



موضوع	رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۳۰۶۱۰۹۲ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۳۰۶۱۰۹۲ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ شماره پرونده: ۰۲۰۲۸۱۰-۰۲۰۲۶۹۳-۰۲۰۲۱۴۷-۰۲۰۱۷۵۶-۰۲۰۱۰۷۴-۰۲۰۱۰۶۱-۰۲۰۳۴۵۲-۰۲۰۳۰۲۳ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکیان: خانم ها و آقایان: زهرا عسگری، سمن جلولی، زهرا شاد، شاهرخ صمیمی، سیدمهدی میرهاشمی، شهروز ابوالحسنی، مرضیه امیدواریان، عاطفه مجلسی، اکرم سادات موسویان، آریتا قنوتی، 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 گله داری، عباس یوسف زاده، امین کتابی، علی برمونی، ابراهیم اکبری بردجانی، سید مسیح مولانا، مصطفی باتقوا، مسعود ولی پوری گودرزی، حمیدرضا ادیب نیا، پیمان آقاییگی، علیرضا زمانیان و سیروس بالاوندی طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۵ بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۵-۱۴۰۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۲ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه اما با متن مشابه ابطال بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۵-۱۴۰۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۲ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده اند که: " در بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه در سال ۱۴۰۲، در راستای تعیین نرخ مالیات موضوع ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم به تصویب رسیده و این امر از مشروح مذاکرات جلسه تصویب آن در مجلس شورای اسلامی به روشنی قابل تشخیص است که به لحاظ مغایرت با ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم مستلزم تصویب با دو سوم آراء نمایندگان مجلس بوده که پس از کسب نصاب مذکور به تصویب رسیده است. لذا بخشنامه مورد شکایت که در راستای اجرای این جزء از قانون اصدار یافته صرفاً باید در چارچوب همان جزء یعنی تعیین نرخ مالیات و هم راستا با ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم تهیه و تنظیم می شد. مع الأسف در بخشنامه موصوف شاهد خلق مقررات، احصاء و محدود نمودن مصادیق معافیت مالیاتی که در سایر مواد قانونی و بعدها در رویه قضایی به تفصیل بیان شده اند، می باشیم. ماده ۱۸۱ قانون آیین نامه داخلی مجلس اشعار می دارد: «اصلاح قانون دایمی و قانون برنامه توسعه در حین بررسی لایحه بودجه سالانه و اصلاح برنامه توسعه در زمان بررسی دیگر طرح ها و لوایح به دو سوم رای نمایندگان حاضر نیاز دارد.» نظر به اینکه بر اساس مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، مقنن آرای دو سوم مذکور را برای ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم اخذ نموده است، لذا مابقی مواد فصل سوم قانون مالیات های مستقیم از جمله ۸۲، ۸۳، ۹۱، ۹۲ و ... معتبر و جاری خواهد بود. همچنین طبق ماده ۹۰ قانون مالیات های مستقیم «... اداره امور مالیاتی ذی صلاح مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت کنندگان حقوق که در حکم مؤدی می باشند به موجب برگ تشخیص با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه کند.» مرجع وضع کننده بخشنامه با توسیع قانون «... مابه التفاوت مالیات مذکور با توجه به مجموع درآمد حقوق بگیر و بر اساس بالاترین نرخ متعلق به آن، تعیین می شود.» مؤدیان را تهدید به جرایم مالیاتی نموده است. بدون اقامه دلایل و مستندات قانونی و بدون توجه به این امر که وفق قانون ۱- شناسایی ۲- تشخیص ۳- مطالبه و ۴- وصول مالیات هر حقوق بگیر از جمله وظایف سازمان امور مالیاتی است. بنابراین سازمان مکلف به رسیدگی و محاسبه مالیات حقوق بگیر بر اساس حکم قانون (ماده ۹۰ قانون مالیات های مستقیم) است و اعمال بالاترین نرخ برای محاسبه مالیات حقوق بگیر که ۱- بدون رسیدگی، ۲- بدون اصدار برگ تشخیص و ۳- بدون رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم مطالبه شود، خارج از حکم قانون است، لذا درخواست ابطال این بند غیرقانونی را	

متن بخشنامه مورد شکایت به قرار زیر است:

۵

۱۴۰۲

مواد ۸۴، ۸۵ و ۸۶ قانون مالیات های مستقیم و بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور

م-ب

مخاطبان/ذینفعان- ادارات کل امور مالیاتی

موضوع: ابلاغ مقررات مربوط به احکام بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل 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 ۱۳۹۴/۴/۳۱ 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 تحقیق، 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 ۱۳۸۶/۴/۳، ماده ۲۵ قانون حمایت از معلولان مصوب ۱۳۹۶/۱۲/۲۰) به نرخ های زیر مشمول مالیات می باشد:

.....

۵- چنانچه در رسیدگی های اداره امور مالیاتی مشخص شود، کارفرما به تکالیف مقرر خود در راستای ارسال فهرست وفق ماده ۸۶ قانون یاد شده 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. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲/۴/۱۳-ص/۲۱۲/۶۱۱۴ به طور خلاصه توضیح داده است که:

" اگرچه به موجب ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین و مقررات مربوط، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون مالیات های مستقیم به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است، اما این ماده، قاعده و اصل کلی را بیان می دارد و مبرهن است که این قاعده دارای استثناء نیز هست، یکی از موارد آن، ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم، در خصوص مالیات بر درآمد حقوق، می باشد که بر اساس آن پرداخت کننده حقوق مکلف به محاسبه و کسر مالیات بر درآمد حقوق شخص حقوق بگیر است و طبق ماده ۹۰ همان قانون، پرداخت کننده حقوق در حکم مؤدی می باشد و در مواردی که پرداخت کنندگان حقوق، مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند، اداره امور مالیاتی ذی صلاح، مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت کنندگان حقوق که در حکم مؤدی می باشند به موجب برگ تشخیص با رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه کند. با عنایت به مراتب فوق، همان طور که از عبارت «در رسیدگی های امور مالیاتی» در ابتدای بند ۵ بخشنامه مزبور این معنا مستفاد می شود که در ارتباط با اعمال این مقرره، اقدامات اداره امور مالیاتی درخصوص حسابرسی مالیاتی با رعایت کلیه قوانین و مقررات مربوط از جمله مرور زمان مالیاتی، صدور برگ تشخیص و ابلاغ به مؤدی صورت می پذیرد. لذا جهاتی که شاکه برای شکایت از این بند یاد شده بیان نموده (محاسبه مالیات بدون رسیدگی، بدون اصدار برگ تشخیص و بدون رعایت مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم) بلاوجه به نظر می رسد. لازم به ذکر است که مراد از عبارت «بر اساس بالاترین نرخ متعلق به آن» در بخش پایانی بند ۵ بخشنامه «بالاترین نرخ متعلق به حقوق بگیر» است که پس از محاسبه مجموع درآمد حقوق هر شخص و در محدوده نرخ های تعیین شده در بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه (۱۰ تا ۳۰ درصد) به دست می آید. به بیان دیگر طبق بند (و) این تبصره از قانون مذکور نرخ مالیات مربوط به هر طبقه از درآمد حقوق اشخاص متفاوت است و این نرخ با افزایش میزان درآمد حقوق به صورت پلکانی افزایش می

یابد، بدین ترتیب جرمه ماده ۱۹۹ قانون مالیات های مستقیم که درصدی از مالیات متعلقه است، با توجه به بالاترین نرخ که متناظر با مجموع درآمد همان شخص است، محاسبه می شود. امعان نظر نسبت به مراتب فوق و رد شکایت مورد استدعا است. "

در اجرای ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری، پرونده به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیات مذکور به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۲/۱۱/۱۱-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۹۴۵۶۹۸ بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۵ سازمان امور مالیاتی کشور به استثنای بند ۵ آن را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رییس و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

رسیدگی به بند ۵ بخشنامه شماره ۱۴۰۲/۲/۲۷-۲۰۰/۱۴۰۲/۵ سازمان امور مالیاتی کشور در دستورکار هیات عمومی قرار گرفت.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

اولاً مفاد بند ۵ بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور دلالتی بر استنباط صورت گرفته توسط شاکیان از این بند ندارد و اصولاً نمی توان در بحث مالیات بر حقوق مجموع دریافتی را که در یک پلکان قرار دارد با پلکان بالاتر محاسبه و براساس آن نرخ، کسر مالیات نمود و عبارات مندرج در مقرره مورد شکایت به وضوح دلالت بر این دارد که منظور، دریافت مابه التفاوت مالیات مذکور (مالیات واقعی و آنچه کارفرما به صورت غیر واقعی کسر و ایصال نموده است) با لحاظ مجموع درآمد حقوق بگیر و طبق نرخ متعلقه (بالاترین نرخ متعلقه) است و در واقع در محاسبه مجموع درآمد، حقوق بگیر در هر پلکانی قرار بگیرد نرخ متعلق باید با لحاظ مجموع درآمد محاسبه شود و نه اینکه آنچه مورد محاسبه کارفرما واقع نشده بود، مجدداً از صفر محاسبه گردد و در نتیجه با توجه به اینکه هدف اصلی از وضع این مقرره لحاظ نمودن مجموع درآمد حقوق بگیر و اخذ مالیات قانونی براساس نرخ متعلقه و دریافت مابه التفاوت است، لذا بند ۵ بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

