

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَغْدُلُوا»

شماره دادنامه : 140431390000708189
تاریخ تنظیم : 1404/03/20

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

شماره پرونده ها :

140331920000476538 , 140331920000107696 , 140231920001451463 , 140331920000476381

شماره بایگانی شعبه :

0301130 , 0300222 , 0207908 , 0301127

تاریخ دادنامه: 1404/3/20

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: خانم ها بهاره نیکخواه و مریم نیکخواه و آقایان محمدصدری نیا، حیدر کریم زاده، سعید بهجتی، حسن نگهبان کراتی و عبدالعظیم ابدال زاده
طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 1 بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 معاون فتاوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی

گردش کار: الف: خانم ها بهاره نیکخواه و مریم نیکخواه به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 معاون فتاوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

"نامه مورد شکایت در خصوص معافیت مالیاتی حقوق کارگران ایراداتی بسیار دارد که توجه آن مقام را نسبت به ایرادات و نقض این نامه نسبت به نص صریح قانون که موجب تضییع حقوق چندین میلیونی قشر زحمت کش کارگران می شود، معطوف می دارد:

بند 1- با عنایت به اقرار صریح اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی نسبت به ایجاد مقرره بر خلاف قانون و با تأییدیه سازمان امور مالیاتی کل کشور که در فهرست حقوق نیز اعمال گردیده است نامه مورد شکایت مشمول ماده 12 قانون دیوان عدالت اداری می باشد. لازم به ذکر است که مستند به ماده 1259 قانون مدنی اقرار عبارت است از اخبار به حقی برای غیر به ضرر خود.

با توجه به اقرار اداره کل خراسان رضوی بر این موضوع که سازمان امور مالیاتی کشور در سامانه فهرست حقوق اقدام به چنین موضوعی کرده و مصداق سوء استفاده از اختیارات در اجرای قوانین و مقررات می باشد که موجب تضییع حقوق اشخاص می شود.

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دادنامه

همچنین سازمان امور مالیاتی کشور در دادنامه 140231390002945698 نیز در دفاعیات خود اذعان بر این دارد که مزایا [مزایای] رفاهی مشمول پرداخت مالیات می باشد و آرای هیأت عمومی تا قبل از سال 1402 قابلیت اجرا دارد و در احکام بودجه سال 1402 مقنن مقرر کرده است که کلیه پرداختی ها و دریافتی «تحت هر عنوان» مشمول مالیات است که این نوع تفسیر در نوع خود جالب است. به این دلیل که مقنن مقرر کرده است که «دریافتی هایی که تحت عناوینی از قبیل» و در بند (و) تبصره 12 قانون بودجه عناوین مشمول مالیات را صریحاً نام برده است و متأسفانه سازمان امور مالیاتی به غلط و به نفع خود و بر خلاف قانون و همچنین آرای دیوان عدالت اداری تفسیر قانون می نماید تا مالیات من غیر حق مطالبه نماید، ایضاً آن سازمان خود را در جایگاه تفسیر قانون می داند. در نتیجه سازمان امور مالیاتی کشور نمی تواند در دفاعیات خود این نامه را از شمول ماده 12 قانون دیوان عدالت اداری خارج بداند.

بند 2- بند (و) تبصره 12 قانون بودجه سال 1402 معروض می دارد که: در سال 1402، سقف معافیت مالیاتی و نرخ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا (به استثنای عیدی و کارانه اعضای هیأت علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی)، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق العاده ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، حق التدریس، حق التحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیرمستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی، از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیردولتی تحصیل می نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره (1) ماده (86) قانون مالیات های مستقیم) باشد، به شرح ذیل است:

سقف معافیت مالیاتی سالانه موضوع ماده (84) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1394/4/31 در سال 1402 مبلغ یک میلیارد و دویست میلیون (1,200,000,000) ریال تعیین می شود.

قانونگذار به صراحت و شفافیت تمام اعلام نموده است که مجموع درآمد حقوق بگیر «تحت عناوینی از قبیل» در واقع آن بخش از حقوق و مزایا دریافتی مشمول مالیات را به تفصیل در همان جزء و با لفظ «تحت عناوینی از قبیل» به صراحت نام برده است و در آن عناوین به هیچ عنوان از مزایا رفاهی موضوع تبصره 3 ماده 36 قانون کار نام نبرده است؛ ضمن این که مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات در ماده 83 قانون مالیات های مستقیم و آرای متعدد دیوان عدالت اداری حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل احصاء شده است و مزایا [مزایای] رفاهی در شمولیت

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390000708189

تاریخ تنظیم : 1404/03/20

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

پرداخت مالیات قرار نمی گیرد ضمن این که ریاست هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری در زمان صدور آراء و نظریه خود، در سال 1401 و سال 1402 در آرای به تأکید مکرر دو رأی مذکور پرداخته است و به صراحت تمام اعلام می دارد که مفاد آرای سابق صدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری کماکان و بدون احصاء موارد و صرفاً از باب تمثیل هر آن چه در قالب رفاهی و انگیزشی، به کلیه کارکنان در حدود متعارف پرداخت می شود معاف یا غیرمشمول مالیات حقوق است. (آرای شماره 140109970906010613 مورخ 1401/8/23 و 140109970906010612 مورخ 1401/8/23) همچنین بنا به اصل 51 قانون اساسی که بیان دارد هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود.

پس همان گونه که مشخص می باشد اعمال هرگونه تغییر در ترتیبات و رویه های قانون مستلزم اخذ مجوز از مراجع ذی صلاح قانونی (تصویب توسط مجلس شورای اسلامی) می باشد و این تغییرات در حیطه اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور نمی باشد و از لحاظ اجرای مقررات امکان پذیر نبوده. مصادیق حقوق و مزایا مشمول کسر مالیات، موضوع ماده 82 قانون مالیات های مستقیم در ماده 83 همان قانون توسط مجلس شورای اسلامی مقرر گردیده است که درآمد مشمول مالیات حقوق، حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل احصاء شده است و با عنایت به این که هیچ اصلاحیه در خصوص ماده 83 قانون مالیات های مستقیم را در پی نداشته ایم مزایا رفاهی در زمره مزایا مربوط به شغل قرار نگرفته و مشمول پرداخت مالیات نمی باشد.

همان گونه که مشخص می باشد منظور از لفظ مجموع درآمد اشخاص حقیقی در بند (و) تبصره 12 قانون بودجه سال 1402 مجموع دریافتی حقوق از کارفرمایان اصلی و غیر اصلی می باشد.

بند 3: در ماده 34 قانون کار قانونگذار دریافتی های قانونی حقوق بگیر را بدو در قالب حق السعی تعریف نموده است که عناوینی از قبیل مزد یا حقوق کمک عائله مندی، هزینه مسکن، خواربار، ایاب و ذهاب، مزایای غیر نقدی، پاداش افزایش تولید، سود سالانه و نظایر آنها دریافت می نماید را وضع نموده است. کما این که مقنن مزد و همچنین سایر مزایا رفاهی همچون خواربار و ایاب و ذهاب کمک عائله مندی را از سایر دریافتی مجزا دانسته است.

سپس در مواد 35 و 36 قانون کار اقدام به تفکیک و تعریف هر يك از دریافتی ها نموده است که در ماده 35 و صدر ماده 36 قانون کار به تعریف مزد پرداخته که عبارت است از مجموع مزد شغل و مزایای ثابت پرداختی به تبع شغل و در تبصره 1 ماده 36 قانون کار نیز به صراحت مزایا مربوط به

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390000708189

تاریخ تنظیم : 1404/03/20

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شغل و یا به تبع شغل را که جزو مزد می باشد بیان نموده است که منظور از مزایای ثابت پرداختی به تبع شغل، مزایایی است که برحسب ماهیت شغل یا محیط کار و برای ترمیم مزد در ساعات عادی کار پرداخت می گردد از قبیل مزایای سختی کار، مزایای سرپرستی، فوق العاده شغل و غیره و در نهایت به شفافیت تمام در تبصره 3 ماده 36 قانون کار قانونگذار صراحتاً اعلام نموده است که مزایای رفاهی و انگیزه‌ای از قبیل کمک هزینه مسکن، خواربار و کمک عائله مندی، پاداش افزایش تولید و سود سالانه جزو مزد ثابت و مزد مبنا محسوب نمی شود.

بند 4: رییس کل امور مالیاتی طی مکاتباتی از جمله نامه 1399/10/24 و 200/5290/ص مورخ 1400/5/20 از معاون امور مجلس، حقوقی و استان های وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی به منظور تضمین برداشت دقیقی از مزایای رفاهی (وجه پرداختی به کارکنان دولت و کارگران) انگیزه ای مشمولان قانون کار، توجه به مواد 34، 35، 36 و 37 قانون کار و دادنامه 1956 و 1957 دیوان عدالت اداری استعلام صورت گرفته است معاون امور مجلس، حقوقی و استان های وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی در پاسخ سازمان امور مالیاتی کشور به نامه 994694 مورخ 1400/6/7 به صراحت و شفافیت اعلام می دارد مصادیق کمک هزینه های رفاهی و انگیزشی پرداختی به کارگران مشمول قانون کار شامل (کمک هزینه عائله مندی هزینه مسکن خواربار بن کارگری ایاب و ذهاب مزایای غیر نقدی پاداش افزایش تولید، بهره وری، سود سالانه و نظایر آنها) به لحاظ ماهیتی برای ارتقاء رفاه و انگیزه کارگران در وجه ایشان پرداخت می شود در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند سازمان امور مالیاتی کشور نامه معاون امور مجلس حقوقی و استان های وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی را مکفی ندانسته و مجدداً طی نامه 200/7557/ص مورخ 1400/7/24 در خصوص رفع ابهام از مصادیق مزایای رفاهی و انگیزشی مشمولین قانون کار و معافیت مالیاتی این مزایا و معافیت مالیاتی حق بیمه سهم حقوق بگیران از معاونت حقوقی ریاست جمهوری استعلام می گیرند که دبیر کمیته حمایت از کسب و کار طی نامه شماره 101/9085/ص مورخ 1400/9/17 جلسه ای به تاریخ 1400/9/27 با حضور نمایندگان تام الاختیار سازمان امور مالیاتی وزارت تعاون کار و رفاه اجتماعی اتاق بازرگانی صنایع، معادن و کشاورزی ایران و کارشناسان ذی ربط تشکیل می گردد که نتایج آن در نامه شماره 19926/46611 مورخ 1400/5/10 خطاب به رییس سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به رفع ابهام «مصادیق کمک هزینه های رفاهی و انگیزه ای پرداختی به مشمولان قانون کار اعلام می دارد مزایای شاغل بوده و در زمره مزایای مربوط به شغل نیستند مصادیق مزایای رفاهی در قانون کار تمثیلی بوده و به نحو حصری بیان نشده است».

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



بند 5: در خصوص حق شاغل مندرج در احکام بودجه نیز باید بیان شود که هیچ گونه ارتباطی به مزایا مربوط به شاغل ندارد. بر اساس مفاد مواد 65، 66 و 68 قانون خدمات کشوری حق شغل و حق شاغل تصریح گردیده است که بدین شرح می باشد:

ماده 65- کلیه مشاغل مشمول این قانون بر اساس عواملی نظیر اهمیت و پیچیدگی وظایف و مسئولیت ها، سطح تخصص و مهارت های مورد نیاز به یکی از طبقات جدول یا جداول حق شغل اختصاص می یابند. حداقل امتیاز جدول یا جداول ارزشیابی مشاغل (2000) و حداکثر آن (6000) می باشد.

ماده 66- کلیه شاغلین مشمول این قانون بر اساس عواملی نظیر تحصیلات، دوره های آموزشی و مهارت (علاوه بر حداقل شرایط مذکور در اولین طبقه شغل مربوط)، سنوات خدمت و تجربه از امتیاز حق شاغل که حداقل (1000) و حداکثر (4500) امتیاز می باشد، بهره مند می گردند. حداکثر امتیاز این ماده برای هر شاغل از هفتاد و پنج درصد (75%) امتیاز شغل وی تجاوز نخواهد کرد.

ماده 68- علاوه بر پرداخت های موضوع ماده (65) و تبصره های آن و ماده (66) که حقوق ثابت تلقی می گردد فوق العاده هایی به کارمندان به شرح ماده 68 قانون خدمات کشوری قابل پرداخت می باشد.

همان طور که قابل رویت می باشد در ماده 68 قانون مدیریت خدمات کشوری به صراحت و شفافیت تمام اعلام نموده است که حق شاغل و حق شغل حقوق ثابت تلقی می گردد و درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون می باشد.

بند 6- در پی لایحه اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم به شماره 59931/14741 مورخ 1402/8/17 ارسالی به مجلس شورای اسلامی جهت تصویب در بند 12 آن لایحه نیز به تفکیک مزایا شغل و شاغل و همچنین حق شغل و شاغل پرداخته است و همچنین مزایا امور رفاهی انگیزشی کاملاً مشخص می باشد که حق شاغل همان مزایا مربوط به شاغل نمی باشد. همچنین لازم به ذکر است که لایحه فوق برای اصلاح ماده 83 قانون مالیات های مستقیم می باشد.

بند 7: اصل حاکمیت قانون و قانونی بودن مالیات ایجاب می نماید که دستگاه مالیات ستانی برابر قانون و مقداری که قانونگذار تعیین کرده است از اشخاص مشمول مالیات، اقدام به وصول مالیات نماید. در واقع مشمول نمودن مزایا رفاهی، وصول مالیات برخلاف میزان مقرر در قانون بوده که این امر



دادنامه

موجب تضییع حقوق عمومی کلیه کارکنان کشور می شود و به استناد مواد 301 تا 303 قانون مدنی از مصادیق استیفای ناروا و دارا شدن بلاجهت و دریافت من غیرحق مالیات از اشخاص به شمار می آید. از این رو دستگاه مالیات ستانی ضامن در مسترد داشتن وجوهی که غیر حق به عنوان مالیات دریافت کرده است می باشد. براساس ماده 219 قانون مالیات های مستقیم شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است و همچنین در مواردی که مالیات اضافی دریافت شده باشد ادارات امور مالیاتی براساس ماده 242 قانون مالیات های مستقیم 301 و 303 قانون مدنی به بازگرداندن اضافه وجوه دریافتی مکلف می باشند. "

ب: آقای محمد صدقی نیا نیز ابطال بند 1 بخشنامه مورد شکایت را خواستار شده و به موجب دادخواست تقدیمی اعلام کرده است که:

" بند (و) تبصره (12) ماده واحده قانون بودجه سال 1402 عنوان می دارد: در سال 1402 سقف معافیت مالیاتی و نرخ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا (به استثنای عیدی و کارانه اعضای هیأت علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی)، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق العاده ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، حق التدریس، حق التحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیرمستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی، از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیردولتی تحصیل می نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره (1) ماده (86) قانون مالیات های مستقیم) باشد، به شرح ذیل است: کلیه افرادی که در قبال ارائه خدمت در دستگاه ها تحت هر عنوان از جمله ساعتی، روزمزد، قراردادی، حق التدریس، حق التحقیق، حق الزحمه، حق نظارت، حق التألیف و پاداش شورای حل اختلاف دریافتی دارند، مشمول حکم این بند می باشند.

ماده (66) قانون مدیریت خدمات کشوری مقرر می دارد: کلیه شاغلین مشمول این قانون براساس عواملی نظیر تحصیلات، دوره های آموزشی و مهارت (علاوه بر حداقل شرایط مذکور در اولین طبقه شغل مربوط)، سنوات خدمت و تجربه از امتیاز حق شاغل که حداقل (1000) و حداکثر (4500) امتیاز می باشد، بهره مند می گردند.

برابر با ماده (83) قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366/12/3 اصلاحات بعدی: درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390000708189
تاریخ تنظیم : 1404/03/20

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

مستمر و یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون.

به عرض می رساند بنابر تعریف صریح ماده (68) و تبصره (2) ماده (71) قانون مدیریت خدمات کشوری: حقوق ثابت عبارت است از حق شغل، حق شاغل و فوق العاده مدیریت. از آنجایی که مطابق با ماده (83) قانون مالیات های مستقیم مصوب 1366/12/3 با اصلاحات بعدی، درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر. لذا حق شاغل که جزء عناوین اصلی حقوق کارمند در قانون مدیریت خدمات کشوری برشمرده شده است قطعاً مشمول کسور مالیات است و منطقاً بند (و) تبصره (12) قانون بودجه سال 1402 که حق شاغل را مشمول کسور دانسته بر این اصل استوار است.

طبق ماده (66) قانون مدیریت خدمات کشوری اساساً حق شاغل مربوط به عواملی نظیر تحصیلات، دوره های آموزشی و مهارت (علاوه بر حداقل شرایط مذکور در اولین طبقه شغل مربوط)، سنوات خدمت و تجربه می باشد و هیچ گونه ارتباطی با مزایای شاغل از جمله حق مسکن، بن کالا، حق اولاد، عائله مندی و نظایر آن ندارد. لیکن معاون فناوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی سازمان امور مالیاتی خراسان رضوی با برداشت ناصواب از قانون، در بند (1) بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 عناوین پرداختی بابت مزایای شاغل (مزایای جانبی) را مشمول کسر مالیات دانسته، که عملاً خلاف قانون است.

مستحضرنند که سابقاً هم سازمان امور مالیاتی کشور به دفعات در بخشنامه های خود، مزایای شاغل (کمک هزینه مسکن، بن کالا، ایاب و ذهاب، مهدکودک و ...) را مشمول کسور مالیات قرار داده و هر باره نیز هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بخشنامه های موصوف را به علت مخالفت با قانون و خروج از حدود اختیار واضح، ابطال نموده است.

دادنامه های شماره 140109970905811185 مورخ 1401/6/29، 140109970905812072 مورخ 1401/9/22 و 140109970905812685 مورخ 1401/11/18 در این راستا صادر گردیده است.

همچنین، نظریه شماره 20100-656 مورخ 1389/10/6 دیوان محاسبات کشور هم در تأیید مراتب فوق می باشد.

توضیح این که بند (د) تبصره (12) قانون بودجه سال 1402 مقرر داشته است: در اجرای ماده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دادنامه

(40) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (1) مصوب 1380/11/27 و در راستای برقراری نظام پرداخت عادلانه کارکنان دولت، دولت مکلف است در اعطای مزایای جانبی از قبیل پرداخت‌های مناسبتی، رفاهی، بیمه تکمیلی، هزینه ایاب و ذهاب، حق مسکن به گونه ای عمل کند که موارد مذکور به صورت عادلانه شامل کارکنان دستگاه‌های اجرایی گردد. ضوابط اجرایی پرداخت این مزایا به تصویب شورای حقوق و دستمزد می‌رسد. متعاقب آن، شورای مذکور در جلسات مورخ 1402/2/15، 1402/3/16 و 1402/5/17 ضوابط اجرایی آن را تصویب نموده است. این تصویب نامه قانونی دقیقاً در اجرای موضوع بند (د) تبصره (12) قانون بودجه و در اجرای موضوع ماده (40) قانون الحاق (1) بوده، فلذا ماهیت مزایای جانبی همان ماهیت مزایای شاغل است که برای همه دستگاه‌های اجرایی بدین ترتیب ساماندهی شده و به آن مزایای جانبی اطلاق گردیده و اساساً امری متفاوت از موضوع حق شاغل بوده و مزایای جانبی (مزایای شاغل) ذاتاً نمی‌تواند مشمول کسور مالیات قرار گیرد.

ضمن این که سازمان اداری و استخدامی کشور طی بخشنامه‌های شماره 80675 مورخ 1402/7/24، 80488 مورخ 1402/7/24 و شماره 81442 مورخ 1402/7/26 عناوین قانونی حقوق و مزایای مستمر کارکنان دستگاه‌های اجرایی مشمول قوانین مدیریت خدمات کشوری و نظام هماهنگ پرداخت را صراحتاً تعریف و تبیین نموده که در هیچ کدام اشاره‌ای به مؤلفه‌های پرداختی با رویکرد مزایای شاغل (مزایای جانبی) نشده است. لازم به ذکر این که مدیرکل سازمان امور مالیاتی استان نیز طی مکاتبه شماره 103/12782 مورخ 1402/9/15 خطاب به وزیر امور اقتصادی و دارایی اذعان به برداشت ناصحیح ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها و مشمول کسور نمودن پرداختی‌های رفاهی به کارکنان دستگاه‌های اجرایی و بالتبع آن تضییع حقوق مستخدمین، نموده است.

به همین جهت و با عنایت به توضیحات فوق و نظر به تضییع حقوق صورت گرفته از کارکنان دستگاه‌های اجرایی؛ تأکید مجدد بر معافیت مالیاتی پرداختی‌های با عنوان مزایای جانبی در حدود مصوبه شورای حقوق و دستمزد کشور موضوع ضوابط اجرایی نحوه اعطای مزایای جانبی به کارکنان دستگاه‌های اجرایی (ابلاغیه شماره 61592/129932 مورخ 1402/7/24 معاون اول رییس جمهور) و ابطال بند (1) بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 معاون فناوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی سازمان امور مالیاتی خراسان رضوی، از زمان صدور مورد استدعاست."



دادنامه

ج: آقایان حیدر کریم زاده، سعید بهجتی و حسن نگهبان کراتی و عبدالعظیم ابدال زاده نیز به موجب دادخواست هایی اعلام کرده اند که:

" احتراماً به استحضار می‌رساند که رییس کل سازمان امور مالیاتی طی نامه شماره 200/9880/م مورخ 1402/6/8 خطاب به جناب دکتر اکرمی خزانه دار کل کشور با ابلاغ سقف معافیت مالیاتی و نرخ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی مطابق متن بند (و) تبصره 12 قانون بودجه سال 1402 کل کشور بدون اعلام یا رعایت معافیت‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و مزایای رفاهی موضوع ماده 40 قانون الحاقی موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (1380/11/27) مصوب 1384/8/15 درخواست می‌نماید که موضوع به نحو مقتضی به اطلاع کلیه ذی حسابان دستگاه‌های اجرایی برسد.

متعاقب آن خزانه‌داری کل نیز طی نامه شماره 53/114102 مورخ 1402/6/26 با ابلاغ مفاد بند (و) تبصره 12 قانون بودجه سال 1402 کل کشور و بدون اعلام معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم و رفاهیات ماده 40 قانون الحاقی موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت از ذی حسابان دستگاه‌های اجرایی می‌خواهد در خصوص رعایت کامل مفاد بند (و) و تبصره 12 قانون یاد شده اقدامات و مراقبت‌های لازم را به عمل آورند.

سپس معاونت فناوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی با برداشت ناصواب و نادرست از متن بند (و) قانون بودجه 1402 و بر خلاف آرای متعدد هیأت عمومی دیوان اداری در خصوص معافیت‌های مربوط قانون مالیات‌های مستقیم و مزایای رفاهی (مزایای شاغل) موضوع ماده 40 قانون الحاقی موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب 1384/8/15 با مشمول مالیات قراردادن همه دریافتی کارکنان اعم حقوق و دستمزد و حتی مزایای رفاهی در بند 1 بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 خود خطاب به رؤسای ادارات حسابرسی مالیاتی شهرستان‌های استان خراسان رضوی و برخلاف قانون به صراحت حق مسکن و بُن و حق اولاد و ... را مشمول مالیات در نظر گرفته و با تغییرات در سامانه ثبت اطلاعات حقوق آیت‌های مشمول مالیات حقوق را طوری برنامه‌ریزی کرده که همه دریافتی‌ها حتی حق مسکن و بُن و حق اولاد و مزایای رفاهی موضوع ماده 40 را نیز مشمول مالیات نموده‌اند که مستنداً به موارد ذیل اقدامات سازمان امور مالیاتی و بند یک بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 معاونت فناوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی مبنی بر

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390000708189
تاریخ تنظیم : 1404/03/20

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

لغو معافیّت های مالیاتی برخلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع صادر شده است."

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

" معاون محترم حسابرسی اشخاص حقوقی و مؤدیان بزرگ مالیاتی مشهد مقدس

معاون محترم حسابرسی مالیاتی شهرستان ها

معاون محترم حسابرسی مالیاتی جنوب مشهد مقدس

معاون محترم حسابرسی مالیاتی شهرستان تربت حیدریه

معاون محترم حسابرسی مالیاتی شهرستان سبزوار

معاون محترم حسابرسی مالیاتی شهرستان نیشابور

موضوع: پاسخ به برخی ابهامات حقوق

با سلام و احترام

با عنایت به تغییرات سامانه حقوق در سال 1402 اطلاع رسانی سازمان و بخش های مالیاتی در این ارتباط جهت پاسخ گویی به بعضی ابهامات مطرح شده توسط مؤدیان و همکاران مالیاتی و به اطلاع می رساند:

روش محاسبه حقوق عملکرد 1402 طبق بخشنامه مقررات مربوط به احکام بند (و) تبصره 12 و بند (ص) تبصره 6 قانون بودجه سال 1402 (پیوست نامه و قابل دریافت توسط مؤدی در قسمت مشاهده مابه التفاوت) و همچنین راهنمای محاسبه مالیات بر درآمد حقوق سال 1402 (پیوست نامه و قابل دریافت توسط مؤدی در قسمت مشاهده مابه التفاوت) به صورت سالانه می باشد لذا در هنگام محاسبات مالیات مجموع دریافتی های مستمر حقوق بگیران تا ماه ارسال فهرست و تبدیل به سال می شود.

.....

- معاون فناوری اطلاعات امنیّت فضای مجازی"

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/3402/ص مورخ 1403/2/22 به طور خلاصه توضیح داده است که:

"به موجب بند (و) تبصره (۱۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور مقرر شده است: مجموع درآمد اشخاص حقیقی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا (به استثنای عیدی و کارانه اعضای هیأت علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی)، مقررری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق العاده‌ها، اضافه کار، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، حق التدریس، حق التحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیرمستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی، از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیردولتی تحصیل می نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره ۱ ماده ۸۶ قانون مالیات های مستقیم) باشد، با رعایت سایر قوانین و مقررات مربوط، به نرخ های مندرج در این بند، مشمول مالیات می باشد."

همانگونه که ملاحظه می شود به موجب بند مذکور از قانون بودجه یاد شده، «مزایا» دریافتی شاغل، به صورت مطلق مشمول مالیات بر درآمد حقوق تلقی شده است و حکم مذکور در بازه زمانی خود، وارد بر سایر قوانین و مقررات ناظر بر موضوع می باشد.

شاکیان با استناد به مواد متعددی از «قانون مدیریت خدمات کشوری»، عناوینی از قبیل «حق مسکن و بن و حق اولاد و عائله مندی و...» را مشمول عنوان «مزایای شاغل» دانسته و این موارد را خارج از شمول مالیات بر درآمد حقوق تلقی نموده اند در حالی که از عبارت اخیر در قوانین مربوطه تعریفی ارائه نشده و در قوانین و مقررات ناظر بر موضوع نیز مورد استفاده قرار نگرفته است. بدیهی است به رسمیت شناختن و تعریف مفهوم «مزایای شاغل» توسط شاکیان و اعلام تمایز آن با مفهوم حق شاغل و نهایتاً، نسبت دادن مصادیقی همچون حق مسکن، عائله مندی و ... به آن نیازمند تصریح قانونی می باشد. مزید استحضار در مواد (۶۵) و (۶۶) «قانون مدیریت خدمات کشوری» و ماده (۸۳) «قانون مالیات های مستقیم» به ترتیب از سه عبارت «حق شغل»، «حق شاغل» و «مزایای مربوط به شغل» نامبرده شده است، که دو عبارت اول و دوم علاوه بر برشمردن، توسط قانونگذار تعریف شده اند و در خصوص عبارت «مزایای مربوط به شغل» بدون هرگونه تشریح، تنها به ذکر عنوان اکتفا شده است. از سوی دیگر، برخلاف نظر شاکی در دادخواست مطروحه که حق اولاد و عائله مندی را از مصادیق مزایای شاغل تلقی نموده است، برای مشمولین قانون مدیریت خدمات کشوری به موجب حکم بند ۴



ماده (۶۸) قانون اخیرالذکر، «کمک هزینه عائله مندی و اولاد» از مصادیق «فوق العاده ها» موضوع ماده (۶۸) قانون مذکور و در خصوص مشمولین قانون کار، طبق تبصره ۳ ماده (۳۶) این قانون، کمک هزینه مسکن، خواربار و کمک عائله مندی، پاداش افزایش تولید، از مصادیق «مزایای رفاهی انگیزه ای» قلمداد شده است. ذکر این نکته ضروری است که در بند (و) تبصره (۱۲) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، هر دو عنوان «مزایا» و «فوق العاده ها» از مصادیق عناوین مشمول مالیات بر درآمد حقوق تلقی شده اند.

شاکی در دادخواست مطروحه، با اشاره به بند (د) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور و ضوابط اجرایی آن، نتیجه گیری نموده که: «ماهیت مزایای جانبی موضوع ضوابط اجرایی یادشده» همان ماهیت مزایای شاغل است ... و اساساً امری متفاوت از موضوع حق شاغل بوده و مزایای جانبی (مزایای شاغل) ذاتاً نمی تواند مشمول کسور مالیات قرار گیرد؛ در این خصوص نیز شایان ذکر است که (اولاً در ضوابط اجرایی مذکور موضوع نامه شماره 61592/129932 مورخ 1402/7/24 معاون اول رییس جمهور) نحوه اعطای مزایای جانبی به کارکنان دستگاه های اجرایی مورد نظر بوده است که در بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور نیز به صراحت عنوان «مزایا» مشمول مالیات اعلام شده است. همچنین، در بند ۳ ماده (۱) ضوابط اجرایی یاد شده، عنوان «مزایای جانبی» و انواع آن (مزایای معیشتی، مزایای رفاهی و مزایای جوانی جمعیت) تشریح و علاوه بر این به موجب مواد (۴) الی (۶)، آن پرداختی های مانند کمک هزینه های غذای روزانه، ایاب و ذهاب، مسکن نیز از مصادیق مزایای جانبی معیشتی اعلام شده است. بنابراین، فارغ از ادعای شاکی که این گونه پرداختی ها را تحت عنوان «مزایای شاغل» قلمداد نموده و متعاقباً عنوان «مزایای جانبی» را نیز ذاتاً مستحق معافیت مالیاتی دانسته است، با توجه به صراحت اصل (۵۱) «قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران» و نیز مفاد بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، که در آن عنوان «مزایا» به صورت عام و بدون محدودیت، مشمول مالیات اعلام شده است، مزایای موصوف مشمول مالیات بر درآمد حقوق می باشند.

در خصوص مکاتبه شماره 103/12782 مورخ 1402/9/15 مدیر کل اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان خراسان رضوی که به اشتباه در دادخواست شاکی، مدیر کل سازمان امور مالیاتی استان مذکور بیان شده است، لازم به ذکر است، موضوع به سازمان امور مالیاتی منعکس و پاسخ مقتضی طی نامه شماره 200/19231/ص مورخ 1402/10/17 به مدیر کل دفتر وزارتی وزارتخانه مزبور ارسال شده است.

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390000708189

تاریخ تنظیم : 1404/03/20

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

در خصوص استناد شاکی به دادنامه های صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از جمله دادنامه های شماره ۶۰۱ مورخ 1389/12/9 و شماره ۷۳ مورخ 1398/1/27، که مزایای موصوف را خارج از شمول مالیات بر درآمد حقوق معرفی نموده اند، ذکر این نکته ضروری است که دادنامه های یاد شده پیش از تصویب حکم مندرج در بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ صادر یافته اند و همان گونه که مستحضرید، اصولاً احکام بودجه در بازه زمانی خود «وارد» بر سایر احکام قانونی هستند و اساساً دلیل گنجاندن چنین احکامی در قوانین بودجه، موقوف الاجرا کردن قانون دائمی و ترجیح احکام سنواتی با اعتبار موقت بر احکام دائمی است؛ در غیر این صورت، تصریحات قانونی در احکام مندرج در قانون بودجه، بلاوجه خواهد بود.

در اجرای ماده 84 قانون دیوان عدالت اداری پرونده به هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره 140331390002596556 مورخ 1403/10/29، بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 معاون فناوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی به استثنای بند 1 آن را قابل ابطال تشخیص نداد و رأی به رد شکایت صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری، قطعیت یافت.

رسیدگی به تقاضای ابطال بند 1 بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 معاون فناوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی در دستورکار جلسه هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/3/20 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

مزایای رفاهی و انگیزشی که به مستخدمین اعم از دولتی و غیردولتی پرداخت می شود و اصولاً در

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390000708189

تاریخ تنظیم : 1404/03/20

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

قبال مزد و کار نیست و صرفاً از شیوه‌های مدیریت جهت ایجاد رفاه و انگیزه در کارکنان جهت کارایی بیشتر است، طبعاً علاوه بر این که از مصادیق مواد 82 و 83 قانون مالیات های مستقیم محسوب نمی‌شود، از شمول مصادیق مندرج در بند (و) تبصره 12 قانون بودجه سال 1402 کل کشور نیز خارج است و در واقع عنوان درآمد حقوق بر این موارد صدق نمی‌کند و آراء متعدد صادره از هیأت تخصصی مالیاتی بانکی و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز بر این معنا دلالت دارد که مزایای رفاهی و انگیزشی حتی پس از ایجاد توسعه در دایره شمول مصادیق مشمول حقوق از سال 1401 به بعد در قوانین بودجه سنواتی، کماکان خارج از عنوان درآمد حقوق بوده و مشمول مالیات نیست و در عین حال در قانون بودجه سال 1403 کل کشور پاداش به عنوان مصداق بارز مزایای انگیزشی مشمول مالیات حقوق قرار گرفته و سازمان امور مالیاتی نیز براساس بخشنامه شماره 200/1403/39 مورخ 1403/9/20 آخرین اراده خود را در این زمینه بیان کرده است. با توجه به مراتب فوق، بند 1 بخشنامه شماره 103/1/53130/د مورخ 1402/6/27 معاون فناوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی که متضمن شمول مالیات بر حق مسکن و بن و حق اولاد و عائلهمندی است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری