات اضافی دریافت شده و یا مالیاتی طبق مقررات قانون مذکور قابل استرداد می‌باشد، وجه قابل استرداد را ظرف مدت یک‌ماه به مودی ذی‌نفع پرداخت نماید و همچنین طبق تبصره الحاقی به‌ماده مذکور نیز مقرراتی در ارتباط با پرداخت خسارت بابت اضافه‌دریافتی مالیات به مودیان پیش‌بینی گردیده است، لذا به‌لحاظ اجرای صحیح مقررات مزبور و اتخاذ رویه واحد، یادآوری می‌نماید:

۱- چون حسب مقررات ماده ۲۷۳ الحاقی به اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، تاریخ اجرای اصلاحیه قانون مزبور از جمله ماده ۲۴۲ و تبصره الحاقی آن از اول سال ۱۳۸۱ می‌باشد، لذا مبدا احتساب خسارت یک‌ونیم درصد (۱/۵٪) برای مبالغ اضافه‌دریافتی مالیات نیز صرف‌نظر از سال عملکرد متعلق مالیات، از ابتدای سال ۱۳۸۱ به بعد خواهد بود و به عبارت دیگر، خسارت موصوفه قابل تسری به مبالغ اضافه‌دریافتی که تاریخ وقوع

آن قبل از شروع سال ۱۳۸۱ بوده است، نمی باشد.

۲- مبالغ اضافه دریافتی از مودیان بابت مالیات های موضوع قانون مالیات های مستقیم به هر عنوان مشمول پرداخت خسارتی به نرخ یک و نیم درصد (۱/۵٪) در ماه از تاریخ مالیات طبق بند ۱ تا زمان استرداد آن خواهد بود که این اضافه دریافتی مالیات و خسارت متعلقه ظرف مدت یک ماه از تاریخ احراز موضوع از محل وصولی های جاری به مودی ذی نفع پرداخت شود.

۳- مالیات های تکلیفی و علی الحساب های پرداختی به حساب مالیاتی مودی در هر سال در صورتی که اضافه بر مالیات متعلق باشد و ظرف مدت ۳ ماه از تاریخ درخواست مودی مسترد نشود نیز از تاریخ انقضا مدت مزبور مشمول پرداخت خسارت موضوع بند ۲ فوق خواهد شد.

۴- 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، بلا مانع می باشد.

۵- مسئولین مالیات ذی ربط مکلف به اجرای مقررات یاد شده 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.

با توجه به مقدمه اشاره شده، متن ماده و بخشنامه مالیاتی، عیناً متن شکایت شاکی، جوابیه سازمان امور مالیاتی و رای دیوان به دنبال یکدیگر می آید. لیکن به منظور مطالعه دقیق و روشن تر جریان پرونده، متن متصل منتشر شده در روزنامه رسمی شماره ۱۸۵۸۵ مورخ ۱۳۸۷/۹/۲۶ با در نظر گرفتن پاراگراف های ضروری تفکیک شده، که به ترتیب و شرح زیر می خوانید:

رای شماره ۶۱۸ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه شماره ۲۱۱-۴۹۰۹/۵۹۰۹ مورخ ۱۳۸۲/۸/۲۶ سازمان

امور مالیاتی کشور

شماره ۷۵۹/۸۵/هـ

۱۳۸۷/۹/۱۷

شماره دادنامه: ۶۱۸

تاریخ: ۱۳۸۷/۹/۱۰

کلاس پرونده: ۷۵۹/۸۵

مرجع رسیدگی: هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: خانم مهرداد مهرجو

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۱۱-۴۹۰۹/۵۹۰۹ مورخ ۱۳۸۲/۸/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور.

گردش کار: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، پس از فوت پدرم در هنگام تسلیم اظهارنامه مالیاتی وجود دیون متوفی به میزان ۲۰۰ میلیون ریال به اطلاع اداره کل امور مالیاتی شمال تهران رسید که دیون بدون توجه به اظهارات وارث مورد قبول اداره مذکور قرار نگرفته و از پول نقد مرحوم پدرم در بانک، بدون احتساب دیون متوفی، مالیات بر ارث محاسبه و برداشت گردید و رای قطعی دایره پرداخت دیون توسط وارث صادر گردید که وارث پس از ابلاغ با ارائه رای مذکور به اداره امور مالیاتی شمال تهران، تقاضای استرداد مالیات دریافتی اضافی و خسارت متعلقه به میزان ۱/۵ درصد ماهیانه به مبلغ اضافه دریافت براساس مفاد ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم و تبصره الحاقی آن را نمود.

با توجه به اینکه از نظر اینجانب صدور بخشنامه شماره ۲۱۱-۴۹۰۹/۵۹۰۹ مورخ ۱۳۸۲/۸/۲۶ 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:

۱- با توجه به اصل ۷۳ قانون اساسی شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است.

