

۱. نامه رئیس دیوان به سازمان امور مالیاتی
 - شماره و تاریخ: ۱۴۰۳/۰۷/۰۲ - ۲۰۳/۱۱۲۱۱/۹۰۰۰ :
 - موضوع: عدم شمول مالیات بر اقلام رفاهی و انگیزشی حقوق
 - خلاصه: دیوان عدالت اداری با استناد به آرای پیشین تأکید دارد که پرداختی‌های رفاهی مانند ایاب و ذهاب، حق اولاد و عائله‌مندی مشمول مالیات نیستند. با توجه به عدم تغییر در قانون بودجه ۱۴۰۳، از سازمان امور مالیاتی درخواست شده از اخذ مالیات از این اقلام خودداری کند.
۲. بخشنامه سازمان امور مالیاتی
 - شماره و تاریخ: ۱۷/۰۶/۱۴۰۳ - ص: ۲۱۲/۱۱۷۲۸
 - موضوع: ابلاغ رأی معافیت مالیات بر مزایای رفاهی
 - خلاصه: این بخشنامه رأی‌های شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۱۱ و ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۲۲ دیوان عدالت اداری را ابلاغ می‌کند که بر اساس آن مزایای رفاهی و انگیزشی از مالیات معاف هستند و سازمان‌ها باید این معافیت را رعایت کنند.
۳. نظریه دفتر فنی سازمان امور مالیاتی
 - شماره و تاریخ: ۱۳/۰۶/۱۴۰۳ - د: ۱۸۶۴/۲۳۲
 - موضوع: مالیات بر حقوق و مزایای کارکنان
 - خلاصه: بر اساس بند (ث) تبصره ۱۵ قانون بودجه ۱۴۰۳، تمامی پرداختی‌های شغلی و مزایا، شامل کارانه و پاداش‌ها، مشمول مالیات هستند، مگر در مواردی که قانون صریحاً معافیت آن‌ها را تعیین کرده باشد.
۴. رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
 - شماره و تاریخ: ۱۴۰۳/۰۵/۰۹ - ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۱۱ :
 - موضوع: ابطال نامه مالیاتی درباره معافیت مزایای رفاهی
 - اظهارات شاکی: شاکی بر اساس قانون مدیریت خدمات کشوری و آرای دیوان استدلال کرد که مزایای رفاهی مانند حق اولاد و حق عائله‌مندی باید معاف از مالیات باشند.
 - دفاعیات سازمان: سازمان مالیاتی با استناد به قانون بودجه و بخشنامه‌های مرتبط معتقد بود که مزایای رفاهی بخشی از درآمد مشمول مالیات است.
 - رأی دیوان: دیوان با تأیید استدلال شاکی اعلام کرد که مزایای رفاهی و انگیزشی باید از مالیات معاف باشند و نامه سازمان امور مالیاتی را ابطال کرد.
۵. رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
 - شماره و تاریخ: ۱۴۰۳/۰۵/۰۹ - ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۲۲ :
 - موضوع: ابطال نامه اداره مالیاتی اصفهان درباره کسر مالیات از پاداش‌های رفاهی
 - اظهارات شاکی: شرکت پتروشیمی اصفهان عنوان کرد که نامه اداره مالیاتی اصفهان برخلاف قوانین مالیات را بر پاداش‌های رفاهی و انگیزشی کارکنان اعمال کرده است.
 - دفاعیات سازمان: اداره مالیاتی معتقد بود که این تصمیم براساس بخشنامه‌های مالیاتی و قانون بودجه سال ۱۴۰۱ بوده است.
 - رأی دیوان: دیوان نامه اداره اصفهان را ابطال و تأکید کرد که پرداخت‌های رفاهی باید معاف از مالیات باشند.
۶. رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
 - شماره و تاریخ: ۱۴۰۳/۰۵/۰۹ - ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۴۴ :
 - موضوع: ابطال دستور اداری سازمان تأمین اجتماعی درباره محدودیت معافیت مالیاتی
 - اظهارات شاکی: شاکی اعتراض داشت که سازمان تأمین اجتماعی معافیت‌های مالیاتی مزایای رفاهی را به موارد خاص محدود کرده که برخلاف قانون است.
 - دفاعیات سازمان: سازمان تأمین اجتماعی معتقد بود که معافیت‌های مالیاتی بر اساس قانون بودجه به موارد خاص محدود شده است.
 - رأی دیوان: دیوان دستور اداری سازمان را ابطال و اعلام کرد که تمامی مزایای رفاهی و انگیزشی باید از مالیات معاف باشند.
۷. رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
 - شماره و تاریخ: ۱۴۰۳/۰۵/۰۹ - ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۷۷ :
 - موضوع: ابطال بخشنامه معاون هماهنگی و برنامه‌ریزی امور حقوقی ریاست جمهوری
 - اظهارات شاکی: شاکی استدلال کرد که بخشنامه مذکور برخی از مزایای رفاهی و انگیزشی را برخلاف قوانین و آرای دیوان، مشمول مالیات می‌داند.
 - دفاعیات سازمان: معاونت حقوقی ریاست جمهوری با اشاره به تفسیر قانون بودجه ۱۴۰۱، پرداختی‌های رفاهی را مشمول مالیات اعلام کرده و معافیت‌های محدودی را تعیین کرده است.
 - رأی دیوان: دیوان بخشنامه مذکور را ابطال و تأکید کرد که تمامی مزایای رفاهی و انگیزشی باید معاف از مالیات باشند و محدود کردن معافیت‌ها به برخی موارد، برخلاف قوانین و آرای قبلی دیوان است.
۸. رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
 - شماره و تاریخ: ۱۴۰۳/۰۵/۰۹ - ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۸۸ :
 - موضوع: ابطال بخشنامه سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در خصوص مالیات مزایای رفاهی
 - اظهارات شاکی: شاکی معتقد بود که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی برخلاف آرای دیوان، برخی از مزایای رفاهی مانند حق اولاد و هزینه ایاب و ذهاب را مشمول مالیات دانسته است.
 - دفاعیات سازمان: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استدلال کرد که قانون بودجه ۱۴۰۲ برخی پرداختی‌های رفاهی را مشمول مالیات می‌داند و تنها مواردی خاص را معاف کرده است.
 - رأی دیوان: دیوان با ابطال بخشنامه، تأکید کرد که تمام پرداختی‌های رفاهی و انگیزشی باید از مالیات معاف باشند و محدودیت‌های اعمال شده، مغایر با قوانین است.

۱- نامه رئیس دیوان به رئیس سازمان امور مالیاتی

شماره: ۹۰۰۰ / ۱۱۲۱۱ / ۲۰۳

تاریخ: ۰۲ / ۰۷ / ۱۴۰۳

پیوست: ندارد

خلاصه موضوع: عدم شمول مالیات نسبت به اقلام رفاهی و انگیزشی حقوق و دستمزد

جناب آقای دکتر سبحانیان

رئیس محترم سازمان امور مالیاتی کشور

احتراماً به اطلاع می‌رساند مستنبط از آرای متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله آرای شماره ۵۴۱۱ مورخ ۰۹/۰۵/۱۴۰۳، ۱۱۸۵ مورخ ۲۹/۰۶/۱۴۰۱ و ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹؛ «پرداختی‌های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می‌پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عائله‌مندی، رفاهیاتی مانند ایاب ذهاب، مهد کودک و ... که به شاغل پرداخت می‌شود (صرف نظر از این که اصولاً هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می‌برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره‌وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است ...». هر چند احکام مربوط به مالیات بر درآمد حقوق به موجب قوانین بودجه سنواتی و به صورت سالانه مقرر می‌شوند اما با این حال در قانون بودجه ۱۴۰۳ نیز تغییری که بیانگر شمول مالیات بر رفاهیات کارکنان باشد، ایجاد نشده است. با این وجود متأسفانه آن دستگاه بدون توجه به آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، اقدام به اخذ مالیات از اقلام مذکور نموده که این امر موجبات نارضایتی عمومی را ایجاد کرده است؛ فلذا در راستای تمکین‌پذیری از آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، شایسته است دستورات و اقدامات مقتضی را به منظور رعایت مفاد آرای مذکور و تمکین از آن به عمل آورده تا ضمن تحقق حاکمیت قانون، از ورود شکایات به دیوان عدالت اداری جلوگیری شود.

لازم به ذکر است مطابق ماده ۹۲ قانون دیوان عدالت اداری «چنانچه مصوبه‌ای در هیأت عمومی ابطال شود، پس از ابلاغ رأی به طرف شکایت با انتشار در روزنامه رسمی، رعایت مفاد آن برای مرجع طرف شکایت و سایر مراجع و مقامات مسئول دستگاه‌های موضوع ماده (۱۲) این قانون الزامی است. هرگاه مراجع و مقامات مذکور مصوبه جدیدی تحت هر عنوانی مغایر با مفاد رأی مذکور تصویب کنند، به درخواست رئیس دیوان موضوع به صورت خارج از نوبت و بدون رعایت مفاد ماده (۸۳) این قانون و فقط با دعوت از نماینده مرجع صدور مصوبه جدید، در هیأت صادرکننده رأی قبلی، رسیدگی و از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. در صورتی که مصوبه جدید ابطال شود و مشخص گردد وضع آن به جهت عدم تبعیت از مفاد آرای قبلی صادره از سوی هیأت عمومی دیوان بوده است، مقامات و اعضای که برخلاف رأی دیوان مبادرت به وضع چنین مقرره‌ای نموده‌اند مسئول جبران خسارت وارده به اشخاص بوده و به عنوان مستنکف شناخته شده و مشمول ماده (۱۱۲) این قانون می‌شوند.»

احمد رضا عابدی
رئیس دیوان عدالت اداری

۲- بخشنامه ابلاغ رای ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۱۱

«بخشنامه»

شماره:

۲۱۲ / ۱۱۷۲۸ / ص

تاریخ:

۱۴۰۳ / ۰۶ / ۱۷

پیوست:

دارد

خلاصه موضوع:

ابلاغ رأی شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۱۱ مورخ ۹/۵/۱۴۰۳ و شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۲۲ مورخ ۹/۵/۱۴۰۳
هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

تصویر دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۱۱ مورخ ۹/۵/۱۴۰۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، متضمن ابطال نامه شماره ۲۳۲/۵۲۹۰/ص مورخ ۲۳/۰۳/۱۴۰۱ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی و دادنامه شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۲۲ مورخ ۹/۵/۱۴۰۳ متضمن ابطال نامه شماره ۱۰۴/۸۳۰۶۶/ص مورخ ۱۳/۱۱/۱۴۰۱ مدیرکل امور مالیاتی اصفهان برای رعایت مفاد آرای مذکور، به پیوست ارسال می‌شود.

خلاصه پیام رأی:

مطابق دادنامه‌های فوق؛ با عنایت به اینکه اولاً؛ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً بر اساس دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۹/۱۲/۱۳۸۹ و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸، پرداختی‌های مراجع دولتی و غیر دولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که مقید و محصور نمودن آن‌ها دلالت داشته باشد وجود ندارد. ثانیاً؛ بر اساس آرا دیگر این هیأت از جمله دادنامه شماره ۱۹۵۷-۱۹۵۶ مورخ ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که با حذف علامت نگارشی (...) یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود، لذا آنچه از مجموع قوانین و مقررات یاد شده با انضمام قوانین بودجه استنتاج می‌شود این است که پرداختی‌های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می‌پذیرد و بدون حصر موارد، از شمول مالیات حقوق خارج است.

مطلب فوق حاوی خلاصه رأی است و لزوماً منعکس‌کننده تمامی ابعاد مطروحه در دادنامه اصداری نیست.

حسین عبداللہی

مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی

۳- نظریه دفتر فنی

شماره:

۴۱۸۶۴ / ۲۳۲ / د

تاریخ:

۱۴۰۳ / ۰۶ / ۱۳

پیوست:

دارد

خلاصه موضوع: درآمد تحصیل شده تحت عناوین «مزایا» و «فوق‌العاده»

جناب آقای مسعودی

ذی حساب محترم و مدیرکل امور مالی

بازگشت به نامه شماره ۳۵۴۶۴/۲۴۲/د مورخ ۲۱/۰۵/۱۴۰۳ در خصوص مالیات بر درآمد حقوق و معافیت‌های مالیاتی موجود در سال ۱۴۰۳، به آگاهی می‌رساند:

در سال جاری، بر اساس بند (ث) تبصره ۱۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور، مجموع درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا، مقرری یا مزد، حق شغل حق شاغل، فوق‌العاده‌ها، اضافه کار، حق الزحمه حق مشاوره حق حضور در جلسات، پاداش حق التدریس، حق التحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیر مستمر که به صورت نقدی و غیر نقدی از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیر دولتی تحصیل می‌نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیر اصلی (موضوع تبصره ۱ ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم) باشد، مشمول احکام این بند می‌باشد. همچنین بنا به صراحت جزء ۴ بند (ث) تبصره ۱۵ قانون مذکور «مفاد این بند در خصوص درآمد مشمول مالیات حاصل از عناوین برشمرده شده فوق که از مصادیق درآمد مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم نباشند، نیز جاری است».

در خصوص مشمولین قانون مدیریت خدمات کشوری نیز، به موجب بند ۴ ماده ۶۸ این قانون «کمک هزینه عائله‌مندی و اولاد» از مصادیق فوق‌العاده‌های موضوع ماده اخیر می‌باشد.

با عنایت به مراتب فوق و از آنجا که برخی از احکام مربوط به مالیات بر درآمد حقوق به موجب قوانین بودجه سنواتی و به صورت سالانه توسط مجلس شورای اسلامی در قالب قانون وضع می‌شوند، بنابراین، در سال ۱۴۰۳ به موجب بند (ث) تبصره ۱۵ قانون فوق‌الذکر، درآمد تحصیل شده تحت عناوین «مزایا» و «فوق‌العاده»، با رعایت سایر قوانین و مقررات مربوط از جمله مفاد بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم، مشمول مقررات بند (ث) تبصره ۱۵ قانون یاد شده می‌باشد.

محمدعلی مختاری

۴- رای هیأت عمومی دیوان

«رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری»

شماره: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۱۱

تاریخ: ۱۴۰۳ / ۰۵ / ۰۹

پیوست: ندارد

خلاصه موضوع: ابطال نامه شماره ۵۲۹۰/۲۳۲/ص مورخ ۲۳/۳/۱۴۰۱ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

شماره پرونده: ۰۱۰۶۸۷۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای آرش موسی‌زاده حقیقی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۵۲۹۰/۲۳۲/ص مورخ ۲۳/۰۳/۱۴۰۱ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور
گردش کار:

شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال نامه شماره ۵۲۹۰/۲۳۲/ص مورخ ۲۳/۰۳/۱۴۰۱ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

اولاً بر اساس مواد ۶۶، ۶۵ و ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری حق شغل و حق شاغل تصریح گردیده است. همان‌طور که ملاحظه می‌نمایید مزایا مربوط به شاغل با حق شاغل متفاوت است به این دلیل که حق شاغل مندرج در احکام بودجه در قانون خدمات کشوری صراحتاً اعلام نموده است که حق شاغل جزء حقوق پایه تلقی می‌شود.

ثانیاً قانون‌گذار بر اساس ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم شمولیت مالیات بر درآمد حقوق کارکنان را بدین گونه مصوب کرده است که: 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 معافیت‌های مقرر در این قانون. در پی لایحه اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم به شماره ۵۹۹۳۱-۱۴۷۰۴۱ مورخ ۱۷/۰۸/۱۴۰۲ ارسالی به مجلس شورای اسلامی جهت تصویب در بند ۱۲ آن لایحه نیز به تفکیک مزایا شغل و شاغل و همچنین حق شغل و شاغل پرداخته است پس کاملاً مشخص می‌باشد که حق شاغل همان مزایا مربوط به شاغل نمی‌باشد. همچنین لازم به ذکر است که لایحه فوق بر اساس اصلاح ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

ثالثاً بر اساس مفاد آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری «نظر به این که مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون به عنوان مزایا 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 (۲۷/۱۱/۱۳۸۰) مصوب ۱۵/۰۸/۱۳۸۴ مجوز پرداخت دارد مزایا شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد».

با توجه به این که سازمان امور مالیاتی در دفاعیات خود در دادنامه ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۰۶ مورخ ۲۳/۰۸/۱۴۰۱ اذعان داشته است که قانون‌گذار با پیشنهاد این سازمان نسبت به ابهام ناشی از تفکیک مزایای شغل از شاغل را برطرف نماید و قانون‌گذار نیز با توجه به پیشنهاد این سازمان، مراتب را به شرح جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور تصریح نموده است که نرخ‌های مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر

دولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال، در سال ۱۴۰۱ تعیین شده است لازم به ذکر است که حق شاغل مندرج در جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ در ماده ۶۸ قانون خدمات کشوری به صراحت و شفافیت تصریح گردیده است که حقوق ثابت تلقی می‌گردد و این سازمان در نامه شماره ۵۲۹۰-۲۳۲-ص مورخ ۲۳/۰۳/۱۴۰۱ با تفسیری غیر قانونی از جزء ۵ تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ اعلام نموده است: با عنایت به مراتب فوق هر چند که بر اساس مفاد آرای مورد اشاره هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مزایا مربوط به شاغل (حق شاغل) پرداختی به حقوق‌بگیران در اجرای مفاد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون بخشی از مقررات مالی دولت (۲۷/۱۱/۱۳۸۰) مصوب ۱۵/۰۸/۱۳۸۴، از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم خارج می‌باشند، لیکن به موجب حکم جزء ۵ تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، حق شاغل نیز در سال ۱۴۰۱ مشمول مالیات به نرخ‌های مندرج در جزء ۵ تبصره ۱۲ قانون یاد شده می‌باشد. در واقع حق شاغل مندرج در حکم جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ را همان مزایا مربوط به شاغل تلقی کرده این در حالی است که حق شاغل در جزء ۵ بند الف تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ توسط قانون‌گذار گردیده است با مزایا مربوط به شاغل متفاوت است و در دفاعیات ارائه گردید حق شاغل مندرج در جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ در ماده ۶۸ قانون خدمات کشوری به صراحت و شفافیت تصریح گردیده است که حقوق ثابت تلقی می‌گردد و با مزایا مربوطه به شاغل که خدمات و تسهیلات رفاهی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲۷/۱۱/۱۳۸۰) مصوب ۱۵/۰۸/۱۳۸۴ کاملاً متفاوت می‌باشد و طبق آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و همچنین ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایا مربوط به شغل احصا شده است و مزایا مربوط به شاغل در عناوین حقوق و مزایای مندرج در ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۵۲۹۰/۲۳۲-ص مورخ ۲۳/۰۳/۱۴۰۱ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص ابهام مطرح شده در مورد معافیت مالیاتی اعتبارات رفاهی در قالب فصل ششم، موارد ذیل را به آگاهی می‌رساند:

- مطابق ماده ۸۳ قانون مالیات‌های 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 معافیت‌های مقرر در این قانون».

- بر اساس مفاد آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری: «نظر به این که مصادیق حقوق و مزایای مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون 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 (۲۷/۱۱/۱۳۸۰) مصوب ۱۵/۰۸/۱۳۸۴ مجوز پرداخت دارد مزایای مربوط به شاغل بوده و داخل در عناوین حقوق و مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد، بنابراین وجوه پرداختی به حقوق‌بگیران، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون مارالذکر، موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم خارج بوده ...».

- به موجب جزء (۵) بند (الف) تبصره ۱۲ ماده واحده 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 غیر دولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال، در سال ۱۴۰۱ تعیین شده است. بر اساس مفاد بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ این سازمان: «با توجه به جزء (۵) بند (الف) تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر 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».

با عنایت به مراتب فوق، هر چند که بر اساس مفاد آرای مورد اشاره هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مزایای مربوط به شاغل (حق شاغل) پرداختی به حقوق‌بگیران در اجرای ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲۷/۱۱/۱۳۸۰) مصوب ۱۵/۰۸/۱۳۸۴، از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم خارج می‌باشند، لیکن به موجب حکم جزء (۵) تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، حق شاغل نیز در سال ۱۴۰۱ مشمول مالیات به نرخ‌های مندرج در جزء (۵) تبصره ۱۲ قانون یاد شده می‌باشد.

مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۶۵۴۳/۲۱۲/ص مورخ

۱۶/۱۲/۱۴۰۱ توضیح داده است که:

۱- مطابق ماده ۸۳ قانون مالیات‌های 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 معافیت‌های مقرر در این قانون و بر اساس ماده ۶۵ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۰۸/۰۷/۱۳۸۶، کلیه مشاغل مشمول این قانون بر اساس عواملی نظیر اهمیت و پیچیدگی وظایف و مسئولیت‌ها، سطح تخصص و مهارت‌های مورد نیاز به یکی از طبقات جدول یا جداول حق شغل اختصاص می‌یابند. همچنین طبق ماده ۶۶ قانون مذکور، کلیه شاغلین مشمول این قانون بر اساس عواملی نظیر تحصیلات، دوره‌های آموزشی و مهارت (علاوه بر حداقل شرایط مذکور در اولین طبقه شغل مربوط)، سنوات خدمت و تجربه از امتیاز حق شغل، بهره‌مند می‌گردند. مزید آگاهی است طبق ماده ۶۸ همان قانون، علاوه بر پرداخت‌های موضوع ماده ۶۵ و تبصره‌های آن و ماده ۶۶ (حق شغل و امتیاز حق شغل) که حقوق ثابت تلقی می‌گردد، فوق‌العاده‌هایی به شرح بندهای این ماده (از جمله کمک هزینه عائله‌مندی و اولاد موضوع بند ۴، اضافه کار موضوع بند ۹) نیز به کارمندان قابل پرداخت می‌باشد.

۲- شاکی به دادنامه‌های شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره کرده است. لازم به ذکر است بر اساس دادنامه‌های مذکور مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون 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 مجوز پرداخت دارد، مزایا شغل بوده و داخل در مزایای مذکور در ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد، بنابراین وجوه پرداختی به حقوق‌بگیران، تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... به عنوان مصادیق ماده ۴۰ قانون مارالذکر موضوعاً از شمول احکام مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم خارج است، با توجه به این که به موجب مقررات ماده ۸۴ قانون مذکور، میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود و با توجه به این که مطابق بند ۵ تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱، درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداخت‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال مشمول مالیات می‌شود، بنابراین با لحاظ شمول مالیات بر حق شغل، حق شغل و به خصوص تصریح به سایر پرداختی‌ها، دادنامه‌های مورد اشاره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص عدم شمول مالیات بر مزایای مربوط به شاغل فاقد اعتبار می‌باشد.

۳- طبق ماده ۲ قانون کار، کارگر از لحاظ این قانون کسی است که به هر عنوان در مقابل دریافت حق‌السعی اعم از مزد، حقوق، سهم سود و سایر مزایا به درخواست کارفرما کار می‌کند. همچنین طبق ماده ۳۴ این قانون، کلیه دریافت‌های قانونی که کارگر را به اعتبار قرارداد کار اعم از مزد یا حقوق کمک عائله‌مندی، هزینه مسکن، خواروبار، ایاب و ذهاب، مزایای غیر نقدی، پاداش افزایش تولید، سود سالانه و نظایر آن‌ها دریافت می‌نماید حق‌السعی می‌نامند. لازم به ذکر است وفق ماده ۳۵ قانون مذکور، مزد عبارت است از وجوه نقدی یا غیر نقدی و یا مجموع آن‌ها که در مقابل انجام کار به کارگر پرداخت می‌شود. بر اساس ماده ۳۶ این قانون نیز، مزد ثابت، عبارت است از مجموع مزد شغل و مزایای ثابت پرداختی به تبع شغل که طبق تبصره ۳ ماده اخیرالذکر، مزایای رفاهی و انگیزه‌ای از قبیل کمک هزینه مسکن، خواروبار و کمک عائله‌مندی، پاداش افزایش تولید و سود سالانه جزء مزد ثابت و مزد مینا محسوب نمی‌شود.

۴- با عنایت به مراتب فوق قانون‌گذار در هیچ یک از قوانین مربوطه اقدام به تفسیر واژه «مزایا» و تفکیک آن به دو مفهوم «مزایای مربوط به شاغل» در مقابل «مزایای مربوط به شغل» (که در ماده ۸۳ به صورت عام قید شده) ننموده است و تنها در تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار، برای اشخاص مشمول قانون مذکور، مزایای رفاهی و انگیزه‌ای را برشمرده است. ضمن آن که مفهوم «حق شاغل» در مقابل «حق شغل» صرفاً برای مشمولین قانون مدیریت خدمات کشوری مورد استفاده قرار گرفته است؛ بنابراین ادعای شاکی در دادنامه یاد شده مبنی بر آن که «مزایای مربوط به شاغل در عناوین حقوق و مزایای مندرج ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد» علاوه بر آن که بدون مجوز قانونی، قائل به تفکیک مفهوم «مزایا» به دو بخش مزایای مربوط به شغل و مزایای مربوط به شاغل شده است، برخلاف صراحت بند ۲ ماده ۱ (مبنی بر آن که هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند مشمول مالیات می‌باشد) و همچنین ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم (که درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران تحصیل می‌کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است) بوده و بخشی از درآمد موضوع ماده ۸۲ شخص حقیقی را بدون این که طبق اصل ۵۱ قانون اساسی تصریحی به معافیت یا عدم شمول آن توسط قانون‌گذار شده باشد، از شمول مالیات موضوع ماده ۸۳ خارج نموده است.

۵- شاکی مصادیق مفهوم «مزایای مربوط به شاغل» را خدمات و تسهیلات رفاهی موضوع ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت بر شمرده است؛ لذا از آنجا که طبق صراحت ماده مورد نظر، این ماده صرفاً در خصوص کارکنان دولت و با درج در قوانین بودجه سنواتی جاری می‌باشد، طبق ادعای یاد شده مزایای مربوط به شاغل مورد نظر شاکی، در خصوص کارکنان یاد شده (و نه مشمولین سایر قوانین از جمله قانون کار) و برای کلیه موارد مربوط که در قوانین بودجه سنواتی درج شوند، بدون نیاز به رعایت اصل ۵۱ قانون اساسی و صدور مجوز قانونی برای اعلام معافیت یا عدم شمول مالیات، قابل اعمال خواهد بود که این در تضاد آشکار با قوانین و مقررات موجود و لزوم رعایت اصل عدالت مالیاتی می‌باشد.

۶- با فرض این که طبق ادعای شاکی، مفهوم «حق شاغل» با مفهوم «مزایای مربوط به شاغل» متفاوت باشد و نتوان هر دو عبارت را به عنوان حق شاغل در نظر گرفت، به لحاظ این که مطابق بند ۵ تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱، به صورت کلی «سایر پرداختی‌ها» از شمول معافیت موضوع آرای هیأت عمومی اشاره شده خارج و بر این اساس درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال مشمول مالیات می‌شود، بنابراین بر فرض اثبات، ادعای شاکی فاقد اثر قانونی است و تأثیری در نتیجه ندارد؛ بنابراین با توجه به ایراد عدم ترتیب اثر قانونی بر ادعای شاکی رد شکایت شاکی مورد درخواست است.

۷- بر اساس بند ۱ نامه شماره ۴۹۸۲۳/۲۲۱۱۵۵ مورخ ۰۱/۱۲/۱۴۰۱ معاونت حقوقی رئیس‌جمهور، «با عنایت به تصریح جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور که در بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور تبیین شده است، هرگونه پرداختی به کارکنان غیر از موارد استثنا شده در بخشنامه مذکور مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد.» با توجه به مطالب پیش گفت، نامه مورد شکایت مطابق قانون و مقررات صادر شده است، از این روی رسیدگی و صدور رأی مبنی بر رد شکایت شاکی مورد استدعا است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۰۹/۰۵/۱۴۰۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آرا به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

اولاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً بر اساس دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸، پرداختی‌های مراجع دولتی و غیر دولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که بر مقید و محصور نمودن آن‌ها دلالت داشته باشد، وجود ندارد. ثانیاً بر اساس آرا دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۷ الی ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹ این هیأت، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که در این مقررات با حذف علامت نگارشی (...) یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود. ثالثاً قانون‌گذار بر اساس جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور در دایره شمول مالیات حقوق و مأخذ آن توسعه داده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که آرا صادره توسط آن‌ها به موجب ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع قضایی و اداری ملاک عمل است، بر اساس دادنامه‌های متعدد صادره از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ و ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۹۴۰۸۹ مورخ ۱۴/۰۹/۱۴۰۲ هیأت عمومی دیوان و دادنامه شماره ۶۰۶ مورخ ۲۳/۰۸/۱۴۰۱ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مفاد قوانین بودجه را با حفظ احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم به شرح فصل سوم از باب سوم (مواد ۸۲ لغایت ۹۲ در مبحث مالیات حقوق) و نیز سایر احکام مالیات حقوق در قوانین دیگر، جاری و مبنای عمل اعلام کرده‌اند و آنچه از مجموع قوانین و مقررات یاد شده به انضمام قوانین بودجه استنتاج می‌شود این است که پرداختی‌های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می‌پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عائله‌مندی، رفاهیاتی مانند ایاب ذهاب، مهد کودک و ... که به شاغل پرداخت می‌شود (صرف نظر از این که اصولاً در هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می‌برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره‌وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است و مفاد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نیز صرفاً در مقام تجویز پرداخت رفاهیات در بخش دولتی است و مواد ۳۵ و ۳۶ قانون کار جمهوری اسلامی ایران هم مؤید عدم احتساب مواردی از این سنخ به عنوان مزد است و لذا با توجه به مراتب فوق، نامه شماره ۵۲۹۰/۲۳۲/ص مورخ ۲۳/۰۳/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور که بدون توجه به موارد یاد شده، امور رفاهی و انگیزشی و معافیت مالیاتی یا عدم شمول مالیات بر آن‌ها را به موارد محدود یعنی کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه منحصر کرده و با حذف علامت (...) عملاً مفاد قوانین و آرا هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را نادیده گرفته، خارج از حدود اختیار و خلاف قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی بر اساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۰/۰۲/۱۴۰۲) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمت‌علی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

۵- رای هیات عمومی

شماره: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۲۲

تاریخ: ۰۹ / ۰۵ / ۱۴۰۳

خلاصه موضوع: ابطال نامه شماره ۸۳۰۶۶/۱۰۴/ص مورخ ۱۳/۱۱/۱۴۰۱ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: شرکت پتروشیمی اصفهان

طرف شکایت: اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۸۳۰۶۶/۱۰۴/ص مورخ ۱۳/۱۱/۱۴۰۱ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان

گردش کار:

شرکت پتروشیمی استان اصفهان به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۸۳۰۶۶/۱۰۴/ص مورخ ۱۳/۱۱/۱۴۰۱ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان به موجب نامه شماره ۸۳۰۶۶/۱۰۴/ص مورخ ۱۳/۱۱/۱۴۰۱ برخلاف آرا متعدد صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و برخلاف نص صریح قانون و با اجتهاد در مقابل نص صریح قوانین دستور داده‌اند که از پاداش‌های رفاهی پرداختی به کارکنان شرکت، مالیات کسر و به اداره دارایی پرداخت گردد.

این در حالی است که به شرح دلایل زیر صدور این دستور و صدور این نامه برخلاف قوانین می‌باشد لذا مصرانه استدعا دارد دستور شایسته جهت رسیدگی و ابطال نامه و دستور معترض‌عنه را صادر فرمایید.

بر اساس ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ مزایا و خدمات و تسهیلات رفاهی از قبیل هزینه یارانه، غذا، مهد کودک، ایاب و ذهاب، بن کالا و امثالهم که مزایای مربوط به شاغل است نه مزایای مربوط به شغل مشمول کسر مالیات نمی‌باشد. بر اساس تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار پاداش‌های پرداختی به کارکنان از قبیل پاداش افزایش تولید و سود سالانه کمک هزینه مسکن خواروبار و کمک عائله‌مندی مصادیق بارز مزایای رفاهی است که مشمول کسر مالیات نمی‌باشد به عبارت دیگر با توجه به این که این مزایا مربوط به شخص شاغل است و لذا جزء مزد ثابت و مزد مبنا محاسبه نمی‌شود و صرفاً پرداخت‌هایی که در مزد پایه و مبنای شخص اضافه گردد مشمول کسر مالیات می‌باشد.

نظریه شماره ۲۵۶/۲۰۱۰ مورخ ۰۶/۱۰/۱۳۸۹ دیوان محاسبات کشور هم مراتب فوق را تأیید کرده است.

نامه اداره دارایی مغایر مفاد مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم نیز می‌باشد چرا که در این مواد صرفاً به مزایایی اشاره شده که به عنوان «مزایای مربوط به شغل» می‌باشد و مشمول کسر مالیات می‌باشد اما به مزایایی که در ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون بخشی از مقررات مالی دولت آمده و به عنوان «مزایای مربوط به شاغل» است مالیات تعلق نمی‌گیرد.

آرای هیأت عمومی دیوان مبنی بر معافیت مالیاتی:

بر اساس رأی شماره ۶۰۱ مورخ ۱۲/۰۹/۱۳۸۹ [۰۹/۱۲/۱۳۸۹] هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و همچنین بر اساس رأی شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۵ الی ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۰۷۲ مورخ ۲۲/۰۹/۱۴۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و نیز بر اساس دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ مورخ ۲۹/۰۶/۱۴۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری هرگونه پاداش‌های رفاهی و انگیزشی همچون پاداش افزایش تولید و سود سالانه از پرداخت مالیات معاف می‌باشد و بر همین اساس دستورات و نامه‌های صادره از سوی ادارات کل دارایی مبنی بر کسر مالیات از این‌گونه پاداش‌ها و پرداخت‌ها ابطال گردیده است.

از سوی دیگر معاونت روابط کار و وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی به موجب نامه شماره ۷۱۲۹۰ مورخ ۲۳/۰۴/۱۴۰۰ خطاب به معاونت امور مجلس وزارت کار و نیز به موجب نامه شماره ۹۴۶۹۲ مورخ ۰۷/۰۶/۱۴۰۰ خطاب به سازمان امور مالیاتی صراحتاً اعلام کرده‌اند که ... کمک هزینه‌های عائله‌مندی، مسکن، بن کارگری، مزایای غیر نقدی پاداش افزایش تولید سود سالانه و نظایر آن‌ها که به لحاظ ماهیتی برای ارتقای رفاه و انگیزش کارگران در وجه ایشان پرداخت می‌شود در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند و مشمول مالیات نمی‌شوند و لذا کسر مالیات از آن‌ها غیر قانونی و فاقد توجیه است.

بدیهی است تفسیری که از حقوق و مزایای کارگران به شرح فوق توسط وزارت کار و امور اجتماعی به عنوان یکی از مسئولین مربوط به تصویب این قوانین به عمل آمده کاملاً منطبق با منویات قانون‌گذار بوده و هست و اداره مالیاتی حق تخلف از این قوانین را ندارد.

همچنین معاونت حقوقی ریاست جمهوری به عنوان مقام مافوق سازمان مالیاتی نیز به طور صریح خطاب به سازمان امور مالیاتی و به موجب نامه شماره ۶۶۱۱-۱۱۹۹ مورخ ۰۵/۱۰/۱۴۰۱ اعلام کرده‌اند که پاداش افزایش تولید و سود سالانه و امثالهم که به منظور ایجاد انگیزه برای تولید بیشتر و کیفیت بهتر و افزایش علاقه‌مندی کارگران پرداخت می‌گردد از شمول مالیات بر درآمد حقوق خارج است.

حال با عنایت به شرح فوق؛ و نیز با عنایت به آرای متعدد صادره از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی در مورد پاداش‌های پرداختی به پرسنل و با توجه به تأکیدات و دستورات صادره از سوی معاونت حقوقی ریاست جمهوری و نیز معاونت روابط کار وزارت کار و رفاه اجتماعی؛ کاملاً محرز است که نامه صادره از سوی اداره کل مالیاتی اصفهان خلاف صریح قوانین بوده است لذا درخواست ابطال نامه موضوع شکایت را دارم.

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۱۴۰۸۳۰۶۶/ص مورخ ۱۳/۱۱/۱۴۰۱ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان

جناب آقای محسن ایران‌زاد

مدیرعامل شرکت پتروشیمی اصفهان

با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره ۱۴۱۱۱/۱۴۰۱-۱۴۶ پ الف مورخ ۰۹/۱۱/۱۴۰۱ در خصوص موارد مشمول معافیت مالیات (حقوق) به آگاهی می‌رساند به موجب بند اول بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور و با توجه به جزء (۵) بند (الف) تبصره (۱۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر 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 به نرخ‌های مقرر در قانون مذکور (بودجه سال ۱۴۰۱) مشمول مالیات می‌باشد؛ لذا ضمن جلب توجه شرکت به مفاد بخشنامه ذکر شده متذکر می‌گردد کلیه کارفرمایان می‌بایستی بر اساس قانون بودجه و بخشنامه مذکور عمل نموده و مالیات متعلقه را کسر و برابر مقررات ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت نمایند.

مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان

در پاسخ به شکایت مذکور، اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان به موجب لایحه شماره ۱۴۰۲۲۲۰۵۰۷۸۸۷۱۵۶ مورخ ۲۱/۰۶/۱۴۰۲ توضیح داده است که:

- ۱- شرکت شاکی جهت ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۴۰۱ در خصوص چگونگی شمول مالیات نسبت به مزایای پرداختی (پاداش‌های پرداختی) نظر مدیرکل امور مالیاتی را درخواست می‌نماید. مدیرکل نیز با توجه به سؤال شرکت مطابق بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ جزء ۵ بند (الف) تبصره (۱۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور اقدام به تهیه پاسخ و نظر مشورتی خود را اعلام می‌نماید.
 - ۲- مالیات عملکرد سال ۱۴۰۱ شرکت شاکی تا کنون توسط مأمورین مالیاتی رسیدگی نشده و منجر به صدور برگ تشخیص، قطعی نگردیده است. همچنین نامه مورد اعتراض شاکی در پاسخ به درخواست مؤدی صادر گردیده و جنبه مشورتی، ارشادی و راهنمایی مؤدی را دارد و به هیچ عنوان تحت بخشنامه یا دستور جهت اجرای مفاد آن به ادارات امور مالیاتی استان اصفهان ابلاغ نگردیده است؛ لذا تقاضای رد شکایت شاکی را دارد.
 - ۳- مطابق بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری ابتدا می‌بایست برگ تشخیص صادر و چنانچه نسبت به آن اعتراضی داشته پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم مطرح و پس از آن در دیوان عدالت اداری طرح شکایت نماید. علی‌هذا با توجه به مراتب مذکور و سایر قوانین و مقررات مربوطه تقاضای رد شکایت شاکی را دارد.
- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۰۹/۰۵/۱۴۰۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آرا به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

اولاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً بر اساس دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸، پرداختی‌های مراجع دولتی و غیر دولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که بر مقید و محصور نمودن آن‌ها دلالت داشته باشد، وجود ندارد. ثانیاً بر اساس آرای دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره ۱۹۵۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹ این هیأت، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که در این مقررات با حذف علامت نگارشی (...) یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود. ثالثاً قانون‌گذار بر اساس جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور در دایره شمول مالیات حقوق و مأخذ آن توسعه داده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که آرا صادره توسط آن‌ها به موجب ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع قضایی و اداری ملاک عمل است، بر اساس دادنامه‌های متعدد صادره از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ و ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۹۴۰۸۹ مورخ ۱۴/۰۹/۱۴۰۲ هیأت عمومی دیوان و دادنامه شماره ۶۱۱-۶۰۶۰۰۶۰۶۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۲۳/۰۸/۱۴۰۱ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مفاد قوانین بودجه را با حفظ احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم به شرح فصل سوم از باب سوم (مواد ۸۲

لغایت ۹۲ در مبحث مالیات حقوق) و نیز سایر احکام مالیات حقوق در قوانین دیگر، جاری و مبنای عمل اعلام کرده‌اند و آنچه از مجموع قوانین و مقررات یاد شده به انضمام قوانین بودجه استنتاج می‌شود این است که پرداختی‌های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می‌پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عائله‌مندی، رفاهیاتی مانند ایاب و ذهاب، مهد کودک و ... که به شاغل پرداخت می‌شود (صرف نظر از این که اصولاً در هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می‌برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره‌وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است و مفاد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نیز صرفاً در مقام تجویز پرداخت رفاهیات در بخش دولتی است و مواد ۳۵ و ۳۶ قانون کار جمهوری اسلامی ایران هم مؤید عدم احتساب مواردی از این سنخ به عنوان مزد است و لذا با توجه به مراتب فوق، نامه شماره ۸۳۰۶۶/۱۰۴/ص مورخ ۱۳/۱۱/۱۴۰۱ مدیرکل امور مالیاتی استان اصفهان که بدون توجه به موارد یاد شده، موارد عدم شمول مالیات در بحث مالیات حقوق و یا موارد معاف در امور رفاهی و انگیزشی را برخلاف مقررات و قوانین حاکم و آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به نحو انحصاری به موارد مربوط به کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه مقید نموده و با حذف علامت (...) عملاً سایر امور رفاهی و انگیزشی از جمله کمک هزینه عائله‌مندی و اولاد را حذف کرده است، خارج از حدود اختیار و خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی بر اساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۰/۰۲/۱۴۰۲) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمت‌علی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

۶- رای هیأت عمومی

شماره: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۱۰۶۵۴۳۳

تاریخ: ۱۴۰۳ / ۰۵ / ۰۹

پیوست: ندارد

خلاصه موضوع: ابطال نامه شماره ۷۴۹/۰۵۰/۰۱۳ مورخ ۷/۲/۱۴۰۱ اداره کل رفاه و سلامت کارکنان بانک کشاورزی

شماره پرونده: ۰۱۰۶۵۸۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای اکبر تقی‌پور

طرف شکایت: بانک کشاورزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۷۴۹/۰۵۰/۰۱۳ مورخ ۷/۲/۱۴۰۱ اداره کل رفاه و سلامت کارکنان بانک کشاورزی گردش کار:

شاکی به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال نامه شماره ۷۴۹/۰۵۰/۰۱۳ مورخ ۷/۲/۱۴۰۱ اداره کل رفاه و سلامت کارکنان بانک کشاورزی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

اینجانب از تاریخ ۲۵/۱۰/۱۳۹۱ کارمند رسمی بانک کشاورزی گردیده‌ام، بانک مذکور به دلالت مدارک و مستندات پیوست حسب نامه شماره ۷۴۹/۰۵۰/۰۱۳ مورخ ۷/۲/۱۴۰۱ به کلیه سرپرستی‌های کشور ابلاغ شده است در زمان پرداخت هرگونه پاداش و یا مبالغ کمک رفاهی، رأساً اقدام به کسر مالیات به مأخذ حداقل ۱۵ درصد می‌نماید.

این در حالی است که اقدام بانک کشاورزی در کسر مالیات از هرگونه پاداش و کمک هزینه رفاهی مانند ایاب و ذهاب و غیره فاقد منشأ قانونی و تسری غیر قانونی مواد ۸۲، ۸۳ و ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم به مزایای غیر مستمر رفاهی مربوط به شاغل است که در ذیل بی‌اعتباری آن تبیین می‌گردد و در ثانی اقلام رفاهی حقوق و مزایای غیر مستمر رفاهی کارکنان به دلیل ارتباط آن به حقوق شاغل بوده و ناشی از فعالیت و کارکرد کارمند و به جهت ایجاد انگیزه و تشویق وی پرداخت می‌شود و ارتباطی به شغل نداشته و خروج موضوعی از مواد پیش گفته دارد.

در این خصوص هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، به کرات و طی آرای شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹، رأی اصلاحی ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸ و همچنین رأی شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹ و اخیراً طی دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ مورخ ۲۹/۰۶/۱۴۰۱ به صراحت هرگونه کسر مالیات از هر نوع پرداختی که به عنوان مزایای مربوط به شاغل (مانند پاداش و کمک هزینه‌های رفاهی) باشد

ممنوع و مشمول معافیت قانونی دانسته و از شمول مواد ۸۲ و ۸۳ خارج نموده است. لازم به توضیح است آرای مذکور قابل سرایت به کلیه حقوق‌بگیران اعم از قانون کار و کارمندان دولتی می‌شود.

همان گونه که به صراحت در قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و بند ۵ تبصره ۱۲ قانون مذکور قید گردیده است، کسر مالیات صرفاً محصور به «مجموع مندرج در احکام کارگزینی» که همانا حقوق مربوط به شغل و شاغل و سایر پرداختی‌های مندرج در آن من جمله حق مدیریت، حق عائله‌مندی و ... است، می‌باشد. در حالی که پاداش‌ها و سایر واریزی‌ها اولاً در احکام کارگزینی درج نمی‌گردد و ثانیاً اساساً خروج موضوعی از موارد مندرج در قانون بودجه سال ۱۴۰۱ دارد. آنچه مورد استناد بانک کشاورزی قرار گرفته مربوط به سال ۱۴۰۱ است در حالی که کسر مالیات از پاداش‌ها و اقلام رفاهی پرداختی از سال‌ها قبل و بدون هرگونه مجوز قانونی بوده است. رأی اخیر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تحت شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ مورخ ۲۹/۰۶/۱۴۰۱ بیش از ۶ ماه بعد از قانون بودجه سال ۱۴۰۱ اصدار یافته که فارغ از مؤخر بودن رأی هیأت عمومی و به عبارتی تخصیص‌زننده ماده قانون مزبور است.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۷۴۹/۰۵۰/۰۱۳ مورخ ۰۷/۰۲/۱۴۰۱ اداره کل رفاه و سلامت کارکنان بانک کشاورزی

مدیریت محترم شعب بانک در استان

موضوع: مالیات پرداخت‌های موردی

با سلام و احترام؛

پیرو ابلاغیه شیوه‌نامه ۰۱۳/۰۵۰/۷۰۰ مورخ ۰۷/۰۲/۱۴۰۱ این اداره کل در خصوص فعال‌سازی کد پرداخت ۵۰۲ و ... به استحضار می‌رساند به استناد مفاد بند ۵ تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و در اجرای مفاد ابلاغیه ۰۱۳/۰۱۹/۲۴ مورخ ۱۵/۰۱/۱۴۰۱ اداره کل امور مالی کلیه پرداخت‌های موردی (اعم از اعیاد و ...) مشمول کسر مالیات خواهند بود؛ لذا مقرر فرمایید در اعمال کد پرداخت ۵۰۲ نیز مراحل کسر مالیات و ... از طریق واحدهای ذی‌ربط مورد اقدام قرار گیرد. - اداره کل رفاه و سلامت کارکنان بانک کشاورزی

علی‌رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضمایم آن برای طرف شکایت تا زمان رسیدگی به پرونده پاسخی واصل نگردیده است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۰۹/۰۵/۱۴۰۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آرا به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

اولاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً بر اساس دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸، پرداختی‌های مراجع دولتی و غیر دولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که بر مقید و محصور نمودن آن‌ها دلالت داشته باشد، وجود ندارد. ثانیاً بر اساس آرا دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره ۱۹۵۶ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸، ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹ این هیأت، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که در این مقررات با حذف علامت نگارشی (...) یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود. ثالثاً قانون‌گذار بر اساس جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور در دایره شمول مالیات حقوق و مأخذ آن توسعه داده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که آرا صادره توسط آن‌ها به موجب ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع قضایی و اداری ملاک عمل است، بر اساس دادنامه‌های متعدد صادره از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ مورخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ و ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۹۴۰۸۹ مورخ ۱۴/۰۹/۱۴۰۲ هیأت عمومی دیوان و دادنامه شماره ۶۰۶ مورخ ۲۳/۰۸/۱۴۰۱ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مفاد قوانین بودجه را با حفظ احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم به شرح فصل سوم از باب سوم (مواد ۸۲ لغایت ۹۲ در مبحث مالیات حقوق) و نیز سایر احکام مالیات حقوق در قوانین دیگر، جاری و مبنای عمل اعلام کرده‌اند و آنچه از مجموع قوانین و مقررات یاد شده به انضمام قوانین بودجه استنتاج می‌شود این است که پرداختی‌های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می‌پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عائله‌مندی، رفاهیاتی مانند ایاب ذهاب، مهد کودک و ... که به شاغل پرداخت می‌شود (صرف نظر از این که اصولاً در هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می‌برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره‌وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است و مفاد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نیز صرفاً در مقام تجویز پرداخت رفاهیات در بخش دولتی است و مواد ۳۵ و ۳۶ قانون کار جمهوری اسلامی ایران هم مؤید عدم احتساب مواردی از این سنخ به عنوان مزد است و لذا با توجه به مراتب فوق، نامه شماره ۷۴۹/۰۵۰/۰۱۳ مورخ ۰۷/۰۲/۱۴۰۱ بانک کشاورزی که بدون توجه به موارد یاد شده، در دایره شمول معافیت مالیات حقوق در امور رفاهی و انگیزشی، ایجاد محدودیت نموده است و پرداختی‌های موردی از جمله به مناسبت اعیاد و ... را مشمول کسر مالیات قرار داده، خارج از حدود اختیار و خلاف قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور

ابطال می‌شود. این رأی بر اساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۰/۰۲/۱۴۰۲) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمت‌علی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

۷- رأی هیأت عمومی دیوان

شماره: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۱۰۶۵۴۴۴

تاریخ: ۰۹ / ۰۵ / ۱۴۰۳

پیوست: ندارد

خلاصه موضوع: ابطال نامه شماره ۹۳۷/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۱۳/۴/۱۴۰۱ معاون برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی سازمان تأمین اجتماعی

شماره پرونده: ۰۱۰۶۵۷۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکاکی: آقای محمد شریفی سلطانی

طرف شکایت: سازمان تأمین اجتماعی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۹۳۷/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۱۳/۴/۱۴۰۱ معاون برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی سازمان تأمین اجتماعی

گردش کار:

شاکاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۹۳۷/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۱۳/۴/۱۴۰۱ معاون برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی سازمان تأمین اجتماعی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

به استحضار می‌رساند، بند (اولاً) از دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۱۰ مورخ ۲۲/۰۸/۱۴۰۱ صادره از هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری اشعار می‌دارد: «در راستای تبعیت از مفاد آرای سابق‌الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کماکان بدون احصا موارد و صرفاً از باب تمثيل هر آنچه در قالب امور رفاهی و انگیزشی، به کلیه کارکنان در حدود متعارف پرداخت می‌شود معاف یا غیر مشمول مالیات بر حقوق است.» منظور از دادنامه‌های سابق‌الصدور نیز همان دادنامه‌های شماره ۱۹۵۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹، ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ مورخ ۲۶/۰۶/۱۴۰۱ [۲۹/۰۶/۱۴۰۱]، ۶۰۱ مورخ ۰۹/۰۲/۱۳۸۹ [۰۹/۱۲/۱۳۸۹] و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸ صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است، که طی دادنامه‌های مذکور اختصاراً، با استناد به ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴ مزایا و تسهیلات رفاهی حقوق‌بگیران را جزء مزایای شاغل تعریف نموده و از شمول به مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات مستقیم خارج دانسته است و صراحتاً بیان داشته این مصادیق مزایای رفاهی و انگیزشی حصری نمی‌باشد و از شمول مالیات معاف هستند.

این در حالی است که معاونت برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی سازمان تأمین اجتماعی طی دستور اداری شماره ۹۳۷/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۱۳/۴/۱۴۰۱ بدون توجه به مقررات فوق، صرفاً چند آیتم احصا شده من جمله کمک هزینه مهد کودک، هزینه ایاب و ذهاب (سوخت)، هزینه مسکن، هزینه ورزشی، هزینه تلفن همراه و یارانه غذا را از شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات مستقیم خارج دانسته و سایر مزایای رفاهی و انگیزشی را مشمول مالیات قرار داده است که به شرح فوق، صراحتاً مغایر مقررات ذکر شده می‌باشد.

لذا تقاضای ابطال دستور اداری شماره ۹۳۷/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۳۰/۱/۴/۱۴۰۱ معاون برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی سازمان تأمین اجتماعی موضوع اصلاحیه مالیات بر حقوق سال ۱۴۰۱ کارکنان، از حیث اطلاق و احصای آیتم‌های مشمول معافیت‌های مالیاتی، (صرفاً شامل کمک هزینه مهد کودک، هزینه ایاب و ذهاب «سوخت»، هزینه مسکن، هزینه ورزشی، هزینه تلفن همراه و یارانه غذا) و ایضاً شمول مالیات به کلیه مزایای رفاهی و انگیزشی، برخلاف کلیه مقررات و دادنامه‌های پیش گفت، مورد استدعا می‌باشد.

ضمناً شاکاکی به موجب لایحه تکمیلی که به شماره ۱۴۲۱۳۵۵ مورخ ۲۸/۰۳/۱۴۰۲ ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شده تقاضای اعمال ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به موضوع مورد شکایت را دارد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۹۳۷/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۱۳/۴/۱۴۰۱ معاون برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی سازمان تأمین اجتماعی

دستور اداری

حوزه: معاونت برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی

موضوع: اصلاحیه مالیات حقوق سال ۱۴۰۱

مدیرکل محترم تأمین اجتماعی استان ...

مدیر درمان تأمین اجتماعی استان ...

با سلام

احتراماً؛ پیرو دستور اداری شماره ۳۷۲/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۲۲/۰۲/۱۴۰۱ موضوع نرخ مالیات بر درآمد حقوق سال ۱۴۰۱ که بر اساس بخشنامه شماره ۷/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۱۰/۰۲/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی صادر شده است. به آگاهی می‌رساند با توجه به اصلاحیه انجام شده طی بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۱۳ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ توسط سازمان مذکور و محدود نمودن موارد عدم شمول مالیات حقوق به ۶ آئیم شامل کمک هزینه مهد کودک، هزینه ایاب و ذهاب (سوخت)، هزینه مسکن، هزینه ورزشی، هزینه تلفن همراه و یارانه غذا، از ابتدای سال ۱۴۰۱، کلیه پرداخت‌های انجام شده به پرسنل بجز ۶ مورد فوق مشمول مالیات می‌باشد؛ لذا می‌بایست پرداخت‌های انجام شده از ابتدای سال که به عنوان موارد عدم شمول لحاظ شده مشمول مالیات گردیده و مالیات متعلقه از حقوق و مزایای ماه جاری کسر گردد.

شایان ذکر است با توجه به ابهامات برخی واحدها در خصوص قابل اجرا بودن دستور اداری شماره ۱۳۹۱۲/۱۴۰۰/۱۰۰۰ مورخ ۲۱/۱۲/۱۴۰۰ موضوع عدم شمول مالیات به پاداش‌های موردی به اطلاع می‌رساند همان گونه که در دستور اداری قبلی در خصوص موارد عدم شمول اشاره شده این دستور اداری در سال ۱۴۰۱ اجرایی نمی‌باشد و کلیه پاداش‌ها و سایر پرداخت‌ها از جمله حق اولاد، عائله‌مندی و ... بجز ۶ آئیم فوق مشمول مالیات است. توضیح این که معافیت‌های مقرر در ماده ۹۱ قانون مالیات مستقیم و سایر قوانین به قوت خود باقی است. - معاون برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی سازمان تأمین اجتماعی

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل امور حقوقی و قوانین سازمان تأمین اجتماعی به موجب لایحه شماره ۷۱۰۰/۱۴۰۱/۷۹۱۶ مورخ ۰۷/۱۲/۱۴۰۱ توضیح داده است که:

همان گونه که مستحضر می‌باشید، مطابق جزء ۵ از بند (الف) و بند (ب) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ «نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال به شرح زیر می‌باشد ...» همان گونه که ملاحظه می‌گردد در سال ۱۴۰۱ مالیات بر حقوق کارکنان دولت اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل مشمول مالیات دانسته شده است، این در حالی است که پیش‌تر در قانون مالیات مستقیم صرفاً حق شغل مشمول مالیات بوده است و دادنامه‌هایی که شاکی به آن استناد می‌نماید، مربوط به قبل از سال ۱۴۰۱ می‌باشد. با این وصف از قانون مذکور چنین استنباط می‌گردد، معافیت‌های مربوط به مالیات بر حقوقی که در قانون مالیات مستقیم و دادنامه‌های مورد استناد شاکی، درج شده است در سال ۱۴۰۱ مجری نیست و بر همین اساس در قسمت آخر دستور اداری معترض‌عنه نیز تأکید شده است کلیه پاداش‌ها مشمول مالیات بر حقوق است.

در خصوص استناد شاکی به بند (اولاً) از دادنامه شماره ۶۱۰ مورخ ۲۲/۰۸/۱۴۰۱ هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری لازم به ذکر است هر چند در بند (اولاً) دادنامه مذکور قید شده است در راستای آرای سابق‌الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و کمافی‌السابق مزایای رفاهی و انگیزشی بدون احصای موارد و صرفاً از باب تمثیل که در حدود متعارف به کارکنان پرداخت می‌شود، از شمول به مالیات معاف است، لیکن چنین استنباط می‌گردد، که مفاد آرای هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری الزام‌آور نبوده و جنبه ارشادی دارند و از سوی دیگر به شرح بند فوق مفاد جزء ۵ از بند (الف) و بند (ب) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ خالی از ابهام بوده است، لذا شکایت شاکی در این خصوص بلاوجه است.

با عنایت به مطالب معروضه به استحضار می‌رساند دادنامه‌های مورد استناد شاکی یا مربوط به مالیات بر حقوق کارکنان در سال‌های قبل از سال ۱۴۰۱ می‌باشد و یا جنبه ارشادی دارند، ضمن آن که دستور اداری شماره ۹۳۷/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۱۳/۰۴/۱۴۰۱ معاون برنامه‌ریزی، مالی و پشتیبانی در راستای جزء ۵ از بند (الف) و بند (ب) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ تدوین گردیده است و استنباط این سازمان مبنی بر آن است که هرگونه پرداختی من جمله بن‌ها و پاداش‌ها و ... جملگی مشمول مالیات بر حقوق بوده و صرفاً ۶ آئیم احصا شده از شمول به مالیات بر حقوق معاف است. بر همین اساس شکایت شاکی مهمل قانونی نداشته و رد شکایت وی مورد استدعاست.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۰۹/۰۵/۱۴۰۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آرا به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

اولاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً بر اساس دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸، پرداختی‌های مراجع دولتی و غیر دولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که بر مقید و محصور نمودن آن‌ها دلالت داشته باشد، وجود ندارد. ثانیاً بر اساس آرای دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره ۱۹۵۷-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹ این هیأت، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که در این مقررات با حذف علامت نگارشی (۰۰) یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود. ثالثاً قانون‌گذار بر اساس جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور در دایره شمول مالیات حقوق و مأخذ آن توسعه داده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که آرا صادره توسط آن‌ها به موجب ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع قضایی و اداری ملاک عمل است، بر اساس دادنامه‌های متعدد صادره از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۴۰۱ و ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۳۹۴۰۸۹ مورخ ۱۴/۰۹/۱۴۰۲ هیأت عمومی دیوان و دادنامه شماره ۶۰۶ مورخ ۲۳/۰۸/۱۴۰۱ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مفاد قوانین بودجه را با حفظ احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم به شرح فصل سوم از باب سوم (مواد ۸۲ لغایت ۹۲ در مبحث مالیات حقوق) و نیز سایر احکام مالیات حقوق در قوانین دیگر، جاری و مبنای عمل اعلام کرده‌اند و آنچه از مجموع قوانین و مقررات یاد شده به انضمام قوانین بودجه استنتاج می‌شود این است که پرداختی‌های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می‌پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عائله‌مندی، رفاهیاتی مانند ایاب ذهاب، مهد کودک و ... که به شاغل پرداخت می‌شود (صرف نظر از این که اصولاً در هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می‌برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره‌وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است و مفاد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نیز صرفاً در مقام تجویز پرداخت رفاهیات در بخش دولتی است و مواد ۳۵ و ۳۶ قانون کار جمهوری اسلامی ایران هم مؤید عدم احتساب مواردی از این سنخ به عنوان مزد است و لذا با توجه به مراتب فوق، دستور اداری شماره ۹۳۷/۱۴۰۱/۲۱۰۰ مورخ ۱۳/۰۴/۱۴۰۱ سازمان تأمین اجتماعی که بدون توجه به موارد یاد شده، صرفاً ۶ مورد را مشمول معافیت مالیات حقوق قرار داده و در دایره معافیت رفاهیات و امور انگیزشی و پرداختی‌هایی از این نوع، ایجاد محدودیت نموده است، خارج از حدود اختیار و خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رأی بر اساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۰/۰۲/۱۴۰۲) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمت‌علی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

۸- رای هیأت عمومی

شماره: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۰۶۵۴۷۷

تاریخ: ۱۴۰۳ / ۰۵ / ۰۹

پیوست: ندارد

خلاصه موضوع: ابطال از تاریخ صدور بند ۱ نامه شماره ۲۲۱۱۵۵/۴۹۸۲۳ مورخ ۱/۱۲/۱۴۰۱ معاون هماهنگی و برنامه‌ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری

شماره پرونده: ۰۱۰۷۶۶۰-۰۲۰۲۸۸۱-۰۲۰۱۷۵۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان آرش موسی‌زاده حقیقی و مرتضی پورکاویان

طرف شکایت: هیأت وزیران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نظریه شماره ۲۲۱۱۵۵/۴۹۸۲۳ مورخ ۰۱/۱۲/۱۴۰۱ معاون هماهنگی و برنامه‌ریزی امور حقوقی معاونت

حقوقی ریاست جمهوری

گردش کار:

شاکیان به موجب دادخواست‌ها و لوایح تکمیلی جداگانه ابطال نظریه شماره ۲۲۱۱۵۵/۴۹۸۲۳ مورخ ۰۱/۱۲/۱۴۰۱ معاون هماهنگی و برنامه‌ریزی

امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری را خواستار شده‌اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده‌اند که:

الف - خلاصه متن دادخواست آقای مرتضی پور کاویان به شرح زیر است:

بر اساس ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲۷/۱۱/۱۳۸۰) مصوب ۱۵/۰۸/۱۳۸۴ پرداخت خدمات و تسهیلات رفاهی تحت عناوین مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، بن کالا و ... از سوی پرداخت کنندگان مورد حکم قرار گرفته و به موجب دادنامه‌های شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸ و ۶۰۱۰۹/۱۲/۱۳۸۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کلیه حقوق‌گیران اعم از بخش دولتی و خصوصی مشمول مقررات ماده اخیرالذکر بوده و هزینه‌های رفاهی مذکور از شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم خارج و مشمول مالیات بر درآمد حقوق نمی‌باشد. بر مبنای دادنامه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۹۵۷-۹۹۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹ عناوین مصرح خدمات و تسهیلات رفاهی موضوع ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی ... [از مقررات مالی دولت] به صورت تمثیلی بوده و از جنبه حصری خارج شده است که این امر بسیار مهم از سوی هیأت عمومی به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۰۴۸ مورخ ۱۹/۱۱/۱۴۰۰ مورد تأکید قرار گرفت و منطقاً پذیرش این قبیل هزینه‌های رفاهی در حدود متعارف قابل پذیرش خواهد بود که این موضوع نیز از سوی هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان مکرراً تأیید و طی دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۰۷ مورخ ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۰۷ مورخ ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۱۸۵ مورخ ۲۹/۰۶/۱۴۰۱ پرداخت پاداش نیز جزء هزینه‌های رفاهی تلقی و خارج از مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم عنوان شده است. همچنین وفق دادنامه هیأت عمومی به شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ پرداخت‌های نقدی از بابت حق لباس و انواع مناسبت‌ها و امثالهم به عنوان هزینه‌های رفاهی مورد حکم واقع شده است. به موجب جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی اعم از مجموع مندرج در احکام کارگزینی شامل حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده مدیریت و فوق‌العاده مستمر و غیر مستمر و سایر پرداختی‌ها و کارانه به استثنای عیدی پایان سال تا سقف نصاب‌های پیش‌بینی شده در قانون بودجه خواهد بود. بر اساس بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور که در اجرای تبیین مقررات جزء ۵ بند (الف) و بند (ب) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ صادر شده است، کمک هزینه مهد کودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب، هزینه مسکن، کمک هزینه ورزش و کمک هزینه تلفن همراه به عنوان مصادیق عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم تصریح شد. معاون هماهنگی و برنامه‌ریزی امور حقوقی دستگاه‌های اجرایی در بند ۱ نظریه صرفاً مصادیق شش‌گانه کمک هزینه‌های رفاهی موضوع بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خارج از مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم تلقی و برخلاف قانون و دادنامه‌های هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، سایر هزینه‌های رفاهی موضوع ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت را مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق عنوان نموده است و در بند ۲ نظریه نیز متأسفانه پاداش را صرفاً تا سال ۱۴۰۰ به واسطه مقررات ناظر بر قانون بودجه سال ۱۴۰۱ به عنوان هزینه‌های رفاهی قلمداد نموده است. این در حالی است که بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور با ملحوظ قرار دادن مقررات قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و با اتخاذ ملاک از ماده ۴۰ قانون صورت گرفته است و طبعاً مقررات جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مانع از اعمال موارد عدم شمول مالیات حقوق موضوع ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نخواهد شد؛ لذا به همین منظور سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه اخیرالذکر نسبت به تصریح برخی از مصادیق هزینه‌های رفاهی عدم شمول مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم اقدام نموده است؛ لذا مقررات مالیاتی حقوق و دستمزد قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مانعی از اعمال مقررات ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم ... [از مقررات مالی دولت] نخواهد شد. اساساً پرداخت‌هایی که در حکم کارگزینی و به موجب مقررات قانونی کارفرما مستمراً الزام به پرداخت آن دارد و تعریف حقوق و یا مزد بر آن حاکم باشد جزء هزینه‌های موضوع فصل مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود و از طرفی چنانچه هزینه‌هایی که کارفرما برای رفاه کارکنان و خارج از تعریف حقوق موضوع مواد ۸۲ و ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به پرداخت آن اهتمام می‌نماید و کارفرما نیز تکلیف قانونی نسبت به پرداخت آن ندارد و صرفاً در راستای مقررات داخلی خود نسبت به پرداخت اقدام می‌نماید بدیهی است مصادیق آن از زمره هزینه‌های رفاهی و خارج از فصل مالیات بر درآمد حقوق باشد که هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری نیز طی دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۸۳ مورخ ۰۹/۱۲/۱۴۰۰ در مفاد رأی الصداری خود در این خصوص اشاره داشته است و نظریه معاونت حقوقی رئیس‌جمهور نیز به نظر می‌رسد با رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سازگاری نداشته باشد و در اجرا موجبات بروز اختلاف‌های متعدد و بی‌اعتباری ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم ... [از مقررات مالی دولت] را به دنبال خواهد داشت.

ماهیت پرداخت‌های انجام شده در وجه کارگران یا کارمندان از سوی کارفرمایان و دستگاه‌های اجرایی و انطباق آن با احکام کارگزینی و مصادیق هزینه‌های رفاهی مندرج در سایر قوانین فارغ از معافیت‌های موضوع ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین، موارد شمول و یا عدم شمول فصل مالیات بر درآمد حقوق را تعیین می‌نماید و در مواقعی قانون‌گذار رأساً نسبت به رفاهی بودن برخی از پرداخت‌ها اقدام نموده است. همچون تبصره ۳ ماده ۳۶ قانون کار که پاداش افزایش تولید و سود سالانه را مصداق بارز هزینه‌های رفاهی و انگیزشی عنوان نموده است و اساساً با توجه به تعریف حقوق و کارکرد رفاهی و انگیزشی پاداش نمی‌توان به واسطه مقررات قانون بودجه سال ۱۴۰۱ مرزی بین شمول و یا عدم شمول هزینه‌های رفاهی نسبت به فصل مالیات بر درآمد حقوق در سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ باشد. مع‌الوصف چون نظریه شماره ۲۲۱۱۵۵/۴۹۸۲۳ مورخ ۰۱/۱۲/۱۴۰۱

متضمن وضع قاعده عام‌الشمول شده و برخلاف قانون و حدود اختیارات از سوی معاونت حقوقی رئیس‌جمهوری وضع شده، مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال آن از تاریخ تصویب از رئیس کل و قضات ارزنده و شریف دیوان عدالت اداری مورد استدعاست.

ب - خلاصه متن دادخواست و لایحه تکمیلی آقای آرش موسی زاده به شرح زیر است:

ریاست هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری در زمان صدور در آرای شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۱۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۳، ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۱۲ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۳، ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۰۶ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۳ و ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۷۶۵ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۰۵ به تأکید مکرر سه رأی شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳-۲۷/۰۱/۱۳۸۹، ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳-۱۵/۱۰/۱۴۰۰، ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۲۰۷-۱۴۰۰/۱۰/۱۴۰۰ پرداخته است و به صراحت تمام اعلام می‌دارد که مفاد آرای سابق‌الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کماکان و بدون احصای موارد و صرفاً از باب تمثیل هر آنچه در قالب رفاهی و انگیزشی، به کلیه کارکنان در حدود متعارف پرداخت می‌شود معاف یا غیر مشمول مالیات حقوق است.

بر اساس نامه شماره ۲۰۳/۹۷۷/۹۰۰ مورخ ۰۹/۱۲/۱۴۰۱ دیوان عدالت اداری در پاسخ به معاون توسعه مدیریت و منابع سازمان برنامه بودجه کشور معروض می‌دارد که آخرین اراده هیأت عمومی دیوان عدالت اداری رأی شماره ۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵ مورخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ می‌باشد.

مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون به عنوان مزایا مربوط به شغل احصا شده است. در بند ۲ نامه مورد شکایت معاونت حقوقی ریاست جمهوری بیان می‌دارد که دادنامه شماره ۹۰۱۱۱۸۵/۹۹۷۰۹۰۱۴۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ناظر بر سال ۱۴۰۰ کل کشور می‌باشد و قبل از صراحت و حاکمیت جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ بوده است؛ لذا هم‌اکنون باید طبق قانون بودجه سال ۱۴۰۱ عمل شود و دادنامه یاد شده نسبت به آن حکمی ندارند. این بند نیز ایراداتی را در بر دارد؛ اولاً: در واقع نامه فوق برخلاف آرای دیوان عدالت اداری اعلام نظر می‌نماید، به این دلیل که مزایا مربوط به شاغل و کمک هزینه رفاهی در هیچ جزئی از قانون بودجه به صراحت مشمول مالیات تلقی نکرده است اما معاونت حقوقی ریاست جمهوری این مزایا را مشمول تلقی کرده که چنین نظری برخلاف آرای متعدد دیوان عدالت اداری و همچنین آخرین اراده هیأت عمومی دیوان اداری می‌باشد. ثانیاً؛ متأسفانه حق شاغل مندرج در احکام بودجه باعث شده است که تفسیر و اشتباهاتی را به وجود بیاورد که لازم به ذکر است حق شاغل مندرج در احکام بودجه سال ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ بر اساس ماده ۶۸ قانون مدیریت خدمات کشوری به صراحت و شفافیت تمام مقنن گردیده است که این مزایا جزء حقوق پایه تلقی می‌گردد، که البته این اشتباه نیز در نامه شماره ۵۲۹۰/۲۳۲/ص مورخ ۱۴۰۱/۰۳/۲۲ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی رخ داده است.

بنا به اصل ۵۱ قانون اساسی که بیان می‌دارد هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود. پس همان گونه که مشخص می‌باشد اعمال هرگونه تغییر در ترتیبات و رویه‌های قانون مستلزم اخذ مجوز از مراجع ذی‌صلاح قانونی (تصویب توسط مجلس شورای اسلامی) می‌باشد و این تغییرات در حیطه اختیارات معاونت حقوقی رئیس‌جمهوری و سازمان امور مالیاتی کشور نمی‌باشد و از لحاظ اجرای مقررات امکان‌پذیر نبوده است. مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم در ماده ۸۳ همان قانون توسط مجلس شورای اسلامی مقنن گردیده است که درآمد مشمول مالیات حقوق، حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل احصا شده است.

لذا تقاضای ابطال نامه مورد شکایت را خواستار می‌باشم.

متن مقررہ مورد شکایت بہ شرح زیر است:

[مقررہ فوق در سربرگ اسناد مرتبط در دسترس است.]

علی‌رغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضمایم آن برای طرف شکایت تا زمان رسیدگی به پرونده پاسخی ارسال نشده است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۰۹/۰۵/۱۴۰۳ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آرا به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

رأى هیأت عمومی

اولاً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً بر اساس دادنامه شماره ۶۰۱ مورخ ۰۹/۱۲/۱۳۸۹ و دادنامه اصلاحی شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۰۷۳ مورخ ۲۷/۰۱/۱۳۹۸، پرداختی‌های مراجع دولتی و غیر دولتی را در قالب امور رفاهی و انگیزشی بدون قید و حصر پذیرفته و حکمی که بر مقید و محصور نمودن آن‌ها دلالت داشته باشد، وجود ندارد. ثانیاً بر اساس آرای دیگر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه شماره ۱۹۵۷-۹۸۱۱۹۵۶ مورخ ۱۹/۱۲/۱۳۹۹ این هیأت، حکم به ابطال مقرراتی صادر شده است که در این مقررات با حذف علامت نگارشی (...). یا ذکر مصادیق انحصاری، مصادیق رفاهی و انگیزشی مقید شده بود. ثالثاً قانون‌گذار بر اساس جزء ۵ بند (الف) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور در دایره شمول مالیات حقوق و مأخذ آن توسعه داده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت تخصصی مالیاتی بانکی که آرای صادره توسط آن‌ها به موجب ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع قضایی و اداری ملاک عمل است، بر اساس دادنامه‌های متعدد صادره از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۸۵ مورخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۱ و

۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۲۳۹۴۰۸۹ مورخ ۱۴/۰۹/۱۴۰۲ هیأت عمومی دیوان و دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۶۰۶ مورخ ۲۳/۰۸/۱۴۰۱ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مفاد قوانین بودجه را با حفظ احکام مالیاتی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم به شرح فصل سوم از باب سوم (مواد ۸۲ لغایت ۹۲ در مبحث مالیات حقوق) و نیز سایر احکام مالیات حقوق در قوانین دیگر، جاری و مبنای عمل اعلام کرده‌اند و آنچه از مجموع قوانین و مقررات یاد شده به انضمام قوانین بودجه استنتاج می‌شود این است که پرداختی‌های مختلف تحت عنوان حق شاغل که برای امور رفاهی و انگیزشی و بدون صدق تعریف مزد و حقوق صورت می‌پذیرد و بدون حصر موارد از جمله پرداختی تحت عنوان حق اولاد، حق عائله‌مندی، رفاهیاتی مانند ایاب ذهاب، مهد کودک و ... که به شاغل پرداخت می‌شود (صرف نظر از این که اصولاً در هنگام پرداخت مشغول به فعالیت بوده یا در مرخصی استعلاجی یا استحقاقی و یا نحو آن به سر می‌برد) بدون این که در قبال میزان کارایی و بهره‌وری و فعالیت وی باشد، از شمول مالیات حقوق خارج بوده و به عبارتی معاف از شمول مالیات حقوق است و مفاد ماده ۴۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نیز صرفاً در مقام تجویز پرداخت رفاهیات در بخش دولتی است و مواد ۳۵ و ۳۶ قانون کار جمهوری اسلامی ایران هم مؤید عدم احتساب مواردی از این سنخ به عنوان مزد است و لذا با توجه به مراتب فوق، بند ۱ نامه شماره ۲۲۱۱۵۵/۴۹۸۲۳ مورخ ۰۱/۱۲/۱۴۰۱ معاون هماهنگی و برنامه‌ریزی امور حقوقی معاونت حقوقی ریاست جمهوری که بدون توجه به موارد یاد شده، صرفاً موارد عدم شمول مالیات حقوق را در بحث رفاهیات منحصر در موارد ذکر شده در بخشنامه شماره ۱۳/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۸/۰۲/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی اعلام کرده، خلاف قانون و مغایر با مفاد آرای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی بر اساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۰/۰۲/۱۴۰۲) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمت‌علی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری