



## روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری

مرجع تصویب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شماره ویژه نامه: ۱۶۹۰

شنبه، ۳۱ تیر ۱۴۰۲

سال هفتاد و نه شماره ۲۲۸۱۵

رأی شماره ۲۶۸۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: قسمت اخیر نامه شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/ص مورخ ۱۵/۵/۱۴۰۱ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که «سایر پرداختی‌ها به کارکنان از جمله بن کالا یا بن کارگری، پرداخت مبالغ نقدی در مناسب‌های مختلف، حق لباس و ... مشمول مالیات بر درآمد حقوق است»، ابطال شد.

۱/۱۲/۱۴۰۱

شماره ۰۱۰۱۷۱۷

بسمه تعالی

جناب آقای اکبریور

مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۲۶۸۵ مورخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ با موضوع: «قسمت اخیر نامه شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/ص مورخ ۱۵/۵/۱۴۰۱ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که «سایر پرداختی‌ها به کارکنان از جمله بن کالا یا بن کارگری، پرداخت مبالغ نقدی در مناسب‌های مختلف، حق لباس و ... مشمول مالیات بر درآمد حقوق است»، ابطال شد.» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری - پدالله اسمعیلی‌فرد

تاریخ دادنامه: ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ شماره دادنامه: ۲۶۸۵ شماره پرونده: ۰۱۰۱۷۱۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای عظیم برگ گل

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمتی از نامه شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/ص مورخ ۱۵/۵/۱۴۰۱ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/ص مورخ ۱۵/۵/۱۴۰۱ 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/ص مورخ ۱۵/۵/۱۴۰۱ در خصوص اعلام اقلام معافیت و غیرمعافیت حقوق کارکنان ایراداتی 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 مشمول 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 مزد یا حقوق اصلی) و مزایای رفاهی و انگیزه های از قبیل کمک هزینه مسکن. بن کالا یا خواربار و کمک هزینه عائله مندی یا حق اولاد جزء مزد ثابت و مزد اصلی محسوب نمی شود در ضمن مبلغی که به عنوان حق لباس بعضاً به صورت نقدی به کارگران پرداخت می شود صرف خرید لباس کار این عزیزان می شود و جزء حقوق یا مزد اصلی محسوب نمی شود ضمن اینکه در نامه شماره ۱۱۹۹۲۶/۴۶۶۱۱ مورخ ۵/۱۰/۱۴۰۰ معاونت حقوقی رئیس جمهور طی جلسه ای که با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی و وزارت تعاون کار و رفاه اجتماعی و کارشناسان ذیربط انجام شد به تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار اشاره شده و مزایای فوق جزء مزد ثابت و مینا محسوب نمی شود و معافیت آنها اعلام شد. لذا از دیوان عدالت اداری تقاضا می شود جهت جلوگیری از تضییع حقوق کارگران به اختلاف نظرها پایان داده و اقدام مقتضی را انجام دهید."

متن مقررده مورد شکایت به شرح زیر است:

"ذیحساب محترم و مدیر کل امور مالی معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری

بازگشت به نامه شماره ۸۴۷۹۴/۱۱ مورخ ۱۴/۴/۱۴۰۱ در خصوص موضوعات مطرح شده، موارد ذیل را به آگاهی می رساند:

.....

با توجه به مراتب فوق سایر پرداختی ها به کارکنان از جمله بن کالا یا بن کارگری، پرداخت مبالغ نقدی در مناسبت های مختلف، حق لباس و ... از مصادیق عدم مشمول مالیات، موضوع بند ۱ بخشنامه شماره ۱۲/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۲/۱۴۰۱ 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 ۱۹/۷/۱۴۰۱، لایحه دفاعیه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۴۲۸۶۸ مورخ ۱۶/۷/۱۴۰۱ را ارسال کرده است؛ مشروح دفاعیات به قرار زیر است:

"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 مزبور نیز مقرر می دارد: «میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می شود».

بر اساس مفاد دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۹/۱۲/۱۳۸۹ 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 مزبور به عنوان مزایای مربوط به شغل احصا شده است و خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» مصوب ۱۵/۴/۱۳۸۴ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مزبور نمی باشد، بنابراین وجوه پرداختی به کارکنان دولت، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون یاد شده، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ «قانون مالیات های مستقیم» خارج است. متعاقباً هیأت مذکور در دادنامه شماره ۷۳ مورخ ۲۷/۱/۱۳۹۸ مقرر نمود، بر مبنای مواد 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 ۹/۱۲/۱۳۸۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبتنی بر سهو 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 غیردولتی) بود که مصادیق آن برای کارکنان دولت در اجرای ماده ۴۰ «قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» مصوب ۱۵/۸/۱۳۸۴ 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 ۱۱۹۹۲۶/۴۶۶۱۱ مورخ ۵/۱۰/۱۴۰۰ سرپرست وقت معاونت هماهنگی و برنامه‌ریزی امور حقوقی دستگاه‌های اجرایی معاونت حقوقی ریاست جمهوری که پیشنهاد نموده است، در راستای بند ۹ سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری مصوب ۲/۷/۱۳۹۸ 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 پیش‌نویس لایحه اصلاح قانون مالیات‌های 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.

به‌موجب جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ «قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور»، سقف معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده ۸۴ «قانون مالیات‌های مستقیم» و نرخ‌های مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیرمستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال، در سال ۱۴۰۱ تعیین شده است و وفق مقررات مندرج در جزء فوق‌الذکر از قانون یاد شده و به‌موجب بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۲/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر گردید، درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیرمستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال پس از کسر معافیت‌های مقرر در «قانون مالیات‌های مستقیم» و سایر قوانین و همچنین موارد عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ «قانون مالیات‌های مستقیم» شامل کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه مشمول مالیات می‌باشند. نامه موضوع شکایت نیز دقیقاً به‌موجب احکام مندرج در قوانین و مقررات فوق‌الذکر صادر شده است."

در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به‌موجب دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۷۶۵ مورخ ۵/۱۰/۱۴۰۱ نامه شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/ص مورخ ۱۵/۵/۱۴۰۱ مدیر کل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به استثنای پاراگراف ماقبل آخر آن را قابل ابطال تشخیص داد 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 فوق‌الذکر در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ 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 رأی متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله رأی شماره ۶۰۱ مورخ ۹/۱۲/۱۳۸۹ و شماره ۱۱۸۵ مورخ ۲۹/۶/۱۴۰۱ این هیأت و همچنین رأی شماره ۲۰۷۲ مورخ ۲۲/۹/۱۴۰۱ که در راستای قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور صادر شده، وجوه پرداختی به حقوق بگیران تحت عناوین مهد کودک، ایاب و ذهاب، غذا، بن کالا و... مشمول معافیت قانونی مربوط به مالیات حقوق بوده و مشمول مالیات مزبور نیست، ولی در پاراگراف ماقبل آخر بخشنامه شماره ۱۰۰۴۱/۲۳۲/ص مورخ ۱۵/۵/۱۴۰۱ مدیرکل 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 پرداختی‌ها مشمول مالیات حقوق قرار گرفته‌اند و بر همین اساس پاراگراف مزبور با مواد ۸۲، ۸۳ و ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم و نیز رأی 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.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری