

تاریخ:

شماره:

بیوست:

فلا تُشْعِرُوا الْهَوَى أَنْ تَعْدِلُوا دادنامه

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۶۸۵

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۱۱/۱۸

شماره پرونده: ۱۰۱۷۱۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای عظیم برگ گل

موضوع شکایت و خواسته، ابطال قسمتی از نامه شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/۱۰۰۴۱/ص مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۵ مدیر کل

دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/۱۰۰۴۱/ص مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۵ مدیر کل

دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته

اعلام کرده است که:

"با عنایت به نامه مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/۱۰۰۴۱ مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۵ در خصوص اعلام اقلام معافیت و غیرمعافیت حقوق کارکنان ابراداتی وارد است که برای کارفرمایان و حسابداران مشکل ساز شده و نیز موجب تضییع حقوق کارگران می شود و در ضمن این نامه مغایر با ابلاغیه های قبلی مدیران امور مالیاتی سایر استان ها طی یک سال اخیر می باشد.

با توجه به ذکر همین نامه مبنی بر اینکه مقررات جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مانع از اعمال موارد عدم شمول مالیات که بر اساس مقررات دیگری پیش بینی شده نخواهد بود و با عنایت به ماده ۸۳ قانون مالیات های مستقیم و همچنین تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار درآمد مشمول مالیات عبارت است از حقوق (مقرری یا

تاریخ: ۱۳۸

شماره:

پوست:

فلا شُبُّغوا الْهُوَيْ أَنْ شَعِلُوا لَا نَامَه

مزد یا حقوق اصلی) و مزایای رفاهی و انگیزه‌ای از قبیل کمک هزینه مسکن. بن کالا یا خواربار و کمک هزینه عائله مندی یا حق اولاد جزء مزد ثابت و مزد اصلی محسوب نمی‌شود در ضمن مبلغی که به عنوان حق لباس بعضاً به صورت نقدی به کارگران پرداخت می‌شود صرف خرید لباس کار این عزیزان می‌شود و جزء حقوق یا مزد اصلی محسوب نمی‌شود ضمن اینکه در نامه شماره ۴۶۶۱۱/۱۱۹۹۲۶ مورخ ۱۴۰۰/۵/۱۰ معاونت حقوقی رئیس جمهور طی جلسه‌ای که با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی و وزارت تعاون کار و رفاه اجتماعی و کارشناسان ذیربیط انجام شد به تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار اشاره شده و مزایای فوق جزء مزد ثابت و مبنای محسوب نمی‌شود و معافیت آنها اعلام شد. لذا از دیوان عدالت اداری تقاضا می‌شود جهت جلوگیری از تفسیع حقوق کارگران به اختلاف نظرها پایان داده و اقدام مقتضی را انجام دهید."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

"ذیحساب محترم و مدیر کل امور مالی معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری بازگشت به نامه شماره ۱۱/۸۴۷۹۴ مورخ ۱۴۰۱/۴/۱۴ در خصوص موضوعات مطرح شده، موارد ذیل را به آگاهی می‌رساند،

.....

با توجه به مراتب فوق سایر پرداختی‌ها به کارکنان از جمله بن کالا یا بن کارگری، پرداخت مبالغ نقدی در مناسبت‌های مختلف، حق لباس و ... از مصاديق عدم شامل مالیات، موضوع بند ۱ بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ نبوده و مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.

..... - مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، به موجب نامه شماره ۱۴۹۰۸ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۹، لایحه دفاعیه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۴۲۸۶۸ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۶ را ارسال کرده است؛ مشروح دفاعیات به قرار

” مطابق ماده ۸۳ «قانون مالیات های مستقیم»، «درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از، حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون». ماده ۸۴ قانون مذبور نیز مقرر می دارد، «میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنتوی مشخص می شود.»

بر اساس مفاد دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مقرر شد، نظر به اینکه مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ «قانون مالیات های مستقیم» در ماده ۸۳ قانون مذبور به عنوان مزایای مربوط به شغل احصا شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده ۴۰ قانون العاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» مصوب ۱۳۸۴/۴/۱۵ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مذبور نمی باشد، بنابراین وجود پرداختی به کارکنان دولت، تحت عنوان مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون یاد شده، موضوعاً از شمول احکام ماده ۸۲ و ۸۳ «قانون مالیات های مستقیم» خارج است. متعاقباً هیأت مذکور در دادنامه شماره ۷۳ مورخ ۱۳۹۸/۱/۲۷ مقرر نمود، بر مبنای ماده ۸۲ و ۸۳ «قانون مالیات های مستقیم»، اطلاق شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر اعم از حقیقی یا حقوقی شامل کلیه کارکنان اعم از کارکنان بخش دولتی و غیر دولتی (عمومی غیردولتی) و خصوصی بوده، بنابراین قید «کارکنان دولت» در سطر چهارم رأی شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهم قلم بوده و عبارت «کارکنان دولت» به «حقوق بگیران» اصلاح می شود.

اجرای آرای مذکور نیازمند تعیین مصادیق کمک هزینه های یاد شده و میزان قابل پرداخت هر یک از این مصادیق به کارکنان (اعم از کارکنان دولت و کارکنان بخش غیر دولتی) بود که مصادیق آن برای کارکنان دولت در اجرای

فلا شُبُغوا الْهَوِي أَنْ ثَعِدُوا لِلنَّاهِمَه

ماده ۴۰ «قانون العاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» مصوب ۱۳۸۴/۸/۱۵ و مقررات مرتبط از جمله کمک های رفاهی کارکنان دولت که به صورت سالانه در فصل قانون پنجساله برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران اعتبارات هزینه ای دستگاه های اجرایی پیش بینی می شود، تعیین می گردد. لیکن در خصوص کارکنان بخش غیردولتی، در قانون کار هیچ گونه تعریفی از حق شاغل یا مزایای مربوط به شاغل ارائه نشده و مطابق ماده ۳۴ «قانون کار»، دریافت های قانونی کارگران تحت عنوان حق السعی معرفی شده است.

برای رفع ابهام ایجاد شده موصوف، با مراجع ذی صلاح مکاتباتی انجام شد که نهایتاً بر اساس قسمت اخیر نامه شماره ۱۹۹۲۶/۱۱/۱۴۶۶۱۰/۵ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۵ سرپرست وقت معاونت هماهنگی و برنامه ریزی امور حقوقی دستگاه های اجرایی معاونت حقوقی ریاست جمهوری که پیشنهاد نموده است، در راستای بند ۹ سیاست های کلی نظام قانونگذاری مصوب ۱۳۹۸/۷/۲ مقام معظم رهبری و تأکید بر لزوم شفافیت و عدم ابهام و نیز استحکام در ادبیات و اصطلاحات حقوقی، وزارت امور اقتصادی و دارایی در مقام تهیه پیش نویس لایحه اصلاح قانون مالیات های مستقیم، ابهام ناشی از تفکیک مزایای شغل از شاغل را برطرف نماید، لذا سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به ارائه متن پیشنهادی در راستای رفع ابهام مورد اشاره اقدام نمود. قانونگذار نیز با توجه به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، مراتب را به شرح فعلی جزء ۵ بند (الف) تبصره (۱۲) «قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور»، تصویب نموده است.

به موجب جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ «قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور»، سقف معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده ۸۴ «قانون مالیات های مستقیم» و نرخ های مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق العاده مدیریت و فوق العاده مستمر و غیرمستمر و سایر پرداختی ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال، در سال ۱۴۰۱ تعیین شده است و وفق مقررات مندرج در جزء فوق الذکر از قانون یاد شده و به موجب بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۸ مورخ ۲۰۰/۱۴۰۱ آغاز می شود.

شماره:

بیوست:

فُلَّا تُشْفِعُوا الْهَوَى أَنْ تُعْلَمُوا
لَا ذِنْمَه

کشور مقرر گردید، درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق العاده مدیریت و
مقرر در «قانون مالیات های مستقیم» و سایر قوانین و همچنین موارد عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ «قانون مالیات های
مستقیم» شامل کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه
تلفن همراه مشمول مالیات می باشند. نامه موضوع شکایت نیز دقیقاً به موجب احکام مندرج در قوانین و مقررات
فوق الذکر صادر شده است.»

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ بروندہ به
هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره
۱۰۷۶۵ ۱۴۰۱/۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۵ نامه شماره ۲۳۲/۱۰۰۴۱/ص مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۵ مدیر
کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استثنای پاراگراف ماقبل آخر آن را
قابل ابطال تشخیص نداد و به رد شکایت رأی صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس
دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافت.

«رسیدگی به تقاضای ابطال پاراگراف ماقبل آخر نامه فوق الذکر در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ 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

براساس آرای متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۹

تاریخ: ۱۳۸

شماره:

بیوست:

فَلَا تُنْهِيُ الْهَوْيَ أَنْ تَعْدِلُوا
لِإِنْسَانٍ

و شماره ۱۱۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۶/۲۹ این هیأت و همچنین رأی شماره ۲۰۷۲ مورخ ۱۴۰۱/۹/۲۲ که در راستای قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور صادر شده، وجود پرداختی به حقوق بگیران تحت عنوانین مهد کودک، ایاب و ذهاب، غذا، بن کالا و... مشمول معافیت قانونی مربوط به مالیات حقوق بوده و مشمول مالیات مزبور نیست، ولی در پارagraf ماقبل آخر بخشname شماره ۲۳۲/۱۰۰۴۱/ص مورخ ۱۴۰۱/۵/۱۵ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، بدون توجه به رویه حاکم در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، به صورت نامحدود و با قید (...) این قبیل پرداختی ها مشمول مالیات حقوق قرار گرفته‌اند و بر همین اساس پارagraf مزبور با مواد ۸۲، ۸۳ و ۹۱ قانون مالیات های مستقیم و نیز آرای صدرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مغایرت دارد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

