دیوان عدالت اداری

رای شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۷۸۹۳۹۱ مورخ ۱۴۰۳/۰۷/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال بند ۲ بخشنامه معاون حقوقی و فنی مالیاتی بشماره ۳/ ۱۴۰۰ / ۲۱۰ مورخ ۰۱/ ۰۲/ ۱۴۰۰ موضوع معافیت سالانه حقوق و نرخ مالیات بر درآمد حقوق سال ۱۴۰۰ از زمان صدور وهمچنین قسمتی از جز ۴ بند الف تبصره ۱۲ قانون بودجه - هیأت وزیران- دفتر امور حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

*** شماره پرونده :** هـ ت/ ۰۳۰۰۰۱۷ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۷۸۹۳۹۱ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۷/۲۸

*** شاکی :** آقای علی کتابی

*** طرف شکایت :** هیأت وزیران- دفتر امور حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور

*** موضوع شکایت و خواسته :** ابطال بند ۲ بخشنامه معاون حقوقی و فنی مالیاتی بشماره ۳/ ۱۴۰۰ / ۲۱۰ مورخ ۰۱/ ۰۲/ ۱۴۰۰ موضوع معافیت سالانه حقوق و نرخ مالیات بر درآمد حقوق سال ۱۴۰۰ از زمان صدور وهمچنین قسمتی از جز ۴ بند الف تبصره ۱۲ قانون بودجه

*** شاکی دادخواستی به طرفیت** هیأت وزیران- معاونت حقوقی ریاست جمهوری- دفتر امور حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور **به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :**

بخشنامه معاون حقوقی و فنی مالیاتی بشماره ۳/ ۱۴۰۰ / ۲۱۰ مورخ ۰۱/ ۰۲/ ۱۴۰۰

با توجه به مقررات جزء (۴) بند (الف) تبصره ?? قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور مقرر می دارد:

۱- سقف معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم، در سال ۱۴۰۰ مبلغ چهارصد و هشتاد میلیون (۴۸۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال تعیین میشود.

۲- نرخ مالیات بر درآمد کارکنان دولتی و غیر دولتی اعم از حقوق و مزایا (به استثناء قضات و مشمولین تبصره های (۱) و (۲) ماده ۸۷ [با توجه به اینکه ماده ۸۷ فاقد تبصره های ۱ و ۲ می باشد به نظر می رسد که مراد قانونگذار ماده ۸۶ بوده است] قانون مالیات های مستقیم و با رعایت ماده (۵) قانون اصلاح پاره ای از مقررات مربوط به پایه حقوق اعضای رسمی هیأت علمی (آموزشی و پژوهشی) شاغل و بازنشسته دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی مصوب ۱۳۶۸/۱۲/۱۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی) و کارانه به شرح ذیل می باشد:

- نسبت به مازاد چهارصد و هشتاد میلیون (۴۸۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال تا نهصد و شصت میلیون (۹۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، ده درصد (۱۰%)

- نسبت به مازاد نهصد و شصت میلیون (۹۶۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال تا یک میلیارد و چهارصد و چهل میلیون (۱.۴۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: پانزده درصد (۱۵%)

- نسبت به مازاد یک میلیارد و چهارصد و چهل میلیون (۱،۴۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا دو میلیارد و صد و شصت میلیون (۲.۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: بیست درصد (۲۰%)

- نسبت به مازاد دو میلیارد و صد و شصت میلیون (۲,۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا دو میلیارد و هشتصد و هشتاد میلیون (۲.۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: بیست و پنج درصد (۲۵%)

- نسبت به مازاد دو میلیارد و هشتصد و هشتاد میلیون (۲,۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا سه میلیارد و هشتصد و چهل میلیون (۳.۸۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: سی درصد (۳۰%)

- نسبت به مازاد سه میلیارد و هشتصد و چهل میلیون (۳,۸۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: سی و پنج درصد (۳۵%).

۳- حقوق اعضای رسمی هیأت علمی دانشگاه‌ها با رعایت ماده (۵) قانون اصلاح پاره‌ای از مقررات مربوط به پایه حقوق اعضای رسمی هیأت علمی (آموزشی و پژوهشی) شاغل و بازنشسته دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی مصوب ۱۳۶۸/۱۲/۱۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی، با رعایت معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم، در سال ۱۴۰۰ مشمول مالیات به نرخ ده درصد (۱۰%) خواهد بود.

۴- براساس ماده (۵) قانون اصلاح پاره‌ای از مقررات مربوط به پایه حقوق اعضای رسمی هیأت علمی (آموزشی و پژوهشی) شاغل و بازنشسته دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، از درآمد مشمول مالیات اعضای هیأت علمی موضوع این قانون حداکثر ده درصد (۱۰%) به عنوان مالیات کسر خواهد شد. با توجه به اینکه در جزء (۴) بند (الف) تبصره ۱۲ مذکور عبارت «کارانه» خارج از موارد استثناء شده مربوط به حقوق اعضای هیأت علمی به کار رفته است، بنابراین کارانه دریافتی توسط اعضای هیأت علمی (با رعایت بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۵۱۸ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۲۱) مشمول نرخ ده درصد (۱۰%) نبوده و با توجه به میزانی که حقوق و مزایای اعضای هیأت علمی دانشگاه ها نرخ پلکانی مقرر را پوشش می‌دهد به نرخ بعدی مشمول مالیات خواهد بود.

به عنوان مثال: چنانچه حقوق و مزایای فوق العاده اعضای رسمی هیأت علمی مبلغ (۱,۴۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال باشد، کارانه دریافتی به نرخ‌های مربوط به درآمد مازاد بر مبلغ یاد شده (حسب مورد بیست درصد (۲۰%) ، بیست و پنج درصد (۲۵%) و ...) مشمول مالیات خواهد بود.

۵- با توجه به استثنای احکام تبصره‌های (۱) و (۲) ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم از مقررات جزء (۴) بند (الف) تبصره ۱۲ یاد شده، تمامی احکام تبصره‌های (۱) و (۲) ماده واحده قانون اصلاح ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۶/۰۴/۲۷ (اعم از نرخ و...) مطابق مقررات، در سال ۱۴۰۰ کماکان لازم الاجراء است.

۶- با توجه به اینکه درآمد حقوق قضات از نرخ های مقرردر جزء (۴) بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کشور مستثنی گردیده است، درآمد حقوق قضات در سال یاد شده مشمول مقررات ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و پس از اعمال معافیت مالیاتی سال ۱۴۰۰ تا ۷ برابر آن (معادل ۳,۳۶۰.۰۰۰.۰۰۰ریال) مشمول مالیات به نرخ ده درصد (۱۰%) و نسبت به مازاد آن مشمول مالیات به نرخ بیست درصد(۲۰%) خواهد بود.

۷- نرخ مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق، موضوع بند ۲ به شرح ذیل است:

درآمد مشمول مالیات حقوق (ریال)

نرخ مالیات

از

تا

نسبت به مازاد

۱

۴۸۰,۰۰۰.۰۰۰

معاف

۴۸۰,۰۰۰.۰۰۱

۹۶۰,۰۰۰.۰۰۰

۴۸۰,۰۰۰.۰۰۰

۱۰%

۹۶۰,۰۰۰.۰۰۱

۱,۴۴۰.۰۰۰.۰۰۰

۹۶۰,۰۰۰.۰۰۰

۱۵%

۱,۴۴۰.۰۰۰.۰۰۱

۲,۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰

۱,۴۴۰.۰۰۰.۰۰۰

۲۰%

۲,۱۶۰.۰۰۰.۰۰۱

۲,۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰

۲,۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰

۲۵%

۲,۸۸۰.۰۰۰.۰۰۱

۳,۸۴۰.۰۰۰.۰۰۰

۲,۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰

۳۰%

نسبت به مازاد ۳,۸۴۰.۰۰۰.۰۰۰

۳۵%

محمود علیزاده- معاون حقوقی و فنی مالیاتی

***دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :**

دلایل آقای کتابی:

۱- تعیین مالیات بالا بر حقوق کارمندان خانم است ۲- حقوق کارکنان که در شرایط بسیار سخت مشغول به کار هستند تضییع شده است و برخلاف احکام شرع است.

دلایل آقای زبردست:

در جزء ۴ بند الف تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ عبارت «کارانه» خارج از موارد مستثنیات حقوقی اعطای هیأت علمی ذکر شده است لیکن سازمان امور مالیاتی در بخشنامه مورد اعتراض مقرر نموده کارانه دریافتی مشمول نرخ ده درصد نیست با این همه صحیح آن بود که مقرر می شد کارانه مذکور با توجه به میزانی که حقوق و مزایای عضو هیأت علمی نرخ پلکانی را پوشش می دهد با آخرین نرخ حقوق مربوطه و حسب مورد نرخ های بالاتر مشمول مالیات است اما بخشنامه مقرر شده با توجه به میزانی که حقوق و مزایای هیأت علمی نرخ پلکانی مقرر را پوشش می دهد به نرخ بعدی مشمول مالیات خواهد لذا اطلاق حکم بخشنامه منجر به بیشتر شدن مالیات حقوق اعضای هیأت علمی می شود و خارج از حدود اختیار و توسعه حکم قانونگذار است.

*** در پاسخ به شکایت مذکور ، معاون امور مالیاتی به طور خلاصه توضیح داده است که :**

۱- قانون بودجه قابل ابطال توسط دیوان عدالت اداری نیست.

۲- مقررات جزء ۲ بخشنامه مورد اعتراض عیناً مفاد جزء ۴ بند الف قانون بودجه سال ۱۴۰۰ بوده و حکم و تصمیم مستقلی مغایر با آن وضع نشده است.

بسمه تعالی

پرونده کلاسه هـ ت / ۰۳۰۰۰۱۷ در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۷/۲۲ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی، مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با عنایت به نظریه اکثریت قضات حاضر در جلسه هیأت در خصوص تقاضای ابطال بند ۲ بخشنامه معاون حقوقی و فنی مالیاتی، با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری :

نظر به اینکه سازمان امور مالیاتی در بند ۲ بخشنامه مورد شکایت به شماره ۳/۱۴۰۰/۲۱۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۱ صادره از سوی معاون فنی و حقوقی مالیاتی، عیناً عبارات مندرج در قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور به شرح جز (۴) بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه را بیان داشته است و مقرر نموده است که نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از حقوق و مزایا به استثنای قضات و مشمولین تبصره های ۱ و ۲ ماده ۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم و با رعایت ماده ۵ قانون اصلاح پاره ای از مقررات مربوط به پایه حقوق اعضای هیأت علمی و شاغل و بازنشسته دانشگاهها و موسسات آموزش عالی مصوب ۱۳۶۸ و کارانه به شرح ذکر شده در مقرره بوده و مفاد این حکم عیناً بیان عبارات قانون بودجه می باشد و مغایرتی با قانون ندارد فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمدعلی برومندزاده

رییس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری