



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390002634593
تاریخ تنظیم : 1403/11/02

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

شماره پرونده ها :

140331920000476550 , 140231920001210242 , 140331920000548752 , 140331920000726941 , 140331920000555097

شماره بایگانی شعبه :

0300122 , 0300033 , 0300097 , 0300149 , 0300125

* شماره پرونده : هت/0300033-0300149-0300122-0300125-0300097

* شاکیان : آقایان نیما غیاثوند - مرتضی پورکاویان - پالایش نفت شیراز با وکالت نصراله رضازاده - عباس حاجی زاده - جواد سپهری کیا

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره 200/1402/17 مورخ 1402/9/15 در خصوص اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق

* شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است . ریاست محترم دیوان نیز مطابق ماده 86 قانون دیوان عدالت اداری ابطال مصوبه را درخواست کرده اند متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

بخشنامه شماره 200/1402/17 مورخ 1402/9/15 سازمان امور مالیاتی کشور

«با عنایت به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق و به استناد مواد ۸۷، ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم به اطلاع میرساند:

۱- ادارات کل امور مالیاتی کشور، با رعایت مفاد قانون مالیاتهای مستقیم، مکلف به استرداد اضافه دریافتی بابت مالیات بر درآمد حقوق می باشند .

۲- شرط اساسی برای استرداد اضافه پرداختی مالیات مذکور، ارائه درخواست کتبی حقوق بگیر به اداره امور مالیاتی محل سکونت، در محدوده زمانی پس از تاریخ انقضای تیر ماه سال بعد تا آخر آن سال، می باشد.

۳- شمول خسارت موضوع تبصره ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم، به مواردی که مالیات بر درآمد حقوق اضافه بر مالیات متعلق دریافت شده است، در صورتی امکان پذیر خواهد بود که اداره امور مالیاتی مربوط ظرف سه ماه از تاریخ درخواست کتبی حقوق بگیر، اقدام به استرداد ننماید. در این صورت، علاوه بر استرداد اضافه مالیات دریافت شده، از تاریخ انقضای مدت موصوف تا زمان استرداد، خسارت یاد شده نیز به حقوق بگیر پرداخت خواهد شد.

۴- در مواردی که اداره امور مالیاتی ذیربط، درخواست کتبی استرداد از سوی حقوق بگیر را وارد نداند، میبایست مراتب را کتباً به حقوق بگیر اعلام نماید. حقوق بگیر میتواند ظرف سی روز از تاریخ اعلام نظر کتبی اداره موصوف، از هیات

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390002634593

تاریخ تنظیم : 1403/11/02

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی نماید.

۵- مفاد یا قسمتهایی از دستورالعمل و بخشنامه های قبلی که مغایر با این بخشنامه باشد، لغو میگردد.))

*دلایل شکات برای ابطال مقرره مورد شکایت:

آقای محمدتقی جوهری سلماسی:

«به استناد احکام صادره از هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره های ۷۳-۶۰۱-۱۹۵۶-۱۹۵۷ و ۱۱۵۸ به دلیل اعمال محدودیت زمانی علیرغم تصریح حکم دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۶۰۱۱۳۳۸ مورخ ۷/۱۲/۱۴۰۰ هیات تخصصی مالیاتی، بانکی به عدم شمول ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص مواردی که اضافه پرداختی مالیات سالهای ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۹ به علت عدم آگاهی از مقررات یا استنباط اشتباه در مدلول موارد قانونی رخ داده باشد. لذا تقاضای ابطال یا عدم تسری بند ۲ بخشنامه مذکور ... ناشی از آیتهای رفاهی و انگیزشی به استناد احکام فوق الذکر دارم»

آقای نیما غیاثوند:

«بخشنامه مذکور مخالف با اصل ۵۱ قانون اساسی و تبصره های یک و دو ماده ۸۶ و مواد ۸۴-۸۶-۸۷-۹۰-۹۱-۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. مطابق تبصره یک ماده ۸۶ کارفرمایانی که بابت دریافت خدمات، کالا و موارد دیگر به اشخاص حقیقی و حقوقی (غیر از کارکنان رسمی خود) به عنوان حق الزحمه پرداخت می کنند، موظفند مالیات با نرخ مقطوع ده درصد را از حقوق پرداختی کسر کنند ضمن اینکه کارمند غیر اصلی مانند مشاور و حق التدریس، فقط معافیت ماده ۸۴ قانون م م - یعنی همان معافیت مالیات بر حقوق - به او تعلق نمی گیرد ولی سایر معافیت ها در صورت احراز شرایط شامل او می شود.

بنابراین کلیت مفهوم ماده ۸۷ ق.م.م در خصوص پرداخت اضافه پرداختی و نه مالیات به حقوق بگیر می باشد و هیچ گاه ترتیبات مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ به این پرداختی که جنبه مالیات دارد، استرداد مطابق این مواد تعلق خواهد گرفت.»

شرح مساله: معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه شماره 4946/2140/4/30 مورخه 28/2/1370 نسبت به موضوع استرداد اضافه پرداختی مالیات، تعیین تکلیف نموده و رویه واحدی را شکل داده بود. این بخشنامه طی دادنامه شماره ۱۳۳۸ بتاریخ 7/12/1400 توسط هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری، مطابق با قانون تشخیص گردید. در این رای آمده است:

راجع به نحوه استرداد مالیات اضافه پرداختی در موضوع مالیات بر درآمد حقوق، دو فرض مفروض است:

الف - چنانچه کارفرما حسب مفاد ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم در محاسبه مالیات بر حقوق، دچار اشتباه نگردد و اصل محاسبه صحیح باشد، لیکن به دلایل دیگر این مالیات نباید کسر و پرداخت می شده است (مثلاً حقوق بگیر اخراج شده، ترک خدمت نموده، فوت شده است و نحو آن). در این فرض که اشتباه در محاسبه وجود ندارد، از موضوع مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون خارج بوده و شرایط و نحوه استرداد مالیات اضافه پرداختی منطبق بر مفاد ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم انجام شود (بدین معنا که درخواست استرداد باید در بازه زمانی قانونی صورت گیرد در غیر اینصورت درخواست مودی

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نشن خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دادنامه

پذیرفته نخواهد شد).

ب- در فرضی که کارفرما در محاسبه مالیات بر حقوق دچار اشتباه می گردد. بطور مثال کارفرما نمی داند که حقوق، مشمول معافیت های مندرج در ماده ۹۱ قانون بوده و یا اصولاً مؤدی معاف بوده است یا مفاد ماده ۹۲ قانون در خصوص فعالیت و مأموریت در مناطق را نمی دانسته و اجرا ننموده و معافیت را اعطاء نکرده است مالیات بیشتری کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نموده است که این فرض به جهت اشتباه در محاسبه مالیات پیش آمده است و وفق مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون باید اقدام گردد (بدین معنا که درخواست استرداد مقید به زمان مقرر در ماده ۸۷ نیست)

لذا از رای حاضر برمی آید که موارد استرداد اضافه مالیات پرداختی به دو دسته مشمول و غیر مشمول حکم ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم تقسیم شده است. بصورتی که اگر مالیات دریافتی ناشی از اشتباه باشد درخواست استرداد آن، مقید به زمان نیست (مشمول مواد ۲۴۲ و ۲۴۳). اگر مالیات دریافتی بر مبنای محاسبه صحیح اخذ شده باشد، درخواست استرداد آن مقید به زمان مقرر قانونی است (مشمول ماده ۸۷)

سازمان امور مالیاتی در تاریخ 15/9/1402 طی بخشنامه 200/1402/17 رای هیات تخصصی و بخشنامه قبلی خود را نادیده گرفته و عملاً نسبت به یکسان سازی مواد 87، 242 و 243 قانون مالیاتهای مستقیم اقدام و تنها شرط اساسی برای استرداد اضافه پرداخت مالیاتی را ارائه درخواست کتبی حقوق بگیر در محدوده زمانی پس از تاریخ انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال در نظر گرفته و درخواستهای خارج از این بازه را مورد پذیرش قرار نمی دهد. لذا در مانحن فیه، اطلاق این مقرر که تمایزی میان (استرداد وجوه مالیاتی ناشی از اشتباه در محاسبه) با (استرداد وجوه مالیاتی ناشی از محاسبه صحیح) قائل نشده است، بر خلاف تقسیم بندی قانونی مواد ۸۷ و ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم و نیز دادنامه ۱۳۳۸ هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری است.

این نگرش به شیوه مالیات ستانی و استرداد مبالغ اضافه دریافتی، در عمل موجب آن گردیده است که مراجع رسیدگی کننده به درخواستهای مؤدیان مالیاتی، با لحاظ بازه زمانی پیش بینی شده در ماده ۸۷ و در پرتو بخشنامه 200/1402/17، از استرداد مبالغ اضافه پرداختی خودداری و این امر موجبات ورود پرونده های متعددی را فراهم نموده است که یک نمونه آن، درخواست بیش از ۲۲۰۰ نفر از کارکنان پالایشگاه و پتروشیمی تبریز است.

*خلاصه مدافعات طرف شکایت:

شاکی مدعی است (نقل به مضمون) بند ۲ بخشنامه مورد شکایت که بیان میدارد «شرط اساسی برای استرداد اضافه پرداختی مالیات مذکور، ارائه درخواست کتبی حقوق بگیر به اداره امور مالیاتی محل سکونت، در محدوده زمانی پس از تاریخ انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال، میباشد» اجرای آرای ابطال از تاریخ تصویب مقررات مربوط به مالیات حقوق توسط هیات عمومی دیوان عدالت اداری و استرداد مالیات حقوقی که از اساس با نقض قانون توسط سازمان امور مالیاتی اخذ شده را مشروط به رعایت ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم نموده است؛ لذا ابطال آن را خواستار شده است. پاسخ: این متن تکرار مقررات مندرج در ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و حکم جدیدی به شمار نمی آید و چنانچه ایراد شاکی را وارد بدانیم می بایست ذیل تمامی مقررات، به رعایت مفاد دادنامه های قضایی نیز تصریح نمود، در حالی که رعایت آن قانوناً مفروض است حکم به نسخ دستورالعمل ۴۹۴۶/۴۰/۲۱۴۰/۴۰ در کادر پایین بخشنامه، با دادنامه

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140331390002634593

تاریخ تنظیم : 1403/11/02

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه

۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۳۸ مورخ 1400/7/12 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری همچنین با مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم مغایر است.

پاسخ: هیچ گونه مخالفت و مغایرتی وجود ندارد چرا که وفق مادتين ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مذکور در هر مورد که مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد است، مودی در ابتدا میبایست به اداره امور مالیاتی و عنداللزوم و حسب مورد به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مراجعه کند.

رای شماره ۳۰/۴/۱۰۹۴ مورخ 10/2/1368 شورای عالی مالیاتی مورد مستند شاکی است.

پاسخ: این رای در خصوص مفاد ماده ۵ لایحه قانونی مالیات بر درآمد حقوق مصوب ۲۱/۴/۱۳۵۹ شورای انقلاب جمهوری اسلامی صادر شده و لایحه قانونی مذکور به موجب ماده ۲۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم از ابتدای سال ۱۳۸۱ لغو شده و در ردیف ۳۱۵ پیوست قانون تنقیح قوانین مالیاتی به عنوان احکام مالیاتی منسوخ آمده است. با توجه به منسوخ بودن لایحه فوق کلیه مقرره های صادره در راستای اجرای آن نیز ملغی می باشد.

پرونده های کلاسه هـ/ت/0300043 (و سایر پرونده های لف شده) در جلسه مورخ 1403/10/23 و پس از اعاده از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مجدداً مورد بررسی واقع که با عنایت به نظر اتفاقی قضات حاضر در جلسه هیأت با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

به استثنای بند 2 و 4 بخشنامه مورد شکایت به شماره 17/1402/200 مورخ 15/9/1402 که اتخاذ تصمیم راجع به آنها به صورت جداگانه تدوین و به هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ارسال گردید سایر احکام مندرج در بخشنامه مورد شکایت که حکایت از اجرای مفاد قانون مالیاتهای مستقیم در بحث استرداد مالیات اضافه دریافتی بابت حقوق دارد و در بند سوم آن نیز شرایط مندرج در ماده 242 قانون مالیاتهای مستقیم جهت دریافت مالیات اضافی پرداختی و استرداد آن و رعایت بازه زمانی مندرج در قانون را یادآور می شود و مهلت سه ماهه مندرج در مقررره نیز با مفاد تبصره ماده 242 ق.م.م قابل انطباق می باشد و مغایرتی با مقررات ندارد و بند 5 بخشنامه نیز در راستای اختیارات سازمان امور مالیاتی اصدار و به خودی خود با قانون مغایرتی نداشته و در حدود اختیارات است فلذا به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمدعلی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390002634593
تاریخ تنظیم : 1403/11/02

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری