



موضوع	رای شماره ۱۲۵۸ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (جزء ۳ از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۰۷-۲۰۰۰۹۶۱۵۸ سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است «منظور از بدهی های مالیاتی مندرج در تبصره ماده ۱۳۱ و تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مذکور، کلیه بدهی های قطعی شده سال قبل اعم از اصل و جرایم متعلقه تصریح شده در قانون مالیات های مستقیم بوده و به سایر بدهی های مالیاتی مؤدی مربوط به سایر قوانین ارتباطی نخواهد داشت» از تاریخ تصویب ابطال شد.)
	بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۵۸ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱۰۷/۱۲ شماره پرونده: ۰۱۰۰۱۶۳ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکي: آقای بهمن زبردست موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء ۳ از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۰۷-۲۰۰۰۹۶۱۵۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشورگردش کار: شکای به موجب دادخواستی ابطال جزء ۳ از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۰۷-۲۰۰۰۹۶۱۵۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: "با اتخاذ ملاک از دادنامه شماره ۱۴۰۰/۱۱/۲۵-۱۱۳۱۶ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی، چون این مقرر بر خلاف مفاد رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی و نیز مغایر با تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم بوده و خارج از حدود اختیارات قانونی مرجع مصوب بوده و باعث تضییع حقوق مؤدیانی می شود که بدهی سال قبل را تسویه نموده ولی به دلیل عدم تسویه سایر بدهی های مندرج در قانون مالیات های مستقیم از تخفیف محروم می شوند، تقاضای ابطال از تاریخ تصویب را دارم." متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: "بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۰۷-۲۰۰۰۹۶۱۵۸ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۲۰۱-۳۶ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۳ در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم در ارتباط با مقررات تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، جهت اجراء ابلاغ می گردد. ضمناً لازم است موارد زیر در حسابرسی های مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی مد نظر قرار گیرد.....ج- مقررات عمومی.....۳- منظور از بدهی های مالیاتی مندرج در تبصره ماده ۱۳۱ و تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مذکور، کلیه بدهی های قطعی شده سال قبل اعم از اصل و جرایم متعلقه تصریح شده در قانون مالیات های مستقیم بوده و به سایر بدهی های مالیاتی مؤدی مربوط به سایر قوانین ارتباطی نخواهد داشت. -رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور" در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱۰۳/۹ ص مورخ ۱۴۰۱۰۳/۹ توضیح داده است که: "۱- طبق تبصره ۷ ماده ۱۰۵ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم، به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ های مذکور کاسته می شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و ارایه اظهار نامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است. ۲- طبق جزء ۳ بند (ج) بخشنامه مذکور، منظور از بدهی های مالیاتی مندرج در تبصره ماده ۱۳۱ و تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مذکور، کلیه بدهی های قطعی شده سال قبل، اعم از اصل و جرایم متعلقه تصریح شده در قانون مالیات های مستقیم بوده و به سایر بدهی های مالیاتی مؤدی مربوط به سایر قوانین ارتباطی نخواهد داشت. ۳- مطابق نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه ۱۴۰۰/۴۹-۲۱۰/۲۹-۶/۱۴۰۰ ابلاغ گردید، با رعایت سایر قوانین و مقررات مربوط شرط استفاده از تخفیف مالیاتی موضوع تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ۱۳۱ اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم، صرفاً تسویه بدهی مالیات بر درآمد عملکرد سال قبل (اعم از اصل مالیات و جرایم متعلق به منشأ بدهی مذکور) است و به سایر بدهی های مالیاتی اشخاص تسری ندارد. ۴- مطابق دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۱۶ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری، شکایت آقایان بهمن زبردست و مسعود ولی پوری گودرزی از بخشنامه شماره ۱۴۰۰/۴۹-۲۱۰/۲۹-۶/۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور متضمن نظریه اکثریت اعضای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مردود اعلام گردیده؛ به لحاظ اینکه در نظریه اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی مندرج در صورت جلسه شماره ۲۰۱-۲ مورخ ۱۴۰۰/۳/۹، چنین آمده است که با لحاظ احکام موضوع تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ در جهت برخورداری از تخفیف مالیاتی، علاوه بر شروط قانونی، تسویه بدهی مالیات بر درآمد یا عملکرد (اعم از اصل مالیات با جرایم متعلقه با منشأ بدهی مذکور) موضوعیت دارد و این حکم به سایر بدهی ها تسری ندارد. نظریه اکثریت شورای عالی مالیاتی که از سوی رییس سازمان امور مالیاتی کشور تنفیذ شده و بر اساس مفاد بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون یاد شده برای مأموران و مراجع مالیاتی لازم الاتباع بوده، به موجب بخشنامه یاد شده ابلاغ شده و مبین اهداف قانون گذار بوده است. به جهت اینکه اصولاً حکم تخفیف مقرر در تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم (به ازای هر ده درصد افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات نسبت به سال گذشته یک واحد درصد تخفیف و تا حداکثر پنج واحد) و نیز حکم تخفیف مقرر در تبصره ماده ۱۳۱ در فصل پنجم از باب سوم قانون مالیات های مستقیم و تحت عنوان مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

آمده و حکم ماده ۱۳۱ نیز نرخ مالیات اشخاص حقیقی در خصوص مالیات بر درآمد است؛ شرط قانونی نیز تسویه بدهی همان نوع مالیات می باشد. در صورتی که برخورداری از این امتیاز قانونی به تسویه سایر مالیات های مستقیم و غیر مستقیم مؤدی در ابواب مختلف منوط شود، به منزله تفسیر موسع و بدون دلیل از قانون خواهد بود. بنابراین رای اکثریت هیات عمومی شورای عالی مالیاتی و بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور در حدود مقرر در قانون تشخیص و به استناد بند (ب) ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، رای به رد شکایت صادر شده است. با عنایت به مراتب فوق، حکم جزء ۳ بند (ج) بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۷ صرفاً به منظور تبیین این مطلب بوده که عبارت «بدهی های مالیاتی سال قبل» مندرج در تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون یاد شده، مربوط به قانون مالیات های مستقیم است و به سایر بدهی های مالیاتی مربوط به سایر قوانین ارتباطی ندارد. در خصوص تبیین بدهی های مالیاتی مربوط به مالیات های مستقیم، نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی (ابلاغی طی بخشنامه ۴۹/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۱۴)، متضمن این مطلب است که صرفاً بدهی مالیات بر درآمد عملکرد اعم از اصل مالیات و جرایم متعلق با منشأ بدهی مذکور (و نه سایر بدهی های مالیاتی موجود در قانون مالیات های مستقیم) مراد بوده و هم اکنون نیز همین نظر در سطوح مختلف ادارات کل امور مالیاتی اجرا می شود. نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی با منطق مذکور در رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (که شاکی به آن استناد کرده) مطابقت دارد. از این روی، ادعای شاکی در مورد وجود مغایرت میان حکم جزء ۳ موصوف و استدلال موجود در رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری و این که جزء ۳ مزبور موجب محرومیت مؤدیان از تخفیف های مالیاتی مذکور در تبصره ۷ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم شده، وجاهت ندارد. با توجه به مراتب یاد شده، رسیدگی و رد شکایت شاکی مورد استدعاست.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۰۷/۱۴ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی محکم مقرر در تبصره ماده ۱۳۱ و تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، به عنوان یک امتیاز و مشوق برای مؤدیان خوش حساب مالیاتی مورد تصویب قانونگذار قرار گرفته است تا آنها در صورت تسویه بدهی قطعی شده سال قبل، مشمول تخفیف مالیاتی به میزان مندرج در موازین قانونی مزبور شوند و علی رغم آنکه براساس رای شماره ۱۱۳۱۶/۹۰۶۰۹۹۷۰۱۴۰۰/۱۱/۲۵-۱۴۰۰/۱۴۰۰ هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری اعلام شده است که پرداخت بدهی سال قبل صرفاً مربوط به مالیات عملکرد است و هیات عمومی شورای عالی مالیاتی نیز در صورتجلسه شماره ۲۰۱-۲ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۰۹ خود همین موضوع را مورد تأکید قرار داده است، ولی در جزء ۳ از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور به جای قید بدهی عملکرد یا مشاغل سال قبل، عبارت «کلیه بدهی های قطعی شده سال قبل اعم از اصل و جرایم متعلقه تصریح شده در قانون مالیات های مستقیم» ذکر شده که با توجه به اینکه در قانون مالیات های مستقیم پایه های مالیاتی دیگری از جمله مالیات بر ارث، مالیات حق واگذاری، مالیات بر اجاره و مستغلات، مالیات حقوق و... نیز وجود دارند و از مقررره مورد اعتراض تسویه همه این موارد استنباط می شود، لذا جزء ۳ از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره ۱۵۸/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۱۲/۷ سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. حکمتعلی مظفری رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری