

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۰۱۰۰۱۶۳
شماره پرونده: ۱۳۶۹۸۸۰۰۰۱۳۶۹۸۸
دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۵۸
تاریخ: ۱۴۰۱/۰۷/۱۲
پیوست:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 140109970905811258

تاریخ دادنامه: 1401,7,12

شماره پرونده: 0100163

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال جزء 3 از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره 1396,12,7-200,96,158 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال جزء 3 از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره 1396,12,7-200,96,158 رئیس 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 25/11/1400-11316 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی، چون این مقرر بر خلاف مفاد رأی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی و نیز مغایر با تبصره 7 ماده 105 و تبصره ماده 131 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 در مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره 1396,12,7-200,96,158 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

به پیوست نظر اکثریت اعضای شورای عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره 36-201 مورخ 1396,10,3 در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیات های مستقیم در ارتباط با مقررات تبصره 7 ماده 105 و تبصره ماده 131 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394,4,31، 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

.....

3- منظور از بدهی های مالیاتی مندرج در تبصره ماده 131 و تبصره 7 ماده 105 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. رئیس 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 212,4295,ص مورخ 1401,3,9 توضیح داده است که:

" 1- طبق تبصره 7 ماده 105 اصلاحی مصوب 1394,4,31 قانون مالیات های مستقیم، به ازای هر ده درصد (10%) 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 ارائه اظهار نامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

2- طبق جزء 3 بند (ج) بخشنامه مذکور، منظور از بدهی های مالیاتی مندرج در تبصره ماده 131 و تبصره 7 ماده 105 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.

3- مطابق نظر اکثریت شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه 1400,6,29-210,1400,49 ابلاغ گردید، با رعایت سایر قوانین و مقررات مربوط شرط استفاده از تخفیف مالیاتی موضوع تبصره 7 ماده 105 و تبصره 131 اصلاحی مصوب 1394,4,31 قانون مالیات های مستقیم، صرفاً تسویه بدهی مالیات بر درآمد عملکرد سال قبل (اعم از اصل مالیات و جرایم متعلق به منشاء بدهی مذکور) است و به سایر بدهی های مالیاتی اشخاص تسری ندارد.

4- مطابق دادنامه شماره 1400,12,25-140009970906011316 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری، شکایت آقایان بهمن زبردست و مسعود ولی پوری گودرزی از بخشنامه شماره 1400,6,29-210,1400,49 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 2-201 مورخ 1400,3,9، چنین آمده است که با لحاظ احکام موضوع تبصره 7 ماده 105 و تبصره ماده 131 قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394,4,31 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 منکوره) موضوعیت دارد و این حکم به سایر بدهی ها تسری ندارد. نظریه اکثریت شورای عالی مالیاتی که از سوی رئیس سازمان امور مالیاتی کشور تنفیذ شده و بر اساس مفاد بند 3 ماده 255 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 7 ماده 105 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 131 در فصل پنجم از باب سوم قانون مالیات های مستقیم و تحت عنوان مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی آمده و حکم ماده 131 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 مودی در ابواب مختلف منوط شود، به منزله تفسیر موسع و بدون دلیل از قانون خواهد بود. بنابراین رأی اکثریت هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی و بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور در حدود مقرر در قانون تشخیص و به استناد بند (ب) ماده 84 از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392، رأی به رد شکایت صادر شده است.

با عنایت به مراتب فوق، حکم جزء 3 بند (ج) بخشنامه شماره 200,96,158 مورخ 1396,12,7 صرفاً به منظور تبیین این مطلب بوده که عبارت «بدهی های مالیاتی سال قبل» مندرج در تبصره 7 ماده 105 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 210,1400,49 مورخ 1400,6,29)، متضمن این مطلب است که صرفاً بدهی مالیات بر درآمد عملکرد اعم از اصل مالیات و جرایم متعلق با منشأ بدهی منکوره (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 منطبق منکوره در رأی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (که شکای به آن استناد کرده) مطابقت دارد. از این روی، ادعای شاکی در مورد وجود مغایرت میان حکم جزء 3 موصوف و استدلال موجود در رأی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری و این که جزء 3 مزبور موجب محرومیت مودیان از تخفیف های مالیاتی منکوره در تبصره 7 ماده 105 و تبصره ماده 131 قانون مالیات های مستقیم شده، وجاهت ندارد. با توجه به مراتب یاد شده، رسیدگی و رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1401,7,12 با حضور رئیس 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

حکم مقرر در تبصره ماده 131 و تبصره 7 ماده 105 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1366 با اصلاحات بعدی، به عنوان یک امتیاز و مشوق برای مودیان 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 رأی شماره 1400,11,25-140009970906011316 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری اعلام شده است که پرداخت بدهی سال قبل صرفاً مربوط به مالیات عملکرد است و هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز در صورتجلسه شماره 2-201 مورخ 1400,3,9 خود همین موضوع را مورد تأکید قرار داده است، ولی در جزء 3 از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره 200,96,158-1396,12,7 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 مقرر مورد اعتراض تسویه همه این موارد استنباط می شود، لذا جزء 3 از بند (ج) مقررات عمومی بخشنامه شماره 200,96,158-1396,12,7 سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری