



رای شماره ۱۲۹۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته:  
ابطال رای شماره ۳۶-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۰۲ شورای عالی مالیاتی و بخشنامه شماره ۳۷۲۳۱/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۱۷  
معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره پرونده: هـ / ع / ۰۰۰۲۰۰۹ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۹۶ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۱/۱۹

\* شاکی: آقای بهمن زبردست

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال رای شماره ۳۶-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۲ شورای عالی مالیاتی و بخشنامه شماره ۳۷۲۳۱/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۱۷ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال رای شماره ۳۶-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۲ شورای عالی مالیاتی و بخشنامه شماره ۳۷۲۳۱/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۱۷ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور را تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

رای شورا به شماره ۳۶-۲۰۱

رای اکثریت: خسارت دریافتی مودیان (۱/۵ درصد در ماه) بابت مبالغ اضافه پرداختی، موضوع تبصره ماده ۲۴۲ اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم ماهیت درآمدی نداشته لذا اکثریت با نتیجه نظر دوم مبنی بر عدم شمول مالیات موافق است.

بخشنامه شماره ۳۷۲۳۱/۲۳۰/د (ابلاغ رای اکثریت)

خسارت دریافتی مودیان (۱/۵ درصد در ماه) بابت مبالغ اضافه پرداختی، موضوع تبصره ماده ۲۴۲ اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم ماهیت درآمدی نداشته و مشمول مالیات نمی باشد.

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت:

مقنن، معافیتهای مالیاتی مربوط به جبران خسارت را در قانون مالیاتهای مستقیم به دقت ذکر نموده و این موارد منحصر است به جبران خسارتهایی چون خسارت اخراج، مذکور در بند ۵ و وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن، مذکور در بند ۹ ماده ۹۱، خسارت جنگ، زلزله، سیل، آتش سوزی و یا حوادث غیرمترقبه دیگر، مذکور در بند (ب) ماده ۱۲۷ و وجوه پرداختی بابت انواع بیمه های عمر و زندگی از طرف موسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقد شده عاید ذینفع می شود، مذکور در ماده ۱۳۶ این قانون. روشن است که به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی، "موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص

می‌شود" و اگر در قانون برای درآمدی، ولو بابت جبران خسارت هم باشد، معافیتی ذکر نشده، آن درآمد مشمول مالیات است و این مشمول مالیات در مورد هرگونه خسارت دریافتی، از جمله خسارت دریافتی بابت تاخیر تادیه، به طور عام و خسارت موضوع تبصره ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم، به طور اخص نیز صادق است. با این همه در رای مورد اعتراض شورای عالی مالیاتی مقرر شده، "خسارت دریافتی مؤدی (۱/۵ درصد در ماه) بابت مبالغ اضافه پرداختی، موضوع تبصره ماده ۲۴۲ اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم ماهیت درآمدی نداشته لذا اکثریت با نتیجه نظر دوم مبنی بر عدم مشمول مالیات موافق است." لذا به دلیل عدم ذکر معافیت برای خسارت موضوع تبصره ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم در این ماده و موارد دیگر این قانون، همچنین مغایرت وضع این معافیت مالیاتی با اصل ۵۱ قانون اساسی و خارج از حدود اختیار بودن چنین حکمی، از این حیث که شورای عالی مالیاتی اختیار وضع معافیت مالیاتی را ندارد، درخواست ابطال رای شماره ۲۰۱-۳۶ مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۲ این شورا و بخشنامه شماره ۳۷۲۳۱/۲۳۰/د مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۱۷ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور که آن را جهت اجرا ابلاغ کرده دارم.

\*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۷۵۸۲/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۵ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

شاکی محترم، با خلط دو مقوله مشمولیت و عدم مشمولیت مالیات از یک سو و معافیت یا عدم معافیت مالیاتی از سوی دیگر، دچار اشتباه در طرح و بیان صورت مسئله و مفهوم ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم گردیده است. چرا که در مقررره مورد شکایت، معافیت یا عدم معافیت مالیاتی در ماده اخیر الذکر مورد بحث نیست. بلکه آنچه که می تواند مورد تردید واقع شود، موضوع مشمولیت یا عدم مشمولیت مالیاتی خسارت دریافتی مؤدی است. با توجه به سکوت مقنن در این ماده، اعضای شورای عالی مالیاتی، در مقام رفع تردید در خصوص مشمول یا عدم مشمول در آمد حاصل از خسارت دریافتی بابت مبالغ اضافه پرداختی از جانب مؤدی، بر اساس اصل برائت و با هدف حفظ حقوق ایشان، رای به عدم مشمولیت مالیات صادر نموده اند. افزون بر این، همانگونه که در ماده ۲۴۲ و تبصره آن اشاره شده، خسارت پرداختی به مؤدی، ناشی از اشتباه یا اقدام دیر هنگام سازمان متبوع بوده و نظر به کاهش ارزش پول در طول زمان، به منظور جبران منافع از دست رفته ایشان، پرداخت می شود.

عناوین خسارت های برشمرده شده توسط شاکی مشتمل بر خسارت اخراج (پرداختی توسط کارفرما موضوع بند ۵ ماده ۹۱ قانون مذکور) خسارت بدنی و امثال آن (پرداختی توسط موسسات بیمه موضوع بند ۹ ماده یادشده) ، وجوه یا کمکهای مالی اهدایی به خسارت دیدگان جنگ ، زلزله، سیل ، آتش سوزی و یا حوادث غیر مترقبه دیگر (بند ب ماده ۱۲۷ همان قانون و قیاس آنها با خسارت پرداختی موضوع تبصره ماده ۲۴۲ قانون مذکور توسط شاکی ، بنا به دلایل ذیل الذکر، قیاس مع الفارق می باشد.

به لحاظ آنکه خسارت های مورد استناد شاکی (بجز وجوه پرداختی بابت انواع بیمه های عمر و زندگی از طرف موسسات بیمه موضوع ماده ۱۳۶ قانون مزبور - مورد استناد دیگر ایشان - قطع نظر از این که فاقد ذکر عنوان خسارت در آن ماده بوده و حتی به عنوان "نفع" به "ذینفع" پرداخت می گردد)، جملگی دارای ماهیت و از جنس خسارت بوده و فی الواقع بابت مابه ازاء حسب مورد عدم النفع خسارت اخراج) یا سایر خسارت بالفعلی که به دریافت کنندگان آن وجوه وارد آمده است، به آنها پرداخت می گردد. لکن خسارت موضوع تبصره ماده ۲۴۲ همان قانون (به میزان ۱/۵ درصد در ماه و ۱۸ درصد سالانه) که به عنوان حکم خاص، با وجود حکم عام تبصره ۲

ماده ۴۹ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ وضع شده: اولاً - بابت جبران کاهش ارزش پول ناشی از تورم در زمان تصویب قانون است. ثانیاً- کاربرد و اطلاق عنوان (خسارت به آن توسط مقنن، هرچند که فاقد وصف و ماهیت خسارت به مفهوم عرفی آن نیز می باشد، به منظور برون رفت از مباحث فقهی بین مراجع عظام تقلید بوده است که غالباً معتقد به ربوی بودن چنین وجوهی می باشند.

چنانچه نظر مقنن مبنی بر درآمد بودن وجوه مورد نظر می بود، می بایست آن را متصف به وصف و عنوان دیگری نظیر پاداش و یا وجوه بلاعوض می نمود.

همچنین چنانچه وجوه پرداختی موصوف (خسارت موضوع تبصره ماده ۲۴۲ قانون مالیات های مستقیم) مشمول مالیات تلقی گردد، در این صورت وجوه خالص دریافتی مودی از این بابت، به میزانی کمتر از حد مقرر در قانون مذکور بابت تورم سالانه می شود که این امر در راستای تأمین نظر مقنن نخواهد بود.

\*نظریه تهیه کننده گزارش :

شکایت شاکی آقای بهمن زبر دست ، نسبت به رای شماره ۳۶ - ۲۰۱ مورخه ۱۳۹۲/۱۱/۲ هیأت عمومی شورای مالی مالیاتی است که در قالب بخشنامه شماره ۳۷۲۳۱/۳۳۰/د مورخه ۱۳۹۲/۱۲/۱۷ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی تنفیذ و ابلاغ شده است و حسب مفاد آن ، خسارت دریافتی ۵/۱ درصد مؤدیان از بابت مبالغ مالیات اضافه پرداختی موضوع تبصره ماده ۲۴۲ اصلاحی سال ۱۳۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم ، ماهیت درآمدی ندارد و مشمول مالیات بر درآمد نخواهد بود ، و شاکی معتقد است مواردی که مشمول معافیت مالیات در بحث خسارات می شود در قانون احصاء شده است و این خسارت پرداختی توسط سازمان امور مالیاتی در زمره موارد احصاء شده نمی باشد و علی القاعده باید مشمول مالیات شود و این در حالی است که بین موارد معاف از مالیات و موارد عدم شمول مالیات تفاوت وجود دارد ، در بحث معافیت همیشه حکم مقنن دایر مدار حوزه اجراء است یعنی اصل بر وضع و تشریح است لیکن به جهاتی این حکم اجرا نمی شود و معافیت اعمال می شود لیکن در بحث عدم شمول مالیات حکم مقنن دایر مدار وضع و تشریح است یعنی اصولاً تکلیفی برای اشخاص وضع نشده است تا در مقام اجرا مورد مساعدت قانونگذار واقع شوند و مقوله حاضر از سنخ دوم بوده یعنی عدم وجود ماهیت درآمدی و در نتیجه عدم شمول مالیات است و حق و انصاف هم همین است چون سازمان امور مالیاتی در اخذ مالیات دچار اشتباه شده است و حال مکلف به استرداد مالیات اضافه پرداختی بعلاوه خسارت است و آن هم خسارتی که طبعاً و معمولاً جبران خسارت مؤدی را نمی نماید ، ایجاد تکلیف به پرداخت مالیات و احتساب این خسارت به عنوان درآمد ، منطبق با مبانی نبوده و در نتیجه نظریه اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در حدود مقررات انشاء شده است.

تهیه کننده گزارش:

علی اکبر رشیدی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

شکایت شاکی آقای بهمن زبر دست ، نسبت به رای شماره ۳۶ - ۲۰۱ مورخه ۱۳۹۲/۱۱/۲ هیأت عمومی شورای مالی مالیاتی است که در قالب بخشنامه شماره ۳۷۲۳۱/۲۳۰/د مورخه ۱۳۹۲/۱۲/۱۷ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی تنفیذ و ابلاغ شده است و حسب مفاد آن ، خسارت دریافتی ۵/۱ درصد مؤدیان از بابت مبالغ مالیات اضافه پرداختی موضوع تبصره ماده ۲۴۲ اصلاحی سال ۱۳۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم ، ماهیت درآمدی ندارد و مشمول مالیات بر درآمد نخواهد بود ، و شاکی معتقد است مواردی که مشمول معافیت مالیات در بحث خسارات می شود در قانون احصاء شده است و این خسارت پرداختی توسط سازمان امور مالیاتی در زمره موارد احصاء شده نمی باشد و علی القاعده باید مشمول مالیات شود و این در حالی است که بین موارد معاف از مالیات و موارد عدم شمول مالیات تفاوت وجود دارد ، در بحث معافیت همیشه حکم مقنن دایر مدار حوزه اجراء است یعنی اصل بر وضع و تشریح است لیکن به جهاتی این حکم اجرا نمی شود و معافیت اعمال می شود لیکن در بحث عدم شمول مالیات حکم مقنن دایر مدار وضع و تشریح است یعنی اصولاً تکلیفی برای اشخاص وضع نشده است تا در مقام اجرا مورد مساعدت قانونگذار واقع شوند و مقوله حاضر از سنخ دوم بوده یعنی عدم وجود ماهیت درآمدی و در نتیجه عدم شمول مالیات است و حق و انصاف هم همین است چون سازمان امور مالیاتی در اخذ مالیات دچار اشتباه شده است و حال مکلف به استرداد مالیات اضافه پرداختی بعلاوه خسارت است و آن هم خسارتی که طبعاً و معمولاً جبران خسارت مؤدی را نمی نماید ، ایجاد تکلیف به پرداخت مالیات و احتساب این خسارت به عنوان درآمد ، منطبق با مبانی نبوده و در نتیجه نظریه اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در حدود مقررات انشاء شده است به استناد بند ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست معزز دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

دکتر محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری