



رای شماره ۱۳۳۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته:
ابطال دستورالعمل چگونگی استرداد اضافه پرداختی مالیات حقوق، به شماره ۱۴۰۰/۴/۲۱۴۰/۴۹۴۶ مورخ ۱۳۷۰/۰۲/۲۸
معاون درآمدهای مالیاتی)

شماره پرونده: هـ / ع / ۰۰۰۲۱۷۸ شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۳۸ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۲/۷

* شاکی: آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل چگونگی استرداد اضافه پرداختی مالیات حقوق، به شماره ۱۴۰۰/۴/۳۰/۴۹۴۶ مورخ ۱۳۷۰/۰۲/۲۸ معاون درآمدهای مالیاتی

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال دستورالعمل چگونگی استرداد اضافه پرداختی مالیات حقوق، به شماره ۱۴۰۰/۴/۳۰/۴۹۴۶ مورخ ۱۳۷۰/۰۲/۲۸ معاون درآمدهای مالیاتی تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

چون در مورد نحوه استرداد و همچنین حوزه مالیاتی صالح جهت استرداد اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق بین برخی از ماموران تشخیص و مودیان مالیاتی اختلاف نظرهایی بروز کرده است لذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد موارد زیر را متذکر میشود: الف - در مواردیکه کارفرما حسب مفاد ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و با در نظرگرفتن کلیه معافیت های قانونی مربوط به درآمد حقوق نسبت به کسر و واریز مالیات حقوق بگیر به حوزه مالیاتی اقدام نموده لکن حقوق بگیر به عللی مانند ترک خدمت در ضمن سال و امثالهم بابت مالیات بردرآمد حقوق اضافه پرداختی داشته باشد درچنین مواردی چون کارفرما مقررات مالیاتی را بطور صحیح اجراء نموده است و اضافه پرداختی بر مبنای مقررات تحقق یافته برای استرداد اضافه پرداختی مالیات لازم است حقوق بگیر طبق مدلول ماده ۸۷ اقدام نماید. ب - هرگاه اضافه پرداختی بعلت عدم آگاهی از مقررات و یا استنباط اشتباه در مدلول موارد قانونی و یا اشتباه در محاسبه از طرف کارفرما تحقق یافته است کارفرما بدون رعایت معافیت های مذکور در قانون مانند بندهای مختلف ماده ۹۱ یا بخشودگی مالیاتی ماده ۹۲ و یا سایر معافیتها اقدام به کسر مالیات از حقوق بگیر و واریز آن بحساب مالیاتی نموده باشد چنین مواردی موضوعا از شمول حکم ماده ۸۷ خارج بوده و درخواست استرداد آن مقید به محدوده زمانی خاصی نمی باشد و بنا به احکام کلی ماده ۲۴۲ و ماده ۲۴۳ قابل استرداد خواهد بود و حوزه صالح برای استرداد همان حوزه ای است که مالیات به حساب آن واریز شده است ضمنا در موارد مذکور در این بند کارفرما می تواند حسب درخواست کارکنان ذینفع و پس از هماهنگی با حوزه مالیاتی مربوط نسبت به جبران اضافه پرداختی طی فهرست مالیات حقوق ماههای بعد تا تسویه آن اقدام نماید.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت:

وفق ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم، "اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد مشروط بر این که بعد از انقضای تیر ماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرارگیرد. اداره امور مالیاتی مذکور موظف است ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم درخواست رسیدگی‌های لازم را معمول و در صورت احراز اضافه پرداختی و نداشتن بدهی قطعی دیگر در آن اداره امور مالیاتی نسبت به استرداد اضافه پرداختی از محل وصولی‌های جاری اقدام کند. در صورتی که درخواست‌کننده بدهی قطعی مالیاتی داشته باشد اضافه پرداختی به حساب بدهی مزبور منظور و مازاد مسترد خواهد شد." چنانکه می‌بینیم، حکم این ماده درخصوص استرداد اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق، به صورت مطلق بوده، منوط و مشروط به امر دیگری نشده است.

با این‌همه در دستورالعمل مورداعتراض، موارد استرداد اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق، به دو دسته مشمول و غیرمشمول حکم ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم تقسیم و چنین مقرر شده، " هرگاه اضافه پرداختی بعلت عدم آگاهی از مقررات و یا استنباط اشتباه در مدلول موارد قانونی و یا اشتباه در محاسبه از طرف کارفرما تحقق یافته است کارفرما بدون رعایت معافیت‌های مذکور در قانون مانند بندهای مختلف ماده ۹۱ یا بخشودگی مالیاتی ماده ۹۲ و یا سایر معافیتها اقدام به کسر مالیات از حقوق بگیر و واریز آن بحساب مالیاتی نموده باشد چنین مواردی موضوعاً از مشمول حکم ماده ۸۷ خارج بوده و درخواست استرداد آن مقید به محدوده زمانی خاصی نمی‌باشد و بنا به احکام کلی ماده ۲۴۲ و ماده ۲۴۳ قابل استرداد خواهد بود." جدای از آنکه، جهل به قانون، رافع مسئولیت نیست و عدم آگاهی از مقررات یا استنباط اشتباه در مدلول موارد قانونی، موجبات نقض حکم مطلق ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم را فراهم نمی‌آورد، مانند همه موارد دیگری که مقنن، حکم خاص و مشخص موردی را بالصراحه در متن یکی از مواد قانون مشخص کرده، احکام کلی مذکور در مواد دیگر قانون، نافی حکم خاص و مشخص آن ماده نیست، لذا احکام کلی مادتين ۲۴۲ و ۲۴۳ نیز نمی‌تواند مستمسکی برای نقض حکم خاص و صریح ماده ۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم درخصوص نحوه استرداد اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق باشد.

*در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۸۷۹۸/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۸/۱۷ به طور خلاصه توضیح داده اند که:

به موجب ماده (۸۷) قانون مالیات های مستقیم : «اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد مشروط بر این که بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد...». از طرفی وفق ماده (۲۴۲) همان قانون: «اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه مالیات اضافی دریافت شده است و هم چنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مودی پرداخت کند». در راستای اجرای مقررات مربوط به یک موضوع مالیاتی به عنوان جزئی از کل، می بایست به مجموعه تمامی مواد و مقررات ناظر بر آن موضوع توجه شود تا بدین ترتیب بتوان به فهم صحیح مراد قانونگذار در خصوص یک موضوع مالیاتی دست یافت. در این راستا، در صورتی که بین مفاد حکم مقرر در دو ماده قانونی از حیث شمول و دلالت مفهومی تعارضی به نظر برسد، وفق قواعد مقرر در علم اصول، تا زمانی که بین دلالت دو حکم الزام آور، امکان جمع عرفی باشد، لازم است جمع میان مقررات صورت گیرد و از طرد یک حکم قانونی به دستاویز تمسک به حکم قانونی دیگر، اجتناب گردد. (الجمع مهما امکن اولی من الطرح).

در نتیجه برای رفع ابهام و در مقام جمع فی مابین حکم مقرر در مواد (۸۷) و (۲۴۲) قانون مالیات های مستقیم، به نظر می رسد که ماده (۸۷) قانون مذکور که به صورت عام، اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق را مورد حکم قرار داده، منصرف از مفاد ماده (۲۴۲) آن قانون است که ناظر بر استرداد مالیات اضافه پرداختی به علت اشتباه در محاسبه می باشد و بدین ترتیب در مواردی که اضافه پرداختی به علت عدم آگاهی از مقررات و یا استنباط اشتباه در مدلول موارد قانونی و یا اشتباه در محاسبه از طرف کارفرما تحقق یافته باشد یا کارفرما بدون رعایت معافیت های مقرر در قانون مذکور، اقدام به کسر مالیات از حقوق بگیر و واریز آن به حساب سازمان امور مالیاتی نموده باشد، چنین مواردی از شمول حکم ماده (۸۷) قانون یادشده خارج بوده و بنا به احکام کلی مقرر در مواد (۲۴۲) و (۲۴۳) قانون مذکور قابل استرداد خواهد بود و درخواست استرداد آن نیز مقید به محدوده زمانی خاصی نمی باشد. افزون بر این در مواردی که تحقق اضافه پرداختی ناشی از عدم آگاهی مؤدی و یا کارفرما از شمول معافیت و یا اشتباه در محاسبه مالیات باشد، عدم اعمال معافیت به دلیل سپری شدن بازه زمانی مشخص (که در ماده ۸۷ قانون مزبور به آن اشاره شده است)، مغایر با اصل عدالت مالیاتی در خصوص مطالبه مالیات از درآمد واقعی مؤدی می باشد و در این گونه موارد می بایست به اقتضای رعایت عدالت مالیاتی، اضافه پرداختی مالیات بر درآمد حقوق نیز همانند اضافه پرداختی مربوط به سایر منابع مالیاتی، بدون محدودیت زمانی قابل استرداد باشد.

در رای وحدت رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۰۴ و به تاریخ ۱۳۹۵/۲/۲۸ نیز به مقررات مواد (۲۴۲) و (۲۴۳) قانون مالیات های مستقیم برای استرداد مالیات حقوق اشاره شده است که این امر به منزله پذیرش تلویحی امکان استرداد اضافه پرداختی مالیات بر درآمد حقوق و در اجرای مقررات یاد شده می باشد.

*نظریه تهیه کننده گزارش :

تفکیک انجام شده در دستورالعمل مورد شکایت به شماره ۴۹۴۶/۲۱۴۰/۴/۳۰ مورخه ۱۳۷۰/۲/۲۸ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی راجع به نحوه استرداد مالیات اضافه پرداختی در موضوع مالیات بر درآمد حقوق در دو فرض به تصویر درآمده است :

الف - با عنایت به ماهیت مالیات حقوق که از سنخ مالیات تکلیفی می باشد و مؤدی مأمور کسر و ایصال است چنانچه کارفرما حسب مفاد ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در محاسبه مالیات بر حقوق دچار اشتباه نگردد و اصل محاسبه صحیح باشد ، لیکن به دلایل دیگر این مالیات نباید کسر و پرداخت می شد (مثلاً حقوق بگیر اخراج شده است یا ترک خدمت نموده یا فوت نموده 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.

ب- در فرضی که اصولاً کارفرما که مأمور کسر و ایصال است در محاسبه مالیات بر حقوق دچار اشتباه می گردد مثلاً نمی داند که بخشی یا تمام 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 و مالیات بیشتری کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نموده است که این فروض به جهت اشتباه در محاسبه مالیات می باشد که وفق مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون باید اقدام گردد.

به نظر می رسد این تفکیک انجام شده در راستای تبیین اهداف مقنن و توضیح اجرای صحیح قانون می باشد چرا که اصولاً مفاد دادنامه صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۰۴ مورمه ۱۳۹۵/۲/۲۸ که اتفاقاً رای وحدت رویه و در مقام تعارض بوده است نیز در خصوص استرداد مالیات اضافه پرداختی در باب

مالیات حقوق بوده ولی هیأت عمومی دیوان ، رسیدگی ابتدایی در این باب را متوجه هیأت موضوع مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ ق.م.م قرار داده است که ناظر به همین برداشت صحیح و تقسیم بندی درست است. از طرفی در خود مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ به صراحت بحث از اشتباه در محاسبه مالیات و نیز قید عبارت " این قانون " و نیز ذکر مالیات تکلیفی شده است که همگی قابل انطباق حداقل بر مالیات حقوقی که به جهت اشتباه در محاسبه اضافه پرداخت شده باشد می گردد.

تهیه کننده گزارش:

سید سعید برقعی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

تفکیک انجام شده در دستورالعمل مورد شکایت به شماره ۴۹۴۶/۲۱۴۰/۴/۳۰ مورخه ۱۳۷۰/۲/۲۸ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی راجع به نحوه استرداد مالیات اضافه پرداختی در موضوع مالیات بر درآمد حقوق در دو فرض به تصویر درآمده است :

الف - با عنایت به ماهیت مالیات حقوق که از سنخ مالیات تکلیفی می باشد و مؤدی مأمور کسر و ایصال است چنانچه کارفرما حسب مفاد ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در محاسبه مالیات بر حقوق دچار اشتباه نگردد و اصل محاسبه صحیح باشد ، لیکن به دلایل دیگر این مالیات نباید کسر و پرداخت می شد (مثلاً حقوق بگیر اخراج شده است یا ترک خدمت نموده یا فوت نموده 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.

ب- در فرضی که اصولاً کارفرما که مأمور کسر و ایصال است در محاسبه مالیات بر حقوق دچار اشتباه می گردد مثلاً نمی داند که بخشی یا تمام 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 و مالیات بیشتری کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نموده است که این فروض به جهت اشتباه در محاسبه مالیات می باشد که وفق مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون باید اقدام گردد.

به نظر می رسد این تفکیک انجام شده در راستای تبیین اهداف مقنن و توضیح اجرای صحیح قانون می باشد چرا که اصولاً مفاد دادنامه صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۰۴ مورمه ۱۳۹۵/۲/۲۸ که اتفاقاً رای وحدت رویه و در مقام تعارض بوده است نیز در خصوص استرداد مالیات اضافه پرداختی در باب مالیات حقوق بوده ولی هیأت عمومی دیوان ، رسیدگی ابتدایی در این باب را متوجه هیأت موضوع مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ ق.م.م قرار داده است که ناظر به همین برداشت صحیح و تقسیم بندی درست است. از طرفی در خود مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ به صراحت بحث از اشتباه در محاسبه مالیات و نیز قید عبارت " این قانون " و نیز ذکر مالیات تکلیفی شده است که همگی قابل انطباق حداقل بر مالیات حقوقی که به جهت اشتباه در محاسبه اضافه پرداخت شده باشد می گردد ، فلذا به استناد بند ب 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 سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

دکتر محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری