



رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۹۴۵۶۹۸ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۱۱ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور)

موضوع

بسمه تعالی هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی *شماره پرونده : ه ت/ ۰۲۰۰۱۷۳ - ۰۲۰۰۲۰۱ - ۰۲۰۰۱۷۵ - ۰۲۰۰۲۰۲
شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۹۴۵۶۹۸ ۰۲۰۰۲۳۳- ۰۲۰۰۲۳۸- ۰۲۰۰۱۷۴ - ۰۲۰۰۲۰۳- ۰۲۰۰۲۰۲
تاریخ: ۱۴۰۲/۱۱/۱۱ *شاکیان : سمن جلوی- زهرا شاد- شاهرخ صمیمی- سید مهدی میرهاشمی- شهرروز ابوالحسنی - مرضیه امیدواریان- عاطفه مجلسی- اکرم سادات موسویان- آریتا فنوتی- نجمه غلامی- مینا گرجی آرا- مریم فصیحی زاده- راحله کوهی سقرلو- علی کتابی- امیر عزیزی- الهام بامی محمدی- مرتضی عرب کوهستانی- علی قنبری برزبان- زینب صالحی- رضا نوراللهی مقدم- حمیدرضا گلک داری- عباس یوسف زاده- امین کتابی- علی پرمون- ابراهیم اکبری پردنجانی- سید مسیح مولانا- مصطفی باتقوا- مسعود ولی پوری گودرزی - حمیدرضا ادیب نیا - پیمان آقاییگی - علیرضا زمانیان - زهرا عسگری - سیروس بالوندی * طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور*
دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد: بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور" با توجه به احکام بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، مقرر می دارد: ۱- سقف معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ در سال ۱۴۰۲، مبلغ یک میلیارد و دویست میلیون (۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال است. ۲- مجموع درآمد اشخاص حقیقی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا (به استثنای عیدی و کارانه اعضای هیات علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی)، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق العاده ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، حق التدریس، حق التحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیر مستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی، از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیر دولتی تحصیل می نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره ۱ ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم) باشد، پس از کسر بخشودگی، معافیت و سایر مشوق های مقرر در قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین (از جمله ماده ۵۶ قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران مصوب ۱۳۸۶/۰۴/۰۳، ماده ۲۵ قانون حمایت از معلولان مصوب ۱۳۹۶/۱۲/۲۰) به نرخ های زیر مشمول مالیات می باشد: ۱-۲- نسبت به مازاد یک میلیارد و دویست میلیون (۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا یک میلیارد و ششصد و هشتاد میلیون (۱,۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، ده درصد (۱۰٪) ۲-۲- نسبت به مازاد یک میلیارد و ششصد و هشتاد میلیون (۱,۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا دو میلیارد و هفتصد و شصت میلیون (۲,۷۶۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، پانزده درصد (۱۵٪) ۳-۲- نسبت به مازاد دو میلیارد و هفتصد و شصت میلیون (۲,۷۶۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا چهار میلیارد و هشتاد میلیون (۴,۰۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، بیست درصد (۲۰٪) ۴-۲- نسبت به مازاد چهار میلیارد و هشتاد میلیون (۴,۰۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال به بالا، سی درصد (۳۰٪) ۳- به مجموع درآمدهای حقوق هر یک از اشخاص حقیقی مشمول حکم بند (و) تبصره ۱۲ قانون صدرالاشاره، یک معافیت مالیات بر درآمد حقوق سالانه موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم به میزان تعیین شده فوق الذکر، قابل اعمال خواهد بود. ۴- پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف اند، طبق قوانین و مقررات و با احتساب پرداختی سایر اشخاص به حقوق بگیر مورد نظر، مالیات متعلق را محاسبه، کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرست مشخصات حقوق بگیران، پرداخت نمایند. پس از دریافت سیستمی فهرست مذکور، سازمان امور مالیاتی کشور، میزان مالیات متعلق به هر حقوق بگیر را مطابق قوانین و مقررات و با لحاظ مجموع حقوق دریافتی آنان و بر اساس میزان حقوق دریافتی از سایر کارفرمایان تا آن زمان، محاسبه و در صورتی که مالیات متعلق به هر حقوق بگیر، کمتر محاسبه و پرداخت شده باشد، میزان ما به التفاوت مالیات هر حقوق بگیر را به صورت سیستمی به پرداخت کننده حقوق، اعلام می نماید. چنانچه کارفرما ظرف مهلت ده روز از تاریخ سیستمی، بدهی مالیاتی را از طریق سامانه، پرداخت و درخواست بخشودگی جرایم مالیاتی را به صورت سیستمی ارایه، نمایند، جرایم متعلق از این بابت با رعایت ماده ۱۹۱ قانون مالیات های مستقیم، بخشوده می شود. در مواردی که کارفرما در موعد مقرر مابه التفاوت مالیات اعلامی توسط سیستم را نپردازد، بر اساس نرخ مالیاتی متناظر نسبت به مطالبه مالیات متعلق و جرایم مربوطه اقدام خواهد شد. ۵- چنانچه در رسیدگی های اداره امور مالیاتی مشخص شود، کارفرما به تکالیف مقرر خود در راستای ارسال فهرست وفق ماده ۸۶ قانون یادشده عمل ننموده یا درآمد حقوق هر یک از کارکنان را کمتر از میزان واقعی ابراز نموده است، مابه التفاوت مالیات مذکور با توجه به مجموع درآمد حقوق بگیر و بر اساس بالاترین نرخ متعلق به آن، تعیین می شود. ۶- درآمد عیدی حقوق بگیران، پس از اعمال معافیت مالیاتی موضوع بند ۱۰ ماده ۹۱ قانون مالیات های مستقیم و با ملحوظ نظر قراردادن

مجموع درآمد حقوق اشخاص مذکور، مشمول نرخ های ماده ۸۵ قانون اخیرالذکر خواهد بود. ۷- نرخ مالیات بر درآمد کارانه اعضای هیات علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی با توجه به مجموع درآمد حقوق اشخاص مزبور، بر اساس نرخ های موضوع ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم، خواهد بود. حکم اخیر قابل تسری به سایر درآمدهای اشخاص موصوف نخواهد بود. ۸- کلیه پرداخت ها به افراد در قبال ارائه خدمات در دستگاه ها (اعم از بخش دولتی و یا غیر دولتی) تحت هر عنوان از جمله ساعتی، روزمزد، قراردادی، حق التدریس، حق التحقیق، حق الزحمه، حق نظارت، حق التألیف و پاداش شورای حل اختلاف، مشمول حکم بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۲ کل کشور، می باشند. ۹- با عنایت به حکم بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، اشخاص حقیقی موضوع ماده ۱۸ قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت (مصوب ۱۴۰۰/۰۷/۲۴)، به ازای فرزند سوم و بیشتر که از آبان سال ۱۴۰۰ به بعد متولد شده اند، علاوه بر معافیت سالانه مالیات بر درآمد حقوق موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم، به ازای هر فرزند مشمول پانزده درصد (۱۵٪) افزایش در معافیت مالیاتی سالانه مذکور می شوند. * دلایل شاکیان برای ابطال مقرر مقرر شکایت : شاکیان در بیان شکایت خویش اعلام نموده اند که طبق بند (و) تبصره (۱۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲، نرخ مالیات حقوق و معافیت آن و نیز موارد شمول آن بیان شده است و این قانون موارد را به نحو صریح بیان نموده است. هرچند قانونگذار به نحو ناقص اقدام نموده است ولی به نظر می رسد مفاد ماده (۸۵) قانون مالیات های مستقیم در این بند قانون بودجه اصلاح شده است ولی حکم مواد (۸۲) (۸۳) (۹۱) (۹۲) قانون کماکان معتبر می باشد. با توجه به ماده (۱۸۱) قانون آیین نامه داخلی مجلس که برای اصلاح قانون، نظر (۲/۳) نمایندگان اخذ شده است (در خصوص ماده ۸۵) اما سایر مواد کماکان به قوت خود باقی است. از طرف دیگر مفاد تبصره ۱ ماده (۸۶) قانون مالیات های مستقیم در بند ۴ بخشنامه مورد شکایت نادیده گرفته شد و پرداخت کنندگان حقوق را مکلف نموده است که محاسبه حقوق را با لحاظ سایر پرداختی ها انجام دهند در حالی که محاسبه باید توسط سازمان انجام شود. علیرغم تصریح معافیت عیدی در قانون بودجه سال ۱۴۰۲، سازمان در بخشنامه مورد شکایت آن را به نرخ های ماده ۸۵ مشمول مالیات قرار داده است. از سویی تخفیفات مندرج در قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت (بند ص تبصره ۶) قانون بودجه ۱۴۰۲ به نحو دقیق در بخشنامه (بند ۹) مورد رعایت واقع نگردید، تقاضای ابطال بخشنامه موصوف را داریم در لایحه تقدیمی متعاقب، شاکیان تقاضای ابطال کل بخشنامه را نموده اند. * سازمان امور مالیاتی طی لایحه مثبت به شماره ۳۰۰۹۸۳۲ مورخ ۱۴۰۲/۷/۳ در پاسخ بیان داشته است که: سابقاً همین شکایت در پرونده دیگری مطرح شد که تا کنون منتهی به اتخاذ تصمیم نشده است تقاضای رسیدگی توأمان را دارم. عمده استدلال شاکیان این است که سازمان، مفاد قانون بودجه را با تصویب این بخشنامه تغییر داده است در حالی که بخشنامه فاقد هرگونه حکمی راجع به لغو معافیت های موضوع بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ می باشد. در بخشنامه تأکید شده است سایر معافیت های موضوع ماده ۵۶ قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران، ماده ۲۵ قانون حمایت از معلولان و ... مورد توجه واقع شود. ایضاً در خصوص اینکه ادعا شده مصادیق رفاهی از جمله مهدکودک، یارانه غذا و ... مشمول مالیات داشته شده است و برخلاف آرای هیات عمومی می باشد، ذکر این نکته لازم است که آرای هیات عمومی مربوط به قوانین حاکم زمان خویش می باشد ولیکن بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ تأسیس جدیدی است که کلیه پرداختی ها و دریافتی ها تحت هر عنوانی را مشمول مالیات دانسته است. ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم نیز وظیفه کسر را متوجه پرداخت کنندگان حقوق دانسته است و اینکه ادعا شده، تکلیف محاسبه و کسر به عهده سازمان امور مالیاتی است صحیح نمی باشد چون پرداخت کننده در حکم مؤدی می باشد. مزید اطلاع اینکه کارفرمایان وفق الزامات قانونی باید میزان حقوق را بر اساس ماده ۲۳۲ قانون مالیات های مستقیم به کارفرمایان دیگر اطلاع رسانی نمایند. از سویی بند ۴ بخشنامه ضمن عدم شفافیت ادعای شاکیان، در راستای بند (ص) تبصره ۶ ماده واحده قانون بودجه ۱۴۰۲ در خصوص مزایای قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت صادر شده است و مغایرتی با قوانین ندارد. با عنایت به عقیده اتفاقی حاضرین در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۲۴ هیات تخصصی مالیاتی بانکی راجع به مفاد بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی به استثنای بند (۵) این بخشنامه، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری نظر به اینکه مرجع واضع مصوبه در بخشنامه شماره ۵/۱۴۰۲/۲۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ که در راستای احکام مربوط به مالیات حقوق مندرج در بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۲، مواردی را منطبق با قانون بودجه سال یاد شده ذکر نموده است و در راستای اجرای احکام قانونی اموری همچون سقف مالیات حقوق ماده (۸۴) قانون مالیات های مستقیم و موارد استثنای آن و نیز حاکمیت قانون بودجه بر تبصره یک ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم را بیان نموده است و به صورت عینی و ملموس اعداد و ارقامی را که حقوق بگیران دریافت و کارفرمایان در هنگام کسر و ایصال مکلف هستند در خصوص پرداختی های حقوق رعایت نمایند، بیان نموده و نیز برخورداری از یک معافیت مالیات حقوق و نیز تکالیف کارفرمایان در ارسال فهرست را بیان نموده است و همچنین با لحاظ مفاد قانون بودجه در خصوص عیدی پرداختی و کارانه پزشکان بالینی تمام وقت جغرافیایی و اعضای هیات علمی موصوف و نیز رعایت قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت، احکامی را ذکر نموده که همگی در محدوده اختیار قانونی و در راستای قانون بوده، فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری (به استثنای بند ۵ بخشنامه که به صورت جداگانه اتخاذ تصمیم شده است) بخشنامه معترض عنه را قابل ابطال دانسته رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست ارزشمند دیوان یا ده نفر از قضات گرامی دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانک دیوان عدالت اداری