بخشنامه فوق الذکر توسط سازمان امور مالیاتی کشور که چیزی از اجزای قوه مجریه می باشد، مغایر مقررات ماده ۲۷۳ اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بوده و تفسیر قانون مزبور در ماده ۲۴۲ 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 ۲۷۳ اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ زمان اجرای اصلاحیه مذکور از جمله مفاد ماده ۲۴۲ و تبصره الحاقی آن از اول سال ۱۳۸۱ بوده و کلیه قوانین و مقررات مغایر با آن، از تاریخ اجرای این قانون لغو می گردد.

براساس مفاد ماده ۲۴۲ این قانون، می بایستی اولاً اضافه دریافتی ظرف یک ماه از تاریخ درخواست به مودی پرداخت گردد و براساس تبصره الحاقی آن نیز اضافه دریافتی مزبور مشمول خسارتی به میزان ۱/۵ 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 ۱۳۸۱ بوده، نموده است.

۲- اگر مفاد ماده ۲۴۲ 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 ۱/۵ 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 و عدم دسترسی صاحبان حق به حقوق خود

بوده است، لذا اجرای مفاد تبصره الحاقی از تاریخ اجرای قانون ۱۳۸۰/۱/۱ 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، و گرنه همچون مورد اخیر آن را بیان نموده و توضیح می‌داد.

۳- در اصلاحیه ماده ۲۴۲ و تبصره الحاقی آن هیچ اشاره‌ای به زمان وقوع اضافه‌دریافت نشده است و تنها درخواست مودی مورد عنایت و توجه بوده است. لذا تغییر این ماده علاوه بر آن که غیرقانونی است، به صورتی که در بخشنامه فوق‌الذکر سازمان امور مالیاتی کشور قید گردیده و ضمن آن تسری خسارت ۱/۵ درصد ماهیانه را به مبالغ اضافه‌دریافتی که زمان وقوع آن بعد از تاریخ اجرای قانون بوده، امکان‌پذیر دانسته است نیز تفسیری صحیح نمی‌باشد. در واقع، تبصره الحاقی پرداخت خسارت مزبور را به مبالغ اضافه‌دریافتی که تاریخ درخواست مودی جهت بازپرداخت آن بعد از تاریخ اجرای قانون بوده است، الزام‌آور می‌سازد.

۴- براساس اصل ۱۳۸ قانون اساسی، مفاد بخشنامه‌های دولتی نمی‌تواند با روح و متن قوانین نیز مخالف باشد که بخشنامه موصوف علاوه بر آنکه مغایر متن قانون می‌باشد، با روح اصلاحیه ماده ۲۴۲ نیز مغایر است، زیرا قانون به‌خاطر جریان خسارت مودیان وضع گردیده است.

۵- مفاد بخشنامه فوق‌الذکر در بند یک آن، خود دارای تناقض می‌باشد. از جهتی احتساب را صرف‌نظر از سال عملکرد تعلق مالیات، ابتدای سال ۱۳۸۱ به بعد می‌داند و از طرف دیگر، معتقد است که خسارت موصوف قابل تسری به مبالغ اضافه‌دریافتی که تاریخ وقوع آن قبل از شروع سال ۱۳۸۱ بوده است، نمی‌باشد. با عنایت به مراتب، تقاضای ابطال بخشنامه مورد شکایت را دارد.

مدیرکل دفتر حقوقی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی شماره ۲۱۲/۴۵۸۱۴ مورخ ۱۳۸۶/۵/۱۷، مبادرت به ارسال تصویرنامه شماره ۲۱۱/۴۳۲۹ مورخ ۱۳۸۶/۱/۲۶ مدیرکل دفتر فنی مالیاتی نموده است. در این نامه آمده است، به موجب ماده ۴ 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 ۲۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰، مبالغ اضافه‌دریافتی از مودیان بابت مالیات موضوع این قانون مشمول دریافت خسارت ۱/۵ درصد در ماه می‌باشد که براساس ماده ۲۷۳ همان قانون، اول سال ۱۳۸۱ قابل اجرا خواهد بود.

هیئت 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

قانونگذار به شرح ماده ۲۴۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰، 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 ۱/۵ درصد در ماه و مبدا احتساب خسارت مزبور را بالصریح از تاریخ دریافت مبالغ اضافی تعیین و اعلام کرده است. نظر به این‌که مفاد ماده ۲۷۳ قانون فوق‌الاشعار در خصوص تعیین تاریخ اجرای قانون از ۱۳۸۱/۱/۱ نافی حکم صریح مقنن در باب استحقاق مودیان مشمول ماده ۲۴۲ 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 ۲۱۱-۴۹۰۹/۵۹۰۹ مورخ ۱۳۸۲/۸/۲۶ که تاریخ احتساب خسارات مورد نظر مقنن را از اول فروردین ۱۳۸۱ تعیین و اعلام کرده است، مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور در وضع مقررات دولتی تشخیص داده می‌شود و مستنداً به قسمت دوم اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده یک و بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری، ابطال می‌گردد.

رئیس هیئت عمومی دیوان عدالت اداری - علی رازینی

در پایان، امیدوار است که نوشتار و منتخب مقررات این شماره در جهت اطلاع‌رسانی و تشریح استدلال‌های حقوقی در حوزه حقوق مالیاتی، مورد استفاده خوانندگان قرار گیرد.