

رای شماره 2945698 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری با موضوع: بخشنامه شماره 5/1402/200 مورخ 1402/2/27 سازمان امور مالیاتی کشور ابطال نشد

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

*شماره پرونده: ه ت/ 0200173 - 0200201 - 0200176 - 0200175 - 0200202 - 0200203 - 0200174 - 0200238 - 0200233

شماره دادنامه سیلور: 140231390002945698 تاریخ: 1402/11/11

*شاکیان: سمن جلولی - زهرا شاد - شاهرخ صمیمی - سید مهدی میرهاشمی - شهرزاد ابوالحسنی - مرضیه امیدواریان - عاطفه مجلسی - اکرم سادات موسویان - آریتا قنواتی - 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 پرمون - ابراهیم اکبری پردنجانی - سید مسیح مولانا - مصطفی باتقوا - مسعود ولی پوری گودرزی - حمیدرضا ادیب نیا - پیمان آقاییگی - علیرضا زمانیان - زهرا عسگری - سیروس بالاوندی

*طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

*موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 5/1402/200 مورخ 1402/2/27 سازمان امور مالیاتی کشور

*شاکیان دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره 5/1402/200 مورخ 1402/2/27 سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در مورد شکایت به قرار زیر می باشد:
بخشنامه شماره 5/1402/200 مورخ 1402/2/27 سازمان امور مالیاتی کشور
"با توجه به احکام بند (و) تبصره 12 و بند (ص) تبصره 6 قانون بودجه سال 1402 کل کشور، مقرر می دارد:

1- سقف معافیت مالیاتی موضوع ماده 84 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31 در سال 1402، مبلغ یک میلیارد و دویست میلیون (1.200.000.000) ریال است.

2- مجموع درآمد اشخاص حقیقی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا (به استثنای عیدی و کارانه اعضای هیأت 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 1 ماده 86 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 56 قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران مصوب 1386/04/03، ماده 25 قانون حمایت از معلولان مصوب 1396/12/20) به نرخ های زیر مشمول مالیات می باشد:

1-2- نسبت به مازاد یک میلیارد و دویست میلیون (1.200.000.000) ریال تا یک میلیارد و ششصد و هشتاد میلیون (1.680.000.000) ریال، ده درصد (10%)

2-2- نسبت به مازاد یک میلیارد و ششصد و هشتاد میلیون (1.680.000.000) ریال تا دو میلیارد و هفتصد و شصت میلیون (2.760.000.000) ریال، پانزده درصد (15%)

2-3- نسبت به مازاد دو میلیارد و هفتصد و شصت میلیون (2.760.000.000) ریال تا چهار میلیارد و هشتاد میلیون (4.080.000.000) ریال، بیست درصد (20%)

2-4- نسبت به مازاد چهار میلیارد و هشتاد میلیون (4.080.000.000) ریال به بالا، سی درصد (30%)

3- به مجموع درآمدهای حقوق هر یک از اشخاص حقیقی مشمول حکم بند (و) تبصره 12 قانون صدارالاشاره، یک معافیت مالیات بر درآمد حقوق سالانه موضوع ماده 84 قانون مالیات های مستقیم به

میزان تعیین شده فوق الذکر، قابل اعمال خواهد بود.

4- 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 ارائه، نمایند، جرایم متعلق از این بابت با رعایت ماده 191 قانون مالیات های مستقیم، بخشوده می شود. در مواردی که کارفرما در موعد مقرر ما به التفاوت مالیات اعلامی توسط سیستم را نپردازد، بر اساس نرخ مالیاتی متناظر نسبت به مطالبه مالیات متعلق و جرایم مربوطه اقدام خواهد شد.

5 - چنانچه در رسیدگی های اداره امور مالیاتی مشخص شود، کارفرما به تکالیف مقرر خود در راستای ارسال فهرست وفق ماده 86 قانون یادشده عمل ننموده یا درآمد حقوق هر یک از کارکنان را کمتر از میزان واقعی ابراز نموده است، ما به التفاوت مالیات مذکور با توجه به مجموع درآمد حقوق بگیر و بر اساس بالاترین نرخ متعلق به آن، تعیین می شود.

6 - درآمد عیدی حقوق بگیران، پس از اعمال معافیت مالیاتی موضوع بند 10 ماده 91 قانون مالیات های مستقیم و با ملحوظ نظر قراردادن مجموع درآمد حقوق اشخاص مذکور، مشمول نرخ های ماده 85 قانون اخیرالذکر خواهد بود.

7- 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 85 قانون مالیات های مستقیم، خواهد بود. حکم اخیر قابل تسری به سایر درآمدهای اشخاص موصوف نخواهد بود.

8 - 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 التالیف و پاداش شورای حل اختلاف، مشمول حکم بند (و) تبصره 12 قانون بودجه 1402 کل کشور، می باشند.

9- با عنایت به حکم بند (ص) تبصره 6 قانون بودجه سال 1402 کل کشور، اشخاص حقیقی موضوع ماده 18 قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت (مصوب 1400/07/24)، به ازای فرزند سوم و بیشتر که از آبان سال 1400 به بعد متولد شده اند، علاوه بر معافیت سالانه مالیات بر درآمد حقوق موضوع ماده 84 قانون مالیات های مستقیم، به ازای هر فرزند مشمول پانزده درصد (15%) افزایش در معافیت مالیاتی سالانه مذکور می شوند.

*دلایل شاکیان برای ابطال مقررره مورد شکایت:

شاکیان در بیان شکایت خویش اعلام نموده اند که طبق بند (و) تبصره (12) قانون بودجه سال 1402، 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 (85) قانون مالیاتهای مستقیم در این بند قانون بودجه اصلاح شده است ولی حکم مواد (82) (83) (91) (92) قانون کماکان معتبر می باشد.

با توجه به ماده (181) قانون آیین نامه داخلی مجلس که برای اصلاح قانون، نظر(3/2) نمایندگان اخذ شده است (در خصوص ماده 85) اما سایر مواد کماکان به قوت خود باقی است. از طرف دیگر مفاد تبصره 1 ماده (86) قانون مالیاتهای مستقیم در بند 4 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 1402، سازمان در بخشنامه مورد شکایت آن را به نرخ های ماده 85 مشمول مالیات قرار داده است.

از سویی تخفیفات مندرج در قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت (بند ص تبصره 6) قانون بودجه 1402 به نحو دقیق در بخشنامه (بند 9) 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 مشبوت به شماره 3009832 مورخ 1402/7/3 در پاسخ بیان داشته است که:

سابقاً همین شکایت در پرونده دیگری مطرح شد که تاکنون 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 12 قانون بودجه سال 1402 می باشد.

در بخشنامه تأکید شده است سایر معافیت های موضوع ماده 56 قانون جامع خدمات رسانی به ایثارگران، ماده 25 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 هیأت عمومی می باشد، ذکر این نکته لازم است که آرای هیأت عمومی مربوط به قوانین حاکم زمان خویش می باشد ولیکن بند (و) تبصره 12 قانون بودجه سال 1402 تأسیس جدیدی است که کلیه پرداختی ها و دریافتی ها تحت هر عنوانی را مشمول مالیات دانسته است.

ماده 86 قانون مالیاتهای 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 232 قانون مالیاتهای مستقیم به کارفرمایان دیگر اطلاع رسانی نمایند. از سویی بند 4 بخشنامه ضمن عدم شفافیت ادعای شاکیان، در راستای بند (ص) تبصره 6 ماده واحده قانون بودجه 1402 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 1402/10/24 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی راجع به مفاد بخشنامه شماره 5/1402/200 مورخ 1402/2/27 سازمان امور مالیاتی به استثنای بند (5) این بخشنامه، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

نظر به اینکه مرجع واضح مصوبه در بخشنامه شماره 200/1402/5 مورخ 1402/2/27 که در راستای احکام مربوط به مالیات حقوق مندرج در بند (و) تبصره 12 و بند (ص) تبصره (6) قانون بودجه سال 1402، مواردی را منطبق با قانون بودجه سال یاد شده ذکر نموده است و در راستای اجرای احکام قانونی اموری همچون سقف مالیات حقوق ماده (84) قانون مالیاتهای مستقیم و موارد استثنای آن و نیز حاکمیت قانون بودجه بر تبصره یک ماده 86 قانون مالیاتهای 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 هیأت 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 84 از قانون دیوان عدالت اداری (به استثنای بند 5 بخشنامه که به صورت جداگانه اتخاذ تصمیم شده است) بخشنامه معترض عنه را قابل ابطال ندانسته رای به رد شکایت صادر می نماید. رأی 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.

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری - محمدعلی برومندزاده